

彰化縣政府訴願決定書（案號 100—604）

府法訴字第 1000091325 號

訴願人：○○○

地址：○○縣○○鄉○○村○○路○段○○號

訴願人：○○○

地址：○○縣○○鄉○○村○○路○段○○號

原處分機關：彰化縣地方稅務局

訴願人因地價稅事件，不服原處分機關 100 年○月○日彰稅法字第○○○○○號復查決定書所為之處分，提起訴願，本府依法決定如下：

主 文

原處分撤銷，由原處分機關於 2 個月內查明後，另為適法之處分。

事 實

緣坐落本縣○○鄉○○○段○○地號土地（下稱系爭土地，重測前為○○段○○地號）為特種農業區農牧用地，宗地面積為 5,205.29 平方公尺，為訴願人○○○、○○○及案外人○○○、張○○○○○○、○○○等 6 人分別共有（權利範圍分別為 2010/6151、61/6151、62/6151、2009/6151、1004/6151、1005/6151），其中面積 1,152 平方公尺經查得未作農業使用（興建鋼鐵造房屋），核與土地稅法第 22 條課徵田賦之規定不符，原處分機關爰按各共有人持分比例核課訴願人○○○、○○○99 年地價稅分別為新臺幣 993.8 元及 30.1 元。訴願人不服，申請復查，未獲變更，遂向本府提起訴願，並據原處分機關檢卷答辯到府，茲摘敘訴、辯意旨如次：

一、訴願意旨略謂：

本案彰化縣地方稅務局既已承認分管契約中標示 D 部為○○○所分管且有違反農業使用之事實（房屋稅籍編號：○○○、○○○），不課納稅之義務，而將稅賦轉課予守法之共有人豈是服務公門之作法，如貴府亦執意否定分管契約書之效力駁回本人申請，請一併將該違法興建之違章建築案件移送貴府建管單

位，即時拆除此違建後本人可接受此不合常理且不公平之課稅云云。

二、答辯意旨略謂：

(一) 按民法第 817 條第 1 項及第 818 條規定，數人按其應有部分，對於「一物」有所有權者，為共有人；又各共有人除契約另有約定外，按其應有部分，對於共有物之全部，有使用收益之權。且依財政部 81 年 8 月 18 日台財稅字第 811675581 號函釋規定，分別共有課徵田賦之土地，部分變更為非農業使用，依法改課地價稅時，應按其實際變更使用面積，分別按各共有人持分比率課徵田賦及地價稅。惟若全體共有人經協議分管使用時，得按各共有人實際使用情形課徵田賦或地價稅。本案依訴願人提示渠等 8 人於 84 年 9 月 5 日共有土地分管契約書暨附圖，為系爭土地及同坐落○○、○○、○○地號（重測前為○○段○○、○○、○○地號）之共有人所簽訂，系爭土地共有人為訴願人○○○、○○○、○○○、○○○、○○○、○○○等 6 人；○○及○○地號土地共有人為○○○、○○○、○○○、○○○、○○○等 5 人；○○地號土地共有人為○○○、○○○、○○○、○○○、○○○等 5 人，是系爭土地及同坐落○○等 3 筆地號土地之共有人不完全相同，渠等 8 人對於「數物」有持分所有權，與前揭民法第 817 條第 1 項關於共有人之規定不同，訴願人所提示之分管契約與民法第 820 條規定共有物之管理，應屬有別；又依該分管契約書附圖所示，○○○分管附圖標示 A 部分土地，訴願人○○○、○○○及案外人○○○分管標示 B 部分土地，○○○分管標示 C 部分土地，○○○分管標示 D 部分土地，○○○（即○○○之配偶，民國○年○月○日死亡）分管標示 E 部分土地，○○○分管標示 F 部分土地。經本局員林分局現場勘查系爭土地變更為非農業用地使用即興建鋼鐵造房屋部分係由○○○所分管

(房屋稅籍編號：○○○、○○○為標示 D 部分及○○○所有○○地號土地)，在該地建造鋼鐵屋為使用人○○○，○先生雖為○○、○○地號土地持分共有人，惟其並非系爭土地之持分共有人，與財政部 81 年 8 月 18 日台財稅字第 811675581 號函，分別共有課徵田賦之土地，部分變更為非農業使用，依法改課地價稅時…若全體共有人經協議分管使用時，得按各共有人實際使用情形課徵田賦或地價稅規定不符，本局按實際變更使用面積 1,152 平方公尺，分別按訴願人持分比率（○○○權利範圍 2010/6151、應課地價稅面積為 376.45 平方公尺及○○○權利範圍 61/6165、應課地價稅面積為 11.42 平方公尺），核課系爭土地 99 年地價稅額分別為 993.8 元及 30.1 元於法洵無不合。

(二) 按憲法第 19 條規定及司法院大法官 76 年 7 月 17 日釋字第 217 號，人民有依法納稅之義務，係指人民僅依法律所定之納稅主體稅目、稅率、納稅方法及納稅期間等項而負納稅之義務。至於課稅原因事實之有無及有關證據之證明力如何，乃屬事實認定問題，不屬於租稅法律主義之範圍。又按稅捐稽徵法第 12 條、土地稅法第 3 條規定，系爭土地納稅義務人為該地之所有權人即訴願人○○○、○○○及案外人○○○、○○○、○○○、○○○等 6 人，雖該分管契約之協議非屬民法第 820 條共有物之管理之範疇，惟基於契約自由原則，並不影響共有人間協議之效力，因此，魏明祺依據此分管契約擁有使用系爭土地之權利，惟並不表示訴願人得據以變更公法上納稅義務之主體，此乃行政法院判例 58 判 517 號所明示。另查土地稅法第 4 條規定，土地所有權人申請由占有人代繳者，主管稽徵機關得指定土地使用人負責代繳其使用部分之地價稅。本局員林分局曾輔導訴願人申請由使用人代繳，惟訴願人並不願意；系爭土地違反農業使用部分之使用人○○○曾口頭承諾願意代繳其使用部分之地價

稅，訴願人亦不同意。訴願人主張本局承認分管契約中標示 D 部分為○先生所分管且違反農業使用，應將稅賦歸責於○○○乙節，容有誤解云云。

理 由

- 一、按「共有財產，由管理人負納稅義務；未設管理人者，共有人各按其應有部分負納稅義務，其為共同共有時，以全體共同共有人為納稅義務人。」、「地價稅或田賦之納稅義務人如左：一、土地所有權人…前項第一款土地所有權屬於公有或共同共有者，以管理機關或管理人為納稅義務人；其為分別共有者，地價稅以共有人各按其應有部分為納稅義務人；田賦以共有人所推舉之代表人為納稅義務人，未推舉代表人者，以共有人各按其應有部分為納稅義務人。」、「土地有左列情形之一者，主管稽徵機關得指定土地使用人負責代繳其使用部分之地價稅或田賦…四、土地所有權人申請由占有人代繳者…。」、「已規定地價之土地，除依第二十二條規定課徵田賦者外，應課徵地價稅。」、「非都市土地依法編定之農業用地或未規定地價者，徵收田賦。但都市土地合於左列規定者亦同：一、依都市計畫編為農業區及保護區，限作農業用地使用者…。」、「各共有人，按其應有部分，對於共有物之全部，有使用收益之權。」、「共有物，除契約另有訂定外，由共有人共同管理之。共有物之簡易修繕，及其他保存行為，得由各共有人單獨為之。共有物之改良，非經共有人過半數，並其應有部分合計已過半數者之同意不得為之。」於稅捐稽徵法第 12 條暨土地稅法第 3 條、第 4 條、第 14 條、第 22 條及 98 年 1 月 23 日修正前民法第 818 條、第 820 條分別定有明文。

次按「分別共有課徵田賦之土地，部分變更為非農業使用，依法改課地價稅時，應按其實際變更使用面積，分別按各共有人持分比率課徵田賦及地價稅。惟若全體共有人經協議分管使用時，得按各共有人實際使用情形課徵田賦或地價稅。」、「…又『共有物未分割前，各共有人實際上劃定範圍使用共有物者，乃屬一種分管性質。』亦經最高法院五十七

年臺上字第二三八七號著有判例。準此，有關XX示範魚市場用地範圍，如係經各共有人實際上劃定供台灣省漁會做魚市場使用，仍屬一種分管性質，於該漁會繼續依原劃定範圍使用土地期間內，應准參照上開本部函釋規定，得按各共有人實際使用情形課徵田賦或地價稅。另關於本案土地，是否確係經各共有人實際上劃定供台灣省漁會做魚市場使用，核屬事實認定問題，宜就台灣省漁會所提示共有人出具之土地使用同意書及台灣省漁會委託XX市公所代購示範魚市場土地協議書等相關事證，洽請原受託代為購置土地之XX市公所表示意見後，本於職權認定之。」亦為財政部 81 年 8 月 18 日台財稅字第 811675581 號、88 年 11 月 4 日台財稅字第 881954818 號函所明釋。

- 二、所謂分管契約，係指經共有人全體共同協議，就共有物之特定部分劃定範圍而為管理之契約，為民法第 820 條第 1 項所稱「除契約另有約定」之情形，符合共有物管理以自治為優先之原則。其約定占有之特定部分不以按應有部分換算者為限，部分共有人未占有共有物，甚或將部分共有物交第三人使用收益者，亦應包括在內，合先敘明。
- 三、經查，訴願人○○○、○○○及案外人○○○、○○○、○○○、○○○等 6 人分別共有系爭土地；案外人○○○、○○○、○○○、○○○、○○○分別共有同地段○○、○○地號（即重測前○○段○、○）土地；案外人○○○、○○○、○○○、○○○等 5 人分別共有同地段○○地號（即重測前○段○地號）土地。按訴願人○○○、○○○提供之「共有土地分管契約書」暨地籍圖謄本所示，訴願人○○○、○○○及案外人○○○、○○○、○○○、○○○（嗣後由配偶○○○取得其應有部分）、○○○、○○○於○年○月○日約定，由訴願人○○○、○○○及案外人○○○、○○○、○○○各自占有系爭土地特定部分為使用、收益等管理行為。則該「共有土地分管契約書」如為真實，系爭土地之全體共有人【即訴願人○○○、○○○及案外人○○○、○○○、○○○、○○○（嗣後由配偶○○○取得其應有部

分】既已決定共有物之管理範圍，縱將系爭土地特定部分約定由共有人以外之第三人（即案外人○○○、○○○）占有並為使用收益，亦不足影響分管契約之性質，此觀諸財政部88年11月4日台財稅字第881954818號函釋，亦至為灼然。惟訴願人及系爭土地之其他共有人是否有訂立分管契約之實，及該等實際交由第三人使用收益之分管契約，是否得一併適用財政部81年8月18日台財稅字第811675581號函且應如何課徵地價稅及田賦，均未臻明確，而應由原處分機關於2個月內查明後，另為適法之處分，以昭折服。

四、據上論結，本件訴願為有理由，爰依訴願法第81條規定，決定如主文。

訴願審議委員會	主任委員	張瑞濱
	委員	林宇光
	委員	陳廷墉
	委員	張奕群
	委員	張富慶
	委員	溫豐文
	委員	蔡和昌
	委員	蕭文生

中 華 民 國 100 年 7 月 18 日

縣 長 卓 伯 源