

彰化縣政府訴願決定書（案號 109—501）

府法訴字第 1090162552 號

訴願人 000

訴願人因申請代繳地價稅事件，不服本縣地方稅務局（下稱原處分機關）民國（下同）000 年 00 月 00 日彰稅地字第 0000000000 號函（下稱原處分），提起訴願，本府依法決定如下：

主 文

訴願駁回。

事 實

緣訴願人於 108 年 7 月 24 日以申請書向原處分機關申請補發彰化縣 00 鄉 00 段 0000 號、0000-1 號土地（下稱系爭 2 筆土地）107 年地價稅繳費單，經原處分機關以 108 年 00 月 0 日彰稅地字第 0000000000 號函否准，並援引土地稅法第 3 條說明納稅義務人為系爭 2 筆土地之所有權人許 O，並副知訴外人李 OO。嗣訴願人於 108 年 11 月 29 日檢附切結書主張占有系爭 2 筆土地，並補正相關資料，向原處分機關申請為系爭 2 筆土地地價稅之代繳人。經原處分機關審認訴願人非系爭 2 筆土地占有人，遂於 109 年 2 月 20 日以原處分否准訴願人指定代繳人之申請。訴願人對原處分不服，於 109 年 3 月 13 日繕具訴願書逕向本府提起訴願，並據原處分機關於 109 年 4 月 8 日檢卷答辯到府，茲摘敘訴、辯意旨如次：

一、訴願意旨略謂：

（一）經查，訴願人在系爭 2 筆土地上目前尚有貨櫃供使用，亦即訴願人對於系爭 2 筆土地有事實上管領力，換言之，訴願人占有使用系爭 2 筆土地。況台灣高等法院台

中分院 105 年上字第 80 號民事判決認定訴願人未主張與舉證系爭 2 筆土地有何管理使用系爭 2 筆土地之正當權源存在，或就系爭 2 筆土地有處分權存在，係認定管理使用權限、處分權限之有無，惟占有係屬事實上管領力而言，非屬權利之一種，而係客觀事實之存在，換言之，縱令台灣高等法院台中分院 105 年上字第 80 號民事判決認定訴願人未主張與舉證系爭 2 筆土地有管理使用系爭 2 筆土地之正當權源存在，或就系爭 2 筆土地有處分權存在，充其量僅能認定權限之有無，與訴願人現時占有系爭 2 筆土地之事實，迥然無涉。又土地所有人許 O 早已過世，原處分竟欲自 108 年起，就系爭 2 筆土地，原處分機關向土地所有權人許 O 核課地價稅云云，實難課徵任何稅捐。

- (二) 次查，系爭 2 筆土地早年原處分機關原先認定課稅稅籍為李 OO，嗣後再轉為李 OO 與李 OO，故納稅義務人原為李 OO，嗣後再轉為李 OO 與李 OO。亦即原處分機關原先認定系爭 2 筆土地早年由李 OO 占有使用，嗣後再轉為李 OO 與李 OO 占有使用，李 OO 過世後，由 OOO 繼承該李 OO 占有使用之事實狀態，依行政程序法第 110 條第 3 項規定：「行政處分未經撤銷、廢止，或未因其他事由而失效者，其效力繼續存在。」，故原處分機關原先認定納稅義務人為李 OO 與李 OO，其行政處分之效力未經撤銷、廢止，其效力繼續存在，而原處分亦未敘明原先認定納稅義務人為李 OO 與李 OO 之行政處分，係因何種事由而失效？僅單純謂：訴願人無舉證就系爭 2 筆土地管理使用、處分等權限，依土地稅法第 3、4 條規定，自 108 年起，就系爭 2 筆土地彰化縣地方稅務局向土地所有權人許 O 核課地價稅等語，顯與原先認定納稅義務人為李 OO 與李 OO 之行政處分效力衝突，認事用法顯有違誤。

(三)原處分機關援引最高行政法院 107 年 1 月份第 2 次庭長法官聯席會議決議，主張土地稅法第 4 條規定土地使用人負責代繳其使用部分之地價稅，是項代繳規定「係稅捐機關之裁量權，稅捐機關是否准予代繳，應依合義務性裁量決定之，如證明有使用占有土地之事實存在，稅捐稽徵機關應以使用人為代繳義務人」，並認「訴願人有無占有使用系爭土地，而得指定代繳義務人，為本案之爭執所在」，固屬的論。惟就認定訴願人對系爭土地有無事實上管領力乙節，原處分機關略以，系爭土地上有貨櫃一個，訴願人主張為其所有，該貨櫃約 4 平方公尺，僅占土地面積 1%，容易移置非定著於系爭土地，訴願人無法舉證其他積極管理使用土地之實，尚難認有事實上管領力云云。然查，占有為一事實，性質上非屬權利，而係法律上之利益，民法第 947 條第 1 項業已明文規定「占有之繼承人或受讓人」是占有依法做為繼承之標的，自不待辭費。訴願人之父李 00，多年前已經原處分機關核准代繳系爭土地之地價稅，當時核准代繳，原處分機關應係遵循「合義務性裁量」，且於認定李 00 確有占有使用土地之事實前提，始作成核准代繳地價稅之處分。果爾，李 00 既有占有使用系爭土地之事實而占有依前引民法規定屬繼承之標的，訴願人為李 00 之法定繼承人，自 91 年問，李 00 故去之日起，訴願人已因繼承取得占有，何持原處分機關再重為認定「訴願人有無占有使用系爭土地」？原處分倘欲認定訴願人現在並無占有系爭土地，其應證明「訴願人於繼承取得占有使用系爭土地後，有無拋棄及何時拋棄占有」？原處分機關否准訴願人申請為系爭土地地價稅代繳之人，顯然違反前引最高行政法院決議所揭示「合義務性裁量」，及民法第 947 條第 1 項規定，其裁量顯然逾越法律規定，系爭處分自屬違法。

(四) 末，須再為補陳者，原處分機關答辯理由另指行政程序法第 110 條第 3 項規定，謂行政處分除由有權機關予以撤銷，廢止外，尚可因其他事由失效「如因享受權利或負擔義務之主體不存在，或新的法律行為致行政處分效力消失」，並舉系爭土地代繳人李 00 已於 91 年死亡，無法繼續占有使用系爭土地，並使原核准由李 00 代繳系爭地價稅之行政處分已失其效力云云。實則，行政處分之相對人不存在，並非當然使原行政處分之效力消滅，對自然人以行政處分設定一身專屬之權利或義務，其後相對人死亡，固有適用行政程序法第 110 條第 3 項「因其他事由而失效」。惟行政機關作成代繳地價稅，性質屬裁量處分，此項處分並非設定一身專屬之義務或權利，自不因行政處分之相對人死亡，而致是項處分之效力解消，原處分機關顯然誤解行政程序法第 110 條第 3 項規定之涵義。退一步言，倘認代繳地價稅之行政處分，因李 00 91 年亡故時即失其效力，原處分機關自 92 年起，即未再就系爭土地地價稅作成代繳處分，則原處分機關依憑何一認定之事實及法律依據，認為納稅義務人仍為李 00 與李 00，進而自 92 年起迄至 108 年間，繼續受領系爭土地地價稅之繳納。顯見，系爭土地地價稅代繳之行政處分，如因李 00 之死亡而失效，92 年之後即無收受地價稅代繳之依據。更遑論地價稅單迄至 108 年之前，仍記載納稅義務人為李 00、李 00，豈非表示代繳地價稅之行政處分並不因李 00 於 92 年間死亡，即失效力。答辯狀所執理由，與系爭處分所憑之裁量、事實及法律依據，不止相互齟齬，益見矛盾，系爭處分自屬違法。

(五) 系爭 2 筆土地之原所有權人許 O 已過世，管理使用上錯綜複雜，請訴願委員會審理本件訴願通知訴願人、原處分機關親自說明來龍去脈，以釐清事實真相等語。

二、答辯意旨略謂：

- (一) 按土地稅法第 3 條第 1 項規定已明定地價稅之納稅義務人為「土地所有權人」，但事實上仍有納稅義務人行蹤不明、土地權屬不清、無人管理及被他人占用等情形，使稅單無法送達，故土地稅法第 4 條乃制定代繳辦法，規定主管稽徵機關「得」指定土地使用人負責代繳其使用部分之地價稅或田賦，以利稽徵。前揭代繳規定係稅捐稽徵機關之裁量權，稅捐稽徵機關是否准予代繳，應依「合義務性裁量」決定之，如證明有使用占有土地之事實存在，稅捐稽徵機關應以使用人為代繳義務人(100 年度高等行法院法律座談會提案及研討結果第 2 號及最高行政法院 107 年 1 月份第 2 次庭長法官聯席會會議決議參照。)。是訴願人有無占有使用系爭土地，而得指定為代繳義務人，為本案之爭執所在。
- (二) 訴願人主張就系爭土地有事實上之管領力一節，依最高法院裁判字號 53 年台上字第 861 號民事判例要旨：「占有僅占有人對於物有事實上管領力為已足，不以其物放置於一定處所，或標示為何人占有為生效條件。苟對物無事實上管領力者，縱令放置於一定處所，並標示為何人占有，亦不能認其有占有之事實。」經本局現場勘查，系爭土地周圍圈圍及上鎖，無法入內查看使用情形，從外觀之，系爭土地上有建物一棟及貨櫃一個，餘堆置雜物，建物依本局房屋稅籍所載為李 OO 所有(門牌：彰化縣 OO 鄉 OO 村 OO 路 000 巷 00 號)，貨櫃為訴願人主張其所有，並提示貨櫃上所用之鎖頭及鑰匙照片。該貨櫃約 4 平方公尺，僅占系爭土地面積約 $1\% \{4/(58+281)\}$ ，且容易移置非定著於系爭土地，訴願人無法舉證其他積極管理使用土地之實，尚難認其有事實上管領力。

- (三) 訴願人主張本局原核准由李 00 代繳系爭土地地價稅，其行政處分之效力未經撤銷、廢止，效力繼續存在一節，依行政程序法第 110 條第 3 項規定：「行政處分未經撤銷、廢止，或未因其他事由而失效者，其效力繼續存在。」。換言之，行政處分除由有權機關予以撤銷、廢止外，尚可因其他事由而失效，如因享受權利或負擔義務之主體不存在、或新的法律行為致行政處分效力消失。查系爭土地之代繳人李 00 已於 91 年死亡，自無法繼續占有及使用系爭土地，且訴願人 108 年 7 月 24 日申請補發系爭土地 107 年地價稅繳款書，業經本局 108 年 00 月 0 日彰稅地字第 0000000000 號函否准所請等事由，均使原核准由李 00 代繳系爭土地地價稅之行政處分已失其效力，訴願人顯誤解法令。
- (四) 系爭土地之所有權人為許 O，土地登記資料查無管理人註記，又訴願人係因無法使用系爭土地，於 104 年向臺灣彰化地方法院訴請李 OO 履行 91 年調解書內容（即系爭土地 1/2 管理使用權），且本局現場勘查並無訴願人占有及管領使用系爭土地之事實存在，是以，訴願人既無土地稅法第 4 條「土地使用人」事實上之利用者可言，本局否准其代繳系爭土地地價稅所為之處分，並無違誤。
- (五) 按最高法院 53 年度台上字第 2149 號民事判決要旨「占有人主張時效上之利益，必其占有並未間斷，始得就占有開始之日起連續計算，故後占有人，以前占有之占有時間合併計算者，亦必後占有人為前占有之合法繼承人時（包括一般繼承與特定繼承），始得為之。」，是以民法第 947 條第 1 項規定「占有之繼承人或受讓人，得就自己之占有或將自己之占有與其前占有之占有合併而為主張」，係指其後占有人為前占有之合法繼承人，則占有該「占有物」期間，得合併計算，而非訴

願人所稱繼承該物之占有狀態，訴願人顯誤解法令。縱令訴願人有繼承占有狀態，亦須占有並未間斷即持續占有。本案訴願人前因無法使用系爭土地，而於 104 年向臺灣彰化地方法院訴請李 OO 履行 91 年調解書之內容（即系爭土地 1/2 管理使用權），其未使用系爭土地甚明，且該案業經臺灣高等法院臺中分院 105 年上字第 80 號民事判決表示，訴願人與李 OO 均未主張及舉證其等有何管理使用系爭土地之正當權源存在，或其等就系爭土地有何處分權限存在，訴願人等自無從請求李 OO 移轉系爭土地之一半管理使用權，該判決已於 106 年 11 月 13 日確定。又系爭土地上，訴願人主張為其所有之貨櫃，經本局現場勘查僅占系爭土地面積約 1%，且容易移置非定著於系爭土地，再無舉證其他積極管理使用土地之實，尚難認其有持續占有及管領使用系爭土地之情事。

(六) 司法院大法官會議釋字第 537 號解釋略以：「租稅稽徵程序，稅捐稽徵機關雖依職權調查原則而進行，惟有關課稅要件事實，多發生於納稅義務人所得支配之範圍，稅捐稽徵機關掌握困難，為貫徹公平合法課稅之目的，因而課納稅義務人申報協力義務」。本局每年於地價稅開徵期間，寄發大量地價稅繳款書，如個別繳款書退回或未於期限內繳納之情形，本局均再依個別情形查詢確認納稅義務人等相關資料，藉以釐正稅籍。本案李 OO 於 91 年 8 月 5 日死亡後至 106 年 12 月 25 日（李 OO 申請代繳）期間，系爭土地之地價稅繳款書未曾退回且均如期繳納，代繳人李 OO 之繼承人即訴願人未向本局申請變更代繳事宜，本局亦無從得知代繳人李 OO 已死亡及系爭土地承續使用情形為何，是以無憑以釐正稅籍資料。

(七) 卷查系爭土地之原代繳人李 OO 已於 91 年死亡，自無法

繼續占有及使用系爭土地，及訴願人 108 年 7 月 24 日申請補發系爭土地 107 年地價稅繳款書，業經本局 108 年 00 月 0 日彰稅地字第 0000000000 號函否准所請等事由，均使原核准由李 00 代繳系爭土地地價稅之行政處分失其效力等語。

理 由

- 一、按土地稅法第 3 條第 1 項第 1 款規定：「地價稅之納稅義務人為土地所有權人。」同法第 4 條第 1 項規定：「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：一、納稅義務人行蹤不明者。二、權屬不明者。三、無人管理者。四、土地所有權人申請由占有人代繳者。」
- 二、次按「民國 66 年 7 月 14 日制定公布土地稅法第 4 條第 1 項第 4 款規定『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或田賦』，此規定並未有指定代繳之實體要件，核屬裁量規定，稽徵機關是否准予指定，應依『合義務性裁量』決定之。惟依立法過程資料顯示，其所謂『占有人』，始終係指『無法律上原因，而占有使用者』，因慮及如逕由稽徵機關指定非法占有人代繳，恐被誤解為政府承認其有使用權利，乃將法文制定成『土地所有權人申請由占有人代繳者』，且由於地價稅係對特定財產本體的潛在收益能力課稅，認定其租稅主體時，自應以實質經濟事實關係及其所生實質經濟利益之歸屬與享有為依據，而無權占有人非法占有他人土地，已不合法秩序，其享有使用土地之經濟利益，如不負擔地價稅，亦與公平正義有違，稽徵機關於此情形之裁量減縮至零，應指定無權占有人代繳。至於有權占有情形，土地既是本於土地所有權人交付占有，使占有人使用，土

地所有權人就土地為他人所占有，其仍為地價稅納稅義務人，應繳納地價稅一事，已有所預見，土地所有權人已經或得經由占有人之占有權源之法律關係調整其間之利害關係，稽徵機關固不宜因土地所有權人片面意思而破壞其間原法律關係之安排，但土地稅法第4條第1項第4款的立法本意既係要平衡土地所有權人與占有人利益的衝突，並便利稅捐之稽徵（解決土地所有權人因土地被占用，討回未果而不願意繳稅的問題），且公布施行的條文『土地所有權人申請由占有人代繳者』並未明定專指無權占有人，則基於實質課稅公平原則，於文義解釋及合目的解釋範圍內，非不得將此款規定適用於有權占有之情形，除經占有人同意，稽徵機關得指定其代繳外，如果原法律關係安排之利益均衡，於事後因故發生變動，若仍由土地所有權人繳納地價稅，顯失公平者，或非出於土地所有權人之本意，由第三人獲得無償占有使用土地之利益，且無法加以調整，衡情由占有人代繳其使用部分土地之地價稅，符合公平正義者，於土地所有權人申請指定由占有人代繳地價稅時，縱使占有人有異議，稽徵機關指定占有人為代繳義務人即屬合義務性裁量。」此有最高行政法院107年1月份第2次庭長法官聯席會議決議可參。

- 三、未按「土地稅法第4條第1項第4款規定，申請由占有人代繳地價稅或田賦者，係以土地所有權人申請為前提，而原告以占有人申請，亦於法不合。」為臺中高等行政法院98年度訴字第92號判決所闡。
- 四、據上可知，地價稅之納稅義務人為土地所有權人（土地稅法第3條第1項第1款規定參照），僅在於土地利用之經濟利益非由所有權人享有之情形下，納稅義務人得依土地稅法第4條第1項第4款規定，申請由實質享有土地利用利益之占有人代繳稅捐，使稅捐負擔歸屬於實

際利用土地之人，以為調和。故土地稅法第 4 條第 1 項第 4 款所定之申請主體，係土地所有權人，尚不及於土地「占有人」。換言之，土地占有人係所有權人申請應代繳地價稅之對象，而非謂占有人具本款所定之申請權。

- 五、卷查，系爭 2 筆土地之所有權人係許 O，此有建物查詢資料可證，亦為雙方所不爭。則訴願人非系爭 2 筆土地之所有權人，即非土地稅法第 4 條第 1 項第 4 款所定得申請占有人代繳之主體，自無權請求原處分機關指定其為代繳人。況訴願人無法證明其為系爭 2 筆土地之占有人，原處分機關亦無從指定代繳，因以原處分駁回申請，核無違誤。訴願意旨僅泛言指摘原處分違法，亦未說明其申請指定代繳如何符合法定要件，即難認有理。
- 六、據上論結，本件訴願為無理由，爰依訴願法第 79 條第 1 項規定，決定如主文。

訴願審議委員會

主任委員 洪榮章（請假）

委員 溫豐文（代行主席職務）

委員 常照倫

委員 張奕群

委員 呂宗麟

委員 周兆昱

委員 林宇光

委員 蕭淑芬

委員 王韻茹

委員 王育琦

委員 黃美玲

縣長 王惠美

中 華 民 國 1 0 9 年 6 月 3 0 日

本件訴願人如不服決定，得於訴願決定書送達之次日起2個月內向臺中高等行政法院提起行政訴訟。

(臺中高等行政法院地址:臺中市南區五權南路99號)