

【相關法條】

1. 中華民國憲法第 19 條(36.01.01)
2. 行政程序法第 10 條(104.12.30)
3. 行政訴訟法第 201 條(103.06.18)
4. 土地稅法第 3、4、40 條(104.07.01)
5. 土地稅法施行細則第 20 條(103.01.13)

【決議】

1. 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。
2. 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，已不符法秩序，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。
3. 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。

【法律問題】

土地所有權人依土地稅法第 4 條第 1 項第 4 款規定，向稽徵機關申請指定由占有人代繳地價稅，而占有人有異議，則稽徵機關是否仍得指定占有人為代繳義務人？

【甲說：否定說】

1. 按未設有典權，或非承領、承墾之土地，其地價稅之納稅義務人為土地所有權人，觀之土地稅法第 3 條第 1 項規定自明。
2. 土地為他人占有者，如基於租賃、使用借貸、地上權等法律關係，為有權占有；如未基於任何權源，為無權占有，均不影響土地所有權人之地位，自不影響地價稅應向土地所有權人徵收之公法上關係。
3. 土地稅法第 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。」
4. 所謂「得指定土地使用人負責代繳」係同法第 3 條第 1 項之補充規定，其目的非由使用人終局負擔納稅義務，而係考量稅捐稽徵機關稽徵之便利性。
5. 是主管稽徵機關僅能基於便利地價稅之徵收，於實質上不致於變更納稅義務人主體之情形下，為適法之裁量。
6. 又依同法第 4 條第 1 項第 4 款規定，土地使用人於代繳稅款後，不能依同條第 3 項之規定，向納稅義務人求償或主張抵付使用期間應付之地租。
7. 準此，主管稽徵機關依土地所有權人申請指定由占有人代繳時，如占有人反對代繳稅款者，自不得逕行指定代繳。
8. 否則，無異僅因土地所有權人與占有人間私法上之占有關係，使土地所有權人之單方面意思，致占有人負有公法上須代繳地價稅之義務，且占有人代繳稅款後無法依土地稅法第 4 條第 3 項規定向土地所有權人求償，實質上已發生變更納稅義務人主體之效果，不僅與土地稅法第 3 條第 1 項之規定不合，亦非同法第 4 條第 1 項之立法旨意所在。
9. 至於財政部 71 年 10 月 7 日台財稅字第 37377 號函及 87 年 11 月 3 日台財稅字第 871972311 號函，僅表示於查明相關之課稅資料（如土地坐落、占有面積）前，仍應向土地所有權人發單課徵，並未指明主管稽徵機關得於占有人有異議時，得強行指定由占有人代繳。

【乙說：肯定說】

土地所有權人申請由占有人代繳其使用部分之地價稅事件，若占有人有異議，稅捐稽徵機關仍應調查有關資料，查明系爭土地是否確實由占有人占有，倘不得因占有人一有異議，即駁回土地所有權人之申請。

【高點法律專班】

版權所有，重製必究！

【丙說：折衷說稽徵機關擁有裁量權】

1. 依土地稅法施行細則第 20 條之規定，土地所有權人是土地地價稅之納稅義務人，土地之占有人則不是，且實證法上之「代繳」規定並不因此改變土地所有權人之納稅義務人身分，因此若容許土地所有權人單方指定代繳人，而使本非納稅義務人者變成實際負擔稅捐之人，並非

法律之正確解釋，因此主管機關是否命代繳享有裁量權。

2. 土地所有權人申請由占有人代繳其使用部分之地價稅或田賦，主管稽徵機關是否准予指定，固由其裁量決定。惟行政機關行使裁量權限，不得逾越法定之裁量範圍，並應符合法規授權之目的（行政程序法第 10 條），在學說上稱此為「合義務性裁量」。行政機關行使裁量權限，如逾越法定之裁量範圍，及不合法規授權之目的，則分屬逾越權限及濫用權力，即屬違法，此觀諸行政訴訟法第 201 條規定：「行政機關依裁量權所為之行政處分，以其作為或不作為逾越權限或濫用權力者為限，行政法院得予撤銷」甚明。查依土地稅法第 3 條第 1 項規定，地價稅之納稅義務人為土地之典權人、承領土地之承領人、承墾土地之耕作權人，及未設有典權及非承領、承墾土地之土地所有權人。至同法第 4 條代繳規定，由非納稅義務人代為繳納地價稅，係屬例外情形，依「例外規定解釋從嚴」之法律解釋原則，該條之解釋適用應從嚴。特別是依同條第 1 項第 4 款規定，土地使用人於代繳稅款後，不能依同條第 3 項之規定，向納稅義務人求償，稅捐稽徵機關在土地所有權人申請由占有人代繳之情形，作成是否由占有人代繳時，更應從嚴，否則無異僅因土地所有權人與占有人間私法上之占有關係，使土地所有權人之單方面意思，致占有人負有公法上須代繳地價稅之義務，且占有人代繳稅款後無法依土地稅法第 4 條第 3 項規定向土地所有權人求償，實質上已發生變更納稅義務人主體之效果，而與土地稅法第 3 條第 1 項規定之立法意旨有違。次查占有人占有土地之情形，可分為有權占有及無權占有。在無權占有情形，占有人非法占有他人土地，已不符合法秩序，其享有使用土地之利益，如不負擔地價稅，亦與公平正義有違，稅捐稽徵機關於此情形，裁量決定令無權占有人代繳地價稅，自屬為合義務性裁量。然在有權占有情形，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，但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，稅捐稽徵機關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，此種情形除有特殊情形外（例如經占有人同意，或原法律關係安排之利益均衡因可歸責占有人事由遭破壞），稅捐稽徵機關不宜因土地所有權人之申請，而指定占有人代繳地價稅。再上開土地稅法第 4 條第 1 項之立法理由：「地價稅之納稅義務人雖已明確規定，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，故訂代繳辦法，以利稽徵」。然土地稅法第 4 條第 1 項第 4 款既是「土地所有權人申請由占有人代繳」，即無「使稅單無法送達」土地所有權人之可能，「使稅單無法送達」係指其餘 3 款即「納稅義務人行蹤不明、權屬不明及無人管理」之情形。而該規定於立法院財政、內政、司法三委員會第 1 次聯席會議審查時，內政部次長劉兆田及司法行政部政務次長范魁書答覆立法委員質詢時，分別指出：「第 4 款之情形事實上是指違章建築而言」、「第 4 款所指違章占用他人土地，如果對土地所有權人課徵，似不公平，故向使用人課徵」（立法院公報第 66 卷第 26 期第 6 頁），其意即是指無權占有（蓋無權占有他人土地無法取得土地所有人同意書，無從申請建造執照，所建房屋為違章）。上開立法理由所稱之「被他人占用」，應是主要在規範無權占有之情形。從而，在有權占有情形，如無上述特殊情形，稅捐稽徵機關因土地所有權人之申請，而指定占有人代繳地價稅者，該裁量決定不符土地稅法第 4 條第 1 項第 4 款法規授權之目的，裁量濫用權力，自屬違法。
3. 揆諸財政部 71 年 10 月 7 日台財稅字第 37377 號函釋、82 年 9 月 9 日台財稅字第 821496039

號函釋、83年6月29日台財稅字第831599502號函釋及87年11月3日台財稅字第871972311號函釋，土地所有權人申請由占有人代繳其使用部分之地價稅事件，應由土地所有權人檢附占有人姓名、住址、土地坐落及占有面積等有關資料向稽徵機關提出申請始予辦理分單手續，但所有權人所提供之上項資料，占有人如有異議，稽徵機關得協助土地所有權人查明更正土地是否確實由占有人占有、占有面積多寡，尚不得一經占有人異議，即駁回土地所有權人之申請。惟行政機關為行使法規所授與之裁量權，應在法規授權之目的及範圍內，充分考量應考量之因素，以實踐具體個案正義，並顧及法規適用之一致性，以符合平等對待原則。土地所有權人如未享有占有使用土地之利益，而係由第三人獲得無償占有使用系爭土地之利益者，衡情由該占有人代繳系爭土地之地價稅，符合公平正義，則指定由該占有人代繳系爭土地之地價稅，既實踐具體個案正義，亦符合平等對待原則，係屬合義務性裁量。

【丁說：折衷說稽徵機關應視查明之結果依法決定】

1. 憲法第 19 條規定，人民有依法律納稅之義務，係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、租稅客體對租稅主體之歸屬、稅基、稅率、納稅方法及納稅期間等租稅構成要件，以法律定之。是租稅客體對租稅主體之歸屬即納稅義務人為何，屬於租稅構成要件之一部分，自應以法律定之。況稅捐為法定之債，於稅捐構成要件事實被滿足時，稅捐債權即已成立，故稅捐核課處分為確認處分，且屬羈束處分，而非裁量處分，稽徵機關於具體個案決定何人為納稅義務人時，自應於查明事實後，判斷何人始該當法律所定之租稅構成要件，當無自行決定或選擇由何人為納稅義務人之裁量權限。
2. 地價稅以土地使用之應有收益為稅捐客體，性質屬財產稅，依量能課稅原則，其納稅義務人應為該土地之應有收益所歸屬之人，故土地稅法第 3 條第 1 項明定地價稅之納稅義務人，原則上為土地之典權人、承領土地之承領人、承墾土地之耕作權人，以及未設定典權且非承領、承墾土地之土地所有權人。惟立法者基於稽徵經濟便利之考量，於土地稅法第 4 條第 1 項例外規定主管稽徵機關得於納稅義務人行蹤不明、土地權屬不明、土地無人管理及土地所有權人申請由占有人代繳時，指定土地使用人負責代繳其使用部分之地價稅。
3. 又依土地稅法第 4 條第 3 項規定，同條第 1 項第 1 款至第 3 款代繳義務人代繳之地價稅，得抵付使用期間應付之地租或向納稅義務人求償，亦即此三種情形之納稅義務人主體並未變更，仍為同法第 3 條第 1 項所定之納稅義務人。至於土地稅法第 4 條第 1 項第 4 款「土地所有權人申請由占有人代繳」之情形，基於「明示其一、排除其他」之法理，並參諸土地稅法第 4 條第 1 項規定之立法歷程，立法者之本意，除將該款所稱之「占有人」限於「無法律上原因而占有使用」（非法占有）之無權占有人，復基於公平原則，將此種情形排除於同法第 4 條第 3 項所定「得抵付使用期間應付之地租或向納稅義務人求償」之範圍之外，等同實質變更納稅義務之主體。是土地稅法第 4 條第 1 項規定，應解釋為授與主管稽徵機關有依法指定代繳義務人（或實質變更納稅義務人）之權限，而非授與主管稽徵機關行政裁量權。故不得僅因土地稅法第 4 條第 1 項規定主管稽徵機關「得」指定土地使用人代繳地價稅，即認主管稽徵機關針對「指定與否」有裁量權，方符合租稅法律主義。
4. 從而，於土地所有權人申請由占有人代繳地價稅，而占有人有異議時，主管稽徵機關即應查明該占有人是否確屬無權占有，如確屬無權占有，主管稽徵機關固應指定由該無權占有人代繳地

價稅；惟如土地所有權人與占有人間就有無合法占有之權源尚有爭執，則於土地所有權人循民事救濟途徑解決前，主管稽徵機關即應回歸土地稅法第 3 條第 1 項第 1 款就地價稅納稅義務人所為之原則性規定，仍向土地所有權人課徵地價稅，始符合憲法第 19 條所定之租稅法律主義。財政部 71 年 10 月 7 日台財稅字第 37377 號函釋及 87 年 11 月 3 日台財稅字第 871972311 號函釋均同此旨。

5. 至於土地所有權人申請指定之占有人，如經主管稽徵機關查明後認定其並非無權占有，即非屬土地稅法第 4 條第 1 項第 4 款之規範範圍，且無論土地所有權人與該占有人間之內部私法關係究為有償抑或無償，以及是否有就地價稅之負擔另有約定，均不得變更租稅義務之法定歸屬。故主管稽徵機關應否准土地所有權人之申請，而仍向土地所有權人課徵地價稅，始與租稅法律主義無違。

【表決結果】

採丙說：折衷說（稽徵機關擁有裁量權）之結論。

【決議】

如決議文。

【高點法律專班】

版權所有，重製必究！