

苗栗縣政府訴願決定書

111 年苗府訴字第 88 號

訴 願 人：○○○

地 址：○○○

原處分機關：苗栗縣政府稅務局

地 址：苗栗縣苗栗市府前路 46 號

訴願人因地價稅事件，不服原處分機關民國（下同）111 年 3 月 17 日苗稅土字第 1112005806A 號函，提起訴願，本府依法決定如下：

主 文

訴願駁回。

事 實

緣訴願人所有坐落苗栗縣○○鎮○○段 62 地號（屬非都市土地，編定為山坡地保育區林業用地，下稱系爭土地），持分面積為 482.09 平方公尺，原課徵田賦。嗣經本府農業處以 111 年 3 月 9 日府農林字第 1110044694 號函副知原處分機關，系爭土地查有未經許可擅自開挖整地、切削邊坡及回填修築平台等情形，屬農地違規使用，系爭土地既未作農業用地使用，不符土地稅法第 22 條規定課徵田賦之要件，應課徵地價稅。原處分機關遂以 111 年 3 月 17 日苗稅土字第 1112005806A 號函核定訴願人就系爭土地所有之持分面積 482.09 平方公尺，自通報違規使用之次年（112 年）起改按一般用地稅率課徵地價稅，訴願人不服，遂提起本件訴願，並據原處分機關檢卷答辯到府。

理 由

一、本件訴願意旨略以：

（一）訴願人為系爭土地共有人之一，自某不詳時間起，系爭土地共有人之一即○○市○○區○○股份有限公司負責人林○○，未經系爭土地其他共有人之同意，即在系爭土地上非法開挖整地而無權占有使用系爭土地，此經苗栗縣政府派員現場會勘確認無誤，此有苗栗縣政府 109 年 10 月 7 日府農林字第 1090194155 號函、109 年 11 月 19 日府水保字第 1091314314 號函可資佐證。訴願人亦曾於 107 年 12 月 2 日寄發存證信函

催告無權占有人林○○應立即排除侵害並回復系爭土地之原狀，占有人林○○收受通知後仍置之不理，為此系爭土地共有人之一即康○○乃向苗栗縣警察局○○分局對無權占有人林○○提出竊佔罪之刑事告訴，嗣經苗栗縣警察局分案偵辦時，訴願人亦對其提出追加告訴，此有台北市車站郵局 000522 號存證信函影本、苗栗縣警察局○○分局○○字第 1080006336 號刑事案件報告書影本可據，是系爭土地遭共有人之一即林○○無權占有之事實詢勘認定。

- (二) 系爭土地原課徵田賦，卻因無權占有人林○○之違法行為造成系爭土地現狀變更為非農業使用致須改按一般用地稅率課徵地價稅，此非可歸責於訴願人，況訴願人知悉系爭土地遭占用後已對無權占有人寄發存證信函催告回復原狀及提出竊佔罪刑事告訴，顯然對系爭土地已盡管理維護之責，原處分機關未察及此即對訴願人處以改以一般用地稅率課徵地價稅之處分，不僅損及訴願人之權益，對訴願人而言顯失公平，為此請求撤銷原處分機關對訴願人課徵地價稅之處分。
- (三) 林○○無權占有系爭土地之事實甚為明確已如前述，依土地稅法第 4 條第 1 項第 4 款規定，應由林○○負責代繳因其違法行為所增生之稅，為此懇請原處分機關依法指定林○○代繳訴願人權利範圍部分應繳納之地價稅。

## 二、原處分機關則答辯以：

- (一) 程序部分：本局 111 年 3 月 17 日苗稅土字第 1112005806A 號函以平信郵寄，訴願人於 110 年 4 月 8 日提起訴願。
- (二) 查農業用地需作農業地使用，始予課徵田賦，故農業用地如已變更為非農業用地或違規改作其他非農業使用時，即與課徵田賦要件不符，應自變更使用之次年起改課地價稅。系爭土地依鈞府農業處 111 年 3 月 9 日府農林字第 1110044694 號函通報，系爭土地查有開挖整地、切削邊坡及回填修築平台，經認定已非屬農業使用。經本局核定與土地稅法第 10 條

及第 22 條規定不符，自無繼續課徵田賦之適用，遂依據農業主管機關認定未作農業用地使用之事實，依同法第 14 條及財政部函釋規定，自通報非作農業使用年度之次年起改課地價稅，應屬適法。

- (三) 地價稅係依土地使用分區或編定及使用情形核定課徵與否，並依土地稅法第 3 條規定向土地所有權人徵收，非依該地係由何人改變使用情形認定課徵與否，亦非向土地所有權人以外改變現況之違規行為人核定課徵。另已規定地價之土地，除符合課徵田賦規定及符合減免條件並經核准外，均須課徵地價稅。查訴願人所有系爭土地原課徵田賦，嗣既經鈞府農業處通報已屬農地違規非作農業用地使用，即無上開土地稅法第 10 條及第 22 條課徵田賦規定之適用，依財政部 79 年 6 月 18 日函釋，應予改課地價稅。系爭土地縱係由他人開挖整地等不可歸責於訴願人本身之原因而不作農業使用，然系爭土地非作農業使用之事實至明，顯與課徵田賦規定不符，本局依土地稅法第 3 條、第 14 條規定及財政部 81 年 8 月 18 日及 90 年 1 月 12 日函釋，於鈞府農業處通報變更非作農業使用之次年(112 年)起，向土地所有人改課地價稅，於法有據。訴願人主張該地違規非本人所為，且行政機關已知悉實際違規行為人，不應對其課處稅捐等語，顯然誤解相關法規涵義。
- (四) 有關訴願人主張依土地稅法第 14 條第 1 項第 4 款規定，應由占有人代繳地價稅乙節，訴願人已另案向本局提出申請，本局已發函向占有人（亦為分別共有之土地所有權人）查明相關資料中，俟占有人回復後，另予審核函復訴願人。
- (五) 綜上所述，系爭土地已不符合土地稅法第 10 條所定作農業用地使用之土地，無同法第 22 條課徵田賦規定之適用，本局依法自 112 年起改課地價稅，並無不合。

三、按土地稅法第 3 條第 1 項第 1 款規定：「地價稅或田賦之納稅義務人如左：一、土地所有權人。」、同法第 4 條規定：「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。」、同法第 14 條規定：「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。」、財政部 71 年 10 月 7 日台財稅第 37377 號函要旨略以：「土地所有權人依照土地稅法第 4 條第 1 項第 4 款規定，申請由占有人代繳地價稅案件，應由申請人檢附占有人姓名、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，應由所有權人或由稽徵機關協助查明更正，在有關資料未查明前，仍應向土地所有權人發單課徵。」、財政部 87 年 11 月 3 日台財稅第 871972311 號函要旨略以：「本部 71 年 10 月 7 日台財稅第 37377 號函釋，係指土地所有權人申請由占有人代繳而占有人有異議時，稽徵機關得協助土地所有權人查明更正辦理，並非稽徵機關有協助查明更正之責任，如雙方當事人仍有爭議，在有關資料未能確定前，仍應向土地所有權人發單課徵。」、財政部 79 年 6 月 18 日台財稅第 790135202 號函主旨略以：「課徵田賦之農業用地，在依法辦理變更用地編定或使用分區前，變更為非農業使用者，應自實際變更使用之次年期起改課地價稅。」、財政部 90 年 1 月 12 日台財稅第 0890458822 號函要旨略以：「本案經函准內政部 89 年 11 月 28 日台（89）內地字第 8970868 號函，略以，『…平均地權條例第 22 條第 1 項但書第 1 款規定之土地，既『限』作農業用地使用，即此類土地僅能為農業用地使用，不能有農業用地使用以外之用途，是以倘經實地查明該等土地已違法改作農業用地使用以外之其他用途，如仍給予課徵田賦之優惠，恐有違立法原意及社會公平正義原則，故宜改課地價稅。』本部同意該部意見。本案○君所有農業區土地，原依上開規定徵收田賦，既經縣政府通報，該土地非依法變更為非農業使用，已屬違法改作其他用途，應予改課地價稅。」、最高法院 94 年度判字第 1230 號判決要旨略以：「地價稅屬財產稅中，

以有財產者為納稅義務人，且不問其有無利用財產生利，一律以擁有財產而負擔稅負。而有財產者必須自己負責財產之維護與利用，即使被人不法占用，亦可循法律途徑尋求救濟，因此不能以自己無法利用財產而主張免除財產稅之繳納義務。故土地稅法第4條第1項第4款規定，應為主管機關之職權，且原則上要獲得土地使用人之同意才可以。因為使用人並非法律原本課徵稅負之對象，之所以許其為納稅義務人，乃因其實際使用土地，並願意負擔稅負以減輕土地所有權人之累進稅負（土地稅法第15條參照）。如果不如此解釋，即無法維繫財產稅之基本法理。且主管機關願自動為土地遭占用之土地所有權人『伸張正義』，亦將面臨事實調查之困難，故即使採取『由財產利用人負擔稅負』之論點，也要將之解為主管機關之裁量權，土地所有權人無權請求主管機關作成此等請求，否則稅捐主體即會處於浮動之法律狀態下，有礙法安定性之要求。財政部71年10月7日台財稅第37377號函釋與87年11月3日台財稅第871972311號函釋，均應建立在以上之法理基礎上，故上訴人對被上訴人無權要求『改向實際占有人課徵地價稅』。」、最高行政法院94年判字第880號裁判要旨略以：「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。』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，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。又依同條第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。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，如占有人就系爭土地涉及民事權屬之糾葛而反對代繳稅款者，自不得逕行指定代繳。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。」、最高行政法院 87 年度判字第 2438 號裁判要旨略以：「按『地價稅或田賦之納稅義務人如左：一、土地所有權人。二、……』『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……』分別為土地稅法第三條第一項第一款及第四條第一項所明定。次按『土地所有權人依照土地稅法第四條第一項第四款規定，申請由占有人代繳地價稅案件，應由申請人檢附占有人姓名、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，應由所有權人或由稽徵機關協助查明更正，在有關資料未查明前，仍應向土地所有人發單課徵。』復經財政部七十一年十月七日台財稅第三七三七七號函釋有案。核該函釋與上開法條規定無違，得予適用。」、最高行政法院 71 年判字第 650 號裁判要旨略以：「土地所有權人申請由占有人代繳者，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，惟此非強行規定，指定與否，稽徵機關有裁量之權。」、最高行政法院 100 年判字第 2034 號判決要旨略以：「有關土地稅賦之相關事項悉依土地稅法之相關規定辦理，土地稅法第 14 條已規定地價之土地，除依第 22 條規定課徵田賦外，應課徵地價稅，因之除法律有規定者外，土地所有權人尚不得率以主張免徵地價稅，而土地既不該當於土地稅法及土地稅減免規則等所定減免地價稅規定之要件，自應課徵地價稅。」、最高行政法院 84 年度判字第 2055 號裁判要旨略以：「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。此觀諸土地法第三條第一項之規定至明。其土地之為他人占有者，占有人或基於租賃、使用借貸、地上權等法律關係，為有權占有，或未基於任何權源，為無權占有，均不影響所有

權人之地位，即不影響地價稅應向所有權人徵收之公法上關係。」。

四、卷查，訴願人所有系爭土地（持分面積為 482.09 平方公尺），既經本府農業處查有未經許可擅自開挖整地、切削邊坡及回填修築平台等情形，而認屬農地違規使用，則系爭土地既未作農業用地使用，即不符土地稅法第 22 條規定課徵田賦之要件，應課徵地價稅。本件訴願人雖以系爭土地為他人占用為由，向原處分機關申請指定由占用人（即訴外人林○○君，下稱林君）代繳地價稅，惟按土地稅法第 3 條第 1 項第 1 款及同法第 4 條第 1 項規定，地價稅係以由土地所有權人繳納為原則，例外才由指定之其他土地使用人負責代繳，且土地所有權人必須自己負責財產之維護與利用，即使被人不法占用，亦可循法律途徑尋求救濟，尚不能以自己無法利用財產而主張免除財產稅之繳納義務；再則，土地所有權人申請由占有人代繳者，稽徵機關雖得指定土地使用人負責代繳其使用部分之地價稅，惟此非強行規定，指定與否，稽徵機關有裁量之權，是在有關資料未查明前，仍應向土地所有人發單課徵，故本件原處分機關 111 年 3 月 17 日苗稅土字第 1112005806A 號函核定訴願人就系爭土地所有之持分面積 482.09 平方公尺，自通報違規使用之次年（112 年）起改按一般用地稅率課徵地價稅之處分，於法有據。

五、至訴願人陳稱：「林○○無權占有系爭土地之事實甚為明確已如前依土地稅法第 4 條第 1 項第 4 款規定，應由林○○負責代繳因其違法行為所增生之稅」云云，惟土地為他人占有者，占有人或基於租賃、使用借貸、地上權等法律關係，為有權占有，或未基於任何權源，為無權占有，均不影響所有權人之地位，亦即不影響地價稅應向所有權人徵收之公法上關係，且土地所有權人申請由占有人代繳者，稽徵機關雖得依規指定土地使用人負責代繳其使用部分之地價稅，惟此非強行規定，指定與否，稽徵機關有裁量之權，且土地所有權人應無權請求主管機關作成此等請求，是訴願人之主張顯不可採。準此，原處分機關前揭核定訴願人就系爭土地（持分面積 482.09 平方公尺），自 112 年起改按一般用地稅率課徵地價稅之處分，揆

諸前揭條文規定、函釋及判決意旨，並無不合，原處分應予維持。另有關訴願人依土地稅法第 14 條第 1 項第 4 款規定，向原處分機關申請由占有人（林君）代繳地價稅一事，因指定與否，原處分機關有裁量之權，且原處分機關已發函向占有人查明相關資料中，故此宜由原處分機關本權責逕依個案情形審酌，尚非屬訴願審議之範疇，併予指明。

六、綜上論結，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	王 德 基
訴願審議委員會	委員	林 茂 山
訴願審議委員會	委員	黃 俊 碩
訴願審議委員會	委員	張 智 宏
訴願審議委員會	委員	饒 斯 棋
訴願審議委員會	委員	賴 淑 惠
訴願審議委員會	委員	林 燦 都
訴願審議委員會	委員	王 麗 仁

中 華 民 國 111 年 7 月 22 日

縣長 徐 耀 昌

如對本決定不服者，得於收受本決定書之次日起 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）