

刊登於月旦財稅實務釋評第 56 期，2024 年 8 月，第 15-24 頁。

地價稅的減免事由消滅及其責任歸屬

一評臺北高等行政法院高等庭 112 年度訴字第 14 號判決

Extinction of the Cause for Reduction and Exemption of Land Value Tax and Its Attribution of Responsibilities: An Analysis of High Administrative Litigation Division of Taipei High Administrative Court Judgment (112) Su Tze

No. 14

陳衍任

Yen-Jen Chen*

壹、本案事實及爭點

一、事實摘要

原告 A 公司所有臺北市○○區○○段○小段 635 地號土地（下稱系爭土地），原無償提供國防部前聯合勤務總司令部政治作戰部〔下稱前聯勤總部，現為陸軍後勤指揮部，因組織調整已移由國防部陸軍司令部（下稱陸軍司令部）管理〕做眷舍使用，依土地稅減免規則第 8 條第 1 項第 10 款規定免徵地價稅在案。

嗣被告臺北市稅捐稽徵處查得系爭土地地上建物（門牌號碼為臺北市○○區○○街○○巷 5 號、7 號、9 號及○○○路○段 169 號等 4 戶房屋）係前聯勤總部自購取得，並於 1980 年間與原告簽訂無償借用土地契約，惟該等房屋已遭訴外人甲、乙、丙及丁等 4 戶無權占用，已非供前聯勤總部作眷舍使用，不具土地稅減免規則第 8 條第 1 項第 10 款之減免事由，乃依行為時稅捐稽徵法第 21 條規定，以 2021 年 6 月 18 日函核定系爭土地全部面積 291 平方公尺【月旦財稅實務釋評第 56 期，2024 年 8 月，第 15 頁】應恢復按一般用地稅率課徵地價稅，並掣單補徵原告 2016~2020 年差額地價稅各新臺幣（下同）741,985 元、741,953 元、713,793 元、713,749 元及 733,516 元，共計 3,644,996 元。

原告不服，申請復查，經被告以復查決定駁回。原告不服，提起訴願，經臺北市政府訴願決定撤銷前復查決定，由被告於決定書送達之次日起 90 日內另為處分。

其後，臺北市政府財政局乃依訴願決定意旨報請財政部核釋，並經財政部以 111 年 6 月 16 日台財稅字第 11100581470 號函釋（下稱財政部 111 年 6 月 16 日函釋）略以，私有土地是否符合系爭規定之減免事由而得免徵地價稅，係審究土地實際使用情形，尚無涉土地實質經濟利益之歸屬。

嗣經被告重新查認，發現系爭土地上建物僅有系爭 5 號、7 號、9 號房屋，而不包含系爭 169 號房屋；又系爭 5 號房屋自 1986 年起遭陳○惠無償占用，其並已於 2022 年 2 月 14 日點還該房屋予陸軍司令部；系爭 7 號、9 號房屋則已拆除重建，非屬陸軍司令部列管之眷舍，且依 1993 年版之房屋稅籍紀錄表，亦載明該 2 戶房屋之納稅義務人並非陸軍司令部。

被告爰依前開所查得之事證，復參照財政部 111 年 6 月 16 日函釋意旨，審認原告所有系爭土地已非供陸軍司令部做眷舍使用，與系爭規定不符，不得免徵地價稅，乃以重核復查決定駁回。原告不服復查決定，提起訴願，經決定駁回後，遂提起本件行政訴訟。

二、本案爭點

本案中，徵納雙方最主要的爭點在於：原告將系爭土地提供前聯勤總部及陸軍司令部無償使用，作為系爭房屋（眷舍）的基地。在系爭房屋遭第三人無權占用後，系爭土地是否依舊符合上述免徵地價稅的要件？

三、判決要旨

本案判決撤銷訴願決定及原處分（即復查決定），其主要理由如下：「

（一）私有土地地價稅是否合於系爭規定例外而得減免之要件，稅捐稽徵機關應實質調查該等土地於當年度實際使用狀況是否符合該款明定之『無償』、『供軍事機關使用』情形，就合於該款所定要件之私有土地准予免徵其當年度地價稅。至於所謂『使用』，應依使用目的之性質，為合理及客觀判斷事物之本質，凡有一般正常利用土地之狀態，即可認為有實際使用，且揆諸系爭規定之文義，應係指『公部門提供不動產之排他性使用權能』（最高行政法院 109 年度上字第 1091 號判決參照）。

（二）系爭房屋曾為他人設立戶籍登記及營業稅籍，固可認定。惟系爭房屋既作【月旦財稅實務釋評第 56 期，2024 年 8 月，第 16 頁】為眷舍使用，且房屋性質不能脫離土地之占有而存在，故系爭土地即屬無償供給軍事機關使用之土地，嗣系爭房屋雖遭第三人占用，並在該眷舍內設立營業稅籍，惟此係因前聯勤總部或陸軍司令部未能善加管理眷舍所致，尚難因無償借用人之使用或管理方式，即遽認作為系爭房屋（眷舍）基地之系爭土地並非無償供給軍事機關使用。

（三）否則倘如本件，原告業將系爭土地無償借予前聯勤總部或陸軍司令部用，且確已作為眷舍之基地，卻因前聯勤總部或陸軍司令部使用未善加管理而遭第三人占用，致陸軍司令部無從將系爭房屋拆除而返還系爭土地，原告復因系爭土地已無償出借前聯

勤總部或陸軍司令部，致未能自行收益使用，卻得因系爭房屋遭第三人占用之故，而應核課地價稅，顯然與地價稅屬財產稅，係對特定財產本體的潛在收益能力課稅之性質不符，亦有違實質課稅之公平原則。」

貳、地價稅的課徵與免稅

一、地價稅課徵的理論基礎

稅捐之課徵應遵循「量能課稅原則」，亦即依納稅義務人之經濟上負擔稅捐能力決定稅捐的課徵。這不僅適用於所得稅與消費稅，具有財產稅性質的地價稅，也同樣有「量能課稅原則」的適用（註 1）。

然而，單純持有土地是否即等同具備負擔稅捐能力，進而允許國家對土地持有者課徵地價稅，則尚有爭議。一種看法認為，對於土地的持有之所以允許課徵地價稅，是因為持有土地通常會產生孳息。相較於其他勞動所得而言，孳息所得通常帶有「不勞而獲」的性質，具有特別的負擔稅捐能力。也可以說，基於「穩固理論」（Fundustheorie）的觀點，縱使未經市場交易活動，單純持有土地，也同樣擁有穩固的所得來源。因而在勞動所得之外，可以另外就持有土地應有的孳息所得課徵地價稅（註 2）。

對於上述觀點，經常會受到的質疑是，並非所有的土地都會產生孳息。「應然所得」只是立法者的沙盤推演，未必符合該筆土地的實際發展情形。再者，一筆土地後續如確實產生孳息，就該孳息所得也必然有相對應的所得稅課徵。如在孳息所得尚未發生前，即提前對「應然所得」課稅，則與後續的「實然所得」間，是否存在重複評價的問題，也不無疑義。

除了上述對「應有孳息」課稅的觀點外，也有認為應從「量益原則」的觀點，論證地價稅的合憲性。因為土地價值的高低，與當地政府提供的基礎設施是否完備密切相關；此外，土地的使用對周圍環境經常會產生影響，透過課稅方式，可以適度將土地使用所造成的外部成本內部化。此外，還有認為應從「社會政策」的觀【**月旦財稅實務釋評第 56 期，2024 年 8 月，第 17 頁**】點，主張應對土地此種稀有資源課稅，以降低財富集中程度，發揮財富重分配的效果（註 3）。

相較於上述立場分歧的觀點，司法實務則有認為，「我國地價稅之課徵正當化理由乃兼採量益負擔稅、應然收益以及政策目的稅，並不以土地已實現之財產孳息為課稅對象，而係以土地『應然收益』為量益之依據，據以作為外部社會成本之補償，並實現特定社會政策」（臺北高等行政法院 109 年度簡上字第 136 號裁定）。上述裁定似乎兼採各種觀點，作為地價稅課徵的正當化事由。

事實上，不論採取何種觀點，地價稅的課徵都應該以納稅義務人具備負擔稅捐能力為前提。倘若納稅義務人並未因土地的持有提升其負擔稅捐能力，則此時對其課徵地價

稅，即欠缺課稅的正當性。

二、地價稅減免的正當事由

「量能課稅原則」為平等原則在稅法的具體實踐。在以「量能課稅原則」為基礎所建構的說法，對於有相同負擔稅捐能力的人，都應該課徵相同的稅捐（釋字第 745 號解釋）。立法上如對於有相同負擔能力的人，在稅負上採取差別對待（例如對特定群體給予稅捐優惠），此時即應審酌此一差別對待有無正當化事由，亦即是否基於公共利益的考量（釋字第 565 號解釋）。納稅者權利保護法第 5 條因而規定：「納稅者依其實質負擔能力負擔稅捐，無合理之政策目的不得為差別待遇。」（註 4）

此外，除了考量立法者的差別待遇有無合理的政策目的之外，也應審酌立法者所採取的稅捐優惠是否符合「比例原則」與「平等原則」。換言之，即便系爭稅捐優惠帶有公益目的，但只要優惠內容「不適當」（例如錯誤的引導或引導效果不足的稅捐優惠）或「不必要」（例如尚有其他花費較少但效果更佳的引導措施），依舊無法通過比例原則與平等原則的檢驗（註 5）。

依據土地稅法第 14 條規定，已規定地價的土地以課徵地價稅為原則，免徵地價稅為例（註 6）。又依據土地法第 6 條及平均地權條例第 25 條授權訂定的土地稅減免規則，即詳盡列舉各種地價稅減免的類型（註 7）。其規範目的在於，國家若為發展經濟、促進土地利用及增進社會福利等目的，有徵用私人土地的急迫性，對於願意提供私人土地作為公用、教育、慈善及醫療等用途而有所犧牲的土地所有權人，即應給予稅負減免作為補償。上述規定不僅讓私有土地免受累進稅率的限制，甚至可以享受免徵地價稅的優惠。其中，與本案有關的稅捐優惠，為土地稅減免規則第 8 條第 1 項第 10 款：「私有土地減免地價稅或田賦之標準如下：……十、無償供給政府機關、公立學校及軍事機關、部隊、學校使用之土地，在使用期間以內，全免。」上述規定【月旦財稅實務釋評第 56 期，2024 年 8 月，第 18 頁】既然屬於稅捐優惠，在法律適用上，即應注意有無違反公益原則、比例原則與平等原則。

參、減免事由消滅的責任歸屬

回到本案的爭點來看，原告將系爭土地提供前聯勤總部及陸軍司令部無償使用，作為系爭房屋（眷舍）的基地。在系爭房屋遭第三人無權占用後，系爭土地是否依舊符合上述免徵地價稅的要件？

一、稅捐優惠「例外從嚴」的法律解釋

由於免徵地價稅是對特定群體給予稅捐優惠，屬於違反「量能課稅原則」的例外性規定，在法律適用上，自不宜從寬解釋。被告因而認為，該無償提供軍事機關使用的土地，必須實際上（而不只是形式上）確有供軍事機關使用，始得享受免徵地價稅的優惠

待遇。

上述解釋考量稅捐優惠的例外特性，符合法律解釋「原則從寬、例外從嚴」的法理。此外，當系爭土地實際上已不再由軍事機關使用時，該土地原本所欲追求公益目的的初衷，即不復存在，自應如同一般私有土地，回歸課徵地價稅的原則。

被告的論點固然符合「例外從嚴」的法理，亦即對於稅捐優惠的適用範圍，採取較為嚴格的解釋。在「形式上是否供公益使用」與「實際上是否供公益使用」的判斷結果不一致時，傾向以後者為準（即以實際上是否供公益使用而定）。只有當系爭土地實際上確屬供公益使用，才有機會適用免徵地價稅的優惠（但此時形式上如非供公益使用，是否仍得適用免徵地價稅的優惠，仍有爭議）；相反地，只要系爭土地實際上非供公益使用，依被告之見，不論其形式上是否供公益使用，一律排除免徵地價稅優惠（參下表說明）。

	形式上供公益使用	形式上非供公益使用
實際上供公益使用	免稅	未知
實際上非供公益使用	本案（被告認為應稅）	應稅

資料來源：作者自行整理。

二、地價稅的課徵仍應遵循「量能課稅原則」

被告上述觀點，固然言之有據，卻可能忽略了對納稅義務人是否具備稅捐負擔能力的考量。因為原告已經將系爭土地無償提供前聯勤總部或陸軍司令部，作為眷舍的基地使用，只因前聯勤總部或陸軍司令部未妥善管理，導致該眷舍遭第三人非法占用。系爭土地既然不在原告的管領支配下，原告自無可能對系爭土地有任何使用收益的可能。

倘如被告所言，即此時依舊可對原告【月旦財稅實務釋評第 56 期，2024 年 8 月，第 19 頁】課徵地價稅，恐違反地價稅的課徵仍應遵循「量能課稅原則」的基本要求。因為不論採取何種理論，地價稅的課徵都應該以納稅義務人有負擔稅捐能力為前提。倘若納稅義務人並未因該土地本體享有潛在的收益能力，亦即並未因土地的持有而提升其負擔稅捐能力，則此時對其課徵地價稅，即欠缺課稅的正當性。本案法院撤銷訴願決定及原處分，最主要的理由即在於此。

三、無償提供使用的法律解釋

此外，免稅要件的解釋，固然不宜從寬解釋，但至少還是應該符合免稅的立法目的，亦即無償提供公部門作公益使用。所謂的使用，應依使用目的的性質，為合理及客觀判斷事物的本質，凡有一般正常利用土地的狀態，即可認為有實際使用。且從系爭規定的文義來看，應是指「對公部門提供不動產的排他性使用權能」（最高行政法院 109 年度上字第 1091 號判決、臺北高等行政法院 109 年度簡上字第 136 號裁定參照）。

從本案事實來看，系爭土地為原告所有，原告於 1980 年 1 月 1 日與前聯勤總部簽訂

系爭契約，將系爭土地無償借用予前聯勤總部，作為其上建物即系爭房屋坐落的基地，借用期間自 1980 年 1 月 1 日起至 1984 年 12 月 31 日止共計 5 年，借用期滿以後，前聯勤總部及嗣後接管的陸軍司令部仍繼續使用系爭土地迄今，且向原告請求同意繼續無償借用系爭土地，原告均無反對的意思，足認原告應與前聯勤總部或陸軍司令部成立不定期限的無償借用契約。免稅的效果既然歸屬於擁有土地所有權的原告，則是否符合免稅的要件（即無償供軍事機關使用），就應該以原告的注意義務（亦即原告一般正常利用土地應有的注意義務）為準。

由於原告在與前聯勤總部或陸軍司令部成立不定期限的無償借用契約時，確實是以該筆土地將作為眷舍使用，為雙方締約時的認知範圍。故系爭土地的實際使用情形，確實符合「無償供軍事機關使用」的免稅要件。至於前聯勤總部及嗣後接管的陸軍司令部嗣後是否確實如契約所載，就系爭土地自為使用，或是因前聯勤總部或陸軍司令部怠於管理而遭第三人占用，則屬原告與前聯勤總部及陸軍司令部間的內部法律關係，與原告與國家間的外部法律關係（即稅捐債務關係）無關。

四、土地所有權人的注意義務

再者，相較於私有土地在有償提供他人作公益使用的情形，土地所有權人因受有報酬，對於系爭土地是否仍繼續做公益使用，理應有較高的注意義務。然而，當一筆土地為無償提供他人或政府機關做公益使用時，此時因土地所有權人未受有報酬，故對於系爭土地是否仍繼續做公益使用【月旦財稅實務釋評第 56 期，2024 年 8 月，第 20 頁】用，其所應承擔的注意義務，似難與受有報酬者的注意義務（即前者）等量齊觀。在後者的情形，反而應由「有權占有人」（前聯勤總部及陸軍司令部），承擔較高程度的注意義務，似乎較為合理（註 8）。

五、管理支配權的觀點

此外，或有認為，原告既然是系爭土地的所有權人，其對系爭土地是否仍持續提供前聯勤總部及陸軍司令部使用，理應知之甚詳。縱使因前聯勤總部及陸軍司令部怠於管理系爭土地，導致系爭土地遭第三人占用，也應該由原告先概括承受減免事由消滅時的不利益，再由原告依據內部契約關係，事後向前聯勤總部或陸軍司令部求償；或由原告主動督促前聯勤總部或陸軍司令部，儘速排除第三人的占用行為，而非一方面任由第三人持續非法占用系爭土地，導致免徵地價稅的公益目的落空，另一方面卻又繼續享受地價稅免徵的優惠待遇。

上述觀點，或許是受到土地稅法第 39 條之 2 規定的影響。依據該條第 1、2 項規定：「I. 作農業使用之農業用地，移轉與自然人時，得申請不課徵土地增值稅。II. 前項不課徵土地增值稅之土地承受人於其具有土地所有權之期間內，曾經有關機關查獲該土地未作農業使用且未在有關機關所令期限內恢復作農業使用，或雖在有關機關所令期限內已

恢復作農業使用而再有未作農業使用情事時，於再移轉時應課徵土地增值稅。」

但事實上，「違反農地農用應補徵土地增值稅」的情形，與本案事實明顯不同。因為在農地農用的個案中，該筆農地實際上是在土地所有權人的管領支配下，土地所有權人既可對該農地為使用收益，也可以直接排除第三人對該農地的侵害或占用行為，故此時減免事由消滅時的責任歸屬，理應由享受權利的土地所有權人負擔。然而，在本案的情形，原告在無償借用契約生效期間，不論法律上或事實上，都欠缺對系爭土地擁有管領支配權，自無對系爭土地為使用收益的可能，也無法就系爭土地排除第三人的侵害或占用行為，故此時減免事由消滅時的責任歸屬，恐怕不應歸屬於原告負擔，而應由對系爭土地擁有管領支配權的前聯勤總部或陸軍司令部承擔。

肆、地價稅的指定代繳：代結論

事實上，稅捐稽徵機關基於「職權調查原則」，本應依職權調查系爭土地於當年度的實際使用狀況，以確認是否符合條文明定的「無償」、「供軍事機關使用」情形，進而判斷系爭土地應否准予免徵當年度的地價稅。在系爭土地無償供軍事機關使用期間，稅捐稽徵機關如發現系爭土地【月旦財稅實務釋評第 56 期，2024 年 8 月，第 21 頁】實際上非供軍事機關自行使用時（即原本給予地價稅免稅的公益目的落空），應通知土地所有權人上述情事，並在土地所有權人申請由占有人代繳地價稅的前提下，依據土地稅法第 4 條第 1 項第 4 款規定，由稅捐稽徵機關指定占有人負責代繳減免事由消滅時應補徵的地價稅（註 9）。此外，依據司法實務見解，這裡所指的占有人，不僅指無權占有人，也包含有權占有人在內（最高行政法院 107 年 1 月份第 2 次庭長法官聯席會議決議）（註 10）。換言之，稅捐稽徵機關除得指定「有權占有人」（前聯勤總部及陸軍司令部）代繳稅款外，也可以指定「無權占有人」（無權占用土地的第三人）代繳稅款。

理論上，代繳人所代繳的稅款，不是自己的稅捐債務，而是他人的稅捐債務。換言之，代繳人並非稅捐債務人（即納稅義務人），而是代稅捐債務人墊付稅款之人（註 11）。但由於土地稅法第 4 條第 1 項規定的「代繳人」，是基於法律規定，而在稅捐稽徵機關作成「指定代繳」之行政處分的前提下，負有稅款繳納義務之人（法定代繳人），仍屬以自己名義而為相關稅款繳納之人。透過指定代繳的適用，可以將減免事由消滅時應補徵稅款的不利益，權責相符地歸屬於「有權占有人」（前聯勤總部及陸軍司令部）或「無權占有人」（第三人）。

此外，依土地稅法第 4 條第 3 項規定：「第 1 項第 1 款至第 3 款代繳義務人代繳之地價稅或田賦，得抵付使用期間應付之地租或向納稅義務人求償。」換言之，依同條項第 4 款規定，在主管稽徵機關指定占有人代繳後，占有人代繳的地價稅不得抵付使用期間應付的地租，亦不得向納稅義務人（即原告）求償。

上開規定的適用，可以讓占有人最終成為該筆地價稅之繳納義務的實際負擔者，有助於本案的歧見得以圓滿解決，值得參考。

附註

* 國立臺灣大學法律學院助理教授；德國奧格斯堡大學法學博士。

本文內容，主要整理自「2024 年臺灣年度最佳稅法判決」評選紀實，筆者針對該年度被評選為優良稅法判決之臺北高等行政法院高等庭 112 年度訴字第 14 號判決，所為之評析意見。

1. 柯格鐘，稅捐法秩序－稅捐、稅法與基本原則，新學林，2023 年 9 月，頁 589-596。
2. 陳清秀，稅法各論（下），元照，2018 年 1 月，頁 130-131；柯格鐘，同前註，頁 19-20。【月旦財稅實務釋評第 56 期，2024 年 8 月，第 22 頁】
3. 陳清秀，同前註，頁 132-135。
4. 此外，納稅者權利保護法第 6 條也規定：「I. 稅法或其他法律為特定政策所規定之租稅優惠，應明定實施年限並以達成合理之政策目的為限，不得過度。II. 前項租稅優惠之擬訂，應舉行公聽會並提出稅式支出評估。」
5. 陳衍任，稅捐優惠，收錄於：黃茂榮、葛克昌、陳清秀主編，稅捐稽徵法，元照，2021 年 2 月，頁 305-307。
6. 土地稅法第 14 條規定：「已規定地價之土地，除依第 22 條規定課徵田賦者外，應課徵地價稅。」
7. 土地稅法第 6 條規定：「為發展經濟，促進土地利用，增進社會福利，對於國防、政府機關、公共設施、騎樓走廊、研究機構、教育、交通、水利、給水、鹽業、宗教、醫療、衛生、公私墓、慈善或公益事業及合理之自用住宅等所使用之土地，及重劃、墾荒、改良土地者，得予適當之減免；其減免標準及程序，由行政院定之。」又平均地權條例第 25 條規定：「供國防、政府機關、公共設施、騎樓走廊、研究機構、教育、交通、水利、給水、鹽業、宗教、醫療、衛生、公私墓、慈善或公益事業等所使用之土地，及重劃、墾荒、改良土地者，其地價稅或田賦得予適當之減免；減免標準與程序，由行政院定之。」此外，土地稅減免規則第 1 條規定：「本規則依土地稅法第 6 條及平均地權條例第 25 條規定訂定之。」
8. 事實上，類似觀點，也存在於民法第 35 條規定：「受任人處理委任事務，應依委任人之指示，並與處理自己事務為同一之注意，其受有報酬者，應以善良管理人之注意為之。」
9. 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。」

10. 最高行政法院 107 年 1 月份第 2 次庭長法官聯席會議決議：「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。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，【月旦財稅實務釋評第 56 期，2024 年 8 月，第 23 頁】並便利稅捐稽徵（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。」
11. 柯格鐘、陳汶津，稅捐債務關係，收錄於：黃茂榮、葛克昌、陳清秀主編，稅捐稽徵法，元照，2021 年 2 月，頁 238-239。

關鍵詞：

地價稅、指定代繳、減免事由消滅、稅捐優惠【月旦財稅實務釋評第 56 期，2024 年 8 月，第 24 頁】