

刊登於月旦財稅實務釋評第 44 期，2023 年 8 月，第 24-31 頁。

地價稅納稅主體變更之法律問題分析

Legal Analysis on Changes of Taxpayer for Land Value Taxation

陳明燦

Ming-Tsann Chen^{*}

【案例內容】

甲所有位於 A 市一筆土地（下稱系爭地），原按一般稅率課徵地價稅在案。嗣甲於 2023 年 3 月 10 日向 A 市稅捐稽徵機關提具申請書，並主張系爭地全部面積為某大廈管理委員會（下稱乙管委會）占有使用，依土地稅法第 4 條第 1 項第 4 款規定申請由乙管委會代繳其地價稅，惟該管委會於同年月 15 日檢具申明書，並提出異議而不同意代繳地價稅。

試問：A 市稅捐（稽徵）機關應如何處理本案？又最高行政法院 107 年度 1 月份第 2 次庭長法官聯席會議決議（下稱系爭決議）之內容與適法性為何？

壹、爭點內容

一、何謂地價稅繳納義務人與代繳納稅義務人？土地稅法第 4 條第 1 項第 4 款之規定意旨為何？

二、若乙管委會對甲申請由其代繳系爭地地價稅提出異議者，A 市稅捐機關依法應如何處置？

三、系爭決議內容謂：「非不得將此款規定適用於有權占有之情形」，其適法【月旦財稅實務釋評第 44 期，2023 年 8 月，第 24 頁】性為何？

貳、爭點分析

一、地價稅納稅義務人與代繳義務人之意涵分析

按地價稅之繳納旨在體現憲法第 143 條第 1 項「私有土地應照價納稅」，以將土地所生孳息（地租）藉由地價稅之徵收而得「稅之歸公」、並歸由全民共享。為確認其之納稅義務人，土地稅法第 3 條第 1 項第 1~4 款乃明定（例如）土地所有權人為地價稅之納稅義務人。然而基於各種實務情況，倘若土地所有權人行蹤不明致使稅捐機關不能（無法）

向稅捐（地價稅）債務（納稅義務）人發單課稅，則因地價稅具公益性（須確保公法上之債權得以獲償）而會抵觸租稅公平負擔原則，故而同法第 4 條第 1 項第 1～3 款乃規定得由稅捐稽徵機關「逕自指定」由「土地使用人」負責代繳其使用部分之地價稅，此為地價稅之「代繳義務人」¹，用以作為同法第 3 條第 1 項有關地價稅「納稅義務人」之補充規定。故而主管稽徵機關僅能基於地價稅之便利徵收以及於實質上不致於變更納稅義務人主體之情形下，為適法之行政裁量。至於同條項第 4 款則是規定稅捐稽徵機關須（被動）受理「經土地所有權人申請由土地占有人代繳地價稅」後、再本於裁量權作出准駁決定。茲所稱「占有人」之範圍，依民法第 940 條規定：「對於物有事實上管領之力者，為占有人」，故而例如占有使用他人基地而興建房屋，即屬對該基地有事實上管領力屬之²，並不因其占用該基地有無法律上原因而受影響。固然土地稅法第 4 條第 1 項第 1～3 款（前者）與第 4 款（後者）規定於稅捐稽徵法上均評價為地價稅之「代繳義務人」（蓋其等皆與土地具有直接使用之特殊密切關係）而無不同、且代繳義務之本質皆屬稅捐債務（地價稅）之擔保責任。但於繳竣後之法律效果則有不同，進言之，前者代繳之用意並不在於消滅地價稅納稅義務人之繳納義務，而是在於取得（換取）地價稅租稅債權人（直轄市、縣市地方自治團體）之租稅權利，以圖挽救自己陷於危險之權利（例如若未依限繳納地價稅將會致使土地被強制執行而無法繼續使用）³；此外，按民法第 311 條第 2 項但書規定，地價稅租稅債權人亦不得拒絕地價稅代繳義務人之履行繳納義務，且其於代繳數額內對納稅義務人具有請求權而得抵扣其於使用期間所應負之地租（或使用費），此即為民法第 312 條所定利害關係第三人（地價稅代繳義務人）清償稅捐義務與行使代位求償權利之規定⁴。至於後者於代繳地價稅之數額內，依土地稅法第 4 條第 1 項第 4 款規定並「不能」依同條第 3 項規定向地價稅之納稅義務人求償。此外，當主管稽徵機關依土地所有權人申請指定由占有人【**月旦財稅實務釋評第 44 期，2023 年 8 月，第 25 頁**】代繳地價稅時，如（無權）占有人已就占有地主主張涉及民事產權糾紛而反對代繳稅款（提出異議），稽徵機關是否仍得指定由其代繳地價稅？其適法性不無疑義。對此，於下文論述系爭決議之內容時，一併分析之。

茲若係由第三人（如土地買受人）之「申請」而自願代替義務人（如土地出賣人）繳納地價稅額者⁵，嚴格而言，其性質尚與前揭之代繳義務有間，但依法其得向納稅義務人就已清償地價稅額請求償還，是其法律效果似與前揭「非自願」（由主管稽徵機關逕自指定）而代繳地價稅者似為相同。又稽徵機關於核准土地所有權人「申請」由占有人代繳地價稅時，應併予提示倘占有人逾期未繳納者，應依稅捐稽徵法第 20 條規定加徵滯納金，逾期未繳納者則移送強制執行，同法第 39 條第 1 項本文亦定有關於移送執行代繳義務人之擔保責任，蓋此觀諸稅捐稽徵法第 50 條等規定自明⁶，故而如占有人未依限代繳地價稅時，稅捐機關應即通知土地所有權人，以利知悉、並杜爭議。

二、A 市稅捐機關對乙管委會所提異議之調查義務與處理方式法

（一）調查義務

1. 稅捐機關須履行法定職權調查義務

按行政程序法第 36 條規定：「行政機關應依職權調查證據，不受當事人主張之拘束，對當事人有利及不利事項一律注意。」又納稅者權利保護法第 11 條第 1 項前段規定：「稅捐稽徵機關或財政部賦稅署指定之人員應依職權調查證據，對當事人有利及不利事項一律注意，……。」故而 A 市稅捐機關對於是否發動地價稅稽徵程序，其並無裁量權限，但對於闡明地價稅之課稅事實，依旨揭行政程序法第 36 條規定，其須以「合義務性裁量」為前提據以決定（選擇）所必要之證據方法（亦即證明地價稅核課事實之手段或方式）。茲有關稅捐法上證據調查方法計有如：當事人陳述意見（行政程序法第 39 條）、文書或資料提供（行政程序法第 40 條）、鑑定人鑑定（行政程序法第 41 條）、實地勘驗（行政程序法第 42 條）、及機關協助之請求（行政程序法第 19 條第 1 項）等⁷，則 A 市稅捐機關對旨揭證據調查方法之選擇（決定），原則上具有裁量權，但應選擇最能闡明地價稅課稅事實之證據方法⁸。【月旦財稅實務釋評第 44 期，2023 年 8 月，第 26 頁】

2. 稅捐機關須對調查證據為適法評價

按行政程序法第 43 條規定：「行政機關為處分或其他行政行為，應斟酌全部陳述與調查事實及證據之結果，依論理及經驗法則判斷事實之真偽，並將其決定及理由告知當事人。」故而 A 市稅捐機關對經依職權調查所獲得之證據須予以評價，基本上，其得依自由之確信、根據已證明之「間接證據」（如經由航照圖或建物地籍圖套繪等比對結果之客觀資料）而據以證明待證事實（如本案乙管委會是否確實占有使用系爭地），蓋於舉證法則上並不以能「直接」證明待證事實真偽之直接證據為限，故而本案稅捐機關若採行此種間接證明方法（證據），並據以作為對調查證據之評價與所生結果之確信，應屬適法，當然（地價稅）之納稅義務人（包括代繳義務人）得對稅捐機關經間接證據所生之確信予以舉證推翻（使之動搖；舉證責任分配法則之運行結果）。

（二）處理方式

1. A 市稅捐機關僅有協助甲查明系爭地地價稅稽徵相關客觀資料之更正而不及於物權爭執事項

按 A 市稅捐稽徵機關固須負有旨揭法定職權調查義務，惟基於租稅法上稽徵便利性原則之故，於實務上僅負有「協助」申請人查明更正系爭地地價稅相關客觀資料（如系爭地地號誤繕改正等客觀事項），但此並非謂其負有協助甲查明更正相關資料之義務（此係源於當事人「租稅申報協力義務」之解釋結果）⁹。進言之，本案甲按土地稅法第 4 條第 1 項第 4 款規定，向 A 市稅捐機關申請由占有人（乙管委會）代繳地價稅時，其應檢附占有人姓名、住址、土地坐落及占有面積等客觀、正確資料，當乙管委會對甲所提供資料聲明異議時，A 市稅捐機關所能協助查明更正之事項亦僅限於系爭地之客觀事項

而已，且在該等資料未查明前仍應向甲發單課徵地價稅¹⁰（基於公法債務優先清償原則）。又所稱「查明更正」事項應並不包括涉及課稅標之物之物權相關事項，則如系爭地有無涉及當事人民事上之私權糾紛（例如，土地所有權人請求占有人拆屋還地、占有人請求土地所有權人依規定將停車位產權無條件完成移轉交換予之等爭議），均非屬A市稅捐機關所得協助查明更正之事項，蓋此種性質屬私權爭執事項須由法院審理決定、稅捐機關尚無認定權限。

2. A市稅捐機關若已履行法定職權調查義務並確認無占有情事者，則異議成立

倘若A市稅捐機關已盡旨揭法定職權調查義務（如經由航照圖等方式）而得確【月旦財稅實務釋評第44期，2023年8月，第27頁】定乙管委會並無占有使用系爭地，則乙管委會乃不符土地稅法第4條第1項第4款所稱之「占有人」，稅捐機關不得僅憑土地所有權人甲之單方面之申請而逕向其所主張之占有人（乙管委會）課徵地價稅¹¹，本案A市稅捐稽徵機關若確認乙管委會並無使用系爭地而據以駁回甲之代繳地價稅申請，應無違法。茲須進一步說明者為，稅捐機關對於乙管委會所提異議事項固須予以審酌實情，並本諸職權辦理。但若於審酌實情後仍無法辨明者（例如地價稅之課稅要件事實仍屬不明），則為避免陷入認定稅捐核課上之困難（此際應由法院審理異議事項），仍得以甲為地價稅之納稅義務人，並向其發單課徵地價稅。蓋其所據理由是：設若逕向乙管委會發單課徵地價稅，於實質上將會發生變更地價稅納稅義務人主體之效果，此不僅與土地稅法第3條第1項第1款（土地所有權人）之規定不合，恐亦抵觸同法第4條第1項之立法原旨。

三、系爭決議內容與適法性分析

茲對於本案地價稅代繳義務人所涉爭點，司法實務見解存有一則最高法院107年度1月份第2次庭長法官聯席會議決議，是本文亦予以援引並為論述其適法性如次：

（一）決議內容

茲系爭判決內容為：「……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繳義務人即屬合義務性裁量。」

（二）適法性分析

1. 於占有人無權占有且對代繳地價稅未提出異議之情形下

於此情形下，當然由無權占有人代繳占有土地之地價稅，應無疑義，且其於代【月旦財稅實務釋評第44期，2023年8月，第28頁】繳後，依土地稅法第4條第1項第4款與第3項之規範意旨，對土地所有權人並無抵付請求權，惟此種情形於實務上並不多，併予指明。

2. 於占有人無權占有且對代繳地價稅提出異議之情形下

於此情形下，按系爭決議之意旨，稽徵機關對土地所有權人申請由占有人代繳地價稅並無裁量權限（裁量減縮至零），亦即應以「無權占有人」為地價稅代繳義務人（合義務性裁量結果），本文認為其應係基於租稅法上「實質課稅原則」之運行（解釋）結果（以經濟觀察法為主；納稅者權利保護法第7條第1項與第2項），因其為租稅法上之特有（重要）原則而得贊同，然會否因此而生變更地價稅納稅義務人主體之實質法律效果，亦值思考。

3. 於占有人有權占有且對代繳地價稅提出異議之情形下

於此情形下，按系爭決議之意旨，稽徵機關對土地所有權人申請由有權占有人代繳地價稅時，應以「有權占有人」為地價稅代繳義務，果爾，若參照土地稅法第4條第3項之規定內容，則有權占有人（如土地承租人）縱使提出異議未被採納而於代繳地價稅之後，亦無權向土地所有權人（土地出租人）請求抵扣於土地使用期間應付之地租。基於公平正義法則，如此解釋是否妥適，不無疑義¹²。又依民法第427條規定應由出租人負擔一切稅捐（如地價稅）之繳納義務，倘租賃物為土地者，依土地稅法第3條第1項第1款規定，亦應以土地所有（出租）為地價稅之納稅義務人，兩者規定並無不同。然而系爭決議卻擴張地將土地稅法第4條第1項第4款規定亦適用於「有權占用人」而得為地價稅之代繳義務人，該決議之主張不僅有違租稅公平原則、亦與民法第427條與土地稅法第3條第1項第1款規定內容有所不同，似有牴觸「法律優位原則」之虞¹³。

附註

* 臺北大學公共事務學院不動產與城鄉環境學系專任特聘教授。

1. 不同者情形為，於徵收贈與稅且贈與人如屬行蹤不明者，受贈人為贈與稅之納稅義務人，非為代繳義務人（故而已變更贈與稅納稅義務人之主體），遺產及贈與稅法第7條第1項參照。

2. 茲於使用借貸之情形下，亦因借用物之交付而生占有效力，於借用物交付後，借用人於借貸關係存續中有繼續占有其物而有使用權。例如因無償借予私立學校使用之土地，該校對該借用土地即有事實上之管領力，而應認屬土地稅法第4條第1項第4款所

稱占有人(財政部 82 年 9 月 9 日台財稅第 821496039 號函參照)。**【月旦財稅實務釋評第 44 期，2023 年 8 月，第 29 頁】**

3. 蓋稅捐稽徵法第 39 條第 1 項本文明定：「納稅義務人應納稅捐，於繳納期間屆滿 30 日後仍未繳納者，由稅捐稽徵機關移送強制執行。」故而倘若土地遭致強制執行，土地使用人將無地可資繼續使用。

4. 進一步得參：陳敏，稅法總論，新學林，2019 年 2 月，465 頁。

5. 例如得參土地稅法第 51 條第 1 項與第 3 項(土地出賣人欠繳地價稅)以及房屋稅條例第 22 條第 2 項(房屋出賣人欠繳房屋稅)。

6. 蓋按稅捐稽徵法第 41 條規定，除例如逃漏稅捐罪外，其他規定亦為代繳義務人所準用(如第 39 條第 1 項本文未繳稅捐之強制執行規定)。另有關代繳義務人遲滯繳稅捐所生滯納金等規定，亦得參財政部 100 年 4 月 29 日台財稅字第 10000047411 號函。

7. 得參：陳敏，同註 4，677-682 頁。

8. 此外，其決定證據調查方法亦須合法、必要並以對納稅者基本權利侵害最小之方法為準據(所謂「合比例原則」)，納稅者權利保護法第 11 條第 1 項後段參照。

9. 得參土地稅法第 41 條。

10. 財政部 71 年 10 月 7 日台財稅第 37377 號函與財政部 87 年 11 月 3 日台財稅第 871972311 號函參照。

11. 最高行政法院 94 年度判字第 880 號判決參照。

12. 按立法院公報第 66 卷第 46 期院會紀錄所示，立法委員原擬增訂土地稅法第 4 條第 1 項第 4 款之條文為：「使用人無法律上原因而占有使用者。」因未獲共識，而為現行法條所不採，併予指明。

13. 茲倘若租賃物為房屋者，依房屋稅條例第 4 條第 3 項規定，則逕以「承租人」為房屋稅之納稅義務人(地價稅與房屋稅具有固定持有稅之相同特性)，但於繳納之後得抵扣房租，此一規定內容與系爭決議內容相較，似較符租稅公平原則之意旨。

關鍵詞：

地價稅納稅義務人、地價稅代繳義務人、地價稅繳納主體變更、最高行政法院 107 年度 1 月份第 2 次庭長法官聯席會議決議**【月旦財稅實務釋評第 44 期，2023 年 8 月，第 30 頁】**