

# 臺中市政府地方稅務局 復查決定書

申請人因補徵 105 年至 109 年地價稅事件，不服本局所為處分，申請復查，本局決定如下：

## 主文

維持原處分。

## 事實

被繼承人郭○(109 年 4 月 7 日歿)所有本市大甲區○段○地號土地，原課徵田賦（目前停徵），嗣查該地屬公共設施完竣地區，且都市計畫道路、排水、自來水及電力設施等已竣工 5 年以上，不符合土地稅法第 22 條所定課徵田賦之要件，應改按一般用地稅率課徵地價稅，本局爰依土地稅法第 14 條及民法第 1148 條規定，分別以其繼承人即申請人為代繳義務人及納稅義務人，補徵尚於核課期間內 105 年至 109 年之地價稅，105 年為新臺幣（以下同）6 萬 1,345 元、106 年 6 萬 1,345 元、107 年 6 萬 696 元、108 年 6 萬 696 元及 109 年 5 萬 8,613 元，合計為 30 萬 2,695 元。

## 理由

一、按「稅捐之核課期間，依左列規定……應由稅捐稽徵機關依稅籍底冊或查得資料核定課徵之稅捐，其核課期間為 5 年……在前項核課期間內，經另發現應徵之稅捐者，仍應依法補徵……」為稅捐稽徵法第 21 條所明定。次按「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。」、「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。」、「非都市土地依法編定之農業用地或未規定地價者，徵收田賦。但都市土地合於左列規定者亦同……二、公共設施尚未完竣前，仍作農業用地使用者……」及「欠繳土地稅之土地，在欠稅未繳清前，不得辦理移轉登記或設定典權。」分別為土地稅法第 6 條、第 14 條、第 22 條第 1 項及第 51 條第 1 項所明定。再按「繼承人自繼承開始時，除本法另有規定外，承受被繼承人財產上之一切權利、義務……」為民法第 1148 條所明定。又「本法第 22 條第 1 項第 2 款所稱公共設施尚未完竣前，指道路、自來水、排水系統、電力等 4 項設施尚未建設完竣而言。前項道路以計畫道路能通行貨車為準；自來水及電力以可自計畫道路接通輸送者為準；排水系統以能排水為準……」及「本法第 22 條第 1 項但書所定都市土地農業區、保護區、公共設施尚未完竣地區、依法限制建築地區、依法不能建築地區及公共設施保留地等之地區範圍，如有變動，直轄市或縣(市)主管機關應於每年 2 月底前，確定變動地區範圍。直轄市或縣(市)主管機關對前項變動地區內應行改課地價稅之土地，應於每年 5 月底前列冊送主管稽徵機關。」分別

為土地稅法施行細則第 23 條及第 25 條所規定。末按「……查稅捐稽徵法第 21 條第 2 項規定……所謂『另發現應徵之稅捐』，只須其事實不在行政救濟（即復查、訴願、行政訴訟，但不包括原核定）範圍內，均屬『另發現應徵之稅捐』。此觀諸行政法院 58 年判字第 31 號判例『納稅義務人依所得稅法規定辦理結算申報而經該管稅捐稽徵機關調查核定之案件，如經過法定期間而納稅義務人未申請復查或行政爭訟，其查定處分固具有形式上之確定力，惟稽徵機關如發現原處分確有短徵，為維持課稅公平之原則，基於公益上之理由，要非不可自行變更原查定處分，而補徵其應繳之稅額。』自明。」及「……徵收田賦之土地，經稅地清查發現公共設施已完竣，應自完竣之次年期起改課地價稅……」分別為財政部 74 年 12 月 4 日台財稅第 25805 號函及 81 年 11 月 25 日台財稅第 810870664 號函所釋示。

二、系爭土地原課徵田賦，嗣查該地屬公共設施完竣地區，且相關都市計畫道路等設施已竣工 5 年以上，不符合課徵田賦要件。因土地所有權人已死亡，本局爰分別以其繼承人即申請人為代繳義務人及納稅義務人，按一般用地稅率課徵地價稅，並補徵尚在核課期間內之 105 年至 109 年稅款。

三、申請人復查主張略以，為辦理系爭土地繼承登記，109 年 12 月 8 日至本局辦理查欠結果為無欠稅情形，而系爭補稅處分所依據者為臺中市政府都市發展局及臺中市大

甲地政事務所同年 7 月函通報，則前揭無欠稅註記時，該補稅依據已存在，非屬發現新事實或新課稅資料，應無稅捐稽徵法第 21 條所定”經另發現應徵之稅捐”而有補徵之適用，有行政法院 76 年 5 月份庭長評事聯席會議決議、最高行政法院 81 年度判字第 1765 號及 105 年度判字第 297 號判決可稽。又系爭土地位於大甲都市計畫邊陲之住宅區，向來作農業使用，5 年總收益不足 4 萬元，如今卻須補繳 30 萬餘元之地價稅，顯已違反量能課稅原則。縱要改課地價稅，理應儘早通知所有權人，以便適時採取因應措施，現始補徵 5 年稅款，是否過度侵害當事人權益而違反比例原則云云。

四、按已規定地價之土地，除符合課徵田賦之要件外，均應課徵地價稅；而依土地稅法第 22 條第 1 項規定，倘屬非農業區、保護區之都市土地，須為依法限制建築、不能建築、公共設施尚未完竣或公共設施保留地且仍作農業用地使用者，始得課徵田賦。再依土地稅法施行細則第 23 條及第 25 條所定，「公共設施是否完竣」之判斷，須道路、自來水、排水系統及電力均已完竣，始足謂之；又原依土地稅法第 22 條第 1 項課徵田賦之土地，嗣有變動致應行改課地價稅者，工務、地政機關或農業主管機關應於每年 5 月底前列冊移送主管稽徵機關。倘前揭主管機關未依規定於每年 5 月底前列冊移送主管稽徵機關，而在核課期間內發現應行改課地價稅，稅捐稽徵機關仍應依法補徵甚明，此有最高行政法院 95 年判字第

961 號判決足資參照。卷查系爭土地經都市計畫編定為「住宅區」，原課徵田賦，嗣分別經臺中市政府都市發展局 109 年 7 月 16 日中市都測字第○號函認屬公共設施完竣地區、臺中市大甲地政事務所同年月 27 日甲地三字第○號函造冊並計算公共設施完竣之面積即為該筆土地總面積 1,799.03 平方公尺；又除詢經台灣自來水股份有限公司第四區管理處大甲營運所 110 年 1 月 4 日台水四甲室字第○號函復系爭土地自來水設施於 82 年 8 月 25 日建設完竣外，餘電力、排水設施及都市計畫道路皆因年代久遠，現有資料查無何時建設完竣，惟均竣工 5 年以上，此分別有台灣電力股份有限公司台中區營業處 110 年 1 月 5 日台中字第○號函及臺中市政府建設局 110 年 4 月 20 日局授建新地字第○號函附卷可稽。前揭通報資料，就原各年度核課地價稅而言，係屬新發現之課稅事實，應予以補稅，與申請人所主張行政法院 76 年 5 月份庭長評事聯席會議決議、最高行政法院 81 年度判字第 1765 號及 105 年度判字第 297 號判決意旨一致，囿於稅捐稽徵法規定核課期間為 5 年，本局僅能補徵尚於核課期間內 105 年至 109 年之地價稅。至土地移轉依土地稅法第 51 條辦理查欠者，以該筆土地是否有欠繳已開徵之土地稅及工程受益費為範圍，申請人於 109 年 12 月 8 日辦理查欠時，系爭補稅處分尚未開徵，是本局為無欠稅之註記。又地價稅係以土地為課徵標的，對已規定地價之土地，按申報地價向土地所有權人依法「照價」徵稅，

故其課徵在收取土地之自然收益（即素地地租），為國家收取土地地租之方法。另觀土地稅法第 6 條規定，其減免項目並不以收益能力為判斷標準自明，有最高行政法院 101 年度判字第 1028 號判決意旨附卷可參。申請人稱系爭土地收益不敷繳納地價稅，有違量能課稅原則乙節，係對於稅制之誤解。綜上，系爭土地公共設施既已完竣，縱作農業使用，仍無課徵田賦之適用，本局依法補徵尚在核課期間內 105 年至 109 年之地價稅，又因土地所有權人於 109 年 4 月 7 日死亡，乃分別以其第 1 順位繼承人即申請人為代繳義務人及納稅義務人，尚無不合，應予維持。

基上論結，本件申請復查為無理由，爰依稅捐稽徵法第 35 條規定決定如主文。

中 華 民 國 110 年 5 月 6 日

附註：本件申請人如有不服，應於收受本決定書次日起 30 日內，檢附訴願書（請加附繕本 1 份）依訴願法第 58 條第 1 項規定經由本局向臺中市政府提起訴願。