

宜蘭縣政府地方稅務局復查決定書

申請人：林○○

地址：宜蘭市○○路 85 巷 8 號 6 樓之 2

申請人因補徵 95 年至 99 年之差額地價稅事件，不服本局管理代號：G37095529502007316800005、G37095529602007316800015、G37095529702007316800025、G37095529802007316800035、G37095529902007316800045 地價稅繳款書所為之處分，本局依法重為復查決定如下：

主文

原處分撤銷，重新核定補徵 95 年至 99 年之差額地價稅均為新臺幣 7,560 元。

事實

緣申請人所有宜蘭市○○段○○小段 54-12、54-20、54-42、54-43、54-44、54-46、54-47、54-48、54-49 地號等 10 筆土地，原課徵田賦，申請人於 100 年 11 月出售系爭土地，向本局辦理土地增值稅申報案時，經本局內部通報查核地價稅核課情形，始發現系爭土地隸屬都市土地住宅區，經本局以外業系統 94 年航照圖及 100 年 11 月 25 日現場勘查結果，系爭土地未作農業使用，核與土地稅法第 22 條第 1 項但書第 2 款課徵田賦規定不符，本局乃依據土地稅法第 10 條、第 14 條及第 22 條規定，自 95 年起改按一般用地稅率課徵地價稅，並依稅捐稽徵法第 21 條規定，補徵核課期間內 95 年至 99 年之差額地價稅，稅額分別為新臺幣（以下同）2 萬 7,180 元、2 萬 7,180 元、2 萬 7,180 元、2 萬 7,180 元、2 萬 9,195 元，合計 13 萬 7,915 元，因正值 100 年度地價稅開徵期間，遂將 100 年地價稅稅額由 5 萬 2,325 元更正為 7 萬 9,522 元，100 年差額地價稅稅額為 2 萬 7,197 元，申請人不服，於 101 年 1

月 19 日提起復查。因全案尚有事實待釐清，致未能於復查期限 2 個月作出復查決定，本局於 101 年 3 月 19 日以宜稅法字第 1010140441 號函通知申請人，申請人依稅捐稽徵法第 35 條第 5 項規定於 101 年 4 月 16 日逕行提起訴願，本局於 101 年 4 月 23 日以宜稅法字第 1010002281 號復查決定，駁回申請人之申請，維持原核定。案經宜蘭縣政府以 101 年 7 月 10 日府訴字第 1010057612 號訴願決定書部分撤銷原處分，該決定書之理由四敘明，補徵 95 年至 99 年之差額地價稅部分，本局以林務局農林航空測量所提供之 94 年 7 月 1 日、95 年 6 月 25 日、96 年 7 月 17 日、98 年 5 月 22 日、99 年 7 月 5 日航照圖所示，認定系爭土地未作農業使用，惟觀上開航照圖，僅能確認系爭土地之部分面積供停車使用外，餘面積仍為綠地，本局逕以系爭土地全部面積核定補徵 95 年至 99 年之差額地價稅，殊嫌草率，且與財政部 80 年 11 月 28 日台財稅第 800421421 號函釋「原處分機關應按其實際使用面積，分別課徵田賦及地價稅」意旨有違，為求原處分之正確適法，應將補徵 95 年至 99 年之差額地價稅撤銷，由本局查明後，另為適法之處分，餘 100 年地價稅駁回。本局爰依訴願決定撤銷意旨，踐行另一復查程序，就補徵 95 年至 99 年之差額地價稅重為復查決定。

理由

- 一、首按「本法所稱農業用地，指非都市土地或都市土地農業區、保護區範圍內土地，依法供下列使用者：一、供農作、森林、養殖、畜牧及保育使用者。」、「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。」分別為土地稅法第 10 條第 1 項第 1 款、第 14 條、第 22 條第 1 項第 2 款所規定。次按「稅捐之核課期間，依左列規定：……二、

依法應由納稅義務人實貼之印花稅，及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，其核課期間為五年。...在前項核課期間內，經另發現應徵之稅捐者，仍應依法補徵或並予處罰，在核課期間內未經發現者，以後不得再補稅處罰。」為稅捐稽徵法第 21 條第 1 項第 2 款及第 2 項所規定。未按「都市農地地目之土地，在公共設施未完竣前空置不為農業用地使用者，核與平均地權條例第 3 條第 3 款及第 22 條第 1 項第 2 款（現行條例第 22 條第 1 項但書第 2 款）規定不符，無課徵田賦之適用，應依法改課地價稅。」、「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。.....」、「原屬符合土地稅法第 22 條規定課徵田賦之土地，部分變更為非農業用地使用，依法應改課地價稅者，應按其實際使用面積，分別課徵田賦及地價稅。」分別為財政部 75 年 8 月 30 日台財稅第 7567499 號函、79 年 6 月 18 日台財稅第 790135202 號函及 80 年 11 月 28 日台財稅第 800421421 號函所釋明。

二、(一)卷查申請人所有宜蘭市○○段○○小段 54-12、54-20、54-42、54-43、54-44、54-46、54-47、54-48、54-49 地號等 10 筆土地（下稱系爭土地，92 年 6 月 13 日由母地號 54-12 分割為 54-12、54-20、54-21、54-22、54-23、54-24、54-25、54-26、54-27 地號；後於 100 年 8 月 5 日將 54-20、54-21、54-22、54-23、54-24、54-25、54-26、54-27 地號 6 筆土地合併為 54-20 地號；又於 100 年 10 月 11 日將 54-20 地號分割為 54-20、54-42、54-43、54-44、54-45、54-46、54-47、54-48、54-49 地號），土地面積分別為 3 平方公尺、117 平方公尺、108 平方公尺、99 平方公尺、90 平方公尺、82 平方公尺、73 平方公尺、66 平方公尺、61 平方公尺、56 平方公尺，合計 755 平方公尺，屬都市土地住宅區，原課徵田賦在案，申請

人於 100 年 11 月出售系爭土地，向本局辦理土地增值稅申報案時，經本局內部通報查核地價稅核課情形，始發現系爭土地屬都市土地住宅區，經本局以外業系統 94 年航照圖顯示，系爭土地自 94 年起除停車使用或閒置蔓生雜草外，並未實際從事農業使用，且於 100 年 11 月 25 日現場勘查，系爭土地滿布礫石、水泥，已無從事農業生產之情形，又系爭土地毗臨道路用地，原處分階段為確認系爭土地是否屬公共設施完竣地區，經本局於 100 年 12 月 8 日以宜稅土字第 1000055499 號函詢宜蘭縣政府，宜蘭縣政府於 100 年 12 月 23 日府建城字第 1000196134 號函復略以：「經查宜蘭市○○段○○小段 54-12、54-20、54-42 至 54-49 地號等 10 筆土地毗臨之道路用地土地，宜蘭市公所尚未徵收取得，非屬 95 年以前公共設施完竣地區...」，本局乃以系爭土地為公共設施未完竣地區，並依據上述航照圖及現場勘查照片，認定系爭土地自 94 年起即非作農業用地使用，核與土地稅法第 22 條第 1 項但書第 2 款課徵田賦規定不符，並依據土地稅法第 10 條第 1 項第 1 款、第 14 條、第 22 條及參照財政部 79 年 6 月 18 日台財稅第 790135202 號函規定，自次年期 95 年起改按一般用地稅率課徵地價稅，並依稅捐稽徵法第 21 條規定，補徵核課期間內 95 年至 99 年之差額地價稅稅額。

（二）本局因系爭土地是否確為公共設施未完竣地區仍有疑義，遂於復查階段再度以 101 年 3 月 2 日宜稅法字第 1010140343 號函詢宜蘭縣政府，宜蘭縣政府於 101 年 4 月 11 日府建城字第 1010047168 號函復略以：「.....『查本案現況為私人開闢為私設通路使用，惟該計畫道路僅私闢部分路面，且未能暢通，另該巷道亦未興闢排水溝設施，綜上，該道路係屬私設無尾巷道且尚未開闢完竣』，故旨揭地號土地之公共設施依前開平均地權條例施

行細則第 36 條規定，係屬尚未建設完竣。」是系爭土地為公共設施尚未完竣地區，業經主管機關確認在案。

(三)按系爭土地應否課徵田賦，依土地稅法第 22 條第 1 項但書第 2 款規定，判定標準除須符合「公共設施未完竣」外，尚須符合「仍作農業用地使用」之要件，而「仍作農業用地使用」依財政部 75 年 8 月 30 日台財稅第 7567499 號函規定，須有積極的農作使用，空置不為使用，並無課徵田賦之適用；本局第一次復查決定，乃參酌本局內部外業系統 94 年航照圖，及林務局農林航空測量所 94 年 7 月 1 日、95 年 6 月 25 日、96 年 7 月 17 日、97 年 10 月 29 日、98 年 5 月 22 日及 99 年 7 月 5 日航照圖，系爭土地自 94 年至 99 年間，或供停車使用，或閒置蔓生雜草，並不符「仍作農業用地使用」之要件，是本局第一次復查決定時，認定系爭土地全部面積未積極作農業用地使用，核與土地稅法第 22 條第 1 項但書第 2 款課徵田賦規定不符，核定原處分應予維持。

三、案經宜蘭縣政府以前揭訴願決定書部分撤銷原處分，認本局逕以上開航照圖就系爭土地全部面積核定補徵 95 年至 99 年之差額地價稅，殊嫌草率，且與財政部 80 年 11 月 28 日台財稅第 800421421 號函釋意旨有違，應由本局查明後另為適法處分。查依稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 2、3 項「稅捐稽徵機關認定課徵租稅之構成要件事實時，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。前項課徵租稅構成要件事實之認定，稅捐稽徵機關就其事實有舉證之責任。」之規定，稅捐稽徵機關對於課稅之要件事實應負舉證責任。爰此，本局重新審認上開航照圖，系爭土地除部分面積供車輛停放使用外，餘面積仍為綠地，該綠地部分有否作積極的農業用地使用，或任其消極閒置、蔓生雜草等，高空拍攝之照片難以區別，本局據以就系爭土地全部面積核定補

徵 95 年至 99 年差額地價稅，在事證證明力上稍嫌不足，致與財政部 80 年 11 月 28 日台財稅第 800421421 號函釋意旨有違，應有未洽；惟該航照圖上，系爭土地上仍明顯有相當部分面積供停車使用，此亦為申請人所知悉，就此部分土地面積明顯未作農業用地使用，仍應予維持改課地價稅，是以，依財政部 80 年 11 月 28 日台財稅第 800421421 號函釋「原屬符合土地稅法第 22 條規定課徵田賦之土地，部分變更為非農業用地使用，依法應改課地價稅者，應按其實際使用面積，分別課徵田賦及地價稅」，本局以系爭土地 94 年 7 月 1 日、95 年 6 月 25 日、96 年 7 月 17 日、97 年 10 月 29 日、98 年 5 月 22 日及 99 年 7 月 5 日航照圖與地籍圖(比例尺 1/600)套疊，計算歷年來明顯有供停車使用之面積予以改課地價稅，計有 54-12 地號 3 平方公尺，54-20 地號 57 平方公尺，54-21 地號 42 平方公尺，54-22、54-23、54-24 地號各 36 平方公尺，經重新核算後，本案核定補徵 95 年至 99 年差額地價稅，由原核定 95 年至 98 年度稅額均為 2 萬 7,180 元，99 年為 2 萬 9,195 元，重核各年度稅額均為 7,560 元。

據上論結，本件復查之申請為有理由，爰依稅捐稽徵法第 35 條第 4 項之規定決定如主文。

中 華 民 國 101 年 8 月 17 日

- 一、本案申請人如有不服，應於收到本決定書之次日起 30 日內，向本局提出訴願書(應附繕本)，經由本局轉陳宜蘭縣政府受理訴願。
- 二、本局地址：宜蘭市中山路 2 段 165 號。
- 三、本案應納稅額業已於 100 年 12 月 1 日繳納，溢繳稅款將另案辦理退還。