

新竹縣政府訴願決定書

案號：1110915-2

訴願人：○○○

原處分機關：新竹縣政府稅務局

代表人：彭惠珠

地址：新竹縣竹北市光明六路6號

訴願人因補繳地價稅事件，不服原處分機關111年6月27日新縣稅法字第1110010196號函併附復查決定書，提起訴願，本府依法決定如下：

主 文

訴願駁回。

事 實

一、緣訴願人所有坐落本縣芎林鄉○○○段○○○地號土地(以下稱系爭土地)，使用分區為工業區，使用地類別為農牧用地，宗地面積為4,957平方公尺，原課徵田賦，嗣因原處分機關辦理111年地價稅稅籍及使用情形清查，經調閱105年航照圖查得系爭土地部分面積3,997.81平方公尺已有建物、鋪設水泥、堆置沙石非作農業使用，不符土地稅法第22條課徵田賦之規定，應自次年即106年起改按一般用地稅率核課地價稅，原處分機關遂於111年3月1日以新縣稅東字第1110211451A號函依訴願人持分比率所占面積核定補徵106年至110年地價稅分別為新臺幣(以下同)1萬9,886元、1萬8,864元、1萬8,864元、1萬8,699元及1萬8,699元，訴願人不服，申請復查，未獲變更，訴願人仍表不服，遂提起本件訴願，並據原處分機關檢卷答辯到府，茲摘敘訴辯意旨如次。

二、訴願意旨略謂：

系爭土地於民國52年經由家族長輩主持分管協議由大房○○○分得，嗣後由其族系繼承人○○○實質耕作至今，無奈於民國77年因土地繼承糾紛，經由芎林鄉公所調解委員會調解成

立，並經新竹地方法院民事庭推事陳明審核核准核調解筆錄在案，惟三房○○○事後反悔，不肯將應釋出之土地歸還，以致繼承人○○○雖有實質耕作權，卻無土地所有權持分登記。訴願人主張其為系爭土地共有物之持分人，因土地紛爭無法將共有物達成分割協議，並無獲取任何利益，卻成為被牽連之受害者，政府人員不應未經查核強行課徵人民稅金。

三、答辯意旨略謂：

- (一) 查系爭土地原經原處分機關課徵田賦在案，嗣原處分機關辦理 111 年地價稅稅籍及使用情形清查作業發現，系爭土地上有建物、鋪設水泥、堆置沙石非作農業使用，因系爭土地屬非都市土地，使用分區為工業區，使用地類別為農牧用地，宗地面積為 4,957 平方公尺(訴願人持分比率為 29 萬 6,240 分之 10 萬 2,327，持分面積為 1,712.24 平方公尺)，經調閱 105 年航照圖資顯示，部分面積 3,997.81 平方公尺已有建物、鋪設水泥、堆置沙石之情事，未作農業使用，不符土地稅法第 22 條課徵田賦之規定，此有 105 年、110 年航照圖、原處分機關 111 年 2 月 15 日現勘照片及土地建物查詢資料附卷可稽。原處分機關依土地稅法第 14 條、財政部 79 年 6 月 18 日台財稅 790135202 號及 81 年 8 月 18 日台財稅第 811675581 號函釋規定，按訴願人持分比率計算，核定未作農業使用部分面積 1,380.92 平方公尺(即 $3,997.81 \times \langle 29 \text{ 萬 } 6,240 \text{ 分之 } 10 \text{ 萬 } 2,327 \rangle$)，應自實際變更使用之次年期即 106 年起改按一般用地稅率課徵地價稅，並依稅捐稽徵法第 21 條規定補徵系爭土地 5 年核課期間內 106 年至 110 年地價稅，分別為 1 萬 9,886 元、1 萬 8,864 元、1 萬 8,864 元、1 萬 8,699 元及 1 萬 8,699 元，合計 9 萬 5,012 元，於法洵屬有據。
- (二) 至訴願人主張其為上開土地共有物之持分人，因土地紛爭無法將共有物達成分割協議，並無獲取任何利益，卻成為被牽連之受害者，政府人員不應未經查核強行課徵人民稅金一節

，按土地稅法第3條第1項第1款規定，地價稅由土地所有權人繳納為原則，於有法定之例外情形，始得依同法第4條第1項規定指定土地使用人就其使用部分負責代繳。依租稅法定原則，租稅之構成要件、法律效果，悉依法律規定，尤其關於納稅主體為何人，如法律未授予選擇權，則人民、稅捐機關甚或法院，皆無自行選擇餘地，亦無藉自己主觀解釋曲解法律規定任作選擇，以變更法定納稅主體；又依租稅法定原則，稽徵機關應依法律規定核定及徵收租稅，對據以成立及實現國家租稅請求權之法律規定，納稅義務人不得與他人為和解或協議，變更法定之納稅主體。查系爭土地為訴願人於82年7月27日因分割繼承登記取得祖父○○○之原有持分，權利範圍為29萬6,240分之10萬2,327，原處分機關依訴願人持分比率計算，核定補徵系爭土地106年至110年地價稅，並無違誤。

另查訴願人於申請復查前並未申請由占有人代繳地價稅，且系爭土地非屬納稅義務人行蹤不明、權屬不明或無人管理等應由稽徵機關指定占有人代繳之情形，自無土地稅法第4條第1項規定之適用，又原處分機關業於111年5月18日輔導訴願人另行申請由占有人代繳地價稅，復於111年6月23日以新縣稅東字第1110212660號函檢附「地價稅使用人同意分單繳納申明書」輔導申請，惟訴願人迄今尚未辦理，併予敘明。

(三) 據上論結，本件訴願為無理由，謹請駁回其訴願，以維稅政。

理 由

一、按「稅捐之核課期間，依下列規定：……二、依法……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

所明定。

次按「地價稅或田賦之納稅義務人如左：一、土地所有權人。……其為分別共有者，地價稅以共有人各按其應有部分為納稅義務人……。」、「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。」、「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。二、供與農業經營不可分離之農舍、畜禽舍、倉儲設備、曬場、集貨場、農路、灌溉、排水及其他農用之土地。三、農民團體與合作農場所有直接供農業使用之倉庫、冷凍(藏)庫、農機中心、蠶種製造(繁殖)場、集貨場、檢驗場等用地。」、「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。」、「地價稅基本稅率為千分之 10。土地所有權人之地價總額未超過土地所在地直轄市或縣(市)累進起點地價者，其地價稅按基本稅率徵收；超過累進起點地價者，依左列規定累進課徵：一、超過累進起點地價未達 5 倍者，就其超過部分課徵千分之 15。……」 「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。」、「地價稅以每年 8 月 31 日為納稅義務基準日，由直轄市或縣(市)主管稽徵機關按照地政機關編送之地價歸戶冊及地籍異動通知資料核定，於 11 月 1 日起 1 個月內一次徵收當年地價稅。」、「各年地價稅以本法第 40 條規定納稅義務基準日土地登記簿所載之所有權人或典權人為納稅義務人。」為土地稅法第 3 條、第 4 條第 1 項、第 10 條第 1 項、第 14 條、第 16 條、第 22 條第 1 項前段、第 40 條及土地稅法施行細則第 20 條所明定。

二、再按「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，應由訴願人檢附占有人姓名、

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。……」
「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。……」
「分別共有課徵田賦之土地，部分變更為非農業使用，依法改課地價稅時，應按其實際變更使用面積，分別按各共有人持分比率課徵田賦及地價稅。……」分別為財政部 71 年 10 月 7 日台財稅第 37377 號、79 年 6 月 18 日台財稅 790135202 號及 81 年 8 月 18 日台財稅第 811675581 號函所明釋。

- 三、卷查系爭土地原經原處分機關課徵田賦在案，惟後經原處分機關辦理清查作業發現系爭土地上已有非作農業使用之建物等，再經調閱 105 年航照圖資顯示當時部分面積上已有建物、鋪設水泥、堆置砂石等不符農業使用之情事，不符土地稅法第 22 條課徵田賦之規定，並有相關航照圖及現勘照片等資料可稽。而依上開函釋規定，按訴願人持分比率計算，核定未作農業使用部分面積應自實際變更使用之次年起即 106 年起改按一般用地稅率核課地價稅，並依稅捐稽徵法第 21 條規定補徵系爭土地 5 年核課期間之地價稅，依法循無違誤。
- 四、另按租稅法定原則，人民及稅徵機關皆應依土地稅法等相關規定為繳納及課稅，依土地稅法第 3 條規定，除有法定例外情形，地價稅由土地所有權人繳納為原則，納稅主體非得任意變更，則有關訴願人主張其雖為土地之持分人，惟因紛爭無法達成分割協議，無獲取任何利益為受害者而不應被課稅一節，容有誤解。
- 五、另查系爭土地非屬法定應由原處分機關指定占用人代繳之情形，原處分機關亦業已輔導訴願人申請由占用人代繳地價稅，惟訴願人迄今未辦理，則訴願人仍應依法繳納地價稅，併予敘明

- 六、末查系爭土地至少從105年開始即有應以一般稅率課稅之客觀情事，依稅捐稽徵法核課近5年之地價稅應屬依法有據，而訴願人為土地之共有持分人，為法定納稅主體，亦無疑義，揆諸首揭規定及函釋，原處分機關依未作農業使用比例，補課訴願人一般用地稅率地價稅稅額，以旨揭號函並附復查決定書之處分尚無違誤，應予維持。至於兩造其餘攻擊防禦方法，核與本件訴願結果不生影響，自無一一斟酌，併此敘明。
- 七、綜上論結，本件訴願為無理由，依訴願法第 79 條第 1 項，決定如主文。

訴願審議委員會主任委員	陳季媛
委員	陳恩民
委員	彭亭燕
委員	戴愛芬
委員	唐琪瑤
委員	黃敬唐
委員	梁淑惠
委員	詹秀連

中 華 民 國 111 年 9 月 15 日

如對本決定不服者，得於決定書送達之次日起 2 個月內向臺灣新竹地方法院提起行政訴訟。【新竹地方法院地址：(30274)新竹縣竹北市興隆路二段 265 號】