最　高　行　政　法　院　判　決

113年度上字第470號

上　訴　人　郭紹祖

訴訟代理人　林家琪　律師

被 上訴 人　新竹市稅務局

代　表　人　蘇蔚芳

訴訟代理人　潘芬芳

上列當事人間地價稅事件，上訴人對於中華民國113年6月11日臺北高等行政法院111年度訴字第1145號判決，提起上訴，本院判決如下：

主　文

一、上訴駁回。

二、上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理　由

一、爭訟概要：

上訴人所有坐落新竹市崙子段2594、2608地號等2筆土地（權利範圍均為全部，下合稱系爭土地），原按一般用地稅率課徵地價稅。上訴人於民國110年10月4日以系爭土地自97年起已成既成道路為由，申請追溯自97年起減免地價稅，經被上訴人於110年10月27日派員勘查現場，系爭土地供公眾通行使用，並經原審輔助參加人新竹市政府查復非建築物所應留設之法定空地，符合土地稅減免規則第9條規定，惟因上訴人提出申請時已逾每年（期）開徵40日前提出申請之期間，依土地稅減免規則第24條第1項規定，自申請之次年（期）起減免，被上訴人乃以111年3月1日新市稅地字第1100019789號函（下稱原處分）核定系爭土地全部面積自111年度起免徵地價稅。上訴人不服，循序提起訴願，經決定駁回，向改制前臺灣新竹地方法院行政訴訟庭提起行政訴訟，經以111年度稅簡字第5號裁定移送臺北高等行政法院（下稱原審）管轄，並聲明：1.訴願決定、原處分不利於上訴人部

分均撤銷。2.被上訴人應依上訴人110年10月4日之申請，就系爭土地作成准自97年起至110年止減免地價稅之行政處分。3.被上訴人應退還上訴人新臺幣415,901元，及自行政追加訴之聲明狀繕本送達翌日（即112年7月18日）起至清償日止之法定利息。經原審以111年度訴字第1145號判決（下稱原判決）駁回，上訴人仍不服，提起本件上訴。

二、上訴人起訴主張、被上訴人於原審之答辯與輔助參加人於原審之陳述，均引用原判決之記載。

三、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：

㈠上訴人自63年買受取得系爭土地後，即按一般用地稅率計徵地價稅在案，嗣上訴人於110年10月4日始以系爭土地為既成道路，應免徵地價稅為由，向被上訴人申請溯自97年起免徵地價稅，經被上訴人派員現場勘查，系爭土地確係供公眾通行使用；又系爭土地非屬建築房屋應保留之法定空地，而係私設道路使用，且經45年5月28日公告實施之「新竹縣新竹市都市計畫」範圍劃定為「住宅區」，嗣調整納入98年11月12日公告實施之「擬定新竹（含香山）都市計畫（市中心地區）細部計畫」範圍調整為「第一種住宅區」。是以，系爭土地乃都市計畫法定程序之住宅區用地，並非計畫道路用地，自無主管工務、建設機關應主動通報，由被上訴人依通報逕辦減免地價稅之情事，仍待上訴人表示願意無償提供使用，或依土地稅減免規則第24條第1項規定申請，方得免徵。上訴人係於110年10月4日向被上訴人申請免徵地價稅，已逾土地稅減免規則第24條第1項規定申請之期間，故被上訴人就上訴人110年10月4日之申請僅准許自111年度起免徵地價稅，於法並無不合。

㈡關於市區道路，包括都市計畫區域內所有道路，暨直轄市及市行政區域以內，都市計畫區域外所有道路，依法均由市區道路主管機關進行修築、改善、養護，是私設巷道用地，縱為市區道路主管機關進行修築、養護，土地所有權人既未表示願「無償」提供使用，主管工務、建築機關因無資料可

稽，仍非屬土地稅減免規則第22條但書第5款所規定應由稽徵機關依通報資料逕行辦理範圍。況輔助參加人業已陳明系爭土地為住宅區私設道路，未提供無償供公眾通行同意書，非輔助參加人所養護等語。至財政部90年11月8日台財稅字第0900457013號函（下稱90年11月8日函）所示案情為何，是否與本件完全相同，已無相關資料可稽，且亦無從得知該函所載之土地是否業經地主同意無償提供公眾通行，故上訴人自難比附援引；何況財政部90年11月8日函僅屬個案核示，並未編入92年版土地稅法令彙編中，凡未編入該版彙編者，自93年1月1日起，非經重行核定，一律不再援引適用。因此，上訴人援引財政部90年11月8日函為據，主張本件應可追溯減免地價稅，亦非可取。從而，被上訴人以原處分就上訴人110年10月4日之申請，僅准許自111年度起免徵地價稅，並無違誤等語，判決駁回上訴人在原審之訴。

四、本院經核原判決駁回上訴人在第一審之訴，並無違誤，茲就上訴意旨補充論述如下：

㈠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。」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。」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。」地價稅以土地為稅捐客體，係對特定財產本體的潛在收益能力課稅，且地價稅採累進稅率課徵（土地稅法第16條參照），藉此促使土地所有權人充分利用其土地或將不需要的

土地移轉釋出（司法院釋字第625號解釋理由書參照）。依上述規定可知，已規定地價之土地以課徵地價稅為原則，免徵地價稅為例外。又土地稅法第6條及平均地權條例第25條規定授權由行政院另訂定土地稅減免規則，使得私有土地非但免受累進稅率之限制，甚而享有免除地價稅之優惠，旨在考量國家若為發展經濟、促進土地利用及增進社會福利等目的，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之土地所有權人，給予稅賦減免以為補償。

㈡土地稅減免規則第9條規定：「無償供公眾通行之道路土地，經查明屬實者，在使用期間內，地價稅或田賦全免。但其屬建造房屋應保留之法定空地部分，不予免徵。」可知，除屬建造房屋應保留之法定空地部分，不予免徵地價稅之外，無償供公眾通行之道路土地，經查明屬實者，在使用期間內，免徵其地價稅。又同規則第22條但書第5款規定：「依第7條至第17條規定申請減免地價稅或田賦者，公有土地應由管理機關，私有土地應由所有權人或典權人，造具清冊檢同有關證明文件，向直轄市、縣（市）主管稽徵機關為之。但合於下列規定者，應由稽徵機關依通報資料逕行辦理或由用地機關函請稽徵機關辦理，免由土地所有權人或典權人申請：……五、私有無償提供公共巷道用地（應由工務、建設主管機關或各鄉（鎮、市、區）公所建設單位，列冊送稽徵機關辦理）。」該條但書第5款雖規定私有無償提供公共巷道用地，應由工務、建設主管機關或各鄉（鎮、市、區）公所建設單位，列冊送稽徵機關辦理免徵地價稅，而無庸由土地所有權人依土地稅減免規則第24條第1項規定向稽徵機關申請免徵地價稅。惟因私有無償提供的巷道用地，是否適用土地稅減免規則第22條但書第5款規定免徵地價稅或田賦的認定，係以「無償供公共通行」為前提。故在完成都市計畫法定程序區域的巷道用地，為主管工務、建設機關（單位）所明知者，固應由各該機關（單位）主動通報，而對於其他未完成都市計畫法定程序區域的私有巷道用地，於

土地所有權人表示願無償提供使用，使主管工務、建設機關（單位）知情者，亦應由各該機關（單位）主動通報。惟如未經土地所有權人表示願「無償」提供使用的私有巷道用地，主管工務、建設機關（單位）因無資料可稽，即非屬土地稅減免規則第22條但書第5款所規定應由稽徵機關依通報資料逕行辦理範圍，仍應由土地所有權人向稽徵機關申請免徵地價稅。財政部71年4月6日台財稅字第32305號函略以：「關於所報土地稅減免規則第22條第1項但書規定免徵地價稅或田賦之認定，……3.私有無償提供之巷道用地，其屬完成都市計畫法定程序者，以供公共通行之事實為依據，列冊送稽徵機關逕行辦理減免。至於私設巷道如未經土地所有權人表示願無償提供使用，則因無資料可稽，故無從列冊送稽徵機關，仍應由土地所有權人申請核定再憑減免。……」即是本此意旨所為的闡釋，核無違反上述土地稅減免規則意旨及租稅法律主義。

㈢土地稅減免規則第24條第1項規定：「合於第7條至第17條規定申請減免地價稅或田賦者，應於每年（期）開徵40日前提出申請；逾期申請者，自申請之次年（期）起減免。減免原因消滅，自次年（期）恢復徵收。」又稅捐稽徵機關依稅捐稽徵法第30條規定，為調查課稅資料，得向有關機關、團體或個人進行調查，且受調查者不得拒絕。於稽徵程序中，本得依職權調查原則進行，應運用一切闡明事實所必要以及可獲致之資訊，以認定真正之事實課徵稅捐。惟稅捐稽徵機關所須處理之案件多而繁雜，且有關課稅要件事實，類皆發生於納稅義務人所得支配之範圍，其中得減免事項，納稅義務人知之最詳，若有租稅減免或其他優惠情形，仍須由稅捐稽徵機關不待申請一一依職權為之查核，將倍增稽徵成本。因此，依憲法第19條規定「人民有依法納稅之義務」規定意旨，納稅義務人依個別稅捐法規之規定，負有稽徵程序之申報協力義務，實係貫徹公平及合法課稅所必要。納稅義務人之協力義務實為適用優惠稅率規定所必要之稽徵程序，於憲

法上租稅法律主義尚無牴觸（司法院釋字第537號解釋理由書意旨參照）。故土地合於土地稅減免規則第7條至第17條規定免納地價稅者，其所有權人應填具申請書，並檢附證明文件，於每年（期）開徵40日前向稽徵機關提出申請，經核准後，始得於當年（期）適用；如逾期申請的法律效果即生當年（期）失權效果，亦即自次年（期）起始向後發生稅捐減免作用，無法追溯變更。

㈣經查，上訴人自63年買受取得系爭土地後，即按一般用地稅率計徵地價稅在案，嗣上訴人於110年10月4日始以系爭土地為既成道路，應免徵地價稅為由，向被上訴人申請溯自97年起免徵地價稅，經被上訴人派員現勘，系爭土地確係供公眾通行使用，惟未經土地所有權人即上訴人表示願無償提供使用，權責機關無資料可稽，故無從列冊送稽徵機關；又系爭土地非屬建築房屋應保留之法定空地，而係私設巷道，且經45年5月28日公告實施之「新竹縣新竹市都市計畫」範圍劃定為「住宅區」，嗣調整納入98年11月12日公告實施之「擬定新竹（含香山）都市計畫（市中心地區）細部計畫」範圍調整為「第一種住宅區」等情，為原審依法認定之事實，經核與卷內證據相符。原判決依調查證據之辯論結果，據以論明：系爭土地雖供公眾通行使用，惟係都市計畫法定程序之住宅區用地，並非計畫道路用地，自無主管工務、建設機關應主動通報，由被上訴人依通報逕辦減免地價稅之情事，仍待上訴人表示願無償提供公眾通行使用，或依土地稅減免規則第24條第1項規定提出申請，始得免徵地價稅；上訴人於110年10月4日向被上訴人申請免徵地價稅，已逾土地稅減免規則第24條第1項規定應於每年（期）開徵40日前提出申請之期限，故被上訴人僅准自111年度起免徵地價稅，於法並無不合等語，業已詳述得心證之理由及認定之依據，並就上訴人之主張，何以不足採取，予以論駁甚詳，經核與論理法則、經驗法則及證據法則無違。上訴意旨主張：土地稅減免規則第22條顯已增加同規則第9條規定所無限制，原判決就

此未予說明，理由確有不備；又土地稅減免規則第9條屬「量能課稅原則」之實現，非稅捐優惠，當不能因此課予納稅義務人協力義務，甚至完全免除稽徵機關對地價稅課徵職權調查之責，原判決認上訴人依土地稅減免規則第24條規定負有協力義務，該適用法律尚非妥適等語，核係依其主觀見解就其於原審提出而為原判決所不採之主張，復執陳詞為爭議，自不足採。

㈤原判決另敘明：關於市區道路，包括都市計畫區域內所有道路，暨直轄市及市行政區域以內，都市計畫區域以外所有道路，依法均由市區道路主管機關進行修築、改善、養護（市區道路條例第2條、第4條及第5條規定參照），是私有巷道用地，縱為市區道路主管機關進行修築、養護，土地所有權人既未表示願「無償」提供使用，主管工務、建設機關（單位）因無資料可稽，仍非屬土地稅減免規則第22條但書第5款所規定應由稽徵機關依通報資料逕行辦理範圍等語，經核亦無不合。上訴意旨猶主張：系爭土地現況確由原審輔助參加人鋪設柏油，且相鄰兩側建物均編有門牌，實難謂新竹市建管機關對於系爭土地無償供公眾通行之情況全然不知，原判決率斷系爭土地非屬被上訴人依通報資料逕辦範疇，顯有漏未依職權調查及理由不備違法之情事等語，無非對原審取捨證據、認事用法之職權行使，指摘其為不當，及就原判決已詳為論斷者，泛言未依職權調查證據及理由不備，亦無可採。

㈥綜上所述，原判決駁回上訴人在第一審之訴，並無違誤。上訴論旨，執詞指摘原判決違背法令，求予廢棄，為無理由，應予駁回。

五、據上論結，本件上訴為無理由。依行政訴訟法第255條第1項、第98條第1項前段，判決如主文。

中　　華　　民　　國　　115　　年　　1　　月　　29　　日

最高行政法院第四庭

審判長法官　王　碧　芳

法官　張　國　勳

法官　王　俊　雄

法官　鍾　啟　煒

法官　陳　文　燦

以　上　正　本　證　明　與　原　本　無　異

中　　華　　民　　國　　115　　年　　1　　月　　29　　日

書記官　章　舒　涵