

稅目	地價稅
條文	土地稅法第 22 條
案由概要	申請人所有土地原課徵田賦有案，嗣經查得其使用分區已劃定為公共設施保留地，且有部分面積未作農業使用，與土地稅法第 22 條規定未合，爰補徵期間差額地價稅。
復查決定	臺南市政府財政稅務局復查決定書 申請人：○○○ 地址：○○○○ 申請人因不服本局核定補徵 105 年至 109 年地價稅事件，申請復查乙案，本局依法決定如下： 主文 復查駁回。 事實 緣申請人所有本市安南區○○段○○地號土地(下稱系爭土地)，面積○○平方公尺（申請人持分為○分之○），原課徵田賦。嗣經本局安南分局查得系爭土地自 102 年 10 月已劃定為公共設施保留地，且部分面積自 104 年起即未作農業使用，不符合課徵田賦規定，依土地稅法第 19 條應按千分之六稅率課徵地價稅之土地，遂依稅捐稽徵法第 21 條規定向申請人補徵 105 年至 109 年差額地價稅合計新臺幣（下同）○○○○元，申請人不服，乃申請復查。 理由 一、法令規定： （一）土地稅法第 14 條：「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。」 （二）土地稅法第 19 條：「都市計畫公共設施保留地，在保留期間仍為建築使用者，除自用住宅用地依第 17 條規定外，統按千分之六計徵地價稅；其未作任何使用並與使用中之土地隔離者，免徵地價稅。」 （三）土地稅法第 22 條第 1 項：「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：
一、依都市計畫編為農業區及保護區，限作農業用地使用者。……五、依都市計畫編為公共設施保留地，仍作農業用地使用者。」

(四)土地稅減免規則第 11 條：「都市計畫公共設施保留地，在保留期間未作任何使用並與使用中之土地隔離者，地價稅或田賦全免。」

(五)平均地權條例第 23 條：「都市計畫公共設施保留地，在保留期間仍為建築使用者，除自用住宅用地依第二十條規定外，統按千分之六計徵地價稅；其未作任何使用並與使用中之土地隔離者，免徵地價稅。」

(六)農業發展條例第 3 條第 12 款：「本條例用辭定義如下：十二、農業使用：指農業用地依法實際供農作、森林、養殖、畜牧、保育及設置相關之農業設施或農舍等使用者。但依規定辦理休耕、休養、停養或有不可抗力等事由，而未實際供農作、森林、養殖、畜牧等使用者，視為作農業使用。」

(七)稅捐稽徵法第 21 條略以：「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 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……。」

(八)財政部 79 年 6 月 18 日台財稅第 790135202 號函釋：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。

(九)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。」

二、卷查，系爭土地原課徵田賦，嗣經本局安南分局查得系爭土地自 102 年 10 月已劃定為公共設施保留地，且部分面積自 104 年起即

未作農業使用，不符合課徵田賦規定，依土地稅法第 19 條應按千分之六稅率課徵地價稅之土地，遂依稅捐稽徵法第 21 條規定向申請人補徵 105 年至 109 年差額地價稅，申請人不服，其主張略以：(一)系爭土地現編定為公共設施保留地且鄰近○○工業區，為公害汙染地區又無灌溉排水設施，致無法耕作。(二)地上鐵皮建物 98 年八八風災後已毀壞不能使用，且停放車輛也非固定長期性。(三)系爭土地既為公共設施保留地又無法耕作，本應課徵田賦，本案補徵之 105 年至 109 年地價稅應予撤銷云云，資為爭議。

三、查本案系爭土地宗地面積○○平方公尺(申請人持分為○分之○，面積為○○平方公尺)，原經本局安南分局課徵田賦(目前停徵)在案。嗣於 110 年執行地價稅稅籍及使用情形清查作業時，查得系爭土地為 102 年 10 月 21 日發布實施「變更臺南市○○區都市計畫(細部計畫)通盤檢討案」範圍內之「公 23」公園用地，屬市府都市計畫中逐年編列預算留待將來以徵收方式取得之公共設施保留地；另運用本局房屋稅與地價稅外業清查作業整合系統(下稱外業清查系統)，查得系爭土地自 104 年起即有部分面積陸續供建物及停放車輛，未作農業使用，無課徵田賦之適用，復按財政部 80 年 11 月 28 日台財稅第 800421421 號函，原課徵田賦之土地，部分變更為非農業用地使用，應按其實際使用面積，分別課徵田賦及地價稅，本局安南分局分別自 105 年、107 年起，核定系爭土地部分面積○○平方公尺(申請人持分為○○平方公尺)、○○平方公尺(申請人持分為○○平方公尺)，改按公共設施保留地千分之六稅率課徵地價稅，並依財政部財政部 79 年 6 月 18 日台財稅第 790135202 號函，課徵田賦之農業用地，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，並依稅捐稽徵法第 21 條規定，向申請人補徵 105 年至 109 年差額地價稅共計○○○○元，自於法有據。

四、次查土地稅法第 22 條第 1 項規定：「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：一、依都市計畫編為農業區及保護區，限作農業用地使用者。……五、依都市計畫編為公共設施保留地，仍作農業用地使用者。」，可見都市土地不論其屬前揭規定何款用地類別(如公共設施保留地)，其可適用田賦規定者，均以作農業使用為前提。而所謂「農業使用」，依農業發展條例第3條第12款規定，係指「農業用地依法實際供農作、森林、養殖、畜牧、保育及設置相關之農業設施或農舍等使用者」。惟依本局外業清查系統查得之系爭土地104年、106年、107年航照圖及107年至109年Google街景圖、110年4月16日現勘照片暨申請人復查申請書「系爭土地位置鄰近○○工業區為公害污染地區，又無灌溉排水設施，以致於不能耕作」之主張可知，系爭土地部分面積未作農業使用至為明確，不符合課徵田賦規定，申請人主張系爭土地屬為公共設施保留地又無法耕作，本應課徵田賦，顯無足採。

五、再查「已規定地價之土地，除依第22條規定課徵田賦外，應課徵地價稅。」「都市計畫公共設施保留地，在保留期間仍為建築使用者，……統按千分之六計徵地價稅；其未作任何使用並與使用中之土地隔離者，免徵地價稅」「都市計畫公共設施保留地，在保留期間未作任何使用並與使用中之土地隔離者，免徵地價稅」為土地稅法第14條、19條及土地稅減免規則第11條所明定。準此，已規定地價之土地即應課徵地價稅，惟因都市計畫土地被劃為公共設施保留地，於需地機關尚未辦理徵收前之保留期間，雖土地權益仍歸原土地所有權人所有，但考量其使用性質比一般土地受到一定程度上之限制，故明定為建築使用者，除自用住宅用地外，統按千分之六計課地價稅，未作任何使用者，則免徵地價稅。是以，系爭土地如欲免徵地價稅即應符合土地稅減免規則第11條及土地稅法第19條後段「未作任何使用並與使用中之土地隔離」之要件，此參土地稅法第19條之立法理由並明揭因公共設施保留地使用將受限制，故參照平均地權條例第23條地價稅率徵收，其未作任何使用並與使用中之土地隔離者，始免徵地價稅等意旨亦明。準此，系爭土地既係供停放車輛及建物使用，

申請人雖稱該鐵皮建物已損壞不能使用，但仍留置於系爭土地上，並非「未作任何使用」，顯與土地稅減免規則第 11 條及土地稅法第 19 條後段免徵地價稅之要件不符，仍應課徵地價稅。本局按土地稅法第 19 條前段之規定，核定系爭土地按公共設施保留地千分之六稅率課徵地價稅核屬有據。

六、至申請人另主張系爭土地位置鄰近○○工業區為公害污染地區，又無灌溉排水設施，以致於不能耕作乙節，案經本局安南分局函詢本府環境保護局，經該局以○○○年○○月○○日環土字第○○○○號函復系爭土地未公告為土壤、地下水汙染管制區，故系爭土地既非屬公告汙染地區，是申請人主張顯不足採。

七、綜上，本局安南分局依土地稅法第 19 條及財政部相關函釋規定，核定系爭土地 105 年至 106 年部分面積○○平方公尺、107 年起部分面積○○平方公尺(其中○○平方公尺自 105 年改課)按公共設施保留地稅率千分之六課徵地價稅，餘仍課徵田賦，並依稅捐稽徵法第 21 條規定，向申請人補徵 105 年至 109 年差額地價稅合計○○○○元，於法洵屬有據，並無違誤不當，自應予維持。

綜上結論，本案申請復查為無理由，爰依稅捐稽徵法第 35 條之規定決定如主文。

局長 ○ ○ ○

中 華 民 國 ○○○ 年 ○○ 月 ○○ 日

一、申請人如有不服，應於收受本決定書次日起 30 日內，繕具訴願書正副本各乙份，連同本決定書（或影本），經由本局向臺南市政府提起訴願。

二、申請人依法提起訴願者，如已對復查決定之應納稅額繳納半數，暫緩移送強制執行。