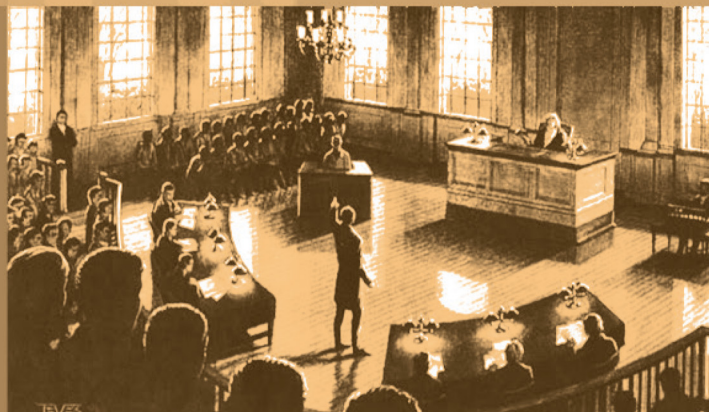


實例研析系列

土地租稅與估價法實例研習



陳明燦◎著

 元照

土地租稅與估價法實例研習

陳明燦 著



元照出版

搶先試閱版

元照出版公司

序 言

首先，坊間論述稅捐基礎法（原）理及其原則（例如實質課稅原則）之書籍不可謂少，然而如何將其基礎法理運用於實際稅捐稽徵案例上，不可謂多。至於運用於不動產稅捐上之書籍則益顯稀少。然而，我國都會地區不動產價值高昂，其稅額（尤其是地價稅與房屋稅皆屬定期稅）動輒巨大，憲法第15條保障人民（土地）財產權（亦包括低額稅捐），但同法第19條卻亦課予人民有依法納稅（租稅國之體現），兩者規範意旨不無衝突，此亦凸顯稅捐機關作出合法課稅處分之重要與困難。基此，本書嘗試將稅法基礎法理運用於不動產稅捐上，並以「實例研習」之方式論述之，希冀能收兼顧土地稅法理論及其實務運用之效。此外，土地租稅課徵須先確定課稅基礎（稅基），後者即屬土地估價之範疇，是以地稅與地價具有高度緊密關聯性。簡言之，例如公告地價估計為地價稅徵收之基礎（先行要件），又如房地成交價格為其課徵交易所得稅之法定價格。兼以土地使用多元化之結果造成其地價種類多樣性（公告地價、公告土地現值與市場價格等），亦使得土地估價顯得格外重要，有鑑於此，本書第三編（不動產估價）乃撰寫6篇案例，以回應地稅與地價之關聯性、允均屬重要而具實務價值者。

再者，若以具持有（定期）土地性質之地價稅徵收為例，由於土地屬非人為之產品，與一般商品具本質上差異性，是其天然地租應由全民共享，藉由地價稅之徵收而實現憲法上之地租歸公（平均地權）目標。如此看來，地價稅允具有收益稅之性質。至於同屬定期稅之房屋稅，多數學者將之定性為財產稅，但與地價稅同屬其所有權人之租稅負擔，故而將該兩種稅目合併撰寫為第一編（不動產持有稅），並共選取11篇案例說明之。至於以具移轉（機會）稅性

質之土地增值稅徵收為例，例如土地所有權有償移轉時，其原所有權人依法應繳納土地增值稅，讓非因施以勞力資本而增值之自然增值，藉由徵收土地增值稅，歸人民共享。另外（例如）亦得為人民所有權標的之建築物，於其所有權移轉（如買賣）時亦應課徵契稅，贈與稅與遺產稅之課稅時機亦繫於不動產所有權之變動而屬移轉稅，至於房地交易所得稅之課徵亦以其之交易時為準據，故而，前揭稅捐之稽徵均具有所有權移轉之相同性質，是作者將之歸於第二編（不動產移轉稅），並撰寫具實務價值之13篇案例。

作者自教授「土地法」課程以來，每感於土地稅法及其估價法規關係緊密、但法體系卻顯龐雜，尤其如何兼具該兩領域之理論與實務，甚為不易、但卻屬重要者。作者雖自覺不敏，學養亦有限，但仍勉力撰寫完成，以略盡個人學術上棉薄之力。茲於本書出版之際，作者要特別感謝內人用心持家，讓作者得以無後顧之憂而專心於學術工作，謹以此書聊表內心無限感恩，亦以之紀念雙親養育之恩。

本書所撰寫實例研習之內容雖已力求豐富廣泛，然仍有思慮欠周之處，偏失與誤漏者必多，謹祈諸土地租稅與估價法學先進不吝賜教斧正。

陳明燦 謹誌

115年2月

臺北大學公共事務學院
不動產與城鄉環境學系

目 錄

序 言

第一編 不動產持有稅

➤ 第一篇 非都市土地原課徵田賦經分割後改課徵地價稅法律問題分析	
• 本案事實.....	3
• 爭 點	4
• 爭點分析.....	4
一、系爭分割前土地於81年間供作高爾夫球場使用，A縣稅捐機關未及時通知甲，並不具有可歸責性，另甲之主張並不合於（行為時）稅捐稽徵法第28條所定退稅原因事實之要件	4
二、田賦之性質屬土地稅之「稅目」而不屬減免之對象，系爭分割後土地倘欲適用該稅目，甲仍須履行申報協力義務.....	6
三、納稅義務人申報協力義務之界限即為稅捐機關須履行職權調查義務之所在	8
➤ 第二篇 都市土地原課徵田賦改課徵地價稅法律問題分析	
• 本案事實.....	15
• 爭 點	16

• 爭點分析.....	16
一、都市土地課徵田賦（不須課徵地價稅）係屬例外情形，須符合較嚴格之法定要件.....	16
二、原處分機關辦理系爭計畫之法律性質應屬行政規則，對其內容原處分機關不須履行個別通知之義務.....	19
三、都市農業用地應自實際變更為非農業使用之次年（即108年）起改按一般用地稅率課徵地價稅.....	20
➤ 第三篇 地價稅納稅主體變更法律問題分析	
• 本案事實.....	21
• 爭 點	21
• 爭點分析.....	22
一、地價稅納稅義務人與代繳義務人之意涵分析.....	22
二、A市稅捐機關對乙管委會所提異議之調查義務與處理方式.....	24
三、系爭決議內容與適法性分析.....	26
➤ 第四篇 騎樓走廊地減免地價稅法律問題分析	
• 本案事實.....	29
• 爭 點	30
• 爭點分析.....	30
一、土地稅減免規則第9條本文與第10條第1項之解析——素地、實設騎樓走廊地與法定（退縮）騎樓走廊地之意涵與差異.....	30
二、稅處原處分應無違反信賴保護原則	31
三、稅處原處分無違反平等原則及實質課稅原則.....	33
四、本文見解.....	33

➤ 第五篇 建築基地範圍內私設道路、法定（超出）空地與地價稅稽徵之適法性	
• 本案事實.....	37
• 爭 點	38
• 爭點分析.....	38
一、建築基地內「超出空地」之意涵及其形成背景.....	38
二、建築基地內「私設道路」所含「超出空地」依法原則上仍屬法定空地.....	40
三、建築基地範圍內「私設道路」所含「超出空地」若合於一定構成要件者得免徵地價稅.....	42
• 結 語	43
➤ 第六篇 三七五出租耕地課徵地價稅適法性分析	
• 本案事實.....	45
• 爭 點	45
• 爭點分析.....	46
一、甲與乙之主張.....	46
二、稅處之主張.....	47
三、本文之見解（代結論）.....	48
➤ 第七篇 工業用地適用地價稅特別稅率法律問題分析	
• 本案事實.....	53
• 爭 點	54
• 爭點分析.....	54
一、系爭與新增建物因不屬原先所核准興建之廠房，縱使「確屬供工業直使用」之土地，仍不符「按目的事業主管機關原先所核定規劃使用」此一要件.....	54

二、系爭與新增建物因不屬原先所核准工廠登記證上之載明建物，是其所坐落土地仍不得適用工業用地特別稅率課徵地價稅.....	58
➤ 第八篇 違章建物、房屋稅籍設立及其註銷與合法建物之認定	
• 本案事實.....	61
• 爭 點	61
• 爭點分析.....	62
一、房屋稅籍之申請設立及其註銷所須符合要件與證明文件	62
二、核准房屋稅籍及房屋法律上所有權認定係屬二事	67
➤ 第九篇 未辦建物所有權第一次登記之房屋所有權經判決確定及其房屋稅籍認定法律問題分析	
• 本案事實.....	69
• 爭 點	70
• 爭點分析.....	70
一、系爭判決之既判力應僅限於判決主文所判斷之訴訟標的，系爭處分應屬適法.....	70
二、系爭房屋共同共有人（戊）之處分行為抵觸民法第828條第3項，然尚非原處分機關認定系爭房屋稅籍時所應考量之事項.....	72
三、房屋稅籍上所登載房屋稅納稅義務人與不動產登記簿上所載房屋所有權人之性質不同	73
➤ 第十篇 關於未辦建物所有權第一次登記之農舍逕行設立房屋稅籍課稅及其裁處權消滅時效之法律問題	
• 本案事實.....	77

• 爭 點	78
• 爭點分析.....	79
一、平等課徵原則主要立基於「普遍課徵」，稅捐機關就 系爭房屋無待農舍登記即逕行設立稅籍課稅應屬適法	79
二、稅捐機關所作成課稅處分具存續力，於經法院判決撤銷 前或經行政機關依職權撤銷前，仍然繼續有效.....	80
三、系爭房屋逃稅之罰鍰處分裁處權消滅時效應優先適用 稅捐稽徵法之規定.....	81
➤ 第十一篇 鐵皮屋性質、房屋稅籍設立要件及行政 協助效力	
• 本案事實.....	85
• 爭 點	86
• 爭點分析.....	86
一、鐵皮屋之性質與房屋稅籍申請設立爭議	86
二、A市地政事務所再勘查確認函（行政協助）對原處分 機關作成系爭處分不具有拘束力	89
三、系爭處分違法、系爭房屋之價值估算應以鐵皮屋為 準據	90

第二編 不動產移轉稅

➤ 第一篇 建物出售時所坐落基地適用自用住宅用地 特別稅率核課土地增值稅法律問題分析	
• 本案事實.....	95
• 爭 點	96
• 爭點分析.....	96
一、自用住宅用地適用地價稅與土地增值稅適用特別稅率 之要件不同.....	96

二、自用住宅用地長期適用特別稅率核課地價稅尚無法創設核課其他稅目之信賴基礎.....	99
三、稅捐機關調查義務得以他機關調查以協助其履行依職權調查義務.....	101
• 結語	101
➤ 第二篇 農業用地、農用證明書與不課徵土地增值稅	
• 本案事實.....	103
• 爭點	104
• 爭點分析.....	104
一、農業用地、農業使用與核准興建農舍構成要件.....	104
二、農業用地興建農舍套繪管制之立法目的及其解除管制要件	106
三、農業用地作農業使用與不課徵土地增值稅.....	108
• 結語	109
一、甲之主張有理由，其理由如下	109
二、甲之主張無理由，其理由如下	110
三、本文見解（代結論；甲之主張無理由）	111
➤ 第三篇 都市計畫變更與農業用地移轉不課徵土地增值稅法律問題分析	
• 本案事實.....	113
• 爭點	114
• 爭點分析.....	115
一、農業用地、非農業用地、農用證明書以及土地稅法第39條之2第1項之構成要件.....	115
二、農業發展條例第38條之1第1項第1款與第2款規定內容之詮釋——「主要構成要件」之觀點	117
三、系爭函示尚無違法、但稅捐機關發動職權調查似有未當，另系爭回覆不符行政明確性要旨	118

四、農業發展條例施行細則第14條之1妥適性分析.....	120
• 結語	120
➤ 第四篇 土地先購後售申請退還土地增值稅與戶籍 登記法律問題分析	
• 本案事實.....	123
• 爭點	124
• 爭點分析.....	125
一、土地稅法第35條第1項與第2項重購土地退還土地增 值稅立法目的與構成要件.....	125
二、土地稅法第35條第2項「（先購地）自完成移轉登 記之日起二年內出售土地」及先購地「須辦竣戶籍 登記」之時間關聯性	127
• 結語	129
一、基於土地稅法第35條第2項立法目的限縮解釋與不 動產交易常規（法則）	129
二、得於先（新）購地上之建物申辦戶籍登記並非以土 地所有權人為限	130
三、基於重購退稅性質屬「量能課稅原則」之例外、 「辦竣戶籍登記」之認定應採「法律形式主義」	130
➤ 第五篇 房屋增建及其所坐落土地一併出售時適用 土地增值稅特別稅率法律問題分析	
• 本案事實.....	133
• 爭點	134
• 爭點分析.....	134
一、實質課稅原則解釋（運行）之結果	134
二、將現有建物樓層採「合併計入主義」於系爭2戶建 物之總樓層數內以適用土地增值稅特別稅率，違反 租稅公平原則	136

➤ 第六篇 實施者因實施都市更新權利變換計畫取得抵費地再行出售減徵土地增值稅法律問題分析	
• 本案事實.....	139
• 爭 點	140
• 爭點分析.....	140
一、甲公司之主張.....	140
二、稅處之主張.....	143
三、本文之見解.....	145
➤ 第七篇 都市計畫公共設施保留地免徵土地增值稅及稅捐機關之揭示義務	
• 本案事實.....	149
• 爭 點	150
• 爭點分析.....	150
一、基於租稅平等課徵原則，稅處對系爭權利部分之土地所有權買賣申報負有主動揭示（告知）其屬公共設施保留地之義務.....	150
二、系爭權利範圍之土地性質確屬公共設施保留地，納稅義務人丙公司得單方向稅處申請退還溢繳之土地增值稅.....	152
三、稅處應主動撤銷系爭處分，買受人乙購買系爭權利範圍之土地所有權，並無生信賴利益保護問題.....	153
➤ 第八篇 土地先出售形成共有關係後再為分割及其土地增值稅課徵與規避法律問題分析	
• 本案事實.....	155
• 爭 點	156

• 爭點分析.....	156
一、「實質課稅原則」之意涵.....	156
二、租稅（土地增值稅）規避（脫法避稅）之意涵.....	159
三、A ¹ 與A ² 分割登記實質上已屬其所有權之交換而該當 課徵土地增值稅要件.....	164
➤ 第九篇 建物出售徵收契稅之法律性質及其退稅問題 分析	
• 本案事實.....	165
• 爭 點.....	166
• 爭點分析.....	166
一、契稅徵收、法律性質與解除契約及其退稅疑義.....	166
二、系爭規定核屬適法、A機關之處置亦屬合法.....	172
➤ 第十篇 印花稅之法律性質及其退稅請求權問題分析	
• 本案事實.....	173
• 爭 點.....	173
• 爭點分析.....	174
一、印花稅之性質應屬「契據事實行為」.....	174
二、系爭地之性質不具交易融通性，但仍應繳納印花稅.....	176
三、本案應無稅捐稽徵法第28條第1項退稅規定之適用.....	177
➤ 第十一篇 農地贈與、農用證明與贈與稅規避法律 問題分析	181
• 本案事實.....	181
• 爭 點.....	182
• 爭點分析.....	182
一、遺贈稅之課稅標的應是農地現時之實體所有權價值 而非其未來（預期）應領抵價地之權利價值.....	182

- 二、贈與稅之租稅構成要件事實成立時即生租稅義務，
納稅義務人基於財產自我規劃權而為贈與系爭地之
法益應予保護..... 185
- 三、稅局課予納稅義務人甲就系爭地再為申報協力義務
與滯納金繳納義務應無理由..... 187

➤ **第十二篇 個人土地交易所得稅核實認列認定之法律
問題分析**

- 本案事實..... 189
- 爭 點 190
- 爭點分析..... 190
 - 一、房地交易所得稅之立法目的及其實施前、後（新、舊制）
之重要內容分析..... 190
 - 二、系爭地之擔保債務300萬元得否於出售系爭三筆土地時
「全數」認列為該系爭三筆土地之取得成本..... 194

➤ **第十三篇 房地（預售屋）交易所得稅核課期間認定
之法律問題分析**

- 本案事實..... 197
- 爭 點 198
- 爭點分析..... 198
 - 一、甲之主張..... 198
 - 二、國稅局之主張..... 199
- 結 語 201
 - 一、所得稅法於110年4月28日再次修法理由（目的）
——打擊預售屋轉讓投機炒作..... 202
 - 二、系爭房地持有期間認定基準與法律疑義..... 203

第三編 不動產估價

➤ 第一篇 同一宗土地公告地價與公告現值之區別及其法律問題

- 本案事實..... 207
- 爭 點 207
- 爭點分析..... 208
 - 一、土地「公告地價」及其「公告現值」之性質相同，但作用各異..... 208
 - 二、現行土地「公告地價」及其「公告現值」之估價程序雖各異，但得逕由後者數額之一定成數決定前者之數額 210
 - 三、土地之公告地價與公告現值估算應採「分離主義」（甲之主張） 211
 - 四、土地之公告地價與公告現值估算應採「合一主義」（地政機關之主張） 212
 - 五、本文見解（同甲之主張） 214

➤ 第二篇 房屋稅課稅稅基（房屋標準價格）評定因素之適法性分析

- 本案事實..... 217
- 爭 點 217
- 爭點分析..... 218
 - 一、房屋稅條例第11條第1項之意涵分析 219
 - 二、房屋稅條例第11條第1項第3款「地段率」之適法性分析 220

➤ 第三篇 土地徵收補償市價查估與估價專業判斷餘地

- 本案事實..... 225
- 爭 點 226

• 爭點分析.....	227
一、土地徵收地價補償「當期市價」之意涵及「估價基準日」之作用.....	227
二、A縣地政機關以較低區段地價P001內「市場收益實例」為蒐集對象，據以估算系爭地一之徵收補償單價，其適法性，應有疑義.....	229
三、A縣地政機關未以較高區段地價P003內之「非公共設施保留地」之平均市價，據以估算系爭地二之徵收補償單價，應有違反「平等原則」之意旨.....	230
四、A縣地評會對土地徵收補償市價之評議應具專業判斷餘地.....	230
➤ 第四篇 區段徵收土地補償市價、買賣實例調查與地價區段劃分法律問題分析	
• 本案事實.....	233
• 爭點.....	234
• 爭點分析.....	234
一、主管機關對於調查資料具有「價格明顯偏低或偏高者」或「期待因素影響之交易者」，應依職權踐行調查與解說義務，並未具有裁量權.....	234
二、「斟酌地價之差異」為劃分地價區段之重要影響因素，對地價形成至為重要，主管機關應妥適評定並應填寫（記載）於地價區段勘查表上.....	236
三、比較標的選取區位應先以「其他地區」為主，不得逕予毗鄰地區為選取對象.....	238
➤ 第五篇 公辦市地重劃前後地價查估算與臨街地特別負擔法律問題分析	
• 本案事實.....	239
• 爭點.....	240

• 爭點分析.....	240
一、估計重劃前宗地單價影響因素及其重要性與資料蒐集適法性.....	240
二、重劃後地價估計地理單元採取「區段價」旨在因應重劃後土地已具有高度同質性、而得忽略宗地之個別（特殊）性.....	244
三、市地重劃實施辦法第27條第2項已明定面臨「已開闢公有道路」者，不須負擔臨街地特別負擔.....	245
➤ 第六篇 論都市更新權利變換計畫地區內法定空地之土地權利價值估算及其法律問題	
• 本案事實.....	247
• 爭 點	248
• 爭點分析.....	248
一、系爭地之性質應屬「法定空地」而非「單獨使用宗地」.....	248
二、系爭地與該國宅（房地三）彼此間雖具有建築法上之法定空地關係，縱使具有「緊密連結關聯性」而得援引系爭規定一估計其土地權利價值時，亦應謹守行政程序法上相關原則	250

第一編



不動產持有稅



元照出版

搶先試閱版

第一篇

非都市土地原課徵田賦經分割後 改課徵地價稅法律問題分析

◎◎◎◎◎ 本案事實

甲於民國（下同）80年3月間買賣取得位於A縣某段某小段地號為1、2與3三筆非都市土地並已規定地價者（使用分區為山坡地保育區：屬暫未編定用地；下稱系爭地），原課徵田賦在案。甲於同年5月間就系爭地之地號1辦理土地分割登記而增加1之1地號土地，合計4筆地號土地。A縣稅捐機關於82年6月間查得除1之1地號土地（下稱系爭分割後土地）外，其餘分割前三筆土地（下稱系爭分割前土地）屬經教育部81年10月12日某號函核准籌設之「高爾夫球場使用」，依相關函釋之規定，已規定地價之高爾夫球場用地，仍應課徵地價稅，並無土地稅法第22條第1項本文課徵田賦規定之適用，乃自82年起將系爭地改按一般用地稅率核課地價稅。甲於114年11月30日向稅捐機關出具申請退稅函，並主張：一、稅捐機關自81年起已明知系爭分割前土地屬供高爾夫球場直接使用之土地（屬體育場所用地），應有土地稅法第18條第1項特別稅率規定之適用，而應按10%稅率課徵地價稅，請求依稅捐稽徵法第28條第1項所稱「認定事實」錯誤、且該錯誤係可歸責於稅捐機關者（未履行通知甲之義務），據以申請退還82年至114年以累進稅率計算所溢繳之地價稅及其滯納金；二、田賦之性質屬稅目而非土地稅減免之對象（事由），稅捐機關不得援引土地稅法第41條第1項規定、課予其適用課徵田賦之申報協力義務；以及三、系爭分割後土地自始至終皆作農業使

4 土地租稅與估價法實例研習

用，應課徵田賦，其無須負申報協力義務，稅捐機關誤判為一般用地而改課徵地價稅，請求退還82年至114年以累進稅率計算所溢繳之地價稅及其滯納金。則甲之主張有無理由？A縣稅捐機關則主張其已履行土地稅法（66年7月14日版本）第42條「公告週知」之義務，甲應負有申報之協力義務，另系爭分割後土地雖未供作他用，但亦未作農業使用，是自82年起將系爭地均改課地價稅，並未違誤，其主張有無理由？

爭點

- 一、系爭分割前土地於81年間供作高爾夫球場使用，A縣稅捐機關未及時通知甲，其是否具有可歸責性？甲得否依據（行為時）稅捐稽徵法第28條規定請求退還已繳之地價稅？
- 二、系爭分割後土地自始至終皆作農業使用而應繼續課徵田賦，田賦之性質應屬土地稅之稅目、不屬減免之對象？
- 三、甲須履行土地稅減免申報協力義務與稅捐機關應盡職權調查義務之界限為何？

爭點分析

- 一、系爭分割前土地於81年間供作高爾夫球場使用，A縣稅捐機關未及時通知甲，並不具有可歸責性，另甲之主張並不合於（行為時）稅捐稽徵法第28條所定退稅原因事實之要件

首先，固然稅捐稽徵法第28條原本規定：「納稅義務人對於因適用法令錯誤或計算錯誤溢繳之稅款，得自繳納之日起5年內提出具體證明，申請退還；逾期未申請者，不得再行申請。」¹從而本案系爭分割

¹ 此為新訂時之規定內容（65年10月22日版本），嗣後該條文分別於98年1月21日及110年12月27日經歷二次之修正，主要重點包括退稅時效無期限之修法、認定事實錯誤之退稅請求以及退稅請求權消滅時效之限制，併予指明。

前土地於81年間供作高爾夫球場使用乙事之判斷基礎事實，並不屬於得請求退還稅款之原因事由（因僅限於法令錯誤或計算錯誤），亦即不包括「認定事實（錯誤）」。本案，甲係於114年11月30日向A縣稅捐機關出具申請退稅函，並主張其違反前揭稅捐稽徵法第28條第1項關於「認定事實（錯誤）」之規範意旨，亦即A縣稅捐機關「誤認」系爭分割前土地非屬供作「高爾夫球場直接使用之土地」，從而不得適用特別稅率核課其地價稅，此外，甲亦指摘A縣稅捐機關未履行及時通知甲之義務，導致其溢繳地價稅，該兩事由具有關聯性。對此，本文認為「A縣稅捐機關有無履行通知義務」應是本案爭點之關鍵因素，合先敘明。對於該爭議，財政部83年5月24日台財稅字第831595531號曾作出函釋，其內容略以：高爾夫球場經目的事業主管機關核准設立後，未經核准開放使用前（本案屬之），可「通知」土地所有權人取具主管機關核准延期證明文件以憑認定其是否已按「核定規劃使用」。但其若無法取具主管機關核准延期證明文件者，應仍認為未按核定規劃使用，則無土地稅法第18條規定（適用特別稅率核課地價稅）適用²。有問題者為，前揭函釋所稱「可（得）通知」之意涵，是否可導出（課予）A縣稅捐機關就納稅義務人（如甲）負有個別「通知提醒」之法定義務？茲就文義解釋法以論，其法律性質係屬任意規定；另（行為時）土地稅法第41條規定：「依第十七條及第十八條規定，得適用特別稅率之自用住宅用地及工業用地，土地所有權人，應於每年六月底前或十二月底前申請，其於自用住宅用地或工業用地原因、事實發生時當期內申請者，均自該期起適用特別稅率；逾期申請者，自申請當期開始適用。前已核定而用途未變更者，以後免再申請（第1項）。適用特別稅率之原因、事實消滅時，應即向主管稽徵機關申報（第2項）。」（納稅義務人申報協力義務），同法第42條規定：「主管稽徵機關應於每年六月十日及十二月十日前，將本法有關自用住宅用地、工業用地適用特別稅率課徵地價稅之規定，及申請減免應行申報事項，與應檢附之證明文件、項目等公告週

² 若屬非經主管機關核准開建之高爾夫球練習場等亦不適用土地稅法第18條規定（適用10‰特別稅率核課地價稅），財政部84年8月29日台財稅字第841644840號函參照。

6 土地租稅與估價法實例研習

知。」是知A縣稅捐機關依法應僅負有（整體性）「公告週知」而非（個別性）「書面通知」之義務，而甲依法應負有申報之協力義務。

承前所述，本案A縣稅捐機關既已履行（整體性）「公告週知」之法定義務，甲之主張事由亦未合於（行為時）稅捐稽徵法第28條所定溢繳地價稅款之原因事實（因皆不屬法令錯誤或計算錯誤者），事實上，其原因事由應屬現行稅捐稽徵法第28條第1項所定「認定事實（錯誤）」之範疇（例如地政機關將土地之「公告現值」誤認為「公告地價」而據以課徵地價稅者屬之）。由於本案並無合於此一構成要件事實，且A縣稅捐機關已履行「公告週知」之法定義務而不具有可歸責性，故而甲主張依據（行為時）稅捐稽徵法第28條規定請求退還已繳之地價稅，應無理由。A縣稅捐機關就系爭分割前土地於82年至114年間將之改按一般用地稅率核課地價稅，於法並無違誤。

二、田賦之性質屬土地稅之「稅目」而不屬減免之對象，系爭分割後土地倘欲適用該稅目，甲仍須履行申報協力義務

首先，須指出者為，土地稅法第1條已明定「田賦」為土地稅之一種稅目，同法第14條進一步規定：「已規定地價之土地，除依第二十二條規定課徵田賦者外，應課徵地價稅。」第15條規定：「地價稅按每一土地所有權人在每一直轄市或縣（市）轄區內之地價總額計徵之（第1項）。前項所稱地價總額，指每一土地所有權人依法定程序辦理規定地價或重新規定地價，經核列歸戶冊之地價總額（第2項）。」第18條第1項第2款規定：「供左列事業直接使用之土地，按千分之十計徵地價稅。但未按目的事業主管機關核定規劃使用者，不適用之：二、私立公園、動物園、體育場所用地。」第22條本文規定：「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。」第40條規定：「地價稅以每年八月三十一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，於十一月一日起一個月內一次徵收當年地價稅。」以及第45條規定：「田賦由直轄市及縣（市）主管稽徵機關依每一土地所有權人所有土地按段歸戶後

之賦額核定，每年以分上下二期徵收為原則，於農作物收穫後一個月內開徵，每期應徵成數，得按每期實物收穫量之比例，就賦額劃分計徵之。」則由前揭相關規定可知，田賦為土地稅之稅目（種類）³，其與地價稅均屬具有底冊稅，其係由轄市或縣（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，是故其本無待於納稅義務人之申請。又按土地稅法第10條第1項之規定，土地稅法所稱不課徵地價稅（亦即改徵收田賦）之農業用地，係指該土地有依法供作農林漁牧及保育等農業相關使用之事實為適用之前提⁴，是故倘某筆農地一旦經查獲有未供農業使用之情事，而依法改徵地價稅之後，地政機關嗣後編列之地價歸戶冊自會將之歸戶列入「地價總額」，此際，田賦之主管機關就該筆土地自無從建立賦籍卡及賦籍冊而進一步按歸戶課徵田賦⁵。故而可知稅捐之稽徵程序，固然稅捐稽徵機關雖須依職權調查原則進行，但有關課稅事實多發生於納稅義務人所得支配之範圍，稅捐稽徵機關掌握困難，因而納稅義務人負有申報協力義務，前揭土地稅法第41條定有明文。

回到本案，甲主張系爭分割後土地於自始至終皆作農業使用，但經A縣稅捐機關依職權調查後確認其並未符合前揭土地稅法第10條第1項所定「農業用地（使用）」之要件⁶。退萬步言，縱使如甲所述者，其亦應依前揭土地稅法第41條規定履行申報之協力義務、並經核准後始得改課田賦，否則依法即應改課地價稅，故而A縣稅捐機關自82年起將系爭分割後土地改課地價稅（停止徵收田賦），並未違誤，其主張應有理由。

³ 另一稅目為土地增值稅，又政府為減輕農民租稅負擔，已自76年起停徵田賦，併予敘明。

⁴ 另土地若被劃定為「山坡地保育區」，但尚未編定使用地類別之非都市土地，如仍作農業使用，准自申請當期起依土地稅法第22條規定課徵田賦，財政部81年7月29日台財稅字第810298049號函參照。至於非都市土地編為土地稅法施行細則第21條以外之其他用地，應同時符合同細則第22條第1款及第2款規定，始得課徵田賦，財政部88年3月4日台財稅字第880099371號函參照。

⁵ 土地稅法施行細則第26條參照。

⁶ 關於「農業使用」之定義亦得參農業發展條例第3條第12款。

8 土地租稅與估價法實例研習

三、納稅義務人申報協力義務之界限即為稅捐機關須履行職權調查義務之所在

固然租稅之課稅要件事實多發生於納稅義務人所得支配之範圍內，稅捐稽徵機關掌握困難，為貫徹公平合法課稅之目的，從而納稅義務人應負擔申報協力之義務；然而，納稅者權利保護法⁷第7條第4項亦規定：「前項租稅規避及第二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。」故而「租稅申報協力義務」與「舉證責任」之意義及兩者之界限，應屬重要而值得注目，茲分述如下：

◎納稅義務人之租稅申報協力義務

1. 租稅申報協力義務之定義⁸

所謂租稅法上（申報）「協力義務」係指：在租稅課徵程序中，課予納稅義務人協助稅捐稽徵機關探知或闡明課稅事實及其法律關係之義務，或藉由納稅義務人之協助，使稅捐機關掌握各種稅籍資料、發現課稅事實、減輕稽徵成本，並達到正確課稅目的之謂，此亦所謂納稅義務人與稅捐機關間「協同原則」（Kooperationgrundsatz）之體現。蓋稅捐稽徵程序係屬行政程序之一種，而稅捐稽徵本身具有濃厚之公益本質，稅捐稽徵機關作為全體國民之委託人，依據行政程序法第36條規定，其本應依據職權履行「調查義務」（Untersuchungspflichten），以求證據之真偽，而不受納稅義務人主張之拘束，且依同法第9條規定應對其有利及不利事項負一律注意之義務。則究竟稅捐稽徵機關須否課予納稅義務人之協助（力）義務？對此，司法院釋字第513號解釋意旨略謂：按課稅構成要件事實，多係發生於納稅義務人所得支配之範圍內，兼以稅捐稽徵機關掌握困難，於是為求課稅正確，乃有必要課予協助闡明事實

⁷ 中華民國105年12月28日總統華總一義字第10500161471號令制定公布全文23條；並自公布後1年施行；中華民國114年5月28日總統華總一經字第11400053691號令修正公布第4、6、20條條文；並自公布後1年施行。

⁸ 有關租稅「協力義務」之意涵，得參司法院釋字第537號解釋。茲以地價稅為例，得參土地稅法第41條第1項，另亦須注意同條第2項有關納稅義務人之協力義務規定（由特別稅率改為一般稅率核課地價稅）。

或釐清其法律關係之義務。茲以旨揭德國租稅通則為例⁹，其第93條「資訊提供」；第97條「文件提交」；第149條「稅務申報提交」；第154條「帳戶真實性」；以及第194條「外部審計範圍」等規定，均可解為納稅義務人須履行協力義務之具體事項，以協助稅捐稽徵機關得以掌握正確之課稅要件事實。

事實上，將協力義務運用於各種稅法中，實非少見，例如以土地稅之地價稅為例，旨揭土地稅法第41條第1項課予「自用住宅用地」與「工業等用地」土地所有權人有依限向稅捐稽徵主管機關「申請」之義務，於其他稅法上，例如以營業稅法為例，除統一發票規定之外，尚有諸多協力義務之規定，例如稅籍登記義務、設置帳簿義務以及使用及保存憑證義務，皆為適例。

2. 租稅申報協力義務之法律性質與程序（圖1）¹⁰

上文已言及納稅義務人須履行「租稅協力義務」之意義，事實上其係繼受自民法概念，茲以土地（買賣）契約之簽訂為例，首先將導出「主給付義務」（Hauptleistungspflichten），亦即土地與金錢交付義務，此就稅捐而言，乃為納稅義務人向國家繳納稅捐之金錢給付義務，繼之則為「從給付義務」（Nebenleistungspflichten），例如遲延利息給付義務，最後則為依據契約履行所衍生之「附隨義務」（Nebenpflichten），此就稅捐稽徵而言，亦即因違反租稅給付義務所衍生之各種給付，例如「滯報金」（Verspätungszuschläge）、「滯納金」（Säumniszuschläge）、「利息」（Zinsen）以及「怠金」（Zwangsgeld）¹¹。又，前揭德國租稅通則第90條第1項規定「相關各方有義務配合調查事實。他們履行合作義務，特別是透過充分且誠實地揭露與稅務相關的事實，以及陳述他們所知之證據。該義務範圍取決於個

⁹ 得參德國租稅通則（Abgabenordnung），2025年1月23日公告版本中的稅法（聯邦法律公報；2025年第1期第24號）。

¹⁰ 得參黃浩源（2011），「營業稅法上協力義務及違反義務之法律效果」，收於葛克昌主編（納稅人協力義務與行政法院判決），1版1刷，台北：翰蘆，頁83-94。

¹¹ 以土地稅之「滯納金」為例，得參土地稅法第53條第1項。

10 土地租稅與估價法實例研習

別案件情況。」而我國稅捐稽徵法第30條第1項亦明定「稅捐稽徵機關或財政部賦稅署指定之調查人員為調查課稅資料，得向有關機關、團體或個人進行調查，要求提示有關文件，或通知納稅義務人，到達其辦公處所備詢，被調查者不得拒絕。」

事實上，旨揭租稅法上協力義務應可解為對納稅義務人之「資訊干預」，則有無侵及「私人隱私資訊」而有違「隱私權保障原則」之意旨？對此，一般見解多採「否定見解」¹²。惟須注意者為，「公開私人隱私」須以租稅法具有「重要性」者為要件，易言之，稅捐機關不得僅以協力義務之有無或調查存有必要性即得逕要求納稅義務人公開其隱私。蓋如上所述，稅捐稽徵機關本係以公益（稅捐稽徵）代表人自居，是原則上自須依職權負調查義務，並無「主觀舉證責任」（*subjektive Beweislast*）轉換（分配）予納稅義務人之問題¹³。僅於倘納稅義務人違反協力義務，而稅捐稽徵機關又面臨調查困難，此際，始得導出降低稅捐稽徵機關之「證明程度」（*Beweismaß*）¹⁴，如此而已。申言之，此際稅捐稽徵機關對於課稅要件事實之「真實性」（*Wahrheit*）並不須達到「完全確信」（*völlige Überzeugung*）之程度，相反地，其得採所謂「稅基估計」（*Schätzung der Besteuerungsgrundlagen*）（簡稱「推計課稅」）之課稅模式¹⁵，並以「間接證據」代替「直接證據」，使納稅義務人依據「證據評價」（*Beweiswürdigung*）之不利益負擔其後果。易言之，稅捐機關得依據特定課稅要件事實之「確定」（*feststellen*），逕命納稅義務人負其稅捐責任。但須指出者為，原則上，對納稅義務人並

¹² 詳參葛克昌（2011），「協力義務與納稅人基本權」，收於氏主編（納稅人協力義務與行政法院判決），1版1刷，台北：翰蘆，頁8。

¹³ 得參劉建宏（2011），「當事協力義務與稅捐稽徵機關舉證責任之衡平」，收於台北市政府訴願審議委員會主編（訴願專題選輯），訴願新制專論系列之十二，1版1刷，台北：五南，頁57-60。

¹⁴ 所謂「證明程度」係指（例如）稅捐稽徵機關對於待證事實（課稅要件事實），經審酌相關資料後，所形成而作為該待證事實為真實之最低證明度之謂。

¹⁵ 事實上，我國土地稅法第30條第1項第1、2款有關核課土地增值稅「移轉現值（稅基）」之決定，亦是以「間接證據」（公告土地現值）代替「直接證據」（實際土地買賣價格）。

無制裁之效力，不惟如是，其尚得舉反證推翻稅捐機關所採前揭「推計課稅」之結果¹⁶。從而，嚴格而言，旨揭納稅義務人之「協力義務」應屬「不真正義務」，較妥適之名稱應為「協力負擔」。

至於租稅申報協力義務之實施程序，如上所述，稅捐稽徵機關於為核定稅額處分之前，必須經由「調查」程序而掌握課稅要件事實與相關法律關係，從而，倘對於課稅要件事實不明確者，原則上稅捐稽徵機關即須著手調查以及藉助納稅義務人之租稅協力義務，倘納稅義務人未盡協力義務者，則須接受「推計課稅」之不利（結果）負擔，此固無疑義。有問題者為，此際稅捐機關得否同時課予納稅義務人「行為罰」與「漏稅罰」？或者僅得處其中一罰？對此，依據旨揭「推計課稅」之實施前提得知，其係納稅義務人違反協力義務之結果，其並不須負舉證責任，且此際稅捐機關仍須負調查義務，另依據司法院釋字第503號解釋意旨，關於「漏稅罰」之成立要件須符合：(1)構成要件性（包括主觀與客觀要件）；(2)違法性；以及(3)有責性，惟倘納稅義務人不具備其他得阻卻之處罰事由，則須受罰。綜之，納稅義務人必須是主觀上具有違章之故意與過失，致使國家客觀上之租稅債權落空，始符「漏稅罰」之要件¹⁷，惟於租稅法判決實務上，亦有不同判決¹⁸，茲不贅述。

¹⁶ 最高行政法院98年度判字第400號判決參照。

¹⁷ 有關「行為罰」與「漏稅罰」之差異可從「法定要件」、「證明方法」、「證明程度」以及「證明結果」予以分析，得參邱晨、何錦屏（2011），「推計課稅之要件——推計課稅與漏稅罰成立要件是否應分別規定？」，收於葛克昌主編（納稅人協力義務與行政法院判決），1版1刷，台北：翰蘆，頁388。

¹⁸ 例如得參最高行政法院96年度判字第871號判決，其謂：「……，但是處罰事實得以確認後，有關應受處罰程度之事實，則應許容推計估算。」

12 土地租稅與估價法實例研習

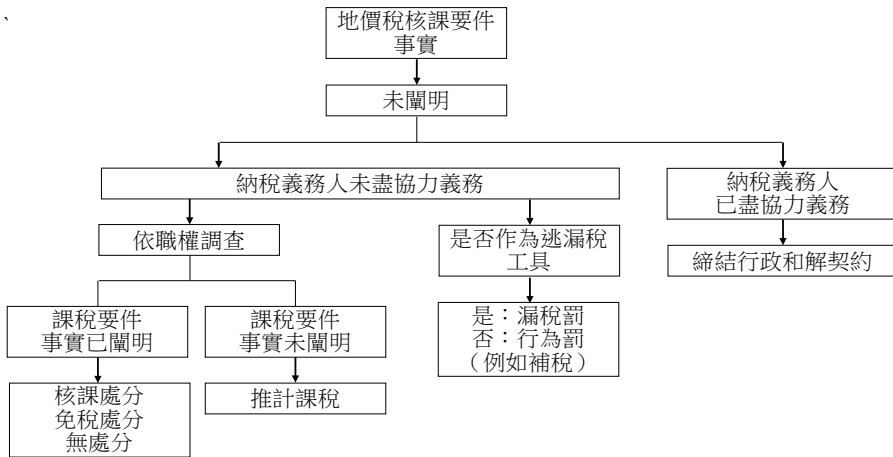


圖1：我國土地租稅課徵與申報協力義務關係示意——以地價稅為例

資料來源：本文繪製

3. 租稅申報協力義務之界限

按納稅者權利保護法第7條第2、4、5項分別規定：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。前項租稅規避及第2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。納稅者依本法及稅法規定所負之協力義務，不因前項規定而免除。若以土地稅之稽徵為例，前揭土地稅法第41條已規範納稅義務人適用地價稅特別稅率之申報協力義務，茲綜整其實施要件可為：(1)須符合法律保留原則：蓋租稅協力義務係課予納稅義務人之行為負擔，屬對其行為自由造成限制，再者，倘納稅義務人違反該義務，其土地則按一般稅率課徵地價稅，承擔無法證明風險以及甚至遭致處罰，從而租稅協力義務應以法律有明定者為限；(2)須符合比例原則：按納稅義務人租稅協力義務之履行，旨在有助於稅捐機關闡明（瞭解）課稅要件事實，但其應屬於必要、適當及可實現（期待）性。從而，其協力事項（義務）必須內容明確、程序正當

國家圖書館出版品預行編目資料

題名／著者：土地租稅與估價法實例研習／陳明燦著
版本：初版
出版：臺北市：元照出版公司, 2026.04
識別碼：ISBN 978-626-369-439-2（平裝）
| CIP 115004053
主題詞：LCSTT：租稅 | LCSTT：土地稅
| LCSTT：不動產 | LCSTT：個案研究
分類號：567.24



元照出版

搶先試閱版

土地租稅與估價法實例研習

5P083RA

2026年4月 初版第1刷

作者 陳明燦
出版者 元照出版有限公司
100 臺北市館前路 28 號 7 樓
網址 www.angle.com.tw
定價 新臺幣 450 元
專線 (02)2375-6688
傳真 (02)2331-8496
郵政劃撥 19246890 元照出版有限公司

Copyright © by Angle Publishing Co., Ltd.

登記證號：局版臺業字第 1531 號

ISBN 978-626-369-439-2

《本書簡介》

坊間論述稅捐基礎法(原)理及其原則書籍不可謂少，然而如何將其基礎法理運用於不動產稅捐上者，則屬稀少。我國憲法第15條雖保障人民(土地)財產權，但同法第19條卻亦明定人民有依法納稅之義務(租稅國之體現)，其乃凸顯稅捐機關作出合法課稅處分之重要性。基此，本書嘗試將稅法基礎法理運用於不動產稅捐上(包括土地持有與移轉稅兩大項目)，並以「實例研習」之方式撰寫之，希冀能結合土地租稅法理及其實務運用，讓讀者能收提綱挈領之效。

此外，土地租稅之課徵(發動)須先確定其課稅基礎，後者即屬土地估價之範疇，是以地稅稽徵與地價估計具有緊密關聯性。緣我國由於土地使用多元化而發生「一地數價」(公告地價、公告現值與市場價格等)之奇特現象，亦涉及估價專業判斷，此使土地估價顯得格外重要。有鑑於此，本書於第三編(不動產估價)乃撰寫六篇案例，以闡明土地稅基之估價形成過程，進而得以有效降低土地租稅爭訟，並真正實現「租稅國」之原旨。



定價：450元



元照網路書店



月旦品評家



元照出版公司

地址：臺北市館前路28號7樓

電話：(02)2375-6688

網址：www.angle.com.tw