作者文獻

既成道路與地價稅減免

——評最高行政法院113年度上字第470號行政判決

蔡玉娟 臺北大學不動產與城鄉環境學系副教授

本案事實

上訴人所有坐落新竹市崙子段2594、2608地號等兩筆土地（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（下同）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（新竹市稅務局）於110年10月27日派員勘查現場，系爭土地供公眾通行使用，符合土地稅減免規則第9條規定。被上訴人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，並以111年3月1日新市稅字第1100019789號函（「原處分」）核定系爭土地全部面積自111年起免徵地價稅。上訴人不服原處分，提起訴願，遭訴願決定駁回，向改制前臺灣新竹地方法院提起本件行政訴訟，後移送臺北高等行政法院，臺北高等行政法院以111年度訴字第1145號判決（下稱「原審判決」）駁回，上訴人提起上訴，最高行政法院以113年度上字第470號判決（下稱「本判決」）駁回。

本案爭點

上訴人主張被上訴人應依其於110年10月4日之申請，就系爭土地自97年起至110年止作成減免地價稅之行政處分；被上訴人並應退還原告新臺幣（下同）41萬5,901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。

本案主要爭點為：系爭土地自97年起至110年止之地價稅得否依土地稅減免規則相關規定予以免稅？

本判決見解

壹、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，依土地稅法第16條規定與司法院釋字第625號解釋理由書見解，地價稅採累進稅率課徵，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，由此可知，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。土地稅法第6條及平均地權條例第25條

DOI：10.53106/20779836202611173002
關鍵詞：土地稅、地價稅減免、既成道路

本檔案僅供試閱，完整內容請見本刊或月旦知識庫。

規定另授權由行政院訂定土地稅減免規則，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。

貳、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。」土地稅減免規則第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）。」在完成都市計畫法定程序區域的巷道用地，為主管機關、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，使主管機關、建設機關（單位）知情者，亦應由各該機關（單位）主動通報。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[1]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。

參、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）開徵四十日前提出申請；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。」納稅義務人依個別稅捐法規規定，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，於稅法上租稅法律主義尚無牴觸。

肆、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，仍待被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，被上訴人准自111年度起免徵地價稅，

[1] 財政部71年4月6日台財稅字第32305號函：「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……。」（摘自本判決理由）

本檔案僅供試閱，完整內容請見本刊或月旦知識庫。