

彰化縣政府訴願決定書（案號 100—1109）

府法訴字第 1000282577 號

訴 願 人：○○○

地址：○○縣○○市○○里○○鄰○○街○○號

訴 願 人：○○○

地址：○○縣○○市○○里○○鄰○○路○○巷○○號

原處分機關：彰化縣地方稅務局

訴願人因地價稅事件，不服原處分機關 100 年○月○日彰稅法字第○○○○號復查決定書所為之處分，提起訴願，本府依法決定如下：

主 文

訴願駁回。

事 實

緣訴願人 2 人所有坐落本縣○○市○○段○地號土地（重測前為○○段○○段○○地號土地，下稱系爭土地），面積○平方公尺，權利範圍各為 1/2，原課徵田賦，經原處分機關查得系爭土地係依「非都市土地山坡地住宅社區開發審議規範」規定，變更編定為國土保安用地，按財政部 99 年 1 月 7 日台財稅字第 09804765270 號函及 100 年 1 月 18 日台財稅字第 09904757960 號函釋，尚無土地稅法第 22 條規定課徵田賦之適用，原處分機關遂以 100 年○月○日彰稅地字第○○○○號函核課系爭土地 99 年地價稅額分別為新臺幣○元（訴願人○○○於本縣持有 2 筆土地，課稅級距為 2）及○元。訴願人不服，申請復查，未獲變更，遂向本府提起訴願，並據原處分機關檢卷答辯到府，茲摘敘訴、辯意旨如次：

一、訴願及補充理由意旨略謂：

- （一）訴願人所有座落○○縣○○市○○街○地號土地係民國 98 年○月○日買賣取得各持分 1/2，購買時依土地登記資料該筆土地為旱地目、山坡地保育區、國土保安用地，始課徵田賦，符合訴願人購買之意願，取得後來變更使用，

自有土地稅法第 22 條第 1 項、同法施行細則第 21 條規定之適用。

- (二) 原處分機關稱卷查上開土地之所以編定國土保安用地之原因，係「因○○公司（下稱○○公司）申請非都市土地山坡地住宅社區變更編定案」而編定，而○○公司申請開發案是何時申請，何時審定，是 93 年 11 月 3 日登記資料之前或之後。如該審定案是在 93 年 11 月 3 日之後，顯該編定為國土保安用地，並非因該開發案而編定。如該審定案是 93 年 11 月 3 日以前，為何不將因該開發案之審定而編定註記於登記資料，顯有故意陷害他人之嫌。
- (三) 原處分機關主張依最高法院 93 年台上 1357 號判決，倘本案之買賣無法比照建築法第 11 條不違反強制或禁止之規定，但訴願人既非○○公司股東亦無意願參加該開發案，自始完全信任土地登記資料，該土地為旱地目、山坡地保育區、國土保安用地，係屬課徵田賦之範，原處分機關指買賣雙方互相表示意思一致，顯屬率斷。就主管機關而言，因本案土地之買賣，如已造成該開發案之不完整性似應撤銷該開發案，恢復該土地自由耕作之原貌。如未造成該開發案之完整性，應變更該開發案之範圍，讓系爭土地仍可耕作，課徵田賦。
- (四) 本案之土地於○年○月○日變更為國土保安用地時，自應依上開 79 年之規定列管，但訴願人於 98 年 3 月購買時經審慎的閱覽土地登記簿並無相關資料，鈞府 99 年○月○日府地用字第○○○○號函，應屬政府機關間之內部公文書非外人所能了解，且是訴願人購買土地後之文件，既非樹陽開發案之關係人，豈有購買不能使用土地之道理。如今僅指稱本案之國土保安用地與土地稅法施行細則第 21 條所指之國土保安用地有別，改課地價稅顯失公平。
- (五) 另參照內政部 96 年 1 月 30 日內地字第 0960007865 號函，本案土地於○年○月即因○○公司申請變更國土保安用地至 98 年 3 月訴願人購入均課徵田賦，在主、客觀之條件均未變動之下，自 99 年改課地價稅，亦與誠信原則不

合云云。

二、答辯及補充答辯意旨略謂：

- (一) 查依內政部 79 年 10 月 30 日臺(79)內營字第 84710 號函頒「非都市土地山坡地住宅社區開發審議規範」及內政部營建署 98 年 9 月 24 日營署綜字第 0980059615 號函、行政院農業委員會 98 年 12 月 16 日農企字第 0980167116 號函，財政部參酌營建主管機關內政部及農業主管機關行政院農業委員會意見，此類依非都市土地開發審議作業規範規定變更編定為國土保安用地，整體使用上與高爾夫球場、住宅社區、遊憩設施區、工業區等之開發具有不可分離關係；與基於國土保安及水土保持需要，依森林法、山坡地保育利用條例及制定非都市土地使用分區圖及編定各種使用地作業須知等相關規定，將保安林及加強保育地等編定為國土保安用地有別，再以 99 年 1 月 7 日台財稅字第 09804765270 號函及 100 年 1 月 18 日台財稅字第 09904757960 號函釋重申，尚無土地稅法第 22 條課徵田賦之適用。
- (二) 系爭土地原為農牧用地，為○○公司申請「非都市土地山坡地住宅社區開發」變更編定案，依當時「非都市土地山坡地住宅社區開發審議規範」規定，將系爭土地列入該開發建築計畫，始得許可開發，並獲得該開發建築計畫基地之各分區使用之建築面積。系爭土地既經變更編定為國土保安用地，整體性質上認屬該開發計畫之一部分，應依該審議規範規定及經核定之開發計畫之用途使用，與農業發展條例所稱保育使用之農業用地有別，倘視為與農業發展相關之農業用地，與立法意旨確有扞格。是以土地變更編定為國土保安用地，為其已供整體開發用途，尚非符合土地稅法第 10 條所謂之農業用地，故無從適用同法第 22 條第 1 項所謂非都市土地依法編定農業用地徵收田賦之規定。
- (三) 另有關訴願人提及內政部 96 年 1 月 30 台內地字第 0960007865 號函，乃針對個案規定因政府通盤檢討，主

動變更為乙種建築用地或丙種建築用地而言，惟查系爭土地依當時「非都市土地山坡地住宅社區開發審議規範」規定，並依實際地形、地勢、坡度景觀等規劃為為保育區土地，並編定為國土保安用地，核無該號函釋之適用云云。

理 由

- 一、按「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…。」、「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。」、「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…。」、「本法第二十二條第一項所稱非都市土地依法編定之農業用地，指依區域計畫法編定之農牧用地、林業用地、養殖用地、鹽業用地、水利用地、生態保護用地、國土保安用地及國家公園區內由國家公園管理機關會同有關機關認定合於上述規定之土地。」、「經依法編定為森林用地，或尚未編定為森林用地之山林地目，業經栽植竹木之土地，田賦減百分之五十。但依法編定並實際供保安林使用之土地，田賦全免。」、「基地內之原始地形在坵塊圖上之平均坡度超過百分之五十五以上之地區，其面積之百分之八十以上土地應維持原始之地形面貌，為不可開發區。其餘部分得就整體規劃需要開發建築。」、「基地開發應以保育與利用並重為原則，劃設必要之保育區，以維持山林景觀、淨化空氣、涵養水源、平衡生態之功能：（一）基地應配合自然地形、地貌及不穩定地區，設置連貫並儘量集中之保育區，以求在功能上及視覺上均能發揮最大之保育效果。除必要之道路、公共設施、公用設備等用地，在無法避免之狀況外，保育區之完整性與連貫性不得為其它道路、公共設施、公用設備用地切割或阻絕。（二）保育區面積，不得小於扣除規範九不可開發區面積後之剩餘基地面積的百分之三十。保育區面積之百分之七十以

上應維持原始之地形面貌，不得變更地形。（三）若基地之範圍超過一個集水區者，其保育區之劃設不得小於各集水區內基地面積的百分之三十。（四）保育區面積之計算，不得包括道路、公共設施(公園除外)、公用設備，且不得於保育區內劃設建築基地。」、「列為不可開發區及保育區者，應編定為國土保安用地，嗣後不得再申請開發，亦不得列為其它開發申請案件之保育區。」於土地稅法第 10 條第 1 項、第 14 條、第 22 條第 1 項暨土地稅法施行細則第 21 條及土地稅減免規則第 13 條及內政部 79 年 10 月 30 日發布之「非都市土地山坡地住宅社區開發審議規範」（於 84 年 3 月 27 日增訂總編及住宅社區、高爾夫球場二專編更名為「非都市土地開發審議規範」）第 9 點、第 10 點、第 11 點分別定有明文。次按「…高爾夫球場範圍內國土保安用地部分，作『隔離綠帶』或『綠地』使用時，非屬作『保育使用』且該國土保安用地為開發高爾夫球場所必要之土地，使用上與球場營運上具有不可分離之關係，實際上已不作農業生產使用。故本部 68 年 6 月 25 日台財稅第 34217 號函釋有關高爾夫球場屬體育館場課徵地價稅之規定，仍宜維持。」、「…有關依『非都市土地開發審議作業規範』規定變更編定為國土保安用地之土地，其劃設目的及使用性質，前經內政部營建署 98 年 9 月 24 日營署綜字第 0980059615 號函說明二略以：『有關非都市土地開發案件所劃設之保育區，依上開規定，其 70% 應維持原始之地形地貌，而其劃設係為基地之水源涵養及生態保育為目的，而就國土合理利用而言，係整體開發案（住宅社區、遊憩設施區……）不可或缺之一部份。』復經行政院農業委員會 98 年 12 月 16 日農企字第 0980167116 號函復：『……作「保育使用」之農業用地係指本會基於國土保安及水土保持需要，依森林法、山坡地保育利用條例以及制定非都市土地使用分區圖及編定各種使用地作業須知等相關規定，將保安林及加強保育地等編定為國土保安用地。……依上開審議作業規範審議通過之高爾夫球場、住宅社區、遊憩

設施區、工業區等開發計畫，其土地經變更編定為國土保安用地者，整體性質上仍認屬該開發計畫之一部分，應依該審議規範規定及經核定開發計畫之用途使用，與其農業發展條例所稱保育使用之農業用地有別……。」是以，該等土地尚無土地稅法第 22 條規定課徵田賦之適用…按土地稅法第 22 條第 1 項及第 10 條第 1 項規定，非都市土地依法編定之農業用地，須實際上供農作、森林、養殖、畜牧及保育使用者，始為田賦徵收對象。類此國土保安用地，係為整體開發而編定，與原開發目的具有不可分離之關係，屬該整體開發計畫用地之一部分，要與農業發展條例第 3 條第 10 款…規定所稱『保育使用』之農業用地，其使用性質已屬不同…該等土地尚無土地稅法第 22 條規定課徵田賦之適用，並無逾越母法且符合立法目的。」亦為財政部 98 年 3 月 4 日台財稅字第 09704774540 號函、100 年 1 月 18 日台財稅字第 09904757960 號函所明釋。

二、土地稅法上所謂農業用地，必須同時係供農業或農業有關之使用時，始得稱為農業用地，若僅編定為農業用地而未作農業使用時，尚不得稱為土地稅法第 22 條第 1 項之農業用地，此觀土地稅法 78 年 10 月 30 日修正公布前第 22 條第 1 項第 6 款規定：「左列土地，在作農業用地使用期間徵收田賦：六、非都市土地限作農業用地使用者。」及修正理由：「…第一項配合平均地權條例第二十二條，作文字修正…。」自明。住宅社區整體開發若係遵照內政部訂定之「非都市土地山坡地住宅社區開發審議規範」辦理，即非都市土地整體開發時應保留一定面積之土地列為不可開發區及保育區，該不可開發區及保育區應維持原始之地形面貌且應編定為國土保安用地，不得開發，屬整體開發建築計畫不可分割之一環，已非屬農業使用之事實（最高行政法院 98 年度判字第 1222 號、100 年度判字第 11 號判決參照），合先敘明。

三、經查，系爭土地原課徵田賦，嗣因原處分機關依本府 99 年 3 月 21 日函：「…旨揭土地係○○公司申請『非都市土地』變

更編定案，依當時『非都市土地山坡地住宅社區開發審議規範』規定，並依實際地形、地勢、坡度景觀等規劃為保育區土地，並編定為國土保安用地。」，查得系爭土地係依「非都市土地山坡地住宅社區開發審議規範」規定，變更編定為國土保安用地，按財政部 99 年 1 月 7 日台財稅字第 09804765270 號函釋，尚無土地稅法第 22 條規定課徵田賦之適用，爰分別以 99 年 4 月 21 日彰稅地字第 0991103484 號函及 99 年 4 月 21 日彰稅地字第 0991103483 號函通知系爭土地自 99 年起改按一般用地稅率課徵地價稅，訴願人不服，提起訴願，經本府 99 年 9 月 7 日府法訴字第 0990143992 號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關於 3 個月內另為適法之處分。」，原處分機關乃依訴願決定意旨，就財政部 99 年 1 月 7 日台財稅字第 09804765270 號函是否抵觸土地稅法第 22 條第 1 項、同法施行細則第 21 條規定，函請財政部釋示，經財政部 100 年 1 月 18 日台財稅字第 09904757960 號函復尚無逾越母法且符合立法目的，原處分機關遂以 100 年 1 月 28 日彰稅地字第 1009903302 號函核課系爭土地 99 年地價稅額分別為新臺幣 1 萬 3,361 元（訴願人洪章智於本縣持有 2 筆土地，課稅級距為 2）及 1 萬 2,805 元，揆諸首揭法令，並無違誤。

- 四、訴願人雖主張購買時依土地登記資料該筆土地為旱地目、山坡地保育區、國土保安用地，始課徵田賦，符合訴願人購買之意願，經審慎的閱覽土地登記簿並無相關資料，參照內政部 96 年 1 月 30 日內地字第 0960007865 號函，本案土地於 83 年 10 月即因○○公司申請變更國土保安用地至 98 年 3 月訴願人購入均課徵田賦，在主、客觀之條件均未變動之下，自 99 年改課地價稅，亦與誠信原則不合云云。惟查，系爭土地依「非都市土地山坡地住宅社區開發審議規範」規定，於 83 年 7 月 19 日自山坡地保育區農牧用地變更編定為山坡地保育區國土保安用地，按土地登記規則第 16 條：「登記簿…應分標示部、所有權部及他項權利部，依次排序分別註明頁次…。」及 90 年 3 月 26 日修正前非都市土地使用管制規則

規定，變更編定當時並無非都市土地變更編定應於土地登記簿標示部加註核定事業計畫項目之規範，是訴願人稱述因土地登記簿未記載該等資料而信賴系爭土地應課徵田賦一節，要無可採；況訴願人於購買系爭土地時，財政部 68 年 6 月 25 日台財稅字第 34217 號函釋有關高爾夫球場用地不應視為農業用地而應課徵地價稅、79 年 6 月 18 日台財稅字第 79013520 號函釋有關農業用地變更為非農業使用者應改課地價稅、98 年 3 月 4 日台財稅字第 09704774540 號書函有關國土保安用地實際上已不作農業生產使用不應視為農業用地等，亦未遭廢止或不予適用，是系爭土地係因案外人○○公司申請「非都市土地山坡地住宅社區開發」變更編定案而變更編定為國土保安用地，就整體住宅開發案觀之，屬不可分割之一部分，核無土地稅法第 10 條第 1 項、第 22 條第 1 項及同法施行細則第 21 條適用，至臻明確。又內政部 96 年 1 月 30 日台內地字第 0960007865 號函，係就非都市土地因政府通盤檢討主動變更為乙種建築用地或丙種建築用地，惟變更前後皆從事農業使用時，得否課徵田賦所為之說明，亦與本件國土保安用地已非作農業使用之案情無涉，且性質有異而不得比附爰引，難謂原處分機關有何違反誠實信用原則等一般行政法原則之情事。至訴辯雙方其餘爭辯，因與本件訴願決定結果不生影響，不再一一論述，併予敘明。

五、據上論結，本件訴願為無理由，爰依訴願法第 79 條第 1 項規定，決定如主文。

訴願審議委員會	主任委員	楊 仲
	委員	李玲瑩
	委員	林宇光
	委員	陳廷墉
	委員	張奕群

委員 張富慶
委員 溫豐文
委員 蔡和昌
委員 簡金晃
委員 蕭文生

中 華 民 國 100 年 12 月 6 日

縣 長 卓 伯 源

本件訴願人如不服決定，得於訴願決定書送達之次日起 2 個月內
向臺中高等行政法院提起行政訴訟。

(臺中高等行政法院地址：臺中市南區五權南路 99 號)