

彰化縣政府訴願決定書（案號 100—202）

府法訴字第 1000400619 號

訴 願 人：○○○

地址：○○縣○○鎮○○里○○路○段○巷號

原處分機關：彰化縣地方稅務局

訴願人因地價稅事件，不服原處分機關員林分局 100 年○月○日彰稅員分一字第○○○號函所為之處分，提起訴願，本府依法決定如下：

主 文

訴願駁回。

事 實

緣訴願人所有坐落本縣○○鎮○○段○地號土地（下稱系爭土地），面積○平方公尺，為特定農業區農牧用地，原課徵田賦。因地上建物自 99 年 8 月 31 日設立登記○○○○社營業及造景使用，核與土地稅法第 22 條規定不符，前經原處分機關員林分局 100 年 5 月 25 日彰稅員分一字第 1002025721 號函通知部分面積 4,000 平方公尺（扣除合法農舍基地及部分通路面積計○平方公尺仍課徵田賦，嗣後以 100 年 9 月 5 日彰稅員分一字第 1002046870 號函更正課稅面積為○平方公尺。）自 100 年改按一般用地稅率課徵地價稅在案。訴願人於 100 年 6 月 23 日主張系爭土地為直接供農業使用，上面有栽種成株樹、種苗、庭園景觀區，景觀區並非自我娛賞而是增加農業產值作為出售庭園設計供採購客戶參考區，並未變更為非農業使用，申請改課徵田賦，經原處分機關員林分局 100 年○月○日彰稅員分一字第○○○號函否准所請。訴願人不服，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）土地稅法規定所謂「農業用地使用」與「農業使用」之定義並不相同，「農業用地使用」為規範課徵田賦、地價稅

之分際，「農業使用」則規範課徵土地增值稅、遺產稅、贈與稅等之標準。

- (二) 原處分函未審上揭規定，逕自引用專門作為核發農業用地作農業使用證明書核發標準之農業發展條例第 3 條第 12 款及行政院農業委員會 93 年 3 月 26 日農企字第 0930115376 等之「農業使用」之認定標準來作為規範課徵田賦之「農業用地使用」標準，是違反土地稅法及其施行細則等之相關法令之規定(土地稅法僅明文規定農業用地之定義，並無農業使用之規定)。
- (三) 農發條例之農業使用定義，與土地稅法之農業用地使用定義，內容不同，法律作用更不同，土地稅法之農業用地使用，而農發條例之農業使用，係供核發農業用地作農業使用證明之界定使用，原處分機關逕予引用農委會之解釋令套在依法課稅之稅務法令上，核屬非法混同，非但誤解法令原意，更背離租稅法令原則。查土地稅法第 22 條之 1，訴願人係庭園苗木供應商，除了系爭土地為精緻農業，庭園造景、假山係訴願人供研究發展基地、水池為蓄水池及水生庭園植物之研究，有整體庭園設計及灌溉之複合功能，球場並無球網等地面設施，係供曬場使用(曬苗木種子)、未領使照之建物，係屬倉儲設備，以上種種，均屬技術密集農業，既然荒地多可課徵田賦，訴願人之技術密集農業卻課徵地價稅，非但不符合法令之規定，更違比例原則。退萬步言，縱使該系爭土地未依法使用，仍屬荒地而已，依法得課荒地稅，並無課徵地價稅之適用。
- (四) 訴願人為園藝苗木業，系爭土地所產出之園藝作物，由本人直接賣給需求者，其他非屬系爭土地之產物，再由本人向其他生產者或市場批購轉售。因此，系爭土地屬於直接農用，應無可議。原處分答辯說，系爭土地有停放兩輛車子，那也是家人或訪者車輛所停放，非屬停車場使用。非都市土地使用管制規則是在規範其使用種類，農業儲藏室加建等問題，是屬於建築法之問題，依法編定之農業用地只要不違反使用種類，其是否有依程序申請容許使用，並

不影響其農業用地使用之事實，原處分機關自不得擅自將其課徵。

- (五) 農業發展條例第 68 條，訴願人為直接從事農業人員，系爭土地庭園造景、倉儲設備。曬場、農路、造景蓄水池，樣樣均與農業有關，何來變更使用？且系爭土地係屬本人之田園景觀設計、樹種、苗木之研發基地，研創、生產、銷售一體作業，為主管機關獎勵之對象云云。

二、答辯及補充答辯意旨略謂：

- (一) 土地稅法第 22 條第 1 項規定係指非都市土地或都市土地農業區、保護區範圍內土地，依法供農作、森林、養殖、畜牧及保育暨供與農業經營不可分離之使用。另財政部 79 年 6 月 18 日台財稅字第 790135202 號函釋，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。故課徵田賦之要件為「農業用地」及作「農業使用」。是以訴願人主張「農業用地使用」為規範課徵田賦、地價稅之分際，「農業使用」為規範課徵土地增值稅等之標準乙節，顯係誤解法令意旨。
- (二) 系爭土地為土地稅法規定之農業用地範疇，至是否符合「農業使用」為訴願人爭執所在。為審慎計，本局復於 100 年 8 月 31 日派員至現場勘查，系爭土地使用情形，興建有農舍（門牌地址：○○鎮○○里○○路○段○巷○號；房屋稅籍編號○○○；使用執照○員鎮建字第○號），該址設立登記○○○○社商號供辦公室使用，第 1 層其中面積○平方公尺按營業用稅率課徵房屋稅；增建未領建築執照之建物鋪設水泥地球場及鋪設地磚之通路；庭園造景，造景面積分佈於建物、水泥地球場及其通路四周，景觀區植有草皮、種植樹木、假山、鋪設石子、放置庭園桌椅等：○○鎮○○段○地號四周，一面建築有圍牆及大門，另三面建築有水泥矮牆及鐵網。經核供農舍及通路使用面積應為○平方公尺，符合土地稅法第 22 條規定，應

課徵田賦（目前停徵），餘供辦公室、庭園造景、球場、未領建築物建築執照建物及通路使用之面積應為○平方公尺，依前揭行政院農業委員會 93 年 3 月 26 日農企字第 0930115376 號函、94 年 4 月 27 日農企字第 0940120497 號函規定，農舍或農業設施以外其餘農業用地如作假山、庭園景觀造景、水池等使用，並不符合農業使用認定標準。準此，本件系爭土地雖編定為農牧用地，未符合土地稅法第 10 條所謂之「農業用地」，自無適用同法第 22 條徵收田賦之規定，應予課徵地價稅。

- (三) 有關訴願人主張系爭土地為精緻農業，球場係供曬場使用，未領使照之建物屬倉儲設備乙節，查依前揭非都市土地使用管制規則、非都市土地容許使用執行要點及農業發展條例規定，農業設施範圍包括育苗作業室、菇類栽培設施、倉庫、儲藏室、曬場...等，但其是否屬許可使用之適用範圍，仍應由土地所有權人或合法使用人先向目的事業主管機關申請容許使用證明，又依實施區域計畫地區建築管理辦法第 3 條規定，系爭土地增建房屋部分若作為倉儲設備建築使用之農業設施，除容許使用證明外，亦應向當地主管建築機關申請建築執照，本案訴願人無法提出系爭土地容許使用作倉庫、儲藏室及曬場使用之相關證明文件，亦無法提出增建房屋部分之合法建築執照，核與土地稅法第 10 條規定不符，況查本局前於 100 年 7 月 5 日及同年 8 月 31 日派員至現場勘查時，系爭土地增建未領建築執照之建物部分，停放有 2 輛汽車，另鋪設水泥地球場上亦放置有未掛起之球網，核與訴願人主張供曬場及倉儲設備使用不符，此有本局 100 年 7 月 5 日、100 年 8 月 31 日現場勘查照片及 100 年 10 月 11 日公務電話紀錄附案可稽。至訴願人主張土地稅法第 22 條之 1 及土地法第 88 條課徵荒地稅之適用，核與本案無關云云。

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。三、農民團體與合作農場所有直接供農業使用之倉庫、冷凍（藏）庫、農機中心、蠶種製造（繁殖）場、集貨場、檢驗場等用地。」、「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。」、「非都市土地經劃定使用分區並編定使用地類別，應依其容許使用之項目及許可使用細目使用...各種使用地容許使用項目、許可使用細目及其附帶條件如附表一。非都市土地容許使用執行要點，由內政部定之。目的事業主管機關為辦理容許使用案件，得視實際需要，訂定審查作業要點。」、「依前條第三項附表一規定應申請許可使用者，應檢附下列文件，向目的事業主管機關申請核准：一、非都市土地許可使用申請書如附表五。二、使用計畫書。三、土地登記（簿）謄本及地籍圖謄本。四、申請許可使用同意書。五、土地使用配置圖及位置示意圖。六、其他有關文件...。」於土地稅法第 10 條第 1 項、第 14 條、第 22 條第 1 項第 1 款暨土地稅法施行細則第 21 條及非都市土地使用管制規則第 6 條、第 6 條之 1 分別定有明文。

次按「一、查農業用地作農業使用認定及核發證明辦法業有農業使用認定之相關條文規定，以作為農業用地是否符合作農業使用認定之依據；另所稱『植生』本會前於 91 年 7 月 17 日函釋在案；準此，農舍外之其餘農業用地如作假山、庭園造景使用，並不符合前開農業使用認定基準，不宜核發農業用地作農業使用證明書...。」、「查農業用地作農業使用認定及核發證明辦法業有農業使用認定之相關條文規定，以

作為農業用地是否符合作農業使用認定之依據；另所稱『植生』本會前於91年7月17日業有函釋在案；準此，農舍或農業設施以外之其餘農業用地如作假山、庭園造景、水池等使用，並不符合作農業使用認定基準，不宜核發農業用地作農業使用證明書。」、「一、查農業發展條例第3條第12款所定...係以農業生產面及資源保育面界定農業使用之定義，而非以庭園景觀造景之型態呈現。因此，農業用地如係種植花卉、盆栽、草皮等之生產，以供應市場之需求，仍屬農業使用之範圍。惟如僅作庭園景觀栽植，零星點綴栽植花木造景，並不符合作農業使用之定義。二、綜上，來函所稱農地栽植樹木、草皮等，如係供苗木生產之苗圃或生產草皮出售之園圃，始符前開農業使用之定義。」、「主旨：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。說明：二、主旨所稱實際變更使用，凡領有建造執照或雜項執照者，以開工報告書所載開工日期為準；未領取而擅自變更為非農業使用者，例如：整地開發供高爾夫球場使用、建築房屋、工廠、汽車保養廠、教練場等，稽徵機關應查明實際動工年期，依主旨規定辦理。」、「原屬符合土地稅法第二十二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。」分別為行政院農業委員會92年11月24日農企字第0920168390號、93年3月26日農企字第0930115376號、94年4月27日農企字第0940120497號函及財政部79年6月18日台財稅字第790135202號、80年11月28日台財稅字第800421421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...。」至明（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）。而所謂農業用地，土地稅法第 10 條第 1 項與農業發展條例第 3 條第 10 款規定之農業用地，其文字內容完全相同，土地稅法所稱不予課徵地價稅（即徵收田賦）之農業用地，應以該土地有「依法」供農林漁牧及保育等與農業相關使用之事實為前提（最高行政法院 96 年度判字第 134 號判決參照），合先敘明。

- 三、卷查系爭土地為依區域計畫法編定之農牧用地，原課徵田賦。因地上農舍自 99 年 8 月 31 日設立登記○○○○社營業（一樓面積○平方公尺按營業用稅率課徵房屋稅）及造景使用，前經原處分機關員林分局 100 年 5 月 25 日彰稅員分一字第 1002025721 號函通知部分面積自 100 年改按一般用地稅率課徵地價稅在案。訴願人遂於 100 年 6 月 23 日申請改課徵田賦，經查系爭土地除合法農舍外，另存有未取得建築執照之建築物，並鋪設水泥球場及鋪設地磚之通路，且週遭設置假山、庭園造景等，系爭土地外圍亦設有圍牆及大門、鐵網，有原處分機關現場勘查紀錄表及照片可稽。則該等新增之建築物未依非都市土地使用管制規則第 6 條及實施區域計畫地區建築管理辦法第 3 條規定取得建築執照，且縱如訴願人所言係作為倉儲設備，尚無法提出容許使用之相關證明文件。系爭土地周圍設置之圍牆，未依「實施區域計畫地區建築管理辦法」或「農業用地興建農舍辦法」規定，併同農舍建築申請案一併申請合法執照。水泥鋪面上畫設球場用白線並置放球網，顯非供農作使用，且縱如訴願人所述係作為曬場使用，亦無法提出系爭土地容許作曬場使用之相關證明文件。又系爭土地鋪設地磚之通路，亦無法全盤認定係與農業經營不可分離之農路。而庭園造景部分復未符合前揭法令有關農業使用之定義，且訴願人繕具申請書請求改課田賦時，亦自承景觀區係增加農業產值作為出售庭園設計供採購客戶參

考。準此，系爭土地部分未依法供農作等農業使用至明，是訴願人申請系爭土地應恢復課徵田賦，核無足採，原處分機關員林分局以 100 年○月○日彰稅員分一字第○○○號函否准所請，洵屬有據。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。

四、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	呂宗麟
	委員	林宇光
	委員	陳廷墉
	委員	黃鴻隆
	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 101 年 3 月 7 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)