

彰化縣政府訴願決定書（案號 104—605）

府法訴字第 1040120937 號

訴 願 人：○○○

地址：臺中市大里區○○○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 104 年 1 月 20 日彰稅法字第 1030028392 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

緣坐落本縣大城鄉○○○、○○○、○○○地號等 3 筆土地（以下稱系爭土地），屬非都市土地，使用分區為一般農業區，使用地類別為農牧用地，原課徵田賦在案。訴願人於 100 年 12 月 21 日拍定取得系爭土地，經原處分機關所屬北斗分局於 101 年間派員實地勘查，認為系爭土地現場有墳墓坐落及碎石雜草叢生，未作農業使用，與土地稅法第 22 條課徵田賦規定不合，原處分機關遂自 102 年起改按一般用地稅率課徵地價稅。嗣原處分機關按一般用地稅率核課訴願人所有系爭土地及田中鎮○○○地號等共 7 筆土地之 103 年地價稅額計 6 萬 4,980 元。訴願人不服，申請復查，經原處分機關於 103 年 12 月 15 日派員實地勘查結果，認系爭○○○地號土地部分面積 1,270 平方公尺符合作農業使用，應改課徵田賦，乃於 104 年 1 月 20 日以彰稅法字第 1030028392 號復查決定：「變更原處分，103 年地價稅額變更為 6 萬 2,389 元。」，訴願人仍不服，遂提起本件訴願，並據原處分機關檢卷答辯到府，茲摘敘訴、辯意旨如次：

一、訴願暨補充理由意旨略謂：

- (一) 系爭土地屬非都市土地編定為一般農業區之農牧用地，依土地稅法第 22 條及同法施行細則第 21 條規定，無庸當事人提出申請或經原處分機關勘查認定，為當然應適用課徵田賦之土地，原處分機關無勘查認定權責而將系爭土地從原課徵田賦改課地價稅，顯屬違法擅權。
- (二) 系爭土地於不知年代起即陸續遭違法設置墳墓，土地總登記及其後非都市土地編定為一般農業區農牧用地，直至訴願人取得時，從來均作墳場使用，此與依法編定為非農業用地前作農業使用，編定為非農業用地後繼續為農業使用情形相同。訴願人取得系爭土地所有權後積極排除非法濫葬之墳墓並清理廢墳、墾荒、改良土地過程中，無法實際為農業使用，參照財政部 73 年 11 月 5 日函反面解釋，系爭土地似適用田賦之規定；況訴願人取得系爭土地前，近百年來即荒蕪及陸續遭他人違法設置墳墓，非訴願人所能預見而得加以制止，係法所謂「因公害污染不能耕作」、「因不可抗力不能耕作」，視為作農業使用。縱認上述過程非屬作農業使用，然亦符合土地稅減免規則第 12 條規定所稱：「技術上無法使用之土地」、「墾荒過程中之土地」，而有地價稅或田賦全免規定之適用。
- (三) 系爭○○○地號土地水池於非都市計畫編定前即已自然形成，最初被鄰地所有人佔據經營鴨蜆養殖時，並無申請農業用地作農業設施容許使用審查辦法及非都市土地使用管制規則附表一之各種使用地容許使用項目可資遵循，無從申請農業設施許可，嗣 88 年間系爭土地編定為特定農業區及更為一般農業區農牧用地，至今仍為水池，均為從來之使用，依據現行非都市土地使用管制規則附表一說明，系爭土地容許設置養殖池，無庸申請建築執照及雜項執照使用，自亦無庸申

請農業主管機關同意使用。另系爭○○○地號土地西側與芳苑鄉交界處部分土地供作鄰地農業排水使用，僅因原處分機關勘查時，正值收穫後次期農作前之閒置時期，且非雨季，原處分機關不能以勘查時無水，即稱其非溝渠，否定作為灌溉及排水功能。

- (四) 系爭土地是否為農業使用，事涉農事專業，非原處分機關權責，系爭土地於89年1月26日前持憑自耕能力證明書經移轉登記數次，經農業主管機關審核無違規使用，均符合相關土地使用管制法令規定。又系爭土地經訴願人依序清理廢墳、墾荒、改良土地等作業中，與撿骨遷葬後無故放任荒蕪情形不同，自難認非作農業使用。

二、答辯暨補充答辯意旨略謂：

- (一) 系爭土地屬非都市土地，使用分區系一般農業區，使用地類別編定為農牧用地，原課徵田賦，嗣於101年查得系爭土地上有墳墓占用，而與農業用地作農業使用之情形不符，經原處分機關自102年改按一般用地稅率課徵地價稅在案。嗣訴願人不服原處分機關所核定103年地價稅稅額，主張系爭土地部分為農業排水、農路及耕作使用，提出申請復查，經原處分機關於103年12月15日派員實地勘查結果，除○○○地號土地部分面積1,270平方公尺作農業使用，准予變更自103年起課徵田賦外，其餘5,613平方公尺雜草叢生；○○○地號土地為開挖整地中，有貨櫃屋、整地後之泥土地、土堆、磚塊碎石土堆與少數廢墳、雜草叢生；○○○地號土地雜草叢生與部分面積水池，均未符土地作農業使用規定，爰重行核定訴願人應納103年地價稅變更為6萬2,389元。是系爭土地雖經編定為農牧用地，然部分未實際作農業使用，核與土地稅法第22條徵收田賦規定不符，仍應按一般用地稅率計徵地價稅。

(二) 至系爭土地因係訴願人排除非法濫葬之墳墓及清理其上廢棄墳墓過程，現場開挖整地至無法作農業使用，並據原處分機關函詢轄管本縣大城鄉公所證明無辦理轉作、休耕情形，核與土地稅減免規則第 12 條規定所稱「技術上無法使用之土地」、「墾荒過程中之土地」地價稅或田賦全免，或農業發展條例第 3 條第 12 款但書規定因「辦理休耕、休養、停養或有不可抗力等事由，而未實際供農作…使用者，視為作農業使用。」之情形不同。又系爭土地從來即作墳場，亦與土地稅法施行細則第 22 條規定所稱「作農業用地使用」有別，訴願人自不得比附援引適用。

(三) 另訴願人稱○○○地號土地最初即被佔用設置養殖池時，無相關規定可資遵循，且從來即作水池使用未有變更；○○○地號土地部分作為鄰地農業排水使用云云。惟按非都市土地使用管制規則暨相關規範，特定農業區農牧用地不容許作養殖設施使用，又經比對 68 年與 69 年航照圖，系爭土地地貌並非水池樣貌，以及○○○地號土地現場為開挖整地中，有貨櫃屋 1 個、整地泥土堆、磚塊碎石土堆、少數墳墓存於其上，雜草叢生，未見水路，均與作農用使用規定不符。另訴願人雖稱系爭土地前持憑農業主管機關核發之自耕能力證明書移轉登記數次，然與本件核課地價稅事件無涉。

理 由

一、按「地價稅或田賦之納稅義務人如左：一、土地所有權人。……」、「為發展經濟，促進土地利用，增進社會福利，對於國防、政府機關、公共設施、騎樓走廊、研究機構、教育、交通、水利、給水、鹽業、宗教、醫療、衛生、公私墓、慈善或公益事業及合理之自用住宅等所使用之土地，及重劃、墾荒、改良土地者，得予適當之

減免；其減免標準及程序，由行政院定之」、「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 22 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 22 條第 1 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。」，土地稅法第 3 條、第 6 條、第 10 條、第 14 條、第 22 條第 1 項及土地稅法施行細則第 21 條分別定有明文。

二、次按「土地稅法第 10 條第 1 項對於農業用地業已加以定義為：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…；亦即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，此觀土地稅法於 78 年 10 月 30 日修正公布前第 22 條第 1 項第 6 款規定：非都市土地限作農業用地使用者，在作農業使用期間，課徵田賦自明。」，最高行政法院 100 年判字第 11 號判決意旨參照。

三、卷查系爭土地非都市土地，使用分區、使用地類別為一般農業區農牧用地，原課徵田賦（76 年下期起停徵），經原處分機關於 101 年查得現場有墳墓坐落及碎石雜草叢生，未作農業使用，依土地稅法規定自 102 年改按一般用地稅率課徵系爭土地地價稅。嗣訴願人不服原處分機關

仍按一般用地稅率核課 103 年地價稅，以系爭土地部分為農業排水、農路及耕作使用為由，申請復查。案經原處分機關於 103 年 12 月 15 日派員實地勘查結果，系爭○○○地號土地情形為逐步開挖整地中、貨櫃屋 1 個、整地好之泥土地、堆置土堆、磚塊碎石土堆、少數廢墳及雜草叢生，訴願人主張部分面積為農業排水、供農路使用部分，現況為雜草、磚塊碎石土堆及整地中，未見水路；系爭○○○地號土地情形為雜草叢生與部分面積水池，訴願人主張供農路使用部分現況為雜草；系爭○○○地號土地使用情形為，部分面積計 1270 平方公尺供農作(花生已採收)及排水使用、與種植樹木、畜牧，其餘面積雜草叢生，此有系爭土地建物查詢資料、土地登記簿影本、地籍圖查詢資料、上開 103 年 12 月 15 日原處分機關現場勘查紀錄表及所攝照片 30 幀等附卷可按。是系爭土地除系爭○○○地號土地部分面積 1270 平方公尺有種植農作及畜牧，作農業使用外，其他部分非作為農業使用之情形至為明確，原處分機關 104 年 1 月 20 日彰稅法字第 1030028392 號復查決定，將上開系爭○○○地號土地作農業使用部分面積 1,270 平方公尺准予變更自 103 年起課徵田賦，系爭土地其餘面積部分雖屬一般農業區農牧用地，惟無實際作農業使用，非土地稅法第 10 條所稱供農業使用之農業用地，仍應按一般用地稅率課徵地價稅，並重新核定系爭土地與田中鎮○○○地號等共 7 筆土地之 103 年地價稅額，自 6 萬 4,980 元變更為 6 萬 2,389 元，揆諸上開規定及最高行政法院裁判意旨，於法洵屬有據。訴願人主張系爭土地經依法編定為農業用地，即已符合土地稅法暨施行細則所稱農業用地，應徵收田賦，原處分機關無勘查認定權責云云，容有誤解。

四、至訴願人稱系爭土地從來即作墳場使用，其排除非法濫葬之墳墓及清理其上廢棄墳墓過程，無法實際作農業使

用，屬技術上無法使用之土地或墾荒過程中之土地，應准免徵地價稅，況土地遭他人濫葬非訴願人可預見而得加以制止，係因不可抗力事由視為作農業使用一節。按土地法第 88 條規定：「凡編為農業或其他直接生產用地，未依法使用者為荒地。但因農業生產之必要而休閒之土地，不在此限。」、農業發展條例第 3 條第 12 款規定：「本條例用辭定義如下：十二、農業使用：…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。」所稱不可抗力，係指因天然災害之變故，諸如水流淹沒等，致無法使用之事實，故得視為從事農業使用，又土地稅減免規則第 12 條免徵地價稅或田賦規定，係指山崩、地陷、流失、沙壓等，因環境及技術限制或在墾荒過程中之農地無法使用情形，並參照財政部 73 年 11 月 5 日臺財稅第 62470 號函釋：「原屬符合土地稅法第 22 條規定課徵田賦之農業用地，既供埋葬之墳場使用，事實上已變更為非農業使用，自應依同法第 14 條規定改課地價稅。」及行政院農業委員會 94 年 10 月 26 日農企字第 0940157934 號函釋：「查農業用地應作農業使用始得核發農業用地作農業使用證明書。又農業用地作農業使用認定及核發證明辦法第 8 條雖有明文『農業用地部分面積有下列情形之一，且不影響供農業使用者，得認定為作農業使用：一、於土地使用編定前已存在有墳墓，經檢具證明文件者…』惟其暨已檢骨遷葬，該地即應恢復作農業使用」。查系爭土地經原處分機關勘查結果為現場逐步開挖整地，其上有貨櫃屋、整地好之泥土地、堆置土堆、磚塊碎石土堆、少數廢墳及雜草叢生，除系爭○○○地號土地部分面積 1,270 平方公尺外，非有供作農業使用；另經原處分機關詢問本縣大城鄉公所函復系爭土地並無辦理轉作、休耕，有本縣大城鄉公所 102 年 12 月 25 日大

鄉農字第 1020013388 號函影本附卷可稽，是系爭土地核無因不可抗力或環境、技術上限制致土地無法使用之情形，且系爭土地上有墳墓坐落，核與土地法第 88 條規定編為農業或其他直接生產用地而未依法使用之荒地不符，系爭土地現狀雖經訴願人排除清理濫葬廢墳整地中，然尚難謂屬開墾荒地之行為，參諸上開說明及函釋意旨，系爭土地現狀非作農業使用事實明確，訴願人上開主張，殊無足採。

五、訴願人又主張系爭○○○地號土地部分面積遭鄰人開闢養殖池時，尚無相關規定遵循，無從申請農業設施容許使用許可，依據現行非都市土地使用管制規則附表一說明，無庸申請農業主管機關同意使用云云。惟經原處分機關調閱林務局航空測量所 68 年 5 月 26 日及 69 年 6 月 18 日航照圖比對，該部分土地地貌並非水池樣貌，並非從來作為養殖水池使用，有上開航照圖 2 張可稽，再按非都市土地使用管制規則附表一各種使用地容許用項目及許可使用細目表編號「五、農牧用地」並有明定水產養殖設施需經目的事業主管機關、使用地主管機關及有關機關許可使用，是訴願人上開主張，容有誤解。未查，系爭○○○地號土地情形為逐步開挖整地中，地上有貨櫃屋 1 個、整地好之泥土地、堆置土堆、磚塊碎石土堆、少數廢墳及雜草叢生，未見水路，已為前述，訴願人主張部分土地係作為農業排水、供農路使用云云，核無可採。

六、綜上，原處分機關復查決定就訴願人所持系爭土地，除系爭○○○地號部分面積 1,270 平方公尺為農業用地實際作農業使用，符合土地稅法第 22 條規定，准自 103 年起課徵田賦，其餘部分未符作農業使用，仍應按一般用地稅率課徵地價稅，並核定訴願人 103 年地價稅額自 6 萬 4,980 元變更為 6 萬 2,389 元，揆諸上開規定及最高行政

法院裁判意旨，並無不合，應予維持。至於訴辯雙方其餘主張核與本決定結果不生影響，不另予論述，附此敘明。

七、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 陳善報（請假）

委員 溫豐文（代理）

委員 呂宗麟

委員 林宇光

委員 葉玲秀

委員 林浚煦

委員 楊瑞美

委員 黃耀南

中 華 民 國 104 年 7 月 3 日

縣 長 魏 明 谷

依據 103 年 6 月 18 日修正公布、104 年 2 月 5 日施行之行政訴訟法第 229 條第 1 項、第 2 項規定：「適用簡易訴訟程序之事件，以地方法院行政訴訟庭為第一審管轄法院。下列各款行政訴訟事件，除本法別有規定外，適用本章所定之簡易程序：一、關於稅捐課徵事件涉訟，所核課之稅額在新臺幣四十萬元以下者。二、因不服行政機關所為新臺幣四十萬元以下罰鍰處分而涉訟者。三、其他關於公法上財產關係之訴訟，其標的之金額或價額在新臺幣四十萬元以下者。四、因不服行政機關所為告

誠、警告、記點、記次、講習、輔導教育或其他相類之輕微處分而涉訟者。五、關於內政部入出國及移民署之行政收容事件涉訟，或合併請求損害賠償或其他財產上給付者。六、依法律之規定應適用簡易訴訟程序者。」，本件訴願人如不服決定，得於訴願決定書送達之次日起2個月內向臺灣彰化地方法院行政訴訟庭提起行政訴訟。

（臺灣彰化地方法院地址：彰化縣員林鎮中山路二段240號）