

彰化縣政府訴願決定書（案號 102—207）

府法訴字第 1020076460 號

訴 願 人：○

地址：○

原處分機關：彰化縣地方稅務局

訴願人因補徵 96 年至 100 年地價稅事件，不服原處分機關 101 年 12 月 27 日彰稅法字第 1019951284 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

緣訴願人所有坐落○號土地（重測前為○號，下稱系爭土地），面積 6,749.38 平方公尺，為特定農業區特定目的事業用地，原部分課徵田賦（76 年下期起停徵），嗣經原處分機關查得系爭土地業經本府 91 年 9 月 11 日府地用字第 09101704070 號函核定用地變更編定為特定目的事業用地，核與土地稅法第 22 條徵收田賦規定不符，應按一般用地稅率課徵地價稅，原處分機關乃依稅捐稽徵法第 21 條規定補徵 96 年至 100 年地價稅分別為新臺幣（以下同）20 萬 3,919 元、20 萬 3,919 元、20 萬 3,919 元、20 萬 1,410 元、20 萬 1,410 元，合計 101 萬 4,577 元。訴願人不服，申請復查，未獲變更，遂提起本訴願，並據原處分機關檢卷答辯到府，茲摘敘訴、辯意旨如次：

一、訴願意旨略謂：

- （一）系爭土地屬非都市土地，惟因「公共設施尚未完竣」，現仍作「農業用地使用」，故仍應徵收田賦。本件系爭土地「道路、自來水、排水系統、電力」等四項設施尚未建設完竣，故係屬「公共設施尚未完竣」之土地。本件系爭土地使用情形為生長果樹、種植葉菜類植物等，故應屬「農業用地使用」。系爭土地既尚未建設完竣，訴願人事實上

自無法全部作「特定目的事業用地」(托兒所)使用，原處分機關指應依特定目的事業計畫作托兒所使用，顯亦強人所難，有違行政程序法第 7 條之比例原則。

- (二) 土地稅法施行細則第 22 條立法目的係因平均地權條例修正前規定非都市土地作農業用地使用者，不論編定為何種用地，均徵收田賦，為照顧農民生活，兼顧既往已徵收田賦之事實，仍應徵收田賦。系爭土地 91 年變更編定為特定目的事業用地前，亦係編定農業用地，並作農業用地使用，系爭土地亦應徵收田賦，免課徵地價稅。
- (三) 納稅義務人實無協力申辦之義務，觀最高法院 92 年判字第 682 號判決、土地法第 40 條規定，系爭土地雖於 91 年變更編定為特定目的事業用地，自 91 年起，貴局按照地政機關編送之地價歸戶冊及地籍異動通知資料及實際現場勘查結果，因仍作農業使用，故仍課徵田賦。申請人因此而信賴貴局所作課徵田賦之授益處分，為保護得免徵地價稅之財產利益，訴願人一直以來皆讓系爭土地保持合於農業用地使用之狀態。實已有具體、積極之信賴表現行為，該授益處分縱經撤銷，人民之信賴保護，亦應受保護而不應補繳 96 年至 100 年地價稅云云。

二、答辯意旨略謂：

- (一) 依土地稅法第 22 條及同法施行細則第 21 條、非都市土地使用管制規則第 6 條規定，特定目的事業用地容許使用項目為「按特定目的事業計畫使用」，系爭土地究否得以課徵田賦，除須作農業用地使用外，其特定目的事業計畫亦容許系爭土地作農業用地使用，始得繼續課徵田賦。系爭土地究為何種興辦事業計畫之特定目的事業用地，經鈞府 101 年 8 月 20 日府地用字第 1010237583 號及 101 年 12 月 4 日府地用字第 1010354958 號函復，系爭土地係土地所有權人為作托兒所使用，向目的事業主管機關提興辦事業計畫審查，經目的事業主管機關核可後，再自行檢具核准文件及相關資料，提出用地變更編定之申請，是系爭土地雖屬農牧用地，惟非因政府通盤檢討主動變更為特定

目的事業用地，依特定目的事業計畫係作托兒所使用，並無容許作農業用地規定，與土地稅法施行細則第 22 條規定不符，應自核准變更編定日為非農業用地之次年起（即 92 年）改按一般用地稅率課徵地價稅，本局於查獲系爭土地不符徵收田賦規定，依稅捐稽徵法第 21 條第 1 項第 2 款規定，於 5 年核課期間內補徵 96 年至 100 年地價稅，於法並無不合。至土地稅法第 22 條第 1 項第 2 款係規範都市土地公共設施尚未完竣前，仍作農業用地使用徵收田賦。

- (二) 訴願人主張信賴保護原則之適用，需齊備信賴基礎、信賴表現及信賴值得保護原則之適用，稅賦之徵免端視法定要件所定，縱本局未及時發現系爭土地已變更編定為特定目的事業用地，且未依特定目的事業計畫使用，應改課地價稅，誤予繼續徵收田賦，納稅義務人亦不可據以為信賴基礎，要求續為相同之處理，況系爭土地歷年來係課徵田賦，僅因適逢停徵，致生與免徵地價稅相同之實質效果，從而既經查明不符合課徵田賦之要件，轉而改課地價稅，其性質上為確認性質之行政處分，非授益行政處分，揆諸最高行政法院 94 年判字第 1605 號判決意旨，尚無信賴保護原則之適用云云。

理 由

- 一、「稅捐之核課期間，依左列規定：二、依法應由納稅義務人實貼之印花稅，及應由稅捐稽徵機關依稅籍底冊或查得資料核定課徵之稅捐，其核課期間為五年。」、「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。但都市土地合於左列規定者亦同…二、公共設施尚未完竣前，仍作農業用地使用者…前項第二款及第三款，以自耕農地及依耕地三七五減租條例出租之耕地為限…。」、「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。」、「非都市土地編為前條以外之其他用地合於下列規定者，仍徵收田賦：一、於中華民國七十五年六月二十九日平均地權條例修正公布施行前，經核准徵收田賦仍作農業用地使用。二、合於非都市土地使用管制規定作農業用地使用。」、「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。」、「使用地類別…十八、特定目的事業用地…容許使用項目…按特定目的事業計畫使用…許可使用細目…按特定目的事業計畫使用。」於稅捐稽徵法第 21 條第 1 項第 2 款及土地稅法第 10 條第 1 項、第 14 條、第 22 條暨土地稅法施行細則第 21 條、第 22 條及非都市土地使用管制規則第 6 條暨附表 1 分別定有明文。

- 二、復按「主旨：非都市土地編為土地稅法施行細則第 21 條第 1 項以外之其他用地，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。說明：二、本案經函准內政部 88/02/09 台（88）內地字第 8802669 號函，略以：『查土地稅法施行細則第 22 條規定：「非都市土地編為前條第 1 項以外之其他用地合於左列規定者，仍徵收田賦：一、於中華民國 75 年 6 月 29 日本條例（註：平均地權條例）修正公布施行前，經核准徵收田賦仍作農業用地使用者。二、合於非都市土地使用管制規定作農業用地使用者。」其立法目的乃因平均地權條例修正前規定非都市土地作農業用地使用者，不論編定為何種

用地，均徵收田賦，為照顧農民生活，兼顧既往已徵收田賦之事實，對非都市土地編為前條第 1 項以外之土地作農業用地使用者，仍徵收田賦。故非都市土地編為土地稅法施行細則第 21 條第 1 項以外之其他用地，應同時符合同細則第 22 條第 1 款及第 2 款規定者，始得課徵田賦。」本部同意上開內政部意見。」、「…說明：二、按平均地權條例施行細則第 35 條（土地稅法施行細則第 22 條）有關非都市土地編為平均地權條例施行細則第 34 條（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 35 條（土地稅法施行細則第 22 條）第 1 款及第 2 款規定，方有課徵田賦之適用，本部業於 88 年 2 月 9 日以台(88)內地字第 8802669 號函明定。有關細則第 35 條第 2 款『合於非都市土地使用管制規定作農業用地使用。』規定，依非都市土地使用管制規則第 6 條『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細目使用。』，乙種建築用地與丙種建築用地如種植水稻、樹木等農作使用，雖未符該管制規則第 6 條第 3 項附表一『各種使用地容許使用之項目及許可使用細目表』所載。惟依該管制規則第 8 條『土地使用編定後，其原有使用或原有建築物不合土地使用分區規定者，在政府令其變更使用或拆除建築物前，得為從來之使用。』，依此，土地使用編定前之原有使用如未經政府令其變更前，而為從來之使用，難謂有違反非都市土地使用管制規則之處。是以，乙種建築用地或丙種建築用地，如係土地所有權人自行申請由農牧用地、林業用地、養殖用地等而變更者，則應依乙種建築用地及丙種建築用地之容許使用項目使用，方符合細則第 35 條第 2 款『合於非都市土地使用管制規定作農業用地使用。』規定。如土地原屬農牧用地、林業用地等，而因政府通盤檢討，主動變更為乙種建築用地或丙種建築用地，且該土地於使用編定變更前後皆從事農作使用，並在政府未令其變更使用前，應無違反細則第 35 條第 2 款『合於非都市土地使用管制規定作農業用地使用。』規定。」亦分別為財政部 88 年 3 月 4 日台財稅字第 880099371 號、96 年 2 月 13 日台財稅字第

09604710710 號函所明釋。

- 三、土地稅法上所謂農業用地，必須同時係編定為農業用地且供農業或農業有關之使用時，始得稱為土地稅法第 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 年判字第 134 號判決參照）。且於 75 年 6 月 29 日平均地權條例修正公布施行後，苟有編為土地稅法施行細則第 21 條列舉以外之其他用地，但仍合於「非都市土地使用管制規則」使用之限制，而作農業用地使用者，亦即同時符合土地稅法施行細則第 22 條第 1 款及第 2 款規定時，始繼續課徵田賦（最高行政法院 94 年判字第 1841 號判決參照），合先敘明。
- 四、卷查系爭土地為非都市土地，原課徵田賦，嗣經原處分機關查得訴願人為作托兒所使用，業向目的事業主管機關即本府提出興辦事業計畫，經本府 91 年 7 月 11 日府社幼字第 09101271670 號函核定，訴願人再自行檢具相關文件提出用地變更編定申請，經本府 91 年 9 月 11 日府地用字第 09101704070 號函核定用地變更編定為特定目的事業用地，有本府 101 年 8 月 20 日府地用字第 1010237583 號及 101 年 12 月 4 日府地用字第 1010354958 號函可稽（附件 7-22 及 7-31）。則系爭土地既已非土地稅法第 22 條及同法施行細則第 21 條所稱之「非都市土地依法編定之農業用地」，且系爭土地原為特定農業區農牧用地，係訴願人自行申請變更用地編定為特定目的事業用地，非因政府通盤檢討而主動變更，亦無財政部 96 年 2 月 13 日台財稅字第 09604710710 號函適用餘地，則系爭土地縱

如訴願人所述，事實上係生長果樹、種植葉菜類植物，其既已非依法編定之農業用地，且特定目的事業計畫亦僅得作為托兒所使用，依財政部 88 年 3 月 4 日台財稅字第 880099371 號函釋，難謂與土地稅法第 22 條、同法施行細則第 22 條課徵田賦之要件相符，是原處分機關於稅捐稽徵法第 21 條第 1 項第 2 款所定 5 年核課期間內，按一般用地稅率補徵 96 年至 100 年地價稅，揆諸首揭法令，並無不合。

- 五、再者，觀諸土地稅法第 22 條第 1 項第 2 款所稱「公共設施尚未完竣前，仍作農業用地使用者」之土地，須符合都市土地（其使用管制受都市計畫法規範之土地）、土地之公共設施尚未完竣及依同條第 2 項規定實際仍供作農業用地使用（最高行政法院 96 年判字第 696 號判決參照），系爭土地乃非都市土地之特定農業區特定目的事業用地，非屬都市計畫法管制之土地，訴願人主張系爭土地屬公共設施尚未完竣之土地而應徵收田賦等節，洵無足採。又「信賴保護原則」固為行政法上為避免剝奪人民「既得權」之一般法律原則，且明訂於行政程序法第 8 條後段，惟信賴保護之構成要件須符合信賴基礎（即行政機關表現在外具有法效性之決策）、信賴表現（即人民基於上述之法效性決策宣示所形成之信賴，實際開始規劃其生活或財產之變動，並付諸實施，此等表現在外之實施行為乃屬「信賴表現」）、信賴在客觀上值得保護等要件（最高行政法院 100 年判字第 1092 號判決參照）。稅捐為法定之債，租稅之核課，屬確認性質之行政處分，而土地使用狀況既隨時間經過不斷變動，依土地稅法第 40 條規定，地價稅為週期稅，針對稅捐客體所為獨立確認性處分，規制作用極為薄弱，本隨時有被廢棄之可能（最高行政法院 100 年判字第 648 號判決參照）。是系爭土地原課徵田賦，因已於 91 年間由訴願人自行申請變更編定為特定目的事業用地，其目的已非作農業使用，原處分機關補徵 96 年至 100 年地價稅，當無損害訴願人之正當權益；且訴願人亦未因通知補課地價稅，而有行政程序法第 117 條第 2 款之私益顯然大於公益之情形發生，訴願人指稱應受信賴保護而不應補繳 96 年至 100

年地價稅云云，難謂有理由，併予敘明。

六、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(請假)
	委員	溫豐文(代理)
	委員	呂宗麟
	委員	李玲瑩
	委員	林宇光
	委員	陳廷墉
	委員	張富慶
	委員	張奕群
	委員	簡金晃
	委員	楊瑞美
	委員	白文謙

中 華 民 國 102 年 4 月 11 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：台中市南區五權南路 99 號)