

# 彰化縣政府訴願決定書（案號 101—905）

府法訴字第 1010217288 號

訴 願 人：○○○

地址：○縣○市○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 101 年 6 月 8 日彰稅地字第 1019921554 號函所為之處分，提起訴願，本府依法決定如下：

## 主 文

原處分撤銷，由原處分機關於 2 個月內查明後，另為適法之處分。

## 事 實

緣訴願人所有坐落本縣○市○段○、○-1、○-2、○-3、○-4、○-5、○-6、○-7、○-8、○-9、○-10、○-11、○-12、○-13、○-14、○-15、○-16、○-17、○-18、○-19 地號等 20 筆土地（下稱系爭土地），屬非都市土地，原課徵田賦，嗣經查得系爭土地使用分區為特定專用區之特定目的事業用地，核與土地稅法第 22 條規定不符，原處分機關遂以 101 年 3 月 12 日彰稅地字第 1011102312 號函通知訴願人，自 101 年起改按一般用地稅率課徵地價稅，訴願人於 101 年 3 月 27 日表示異議，經本府查復系爭土地係國民住宅社區用地，且無作為農作使用相關規定，原處分機關乃以 101 年 6 月 8 日彰稅地字第 1019921554 號函復訴願人，仍應改按一般用地稅率核課地價稅。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、訴願意旨略謂：

- （一）請示彰化縣政府國宅課承辦人，國宅用地承辦人也解釋說，現在不能建國宅，也沒有國宅，所以本土地是不能使用，哪有課稅道理，非都市土地使用管制規則第 8 條「得為從來之使用」訴願人未變更使用用途，現況為山坡地雜草樹林，應不能課地價稅。

(二) 公共設施未完成應不能課稅，訴願人從未將土地變更其使用，皆為原山坡地雜草、樹林，應不能以特定目的事業用地為由就課稅云云。

## 二、答辯意旨略謂：

(一) 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。鈞府 101 年 6 月 1 日府地用字第 1010151543 號函復（略以）：「說明二、本案係國民住宅社區土地，而該土地並無作為農作使用之相關規定。」是以，系爭土地特定目的事業計畫係作國民住宅社區用地使用，並無容許作農業用地規定，核與土地稅法施行細則第 22 條規定不符，本局自 101 年起改按一般用地稅率課徵地價稅並無違誤。

(二) 非都市土地得否課徵田賦，應符合前揭土地稅法相關規定，而系爭土地公共設施是否完成尚非屬非都市土地課徵田賦應考量之法定要件；次查非都市土地使用管制規則第 8 條規定，係指土地如因政府通盤檢討，主動變更編定後，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，而難謂有違反非都市土地使用管制規則之虞，與系爭土地應否課徵田賦無涉，非為不得改課地價稅之依據云云。

## 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。但都市土地合於左列規定者亦同：一、依都市計畫編為農業區及保護區，限作農業用地使用者。二、公共設施尚未完竣前，仍作農業用地使用者。三、依法限制建築，仍作農業用地使用者。四、依法不能建築，仍作農業用地使用者。五、依都市計畫編為公共設施保留地，仍作農業用地使用者…。」、「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。」於土地稅法第 10 條、第 14 條、第 22 條暨土地稅法施行細則第 21 條、第 22 條（同平均地權條例施行細則第 35 條規定）分別定有明文。

次按「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。

- 二、土地稅法第 22 條第 1 項及其施行細則第 22 條，係參照當時平均地權條例第 22 條第 1 項及其施行細則第 35 條而修訂。自修正前、後規範觀之，可知修正前須具備「非都市土地限作農業使用者」及「供作農業用地使用」兩項要件，始得徵收田賦；修正後，苟土地非「依法編定之農業用地」或「未規定地價」者，即不得徵收田賦而應課徵地價稅，則此對於修正前已合於前揭要件而徵收田賦者，顯失公平。故平均地權條例施行細則第 35 條規定，將平均地權條例 75 年 6 月 29 日修正公布施行前，合於「非都市土地限作農業使用者」及「供作農業用地使用」兩項要件者納入，仍徵收田賦之列，以保障既得利益農民之權益（最高行政法院 96 年度裁字第 2088 號裁定參照）。且本於「例外從嚴」之法律解釋原則，土地稅法施行細則第 22 條（同平均地權條例施行細則第 35 條）規定之解釋應從嚴。則不符合使用管制規定之土地使用，係屬違法使用，自不應享有租稅優惠。因此，雖符合行為時土地稅法施行細則第 22 條第 1 款作農業用地使用者，仍應符合第 2 款必須合於非都市土地使用管制規定之要求，始能享受不課徵地價稅而徵收田賦之租稅優惠，乃屬法律解釋之當然結果（最高行政法院 98 年度判字第 1171 號判決參照），合先敘明。
- 三、卷查系爭土地為訴願人所有，係經本府 69 年公告編定為特定專用區之特定目的事業用地，係國民住宅社區土地，為已規定地價之非都市土地，原課徵田賦。經原處分機關查得系爭土地未按特定目的事業計畫使用，未依非都市土地使用管制規則第 6 條暨附表一之規定辦理，並經本府 101 年 6 月 1 日府地用字第 1010151543 號函覆：「…本案係國民住宅社區土地，而該土地並無作為農作使用之相關規定。」確認，原處分機關遂通知訴願人，系爭土地自 101 年起改按一般用地稅率課徵地價稅，固非無見。
- 四、惟查，依非都市土地使用管制規則第 8 條規定：「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。原有建築物除准修繕外，不得增建或改建…。」，所謂得為原來之使用，係指土地使用人於土地編定特定用途前，原為其他用途之使用，於土地編定特定用途後，法律為對既存狀態之尊重，而容許土地使用人繼續為原來之使用，而未違反土地使用管制規範之謂。非都市土地編為土地稅法施行細則第 21 條第 1 項以外之用地，須具備同法施行細則第 22 條第 1 款「於 75 年 6 月 29 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」及第 2 款「合於非都市土地使用管制規定作農業用地使用」之要件，是否符合第 2 款所定要件，原應按非都市土地使用管制規則第 6 條暨附表一規定判斷之；然財政部 96 年 2 月 13 日台財稅字第 09604710710 號函參考內政部 96 年 1 月 30 日台內地字第 0960007865 號函認為，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，應無違反平均地權條例第 35 條第 2 款（即土地稅法施行細則第 22 條第 2 款）規定。則本於「相同事物為相同處理，不同事物應為不同處理」之實質平等精神，系爭土地係 75 年 6 月 29 日平均地權條例修正公布施行前經核准徵收田賦之土地，參照農業發展條例第 3 條第 12 款前段規定：「農業使用：指農業用地依法實際供農作、森林、養殖、畜牧、保育及設置相關之農業設施或農舍等使用者。」，系爭土地於 69 年編定為特定目的事業用地前，如作農業用地使用，並依非都市土地使用管制規則第 8 條規定，繼續為原來之農業用地使用且未經政府機關令其變更使用，縱迄今未依特定目的事業計畫興建國民住宅，能否謂系爭土地未合於非都市土地使用管制規定？要非無疑。是以，原處分機關就系爭土地於編定前至今是否繼續為農業用地使用，及能否基於平等原則而爰引

財政部 96 年 2 月 13 日台財稅字第 09604710710 號函釋，未予詳查，即逕為處分，殊嫌率斷，而應予撤銷，由原處分機關於 2 個月內查明後，另為適法之處分，以符法制。

五、據上論結，本件訴願為有理由，爰依訴願法第 81 條規定，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   | 張富慶 |
|         | 委員   | 溫豐文 |
|         | 委員   | 楊瑞美 |
|         | 委員   | 蔡和昌 |
|         | 委員   | 蕭文生 |

中 華 民 國 101 年 10 月 9 日

縣 長 卓 伯 源