

彰化縣政府訴願決定書（案號 101—907）

府法訴字第 1010228829 號

訴 願 人：○

地址：○市○區○里○鄰○路○號○樓之○

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 101 年 5 月 8 日彰稅員分一字第 1012020224 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○縣○鄉○段○地號土地（重測前為○段○段○地號土地，下稱系爭土地），屬非都市土地，為特定農業區墳墓用地，宗地面積 157.6 平方公尺，其中面積 78.8 平方公尺按一般用地稅率課徵地價稅；其餘 78.8 平方公尺原課徵田賦，嗣經原處分機關查得與土地稅法第 22 條課徵田賦之規定不符，爰以 101 年 5 月 8 日彰稅員分一字第 1012020224 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：

本人坐落○鄉○段○地號土地，其中土地沒有建物及墳墓，何算一般用地，本人○地號經重測後更地段為○地號，土地法編定墓地課徵，只是地目名稱問題，請更具證明地目，申請地目變更為建號，再課徵地價稅云云。

二、答辯意旨略謂：

- （一）系爭土地為非都市土地，使用分區為特定農業區，使用地類別為墳墓用地，依土地稅法第 22 條及同法施行細則第 21 條規定，系爭土地非屬農業用地範疇，不應課徵田賦；惟如同時符合同法施行細則第 22 條第 1 款及第 2 款規

定，仍得繼續徵收田賦。系爭土地於重測前為○段○段○地號土地，原宗地面積為 315 平方公尺，原為案外人○○及○共有，共有比例各為 1/2，○於 39 年 3 月 28 日死亡，繼承人即訴願人繼承取得並於 82 年 4 月 2 日辦理登記，係課徵地價稅，嗣前開地號土地於 93 年 11 月 17 日分割出同段（小段）○、○-1 地號等 2 筆土地，並於同日辦理共有物分割後，由訴願人取得系爭○地號土地，宗地面積為 157 平方公尺（99 年 10 月 29 日重測後為 157.6 平方公尺）。是訴願人所有系爭土地於 75 年 6 月 29 日平均地權條例修正公布施行前未經核准徵收田賦，核與土地稅法第 22 條第 1 項規定不符。

- (二) 依非都市土地使用管制規則第 6 條規定第 3 項附表一「各種使用地容許使用及許可使用細目表」所載，墳墓用地除容許作「殯葬設施」使用外，亦容許作「林業使用及其設施」使用，惟經現場實勘，系爭土地現況除一般鐵皮搭建的棚架（無屋頂）及幾株樹木果樹外，餘為雜草閒置，自不符合土地稅法施行細則第 22 條第 2 款規定。本局自 101 年起改按一般用地稅率課徵地價稅，並無違誤云云。

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。」、「主旨：○○公司所有非都市土地，經

變更編定為『工業區』，使用地類別為『特定目的事業用地』，既經查明係閒置不用，雜草叢生，應自實際變更使用之次年期起改課地價稅。說明：二、本案非都市土地，雖其土地使用分區由原『特定農業區』變更編定為『工業區』，惟使用地類別並未變更，仍為『特定目的事業用地』，而該『特定目的事業用地』並非屬平均地權條例施行細則第 34 條所稱之非都市土地依法編定之農業用地，故該土地應符合同細則第 35 條所規定之兩款要件，始可徵收田賦。三、本案土地因閒置不用，可否認屬平均地權條例施行細則第 35 條規定所指之『作農業用地使用』，而准繼續予以徵收田賦乙節，經內政部同年 7 月 8 日台內地字第 0930010020 號函復略以：『關於平均地權條例施行細則第 35 條規定…其中「農業用地使用」一詞之認定，立法意旨應與平均地權條例第 22 條第 1 項所稱之「農業用地使用」一致，至於作農業用地使用之定義，建議參照農業發展條例第 3 條第 12 款之定義認定之。』準此，本案土地閒置不用，且經查明未依規定辦理休耕，因不符合農業發展條例第 3 條第 12 款所指農業使用之定義，應無平均地權條例施行細則第 35 條徵收田賦規定之適用。』、「…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。」亦為財政部 88 年 3 月 4 日台財稅字第 880099371 號、93 年 8 月 30 日台財稅字第 0930475494 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、原處分機關 101 年 5 月 8 日彰稅員分一字第 1012020224 號函未卷附送達證書，無法證明送達日期，訴願人雖至同年 7 月 4 日提起訴願，仍應認其訴願未逾訴願法第 14 條之訴願法定期間，程序上應予受理。

四、卷查系爭土地為訴願人所有，係非都市土地，使用分區及使用地類別為特定農業區墳墓用地，尚非土地稅法施行細則第 21 條所稱依法編定之農業用地，是系爭土地乃已規定地價之土地，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，始徵收田賦，否則仍應依土地稅法第 14 條等規定課徵地價稅。準此，系爭土地 1/2 宗地面積（即 78.8 平方公尺）縱原課徵田賦，惟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…。」及附表一：「各種使用地容許使用項目及許可使用細目表…十七：墳墓用地…（一）殯葬設施…（二）林業使用及其設施：1. 造林、苗圃。2. 造林設施。3. 林產物採運設施。4. 水土保持設施。5. 營林用辦公處所之單身員工宿舍及工寮。6. 其他林業上必要設施…。」，據原處分機關 101 年 7 月 4 日現勘結果，系爭土地現況僅種植幾株樹木果樹，雜草叢生，並有一鐵皮搭建之棚架（無屋頂），有原處分機關現場勘查紀錄表暨照片可稽。則訴願人任系爭土地長滿雜草與雜木，非有造林

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

依據 101 年 9 月 6 日修正施行之行政訴訟法第 229 條規定：「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誡、警告、記點、記次或其他相類之輕微處分而涉訟者。五、依法律之規定應適用簡易訴訟程序者。前項所定數額，司法院得因情勢需要，以命令減為新臺幣二十萬元或增至新臺幣六十萬元。」，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）