

1 彰化縣政府訴願決定書（案號 112-604）

2 府行訴字第 1120180839 號

3 訴 願 人 ○○○

4 住○○市○○區○○路○○號○樓

5 訴 願 人 ○○○

6 住○○市○○區○○路○○號○樓

7 訴 願 人 ○○○

8 住○○市○○區○○路○段○○○之○號○樓

9 訴 願 人 ○○○

10 住○○市○○區○○路○○巷○○號○樓

11 訴願人因地價稅事件，不服本縣地方稅務局（下稱原處分機關）所
12 屬員林分局 112 年 3 月 30 日彰稅員分一字第 1120204323 號函（下
13 稱原處分），提起訴願，本府依法決定如下：

14 主 文

15 訴願駁回。

16 事 實

17 緣被繼承人○○○所有坐落本縣○○鄉○○段○○、○○號地號 2
18 筆土地（權利範圍各為 36 分之 2，下稱系爭土地），係屬非都市土
19 地鄉村區乙種建築用地，原按與農業經營不可分離使用之土地，
20 而經核准課徵田賦在案。嗣被繼承人於 111 年 5 月 6 日死亡，原
21 處分機關爰認因原所有權人已歿，系爭土地是否符合與經營不可
22 分離土地之要件，應由其繼承人即訴願人○○○、○○○、○○○
23 及○○○等人辦理繼承登記後重新向農業單位提出申請，並經勘
24 查核准後方可繼續課徵田賦，遂以原處分核定系爭土地自 112 年

1 起改按一般用地稅率課徵地價稅。訴願人不服，遂提起本件訴願，
2 並據原處分機關檢卷答辯到府，茲摘敘訴、辯意旨如次：

3 一、訴願意旨略謂：

4 訴願人為原土地所有人之繼承人，查本案尚未完成繼承，自
5 不應課予繼承人一般用地稅率，又查系爭土地目前仍從事與
6 農業經營不可分離之設備並為農用之土地，自仍應課予田賦，
7 始符合現況等語。

8 二、答辯意旨略謂：

9 (一)按「遺產繼承人，除配偶外，依左列順序定之：一、直
10 系血親卑親屬。二、父母。三、兄弟姊妹。四、祖父母。」、
11 「繼承，因被繼承人死亡而開始。」、「繼承人有數人
12 時，在分割遺產前，各繼承人對於遺產全部為共同共有。」、
13 「共有財產，由管理人負納稅義務；未設管理人者，共
14 有人各按其應有部分負納稅義務，其為共同共有時，以
15 全體共同共有人為納稅義務人。」分別為民法第1138條、
16 第1147條、第1151條及稅捐稽徵法第12條所明定。

17 (二)次按「(第1項)地價稅或田賦之納稅義務人如左：一、
18 土地所有權人。……(第2項)前項第1款土地所有權
19 屬於公有或共同共有者，以管理機關或管理人為納稅義
20 務人……」、「本法所稱農業用地，指非都市土地或都
21 市土地農業區、保護區範圍內土地，依法供下列使用者：
22 一、供農作、森林、養殖、畜牧及保育使用者。二、供
23 與農業經營不可分離之農舍、畜禽舍、倉儲設備、曬場、
24 集貨場、農路、灌溉、排水及其他農用之土地。……」、「
25 「已規定地價之土地，除依第22條規定課徵田賦者外，
26 應課徵地價稅。」、「非都市土地依法編定之農業用地
27 或未規定地價者，徵收田賦。」、「本法第22條第1項

1 所稱非都市土地依法編定之農業用地，指依區域計畫法
2 編定之農牧用地、林業用地、養殖用地、鹽業用地、水
3 利用地、生態保護用地、國土保安用地及國家公園區內
4 由國家公園管理機關會同有關機關認定合於上述規定之
5 土地。」、「非都市土地編為前條以外之其他用地合於
6 下列規定者，仍徵收田賦。一、於中華民國 75 年 6 月
7 29 日平均地權條例修正公布施行前，經核准徵收田賦仍
8 作農業用地使用。二、合於非都市土地使用管制規定作
9 農業用地使用。」、「徵收田賦之土地，依下列規定辦
10 理：四、第 22 條及本法第 22 條第 1 項但書規定之土地
11 中供與農業經營不可分離之使用者，由農業機關受理申
12 請，會同有關機關勘查認定後，編造清冊，送主管稽徵
13 機關。」分別為土地稅法第 3 條、第 10 條第 1 項、第
14 14 條、第 22 條第 1 項前段、同法施行細則第 21 條（同
15 平均地權條例施行細則第 34 條）及第 22 條（同平均地
16 權條例施行細則第 35 條）、第 24 條第 4 款所明定。

17 (三)末按「原經核准『與農業經營不可分離』改課田賦土地，
18 於原所有權人死亡後，繼承人應重新提出申請，始准予
19 繼續課徵田賦。」、「受理申請期間為每年 5 月 1 日至
20 5 月 31 日。鄉（鎮、市、區）公所受理申請後應即會同
21 相關權責單位進行書面審查；實地會勘時間為每年 5 月
22 1 日起至 6 月 30 日止；並於每年 7 月 31 日前造冊送稅
23 捐單位。」分別為財政部 92 年 3 月 5 日台財稅字第
24 0920451978 號函釋、查編與農業經營不可分離土地作業
25 要點第 5 點所明定。

26 (四)經查系爭土地為被繼承人○君所有，因○君於 111 年 5
27 月 6 日死亡，依一親等資料查得訴願人為民法第 1138 條
28 規定之遺產繼承人，系爭土地迄今尚未辦妥繼承登記，

1 依民法第 1151 條、土地稅法第 3 條及稅捐稽徵法第 12
2 條規定，系爭土地由訴願人共同繼承為共同共有，且系
3 爭土地亦未記載管理人，以全體共同共有人即訴願人為
4 納稅義務人，合先陳明。

5 (五)系爭土地原按與農業經營不可分離使用土地課徵田賦，
6 惟原所有權人已死亡，系爭土地由訴願人共同繼承為公
7 同共有，依財政部 92 年 3 月 5 日台財稅字第 0920451978
8 號函釋規定，系爭土地原所有權人死亡後，自應由訴願
9 人依土地稅法施行細則第 24 條第 4 款規定，向農業主管
10 機關重新提出申請，會同有關機關勘查認定後，編造清
11 冊，送主管稽徵機關，始得據以課徵田賦，爰系爭土地
12 未經農業主管機關勘查確認，自無從課徵田賦，員林分
13 局自 112 年起改按一般用地稅率課徵地價稅，揆諸前揭
14 法令規定，於法並無不合等語。

15 理 由

16 一、按稅捐稽徵法第 12 條規定：「共有財產，由管理人負納稅義
17 務；未設管理人者，共有人各按其應有部分負納稅義務，其
18 為共同共有時，以全體共同共有人為納稅義務人。」土地稅
19 法第 3 條第 1 項第 1 款及第 2 項規定：「(第 1 項)地價稅
20 或田賦之納稅義務人如左：一、土地所有權人。……(第 2
21 項)前項第 1 款土地所有權屬於公有或共同共有者，以管理
22 機關或管理人為納稅義務人；其為分別共有者，地價稅以共
23 有人各按其應有部分為納稅義務人；田賦以共有人所推舉之
24 代表人為納稅義務人，未推舉代表人者，以共有人各按其應
25 有部分為納稅義務人。」第 10 條第 1 項第 1 款及第 2 款規定
26 (內容同平均地權條例第 3 條第 3 款第 1、2 目)：「本法所
27 稱農業用地，指非都市土地或都市土地農業區、保護區範圍
28 內土地，依法供下列使用者：一、供農作、森林、養殖、畜

1 牧及保育使用者。二、供與農業經營不可分離之農舍、畜禽
2 舍、倉儲設備、曬場、集貨場、農路、灌溉、排水及其他農
3 用之土地。」第 14 條規定：「已規定地價之土地，除依第 22
4 條規定課徵田賦者外，應課徵地價稅。」第 22 條第 1 項本文
5 規定：「非都市土地依法編定之農業用地或未規定地價者，
6 徵收田賦。」

7 二、次按土地稅法施行細則第 21 條(內容同平均地權條例施行細
8 則第 34 條)規定：「本法第 22 條第 1 項所稱非都市土地依法
9 編定之農業用地，指依區域計畫法編定之農牧用地、林業用
10 地、養殖用地、鹽業用地、水利用地、生態保護用地、國土
11 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
12 認定合於上述規定之土地。」第 22 條(內容同平均地權條例
13 施行細則第 35 條)規定：「非都市土地編為前條以外之其他
14 用地合於下列規定者，仍徵收田賦：一、於中華民國 75 年 6
15 月 29 日平均地權條例修正公布施行前，經核准徵收田賦，仍
16 作農業用地使用者。二、合於非都市土地使用管制規定作農
17 業用地使用者。」第 24 條第 4 款(內容同平均地權條例施行
18 細則第 37 條第 4 款)規定：「徵收田賦之土地，依下列規定
19 辦理：……四、第 22 條及本法第 22 條第 1 項但書規定之土
20 地中供與農業經營不可分離之使用，由農業機關受理申請，
21 會同有關機關勘查認定後，編造清冊，送主管稽徵機關。」

22 三、復按財政部賦稅署 87 年 4 月 14 日台財稅第 871938989 號函
23 釋意旨：「主旨：原經核准徵收田賦之與農業經營不可分離
24 土地，其所有權人變更時，准予自辦竣移轉登記日之次年期
25 起始改課地價稅。說明：二、查土地供與農業經營不可分離
26 之使用者，依土地稅法施行細則第 24 條第 4 款規定，由農業
27 機關受理申請，會同有關機關勘查認定後，編造清冊，移送
28 主管稽徵機關，據以課徵田賦。原經核准課徵田賦之該類土

1 地，其所有權人變更後是否仍供與農業經營不可分離之使用，
2 不宜由主管稽徵機關逕予認定，仍應由新所有權人依上
3 揭規定向農業機關重新提出申請。惟因農業機關受理是類土
4 地申請案件，每年有一定之期限，為顧及新所有權人之權益，
5 是類土地移轉，自辦竣移轉登記日之次年期起改課地價稅。」
6 財政部賦稅署 92 年 3 月 5 日台財稅字第 0920451978 號函釋
7 意旨：「原經核准『與農業經營不可分離』改課田賦土地，
8 於原所有權人死亡後，繼承人應重新提出申請，始准予繼續
9 課徵田賦。」財政部賦稅署 93 年 3 月 29 日臺稅中二發字第
10 0930472342 號函釋意旨：「……查土地供與農業經營不可分
11 離使用者，依平均地權條例施行細則第 37 條第 4 款規定，係
12 由農業機關受理申請，會同有關機關勘查認定後，編造清冊，
13 送稅捐稽徵機關，據以課徵田賦。對於原經核准徵收田賦之
14 此類土地，嗣因土地所有權移轉（包括繼承或贈與移轉）後，
15 是否仍供與農業經營不可分離之使用，依照財政部……函
16 示，不宜由主管稽徵機關逕予認定，仍應由新所有權人依上
17 揭規定向農業主管機關重新提出申請。對於此類案件之所以
18 規定須由新所有權人重新提出申請，主要係考量平均地權條
19 例第三條第三款第（二）目所列舉作與農業經營不可分離之
20 農舍、畜禽舍、倉儲設備、曬場、集貨場等等設施較易變更
21 使用，且申請課徵田賦之與農業經營不可分離之土地，尚須
22 符合『查編與農業經營不可分離土地作業要點』第 11 點至第
23 14 點所規定之要件，而該土地因繼承或贈與移轉後，繼承人
24 或受贈人及該土地是否仍符合原核准要件，有待權責主管機
25 關農業單位之認定，以免事後查獲不符規定須予補稅時，反
26 引起當事人與農業及稽徵機關間之爭議及困擾。故此類土地
27 不論係繼承、贈與或其他原因移轉，仍宜維持由新所有權人

1 向農業主管機關重新提出申請，經勘查認定為與農業經營不
2 可分離之土地，始准繼續課徵田賦。……。」

3 四、依上開規定及函釋意旨可知，若非都市土地係編為農業用地
4 以外之其他用地者，納稅義務人如欲以土地供與農業經營不
5 可分離之使用為由申請課徵田賦，原則上須經納稅義務人申
6 請，由農業主管機關受理後，會同有關機關勘查認定，編造
7 清冊，再移送稅捐稽徵機關辦理課徵田賦。從而，如土地原
8 經核准以供與農業經營不可分離之使用為由課徵田賦者，於
9 所有權人有所變更之情形，因土地是否仍供與農業經營不可
10 分離之使用，乃農業主管機關權限，故仍應由新所有權人依
11 規定向農業機關重新提出申請，並經農業機關就土地現況重
12 行審核後並檢送清冊於稅捐稽徵機關，始得課徵田賦。

13 五、卷查，系爭土地係屬非都市土地鄉村區乙種建築用地，原雖
14 按與農業經營不可分離使用之土地，而經核准課徵田賦，惟
15 於被繼承人亡歿後，系爭土地由訴願人等 4 人繼承，而訴願
16 人與被繼承人為不同權利主體，自應認其所有權人已有變
17 動。又按「繼承，因被繼承人死亡而開始。」、「因繼承、
18 強制執行、徵收、法院之判決或其他非因法律行為，於登記
19 前已取得不動產物權者，應經登記，始得處分其物權。」民
20 法第 1147、759 條定有明文，縱如訴願人所述其尚未辦理繼
21 承登記，亦僅生不得處分物權之效力，訴願人等 4 人仍因繼
22 承事實之發生而當然取得系爭土地之所有權，從而亦負有繳
23 納稅捐之公法上義務。是依前開法令及函釋意旨，考量與農
24 業經營不可分離之農舍、畜禽舍、倉儲設備、曬場、集貨場
25 等等設施較易變更使用，且申請課徵田賦之與農業經營不可
26 分離之土地，尚須符合查編與農業經營不可分離土地作業要
27 點規定之要件，系爭土地是否仍供與農業經營不可分離之使
28 用，不宜由原處分機關逕予認定，故新所有權人即訴願人等 4

1 人，自仍應依規定向農業機關重新提出申請，並經農業機關
2 審核後並檢送清冊至原處分機關後，系爭土地方得繼續課徵
3 田賦。準此，本件於訴願人等人重新申請並經審核通過前，
4 原核准課徵田賦之原因事實因所有人變更，而已有所變動，
5 又訴願人等人為系爭土地之共同共有人，自應以全體共同共
6 有人為納稅義務人，故本件原處分機關所屬員林分局以原處
7 分核定系爭土地自繼承事實發生之次年即 112 年起改按一般
8 用地稅率課徵地價稅，於法並無不合，原處分應予維持。至
9 如訴願人等人重新向農業機關申請並經查編通過後，原處分
10 機關自應重行審核系爭土地是否符合繼續課徵田賦之要件，
11 乃屬當然，併此敘明。

12 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
13 定，決定如主文。

14 訴願審議委員會	主任委員	林田富（請假）
	委員	溫豐文（代行主席職務）
	委員	常照倫
	委員	張奕群
	委員	呂宗麟
	委員	林宇光
	委員	陳坤榮
	委員	王育琦
	委員	劉雅榛
	委員	吳蘭梅
	委員	陳麗梅

1

2 中 華 民 國 1 1 2 年 6 月 8 日

3 縣 長 王 惠 美

4

5 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
6 向臺中高等行政法院提起行政訴訟。

7 (臺中高等行政法院地址:臺中市南區五權南路 99 號)