

1 彰化縣政府訴願決定書（案號 112-1001）

2 府行訴字第 1120363779 號

3 訴 願 人 ○○○

4 住○○縣○○鎮○○○路○○○巷○○弄○○號

5 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）  
6 所屬北斗分局 112 年 7 月 27 日彰稅北分一字第 1120305790 號函  
7 （下稱原處分），提起訴願，本府依法決定如下：

8 主 文

9 訴願駁回。

10 事 實

11 緣訴願人所有坐落本縣○○鎮○○○段○○○-○○號地號土地  
12 （面積為 1,315 平方公尺，下稱系爭土地），係屬非都市土地特定  
13 農業區農牧用地，原課徵田賦（停徵中）在案。嗣原處分機關於  
14 112 年 7 月 21 日至系爭土地勘查，查得系爭土地上經增建二建物  
15 （一棟為自 77 年 7 月起課房屋稅之建物，面積為 102.2 平方公尺、  
16 另一棟則為無照建物）及鋪設水泥地，原處分機關認系爭土地已未  
17 作農業使用，核與土地稅法第 22 條規定不符，遂以原處分核定就  
18 系爭土地面積之 102.2 平方公尺及 1,315 平方公尺，分別自 107  
19 年及 112 年起改按一般用地稅率課徵地價稅。訴願人不服，遂提  
20 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  
21 如次：

22 一、訴願意旨略謂：

23 （一）按「行政行為，非有正當理由，不得為差別待遇。」此  
24 行政程序法第 6 條定有明文。

25 （二）查本件原處分略以：以財政部 80 年 11 月 28 日台財稅第

1 800421421 號函為依據，即要求訴願人自 107 年及 112  
2 年起須按一般用地稅率課徵地價稅，而非原本之田賦，  
3 已悖於前揭行政上之平等原則。

4 (三)查本件系爭土地係訴願人之父○○○於民國 50 年 8 月  
5 14 日因買賣而取得所有權全部，於 82 年 3 月 17 日則由  
6 訴願人因分割繼承而取得所有權，而系爭土地上門牌號  
7 碼為○○縣○○鎮○○里○○路○○○巷○○弄○○號  
8 之地上建物，係○○○、○○○、○○○、○○○、○  
9 ○○等 5 人，於 73 年間，出資興建居住迄今，其興建系  
10 爭房屋時，並無得到當時系爭土地所有權人○○○之同  
11 意，亦即渠等 5 人與○○○間並無任何有以系爭土地為  
12 標的物所訂立之債權契約存在，且○○○與訴願人亦無  
13 與渠等 5 人以默示意思表示一致而成立建屋契約，訴願  
14 人尤無同意其等於系爭土地上存有系爭建物。

15 (四)針對○○○及其子女 5 人無權占有系爭土地此節，訴願  
16 人本即無容忍之義務，遂於 110 年 11 月 17 日以伊等 5  
17 人無權占有為理由，依民法第 767 條第 1 項前段、中段  
18 之規定，訴請伊等 5 人拆屋還地，現仍由彰化地方法院  
19 審理中，由上足見：系爭建物不僅近四十年皆非由訴願  
20 人建造、使用，遑論居住或出租收取租金，亦即將系爭  
21 土地「部分變更為非農業用地使用者」，並非訴願人至明。  
22 原處分機關竟以此非訴願人所建造，復非訴願人所使用、  
23 居住之系爭建物，而援引前揭財政部 80 年 11 月 28 日台  
24 財稅第 800421421 號函之內容，改課徵訴願人一般地價  
25 稅而非田賦，核諸上情，顯已違背行政程序法第 6 條之  
26 規定，至甚灼然。

27 (五)按「行政機關就該管行政程序，應於當事人有利及不利  
28 之情形一律注意」，此有程序法第 9 條定有明文。

1 (六)查如前所述，訴願人就系爭建物無權占有系爭土地乙事，  
2 自 110 年 11 月 17 日已向法院提出拆屋還地之訴訟，現  
3 尚繫屬於法院，豈料就上開有利於訴願人之情形，即：  
4 倘若訴願人勝訴確定，○○○等 5 人即應將系爭建物拆  
5 除，返還系爭土地予訴願人，即訴願人僅須繳納田賦而  
6 非一般地價稅，原處分機關於未審酌之情形下，逕予要  
7 求訴願人應就系爭建物繳納一般地價稅，實有違誤等  
8 語。

9 二、答辯意旨略謂：

10 (一)按「稅捐之核課期間，依下列規定：……二、依法應由  
11 納稅義務人實貼之印花稅，及應由稅捐稽徵機關依稅籍  
12 底冊或查得資料核定課徵之稅捐，其核課期間為五  
13 年。……在前項核課期間內，經另發現應徵之稅捐者，  
14 仍應依法補徵或並予處罰；在核課期間內未經發現者，  
15 以後不得再補稅處罰。」、「地價稅或田賦之納稅義務  
16 人如左：一、土地所有權人。」、「本法所稱農業用地，  
17 指非都市土地或都市土地農業區、保護區範圍內土地，  
18 依法供下列使用者：一、供農作、森林、養殖、畜牧及  
19 保育使用者。」、「已規定地價之土地，除依第 22 條規  
20 定課徵田賦者外，應課徵地價稅。」、「非都市土地依  
21 法編定之農業用地或未規定地價者，徵收田賦。」分別  
22 為稅捐稽徵法第 21 條、土地稅法第 3 條第 1 項第 1 款、  
23 第 10 條第 1 款、第 14 條及第 22 條第 1 項前段所明定。

24 (二)次按「課徵田賦之農業用地，在依法辦理變更用地編定  
25 或使用分區前，變更為非農業使用者，應自實際變更使  
26 用之次年期起改課地價稅。」、「原屬符合土地稅法第  
27 22 條規定課徵田賦之土地，部分變更為非農業用地使用，  
28 依法應改課地價稅者，應按其實際使用面積，分別課徵

1 田賦及地價稅。」、「……地價稅、土地增值稅、房屋  
2 稅、使用牌照稅、印花稅、契稅、娛樂稅、特種貨物及  
3 勞務稅之本稅及各該稅目之滯納金、利息、滯報金、怠  
4 報金及罰鍰，每案免移送強制執行限額為300元以下者，  
5 免徵。」分別為財政部79年6月18日台財稅第790135202  
6 號函、80年11月28日台財稅第800421421號函及台財  
7 稅字第10200551680號令所釋示。

8 (三)訴願人所有系爭土地，權利範圍全部，宗地面積為1,315  
9 平方公尺，屬非都市土地，使用分區為特定農業區，使  
10 用地類別為農牧用地，土地上坐落門牌為○○縣○○鎮  
11 ○○里○○路○○○巷○○弄○○號之建物（下稱系爭  
12 建物），系爭建物自77年7月起課房屋稅（房屋稅籍編  
13 號：○○○○○○○○○○○○○○○○），合先陳明。

14 (四)系爭土地原課徵田賦，經北斗分局於112年7月21日現  
15 場實地勘查，土地上除供系爭建物使用外，另有水泥鋪  
16 面等未作農業使用情事，核與土地稅法第10條第1項第  
17 1款及第22條第1項規定農業用地作農業使用課徵田賦  
18 不符。依房屋稅籍資料所示，系爭建物於77年7月即設  
19 籍課徵房屋稅在案，建物基地面積102.2平方公尺，依  
20 稅捐稽徵法第21條規定應補徵107年至111年地價稅差  
21 額，各新臺幣261元，因補徵金額於新臺幣300元以下，  
22 依財政部102年4月1日台財稅字第10200551680號令，  
23 予以免徵；其餘面積據111年航照圖資所示另有未設房  
24 屋稅籍建物坐落且已鋪設水泥，併同上開建物基地面積  
25 合計1,315平方公尺，依財政部79年6月18日台財稅  
26 第790135202號函釋規定，自實際變更使用之次年（即  
27 112年）起改按一般用地稅率課徵地價稅，尚無違誤

28 (五)至訴願人主張系爭土地變更為非農業使用處分應予撤銷

1 一節，按地價稅屬財產稅，並非訴願人所為，以有財產  
2 者為納稅義務人，且不問其有無利用財產生利，一律以  
3 擁有財產而負擔稅負，而有財產者必須自己負責財產之  
4 維護與利用，即使被人不法占用，亦可循法律途徑尋求  
5 救濟，因此不能以自己無法利用財產而主張免除財產稅  
6 之繳納義務（最高行政法院 94 年度判字第 1230 號判決  
7 參照）。訴願人既為系爭土地之所有權人，自負有對該  
8 土地之管理維護與利用之責，系爭土地既經查獲未作農  
9 業使用，依土地稅法第 14 條規定，即應課徵地價稅，訴  
10 願人以系爭土地被占用為由，主張原處分應予撤銷，顯  
11 有誤解。至訴願人與占有人間所涉之私權紛爭，非稽徵  
12 機關所得審究等語。

### 13 理 由

- 14 一、按稅捐稽徵法第 21 條第 1 項第 2 款及第 2 項規定：「(第 1  
15 項)稅捐之核課期間，依下列規定：……二、依法應由納稅義  
16 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  
17 資料核定課徵之稅捐，其核課期間為 5 年。(第 2 項)在前項  
18 核課期間內，經另發現應徵之稅捐者，仍應依法補徵或並予  
19 處罰；在核課期間內未經發現者，以後不得再補稅處罰。」
- 20 二、次按土地稅法第 3 條第 1 項第 1 款及第 2 項規定：「(第 1  
21 項)地價稅或田賦之納稅義務人如左：一、土地所有權人。……  
22 (第 2 項)前項第 1 款土地所有權屬於公有或共同共有者，  
23 以管理機關或管理人為納稅義務人；其為分別共有者，地價  
24 稅以共有人各按其應有部分為納稅義務人；田賦以共有人所  
25 推舉之代表人為納稅義務人，未推舉代表人者，以共有人各  
26 按其應有部分為納稅義務人。」第 10 條第 1 項第 1 款規定(內  
27 容同平均地權條例第 3 條第 3 款第 1 目)：「本法所稱農業  
28 用地，指非都市土地或都市土地農業區、保護區範圍內土地，

1 依法供下列使用者：一、供農作、森林、養殖、畜牧及保育  
2 使用者。」第 14 條規定：「已規定地價之土地，除依第 22  
3 條規定課徵田賦者外，應課徵地價稅。」第 22 條第 1 項本文  
4 規定：「非都市土地依法編定之農業用地或未規定地價者，  
5 徵收田賦。」土地稅法施行細則第 21 條規定：「本法第 22  
6 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  
7 畫法編定之農牧用地、林業用地、養殖用地、鹽業用地、水  
8 利用地、生態保護用地、國土保安用地及國家公園區內由國  
9 家公園管理機關會同有關機關認定合於上述規定之土地。」

10 三、復按財政部賦稅署 79 年 6 月 18 日台財稅第 790135202 號函  
11 釋意旨：「主旨：課徵田賦之農業用地，在依法辦理變更用  
12 地編定或使用分區前，變更為非農業使用者，應自實際變更  
13 使用之次年期起改課地價稅。說明：二、主旨所稱實際變更  
14 使用，凡領有建造執照或雜項執照者，以開工報告書所載開  
15 工日期為準；未領取而擅自變更為非農業使用者，例如：整  
16 地開發供高爾夫球場使用、建築房屋、工廠、汽車保養廠、  
17 教練場等，稽徵機關應查明實際動工年期，依主旨規定辦理。」  
18 財政部賦稅署 80 年 11 月 28 日台財稅第 800421421 號函釋意  
19 旨：「原屬符合土地稅法第 22 條規定課徵田賦之土地，部分  
20 變更為非農業用地使用，依法應改課地價稅者，應按其實際  
21 使用面積，分別課徵田賦及地價稅。」財政部賦稅署 90 年 1  
22 月 12 日台財稅第 0890458822 號函釋意旨：「主旨：○君所  
23 有農業區土地，原依土地稅法第 22 條第 1 項第 1 款規定徵收  
24 田賦，嗣遭人濫倒廢棄物致未作農業使用，應否改課地價稅  
25 一案。說明：……本部同意該部意見。本案黃君所有農業區  
26 土地，原依上開規定徵收田賦，既經縣政府通報，該土地非  
27 依法變更為非農業使用，已屬違法改作其他用途，應予改課  
28 地價稅。」

1 四、揆諸前開規定可知，土地稅法第 22 條第 1 項本文規定所稱之  
2 「農業用地」，依同法第 10 條第 1 項第 1 款規定，除屬農業  
3 區土地外，該土地亦應供農作、森林、養殖、畜牧及保育使  
4 用，而作農業使用，始符合法定課徵田賦之要件，以達為減  
5 輕土地供農作者負擔之立法意旨。從而，原作農業使用而課  
6 徵田賦之農業用地，變更為非農業使用時，已非土地稅法所  
7 稱之農業用地，不得依該法規定徵收田賦，依前開函釋意旨，  
8 應自實際變更使用之次年期起改課地價稅。又依稅捐稽徵法  
9 第 21 條規定，地價稅之核課，在 5 年核課期間內，經另發現  
10 應徵之稅捐者，仍應依法補徵或並予處罰；在核課期間內未  
11 經發現者，以後則不得再補稅處罰。

12 五、卷查，系爭土地係屬非都市土地特定農業區農牧用地，原經  
13 課徵田賦在案，惟原處分機關於 112 年 7 月 21 日至系爭土地  
14 勘查，查得系爭土地上經增建二建物及鋪設水泥地，經調閱  
15 資料後發現其中一棟建物係自 77 年 7 月即已起課房屋稅，其  
16 餘面積 1212.8 平方公尺上之另一棟無照建物及水泥地由航照  
17 圖影像顯示自 111 年即已存在，應可推知系爭土地上經課徵  
18 房屋稅之建物坐落基地面積 102.2 平方公尺部分土地自 77 年  
19 7 月起即未作農業使用，其餘 1212.8 平方公尺之土地則至遲  
20 自 111 年起即未作農業使用，故系爭土地事實上既未作農業  
21 使用，核與土地稅法第 10 條第 1 項及第 22 條第 1 項所規定  
22 之農業用地徵收田賦要件並不相符，是原處分機關依土地稅  
23 法第 14 條及稅捐稽徵法第 21 條規定，以原處分核定有關  
24 102.2 平方公尺土地部分，自 107 年起改按一般用地稅率課徵  
25 地價稅，並補徵上開部分面積核課期間內按一般用地稅率核  
26 課之 107 年至 111 年地價稅差額(惟因低於新臺幣 300 元，予  
27 以免徵)；其餘面積則自變更使用之次年，即 112 年起改按一  
28 般用地稅率課徵地價稅，於法並無不合，原處分應予維持。

1 六、至訴願人雖主張系爭土地上建物乃第三人未經同意興建，為  
2 無權占有，並已提起拆屋還地訴訟云云。惟農業用地「依法  
3 供農作、森林、養殖、畜牧、保育及設置相關之農業設施或  
4 農舍等使用者」之要件，僅在一定情形下不另以「實際」作  
5 農業使用為要件，即擬制為作農業使用而已，而得擬制作農  
6 業使用者，亦須為辦理休耕、休養或停養等因法令規定所允  
7 許或不可抗力之事由；而其所稱不可抗力之事由，係指天災、  
8 地變之自然災害，例如颱風、地震、海嘯等非人力所能抗拒  
9 者而言。其未列舉「因他人侵權行為所致」，顯係有意之省  
10 略，為立法者之選擇，難謂係法律漏未規定(高雄高等行政法  
11 院 105 年度訴字第 435 號判決意旨參照)。且地價稅屬財產  
12 稅中，以有財產者為納稅義務人，且不問其有無利用財產生  
13 利，一律以擁有財產而負擔稅負。而有財產者必須自己負責  
14 財產之維護與利用，即使被人不法占用，亦可循法律途徑尋  
15 求救濟，因此不能以自己無法利用財產而主張免除財產稅之  
16 繳納義務(最高行政法院 94 年度判字第 1230 號判決參  
17 照)。準此，地價稅係依照土地使用分區或編定及使用情形核  
18 定課徵與否，土地所有權人為地價稅納稅義務人的地位，並  
19 不會因係他人改變使用情形即有所改變，且訴願人既為系爭  
20 土地之所有權人，而系爭土地既經查獲有興建建物及鋪設水  
21 泥地等未作農業使用情形，依前開說明，依法仍應改課地價  
22 稅，訴願人尚難以其非違規行為人為由而冀求免稅，是訴願  
23 人之主張，自不可採。

24 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  
25 定，決定如主文。

26 訴願審議委員會

主任委員

林田富（請假）

委員

吳蘭梅（代行主席職務）



- 1 委員 常照倫  
2 委員 張奕群  
3 委員 呂宗麟  
4 委員 林宇光  
5 委員 陳坤榮  
6 委員 蕭淑芬  
7 委員 劉雅榛  
8 委員 陳麗梅  
9 委員 蕭源廷

10

11 中 華 民 國 1 1 2 年 1 0 月 1 8 日

12 縣 長 王 惠 美

13 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  
14 向臺中高等行政法院高等行政訴訟庭提起行政訴訟。

15 (臺中高等行政法院地址:臺中市南區五權南路 99 號)