

1 彰化縣政府訴願決定書（案號 114-107）

2 府行訴字第 1130448584 號

3 訴 願 人 ○○○

4 住○○市○○區○○路○○○號○樓之○

5 訴 願 人 ○○○

6 住○○縣○○鄉○○路○段○○○號

7 訴願人○○○、○○○因地價稅事件，分別不服本縣地方稅務局  
8 （下稱原處分機關）113 年 9 月 30 日彰稅地字第 1130106103 號函  
9 （下稱原處分一）及 113 年 9 月 30 日彰稅地字第 1130106105 號函  
10 （下稱原處分二），提起訴願，本府依法決定如下：

11 主 文

12 訴願駁回。

13 事 實

14 一、事實概要：

15 （一）緣訴外人○○○所有坐落本縣○○鎮○○段○○、○○地  
16 號土地（以下合稱系爭 A 土地）及訴願人○○○（○○○之  
17 侄）所有坐落本縣○○鎮○○段○○地號土地（下稱系爭 B  
18 土地），均屬非都市土地一般農業區養殖用地，原課徵田賦  
19 （停徵中）。案經本府依內政部營建署城鄉發展分署 112 年 4  
20 月 18 日城資字第 1129004493 號函附國土利用監測整合通  
21 報查報系統資料，以 113 年 9 月 12 日府地用字第 1130339  
22 747、1130339747B 號函（以下合稱本府裁處書）通報原處  
23 分機關係爭 A、B 土地堆置土石方及填土，土地現況不符農  
24 業使用等情，並經原處分機關派員至現場勘查後，認系爭  
25 A、B 土地核與土地稅法第 22 條課徵田賦之規定不符，爰分

1 別作成原處分一及原處分二，核定系爭 A、B 土地自 113 年  
2 起全部面積改按一般用地稅率課徵地價稅，並分別送達訴  
3 外人○○○及訴願人○○○。

4 (二)嗣原處分一於 113 年 10 月 4 日送達後，訴外人○○○於 1  
5 13 年 10 月 15 日死亡，其繼承人即訴願人○○○(○○○  
6 之子)不服原處分一，另訴願人○○○不服原處分二，分  
7 別提起本件訴願，並據原處分機關檢卷答辯到府。

8 二、訴願意旨略謂：

9 (一)請求訴願管轄機關彰化縣政府(之訴願審議委員會)或原處  
10 分機關，依土地稅法第 3 條第 1 項第 4 款、第 22 條等之立  
11 法目的、訴願法第 58 條、行政程序法第 1 條、第 3 條、第  
12 7 條和憲法第 7 條、第 19 條、第 23 條之依法行政原則、  
13 平等原則、法律保留原則和比例原則等規定，撤銷或自行  
14 撤銷上開彰化縣政府(地方稅務局)，於 113 年 9 月 30 日，  
15 所為上開違法、違憲之行政處分。

16 (二)按中華民國憲法(以下簡稱為憲法)第 15 條規定：人民之生  
17 存權、工作權及財產權，應予保障。憲法第 19 條規定：人  
18 民有依法律納稅之義務。憲法第 7 條規定：中華民國人民，  
19 無分男女、宗教、種族、階級、黨派，在法律上一律平等。  
20 此外，憲法第 22 條規定：凡人民之其他自由及權利，不妨  
21 害社會秩序公共利益者，均受憲法之保障。再者，憲法第  
22 23 條規定：以上各條列舉之自由權利，除為防止妨礙他人  
23 自由、避免緊急危難、維持社會秩序，或增進公共利益所  
24 必要者外，不得以法律限制之。此外，行政程序法第 7 條  
25 規定：行政行為，應依下列原則為之：一、採取之方法應  
26 有助於目的之達成。二、有多種同樣能達成目的之方法時，  
27 應選擇對人民權益損害最少者。三、採取之方法所造成之  
28 損害不得與欲達成目的之利益顯失均衡。此外，憲法第 17

1 0 條規定：本憲法所稱之法律，謂經立法院通過，總統公  
2 布之法律。憲法第 171 條規定：法律與憲法牴觸者無效。  
3 法律與憲法有無牴觸發生疑義時，由司法院解釋之。另外，  
4 憲法第 172 條規定：命令與憲法或法律牴觸者無效。因此，  
5 憲法乃是法律的最高位階，命令與法律不得牴觸憲法，否  
6 則乃屬無效。另外，中央法規標準法第五條規定：左列事  
7 項應以法律定之：一、憲法或法律有明文規定，應以法律  
8 定之者。二、關於人民之權利、義務者。三、關於國家各  
9 機關之組織者。四、其他重要事項之應以法律定之者。同  
10 法第六條規定：應以法律規定之事項，不得以命令定之。

11 (三)再按行政程序法第 1 條規定：為使行政行為遵循公正、公  
12 開與民主之程序，確保依法行政之原則，以保障人民權益，  
13 提高行政效能，增進人民對行政之信賴，特制定本法。第  
14 2 條規定：本法所稱行政程序，係指行政機關作成行政處  
15 分、締結行政契約、訂定法規命令與行政規則、確定行政  
16 計畫、實施行政指導及處理陳情等行為之程序。本法所稱  
17 行政機關，係指代表國家、地方自治團體或其他行政主體  
18 表示意思，從事公共事務，具有單獨法定地位之組織。受  
19 託行使公權力之個人或團體，於委託範圍內，視為行政機  
20 關。第 3 條規定：行政機關為行政行為時，除法律另有規  
21 定外，應依本法規定為之。…第 92 條規定：本法所稱行政  
22 處分，係指行政機關就公法上具體事件所為之決定或其他  
23 公權力措施而對外直接發生法律效果之單方行政行為。前  
24 項決定或措施之相對人雖非特定，而依一般性特徵可得確  
25 定其範圍者，為一般處分，適用本法有關行政處分之規定。  
26 有關公物之設定、變更、廢止或其一般使用者，亦同。

27 (四)此外，憲法第 23 條和行政程序法第 7 條之「比例原則」，  
28 其內涵就是行政程序法第 7 條所規定之行政行為，應依下

1 列原則為之：一、採取之方法應有助於目的之達成。(目的  
2 正當性)二、有多種同樣能達成目的之方法時，應選擇對人  
3 民權益損害最少者。(手段必要性)三、採取之方法所造成  
4 之損害不得與欲達成目的之利益顯失均衡。(限制妥當  
5 性)。因此，限制人民之自由或權利，特別是行政機關在裁  
6 處人民行政罰鍰或課稅處分—屬於所謂的負擔處分、不利益  
7 處分時，應符合憲法第 23 條和行政程序法第 7 條規定之比  
8 例原則、法律保留原則。此外，還必須符合憲法第 19 條之  
9 租稅法定主義和第 7 條之平等原則。另外，還必須符合中  
10 央法規標準法第 5 條第 1 款第 2 款第 4 款和第 6 條規定之  
11 法律保留原則，除了必須有法律(嚴格意義的法律，也就是  
12 立法院三讀通過、總統公佈之法律)的明文依據外，必須符  
13 合目的正當性、手段必要性和限制妥當性，也就是受處分  
14 人之行為，有違反立法目的，並且妨害他人自由、影響到  
15 社會秩序或公共利益之時(上開憲法第 23 條)，才可能有裁  
16 處行政罰鍰或課稅之必要性，而不會違背上開憲法之比例  
17 原則、租稅法定主義和平等原則。而行政機關在做出裁處  
18 行政罰鍰或課稅處分，也就是不利益、負擔處分時，更應  
19 恪遵嚴格的文義解釋，不得類推解釋或擴張解釋(應參照  
20 「刑法的罪刑法定主義」，以及「行政法之處罰法定主  
21 義」)；法律條文的構成要件，必須具有明確性，避免模稜  
22 兩可的法律文字。有疑問時，應作有利於相對人之解釋，  
23 就像刑事訴訟「罪疑惟輕、有疑惟利被告等原則)，更不能  
24 違反憲法第 23 條和行政程序法第 7 條之「比例原則」課稅  
25 處分，還必須符合上開憲法第 19 條之租稅法定主義和第 7  
26 條之平等原則(如前所述，憲法乃最高的法律位階，其次是  
27 法律。然後，才是行政命令。法律不得抵觸憲法)行政機關  
28 所做成之裁罰或課稅處分，也不得違法、違憲。否則，就

1 是違法、違憲的行政處分，相關公務員還應該負起相關的  
2 行政責任和國家賠償等法律責任。

3 (五)再按，民法第 765 條規定：所有人，於法令限制之範圍內  
4 得自由使用、收益、處分其所有物，並排除他人之干涉。  
5 如前所述，憲法第 15 條保障人民之生存權和財產權，而行政  
6 程序法第 2 條、第 3 條第 1 項規定，行政機關不管是作  
7 成行政處分(例如裁罰處分或課稅處分)、締結行政契約、  
8 訂定法規命令、行政規則，或實施行政指導…等任何行政  
9 行為，都應該遵守行政程序法的相關規定，尤其是行政程  
10 序法第 7 條(和憲法第 23 條)之比例原則。此外，如前所述，  
11 課稅處分還必須符合上開憲法第 19 條之租稅法定主義，不  
12 管是裁罰處分或是課稅處分，都必須符合憲法第 23 條(以  
13 及中央法規標準法第 5 條、第 6 條)之法律保留原則和第 7  
14 條之平等原則。總之，侵害或作成影響人民的財產權或權  
15 益之裁罰處分，或限制人民的自由，以及課稅處分，都必  
16 須符合憲法第 23 條的法律保留原則和比例原則、第 19 條  
17 之租稅法定主義和第 7 條之平等原則。因此，只要沒有侵  
18 害他人自由、妨害社會秩序，或影響到公共利益，就算是  
19 國家、政府、總統，以及任何公務員，都不可以恣意侵害  
20 人民之財產權(土地之所有權)和出租土地之自由等基本  
21 權。

22 (六)另按土地稅法第 1 條規定：土地稅分為地價稅、田賦及土  
23 地增值稅。同法第 14 條規定：已規定地價之土地，除依第  
24 22 條規定課徵田賦者外，應課徵地價稅。另外，土地稅法  
25 第 22 條規定：非都市土地依法編定之農業用地或未規定地  
26 價者，徵收田賦。但都市土地合於左列規定者亦同：一、  
27 依都市計畫編為農業區及保護區，限作農業用地使用者。  
28 二、公共設施尚未完竣前，仍作農業用地使用者。三、依

1 法限制建築，仍作農業用地使用者。四、依法不能建築，  
2 仍作農業用地使用者。五、依都市計畫編為公共設施保留  
3 地，仍作農業用地使用者。前項第二款及第三款，以自耕  
4 農地及依耕地三七五減租條例出租之耕地為限。農民團體  
5 與合作農場所有直接供農業使用之倉庫、冷凍(藏)庫、農  
6 機中心、蠶種製造(繁殖)場、集貨場、檢驗場、水稻育苗  
7 用地、儲水池、農用溫室、農產品批發市場等用地，仍徵  
8 收田賦。公有土地供公共使用及都市計畫公共設施保留地  
9 在保留期間作任何使用並與使用中之土地隔離者，免徵田  
10 賦。六、再按土地稅法第 3 條規定：地價稅或田賦之納稅  
11 義務人如左：一、土地所有權人。二、設有典權土地，為  
12 典權人。三、承領土地，為承領人。四、承墾土地，為耕  
13 作權人。前項第一款土地所有權屬於公有或共同共有者，  
14 以管理機關或管理人為納稅義務人；其為分別共有者，地  
15 價稅以共有人各按其應有部分為納稅義務人；田賦以共有  
16 人所推舉之代表人為納稅義務人，未推舉代表人者，以共  
17 有人各按其應有部分為納稅義務人。此外，土地稅法第 4  
18 條規定：土地有左列情形之一者，主管稽徵機關得指定土  
19 地使用人負責代繳其使用部分之地價稅或田賦、納稅義務  
20 人行蹤不明者。二、權屬不明者。三、無人管理者。四、  
21 土地所有權人申請由占有人代繳者。土地所有權人在同一  
22 直轄市、縣(市)內有兩筆以上土地，為不同之使用人所使  
23 用時，如土地所有權人之地價稅係按累進稅率計算，各土  
24 地使用人應就所使用土地之地價比例負代繳地價稅之義  
25 務。第一項第一款至第三款代繳義務人代繳之地價稅或田  
26 賦，得抵付使用期間應付之地租或向納稅義務人求償。

27 (七)另外，財政部 80 年 11 月 28 日台財稅第 800421421 號函釋  
28 乃行政機關(財政部)所為之「函釋」，既非法規命令，也非

1 行政規則，更非上開憲法第 170 條、第 23 條、第 19 條、  
2 中央法規標準法第 5 條和第 6 條規定之「法律」，也就是立  
3 法院(三讀)通過，總統公佈之法律(請參照上開憲法第 170  
4 條之規定)。職故，倘任何行政機關，例如彰化縣政府(地  
5 方稅務局)依此為「法律依據」，要求對相對人，不管是○  
6 ○○或是○○○等任何人，做出課稅之負擔處分(不利益處  
7 分)，已經違反上開憲法第 23 條、中央法規標準法第 5 條  
8 第 1 款、第 2 款、第 4 款和第 6 條之法律保留原則、行政  
9 程序法第 1 條和第 3 條第 1 項等之依法行政原則，以及憲  
10 法第 19 條之租稅法定主義，明顯違法、違憲。

11 (八)經查，彰化縣政府對○○○、○○○等人所為之行政裁罰  
12 處分，均尚未確定。職故，倘行政機關依照尚未確定之行政  
13 (裁罰)處分為依據，進而對相關人○○○、○○○等人  
14 為課稅之行政處分，如前所述，不但違法、違憲，也完全  
15 沒有正當性可言。再查位於彰化縣鹿港鎮○○段第○○、  
16 ○○地號之土地(登記在○○○名下)、第○○地號(登記在  
17 ○○○名下)，以及第○○地號之土地，乃○○○生前，將  
18 四筆土地出租給○○○。該四筆土地，目前仍由○○○佔  
19 有使用中。依雙方之土地租用契約第五條約定，除非經出  
20 租人的書面承諾(同意)，否則，承租人不得將租賃物之一  
21 部或全部轉租他人，也不可以將租賃權讓與他人。否則，  
22 出租人得依第 12 條之約定，終止租賃契約。更重要者，依  
23 雙方契約之附註第一條之約定，租賃標的物只可供農業使  
24 用。再依雙方契約之附註第二條之約定，每季地主，也就  
25 是甲方(出租人)抽種植農作物買賣 2 成利。乙方(承租人)  
26 並保障地主每季得新臺幣柒萬貳仟元整(每季時間約為 40  
27 -45 天)。雙方早就租賃標的物和租金、租期互相表示意思  
28 一致(民法第 153 條)，並移轉上開土地之佔有。惟雙方經

1 歷一段時間，始於事後，補訂書面契約。

2 (九)詎料，承租人，也就是系爭土地之占有者和耕作權人○○  
3 ○，租用土地，卻未依雙方契約之約定，種植農作物，供  
4 農業使用，違反契約之上開約定，並違反民法第 148 條之  
5 誠信原則(民法的帝王條款)。尤有甚者，○意圖為第三人  
6 (也就是所謂的連帶保證人「○○○」)不法之利益(以及可能  
7 「兼」為自己不法之利益)，假藉承租土地，供農業、種  
8 植農作物之用，讓○○○陷於錯誤，並因錯誤而與其簽訂  
9 土地租用契約。鄭取得土地、佔有之後，未種植農作物，  
10 供農業之耕作。相反地，卻在該土地堆置大量土石方、埋  
11 填廢土，以獲取不法的鉅額利益，並因而導致○○○、○  
12 ○○等人，遭彰化縣政府於 113 年 9 月 12 日依區域計畫法  
13 第 15 條和第 21 條等之相關規定，裁處如前所述之行政處  
14 分，並命○○○、○○○等人，於一個月內(回復原狀、將  
15 土石方及廢土清除)恢復土地之容許使用。

16 (十)再者，憲法第 15 條、第 22 條保障人民之財產權、出租土  
17 地之自由，民法第 765 條也規定，所有權人本得自由使用、  
18 收益、處分其所有物，並排除他人之干涉。因此，○○○、  
19 ○○○等人，將名下之土地出租給○○○耕作、種植農作  
20 物，乃合法、合憲之正當權利之行使行為…至於，鄭違法、  
21 違約使用，○○○、○○○等人乃被害人，且不具有可歸  
22 責的因素。○○○並於生前寄掛號信函給鄭，要求將土地  
23 上之土石方和廢土，全部清除和回復原狀。Last but not  
24 the least，最重要者，依上開土地稅法第 3 條第 1 項第 4  
25 款之規定，地價稅或田賦之納稅義務人，乃耕作權人，也  
26 就是土地承租人○○○。職故，彰化縣政府要求對○○○  
27 之土地課徵地價稅之行政處分，依法無據，於法不合，本  
28 件課稅處分應予以撤銷等語。

1 三、答辯意旨略謂：

2 (一)按「人民對於中央或地方機關之行政處分，認為違法或不  
3 當，致損害其權利或利益者，得依本法提起訴願。但法律  
4 另有規定者，從其規定。」、「自然人、法人、非法人之  
5 團體或其他受行政處分之相對人及利害關係人得提起訴  
6 願。」、「遺產繼承人，除配偶外，依左列順序定之：一、  
7 直系血親卑親屬。二、父母。三、兄弟姊妹。四、祖父母。」、  
8 「繼承人自繼承開始時，除本法另有規定外，承受被繼承  
9 人財產上之一切權利、義務。但權利、義務專屬於被繼承  
10 人本身者，不在此限。」訴願法第 1 條第 1 項、第 18 條、  
11 及民法第 1138 條、第 1148 條第 1 項定有明文，本件訴願  
12 人○○○訴稱於 113 年 10 月 4 日收受原處分，查原處分相  
13 對人○○○於 113 年 10 月 15 日死亡，訴願人○○○為○  
14 ○○之子，此有戶籍資料可資佐證，訴願人○○○於 113  
15 年 10 月 29 日(原處分機關收文日)提起訴願，程序是否合  
16 於訴願法第 14 條及第 18 條規定，請審究。

17 (二)按「地價稅或田賦之納稅義務人如左：一、土地所有權人。  
18 二、設有典權土地，為典權人。三、承領土地，為承領人。  
19 四、承墾土地，為耕作權人。」、「本法所稱農業用地，  
20 指非都市土地或都市土地農業區、保護區範圍內土地，依  
21 法供下列使用者：一、供農作、森林、養殖、畜牧及保育  
22 使用者。」、「已規定地價之土地，除依第 22 條規定課徵  
23 田賦者外，應課徵地價稅。」、「非都市土地依法編定之  
24 農業用地或未規定地價者，徵收田賦。……」分別為土地  
25 稅法第 3 條第 1 項、第 10 條第 1 項第 1 款、第 14 條、第  
26 22 條第 1 項前段所明定。

27 (三)次按「主旨：課徵田賦之農業用地，在依法辦理變更用地  
28 編定或使用分區前，變更為非農業使用者，應自實際變更

1 使用之次年期起改課地價稅。」、「主旨：○君所有農業  
2 區土地，原依土地稅法第 22 條第 1 項第 1 款規定徵收田  
3 賦，嗣遭人濫倒廢棄物致未作農業使用，應改課地價稅。  
4 說明：二、本案經函准內政部 89 年 11 月 28 日台(89)內地  
5 字第 8970868 號函，略以，『……平均地權條例第 22 條  
6 第 1 項但書第 1 款規定之土地，既『限』作農業用地使用，  
7 即此類土地僅能為農業用地使用，不能有農業用地使用以  
8 外之用途，是以倘經實地查明該等土地已違法改作農業用  
9 地使用以外之其他用途，如仍給予課徵田賦之優惠，恐有  
10 違立法原意及社會公平正義原則，故宜改課地價稅。』本  
11 部同意該部意見。本案○君所有農業區土地，原依上開規  
12 定徵收田賦，既經縣政府通報，該土地非依法變更為非農  
13 業使用，已屬違法改作其他用途，應予改課地價稅。」分  
14 別為財政部 79 年 6 月 18 日台財稅第 790135202 號函及財  
15 政部賦稅署 90 年 1 月 12 日台財稅第 0890458822 號函所釋  
16 示。

17 (四)訴願人訴稱略以：經查，彰化縣政府所為之行政裁罰處分  
18 尚未確定，倘行政機關依照尚未確定之行政(裁罰)處分為  
19 依據，進而為課稅之行政處分，違法、違憲，也完全沒有  
20 正當性可言。系爭土地 A、B 係出租約定種植農作物，供農  
21 業使用，承租人違反規定，該土地堆置大量土石方、埋填  
22 廢土，以獲取不法的鉅額利益，並因而遭彰化縣政府於 11  
23 3 年 9 月 12 日依區域計畫法第 15 條和第 21 條等之相關規  
24 定裁處，又依土地稅法第 3 條第 1 項第 4 款之規定，地價  
25 稅或田賦之納稅義務人，乃耕作權人，也就是土地承租人，  
26 是故對土地所有人課徵地價稅之行政處分，依法無據云  
27 云，資為爭議。

28 (五)依土地稅法第 10 條第 1 項第 1 款及第 22 條第 1 項規定，

1 所稱之「農業用地」，應屬農業區土地，及供農作、森林、  
2 養殖、畜牧及保育使用，始符合法定課徵田賦要件，以達  
3 為減輕土地供農作者負擔之立法意旨。從而，原作農業使  
4 用而課徵田賦之農業用地，變更為非農業使用時，已非土  
5 地稅法所稱之農業用地，應自實際變更使用之次年期起改  
6 課地價稅，先予陳明。

7 (六)查，系爭土地 A、B 係屬非都市土地一般農業區養殖用地，  
8 原經課徵田賦在案，惟系爭土地 A、B 經彰化縣政府通報於  
9 112 年 4 月間經查獲遭人違規堆置土石方及填土，原處分  
10 機關 113 年 6 月 13 日至現場實地查勘，系爭 A 土地亦堆置  
11 土石及填土，並無農業使用情形，此有彰化縣政府裁處書、  
12 國土利用監測整合通報查報系統資料及現場查勘照片附案  
13 可稽。故系爭 A、B 土地事實上既未作農業使用，即與土地  
14 稅法第 10 條第 1 項及第 22 條第 1 項所規定之農業用地要  
15 件不相符，是以，原處分機關依土地稅法第 14 條規定及財  
16 政部 79 年 6 月 18 日台財稅第 790135202 號函釋示，以原  
17 處分一、二核定自變更使用之次年，即 113 年起改按一般  
18 用地稅率課徵地價稅，於法並無不合。

19 (七)訴願人主張彰化縣政府所為之行政裁罰處分尚未確定，課  
20 稅之行政處分違法，又系爭 A、B 土地係承租人違反規定，  
21 該土地堆置大量土石方、埋填廢土至遭受裁處云云。系爭  
22 A、B 土地既經查明事實未作農業使用，依法即應改按一般  
23 用地稅率課徵地價稅已如前述。又地價稅屬財產稅中，以  
24 有財產者為納稅義務人，且不問其有無利用財產生利，一  
25 律以擁有財產而負擔稅負。而有財產者必須自己負責財產  
26 之維護與利用，即使被人不法占用，亦可循法律途徑尋求  
27 救濟，因此不能以自己無法利用財產而主張免除財產稅之  
28 繳納義務。(最高行政法院 94 年度判字第 1230 號判決參

1 照)。準此，地價稅係依照土地使用分區或編定及使用情形  
2 核定課徵與否，土地所有權人為地價稅納稅義務人的地  
3 位，並不會因係他人改變使用情形即有所改變，土地之所  
4 有權人，自應善盡對該土地之管理維護與利用之責。縱本  
5 件確如訴願人所述係承租人造成，惟系爭 A、B 土地既經查  
6 獲有堆置土石方未作農業使用情形，即不符合課徵田賦規  
7 定，依前揭說明及財政部賦稅署 90 年 1 月 12 日台財稅第  
8 0890458822 號函釋示，依法仍應課徵地價稅，訴願人之主  
9 張，尚不足採。

10 (八)另訴願人主張依土地稅法第 3 條第 1 項第 4 款之規定，地  
11 價稅或田賦之納稅義務人，乃耕作權人，也就是土地承租  
12 人，是故對土地所有人課徵地價稅，依法無據等語。然查，  
13 揆諸前開規定及說明，系爭 A、B 土地之所有權人，自屬土  
14 地稅法第 3 條第 1 項第 1 款規定之地價稅納稅義務人，而  
15 同項第 4 款所定，承墾土地以耕作權人為納稅義務人，所  
16 稱之「承墾人」，依土地法第 128 條規定：「公有荒地之  
17 承墾人，以中華民國人民為限。」故所謂「承墾人」係指  
18 承墾公有荒地之耕作權人，並非私有土地一經訂定租約，  
19 承租人即為該私有土地之承墾人，訴願人就此顯係法令誤  
20 解。

21 (九)綜上所述，訴願人為系爭 A、B 土地之所有權人，屬土地稅  
22 法第 3 條第 1 項第 1 款規定之地價稅納稅義務人，又系爭  
23 土地堆置土石方及填土未作農業使用，自 113 年起全部面  
24 積改按一般用地稅率課地價稅，依法核無不合，訴願人主  
25 張均非可採。基上論結，本案訴願理由均無足採，請依法  
26 駁回其訴，以維稅政等語。

27 理 由

1 一、按訴願法第 78 條規定：「分別提起之數宗訴願係基於同一或  
2 同種類之事實上或法律上之原因者，受理訴願機關得合併審  
3 議，並得合併決定。」本件因系爭 A、B 土地堆置土石方及填  
4 土，土地現況不符農業使用等情，經本府依區域計畫法第 15  
5 條等相關法令規定裁處土地所有權人並通報原處分機關，案  
6 經原處分機關派員至現場勘查後，認系爭 A、B 土地核與土地  
7 稅法第 22 條課徵田賦之規定不符，乃以原處分一及二，核定  
8 該土地自 113 年起改按一般用地稅率課徵地價稅在案。嗣訴  
9 願人○○○及○○○不服原處分一及二並主張系爭 A、B 土地  
10 違規情形係同一承租人所為而提起訴願。茲以原處分機關據  
11 以作成上開處分之基礎事實及訴願人分別提起訴願所主張之  
12 理由，核屬於同一之事實及法律上原因，爰依訴願法第 78 條  
13 規定合併審議決定，合先敘明。

14 二、次按訴願法第 14 條第 1 項規定：「訴願之提起，應自行政處  
15 分達到或公告期滿之次日起三十日內為之。」第 18 條規定：  
16 「自然人、法人、非法人之團體或其他受行政處分之相對人  
17 及利害關係人得提起訴願。」行政程序法第 110 條第 1 項規  
18 定：「書面之行政處分自送達相對人及已知之利害關係人起；  
19 書面以外之行政處分自以其他適當方法通知或使其知悉時  
20 起，依送達、通知或使知悉之內容對其發生效力。」民法第 1  
21 138 條第 1 款規定：「遺產繼承人，除配偶外，依左列順序定  
22 之：一、直系血親卑親屬。」第 1147 條規定：「繼承，因被  
23 繼承人死亡而開始。」第 1148 條第 1 項規定：「繼承人自繼  
24 承開始時，除本法另有規定外，承受被繼承人財產上之一切  
25 權利、義務。但權利、義務專屬於被繼承人本身者，不在此  
26 限。」查本件訴願人○○○係被繼承人○○○之直系血親卑  
27 親屬，自屬法定繼承人，其訴願書中所載被繼承人○○○於 1  
28 13 年 10 月 4 日收受原處分一之送達，則原處分一對○○○所

1 有系爭 A 土地已生自 113 年起改按一般用地稅率課徵地價稅  
2 之規制效力。嗣○○○於 113 年 10 月 15 日死亡，原處分一  
3 所規制之公法上權利義務關係，即由繼承人即訴願人○○○  
4 所繼承，訴願人○○○如有不服，自得依法提起訴願。是本  
5 件訴願人○○○、○○○提起訴願之程序均屬合法，本府應  
6 予受理。

7 三、另按土地稅法第 3 條第 1 項規定：「地價稅或田賦之納稅義  
8 務人如左：一、土地所有權人。二、設有典權土地，為典權  
9 人。三、承領土地，為承領人。四、承墾土地，為耕作權人。」  
10 第 10 條第 1 項第 1 款規定：「本法所稱農業用地，指非都市  
11 土地或都市土地農業區、保護區範圍內土地，依法供下列使  
12 用者：一、供農作、森林、養殖、畜牧及保育使用者。」第 1  
13 4 條規定：「已規定地價之土地，除依第 22 條規定課徵田賦  
14 者外，應課徵地價稅。」第 22 條第 1 項前段規定：「非都市  
15 土地依法編定之農業用地或未規定地價者，徵收田賦。……」

16 四、又按財政部 79 年 6 月 18 日台財稅第 790135202 號函釋略以：  
17 「主旨：課徵田賦之農業用地，在依法辦理變更改用地編定或  
18 使用分區前，變更為非農業使用者，應自實際變更使用之次  
19 年期起改課地價稅。」財政部賦稅署 80 年 11 月 28 日台財稅  
20 第 800421421 號函釋略以：「原屬符合土地稅法第 22 條規定  
21 課徵田賦之土地，部分變更為非農業用地使用，依法應改課  
22 地價稅者，應按其實際使用面積，分別課徵田賦及地價稅。」  
23 財政部賦稅署 90 年 1 月 12 日台財稅第 0890458822 號函釋略  
24 以：「主旨：○君所有農業區土地，原依土地稅法第 22 條第  
25 1 項第 1 款規定徵收田賦，嗣遭人濫倒廢棄物致未作農業使  
26 用，應改課地價稅。說明：二、本案經函准內政部 89 年 11  
27 月 28 日台(89)內地字第 8970868 號函，略以，『……平均地  
28 權條例第 22 條第 1 項但書第 1 款規定之土地，既「限」作農

1 業用地使用，即此類土地僅能為農業用地使用，不能有農業  
2 用地使用以外之用途，是以倘經實地查明該等土地已違法改  
3 作農業用地使用以外之其他用途，如仍給予課徵田賦之優  
4 惠，恐有違立法原意及社會公平正義原則，故宜改課地價稅。』  
5 本部同意該部意見。本案○君所有農業區土地，原依上開規  
6 定徵收田賦，既經縣政府通報，該土地非依法變更為非農業  
7 使用，已屬違法改作其他用途，應予改課地價稅。」

8 五、揆諸上開規定及函釋意旨可知，土地稅法第 10 條第 1 項第 1  
9 款及第 22 條第 1 項所稱之「農業用地」，除應編定為農業區  
10 土地外，並應實際供農作、森林、養殖、畜牧及保育使用，  
11 始符合法定課徵田賦要件，以達為減輕土地供農作者負擔之  
12 立法意旨。從而，原應作農業使用而課徵田賦之農業用地，  
13 倘經查有變更為非農業使用之事實者，則應自實際變更使用  
14 之次年期起改課地價稅，先予敘明。

15 六、卷查，系爭 A、B 土地係屬非都市土地一般農業區養殖用地，  
16 原經課徵田賦在案，惟該土地前經本府查獲遭人違規堆置土  
17 石方及填土，原處分機關亦於 113 年 6 月 13 日至現場實地勘  
18 查確實有未作農業使用之違規情形，此有本府裁處書、內政  
19 部營建署城鄉發展分署 112 年 4 月 18 日城資字第 112900449  
20 3 號函附國土利用監測整合通報查報系統資料及原處分機關  
21 現場勘查照片在卷可稽。故系爭 A、B 土地事實上既有未作農  
22 業使用之違規情形，即與土地稅法第 10 條第 1 項及第 22 條  
23 第 1 項所規定之農業用地應限作農業使用始得課徵田賦之要  
24 件不符，是原處分機關依土地稅法第 14 條規定及上開函釋，  
25 作成原處分一及二核定該土地自 113 年起改按一般用地稅率  
26 課徵地價稅，洵屬有據。

27 七、至訴願人主張財政部 80 年 11 月 28 日函釋非法律或法規命  
28 令，原處分機關依此作成處分違法違憲云云：

1 (一) 按臺灣苗栗地方法院 110 年度稅簡字第 3 號行政判決略  
2 以：「財政部 80 年 11 月 28 日台財稅字第 800421421 號函  
3 釋規定……，核上開函釋乃係財政部基於其主管權責，為  
4 執行田賦、地價稅之徵收，於課徵田賦之土地部分變更為  
5 非農業用地使用時，是否為地價稅課徵對象之認定，為技  
6 術性及執行性所為之行政規則，其規定內容明確，並無抵  
7 觸法律或違法律保留原則，所屬稽徵機關辦理相關案件自  
8 得援用。」

9 (二) 依土地稅法第 10 條第 1 項第 1 款及第 22 條第 1 項規定可  
10 知，該法所稱之「農業用地」，除應編定為農業區土地外，  
11 並應實際供農業使用，始符合課徵田賦之要件。次依前開  
12 判決意旨可知，原處分一及二函文所引用之上開財政部 80  
13 年 11 月 28 日函釋，係財政部基於其主管權責，為執行田  
14 賦、地價稅之徵收，於課徵田賦之土地部分變更為非農業  
15 用地使用時，是否為地價稅課徵對象之認定，為技術性及  
16 執行性所為之行政規則，並未增加法律所無之限制，尚無  
17 違反法律明確性原則或法律保留原則，是原處分機關自得  
18 援用該函釋為作成原處分一及二之依據。

19 八、另關於訴願人主張本府系爭函文一及二之裁罰處分尚未確  
20 定，原處分機關復為原處分一及二應屬違法，及本件係因承  
21 租人違規堆置大量土石方、埋填廢土致受裁處，應對承租人  
22 課徵地價稅云云：

23 (一) 按行政程序法第 110 條第 1 項規定：「書面之行政處分自  
24 送達相對人及已知之利害關係人起；書面以外之行政處分  
25 自以其他適當方法通知或使其知悉時起，依送達、通知或  
26 使知悉之內容對其發生效力。」最高行政法院 95 年度判字  
27 第 2061 號判決意旨略以：「……按行政程序法第 110 條第  
28 1 項、第 3 項規定，行政處分於生效後，即產生規制作用，

1 形成一定之法律關係，或創設權利或課予義務，且其效力  
2 之發生並非以行政處分發生確定形式確定力為要件。行政  
3 處分生效後，產生規制效力，其不僅對作成處分之行政機  
4 關本身具有拘束力，同時行政處分所產生的法律效果或所  
5 形成之法律關係，構成其他行政機關作另一行政處分或法  
6 院裁決時之基礎事實或先決要件。」

7 (二) 次按臺北高等行政法院 99 年度訴字第 1927 號行政判決略  
8 以：「本件系爭 2 筆土地雖係一般農業區並編定為農牧用  
9 地之非都市土地，惟經查獲係搭設鐵皮屋及設置廢潤滑油  
10 儲存設施、停放大卡車等，並未為上開土地稅法第 10 條規  
11 定之農業使用，業如前述，自無按土地稅法第 22 條規定課  
12 徵田賦之餘地。次按地價稅屬財產稅中，以有財產者為納  
13 稅義務人，且不問其有無利用財產生利，一律以擁有財產  
14 而負擔稅負。而有財產者必須自己負責財產之維護與利  
15 用，即使被人不法占用，亦可循法律途徑尋求救濟，因此  
16 不能以自己無法利用財產而主張免除財產稅之繳納義務  
17 (最高行政法院 94 年度判字第 1230 號判決意旨可資參  
18 照)。是原告既為系爭 2 筆土地之所有人，自負有對該等  
19 土地之管理維護與利用之責，則系爭 2 筆土地既經查獲未  
20 作農業使用，核與課徵田賦之要件不該當，縱事後原告已  
21 排除他人占用，然系爭 2 筆土地於系爭年度未依土地稅法  
22 第 10 條規定作農業使用之事實並未改變，依法即應課徵地  
23 價稅。……原告另主張：系爭 2 筆土地被不法之徒認為有  
24 利可圖，利用惡勢力偷傾倒垃圾廢土，又因臺北縣政府取  
25 締不力，造成地主深受其害，敢怒不敢言，也導致廢土堆  
26 積如山，致使地主無法耕作，故原告對於本件事件之發生  
27 並未具有故意或過失，依司法院釋字第 275 號解釋，實無  
28 需受本件之行政罰云云。惟查：原處分係依稅捐稽徵法第 2

1 1 條規定，於核課期間內發現有應徵之稅捐，依法予以補  
2 徵，並非行政罰，自無司法院釋字第 275 號解釋適用之餘  
3 地。足見原告此部分之主張，亦非可採。」

4 (三) 依前引法令及上開判決意旨可知，地價稅係依照土地使用  
5 分區或編定及使用情形核定課徵與否，土地所有權人為地  
6 價稅納稅義務人之地位，不因係他人改變土地使用情形而  
7 異，土地所有權人自應善盡對該土地管理維護與利用之  
8 責。經查，本府前依據內政部營建署城鄉發展分署 112 年 4  
9 月 18 日函附國土利用監測整合通報查報系統資料，認定系  
10 爭 A、B 土地未依規定作農業使用，依區域計畫法第 15 條  
11 規定對土地所有人予以裁處，嗣原處分機關於 113 年 6 月 1  
12 3 日至現場勘查，亦確認系爭 A、B 土地確有未作農業使用  
13 之情形，並據以作成原處分一及二。質言之，本府之裁處  
14 書既已認定系爭 A、B 土地確有未作農業使用之事實，該裁  
15 處書送達後無待確定，即已發生規制效力，並構成原處分  
16 機關作成本件原處分之基礎事實及先決要件。又土地得否  
17 課徵田賦（停徵中）而免徵地價稅，係依土地客觀上是否  
18 依規定作農業使用而定，而與違規使用之行為人為何人無  
19 涉，故除系爭 A、B 土地未作農業使用（堆置土石方及填土）  
20 之客觀事實認定有誤外，縱令本府裁處書嗣後認應改為裁  
21 處土地使用人而撤銷或變更者，亦不影響原處分一及二之  
22 適法性。

23 (四) 又縱本件確如訴願人所述堆置土石方未作農業使用情形係  
24 承租人造成，因系爭 A、B 土地既經查獲違規事實，不論土  
25 地所有權人有無故意或過失，土地所有權人本應善盡對該  
26 土地管理維護與利用之責，依上開實務見解及財政部賦稅  
27 署 90 年 1 月 12 日函釋意旨，原處分機關自得將系爭 A、B

1 土地依法改按一般用地稅率課徵地價稅，是訴願人所訴，  
2 亦不足採。

3 (五) 至訴願人主張依土地稅法第 3 條第 1 項第 4 款規定，地價  
4 稅或田賦之納稅義務人，於承墾土地時為耕作權人，而本  
5 案承租人則為承墾土地之耕作權人，該承租人始為納稅義  
6 務人云云。惟按土地法第 128 條規定：「公有荒地之承墾  
7 人，以中華民國人民為限。」，承墾土地者係指承墾「公  
8 有荒地」，承墾土地之耕作權人，係指承墾「公有荒地」  
9 之耕作權人，本件承租人係承租「私有土地」而為使用收  
10 益者，即非屬承墾土地之耕作權人，故訴願人所引規定不  
11 適用本案情形，其主張係屬法令誤解，尚不足採。

12 九、綜上所述，被繼承人○○○及訴願人○○○分別為系爭 A、B  
13 土地之所有權人，核屬土地稅法第 3 條第 1 項第 1 款規定為  
14 地價稅之納稅義務人，因本府依內政部營建署城鄉發展分署 1  
15 12 年 4 月 18 日函附國土利用監測整合通報查報系統資料，認  
16 定該土地堆置土石方及填土有未作農業使用之事實，並經原  
17 處分機關於 113 年 6 月 13 日勘查現場屬實，爰核定自 113 年  
18 起全部面積改按一般用地稅率課徵地價稅，原處分機關認事  
19 用法並無違誤，原處分一及二應予維持。

20 十、據上論結，本件訴願為無理由，爰依訴願法第 79 條第 1 項規  
21 定，決定如主文。

22 訴願審議委員會	委員	吳蘭梅（代行主席職務）
	委員	張奕群
	委員	常照倫
	委員	李惠宗
	委員	蕭淑芬

1 委員 李玉君  
2 委員 林宇光  
3 委員 呂宗麟  
4 委員 劉雅榛  
5 委員 何明修  
6 委員 蕭源廷

7  
8 中 華 民 國 1 1 4 年 1 月 1 5 日  
9 縣 長 王 惠 美

10 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  
11 向臺中高等行政法院地方行政訴訟庭提起行政訴訟。  
12 （臺中高等行政法院地址：臺中市南區五權南路 99 號）