

1 彰化縣政府訴願決定書（案號 114—202）

2 府行訴字第 1130490386 號

3 訴 願 人 ○○○ 住○○○○○○○○○○○○○○○○○○○○

4 ○○○○

5 訴 願 人 ○○○ 住○○○○○○○○○○○○○○○○○○○○

6 訴 願 人 ○○○ 住○○○○○○○○○○○○○○○○○○○○

7 ○

8 訴 願 人 ○○○ 住○○○○○○○○○○○○○○○○○○○○

9 上 4 人 共 同

10 訴願代理人 ○○○律師 住○○○○○○○○○○○○○○○○○○○○

11 訴願代理人 ○○○律師 住○○○○○○○○○○○○○○○○○○○○

12 訴願人○○○、○○○、○○○、○○○等 4 人因地價稅事件，分  
13 別不服本縣地方稅務局（下稱原處分機關）所屬北斗分局 113 年 1  
14 0 月 25 日彰稅北分一字第 1136310○○○號函（下稱原處分一）、1  
15 13 年 10 月 25 日彰稅北分一字第 1136310○○○號函（下稱原處分  
16 二）及 113 年 10 月 25 日彰稅北分一字第 1136310○○○號函（下  
17 稱原處分三），提起訴願，本府依法決定如下：

18 主 文

19 訴願駁回。

20 事 實

21 緣訴願人○○○所有坐落本縣芳苑鄉漢寶段○○地號土地、○○  
22 ○所有坐落同段○○地號土地及○○○、○○○共有（應有部分各  
23 1/2）坐落同段○○地號土地（以下合稱系爭土地），為非都市土地，  
24 使用分區為一般農業區，使用地類別為農牧用地，宗地面積分別為

1 4,707.28 平方公尺、4,692.82 平方公尺及 9,637.55 平方公尺，  
2 原課徵田賦(目前停徵)。嗣本府以 113 年 9 月 25 日府地用字第 1  
3 13037○○○號函，審認訴願人所有上開土地，現況有未經申請而  
4 為填土使用之情形，違反非都市土地使用管制規定，經依區域計畫  
5 法裁處罰鍰，並限於 1 個月內恢復土地容許使用，另副知原處分  
6 機關所屬北斗分局。原處分機關所屬北斗分局遂於 113 年 10 月 2  
7 2 日至現場查勘，認現況使用情形為養禽、水池、飼料桶及填土等，  
8 且未於本府所訂期限內恢復土地容許使用，核與土地稅法第 22 條  
9 規定不合，遂以原處分一、原處分二及原處分三，核定訴願人所有  
10 土地全部面積自 114 年起改課地價稅。訴願人不服，遂提起本件  
11 訴願，並據原處分機關檢卷答辯到府。本府並依訴願法第 63 條第  
12 2 項規定通知訴願人及原處分機關列席說明，茲摘敘訴、辯意旨如  
13 次：

14 一、訴願意旨略謂：

15 (一)系爭三土地於 109 年即訴願人登記取得所有權前，係由前  
16 地主作為飼養鴨等禽類，而養鴨需有水池及可供鴨隻運動  
17 的戶外空間，並有鋪設墊料及巢箱之產蛋區，亦一併於水  
18 池旁種植牧草等農作物，因此○○、○○、○○地號土地  
19 即各挖設一座水池；嗣於 111 年訴願人等登記取得系爭三  
20 土地後，仍遵照使用地類別「農牧用地」，規劃作為櫻桃鴨  
21 養殖之用，同時在旁種植牧草等農作物，除可作為鴨子飼  
22 料外，鴨子之排泄物可成為有機天然肥料，因而所種植收  
23 穫之牧草生長狀況良好，亦可外銷供芳苑鄉養牛戶作為飼  
24 料，達類似鴨稻共生共存互得利益之模式。

25 (二)為提高土壤肥力加速牧草生長，並提供鴨子良好生活環境，  
26 訴願人等遂於 111 年 10 月起雇用工人進行整地，將土地上的  
27 雜草及石塊清除乾淨，重新調整水池分布位置因應適合  
28 櫻桃鴨品種之養殖條件，並挖設長條狀灌溉溝渠供牧草澆

1 灌及排水之用，質言之，訴願人等人係從事「挖土」調整  
2 水池分布位置、建溝渠及整地，並非取土載運至系爭三土  
3 地回填之「填土」行為。此自 111 年 10 月 7 日即訴願人登  
4 記取得所有權後航照圖，顯示系爭三土地仍各有一座水池  
5 且有數個長條狀之痕跡(即灌溉溝渠)，益徵訴願人等係將  
6 系爭三土地作為農牧之用，而無任何未經申請而為「填土」  
7 之情。

8 (三)對比 109 年航照圖及 111 年航照圖，可知前後均挖有三座  
9 水池，而 111 年航照圖所顯示灰色區塊部分(按 109 年航照  
10 圖為綠色區塊)，係規劃用於種植牧草等作物之處，因 111  
11 年航照圖拍攝期間尚處於「挖土」整地階段，故未開始種  
12 植牧草等農作物，111 年航照圖方以灰色區塊呈現，然無  
13 論如何，系爭三土地均無為「填土」使用。系爭三土地目  
14 前均作為農牧所用，此有現場照片可資為證。

15 (四)詎料，原處分機關未至現場實地調查確認是否非作農牧使  
16 用，亦未提出相關照片證明訴願人等於何時有何填土之事  
17 實，竟僅憑彰化縣政府 113 年 9 月 25 日府地用字第 11303  
18 7○○○號裁決書相關記載，遽認訴願人等有未經申請而為  
19 「填土」等使用，而與土地稅法第 22 條第 1 項前段應課徵  
20 田賦之規定不符，故於次年度起系爭三土地全部面積改課  
21 徵地價稅等云云。訴願人等於 113 年 10 月 29 日收受原處  
22 分一、原處分二及原處分三之送達，訴願人等不服，認原  
23 處分機關容有未盡調查義務之瑕疵，且全部面積改課徵地  
24 價稅牴觸相關法規及行政函釋，爰於法定期間內依訴願第  
25 1 條第 1 項、第 4 條第 2 款及第 56 條之規定，提起本件訴  
26 願。

27 (五)訴願人等並無「填土」等非農牧用途之行為，原處分機關  
28 於未依法實地調查及無積極證據之情形下逕予不利處分，

1 顯有認定事實未憑證據之違誤：

2 1. 按「本法所稱農業用地，指非都市土地或都市土地農業  
3 區、保護區範圍內土地，依法供下列使用者：一、供農  
4 作、森林、養殖、畜牧及保育使用者。二、供與農業經  
5 營不可分離之農舍、畜禽舍、倉儲設備、曬場、集貨場、  
6 農路、灌溉、排水及其他農用之土地。……」、「非都市  
7 土地依法編定之農業用地或未規定地價者，徵收田賦。」、  
8 「已規定地價之土地，除依第二十二條規定課徵田賦者  
9 外，應課徵地價稅。」土地稅法第 10 條第 1 項、第 22  
10 條第 1 項前段及第 14 條分別定有明文。

11 2. 次按「已規定地價之非都市土地，依法編定為農業用地  
12 而作農業使用者，應收田賦，其餘土地則課徵地價稅；  
13 而原課徵田賦之土地，部分變更作非農業使用者，就該  
14 變更作非農業使用之部分，自其實際變更使用之次年期  
15 起改課地價稅。至於是否作農業使用？其實際使用之範圍  
16 如何？應由稅捐稽徵機關實地調查，核實認定。」最高行  
17 政法院 105 年度判字第 297 號判決意旨參照。基此，原  
18 課徵田賦之土地，若部分土地變更作非農業使用者，是  
19 否課徵田賦或改課地價稅，仍應先經稅捐稽徵機關實地  
20 調查，核實認定後，於次年期起再依實際使用情形變更  
21 稅賦，倘原處分機關未詳細進行實地調查，亦未說明為  
22 何系爭三土地變更作非農業使用，即構成調查證據及認  
23 定事實未盡之違法瑕疵。

24 3. 再按「農業用地有下列各款情形之一者，不得認定為作  
25 農業使用：四、現場有與農業經營無關或妨礙耕作之障  
26 礙物、砂石、廢棄物、柏油、水泥等使用情形。」農業  
27 用地作農業使用認定及核發證明辦法第 5 條第 4 款訂有  
28 明文。查本件，系爭土地係作為櫻桃鴨養殖及種植牧草

1 之用，符合土地稅法第 10 條第 1 項所稱農業用地，並無  
2 作為非農業使用，觀現場照片，可知低窪部分為水池，  
3 四周略為隆起之部分乃系爭三土地之原始高度，係供鴨  
4 隻運動之戶外空間，於產蛋期可鋪設墊料及巢箱之作為  
5 產蛋區，平時亦種植牧草(現為休耕期)，其上殊無與農  
6 業經營無關之障礙物或砂石等廢棄物，屬於具有機質之  
7 農業用土，自無農業用地作農業使用認定及核發證明辦  
8 法第 5 條第 4 款所定非農業使用之態樣。

9 4. 復觀 109 年航照圖及 111 年航照圖，可知訴願人等購買  
10 登記取得系爭三土地前後，土地之地形地貌並未改變，  
11 僅係水池之分布位置改變並增加灌溉排水用之溝渠，況  
12 原處分機關至現場勘查即可知悉其高度均較旁邊之產業  
13 道路為低，與一般農牧用地外觀無異，顯證系爭三土地  
14 上並無放置砂石、廢土或水泥塊以墊高土地，故無違農  
15 業使用目的之用途甚明，原處分機關似以水池高度低於  
16 四周農業用土，誤認四周農業用土係非法填土而來，容  
17 有誤會。又訴願人等家族均係從事鴨隻養殖及肉品屠宰  
18 加工等業務，倘系爭三土地作為非法填土之用，則豈會  
19 於上養殖櫻桃鴨及種植牧草?系爭土地並無回填土方之  
20 合理性及必要性，且回填後將導致汙染而不利畜牧或農  
21 業生產需求，訴願人等實無可能從事此損害自身利益之  
22 行為。

23 5. 綜上所述，依客觀資料所示，訴願人等並無原處分機關  
24 所認定之非農業使用行為，訴願人等人係從事「挖土」  
25 調整水池分布位置、建溝渠及整地，依土地稅法第 22 條  
26 第 1 項前段仍應維持課徵田賦，原處分機關未實地調查  
27 即草率作成原處分一、原處分二及原處分三，依上開規  
28 定及實務見解，認事用法應有違誤，訴願審議委員會應

1 依訴願法第 81 條第 1 項撤銷之。

2 (六)原處分一、原處分二及原處分三所為系爭三土地面積全部  
3 範圍改課徵地價稅之處分，牴觸財政部 80 年 11 月 28 日台  
4 財稅字第 800421421 號函釋意旨，應屬裁量逾越及裁量怠  
5 惰之違法處分：

6 1. 財政部 80 年 11 月 28 日台財稅字第 800421421 號函釋  
7 略以：「原屬符合土地稅法第 22 條規定課徵田賦之土地，  
8 部分變更為非農業用地使用，依法應改課地價稅者，應  
9 按其實際使用面積，分別課徵田賦及地價稅。」經查，  
10 該函釋係財政部針對土地稅法第 22 條規定之課徵田賦  
11 土地有部分變更非農業用地，應否全部面積課徵地價稅  
12 之適用疑義，基於稅捐稽徵中央主管機關之職權，為協  
13 助下級機關或屬官統一解釋法令、認定事實，依行政程  
14 序法第 159 條第 2 項第 2 款規定訂頒之解釋性行政規  
15 則，並未逾越土地稅法第 14 條及第 22 條第 1 項前段之  
16 規範意旨，亦非增加法律所無之限制，符合納稅者權利  
17 保護法第 3 條第 3 項規定意旨，無違背租稅法律主義，  
18 自得予以援用，且下級機關依行政自我拘束原則，行使  
19 裁量權時自應受該函釋意旨所拘束，以符公平。

20 2. 次查，行政關基於法律積極之明示授權(含解釋性行政規  
21 則)，於適用法規時，本於行政目的，應斟酌選擇適當之  
22 法律效果為之，即行政機關行使裁量權非毫無限制，倘  
23 行使裁量權之結果，超越法律授權之目的範圍，則應屬  
24 裁量逾越之瑕疵；倘未依具體個案情節輕重差異，一律  
25 作成相同法律效果之行政處分，則應屬裁量怠惰之瑕疵，  
26 依行政訴訟法第 4 條第 2 項規定，均為違法之行政處分。

27 3. 是以，依上開函釋意旨及合義務性之裁量原則，倘訴願  
28 人等確有非供農業使用之填土行為(假設語氣，訴願人等

1 否認之)，原處分機關應按實際非供農業使用之範圍，僅  
2 就該範圍面積自次年期起改課地價稅，其餘仍供農業使  
3 用之範圍面積，維持課徵田賦。惟本件，就航照圖(參及  
4 現場照片形式上觀察，可清楚知悉系爭三土地有水池並  
5 飼養數千隻櫻桃鴨，即根本不可能存有全部土地面積非  
6 農業使用之事實，原處分一命 4707.28 平方公尺改課徵  
7 地價稅(按○○地號土地面積為 4707.28 平方公尺)、原  
8 處分二命 4692.82 平方公尺改課徵地價稅(按○○地號  
9 土地面積為 4692.82 平方公尺)、原處分三命分別以持分  
10 2 分之 1 面積 4818.78 平方公尺改課徵地價稅(按○○地  
11 號土地面積為 9637.55 平方公尺)，則原處分機關顯然怠  
12 為至現場測量實際非農業使用之面積，逕草率就全部土  
13 地面積均改課徵地價稅，超越土地稅法第 22 條第 1 項前  
14 段及第 14 條之授權範圍，牴觸上開函釋意旨，更未就具  
15 體個案事實差異而為相異之法律效果裁量，故屬裁量逾  
16 越及裁量怠惰之違法處分甚明。

- 17 4. 復按「前條農業用地為從事農業使用而有填土需要者，  
18 其填土土質應為適合種植農作物之土壤，不得為砂、石、  
19 磚、瓦、混凝土塊、營建剩餘土石方、廢棄物或其他不  
20 適合種植農作物之物質。」農業發展條例施行細則第 2  
21 條之 1 第 1 項定有明文。是以，農業用地所有人為從事  
22 農業使用而有填土需要者，如所回填之土壤屬於農業用  
23 土而不妨害畜牧或耕種，則為法之所許。就本件而言，  
24 訴願人等係「挖土」調整水池分布及整地，因水池需有  
25 一定深度，故挖水池因此所生之土壤(本即為系爭三土地  
26 原存在之農業用土)，平均鋪設至土地上作為鴨隻活動空  
27 間及種植牧草，縱有原處分機關所認填土之情，填土之  
28 土質仍為適合種植農作物之土壤，自無不法可言，遑論

1 行政機關判斷行為人是否有違反義務之行為，就不利處  
2 分所憑之法規構成要件事實，應負實質舉證責任，試問  
3 本件原處分機關憑何證據認定全部土地面積均非農業使  
4 用？

5 (七)原處分機關作成原處分一、原處分二及原處分三前，並未  
6 依行政程序法第 102 條給予處分相對人陳述意見之機會，  
7 逕憑彰化縣政府 113 年 9 月 25 日府地用字第 1130370495  
8 號裁決書相關記載即作成本件處分，不符合憲法上正當行  
9 政程序之要求，屬違法行政處分：

10 1. 按「行政機關作成限制或剝奪人民自由或權利之行政處  
11 分前，除已依第三十九條規定，通知處分相對人陳述意  
12 見，或決定舉行聽證者外，應給予該處分相對人陳述意  
13 見之機會。但法規另有規定者，從其規定。」行政程序  
14 法第 102 條定有明文。行政機關於行政程序中，行使公  
15 權力作成決定以執行職務時，如足以對當事人之法律上  
16 利益，產生加負擔之作用，應使當事人對程序、程序標  
17 的、應作成之決定及其事實基礎，表示意見以主張維護  
18 其權利，此為憲法及法律要求之正當行政程序。

19 2. 本件，系爭三土地改課徵地價稅相較於田賦，所應負擔  
20 之稅額較高，係積極地變更人民既有之權利現狀而屬侵  
21 益處分，原處分機關作成決定前，未通知訴願人等到場  
22 陳述意見，亦未於處分作成前令訴願人等以書狀就事實  
23 基礎及法規適用觀點表示意見，僅憑彰化縣政府 113 年  
24 9 月 25 日府地用字第 1130370○○○號裁決書相關記載  
25 即草率作成處分，訴願人等因此受程序上之突襲。從而，  
26 原處分一、原處分二及原處分三有未給予陳述意見之重  
27 大瑕疵，違反憲法及行政程序法第 102 條，應予撤銷。

28 (八)綜上所述，原處分一、原處分二及原處分三有違法不當之



1 處，據以認定訴願人等構成非農業使用「填土」行為所憑  
2 之證據亦為缺乏，敬請貴會鑒核，依法撤銷原處分，以符  
3 法制，實感德便。

4 二、答辯意旨略謂：

5 (一)按「本法所稱農業用地，指非都市土地或都市土地農業區、  
6 保護區範圍內土地，依法供下列使用者：一、供農作、森  
7 林、養殖、畜牧及保育使用者。」、「已規定地價之土地，  
8 除依第 22 條規定課徵田賦者外，應課徵地價稅。」、「非都  
9 市土地依法編定之農業用地或未規定地價者，徵收田  
10 賦。……」及「本法第 22 條第 1 項所稱非都市土地依法編  
11 定之農業用地，指依區域計畫法編定之農牧用地、林業用  
12 地、養殖用地、鹽業用地、水利用地、生態保護用地、國  
13 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  
14 機關認定合於上述規定之土地。」分別為土地稅法第 10 條  
15 第 1 項第 1 款、第 14 條、第 22 條第 1 項及土地稅法施行  
16 細則第 21 條所明定。

17 (二)次按「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  
19 次年期起改課地價稅。」、「原屬符合土地稅法第 22 條規定  
20 課徵田賦之土地，部分變更為非農業用地使用，依法應改  
21 課地價稅者，應按其實際使用面積，分別課徵田賦及地價  
22 稅。」分別為財政部 79 年 6 月 18 日台財稅第 790135202  
23 號函及 80 年 11 月 28 日台財稅第 800421421 號函所釋示。

24 (三)依土地稅法第 10 條第 1 項第 1 款規定：「本法所稱農業用  
25 地，指非都市土地或都市土地農業區、保護區範圍內土地，  
26 『依法』供下列使用者：一、供農作、森林、養殖、畜牧  
27 及保育使用者。」、第 14 條規定：「已規定地價之土地，除  
28 依第 22 條規定課徵田賦者外，應課徵地價稅。」、第 22 條

1 第 1 項規定：「非都市土地依法編定之農業用地或未規定地  
2 價者，徵收田賦……。」及土地稅法施行細則第 21 條規定：  
3 「本法第 22 條第 1 項所稱非都市土地依法編定之農業用  
4 地，指依區域計畫法編定之農牧用地……。」是以，前揭  
5 土地稅法第 22 條第 1 項前段所稱之「非都市土地依法編定  
6 之農業用地」，除應合於「依法編定」要件外，並應合於土  
7 地稅法第 10 條所稱之「農業用地」。而土地稅法第 10 條第  
8 1 項對於「農業用地」已明文定義，係指非都市土地（或都  
9 市土地農業區、保護區範圍內土地），同時「依法」提供農  
10 業使用者，始該當之。準此，土地稅法第 22 條第 1 項前段  
11 所指「農業用地」，即須以土地符合農業用地且「合法提供  
12 農業使用」為前提。倘非都市土地經編定之農業用地未合  
13 法供農業使用，即非屬上述土地稅法所稱之農業用地，自  
14 不得依該法規定徵收田賦。

15 (四) 有關非都市農業用地之管制利用，內政部依區域計畫法第  
16 15 條第 1 項規定授權發布之「非都市土地使用管制規則」  
17 第 4 條規定：「非都市土地之使用，除國家公園區內土地，  
18 由國家公園主管機關依法管制外，按其編定使用地之類別，  
19 依本規則規定管制之。」第 6 條規定：「(第 1 項) 非都市  
20 土地經劃定使用分區並編定使用地類別，應依其容許使用  
21 之項目及許可使用細目使用。……(第 3 項) 海域用地以  
22 外之各種使用地容許使用項目、許可使用細目及其附帶條  
23 件如附表 1；……」第 6 條附表 1 規定，農牧用地容許使  
24 用項目包括農作使用……、畜牧設施等，其中畜牧設施附  
25 帶條件應依申請農業用地作農業設施容許使用審查辦法  
26 (下稱容許審查辦法) 規定辦理。容許審查辦法第 5 條規定：  
27 「申請農業用地作農業設施容許使用，經審查合於規定者，  
28 直轄市或縣(市) 主管機關應核發農業用地作農業設施容

1 許使用同意書。」第 23 條規定：「(第 1 項)畜牧設施分為  
2 下列各類：……二、養禽設施：指供飼養家禽生產及經營  
3 所需之設施。……(第 2 項)前項各類設施之許可使用細目、  
4 範圍及設施基準，除依附表 5 規定辦理外，應符合畜牧法、  
5 畜牧場主要設施設置標準及種畜禽生產場所之設備標準。」  
6 第 23 條附表 5 規定，養禽設施許可使用細目包含鴨、鵝之  
7 水池及其他經核定之農路、圍牆、擋土牆、停棲場或運動  
8 場等設施。因此，非都市土地之農牧用地從事飼養家禽，  
9 仍應依法取得農業用地作農業設施容許使用並符合畜牧法  
10 等規定，始為「合法」使用，始合於土地稅法第 22 條第 1  
11 項前段徵收田賦之規定，先予陳明。

12 (五)查系爭土地為非都市土地，編定為一般農業區農牧用地，  
13 訴願人於 111 年間辦竣登記取得所有權，原依規定課徵田  
14 賦(目前停徵)在案。嗣北斗分局接獲彰化縣政府 113 年 9  
15 月 25 日府地用字第 1130370○○○號函，以系爭土地現況  
16 有未經申請而為之填土，違反非都市土地使用管制，違規  
17 面積合計約 1 萬 9,036 平方公尺(即系爭土地合計全部面  
18 積)，經彰化縣政府以違反區域計畫法第 15 條第 1 項規定  
19 裁處罰鍰，並限於文到 1 個月內恢復土地容許使用。北斗  
20 分局查閱 109 年、110 年之航照圖資，系爭土地當時地貌  
21 使用情形為綠植及水池等，惟經比對 111 年及 112 年之航  
22 照圖資及派員於 113 年 10 月 22 日現場查勘結果，系爭土  
23 地現況使用情形為養禽、水池、飼料桶及填土等，且未依  
24 彰化縣政府所訂期限恢復土地容許使用。準此，系爭土地  
25 已不符合土地稅法第 22 條課徵田賦規定，原處分核定系爭  
26 土地全部面積，自 114 年起改按一般用地稅率課徵地價稅，  
27 於法並無不合。

28 (六)訴願人主張因養殖櫻桃鴨、綠植及水池所需，從事「挖土」

1 調整水池分布位置、建溝渠及整地，非取土載至系爭土地  
2 回填，無填置砂石廢棄土或水泥塊，並非「填土」等非農  
3 牧用途之行為，且逕以全部土地面積改課地價稅，屬裁量  
4 逾越及裁量怠惰等語。按農牧用地之使用管制，除供農作  
5 使用外，固得作為設置畜牧設施使用，但須以依容許審查  
6 辦法申請取得容許使用同意書，始為合法使用，前以論述  
7 甚明，且經彰化縣政府 113 年 8 月 19 日現場查勘結果，認  
8 定系爭土地不符合非都市土地使用管制及農業使用，違規  
9 面積合計約 1 萬 9,036 平方公尺，經裁處罰鍰在案。是以，  
10 系爭土地全部面積既未合法作農業使用，即不符土地稅法  
11 第 22 條第 1 項課徵田賦規定，依同法第 14 條規定應課徵  
12 地價稅，訴願人主張容有誤解。

13 (七) 至訴願人主張未給予陳述意見之機會，屬違法行政處分一  
14 節，按行政程序法第 103 條第 1 項第 5 款明文規定，行政  
15 處分根據之「事實」，客觀上明白足以確認者，行政機關得  
16 不給予當事人陳述意見之機會。查系爭土地未合法作農業  
17 用地使用根據之事實，有彰化縣政府 113 年 9 月 25 日府地  
18 用字第 1130370○○○號函，以系爭土地現況有未經申請  
19 而為之填土，違反非都市土地使用管制，裁處罰鍰在案，  
20 並經北斗分局現場查勘結果，客觀上已明白足以確認。從  
21 而，北斗分局依行政程序法第 103 條第 5 款得不給予陳述  
22 意見之機會，而作成原處分，於法並無違誤，尚不因未依  
23 行政程序法第 102 條規定予訴願人陳述意見之機會致有違  
24 法情事。訴願人上開主張，並不足採。

25 (八) 基上論結，本案訴願理由均無足採，謹請依法駁回其訴，  
26 以維稅政。

## 27 理 由

28 一、按行政程序法第 102 條規定：「行政機關作成限制或剝奪人民

1 自由或權利之行政處分前，除已依第三十九條規定，通知處分  
2 相對人陳述意見，或決定舉行聽證者外，應給予該處分相對人  
3 陳述意見之機會。但法規另有規定者，從其規定。」第 103 條  
4 規定：「有下列各款情形之一者，行政機關得不給予陳述意見  
5 之機會：一、大量作成同種類之處分。二、情況急迫，如予陳  
6 述意見之機會，顯然違背公益者。三、受法定期間之限制，如  
7 予陳述意見之機會，顯然不能遵行者。四、行政強制執行時所  
8 採取之各種處置。五、行政處分所根據之事實，客觀上明白足  
9 以確認者。六、限制自由或權利之內容及程度，顯屬輕微，而  
10 無事先聽取相對人意見之必要者。七、相對人於提起訴願前依  
11 法律應向行政機關聲請再審查、異議、復查、重審或其他先行  
12 程序者。八、為避免處分相對人隱匿、移轉財產或潛逃出境，  
13 依法律所為保全或限制出境之處分。」第 110 條第 3 項規定：  
14 「行政處分未經撤銷、廢止，或未因其他事由而失效者，其效  
15 力繼續存在。」

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

25 三、復按財政部 79 年 6 月 18 日台財稅第 790135202 號函釋略以：  
26 「主旨：課徵田賦之農業用地，在依法辦理變更用地編定或使  
27 用分區前，變更為非農業使用者，應自實際變更使用之次年期  
28 起改課地價稅。」財政部賦稅署 80 年 11 月 28 日台財稅第 8

1 00421421 號函釋略以：「原屬符合土地稅法第 22 條規定課徵  
2 田賦之土地，部分變更為非農業用地使用，依法應改課地價稅  
3 者，應按其實際使用面積，分別課徵田賦及地價稅。」財政部  
4 賦稅署 90 年 1 月 12 日台財稅第 0890458822 號函釋略以：  
5 「主旨：○君所有農業區土地，原依土地稅法第 22 條第 1 項  
6 第 1 款規定徵收田賦，嗣遭人濫倒廢棄物致未作農業使用，  
7 應改課地價稅。說明：二、本案經函准內政部 89 年 11 月 28  
8 日台(89)內地字第 8970868 號函，略以，『……平均地權條例  
9 第 22 條第 1 項但書第 1 款規定之土地，既「限」作農業用地  
10 使用，即此類土地僅能為農業用地使用，不能有農業用地使用  
11 以外之用途，是以倘經實地查明該等土地已違法改作農業用  
12 地使用以外之其他用途，如仍給予課徵田賦之優惠，恐有違立  
13 法原意及社會公平正義原則，故宜改課地價稅。』本部同意該  
14 部意見。本案○君所有農業區土地，原依上開規定徵收田賦，  
15 既經縣政府通報，該土地非依法變更為非農業使用，已屬違法  
16 改作其他用途，應予改課地價稅。」

17 四、另按區域計畫法第 15 條規定：「區域計畫公告實施後，不屬  
18 第十一條之非都市土地，應由有關直轄市或縣（市）政府，按  
19 照非都市土地分區使用計畫，製定非都市土地使用分區圖，並  
20 編定各種使用地，報經上級主管機關核備後，實施管制。變更  
21 之程序亦同。其管制規則，由中央主管機關定之。」第 21 條  
22 第 1 項規定：「違反第十五條第一項之管制使用土地者，由該  
23 管直轄市、縣（市）政府處新臺幣六萬元以上三十萬元以下罰  
24 鍰，並得限期令其變更使用、停止使用或拆除其地上物恢復原  
25 狀。」非都市土地使用管制規則第 3 條規定：「非都市土地依  
26 其使用分區之性質，編定為甲種建築、乙種建築、丙種建築、  
27 丁種建築、農牧、林業、養殖、鹽業、礦業、窯業、交通、水  
28 利、遊憩、古蹟保存、生態保護、國土保安、殯葬、海域、特

1 定目的事業等使用地。」第 6 條第 1 項本文規定：「非都市土  
2 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  
3 目及許可使用細目使用。」第六條附表一各種使用地容許使用  
4 項目及許可使用細目表規定略以：「……五、農牧用地……  
5 (四)畜牧設施……本款應依申請農業用地作農業設施容許使  
6 用審查辦法規定辦理。」申請農業用地作農業設施容許使用審  
7 查辦法附表五：「畜牧設施……養禽設施……指禽舍、管理  
8 室、廢水處理設施……飼料調配或倉儲設施(含飼料桶、水塔、  
9 儲水設施)……鴨、鵝之水池……圍牆、擋土牆……」

10 五、再按最高行政法院 104 年度判字第 501 號行政判決意旨略以：

11 「……都市土地除符合土地稅法第 22 條第 1 項各款課徵田賦  
12 之規定外，均應課徵地價稅。又土地稅法第 22 條第 1 項第 2  
13 款至第 5 款規定課徵田賦之要件中，均含有『仍作農業用地  
14 使用』之共同要件；且觀諸上開土地稅法第 10 條第 1 項就『農  
15 業用地』之定義規定明示『本法所稱農業用地……，依法供下  
16 列使用者……』，可知所謂『仍作農業用地使用』之共同要件，  
17 應以『合法』供農業使用為限。蓋田賦之負擔，一般較地價稅  
18 為輕（實務上田賦自 76 年第 2 期起停徵），不符合使用管制  
19 規定之土地使用情形，既屬違規使用，即不應享有租稅優惠，  
20 否則有獎勵非法之嫌。是於解釋土地稅法第 22 條第 1 項第 2  
21 款至第 5 款所定『仍作農業用地使用』之要件時，基於法律適  
22 用之整體性及土地使用有效管制目的，自應限於『合法』供農  
23 業使用情形，而不包括非法使用在內（參考司法院釋字第 56  
24 6 號解釋理由意旨）。故都市土地如係非『合法』供農業使用  
25 （含供養殖使用等），即不合於土地稅法第 22 條第 1 項第 2  
26 款至第 5 款徵收田賦規定所指『仍作農業用地使用』之要件，  
27 而應課徵地價稅。」

28 六、末按臺灣新北地方法院 108 年度稅簡字第 20 號判決意旨略

1 以：「按行政程序法第 110 條第 3 項規定：『行政處分未經撤  
2 銷、廢止，或未因其他事由而失效者，其效力繼續存在。』次  
3 按行政處分具有構成要件效力，指行政處分對其他機關、法院  
4 或第三人之拘束效果而言，無論行政處分內容為下命、形成  
5 或確認，均有產生一種行政法上法律關係之可能，不僅應受其  
6 他國家機關之尊重，抑且在其他行政機關甚至法院有所裁決  
7 時，倘若涉及先前由行政處分所確認或據以成立之事實（通常  
8 表現為先決問題），即應予以承認及接受，是故稱為確認效力，  
9 上述事實既為嗣後其他機關裁決之既定的構成要件，故又稱  
10 為構成要件效力。……申言之，有效之行政處分，處分機關以  
11 外之國家機關（包括法院），除非是有權撤銷機關，應尊重該  
12 行政處分，並以之為行為之基礎，……易言之，行政機關本於  
13 職權所為之行政處分，經成立及生效後，於未經依法變更或經  
14 有權機關予以撤銷前，應受其他國家機關之尊重；故該行政處  
15 分若非受理法院審查對象之行政處分，受理之法院原則上亦  
16 應予以尊重。」

17 七、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  
18 款及第 22 條第 1 項所稱之「農業用地」，除應編定為農業區  
19 土地外，並應實際供農作、森林、養殖、畜牧及保育使用，始  
20 符合法定課徵田賦要件，以達為減輕土地供農作者負擔之立  
21 法意旨。從而，原應作農業使用而課徵田賦之農業用地，倘經  
22 查有變更為非農業使用之事實者，則應自實際變更使用之次  
23 年期起改課地價稅，先予敘明。

24 八、卷查，系爭土地係屬非都市土地一般農業區農牧用地，原經課  
25 徵田賦在案，惟該土地前經本府查獲有未經申請而填土之使  
26 用行為，違反非都市土地使用管制規定，經本府依區域計畫法  
27 以 113 年 9 月 25 日府地用字第 1130370○○○號函裁處行為  
28 人即訴願人○○○罰鍰，並限於 1 個月內恢復土地容許使用。



1 原處分機關亦於 113 年 10 月 22 日至現場實地勘查，系爭土  
2 地確實有未依法作農業使用之違規情形，此有本府裁處書及  
3 原處分機關現場勘查照片在卷可稽。故系爭土地事實上既有  
4 未依法作農業使用之違規情形，即與土地稅法第 10 條第 1 項  
5 及第 22 條第 1 項所規定之農業用地應限依法作農業使用始得  
6 課徵田賦之要件不符，是原處分機關依土地稅法第 14 條規定  
7 及上開函釋，作成原處分一、原處分二及原處分三核定該土地  
8 自 114 年起改按一般用地稅率課徵地價稅，洵屬有據。

9 九、至訴願人主張並無「填土」等非農牧用途之行為，而係作為飼  
10 養鴨禽之用，原處分機關於未依法實地調查及無積極證據之  
11 情形下逕予不利處分，顯有認定事實未憑證據之違誤云云：

12 (一)按前引最高行政法院 104 年度判字第 501 號行政判決意旨  
13 可知，土地稅法第 10 條第 1 項就「農業用地」之定義規定  
14 明示「本法所稱農業用地……，依法供下列使用者……」，  
15 可知所謂「農業使用」之要件，應以「合法」供農業使用為  
16 限。蓋田賦之負擔，一般較地價稅為輕（目前停徵中），則  
17 不符合使用管制規定之土地使用情形，既屬違規使用，即不  
18 應享有租稅優惠，否則有獎勵非法之嫌。是於解釋土地稅法  
19 第 22 條之要件時，基於法律適用之整體性及土地使用有效  
20 管制目的，自應限於「合法」供農業使用情形，而不包括非  
21 法使用在內。故無論係都市土地或非都市土地之農業用地，  
22 如係非「合法」供農業使用（含供養殖或畜牧使用等），即  
23 不合於土地稅法第 22 條徵收田賦之規定，而應課徵地價稅。

24 (二)經查，本府前於 113 年 8 月 19 日至系爭土地現場勘查，現  
25 況有壤土高於道路之情形，故作成上開 113 年 9 月 25 日府  
26 地用字第 1130370○○○號函附裁處書；又原處分機關所屬  
27 北斗分局亦於 113 年 10 月 22 日至系爭土地現場勘查，現  
28 況存有圍欄、水池、飼料桶作為養禽使用，惟訴願人並未申

1 請容許使用。而依前引區域計畫法、非都市土地使用管制規  
2 則及申請農業用地作農業設施容許使用審查辦法等相關規  
3 定可知，養禽設施如飼料桶、鴨鵝之水池、圍牆、擋土牆等，  
4 均應依規定申請容許使用，則訴願人既未申請容許使用，已  
5 違反非都市土地使用管制規定，非屬合法使用，揆諸前開說  
6 明，自不合於土地稅法第 22 條徵收田賦之規定，而應課徵  
7 地價稅。

8 (三)綜上，訴願人主張之農業設施(養禽設施)未經申請容許使  
9 用，且有填土之行為，即非合法作農業使用，不合於課徵田  
10 賦之規定，而應課徵地價稅，是原處分機關所屬北斗分局於  
11 現場勘查後，依法作成原處分一、原處分二及原處分三改為  
12 課徵地價稅，於法並無違誤。

13 十、另關於訴願人主張原處分一、原處分二及原處分三所為系爭  
14 三土地面積全部範圍改課徵地價稅之處分，牴觸財政部 80 年  
15 11 月 28 日台財稅字第 800421421 號函釋意旨，應屬裁量逾越  
16 及裁量怠惰之違法處分云云：

17 (一)按上開臺灣新北地方法院 108 年度稅簡字第 20 號判決意旨  
18 略以，行政程序法第 110 條第 3 項規定行政處分未經撤銷、  
19 廢止，或未因其他事由而失效者，其效力繼續存在。行政處  
20 分具有構成要件效力，指行政處分對其他機關、法院或第三  
21 人之拘束效果而言，無論行政處分內容為下命、形成或確  
22 認，均有產生一種行政法上法律關係之可能，倘若涉及先前  
23 由行政處分所確認或據以成立之事實(通常表現為先決問  
24 題)，即應予以承認及接受，是故稱為確認效力，上述事實  
25 為嗣後其他機關裁決之既定的構成要件。

26 (二)經查，本府前以 113 年 9 月 25 日府地用字第 1130370○○  
27 ○號函，認定系爭土地未依規定作農業使用，違規面積合計  
28 19,036 平方公尺，依區域計畫法第 15 條規定對行為人即訴

1 願人○○○予以裁處，嗣原處分機關所屬北斗分局於113年  
2 10月22日至現場勘查，亦確認系爭土地確有未依法作農業  
3 使用之情形，並據以作成原處分一、原處分二及原處分三。  
4 質言之，本府之裁處書既已認定系爭土地確有未依法作農  
5 業使用之事實，且違規面積為全部面積，該裁處書送達後無  
6 待確定，即已發生規制效力，並構成原處分機關作成本件原  
7 處分一、原處分二及原處分三之基礎事實及先決要件。再  
8 者，訴願人對於本府113年9月25日之裁處書如有不服，  
9 本得依法提起訴願，惟訴願人並未提起訴願，該裁處書業已  
10 確定。是原處分機關自應尊重本府上開裁處書所確認之事  
11 實，據以認定本件系爭土地未依法作農業使用之面積，依法  
12 作成核課地價稅之處分。

13 (三)綜上，原處分機關依本府裁處書所載之事實及現場勘查結  
14 果，核定系爭土地全部面積改按一般用地稅率課徵地價稅，  
15 於法洵屬有據。

16 十一、又訴願人主張原處分機關作成原處分一、原處分二及原處  
17 分三前，並未依行政程序法第102條給予處分相對人陳述  
18 意見之機會，屬違法行政處分云云：

19 經查，系爭土地經原處分機關現場勘查，確有未依法作農  
20 業使用之事實，又地價稅係以土地所有人為課徵對象，無  
21 須審酌土地實際使用人，則系爭土地應改按一般用地稅率  
22 課徵地價稅之事實已明確，原處分機關依行政程序法第10  
23 3條第5款規定不給予陳述意見之機會，並無違反正當法  
24 律程序之瑕疵。

25 十二、綜上所述，○○○、○○○、○○○、○○○等4人分別  
26 為芳苑鄉○○段○○、○○、○○地號土地之所有權人，核  
27 屬土地稅法第3條第1項第1款規定為地價稅之納稅義務  
28 人。經本府113年9月25日府地用字第1130370○○○號

1 函，認定該土地訴願人有未經申請而為填土等未依法作農  
2 業使用之事實，並經原處分機關北斗分局於113年10月2  
3 2日勘查現場養禽設施有未依法申請容許使用之情形屬實，  
4 自非依法作農業使用，爰核定自114年起全部面積改按一  
5 般用地稅率課徵地價稅，原處分機關認事用法並無違誤，  
6 原處分一、原處分二及原處分三均應予維持。

7 十三、據上論結，本件訴願為無理由，爰依訴願法第79條第1項  
8 規定，決定如主文。

9  
10 訴願審議委員會 委員 吳蘭梅（代行主席職務）  
11 委員 張奕群  
12 委員 常照倫  
13 委員 李惠宗  
14 委員 蕭淑芬  
15 委員 李玉君  
16 委員 林宇光  
17 委員 呂宗麟  
18 委員 王育琦  
19 委員 劉雅榛  
20 委員 黃維祥  
21 委員 何明修

22  
23 中 華 民 國 114 年 2 月 18 日

1

2 縣 長 王 惠 美

3

4 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  
5 向臺中高等行政法院高等行政訴訟庭提起行政訴訟。

6 （臺中高等行政法院地址：臺中市南區五權南路 99 號）

7