

訴願人：○○○

原行政處分機關：新竹縣政府稅捐稽徵局

上訴願人因補徵 97 年及 98 年地價稅事件，不服原處分機關 99 年 12 月 2 日新縣稅法字第 0990034562 號復查決定書之處分，提起訴願，本府依法決定如下：

主 文

訴願駁回。

事 實

一、緣訴願人接獲原處分機關所屬竹東分局於 99 年 9 月 27 日以 99 新縣稅東一字第 0990084656 號函檢送 97 年及 98 年地價稅繳款書，補徵其所有寶山鄉二坪段○○○地號等 26 筆土地 97 年地價稅計新臺幣（以下同）2,222 元，以及上開 26 筆土地加上二坪段○○○地號等 27 筆土地 98 年地價稅 2,240 元。訴願人不服，提起復查，經原處分機關於 99 年 12 月 2 日以新縣稅法字第 0990034562 號函駁回其復查申請。訴願人對其復查決定仍表示不服，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。

二、訴願意旨略謂：

（一）訴願人所持分之二坪段土地 27 筆中，地號為○○○等 22 筆土地，並無不符合土地稅法第 22 條及同法第 10 條暨農業發展條例等 3 條之規定。此 22 筆土地係於 96 年 12 月 13 日，依法取得新竹縣寶山鄉公所核發寶農字第 0960008743 號及第 0960008744 號之「農業用地作農業使用證明書」各乙份，作土地移轉登記，並依證明書所示「農業用地」移轉與自然人，予以不課徵土地增值稅。此 22 筆土地亦於 98 年 9 月 30 日依法取得新竹縣寶山鄉公所核發寶農字第 0980007697 號之「農業用地作農業使用證明書」乙份，作土地移轉登記，並依證明書所示，「農業用地」移轉與自然人，予以不課徵土地增值稅。其中證明書之有效期間為六個月。

（二）新竹縣寶山鄉公所，所核發之「農業用地作農業使用證明書」

乙份，既為國家公文書，其所引用之「農業用地」、「作農業使用」、「山坡地保育區」、「國土保安用地」、「土地增值稅」等等，自應與中華民國法律一致。

- (三) 財政部於 98 年 10 月 22 日函致農委會，建請配合辦理停發農用證明書。兩部會再聯合以行政命令擴大解釋，否定民眾 20 年來持有國土保安用地為農地資格，自此改課地價稅並追溯五年，實已違反法律及損害民眾權益云云。

三、答辯意旨略謂：

- (一) 按「稅捐之核課期間，依左列規定：一、……二、依法應由納稅義務人實貼之印花稅，及應由稅捐稽徵機關依稅籍底冊或查得資料核定課徵之稅捐，其核課期間為 5 年。……在前項核課期間內，經另發現應徵之稅捐者，仍應依法補徵或並予處罰，在核課期間內未經發現者，以後不得再補稅處罰。」「地價稅或田賦之納稅義務人如左：一、土地所有權人。……前項第 1 款土地所有權屬於公有或共同共有者，以管理機關或管理人為納稅義務人；其為分別共有者，地價稅以共有人各按其應有部分為納稅義務人；田賦以共有人所推舉之代表人為納稅義務人，未推舉代表人者，以共有人各按其應有部分為納稅義務人。」「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 22 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。」「本法第 22 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……之土地。」「直轄市或縣（市）政府依本法第 15 條規定編定各種使用地時，

應按非都市土地使用分區圖所示範圍，就土地能供使用之性質，參酌地方實際需要，依下列規定編定並繪入地籍圖；其已依法核定之各種公共設施用地，能確定其界線者，並應測定其界線後編定之：……一六、國土保安用地：供國土保安使用者。……」分別為稅捐稽徵法第 21 條第 1 項第 2 款、第 2 項、土地稅法第 3 條、第 10 條第 1 項、第 14 條、第 22 條第 1 項前段、同法施行細則第 21 條及區域計畫法施行細則第 15 條所明定。

次按「課徵田賦之農業用地，在依法辦理變更用地編定或使用分區前，變更為非農業使用者，應自實際變更使用之次年期起改課地價稅。說明：二、主旨所稱實際變更使用，凡領有建造執照或雜項執照者，以開工報告書所載開工日期為準；未領取而擅自變更為非農業使用者，例如：整地開發供高爾夫球場使用、建築房屋、工廠、汽車保養廠、教練場等，稽徵機關應查明實際動工年期，依主旨規定辦理。」「說明：二、……依非都市土地開發審議作業規範審議通過之高爾夫球場、住宅社區、遊憩設施區、工業區等開發計畫，其土地經變更編定為國土保安用地者，整體上仍認屬該開發計畫之一部分，應依該作業規範規定及經核定之開發計畫用途使用，其與農業發展條例所稱保育使用之農業用地有別，則本案系爭土地尚無土地稅法第 22 條規定課徵田賦之適用。」分別為財政部 79 年 6 月 18 日台財稅第 790135202 號及 99 年 1 月 7 日台財稅字第 09804765270 號函釋所明定。另財政部針對其 99 年 1 月 7 日台財稅字第 09804765270 號函於 99 年 7 月 6 日以台財稅第 09900277840 號書函向呂學樟立委說明如下：「……二、本部 99 年 1 月 7 日台財稅字第 09804765270 號函係援引行政院農業委員會 98 年 12 月 16 日農企字第 0980167116 號函，對於依非都市土地開發審議作業規範審議通過之高爾夫球場、住宅社區、遊憩設施區、工業區等開發計畫，其土地經變更編定為國土保安用地者，整體性質上仍認屬該開發計畫之一部分，應依該審議規範規定及經核定開發計畫之用途使用，其與農業發展條例所稱保育使用之農業用地有別，該會上開 99 年 6 月 29 日書函

亦持相同見解，故本部認為此類土地無土地稅法第 22 條規定課徵田賦之適用。三、按司法院釋字第 287 號解釋意旨：『行政機關基於法定職權，就行政法規所為之釋示，係闡明法規之原意，性質上並非獨立之行政命令，固應自法規生效之日起有其適用。』又釋字第 607 號解釋意旨：『憲法第 19 條規定，人民有依法律納稅之義務，係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、稅基、稅率等租稅構成要件，以法律明文規定。但法律規定之內容不能鉅細靡遺，故主管機關於職權範圍內適用各該租稅法律規定時，自得為必要之釋示。其釋示如無違於一般法律解釋方法，且符合各該法律之立法目的，即與租稅法律主義尚無違背；倘亦符合租稅公平原則，則與憲法第 7 條平等原則及第 15 條保障人民財產權之規定不相牴觸。』據上，行政機關基於法定職權，就行政法規所為之釋示，係闡明法規之原意，性質上並非獨立之行政命令，其釋示如無違於一般法律解釋方法，且符合各該法律之立法目的，即與租稅法律主義尚無違背。四、查土地稅法第 22 條（同平均地權條例第 22 條）第 1 項前段規定，非都市土地依法編定之農業用地，徵收田賦。而農業用地之定義，89 年修正農業發展條例第 3 條『農業用地』用辭定義已有修正，故平均地權條例第 3 條及土地稅法第 10 條第 1 項有關農業用地之定義亦均配合修正，以期規定一致。又依農業發展條例施行細則第 2 條規定：『本條例第 3 條第 10 款所稱依法供該款第 1 目至第 3 目使用之農業用地，其法律依據及範圍如下：一、本條例第 3 條第 11 款所稱之耕地。二、依區域計畫法劃定為各種使用分區內所編定之林業用地、養殖用地、水利用地、生態保護用地、國土保安用地及供農路使用之土地，或上開分區內暫未依法編定用地別之土地。……』本案系爭國土保安用地是否符合上揭規定，涉農業用地之認定，應以農業主管機關之認定為準。五、復依非都市土地開發審議作業規範審議通過之住宅社區，經列為不可開發區及保育區而編定為國土保安用地，前經內政部營建署 98 年 9 月 24 日營署綜字第

0980059615 號函說明二略以：『有關非都市土地開發案件所劃設之保育區，依上開規定，其 70%應維持原始之地形地貌，而其劃設係為基地之水源涵養及生態保育為目的，而就國土合理利用而言，係整體開發案（住宅社區、遊憩設施區……）不可或缺之一部分。至前開國土保安用地是否認與平均地權條例第 3 條第 3 款所定『保育使用』之農業用地有別，而依稅法相關規定予以課徵稅賦，因涉前揭條例及有關稅法規定之實務認定，仍應由業管機關卓處。』故就營建主管機關見解，其編定為國土保安用地是否等同平均地權條例第 3 條第 3 款（同農業發展條例第 3 條第 10 款、土地稅法第 10 條）所定『保育使用』之農業用地，宜由農業主管機關認定。從而此類國土保安用地既經行政院農業委員會認定與農業發展條例所指基於國土保安及水土保持之需要，依森林法、山坡地保育利用條例及製定非都市土地使用分區圖與編定各種使用地作業須知等相關規定，將保安林及加強保育地等編定為國土保安用地之農業用地有別，本部自應為相同之認定，故尚無適法性疑義。」

末按內政部 79 年 10 月 30 日台內營字第 847109 號函訂定之「非都市土地山坡地住宅社區開發審議規範」：「九、基地內之原始地形在坵塊圖上之平均坡度超過百分之五十五以上之地區，其面積之百分之八十以上土地應維持原始之地形面貌，為不可開發區。其餘部分得就整體規劃需要開發建築。十、基地開發應以保育與利用並重為原則，劃設必要之保育區，以維持山林景觀、淨化空氣、涵養水源、平衡生態之功能……（二）保育區面積，不得小於扣除規範九不可開發區面積後之剩餘基地面積的百分之三十。保育區面積之百分之七十以上應維持原始之地形面貌，不得變更地形……十一、列為不可開發區及保育區者，應編定為國土保安用地，嗣後不得再申請開發，亦不得列為其他開發申請案件之保育區。」。又內政部 84 年 3 月 27 日台(84)內營字第 8472377 號函釋：「檢送『非都市土地開發審議規範』……說明……三、本案規範自 84 年 3 月 29 日實施，實施後尚未經區域計畫原擬定

機關受理審查之申請開發案件，應按該規範審議之。至該規範實施前，業經區域計畫原擬定機關受理審查者，仍依本部 79 年 10 月 30 日台內營字第 847109 號函送之『非都市土地高爾夫球場開發審議規範』及『非都市土地山坡地住宅社區開發審議規範』等二規範規定辦理。」

- (二) 經查非都市土地依法編定之農業用地，須實際上供農作、森林、養殖、畜牧及保育使用者，始為田賦徵收對象，此觀前揭土地稅法第 22 條第 1 項及第 10 條第 1 項規定甚明。本件系爭土地原為農地課徵田賦，嗣依「非都市土地使用管制規則」及「非都市土地山坡地住宅社區開發審議規範」經申請為「華邦電子家園社區整體開發建築計畫」內土地，前於 85 年取得雜項執照（85 建都字第 000002），開挖整地，建屋規劃，並於開發完成後，於 86 年取得雜項使用執照【（86）建都字第 000001 號】。顯見系爭土地有開發之事實，已無庸置疑，應自實際變更使用之次年期起改課地價稅，此亦為財政部 79 年 6 月 18 日台財稅第 790135202 號函釋有案。
- (三) 次查系爭土地係依「非都市土地山坡地住宅社區開發審議規範」規定，變更使用分區為國土保安用地，限制用途，但仍為「華邦電子家園社區」之一部分，且供該社區使用。又本案經於 99 年 9 月 9 日派員會同新竹縣政府地政處人員至華邦家園社區現場勘查結果，系爭土地已積極開發為社區內「景觀設施之人行道、綠地、森林步道」等，已有非作農業使用之情形，且該等土地皆為「華邦電子家園社區」內之土地，進入該社區尚有門禁管制，可見系爭土地與社區有不可分之關係，況且，系爭土地係依非都市土地山坡地住宅社區開發審議規範通過住宅社區內之土地，雖經列為不可開發區及保育區而編定為國土保安用地，但與農業發展條例基於國土保安及水土保持之需要，依森林法、山坡地保育利用條例及製定非都市土地使用分區圖與編定各種使用地作業須知等相關規定，將保安林及加強保育地等編定為國土保安用地，而作保育使用之農業用地有別，自不可與農業發展條例第 3 條第 10

款（同平均地權條例第 3 條第 3 款、土地稅法第 10 條）所定供「保育使用」之農業用地相提並論。是系爭土地經列為不可開發區及保育區而編定為國土保安用地，供水土保持及綠地使用，雖無法如同一般土地使用，惟屬「華邦電子家園社區」整體開發建築計畫所必要之土地，使用上與社區範圍具有不可分離之關係，實際上已不作農業使用，不應視為農業用地，此為財政部 99 年 1 月 7 日台財稅字第 09804765270 號函釋所明定，且財政部於 99 年 7 月 6 日以台財稅字第 09900277840 號書函向呂學樟立委說明之內容，亦同此旨，又該函釋及書函係依農業主管機關-行政院農業委員會 98 年 12 月 16 日農企字第 0980167116 號函及 99 年 6 月 29 日農企字第 0990141078 號書函所做之釋示及說明，故系爭土地與課徵田賦之要件即有未合，因訴願人係於 97 年度地價稅納稅義務基準日（97 年 8 月 31 日）前取得二坪段 322 地號等 26 筆土地之土地所有權，並於 98 年 8 月間取得 436 地號土地之土地所有權，則原處分機關依稅捐稽徵法第 21 條第 1 項第 2 款及第 2 項規定，補徵系爭土地 97 年至 98 年按一般用地稅率課徵之地價稅，自屬有據。

- （四）訴願人主張稅制不得以行政命令為之，亦不得追溯既往，財政部以行政命令擴大解釋，違反法律及民眾權益乙節，按司法院大法官釋字第 287 號解釋：「行政主管機關就行政法規所為之釋示，係闡明法規之原意，固應自法規生效之日起有其適用。」及第 217 號解釋：「憲法第 19 條規定人民有依法律納稅之義務，係指人民僅依法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及納稅期間等項而負納稅之義務。至於課稅原因事實之有無及有關證據之證明力如何，乃屬事實認定問題，不屬於租稅法律主義之範圍。…」及釋字第 607 號意旨「憲法第 19 條規定，人民有依法律納稅之義務，係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、稅基、稅率等租稅構成要件，以法律明文規定。但法律規定之內容不能鉅細靡遺，故主管機關於職權範圍內適用各該租稅法律規定時，自得為必要之釋

示。其釋示如無違於一般法律解釋方法，且符合各該法律之立法目的，即與租稅法律主義尚無違背；倘亦符合租稅公平原則，則與憲法第 7 條平等原則及第 15 條保障人民財產權之規定不相牴觸。」是行政機關基於法定職權，就行政法規所為之釋示，係闡明法規之原意，性質上並非獨立之行政命令，故上揭財政部 99 年 1 月 7 日台財稅字第 09804765270 號函釋係闡明土地稅法第 22 條規定之原意，應自土地稅法生效之日起有其適用。則本局依稅捐稽徵法第 21 條第 1 項第 2 款及第 2 項規定，在核課期間內補徵系爭土地 97 及 98 年按一般用地稅率核課之地價稅，依法並無不合，訴願人所訴顯有誤解。

- (五) 訴願人主張系爭土地中之寶山鄉二坪段○○○地號等 22 筆土地，於 96 年 12 月 13 日及 98 年 9 月 30 日依法取得新竹縣寶山鄉公所核發之農業用地作農業使用證明書，並完成土地所有權移轉登記，該證明書內容清楚載明「農業用地」移轉與自然人，並予以不課徵土地增值稅乙節，經查農業用地作農業使用認定及核發證明辦法第 3 條規定：「有下列各款情形之一者，得申請核發農業用地作農業使用證明書：一、依本條例第 18 條規定申請興建自用農舍。二、依本條例第 37 條第 1 項或第 2 項規定申請農業用地移轉不課徵土地增值稅。三、依本條例第 38 條規定申請農業用地及其地上農作物免徵遺產稅、贈與稅或田賦。」且上開證明書中亦明確載明：「本證明書僅限辦理以下申請事項：農業發展條例第 31 條『耕地所有權移轉登記』，農業發展條例第 37 條『農業用地移轉與自然人時，申請不課徵土地增值稅』」故農業用地作農業使用證明書如作為農業用地作農業使用認定及核發證明辦法第 3 條規定以外之用途使用時，即為無效。是該證明書自不能作為本案課徵田賦之依據。本件既經原處分機關於 99 年 9 月 9 日派員會同新竹縣政府地政處人員至現場勘查結果，前揭土地位於社區圍牆內，部分土地為社區週邊之邊坡，部分土地使用情形為庭院、樹叢、草皮、步道、走道，且該等土地為「華邦電子家園社區」整體開發建築計畫所必要之土地，使用上與社

區範圍具有不可分離之關係，實際上已非屬作農業使用，不應視為農業用地，自應課徵地價稅。另行政院農業委員會業以 98 年 12 月 16 日農企字第 0980167116 號函明確解釋，依非都市土地開發審議作業規範審議通過之高爾夫球場、住宅社區、遊憩設施區、工業區等開發計畫，其土地經變更編定為國土保安用地者，整體性質上仍認屬該開發計畫之一部分，應依該審議規範規定及經核定開發計畫之用途使用，其與農業發展條例所稱保育使用之農業用地有別，故該等土地於移轉時，不宜核發農業用地作農業使用證明書。訴願人所訴，委難採憑。則原處分機關復查決定補徵 97 年地價稅 2,222 元及 98 年地價稅 2,240 元，認事用法揆諸前揭法條及財政部函釋規定並無違誤，敬請 續予維持云云。

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。本法所稱工業用地，指依法核定之工業區土地及政府核准工業或工廠使用之土地；所稱礦業用地，指供礦業實際使用地面之土地。」、「已規定地價之土地，除依第 22 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。」為土地稅法第 10 條、第 14 條、第 22 條第 1 項定有明文。又「本法第 22 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。」土地稅法施行細則第 21 條定有明文。

二、次按「…二、查農業發展條例以賦稅減免優惠措施，獎勵農地農用。其中作『保育使用』之農業用地係指本會基於國土保安及水土保持之需要，依森林法、山坡地保育利用條例及製定非都市土地使用分區圖及編定各種使用地作業須知等相關規定，將保安林及加強保育地等編定為國土保安用地，以防止天然災害之發生。三、復查非都市土地開發審議作業規範總編第 17 點及第 19 點分別規定：『基地開發應保育與利用並重，並依下列原則，於基地內劃設必要之保育區…』『列為不可開發區及保育區者，應編定為國土保安用地…』前開國土保安用地經內政部函釋略以，依前開審議作業規範審議通過，其土地經變更編定為國土保安用地者，整體使用上與高爾夫球場、住宅社區、遊憩設施區、工業區等之開發具有不可分離關係，而與平均地權條例第 3 條第 3 款（同農業發展條例第 3 條第 10 款）所定保育使用之農業用地有別」行政院農業委員會 98 年 12 月 16 日農企字第 0980167116 號函可資參照。

「…依非都市土地開發審議作業規範通過之高爾夫球場、住宅社區、遊憩設施區、工業區等開發計畫，其土地經開發計畫而變更編定為國土保安用地者，整體上仍認屬該開發計畫之一部分，應依該作業規範規定及經核定之開發計畫用途使用，其與農業發展條例所稱保育使用之農業用地有別，則本案系爭土地尚無土地稅法第 22 條規定課徵田賦之適用。」為財政部 99 年 1 月 7 日台財稅字第 09804765270 號函釋可資參照。

「…非都市土地開發審議作業規範審議通過之住宅社區，經列為不可開發區及保育區而編定為國土保安用地，前經內政部營建署 98 年 9 月 24 日營署綜字第 0980059615 號函說明二略以：『有關非都市土地開發案件所劃設之保育區，依上開規定，其 70%應維持原始之地形地貌，而其劃設係為基地之水源涵養及生態保育為目的，而就國土合理利用而言，係整體開發案（住宅社區、遊憩設施區…）不可或缺之一部分。至前開國土保安用地是否認與平均地權條例第

3 條第 3 款所定『保育使用』之農業用地有別，而依稅法相關規定予以課徵稅賦，因涉前揭條例及有關稅法規定之實務認定，仍應由業管機關卓處。』故就營建主管機關見解，其編定為國土保安用地是否等同平均地權條例第 3 條第 3 款(同農業發展條例第 3 條第 10 款、土地稅法第 10 條)所定『保育使用』之農業用地，宜由農業主管機關認定。從而此類國土保安用地既經行政院農業委員會認定與農業發展條例所指基於國土保安及水土保持之需要，依森林法、山坡地保育利用條例及製定非都市土地使用分區圖與編定各種使用地作業須知等相關規定，將保安林及加強保育地等編定為國土保安用地之農業用地有別，本部自應為相同之認定…」此有財政部 99 年 7 月 6 日台財稅字第 09900277840 號函可資參照。

「土地稅法第 10 條第 1 項對於農業用地業已加以定義為：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…；亦即土地稅法上所謂農業用地必須同時係供農業或農業有關之使用時，始得稱為農業用地，若僅編定為農業用地而未作農業使用時，尚不得稱為土地稅法第 22 條第 1 項之農業用地，此觀土地稅法於 78 年 10 月 30 日修正公布前第 22 條第 1 項第 6 款規定：非都市土地限作農業用地使用者，在作農業使用期間，課徵田賦自明。」最高行政法院 98 年判字第 1222 號判決意旨參照。

三、次查訴願人主張系爭土地中之寶山鄉二坪段○○○地號等 22 筆土地，於 96 年 12 月 13 日及 98 年 9 月 30 日依法取得新竹縣寶山鄉公所核發之農業用地作農業使用證明書，並完成土地所有權移轉登記，該證明書內容清楚載明「農業用地」移轉與自然人，並予以不課徵土地增值稅乙節，惟訴願人所取得之農業用地作農業使用證明書，乃為申請興建自用農舍、農業用地移轉不課徵土地增值稅、免徵遺產稅、贈與稅及依農用發展條例第 38 條申請田賦之免徵，而與土地稅法之課徵地價稅及徵收田賦無涉。訴願人主張系爭土地應課徵田賦，並不符合該條例核發農業使用證明書之目的，綜訴願人取得該農業用地作農業使用證明書，惟有關土地稅法之地價稅或田賦之稽徵，原不以取得農業使用證明書為要件，原處分機關就系爭

土地是否作農業使用，乃其事實認定職權，不因訴願人取得證明書而受影響。依農業用地作農業使用認定及核發證明辦法第 3 條規定：「有下列各款情形之一者，得申請核發農業用地作農業使用證明書：一、依本條例第 18 條規定申請興建自用農舍。二、依本條例第 37 條第 1 項或第 2 項規定申請農業用地移轉不課徵土地增值稅。三、依本條例第 38 條規定申請農業用地及其地上農作物免徵遺產稅、贈與稅或田賦。」故農業用地作農業使用證明書如作為農業用地作農業使用認定及核發證明辦法第 3 條規定以外之用途使用時，即為無效；非都市土地依法編定之農業用地，須實際上供農作、森林、養殖、畜牧及保育使用者，始為田賦徵收對象，此觀前揭土地稅法第 22 條第 1 項及第 10 條第 1 項規定甚明。

- 四、又查本案系爭土地作為「華邦電子家園社區」住宅社區整體開發，即應遵照內政部所訂定之「非都市土地山坡地住宅社區開發審議規範」辦理，即非都市土地整體開發時應保留一定面積之土地列為不可開發區及保育區，該不可開發區及保育區，應維持原始之地形面貌且應編定為國土保安用地，不得開發，故土地因開發而編定之國土保安用地係與開發目的具有不可分離之關係，屬開發計畫用地之一部分。系爭土地係依非都市土地山坡地住宅社區開發審議規範通過之住宅社區內之土地，雖經列為不可開發區及保育區而編定為國土保安用地，但與農業發展條例第 3 條第 10 款（同平均地權條例第 3 條第 3 款、土地稅法第 10 條）所指基於國土保安及水土保持之需要，依森林法、山坡地保育利用條例及製定非都市土地使用分區圖與編定各種使用地作業須知等相關規定，將保安林及加強保育地等編定為國土保安用地，而與保育使用之農業用地有別，是以本案宜探求該國土保安用地編入之法據與目的，是否符合賦稅減免規定之立法意旨，始有減免規定之適用，俾符租稅公平原則。系爭 22 筆土地經原處分機關曾於 99 年 9 月 9 日會同本縣政府地政處人員現場會勘結果，系爭土地復有經開發作為社區圍牆、土地公廟、步道、走道、涼亭等非供農業使用等情，此有原處分機關於 99 年 9 月 9 日會同本縣政府地政處人員會勘之土地明細表及照片影本附

卷可稽。是以系爭土地雖編定為國土保安用地，惟屬「華邦電子家園社區」整體開發建築計畫不可分割之一環，已有積極開發變更為非農業使用之事實，與課徵田賦之要件即有未合，是以訴願人之主張尚非可採。

五、末按「稅捐之核課期間，依左列規定：一、.....二、依法應由納稅義務人實貼之印花稅，及應由稅捐稽徵機關依稅籍底冊或查得資料核定課徵之稅捐，其核課期間為5年。.....在前項核課期間內，經另發現應徵之稅捐者，仍應依法補徵或並予處罰，在核課期間內未經發現者，以後不得再補稅處罰。」稅捐稽徵法第21條第1項第2款、第2項定有明文。又「課徵田賦之農業用地，在依法辦理變更用地編定或使用分區前，變更為非農業使用者，應自實際變更使用之次年期起改課地價稅。說明：二、主旨所稱實際變更使用，凡領有建造執照或雜項執照者，以開工報告書所載開工日期為準；未領取而擅自變更為非農業使用者，例如：整地開發供高爾夫球場使用、建築房屋、工廠、汽車保養廠、教練場等，稽徵機關應查明實際動工年期，依主旨規定辦理。」財政部79年6月18日台財稅第790135202號可資參照。經查本案系爭土地於「華邦電子家園社區」住宅社區85年、86年間開發完成後，即已納入該社區整體開發之一部分，故應自實際變更使用之次年起改課徵地價稅，此亦為上開財政部函示在案，故稅捐單位發現有應補徵之稅捐情形，應依職權進行補徵，原處分機關課徵97年及98年地價稅實非溯及既往，訴願人之主張顯有違誤。揆諸前揭法令及函釋規定，原處分機關99年12月2日新縣稅法字第0990034562號復查決定所為之處分尚無違誤，應予維持。至於兩造其餘攻擊防禦方法，核與本件訴願結果不生影響，自無一一審酌，併此敘明。

六、綜上結論，本件訴願無理由，爰依訴願法第79條第1項規定，決定如主文。