

新竹縣政府訴願決定書

案號：971027-3

訴願人：○○股份有限公司

原行政處分機關：新竹縣稅捐稽徵處

緣訴願人因 96 年地價稅事件，不服原處分機關 97 年 3 月 25 日新縣稅法字第 0960048679 號復查決定書所為之處分，本府依法決定如左：

主文

訴願駁回。

事實

一、緣訴願人所有坐落本轄寶山鄉○○○地號等 123 筆土地，經原處分機關核定 96 年地價稅為新臺幣（以下同）124 萬 8,515 元，訴願人不服，提起復查，未獲變更，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、訴願及補充理由意旨略謂：

（一）訴願人所有系爭○○○、○○○、○○○…地號等 104 筆土地為山坡地保育區之國土保安用地，96 年地價稅應改課田賦，並將溢繳之稅款加計利息退還訴願人。

（二）系爭土地乃編定山坡地保育區國土保安用地，依法應課徵田賦而非地價稅：

1、依據土地稅法之相關規定，國土保安用地應課徵田賦：

（1）土地稅法第 22 條第 1 項規定：「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。」、

（2）土地稅法施行細則第 21 條第 1 項規定：「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為農牧用地、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。」

2、又依財政部之函釋，同應課徵田賦之林業用地縱閒置不用亦課徵田賦：

財政部 83 年 8 月 4 日台財稅字第 831604557 號函要旨：非都市之山坡地保育區林業用地縱閒置不用亦課徵田賦。上開函釋全文內容如次：【主旨：非都市土地經依法編定為山坡地保育區林業用地，地目為「雜」，閒置不用，可否適用土地稅法第 22 條第 1 項規定課徵田賦一案，復如說明二。說明二：本案經函

准內政部 83/07/13 台（83）內地字第 8308246 號函復略以：「按非都市土地經依法編定各種使用地之使用管制係依其使用地類別為準，而非以其地目。又平均地權條例施行細則第 34 條第 1 項規定『本條例第 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為農牧用地、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。』亦無地目之限制。因此，本案非都市土地之編定使用地類別如符合前開施行細則規定，似有課徵田賦之適用。」本部同意內政部上開見解。】

3、按系爭土地係依法編定為應適用課徵田賦之山坡地保育區國土保安用地，依法本應課徵田賦。復且，依據前揭財政部函釋，非都市土地經依法編定為山坡地保育區林業用地縱閒置不用者仍有課徵田賦規定之適用，系爭土地一直均維持從來之使用，原處分機關將之課徵地價稅顯有未合。

（三）再者，系爭土地乃依法經查驗合格後始得完成變更編定為應課徵田賦之國土保安用地：

1、非都市土地開發審議作業規範總編之相關規定如次：

（1）第 16 款前段：「基地內之原始地形在丘塊圖上之平均坡度在百分之 40 以上之地區，其面積之百分之 80 以上土地應維持原始地形地貌，且為不可開發區，其餘土地得規劃作道路、公園、及綠地等設施使用。」

（2）第 17 款第 2 目：「基地開發應保育與利用並重，並應依下列原則，於基地內劃設必要之保育區，以維持基地自然淨化空氣、涵養水源、平衡生態之功能：（二）保育區面積不得小於扣除不可開發區面積後之剩餘基地面積之百分之 30。保育區面積之百分 70 以上應維持原始之地形地貌，不得開發。」

（3）第 19 款：「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，亦不得列為其它開發申請案件之開發基地。」

2、又非都市土地使用管制規則之相關規定如下：

（1）第 11 條第 1 項第 1 款規定：「非都市土地申請開發為鄉村區、工業區、特定專用區達下列規模者，應辦理土地使用分區變更：一 申請開發社區之計畫達 50 戶或土地面積在一公頃以上者，應變更為鄉村區。」

（2）第 23 條規定：「申請人於獲准開發許可後，應於收受通知

之日起一年內申請雜項執照或水土保持施工許可，以從事區內整地排水及公共設施等雜項工程，並於雜項工程完成後，申領雜項工程使用執照，經直轄市或縣（市）政府查驗合格後，申請人應辦理相關公共設施移交予該管直轄市、縣（市）政府或鄉（鎮、市、區）公所後，始得申請辦理變更編定為允許之使用分區及使用地。」

3、查非都市土地申請開發時，依據前揭非都市土地開發審議作業規範之規定，列為不可開發區及保育區者，應維持原始之地形地貌且應編定為國土保安用地。復且，依前揭財政部函釋，編定為國土保安用地之系爭土地，適用課徵田賦之規定，且縱閒置不用亦課徵田賦。

4、系爭土地依法應係於 83 年 1 月 10 日獲准開發後 1 年內申請雜項執照，且係於雜項工程完成後始得申領雜項使用執照，本件系爭土地之雜項使用執照乃於 86 年 1 月 31 日領得，斯時本件開發案已近完成，系爭土地並於依法向主管機關申請查驗合格後，於 87 年 6 月 17 日完成變更編定為適用田賦之國土保安用地。

5、系爭土地乃經查驗合格後，始申請變更編定為國土保安用地，依法自完成變更編定為國土保安用地之日起即應課徵田賦。

（四）又系爭土地於 87 年 6 月 17 日經完成變更編定為國土保安用地，依土地稅法之規定，自當年度起，原處分機關即應依地政機關檢送之資料對系爭土地課徵田賦：

1、如前所述，依據土地稅法施行細則第 21 條第 1 項規定，編定為國土保安用地之土地，乃屬土地稅法第 22 條第 1 項所稱“依法編定之農業用地”。

2、查系爭土地於 87 年 6 月間完成變更編定為國土保安用地，依法自完成變更編定當年度即應課徵田賦。

3、又地籍資料異動後，主管稽徵機關應依地政機關編送之資料核定課徵田賦抑或地價稅：

（1）依土地稅法施行細則第 24 條第 1 項第 1 款規定：「徵收田賦之土地，依下列規定辦理：一、第 21 條之土地，分別由地政機關或國家公園管理機關按主管相關資料編造清冊，送主管稽徵機關。」。

（2）又依土地稅法第 40 條規定：「地價稅由直轄市或縣（市）主管稽徵機關按照地政機關邊送之地價歸戶冊及地籍異動通知資料核定，每年徵收一次，必要時得分二期徵收；其開

徵日期，由省（市）政府定之。」

（3）綜上，依法地政機關應將徵收田賦之土地編送清冊送主管稽徵機關，主管稽徵機關應依地政機關編送之資料核定課徵田賦抑或地價稅。

4、按系爭土地係於 87 年 6 月間完成變更編定為國土保安用地，則自當年度起，依法原處分機關即應主動依地政機關檢送之資料對系爭土地課徵田賦，並毋須當事人申請。實際上，系爭土地於 87、88 年度均課徵田賦。

5、又依原處分機關之答辯書所陳，原處分機關乃於 89 年起對系爭土地課徵地價稅，則因當時系爭土地早已完成變更編定而應課徵田賦，原處分機關於 89 年起在無任何理由下竟對系爭土地驟行改課地價稅顯於法不合等語。

（五）原處分機關之上級主管機關“財政部”，肯認因社區開發而變更編定為國土保安用地之土地，適用土地稅法第 22 條之規定徵收田賦：

1、系爭土地原係因供社區開發，而於取得雜項工程使用執照後，變更編定為山坡地保育區國土保安用地。變更編定後原課徵田賦，原處分機關於 89 年間無任何理由驟然改課地價稅。因類此案件，有遭改課地價稅者，亦有維持課徵田賦者，訴願人遂於 97 年初向立法委員陳情，請財政部就應如何適用予以研議，此合先陳明。

2、財政部於日前以 97 年 6 月 19 日台財稅字第 0970164510 號函覆立法委員，於該函說明中明確表示，因社區開發而變更編定為國土保安用地之土地，適用土地稅法第 22 條之規定徵收田賦，該函文之「主旨及說明二、三」內容如次：主旨：○○股份有限公司所有山坡地作社區整體開發為住宅區中依法編定為國土保安用地之土地，如經農業主管機關認定作農業使用，其 97 年度應徵收田賦抑或課徵地價稅一案，復請查照。說明：二、按「本法所稱農業用地，指供農作、森林、養殖、畜牧及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、漁用碼頭、水稻育苗用地、儲水池、農用溫室及其他農用之土地；……」「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、……」分別為 89 年 1 月 26 日土地稅法第 10 條（平均地權條例第 3 條第 3 款）修正前、

後所明定。又按「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。」為土地稅法第 22 條第 1 項（平均地權條例第 22 條第 1 項）前段所明定。另依土地稅法施行細則第 21 條（平均地權條例施行細則第 34 條）規定，本法（條例）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為農牧用地、林業用地、養殖用地、鹽業用地、水利用地、生態保護用地、國土保安用地等土地。三、經查旨揭土地於社區開發整地取得雜項工程使用執照後，因列為不可開發區及保育區，而依法變更編定為山坡地保育區國土保安用地，按前揭土地稅法施行細則第 21 條（平均地權條例施行細則第 34 條）規定，該用地為所列舉農業用地之範圍，尚無疑義；次查非都市土地開發審議作業規範對於不可開發區及保育區列為國土保安用地之目的，在於維持原始地形地貌及維持基地自然淨化空氣、涵養水源、平衡生態之功能，尚未脫離前揭土地稅法第 10 條（平均地權條例第 3 條第 3 款）於 89 年 1 月 26 日修正後所稱農業用地之定義，故如未有變更為非農業使用之事實，仍可適用同法第 22 條（同條例第 22 條）規定徵收田賦。

3、綜上，訴願人前一再主張，土地稅法有關農業用地應適用課徵田賦之規定，並未區別各該土地係因何種原因經編定抑或變更編定為農業用地而有例外規定不得適用課徵田賦之限制，確屬實無訛。財政部亦肯認因社區整體開發而需依法變更編定為國土保安用地之土地，仍可適用土地稅法第 22 條規定徵收田賦。

（六）按系爭土地係依法編定為應適用課徵田賦之山坡地保育區國土保安用地，依法本應課徵田賦。復且，依據前揭財政部函釋，社區開發整地取得雜項工程使用執照後，因列為不可開發區及保育區，而依法變更編定為山坡地保育區國土保安用地，按前揭土地稅法施行細則第 21 條（平均地權條例施行細則第 34 條）規定，該用地為所列舉農業用地之範圍，尚無疑義，可適用同法第 22 條（同條例第 22 條）規定徵收田賦。

（七）綜上，原處分機關僅以系爭土地屬“○○安居社區”整體開發建築計畫之一環，即認已有積極開發變更為非農業使用無任何理由，驟行改課地價稅，明顯於法不合。訴願人請求改課田賦並退還地價稅款及利息應得准許。

三、答辯及補充答辯意旨略謂：

（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。」、「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。」分別為土地稅法第 10 條、第 14 條、第 22 條第 1 項前段及同法施行細則第 21 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。」、「吳○○君所有坐落xx地號等 3 筆原課徵地價稅之公共設施未完竣地區土地，如經查明其已恢復作農業使用並符合課徵田賦之規定，准自申請之當年起改課田賦。」及「有關徐○○君所有…原課田賦之土地，因未作農業使用改按一般用地稅率課徵地價稅，嗣如經查明確已恢復作農業使用，應自何時起恢復課徵田賦一案，請參照本部 89 年 7 月 15 日台財稅第 0890454860 號函辦理。」分別為財政部 79 年 6 月 18 日台財稅第 790135202 號、89 年 7 月 15 日台財稅第 0890454860 號及同年 9 月 4 日台財稅第 0890456247 號函釋所明定。

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：「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）查已規定地價之非都市土地，除依法編定之農業用地者外，應課徵地價稅，其編定之農業用地變更為非農業使用者，已非土地稅法所稱之農業用地，不得依該法規定徵收田賦，自應課徵地價稅，有最高行政法院 87 年判字第 1441 號判決要旨參照。本件系爭○○○地號等 104 筆土地原為農地課徵田賦，嗣開挖整地，建屋規劃，從事「○○安居社區」住宅社區整體開發，於 86 年取得雜項使用執照【雜項使用執照字號為（86）建都字第 00008、00009 號，原雜項執照字號為 84 建都字第 000010、000009 號】，系爭土地有整地之事實，已非作農業使用，應自實際變更使用之次年期起改課地價稅，故系爭土地應為課徵地價稅之土地，並非屬課徵田賦之土地，又訴願人於 87 年 7 月間以買賣為原因申報土地現值，其土地增值稅申報書並未表示作農業使用，且原所有權人為辦理整地所投入之土地改良費用，亦已於系爭土地申報移轉現值時，申請抵減移轉現值總額 2 億 4,605 萬元，並准予據以計算抵減應納之土地增值稅，此有新竹縣政府建設局 86 年 9 月 22 日 86 建都字第 35505、35506 號函檢附之改良土地費用證明書及雜項使用執照影本附卷可稽，依財政部 79 年 6 月 18 日台財稅第 790135202 號函釋規定，暨參照最高行政法院 87 年判字第 1441 號判決要旨，系爭土地雖為農業用地，惟實際已不作農業使用，已非土地稅法所稱之農業用地，不得依該法規定徵收田賦（依土地稅法第 27 條之 1 規定暨行政院 76 年 8 月 20 日台 76 財字第 19365 號函，為減輕農民負擔，田賦已自 76 年第 2 期起停徵），自應課徵地價稅，故訴願人於 88 年 1 月取得系爭土地後，自應繼續課徵地價稅。

- (三) 次查訴願人為營利事業單位，其於經濟部登記之營業項目中，雖然有農作物栽培業、農業服務業、休閒農業、造林業、森林遊樂區經營業等，惟其申請營業稅籍時，登記之項目僅為「投資顧問服務」，嗣又異動為「土木工程顧問、室內設計、室內裝潢工程」，有「營業稅歷史檔查詢」畫面附卷可稽，且訴願人取得系爭土地後，仍以起造人身分，繼續從事「○○安居社區」住宅社區整體開發，故系爭 104 筆土地顯非以農業發展為目的經營。
- (四) 再查「○○安居社區」開發建築計畫，必須將系爭 104 筆土地列入該開發建築計畫，始得許可開發，並獲得該開發建築計畫基地之各分區使用之建築面積。換言之，如無系爭土地，即無「○○安居社區」之開發建築計畫，此亦為訴願人所不爭執。系爭土地嗣後依「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，且依規定不得再申請開發，不得列為其他開發申請案件之保育區，此亦為「○○安居社區」整體開發計畫所必需，訴願人於開發計畫完成后，卻主張將該開發建築計畫基地中已編定為國土保安用地部分之土地，自該開發計畫案中予以切割，且單獨視為農業用地，而申請課徵田賦，顯非合理。故系爭土地雖編定為國土保安用地，惟屬「○○安居社區」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，訴願人所訴，顯係誤解法令。則原核定揆諸前揭法條及財政部函釋規定課徵地價稅，並無不合，本處復查決定遞予維持亦無不當，敬請 續予維持。
- (五) 又訴願人於 94 年 7 月 15 日請求系爭土地課徵田賦並請求退還歷年之地價稅乙案，原經竹東分處以 94 年 8 月 11 日新縣稅東一字第 0940083645 號函否准，訴願人不服提起訴願（系爭 104 筆土地及○○○、○○○、○○○…地號等 108 筆土地），經新竹縣政府 95 年 4 月 24 日府行法字第 0950057869 號訴願決定書決定「一、原處分有關新竹縣寶山鄉○○○、○○○、○○○、○○○地號等 4 筆土地部分，訴願不受理。二、其餘原處分撤銷，由原處分機關於收受決定書之次日起 60 日內另為處分。」，嗣經竹東分處重新查核後以 95 年 6 月 27 日新縣稅東一字第 0950047766 號函復「貴公司所有寶山鄉○○○等 104 筆土地，依規仍應課徵地價稅。」，訴願人仍表不服，提起訴願遭駁回，循序提起行政訴訟，經臺北高等行政法院 96 年度訴字第 668 號判

決「原告之訴駁回。訴訟費用由原告負擔。」，訴願人猶有不服，以原判決理由違背法令為由，提起上訴，該案尚在最高行政法院審理中，併予陳明

(六) 又訴願人 97 年 6 月 13 日主張本處前於 95 年 5 月間履勘系爭土地之實際使用情形，請求本處先將系爭土地回復課徵田賦後，再就違規部分依其面積改課地價稅乙節，查本處竹東分處前於 95 年 5 月 4 日及 95 年 5 月 10 日會同寶山鄉公所農經課及竹東地政事務所人員逐筆實地會勘結果，系爭土地均已開發為社區邊界之坡地及水溝、擋土牆、雜樹林間專供社區住戶使用登山觀景休閒步道、社區內人工造景之草皮草地草坪花園、人行道、停車場、道路及柏油路和建物間距應留設之空地，部分且已成為住戶之庭園景觀，積極開發為「○○安居社區」內劃設各種分區供社區使用之土地，故系爭土地雖編定為國土保安用地，惟屬「○○安居社區」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，訴願人所訴，顯係誤解法令。則原核定揆諸前揭法條及財政部函釋規定課徵地價稅，並無不合，本處復查決定遞予維持亦無不當。

(七) 訴願人 97 年 7 月 16 日檢送財政部 97 年 6 月 19 日台財稅字第 09700164510 號函，認系爭土地經社區開發整地取得雜項工程使用執照後，因列為不可開發區及保育區，而依法變更編定為山坡地保育區國土保安用地，屬土地稅法施行細則第 21 條規定所列舉農業用地之範圍，應適用土地稅法第 22 條規定徵收田賦乙節，查訴願人以系爭土地編定為國土保安用地，前於 94 年 7 月 15 日向本處竹東分處申請依土地稅法第 22 條及同法施行細則第 21 條第 1 項規定課徵田賦，並請求退還歷年誤課之地價稅，經該分處會同竹東地政事務所指界，並經農業主管機關新竹縣寶山鄉公所勘查結果認定系爭土地係作社區開發使用，未認定作農業使用，有 94 年 8 月 4 日會勘紀錄表附卷可稽。嗣該分處復於 95 年 5 月 4 日及 95 年 5 月 10 日會同寶山鄉公所及竹東地政事務所人員，就系爭土地在「○○安居社區」內開發使用之情形，逐筆實地勘查結果，系爭土地均已積極開發為「○○安居社區」內劃設各種分區供社區使用之土地，故系爭土地雖編定為國土保安用地，惟屬「○○安居社區」整體開發建築計畫不可分割之一環，本就非作農業使用，自不得依土地稅法第 22 條規定徵收田賦，仍應

依法繼續課徵地價稅，並否准退還系爭土地歷年所繳納之稅額，訴願人不服該處分，遞經提起訴願遭駁回，循序提起行政訴訟，經臺北高等行政法院 96 年度訴字第 00668 號判決：「原告之訴駁回。訴訟費用由原告負擔。」，現由最高行政法院上訴審理中，合先敘明。次查財政部 97 年 6 月 19 日台財稅字第 09700164510 號函係就訴願人所有山坡地作社區整體開發為住宅區中依法編定為國土保安用地之土地，如經農業主管機關認定作農業使用，其 97 年度應徵收田賦抑或課徵地價稅一案，函復立法委員邱鏡淳國會辦公室，其說明略以：依農業發展條例第 39 條第 1 項及農業用地作農業使用認定及核發證明辦法第 3 條規定，農業用地作農業使用證明書之核發僅限辦理農業用地移轉或繼承、遺贈、贈與時，申請不課徵土地增值稅或免徵遺產稅、贈與稅、田賦之事項，其有效期限為 6 個月，系爭土地如經農業主管機關認定作農業使用，其 97 年度應如何課徵一節，因有無供作農業使用係屬事實認定問題，仍宜由該公司向本處提出申請，並提示其中部分土地已取具新竹縣寶山鄉公所核發之農業用地作農業使用證明書，供本處參辦。是以，縱訴願人檢附新竹縣寶山鄉公所於 97 年 4 月 18 日核發之農業用地作農業使用證明書，用以佐證系爭部分土地係作農業使用，依農業發展條例第 39 條第 1 項及農業用地作農業使用認定及核發證明辦法第 3 條規定，該證明書僅能在 97 年 4 月 18 日至 97 年 10 月 18 日之 6 個月期間內，限作為辦理農業用地移轉或繼承、遺贈、贈與時，申請不課徵土地增值稅或免徵遺產稅、贈與稅、田賦之事項使用，至該土地是否供作農業使用，而可適用土地稅法第 22 條規定課徵田賦，則屬事實認定問題，且實務上稽徵機關除遇有爭議案件洽請當地地政及農業機關共同會勘外，皆由其自行認定。本件系爭土地雖編定為國土保安用地，惟既屬「○○安居社區」整體開發建築計畫不可分割之一環，即非屬農業使用，與課徵田賦之要件即有未合。況訴願人既未於 96 年間依財政部 89 年 7 月 15 日台財稅第 0890454860 號暨同年 9 月 4 日台財稅第 0890456247 號函釋規定，提出系爭土地 96 年改課徵田賦之申請，亦未提示寶山鄉公所 96 年核發之農業用地作農業使用證明書供本處參辦，96 年度自仍應繼續課徵地價稅，訴願人所訴，顯係誤解法令。則原核定課徵 96 年地價稅揆諸前揭法條及財政部函釋規定，並無不合，本處復查決定遞予維持亦無不當云云。

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。」、「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為農牧用地、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。」分別為土地稅法第 10 條第 1 項第 1 款、第 14 條、第 22 條第 1 項及同法施行細則第 21 條第 1 項所明定。

次按財政部 79 年 6 月 18 日台財稅第 790135202 號函釋規定：「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。」。又「吳○○君所有坐落xx地號等 3 筆原課徵地價稅之公共設施未完竣地區土地，如經查明其已恢復作農業使用並符合課徵田賦之規定，准自申請之當年起改課田賦。」及「有關徐○○君所有…原課田賦之土地，因未作農業使用改按一般用地稅率課徵地價稅，嗣如經查明確已恢復作農業使用，應自何時起恢復課徵田賦一案，請參照本部 89 年 7 月 15 日台財稅第 0890454860 號函辦理。」分別為財政部 89 年 7 月 15 日台財稅第 0890454860 號及 89 年 9 月 4 日台財稅第 0890456247 號函釋所明定。

又按內政部 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。」。

二、卷查訴願人主張系爭104筆土地已於開發完成後，依規辦理變更各該土地之使用分區為山坡地保育區國土保安用地，依土地稅法及同法施行細則規定，係為農業用地應課徵田賦，依據財政部83年8月4日台財稅字第831604557號函釋規定，非都市土地經依法編定為山坡地保育區林業用地閒置不用者仍有課徵田賦規定之適用，系爭土地一直均維持從來之使用，原處分機關實無將系爭土地課徵地價稅之理由云云。經查，系爭寶山鄉○○○之104筆土地係為「○○安居社區」開發建築計畫內土地，並於86年取得雜項執照，開挖整地，建屋規劃，參照前揭財政部79年6月18日台財稅第790135202號函釋意旨，系爭土地即已變更為非農業使用；又系爭土地於開發完成後雖辦理變更使用分區為國土保安用地，惟參照前揭內政部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」之內容，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。經查，系爭土地列為不可開發區及保育區，編定為國土保安用地，係為符合非都市土地住宅社區開發申請案，必須依「非都市土地山坡地住宅社區開發審議規範」規定辦理所為之變更編定，亦即本案系爭土地變更編定為國土保安用地係為主管機關許可開發「○○安居社區」開發建築計畫之必要條件，系爭土地既屬整體開發計畫之一部分，實際上已不作農業生產使用，尚非可視為農業用地，自無土地稅法第22條第1項規定之適用，（台北高等行政法院96年度訴字第00668號判決參照），訴願人之主張顯非可採。

三、次查訴願人主張系爭土地於87年6月17日變更編定為國土保安用地，原處分機關即應依地政機關檢送之資料，自當年度起對系爭土地課徵田賦云云，參照台北高等行政法院96年度訴字第00668號判決意旨，「『按已規定地價之非都市土地，除依法編定之農業用地者外，應課徵地價稅；其編定之農業用地而變更為非農業使用者，已非土地稅法所稱之農業用地，不得依該法規定徵收田賦，自應課徵地價稅（最高行政法院87年判字第1441號判

決意旨參照)。經查，本件系爭 104 筆土地雖變更編定為國土保安用地，惟其已供作「○○安居社區」住宅社區整體開發用途，已非實際上作為農業使用，尚非符合土地稅法第 10 條所謂之「農業用地」，亦無從適用同法第 22 條地 1 項所謂非都市土地依法編定之「農業用地」徵收田賦之規定，已如前述。且系爭 104 筆土地經被告逐筆實地會勘結果，系爭土地經原告積極開發作為社區邊界之坡地及水溝、擋土牆、人行道、停車場等之非供農業使用等情，有被告所屬竹東分處於 95 年 5 月 10 日會同寶山鄉公所及竹東地政事務所之會勘紀錄表、土地明細表等件影本及照片 133 幀附原處分卷（第 2 至第 94 頁及第 136 頁至第 138 頁）可稽。是以系爭土地雖編定為國土保安用地，惟已積極開發變更為非農業使用，尚非屬土地稅法之農業用地。』，訴願人之主張尚非可採。

- 四、再查訴願人主張原處分機關之上級主管機關財政部於日前以 97 年 6 月 19 日台財稅字第 0970164510 號函覆立法委員，於該函說明中明確表示，因社區開發而變更編定為國土保安用地之土地，適用土地稅法第 22 條之規定徵收田賦，是以原處分機關僅以系爭土地屬“○○安居社區”整體開發建築計畫之一環，即認已有積極開發變更為非農業使用無任何理由，驟行改課地價稅，明顯於法不合云云，經查上開財政部 97 年 6 月 19 日台財稅字第 0970164510 號函之主旨為「○○股份有限公司所有山坡地作社區整體開發為住宅區中依法編定為國土保安用地之土地，如經農業主管機關認定作農業使用，其 97 年度應徵收田賦抑或課徵地價稅一案，復請查照。」且該函文說明四中指示「旨揭土地如經農業主管機關認定作農業使用，其 97 年度應如何課徵一節，因有無供作農業使用係屬事實認定問題，仍宜由該公司向新竹縣政府稅捐稽徵局提出申請，並提示其中部分土地已取具新竹縣寶山鄉公所核發之農業用地作農業使用證明書，供該局參辦。」，惟查，訴願人既未於 96 年間依前揭財政部 89 年 7 月 15 日台財稅第 0890454860 號及 89 年 9 月 4 日台財稅第 0890456247 號函釋規定，提出系爭土地 96 年改課徵田賦之申請，亦未依前揭財政部 97 年 6 月 19 日台財稅字第 0970164510 號函釋意旨提示寶山鄉公所 96 年核發之農業用地作農業使用證明書供原處分機關參辦，從而，揆諸首揭法規及財政部函釋意旨，原處分機關仍對系爭土地課徵 96 地價稅之處分尚無不合，其於 97 年 3 月 25 日新縣稅法字

第 0960048679 號復查決定書所為之處分 應予以維持。至於兩造其餘攻擊防禦方法，核與本件訴願結果不生影響，自無需一一斟酌，併此敘明。

五、綜上論結，本件訴願為無理由，爰依訴願法第 79 條第 1 項之規定，決定如主文。

中 華 民 國 97 年 10 月 27 日

