

訴願人：○○○○股份有限公司

訴願人：○○○、○○○、○○○、○○○

原行政處分機關：新竹縣稅捐稽徵處

緣訴願人因 95 年地價稅事件，不服原處分機關 96 年 1 月 22 日新縣稅法字第 0950033927 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○○○○股份有限公司所有坐落寶山鄉○○○地號等 96 筆土地、○○○所有坐落寶山鄉○○○地號等 223 筆土地、○○○所有坐落寶山鄉○○○地號等 4 筆土地、○○○所有坐落寶山鄉○○○地號等 23 筆土地、○○○所有坐落寶山鄉○○○地號等 26 筆土地，經原處分機關核定 95 年地價稅分別為新台幣（以下同）83 萬 7,634 元、274 萬 9,547 元、4,906 元、1 萬 3,259 元、5 萬 7,701 元，訴願人等不服，提起復查，未獲變更，遂僅就全部課徵地價稅之土地當中之 145 筆土地（如附表）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）財政部 68 年 6 月 25 日台財稅第 34217 號函釋違反土地稅法第 14 條規定以及內政部 88 年 9 月 28 日內政部台 88 內營字第 8874729 號函公布之「非都市土地開發審議規範」總編第 21 點及高爾夫球場專編第 2 點並無記明不可開發區及保育區之國土保安用地應課徵地價稅之規定，所以系爭土地經核准「變更編定」後已非營業用地，而應屬「農業用地」並實際作為「農業使用」，從而課徵地價稅亦非適法。

（二）訴願人等所有土地內之系爭○○○地號等 145 筆土地（詳如附表），奉新竹縣政府核准變更編定為農地即「國土保安用地」，坐落在保育區，實際保持原貌之原始林狀態，現在仍供農作森林，保育區使用，有新竹縣寶山鄉公所出具之 95 年 11 月 21 日及 96 年 1 月 8 日寶經農字第 0950008946、0950009724 號農業用地作農業使用證明書，證明為農業用地供作農業使用，並

非供作高爾夫球場球道、停車場、建物或球場設備之用，屬土地稅法第 22 條規定課徵田賦之土地，故本案課徵地價稅，顯然違背平均地權條例第 22 條第 1 項及同條例施行細則第 34 條、土地稅法第 22 條及同法施行細則第 21 條規定等語。

三、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。」、「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。」、「供左列事業直接使用之土地，按千分之十計徵地價稅。但未按目的事業主管機關核定規劃使用者，不適用之：二、私立公園、動物園、體育場所用地。」、「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。」、及「依第 17 條及第 18 條規定，得適用特別稅率之用地，土地所有權人應於每年（期）地價稅開徵 40 日前提出申請，逾期申請者，自申請之次年期開始適用。」分別為土地稅法第 10 條第 1 項第 1 款、第 14 條、第 18 條第 1 項第 2 款、第 22 條第 1 項 及第 41 條第 1 項所明定。

次按「依本法第 18 條第 1 項特別稅率計徵地價稅之土地，指左列各款土地經按目的事業主管機關核定規劃使用者。三、私立公園、動物園、體育場所用地：為經目的事業主管機關核准設立之私立公園、動物園及體育場所使用範圍內之土地。」、「土地所有權人，申請適用本法第 18 條特別稅率計徵地價稅者，應填具申請書，並依左列規定，向主管稽徵機關申請核定之：二、其他按特別稅率計徵地價稅之土地：應檢附目的事業主管機關核准或行政院專案核准之有關文件及使用計畫書圖或組織設立章程或建築改良物證明文件。」及「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。」分別為土地稅法施行細則第 13 條第 3 款、第 14 條第 1 項第 2 款及第 21 條第 1 項所明定。

又財政部 68 年 6 月 25 日台財稅第 34217 號函釋：「關於高爾夫球場用地應如何課徵土地稅乙案，經本部邀請內政部、省市政廳局等有關機關開會研商，並獲致結論如下，希依會商結論辦理：．．．（二）高爾夫球場用地，如屬土地稅法第 22 條各款規

定之土地，可否認為「仍作農業使用」課徵田賦？結論：依據內政部 68/07/31 台內地字第 17003、19295 號函復意見，認為高爾夫球場既屬體育館場，實際上已不作農業生產使用，不應視為農業用地，故高爾夫球場用地，除屬土地稅法第 22 條第 1 項第 7 款（編者註：現行法第 22 條第 1 項）「非都市土地未規定地價者」外，其屬已規定地價之土地者，仍應課徵地價稅。」。

末按「本規則所稱高爾夫球場，係指設有發球區（台）、球道、球洞區之球場與其附屬建築物及設施。」、「本規則之主管機關：在中央為行政院體育委員會；在直轄市為直轄市政府；在縣（市）為縣（市）政府。本規則所定事項，涉及目的事業主管機關職掌者，由主管機關會同各目的事業主管機關辦理。前項中央主管機關及目的事業主管機關權責劃分如左：一、行政院體育委員會：主管球場之體育設施、活動與籌設、開放使用之許可及撤銷等相關事項。二、內政部：主管球場土地使用編定、球場開發計畫、建築管理等相關事項。三、國防部：主管球場涉及國防軍事安全等相關事項。四、財政部：主管球場使用國有土地及稅捐徵課等相關事項。五、經濟部：主管球場涉及水利、電力設施、礦區及球場營利事業登記等相關事項。六、行政院農業委員會：主管球場水土保持、使用林地、農地及農藥等相關事項。七、行政院環境保護署：主管球場環境保護、環境影響評估及水源水質保護等相關事項。」分別為高爾夫球場管理規則第 2 條第 1 項及第 3 條第 1 項所明定。

又內政部 88 年 9 月 28 日內政部台 88 內營字第 8874729 號函公布之「非都市土地開發審議規範」總編第 21 點及高爾夫球場專編第 2 點分別規定「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開發基地。」、「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的百分之 25；且百分之 70 的保育區應維持原始之地形面貌，不得變更地形。」。

- (二) 查系爭土地原即按一般用地稅率課徵地價稅，嗣經新竹縣政府 93 年 9 月 6 日府地用字第 0930113264 號函核准變更編定為特定專用區國土保安用地，本處竹東分處遂據竹東地政事務所 93 年 9 月 7 日東地所行華字第 0930005414 號函檢附新竹縣寶山鄉○○○段非都市土地使用編定清冊，將系爭土地自 93 年起改課徵田賦。嗣因竹東分處發現系爭土地應依新竹縣政府 92 年 6 月 24

日府地用字第 0920067603 號函限依其高爾夫球場開發計畫作為保育區使用，已非屬上開法條之農業用地，依財政部 68 年 6 月 25 日台財稅第 34217 號函釋規定，仍應課徵地價稅，竹東分處遂於 94 年 5 月間補徵系爭土地 93 年地價稅差額，並據以核定訴願人等 94 年及 95 年地價稅。

- (三) 按高爾夫球場管理規則第 2 條第 1 項所稱高爾夫球場，係指設有發球區（台）、球道、球洞區之球場與其附屬建築物及設施。查訴願人○○○股份有限公司為高爾夫球場使用，申請將系爭土地變更為國土保安用地，係因該高爾夫球場之開發案必須依內政部訂定之「非都市土地開發審議規範」總編第 21 點及高爾夫球場專編第 2 點規定辦理，並經內政部 89 年 10 月 24 日台內營字第 8984686 號函同意開發計畫許可後，依「非都市土地使用管制規則」變更編定，且系爭土地確係坐落在本轄寶山鄉○○高爾夫球場範圍線內，有新竹縣政府 95 年 3 月 16 日府地用字第 0950033647 號函檢附之 92 年 6 月 6 日府地用字第 0920059404 號函及訴願人○○○股份有限公司於 92 年 3 月 20 日非都市土地編定變更申請書暨○○高爾夫球場變更編定計畫圖、地籍圖、配置圖（土地使用計畫圖）影本附卷可稽，此亦為訴願人等於復查申請書中所自承，訴願人等於補徵 93 年地價稅事件上訴狀中（96 年訴第 913 號）亦提及系爭土地係在球道邊圍之林木。故系爭土地縱維持原地形地貌，亦係因整體開發高爾夫球場依規定所應保留之保育區面積，為開發該高爾夫球場所必要。又○○高爾夫球場網頁介紹「○○高爾夫球場，是全長超過 7007 碼，全球場 18 洞標準桿 72 桿的標準球場，於 83 年開發，86 年 12 月開始營運．．．」，而訴願人○○○股份有限公司○○營業所於 86 年 9 月 24 日申請設立營業稅稅籍，經營○○高爾夫球場，並於 86 年 10 月 1 日向本處竹東分處辦理娛樂稅稅籍登記，自 86 年 10 月起代徵報繳娛樂稅，有「娛樂稅稅籍管理查詢作業」及「娛樂稅徵銷檔查詢畫面」影本附卷可稽。故系爭土地雖於 93 年變更編定為國土保安用地，惟在○○高爾夫球場範圍內，實際上亦係供高爾夫球場使用，且自 86 年即有營業之事實，本質仍為高爾夫球場營運使用範圍內之用地，係為體育館場用地，顯非以農業經營為目的，自不應視為農業用地，且其屬已規定地價之土地，自無土地稅法第 22 條第 1 項規定課徵田賦之適用，依同法第 14 條及主管球場稅捐徵課之中央主管機關財政部 68 年 6

月 25 日台財稅第 34217 號函釋（參見財政部稅制委員會 92 年 12 月編印之土地稅法令彙編第 34 頁）規定應課徵地價稅，訴願人等所訴，顯係誤解法令。原核定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，敬請 續予維持。

（四）又○○高爾夫球場如經按目的事業主管機關行政院體育委員會核准設立，訴願人等自可填具申請書檢附核准之有關證明文件，申請適用土地稅法第 18 條規定按特別稅率千分之 10 計徵地價稅。暨訴願人等不服本處補徵渠等系爭土地 93 年地價稅差額及不服核定 94 年地價稅，亦提起行政救濟，補徵 93 年地價稅差額乙案業經台北高等行政法院 95 年 12 月 7 日 95 年訴字第 913 號判決駁回，94 年地價稅案亦經新竹縣政府訴願駁回在案，併予陳明云云。

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 68 年 6 月 25 日台財稅第 34217 號函釋：「關於高爾夫球場用地應如何課徵土地稅乙案，經本部邀請內政部、省市財政廳局等有關機關開會研商，並獲致結論如下，希依會商結論辦理：．．（二）高爾夫球場用地，如屬土地稅法第 22 條各款規定之土地，可否認為「仍作農業使用」課徵田賦？結論：依據內政部 68/07/31 台內地字第 17003、19295 號函復意見，認為高爾夫球場既屬體育館場，實際上已不作農業生產使用，不應視為農業用地，故高爾夫球場用地，除屬土地稅法第 22 條第 1 項第 7 款（即現行法第 22 條第 1 項）「非都市土地未規定地價者」外，其屬已規定地價之土地者，仍應課徵地價稅。」。

又按內政部 88 年 9 月 28 日內政部台 88 內營字第 8874729 號函公

布之「非都市土地開發審議規範」總編第 21 點及高爾夫球場專編第 2 點分別規定「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開發基地。」、「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的百分之 25；且百分之 70 的保育區應維持原始之地形面貌，不得變更地形。」。

二、卷查訴願人主張財政部 68 年 6 月 25 日台財稅第 34217 號函釋違反土地稅法第 14 條規定以及內政部 88 年 9 月 28 日內政部台 88 內營字第 8874729 號函公布之「非都市土地開發審議規範」總編第 21 點及高爾夫球場專編第 2 點並無記明不可開發區及保育區之國土保安用地應課徵地價稅之規定，所以系爭土地經核准「變更編定」後已非營業用地，而應屬「農業用地」並實際作為「農業使用」，從而課徵地價稅亦非適法云云。惟查農業用地課徵田賦，除應屬土地稅法施行細則第 21 條第 1 項所規定之使用分區類別外，本質上必需該土地是供做土地稅法第 10 條第 1 項第 1 款所規定「農作、森林、養殖、畜牧及保育」使用者，方符課徵田賦之精神。而高爾夫球場範圍內用地，本質上係供球友、遊客使用、瀏覽、休憩之用，如高爾夫球場未依內政部 88 年 9 月 28 日台 88 內營字第 8874729 號函公布之「非都市土地開發審議規範」保留一定比例之原始林貌，不僅不能獲得開發之許可，也不會具有高爾夫球場之性質，故於球場範圍內之土地雖保持原始林貌並具有土地稅法施行細則第 21 條第 1 項所規定之使用分區類別，惟其本質乃球場營業使用，而非供農作、森林、養殖、畜牧及保育使用。前揭財政部 68 年 6 月 25 日台財稅第 34217 號函釋內容，與土地稅法之本旨並無違誤，自得予以援用。(台北高等行政法院 95 年度訴字第 2028 號判決參照)。又本案系爭土地本質仍為高爾夫球場營業範圍內土地，不符前揭土地稅法第 10 條第 1 項規定使用，是以訴願人主張系爭土地為國土保安用地，且仍為原始林貌，應課徵田賦，尚非可採。

三、又查本案訴願人主張其所有土地內之系爭○○○地號等 145 筆土地，奉本府核准變更編定為農地即「國土保安用地」，坐落在保育區，實際保持原貌之原始林狀態，現在仍供農作森林，保育區使用，有新竹縣寶山鄉公所出具之 95 年 11 月 21 日及 96 年 1 月 8 日寶經農字第 0950008946、0950009724 號農業用地作農業使用證明書，證明為農業用地供作農業使用，並非供作高爾夫球場球道、停車場、建物或球場設備之用，屬土地稅法第 22 條規定課徵

田賦之土地，故本案課徵地價稅，顯然違背平均地權條例第 22 條第 1 項及同條例施行細則第 34 條、土地稅法第 22 條及同法施行細則第 21 條規定云云。惟查本案訴願人等所有系爭土地位於本縣寶山鄉○○高爾夫球場內，即供高爾夫球場使用，為訴願人等於復查申請書所不爭執，有該復查申請書影本附卷可稽。且訴願人○○○股份有限公司○○營業所於 86 年 9 月 24 日申請設立營業稅稅籍，經營○○高爾夫球場，有財政部稅務入口網之營業登記資料公示查詢影本附於原處分卷可稽，另訴願人○○○股份有限公司○○營業所於 86 年 10 月 1 日向原處分機關辦理娛樂稅稅籍登記，及自 86 年 10 月起代徵報繳娛樂稅，分別有原處分機關所提供之「娛樂稅稅籍管理查詢作業」影本及「娛樂稅徵銷檔查詢畫面」影本附卷可稽。是以系爭土地既為高爾夫球場用地，又該球場自 86 年 10 月即有營業之事實，自不應視為農業用地。再查，原處分機關向本府查證系爭土地確係座落在○○高爾夫球場範圍線內，有本府 95 年 3 月 16 日府地用字第 0950033647 號函檢附訴願人○○○股份有限公司於 92 年 3 月 20 日申請系爭土地依「非都市土地使用管制規則」第 28 條規定使用分區及編地變更申請書暨○○高爾夫球場變更編定計畫圖、配置圖（土地使用計畫圖）附卷可稽。足徵系爭土地雖於 93 年變更編定為國土保安用地，惟屬高爾夫球場營運範圍內之用地，顯非以農業經營為目的，參照前揭財政部 68 年 6 月 25 日台財稅第 34217 號函釋意旨，原處分機關認定系爭土地為高爾夫球場用地，不應視為農業用地，並非無據，且系爭土地係屬已規定地價之土地，依土地稅法第 14 條及第 22 條第 1 項規定，自應課徵地價稅。是以訴願人之主張，顯非可採。從而，原處分機關所為 96 年 1 月 22 日新縣稅法字第 0950033927 號復查決定，揆諸首揭規定，並無不合，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，自無需一一斟酌，併此敘明。

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

中 華 民 國 96 年 4 月 23 日