

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 97 年及 98 年地價稅事件，不服原處分機關 99 年○月○日新縣稅法字第○○○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、緣訴願人於 97 年 9 月 3 日檢附農業用地作農業使用證明書，證明所有坐落新竹縣寶山鄉○○段○○小段○○○地號等 11 筆土地為農業用地，及 97 年 9 月 17 日以所有寶山鄉○○段○○小段○○○等 93 筆地號土地（以下稱系爭土地），皆係山坡地保育區之國土保安用地，未做非農業使用，分別向原處分機關所屬竹東分局申請應依財政部 97 年 6 月 19 日台財稅字第 09700164510 號函復之意旨，適用土地稅法第 22 條規定課徵田賦，經該分局於 99 年 1 月 18 日以新縣稅東一字第 0990080174 號函核定系爭土地連同其他 16 筆土地，仍應按一般用地稅率課徵地價稅，訴願人不服，提起復查，原處分機關以 99 年○月○日新縣稅法字第○○○號復查決定書駁回訴願人之申請，訴願人不服，遂向本府提起訴願。

二、訴願意旨略謂：

- （一）系爭土地於 87 年 6 月 17 日經查驗合格後完成變更編定為應課徵田賦之國土保安用地，依法應課徵田賦而非地價稅，同時 87 年及 88 年二個年度都未課地價稅，而以田賦計算之。依據土地稅法第 22 條及土地稅法施行細則第 21 條規定，國土保安用地應課徵田賦。
- （二）財政部 97 年 6 月 19 日台財稅字第 097000164510 號函釋略以：「經查旨揭土地於社區開發整地取得雜項使用執照後，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 日修正後之農業用地定義，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。」，訴願人所提示其中部分土地以取得新竹縣寶山鄉公所核發之農業用地做農業使用證明書，供原處分機關參辦。

- (三) 歷年來訴願人一再向原處分機關洽商系爭土地改課田賦課稅，然原處分機關皆稱 96 年以前的案件都未提出申請，今 97、98 年度已具備相關佐證提出申請改課田賦，遲未獲得核准。
- (四) 行政院農業委員會 98 年 12 月 16 日農企字第 0980167116 號函釋略以：「有關依非都市土地開發審議規範申請整體開發之基地，經依非都市土地使用管制規則規定變更編定之國土保安用地者，於土地移轉時，應不予核發農業用地作農業使用證明書。」
- (五) 綜上所陳，原處分機關否准訴願人所請已然嚴重損害訴願人權益，請准予撤銷原處分，並依法逕為變更准予退稅之決定，以維訴願人權益。

三、答辯暨補充答辯意旨略謂：

- (一) 經查系爭土地其中 89 年至 93 年之地價稅均經訴願人完納，並未提起行政爭訟而告確定。嗣訴願人於 94 年 7 月 15 日以系爭土地應課徵田賦，併同請求原處分機關退還已核課確定之 89 年至 93 年之地價稅，經原處分機關否准所請後，循序提起行政救濟，訴經最高行政法院於 98 年 10 月 8 日以 98 年度判字第○○○號判決維持原處分而告確定在案。95 年之地價稅訴願人亦如期繳納且未提起行政爭訟而告確定。又 96

年地價稅訴願人雖仍不服，並以系爭土地應課徵田賦，及其中之○○○地號等 11 筆土地，取得農業用地作農業使用證明書證明係農業用地為由，申請復查，未獲變更，提起訴願，亦遭駁回，再循序提起行政訴訟，經臺北高等行政法院 97 年度訴字第○○○號判決維持原核定稅額後，提起上訴，目前刻正在最高行政法院審理中，先予陳明。

(二) 次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」申請開發「聯華電子安居社區」開發建築計畫內土地，前於 84 年取得雜項執照(84 建都字第 000010、000009 號)，開挖整地，建屋規劃，並在開發完成後於 86 年取得雜項使用執照【(86) 建都字第 00008、00009 號】(註：非都市土地變更編定執行要點係於 88 年 9 月 3 日始公布，該開發案並未適用該要點規定)。則系爭土地有整地之事實，已非作農業使用，非屬土地稅法所稱之農業用地，自非屬課徵田賦之土地(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)，依財政部 79 年 6 月 18 日台財稅第 790135202 號函釋規定意旨，應自實際變更使用之次年期起改課地價稅。故訴願人於 88 年 1 月間登記取得系爭土地後，除 88 年地價稅逾稅捐稽徵法第 21 條規定之 5 年核課期間，不得補徵外，自 89 年起均按一般用地稅率課徵地價稅，並無違誤。

(三) 訴願人取得系爭土地後，係以起造人身分，繼續從事「○○○社區」住宅社區之整體開發，又「○○○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「○○○社區」之開發建

築計畫，此亦為訴願人所不爭執。系爭土地嗣後雖依「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，但依「非都市土地山坡地住宅社區開發審議規範」之規定已不得再申請開發，不得列為其他開發申請案件之保育區，並仍為「○○○社區」之一部分，且係供該社區使用。故訴願人於開發計畫完成後，主張該開發建築計畫基地中已編定為國土保安用地之土地為農業用地，應課徵田賦，即非合理。況且原處分機關所屬竹東分局就訴願人於 94 年 7 月 15 日申請系爭土地應自 94 年起課徵田賦，並申請退還 89 年至 93 年已繳納地價稅案，曾於 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，系爭土地經開發作為社區邊界之坡地及水溝、擋土牆等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「○○○社區」內劃設各種分區供社區使用之土地，此有勘查之土地明細表及照片影本可稽，是系爭土地雖編定為國土保安用地，惟屬「○○○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，此事實亦經最高行政法院 98 年度判字第○○○號判決維持原處分有案，則系爭土地 97 年及 98 年地價稅原處分機關仍繼續按一般用地稅率課徵地價稅，自屬有據。訴願人所訴系爭土地依法變更為國土保安用地，應依土地稅法第 22 條及同法施行細則第 21 條規定課徵田賦，委難採憑。

- (四)訴願人一再持財政部 97 年 6 月 19 日台財稅字第 09700164510 號函，主張系爭土地應課徵田賦，為減少爭議及保障納稅義務人權益，經原處分機關於 98 年 5 月 8 日再報請財政部核示，經財政部向行政院農業委員會函詢意見後，於 99 年 1 月 7 日以台財稅字第 09804765270 號函復原處分機關，並副

知全省各縣市地方稅捐稽徵機關，明確釋示系爭土地尚無土地稅法第 22 條規定課徵田賦之適用。而參照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。惟在後之釋示如與在前之釋示不一致時，在前之釋示並非當然錯誤，於後釋示發布前，依前釋示所為之行政處分已確定者，除前釋示確有違法之情形外，為維持法律秩序之安定，應不受後釋示之影響。」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。…」則前揭 99 年 1 月 7 日台財稅字第 09804765270 號函釋為財政部對土地稅法第 22 條規定所為之釋示，係闡明法規之原意，核與土地稅法及施行細則規定無違，原處分機關自應受其拘束。至財政部 97 年 6 月 19 日台財稅字第 09700164510 號函，係財政部函復立法委員陳情案之公文，況該函並已敘明有無供農業使用係屬事實認定問題。因系爭土地作為社區開發計畫之一部分且供社區使用，已非供農業使用如前所述，且系爭土地在財政部 99 年 1 月 7 日台財稅字第 09804765270 號函釋前尚未核課，則原處分機關核定系爭土地 97 年及 98 年按一般用地稅率核課地價稅，洵屬有據。則訴願人一再主張系爭土地 97 年及 98 年應依財政部 97 年之函釋意旨課徵田賦，而非依財政部 99 年之函釋規定課徵地價稅，即無可採。

- (五) 有關訴願人主張新竹市「○○○園區」社區開發已按田賦課稅及全國課稅應有一致性乙節，查新竹市「○○○園區」案係屬個案，對本案並無拘束力，況且經向新竹市稅務局查詢，「○○○園區」之「國土保安用地」於該局接獲財政部 99 年 1 月 7 日台財稅第 09804765270 號函釋後，已改課地價稅在案。而本案系爭土地既有前述變更非農業使用之情事，且

97 年及 98 年地價稅在上揭財政部函釋前尚未核定，兩案之案情不同，無法互相比較、相提並論，此有臺北高等行政法院 97 年度訴字第○○○號判決可資參照。至訴願人於 97 年 9 月 1 日及 97 年 9 月 17 日雖檢附新竹縣寶山鄉公所核發系爭土地中 11 筆土地之農業用地證明書，主張系爭 104 筆土地為農業用地，97 年地價稅應改課田賦乙節，查農業用地作農業使用認定及核發證明辦法第 3 條已明文規定：「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者。二、依本條例第 37 條第 1 項、第 2 項規定申請農業用地移轉不課徵土地增值稅者。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、贈與稅或田賦者。」故依上開辦法所取得之農業用地作農業使用證明書，僅可供申請興建自用農舍、農業用地移轉不課徵土地增值稅、免徵遺產稅、贈與稅及依農業發展條例第 38 條申請田賦之免徵等使用，至有關土地稅法之地價稅及田賦之稽徵，自不以取得農業使用證明書為要件，稽徵機關應就系爭土地是否作農業使用，依所查得之事實認定。則系爭土地究應課徵田賦或地價稅，該農業用地作農業使用證明書自不能作為論斷之依據，況行政院農業委員會業已於 98 年 12 月 16 日以農企字第 0980167116 號函復各縣市政府，並副知財政部、內政部略以：依非都市土地開發審議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之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；且系爭土地前經該會准予核發農業用地作農業使用證明書之 97 年 7 月 7 日農企字第 0970135343 號函應停止適用。是系爭土地 97 年及 98 年仍維持按一般用地稅率課徵地價稅，即無不合。原核定訴願人 97 年及 98 年

地價稅稅額，揆諸前揭法條及財政部函釋規定並無不合，敬請續予維持。

- (六) 又查本局就系爭 11 筆土地會同新竹縣寶山鄉公所及相關單位再為會勘乙節，查本局於 99 年 9 月 20 日函請該所訂定日期就系爭土地再為會勘，該所迄未函覆，經於 99 年○月○日電話洽詢，該所表示，依據行政院農業委員會 98 年 12 月 16 日農企字第 0980167116 號函釋規定，若國土保安用地係依非都市土地開發審議作業規範審議通過編定者，與農業發展條例所編定者有別，該等土地於移轉時，不宜核發農業用地作農業使用證明書，故是類國土保安用地，勿須再為會勘，即可不予核發農業用地作農業使用證明書。
- (七) 次查原處分機關業於 99 年○月○日以新縣稅法字第○○○號函請該所表示是否應予註銷上開農業用地作農業使用證明書，該所已於 99 年○月○日以寶農字第○○○號函請新竹縣政府釋示中。該所並業於 99 年○月○日以寶農字第○○○號函復略以：「…三、另依據行政院農業委員會 98 年 12 月 16 日農企字第 0980167116 號函略以，若『國土保安用地』係依『非都市土地開發審議作業規範』審議通過編定者，與『農業發展條例』所編定者有別，該等土地於移轉時，不宜核發農業用地作農業使用證明書，嗣後案件本所均依該函示辦理。」。
- (八) 經查系爭 11 筆土地寶山鄉公所核發之農業用地作農業使用證明書是否可作為農業使用之證明乙節，寶山鄉公所曾於 97 年○月○日以寶農字第○○○號函覆原處分機關：「…說明一、本所於 97 年 4 月 18 日寶農字第 0970002485 號函核發之農業用地作農業使用證明書，原申請人為○○○君，並非○○○，備註欄亦敘明：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 38 條『農業用地之繼承、遺贈或贈與時，申請免徵遺產稅、贈與稅、田賦。』二、本證明書申請人為自然人，本

所無權規範申請人如何使用，惟其使用之目的如不符合『農業用地作農業使用認定及核發證明辦法』第3條款之目的，則該證明書應屬無效…」故核發機關寶山鄉公所已作明確之解釋，系爭11筆土地之農業用地作農業使用證明書，如供作『農業用地作農業使用認定及核發證明辦法』第3條款之目的以外用途使用時，即為無效，故自不可作為本案課徵田賦之依據。

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。」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「…三、本案之國土保安用地，經查係依非都市土地開發審議規範申請開發住宅社區，而將原編定之農牧用地變更為國土保安用

地，且呈條狀零散分布於社區內各住宅間，顯係為該社區開發而編定，係與原開發目的具有不可分離之關係，屬該住宅社區開發計畫用地之一部分，且與原農業用地減免稅賦之功能與目的不同，並論適用容有未宜。…」行政院農業委員會 99 年 6 月 29 日農企字第 0990141078 號函可資參照。又「…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…」財政部 99 年 7 月 6 日台財稅字第 09900277840 號函可資參照。訴願人就系爭 104 筆土地從事「○○○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，即非都市土地整理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，宜探求該國土保安用地編入之法據與目的，應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。

三、復按農業用地作農業使用認定及核發證明辦法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、贈與稅及依農業發展條例第 38 條申請田賦之免徵，而與土地稅法之地價稅及田賦及稽徵無涉。系爭土地中 11 筆土地，縱依法取得作農業使用證明書，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，不因訴願人嗣後取得上開證明書而受影響。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。系爭 104 筆土地經原處分機關所屬竹東分局曾於 95 年 5 月 4 日、95 年 5 月 10 日會同竹東地政事務所人員、寶山鄉公所農業主管課現場會勘結果，系爭土地復有經開發作為社區邊界之坡地及水溝、擋土牆、人行道、停車場、登山步道等非供農業使用等情，此有原處分機關所屬竹東分局於 95 年 5 月 10 日會同寶山鄉公所及竹東地政事務所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「○○○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，此事實亦經最高行政法院 98 年度判字第○○○號判決確定在案。

四、末按「…此因租稅稽徵程序，稅捐稽徵機關雖依職權調查原則而進行，惟有關課稅要件事實，多發生於納稅義務人所得支配之範圍，稅捐稽徵機關掌握困難，為貫徹公平合法課稅之目的，因而課納稅義務人申報協力義務。…」大法官釋字第 537 號可資參照。故訴願人倘認為系爭土地已恢復作農業使用並符合課徵田賦之規定，自應提出相關證明文件向原處分機關提出申請課徵田賦。訴願人就系爭 104 筆土地雖主張應課徵田賦，惟並未就已恢復作農業使用並符合課徵田賦之規定配合提出相關證明之文件，僅提出寶山鄉公所核發之農業用地作農業使用證明書作為佐證，惟依據寶山鄉公所 97

年○月○日函覆說明「主旨：有關國土保安用地依農業用地作農業使用認定及核發證明辦法第2條第2款規定屬農業用地之範圍，至於納入開發建築計畫後，仍保有原貌及林相，是否仍屬農業使用之農業用地認定範圍，呈請鈞府裁示…」，及97年○月○日函覆說明該證明書如作為『農業用地作農業使用認定及核發證明辦法』第3條款之目的以外用途使用時，即為無效，故訴願人就其申請改徵田賦非謂已盡充分釋明之責，訴願人主張顯無理由。揆諸前揭規定，原處分機關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。

五、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。