

# 宜蘭縣政府訴願決定書

中華民國 111 年 5 月 13 日

府訴字第 1110031601 號

訴 願 人：李○○

住宜蘭縣

原處分機關：宜蘭縣政府

設宜蘭縣宜蘭市中山路 2 段 165 號

財政稅務局

訴願人因地價稅事件，不服原處分機關 111 年 1 月 12 日宜財稅法字第 110002499○號復查決定，提起訴願，本府依法決定如下：

## 主 文

訴願駁回。

## 事 實

緣訴願人所有坐落宜蘭縣宜蘭市○○段○○、○○、○○地號等 3 筆土地為非都市土地，使用分區及使用地類別屬特定農業區甲種建築用地。其中○○段○○地號土地（下稱○○地號土地）面積為 113.00 平方公尺，訴願人應有部分為 3 分之 1；○○段○○地號土地（下稱○○地號土地）面積為 40.50 平方公尺，訴願人應有部分為 3 分之 1；○○段○○地號土地（下稱○○地號土地）面積為 199.00 平方公尺，訴願人之權利範圍則為全部，原均按供與農業經營不可分離使用之土地課徵田賦在案。嗣因○○地號土地共有人李○○於民國（以下同）105 年 5 月 27 日向本府（農業處）申請其應有部分查編與農業經營不可分離之使用，經現場勘查及審查結果，○○地號土地現況係雜草叢生，與農業經營無關，本府（農業處）乃以 105 年 8 月 2 日府農務字第 105012634○號函否准其申請，並副知原處分機關。原處分機關爰以 105 年 8 月 3 日宜稅土字第 105005774○號函通知訴願人及他共有人，並核定○○地號土地自 105 年起改按一般用地稅率課徵地價稅。另○○及○○地號土地則於 107 年間領有本府（建設處）核發建造執照並申報於 108 年 2 月 11 日開工，業與課徵田賦規定不符，原處分機關遂以 108 年 5 月 2 日宜財稅土字第 108013082○號函核定應自 109 年起改按一般用地稅率課徵地價稅。嗣後 110 年地價稅開徵，原處分機關續依一般用地稅率核定○○、○○及○○地號土地地價稅稅額為新臺幣 4,803 元（下稱原處分）。訴願

人不服原處分，經以電話向原處分機關表示異議後申請復查，未獲原處分機關 111 年 1 月 12 日宜財稅法字第 110002499○號復查決定（下稱復查決定）變更，遂於 111 年 2 月 14 日提起訴願，並經原處分機關檢卷答辯到府。茲摘敘雙方辯論意旨如下：

- 一、 訴願意旨略謂：本件○○地號土地共有人李○○自行申請查編與農業經營不可分離之使用，違反土地法第 34 條之 1 有關處分應達共有人過半數同意之規定，且訴願人並未併同申請，是訴願人持分部分改課地價稅應為無效。又○○、○○地號土地係供公眾通行道路，訴願人未獲得任何經濟對價，該 2 筆土地符合「特別犧牲」之「無償供公眾通行道路土地」，應免徵地價稅。而○○地號土地之建造執照已於 111 年 2 月到期，訴願人與建商之合建契約亦已於 108 年 3 月 25 日提出解約，雙方正就損害賠償事項進行訴訟中，該地目前並無建築設施，訴願人未因此獲得利益，應依行政訴訟法第 91 條規定回復原狀，改課徵田賦。另建商取得建造執照至今未施工，應依編定前土地使用性質辦理變更、或恢復開發許可、或開發同意前原土地使用分區及使用類別，且應由縣市政府辦理編定前土地使用性質恢復等語。
- 二、 原處分機關則答辯略以：按土地法第 34 條之 1 係有關共有土地為「處分行為」，應得共有人及其應有部分合計達過半數同意之規定。經查李○○為○○地號土地共有人，其申請所持分部分供與農業經營不可分離使用，非屬物權法上處分行為，訴願人指其申請違反上開規定，係屬法令誤解。而○○地號土地雜草叢生係整宗土地之整體現況，並非特定位置或面積之狀態；亦即，該地係經主管機關審認「整體」皆無農業使用事實，並非共有土地僅「部分」變更為非農業使用之樣態。是該地全部面積自 105 年改課地價稅，自無違誤。再而，○○地號土地經原處分機關通知改課地價稅後，訴願人或其他所有權人並未向原處分機關異議更正。嗣 105 年地價稅開徵，訴願人亦未提起復查，直至 110 年訴願人方以其地價稅高於以往年度為由而申請復查。是訴願人對其 105 年至 109 年地價稅均未依法提起救濟，直至本次訴願始爭執 105 年改課地價稅相關程序，其指摘亦無可採。次按私有公眾通行道路土地欲減免地價稅，除須符合無償

供公眾通行道路土地之積極要件及非為建造房屋應保留之法定空地等消極要件外，尚須於當年度9月22日前提出申請經稽徵機關核准方可適用。本件訴願人主張○○、○○地號土地符合「特別犧牲」之「無償供公眾通行道路土地」，即應免徵地價稅等語，係屬法令誤解，洵無可採。另查○○地號土地已申請建造執照、申報開工作為建築使用，因不符課徵田賦規定而改課地價稅。雖訴願人主張已與建商解除契約，惟其建造執照到期與否或建物有無完成，均無礙該地已作建築使用之事實，訴願人提出與建商間之訴訟文件無從作為該地持續作為農業使用或符合從來使用之證明。是本件並無實質課稅原則適用餘地，仍應依法課徵地價稅。至訴願人主張依行政訴訟法第91條規定回復原狀，並應依編定前土地使用性質辦理變更、或恢復開發許可、或開發同意前原土地使用分區及使用類別，而由縣市政府辦理編定前土地使用性質恢復云云，因非屬原處分機關權責，訴願人自應向權責機關洽辦等語。

#### 理 由

- 一、按土地稅法第3條第1項第1款規定：「地價稅或田賦之納稅義務人如左：一、土地所有權人。」第10條第1項規定：「本法所稱農業用地，指非都市土地……，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。」（平均地權條例第3條第1項第3款同此條規定）第14條規定：「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。」第22條第1項前段規定：「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。」（平均地權條例第22條第1項前段同此條規定）
- 二、次按區域計畫法第15條第1項規定：「區域計畫公告實施後，不屬第11條之非都市土地，應由有關直轄市或縣（市）政府，按照非都市土地分區使用計畫，製定非都市土地使用分區圖，並編定各種使用地，報經上級主管機關核備後，實施管制。變更之程序

亦同。其管制規則，由中央主管機關定之。」又按非都市土地使用管制規則第2條規定：「非都市土地得劃定為特定農業、一般農業、工業、鄉村、森林、山坡地保育、風景、國家公園、河川、海域、特定專用等使用分區。」第3條規定：「非都市土地依其使用分區之性質，編定為甲種建築、乙種建築、丙種建築、丁種建築、農牧、林業、養殖、鹽業、礦業、窯業、交通、水利、遊憩、古蹟保存、生態保護、國土保安、殯葬、海域、特定目的事業等使用地。」第4條規定：「非都市土地之使用，除國家公園區內土地，由國家公園主管機關依法管制外，按其編定使用地之類別，依本規則規定管制之。」可知，何謂土地稅法第22條第1項前段所稱之「非都市土地依法編定之農業用地」，除首應合於該法第10條所稱之「農業用地」外，即依法供農業使用外，尚應合於「依法編定」之要件，即依前述，應依區域計畫法及非都市土地使用管制規則而為之編定。因之土地稅法施行細則第21條規定：「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。」（同平均地權條例施行細則第34條規定）第22條規定：「非都市土地編為前條以外之其他用地合於下列規定者，仍徵收田賦：一、於中華民國75年6月29日平均地權條例修正公布施行前，經核准徵收田賦仍作農業用地使用。二、合於非都市土地使用管制規定作農業用地使用。」（同平均地權條例施行細則第35條規定）是以，非都市土地如編為建築等用地，僅有於同時符合土地稅法施行細則第22條第1款及第2款之規定時，始課徵田賦（最高行政法院98年度判字第1362號判決意旨參照）。

- 三、再按財政部88年3月4日台財稅第880099371號函釋略以：「非都市土地編為土地稅法施行細則第21條以外之其他用地應同時符合同細則第22條第1款及第2款規定，始得課徵田賦。……查土地稅法施行細則第22條規定：『非都市土地編為前條以外之其他用地合於左列規定者，仍徵收田賦：一、於中華民國75年6月29

日本條例（註：平均地權條例）修正公布施行前，經核准徵收田賦仍作農業用地使用者。二、合於非都市土地使用管制規定作農業用地使用者。」其立法目的乃因平均地權條例修正前規定非都市土地作農業用地使用者，不論編定為何種用地，均徵收田賦，為照顧農民生活，兼顧既往已徵收田賦之事實，對非都市土地編為前條以外之土地作農業用地使用者，仍徵收田賦。故非都市土地編為土地稅法施行細則第21條以外之其他用地，應同時符合同細則第22條第1款及第2款規定者，始得課徵田賦。」又內政部107年7月31日台內地字第1070433780號函釋略以：「非都市土地如符合平均地權條例施行細則第35條第1項規定者，係以『仍作農業用地使用』者為限，其使用應為『從來』之使用，倘該非都市土地已變更作非農業用地使用，未符前揭目的，則無上開得課徵田賦規定之適用，其認定係以土地之使用狀況予以認定，並未以土地所有權人為認定標準。」

- 四、卷查○○地號土地經本府（農業處）核認不屬供與農業經營不可分離使用之土地，○○及○○地號土地則領有本府（建設處）核發建造執照並申報於108年2月11日開工，原處分機關爰核定上開土地分別自105年及109年起改按一般用地稅率課徵地價稅。嗣後110年地價稅開徵，原處分機關續依一般用地稅率作成原處分，此有上開土地查詢資料及104年至110年地價稅課稅明細表、本府（農業處）105年8月2日府農務字第105012634○號函、本府（建設處）107年4月27日建管建字第002○○號至第002○○號建造執照、108年2月10日建築工程開工申報書及110年11月11日府建管字第110018123○號函、原處分機關105年8月3日宜稅土字第105005774○號函及108年5月2日宜財稅土字第108013082○號函等影本附卷可稽。是原處分機關作成原處分及復查決定，自屬有據。
- 五、至訴願人主張○○地號土地共有人李○○自行申請查編與農業經營不可分離之使用，違反土地法第34條之1規定，且訴願人並未併同申請，是訴願人持分部分改課地價稅應為無效。又○○、○○地號土地係「特別犧牲」之「無償供公眾通行道路土地」，應免徵地

價稅。另○○地號土地之建造執照已於111年2月到期，訴願人與建商之合建契約亦已於108年3月25日提出解約，該地目前並無建築設施，應改課徵田賦等語。按土地法第34條之1係針對共有土地為「處分行為」，應得共有人及其應有部分合計達過半數同意所規定。惟查○○地號土地共有人李○○申請其應有部分供與農業經營不可分離使用，非屬上開處分行為。是訴願人主張未併同李○○提出申請，訴願人持分部分改課地價稅應為無效云云，顯無理由。次查○○地號土地於本府（農業處）勘查時雜草叢生，未作為農業使用，與農業經營無關。又○○地號土地尚領有本府（建設處）核發107年4月27日建管建字第002○○號至第002○○號建造執照，且已申報開工，仍於竣工期限內；○○地號土地則領有本府（建設處）核發107年4月27日建管建字第002○○號至第002○○號建造執照，且已申報開工，尚於竣工期限內，均有本府（農業處）105年8月2日府農務字第105012634○號函、本府（建設處）110年11月11日府建管字第110018123○號函在卷可證。又查○○及○○地號土地業於105年4月22日設定不動產役權，作為私設道路通行及鋪設柏油、埋設電信、設置道路排水溝、路燈裝置使用，不符土地稅減免規則第9條規定之「無償供公眾通行之道路土地」，亦有上開土地查詢資料足憑。況非都市土地如編為建築等用地，僅有於同時符合土地稅法施行細則第22條第1款及第2款之規定時，始課徵田賦。然本件○○、○○及○○地號土地均未「仍作農業用地使用」，且其使用均非屬「從來」之使用，即未同時符合上開規定，自不得改課徵田賦。從而，揆諸上開土地稅法相關規定、判決意旨及函釋說明，原處分及復查決定維持按一般用地稅率對訴願人課徵○○、○○及○○地號土地地價稅，洵屬有據，核無違誤。則訴願主張乃其主觀己見，應係誤解法規，並無可採。另本件事證已明，訴願人之其餘主張，經審酌後均與判斷結果無涉，爰不一一敘明。

六、綜上所述，本件訴願核無理由，爰依訴願法第79條第1項規定，決定如主文。

訴願審議委員會 主任委員 林茂盛  
委員 呂莉莉  
委員 李東儒  
委員 林國漳  
委員 黃憲男  
委員 曾文杞  
委員 郭美春  
委員 王清白

縣 長 林 姿 妙

中 華 民 國 111 年 5 月 13 日

如對本決定不服者，得於本決定書送達之次日起2個月內，向臺灣宜蘭地方法院行政訴訟庭提起行政訴訟，並將副本抄送本府。