高雄高等行政法院判決

110年度訴字第162號
民國111年2月10日辯論終結

原　　告　台灣糖業股份有限公司

代　表　人　陳昭義
訴訟代理人　陳樹村律師
　　黃政廷律師
被　　告　高雄市稅捐稽徵處

代　表　人　黃惠玲
訴訟代理人　林金賢
　　趙雅玲

上列當事人間地價稅事件，原告不服高雄市政府中華民國110年3月15日高市府法訴字第11030192700號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主　文

一、原告之訴駁回。

二、訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

壹、程序方面

被告之代表人原為代理處長黃惠玲，於訴訟繫屬中變更為處長黃惠玲，並據新任代表人黃惠玲具狀聲明承受訴訟，核無不合，應予准許。

貳、實體方面

一、爭訟概要：

原告所有坐落高雄市小港區中厝段（下稱中厝段）893、895、896、897、942-3地號等5筆土地（下稱系爭土地），面積分別為479、411、1,719、2,405及60,414平方公尺，依民國68年6月30日發布之都市計畫使用分區為「特定倉儲轉運專用區一」，位於飛航管制區範圍，屬限制建築地區之土

地，自86年起，依土地稅減免規則第11條之4第2項規定，減徵地價稅百分之30，其餘面積原按一般用地稅率課徵地價稅。原告高雄區處於103年5月15日申請課徵田賦，經被告小港分處以103年7月29日高市西稽港地字第1038754051號函（下稱103年7月29日函）復原告，除系爭中厝段942-3地號土地部分面積197平方公尺未作農業使用，仍按一般用地稅率課徵地價稅外，其餘系爭土地准自103年起改課徵田賦。嗣經被告小港分處查得系爭土地自102年11月起至109年6月23日間有出租予訴外人劉呂華香等人種植農作物，不符合土地稅法第22條第1項第2款及第2項課徵田賦規定，爰依同法第14條及稅捐稽徵法第21條規定，分別以109年6月24日高市稽小地字第1098753622號函（下稱109年6月24日函）及同年月29日高市稽小地字第1098753637號函（下稱109年6月29日函），核定原告自103年起改按一般用地稅率課徵地價稅，並補徵104年至108年差額地價稅，分別為新臺幣（下同）9,047,705元、9,046,703元、9,046,741元、9,046,712元及9,046,872元，共計45,234,733元。原告不服，申請復查，未獲變更，提起訴願，亦遭決定駁回，遂提起本件行政訴訟。

二、原告起訴主張及聲明：

(一)主張要旨：

1、被告早於103年1月7日以前即已知悉系爭土地有出租之事實，因此，被告小港分處103年7月29日函屬認定事實有誤之違法行政處分，應適用行政程序法第121條第1項之規定，除斥期間應自被告客觀上可得知悉之時點起算，況被告於103年1月7日以前即已知悉，已逾2年除斥期間，被告自不得再以109年6月24日函及109年6月29日函撤銷其小港分處103年7月29日函。

2、土地稅法第22條第1項但書第2款關於「公共設施是否完竣」，尚須判斷自來水、排水系統、電力設施是否均完竣，且道路並以能通行貨車為準，被告僅以道路開闢完成即逕認系爭土地為「公共設施完竣地區」，除未盡調查義務外，亦

未審酌都市計畫法之規定而就原告有利事由一律注意，顯違反行政程序法第9條之規定。況依高雄市政府工務局109年10月12日高市工務工字第10940024500號函（下稱高雄市政府工務局109年10月12日函）所載，系爭土地公共設施完竣年度不詳，被告應查明公共設施完竣年期，並自完竣之次年期起改課地價稅，方屬適法。

(二)聲明：訴願決定及原處分（被告小港分處109年6月24日函、109年6月29日函及被告109年10月6日高市稽法字第1092956798號復查決定）均撤銷。

三、被告答辯及聲明：

(一)答辯要旨：

1、依土地稅法第6條可知，「自耕」須自身親任耕作或直接經營耕作而言，原告既自102年起將系爭土地出租他人使用，縱租賃用途限定為種植，然其使用狀態已與自身親任耕作或直接經營耕作之要件顯不相符，自非農地而得課徵田賦，財政部109年10月23日台財稅字第10900672540號函亦明文規定：「至土地所有權人倘將土地出租他人耕作，自不符『自行耕作』之要件。」系爭土地依據原告提供之租賃合約載明，自102年11月起即已出租予他人耕作，已非屬自耕農地，亦非屬依耕地三七五減租條例出租之耕地，與土地稅法第22條第1項第2款、第2項課徵田賦之要件不合，且此不合規定之狀態早已存在。

2、被告係因臺灣高雄地方法院民事執行處（下稱高雄地院民事執行處）於109年5月4日雄院和109司執嘉40098字第1094004377號函及雄院和109司執嘉字第40098號函請其小港分處查明坐落於系爭中厝段942-3地號土地上未辦保存登記之房屋設籍等相關資訊，發現房屋稅籍登載之納稅義務人並非原告，小港分處承辦人員認系爭土地有出租之可能性，遂於109年6月17日高市稽小地字第1098753419號函請原告提供系爭土地103年至109年租賃合約書影本，另於同年月23日派員會同原告共同會勘結果，系爭土地有出租供農場、建物使用或

空置之情形，並參酌原告高雄區處109年6月24日高資字第10
95005949號函所提供上開期間之合約書，此時被告小港分處
始確實知悉系爭土地自102年間有出租供他人種植農作物之
情形。

3、系爭土地為都市土地，使用分區為「特定倉儲轉運專用區
一」，非屬農業用地，依高雄市政府工務局109年10月12日
函載明為公共設施完竣地區，益發證明已無課徵田賦之適
用，縱系爭土地於104年至108年間仍屬公共設施尚未完竣，
惟如上所述，系爭土地自102年11月起即欠缺「以自耕農地
為限」之要件，自不符合課徵田賦之規定，被告於103年間
對於無課徵田賦適用之系爭土地，課徵田賦之處分即屬因原
告未詳實申報土地使用情形所導致之適用法律錯誤，為錯誤
之行政處分，被告自得將之撤銷，且依稅捐稽徵法第21條第
1項第2款明定核課期間為5年，並自地價稅所屬稽徵期間屆
滿之翌日起算，又各年地價稅以納稅義務基準日（即8月31
日）土地登記簿所載之所有權人為納稅義務人，並每年徵收
1次，可知地價稅係按年開徵，並由稅捐稽徵機關按地政機
關編定之資料按年查定，而非按月課徵。原告未詳實陳報系
爭土地出租使用情事逕為「課徵田賦」之申請，經被告清查
後，乃依法補徵104年至108年之差額地價稅，洵屬於法有
據。又行政程序法第117條係對於已逾法定救濟期間的違法
行政處分撤銷權，同法第121條有2年時效規範，然系爭處分
僅為錯誤而非違法性質之行政處分，且稅捐稽徵法亦有優先
行政程序法適用地位，其2年除斥期間之起算時點，應自有
權撤銷機關「確實知曉」有撤銷原因時起算。

(二)聲明：原告之訴駁回。

四、爭點：

(一)系爭土地是否符合土地稅法第22條第1項第2、3款及第2項規
定而應徵收田賦之情形？被告小港分處103年7月29日函是否
屬違法之行政處分？

(二)被告小港分處以103年7月29日函為違法行政處分予以撤銷，並以原處分補徵系爭土地104年至108年之差額地價稅，有無違誤？

五、本院之判斷：

(一)前提事實：

如爭訟概要欄所載事實，已經兩造分別陳明在卷，並有高雄市○○○區查詢資料（第22至27頁）、高雄市政府財政局86年9月3日86高市財政二字第16674號函（第123頁）、原告高雄區處103年5月15日高資字第1035004470號函（第32頁）、被告小港分處103年7月29日函（第33至34頁）、109年6月24日函（第6至8頁）、109年6月29日函（第9至11頁）、被告鹽埕分處109年7月6日高市稽鹽地字第1097910496號函暨檢送104年至108年地價稅繳款書（第12至17頁）、臺灣土地銀行代收款項證明聯（第18頁）、復查決定書（第145至150頁）及訴願決定書（第193至201頁）等件附原處分卷可查。

(二)系爭土地無土地稅法第22條第1項第2、3款及第2項課徵田賦規定之適用，被告小港分處103年7月29日函屬違法之行政處分：

1、應適用的法令：

(1)土地稅法第14條：「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。」

(2)土地稅法第22條第1項、第2項：「（第1項）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。（第2項）前項第2款及第3款，以自耕農地及依耕地三七五減租條例出租之耕地為限。」

(3)土地法第6條：「本法所稱自耕，係指自任耕作者而言，其為維持一家生活直接經營耕作者，以自耕論。」

2、是由前揭土地稅法第22條第1、2項規定可知，都市土地須屬依都市計畫編為農業區及保護區、公共設施尚未完竣前、依法限制建築、依法不能建築及依都市計畫編為公共設施保留地之土地，且仍作農業用地使用者，方得課徵田賦。但上開得課徵田賦之對象，其中關於公共設施尚未完竣前及依法限制建築之都市土地，除須仍作農業用地使用外，尚須符合「自耕農地」或「依耕地三七五減租條例出租之耕地」之要件，始有課徵田賦之適用；至於其餘3項都市土地申請課徵田賦，則不限於須自耕農地或依耕地三七五減租條例出租之耕地為必要，先予敘明。

3、又按土地法第6條規定，所稱自耕，係指「自任耕作者」而言，其「為維持一家生活直接經營耕作者」，以自耕論；另89年1月26日修正前之農業發展條例第4條則規定：「農民自行以人力、畜力或農用機械操作、經營農業生產或實施共同經營、合作農產經營者，為自耕。其實施委託代耕者，以自耕論。」及財政部99年1月21日台財稅字第09800412020號令稱：「配合農地管理由『管地又管人』政策改變為『管地不管人』，土地稅法第22條（同平均地權條例第22條）第2項所稱『自耕農地』以土地所有權人自行耕作即可，不再限制土地所有權人之身分。」可知自耕農地係指土地所有權人以人力、畜力或農用機械操作、經營農業生產或實施共同經營、合作農產經營而自行耕作者而言，倘出租予他人耕作，即非屬「自耕農地」，自不待言。

4、經查，被告小港分處原以103年7月29日函，依土地稅法第22條第1項第2款之規定，核准系爭土地自103年起課徵田賦（除中厝段942-3地號土地未作農業使用之部分面積197平方公尺，仍按一般用地稅率課徵地價稅），已如上述，嗣被告小港分處查得系爭土地自102年11月1日起至103年10月31日止、104年6月24日起至109年6月23日止，系爭土地有出租予

他人之情事，又被告小港分處與原告共同派員於109年6月23日實地勘查，發現中厝段942-3地號土地部分面積有出租開心農場，其上有建物使用，其餘面積則空置未使用，而中厝段893、895、896、897地號土地則全部面積予以出租等情，為兩造所是認，並有原告農業用地租賃契約書（原處分卷第37至48頁）、被告小港分處109年9月18日高市稽小地字第10998705820號函（原處分卷第50至53頁）、109年6月23日系爭土地勘查照片（原處分卷第54至66頁）附卷可查，則此等事實自堪信實。

5、再查，系爭土地為103年高雄市都市計畫小港特定倉儲轉運專用區細部計畫案內劃定為C區範圍之都市土地，採開發許可制辦理開發，且均位於「航空站飛行場助航設備四周禁止限制建築物及其他障礙物高度管理辦法」第4款第1項第3款第1目所劃定之高雄航空站轉接面（高距比1:7）範圍內，係屬限制建築區，並非位於上開辦法第5條助航設備之禁限建地區內，有變更及擬定原高雄市都市計畫小港特定倉儲轉運專用區細部計畫案（第一階段）計畫書（本院卷第75至161頁）、交通部民用航空局110年5月27日場建字第1100014198號函、110年9月2日場建字第1100023483號函及110年11月2日場建字第1100028996號函（本院卷第377至380、489至490頁）在卷可憑，足見系爭土地確屬依法限制建築之都市土地。

6、綜參前揭說明，系爭土地自103年起既屬依法限制建築之土地，卻於同時有非依耕地三七五減租條例出租他人之情事，即非屬土地稅法第22條第2項規定所指之「自耕農地」或「依耕地三七五減租條例出租之耕地」，縱使系爭土地有公共設施未完竣情事，仍無課徵田賦之適用。則被告小港分處103年7月29日函顯有認定事實錯誤，並誤用土地稅法第22條第1項第2款規定而核准原告課徵田賦之申請，則該等處分即存有違法而得撤銷之情事。

(三)被告小港分處以103年7月29日函為違法之行政處分予以撤銷，並以原處分補徵系爭土地104年至108年之差額地價稅，並無違誤：

1、應適用的法令：

(1)行政程序法第117條：「違法行政處分於法定救濟期間經過後，原處分機關得依職權為全部或一部之撤銷；其上級機關，亦得為之。但有下列各款情形之一者，不得撤銷：一、撤銷對公益有重大危害者。二、受益人無第119條所列信賴不值得保護之情形，而信賴授予利益之行政處分，其信賴利益顯然大於撤銷所欲維護之公益者。」

(2)行政程序法第119條：「受益人有下列各款情形之一者，其信賴不值得保護：一、以詐欺、脅迫或賄賂方法，使行政機關作成行政處分者。二、對重要事項提供不正確資料或為不完全陳述，致使行政機關依該資料或陳述而作成行政處分者。三、明知行政處分違法或因重大過失而不知者。」

(3)行政程序法第121條第1項：「第117條之撤銷權，應自原處分機關或其上級機關知有撤銷原因時起2年內為之。」

(4)稅捐稽徵法第21條：「（第1項）稅捐之核課期間，依左列規定：……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。……。（第2項）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。」

(5)稅捐稽徵法第22條第4款：「前條第1項核課期間之起算，依左列規定：……四、由稅捐稽徵機關按稅籍底冊或查得資料核定徵收之稅捐，自該稅捐所屬徵期屆滿之翌日起算。」

(6)稅捐稽徵法施行細則第7條：「本法第21條第1項第2款所稱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，指地價稅、田賦……。」

2、是依行政程序法第117條規定可知，行政處分之職權撤銷，以該處分係屬自始違法為前提，所謂違法，係指行政處分違

反外部法規（含因違反行政規則而構成違反平等原則之情形）。而行政處分是否自始違法而得依職權撤銷，原則上依行政處分作成時之事實與法律狀態判斷之。若係無效之行政處分，則屬確認無效之問題，無效之行政處分不得為職權撤銷。至於已生效之行政處分，不論是已確定或尚未確定，原則上均得為職權撤銷之對象（但經行政法院實體判決者，則另受有既判力拘束之問題）。又依前揭行政程序法第117條、第119條規定觀察，行政機關之職權撤銷為其裁量權限，基於依法行政原則、平等原則及比例原則之要求，違法之行政處分原則上「得」依職權撤銷或為全部或一部之撤銷；但基於信賴保護原則、利益衡量原則或法律安定原則之要求，又應限制行政機關之職權撤銷，其中行政程序法第121條第1項所規定之除斥期間，即係基於法安定性之需求而限制行政機關撤銷權之行使。惟行政程序法第121條所謂「知有撤銷原因」，係指有權撤銷之機關明知及確實知曉原作成之授益行政處分有撤銷原因時，起算2年之除斥期間，倘僅懷疑有違法情事而未經調查確實者，尚難謂知有撤銷原因（最高行政法院102年度判字第518號、107年度判字第614號判決要旨參照），亦即行政機關於確實知悉原處分有「得撤銷之違法原因」時，方起算撤銷權之除斥期間。乃原告主張除斥期間應自被告客觀上可得知悉之時點起算云云，應係對法令之誤解，併此敘明。

3、次按行為時土地稅法第40條及第43條分別規定：「地價稅由直轄市或縣（市）主管稽徵機關按照地政機關編送之地價歸戶冊及地籍異動通知資料核定，每年徵收1次，必要時得分2期徵收；其開徵日期，由省（市）政府定之。」「主管稽徵機關於查定納稅義務人每期應納地價稅額後，應填發地價稅稅單，分送納稅義務人或代繳義務人，並將……公告週知。」可知，目前地價稅原則上係按年開徵，並由稅捐稽徵機關按地政機關編定之資料按年查定，而非按月課徵（最高行政法院101年度判字第511號判決意旨參照）。

4、經查，系爭土地自102年11月間起即已由原告出租他人作農業使用，然原告明知系爭土地有出租情事，卻未曾於103年5月間申請系爭土地課徵田賦時提供系爭土地之租賃契約書供被告審酌乙節，復為兩造所不爭，則依行政程序法第119條第2款規定意旨，原告就系爭土地課稅事實之重要事項即有未提供正確之資料及完足陳述之情事，參諸前揭行政程序法第117條、稅捐稽徵法第21條第1、2項規定，被告自得於其確實知悉處分違法後依職權撤銷其小港分處103年7月29日函，並依法補徵自撤銷時起回溯5年內之地價稅。且查，被告稱其係於109年5月間因故查明坐落於系爭中厝段942-3地號土地上未辦保存登記之房屋設籍等相關資訊，發現房屋稅籍登載之納稅義務人並非原告，乃於109年6月17日函請原告提供系爭土地103年至109年租賃合約書影本，經原告高雄區處於109年6月24日提出上開期間之合約書後，始確實知悉系爭土地有出租之情形等情，亦據其提出高雄地院民事執行處109年5月4日雄院和109司執嘉40098字第1094004377號及雄院和109司執嘉字第40098號函、高雄市房屋稅籍紀錄表、被告小港分處109年6月17日高市稽小地字第1098753419號函及原告高雄區處109年6月24日高資字第1095005949號函等文件在卷可證（本院卷第345至353頁；原處分卷第36至48頁），而原告對上開函文之真正均予是認，準此，被告小港分處理應於109年6月24日始確實知悉系爭土地有出租之情形，其以109年6月24日函及109年6月29日函撤銷其103年7月29日函，並未逾行政程序法第121條第1項規定得撤銷之2年除斥期間。從而，被告小港分處以上開103年7月29日函為違法之行政處分予以撤銷，並依稅捐稽徵法第21條第2項規定，改按一般用地稅率核計補徵系爭土地104年至108年之差額地價稅（103年之地價稅已逾5年之核課期間），自屬有據。

5、雖原告提出被告小港分處103年1月7日高市西稽港字第1038750093號函（下稱103年1月7日函），主張承辦人員於作成103年7月29日函時早於103年1月7日以前即已確實知悉系爭土

地有出租他人之情事，故被告小港分處103年7月29日函固屬違法行政處分，然縱以其承辦人員確實知悉時起算，亦已逾行政程序法第121條規定之2年除斥期間而不得撤銷云云。然查，被告小港分處103年1月7日函所載原告所有並申請課徵田賦之土地（中厝段893-7、894、895-2、896-3、942-5、942-6、950-4、951地號），係屬都市土地之公共設施保留地，其承辦人員以103年1月7日函表示因申請標的中之6筆土地經會勘後尚無法確認是否作農業使用，遂函請原告提供上開6筆土地之租賃契約書及承租人確供農業使用事實之說明等情，有原告高雄區處102年11月25日高資字第1025010970號函、被告小港分處103年1月7日函等文件在卷可證（本院卷第457至459頁）；證人即被告小港分處103年1月7日函及103年7月29日函承辦人員曾文聰亦於本院準備程序證稱：「（原告訴訟代理人問：……當天為何你要求我們提供土地農業使用租賃契約書影本及承租人農業使用事實說明書？）因為現場看不出來有作田賦使用，為了確認而已。（原告訴訟代理人問：田賦意思何為，係指名詞或動詞？）就是做農業使用。」等語（本院卷第499至500頁），參諸前揭土地稅法第22條第1、2項規定之說明，都市土地之公共設施保留地申請課徵田賦僅須其「仍作農業用地使用者」，即符合課徵田賦之要件，毋庸檢視是否為「自耕農地」，益徵被告小港分處承辦人要求原告提供該6筆土地之租賃契約書，純屬為確認該6筆土地是否作農業使用無疑。至於原告高雄區處依據被告小港分處103年1月7日函所提供該次申請案所示土地之原告農業用地租賃契約書（本院卷第519頁），其所標示出租之土地地號標的，除該次申請案所示之土地標的外，也包含被告小港分處103年7月29日函核准課徵田賦之系爭土地地號在內，然而，縱使被告小港分處103年1月7日函及103年7月29日函之承辦人皆為同一人，但上開二件申請案時間之間隔已逾半年之久，且被告小港分處承辦人員所承辦之案件非僅有原告單一申請案件，更何況被告小港分處承辦人員要

求原告提供103年1月7日函所載之其中6筆土地租賃契約書僅係為確認是否作農業使用，實難期待被告小港分處承辦人員於103年7月29日辦理系爭土地課徵田賦案時，有可能注意並足以追憶起原告在半餘年前之其他申請案件所檢附之文件中，曾經提供有標示系爭土地地號之租賃契約書在案。乃原告逕主張被告理應於103年1月7日即已確實知悉系爭土地有出租情事，則被告欲依職權撤銷其小港分處103年7月29日函之違法處分，早已逾行政程序法第121條規定之除斥期間云云，顯不可採。

(四)綜上所述，原告前揭主張，均無足取。被告小港分處以原處分撤銷103年7月29日函及核定系爭土地改按一般用地稅率課徵地價稅，並補徵104年至108年差額地價稅合計45,234,733元，於法並無違誤，訴願決定遞予維持，亦無不當，原告對之訴請撤銷，為無理由，應予駁回。又本件判決基礎已經明確，兩造其餘的攻擊防禦方法及訴訟資料經本院斟酌後，核與判決結果不生影響，無一一論述的必要，一併說明。

六、結論：原告之訴無理由。

中　　華　　民　　國　　111　　年　　3　　月　　3　　日

高雄高等行政法院第三庭

審判長法官　吳　永　宋

法官　孫　奇　芳

法官　林　彥　君

以上正本係照原本作成。

一、如不服本判決，應於送達後20日內，向本院提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內向本院補提理由書（均須按他造人數附繕本）。未表明上訴理由者，逕以裁定駁回。

二、上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書。（行政訴訟法第241條之1第1項前段）

三、但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人。（同條第1項但書、第2項）

得不委任律師為訴訟代理人之情形	所　需　要　件
（一）符合右列情形之一者，得不委任律師為訴訟代理人	1. 上訴人或其法定代理人具備律師資格或為教育部審定合格之大學或獨立學院公法學教授、副教授者。 2. 稅務行政事件，上訴人或其法定代理人具備會計師資格者。 3. 專利行政事件，上訴人或其法定代理人具備專利師資格或依法得為專利代理人者。
（二）非律師具有右列情形之一，經最高行政法院認為適當者，亦得為上訴審訴訟代理人	1. 上訴人之配偶、三親等內之血親、二親等內之姻親具備律師資格者。 2. 稅務行政事件，具備會計師資格者。 3. 專利行政事件，具備專利師資格或依法得為專利代理人者。 4. 上訴人為公法人、中央或地方機關、公法上之非法人團體時，其所屬專任人員辦理法制、法務、訴願業務或與訴訟事件相關業務者。
是否符合（一）、（二）之情形，而得為強制律師代理之例外，上訴人應於提起上訴或委任時釋明之，並提出（二）所示關係之釋明文書影本及委任書。	

中　　華　　民　　國　　111　　年　　3　　月　　3　　日

書記官　謝　廉　縈