高雄高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第一庭
112年度訴字第374號
民國113年1月3日辯論終結

原　　告　台灣糖業股份有限公司

代　表　人　楊明州
訴訟代理人　邱芬凌　律師
被　　告　屏東縣政府財稅局

代　表　人　程俊
訴訟代理人　蘇秀芬
　　謝秀瑛

上列當事人間地價稅事件，原告不服屏東縣政府中華民國112年8月3日112年屏府訴字第42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

一、爭訟概要：

緣原告所有坐落屏東縣長治鄉昌榮段136地號等268筆土地，宗地面積共1,631,946.01平方公尺（權利範圍：全部，下稱系爭土地），為非都市土地，使用分區為工業區，使用地類別分別為：國土保安用地、交通用地、水利用地及丁種建築用地，原部分土地課徵田賦、部分土地免徵地價稅。嗣被告因辦理110年度地價稅稅籍及使用情形清查發現，系爭土地於107年起變更編定為工業區丁種建築用地、交通用地、國土保安用地及水利用地，且已供行政院農業委員會屏東農業生物技術園區籌備處(下稱屏東農業生技園區籌備處)為辦理「農業生物技術園區擴充計畫開發計畫與細部計畫」使用，

認與課徵田賦或免徵地價稅規定不符，以110年2月25日屏財稅土字第0000000000號函通知原告，系爭土地自108年起改按一般用地稅率課徵地價稅，並依法補徵108年至109年地價稅。原告嗣於112年1月18日申請就系爭土地中之175筆土地按工業用地稅率課徵地價稅，被告審理時發現，系爭土地業於106年11月15日即經屏東縣政府以屏府地用字第0000000000號函核准為上開編定變更，且限依屏東農業生物技術園區擴充計畫開發計畫與細部計畫使用，遂以112年2月6日屏財稅土字第0000000000號函(下稱原處分)通知原告，系爭土地應自核准變更編定日之次年期(即107年)起改按一般用地稅率課徵地價稅，並依稅捐稽徵法第21條規定補徵107年地價稅稅額新臺幣（下同）10,771,297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、依最高行政法院100年度判字第949號判決意旨，財產稅之課徵必須該財產客觀上具備「使用可能性」，才能成為適格之財產稅稅捐客體。系爭土地經屏東農業生技園區籌備處申請變更土地使用編定，屏東縣政府雖於106年11月15日以屏府地用字第00000000000號函核准使用分區及用地變更為工業區國土保安用地、交通用地、丁種建築用地、水利用地。惟屏東地政事務所係於107年1月5日始就本件土地為變更使用地類別登記完成。而系爭土地於屏東地政事務所為變更使用地類別前，僅能維持農業用途，而不得作為非農業使用，並不因屏東縣政府上開函准變更即可進行開發使用。因此，在地政機關變更登記前，上開土地客觀上均不具備任何作為農業以外用途之「使用可能性」，並非原告怠於使用收益，參諸上開最高行政法院判決意旨，被告之處分已嚴重違反量能課稅原則，要屬違法。再依最高行政法院111年度上字第24號判決意旨及土地稅減免規則第24條第1項規定，系爭土地

應自得作為非農業使用(107年)之次年(108年)起課徵地價稅，始符合量能課稅之原則。

2、依土地稅法第13條、同法施行細則第24條、第25條可知，所謂完成地目變更，應以縣(市)地籍冊所載之土地使用類別為準，即需造冊並登記完成。而土地之登記有公示性，必須完成地籍登記，再依地籍冊所載之土地使用類別等則計算稅額，方有可使人民信賴及機關遵循核課相關地價稅之標準。而本件系爭土地為農業用地，課徵田賦悉以地政機關造冊登記於土地登記簿謄本之資料送請主管稽徵機關，稅捐機關亦以地政機關登記完成所編造之清冊核課田賦。從而，縱屏東縣政府函准地目變更，然在地政機關尚未辦妥造冊，更未編送地價歸戶及地籍異動之前，主管稽徵機關根本無法核計地價稅，亦即所有課稅之權源均來自地政機關辦妥異動登記之後方得憑借該登記資料為核課之來源。而所謂核准變更編定日次年期應以地政機關登記完成之日為基準，本件登記完成時間為107年1月5日，且地政機關既有附帶「限依屏東農業生物技術園區擴充計畫開發計畫與細部計畫使用」之條件亦屬附有限制人民開發使用之條件，所有後續之分割等亦均自變更編定登記完成始能進行，否則稽徵程序在地政機關尚未編送之地價歸戶冊及地籍異動通知資料核定前，稽徵機關無從進行稽徵課稅處分，被告未依地籍異動時間擅為課稅已明顯違反土地稅法第40條之規定。為此自應自107年之次年開始課地價稅，方符合土地稅法之悉以登記資料認定異動變更基準立法意旨，並符信賴及公平原則。

3、土地稅法第13條、同法施行細則第24條、第25條及土地稅減免規則第31條既明確規定原課田賦之土地改課地價稅由地政機關編造清冊送主管稽徵機關核課。倘財政部94年11月28日台財稅字第00000000000號函(下稱財政部94年11月28日函)所稱「核准變更編定日」係指主管機關核准變更時，即未經地政機關變更登記並編造清冊前，財政部94年11月28日函規定即明顯違背土地稅法第13條、土地稅法施行細則第24條規

定，依行政程序法第158條規定，前開函釋自屬無效。故前開函釋所稱「核准變更編定日」，應限縮指地政機關或國家公園管理機關完成地目變更並編造清冊時，始符合土地稅法第13條、土地稅法施行細則第24條、第25條及土地稅減免規則第31條規定。

4、原告已於112年3月13日先行繳納前開地價稅共計10,771,279元，此有107年地價稅繳款書影本6紙可參。被告既適用法令、認定事實錯誤而溢課前開土地107年度之地價稅，被告自應依稅捐稽徵法第28條第1項前段、第4項規定，自原告112年3月13日繳納該項稅款之日起，至填發收入退還書或國庫支票之日止，按溢繳之稅額，依各年度1月1日郵政儲金1年期定期儲金固定利率，按日加計利息，一併退還。

(二)聲明：

1、訴願決定及原處分均撤銷。

2、被告應給付原告10,771,297元，並自112年3月13日起，至填發收入退還書或國庫支票之日止，按繳納稅額，依各年度1月1日郵政儲金1年期定期儲金固定利率，按日加計利息，一併退還。

三、被告答辯及聲明：

(一)答辯要旨：

1、按土地稅（地價稅、田賦及土地增值稅）為地方自治團體最重要的財源收入。其中，地價稅係以持有或所有土地為稅捐客體，其課徵之正當性，依過去通說之見解，在於持有財產通常會有「應然收益」，地價稅乃對擁有土地而產生之應然收益課稅，無須考慮擁有土地者其他生活關係。惟此應然收益，僅是主觀上的假設，與量能課稅原則強調納稅義務人具有現實上的支付能力即有未合。是以，通說已逐漸移轉認為地價稅的正當化基礎乃在於「量益原則」，亦即，地價稅乃土地擁有者對地方自治團體興辦街道、基礎建設以及其他公共設施之對待給付；或者至少是為其土地之使用收益，對於社會帶來之外部成本（如環境污染、交通阻塞）之補償。透

過地價稅之課徵，將土地用益之外部成本內部化為該土地之用益成本，符合補償正義之要求，維持財稅行政的中立性。另基於社會國家原則，透過地價稅之課徵，而為財產重分配，並採取累進稅率，增加持有土地的負擔，降低持有土地意願，促進土地利用，亦係經司法院釋字第625號解釋理由敘明為地價稅之正當化基礎（參照臺北高等行政法院109年度訴字第410號判決要旨）。次查已規定地價之土地，除依土地稅法第22條規定課徵田賦者外，應依土地稅法第14條規定，課徵地價稅，即針對擁有之土地於持有期間依法課徵田賦或地價稅。又土地稅法第16條規定，地價稅既以土地所有權人在同一直轄市或縣（市）所有之土地之地價及面積所計算之地價總額為課稅基礎，並採累進稅率計徵，是以對系爭土地課徵地價稅，並無違量能課稅原則。

2、依據司法院釋字第287號解釋意旨，財政部基於法定職權，就行政法規所為之釋示，係闡明法規之原意，應自法規生效之日起有其適用，故被告為執行土地稅法相關規定，於辦理清查業務抑或審理義務人申請案件，均應依土地稅法及財政部相關函釋規定辦理。依稅捐稽徵法第21條規定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，在核課期間內，經另發現應徵之稅捐者，仍應依法補徵或併予處罰。是被告在審理原告申請案件時發現系爭土地業經屏東縣政府106年11月15日屏府地用字第00000000000號函核准變更編定，雖107年地價稅開徵時未及時改按地價稅課徵，然於112年2月間發現時依法補徵，於法有據。

3、另屏東農業生技園區籌備處為辦理「農業生物技術園區擴充計畫開發計畫與細部計畫」，自105年7月1日起向原告承租系爭土地，經目的事業主管機關審核後並於106年10月17日向屏東縣政府申請變更編定為工業區「丁種建築用地、交通用地、國土保安用地及水利用地」，業經屏東縣政府106年11月15日屏府地用字第00000000000號函核准變更，併請屏東地政事務所於土地登記薄標示部其他登記事項欄加註限依其

計畫使用。是以，系爭土地本應依核定計畫使用，地政機關此項加註與土地稅法第22條第1項各款都市土地因使用受限徵收田賦規定應屬有別，且系爭土地為非都市土地。原告主張，顯係誤解。

(二)聲明：原告之訴駁回。

四、爭點：系爭土地應自核准變更用地編定之次(107)年或實際變更之次(108)年起，開始課徵地價稅？

五、本院的判斷：

(一)前提事實：

如爭訟概要欄所示之事實，業經兩造分別陳述在卷，並有屏東縣政府106年11月15日屏府地用字第10675605000號函（第14至15頁）、農業生物科技園擴充計劃土地明細表（第30至36頁）、土地建物查詢資料（第45至46頁）、107年地價稅課稅明細表（第47至72頁）、原處分（第37至38頁）、復查決定書（第102至108頁）、訴願決定書（第153至159頁）等附於原處分卷可參，自堪認定。

(二)系爭土地應自核准變更用地編定之次(107)年起，課徵地價稅。

1、應適用之法令：

(1)稅捐稽徵法第21條：「（第1項）稅捐之核課期間，依下列規定：……二、依法……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。」第22條第4款：「前條第1項核課期間之起算，依下列規定：……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。」

(2)土地稅法第10條第1項：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。……」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。」第22條前段：「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。」

(3)土地稅法施行細則第21條：「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。」

(4)財政部函釋：

①79年6月18日台財稅字第790135202號函(下稱財政部79年6月18日函)：「主旨：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，……，稽徵機關應查明實際動工年期，依主旨規定辦理。」

②財政部94年11月28日函：「主旨：原課徵田賦之非都市土地依法編定之農業用地，於辦理變更用地編定為非農業用地後，應自核准變更編定日之次年期起改課地價稅。說明：二、依土地稅法第14條規定：『已規定地價之土地，除依土地稅法第22條規定課徵田賦者外，應課徵地價稅。』有關非都市土地課徵田賦之範圍，平均地權條例施行細則第34條已有明訂，故原課徵田賦之非都市土地依法編定之農業用地，既變更用地編定為非農業用地，自應改課地價稅。三、本部79年6月18日台財稅第790135202號函釋規定，係針對原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，擅自變更為非農業使用案件所為之釋示。本案若實際擅自變更為非農業使用在依法辦理變更用地編定或使用分區之後，則與上開函釋之案情有別，

尚不宜援引該函規定，自實際變更使用之次年期起改課地價稅，而應依主旨所示辦理。」

③上開函釋係主管機關財政部本於職權所作成之解釋性行政規則，且未增加法律所無之限制，依司法院釋字第287號解釋意旨，應自所解釋法律之生效日起有其適用。

2、查，系爭土地原屬農業用地，部分課徵田賦，部分免徵地價稅，嗣屏東農業生技園區籌備處為辦理「農業生物技術園區擴充計畫之開發計畫與細部計畫」與原告簽訂土地租賃契約，承租系爭土地，並為配合上開計畫，向屏東縣政府申請系爭土地變更編定，經屏東縣政府於106年11月15日以屏府地用字第00000000000號函核准變更使用分區為工業區，使用地類別分別為：國土保安用地、交通用地、水利用地及丁種建築用地等，有上開屏東縣政府核准函在卷(原處分卷第14至15頁)可參，是依財政部94年11月28日函，系爭土地既已於106年經核准變更土地編定及使用分區，其於次年(即107年)度起，已非屬農業用地，縱使仍供農業使用，亦不符合土地稅法第22條第1項所稱之農業用地，自無課徵田賦之適用，而應依同法第14條課徵地價稅。準此，被告依稅捐稽徵法第21條第1項第2款規定，於5年核課期間內補徵系爭土地之107年地價稅，於法並無不合。

3、又地價稅係對特定財產本體的潛在收益能力課稅，地價稅採累進稅率課徵（土地稅法第16條參照），藉此促使土地所有權人充分利用其土地或將不需要之土地移轉釋出。是已規定地價之土地，除依土地稅法第22條規定課徵田賦者外，應課徵地價稅；且地價稅既係以土地「應然收益」為量益之依據，自應於實際變更使用起即有其適用，然為配合土地稅法之稽徵程序(按年課徵)，規定改課地價於「次年期」始有適用，有上開財政部79年6月18日函可參；而對於自行申請用地變更編定者，因需經主管機關審查核可後，再自行檢具核准文件及相關資料，提出用地變更編定之申請，經核准後即得合法使用，故不待其實際變更使用，而以核准變更日為

準，於核准變更編定日之次年期起改課地價稅，此參94年11月28日函說明三即明。又系爭土地係經屏東農業生技園區籌備處依特定目的事業計畫申請變更使用，已如前述，是系爭土地自應於核准變更編定日之次年期即107年起改課地價稅。

(三)至於原告主張變更登記前不具農業以外用途之「使用可能性」，須完成地籍登記方可造冊核課；及地政機關既有附帶「限依屏東農業生技園區擴充計畫之開發計畫與細部計畫」之限制人民開發使用之條件，亦須自變更登記完成始能進行云云。然如前述，對於自行申請變更使用者，於申請獲准變更土地編定後，即可合法使用，自具使用可能性，與地政機關何時完成變更登記並編造清冊無涉。又所謂「註記」，依登記原因標準用語規定，係指在標示部所有權部或他項權利部其他登記事項欄內註記資料之登記，非屬關於土地及建築改良物之所有權與他項權利之登記事項，不生不動產取得、設定、喪失及變更之效力。國家為達成某種政策而行使土地之上位所有權，或各級政府機關就經營之公有土地，或司法機關依法囑託登記機關辦理之登記，稱為囑託登記，核其內容，除為土地權利之登記外，尚有基於公務上之聯繫事項。如主管機關囑託登記機關於相關土地之登記簿標示部上註記一定資訊，僅為資訊之揭露，自未對人民之自由或權利形成限制。系爭土地上雖於土地標示部其他登記事項欄內註記「限依屏東農業生技園區擴充計畫之開發計畫與細部計畫使用」等語，然乃屏東縣政府函囑地政事務所辦理，以此方式促使地政機關登記人員注意，以利系爭土地事後之管制，並未對系爭土地變更使用之申請額外附加條件或限制至明，是原告上開所述，洵無足採。

六、綜上所述，原告上開主張，委無可採。被告所為原處分並無違誤，復查決定及訴願決定予以維持，亦無不合，原告仍執前詞求為撤銷及請求返還已繳納之稅款及法定利息，為無理由，應予駁回。又本件事證已臻明確，兩造其餘攻擊防禦方

法及訴訟資料，經核均不影響判決結果，爰不分別斟酌論述，併予敘明。

七、結論：原告之訴為無理由。

中　　華　　民　　國　　113　　年　　1　　月　　17　　日

審判長法官　李　協　明

法官　孫　奇　芳

法官　邱　政　強

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49條之1第1項）

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3項、第4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.當事人或其代表人、管理人、法定代理人具備法官、檢察官、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。 2.稅務行政事件，當事人或其代表人、管理人、法定代理人具備會計師資格。 3.專利行政事件，當事人或其代表人、管理人、法定代理人具備專利師資格或依法得為專利代理人。
(二)非律師具有右列情形之一，經本	1.當事人之配偶、三親等內之血親、二親等內之姻親具備律師資格者。

案之行政法院認為適當者，亦得為訴訟代理人。	2.稅務行政事件，具備會計師資格。 3.專利行政事件，具備專利師資格或依法得為專利代理人。 4.當事人為公法人、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。
是否符合（一）、（二）之情形，而得為強制律師代理之例外，當事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　　113　　年　　1　　月　　17　　日

書記官　黃　玉　幸