高雄高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第三庭
114年度訴字第5號

原　　告　羅美惠

訴訟代理人　陳樹村　律師
　　康育斌　律師
被　　告　嘉義市政府財政稅務局

代　表　人　洪彩燕
訴訟代理人　黃筱婷
　　顏麗珍

上列當事人間土地稅法事件，原告不服嘉義市政府中華民國113年11月6日府行法字第1135018242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。

理　由

一、爭訟概要：

訴外人○○建設有限公司(下稱○○公司)所有嘉義市○○段1461地號土地（面積3,666平方公尺，下稱系爭土地）原經被告課徵田賦在案，嗣被告辦理110年度地價稅稅籍及使用情形清查發現，系爭土地使用分區為工業區，未作農業使用，不符土地稅法第22條第1項第1款規定，遂於民國110年8月24日以嘉市財土字第0000000000號函核定，自110年起改按一般用地稅率課徵地價稅(下稱被告110年8月24日函)。原告以系爭土地訂有三七五租約，租約至115年12月31日，承

租人原為原告之父親羅○○，因死亡由其繼承人羅○○、羅○○、廖○○、羅○○及原告等5人繼續耕作，故羅家歷代以農耕維生，依據嘉義市政府耕地租佃委員會第11屆第2次會議調處程序(下稱系爭調處會議)筆錄，原告主觀上仍有耕作之意思，然被告認定系爭土地未做農業使用，由原課徵田賦改課地價稅，已影響租約之存續，爰申請撤銷被告110年8月24日函。經被告以113年5月22日嘉市財土字第0000000000號函覆(下稱被告113年5月22日函)，原告非系爭土地之地價稅納稅義務人，所請礙難辦理。原告不服被告上揭2函，提起訴願，遭決定不受理，遂提起本件行政訴訟。

二、原告起訴主張及聲明：

㈠起訴主張略以：

1.被告110年8月24日函應予撤銷：

⑴原告為法律上利害關係人：系爭土地訂有耕地三七五租約，原告為承租人，租約至115年12月31日，並由原告等5人耕作，被告110年8月24日函認定系爭土地未作農業使用，將會侵害原告在系爭土地上受法律保障之耕作權利，故原告可以利害關係人身分主張被告110年8月24日函為錯誤行政處分，應予撤銷。

⑵系爭土地有繼續耕作之事實，原告主觀上有耕作意思，且無違反耕地三七五租約條例第17條第1項第4款情事，有系爭調處會議紀錄在案，則三七五租約應繼續存續於系爭土地，被告110年8月24日改課處分自屬錯誤，應予撤銷。

2.被告113年5月22日函應予撤銷：

⑴原告於113年5月10日系爭調處會議上始知被告110年8月24日函存在，旋於113年5月17日依行政程序法第128條提出程序重新再開，自符合時效規定。且有系爭調處會議紀錄可為原告有利之判斷，故原告自可以利害關係人身分提出行政程序重開之申請。

⑵被告以113年5月22日函否准原告之申請，自屬一行政處分，原告不服，自可對之提起本件撤銷訴訟。

㈡聲明：訴願決定及原處分(被告110年8月24日函、113年5月22日函)均撤銷。

三、被告之答辯及聲明：

㈠答辯要旨略以：

1.關於原告不服被告110年8月24日函部分：

被告110年8月24日函係針對系爭土地所有人及地價稅納稅義務人○○公司而為，縱被告查得系爭土地有未作農用事實，會影響原告在系爭土地上之耕作權利，然此屬於原告與○○公司在系爭土地之耕地租約是否要提前終止之問題，屬經濟上之利害關係，故原告非可以法律上利害關係人身分主張撤銷被告110年8月24日函。

2.關於原告不服被告113年5月22日函部分：

原告於113年5月17日向被告提出申請書，請被告撤銷110年8月24日函即改課徵地價稅之處分。然原告並非系爭土地之所有權人及地價稅納稅義務人，已如上述，且被告113年5月22日函僅就原告非土地所有權人，亦非地價稅納稅義務人為陳述及敘明法令依據，並未對於原告提出之請求有任何准駁之表示，未發生任何公法上之法律效果，自非屬行政處分，原告對之提起訴訟，自屬無理由。

㈡聲明：原告之訴駁回。

四、爭點：原告是否為原處分之法律上利害關係人？

五、本院之判斷：

㈠按行政訴訟法第107條第3項第1款規定：「原告之訴，有下列各款情形之一者，行政法院得不經言詞辯論，逕以判決駁回之。但其情形可以補正者，審判長應先定期間命補正：一、除第2項以外之當事人不適格或欠缺權利保護必要。」所謂「除第2項以外之當事人不適格」係指原告之訴並非訴狀誤列被告機關之情形，但原告或被告對於個案訴訟欠缺實施權能而言。申言之，行政訴訟，除有行政訴訟法第9條所

定情形外，原則上應以人民之權利或法律上利益受損害為權利保護之要件，而其目的即在於排除民眾訴訟，並藉此區隔權利或法律上利益與法律規範之反射利益，或僅具經濟上、情感上或其他事實上之利害關係之情形。因此，當事人就具體特定之訴訟，得以自己之名義為原告或被告，並得受訴訟標的法律關係之本案判決者，始具備當事人適格。次按行政訴訟法第4條第1項及第3項規定：「人民因中央或地方機關之違法行政處分，認為損害其權利或法律上之利益，經依訴願法提起訴願而不服其決定，或提起訴願逾3個月不為決定，或延長訴願決定期間逾2個月不為決定者，得向行政法院提起撤銷訴訟。」「訴願人以外之利害關係人，認為第1項訴願決定，損害其權利或法律上之利益者，得向行政法院提起撤銷訴訟。」依此，行政處分的相對人或法律上利害關係人，得提起撤銷訴訟，其是否具備訴訟權能的判斷標準，基本上有「相對人理論」及「保護規範理論」，再輔以「可能性理論」，綜合予以判斷。原則上侵益處分的名義相對人，基於憲法保障人民基本權利的防禦功能，具備提起撤銷該處分的訴訟權能，應無疑義。侵益處分名義相對人以外的第三人，如果是受處分規制的對象，也有訴訟權能（例如遺產繼承人同負遺產稅的繳納義務，即使未受核定稅額通知書的送達，亦具有訴訟權能）；又該第三人雖非處分規制的對象，如其主張因行政處分致其權利或法律上利益遭受損害，而依其主張足以顯現出行政處分有違法並損害其權利或法律上利益的可能時，則依行政訴訟法第4條第1項規定，其原告適格亦無欠缺。

㈡原告非被告110年8月24日處分相對人或利害關係人：

1.按「地價稅或田賦之納稅義務人如左：一、土地所有權人。二、設有典權土地，為典權人。三、承領土地，為承領人。四、承墾土地，為耕作權人。」「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。……。」「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。」分別為土地稅法第3條第1項、第14條、第22條第1項、第2項定有明文。依此可知，地價稅或田賦之納稅義務人為土地所有權人、典權人、承領人、耕作權人，並不及於三七減租條例土地之承租人。其次，都市地區農業用地，得依同法第22條第1項第2款課徵田賦，並須同時符合「公共設施尚未完竣」及「作農業用地使用」二要件，倘土地位屬公共設施完竣地區，縱於土地登記謄本其他登記事項記載有三七五租約，且現況仍作農業使用，亦不符合課徵田賦之要件(最高行政法院96年度判字第747號判決意旨參照)。

2.原告僅為系爭土地之承租人：

查系爭土地為○○公司所有並有三七五租約，租約至115年12月31日，承租人為原告等人。113年5月10日原告與○○公司因租佃爭議(出租人○○公司主張原告非因不可抗力持續1年不為耕作且積欠租金終止租約)，於嘉義市政府耕地租佃委員會第11屆第2次會議進行調處程序，經認定「租約應予存續」，○○公司不服，調處不成立，現移由臺灣嘉義地方法院（下稱嘉義地院）審理中等情，有土地登記謄本、系爭調處會議紀錄在卷可參(本院卷第19、33-38頁)，並經本院調閱嘉義地院113年度訴字第762號民事卷核閱屬實。是以，原告既非土地稅法第3條第1項所稱之納稅義務人，自無受系爭土地依被告110年8月24日改課處分規制之可能，故原告非被告110年8月24日處分之相對人或利害關係人，亦不得依行政程序法第128條請求程序重開及撤銷被告110年8月24日處分。

3.系爭土地是否作農業使用不影響被告改課處分之認定：

再者，依上開說明，都市地區農地「公共設施已完竣」之認定，方屬得否課徵田賦課徵之關鍵。倘土地位屬公共設施完竣地區，縱屬三七五租約之耕地且現況仍作農業使用，亦不符合課徵田賦之要件。查，系爭土地經被告改課地價稅之主要原因，在被告認定系爭土地屬「公共設施已完竣」地區，是系爭土地是否作農業使用，均不影響被告改課正確性之認定。實則原告就系爭土地是否有減租條例第17條第1項第3款「地租積欠達兩年之總額」、第4款「非因不可抗力繼續1年不為耕作時」等爭點，核屬○○公司得否收回系爭土地(相對而言，即原告得否繼續承租)之關鍵，此與被告有關系爭土地未作農業使用之認定無關。縱使與民事法院為不同之認定，亦不影響其改課認定之正確性，併予說明。

4.綜上，本件被告以110年8月24日處分對○○公司改課地價稅，該處分並不會致原告之權利或法律上利益受損害，原告提起本件撤銷訴訟，請求程序重開，並為撤銷該處分之請求，依上開所述，其權利或法律上利益既無因之而有受損害之可能，非屬適格當事人而欠缺權利保護必要。

㈢被告113年5月22日函非行政處分，原告對之提起本件行政訴訟，係屬不合法：

原告既非被告110年8月24日改課處分之相對人或利害關係人，則被告就原告113年5月17日申請函，以113年5月22日函告以上情及相關法律依據，對於原告權利義務核無規制力，僅係單純事實敘述或理由說明，應認係一觀念通知。原告對之提起本件撤銷訴訟，起訴要件即有未合，應予裁定駁回。

六、綜上所述，稅捐債務係公法上之債，稅捐稽徵機關之改課處分，受其法律上權益影響者，應係該處分之相對人即納稅義務人，則原告既非被告110年8月24日處分之相對人，亦非法律上利害關係人，欠缺提起本件行政訴訟之原告適格；被告以113年5月22日函就上情告知原告，僅係一觀念通知函，無從為撤銷訴訟救濟，則訴願決定據此為訴願不受理，並無不

合。原告逕行提起本件撤銷訴訟，不僅起訴要件不合亦有當事人不適格之情形，且無從補正，其訴顯無理由亦不合法，爰不經言詞辯論，併以判決駁回之。

七、結論：原告之訴一部顯無理由、一部不合法，併予判決駁回。

中　　華　　民　　國　　114　　年　　7　　月　　22　　日

審判長法　官　林　彥　君

法　官　廖　建　彥

法　官　黃　堯　讚

一、上為正本係照原本作成。

二、如不服本判決，應於送達後20日內，向本院高等行政訴訟庭提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內補提理由書；如於本判決宣示或公告後送達前提起上訴者，應於判決送達後20日內補提上訴理由書（均須按他造人數附繕本）。

三、上訴未表明上訴理由且未於前述20日內補提上訴理由書者，逕以裁定駁回。

四、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項第3款）。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.上訴人或其代表人、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、副教授者。 2.稅務行政事件，上訴人或其代表人、管理人、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　　114　　年　　7　　月　　23　　日

書記官　林　映　君