臺中高等行政法院判決

110年度訴字第91號
110年12月23日辯論終結

原　　告　黎錦春

　　黎錦增
　　黎錦源

被　　告　苗栗縣政府稅務局

代　表　人　黃國樑
訴訟代理人　吳文琳
　　姚欣妤

上列當事人間地價稅事件，原告不服苗栗縣政府中華民國110年1月29日109年苗府訴字第92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：

緣原告等3人所有坐落苗栗縣三義鄉十六份段679地號土地（權利範圍：各507分之100，持分面積各為23平方公尺，下稱系爭土地），屬非都市土地，編定為山坡地保育區農牧用地，原課徵田賦。嗣經苗栗縣政府以民國（下同）109年8月12日府農農字第1090152420號函知被告系爭土地有鋪設碎石鋪面及堆置雜物等情事，已屬農地違規使用，被告遂以109年9月14日苗稅土字第1092024981B號函（下稱原處分），按原告等3人持分面積之部分面積（各5.4平方公尺），核定自110年起改按一般用地稅率課徵地價稅。原告等3人不服，提起訴願，經苗栗縣政府以110年1月29日109年苗府訴字第92

號訴願決定駁回。期間原告將系爭土地恢復作農業用地使用，惟未向農業主管機關申報解除列管，逕行提起本件行政訴訟。於訴訟期間，被告依據原告於起訴書狀中申明已恢復作農業用地使用，被告乃函請苗栗縣政府農業處會同至該地現場實勘結果，系爭土地已可供農業使用，苗栗縣政府遂以110年5月18日府農農字第1100095043號函副知原告及被告。被告依該通報，核定系爭土地自110年起恢復課徵田賦，並以110年5月19日苗稅土字第1103009929號函通知原告在案。

二、原告起訴主張及聲明：

㈠主張要旨：

1.系爭土地為山坡地保育區農牧用地，為原告等3人與訴外人賴盈良所共有，因遭犯罪行為人何竹山違法傾倒廢棄土石，原告知悉此情後，隨即舉發提告該行為人之違法行為，請行政機關及司法機關發揮公權力核處該違法行為，被告卻對原告課徵地價稅，顯失法律公平正義精神。

2.臺灣苗栗地方法院以108年度訴字第338號刑事判決何竹山有期徒刑在案，何竹山於案件繫屬於臺灣高等法院臺中分院期間向苗栗縣政府環境保護局提出清運計畫，陸續清除廢棄土石，使系爭土地已恢復農用在案。

3.原告已排除該違法傾倒廢棄土石等情事，使系爭土地已恢復農用，農地違規變更使用之情事已不復存在，原核課基礎已然消失，被告對本案原告所為核定事項，顯屬違法不當，請依法撤銷原處分等語。

㈡聲明：

1.訴願決定及原處分均撤銷。

2.訴訟費用由被告負擔。

三、被告答辯及聲明：

㈠答辯要旨：

1.農業用地需作農業用地使用，始予課徵田賦，故農業用地如已變更為非農業用地或違規改作其他非農業使用時，即與課徵田賦要件不符，應自變更使用之次年起改課地價稅。本案

依苗栗縣政府農業處109年8月12日府農農字第1090152420號函通報，系爭土地因鋪設碎石鋪面及堆置雜物等情事，認定屬農地違規使用，經被告核定與土地稅法第10條及第22條規定不符，自無繼續課徵田賦之適用，遂依據農業主管機關認定未作農業用地使用之事實，依土地稅法第14條及上開財政部函規定，部分面積自通報違規使用年度之次(110)年起改課地價稅，應屬適法。

2. 地價稅係依土地使用分區或編定及使用情形核定課徵與否，並依土地稅法第3條規定向「土地所有權人」徵收，非依該地係由何人改變使用情形認定是否課徵；原告向司法機關舉發系爭土地遭違法傾倒廢棄物等，實為土地所有權人應盡之管理義務，惟未能改變該地非作農業使用之事實；該地既經農業主管機關通報非屬農業用地使用，被告依規定改課地價稅，亦無不合；原告主張顯失公平正義精神等，應有誤認。

3. 被告原改課地價稅處分109年9月14日苗稅土字第1092024981B號函說明四，已輔導告知原告如已將系爭土地恢復作農業用地使用，應先向農業主管機關申報解除列管，經該機關實勘審核確認後，再向被告申請改課田賦；惟原告未踐行此程序，於自行恢復農用後逕行提起行政訴訟，始於起訴書狀申明恢復作農業用地使用，被告即據以函請苗栗縣政府農業處會同至該地現場實勘；嗣經苗栗縣政府以110年5月18日府農農字第1100095043號函副知原告及被告，系爭土地已可供農業使用，被告遂依該通報，核定系爭土地原改課地價稅部分面積共計16.2平方公尺，自110年起恢復課徵田賦，並以110年5月19日苗稅土字第1103009929號函通知原告在案等語。

㈡聲明：駁回原告之訴。

四、爭點：

㈠系爭土地於109年8月間有無未作農業使用之情形？是否可歸責於原告？原處分核定系爭土地自110年起改按一般用地稅率課徵地價稅，有無違法而得撤銷？

㈡系爭土地雖經被告以原處分核定自110年起改按一般用地稅率課徵地價稅，惟復經被告以110年5月19日苗稅土字第1103009929號函通知原告恢復自110年起課徵田賦。故原告起訴請求撤銷原處分，有無訴訟利益？ □

五、本院的判斷：

㈠前提事實：

前揭爭訟概要之事實，除前列之爭點事項外，其餘為兩造所不爭執，並分別有如附表所示各項資料可查（甲證1至2；乙證1至5。本件判決相關證據之編號詳附表）。

㈡系爭土地於109年8月間有未作農業使用之情形，因原告為所有權人，負有管理義務，故原處分核定系爭土地自110年起改按一般用地稅率課徵地價稅，並無違法：

1.應適用的法令：

⑴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。」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項本文規定：「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。」

⑵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。」

⑶財政部79年6月18日台財稅字第790135202號函：「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。」、財政部81年8月18日台財稅字第811675581號函略以：「二　分別共有課徵田賦之土地，部分變更為非農業使用，依法改課地價稅時，應按其實際變更使用面積，分別按各共有人持分比率課徵田賦及地價稅。唯若全體共有人經協議分管使用時，得按各共有人實際使用情形課徵田賦或地價稅。」、財政部85年11月28日台財稅字第851925899號函：「檢送本（85）年10月22日研商『原符合土地稅法第22條第1項但書規定課徵田賦之都市土地，因不可歸責於土地所有權人之原因而不作農業使用，可否繼續課徵田賦』事宜之會議紀錄一份。附件：研商『原符合土地稅法第22條第1項但書規定課徵田賦之都市土地，因不可歸責於土地所有權人之原因而不作農業使用，可否繼續課徵田賦』事宜會議紀錄會商結論：一、依土地稅法第22條第1項但書第2款至第4款規定，課徵田賦之土地，應以仍作農業用地使用者，始有其適用。二、前項原符合課徵田賦之都市土地，其有不可歸責於土地所有權人之原因而閒置不作農業使用時，亦應依法改課地價稅。」、財政部90年1月12日台財稅字第0890458822號函略以：「要旨：有關農業區土地依規定徵收田賦，因遭人濫倒廢棄物致未作農業使用，可否改課地價稅……本案○君所有農業區土地，原依上開規定徵收田賦，既經縣政府通報，該土地非依法變更為非農業使用，已屬違法改作其他用途，應予改課地價稅。」上開函釋係財政部基於其主管權責，為執行稅捐課徵所為有關技術性事項之釋示，無違法律保留原則，所屬稽徵機關辦理相關案件及行政法院於審理個案時自得援用。

2.經查，原告等所有系爭土地，屬非都市土地，編定為山坡地保育區農牧用地，持分面積各為23平方公尺，原課徵田賦。

因系爭土地有鋪設碎石鋪面及堆置雜物等情事，已屬農地違規使用，經苗栗縣政府以109年8月12日府農農字第1090152420號函（乙證5)知被告，經被告審核與土地稅法第10條第1項及第22條第1項規定不符，遂以原處分按原告等3人持分面積之部分面積（各5.4平方公尺），核定自110年起改按一般用地稅率課徵地價稅。雖然原告主張係訴外人何竹山違法傾倒廢棄土石之行為，不可歸責於原告等云，惟系爭土地未作農業使用係屬事實，依上開規定應依法改課地價稅，故原處分並無違誤。

㈢系爭土地雖經被告以原處分核定自110年起改按一般用地稅率課徵地價稅，惟復經被告以110年5月19日苗稅土字第1103009929號函通知原告恢復自110年起課徵田賦。故原告起訴請求撤銷原處分，並無訴訟利益： □

1.經查，系爭土地經被告以原處分核定自110年起改按一般用地稅率課徵地價稅，嗣後雖經清除廢棄物而恢復農業使用，惟原告未向農業主管機關申報解除列管，逕行提起行政訴訟；訴訟期間，經被告會同苗栗縣政府農業處進行現場實勘，認定系爭土地已可供農業使用，經苗栗縣政府以110年5月18日府農農字第1100095043號函（乙證2）副知原告及被告後，被告以110年5月19日苗稅土字第1103009929號函（乙證1）通知原告系爭土地自110年起恢復課徵田賦。

2.是以，系爭土地110年起仍課徵田賦，並非按一般稅率核課地價稅，原告起訴撤銷原處分顯無訴訟利益。

㈣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，併此敘明。

六、結論：原處分並無違誤，訴願決定予以維持，亦無不合。原告訴請撤銷顯無訴訟利益，應予駁回。

中　　華　　民　　國　　111　年　　1　　月　　6　　日

臺中高等行政法院第二庭

審判長法　官　劉　錫　賢

法　官　林　靜　雯

法　官　莊　金　昌

以上正本證明與原本無異。

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）；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（須附繕本）。未表明上訴理由者，逕以裁定駁回。

上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書，但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人：

得不委任律師為訴訟代理人之情形	所　需　要　件
㈠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。
㈡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㈠、㈡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㈡所示關係之釋明文書影本及委任書。

中　　華　　民　　國　　111　　年　　1　　月　　6　　日

書記官　許　騰　云

附表、證據編號對照表

證號	證據名稱	所附卷宗	頁次
甲證1	苗栗縣政府109年苗府訴字第92號訴願決定書影本(同乙證3)	本院卷	19-24
甲證2	被告109年9月14日苗稅土字第1092024981B號函(即原處分)影本(同乙證4)	本院卷	25-26
乙證1	被告110年5月19日苗稅土字第1103009929A號函影本	本院卷	107-108
乙證2	苗栗縣政府110年5月18日府農農字第1100095043號函影本	本院卷	109
乙證3	苗栗縣政府110年2月17日府訴字第1100030005號函及109年苗府訴字第92號訴願決定書影本(同甲證1)	本院卷	111-118
乙證4	被告109年9月14日苗稅土字第1092024981B號函(即原處分)影本(同甲證2)	本院卷	119-120
乙證5	苗栗縣政府109年8月12日府農農字第1090152420號函影本	本院卷	121