臺中高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第三庭
112年度訴字第52號

原　　告　劉奇融

被　　告　南投縣政府稅務局

代　表　人　吳毓紘
訴訟代理人　曾慈雯
　　張家慈
輔助參加人　南投縣政府
代　表　人　許淑華
訴訟代理人　蔡騏全

上列當事人間地價稅事件，原告不服南投縣政府中華民國111年12月21日府行救字第1110300295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：

緣原告劉奇融所有坐落○○縣○○市○○○段183-2地號土地（面積2,759平方公尺，下稱系爭土地），屬特定農業區農牧用地，供農作使用，符合課徵田賦之規定要件。嗣被告南投縣政府稅務局查悉系爭土地內計1,175平方公尺面積範圍，因填置含有石頭、磚頭等妨礙耕作之土方，致不能供農作使用，已不符合土地稅法第22條規定課徵田賦之要件，乃作成民國111年7月13日投稅土字第00000000000號函（下稱111年7月13日函）通知原告應自111年起改按一般用地稅率課徵地價稅，原告提出申訴，經被告重新審查後復以111年9月6日投稅土字第0000000000號函（下稱111年9月6日函，與上

開111年7月13日函合稱原處分）復111年7月13日函認定並無違誤，仍予以維持。原告不服，提起訴願，經南投縣政府以111年12月21日府行救字第00000000000號訴願決定駁回。原告遂提起本件行政訴訟。

二、原告主張及聲明：

㈠原告對於系爭土地內之墊高填土含有少部分石頭、磚塊，並不爭執，惟原告委託業者填土時已要求所填土方必須符合政府填土規定，並於參加人派相關單位人員現勘時，提出墊高填土之簡要說明及證明書件、系爭土地積水及荒蕪照片等書證，故原告依內政部104年1月21日內授營綜字第0000000000號函、區域計畫法施行細則第13條規定，未受處罰。原告既然未遭處罰，原處分卻又以不符合農業使用為由，改課地價稅，違反上揭內政部函釋、土地稅法第22條規定。

㈡原告填土目的只是改善農地來種植水果樹苗，以提高農業生產及增加所得，單純係農地農用，並未移作商業或其他用途，符合農業發展條例第1條、第3條第10、12款等規定。系爭土地前因湧泉泥土液化、積水等因素，已荒廢雜草叢生多年，又遇周邊鄰地均已墊高填土2公尺，致積水更為嚴重，而湧泉之泥沼地本需填入一些石塊，泥土才不會繼續下陷，地基才能穩固，原告部分填土後亦立即種植水果樹苗，現生長情況良好，並無原處分所稱土地未作農業使用、與土地稅法第22條課徵田賦規定不符等情形，已符合土地稅法第10、22條、土地稅法施行細則第21條及平均地權條例第3條等規定。土地稅法並無所稱「不符農業使用」之規定，參加人不思協助解決排水問題，反改課徵地價稅，似變相徵稅。

㈢若依土地稅法、平均地權條例第22條第1項第2至5款規定，非農地仍作農業使用者，課徵田賦。原告農地因前揭因素填土並立即種植農作物，符合仍作農業用地使用，並無訴願決定所引財政部80年11月28日台財稅第800421421號函之情，原處分卻以不符合農業定義為由，要由田賦改課徵地價稅，令人不服。

㈣針對被告答辯之說明：

1.填土乃因農地湧泉，耕牛與農耕機下田時會動彈不得，仰賴人力不易致稻穀收成不良，附近設有自來水場抽取地下水，系爭土地於60年代為養殖，因地目為養殖是不能申請休耕補助，荒廢近三、四十年。土地液化使陷入泥沼時深及腰部，即使依南投縣辦理農業用地改良作業要點第5點規定，因系爭土地係低窪平原，以墊高填土25公分為上限根本也無效果。被告未將系爭土地之天然地理環境因素納入考量，且原告墊高填土種植芒果樹等情，已依法供作農業使用，原處分未依非都市土地使用管制規則處理，令人難以心服。

2.土地稅法第25條規定容許驗收稻穀、小麥含有砂石，被告卻不准農地填土不得含有砂石，被告僅依據改制前行政院農業委員會（下稱改制前農委會）111年6月20日農企字第0000000000號函（下稱111年6月20日函），違反中央標準法第5條第2款及行政罰法第4條之規定。

3.非都市土地使用管制規則規範使用性質、類別、編更，並無被告所稱以砂石填土為不符農業使用之規定，原告填土後已種植果樹苗，並未加蓋建物、鋪設水泥或變更編定使用類別作為工業、商業等用途，無違反變更土地使用性質與編定使用地之類別，符合土地稅法第10條第1款依法供農作使用，尤其原告並未因填土受處罰。

4.系爭土地上僅含有少數的石頭，並不是磚塊，表面上有一些水泥，我將水泥放置在旁邊，對土地並沒有影響。

㈤聲明：訴願決定及原處分均撤銷。

三、被告答辯及聲明：

㈠依參加人109年8月24日府地用字第0000000000號及111年6月24日府地用字第00000000000號違反區域計畫法案件裁處書（下合稱另案裁罰處分書）所載違規內容及事實，可見系爭土地有部分面積填土墊高，土方有石頭磚頭等妨礙耕作之物品，不符農業使用定義，且109年因違反非都市土地使用管

制，經第1次裁罰新台幣6萬元整並限期改正後，仍未為遵從改正等情事。依農業發展條例第2條規定，南投縣農業用地是否符合農業使用之規定係由參加人認定，被告乃以111年8月16日投稅土字第0000000000號函請參加人查復系爭範圍土地現況是否符合作農業使用，經參加人以111年8月30日府農務字第0000000000號函說明七略以：「本案前經本府於111年5月6日至現場勘查，先前的違規土方尚未移除，依上開說明六內政部解釋函，應回復至未違規使用前供農牧生產為目的之原狀，行為人在違規土方上補植農作之行為，仍不符合農業使用。」等語。據此，系爭土地上開填置違規土方範圍部分業經主管機關認定不符合農業使用，原處分自111年起改按一般用地稅率課徵地價稅，應屬有據。

㈡依上開參加人函文說明五載謂：「對於農業用地填土行為，行政院農業委員會歷年函釋農業用地應作農業使用，農業用地填土應為作農業使用之目的，土質應為適合種植農作物之土壤，不得為砂、石、磚、瓦、混凝土塊、營建剩餘土石方、廢棄物（與農業經營無關或妨礙耕作之障礙物等）或其他有害物質，影響地下水或土壤污染甚至農業生產環境及農地資源之永續利用……」等語，及改制前農委會111年6月20日函釋說明二略以：「……倘經直轄市、縣（市）政府審認確有填埋不適合種植農作物之物質，即屬違反土地使用管制之情形，應即刻報請權責單位裁處，且無由申請人事後補申請農地改良或填土之情形，亦不得認定作農業使用……」再土地稅法第10條第1項規定所稱農業用地，其要件係指「依法」供農作使用。是系爭土地屬非都市土地，使用分區為特定農業區農牧用地，惟部分面積經參加人認定不符合農業使用且先前的違規土方尚未移除，是在違規土方上補植農作之行為，仍不符合農業使用，難謂係依法供農作使用，即非上開規定所稱農業用地，原告主張，實屬誤解。

㈢原告稱另案裁罰處分書只有處罰劉玉祥，系爭土地並未遭開單處罰，改課地價稅違背土地稅法第22條之規定乙節，然依

土地稅法第3條第1項規定，地價稅納稅義務人為土地所有權人，非依該地係由何人改變使用情形而認定，亦非向改變現況使用者課徵，是原處分並無違誤。

㈣聲明：原告之訴駁回。

四、參加人答辯及聲明：

㈠依據農委會函釋，違規態樣沒有移除，還是沒有辦法認定為農業使用。如果土方移走的話，原告的違規態樣已經移除，參加人可以解除原告非農業使用的狀態。

㈡關於原告陳稱系爭土地因土壤液化才填土乙節，然系爭土地若無法農作的話，原告可以申請土地改良，且依規定就是只能填25公分，如果沒有辦法改善的話，可能要另想辦法，系爭土地從以前就是種植水稻，該地區適合種植水稻，若原告要改變地形地貌去填土的話，水還是可能一樣會冒出來，土壤還是會繼續液化，他們填的還蠻高的，那邊如果種植水稻，填土下去的話，因為水稻是一階一階的，一填可能會造成上面的排水及下面的灌溉有問題，因為原告旁邊的人都填了，若中間他沒有填的話，也會變成一個窟窿，所以當時原告也同時跟著鄰地一起填下去，當時是一次看4筆土地。系爭土地比較適合種植水稻，如果要作改良的話，可能會改變那個地方的地形地貌，導致其他地方受到影響，所以在申請土地改良的話，要先看那塊土地能不能農作，會不會影響周遭鄰地的淹水狀況。

五、本件兩造爭執要點：

系爭土地是否因填置違規土方，致不符合課徵田賦之規定要件，而應課徵地價稅？

六、本院判斷：

㈠前提事實：

如爭訟概要所述之事實，有系爭土地之地籍查詢資料、另案裁罰處分書、原處分、訴願決定書各1份在卷可憑（見本院卷第39至47頁；原處分卷第15至19、54至57頁），堪認真正。

㈡應適用的法令：

1.土地稅法：

⑴第10條第1項第1款規定：「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。」

⑵第14條規定：「已規定地價之土地，除依第二十二條規定課徵田賦者外，應課徵地價稅。」

⑶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。」

2.土地稅法施行細則第21條規定：「本法第二十二條第一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。」土地稅法施行細則係財政部基於法律授權，為辦理土地稅法所規範事項所訂定之法規命令，核無逾越母法授權範圍，亦未增加土地稅法所無之限制或負擔，或牴觸其規範意旨，自得予以援用。

3.據上可知，非都市土地依法編定之農業用地，除依法編定為農牧用地外，必須係供農業使用者，始符合徵收田賦之要件，否則，即應課徵地價稅。

4.是以，財政部80年11月28日台財稅字第800421421號函釋略以：「原屬符合土地稅法第二十二條規定課徵田賦之土地，部分變更為非農業用地使用，依法應改課地價稅者，應按其實際使用面積，分別課徵田賦及地價稅。」之意旨，係財政部針對土地稅法第22條規定之課徵田賦土地有部分變更非農業用地，應否課徵地價稅之適用疑義，基於稅捐稽徵中央主管機關之職權，為協助下級機關或屬官統一解釋法令、認定事實，依行政程序法第159條第2項第2款規定訂頒之解釋性行政規則，並未逾越土地稅法第14條

及第22條第1項本文之規範意旨，亦非增加法律所無之限制，符合納稅者權利保護法第3條第3項規定意旨，無違背租稅法律主義，自得予以援用。

㈢衡諸非都市土地劃定為農業用地，自應依農業發展條例及其子法等相關法令規定，保持適於供作從事農業使用之狀態。故農業用地為供農業使用而有填土之必要者，應符合農業使用之目的，不得為砂、石、磚、瓦、混凝土塊、營建剩餘土石方、廢棄物，或其他不適合種植農作物之物質，其有以上揭物質填土之行為，即不得認定作農業使用。是以，農業發展條例施行細則第2條之1第1項規定：「前條農業用地為從事農業使用而有填土需要者，其填土土質應為適合種植農作物之土壤，不得為砂、石、磚、瓦、混凝土塊、營建剩餘土石方、廢棄物或其他不適合種植農作物之物質。」係改制前農委會基於法律授權，為辦理農業發展條例所規範事項所訂定之法規命令，核無逾越母法授權範圍，亦未增加農業發展條例所無之限制或負擔，或牴觸其規範意旨，自得予以援用。而改制前農委會111年6月20日函釋謂：「按土壤為天然化育而成，農業生產自以原生土壤為佳，故農地整地行為應以挖填平衡為原則，……倘經直轄市、（縣）市政府審認確有填埋不適合種植農作物之物質，即屬違反土地使用管制之情形，應即刻報請權責單位裁處，且無由申請人事後補申請農地改良或填土之情形，亦不得認定作農業使用，以避免助長投機違規使用之非法行為。」核係改制前農委會基於中央主管機關職權，為下級機關在執行職務時為之解釋，性質上為行政規則，其內容係闡明農業發展條例第3條第10款之原意，自得予以援用。

㈣系爭土地填土墊高範圍部分，並不符合課徵田賦之要件，應課徵地價稅：

1.查系爭土地係劃定為特定農業區農牧用地，有系爭土地之地籍查詢資料1份在卷可按，自屬依區域計畫法施行細則第11條第1款所編定之農業用地。

2.次查系爭土地因於109年8月24日遭查獲填入石頭、磚塊等妨害耕作之土方，致部分範圍不符合農業使用狀態，而經參加人對行為人劉玉祥裁處罰鍰新臺幣（下同）6萬元，並限於文到3個月內完成改正，惟劉玉祥逾期仍未遵從改正，參加人再於111年6月24日對劉玉祥裁處罰鍰7萬元，復限期命完成改正等情，有另案裁罰處分書在卷可稽（見原處分卷第54頁及第55頁）。再觀諸系爭地填土墊高範圍之實況照片所示（見本院卷第337頁、第239頁、第243頁及第245頁），可見系爭土地填入之土方係由多量石頭、磚塊所構成，僅含少量土沙，其現況已非適合種植農作物，明顯不能供耕作使用，已妨礙農業使用之用途，並不因原告暫且在其上鑿挖洞穴栽種樹苗，即變更其所填土方之原來屬性，而認為符合農業使用之狀態，自不能認為系爭土地填土墊高部分面積計1,175平方公尺，符合土地稅法第10條第1項第1款所稱之農業用地，不該當於同法第22條第1項本文規定之徵收田賦要件，而應依該法第14條規定課徵地價稅。是以，原告以系爭土地上僅含有少數的石頭，並不是磚塊，表面上有一些水泥，我將水泥放置在旁邊，對土地沒有影響土地，其有種植果樹等情詞，主張系爭土地符合課徵田賦要件云云，核與事證情況相悖，於法不合，無從採取。

3.又查系爭土地上所填之違規土方，前經參加人於111年5月6日派員再次履勘現場結果，並未見移除，迄今仍維持原狀等情，有被告111年8月16日投稅土字第0000000000號函、參加人111年8月30日府農務字第0000000000號函各1份在卷可稽（見原處分卷第38頁、第39頁，訴願卷第30至33頁），並為原告所不爭執（見本院卷第353頁）。則被告以原處分就系爭土地填土墊高範圍、面積1,175平方公尺部分，核定自111年起改按一般用地稅率課徵地價稅，自屬適法有據。

4.至於原告主張：農業發展條例施行細則第2條之1第1項規定，係在原告填土行為後2年才訂定發布，不得適用於本件乙節。按農業用地本應使其土壤保持適合從事農業使用之狀態，自不得填置不適合種植農作物之砂、石、磚、瓦、混凝土塊、營建剩餘土石方、廢棄物等物質，此乃當然之解釋，上開施行則第2條之1第1項僅屬上開解釋之確認性規定，非謂該條文發布施行前，農業用地填置砂、石、磚、瓦、混凝土塊、營建剩餘土石方、廢棄物等物質，仍得解釋為適合種植農作物之農業用地。是以，原告此部分之主張，難謂允洽，不能採取。

七、綜上所述，原告上開主張各節，均非可採。被告作成原處分就系爭土地填土墊高範圍之面積部分，核定自111年度起改按一般用地稅率課徵地價稅，認事用法俱無違誤，訴願決定遞予維持，核無不合，原告訴請撤銷，為無理由，應予駁回。

八、本件為判決基礎之事證已臻明確，兩造其餘攻擊防禦方法及聲明陳述，核與判決結果無影響，爰不逐一論述，附此敘明。

九、結論：：本件原告之訴為無理由，應予駁回。

中　　華　　民　　國　　112　　年　　10　　月　　18　　日

審判長法官　蔡　紹　良

法官　黃　司　熒

法官　張　鶴　齡

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. 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。
㈡非律師具有右列情形之一，經本案之行政法院認為適當者，亦得為訴訟代理人。	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。 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. 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者。
是否符合㈠、㈡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㈠、㈡所示關係之釋明文書影本及委任書。	

中　　華　　民　　國　　112　　年　　10　　月　　18　　日

書記官　黃 靜 華