最　高　行　政　法　院　裁　定

111年度上字第350號

上　訴　人　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 上訴 人　高雄市稅捐稽徵處
代　表　人　黃惠玲
訴訟代理人　林金賢

上列當事人間地價稅事件，上訴人對於中華民國111年3月3日高雄高等行政法院110年度訴字第162號判決，提起上訴，本院裁定如下：

主　文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理　由

一、按對於高等行政法院判決之上訴，非以其違背法令為理由，不得為之，行政訴訟法第242條定有明文。依同法第243條第1項規定，判決不適用法規或適用不當者，為違背法令；而判決有同法條第2項所列各款情形之一者，為當然違背法令。是當事人對於高等行政法院判決上訴，如依行政訴訟法第243條第1項規定，以高等行政法院判決有不適用法規或適用不當為理由時，其上訴狀或理由書應有具體之指摘，並揭示該法規之條項或其內容；若係成文法以外之法則，應揭示該法則之旨趣；倘為司法院大法官解釋，則應揭示該解釋之字號或其內容。如以行政訴訟法第243條第2項所列各款情形為理由時，其上訴狀或理由書，應揭示合於該條項各款之事實。上訴狀或理由書如未依此項方法表明，或其所表明者與上開法條規定不合時，即難認為已對高等行政法院判決之違背法令有具體之指摘，其上訴自難認為合法。

二、上訴人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」，部分土地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，其餘面積之土地原按一般用地稅率課徵地價稅。上訴人高雄區處於103年5月15日申請課徵田賦，經被上訴人小港分處以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）復上訴人，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。嗣經被上訴人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（中厝段942-3地號土地，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（中厝段893、895、896、897地號等4筆土地，下稱109年6月29日函，與109年6月24日函下合稱原處分），核定上訴人自103年起改按一般用地稅率課徵地價稅，並依稅捐稽徵法第21條及土地稅減免規則第11條之4第2項規定減徵百分之30，且補徵104年至108年差額地價稅（103年之地價稅已逾5年之核課期間），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。上訴人不服，申經復查、訴願遭駁回，循序提起行政訴訟，求為判決撤銷訴願決定及原處分（含復查決定）。經原判決駁回。

三、上訴人對原判決上訴，主張略以：㈠、103年7月29日函之授益處分既能將系爭土地作一部准許、一部不准許之處分，其依據為何？難道不用調查申請人有無「自耕」即可率予認

定？原判決就此部分未予調查，亦未說明原處分係基於何種證據而作出如此決定，顯有理由不備之違法。㈡、103年1月7日被上訴人就上訴人申請另外6筆土地（公共設施保留地）課徵田賦時，被上訴人已到現場會勘，並函請上訴人提供土地之租賃契約書及承租人確實供農業使用事實之說明。公共設施保留地只要確認是否「仍作農業用地使用即可」，必係發現該土地有出租他人之事實，始會要求上訴人再提供土地之租賃契約書及承租人確實供農業使用事實之說明。上訴人就被上訴人小港分處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）之要求，提供予被上訴人之土地租賃契約書，已明確記載將系爭土地與該8筆公共設施保留地一併出租而無法區分。原判決竟認103年1月7日函命上訴人提供租賃契約書之函示，只是在作公共設施用地是否在作農業用地使用之調查，其理由顯有矛盾。又被上訴人於103年1月7日函之後即因上訴人已陳報所有租賃契約書而「確實知悉」上訴人就系爭土地已有出租之事實；且證人曾文聰已證稱103年1月7日之後已知悉上訴人有在出租系爭土地，原判決仍認被上訴人不知，其認定事實顯未依證據，違反證據法則，且過於偏袒行政機關，有判決不備理由及理由矛盾之違法。㈢、上訴人已於原審主張租稅優惠處分被撤銷後之行政訴訟應由稅捐稽徵機關負擔客觀舉證責任，亦應查明公共設施完竣年度，並自次年起始能改課地價稅；復主張「應依實質課稅原則，以實質經濟事實關係及利益歸屬，暨課稅法律之立法目的為依據、原處分違反比例原則」，然原判決就上訴人提出之攻擊方法未加以調查，且隻字未提，有判決不備理由之違法等語。

四、惟原判決已敘明：㈠、被上訴人小港分處與上訴人共同派員於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。系爭土地屬依法限制建築之土地，卻有非依耕地三

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」（從而不符合同條第1項第2、3款所定課徵田賦之構成要件要素），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款規定而核准上訴人課徵田賦之申請，則該等處分即存有違法而得撤銷之情事。㈡、系爭土地自102年11月間起即已由上訴人出租他人作農業使用，然上訴人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上訴人審酌，則依行政程序法第119條第2款規定意旨，上訴人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，參諸行政程序法第117條、稅捐稽徵法第21條第1、2項規定，被上訴人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。且被上訴人稱其係於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上訴人，乃於109年6月17日函請上訴人提供系爭土地103年至109年租賃合約書影本，經上訴人高雄區處於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，準此，被上訴人小港分處理應於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。從而被上訴人小港分處以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，自屬有據。㈢、被上訴人小港分處103年1月7日函所載上訴人所有並申請課徵田賦之另外8筆土地（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，遂函請上訴人提供上開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；證人即被上訴人小港分處103年1月7日函及103年7月29日函承辦人員曾文聰亦於原審法院準備程序證稱：「（上訴人訴訟代理人問：……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。（上訴人訴訟代理人問：田賦意思何為，係指名詞或動詞？）就是做農業使用。」等語，參諸土地稅法第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」，益徵被上訴人小港分處承辦人要求上訴人提供該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。至於上訴人高雄區處依據被上訴人小港分處103年1月7日函所提供該次申請案所示土地之上訴人農業用地租賃契約書，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，雖也包含被上訴人小港分處103年7月29日函核准課徵田賦之系爭土地地號在內，然而縱使被上訴人小港分處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，且被上訴人小港分處承辦人員所承辦之案件非僅有上訴人單一申請案件，更何況被上訴人小港分處承辦人員要求上訴人提供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，實難期待被上訴人小港分處承辦人員於103年7月29日核准系爭土地課徵田賦案時，有可能一併注意並足以追憶起上訴人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。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斟酌後，核與判決結果不生影響，無一一論述的必要等認事用法之理由。上訴意旨雖以原判決違背法令為由，惟核其上訴

理由，無非係就原審取捨證據、認定事實之職權行使為指摘，並重述其在原審業經主張而為原判決摒棄不採之陳詞，執其主觀之法律見解，就原審所為論斷，泛言未論斷或論斷矛盾、違法，或就原審審理中本無爭議之事實（即稅捐額核定金額），另為無具體內容之抽象爭議（爭執稅額核定正確性之舉證責任分配，但沒有指明有爭議待證事實之具體內容），而非具體表明原判決究竟有如何合於不適用法規或適用不當，或有行政訴訟法第243條第2項所列各款之情形，尚難認為已對原判決之如何違背法令有具體之指摘。依首開規定及說明，應認其上訴為不合法。

五、據上論結，本件上訴為不合法。依行政訴訟法第249條第1項前段、第104條、民事訴訟法第95條、第78條，裁定如主文。

中　　華　　民　　國　　111　　年　　6　　月　　9　　日

最高行政法院第二庭

審判長法官　帥　嘉　寶

法官　鄭　小　康

法官　李　玉　卿

法官　洪　慕　芳

法官　林　玫　君

以　上　正　本　證　明　與　原　本　無　異

中　　華　　民　　國　　111　　年　　6　　月　　9　　日

書記官　邱　鈺　萍