

01 最 高 行 政 法 院 判 決

02 113年度上字第148號

03 上 訴 人 台 灣 糖 業 股 份 有 限 公 司

04 代 表 人 吳 明 昌

05 訴 訟 代 理 人 邱 芬 凌 律 師

06 被 上 訴 人 屏 東 縣 政 府 財 稅 局

07 代 表 人 程 俊

08 上 列 當 事 人 間 地 價 稅 事 件 ， 上 訴 人 對 於 中 華 民 國 113 年 1 月 17 日 高
09 雄 高 等 行 政 法 院 112 年 度 訴 字 第 374 號 判 決 ， 提 起 上 訴 ， 本 院 判 決
10 如 下 ：

11 主 文

12 一、上訴駁回。

13 二、上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

14 理 由

15 一、上訴人之代表人由楊明州先後變更為劉起孝、吳明昌，茲據
16 新任代表人具狀承受訴訟，核無不合，應予准許。

17 二、上訴人所有坐落屏東縣○○鄉○○段000地號等268筆土地，
18 宗地面積共1,631,946.01平方公尺（權利範圍：全部，下稱
19 系爭土地）為非都市土地，使用分區為工業區，使用地類別
20 分別為：國土保安用地、交通用地、水利用地及丁種建築用
21 地，原部分土地課徵田賦、部分土地免徵地價稅。嗣被上訴
22 人辦理110年度地價稅稅籍及使用情形清查發現，系爭土地
23 於民國107年起變更編定為工業區丁種建築用地、交通用
24 地、國土保安用地及水利用地，且已供行政院農業委員會
25 （現改制為農業部）屏東農業生物技術園區籌備處（下稱屏
26 東農業生技園區籌備處）為辦理「農業生物技術園區擴充計
27 畫開發計畫與細部計畫」使用，認與課徵田賦或免徵地價稅
28 規定不符，以110年2月25日屏財稅土字第0000000000號函通
29 知上訴人，系爭土地自108年起改按一般用地稅率課徵地價

01 稅，並依法補徵108年至109年地價稅。上訴人於112年1月18
02 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
03 稅，被上訴人審理時發現，系爭土地業於106年11月15日即
04 經屏東縣政府以屏府地用字第00000000000號函核准上開編
05 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
06 細部計畫使用，遂以112年2月6日屏財稅土字第0000000000
07 號函（下稱原處分）通知上訴人，系爭土地應自核准變更編
08 定日之次年期（即107年）起改按一般用地稅率課徵地價
09 稅，並依稅捐稽徵法第21條規定補徵107年地價稅稅額新臺
10 幣（下同）10,771,297元。上訴人不服，申請復查，未獲變
11 更，提起訴願，遭決定駁回後提起行政訴訟，並聲明：訴願
12 決定及原處分均撤銷；被上訴人應給付上訴人10,771,297
13 元，並自112年3月13日起，至填發收入退還書或國庫支票之
14 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
15 金固定利率，按日加計利息，一併退還。案經高雄高等行政
16 法院（下稱原審）112年度訴字第374號判決（下稱原判決）
17 駁回後，上訴人遂提起本件上訴，並聲明：原判決廢棄；訴
18 願決定及原處分均撤銷；被上訴人應給付上訴人10,771,297
19 元，並自112年3月13日起，至填發收入退還書或國庫支票之
20 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
21 金固定利率，按日加計利息，一併退還。

22 三、上訴人起訴主張與被上訴人在原審之答辯均引用原判決之記
23 載。

24 四、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：

25 (一)財政部94年11月28日台財稅字第09404785690號函（下稱94
26 年11月28日函）主旨：原課徵田賦之非都市土地依法編定之
27 農業用地，於辦理變更改地編定為非農業用地後，應自核准
28 變更編定日之次年期起改課地價稅。上開函係主管機關財政
29 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
30 限制，依司法院釋字第287號解釋意旨，應自所解釋法律之
31 生效日起有其適用。

01 (二)系爭土地原屬農業用地，部分課徵田賦，部分免徵地價稅，
02 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
03 計畫之開發計畫與細部計畫」向上訴人承租系爭土地，並配
04 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
05 政府106年11月15日屏府地用字第00000000000號函核准變更
06 使用分區為工業區，使用地類別分別為：國土保安用地、交
07 通用地、水利用地及丁種建築用地等，依上所述，系爭土地
08 已於106年經核准變更土地編定及使用分區，其於次年（107
09 年）度起，已非屬農業用地，縱仍供農業使用，亦不符土地
10 稅法第22條第1項所稱之農業用地，自應依同法第14條課徵
11 地價稅，被上訴人依稅捐稽徵法第21條第1項第2款規定，於
12 5年核課期間內補徵系爭土地107年地價稅，於法並無不合。

13 (三)上訴人主張變更登記前不具農業以外用途之「使用可能性」
14 云云，惟對於自行申請用地變更編定者，於申請獲准變更土
15 地編定後，即可合法使用而具使用可能性，與地政機關何時
16 完成變更登記並編造清冊無涉，故於核准變更編定日之次年
17 期起改課地價稅，此參財政部94年11月28日函說明三即明，
18 上訴人上開主張洵無足採。綜上，原處分並無違誤，復查決
19 定及訴願決定予以維持，亦無不合，上訴人求為撤銷及請求
20 返還已繳納之稅款及法定利息，為無理由，爰予駁回。

21 五、本院經核原判決駁回上訴人在原審之訴，並無違誤。茲就上
22 訴理由再予論述如下：

23 (一)土地稅法第14條規定：「已規定地價之土地，除依第22條規
24 定課徵田賦者外，應課徵地價稅。」第22條第1項前段規
25 定：「非都市土地依法編定之農業用地或未規定地價者，徵
26 收田賦。」第10條第1項規定：「本法所稱農業用地，指非
27 都市土地或都市土地農業區、保護區範圍內土地，依法供下
28 列使用者：一、供農作、森林、養殖、畜牧及保育使用者。
29 二、供與農業經營不可分離之農舍、畜禽舍、倉儲設備、曬
30 場、集貨場、農路、灌溉、排水及其他農用之土地。三、農

01 民團體與合作農場所有直接供農業使用之倉庫、冷凍（藏）
02 庫、農機中心、蠶種製造（繁殖）場、集貨場、檢驗場等用
03 地。」土地稅法施行細則第21條規定：「本法第22條第1項
04 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
05 之農牧用地、林業用地、養殖用地、鹽業用地、水利用地、
06 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
07 理機關會同有關機關認定合於上述規定之土地。」

08 (二)由上開規定可知，非都市土地依法編定之農業用地，除應符
09 合土地稅法施行細則第21條所指依區域計畫法編定使用之土
10 地者，尚須於土地之實際使用仍供農業使用，始符農業用地
11 之規定而得課徵田賦。換言之，非都市土地合於課徵田賦之
12 要件，必須符合土地利用規劃(規範屬性)之依法編定之農業
13 用地，及土地實際使用(實證屬性)之供農業使用，二者必須
14 兼具。因此，課徵田賦之農業用地，在依法辦理變更用地編
15 定或使用分區前，變更為非農業使用者，已不符土地實際使
16 用(實證屬性)之供農業使用，自不合於課徵田賦之要件，稅
17 捐稽徵機關應自實際變更使用之次年期起改課地價稅；原課
18 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
19 編定為非農業用地後，已不符合土地利用規劃(規範屬性)之
20 依法編定之農業用地，自不合於課徵田賦之要件，稅捐稽徵
21 機關應自核准變更編定日之次年期起改課地價稅。

22 (三)經查，系爭土地原屬農業用地，部分課徵田賦，部分免徵地
23 價稅，嗣經屏東縣政府於106年11月15日以屏府地用字第000
24 00000000號函核准變更使用分區為工業區，使用地類別分別
25 為：國土保安用地、交通用地、水利用地及丁種建築用地等
26 情，為原審依法認定之事實，則系爭土地既已於106年經核
27 准變更土地使用分區為工業區及其使用地類別之編定，已非
28 屬依法編定之農業用地，不論其實際有無供農業使用，均不
29 合於課徵田賦之要件，被上訴人自核准變更編定日之次年期
30 起改課地價稅，自於法無違，原判決維持原處分，駁回上訴
31 人之訴，已詳述得心證之理由，並就上訴人主張應自地政機

01 關完成系爭土地使用變更登記之次年期起改課地價稅乙節，
02 何以不足採取，予以指駁在案，認事用法並無違誤，並無判
03 決不備理由之違背法令情形。

04 (四)上訴意旨雖主張系爭土地於屏東地政事務所於107年1月5日
05 完成變更使用地類別登記前，僅能維持農業用途，否則即屬
06 非法使用，並不因屏東縣政府於106年11月15日核准編定變
07 更，即可進行土地分割等開發使用，依本院111年度上字第2
08 4號判決意旨，原處分違反量能課稅原則等語。然依前開說
09 明，非都市土地欲合於課徵田賦之要件，必須符合土地利用
10 規劃(規範屬性)之依法編定之農業用地，及土地實際使用
11 (實證屬性)之供農業使用，二者兼具，缺一不可。本件原處
12 分係以系爭土地於106年11月15日經核准使用分區及使用地
13 類別之變更，已非屬依法編定之農業用地，不符合土地利用
14 規劃(規範屬性)之依法編定之農業用地，不論其有無供農業
15 使用，均不合於課徵田賦之要件。再依區域計畫法第15條及
16 第16條規定，不屬同法第11條之非都市土地，應由有關直轄
17 市或縣(市)政府，按照非都市土地分區使用計畫，製定非
18 都市土地使用分區圖，報經上級主管機關核備後，實施管
19 制，應將非都市土地分區圖及編定結果予以公告。因此，非
20 都市土地分區使用管制，係依經公告之使用分區及使用地種
21 類之編定為據。直轄市或縣(市)政府就非都市土地為各種
22 使用地編定結果，依區域計畫法施行細則第20條第4項規
23 定，應登載於土地登記簿，此項登載，乃為執行管制之技術
24 性規定，按公告之編定結果照錄，在於方便執行管制之查
25 考，不能代替公告之編定結果作為管制之依據。系爭土地之
26 使用分區既經核准變更為工業區，使用地類別變更編定為國
27 土保安用地、交通用地、水利用地及丁種建築用地，即非屬
28 依法編定之農業用地，自不合於課徵田賦之要件，與系爭土
29 地是否作農業用途使用無涉，原處分自核准變更編定日之次
30 年期起改課地價稅，於法有據，並未違反量能課稅原則，上
31 訴意旨前開主張，自無足採。本院111年度上字第24號判決

01 係就都市土地是否符合土地稅法第22條第1項第4款徵收田賦
02 之法律爭議，與本件係非都市土地所涉及係土地稅法第22條
03 第1項前段之爭議，並不相同，自難比附援引，上訴意旨執
04 此主張原判決違法，亦無足採。

05 (五)又地價稅之稽徵程序，固係由直轄市或縣（市）主管稽徵機
06 關按照地政機關編送之地價歸戶冊及地籍異動通知資料核
07 定，於查定納稅義務人每期應納地價稅額後，填發地價稅稅
08 單，分送納稅義務人（土地稅法第40條及第43條規定參
09 照），然此係指稅捐稽徵機關徵收各年地價稅以納稅義務基
10 準日土地登記簿所載之所有權人或典權人為納稅義務人之情
11 形，與本件係被上訴人依系爭土地使用分區及使用地編定之
12 變更為據，而依稅捐稽徵法第21條規定補徵上訴人107年地
13 價稅之情形，係屬不同。又非都市土地使用地類別之編定，
14 係屬直接對外發生法律效果之行政處分，系爭土地係由上訴
15 人之承租人申請變更土地使用分區及使用地類別之變更編
16 定，經屏東縣政府於106年11月15日核准變更，即非屬依法
17 編定之農業用地，不待地政機關為登載，即已生效力，與地
18 政機關何時於土地登記簿之標示部記載土地使用分區及使用
19 地類別無涉，原處分未待土地登記簿變更完成登記之次年，
20 即予補徵地價稅，於法並無不合。上訴意旨主張地政機關未
21 辦妥地籍冊之地目變更造冊，或未完成編送地價歸戶及地籍
22 異動之前，主管稽徵機關無法核計地價稅，原處分據以作
23 成，顯違反土地稅法第13條、同法施行細則第24條等規定、
24 信賴原則及行政程序法第158條規定，原判決有判決不備理
25 由之違法等語，核屬主觀一己之見解，就業經原判決論述不
26 採之事由再予爭執，自無可採。

27 (六)綜上所述，上訴人之主張均無可採，原判決駁回上訴人在原
28 審之訴，核無違誤。上訴論旨，仍執前詞，指摘原判決違背
29 法令，求予廢棄，為無理由，應予駁回。

30 六、據上論結，本件上訴為無理由。依行政訴訟法第255條第1
31 項、第98條第1項前段，判決如主文。

01 中 華 民 國 114 年 5 月 6 日

02 最高行政法院第四庭

03 審判長法官 王 碧 芳

04 法官 鍾 啟 煒

05 法官 陳 文 燦

06 法官 林 秀 圓

07 法官 王 俊 雄

08 以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

09 中 華 民 國 114 年 5 月 6 日

10 書記官 張 玉 純