

上 訴 人 紀 玉 枝

訴訟代理人 陳益軒 律師

被 上 訴 人 臺 中 市 政 府 地 方 稅 務 局

代 表 人 沈 政 安

上列當事人間地價稅事件，上訴人對於中華民國107年7月12日臺中高等行政法院106年度訴字第292號判決，提起上訴，本院判決如下：

主 文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理由

一、緣上訴人以其所有臺中市○○區○○段○○○段0000000號等187筆土地，依法編定為林業用地並實際供國土保安林等使用，依土地稅法第14條、第22條第1項本文及第4款規定應徵田賦，免徵地價稅，於民國105年12月30日申請依土地稅減免規則第13條規定自106年度起免徵地價稅並退還歷年溢繳稅款。業經被上訴人以前開土地中計有25筆地號土地（臺中市○○區○○段霧峰小段365-111、365-121、365-125、365-126、365-581、365-582、365-629、365-630、365-632、000-0000、000-0000、000-0000、000-0000、000-0000、000-0000至000-0000、000-0000地號）重複申請外，其餘共162筆土地（臺中市○○區○○段霧峰小段365-88、365-89、365-91、365-95、365-96、365-99至365-105、365-107、365-109至365-111、365-114至365-119、365-121至365-133、365-135、365-136、365-139、365-154、365-155、365-209、365-210、365-578至365-582、365-629、365-630、365-632、365-636、365-649、365-771、365-792、000-0000、000-0000、000-0000、000-0000、000-0000至000-0000、000-0000、000-0000至000-0000、000-0000、000-0000、000-0000、000-0000、000-0000、000-00

00、000-0000至000-0000、000-0000至000-0000、000-0000至000-0000、000-0000、000-0000、000-0000至000-0000地號，下稱系爭土地）均屬霧峰區「電影文化城」社區整體開發案之一部分，依財政部99年1月30日台財稅字第09804765270號函及內政部96年1月30日台內地字第0960007865號函釋意旨，尚無減免地價稅及溢繳稅款情事等由，以106年2月24日中市稅屯分字第1053134348號函（下稱原處分）否准所請。上訴人不服，循序提起行政訴訟，經原判決駁回後，提起本件上訴。

二、上訴人起訴主張：（一）程序部分：其所起訴請求之標的係162筆，被上訴人雖抗辯部分土地（按應為33筆），或因已贈與臺中市政府，或已移轉為金昇國際開發股份有限公司（下稱金昇國際公司）所有，或因合併之故，因而認定起訴時實際僅為129筆而來，然因上訴人係請求於「上訴人於擁有所有權期間」，應被課徵田賦而被誤課徵地價稅，並請求就該期間所繳納之地價稅予以退回，是就此基礎下，仍應以162筆地號予以認定，方屬適當。（二）實體部分：上訴人所有系爭162筆土地，其使用地類別為「林業用地」及「國土保安林地」，系爭土地雖位於「霧峰電影文化城」整體開發範圍，惟其使用地類別係依區域計畫法規定編定，依非都市土地使用管制規則第6條規定（應依其容許使用之項目及許可細目使用），系爭土地不得為林地以外之用途使用，故系爭土地依平均地權條例施行細則第34條規定，自屬平均地權條例第22條第1項規定應課徵田賦之土地。上訴人據前開規定向被上訴人申請退還溢繳之地價稅及自106年度起免徵地價稅，自屬合法有理由等語，聲明求為判決訴願決定及原處分均撤；併命被上訴人退還上訴人所有期間之99年至105年歷年溢繳之地價稅，及自106年度起應改課徵田賦。

三、被上訴人則以：（一）程序部分：上訴人申請187筆土地減免地價稅，扣除其中25筆重複，實際申請162筆，其中365-1

27、365-128、365-154、365-155、365-209、365-210、365-578、365-579、365-580、365-771地號等10筆土地，103年5月8日合併成為365-126地號土地；365-636、365-649地號等2筆土地，103年5月8日合併成為365-632地號土地。又扣除21筆非屬上訴人所有之土地，分別為365-110、365-114、365-115、365-116、365-118、365-119、365-122、365-124地號等8筆土地合併成為365-107地號土地，104年4月30日買賣登記金昇國際公司所有；365-109、365-117、000-0000、000-0000、000-0000、000-0000、000-0000、000-0000、000-0000、000-0000地號等11筆土地，103年間贈與移轉登記臺中市所有；365-123地號土地，104年12月3日買賣登記大順發企業股份有限公司所有，故上訴人以其所有實際申請減免之土地共129筆土地。（二）實體部分：系爭129筆土地，除365-91地號非屬霧峰電影文化城社區開發範圍，經被上訴人會同臺中市霧峰區公所及臺中市大里地政事務所於106年5月15日現場勘查結果，部分面積作農業使用，自105年起課徵田賦並退還溢繳稅款外，其餘土地均屬前開社區整體開發案之一部分，雖依法編定為農牧用地、林業用地、水利用地、國土保安用地、交通用地、特定目的事業用地及暫未編定等使用地類別，然按財政部96年2月13日台財稅字第09604710710號函、99年1月7日台財稅字第09804765270號函釋規定及本院101年度判字第478號判決意旨，其實質為該社區整體開發計畫不可或缺之一部分，其用途已預為社區住宅等目的使用，已非土地稅法第10條第1項第1款所稱實質意義為農業使用，尚非可視為農業用地，核與課徵田賦之要件不合等語，資為抗辯。

四、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：（一）有關上訴人申請187筆土地減免地價稅，扣除其中25筆重複，實際申請162筆部分：1.系爭162筆土地其中21筆非屬上訴人所有，包括霧峰小段365-107、365-110、365-114、365-115、365-116、365-118、365-119、365-122、365-123、365-124、

365-109、365-117、000-0000、000-0000、000-0000、000-0000、000-0000、000-0000、000-0000、000-0000、000-0000、000-0000等地號。其中10筆土地（即365-127、365-128、365-154、365-155、365-209、365-210、365-578、365-579、365-580、365-771地號）於103年5月8日合併成為365-126地號土地。其中2筆土地（即365-636、365-649地號），103年5月8日合併成為365-632地號土地。故上訴人以其所有實際申請減免之土地共129筆土地 包含霧峰小段365-88、365-89、365-91、365-95、365-96、365-99至365-105（7筆）、365-111、365-121、365-125至365-126（2筆）、365-129至365-133（5筆）、365-135、365-136、365-139、365-581至365-582（2筆）、365-629、365-630、365-632、365-792、000-0000、000-0000、000-0000、000-0000、000-0000、000-0000至000-0000（3筆）、000-0000、000-0000至000-0000（2筆）、000-0000、000-0000至000-0000（16筆）、000-0000、000-0000、000-0000、000-0000、000-0000、000-0000、000-0000、000-0000至000-0000（12筆）、000-0000至000-0000（3筆）、000-0000至000-0000（15筆）、000-0000、000-0000至000-0000（15筆）、000-0000、000-0000、000-0000、000-0000、000-0000至000-0000（11筆）√。（二）另關於上訴人所有臺中市○○區○○○段○○○○○○○號面積1,005平方公尺土地部分（包含在系爭129筆土地中）：查系爭臺中市○○區○○○段○○○○○○○號土地，經被上訴人重行審查後已於106年5月23日以中市稅屯分字第1063310432號函復同意就部分面積（1,005平方公尺）自105年起課徵田賦，並退還溢繳之105年地價稅差額，其餘435平方公尺未作農用，仍課徵地價稅，亦否准退還歷年溢繳稅款。是以，365-91地號土地部分處分，已由106年5月23日中市稅屯分字第1063310432號函變更取代而不存在，此部分之訴訟標的即已消失，上訴人提起此部分撤銷訴訟，已無訴訟利益，揆諸訴願法第1條第1項、第77條第6款規定及

01 本院62年判字第467號判例意旨，其訴顯無理由，訴願決定
02 予以不受理，並無違誤。（三）關於非屬上訴人所有之21筆
03 土地部分（即臺中市○○區○○段霧峰小段365-107、365-1
04 10、365-114、365-115、365-116、365-118、365-119、365
05 -122、365-123、365-124、365-109、365-117、000-0000、
06 000-0000、000-0000、000-0000、000-0000、000-0000、00
07 0-0000、000-0000、000-0000地號）：經查，365-110、365
08 -114、365-115、365-116、365-118、365-119、365-122、3
09 65-124地號等8筆土地合併成為365-107地號土地，104年4月
10 30日買賣登記金昇國際公司所有；365-109、365-117、000-
11 0000、000-0000、000-0000、000-0000、000-0000、000-00
12 00、000-0000、000-0000、000-0000地號等11筆土地，103
13 年間贈與移轉登記臺中市所有；365-123地號土地，104年12
14 月3日買賣登記大順發企業股份有限公司所有。是以，上訴
15 人於105年12月30日向被上訴人申請地價稅減免及退稅時，
16 上述21筆土地已非上訴人所有，已如前所述。（四）關於系
17 爭129筆土地（係包含365-91地號土地面積435平方公尺部分
18 ）：查系爭129筆土地均屬霧峰電影文化城社區開發案範圍
19 內，係上訴人自行申請開發，第1期原開發計畫前經臺灣省
20 政府區域計畫委員會第16、17次會議決議通過，嗣經臺中市
21 政府100年8月25日府授都企字第1000150771號函核准「霧峰
22 區電影文化城社區開發案變更開發計畫（第2次變更）」案
23 ，依區域計畫法第15條之1規定許可開發，並以100年8月25
24 日府授都企字第10001507712號公告在案；第2期原開發計畫
25 前經臺灣省政府區域計畫委員會第22次會議決議通過，嗣經
26 臺中市政府102年11月20日府授都企字第1020218070號函核
27 准「霧峰電影文化城第貳期社區開發計畫變更開發單位」案
28 ，依區域計畫法第15條之1規定許可開發，並以102年11月20
29 日府授都企字第10202180701號公告在案，均屬前開社區整
30 體開發案之一部分，雖依法編定為農牧用地、林業用地、水
31 利用地、國土保安用地、交通用地、特定目的事業用地及暫

01 未編定等使用地類別，然其實質為該社區整體開發計畫不可
02 或缺之一部分，依財政部96年2月13日台財稅字第096047107
03 10號函、99年1月7日台財稅字第09804765270號函釋意旨及
04 本院101年度判字第478號判決意旨參照，其用途已預為社區
05 住宅等目的使用，已非土地稅法第10條第1項第1款所稱實質
06 意義為農業使用，尚非可視為農業用地，核與課徵田賦之要件
07 不合。（五）上訴人主張依非都市土地使用管制規則第6
08 條規定，不得為林地以外之用途使用，即符合平均地權條例
09 施行細則第34條規定之農業用地，自應依同條例第22條第1
10 項規定課徵田賦乙節：參照非都市土地開發審議作業規範之
11 主管機關內政部其所屬營建署98年9月24日營署綜字第09800
12 59615號函可知，是當非都市土地成為整體開發案（住宅社
13 區、遊憩設施區……）不可或缺之一部分時，雖然仍屬國土
14 保安用地，但其實質卻是住宅社區、遊憩設施區整體開發的
15 一部分，其實質用途就已經是住宅使用、遊憩使用之目的，
16 而非土地稅法第10條所稱事實意義的特定農業使用。況農地
17 使用之主管機關行政院農業委員會，曾以98年12月16日農企
18 字第0980167116號函釋闡釋，對於非都市土地開發審議作業
19 規範審議通過，其土地經變更編定為國土保安用地者，整體
20 使用上與高爾夫球場、住宅社區、遊憩設施區、工業區等之
21 開發具有不可分離關係，而與平均地權條例第3條第3款（同
22 農業發展條例第3條第10款）所定保育使用之農業用地有別
23 。從而，上訴人主張依非都市土地使用管制規則第6條規定
24 不得為林地以外之用途使用，即符合平均地權條例施行細則
25 第34條規定之農業用地，自應依同條例第22條第1項規定課
26 徵田賦，尚有誤解等語，因將原決定及原處分均予維持，駁
27 回上訴人之訴。

28 五、上訴意旨略謂：（一）系爭土地雖為整體開發，惟仍受限於
29 原有「使用分區」及「使用類別」之限制，只能為農牧之使
30 用，並無被上訴人所稱已不再為原有農牧之使用情形存在。
31 原判決所引用內政部96年1月30日台內地字第0960007865號

01 函、財政部99年1月7日台財稅字第09804765270號函釋，認
02 已無法再為原地目目的之使用，此部分僅為函釋所為之說明
03 ，並非客觀之事實。（二）系爭土地雖位於霧峰區「電影文
04 化城」社區整體開發案之範圍，為其使用地類別係依區域計
05 畫法規定編定，依非都市土地使用管制規則第6條規定，系
06 爭土地不得為林地以外之用途使用（事實上仍為林地使用）
07 ，且依原判決理由所引述之營建署98年9月24日營署綜字第0
08 980059615號函之說明，系爭土地既應維持原始之地形地貌
09 ，且劃設係為基地之水源涵養及生態保育，則何來謂原判決
10 所謂「系爭土地既屬整體開發計畫之一部，實際上與農地原
11 編定目的使用有別，倘視為與農業發展相關之農業用地，與
12 立法意旨確有扞格」之情形存在？原判決難謂無違背租稅法
13 定主義之原則，而有適用法令錯誤之違法。

14 六、本院按：（一）土地稅法第22條第1項規定：「非都市土地
15 依法編定之農業用地或未規定地價者，徵收田賦。但都市土
16 地合於左列規定者，亦同：一、依都市計畫編為農業區及保
17 護區，限作農業用地使用者。二、公共設施尚未完竣前，仍
18 作農業用地使用者。三、依法限制建築，仍作農業用地使用
19 者。四、依法不能建築，仍作農業用地使用者。五、依都市
20 計畫編為公共設施保留地，仍作農業用地使用者。」同法第
21 10條第1項規定：「本法所稱農業用地，指非都市土地或都
22 市土地農業區、保護區範圍內土地，依法供下列使用者：一
23 、供農作、森林、養殖、畜牧及保育使用者。二、供與農業
24 經營不可分離之農舍、畜禽舍、倉儲設備、曬場、集貨場、
25 農路、灌溉、排水及其他農用之土地。三、農民團體與合作
26 農場所有直接供農業使用之倉庫、冷凍(藏)庫、農機中心、
27 蠶種製造(繁殖)場、集貨場、檢驗場等用地。」同法第14條
28 規定：「已規定地價之土地，除依第22條規定課徵田賦者外
29 ，應課徵地價稅。」同法施行細則第21條規定：「本法第22
30 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
31 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。」

(二) 依上開規定可知，土地稅法上所謂農業用地必須同時係供農業或農業有關之使用時，始得稱為農業用地，若僅編定為農業用地而未作農業使用時，尚不得稱為土地稅法第22條第1項之農業用地。申言之，非都市土地縱符合使用分區及使用地類別，仍應實際供為土地稅法第10條第1項規定所稱「農業用地」之用途使用時，始得課徵田賦。是財政部99年1月7日台財稅字第09804765270號函釋略謂：「……另該會（行政院農業委員會）亦釋示依非都市土地開發審議作業規範審議通過之高爾夫球場、住宅社區、遊憩設施區、工業區等開發計畫，其土地經變更編定為國土保安用地者，整體上仍認屬該開發計畫之一部分，應依該作業規範規定及經核定之開發計畫用途使用，其與農業發展條例所稱保育使用之農業用地有別，則系爭土地尚無土地稅法第22條規定課徵田賦之適用。」係稅捐稽徵主管機關針對非都市土地開發審議作業規範審議通過住宅社區等開發計畫之土地，縱符合使用分區及使用地類別，因整體上屬開發計畫之一部分，為社區整體開發所不可或缺，用途目的已預為社區住宅使用，自無土地稅法第22條第1項課徵田賦之適用，經核該函釋已衡酌該土地實質經濟意義及租稅公平原則，並無違租稅法定主義之精神及土地稅法第22條第1項之立法意旨，原判決予以適用，自無不合。(三) 關於系爭土地是否應課徵田賦，不僅稅捐稽徵主管機關作成上開函釋，農地使用之主管機關行政院農業委員會，亦以100年1月20日農企字第1000102587號函釋略以：「……三、有關依非都市土地山坡地住宅社區開發審議規範規定所編定之國土保安用地，是否為農業用地一節，經查不可開發區及保育區，編定為國土保安用地，係為符合非都市土地住宅社區開發申請案必須依前開審議規範規定辦理所為之變更編定，亦即土地變更編定為國土保安用地，係主管機關許可開發建築之必要條件，該土地既屬整體開發

計畫之一部分，實際上與農地原編定目的使用有別，倘視為與農業發展相關之農業用地，與立法意旨確有扞格。……是以土地變更編定為國土保安用地，惟其已供整體開發用途，本質上已非作為農業使用，尚非符合土地稅法第10條（同農業發展條例第3條第10款）所謂之農業用地，故無從適用同法第22條第1項所謂非都市土地依法編定農業用地徵收田賦之規定……。」又非都市土地開發審議主管機關內政部亦作成96年1月30日台內地字第0960007865號函釋略以：「按平均地權條例施行細則第35條第2款『合於非都市土地使用管制規定作農業用地使用』規定，依非都市土地使用管制規則第6條『非都市土地經劃定使用分區並編定使用地類別，應依其容許使用之項目及許可細目使用。』……乙種建築用地或丙種建築用地，如係土地所有權人自行申請由農牧用地、林業用地、養殖用地等而變更者，則應依乙種建築用地及丙種建築用地之容許使用項目使用，方符合細則第35條第2款規定。」。是本件系爭土地雖然仍屬農牧用地、林業用地、國土保安用地等土地，但其實質卻是住宅社區、遊憩設施區整體開發的一部分，其實質用途已經是住宅使用、遊憩使用之目的，自非土地稅法第10條所稱事實意義的供農業使用之土地，自不應課徵田賦，與上開財政部之函釋意旨互核相符。上訴意旨雖主張依內政部營建署98年9月24日營署綜字第0980059615號函之說明，系爭土地既應維持原始之地形地貌，且其劃設係為基地之水源涵養及生態保育為目的，則何來原判決所謂系爭土地倘視為供農業使用之農業用地與立法意旨確有扞格之情形云云，惟查內政部營建署上開函釋係謂非都市土地劃為保育區之土地，其70%應維持原始之地形地貌，惟就國土合理利用而言，係整體開發案（住宅社區、遊憩設施區……）不可或缺之一部分，雖然仍屬國土保安用地，但其實質卻是住宅社區、遊憩設施區整體開發的一部分，自非土地稅法第10條所稱實質意義的供農業使用之土地。上訴意旨予以斷章取義，其主張自無足採。（四）依區域計畫法

第15條之2第1項規定，非都市土地得依規定申請開發，經審議符合條件者得許可開發，內政部並依區域計畫法第15條之2第2項規定定有「非都市土地開發審議作業規範」作為審議之依據。是系爭土地縱經編定為農牧用地、林業用地、國土保安用地等用地，但依法並非不得申請開發而變更其用途。上訴意旨主張系爭土地雖為整體開發，惟仍應受限於原有「使用分區」及「使用類別」之限制，只能作為農牧及林地使用，系爭土地既應維持原始之地形地貌，上開函釋及原判決均有違誤云云，核係對於非都市土地應為如何使用之誤解，尚無足採。（五）綜上所述，原判決業已說明其認定事實之依據及得心證之理由，其認事用法，經核並無違誤。上訴論旨，仍執前詞，指摘原判決違背法令，求予廢棄，為無理由，應予駁回。

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

中 華 民 國 108 年 3 月 14 日

最高行政法院第四庭

審判長法官 鄭 小 康

法官 劉 介 中

法官 林 文 舟

法官 帥 嘉 寶

法官 林 樹 埔

以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

中 華 民 國 108 年 3 月 14 日

書記官 伍 榮 陞