

臺中市政府地方稅務局 復查決定書

申請人因補徵 102 年至 106 年地價稅事件，不服本局所為處分，申請復查，本局決定如下：

主文

維持原處分。

事實

申請人所有臺中市○區○段○地號及持分所有（4/10）同區段○地號等 7 筆土地，面積共計 6 萬 9,138.42 平方公尺，係屬都市土地「保護區」範圍內土地，原經本局課徵田賦。嗣農地清查發現，其中 4 萬 3,276 平方公尺於 91 年以前即供作高爾夫球場營業使用併有建物等未作農業使用，核不符合土地稅法第 22 條第 1 項所定課徵田賦之要件，又因該球場未經申准設立許可，依同法第 14 條規定及財政部 79 年 6 月 18 日台財稅第 790135202 號函釋，原應自變更使用之次期，即 92 年起按一般用地稅率課徵地價稅，惟囿於稅捐稽徵法第 21 條所定 5 年核課期間之限制，本局爰併同不爭執之其他土地補徵尚在核課期間內之地價稅，分別為 102 年及 103 年各為新臺幣（以下同）21 萬 4,528 元，104 年 20 萬 6,074 元，105 年 21 萬 9,172 元及 106 年 22 萬 53 元，合計 107 萬 4,353 元。

理由

一、按「稅捐之核課期間，依左列規定……二、……應由稅捐稽徵機關依稅籍底冊或查得資料核定課徵之稅捐，其核課期間為 5 年……在前項核課期間內，經另發現應徵之稅捐者，仍應依法補徵或並予處罰……」為稅捐稽徵法第 21 條所明定。

次按「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……」、「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。」、「供左列事業直接使用之土地，按千分之十計徵地價稅。但未按目的事業主管機關核定規劃使用者，不適用之：一、工業用地、礦業用地。二、私立公園、動物園、體育場所用地……」及「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。但都市土地合於左列規定者亦同：一、依都市計畫編為農業區及保護區，限作農業用地使用者。二、公共設施尚未完竣前，仍作農業用地使用者。三、依法限制建築，仍作農業用地使用者。四、依法不能建築，仍作農業用地使用者。五、依都市計畫編為公共設施保留地，仍作農業用地使用者……」分別為土地稅法第 10 條、第 14 條、第 18 條第 1 項及第 22 條第 1 項所明定。再按「本條例用辭定義如下……十、農業用地：指非都市土地或都市土地農業區、保護區範圍內，依法供下列使用之土地：（一）供農作、森林、養殖、畜牧及保育使用者……十二、農業使用：指農業用地依法實際供農作、森林、養殖、畜牧、保育及設置相關之農業設施或農舍等使用者……」及「農業用地上興建有固定基礎之農業設施，應先申請農業設施之容許使用，並依法申請建築執照……」分別為農業發展條例第 3 條、第 8 條之 1 第 2 項及所明定。又「農業用地符合下列情形，且無第 5 條所定情形者，認定為作農業使用：一、農業用地實際作農作、森林、養殖、畜牧、保育使用者……二、農業用地上施設有農業設施，並檢附下

列各款文件之一：(一)容許使用同意書及建築執照。但依法免申請建築執照者，免附建築執照……」為農業用地作農業使用認定及核發證明辦法（以下簡稱農地農用認定及核發證明辦法）第 4 條所規定。第以「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。說明：二、主旨所稱實際變更使用，凡領有建造執照或雜項執照者，以開工報告書所載開工日期為準；未領取而擅自變更為非農業使用者，例如：整地開發供高爾夫球場使用、建築房屋、工廠、汽車保養廠、教練場等……」為財政部 79 年 6 月 18 日台財稅第 790135202 號函所釋示。末按「一、查農業發展條例第 3 條第 12 款所定『農業使用：指農業用地依法實際供農作、森林、養殖、畜牧、保育及設置相關之農業設施或農舍使用者。』係以農業生產面及資源保育面界定農業使用之定義，而非以庭園景觀造景之型態呈現。因此，農業用地如係種植花卉、盆栽、草皮等之生產，以供應市場之需求，仍屬農業使用之範圍。惟如僅作庭園景觀栽植，零星點綴栽植花木造景，並不符合前開農業使用之定義。二、綜上，來函所稱農地栽植樹木、草皮等，如係供苗木生產之苗圃或生產草皮出售之園圃，始符前開農業使用之定義。」及「查農業用地作農業使用認定及核發證明辦法第 5 條明定『農業用地有下列情形之一……認定為作農業使用……二、農業用地上興建有農舍或施設有農業設施，並檢附合法證明文件者。』所稱『農業設施』應依農業用地容許作農業設施使用審查辦法申請核准，並檢附相關證明文件者，始符合前開規定……」分別為行政

院農業委員會(以下簡稱農委會)94年4月27日農企字第0940120497號函及同年10月3日農企字第0940152910號函所釋示。

- 二、系爭保護區土地部分面積於91年以前即供作高爾夫球場使用併有建物，未作農業使用，因該球場未經申准設立許可，本局乃依土地稅法第14條及稅捐稽徵法第21規定，按一般用地稅率核課地價稅，補徵尚在核課期間內102年至106年地價稅。
- 三、申請人復查主張略以，邊界尚有公墓無償占有致無法申准農業用地作農業使用證明；邊界植有樹木已逾30年，區內種植草皮植被，有效防止每年清明掃墓期間野火延燒，且留設之水土保持及防火空間亦非停車場，面積未及高爾夫球場管理規則第6條所定30公頃之最小面積，卻硬加諸其為高爾夫球場名稱，實際上有失準確；鐵皮屋已未飼養動物，目前部分空間用於放置農機，請重行核定補徵地價稅比例云云。
- 四、按已規定地價之土地，除符合土地稅法第22條所定課徵田賦之要件外，均應課徵地價稅。次按同法第22條第1項規定，農業區、保護區之都市土地，原應各依其使用分區規劃目的使用，故除受有依法限制建築、不能建築、各項公共設施未完竣或公共設施保留地等限制，致無得順利按其規劃目地使用，退而維持原既有作農業用地使用者，始得例外許其繼續課徵田賦。至農業使用，農業發展條例第3條第12款之規定係指農業用地以農業生產面及資源保育面界定農業使用之定義，非以庭園景觀造景之型態呈現；倘栽植樹木、草皮等，應以供苗木生產之苗圃或生產草皮出售之園圃，始為農業使用之範圍，此有首揭農委會函釋甚明。又農業用地上興建有

固定基礎之農業設施，縱依法免申請建築執照，亦應申請農業設施之容許使用，始符合農業使用之定義，揆諸首揭農業發展條例第8條之1、農地農用認定及核發證明辦法第4條規定甚明。再者依前揭財政部79年6月18日台財稅第790135202號函意旨，擅自整地開發供高爾夫球場使用者，係屬變更為非農業使用之態樣。卷查系爭臺中市○區○段○地號等7筆土地係屬「保護區」範圍內之土地，其中供高爾夫球場營業使用併有建物，而未作農業使用之面積分別為586平方公尺、549平方公尺、623平方公尺、2萬3,639平方公尺、2,313平方公尺、5,730平方公尺、9,836平方公尺，共計4萬3,276平方公尺。案經本局107年5月21日及同年7月20日派員會同申請人及相關單位現場勘查結果，該等土地現場供「○高爾夫球場」營運使用，其上除有房舍、步道……等固定設施外，並設有球道、植栽景觀草皮及樹木等以供球場使用，亦有申請人家族之墓園，並經臺中市政府農業局於農地是否農用疑義會勘紀錄表載明「現況作高爾夫球場使用」並勾選不符合農業使用；此有107年5月21日、同年7月20日現場勘查照片及是日會勘紀錄表附卷可稽；且該等土地並無申請人所稱遭占用作公墓使用情事，亦無申請及核發「農業用地作農業使用證明書」、「與農業經營不可分離土地」、「農業設施之容許使用證明」及申請設立高爾夫球場之紀錄，此亦有臺中市○區公所107年4月30日○區建字第○號函、同年5月29日○區民字第○號函、7月20日○區建字第○號函、臺中市政府農業局107年7月30日中市農地字第○號函、臺中市政府運動局107年5月1日中市運產字第○號函附卷可參。再經對照網路搜尋資料、91

年11月間及106年4月間Google地球空照圖顯示，系爭7筆土地於91年以前即已作高爾夫球場使用。是以該等土地雖植栽草皮、樹木……等，惟本質係供○高爾夫球場營運使用，非以苗木、草皮繁殖、輸出入或銷售為經營項目，係與實際供農作、森林、養殖、畜牧及保育等農業使用之態樣有異，而不符合以農業生產面及資源保育面界定農業使用之定義，此外於地上設置未經容許使用之房舍、步道等固定設施及私人墓園，依農業發展條例第8條之1第2項規定、首揭農委會94年4月27日農企字第0940120497號函及同年10月3日農企字第0940152910號函釋意旨，皆難謂符合農業使用，而不符合土地稅法第22條第1項所定課徵田賦要件，依前揭財政部80年11月28日台財稅第800421421號函釋意旨，自應改課地價稅；又申請人未經體育主管機關核准設立即擅自整地開發該土地供高爾夫球場使用，而無得依土地稅法第18條第1項規定按10‰課徵地價稅。準此，原處分就其未作農業使用之面積4萬3,276平方公尺部分，依同法第14條及稅捐稽徵法第21條規定，併同不爭執之其他土地改按一般用地稅率課徵地價稅，並補徵尚於核課期間內102年至106年之地價稅，並無不當，應予維持。另申請人主張系爭土地鐵皮屋已未飼養動物乙節，經查本局並未就此部分核定補徵地價稅，況經詢據臺中市動物保護防疫處107年5月4日中市動畜字第○號函復，申請人亦未以該等土地辦理畜牧場登記，併予敘明。

基上論結，本件申請復查為無理由，爰依稅捐稽徵法第35條規定決定如主文。