

調 查 報 告

壹、案由：據訴，臺南市海濤園觀光休閒農（漁）場業奉行政院農業委員會核准專案籌設，卻遭稅務單位改課地價稅，是否違反租稅法定主義及法律保留原則，有調查之必要案。

貳、調查意見：

有關林○策君陳訴，海濤園觀光休閒漁場（下稱海濤園休閒漁場）業奉行政院農業委員會（下稱農委會）核准專案籌設，卻遭稅務單位改課地價稅，是否違反租稅法定主義及法律保留原則，有調查之必要一案，經調閱財政部、農委會、臺南市政府等機關卷證資料，並於民國(下同)111年4月22日現場履勘海濤園休閒漁場，並詢問臺南市政府業務主管人員、嗣再於6月13日詢問財政部及農委會業務主管人員，復均經補充說明資料後，茲臚列調查意見如下：

- 一、海濤園休閒漁場係我國休閒農場設立法令規定尚未臻健全前，於88年4月30日以前即已存續經營之休閒農場業者，嗣因配合政府推動休閒農業發展政策，於90年初為申請列入「休閒農場專案輔導」，先經原臺南縣政府以違反區域計畫法為據，裁罰處分在案。嗣於92年8月取得休閒農場籌設同意後，且2次分別於94年9月及96年1月取得平面停車場等5項休閒農業設施之容許使用同意，惟於申辦籌設過程中，因興辦事業計畫遲未經原臺南縣政府審核通過，且因前揭設施未取得建築執照，而經原臺南縣政府稅捐徵處佳里分處於95年8月間認定已變更為非農業用地使用，應改按一般用地稅率課徵地價稅，實與一般農業用地違規使用案件有別。且經本院調查發現，前揭休閒農業設施中，

有3項依農業發展條例及建築法規定，並無須申請建築執照，爰經臺南市政府農業局認定自94年9月23日首次取得容許同意書日起，至籌設同意期限屆期日（100年8月25日）止，案關3項設施土地坐落仍符合作「農業使用」之認定。惟該府財政稅務局仍認定前揭設施因非屬與農業經營不可分離使用之農業設施，且所占土地部分無法直接作農作、養殖等農業使用，應維持課徵地價稅等情，事涉農業與稅務主管單位之認定歧異，爰農委會與財政部應有會同協助臺南市政府再加釐清之責，避免本案爭議延續，並解民眾多年質疑。

（一）本案緣起

- 1、查原臺南縣稅捐稽徵處佳里分處¹辦理95年地價稅稅籍清查作業，發現原臺南縣北門鄉蚵寮段1407-1地號土地（下稱蚵寮段1407-1地號土地）面積19,417平方公尺，原課徵田賦，因自92年起已變更非農業用地使用（建屋、鋪設水泥），爰認定與土地稅法第22條規定不符，應改按一般用地稅率課徵地價稅，並依稅捐稽徵法第21條規定，補徵93年至94年地價稅各新臺幣（下同）○元，經以該分處95年8月18日南縣稅佳分一字第0950166233號函檢附93年及94年地價稅繳款書（每年稅額○元），請納稅義務人林○玉君繳納。
- 2、案經林○玉君以蚵寮段1407-1等地號土地擬用以興辦海濤園休閒漁場發展觀光休閒漁業，已取

1 97年1月因配合地方制度法修正，更名為「臺南縣稅務局」；又於99年12月25日因應臺南縣市合併升格改制為直轄市，「臺南市稅務局」及「臺南縣稅務局」合併更名為「臺南市政府稅務局」。再於105年7月1日，將財政處與稅務局整併成立「臺南市政府財政稅務局」，下設8科、4室及5分局（臺南分局、新化分局、新營分局、佳里分局、安南分局）（資料來源：<http://www.tntb.gov.tw/showpage.php?lmenuid=6&smenuid=7&tmenuid=15&pagetype=0>，臺南市財政稅務局網站。

得農委會准予專案輔導為由異議後，原臺南縣稅捐稽徵處佳里分處95年9月11日再函林○玉君，請其於文到15日內補送平面停車場、門票收費及警衛設施、涼亭兼戶外解說中心、風車地標、廁所浴室及自產水產品加工處理設施等地上建物之建造執照或使用執照影本予該分處辦理改課田賦等情。

- 3、雖林○玉君95年9月19日再表示異議略以，海濤園休閒漁場於95年尚在興辦事業計畫階段，待興辦事業計畫經主管機關核定，才能憑以辦理遊客休憩分區土地變更為特定目的事業用地後，再辦理各項設施建造執照、使用執照程序等語。
- 4、其後原臺南縣稅捐稽徵處佳里分處經實地勘查，發現蚵寮段1407-1地號土地，面積19,417平方公尺中，變更為平面停車場等6項設施，使用面積共計8,643平方公尺。嗣以上述建物均已建築完成，但納稅義務人無法檢具地上建物之使用執照為由，爰依行為時農業用地作農業使用認定及核發證明辦法第7條第1項第1款規定不得認定為農業使用，且與土地稅法第10、22條課徵田賦規定不符，自93年至95年經該分處改以一般用地稅率改課地價稅（原核定每年為○元²），餘面積維持課徵田賦（原臺南縣稅捐稽徵處佳里分處95年10月31日南縣稅佳分一字第0950169191號函參照）。
- 5、有關林○玉君93、94及95年蚵寮段1407-1地號土地改課地價稅一案，先申請復查經原臺南縣稅捐

²嗣經所有權人申請復查，系爭土地上之自產水產品加工處理設施，其面積原為450平方公尺，自95年始變更為660平方公尺，則增加之面積210平方公尺，按財政部79年6月18日台財稅第790135202號函釋應自96年起改課地價稅，故被告復查決定更改93、94、95年課稅面積為8,433平方公尺，每年地價稅則更改為各○元。

稽徵處96年3月30日南縣稅法字第0960102734號復查決定，原核定稅額總計○元更正為○元後，提起訴願亦經原臺南縣政府96年8月22日府行濟字第0960183799號訴願決定駁回。再提出行政訴訟，亦經高雄高等行政法院97年1月2日以96年度簡字第346號簡易判決原告之訴駁回。提起上訴後，再經97年5月19日最高行政法院97年度裁字第02814號上訴判決駁回確定。其後林○玉君亦就系爭土地96年至110年地價稅核課案，逐一提起行政救濟，亦均經駁回在案，爰向本院提出陳訴。

(二)我國休閒農業輔導法令訂定、修正經過概述³

- 1、我國休閒農業萌芽期係自54年成立第一家觀光農園開始。此時期以觀光農園型態經營，完全是農民自發性的嘗試。69年臺北市政府在木柵推行觀光茶園計畫，為政府推廣休閒農業之肇始。78年農委會委託國立臺灣大學農業推廣系舉辦「發展休閒農業研討會」，會中確定「休閒農業」名稱後，對於休閒農業定位與走向產生關鍵性影響。81年底農委會訂定休閒農業區設置管理辦法，規定面積50公頃以上為設置休閒農業區之條件，爰有我國發展休閒農業之首部法規。
- 2、惟因前開規定之法律位階低，在規範農牧用地、林業用地或養殖用地設置餐飲、住宿等休閒農業設施時，無法突破土地管制瓶頸，同時與環境保護、水土保持及商業登記等相關法令亦有競合。其後經由原行政院經濟建設委員會(現為國家發

³ 資料來源：農委會網站資料 (<https://www.coa.gov.tw/ws.php?id=12560>)、農委會111年2月16日農輔字第1110700090號函。

展委員會)邀集相關部會就設置休閒農場所涉及之非都市土地使用、山坡地開發、建築管理、環境影響評估、稅務法令等問題進行研商。農委會依據前開會議獲致結論，於88年4月30日第2次修正發布休閒農業輔導辦法，修正重點之一係明定修正實施前已存續之休閒農場，經主管機關查處後，符合條件者，得分期分類專案輔導，使其合法經營。

- 3、因農業發展條例於89年1月26日修正公布，於該條例第63條第3項規定對於休閒農場之設置應經許可，其設置之最小面積、申請許可條件、辦理程序、許可證之核發、土地使用、營運行為及其他應遵行事項之管理辦法，授權由中央主管機關訂定之。爰配合農業發展條例之修正，農委會於89年7月31日第3次修正發布該辦法，並為配合修正內容，將名稱修正為休閒農業輔導管理辦法，作為落實推動休閒農業之辦理依據。其後，為配合配合發展觀光條例修正案、民宿管理辦法之發布實施、因應休閒農業之發展時程、列入專案輔導休閒農場之輔導需要、相關法規解釋法制化及輔導休閒農業產業永續經營發展等需要，再進行10次修正。

(三)海濤園休閒漁場申辦休閒農場籌設經過

1、申請納入專案輔導案件，並取得籌設同意

- (1) 原臺南縣政府⁴未於農委會所定期限內，清查出海濤園休閒漁場屬專案輔導對象

〈1〉海濤園休閒漁場於90年1月11日檢附休閒農場籌設申請書及經營計畫等文件，向原臺南

⁴ 99年12月25日與原臺南市合併，改制為直轄市臺南市。

縣政府申請核發休閒農場籌設同意文件。嗣經該府請陳訴人林○策君修正補充完整籌設資料後，再於90年4月30日由該府農業局會同城鄉發展局辦理海濤園休閒漁場申請籌設會勘，結論略以：業者表示85年已開始營運，請求依行為時休閒農業輔導管理辦法第26條⁵規定列入專案輔導辦理。

〈2〉嗣原臺南縣政府90年5月14日檢附海濤園休閒漁場籌設申請書及會勘紀錄送農委會，並說明經該府勘查發現該場於88年4月30日前已設立並有經營行為，建請該會列入專案輔導實施作業辦理等情。

〈3〉惟經農委會90年5月21日（九0）農輔字第900125563號函復表示，依88年9月17日訂定公告之休閒農場專案輔導實施作業規定，因該府未於公告後8個月內（89年2月17日）前完成清查及審查工作並將結果報該會進行複查，已逾期不列入專案輔導等情，再由原臺南縣政府90年6月1日函知林○策君。

（2）農委會知悉原臺南縣政府作業疏失後，要求該府就土地違規使用部分裁處

〈1〉案經林○策君以原臺南縣政府誤將農漁分列，致未將該場列入輔導案件，提出陳情後，原臺南縣政府再於90年12月3日日函農委會說明，海濤園休閒漁場確於88年4月30日前已存在，且持續經營之休閒漁場。惟該府辦理

⁵ 行為時「本辦法」第26條規定略以：「本辦法88年4月30日修正施行前，已存續且經營行為違反相關規定之休閒農場，經直轄市或縣(市)主管機關依法查處後，認定無礙自然文化景觀、無公共安全之虞，且符合休閒農業經營目的者，得列入專案輔導；於該修正施行日起5年內，由直轄市或縣(市)主管機關，依本辦法規定分期分類輔導……」。

專案輔導調查時，因委辦公所誤認為「農」「漁」不同業，未清查該漁場等情，向農委會坦承疏失。因此，農委會90年12月20日函復該府，同意將海濤園休閒漁場補納入專案輔導對象，並請該府輔導業者依專案輔導相關規定辦理等情。

- 〈2〉原臺南縣政府91年3月8日再檢附海濤園休閒漁場籌設申請書文件與該府91年1月18日會勘紀錄表等資料送農委會後，農委會92年1月22日農輔字第0920050069號函檢附該會92年1月17日休閒農場專案審查第7次會議紀錄，送原臺南縣政府表示，依行為時休閒農業輔導管理辦法第26條規定，本案屬已存續且經營行為違反相關規定之休閒農場，並請原臺南縣政府就違規使用部分完成查處。
- 〈3〉原臺南縣政府農業局漁業課依上開農委會92年1月22日函要求，於92年4月23日辦理海濤園休閒漁場土地違規使用勘查，勘查紀錄摘略如下：

蚵寮段1407-1地號土地⁶上建有未申請之廁所及浴室磚造1棟面積144平方公尺、自產漁產品加工廠面積450平方公尺、門票收費及警衛設施2平方公尺、風車地標7平方公尺及涼亭兼戶外解說中心230平方公尺。業者表示該批建物約85年6月建造完成，惟無法提供相關佐證資料。再依負責人提供之佐證文件，顯見前揭地號土地上建有自用農舍、

⁶ 海濤園休閒漁場專案輔導案所涉土地計有5筆土地，尚有蚵寮段1407-2地號土地，據業者說明86年已開始進行科技化養殖設施。蚵寮段140-3、4、5等地號土地，一直維持傳統養殖之狀況，爰並非本案改課地價稅之範圍。

廁所及浴室、自產漁產品加工廠等設施係在88年4月30日前已完成，既有違規使用事實，應依區域計畫法第21條、第22條規定處理。

〈4〉嗣原臺南縣政府將前揭土地違規使用勘查紀錄資料，函送該府地政局後，該府92年6月20日府地用字第0920101389號函，以林○策君未經申請核准，於蚵寮段1407-1地號土地內，設有廁所、浴室及自產漁產品加工廠等建物，違反區域計畫法第15條規定，依同法第21條規定裁處罰鍰○元，嗣經其於92年7月24日繳納完畢。

（3）取得休閒農場籌設同意文件

〈1〉原臺南縣政府92年8月15日函農委會，說明該府業依農委會休閒農場專案審查第7次會議紀錄各項意見之處理情形後，農委會92年8月22日農輔字第0920149048號函復該府略以：

同意由原臺南縣政府核發海濤園休閒漁場籌設同意文件。且海濤園休閒漁場已列入休閒農場專案輔導，依行為時休閒農業輔導管理辦法第26條規定，應於93年4月30日前完成設置，請原臺南縣政府確實掌握輔導時程予以輔導。

〈2〉原臺南縣政府依據前揭農委會92年8月22日函，以該府92年8月26日府農漁字第0920142451號函，通知海濤園休閒漁場准予籌設，且請該場確實於93年4月30日前完成設置⁷。

⁷ 嗣海濤園休閒漁第1次申請籌設同意期限展延時，農委會96年7月23日農輔字第0960139770

2、海濤園休閒漁場取得（休閒）農業設施容許使用同意書經過

（1）「非都市土地休閒農場容許使用休閒農業設施同意書」部分

〈1〉海濤園休閒漁場94年8月25日遞件向原臺南縣政府申請休閒農業設施容許使用，案經該府依非都市土地休閒農場容許作休閒農業設施使用審查作業要點規定審查後，核發該府94年9月23日府農漁字第0940208763號「非都市土地休閒農場容許使用休閒農業設施同意書」，相關同意項目及面積等資料如表1。

表1 海濤園休閒漁場「非都市土地休閒農場容許使用休閒農業設施同意書」項目內容

設施項目名稱	平面停車場	門票收費及警衛設施	涼亭兼戶外解說中心	風車地標	廁所浴室
地號	北門鄉蚵寮段1407-1地號	北門鄉蚵寮段1407-1地號	北門鄉蚵寮段1407-1地號	北門鄉蚵寮段1407-1地號	北門鄉蚵寮段1407-1地號
土地使用分區	一般農業區	一般農業區	一般農業區	一般農業區	一般農業區
用地編定類別	養殖用地	養殖用地	養殖用地	養殖用地	養殖用地
土地面積	19,417m ²	19,417m ²	19,417m ²	19,417m ²	19,417m ²
使用面積	7,600m ²	2m ²	230m ²	7m ²	144m ²
應否申辦建築執照	否	否	是	否	是

註：應否申辦建築執照一列，係本案詢問臺南市政府時，始由該府工務局依據農業發展條例第8條之1，農業土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。但農業設施面積在45平方公尺以下，且屬一層樓之建築者，免申請建築執照。本條例92年1月13日修正施行前，已興建有固定基礎之農業設施，面積在250平方公尺以下而無安全顧慮者，得免申請建築執照；及建築法第4條：「本法所稱建築物，為定著於土地上或地面下具有頂蓋、樑柱或牆壁，供個人或公眾使用之構造物或雜項工作物。」認

號函，依（95年2月20日修正後）休閒農業輔導管理辦法第16條第2項規定：「休閒農場之許可籌設期間，自核發籌設同意文件之日起計，以4年為限……」，爰其後第1次展延籌設同意期限為96年8月25日。

定涼亭兼戶外解說中心、廁所浴室，應依法申請建築執照；另認定門票收費及警衛設施(面積:2m²)、風車地標(面積:7m²)，屬固定基礎之農業設施在45m²以下，且屬一層樓之建築者，免申請建築執照，與停車場(面積:7,600m²)非屬建築法第4條所稱建築物，故不需申請建築執照。

資料來源：整理自94年9月23日府農漁字第0940208763號「非都市土地容許使用休閒農業設施同意書」及臺南市政府說明資料。

〈2〉海濤園休閒漁場因興辦事業計畫審核過程延宕，經原臺南縣政府95年10月5日函該場稱，因前揭該府94年9月23日核發之同意書已逾期，經海濤園休閒漁場95年12月18日重行申請後，原臺南縣政府96年1月9日府農漁字第0960007527號函再次核發「非都市土地休閒農場容許使用休閒農業設施同意書」予該場。

(2) 「農業用地容許作農業設施使用同意書」部分
原臺南縣政府95年1月2日將林○玉君就蚵寮段1407-1地號土地，申請養殖用地作養殖設施使用申請書，檢送原臺南縣北門鄉公所審核後，以該公所95年2月3日所建字第0950000064號函，核發海濤園休閒漁場「農業用地容許作農業設施使用同意書」，相關同意項目及面積等資料如表2。

表2 海濤園休閒漁場農業設施使用同意書項目內容

設施種類	養殖設施	養殖設施	養殖設施
設施項目名稱	室內循環水 養殖設施	自產水產品加工 處理設施	活魚蓄養槽
地號	北門鄉蚵寮段1407-1 地號	北門鄉蚵寮段1407-1 地號	北門鄉蚵寮段1407-1 地號
土地使用分區	一般農業區	一般農業區	一般農業區
用地編定類別	養殖用地	養殖用地	養殖用地
土地面積	19,413m ²	19,413m ²	19,413m ²
使用面積	4,800m ²	660m ²	1,440m ²

設施種類	養殖設施	養殖設施	養殖設施
設施項目名稱	室內循環水 養殖設施	自產水產品加工 處理設施	活魚蓄養槽
應否辦理 建築執照	是	是	是

註：應否申辦建築執照一列，係本案詢問臺南市政府時，該府工務局依據農業發展條例第8條之1，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。但農業設施面積在45平方公尺以下，且屬一層樓之建築者，免申請建築執照。本條例中華民國92年1月13日修正施行前，已興建有固定基礎之農業設施，面積在250平方公尺以下而無安全顧慮者，得免申請建築執照，及依建築法第4條：「本法所稱建築物，為定著於土地上或地面下具有頂蓋、樑柱或牆壁，供個人或公眾使用之構造物或雜項工作物。」認定室內循環水養殖設施(面積:4,800m²)、自產水產品加工處理設施(面積:660m²)、活魚蓄養槽(面積:1,440m²)，均應依法申請建築執照。

資料來源：摘自原臺南縣北門鄉公所95年2月3日(95)所建字第0950000064號「農業用地容許作農業設施使用同意書」及臺南市政府。

3、興辦事業計畫書送審情形

- (1) 卷查海濤園休閒漁場分別於95年12月5日、96年2月9日及96年3月5日，共3次檢送興辦事業計畫書，請原臺南縣政府審查。惟因該府地政局要求該場檢附非都市土地變更編定申請書及該場未檢附土地變更編定同意書，且其內容應載明地段、地號、同意變更編定面積及同意變更編定為特定目的事業用地等情。
- (2) 惟因海濤園休閒漁場認為辦理非都市土地變更編定係於興辦事業計畫核准之後，依核准之興辦事業計畫內容始需提出。惟原臺南縣政府地政局仍要求該場，依農委會非都市土地作休閒農業使用興辦事業計畫及變更編定審查作業要點規定辦理，爰該場3次興辦事業計畫書而均未完成審查。
- (3) 海濤園休閒漁場96年3月5日第3次檢送興辦事業計畫書，請原臺南縣政府審查時，同函並請該府請示農委會如下：建築師依法規簽證文件

是否必須在興辦事業計畫階段檢附等情。

- (4) 嗣原臺南縣政府於96年3月13日函詢農委會後，經農委會96年5月3日函復前揭所詢該府建設及工務單位審查內容疑義時，該會僅表示尊重原臺南縣政府建設及工務單位之權責等語（嗣海濤園休閒漁場興辦事業計畫，經原臺南縣政府96年8月2日府農漁字第0960165500號函退件後，均未再送件⁸）。

4、申請展延籌設期限及經廢止籌設同意經過

(1) 2次申請展延籌設期限

卷查海濤園休閒漁場因提送興辦事業計畫，遲未獲原臺南縣政府審查通過，分別於96年7月11日、98年7月21日2次函送籌設時程展延申請書，經原臺南縣政府函報農委會後，由該會96年7月23日農輔字第0960139770號函及98年7月28日農輔字第0980145746號函，第1次同意展延海濤園休閒漁場籌設期限至98年8月25日、第2次同意該場籌設時程再展延至100年8月25日。

(2) 廢止籌設同意

〈1〉臺南市政府100年8月18日府農漁字第1000635694號函知海濤園休閒漁場，該場籌設期限將於100年8月25日到期，且因興辦事業計畫書尚未經該市核准，已無法再申請第3次展期等情。嗣雖海濤園休閒漁場主張，該場蚵寮段1407-1地號土地因稅務單位認定已變更為非農地使用改課地價稅一案，影響籌設期程為由，爰請自稅務單位發文認定補徵

⁸ 原臺南縣政府98年3月6日府農漁字第0980048289號函參照。

93年至94年地價稅之日（95年8月18日）重新計算籌設期程等情。

〈2〉案經農委會依行為時休閒農業輔導管理辦法第16條第2項規定：「休閒農場自核發籌設同意文件之日起，至取得休閒農場許可登記證之期間以4年為限」休閒農場籌設期間係自主管機關核發籌設同意文件之日起算。且因該場興辦事業計畫尚未送審通過，依同辦法第17條第3項規定辦理，予以否准。

〈3〉臺南市政府100年11月3日函請農委會，同意該府廢止海濤園休閒漁場籌設同意文件及容許使用同意書。嗣經農委會100年11月10日農輔字第1000170452號函廢止海濤園休閒漁場之籌設同意文件後，臺南市政府於100年11月29日以府農漁字第1000878117號函，廢止原臺南縣政府96年1月9日核發海濤園休閒漁場之「非都市休閒農場容許使用休閒農業設施同意書」⁹。

（四）海濤園休閒漁場（休閒）農業設施土地坐落，於籌設休閒農場同意文件有效期間（92年8月26日至100年8月25日），得經農業主管機關認定為「農業使用」之起迄日期

1、按「農業用地」，依土地稅法第10條第1項定：「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、

⁹ 嗣因林○策、林○玉對農委會廢止海濤園休閒漁場之籌設同意文件向行政院提起訴願。經農委會與行政院訴願會認為該案係由臺南市政府（原臺南縣政府）核發籌設同意文件，爰應由原核發單位廢止其籌設同意文件。嗣由該府101年4月19日府農漁字第1010299352號函，廢止原臺南縣政府92年8月26日府農漁字第0920142451號函核發之海濤園休閒漁場同意籌設許可文件。

供農作、森林、養殖、畜牧及保育使用者。二、供與農業經營不可分離之農舍、畜禽舍、倉儲設備、曬場、集貨場、農路、灌溉、排水及其他農用之土地。……。」農業發展條例第3條第1項第10款規定亦同。另依農業發展條例施行細則第2條第2款、第3款、第4款規定：「本條例第3條第10款所稱依法供該款第1目至第3目使用之農業用地，其法律依據及範圍如下：……二、依區域計畫法劃定為各種使用分區內所編定之林業用地、養殖用地、水利用地、生態保護用地、國土保安用地及供農路使用之土地，或上開分區內暫未依法編定用地別之土地。三、依區域計畫法劃定為特定農業區、一般農業區、山坡地保育區、森林區以外之分區內所編定之農牧用地。四、依都市計畫法劃定為農業區、保護區內之土地。」因此，所謂「農業使用」，係指農業用地符合區域計畫法或都市計畫法土地使用分區管制之相關法令規定，並實際供農作、森林、養殖、畜牧、保育及設置相關之農業設施或農舍使用未閒置不用者而言。是並非依法編定之農業用地，不論其使用情形為何，均應課徵田賦，先予敘明。

- 2、依農業發展條例第3條第1項第1款及同條項第5款規定，休閒農業係屬農業經營領域。又依行為時農業用地容許作農業設施使用審查辦法第3條規定，休閒農業設施為農業設施之一。再者行為時農業用地作農業使用認定及核發證明辦法第5條與第6條規定，有關農業用地上興建有農舍或施設有農業設施，其農業設施於無超過核准使用面積或無未依核定用途使用者，並檢附合法證明文件，得認定為作「農業使用」。是有關本案蚵寮

段1407-1地號土地施所設（休閒）農業設施所在土地坐落，是否仍作「農業使用」之認定，應依上開規定辦理。

- 3、按蚵寮段1407-1號地號土地之用地編定係一般農業區之養殖用地。海濤園休閒漁場雖於92年8月26日由原臺南縣政府以府農漁字第0920142451號函，通知海濤園休閒漁場准予籌設。惟遲至94年9月23日始經原臺南縣政府核發府農漁字第0940208763號「非都市土地休閒農場容許使用休閒農業設施同意書」，另於95年2月3日經原臺南縣北門鄉公所，核發所建字第0950000064號函，核發海濤園休閒漁場「農業用地容許作農業設施同意書」，相關取得容許使用同意之設施項目如前述。嗣因興辦事業計畫書未能經原臺南縣政府核准，前揭籌設同意文件，由原臺南縣政府2次函請農委會，同意展延籌設期限至100年8月25日。其後，再由臺南市政府101年4月19日廢止原臺南縣政府92年8月26日府農漁字第0920142451號函核發之海濤園休閒漁場同意籌設文件。因此，海濤園休閒漁場之（休閒）農業設施所在土地坐落，於93年至100年間是否符合「農業使用」之認定疑義，容需視該場首次取得容許使用同意書日（94年9月23日）起，至同意籌設文件屆期日（100年8月25日）止，是否符合前揭規定為據。

- 4、至於94年9月22日以前，案關（休閒）農業設施因海濤園休閒漁場尚未取得「非都市土地休閒農場容許使用休閒農業設施同意書」、100年8月26日以後，因該場92年8月26日取得之休閒農場同意籌設文件及容許使用同意書業經臺南市政府廢

止，因案關設施土地無容許使用同意書，已無得經由農業主管機關認定作「農業使用」之空間，從而維持課徵田賦待遇，爰應回歸土地稅法第10條、第14條及第22條規定辦理，合先敘明。

(五)土地稅法與農業發展條例對農業用地之規範內容雖無不同，惟就本案系爭土地坐落是否作「農業使用」，臺南市政府所屬農業主管機關與稅捐稽徵機關卻認定兩歧

- 1、海濤園休閒漁場之休閒農業設施所在土地坐落，究應課徵田賦或地價稅問題，事涉「依休閒農業輔導管理辦法進行籌設申辦過程中的休閒農業設施用地是否係屬農業使用」一節，經據農委會96年10月31日農輔字第0960148244號函查復該場略以，行為時休閒農業輔導管理辦法第19條第1項規定休閒農場得設置住宿設施等20款休閒農業設施，其中第5款至20款之休閒農業設施，位於非都市土地者，應依相關規定辦理非都市土地容許使用，故農業用地上倘興建有固定基礎之「休閒農業設施」，應依非都市土地休閒農場容許做休閒農業設施使用審查作業要點規定取得容許使用，並依法申請建築執照。同時，該休閒農業設施不得超過核准面積，且依核定用途使用，始符合做農業使用之認定……。
- 2、經查原臺南縣稅捐稽徵處佳里分處，因查得本案蚵寮段1407-1地號土地，面積19,417平方公尺，其中變更為平面停車場、門票收費及警衛設施、涼亭兼戶外解說中心、風車地標、廁所浴室、及自產水產品加工處理設施等6項設施，使用面積分別為7,600、2、230、7、144、660平方公尺，共計8,643平方公尺，爰經該分處認定為已變更

為非農業用地使用，爰自93年起均改按一般用地稅率改課地價稅。

- 3、再查農業設施部分之自產水產品加工處理設施，業經臺南市政府認定屬應申辦建築執照之設施，爰雖取得原臺南縣北門鄉公所95年2月3日所建字第0950000064號函「農業用地容許作農業設施同意書」，惟其後並未依行為時臺南縣政府委由各鄉（鎮、市）公所辦理核發農業用地容許作農業設施使用同意書審查作業要點第7點規定，於6個月內向建築主管機關提出申請建築執照，爰經臺南市政府農業局認定因該場未申請建築執照，故不符合作「農業使用」之認定，是依行為時農業用地作農業使用認定及核發證明辦法第5條與第6條規定，尚難以海濤園休閒漁場已取得籌設同意文件為由，維持自產水產品加工處理設施所在土地坐落，課徵田賦之待遇。
- 4、惟查休閒農業設施部分，業於本案調查中，經臺南市政府認定應申辦建築執照者，計有涼亭兼戶外解說中心及廁所浴室等2項設施；惟不需申辦建築執照者，計有平面停車場、門票收費及警衛設施與風車地標等3項設施。因此，臺南市政府農業局表示，依前揭農委會96年10月31日函釋，海濤園休閒漁場之休閒農業設施中，需申請建築執照之前述2項設施，因未申請建築執照，故不符合作「農業使用」認定；另不需申請建築執照之前述3項設施，自94年9月23日核發容許使用起，至100年8月25日籌設同意屆期日，符合作「農業使用」之認定。
- 5、然臺南市政府財政稅務局仍認定平面停車場、門票收費及警衛設施與風車地標等3項休閒農業設

施因非屬土地稅法第10條1項第2款所指之與農業經營不可分離使用之農業設施，且所占土地部分無法直接作農作、養殖等農業使用，縱取得休閒農場容許使用休閒農業設施同意書，不需申請建築執照，仍應依財政部96年8月29日台財稅字第0960541110號函釋規定，按其使用情形核實審認課徵地價稅。

- 6、惟有關本案爭議期間系爭用地之實際使用情形，詢據臺南市政府財政稅務局雖稱：「本府財政稅務局於爭議期間每年皆現場實地勘查設施使用情形，核定該等設施所占土地面積仍應依土地稅法第14條、財政部80年11月28日台財稅第800421421號函釋規定課徵。」及「辦理93-95年地價稅復查案期間，於96年1月8日現場勘查時自產水產品加工處理設施即閒置未使用，96年12月19日、97年9月23日、98-110年皆派員現場勘查使用情形，該設施仍閒置未用」等情。惟核該局所提資料，僅97年9月23日實地勘查紀錄，有原臺南縣農業處人員與勘外，其他勘查資料僅係附卷照片，並無該府農業機關人員會同與勘並作認定之資料可稽。且前揭97年9月23日勘查決議亦僅要求林○玉君如下：「地上設施請土地所有權人儘速取得非都市土地休閒農場容許使用休閒農業設施（有效期限內）及建照、雜項執照後，俾相關單位核實認定。」，亦無農業主管人員之認定結果可稽，自難稱周妥。
- 7、再按前揭臺南市政府財政稅務局所持法據（土地稅法第10條第1項）規定與與農業發展條例第3條第1項第10款規定內容並無二致。且財政部97年7月3日「研商休閒農場之休閒農業設施用地課稅

問題」會議決議略以：「各休閒農業設施實際使用情形不一……如需農業或地政機關協助部分，請相關機關惠予協助」且本案詢問財政部賦稅署主管人員亦表示：「要認定與農業經營不可分離。稅務人員不是農林專家，必要會同相關機關（農地、地政）作認定」。因此，94年9月23日至100年8月25日本案有關平面停車場、門票收費及警衛設施及風車地標等3項休閒農業設施用地，是否確符「農業用地使用」及「與農業經營不可分離使用之農業設施」，臺南市政府農業及稅捐稽徵機關認定兩歧，實有不宜，而有再予釐清必要。

- (六)綜上，海濤園休閒漁場係我國休閒農場設立法令規定尚未臻健全前，於88年4月30日以前即已存續經營之休閒農場業者，嗣因配合政府推動休閒農業發展政策，於90年初為申請列入「休閒農場專案輔導」，先經原臺南縣政府以違反區域計畫法為據，裁罰處分在案。嗣於92年8月取得休閒農場籌設同意後，且2次分別於94年9月及96年1月取得平面停車場等5項休閒農業設施之容許使用同意，惟於申辦籌設過程中，因興辦事業計畫遲未經原臺南縣政府審核通過，且因前揭設施未取得建築執照，而經原臺南縣政府稅捐徵處佳里分處於95年8月間認定已變更為非農業用地使用，應改按一般用地稅率課徵地價稅，實與一般農業用地違規使用案件有別。且經本院調查發現，前揭休閒農業設施中，有3項依農業發展條例及建築法規定，並無須申請建築執照，爰經臺南市政府農業局認定自94年9月23日首次取得容許同意書日起，至籌設同意期限屆期日（100年8月25日）止，案關3項設施土地坐落仍符合作「農業使用」之認定。惟該府財政稅務局仍認定前揭設

施因非屬與農業經營不可分離使用之農業設施，且所占土地部分無法直接作農作、養殖等農業使用，應維持課徵地價稅等情，事涉農業與稅務主管單位之認定歧異，爰農委會與財政部應有會同協助臺南市政府再加釐清之責，避免本案爭議延續，並解民眾多年質疑。

二、休閒農業輔導管理辦法第4次修正實施後，農委會為辦理「休閒農場專案輔導」作業，雖同時修正休閒農場專案輔導實施作業規定，要求地方政府針對取得籌設同意文件之農場，應就違規事實及改正申辦方式與指定輔導單位及人員等事項，函知農場負責人。惟原臺南縣政府核發籌設同意文件予海濤園休閒漁場時，僅告知該場應於93年4月30日前完成設置及停車場面積超過容許面積等情外，並未確依專案輔導實施作業規定，積極協助該場依限完成各項補正手續，以完成設置，致該場遲至94年8月始進行實質籌設作為，其後又因興辦計畫遲未獲該府審查通過，雖經核准展延2次籌設期限，同意文件仍因逾期而遭廢止等情，係肇致陳訴人浪擲多年心血原因之一，原臺南縣政府實有怠失之責。

(一)農委會依據90年8月24日所召開經濟發展諮詢委員會會議產業組之共同意見：「因加入WTO，推動農業轉型及產業升級」提綱內容之「修訂輔導及發展休閒農漁業相關法令規範俾利休閒農漁業發展並兼顧環境保育，以達永續發展」，並配合發展觀光條例修正案及民宿管理辦法之發布實施，爰於91年1月11日第4次修正休閒農業輔導管理辦法。為執行該辦

法第26條規定，協助既有實際經營休閒農業之農場合法經營，農委會再於91年11月15日修正實施休閒農場專案輔導實施作業規定參、三輔導（三）規定：「直轄市或縣（市）政府於核准籌設休閒農場一個月內，應就違規事實及改正申辦方式、申辦期限、指定之輔導單位及人員函知農場負責人，農場負責人應依相關規定期限完成各項補正手續，逾申辦期限者，註銷其籌設同意文件，並即依法查處。」

（二）經查農委會92年8月22日農輔字第0920149048號函同意原臺南縣政府，發給海濤園休閒漁場籌設同意文件後，該府以92年8月26日府農漁字第0920142451號函通知該場准予籌設時，僅轉知農委會要求該場確實於93年4月30日前完成設置及經營計畫內停車場面積超過申請許可面積，需另案報農委會核定，與要求該場設置公共及消防安全設施外，惟就該府於92年4月23日辦理海濤園休閒漁場土地使用勘查所發現之違規事實，並未見依前揭規定，告知陳訴人改正申辦方式、申辦期限、並指定輔導單位及人員協助，與規定負責人完成各項補正手續期限等作為。致海濤園休閒漁場遲至94年8月25日始進行休閒農業設施容許使用同意書申請之實質籌設作業，其後復因興辦事業計畫遲未獲核准，雖經2次展延籌設期限至100年8月25日，仍未能完成設置，肇致籌設同意文件遭廢止，而陳訴人浪擲多年心力卻一事無成之結果。

（三）綜上，休閒農業輔導管理辦法第4次修正實施後，農委會為辦理「休閒農場專案輔導」作業，雖同時修正休閒農場專案輔導實施作業規定，要求地方政府

針對取得籌設同意文件之農場，應就違規事實及改正申辦方式與指定輔導單位及人員等事項，函知農場負責人。惟原臺南縣政府核發籌設同意文件予海濤園休閒漁場時，僅告知該場應於93年4月30日前完成設置及停車場面積超過容許面積等情外，並未確依專案輔導實施作業規定，積極協助該場依限完成各項補正手續，以完成設置，致該場遲至94年8月始進行實質籌設作為，其後又因興辦計畫遲未獲該府審查通過，雖經核准展延2次籌設期限，同意文件仍因逾期而遭廢止等情，係肇致陳訴人浪擲多年心血原因之一，原臺南縣政府實有怠失之責。

三、農委會雖於93年11月間修正之休閒農業設施容許使用審查作業規定中，將建管（工務）單位列入審查作業之會辦單位，卻未督促地方政府落實辦理。又該會亦知「休閒農場專案輔導」執行至98年2月時，列入輔導之業者，多數已屆同意籌設期限而未完成設置之原因，係休閒農業設施遲未能完成補發建築執照程序，亟需相關主管機關協助解決所致。惟農委會仍遲至本（111）年2月始修正休閒農業設施容許使用審查作業規定，明定地方政府於審查簽辦過程中，應加會建管（工務）單位，並將應否申請建築執照及應申請項目列入審查表中，核均有怠失。爰農委會已於前揭審查作業規定中，明定申辦過程會辦建管（工務）單位等要求，自應負查核地方機關是否確有落實辦理之責，以避免本案問題再次發生。

（一）農委會93年11月30日修正發布非都市土地休閒農場容許作休閒農業設施使用審查作業要點中，雖要求

審查作業涉及請領建築執照者，應加會建管（工務）單位，惟未督促地方政府落實辦理

- 1、農委會88年4月30日第2次修正發布休閒農業輔導辦法¹⁰，明定該辦法修正施行前已存續之休閒農場，經主管機關查處後，符合條件者，得分期分類「專案輔導」，使其合法經營前，已知法律位階低，在規範農牧用地、林業用地或養殖用地設置餐飲、住宿等休閒農業設施時，無法突破土地管制之瓶頸等問題。
- 2、農委會為配合業者取得休閒農業設施容許使用同意書，於88年12月2日訂定實施「非都市土地休閒農場容許作休閒農業設施使用審查作業要點」，嗣再於93年11月30日修正發布該要點第11點規定：「取得同意容許使用之休閒農業設施，如依建築相關法令規定需申請建築執照者，應於6個月內向建築主管機關提出申請，逾期失效，但有特殊理由，得敘明理由向原核發單位申請展延，並以一次6個月為限。」，並於該作業要點附件三「非都市土地休閒農場容許作休閒農業設施使用審查表」註二說明「涉請領建築執照者加會建管（工務）單位。」
- 3、卷查原臺南縣政府95年10月5日府農漁字第0950211357號函，通知海濤園休閒漁場，該府94年9月23日核發之休閒農業設施容許使用同意書已逾期，請該場重新申請。
- 4、案經海濤園休閒漁場95年12月18日再重新申請後，並經原臺南縣政府96年1月9日府農漁字第

¹⁰ 休閒農業輔導管理辦法之前稱。

0960007527號函雖再次核發「非都市土地休閒農場容許使用休閒農業設施同意書」。惟查案關非都市土地休閒農場容許作休閒農業設施使用審查表中，該府並未依農委會要求加會建管（工務）單位。足證前揭93年11月30日修正發布之審查作業要點規定，農委會並未督促地方政府落實辦理。

（二）農委會辦理「休閒農場專案輔導」作業，於98年2月時已知多數業者有補發建築執照程序問題，亟需相關主管機關協助解決，惟仍遲至本（111）年2日始修正審查作業規定

1、依農委會查復資料，迄98年2月27日止，經同意籌設列入專案輔導之30家休閒農場，多數已屆休閒農場同意籌設期限，卻因營建等問題致遊客休憩分區內之休閒農業設施，遲未完成補發建築執照程序，亟需相關主管機關協助解決。惟農委會主要仍以修正休閒農業輔導管理辦法，增訂對已列入專案輔導之休閒農場得有條件申請第3次展延籌設期限之作法因應。

2、又查海濤園休閒漁場於96年3月5日第3次提出興辦事業計畫書，再請原臺南縣政府審查時，即因建築執照申請時點與該府產生爭議，致申請時程稽延不前。原臺南縣政府嗣雖以96年3月13日府農漁字第0960047290號函請示農委會，針對該府建管（工務）單位審查內容疑義，該會僅以所詢事項屬其權責範圍，該會予以尊重等語，而未細究業者問題，詳為說明協助解決，實屬不妥。嗣於本（111）年2月15日訂定農業用地作休閒農業

設施容許使用審查作業要點¹¹)第6點規定之附件7「休閒農場農業用地作休閒農業設施容許使用案件審查簽辦單」，始明定要求應加會建管（工務）單位，審查內容包括「申請之農業設施哪幾項屬建築法規定之建築物。」及「申請農業設施依建築法第4條及第8條規定，應否申請建築執照。」等項目。該會並稱，為避免類似本案造成籌設過程之爭議，嗣後該會將規劃辦理抽查各直轄市、縣(市)政府執行休閒農場申辦案件及查核輔導作業執行情形，並每年辦理休閒農業法規研習課程，輔導相關業者、代辦人員、各直轄市、縣(市)政府及相關承辦人員熟悉申辦審查流程及規定等改進作為，爰該會亦應依前述策進內容，督促相關權責單位落實執行。

- (三)綜上，農委會雖於93年11月間修正之休閒農業設施容許使用審查作業規定中，將建管（工務）單位列入審查作業之會辦單位，卻未督促地方政府落實辦理。又該會亦知「休閒農場專案輔導」執行至98年2月時，列入輔導之業者，多數已屆同意籌設期限而未完成設置之原因，係休閒農業設施遲未能完成補發建築執照程序，亟需相關主管機關協助解決所致。惟農委會仍遲至本（111）年2月始修正休閒農業設施容許使用審查作業規定，明定地方政府於審查簽辦過程中，應加會建管（工務）單位，並將應否申請建築執照及應申請項目列入審查表中，核均有怠失。爰農委會已於前揭審查作業規定中，明定申辦過程會辦建管（工務）單位等要求，自應負查

¹¹ 非都市土地休閒農場容許作休閒農業設施使用審查作業要點於111年3月24日廢止。

核地方機關是否確有落實辦理之責，以避免本案問題再次發生。

參、處理辦法：

- 一、抄調查意見一，函請行政院農業委員會、財政部及臺南市政府確實檢討改進見復。
- 二、抄調查意見二，函請臺南市政府確實檢討改進見復。
- 三、抄調查意見三，函請行政院農業委員會確實檢討改進見復。
- 四、抄調查意見，函復陳訴人。
- 五、調查報告之案由、調查意見及處理辦法上網公布。

調查委員：施錦芳

高涌誠

中 華 民 國 111 年 8 月 3 日

案名：海濤園休閒漁場用地遭稅務單位改課地價稅案。

關鍵字：海濤園、休閒農場、休閒農業設施