

訴願人：○○○

原行政處分機關：新竹縣政府稅捐稽徵局

地址：新竹縣竹北市光明六路 6 號

上訴願人因補徵 97 年及 98 年地價稅暨開徵 99 年度地價稅事件，不服原處分機關 99 年 12 月 28 日新縣稅法字第 0990034572 號復查決定書之處分，提起訴願，本府依法決定如下：

主 文

訴願駁回。

事 實

一、緣訴願人接獲原處分機關所屬竹東分局補徵訴願人受託管理○○○所有寶山鄉大雅段○○○地號等 78 筆土地民國（下同）97 年及 98 年地價稅繳款書，補徵應納地價稅各計新臺幣（下同）76 萬 8,626 元、76 萬 8,626 元，及開徵 99 年地價稅 78 萬 4,642 元，訴願人不服，申請復查，經原處分機關於 99 年 12 月 28 日以新縣稅法字第 0990034572 號復查決定駁回其復查申請，訴願人對復查決定仍表不服，遂向本府提起本件訴願，並據原處分機關檢卷答辯到府，茲摘敘訴辯意旨如次。

二、訴願意旨及補充訴願書意旨略謂：

- （一）本件系爭土地於民國 83 年間即編訂為國土保安用地，且自民國 99 年之前均認定符合課徵田賦之條件而未徵收地價稅，且每年之地價稅訴願人亦已依規定繳納完竣，依稅捐稽徵法第 34 條第 2 項 1 款「第一項所稱確定，係指左列各種情形：一、經稅捐稽徵機關核定之案件，納稅義務人未依法申請復查者。」之規定，業已確定在案無疑；而財政部 99 年 1 月 7 日 09804765270 號之解釋函中係依據 98 年內政部及農委會意見作出，而行政院 61 年 6 月 26 日台財第 6282 號令「…惟解釋令發佈」前已確定之行政處分縱與解釋令不符…亦不受解釋令影響而變更；…以維行政處分已確定之法律秩序。」中明定解釋令對已確定案件，不受解釋令影響而變更；本案依據財政部 99 年 1 月 7 日之解釋令補徵 97 年

及 98 年之地價稅顯與上開規定不符。

- (二) 就編訂目的而言，系爭國土保安用地之編訂依農委會 96 年 4 月 9 日農企字第 900109894 號中「…二、農業用地變更作為各項目的事業使用，應設置隔離綠帶或設施，係為維護維護緊鄰之農業用地得以不因其變更作為非農業使用，致生危害農業生產之虞，…至法定空地之界定，係依建築法規定，就建築基地應留之空地比加以規範，兩者之訂定意旨並不相同。…經納入隔離綠帶設施計算之土地，應由目的事業主管機關管制其確依核定計畫供作隔離設施使用，其有區位變更或使用更動情事者，應先報經目的事業主管機關徵求農業主管機關同意。」可知，其編訂之目的係為留置綠地及隔離效果，此與非都市土地使用管制規則中國土保安用地編訂之容許使用項目完全一致，而其申請開發及系爭土地改變均需經農業主管機關同意，其容許使用項目與其他國土保安用地完全相同，且應由目的事業主管機關管制其確依核定計畫供作隔離設施使用，若僅因為主管機關由農業單位移轉至目的事業單位，農業主管單位即指系爭國土保安用地非為農用，焉有此理？
- (三) 就農業主管單位對相關土地使用見解而言，行政院農業委員會 90 年 4 月 6 日(90)農企字第 900010118 號函「…案由一：都市(特定區)」計劃土地使用分區名稱不同於農業區或保護區，但農業區或保護區之使用管制無異者，是否有農業發展條例第 31 條、第 37 條及第 38 條之適用？決議：一、財政部 74 年曾函釋略以台北縣東北角海岸風景特定區內之生態、地質、景觀、古蹟、海域資源及壹班保護區均屬都市計畫保護區，故各縣市都市(特定區)計畫之各種保護區，仍得有農業發展條例第 31 條、第 37 條及第 38 條之適用，」農業主管單位對非農業區或保護區，但與農業區或保護區之使用管制無異者之土地，採使用管制無異原則認定為農用，卻對名稱、使用管制完全相同之系爭國土保安用地認定為非農用，有違法理一致性及行政程序法第 6 條「行政行為，非有正當理由，不得為差別待遇。」之規定。
- (四) 就農業主管機關於 98 年 7 月 29 日發佈之「未產生經濟效益之非

都市土地之國土保安用地及生態保護用地認定標準」中第三條「本標準所稱未產生經濟效益之非都市土地國土保安用地，指提供下列使用，並經本法直轄市、縣(市)主管機關認定現況使用未產生使用收益或營業收益者：一、水源保護及水土保持設施。二、林業使用及其設施。三、公用事業設施。四、隔離綠帶及綠地。」明訂現況使用未產生使用收益或營業收益之國土保安用地，不列入社會救助法第5條之2第2項「下列土地，經直轄市、縣(市)主管機關認定者，下列入家庭之不動產計算：」；農業主管機關對現況使用未產生使用收益或營業收益之國土保安用地，認定為無價值之不動產，卻對現況使用亦未產生任何使用收益或營業收益之系爭國土保安用地，做不同處理，有違法理一致性為原則。

- (五) 就土地使用限制而言，土地法第22條第2項4款：「非都市土地依法編定農業用地或未規定價者，徵收田賦。但都市土地合於左列規定者亦同：四、依法不能建築，仍作農業用地使用者。」對都市土地不能建築者，課徵田賦，而系爭土地依93年6月16日農委會0931848628內政部0930083788號會銜修正發佈農業用地興建農舍辦法第4條「申請農舍之土地，有下列情形之一者，不得依本辦法申請興建農舍：一、依區域計畫法編定之水利用地、生態保護用地、國土保安用地。」系爭國土保安用地為非都市土地，亦不得興建農舍，其價值較都市土地為低，使用限制亦較嚴苛，卻要核課地價稅，顯違行政比例原則。
- (六) 就法律面而言，稅捐稽徵法第11條之3「財政部依本法或稅法所發佈之法規命令及行政規則，不得增加或減免納稅義務人法定之納稅義務。」明定不得以命令增加納稅義務人法定之納稅義務，原處分機關卻以99年1月7日台財稅字第09804765270號函為課稅依據，而非依土地稅法，明顯違反租稅法定原則；且依區域計畫法施行細則第13條、第15條之規定全國國土保安用地之用途及使用管制均只有一種，並無二類不同規定，因開發所編定之國土保安用地應就實際使用狀況決定是否符合管制規定，而非財

政部所指開發所編定之國土保安用地即非為農業使用。

- (七) 綜上論結，原處分機關依財政部 99 年 1 月 7 日第 09804765270 號解釋函為課徵地價稅依據，其補徵 97、98 年之地價稅業已違反行政院 61 年 6 月 26 日台財第 6282 號令對已確定案件，不受解釋令影響而變更，以維行政處分已確定之法律秩序之規定，應予撤銷，另農委會 98 年 12 月 16 日農企字第 0980167116 號函暨財政部 99 年 1 月 7 日第 09804765270 號函均侵害人民權益，違反法律保留原則，應屬無效，其據以作成之處分亦屬無效，亦應予以撤銷云云。
- (八) 依「非都市土地山坡地住宅社區開發審議規範」所編定之山坡地保育區國土保安用地，是否適用土地稅法第 22 條課徵田賦之規定？財政部 99 年 1 月 7 日台財稅字第 09804765270 號函，核課地價稅生效之時點為何云云。

三、答辯意旨略謂：

- (一) 經查，非都市土地依法編定之農業用地，須實際上供農作、森林、養殖、畜牧及保育使用者，始為田賦徵收對象，此觀前揭土地稅法第 22 條第 1 項及第 10 條第 1 項規定甚明。本件系爭土地原為農地課徵田賦，嗣依「非都市土地使用管制規則」及「非都市土地山坡地住宅社區開發審議規範」經申請為「愛迪生科學園大山莊」內土地，前於 81 年取得雜項建照（81 建都字第 17 號），開挖整地，建屋規劃，並於開發完成後於 83 年取得雜項使用執照【（83）建都字第 13 號】。顯見系爭土地有開發之事實，已無庸置疑，應自實際變更使用之次年期起改課地價稅，此亦為財政部 79 年 6 月 18 日台財稅第 790135202 號函釋有案。故系爭土地雖編定為國土保安用地，惟屬「愛迪生科學園大山莊」整體開發建築計畫不可分割之一環，已有積極開發變更為非農業使用之事實，與課徵田賦之要件即有未合，應為課徵地價稅之土地。
- (二) 訴願人主張系爭土地於民國 83 年間即編定為國土保安用地，且自民國 99 年之前均認定符合課徵田賦條件而未徵收地價稅，且每年之地價稅訴願人亦已依規定繳納，依稅捐稽徵法第 34 條第 2

項第 1 款規定，本案應屬確定案件，而原處分機關卻依據財政部 99 年 1 月 7 日台財稅字第 09804765270 號之解釋作出補徵 97 年至 98 年地價稅之處分已明顯違反行政院 61 年 6 月 26 日台財第 6282 號令所明定解釋令對已確定案件不受影響而變更，且該財政部函釋與稅捐稽徵法第 11 條之 3 不得以命令增加或減免納稅義務人法定之納稅義務之規定不符，違反租稅法定主義乙節，按司法院釋字第 287 號解釋意旨「行政機關基於法定職權，就行政法規所為之釋示，係闡明法規之原意，性質上並非獨立之行政命令，固應自法規生效之日起有其適用。」及釋字第 607 號意旨「憲法第 19 條規定，人民有依法律納稅之義務，係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、稅基、稅率等租稅構成要件，以法律明文規定。但法律規定之內容不能鉅細靡遺，故主管機關於職權範圍內適用各該租稅法律規定時，自得為必要之釋示。其釋示如無違於一般法律解釋方法，且符合各該法律之立法目的，即與租稅法律主義尚無違背；倘亦符合租稅公平原則，則與憲法第 7 條平等原則及第 15 條保障人民財產權之規定不相抵觸。」是行政機關基於法定職權，就行政法規所為之釋示，係闡明法規之原意，性質上並非獨立之行政命令，則財政部依據上揭行政院農業委員會函所核發之 99 年 1 月 7 日台財稅字第 09804765270 號函釋係闡明土地稅法第 22 條規定之原意，應自該法規生效之日起適用，並未增加納稅義務人法定之納稅義務。另稅捐稽徵法第 1 條規定「稅捐之稽徵依本法之規定；本法未規定者，依其他有關法律之規定」而稅捐稽徵法第 21 條第 1 項第 2 款規定，地價稅核課期間為 5 年，且同法條第 2 項亦規定，在核課期間內，經發現應徵之稅捐者，仍應依法補徵，又本案系爭土地非訴願人原繳納 97 年及 98 年地價稅之土地，該等土地並無地價稅確定與否之問題，是原處分機關於嗣後發現系爭土地無土地稅法第 22 條規定課徵田賦之適用，應課徵地價稅，依前揭稅捐稽徵法之規定補徵系爭土地 97 年及 98 年地價稅及開徵 99 年地價稅，乃依法辦理，並無違誤，訴願人主

張，顯有誤解。

- (三) 次查，系爭 78 筆土地必須列入「愛迪生科學園大山莊」開發建築計畫，始得許可開發，並因而獲得該山莊之住宅建築用地（丙種建築用地）。換言之，如無系爭土地，即無「愛迪生科學園大山莊」開發建築計畫，此亦為訴願人所不爭執。而系爭土地嗣後雖依「非都市土地山坡地住宅社區開發審議規範」規定，變更使用分區為國土保安用地，限制用途，但卻仍為「愛迪生科學園大山莊」整體開發計畫不可分離之一部分，為該社區內之土地，進入該社區尚有門禁管制，可見系爭土地全部屬「愛迪生科學園大山莊」之土地，與社區有不可分之關係，並非屬閒置不用之土地。而查訴願人引用之財政部 80 年 11 月 28 日台財稅第 800421421 號及 83 年 8 月 4 日台財稅第 831604557 號函釋規定：「原屬符合土地稅法第 22 條規定課徵田賦之土地，部分變更為非農業用地使用，依法應改課地價稅者，應按其實際使用面積，分別課徵田賦及地價稅。」「主旨：非都市土地經依法編定為山坡地保育區林業用地，地目為『雜』，閒置不用，可否適用土地稅法第 22 條第 1 項規定課徵田賦一案。說明：二、本案經函准內政部 83/07/13 台（83）內地字第 8308246 號函復略以：『按非都市土地經依法編定各種使用地之使用管制係依其使用地類別為準，而非以其地目。又平均地權條例施行細則第 34 條第 1 項規定『本條例第 22 條第 1 項所稱非都市土地依法編定之農業用地，指依區域計畫法編定為農牧用地、林業用地、養殖用地、鹽業用地、水利用地、生態保護用地、國土保安用地之土地。』亦無地目之限制。因此，本案非都市土地之編定使用地類別如符合前開施行細則規定，似有課徵田賦之適用。』本部同意內政部上開見解。」此二函釋所述之土地與本案系爭土地為整體開發計畫中之土地有別，該二函釋自無法適用。又系爭土地係依非都市土地山坡地住宅社區開發審議規範審議通過之住宅社區內之土地，雖經列為不可開發區及保育區而編定為國土保安用地，但與農業發展條例第 3 條第 10 款（同平均地權條例第 3 條第 3 款、土地稅法第 10

條第 1 項)所指基於國土保安及水土保持之需要，依森林法、山坡地保育利用條例及製定非都市土地使用分區圖及編定各種使用地作業須知等相關規定，將保安林及加強保育地等編定為國土保安用地，而作保育使用之農業用地有別，自不可相提並論。是系爭土地經列為不可開發區及保育區而編定為國土保安用地，供水土保持及綠地使用，雖無法如同一般土地使用，惟因屬「愛迪生科學園大山莊」整體開發建築計畫所必要土地，使用上與社區具有不可分離之關係，實際上已不作農業生產使用，不應視為農業用地，此為財政部 99 年 1 月 7 日台財稅字第 09804765270 號函釋所明定，且財政部於 99 年 7 月 6 日以台財稅字第 09900277840 號書函向呂學樟立委說明之內容，亦同此旨，另該函釋及書函係依農業主管機關-行政院農業委員會 98 年 12 月 16 日農企字第 0980167116 號函及 99 年 6 月 29 日農企字第 0990141078 號書函所做之釋示及說明，因此系爭土地與課徵田賦之要件即有未合。

- (四) 訴願人主張依國土保安用地相關規定，國土保安用地編定之目的僅為留置綠地及隔離效果，且該等土地使用上受到法令及實際使用之限制並未產生經濟效益，依社會救助法第 5 條之 2 規定應不列入家庭之不動產計算，且依土地稅法第 22 條第 1 項第 4 款規定，都市土地不能建築者，課徵田賦，本案土地亦不得興建農舍，其價值較都市土地為低，使用限制亦較嚴苛，卻要核課地價稅，顯違行政比例原則乙節，依內政部訂定之「非都市土地山坡地住宅社區開發審議規範」規定及前所論述，系爭土地為社區獲得建築用地所必須之土地，於社區內，或供社區綠美化使用、或供淨化空氣、平衡生態使用，並非不可供建築使用之土地，即屬無價值之土地，該等土地之經濟效益即是成就該社區之建築開發計畫以取得住宅建築用地。再查，社會救助法第 1 條規定「為照顧低收入戶、中低收入戶及救助遭受急難或災害者，並協助其自立，特制定本法」是該法第 5 條之 2 第 3 款規定，未產生經濟效益之非都市土地之國土保安用地、生態保護用地、古蹟保存用地、

墳墓用地及水利用地，不列入家庭之不動產計算，係因該等土地短期變賣困難，為照顧中低收入戶及遭受急難或災患者，如該等土地未產生經濟效益，准予不列入家庭之不動產計算，以達到其社會救助的目的，該規定與本案系爭土地是否應課徵地價稅無關，況依土地稅法第 14 條規定「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」，可知不課徵田賦之土地即應課徵地價稅，而非以土地價值，或有無產生經濟效益或使用有無受限制作為課徵地價稅之依據。又查土地稅法第 22 條第 1 項第 4 款規定都市土地依法不能建築須「仍作農業用地使用者」才有課徵田賦之適用，並非不能建築之都市土地皆可課徵田賦，是系爭土地未作農業用地使用，原處分機關依法補徵該等土地之地價稅並無違反行政比例原則，申請人之主張顯誤解法令。因第三人○○○於 89 年 11 月 11 日間取得系爭土地後，已於 97 年 1 月 11 日將系爭土地信託登記予○○○，則原處分機關依土地稅法第 3 條之 1 第 1 項、土地稅法施行細則第 20 條前段及稅捐稽徵法第 21 條第 2 項規定，在核課期間內按一般用地稅率補徵系爭土地 97 年及 98 年地價稅及開徵 99 年度地價稅，並無不合。原處分機關復查決定並無違誤，亦無不當，敬請 續予維持。

(五) 再查，是類因社區開發後，不可開發區及保育區被編定為國土保安用地仍課徵地價稅之案件，納稅義務人（土地所有權人）不服，前循序提起行政救濟，業經最高行政法院於 98 年 10 月 8 日以 98 年度判字第 1222 號判決及 100 年 1 月 14 日以 100 年度判字第 11 號維持原處分而告確定在案，併予陳明云云。

理 由

一、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。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。三、農民團體與合作農場所有直接供農業使用之倉庫、冷凍（藏）庫、農機中心、蠶種製造（繁殖）場、集貨場、檢驗場等用地。本法所

稱工業用地，指依法核定之工業區土地及政府核准工業或工廠使用之土地；所稱礦業用地，指供礦業實際使用地面之土地。」、「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。」、「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。」土地稅法第 10 條、第 14 條、第 22 條第 1 項定有明文。故同法第 22 條第 1 項所指農業用地，即應符合同法第 10 條之規定，始有該條課徵田賦之適用。又「本法第 22 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。」土地稅法施行細則第 21 條定有明文。

二、次按「…二、查農業發展條例以賦稅減免優惠措施，獎勵農地農用。其中作『保育使用』之農業用地係指本會基於國土保安及水土保持之需要，依森林法、山坡地保育利用條例及製定非都市土地使用分區圖及編定各種使用地作業須知等相關規定，將保安林及加強保育地等編定為國土保安用地，以防止天然災害之發生。三、復查非都市土地開發審議作業規範總編第 17 點及第 19 點分別規定：『基地開發應保育與利用並重，並依下列原則，於基地內劃設必要之保育區…』『列為不可開發區及保育區者，應編定為國土保安用地…』前開國土保安用地經內政部函釋略以，依前開審議作業規範審議通過，其土地經變更編定為國土保安用地者，整體使用上與高爾夫球場、住宅社區、遊憩設施區、工業區等之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」行政院農業委員會 98 年 12 月 16 日農企字第 0980167116 號函可資參照。

「…依非都市土地開發審議作業規範通過之高爾夫球場、住宅社區、遊憩設施區、工業區等開發計畫，其土地經開發計畫而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，則本案系爭土地尚無土地稅法第 22 條規定課徵田賦之適用。」為財政部 99 年 1 月 7 日台財稅字第 09804765270 號函釋所明定。

「…非都市土地開發審議作業規範審議通過之住宅社區，經列為不可開發區及保育區而編定為國土保安用地，前經內政部營建署 98 年 9 月 24 日營署綜字第 0980059615 號函說明二略以：『有關非都市土地開發案件所劃設之保育區，依上開規定，其 70%應維持原始之地形地貌，而其劃設係為基地之水源涵養及生態保育為目的，而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。至前開國土保安用地是否認與平均地權條例第 3 條第 3 款所定『保育使用』之農業用地有別，而依稅法相關規定予以課徵稅賦，因涉前揭條例及有關稅法規定之實務認定，仍應由業管機關卓處。』故就營建主管機關見解，其編定為國土保安用地是否等同平均地權條例第 3 條第 3 款（同農業發展條例第 3 條第 10 款、土地稅法第 10 條）所定『保育使用』之農業用地，宜由農業主管機關認定。從而此類國土保安用地既經行政院農業委員會認定與農業發展條例所指基於國土保安及水土保持之需要，依森林法、山坡地保育利用條例及製定非都市土地使用分區圖與編定各種使用地作業須知等相關規定，將保安林及加強保育地等編定為國土保安用地之農業用地有別，本部自應為相同之認定…」此有財政部 99 年 7 月 6 日台財稅字第 09900277840 號函可資參照。

「土地稅法第 10 條第 1 項對於農業用地業已加以定義為：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…；亦即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，此觀土

地稅法於 78 年 10 月 30 日修正公布前第 22 條第 1 項第 6 款規定：非都市土地限作農業用地使用者，在作農業使用期間，課徵田賦自明。」最高行政法院 98 年判字第 1222 號判決意旨參照。

三、經查本案系爭土地作為「愛迪生科學園大山莊」住宅社區整體開發，即應遵照內政部所訂定之「非都市土地山坡地住宅社區開發審議規範」辦理，即非都市土地整理開發時應保留一定面積之土地列為不可開發區及保育區，該不可開發區及保育區，應維持原始之地形面貌且應編定為國土保安用地，不得開發，故土地因開發而編定之國土保安用地係與開發目的具有不可分離之關係，屬開發計畫用地之一部分。又系爭土地係依非都市土地山坡地住宅社區開發審議規範通過之住宅社區內之土地，雖經列為不可開發區及保育區而編定為國土保安用地，但與農業發展條例第 3 條第 10 款（同平均地權條例第 3 條第 3 款、土地稅法第 10 條）所指基於國土保安及水土保持之需要，依森林法、山坡地保育利用條例及製定非都市土地使用分區圖與編定各種使用地作業須知等相關規定，將保安林及加強保育地等編定為國土保安用地，而與保育使用之農業用地有別，故宜探求該國土保安用地編入之法據與目的，應符合賦稅減免規定之立法意旨，始有減免規定之適用，俾符租稅公平原則。

四、次查訴願人主張系爭土地係依據「非都市土地開發審議作業規範」所編定之山坡地保育區國土保安用地，而「非都市土地開發審議作業規範」系依據區域計畫法所訂定，故有土地稅法施行細則第 21 條之適用乙節，查本案住宅社區之整體開發，係遵照內政部所訂定之「非都市土地山坡地住宅社區開發審議規範」辦理，又「檢送『非都市土地開發審議作業規範』…說明…三、本案規範自 84 年 3 月 29 日實施，實施後尚未經區域計畫法原擬定機關受理審查之申請開發案件，應按該規範審議之。至該規範實施前，業經區域計畫原擬定機關受理審查者，仍依本部 79 年 10 月 30 日台內營字第 847109 號函送之非都市土地高爾夫球場開發審議規範及非都市土地山坡地住宅社區開發審議規範等二規範規定辦理。」經內政部 84 年 3 月 27 日內營字第 8472377 號函釋在案，是以系爭土地並非依

據「非都市土地開發審議作業規範」所編定，自與土地稅法施行細則第 21 條規定之國土保安用地有別，故無土地稅法第 22 條課徵田賦之適用，訴願人之主張顯有違誤。

五、復查訴願人主張縱然依據財政部 99 年 1 月 7 日台財稅字第 09804765270 號函系爭土地應課徵地價稅，則其生效之時點為何，依據司法院大法官釋字第 287 號解釋意旨，行政機關基於法定職權就行政法規所為之釋示，係闡明法規之原意，性質上並非獨立之行政命令，固應自法規生效之日起適用，惟在後之釋示與在前之釋示有不一致之情況，除在前之釋示確有違法之情形外，為維持法律秩序之安定，應不受在後之釋示之影響。可知前後釋示不一致時，後釋示之生效日以發布時生效，並非自法規生效日起適用乙節。查財政部 97 年 6 月 19 日台財稅字第 09700164510 號函，係立法委員就另案向財政部函詢，財政部就該個案回覆予立法委員，故其副本收受者僅為原處分機關，對於財政部其他所屬單位並無拘束力，故並無訴願人主張前後函釋不一適用時點之問題；縱如訴願人主張，財政部 97 年 6 月 19 日台財稅字第 09700164510 號函釋對於財政部所屬機關產生拘束力，係有效存在之釋示，惟依該釋示「說明：三、…故如未有變更為非農業使用之事實，仍可適用同法第 22 條（同條例第 22 條）規定徵收田賦。四、…因有無供作農業使用係屬事實認定問題，仍宜由該公司向新竹縣政府稅捐稽徵局提出申請…」，係附有條件，並非無條件認定社區內之國土保安用地符合土地稅法規定應予課徵田賦，訴願人主張洵有違誤。

六、又查訴願人主張 83 年起即課徵田賦，99 年以前均依規繳納，依據稅捐稽徵法第 34 條第 2 項第 1 款之規定，應屬確定案件，原處分機關卻依據財政部 99 年 1 月 7 日台財稅字第 09804765270 號函釋作出補徵 97 年及 98 年度地價稅及開徵 99 年度地價稅之處分，明顯違反租稅法定主義乙節，按「…憲法第 19 條規定，人民有依法納稅之義務，係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、稅基、稅率等租稅構成要件，以法律明文規定。但法律規定之內容不能鉅細靡遺，故主管

機關於職權範圍內適用各該租稅法律規定時，自得為必要之釋示。其釋示如無違於一般法律解釋方法，且符合各該法律之立法目的，即與租稅法律主義尚無違背；倘亦符合租稅公平原則，則與憲法第7條平等原則及第15條保障人民財產權之規定不相牴觸。」司法院釋字第607號解釋在案，是以行政機關基於法定職權，就行政法規所為之釋示，係闡明法規之原意，並未增加納稅義務人之納稅義務，訴願人主張顯有違誤。

七、再查訴願人主張系爭土地因編定為國土保安用地，使用上受到法令及實際使用之限制並未產生經濟效益，且依據社會救助法第5條之2規定應不列入家庭之不動產計算，又依土地稅法第22條第1項第4款規定，都市土地不能建築者，課徵田賦，系爭土地亦不得興建農舍，其價值較都市土地為低，使用限制亦較嚴苛，卻要核課地價稅，顯違行政比例原則乙節，經查社會救助法之立法立意，係因該等土地短期變賣困難，為照顧中低收入戶及遭受急難或災受害者，如該等土地未產生經濟效益，准予不列入家庭之不動產計算，以達到其社會救助的目的，該規定與系爭土地是否應課徵地價稅無關；又「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」土地稅法第14條定有明文，故不課徵田賦之土地即應課徵地價稅，並非以土地價值，或有無產生經濟效益或使用有無受限制作為課徵地價稅之依據。

八、未按「稅捐之核課期間，依左列規定：一、.....二、依法應由納稅義務人實貼之印花稅，及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，在核課期間內未經發現者，以後不得再補稅處罰。」稅捐稽徵法第21條第1項第2款、第2項定有明文。「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，稽徵機關應查明實際動工年期，依主旨規定辦理。」財政部 79 年 6 月 18 日台財稅第 790135202 號可資參照。經查本案系爭土地於「愛迪生科學園大山莊」住宅社區 83 年間開發完成後，即已納入該社區整體開發之一部分，自應自實際變更使用之次年起改課徵地價稅，此亦為上開財政部函示在案，故稅捐單位發現有應補徵之稅捐情形，應依職權進行補徵。揆諸前揭法令及函釋規定，原處分機關 99 年 12 月 28 日新縣稅法字第 0990034572 號復查決定所為之處分尚無違誤，應予維持。至於兩造其餘攻擊防禦方法，核與本件訴願結果不生影響，自無一一審酌，併此敘明。

九、綜上結論，本件訴願無理由，爰依訴願法第 79 條第 1 項規定，決定如主文。