新竹縣政府訴願決定書

案號：1000908-6

訴願人：○○○

代理人：○○○

原行政處分機關：新竹縣政府稅捐稽徵局

緣訴願人因 98 年地價稅事件，不服原處分機關 100 年 4 月 7 日新縣稅法字第 0990028511 號復查決定書所為處分，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 99 年 8 月 16 日 99 新縣稅東一字第 0990083519 號函及檢附之繳款書，對該函所述其所有寶山鄉二坪段○○地號等 22 筆土地（以下簡稱系爭土地）無土地稅法第 22 條規定課徵田賦之適用，應補徵 98 年地價稅新臺幣（以下同）659 元之處分不服，申請復查，經原處分機關復查後仍認系爭土地應改課地價稅，惟是類依「非都市土地開發審議作業規範」申請整體開發之基地，經依上開規範規定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、工業區之開發具有不可分離關係，業經財政部 99 年 1 月 7 日台財稅字第 09804765270 號函釋無土地稅法第 22 條規定課徵田賦之適用，然是否得依其開發計畫主要用途申請適用土地稅法第 17 條、第 18 條特別稅率或土地稅減免規則第 8 條規定減免地價稅，因有疑義，原處分機關乃於 99 年 11 月 9 日以新縣稅土字第 0990069026 號函請財政部核釋，財政部於 100 年 2 月 15 日以台財稅字第 09900478670 號函復，如土地所有權人已依前揭審議作業規範規定及經核定之開發計畫之用途使用，准併該土地所有權人於該開發計畫主要用途之土地，申請適用土地稅法第 17 條、第 18 條特別稅率或土地稅減免規則第 8 條規定減免地價稅。因本案系爭土地已依「非都市土地開發審議作業規範」規定及經核定之「華邦家園社區」之開發建築計畫之用途使用，且訴願人所有「華邦家園社區」中之建物土地，前已依土地稅法第 17 條規定申請自用住宅用地，並經核准在案，故系爭土地准予按自用住宅稅率核課地價稅，經重新核算後應補徵系爭土地 98 年地價稅為 132 元，因低於 300 元，依財政部 99

年 9 月 24 日台財稅字第 09900387560 號令規定，免予補徵。是原處分機關於 100 年 4 月 7 日以新縣稅法字第 0990028511 號復查決定「原核定 98 年地價稅 659 元，因更正為 132 元，依規免予補徵。」訴願人仍有不服，遂提起本件訴願，並據原處分機關檢卷答辯到府，茲摘敘訴辯意旨如次。

二、訴願意旨略謂：

(一) 土地稅法第 22 條：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，另同法施行細則第 21 條：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業用地等各種用地，包含國土保安用地，是以國土保安用地應予徵收田賦，法有明訂。貴府稅捐稽徵局核課訴願人所有寶山鄉二坪段○○號等 22 筆國土保安地地價稅，主要依據與論述：系爭 22 筆國土保安地係依「非都市土地開發審議規範」開發之住宅社區之一部分，與社區有不可分之關係，且土地稅法第 22 條規定之農業用地，係指依區域計畫法所編定之各種用地，而系爭土地係依「非都市土地開發審議規範」編定之國土保安地，兩者法令不同，不合土地稅法施行細則第 21 條規定，自無土地稅法第 22 條課徵田賦之適用等語。經查非都市土地開發審議作業規範，係依區域計畫法第 15 條之 2 第 2 項規定所訂定，依法律位階言，區域計畫法為母法，而非都市土地開發審議規範應為該法之實施細則或子法，兩者屬從屬關係，立法意旨及目的並無不同，以「兩者法令不同，不合土地稅法之規定」逕予排除系爭國土保安地課徵田賦，顯然誤解法令。區域計畫法施行細則對國土保安用地，僅規範供國土保安使用，而非都市土地開發審議規範規定，經編定為國土保安用地後，不得再申請開發，亦不得列為其他開發申請案件之開發基地，由此可見系爭國土保安地必須維持原地形地貌，供維護生態及水土保持之保育使用，雖係社區住宅之一部分也擔負國土保安之功能，除少數分佈於宅地間綠地外，絕大部分為社區週邊之山坡地，以保育用國土保安地與社區自用住宅之建地適用同一標準課徵地價稅，符合租稅公平原則嗎？

(二) 貴府稅捐稽徵局復查決定書援引行政院農業委員會 99 年 6 月 29 日農企字第 0990141078 號書函，謂系爭土地與課徵田賦要件未合，又農委員會函復財政部之書函有謂社區國土保安用地係呈條狀零散分佈於社區各住戶間，且與農業用地減免稅賦之

功能與目的不同等語。另復查決定書謂，於99年9月9日至社區現場勘查結果發現，系爭土地已積極開發為社區之景觀、人行道、綠地、森林步道等，並強調系爭土地使用上與社區具有不可分離之關係，實際上已不作農業使用。不論農委會函復財政部書函內容或貴府稅捐稽徵局復查決定書所述，均與系爭土地在社區內之分布現況有極大落差，不符事實現況，依財政部97年6月19日台財稅字第09700164510號函略以：遇有爭議事件宜洽請當地地政及農業等機關共同會勘等語，依非都市土地開發審議規範第17點第2款對保育區面積有一定之規範，若依農委會書函所述，系爭土地分布於各住宅間之綠地（粗估約占社區國土保安地總數10%）顯不符非都市土地開發審議規範之規定，因事關訴願人法令權益，及系爭國土保安用地是否有逾越管制面積，超限開發或積極開發，請予會同相關機關及訴願人現場會勘認定。

- (三) 貴府稅捐稽徵局依財政部100年2月15日台財稅字第09900478670號函將系爭土地併開發計畫主要用途之土地（自用住宅用地）課徵地價稅，顯然未依財政部100年1月14日台財稅字第10004501830號函規定，落實課稅公平與正義並保障納稅義務人之權利。
- (四) 按大法官釋字第674號解釋理由書，非都市土地依法編定之農業地或未規定地價者課徵田賦，都市土地已規定地價者，原應改課地價稅，惟依法不能建築之都市土地，仍作農業用地使用者，收益有限，為減輕農民負擔，仍課徵田賦，而系爭之國土保安用地，為依法不能建築之非都市土地，全無收益，卻要課徵地價稅，貴府稅捐稽徵局明顯違反大法官674號之解釋。又解釋理由書強調主管機關本於法定職權就相關法律規定所為之闡釋，如逾越解釋之範圍，而增加法律所無之租稅義務，則非憲法第19條規定之租稅法律主義所許。理由書並敘及「既無法建築以獲取較高之土地收益，依土地稅法及平均地權條例之立法意旨，自應課徵田賦。」系爭國土保安用地雖為住宅社區之一部分，惟依法永遠不能開發，對訴願人而言全無收益，卻需繳地價稅，明顯違反大法官674號之解釋意旨等語。

三、答辯意旨略謂：

- (一) 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。」「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。」「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。」「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……之土地。」分別為稅捐稽徵法第21條、土地稅法第10條第1項、第14條、第22條第1項前段、同法施行細則第21條所明定。

次按「區域計畫公告實施後，不屬第11條之非都市土地，應由有關直轄市或縣（市）政府，按照非都市土地分區使用計畫，製定非都市土地使用分區圖，並編定各種使用地，報經上級主管機關核備後，實施管制。變更之程序亦同。其管制規則，由中央主管機關定之。前項非都市土地分區圖，應按鄉、鎮（市）分別繪製，並利用重要建築或地形上顯著標誌及地籍所載區段以標明土地位置。」「區域計畫完成通盤檢討公告實施後，不屬第11條之非都市土地，符合非都市土地分區使用計畫者，得依左列規定，辦理分區變更：一、…二、為開發利用，依各該區域計畫之規定，由申請人擬具開發計畫，檢同有關文件，向直轄市、縣（市）政府申請，報經各該區域計畫擬定機關許可後，辦理分區變更。」「依前條第1項第2款規定申請開發之案件，經審議符合左列各款條件，得許可開發：一、於國土利用係屬適當而合理者。二、不違反中央、直轄市或縣（市）政府基於中央法規或地方自治法規所為之土地利用或環境保護計畫者。三、對環境保護、自然保育及災害防止為妥適規劃者。四、與水源供應、鄰

近之交通設施、排水系統、電力、電信及垃圾處理等公共設施及公用設備服務能相互配合者。五、取得開發地區土地及建築物權利證明文件者。前項審議之作業規範，由中央主管機關會商有關機關定之。」「直轄市或縣（市）政府依本法第 15 條規定編定各種使用地時，應按非都市土地使用分區圖所示範圍，就土地能供使用之性質，參酌地方實際需要，依下列規定編定並繪入地籍圖；其已依法核定之各種公共設施用地，能確定其界線者，並應測定其界線後編定之：一、…一六、國土保安用地：供國土保安使用。…」分別為區域計畫法第 15 條、第 15 條之 1 第 1 項、第 15 條之 2、同法施行細則第 15 條第 1 項所明定。

再按「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。」「…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。」「…二、本部 99 年 1 月 7 日台財稅字第 09804765270 號函係援引行政院農業委員會 98 年 12 月 16 日農企字第 0980167116 號函，對於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，整體性質上仍認屬該開發計畫之一部分，應依該審議規範規定及經核定開發計畫之用途使用，其與農業發展條例所稱保育使用之農業用地有別，該會上開 99 年 6 月 29 日書函亦持相同見解，故本部認為此類土地無土地稅法第 22 條規定課徵田賦之適用。三、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。』又釋字

第 607 號解釋意旨：『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牴觸。』據上，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，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。

四、查土地稅法第 22 條（同平均地權條例第 22 條）第 1 項前段規定，非都市土地依法編定之農業用地，徵收田賦。而農業用地之定義，89 年修正農業發展條例第 3 條『農業用地』用辭定義已有修正，故平均地權條例第 3 條及土地稅法第 10 條第 1 項有關農業用地之定義亦均配合修正，以期規定一致。又依農業發展條例施行細則第 2 條規定：『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：一、本條例第 3 條第 11 款所稱之耕地。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。…』本案系爭國土保安用地是否符合上揭規定，涉農業用地之認定，應以農業主管機關之認定為準。

五、復依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，故尚無適法性疑義。」「依稅捐稽徵法或稅法規定應補、應退或應移送強制執行之稅捐，免徵、免退及免予移送強制執行之限額如下，自即日生效：一、綜合所得稅…地價稅…每次應補徵金額於 300 元以下者，免徵…」「查依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，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，而其劃設係為基地水源涵養及生態保育目的，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。另行政院農業委員會 98 年 12 月 16 日農企字第 0980167116 號函略以，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，整體使用上與該開發計畫具有不可分離關係，仍屬該開發計畫之一部分，應依該審議作業規範規定及經核定之開發計畫之用途使用，其與農業發展條例所稱保育使用之農業用地有別。準此，旨揭國土保安用地之使用既與整體開發案（高爾夫球場、住宅社區、遊憩設施區，工業區等）具有不可分離關係，同意貴局所擬，如土地所有權人依前開審議作業規範規定及經核定之開發計畫之用途使用，准併該土地所有權人於該開發計畫主要用途土地，申請適用土地稅法第 17 條、第 18 條或土地稅減免規則第 8 條規定徵免地價稅。」分別為財政部 79 年 6 月 18 日台財稅第 790135202 號、99 年 1 月 7 日台財稅字第 09804765270 號、99 年 7 月 6 日台財稅字第 09900277840 號函釋、99 年 9 月 24 日台財稅字第 09900387560 號令及 100 年 2 月 15 日台財稅字第 09900478670 號函釋有案。

末按內政部 79 年 10 月 30 日台內營字第 847109 號函訂定之「

非都市土地山坡地住宅社區開發審議規範」：「九、基地內之原始地形在坵塊圖上之平均坡度超過 55% 以上之地區，其面積之 80% 以上土地應維持原始之地形面貌，為不可開發區。其餘部分得就整體規劃需要開發建築。十、基地開發應以保育與利用並重為原則，劃設必要之保育區，以維持山林景觀、淨化空氣、涵養水源、平衡生態之功能…（二）保育區面積，不得小於扣除規範九不可開發區面積後之剩餘基地面積的 30%。保育區面積之 70% 以上應維持原始之地形面貌，不得變更地形…十一、列為不可開發區及保育區者，應編定為國土保安用地，嗣後不得再申請開發，亦不得列為其他開發申請案件之保育區。」。又內政部 84 年 3 月 27 日台（84）內營字第 8472377 號函釋：「檢送『非都市土地開發審議規範』…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。」。

- （二）按土地稅法第 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、保護區範圍內之土地），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。亦即土地稅法上所謂農業用地必須同時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。此有最高行政法院 98 年度判字第 1222 號判決意旨可供參照。查本件系爭土地原為農業用地，課徵田賦，嗣被原處分機關查獲該等土地為「華邦家園」住宅社區整體開發計畫中之土地，於 85 年取得雜項執照（85 建都字第 000002 號），開挖整地，建屋規劃，並於 86 年開發完成後取

得雜項使用執照【(86)建都字第000001號】，則系爭土地雖原為農業用地，惟已變更為非農業使用，按上開法條規定及說明，非土地稅法所稱之農業用地，不得依土地稅法第22條規定課徵田賦，依財政部79年6月18日台財稅第790135202號函釋規定，應自實際變更使用之次年期起改課地價稅。因訴願人係於97年10月間及98年8月間登記取得系爭土地，是原處分機關依稅捐稽徵法第21條第1項第2款及第2項規定，補徵系爭土地98年之地價稅，並無不合。

- (三) 查系爭22筆土地為「華邦家園」住宅社區開發計畫中之土地，應依內政部所訂定之「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的關係，均屬開發計畫用地之一部分，無從切割。訴願人主張系爭土地為國土保安用地，屬土地稅法施行細則第21條規定之農業用地，係將系爭土地自該開發計畫案中予以切割，且單獨視為作農業使用所作之主張，自不足採據。況原處分機關於99年9月9日派員會同地政機關人員至華邦家園社區勘查，部分系爭土地已開發為社區之景觀、人行道、綠地、森林步道等未作農業使用，且系爭土地皆為「華邦家園社區」內之土地，進入該社區尚有門禁管制，是系爭土地為住宅社區之一部分，與社區有不可分離之關係，縱使有部分系爭土地仍維持原始之地形及地貌，仍非屬土地稅法第10條規定之農業用地。則訴願人要求本府訴願委員會會同相關機關及訴願人至現場會勘認定，亦無法改變系爭土地與上開規定不合之事實。因此，行政院農業委員會於98年12月16日以農企字第0980167116號函復各縣市政府，並副知財政部、內政部略以：依非都市土地開發審議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，整體性質上仍認屬該開發計畫之一部分，應依該審議規範規定及經核定之開發計畫之用途使用，其與農業發展條例所稱保育使用之農業用地有別。是原處分機關依財政部99年1月7日台財稅字第09804765270號函釋，認系爭土地與課徵田賦要件不合，改課徵地價稅，於法洵屬有據。

- (四) 訴願人主張非都市土地開發審議作業規範係依區域計畫法第 15 條之 2 第 2 項規定所訂定，依法律位階言，區域計畫法為母法，而非都市土地開發審議作業規範應為該法之實施細則，或稱之為子法，兩者法律從屬關係不論就立法意旨及目的並無不同，而原處分機關以兩者法令不同，不合土地稅法之規定排除國土保安用地課徵田賦之適用，顯係誤解法令乙節。查內政部 79 年 10 月 30 日台內營第 847109 號函發布之非都市土地山坡地住宅社區開發審議規範第 1 條規定「為配合區域發展政策，促進山坡地土地合理利用，維持良好居住生活環境及公共安全，規定訂定本規範。」並未敘明係依區域計畫法第 15 條之 2 第 2 項規定訂定，又縱使該規範係依區域計畫法第 15 條之 2 第 2 項訂定，該規範之位階亦在區域計畫法及區域計畫法施行細則（90 年 5 月 4 日發布）之下，且區域計畫法第 15 條之 2 條規定不屬於該法第 11 條之非都市土地，應由中央主管機關會商有關機關訂定審議作業規範，顯見依區域計畫法及同法施行細則編定土地使用地類別為國土保安用地與按照審議作業規範規定變更土地編定為國土保安用地，兩者編定之目的並不相同，再查土地稅法施行細則第 21 條規定，依區域計畫法編定之國土保安用地，應指依區域計畫法第 15 條及區域計畫法施行細則第 15 條規定編定之國土保安用地，上開法令規定除與系爭土地被編定為國土保安用地所依據之「非都市土地山坡地住宅社區開發審議規範」第 11 點規定並不相同外，是類國土保安用地，亦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，是財政部乃依據農業主管機關之認定，於 99 年 1 月 7 日以台財稅字第 09804765270 號函釋是類國土保安用地無土地稅法第 22 條課徵田賦之適用，並於 99 年 7 月 6 日以台財稅字第 09900277840 號書函向立法委員說明前揭函釋之意旨及依據，故原處分機關否准系爭土地依土地稅法第 22 條規定課徵田賦，並無誤解法令，訴願人主張，顯有誤解。
- (五) 訴願人引大法官釋字第 674 號解釋文，主張主管機關本於法定職權就相同法律規定所為闡釋如逾越解釋之範圍，而增加法律所無之租稅義務，則非憲法第 19 條規定之租稅法律主義所許

乙節，按司法院釋字第 607 號解釋意旨：「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。」是如前所論述，前揭財政部及行政院農業委員會對依「非都市土地開發審議作業規範」編定之國土保安用地所作之釋示，均係闡明法規之原意，並無悖一般法律解釋方式，且符合前揭各相關法律之立法目的，與租稅法律主義尚無違背，是原處分機關依前揭法令及函釋規定核定系爭土地應課徵地價稅，並無增加法律所無之租稅義務。至訴願人主張系爭土地依法永遠不能再開發，對訴願人而言，全無收益，復查決定未依財政部 100 年 1 月 14 日台財稅字第 10004501830 號函規定，落實課稅公平與正義並保障納稅人權利乙節，查土地稅法第 14 條規定「已規定地價之土地，除依第 22 條規定課徵田賦外，應課徵地價稅。」又因地價稅為財產稅，並非所得稅，是不課徵田賦的土地，不論該土地是否有收益，均應課徵地價稅。再者，土地稅減免規則第 9 條規定「無償供公眾通行之道路土地，經查明屬實者，在使用期間內，地價稅或田賦全免，但其屬建造房屋應保留之法定空地部分不予免徵。」建造房屋應保留之法定空地如供公眾通行，同樣是無收益，仍應課徵地價稅，即因該空地為建造房屋所必須之土地，故無免徵地價稅之適用，此與系爭土地因是住宅社區開發所必須且必要土地，因此應課徵地價稅之法理相同。況原處分機關已按財政部 100 年 2 月 15 日台財稅字第 09900478670 號函釋規定，以地價稅最低之自用住宅用地優惠稅率核課系爭土地之地價稅，已落實課稅公平與正義，並保障納稅人之權利，訴願人主張，顯有誤會。

- (六) 訴願人主張按大法官釋字第 674 號解釋，都市土地已規定地價者，原應改課地價稅，惟依法不能建築之都市土地，仍作農業用地使用者，收益有限，為減輕農民負擔，仍課徵田賦，而系爭之國土保安地，為依法不能建築之非都市土地，卻要課徵地

價稅，違反大法官 674 號之解釋意旨乙節，查上開解釋中之財政部 82 年 12 月 16 日台財稅字第 820570901 號函及內政部 93 年 4 月 12 日台內地字 0930069450 號令規定，不能單獨申請建築之畸零地，及非經整理不能建築之土地，應無土地稅法第 22 條規定之適用，經司法院釋字第 674 號解釋認為係增加憲法第 19 條所無之限制，故解釋上開兩函釋不再援用。而編定為國土保安用地之土地是否屬土地稅法第 10 條之農業用地，可否依同法第 22 條規定課徵田賦，依行政院農業委員會 99 年 6 月 29 日農企字第 0990141078 號書函意旨，宜探求該國土保安用地編定之法據與目的，並符合農業用地課徵田賦之立法意旨，始有課徵田賦之適用，俾符合租稅公平原則。本案之系爭土地係依「非都市土地山坡地住宅社區開發審議規範」規定變更為國土保安用地，並非依區域計畫法編定之國土保安用地，且系爭土地與住宅社區具有不可分離之關係，屬該住宅社區開發計畫用地之一部分，非屬作農業使用之農業用地，與土地稅法第 10 條、第 22 條及施行細則第 21 條規定不符，亦與農業用地課徵田賦之立法目的不符，故與司法院釋字第 674 號解釋之案情並不相同，自不可比附援引，原復查決定並無違反大法官第 674 號解釋意旨，訴願人所訴，顯不足採。

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。」、「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。」、「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……之土地。」為土地稅法第 10 條第 1 項、第 14 條、第 22 條第 1 項前段及同法施行細則第 21 條定有明文。

次按「區域計畫公告實施後，不屬第 11 條之非都市土地，應由有關直轄市或縣（市）政府，按照非都市土地分區使用計畫，製定

非都市土地使用分區圖，並編定各種使用地，報經上級主管機關核備後，實施管制。變更之程序亦同。其管制規則，由中央主管機關定之。」「依前條第1項第2款規定申請開發之案件，經審議符合左列各款條件，得許可開發：一、於國土利用係屬適當而合理者。二、不違反中央、直轄市或縣（市）政府基於中央法規或地方自治法規所為之土地利用或環境保護計畫者。三、對環境保護、自然保育及災害防止為妥適規劃者。四、與水源供應、鄰近之交通設施、排水系統、電力、電信及垃圾處理等公共設施及公用設備服務能相互配合者。五、取得開發地區土地及建築物權利證明文件者。前項審議之作業規範，由中央主管機關會商有關機關定之。」「直轄市或縣（市）政府依本法第15條規定編定各種使用地時，應按非都市土地使用分區圖所示範圍，就土地能供使用之性質，參酌地方實際需要，依下列規定編定並繪入地籍圖；其已依法核定之各種公共設施用地，能確定其界線者，並應測定其界線後編定之：……一六、國土保安用地：供國土保安使用。…」分別為區域計畫法第15條第1項、第15條之2及同法施行細則第15條第1項所明定。

再按「…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」、「…三、本案之國土保安用地，經查係依非都市土地開發審議規範申請開發住宅社區，而將原編定之農牧用地變更為國土保安用地，且呈條狀零散分布於社區內各住宅間，顯係為該社區開發而編定，係與原開發目的具有不可分離之關係，屬該住宅社區開發計畫用地之一部分，且與原農業用地減免稅賦之功能與目的不同

，並論適用容有未宜。…」分別為行政院農業委員會 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 號函可資參照。又「…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。」、「…。五、復依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…。」分別為財政部 99 年 1 月 7 日台財稅字第 09804765270 號函釋及 99 年 7 月 6 日台財稅第 09900277840 號書函示所闡示。

- 二、卷查訴願人就本案系爭 22 筆土地從事「華邦家園」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規定，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，故系爭土地因開發而變更編定為國土保安用地實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不同，自與保育使用之農業用地有別；況原處分機關於99年9月9日派員實地會勘結果，系爭土地已積極開發為社區景觀之人行道、綠地、森林走道等，故系爭土地雖編定為國土保安用地，惟屬「華邦家園」住宅社區整體開發建築計畫不可分割之一環，實際上已不作農業使用，非可視為農業用地，並無土地稅法第22條第1項規定之適用，是原處分機關核課系爭土地地價稅，並無不合。

- 三、次查訴願人主張非都市土地開發審議作業規範係依區域計畫法第15條之2第2項規定所訂定，依法律位階言，區域計畫法為母法，而非都市土地開發審議作業規範應為該法之實施細則，或稱之為子法，兩者法令屬從屬關係不論就立法意旨及目的並無不同，而原處分機關以兩者法令不同，不合土地稅法之規定排除國土保安用地課徵田賦之適用，顯係誤解法令乙節。經查區域計畫法第15條之2為89年1月26日所增訂發布，惟內政部已於79年10月30日台內營第847109號函發布非都市土地山坡地住宅社區開發審議規範，區域計畫法經修正後，方成為非都市土地開發審議作業規範之授權母法。區域計畫法第15條規定非都市土地的編定，第15條之2規定非都市土地開發案件的審議及審議作業規範的訂定，顯見依區域計畫法第15條及同法施行細則第15條編定土地為國土保安用地與按照非都市土地開發審議作業規範規定變更土地編定為國土保安用地，兩者編定之目的並不相同。系爭土地依非都市土地山坡地住宅社區開發審議規範變更編定為國土保安用地，係因「華邦家園」住宅社區開發計畫，換言之，如無「華邦家園」住宅社區開發計畫即無變更編定為國土保安用地乙事，兩者顯有不可分離之關係，且其係供社區內綠地、人行道路、登山步道等使用，已不作農業生產使用。參照行政院農業委員會99年6月29日農企字第0990141078號書函意旨，農牧用地因申請開發而改編定為國土保安用地，係與原開發目的具不可分離關係，屬於開發計畫用地之一部分，與原農業用地減免稅賦之功能與目的不同，不宜一體適用。從而原處分機關依財政部99年1月7

日台財稅字第 09804765270 號函釋，認系爭土地與課徵田賦要件不合，並無誤解法令，當事人主張，尚非可採。

- 四、再查訴願人主張原處分機關所援引行政院農業委員會函復財政部書函內容或其復查決定書所述，均與系爭土地在社區內之分布現況有極大落差，不符事實現況，請予會同相關機關及訴願人現場會勘認定乙節，原處分機關業已於 99 年 9 月 9 日派員會同地政機關人員至「華邦家園」社區勘查結果，部分系爭土地已開發為社區之景觀、人行道、綠地、步道等未作農業使用，且系爭土地皆為「華邦家園」社區內之土地，並有圍牆環繞及門禁管制，是系爭土地為社區之一部分，與社區有不可分離之關係，縱使有部分系爭土地仍維持原始之地形及地貌，仍非屬土地稅法第 10 條規定之農業用地，此有原處分機關 99 年 9 月 9 日會勘紀錄表及照片附卷可稽。縱訴願人與本府訴願委員會會同相關機關及訴願人至現場會勘認定，亦無法改變系爭土地與上開規定不合之事實。
- 五、又查訴願人主張系爭土地必須維持原地形地貌，供維護生態及水土保持之保育使用，雖係社區住宅之一部分也擔負國土保安之功能，將保育用國土保安地與社區自用住宅之建地適用同一標準課徵地價稅，未落實租稅公平與正義並保障納稅義務人權利云云。按土地稅法第 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。」因地價稅為財產稅，並非所得稅，是不課徵田賦的土地，不論該土地是否有收益，均應課徵地價稅。又土地稅減免規則第 9 條規定：「無償供公眾通行之道路土地，經查明屬實者，在使用期間內，地價稅或田賦全免，但其屬建造房屋應保留之法定空地部分不予免徵。」建造房屋應保留之法定空地如供公眾通行，對土地所有權人而言，同樣是無經濟效益或實質上價值，仍應課徵地價稅，即因該空地為建造房屋所必須之土地，故無免徵地價稅之適用，此與系爭土地因是住宅社區開發所必須且必要土地，因此應課徵地價稅之法理相同。況原處分機關已按財政部 100 年 2 月 15 日台財稅字第 09900478670 號函釋規定，以地價稅最低之自用住宅用地優惠稅率核課系爭土地之地價稅，已落實課稅公平與正義，並保障納稅人之權利，訴願人主張，顯有誤解。
- 六、末查訴願人主張按大法官釋字第 674 號解釋，主管機關本於法定職權就相關法律規定所為之闡釋，如逾越解釋之範圍，而增加法律所無之租稅義務，則非憲法第 19 條規定之租稅法律主義所許。

系爭國土保安用地雖為住宅社區之一部分，惟依法永遠不能開發，對訴願人而言全無收益，卻需繳地價稅，明顯違反大法官 674 號之解釋意旨等語。按司法院大法官釋字第 607 號解釋意旨：「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。」前揭財政部及行政院農業委員會對依非都市土地開發審議作業規範編定之國土保安用地所作之釋示，均係闡明法規之意思，並無悖一般法律解釋方式，且符合前揭各相關法律之立法目的，與租稅法定主義並無違背，原處分機關依前揭法令及函釋規定核定系爭土地應課徵地價稅，並無違反憲法第 19 條租稅法定主義之意旨，亦無增加人民稅法上所未規定之負擔。又財政部 82 年 12 月 16 日台財稅字第 820570901 號函及內政部 93 年 4 月 12 日台內地字 0930069450 號令規定，不能單獨申請建築之畸零地，及非經整理不能建築之土地，應無土地稅法第 22 條規定之適用，經司法院大法官釋字第 674 號解釋認為係增加法律所無之要件，違反憲法第 19 條租稅法律主義，故上開 2 函釋不再援用。系爭土地係依非都市土地山坡地住宅社區開發審議規範規定變更為國土保安用地，並非依區域計畫法編定之國土保安用地，且系爭土地與住宅社區具有不可分離之關係，屬該住宅社區開發計畫用地之一部分，非為作農業使用之國土保安用地，實際上已不作農業使用，與土地稅法第 10 條、第 22 條及同法施行細則第 21 條規定不符，亦與農業用地課徵田賦之立法目的不符，與前開釋字第 674 號解釋之案情並不相同，自不可比附援引，訴願人主張，顯不足採。是以，揆諸前揭規定及函釋意旨，原處分機關之處分尚無違誤，其復查決定並無不合，應予維持。至於兩造其餘攻擊防禦方法，核與本件訴願決果不生影響，自無一一斟酌，併此敘明。

七、綜上論結，本件訴願為無理由，爰依訴願法第 79 條第 1 項規定，決定如主文。