

訴願人：○○○

原行政處分機關：新竹縣政府稅捐稽徵局

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 100 年 4 月 7 日新縣稅法字第 0990072156 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 99 年 10 月 4 日 99 新縣稅東一字第 0990084833 號函檢附之繳款書，對該函所述其所有寶山鄉二坪段第 ○○○ 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 97 年、98 年地價稅分別為新臺幣（以下同）899 元、899 元之處分不服及對另開徵 99 年之地價稅 1,875 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，雖經財政部 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，經重新核算後原應補徵系爭土地 97 年、98 年地價稅各更正為 180 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；99 年地價稅 1,875 元則更正為 1,156 元。是原處分機關於 100 年 4 月 7 日以新縣稅法字第 0990072156 號復查決定「原核定應補徵 97 年及 98 年地價稅各為新臺幣 899 元，因均更正為 180 元，免予補徵。原核定 99 年地價稅 1,875 元更正為 1,156 元。」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) 系爭新竹縣寶山鄉二坪段 22 筆土地為新竹山莊家園社區全體住戶共同所有，編定為國土保安用地，之前信託在地主名下，自 97 年起由新竹山莊家園住戶（含本人）持分。
- (二) 國土保安用地是農業用地之一種，目的是為保育、防風、防土石流及隔離綠帶之用，並無經濟效益，原處分機關僅依財政部 99 年 1 月 7 日台財稅字第 09804765270 號函釋補徵地價稅，造成訴願人稅捐負擔，難以令人信服。國土保安用地不能改變地形地貌，沒有實質上的價值，不應該課稅。本案經更正、復查程序，課稅稅率由一般稅率改為自用住宅稅率，雖然稅金降為原五分之一，然而尚未達到訴願人所提國土保安用地應課徵田賦之原則。國土保安用地為農業用地之一，依平均地權條例第 22 條、平均地權條例施行細則第 34 條、土地稅法第 22 條、土地稅法施行細則第 21 條、農業發展條例施行細則第 2 條，皆有明文規定，為律法所保障，並於土地稅法第 22 條及平均地權條例第 22 條明文課徵田賦。
- (三) 依 98 年 7 月 29 日公布之「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」認定為供水源保護、水土保持設施、隔離綠帶及綠地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，依法認定無經濟效益。又查土地稅減免規則第 13 條：「經依法編定為森林用地，或尚未編

定為森林用地之山林地目，業經栽植竹木之土地，田賦減百分之五十。但依法編定並實際供保安林使用之土地，田賦全免。」上揭土地為國土保安用地，為未開發之原始森林，皆屬社區周邊之邊坡，大部分屬原始相思林，並未如復查決定書所言「變更為非農業使用」。又復查決定書內容「已積極開發為社區景觀設施之人行道、綠地、森林步道等…」 「…位於社區圍牆內，部分土地為社區週邊之邊坡，部分土地使用情形為庭院、樹叢…」，益見寶山鄉公所核發之農業用地作農業使用證明書並不能作為課徵田賦之依據…」報告內容多有偏頗，因會勘人員未踏上大部分土地，僅以少部分土地來描述，已模糊事實。請詳實指出復查決定書所言「開發地區」之位置、證明及面積大小，並計算開發地區比例是否超出法定規定。

- (四) 財政部於 98 年 10 月 22 日以台財稅字第 09804749730 號函農委會，干預農委會對國土保安用地之農地認定，導致上列土地因一紙行政命令排除其 20 餘年課徵田賦資格，並改課地價稅，追稅 5 年。主管財政的機關能片面判定農地認定標準，進而要求主管農地的農委會停發農用證明嗎？又上列土地開發前為農牧用地，因開發計畫強制編列為國土保安用地，並依法不可開發，依法保持原地形地貌，國土保安用地在法源中有無差別與種類之分？開發迄今 20 餘年，卻以「開發」為由，以行政命令排除農用認定，以「不可分離」關係逕行課徵地價稅、停發農用證明，剝奪人民權利，與現行法規違背。如釋字第 674 號—憲法第 19 條「租稅法律主義」意旨，增加稅法未規定的條件和範圍，進而對人民變相課稅，已牴觸憲法並損害憲法保障之人民權利。且國土保安用地雖可移轉，但僅供水土保持及綠地等相關設施使用，不得任意使用，與一般土地有重大區別，卻依一般土地公告地價課徵地價稅，已違反「租稅平等原則」且系爭土地公告地價與公告現值和鄰近地價相比較均不合理。又農發條例之國土保安用地與非都市土地開發審議規範之國土保安用地，依法兩者皆作保育使用，有何差異？原處分機關認整體開

發之國土保安用地整體性質上仍屬該開發計畫之一部分，具有不可分離關係而與農發條例所稱保育使用之農業用地有別，應課徵地價稅。反觀現行所有住宅建築、農地農舍、集村農舍皆有其依法留設綠地，皆與建築案有不可分離之關係，是否也該等同認定課稅，才符合租稅公平。況且系爭地價稅所指國土保安用地，百分之九十以上屬社區周邊之邊坡，原始相思林地，一直維持原始地形地貌，與稅捐局「不可分離關係」為其課稅理由不符等語。

(五) 依 98 年 7 月 29 日公布之「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」認定為供水源保護、水土保持設施、隔離綠帶及綠地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，依法認定無經濟效益。又查土地稅減免規則第 13 條：「經依法編定為森林用地，或尚未編定為森林用地之山林地目，業經栽植竹木之土地，田賦減百分之五十。但依法編定並實際供保安林使用之土地，田賦全免。」上揭土地為國土保安用地，為未開發之原始森林，皆屬社區周邊之邊坡，大部分屬原始相思林，並未如復查決定書所言「變更為非農業使用」。又復查決定書內容「已積極開發為社區景觀設施之人行道、綠地、森林步道等…」 「…位於社區圍牆內，部分土地為社區週邊之邊坡，部分土地使用情形為庭院、樹叢…」，益見寶山鄉公所核發之農業用地作農業使用證明書並不能作為課徵田賦之依據…」報告內容多有偏頗，因會勘人員未踏上大部分土地，僅以少部分土地來描述，已模糊事實。請詳實指出復查決定書所言「開發地區」之位置、證明及面積大小，並計算開發地區比例是否超出法定規定。

(六) 財政部於 98 年 10 月 22 日以台財稅字第 09804749730 號函農委會，干預農委會對國土保安用地之農地認定，導致上列土地因一紙行政命令排除其 20 餘年課徵田賦資格，並改課地價稅，追稅 5 年。主管財政的機關能片面判定農地認定標準，進而要求主管農地的農委會停發農用證明嗎？

- (七) 上列土地開發前為農牧用地，因開發計畫強制編列為國土保安用地，並依法不可開發，依法保持原地形地貌，國土保安用地在法源中有無差別與種類之分？開發迄今 20 餘年，卻以「開發」為由，以行政命令排除農用認定，以「不可分離」關係逕行課徵地價稅、停發農用證明，剝奪人民權利，與現行法規違背。如釋字第 674 號—憲法第 19 條「租稅法律主義」意旨，增加稅法未規定的條件和範圍，進而對人民變相課稅，已牴觸憲法並損害憲法保障之人民權利。
- (八) 國土保安用地雖可移轉，但僅供水土保持及綠地等相關設施使用，不得任意使用，與一般土地有重大區別，卻依一般土地公告地價課徵地價稅，已違反「租稅平等原則」且系爭土地公告地價與公告現值和鄰近地價相比較均不合理。
- (九) 農發條例之國土保安用地與非都市土地開發審議規範之國土保安用地，依法兩者皆作保育使用，有何差異？原處分機關認整體開發之國土保安用地整體性質上仍屬該開發計畫之一部分，具有不可分離關係而與農發條例所稱保育使用之農業用地有別，應課徵地價稅。反觀現行所有住宅建築、農地農舍、集村農舍皆有其依法留設綠地，皆與建築案有不可分離之關係，是否也該等同認定課稅，才符合租稅公平。況且系爭地價稅所指國土保安用地，百分之九十以上屬社區周邊之邊坡，原始相思林地，一直維持原始地形地貌，與稅捐局「不可分離關係」為其課稅理由不符等語。

三、答辯意旨略謂：

- (一) 按土地稅法第 10 條第 1 項（即農業發展條例第 3 條第 10 款）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 年度地價稅納稅義務基準日(97 年 8 月 31 日)前之 97 年 1 月 31 日及 2 月 1 日取得系爭土地所有權，是原處分機關依稅捐稽徵法第 21 條第 2 項規定，於核課期間內補徵系爭土地 97 年至 98 年地價稅，及開徵 99 年地價稅，自屬有據。

- (二) 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，為農業用地之一，係將系爭土地自該開發計畫案中予以切割，且單獨視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。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，故該等土地於移轉時，不宜核發農業用地作農業使用證明書。是財政部乃以 99 年 1 月 7 日台財稅字第 09804765270 號函上開行政院農業委員會之函釋規定轉知各地方稅稽徵機關，並據以核釋此類土地尚無土地稅法第 22 條規定課徵田賦之適用。則原處分機關依財政部函釋，認系爭土地與課徵田賦要件不合，應改課徵地價稅，於法洵屬有據。訴願人主張財政部以 98 年 10 月 22 日台財稅字第 09804749730 號函干預行政院農業委員會對國土保安用地之農地認定，顯有誤解。另訴願人主張系爭土地為未開發之原始森林，大部分屬原始相思林，並引用土地稅減免規則第 13 條減免田賦規定，自無可採。況系爭土地為依法編定之國土保安用地，並非森林用地，與前開規定亦不相符。

- (三) 又查土地稅法施行細則第 21 條規定，得依土地稅法第 22 條第 1 項課徵田賦之國土保安用地，亦須依區域計畫法編定者才有適用，即依區域計畫法第 15 條及同法施行細則第 15 條規定編定之國土保安用地始得課徵田賦。而本案系爭土地係依據「非都市土地山坡地住宅社區開發審議規範」第 11 點規定編定為國土保安用地，與土地稅法施行細則之規定不符，且查區域計畫法第 15 條及同法施行細則第 15 條之規定，與「非都市土地山坡地住宅區開發審議規範」第 11 點規定，除編定之目的不同外，程序亦不同，因此系爭土地雖為國土保安用地，但與土地稅法施行細則第

21 條規定之農業用地有別。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 日再以台財稅字第 09900277840 號書函向立法委員說明前揭函釋之意旨及依據。按司法院大法官釋字第 287 號解釋：「行政主管機關就行政法規所為之釋示，係闡明法規之原意，固應自法規生效之日起有其適用。」及釋字第 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，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「租稅法律主義」之意旨，亦無增加稅法未規定的條件和範圍。至訴願人主張系爭土地目的是為保育、防風、防土石流及隔離綠帶之用，並無經濟效益，不能改變地形地貌，沒有實質上的價值乙節，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，不課徵田賦的土地，不論該土地是否有經濟效益或實質上的價值，

均應課徵地價稅。再查，土地稅法減免規則第 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，同樣對土地所有權人而言，無經濟效益或實質上的價值，但仍應課徵地價稅，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。

- (四) 訴願人引大法官釋字第 674 號解釋文，主張原處分機關增加稅法未規定的條件和範圍，進而對人民變相課稅，違反憲法第 19 條「租稅法律主義」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 2 函釋不再援用。而本案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，且系爭土地整體使用上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，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。

(五) 訴願人質疑住宅建築、農地農舍、集村農舍皆有其依法留設綠地，皆與建築案有不可分離之關係，是否也該等同認定課稅乙節，有關農業用地須作農業使用始符合課徵田賦的要件已如前所述，又已規定地價之土地，若不符合課徵田賦條件，就應課徵地價稅，此為土地稅法第 14 條明定。是無論興建農舍或集村農舍皆須依據農業發展條例第 18 條及農業用地興建農舍辦法等相關規定辦理，在不違反農業用地作農業使用的前提下，始得課徵田賦，否則即應課徵地價稅。而一般住宅建築用地如不符合土地稅法第 22 條但書規定，非屬農業用地，縱使作農業使用，仍應課徵地價稅。依據土地稅法減免規則第 9 條規定，即使是建造房屋應保留之法定空地作為綠地，亦不予免徵地價稅。

(六) 至訴願人主張系爭土地不能任意使用，但公告地價與公告現值和鄰近社區相比較均不合理乙節，查公告地價與公告現值之主管單位並非原處分機關云云。

理 由

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。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 1 項、第 14 條、第 22 條第 1 項定有明文。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 號函釋所闡釋。

「…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「新竹山莊家園社區」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；原處分機關於 99 年 9 月 9 日及 9 月 16 日派員至華邦家園及安居社區現場勘查，位於該社區內之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，已有非作農業使用之情形，實際上已不作農業生產使用，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。至訴願人主張系爭土地為未開發之原始森林，大部分屬於原始相思林，應有土地稅減免規則第 13 條之適用乙節，按「經依法編定為森林用地，或尚未編定為森林用地之山林地目，業經栽植竹木之土地，田賦減百分之五十。但依法編定並實際供保安林使用之土地，田賦全免。」土地稅減免規則第 13 條定有明文，故其適用對象應為森林用地，系爭土地為依法編定之國土保安用地，並非森林用地，與土地稅減免規則第 13 條之規定不相符，訴願人之主張顯有違誤。

四、次查訴願人主張系爭土地係依據農業發展條例編定為國土保安用地，目的是為保育、防風、防土石流及隔離綠帶之用，而該等國土保安用地，皆屬社區周邊之邊坡，大部分屬原始相思林地，並無經濟效益云云，惟依土地稅法第 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。」，可知非課徵田賦之土地，即應課徵地價稅，非以土地價值，抑或有無產生經濟效益或使用是否受限作為課徵地價稅之依據。是以本案系爭土地雖編定為國土保安用地，然實際上已不作農業生產使用，故依法課徵地價稅並無違誤，訴願人主張顯不足採。

五、復按司法院大法官釋字第 287 號解釋：「行政主管機關就行政法規所為之釋示，係闡明法規之原意，固應自法規生效之日起有其適用

。」及釋字第 607 號解釋意旨：「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，訴願人所述顯有違誤。

六、再查，土地稅法減免規則第 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，同樣對土地所有權人而言，無經濟效益或實質上的價值，但仍應課徵地價稅，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。且本案 97 年度及 98 年度地價稅經原處分機關按自用住宅稅率核課地價稅，經重新核算後原應補徵系爭土地 97 年、98 年地價稅各更正為 180 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，就補徵 97 年度及 98 年度地價稅部分，即欠缺訴願之權利保護要件，訴願人提起訴願，應予駁回。

七、又查訴願人質疑住宅建築、農地農舍、集村農舍皆有其依法留設綠

地，皆與建築案有不可分離之關係，是否也該等同認定課稅乙節，按有關農業用地課徵田賦應符合稅捐稽徵法第 21 條第 1 項第 2 款及第 2 項、第 25 條之 1、土地稅法第 14 條、第 22 條第 1 項及第 2 項、同法施行細則第 21 條之規定，又已定地價之土地，若不符課徵田賦條件，即應課徵地價稅，此為土地稅法第 14 條明定。因此無論興建農舍或集村農舍皆須依據農業發展條例第 18 條及農業用地興建農舍辦法等相關規定辦理，編定農業用地之土地亦須符合作農業使用之事實，始得課徵田賦，若未為農業使用，即應課徵地價稅。一般住宅建築用地如未符合土地稅法第 22 條但書規定，並非屬於農業用地，即使有農業使用之事實，仍應課徵地價稅，訴願人之主張顯不足採。

- 八、末按「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。」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「新竹山莊家園社區」住宅社區 85 年、86 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意旨所闡明；又「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，故就稅捐稽徵機關發現有應補徵之稅捐情形，應依職權進行補徵，是以原處分機關課徵 97 年至 98 年地價稅實非因公務機關疏失所致，訴願人之主張顯有違誤。揆諸前揭規定，原處分機關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。