

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 94 年至 98 年地價稅事件，不服原處分機關 99 年 10 月 20 日新縣稅法字第 0990030365 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其所有寶山鄉二坪段○○○地號等 85 筆土地 94 年至 98 年地價稅繳款書，補徵應納地價稅各計新臺幣（以下同）8 萬 9,391 元、8 萬 8,319 元、9 萬 2,922 元、2 萬 9,258 元、2 萬 3,779 元，訴願人不服，申請復查，經原處分機關於 99 年 10 月 20 日以新縣稅法字第 0990030365 號復查決定「復查駁回」。訴願人○○○對其復查決定表示不服，遂向本府提起訴願，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）系爭土地新竹縣寶山鄉二坪段○○○號等 85 筆土地雖信託在訴願人名下，實為新竹山莊家園社區全體住戶共同所有，目前由新竹山莊家園社區管理委員會負責使用管理。
- （二）上開土地為國土保安用地，係依據農業發展條例施行細則第 2 條規定，除少部分為分佈於住戶間之小綠地，其他百分之九十以上皆屬社區周邊之邊坡，屬原始相思林地。國土保安用地乃是農業用地之一種，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。貴局將旨揭國土保安用地區定義為整體開發基地，實質上是同樣的使用性質，同樣的毫無經濟效益，20 幾年來免稅，為何僅依財政部 99 年 1 月 7 日台財稅字第 09804765270 號函釋，補徵地價稅造成申請人龐大的稅捐負擔，難以令人信服。
- （三）依區域計畫法施行細則第 15 條規定，國土保安用地係供國土

保安使用者。故非都市土地如係供國土保安使用者，地政單位即予以編定為國土保安用地。將土地編定為國土保安用地之目的在於 1. 為謀求土地及天然資源之合理保育利用，以充分發揮土地之經濟效能，防止自然災害，俾達到地盡其利之目的。2. 配合國家經濟建設與地方之需要，使農、林、工、商及住宅等所需土地合理分布均衡發展，編定各種使用地管制其使用。3. 改善人民生活環境，增進公共福利。依非都市土地使用管制規則第 6 條附表一「各種使用地容許使用項目及許可使用細目表」規定，國土保安用地容許作水源保護及水土保持設施、林業使用及其設施、公用事業設施、隔離綠帶、綠地、再生能源相關設施等使用，故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，違反租稅平等原則，對所有人極為不公。

- (四) 國土保安用地不能改變地形地貌，無實質上的價值，不應該課稅，以及系爭土地之公告地價與公告現值和鄰近地價相比較，均不合理，本社區已另案向新竹縣議會請願申請調降公告現值和公告地價，若有調降也應重新適用較低稅率才合理。原先免徵農用地稅捐時，住戶無從表達對超高公告地價表示異議，現在突然課徵過去 5 年地價稅，應該要從 5 年前就把這些無開發價值的農、林用地地價合理化；突然要課地價稅且追溯 5 年稅額更不合理，無疑是苛政等語。

五、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「華邦電子安居社區整體開發建築計畫」及「華邦電子家園社區整體開發建築計畫」內土地，前於 85 年及 86 年取得雜項執照（85 建都字第 000004

、86 建都字第 000001 號、86 建都字第 000005 號及 85 建都字第 000002)，開挖整地，建屋規劃，並於開發完成後於 86 年取得雜項使用執照【(86) 建都字第 000021、000022、000023 號及 (86) 建都字第 001 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，故訴願人取得系爭土地後，除 93 年度以前地價稅因已逾稅捐稽徵法第 21 條第 1 項第 2 款規定之 5 年核課期間，依該條第 2 項規定不得再補徵外，應補徵系爭土地 94 年至 98 年按一般用地稅率課徵之地價稅。

(二) 訴願人主張社區土地繳納地價稅係因農委會 98 年 12 月 16 日農企字第 0980167116 號函釋，原處分機關卻要求回溯自 94 年起補徵 5 年地價稅，違反法律不溯及既往原則乙節，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牴觸。」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，故原處分機關據以核定訴願人系爭土地並無土地法第 22 條規定課徵田賦之適用，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 94 年至 98 年地價稅並無違誤，訴願人主張違反法律不溯及既往原則，顯

有誤解。

- (三) 次查，訴願人係以起造人身分，申請「華邦電子家園社區」及「華邦電子安居社區」住宅社區之整體開發，必須將系爭土地列入該開發建築計畫，始得許可開發，並因而獲得該開發建築計畫之住宅建築用地（丙種建築用地）。換言之，如無系爭土地，即無「華邦電子家園社區」及「華邦電子安居社區」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「華邦電子家園社區」及「華邦電子安居社區」整體開發計畫不可分離之一部分，且為該社區內之土地，供該社區使用，進入該社區尚有門禁管制，可見系爭土地與社區有不可分之關係。故訴願人於開發計畫完成後，主張該開發建築計畫基地中已編定為國土保安用地之土地為農業用地，應課徵田賦，即非合理。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「華邦電子家園社區」及「華邦電子安居社區」整體開發建築計畫所必要之土地，進入社區尚有門禁管制，使用上與社區範圍具有不可分離之關係，且原處分機關於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，不應視為農業用地，此乃財政部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，況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，則原處分機關竹東分局補徵系爭土地94年至98年地價稅，自屬有據。訴願人主張依國土保安相關規定，國土保安用地容許作水源保護及水土保持設施、林業使用及其設施、公用事業設施、隔離綠帶、綠地、再生能源相關設施等使用，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，與一般土地有重大差別，原處分機關卻依一般土地稅率課徵地價稅，違反租稅平等原則乙節，顯係誤解法令。

- (四) 訴願人向新竹縣議會請願申請調降公告現值及公告地價乙節，該案業經新竹縣議會於99年12月2日以竹縣議字第0990001670號函檢送該會決議之書面資料，建議縣府考量實際情形，適度調降國土保安林地之公告地價及公告現值，並向財政部爭取能以自用住宅土地稅率課徵地價稅在案。本件因訴願人彭義郎於復查時主張系爭土地中華安段53、53-1及252地號等3筆土地有土地稅減免規則第9條之適用，應予減免，經原處分機關於99年9月16日派員會同竹東地政事務所人員至現場勘查結果，發現華安段252地號位於社區圍牆內，已積極開發作社區內住戶使用之空地，使用上與社區範圍具有不可分離之關係，故原處分機關改按一般用地稅率課徵地價稅並無違誤。至華安段53地號部分土地（面積150平方公尺）及53-1地號全部土地（面積63.74平方公尺），確係供寶山鄉大雅路使用，且依寶山鄉公所99年9月28日寶工字第0990007280號函，大雅路為既成道路，於民國50年即可通行汽車，遂復查決定依前揭土地稅減免規則第9條及第22條第1項第5款規定，將原補徵94年至98年地價稅更正為35萬4,053元、35萬2,943元、33萬81元、5萬3,665元及3萬422元，至對訴願人補徵系爭寶山鄉二坪段421地號等85筆土地94年至98年地價稅，復查決定仍維持原處分，其認事用法

揆諸前揭法條及財政部函釋規定並無違誤，敬請 續予維持。

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。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「華邦電子家園社區」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。

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，除少部分為分佈於住戶間之小綠地，其他百分之九十以上皆屬

社區周邊之坡地，屬原始相思林，而國土保安用地乃是農業用地之一種，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、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「華邦電子家園社區」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，故就稅捐單位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 94 年至 98 年地價稅實非溯及既往，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。

六、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。

