

新竹縣政府訴願決定書

案號：1000214-5

訴願人：○○○

原行政處分機關：新竹縣政府稅捐稽徵局

緣訴願人因 94 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 0990025465 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所屬竹東分局補徵所有寶山鄉華安段○○地號等 195 筆土地 94 年至 98 年地價稅繳款書（歷年課稅土地明細如附表），補徵應納地價稅各計新臺幣（以下同）92 萬 3,007 元、91 萬 5,757 元、94 萬 3,279 元、93 萬 7,578 元及 93 萬 2,564 元（因移轉部分土地，已於 99 年 8 月 23 日繳納地價稅各 4 萬 7,923 元、4 萬 7,686 元、4 萬 7,734 元、4 萬 7,504 元及 4 萬 7,445 元），訴願人分別於 99 年 6 月 2 日及 6 月 10 日向原處分機關所屬竹東分局申請重行調查，經該分局於 99 年 7 月 14 日以新縣稅東一字第 0990082864 號函復訴願人原核定並無違誤，並檢送 94 年至 98 年地價稅繳款書及課稅明細表，請其依限繳納。訴願人不服，提起復查，經原處分機關於 99 年 10 月 20 日以新縣稅法字第 0990025465 號復查決定：「原核定補徵 94 年至 98 年地價稅經重新計算後更正為 90 萬 1,406 元、89 萬 4,163 元、92 萬 1,682 元、91 萬 5,983 元及 91 萬 972 元。」訴願人仍表不服，遂提起訴願，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）系爭新竹縣寶山鄉華安段 196 筆土地雖在訴願人名下，實為○○○社區公寓大廈全體住戶共同所有，目前由○○○社區公寓大廈管理委員會負責使用管理，均由地政機關變更編定為國土保安用地。按「國土保安用地係供國土保安使用者」區域計畫法施行細則第 15 條定有明文，又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。本件原處分機關引用財政部 99 年 1 月 7 日台財稅字第 09804765270 號函釋，認為住宅社區土地經開發計畫而變更編定為國土保安用地，屬該開發計畫之一部分，與農業發展條例所稱之保育使用之農業用地有別，故無土地稅法第 22 條規定課徵田賦之適用，惟依上開國土保安用地之規定，國土保安用地僅能為水土保持及綠地使用，雖法令准許出售，但因無法如同一般土地使用，形同無用，卻依一般土地課徵地價稅，違反租稅平等原則。

- (二) 目前主管機關對國土保安用地未訂出課稅方式，如因此類土地不適用農地課徵田賦，即改按一般用地稅率課徵地價稅，而土地變更編定又由政府機關決定，課徵地價稅的過程及依據，未見原處分機關說明，即一次徵收 5 年地價稅，增加所有權人原本所無之重大負擔。且原處分機關未於系爭土地變更編定後即課徵地價稅，顯見對國土保安用地亦否認應課徵地價稅，而於財政部 99 年 1 月 7 日台財稅字第 09804765270 號函釋認定國土保安用地非農地後，始以此函釋變更原決定改課地價稅，並回溯課徵 5 年份地價稅。94 至 98 年間原處分機關既未認定系爭土地應課地價稅，充其量應僅能自 99 年起課徵，以維護訴願人之權益。
- (三) 系爭土地由○○○社區公寓大廈管理委員會使用管理，絕大多數為綠地或道路，供水土保持及通行之用，惟原處分機關認定該土地為○○○社區整體開發建築計畫之一部分，整體使用與住宅區開發不可分離，故非保育使用，非屬農業用地，此並未考量國土保安用地之使用限制及實際運用情況，對訴願人權益有重大影響卻未事先告知，屬行政疏失，其結果不應由訴願人承擔。
- (四) 又所有坐落本轄寶山鄉華安段○○○地號等 153 筆土地，除○○○地號等 4 筆土地經原處分機關認定為道路用地，其餘 148 筆土地雖位於社區圍牆內，惟仍係供○○○社區內人行道路、登山步道使用，此亦為原處分機關於復查決定書中所自承，故上述 148 筆土地亦為無償供公共使用，依土地稅減免規則第 9 條規定，應免徵地價稅或田賦等語。

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。」「地價稅或田賦之納稅義務人如左：一、土地所有權人。……前項第一款土地所有權屬於公有或共同共有者，以管理機關或管理人為納稅義務人；其為分別共有者，地價稅以共有人各按其應有部分為納稅義務人；田賦以共有人所推舉之代表人為納稅義務人，未推舉代表人者，以共有人各按其應有部分為納稅義務人。」「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。」「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。」及「依第 7 條至第 17 條規定申請減免地價稅或田賦者，公有土地應由管理機關，私有土地應由所有權人或典權人，造具清冊檢同有關證明文件，向直轄市、縣（市）主管稽徵機關為之。但合於下列規定者，應由稽徵機關依通報資料逕行辦理或由用地機關函請稽徵機關辦理，免由土地所有權人或典權人申請：五、私有無償提供公共巷道用地（應由工務、建設主管機關或各鄉（鎮、市、區）公所建設單位，列冊送稽徵機關辦理）。」分別為稅捐稽徵法第 21 條第 1 項第 2 款、第 2 項、土地稅法第 3 條、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、土地稅減免規則第 9 條前段及同規則第 22 條第 1 項前段及但書第 5 款所明定。

次按「課徵田賦之農業用地，在依法辦理變更改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。」分別為財政部 79 年 6 月 18 日台財稅第 790135202 號及 99 年 1 月 7 日台財稅字第 09804765270 號函釋所明定。另財政部針對其 99 年 1 月 7 日台財稅字第 09804765270 號函釋於 99 年 7 月 6 日以台財稅第 09900277840 號書函向呂學樟立委說明如下：「…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制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。」。

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百分之三十。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) 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「○○○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），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】。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。
- (三) 訴願人主張原處分機關未於系爭土地變更編定即課徵地價稅，自不得依財政部99年1月7日台財稅字第09804765270號函釋補徵系爭土地94年至98年地價稅，充其量僅能自99年起課徵乙節，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。」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，故上揭財政部 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，則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，訴願人主張系爭土地充其量僅能自 99 年起改課地價稅，顯有誤解。

- (四) 次查，訴願人係以起造人身分，申請「○○○社區」住宅社區之整體開發，必須將系爭 196 筆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「○○○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「○○○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「○○○社區」整體開發建築計畫所必要之土地，使用上與社區範圍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○○○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，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。

(五) 訴願人於復查時主張系爭土地中 153 筆土地有土地稅減免規則第 9 條應予減免，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，系爭土地中華安段○○○地號、○○○地號及○○○地號全部土地、○○○地號部分土地、○○○地號二分之一土地【訴願人誤繕為○○○地號等 4 筆土地】，面積分別為 273.17 m²、85.05 m²、375.77 m²、140 m²及 138.96 m²，確係供寶山鄉○○○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，故復查決定依土地稅減免規則第 9 條及第 22 條第 1 項第 5 款規定，已准予免徵地價稅。至其餘 148 筆土地因位於社區圍牆內，已積極開發作為社區內「景觀設施之人行步道、綠地、登山步道」等，係屬社區內遊憩、休閒性質之設施，又社區亦有門禁管制，該案土地並非屬土地稅減免規則第 9 條規定「無償供公眾通行之道路土地」，自無該減免規則之適用，仍應按一般用地稅率課徵地價稅。故訴願人擷取原處分機關復查決定書中對其有利文字，卻節略對其不利之文字，實為斷章取義、曲解原處分機關復查決定書之意涵，自無可採信，則原處分機關復查決定更正補徵 94 年至 98 年地價稅

為 90 萬 1,406 元、89 萬 4,163 元、92 萬 1,682 元、91 萬 5,983 元及 91 萬 972 元，認事用法揆諸前揭法條及財政部函釋規定並無違誤云云。

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。」、「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。」、「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。」為土地稅法第 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、土地稅減免規則第 9 條前段定有明文。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。」為稅捐稽徵法第 21 條所明定。

次按「…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。…」行政院農業委員會 99 年 6 月 29 日農企字第 0990141078 號書函可資參照。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 號書函可資參照。

- 二、查訴願人就本案系爭 195 筆土地從事「○○○社區」住宅社區整體開發，並遵照內政部所訂定之「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」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，且事實上已不作農業使用，此為訴願人所不爭執，洵堪認定。
- 三、又查訴願人主張國土保安用地受限法令無法如同一般土地使用，與一般土地有重大差別，原處分機關引用財政部 99 年 1 月 7 日台財稅字第 09804765270 號函釋，依一般土地課徵地價稅，違反租稅平等原則乙節，系爭土地原為農地課徵田賦，嗣因土地開發而變更使用分區為國土保安用地，限制用途，換言之，如無「○○○社區」整體開發建築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。從而原處分機關竹東分局依財政部 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，改課地價稅，自屬有據。

- 四、再查訴願人主張原處分機關先前並未對系爭土地課徵地價稅，而於財政部 99 年 1 月 7 日台財稅字第 09804765270 號函釋後，始認定國土保安用地非農地，應課徵地價稅，充其量僅能自 99 年課徵乙節，查原處分機關既已核定系爭土地並無土地稅法第 22 條規定課徵田賦之適用，自應依該法第 14 條規定改課地價稅，並依稅捐稽徵法第 21 條第 1 項第 2 款及第 2 項規定，補徵 5 年核課期間之地價稅，原處分機關就系爭土地補徵 94 年至 98 年地價稅並無違誤，訴願人之主張，尚非可採。
- 五、末查訴願人主張系爭土地中新竹縣寶山鄉華安段○○○地號等 153 筆土地符合土地稅減免規則第 9 條規定，應免徵地價稅或田賦乙節，經原處分機關及所屬竹東分局於 99 年 9 月 16 日會同竹東地政事務所人員至現場勘查結果，系爭土地中 148 筆有開發作為社區內景觀人行道、公園、社區用地、綠地等非供農業使用情形，社區並有圍牆環繞及門禁管制，此有原處分機關所屬竹東分局會勘紀錄表及現勘照片附卷可稽。系爭土地中華安段○○○地號全部土地、○○○地號部分土地、○○○地號二分之一土地，係供寶山鄉○○路使用，依寶山鄉公所 99 年 9 月 28 日寶工字第 0990007280 號函認其為既成道路，有上開函文影本附卷可稽，原處分機關已依土地稅減免規則第 9 條准予免徵地價稅在案，其餘 148 筆土地位於社區圍牆內，作為景觀人行道、公園、社區用地、綠地等社區設施，並有圍牆環繞及門禁管制，公眾無法自由進出，難認其為無償供公眾通行之道路土地，訴願人主張顯無理由。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。
- 六、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。