

訴願人：○○○

原行政處分機關：新竹縣政府稅捐稽徵局

上訴願人因課徵 104 年地價稅事件，不服原處分機關 105 年○月○日新縣稅法字第○○○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課徵訴願人受託管理○○○所有○○○鄉○○○段○○○地號等 78 筆土地(以下簡稱系爭土地)，其民國(下同)104 年地價稅繳款書應納地價稅計新臺幣(下同)101 萬 3,397 元，訴願人不服，申請復查，經原處分機關於 105 年○月○日以新縣稅法字第○○○號復查決定駁回其復查申請，訴願人對復查決定仍表不服，分別於 105 年 3 月 16 日及 5 月 11 日提出訴願書及訴願言詞辯論書狀，並據原處分機關檢卷答辯到府，且於本府訴願審議委員會進行言詞辯論。茲摘敘訴辯意旨如次。

二、訴願意旨略謂：

- (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，依土地稅法第 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。」暨「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。」之規定，本件非都市土地使用管制規則編定為國土保安用地，而非都市土地使用管制規則又依區域計畫法第 15 條第 1 項規定訂定之，換言之系爭土地係依區域計畫法編定，符合土地稅法施行細則第 21 條徵收田賦之條件，原處分機關所引用財政部 99.1.7 台財稅字第 09804765270 號函規定核課地價稅，已違反憲法第 19 條依法課稅之規定，且該解釋令亦違反法律保留原則，本案依據財政部 99.1.7 台財稅字第 09804765270 號之課徵地價稅顯與上開法規不符。

- (二) 又依土地稅法第 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。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」，系爭土地上仍種植樹木為原處分機關所認定(詳複查決定書三)，既都市土地若不能建築，仍作農業用地使用者，可徵收田賦，而非都市土地相同條件下財政部 99.1.7 台財稅字第 09804765270 號之函釋卻要課徵地價稅，該解釋令違反法律保留原則，限縮母法之適用，有違憲法第 19 條租稅法律主義。
- (三) 依土地稅法施行細則第 22 條規定「非都市土地編為前條以外之其他用地合於下列規定者，仍徵收田賦。一、於中華民國 75 年 6 月 29 日平均地權條例修正公布施行前，經核准徵收田賦仍作農業用地使用。二、合於非都市土地使用管制規定作農業用地使用。」縱系爭土地非為農業用地，是否適用上開規定，仍有深究之必要，而財政部 99.1.7 台財稅字第 09804765270 號之函釋卻逕予否決課徵田賦之適用，此亦可證上開函釋違反法律保留原則，限縮母法之適用。系爭土地自民國 99 年之前均認定符合課徵田賦之條件而未徵收地價稅，且合於非都市土地使用管制規定作農業用地使用，符合本規定，徵收田賦。
- (四) 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。…經納入隔離綠帶或設施計算之土地，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？

- (五) 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、海域資源及一般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。
- (六) 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 3 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，不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，有違法理一致性原則。
- (七) 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。

(八) 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。

(九) 綜上論結，原處分機關依農委會 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 號解釋函為課徵地價稅依據，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。

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，嗣經核准為「○○○」山坡地住宅社區開發計畫範圍內土地，於 81 年取得雜項建照（81 建都字第○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○號）。足見系爭土地有積極變更為非農業使用之開發事實，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「○○○」整體開發建築計畫不可分割之一環，即非土地稅法第 10 條所稱之農業用地，與課徵田賦之要件即有未合，自無土地稅法第 22 條第 1 項規定之適用。

(二)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，經列為不可開發區及保育區而編定為國土保安用地，並非依區域計畫法所編定，亦與農業發展條例第 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。是系爭土地為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，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 09804765270 號函所明釋，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。

(三)訴願人主張系爭國土保安用地與非都市土地使用管制規則中國土保安用地編定許可項目一致，且本案系爭國土保安用地依農委會農企字第 900109894 號說明，係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，該等土地使用上並未產生使用收益或營業收益，按社會救助法第 5-2 條規定應不列入家庭之不動產計算範圍內，以反應真實狀況，且依土地稅法第 22 條第 1 項第 4 款規定（訴願人誤寫為 22 條第 2 項第 4 款）都市土地不能建築者課徵田賦，而本案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，顯違反行政比例原則乙節，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 5-2 條第 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現困難，為照顧中低收入戶及遭受急難或災害者，始准予不列入家庭之不動產計算，以達到社會救助之目的，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」，可知除依法課徵田賦之土地外，均應課徵地價稅，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」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，則系爭土地實際上已未作農業生產使用，原處分機關依法課徵該等土地地價稅並無違誤，本案核課地價稅並無行政比例原則之適用，訴願人之主張顯無理由。因系爭土地於 97 年○月○○日信託登記予訴願人，則原處分機關依土地稅法第 3 條之 1 第 1 項及第 2 項前段及土地稅法施行細則第 20 條第 1 項規定，據以課徵 104 年地價稅，並無不合。原處分機關復查決定並無違誤，敬請續予維持。

(四)再查訴願人對原處分機關補徵系爭土地○年及○年地價稅暨開徵○年地價稅不服，提起行政救濟，經臺北高等行政法院 100 年度訴字第○○○號判決維持原核定稅額，且已行政救濟確定在案，併予說明。

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。」、「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。」分別為土地稅法第 10 條第 1 項第 1 款、第 14 條、第 22 條第 1 項前段、同法施行細則第 21 條所明定。

二、次按財政部 99 年 1 月 7 日台財稅字第 09804765270 號函釋略以：「……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。」。

再按行政院農業委員會 98 年 12 月 16 日農企字第 0980167116 號函釋略以：「…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」。

又財政部 99 年 7 月 6 日台財稅字第 09900277840 號函釋說明五略以

：「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…」。

三、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略以：「九、基地內之原始地形在坵塊圖上之平均坡度超過百分之五十五以上之地區，其面積之百分之八十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。保育區面積之百分之七十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 號函釋略以：「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。」。

四、經查本案系爭土地作為「○○○」山坡地住宅社區整體開發計畫範圍內土地，於81年取得雜項建照，開發完成後於83年取得雜項使用執照，依照內政部84年3月27日台（84）內營字第8472377號函釋，意即本案應依非都市土地山坡地住宅社區開發審議規範辦理，且依前揭規範意旨，非都市土地整體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。故系爭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。按土地稅法第10條第1項對於農業用地之定義，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，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100年度判字第11號判決參照）。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。

五、承上，系爭土地列為不可開發區及保育區，編定為國土保安用地，自與開發目的具有不可分離之關係，均屬開發計畫用地之一部分，無從

切割，系爭土地非屬農業使用之事實，已堪認定，核與課徵田賦之要件即有未合。質言之，系爭土地於83年取得雜項使用執照，開挖整地，建屋規劃，從事住宅社區整體開發，如前所述，則原處分機關依財政部99年1月7日台財稅字第09804765270號函釋，以系爭土地雖編定為農業用地，惟已變更為非農業使用，非土地稅法課徵田賦所稱之農業用地，不得依該法規定徵收田賦，自應課徵地價稅，其認事用法查無不合。

六、復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，故社會救助法相關規定與系爭土地是否應課徵地價稅無關。又依據土地稅法第14條意旨，已規定地價之土地不課徵田賦即應課徵地價稅，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，即非謂不能建築之土地皆可課徵田賦，是原處分機關以系爭土地未作農業用地使用，且不符合課徵田賦之要件，依法課徵系爭土地之地價稅並無違反行政比例原則。

七、財政部79年6月18日台財稅第790135202號函釋「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。」經查本案系爭土地於「○○○」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。揆諸前揭法令及函釋規定，原處分機關 105 年○月○日新縣稅法字第○○○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。

八、綜上論結，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。

訴願審議委員會主任委員	徐柑妹
委員	許美麗
委員	傅金圳
委員	陳恩民
委員	黃敬唐
委員	蔡志忠
委員	梁淑惠
委員	羅鈞盛
委員	周秋堯

中 華 民 國 1 0 5 年 5 月 1 1 日