高雄高等行政法院判決

地方行政訴訟庭第一庭
114年度地訴字第53號
民國115年9月15日言詞辯論終結

原　　告　京成建設股份有限公司
000000000000000000
代　表　人　蔡天贊
訴訟代理人　柯尊仁律師
被　　告　臺南市政府財政稅務局
000000000000000000
代　表　人　陳家慶
訴訟代理人　林佳億
　　鄭騏慶
　　張麗秋

上列當事人間地價稅事件，原告不服臺南市政府中華民國113年11月18日府法濟字第1132361201號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主　文

原告之訴駁回。

訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

一、事實概要：緣原告所有臺南市○區○○段00○0000○0000地號等3筆土地（面積分別為5,282、116、2,607平方公尺，權利範圍全部，下稱系爭土地1、2、3，合稱系爭土地），於民國111年11月29日申請按田賦課徵。惟經被告查得系爭土地之使用分區均為都市土地「商業區」，系爭土地1、2、3部分面積（分別為798、116、2,177平方公尺）公共設施已完竣，核與土地稅法第22條課徵田賦規定未合，應按一般用地稅率課徵地價稅。至其餘公共設施未完竣面積部分，因仍作農業用地使用，則依土地稅法第22條第1項第2款規定，核定系爭土地1、2、3公共設施未完竣部分面積（分別為

4,484、0、430平方公尺）按田賦課徵。基此，被告爰以112年6月1日南市財南字第1123215065號函核定原告所有系爭土地1、2、3公共設施完竣部分面積，應按一般用地稅率課徵地價稅〔系爭土地1、2、3分算稅額分別為新臺幣（下同）173,645.85元、24,810.27元、465,620.32元〕，並併原告其他所有臺南市土地，開立112年地價稅繳款書課徵112年地價稅總計699,159元（下稱原處分）。原告不服，申請復查，經被告以113年2月1日南市財局字第1133203754號復查決定駁回（下稱113年2月1日復查決定），提起訴願，經臺南市政府以113年6月6日府法濟字第1130760180號訴願決定撤銷原處分（即113年2月1日復查決定），由被告另為適法之處分（下稱113年6月6日訴願決定）。嗣被告以113年7月1日南市財授南字第1133219409號重為復查決定駁回（下稱復查決定），原告猶表不服，提起訴願，經臺南市政府以113年11月18日府法濟字第1132361201號訴願決定駁回（下稱訴願決定），遂提起本件行政訴訟。

二、原告主張及聲明：

㈠主張要旨：

1.系爭土地經都市計畫劃定為商業區，且附帶條件規定：「應以市地重劃方式開發」（下稱系爭附帶條件），系爭附帶條件為都市計畫內容之一部分，依司法院釋字第742號解釋意旨，屬法規性質，並非行政處分。系爭附帶條件表明限制原告須「應以市地重劃方式開發」之條件始得建築，係於都市計畫法第17條第2項及第81條明文規定之建築限制或禁止之外，均無法律依據，而以法規命令所加之限制原告對系爭土地為建築使用之權益。參照司法院釋字第406號解釋意旨，系爭附帶條件固有悖憲法對人民財產權保障之意旨，然其實質雖屬違法，惟具法規命令之形式外觀，基於法安定性原則，有違憲疑義之法規命令在未經廢止或經大法官宣告無效或定期失效前，政府機關及人民仍應遵循，難謂對行政機關及人民不具拘束力。系爭土地於市地重劃完成前，其坐落位

置及地號即無法確定，原告即無法依建築法第31條及第32條規定申請建築執照，亦即原告事實上無法在系爭土地上建築，是系爭土地自屬依法不能建築。因系爭附帶條件之存在，原告實質上即處於無法於系爭土地為建築使用，而仍作農業使用，基於實質課稅原則及納稅者權利保護，系爭土地尚難謂非屬土地稅法第22條第1項第3款所定之依法限制建築，仍作農業用地使用之都市土地。原告所有系爭土地依都市計畫應以市地重劃方法開發，在市地重劃完成分配前即無從依法申請為建築使用，自屬土地稅法第22條及平均地權條例第22條所定徵收田賦之範圍，被告予以課徵地價稅，於法自有違誤。

2.系爭附帶條件具法規性質，在未經廢止或無效、失效前，政府機關及人民仍應遵循，對行政機關及人民均具有拘束力，是即便系爭附帶條件僅規定「應以市地重劃方式開發」，而無「應俟市地重劃完成後始得核發建築執照」，惟當原告申請核發建築執照時，臺南市政府工務局（下稱工務局）即會以系爭附帶條件「應以市地重劃方式開發」具有法規性質為由，拒絕核發建築執照予原告，乃行政機關依法行政之體現，無待原告實質申請即可得知其結果，系爭附帶條件事實上已造成限制建築及不能建築之同等效果。被告稱原告並未向工務局申請建築執照，原告實質上並無法證明其有因系爭附帶條件之存在致其無法申請建築執照或系爭土地無法為建築使用之情事云云，要屬無據。

㈡並聲明：訴願決定及原處分（含復查決定）均撤銷。

三、被告答辯及聲明：

㈠答辯要旨：

1.依據臺南市政府都市發展局（下稱臺南市都發局）112年5月18日南市都管字第1120654825號函及臺南市臺南地政事務所112年5月26日臺南地所測字第1120048510號函復所示，系爭土地1、2、3部分面積公共設施已完竣，面積分別為798、116、2,177平方公尺，核與土地稅法第22條課徵田賦規定未

合，應按一般用地稅率課徵地價稅；至未完竣面積部分，因仍作農業用地使用，則依土地稅法第22條第1項第2款之規定，核定系爭土地1、2、3部分面積分別為4,484、0、430平方公尺准按田賦課徵。基此，被告核定原告所有系爭土地1、2、3部分面積分別為798、116、2,177平方公尺按一般用地稅率，併原告所有其他土地課徵112年地價稅應納稅額699,159元，核屬有據。

2.為查明系爭土地有關土地稅法第22條（同平均地權條例第22條）第1項第3款「依法限制建築」或第4款「依法不能建築」之認定，被告於112年6月19日以南市財南字第1123217120號發文函請權責機關查明系爭土地是否屬依法限制建築、依法不能建築地區範圍土地，經臺南市都發局112年6月20日以南市都管字第1120817972號函查復結果，系爭土地尚無禁限建之規定。是以，系爭土地既未有「平均地權條例第22條有關依法限制建築、依法不能建築之界定作業原則」第1點及第2點所定依法限制建築、依法不能建築之情形，且經權責機關查復系爭土地未有禁限建之規定，原告主張系爭土地公共設施完竣部分面積符合土地稅法第22條第1項第3款或第4款應予課徵田賦，核不足採。

3.依財政部80年9月6日台財稅字第000000000號（下稱80年9月6日函釋）、內政部80年8月13日台內地字第0000000號（下稱80年8月13日函釋）、財政部85年4月8日台財稅字第000000000號（下稱85年4月8日函釋）及內政部85年3月25日台內地字第0000000號（下稱85年3月25日函釋）函釋意旨可知，已發布細部計畫地區，其都市計畫如有「應以市地重劃方式開發，並於市地重劃完成後，始准核發建築執照」之附帶規定，該附帶規定並不具限制建築之法律效力，非屬依法限制建築。是以，雖系爭土地都市計畫說明書中之特殊土地使用管制規定，有關整體開發之規定，雖載有「……屬應以市地重劃方式開發。」之附帶規定，惟依前開財政部及內政部函釋意旨，該附帶規定並不具限制建築之法律效力，非屬

依法限制建築。是以，系爭土地既為已發布細部計畫地區，其雖有前揭附帶規定，惟非屬依法限制建築及不能建築之土地，自難謂合於土地稅法第22條第1項第3款或第4款規定而得課徵田賦。

4.況且，按司法院釋字第156號解釋理由書略以：「……主管機關變更都市計畫，係公法上之單方行政行為，如直接限制一定區域內人民之權利、利益或增加其負擔，即具有行政處分之性質，其因而致使特定人或可得確定之多數人之權益遭受不當或違法之損害者，依照訴願法第1條、第2條第1項及行政訴訟法第1條之規定，自應許其提起訴願或行政訴訟，以資救濟。」本件主管機關變更系爭土地之都市計畫依前揭理由書意旨自應屬行政處分，縱因其變更而為限制建築（被告認為並無限制），亦係屬「依行政處分」限制建築之土地，而非「依法」限制建築之土地，自與土地稅法第22條第1項第3款或第4款課徵田賦規定不合。原告如對於該主管機關變更系爭土地都市計畫之行政處分而致系爭土地限制建築，因而致使其權益遭受不當或違法之損害，自應就該行政處分提起訴訴願或行政訴訟，以資救濟。

㈡並聲明：原告訴之駁回。

四、本院之判斷：

㈠前提事實：

如事實概要欄所示之事實，有系爭土地土地查詢資料（原處分卷第93至98頁）、臺南市都發局111年11月25日111南市都管22640號都市計畫土地使用分區（或公共設施用地）證明書（原處分卷第105頁）、112年5月18日南市都管字第1120654492號函（原處分卷第107至137頁）、原告111年11月29日土地課徵田賦申請書（原處分卷第89頁）、112年地價稅課稅明細表（原處分卷第3至27頁）、112年地價稅繳款書（原處分卷第2頁）、113年2月1日復查決定（原處分卷第65至72頁）、113年6月6日訴願決定（原處分卷第75至85頁）、復查決定（原處分卷第29至40頁）、訴願決定（原處

分卷第43至62頁）等附卷可稽，應堪認定。

㈡應適用之法令

土地稅法：

⑴第14條：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。

⑵第22條第1項、第2項：（第1項）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。（第2項）前項第2款及第3款，以自耕農地及依耕地三七五減租條例出租之耕地為限。（平均地權條例第22條第1項、第2項亦有相同規定）

㈢按「主旨：關於貴府（按：臺灣省政府）請釋都市計畫說明書內附帶『本計畫原則以市地重劃方式整體開發...』規定，在未辦理市地重劃前，是否屬『依法限制建築』或『依法不能建築』地區，而得適用平均地權條例第22條（土地稅法第22條）規定辦理乙案，復如說明二。說明：二、案經函准財政部85年2月16日臺財稅字第850063168號函略以：『本案已發布細部計畫地區，其都市計畫如有【應以市地重劃方式開發（或本計畫原則以市地重劃方式整體開發），並於市地重劃完成後，始准核發建築執照...】之附帶規定，依貴部（按：內政部）營建署84年12月1日84年營署都市第22179號函說明二所敘略以，附帶規定並不具限制建築之法律效力，其於依法辦理市地重劃前，如有地主申請建照，則除有法律之原因外，主管機關不得任意拒絕。是以，本案已發布細部計畫地區，似不宜視為【依法限制建築】或【依法不能建築】地區。』，本部同意上揭財政部意見。」業經內政部85年3月25日函釋在案。次按內政部93年4月12日臺內地字第0930069450號令所頒布之「平均地權條例第22條有關依法限

制建築、依法不能建築之界定作業原則」規定：「一、依法限制建築，仍作農業用地使用者，指依法令規定有明確期間禁止其作建築使用仍作農業使用之土地。前項法令包括平均地權條例第53條及第59條、土地徵收條例第37條、農地重劃條例第9條、農村社區土地重劃條例第8條、都市更新條例第24條及第33條、國民住宅條例第10條、獎勵民間參與交通建設條例第17條、促進民間參與公共建設法第21條、都市計畫法第81條、九二一震災重建暫行條例第6條及其他確有明文禁止建築使用之法條。二、依法不能建築，仍作農業用地使用者，指依法令規定無明確期間禁止其作建築使用，仍作農業用地使用之土地。前項法令包括都市計畫法第17條、建築法第47條、大眾捷運法第45條、公路法第59條、土壤及地下水污染整治法第14條及其他確有明文禁止建築使用之法條。...。」綜上內政部函令規定可知，已發布細部計畫地區，其都市計畫如有「應以市地重劃方式開發（或本計畫原則以市地重劃方式整體開發）」之附帶規定，因該附帶規定並不具限制建築之法律效力，故非屬土地稅法第22條第1項第3、4款及平均地權條例第22條第1項第3、4款規定「依法限制建築」或「依法不能建築」地區，自不能適用上開規定課徵田賦（改制前本院100年度簡字第195號判決意旨參照）。

㈣系爭土地經都市計畫劃定為商業區，系爭附帶條件為應以市地重劃方式開發，系爭土地1、2、3部分面積公共設施已完竣，面積分別為798、116、2,177平方公尺等情，有臺南市都發局都市計畫土地使用分區（或公共設施用地）證明書（原處分卷第105頁）、112年5月18日南市都管字第1120654492號函（原處分卷第107至137頁）附卷可參，洵堪認定。又系爭土地重劃計畫書於113年8月5日經核定，並自113年8月12日至113年9月11日止完成公告30日等情，有臺南市政府地政局113年9月25日南市地劃字第1132136348號函及其附件可參（本院卷第99至113頁），足見系爭土地市地重

劃計畫書係於113年9月11日起始公告確定，112年地價稅課徵期間系爭土地尚未實施辦理市地重劃。再者，系爭土地都市計畫雖有「應以市地重劃方式開發」之附帶條件規定，因該附帶條件規定並不具限制建築之法律效力，故系爭土地公共設施已完竣部分非屬土地稅法第22條第1項第3、4款及平均地權條例第22條第1項第3、4款規定「依法限制建築」或「依法不能建築」地區。是被告就系爭土地1、2、3公共設施已完竣部分以一般稅率課徵地價稅（公共設施未完竣部分仍課徵田賦），並無不合。

㈤原告雖主張系爭附帶條件規定：「應以市地重劃方式開發」，屬法規性質，故系爭土地屬於土地稅法第22條第1項第3款「依法限制建築」、第4款「依法不能建築」等語。然查：

1.系爭土地「經查位屬本府108年11月7日公告發布實施之『變更台南市北區都市計畫（細部計畫）通盤檢討案』範圍內，依據都市計畫書內規定應以市地重劃方式開發，惟查前開都市計畫內尚無禁限建規定。」此有臺南市都發局112年6月20日南市都管字第1120817972號函在卷可查（原處分卷第145頁），依上開函文可知系爭土地都市計畫並無禁限建規定，故系爭土地開發雖有「應以市地重劃方式開發」之附帶條件，尚難認屬依法禁止或限制建築使用之規定。

2.又原告就系爭土地1向臺南市政府工務局申請核發建造執照，經該局函覆略以：依據旨案卷附本府都市發展局114年12月30日114南市都管17211號都市計畫土地使用分區（或公共設施用地）證明書，旨揭地號須依都市計畫說明書中之特殊土地使用管制規定：「有關整體開發之規定『商特-2(20B)(附）』屬應以市地重劃方式開發。應整體規劃。」辦理，為免違反都市計畫有關規定，惠請檢附旨揭地號業已完成市地重劃之相關證明文件，並於通知改正後6個月內送本局復審乙事，有臺南市政府工務局115年1月23日南市工管一字第1150178544號函附卷可查（本院卷第191、193

頁）。惟原告於系爭土地1實施市地重劃期間115年1月16日申請建照執照，核與本件112年間系爭土地1未實施市地重劃之情形顯然不同。況且工務局上開函文僅重申系爭土地1 應以市地重劃方式開發，為免原告違反都市計畫有關規定，請原告補正完成市地重劃相關證明文件後再送復審，尚無從認定系爭附帶條件即為工務局否准系爭土地1 申請建造執照之依據，亦難憑此認定系爭附帶條件屬依法禁止或限制建築使用之規定。

五、綜上所述，被告112年度對系爭土地以一般稅率課徵地價稅（公共設施未完竣部分仍課徵田賦），並無違誤；復查決定及訴願決定遞予維持，亦無不合，原告起訴意旨求為撤銷，為無理由，應予駁回。

六、本件判決基礎已臻明確，兩造其餘之攻擊防禦方法及訴訟資料經本院斟酌後，核與判決不生影響，無一一論述之必要，併予敘明。

七、結論：原告之訴無理由。

中　　華　　民　　國　　115　　年　　10　　月　　27　　日

審判長法　官　謝琬萍

法　官　李音儀

法　官　蔡牧玨

上為正本係照原本作成。

一、如不服本判決，應於送達後20日內，向本院提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內向本院補提理由書（均須按他造人數附繕本）。未表明上訴理由者，逕以裁定駁回。

二、上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書。（行政訴訟法第49條之1第1項）

三、但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人。（同條第3項、第4項）

得不委任律師為訴訟代理人之情形	所需要件

(一)符合右列情形之一者，得不委任律師為訴訟代理人。	1.當事人或其代表人、管理人、法定代理人具備法官、檢察官、律師資格或為教育部審定合格之大學或獨立學院公法學教授、副教授。 2.稅務行政事件，當事人或其代表人、管理人、法定代理人具備會計師資格。 3.專利行政事件，當事人或其代表人、管理人、法定代理人具備專利師資格或依法得為專利代理人。
(二)非律師具有右列情形之一，經本案之行政法院認為適當者，亦得為訴訟代理人。	1.當事人之配偶、三親等內之血親、二親等內之姻親具備律師資格者。 2.稅務行政事件，具備會計師資格。 3.專利行政事件，具備專利師資格或依法得為專利代理人。 4.當事人為公法人、中央或地方機關、公法上之非法人團體時，其所屬專任人員辦理法制、法務、訴願業務或與訴訟事件相關業務。
是否符合（一）、（二）之情形，而得為強制律師代理之例外，當事人應於提起上訴或委任時釋明之，並提出（二）所示關係之釋明文書影本及委任書。	

中　　華　　民　　國　　115　　年　　10　　月　　27　　日

書記官　陳嬿如