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69號
民國115年7月28日辯論終結

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12月10日府法濟字第1132469257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、程序事項：

被告代表人原為李建賢，嗣於民國115年2月1日變更為陳家慶，被告已具狀聲明承受訴訟，有聲明承受訴訟狀及臺南市政府115年1月23日府人力字第1150157388B號函在卷可稽（本院卷第164至166頁），核無不合，應予准許。

二、爭訟概要：

緣原告就其所有臺南市○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111年11月29日向被告申請課徵田賦。經被告查得系爭土地之使

用分區均為都市土地「商業區」，惟系爭土地1、2、3宗地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。至公共設施未完竣面積部分，因仍作農業用地使用，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。是被告核定原告所有系爭土地1、2、3公共設施完竣部分面積（分別為798、116、2,177平方公尺），按一般用地稅率課徵地價稅，並併原告其他所有臺南市土地，課徵111年地價稅總計新臺幣（下同）698,032元。原告不服，申請復查，未獲變更，提起訴願，經臺南市政府以113年5月10日府法濟字第1130638965號訴願決定撤銷原處分(即112年7月12日南市財局字第1123219218號復查決定書)，由被告另為處分。經被告以113年7月1日南市財授南字第1133219408號重為復查決定(下稱復查決定)：「復查駁回。」原告猶表不服，再提起訴願，經臺南市政府以113年12月10日府法濟字第1132469257號訴願決定（下稱訴願決定）駁回，遂提起行政訴訟。

三、原告主張要旨及聲明：

㈠主張要旨：

1.原告所有之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」，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「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。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，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，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。

3.綜上所述，系爭土地屬依法限制建築及不能建築之土地，依土地稅法第22條第1項第3款及第4款規定，應課徵田賦，詎被告於課徵111年地價稅時，將系爭土地1、2、3已完竣之公共設施面積分別為798、116、2,177平方公尺，按一般用地稅率課徵地價稅而未以田賦課徵，顯屬違法且不當，自有違誤。

㈡聲明：訴願決定、復查決定及原處分均撤銷。

四、被告答辯要旨及聲明：

㈠答辯要旨：

1.依稅捐行政實務及司法實務見解，關於稅捐事件之行政救濟，訴願程序係採申請復查前置主義，僅於經復查決定後仍不服者，始得對原處分機關之復查決定提起訴願。是納稅義務人倘對原核定處分不服而依法申請復查，循序提起訴願及行政訴訟，其訴訟即以該復查決定為對象。此項司法實務作業慣例，實務見解認為對納稅人權益不生影響（或沒有實質影響），且為保障當事人權益並確保稅捐稽徵之必要，司法實務向予尊重。

2.原告於111年11月29日申請系爭土地課徵田賦，惟系爭土地使用分區均為「商業區」，經函詢臺南市政府都市發展局系爭土地公共設施完竣情形。依據臺南市政府都市發展局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，原處分機關爰核定原告所有系爭土地1、2、3部分公共設施完竣面積已分別為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111年地價稅應納稅額698,032元，核屬有據。

3.原告未有就系爭土地申請建築執照而經建築主管機關否准之資料，自難僅憑原告之臆測而認系爭土地提出建築執照之申請，將會遭致建築主管機關否准申請。復依建築主管機關臺南市政府工務局114年7月22日南市工管一字第1141022235號函意旨，亦認定本件都市計畫規定以市地重劃方式開發「尚無規範不得申請建築執照」，自未有依法不能建築或依法限制建築之情事。又系爭土地自113年9月起開始辦理市地重劃，被告亦自113年起就系爭土地依土地稅減免規則第17條規定免徵地價稅，是以，系爭土地迄今既仍於市地重劃期間，土地本無法為原來之使用，然於111年期間系爭土地並未有實施市地重劃，其土地狀況自有不同，自難以114年系爭土地於重劃期間申請建築執照之結果，而為系爭土地111年依法不能建築或依法限制建築之認定。是原告以系爭土地於114年9月26日申請建築執照，不論核准予否，均無法證明系爭土地111年期間為依法限制建築或依法不能建築之土地。

㈡聲明：原告之訴駁回。

五、本院之判斷：

㈠按「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：...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。」土地稅法第14條及第22條第1項第2至4款（平均地權條例第22條第1項第2至4款亦有相同規定）分別定有明文。次按「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日臺內地字第8502754號函釋在案。又按內政部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（本院100年度簡字第195號判決意旨參照）。

㈡爭訟概要欄所載之事實，有被告111年地價稅繳款書影本(本院卷第74頁)、被告112年6月1日南市財南字第1123215065號函（訴願卷二第165至166頁)、臺南市政府都市發展局113年7月4日南市都綜字第1130888284號函(訴願卷二第153至154頁）、復查決定（訴願卷二第83至94頁)及訴願決定(高等庭卷第29至48頁）等在卷可稽，堪信為真實。

㈢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」，又系爭土地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，為兩造所不爭執，並有臺南市政府都市發展局都市計畫土地使用分區（或公共設施用地）證明書（訴願卷一第125頁）、112年5月18日南市都管字第1120654825號函（訴願卷一第127至137頁），也可認定屬實。則依前揭說明，系爭土地之都市計畫雖有「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。

㈣原告雖主張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」，故系爭土地屬於土地稅法第22條及平均地權條例第22條規定「依法限制建築」或「依法不能建築」等語。然查，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。」此有臺南市政府都市發展局112年6月20日南市都管字第1120817972號函在卷可查（訴願卷一第139至141頁）。再者，系爭土地現在申請建築執照是否會以「市地重劃」尚未完成為由而否准建築執照之申請一節，按依建築法第35條規定，申請建造執照妨礙當地都市計畫有關規定者，詳為列舉一次通知起造人，並依內政部83年12月7日台內營字第8387259號函釋「婉予勸導暫緩申請」；系爭土地現在可否依建築法第31條及第32條規定申請建築執照一節，依臺南市都市發展局114年7月10日南市都綜字第1140973722號函尚無規範不得申請建築執照等情，亦有臺南市政府工務局114年7月22日南市工管一字第1141022235號函在卷可稽（本院卷第92至96頁）。是依上開臺南市政府都市發展局函文明示系爭土地都市計畫並無禁限建規定，而臺南市政府工務局函文亦載明「尚無規範不得申請建築執照」，故系爭土地開發雖有「應以市地重劃方式開發」之附帶條件，仍難認屬禁止或限制建築使用之規定。此外，臺南市○區○○段0000地號（重劃前：北安段111-18、111-1、112-1、113-1地號）土地，即係都市計畫載明以市地重劃方式開發，而於市地重劃前申請並經核准建造執照之相類案件，此有臺南市○區○○段0000地號土地都市計畫說明書摘要、建造執照申請書、使用

執照申請書等在卷可查（本院卷第206至232頁），故土地之都市計畫固載明以市地重劃方式開發，亦得於市地重劃實施或完成前申請並准予核發建築執照乙節，應堪認定。從而，原告上開主張難認可採。

㈤原告就系爭土地2向臺南市政府工務局申請核發建造執照（本院卷第130頁），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（本院卷第200至201頁），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。惟工務局上開函文僅重申系爭土地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申請建造執照之依據，附此說明。

㈥最高行政法院111年度上字第24號判決事實所涉土地之都市計畫附帶條件為：「本變更範圍應以區段徵收方式辦理，並應俟區段徵收開發完成後始得發照建築。」核與本件系爭土地都市計畫說明書中有關整體開發之規定係為「應以市地重劃方式開發」顯有不同，上開判決見解自無從於本案比附援引，併此敘明。

㈦綜上所述，被告111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　　8　　月　　25　　日

審判長法　官　李明鴻

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	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。

為適當者，亦得為訴訟代理人。	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　　8　　月　　25　　日

書記官　周良駿

附錄應適用法令：

一、土地稅法：

㈠第14條：「已規定地價之土地，除依第二十二條規定課徵田賦者外，應課徵地價稅。」

㈡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）前項第二款及第三款，以自耕農地及依耕地三七五減租條例出租之耕地為限。」

二、平均地權條例第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）前項第二款及第三款，以自耕農地及依耕地三七五減租條例出租之耕地為限。」