最　高　行　政　法　院　判　決

111年度上字第24號

上　訴　人　高雄市稅捐稽徵處

代　表　人　黃惠玲

訴訟代理人　趙雅玲

被 上訴 人　台灣糖業股份有限公司

代　表　人　陳昭義

訴訟代理人　陳樹村　律師

張桐嘉　律師

上列當事人間地價稅事件，上訴人對於中華民國110年10月28日高雄高等行政法院110年度訴更一字第1號判決，提起上訴，本院判決如下：

主　文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理　由

一、緣被上訴人所有坐落高雄市○○區○○段00-0地號土地（總面積為13,689.88平方公尺，權利範圍為全部，下稱系爭土地宗地），位於合併改制前高雄縣政府（民國99年12月25日高雄縣與原高雄市合併改制為高雄市政府，下稱高雄市政府）公告實施之燕巢都市計畫區之整體開發區附件3之範圍內，於84年6月30日「變更燕巢都市計畫（第二次通盤檢討）案」，發布由農業區變更為住宅區，並附帶條件：「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。」（下稱系爭附帶條件）。上訴人就系爭土地宗地原課徵田賦，嗣依高雄市政府工務局（下稱工務局）106年5月23日高市工務工字第10633681400號函詢資料，以該宗地部分面積6,656平方公尺（下稱系爭土地），於94年度即屬「公共設施部分完竣地區」（中安路鄰接街廓

之一半深度），故系爭土地不符合土地稅法第22條課徵田賦之規定（宗地其餘面積7,033.88平方公尺仍作農業使用且為公共設施未完竣地區，續課徵田賦），上訴人岡山分處遂以106年7月13日高市稽岡地字第1068560225號函，核定自95年起改按一般用地稅率課徵地價稅，並依稅捐稽徵法第21條規定，以106年8月29日高市稽鹽地字第1067913051號函（下稱原處分）補徵101年至104年地價稅，分別為新臺幣（下同）265,760元、297,233元、297,239元及297,239元，共計1,157,471元。被上訴人不服，申經復查、訴願均未獲變更，循序提起行政訴訟，經原審法院以107年度訴字第393號判決駁回。被上訴人提起上訴，該判決經本院109年度判字第604號判決廢棄，發回原審更為審理，嗣經原判決將訴願決定及原處分（含復查決定）均撤銷，並命上訴人應作成退還被上訴人1,157,471元，及自106年10月20日被上訴人繳納該項稅款之日起，至填發收入退還書或國庫支票之日止，按退稅額，依各年度1月1日郵政儲金1年期定期儲金固定利率，按日加計利息之行政處分。上訴人不服，遂提起本件上訴。

二、被上訴人起訴之主張及上訴人在原審的答辯，均引用原判決所載。

三、原判決為被上訴人勝訴之判決，其理由略以：被上訴人所有之系爭土地宗地面積為13,689.88平方公尺，位於原高雄縣政府公告之燕巢都市計畫範圍內，屬都市計畫土地，原課徵田賦。於84年6月30日發布實施「變更燕巢都市計畫（第二次通盤檢討）案」由「農業區」變更為「住宅區」，於該計畫並為：「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」之建築限制，則原高雄縣政府就燕巢都市計畫於第二次通盤檢討，將系爭土地由「農業區」變更為「住宅區」時，以系爭附帶條件表明限制土地所有人須俟「區段徵收開發完成」之條件成就後始得建築，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外，缺乏法律依據，以法規命令所加之限制，參照嗣後

於85年6月21日作成之司法院釋字第406號解釋，系爭附帶條件固然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，而違憲疑義之法規命令未經廢止或經大法官宣告無效或定期失效前，難謂對行政機關及人民不具拘束力，此由被上訴人函詢系爭土地得否於區段徵收前核發建照，工務局106年9月20日高市工務建字第10637223700號函復：「說明……二、經會辦土地使用管制機關本府都市發展局表示，依現行計畫規定，旨揭地號土地位於附帶條件3整體開發區範圍，本變更範圍應以區段徵收方式辦理，並應俟區段徵收完成後始得發照建築。」益明。進而言之，系爭附帶條件限制被上訴人對系爭土地為建築使用之權益，依105年12月9日司法院釋字第742號解釋公布前之法制狀態，被上訴人如認為此限制違法且損害其對系爭土地之使用權或其他法律上利益者，須俟後續行政處分作成後，始得依行政訴訟法提起撤銷訴訟，而於該訴訟中主張行政法院應為附帶之法規審查時，法院就此實質違法之系爭附帶條件，亦只能於個案拒絕適用，惟此違法之命令依然存在，不因法院之認定而受影響。故系爭附帶條件縱係違法，惟因其形式上仍存在，基於法安定性原則，在系爭附帶條件尚未失效前，政府機關仍應予以遵循，則系爭土地仍屬「依法限制建築之土地」。而系爭土地自101年迄今均作農業使用，現況供造林，上訴人岡山分處109年12月21日之查證亦認：「經比對101年至105年……街景圖資，於上開年度至今現況均種植樹木，查無非作農業使用情事。」則系爭土地仍作農業使用亦堪以認定。綜上，系爭土地雖屬已規定地價之都市土地，且公共設施已完竣，惟仍經依法限制建築且仍作農業使用，依然仍得徵收田賦，則上訴人自101年起予以課徵地價稅即有不合等得心證之理由。

四、上訴理由略謂：土地稅法第22條第1項第3款、第4款所稱依法限制建築及不能建築之適用範圍，依「平均地權條例第二十二條有關依法限制建築、依法不能建築之界定作業原則」

（下稱界定作業原則）所指「其他確有明文禁止建築使用之法條」之概括規定，應以法律或法律授權之法規命令規範之。本件系爭附帶條件縱為法規性質，然其並未具備法律位階，且都市計畫法除於第17條及第81條規定禁、限建外，並無授權得另以附帶規定等法規命令加以限制人民財產（土地）不得建築之行為，是系爭附帶條件既非為法律或法律授權之法規命令，即非屬界定作業原則所指之「其他確有明文禁止建築使用之法條」。又有關都市計畫規範土地開發方式之「附帶規定」是否屬依法限制建築之土地之疑義，依內政部營建署84年12月1日84年營署都市第22179號函及80年8月13日台（80）內地字第8074785號函意旨，系爭附帶條件即無平均地權條例第22條第1項第3款規定得課徵田賦之適用，原判決未斟酌相關規定，有適用法規不當之違法。況依本件權責機關高雄市政府都市發展局（下稱都發局）認定，系爭土地非屬都市計畫法第17條規定之「依法限制建築」及第81條規定之「依法不能建築」，被上訴人因權責機關之認定結果而受其拘束，倘今僅憑違憲疑義之法規命令（即系爭附帶條件），而對權責機關依都市計畫法所為之認定略而不採，日後恐造成類此案件對依法限制或禁止建築之認定，納稅人要求稅捐機關逕依違憲疑義之下位階法規命令（即系爭附帶條件），審認為依法限制或禁止建築地區而課徵田賦，但都市計畫主管機關依都市計畫法卻認可申請發照建築之矛盾現象；又系爭土地依上位階之法律（即都市計畫法）確實非屬依法限制或禁止建築地區，豈何以有違憲疑義之下位階法規命令（即系爭附帶條件）認系爭土地屬依法限制建築地區，上位階法律與下位階法規命令有互為牴觸之疑慮，本件倘拒絕適用保障人民權利立意之都市計畫法第17條第2項但書規定，而以違憲疑義之法規命令（即系爭附帶條件）加以限制、拘束人民使用土地權利自84年迄今長達數十年之久，豈不悖於憲法基本原則等語。

五、本院經核原判決結論尚無不合，茲就上訴理由再予論述如下：

㈠、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。」第22條第1項、第2項規定：「（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：……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。……。（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。」而「有關農民團體、農業企業機構及農業試驗研究機構所有限制建築之都市土地，符合『自耕農地』之認定範圍，仍為農作用途，得依土地稅法第22條規定，課徵田賦。」「一、配合農地管理由『管地又管人』政策改變為『管地不管人』，土地稅法第22條（同平均地權條例第22條）第2項所稱『自耕農地』以土地所有權人自行耕作即可，不再限制土地所有權人之身分。」且分經財政部97年1月29日台財稅字第09704502900號函及99年1月21日台財稅字第09800412020號令釋有案（按89年1月26日修正公布時刪除土地法第30條第1項有關農地移轉承受人資格及身分限制之相關規定放寬農地農有政策之執行），準此，自耕農地或依耕地三七五減租條例出租之耕地，經依法限制建築，仍作農業用地使用者；或依法不能建築，仍作農業用地使用者，則依然得徵收田賦。

㈡、又在土地稅法施行前，地價稅之課徵係以都市土地為限，因之都市以外之土地，不論使用狀況如何，均徵田賦。然田賦之負擔，均較地價稅為低，由於經濟快速發展，地價逐年高漲，而土地稅負擔極輕，鑑於政策上決定全面實施平均地權，其偏遠地區及未登記土地亦分期辦理規定地價，土地經規定地價以後，依土地稅法規定，原則上即對已規定地價之土地課徵地價稅；惟為保障農民，對符合法定條件仍作農業用地使用者，則徵收田賦。依66年7月14日土地稅法第22條

立法理由：「依照全面實施平均地權政策，今後非都市土地將分期分區規定地價。但為免增加農民負擔，故作首兩款之規定。其他經規定地價之都市土地仍作農業用地使用者，則參照現行實施都市平均地權條例草案……」及78年10月30日修正理由記載：「第1項配合平均地權條例第22條，作文字修正。」可知，土地稅法第22條規定係參照平均地權條例第22條規定訂立、修正，故內政部基於平均地權條例中央主管機關職權以99年4月28日台內地字第0990071114號令修正發布之界定作業原則第1點規定：「（第1項）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。（第2項）前項法令包括……土地徵收條例第37條……都市計畫法第81條……及其他確有明文禁止建築使用之法條。」第2點：「（第1項）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。（第2項）前項法令包括都市計畫法第17條……及其他確有明文禁止建築使用之法條。」經核既無違平均地權條例第22條第1項第3款、第4款規定本旨，則稅捐稽徵機關處理規定內容與之相同之土地稅法第22條第1項第3款、第4款案件，有關「依法限制建築」、「依法不能建築」之界定，係得參酌界定作業原則第1、2點規定予以判斷，即除例示之規定外，尚包括其他確有明文禁止建築使用之法條。

㈢、再依司法院釋字第156號解釋理由書闡述：「都市計畫之個別變更，與都市計畫之擬定、發布及擬定計畫機關依規定5年定期通盤檢討所作必要之變更（都市計畫法第26條參照），並非直接限制一定區域內人民之權益或增加其負擔者，有所不同。」及司法院於105年12月9日以釋字第742號解釋就前揭釋字第156號解釋所為之補充：「都市計畫擬定計畫機關依規定所為定期通盤檢討，對原都市計畫作必要之變更，屬法規性質，並非行政處分。惟如其中具體項目有直接限制一定區域內特定人或可得確定多數人之權益或增加其

負擔者，基於有權利即有救濟之憲法原則，應許其就該部分提起訴願或行政訴訟以資救濟，始符憲法第16條保障人民訴願權與訴訟權之意旨。」可知，都市計畫之訂定（含定期通盤檢討之變更及變更案所附之附帶條件），無論是主要計畫或細部計畫，均屬法規命令之性質，依105年12月9日司法院釋字第742號解釋公布前之法制狀態，人民縱認其違法且損及權利或法律上利益，須俟後續行政處分作成後，始得依行政訴訟法提起撤銷訴訟（司法院釋字第742號解釋理由書第4段參照），而於該訴訟中主張行政法院應為附帶之法規審查。

㈣、租稅稽徵所謂之量能課稅原則，係由憲法第7條規定之平等原則所衍生，乃指個別納稅義務人之租稅負擔，應按照其經濟上之負擔能力分配。而房屋、土地等不動產均足以表彰一個人之經濟上給付能力，亦屬量能課稅原則之經濟指標，故世界各國多有房屋稅、地價稅等財產稅之課稅項目。其中關於地價稅之法律性質，並非對於土地之財產本體課稅，而係對於土地之使用收益所可獲得之經濟上利益進行課稅，且為避免納稅義務人怠於使用收益，乃對於其可能或潛在的「應有收益」課稅，而非對於其實際收益課稅。又依納稅者權利保護法第7條規定：「（第1項）涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之。（第2項）稅捐稽徵機關認定課徵租稅之構成要件事實時，應以實質經濟事實關係及其所生實質經濟利益之歸屬與享有為依據。」以符合實質課稅及公平原則。基此，實質課稅原則不僅作為探求稅法規範追求量能課稅原則目的之解釋方法，亦係作為探求課稅對象之法律關係與經濟實質之事實認定方法，乃落實量能課稅原則之具體運用手段。

㈤、查系爭土地屬都市計畫土地，自101年至105年均作農業使用，原課徵田賦，於84年6月30日發布實施「變更燕巢都市計畫（第二次通盤檢討）案」由「農業區」變更為「住宅

區」，於該計畫並為：「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」之建築限制，高雄市政府建築主管機關並曾以106年9月20日高市工務建字第10637223700號函復：「說明……二、經會辦土地使用管制機關本府都市發展局表示，依現行計畫規定，旨揭地號土地位於附帶條件3整體開發區範圍，本變更範圍應以區段徵收方式辦理，並應俟區段徵收完成後始得發照建築。」乃原審依法確定之事實。核系爭附帶條件定於經都市計畫法授權制定之都市計畫通盤檢討之變更案中，係具法規命令性質，且於106年間猶經有核發建築執照權責之建築主管機關援引為不予核發建造執照之依據，則從權責分工及行政一體之角度觀察，因系爭附帶條件之存在，本案被上訴人於106年之前，實質上處於無法於系爭土地為建築使用之實證狀況，而仍作農業使用，基於實質課稅原則及納稅者權利保護，系爭土地於101年至104年間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。是原判決認上訴人依稅捐稽徵法第21條規定，於106年以原處分補徵系爭土地101年至104年之地價稅係有違誤，而將訴願決定及原處分均撤銷，並依稅捐稽徵法第38條第2項，命上訴人應作成退還已繳之上開地價稅及其利息之處分，於法自無不合。

㈥、雖都市計畫法有關限制、禁止建築之規定，係於第17條第2項明定：「未發布細部計畫地區，應限制其建築使用及變更地形。但主要計畫發布已逾2年以上，而能確定建築線或主要公共設施已照主要計畫興建完成者，得依有關建築法令之規定，由主管建築機關指定建築線，核發建築執照。」第81條第1項、第3項、第4項規定：「（第1項）依本法新訂、擴大或變更都市計畫時，得先行劃定計畫地區範圍，經由該管都市計畫委員會通過後，得禁止該地區內一切建築物之新建、增建、改建。……（第3項）第1項禁止期限，視計畫地區範圍之大小及舉辦事業之性質定之。但最長不得超過2

年。（第4項）前項禁建範圍及期限，應報請行政院核定。」基此，依都市計畫法所為限制建築之期間，原則上係不超過2年。而「都市計畫法第15條第1項第10款所稱『其他應加表明之事項』，係指同條項第1款至第9款以外與其性質相類而須表明於主要計畫書之事項，對於法律已另有明文規定之事項，自不得再依該款規定為限制或相反之表明或規定。都市計畫法第17條第2項但書規定……旨在對於主要計畫公布已逾2年以上，因細部計畫未公布，致受不得建築使用及變更地形（同條第2項前段）限制之都市計畫土地，在可指定建築線之情形下，得依有關建築法令之規定，申請指定建築線，核發建築執照，解除其限建，以保障人民自由使用財產之憲法上權利。……內政部……函釋略謂：即使主要計畫發布實施已逾滿2年，如其（主要）計畫書內有『應擬定細部計畫後，始得申請建築使用，並應儘可能以市地重劃方式辦理』之規定者，人民申請建築執照，自可據以不准等語，顯係逾越首開規定，另作法律所無之限制。與憲法保障人民財產權之意旨不符，應不適用。」且經司法院釋字第406號解釋闡述甚詳。是對於都市計畫法已明定之建築限制事項，乃不得於無法律依據之情形下，另增加上述規定所無之內容，以符憲法保障人民財產權之意旨。系爭附帶條件規定非屬都市計畫法第17條及第81條規定禁、限建範疇，乃逾越母法授權，於無法律依據對人民財產權之限制，核屬違法而不應適用；前即經內政部營建署以80年8月13日台（80）內地字第8074785號函及84年12月1日84年營署都市第22179號函說明：「……按細部計畫書中附帶『應以市地重劃方式開發並於開發完成後始准核發建築執照』之規定是否適法，前經轉准法務部77/10/05法七十七律16845號函復略以：『按都市計畫法第17條第2項規定：未發布細部計畫地區，應限制其建築使用……。則已發布細部計畫之地區，除法律另有規定外，似不宜任意限制人民建築使用。本件土地如係已發布細部計畫之地區，僅由主管機關於細部計畫書之事業或財

務計畫中規定，以市地重劃方式開發者，應於完成後，再行核發建築執照，則此項對人民權益所為之限制，並非以法律規定，難謂適法。』本部同意上開法務部意見……故都市計畫通盤檢討時於細部計畫書內附帶『應以市地重劃方式開發並於重劃完成後始准核發建築執照』之決議，非屬依法限制建築。」「二……附帶規定並不具限制建築之法律效力，於其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。……」然縱建築主管機關不應援引系爭附帶條件作為拒絕核發建造執照之規範依據；惟系爭附帶條件既具法規命令之形式外觀，尚未因違憲疑義經廢止或經大法官宣告無效或定期失效，復已經有核發建築執照權責之建築主管機關援引為不予核發建造執照之規範依據，而實際上發生限制建築之規制效果，則基於實質課稅原則及納稅者權利保護，就系爭土地仍經被上訴人作農業使用之土地，自難謂非屬土地稅法第22條第1項第3款之依法限制建築，仍作農業用地使用之都市土地，前已述及，核此與系爭附帶條件並非適法實屬二事，不能混為一談。因為前者係從人民的客觀處境觀察，發現其處境事實上與上述土地稅法第22條第1項第3款規範意旨相符；而後者則是由都市計畫法體系抽象說明系爭附帶條件本質係屬違法，不應作為限制人民建築之依據，資以保障人民之財產權。至都發局106年6月1日高市都發開字第10631968500號函（原處分卷第59頁）、106年7月27日高市都發開字第10632792000號函（原處分卷第69頁）、107年1月19日高市都發開字第10730244800號函（原處分卷第87頁）、110年2月25日高市都發開字第11030799000號函（原審卷第123頁）等有關系爭土地非屬都市計畫法第17條、第81條之依法不能建築、或依法限制建築之說明，因該局非屬核發建築執照之權責機關，是其所表明之法律見解，無法改變106年之前，被上訴人所處無法取得建造執照之客觀情狀，而不影響本院上開判斷。上訴意旨執此指摘原判決違法，並無可取。

㈦、綜上所述，上訴人之主張尚無可採。原判決將訴願決定及原處分均予撤銷，並命上訴人應作成退還被上訴人1,157,471元，並自被上訴人繳納該項稅款之日（106年10月20日）起，至填發收入退還書或國庫支票之日止，按退稅額，依各年度1月1日郵政儲金1年期定期儲金固定利率，按日加計利息，一併退還之行政處分，於法核無違誤。上訴論旨，仍執前詞，指摘原判決違背法令，求予廢棄，為無理由，應予駁回。

六、據上論結，本件上訴為無理由。依行政訴訟法第255條第1項、第98條第1項前段，判決如主文。

中　　華　　民　　國　　111　　年　　7　　月　　21　　日

最高行政法院第二庭

審判長法官　帥　嘉　寶

法官　鄭　小　康

法官　李　玉　卿

法官　洪　慕　芳

法官　林　玫　君

以　上　正　本　證　明　與　原　本　無　異

中　　華　　民　　國　　111　　年　　7　　月　　21　　日

書記官　葉　倩　如