最　高　行　政　法　院　判　決

114年度上字第447號

上　訴　人　李琳霈
　　李佩蓉
　　李佩芳
兼上3人共同
訴訟代理人　李宗益　律師
被 上訴 人　新北市政府稅捐稽徵處
代　表　人　連文娟
訴訟代理人　江宛儒

上列當事人間地價稅事件，上訴人對於中華民國114年5月8日臺北高等行政法院112年度訴字第879號判決，提起上訴，本院判決如下：

主　文

一、上訴駁回。

二、上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理　由

一、被上訴人代表人由黃育民變更為連文娟，茲據新任代表人具狀聲明承受訴訟，核無不合。

二、緣上訴人之被繼承人李金坤所有坐落新北市○○區○○段000、000、000、000地號等4筆土地（宗地面積依序為425.76、409.28、411.51、392.07平方公尺，持分均為全部，地籍謄本其他登記事項欄註記：「有三七五租約」，下合稱系爭土地），屬都市土地，使用分區為「住宅區」，非屬公共設施保留地，原按一般用地稅率課徵地價稅在案。李金坤於民國111年12月16日（被上訴人收文日）以系爭土地供耕地使用為由，向被上訴人申請課徵田賦，經被上訴人112年2月7日新北稅重一字第1125284140號函（下稱原處分），以系爭土地非屬都市計畫農業區、保護區及公共設施保留地，亦非公共設施未完竣地區，且無依法限制建築、不能建築之情形，核與土地稅法第22條第1項但書各款所定課徵田賦要件

不符，否准李金坤所請。李金坤不服，提起訴願經決定駁回。嗣李金坤於112年7月17日死亡，上訴人提起行政訴訟，聲明：訴願決定及原處分均撤銷；被上訴人應就上訴人所有之系爭土地111年度地價稅改為徵收田賦，經臺北高等行政法院（下稱原審）112年度訴字第879號判決（下稱原判決）駁回，上訴人仍不服，遂提起本件上訴。

三、上訴人起訴主張與被上訴人在原審之答辯均引用原判決之記載。

四、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：依被上訴人函詢新北市政府工務局（下稱工務局）及新北市政府城鄉發展局（下稱城鄉局）結果，系爭土地並非依都市計畫編為農業區、保護區、公共設施保留地，亦非屬公共設施尚未完竣地區，且無受建築法、都市計畫法及其他有關法律規定限制建築或不能建築之情形，與土地稅法第22條第1項但書各款所定課徵田賦之要件不符，即應按一般用地稅率課徵地價稅。土地稅法第22條已規定三七五減租耕地之「作為農業用地使用」，非即等於「依法限制建築」，仍須另有「公共設施尚未完竣前」或「依法限制建築」之情形，方符合徵收田賦之規定，係有意為之，並無何法律漏洞。另司法院釋字第674號解釋係認財政部82年12月16日台財稅字第820570901號函及平均地權條例第22條有關依法限制建築、依法不能建築之界定作業原則（下稱界定作業原則）第4點，使都市土地仍作農業用地使用之畸零地，無法適用土地稅法及平均地權條例課徵田賦之規定，乃增加法律所無之要件。惟稅捐之減免應以法律或法律明確授權之命令定之，不得透過「類推適用」方式為之，三七五租約耕地自不得類推適用畸零地以減免稅捐，其因此未比照畸零地課徵田賦，自未違反平等原則。又地價稅係對土地之未改良價值課徵，使土地逐年所生天然地租，以賦稅方式，收歸公有，故地價稅之徵收與多寡，與地租收入無關。是系爭土地縱有三七五租約存在，所收租金不敷繳納地價稅，亦非得據為原處分違法之理由，原

處分未違反實質課稅原則、量能課稅原則、利益均衡原則、比例原則等語，判決駁回上訴人在原審之訴。

五、本院經核原判決駁回上訴人在原審之訴，並無違誤，茲就上訴意旨補充論述如下：

㈠按土地稅法第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：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。」準此，都市土地如為依耕地三七五減租條例出租之耕地，須有土地稅法第22條第1項但書所列各款情形之一，始符合徵收田賦之要件。

㈡在土地稅法施行前，地價稅之課徵係以都市土地為限，因此都市以外之土地，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第20條及第21條規定訂定。」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。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）前項法令包括平均地權條例第53條及第59條……及其他確有明文禁止建築使用之法條。」第2點規定：「（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。」核無違背平均地權條例第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項但書第3款、第4款案件，有關「依法限制建築」、「依法不能建築」之界定，自得參酌界定作業原則第1、2點規定予以判斷。

㈢經查，系爭土地為都市土地，於地籍謄本其他登記事項欄註記：「有三七五租約」，使用分區為「住宅區」，非屬公共設施保留地，原按一般用地稅率課徵地價稅。上訴人之被繼承人李金坤於111年12月16日（被上訴人收文日）以系爭土地供耕地使用為由，向被上訴人申請課徵田賦，經被上訴人就系爭土地有無禁、限建一事分別函詢工務局、城鄉局結果，前者函復略以：系爭土地未依建築法規定劃設禁、限建築地區，亦非位於屬軍事管制區之禁、限建區範圍內，後者函復略謂：系爭土地現行都市計畫為103年9月30日發布實施之「擬定三重都市計畫細部計畫（第一階段）」案，最初都市計畫則為64年12月31日發布實施之「三重擴大都市計畫」案，禁限建日期為58年9月13日至60年8月12日等情，為原審確定之事實，核與卷內證據相符。原判決據此論明：系爭土地並非依都市計畫編為農業區、保護區、公共設施保留地，亦非屬公共設施尚未完竣地區，且無依法律規定限制建築或不能建築之情形，與土地稅法第22條第1項但書各款所定課

徵田賦之要件不符，應按一般用地稅率課徵地價稅，被上訴人以原處分否准被繼承人李金坤所請，核無不合等語，已說明認定之依據與得心證之理由，核無違背證據法則、論理法則及經驗法則，所持法律見解亦屬正確。原判決復就上訴人援引之司法院釋字第674號解釋，係認畸零地仍作農業使用者，在與鄰接土地協議合併使用前，依建築法第44條規定，不得單獨建築，符合土地稅法第22條第1項但書第4款「依法不能建築」之課徵田賦要件，惟系爭土地為三七五租約耕地，與畸零地之法律狀態不同，無從類推適用針對畸零地所作前揭解釋以減免稅捐（課徵田賦）等情，詳予論述，核無適用法規不當或不適用法規、理由不備或理由矛盾之違法，原判決因而將原處分予以維持，駁回上訴人在原審之訴，經核並無違誤。又依耕地三七五減租條例第17條第1項第5款及第2項規定：「（第1項）耕地租約在租佃期限未屆滿前，非有左列情形之一不得終止：……五、經依法編定或變更為非耕地使用時。（第2項）依前項第5款規定，終止租約時，除法律另有規定外，出租人應給予承租人左列補償：一、承租人改良土地所支付之費用。但以未失效能部分之價值為限。二、尚未收穫農作物之價額。三、終止租約當期之公告土地現值，減除土地增值稅後餘額三分之一。」準此，耕地租約在租賃期限未屆滿前，如客觀上有依法編定或變更為非耕地使用之事實，出租人即得終止租約，於終止後請求返還租賃物之土地，非無收回土地之途徑；在出租人終止租約前，耕地因由承租人依約作農業使用而無法建築之情形，既非因法令明文規定禁止建築所導致，自與土地稅法第22條第1項但書第3款、第4款所謂依法限制或不能建築者不同，而不符課徵田賦之要件。是上訴意旨主張：系爭土地因有耕地三七五租約存在且屬農用，並因承租人有自任耕作之事由，上訴人不得收回，故在租約終止之前，系爭土地確係農用而不能為建築使用，或至少屬限制建築之情形，應適用土地稅法第22條第1項但書第3款及第4款課徵田賦，原判決以系爭土地雖

有三七五租約存在，但無界定作業原則第1點、第2點所定不得建築使用或限制建築之情形，故不符合課徵田賦之規定，無視耕地三七五租約為國家以特別法剝奪並限制土地所有人之權利行使，有不適用特別法優於普通法法則之違背法令云云，除忽略前揭耕地三七五減租條例第17條第1項第5款規定外，亦誤解中央法規標準法第16條所定特別法優於普通法原則之涵義，核屬其一己主觀見解，並非可採。又原審已敘明土地稅法第22條第1項但書對於都市土地課徵田賦所定條件，屬立法機關之自由形成空間，且未逾越土地稅法之立法目的，並無違反法律保留原則或實質課稅原則，不生牴觸憲法之疑義，因而未依上訴人之請求，聲請憲法法庭為宣告違憲之判決，自無違法可言；至於耕地三七五減租條例，並非原判決應適用之法律位階法規範，原審本無從聲請憲法法庭宣告該條例之條文為違憲。上訴意旨另以：政府一方面以耕地三七五減租條例限制地主不得任意收回耕地建築，原審又以系爭土地並非不得建築而認應課徵地價稅，無異雙重打擊三七五租約之地主，顯違租稅法律主義與憲法第15條規定，原審原允諾聲請釋憲，後又認無釋憲必要，所為認定前後矛盾云云，指摘原判決違法，亦無足取。

六、綜上所述，原判決駁回上訴人在原審之訴，並無違誤。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。

七、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、第104條，民事訴訟法第85條第1項前段，判決如主文。

中　　華　　民　　國　　115　　年　　9　　月　　10　　日

最高行政法院第四庭

審判長法官　王　碧　芳

法官　王　俊　雄

法官　洪　慕　芳

法官　羅　月　君

法官　鍾　啟　煒

以　上　正　本　證　明　與　原　本　無　異

中　　華　　民　　國　　115　　年　　9　　月　　10　　日

書記官　廖　仲　一