臺北高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第四庭
111年度訴字第1035號
114年5月8日辯論終結

原　　告　王耀星律師（即鄭蔡招琴之遺產管理人）
訴訟代理人　鄭瑜凡　律師
被　　告　新竹市稅務局
代　表　人　蘇蔚芳（局長）
訴訟代理人　蔡伊雅　律師
　　潘芬芳
　　簡玉貞
輔助參加人　新竹市政府
代　表　人　邱臣遠（代理市長）

訴訟代理人　蔡進良　律師
複 代理 人　黃冠中　律師
訴訟代理人　詹繡菊

上列當事人間地價稅事件，原告不服新竹市政府中華民國111年6月17日111年訴字第16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

甲、程序部分：

壹、按當事人死亡者，訴訟程序在有繼承人、遺產管理人或其他依法令應續行訴訟之人承受其訴訟以前當然停止，固為行政訴訟法第186條準用民事訴訟法第168條所規定，然於當事人有訴訟代理人時，依行政訴訟法同條準用民事訴訟法第173條規定，除法院裁定停止其訴訟程序外，並不當然停止。本件訴訟繫屬中原告鄭蔡招琴死亡（民國【下同】113年4月19

日），因其選任鄭瑜凡律師為訴訟代理人，本院並未裁定停止其訴訟程序。嗣後其遺產管理人具狀聲明承受訴訟（見本院卷三第65至66頁），經核無不合，應予准許。

貳、本件被告代表人原為黃桂梅，訴訟進行中變更為蘇蔚芳；輔助參加人代表人原為高虹安，訴訟進行中變更為邱臣遠，茲分別據被告、輔助參加人新任代表人具狀聲明承受訴訟（見本院卷一第385至386頁、卷三第23至24頁），核無不合，應予准許。

參、按「訴狀送達後，原告不得將原訴變更或追加他訴。但經被告同意或行政法院認為適當者，不在此限。」「有下列情形之一者，訴之變更或追加，應予准許：……二、訴訟標的之請求雖有變更，但其請求之基礎不變。」行政訴訟法第111條第1項、第3項第2款分別定有明文。查原告訴之聲明原為：「原訴願決定、復查決定及原核定地價稅之課稅處分均撤銷。二、訴訟費用由被告負擔。」（見本院卷一第11頁）。嗣原告於114年3月12日本院準備程序中追加聲明為：「先位聲明：（一）原訴願決定、復查決定及原核定地價稅之課稅處分均撤銷。（二）被告不得就○○市○○段499、499-1、647、677、679及680地號等6筆土地課徵110年度地價稅。（三）訴訟費用由被告負擔。備位聲明：（一）原訴願決定、復查決定及原核定地價稅之課稅處分均撤銷。（二）被告就前項處分遭撤銷後，就該年度對原告之地價稅，應按不得逾○○市○○段499、499-1、647、677、679及680地號等6筆土地110年度公告地價之16%為地價計算，另為適法（免徵或減徵者能應依法為之）之課稅處分。（三）訴訟費用由被告負擔。」（見本院卷三第104頁）。又於114年5月8日言詞辯論變更聲明為：「先位聲明：（一）原訴願決定、復查決定及原核定地價稅之課稅處分均撤銷。（二）被告應就○○市○○段499、499-1、647、677、679及680地號等6筆土地課徵110年度田賦。（三）訴訟費用由被告負擔。備位聲明：（一）原訴願決定、復查決定及原核定地價稅之課

稅處分均撤銷。（二）被告就前項處分遭撤銷後，就該年度對原告之地價稅，應按不得逾○○市○○段499、499-1、647、677、679及680地號等6筆土地110年度公告地價之16%為地價計算，另為適法（免徵或減徵者能應依法為之）之課稅處分。（三）訴訟費用由被告負擔。」（見本院卷三第242頁）核其追加、變更訴之聲明之內容尚在本件固有之審理範圍，無礙兩造及輔助參加人前就本件實體爭點已為之攻擊防禦方法及證據資料之實效性，是基於程序經濟，本院認原告所為訴之追加及變更，洵屬適當，應予准許。

乙、實體事項：

壹、事實概要：

緣原告所有坐落於○○市○○段499、647、677、679、680及499-1地號6筆土地（下稱系爭土地），屬非都市土地，使用分區為山坡地保育區，使用地類別為國土保安用地，原為農牧、林業及交通用地，係經內政部79年6月18日台（79）內營字第794626號函同意開發「新竹華城開發計畫」範圍內之土地，並經輔助參加人83年6月15日府地用字第26326號函核准變更編定為國土保安用地，系爭土地整體上屬開發計畫之一部分，核與農業發展條例第3條第10款所稱保育使用之農業用地有別，無土地稅法第22條課徵田賦規定之適用，此經財政部99年1月7日台財稅字第00000000000號函（下稱財政部99年函釋）及行政院農業委員會98年12月16日農企字第0000000000號函（下稱農委會98年函釋）釋在案，被告按一般用地稅率，核定系爭土地併同原告其餘土地110年地價稅，原告遂提復查申請，被告以111年2月16日新市稅法字第0000000000號復查決定書（下稱復查決定）仍維持原核定。原告不服，提起訴願，業經輔助參加人111年6月17日111年訴字第16號訴願決定（下稱訴願決定）駁回，原告仍不服，遂提起本件行政訴訟。

貳、本件原告主張：

一、系爭土地之法定地目為「國土保安用地」屬於農業用地，應課徵田賦，而不得課徵地價稅：

（一）被告94年5月17日曾依原告94年3月14日之申請，認本件系爭土地中之499、647、677、679地號土地在變更編定為國土保安用地後，因82至92年均維持原貌即相思樹林，經會勘確認為農業使用，應課徵田賦，並退還溢繳之地價稅與利息（見甲證3）。由上可知，被告原先認系爭土地應課徵田賦，竟在農委會98年函釋、財政部99年函釋（見乙證4）作成後，以該等函釋認依非都市土地開發審議作業規範審議通過之開發計畫，其土地變更編定為國土保安用地者，移轉時不核發農業用地作農業使用證明書，且無土地稅法第22條課徵田賦之適用；再以內政部100年10月27日營署綜字第0000000000號函（見乙證5），稱系爭土地所屬新竹華城開發計畫之土地使用計畫說明書4-3、4-4所載變更系爭土地為國土保安用地之目的，與非都市土地開發審議作業規範第19點規定開發計畫列為不可開發區或保育區應編定為國土保安用地，規定目的一致，認系爭土地在財政部99年函釋作成後已無法課徵田賦。然而，不僅系爭土地編定為國土保安用地係於83年間而遠早於上述三函釋作成時、新竹華城開發計畫79年經內政部核准開發遠早於上述三函釋作成時且非依非都市土地開發審議作業規範作成，上述三函釋更增加平均地權條例、區域計畫法、土地稅法等相關法令所無限制且未受上述法令授權，並將國土保安用地區分為配合開發計畫核定通過與否、屬於開發計畫一部份與否，以作為是否課徵田賦之差別待遇，皆與土地稅法等法令不符。

（二）系爭土地位處山坡，其上覆滿林木等植被，屬典型林地且受農業法、土地法、農業發展條例、平均地權條例、國土計畫法、非都市土地使用管制規則等規範之使用嚴格限制，現實上無從用於開發等非農業使用，遑論遭編定國土保安用地而受前述法令限制，更無非農業使用之可能，是

其本質顯係「農業用地」無訛，不因遭編定為「國土保安用地」之原因為何而有異，自不應僅就遭編定之產生原因是否係「因開發計畫」一節為形式上觀察，而忽略其實質上為典型「農業用地」，是系爭土地既為非都市土地，依法編定之「農業用地」，自不在地價稅課徵之範疇內，否則其法律解釋明顯違反納稅者權利保護法第7條第1項規定，亦與實質課稅原則明顯相違。

（三）系爭土地經依法編定為「國土保安用地」，係作為水土保持使用，並受非都市土地使用分區管制規定之拘束，負擔公法上忍受義務，事實上其實質經濟事實係作為「國土保育使用」。原處分竟然比照周邊已開發之社區土地，「視同住宅用地」課稅，其「擬制」認定不存在之課稅事資（住宅用地），在事實認定上不僅違反經驗法則以及實質課稅原則，且在「欠缺法律依據」下，單憑行政機關之內部解釋令函之「行政規則」，變更法規之規定，顯然違反憲法第19條之租稅法律主義，亦違反納稅者權利保護法第3條第3項規定。

（四）輔助參加人主張系爭土地歷次地價稅處分行政訴訟判決已認不應適用田賦，應課徵地價稅，對本件有爭點效之適用云云。查輔助參加人所援引之確定判決，均以系爭土地因財政部99年函釋，作為系爭土地不應課徵田賦之理由，惟監察院對輔助參加人所作112財正0006號糾正案，其調查意見已明載：「……綜上，財政部99年函釋僅因非都市土地開發審議作業規範變更編定之『國土保安用地』係整體開發案不可或缺之一部分，即不問『國土保安用地』實際上有無作為國土保安使用，以及是否維持『農業使用』性質，一律按『一般用地』稅率計徵地價稅，排除土地稅法第22條課徵田賦之適用，已違反財產稅『量能課徵』與『平等』之原則，甚難通過憲法保障人民財產權之檢驗」，此監察院糾正案為歷次確定判決做成時所無，不僅直接針對輔助參加人所作，更明白的否定了僅以財政部99

年函釋課徵系爭土地地價稅的見解，性質上屬於推翻原確定判決之判斷無疑，輔助參加人在此即不得援引先前之判決主張就此爭點有何爭點效之適用，本件仍應就此爭點依兩造主張詳盡審理之。更何況輔助參加人所援引之歷次判決，訴訟標的係針對不同地價稅處分所為，各處分彼此法律關係均屬獨立，彼此並不具有構成要件或法律效果之牽連關係，更不應認為有何爭點效之適用。亦且，就系爭土地估價金額部分，原告未曾於輔助參加人書狀所指之歷次確定判決中爭執過，有關此部分本次新發現之事實證據，不僅不在該等確定判決既判力之拘束範圍，亦不在爭點效力所及之範圍，附此敘明。

二、退步言之，縱認系爭土地應課徵地價稅（假設語氣），然於稅基計算上，關於系爭土地之估價未為「專案估價」、「核實估價」，竟與未受限制之鄰地合併估價，未把握系爭土地收益能力，違反實質課稅原則、量能課稅原則：

（一）依土地稅法第15條、平均地權條例第16條、第17條規定，地價稅之課徵係以「申報地價」計算納稅義務人之地價總額作為稅基，而申報地價又以公告地價為基準，僅能在公告地價一定範圍內為申報，則主管機關若未為核實估價致公告地價有誤，顯將影響地價稅稅基，使地價稅處分稅額有誤而得撤銷。職是之故，最高行政法院109年度判字第97號判決認納稅義務人對地價稅處分提起救濟時，得對公告地價此等稅捐構成要件之基礎裁決一併救濟，即為此理。是以原告自得對原處分之稅基，即系爭土地公告地價，一併提起救濟。

（二）系爭土地如課徵地價稅依據量能課稅原則，亦應就地價核實認定，不可逕自比照鄰地地價並採為計稅基礎。系爭土地係與新竹華城開發計畫其他土地如住宅用地、建築用地等整體為區段估價，未考量系爭土地國土保安用地之使用上限制並為核實、專案估價，違反地價調查估計規則而為過高估價，致原處分核定稅額亦為過高顯屬違法。

（三）系爭土地使用編定為國土保安用地，與1589地價區段之丙種建築用地，編定不同，依該條規定本已不得作為1589-1地價區段之基準區段。再依照非都市土地使用規則附表一，系爭土地，因國土保安用地之容許使用項目及許可使用細目，均僅能作為水土保育之用，僅能維持原始未開發之自然原貌，不能砍伐一草一木，管制上與林業用地無異，至於該區段之其餘交通用地，亦僅能依照交通計畫使用，或作為交通設施、公用事業設施之用，根本不可能於其上砌一磚一瓦，其使用利益更及於園區內外之普羅大眾，完全無法為原告私人單獨使用，然而，輔助參加人就系爭土地之估價，竟仍以「住宅用地」中的「村里鄰住宅用地」進行估價（見輔助參加人可閱覽卷第141頁至第150頁），完全無視系爭土地無法蓋房子並作為單一個人住宅之事實，顯已違反估價法令。且依78年8月新竹華城開發計畫說明書可知，系爭土地等國土保安用地具有保護國家藝術園區外廣大公眾之水土保持功能，其禁止開發等公益上特別犧牲之程度，非一般住宅用地所得比擬。被告或輔助參加人主張系爭土地功能僅在提升國家藝術園區之居住品質，已然有誤，且更表示在系爭土地估價上，必須將其國土保安用地保護公眾之公益屬性，及其為了大眾而禁限建之特別犧牲，皆納入土地估價上，土地種類定性之考量。國家藝術園區內丙種建築用地，乃至其上的各個建案，顯然不會有如系爭土地保護頭前溪、客雅溪水源，避免山坡沖刷的功能，則輔助參加人未注意及此，即將系爭土地定性為住宅用地，顯已有誤。

（四）有關國土保安用地，既然無法開發使用，則其土地之估價，應以地形地貌等自然界線以及使用分區管制相同或類似之區段，「獨立估價」，不得與周邊已開發社區土地（作為住宅使用）之不同用途之土地估價採取相同標準，否則兩者編定地目不同，所受使用管制負擔差異重大，導致收益能力差異，本於「等者等之，不等者不等之」，自

應進行類型化而為差別處理。系爭土地係國土保安用地，其110年度公告地價每平方公尺6,400元，境與周邊已開發社區住宅用地、建築用地（如同地段721-2地號丙種建築用地）110年度公告地價每平方公尺6,400元相同，足證其估價明顯錯誤（見甲證5、甲證6）。則依據錯誤估價所為之原處分，其核算稅額自亦當然錯誤違法。

（五）被告以公告地價之評定，因事涉專業認定，應以主管機關認定為準，故認為系爭土地之地價稅核課，以主管機關公告之地價作為課稅基礎為合理云云，亦無法援引判斷餘地概念，而逕引該違法公告地價作為課稅基礎。惟查，系爭土地估價顯然違反地價調查估計規則第3條第2款規定，蓋其並無買賣交易或收益實例，竟遭估價至與鄰近建築用地相等，顯未依據買賣交易價格或收益價格估價，亦違反同規則第9條第1項規定應斟酌影響區段地價之因素，蓋其土地使用管制只能維持林貌、自然條件及土地利用現況也只有林貌，依法僅能作為水土保持之公益設施，並維持原始森林型態，顯無法收益而與鄰近住宅、建築用地不可相比擬，即不應為同一估價，則原處分中系爭土地與鄰近土地公告地價為同一估價，顯忽略住宅用地與國土保安用地之基礎事實不同，係出於事實認定錯誤或不完整之資訊所為，並違反評價程序應蒐集買賣或租賃實例評估，其違反上開估價規則規定，而明顯違法，無法以判斷餘地概念脫免責任，其據以作成之課稅處分亦屬違法，應予以撤銷。

（六）此外，依地價查估規則第9條第2項規定，有關同條第1項規定影響區段地價因素之資料，應依地價區段勘查表規定之項目勘查並填寫，包括土地使用管制、土地利用現況或發展趨勢及其他影響因素等資料，應在該表中如實填寫以供評議討論，方能確保地價評議委會議有予以討論、審議之可能。然查，觀之輔助參加人所提系爭6筆土地地價勘查表內容，其中使用分區（使用地類別）欄中，僅見列載丙種建築用地1類，其餘4類別則絲毫未有記載，究竟其餘

類別在此地價區段之占比為何有所不明、究竟如何可逕以利用收益較高之丙種建築地價值作為一體核估之標準，絲毫未見列載，地價評議委員會就此是否知悉並予審酌，即值存疑；再由輔助參加人提出之區段地價估價報告表、用以比較之買賣實例調查估價表事例，復均為丙種建築用地之買賣價值，關於該地價區段內不屬丙種建築用地類別，且一般情形交易或收益價值均較低之土地部分，究竟係基於如何事證而可認不須以之為區段地價影響因素，亦有未依地價查估規則第21條第2項規定，詳細填載決定區段地價等理由，自亦難認確有經系爭地評會加以評議之可能。雖然，輔助參加人陳稱將系爭開發計畫內土地均劃入同一地價區段，係斟酌土地利用現況、發展趨勢相同者，但細觀前述地價勘查表，就土地利用現況亦僅見列載「住宅用」，就發展趨勢則記為「普通」，並無其所稱以系爭開發計畫整體性為影響因素之評估資料存在，且在提交地價評議委員會審議資料、審議紀錄，均未見確有相關區段劃分、區段地價估計合理性之相關紀錄，實難認輔助參加人所述屬實。則原告主張系爭6筆土地109年度之公告地價、申報地價，有未經系爭地評會依法審議之違法，當可採信，均有違反正當法律程序之違法，不得作為系爭6筆土地109年度地價稅之稅基量化結果，原處分仍憑以為地價稅數額之核計，因此即有違誤。

三、退萬步言，縱將1589區段作為基準地價區段，輔助參加人1589-1「區段之影響地價區域因素分析明細表」亦有所錯誤。再者，以1589基準區段推估而得之地價仍然過高，無法彰顯其維持原貌之法定限制與特別犧牲之公益功能，應類推適用相關財政部綜合所得稅法公共設施保留地捐贈減免函令，以1589地價區段之16%計算1589-1區段之地價：

（一）輔助參加人所提之影響地價區域因素分析明細表（輔助參加人可閱覽卷第141頁至第150頁）有以下應更正之處：

１、土地使用管制中，使用分區部分，鑑於基準區段A（1589區段）丙種建築用地，相較目標區段1589-1區段）國土保安用地仍可建築，目標區段應列為「劣」，基準區段A應改列為「稍劣」，修正百分比應從0改為-5。容積率部分，基準區段A丙種建築用地容積率為120%，應為「稍劣」，目標區段國土保安用地無法建築，應為「劣」，修正百分比應從-10改為-12.5。有無禁止建築部分，輔助參加人明知目標區段依法無法建築，實質上為禁止建築，竟將之與基準區段A同列為「優」，應改列為「劣」，修正百分比應從0改為-50。有無限制建築部分，亦同，實質上為限制建築，目標區段竟列為「優」，應改列為「劣」，與基準區段A之修正百分比應從0改為-50。

２、自然條件中，景觀部分，考量到系爭土地皆為林樹、雜草叢生原貌，皆受遮擋毫無視野可言，目標區段應改列為「劣」，與基準區段A修正百分比改列為-10。傾斜度部分，系爭土地仍維持原使林茂與山坡地狀態，並未填平，地勢陡峭，應改為「劣」，與基準區段A修正百分比改列為-7.5。地勢部分，因系爭土地極為陡峭之故，亦應改為「劣」，與基準區段A修正百分比改列為-5。

３、其他影響因素方面，考量到系爭土地、1589-1內交通用地之公益性質，已近似於公共設施保留地，目標區段應改為「劣」，與基準區段A修正百分比改列為-10。

（二）進行上述更正後，1589區段之修正係數是否相較其餘基準區段為低，即有可疑。如輔助參加人可閱覽卷第141頁，以基準值1計算，1589-1與1589區段相距為0.233（1-0.767），1921與1589-1相距為0.257（1.257-1），兩者相差僅0.024。911-1、690、2105、894-1等基準區段之相關分析明細表亦有相同情形，該等基準區段與1589-1區段之修正係數，與1589和1589-1區段之修正係數，皆相差僅小數點後二位數，則進行上述修正後，1589是否仍為最適合之地價區段，即應重新探究之。

（三）上述修正並非輔助參加人得以地價評議委員會為專家委員會，有判斷餘地即可豁免瑕疵者。蓋系爭土地未開墾、保持原貌，為客觀上可辨之明確事實，又國土保安用地受非都市土地使用管制規則限制，不得開發，無容積建蔽率且受禁限建管制，亦為法律明文規定者，皆屬歷來實務見解法院應予審查部分。

（四）再者，即便進行上述修正，1589-1區段地價仍然太高，考量到其無法建築、因公益受有特別犧牲限制等特性，實應類推適用相關財政部綜合所得稅法公共設施保留地捐贈減免函令，以1589地價區段之16%計算1589-1區段之地價等語。

四、並聲明：

（一）先位聲明：

１、原訴願決定、復查決定及原核定地價稅之課稅處分均撤銷。

２、被告應就○○市○○段499、499-1、647、677、679及680地號等6筆土地課徵110年度田賦。

３、訴訟費用由被告負擔。

（二）備位聲明：

１、原訴願決定、復查決定及原核定地價稅之課稅處分均撤銷。

２、被告就前項處分遭撤銷後，就該年度對原告之地價稅，應按不得逾○○市○○段499、499-1、647、677、679及680地號等6筆土地110年度公告地價之16%為地價計算，另為適法（免徵或減徵者能應依法為之）之課稅處分。

３、訴訟費用由被告負擔。

參、被告則以：

一、系爭土地屬非都市土地，使用分區為山坡地保育區，使用地類別為國土保安用地（詳乙證1），系爭土地原為農牧、林業及交通用地，係屬經內政部79年6月18日台（79）內營字第794626號函同意開發「新竹華城開發計畫」範圍內之土地

（詳乙證2），並經輔助參加人以83年6月15日府地用字第26326號函核准變更編定為國土保安用地（詳乙證3），系爭土地整體上係屬開發計畫之一部分，核與農業發展條例第3條第10款所稱保育使用之農業用地有別，尚無土地稅法第22條課徵田賦規定之適用，此經財政部99年函釋及農委會98年函釋在案（詳乙證4），被告乃依土地稅法第14條及財政部99年函釋規定，核定系爭土地併同原告其餘土地110年地價稅計14,563,102元，並無違法不當。

二、系爭土地係屬「新竹華城開發計畫」範疇內之土地，而該計畫係經區域計畫原擬定機關即內政部所受理審議，依據77年6月29日「非都市土地使用管制規則」規定，以及79年2月14日修正之「山坡地開發建築管理辦法」（現已更名為山坡地建築管理辦法）審議核定，經內政部79年6月18日台（79）內營字第794626號函同意開發，並經輔助參加人以83年6月15日府地用字第26326號函核准變更編定為國土保安用地，易言之，系爭土地整體上係屬開發計畫之一部分，一切作為均需配合該開發計畫之規範及核定之開發計畫用途使用，其與農業發展條例第3條第10款所稱保育使用之農業用地有別，自難有土地稅法第22條課徵田賦規定之適用，爰原告之主張系爭土地之法定地目為「國土保安用地」屬於農業用地，應依土地稅法第22條第1項、土地稅法施行細則第21條規定課徵田賦云云，顯係對相關規定之誤解。

三、本件「新竹華城開發計畫」之審核依據雖為「山坡地開發建築管理辦法」，但其審查條件及目的是否與現行「非都市土地開發審議作業規範」規定相同，觀之內政部於100年10月27日營署綜字第0000000000號函復（乙證5），開發案不論係依「山坡地開發建築管理辦法」或「非都市土地開發審議作業規範」規定審查，其審核之條件及目的性質均相同，皆係透過開發計畫之土地使用編定及管制以確保開發案及其周邊之基地安全與環境品質所為之要求，爰系爭土地經內政部依「山坡地開發建築管理辦法」審議通過，變更編定為國土保

安用地，其使用情形須依該開發計畫所核定之用途而為使用，性質上即為執行該開發計畫之一部分，與該開發計畫具有不可分離之關係，核與土地稅法第22條為保育之目的，獎勵農地農用之立法意旨有違，尚無課徵田賦之適用，爰被告參酌財政部99年函釋意旨，核定系爭土地按一般用地稅率核課地價稅，洵無不合。

四、原告訴稱被告引用財政部99年函釋規定核課地價稅，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云云，依司法院釋字第267號、第287號、第607號解釋意旨財政部為全國最高財稅主管機關，當法律條文適用發生疑義時，自得本於職責為符合立法意旨之闡釋，並自法規生效之日起有其適用。而財政部99年函釋即闡釋土地若因配合開發計畫所核定之用途，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，其與農業發展條例所謂為保育目的之農業用地有別，並無土地稅法第22條課徵田賦規定之適用，且該函釋意旨並未與土地稅法第22條規定相悖，自無違反法律保留原則，亦未不法增加納稅義務人之納稅義務，被告自得援引適用。此有最高行政法院106年度判字第728號判決及107年度裁字第2026號裁定意旨可資參照。

五、又原告主張系爭土地遭編定為「國土保安用地」，不論其編定原因為何，均因「國土保安之公益目的」之要求，導致其土地使用收益遭受重大限制，使其潛在收益能力遭受剝奪或重大喪失，僅能作為林地之農業使用，無法為其他用途之使用收益，自應核實認定，按照農地課稅云云，系爭土地於「新竹華城開發計畫」中，列為不可開發區或保育區，而編定為「國土保安用地」，以確保開發案及其周邊之基地安全與環境品質，為新竹華城住宅社區獲得建築用地所必須之土地，其雖屬不可開發區或保育區，卻有美化社區環境、淨化社區空氣及維護社區生態平衡，增加社區房屋附加價值、確保社區永續經營之實質經濟效益，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，是以，非如原告導因為果所稱，因編定為國土保安用地而無法開發，使土地使用收益遭受重大限制。且按土地稅法第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」，可知不課徵田賦之土地即應課徵地價稅，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，併予敘明。

六、另原告訴稱被告曾以94年5月17日新市稅地字地940007445號函認系爭土地應課徵田賦，並退還溢繳之地價稅，今又認系爭土地應課地價稅，自我矛盾且違反誠信原則乙節，本案系爭土地為原告自行申請開發「新竹華城開發計畫」範圍內之土地，於80年8月12日領有新竹市政府工務局80年8月9日核發之（80）工建雜地字380號雜項執照，核准開工日期為81年1月9日（詳乙證6，依財政部79年6月18日台財稅第790135202號函釋規定，是被告於81年開工次期（82年）起，改按一般用地稅率計課地價稅，原告於83年間始申請變更編定為國土保安用地。嗣94年3月14日原告申請明湖段499、647、677、679地號等4筆土地係非都市土地中之山坡保育區之國土保安用地，自82年迄92年均保持相思樹林，作農業使用，應課徵田賦，經被告會同農林、地政等相關單位共同會勘結果，上揭土地種植相思樹，係作農業使用課徵田賦。

七、故以，系爭土地因開發而申請變更編定為國土保安用地，是否符合農業用地相關規定，自應以農政單位之認定為準，而行政院農業委員會為全國最高農政主管機關，財政部依據農委會98年函釋規定，以99年函闡釋土地若因配合開發計畫所核定之用途，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，其與農業發展條例所謂為保育目的之農業用地有別，並無土地稅法第22條課徵田賦規定之適用，是系爭土地係原告因開發所需主動申請變更編定為國土保安用地，因整體上屬開發計畫之一部分，為社區整體開發所不可或缺，雖然名稱為國土保安用地，其實質用途已經是社區

住宅使用之目的，而非土地稅法第10條所稱事實上特定使用之意義的，不符合土地稅法第22條第1項前段所稱「非都市土地依法編定之農業用地」之要件，自無土地稅法第22條第1項課徵田賦之適用，被告遂自99年起依土地稅法第14條及財政部99年函釋規定改按一般用地稅率計課地價稅，固非無據。

八、至原告主張系爭土地之估價未為「專案估價」、「核實估價」，與未受限制鄰地合併估價，認定比照周邊已開發之社區土地，「視同住宅用地」課稅，未把握土地收益能力，違反實質課稅原則、量能課稅原則乙節，按內政部88年8月24日台（88）內地字第8885163號函規定、平均地權條例第15條、例第16條、第17條第1項規定，及參照最高行政法院96年判字第747號判決意旨，系爭土地編定為國土保安用地，其土地公告地價之評定，因事涉專業認定，自應以主管機關認定為準，且依上述法條規定，業需經本市地價及標準地價評議委員會評議、公告30日，土地所有權人未於公告期間申報地價者，以公告地價80% 為其申報地價。土地所有權人於公告期間申報地價者，其申報之地價超過公告地價120% 時，以公告地價120% 為其申報地價；申報之地價未滿公告地價80% 時，得照價收買或以公告地價80% 為其申報地價。

九、綜上所述，系爭土地原為山坡地保育區農牧、林業及交通用地，係原告為配合「新竹華城開發計畫」，而申請核准開發變更編定為國土保安用地，且該開發計畫業已分期開發為住宅社區，系爭土地縱仍種植樹木，仍屬該開發計畫之一部分，其與開發計畫具有不可分離之關係，非屬農業發展條例第3條第10款（與土地稅法第10條第1項規定相同）所定「為保育使用之農業用地」甚明，自無土地稅法第22條課徵田賦規定之適用，被告遂按土地稅法第14條及財政部99年函釋規定，核定系爭土地併同原告其餘土地110年地價稅14,563,102元，並無不合，此亦為最高行政法院106年度判字第728號判決及107年度裁字第2026號裁定所肯認等語。

十、並聲明：

（一）駁回原告之訴。

（二）訴訟費用由原告負擔。

肆、輔助參加人則以：

一、系爭土地不屬土地稅法第10條第1項、第22條規定核課田賦（目前停徵）之農業用地性質，此見解已為前訴訟確定判決所採，基於爭點效，本件即後訴法院自不應為與前訴訟判決相反之判斷：

本件訴訟爭點是否受前訴爭點效之拘束，依最高行政法院109年度上字第1136號判決所示要件判斷之：1、法院於確定判決理由中，就訴訟標的以外當事人所主張之重要爭點，本於當事人辯論之結果已為判斷。2、當事人就重要爭點於前訴訟已為充分之舉證及攻擊或防禦，而為適當完全之辯論，並由法院為實質之審理判斷。3、前後兩訴訟當事人同一。4、前訴訟就重要爭點之判斷非顯然違背法令。5、當事人於後訴訟未提出新訴訟資料足以推翻原判斷。並非單憑監察院之糾正案意見即可任意排除爭點效之適用，因此，既系爭土地是否屬土地稅法第10條第1項、第22條規定核課田賦（目前停徵）之農業用地，乃為經本院110年度訴字第732號確定判決及最高行政法院106年度判字第728號判決實質審理之重要爭點，而前揭判決之當事人與本件當事人完全相同，訟爭之系爭土地範圍亦均相同，雖前述歷次判決之程序標的為系爭土地不同年度之地價稅課稅處分，惟系爭土地依據新竹華城山坡地整體開發計畫所劃定之土地使用編定迄今並未曾變更，且上開重要爭點於前二訴訟中已經當事人為充分之舉證及攻擊或防禦，而為適當完全之辯論，並由法院為實質之審理判斷，即便原告所舉監察院之糾正案為後來才作成，惟其相關見解並無新增其他足以推翻原確定判決之論述，是基於前開確定判決之爭點效，本院即後訴法院，針對系爭土地是否屬土地稅法第10條第1項、第22條規定得核課田賦（目前

停徵）之農業用地性質之爭點，自不應為與前訴訟判決相反之判斷，原告前開所述，顯屬自己主觀之歧見，不足為採。

二、系爭土地位於系爭新竹華城山坡地整體開發計畫範圍內（屬住宅社區之開發）（丙證5），計畫內全部土地面積計30.9824公頃，變更編定前土地使用分區為山坡地保育區，編定種類計有農牧用地22筆（面積10.9846公頃）、林業用地4筆（面積18.1525公頃）、水利用地7筆（面積0.7566公頃）、丙種建築用地3筆（面積0.1352公頃、暫未編定9筆（含國有4筆）（面積0.9535公頃）（見丙證5第4-01頁）；變更編定後土地使用分區仍為山坡地保育區，土地編定類別則變更為丙種建築用地、交通用地、特定目的事業用地、遊憩用地及國土保安用地，並計劃興建住宅970戶，最大可容納人口9,536人，換言之，該區域原大部分面積多屬於不得建築且須維持低度利用之農牧、林業等用地，在透過開發計畫許可後將該區域變更為高密度使用之住宅社區，並為提供區域內完善之生活機能與品質，另規劃道路用地、幼兒園及托兒所用地、國小用地、商業中心、變電區、自來水用地、污水處理廠、兒童遊戲場、公園等交通設施、教育福利設施、文教設施、商業中心、公用事業設施、戶外遊樂設施及水土保持設施，但為減少高強度利用及大量人口引入造成當地交通、就學、汙染等外溢效應之社會成本，於許可變更時須依區域計畫法第15條之2規定規劃一定比例不得開發土地，如綠地之水土保持設施。職是故，部分即系爭土地之使用地類別變更為國土保安用地，以供綠地使用，乃係為配合開發計畫內自始即規劃提供自然保育及公共環境品質暨安全維護等效用等之需要，整體上仍屬該開發計畫之一部分且不可分離，即須受已核定開發計畫之拘束而應依開發計畫使用，與非都市土地使用管制規則第6條所定依照土地之「區位及自然條件」不適合開發利用而依規編定為國土保安用地之土地，在功能及性質上，顯均不應等同視之。

三、系爭土地之110年地價稅稅額業經被告於112年進行變更，亦即輔助參加人於112年間重新劃定系爭土地之地價區段並據以重新評定110年公告地價、公告土地現值，變更系爭土地之110年地價稅之稅基（課稅標準，即稅捐客體「財產（土地）」之量化標準「從價之公告地價」），被告乃據以重新核算系爭土地110地價稅稅額；且前開重新地價調查估計程序及結果均屬合法有據：

（一）輔助參加人係依本院110年度訴字第732號確定判決意旨，於112年召開地評會重新評議系爭土地之區段地價，並於112年9月14日以府地價字第00000000000號公告變更109年至111年公告地價。復且，被告以112年10月26日新市稅欠字第0000000000號函附更正後稅額通知行政執行署新竹分署並副知原告（丙證9），核此性質為「第二次裁決」之行政處分，原告就此並未爭訟，已生形式確定力（存續力）、構成要件效力等。

（二）輔助參加人於112年8月9日召開「新竹市112年第1次地價及標準地價評議委員會」（見輔助參加人可閱覽卷第155至160頁），會中輔助參加人向地評會提案討論系爭新竹華城整體開發計畫範圍內土地即新竹市「1589」地價區段，依據地價調查估計規則第18條規定綜合考量後，有無調整之必要，即是否維持原劃設（同一地價區段）或「挑出國土保安用地及交通用地另新增劃設1589-1地價區段」。

（三）經地評會委員針對土地編定之用地別、使用管制、利用現況、建築情形、未來發展等逐一檢視討論，評議過程中委員就地價區段劃設方式評予討論，經委員充分討論後，全體出席委員同意採方案二（見輔助參加人可閱覽卷第155至160頁），將「1589」地價區段改劃分為「1589」及「1589-1」地價區段，即將土地使用管制皆無建蔽率及容積率且使用性質較為相近之國土保安用地及交通用地，自原1589地價區段中劃出，另獨立劃設為1589-1地價區段，以

避免地價區段過於細碎；復因該1589-1區段內於109至112年間均無買賣及收益實例，亦無鄰近或適當地區使用分區或編定用地相同之地價區段，輔助參加人乃依據地價調查估計規則第21條第1項第2款後段及新竹市實施地價調查估計作業規定第10點第2項後段規定辦理，鑒於系爭土地係依系爭新竹華城山坡地整體開發計畫變更而來，應依開發計畫使用，亦即系爭土地係依新竹華城山坡地整體開發計畫所載內容變更編定為國土保安用地，目的係出於該開發計畫中尚針對提供居住用途之他種類用地需要（如住宅用地、公共設施用地等），相互具有依存關係，為符合該開發計畫之整體容許性所為規範安排，並非單純因系爭土地之使用實況或特性而為劃分，且依中央主管機關即農委會98年函釋所揭櫫之意旨，應認系爭土地之1589-1地價區段非屬區段地價估價報告表中之農業用地，爰以開發程度相近，建築利用型態、交通道路規劃近似等原則，就系爭土地之1589-1地價區段挑選適合之基準地價區段，其中109年選定基準地價區段為1589與1921區段（早安師院社區），經以住宅用地中之村里鄰住宅用地進行影響地價區域因素之分析以修正上開二個同為村里鄰住宅用地之基準地價區段後，擇定總修正較相近之1589區段調整價格；110年選定基準地價區段為1589與911-1區段（國家藝術園區北側、明湖路690巷東側、亞美加新城左側建築用地），經修正後擇定總修正較相近之1589區段調整價格；111年選定基準地價區段為1589與2105區段（微笑大院社區），經修正後擇定總修正較相近之1589區段調整價格；112年選定基準地價區段為1589與894-1區段（草湖社區），經修正後擇定總修正較相近之1589區段調整價格（相關地價區段勘查表、區段地價估價報告表、新竹市買賣實例調查估價表、影響地價區域因素分析明細表，詳見輔助參加人可閱覽卷第114頁以下），以上再提交地價評議委員會評

議（112年8月9日地評會會議紀錄，見輔助參加人可閱覽卷第155至160頁）。

（四）關於1589-1地價區段價評議表擬評現值、擬評公告地價區段計算方式（見輔助參加人可閱覽卷第151至154頁區段地價評議表），乃係依新竹市辦理影響地價區域因素評價基準明細表之2.影響村里鄰住宅用地地價區域因素評價基準明細表，將目標區段即1589-1地價區段勘查後，與總修正較相近之基準區段A即1589地價區段依修正因素調整，四捨五入至百位數計算而得區段地價（即查估現值、一般正常交易價值）後，另查1589-1地價區段係由1589地價區段內分割新增，遂參採1589地價區段即原地價區段之109年至112年公告土地現值或公告地價占查估現值比例，四捨五入至百位數計算而得擬評現值（即公告土地現值）、擬評公告地價（即公告地價）（109年至112年公告地價及公告土地現值區段地價評議表，見輔助參加人可閱覽卷第151至154頁區段地價評議表、第157頁附表2公告土地現值/地價區段地價評議表109年至112年）。輔助參加人後續於112年9月14日以府地價字第00000000000號公告變更109年至111年之公告地價（見丙證4；即本院卷二第57至60頁），其中系爭土地110年公告地價原為每平方公尺6,400元，變更為每平方公尺4,900元。

（五）綜上，原告聲稱輔助參加人係以農委會98年函釋為據逕以1589地價區段作為系爭土地所屬1589-1地價區段之比較基準云云，顯屬誤解；且原告以系爭土地實際上係作水土保持功能使用，僅能維持原始未開發之自然原貌，管制上與林業用地無異為由，主張不得以村里鄰住宅用地進行影響地價區域因素之修正云云，顯係未考量系爭土地依新竹華城山坡地整體開發計畫變更編定為國土保安用地之目的，不足為採。另原告所舉內政部104年1月30日台內字第0000000000000號令，乃係針對「土地徵收補償市價查估」所作成，其估價方式屬宗地估價，與本件係針對公告地價及公

告土地現值進行區段估價，兩者估價方式及目的完全不同，自無參酌之餘地，是原告據以主張系爭土地應以農業用地或其他用地來分析影響地價因素云云，顯於法有所誤解，不足採憑。此外，系爭土地依新竹華城山坡地整體開發計畫所載內容編定為國土保安用地部分，依非都市土地開發審議作業規範第17點規定，基地開發應保育與利用並重，其主要功能及目的係為確保國家藝術園區「區內」之自然淨化空氣、涵養水源及平衡生態，並不及於區外，至系爭開發計畫範圍外之土地（如原告所述基地內之裡地及東側山谷等），在未依法變更土地使用編定之情形下，依土地使用管制本不得變動原自然地形貌及使用方式，並非如原告所稱係為與系爭土地中之國土保安用地共同達到確保系爭國家藝術園區內、外水土保持之目的而刻意維持不變，是原告聲稱由系爭開發計劃案之說明書內容可證系爭土地之國土保安用地功能外溢至國家藝術園區外之廣大公眾云云，顯屬雄辯，殊難採憑。

（六）此外，原告聲稱輔助參加人作成之影響地價區段因素分析明細表有多處應予更正云云，實則，輔助參加人104年08月19日訂定新竹市影響地價區域因素評價基準均係按內政部103年7月7日台內地字第00000000000號令「影響地價區域因素評價基準」規定訂定，並無原告所陳違背法定程序之情事，且依據上開基準第3點直轄市或縣（市）地政機關應依各主要影響項目細項，由各縣市政府於規定最大影響內，修正估計目標地價區段之區段地價，故輔助參加人針對上開影響地價區段因素各修正細項之等級認定具有專業之判斷餘地，非原告僅憑個人主觀意見即得指摘推翻者；第查，原告主張應更正之依據，並非援引村里鄰住宅用地之地價區段因素評價基準明細表，而係援引普通住宅用地之地價區段因素評價基準明細表，已有違誤，究其實關於各修正細項等級之評定，應依據評價基準明細表之「備註」欄判斷，原告針對使用分區等級之判斷，顯與備

註欄所示標準不符，再者，系爭土地所在地區依當地建築管理相關規定並無禁止或限制建築情形，故原告以系爭土地之實際使用狀況為等級之評斷，顯乏論據，此外，有關自然條件之景觀、地勢及其他影響因素部分，原告之主張均係涉出於自己主觀之評價，尚難據以推論輔助參加人之等級評價及修正比例屬違法。

（七）原告援引之監察院112年6月9日函所附調查意見、監察院112年6月12日公告所附糾正案文，所涉當事人為矽谷學校財團法人新竹市矽谷國民中小學（下稱矽谷國小），且係涉及土地增值稅補徵、罰鍰及地價區段劃分之爭議，惟此與本件當事人（原告）及地價稅課稅處分爭議，並不相同，即便針對地價區段劃分部分，其所指摘輔助參加人將系爭新竹華城社區山坡地開發案範圍內屬國土保安用地之系爭土地與屬丙種建築用地之其他土地劃分為同一地價區段（即青草湖國家藝術園區，1589地價區段），並據以估算區段地價之情形，業已因輔助參加人於112年間重新劃分地價區段及評定區段地價，且據以更正系爭土地109年至111年之公告地價及公告土地現值而不存在，故監察院相關書面所持意見，於本件自無參酌之餘地。

（八）綜上，輔助參加人針對系爭土地即1589-1地價區段選定基準地價區段，必須依新竹市實施地價調查估計作業規定第10點第2項規定辦理，即於鄰近或適當地區選取2個以上使用性質類似或其他地價區段之區段地價，作為基準地價區段，並非得任意擇定。系爭土地位於新竹市東區，已完全依開發計畫使用，與新竹火車站直線距離約3.5公里，車程距離約5公里，時程約15分鐘，生活機能完善，亦屬新竹市地價相對較高區域，以新竹市幸福宜居網查詢新竹市107年9月至108年9月之實價登錄土地買賣交易價格全市一覽均價圖（丙證7），系爭土地周圍均價約為每坪21.7萬可證，又原告所舉「香山華城社區開發計畫」，係位於新竹市香山區，鄰近新竹縣與苗栗縣，與新竹火車站直線距

離約10公里，車程距離約13.2公里，時程約25分鐘，與本市市區相差甚遠，且僅部分土地依開發計畫使用，生活機能相對缺乏，為新竹市地價相對較低區域，再以前開查詢圖示，可知系爭土地周圍均價約為每坪3.8萬；又查100年地價稅之稅基與109年相同，其買賣實例調查期間為107年9月2日至108年9月1日間，香山華城社區開發範圍內之地價區段並無買賣或收益實例，依地價調查估計規則第21條及上開作業規定第10點第2項規定，無買賣或收益實例之地價區段所選取之基準區段，需為有買賣或收益實例估計正常單價之區段，故香山華城開發計畫並不得作為系爭土地之基準地價區段。據此，香山華城社區開發計畫無論依法規或相關區位及發展程度均不得作為系爭地價區段之基準地價區段，原告前開所述，顯係出於自己主觀之歧見，欠缺法規依據，自不足採。

四、末查，原告乃系爭新竹華城山坡地整體開發計畫案之主要推動者，其對於開發計畫內各土地用途變更編定之緣由知之甚詳，在該開發計畫經內政部同意開發後，原告原係將開發計畫範圍內編定為丙種建築用地之土地移轉予建商，編定為國土保安用地之系爭土地及編定為交通用地之其他土地捐贈予矽谷國小，嗣因矽谷國小未按捐贈目的使用受贈土地，遭被告補徵高額之土地增值稅及罰鍰，矽谷國小為免履行前開土地增值稅及罰鍰之繳納義務，乃提起確認捐贈無效訴訟，並據以將捐贈土地之所有權塗銷，其中系爭土地即回復登記為原告所有，被告乃對原告補課系爭土地自99年至今之地價稅，惟前揭系爭土地所有權之變動情形，實非輔助參加人估算系爭土地公告地價時所需考量者，倘若原告因此認為地價稅負擔過重，該情亦係肇因於可歸責於其本身及矽谷國小之事由，且原告並非不得向稅捐稽徵機關申請延期或分期繳納，是原告聲稱其僅持有經濟效益較低之系爭土地卻要負擔與丙種建築用地公告地價相當之地價稅云云，實屬旁論，不足採憑等語。

五、並聲明：

（一）駁回原告之訴。

（二）訴訟費用由原告負擔。

伍、兩造不爭之事實及兩造爭點：

如事實概要欄所述之事實，業據提出系爭土地查詢資料（見本院卷一第187至192頁）、新竹華城開發計畫說明書（見本院卷二第345至368頁）、內政部79年6月18日台（79）內營字第794626號函（見本院卷一第193至197頁）、輔助參加人83年6月3日八三府地用字第80259號函（見本院卷一第203至205頁）、輔助參加人83年6月15日八三府地用字第26326號函（見本院卷一第199至201頁）、繳款書（見本院卷一第51頁）、復查決定（見本院卷一第53至63頁）、訴願決定（見本院卷一第67至71頁）、新竹市109年公告土地現值地價區段地價評議表（見輔助參加人卷第151頁）、新竹市辦理影響地價區域因素評價基準明細表（見本院卷二第287至343頁）、地價區段勘查表、區段地價估價報告表（有買賣或收益實例）、區段地價估價報告表（無買賣或收益實例）、買賣實例調查估價表、影響地價區域因素分析明細表（住宅用地）（見輔助參加人卷第114至150頁）、新竹市110年公告土地現值區段地價評議表（見輔助參加人卷第152頁）、新竹市111年公告土地現值地價區段地價評議表（見輔助參加人卷第153頁）、新竹市112年公告土地現值區段地價評議表（見輔助參加人卷第154頁）、新竹市112年第1次地評會會議紀錄及簽到簿（見輔助參加人卷第156頁、第158至160頁）、輔助參加人112年9月14日府地價字第00000000000號公告（見本院卷二第57至60頁）等本院卷、輔助參加人卷所附證物為證，其形式真正為兩造所不爭執，堪信為真，兩造之爭點厥為：

一、系爭土地經依法編定為國土保安用地，是否符合土地稅法第10條第1項、第22條應核課田賦之農業用地性質？

二、倘被告就系爭土地得核課110年度地價稅，原告有無請求作成「應按不得逾系爭土地110年度公告地價之16%」作成核課地價稅處分之請求權？系爭土地110年度地價稅之稅基所參據之公告地價評定，有無審究必要？

陸、本院之判斷：

一、按111年6月22日修正公布、112年8月15日施行之行政訴訟法施行法第1條、第18條分別規定：「本法稱修正行政訴訟法者，指與本法同日施行之行政訴訟法；稱舊法者，指修正行政訴訟法施行前之行政訴訟法。」、「修正行政訴訟法施行前已繫屬於高等行政法院之通常訴訟程序或都市計畫審查程序事件，於修正行政訴訟法施行後，依下列規定辦理：一、尚未終結者：由高等行政法院依舊法審理。其後向最高行政法院提起之上訴或抗告，適用修正行政訴訟法之規定。二、已終結者：（一）其向最高行政法院提起之上訴或抗告，適用舊法之規定。（二）最高行政法院為發回或發交之裁判者，應依修正行政訴訟法第一百零四條之一或第二百二十九條規定決定受發回或發交之管轄法院。受發回或發交之高等行政法院或地方行政法院應依修正行政訴訟法審理。」準此，本件為修正行政訴訟法施行前已繫屬於高等行政法院，而於修正行政訴訟法施行後尚未終結之通常訴訟程序事件，除有特別規定外，應適用舊法即修正施行前之行政訴訟法（下稱修正前行政訴訟法）規定，合先敘明。

二、本件應適用之法條與法理：

（一）土地稅法第2條第1項規定：「本法之主管機關：在中央為財政部；在直轄市為直轄市政府；在縣（市）為縣（市）政府。」

（二）土地稅法第3條第1項第1款規定：「地價稅或田賦之納稅義務人如左：一、土地所有權人。」

（三）土地稅法第10條第1項第1款規定：「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。」

（四）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。」

（五）土地稅法第15條規定：「（第1項）地價稅按每一土地所有權人在每一直轄市或縣（市）轄區內之地價總額計徵之。（第2項）前項所稱地價總額，指每一土地所有權人依法定程序辦理規定地價或重新規定地價，經核列歸戶冊之地價總額。」

（六）土地稅法第22條第1項規定：「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。」

（七）土地稅法施行細則第21條規定：「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。」

（八）以下函釋為執行土地稅法第22條規定之技術性、細節性內容之闡示，與立法意旨相符，且未逾越該法之限度，承理該具體個案之行政機關予以適用，自無違誤：

1、財政部99年函釋：【說明：一、依據行政院農業委員會98年12月16日農企第0980167116號函辦理（如附影本），並復前貴處98年5月8日新縣稅土字第0000000000號函及98年6月22日新縣稅土字第0000000000號函。二、查行政院農業委員會上揭函釋，依非都市土地開發審議作業規範審議通過之基地，經變更編定為國土保安用地者，於土地移轉時，應不予核發農業用地作農業使用證明書；且系爭土地

前經該會准予核發農業用地作農業使用證明書之97年7月7日農企字第0000000000號函應停止適用。本案互○股份有限公司申報移轉所有有新竹縣○○鄉○○○段○○○小段187-4地號等11筆土地，自無土地稅法第39條之2規定不課徵土地增值稅之適用。另該會亦釋示依非都市土地開發審議作業規範審議通過之高爾夫球場、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，則系爭土地尚無土地稅法第22條規定課徵田賦之適用。】

2、農委會98年函釋：【說明：一、依據財政部98年10月22日台財稅字第00000000000號函辦理。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以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。四、綜上，依上開審議規範審議通過之高爾夫球場、住宅社區、遊憩設施區、工業區等開發計畫，其土地經變更編定為國土保安用地者，整體性質上仍認屬該開發計畫之一部分，應依該審議規範規定及經核

定之開發計畫之用途使用。其與農業發展條例所稱保育使用之農業用地有別，故該等土地於移轉時，不宜核發農業用地作農業使用證明書。五、另本會97年7月7日農企字第0000000000號復新竹縣政府函、95年12月26日農企字第0000000000號復屏東縣政府函及94年9月26日農企字第0000000000號復南投縣政府函停止適用。】

三、先位聲明部分，系爭土地經依法編定為國土保安用地，尚與土地稅法第10條第1項、第22條應核課田賦之農業用地性質不符：

（一）查系爭土地屬非都市土地，使用分區為山坡地保育區，使用地類別為國土保安用地，原為農牧、林業及交通用地，係經內政部79年6月8日台（79）內營字第794626號函同意開發「新竹華城開發計畫」範圍內之土地，並經輔助參加人83年6月15日府地用字第26326號函核准變更編定為國土保安用地，系爭土地整體上屬開發計畫之一部分，核與農業發展條例第3條第10款所稱保育使用之農業用地有別，無土地稅法第22條課徵田賦規定之適用，被告按一般用地稅率，核定系爭土地併同原告其餘土地110年地價稅，本院經核尚無不合。

（二）原告雖主張被告94年5月17日曾認本件系爭土地中之499、647、677、679地號土地經會勘確認為農業使用，應課徵田賦，並退還溢繳之地價稅與利息（見甲證3）。嗣認系爭土地在財政部99年函釋作成後已無法課徵田賦。增加平均地權條例、區域計畫法、土地稅法等相關法令所無限制且未受上述法令授權，並將國土保安用地區分為配合開發計畫核定通過與否、屬於開發計畫一部份與否，以作為是否課徵田賦之差別待遇，皆與土地稅法等法令不符，違反憲法第19條之租稅法律主義，亦違反納稅者權利保護法第3條第3項規定。又其忽略系爭土地實質上為典型「農業用地」，違反納稅者權利保護法第7條第1項規定及實質課稅原則。監察院對輔助參加人所作112財正0006號糾正案，

已明白否定財政部99年函釋課徵系爭土地地價稅的見解，性質上屬於推翻本院110年度訴字第732號判決及最高行政法院106年度判字第728號確定判決，即不得援引先前之判決主張就此爭點有何爭點效之適用云云。

（三）惟按區域計畫法第15條第1項規定：「區域計畫公告實施後，不屬第11條之非都市土地，應由有關直轄市或縣（市）政府，按照非都市土地分區使用計畫，製定非都市土地使用分區圖，並編定各種使用地，報經上級主管機關核備後，實施管制。變更之程序亦同。其管制規則，由中央主管機關定之。」依此規定授權訂定之非都市土地使用管制規則第2條規定：「非都市土地得劃定為特定農業、一般農業、工業、鄉村、森林、山坡地保育、風景、國家公園、河川、特定專用等使用分區。」第3條規定：「非都市土地依其使用分區之性質，編定為甲種建築、乙種建築、丙種建築、丁種建築、農牧、林業、養殖、鹽業、礦業、窯業、交通、水利、遊憩、古蹟保存、生態保護、國土保安、墳墓、特定目的事業等使用地。」第4條規定：「非都市土地之使用，除國家公園區內土地，由國家公園主管機關依法管制外，按其編定使用地之類別，依本規則規定管制之。」核以上規定在規範非都市土地之使用分區之劃定及使用地之編定。因之，土地稅法第22條第1項前段所稱之「非都市土地依法編定之農業用地」，除首應合於該法第10條所稱之「農業用地」外，尚應合於「依法編定」之要件，即應依區域計畫法及非都市土地使用管制規則而為之編定。又土地稅法第10條第1項對於農業用地業已加以定義為：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……保育使用者。」亦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時，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。財政部99年1月7日函釋，略謂「依非

都市土地開發審議作業規範審議通過之基地，經變更編定為國土保安用地者，於土地移轉時，應不予核發農業用地作農業使用證明書。……依非都市土地開發審議作業規範審議通過之高爾夫球場、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。」，經核與前開法律意旨無違，亦未增加法律所無限制（最高行政法院106年度判字第728號確定判決意旨參照），是於前揭確定判決未經「再審判決廢棄」、「最高行政法院大法庭裁定改變見解」或經「司法院憲法法庭認定違憲」前，被告自得參據而為地價稅之核課。至監察院對輔助參加人所作112財正0006號糾正案，尚無推翻前揭最高行政法院106年度判字第728號確定判決之效力，合先敘明。

（四）查系爭土地為系爭開發計畫內之土地，於系爭開發計畫第4章土地使用計畫說明書，其中4-2土地使用分區表，就使用分區計分為住宅用地、道路用地、公共設施、公用設備、公園綠地（其中包含綠地《保護區》）5類，4-3土地使用編定則列載：「為配合本區之土地使用計畫，本社區開發完成後，其原編定之土地需配合變更其編定，並依其用地進行管制。……積極地進行居住人口得管制，以強化社區之公共服務水準及品質。」土地使用種類中之綠地（保護區），亦載明應變更土地編定類別為「國土保安用地」、土地用途為「水土保持設施—保護區」，4-4土地使用計畫與地形之關連性，亦說明：「……至於地形陡峭處則保留不予開發或小規模整理成綠地，以維護水土保持」，並有系爭開發計畫說明書（含變更計劃說明書）影本1份在卷可按（見原處分卷第49-68頁）。綜觀系爭開發計劃內容，可知系爭土地經編定為國土保安用地，乃係出

於開發計畫中尚針對提供居住用途之他種類用地需要（如本件之住宅用地、公共設施用地等，見原處分卷第41-48頁），為符合開發計畫之整體容許性所為規劃安排，並非單純因系爭土地之使用實況或特性而為劃分，系爭土地之使用既須另受系爭開發計畫之規劃安排所拘束，與一般使用分區編定僅限於農業或農業相關使用之內涵，應有不同。再參酌89年1月26日增訂之區域計畫法第15條之1第1項第2款針對完成通盤檢討公告實施後，不屬同法第11條之非都市土地，符合非都市土地分區使用計畫者，尚得「為開發利用，依各該區域計畫之規定，由申請人擬具開發計畫，檢同有關文件，向直轄市、縣（市）政府申請，報經各該區域計畫擬定機關許可後，辦理分區變更。」第15條之2第1項第3款並規定：「依前條第1項第2款規定申請開發之案件，經審議符合左列各款條件，得許可開發：……三、對環境保護、自然保育及災害防止為妥適規劃者。」第15條之2第2項授權訂定之非都市土地開發審議作業規範（84年3月27日修正發布前，另有非都市土地山坡地住宅區開發審議規範之援用），其中第17點（108年10月15日修正發布）亦揭示：「基地開發應保育與利用並重，並應依下列原則，於基地內劃設必要之保育區，以維持基地自然淨化空氣、涵養水源、平衡生態之功能：……。」第19點規定：「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，亦不得列為其它開發申請案件之開發基地。」雖然系爭開發計畫經核准時，前開規定尚未制定，惟後續開發計畫之延續暨履行等仍有適用空間，而由前開規定所揭示規定目的，對於開發案件範圍內有不可開發或保育區之情形，對該部分土地之使用編定及管制，本質即為確保開發案及其周邊之基地安全與環境品質，仍甚為明確；易言之，關於住宅社區之開發計畫，計畫中部分土地經列為不可開發或保育區而變更編定為國土保安用地者，整體上仍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，配合開發計畫內自始即規劃不同用途之住宅用地等之需要，提供自然保育及公共環境品質暨安全維護等效用，此須依開發計畫使用且不可分離之結果，系爭土地自已無從實際作為農業或與農業有關使用，揆諸前規定意旨及說明，如此土地使用之本質，核與農業發展條例所稱保育使用之農業用地有別，亦與作農業使用之農業用地課徵田賦之意旨不合，當無土地稅法第22條關於課徵田賦規定之適用；被告援引財政部99年1月7日函釋而不予適用土地稅法第22條規定，並依同法第14條等規定，以原處分就系爭土地核課110年度地價稅，自亦無原告所稱違反憲法第19條之租稅法律主義、納稅者權利保護法第3條第3項規定、第7條第1項規定、實質課稅原則等違誤。原告先位聲明主張系爭土地屬於課徵田賦之情形，尚不足採，應予駁回。

四、備位聲明部分，原告並無請求「被告應作成不得逾系爭土地110年度公告地價16%之地價稅課稅處分」之實體上請求權，系爭土地110年度地價稅之稅基所參據之公告地價評定程序有無違誤，並無審究必要：

（一）按否准處分之課予義務訴訟類型乃人民因中央或地方機關對其依法申請之案件，予以駁回，認為其權利或法律上利益受違法損害者，經依訴願程序後，得向行政法院提起請求該機關應為行政處分或特定內容行政處分之訴訟。其訴訟目的在於取得其依法申請之行政處分或特定內容之行政處分，而非在於撤銷否准處分，故其訴之聲明通常除請求判命被告機關應作成原告所申請內容之行政處分外，另附屬聲明請求將訴願決定及否准處分均撤銷，惟並不構成撤銷訴訟與課予義務訴訟之合併。當原告所提起之課予義務訴訟具備訴訟成立要件，行政法院即應先實體審理課予義務訴訟本案聲明有無理由，並以原告所主張之請求權基礎於裁判時是否有效存在為斷，當課予義務訴訟有理由時，則行政法院判決主文除依情形分別適用行政訴訟法第200

條第3款或第4款規定之方式判決外，因其亦具有排除否准處分之效力，實務上併諭知將其附屬聲明之訴願決定及否准處分均撤銷，以求法律關係明確，避免存在一個與判決主旨不符之否准處分（最高行政法院107年度判字第63號判決意旨參照）。原告提起之課予義務訴訟，本院即應先實體審究課予義務訴訟本案聲明有無理由，並以原告所主張之請求權基礎於裁判時是否有效存在為斷，當課予義務訴訟本案聲明有理由時，始得依情形分別適用行政訴訟法第200條第3款或第4款規定之方式判決，併諭知將其附屬聲明之訴願決定及原處分均撤銷。

（二）本件原告備位聲明第1項之理由乃主張系爭土地110年度公告地價評定程序有誤，致公告地價過高，故訴願決定及原課稅處分均應撤銷。備位聲明第2項之理由乃主張系爭土地110年度公告地價評定程序有誤，致公告地價過高，應類推適用相關財政部綜合所得稅法「公共設施保留地捐贈」減免函令，以1589地價區段之16%計算1589-1區段之地價，備位聲明第2項故而請求判決「被告應作成不得逾系爭土地110年度公告地價16%之地價稅課稅處分」。惟查原處分及訴願決定是否撤銷，乃取決於課予義務訴訟本案聲明有無理由，已如前述，本件原告上開主張所援引欲類推適用之財政部函釋，均為針對綜合所得稅有關以非現金財產捐贈列報扣除金額中，公共設施保留地或經政府闢為公眾通行道路之土地列報列舉扣除金額之認定標準，即以捐增時之「公告土地現值」16%計算列舉扣除額，此與地價稅之稅基即「公告地價」之計算無涉，且就公共設施保留地地價之計算依平均地權條例施行細則第63條及內政部92年10月27日台內地字第0000000000號令訂定「公共設施保留地地價加權平均計算方式須知」規定，公共設施保留地係以毗鄰各非公共設施保留地區段地價乘以各區段線長度，再除以總長度，加總計算公共設施保留地區段地價，原告主張以丙種建築用地公告現值之16%計算，已與前揭

公共設施保留地地價之計算方式不符，更何況系爭土地並非作為「公共設施保留地」使用，顯無類推適用之餘地，是縱可認定系爭土地110年度公告地價評定程序有誤（致公告地價過高），亦無從依110年度土地公告地價16%來課處地價稅，更無可能作成「不逾110年度公告地價16%之地價稅課稅處分」，則原告備位聲明第2項求判決「被告應作成不得逾系爭土地110年度公告地價16%之地價稅課稅處分」，即為無理由，應予駁回，是原告再爭執系爭土地110年度公告地價評定程序有誤（「不可比照鄰地地價」、「1589地價區段之丙種建築用地，不得作為1589-1地價區段之基準區段」、「系爭土地地價勘查表內容，其中使用分區（使用地類別）欄中，僅列載丙種建築用地1類」，「用以比較之買賣實例調查估價表事例，均為丙種建築用地之買賣價值」、「未依地價查估規則第21條第2項規定，詳細填載決定區段地價」、「地價勘查表就土地利用現況，並無系爭開發計畫整體性為影響因素之評估資料」、「系爭土地109年度之公告地價、申報地價，未經系爭地評會依法審議」、「公告地價過高」），縱使屬實，被告亦無從依「不逾系爭土地110年度公告地價16%」來課處地價稅，均與「備位聲明第2項課予義務訴訟為無理由」之結果無影響，易言之，原告主張「系爭土地110年度公告地價評定程序有誤」，無論是否屬實，均與判決結果無影響，已無權利保護必要，自不必再予審究，而原告備位聲明第2項之課予義務訴訟既無理由，自不必諭知將其附屬備位聲明第1項之訴願決定及原處分均撤銷。本件原告備位聲明亦為無理由，應予駁回。

五、綜上，原處分並無違誤，訴願決定予以維持，亦無不合。原告訴請撤銷，另先位聲明第2項請求應作成課徵田賦之處分，備位聲明第2項請求應按不得逾系爭土地110年度公告地價之16%作成核課地價稅之處分，均為無理由，應予駁回。

六、兩造其餘攻擊防禦方法均與本件判決結果不生影響，故不逐一論述，併此敘明。

據上論結，本件原告之訴為無理由，依行政訴訟法第98條第1項前段，判決如主文。

中　　華　　民　　國　　114　　年　　5　　月　　29　　日

審判長法　官　陳心弘

法　官　林妙黛

法　官　畢乃俊

一、上為正本係照原本作成。

二、如不服本判決，應於送達後20日內，向本院高等行政訴訟庭提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內補提理由書；如於本判決宣示或公告後送達前提起上訴者，應於判決送達後20日內補提上訴理由書（均須按他造人數附繕本）。

三、上訴未表明上訴理由且未於前述20日內補提上訴理由書者，逕以裁定駁回。

四、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項第3款）。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.上訴人或其代表人、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、副教授者。 2.稅務行政事件，上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備會計師資格者。 3.專利行政事件，上訴人或其代表人、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者。

(二)非律師具有右列情形之一，經最高行政法院認為適當者，亦得為上訴審訴訟代理人	1.上訴人之配偶、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，具備會計師資格者。 3.專利行政事件，具備專利師資格或依法得為專利代理人者。 4.上訴人為公法人、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者。
是否符合(一)、(二)之情形，而得為強制律師代理之例外，上訴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　　114　　年　　5　　月　　29　　日

書記官　李依穎