

臺北高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第五庭

112年度訴字第1094號

115年1月15日辯論終結

原告 王耀星 律師（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 潘芬芳

陳達志

輔助參加人 新竹市政府

代表人 高虹安（市長）

訴訟代理人 詹繡菊

蔡進良 律師

董彥革 律師

上列當事人間地價稅事件，原告不服新竹市政府中華民國112年7月7日112年訴字第11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

壹、程序方面

本件訴訟進行中，原告鄭蔡招琴於民國113年4月19日死亡（甲證12），茲據原告鄭蔡招琴之遺產管理人王耀星律師具狀聲明承受訴訟（本院卷2第453-454、447-449頁）；又輔助參加人之代表人即市長高虹安於113年7月26日停職，由副

01 市長邱臣遠代理市長職務，嗣市長高虹安於114年12月18日  
02 復職，並據其等具狀聲明承受訴訟（本院卷2第417-418、42  
03 7、429頁、本院卷3第267-268、279、281頁），均核無不  
04 合，應予准許。

05 貳、實體方面

06 一、爭訟概要：

07 (一)原告所有新竹市明湖段499、647、677、679、680地號（重  
08 測前為青草湖段1008、703-17、998-8、998-10、618-32地  
09 號）及499-1地號（分割自499地號）等6筆土地（下分稱其  
10 地號土地，並合稱系爭土地），使用分區為山坡地保育區，  
11 使用地類別為國土保安用地，系爭土地原為農牧、林業及交  
12 通用地，屬內政部79年6月18日台□內營字第794626號函同  
13 意開發「新竹華城開發計畫」（下稱系爭計畫）範圍內之土  
14 地，並經輔助參加人以83年6月15日府地用字第26326號函  
15 （下稱83年6月15日函）核准變更編定為國土保安用地，屬  
16 系爭計畫之一部分，與農業發展條例第3條第10款所稱保育  
17 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  
18 適用，此經財政部99年1月7日台財稅字第09804765270號函  
19 釋（下稱99年1月7日函釋）及改制前行政院農業委員會（下  
20 稱農委會）98年12月16日農企字第0980167116號函釋（下稱  
21 98年12月16日函釋）在案，被告乃依土地稅法第14條規定，  
22 按一般用地稅率，核定系爭土地併同原告所有其餘11筆土地  
23 之111年度地價稅為新臺幣（下同）14,827,468元（下稱原  
24 處分），原告不服原處分關於核課系爭土地111年度地價稅  
25 部分，申請復查，未獲被告112年2月18日新市稅法字第1110  
26 022162號復查決定書變更（下稱復查決定），提起訴願，亦  
27 遭輔助參加人以112年7月7日112年訴字第11號訴願決定書決  
28 定訴願駁回（下稱訴願決定），原告仍不服，於是提起本件  
29 行政訴訟。

30 (二)嗣於本件訴訟中，輔助參加人以112年9月14日府地價字第11  
31 201391821號公告（下稱112年9月14日公告）更正系爭土地1

09年至112年新竹市1589、1589-1地價區段範圍暨新竹市明湖段497地號等74筆土地（含系爭土地）之公告現值、109年及111年公告地價，新竹市地政事務所（下稱竹市地政所）並據以辦竣新竹市1589-1地價區段範圍內之新竹市明湖段497地號等74筆土地（含系爭土地）之地價更正，且以112年9月19日新地價字第1120008012號函（下稱112年9月19日函）通知被告，被告乃據此更正原告111年地價稅應納稅額為11,329,601元（即減少稅額3,478,752元），並於112年9月27日依財政部80年11月14日台財稅第800403510號函釋，以112年10月26日新市稅欠字第1126210568號函知法務部行政執行署新竹分署（下稱新竹執行分署）依更正後之109年至111年地價稅額執行，並副知原告（下稱系爭函）在案。

## 二、原告起訴主張及聲明：

### （一）主張要旨：

- 1.原告所有之系爭土地皆為國土保安用地，並為「國土保安之公益目的」土地，依土地稅法第22條第1項、土地稅法施行細則第21條規定，應課徵田賦，被告亦曾以94年5月17日新市稅地字地940007445號函（下稱94年5月17日函）認其中499、647、677、679地號土地應課徵田賦，又無相關法律規定國土保安用地應課徵地價稅，被告現卻將整體開發案中國土保安用地排除農業使用課徵田賦之範圍，認系爭土地應課地價稅，違反租稅法定主義、法律保留原則、核實課稅原則、量能課稅原則、誠信原則、不當連結禁止原則及比例原則，原處分就關於課徵系爭土地111年地價稅部分，自屬違法。
- 2.又輔助參加人雖以112年9月14日公告更正系爭土地所屬1589-1地價區段之109年至111年公告現值及109年及111年公告地價，但對於1589-1地價區段之劃分及估價上，並未依據地價調查估價規則為之，而有違反正當程序之瑕疵，此由監察院於114年5月12日提出之114財調19「監察院全國非都市土地住宅社區國土保安用地課稅與地價查估疑義案」調查報告（下稱114年調查報告），仍將系爭土地列為調查重點，益

見被告就系爭土地課徵111年地價稅時，並未「專案估價」及「核實估價」，亦屬違法。

(二)聲明：

訴願決定及原處分（含復查決定及系爭函更正原告111年地價稅額部分）關於課徵原告所有系爭土地111年地價稅部分均撤銷。

三、被告答辯及聲明：

(一)答辯要旨：

- 1.系爭土地於系爭計畫中，列為不可開發區或保育區，而編定為「國土保安用地」，以確保系爭計畫之開發案及其周邊基地安全與環境品質，亦為「國家藝術園區」住宅社區（下稱系爭社區）獲得建築用地所不可或缺，足見系爭土地雖屬不可開發區或保育區，但卻為成就系爭社區之建築開發計畫以取得住宅建築用地所必須。財政部依據農委會98年12月16日函釋，以99年1月7日號函釋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，是系爭土地既為原告因系爭計畫之開發案所需，而主動申請變更編定為國土保安用地，因其整體上屬開發計畫之一部分，而為系爭社區整體開發所需，雖然名稱為國土保安用地，但其實質用途已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，與土地稅法第22條第1項前段所稱「非都市土地依法編定之農業用地」之要件不符，自無土地稅法第22條第1項課徵田賦規定之適用。是被告自99年起依土地稅法第14條及財政部99年1月7日函釋規定改按一般用地稅率計課地價稅，於法有據。
- 2.被告係依輔助參加人112年9月14日公告及竹市地政所112年9月19日函，就系爭土地按地價調查估計規則綜合考量更正公告地價，據以減少系爭土地因公告地價調整而減少之稅額3,478,752元，並以系爭函更正原告111年地價稅稅額，於法亦

01 無不合，原處分關於課徵系爭土地111年地價稅部分，並未  
02 違反租稅法定主義、法律保留原則、核實課稅原則、量能課  
03 稅原則、誠信原則、不當連結禁止原則及比例原則。

04 (二)聲明：

05 原告之訴駁回。

06 四、輔助參加人陳述要旨：

07 (一)系爭土地係依系爭計畫所載內容變更編定為國土保安用地，  
08 目的係出於系爭計畫中尚針對提供居住用途之他種類用地需  
09 要(如住宅用地、公共設施用地等)，為符合系爭計畫之整體  
10 容許性所為之規範安排，並非單純因系爭土地之使用實況或  
11 特性而為劃分；換言之，系爭土地之使用尚須受系爭計畫整  
12 體開發計畫之規劃安排所拘束，與一般使用分區編定僅限於  
13 農業或農業相關使用之內涵，應有不同，自不屬土地稅法第  
14 10條第1項、第22條規定核課田賦(目前停徵)之農業用地性  
15 質，上開見解，並為前訴訟即本院110年度訴字第732號確定  
16 判決所採，基於爭點效，本件即後訴法院，不應為與前訴訟  
17 判決相反之判斷。

18 (二)系爭計畫範圍內土地，原大部分面積多屬於不得建築且須維  
19 持低度利用之農牧、林業等用地，在透過系爭計畫許可後，  
20 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  
21 善之生活機能與品質，另規劃道路用地、幼兒園及托兒所用  
22 地、國小用地、商業中心、變電區、自來水用地、污水處理  
23 廠、兒童遊戲場、公園等交通設施、教育福利設施、文教設  
24 施、商業中心、公用事業設施、戶外遊樂設施及水土保持設  
25 施，並為減少高強度利用及大量人口引入造成當地交通、就  
26 學、汙染等外溢效應之社會成本，於許可變更時須依區域計  
27 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  
28 水土保持設施。職是故，部分即系爭土地之使用地類別變更  
29 為國土保安用地，以供綠地使用，乃為配合系爭計畫內自始  
30 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  
31 需要，整體上仍屬系爭計畫之一部分且不可分離，即須受已

核定系爭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，均不應等同視之。原告僅著眼於系爭土地實質經濟事實係作為國土保育使用，無法為其他使用收益，即主張其應屬農業用地而應課徵田賦，卻針對其作為系爭計畫中成就「其他土地作為不同用途之他種類用地以符合開發計畫之整體容許性」之必要條件，即須依系爭計畫使用之結果，棄置不論，所述自不足採。

(三)輔助參加人已於112年間重新劃定系爭土地之地價區段並據以重新評定111年公告地價、公告土地現值，其估價程序及估價結果均屬合法有據，並無過高之情形，被告並據以系爭函通知原告更正系爭土地之111年地價稅稅額，原告援引監察院112年6月9日院台財字第1122230219號函檢附之調查報告及112年6月12日院台財字第1122230221號公告之112財正6糾正案文（下稱112年調查報告及糾正案文）所載之區段地價查估方式，已與被告以系爭函更正系爭土地111年地價稅稅額所依據之區段地價查估方式不同，自難據為指摘更正後系爭土地111年地價稅課稅處分屬違法之依據；至於監察院114年調查報告之意見，並不拘束行政法院。

#### 五、爭點：

(一)系爭土地經依系爭計畫變更編定為國土保安用地，有無土地稅法第10條第1項、第22條應課徵田賦之適用？

(二)原處分（含復查決定及系爭函更正原告111年地價稅額部分）是否違反租稅法定主義、法律保留原則、核實課稅原則、量能課稅原則、誠信原則、不當連結禁止原則及比例原則？

(三)原告主張系爭土地如依法應課徵111年地價稅，則應先以「111年公告地價之16%」折算，再按其80%計算課稅地價及稅額，是否有理由？

#### 六、本院的判斷：

01 (一)前提事實：

02 上開爭訟概要欄所述之事實，除本件爭點外，為兩造所不爭  
03 執，並有輔助參加人83年6月15日函（甲證1）、系爭土地套  
04 繪建物地籍圖（被告附件2）、系爭土地國土測繪圖資服務  
05 雲截圖（原告附件15）、系爭土地為系爭計畫用地之相關資  
06 料（被告附件4）、系爭土地登記資料（本院卷1第613-624  
07 頁）、原處分（原告附件1）、訴願決定（原告附件2）、輔  
08 助參加人112年9月14日公告（原告附件19、丙證4）、竹市  
09 地政所112年9月19日函（本院卷1第705頁）、系爭函及送達  
10 證書（甲證8、被告附件3）、被告更正原告111年地價稅稅  
11 額之計算表及課稅明細表（被告附件1）可查，堪信為真。

12 (二)系爭函之性質為撤銷原告111年地價稅應納稅額3,497,867元  
13 部分之行政處分，原告就該變更處分毋庸重新踐行復查及訴  
14 願前置程序：

15 1.行政處分是行政機關單方所為的規制措施，係以設定法律效  
16 果為目的，具有法律拘束力之意思表示，規制之法律效果，  
17 在於設定、變更或廢棄權利或義務，或對權利義務為有拘束  
18 力之確認；而行政機關所為之事實行為，並無規制性質，非  
19 以發生法律效果為目的，而係以發生事實效果為目的之行政  
20 措施。又行政機關如對同一事件重新處理，並於實體上作成  
21 新決定，不論具有管轄權限之行政機關有無此一義務，皆成  
22 立另一新的行政處分，是為第二次裁決，本質上是實體決定  
23 之行政處分（最高行政法院108年度判字第253號判決意旨參  
24 照）。

25 2.又課稅處分與變更處分乃是稽徵機關在不同時間對於同一稅  
26 捐事件，所作成各自獨立之行政處分，亦即對於客觀上所成  
27 立之一個稅捐債務內容，先後加以確認並具體化之行為。就  
28 原課稅處分與變更處分間之關係，學說上固有「並存說」  
29 （即變更處分係有別原處分之另一獨立行為，祇是對於原處  
30 分所核定之稅額，增加或減少一定稅額之行為）與「消滅  
31 說」（即變更處分乃取代原課稅處分之地位，原處分已不再

發生任何效力，有關納稅義務之具體內容，專以變更處分為準）之爭論，主要涉及應以課稅處分，或以增減稅額之變更處分作為行政爭訟程序標的之問題。其中在減少稅額之變更處分部分，由於其實質上可謂係原處分之一部分撤銷，因此可採取並存說，就原處分經一部分撤銷之後仍然存在之部分，作為程序標的，亦即納稅義務人對於新的變更處分，毋庸重新踐行復查及訴願前置程序，以一次解決紛爭，避免對於前後二個課稅處分分別提起救濟而反覆爭訟，俾有效保障納稅義務人權益（陳清秀，稅法總論，2014年9月8版第1刷，第527-529頁）。

3.被告於本件訴訟中，基於輔助參加人以112年9月14日公告更正系爭土地之111年公告地價，以及竹市地政所據以於112年9月18日辦竣系爭土地111年之公告現值、公告地價及申報地價更正，並以112年9月19日函檢送更正前、後地價清冊通知被告，被告乃據以於112年10月間重新核算原告名下17筆土地於系爭土地111年公告地價更正後，原告111年應納地價稅稅額為11,329,601元（詳後述），並以系爭函通知原告其111年地價稅之應納稅額由原核定之14,827,468元，更正僅須繳納11,329,601元，亦即原告之111年地價稅應納稅額減少3,497,867元（甲證8、被告附件1），系爭函並於112年10月27日合法送達原告（被告附件3）。

4.系爭函對原告而言，乃係被告單方所為的規制措施，旨在減少原告111年地價稅之應納稅額3,497,867元，實質上可謂係原處分之一部（減額部分）撤銷，亦即撤銷原處分所核定應納稅額14,827,468元中之3,497,867元部分，核屬被告就公法上具體事件（111年地價稅）所為之實體決定，而對外直接發生撤銷原告應納稅額3,497,867元部分法律效果之單方行政行為，故系爭函之性質應屬行政處分，且為減少稅額之變更處分。依上說明，原告於本件訴訟中，改以變更處分為其程序標的，而減縮其訴之聲明，與法並無不合，輔助參加

人主張原告就系爭函（變更處分），應重新踐行復查及訴願前置程序（本院卷2第270-271頁），並非可採，先予說明。

(三)系爭土地與土地稅法第10條第1項、第22條徵收田賦之農業用地性質不相符合，尚無課徵田賦之適用，原處分並未違反租稅法定主義、法律保留原則、核實課稅原則、量能課稅原則、誠信原則、不當連結禁止原則及比例原則：

1.應適用的法令及法理的說明：

(1)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。……」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。……」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。」第16條規定：「（第1項）地價稅基本稅率為10‰。土地所有權人之地價總額未超過土地所在地直轄市或縣（市）累進起點地價者，其地價稅按基本稅率徵收；超過累進起點地價者，依左列規定累進課徵：……五、超過累進起點地價20倍以上者，就其超過部分課徵55‰。（第2項）前項所稱累進起點地價，以各該直轄市或縣（市）土地7公畝之平均地價為準。但不包括工業用地、礦業用地、農業用地及免稅土地在內。」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。……」同法施行細則第21

01 條規定：「本法第22條第1項所稱非都市土地依法編定之農  
02 業用地，指依區域計畫法編定之農牧用地、林業用地、養殖  
03 用地、鹽業用地、水利用地、生態保護用地、國土保安用地  
04 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  
05 上述規定之土地。」又區域計畫法第15條第1項規定：「區  
06 域計畫公告實施後，不屬第11條之非都市土地，應由有關直  
07 轄市或縣（市）政府，按照非都市土地分區使用計畫，製定  
08 非都市土地使用分區圖，並編定各種使用地，報經上級主管  
09 機關核備後，實施管制。變更之程序亦同。其管制規則，由  
10 中央主管機關定之。」另非都市土地使用管制規則第2條規  
11 定：「非都市土地得劃定為特定農業、一般農業、工業、鄉  
12 村、森林、山坡地保育、風景、國家公園、河川、海域、特  
13 定專用等使用分區。」第3條規定：「非都市土地依其使用  
14 分區之性質，編定為甲種建築、乙種建築、丙種建築、丁種  
15 建築、農牧、林業、養殖、鹽業、礦業、窯業、交通、水  
16 利、遊憩、古蹟保存、生態保護、國土保安、殯葬、海域、  
17 特定目的事業等使用地。」第4條規定：「非都市土地之使  
18 用，除國家公園區內土地，由國家公園主管機關依法管制  
19 外，按其編定使用地之類別，依本規則規定管制之。」核上  
20 開規定均在規範非都市土地之使用分區之劃定及使用地之編  
21 定。因之，土地稅法第22條第1項前段所稱之「非都市土地  
22 依法編定之農業用地」，除首應合於同法第10條所稱之「農  
23 業用地」外，尚應合於「依法編定」之要件，即應依區域計  
24 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  
25 10條第1項對於農業用地業已加以定義為：指非都市土地  
26 （或都市土地農業區、保護區範圍內土地），依法供農林漁  
27 牧及保育使用、供與農業經營不可分離之農用、農民團體與  
28 合作農場所有直接供農業使用；亦即，土地稅法上所謂農業  
29 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  
30 用地，若僅編定為農業用地而未作農業使用時，尚不得稱為  
31 土地稅法第22條第1項之農業用地（最高行政法院106年度判

字第728號判決、100年度判字第11號判決、98年度判字第1222號判決意旨參照）。

(2)農委會98年12月16日函釋略以：「……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。……」又財政部99年1月7日函釋略以：「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……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；……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

01 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  
02 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  
03 徵田賦之適用。」核上開函釋係為主管機關為執行關於農業  
04 發展條例及土地稅法獎勵農地農用賦稅減免優惠規定之技術  
05 性、細節性內容之闡示，與立法意旨相符，且未逾越各該法  
06 之限度，被告於處理具體個案時，自得予適用。

07 2.系爭土地屬系爭計畫內之土地（原告附件22、原處分卷第55  
08 -82頁、丙證5、原處分卷第46-50頁），該開發計畫於內政  
09 部區域計畫委員會審查時，尚未訂有「非都市土地開發審議  
10 作業規範」，而該規範發布實施前，無論依非都市土地使用  
11 管制規則或山坡地開發建築管理辦法規定受理審議之開發計  
12 畫案件，係參考以往委員會審理此類開發計畫案件所確立之  
13 原則或標準而作成之決議辦理，嗣後該規範研訂時，並將上  
14 述原則或標準參酌納入條文規定之。查系爭計畫第4章土地  
15 使用計劃說明書4-3土地使用編定所載「為配合本區之土地  
16 使用計畫，本社區開發完成後，其原編定之土地需配合變更  
17 其編定，並依其用地進行管制……土地使用種類：綠地（保  
18 護區），變更編定為國土保安用地，土地用途為水土保持設  
19 施—保護區」（原處分卷第66頁）及4-4土地使用計畫所載  
20 「地形陡峭處則保留不予開發或小規模整理成綠地，以維護  
21 水土保持。」（原處分卷第64頁），與審議作業規範總編第  
22 19點「列為不可開發區或保育區者，應編定為國土保安用  
23 地」之規定目的應為一致，均對於開發案件範圍內如有不可  
24 開發或應予保護地區，透過開發計畫之土地使用編定及管  
25 制，以確保開發案及其周邊之基地安全與環境品質（原處分  
26 卷第84-85頁內政部100年10月27日營署綜字第1000063546號  
27 函參照）。因而，依前述規定及財政部99年1月7日函釋意  
28 旨，系爭土地既係依非都市土地開發審議作業規範審議通過  
29 之住宅社區之開發計畫，其土地經變更編定為國土保安用地  
30 者，整體上仍認屬該開發計畫之一部分，應依該作業規範規  
31 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

01 育使用之農業用地有別，則本件系爭土地尚無土地稅法第22  
02 條規定課徵田賦之適用（最高行政法院106年度判字第728號  
03 判決意旨參照）。

- 04 3.原告雖主張系爭土地經編定為國土保安用地，且系爭土地之  
05 綠帶效益會外溢至周邊，又位處水源下坡，具有水土保持功  
06 用，系爭社區亦可供他人自由進出而非封閉，符合土地稅法  
07 第22條課徵田賦之條件等語。然：

08 (1)89年1月26日修正之區域計畫法增訂第15條之1規定：「區域  
09 計畫完成通盤檢討公告實施後，不屬第11條之非都市土地，  
10 符合非都市土地分區使用計畫者，得依左列規定，辦理分區  
11 變更：……二、為開發利用，依各該區域計畫之規定，由申  
12 請人擬具開發計畫，檢同有關文件，向直轄市、縣（市）政  
13 府申請，報經各該區域計畫擬定機關許可後，辦理分區變  
14 更。……」第15條之2規定：「（第1項）依前條第1項第2款  
15 規定申請開發之案件，經審議符合左列各款條件，得許可開  
16 發：……三、對環境保護、自然保育及災害防止為妥適規劃  
17 者。……（第2項）前項審議之作業規範，由中央主管機關  
18 會商有關機關定之。」及內政部依第15條之2第2項授權規定  
19 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  
20 布前，另有非都市土地山坡地住宅區開發審議規範），其中  
21 第17點（108年10月15日修正發布）規定：「基地開發應保  
22 育與利用並重，並應依下列原則，於基地內劃設必要之保育  
23 區，以維持基地自然淨化空氣、涵養水源、平衡生態之功  
24 能：……。」第19點規定：「列為不可開發區及保育區者，  
25 應編定為國土保安用地，嗣後不得再申請開發，亦不得列為  
26 其它開發申請案件之開發基地。」綜前規定所揭示之規範目  
27 的可知，對於開發案範圍內有不可開發或保育區之情形，就  
28 該部分土地之使用編定及管制而言，其本質係為「確保『開  
29 發案及其周邊之基地』安全與環境品質」，已甚為明確。雖  
30 然系爭計畫經核准時，前開規定尚未訂定，惟就系爭計畫後  
31 續之履行仍有其適用。

01 (2)揆之系爭計畫內土地，於變更成為開發建案後，整體開發範  
02 圍包含國土保安用地、幼稚園用地、商業用地、污水處理用  
03 地、學校事業用地、道路用地、遊憩用地等類別（本院卷2  
04 第206頁），計畫興建住宅970戶（本院卷2第202頁）。且系  
05 爭計畫於用地變更完成後，改以「國家藝術園區」（即系爭  
06 社區）之名稱對外辦理建案銷售，並於路口設有路障及警衛  
07 哨，外圍有灌木築成之綠帶隔離，系爭社區住戶以外之不特  
08 定人顯難以隨意進入，應屬封閉型社區。再以生活機能而  
09 言，系爭社區內設有公園、運動場、學校、便利商店、數排  
10 透天住宅等，以空照圖為觀，可明顯區辨社區內、外之差  
11 異，即社區內住宅林立，與社區外雜木林或建物零散分立，  
12 形成明顯反差，益見系爭土地之綠帶用途係為隔離（屏蔽）  
13 系爭社區與外在地區（本院卷1第399頁），並對系爭社區提  
14 供隱密性、安全性、景觀等加值效益（本院卷2第233-235頁  
15 空照圖）。足見系爭土地經編定為國土保安用地，乃出於系  
16 爭計畫對提供居住用途之其他種類用地（如住宅用地、公共  
17 設施用地等）之需要（原處分卷第55-72頁），為符合系爭  
18 計畫之整體容許性所為之規劃安排，並非單純因系爭土地之  
19 使用實況或特性而為之劃分。是系爭土地之使用既須另受系  
20 爭計畫之規劃安排所拘束，自與一般使用分區編定僅限於農  
21 業或農業相關使用之內涵有所不同，並不符合土地稅法第22  
22 條課徵田賦之要件，故原告上開主張，並不可採。

23 4.綜上，系爭土地既係依非都市土地開發審議作業規範審議通  
24 過之系爭社區之開發計畫，其土地經變更編定為國土保安用  
25 地者，整體上仍認屬該開發計畫之一部分，應依該作業規範  
26 規定及經核定之開發計畫用途使用，自與農業發展條例所稱  
27 保育使用之農業用地有別，系爭土地尚無土地稅法第22條規  
28 定課徵田賦之適用。是被告援引財政部99年1月7日函釋而不  
29 予適用土地稅法第22條規定，並依同法第14條等規定，核定  
30 系爭土地應按一般用地稅率核課111年地價稅，於法有據，  
31 原處分並無原告所主張違反租稅法定主義、法律保留原則、

核實課稅原則、量能課稅原則、不當連結禁止原則及比例原則之情事。

(四)輔助參加人依地評會之決議更正系爭土地111年公告地價，於法尚無不合：

1.應適用的法令及法理的說明：

(1)按土地稅法第3條第1項第1款、第14條、第15條、第16條等規定，已規定地價之土地，除依法課徵田賦者外，應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，依法定稅率計徵之；所稱地價總額，乃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。又依平均地權條例第16條前段規定：「舉辦規定地價或重新規定地價時，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。」第17條第1項規定：「已規定地價之土地，應按申報地價，依法徵收地價稅。」從而，土地所有權人如未於公告地價期間申報地價者，關於其於每一直轄市或縣（市）轄區內之地價總額若干，自應以公告地價之80%為其申報地價，據以計算之（最高行政法院110年度上字第833號判決意旨參照）。

(2)次按平均地權條例第1條規定：「平均地權之實施，依本條例之規定；本條例未規定者，適用土地法及其他有關法律之規定。」第14條規定：「規定地價後，每2年重新規定地價一次。但必要時得延長之。重新規定地價者，亦同。」第15條規定：「直轄市或縣（市）主管機關辦理規定地價或重新規定地價之程序如左：一、分區調查最近1年之土地買賣價格或收益價格。二、依據調查結果，劃分地價區段並估計區段地價後，提交地價評議委員會評議。三、計算宗地單位地價。四、公告及申報地價，其期限為30日。五、編造地價冊及總歸戶冊。」第46條規定：「直轄市或縣（市）政府對於轄區內之土地，應經常調查其地價動態，繪製地價區段圖並估計區段地價後，提經地價評議委員會評定，據以編製土地現值表於每年1月1日公告，作為土地移轉及設定典權時，申

報土地移轉現值之參考；並作為主管機關審核土地移轉現值及補償徵收土地地價之依據。」另土地法施行法第40條規定：「地價調查估計及土地建築改良物估價之估價標的、估價方法、估價作業程序、估價報告書格式及委託估價等事項之規則，由中央地政機關定之。」內政部基此授權訂立地價調查估計規則，即為主管機關調查估計區段地價之作業準則（最高行政法院110年度上字第833號判決意旨參照）。

- (3)再按地價調查估計規則第2條規定：「直轄市或縣（市）地政機關為地價調查估計之主辦機關。」第3條規定：「地價調查估計之辦理程序如下：一、蒐集、製作或修正有關之基本圖籍及資料。二、調查買賣或收益實例、繪製地價區段草圖及調查有關影響區段地價之因素。三、估計實例土地正常單價。四、劃分或修正地價區段，並繪製地價區段圖。五、估計區段地價。六、計算宗地單位地價。」第6條規定：「（第1項）調查買賣或收益實例時，應依買賣或收益實例調查估價表之項目調查並填寫之。（第2項）前項調查得採用不動產成交案件申報登錄之實際資訊，或採用當事人、四鄰、不動產估價師、不動產經紀人員、地政士、金融機構、公有土地管理機關、司法機關或有關機關（構）提供之資訊。」第7條規定：「買賣或收益實例如有下列情形之一，致價格明顯偏高或偏低者，應先作適當之修正，記載於買賣或收益實例調查估價表。但該影響交易價格之情況無法有效掌握及量化調整時，應不予採用：……」第8條規定：「買賣或收益實例除依前條規定辦理外，並應就下列事項詳予查證確認後，就實例價格進行調整，並記載於買賣或收益實例調查估價表：一、交易價格、租金或權利金等及各項稅費之負擔方式。二、有無特殊付款方式。三、實例狀況。」第9條規定：「（第1項）第3條第2款所定影響區段地價之因素，包括土地使用管制、交通運輸、自然條件、土地改良、公共建設、特殊設施、環境污染、工商活動、房屋建築現況、土地利用現況、發展趨勢及其他影響因素之資料等。」

(第2項)前項影響區段地價之資料，應依地價區段勘查表規定之項目勘查並填寫。」第14條第1項規定：「以買賣實例估計土地正常單價方法如下：一、判定買賣實例情況，非屬特殊情況者，買賣實例總價格即為正常買賣總價格；其為特殊情況者，應依第7條及第8條規定修正後，必要時並得調查鄰近相似條件土地或房地之市場行情價格，估計該買賣實例之正常買賣總價格。二、地上無建物者，計算土地正常買賣單價。其公式如下：土地正常買賣單價＝正常買賣總價格÷土地面積。三、地上有區分所有建物，買賣實例為其中部分層數或區分單位者，其土地正常買賣單價之計算程序如下：……。四、地上有建物，且買賣實例為全部層數者，其土地正常買賣單價之計算程序如下：……。」第17條規定：「(第1項)地價實例估計完竣後，應將估計之土地正常單價調整至估價基準日。……(第3項)第1項估價基準日指每年9月1日，案例蒐集期間為前一年9月2日至當年9月1日。」第18條第1項規定：「劃分地價區段時，應攜帶地籍圖、地價分布圖及地價區段勘查表實地勘查，以鄉(鎮、市、區)為單位，斟酌地價之差異、當地土地使用管制、交通運輸、自然條件、土地改良、公共建設、特殊設施、環境污染、工商活動、房屋建築現況、土地利用現況、發展趨勢及其他影響地價因素，於地籍圖上將地價相近、地段相連、情況相同或相近之土地劃為同一地價區段。」第19條規定：「地價區段之界線，應以地形地貌等自然界線、道路、溝渠或使用分區、編定使用地類別等使用管制之界線或適當之地籍線為準。……」第21條規定：「(第1項)估計區段地價之方法如下：一、有買賣或收益實例估計正常單價之區段，以調整至估價基準日之實例土地正常單價，求其中位數為各該區段之區段地價。二、無買賣及收益實例之區段，應於鄰近或適當地區選取二個以上使用分區或編定用地相同，且依前款估計出區段地價之區段，作為基準地價區段，按影響地價區域因素評價基準表及影響地價區域因素評價基準明細表，考量

價格形成因素之相近程度，修正估計目標地價區段之區段地價。無法選取使用分區或編定用地相同之基準地價區段者，得以鄰近使用性質類似或其他地價區段之區段地價修正之。

（第2項）估計區段地價之過程及決定區段地價之理由，應填載於區段地價估價報告表。（第3項）第1項第1款所稱之中位數，指土地正常單價調整至估價基準日之單價，由高而低依序排列。其項數為奇數時，取其中項價格為中位數；其項數為偶數時，取中間二項價格之平均數為中位數；實例為一個時，以該實例之土地正常單價為中位數。（第4項）影響地價區域因素評價基準，由內政部定之。」由以上規定可知，公告現值之調查估計，應先由主管機關參酌土地使用管制、交通運輸、自然條件、土地改良、公共建設、特殊設施、工商活動、房屋建築現況、土地利用現況、發展趨勢及其他各項影響因素，將地價相近、地段相連、情況相同或相近之土地劃分地價區段，並依地價調查估計規則辦理地價調查估計，繪製地價區段圖並估計區段地價後，依平均地權條例第15條第2款規定提經地價評議委員會（下稱地評會）評議（最高行政法院110年度上字第833號判決意旨參照）。

(4)又依平均地權條例第4條規定：「（第1項）本條例所定地價評議委員會，由直轄市或縣（市）政府組織之；其組織及運作辦法，由中央主管機關定之。（第2項）前項委員會委員，由相關機關代表及地政、不動產估價、法律、工程與都市計畫領域之專家學者或民間相關團體代表組成，其中專家學者與民間相關團體代表，不得少於委員總數二分之一；任一性別委員，不得少於委員總數三分之一。」及土地法第155條第1項規定：「標準地價評議委員會之組織規程，由中央地政機關定之。」授權訂定之地價及標準地價評議委員會組織及運作辦法（下稱地評會組織及運作辦法）第2條規定：「直轄市或縣（市）政府應依本辦法組織地價及標準地價評議委員會（以下簡稱本會），評議地價及標準地價事項。」第3條規定：「本會任務為下列事項之評議：一、地價區段

之劃分及各區段之地價。……四、依法異議之標準地價。  
……七、其他有關地價及標準地價評議事項。」第4條第1項  
規定：「本會置委員13人至16人，其中1人為主任委員，由  
直轄市市長或副市長、縣（市）長或副縣（市）長兼任；1  
人為副主任委員，由直轄市或縣（市）政府秘書長或副秘書  
長兼任；其餘委員，由直轄市或縣（市）政府就下列人員遴  
聘之：一、地政專家學者或民間團體代表2人。二、不動產  
估價師或不動產估價師公會代表2人至4人。三、法律、工  
程、都市計畫專家學者或民間團體代表各1人。四、地政主  
管人員1人。五、財政或稅捐主管人員1人。六、工務或都市  
計畫主管人員1人。七、建設或農業主管人員1人。八、議員  
代表1人。」第7條規定：「（第1項）本會需有過半數委員  
之出席，始得開會，並有出席委員過半數之同意始得決議；  
本會委員對各議案所載調查估計結果如有修正意見，應詳述  
理由，列舉事實，於經出席委員2人附議，並經出席委員過  
半數同意，始得決議修正。可否同數時，由主席裁決。（第  
2項）委員應親自出席前項會議。但由機關代表兼任之委  
員，如未能親自出席時，得指派代表出席。（第3項）前項  
指派之代表列入出席人數，並參與會議發言及表決。」準  
此，地評會組成之目的在執行地評會組織及運作辦法第3條  
所規定應予評議之事項，成員包括議員代表、對地價有專門  
知識之專家、學者、民間團體代表，及相關政府部門如地  
政、財政、工務或都市計畫、建設及農林等機關之代表，經  
以法定之討論、表決程序作成決議，對非屬機關代表成員尚  
要求必須親自出席等節以觀，可知各該委員對於地評會組織  
及運作辦法第3條所規定應予評議之事項，具有專業性、不  
可替代性，地評會所作成之決議應享有判斷餘地。則基於司  
法審查之侷限性，由功能角度出發，司法對於具有判斷餘地  
之地評會決議，除其有組成不合法、決議過程有未遵守相關  
之程序，或其判斷、決議係基於錯誤之事實、未遵守一般公  
認之價值判斷原則、或夾雜與事件無關之考慮因素等恣意濫

01 用或其他違法情事外，行政法院應尊重其判斷（最高行政法  
02 院110年度上字第833號判決意旨參照）。

03 2.輔助參加人公告更正系爭土地111年公告地價之原因，係因  
04 原告對於被告課徵系爭土地109年地價稅之處分部分不服，  
05 循序提起行政訴訟，經本院110年度訴字第732號判決一併審  
06 查公告地價是否合法，並於調查後於判決中認定地評會就土  
07 地使用編定類別之影響因素存在明顯差異之情形，本當有所  
08 圈劃、斟酌，縱使個案可認有不足夠成主要影響因素之情  
09 形，亦應討論、審議，然該案就此並未討論，有怠為審議、  
10 裁量之違失，據以訂定公告地價有違反法定正當程序之違  
11 誤，足以動搖系爭土地109年地價稅額核計之合法性，乃將  
12 課稅處分撤銷確定（原處分卷第312-291頁、本院卷1第7  
13 頁）。依行政訴訟法第216條第1項規定，撤銷原處分之判  
14 決，就其事件有拘束各關係機關之效力，復因原告向監察院  
15 陳情系爭土地國土保安用地之地價區段劃設，經監察院約詢  
16 調查，輔助參加人乃於112年5月11日召開「研議本（新竹）  
17 市開發許可範圍內土地之地價區段劃設方法」座談會（下稱  
18 系爭座談會，丙證2、輔助參加人卷1第1-31頁），由竹市地  
19 政所提出報告，嗣因監察院作成112年糾正案文，輔助參加  
20 人乃研擬檢討改善措施（輔助參加人卷1第32-34頁），並於  
21 112年8月9日召開新竹市112年第1次地評會（下稱系爭地評  
22 會，輔助參加人卷1第93-98頁），由輔助參加人所屬地政處  
23 提案評議系爭計畫範圍內土地即新竹市「1589」地價區段，  
24 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  
25 必要（下稱系爭提案），並由竹市地政所就系爭提案研擬方  
26 案一：維持同一地價區段1589，及方案二：自區段1589中劃  
27 分增設另一區段1589-1（輔助參加人卷1第35-51頁），並提  
28 出簡報及說明，提請系爭地評會評議。

29 3.系爭地評會係由委員15人組成，由市長兼任主任委員，秘書  
30 長兼任副主任委員，其餘委員為地政專家學者2人、不動產  
31 估價師4人、法律、工程、都市計畫專家學者各1人、地政主

管人員1人、財政或稅捐主管人員1人、工務或都市計畫主管人員1人、建設或農業主管人員1人，當日會議則由委員13人出席（輔助參加人卷2第102-103、110頁、本院卷1第695頁），主席就系爭提案部分，係先說明提案背景，次由被告列席人員說明相關稅務爭訟情形，主席再請參與系爭座談會之地政學者專家及不動產估價師委員補充說明後，請委員就系爭提案表示意見，主席並請竹市地政所說明新竹市全市有3個開發許可之社區開發案，系爭社區劃設1個區段，其他2個分別劃設，其時間點及當初考量因素為何，經竹市地政所列席人員予以說明後，由各委員就系爭社區地價區段劃設方式及系爭提案之方案一、方案二表示意見，復由業務單位詳予說明系爭社區當時整理劃成同一地價區段之原因、系爭社區國土保安用地使用情況、內政部先前調查全國類似山坡地開發案之地價區段劃分情形、新竹市內其餘2個同為住宅用開發案地價區段劃分為2個地價區段之原因、原告為系爭計畫之開發者，因當初移轉建地時未一併移轉國土保安用地，始導致每年負擔較高地價稅，以及方案一、二之優缺點後，經出席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，並為充分討論後（丙證21之提案二、輔助參加人卷2第100、102-105、110-121頁），經全體出席委員決議同意採方案二（輔助參加人卷1第93-98頁），將系爭社區「1589」地價區段改劃分為「1589」及「1589-1」地價區段，亦即將系爭社區中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，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「無法選取使用分區或編定用地相同之基準地價區段者，得以鄰近使用性質類似或其他地價區段

之區段地價修正之」等旨辦理，並基於系爭土地係依系爭計畫所載內容變更編定為國土保安用地，應依系爭計畫使用，其目的係為供系爭計畫中居住用途之他種類用地水土保持所需，相互具有依存關係，而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所為之劃分，且依農委會98年12月16日函釋意旨，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，故以開發程度相近，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111年選定基準地價區段為1589區段（青草湖國家藝術園區）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（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，詳輔助參加人卷1第67-71、83-85頁）。又關於1589-1地價區段評議表擬評公告現值、擬評公告地價計算方式，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（本院卷2第142-154頁），將目標區段即1589-1地價區段勘查後（輔助參加人卷1第83頁地價區段勘查表），與總修正較相近之基準區段A即1589地價區段之每平方公尺查估現值（一般正常交易價值）45,100元（輔助參加人卷1第67頁），依影響地價區域因素總修正數0.767予以調整，而為調整後價格每平方公尺34,592元（基準區段每平方公尺45,100元 $\times$ 總修正數0.767），再將之四捨五入至百位數計算而得1589-1區段之查估現值每平方公尺34,600元（輔助參加人卷1第84-85頁）。另因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111年公告現值40,600元占查估現值45,100元比例約90%（ $40,600 \div 45,100$ ）、公告地價6,500元占查估現值45,100元比例約14.41%（ $6,500 \div 45,100$ ），四捨五入至百位數計算而得1589-1區段之擬評公告現值每平方公尺31,100元（查估現值34,600

元 $\times 90\%$ )、擬評公告地價每平方公尺5,000元(查估現值34,600元 $\times 14.41\%$ ,丙證8),案經地評會予以決議照案通過(輔助參加人卷1第91、95頁區段地價評議表),輔助參加人並據以112年9月14日公告更正系爭土地109年至112年新竹市1589、1589-1地價區段範圍暨新竹市明湖段497地號等74筆土地(含系爭土地)之公告現值、109年及111年公告地價,其中系爭土地公告地價原為每平方公尺6,500元,變更為每平方公尺5,000元(丙證4)。

4.經核輔助參加人就系爭計畫範圍內土地即新竹市「1589」地價區段之調整,悉依前揭地價調查估計規則規定辦理,並依平均地權條例第15條第2款規定提交系爭地評會評議,系爭地評會之組成及會議決議與前述地評會組織及運作辦法之規定尚無不符,其決議過程又查無未遵守相關之程序,或其判斷、決議係基於錯誤之事實、未遵守一般公認之價值判斷原則、或夾雜與事件無關之考慮因素等恣意濫用或其他之違法情事;況其議決之系爭土地111年公告地價每平方公尺5,000元(查估現值34,600元 $\times 14.41\%$ ),又相較於111年度新竹市全市平均值20.03%及111年度全國平均值19.68%(丙證18-20)為低,並無原告所指過高之情形,本院自應尊重其判斷。是系爭地評會最終決議1589-1區段之111年公告地價每平方公尺5,000元,輔助參加人據以112年9月14日公告更正系爭土地111年公告地價為每平方公尺5,000元,於法尚無不合。

5.原告雖主張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,不得以村里鄰住宅用地進行影響地價區域因素之修正等語。惟系爭土地係依系爭計畫變更而來,為符合系爭計畫之整體容許性所為規範安排,應依系爭計畫使用,已如前述,自難將系爭土地排除於系爭社區外,單獨認定為林業用地,是1589-1地價區段評議表擬評公告現值、擬評公告地價之計算方式,依據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（本院卷2第142-154頁）辦理，尚無不合，原告上開主張並不足採。

6.原告雖又主張新竹市香山華城社區之111年公告地價為每平方公尺630元，可見系爭土地之111年公告地價每平方公尺5,000元，顯然過高等語。然輔助參加人針對系爭土地即1589-1地價區段，基於開發程度、建築利用型態及交通道路規劃近似等因素（本院卷2第106頁、丙證7、8），選定較相近之1589地價區段作為基準地價區段（輔助參加人卷1第83-85頁）等情，亦如上述，並非任意擇定，且系爭土地位於新竹市東區，已完全依系爭計畫使用，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，以新竹市幸福宜居網查詢109年9月至110年9月之實價登錄土地買賣交易價格全市一覽均價圖，系爭土地周圍土地買賣均價約為每坪24.9萬元（本院卷2第107頁、丙證14），屬新竹市地價相對較高之區域。而香山華城社區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，與新竹市區相差甚遠，且僅部分土地依開發計畫使用（本院卷2第103頁、丙證12、13），生活機能相對缺乏，並為新竹市地價相對較低區域，以新竹市幸福宜居網查詢109年9月至110年9月之實價登錄土地買賣交易價格全市一覽均價圖，其周圍土地買賣均價約為每坪3.7萬元（丙證14）。基於新竹市香山華城社區土地之開發程度較低、生活機能缺乏、距離市區較遠等差異性，縱使其111年公告地價為每平方公尺630元，尚難據此而認系爭土地之公告地價過高，是原告前開主張，亦難憑採。

7.原告雖再主張本件應以監察院112年調查報告及糾正案文（原告附件13、14）、114年5月12日調查報告（原告附件26），以及內政部訂定之「非都市土地住宅社區國土保安用地地價區段劃分估計指導原則」（原告附件27）為據等語。然「非都市土地住宅社區國土保安用地地價區段劃分估計指

導原則」係內政部於114年5月19日訂定，已難據以論斷本件爭議之1111年公告地價是否錯誤；又監察院112年調查報告及糾正案文雖指摘輔助參加人辦理地價查估，將國土保安用地與丙種建築用地劃為同一地價區段，有裁量濫用之失，114年調查報告亦請內政部、財政部檢討改進，本院對此予以尊重。惟其意見似並未斟酌系爭土地原為山坡地保育區農牧、林業及交通用地，係原告為配合系爭計畫，於申請核准後始依系爭計畫內容變更編定為國土保安用地。且系爭計畫範圍內土地，原大部分屬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。部分土地如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，而須受已核定系爭計畫之拘束而應依系爭計畫使用。系爭土地既為系爭社區獲得建築用地所必須之土地，於社區內或供社區綠美化使用、或供淨化空氣、平衡生態使用，則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，是本院認監察院意見不足據為原告有利之認定，原告聲請調閱監察院114年調查報告全卷，本院亦認無調查之必要。

8. 綜上，輔助參加人以112年9月14日公告更正系爭土地111年公告地價為每平方公尺5,000元，於法尚無不合。又土地稅法第3條第1項第1款、第14條、第15條、第16條及平均地權

條例第16條、第17條第1項規定等旨，已明定地價稅主體、客體、稅基、稅率等法定租稅構成要件，土地所有權人如未於公告地價期間申報地價者，關於其於每一直轄市或縣（市）轄區內之地價總額若干，自應以公告地價之80%為其申報地價，據以計算之，並按法定稅率為地價稅之核課（最高行政法院110年度上字第833號判決意旨參照）。是以，系爭土地未經土地所有權人即原告於公告地價期間申報地價（本院卷1第511-512頁），則系爭土地之申報地價，依法即應以公告地價之80%為準，即每平方公尺4,000元（＝每平方公尺公告地價5,000元×80%），被告以之計算系爭土地之課稅地價而為稅額課徵，亦屬有據。

(五)原告援引「個人以非現金財產捐贈列報扣除金額之計算及認定標準」（下稱非現金財產捐贈列報扣除認定標準），主張系爭土地縱依法應課徵111年地價稅，應先以「111年公告地價之16%」折算，再按其80%計算課稅地價及稅額，並無理由：

1.按憲法第19條規定，人民有依法律納稅之義務，係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、稅基、稅率、納稅方法及納稅期間等租稅構成要件，以法律或法律明確授權之命令定之，即不僅課稅應有法律保留原則之適用，即免徵稅賦亦必須法律或法律明確授權之命令定有明文時，方得為之。是稅捐之減免核屬租稅優惠事項，應以法律或法律明確授權之命令定之，尚難透過「類推適用」方式為之。

2.「地價稅」之法制中，對於土地所有權人未於公告地價期間申報地價者，關於其於每一直轄市或縣（市）轄區內之地價總額若干，自應以公告地價之80%為其申報地價據以計算，並依前開地價總額按法定稅率計徵地價稅等節，已如上述。是對於計算地價總額之每平方公尺地價，並無依「每平方公尺公告地價16%折算，再按其80%計算」等明文規定，又此乃涉及稅基（地價總額）減縮致稅捐減免等租稅構成要件事

01 項，自應以法律或法律明確授權之命令定之，始符租稅法律  
02 主義意旨，尚難透過「類推適用」方式為之。原告援引非現  
03 金財產捐贈列報扣除認定標準，並主張予以比照適用，核係  
04 原告一己主觀之見解，難以採據。

05 (六)原告本件111年地價稅應納稅額之計算詳如附表所示，並說  
06 明如下：

07 1.依土地稅法第15條、第16條第1項第5款規定可知，地價稅係  
08 按每一土地所有權人在每一直轄市或縣（市）轄區內之「課  
09 稅地價總額」整體，依法適用其稅率等級及其累進差額（本  
10 院卷1第397頁、本院卷2第413頁）。又土地稅法第3條之1規  
11 定：「（第1項）土地為信託財產者，於信託關係存續中，  
12 以受託人為地價稅或田賦之納稅義務人。（第2項）前項土  
13 地應與委託人在同一直轄市或縣（市）轄區內所有之土地合  
14 併計算地價總額，依第16條規定稅率課徵地價稅，分別就各  
15 該土地地價占地價總額之比例，計算其應納之地價稅。  
16 ……。」原告在新竹市之相關土地中，交付信託者共16筆，  
17 因該16筆信託土地之地價稅納稅義務人為受託人華南商業銀  
18 行，並非原告（被告言詞辯論意旨狀附件1），亦即此16筆  
19 信託土地課稅處分之對象為華南商業銀行，是本件以原告為  
20 納稅義務人之原核定14,827,468元課稅處分（原處分卷第2-  
21 4頁、原告附件1），並不包括該16筆信託土地；惟基於前揭  
22 土地稅法第3條之1第2項「合併計算地價總額」規定，就該1  
23 6筆信託土地仍應與委託人即原告在新竹市內所有之17筆土  
24 地（含系爭土地）合併計算其地價總額，始為適法。

25 2.由於地價稅額之計算，係以土地面積、申報地價（未申報地  
26 價者以公告地價之80%為其申報地價）及法定稅率等為準。  
27 因輔助參加人以112年9月14日公告更正系爭土地111年之公  
28 告地價（丙證4），使系爭土地111年公告地價由原每平方公  
29 尺6,500元、申報地價5,200元（公告地價之80%，下稱更正  
30 前申報地價），變更為每平方公尺5,000元、申報地價4,000  
31 元（公告地價之80%，下稱更正後申報地價），被告乃據以

重新計算原告在新竹市之地價總額及其應納稅額。經被告按系爭土地更正後之111年申報地價重新計算，上開合計33筆〔原告信託之16筆土地與原告名下之17筆土地（含系爭土地）之合計〕合併計算111年地價總額（課稅地價總額）為383,757,224元（本院卷3第126頁），其整體應適用稅率為55%，且其整體應適用累進差額為2,907,030元（本院卷1第397頁）。就原告所有17筆土地各筆之地價稅計算方式如下：

(1)各筆土地課稅地價＝各筆土地面積×各筆土地申報地價。以499地號土地為例（本院卷3第137頁），其面積34,253.33平方公尺，按更正後申報地價每平方公尺4,000元計算，即為該筆土地更正後課稅地價137,013,320元（34,253.33×4,000）。

(2)各筆土地分攤累進差額＝111年累進差額2,907,030元÷總地價383,757,224元×各筆土地課稅地價。以499地號土地為例，其更正後課稅地價為上述137,013,320元，是其更正後分攤累進差額1,037,901元（2,907,030÷383,757,224×137,013,320）。

(3)各筆土地地價稅＝各筆土地課稅地價×稅率55%－各筆土地分攤累進差額。以499地號土地為例，更正後課稅地價為137,013,320元，且分攤累進差額1,037,901元，是其更正後地價稅即為6,497,832元（137,013,320×55%－1,037,901）。

(4)其餘各筆土地於更正後拆分計算地價稅方式同上，原告名下17筆土地於系爭土地更正111年公告現值後，總應納稅額為11,329,601元（本院卷3第126頁，其中各筆明細詳如本院卷3第137-139頁所示）。

3.原告在新竹市名下17筆土地於系爭土地更正111年公告地價前，被告對原告發單課徵之地價稅為14,827,468元（原處分卷第2-4頁），於系爭土地更正111年公告地價後，經被告據以重為核算：

(1)關於系爭土地部分：

01 系爭土地於111年公告地價更正前，其各筆土地地價稅分別  
02 為：8,646,577元、157,256元、1,741,264元、1,029,600  
03 元、2,409,808元、14,033元（本院卷1第83、86、87頁），  
04 合計13,998,538元；系爭土地於111年公告地價更正後，其  
05 各筆土地地價稅則分別為6,497,832元、118,177元、1,308,  
06 545元、773,736元、1,810,951元、10,545元（本院卷3第13  
07 7-138頁），合計10,519,786元，地價稅減少3,478,752元  
08 （13,998,538元－10,519,786元）。

09 (2)關於其餘11筆土地部分（土地明細詳如附表所示）：

10 該等11筆土地並非輔助參加人112年9月14日公告更正111年  
11 公告地價之範圍，亦即該等11筆土地之111年課稅現值並未  
12 變動，始終為17,075,760元；然因系爭土地於111年公告地  
13 價更正後，使原告名下17筆土地之合併地價總額由原450,30  
14 3,308元減少為383,757,224元（詳如附表所示），導致原告  
15 名下其餘11筆土地因分攤比例變更，使分攤累計差額金額產  
16 生變動，而由原來之110,236元（累進差額2,907,030元÷總  
17 地價450,303,308元×該等11筆土地課稅地價17,075,760  
18 元），增加成為129,351元（累進差額2,907,030元÷總地價3  
19 83,757,224元×該等11筆土地課稅地價17,075,760元），差  
20 額為19,115元（129,351－110,236）。又因前開分攤累計差  
21 額金額增加19,115元，造成原告名下其餘11筆土地之111年  
22 地價稅由更正前之828,930元（被告原核定原告名下17筆土  
23 地應納稅額14,827,468元－公告地價更正前系爭土地地價稅  
24 13,998,538元），變更為更正後之809,815元（被告重新核  
25 算原告名下17筆土地應納稅額11,329,601元－公告地價調整  
26 後系爭土地地價稅10,519,786元），即原告名下其餘11筆土  
27 地之111年地價稅亦減少19,115元（828,930－809,815）。

28 (3)是經被告重新計算原告名下17筆土地（含系爭土地）之課稅  
29 地價總額及其應納稅額後，將原告名下17筆土地之111年應  
30 納之地價稅稅額由原核定之14,827,468元，予以更正成為1  
31 1,329,601元，即原告名下17筆土地之111年地價稅應納稅額

共減少3,497,867元，其中系爭土地之地價稅減少3,478,752元、其餘11筆土地之地價稅減少19,115元，而以系爭函通知原告，並無違誤。

(七)綜上所述，原告各項原處分違法之主張，均不可採，被告原以原處分對原告發單課徵111年地價稅14,827,468元（原處分卷第2-4頁），嗣因系爭土地111年公告地價及申報地價更正，經被告核算應減少課徵稅額3,478,752元，而以系爭函撤銷其中3,497,867元稅額部分，經核於法並無不合，復查決定及訴願決定遞予維持課徵地價稅11,329,601元部分，亦核無不合，原告訴請判決如其聲明所示，為無理由，應予駁回。

七、本件判決基礎已經明確，兩造其餘攻擊防禦方法及訴訟資料經本院斟酌後，核與判決結果不生影響，無一一論述之必要，一併說明。

八、結論：本件原告之訴為無理由。

中 華 民 國 115 年 1 月 30 日

審判長法官 洪慕芳

法官 郭銘禮

法官 孫萍萍

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 | 所需要件 |
|-----------|------|

| 代理人之情形                                                              |                                                                                                                                                            |
|---------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| (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。<br>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。<br>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。<br>2. 稅務行政事件，具備會計師資格者。<br>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。<br>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。 |                                                                                                                                                            |

02 中 華 民 國 115 年 1 月 30 日

03 書記官 林劭威