臺北高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第四庭
112年度訴字第879號
114年4月24日辯論終結

原　　告　李琳霈

　　李佩蓉
　　李宗益
　　李佩芳
共　　同
訴訟代理人　陳怡均　律師
　　李夏菁　律師
被　　告　新北市政府稅捐稽徵處

代　表　人　黃育民（處長）
訴訟代理人　江宛儒
　　盧毅誠

上列當事人間地價稅事件，原告等不服新北市政府中華民國112年5月31日新北府訴決字第1120545398號（案號：1128090332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、程序事項：

壹、按民國（下同）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104條之1或第229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，自與修正後行政訴訟法第104條之1第1項第1款以地方行政法院為第一審管轄法院之通常訴訟程序事件規定無涉。查原告係不服被告所核課之地價稅稅額新臺幣（下同）77萬7,999元，非屬修正前行政訴訟法第229條第2項第1款所定應適用簡易訴訟程序之事件，故本應依通常訴訟程序進行，合先敘明。

貳、本件被告代表人原為張世玠，訴訟進行中變更為黃育民，茲據被告新任代表人具狀聲明承受訴訟（見本院卷二第17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：「一、原處分、原復查決定及訴願決定均撤銷。二、被告應就原告所有之新北市三重區富貴段第464、483、505、520號共四筆土地之111年度之地價稅改為徵收田賦。三、訴訟費用由被告負擔。」（見本院卷一第11頁）。嗣原告於112年10月25日本院準備程序中更正聲明為：「一、訴願決定及原處分均撤銷。二、被告應就原告所有之新北市三重區富貴段464、483、505、520號共四筆土地之111年度之地價稅

改為徵收田賦。三、訴訟費用由被告負擔。」（見本院卷一第406頁）。核其變更訴之聲明之內容尚在本件固有之審理範圍，無礙兩造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變更，洵屬適當，應予准許。

乙、實體方面：

壹、事實概要：

緣被繼承人李金坤所有坐落新北市三重區富貴段464、483、505、520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。嗣被繼承人李金坤於111年12月16日（機關收文日）以系爭土地供耕地使用為由，向被告申請課徵田賦，案經被告函詢各該主管機關，並查調系爭土地航照圖及街景圖，認系爭土地非屬都市計畫農業區、保護區及公共設施保留地，亦非屬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項各款所定課徵田賦要件不符，遂以112年2月7日新北稅重一字第1125284140號函（下稱原處分）否准被繼承人李金坤所請。被繼承人李金坤不服，提起訴願，業經新北市政府112年5月31日新北府訴決字第1120545398號（案號：1128090332號）訴願決定（下稱訴願決定）駁回。嗣李金坤於112年7月17日死亡，繼承人即原告等續提起本件行政訴訟。

貳、本件原告主張：

一、依土地稅法第22條規範本旨及司法院釋字第674號解釋意旨，系爭土地應屬限制建築或不能建築之情形，應課徵田賦而非地價稅，被告主張依平均地權條例第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）而不准課徵田賦，係有違反憲法第15條及第19條規定：

（一）系爭土地上因為耕地三七五租約存在而且土地屬農用之情形，已經法院迭有判決認定，並以承租人有自任耕作農用之事而不許出租人以非自任農用耕作為由收回（甲證14-15號），在系爭土地上之耕地三七五租約終止之前，系爭土地確係農用而不能為建築使用，或至少係屬限制建築之情形。職是之故，參司法院釋字第674號解釋意旨，本件自應予適用土地稅法第22條第1項第3款及第4款「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」之規定，予以課徵田賦而非地價稅。再者，三七五耕地租約，是國家以特別法規定剝奪並限制土地所有權人之土地所有權及使用權之行使，此一情形對於因為政府政策而受損害之土地所有權人，已因無法為原來之使用及收益而受有損害，而如今若又須於三七五耕地租約之農用期間內繳納高額稅賦，土地所有權人受有重大雙重不利益，對土地所有權人顯然不公，故至少亦應採取目的性擴張解釋而盡可能適用土地稅法第22條規定改徵田賦，方為妥適。

（二）土地稅法第22條第1項第3款「限制建築」以及同條項第4款「不能建築」，法文並未明定何種情形係屬不能建築，何種情形係屬限制建築；且土地稅法亦未明文授權主管機關以命令為補充之規定。惟查，內政部卻違法逾越權限，自訂界定作業原則，第1點將依法限制建築定義為：「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。」；另第2點就不能建築定義為：「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。」。申言之，內政部所頒布之上開界定作業原則並無法律明訂授權，核法已有未合，更何況，界定作業原則業經司法院釋字第674號解釋論斷並宣告違憲，而原處分及訴願決定竟未予詳察，復再依界定作業原則，作為判斷本件是否屬於土地稅法第22條第1項第3

款及第4款之限制建築及不能建築要件之基準，參司法院釋字第674號理由書意旨，原處分係有違反憲法第19條租稅法定主義，以及憲法第15條人民之財產權應受保障之意旨，於法有違，無可維持。

二、土地稅法第22條第1項違反憲法第7條平等原則之保障：

查系爭土地雖屬建地惟仍供農業使用，且設有耕地三七五減租之租約，依照司法院釋字第579號解釋意旨，三七五減租租約之出租人非但收取租金受到限制，且依法不得任意收回土地，縱使處分該土地，該三七五減租租約仍繼續存在，是以，設有耕地三七五減租租約之供作農業使用之土地，實質上顯然仍因負擔而有特別犧牲，然而卻因立法者漏未考量前開情形，致使土地稅法第22條僅限於「公共設施未完成」及「依法限制建築」兩種情形方課徵田賦，而使訂有耕地三七五減租租約並供農用之都市土地卻仍須課徵地價稅，足見，土地稅法第22條所採用之分類標準顯然過窄，尚難達到土地稅法第22條第1項「農業用地採量能課稅原則」之立法意旨，手段與目的間不具合理關聯，與憲法7條所保障之平等原則有違。

三、系爭土地因為耕地三七五租約而由承租人提存之租金不過每年6,600元，顯然遠遠低於一般行情，與將近80萬元之地價稅相較，對土地所有權人顯失公平，土地稅法就此因情事變更而造成之不公平現象，顯然並未預見，應屬法律漏洞：

土地稅法第22條規定，自66年頒布施行，78年新增現行法第3項規定外，其餘土地稅法第22條之規定，迄今已超過40年未有任何檢討修正。土地稅法就系爭土地因為經過40年之變遷，歷經重劃、地目變更、地價上漲，此種因為時代變遷、因為政府政策（都市計畫）變更土地地目後造成之重大不公平之狀況，顯然並未預見，故未及於就類此本件情形明文規定適用徵收田賦，耕地租約終止之相關規定亦未隨之配套研修，造成土地所有權人不僅無法自行使用土地，應納之地價稅金額日益高昇，耕地三七五減租之租金，遠遠不足以支付

地價稅、且地價稅高於租金百倍之荒謬及極其不公平之現象。此一缺漏顯為當初40年前立法者所未預見之情形，乃為法律漏洞。而法律漏洞之處理，應類推適用相類似之法令加以處理，故本件應有類推適用土地稅法第22條相關規定，准予徵收田賦之情事。

四、本件若不予課徵田賦，顯然違反平等原則、比例原則、量能課稅原則及利益均衡原則：

（一）系爭土地自三七五耕地租約開始，已使土地所有權人之土地所有權及使用權皆受到重大限制，再經政府徵收而減少1/2面積，原告之父祖已因政府之政策而特別犧牲及受有巨大損害。縱然改地目為建地，唯仍一直係由主張三七五耕地租約之承租人占有使用中。系爭土地，自原告之父親所有以來，數十年來未蒙其利而先受其害，從未使用過、從未受有使用之利益，財產權受有重大損害，豈另一方面卻又面臨必須每年繳交高額之地價稅之囧境，權利與義務相比完全不對等，顯然違反平等及比例原則。

（二）畸零地並未作農用且如與鄰接土地協議合併使用即可建築之情形下，畸零地仍得以適用土地稅法第22條第1項第4款之「不能建築」之規定而課徵田賦，舉輕以明重，在系爭土地上已有三七五租約而作農用、且事實上三七五租約之終止更係有重大困難而不能作建築使用之情形下（較之畸零地之合併更有難度），本件情形當更應有適用土地稅法第22條第1項第4款之「不能建築」之規定而課徵田賦。畸零地並非農用而就准予課徵田賦，而系爭土地實際上係農用卻不准予課徵田賦，被告之邏輯及利益權衡，顯然輕重失衡而違反平等原則。抑有進者，系爭土地原即係農地存在有三七五減租耕地租約並作農用，後雖因政府徵收、重劃並變更地目為建地，惟事實該土地農用之狀況迄未改變，此種因為政府措施而為之「登記上」變更，惟「實際上使用狀況」並未變更之情形下，若以未有法律授權之違法行政規則為據，課以人民顯不相當之稅捐負擔，致令人

民莫名承受高額地價稅，顯無課稅之正當性及合法性，對人民至為不平，確非可採。

（三）地價稅所核課者係應根據納稅義務人對於土地使用收益所生之利益，核以收益相對應能負擔之稅務，方符利益均衡，方具合法性及合理性。原告等土地所有權人就系爭土地並無法以「建地」使用收益之情形下，亦無自土地獲取足以負擔稅捐之能力，則原處分係以一個想像而不存在之「一般土地」之使用而課徵「地價稅」，拒絕依照農用之事實課徵田賦，此一權利與義務完全不相當之核課處分，乃係違反量能課稅原則，確有違誤而無可維持。承租人依耕地租約提存之租金，亦遠遠不足以負擔本件高額之地價稅，二者天壤之差，無異於變相犧牲或沒收原告等之財產，又未給予合理補償，顯然係不合法又不合理之處分，應無可維持。是原處分就農用地課徵地價稅而不課田賦，亦屬違反實質的稅捐正義，乃變相侵害人民之財產權。

（四）在我國之稅法規定中，土地交易依不同時期已有土地增值稅及土地交易所得稅之課徵，而地價稅之本質，係為土地使用之對價，職是之故，當然與地租息息相關，被告辯稱本件地租之多寡與地價稅課徵之合法性無涉云云，誠有見樹不見林之謬誤，確非可採。

五、退萬步言，系爭土地應有減免地價稅之情事，否則對土地所有權人極其不公：

（一）依土地稅法第6條、第17條、第18條及土地稅減免規則之規定，皆因土地之利用遭到限制，而對土地所有權人產生不公平，職是之故，相對地，應給予地價稅之減免，以免產生權利與義務不均等之不公平現象。

（二）次依土地稅法第17條係土地所有權人自用而係自有獲益之情形下，即可以減免地價稅，而系爭土地有耕地三七五租約之限制，土地所有權人連自用之權利跟利益都求之不可得的情形，舉輕（自用住宅用地）以明重（三七五租約耕地），本件至少亦應該予以減免地價稅，方係公平。

六、並聲明：

（一）訴願決定及原處分均撤銷。

（二）被告應就原告所有之新北市三重區富貴段464、483、505、520號共四筆土地之111年度之地價稅改為徵收田賦。

（三）訴訟費用由被告負擔。

貳、被告則以：

一、本件地價稅核定情形：

查被繼承人李金坤除系爭土地外，尚有訴外坐落新北市三重區大智段744地號土地及福德北段562地號等2筆土地，合計6筆，其中福德北段562地號土地為公共設施保留地，課稅地價為130萬8,056元（本筆土地適用特別稅率6‰分開核定稅額），其餘5筆為一般土地即大智段744地號土地及系爭土地，111年課稅地價依序為76萬8,433元、1,246萬6,252元、1,198萬3,718元、1,204萬9,012元、1,147萬9,809元，依土地稅法第15條規定，按每一土地所有權人在每一直轄市或縣（市）轄區內所有一般土地合併計算地價總額，再依同法第16條規定稅率課徵地價稅，經核算結果，5筆一般土地合併計算111年地價總額為4,874萬7,224元，因其地價總額已超過111年新北市累進起點地價658萬8,000元5倍至10倍，是就超過新北市累進起點地價部分，依土地稅法第16條規定，按超過之倍數，分別按15‰至25‰累進稅率課徵111年地價稅計79萬460元；其中系爭4筆土地依土地地價占地價總額之比例分算後，應納稅額為77萬7,999元。準此，被告核定被繼承人李金坤所有5筆一般土地，按一般用地稅率課徵111年地價稅額為79萬460元，及福德北段562地號土地，按公共設施保留地稅率課徵111年地價稅額為7,848元（課稅地價130萬8,056元x稅率6‰），合計為79萬8,308元在案，於法並無違誤（詳見乙證4：111年地價稅稅額計算表及課稅明細表）。

二、系爭土地為103年9月30日發布實施「擬定三重都市計畫細部計畫（第一階段）」案內土地，經詢據新北市政府城鄉發展局函復，其使用分區為住宅區，屬98年公共設施完竣地區，

非屬公共設施保留地。系爭土地自李金坤於99年10月4日分割繼承登記取得迄今，皆按一般用地稅率課徵地價稅。李君於111年12月16日向被告提出申請書，嗣被告就系爭土地有無禁建限建情形一事，經詢據新北市政府工務局112年1月12日新北工建字第1120071563號函及新北市政府城鄉發展局112年1月17日新北城開字第1120071857號函覆在案，被告遂按一般用地稅率課徵地價稅，是以原處分否准所請。

三、原告主張違反平等原則、比例原則、量能課稅原則等規範意旨，系爭土地應課徵田賦一節：

（一）觀土地稅法第22條第1項之立法理由可知，立法者並無將原告所稱「一般都市土地仍作農業使用且設有耕地三七五減租租約者」列為課徵田賦要件之意思，且土地稅法第22條第1項第2款、第3款及第2項規定一經公布生效，即對納稅義務人所有都市土地一體適用，原告等所有系爭土地不合致上開課徵田賦之要件，被告依法核課地價稅並無差別待遇，核與憲法第7條所定平等原則無違。

（二）依司法院釋字第657號解釋理由書意旨，關於稅捐之核課或減免事項，自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。次據土地稅法第22條第1項規定，都市土地除需作農業用地使用外，尚需合致該條項但書各款前段所定要件，即土地需屬依都市計畫編為農業區、保護區、公共設施保留地，或屬公共設施尚未完竣區，或受建築法、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，始有課徵田賦規定之適用。又都市土地縱屬耕地三七五減租條例出租之耕地，依土地稅法第22條第1項、第2項規定，仍須符合「公共設施尚未完竣前」或「依法限制建築」之要件，始有土地稅法第22條第1項課徵田賦規定之適用。再按土地稅法第22條第1項但書各款及第2項規定，都市土地仍作農業用地使用者，另增加條件限制，始得課徵田賦，即為土地應課徵地價稅之立法目的上，本於農地使用受限制，而例外仍課徵田賦範圍

之立法政策考量及選擇，故此因立法政策之考量所為仍課徵田賦範圍之界定，自未逾越土地稅法之立法目的。

（三）依最高行政法院96年度判字第747號判決意旨，在土地稅制，稅捐機關對稅基屬性之認定，常須尊重各該主管機關之意見，致使各該主管機關提出之專業認定，常有拘束稅捐稽徵機關事實認定權限之作用存在。查系爭土地為都市土地，經主管機關新北市政府城鄉發展局及工務局函復，土地使用分區為住宅區，非屬公共設施保留地，屬公共設施完竣地區，且無依法限制建築或依法不能建築之情形如前所述，是系爭土地縱屬耕地三七五減租條例出租之耕地，仍非屬土地稅法第22條第1項但書各款所定課徵田賦之土地，自無課徵田賦規定之適用甚明。

（四）再依高雄高等行政法院97年度簡字第188號判決意旨，地價稅之徵收與多寡，顯有其立法目的與政策，而與地租之收入無關。系爭土地雖屬列管之三七五租約耕地，惟與土地稅法第22條第1項各條款課徵田賦之要件不符，且查現行土地稅法亦無就耕地三七五減租條例管制之土地可據以免徵地價稅之規定，是依土地稅法第14條規定仍應課徵地價稅，被告以原處分否准所請，並無違誤，亦無違反平等原則、比例原則、量能課稅原則等規定。

四、司法院釋字第674號解釋理由書，係解釋都市土地仍作農業使用之畸零地，因主管機關頒定之行政命令，致此種性質之土地無從適用課徵田賦，違反憲法第19條租稅法律主義，核與系爭土地屬三七五租約耕地之性質不同，尚難比附援引。又界定作業原則第1點未經廢止自得予以援用，並作為主管機關判定土地是否有依法不能建築或依法限制建築情形之依據。且土地稅法第22條第1項第3款、第4款規定內容核與平均地權條例第22條第1項第3款、第4款相同，故內政部基於平均地權條例中央主管機關職權制訂之界定作業原則，於解釋土地稅法第22條第1項第3款、第4款規定時，亦應有適用。

五、並聲明：

（一）駁回原告之訴。

（二）訴訟費用由原告負擔。

參、兩造不爭之事實及兩造爭點：

如事實概要欄所述之事實，業據提出土地登記第一類謄本（見本院卷一第87至93頁）、地籍圖謄本（見本院卷一第98頁）、三七五租約（見原處分卷第11頁）、申請書（見本院卷第61頁）、 街景圖（見原處分卷第20至27頁）、航照圖（見原處分卷28頁）、原處分（見本院卷一第63至65頁）及訴願決定（見本院卷一第71至81頁）等本院卷、原處分卷所附證物為證，其形式真正為兩造所不爭執，堪信為真，兩造之爭點厥為：

一、系爭土地是否有為農用而不能建築使用或限制建築之情形？

二、界定作業原則是否有違租稅法定主義？是否違反憲法第15條及第19條？

三、本件得否類推適用土地稅法第22條第1項第3款及第4款課徵田賦之規定？

四、本件課徵地價稅是否有違平等原則、比例原則、量能課稅原則及利益均衡原則？

肆、本院之判斷：

一、本件應適用之法條與法理：

（一）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。」

（二）土地稅法第22條規定：「（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。（第3項）農民團體與合作農場所有直接供農業使用之倉庫、冷凍(藏)庫、農機中心、蠶種製造(繁殖)場、集貨場、檢驗場、水稻育苗用地、儲水池、農用溫室、農產品批發市場等用地，仍徵收田賦。（第4項）公有土地供公共使用及都市計畫公共設施保留地在保留期間未作任何使用並與使用中之土地隔離者，免徵田賦。」

（三）以下原則核乃執行母法（平均地權條例第22條）之技術性、細節性行政規定，與立法意旨相符，且未逾越母法之限度，行政機關予以適用，自無違誤：

1、界定作業原則第1點規定：「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。」

2、界定作業原則第2點規定：「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。」

二、系爭土地並無不能建築使用或限制建築之情形；界定作業原則第1點、第2點並未違反租稅法定主義，亦未違反憲法第15條及第19條規定；本件不得類推適用土地稅法第22條第1項第3款及第4款課徵田賦之規定：

（一）查系爭土地原按一般用地稅率課徵地價稅在案，嗣被繼承人李金坤以系爭土地供耕地使用為由，向被告申請課徵田

賦，經被告認系爭土地非屬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項各款所定課徵田賦要件不符，遂以原處分否准被繼承人李金坤所請，本院經核尚無不合。

（二）原告雖主張依土地稅法第22條規範本旨及司法院釋字第674號解釋意旨，系爭土地應屬限制建築或不能建築之情形，應課徵田賦而非地價稅，界定作業原則業經司法院釋字第674號解釋論斷並宣告違憲，畸零地並未作農用且如與鄰接土地協議合併使用即可建築之情形下，畸零地仍得以適用土地稅法第22條第1項第4款之「不能建築」之規定而課徵田賦，舉輕以明重，在系爭土地上已有三七五租約而作農用、且事實上三七五租約之終止更係有重大困難而不能作建築使用之情形下（較之畸零地之合併更有難度），本件情形當更應有適用土地稅法第22條第1項第4款之「不能建築」之規定而課徵田賦。被告主張依平均地權條例第22條有關依法限制建築、界定作業原則而不准課徵田賦，係有違反憲法第15條（人民之財產權應受保障）、第19條（租稅法定主義），且系爭土地因為耕地三七五租約而由承租人提存之租金不過每年6,600元，顯然遠遠低於一般行情，與將近80萬元之地價稅相較，對土地所有權人顯失公平，土地稅法就此因情事變更而造成之不公平現象，顯然並未預見，應屬法律漏洞應類推適用相類似之土地稅法第22條相關規定，准予徵收田賦云云。

（三）惟查就「系爭土地有無禁建、限建」乙節，業經被告函詢新北市政府工務局，經該局112年1月12日新北工建字第1120071563號函復略以：「說明：二、……經查本局套繪室現有套繪資料，旨揭地號尚未依前述規定劃設禁、限建築地區。另依第三作戰區指揮部102年3月19日陸六軍作字第1020004022號書函載示，旨揭土地非位屬軍事管制區之禁、限建區範圍內。……」，並經新北市政府城鄉發展局112年1月17日新北城開字第1120071857號函復略以：「說

明：四、另有關旨揭土地有無禁限建情形一節……（二）經查旨案土地現行都市計畫係屬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；另最初都市計畫係屬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。」（見原處分卷第4頁至第10頁），可知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項但書各款前段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。經查原告除系爭4筆土地外，尚有案外坐落於新北市三重區大智段744地號土地及福德北段562地號等2筆土地，合計6筆，其中福德北段562地號土地為公共設施保留地，課稅地價為130萬8,056元(本筆土地適用特別稅率6‰分開核定稅額)，其餘5筆為一般土地即大智段744地號土地及系爭4筆土地，111年課稅地價依序為76萬8,433元、1,246萬6,252元、1,198萬3,718元、1,204萬9,012元、1,147萬9,809元，依首揭土地稅法第15條規定，按每一土地所有權人在每一直轄市或縣(市)轄區內所有一般土地合併計算地價總額，再依同法第16條規定稅率課徵地價稅，經核算結果，5筆一般土地合併計算111年地價總額為4,874萬7,224元(76萬8,433元+1,246萬6,252元+1,198萬3,718元+1,204萬9,012元+1,147萬9,809元)，因其地價總額已超過111年新北市累進起點地價658萬8,000元5倍至10倍，是就超過新北市累進起點地價部分，依前揭土地稅法第16條規定，按超過之倍數，分別按15‰至25‰累進稅率課徵111年地價稅計79萬460元【計算式：課稅地價總額4,874萬7,224元x稅率(25‰)-累進差額(111年累進起點地價658萬8,000元x0.065)】;其中系爭4筆土地依土地地價占地價總額之比例分算後，應納稅額為77萬7,999元【計算式：應納稅額79萬460元x系爭4筆土地

地價4,797萬8,791元/5筆一般土地地價總額4,874萬7,224元】。被告因此核定李君所有5筆一般土地，按一般用地稅率課徵111年地價稅額為79萬460元，及福德北段562地號土地，按公共設施保留地稅率課徵111年地價稅額為7,848元(課稅地價130萬8,056元x稅率6‰)，合計為79萬8,308元在案，尚無違誤(見本院卷二第127至129頁）。

（四）至司法院釋字第674號解釋理由書之內容，係針對財政部82年12月16日台財稅字第820570901號函：「不能單獨申請建築之畸零地，及非經整理不能建築之土地，應無土地稅法第22條第1項第4款課徵田賦規定之適用」，及界定作業原則第4點規定：「畸零地因尚可協議合併建築，不得視為依法限制建築或依法不能建築之土地」等2項行政命令，認為前揭2項行政命令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，違反憲法第19條租稅法律主義，應自該解釋公布之日起不再援用。前揭司法院釋字第674號解釋乃就「畸零地」所為之解釋，並非就「三七五租約耕地」所為之解釋，已難援用，且前揭違憲之「界定作業原則第4點規定」業經內政部以99年4月28日台內地字0990071114號令修正刪除。而觀諸土地稅法第22條規定：「（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：……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……（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。」，已規定三七五減租耕地之「作為農業用地使用」，並非即「等於」「依法限制建築」，觀其立法理由：「為防止土地投機者，利用第二、三兩款之規定，大批購買土地，獲取暴利，另增加第二項：『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』之規定，以為限制。」，可知立法者並無將

「一般都市土地仍作農業使用且設有耕地三七五減租租約者」應課徵田賦之用意，其明文規定仍作農業用地使用之三七五減租之耕地，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，乃有意為之，並非有何法律漏洞，自屬立法機關之自由形成空間。易言之，「畸零地」與「三七五租約耕地」之法律狀態並不相同，難認「三七五租約耕地之不能作建築使用與畸零地之不能作建築使用，有舉輕明重關係」，自不能作為三七五租約耕地「可類推適用」畸零地課徵田賦之理由。更何況依司法院釋字第657號解釋理由書意旨，關於稅捐之核課或減免事項，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，系爭「三七五租約耕地」自不得透過「類推適用畸零地」」方式來減免稅捐（課徵田賦）。且系爭「三七五租約耕地」既無「依法限制建築」之情形，界定作業原則第1點，第2點內容與「土地稅法第22條第1項第3款、第4款」、「平均地權條例第22條第1項第3款、第4款」之法律亦均相同，並未違反租稅法定主義，行政機關予以適用，自無違誤，難謂界定作業原則第1點、第2點違反憲法第15條（人民之財產權應受保障）、第19條（租稅法定主義）規定，原告主張，尚不足採。

三、本件原處分課徵地價稅並未違反平等原則、比例原則、量能課稅原則及利益均衡原則、「不得為差別待遇」原則：

（一）原告雖主張其餘農用地既可以依法課徵田賦，而本件亦係農用地之情形下，卻未比照准許徵收田賦，顯然係無正當理由之差別待遇，有違行政程序法第6條所定「行政行為，非有正當理由，不得為差別待遇」，且系爭土地縱然改地目為建地，惟一直由三七五耕地租約之承租人占有使用中，但原告必須每年繳交高額之地價稅，權利與義務相比完全不對等，原處分違反平等及比例原則、量能課稅原則、利益均衡原則云云。

（二）惟查依司法院釋字第657號解釋理由書意旨，關於稅捐之核課或減免事項，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，系爭三七五減租之耕地，依土地稅法第22條第1項、第2項規定，仍須符合「公共設施尚未完竣前」或「依法限制建築」之要件，始有課徵田賦規定之適用，已如前述，此乃立法政策考量所為三七五減租之耕地仍不得課徵田賦之界定，自未逾越土地稅法之立法目的，亦未對人民之權利義務增加法律所無之限制，無違反法律保留原則，亦無牴觸實質課稅原則，其因此未比照「畸零地」課徵田賦，自未違反平等原則、「不得為差別待遇」原則。又土地是否課徵地價稅，非以使用人使用土地有無對價為依據，縱使使用人無償使用土地，除依法令規定有減免地價稅之事由，而得減免地價稅外，並不影響稅捐機關課徵地價稅。且地價稅乃對土地之未改良價值，即土地原始價格或素地地價課徵之稅，而使土地逐年所生之天然地租，以賦稅方式，收歸公有，以達「地租社會化」之目的，地價稅之作用，在於增進土地利用，調節土地供需，抑制壟斷投機，平均社會財富，並維持地價之穩定，促進經濟之發展（李鴻毅所著土地法論90年2月增修訂25版），故地價稅之徵收與多寡，顯有其立法目的與政策，而與地租之收入無關。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，原處分自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，原告主張，尚不足採（高雄高等行政法院98年度訴字第643號及本院98年度訴字第2756號判決亦同此判斷）。至原告主張「系爭土地已經民事法院判決無法收回，租金不過每年6,600元，與將近80萬元之地價稅相較，若不減免地價稅，對土地所有權人極其不公」乙節，乃在今日之社會型態中，前揭民事確定判決所依據之三七五減租條例中關於「不得收回土地」之法條，是否過度保護佃農而有修法必要（見立法院法制局111年1

月研究報告「終止耕地三七五租約之問題研析」）？或有無違憲（93年07月09日公布之司法院大法官會議釋字第580號解釋參照）之問題，其尚非本院職權，本院亦不能形成「土地稅法第22條第1項、界定作業原則第1點、第2點規定係屬違憲」之確信，原告主張土地稅法第22條第1項、界定作業原則第1點、第2點規定有違憲之爭議，請求本院向憲法法院聲請宣告該法律違憲並停止訴訟，本院基於前揭論述，並參酌立法理由「為防止土地投機者，利用第二、三兩款之規定，大批購買土地，獲取暴利，另增加第二項：『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』之規定，以為限制。」，可知立法者並無將「一般都市土地仍作農業使用且設有耕地三七五減租租約者」應課徵田賦之用意，其明文規定仍作農業用地使用之三七五減租之耕地，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，乃有意為之，並非有何法律漏洞，自屬立法機關之自由形成空間，就此立法選擇之價值觀，本院予以尊重，自無法形成違憲之確信，認為並無此必要，併此敘明。

四、綜上，原處分並無違誤，訴願決定予以維持，亦無不合。原告訴請撤銷並就系爭土地請求改為徵收田賦，為無理由，應予駁回。

五、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、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　　114　　年　　5　　月　　8　　日

審判長法　官　陳心弘

法　官　鄭凱文

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　　8　　日

書記官　李依穎