

臺北高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第三庭

114年度訴字第231號

115年4月16日辯論終結

原告 王耀星律師即鄭蔡招琴遺產管理人

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

簡玉貞

輔助參加人 新竹市政府

代表人 高虹安（市長）

訴訟代理人 黃冠中 律師

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113年1月27日113年訴字第7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：

本件輔助參加人代表人原為邱臣遠，訴訟進行中變更為高虹安，茲據輔助參加人新任代表人具狀聲明承受訴訟（見本院卷第193至194頁），核無不合，應予准許。

乙、實體事項：

壹、事實概要：

緣原告所有○○市○○段499、647、677、679、680地號（重測前為青草湖段1008、703-17、998-8、998-10、618-32地號）及499-1地號（分割自499地號）等6筆土地（下稱系爭土地），使用分區為山坡地保育區，使用地類別為國土保

01 安用地，系爭土地原為農牧、林業及交通用地，屬內政部79
02 年6月18日台（79）內營字第794626號函同意開發「新竹華
03 城開發計畫」範圍內之土地，並經輔助參加人以83年6月15
04 日府地用字第26326號函核准變更編定為國土保安用地，屬
05 開發計畫之一部分，與農業發展條例第3條第10款所稱保育
06 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
07 適用，此經財政部99年1月7日台財稅字第09804765270號函
08 （下稱財政部99年函釋）及行政院農業委員會98年12月16日
09 農企字第0980167116號函（下稱農委會98年函釋）釋在案，
10 輔助參加人以112年9月14日府地價字第11201391821號公告
11 （下稱112年9月14日公告）更正系爭土地109年至112年新竹
12 市1589、1589-1地價區段範圍暨○○市○○段497地號等74
13 筆土地（含系爭土地）之公告現值、109年及111年公告地
14 價，新竹市地政事務所（下稱竹市地政所）並據以辦竣新竹
15 市1589-1地價區段範圍內之○○市○○段497地號等74筆土
16 地（含系爭土地）之地價更正，且以112年9月19日新地價字
17 第1120008012號函（下稱112年9月19日函）通知被告，被告
18 乃據此更正原告111年地價稅應納稅額為11,329,601元（即
19 減少稅額3,478,752元，原告提起行政訴訟，經本院112年度
20 訴字第1094號判決駁回，尚未確定）。本件被告就明湖段49
21 8、646、678、722、746地號等5筆特定目的事業用地、明湖
22 段444、642、654-1、665-1、665-2、674地號等6筆遊憩用
23 地，依土地稅法第14條規定課徵地價稅；明湖段499、499-
24 1、647、677、679、680地號等6筆國土保安用地，按財政部
25 99年函釋及農委會98年函釋規定，認無土地稅法第22條規定
26 課徵田賦之適用，應依土地稅法第14條規定，課徵地價稅，
27 合併上開17筆土地核定112年地價稅11,329,601元。原告不
28 服系爭土地之112年度地價稅部分，遞經復查申請，被告以1
29 13年1月24日新市稅法字第1120023087號復查決定（下稱復
30 查決定）仍維持原核定。原告不服，提起訴願，業經輔助參

01 加人113年12月27日113年訴字第7號訴願決定（下稱訴願決
02 定）駁回，原告仍不服，遂提起本件行政訴訟。

03 貳、本件原告主張：

04 一、查土地稅法第22條第1項前段規定，排除非都市土地依法編
05 定之農業用地或未規定地價者等土地於同法第14條地價稅課
06 徵之範疇外，而土地稅法施行細則第21條業已明文規定「國
07 土保安用地」屬於「土地稅法第22條第1項所稱非都市土地
08 依法編定之農業用地」，是自不容主管機關逕以行政規則或
09 解釋函令創設法律或法規命令所無之限制，擅自就「國土保
10 安用地」再區分種類，並將部分排除於「非都市土地依法編
11 定農業之用地」免徵地價稅之範圍外。遑論土地稅法、平均
12 地權條例及農業發展條例暨相關施行細則，均未有不同於土
13 地稅法第22條第1項前段及該法施行細則第21條之規定，更
14 無主管機關得假借解釋法律之名，而擅以行政規則或解釋函
15 令為歧異於上開法律及施行細則認定之餘地。是有關財政部
16 99年函釋及農委會98年函釋、內政部函釋，牴觸上開土地稅
17 法、平均地權條例及農業發展條例暨相關施行細則法規規
18 定，而擅自將「因開發計畫經變更編定為國土保安用地者」
19 排除在土地稅法、平均地權條例及農業發展條例暨相關施行
20 細則有關「農業用地」認定範圍外，復進一步對之核課地價
21 稅，顯已增加法律所無之限制，並屬未經立法而擅自創設租
22 稅義務，明顯牴觸法律保留原則及租稅法律主義，是原處分
23 及原復查決定據上開違法且違憲之函釋，而對屬「國土保安
24 用地」之系爭土地核課地價稅，顯然於法有違而難認有據。

25 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
26 農業法、土地法、農業發展條例、平均地權條例、國土計畫
27 法、非都市土地使用管制規則等規範之使用嚴格限制，根本
28 無從用於開發等非農業之使用，遑論又遭編定為「國土保安
29 用地」，是整體綜合觀察而言，更無非農業使用之可能，是
30 其本質顯係「農業用地」無訛，不因遭編定為「國土保安用
31 地」之觸發點為何而有異，是自不應僅就遭編定之觸發點是

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」，否則亦與實質課稅原則明顯相違，是系爭土地既為非都市依法編定之「農業用地」，自不在地價稅課徵之範疇內。再者，地價稅屬於「財產稅」之一種，對於土地之財產標的課稅，稅源來自於納稅人之收入，稅負難以轉嫁，屬於「直接稅」性質，亦即財產稅把握持有土地財產所產生之收益進行課稅，故具有一般所謂「應有收益稅」之性質，從「量能課稅原則」出發，具有其正當性。地價稅把握持有土地之基礎的收益，對於財產課稅之憲法上界限，應限於財產的收益能力。在不可歸責於納稅人事由，導致其「應有收益能力減少或喪失」時，則也應有減免稅捐機制（參見陳清秀教授著，稅法各論，下冊，第2版，2019年，頁159至160）。就此最高行政法院100年度判字第949號判決在房屋不動產課稅案件中即指出：「新、舊財稅理論對課徵不動產財產稅之理由雖有不同，但都同意財產稅之課徵必須該財產客觀上具備『使用可能性』，才能成為適格之財產稅稅捐客體。因為如果一筆財產對所有人或持有人而言，客觀上沒有加以使用之客觀可能性時，不僅該財產對其沒有任何經濟上之意義或效用，也難以想像該財產會有因使用而生之負外部性存在，又如何能令之負擔稅捐。」。故地價稅係對特定財產本體的潛在收益能力課稅，認定其租稅主體時，自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，此為最高行政法院107年1月份第2次庭長法官聯席會議決議意旨所明確揭櫫地價稅之正當課徵基礎，亦為納稅者權利保護法第7條第2項所明定之實質課稅原則。

三、系爭土地遭編定為「國土保安用地」之情形，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，導致客觀上該土地欠缺相關使用收益之經濟利益，而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。而此等無法為其他用途之使用

01 收益情事之產生，係因土地用途編定之管制法令限制，亦顯
02 然不可歸責於土地所有權人或收益權人，倘若仍對該等土地
03 比照一般未受限制之土地，予以課徵地價稅，將發生無法使
04 用收益之土地，仍被課徵重稅之違反量能課稅原則之結果，
05 導致產生絞殺性、窒息性租稅效果，而對人民財產權造成非
06 法之重大犧牲侵害，而構成侵犯人民財產權之違憲結果。故
07 基於客觀合目的性解釋以及合憲性解釋，本件國土保安林地
08 之課稅，應本於核實認定原則以及實質課稅原則，按照其編
09 定地目之「法定用途」以及「實際使用用途」之林地課徵，
10 不得顛倒黑白，指鹿為馬，在欠缺法律明文規定依據下，任
11 意扭曲「擬制」為應課徵地價稅之「一般土地」。具體土地
12 稅課徵個案上，自不應僅因其與社區住宅開發計劃有關，即
13 忽略其土地之法定用途本質，而為不當之聯結，逕將該等土
14 地排除於「農業用地」認定之範疇外，而對之課徵地價稅。
15 否則其認定課稅事實不僅違反論理法則以及經驗法則，並有
16 違反行政法上「不當連結禁止原則」，故本件原處分之課稅
17 在認事用法上明顯有違租稅法律主義以及納稅者權利保護法
18 第7條第2項之實質課稅原則，而有重大違法瑕疵，應予以撤
19 銷。

20 四、退步言之，縱認系爭土地有課徵地價稅之餘地（假設語氣，
21 茲仍否認之），然於具體課徵上仍應分筆、逐筆依各該宗土
22 地所在地分別觀察其收益能力有無再為課徵，更應在計算
23 上，將各該土地上因環境限制及技術上無法使用等具備土地
24 稅減免規則事由之部分予以排除，然原處分未能正確核課，
25 僅籠統就系爭土地之6筆土地合併依單一地價為課徵，且未
26 見其就其上具土地稅減免規則所定事由之部分予以排除，顯
27 有重大違法瑕疵，原復查決定未察而逕予維持，亦同有重大
28 違法瑕疵。

29 五、系爭土地與本院110年度訴字第732號地價稅事件判決所涉及
30 之土地相同，且申請撤銷之行政處分與復查決定之標的同為
31 地價稅。次查，各該地價稅課稅及補稅處分，其公告地價歷

01 屆地價評議委員會，針對系爭土地於地價區段之劃分及區段
02 地價之估計，均以系爭開發計畫土地整體不可分割，而將之
03 與丙種建築用地及其於較高價值土地列為同一地價區段並估
04 計為同一地價，違反地價調查估計規則等相關法令。亦即原
05 處分與復查決定，均有與上開判決所指109年地價稅處分採
06 計之稅基違法相同之違法瑕疵。原處分未見於此，仍對原告
07 課以不合理之地價稅，於原告不服提起復查決定時，竟做出
08 駁回之復查決定，顯違反前揭判決意旨。

09 六、本院110年度訴字第732號判決認109年度地價稅之稅基，仍
10 待地價評議委員會另行依法審議決定後，方能核計。查112
11 年地價稅稅額，係以系爭土地原1年度公告地價為每平方公
12 尺6,500元，更正為5,000元，再計算而來（新竹市政府112
13 年9月14日府地價字第11201391821號公告參照）。惟更正後
14 公告地價仍然過高，僅較國家藝術園區丙種建築者降低約7
15 7%，顯仍以建築用地地價作為調整基準，使原告遭受違法及
16 顯失公平合理的稅捐負擔，亦不符合監察院糾正意旨，此有
17 監察院112年12月11日院台財字第1122230473號函可稽。而
18 系爭土地地價區段正確估價程序，由於該區段無交易實例，
19 依地價調查估計規則第21條第1項第2款，應選取2個以上之
20 使用編定用地相同地價區段作為基準地價區段，且依前述之
21 影響農業用地區域因素評價基準表，因系爭土地係山坡地保
22 育區內作水土保持之保育使用土地，屬於農業用地，其基準
23 地價區段即應選擇有交易實例之農業使用國土保安用地之區
24 段。如該市無此等基準地價區段，即應依同款後段，得以性
25 質類似之地價區段修正，此際即應參考「香山華城社區」之
26 非建築用地為修正，以其111年度公告地價630元，依影響地
27 價區域因素評價基準明細表所定最大影響範圍內修正之。附
28 帶言之，此價格亦與監察院調查報告、糾正案文相關卷證資
29 料臺北市中興山莊北側保護區土地估價每平方公尺980元數
30 額相近。

七、綜上，鄭蔡招琴所有新竹市明湖段444地號等93筆土地皆為國土保安用地，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，且亦無相關法律規定國土保安用地須課徵地價稅，故被告所為新竹市明湖段444地號等93筆土地112年度地價稅課稅處分應屬違法等語。

八、並聲明：

（一）訴願決定及原處分均撤銷。

（二）訴訟費用由被告負擔。

參、被告則以：

一、查系爭土地中之明湖段498、646、678、722、746地號等5筆特定目的事業用地、明湖段444、642、654-1、665-1、665-2、674地號等6筆遊憩用地，非屬田賦，亦無地價稅減免適用，被告依土地稅法第14條規定課徵地價稅，應無不合。

二、系爭土地依財政部99年函釋及農委會98年函釋規定略以，經變更編定為「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，與該開發計畫具有不可分離性，整體上仍認屬該開發計畫之一部分，非以農業發展為目的，與農業發展條例所稱保育使用之農業用地有別。復經被告於111年3月29日以新市稅法字第1116205056號函詢輔助參加人所屬地政處，經該處111年4月8日府地價字第1110057970號函復略以「……，系爭土地雖使用地類別屬國土保安用地，但實質為『新竹華城開發計畫』住宅社區整體開發之一部分，為『新竹華城開發計畫』範圍內之土地……」，是系爭土地之國土保安用地應無土地稅法第22條課徵田賦規定之適用，被告依土地稅法第14條規定核定課徵112年地價稅，於法有據，並無不合。

三、原告主張並無相關法律規定國土保安用地應課徵地價稅乙節，按司法院釋字第267號、釋字第287號及釋字第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年函釋係闡釋依非都市

01 土地開發審議作業規範審議通過之住宅社區等開發計畫，其
02 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
03 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
04 有別，已非屬土地稅法施行細則第21條規定依區域計畫法編
05 定之國土保安用地，自無土地稅法第22條課徵田賦規定之適
06 用，前揭函釋僅係解釋法律原意，規範執行法律時必要之技
07 術性、細節性事項，並無違反法律保留原則，被告自得援引
08 適用。

09 四、又原告過去歷年來以系爭土地編定為國土保安用地為理由，
10 而一再主張應課徵田賦不課徵地價稅為由提起行政救濟，皆
11 遭敗訴駁回，謹將歷年行政救濟情形臚列如下：補徵99年至
12 103年及定期開徵104年地價稅事件，業經最高行政法院106
13 年度判字第728號判決上訴駁回在案；105年地價稅經訴願決
14 定駁回，未提起行政訴訟而告確定；106年地價稅業經最高
15 行政法院107年度裁字第2026號裁定上訴駁回在案；107年地
16 價稅經訴願決定不受理，未提起行政訴訟而告確定；108年
17 地價稅經訴願駁回，未提起行政訴訟而告確定，至109年地
18 價稅經本院110年訴字第732號判決亦予闡明系爭土地雖經編
19 定為國土保安用地，以其實際使用在配合系爭開發計畫之性
20 質，應不屬土地稅法第10條第1項、第22條規定核課田賦
21 （目前停徵）之農業用地性質，在案可稽；110年、111年地
22 價稅經訴願駁回，已提起行政訴訟，目前於本院審理中。

23 五、綜上，系爭土地明湖段489地號等75筆交通用地及明湖段643
24 地號遊憩用地，合計76筆土地因屬道路用地，減免地價稅。
25 明湖段498、646、678、722、746地號等5筆特定目的事業用
26 地、明湖段444、642、654-1、665-1、665-2、674地號等6
27 筆遊憩用地，依土地稅法第14條規定課徵地價稅；明湖段49
28 9、499-1、647、677、679、680地號等6筆國土保安用地，
29 依財政部99年函釋及農委會98年函釋規定，無土地稅法第22
30 條規定課徵田賦之適用，應依土地稅法第14條規定，課徵地

01 價稅，合併上開17筆土地核定112年地價稅11,329,601元，
02 依法有據，並無不合等語。

03 六、並聲明：

04 （一）駁回原告之訴。

05 （二）訴訟費用由原告負擔。

06 肆、輔助參加人則以：

07 一、系爭土地係依「新竹華城山坡地整體開發計畫」所載內容變
08 更編定為國土保安用地，目的係出於該開發計畫中提供居住
09 用途之他種類用地需要（如住宅用地、公共設施用地等），
10 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
11 系爭土地之使用實況或特性而為劃分，換言之，系爭土地之
12 使用尚須受「新竹華城山坡地整體開發計畫」之規劃安排所
13 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
14 涵，自有不同，而認不屬土地稅法第10條第1項、第22條規
15 定核課田賦之農業用地性質。

16 二、本件係原告不服被告就系爭土地作成之112年地價稅課稅處
17 分，不僅與本院111年度訴字第1035號判決及最高行政法院1
18 06年度判字第728號判決之當事人同一，訟爭土地均相同，
19 訟爭土地迄今之新竹華城山坡地整體開發計畫及土地使用編
20 定並未曾變更，且系爭土地是否屬土地稅法第10條第1項、
21 第22條規定核課田賦之農業用地，亦為經上開判決實質審理
22 之重要爭點，該重要爭點於前二訴訟中已經當事人為充分之
23 舉證及攻擊或防禦，而為適當完全之辯論，並由法院為實質
24 之審理判斷，上開判斷非顯然違背法令，故原告於後訴訟即
25 本件訴訟中針對該重要爭點之主張，因仍猶執前詞，並未提
26 出足以推翻原判斷之新訴訟資料，則揆諸最高行政法院109
27 年度上字第1136號判決有關爭點效理論之適用及要件，受理
28 本案之本院自不得對上開重要爭點為相反之判斷。

29 三、查系爭土地應予課徵地價稅之情形，核與建造房屋應保留之
30 法定空地不予免徵地價稅及田賦之立法精神相似（憲法法庭
31 112年憲判字第19號判決參照），即非得僅著眼於建築法定

空地無償供公眾通行、國土保安用地係作為國土保育使用而無法為其他使用收益之事實，尚應考量該土地作為建築法定空地、國土保安用地之背後原因（功能）及其影響（經濟利益），詳言之，按法定空地屬建築基地之一部分，提供該建築物日照、採光、通風、景觀、防火、安全等特定之功能，與人民私有並非建築基地之一部分而單純無償供公眾使用之道路土地，性質與功能均有所不同，上開立論如類比於本件情形，本件系爭土地位於新竹華城山坡地整體開發計畫範圍內（屬住宅社區之開發），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）；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（99.6%）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。此有新竹華城山坡地整體開發計畫書可稽。

四、據上論結，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，卻針對其作為新竹華城山坡地整體開發計畫中，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，即須依開發計畫使用之結果，棄置不論，所述自不足採等語。

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（見原處分卷第22至27頁）、新竹華城開發計畫說明書（見本院卷第93至116頁）、內政部79年6月18日台□內營字第794626號函（見原處分卷第346頁）、輔助參加人83年6月3日八三府地用字第80259號函（見原處分卷第344至345頁）、輔助參加人83年6月15日八三府地用字第26326號函（見原處分卷第342至343）、112年地價稅繳款書（見原處分卷第324頁）、復查決定（見原處分卷第320至323頁）及訴願決定（見本院卷第29至35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：

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條應核課田賦但停徵之農業用地性質？明湖段498、646、678、722、746地號等5筆特定目的事業用地、明湖段444、642、654-1、665-1、665-2、674地號等6

01 筆遊憩用地，被告依土地稅法第14條規定，併同合計就112
02 年地價稅核定為11,329,601元，是否於法有據？

03 陸、本院之判斷：

04 一、本件應適用之法條與法理：

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

08 （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
09 義務人如左：一、土地所有權人。」

10 （三）土地稅法第10條第1項第1款規定：「本法所稱農業用地，
11 指非都市土地或都市土地農業區、保護區範圍內土地，依
12 法供下列使用者：一、供農作、森林、養殖、畜牧及保育
13 使用者。」

14 （四）土地稅法第14條規定：「已規定地價之土地，除依第22條
15 規定課徵田賦者外，應課徵地價稅。」

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

21 （六）土地稅法第22條第1項規定：「非都市土地依法編定之農
22 業用地或未規定地價者，徵收田賦。但都市土地合於左列
23 規定者亦同：一、依都市計畫編為農業區及保護區，限作
24 農業用地使用者。二、公共設施尚未完竣前，仍作農業用
25 地使用者。三、依法限制建築，仍作農業用地使用者。
26 四、依法不能建築，仍作農業用地使用者。五、依都市計
27 畫編為公共設施保留地，仍作農業用地使用者。」

28 （七）土地稅法施行細則第21條規定：「本法第22條第1項所稱
29 非都市土地依法編定之農業用地，指依區域計畫法編定之
30 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0980067370號函及98年6月22日新縣稅土字第0980019848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0970135343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09804749730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0970135343號復新竹縣政府函、95年12月26日農企字第0950172520號復屏東縣政府函及94年9月26日農企字第0940151383號復南投縣政府函停止適用。】

二、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，使用分區為山坡地保育區，使用地類別為國土保安用地，系爭土地原為農牧、林業及交通用地，屬內政部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，屬開發計畫之一部分，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，被告乃依土地稅法第14條規定，按一般用地稅率，核定系爭土地併同原告其餘土地112年度地價稅11,329,601元本院經核尚無不合。

01 (二) 原告雖主張系爭土地位處山坡，其上覆滿林木等植被，屬
02 典型林地且受農業法、土地法、農業發展條例、平均地權
03 條例、國土計畫法、非都市土地使用管制規則等規範之使
04 用嚴格限制，根本無從用於開發等非農業之使用，遑論又
05 遭編定為「國土保安用地」，是整體綜合觀察而言，更無
06 非農業使用之可能。縱認系爭土地有課徵地價稅之餘地然
07 於具體課徵上仍應分筆、逐筆依各該宗土地所在地分別觀
08 察其收益能力有無再為課徵，原處分僅籠統就系爭土地之
09 6筆土地合併依單一地價為課徵，且未見其就其上具土地
10 稅減免規則所定事由之部分予以排除，顯有重大違法瑕
11 疵，系爭土地與本院110年度訴字第732號地價稅事件判決
12 所涉及之土地相同，本院110年度訴字第732號判決認109
13 年度地價稅之稅基，仍待地價評議委員會另行依法審議決
14 定後，方能核計。112年地價稅稅額，不符合監察院糾正
15 意旨，此有監察院112年12月11日院台財字第1122230473
16 號函可稽。應參考「香山華城社區」之非建築用地為修
17 正，以其111年度公告地價630元，依影響地價區域因素評
18 價基準明細表所定最大影響範圍內修正之。此價格亦與監
19 察院調查報告、糾正案文相關卷證資料臺北市中興山莊北
20 側保護區土地估價每平方公尺980元數額相近云云。

21 (三) 惟查按區域計畫法第15條第1項規定：「區域計畫公告實
22 施後，不屬第11條之非都市土地，應由有關直轄市或縣
23 (市)政府，按照○○市○○○區使用計畫，製定非都市
24 土地使用分區圖，並編定各種使用地，報經上級主管機關
25 核備後，實施管制。變更之程序亦同。其管制規則，由中
26 央主管機關定之。」依此規定授權訂定之非都市土地使用
27 管制規則第2條規定：「非都市土地得劃定為特定農業、
28 一般農業、工業、鄉村、森林、山坡地保育、風景、國家
29 公園、河川、特定專用等使用分區。」第3條規定：「非
30 都市土地依其使用分區之性質，編定為甲種建築、乙種建
31 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（○○市○○○○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，即補徵99年至103年及定期開徵104年
地價稅事件已經判決確定），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（見本院卷第93-116頁）。綜觀系爭開發計畫內容，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○○市○○○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，系爭土地自己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112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。原告主張系爭土地屬於課徵田賦之情形，尚不足採，應予駁回。

01 (五) 查112年地價稅，被告已依前揭更正之公告地價為稅基
02 (由每平方公尺新臺幣6,500元更正為5,000元)核計地價
03 稅，原告雖主張更正後公告地價仍然過高云云，惟查：

04 1、輔助參加人公告更正系爭土地111年公告地價之原因，係
05 因原告對於被告課徵系爭土地109年地價稅之處分部分不
06 服，循序提起行政訴訟，經本院110年度訴字第732號判決
07 一併審查公告地價是否合法，並於調查後於判決中認定地
08 評會就土地使用編定類別之影響因素存在明顯差異之情
09 形，本當有所圈劃、斟酌，縱使個案可認有不足夠成主要
10 影響因素之情形，亦應討論、審議，然該案就此並未討
11 論，有怠為審議、裁量之違失，據以訂定公告地價有違反
12 法定正當程序之違誤，足以動搖系爭土地109年地價稅額
13 核計之合法性，乃將課稅處分撤銷確定（見訴願卷第46-6
14 7頁）。復因原告向監察院陳情系爭土地國土保安用地之
15 地價區段劃設，經監察院約詢調查，輔助參加人乃於112
16 年5月11日召開「研議本（新竹）市開發許可範圍內土地
17 之地價區段劃設方法」座談會（下稱系爭座談會，見本院
18 112年度訴字第1094號卷丙證2、輔助參加人卷1第1-31
19 頁），由新竹市地政事務所提出報告，嗣因監察院作成11
20 2年糾正案文，輔助參加人乃研擬檢討改善措施（見本院1
21 12年度訴字第1094號輔助參加人卷1第32-34頁），並於11
22 2年8月9日召開新竹市112年第1次地評會（下稱系爭地評
23 會，見本院112年度訴字第1094號輔助參加人卷1第93-98
24 頁），由輔助參加人所屬地政處提案評議系爭計畫範圍內
25 土地即新竹市「1589」地價區段，依據地價調查估計規則
26 第18條規定綜合考量後，有無調整之必要（下稱系爭提
27 案），並由竹市地政所就系爭提案研擬方案一：維持同一
28 地價區段1589，及方案二：自區段1589中劃分增設另一區
29 段1589-1（見本院112年度訴字第1094號輔助參加人卷1第
30 35-51頁），並提出簡報及說明，提請系爭地評會評議。

01 2、系爭地評會係由委員15人組成，由市長兼任主任委員，秘
02 書長兼任副主任委員，其餘委員為地政專家學者2人、不
03 動產估價師4人、法律、工程、都市計畫專家學者各1人、
04 地政主管人員1人、財政或稅捐主管人員1人、工務或都市
05 計畫主管人員1人、建設或農業主管人員1人，當日會議則
06 由委員13人出席（見本院112年度訴字第1094號卷1第695
07 頁），主席就系爭提案部分，係先說明提案背景，次由被
08 告列席人員說明相關稅務爭訟情形，主席再請參與系爭座
09 談會之地政學者專家及不動產估價師委員補充說明後，請
10 委員就系爭提案表示意見，主席並請竹市地政所說明新竹
11 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
12 段，其他2個分別劃設，其時間點及當初考量因素為何，
13 經竹市地政所列席人員予以說明後，由各委員就系爭社區
14 地價區段劃設方式及系爭提案之方案一、方案二表示意
15 見，復由業務單位詳予說明系爭社區當時整理劃成同一地
16 價區段之原因、系爭社區國土保安用地使用情況、內政部
17 先前調查全國類似山坡地開發案之地價區段劃分情形、新
18 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
19 區段之原因、原告為系爭計畫之開發者，因當初移轉建地
20 時未一併移轉國土保安用地，始導致每年負擔較高地價
21 稅，以及方案一、二之優缺點後，經出席委員針對土地編
22 定之用地別、使用管制、利用現況、建築情形、未來發展
23 等逐一檢視，並為充分討論後（見本院112年度訴字第109
24 4號卷丙證21之提案二、輔助參加人卷2第100、102-105、
25 110-121頁），經全體出席委員決議同意採方案二（見本
26 院112年度訴字第1094號輔助參加人卷1第93-98頁），將
27 系爭社區「1589」地價區段改劃分為「1589」及「1589-
28 1」地價區段，亦即將系爭社區中土地使用管制皆無建蔽
29 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
30 地，自原1589地價區段中劃出，另獨立劃設為1589-1地價
31 區段，以避免地價區段過於細碎；復因該1589-1區段內於

01 109至112年間均無買賣及收益實例，亦無鄰近或適當地區
02 使用分區或編定用地相同之地價區段，乃依據地價調查估
03 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
04 作業規定第10點第2項後段規定「無法選取使用分區或編
05 定用地相同之基準地價區段者，得以鄰近使用性質類似或
06 其他地價區段之區段地價修正之」等旨辦理，並基於系爭
07 土地係依系爭計畫所載內容變更編定為國土保安用地，應
08 依系爭計畫使用，其目的係為供系爭計畫中居住用途之他
09 種類用地水土保持所需，相互具有依存關係，而為符合該
10 開發計畫之整體容許性所為規範安排，並非單純因系爭土
11 地之使用實況或特性所為之劃分，且依農委會98年12月16
12 日函釋意旨，應認系爭土地之1589-1地價區段非屬區段地
13 價估價報告表中之農業用地，故以開發程度相近，建築利
14 用型態、交通道路規劃近似等原則，就系爭土地之1589-1
15 地價區段挑選適合之基準地價區段，其中111年選定基準
16 地價區段為1589區段（青草湖國家藝術園區）與2105區段
17 （微笑大院社區），經修正後擇定總修正較相近之1589區
18 段調整價格（相關地價區段勘查表、區段地價估價報告
19 表、新竹市買賣實例調查估價表、影響地價區域因素分析
20 明細表，詳見本院112年度訴字第1094號輔助參加人卷1第
21 67-71、83-85頁）。又關於1589-1地價區段評議表擬評公
22 告現值、擬評公告地價計算方式，係依新竹市辦理影響地
23 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
24 區域因素評價基準明細表（見本院112年度訴字第1094號
25 卷2第142-154頁），將目標區段即1589-1地價區段勘查後
26 （見本院112年度訴字第1094號輔助參加人卷1第83頁地價
27 區段勘查表），與總修正較相近之基準區段A即1589地價
28 區段之每平方公尺查估現值（一般正常交易價值）45,100
29 元（見本院112年度訴字第1094號輔助參加人卷1第67
30 頁），依影響地價區域因素總修正數0.767予以調整，而
31 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（見本院112年度訴字第1094號輔助參加人卷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（見本院112年度訴字第1094號輔助參加人卷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（見本院112年度訴字第1094號原處分卷第275頁），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（見本院112年度訴字第1094號卷丙證4）。

- 3、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%（見本院112年度訴字第1094號卷丙證18-20）為低，並無原告所指過高之情形，本院自應

01 尊重其判斷。是系爭地評會最終決議1589-1區段之111年
02 公告地價每平方公尺5,000元，輔助參加人據以112年9月1
03 4日公告更正系爭土地111年公告地價為每平方公尺5,000
04 元，於法尚無不合。

05 4、原告雖主張系爭土地實際上係作水土保持功能使用，僅能
06 維持原始未開發之自然原貌，管制上與林業用地無異，不
07 得以村里鄰住宅用地進行影響地價區域因素之修正等語。
08 惟系爭土地係依系爭計畫變更而來，為符合系爭計畫之整
09 體容許性所為規範安排，應依系爭計畫使用，已如前述，
10 自難將系爭土地排除於系爭社區外，單獨認定為林業用
11 地，是1589-1地價區段評議表擬評公告現值、擬評公告地
12 價之計算方式，依據新竹市辦理影響地價區域因素評價基
13 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
14 明細表（見本院112年度訴字第1094號卷2第142-154頁）
15 辦理，尚無不合，原告上開主張並不足採。

16 5、原告雖又主張新竹市香山華城社區之111年公告地價為每
17 平方公尺630元，可見系爭土地之111年公告地價每平方公
18 尺5,000元，顯然過高（112年公告地價亦同）等語。然輔
19 助參加人針對系爭土地即1589-1地價區段，基於開發程
20 度、建築利用型態及交通道路規劃近似等因素（見本院11
21 2年度訴字第1094號卷2第106頁、丙證7、8），選定較相
22 近之1589地價區段作為基準地價區段（見本院112年度訴
23 字第1094號輔助參加人卷1第83-85頁）等情，亦如上述，
24 並非任意擇定，且系爭土地位於○○市○區，已完全依系
25 爭計畫使用，與新竹火車站直線距離約3.5公里，車程距
26 離約5公里，時程約15分鐘，生活機能完善，以新竹市幸
27 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
28 易價格全市一覽均價圖，系爭土地周圍土地買賣均價約為
29 每坪24.9萬元（見本院112年度訴字第1094號卷2第107
30 頁、丙證14），屬新竹市地價相對較高之區域。而香山華
31 城社區係位於○○市○○區，鄰近新竹縣與苗栗縣，與新

01 竹火車站直線距離約10公里，車程距離約13.2公里，時程
02 約25分鐘，與新竹市區相差甚遠，且僅部分土地依開發計
03 畫使用（見本院112年度訴字第1094號卷2第103頁、丙證1
04 2、13），生活機能相對缺乏，並為新竹市地價相對較低
05 區域，以新竹市幸福宜居網查詢109年9月至110年9月之實
06 價登錄土地買賣交易價格全市一覽均價圖，其周圍土地買
07 賣均價約為每坪3.7萬元（見本院112年度訴字第1094號卷
08 丙證14）。基於新竹市香山華城社區土地之開發程度較
09 低、生活機能缺乏、距離市區較遠等差異性，縱使其111
10 年公告地價為每平方公尺630元，尚難據此而認系爭土地
11 之公告地價過高，是原告前開主張，亦難憑採。

12 6、原告雖再主張本件應以監察院112年調查報告及糾正案
13 文、114年5月12日調查報告，以及內政部訂定之「非都市
14 土地住宅社區國土保安用地地價區段劃分估計指導原則」
15 （見本院卷第165-170頁）云云。然「非都市土地住宅社
16 區國土保安用地地價區段劃分估計指導原則」係內政部於
17 114年5月19日訂定，已難據以論斷本件爭議之111年公告
18 地價（並依該公告地價課系爭112年地價稅）是否錯誤；
19 又監察院112年調查報告及糾正案文雖指摘輔助參加人辦
20 理地價查估，將國土保安用地與丙種建築用地劃為同一地
21 價區段，有裁量濫用之失，114年調查報告亦請內政部、
22 財政部檢討改進，本院對此予以尊重。惟其意見並未斟酌
23 系爭土地原為山坡地保育區農牧、林業及交通用地，係原
24 告為配合系爭計畫，於申請核准後始依系爭計畫內容變更
25 編定為國土保安用地。且系爭計畫範圍內土地，原大部分
26 屬不得建築且須維持低度利用之農牧、林業等用地，在透
27 過開發計畫許可後，將該區域變更為高密度使用之住宅社
28 區，並為提供區域內完善之生活機能與品質，另規劃道路
29 用地、幼兒園及托兒所用地、國小用地、商業中心、變電
30 區、自來水用地、污水處理廠、兒童遊戲場、公園等交通
31 設施、教育福利設施、文教設施、商業中心、公用事業設

01 施、戶外遊樂設施及水土保持設施，但為減少高強度利用
02 及大量人口引入造成當地交通、就學、汙染等外溢效應之
03 社會成本，於許可變更時須依區域計畫法第15條之2規定
04 規劃一定比例不得開發土地，如綠地之水土保持設施。部
05 分土地如系爭土地之使用地類別變更為國土保安用地，以
06 供綠地使用，乃係為配合開發計畫內自始即規劃提供自然
07 保育及公共環境品質暨安全維護等效用等之需要，整體上
08 仍屬該開發計畫之一部分且不可分離，而須受已核定系爭
09 計畫之拘束而應依系爭計畫使用。系爭土地既為系爭社區
10 獲得建築用地所必須之土地，於社區內或供社區綠美化使
11 用、或供淨化空氣、平衡生態使用，則該等土地之經濟效
12 益即是成就該社區之建築開發計畫以取得住宅建築用地，
13 是監察院意見不足據為原告有利之認定。

14 7、綜上，輔助參加人以112年9月14日公告更正系爭土地111
15 年公告地價為每平方公尺5,000元（並依該公告地價課系
16 爭112年地價稅），尚無不合。又土地稅法第3條第1項第1
17 款、第14條、第15條、第16條及平均地權條例第16條、第
18 17條第1項規定等旨，已明定地價稅主體、客體、稅基、
19 稅率等法定租稅構成要件，土地所有權人如未於公告地價
20 期間申報地價者，關於其於每一直轄市或縣（市）轄區內
21 之地價總額若干，自應以公告地價之80%為其申報地價，
22 據以計算之，並按法定稅率為地價稅之核課（最高行政法
23 院110年度上字第833號判決意旨參照）。是以，系爭土地
24 未經土地所有權人即原告於公告地價期間申報地價（見本
25 院112年度訴字第1094號卷1第511-512頁），則系爭土地
26 之申報地價，依法即應以公告地價之80%為準，即每平方
27 公尺4,000元（＝每平方公尺公告地價5,000元×80%），
28 被告以之計算系爭土地之課稅地價而為稅額課徵，亦屬有
29 據。

30 （六）原告本件111年地價稅應納稅額之計算詳如附表所示，並
31 說明如下（系爭112年度之地價稅，與111年地價稅之計算

方式相同)：

1、依土地稅法第15條、第16條第1項第5款規定可知，地價稅係按每一土地所有權人在每一直轄市或縣（市）轄區內之「課稅地價總額」整體，依法適用其稅率等級及其累進差額（見本院112年度訴字第1094號卷1第397頁、卷2第413頁）。又土地稅法第3條之1規定：「（第1項）土地為信託財產者，於信託關係存續中，以受託人為地價稅或田賦之納稅義務人。（第2項）前項土地應與委託人在同一直轄市或縣（市）轄區內所有之土地合併計算地價總額，依第16條規定稅率課徵地價稅，分別就各該土地地價占地價總額之比例，計算其應納之地價稅。……。」，原告在新竹市之相關土地中，交付信託者共16筆，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行，並非原告（見本院112年度訴字第1094號被告言詞辯論意旨狀附件1），亦即此16筆信託土地課稅處分之對象為華南商業銀行，是本件以原告為納稅義務人之111年地價稅原核定14,827,468元課稅處分（見本院112年度訴字第1094號原處分卷第2-4頁、原告附件1），並不包括該16筆信託土地；惟基於前揭土地稅法第3條之1第2項「合併計算地價總額」規定，就該16筆信託土地仍應與委託人即原告在新竹市內所有之17筆土地（含系爭土地）合併計算其地價總額，始為適法。

2、由於地價稅額之計算，係以土地面積、申報地價（未申報地價者以公告地價之80%為其申報地價）及法定稅率等為準。因輔助參加人以112年9月14日公告更正系爭土地111年之公告地價（見本院112年度訴字第1094號卷丙證4），使系爭土地111年公告地價由原每平方公尺6,500元、申報地價5,200元（公告地價之80%，下稱更正前申報地價），變更為每平方公尺5,000元、申報地價4,000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

01 爭土地更正後之111年申報地價重新計算，上開合計33筆
02 〔原告信託之16筆土地與原告名下之17筆土地（含系爭土
03 地）之合計〕合併計算111年地價總額（課稅地價總額）
04 為383,757,224元（見本院112年度訴字第1094號卷3第126
05 頁），其整體應適用稅率為55%，且其整體應適用累進差
06 額為2,907,030元（見本院112年度訴字第1094號卷1第397
07 頁）。就原告所有17筆土地各筆之地價稅計算方式如下：

08 (1)各筆土地課稅地價＝各筆土地面積×各筆土地申報地
09 價。以499地號土地為例，其面積34,253.33平方公尺，
10 按更正後申報地價每平方公尺4,000元計算，即為該筆
11 土地更正後應課稅地價137,013,320元（34,253.33×4,0
12 00，111年度、112年度均相同，見本院卷第132頁）。

13 (2)各筆土地分攤累進差額＝111年累進差額2,907,030元÷
14 總地價383,757,224元×各筆土地課稅地價。以499地號
15 土地為例，其更正後課稅地價為上述137,013,320元，
16 是其更正後分攤累進差額1,037,901元（2,907,030÷38
17 3,757,224×137,013,320，111年度、112年度均相
18 同）。

19 (3)各筆土地地價稅＝各筆土地課稅地價×稅率55%－各筆土
20 地分攤累進差額。以499地號土地為例，更正後課稅地
21 價為137,013,320元，且分攤累進差額1,037,901元，是
22 是其更正後地價稅即為6,497,832元（137,013,320×55%－
23 1,037,901，111年度、112年度均相同）。

24 (4)其餘各筆土地於更正後拆分計算地價稅方式同上，原告
25 名下17筆土地於系爭土地更正111年公告現值後，總應
26 納稅額為11,329,601元（見本院112年度訴字第1094號
27 卷3第126頁，第137-139頁），112年度地價稅亦相同
28 （明細表見見本院卷第131-145頁）。

29 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
30 價前，被告對原告發單課徵之地價稅為14,827,468元（見
31 本院112年度訴字第1094號卷原處分卷第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（111年度、112年度均相同）：

(1)關於系爭土地部分：

系爭土地於111年公告地價更正前，其各筆土地地價稅分別為：8,646,577元、157,256元、1,741,264元、1,029,600元、2,409,808元、14,033元（見本院112年度訴字第1094號卷1第83、86、87頁），合計13,998,538元；系爭土地於111年公告地價更正後，其各筆土地地價稅則分別為6,497,832元、118,177元、1,308,545元、773,736元、1,810,951元、10,545元（見本院112年度訴字第1094號卷3第137-138頁），合計10,519,786元，地價稅減少3,478,752元（13,998,538元－10,519,786元），被告並據以核課系爭112年度之地價稅。

(2)關於其餘11筆土地部分：

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

01 系爭土地地價稅10,519,786元），即原告名下其餘11筆
02 土地之111年地價稅亦減少19,115元（828,930－809,81
03 5），被告並據以核課系爭112年度之地價稅。

04 (3)是經被告重新計算原告名下17筆土地（含系爭土地）之
05 課稅地價總額及其應納稅額後，將原告名下17筆土地之
06 111年應納之地價稅稅額由原核定之14,827,468元，予
07 以更正成為11,329,601元，即原告名下17筆土地之111
08 年地價稅應納稅額共減少3,497,867元，其中系爭土地
09 之地價稅減少3,478,752元、其餘11筆土地之地價稅減
10 少19,115元，被告並據以核課系爭112年度之地價稅，
11 並無違誤。

12 三、綜上，原處分（含復查決定）對原告發單課徵112年地價稅1
13 1,329,601元，尚無違誤，訴願決定遞予維持，亦無不合，
14 原告訴請撤銷，為無理由，應予駁回。

15 四、本件事證已臻明確，兩造其餘攻擊防禦方法及訴訟資料，經
16 核均與本件判決結果不生影響，故不逐一論述，附此敘明。
17 據上論結，本件原告之訴為無理由。

18 中 華 民 國 115 年 4 月 30 日

19 審判長法官 陳心弘

20 法官 彭康凡

21 法官 畢乃俊

22 一、上為正本係照原本作成。

23 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
24 提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內
25 補提理由書；如於本判決宣示或公告後送達前提起上訴者，
26 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
27 繕本）。

28 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，
29 逕以裁定駁回。

30 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
31 法第49條之1第1項第3款）。但符合下列情形者，得例外不

01
02

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。	

03
04

中 華 民 國 115 年 4 月 30 日
書記官 李依穎