最 高 行 政 法 院 判 決

109年度判字第604號

上　訴　人　台灣糖業股份有限公司
代　表　人　陳昭義
訴訟代理人　陳樹村　律師
　　陳冠宇　律師
被上訴人　高雄市稅捐稽徵處
代　表　人　李补慧

上列當事人間地價稅事件，上訴人對於中華民國108年6月13日高雄高等行政法院107年度訴字第393號判決，提起上訴，本院判決如下：

主　文

原判決廢棄，發回高雄高等行政法院。

理　由

一、上訴人所有坐落高雄市○○區○○段○○○○○號土地（總面積為13,689.88平方公尺，權利範圍為全部，下稱系爭土地宗地），位於合併改制前高雄縣政府（民國99年12月25日高雄縣與原高雄市合併改制為高雄市政府，下稱高雄縣政府）公告實施之燕巢都市計畫區之整體開發區附3之範圍內，於84年6月30日「變更燕巢都市計畫（第二次通盤檢討）案」，發布由農業區變更為住宅區，並附帶條件：「本變更範圍應以區段徵收方式辦理，並應俟區段徵收開發完成後始得發照建築。」（下稱系爭附帶條件）。被上訴人就系爭土地宗地原課徵田賦，嗣依高雄市政府工務局（下稱工務局）106年5月23日高市工務工字第10633681400號函詢資料（下稱工務局106年5月23日函），以該宗地部分面積6,656平方公尺（下稱系爭土地），於94年度即屬「公共設施部分○○○區○○○○路鄰接街廓之一半深度），故系爭土地不符合土地稅法第22條課徵田賦之規定（宗地其餘面積7,033.88平方公尺仍作農業使用且為公共設施未完竣地區，續課徵田賦），被上訴人岡山分處遂以106年7月13日高市稽岡地字第1068560225號函（下稱106年7月13日函），核定自95年起改按一般用

地稅率課徵地價稅，並依稅捐稽徵法第21條規定，以106年8月29日高市稽鹽地字第1067913051號函（下稱原處分）補徵101年至104年地價稅，分別為新臺幣（下同）265,760元、297,233元、297,239元及297,239元，共計1,157,471元。上訴人不服，申經復查、訴願均未獲變更，循序提起行政訴訟，求為判決撤銷訴願決定及原處分（含復查決定），經原判決駁回，遂提起本件上訴。

二、上訴人起訴之主張、被上訴人在原審之答辯及輔助參加人高雄市政府工務局、高雄市政府都市發展局在原審之陳述，均引用原判決所載。

三、原判決駁回上訴人在原審之訴，其理由略以：

、燕巢都市計畫之系爭附帶條件應屬無效，系爭土地不符合土地稅法第22條第1項第3、4款規定徵收田賦情形：

1.燕巢都市計畫屬法規命令之性質，其主要計畫之系爭附帶條件：「本變更範圍應以區段徵收方式辦理，並應俟區段徵收開發完成後始得發照建築」等語，係表明限制土地所有人須俟「區段徵收開發完成」之條件成就後始得建築，核係規定區段徵收範圍內土地不須經上級主管機關之核定、地方主管機關之公告程序，即可禁止建築，且禁建期間可超過1年6月，顯有牴觸土地徵收條例第37條規定，核與憲法第172條、中央法規標準法第11條規定有違，參照司法院釋字第406號解釋意旨，燕巢都市計畫之系爭附帶條件應屬無效。

2.燕巢都市計畫之系爭附帶條件既屬無效，則上訴人主張系爭土地因系爭附條件而受有建築限制，合於土地稅法第22條第1項第3、4款規定應課徵田賦云云，即無可採。又上訴人雖主張高雄市政府工務局106年9月20日高市工務建字第10637223700號函（下稱工務局106年9月20日函）、高雄市政府都市發展局（下稱都發局）107年1月15日高市都發規字第10730166600號函（下稱都發局107年1月15日函）、都發局所核發之土地使用分區證明均載明「應以區段徵收方式辦理，並應俟區段徵收完成後始得發照建築」等語，可證系爭土

地禁止作建築使用云云。惟上開函文、使用分區證明之記載內容，均係引用系爭附帶條件所表明之文字，而系爭附帶條件之內容應屬無效，則上開函文、使用分區證明均無從採為系爭土地依法禁止作建築使用之證據。況原審輔助參加人都發局、工務局均於原審到庭陳述系爭附帶條件之開發限制為無效，工務局仍得就系爭土地核發建築執照等語，可見渠等事後已更正上開函文、使用分區證明之錯誤記載內容。又上訴人未曾就系爭土地提出建造執照之申請，自無從提出申請建照遭工務局駁回之具體證據，故上訴人此部分主張並無可採。

3.系爭土地原屬農業區，於84年6月30日變更為住宅區，燕巢都市計畫書並無規定需另擬定細部計畫，故非屬都市計畫法第17條之「依法不能建築」地區，且未坐落於都市計畫法第81條規定「依法限制建築」地區等情，業經原審輔助參加人都發局陳述甚明，並有該局106年6月1日高市都發開字第10631968500號函及107年1月19日高市都發開字第10730244800號函在卷為證，足認系爭土地並無依都市計畫法第17條、第81條規定應禁止建築使用之情形。此外，土地稅法第22條第1項規定係於78年10月30日參照平均地權條例第22條第1項規定修正而成，兩者條文完全相同，則土地稅法第22條第1項第3、4款有關「依法限制建築」、「依法不能建築」之界定，自得援用「平均地權條例第二十二條有關依法限制建築、依法不能建築之界定作業原則」（下稱界定作業原則）第1、2點規定。而上訴人並未主張系爭土地遭界定作業原則第1、2點所載之其他法令規定禁止作建築使用，原審亦查無此情形，故綜合上開調查結果，足認系爭土地不適用界定作業原則第1、2點規定，不符合土地稅法第22條第1項第3、4款規定徵收田賦情形。

、被上訴人以原處分補徵系爭土地101年至104年之地價稅，並無違誤：

1.系爭土地公共設施於94年度完竣，亦不符合土地稅法第22條

第1項第2款「公共設施尚未完成前」之要件，無從適用徵收田賦之賦稅優惠，依土地稅法第14條規定，參照財政部81年11月25日81台財稅第000000000號函（下稱81年11月25日函）意旨，自公共設施完竣之次年（95年）起，應改課地價稅。故被上訴人依稅捐稽徵法第21條第1項第2款、第2項規定，以原處分核定系爭土地自95年起改按一般用地稅率課徵地價稅，並補徵101年至104年之地價稅，於法並無違誤。

2.上訴人雖主張燕巢都市計畫之系爭附帶條件迄未遭宣告無效及停止適用，則上訴人對系爭附帶條件之信賴應有信賴保護原則之適用云云，惟燕巢都市計畫之系爭附帶條件，其內容顯有牴觸土地徵收條例第37條之法律明文，核屬重大明顯違反上位規範，不足為上訴人之信賴基礎，且上訴人客觀上亦無具體之信賴表現行為，不符合適用信賴保護原則之要件，上訴人此部分之主張，並無可採等詞，茲為其論據。

四、上訴意旨略謂：

、燕巢都市計畫系爭附帶條件之限制，其訂定依據為都市計畫法第15條第1項第10款規定，並非土地徵收條例第37條第1項規定，具有法規命令之性質，自發布後即發生法規之效力，於尚未經廢止前，仍具法規效力，而應為人民和機關共同遵守。而區段徵收必須政府認定有區段徵收之必要，報經內政部核准始得實施，實施後始得依土地徵收條例第37條規定為1年6個月之禁建，若政府根本未實施區段徵收，自無該1年6個月禁建之可言。此二者係獨立存在而規範不同事務，屬不同性質之法規，何來該都市計畫牴觸土地徵收條例第37條上位規範而無效，故原判決係將二者混為一談，顯有錯誤適用法律之違法。縱認上述法規命令牴觸上位規範亦不得拒絕適用，原審在未經停止審判聲請大法官釋憲前，亦不得行使違憲審查而宣告無效。原判決以上述法規牴觸土地徵收條例第37條為由，宣告該法規無效，係有判決不適用法規之違法。

、兩造於原審皆未主張本件有違反土地徵收條例第37條第2項規定之情事，且原審亦未闡明並使兩造就本件有無土地徵收

條例第37條第2項規定之適用為適當完全之辯論，然原判決卻以都市計畫之系爭附帶條件牴觸土地徵收條例第37條規定，作為駁回上訴人於原審之訴之基礎，對於當事人已產生突襲性裁判，違背闡明義務，有判決不適用行政訴訟法第125條第2項、第3項之違法。

、燕巢都市計畫之系爭附帶條件直接限制變更農業區範圍內之土地於區段徵收完成前不得發照建築，核屬對於一定區域內特定人或可得確定之多數人（即變更農業區內之土地所有權人或對於土地有利用權限之人）權益之限制，其具有行政處分之性質。該都市計畫之內容尚未經行政機關經由一定之法定程序予以變更或廢止，屬現仍有效之行政處分，行政機關為後處分時，自應受該都市計畫書內「變更農業區範圍內之土地，於區段徵收開發完成前不得發照建築」之事實認定限制，不得為相反之認定。原判決認定為無效，有違行政處分之構成要件效力，及行政程序法第4條所揭示行政行為應遵守一般法律原則之違法。

ŋ、依司法院釋字第742號解釋意旨，燕巢都市計畫之記載內容具有法規命令之性質，可得做為人民主張信賴保護之信賴基礎；又該計畫內容之系爭附帶條件明確載明：上訴人所有之系爭土地，在區段徵收開發完成之前，不得發照建築。此規定已明確限制上訴人不得於系爭土地上施作建築，而系爭附帶條件之規定至今仍未依「都市計畫通盤檢討實施辦法」之相關規定廢止或變更，與原判決所引用司法院釋字第525號解釋有關信賴不值得保護之情形有違。原判決有錯誤適用司法院大法官解釋之違法等語。

五、本院查：

、66年7月14日土地稅法公布前，有關土地稅之規定係散見於土地法、實施都市平均地權條例（66年2月2日公布修正名稱「平均地權條例」）、田賦徵收實物條例等法令，為便於徵納，是訂立土地稅法予以統整。依土地稅法第1條規定：「土地稅分為地價稅、田賦及土地增值稅。」第8條規定：「

本法所稱都市土地，指依法發布都市計畫範圍內之土地。所稱非都市土地，指都市土地以外之土地。」第14條規定：「已規定地價之土地，除依第22條規定課徵田賦者外，應課徵地價稅。」第22條第1項、第2項規定：「（第1項）非都市土地依法編定之農業用地或未規定地價者，徵收田賦。但都市土地合於左列規定者亦同：……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。……。（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。（平均地權條例第22條規定內容與本條相同）」而「徵收田賦之土地，經稅地清查發現公共設施已完竣，應自何時改課地價稅一案，請查明公共設施完竣年期，並自完竣之次年期起改課地價稅。」且據土地稅法中央主管機關財政部以81年11月25日函釋有案，經核符合立法意旨，且未逾越母法之限度，自得為地方機關辦理地價稅之核課時所援用。準此，已規定地價之都市土地於公共設施完竣，固應自完竣之次年期起改課地價稅；惟如係自耕農地或依耕地三七五減租條例出租之耕地，經依法限制建築，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，則依然得徵收田賦。

、又在土地稅法施行前，地價稅之課徵係以都市土地為限，因之都市以外之土地，不論使用狀況如何，均徵田賦。然田賦之負擔，一般均較地價稅為低，由於經濟快速發展，地價逐年高漲，而土地稅負擔極輕，鑑於政策上決定全面實施平均地權，其偏遠地區及未登記土地亦分期辦理規定地價，土地經規定地價以後，依土地稅法規定，原則上即對已規定地價之土地課徵地價稅；惟為保障農民，對符合法定條件仍作農業用地使用者，則徵收田賦。依66年7月14日土地稅法第22條立法理由：「依照全面實施平均地權政策，今後非都市土地將分期分區規定地價。但為免增加農民負擔，故作首兩款之規定。其他經規定地價之都市土地仍作農業用地使用者，

則參照現行實施都市平均地權條例草案……」及78年10月30日修正理由記載：「第1項配合平均地權條例第22條，作文字修正。」可知，土地稅法第22條規定係參照平均地權條例第22條規定訂立、修正，故內政部基於平均地權條例中央主管機關職權以99年4月28日內政部台內地字第0990071114號令修正發布之界定作業原則第1點規定：「（第1項）依法限制建築，仍作農業用地使用者，指依法令規定有明確期間禁止其作建築使用仍作農業使用之土地。（第2項）前項法令包括……土地徵收條例第37條……都市計畫法第81條……及其他確有明文禁止建築使用之法條。」第2點：「（第1項）依法不能建築，仍作農業用地使用者，指依法令規定無明確期間禁止其作建築使用，仍作農業用地使用之土地。（第2項）前項法令包括都市計畫法第17條……及其他確有明文禁止建築使用之法條。」經核既無違平均地權條例第22條第1項第3款、第4款規定本旨，則稅捐稽徵機關處理規定內容與之相同之土地稅法第22條第1項第3款、第4款案件，有關「依法限制建築」、「依法不能建築」之界定，係得參酌界定作業原則第1、2點規定予以判斷，即除例示之規定外，尚包括其他確有明文禁止建築使用之法條。

、如上所述，都市計畫法有關限制、禁止建築之規定，係於第17條第2項明定：「未發布細部計畫地區，應限制其建築使用及變更地形。但主要計畫發布已逾2年以上，而能確定建築線或主要公共設施已照主要計畫興建完成者，得依有關建築法令之規定，由主管建築機關指定建築線，核發建築執照。」第81條第1項、第3項規定：「（第1項）依本法新訂、擴大或變更都市計畫時，得先行劃定計畫地區範圍，經由該管都市計畫委員會通過後，得禁止該地區內一切建築物之新建、增建、改建。……（第3項）第1項禁止期限，視計畫地區範圍之大小及舉辦事業之性質定之。但最長不得超過2年。」基此，依都市計畫法所為限制建築之期間，原則上係不超過2年。而「都市計畫法第15條第1項第10款所稱『其他應

加表明之事項』，係指同條項第1款至第9款以外與其性質相類而須表明於主要計畫書之事項，對於法律已另有明文規定之事項，自不得再依該款規定為限制或相反之表明或規定。都市計畫法第17條第2項但書規定…旨在對於主要計畫公布已逾2年以上，因細部計畫未公布，致受不得建築使用及變更地形（同條第2項前段）限制之都市計畫土地，在可指定建築線之情形下，得依有關建築法令之規定，申請指定建築線，核發建築執照，解除其限建，以保障人民自由使用財產之憲法上權利。……內政部……函釋略謂：即使主要計畫發布實施已逾滿2年，如其（主要）計畫書內有『應擬定細部計畫後，始得申請建築使用，並應儘可能以市地重劃方式辦理』之規定者，人民申請建築執照，自可據以不准等語，顯係逾越首開規定，另作法律所無之限制。與憲法保障人民財產權之意旨不符，應不適用。」且經司法院釋字第406號解釋闡述甚詳。足見對於都市計畫法已明定之建築限制事項，乃不得於無法律依據之情形下，另增加上述規定所無之內容，以符憲法保障人民財產權之意旨。

ŋ、按憲法第78條規定：「司法院解釋憲法，並有統一解釋法律及命令之權。」第171條第2項規定：「法律與憲法有無牴觸發生疑義時，由司法院解釋之。」明定法律有無牴觸憲法之抽象法規審查，專屬司法院大法官。而依憲法第80條規定，法官須依據法律審判，法官得適用的法規包括所有有效的法律規範，故命令是否牴觸憲法或法律，除司法院大法官得為抽象之違憲審查及統一解釋外，各級法院於審理案件時固得附帶為具體法規之審查，其間若有低位階之法規命令牴觸上位階之法律者（參見行政程序法第158條第1項第1款規定），即得進行個案之規範控制，在該個案中拒絕適用；然有關宣告法規無效之權，則為司法院大法官所獨享。另都市計畫擬定計畫機關依規定所為定期通盤檢討，對原都市計畫作必要之變更，屬法規性質，且經司法院釋字第742號解釋闡釋明確。是都市計畫定期通盤檢討為公法性質之法規範，表彰

公權力之行使，如由有權機關、經法定程序制定通過，並踐行相關程序要求後，亦即於形式上已通過並發布之都市計畫，原則上應推定為合法有效。換言之，非經有權機關以法定方式與程序推翻其效力外，尚不應容許「當然無效」之概念，否則無異容許原應受規範地方自治團體及其機關，可以不拘形式地恣意主張規範當然無效而不具拘束力，違反依法行政之精神。查上訴人所有之系爭土地宗地面積為13,689.88平方公尺，位於高雄縣政府公告之燕巢都市計畫範圍內，屬都市計畫土地，原課徵田賦。於84年6月30日發布實施「變更燕巢都市計畫（第二次通盤檢討）案」由「農業區」變更為「住宅區」，於該計畫並為：「本變更範圍應以區段徵收方式辦理，並應俟區段徵收開發完成後始得發照建築」之建築限制，乃原審確定之事實。核高雄縣政府就燕巢都市計畫於第二次通盤檢討，將系爭土地由「農業區」變更為「住宅區」時，以系爭附帶條件表明限制土地所有人須俟「區段徵收開發完成」之條件成就後始得建築，係於都市計畫法第17條第2項及第81條明文規定之建築限制或禁止外，缺乏法律依據，以法規命令所加之限制，參照嗣後於85年6月21日作成之司法院釋字第406號解釋及前開說明，系爭附帶條件固然有悖憲法對人民財產權保障之意旨。然其實質雖屬違法，惟具法規命令之形式外觀，在經廢止或有權機關宣告無效之前，難謂對行政機關及人民不具拘束力，此觀上訴人函詢系爭土地得否於區段徵收前核發建照，工務局106年9月20日函復：「說明……二、經會辦土地使用管制機關本府都市發展局表示，依現行計畫規定，旨揭地號土地位於附帶條件3整體開發區範圍，本變更範圍應以區段徵收方式辦理，並應俟區段徵收完成後始得發照建築」益明。進而言之，系爭附帶條件限制上訴人對系爭土地為建築使用之權益，依105年12月9日司法院釋字第742號解釋公布前之法制狀態，上訴人如認為此限制違法且損害其對系爭土地之使用權或其他法律上利益者，須俟後續行政處分作成後，始得依行政訴訟法提起

撤銷訴訟（司法院釋字第742號解釋理由書第4段參照），而於該訴訟中主張行政法院應為附帶之法規審查時，法院就此實質違法之系爭附帶條件，亦只能於個案拒絕適用，惟此違法之命令依然存在，不因法院之認定而受影響。故系爭附帶條件縱係違法，惟因其形式上仍存在，基於法安定性原則，在該附帶條件尚未失效前，政府機關仍應予以遵循。從而，原判決在無證據顯示系爭附帶條件所稱之區段徵收已經發動之情形下，逕認上述依都市計畫法所為之通盤檢討關於：「本變更範圍應以區段徵收方式辦理，並應俟區段徵收開發完成後始得發照建築」之系爭附帶條件，牴觸土地徵收條例第37條規定【「（第1項）區段徵收範圍勘定後，該管直轄市或縣(市)主管機關得視實際需要，報經上級主管機關核定後，分別或同時公告禁止建築改良物之新建、增建、改建或重建及採取土石或變更地形。（第2項）前項禁止期間，不得超過1年6個月。」】之禁建規定為無效之宣告，並據而謂系爭附帶條件不足為上訴人之信賴基礎，依上開規定及說明，尚有未洽。上訴人執此指摘原判決違法，即非無據。

ē、綜上所述，原判決既然有前揭違誤，而足以影響判決之結論，則上訴意旨指摘原判決違背法令，求予廢棄，為有理由。又系爭土地得否適用土地稅法第22條第1項第3款、第4款規定免徵地價稅，除「依法限制建築」或「依法不能建築」之要件外，尚須視系爭土地於上開年度是否另具「仍作農業用地使用」等要件，猶待原審法院調查相關事實始能判斷，爰發回原審法院，更為適法裁判。

六、據上論結，本件上訴為有理由。依行政訴訟法第256條第1項、第260條第1項，判決如主文。

中　華　民　國　109　年　11　月　26　日

最高行政法院第四庭

審判長法官　鄭　小　康

法官　劉　介　中

法官　帥　嘉　寶

法官　李　玉　烽

法官　林　玫　君

以　上　正　本　證　明　與　原　本　無　異

中　　華　　民　　國　　109　　年　　11　　月　　26　　日

書記官　陳　品　潔