



論依非都市土地開發 審議作業規範審議 變更編定之國土保安 用地於土地稅法之 相關疑義

朱啓良
律師

| | | |
|----|--|---|
| 目次 | 壹、背景說明 貳、簡介農委會 98 年 12 月 16 日函、財政部 99 年 1 月 7 日函內容及系爭土地地價查估方式 | 參、系爭土地地價稅之行政法院相關裁判 肆、監察院糾正案文及調查報告 伍、學說見解 陸、評析（代結論） |
|----|--|---|

壹、背景說明

一、案例事實

某甲所有坐落於新竹市00段001至004地號等4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。系爭土地屬1990年間經內政部同意開發「新竹華城開發計畫」範圍內之土地，經新

竹市政府1994年間核准變更編定為國土保安用地。2010年間，新竹市稅務局依土地稅法第14條、財政部99年1月7日台財稅字第09804765270號函釋（下稱「財政部99年1月7日函」）及行政院農業委員會（下稱「農委會」）98年12月16日農企字第0980167116號函釋（下稱「農委會98年12月16日函」），認定非都市土地開發審議作業規範（下稱「作業規範」）審

議通過之開發計畫，其土地經變更編定為國土保安用地者，不予核發農業用地作農業使用證明書（下稱「農用證明」），且認系爭土地無土地稅法第22條課徵田賦規定之適用，並將系爭土地與同計畫範圍內不同地目土地，如丙種建築用地等，劃為同一地價區段並整體估價，再按一般用地稅率，自2010年起課徵地價稅。甲對相關地價稅處分循序申請復查及提起訴願、行政訴訟，嗣最高行政法院作成106年度判字第728號判決、107年度裁字第2026號裁定；臺北高等行政法院作成110年度訴字第732號判決。此外，經甲向監察院陳情，該院則針對新竹市政府作成糾正案。

二、爭點

（一）依作業規範審議通過之開發計畫，其土地經變更編定為國土保安用地者（下稱「整體開發之國土保安用地」），是否可依財政部99年1月7日函，一律排除土地稅法第22條課徵田賦規定之適用？

（二）新竹市政府以系爭土地係新竹華城開發計畫係成就開發範圍之必要條件，供住宅社區整體開發用途，即整體開發計畫不可或缺之一部分，將該開發計畫內國土保安用地、丙種建築用地等不同使用地類別土地，均劃設為同一地價區段、統一估價，與地價調查估計規則、新竹市實施地價調查估計作業規

定等相關規範，是否相符？

貳、簡介農委會98年12月16日函、財政部99年1月7日函內容及系爭土地地價查估方式

依平均地權條例第3條第3款規定，農業用地範圍包含供作保育使用之非都市土地，該法施行細則第34條更明定非都市土地依法編定之農業用地，包含依區域計畫法編定之國土保安用地；農業發展條例第3條第10款、第12款、農業發展條例施行細則第2條第2款亦分別為相同規定。次依非都市土地使用管制規則第6條第3項附表一，國土保安用地之容許使用項目、許可使用細目同林業用地，應作為水源保護及水土保持設施使用，因此，作為保育使用之國土保安用地，依前揭規定即應屬農業用地。

惟農委會98年12月16日函卻稱，所謂「保育使用」之農業用地，係指農委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。而依作業規範總編第17點及第19點，係針對非都市土地開發計畫而設，其土地經變更編定為國土保安用地者，整體使用上與開發計畫具有不可分離關係，與平均地權條例第3條第3款、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。開發計畫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，該等土地於移轉時，不宜核發農業用地作農業使用證明書。

財政部99年1月7日函則依農委會98年12月16日函，認為依作業規範審議通過之開發計畫，其土地經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，應依作業規範規定及經核定之開發計畫用途使用，與農業發展條例所稱保育使用之農業用地有別，尚無土地稅法第22條規定課徵田賦之適用。

至於本案新竹市政府對於系爭土地之估價，亦以作業規範第17點、第19點之規定，以系爭土地，係因開發計畫為了審議通過、成功開發而設，因此在地價區段劃分、地價查估上可以將其與整體開發計畫內土地視為一體，將不同使用分區土地地價查估為均一價格。

實則，財政部99年1月7日函、農委會98年12月16日函，及前述新竹市政府地價查估方法，均以是否為整體開發之國土保安用地，在「課徵田賦或地價稅」、「地價應如何估計」，設定不同法律效果。此等見解之適法性，在行政法院相關裁判、監察院糾正案文中，出現不同意見，詳見下述。

參、系爭土地地價稅之行政法院相關裁判

一、最高行政法院106年度判字第728號判決、最高行政法院107年度裁字第2026號裁定

此二則裁判認為系爭土地性質上並非農業發展條例所定農業使用之農業用地，無從適用土地稅法第22條之田賦，應課徵地價稅。

詳言之，其認為土地稅法第10條、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」，除土地使用編定為農業用地，必須同時係供農業使用時，始得稱為農業用地。此二則裁判認財政部99年1月7日函，略謂整體開發之國土保安用地者，仍屬該開發計畫之一部分，應依作業規範規定及開發計畫用途使用，並非作為農業使用，與土地稅法等相關法律意旨並無違背，亦未增加法律所無限制。系爭土地雖非依據非都市土地開發審議作業規範而設，但在該規範實施前，依非都市土地使用管制規則或山坡地開發建築管理辦法規定審議之開發計畫案件，亦係依此原則審議，新竹市稅務局參據該函釋作成地價稅處分，未課徵田賦，並無違誤。

二、臺北高等行政法院110年度訴字第732號判決

此則判決指出，非都市土地之使用分區之劃定及使用地之編定，係由區域計畫法第15條第1項、非都市土地使用管制規則第2條至第4條所規範，土地稅法第22條所稱「依法編定」之農業用地，係指該等通盤檢討之法令。至於區域計畫法第15條之1第1項第2款、第15條之2第1項第3款，及非都市土地開發審議作業規範等由申請人檢具開發計畫申請個案變更使用地類別者，係為開發計畫整體規劃安排，土地使用分區受開發計畫拘束，並非單純因土地之使用實況或特性而劃分。本案系爭土地係為了配合開發計畫內住宅用地需要，提供自然保育及公共環境品質而設。此一依計畫使用且不可分離之結果，與一般農業發展條例所稱保育使用之農業用地有別。因此，不符合土地稅法第10條、第22條依法編定之要件，財政部99年1月7日函與上開意旨相符，系爭土地未課徵田賦並無違法。

惟該判決針對系爭土地2020年申報地價、公告地價，認具有違反法定正當程序之瑕疵，其指出地價調查估計規則第9條、第18條、第19條等相關規定，在地價區段之劃分、地價之估計，地價評議委員會（下稱「地評會」）須考量因素有土地使用管制、土地利用現況、發展趨勢……等因素，就區段地價之估計，並應調查買賣或收益實例，再為適當調整，並應斟酌上述影響地價因素，將情

況相近之土地劃為同一地價區段，且針對上述使用分區等影響因素，應於地價區段勘查表中如實填寫，該等影響地價因素縱使僅為例示規定，地評會仍應就此等因素是否存在、如何取捨等具體討論。另新竹市實施地價調查估計作業規定第8點第1項第2款更明定，地評會於地價區段為評議時，就土地使用編定類別之影響因素存在明顯差異之情形，應有所圈劃、斟酌。

系爭土地2020年公告地價之查估程序中，就系爭土地地價區段，僅以開發計畫範圍內土地應屬整體不可分割之考量，將該開發計畫內之不同使用地類別，均劃為同一地價區段、地價估計，且其評議過程，針對不同使用地類別土地有無劃分不同區段之可能該地評會未曾討論。其地價區段勘查表僅載丙種建築用地，對其餘使用地類別未有何記載，關於其餘交易價值均較低之土地，究係基於何等事證，認不須以之為區段地價影響因素，亦無詳載決定理由，皆違反地價估計調查規則所定程序。

甚且，所謂開發計畫整體不可分割之作用，僅係針對計畫內土地利用關聯性而言。開發計畫經執行後，不同使用地類別土地仍因法令限制呈現不同財產收益能力。地價稅屬於財產稅，以財產應有收益為稅捐負擔之經濟實質利益，則作為稅基之公告地價及申報地價，自須能反應系爭土地潛在收益能力，其地

價稅核課才能符合量能課稅原則。就此，系爭土地2020年地價稅處分確有其稅基即系爭土地地價未經依法審議、違反正當程序之瑕疵。

肆、監察院糾正案文及調查報告

甲向監察院陳情後，該院作成112年6月9日作成院台財字第1122230219號函及調查報告（下稱「系爭調查報告」），並於112年6月12日以院台財字第1122230221號公告對於新竹市政府之糾正案文（下稱「系爭糾正案」），確認一律排除開發計畫國土保安用地為農業使用之農業用地、排除適用課徵田賦，及開發計畫劃為同一地價區段統一估價，皆屬違法。

一、不得將開發計畫國土保安用地一律排除適用課徵田賦

對於農委會98年12月16日函，監察院為釐清現行法制有無明確授權將國土保安用地區分不同類別進行不同管制，請內政部與農委會說明。對此，農委會說明略以開發計畫之國土保安用地，係以作業規範審議，因大面積開發基地要求保障環境安全而設，而一般國土保安用地係農委會依森林法、山坡地保育利用條例，製定非都市土地使用分區圖、編定各種使用地作業須知，將保安林等

地編定為國土保安用地，兩者劃設之法令依據、管制內容不同；然而，內政部之說明則以國土保安用地均係依據區域計畫法第15條及該法施行細則第13條進行劃設編定，現行法並無另創設整體開發之國土保安用地。該二機關針對現行法制有無以國土保安用地是否因整體開發編定進行不同管制，有所歧異。最終，由於區域計畫法等相關法令之主管機關為內政部，系爭調查報告採納內政部之見解，認現行法制未割裂出整體開發之國土保安用地為不同管制。

承上，系爭調查報告認所有國土保安用地在用途和法規範上並無區別對待。農委會98年12月16日函擅自將國土保安用地分類，對整體開發案之國土保安用地不論符合農業發展條例第3條第10款、第12款與否，一律排除於農業用地、農業使用之外，增加法律所無之限制，違反法律保留原則。財政部99年1月7日函，不問是否確實作為國土保安使用、是否具有農業使用之性質，一律按一般用地課徵地價稅，排除整體開發之國土保安用地課徵田賦之適用，忽略國土保安用地可得收益之能力，何況作業規範第17點、第19點即明揭整體開發國土保安用地之劃設不得開發，永久作為公益保育使用，社會通念認無經濟效益與發展趨勢，在利用價值、使用管制上，與其餘國土保安用地並無不同。因此財政部99年1月7日函此部分違反量能課稅

原則。

二、以整體開發為考量將丙種建築用地與國土保安用地為同一估價係屬違法

系爭調查報告、糾正案對系爭土地估價，認新竹市政府辦理地價查估時，無視地價調查估計規則第3條、第9條第1項、第18條、第19條、新竹市實施地價調查估計作業規定第8點第1項第2款，皆指出「土地使用管制」、「土地利用現況」、「發展趨勢」，係地方政府劃分地價區段之依據。查系爭土地依作業規範第19點已明不得再申請開發，或作為其他容許使用項目、許可使用細目使用，顯因土地使用管制不具有發展趨勢，且就土地利用現況，該院實地履勘時亦發現系爭土地仍樹木叢生、維持綠地使用而未開發，屬於未產生經濟效益之非都市土地之國土保安用地及生態保護用地認定標準第3條所稱未產生經濟效益之土地。對此，新竹市政府反而以無法令依據之「整體開發」為考量，將不具有經濟效益與未來發展的國土保安用地，與丙種建築用地劃為同一地價區段，導致「通常可得收益能力」與「經濟實質利益」嚴重失衡。

監察院繼而認國土保安用地是否為整體開發不可或缺者，目的係保留基地開發、劃設後涵養水源、平衡生態之功能，不可據此推論其與丙種建築用地具

有相同經濟利用價值。即使地價調查估計規則未禁止不同使用分區劃設為同一地價區段，仍應依照前揭法定要素劃設地價區段。系爭調查報告、糾正案因而認新竹市政府對系爭土地估價將法無明文之整體開發納入考量，違反相關土地估價法令使民眾承受不合理稅捐負擔，構成裁量濫用。

伍、學說見解

對於整體開發之國土保安用地，陳清秀教授認為，農業發展條例、平均地權條例相關農業、土地法規皆已將國土保安用地納入保育使用之農業用地範圍。稅法上，土地稅法第10條及該法施行細則第21條，將依區域計畫法編定之國土保安用地，連結上述法規納入農業用地之一種，皆應依同法第22條課徵田賦，未再區分為通盤檢討所編定者，或嗣後個案變更編定者，故皆不得課徵地價稅。此外，開發計畫之國土保安用地，其許可適用類別僅有水土保持設施－保護區之用途，僅能保持土地原貌，相較一般國土保安用地，其收益能力法令限制甚更為嚴格。農委會98年12月16日函不當連結比鄰土地之開發利用用途，違反依法行政原則、不當聯結禁止原則，財政部99年1月7日函將此等國土保安用地排除課徵田賦適用範圍之外，係以行政函釋剝奪人民稅法權益，違反納稅者

權利保護法第3條、憲法第19條所定租稅法律主義¹。

就土地估價而言，陳清秀教授認為，開發計畫之國土保安用地應為「專案估價」，反映該地之應有收益能力，再依該專案估價之地價課稅，始得產生正確、合理之地價稅稅額，否則即為無視該等土地相較未受限制鄰地之應有收益能力喪失，將導致其估價顯然過高而與土地本質明顯不符，與「實質課稅原則」及「比例原則」明顯有違，於真實地價及地價稅之稽徵基礎上亦明顯認定有誤²。

陸、評析（代結論）

本文贊同前述學者見解、系爭糾正案文

及調查報告之內容，與臺北高等行政法院110年度訴字第732號有關土地估價之見解。就系爭土地應否課徵田賦，查相關農業、土地法令皆未明文將依作業規範、開發計畫所設國土保安用地，排除於農業使用定義中，且未將該等土地區分為通盤檢討或個案變更者，自不應以是否為整體開發之國土保安用地，區分應否課徵田賦；退步言之，就系爭土地之估價，新竹市政府未將法令明定之土地使用管制、土地利用現況、發展趨勢……等因素納入考量，逕以法無明文之整體開發為統一估價單獨考量，不僅違反正當程序，更將土地開發利用關係為不當連結，使系爭土地估價過高，致甲每年均須負擔高額地價稅，相關地價稅處分顯違反量能課稅原則。♣

註釋

1. 陳清秀，國土保安用地之課稅問題探討，月旦法學雜誌，227期，2021年9月，52-62頁。
2. 陳清秀，國土保安用地之土地稅法上估價問題探討，植根雜誌，37卷10期，2021年10月，361-384頁。

關鍵詞：田賦、地價稅、國土保安用地、地價調查估計規則、非都市土地開發審議作業規範

DOI：10.53106/279069732213

（相關文獻 ♣ 月旦知識庫 www.lawdata.com.tw；
更多裁判分析 ♣ 月旦法律分析庫 lawwise.com.tw）