

裁判字號：臺中高等行政法院 97 年度訴字第 376 號 行政判決

裁判日期：民國 98 年 03 月 04 日

案由摘要：地價稅

臺中高等行政法院判決

97 年度訴字第 376 號

98 年 2 月 25 日辯論終結

原 告 萬○資產管理股份有限公司

代 表 人 楊 ○

訴訟代理人 黃○隆

宋永祥 律師

熊治璿 律師

被 告 台中市地方稅務局

代 表 人 呂○海

訴訟代理人 陳○蓁

蕭○汝

上列當事人間因地價稅事件，原告不服台中市政府中華民國 97 年 8 月 7 日府法訴字第 0970188067 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

一、事實概要：緣原告所有如附表所示坐落台中市○○區○○段 0 地號等 26 筆土地，除○○段 000、000、000 及○○段 00、00 0 地號為道地目，免課徵地價稅；○○段 0 地號及○○段 00 地號其中屬公共設施保留地部分，供農業使用，徵收田賦外，其餘土地經被告所屬東山分局以不符土地稅法第 22 條徵收田賦之規定，核課民國 95 年地價稅計新台幣（下同）5,210,612 元。原告不服，循序提起訴願，經台中市政府以 96 年 10 月 16 日府法訴字第 0960232907 號訴願決定撤銷原處分，責由被告另為適法處分。嗣經被告重核復查結果仍未變更，原告不服，提起訴願遞遭駁回，遂提起本件行政訴訟。

二、兩造聲明：

(一)原告聲明求為判決：

1. 訴願決定及復查決定均撤銷。

2. 被告應退還原告已繳納之地價稅 5,210,612 元，及自 96 年 1 月 10 日起至填發收入退還書或國庫支票之日止，依 96 年 1 月 10 日之郵政儲金匯業局之一年期定期存款利率計算之利息。

(二)被告聲明求為判決：駁回原告之訴。

三、原告訴稱略以：

(一)按農業發展條例所定農民團體、農業企業機構及農業試驗研究機構所有之土地，符合土地稅法第 22 條第 1 項第 2 款及第 3 款規定，且係自行使用者，准予課徵田賦，財政部 97 年 1 月 29 日台財稅字第 09704502900 號函已有明釋。原告所有坐落台中市○○區○○段第 0 地號等 26 筆土地，除○○段第 000、000、000 號土地及○○段 00、000 地號土地為道地目，免課徵地價稅外，其餘 21 筆土地（下稱系爭土地），現仍處於公共設施尚未完竣之狀態，且充作森林用地，此有里長出具證明書可稽，原告更有向台中市政府農林課及行政院農業委員會林務局東勢林區管理處申請烏心石、台灣檫木、桃花心木、茄冬樹、台灣杉等樹苗進行栽種，再依原告 94 至 96 年度經敬業會計師事務所所簽證的財務報表，損益表內營業收入均為零，足證系爭土地確供作農業用地使用，此業經鈞院現場勘查屬實。又行政院農業委員會（下稱農委會）為農業發展條例之中央主管機關，其曾以 96 年 10 月 18 日農企字第 0960990378 號及 97 年 4 月 24 日農企字第 0970119920 號函，以原告公司登記證明文件載明所營事業有種苗業，及營利事業登記證之營業項目包含種苗業及造林業，而認定原告確屬農業發展條例所定之農業企業機構（鈞院 97 年度訴字第 184 號判決意旨參照），是系爭土地確實符合土地稅法第 22 條第 1 項第 2 款規定，應得課徵田賦。被告雖以台中市政府 96 年 10 月 29 日府經農字第 0960246605 號函主張原告依種苗法規定登記核准從事項目為種子、苗木之銷售，不含栽植，非屬農業企業機構等語，惟此與「公司行號營業項目代碼表」所規定「種苗業」及「造林業」之內涵未合，亦與農委會 89 年 11 月 4 日（89）農企字第 90010372 號函「應以公司登記證明文件及營利事業

登記證所載營項目，認定是否屬農業企業機構」之旨相違，並無可採。被告未衡量原告經濟上的過程或狀態，徒以原告公司名稱或形式登記的營業項目作為核心概念，核課地價稅，顯違背「按實質稅負能力，負擔應負稅捐」的量能原則。

(二)次依內政部 93 年 4 月 12 日台內地字第 0930069450 號函，土地稅法第 22 條第 1 項第 4 款所謂「依法不能建築，仍作農業用地使用者」，係指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 條規定及其他確有明文禁止建築使用之法條：

1.按都市計畫法第 17 條第 2 項但書之立法意旨，乃在保障土地所有人之財產權益，故依該條規定為「依法不能建築」之土地，縱能確定建築線，至多僅為土地所有人得據以申請開發建築，要非得作為稅捐機關課徵地價稅之依據，否則將造成一面限制土地之使用範圍，一面再課徵高額地價稅之不合理情況。又台北高等行政法院 90 年訴字第 6640 號判決肯認都市內土地縱經編定為「住宅區」，惟在有都市計畫法第 17 條規定「依法不能建築」之情況，現又為農業使用者，應課徵田賦。台中市政府都市發展處 97 年 12 月 24 日中都計字第 0970033203 號函已明確說明：系爭土地係屬都市計畫法第 17 條第 2 項所規定未發佈細部計畫之地區。故系爭土地既有都市計畫法第 17 條規定所稱「依法不能建築」之情形，且地目多為「田」或「林」，並經台中市政府核定為風景區，現仍供農業用地使用，依上開判決見解，應有土地稅法第 22 條第 1 項第 4 款規定之適用。再者，依最高法院 95 年台上字第 757 號判決意旨，既存之現有巷道並非當然得作為建築線指定之依據，仍須具備相關法律規定之要件，方得據以指定建築線。台中市政府 98 年 1 月 19 日府都計字第 0970320537 號函雖稱系爭土地臨接北坑巷及橫坑巷等 59 年前已存在之現有巷道，故得申請指定建築線等語，然該函並未具體說明北坑巷及橫坑巷究屬台中市建築管理自治條例第 16 條第 1 項何款所稱之現有巷道，復未說明是否具備該款所規定之要件，依上開最高法院見解，該函逕謂系爭土地能確定建築線，疏嫌率斷。

2.系爭土地係於 65 年 8 月 25 日依府工都字第 46783 號公告，始將

該土地列為台中市第 2、3、4 期之擴大都市計畫（大坑風景區），且該土地列為風景區及公園用地，而○○段 1 號、○○段 00 號等地號之土地，面積共為 1,403,351.31 平方公尺，其中經坡度分析在 6 級坡以上面積共 297,197.94 平方公尺（包含嗣後捐給台中市政府作為森林公園之部份土地）列為不可開發。而該地區依變更台中市擴大都市計畫（大坑風景區）主要計畫第一次通盤檢討說明書，關於土地使用分區之檢討變更，經內政部都市計畫委員會第 313 次會議決議，大坑風景區部份應依法從嚴管制建築使用，以免影響風景特定區計畫之整體規劃，又依關於檢討結果，其建蔽率不得超過 20%，容積率亦不得超過 40%，足見該地區土地不但於建築上應從嚴管制，且受容積率之限制，實質上仍屬不能建築。

3. 依山坡地建築管理辦法第 3 條、第 4 條規定，在山坡地要建築必須要先後取得「雜項執照」及「建照執照」；而要取得「雜項執照」，必須依同法第 4 條規定檢附相關文件資料，並通過環境影響評估及水土保持計畫核定通過。原告雖曾向台中市政府申請開發許可，然迄今僅通過環境影響評估，水土保持計畫仍未核定通過，故未取得雜項執照及建築執照，系爭土地亦未指定建築線。又依台中市大坑風景區開發許可審查要點第 5 條規定，欲在大坑風景特定區開發建築，須依序申請開發許可、雜項執照及建築執照。而依台中市建築管理自治條例第 5 條第 1 項第 4 款規定，建築線指定圖係在申請雜項執照時方需檢附供台中市政府審核。原告於 90 年申請獲准之開發許可，因遲未申請雜項執照，已自行作廢，迄今仍無法向台中市政府申請雜項執照之發給，亦無從指定建築線供主管機關承辦人員至現場履勘，更遑論有取得雜項執照及建築執照，根本無從對系爭土地為開發建築。且訴外人黃○杰曾於 97 年 6 月 19 日就同屬「台中市大坑風景特定區」之台中市○○區○○段 000、000 -0 地號土地，向台中市政府申請建築線之指定，業經該府以 97 年 6 月 20 日府都計字第 0970147539 號函揭示暫緩申請，形同否准。則依最高行政法院 83 年判字第 1046 號判決意旨，系爭土地至少於 97 年 6 月 20 日之前，仍處於依法不能建築之狀態。是依建築法等第 25 條規定未

經審查許可並發給執照，即不得擅自建造之旨，及建築技術規則建築設計施工篇第 262 條第 1 項第 1 款前段「平均坡度大於 30%，不得開發建築」之規定，應屬內政部 93 年 4 月 12 日台內地字第 0930069450 號函所稱「其他確有明文禁止建築使用之法條」之情形。

(三)再依企業併購法第 37 條第 1 項規定，分割後既存或新設公司得分別繼續承受被分割公司於併購前就併購之財產或營業部份依相關法律已享有而尚未屆滿或尚未抵減之租稅獎勵。訴外人裕○企業股份有限公司（下稱裕○公司）基於企業經營分工及管理效率之考量，乃於 93 年 7 月 15 日依企業併購法第 32 條之規定分割出原告，並將系爭土地移轉登記予原告所有。按系爭土地於裕○公司分割前即以田賦核課延續有年，而原告自分割併取得系爭土地後，所從事之營業項目尚包含造林業及種苗業，就系爭土地更不曾變更改用途，是依上開規定及其立法目的，原告自應得延續分割前系爭土地課徵田賦之優惠，始能貫徹企業併購法立法保障分割後新設公司利益之本旨。被告未慮及原告實質上並非新設，也未查明變更組織後系爭土地是否繼續從事原有農業使用，更未提出須予原告差別待遇，改課地價稅的正當理由，即對系爭土地由原課徵「田賦」改課「地價稅」，顯違反行政程序法第 6 條所揭示之平等原則。

(四)被告雖援引高雄高等行政法院 96 年度訴字第 723 號判決，惟該案件之原告台○公司 1 年營業額逾 300 億元，且多數與農業生產無關，與本件原告於系爭年度並無開發使用系爭土地，故營業收入為零不同。且台○公司於 96 年 5 月 2 日以合管字第 9605002 號函詢農委會「農企業機構之定義及台○是否為其認定範圍」，經農委會以 96 年 5 月 7 日農企字第 096012347 號函復台○略以「來函所附貴公司之工廠登記證為飲料及食器製造業，應不符上開認定資格」，然本件原告業經農委會函復略以「應得認定符合上開農業企業機構之資格。」等語。是前揭判決與本件情況完全不同，自不應援引適用。況土地稅法第 22 條第 1 項第 2 款及第 3 款之規定，係對於客觀上無法充分利用的「非農業用地」之一種補償，前揭判決認該法條

具有「防止土地投機，獲取暴利」之目的，實有違誤。

(五)原告已於96年1月10日依法先行繳納原處分所核定之地價稅5,210,612元，而依稅捐稽徵法第38條規定，原處分經撤銷後，被告即應將原告所繳納之稅款附加利息返還之。是原告之公法上財產給付請求權乃以原處分是否撤銷為據，則依行政訴訟法第8條第2項規定，原告應得於本件撤銷訴訟程序中，向被告併為請求返還稅款，爰追加如聲明2.所示。

四、被告答辯略以：

(一)系爭土地依台中市政府94年1月18日中都速字第09411180067號都市計畫土地使用分區證明書所載，係劃為風景區。又依土地稅法第22條第1項但書所定得徵收田賦之範圍，除都市土地依都市計畫編為農業區、保護區外，尚包括公共設施尚未完竣、依法限制建築、依法不能建築或依都市計畫編定為公共設施保留地等情形之一者，其中公共設施尚未完竣或依法限制建築之情形，尚須為自耕農地及耕地三七五減租條例出租之耕地為限。系爭土地既非屬農業區、保護區，或公共設施保留地，且亦無限制建築或依法不能建築情形，即與土地稅法第22條第1項第1、3至5款規定不符。

(二)關於「自耕農地」是否仍以土地所有權人為自然人為限，雖經財政部以97年1月29日台財稅字第09704502900號函復略以：「農業發展條例所定農民團體、農業企業機構及農業試驗研究機構所有之土地，符合土地稅法第22條第1項第2款及第3款規定，且係自行使用者，亦准予課徵田賦。」等語，惟所謂農業企業機構，依農業發展條例第3條第8款規定，係指從事農業生產或農業試驗研究之公司。原告係於93年8月申請自裕○公司分割新設登記，並經經濟部核准在案，而依台中市政府97年2月19日府經商字第0970040164號函復並檢送相關資料，原告於93年9月核准設立時，其營業項目並無農業生產或農業試驗研究，原告雖於95年8月11日及96年1月16日經核准增加種苗業及造林業營業項目，惟依台中市政府96年10月29日府經農字第0960246605號函，原告依種苗法規登記核准從事項目為種子苗木之銷售，並不含栽植，是原告所登記營業項目雖有種苗業及造林業，然並不含栽植，且尚包

含住宅及大樓開發租售業、特定專業區開發業、投資興建公共建設業、不動產買賣業及管理顧問業等多項與農業生產無關之項目。參酌高雄高等行政法院 96 年訴字第 723 號判決要旨，依土地稅法第 22 條第 1 項第 2 款及第 2 項規定，都市土地應符合(1)公共設施未完竣、(2)仍作農業使用、(3)該土地須為自耕農地或依耕地三七五減租條例出租之耕地等 3 要件，始得課徵田賦。財政部 97 年 1 月 29 日台財稅字第 09704502900 號函釋，將自耕農地放寬至農業發展條例所定農業企業機構所有之土地，應僅限於專門從事農業生產或農業試驗研究之公司所有之土地，始能達土地稅法第 22 條之立法目的。故本件尚難以原告登記營業項目有種苗業及造林業，即認定原告係專門從事農業生產或農業試驗研究之公司。又農委會以 97 年 4 月 24 日農企字第 0970119920 號書函重申，該會 96 年 10 月 18 日農企字第 0960990378 號書函，係基於原告如擬承受耕地之前提，就其公司執照及營利事業登記證所營事業，而認尚符合農業企業機構申請承受耕地之資格。系爭土地並非耕地，且本件係課徵田賦之疑義，純屬土地稅法及平均地權條例相關規定之權責，與農業發展條例涉及農業企業機構承受耕地之規定無涉。從而，原告既非自然人，亦非屬從事農業生產或農業試驗研究公司，其所有系爭土地要非為「自耕農地」，並無土地稅法第 22 條第 1 項第 2 款徵收田賦之適用。

(三)至原告主張適用土地稅法第 22 條第 1 項第 4 款部分，依台中市政府 95 年 10 月 12 日府都建字第 0950197088 號函說明，原告對系爭土地有申請開發許可及雜項執照，是原告既申請開發，即表示系爭土地可以建築。且經鈞院函詢台中市政府結果，該府業以 97 年 12 月 30 日府都計字第 0970303987 號函復系爭土地尚無限制建築或不能建築之情形，原告仍得向台中市政府申請開發，指定建築線，故不符合土地稅法第 22 條第 1 項第 3 款、第 4 款規定。

五、本件兩造之爭點為：原告主張系爭土地公共設施尚未完竣，且作農業使用，原告又為農業發展條例所定之農業企業機構，依財政部 97 年 1 月 29 日台財稅字第 09704502900 號函，系爭土地有土地稅法第 22 條第 1 項第 2 款之適用，應徵收田賦。又

系爭土地經台中市政府核定為風景區，從嚴管制建築使用，迄今尚未發布細部計畫，原告亦無從向台中市政府申請雜項執照，更遑論指定建築線，有都市計畫法第 17 條規定所稱「依法不能建築」之情形，依土地稅法第 22 條第 1 項第 4 款規定，亦應徵收田賦。況原告係自裕○公司分割而來，應繼受裕○公司原本徵收田賦之租稅優惠等語；被告則以系爭土地雖作農業使用，惟原告並非自然人，亦非農業發展條例所定之農業企業機構，其所有系爭土地要非為「自耕農地」，並無土地稅法第 22 條第 1 項第 2 款徵收田賦之適用。另依台中市政府函復，系爭土地尚無限制建築或不能建築之情形，不符合土地稅法第 22 條第 1 項第 3 款、第 4 款規定。是被告依一般用地稅率核課本年度地價稅，並無違誤等語置辯。

六、按「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：依都市計畫編為農業區及保護區，限作農業用地使用者。公共設施尚未完竣前，仍作農業用地使用者。依法限制建築，仍作農業用地使用者。依法不能建築，仍作農業用地使用者。依都市計畫編為公共設施保留地，仍作農業用地使用者。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。」分別為土地稅法第 22 條第 1 項、第 2 項所明定。又「．．．農業發展條例所定農民團體、農業企業機構及農業試驗研究機構所有之土地，符合土地稅法第 22 條第 1 項第 2 款及第 3 款規定，且係自行使用者，亦准予課徵田賦。」、「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：．．．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。建築物高度、強度、種類受到限制之土地或地區，僅部分建築行為受限，不得視為依法限制建築或依法不能建築之土地。．．．」財政部 97 年 1 月 29 日台財稅字第 09704502900 號及內政部 93 年 4 月 12 日台內地字第 0930069450 號函亦分別明釋

在案。

- 七、經查，原告雖曾向農委會函詢其是否為農業發展條例所定之農業企業機構，業經該會以 96 年 10 月 18 日農企字第 096099 0378 號函覆略謂：「依據農業發展條例第 3 條第 8 款規定之定義，『農業企業機構』係指從事農業生產或農業試驗研究之公司．．．參照貴公司來文所附之公司登記證明文件載明所營事業有種苗業，而臺中市政府營利事業登記證營業項目包含種苗業及造林業，應得認定符合上開農業企業機構之資格．．．」等語，惟該函說明二、三記載：「依據農業發展條例第 3 條第 8 款規定之定義，『農業企業機構』係指從事農業生產或農業試驗研究之公司。另依本會 89 年 11 月 4 日農企字第 890010372 號函『農民團體農業企業機構及農業試驗機構申請承受耕地之移轉許可案件之受理、審查作業補充事項協調會議紀錄』載明農業企業機構以公司執照（即公司登記證明文件）及營利事業登記證有載明其經營項目屬農業生產或農業試驗研究者，予以認定其申請承受耕地資格。前開函釋係為辦理農業企業機構依農業發展條例第 33 條至第 36 條規定，申請承受同條例第 3 條第 11 款所定義『耕地』資格認定之依據。三、綜上，參照貴公司來文所附之公司登記證明文件載明所營事業有種苗業，而臺中市政府營利事業登記證營業項目包括種苗業及造林業，應得認定符合上開農業企業機構之資格。惟貴公司另附臺中市稅捐稽徵處東山分處函復內容，因純涉平均地權條例及土地稅法申請課徵田賦之相關規定，非關農業發展條例申請承受耕地規定之範疇，併此指明。」（本院卷 42-43 頁），足見該函「係為辦理農業企業機構依農業發展條例第 33 條至第 36 條規定，申請承受同條例第 3 條第 11 款所定義『耕地』資格認定之依據。」非就土地稅法申請課徵田賦之相關規定為函復甚明。
- 八、次查，依臺中市政府發給原告之營利事業登記證（原處分卷第 135 頁），原告於 93 年 9 月 2 日核准設立，營業項目係住宅及大樓暨工業廠房開發租售業、不動產租賃業、特定專業區開發、投資興建公共建設業、新市鎮及新社區開發業及管理顧問業，可認原告營業項目均與農業無涉，原告雖於 95 年 8

月增加登記種苗業及造林業，惟營利事業登記證亦同時註明「（現場限辦公室用，不得為貯藏、展示、製造、加工、零售場使用且現場不得貯存機具）」（同卷 140 頁），原告嗣後所增列種苗業及造林業，現場僅限辦公室之用，並不得貯藏、展示、製造、加工、零售場等使用，甚至不得貯存機具，則其能否於現場經營農業生產，已非無疑。又原告為配合「一生一樹綠海家園」計畫即環境綠化，有向農委會林務局東勢林區管理處申請之肖楠、茄冬及山櫻花等等樹苗，依該處 97 年 4 月 2 日勢作字第 0973230421 號函稱原告申請苗木不得有轉售圖利之行為（本院卷第 30 頁），是原告於系爭土地上有種植樹苗，但係作為環境綠化之用，並非在於經營種苗業及造林業，原告另提出之裕○公司（系爭土地前手）向台中市政府農林課請求免費提供樹苗栽種，以利造林函件，其說明欄稱為達水土涵養及土地利用，懇請該府向林務局申請免費樹苗（同卷 28 頁），其意在於環境綠化及水土保持，亦非經營造林及種苗業。原告又稱其 94 至 96 年度經敬業會計師事務所所簽證的財務報表，損益表內營業收入均為零（同卷 36-38 頁），益證原告並無經營有關農業項目之收入，綜上各情以觀，原告並非農業企業機構甚明。原告雖稱其係依企業併購法第 37 條第 1 項規定分割而成立，其所有之系爭土地係自裕○公司承受而來，而裕○公司先前系爭土地亦僅課徵田賦，是原告應得承受對系爭土地課徵田賦之租稅優惠云乙節，惟原告與裕○公司係各自獨立之法人，原告營業之項目，自應依營業登記及其他營業活動等情形實質認定，依上開事證，難認原告有從事農業經營活動，自不得以裕○公司先前所有系爭土地僅課徵田賦，而論原告即為農業企業機構，原告上開主張並無可取。是系爭土地作為農業使用，固為兩造所不爭，然原告並非農業企業機構，系爭土地非屬自耕農地，無土地稅法第 22 條第 1 項第 2 款之適用。

九、至原告另謂其所有之系爭土地，因坐落於臺中市大坑風景區之山坡地範圍，涉及「臺中市大坑風景區開發許可審查要點」、「環境影響評估法」、「水土保持法」等相關法規，如欲對該土地申請開發，須經臺中市政府環保局之環評審議核

定公告、水保主管機關（經濟處農業科）核定，與臺中市政府「臺中市大坑風景區開發許可審議委員會」審查核可，並公告1個月後，方可取得開發許可函，再須依「加強山坡地雜項執照審查及施工查驗執行要點」檢送「山坡地雜項執照相關計畫書圖」送臺中市政府都發處建管科，並召開「加強山坡地雜項執照審查」會議審議相關書圖文件資料，通過環境影響評估及水土保持計畫，取得「雜項執照」後始得申請「建造執照」。原告迄今僅通過環境影響評估，水土保持計畫仍未核定通過，臺中市政府亦曾發函要求原告再行補正相關文件，原告迄今仍無法取得雜項執照，無從規劃建築線供主管機關承辦人員至現場履勘。是系爭土地上尚無指定建築線，原告連雜項執照亦未有取得，更遑論有取得建築執照。系爭土地依建築法及山坡地建築管理辦法之相關規定，依法仍不能建築等云。

十、次按「第十五條第一項第九款所定之實施進度，應就其計畫地區範圍預計之發展趨勢及地方財力，訂定分區發展優先次序。第一期發展地區應於主要計畫發布實施後，最多二年完成細部計畫，並於細部計畫發布後，最多五年完成公共設施。其他地區應於第一期發展地區開始進行後，次第訂定細部計畫建設之。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二年以上，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。」都市計畫法第17條亦有明文。依此，未經主管機關依法發布細部計畫之地區，本應依法限制建築，惟該地區倘能確定建築線或主要公共設施已照主要計畫興建完成者，則由主管機關審酌是否指定建築線，核發建築執照，故如主管機關審酌如能指定建築線，核發建築執照，該土地即非土地稅法第22條第1項第4款所稱「依法不能建築」者。按台中市政府為台中市都市計畫及建築管理機關，本件業經台中市政府98年2月5日府都計字第0980010381號函復本院：「說明：．．．二、經查旨揭地號土地所坐落地區之主要計畫已於65年發布實施，已逾二年以上，但尚未發布細部計畫，係屬都市計畫法第

17 條第 2 項所規定未發布細部計畫之主要地區。依規旨揭地號土地如能確定建築線或主要公共設施已照主要計畫興建完成，則可依相關規定申請開發建築。三、另查旨揭地號土地周邊並無都市計畫主要計畫之公共設施用地；惟因旨揭地號土地臨接北坑巷及橫坑巷等民國 59 年前既已存在之現有巷道，故旨揭地號土地得向本府申請指定（示）建築線。」該府 98 年 1 月 19 日府都計字第 0970320537 號亦函稱「．．．五、另○○段 000、000、000 地號及○○段 00、000 地號等土地，經套繪本府 59 年地形航測圖後，該地號土地應為民國 59 年前既已存在之現有巷道（北坑巷），依法本府得據以指定（示）建築線。」（同卷 208-209 頁）準此，依都市計畫法第 17 條規定，系爭土地雖屬未發布細部計畫地區，但其主要計畫發布已逾二年以上，能確定建築線，自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，自與土地稅法第 22 條第 1 項第 4 款規定不合，應依同法第 14 條之規定徵收地價稅。至台中市政府業已明確函稱原告得以系爭土地向該府申請指定建築線，並非依法不得建築，原告所稱系爭土地仍須通過環境評估、水土保持計畫及取得雜項執照，方得向臺中市政府申請建築執照等情，此係原告應依上開法令規定之程序申請相關事項，該等法令並非有限制或禁止系爭土地建築之規定，原告又未提出曾以系爭土地向主管機關申請上開相關事項，經主管機關以法令規定限制或禁止系爭土地建築之事證，原告自不得僅以系爭土地尚未通過環境評估（其稱 97 年方通過）、水土保持計畫及取得雜項執照，主張無從向臺中市政府申請建築執照，而推論系爭土地係土地稅法第 22 條第 1 項第 4 款所規定之依法不能建築之情形。

、另原告所引最高法院 95 年台上字第 757 號判決：「實務作業上亦有依上開建築法第 48 條第 2 項及直轄市、縣（市）建築管理規則相關規定，依據現有巷道指示建築線之情形，有該函附卷可稽，…故得依現有巷道指定建築線之情形，應符合臺灣省建築管理規則第 2 條、第 4 條之規定，並非所有現有巷道均得據以指定建築線。」而主張「是依上開最高法院之見解，臺中市政府逕以系爭土地上有臨接之北坑巷及橫坑巷等

現有巷道，即謂系爭土地能確定建築線云云，殊嫌率斷。」

惟該判決記載：「又內政部 91 年 12 月 23 日台內營字第 0910083822 號函示：(一)臺灣省政府 85 年 9 月 13 日府法字第 75511 號令修正發布都市計畫法臺灣省施行細則第 2 條之一有關…之規定，其訂定目的，係為就都市計畫法第 17 條第 2 項但書所稱『能確定建築線』乙詞做補充規定。…實務作業上亦有依上開建築法第 48 條第 2 項及直轄市、縣(市)建築管理規則相關規定，依據現有巷道指示建築線之情形，有該函附卷可稽。而臺灣省建築管理規則第 2 條規定：『建築基地面臨計畫道路、廣場、市區道路、公路或合於本規則之現有巷道者，得申請指定建築線。』，同規則第 4 條規定：『本規則所稱現有巷道包括左列情形：供公眾通行、具有公用地役關係之巷道。私設通路經土地所有權人出具供公眾通行同意書或捐獻土地為道路使用，經依法完成土地移轉登記手續者。本法 73 年 11 月 7 日修正公布前，曾指定建築線之現有巷道，經縣市主管機關認定無礙公共安全、公共衛生、公共交通及市容觀瞻者。前項所稱供公眾通行之巷道，經由縣市主管機關就其寬度、使用性質、使用期間、通行情形及公益上需要定之。』故得依現有巷道指定建築線之情形，應符合臺灣省建築管理規則第 2 條、第 4 條之規定，並非所有現有巷道均得據以指定建築線。」係在於闡釋得指定建築線之相關規定。本件台中市政府上開函件，為法定主管機關就本院函詢系爭土地得否指定建築線，經斟酌相關規定之函復，非純粹訴訟當事人間就某筆土地得否指定建築線之空泛爭論，始須就是否符合臺灣省建築管理規則第 2 條、第 4 條之規定逐一予審酌。此參酌原告另提出一民眾黃○杰先生亦就系爭地段土地申請指定建築線，台中市政府之復函(同卷 255 頁)：「主旨：檢還台端申請本市○○區○○段 000、000-0 地號等 2 筆土地建築線指示(定)申請書及其附件，請查照。說明：…二、經查本案申請基地位於本府 96 年 4 月 3 日府都計字第 0960064994 號公告公開展覽『擬定臺中市大坑風景特定區計畫案』(草案)範圍內，為維護該計畫區未來發展之整體性，避免抵觸未來該計畫發布實施之內容，惠請台端暫緩申請旨揭地號土

地之建築線指示（定）。三、本案尚未辦理現場會勘，請保留本函及收據，可供未來申請建築線時抵用。」其意旨係該地段可指定建築線，僅台中市政府 96 年 4 月 3 日府都計字第 0960064994 號公告公開展覽「擬定臺中市大坑風景特定區計畫案」（草案）範圍內，為維護該計畫區未來發展之整體性，避免抵觸未來該計畫發布實施之內容，商請該申請人暫緩申請旨揭地號土地之建築線指示（定），亦即依法應可指定建築線，僅為新擬定台中市大坑風景特定區計畫案，特別商請該申請人暫緩申請，以免不得已依法須准許指定，卻又恐抵觸新擬定台中市大坑風景特定區計畫案，造成難以補救之影響，但不影響其為依法得申請指定建築線甚明。另按原告上開其他所舉各該申請所須審酌之情形，係屬個案申請就其申請所應個別審查之事項，並非土地稅法第 22 條第 1 項第 4 款所稱之依法不能建築之土地，均難謂原告有利之論據。

- 、綜上所陳，被告以系爭土地不符土地稅法第 22 條徵收田賦之規定，核課 95 年地價稅計 5,210,612 元，依上開規定及說明，並無違誤，訴願決定予以維持，亦無不合，原告訴請撤銷復查決定及訴願決定，及被告應退還原告已繳納之地價稅 5,210,612 元，及自 96 年 1 月 10 日起至填發收入退還書或國庫支票之日止，依 96 年 1 月 10 日之郵政儲金匯業局之一年期定期存款利率計算之利息，為核無理由，應予駁回。另本件事證已明，兩造其他主張及陳述，與本件判決結果不生影響，爰不一一審究，併予敘明。
- 、據上論結，本件原告之訴為無理由，依行政訴訟法第 195 條第 1 項後段、第 98 條第 1 項前段，判決如主文。

中 華 民 國 98 年 3 月 4 日

臺中高等行政法院第四庭

審判長法 官 沈 應 南

法 官 莊 金 昌

法 官 許 武 峰

以上正本證明與原本無異。

如不服本判決，應於判決送達後 20 日內向本院提出上訴書狀，其未表明上訴理由者，應於提起上訴後 20 日內向本院提出上訴理由

書（須依對造人數附具繕本）；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（須附繕本
）。未表明上訴理由者，逕以裁定駁回。

中 華 民 國 98 年 3 月 4 日
書記官 莊 啟 明

資料來源：臺中高等行政法院裁判書彙編（98 年版）第 203-220 頁