

調 查 報 告

壹、案由：據訴，矽谷學校財團法人新竹市矽谷國民中小學受贈之新竹市明湖段 489 地號等 70 筆土地，業依法院判決塗銷移轉登記並回復登記為贈與人所有，惟新竹市政府仍拒絕撤銷補徵土地增值稅及裁處罰鍰之處分；另案內土地屬道路用地及國土保安用地，惟新竹市政府疑比照同區段一般社區住宅土地價值，評定案內土地之土地公告現值及公告地價，損及權益等情。究矽谷學校未取得土地，卻必須負擔土增稅及罰鍰，是否公允？另新竹市政府以周邊可使用收益之社區住宅土地，評定案內土地之土地公告現值及公告地價，是否合理？均有深入瞭解之必要案。

貳、調查意見：

據訴，矽谷學校財團法人新竹市矽谷國民中小學(下稱矽谷中小學)受贈之新竹市明湖段(原青山段)489地號等70筆土地(分屬「新竹華城山坡地整體開發計畫案」【下稱「新竹華城開發計畫」】之「交通用地」及「國土保安用地」，目前分割增加為80筆，下稱系爭土地，詳附錄1)，業依法院判決塗銷移轉登記並回復登記為贈與人所有，惟新竹市政府仍拒絕撤銷補徵土地增值稅及裁處罰鍰之處分；另案內土地屬道路用地及國土保安用地，惟新竹市政府疑比照同區段一般社區住宅土地價值，評定案內土地之土地公告現值及公告地價，損及權益等情。究矽谷中小學未取得土地，卻必須負擔土增稅及罰鍰，是否公允？另新竹市政府以周邊可使用收益之社區住宅土地，評定案內土地之土地公告現值及公告地價，是否合理？均有深入瞭解之必要。案經本院調閱相關

卷證及判決資料，並於民國(下同)111年10月7日赴現地履勘、同年12月16日邀請政治大學地政學系林左裕教授、中國文化大學都市計劃與開發管理系徐國城教授、東吳大學法律學院陳清秀教授、葛克昌教授(依姓氏筆畫排列)就本案相關議題諮詢、交流意見及提供建言，112年2月20日、5月15日詢問新竹市政府、財政部(賦稅署)、內政部(地政司、營建署)、行政院農業委員會相關主管人員，全案已調查完畢，列述調查意見如下：

一、新竹市政府於 92 年審核同意矜谷中小學受贈系爭土地免徵土地增值稅，且 93 年至 98 年連續 6 年進行管制檢查作業，均確認其「按捐贈目的使用」；詎料，該府辦理 99 年度檢查時，竟出爾反爾，在該校使用系爭土地方式無重大變化情況下，改認其「未按捐贈目的使用」，並課予新臺幣(下同)5.3 億餘元之補稅及罰鍰。由於矜谷中小學善意信賴新竹市政府免稅行政處分，接受系爭土地贈與移轉，嗣後卻因行政機關檢查認定標準前後不一，所為職務上行為互相矛盾，遭受鉅額補稅裁罰，最終因無力負擔，學校遭到法拍被迫關閉，不僅損及該校學生受教權及教職員工工作權，過程中更引發政府為民設陷、奪取校產之物議，明顯有違行政程序法之「誠實信用」及「信賴保護」原則，嚴重斲傷政府形象與人民信任。

(一)按土地稅法第 28 條之 1 規定：「私人捐贈供興辦社會福利事業或依法設立私立學校使用之土地，免徵土地增值稅。但以符合左列各款規定者為限：一、受贈人為財團法人。二、法人章程載明法人解散時，其賸餘財產歸屬當地地方政府所有。三、捐贈人未以任何方式取得所捐贈土地之利益。」同法施行細則第 43 條第 2 項規定：「依土地稅法第 28 條之 1 申請免徵土地增值稅時，應檢附社會福利事業

主管機關許可設立之證明文件或主管教育行政機關許可設立之證明文件、捐贈文書、法人登記證書(或法人登記簿謄本)、法人章程及當事人出具捐贈人未因捐贈土地以任何方式取得利益之文書」。

- (二)91 年間，鄭蔡招琴將系爭土地捐贈予矽谷中小學後，該校於 91 年 3 月 4 日向新竹市稅務局(更名前為新竹市稅捐稽徵處)申請免徵土地增值稅，該局旋依土地稅法第 28 條之 1 及同法施行細則第 43 條規定進行審核，經多次補正，以 92 年 5 月 21 日新市財一字第 0920014999 號函核准適用土地稅法第 28 條之 1 免徵土地增值稅在案。
- (三)92 年 10 月 16 日，新竹市稅務局依社會福利事業及私立學校受贈土地免徵增值稅案件管制檢查作業要點(下稱管制檢查作業要點)第 3 點規定，首次邀集新竹市政府教育處及新竹市地政事務所人員至系爭土地辦理實地勘查。因學校未檢具系爭土地使用計畫佐證，僅能就現地及地籍資料核視，教育處無法認定其是否依捐贈目的及設立宗旨使用，遂以該府 92 年 11 月 10 日府教國字第 0920094508 號函復稅務局，系爭土地無法認定為「學校用地」。嗣經矽谷中小學 92 年 11 月 24 日、12 月 4 日清山會字第 921124、921204 號函補充說明，新竹市政府教育處爰以 92 年 12 月 9 日府教國字第 0920103881 號函復新竹市稅務局同意認定為「學校使用」。此後自 93 迄 97 年間，新竹市稅務局依前揭管制檢查作業要點第 3 點規定邀集相關機關作實地勘查，亦維持系爭土地「按捐贈目的使用」之認定。
- (四)98 年間，新竹市政府教育處發現矽谷中小學董事會

98 學年度第 1 次董事會議紀錄討論事項(二)，決議通過「提供系爭土地作為土地周邊社區及其他不特定公眾聯外道路無償使用」等情；復於新竹市稅務局 98 年 10 月 21 日辦理該年度私立學校受贈土地免徵增值稅案件檢查作業時，現地檢視及核對地籍資料，無法確認是否「按捐贈目的使用」，教育處會勘人員遂未於檢查紀錄表上就「供依法設立私立學校使用之土地捐贈目的」作認定。然經該校董事會 98 年 11 月 23 日、99 年 1 月 7 日矽董字第 098008、0990001 號函說明，以該校自受贈系爭土地後，即規劃並持續提供師生戶外生態教學、自然科教學及體育活動使用，俾提昇教學效能等；且有關前揭 98 學年度第 1 次董事會議紀錄，其討論事項(二)決議部分，為避免產生學校是否確實使用土地之疑慮，業提經 98 年 11 月 22 日 98 學年度第 1 學期第 1 次臨時董事會議討論，決議廢止；並檢附學校使用土地之佐證資料供參。新竹市政府教育處嗣再考量系爭土地所有權已移轉予學校，雖非屬學校校舍所在地，惟依該董事會函復之說明，系爭土地持續提供學校使用，並已廢止 98 學年度第 1 次董事會議紀錄討論事項(二)之決議，為鼓勵私人捐資興學，並基於教育並不僅侷限於教室內教學，乃持續、隨時進行之廣義觀點，勉予認定系爭土地按捐贈目的使用，並以 98 年 12 月 1 日、99 年 1 月 14 日府教國字第 0980130713、0990002386 號函復新竹市稅務局「該府勉予認定旨揭 70 筆土地按捐贈目的使用」等情。惟新竹市稅務局 98 年 12 月 22 日、99 年 4 月 16 日新市稅機字第 0980047257、0990260697 號等函多次表示尚有疑義，請新竹市政府教育處再予確認，爰新竹市

政府再以 99 年 6 月 25 日府教國字第 0990066384 號函新竹市稅務局「該府勉予認定旨揭 70 筆土地按捐贈目的使用」，並請新竹市稅務局明確告知尚存疑義內容等情。惟新竹市稅務局僅續函該府請儘速認定，且新竹市政府教育處亦未變更前揭認定結果。

- (五)99 年 9 月 7 日，新竹市稅務局再次辦理 99 年受贈土地免徵增值稅案件檢查作業時，新竹市政府教育處會同稅務局、地政機關及校方至受贈土地逐筆現勘。是日矽谷中小學雖表示旨揭受贈土地學校用於體育、自然等領域之教學使用，惟現勘當日經地政機關指界，未見系爭土地學校師生使用之情形，多處似有非學校車輛停放、住戶所有盆栽等物置放、社區庭園造景座落於系爭土地情事，爰新竹市政府教育處人員先依現勘結果認定「未按捐贈目的使用」，並函請學校說明及改善。該校嗣以 99 年 10 月 4 日矽學字第 0990043 號函復說明，新竹市政府教育處即簽會新竹市稅務局知悉。經該局簽註意見略以：「矽谷中小學受贈土地免徵土地增值稅列管案件清冊如需修改，請檢送修改後上開清冊送該局併卷」等情。惟迄 12 月 8 日前教育處均未再修正，新竹市稅務局爰依原勘查結果於同(99)年 12 月 9 日按土地稅法第 55 條之 1 規定作成新市稅法字第 0990037537 號裁處書補徵土地增值稅 177,117,654 元外，並按前揭應納稅額裁處 2 倍罰鍰計 354,235,308 元。嗣因矽谷中小學未能繳納補稅罰鍰，故其校地與校舍於 105 年 1 月 13 日經法務部行政執行署新竹分署執行拍賣，由康橋學校財團法人購買，設立康橋學校財團法人新竹市康橋國民中小學，並由新竹市政府依私立學校

法第 70 條規定命矽谷中小學自 105 年 7 月 1 日起停止招生辦學，目前僅存矽谷學校財團法人組織。

表 1、本案矽谷中小學土地增值稅欠稅明細

項 目	金 額 (元)
本稅	177,117,654
滯納金	26,567,615
行政救濟利息	5,134,113
罰鍰	354,235,308
合計	563,054,690

資料來源：新竹市政府提供。

表 2、本案矽谷中小學未繳納土地增值稅補稅罰鍰於 105 年 1 月 13 日執行拍賣不動產情形

項 目	金 額 (元)
拍定金額	345,900,000
獲分配欠繳土地增值稅	189,157,177
獲分配欠繳罰鍰	35,258,656
獲分配合計	224,415,833

資料來源：新竹市政府提供。

表 3、本案矽谷中小學土地增值稅欠稅清理情形

項 目	金 額 (元)
原始欠稅	563,054,690
拍賣徵起	224,415,833
扣押銀行存款等徵起	27,846,834
截至 112 年 1 月尚欠金額	310,792,023

資料來源：新竹市政府提供。

(六)惟經本院進一步調查，矜谷中小學因信賴系爭土地所有權移轉得以免徵土地增值稅之行政處分，而辦竣所有權移轉登記，且自 92 年迄 100 年 3 月期間，系爭土地使用情形並無重大改變，此有下列證明可稽：

- 1、新竹市政府教育處及新竹市稅務局認定系爭土地「按捐贈目的使用」，於 92 年首次管制檢查後，迄 99 年 6 月間均維持原認定。
- 2、本院 101 年 1 月 9 日赴現場履勘時，有新竹市政府教育處、新竹市稅務局、新竹市地政事務所及校方等機關(構)人員隨同，依矜谷中小學提供之照片逐一比對，並詢問新竹市稅務局等機關人員，發現前揭裁處書所稱違規情形，多數均於新竹市政府 92 年 12 月 9 日認定系爭土地依捐贈目的使用時即已存在，且新竹市稅務局並未能提出具體資料以資證明 92 年 12 月間與裁罰時之使用情形差異。
- 3、本院 101 年 1 月 17 日約詢新竹市政府等機關，相關人員亦稱，前揭作為裁罰補稅依據之社區道路、停車格、住戶花台、庭園造景或公園等使用情形於 92 年核准免稅時既已存在，且新竹市政府教育處處長、新竹市稅務局局長及副局長等亦未表示否定意見。

(七)綜上，按行政程序法第 8 條規定：「行政行為，應以誠實信用之方法為之，並應保護人民正當合理之信賴。」考量本案新竹市政府原本 92 年同意系爭土地作為學校使用而核准免稅在先，以致矜谷中小學善意信賴可以免稅而接受贈與移轉，並在維持系爭土地「從來之使用」下，兼供「該校學生上下學交通及聯外道路、學校戶外生態教學以及體育運動

等使用」，此情形亦在新竹市政府「鼓勵私人捐資興學，並基於教育並不僅侷限於教室內教學，乃持續、隨時進行」之廣義觀點下，連續 6 年獲認系爭土地符合「捐贈目的使用」。詎料，在系爭土地使用狀況無重大變化下，新竹市政府竟出爾反爾，於 99 年改認系爭土地「未按照捐贈目的」使用而不合法，導致該校無所適從，被補稅處罰 5 億 3,135 萬 2,962 元之鉅額款項，最終造成學校財產被拍賣關閉。新竹市政府因審查標準前後不一，所為職務上行行為互相矛盾，不僅損及該校學生受教權及教職員工工作權，過程中更引發政府為民設陷、奪取校產之物議，明顯有違行政程序法之「誠實信用」及「信賴保護」原則，嚴重斷傷政府形象與人民信任。

二、新竹市政府辦理本案 99 年度管制檢查作業時，竟以系爭土地之「交通用地」有不特定人車通行停車、「國土保安用地」樹木叢生閒置未用為由，認定矽谷中小學「未按捐贈目的使用」，無視「交通用地」及「國土保安用地」法定用途本應作為公共通行與國土保安之用，將「兼作教學之補充性用途」凌駕於「土地使用分區管制」之上，不僅本末倒置，且違反法令規定，顯有「裁量逾越」之情形；又該府將「當日未見」矽谷中小學師生使用，以及「92 年核准免稅時已存在」之社區住戶花台造景公園占用系爭土地的「侵權行為」，當作矽谷中小學「未按捐贈目的使用」之證明，前者明顯流於片面，悖離經驗法則，後者則有張冠李戴，與「私權爭執」混為一談之疑慮。此外，本案僅認定「部分土地」未依原定捐贈目的使用，卻針對全部捐贈範圍進行補稅裁罰，明顯輕重失衡、違反比例原則，且於發現錯誤後消極不作為，皆已構成「裁量濫用」及「裁量怠惰」。而該府以上開違反法

令、不合情理、不符比例之認定作為後續鉅額補稅裁罰之依據，顯有「裁量瑕疵」，允應撤銷另為適法之處分。

- (一)如前述，新竹市稅務局 92 年 5 月 21 日核准系爭土地免徵土地增值稅後，於同年 10 月 16 日依管制檢查作業要點第 3 點規定，會同教育主管機關新竹市政府教育處及地政事務所人員實地勘查時，因矜谷中小學未檢具系爭土地使用計畫，無法認定其是否依捐贈目的及設立宗旨使用，新竹市稅務局爰於 92 年 11 月 13 日函請矜谷中小學將相關資料送交新竹市政府教育處重新認定受贈土地使用情形。嗣新竹市政府教育處依矜谷中小學說明資料，於 92 年 12 月 9 日函復新竹市稅務局同意認定系爭土地作為「學校使用」，且之後經過 93 年至 98 年連續現場會勘，檢查紀錄均認定符合「捐贈目的使用」。
- (二)探究新竹市政府教育處 92 年 12 月 9 日同意認定系爭土地作為「學校使用」之理由如下：
- 1、系爭土地地籍資料並非學校用地，係屬「交通用地」或「國土保安用地」，且用地分散，非為一完整區塊之土地，變更為學校用地之可能性低、規劃為學校校舍所在區域之機率亦極低。該府 92 年 11 月 10 日原函稅務局無法認定為學校用地，惟稅務局既以 92 年 11 月 13 日新市稅機字第 0920037973 號函知學校送交學校使用之相關資料以供重新認定，亦即稅務局就稅務機關之立場，於土地稅法第 28 條之 1、第 55 條之 1 及管制檢查作業要點所定「學校使用」之觀點似為「即便非為學校用地，只要學校有使用，即可認定為學校使用」。
 - 2、基於前點敘述，並依學校 92 年 11 月 24 日、12 月

4日清山會字第921124、921204號函之說明及相關資料，系爭土地中道路用地平時作為自然生態教學使用，並兼作學生上下學通往學校道路使用，國土保安用地作為體育及露營攀岩等活動之用。為考量教育不僅是教與學，亦無形、漸進經由日常生活中耳濡目染發揮潛移默化的效果，學校周遭環境可孕育學生美學涵養、進行體育領域及生態探索課程，爰同意認定係為「學校使用」。

- (三)詎料，新竹市稅務局於99年9月7日辦理系爭土地99年度檢查作業，以現場勘查發現系爭土地「有供不特定人士公共通行使用、樹木叢生，閒置未用、供社區道路使用、道路旁有人行步道或劃設停車格、另有部分土地遭社區住戶花台、庭園造景或公園占用」等情形，認為與矽谷中小學92年11月24日所提土地使用計畫：「70筆土地中交通用地平時作為學校自然生態教學使用，兼作學生上下學道路使用，另國土保安用地規劃為植物教學區、生態保育區、攀爬遊戲區、露營烤肉區等自然生態戶外教學區，作為自然生態等活動使用」等內容有所落差，爰判定其「未按捐贈目的使用」，應依土地稅法第55條之1規定，追補應納之土地增值稅稅額及2倍罰鍰。按新竹市稅務局99年12月9日新市稅法字第0990037537號裁處書載稱：「本局依管制檢查作業要點，於99年9月7日會同新竹市政府教育處、新竹市地政事務所人員及受處分人之員工前往現場勘查結果，其中系爭489、489-1、490、491、492及497等6筆地號土地為國家藝術園區外之道路，屬校外柴橋路之一部，又系爭647、677、679及680等4筆土地(國土保安用地)樹木叢生，人車難以到達，目前閒置未用(

該校當時亦自承尚未運用經費予以開發)，餘 501 地號等 60 筆土地為國家藝術園區內社區道路，道路旁除設有人行步道外，並劃有停車格供社區住戶及不特定人士停車使用，另有部分面積遭社區住戶之花台、庭園造景或公園占有使用，經抽核現場停放車輛 27 台，只有 7 台為住戶所有，本案經教育處核認受處分人未按捐贈目的使用系爭土地……。」再根據新竹市政府教育處 111 年 11 月 3 日府教國字第 1110166943 號函復本院稱：「一、稅務局於 92 年 5 月 21 日核准本捐贈案免課增值稅時，本府並未知悉，俟於 92 年第 1 次辦理檢查作業後，該局『學校使用』之觀點似為『即便非學校用地，只要學校有使用，即可認定為學校使用。』後本府爰以認定受贈土地係為學校使用。二、又 99 年 9 月 7 日辦理 99 年受贈土地免徵增值稅案件檢查作業，本府會同稅務局、地政機關、校方至受贈土地逐筆現勘。是日校方雖表示旨揭受贈土地學校用於體育、自然等領域之教學使用，惟現勘當日經地政機關指界，未見 70 筆土地學校師生使用之情形，本府爰先依會勘結果函請該校說明及改善，學校於 99 年 10 月 4 日函復說明，本府即會知稅務局知悉。三、另該校董事會 98 學年度第 2 次會議決議，同意受贈明湖段 499 地號之土地案，稅務局 99 年 10 月 11 日表示：『該土地既為開發新竹華成開發計畫範圍內土記作為綠地(保護區)使用，縱該校同意受贈土地，其使用仍受限為國土保安綠地使用，並未能供學校用地使用，難謂屬符合土地稅法第 28 條之 1 規定：私人捐贈供依法設立私立學校使用之土地得以免徵土地增值稅。』其見解與本 70 筆土地捐贈案顯有不同。四、爰此，因學校之說明尚

不夠具體明確，且依稅務局 99 年 10 月 11 日之意見，有關『供學校使用』之範疇及定義尚有疑義，故本府未變更 99 年會勘之認定結果。」

(四)惟對照矽谷中小學歷次函復新竹市政府之說明則稱：

1、92 年 11 月 24 日清山會字第 921124 號函復略以：

- (1)該校位處於國家藝術園區社區(即「新竹華城開發計畫」內之住宅社區)內，與國家藝術園區共存共榮，互利共生。系爭土地中除明湖段 647、677、679、680 地號土地屬於國土保安用地外，其餘皆為國家藝術園區內之社區道路，於 84 年 10 月 18 日即已編定為「交通用地」，新竹市稅務局於核定是否免徵土地增值稅時，即已明知之事實，經查核後亦確認符合免徵土地增值稅之規定。
- (2)上開社區道路規劃完整，遍植各種植栽與陳列各知名藝術家之雕塑作品，加以社區建築兼具古典與現代之美，係該校師生美術寫生、生態教學、越野賽跑、戶外教學最常利用(幾乎每日都會利用到)之場所及資源。整個國家藝術園區可稱係該校之廣義校區，類似國外之大學城。
- (3)國土保安土地上，可規劃為植物教學區、生態保護區、攀爬遊戲區、露營烤肉區、名人及畢業生植樹區等戶外教學區。該校於 92 年 9 月 12 日完成受贈登記手續後，迅速於 3 日後委託進行綜合規劃作業，此有該校戶外教學區綜合設計合約 1 件可憑。
- (4)系爭土地均與該校主體校區相連，國土保安土地經由該校主體校區旁之景觀步道即達，納入

該校校區內，戶外教學使用尚無任何交通上之問題。

2、98年11月23日矽董字第098008號函復略以：

(1)矽谷中小學受贈旨揭土地後，即規劃並持續提供師生戶外生態教學、自然科教學及體育活動使用。

(2)例如辦理形塑校園文化一環山步道健行、環山步道闖關活動、認識植物生態戶外教學、學生慢跑健行活動等，充分使用，俾提昇教育效能……。

3、99年1月7日矽董字第0990001號函復略以：

(1)旨揭70筆土地中，除新竹市明湖段第647、677、679、680地號土地屬於「國土保安用地」外，其餘皆為國家藝術園區內之社區道路，於84年……即已編定為「交通用地」……新竹市稅務局於查核是否免徵土地增值稅時，即已明知之事實，亦即……清楚了解社區道路除列入學校財產供學校師生及家長使用外，亦不能禁止社區民眾及非特定人士使用之需求。

(2)上揭社區道路中有多條環繞矽谷中小學之主體校區，為學校進出必經之路，學校亦擁有上揭70筆土地所有權……，作校務運作與教學活動用途。而道路旁劃設停車格確於捐贈前皆已劃設完成，係提供學校教職員工及家長接送其子弟等相關人士停車使用……，學校及園區設置嚴密警衛系統，俾合理管制及合宜人車分道做好規劃，使人車進出有序，學校師生家長無安全顧慮。

(3)事實上整個國家藝術園區堪可稱為學校之廣義校區……學校規劃各條道路，各期各公共設

施，國土保安用地等，均擁有不同風貌之植栽體系，依不同的季節，可以觀花、觀葉、誘鳥、誘蝶或香草植栽或四季草花等，供學校師生美術寫生、生態教學、越野賽跑、步道競走，並設置植物教學區、生態保育區、攀爬遊戲區、露營區、植樹區等戶外教學場所……。

4、99年5月4日矽董字第0990006號函復略以：

- (1) 整個國家藝術園區在上揭 70 筆土地未歸屬本校校產前，整體開發變更計畫……於 82 年 3 月 23 日內政部台內營字第 8272197 號函核准……完成使用分區道路，綠帶等擬定計畫。……整個國家藝術園區於 83 年 1 月 13 日新竹市政府工務局……函准核發使用執照……完成盲溝，全區道路系統植栽等規劃。……國家藝術園區第一、二、三期建案……新竹市政府工務局……同意核發使用執照，並完成中庭人行道停車位劃線事宜。是以矽谷中小學受贈旨揭 70 筆土地前，第一、二、三期建案皆已劃設停車線，而在新竹市稅務局於 92 年 5 月 21 日核准免徵土地增值稅後，92 年 9 月 12 日完成贈與登記手續後(即建案第四、六期)迄未再劃設停車格。
- (2) 新竹市稅務局函稱：旨揭受贈土地之部分地號面積，由社區住戶之花台、庭園造景或公園占用，該會當函轉要求該住戶之管委會拆除。
- (3) 至於謂「亦有部分土地屬校外柴橋路之一部，並非學校使用」一節，此部分仍係作為學校進出用途，而 117 號道路，新竹市政府並未徵收，卻使用民眾土地作為道路用地。
- (4) 而「抽核現場停放車輛 19 台，只有 10 台為住

戶所有，其餘皆為區外人士」一節，或許恰有來校洽公之民眾、廠商或不特定人士所有，亦未可知……。

5、99年10月4日矽學字第0990043號函復略以：

- (1) 旨揭土地然仍屬學校教職員工及學生與家長進出必經之路，學校擁有上開產權，供學校校務運作之需，爰上述旨揭土地社區道路上「停車格」，確供本社區住戶及不特定人士使用，學校無法禁止之事實。此有本校董事會函報鈞府轉呈新竹市稅務局之文中說明，供學校教職員工、師生及家長使用外，亦不能禁止社區民眾及非特定人士使用之需求，而並未收取任何費用與學校董事會之聲明書並無違背。
- (2) 學校上下學時間湧入家長接送其子弟之車輛均數以百輛計，是以學校做好動線規劃，人車分道，屬學校校務行政運作及學生交通安全教育之範疇。
- (3) 況學校規劃各期道路、各期公共設施及國土保安用地等，均擁有不同風貌之植栽體系，供學校師生美術寫生，生態保育與教學活動，越野賽跑，步道競走，遊戲攀爬等戶外教學區域。這些社區道路於84年經該府及內政部即已編定為「交通用地」……學校自受贈土地至今，仍均按捐贈目的使用，亦不變之事實，請該府轉請新竹市稅務局明鑒。
- (4) 649、658、659、660、662地號車輛可通行之道路，周遭尚無社區住宅。該地段為開發較晚之區域，平日供學校、社區家長活動使用。……647、677、679、680地段樹木叢生，

人及車輛難以到達。礙於學校經費，目前尚無經費建置，往後將編列學校預算逐年建構。

(五)經本院進一步調查發現：

- 1、為促進土地及天然資源之保育利用，人口及產業活動之合理分布，以加速並健全經濟發展，改善生活環境，區域計畫法第 15 條：「區域計畫公告實施後，不屬第 11 條之非都市土地，應由有關直轄市或縣(市)政府，按照非都市土地分區使用計畫，製定非都市土地使用分區圖，並編定各種使用地……」及第 15 條之 1 條：「……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……」之規定，非都市土地依區域計畫法施行細則、非都市土地使用管制規則及非都市土地開發審議作業規範相關規定，編定各種使用地或以整體開發計畫管制，係以維護非都市土地具計畫、有秩序之發展，並作為土地使用及建築之管制依據。再按區域計畫法第 15 條之 2 許可開發案件，應留設之「國土保安用地」，其劃設目的已明定於非都市土地開發審議作業規範相關規定，係為基地之水源涵養及生態保育，或因坡度陡峭應維持地形地貌，而具國土保安使用之性質；至於「交通用地」部分，按非都市土地開發審議作業規範總編第 44 點之 3 有關穿越性道路應分割編定為「交通用地」規定之意旨，原則具公眾使用性質，即未禁止不特定人車通行。
- 2、本案「新竹華城開發計畫」係依原山坡地開發建築管理辦法規定辦理，內政部前以 79 年 6 月 18 日台(79)內營字第 794626 號函同意。按該計畫第 4 章土地使用計畫書說明書，4-3 節土地使用編定

，「土地使用種類為道路使用，變更編定為交通用地，土地用途為交通設施」、「土地使用種類為綠地(保護區)，變更編定為國土保安用地，土地用途為水土保持設施—保護區」；4-4節土地使用計畫載明「地形陡峭處保留不予開發或小規模整理為綠地，以維護水土保持」；第5章用地變更計畫說明書，土地變更使用編定情形「國土保安用地供綠地使用」，均已載明本案「交通用地」為社區留設之交通設施，提供公眾使用、不特定人車通行，「國土保安用地」則不予開發、留作綠地以維護水土保持。

- 3、質言之，系爭土地屬於「新竹華城開發計畫」範圍內之「交通用地」及「國土保安用地」，其法定用途本應作為整體開發社區所留設之公共交通設施以及國土保安、水土保持綠地使用。故本案新竹市政府92年12月9日府教國字第0920103881號函「同意將系爭土地中『交通用地』以通學步道視之與『國土保安用地』視為教學場域等節，實屬未有法令依據與未諳法令涵義之認定作為」，臺北高等行政法院已於102年1月10日101年訴字第142號判決正本事實與理由六(三)3D(第55頁)指明綦詳；臺灣新竹地方法院103年度重訴字第108號民事判決亦認為，系爭土地屬「新竹華城開發計畫」範疇，受內政部審議制定之「非都市土地開發審議作業規範」拘束，不得將之供作交通設施(道路)以外用途使用。
- 4、退一步言，姑且不論有無法令依據，既然新竹市政府92年12月9日函同意擴大系爭土地可作為「學校使用」之觀點，係以新竹市稅務局認為「即便非為學校用地，只要學校有使用，即可認定

為學校使用」之寬鬆立場為基礎，即是肯認系爭土地具有「多功能用途」，在維持「交通用地」、「國土保安用地」法定用途之同時，可兼供「該校學生上下學交通、聯外道路、學校戶外生態教學以及體育運動等使用」。然無論如何，系爭土地既依法編為「交通用地」與「國土保安用地」，在「土地使用分區管制」規範下，其「兼作」學校教學補充性用途之前提，均要以「不變更」或「不影響」系爭土地「法定用途」為原則。新竹市政府 112 年 3 月 27 日府授稅機字第 1120041032 號函查復本院即表明：

- (1) 按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，嗣後不得再申請開發，亦不得列為其他開發申請案件之開發基地。」。本案「國土保安用地」係依「新竹華城開發計畫」所變更編定者，並供作綠地使用，故其地上樹木叢生、未有其他開發行為，應屬適當。
- (2) 查內政部於 82 年 3 月 24 日核定之「新竹華城山坡地整體開發變更計畫說明書」所載：「步道系統：位於車道之兩側，主要為提供社區居民安全之步道空間，在層次上，步道系統由鄰里中心分散至整個住宅區內，形成一有系統之組織，並與綠地、公共設施做整體規劃，並能便利連接住宅群，供全區居民使用，以強化鄰里意識、增進居民感情」；「廣場、停車場：本處所指廣場，僅指與交通有關之空地，例如

在道路上之轉角處，為配合房屋配置或景觀需要，所以配置之綠地，亦可兼作停車場用」（摘自第 69 頁）。據此判斷，本計畫於路邊劃設「停車格」與「人行步道」並供不特定人通行停車，應未抵觸原區域計畫擬定機關核發開發許可或開發同意之開發計畫書圖及其許可條件內容。

- 5、豈料，新竹市政府辦理本案 99 年檢查現勘作業時，卻反客為主，推翻過去立場，主張系爭土地只能供學校使用，認定矜谷中小學將其中的「交通用地」供不特定人公共通行或停車使用，以及「國土保安用地」樹木叢生，未運用經費開發等情，係屬「未按捐贈目的使用」，著實令人費解。按系爭土地中除新竹市明湖段第 647、677、679、680 地號屬於「國土保安用地」外，其餘皆為國家藝術園區內之社區道路，於 84 年即已編定為「交通用地」，此為 92 年新竹市稅務局核准免徵土地增值稅及新竹市政府教育處認定符合「學校使用」時，即已明知之事實，同時亦應清楚了解「國土保安用地」不得再申請開發，以及「交通用地」不能禁止社區民眾及非特定人士通行使用。是故，該府要求矜谷中小學禁止不特定人車通行使用「具公眾使用性質之交通用地」，以及運用經費開發「不得開發以維護水土保持之國土保安用地」，已抵觸系爭土地之「法定用途」，逾越「土地使用分區管制」允許之範圍。而該府以此違法之認定作為本案鉅額補稅裁罰依據，顯有「裁量逾越」之情形。
- 6、又矜谷中小學教學活動仍以學校場域為主要範圍，系爭土地僅供「附帶學校教育使用」之補充性

用途，不可能天天舉辦「戶外生態教學」，或隨時在社區道路上「通勤或運動」。故新竹市政府99年9月7日檢查當時未見師生於系爭土地從事戶外教學或相關活動，應屬正常現象。該府以檢查當時無師生從事教學或活動等情，作為學校「未按照捐贈目的」使用之理由，認事用法欠缺合理性，不僅流於片面，更違反經驗法則。

7、再者，根據矽谷中小學歷次函復新竹市政府之說明可知，該社區道路遍植各種植栽與陳列各知名藝術家之雕塑作品，加以社區建築兼具古典與現代之美，可作為該校師生美術寫生等用途之場所及資源，該論點在新竹市政府教育處「教育不僅是教與學，亦無形、漸進經由日常生活中耳濡目染發揮潛移默化的效果，學校周遭環境可孕育學生美學涵養、進行體育領域及生態探索課程」之考量下，於92年同意認定為「學校使用」在案，即可清楚明瞭該等花台造景公園作為「學校使用」之定位，係屬「無形、漸進孕育學生美學涵養及生態探索」之性質。至於該等花台造景公園是否占用系爭土地，則屬「私權爭執」，理應由學校與社區住戶另循司法途徑處理，與該校師生有無將其作為「美術涵養、生態探索等用途」尚無衝突。是故，即使不論系爭社區住戶花台造景公園是否於「92年核准免稅時已存在」，該府將社區住戶占用系爭土地之「侵權行為」，當作矽谷中小學「未按捐贈目的使用」之證明，明顯將「行政裁量」與「私權爭執」混為一談，不僅張冠李戴，且有違司法、行政權力分立之本質。

8、此外，本案僅認定「部分土地」未依原定捐贈目的使用，卻針對全部捐贈範圍進行補稅裁罰，顯

有輕重失衡、違反比例之「裁量濫用」。故本院前以 100 年 12 月 16 日處臺調壹字第 1000833441 號函詢財政部，財團法人私立學校申請依土地稅法第 28 條之 1 規定，受贈土地免徵土地增值稅案件，倘稽徵機關嗣後發現受贈土地未依原定捐贈目的使用，得否僅就違規部分之受贈土地補徵土增稅並課處罰鍰，案經該部 100 年 12 月 27 日台財稅字第 10000613750 號函查復本院略以：「…如經稽徵機關……核准免徵土增稅，嗣有未依捐贈目的使用之情形，依土地稅法第 55 條之 1 規定，除追補應納之土增稅外並處應納土增稅稅額 2 倍之罰鍰。如係部分土地未依原定捐贈目的使用，應僅就該未符合部分補稅及處罰，以符合比例原則。」嗣於 101 年 6 月 29 日，新竹市稅務局函請新竹市政府教育處就本案有無財政部函釋比例計算認定之情形及應變更之面積憑辦。102 年 2 月 20 日，新竹市政府以府教國字第 1020013944 號函將處理情形陳報本院，明白表示：「本府私立學校諮詢會 101 年 12 月 21 日決議依財政部函釋按比例認定之精神，建議依相關法規按事實情形比例認定。……本府參加 101 年 11 月 14 日臺北高等行政法院準備程序庭，補充答辯狀中敘明其環繞學校之交通用地，即明湖段 489 地號等 6 筆土地，作為通學環境接送之區域與明湖段 647 地號等 4 筆國土保安用地作為自然生態教學之用，認定為依捐贈目的使用。」然而，讓人不可置信的是，該府最後仍以「臺北高等行政法院 102 年 1 月 10 日 101 年訴字第 142 號判決正本事實與理由六(三)3D(第 55 頁)中指出『部分交通用地以通學步道視之與國土保安用地視為教學場域等節

，係屬未有法令依據與未諳法令涵義之認定作為』，在本案未有其他更改此判決見解之情況下，未便變更 99 年度認定，以符判決意旨與法令」為由，維持原核定。以上種種，形同新竹市政府將自己 92 年「未有法令依據與未諳法令涵義之認定作為」，所導致 99 年一連串「裁量逾越」與「裁量濫用」之錯誤，轉嫁給矽谷中小學承擔，「裁量怠惰」莫此為甚。

9、綜上，本案新竹市政府以上開違反法令、不合情理、不符比例原則之認定作為後續裁定 5 億 3,135 萬 2,962 元鉅額補稅裁罰之依據，且於發現錯誤後消極不作為，顯有「裁量逾越」、「裁量濫用」及「裁量怠惰」等瑕疵，允應撤銷另為適法之處分。

三、系爭土地之「國土保安用地」為「新竹華城開發計畫」整體「土地利用」不可或缺之一部分，受限其作為「水土保持設施」及「綠地」等法定用途，不得再申請開發或改作其他使用，故在社會通念下不具市場上「經濟效益」與「發展趨勢」。然新竹市政府辦理「新竹華城開發計畫」地價查估時，無視地價調查估計規則、新竹市實施地價調查估計作業規定已明確規定「土地使用管制」、「利用現況」、「發展趨勢」乃劃分地價區段之重(主)要影響因素，反本末倒置，以無法令依據之「整體開發」當作唯一考量，將法定用途作為「水土保持設施」及「綠地」、現況「林木叢生」、社會通念不具「經濟效益」與「未來發展」的「國土保安用地」，與可供工商活動、開發建築、具有發展價值之「丙種建築用地」劃為同一地價區段一體核估地價，造成作為「國土保安用地」地價稅稅基負擔之「公告地價」，與其「通常可得收益能力」及

「經濟實質利益」嚴重失衡，不僅有悖地價調查估計規則與新竹市實施地價調查估計作業規定，更肇致民眾承受不合理之稅捐負擔，嚴重損及人民財產權益，「裁量濫用」之失甚明。

- (一)地價稅為「財產稅」之一種，係政府針對地主持有土地做為稅捐負擔之經濟實質利益進行「稅基」量化，再按其對應之「稅率」累進課稅，故地價稅「稅基」評價適當與否，與租稅公平及民眾財產權保障息息相關。查「公告地價」係由地方政府依據平均地權條例、地價調查估計規則等規定，考量地方財政需要、社會經濟狀況及民眾負擔能力等情形，針對轄區內土地分區調查最近1年之土地買賣價格或收益價格，再依據調查結果，綜合考量影響地價因素，劃分地價區段並估計區段地價，提經地價及標準地價評議委員會評定後，計算宗地單位地價，於1月1日公告，以為地主申報地價之參考及後續稅捐機關徵收地價稅之基準。質言之，「公告地價」作為地價稅稅基量化之依據，自應反映課稅當期土地「通常可得收益能力」，方能契合民眾負擔能力，達成量能課稅原則。
- (二)再查，政府估價因涉及土地筆數眾多，爰採「區段地價」方式進行大量估價，地方政府於辦理規定地價或重新規定地價作業時，應將地價相近、位置相連或情況相同之土地劃為同一地價範圍，此一範圍稱為「地價區段」，乃「公告地價」查估評價過程之重要基礎。按「地價調查估計之辦理程序如下：
- 一、蒐集、製作或修正有關之基本圖籍及資料。
 - 二、調查買賣或收益實例、繪製地價區段草圖及調查有關影響區段地價之因素。
 - 三、估計實例土地正常單價。
 - 四、劃分或修正地價區段，並繪製

地價區段圖。五、估計區段地價。六、計算宗地單位地價」、「第3條第2款所定影響區段地價之因素，包括土地使用管制、交通運輸、自然條件、土地改良、公共建設、特殊設施、環境污染、工商活動、房屋建築現況、土地利用現況、發展趨勢及其他影響因素之資料等」、「劃分地價區段時，應攜帶地籍圖、地價分布圖及地價區段勘查表實地勘查，以鄉(鎮、市、區)為單位，斟酌地價之差異、當地土地使用管制、交通運輸、自然條件、土地改良、公共建設、特殊設施、環境污染、工商活動、房屋建築現況、土地利用現況、發展趨勢及其他影響地價因素，於地籍圖上將地價相近、地段相連、情況相同或相近之土地劃為同一地價區段」、「地價區段之界線，應以地形地貌等自然界線、道路、溝渠或使用分區、編定使用地類別等使用管制之界線或適當之地籍線為準」，地價調查估計規則第3條、第9條第1項、第18條第1項、第19條前段規定甚明，指出「土地使用管制」、「土地利用現況」、「發展趨勢」等對於地價具備緊密關聯與重大影響，故進一步為例示性規定，以供地方政府劃分地價區段之依據。故新竹市實施地價調查估計作業規定第8點第1項第2款(1)、(3)即明定：「2. 區段劃分應注意事項：(1) 都市土地之使用分區及非都市土地使用編定類別，為影響地價之主要因素，在劃分區段前，應先確定是項資料有無變動，以合理劃定區段界線。……(3) 劃分區段應以土地利用價值及明顯地形、地物為主，土地界址為輔；面積較大之宗地若利用價值有顯著差異時，宜劃為不同地價區段，不宜完全遷就土地界址。」

(三)另查，「新竹華城開發計畫」屬山坡地住宅社區開發案，經內政部 79 年 6 月 18 日同意¹，新竹市政府 80 年 6 月 11 日許可開發²，內政部於 82 年 3 月 23 日同意變更。按「新竹華城開發計畫」說明書記載，系爭土地中之明湖段 647、677、679、680 地號土地(下稱系爭「國土保安用地」)，因「地形陡峭處保留不予開發或小規模整理為綠地，以維護水土保持」，故變更編定為「國土保安用地」，供「綠地使用」，土地用途為「水土保持設施—保護區」，以維持「新竹華城開發計畫」基地自然淨化空氣、涵養水源、平衡生態之功能；而根據非都市土地開發審議作業規範總編第 19 點：「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」規定，已表明系爭「國土保安用地」不得再申請開發或作為開發計畫以外之其他容許使用項目或許可使用細目使用，明顯不具「發展趨勢」；另本院 111 年 10 月 7 日實地履勘發現，系爭「國土保安用地」作為「水土保持設施」及「綠地」，「土地利用現況」樹木叢生，未開發使用，參照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：「本標準所稱未產生經濟效益之非都市土地國土保安用地，指提供下列使用，並經本法直轄市、縣(市)主管機關認定現況使用未產生使用收益或營業收益者：一、水

¹ 內政部 79 年 8 月 16 日台內營字第 794626 號函略以：關於「新竹華城開發計畫」案，已照該部區域計畫委員會專案小組同意審查決議修正，該部同意。

² 新竹市政府 80 年 6 月 11 日(80)府工土字第 79783 號函略以：貴公司申請該市青草湖段 650……(略)等 45 筆土地山坡地開發建築許可乙案，業經公告期滿，准予開發，並請依說明(二)規定辦理，請查照。

源保護及水土保持設施。二、林業使用及其設施。三、公用事業設施。四、隔離綠帶及綠地」規定，屬於「未產生經濟效益」之土地，至為灼然。

表 4、系爭「國土保安用地」概況表

行政區	地 段	地 號	分 區	用 地	面積(m ²)	備 註
新竹市	明湖段	677	山坡地保育區	國土保安用地	4,078.75	677、647、679地號原為山坡地保育區林業用地，83.8.19變更為山坡地保育區國土保安用地。
新竹市	明湖段	647	山坡地保育區	國土保安用地	6,898.00	
新竹市	明湖段	679	山坡地保育區	國土保安用地	9,546.43	
新竹市	明湖段	680	山坡地保育區	國土保安用地	55.59	

資料來源：新竹市政府提供。



圖 1、本院 111 年 10 月 7 日現勘時系爭「國土保安用地」之土地利用現況

資料來源：本院整理。

(四)詎料，新竹市政府竟將系爭不具「發展趨勢」、喪失「經濟效益」、「土地利用現況」作為水土保持

設施及綠地之「國土保安用地」，與「新竹華城開發計畫」內可進行工商活動、開發建築、具有發展價值之「丙種建築用地」等劃為同一地價區段(青草湖【國家藝術園區】1589地價區段)，以致系爭「國土保安用地」一舉成為新竹市都市計畫保護區和非都市土地國土保安用地中區段地價最高之土地，且自99年起，稅捐稽徵機關每年核定明湖段647、677、679、680地號4筆「國土保安用地」應納地價稅額自233萬至519萬餘元不等，明顯超出系爭「國土保安用地」通常可得收益能力，與其做為稅捐負擔之經濟實質利益嚴重失衡。

表5、系爭「國土保安用地」變更前5年迄今公告土地現值與重新規定地價情形一覽表

統計日期：112年3月17日(單位：元/m²)

年	月	公告土地現值	公告地價
	076/07	-	140
	078/07	200	-
	079/07	600	-
	080/07	800	250
	081/07	1,000	-
	082/07	1,000	-
	083/07	1,000	310
	084/07	1,200	-
	085/07	1,600	-
	086/07	7,000	2,400
	087/07	8,000	-
	088/07	9,000	-
	089/07	9,000	3,200
	090/07	9,000	-

年	月	公告土地現值	公告地價
091/07		9,000	-
092/01		9,000	-
093/01		9,000	3,200
094/01		9,000	-
095/01		9,000	-
096/01		9,500	3,200
097/01		10,000	-
098/01		10,000	-
099/01		10,000	3,200
100/01		12,800	-
101/01		17,000	-
102/01		18,100	3,500
103/01		19,400	-
104/01		23,700	-
105/01		33,000	6,300
106/01		38,700	-
107/01		40,000	6,400
108/01		40,400	-
109/01		40,400	6,400
110/01		40,400	-
111/01		40,600	6,500
112/01		41,700	-

備註：

依據平均地權條例第 14 條規定（該條文經 106 年 5 月 10 日華總一義字第 10600056451 號令修正公布，將重新規定地價期間由每 3 年調整 1 次改為每 2 年調整一次）：「規定地價後，每 2 年重新規定地價 1 次。但必要時得延長之。重新規定地價者，亦同。」

資料來源：新竹市政府提供。

表 6、新竹市全區都市計畫保護區和非都市土地國土保安用地之區段地價(含公告現值與公告地價)比較表

統計日期：112年3月17日(單位：元/m²)

編號	區段編號	區段範圍	112年期公告現值	111年期公告地價	備註(土地種類)
1	0729-00	客雅山公共墓地及周圍保護區(曲溪、成德、力行)	4,000	900	都市計畫含有保護區
2	0729-02	客雅山公墓附近建築用地(曲溪、成德)	12,300	2,600	都市計畫含有保護區
3	0739-00	忠孝社區南側山區之建地(曲溪)	15,900	2,900	都市計畫含有保護區
4	0739-01	忠孝社區後側保護區(曲溪、雅溪)	3,900	800	都市計畫含有保護區
5	0901-00	科學工業園區保護區青泉寺南側至高峰路462巷間非建築用地(高翠、高峰)	4,300	1,000	都市計畫含有保護區
6	0902-00	科學工業園區保護區高峰路東側、高翠路北側間之非建築用地(高翠)	4,500	1,100	都市計畫含有保護區
7	0903-00	科學工業園區保護區高翠路北側非建築用地(高翠)	4,600	1,000	都市計畫含有保護區
8	0910-00	青草湖水庫東側至高峰路尾間之非建築用地(科學工業園區保護區)(高峰、南湖)	3,500	880	都市計畫含有保護區
9	1007-00	寶山路旁與三期工業區西南側保護區(科技)	3,300	750	都市計畫含有保護區
10	1009-00	高速鐵路東西側保護區(風空)	1,800	460	都市計畫含有保護區
11	1009-01	高速鐵路東西側保護區內建築用地(風空)	6,500	2,000	都市計畫含有保護區
12	1229-00	軍人公墓東側保護區(育賢、古峰)	4,100	950	都市計畫含有保護區
13	1234-00	成德國中東南側、習藝所南側建地(成德)	14,000	2,900	都市計畫含有保護區
14	1387-00	海濱路西側保護區(海濱)	4,100	850	都市計畫含有保護區
15	1389-00	海濱路西側保護區(港北)	3,800	800	都市計畫含有保護區
16	1506-00	寶山路、高翠路、高峰植物園周圍土地(仙宮、高翠)	4,700	1,000	都市計畫含有保護區
17	1506-01	寶山路、高翠路、高峰植物園周圍零星建地(仙宮)	15,200	3,800	都市計畫含有保護區

編號	區段編號	區段範圍	112年期公告現值	111年期公告地價	備註(土地種類)
18	1596-00	崧嶺路53巷別墅用地(成德)	13,900	3,100	都市計畫含有保護區
19	1689-00	高峰路東側、高峰植物園、九天玄女廟北側間非建築用地(仙宮、高翠、古峰)	4,700	1,100	都市計畫含有保護區
20	1689-01	高峰路東側、高峰植物園、九天玄女廟北側間建築用地(仙宮)	14,900	4,100	都市計畫含有保護區
21	1728-00	科學工業園區保護區青泉寺旁非建築用地(高翠)	4,400	960	都市計畫含有保護區
22	1728-01	科學工業園區保護區青泉寺旁建築用地(高翠)	21,000	4,400	都市計畫含有保護區
23	1800-00	園區二路(風空段部分~寶山鄉水仙路口)(風空)	4,500	1,100	都市計畫含有保護區
24	1800-01	園區二路(風空段部分~寶山鄉水仙路口)建築用地(風空)	9,200	2,000	都市計畫含有保護區
25	1825-00	明湖路東側、比佛利北側之保護區(古峰)	3,400	800	都市計畫含有保護區
26	1825-01	明湖路東側、比佛利北側之保護區一零星建地(古峰)	17,800	4,200	都市計畫含有保護區
27	1901-00	榮民之家周圍及客雅山保護區(成德)	10,000	2,300	都市計畫含有保護區
28	1906-00	香檳綠莊旁非建築用地(五福)	5,900	1,300	都市計畫含有保護區
29	1994-00	新竹客運公司駕駛訓練班西北側、觀日大地右側間保護區(雅溪)	2,400	690	都市計畫含有保護區
30	0047-00	榮新北區海邊非建築用地(海埔)	2,500	530	非都市土地含有國土保安用地
31	0624-00	大新竹花園新城西側、三真宮東側南至與香山牧場間之非建築用地(師院)	3,200	860	非都市土地含有國土保安用地
32	0642-00	三姓溪右側、至成德高中左側間非建築用地(力行)	3,400	800	非都市土地含有國土保安用地
33	0872-00	元培技術學院、玄奘大學周圍非建築用地(柑林、醫專)	3,700	890	非都市土地含有國土保安用地
34	0878-00	元培技術學院右側崧嶺路53巷南側至五福路北側間非建築用地(美城、東香、	2,700	680	非都市土地含有國土保安用地

編號	區段編號	區段範圍	112年期公告現值	111年期公告地價	備註(土地種類)
		香村、醫專)			
35	1026-00	大湖路南側及大湖段北側間山坡地保育區(海山)	2,000	450	非都市土地含有國土保安用地
36	1037-00	中華路六段687巷入口兩側至竹東交界間平坦地區範圍之非建築用地(南興、內湖、中隘、見樂)	3,300	750	非都市土地含有國土保安用地
37	1051-00	鹽水溪南側鐵路西側非建築用地(南港)	3,100	610	非都市土地含有國土保安用地
38	1051-01	鹽水溪南側鐵路西側建地(南港)	11,400	2,200	非都市土地含有國土保安用地
39	1068-00	縱貫路西側元寶南側鹽水溪東側非建築用地(麗園、湖港)	3,600	670	非都市土地含有國土保安用地
40	1080-00	廖厝東側非建築用地(大湖)	2,500	550	非都市土地含有國土保安用地
41	1090-00	大湖路南側及鹿仔坑路兩側非建築用地(延壽、大湖)	2,500	520	非都市土地含有國土保安用地
42	1092-00	竹豐工廠南側非建築用地(延壽)	2,300	500	非都市土地含有國土保安用地
43	1092-01	竹豐工廠南側建地(延壽)	7,400	1,700	非都市土地含有國土保安用地
44	1121-00	南興、延壽段界附近非建築用地(延壽)	2,500	520	非都市土地含有國土保安用地
45	1320-00	竹南~新竹市界靠海及山區非建地(南港)	2,500	540	非都市土地含有國土保安用地
46	1553-00	香山—財團法人私立中華大學校地(東香)	20,900	4,800	非都市土地含有國土保安用地
47	1589-00 (系爭地價區段)	青草湖(國家藝術園區)(明湖)	41,700	6,500	非都市土地含有國土保安用地
48	1729-00	北二高經東香段用地南側非建築用地(明湖、東香)	2,700	710	非都市土地含有國土保安用地
49	1751-00	中華路六段(香山華城社區非建築用地)(內湖)	2,800	630	非都市土地含有國土保安用地
50	1881-00	大庄路(1610區段西側臨西濱公路非建地靠海農業區)(香濱)	2,400	700	非都市土地含有國土保安用地
51	2077-00	鹽水溪南側鐵路南側非建築用地(南港)	2,900	610	非都市土地含有國土保安用地

資料來源：新竹市政府提供。

表 7、系爭「國土保安用地」99 年至 111 年地價稅繳納情形表

(單位：元/m²)

年度	申報地價	課稅稅率(%)	明湖段 647 地號課稅地價	明湖段 677 地號課稅地價	明湖段 679 地號課稅地價	明湖段 680 地號課稅地價	4 筆國土保安用地應納稅額合計	4 筆國土保安用地實際納稅額合計
099	2,560	55	17,658,880	10,441,600	24,438,861	142,310	2,336,960	2,336,960
100	2,560	55	17,658,880	10,441,600	24,438,861	142,310	2,336,960	2,336,960
101	2,560	55	17,658,880	10,441,600	24,438,861	142,310	2,336,960	2,336,960
102	2,800	55	19,314,400	11,420,500	26,730,004	155,652	2,605,289	2,605,289
103	2,800	55	19,314,400	11,420,500	26,730,004	155,652	2,595,516	2,595,516
104	2,800	55	19,314,400	11,420,500	26,730,004	155,652	2,595,517	2,595,517
105	5,040	55	34,765,920	20,556,900	48,114,007	280,174	4,988,745	4,988,745
106	5,040	55	34,765,920	20,556,900	48,114,007	280,174	4,988,745	4,988,745
107	5,120	55	35,317,760	20,883,200	48,877,722	284,621	5,082,011	5,082,011
108	5,120	55	35,317,760	20,883,200	48,877,722	284,621	5,082,011	5,082,011
109	5,120	55	35,317,760	20,883,200	48,877,722	284,621	5,102,086	5,102,086
110	5,120	55	35,317,760	20,883,200	48,877,722	284,621	5,102,086	4,260,915
111	5,200	55	35,869,600	21,209,500	49,641,436	289,068	5,194,704	0
歷年稅額合計							50,347,589	44,311,714

備註：

1. 110 年地價稅於 111 年 5 月 9 日移送執行中，因尚未完全繳納，致應納稅額與繳納金額不同。
2. 111 年地價稅於 112 年 3 月 23 日提起訴願，尚未繳納，致 111 年繳納金額為 0。

資料來源：新竹市政府提供。

(五)詢據新竹市政府雖稱：「地價調查估計規則並無不同使用分區土地不得劃設為同一地價區段之禁止規定，亦非僅依據土地使用管制 1 項因素，土地使用管制只是諸多因素之一(最高行政法院 109 年判字第 393 號判決意旨參照)。……考量系爭土地為『新竹華城開發計畫』範圍內非建築用地之土地，係成就本開發範圍之必要條件，供住宅社區整體開發用途，且整體開發為影響地價重要因素之一

，爰將同一開發計畫範圍內作共同使用之交通用地、國土保安用地、遊憩用地，併同計畫範圍內丙種建築用地、特定目的事業用地(含矽谷中小學)，劃設為同一地價區段進行查估，非以單獨宗地條件進行查估，且與一般山坡地保育區林業用地、農牧用地等地價區段劃設方式有別，依法尚無違誤。」然查，所謂「『國土保安用地』係整體開發案不可或缺之一部分」，應指辦理非都市土地開發時，依法需於基地內劃設「國土保安用地」，以維持基地自然淨化空氣、涵養水源、平衡生態之功能，故在整體「土地利用」上具有不可分割之關係，尚非表示可將「國土保安用地」與「建築用地」之土地經濟價值等同視之；再者，地價調查估計規則係依土地法施行細則第 40 條授權訂頒，作為政府辦理地價調查估計作業之法定依據，其已明定「土地使用管制」、「土地利用現況」、「發展趨勢」為劃分地價區段之重要因素，且新竹市政府亦於該市實施地價調查估計作業規定特別強調「『非都市土地使用編定』類別，為影響地價之『主要』因素」、「『利用價值』有顯著差異時，宜劃為不同地價區段」等區段劃分應注意事項，故縱使地價調查估計規則未明文禁止「不同使用分區土地劃為同一地價區段」，惟仍應根據地價調查估計規則第 3 條、第 9 條第 1 項、第 18 條第 1 項、第 19 條前段及新竹市實施地價調查估計作業規定第 8 點第 1 項第 2 款(1)、(3)」對於「影響地價區域因素評價基準」之規定，優先斟酌地價之差異、當地土地使用管制、交通運輸、自然條件、土地改良、公共建設、特殊設施、環境污染、工商活動、房屋建築現況、土地利用現況、發展趨勢等情形，方

屬適法。

(六)綜上，新竹市政府辦理「新竹華城開發計畫」地價查估時，無視地價調查估計規則、新竹市實施地價調查估計作業規定已明確規定「土地使用管制」、「利用現況」、「發展趨勢」乃劃分地價區段之重(主)要影響因素，反本末倒置，以無法令依據之「整體開發」當作唯一考量，將法定用途作為「綠地及水土保持設施」、現況「林木叢生」、社會通念不具「經濟效益」與「未來發展」的「國土保安用地」，與可供工商活動、開發建築、具有發展價值之「丙種建築用地」劃為同一地價區段一體核估地價，造成作為系爭「國土保安用地」地價稅稅基負擔之「公告地價」，與其「通常可得收益能力」及「經濟實質利益」嚴重失衡，不僅有悖地價調查估計規則與新竹市實施地價調查估計作業規定，更肇致民眾承受不合理之稅捐負擔，嚴重損及人民財產權益，「裁量濫用」之失甚明。

四、行政院農業委員會 98 年 12 月 16 日農企字第 0980167116 號函釋將「國土保安用地」區分為「整體開發案」及「非整體開發案」2 種，且無論整體開發案中之「國土保安用地」是否符合農業發展條例第 3 條第 10 款第 1 目及第 12 款規定，一律排除於「農業用地」及「農業使用」之外，明顯牴觸法律及授權命令，增加法律所無之限制，有違「法律保留」原則。

(一)查新竹縣政府稅務局(更名前為新竹縣稅捐稽徵處)為所轄○公司所有作為社區整體開發住宅區之山坡地(為他案土地，性質類同本案系爭「國土保安用地」)，依非都市土地開發審議作業規範及非都市土地使用管制規則相關規定變更編定為「國土保安用地」，經檢附農業用地作農業使用證明書，向

該局申請依土地稅法第 22 條規定課徵田賦³，經該局分別於 98 年 5 月 8 日及同年 6 月 22 日函報財政部釋疑。財政部為期審慎，徵詢內政部及行政院農業委員會上述新竹縣政府稅務局函報土地，得否認屬作保育使用，經函復意見摘要如下：

- 1、內政部 98 年 10 月 5 日台內地字第 0980185443 號函及該部營建署同年 9 月 24 日營署綜字第 0980059615 號函(統稱內政部 98 年函釋)：「有關依審議作業規範審議通過之非都市土地開發案件劃設之保育區，依區域計畫法第 15 條之 2 及審議作業規範總編第 17 點、第 19 點規定，其 70%應維持原始之地形地貌，而其劃設係為基地水源涵養及生態保育目的，就國土合理利用而言，係整體開發案(住宅社區、遊憩設施區……)不可或缺之一部分。」
- 2、行政院農業委員會 98 年 12 月 16 日農企字第 0980167116 號函(下稱行政院農業委員會 98 年函釋)：
 - (1)作保育使用之「國土保安用地」，係指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。

³ 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。」

(2) 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，整體性質上仍認屬該開發計畫之一部分，應依審議作業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。

(二) 為進一步釐清現行法制有無明確授權將「國土保安用地」區分為不同類別並進行不同管制等疑義，本院於 112 年 5 月 15 日約請內政部及行政院農業委員會到院說明略以：

1、行政院農業委員會表示：

(1) 有關開發計畫之「國土保安用地」，係依非都市土地開發審議作業規範於申請大面積開發使用之基地內，要求留設一定比例之開放空間，兼顧環境安全，並依所提之興辦事業及核定之開發計畫使用；另所稱其他「國土保安用地」，係指依區域計畫法及其施行細則劃定，並依製定非都市土地使用分區圖及編定各種使用地作業須知編定為國土保安用地，應依非都市土地使用管制規則第 6 條第 3 項附表 1 所定之容許使用項目及許可使用細目使用。爰此，開發計畫之「國土保安用地」，與其他「國土保安用地」，不僅於劃設之法令依據不相同，其於管制內容上亦不相同。

(2) 依農業發展條例第 3 條第 10 款第 1 目及第 12 款規定：「本條例用辭定義如下：……十、農業用地：指非都市土地或都市土地農業區、保護區範圍內，依法供下列使用之土地：(一) 供農作、森林、養殖、畜牧及保育使用者。

……十二、農業使用：指農業用地依法實際供農作、森林、養殖、畜牧、保育及設置相關之農業設施或農舍等使用者。但依規定辦理休耕、休養、停養或有不可抗力等事由，而未實際供農作、森林、養殖、畜牧等使用者，視為作農業使用。」。其中作「保育使用」之農業用地，係指該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，以防止天然災害發生。

- (3)有關依非都市土地開發審議作業規範申請整體開發計畫，經變更編定為國土保安用地者，詳如第1點的回應說明，性質上屬整體開發案不可或缺之一部分，且僅供該開發案作為隔離緩衝使用，同時避免後續違反核准開發計畫條件從事開發建築使用，自難謂屬「與農業經營不可分離」之使用，故該土地使用之功能與定位，與農業發展條例第3條所規範之農業用地及農業使用之定義有別，亦未符本條例規範農業用地作農業使用享有稅賦減免之立法目的。

2、內政部則稱：

- (1)依區域計畫法第15條規定，區域計畫公告實施後，非都市土地應編定各種使用地，其使用地類別應依區域計畫法施行細則第13條規定進行劃設編定。
- (2)故整體開發計畫之「國土保安用地」係屬上開法規規定之使用地類別，並無另創設有別於其

他、專屬於整體開發之「國土保安用地」。

(三)由上可知，行政院農業委員會與內政部對於「現行法制有無明確授權將『國土保安用地』區分為不同類別並進行不同管制」看法明顯出現巨大歧異。然而，由於上述所稱「開發計畫之『國土保安用地』」與「其他『國土保安用地』」可否區分對待，涉及區域計畫法、區域計畫法施行細則、非都市土地使用管制規則、非都市土地開發審議作業規範、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法令，其主管機關為內政部，應按該部認定解釋為宜。故依區域計畫法第 15 條之 2 規定申請許可開發案件，應對環境保護、自然保育及災害防止為妥適規劃，並依區域計畫法施行細則第 13 條規定，按土地能供使用之性質，留設編定「國土保安用地」。而根據區域計畫法第 15 條之 2 授權訂定之非都市土地開發審議作業規範則針對非都市土地開發之細節性、技術性事項進一步規範，明定劃設「國土保安用地」係為維持基地自然淨化空氣、涵養水源、平衡生態之功能，或因坡度陡峭應維持地形地貌，而具國土保安使用之性質，且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。質言之，在土地使用分區管制法制架構下，「國土保安用地」皆係依區域計畫法及其施行細則規定劃編，專供國土保安使用，在用途及限制之法規範上並無區別對待，至於是否「整體開發」等細節性、技術性事項，可依非都市土地開發審議作業規範辦理，惟其內容不能抵觸母法或對人民權利增加法律所無之限制，其法律位階順序甚明。

(四)綜上，行政院農業委員會 98 年函釋將「國土保安

用地」區分為「整體開發案」及「非整體開發案」2種，且無論整體開發案中之「國土保安用地」是否符合農業發展條例第3條第10款第1目及第12款規定，一律排除於「農業用地」及「農業使用」之外，明顯牴觸法律及授權命令，增加法律所無之限制，有違「法律保留」原則。

五、財政部99年1月7日台財稅字第09804765270號函釋，僅因依非都市土地開發審議作業規範變更編定之「國土保安用地」係整體開發案不可或缺之一部分，即不問「國土保安用地」實際上有無作為國土保安使用，以及是否維持「農業使用」性質，一律按「一般用地」稅率計徵地價稅，排除土地稅法第22條課徵田賦規定之適用，已違反財產稅「量能課稅」與「平等」之原則，甚難通過憲法保障人民財產權之檢驗。

(一)如前述，參據上開內政部98年函釋及行政院農業委員會98年函釋，財政部發布99年1月7日台財稅字第09804765270號函(下稱財政部99年函釋)，不論高爾夫球場，抑或住宅社區，依非都市土地開發審議作業規範規定開發計畫應劃設之「國土保安用地」，因與農業用地有別，尚無土地稅法第22條課徵田賦規定之適用，俾利徵納遵循。

(二)然而，司法院釋字第597號解釋：「憲法第19條規定，人民有依法律納稅之義務。所謂依法律納稅，係指租稅主體、租稅客體、稅基、稅率等租稅構成要件，均應依法律明定之。各該法律之內容且應符合『量能課稅』及『公平』原則……」，已明白揭櫫政府課稅應符合「量能課稅」原則與「公平」原則。

(三)按地價稅為「財產稅」之一種，應針對土地做為財產之「通常可得收益能力」課稅，始能符合「量能

課稅」原則。如土地受限於提供「國土保安」等公益用途，導致地主無法產生應有收益(孳息)，即無經濟上負擔納稅能力，應不予課稅，此參照土地稅減免規則第 11 條：「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，地價稅或田賦全免」規定即可見一斑。

- (四)再按內政部 84 年 3 月 27 日非都市土地開發審議規範⁴第 19 點原本規定：「基地開發應以保育及開發並重之原則，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。(一)基地應配合自然地形、地貌及不穩定地區，設置連貫並儘量集中之保育區，以求在功能上及視覺上發揮最大之保育效果……。」其後修正為現行非都市土地開發審議作業規範第 17 點、第 19 點規定：「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，以維持基地自然淨化空氣、涵養水源、平衡生態之功能：……」、「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。」明確揭示整體開發案中「國土保安用地」之劃設，係為發揮保持水土、涵養水源及平衡生態等功能，屬不得開發之區域，需永久作為「保育」公益性使用，故在社會通念下不具市場上「經濟效益」與「發展趨勢」。
- (五)以本案為例，根據新竹市政府 111 年 11 月 7 日府都規字第 1110167139 號函復本院所稱：「經查前揭地號土地為鄭君前辦理『新竹華城開發計畫』依法配置綠地，所有權人應依計畫維護該區水土保持及

⁴ 90 年 6 月 6 日內政部台內營字第 9083915 號令修正發布名稱為「非都市土地開發審議作業規範」。

隔離綠帶功能。因該等土地為綠地使用，無其他收益用途，且接受該等土地會增加本市維護財政負擔，故依本市市有財產管理自治條例規定第 26 條規定，不同意接受捐贈」等語，即可證明系爭「國土保安用地」使用收益價值遭受嚴重限制，並無利用可能性，而持有該等財產反須付出額外成本費用，故連無償贈與都乏人問津。然實際上，系爭「國土保安用地」每年竟要負擔高昂之地價稅，自 99 年至 111 年期間，稅捐稽徵機關核定應納地價稅總額高達 50,347,589 元，令人不可思議，明顯違反憲法第 15 條「保障人民財產權」規定及「量能課稅」原則。

(六)再者，「國土保安用地」均是為應對環境保護、自然保育及災害防止而規劃，並依區域計畫法施行細則第 13 條規定編定，僅能供國土保安使用，且不得再申請開發或變更，故不問其編定原因為何，在用途與限制上均受到法律上相同管制負擔。因此，只要「國土保安用地」確實作為國土保安使用，維持農業用地及農業使用性質，在稅法上即應受到公平對待，毋論是否屬於「整體開發」案件，均應一視同仁，始符合憲法第 7 條之「平等原則」，以及行政程序法第 6 條：「行政行為，非有正當理由，不得為差別待遇」等規定。

(七)綜上，財政部 99 年函釋僅因依非都市土地開發審議作業規範變更編定之「國土保安用地」係整體開發案不可或缺之一部分，即不問「國土保安用地」實際上有無作為國土保安使用，以及是否維持「農業使用」性質，一律按「一般用地」稅率計徵地價稅，排除土地稅法第 22 條課徵田賦規定之適用，已違反財產稅「量能課稅」與「平等」之原則，甚

難通過憲法保障人民財產權之檢驗。

參、處理辦法：

- 一、調查意見一至三，提案糾正新竹市政府。
- 二、抄調查意見四，函請行政院農業委員會檢討改進見復。
- 三、抄調查意見五，函請財政部檢討改進見復。
- 四、抄調查意見，函復陳訴人。
- 五、調查報告之案由、調查意見及處理辦法上網公布(不含附錄)

調查委員：高涌誠

施錦芳

葉宜津

中 華 民 國 1 1 2 年 6 月 7 日

案 名：矽谷中小學受贈土地課稅及估價疑義案

關鍵字：學校使用、土地增值稅、地價稅、交通用地、國土保安用地