

調 查 報 告

壹、案由：內政部提報全國 64 個非都市土地住宅社區開發計畫之「國土保安用地」，其地價區段劃分、地價查估評定、課稅審認疑標準不一，多有分歧，對於民眾財產權益與稅捐負擔影響甚鉅，究原因為何，有深入瞭解之必要案。

貳、調查意見：

本院前調查「『新竹華城開發計畫』土地估價、課稅疑義案」(列管號：112財調0017號)發現，「新竹華城開發計畫」係依山坡地開發建築管理辦法(民國【下同】92年更名為山坡地建築管理辦法)規定辦理之山坡地住宅社區開發案，其範圍內之明湖段647、677、679、680地號等4筆「國土保安用地」(全部登記為鄭君單獨所有，未移轉予社區住戶)限作「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」¹，以致鄭君想將系爭「國土保安用地」捐贈新竹市政府亦遭拒絕。惟鄭君因持有系爭「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合計高達新臺幣(下同)5,034萬7,589元，令人不可思議。為瞭解相關問題，本院函請內政部提報全國64個非都市土地住宅社區開發計畫之「國土保安用地」估價、課稅情形，初步發現：其地價區段劃分、地價查估評定、課稅審認疑標準不一，多有分歧，對於民眾財產權益與稅捐負擔影響甚鉅

¹ 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。

，究原因為何，有深入瞭解之必要。

案經本院調閱相關卷證，並於113年10月14日至15日、11月11日、11月15日前往高雄市、基隆市、新北市、新竹市、新竹縣相關案例實地履勘、113年12月20日邀請宏大不動產估價師聯合事務所卓輝華所長、國立臺北大學不動產與城鄉環境學系林秋綿副教授、巨秉不動產估價師聯合事務所張能政所長、戴德梁行不動產投資顧問有限公司台灣分公司顏炳立總經理就本案相關議題諮詢、交流意見及提供建言，114年3月26日詢問內政部（地政司、國土管理署）、財政部（賦稅署）、新竹市政府、新竹縣政府相關主管人員，全案已調查完畢，列述調查意見如下：

- 一、按行政程序法第6條規定：「行政行為，非有正當理由，不得為差別待遇」，故「國土保安用地」只要確實作為「國土保安」使用，或維持「農業」使用性質，就其地價稅賦核課即應受到公平對待。然現行財政部函釋卻將「國土保安用地」區分為「非都市土地住宅社區整體開發」（下稱「整體開發」）及「其他非屬整體開發」（下稱「非整體開發」）2種，「非整體開發」之「國土保安用地」可適用課徵田賦（目前停徵）之規定；而「整體開發」之「國土保安用地」則不問實際上是否作「國土保安」或維持「農業」用途，均需核課地價稅，不僅有差別待遇之虞，甚至出現維持原貌、完全未使用者仍按「一般用地」稅率（10%~55%）課稅，有使用者反而可按「自用住宅用地」稅率（2%）、「工業用地」稅率（10%）課稅等亂象，誠難謂公平合理。內政部與財政部允應正視現行作法未區分開發計畫內「國土保安用地」實際使用態樣，造成地方政府地價稅課徵作法不一，以及避免相同使用態樣之「國土保安用地」在租稅負擔上出現差別待遇，並督飭

地方政府落實「國土保安用地」違規使用查緝工作，同時配合國土計畫功能分區執行期程全面檢討，以維國土管理秩序與民眾財產權益。

(一)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」。再依區域計畫法第 15 條之 2 授權訂定之非都市土地開發審議作業規範，針對非都市土地開發之細節性、技術性事項，則進一步明定劃設「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。根據中央主管機關內政部表示：「『國土保安用地』係依區域計畫法及其施行細則、非都市土地使用管制規則劃編之使用地類別，專供國土保安使用，並無另創設有別於其他、專屬於『整體開發』之『國土保安用地』。」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，惟其內容不能牴觸母法或對人民權利增加法律所無之限制。

(二)98 年間，原新竹縣稅捐稽徵處(現改制為新竹縣政府稅務局，以下均以改制後之機關名稱稱之)為轄內○公司所有作為社區整體開發住宅區之山坡地，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」

，經該公司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²，由該局分別於 98 年 5 月 8 日及同年 6 月 22 日函報財政部釋疑。財政部為求審慎，徵詢內政部及原行政院農業委員會(112 年 8 月 1 日改制為農業部)上述新竹縣政府稅務局函報土地，得否認屬作保育使用，經有關機關函復意見摘要如下：

- 1、內政部 98 年 10 月 5 日台內地字第 0980185443 號函及原該部營建署(112 年 9 月 20 日改制為內政部國土管理署)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、原行政院農業委員會 98 年 12 月 16 日農企字第 0980167116 號函(下稱原行政院農業委員會 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、製定非都市土地使用分區圖及

² 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。」

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。

(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。

3、參據上開內政部 98 年函釋及原行政院農業委員會 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。

(三) 為瞭解財政部 99 年函釋對於非都市土地住宅社區開發計畫之「國土保安用地」課稅審認情形，本院經分析內政部提報全國 64 個非都市土地住宅社區開發計畫後發現：

- 1、私有「國土保安用地」：大部分按「一般用地」累進稅率(10‰~55‰)課徵地價稅；少部分則按「自用住宅用地」稅率(2‰)、「工業用地」稅率(10‰)課徵地價稅，或課徵田賦(目前停徵)，或作為「水利用地」、「滯洪池」、「道路」免徵地價稅。
- 2、公有「國土保安用地」：部分免徵(減徵)地價稅或課徵田賦(目前停徵)；部分則按基本稅率(10‰)課徵地價稅。

(四) 詢據財政部雖稱：「本部 99 年函釋參據農業部意

見，規範是類國土保安用地為整體開發計畫之一部分，應依該作業規範規定及經核定之開發計畫用途使用，非屬農業發展條例所稱保育使用之農業用地，尚無土地稅法第 22 條規定課徵田賦之適用，應課徵地價稅。」惟政府課稅應以「法律明定」及符合「公平原則」，查「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，退萬步言，先不論整體開發案之「國土保安用地」應否認定為「農業使用」或適用「課徵田賦」，只要「國土保安用地」確實作為「國土保安」使用，或維持「農業」使用性質，就其地價稅賦核課即應受到公平對待，毋論是屬於「整體開發」抑或「非整體開發」案件，均應一視同仁，始符合行政程序法第 6 條：「行政行為，非有正當理由，不得為差別待遇」規定。然而，財政部 99 年函釋卻僅參據原行政院農業委員會 98 年函釋即將「國土保安用地」一分為二，區分為「整體開發」及「非整體開發」2 種，「非整體開發」之「國土保安用地」可適用課徵田賦(目前停徵)之規定；而「整體開發」之「國土保安用地」則不問實際上是否作「國土保安」或維持「農業」用途，均需核課地價稅，不僅有差別待遇之虞，甚至出現維持原貌、完全未使用者按「一般用地」稅率(10%~55%)課稅，有使用者反而可按「自用住宅用地」稅率(2%)、「工業用地」稅率(10%)課稅等亂象。

- (五)再根據農業部查復：「本案係涉課稅問題，倘該使用差異損及民眾權益，基於內政部為住宅開發之目

的事業主管機關(即變更後之土地主管機關)、非都市土地開發審議作業規範之法規主管機關及國土主管機關，故仍建請由內政部會同財政主管機關，考量相關法規之立法目的及實務執行等事項予以酌處。……因應 114 年 4 月 30 日起將依國土計畫法實施非都市土地使用管制³，現行區域計畫法停止適用，即未來已無『農牧用地』、『國土保安用地』等使用地編定，農業發展條例及其施行細則有援引非都市土地使用分區、使用地編定類別名稱之相關條文，農業部均將配合修正，並重新界定農業用地之範圍，本案『國土保安用地』是否屬農業用地之爭議問題，亦可併同妥處。」

(六)綜上，據內政部表示，「國土保安用地」係依區域計畫法及其施行細則、非都市土地使用管制規則劃編之使用地類別，專供「國土保安」使用，並無另創設有別於其他、專屬於「整體開發」之「國土保安用地」。然現行財政部函釋，卻參據原行政院農業委員會函釋將「國土保安用地」區分為「整體開發」及「非整體開發」2種，「非整體開發」之「國土保安用地」可適用課徵田賦(目前停徵)之規定；而「整體開發」之「國土保安用地」則不問實際上是否作「國土保安」或維持「農業」用途，均需核課地價稅，不僅有差別待遇之虞，甚至出現維持原貌、完全未使用者仍按「一般用地」稅率(10‰~55‰)課稅，有使用者反而可按「自用住宅用地」稅率(2‰)、「工業用地」稅率(10‰)課稅等亂象，誠難謂公平合理。內政部與財政部允應正視作行做法未

³ 原國土計畫法第 45 條規定，國土計畫公告實施後 4 年內，中央主管機關應指定日期公告國土功能分區圖，並於公告國土功能分區圖之日(114 年 4 月 30 日)起，區域計畫法不再適用。嗣該條文經 114 年 1 月 20 日總統華總一義字第 11400004241 號令修正，將國土功能分區圖作業期程再延長 6 年，由 4 年改為 10 年。

區分開發計畫內「國土保安用地」實際使用態樣，造成地方政府地價稅課徵作法不一，以及避免相同使用態樣之「國土保安用地」在租稅負擔上出現差別待遇，並督飭地方政府落實「國土保安用地」違規使用⁴查緝工作，同時配合國土計畫功能分區執行期程全面檢討，以維國土管理秩序與民眾財產權益。

二、「國土保安用地」通常作為「不可開發區」、「保育區」或「水土保持設施」及「綠地」等法定用途，故在社會通念下不具市場上的「經濟效益」與「發展趨勢」。蒐集分析全國 64 個非都市土地住宅社區開發計畫發現，部分計畫中的「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，未能真實反映該類土地之「通常可得收益能力」與「經濟實質利益」，加上不同地區之間作為稅捐負擔「稅基」之公告地價落差極大，本院實地履勘更發現，同開發計畫內「國土保安用地」因屬不同縣市轄區，雖僅一線之隔，公告地價卻相差 4.75 倍，對於民眾財產權益與社會公平正義影響甚鉅。為避免稅捐負擔與經濟實益失衡，內政部允應儘速擬訂非都市土地整體開發住宅社區地價區段劃分及查估原則，俾供地方政府合理查估訂定其地價，並針對原本地價區段範圍劃分不合理者評估辦理更正地價及已納稅款退稅之可行性，以落實量能課稅原則。

(一)查非都市土地開發審議作業規範總編第 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。」按本院諮詢之專家學者指

⁴ 本院實地履勘時發現，部分「國土保安用地」有作為景觀造景或高爾夫球場使用等情事。

出：「非都整體開發許可，在許可之計畫書圖條件本就有明確之使用規定，有關國土保安用地類型大致可分為3類：1、不可開發區；2、保育區(70%的面積應維持原始地形地貌)；3、綠帶、綠地等，故而土地使用管制非常明確。」再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條規定：「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。」均已表明「國土保安用地」使用受限，屬於「未產生經濟效益」之土地，不具市場上之「經濟效益」與「發展趨勢」，至為灼然。

- (二)再查地價稅為「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，每2年於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。

- (三)由於政府估價涉及土地筆數眾多，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，已指出「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。

(四) 本案諮詢專家學者意見亦認為：

- 1、現行地價區段劃定依地價調查估計規則第 18 條第 1 項有非常明確之規定，故而被劃定為不可開發之「國土保安用地」，依上述規定應可單獨劃定地價區段，自無疑義。
- 2、當整體開發區核定准許開發後，應即依土地使用分區編定別，進行地籍分割，並按土地使用分區與編定之建蔽率、容積率與使用強度之差異，進行劃分地價區段。
- 3、就地價調查估計規則精神來看，地價水準不相當的地區應劃為不同地價區段為是，非都市土地整體開發區既已編訂完成，土地使用強度顯有不同時應以不同地價區段劃分為宜。

(五) 然而，本院經分析內政部提報全國 64 個非都市土地住宅社區開發計畫後卻發現，其中有 20 案將社會通念不具「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「建築用地」劃為同一地價區段一體核估地價，明顯有悖地價調查估計規則規定，造成「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；更有甚者，上開案件彼此公告土地現值與公告地價落差極大，恐肇致不同地區「國土保安用地」地主承受相對不公平之稅捐負擔，情形如下：

- 1、113 年公告土地現值最高 32,600 元/平方公尺、最低 530 元/平方公尺。
- 2、113 年公告地價最高 6,500 元/平方公尺、最低 130 元/平方公尺。

3、本院從實地履勘更發現，有同一開發計畫基地分別坐落於不同縣、市，卻因一線之隔，公告地價竟相差 4.75 倍，明顯不合常理。

(六)綜上，為避免稅捐負擔與經濟實益失衡，內政部允應儘速擬訂非都市土地整體開發住宅社區地價區段劃分及查估原則，俾供地方政府合理查估訂定其地價；再者，該部亦應本於 114 年 3 月 26 日在本院約詢會議中之承諾，視個案針對原地價區段範圍劃分不合理者，檢討可否溯及既往、評估辦理更正地價及已納稅款退稅之可行性，以落實量能課稅原則。

三、彙整各直轄市、縣(市)政府調查所轄 64 個非都市土地住宅社區開發案之「國土保安用地」權屬，有「原開發商(建商)或原地主持有」、「社區住戶共同持有」、「由社區管理委員會成立之公司持有」，以及「住宅社區住戶以外之其他人持有」等諸多不同產權持有型態，以致課稅方式與權利義務關係問題紛呈。鑒於「國土保安用地」為非都市土地住宅社區開發計畫整體「土地利用」不可或缺之一部分，其土地持有與產權移轉方式允宜妥適規範，避免法律關係複雜，致責任難以釐清。

(一)「國土保安用地」與「建築用地」均屬整體開發住宅社區不可或缺之一部分，並依整體開發計畫之土地使用管制、使用類別各有其功能價值，以共同使用收益，惟現行法制對於「國土保安用地」持有者及產權移轉並無相關規範。分析歸納本院實地履勘案例發現，目前是類土地私有權屬樣態包含「原開發商(建商)或原地主持有」、「社區住戶共同持有」、「由社區管理委員會成立之公司持有」，以及「住宅社區住戶以外之其他人持有」等 4 種。

- (二)由於部分樣態產生「國土保安用地」所有權人未享有社區利益，卻需負擔土地持有稅負之情況，以致權利義務關係問題紛呈。以「新竹華城開發計畫」為例，其範圍內「國土保安用地」限作「水土保持設施」及「綠地」等法定用途，為非都市土地住宅社區開發計畫整體「土地利用」不可或缺之一部分，對於住宅社區所貢獻之利益，歸屬於該社區住戶共享。然該等「國土保安用地」卻由「住宅社區住戶以外之其他人」單獨持有，以致地主不僅未享受到相關利益，反而每年需要負擔高昂之地價稅(最近1年地價稅為1,004萬6,118元)，實不合理。
- (三)有關本院諮詢之專家學者建議：「未來這些山坡地開發社區的『國土保安用地』持有產權方式應該給予規範」乙節，詢據內政部表示：
- 1、非都市山坡地開發住宅社區之「國土保安用地」係依非都市土地開發審議作業規範規定劃設之不可開發區、保育區及隔離綠帶等土地，該「國土保安用地」不得列入其他開發計畫範圍，屬依法課予開發人擔負整體開發建築與設施維護管理、維護水土保持及環境品質等義務，該等土地後續如何移轉持有，應由買賣雙方協調後納入契約訂定為宜。
 - 2、上開「國土保安用地」除依規定按許可計畫管制使用外，其使用與管理係具有整體不可分性，屬住戶成立之管理委員會可協調約定事項。至其產權持有是否由管理委員會成立法人持有，則可視實際需要由管理委員會決定之。
 - 3、本案可否參考公寓大廈管理委員會模式，因適用的法體系與權利主體不同，涉及問題複雜，如要進行修法，需進行深入研究。

(四)綜上，鑒於「國土保安用地」為非都市土地住宅社區開發計畫整體「土地利用」不可或缺之一部分，其土地持有與產權移轉方式允宜妥適規範，避免法律關係趨於複雜，導致課稅方式與權利義務關係問題叢生，政府實有責任加以檢視釐清，避免未符公平正義案例再次發生。

參、處理辦法：

- 一、抄調查意見一，函請內政部與財政部檢討改進見復。
- 二、抄調查意見二至三，函請內政部檢討改進見復。
- 三、抄調查意見二，函請財政部研究處理，並轉請地方政府稅捐稽徵機關評估辦理。
- 四、調查報告之案由、調查意見及處理辦法，上網公布。

調查委員：施錦芳

高涌誠

葉宜津

中 華 民 國 1 1 4 年 5 月 7 日

案 名：全國非都市土地住宅社區國土保安用地課稅與地價
查估疑義案

關鍵字：國土保安用地、量能課稅、地價稅、稅基、稅率、
公告地價、地價區段