

訴願人：○○○

訴願人：○○○

訴願人：○○○

訴願人：○○○

原處分機關：新竹縣政府稅務局

代表人：彭惠珠

地址：新竹縣竹北市光明六路 6 號

訴願人因地價稅事件，不服原處分機關 111 年 3 月 11 日新縣稅法字第 11100027672 號函併附復查決定書，提起訴願，本府依法決定如下：

主 文
訴願駁回。

事 實

一、緣原處分機關以一般用地稅率對訴願人等分別共有之新竹縣竹北市○○段○○○地號土地（以下簡稱系爭土地），及其他數筆訴願人各別所有之土地課徵110年度地價稅，訴願人認為系爭土地為尚得建築利用之空地，非屬建築法第11條所稱之法定空地，因而就原處分機關核定系爭土地之地價稅額表示不服，申請復查，經原處分機關以111年3月11日新縣稅法字第1100027672號函，併附111年3月10日復查決定書駁回在案，訴願人仍表不服，遂向本府提起訴願，並據原處分機關檢卷答辯到府，茲摘敘訴辯意旨如次。

二、訴願意旨略謂：

（一）首就系爭土地係位於竹北市○○街○○巷，於民國 69 年間既已成為「無償供公共巷道用地使用」並為竹北市公所辦理養護之道路，且供不特定人通行使用已逾 40 年以上，為具有公共地役關係之「現有共道」，既符合土地稅減免規則第 22 條但書第 5 款規定之「私有無償供公共巷道用地」之要件，既

經明定免由土地所有人之申請即得免徵地價稅，則有關機關怠於通報，自難歸咎於土地所有人承受而論。

- (二) 其次原處分及原決定針對訴願人主張「(67)竹鄉建字第 0○○號建案應建房屋既於 69 年 7 月 12 日完成建築程序應不得援用 73 年修正後之建築法規定再將系爭土地回溯認定為其屬建造房屋所應保留之法定空地，違反法律不溯及既往原則乙節」竟肆無忌憚公然認為訴願人「顯有誤解」做為駁回其復查之理由依據，顯然違法即有「不適用法規及適用法規不當之違背法令情事」之違法情事。。
- (三) 再原處分機關不憑證據認定事實，故意作與證據內容相異之認定，致其認定之事實已屬悉出理想推斷並非有能確實證明足以構成課稅要件之違法情事。
- (四) 訴願人於 111 年 2 月 8 日曾以復查補充理由書就原處分機關轄內社區同屬「私有供公眾通行巷道」提出為何採行「一縣兩制」之雙標課稅而使一邊有人可「立於法律之上」得享免稅之優惠，一邊卻將訴願人強行「置於法律之下」需承受負稅的不公平對待，顯然違反憲法所保障之平等原則，要求應做此決定理由(含所依據的法令)詳為答辯，以符規定。
- (五) 再有關原處分機關以訴願人前於 106 年 10 月 18 日請求新竹縣政府確認系爭土地是否屬依法留設之法定空地，曾經最高行政法院以 109 年度判字第 239 號裁定駁回原告之請求，惟查該裁定係以「既欠缺起訴要件」之此一程序理由駁回，應無既判力。有原處分機關以訴願人主張系爭土地係無償供公眾通行，應予減免地價稅，亦經台北高等行政法院 101 年度簡字第 325 號判決及最高行政法院 101 年度裁字第 1692 號裁定確定部分，按前者係原處分機關以其顯然故意以詐欺手段，非法所取得之判決，有台北高等行政法院 102 年度訴字第 436 號判決第 9 頁登載被告機關訴訟代理人自白承認之紀錄可稽。至最高行政法院之裁定，既係原處分機關以非法手段

所蒐集之證據(即 325 號判決)為其裁定駁回之基礎，基於法治國家理性之倫理性要求，若貴府不察，竟亦容忍此種明顯違法之行為取得之證據，無異於包庇不法。

三、答辯意旨略謂：

- (一) 查系爭土地為竹北(含○○地區)都市計畫土地，其使用分區為第二種住宅區，有竹北市公所 96 年 1 月 2 日核發之都市計畫土地使用分區(或公共設施用地)證明書以及內政部營建署「全國土地使用分區資料查詢系統」查詢列印畫面附卷可稽，且坐落於(67)竹鄉建字第○○號建造執照建築基地內，雖係於 66 至 69 年間所核發，而應適用 73 年 11 月 7 日修正前之建築法(65 年 1 月 8 日修正公布)第 11 條規定：「本法所稱建築基地，為一宗土地，供建築物本身所占之地面及其所應保留之空地。前項空地之保留，應包括建築物與其前後左右之道路或其他建築物間之距離，其寬度於建築管理規則中定之。」建築法於 73 年 11 月 26 日修正，並於 73 年 11 月 7 日施行時第 11 條修訂為：「本法所稱建築基地，為供建築物本身所占之地面及其所應留設之法定空地。建築基地原為數宗者，於申請建築前應合併為一宗。前項空地之留設，應包括建築物與其前後左右之道路或其他建築物間之距離，其寬度於建築管理規則中定之。應留設之法定空地，非依規定不得分割、移轉，並不得重複使用；其分割辦法，由內政部定之。」該條之修法理由謂：「一、將『保留之空地』修正為『留設之法定空地』，以期明確。……」，是以，由此修正條文比對可知，建築基地內之土地，除了「供建築物本身所占之地面」之外，其餘「其所應保留之空地」即為建築法所規定之「法定空地」，顯無疑義，此有臺北高等行政法院 106 年度簡上字第 183 號判決參照。系爭土地既為建築主管機關核發建造執照所核准之建築基地範圍內，其非供建築物所占之地面，依建築法第 11 條及立法理由，即屬「法定空地」，自與土

地稅減免規則第9條所稱之法定空地一致，為建築基地之一部分，其用途係前揭建築執照之建築物私設通路，乃上揭執照核發之要件，如無系爭土地作為私設通路，主管機關自無可能核發該建造執照，是以系爭土地自屬該建造執照之「法定空地」。

(二)「私設通路」乃為使建築基地與建築線相連接，以使該建築基地合於建造執照之申請要件而設置，以供該建築物使用人之進出為主要用途。審酌「私設通路」係因建築法規之規定而設置，供建築基地內之建築物通路使用，縱於設置後，事實上有供不特定多數人通行情事，亦因其屬為取得建造執照而設置之目的及功能，乃後續使用執照之取得基礎，利新建建築物之持續使用，且因其係附隨建造執照而產生，得因建造執照之廢止而變動之情狀，自應認「私設通路」不具「特別犧牲」性質，而非土地稅減免規則第9條本文所規定無償供公眾通行之道路土地，此有臺北高等行政法院110年度簡上字第59號判決參照。又有關土地稅減免規則第9條本文規定之法律涵攝，判斷重點在於「該土地之權利人是否基於公眾通行利益，到達特別犧牲之程度。因此該道路土地，無論是在過去、現在或將來，均無任何可預期與道路使用有連結之土地潛在或現實收益之取得，方符合『無償供公眾通行』要件。」當私設通路位於建築及使用執照範圍內，而屬於「建築基地」之一部分，即涉及新建建物之市場價值提升利益，並與道路使用連結，明顯不屬於「特別犧牲」之情形，復可歸入土地稅減免規則第9條但書所稱「建造房屋應保留之法定空地」範圍，自無該條本文免徵地價稅規定之適用。至於土地地主與建屋者間之利益交換結果，公眾是否在通行便利上，間接或附帶獲利，則非應考量之點。

訴願人前於103年9月15日向原處分機關申請由系爭土地占有人代繳地價稅，遞經原處分機關否准所請、新竹縣政府駁回

訴願、臺灣新竹地方法院駁回判決，復經臺北高等行政法院認有確保裁判見解統一之必要，而裁定移送最高行政法院，再經最高行政法院以107年度判字第137號判決廢棄前判決，並發回臺灣新竹地方法院審理，臺灣新竹地方法院以107年度簡更一字第2號判決駁回，上訴人仍表不服提起上訴，經臺北高等行政法院以109年度簡上字第156號行政訴訟裁定「上訴駁回」，併予敘明。

- (三) 查訴願人對原處分機關核定之99年地價稅不服，於99年12月23日主張本案系爭土地及訴外土地竹北市華興段879地號等2筆土地，係無償供公共通行，應依土地稅減免規則第9條規定減免地價稅，案經復查決定駁回，訴願人等對本案系爭土地之核定不服，提起訴願，亦遭駁回，續提起行政訴訟，遞經臺北高等行政法院101年度簡字第325號判決及最高行政法院101年度裁字第1692號裁定駁回確定在案，訴願人猶未甘服，提起再審之訴，亦經新竹地方法院105年度簡再字第2號判決駁回在案，訴願人未甘服，續提起上訴，再經臺北高等行政法院106年度簡上字第183號判決上訴駁回在案。按「訴訟標的於確定之終局判決中經裁判者，有確定力。」為行政訴訟法第213條所明定，該規定係指訴訟標的之法律關係經法院實體審理後而為之確定判決，當事人對於判決內容所確定之判斷，其後不得再就同一法律關係更行起訴或於其他訴訟上，為與確定判決內容相反之主張而言。本案系爭土地既經司法機關確定判決認屬為應課徵地價稅之法定空地，按一般用地稅率課徵地價稅，尚無違誤，訴願人認上開裁判係原處分機關以「非法手段所蒐集之證據」云云，並非可採。

訴願人復曾就原處分機關對系爭土地按一般用地稅率核課106年度、108年度地價稅不服，循序提起行政訴訟，經新竹地方法院審認系爭土地係屬建築法第11條之法定空地，依據土地稅減免規則第9條但書規定，不得減免地價稅，以107年

度簡字第34號、109年度稅簡字第3號判決駁回，並經臺北高等行政法院109年度簡上字第166號、110年度簡上字第59號判決駁回訴願人之上訴確定在案。是以，訴願人於前揭訴訟中，已就相同之事實、爭點與原處分機關間為實質之攻防，且法院已本於當事人辯論之結果分別於前揭訴訟之確定判決理由中而為判斷，核無顯然違背法令之情形。

- (四) 另訴願人舉出於本縣轄內與系爭土地同屬社區內供公眾通行之巷道改為免徵地價稅之具體事例，主張原處分機關對相同之事實應予相同之處理，以符合平等原則一節，按稅捐機關認定課徵租稅之構成要件事實時，係就個案予以分別審認是否具租稅減免要件，惟各別案件實質經濟事實關係或有不同，其所具租稅減免要件亦未必相同，非僅依訴願人所述狀態，即認有例外免徵地價稅之情形，且依稅捐稽徵法第33條規定，稅捐稽徵機關對納稅義務人之納稅資料應予保密，是原處分機關自不得將前揭土地之課稅資料予以公開。

理 由

- 一、按「已規定地價之土地，除依第二十二條規定課徵田賦者外，應課徵地價稅。」、「無償供公眾通行之道路土地，經查明屬實者，在使用期間內，地價稅或田賦全免。但其屬建造房屋應保留之法定空地部分，不予免徵。」、「本法所稱建築基地，為供建築物本身所占之地面及其所應留設之法定空地。建築基地原為數宗者，於申請建築前應合併為一宗。前項法定空地之留設，應包括建築物與其前後左右之道路或其他建築物間之距離，其寬度於建築管理規則中定之。應留設之法定空地，非依規定不得分割、移轉，並不得重複使用；其分割要件及申請核發程序等事項之辦法，由中央主管建築機關定之。」分別為土地稅法第14條、土地稅減免規則第9條及建築法第11條所明定。
- 二、次按財政部94年10月4日台財稅字第09404772630號函釋略為：「69年5月5日『土地稅減免規則』修正發布前，屬建造

房屋應保留之法定空地，雖經查明確實作為巷道無償供公共使用，依『土地稅減免規則』第9條規定無免徵地價稅之適用。」及內政部106年3月28日內授營建管字第1060804569號函內容略為：「…說明四：有關『私設通路』之認定乙節，說明如下：…（二）建築基地內『私設通路』部分，實施容積管制地區係依本規則建築設計施工編第163條所稱『基地內通路』檢討辦理，至實施容積管制前之建築執照，按同編第1條第38款規定，『私設通路』為基地內建築物之主要出入口或共同出入口（共同樓梯出入口）至建築線間之通路。另按本署95年6月30日營署建管字第0952910416號函：『建築技術規則建築設計施工編第2條之1，私設通路長度自建築線起算未超過35公尺部分，得計入法定空地面積。所詢私設通路長度超過35公尺部分，未計入建築基地面積計算建蔽率，亦未計入法定空地面積，或前開條文於71年6月15日未規定前，建築基地內設置之私設通路，未計入建築基地面積計算建蔽率，亦未計入法定空地面積，是否認定為建築法第11條所稱之法定空地乙節，如該私設通路已計入建築基地範圍，自屬該建築基地之一部分，…』是實施容積管制前基地內之『私設通路』，如依當時法令規定檢討，雖未計入建築基地面積計算建蔽率，亦未計入法定空地面積，惟該『私設通路』已計入建築基地範圍，自為建築基地之一部分，並屬建築法第11條所稱之『法定空地』。」

三、卷查系爭土地重測前為○○○段○○○地號土地，於67年至69年間列為建築基地申請建築，此有67竹鄉建字第○○號建造執照及70竹鄉建字第○號使用執照附卷可稽。再查臺北高等行政法院107年度訴字第608號判決內容略為：「…四、本院之判斷…（二）本院經核原處分並無違誤，茲分述如下：「1. 經查：依被告所屬建設局原核發67竹鄉建字第○○號建造執照相關資料，比對其中面積計算表，系爭土地係上開執照之私設通路，即為上開執照面積計算表所示『道路用地：……=270.45m²』且未在使

用基地中扣除，故該『私設通路』已計入建築基地範圍，自屬建築房屋應留設之法定空地；又系爭土地原就以私設通路計入法定空地申請建築執照，而該私設通路為連接主要出入口至建築線，為申請建築執照之要件之一，縱使供公眾通行，尚無礙其為法定空地之認定，故依上開內政部106年3月28日函釋意旨，系爭土地私設通路已計入建築基地範圍，自為建築基地之一部分，並屬建築法第11條所稱之法定空地。……」，及最高行政法院109年度判字第239號判決亦駁回訴願人之上訴，維持臺北高等行政法院107年度訴字第608號判決。是本案系爭土地為建築基地一部分，屬建築法第11條所稱之法定空地，原處分機關依前揭土地稅減免規則第9條但書規定、財政部94年10月4日台財稅字第09404772630號函釋及內政部106年3月28日內授營建管字第1060804569號函釋，按一般用地稅率核課系爭土地地價稅稅額，依法洵屬有據。

- 四、再按建築基地法定空地分割辦法第3條之1及第5條第1項規定：「本辦法發布前，已提出申請或已領建造執照之建築基地內依法留設之私設通路提供作為公眾通行者，得准單獨申請分割。…申請建築基地法定空地分割，應檢附直轄市、縣市主管建築機關准予分割之證明文件。」系爭土地為建築法第11條之法定空地，依前述法規得申請分割，惟在訴願人未依建築基地法定空地分割辦法第5條規定，向主管建築機關申請建築基地法定空地分割並取得主管機關核發之法定空地分割證明前，系爭土地仍屬建築基地之法定空地。末按財政部109年1月21日台財稅字第10804669140號令：「建築基地之法定空地，於核發使用執照後，嗣經地方政府依都市計畫法規定，指定為公共設施保留地之道路用地，非屬土地稅減免規則第9條但書規定所稱之建造房屋應保留之法定空地，其實際無償供公眾通行使用者，土地所有權人得申請依同條本文規定，免徵地價稅。」查竹北市公所96年1月2日核發之都市計畫土地使用分區(或公共設施用地)證明

書以及內政部營建署「全國土地使用分區資料查詢系統」查詢列印畫面，系爭土地仍為第二種住宅區，此與財政部109年1月21日台財稅字第10804669140號令所指，經地方政府依都市計畫法規定，指定為公共設施保留地之道路用地不同，訴願人主張系爭土地屬前述財政部令所指非屬土地稅減免規則第9條但書規定所稱之建造房屋應保留之法定空地，其實際為無償供公眾通行使用之道路，容有誤解。

- 五、另查訴願人復曾就原處分機關對系爭土地按一般用地稅率核課106年度、108年度地價稅不服，循序提起行政訴訟，經新竹地方法院審認系爭土地係屬建築法第11條之法定空地，依據土地稅減免規則第9條但書規定，不得減免地價稅，以107年度簡字第34號、109年度稅簡字第3號判決駁回，並經臺北高等行政法院109年度簡上字第166號、110年度簡上字第59號判決駁回訴願人之上訴確定在案，併予敘明。
- 六、末查訴願人提出轄內社區同屬私有供公眾通行巷道，卻可免徵地價稅之情形，違背平等原則乙節，按稅捐機關認定課徵租稅之構成要件事實時，係就個案予以分別審認是否具租稅減免要件，惟各別案件實質經濟事實關係或有不同，其所具租稅減免要件亦未必相同，尚難僅依訴願人等所述事實狀態，即認有例外免徵地價稅之情形，揆諸首揭規定及函釋，原處分機關認定系爭土地係屬土地稅減免規則第9條但書所稱之法定空地，應按一般用地稅率核課地價稅稅額，以旨揭號函並附復查決定書之處分尚無違誤，應予維持。至於兩造其餘攻擊防禦方法，核與本件訴願結果不生影響，自無一一斟酌，併此敘明。
- 七、綜上論結，本件訴願為無理由，依訴願法第79條第1項，決定如主文。

訴願審議委員會主任委員 陳季媛
委員 陳恩民

委員	彭亭燕
委員	戴愛芬
委員	梁淑惠
委員	詹秀連
委員	靳邦忠

中 華 民 國 111 年 7 月 12 日

如對本決定不服者，得於決定書送達之次日起 2 個月內向臺灣新竹地方法院提起行政訴訟。【新竹地方法院地址：(30274)新竹縣竹北市興隆路二段 265 號】