臺中高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第三庭
114年度訴字第245號
民國115年5月13日辯論終結

原　　告　廖元鋒

訴訟代理人　王全中　律師
被　　告　臺中市政府地方稅務局

代　表　人　沈政安
訴訟代理人　吳振裕
　　許欣婷
　　謝佩珊

上列當事人間地價稅事件，原告不服臺中市政府中華民國112年6月29日府授法訴字第1120101182號訴願決定，提起行政訴訟，經本院地方行政訴訟庭以114年7月31日112年度稅簡字第25號裁定移送管轄前來，本院判決如下：

主　文

一、原告之訴駁回。

二、訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

壹、程序部分：

原告向本院地方行政訴訟庭（下稱本院地行庭）於起訴狀原記載訴之聲明為：「一、原處分及臺中市政府府授法訴字第1120101182號訴願決定書（案號：1120244）關於○○市○○區○○段1137-5（按：誤載為1137）及1137-7地號土地所有權信託登記之地價稅課徵均撤銷。二、臺中市政府地方稅務局就○○市○○區○○段1137-5及1137-7地號土地應更正為『無償提供公眾通行之道路土地，在使用期間內地價稅全免』或作成『無償供公眾通行之道路土地，在使用期間內地價稅全免』之行政處分。三、訴訟費用由被告負擔。」（見

本院地行庭卷第11頁）。後於本院地行庭言詞辯論期日陳明訴之聲明為：「 一、原處分及訴願決定書均撤銷。二、被告就○○市○○區○○段1137-5及1137-7地號土地應更正為『無償提供公眾通行之道路土地，在使用期間內地價稅全免』或作成『無償供公眾通行之道路土地，在使用期間內地價稅全免』之行政處分。三、訴訟費用由被告負擔。」（見本院地行庭卷第77頁）。嗣於本院言詞辯論期日，將訴之聲明第2項更改為：「被告應就申請人即受託信託財產登記所有權人廖育萱112年3月15日提出之申請案件，就○○市○○區○○段1137-5及1137-7地號土地應更正為『無償提供公眾通行之道路土地，在使用期間內地價稅全免』或作成『無償供公眾通行之道路土地，在使用期間內地價稅全免』之行政處分。」（見本院卷第140頁），經核原告與申請人分為不同權利主體，亦無法律地位之繼受關係，經本院闡明後，原告仍堅持上開更正後之聲明內容，本院自須尊重其自主決定，並援為判決之程序標的，合先敘明。

貳、實體部分：

一、事實概要：

訴外人廖金地（即原告之父）原為坐落○○市○○區○○段1137-5及1137-7地號土地（下合稱系爭土地）之所有權人。系爭土地原無償供公眾通行而免徵地價稅（減免原因：巷道用地全免），系爭土地於民國112年1月31日信託登記予訴外人廖育萱（即原告之女）。廖育萱於112年1月30日提出道路土地免徵地價稅申請書，向被告所屬文心分局（下稱文心分局）申請將系爭土地之地價稅予以免徵，經文心分局審酌相關事證及相關法規後，以112年2月13日中市稅文分字第1122100920號函（下稱112年2月13日函），認定西屯段1137-5地號土地屬建造房屋應保留之法定空地；同段1137-7地號土地未供公共通行之用，與土地稅減免規則第9條規定不符為由，系爭土地應按一般用地稅率課徵地價稅。廖育萱復於112年3月15日（被告收文日期）提出「更正申請書」（下稱系

爭申請書），請求更正文心分局112年2月13日函，准予就系爭土地辦理免徵地價稅之申請，而經文心分局以112年3月17日中市稅文分字第1122103232號函（下稱原處分）否准廖育萱之更正申請。廖金地及廖育萱不服，提起訴願，經臺中市政府以112年6月29日府授法訴字第1120101182號訴願決定書(下稱訴願決定)以廖育萱部分無理由訴願駁回，關於廖金地部分，因其非利害關係人而為訴願不受理之決定。嗣廖金地於訴願決定書送達前死亡，原告不服，乃以廖金地之法定繼承人身分向本院地行庭起訴，經本院地行庭以112年度稅簡字第25號裁定移送前來。

二、原告主張及聲明：

㈠系爭土地非屬土地稅減免規則第9條但書所列「屬建造房屋應保留之法定空地」，即無土地稅減免規則第9條但書「不予免徵」之適用。系爭土地符合「無償供公眾通行之道路土地，經查明屬實者」，原應依土地稅法第3條之1、第6條及土地稅減免規則第9條規定核定免徵地價稅，惟訴願決定維持原處分理由係以：「私設通路」已計入建築基地範圍，自為建築基地之一部分，應屬建築法第11條所稱之法定空地，違法擴張建築法第11條及土地稅減免規則第9條但書之適用範圍，且原處分及訴願決定將土地稅減免規則第9條但書「法定空地」規定適用於「非屬法定空地」之系爭土地，可見訴願決定有適用法規顯有錯誤及其理由與主文顯有矛盾者情形；對照被告前已對系爭土地作成「在使用期間內地價稅全免」之行政處分，更可見系爭土地非屬「非法定空地」之事實認定並無違誤，則訴願決定以西屯區西屯段1137-5地號土地部分為建造房屋之法定空地，不適用土地稅減免規則第9條，並適用但書「法定空地」，將廖育萱提起訴願部分駁回，且將計算地價稅累進稅率主體廖金地部分決定不受理，維持原處分，訴願決定適用法規顯有錯誤，決定理由亦與主文顯有矛盾，損害廖育萱、廖金地受憲法保障應依法納稅及財產權等基本權。

㈡再者，原處分及訴願決定雖援引內政部106年3月28日內授營建管字第1060804569號函（下稱106年3月28日函）及內政部營建署函95年6月30日營署建管字第0952910416號函釋（下稱95年6月30日函），惟並未釐清本件與上開函釋中建築技術規則建築設計施工編第2條之1規定「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」情形不同，所詢私設通路長度超過35公尺部分，並未計入建築基地面積計算建蔽率，亦未計入法定空地面積，而前開條文於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，至其是否認定為法定空地，應依個案申請當時法令條文規定認定核處。

㈢另原處分及訴願決定亦未釐清內政部106年3月28日函有關「建築基地」、「法定空地」、「其屬建造房屋應保留之法定空地」與「私設通路」意義、與土地稅減免規則第9條但書「其屬建造房屋應保留之法定空地」之解釋及適用關係，就訴願決定及與原處分事實認定有重要關聯性之系爭土地之「私設通路長度若干」、「私設通路未計入法定空地面積」、「私設通路未計入建築基地範圍計算建蔽率」、「建築基地未計入法定空地，是否有土地稅減免規則第9條但書之適用」等重要事實，且未說明上開重要事實認定適用之理由，即遽認「該『私設通路』已計入建築基地範圍，自為建築基地之一部分，應屬建築法第11條所稱之法定空地」，錯誤適用建築法第11條及土地稅減免規則第9條但書，難認原處分及訴願決定適法。

㈣本件經由憲法法庭112年憲判字第19號判決主文及理由，可以釐清，為符合建築線指定要求所留設建築基地外之私設巷道，並非屬建築基地內所應保留之法定空地；私有非法定空地無償供公眾通行，該土地所有人並未獲取任何利益，與建築基地所保留之法定空地雖可供公眾通行，但仍維持並享有

該法定空地屬於建築基地之利益不同，是土地稅減免規則第9條本文及但書規定適用範圍均有差異。又內政部106年3月28日函就「私設通路」是否屬建築基地之法定空地雖有釋示，惟就「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」，其法律依據及理論依據為何？該函之說明由建築管制之觀點，據以認定建築法第11條「法定空地」之範圍，應不涉及為符合建築線指定要求，所留設建築基地外之私設巷道。又本件系爭土地前經被告核定為「巷道用地」而「減免全部地價稅」，雖系爭土地原所有權人廖金地於核定後將系爭土地所有權信託登記移轉予廖育萱，惟課稅對象應為實際受益人，而非名義上的受託人，且依照平均地權條例第19條之1第1項及第2項規定，系爭土地所有權之信託登記並不影響系爭土地原作為「巷道用地」之使用性質，在無證據足認系爭土地係為建築基地內之私設道路」之事實下，被告即不能違法以原供「巷道用地」使用之系爭土地所有權，有信託登記而作為對信託登記所有權人廖育萱依一般稅率核課地價稅之依據。被告在無正當理由下，就本件系爭土地使用情形事實前後相同之情形下，對於廖金地與廖育萱為差別待遇，也已違反憲法第7條之平等原則及行政程序法第6條等語。

㈤聲明：

1.原處分及訴願決定書均撤銷。

2.被告應就申請人即受託信託財產登記所有權人廖育萱112年3月15日提出之申請案件，就○○市○○區○○段1137-5及1137-7地號土地應更正為「無償提供公眾通行之道路土地，在使用期間內地價稅全免」或作成「無償供公眾通行之道路土地，在使用期間內地價稅全免」之行政處分。

3.訴訟費用由被告負擔。

三、被告答辯及聲明：

㈠按土地稅減免規則第9條規定，土地無償供公眾通行為道路使用，致無「應然利益者」，免徵其地價稅；惟屬建造房屋

應保留之法定空地部分，不予免徵，其係考量法定空地具有支撐歸屬建物使用價值之作用，從經濟活動常態化經驗法則觀察，該地所有權人願意提供自身土地供作特定建物之法定空地，必然從建物興建者處獲得經濟對價，即使建物興建完成後，該地演變成供公眾通行使用道路，其使用效益主要部分仍繼續歸屬建物所享有，難認符合無償定義，是土地稅減免規則第9條本文所稱無償供公眾通行之道路土地，係指已達特別犧牲性質之土地，始足該當。而建築法第11條將建築基地非供建築物本身所占之地面，概歸入為法定空地範疇，且明定建築物與其前後左右之道路或其他建築物間之距離，亦納為法定空地，旨在利於建築管理之實施，其存在是附隨建造執照而產生，自應認未具有特別犧牲性質，從而非屬免稅範圍。又私設通路位於建造執照及使用執照範圍內，而屬於「建築基地」之一部，該私設通路係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，為後續使用執照之取得基礎，俾利新建建築物之持續使用，即涉及興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，故土地稅減免規則第9條但書明定此種建造房屋應保留之法定空地部分，不予免徵地價稅，有最高行政法院110年度上字第10號判決及110年度上字第131號判決意旨可資參照。

㈡系爭土地使用分區為第二種商業區，經詢據臺中市政府都發局函復略以：○○段1137-7地號土地目前並無建物套繪資料；同段1137-5地號土地則為69年1527-1528號建造執照之建築基地範圍私設道路（未計入法定空地）等語，併附建築圖說、配置圖等相關資料。足證西屯段1137-5地號土地為建築基地範圍內之私設道路，為供該建築基地上房屋聯外所必經，依內政部106年3月28日函、內政部營建署95年6月30日函及最高行政法院判決意旨，該地已提供作為營造完成之建物住戶通行之用，為營建實務上取得建築執照及使用執照之

必要條件，其外觀縱供公眾通行使用，形成原因仍為獲得建築許可而提供作為私設道路，所有權人實已獲取營建許可之利益，並不具有特別犧牲之性質，從而未符合土地稅減免規則第9條本文所稱無償供公眾通行之道路土地，自無免徵地價稅之適用。原告所陳稱原處分擴大法定空地認定事實，顯有誤解法令。至於○○段1137-7地號土地雖非屬建築基地範圍內之土地，然經派員現場勘查，現況為堆置廢棄腳踏車等雜物，未供公眾通行使用，亦有被告112年2月9日現場勘查所攝照片可證，難認該地符合土地稅減免規則第9條本文所稱供公眾通行，而無免徵地價稅之適用。準此，原處分並無違誤等語。

㈢聲明：原告之訴駁回。

四、本院判斷：

㈠前提事實：

如事實概要欄所載之事實，有卷附系爭土地土地建物查詢資料（見原處分卷第132至133頁）、土地信託契約書（見訴願卷第109至111頁）、戶口名簿影本（見原處分卷第74頁）、戶籍謄本影本（見原處分卷第78頁）、廖育萱道路土地免徵地價稅申請書（見訴願卷第30頁）、文心分局112年2月13日函（見訴願卷第36至37頁）、廖育萱112年3月14日更正申請書（見訴願卷第38頁）、原處分（見本院地行庭卷第33至35頁）、訴願決定（見本院地行庭卷第19至29頁）、原裁定（見本院卷第13至16頁）等件在卷可稽，堪予認定。

㈡按行政訴訟法第5條第2項規定：「人民因中央或地方機關對其依法申請之案件，予以駁回，認為其權利或法律上利益受違法損害者，經依訴願程序後，得向行政法院提起請求該機關應為行政處分或應為特定內容之行政處分之訴訟。」人民根據此項規定提起課予義務訴訟，係以依其所主張之事實，法令上有賦予請求主管機關作成行政處分或特定內容行政處分之公法上請求權，經向主管機關申請遭駁回為其要件。又按土地稅法第3條第1項規定：「地價稅或田賦之納稅義務人

如左：一、土地所有權人。……。」土地稅減免規則第9條規定：「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。」可知，地價稅之納稅義務人為土地所有權人，而土地如符合土地稅減免規則第9條規定之要件，該土地之所有權人得申請減免地價稅。

㈢經查，系爭土地原為訴外人廖金地所有，嗣於112年1月31日信託登記予訴外人廖育萱。嗣廖育萱於112年1月30日提出「道路土地免徵地價稅申請書」，就系爭土地向被告申請免徵地價稅，經被告以112年2月13日函覆系爭土地應按一般用地稅率課徵地價稅；廖育萱再向被告提出系爭申請書，請求被告准予就系爭土地辦理免徵地價稅之申請，經被告以原處分否准其申請等節，均業如前述。是以，原告並非申請人，亦非系爭土地之登記所有權人，依前開規定及說明，原告並非系爭土地之納稅義務人，亦無就系爭土地申請減免地價稅之公法上請求權，是其不因原處分之作成而使其權利或法律上利益受損害可言，故原告就原處分尚不得以自己之名義逕行提起行政訴訟，其提起本件課予義務訴訟，核屬當事人不適格。

㈣土地稅法第1條規定：「土地稅分為地價稅、田賦及土地增值稅。」第2條第1項規定：「本法之主管機關：在中央為財政部；在直轄市為直轄市政府；在縣（市）為縣（市）政府。」第3條之1第1項規定：「土地為信託財產者，於信託關係存續中，以受託人為地價稅或田賦之納稅義務人。」第6條規定：「為發展經濟，促進土地利用，增進社會福利，對於國防、政府機關、公共設施、騎樓走廊、研究機構、教育、交通、水利、給水、鹽業、宗教、醫療、衛生、公私墓、慈善或公益事業及合理之自用住宅等所使用之土地，及重劃、墾荒、改良土地者，得予適當之減免；其減免標準及程序，由行政院定之。」第8條規定：「本法所稱都市土地，指依法發布都市計畫範圍內之土地。所稱非都市土地，

指都市土地以外之土地。」第14條規定：「已規定地價之土地，除依第22條規定課徵田賦者外，應課徵地價稅。」土地稅減免規則第1條規定：「本規則依土地稅法第6條及平均地權條例第25條規定訂定之。」第2條規定：「本規則所稱土地稅，包括地價稅、田賦及土地增值稅。」第4條規定：「本規則所稱供公共使用之土地，係指供公眾使用，不限定特定人使用之土地。」

㈤關於1137-5地號土地部分：

1.建築法第11條第1項前段規定：「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」將建築基地非供建築物本身所占之地面，概歸入為法定空地範疇，旨在便於管理。

2.按依建築法第11條規定，建築基地於建築物本身所占之地面之外，尚須保留法定空地，係基於法定空地具維護建築物通風採光，預防建築物過度密集，並有助於景觀視野及消防效果。是法定空地屬建築基地之一部分，提供該建築物日照、採光、通風、景觀、防火、安全等特定之功能，與人民私有並非建築基地之一部分而單純無償供公眾使用之道路土地，性質與功能均有所不同。次按法定空地屬建築基地之一部分，依法應併同主建築物一併移轉，建築物所有人就法定空地之留設，除享有較優良之居住品質及環境空間外，未來如有改建或實施都市更新，該法定空地之所有權人尚得參與分配更新後之房地，其權益不因其是否專供或兼供公眾通行使用而受影響。是對土地所有人而言，建築基地所保留之法定空地雖可供公眾通行，但仍維持並享有該法定空地屬於建築基地之利益，與單純無償供公眾使用而完全無法使用收益之道路土地，在建築法上之性質與功能不同。法定空地供公眾通行，縱為無償，因其已計入依建築法應留設之法定空地，即無須再就建築基地中之其他土地予以留設，對提供者仍具有建築上之利益；而提供私有非法定空地無償供公眾通行，該土地所有人並

未獲取任何利益，二者本質尚有所不同。土地稅減免規則第9條規定，因此區隔，於地價稅核課上有所區別，對提供法定空地無償供公眾通行者，仍然課徵地價稅，其分類與公平課稅目的之達成間，具有合理關聯，尚無違反憲法第7條規定之平等原則，其規定亦未逾土地稅法第6條及平均地權條例第25條之授權範圍（憲法法庭112年憲判字第19號判決意旨參照）。

3.按地價稅屬財產稅，以持有或所有土地為稅捐客體。其課徵之正當性，主要在於持有財產通常會有「應然收益」，而認其具稅捐負擔能力，故此一財產收益稅並不以實際所得為前提，而是對於財產本體潛在的收益能力課稅，無須考慮擁有土地者其他生活關係。此外，地方自治團體之基礎建設服務經費，及因土地之使用收益，伴隨對於社會帶來之外部成本（如環境污染、交通阻塞），亦可透過地價稅之課徵，將土地用益之外部成本內部化，成為該土地之用益成本，符合補償正義之要求，維持財稅行政的中立性，是亦得由「受益負擔原則」（量益原則）觀點，正當化地價稅之課徵。……土地稅減免規則第9條之規定，核其本文立法意旨，當在予無償供公眾為道路使用，致無「應然利益」者，免徵其地價稅；佐以同條但書關於「屬建造房屋應保留之法定空地部分，不予免徵」之規範內容，顯係考量「法定空地」具有支撐歸屬建物使用價值之作用，從經濟活動之常態化經驗法則觀察，法定空地之土地所有權人之所以願意提供自身土地供作特定建物之法定空地，必然從建物之興建者處獲得經濟對價，即使在建物興建完成後，該法定空地演變成供公眾通行使用之道路，使用效益主要部分仍繼續歸屬為建物所享有，並構成前述經濟對價基礎之一部，難認符合「無償」定義，是應認該條文所稱「無償供公眾通行道路土地」，且指已達「特別犧牲」性質之無償供公眾通行之道路土地，始足該當（最高行政法院109年度上字第1013號判決意旨參照）。

4.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」，應指：為使預計在特定土地上興建、已完成規劃設計之建築物，能依建管法令，獲得建管機關許可，取得建築執照，而依原規劃設計之藍圖來完成建物之興建，並取得使用執照，獲准使用，建物興建者在公法上必須承諾提供之空地。而該空地存在之經濟上意義，乃是為確保興建建物之有效使用，而以該土地物理空間之空置，來換取或提升特定建築物之使用價值。法定空地之存在是對連結建築物所表徵私人利益之犧牲，在日常經驗法則上亦有對價之支付，非屬土地稅減免規則第9條前段規定所定之免稅範圍……。有關土地稅減免條規則第9條前段規定構成要件之法律涵攝，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，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（最高行政法院109年度上字第1013號判決意旨參照）。

5.再參64年8月5日訂定之建築技術規則建築設計施工編第2條第2項規定：「……通路部分（按指類似通路或私設通路）之基地，不得計入建築基地面積……」於71年6月15日修正時，刪除該不得計入面積規定，並增訂第2條之1規定：「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。」明定私設通路未超過35公尺部分，計入法定空地面積，其修正理由記載：「私設通路原為建築基地之一部分，其功能不僅為進入交通之便，且可兼為數棟建築物間之中庭及兒童遊戲場，其所占面積宜計入法

定空地面積……」可明，私設通路是否納入法定空地面積計算，係涉建築技術規則建築設計施工編第1條第4款有關建蔽率（指建築面積占基地面積之比率）之計算規定，並非以此作為認定建築基地範圍之憑據。申言之，納入建蔽率計算之土地面積，固當然為建築基地之一部分，惟未納入建蔽率面積計算，而在建築主管機關核准之建築基地範圍內者，仍為建築基地之一部分，依建築法第11條第1項規定，該經核准之建築基地扣除建築物本身使用之面積後，即為該建築之法定空地。因此建築法中央主管機關內政部106年3月28日內授營建管字第1060804569號函釋：「主旨：有關『私設通路』是否為建築基地之法定空地1案。說明：……四、（一）……建築基地以私設通路連接建築線申請建築者，該通路為建築基地外之『私設通路』，非屬建築基地之一部分，自非屬建築法第11條所稱之『法定空地』。(二)建築基地內『私設通路』部分，……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。……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』」上開函釋之說明係由建築管制之觀點，以認定建築法第11條「法定空地」之範圍。按私設通路係基地內建築物之主要出入口或共同出入口（共用樓梯出入口）至建築線間之通路（建築技術規則建築設計施工編第1條第38款規定參照），其設置之目的及功能，係為使基地內之建築物均有連接至建築線之通路，以滿足建築法相關規定之要求（建築法第42條、建築技術規則建築設計施工編第2條規定參照），為建築執照核准要件之一，性質上係建築執照中之法定空地。前開函釋經核符合建築法立法意旨，且未逾越

母法之限度，自得援用（最高行政法院112年度上字第470號判決意旨參照）。

6.經查：

⑴系爭土地中之1137-5地號土地，係屬於臺中市政府都市發展局69年1527~1528號建照執照建築基地範圍內之私設道路，該建造執照所檢附之配置圖載明「私設道路1137-5地號」等情，有臺中市政府都市發展局112年2月7日中市都建字第1120018912號函（見原處分卷第141至142頁）、112年4月14日中市都建字第11200781473號函（見原處分卷第107頁）、建照執照檢附建築師設計配置圖（見原處分卷第109頁）及地籍圖（見原處分卷第130頁）等資料，在卷可稽，堪予認定。

⑵上揭臺中市政府都市發展局112年4月14日函文雖記載1137-5地號土地「未列入法定空地計算」，惟依據上述說明，可知1137-5地號土地確實記載為該建築執照建築基地範圍內之私設道路，而屬於該建築基地之一部。衡諸該私設通路涉及興建建物之市場價值提升利益，供建築基地內之建築物通路使用，縱於設置後，事實上有供多數人通行情事，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，俾利興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，自應認不具「特別犧牲」性質，應合於土地稅減免規則第9條但書所稱「建造房屋應保留之法定空地」範圍，而非同條本文所規定無償供公眾通行之道路土地，自無該條本文免徵地價稅規定之適用。

⑶從而，被告否准1137-5地號土地免徵地價稅，核屬適法。

㈤關於1137-7地號土地部分：

1.依土地稅減免規則第9條本文規定可知，土地之地價稅免徵者，需符合「無償供公眾通行」之前提要件。

2.經查，1137-7地號土地為一小三角地，其面積僅2平方公尺，此有卷附地籍圖、1137-7地號土地之土地建物查詢資料在卷可參（見原處分卷第130、133頁）。又1137-7地號土地，經被告於112年2月9日至現場勘查，勘查結果顯示1137-7地號土地外圍為封閉狀態，現場堆放腳踏車及其他棄置物，現狀未供公眾通行，有卷附現場勘查照片可憑（見原處分卷第138至139頁）。另被告復於115年2月12日偕同○○市○○○○區公所及臺中市中興地政事務所人員至1137-7地號土地進行現場會勘，會勘結果顯示該土地位於○○路3段190巷6號旁增建之鐵皮屋內，現況未供公眾通行使用，該次會勘之紀錄表並記載1137-7地號土地於會勘時，業經地政事務所人員指界完竣等情，有115年2月12日現場會勘紀錄表及現場照片在卷可佐（見本院卷第110至111、112頁）。佐以被告訴訟代理人於本院準備程序時陳稱：本院卷第111頁左下角這張照片有一個紅色三角形的區域就是地政人員指界的1137-7地號，以及第112頁右上角這張照片電線桿這個巷子進去。第111頁這張照片是地政人員爬上牆從上面往下拍的，實際上這個1137-7地號土地已經在黎明路三段288號屋後旁邊鐵皮增建物的民宅裡面，民宅外面是死巷防火巷，擺了雜物及腳踏車，其外觀就是第112頁右上角這張照片，這張是從地面拍的，我們只能抵達這個電線桿的位置，裡面我們無法抵達，地政人員是從兩邊的牆爬上去，站在牆上由上往下俯照才拍到這個現場三角形的位置，我們是無法進入民宅，所以只能用這種方式拍攝。1137-7地號土地就在民宅裡面，沒有供公眾通行。……因為1137-7土地在民宅內，原處分卷內這2張照片中擺腳踏車及雜物的小空間是在1137-7地號土地外圍，我們只能抵達這裡，1137-7地號土地範圍就是本院卷第111頁左下角照片中的紅色三角形，我們拍到擺放腳踏車及雜物的空間不在1137-7地號土地範圍內，而是我們只能抵達到

的1137-7地號土地外圍所能拍到的地方，所以1137-7地號土地是在民宅內，並非供公眾通行等語（見本院卷第120、121頁）。

3.是以，依卷內事證資料可證明1137-7地號土地，其現況並非供公眾通行，不符合土地稅減免規則第9條本文所規定「無償供公眾通行」之要件甚明。故被告否准1137-7地號土地免徵地價稅，亦核屬適法有據。

㈥原告雖主張：被告在無正當理由下，就本件系爭土地使用情形事實前後相同之情形下，對於廖金地與廖育萱為差別待遇，也已違反憲法第7條之平等原則及行政程序法第6條云云（見本院卷第147頁），然按憲法上之平等原則，係指合法之平等，人民不得主張「不法之平等」，且人民亦無要求行政機關重複錯誤之權利。本件系爭土地107至111年度雖係核定免徵地價稅，惟被告就廖育萱提出之系爭申請書，經認定系爭土地應按一般用地稅率課徵地價稅，經本院審認原處分為合法，佐以被告之訴訟代理人於本院準備程序時亦陳稱：如果當時有課錯或漏課，可以往前補5年等語（見本院卷第66頁），依前開說明，原告即不得請求被告應重複錯誤核定關於系爭土地之地價稅，是原告此部分主張並無可取。

㈦至關於原告請求被告提供系爭土地107至111年度核定免徵地價稅之申請資料乙節（見本院卷第66頁），經查，1137-5地號土地於106至111年度原係免徵地價稅（減免原因：巷道用地全免），固有1137-5地號土地免徵地價稅資料、文心分局107年11月13日中市稅文分字第1072119906號函、廖金地107年11月5日地價稅巷道用地減免申請書等在卷可參（見本院卷第82、92至94頁）。然如前所述，系爭土地之1137-5地號土地，屬於臺中市政府都市發展局69年1527~1528號建造執照建築基地範圍內之私設道路，不具「特別犧牲」性質，合於土地稅減免規則第9條但書所稱「建造房屋應保留之法定空地」範圍，無該條本文免徵地價稅規定之

適用；另1137-7地號土地，其現況並非供公眾通行，不符合土地稅減免規則第9條本文所規定「無償供公眾通行」之要件，業經本院認定如前，是系爭土地於107至111年度核定免徵地價稅之申請資料或核定資料，充其量僅能說明系爭土地於107至111年度之地價稅申請及核定狀況，與本件前開事實認定無涉，是原告此部分聲請調查證據部分，即核無必要。

五、綜上所述，原告上開主張各節，均非可採。本件被告就原告所提系爭申請案件，作成原處分否准所請，認事用法俱無違誤。訴願決定予以維持，亦無不合，原告訴請判決如訴之聲明所示，為無理由，應予駁回。

七、本件為判決基礎之事證已臻明確，兩造其餘陳述及舉證，經核均與判決結果不生影響，爰不逐一論述，附此敘明。

八、結論：原告之訴為無理由，爰判決如主文。

中　　華　　民　　國　　115　　年　　6　　月　　10　　日

審判長法官　蔡紹良

法官　林學晴

法官　陳怡君

以上正本證明與原本無異。

如不服本判決，應於送達後20日內，向本院提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內向本院補提理由書（均須按他造人數附繕本）；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。

上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書，但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人：

得不委任律師為訴訟代理人之情形	所需要件
㈠符合右列情形之一者，得不委任律師為訴訟代理人。	1.當事人或其代表人、管理人、法定代理人具備法官、檢察官、律師資格或

	為教育部審定合格之大學或獨立學院公法學教授、副教授。 2. 稅務行政事件，當事人或其代表人、管理人、法定代理人具備會計師資格。 3. 專利行政事件，當事人或其代表人、管理人、法定代理人具備專利師資格或依法得為專利代理人。
㈡非律師具有右列情形之一，經本案之行政法院認為適當者，亦得為訴訟代理人。	1. 當事人之配偶、三親等內之血親、二親等內之姻親具備律師資格者。 2. 稅務行政事件，具備會計師資格者。 3. 專利行政事件，具備專利師資格或依法得為專利代理人者。 4. 當事人為公法人、中央或地方機關、公法上之非法人團體時，其所屬專任人員辦理法制、法務、訴願業務或與訴訟事件相關業務者。
是否符合㈠、㈡之情形，而得為強制律師代理之例外，當事人應於提起上訴或委任時釋明之，並提出㈠、㈡所示關係之釋明文書影本及委任書。	

中　　華　　民　　國　　115　　年　　6　　月　　10　　日

書記官　許騰云