

最 高 行 政 法 院 判 決

109年度上字第1091號

上 訴 人 有誠股份有限公司

代 表 人 林道東

訴訟代理人 黃合文 律師

被 上 訴 人 臺北市稅捐稽徵處

代 表 人 倪永祖

上列當事人間地價稅事件，上訴人對於中華民國109年9月17日臺北高等行政法院107年度訴字第999號判決，提起上訴，本院判決如下：

主 文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理 由

一、事實概要：

(一)上訴人所有之下列2筆土地(下稱系爭土地)，原經核定按一般用地稅率課徵地價稅。

1.臺北市○○區○○段5小段141地號土地(宗地面積為3,258平方公尺，權利範圍為22560/162900，持分面積為451.2平方公尺)。

2.臺北市○○區○○段5小段163-1地號(宗地面積為3平方公尺，權利範圍為58/471，持分面積為0.37平方公尺)。

(二)其後上訴人於民國106年8月18日及同年10月19日，兩次以「系爭土地部分面積地下埋設排水溝，無償供政府機關使用」為由，向被上訴人所屬士林分處(下稱士林分處)申請減免地價稅。

(三)被上訴人審查結果認：系爭土地非無償供給政府機關使用，與土地稅減免規則第8條第1項第10款規定不符。因此於107年1月18日作成北市稽士林乙字第10776083200號函（下稱被上訴人107年函）通知上訴人，系爭土地仍應按一般用地稅率課徵地價稅。

(四)上訴人不服被上訴人107年函，提起訴願，被上訴人重新審查後，仍認「系爭土地非無償供給政府機關使用」，惟另認「被上訴人107年函援引財政部100年5月18日臺財稅字第10000199510號函釋，適用法令有誤」。乃於107年3月13日作成北市稽士林乙字第10757001900號函（下稱原處分），通知上訴人為下述規制決定（並副知臺北市政府法務局）。

1.系爭土地仍應按一般用地稅率課徵地價稅。

2.依職權撤銷被上訴人107年函。

(五)臺北市政府爰以被上訴人107年函已不存在為由，於107年4月19日作成府訴一字第1072090010號訴願決定，為訴願不受理之諭知。

(六)上訴人則對原處分提起訴願，經臺北市政府作成「訴願駁回」之訴願決定。上訴人向原審法院提起訴訟，經原審法院作成107年度訴字第999號判決（下稱原判決），駁回上訴人所提課予義務之訴，上訴人因此提起本件上訴。

二、上訴人起訴之主張與被上訴人在原審之答辯，連同被上訴人方原審所屬二輔助參加人之陳述內容，均引用原判決所載。

三、原判決駁回上訴人所提訴訟，其理由形成如下：

(一)本件法律爭議事件，所應適用之實證法規定列舉：

1.土地稅法第3條第1項第1款規定：

地價稅或田賦之納稅義務人如下：

一、土地所有權人。

2.土地稅法第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。

3.土地稅法第16條規定：

地價稅基本稅率為10/1,000。土地所有權人之地價總額未超過土地所在地直轄市或縣(市)累進起點地價者，其地價稅按基本稅率徵收；超過累進起點地價者，依左列規定累進課徵：

一、超過累進起點地價未達5倍者，就其超過部分課徵15/1,000。……。

4.土地稅減免規則第5條規定：

同一地號之土地，因其使用之情形或因其地上建物之使用情形，認定僅部分合於本規則減免標準者，得依合於減免標準之使用面積比率計算減免其土地稅。

5.土地稅減免規則第8條第1項第10款規定：

私有土地減免地價稅或田賦之標準如下：……

十、無償供給政府機關、公立學校及軍事機關、部隊、學校使用之土地，在使用期間以內，全免。

(二)系爭(2筆)土地並非屬「於無償供給政府機關使用」，不得依土地稅減免規則第8條第1項第10款免徵地價稅：

1.上訴人雖主張「系爭(2筆)土地有相連之排水道設施，該排水道設施既存已久，上段銜接財政部國有財產署（下稱國產署）263地號土地上之山溝排水設施，下段則排入至善路2段由臺北市政府工務局水利工程處維護之下水道系統」等情，而謂「系爭土地係無償供給政府機關使用，符合土地稅減免規則第8條第1項第10款規定，應免徵地價稅」云云。

2.惟查：

(1)首先可得確定之事實為：上訴人所有之臺北市○○區○○段5小段166-2地號土地，雖與系爭(2筆)土地鄰接，但其下無排水溝經過，因此與本案法律爭議無涉，亦不在本案之審理範圍內。

(2)又於原審法院訴訟繫屬中，經原審法院函詢有關山溝流經處所等事宜，輔助參加人臺北市政府工務局水利工程處（下稱水工處）於108年5月7日函復指明：

- ①在系爭(2筆)土地與同小段168地號土地上方之建物未興建以前，原始之山溝即已通過上揭建地。
 - ②函中所稱「至善段5小段168地號土地」實際係上訴人之負責人所有，並非本件上訴人所有。
 - ③因此前開至善段5小段168地號土地之地價稅課徵，亦不在本件審理範圍。
- (3)原審法院在訴訟繫屬期間內，曾為查明下水道系統所經過之系爭土地面積為若干，乃於109年5月12日會同上訴人、被上訴人、輔助參加人水工處及輔助參加人臺北市政府工務局衛生下水道工程處等機關公務員，前往系爭(2筆)土地之現場進行勘驗及丈量(成果圖於同年6月22日作成)，勘驗結果確定以下事實。
- (4)系爭(2筆)土地中之163-1地號土地：
- ①現場勘驗顯示系爭163-1地號土地之下方「並未」供排水溝設施之使用，有土地複丈成果圖可參(見原審卷第383頁)，亦即系爭163-1地號土地下方查「無」供政府機關埋設排水溝之事實。
 - ②原審法院已先於109年7月6日將上述109年6月22日土地複丈成果圖送兩造當事人，兩造當事人於原審法院109年8月12日準備程序中，均當庭陳明對於現場勘驗所生結果無意見，亦表明無其他待查之主張或證據。
 - ③因此可判定系爭(2筆)土地中之163-1地號土地下方實際並無供作排水溝設施之使用，上訴人主張該宗土地下方埋設排水溝，無償供政府機關使用云云，容有誤會。
 - ④此外被上訴人就上訴人所有系爭2筆土地之使用現狀，亦曾分向水工處、臺北市政府工務局大地工程處(下稱大地工程處)、財政部國有財產署北區分署(下稱國產署北區分署)、臺北市七星農田水利會等各有關機關函詢。各機關均函復並無使用系爭2筆土地等情。

⑤由此可知，系爭土地中之163-1地號土地，其土地下方「無」供政府機關埋設排水溝之事實。該宗土地亦「無」其他經政府機關核認有無償使用之事實。則被上訴人以其未符合土地稅減免規則第8條第1項第10款減免地價稅之要件，認該163-1地號土地仍應按一般用地稅率課徵地價稅，自無不合。

(5)系爭(2筆)土地中之141地號土地：

①經查，上訴人於79年間於其所有之系爭141地號土地及其他相鄰土地上，起造地上4層4棟8戶之集合住宅。

②惟早在上訴人尚未起造前開住宅以前，系爭141地號土地上已有既存之原始山溝流經該地。

③因該一原始自然山溝貫穿上訴人所有之建築基地，對上訴人開發土地興建住宅造成妨礙，影響建築。上訴人乃購入排水溝土地，並自費將原始山溝改道成現有地下排水溝。嗣於80年間，上訴人起造前開集合住宅（隨園別墅）竣工後，即由臺北市政府工務局對上訴人發給80年使字099號使用執照在案。

④依前述客觀事實足知：

A、在上訴人尚未開發141地號及鄰近土地以起造別墅以前，系爭141地號土地等山坡地已有既存之原始自然山溝流經(山溝中段)，其上方係銜接國產署所有之263地號土地(山溝上段)，其下方則連接其他土地(山溝下段)，最終將水流排入至善路2段之排水設施。原始山溝從上而下自然延續順流未間斷，對於上中下段之山坡地而言，具有排水防洪等水土保持之公共利益甚明。

B、嗣於79年間，上訴人因該天然山溝不利於土地之開發建屋，乃將該天然山溝之中段予以廢止截斷，致使山溝上段之水流喪失原有之排水機會。為避免上段山溝失去排水機會水流漫溢，對中段別墅興建及

下段住居民眾等造成災害，上訴人即自費另闢系爭排水溝，使山溝上段順流排水之機會得以回復。

C、換言之，上訴人埋設系爭水土保持之排水溝渠，實際係既存天然山溝中段之替代及變形，並非政府機關額外使用上訴人之土地，系爭141地號土地並非專供政府機關使用，尚無土地稅減免規則第8條第1項第10款免徵地價稅之適用。

D、且既存天然山溝並無公用地役關係，所有權人對土地縱無法自由使用收益，亦非因公益特別犧牲而須補償，系爭土地為天然山溝中段之替代及變形，與既成道路不能為相同類比。

⑤又系爭排水溝雖有銜接污水下水道，然上訴人自費設置該排水溝作為天然山溝中段之替代，以回復山溝上段原本既有之排水機會等情，已如上述。縱使該替代渠道事後銜接污水下水道，亦僅係附帶增加該替代渠道之排水功能，以供特定別墅社區排放污水使用，非謂附帶銜接污水下水道即成為政府機關使用之土地。

⑥又縱使系爭排水溝地表經設置人孔蓋，亦僅係公務機關基於住居安全等考量，設置人孔蓋封閉孔洞避免不測事件，亦難僅以該人孔蓋之設置即謂政府機關使用上訴人之土地埋設系爭排水溝。

⑦則上訴人主張因污水下水道之銜接或因人孔蓋之設置即係政府機關使用上訴人之土地云云，均難採信。

(三)上訴人復主張系爭土地中之141地號土地，其地下之排水溝係供公共使用，即應有減免地價稅之適用云云，惟查：

1.依建築法第11條第1項規定(即「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。」)足見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。

- 2.而依建築技術規則建築設計施工編第1條規定，建蔽率係指建築面積占建築基地面積之比率；換言之，建築基地即係供該建築物使用，包含建築物本身所占地面及法定空地，則於建築基地扣除建築物本身使用之面積後即為該建築物之法定空地至明。
- 3.上訴人於79年間之建照申請圖說(79建字第0033號)，已將系爭141地號土地計入基地建築面積，起造興建別墅完成並取得80年使字099號使用執照。再按該80年使字099號使用執照存根所載，其計算建築基地面積(3,258平方公尺)時，已將上訴人之141地號土地等建地納入計算，並計入建蔽率之分母，是其建蔽率為22.2936%，法定空地面積即為2,531.67平方公尺〈建築基地3,258平方公尺×(1-22.2936%)〉。
- 4.換言之，系爭141地號土地未經建築物本身占用部分，實際係法定空地，縱使部分法定空地之地下經上訴人埋設排水溝，仍無礙其為法定空地之性質。
- 5.按土地稅減免規則第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。」亦即，特定土地若依法屬「法定空地」者，其土地使用管制之規範機能，乃是建立對特定建物提供一定面積之空間，以符合建築法令規定之法定建蔽率要求，並透過此等法定建蔽率使不同建物間有合理之地理間隔，確保特定建物之使用機能，一併維持優良之生活品質。是以法定空地之使用限制，本質上乃是為了確保與其連結建物及該建物所附著土地之使用價值與經濟價值，而付出之代價(本院105年度裁字第976號裁定意旨參照)。
- 6.換言之，成為建築用地者(包括作為建築基地之法定空地)，是使用過的土地，即使現狀是無償供公眾通行之道路，也不予免徵地價稅(本院107年度判字第753號判決意旨參照)。更何況「天然山溝中段之替代及變形」，其本無公

用地役關係，所有權人並無特別犧牲，其作為建築基地法定空地時，更不能免徵地價稅。

7.本件既經原審法院查明：上訴人係為提升自己土地之開發建築利益，將既存之中段天然山溝截斷廢止，剝奪上段山溝原有之排水機會。為避免破壞原有完整水道致生災害及違反山坡地水土保持等責任，上訴人自費於法定空地下埋設系爭排水溝，此與私有土地無償供公共道路使用(有公用地役關係，所有權人有特別犧牲)之情形，尚屬有別。是該水流上方之土地縱使並非法定空地，亦無法與既成道路相比擬，而要求免徵地價稅。何況系爭141地號土地已因作為法定空地而無免徵地價稅之適用，則本件係上訴人之一小部分法定空地之地下埋設排水溝，對於土地之使用收益附帶限制尚屬輕微，基於舉重以明輕之法理，更無減免地價稅之餘地。

8.從而，上訴人主張系爭141地號土地下之系爭排水溝係供公共使用，即應有減免地價稅之適用云云，尚難採信。

四、上訴意旨則本諸以下之主張，指摘原判決認事用法尚有違誤，應予廢棄改判，請求本院作成「撤銷訴願決定及原處分」及減免地價稅之勝訴判決。

(一)原判決謂「上訴人自費設置系爭排水溝，非因公益特別犧牲，無需予補償」云云，有理由矛盾之違法情事，因為：

1.上訴人在系爭141地號土地下方自費興建排水溝，係專為使水工處所掌管之山溝上段水流及山溝下段水流能連貫一起使用(此等事實連原判決也加以肯認)，足證實際係無償供公眾排水通行之用。原判決卻謂本案無特別犧牲云云，顯屬理由矛盾。

2.國產署北區分署以「上訴人在國有土地上設置草地(下方有上訴人自費闢建排水溝)」為由，要求上訴人繳納使用補償金新臺幣1,699元，上訴人自得就系爭141地號土地下排水溝之設置，請求減免地價稅。

- (二)原判決以「上訴人為避免系爭土地141地號土地上段山溝失去排水機會水流漫溢，自費設置排水溝，為既存天然山溝中段之替代及變形」以及「該土地為法定空地」為由，認上訴人不得申請減免地價稅。卻未依職權調查「系爭141地號土地是否無償供公眾排水通行使用」與「上訴人是否『實際』確為公益而特別犧牲」等事實，有調查證據未臻完備及判決不備理由之違誤。
- (三)原判決以「前開排水溝為上訴人自費設置」為由，逕行認定「該排水溝所在之土地，非屬政府機關使用之土地」，而未實質調查認定。原判決又以「該筆141地號土地屬法定空地」為由，遽認該土地下方之排水溝無減免地價稅之適用，而不考量「法定空地仍有供公眾通行使用」應免徵地價稅之可能性。是以此等法律論斷有違論理法則，且有判決不備理由之違法。
- (四)前開排水溝是否無償供政府機關使用，應依整段排水系統以觀。原判決卻謂「該排水溝為上訴人自設，對土地之使用收益附帶限制尚屬輕微，無減免地價稅之餘地」云云，有論理法則之違反。

五、本院按：

(一)本案上訴爭點之確定及其相關法理說明：

1. 本案中爭點之系爭土地雖有2筆土地，但原判決已指明真正有爭議者僅系爭2筆土地中之141地號土地，得否減免其地價稅(但減免自何一年度起算，上訴人自起訴階段即未具體指明)。此項上訴人爭點之界定，連上訴人也無爭議，因此本件有待實質審查之上訴爭點，應僅限於「系爭141地號土地，可否請求減免地價稅」。
2. 而請求減免地價稅，需有其減免之法規範依據，依原判決所示，分別為：
 - (1)土地稅減免規則第8條第1項第10款規定(即「私有土地減免地價稅或田賦之標準如下：……十、無償供給政府

機關、公立學校及軍事機關、部隊、學校使用之土地，在使用期間以內，全免。」)

(2)土地稅減免規則第9條規定(即「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。」此一減免法規範上訴人似未援引，但經原判決予以援用)。

3.但本案系爭141地號土地之地價稅減免規範依據，不可能是土地稅減免規則第9條規定，因為：

(1)上訴人主張該土地得減免地價稅理由，實為：「該土地之地下有其自費設置之排水溝，上方連結陽明山上之山溝排水設施；下方銜接水工處設置之雨水下水道系統，將落於陽明山上之雨水，利用地理上之高低落差，搜集至下水道流放，不致累積造成水患。因此屬於『無償供公眾使用』」。

(2)而在財產稅實體法中，法條文字「使用」與「通行」二詞，其涵義顯有廣狹之分。爰說明如下：

①言「通行」者，是指狹義之人車交通往來(因此與「道路用地」連結)，而不包括水、電、瓦斯、電力網路等物資或能源之經過。因為此等物資或能源均有私權歸屬，且權源主體欲將此等物資或能源送至消費者手中所需通路，其通路權之取得及爭議，原則上應尋民事法，依付費原則處理。亦不可能存在「基於公眾之利益，而向營利之能源或物資事業無償提供通路」之情形。

②而「使用」一詞則有較廣泛之涵義，包括人車交通以外之排他服務或非排他服務。其中排他服務是指授予不動產排他式之使用收益權能，例如將土地提供學校做教室，他人不能擅自進入。而非排他服務則是將不動產以公共財之方式供社會大眾使用，例如提供開放式的綠地，供鄰居自由出入。

(3)而土地稅減免規則第9條規定之免稅客體，顯然是供公眾通行之道路用地，與本案情形截然不同，故系爭141地號土地，自無引用該法規範減免地價稅之餘地。

4.至於本案系爭141地號土地是否符合土地稅減免規則第8條第1項第10款規定，而得免除地價稅之課徵。則涉及以下之法理，爰說明如下：

(1)該條文中所稱之「使用」，若依土地稅減免規則之立法體例觀之(非排他性使用之減免事由，一般而言，均會附上「供公共」、「供公眾」或「對外絕對開放」之文字)，立法本義似應指「對公部門提供不動產之排他性使用權能」。

(2)又即使基於社會變遷之考量(公部門承當之社會福利任務不斷增加，特別是就所掌管事務範圍內，相關公共財之提供，有日趨多樣化之傾向)，調整前開法規範有關「使用」之判準，將「提供公部門以非排他性使用不動產」之情形，亦納入前開法規範所定「使用」範圍內。但本案仍不符合「使用」之定義。其理由除引用原判決之理由論述外，本院補充說明如下：

①按土地所有權人就原所屬土地之天然地形地貌及因此形成之水流走向現狀，需予尊重。如其為自身之利益欲改變土地之自然地形地貌，此等改變不得因此礙及週邊相鄰土地之使用現狀。因此不能出於利用自己土地之目的，而使自然流經其土地之水流(或溝渠)任意被改向或堵塞。這是其自己應承當之社會義務。

②而就在陽明山高處設立山溝排水設施之機關或個人，以及在低處設置雨水排水道之水工處而言，其等於上訴人興建集合住宅以前，選定排水設施之位置，純粹是按既有之地形地貌，按照因水流自然形成、經過系爭141地號土地上之天然山溝位置，而作成決定。其過程根本沒有必要徵求上訴人同意，事後上訴人要覆蓋天然山溝，必須另設人工排水溝，與原來上、下游

水口相接，使上流之兩水能繼續順利排放至下水道，亦屬其自身社會義務之履行。水工處或設置上游山溝排水設施之機關，係「被動」由上訴人之人工排水溝與其等排水口或入水口相接，實無任何「使用」行為存在，更難論及使用是無償或有償。

(二)在前開法理基礎下，原判決之認事用法實無任何違誤可言，上訴意旨指摘原判決違法之各項主張，於法均屬無據，其上訴為無理由，應予駁回。爰說明如下：

- 1.依前所述，本案上訴人自費設置排水溝，乃是其身為土地所有權人，因利用自有土地(興建集合住宅)，而致生「維持上流雨水依原來地形地貌自然流向低處」之社會義務，自無因公益而特別犧牲可言，原判決此等判斷並無理由矛盾可言。
- 2.至於國產署北區分署以上訴人自費闢建排水溝及占用其上之草地，而要求其繳納使用補償金一節，與本案法律爭點之判斷無涉，不因有無此事實而改變本案之終局判斷結論。
- 3.上訴意旨空言指摘原判決未依職權調查「系爭141地號土地是否無償供公眾排水通行使用」與「上訴人是否『實際』確為公益而特別犧牲」等待證事實。然而原判決對此已有詳細之說明，並無上訴意旨所指之違法情事存在。
- 4.原判決認定「上訴人自費興建排水溝所在之土地，非屬政府機關使用之土地」，其理由形成實為「該排水溝渠實為既存天然山溝中段之替代及變形，並非政府機關額外使用該土地」。並無上訴意旨所稱「未經實質調查認定」等情存在。
- 5.又本院前已言之，本案並無土地稅減免規則第9條規定之適用，因此尚無討論「該法規範所定之法定空地，是否仍有供公眾通行可能」之必要。上訴意旨以此指摘原判決違法，亦非有據。

6.前開排水溝非屬「無償供政府機關使用」之理由形成，已如前述，與上訴意旨中稱「應依整段排水系統以觀」云云無涉。上訴人此部分上訴主張，亦無從據為認定原判決違法之正當理由。

六、據上論結，本件上訴為無理由。依行政訴訟法第255條第1項、第98條第1項前段，判決如主文。

中 華 民 國 110 年 3 月 11 日

最高行政法院第三庭

審判長法官 鄭 小 康

法官 劉 介 中

法官 林 玫 君

法官 李 玉 卿

法官 帥 嘉 寶

以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

中 華 民 國 110 年 3 月 11 日

書記官 徐 子 嵐