

最 高 行 政 法 院 判 決

112年度上字第470號

上 訴 人 林忠男
訴訟代理人 王東山 律師
被 上 訴 人 新北市政府稅捐稽徵處

代 表 人 黃育民
訴訟代理人 柯郁芯

上列當事人間地價稅事件，上訴人對於中華民國112年5月18日臺北高等行政法院109年度訴字第755號判決，提起上訴，本院判決如下：

主 文

- 一、上訴駁回。
- 二、上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理 由

一、被上訴人代表人由張世玠變更為黃育民，茲據新任代表人具狀聲明承受訴訟，核無不合，合先敘明。

二、事實概要：

(一)上訴人所有坐落新北市○○區（下同）○○段2036、○○段2521、2521-3、2521-5、2521-6、2521-7、2521-8、○○段41、1257-1、1258-1、1259-1、1262、1482、1492及○○段95地號等15筆土地，宗地面積依序為1,170、1,042、85、373、235、4、27、823、15、9、7、15、14、13及12平方公尺（下合稱系爭15筆土地或系爭土地；其中○○段1262、1482、1492地號等3筆土地持分1/3，餘12筆土地持分為全部），原課徵田賦或按公共設施保留地稅率課徵或免徵地價稅在案。被上訴人辦理108年度地價稅稅籍及使用清查，查得○○段2521地號土地部分面積及同段2521-3、2521-5、2521-6、○○段41地號等4筆土地全部面積，係屬新北市政府工務局（下稱工務局）使用執照範圍內建築基地，不符土地稅減免規則第9條規定，應按一般用地稅率課徵地價稅；另

01 ○○段2036、○○段95地號等2筆土地部分面積及○○段252
02 1-7、2521-8、○○段1257-1、1258-1、1259-1、1262、148
03 2、1492地號等8筆土地全部面積，經會同○○區公所及地政
04 機關人員現場勘查，並比對101年航照圖、98年至106年Goog
05 le街景圖結果為建物占用，不符土地稅法第22條、土地稅減
06 免規則第9條規定，應依其使用分區分別改按一般用地稅率
07 或公共設施保留地稅率課徵地價稅，被上訴人依稅捐稽徵法
08 第21條規定核定補徵系爭15筆土地核課期間內103年至107年
09 地價稅之差額，依序為新臺幣（下同）1,951,119元、1,95
10 1,567元、2,806,690元、2,806,690元、2,692,829元，並續
11 行開徵108年地價稅7,743,524元。

12 (二)上訴人不服，申請復查。其間，被上訴人所屬三重分處依被
13 上訴人所囑查明○○段1492地號土地遭建物占用面積應更正
14 為10.32平方公尺，依上訴人持分1/3計算後更正後應按一般
15 稅率課徵地價稅面積應為3.44平方公尺，並據以計算103年
16 至107年應補徵地價稅依序為1,950,397元、1,950,845元、
17 2,805,681元、2,805,681元、2,691,876元，及續行開徵108
18 年地價稅為7,742,571元【即臺北高等行政法院（下稱原
19 審）109年度訴字第755號判決（下稱原判決）附表第1次意
20 見變更後稅額】，乃以108年12月5日新北稅重一字第000000
21 0000號函復被上訴人；被上訴人依上開函復，並審酌○○段
22 1262地號土地前於104年間經其他共有人申請免徵地價稅，
23 經被上訴人以104年7月28日新北稅重一字第0000000000號
24 函，認該地為公共使用之道路用地，准自104年起免徵地價
25 稅，被上訴人所屬三重分處派員於108年8月19日會勘，該地
26 現況為「公共使用道路」之事實並未改變，原核定自104年
27 起改按公共設施保留地稅率課徵地價稅，並補徵差額即有未
28 洽，乃將原核定補徵○○段1262地號土地104年至108年改按
29 公共設施保留地稅率課徵之地價稅依序為449元、629元、62
30 9元、595元、595元部分予以撤銷，爰以108年12月31日新北
31 稅法字第0000000000號復查決定（下稱復查決定）變更補徵

01 103年至107年地價稅及108年地價稅依序為1,950,397元、1,
02 950,396元、2,805,052元、2,805,052元、2,691,281元及7,
03 741,976元（即原判決附表第2次意見變更後稅額）。上訴人
04 仍不服，提起訴願遭決定駁回後，提起行政訴訟，並聲明：
05 訴願決定、原處分（即復查決定）不利部分均撤銷。

06 (三)嗣被上訴人於原審訴訟中再次勘查系爭15筆土地現況，重行
07 審定系爭15筆土地使用情形後，維持前揭○○段1262地號土
08 地免徵地價稅；更正持分○○段1492地號及○○段95地號遭
09 建物占用面積較原核定增加0.08平方公尺及0.07平方公尺，
10 基於不利益變更禁止原則，仍維持該2筆土地103年至108年
11 補徵地價稅處分；○○段2036地號改按一般用地稅率課徵面
12 積應更正為28.36平方公尺，爰將對上訴人補徵之103年至10
13 7年地價稅及續行開徵之108年地價稅，依序變更為1,934,46
14 7元、1,934,464元、2,781,499元、2,781,499元、2,668,57
15 6元及7,719,271元（即原判決附表111年2月變更後稅額），
16 被上訴人並以112年3月22日新北稅重一字第0000000000號函
17 通知上訴人。案經原判決駁回後，上訴人遂提起本件上訴，
18 並聲明：原判決廢棄；前開廢棄部分，訴願決定及原處分不
19 利部分均撤銷，或發回原審另為適法審理。

20 三、上訴人起訴主張、被上訴人在原審之答辯，均引用原判決之
21 記載。

22 四、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：

23 (一)被上訴人以系爭15筆土地中，○○段2521地號土地中之898
24 平方公尺，及○○段2521-3、2521-5、2521-6地號、○○段
25 41地號等4筆土地全部面積，係工務局核發使用執照申請範
26 圍內建築基地，與土地稅減免規則第9條規定不符，應改按
27 一般用地稅率課徵地價稅；○○段2036地號土地中之28.36
28 平方公尺、○○段95地號土地中之6平方公尺，及○○段252
29 1-7、2521-8地號、○○段1257-1、1258-1、1259-1、126
30 2、1482、1492地號8筆土地之全部面積，雖非法定空地但被
31 建物占用，應依其使用分區分別改按一般用地稅率或公共設

01 施保留地稅率課徵地價稅；○○段1262地號土地於104年間
02 經其他共有人申請免徵地價稅，自104年起免徵地價稅。被
03 上訴人補徵各筆土地103年至108年地價稅適法有據，說明如
04 下：

- 05 1. ○○段2521地號土地中之898平方公尺部分：(1)○○段2521
06 地號土地原免徵地價稅。依工務局108年4月22日新北工建字
07 第0000000000號函（下稱108年4月22日函）可知，○○段25
08 21地號有部分土地為建築使用（66重使字第2756號、第2753
09 號使用執照）；依新北市三重地政事務所（下稱三重地政事
10 務所）108年8月20日新北重地測字第0000000000號函（下稱
11 108年8月20日函）可知，估算結果○○段2521地號土地屬法
12 定空地面積約為318平方公尺、屬類似通路面積約為580平方
13 公尺。(2)類似通路視為法定空地（建築技術規則建築設計施
14 工編第1條第37款參照），法定空地之存在是對連結建築物
15 所表徵私人利益之犧牲，在日常經驗法則上亦有對價之支
16 付，非屬土地稅減免規則第9條前段規定所定之免稅範圍，
17 是以○○段2521地號土地部分面積898平方公尺應自最早核
18 發使用執照所載開工日期之次年期起改按一般用地稅率課徵
19 地價稅，故被上訴人課徵103年至108年地價稅，即無違誤。
- 20 2. ○○段2521-5地號土地：○○段2521-5地號土地面積373平
21 方公尺，原免徵地價稅。依工務局108年4月22日函可知，○
22 ○段2521-5地號土地屬66重使字第2756號及第2753號使用執
23 照申請範圍之建築基地——類似通路，而類似通路視為法定
24 空地，法定空地之存在是對連結建築物所表徵私人利益之犧
25 牲，在日常經驗法則上亦有對價之支付，非屬土地稅減免規
26 則第9條前段規定所定之免稅範圍，是以，○○段2521-5地
27 號土地應自最早核發使用執照所載開工日期之次年期起改按
28 一般用地稅率課徵地價稅，故被上訴人課徵103年至108年地
29 價稅，自無違誤。
- 30 3. ○○段2521-3及2521-6地號土地：○○段2521-3地號土地面
31 積85平方公尺，同段2521-6地號土地面積235平方公尺。依

01 工務局108年7月10日新北工建字第0000000000號函（下稱10
02 8年7月10日函）可知，上開2筆土地均為66重使字第2250號
03 使用執照之建築基地，不符合土地稅減免規則免課徵地價稅
04 之土地，則被上訴人對之課徵103年至108年地價稅，並無違
05 誤。

06 4. ○○段41地號土地：○○段41地號土地面積823平方公尺，
07 原免徵地價稅。依工務局108年4月22日函可知，○○段41地
08 號土地屬72重使字第1263號使用執照申請範圍之建築基地—
09 —私設巷路，不符合土地稅減免規則免課徵地價稅之土地，
10 被上訴人對之課徵103年至108年地價稅，並無違誤。

11 5. ○○段2036地號土地：○○段2036地號土地面積1,170平方
12 公尺，地目「道」，原免徵地價稅。108年8月15日被上訴人
13 同區公所及地政機關人員現場履勘發現，部分面積（48.64
14 平方公尺）早於103年以前即遭固定鐵柵欄圍用，並未無償
15 供公眾通行之道路使用，且比對Google100年12月街景圖結
16 果相同，是以，該土地遭鐵柵欄圍用部分不具土地稅減免規
17 則免徵地價稅要件，被上訴人補徵103年至108年圍用部分地
18 價稅，即無不合。嗣被上訴人於111年2月16日現場履勘及測
19 量，並依地籍圖測量，更正鐵絲圍用部分應為28.36平方公
20 尺，並於111年2月更正103年至108年非供公眾通行之被圍
21 （占）用面積為28.36平方公尺，各年變更差額依序為15,93
22 0元、15,932元、23,553元、23,553元、22,705元、22,705
23 元，核無不合。

24 6. ○○段95地號土地：○○段95地號土地12平方公尺，為人行
25 步道使用，原未課徵地價稅。108年8月19日現場履勘發現，
26 ○○段95地號土地有1/2（即6平方公尺）被○○市○○區○
27 ○街00號房屋增建占用，該部分不符合免徵地價稅規定，被
28 上訴人就該部分至遲應自99年起改按公共設施保留地稅率6%
29 課徵地價稅。111年2月14日被上訴人再次現場勘查發現，○
30 ○段95地號土地被上開房屋增建占用面積應為6.07平方公

01 尺，較原核定增加0.07平方公尺，基於不利益變更禁止原
02 則，仍維持原103年至108年補徵地價稅額處分，並無不合。

03 7. ○○段1492地號土地：○○段1492地號土地面積13平方公
04 尺，上訴人持分1/3，原課徵地價稅面積為4.33平方公尺。1
05 08年12月3日被上訴人會同地政人員現場勘查發現，○○段1
06 492地號土地2.68平方公尺為排水溝，其餘被○○市○○區
07 ○○街469之1、471之1及473號房屋占用，經比對Google 98
08 年8月、101年12月、104年10月街景圖及地形圖套繪地籍圖
09 結果，○○段1492地號土地部分面積為建物占用（○○市○
10 ○區○○街469號及中間公梯）、部分面積依98年8月街景圖
11 所示即有○○市○○區○○街471號及473號面前騎樓占用
12 （非建築基地騎樓地），且騎樓右側（靠公梯側）有鐵捲門
13 隔離及面前臨路側（即○○段1492地號土地）設有障礙物，
14 被建物占用而未實際供公眾通行之道路使用，與土地稅減免
15 規則免徵地價稅規定不符，至遲應自99年起改按一般用地稅
16 率課徵地價稅。被上訴人依上訴人持分1/3計算，占用面積
17 為3.44平方公尺【 $(13-2.68) \times 1/3 = 3.44$ 平方公尺】核定該部
18 分土地課徵地價稅，103年至108年各年地價稅各減少722
19 元、722元、1,009元、1,009元、953元、953元，變更後如
20 各年地價稅額附表「第1次意見變更後稅額」，核屬有據。
21 被上訴人復於111年2月14日現場勘查及測量，更正○○段14
22 92地號土地被占用面積為3.52平方公尺，較原核定增加0.08
23 平方公尺，基於不利益變更禁止原則，仍維持原103年至108
24 年補徵地價稅額處分，尚無不合。

25 8. ○○段2521-7地號及同段2521-8地號土地：○○段2521-7地
26 號土地面積4平方公尺，同段2521-8地號土地面積27平方公
27 尺，上開土地使用分區皆為「道路用地」，公共設施保留
28 地，原免徵地價稅。108年8月15日及111年2月16日現場勘
29 查，比對100、108年Google街景圖發現，○○段2521-7地號
30 及同段2521-8地號土地分別被○○市○○區○○街000巷00
31 弄00號及18號房屋增建占用，顯非供作公眾通行之道路使

01 用，與土地稅減免規則第9條規定不符，被上訴人依土地稅
02 法第19條前段及土地稅減免規則第24條第1項後段規定補徵
03 地價稅，即無不合。

04 9. ○○段1257-1、1258-1、1259-1地號等3筆土地：上開3筆土
05 地於106年12月7日依序分割自○○段1257、1258、1259地號
06 土地，面積依序為15、9及7平方公尺，使用分區為「道路用
07 地」，為公共設施保留地，原免徵地價稅。又○○市○○區
08 ○○○街00巷10、12號房屋之建物測量成果圖分別記載「占
09 用鄰地1258、1259地號之建物尚未登記」、「占用鄰地125
10 8、1257地號之建物尚未登記」；108年8月19日及111年2月1
11 4日，被上訴人會同地政機關現場勘查，○○段1257-1、125
12 8-1、1259-1地號等3筆土地全部被上開2建物之增建占用，
13 未供道路使用，是以，被上訴人補徵103年至108年地價稅，
14 即無不合。

15 10. ○○段1482地號土地：○○段1482地號土地面積14平方公
16 尺，上訴人持分1/3，使用分區為「道路用地」，為公共設
17 施保留地，原免徵地價稅。108年8月19日及111年2月14日，
18 被上訴人會同地政機關現場勘查，比對○○市○○區○○街
19 0號房屋建物測量成果圖、房屋平面圖及地籍圖，發現該房
20 屋增建鐵皮屋占用1482及1483地號土地增建30.6平方公尺，
21 增建部分自79年7月起課房屋稅；比對98年、100年、101
22 年、104年、105年、106年Google街景圖，○○段1482地號
23 土地全部面積被鐵皮建物占用（上訴人持分1/3即4.67平方
24 公尺），雖108年勘查時為碎石空地，惟依土地稅法第40、4
25 1條規定，有關適用特別稅率，應由人民依規定提出申請，
26 俟稅捐稽徵機關審核是否適用特別稅率，上訴人並無提出申
27 請，故被上訴人依稅捐稽徵法第21條規定，就○○段1482地
28 號土地，103年至108年改按公共設施保留地稅率，課徵地價
29 稅，並無違誤。被上訴人另於111年2月14日勘查現場，該土
30 地為碎石空地，其上未鋪設柏油，並停放車輛，依其現場狀
31 態，顯非供公眾通行之用，併予敘明。

01 11.○○段1262地號土地：被上訴人前依該土地共有人申請，以
02 104年7月28日新北稅重一字第0000000000號函，認該土地為
03 公共使用之道路用地，准自104年起免徵地價稅。被上訴人
04 所屬三重分處於108年8月19日會勘，該地現況為「公共使用
05 道路」之事實並未改變，原核定自104年起改按公共設施保
06 留地稅率課徵地價稅即有未洽，被上訴人將原核定補徵○○
07 段1262地號土地104年至108年改按公共設施保留地稅率課徵
08 之地價稅依序為449元、629元、629元、595元、595元部
09 分，予以撤銷，核無不合。

10 12.綜上，上訴人應補徵之103年至108年地價稅依序為1,934,46
11 7元、1,934,464元、2,781,499元、2,781,499元、2,668,57
12 6元及7,719,271元，業經被上訴人以112年3月22日新北稅重
13 一字第0000000000號函通知上訴人。

14 (二)法無明文規定被上訴人勘查必須偕同納稅義務人到場，且被
15 上訴人於108年8月15日及108年8月19日偕同區公所及地政機
16 關人員實施現場勘查時，關於○○段2036地號、○○段2521
17 -7、2521-8地號、○○段1257-1、1258-1、1259-1、1482、
18 1492地號及○○段95地號等9筆土地範圍，均經地政機關人
19 員指界並確認坐落位置，其現況為建物占用或圍用或空地，
20 有勘查紀錄可憑，佐以Google 98年8月、100年12月、101年
21 12月、104年10月、105年8月、106年6月街景圖、地政機關
22 之地形圖套繪地籍圖可知，上開9筆土地早於本件核課期間
23 以前（即103年以前）已有未供公眾通行及農業使用之事
24 實，不符土地稅減免規則第9條或土地稅法第22條所定要
25 件，被上訴人依法從其使用分區分別改按一般用地稅率或公
26 共設施保留地稅率課徵地價稅，實屬有據，並無上訴人主張
27 違反行政程序法第9條規定。

28 (三)為確認土地現今相關於當初申請建造執照之屬性（供作建築
29 物、空地、騎樓、私設道路或類似通路）及管制是否存在
30 （如是否屬法定空地等），建管機關須以該土地現今之地籍
31 圖「套繪」該建造執照原始核定之基地配置圖，始得以認定

01 該土地之相關屬性。又面積計算方法非僅上訴人所稱辦理現
02 場測量複丈一種，將基地配置圖套繪於地籍圖後以電子求積
03 儀計算也是方法之一，且法無明文規定核課地價稅必須辦理
04 現場測量複丈，甚至規定測量容許誤差。被上訴人向工務局
05 函查系爭土地是否屬建築法第11條規定，應留設之空地（土
06 地屬性），經工務局以108年7月31日新北工建字第00000000
07 00號函、108年7月10日函及108年4月22日函復；被上訴人向
08 工務局施工科調閱影印相關圖說、系爭土地相關土地使用權
09 同意書、建造執照、使用執照、地籍套繪圖、面積計算表；
10 被上訴人將取自工務局之相關資料，函請三重地政事務所估
11 算○○段2521地號土地法定空地及類似通路面積，經三重地
12 政事務所以108年8月20日函復以：「二、本案係依檢附之66
13 重使字第2756及2753號使用執照圖說辦理，估算結果○○段
14 2521地號土地屬法定空地面積約為318平方公尺、屬類似通
15 路面積約為580平方公尺。」該面積之計算，依三重地政事
16 務所函復原審所詢可知，係以基地配置圖套繪於地籍圖後以
17 電子求積儀計算得之。是以，被上訴人據以判斷系爭15筆土
18 地是否屬相關建築執照申請範圍之建築基地及其面積，核定
19 地價稅，自屬有據。上訴人為系爭土地之所有權人，自得測
20 量系爭土地被核課地價稅之面積是否錯誤及誤差是否逾法定
21 容許範圍，惟上訴人不此之圖，空言主張被上訴人核課面積
22 有誤，其主張難以採信。

23 (四)綜上，被上訴人就系爭15筆土地補徵核課期間內103年至107
24 年及開徵108年如原判決附表「111年2月變更後稅額」欄所
25 示地價稅之處分，並無違誤，復查決定及訴願決定遞予維
26 持，亦無不合，爰判決駁回上訴人在原審之訴。

27 五、本院經核原判決駁回上訴人之訴，並無違誤。茲就上訴意旨
28 補充論斷於下：

29 (一)土地稅法第14條規定：「已規定地價之土地，除依第22條規
30 定課徵田賦者外，應課徵地價稅。」為了發展經濟、促進土
31 地利用、增進社會福利等目的，土地稅法及平均地權條例授

01 權行政院訂定關於減免地價稅之標準及程序（土地稅法第6
02 條、平均地權條例第25條規定參照），行政院依此授權訂定
03 土地稅減免規則（土地稅減免規則第1條規定參照）。99年5
04 月7日修正發布之土地稅減免規則第9條規定：「無償供公眾
05 通行之道路土地，經查明屬實者，在使用期間內，地價稅或
06 田賦全免。但其屬建造房屋應保留之法定空地部分，不予免
07 徵。」該條前段規定是因為私有土地之所有人既無償提供該
08 土地供公眾通行，具有促進地盡其利，適當分配土地利益之
09 功能，符合前述減免地價稅之目的，故特予以規定減免地價
10 稅以減輕其負擔，並鼓勵人民提供私有土地以供公眾利用。
11 該條但書，則規定無償供公眾通行之道路土地如屬建造房屋
12 應保留之法定空地部分，即不予免徵地價稅，其目的係為顧
13 及租稅公平負擔，避免免徵之條件過度寬鬆。

14 (二)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
15 之外，尚須保留法定空地，係基於法定空地具維護建築物通
16 風採光，預防建築物過度密集，並有助於景觀視野及消防效
17 果。是法定空地屬建築基地之一部分，提供該建築物日照、
18 採光、通風、景觀、防火、安全等特定之功能，與人民私有
19 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，
20 性質與功能均有所不同。次按法定空地屬建築基地之一部
21 分，依法應併同主建築物一併移轉，建築物所有人就法定空
22 地之留設，除享有較優良之居住品質及環境空間外，未來如
23 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
24 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
25 用而受影響。是對土地所有人而言，建築基地所保留之法定
26 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
27 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
28 道路土地，在建築法上之性質與功能不同。法定空地供公眾
29 通行，縱為無償，因其已計入依建築法應留設之法定空地，
30 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
31 有建築上之利益；而提供私有非法定空地無償供公眾通行，

01 該土地所有人並未獲取任何利益，二者本質尚有所不同。土
02 地稅減免規則第9條規定，因此區隔，於地價稅核課上有所
03 區別，對提供法定空地無償供公眾通行者，仍然課徵地價
04 稅，其分類與公平課稅目的之達成間，具有合理關聯，尚無
05 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
06 條及平均地權條例第25條之授權範圍（憲法法庭112年憲判
07 字第19號判決意旨參照）。

08 (三)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
09 第2項規定：「……通路部分（按指類似通路或私設通路）
10 之基地，不得計入建築基地面積……」於71年6月15日修正
11 時，刪除該不得計入面積規定，並增訂第2條之1規定：「私
12 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
13 地面積。」明定私設通路未超過35公尺部分，計入法定空地
14 面積，其修正理由記載：「私設通路原為建築基地之一部
15 分，其功能不僅為進入交通之便，且可兼為數棟建築物間之
16 中庭及兒童遊戲場，其所占面積宜計入法定空地面積……」
17 可明，私設通路是否納入法定空地面積計算，係涉建築技術
18 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
19 基地面積之比率）之計算規定，並非以此作為認定建築基地
20 範圍之憑據。申言之，納入建蔽率計算之土地面積，固當然
21 為建築基地之一部分，惟未納入建蔽率面積計算，而在建築
22 主管機關核准之建築基地範圍內者，仍為建築基地之一部
23 分，依建築法第11條第1項規定，該經核准之建築基地扣除
24 建築物本身使用之面積後，即為該建築之法定空地。因此建
25 築法中央主管機關內政部106年3月28日內授營建管字第1060
26 804569號函釋：「主旨：有關『私設通路』是否為建築基地
27 之法定空地1案。說明：……四、（一）……建築基地以私
28 設通路連接建築線申請建築者，該通路為建築基地外之『私
29 設通路』，非屬建築基地之一部分，自非屬建築法第11條所
30 稱之『法定空地』。（二）建築基地內『私設通路』部分，
31 ……實施容積管制前之建築執照，按同編第1條第38款規

01 定，『私設通路』為基地內建築物之主要出入口或共同出入口
02 口（共同樓梯出入口）至建築線間之通路。……實施容積管
03 制前基地內之『私設通路』，如依當時法令規定檢討，雖未
04 計入建築基地面積計算建蔽率，亦未計入法定空地面積，惟
05 該『私設通路』已計入建築基地範圍，自為建築基地之一部
06 分，並屬建築法第11條所稱之『法定空地』」上開函釋之說
07 明係由建築管制之觀點，以認定建築法第11條「法定空地」
08 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
09 入口（共用樓梯出入口）至建築線間之通路（建築技術規則
10 建築設計施工編第1條第38款規定參照），其設置之目的及
11 功能，係為使基地內之建築物均有連接至建築線之通路，以
12 滿足建築法相關規定之要求（建築法第42條、建築技術規則
13 建築設計施工編第2條規定參照），為建築執照核准要件之
14 一，性質上係建築執照中之法定空地。前開函釋經核符合建
15 築法立法意旨，且未逾越母法之限度，自得援用。上訴意旨
16 主張法定空地者僅有類似通路，而不及於私設通路，私設通
17 路未納入建築基地面積計算建蔽率，非屬建築法第11條所稱
18 之法定空地云云，自無可採。

19 (四)經查，系爭15筆土地中，○○段2521地號土地部分面積898
20 平方公尺及○○段2521-3、2521-5、2521-6地號、○○段4
21 1地號等4筆土地全部面積，共計5筆土地屬工務局核發使用
22 執照申請範圍內之建築基地等情，為原審依法認定之事實，
23 核與卷內證據相符，依照前揭說明，系爭土地其中就○○段
24 2521地號土地部分面積898平方公尺及○○段2521-3、2521-
25 5、2521-6地號、○○段41地號等4筆土地全部面積，即屬於
26 「建築基地」之一部，無論其屬類似通路或私設巷路，均涉
27 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
28 路使用，縱於設置後，事實上有供多數人通行情事，亦因其
29 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
30 取得基礎，俾利興建建築物之持續使用，且因其係附隨建造
31 執照而產生，得因建造執照之廢止而變動之情狀，自應認

01 「私設通路」不具「特別犧牲」性質，合於土地稅減免規則
02 第9條但書所稱「建造房屋應保留之法定空地」範圍，而非
03 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
04 免徵地價稅規定之適用。原審維持原處分就前揭土地不予免
05 徵地價稅，仍按一般用地稅率課徵地價稅，於法並無不合。
06 另○○段2036地號土地部分面積28.36平方公尺、○○段95
07 地號土地部分面積6平方公尺，及○○段2521-7、2521-8地
08 號、○○段1257-1、1258-1、1259-1、1482、1492地號等土
09 地全部面積，共計9筆土地，雖非法定空地，惟被建物占用
10 等情，為原審依法認定之事實，核與卷內證據相符，依照前
11 揭說明，此部分土地顯非供公眾通行之道路使用，應依其使
12 用分區分別改按一般用地稅率或公共設施保留地稅率課徵地
13 價稅。此外就○○段1262地號土地於104年間經其他共有人
14 申請免徵地價稅，因該地號土地為供公共使用之道路用地，
15 經被上訴人核准自104年起免徵地價稅。原審維持被上訴人
16 就系爭15筆土地補徵核課期間內103年至107年及開徵108年
17 如原判決附表「111年2月變更後稅額」欄所示地價稅之處
18 分，於法並無不合。上訴意旨主張私設通路未納入建築基地
19 面積計算建蔽率，非屬建築法第11條所稱之法定空地，在法
20 無明文下，不應逕為課稅，只要系爭土地係無償供不特定多
21 數人使用，且非法定空地時，即便為建築執照核准要件之
22 一，仍有土地稅減免規則第9條之適用，而應減免地價稅，
23 原判決有不適用法規之違法云云。核係上訴人以其主觀一己
24 之法律見解，就業經原判決論述不採之事由再予爭執，自無
25 可採。又系爭土地之使用，既然不符合特別犧牲要件，自應
26 課徵地價稅，被上訴人補徵103年至107年地價稅，自於法有
27 據，且與系爭土地申請建造執照與使用執照時之法令並無違
28 背，上訴意旨主張原判決有違法律不溯及既往原則云云，自
29 無可採。

30 (五)至本院98年度裁字第1161號裁定意旨，略以：「查由於法定
31 空地係由建蔽率而來，而建蔽率成立之目的，乃為都市保留

01 相當之戶外空間，防止建築用地做過份稠密使用，故建造房
02 屋依建築法令規定，均應留設一定比例之空地，以維護優良
03 生活品質，是以當建築面積低於法定建蔽率面積之部分，空
04 地仍屬建築物其所應留設之法定空地，故原審按建築法第11
05 條第1項規定：『本法所稱建築基地，為供建築物本身所占
06 之地面及其所應留設之法定空地。』認為『建築基地扣除建
07 築物本身使用之面積（含騎樓地）後即為該建築之法定空
08 地』之見解，揆諸前揭規定及說明，核無違誤。」乃闡述法
09 定空地之意義，並未將建蔽率因素納為判斷法定空地之要
10 件。上訴人執系爭土地未經納入建築基地面積計算建蔽率，
11 及援引建築技術規則建築設計施工編第1條第37款關於「類
12 似通路視為法定空地」之規定以為比較，主張系爭土地未納
13 入計算建蔽率，及其既為私設通路即不具法定空地之性質，
14 原判決有適用法規不當之違背法令云云，實為其對法規之誤
15 解，自難採取。

16 (六)土地稅減免規則第9條與同規則第10條及財政部91年4月4日
17 台財稅字第0910452296號函釋（下稱91年4月4日函）：「土
18 地稅減免規則第10條第1項所稱『騎樓走廊地』，係屬建築
19 基地之一部分，其認定應以基地上有建築改良物為前提。未
20 經建築之一般空地，無上開條項減免地價稅規定之適用。」
21 規範目的不同，無從相互比較援引。事實上同規則第10條之
22 獎勵重點是「土地上之騎樓走廊設置，相對於一般道路之常
23 態通行，對公眾通行而言，會帶來更大之便利性」，但本案
24 之私設通路用地，並不符合騎樓走廊地減免地價稅之規定。
25 另財政部109年1月21日台財稅字第10804669140號令（下稱1
26 09年1月21日令）：「建築基地之法定空地，於核發使用執
27 照後，嗣經地方政府依都市計畫法規定，指定為公共設施保
28 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
29 之建造房屋應保留之法定空地，實際無償供公眾通行使用
30 者，土地所有權人得申請依同條本文規定，免徵地價稅。」
31 等免徵地價稅要件，與系爭土地之○○段2521、2521-3、25

01 21-5、2521-6地號及○○段41地號等5筆土地均不相當（前
02 揭土地使用分區為住宅區，非屬公共設施用地，自非屬公共
03 設施保留地，有卷附新北市政府108年8月19日函可稽，原處
04 分卷第282頁至第284頁）。揆諸地價稅減免採取列舉方式立
05 法，本無類推適用上開免徵地價稅規定於系爭土地之餘地。
06 更重要的是，上述免徵地價稅之土地，其充為公共使用之情
07 狀，均幾近於特別犧牲，所有權人殆僅形式上擁有所有權，
08 但無從收益且不復有市場價值；然而，上訴人就系爭土地現
09 供為建築基地，使用收益中，既不符合特別犧牲要件，其應
10 然收益自屬存在，被上訴人對之課徵地價稅，無違量能課稅
11 原則、實質課稅原則或平等原則。上訴意旨主張依財政部91
12 年4月4日函揭示可知，土地稅減免規則第10條第1項所稱
13 「騎樓走廊地」係供公眾通行使用，雖屬建築基地之一部
14 分，仍得免徵地價稅；基此，依體系解釋與立法目的解釋，
15 同規則第9條所稱「供公眾通行之道路土地」亦應為相同之
16 解釋，即縱使土地位於建築基地內，仍不應排除地價稅減免
17 之適用，否則即有違租稅平等原則。且依財政部109年1月21
18 日令，即便是已享有建蔽率利益之法定空地，只要實際無償
19 供公眾通行使用，就可以免徵地價稅，系爭土地為未計入建
20 蔽率計算分母之內的私設通路，土地所有權人並未享有利
21 益，且系爭土地確係供公眾通行，自不應課徵地價稅，原判
22 決有判決適用法規不當及理由不備之違法云云，核屬對法令
23 之誤解，自無足採。至系爭土地部分屬於「建築基地」之面
24 積及部分被建物占用之面積，係經被上訴人現場勘查，且均
25 會同三重地政事務所人員到場指界並確認坐落位置，並依勘
26 查測量結果，比對地籍圖、街景圖、城鄉資訊查詢資料、內
27 政部國土測繪中心航照圖資等資料確認等情，業據原審敘
28 明，核與卷內證據相符，而與證據法則無違，原判決業敘明
29 其判斷之依據及得心證之理由，並就上訴人在原審之論據，
30 何以不足採取，分別予以指駁，認事用法核無違誤，並無判
31 決違背法令之情事。上訴意旨再就原審已詳為論斷之事項，

01 主張被上訴人未偕同上訴人到場履勘，復未於處分書中提出
02 遭占用之客觀情事，有理由不備之違法云云，並無可採。

03 (七)綜上所述，上訴人之主張均無可採，原判決駁回上訴人在原
04 審之訴，核無違誤。上訴論旨，仍執前詞，指摘原判決違背
05 法令，求予廢棄，為無理由，應予駁回。

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

08 中 華 民 國 113 年 12 月 26 日

09 最高行政法院第四庭

10 審判長法官 王 碧 芳

11 法官 鍾 啟 煒

12 法官 陳 文 燦

13 法官 林 秀 圓

14 法官 王 俊 雄

15 以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

16 中 華 民 國 113 年 12 月 26 日

17 書記官 張 玉 純