

最 高 行 政 法 院 判 決

113年度上字第32號

上 訴 人 寶祥實業建設股份有限公司

代 表 人 黃英雄

訴訟代理人 蘇意淨 律師

被 上 訴 人 桃園市政府地方稅務局

代 表 人 姚世昌

上列當事人間地價稅事件，上訴人對於中華民國112年11月9日臺北高等行政法院111年度訴字第1524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、上訴人所有坐落桃園市○○區○○段000-00、000-00、000-00、000-000、000-000、000-000、000-000及000-000地號等7筆持分土地（持分面積分別為277.66平方公尺、176.06平方公尺、285.42平方公尺、285.42平方公尺、267.58平方公尺、200.88平方公尺及298.6平方公尺，下稱系爭土地），經被上訴人按一般用地稅率課徵地價稅，併同上訴人所有其他課稅土地，核定上訴人109年地價稅新臺幣（下同）294,289元，上訴人於民國109年11月25日以復查申請書向被上訴人主張系爭土地係無償供公眾通行使用之私有土地，符合土地稅減免規則第9條規定為由申請免徵地價稅，經遭否准後，提起訴願，亦經駁回。嗣111年1月27日上訴人以復查申請書向被上訴人主張相同理由申請免徵地價稅，並請求將溢課金額抵付所欠其他稅款，經被上訴人以111年2月17日桃稅壠字第1117

003335號函（下稱原處分）復之，上訴人不服，循序提起行政訴訟，並聲明：1.訴願決定及原處分均撤銷。2.被上訴人就上訴人所有系爭土地應作成准依土地稅減免規則第9條免徵地價稅之行政處分。3.被上訴人應將上訴人自96年起所有錯誤課徵所得稅款加計利息退還。4.被上訴人應將上訴人自109年度地價稅開徵期間，行政救濟過程中，加計15%滯納金繳納之所得錯誤課徵所得稅款加計利息退還。案經臺北高等行政法院（下稱原審）111年度訴字第1524號判決（下稱原判決）駁回後，上訴人遂提起本件上訴。

二、上訴人起訴主張與被上訴人在原審之答辯均引用原判決之記載。

三、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：

（一）相較於上訴人前於109年11月25日所為之申請，上訴人本次另請求退稅及將溢課金額抵付所欠其他稅款債務等，則被上訴人以111年2月17日桃稅墾字第1117003335號函（即原處分）否准，核屬就公法上具體事件所為之決定而對外直接發生法律效果，屬行政處分，訴願機關為不受理之決定，容有未洽。

（二）系爭土地除了建築物本身所占之地面外，其餘部分地面即屬法定空地，有改制前桃園縣政府101年10月12日府工建字第1010257126號函及附件可稽；上訴人前曾就系爭土地申請免徵地價稅，於遭否准後提起行政爭訟，並聲明：「1.訴願決定及原處分關於否准系爭土地減免地價稅部分均撤銷。2.被上訴人就系爭土地面積，各扣減依改制前桃園縣政府（79）桃縣工建使字第0000、0000、0000、0000、0000、0000、0000號等7筆領有使用執照並認定為法定空地部分面積後，剩餘各筆土地面積作成准依土地稅減免規則第9條規定免徵地價稅之行政處分。」經原審105年度訴字第1713號判決（下稱前案）查證認定，系爭土地為建築基地範圍，其雖非建築物本身使用面積，但為建築基地範圍之法定空地，依土地稅減免規則第9條但書規定，不得免徵地價稅，而駁回其訴，

01 並因上訴人未提起上訴而告確定；系爭土地上開情形，其屬
02 性迄今並無變更，為上訴人所不爭，復有系爭土地使用執照
03 圖說及桃園市政府建築管理處106年7月26日桃建照字第1060
04 045587號函可稽，堪認系爭土地不符免徵地價稅之規定，被
05 上訴人歷來按一般用地課徵地價稅，核無不合。

06 (三)本件查無因適用法令、認定事實、計算或其他原因之錯誤，
07 致上訴人溢繳稅款之情形，且上訴人歷年地價稅大部分由其
08 營業稅累積留抵稅額及應退還稅捐抵繳而未加徵滯納金，至
09 109年至111年加徵之滯納金，上訴人仍未繳納。

10 (四)綜上，本件於前案訴之聲明範圍內更行起訴部分為不合法，
11 於前案確定判決外，上訴人所訴為無理由，爰判決駁回上訴
12 人在原審之訴。

13 四、本院按：

14 (一)土地稅法第14條規定：「已規定地價之土地，除依第22條規
15 定課徵田賦者外，應課徵地價稅。」為了發展經濟、促進土
16 地利用、增進社會福利等目的，土地稅法及平均地權條例授
17 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
18 條、平均地權條例第25條規定參照），行政院依此授權訂定
19 土地稅減免規則（土地稅減免規則第1條規定參照）。99年5
20 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
21 通行之道路土地，經查明屬實者，在使用期間內，地價稅或
22 田賦全免。但其屬建造房屋應保留之法定空地部分，不予免
23 徵。」該條前段規定是因為私有土地之所有人既無償提供該
24 土地供公眾通行，具有促進地盡其利，適當分配土地利益之
25 功能，符合前述減免地價稅之目的，故特予以規定減免地價
26 稅以減輕其負擔，並鼓勵人民提供私有土地以供公眾利用。
27 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
28 應保留之法定空地部分，即不予免徵地價稅，其目的係為顧
29 及租稅公平負擔，避免免徵之條件過度寬鬆。

30 (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
31 之外，尚須保留法定空地，係基於法定空地具維護建築物通

01 風採光，預防建築物過度密集，並有助於景觀視野及消防效
02 果。是法定空地屬建築基地之一部分，提供該建築物日照、
03 採光、通風、景觀、防火、安全等特定之功能，與人民私有
04 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，
05 性質與功能均有所不同。次按法定空地屬建築基地之一部
06 分，依法應併同主建築物一併移轉，建築物所有人就法定空
07 地之留設，除享有較優良之居住品質及環境空間外，未來如
08 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
09 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
10 用而受影響。是對土地所有人而言，建築基地所保留之法定
11 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
12 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
13 道路土地，在建築法上之性質與功能不同。法定空地供公眾
14 通行，縱為無償，因其已計入依建築法應留設之法定空地，
15 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
16 有建築上之利益；而提供私有非法定空地無償供公眾通行，
17 該土地所有人並未獲取任何利益，二者本質尚有所不同。土
18 地稅減免規則第9條規定，因此區隔，於地價稅核課上有所
19 區別，對提供法定空地無償供公眾通行者，仍然課徵地價稅
20 ，其分類與公平課稅目的之達成間，具有合理關聯，尚無違
21 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
22 及平均地權條例第25條之授權範圍（憲法法庭112年憲判字
23 第19號判決意旨參照）。

24 (三)經查，系爭土地屬核發使用執照之建築基地範圍，除建築物
25 本身所占之地面外，其餘部分地面即屬法定空地等情，為原
26 審依法認定之事實，核與卷內證據相符，依照前揭說明，系
27 爭土地即屬於「建築基地」之一部，無論其屬類似通路或私
28 設巷路，均涉及興建建物之市場價值提升利益，供建築基地
29 內之建築物通路使用，縱於設置後，事實上有供多數人通行
30 情事，亦因其屬為取得建造執照而設置之目的及功能，乃後
31 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，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。原審認定系爭土地，並不符合免徵地價稅之規定，結論核無違誤。又土地賦稅之減免，乃以各年度為對象，縱過去曾申請減免遭否准，未來各年度仍可再度申請，上訴人於不同年度之申請，核屬不同之程序標的。上訴人於105年間以系爭土地為無償供公共通行使用，申請依土地稅減免規則第9條規定減免地價稅，經被上訴人否准後，提起行政爭訟，經原審105年度訴字第1713號判決駁回上訴人之訴確定，核係105年之申請案件，而本件係於111年1月27日所為申請案件，核屬不同之程序標的，原審以上訴人訴之聲明為：「1. 訴願決定及原處分關於否准系爭土地減免地價稅部分均撤銷。2. 被上訴人就系爭土地面積，各扣減依改制前桃園縣政府（79）桃縣工建使字第0000、0000、0000、0000、0000、0000、0000號等7筆領有使用執照並認定為法定空地部分面積後，剩餘各筆土地面積作成准依土地稅減免規則第9條規定免徵地價稅之行政處分。」之聲明範圍，應受確定判決既判力效力所及，係更行起訴，而以起訴不合法，予以駁回，理由雖有未洽，惟判決駁回之結論，並無不合，仍予維持。

(四)系爭土地除建築物本身所占之地面外，其餘部分地面即屬法定空地，不符合免徵地價稅規定之情形，其屬性迄今並無變更等情，為原審依法確定之事實，核與卷內證據相符。被上訴人歷來就系爭土地，按一般用地課徵地價稅，並無不合，本件經查亦無因適用法令、認定事實、計算或其他原因之錯誤，致上訴人溢繳稅款之情形；且上訴人歷年地價稅繳納情形，大部分由上訴人之營業稅累積留抵稅額及應退還稅捐抵繳而未加徵滯納金，惟至109年起之每年地價稅上訴人未如期繳納，因而109年加徵15%滯納金計44,143元、110至111年

各加徵10%滯納金計29,428元及29,022元，截至目前為止上訴人仍未繳納前開滯納金，查無上訴人有繳納滯納金等情，為原審依調查證據之辯論結果所依法確定之事實，並無違誤。從而原判決以上訴人訴請1.訴願決定及原處分均撤銷。2.被上訴人就上訴人所有系爭土地應作成准依土地稅減免規則第9條免徵地價稅之行政處分。3.被上訴人應將上訴人自96年起所有錯誤課徵所得稅款加計利息退還。4.被上訴人應將上訴人自109年度地價稅開徵期間，行政救濟過程中，加計15%滯納金繳納之所得錯誤課徵所得稅款加計利息退還部分，均非有據，為無理由，駁回上訴人之訴，即無不合。原判決業敘明其判斷之依據及得心證之理由，並就上訴人在原審主張，何以不足採取，予以指駁甚詳，認事用法核無違誤，並無判決違背法令之情事。上訴意旨主張其已具體說明80年至110年地價稅核定因適用法律或認定事實錯誤而有溢繳情事，並申請退還稅款，惟被上訴人未依稅捐稽徵法第28條第1項規定及原審111年度簡上字第187號判決意旨詳為調查，違反上開規定，原判決有判決適用稅捐稽徵法第28條第1項規定及行政訴訟法第216條規定錯誤之違法云云，無非係其個人之主觀見解及就原審認定事實、證據取捨之職權行使事項為指摘，並無可採。

(五)訴願機關所為不受理之決定雖有所違誤，然人民既已循序提起行政訴訟，行政法院即得審查原處分之合法性，基於法院應本於職權調查義務及訴訟經濟之考量，自無撤銷訴願決定，由訴願機關另為實體決定之實益。原審以上訴人111年1月27日復查申請書向被上訴人申請免徵地價稅，並請求退稅及將溢課金額抵付所欠其他稅款債務等，被上訴人未准所請，以111年2月17日桃稅壠字第1117003335號函復之，核屬就公法上具體事件所為之決定而對外直接發生法律效果，應已發生對外之規制效力，而屬於行政處分，訴願機關為不受理之決定，容有未洽，進而審查被上訴人之原處分（即被上訴人111年2月17日桃稅壠字第1117003335號函復）之合法

01 性，依前揭說明，即無不合，並無判決違背法令之情形。上
02 訴意旨主張原判決既認訴願不受理之決定係屬違誤，惟未保
03 障上訴人審級利益予以撤銷發回，由訴願機關重為決定，卻
04 逕為實體上審理，自有違法云云，尚無足採。

05 (六)綜上所述，上訴人之主張均無可採，原判決駁回上訴人在原
06 審之訴，結論核無違誤。上訴論旨，仍執前詞，指摘原判決
07 違背法令，求予廢棄，為無理由，應予駁回。

08 五、據上論結，本件上訴為無理由。依行政訴訟法第255條第1
09 項、第98條第1項前段，判決如主文。

10 中 華 民 國 114 年 8 月 21 日

11 最高行政法院第四庭

12 審判長法官 王 碧 芳

13 法官 鍾 啟 煒

14 法官 陳 文 燦

15 法官 林 秀 圓

16 法官 王 俊 雄

17 以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

18 中 華 民 國 114 年 8 月 21 日

19 書記官 張 玉 純