

臺北高等行政法院判決

109年度訴字第1332號

110年12月30日辯論終結

原告 大萊置地股份有限公司

代表人 易麗(董事長)

被告 新北市政府稅捐稽徵處

代表人 張世玠(處長)

訴訟代理人 楊詠絮

張軒銘

上列當事人間地價稅事件，原告不服新北市政府中華民國109年9月11日新北府訴決字第1091324331號（案號：1098090773號）訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主 文

原告之訴駁回。

訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

一、爭訟概要：原告於民國104年9月4日因拍賣取得坐落新北市永和區永平段602地號土地，持分面積為654.81平方公尺(下稱系爭土地)，原按一般用地稅率課徵地價稅在案。嗣原告於109年4月21日(被告收文日)以系爭土地為供公眾通行為由，依行為時稅捐稽徵法第28條第2項，向被告申請退還105年至108年繳納之地價稅總計新臺幣(下同)92萬5,656元，並自原告繳納各期稅款之日起，至填發退還書或國庫支票之日止，依中華郵政股份有限公司之一年期定期存款利息，按日加計利息予原告。案經被告向新北市政府工務局(下稱工務局)函詢系爭土地使用情形，經該局以109年5月4日新北工建字第1090748300號函(下稱109年5月4日函)復系爭土

01 地屬其核發68永使字第1321號使用執照（67永建字第001號
02 建造執照）（下稱系爭使用執照）申請範圍之建築基地。被告
03 審認系爭土地與土地稅減免規則（下稱減免規則）第9條規
04 定不符，仍應按一般用地稅率課徵地價稅，遂以109年5月27
05 日新北稅中一字第1095306082號函（下稱原處分）否准所
06 請。原告不服，提起訴願，遭決定駁回，遂提起本件行政訴
07 訟。

08 二、原告起訴主張及聲明：

09 （一）主張要旨：

10 1.系爭土地「私設通（道）路」，係建築基地未臨接建築
11 線，而依建築技術規則之規定自行留設通達計畫道路與建
12 築線連接之通路，依申請時之建築法及建築技術規則規
13 定，雖未計入建築基地面積計算建蔽率，亦未計入法定空
14 地面積，惟該「私設通路」已計入建築基地範圍，自屬該
15 建築基地之一部分，非屬建築法第11條所稱之「法定空
16 地」，可以稱之「空地」、「私設通（道）路」、「通
17 路」或「巷道用地」，符合財政部稅務入口網之地價稅節
18 稅手冊所載：巷道用地，私有無償供公眾通行道路土地，
19 在使用期內地價稅全免。

20 2.系爭土地之垂直地上地下之領域涵蓋為促進公眾利益之事
21 業，如台灣電力股份有限公司（供電）、中華電信股份有
22 限公司（電信網路）、新北市政府交通局（有道路交通標
23 誌標線及停車格位）、新北市政府水利局（雨水污水、消
24 防管線）、台灣自來水股份有限公司（給水）。且可供任
25 何不特定第三人通行，原告無從由第三人之使用而取得任
26 何利益。系爭土地於建造執照及使用執照申發當時，相關
27 容積管制措施之法規尚未實施，無從透過將該私設道路作
28 為公共設施保留地之方式，而換取容積率增加或移轉容積
29 率之有償性優惠，是系爭土地實際上之使用情形係公眾
30 性、無償性。另從建物門牌（○○路000至000號、○○路
31 000巷0至00號、○○路000巷0至00號）可得出有其既成巷

道特定要件，非係申請供特定人使用，與供公眾通行或具公用地役關係之既成巷道同，足以證明此私設道路，具公用地役關係，並可供任何不特定第三人通行，申請人無從由第三人之使用而取得任何利益。再由系爭建造執照、使用執照及使用分區圖等資料以觀，除建築物本身所占之地面外，該區域連接建築線外之空地，已鄰接設有防火巷、騎樓地等供景觀、消防用之空地，且於計算建築基地面積，已有扣除系爭土地之面積、保留地（畸零地面積），而不包含系爭土地在內。遑論本案私設通路，係依當時法令規定，未計入建築基地面積計算建蔽率，亦未計入法定空地面積，且地政機關登記明載：永平段599、600、603、606、608地號等5筆土地（內有法定空地）。是系爭土地自非系爭使用執照上記載之法定空地，符合地價稅減免條件。

3.內政部106年3月28日內授營建管字第1060804569號函(下稱內政部106年3月28日函)釋係解釋錯誤，而被政府各公務機關及稅捐稽徵所援引，為錯誤認定事實或適用法令之源頭而導致爭議，自應依行政程序法第36條及第43條規定，就系爭土地實際上之使用情形係公眾性，無償性乙節，具體審查，以究明事實等語。

（二）聲明：

1.訴願決定、原處分均撤銷。

2.被告對於原告109年4月21日的申請，應作成准予退還105～108年度地價稅共計新臺幣925,656元之行政處分。

三、被告答辯及聲明：

（一）答辯要旨：

系爭土地使用分區為「住宅區」，原按一般用地稅率課徵地價稅，經工務局以109年5月4日函復，審認屬其核發之系爭使用執照申請範圍之建築基地，依圖說載示為私設道路（私設通路），屬建築法第11條所稱之法定空地，依減免規則第9條但書規定，原告所有系爭土地不得免徵地價

01 稅。又系爭土地作為私設通路使用，既因其屬為取得建造
02 執照而設置之目的及功能，且非建築法規上之道路而屬建
03 築基地之屬性，暨因其係附隨建照而產生，自應認其非屬
04 具有特別犧牲性質之無償供公眾通行之道路土地，則系爭
05 土地縱如原告所訴事實上可供不特定第三人通行情事，亦
06 與減免規則第9條本文所定減免要件未有符合，核無該免
07 徵地價稅規定之適用。被告據此按一般用地稅率課徵105
08 年至108年地價稅之處分，於法並無違誤，無稅捐稽徵法
09 第28條第2項所定適用法令錯誤等情形。

10 (二) 聲明：駁回原告之訴。

11 四、本院之判斷：

12 (一) 按「因適用法令、認定事實、計算或其他原因之錯誤，致
13 溢繳稅款者，納稅義務人得自繳納之日起10年內提出具體
14 證明，申請退還；屆期未申請者，不得再行申請。但因可
15 歸責於政府機關之錯誤，致溢繳稅款者，其退稅請求權自
16 繳納之日起15年間不行使而消滅。」為110年12月17日修
17 正之稅捐稽徵法第28條第1項所明定。

18 (二) 次按土地稅法第14條規定：「已規定地價之土地，除依第
19 22條規定課徵田賦者外，應課徵地價稅。」又減免規則第
20 9條規定：「無償供公眾通行之道路土地，經查明屬實
21 者，在使用期間內，地價稅或田賦全免。但其屬建造房屋
22 應保留之法定空地部分，不予免徵。」核其本文立法意
23 旨，當在予無償供公眾為道路使用，致無「應然利益」
24 者，免徵其地價稅；佐以同條但書關於「屬建造房屋應保
25 留之法定空地部分，不予免徵」之規範內容，顯係考量
26 「法定空地」具有支撐歸屬建物使用價值之作用，從經濟
27 活動之常態化經驗法則觀察，法定空地之土地所有權人之
28 所以願意提供自身土地供作特定建物之法定空地，必然從
29 建物之興建者處獲得經濟對價，即使在建物興建完成後，
30 該法定空地演變成供公眾通行使用之道路，使用效益主要
31 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。

（三）復按建築法第11條規定：「（第1項）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。……（第2項）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。……。」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。又同法第42條規定：「建築基地與建築線應相連接，其接連部分之最小寬度，由直轄市、縣（市）主管建築機關統一規定……。」同法第97條授權訂定之建築技術規則建築設計施工編第1條第4款、第36款、第38款規定：「本編建築技術用語，其他各編得適用，其定義如下：……四、建蔽率：建築面積占基地面積之比率。……三十六、道路：指依都市計畫法或其他法律公布之道路（得包括人行道及沿道路邊緣帶）或經指定建築線之現有巷道。除另有規定外，不包括私設通路及類似通路。……三十八、私設通路：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；……（92年8月19日修正前同一內容係分列於第3款之1、第32款、第34款）。」第2條第1項規定：「基地應與建築線相連接，其連接部份之最小長度應在2公尺以上。基地內私設通路之寬度不得小於左列標準：……。」可知，「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，俾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。

(四) 再參64年8月5日訂立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……。」是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

01 依當時法令規定檢討，雖未計入建築基地面積計算建蔽
02 率，亦未計入法定空地面積，惟該『私設通路』已計入建
03 築基地範圍，自為建築基地之一部分，並屬建築法第11條
04 所稱之『法定空地』。」經核符合建築法立法意旨，且未
05 逾越母法之限度，自得援用。原告主張內政部106年3月28
06 日函釋為解釋錯誤云云，並無可取。

07 (五) 承前所述，有關減免規則第9條前段規定構成要件之法律
08 涵攝，判斷重點在於「該土地之權利人是否基於公眾通行
09 利益，到達特別犧牲之程度。因此該道路土地，無論是在
10 過去、現在或將來，均無任何可預期與道路使用有連結之
11 土地潛在或現實收益之取得，方符合『無償供公眾通行』
12 要件」。當私設通路位於建築及使用執照範圍內，而屬於
13 「建築基地」之一部，即涉及新建建物之市場價值提升利
14 益，並與道路使用連結，明顯不屬於「特別犧牲」之情
15 形，復可歸入減免規則第9條但書所稱「建造房屋應保留
16 之法定空地」範圍，自無該條本文免徵地價稅規定之適
17 用。

18 (六) 查系爭土地重測前為龜崙蘭溪洲段下溪洲小段238-0地
19 號，為系爭使用執照之建築基地範圍，依圖說載示為私設
20 道路，並經土地所有權人出具土地使用權同意書等情，有
21 土地登記謄本及地籍圖謄本(原處分卷第71、72頁)、系爭
22 使用執照存根(原處分卷第54頁)、土地使用權同意書(原
23 處分卷第48、49頁)、系爭使用執照原核准配置圖、面積
24 計算表(原處分卷第46、47頁)等在卷可稽；又系爭土地依
25 61年5月9日發布實施之「台北縣○○○○○○市計畫」及
26 98年3月17日發布實施之「擬定永和都市計畫細部計畫」
27 案，其土地使用分區為「住宅區」，非屬公共設施用地，
28 非屬公共設施保留地一節，亦有新北市政府109年4月27日
29 新北府城測字第1090750176號函在卷足憑(原處分卷第55
30 頁)；另系爭土地105至108年度原按一般用地稅率課徵地
31 價稅，亦有課稅明細表及徵銷明細檔在卷可佐(原處分卷

第56至60頁)，均堪認屬實。且經被告向工務局函詢後，經該局以109年5月4日函(原處分卷第91、92頁)復略以：「主旨：有關函查永和區永平段602地號土地是否屬建築法第11條規定應留設之法定空地一案……說明：三、有關旨揭地號經調閱本局所核發68永使字第1321號使用執照(67永建字第001號建造執照)，與卷內原核准配置圖核對結果屬該照申請範圍之建築基地，依圖說載示為私設道路；查本案(私設通路)其計算建蔽率時部分土地未計入空地比計算，但仍為建築執照核准要件之一，是為已建築使用之土地，依上開函釋屬建築法第11條所稱之『法定空地』。」等語。是依前揭說明，系爭土地既係為系爭使用執照建築基地範圍內之私設通路，縱供公眾通行使用，即不屬於特別犧牲之情形，並不符合減免規則第9條規定，不得免徵地價稅，被告按一般用地稅率課徵105年至108年地價稅，自屬有據，並無稅捐稽徵法第28條規定之適用法令錯誤等情形，自亦無溢繳稅款可言。從而，被告以原處分否准其退稅申請，並無不合。

(七)至原告主張此私設道路已具公用地役關係，且系爭土地垂直地上地下之領域涵蓋為促進公眾利益之事業，如供電、給水、電信網路、道路交通標誌標線及停車格、雨水污水消防管線等等，原告無從由第三人使用而取得任何利益；另系爭土地於建造執照及使用執照申發當時，相關容積管制措施之法規尚未實施，無從透過將該私設道路作為公共設施保留地之方式，而換取容積率增加或移轉容積率之有償性優惠，是系爭土地實際上之使用情形係公眾性、無償性云云。惟司法院釋字第400號解釋理由書已指明，於依建築法規及民法等之規定，提供土地作為公眾通行之道路，與因時效而形成之既成道路不同，非該解釋所指之公用地役關係等語(解釋理由書參照)。而系爭土地作為私設通路使用，既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，尚不具「特別犧牲」

性質，復屬建築法第11條所稱之法定空地等情，已如前述。則系爭土地縱有供公眾通行及設置相關管線等情事，亦與單純無償供公眾通行之道路及因時效取得之既成道路有別，核無減免規則第9條免徵地價稅規定之適用。原告此部分主張亦難憑採。

五、綜上所述，原告有關被告適用法令錯誤之主張均不足採，被告以原處分否准原告退稅之申請，於法並無違誤，訴願決定予以維持，核無不合，原告猶執前詞，訴請判決如聲明所示，為無理由，應予駁回。

六、本件事證已臻明確，兩造其餘主張及陳述，經核於判決結果不生影響，不再逐一論列，附此敘明。

據上論結，本件原告之訴為無理由，爰依行政訴訟法第98條第1項前段，判決如主文。

中 華 民 國 111 年 1 月 27 日

臺北高等行政法院第四庭

審判長法 官 高愈杰

法 官 鍾啟煒

法 官 李君豪

一、上為正本係照原本作成。

二、如不服本判決，應於送達後20日內，向本院提出上訴狀並表明上訴理由，如於本判決宣示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。（須按他造人數附繕本）

三、上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書。（行政訴訟法第241條之1第1項前段）

四、但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人。（同條第1項但書、第2項）

得不委任律師為訴訟代理人之情形	所 需 要 件
(一)符合右列情形之一者，得不委任律師為訴訟代理人	1. 上訴人或其法定代理人具備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、副教授者。

	2. 稅務行政事件，上訴人或其法定代理人具備會計師資格者。 3. 專利行政事件，上訴人或其法定代理人具備專利師資格或依法得為專利代理人者。
(二)非律師具有右列情形之一，經最高行政法院認為適當者，亦得為上訴審訴訟代理人	1. 上訴人之配偶、四親等內之血親、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. 上訴人為公法人、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(一)、(二)之情形，而得為強制律師代理之例外，上訴人應於提起上訴或委任時釋明之，並提出(二)所示關係之釋明文書影本及委任書。	

02 中 華 民 國 111 年 1 月 27 日
 03 書記官 樓琬蓉