臺中高等行政法院判決

）FKT64W1Z1X5LO;@108年度訴字第

108年11月13日辯論終結

原　　告　蘇聖元即賴菊之繼承人
　　陳韻淇
共　　同
訴訟代理人　蔡進良　律師
　　董彥苹　律師
被　　告　苗栗縣政府稅務局
代　表　人　黃國樑
訴訟代理人　李智賢
　　馬瑞憶

上列當事人間地價稅事件，原告不服苗栗縣政府108年5月17日108年苗府訴字第13號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主　　文

訴願決定及原處分一（即原告蘇聖元部分之復查決定）關於附表一編號1所示土地部分，均撤銷。

訴願決定及原處分二（即原告陳韻淇部分之復查決定）關於附表二編號2、3及4所示土地部分，均撤銷。

原告其餘之訴駁回。

訴訟費用由被告負擔二分之一，餘由原告負擔。

事實及理由

一、程序事項：

㈠本件原告起訴狀原來記載訴之聲明為：原處分、復查決定及訴願決定均撤銷（見本院卷第13頁），繼於民國108年8月29日準備程序期日更正訴之聲明為原處分、復查決定及訴願決定中關於附表所示供公眾通行使用之道路面積部分之地價稅

均撤銷（見本院卷第219頁）。嗣於108年11月5日陳明更正訴之聲明為：原處分、復查決定及訴願決定均撤銷（見本院卷第245頁），本院自應就其最後陳明之訴之聲明為範圍予以審判。

㈡本件判決格式參酌司法院新近推行之高等行政法院裁判簡化方案，僅記載兩造陳述事實之爭點核心要旨，並將判決相關之法令條文附錄於後，合先敘明。

二、爭訟概要：

原告蘇聖元（於107年12月2日自賴菊繼承取得）與原告陳韻淇所有各如附表一、二所示土地均屬非都市土地之山坡地保育區丙種建築用地，除符合免稅事由外，皆屬應課徵地價稅土地。原告蘇聖元被繼承人賴菊與原告陳韻淇於106年間各主張如附表一編號1地號土地與附表二編號2、3及4地號土地內有「無償供公眾通行」之道路經過，符合免徵地價稅要件，而申請被告退還往年溢繳之地價稅，經被告認定該道路符合免徵地價稅要件，但僅就鋪設瀝青路面部分之土地面積核認准予免徵地價稅，並更正105年地價稅額，而否准原告其餘之申請，原告均不服，提起另案行政爭訟（此部分申請退還溢繳稅款事件之行政訴訟，現繫屬於臺灣苗栗地方法院行政訴訟庭審理中，非屬本件訴訟審理範疇）。被告於開徵107年地價稅時，逕依職權認定附表一編號1與附表二編號2、3、4所示各筆地號土地上各有詳如附表一、二所示面積之無償供公眾通行之道路經過，符合土地稅減免規則第9條規定之免徵地價稅情形。其中關於原告蘇聖元（被繼承人賴菊）所有土地符合免徵地價稅要件者，僅鋪設瀝青（註；通稱「柏油」，下同）部分之路面，面積計348.46平方公尺；原告陳韻淇所有土地符合免徵地價稅要件者，僅鋪設瀝青部分之

路面，面積計1,072.25平方公尺，而分別作成課稅處分即初核處分一與初核處分二核定原告陳韻淇所有如附表二所示土地107年地價稅應納稅額為新臺幣（下同）543,370元；原告蘇聖元（被繼承人賴菊）所有如附表一所示土地107年地價稅應納稅額為75,989元。原告2人不服，申請復查結果均未獲變更，復提起訴願，亦經決定駁回，遂共同提起本件行政訴訟。

三、本件原告起訴主張及聲明略以：

㈠被告就附表一、二所示土地核認無償供公眾通行使用之道路面積及免徵地價稅稅額部分，有未適用市區道路條例第3條及苗栗縣市區道路管理規則第3條規定，致不當適用土地稅減免規則第9條規定，與違反量能課稅原則意旨，及調查證據違反採證法則等違法情形：

1.稅捐稽徵機關基於職權調查主義，對納稅義務人之課稅構成要件事實，有義務依職權調查事實之經濟資訊及證據，且對當事人有利及不利事項應一律注意之義務。地價稅屬於財產稅性質，稅捐稽徵機關尤應調查應稅標的即土地之使用收益能力。如土地因技術上或法律上不可歸責於所有權人之事由致無法使用收益者，其已無可能或潛在之應有收益，納稅義務人已無實質經濟負擔能力，稅捐稽徵機關自應作出免稅之課稅處分，始符合量能課稅原則意旨。

2.依市區道路條例第3條及苗栗縣市區道路管理規則第3條之規定，可知市區道路○○道路主體結構及其附屬設施，附屬設施包括行道樹在內。復觀諸訴願卷內之交通部公路局公路資訊系統表路基路面資料建檔表將「植生」納入「路基有效寬度」之車道分隔島中亦足證。因此，鋪設瀝青（註；通稱柏油，以下同）之路面、路面旁之植栽、告示牌

及為加強道路結構所施作之邊坡、駁坎，均屬為完備可供通行之「道路」所必要之設施，且各該設施所在之土地已無法再供私人為其他目的使用，自應屬供公眾通行使用之道路範圍，如僅於鋪設瀝青之路面面積計算免徵地價稅範圍，顯與前開道路設置或管理有關法規之規定不合，並有違一般人合理之社會經驗。故附表一、二所示土地上有部分面積確係無償供作公眾通行使用之道路，而該道路面積計算，自應包括鋪設瀝青（註；通稱柏油）之路面及其附屬之兩旁植栽、告示牌、坡坎在內。

3.地價稅性質上係對於財產之應有收益稅，係就土地所有權人對於財產之使用收益所獲得之經濟上利益予以課稅。是以，財產之使用收益表現出納稅義務人之經濟上負擔能力，且為避免納稅義務人怠於使用收益，因此應對於其可能或潛在之應有收益（即地租）予以課稅。倘若所有權人因不可歸責事由，致無法對土地使用收益者，已無具有可能或潛在之應有收益，即無實質負擔能力，自不應進行課稅，以符合量能課稅原則之意旨。稅捐稽徵機關於調查地價稅之納稅義務人之應納稅額時，即應衡酌其對其應課徵標的即土地之何部分已受技術上或法律之限制，而喪失對該土地之使用收益能力，此為其依行政程序法、納稅者權利保護法規定應履行之職權調查義務。

4.土地稅減免規則第9條規定無償供作公眾通行使用之道路土地，在使用期間內，免徵地價稅，係立法者考量土地所有權人對該土地已無使用收益可能，故應免地價稅或田賦之負擔。而無使用收益可能之土地，就本件事實而言，即應包括鋪設瀝青之路面、路面旁之植栽、告示牌及為加強道路結構所施作之邊坡坡坎，蓋其私有財產核心內涵之一

即「私使用性」，而私使用性即係不得要求權利人只為公益的目的，而不基於其自身利益的考量來行使其財產權利，已因受法規限制，且非基於原告同意而為公眾通行之公益所犧牲，致原告對附表一、二所示土地，在客觀上已無使用收益之能力，是被告僅謂附表一、二所示土地之瀝青路面部分符合無償供作公眾通行使用之道路土地，顯然未依職權調查除鋪設瀝青之路面外，其他如路面旁之植栽、告示牌等亦使原告對該部分土地之私使用性受到限制或犧牲，實未調查或考量原告就各該部分土地已喪失實質負擔稅負能力，亦忽略地價稅本質，且違背量能課稅原則意旨，並錯誤解釋土地稅減免規則第9條由原規定「公共使用之私有土地」改為「公眾通行之道路」之意旨，並狹隘解釋道路之意涵，不符法律解釋原則。故被告認事用法及調查事實及證據，均有違誤。

5.原告前對於被告另案作成之105年度及106年度地價稅處分，循序向本院提起行政訴訟（107年度訴字第279號），本院受理之初（嗣後裁定移送臺灣苗栗地方法院行政訴訟庭），就附表一、二所示土地是否或在何種範圍內為無償供公眾通行使用之道路，面積為何等爭點，曾經依原告之調查證據聲請，囑託苗栗縣苗栗地政事務所派員於108年1月28日現場勘測，並指示該地政事務所依兩造主張情況，繪製複丈成果圖送院參辦。依原告主張無償供公眾通行道路應包括瀝青路面、路旁植栽、告示牌及邊坡坡坎等面積，則原告陳韻淇所有附表一、二所示土地分割前1534、1548、1549地號等3筆土地（按分割後10筆土地），供公眾通行使用之道路面積分別為757.56㎡、624.84㎡、75.83㎡；原告蘇聖元所有附表一、二所示土地分割前1547地號土

地（按分割後3筆土地），供公眾通行使用之道路面積為422.06㎡。可見被告逕以106年9月19日偕同原告至現場勘查之結果及105年之舊有大地圖資認定，既未實地測量，且認定之道路面積又僅限於瀝青路面，認定事實即有錯誤，所為地價稅核課處分自有違誤，且於調查證據程序上，有未就有利於原告部分一併注意，違反行政程序法及納稅者權利保護法規定之採證法則，自應予撤銷。

㈡依土地稅減免規則第9條、第22條但書第5款規定，附表一、二所示土地供公眾通行部分，核屬免由土地所有權人申請即得免除地價稅之情形，若相關主管機關確有怠於通報被告之情事，原告既無申請免稅之協力義務，自無違反該義務而因此負擔稅捐債務之可言。何況，被告已受理原告105年度及106年度申請減免地價稅案，更難主張未獲道路主管機關通報而將此所生不利益歸諸原告：

1.依土地稅減免規則第22條但書及第5款、第24條第1項規定，私有無償提供公共巷道用地之地價稅減免，應由工務建設主管機關或各鄉（鎮、市、區）公所建設單位列冊送稽徵機關辦免由土地所有權人或典權人申請。此為立法者衡酌此類道路用地之事實資訊，已為相關行政機關所掌握，基於行政機關間之相互協助義務（參行政程序法第19條規定），自應由職掌相關業務之行政機關負通報稅捐稽徵機關之義務。蓋負通報協力義務之第三人可能為自然人亦可能為行政機關，此乃基於其業務上就特定租稅事件所認識之事項，有助於租稅之課徵，尤其有助於稅籍資料之掌握，法律明定應向稽徵機關為通知或通報。又依司法院釋字第537號解釋意旨，納稅義務人之協力義務存在於其具有資訊優勢為前提，故稅捐課徵仍以稅捐稽徵機關依職權調

查為原則，例外考量稅捐經濟及資訊不對稱問題，方課予納稅義務人協力義務，倘稅捐機關本於優勢地位有取得資訊之可能時，納稅義務人即非屬具資訊優勢之一方，應回歸適用職權調查原則。

2.又就司法院釋字537號解釋意旨再深論之，納稅義務人原則上雖就其課稅事實之闡明（包括減免之有利事項事實），負有協力義務，惟此與民事訴訟法採行辯論主義不同，對前開有利事項之事實，不負有主觀之舉證責任，稅捐稽徵機關仍有職權調查義務，實務上常誤解納稅義務人應對稅捐之減項，負舉證責任。稅捐事實之調查證據，納稅義務人雖有協力義務，然其協力義務並不妨礙職權調查主義，故縱納稅義務人負有協力義務，不影響稅捐稽徵機關仍負有職權調查義務，然此等協力義務如已為立法者所免除者，則有關納稅義務人之有利事項，自應由稅捐稽徵機關依法負職權調查，並負有主觀提出及客觀舉證責任義務，當然包括機關間就有關課稅原因事實之經濟資訊交換，尤其於此等情況下就有利事項部分，基於行政程序法第36條及納稅者權利保護法第11條第1項所示之有利不利一律注意義務，當不得僅對不利納稅義務人之事項為職權調查，本不待納稅義務人申請，蓋土地稅減免規則第22條但書第5款中「應由工務、建設主管機關或各鄉（鎮、市、區）公所建設單位，列冊送稽徵機關辦理」，此僅屬於事實認定之問題，於課稅事實合於減稅或免稅要件時，稅捐稽徵機關即應依法為減免之課稅處分，納稅義務人之申請僅係促使稅捐稽徵機關注意而已，惟不得以此即謂納稅義務人係怠於行使權利。

3.參見最高行政法院106年度判字第145號判決理由明示機關

間負有相互通報之互助義務，可見實務上亦認土地稅減免規則第22條但書第5款規定僅「私有無償提供公共巷道用地」為稽徵機關逕依職權辦理減免地價稅之要件，是倘土地屬該規定之公共巷道用地，稽徵機關即應依職權調查事實、證據，並據以辦理地價稅減免，至工務、建設或管養機關疏未列冊通報稽徵機關辦理地價稅減免，此乃機關內部權限或職掌分工之疏漏，且僅係事實認定之問題，非屬減免地價稅之構成要件，不影響納稅義務人依法享有稅捐減免之權利。復參見臺北高等行政法院103年度訴字第1986號判決意旨，該個案雖以「公所建設單位承認該無償供公眾通行之道路為其所管養」為事實基礎，惟因土地稅減免規則第22條並未以「工務、建設主管機關或各鄉（鎮、市、區）公所建設單位承認該無償供公眾通行之道路為其所管養」為要件，是「管養機關及列冊送稽徵機關」乃事實問題，非稅捐減免構成要件，不影響稽徵機關逕依通報作成土地稅額減免之義務。故稽徵機關若未獲無償使用道路之通報或無從辨別管養單位，此屬內部疏漏，非構成稽徵資訊不對稱之事由，不應由納稅義務人承擔內部疏失或怠於行使職務之結果。

4.觀諸附表一、二所示土地上道路之實況照片所示，可見苗栗市公所設置之指示牌上清楚標示「苗栗市公所3319」，苗栗市公所自有列冊並通報之協力義務，且苗栗市公所亦自承土地上之道路如有坑洞或下陷等情形，藉由用路人之通報而為管養。基此，揆諸前開稅捐構成要件與協力義務有關法規範，苗栗市公所依土地稅減免規則第22條但書第5款規定自有負向被告通報之協力義務，然其卻有未向被告通報之疏失，此應為機關內部間疏失或怠於行使職務之

結果，而不得因此謂原告怠於向被告提出申請，或因此歸責原告怠於行使權利，更何況此依法本應由被告負職權調查義務，原告之協力義務已被立法者免除而轉而課予相關機關。對此，被告援引苗栗市公所0000000000市00000000000000號函所為之回覆及答辯內容顯屬不實，其據以認定之事實自有錯誤，其辯稱其已善盡查核之責云云，違反採證法則及證據法則，不足採。

5.再者，附表一、二所示土地之瀝青路面並非原告所鋪設，亦無從想見其他非土地所有權人會為公眾通行之便而鋪設、拓寬瀝青路面，甚至劃設白線並進行養護、設立告示牌及石牌，故應可合理推論附表一、二所示土地上之道路係由政府機關所規劃、鋪設，因此，建設及管養機關除須經常為道路之維護保養外，於進行公共巷道之維修保養前，更當由有關機關進行土地所有權、使用狀況等之前提調查。復且衡諸苗栗市公所設置指示牌之事實可知，核無稅捐稽徵機關掌握困難或稅捐課徵單位資訊不對稱之情形，而與司法院釋字537號解釋意旨不合，自不得依司法院釋字537號解釋推論納稅義務人有協力義務，甚且本件依法已免除納稅義務人之協力義務，即應由稽徵機關依土地稅減免規則第22條但書第5款規定逕行辦理土地稅額減免，原處分機關先前未依職權減免系爭土地之地價稅，實已有所違誤，其復以「查無權責單位」及「原告未提供無償提供公眾通行使用同意書」為由，作為未依職權辦理減免地價稅之論據，自不足採等情。並聲明求為判決原處分（即初核處分）、復查決定及訴願決定均撤銷。

四、被告答辯及聲明略謂：

㈠被告為計算附表一、二所示土地無償供公眾通行之道路面積

，曾以106年1月17日苗稅土字第1062001548號函請苗栗縣政府查復上開地無償供公眾通行道路使用之面積，苗栗縣政府以106年2月8日府工道字第1060023645號函邀集原告、苗栗縣苗栗地政事務所、苗栗市公所及被告等於106年2月17日共同至現場會勘，惟原告未到場指勘。為顧及原告權益，被告函請苗栗縣政府、苗栗市公所及國立聯合大學等相關單位，查復附表一、二所示土地地上道路鋪設單位，鋪設完竣且供公眾通行之時問及鋪設供道路使用之面積，經苗栗縣政府以106年11月17日府工道字第1060224076號函說明略以：新「苗28-1」尚未經中央主管機關核定公告，仍屬一般村里道路，現階段非該府轄管之縣○鄉道○號道路；苗栗縣苗栗市公所以106年12月7日苗市工字第1060023523號函復：並無系爭土地相關列冊經管之一般道路；國立聯合大學以106年9月13日聯合總字第1060300413號函復：附表一、二所示土地上之道路非該校所鋪設等語。上開各機關單位均答復非鋪設附表一、二所示土地上道路之權責單位。綜上，被告已善盡查核之責，惟因原告於各機關會同現勘時未到場指勘，故被告依106年9月19日至現場勘查結果及105年航照大地影像圖計算其實際供道路使用面積，應屬適法。

㈡依土地稅減免規則第9條已規定私有土地須為無償供公眾通行之道路使用，且非屬建造房屋應保留法定空地者，方可享有免徵地價稅之優惠，若非供公眾通行，縱使屬於供公眾使用，亦不得免徵地價稅。其99年5月7日立法理由明確載示現行無償供公共使用私有土地之範圍過於廣泛且不明確，為免閒置未開發之土地，亦得主張無償提供公共使用而免徵地價稅，與原立法意旨相違，且為防杜是類土地之投機，爰將無償供公共使用之私有土地，修正為無償供公眾通行之道路土

地，經查明屬實者始得免稅。又基於用路人之通常使用，就附表一、二所示土地足供通行使用部分予以減免，其餘未供通行使用部當非屬供公眾通行之道路，被告以附表一、二所示土地鋪設瀝青之路面面積為符合土地稅減免規則第9條所稱無償提供公眾通行之道路土地，於法並無不合。依最高行政法院101年度判字第1028號判決意旨，按地價稅係以土地為課徵標的，對已規定地價之土地，按申報地價向土地所有權人依法照價徵稅，其課徵在收取土地之自然收益，為國家收取土地地租之方法，與土地增值稅為實行漲價歸公、照價收買等措施，來達到平均地權目的稅制有別。是以，地價稅課徵之客體，參照土地稅法第14條及第6條規定，減免項目並不包括不具收益能力，自難謂土地不具收益能力，按一般用地稅率課徵地價稅，即違反量能課稅原則。

㈢附表一、二所示土地上之道路，依苗栗市公所106年12月7日苗市工字第1060023523號函復，確實非該所列冊經管之道路至為明確。原告未提出證據，僅憑上開土地上之指示牌即逕行推測該道路為苗栗市公所管養，其主張尚難採憑。又依臺北高等行政法院100年度訴字第1951號及本院100年度訴更一字第42號判決意旨，土地稅減免規則第22條第5款有關私有無償提供公共巷道，免由土地所有權人申請規定之適用，係以稽徵機關經地方建設主管機關通報者為前提，倘係私設巷道或一般既成道路，因無資料可稽，則非由土地所有權人申請，尚乏憑據得以減免，如未經土地所有權人表示願意無償提供使用，縱有無償供公共通行之巷道，並不當然生免徵地價稅之效果，稽徵機關仍應經納稅義務人即所有權人，造具清冊檢同有關證明文件申請，減徵或免徵地價稅之事由發生，自土地所有權人提出免徵地價稅申請，依土地稅減免規則

第24條規定，應自該申請年度起始有免徵地價稅之適用。本件經被告函詢苗栗縣政府、苗栗市公所及國立聯合大學有關附表一、二所示土地地上道路鋪設單位，皆表示現階段非其轄管之縣、鄉道路及其鋪設等，自無造冊之可能，則附表一、二所示土地雖如原告所主張有無償供公眾通行之情形，惟因原告於105年11月30日前均未表示無償提供使用之意思，被告亦未受工務、建設主管機關或各鄉（鎮區）公所建設單位列冊通報，自與土地稅減免規則第22條第5款規定未合等語。並聲明判決駁回原告之訴。

五、本件兩造爭點為：被告開徵107年度地價稅，就原告蘇聖元（被繼承人賴菊）所有如附表一編號1所示土地與原告陳韻淇所有如附表二編號2至4所示3筆土地上之無償供公眾通行之道路，核認限於鋪設瀝青路面部分，符合免徵地價稅要件，其餘道路附屬設施用地均不予認列，認事用法有無違誤？

六、本院判斷如下：

㈠前提事實：

附表一所示土地原登記所有權人為原告蘇聖元之被繼承人賴菊，原告蘇聖元於107年12月2日因繼承取得；附表二所示土地為陳韻淇所有，上開土地均屬非都市土地之山坡地保育區丙種建築用地。賴菊與原告陳韻淇於106年間曾主張附表一編號1與附表二編號2、3及4所示土地上有無償供公眾通行之道路經過，符合免徵地價稅要件，而申請被告退還往年溢繳之地價稅款，經被告認定該道路符合土地稅減免規則第9條規定之免徵地價稅要件，但僅核認鋪設瀝青路面部分之土地面積准予免徵地價稅，並更正105年地價稅額，而否准原告其餘之申請，原告均不服，提起另案行政爭訟，現訴訟繫屬於臺灣苗栗地方法院審理中。被告於開徵107年度地價稅時

，乃逕依職權就附表一編號1與附表二編號2、3、4所示地號土地上鋪設瀝青路面範圍之土地面積，核認免徵地價稅，分別作成地價稅核課處分核定原告蘇聖元（被繼承人賴菊）所有如附表一所示土地之107年地價稅，扣除如附表一編號1所示之免徵地價稅土地面積計348.46平方公尺，應納稅額為75,989元；原告陳韻淇所有如附表二所示土地之107年地價稅，扣除如附表二編號2、3及4所示之免徵地價稅土地面積計1,072.25平方公尺，應納稅額為543,370元，原告循序申請復查及提起訴願，均經決定駁回等情，有卷附土地登記謄本及所有權狀影本（見本院卷第57至67頁及原處分卷第214至223頁）、原告蘇聖元之被繼承人賴菊、原告陳韻淇106年1月13日、106年2月15日及106年5月2日申請書（分見原處分卷第11至14頁、第17至19頁及第44至46頁）、苗栗縣政府106年2月23日府工道字第1060036479號函（見原處分卷第20頁）、107年地價稅課稅明細表（見原處分卷第224頁）、原告陳韻淇107年度地價稅核課繳款書（分見本院卷第69至71頁及原處分卷第389至390頁）、原告蘇聖元（被繼承人賴菊）107年度地價稅核課繳款書（分見本院卷第73至75頁及原處分卷第205頁、第387至388頁）、復查決定（見原處分卷第369至375頁及第378至384頁）及苗栗縣政府108年5月17日108年苗府訴字第13號訴願決定等件可稽，堪予認定。

㈡復按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，且屬於私有無償提供公共巷道用地者，應由工務、建設主管機關或各鄉（鎮、市、區）公所建設單位，列冊送稽徵機關辦理免徵地價稅或田賦，免由土地所有權人或典權人申請，此稽之土地稅減免規則第9條及第22條第5款規定可明。故凡屬於私有無償提供公共巷道用

地者，即符合免徵地價稅或田賦之要件，應由稅捐稽徵機關會同相關主管機關查明道路之實際使用期間及其占用土地面積等課稅事實，依職權辦理免徵地價稅或田賦事宜，無論土地所有權人或典權人提出申請與否，均影響其權益。查本件被告於106年受理原告蘇聖元之被繼承人賴菊與原告陳韻淇申請退還附表一編號1與附表二編號2、3及4所示土地上無償供公眾通行道路之溢繳稅款案件，既已核認該道路符合土地稅減免規則第9條規定「無償供公眾通行」之道路，而參酌卷附苗栗縣苗栗市公所106年7月10日苗市工字第1060012942號函及道路邊坡上之指示牌照片（分見原處分卷第47頁及第350頁），可見該道路之瀝青路面及其他道路附屬設施，均為苗栗縣苗栗市公所所維護及設置無訛，堪認符合土地稅減免規則第22條但書第5款規定之私有無償提供公共巷道用地，方符公允。故被告開徵107年地價稅自無待原告申請，應依職權辦理免徵地價稅程序，始與上開規定意旨無違。

㈡本件被告固謂：附表一編號1及附表二編號2至4所示各筆地號土地，除鋪設瀝青供通行路面符合無償供公眾通行之道路外，其餘附連土地均非屬土地稅減免規則第9條所稱供公眾通行之道路，故不得准列等語。惟：

1.揆諸土地稅減免規則第9條及其母法之土地稅法第6條規定意旨，無償供公眾通行道路使用之私有土地，准予免徵地價稅，其立法目的乃鑒於土地所有權人因滿足公共設施之公益目的需求，已犧牲對土地之使用收益權能，若再課徵地價稅有欠公允，乃予以免除用資補償。故土地稅減免規則第9條所謂「無償供公眾通行」係就符合免徵地價稅之道路設定其要件，並非就道路用地之實際範圍為規範，要無疑義。因此，道路凡符合上開規定之要件者，均應准予

減免地價稅。至於滿足該道路正常效能之實際用地範圍，則應由主管道路之權限機關依據相關規範道路之法令規定予以認定，並非屬土地稅減免規則第9條規定之範疇，無從援引此規定「無償供公眾通行」即資為准予免徵地價稅之道路僅限於其鋪設瀝青路面部分，不及於其他構築道路所需用地之論據。

2.觀諸市區道路條例第3條、第6條、第7條、第16條，及苗栗縣市區道路管理規則第3條、第4條等規定，並參照內政部依據市區道路及附屬工程設計標準第29條所訂定之市區道路及附屬工程設計規範第二篇道路工程設計之第二章道路橫斷面設計規定，可知市區道路之範圍並非僅指鋪築成硬層承受車輛及行人通行之路面而已，尚包括路面兩側之路肩及邊坡及其他道路主體結構範圍土地在內。此外為滿足道路正常功能與效用及增進道路美觀、通行安全便利而設置相關道路附屬設施，既均屬維持道路設施完整性及功能性所必要，不許土地所有權人排除公共利用，自均應劃歸道路用地範圍。是以，政府機關為供公眾通行需要，而在無償提供之私有土地上鋪設瀝青路面，並設置路肩及邊坡、駁坎等道路主體結構及其他附屬設施，該等設施占用部分土地，土地所有權人已無法供私有使用、收益，自均應認定屬於道路範圍，免徵地價稅，方符土地稅法第6條及土地稅減免規則第9條之立法意旨。

3.次查原告蘇聖元所有如附表一編號1所示土地及原告陳韻淇所有如附表二編號2至4所示3筆土地上之無償供公眾通行之道路，除鋪設瀝青之路面外，該路面兩側尚有構築路肩、駁坎及邊坡、苗栗市公所設置指示牌及景觀石、植栽行道樹等附屬設施之事實，有卷附土地航空照片（見原處

分卷第336至343頁）、土地使用現況照片數幀（見原處分卷第27至29頁、第50至59頁、第351至359頁、本院107年度訴字279號卷宗影印本第437頁及本院107年度訴字279號卷宗掃描本卷二第157頁、第161頁、第169頁、第165頁、第167頁、第175頁）、被告地價稅改課田賦實地勘查紀錄表（見原處分卷第50至62頁）、苗栗縣苗栗地政事務所108年2月27日苗地二字第1080001260號函檢送土地複丈成果圖（見本院卷第111至115頁）可參。核諸上開說明，各該土地上之瀝青路面及相關道路主體結構暨附屬設施，原告既不能使用、收益，自屬道路用地範圍，應免徵地價稅始與土地稅減免規則第9條規定意旨無違。

4.是故，本件被告既認定附表一編號1所示地號土地與附表二編號2至4所示地號3筆土地上之道路符合土地稅減免規則第9條規定之免徵地價稅要件，因上開道路範圍非僅限於瀝青路面部分面積，尚及於路面兩側之相關道路附屬設施，已如前述，被告未經道路管理機關單位判定實際道路用地範圍面積，逕以鋪設瀝青路面為限，據以核認准予免徵地價稅之土地面積，認事適法自有違誤。惟因土地所有權人無償提供土地供作公眾通行道路者，應由相關主管機關如工務、建設主管機關或各鄉（鎮、市、區）公所建設單位，本於權責及專業能力界定該道路之實際用地範圍，再列冊送地價稅稽徵機關據以辦理免徵地價稅，此稽之土地稅減免規則第22條但書第5款規定可明。是以，本件原告蘇聖元所有如附表一編號1所示地號土地及原告陳韻淇所有如附表二編號2至4所示地號3筆土地上之道路用地範圍認定，事涉及道路主管機關之專業判斷，非行政法院所得決定，自應由被告遵依上開規定辦理。

5.此外，原告蘇聖元所有如附表一編號2所示地號土地及原告陳韻淇所有如附表二編號1所示地號土地，因均無道路通過，本不得准予免徵地價稅至明，則原告關於上開2筆土地之請求，自屬無據。又參照最高行政法院108年度判字第136號判決意旨，依我國目前稅捐稽徵法制，稅捐核課並無相當於德國租稅通則第171條之時效不完成之規定，現行稅捐核課時效期間規定過於短暫，因此司法實務作業若認為訟爭稅捐核課處分尚有調查裁量之必要而需撤銷者，僅撤至復查決定，而保留初核處分，以維租稅公平，爰將原告併請求撤銷被告初核處分（註：原告稱為「原處分」）部分予以駁回，以利被告重為核課處分。

七、綜上所述，本件被告就原告蘇聖元所有如附表一編號1所示地號土地及原告陳韻淇所有如附表二編號2至4所示地號3筆土地上之道路用地範圍，僅核認鋪設瀝青路面部分面積為限，准予免徵地價稅，而將屬於道路附屬設施之用地予以剔除，認事用法自有違誤，應予撤銷，訴願決定未予糾正，亦有未合。從而，原告請求撤銷復查決定及訴願決定，為有理由，應由本院予以撤銷，由被告另為適法之處分。至於原告其餘之請求，為無理由，應予駁回。

八、本件為判決基礎之事證已臻明確，兩造其餘陳述及舉證，均核與判決結論不生影響，爰不逐一論述，附此敘明。

九、據上論結，本件原告之訴為一部有理由，一部無理由，依行政訴訟法第104條、民事訴訟法第79條、第85條第1項前段，判決如主文。

中　　華　　民　　國　　108　　年　　12　　月　　4　　日

臺中高等行政法院第二庭

審判長法　官　王　德　麟

法　官　林　靜　雯

法　官　蔡　紹　良

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
（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	1.上訴人之配偶、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。

，亦得為上訴審訴訟代理人	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。	

中　　華　　民　　國　　108　　年　　12　　月　　4　　日

書記官　凌　雲　霄

附錄本判決引用的相關法令：

【土地稅法】

第2條第1項

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條第1項第1款

地價稅或田賦之納稅義務人如左：

一、土地所有權人。

第6條

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14條

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。

第16條

地價稅基本稅率為千分之十。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五倍者，就其超過部分課徵千分之十五。

二、超過累進起點地價五倍至十倍者，就其超過部分課徵千分之二十五。

三、超過累進起點地價十倍至十五倍者，就其超過部分課徵千分之三十五。

四、超過累進起點地價十五倍至二十倍者，就其超過部分課徵千分之四十五。

五、超過累進起點地價二十倍以上者，就其超過部分課徵千分之五十五。

前項所稱累進起點地價，以各該直轄市或縣（市）土地七公畝之平均地價為準。但不包括工業用地、礦業用地、農業用地及免稅土地在內。

第40條

地價稅由直轄市或縣（市）主管稽徵機關按照地政機關編送之地價歸戶冊及地籍異動通知資料核定，每年徵收一次，必要時得分二期徵收；其開徵日期，由省（市）政府定之。

【土地稅法施行細則】

第20條

地價稅依本法第四十條之規定，每年一次徵收者，以8月31日為納稅義務基準日；每年分二期徵收者，上期以2月28日（閏年為2月29日），下期以8月31日為納稅義務基準日。各年（期）地價稅以納稅義務基準日土地登記簿所載之所有權人或典權人為納稅義務人。

前項規定自中華民國90年1月1日施行。

【土地稅減免規則】

第1條

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

本規則所稱土地稅，包括地價稅、田賦及土地增值稅。

第3條

本規則所稱私有土地，指公有土地以外，經自然人或法人依法取得所有權之土地。

第4條

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。

第6條

土地稅之減免，除依第22條但書規定免由土地所有權人或典權人申請者外，以其土地使用合於本規則所定減免標準，並依本規則規定程序申請核定者為限。

第9條

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。

第22條第5款

依第7條至第17條規定申請減免地價稅或田賦者，公有土地應由管理機關，私有土地應由所有權人或典權人，造具清冊檢同有關證明文件，向直轄市、縣（市）主管稽徵機關為之。但合於下列規定者，應由稽徵機關依通報資料逕行辦理或由用地機關函請稽徵機關辦理，免由土地所有權人或典權人申請：

五、私有無償提供公共巷道用地（應由工務、建設主管機關或各鄉（鎮、市、區）公所建設單位，列冊送稽徵機關辦理）。

第24條第1項

合於第7條至第17條規定申請減免地價稅或田賦者，應於每年（期）開徵40日前提出申請；逾期申請者，自申請之次年（期）起減免。減免原因消滅，自次年（期）恢復徵收。

【市區道路條例】

第2條

市區道路，指下列規定而言：

一、都市○○區○○○○道路。

二、直轄市及市行政區域以內，都市○○區○○○○○道路。

三、中央主管機關核定人○○居區○○○○道路。

第3條

市區道路附屬工程，指下列規定而言：

一、連接道路之渡口、橋樑、隧道等。

二、道路之排水溝渠、護欄、涵洞、緣石、攔路石、擋土

牆、路燈及屬於道路上各項標誌、號誌、管制設施、設備等。

三、迴車場、停車場、安全島、行道樹等。

四、無障礙設施。

五、經主管機關核定之其他附屬工程。

第6條

市區道路之修築，其系統及寬度，應依照都市計劃之規定辦理，未有都市計劃者，應依據第32條所訂定之市區道路工程設計標準，參酌當地實際需要及可能發展，擬訂道路系統圖，並註明寬度，連同修築計劃，經報上級市區道路主管機關核定後，公布施行。前項道路系統圖經核定公布施行後，建築主管機關應即規定建築物之境界線。

第7條

市區道路修築時，應同時將第三條各款附屬工程，視其需要，列入修築計劃一併辦理。

第16條

道路用地範圍內，除道路及其附屬工程，暨第8條規定必須附設於道路範圍內之各項設施外，禁止其他任何建築，其有擅自建築者，勒令拆除之，並依第33條之規定，予以處罰。

第32條

市區道路及附屬工程設計標準應依據維護車輛、行人安全、無障礙生活環境及道路景觀之原則，由內政部定之。

直轄市或縣（市）政府所轄市區道路分工權責、設施維護、使用管制、障礙清理等管理事項之規定，由直轄市或縣（市）政府分別定之，並報內政部備查。

【市區道路及附屬工程設計標準】

第8條

市區道路及附屬工程規劃設計，視實際需要辦理下列調查及分析：

一、地形、地質調查及分析。

二、土地使用調查及分析。

三、交通特性調查及交通量預測分析。

四、公共設施調查及分析。

五、其他經該管主管機關認有必要者。

第29條

市區道路及附屬工程設計規範，由中央主管機關定之。

【苗栗縣市區道路管理規則】

第1條

本規則依據市區道路條例第32條第2項規定訂定之。

第2條

本規則所稱市區道路主管機關為苗栗縣政府（以下簡稱本府），管理機關為各鄉（鎮、市）公所。

第3條

本規則所稱市區道路○○道路主體結構及其附屬設施。

第4條

本規則用詞之定義如下：

一、路基：指承受路面、路肩之土壤部分，其幅度包括路基穩定所形成填挖土之邊坡。

二、路面：指路基上供車輛及行人通行，以各種材料鋪築之承受層。

三、路肩：指路基淨寬減除路面寬度，所餘之路基。

四、人行道：指為專供行人通行之騎樓、走廊及劃設供行人行走之地面道路與人行陸橋及人行地下道。

五、使用人：指在公路用地內挖掘、埋設或附掛設施之自

然人、法人及團體。

六、管理：指對市區道路及其附屬設施，負有維護其原有之功能與效用，保持其完整性之權責。