臺中高等行政法院判決

）FKT64W1Z1X5L0;@108年度訴字第

）FKT64W1Z1X5L0;@109年2月13日辯

原　　告　徐國超

被　　告　南投縣政府稅務局

代　表　人　周敏正

訴訟代理人　李泳昌

　　張家慈

　　李佳蓉

上列當事人間地價稅事件，原告不服南投縣政府中華民國108年5月22日府行救字第1080073456號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主　　文

一、原告之訴駁回。

二、訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

一、爭訟概要：

原告於民國（下同）99年7月5日拍賣取得南投縣○里鄉○里段○○○○號土地，100年9月30日於該地建○○里鄉○○路○○號房屋（下稱系爭房屋）完成，原告於105年9月12日向被告申請按自用住宅用地稅率計徵地價稅，經被告以105年9月13日投稅土字第1050017299號函核准自105年起適用。原告復於108年2月26日就所有坐○○里鄉○里段308-1及319-2地號土地（下稱系爭土地），申請按自用住宅用地稅率計徵地價稅，被告認定系爭土地非系爭房屋之坐落基地，且非連同主建物一併取得，未符財政部訂頒之適用自用住宅用地稅率課徵地價稅認定原則（下稱認定原則）第4點規定，遂以108年

3月11日投稅土字第1080003817號函（下稱原處分）否准所請，原告不服，乃提起訴願，惟遭駁回，遂提起本件行政訴訟。

二、原告起訴主張及聲明：

（一）主張要旨：

1、原告原有坐落於南投縣○里鄉○里段○○○○號土地，面積僅1.08公畝，因自地自建，於其上興○○里鄉○○路○○號自用住宅房屋1棟，而相同於本自用住宅圍牆內坐落同段308-1及319-2地號土地，面積合計僅0.15公畝，為地形狹長之土地並作為系爭房屋後門出入使用，但因原屬國有土地，故於100年建屋之時當然無法納入使用執照內，但因屬原告住宅後門出入使用通行上之必要，故於108年2月中向國有財產局購買並移轉原告名下。且依認定原則第4點第1款第3目規定，並未限制要以建築執照、使用執照所載土地才能適用自用住宅地價稅。

2、系爭土地於興建自用住宅前即為原告所使用管理占有使用，且從空照圖上都可以很清楚的顯示原告申請自用住宅之系爭土地在建物興建前均早已在圍牆之內，均並非事後再行占有取得或再圍牆面，況且房屋興建完成後也取得南投縣政府106年8月29日府建管字第1060178498號核發之公有畸零地合併使用證明書。

3、系爭土地確為原告興建系爭房屋之前，即為原告購買同段306地號土地時以所有之意思一併占用所取得，所謂「取得」之意當然亦可包括占有管領取得，且目前作為系爭房屋圍牆內後門出入用地，當然為與該棟建物之使用確屬不可分離之土地。又沒任何規定自用住宅出入門口不可以有兩處？只有作為唯一通路的土地才能適用自用住宅地價稅

？且現在確為原告自用住宅使用後門出入中，難道有門卻不能把地當通行用嗎？被告已違反納稅者權利保護法第3條第3項規定。被告也可隨時到現場勘查，被告當然無法否認系爭土地作為通路使用之事實。且依自用住宅用地地價稅書面審查作業要點第8點第5款規定，原告有異議，被告應到現場勘查。

4、本案爭點在於⑴依認定原則是否與建屋同時取得？本件為自地自建，雖然原為國有土地，但有空照圖及建屋現場圖可知，早在建屋之前即為原告以自己所有之意占有取得，被告卻視而不見。⑵是否供通路使用？原告有設後門，現狀也是通路使用，被告卻認定土地不能做通路來使用，因為有其他出入口，難道哪個法規有規定1棟建物只能有1處出入口嗎？

5、本件申請自用住宅稅率土地僅0.15公畝，與原本系爭房屋土地加起來面積總共僅為1.23公畝，與法律規定自用住宅都市土地面積不得超過3公畝之規定，還相差甚遠，且實際現狀也確作為自用住宅後門通路之使用，被告卻總以違反土地稅母法之解釋來駁回原告所請，但原告申請系爭土地現做自用住宅土地使用卻是個不爭的事實。而做自用住宅土地使用的土地卻不能按自用住宅地價稅課稅，對納稅義務人顯有不公，故應撤銷原處分，並為按自用住宅用地稅率計徵地價稅之行政處分。

6、訴訟金額試算：

⑴系爭土地總面積15平方公尺。

⑵108年度公告地價每平方公尺3900元。

⑶自用住宅稅率千分之二，稅金為：117元。

⑷非自用住宅稅率千分之十，稅金為585元。

⑸訴訟金額為兩者之差異：585－117＝468元。

7、自納稅者權利保護法106年12月28日施行後，依該法第1條應優先適用其他法律、第3條不得增加法律未明訂之納稅義務，依第9條規定所有稅捐解釋函令及行政規則超過4年而未重新檢視並發布者，違反以上法條之解釋函令及其他行政規則應視為失效且須回歸法律原來之規定，才為適法。

8、查被告並未依法優先引用納稅者權利保護法等稅務法律之規定來確保納稅者之權利，反而引用財政部101年8月16日臺財稅字第10104594270號函發布之「適用自用住宅用地稅率課徵地價稅認定原則」及再解釋前行政規則之103年1月24日臺財稅字第1020022229號函，均不但違反納稅者權利保護法第3條所述「不得增加法律所未明定之納稅義務」之限制，且該規則亦違反納稅者權利保護法第9條所規定之「中央主管機關應每4年檢視解釋函令有無違反法律之規定、意旨，或增加法律所無之納稅義務……」現今該行政規則發布至今早已超過4年時限，早該檢討該規則內容之存廢等，故被告不先檢討法規存廢反而引用違法過時之行政命令及解釋令違反納稅者權利保護法來增加原告之納稅負擔，明顯違背依法律納稅之精神。

9、查被告所提出的土地稅法令彙編105年版，係105年10月發行，跟納稅者權利保護法為105年12月才立法通過，106年12月才施行，完全無任何關係，舊法令又如何依照新法律之規定檢討法令存廢呢？還是僅為依照自己稅務機關需求來檢討而訂定的呢？

10、被告就如同交通警察使用逾期未校正之測速器，卻用來取締疑似超速的車輛（如納稅者權利保護法第9條），並在

攔車後再另告誡駕駛人說你車子擦太亮會影響測速準確性（如納稅者權利保護法第3條），卻完全不檢討自身有無合法，或請示上級先解釋法令？

11、且被告引用的違法「適用自用住宅用地稅率課徵地價稅認定原則」，內容也嚴鬆不一、自我矛盾，違反稅法的公平性及一致性，如認定原則第4點自用住宅用地面積及處數限制補充規定之（一）自用住宅用地基地之認定中，有的建物可以用「房屋基地坐落申明書」代替建築改良物證明文件（第2目），有的建物，其相鄰之空地供作庭院種植蔬菜及通路使用，如符合自用住宅用地其他要件，准予按自用住宅用地稅率核課地價稅（第6目）等等，其實不外就是只要⑴確為自用住宅使用⑵未超過法定自用住宅面積，都可按自用住宅地價稅課徵，系爭土地完全合乎土地稅法所規定的自用住宅土地規定，卻因被告要增加超出稅法之義務及條件，而駁回原告之請求。

12、被告不優先依納稅者權利保護法及土地稅法等法律之規定為原告作出適法之決定，反而僅就違法又失效的行政規則及解釋令內容，再挑取不利原告的片段來處分原告，顯見被告有違法處分及程序不合法、不正義之實。

（二）聲明：

1、訴願決定及原處分均撤銷。

2、被告對於原告108年2月26日申請坐落南投縣○里鄉○里段○○○○○○○○○○○○○號土地，應作成按自用住宅用地稅率計徵地價稅之行政處分。

三、被告答辯及聲明：

（一）答辯要旨：

1、原告所有系爭房屋於100年9月30日完成建築，建物坐落地

號為南投縣○里鄉○里段○○○○號土地，原告於105年9月12日向被告申請該土地按自用住宅用地稅率計徵地價稅，經被告核准自105年起適用。原告復於108年2月26日就系爭土地申請按自用住宅用地稅率計徵地價稅，因系爭土地非屬系爭房屋之坐落基地，係占用國有土地後向土地管理機關取得，非連同主建物一併取得，未符認定原則規定，被告否准所請，揆諸首揭規定，洵無不合。

2、原告主張系爭土地原屬國有土地，於100年建屋時無法納入使用執照內，但興建前早已在圍牆之內，並非事後占有取得，房屋興建完成後也取得南投縣政府106年8月29日府建管字第1060178498號函核發之南投縣政府公有畸零地合併使用證明書。系爭土地作為系爭房屋後門出入使用，當然為與建物之使用確屬不可分離之土地云云：

南投縣公有畸零地合併使用證明書核發基準第6點規定：「公有畸零地與其兩側任一私有非畸零地合併均可單獨建築使用時，任一側私有土地所有權人均得以申請核發本證明書。」經查原告所提南投縣政府106年8月29日府建管字第1060178498號函說明二：「本案擬合併之水里段308-1、319-2地號等2筆財政部國有財產署所有之公有土地屬裡地（鄰地309-1、318-1、319、319-1地號等4筆土地為財政部國有財產署所有之公有土地），係屬公有裡地與相鄰唯一私有土地合併始能建築使用者，符合『南投縣公有畸零地合併使用證明書核發基準』第10點之規定。」說明三：「本證明書僅供合併使用或調整地形之參考，公產機關如需保留或依處理公產有關規定處理，不得以本證明為對抗，至於公有土地是否准予讓售，應由公產機關自行處理。」可知系爭土地原為公有土地，係屬與相鄰唯一私有土

地（本案水里段306地號）合併始能建築，而核發土地合併使用證明書，又是否准予讓售，仍由公產機關核定，該證明書不得為對抗，則相鄰私有土地所有權人雖得申請合併使用，惟該土地之讓售仍非必須似無疑義，先予陳明。

3、次依認定原則第4點第1款第1目規定，自用住宅用地之基地，以建築改良物所有權狀記載之基地地號為準。如權狀未記載全部基地地號，以建築管理機關核發之「建造執照」或「使用執照」所載之基地地號；認定原則第4點第1款第3目規定，非屬建物基地之土地，如係連同主建物一併取得，且該土地與建築基地相鄰，位處該棟建物圍牆內供出入通路等使用，與該棟建物之使用確屬不可分離者，可併同主建物基地認定之。查原告直至系爭房屋完成時，仍未取得系爭土地之所有權，僅有使用權，自始未能立於所有權人地位而為自用住宅用地稅率之適格申請人，既未能與房屋一併取得，即未符認定原則第4點所定「如係連同主建物一併取得」要件，原告主張，應屬誤解。

4、自用住宅用地基地之認定，依認定原則四（一）1規定，原則上以建築改良物所有權狀記載之基地地號為準；惟建物基地之土地與相鄰未經申請建築土地合併者，應依認定原則四（一）5辦理，即該相鄰土地如未合併申請建築載入使用執照，縱因土地合併而併入建築基地地號，仍不認屬該房屋基地範圍。又建物已興建完成，其建物基地本即有獨立出入通路等供自用住宅使用，無取得相鄰土地以供出入通路使用之必要，取得相鄰土地僅係與該建物基地合併使用，尚無使用上確屬不可分離之情事，故日後移轉予他人，新所有權人於申請適用自用住宅用地稅率時，縱主張該相鄰土地連同主建物基地一併取得，仍無認定原則四

（一）3規定之適用，此為財政部103年1月24日臺財稅字第10200222290號函所明釋。系爭房屋使用執照申請書及其建物所有權狀之建物坐落地號均僅列載水里段306地號土地，皆未列載系爭土地，足見原告興建系爭房屋時，並未因未納入系爭土地而無法建築，且興建完成之際，即有獨立出入通路（建物前方面臨中正路）供自用住宅使用，無取得相鄰土地以供出入通路使用之必要，系爭土地位於主建物後方，其存否顯無涉該房屋之使用，難謂係「與該棟建物之使用確屬不可分離」。且原告取得系爭土地所有權後，須申請載入使用執照作為系爭房屋坐落基地，方符以建築管理機關核發之使用執照所載基地地號為準之要件，爰此，本案系爭土地非屬建物坐落基地並無疑義，被告否准所請，並非無據。

5、按財政部101年8月16日臺財稅字第10104594270號令訂定之認定原則第4點第1款第3目有關「連同主建物一併取得」、「與該棟建物之使用確屬不可分離」規定，係源自財政部87年4月18日臺財稅字第871939713號函釋，查閱該函釋無敘明立法意旨，惟財政部103年1月24日臺財稅字第10200222290號函闡明，認定原則第4點第1款第3目之規定節錄自財政部87年4月18日臺財稅字第871939713號函，係考量非屬建物基地之土地，經編為公共設施保留地（道路用地），既係土地所有權人連同主建物一併取得，且該土地與建築基地相鄰，位處該棟建物圍牆內供出入道路等使用，而與該棟建築物之使用確屬不可分離，准併同適用自用住宅用地稅率課徵地價稅。

6、次按上開財政部103年1月24日函所示，建物已興建完成，其建物基地本即有獨立出入通路等供自用住宅使用，無取

得相鄰土地以供出入通路使用之必要，取得相鄰土地僅係與該建物基地合併使用，尚無使用上確屬不可分離之情事，故日後移轉予他人，新所有權人於申請適用自用住宅用地稅率時，縱主張該相鄰土地連同主建物基地一併取得，仍無認定原則第4點第1款第3目規定之適用。原告於99年7月5日拍賣取得南投縣○里鄉○里段○○○○號土地，100年9月30日於該地建築系爭房屋完成，嗣於108年2月18日始向財政部國有財產署中區分署價購取得系爭土地，案經函詢財政部國有財產署中區分署南投辦事處，該處以108年9月6日臺財產中投二字第10825028910號函復系爭土地於100年間無出租及占用情事，系爭水里段308-1地號及319-2地號土地分別自102年5月及104年3月起有占用收使用補償金，爰此被告認定系爭土地與系爭房屋之基地僅合併使用，非連同主建物一併取得，實屬有據。

7、本案經被告109年1月15日派員實地勘查結果，系爭房屋興建完成之際，即有獨立出入通路（建物前門面臨中正路、側門面臨中正路9巷）供自用住宅使用，無取得相鄰土地以供出入通路使用之必要，且系爭房屋並無後門，系爭土地位於系爭房屋後方，顯非供出入通路使用，與該棟建築物之使用非屬不可分離，原告主張系爭土地作為自用住宅圍牆內後門出入用地，顯不可採。

8、參照司法院釋字第607號解釋理由書：「憲法第19條規定，人民有依法律納稅之義務，係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、稅基、稅率等租稅構成要件，以法律明文規定。但法律規定之內容不能鉅細靡遺，故主管機關於職權範圍內適用各該租稅法律規定時，自得為必要之釋示。其釋示

如無違於一般法律解釋方法，且符合各該法律之立法目的，即與租稅法律主義尚無違背；倘亦符合租稅公平原則，則與憲法第7條平等原則及第15條保障人民財產權之規定不相牴觸。」有關租稅之核課及減免，除有法律明文及法律授權之命令規定之事由外，並無類推適用課稅要件，亦不得以實質觀察方式，對於法定已明確免稅要件，另為不同之解釋，而應予免除稅捐之情形，此為所謂租稅法定主義中課稅要件法定及明確主義之實現。故財政部為利稅捐稽徵機關受理申請自用住宅用地稅率課徵地價稅案件之審理，訂定「適用自用住宅用地稅率課徵地價稅認定原則」，以供稅捐稽徵機關行使職權、認定事實、適用法律之準據，所為細節性及補充性事項之規定，並未增加土地稅法所無之限制，亦未違反租稅法律主義及納稅者權利保護法第3條第3項規定，爰被告引用上開認定原則，並無違誤。

9、查原告主張所有系爭土地應可適用自用住宅用地稅率課徵地價稅，應納稅額為117元，惟系爭土地未符財政部101年8月16日臺財稅字第10104594270號令訂定之認定原則及103年1月24日臺財稅字第10200222290號函規定，仍應按一般用地稅率課徵地價稅計585元，原告不服增加468元地價稅，提起行政訴訟，按行政訴訟法第229條第2項第1款規定應適用簡易程序。

10、原告主張被告未依據納稅者權利保護法第1條、第3條及第9條規定優先適用來保護原告及納稅者，反而引用違法過時之行政命令及解釋令違反納稅者權利保護法來增加原告之納稅負擔。

⑴查財政部各稅法令函釋檢索系統──各版本法令彙編適用期限，土地稅法令彙編最新版本為105年版，依財政部105年

10月26日臺財稅字第10504038380號令：「本部及各權責機關在105年9月13日以前發布之土地稅釋示函令，凡未編入105年版『土地稅法令彙編』者，除屬當然或個案核示、解釋者外，自106年1月1日起，非經本部重行核定，一律不再援引適用。……」財政部101年8月16日臺財稅字第10104594270號令訂定之適用自用住宅用地稅率課徵地價稅認定原則及103年1月24日臺財稅字第10200222290號函仍編入105年版「土地稅法令彙編」，按稅捐稽徵法第1條之1規定，對於據以申請之案件發生效力。

⑵次查上開函釋係財政部基於其主管權責，為執行稅捐徵收技術性事項所為之釋示，與立法意旨相符，且未逾越母法之限度，行政機關予以適用，自無違誤，原告主張被告違反納稅者權利保護法第1條、第3條及第9條規定，實屬誤解，應不予採。

（二）聲明：原告之訴駁回。

四、爭點：

（一）本件得否適用認定原則及財政部所為之解釋函令？認定原則有無違反納稅者權利保護法？

（二）系爭土地是否符合認定原則第4點第1款所規定自用住宅用地「基地」之要件？

1、認定原則第4點第1款第3目所指之「一併取得」，可否包含無權占有？

2、系爭土地之使用是否與系爭房屋之使用屬不可分離？

五、本院的判斷：

（一）前揭爭訟概要之事實，分別有如附表所示各項資料可查（甲證1、2、乙證4、8、9，本件判決相關證據之編號詳附表）。

（二）本件應適用之認定原則及財政部所為之解釋函令，並無違反納稅者權利保護法：

1、按憲法第19條規定人民有依法律納稅之義務，係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、租稅客體對租稅主體之歸屬、稅基、稅率、納稅方法及納稅期間等租稅構成要件，以法律或法律具體明確授權之法規命令定之；若僅屬執行法律之細節性、技術性次要事項，始得由主管機關發布行政規則為必要之規範（司法院釋字第705號、第700號、第625號解釋意旨參照）。土地稅法第9條、第17條及第41條，係分別規範自用住宅用地定義、得適用面積、處數及申請程序，財政部為利稅捐機關受理申請自宅地稅率課徵地價稅案件之審理，訂定「適用自用住宅用地稅率課徵地價稅認定原則」，以供稅捐機關行使職權及認定是否符合自用住宅用地稅率之準據，核屬簡化認定事實所訂頒之解釋性行政規則，為適用法律所必要之補充，且未違反法律規定之意旨，被告自得予以援用。又上開行政規則係屬認定事實之性質，不涉人民權利行使之限制，自無違反法律授權之問題。

2、另財政部103年1月24日臺財稅字第10200222290號函令：「……二、自用住宅用地基地之認定，依本部101年8月16日臺財稅字第10104594270號令訂定『適用自用住宅用地稅率課徵地價稅認定原則』（以下簡稱認定原則）四（一）1規定，原則上以建築改良物所有權狀記載之基地地號為準；惟建物基地之土地與相鄰未經申請建築土地合併者，應依認定原則四（一）5辦理，即該相鄰土地如未合併申請建築載入使用執照，縱因土地合併而併入建築基地地

號，仍不認屬該房屋基地範圍。稽徵機關審核是類案件，應就建築基地地號查核有無合併情事；另已核准自用住宅用地案件，應予列管該建物基地地號之面積，以利後續案件之審核。三、另查認定原則四（一）3之規定，節錄自本部87年4月18日臺財稅第000000000號函，係考量非屬建物基地之土地，經編為公共設施保留地（道路用地），既係土地所有權人連同主建物一併取得，且該土地與建築基地相鄰，位處該棟建物圍牆內供出入通路等使用，而與該棟建物之使用確屬不可分離，爰准併同適用自用住宅用地稅率課徵地價稅。四、本案○君所有之建物已興建完成，其建物基地本即有獨立出入通路等供自用住宅使用，無取得相鄰土地以供出入通路使用之必要，○君取得相鄰土地僅係與該建物基地合併使用，尚無使用上確屬不可分離之情事，故日後移轉予他人，新所有權人於申請適用自用住宅用地稅率時，縱主張該相鄰土地連同主建物基地一併取得，仍無認定原則四（一）3規定之適用。」亦係本於上開說明意旨所作成有關認定事實、適用法律之解釋函令，並未增加上開土地稅法所無之限制，且未違反租稅法律主義及納稅者權利保護法第3條第3項規定，被告自得予以援用。

3、原告雖主張「被告並未依法優先引用納稅者權利保護法等稅務法律之規定來確保納稅者之權利，反而引用財政部101年8月16日臺財稅字第10104594270號函發布之『適用自用住宅用地稅率課徵地價稅認定原則』及再解釋前行政規則之103年1月24日臺財稅字第1020022229號函，均不但違反納稅者權利保護法第3條所述『不得增加法律所未明定之納稅義務』之限制，且該規則亦違反納稅者權利保護法

第9條所規定之『中央主管機關應每4年檢視解釋函令有無違反法律之規定、意旨，或增加法律所無之納稅義務……』現今該行政規則發布至今早已超過4年時限，早該檢討該規則內容之存廢等，故被告不先檢討法規存廢反而引用違法過時之行政命令及解釋令違反納稅者權利保護法來增加原告之納稅負擔，明顯違背依法律納稅之精神。」等云。然查，原告所稱財政部101年8月16日臺財稅字第10104594270號令訂定之「適用自用住宅用地稅率課徵地價稅認定原則」，核屬細節性及補充性事項之行政規則，並未增加上開土地稅法所無之限制，且未違反租稅法律主義，已如前述；另財政部103年1月24日臺財稅字第10200222290號函令亦已編入行為當時105年版「土地稅法令彙編」，依稅捐稽徵法第1條之1規定，對於據以申請之案件發生效力。是原告上開主張前揭認定原則及解釋函令，已違反納稅者權利保護法第1條、第3條及第9條規定云云，容屬誤解，並不可採。

（三）系爭土地不符合認定原則第4點第1款第3目所規定自用住宅用地「基地」之要件：

1、應適用的法令：土地稅法第9條、第17條第1項、認定原則第4點第1款第1目、第3目（附錄）。

2、依土地稅法第9條及第17條第1項規定可知，適用自用住宅稅率課徵地價稅，除須具備土地所有權人或其配偶、直系親屬於該地辦竣戶籍登記，且無出租或供營業用之要件。此既言「自用住宅」，是該土地之地上物自須係供人日常住居生活作息使用之住宅用途者始屬之（最高行政法院104年度判字第174號判決意旨參照）。又依認定原則第4點第1款第1目關於「自用住宅用地基地之認定」，自用住宅

用地之基地，以建築改良物所有權狀記載之基地地號為準，如權狀未記載全部基地地號，以建築管理機關核發之「建造執照」或「使用執照」所載之基地地號，或地政機關核發之「建築改良物勘查結果通知書」或「建物測量成果圖」記載之基地地號為準。另同原則第4點第1款第3目規定，非屬建物基地之土地，如係連同主建物一併取得，且該土地與建築基地相鄰，位處該棟建物圍牆內供出入通路等使用，與該棟建物之使用確屬不可分離者，可併同主建物基地認定之。亦即，與自用住宅相鄰之土地，如係連同主建物一併取得，且位於該自用住宅之圍牆內供出入通路等使用，與該自用住宅之使用上確屬不可分離者，如三合院前方廣場，則可認為自用住宅之基地。

3、原告於99年7月5日拍賣取得南投縣○里鄉○里段○○○○號土地，並於100年9月30日在該地建築系爭房屋完成，系爭土地並非系爭房屋之基地（參見乙證4，原處分卷一第24頁）。原告於105年9月12日向被告申請該306地號土地按自用住宅用地稅率計徵地價稅（參見乙證9），經被告核准自105年起適用（參見乙證8）。嗣於108年2月18日始向財政部國有財產署中區分署價購取得系爭土地（參見乙證5，原處分卷一第28頁至第29頁），復於108年2月26日就系爭土地申請按自用住宅用地稅率計徵地價稅（參見乙證4）。經查，被告為查明原告取得及使用系爭土地之情形，發函財政部國有財產署中區分署南投辦事處，經該處以108年9月6日臺財產中投二字第10825028910號函覆系爭土地於100年間無出租及占用情事，系爭水里段308-1地號及319-2地號土地分別自102年5月及104年3月起有占用收使用補償金等語（參見乙證14），顯見，原告迄至系爭房屋

於100年9月30日建築完成時，仍未取得系爭土地之任何合法使用權源，自與認定原則第4點第1款第3目所規定「非屬建物基地之土地，如係連同主建物一併取得」之要件不符。又系爭房屋於興建完成之際，即有獨立出入通路（建物前門面臨中正路、側門面臨中正路9巷）供自用住宅使用，尚無取得相鄰土地以供出入通路使用之必要（參見乙證12及13），此觀被告所提出之系爭房屋建築時平面圖、面積計算表及配置圖（參見本院卷第131頁至第151頁），顯示系爭土地所在之位置，原告並未留設門窗，僅有外牆構造即可知。另依被告至現場勘查所拍攝系爭土地所在位置之照片顯示（參見乙證12，原處分卷二第51頁），該土地雖經原告以鐵柵欄圍阻，並藉由與鄰房之外牆形成一封閉空間，但原告在該土地旁僅私設一窗戶，下方雖擺放可隨時移動之直立椅，供進出該窗台使用，惟依其設置簡陋之情形，該窗台應僅是臨時性之進出口，並非供系爭房屋日常出入使用，尚難認與系爭房屋之使用形成確屬不可分離之關係，自與同原則第4點第1款第3目規定「位處該棟建物圍牆內供出入通路等使用，與該自用住宅之使用上確屬不可分離」之情形有別。系爭土地既非系爭房屋之坐落基地，且係原告於系爭房屋興建完成後始向土地管理機關取得所有權，並非連同主建物一併取得，且與系爭房屋之使用無不可分離之情形，被告乃認定系爭土地未符合認定原則之相關規定，並否准其申請（參見甲證1），揆諸首揭規定，即無不合。

4、雖原告主張系爭土地原屬國有土地，於100年建屋時無法納入使用執照內，但興建前早已在圍牆之內，並非事後占有取得，房屋興建完成後也取得南投縣政府106年8月29日

府建管字第1060178498號函核發之南投縣政府公有畸零地合併使用證明書，系爭土地作為系爭房屋後門出入使用，當然為與建物之使用確屬不可分離之土地等云。經查，依前揭財政部國有財產署中區分署南投辦事處108年9月6日臺財產中投二字第10825028910號函覆說明可知，原告係分別自102年5月及104年3月起始以繳交使用補償金之方式合法取得系爭土地之使用權限，在此之前應屬無權占有之性質，其非法使用自不應受到合法保障。又原告所提南投縣政府106年8月29日府建管字第1060178498號函（參見甲證3）說明二：「本案擬合併之水里段308-1、319-2地號等2筆財政部國有財產署所有之公有土地屬裡地（鄰地309-1、318-1、319、319-1地號等4筆土地為財政部國有財產署所有之公有土地），係屬公有裡地與相鄰唯一私有土地合併始能建築使用者，符合『南投縣公有畸零地合併使用證明書核發基準』第10點之規定。」說明三：「本證明書僅供合併使用或調整地形之參考，公產機關如需保留或依處理公產有關規定處理，不得以本證明為對抗，至於公有土地是否准予讓售，應由公產機關自行處理。」可見，此證明書僅供合併使用或調整地形之參考，財政部國有財產署並非必須讓售予原告，仍有裁量空間。而原告係於系爭房屋興建完成後始取得系爭土地，該土地顯非建築基地之一部分，自未因上開畸零地合併使用證明書的核發，即使系爭土地成為建築基地之一部分，或使之與系爭房屋之使用形成不可分離之關係。是原告所提出之上開證明書並不能為有利原告事實認定之依據。況且，依認定原則四（一）5規定，數筆土地合併後，其中部分土地在合併前不屬房屋坐落基地，如未合併申請建築載入使用執照，不認屬

自用住宅基地。原告既未將系爭土地合併申請建築載入使用執照，仍不認屬該房屋基地範圍。是原告之上開主張，均非可採。

（四）本件判決基礎已經明確，兩造其餘的攻擊防禦方法及訴訟資料經本院斟酌後，核與判決結果不生影響，無一一論述的必要，一併說明。

六、結論：原處分並無違誤，訴願決定予以維持亦無不合。原告訴請撤銷原處分及請求被告對於原告108年2月26日申請之系爭土地，應作成按自用住宅用地稅率計徵地價稅之行政處分，均無理由，應予駁回。

中　　華　　民　　國　　109　　年　　2　　月　　27　　日

臺中高等行政法院第三庭

審判長法　官　莊　金　昌

法　官　陳　文　燦

法　官　劉　錫　賢

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，亦得為上訴審訴訟代理人	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。 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　　109　　年　　2　　月　　27　　日

書記官　許　騰　云

附錄本判決引用的相關條文：

【土地稅法】
第9條
本法所稱自用住宅用地，指土地所有權人或其配偶、直系親屬於該地辦竣戶籍登記，且無出租或供營業用之住宅用地。
第17條第1項
合於左列規定之自用住宅用地，其地價稅按千分之二計徵：
一、都市土地面積未超過3公畝部分。
二、非都市土地面積未超過7公畝部分。
第41條
（第1項）
依第17條及第18條規定，得適用特別稅率之用地，土地所有權人應於每年（期）地價稅開徵40日前提出申請，逾期申請者，自申請之次年期開始適用。前已核定而用途未變更者，以後免再申請。
（第2項）
適用特別稅率之原因、事實消滅時，應即向主管稽徵機關申報。
【納稅者權利保護法】
第1條
為落實憲法生存權、工作權、財產權及其他相關基本權利之保障，確保納稅者權利，實現課稅公平及貫徹正當法律程序，特制定本法。
關於納稅者權利之保護，於本法有特別規定時，優先適用本法之規定。
第3條第3項
主管機關所發布之行政規則及解釋函令，僅得解釋法律原意、規範執行法律所必要之技術性、細節性事項，不得增加法律所未明定之納稅義務或減免稅捐。

第9條第3項
中央主管機關應每4年檢視解釋函令有無違反法律之規定、意旨，或增加法律所無之納稅義務，並得委託外部研究單位辦理。
【適用自用住宅用地稅率課徵地價稅認定原則】
二、相關法規規定
（一）自用住宅用地定義
1.土地稅法第9條規定，自用住宅用地，指土地所有權人或其配偶、直系親屬於該地辦竣戶籍登記，且無出租或供營業用之住宅用地。
2.土地稅法施行細則第4條規定，自用住宅用地，以其土地上之建築改良物屬土地所有權人或其配偶、直系親屬所有者為限。
（二）面積及處數限制
1.土地稅法第17條第1項規定，合於下列規定之自用住宅用地，其地價稅按千分之二計徵：一、都市土地面積未超過3公畝部分。二、非都市土地面積未超過7公畝部分。
2.土地稅法第17條第3項規定，土地所有權人與其配偶及未成年之受扶養親屬，適用第1項自用住宅用地稅率繳納地價稅者，以1處為限。
四、自用住宅用地面積及處數限制補充規定
（一）自用住宅用地基地之認定
1.自用住宅用地之基地，以建築改良物所有權狀記載之基地地號為準。如權狀未記載全部基地地號，以建築管理機關核發之「建造執照」或「使用執照」所載之基地地號，或地政機關核發之「建築改良物勘查結果通知書」或「建物測量成果圖」記載之基地地號為準。
2.未辦建物所有權第一次登記之老舊房屋，其基地之認定，

得以「房屋基地坐落申明書」代替建築改良物證明文件。所稱老舊房屋，以77年4月29日平均地權條例施行細則第31條第1項修正發布生效前已完成建築者為準。

3.非屬建物基地之土地，如係連同主建物一併取得，且該土地與建築基地相鄰，位處該棟建物圍牆內供出入通路等使用，與該棟建物之使用確屬不可分離者，可併同主建物基地認定之。

4.自用住宅用地參與重劃後，原進出道路遭廢止，地政單位分割毗鄰地，超配供其解決出路及建築線問題，該毗鄰地准比照法定空地，併入自用住宅基地。

5.數筆土地合併後，其中部分土地在合併前不屬房屋坐落基地，如未合併申請建築載入使用執照，不認屬自用住宅基地。

6.建築法於27年12月26日制定公布前，或該法制定公布後實施建築管理前興建之舊式建物，其相鄰之空地供作庭院種植蔬菜及通路使用，如符合自用住宅用地其他要件，准予按自用住宅用地稅率核課地價稅。至「實施建築管理前」之基準日期，應依下列規定認定：（1）在實施都市計畫地區，係指當地都市計畫公布實施之日期。（2）在實施區域計畫地區，係指當地依區域計畫法第15條第1項劃定使用分區並編定各種使用地公布之日期。（3）前2項以外地區，內政部訂頒「實施都市計畫以外地區建築物管理辦法」，依該辦法指定實施地區之日期。（4）供公眾使用及公有建築物均應實施建築管理，尚無需認定實施建築管理之基準日期。

附表、證據編號對照表

（續上頁）

證據編號	證據名稱或內容	所附卷宗	頁碼
甲證1	被告108年3月11日投稅土字第0000000000號函（原處分）	投院卷	15
甲證2	訴願決定	投院卷	19-23
甲證3	南投縣政府106年8月29日府建管字第1060178498號函（畸零地合併使用證明）	投院卷	25-28
甲證4	自用住宅興建前及目前系爭土地使用狀況之照片	投院卷	75
乙證4	原告108年2月26日自用地價稅申請函及其附件	原處分卷一	19-26
乙證5	土地建物查詢資料	原處分卷一	27-29
乙證6	地籍圖	原處分卷一	30-31
乙證7	房屋平面圖	原處分卷一	32

（續上頁）

乙證8	被告105年9月13日投稅土字第0000000000號函（僅核准306地號）	原處分卷一	33
乙證9	原告105年9月12日地價稅自用住宅用地申請書	原處分卷一	34-35
乙證10	（100）投府建管（使）字第00615號使用執照及其申請書	原處分卷一	36-40
乙證11	財政部相關函釋	原處分卷二	41-45
乙證12	109年1月15日現勘照片	原處分卷二	46-52
乙證13	街景圖	原處分卷二	53-54
乙證14	財政部國有財產署中區分署南投辦事處108年9月6日臺財產中投二字第00000000000號函（分別自102年5月及104年3月起有占用收使用補償金；同原處分卷二第55頁）	本院卷	74

01