

訴 願 人 ○○○

訴 願 人 ○○○

訴 願 人 ○○○

訴 願 人 兼 上 3 人 訴 願 代 理 人 ○○○

原 處 分 機 關 臺 北 市 稅 捐 稽 徵 處

訴願人等 4 人因 115 年地價稅稅率事件，分別不服原處分機關民國 114 年 9 月 10 日北市稽內湖乙字第 1145907072A 號及第 1145907072B 號函關於核定 115 年地價稅稅率部分之處分，提起訴願，本府決定如下：

主 文

訴願駁回。

事 實

一、被繼承人○○○於民國（下同）114 年 4 月 24 日死亡，遺有本市內湖區○○段○○小段○○○地號土地〔宗地面積 327 平方公尺，權利範圍為 1/2，持分面積為 163.5 平方公尺，下稱系爭土地；74 年 2 月 11 日分割自同區段同小段○○地號土地（下稱○○地號土地）〕，原免徵地價稅。嗣經原處分機關所屬內湖分處（下稱內湖分處）以 114 年 7 月 15 日北市稽內湖乙字第 114606002A 號函詢臺北市建築管理工程處（下稱建管處）系爭土地是否為 xx 使字第 xxxx、xxxx 號使用執照之建築基地，及是否為建造房屋應保留之法定空地等。案經本府都市發展局（下稱都發局）以 114 年 7 月 21 日北市都授建字第 1146136555 號函（下稱 114 年 7 月 21 日函）復略以，經依土地使用分區申請及查詢系統、臺北市建築物電腦地籍套繪圖、臺北市建築管理資訊系統、建築資訊 e 點通等檔案資料查對，系爭土地係 xx 使字第 xxxx 號使用執照（xx 建字第 xxxx 號建造執照）及 xx 使字第 xxxx 號使用執照（xx 建字第 xx-xx 號建造執照）（下合稱系爭使照）建築基地之私設通路（按：114 年 7 月 21 日函誤繕使用執照號碼部分，業經內湖分處人員電洽都發局確認，並有原處分機關 114 年 8 月 27 日公務電話紀錄影本在卷可憑），依內政部函釋意旨，私設通路為基地內建築物主要出入口至建築線間之通路，自為建築基地之一部分，且屬建築法第 11 條所稱之「法定空地」。原處分機關審認系爭土地係系爭使照建築基地之私設通路，為建築基地之一部分，且屬建築法第 11 條所稱之法定空地，依土地稅減免規則第 9 條但書規定應恢復按一般用地稅率課徵地價

稅，乃分別以 114 年 7 月 28 日北市稽內湖乙字第 1146006248C 號及第 1146006248D 號函（下合稱 114 年 7 月 28 日函）通知○○○之繼承人即訴願人○○○（○○○之配偶）及訴願人○○○、○○○、○○○（下稱○君等 3 人），核定系爭土地恢復按一般用地稅率課徵地價稅，並依稅捐稽徵法第 21 條規定，補徵系爭土地 109 年至 113 年之差額地價稅。

二、訴願人等 4 人不服 114 年 7 月 28 日函，於 114 年 8 月 19 日申請復查，經原處分機關查認系爭使照之建築基地為○○地號土地，地上建物包含訴願人○○○所有本市內湖區○○街○○巷○○弄○○號房屋（權利範圍為全部，下稱○○號房屋）等建物，且○○地號土地係經核定按自用住宅用地稅率課徵地價稅，而系爭土地係於 74 年 2 月 11 日分割自○○地號土地，係系爭使照建築基地之私設通路，為建築基地之一部分，且屬建築法第 11 條所稱法定空地，依土地稅減免規則第 9 條但書規定不予免徵地價稅；另審認系爭土地地上○○號房屋為被繼承人○○○之直系血親卑親屬即訴願人○○○所有，符合自用住宅用地規定，乃以 114 年 9 月 10 日北市稽內湖乙字第 1145907072A 號（下稱原處分 1）及第 1145907072B 號函（下稱原處分 2）分別通知訴願人○○○及訴願人○君等 3 人，撤銷 114 年 7 月 28 日函，並重新核定系爭土地 109 年至 114 年更正按自用住宅用地稅率課徵地價稅及更正補徵 109 年至 113 年之差額地價稅，另自 115 年起，依繼承人即訴願人○○○及○○○共同共有潛在應有權利部分比例（1/2）計算，面積 81.75 平方公尺按自用住宅用地稅率課徵地價稅，其餘面積 81.75 平方公尺〔按：依繼承人即訴願人○○○及○○○共同共有潛在應有權利部分比例（1/2）計算〕恢復按一般用地稅率課徵地價稅。原處分 1 於 114 年 9 月 17 日送達訴願人○○○，原處分 2 於 114 年 9 月 12 日送達訴願人○君等 3 人，訴願人○○○及○君等 3 人分別不服原處分 1 及原處分 2 關於核定系爭土地 115 年地價稅稅率部分之處分，於 114 年 9 月 19 日申請復查，惟因該部分不涉及稅額而非屬稅捐稽徵法第 35 條所定應申請復查之事項，原處分機關爰以 114 年 10 月 22 日北市稽法乙字第 1143001371 號函轉訴願人等 4 人之復查申請書予本府（法務局），並改按訴願程序辦理，訴願人等 4 人於 114 年 11 月 7 日補正訴願程式及補充訴願理由，並據原處分機關檢卷答辯。

理 由

一、按土地稅法第 3 條第 1 項第 1 款、第 2 項規定：「地價稅或田賦之納稅義務人如左：一、土地所有權人。」「前項第一款土地所有權屬於公有或共同共有者，以管理機關或管理人為納稅義務人；其為分別共有者，地價稅以共有人各

按其應有部分為納稅義務人；田賦以共有人所推舉之代表人為納稅義務人，未推舉代表人者，以共有人各按其應有部分為納稅義務人。」第 6 條規定：「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 9 條規定：「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 14 條規定：「已規定地價之土地，除依第二十二條規定課徵田賦者外，應課徵地價稅。」第 15 條第 1 項規定：「地價稅按每一土地所有權人在每一直轄市或縣（市）轄區內之地價總額計徵之。」第 16 條第 1 項規定：「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：……。」第 17 條第 1 項規定：「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三公畝部分。……。」

稅捐稽徵法第 12 條規定：「共有財產，由管理人負納稅義務；未設管理人者，共有人各按其應有部分負納稅義務，其為共同共有時，以全體共同共有人為納稅義務人。」

民法第 759 條規定：「因繼承、強制執行、徵收、法院之判決或其他非因法律行為，於登記前已取得不動產物權者，應經登記，始得處分其物權。」第 1138 條規定：「遺產繼承人，除配偶外，依左列順序定之：一、直系血親卑親屬。……。」第 1144 條第 1 項第 1 款規定：「配偶有相互繼承遺產之權，其應繼分，依左列各款定之：一、與第一千一百三十八條所定第一順序之繼承人同為繼承時，其應繼分與他繼承人平均。……。」第 1147 條規定：「繼承，因被繼承人死亡而開始。」第 1148 條第 1 項規定：「繼承人自繼承開始時，除本法另有規定外，承受被繼承人財產上之一切權利、義務。……。」第 1151 條規定：「繼承人有數人時，在分割遺產前，各繼承人對於遺產全部為共同共有。」

平均地權條例第 25 條規定：「供國防、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、慈善或公益事業等所使用之土地，及重劃、墾荒、改良土地者，其地價稅或田賦得予適當之減免；減免標準與程序，由行政院定之。」

建築法第 11 條規定：「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。……。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。應留設之法定空地，非依規定不得分割、移轉，並不得重複使用；其分割要件及申請核發程序等事項之辦法，由中央主管建築機關定之。」

土地稅減免規則第 1 條規定：「本規則依土地稅法第六條及平均地權條例第二十五條規定訂定之。」第 9 條規定：「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。」

土地稅法施行細則第 4 條規定：「本法第九條之自用住宅用地，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。」

適用自用住宅用地稅率課徵地價稅認定原則（下稱自用住宅認定原則）第 1 點規定：「為利稅捐稽徵機關受理申請適用自用住宅用地稅率課徵地價稅案件之審理，特訂定本原則。」第 4 點第 1 款第 1 目、第 2 款第 5 目第 1 子目規定：「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。」「……（二）自用住宅面積及處數限制…… 5. 共同共有土地（1）共同共有土地適用自用住宅用地稅率課徵地價稅，應以全體共同共有人或其配偶、直系親屬於該地辦竣戶籍登記，且無出租或供營業用者為準。惟共同共有土地，如其共同共有關係所由成立之法律、法律行為或習慣定有共同共有人可分之權利義務範圍，經稽徵機關查明屬實者，其所有潛在應有權利部分如符合土地稅法第九條及第十七條規定，適用自用住宅用地稅率課徵地價稅。祭祀公業土地，亦同。」

內政部 106 年 3 月 28 日內授營建管字第 1060804569 號函釋（下稱 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、有關『私設通路』之認定乙節，說明如下：……（二）建築基地內『私設通路』部分，實施容積管制地區係依本規則建築設計施工編第 163 條所稱『基地內通路』檢討辦理，至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……是實施容積管制前基地內之『私設通路』，如依當時法令規定檢討，雖未計入建築基地面積計算建蔽率，亦未計入法定空地面積，惟該『私設通路』已計入建築基地範圍，自為建築基地之一部分，並屬建築法第 11 條所稱之『法定空地』。……」

二、本件訴願及補充理由略以：依憲法法庭 112 年憲判字第 19 號判決理由陸明示，建築基地內之私設通路固屬建造房屋應保留之法定空地，惟該等私設通路如已超過依法應保留之法定空地面積，且已無償供公眾通行使用，此等私設通路之功能，與非供不特定公眾使用之法定空地究有不同，有關機關對於此等情形之私設通路之地價稅核課，宜考量予以一定程度之減免。系爭土地已無償供公眾通行 40 年，私設通路寬 6 米，上設有水溝、柏油路以及路燈等公共設施，確具供公眾使用之公益性質；土地所有權人非建物全體所有權人，訴願人即法定繼承人依法辦理繼承後實質上仍無法使用、收益，主管機關宜從稅捐負擔公平原則酌情考量。建請依 112 年憲判字第 19 號判決意旨，主管機關宜予免徵或一定程度的減免，以兼顧人民權益與租稅公平。請求系爭土地自 115 年起均按自用住宅用地稅率課徵地價稅。

三、查本件被繼承人○○○所遺系爭土地之使用分區為第 3 種住宅區，原免徵地價稅，訴願人等 4 人於 114 年 4 月 24 日因繼承共同共有系爭土地（按：未辦理共同共有繼承登記），前經內湖分處函詢建管處，查得系爭土地為系爭使照建築基地之私設通路，為建築基地之一部分，且屬建築法第 11 條所稱之法定空地，案經原處分機關審認系爭土地為建築基地之一部分，且為法定空地，依土地稅減免規則第 9 條但書規定不予免徵地價稅；另查得系爭土地上（按：分割自系爭使照建築基地即○○地號土地）有訴願人○○○所有之○○號房屋，因訴願人○○○於該屋設有戶籍，其與其母○○○共同共有潛在應有部分符合土地稅法第 9 條自用住宅用地之規定，乃核定自 115 年起，依訴願人○○○及○○○共同共有潛在應有部分比例（1/2）計算，面積 81.75 平方公尺按自用住宅用地稅率課徵地價稅，至於訴願人○○○及○○○因屬○○○之二親等旁系血親，非直系親屬，其等共同共有潛在應有部分不符自用住宅用地規定，則其餘面積 81.75 平方公尺依其等 2 人共同共有潛在應有部分比例（1/2）計算，按一般用地稅率課徵地價稅；有系爭土地標示部、所有權部、異動索引內容、地籍套繪都市計畫使用分區圖、臺北市歷史圖資展示系統、系爭使照存根、臺北市都市土地卡、○○號房屋建物標示部、所有權部、房屋稅主檔查詢、地價稅主檔、地價稅徵銷明細檔、全國地價稅自住用地查詢清單、都發局 114 年 7 月 21 日函、原處分機關 114 年 8 月 27 日公務電話紀錄、建管處建築資訊 e 點通查詢畫面列印、訴願人等 4 人個人戶籍資料、被繼承人○○○之家庭成員（一親等）資料查詢清單等影本附卷可稽，原處分 1 及原處分 2 關於核定系爭土地 115 年地價稅稅率部分，自屬有據。

四、至訴願人等 4 人主張系爭土地已無償供公眾通行使用多年，依 112 年憲判字

第 19 號判決意旨，此等情形之私設通路宜減免地價稅，115 年起系爭土地面積應全部按自用住宅用地稅率課徵地價稅云云：

- (一) 按土地稅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；地價稅基本稅率為千分之十；合於土地稅法第 17 條第 1 項之自用住宅用地，其地價稅率按千分之二計徵；揆諸土地稅法第 9 條、第 16 條第 1 項、第 17 條第 1 項第 1 款規定自明。次按土地稅減免規則第 9 條規定，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全免，但其屬建造房屋應保留之法定空地部分，不予免徵。另按建築法所稱建築基地，為供建築物本身所占之地面及其所應留設之法定空地；為建築法第 11 條第 1 項所明定。是依建築法第 11 條第 1 項規定，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。又法定空地屬建築基地之一部分，提供建物日照、採光、通風、景觀、防火、安全等功能，與人民私有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，性質與功能均有不同；未來如有改建或實施都市更新，法定空地所有人尚得參與分配更新後房地，其權益不因是否專供或兼供公眾通行使用而受影響；是對土地所有人而言，建築基地所保留之法定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道路土地，在建築法上之性質與功能不同（參照憲法法庭 112 年憲判字第 19 號判決意旨）。
- (二) 查本件依卷附資料所示，被繼承人○○○所遺系爭土地之土地使用分區為第 3 種住宅區，原免徵地價稅，訴願人等 4 人於 114 年 4 月 24 日因繼承共同共有系爭土地（民法第 759 條規定）；前經內湖分處就系爭土地是否為建造房屋應保留之法定空地等疑義函詢建管處，業經都發局以 114 年 7 月 21 日函復略以，經依相關資料查對，系爭土地係系爭使照建築基地之私設通路，依內政部 106 年 3 月 28 日函釋意旨，私設通路為基地內建築物主要出入口至建築線間之通路，自為建築基地之一部分，且屬建築法第 11 條所稱之法定空地。另查，依卷附建管處建築資訊 e 點通網站查詢結果畫面列印及套繪圖配色分層一覽表等影本所示，系爭土地為系爭使照建築基地範圍內之私設通路，該地非供建築物本身所占之地面部分，依前開說明、建築法第 11 條第 1 項規定及內政部函釋意旨，歸入為法定空地。是以，縱訴願人等 4 人主張系爭土地供公眾通行使用一節屬實，然依前開判決意旨，訴願人等 4 人仍維持並享有系爭土地屬於建築基地之利益，此與單純無償供公眾使用之道路土地之性質、功能不同；則原處分機關審認系爭土地係系爭使照之建築基地，

非無償供公眾通行之道路土地，且為建築法第 11 條所稱法定空地，依土地稅減免規則第 9 條但書規定不予免徵地價稅，並無違誤。復依卷附資料所示，系爭使照之建築基地為○○地號土地，地上建物包含訴願人○○○所有○○號房屋，該地於 74 年 2 月 11 日分割出系爭土地，依自用住宅認定原則第 4 點第 1 款第 1 目規定，系爭土地屬系爭使照之建築基地一部分；因訴願人○○○於○○號房屋設有戶籍，其與其母○○○就系爭土地之共同共有潛在應有部分符合土地稅法第 9 條自用住宅用地規定，又因○○○為訴願人○○○及○○○之二親等旁系血親而非直系親屬，其等 2 人就系爭土地之共同共有潛在應有部分不符自用住宅用地規定；是依自用住宅認定原則第 4 點第 2 款第 5 目規定，原處分機關核定自 115 年起，依訴願人○○○及○○○共同共有潛在應有部分比例（1/2）計算，系爭土地面積 81.75 平方公尺按自用住宅用地稅率課徵地價稅，其餘面積 81.75 平方公尺依訴願人○○○及○○○共同共有潛在應有部分比例（1/2）計算，按一般用地稅率課徵地價稅，亦無違誤。又訴願人等 4 人主張依 112 年憲判字第 19 號判決理由陸意旨，系爭土地應減免地價稅一節；查依 112 年憲判字第 19 號判決，主文為土地稅減免規則第 9 條但書規定與憲法第 7 條平等原則無違，而判決理由陸、附此敘明部分，係請有關機關就已超過依法應保留法定空地面積且已無償供公眾通行使用之私設通路之地價稅核課，宜考量予以一定程度之減免；惟此部分涉及立法政策，於土地稅法中央主管機關財政部完成相關規定修法作業前，原處分機關仍應依據現行法律規定行使職權，則原處分機關依上開規定、判決、函釋意旨，認定系爭土地屬法定空地，依土地稅減免規則第 9 條但書規定不予免徵地價稅，自屬有據；是訴願人等 4 人此部分主張，容有誤解，尚難採憑。訴願主張，不足採據。從而，原處分機關所為原處分 1 及原處分 2 關於核定系爭土地 115 年地價稅稅率部分，揆諸前揭規定，並無不合，均應予維持。

五、綜上論結，本件訴願為無理由，依訴願法第 79 條第 1 項，決定如主文。

訴願審議委員會主任委員 連 堂 凱（公出）  
委員 張 慕 貞（代行）  
委員 陳 愛 娥  
委員 盛 子 龍  
委員 邱 駿 彥  
委員 李 瑞 敏

委員 陳 衍 任  
委員 周 宇 修  
委員 陳 佩 慶  
委員 邱 子 庭  
委員 陳 陽 升

中 華 民 國 115 年 1 月 14 日

本案依分層負責規定授權人員決行

如對本決定不服者，得於本決定書送達之次日起 2 個月內，向臺北高等行政法院提起行政訴訟。（臺北高等行政法院地址：臺北市士林區福國路 101 號）