

訴 願 人 ○○○

原 處 分 機 關 臺北市稅捐稽徵處

訴願人因地價稅事件，不服原處分機關民國 114 年 12 月 17 日北市稽大同乙字第 1144006974 號函，提起訴願，本府決定如下：

主 文

訴願駁回。

事 實

訴願人於民國（下同）114 年 8 月 29 日因分割繼承登記取得本市大同區○○段○○小段○○地號、○○地號等 2 筆土地（宗地面積分別為 405 平方公尺、267 平方公尺；下合稱系爭 A、B 土地；訴願人之權利範圍皆為 2/64，持分面積分別為 12.66 平方公尺、8.34 平方公尺，下合稱系爭 A、B 持分土地），系爭 A、B 土地之土地使用分區為第三種住宅區且為飛航管制區，原依土地稅減免規則第 11 條之 4 規定，減徵地價稅 10% 在案。嗣訴願人以其所有系爭 A、B 持分土地現供道路使用為由，於 114 年 11 月 11 日以減免地價稅申請書（巷道、騎樓用地）（下稱 114 年 11 月 11 日申請書）檢附相關資料，向原處分機關所屬大同分處（下稱大同分處）申請減免系爭 A、B 持分土地之地價稅。經大同分處於 114 年 11 月 25 日派員會同臺北市建成地政事務所（下稱建成地政事務所）人員現場勘查，勘查結果及處理意見為，經現場勘查系爭 A、B 土地有部分面積供公共通行道路使用，既成巷道使用之面積分別為 182.4 平方公尺、109 平方公尺，可減免比例分別為 182.4/405、109/267。原處分機關乃依訴願人所有系爭 A、B 持分土地比例計算，以 114 年 12 月 17 日北市稽大同乙字第 1144006974 號函（下稱原處分）通知訴願人，核定其所有系爭 A、B 持分土地面積 5.7 平方公尺〔按：系爭 A 持分土地面積 12.66 平方公尺×（182.4 平方公尺/405 平方公尺）=5.7 平方公尺〕、3.4 平方公尺〔按：系爭 B 持分土地面積 8.34 平方公尺×（109 平方公尺/267 平方公尺）=3.4 平方公尺〕部分，依土地稅減免規則第 9 條本文規定，准自 115 年起至原因、事實消滅時止免徵地價稅；系爭 A、B 土地其餘面積 222.6 平方公尺、158 平方公尺部分，因地上有建物非供公眾通行之道路用地；不符土地稅減免規則第 9 條本文規定，仍應按一般用地稅率課徵地價稅。訴願人不服原處分，於 114 年 12 月 30 日向本府提起訴願，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 款規定：「地價稅或田賦之納稅義務人如左：一、土地所有權人。」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 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：……。」

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 條第 1 項規定：「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。……。」

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 2 條規定：「本規則所稱土地稅，包括地價稅、田賦及土地增值稅。」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。」第 11 條之 4 規定：「飛航管制區依航空站飛行場助航設備四周禁止限制建築物及其他障礙物高度管理辦法規定禁止建築之土地，其地價稅或田賦減徵百分之五十。但因禁止建築致不能建築使用且無收益者，全免。依前項辦法規定限制建築地區之土地，因實際使用確受限制者，其地價稅或田賦得在百分之三十範圍內，由直轄市、縣（市）主管機關酌予減徵。」第 22 條規定：「依第七條至第十七條規定申請減免地價稅或田賦者，……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。……。」第 23 條第 1 項、第 2 項規定：「直轄市、縣（市）主管稽徵機關接到減免地價稅或田賦之申請後，除左列規定外，應即會同會辦機關派員，依據地籍圖冊實地勘查，並得視事實需要，函請申請人到場引導。……。」「前項實地勘查，其應勘查事項如左，會勘人員並應將勘查結果會報主管稽徵機關。一、核對原冊所列土地權屬、坐落、面積、地號、地價或賦額是否相符。二、查核申

請減免案件是否與有關規定相符。三、逐筆履勘土地使用情形是否屬實。……。」第 24 條規定：「合於第七條至第十七條規定申請減免地價稅或田賦者，應於每年（期）開徵四十日前提出申請；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。」

法務部 113 年 6 月 19 日法律字第 11303508140 號函釋（下稱 113 年 6 月 19 日函釋）：「……說明：……二、按民法第 818 條規定……所謂共有物之應有部分係指分別共有人得行使權利之比例，乃抽象存在於共有物之每一部分，並非具體的局限於共有物之特定部分，因此分別共有之各共有人，得按其應有部分之比例，對於共有物之全部行使權利。故分別共有之土地在辦理分割以前，客觀上並無所謂每一共有人所分得之土地面積可言。（最高法院 57 年台上字第 2387 號判例、104 年度台上字第 562 號判決及最高行政法院 109 年度上字第 717 號行政判決參照）。……」

二、本件訴願理由略以：根據憲法法庭 112 年憲判字第 19 號判決理由說明，可推知土地稅減免規則第 9 條但書規定所指「法定空地」，係屬建築基地之一部分，但訴願人所有系爭 A、B 持分土地，該區域名下從未有任何房屋，故對訴願人不應適用土地稅減免規則第 9 條但書規定，訴願人全部持有面積均屬單純無償供公眾使用而完全無法收益之道路土地，請更正原處分為訴願人所有系爭 A、B 持分土地全部免徵地價稅。

三、查本件訴願人所有系爭 A、B 持分土地之土地使用分區為第三種住宅區且為飛航管制區，原依土地稅減免規則第 11 條之 4 規定，減徵地價稅 10% 在案。嗣訴願人以 114 年 11 月 11 日申請書向大同分處申請其所有系爭 A、B 持分土地現供道路使用，請求減免地價稅。案經大同分處於 114 年 11 月 25 日派員會同建成地政事務所人員現場勘查，勘查結果及處理意見為，系爭 A、B 土地有部分面積供公共通行道路使用，既成巷道使用之面積分別為 182.4 平方公尺、109 平方公尺，可減免比例分別為  $182.4/405$ 、 $109/267$ ；原處分機關乃依訴願人所有系爭 A、B 持分土地持分比例計算，核定系爭 A、B 持分土地面積 5.7 平方公尺、3.4 平方公尺部分，依土地稅減免規則第 9 條本文規定，准自 115 年起至原因、事實消滅時止免徵地價稅；其餘持分面積分別為 6.96 平方公尺、4.94 平方公尺部分，因地上有建物非供公眾通行之道路土地，不符土地稅減免規則第 9 條本文規定，仍應按一般用地稅率課徵地價稅；有訴願人 114 年 11 月 11 日申請書、系爭 A、B 土地之標示部及所有權部、臺北市都市土地卡、地籍套繪都市計畫使用分區圖、臺北市歷史圖資展示系統、土地稅減免表、大同分處 114 年 11 月 25 日現勘照片等影本附卷可稽，原處分自屬有據。

四、至訴願人主張其所有系爭 A、B 持分土地，該區域名下未有任何房屋，其所有持分土地非屬法定空地，不適用土地稅減免規則第 9 條但書規定，其全部持分面積均屬無償供公眾使用之道路土地而應全部免徵地價稅云云：

- (一) 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。次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。查本件依卷附資料所示，系爭 A、B 土地之土地使用分區為第三種住宅區且為飛航管制區，原依土地稅減免規則第 11 條之 4 規定，減免地價稅 10% 在案。嗣經訴願人以其所有系爭 A、B 持分土地現供道路使用為由，於 114 年 11 月 11 日向大同分處申請減免地價稅。經大同分處於 114 年 11 月 25 日派員會同建成地政事務所人員現場勘查，勘查結果及處理意見為，系爭 A、B 土地有部分面積供公共通行道路使用，既成巷道使用之面積分別為 182.4 平方公尺、109 平方公尺；依大同分處 114 年 11 月 25 日現勘照片影本所示，系爭 A、B 土地現場有部分面積為柏油道路可供通行，而部分面積有鐵皮屋、棚架等地上物占用；另依臺北市歷史圖資展示系統之 2D 量測結果截圖畫面列印影本所示，依據系爭 A、B 土地航照圖顯示該 2 筆土地無地上物之土地面積分別為 182.4 平方公尺、109 平方公尺。復據原處分機關於 115 年 1 月 16 日北市稽法甲字第 1143001930 號函附訴願答辯書（下稱答辯書）理由四、（二）所陳及其附件資料所示，原處分機關前函請本府都市發展局查告系爭 A、B 土地是否為建築基地或計入法定空地，經該局以 114 年 12 月 3 日北市都授建字第 1143084689 號函復略以，經依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結果，系爭 A、B 土地目前無申請建造執照紀錄，非屬建築基地；故依大同分處 114 年 11 月 25 日現場勘查結果，系爭 A、B 土地僅部分面積各 182.4 平方公尺及 109 平方公尺係供公共通行之道路使用，其餘面積地上有建物，非供公共通行之道路使用，自不符土地稅減免規則第 9 條本文規定。是原處分機關依訴願人所有系爭 A、B 持分土地之持分比例計算，核定其持有該 2 筆土地之持分面積 5.7 平方公尺〔計算式：系爭 A 持分土地面積 12.66 平方公尺 x (182.4 平方公尺 / 405 平方公尺) = 5.7 平方公尺〕、3.4 平方公尺〔計算式：系爭 B 持分土地面積 8.34 平方公尺 x (109 平方公尺 / 267 平方公尺) = 3.4 平方公尺〕部分，符合土地稅減免規則第 9 條本文規定，准自 115 年起至原因、事實消滅時止免徵地價稅；至系爭 A、B 土地其餘面積各 222.6 平方公尺及

158 平方公尺部分，因地上有建物，非屬供公眾通行之道路土地，不符土地稅減免規則第 9 條本文規定，則訴願人所有系爭 A、B 持分土地面積 6.96 平方公尺（12.66 平方公尺-5.7 平方公尺）、4.94 平方公尺（8.34 平方公尺-3.4 平方公尺）部分，仍應按一般用地稅率課徵地價稅，並無違誤。

(二) 至訴願人主張其所有系爭 A、B 持分土地區域名下無房屋，非屬法定空地，不適用土地稅減免規則第 9 條但書規定，應全部免徵地價稅一節。查依前揭答辯書理由四、(二)所陳，本件原處分機關查得系爭 A、B 土地非屬建築基地，另審認系爭 A、B 土地部分面積地上有建物，認定該等面積非供公眾通行之道路土地，不符土地稅減免規則第 9 條本文規定，爰核定訴願人所有系爭 A、B 持分土地之部分面積仍應按一般用地稅率課徵地價稅，並非以系爭 A、B 持分土地為建築基地之法定空地認定依上開第 9 條但書規定不得免徵地價稅；則訴願人主張系爭 A、B 持分土地非法定空地，不適用上開第 9 條但書規定一節，應係誤解原處分機關核定理由，尚難採憑。復查憲法法庭 112 年憲判字第 19 號判決之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，核與本件原處分機關認定系爭 A、B 土地部分面積有建物占用，非屬土地稅減免規則第 9 條本文所定無償供公眾通行之道路土地，爰核定訴願人所有系爭 A、B 持分土地部分面積免徵地價稅、部分面積按一般用地稅率課徵地價稅之處分理由無涉；則訴願人援引該判決部分，亦有誤解，不足採據。又按所謂共有物之應有部分，係指分別共有人得行使權利之比例，乃抽象存在於共有物之每一部分，並非具體的局限於共有物之特定部分，故分別共有之土地在辦理分割以前，客觀上並無所謂每一共有人所分得之土地面積可言（參照法務部 113 年 6 月 19 日函釋意旨）。查依系爭 A、B 土地之標示部及所有權部影本所示，該 2 筆土地為訴願人與其他所有權人分別共有，依上開函釋意旨，並無所謂每一共有人所分得之土地面積，是無論系爭 A、B 土地上之建物是否為訴願人所有，均應按該 2 筆土地上建物占用面積之比例計算訴願人所有系爭 A、B 持分土地非供公眾通行使用之面積；則訴願人主張其全部持分面積均應免徵地價稅一節，應屬誤解法令，委難採憑。訴願主張，不足採據。從而，原處分機關所為原處分，揆諸前揭規定，並無不合，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  
委員 張 慕 貞  
委員 陳 愛 娥

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

中 華 民 國 115 年 3 月 24 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）