

臺北高等行政法院一一一年度訴字 第五四一號判決

■焦點判決編輯部

【主旨】土地稅減免規則第9條本文規定構成要件的法律涵攝，判斷重點在於「該土地權利人是否基於公眾通行利益，達到特別犧牲的程度」。

【概念索引】憲法／財產權／特別犧牲

【關鍵詞】公眾通行利益、特別犧牲、現實收益、無償供公眾通行、私設通路、建造執照、使用執照、建築基地、興建建物、市場價值、道路使用

【相關法條】憲法第15條；土地稅減免規則第9條

【說明】

一、爭點與選錄原因

（一）爭點說明

特別犧牲與免徵地價稅。

（二）選錄原因

本件涉及土地稅減免規則第九條如何正確適用，此亦與特別犧牲之概念攸關。

二、相關實務學說

（一）相關實務

最高法院 100 年台上字第 1145 號民事裁定明確指出：「土地稅減免規則第九條前段規定『無償供公共使用之私有土地，經查明屬實者，在使用期間內，地價稅或田賦全免』，係指私有土地事實上無償供公共使用期間，全免地價稅或田賦，與土地所有人是否有無償提供土地供公共使用之意思無關。」

（二）相關學說

稅務上之認定，與既成道路在法律上有嚴格要件始足成立，二者並不相同。

三、本案見解說明

土地稅減免規則第9條本文規定構成要件的法律涵攝，判斷重點在於「該土地權利人是否基於公眾通行利益，達到特別犧牲的程度」。

【選錄】

依前所述，建築法所謂「建築基地」係以建築主管機關核發建造執照所核准的

建築基地範圍為斷。又有關 土地稅減免規則第 9 條本文規定構成要件的法律涵攝，判斷重點在於「該土地權利人是否基於公眾通行利益，達到特別犧牲的程度。因此該道路土地，無論是在過去、現在或將來，均無任何可預期與道路使用有連結之土地潛在或現實收益的取得，方符合『無償供公眾通行』要件」。當私設通路位於建造執照及使用執照範圍內，而屬於「建築基地」之一部，即涉及興建建物的市場價值提升利益，並與道路使用連結，不屬於「特別犧牲」的情形，土地稅減免規則第 9 條但書明定不在本文的免稅範圍，自無同條本文免徵地價稅規定的適用。本件 889 地號土地有 46 平方公尺（原告持分面積 9.26 平方公尺）有建物占用情形，非屬供公眾通行的道路，此部分按一般用地稅率課徵地價稅，並無違誤；890 地號土地有 17.89 平方公尺（原告持分面積 5.96 平方公尺）為依法留設的法定空地；895、896 地號土地全部亦均為法定空地，併同供建築物本身所占地面作為建築基地使用，涉及興建建物的市場價值提升利益，供建築基地內的建築物通路使用，縱於設置後，事實上有供多數人通行情事，亦因其屬為取得建造執照而設置之目的及功能，乃後續使用執照的取得基礎，俾利興建建築物的持續使用，且因其係附隨建造執照而產生，得因建造執照的廢止而變動，自應認不具「特別犧牲」的性質，合於土地稅減免規則第 9 條但書所稱「建造房屋應保留之法定空地」範圍，故被告按一般用地稅率課徵地價稅，亦無違誤；至 889、890 地號土地作供公眾通行道路使用部分（原告持分面積分別為 130.99 及 4.04 平方公尺），被告均予免徵地價稅，為有利於原告的認定。是以，並無何因適用法令錯誤或認定事實錯誤，致原告溢繳稅款的情形，不符合稅捐稽徵法第 28 條第 1 項規定，論告申請退還已納系爭土地的地價稅，自非有據。

【延伸閱讀】

• 林明鏘，財產權之特別犧牲與社會義務——評司法院大法官釋字第 747 號解釋，裁判時報，64 期，2017 年 10 月，7 頁。