

司法院秘書長 函

地址：10048台北市重慶南路1段124號

承辦人：涂人蓉

電話：(02)2361-8577轉196

受文者：財政部等

發文日期：中華民國110年3月4日

發文字號：秘台大二字第1100006873號

速別：普通件

密等及解密條件或保密期限：

附件：如文

主旨：本院大法官為審理會台字第13433號陳俊良聲請解釋案，請於函到1個月內，就說明二所列事項，提供卓見及相關資料惠復，俾供審理之參考，請查照。

說明：

- 一、依司法院大法官審理案件法第13條第1項規定辦理。
- 二、旨揭聲請人認其受確定終局判決（臺北高等行政法院105年度簡上字第182號判決）所適用之法令，有牴觸憲法之疑義。請就聲請人以下主張，分就主管法令回復之，如對本案相關爭點有其他意見，亦請一併表示。

（一）財政部：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。」聲請人主張但書規定之「建造房屋應保留之法定空地部分」，與其他無償供公眾通行之道路土地同屬私人土地供公共使用，卻被課稅，違反憲法第7條平等原則、憲法第19條及憲法第23條比例原則。

（二）內政部：聲請人主張內政部營建署中華民國95年6月30日營署建管字第0952910416號函於行政程序法生效後，卻未由建築法之中央主管機關內政部委任其所屬營建署辦理，

並刊登行政院公報，而有牴觸正當法律程序原則之疑義。

(三)財政部及內政部：土地稅法之中央主管機關為財政部；平均地權條例之中央主管機關為內政部，而土地稅法第6條與平均地權條例第25條授權非屬該法中央主管機關之行政院訂定發布土地稅減免規則，違背正當法律程序原則。

三、檢附旨揭釋憲聲請書、補充理由書、確定終局判決及相關法令影本各1份供參。

正本：財政部、內政部

副本：

電子交換：財政部、內政部

檔 號：
保存年限：

財政部 函

地址：116055臺北市羅斯福路6段142巷1號
聯絡人：周碩政
電話：02-23228000 #7564
Email：dot_scchou@mail.mof.gov.tw

受文者：司法院秘書長

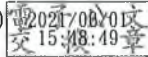
發文日期：中華民國110年6月1日
發文字號：台財稅字第11000541630號
速別：普通件
密等及解密條件或保密期限：
附件：如主旨

主旨：檢送本部就大院大法官審理會台字第13433號陳俊良聲請
解釋案之說明及相關資料各1份，請查照。

說明：復貴秘書長110年3月4日秘台大二字第1100006873號函。

正本：司法院秘書長

副本：內政部(含附件)



財政部就司法院大法官審理會台字第 13433 號陳俊良聲請解釋案之說明

壹、相關規定

- 一、建築法第 11 條規定，該法所稱建築基地，為供建築物本身所占之地面及其所應留設之法定空地(第 1 項)。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(第 3 項)。
- 二、土地稅減免規則(下稱土減規則)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。

貳、案由

聲請人於 69 年買賣登記取得新北市淡水區 ○○ 段 ○○ 地號土地(宗地面積 422.27 平方公尺，持分 26/180，下稱系爭土地)，該地為都市土地，使用分區為住宅區，原免徵地價稅。嗣新北市府稅捐稽徵處(下稱新北稅處)執行地價稅清查業務，洽經該府工務局確認，系爭土地屬建造房屋應保留之法定空地，於 104 年間依土減規則第 9 條但書(下稱系爭規定)及稅捐稽徵法第 21 條規定，按一般用地稅率補徵 99 年至 103 年之地價稅，分別為新臺幣(下同)7,026 元、7,026 元、7,026 元、7,026 元、7,026 元(合計 3 萬 5,130 元)。聲請人不服，循序提起行政救濟，經臺北高等行政法院 105 年度簡上字第 182 號判決上訴駁回(附件 1)後，向大院大法官聲請解釋。

參、土減規則第 9 條及建築法第 11 條規定修正沿革如下：

日期	法條釋令	內容	說明
59/5/4	土地賦稅減免規則第 12 條	非都市計劃巷道用地，其土地賦稅全免。並依左列規定辦理：	配合實際需要增訂本條。

日期	法條釋令	內容	說明
		<p>一、都市計劃細部計劃尚未公佈之地區，供公共通行之巷道，以 6 公尺寬度為限，其不足 6 公尺寬度者，以現有寬度為準。</p> <p>二、都市計劃細部計劃已公布之地區，現供公共通行使用之非屬細部計劃道路用地，以 4 公尺寬度為限，其不足 4 公尺寬度者，以現有寬度為準。</p> <p>前項土地辦理土地賦稅減免，應以辦妥測量分割登記者為限。</p>	
60/1/13	本部 60 年 1 月 13 日 (60) 台財稅 第 30276 號令 (下稱 60 年令)	非都市計劃巷道實際供公共巷道使用之寬度超過本規則 (即土地賦稅減免規則) 第 12 條寬度標準，其地目業已變更為「道」者，按其實際寬度免稅。但其巷道作為建造房屋應留空地部份者，不在此限 (即係不予免稅)。	配合實際需要。
60/12/22	建築法第 11 條	<p>本法所稱建築基地，為一宗土地，供建築物本身所占之地面及其所應保留之空地。</p> <p>前項空地之保留，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。</p>	<p>一、增訂本條。</p> <p>二、建築基地之定義，法令迄無規定，為利建築管理之實施，參考美、日等國有關規定，以及我國實際情形，明定本條 (立法院公報第 60 卷第 29 期院會紀錄第 78 頁參照，附件 2)。</p>
69/5/5	土地稅減免規則 (土地賦稅減免規則名稱修正) 第 9 條	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。但其屬建造房屋應保留之空地部分，不予免徵。	依本部 60 年令，於但書明定屬建造房屋應保留之空地，仍應依法課徵地價稅。

日期	法條釋令	內容	說明
73/11/7	建築法第11條	<p>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。建築基地原為數宗者，於申請建築前應合併為一宗。</p> <p>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。</p> <p>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；其分割辦法，由內政部定之。</p>	<p>一、第1項及第2項文字修正，增列第3項。</p> <p>二、修正理由(立法院公報第72卷第101期院會紀錄第21頁參照，附件3)：</p> <p>(一)將「保留之空地」修正為「留設之法定空地」，以期明確；明定建築物基地應合併為一宗後，始能建築。(所稱「法定空地」，係指都市計畫法第39條規定；立法院公報第73卷第13期委員會紀錄第39頁參照，附件4)。</p> <p>(二)增訂法定空地不得任意分割、移轉及重複使用，以利建築管理(第3項)。</p>
92/6/5	建築法第11條	<p>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。建築基地原為數宗者，於申請建築前應合併為一宗。</p> <p>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。</p> <p>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。</p>	<p>一、第1項及第2項未修正。</p> <p>二、修正第3項，明確授權訂定法定空地分割辦法之內容，使授權目的、內容及範圍具體明確；並將「內政部」修正為「中央主管建築機關」，以符體例。</p>
99/5/7	土地稅減免規則第9條(即現行條文)	<p>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。</p>	<p>依98年行政院賦稅改革委員會決議修正，理由係因修正前「無償供公共使用」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免徵地價稅，與原立法之意旨相違，及為防杜投</p>

日期	法條釋令	內容	說明
			機，爰本文「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」；並配合建築法規定，但書「應保留之空地部分」，修正為「應保留之法定空地部分」（本部 99 年 3 月 19 日 台 財 稅 字 第 09904514500 號公告，附件 5）。

肆、有關聲請人主張土減規則第 9 條但書(即系爭規定)之「建造房屋應保留之法定空地部分」，與其他無償供公眾通行之道路土地同屬私人土地供公共使用，卻被課稅，違反憲法第 7 條平等原則、同法第 19 條及第 23 條比例原則一節，說明如下：

一、依前述參相關規定之修正沿革觀之，對於私人所有供公共通行之巷道使用土地，於 59 年訂有地價稅免徵規定；60 年初，本部即發布令釋明定巷道作為建造房屋應保留空地部分，不予免徵地價稅。同年底建築法增訂第 11 條建築基地包含建造房屋應保留空地，該條規定雖分別於 73 年及 92 年經 2 次修正，然建築基地應包含法定空地之規定，並未變更，旨係基於法定空地具維護建築物通風採光，預防建築物過度密集，並有助於景觀視野及消防效果(立法院公報第 72 卷第 101 期院會紀錄第 18 頁參照，附件 6)。爰法定空地具有其特定之功能，與單純無償供公眾使用之道路土地，本即不同，足證本部 60 年令有關巷道作為建造房屋應保留空地部分，不予免徵地價稅規定，符合上述建築法第 11 條之本旨，亦可防杜免稅範圍過於寬濫。

二、建造房屋應保留之法定空地，依 60 年增訂建築法第 11 條規定，既屬建築基地範圍，並為建築申請獲得核准之必要條件及承諾之義務，性質上即與建築物有不可分離之關係，使用上同受使用執照所載內容之限制；依 73 年修正後同條第 3 項規定，法定空地非依規定，不得分割、移轉、

重複使用，爰其價值與主建築物所占之地面土地價值存有高度相關性。嗣 84 年制定公寓大廈管理條例第 4 條第 2 項及 98 年修正後民法第 799 條第 5 項¹，均規定法定空地應不得與其所屬建築物共用部分之應有部分及其基地所有權或地上權之應有部分分離而為移轉或設定負擔，核與上開建築法規定之意旨相符。綜上，法定空地既禁止單獨移轉，應併同主建築物一併移轉(例如出售)，爰與單純無償供公眾使用之道路土地，於地價稅核課上有所區別，符合憲法規定之比例原則。是以，自 69 年土減規則修正納入本部 60 年令但書規定(即系爭規定)以來，有關建造房屋應保留之法定空地應課徵地價稅之原則，未曾變更，以維租稅公平。

三、又查 69 年土減規則修正第 9 條規定後，立法委員費鴻泰國會辦公室於 94 年間、前立法委員蔡同榮國會辦公室於 96 年間及改制前臺北縣政府於 98 年間，均曾對私人所有之法定空地無償供他人作道路使用地價稅之徵免，提出修正建議。當時係因發生私人所有之法定空地被編定為「道」地目之案例(經地方建管機關釐清屬 72 年以前之老舊建物個案，該年後應即無新增地目為「道」之案件²)。又內政部為解決自日據時期以來，土地登記簿之記載與現況不符，於 78 年報奉行政院原則同意廢除地目等則制度³(附件 7)，是以法定空地已無得逕以登記為「道」地目為由，即認定非屬建築基地，應依建築法規定為準。按建築基地依建築

¹ 公寓大廈管理條例第 4 條第 2 項規定，專有部分不得與其所屬建築物共用部分之應有部分及其基地所有權或地上權之應有部分分離而為移轉或設定負擔；民法第 799 條第 5 項規定，專有部分與其所屬之共有部分及其基地之權利，不得分離而為移轉或設定負擔；民法物權編施行法第 8 條之 5 第 2 項規定，民法物權編修正施行前，區分所有建築物之專有部分與其所屬之共有部分及其基地之權利，已分屬不同一人所有或已分別設定負擔者，其物權之移轉或設定負擔，不受修正之民法第 799 條第 5 項規定之限制。

² 內政部 72 年 12 月 28 日台內地字第 202802 號函規定，供公眾使用之法定空地縱單獨分割為一筆，仍不得變更地目為道。理由係法定空地為建築房屋依法所應保留之空地，即使已單獨分割為一筆並已供公眾通行使用，仍屬建築基地一部分，應不得變更地目為「道」。(該函經內政部 106 年 6 月 15 日台內地字第 10613045301 號函廢止，理由係配合地目等則制度自 106.1.1 起廢除，爰停止適用涉及地目等則之函釋)

³ 內政部 105 年 10 月 27 日台內地字第 1050436952 號函規定，地目等則制度自 106 年 1 月 1 日正式廢除。

法等規定，既均須保留法定空地，且建築基地之建蔽率⁴為40%至60%⁵間，考量地價稅係地方稅，屬地方政府重要財源，如修正無償供公眾通行之法定空地准予免徵地價稅，恐引發作為道路使用以外之其他法定空地，且無償供公共使用者(例如防火巷、景觀造景等)，亦要求援引比照，將嚴重影響地方財政，地方政府如要求補助，中央亦無相對財源支應，基於租稅公平、地方財政等考量，仍維持法定空地應予課徵地價稅之原則。

四、此外，行政院賦稅改革委員會98年間召開研商土地稅減免規定會議決議，於99年5月7日修正限縮土減規則第9條本文規定，然同條但書規定建造房屋應保留之「空地」部分，僅係配合建築法修正為「法定空地」，維持應予課徵地價稅，乃係基於法定空地源自建築法第11條規定，不僅為建築基地之一部分，亦為申請建築獲准之必要條件，且其留設目的亦為維護建築物通風採光，預防建築物過度密集，並有助於景觀視野及消防等功能，提升其居住品質，故保留法定空地之利益原即歸屬於建築物所有權人；再者，建築物所有權人就法定空地之留設，除享有較優良之居住品質及環境空間外，未來如有改建或實施都市更新，該法定空地之所有權人尚得參與分配更新後之房地，其權益不因是否專供或兼供公眾通行使用而受影響，爰法定空地排除於地價稅免稅範圍，尚屬公允。

五、至早期部分建商與地主合建分屋，並協議由建商代為繳納土地增值稅，為減少應繳納土地增值稅，未併同移轉法定空地予承買者，導致實務上存有原地主僅持有法定空地而

⁴ 建築技術規則建築設計施工編第1條第4款規定，建蔽率係指建築面積占基地面積之比率。法定空地係由建蔽率而來，而建蔽率成立目的，乃為都市保留相當之戶外空間，防止建築用地作過份稠密使用，故建造房屋依建築法令規定均應留設一定比例之空地，以維護優良的生活品質。

⁵ 都市計畫法臺灣省施行細則第32條第1項第1款規定，住宅區建蔽率不得超過60%；第2項規定，當地都市計畫書或土地使用分區管制規則另有較嚴格之規定者，從其規定。

無建築物之情形，此乃當事人私權關係衍生結果，並不影響上述法定空地屬建築基地、未來尚能參與改建及都市更新分配之事實，以及應課徵地價稅之原則。

六、建築基地留設一定比率之空地，既為取得建造執照獲准之必要條件，爰法定空地即有遵行建築基地建蔽率規定之義務。從而建築物所有權人保留該法定空地，可享有該空地留設提供予建築物之日照、採光、通風、景觀、防火、安全等利益，增進其生活品質；未來該建築基地如有改建或實施都市更新，法定空地既屬建築基地，即具有建築上利益，其所有權人亦得就該法定空地之所有權參與分配，與法定空地現況是否作公眾通行之道路使用無涉。倘如聲請人所述，以法定空地係無償供公眾通行之道路使用為由，即得免徵地價稅，除不符合租稅公平外，經洽全國各地方稅稽徵機關統計，109 年建築基地應保留之法定空地課徵地價稅金額(初步估算約 268 億元至 402 億元)，預估其中無償供公眾通行之道路使用課徵地價稅約 27 億元至 121 億元⁶。相較於同年地價稅實徵數約 918 億元，對地方政府稅收影響至鉅。

七、如前所述，法定空地既為建築基地之一部分，依法應併同主建築物一併移轉，其價值與其主建築物所占之地面土地價值存有高度相關性，爰二者於地價稅之核課上，自應作相同之處理；至於稅率部分，原則應依土地稅法第 16 條規定之一般用地稅率(10‰至 55‰)課徵，倘符合本法第 17 條、第 18 條規定適用自用住宅用地(2‰)、工業用地(10‰)之要件，土地所有權人依本法第 41 條規定，亦可申請按各該特別稅率課徵。法定空地與其主建築物所占地面之土地，既均屬建築基地，於地價稅核課上，不宜有別。系爭規定應

⁶ 109 年財政統計年報，全國地價稅實徵淨額約 918 億元；另依各地方稅稽徵機關預估所轄 109 年度法定空地課徵地價稅約 402 億元。

無違反憲法第 7 條平等原則、同法第 19 條及第 23 條比例原則。

八、本案聲請人所有建造房屋應保留之法定空地(即系爭土地)，雖兼作供公眾通行之道路使用，惟與單純且無償供公眾通行之道路土地，仍屬有別，依土地稅法規定，應併同其主建築物所占地面之土地課徵地價稅。又系爭土地之使用分區為住宅區，經新北市建築主管機關認定，確屬建造房屋應保留之法定空地，屬建築基地之一部分，自無免徵地價稅規定之適用。依新北稅處復查決定書(附件 8)所載，因聲請人所有坐落該市淡水區土地，除系爭土地外，尚有○○段○○地號土地(即主建築物所占地面土地)，面積 398.24 平方公尺，業經核定面積 300 平方公尺(即土地稅法第 17 條第 1 項規定之面積上限 3 公畝)，准按自用住宅用地 2 %稅率課徵地價稅，爰其餘 98.24 平方公尺及系爭土地 60.99 平方公尺面積，係依一般用地稅率課徵。

九、又依內政部營建署(下稱營建署)95 年 6 月 30 日營署建管字第 0952910416 號函(附件 9)規定，建築基地內設置之私設通路，已計入建築基地範圍，屬該建築基地之一部分，至是否認定為法定空地，應依「個案」申請當時法令條文規定認定核處。倘個案土地經建築主管機關認屬法定空地，如前所述，自應與其建築物所占地面之土地適用相同租稅待遇，尚不宜以該法定空地有供作道路使用之情形，地價稅即准予免稅，以符租稅公平。有關聲請人以聲請書所列分析空地性質、地價稅徵免及不同法定空地之課稅情形，逕予認定有違公平等原則一節，尚不足採。

十、實務上，不乏類似本案法定空地之所有權人主張其土地係無償供作道路使用，應依土減規則第 9 條本文規定免徵地價稅之案件，部分經民意代表協調後，土地所有權人基於

是類土地之未來建築利益不再爭執；部分案件循救濟管道提起行政訴訟，相關判決⁷均支持應依系爭規定課徵地價稅，併此敘明。

伍、有關聲請人主張土地稅法之中央主管機關為本部；平均地權條例之中央主管機關為內政部，而土地稅法第 6 條與平均地權條例第 25 條授權非屬該法中央主管機關之行政院訂定發布土減規則，違背正當法律程序原則一節，說明如下：

一、土地稅法於 66 年制定第 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、研究機構、教育、交通、水利、給水、礦業、鹽業、墾荒、宗教、醫療、公私墓、慈善事業等所用之土地及農地改良提高等則者，得予適當之減免；其減免標準及程序，由行政院定之。其立法說明以，該條係根據土地法施行法第 46 條及田賦徵收實物條例第 19 條第 1 項規定，土地稅之減免，授權行政院就減免標準及程序訂定規則實施(立法院公報第 66 卷第 44 期院會紀錄第 13 頁參照，附件 10)。

二、參據 75 年 1 月 16 日立法院內政、財政、經濟、司法四委員會第 76 會期第 16 次聯席會議審查平均地權條例第 22 條(75 年修正為第 25 條)規定時，本部代表答復立法委員質詢以：

「土地稅減免規則的母法有二：一是土地法(應為土地稅法)第 6 條，一是平均地權條例第 22 條，而平均地權條例第 22 條只有走廊用地稅率由行政院訂，其他所有應減的地價稅都由土地稅減免規則來規範，為使地價稅部分能更周延，並把減稅的範圍擴大，故規定由行政院另訂減稅標準及程序」(立法院公報第 75 卷第 42 期委員會紀錄第 83 頁參照，附件 11)，該條例修正案經總統 75 年 6 月 29 日修正公布。

⁷ 類似判決甚多，例如最高行政法院 109 年度上字第 1013 號判決、臺灣新北地方法院 110 年度稅簡字第 2 號判決、臺灣新竹地方法院 109 年度稅簡字第 3 號判決、臺北高等行政法院 109 年度訴字第 213 號判決、臺北高等行政法院 101 年度簡字第 325 號判決、最高行政法院 101 年度裁字第 1692 號裁定等。

三、依 78 年立法院財政、內政、司法三委員會報告審查行政院函請審議「土地稅法修正草案」案院會紀錄，土地稅法第 6 條係配合上開平均地權條例第 25 條修正(立法院公報第 78 卷第 80 期院會紀錄第 24 頁參照，附件 12)，增訂得予減免土地稅之相關情形，以期規範一致，經總統 78 年 10 月 30 日修正公布。揆諸其立法過程，尚無違背正當法律程序。

四、綜上，土地稅法第 6 條及平均地權條例第 25 條規定，涉及財政、內政、國防、經濟、交通、宗教、醫療、衛生及公益事業等事業使用之土地，肩負一定政策目的。基於功能最適原則，該 2 條皆定明由行政院另訂減稅標準及程序，有利該院視整體情況，依實際情況進行調整，應無違背正當法律程序。