

釋憲聲請書

聲請人：陳俊良

聲請人陳俊良（以下簡稱聲請人）為應臺北高等行政法院（以下簡稱該院）中華民國（紀元下同）106年01月23日105年度簡上字第182號確定終局判決（以下簡稱系爭判決）所適用《土地稅減免規則》第9條但書規定（以下簡稱系爭規定）及「內政部營建署」（以下簡稱該署）95年06月30日營署建管字第0952910416號函示（以下簡稱系爭函示）等各該通案規範有牴觸我國憲法即《中華民國憲法》（以下簡稱憲法）疑義，爰依法懇請 鈞院大法官卓賜解釋憲法而進行違憲審查：

壹、聲請人聲請解釋憲法目的

一、聲請人針對該院前開系爭判決適用之《土地稅減免規則》第9條但書規定及內政部營建署95年06月30日營署建管字第0952910416號函示（以下簡稱系爭函示）等各該通案規範有牴觸憲法疑義而聲請鈞院大法官解釋。

二、且作成解釋宣告如下：

- (一)《土地稅減免規則》第9條但書規定有關「...。但其屬建造房屋應保留之法定空地部分，不予免徵。」而其中牽涉建造房屋應保留之法定空地作為無償供公眾通行之道路土地且有經過各該權責機關編制路街巷弄名稱或號碼而經查明屬實者，違反「課稅負擔平等原則」、憲法第19條、憲法第7條規定之「平等原則」及憲法第23條「比例原則」等，應屬違憲。
- (二)該署95年06月30日營署建管字第0952910416號函示，渠作成發布名義機關為該署而非《建築法》第2條第1項前段規定之《建築法》中央主管機關內政部，且渠作成發布於《行政程序法》90年01月01日生效施行後，卻未踐行《行政程序法》第159條以下有關「行政規則，各該規定，明顯違反行政法上「正當法律程序」（參見《司法院大法官95年07月28日議決釋字第615號解釋》）及憲法第23條規定¹，應屬違憲。
- (三)《土地稅法》第6條規定及《平均地權條例》第25條有關授權「行政院」發布訂定《土地稅減免規則》規定，按「行政院」均非屬《土地稅法》及《平均地權條例》中央主管機關，自不

¹陳怡如（2006.3），司法院大法官正當法律程序原則違憲審查標準之探究，弘光人文社會學報第6期、參見陳愛娥（2004.1），〈正當法律程序與人權之保障—以我國法為中心〉，《憲政時代》29：3，頁385。

應擔當《土地稅減免規則》發布訂定機關；然前開《土地稅法》第6條規定及《平均地權條例》第25條卻以授權非屬《土地稅法》及《平均地權條例》中央主管機關之行政院發布訂定《土地稅減免規則》規定明顯違反行政法上「正當法律程序」(參見《行政程序法》第4條有關「一般法律原則」規定及《司法院大法官95年07月28日議決釋字第615號解釋》)及憲法第23條規定，自應屬違憲。

貳、疑義性質、經過及各該牽涉憲法條文

一、本件釋憲聲請背景事實及其經過

- (一)聲請人所有坐落新北市 區 段 地號土地(以下簡稱系爭土地而渠重測前為前臺北縣 鎮 段 小段 之地號)，持分面積為60.99平方公尺，原經被上訴人自70年起免徵地價稅在案。嗣被上訴人辦理104年度地價稅稅籍及使用情形清查，查得系爭土地屬新北市政府工務局核發68淡使字第3107號使用執照(67淡建字第2042號建造執照)範圍內之建築基地，核與土地稅減免規則第9條免徵地價稅規定不符，應自70年起恢復按一般用地稅率課徵地價稅，被上訴人乃以104年08月06日新北稅淡一字第10435552291號函(含有撤銷原免徵處分)，並依稅捐稽徵法第21條規定，就系爭土地改按一般用地稅率課徵地價稅補徵該土地核課期間內99年至103年地價稅分別為新臺幣(金額下同)7,026元，7,026元，7,026元，7,026元，7,026元(合計35,130元)，並檢送上開99年至103年地價稅補徵繳款書(以下合稱原處分)。
- (二)聲請人不服前開原行政處分，申請查對更正未獲變更，申請復查經新北市政府稅捐稽徵處104年10月12日新北稅法字第1043136043號復查決定駁回，提起訴願亦經新北市政府105年01月15日北府訴決字第1042080064號訴願決定駁回。上訴人仍不服而向臺灣新北地方法院〔行政訴訟庭〕提起行政訴訟，經臺灣新北地方法院〔行政訴訟庭〕105年07月21日105年度簡字第28號行政訴訟判決駁回(下稱原審判決)，聲請人遂向臺北高等行政法院提起行政訴訟上訴，復經臺北高等行政法院前開系爭判決駁回在案。

二、臺灣新北地方法院〔行政訴訟庭〕105年07月21日105年度簡字第28號行政訴訟判決理由略以，…七、本院之判斷：

- (一)按「已規定地價之土地，除依第22條規定課徵田賦者外，應課徵地價稅。」、「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。」分別為土地稅法第 14 條及土地稅減免規則第 9 條所明定。至於內政部營建署 95 年 06 月 30 日營署建管字第 0952910416 號函釋：「建築技術規則建築設計施工編第 2 條之 1 規定，私設通路長度自建築線起算未超過 35 公尺部分，得計入法定空地面積。所詢私設通路長度超過 35 公尺部分，未計入建築基地面積計算建蔽率，亦未計入法定空地面積，或前開條文於 71 年 06 月 15 日未規定前，建築基地內設置之私設通路，未計入建築基地面積計算建蔽率，亦未計入法定空地面積，是否認定為建築法第 11 條所稱之法定空地乙節，如該私設通路已計入建築基地範圍，自屬該建築基地之一部分，至其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。」，而上開函釋乃內政部營建署對於建築技術規則建築設計施工編，所規範就建築基地範圍之私設通路，是否為法定空地之認定，就法令執行層面所為之解釋與函示其準則，與法律之本旨並無抵觸或違誤，被告自得予以援用。

- (二)次按「依建築法第 11 條第 1 項規定，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；又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；換言之，建築基地即係供該建築物使用，包含建築物本身所占地面（含騎樓地）及法定空地，而建築基地面積之計算方式原則上係以建築面積除以建蔽率得之，而建築基地扣除建築物本身使用之面積（含騎樓地）後即為該建築物之法定空地。」、「法定空地係由建蔽率而來，而建蔽率成立之目的，乃為都市保留相當之戶外空間，防止建築用地做過分稠密使用，故建造房屋依建築法令規定，均應留設一定比例之空地。當建築面積低於法定建蔽率面積之部分，空地仍屬建築物其所應留設之法定空地。是以，土地若屬建造房屋應保留之法定空地（含騎樓地），雖無償供公眾通行，在使用期間內，仍不符合土地稅減免規則第 9 條免徵地價稅規定。」，此並有臺北高等行政法院 100 年度簡字第 720 號判決（見原判決事實理由六（二））足資參照。從而「…；縱該法定空地成為公眾通行之道路，對於土地所有權人而言，亦仍存在相當之功能與使用價值；而與其他非屬法定空地之土地，成為公眾通行之道路後，於所有權人言，事實上已完全無法使用收益有別。因此前開土地稅減免規則第 9 條但書規定，就屬建造房屋應保留之法定空地部分，縱經政府闢為公眾通行道路之土地或其他無償供公眾通行之道路，仍不予免徵地價稅之規定，尚難謂與公平原則、平等原則或量能課稅原則有違。」，此並有臺北高

等行政院 102 年度簡上字第 152 號判決足資參照(見該判決理由八(二)2)。

- (三)另按「稅捐之核課期間，依左列規定：二、…及應由稅捐稽徵機關依稅籍底冊或查得資料核定課徵之稅捐，其核課期間為 5 年。…在前項核課期間內，經另發現應徵之稅捐者，仍應依法補徵或並予處罰，在核課期間內未經發現者，以後不得再補稅處罰。」、「前條第 1 項核課期間之起算，依左列規定：…四、由稅捐稽徵機關按稅籍底冊或查得資料核定徵收之稅捐，自該稅捐所屬徵期屆滿之翌日起算。」為稅捐稽徵法第 21 條、第 22 條第 4 款所規定。
- (四)經查，系爭土地為都市土地，使用分區為「住宅區」，非屬公共設施保留地，原免徵地價稅在案，此為兩造所不爭，並有新北市淡水區公所 104 年 08 月 13 日新北淡工字第 1042118992 號函及改制前臺北縣平均地權土地地價稅總歸戶冊為證(見原處分卷第 43 頁及第 21 頁)，核堪採認。而查被告機關辦理 104 年地價稅稅籍及使用情形清查，經查得系爭土地為本府工務局核發 68 淡使字第 3107 號使用執照(67 淡建字第 2042 號建造執照)申請範圍之建築基地，經參加人即新北市政府工務局以 102 年 11 月 25 日北工建字第 1023144606 號函復被告機關略以：「說明：.. 二、經調閱本局所核發 68 淡使字第 3107 號使用執照(67 淡建字第 2042 號建造執照)，與卷內原核准配置圖核對結果，
區
段
地號土地屬該照申請範圍之建築基地(法定空地及 6 米私設路，惟該私設路不計入建蔽率檢討)。…」，則被告按前揭內政部營建署 95 年 06 月 30 日營署建管字第 0952910416 號函所明示：建築基地內設置之私設通路，未計入建築基地面積計算建蔽率，亦未計入法定空地面積，是否認定為建築法第 11 條所稱法定空地乙節，如該私設通路已計入建築基地範圍，自屬該建築基地之一部分，並該建築基地之一部分，至其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，所認系爭土地既已計入上述使用執照建築基地範圍內，則該筆土地扣除建築物本身使用之面積後即為該建築之法定空地，並認縱如原告主張該系爭土地事實上為供公眾使用之道路，依土地稅減免規則第 9 條但書規定，系爭土地仍不得予以免徵地價稅，已非無據，此並有系爭土地建物查詢資料、地籍圖查詢資料、改制前臺北縣政府工務局 68 淡使字第 3107 號使用執照存根、改制前臺灣省臺北縣土地登記簿及前揭新北市政府工務局 102 年 11 月 25 日北工建字第 1023144606 號函等(分見原處分卷第 32 頁、第 28 頁、第 26 頁、第 25 頁及第 41 頁)為憑，核堪採認。

(五)次查，就被告依參加人所執該新北市政府工務局 102 年 11 月 25 日北工建字第 1023144606 號函，如何依前揭內政部營建署 95 年 06 月 30 日營署建管字第 0952910416 號函釋：「建築技術規則建築設計施工編第 2 條之 1 規定，私設通路長度自建築線起算未超過 35 公尺部分，得計入法定空地面積。所詢私設通路長度超過 35 公尺部分，未計入建築基地面積計算建蔽率，亦未計入法定空地面積，或前開條文於 71 年 06 月 15 日未規定前，建築基地內設置之私設通路，未計入建築基地面積計算建蔽率，亦未計入法定空地面積，是否認定為建築法第 11 條所稱之法定空地乙節，如該私設通路已計入建築基地範圍，自屬該建築基地之一部分，至其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。」，具體就本案依申請當時法令認定系爭土地屬法定空地乙節，亦有參加人所陳：

1. 就參加人所核發 68 淡使字第 3107 號使用執照，乃係於 67 年 06 月 28 日掛件，並於 67 年 06 月 30 日核准，後經 68 年 09 月 18 日申請使用執照，並於 68 年 10 月 24 日領得 68 淡使字第 3107 號使用執照在案，期間並無變更申請建築地號及面積，依該使用執照申請書（見本院卷第 135 頁至第 136 頁）建築地號為 區 段 小段 、 、 、 、 地號等 6 筆土地，使用分區為都市計畫外（建蔽率為百分之五十），建築用途為住宅，並依該臺北縣淡水地政事務所 67 年 6 月 3 日核發 區 段 小段 、 、 、 、 地號土地登記簿（見本院卷第 144 頁至第 176 頁）所示，編定使用種類為空白（未編定），依照內政部 62 年 12 月 24 日台內營 572056 號令公布實施「都市計畫以外地區建築物管理辦法」（見本院卷第 194 頁至第 195 頁）第 7 條第 1 項規定「起造人在第 3 條規定範圍以外之土地，集中興建二幢以上房屋，或單幢面積超過二百平方公尺者，…」，第 3 項規定「第 1 項建築物其建蔽率不得超過百分之五十。」，依照上開管理辦法，建蔽率為百分之五十。而依內政部 84 年 04 月 21 日台內營字第 0000000 號函釋意旨，法令適用時間為第 1 次掛件申請時（67 年 06 月 28 日）之法令規定，故本案申請建造執照時，係屬於都市計畫外之未編定用地（建蔽率：百分之五十），設計建蔽率為 37.7%，符合規定無誤。
2. 另依 65 年 01 月 08 日公布之建築法第 11 條（見本院卷第 122 頁）規定：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。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。次查，內政部 64 年 08 月 05 日台內營字第 642788 號令修正公布之

技術規則建築設計及施工編第 2 條第 1 項第 4 款明文規定(見本院卷第 199 頁)：「同一基地內所有建築物之樓地板面積在…在 1000 平方公尺以上者，通路寬度應為 6 公尺」；同條第 2 項規定：「前項通路長度係指自建築線計量至最遠一戶(棟)之出入口或其共同出路口(樓梯出入口)之長度。通路部分之基地，不得計入建築基地面積，…，其長度在 35 公尺以上者迴車道」。而本案前揭該 68 淡使字第 3107 號使用執照申請書，建築物申請面積，第 1 層：3652.20 平方公尺，第 2 層：3607.06 平方公尺，合計為 7259.26 平方公尺，依上開規定通路寬度應為 6 公尺，且查卷附基地面積計算示意圖(見本院卷第 233 頁至第 234 頁)，本案私設通路長度依圖面載示為 53、73.9、50.6 公尺，均大於 35 公尺，並依當時法令設置 9 米 X 9 米迴車道，查該執照內卷附土地使用權同意書(見本院卷第 231 頁)同意使用面積為 12,221 (即 9082+601+884+582+383+689) 平方公尺。另按內政部營建署 83 年 07 月 22 日台內營字第 0000000 號函釋摘略：「…私設通路既不直接臨接建築線，其留設依建築技術規則建築設計施工編第 2 條規定，有其特定要件，且係申請供特定人使用，與供公眾通行或具公用地役關係之既成巷路不同，故不得以私設道路認定為既成巷路予以指定建築線。是私設通路既不同於供公眾通行具公用地役關係之現有巷道，要非經土地所有權人，出具供公眾通行同意書或捐獻土地道路使用，並依法完成土地移轉登記手續者，應得於申請新建時，依需要重新新建時，依需要重新整體規劃」(見本院卷第 238 頁)。並依前揭當時內政部 64 年 08 月 05 日台內營字第 642788 號令修正公布之技術規則建築設計施工編第 14 條(見本院卷第 201 頁)對道路寬度與建築物之高度亦有明文規定：「建築物各部分之高度，不得超過自各該部分起至面前道路對側境界線水平距離之 1.5 倍。其最高高度，並不得超過該建築物面前道路寬度之 1.5 倍加 8 公尺。」；同條第 2 項規定建築基地以類似通路或私設通路連接建築線者，以該類似通路或私設通路之寬度為面前道路寬度。」，本案建築物興建高度係依面前道路寬度(私設通路)檢討高度(1.5 倍道路寬度+8 公尺)(見本院卷第 233 頁至第 234 頁)為核發建造執照之必要條件，故應建築基地範圍之一部分。

為此，本院乃認參加人以前揭 67 淡建字第 2042 號建造執照建築基地座落於 區 段 小段 、 、 、 、 、 地號等 6 筆土地，該執照內卷附土地使用權同意書，地號土地面積分別為 9082、601、884、582、383、689 平方公尺，同意使用面積為全部，共 12221 平方公尺；並依該建造執照卷附臺北縣淡水地政事務所核發地籍圖(見本院卷第 236 頁)及 68 淡使字第

3107 號使用執照之地籍圖（見本院卷第 237 頁）以紅色斜線表示同意面積範圍）之土地範圍，已將重測後區段地號土地納入建築基地範圍，此復經本院並於 105 年 06 月 30 日言詞辯論期日提示本院卷第 233 頁的面積計算表，當庭會同參加人及兩造檢視該圖面上面積計算示意圖，就參加人所陳述該私設通路長度所稱依該圖面節示為 53、73.9、50.6 加以檢視圖面無誤，並當庭以螢光筆標示該所設有三個私設通路，被告訴訟代理人白靜淑並根據原處分卷 28 頁地籍圖，有關該最左邊那一條私設通路就是在本案系爭屬原告所有地號號，該建築基地另外所設的兩條私設通路則非原告所有的土地，供作系爭建築基地範圍內（參見本院卷第 266 頁之筆錄），已為兩造及參加人所不爭，並有參加人所提本院卷附上揭所示等證據為憑。是本院綜上所述，被告依參加人所執該新北市政府工務局 102 年 11 月 25 日北工建字第 1023144606 號函，按前揭內政部營建署 95 年 06 月 30 日營署建管字第 0952910416 號之函釋就本案系爭土地所認該私設通路已計入建築基地範圍，為建築基地之一部分，並依本案建築執照申請當時法令條文規定認定核處系爭土地屬本府工務局核發 68 淡使字第 3107 號使用執照（67 淡建字第 2042 號建造執照）範圍內之建築基地，屬法定空地，核與土地稅減免規則第 9 條免徵地價稅之規定不符，即屬適法有據，應無違誤，原告空言否認，復未能提出反證推翻，依法即難為有利之斟酌，則系爭土地不論是否有原告所再稱無償供公眾通行之道路土地之事實，然依土地稅減免規則第 9 條但書規定，自不得減免地價稅自明。

（六）至於原告所稱系爭土地取得建築執照係於 71 年度前，依當時有效所適用之建築技術規則建築設計施工編並未規定「類似通路」視為「法定空地」，為何系爭土地驟然變成「法定空地」乙事，然此，依該 65 年 01 月 08 日公布之建築法第 11 條（詳本院卷第 122 頁）第 1 項即規定有：「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。」與現行建築法第 11 條第 1 項規定：「本法所稱建築基地，為供建築物所占之地面及其所應留設之法定空地。…」，並無不同，亦即上揭 65 年 01 月 08 日公布之建築法第 11 條第 1 項所規定之用語「所應保留之空地。」與現行建築法第 11 條第 1 項規定之用語「所應留設之法定空地」，二者文字上敘述雖有不同，然其實質概念上乃為同一，特並敘明。此外原告雖再稱以本案復查決定書所引最高行政法院 96 年度判字第 1727 號判決、98 年度裁字第 1161 號裁定意旨與本件 99 年度至 103 年度地價稅事件相關聯為何？另所引臺北高等行政法院 102 年簡

上字第 152 號判決，該判決較諸本件 99 年度至 103 年度地價稅事件各該事實基礎不同，尚不應等而言之乙事云云，經查本案復查決定書參照上開判決或裁定意旨，無非用以說明有關「法定空地」之法律依據、定義、由來及留設目的，據以闡明「法定空地」成為公眾通行之道路，對於土地所有權人而言，亦仍存在相當之功能與使用價值，而與其他非屬法定空地之土地，成為公眾通行之道路後，於所有權人言，事實上已完全無法使用收益有別，原告此部分主張，容有誤解，亦核與本院上開判斷無涉，亦併敘明。

(七) 本院綜上所述，被告依參加人所執新北市政府工務局 102 年 11 月 25 日北工建字第 1023144606 號函，按前揭內政部營建署 95 年 06 月 30 日營署建管字第 0952910416 號之函釋就本案系爭土地所認該私設通路已計入建築基地範圍，為建築基地之一部分，並依本案建築執照申請當時法令條文規定認定核處系爭土地屬該府工務局核發 68 淡使字第 3107 號使用執照 (67 淡建字第 2042 號建造執照) 範圍內之建築基地，屬法定空地，認核與土地稅減免規則第 9 條免徵地價稅之規定不符，乃屬適法有據，並無違誤，原告主張容難推翻，被告機關經辦理 104 年度地價稅稅籍及使用情形清查，查認系爭土地應自 70 年起恢復按一般用地稅率課徵地價稅，於法定期限內，爰以 104 年 08 月 06 日新北稅淡一字第 10435552291 號函 (含有撤銷原免徵處分)，依稅捐稽徵法第 21 條規定，就系爭土地改按一般用地稅率課徵地價稅補徵系爭土地核課期間內 99 年至 103 年地價稅分別為 7,026 元，7,026 元，7,026 元，7,026 元，7,026 元 (合計 3 萬 5,130 元) 並檢送上開 99 年至 103 年地價稅補徵繳款書之處分，並無違法，復查及訴願決定遞予維持，亦無不合，原告訴請撤銷，為無理由，應予駁回。

(八) 本件判決基礎事證如前認已臻明確，兩造其餘攻擊防禦方法及訴訟資料，經本院審核後，或與本案爭點無涉，或對於本件判決結果不生影響，爰無庸一一再加論述，爰併敘明。

三、臺北高等行政法院 106 年 01 月 23 日 105 年度簡上字第 182 號行政訴訟上訴判決理由略以，…七、本院查：

(一) 按稅捐稽徵法第 21 條規定：「稅捐之核課期間，依左列規定：二、……及應由稅捐稽徵機關依稅籍底冊或查得資料核定課徵之稅捐，其核課期間為 5 年。……在前項核課期間內，經另發現應徵之稅捐者，仍應依法補徵或並予處罰，在核課期間內未經發現者，以後不得再補稅處罰。」、第 22 條第 4 款規定：「前條第 1 項核課期間之起算，依左列規定：…四、由稅捐稽

徵機關按稅籍底冊或查得資料核定徵收之稅捐，自該稅捐所屬徵期屆滿之翌日起算。」。次按土地稅法第 14 條規定：「已規定地價之土地，除依第 22 條規定課徵田賦者外，應課徵地價稅。」。復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。」準此，土地如屬建造房屋應保留之法定空地者，縱係無償供公眾通行，亦不得免徵地價稅。

(二) 系爭土地為都市土地，使用分區為「住宅區」，非屬公共設施保留地，原免徵地價稅在案，惟被上訴人辦理 104 年地價稅稅籍及使用情形清查，查得系爭土地為新北市政府工務局核發 68 淡使字第 3107 號使用執照(67 淡建字第 2042 號建造執照)申請範圍之建築基地，經參加人即新北市政工務局以 102 年 11 月 25 日北工建字第 1023144606 號函復被上訴人機關略以：「說明：…二、經調閱本局所核發 68 淡使字第 3107 號使用執照(67 淡建字第 2042 號建造執照)，與卷內原核准配置圖核對結果，區段地號土地屬該照申請範圍之建築基地(法定空地及 6 米私設路，惟該私設路不計入建蔽率檢討)。…」，被上訴人乃認系爭土地縱如上訴人主張事實上為供公眾使用之道路，依土地稅減免規則第 9 條但書規定，仍不得予以免徵地價稅。原審駁回上訴人之訴，經核並無不合。

(三) 上訴意旨雖稱：系爭土地依據建築法第 14 條規定為改制前臺北縣政府 68 淡使字第 3107 號使用執照所涵括之法定空地範疇，然實質上仍係屬釋字第 400 號解釋所稱之「無償供公眾通行之道路土地而經查明屬實者」無異，應依土地稅減免規則第 9 條本文規定，而非適用同條但書規定；又系爭「法定空地」土地應配合留空而不得賡續興建建物或其他有違建築法等相關規定之行為，亦不代表上訴人等針對系爭「法定空地」土地應為「無償供公眾通行之道路土地而經查明屬實者」之容忍，系爭土地既「無償提供公眾通行」，即係行政法上之「特別犧牲」關係，而應予相對補償，始符公平云云。惟查：行政院依土地稅法第 6 條及平均地權條例第 25 條規定之法律授權而訂定土地稅減免規則(見同規則第 1 條)，依同規則第 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。蓋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。而無償供公眾通行之道路土地，倘已計入法定空地，則關於其地上建物依法應留設之法定空地面積，前開私有土地已計入部分，即無須再就建築基地中之其他土地予以留設，據此以觀，其已具有建築上利益，自不得再給予賦稅上優惠。系爭土地既屬 68 淡使字第 3107 號使用執照（67 淡建字第 2042 號建造執照）申請範圍之法定空地，則不論是否有無償供公眾通行之道路土地之事實，依土地稅減免規則第 9 條但書規定，自不得減免地價稅。上訴人上開主張，要無可採。

- (四) 上訴人另主張建築法之中央主管機關為內政部而非該署，原審判決引用內政部營建署 95 年 06 月 30 日營署建管字第 0952910416 號函示，然建築法之中央主管機關為內政部而非該署，且內政部針對建築法規範事項之全部或一部亦無依據行政程序法第 15 條第 1 項委任該署辦理，另行政院公報亦未有前開 95 年 06 月 30 日函示作成方式，明顯悖於行政程序法第 159 條第 1 項及第 2 項第 1 款規定云云。惟查：按建築法第 2 條：「主管建築機關，在中央為內政部…」；次按內政部組織法第 6 條：「內政部設營建署，掌理全國營建行政事務；其組織以法律定之。」又內政部營建署組織條例第 1 條：「本條例依內政部組織法第 6 條規定制定之。」及第 2 條：「內政部營建署（以下簡稱本署）掌理左列事項：九、關於建築管理之督導與建築技術、建築材料之研究及審核事項。」之規定，故關於建築管理之督導與建築技術、建築材料之研究及審核事項，其主管與解釋機關為內政部營建署，是內政部營建署 95 年 06 月 30 日營署建管字第 0952910416 號函：「建築技術規則建築設計施工編第 2 條之 1 規定，私設通路長度自建築線起算未超過 35 公尺部分，得計入法定空地面積。所詢私設通路長度超過 35 公尺部分，未計入建築基地面積計算建蔽率，亦未計入法定空地面積，或前開條文於 71 年 06 月 15 日未規定前，建築基地內設置之私設通路，未計入建築基地面積計算建蔽率，亦未計入法定空地面積，是否認定為建築法第 11 條所稱之法定空地乙節，如該私設通路已計入建築基地範圍，自屬該建築基地之一部分，至其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。」，乃內政部營建署基於主管機關權責，對於建築技術規則建築設計施工編，所規範就建築基地範圍之私設通路，是否為法定空地之認定，就法令執行層面所為之解釋與函示其準則，與法律之本旨並無牴觸或違誤，未逾越母法授權，自得予以援用，上訴人主張，顯有誤解。

(五) 另上訴人主張揆諸當時有效之內政部 64 年 08 月 05 日台內營字第 642788 號令修正公布之建築技術規則第 2 條第 2 項規定：「前項通路長度……通路部分之基地，不得計入建築基地面積…」等相關規定，經參加機關新北市政府工務局陳述狀附件七之使用淨基地面積計算表中之面積計算建築基地面積為 10,881.07 平方公尺，然前臺北縣政府 67 淡建字第 2042 號建造執照內卷附土地使用權同意書，各該地號土地面積分別為 9,082、601、884、582、383、689 平方公尺，綜合前開各該同意使用基地全部面積則為合計 12,221 平方公尺，顯業已扣除內含前開系爭地號私用通路之面積 1339.93 平方公尺，前開系爭地號土地自當不屬於前開系爭建築基地範圍之一部，更非屬法定空地云云。惟查：

1. 按在現行各式各樣稅目之土地稅制中，經常把稅制當成踐行土地政策之工具，以致各種稅目之土地稅負，常受土地之公法使用管制或其土地使用現狀而有差別處遇，此時常會產生土地屬性之爭議。而此等土地屬性之判斷經常涉及專業，且此等專業又非稅捐機關所熟悉，而屬土地使用管制機關之職掌。因此在土地稅制，稅捐機關對稅基屬性之認定，常須尊重各該主管機關之意見，致使各該主管機關提出之專業認定，常有拘束稅捐機關事實認定權限之作用存在（最高行政法院 96 年判字第 00747 號判決參照）。
2. 系爭土地前經被上訴人詢據建築主管機關新北市政府工務局並經該局分別以 102 年 11 月 25 日北工建字第 1023144606 號函及 105 年 01 月 14 日新北工建字第 1050062218 號函查復確屬該局核發之 68 淡使字第 3107 號使用執照申請範圍之建築基地範圍，依內政部營建署 95 年 06 月 30 日營署建管字第 0952910416 號函示及依建築法第 11 條規定，屬應留設法定空地無誤；另 67 淡建字第 2042 號建造執照建築基地座落於區段小段、地號等 6 筆土地，該執照內卷附土地使用權同意書，地號土地面積分別為 9082、601、884、582、383、689 平方公尺，同意使用面積為全部，共 12221 平方公尺。又建造執照卷附臺北縣淡水地政事務所核發地籍圖、68 淡使字第 3107 號使用執照之地籍圖（以紅色斜線表示同意面積範圍）之土地範圍，已將重測後區段地號土地納入建築基地範圍。綜上所述，本案建築基地範圍與執照核發當時之土地使用權同意書之基地範圍相符，且建築興建高度係依面前道路檢討（私設通路）之必要條件，故應屬建築基地範圍之一部等情業據原審依卷內資料認定無訛。上訴人主張系爭土地非屬法定空地云云，係就原審取捨證據、認定事實之職權行使事項，任加指摘爭執，亦不足採。

(六) 綜上，上訴意旨均係就原審已詳為論述事項，指摘原判決違法，洵不可採。原判決並無不適用法規或適用不當等違背法令情事，其所適用之法規與該案應適用之現行法規並無違背，與解釋判例，亦無牴觸，並無所謂原判決有違背法令或不備理由及理由矛盾之情形；上訴論旨，指摘原判決違誤，求予廢棄，難認有理由，應予駁回。

二、牽涉憲法條文

- (一) 本件牽涉建造房屋應保留之法定空地作為無償供公眾通行之道路土地且有經過各該權責機關編制路街巷弄名稱或號碼（即新北市區路巷）而經查明屬實者，是否違反「課稅負擔平等原則」、憲法第 7 條有關「平等原則」規定、憲法第 15 條有關「財產權」保障規定、憲法第 19 條有關「租稅法律主義」及憲法第 23 條有關「比例原則」規定等？
- (二) 該署 95 年 06 月 30 日營署建管字第 0952910416 號函示是否違反行政法上「正當法律程序」（參見 鈞院大法官 95 年 07 月 28 日議決釋字第 615 號解釋）、憲法第 19 條有關「租稅法律主義」及憲法第 23 條有關「正當法律程序」規定？
- (三) 《土地稅法》第 6 條規定及《平均地權條例》第 25 條有關授權非屬各該法律中央主管機關之行政院訂定《土地稅減免規則》規定乙節，是否違反行政法上「正當法律程序」（參見《行政程序法》第 4 條有關「一般法律原則」規定及 鈞院大法官 95 年 07 月 28 日議決釋字第 615 號解釋）及憲法第 23 條規定？
- (四) 利用《平均地權條例》第 25 條規定而授權《土地稅減免規則》規定是否違反行政法上「授權明確性」原則及憲法第 23 條規定之「法律授權明確性原則」（參見《司法院大法官 104 年 12 月 18 日議決釋字第 734 號解釋》）？

叁、聲請人解釋憲法聲請理由及聲請人對於本件釋憲所持立場與見解

一、《土地稅減免規則》第 9 條但書規定違憲部分

- (一) 按本件釋憲牽涉「建造房屋應保留之法定空地」作為無償供公眾通行之道路土地且有經過各該權責機關編制路街巷弄名稱或號碼而經查明屬實者究否課徵地價稅乙節，其中有關「空地」定義，應僅指其上未有建築改良物之土地爾，復得以區分為「一般空地」、「法定空地」、「道路或其他公共設施使用而其上仍未有建築改良物之空地」及「法定空地兼作道路使用」等等，然前開渠等「空地」與《土地稅法》規定「地價稅課徵」關係，分別研析如下（詳如附表 1）：

附表 1

次序	「空地」性質	是否繳納	研析	備註
----	--------	------	----	----

		「地價稅」		
1.	「一般空地」	是	合理	
2.	「法定空地」	是	合理	
3.	「道路或其他公共設施使用而其上仍未有建築改良物之空地」	否	合理，揆諸《司法院大法官 85 年 04 月 12 日議決釋字第 400 號解釋》，對於人民財產權行使各該限制而有所予相對補償在案。	
4.	「法定空地兼作道路使用」	是	不合理，究渠實際，「法定空地兼作道路使用」者，基於所有權人立場觀察，渠與前開「道路或其他公共設施使用而其上仍未有建築改良物之空地」者，有何差異？	(1) 應參酌《司法院大法官 85 年 04 月 12 日議決釋字第 400 號解釋》，對於人民財產權行使各該限制及侵害，自應予相對補償為洽而用之衡平。 (2) 此即係本件釋憲之所在。
備註	<p>(1) 揆諸《司法院大法官 85 年 04 月 12 日議決釋字第 400 號解釋》，對於人民財產權行使各該限制而應予相對補償。</p> <p>(2) 前開聲請人所有系爭土地，係屬前開「法定空地兼作道路使用」者，既受有新北市區公所設立巷道〔即新北市區路巷〕，較諸單純「法定空地」使用利益明顯不同，尤當秉諸《土地稅減免規則》第 9 條本文規定及前開《司法院大法官 85 年 04 月 12 日議決釋字第 400 號解釋》等而免徵地價稅，始符「租稅公平原則」，否則系爭「法定空地兼作道路使用」者，所有權人所有之土地，卻遭新北市淡水區公所設立巷道而剝奪系爭「法定空地」渠使用收益權能。</p>			

(二) 又「法定空地兼作道路使用」、「法定空地」及「道路或其他公

共設施使用而其上仍未有建築改良物之空地」等型態之「空地」而分別反映至地價稅課徵、原所有權人是否廢續事實上占有而使用收益及爾後有償移轉而移轉價格是否受有不利影響等面向情形，分別研析如下（詳如附表 2）：

附表 2

次序	情形	「法定空地兼作道路使用」	「法定空地」	「道路或其他公共設施使用而其上仍未有建築改良物之空地」	備註
1.	是否課徵地價稅？	是	是	否	相對於一般「法定空地」而對於「法定空地兼作道路使用」者，明顯不利。
2.	原所有權人是否廢續事實上占有而使用收益？	否	是	否	相對於一般「法定空地」而對於「法定空地兼作道路使用」者，明顯不利。
3.	爾後有償移轉而移轉價格是否受有不利影響？	是	是	否	相對於一般「法定空地」而對於「法定空地兼作道路使用」者，明顯不利。
備註	<p>(1) 本件釋憲牽涉聲請人所有之「新北市區段地號」土地，即係屬於「法定空地兼作道路使用」者，相對於一般「法定空地」及「道路或其他公共設施使用而其上仍未有建築改良物之空地」而明顯不利，形成多重義務之窘境。</p> <p>(2) 蓋如前開研析，又豈能謂之，尚難謂與公平原則、平等原則或量能課稅原則有違耶？</p>				

(三) 前開聲請人所有前開地號土地及持分既被列作新北市區路巷在案，即便前開地號土地及持分縱係屬於「法定空地」且作為「無償供公眾通行之道路土地」者，聲請人之於前開地號土地及持分等明顯業已喪失秉諸《民法》第 765 條有關「自由使用收益所有物，並排除他人干涉」等基於「不動產所有權」完整權能所賦予各該「支配權」權利，較

諸《土地稅減免規則》第9條本文「無償供公眾通行之道路土地，經查明屬實者，…」規定之構成要件，實有何異？且實質上亦係屬《司法院大法官85年04月12日議決釋字第400號解釋》所稱之「無償供公眾通行之道路土地而經查明屬實者」無異，復揆諸本規則第9條本文規定，自當「…，在使用期間內，地價稅或田賦全免。…」，尤不待言。又聲請人等就系爭「法定空地」土地應配合留空而不得廢續興建建物或其他有違《建築法》等相關規定之行為，亦不代表訴願人等針對系爭「法定空地」土地應為「無償供公眾通行之道路土地而經查明屬實者」之容忍。

- (四) 又「無償供公眾通行之道路土地，經查明屬實者，…」(詳如《土地稅減免規則》第9條本文)而與聲請人聲請釋憲標的牽涉系爭土地即「其屬建造房屋應保留之法定空地部分」且「兼作道路使用」等二者，均同屬「私人土地」而提供「公共使用」，然涵攝於我國《土地稅法》及《平均地權條例》等法律所建構之制度當中，卻分別收為《土地稅減免規則》第9條本文及《土地稅減免規則》第9條但書規定而有「免徵土地稅」及「應徵土地稅」(即「不予免徵」)等強烈落差，明顯不合理！另前者土地免稅，後者土地免稅卻應稅，其間造成稅款支出，亦係對於聲請人基於憲法第15條規定有關「財產權保障」之戕害。
- (五) 是此單純僅以《土地稅減免規則》第9條但書規定而廢行處理「法定空地兼作道路使用」者，明顯違反「課稅負擔平等原則」、憲法第19條、憲法第7條規定之「平等原則」及憲法第23條「比例原則」等。

二、該署95年06月30日營署建管字第0952910416號函示違憲部分

- (一) 眾所皆知，「白馬非馬」，「內政部」旋即不等於「內政部營建署」，即便「內政部營建署」隸屬於「內政部」，復以《建築法》第2條第1項前段「主管建築機關，在中央為內政部；…」而非「內政部營建署」，聲請人復遍尋《行政院公報》及其他政府公報資料，「內政部」針對《建築法》相關令釋作成等權力，亦尚無秉《行政程序法》第15條「行政機關得依法規將其權限之一部分，委任所屬下級機關執行之【第1項】。…。前二項情形，應將委任或委託事項及法規依據公告之，並刊登政府公報或新聞紙【第3項】。」規定而「委任」予該署辦理(參考內政部105年08月26日台內人字第1051701993號公告(登載於「行政院公報」105年08月30日第22卷第163期))

【http://gazette.nat.gov.tw/EG_FileManager/eguploadpub/eg022163/ch02/type3/gov10/num3/Eg.htm】，另查《建築法》

- 及相關子法（即「行政作用法」）率無由該署辦理等字樣規定。
- (二) 既《建築法》第2條第1項前段「主管建築機關，在中央為內政部；…。」有所明文規定，復再行驟引《內政部組織法》第6條及《內政部營建署組織條例》第1條等相關規定而認係內政部營建署作成該署95年06月30日營署建管字第0952910416號函釋適格，然殊不知前開《內政部組織法》第6條及《內政部營建署組織條例》第1條等相關規定係屬「行政組織法」而非「行政作用法」，且具有「行政作用法」屬性之《建築法》及相關子法〔即「行政作用法」〕則尚無由「內政部營建署」辦理等字樣規定，該署自無發布「令釋」或「函釋」之權力，該署發布該署95年06月30日營署建管字第0952910416號函釋，尚非適格（此則可參考內政部105年05月31日台內營字第1050807122號令（登載於「行政院公報」105年05月31日第22卷第100期）
- 【http://gazette.nat.gov.tw/EG_FileManager/eguploadpub/eg022100/ch02/type2/gov10/num1/Eg.htm】），既「內政部營建署」驟然發布該署95年06月30日營署建管字第0952910416號函釋非屬「適格」（應屬「內政部」發布者，則始足當之），殊值注意者，聲請人初步查悉，各該法令中央主管機關有關各該法令解釋事項權力而尚無「委任」渠等所屬下級機關辦理等情形。
- (三) 關於「解釋性行政規則」，《行政程序法》第159條第1項及第2項第1款等相關規定，核有明文，而行政機關法制實務上，「解釋性行政規則」率皆由各該「行政作用法」中央主管機關或主管機關〔中央集權而未有地方主管機關者〕主政，且應經各該「行政作用法」中央主管機關或主管機關法規委員會審議，始得以各該「行政作用法」中央主管機關或主管機關名義發布且刊登「行政院公報」，前開「內政部營建署」95年06月30日營署建管字第0952910416號函釋，是否確實踐行系爭各該程序，用資爭議，尚賴鈞院廣秉職權有所查明。
- (四) 該署95年06月30日營署建管字第0952910416號函示相關適法性疑義，聲請人茲此舉證《最高行政法院88年10月28日88年度判字第3793號判決要旨》及內政部（以下簡稱該部）針對《建築法》各該規定疑義釐清而作成「令釋」且刊登「行政院公報」者，合計4則（「行政院公報」摘影本詳如附件三），較諸該署系爭函示處理態樣，明顯不同，
- (五) 又該院前開系爭判決援引《內政部組織法》第6條、《內政部營建署組織條例》第1條至第2條及《建築法》第2條第1項

前段「主管建築機關，在中央為內政部；…」等相關規定乙節，設若渠答辯可行且逕以「行政組織法」上各該規定者，則《行政程序法》第15條有關「委任」規定於此形同破毀，且內政部前開4則「令釋」，旋即類同該署系爭函示處理方式，該署名義函發且毋庸刊登「行政院公報」，簡化為之，便宜行事，即屬已足，又何必大費周章，以內政部名義「令釋」為之，該院判決援引該署系爭函示及該署系爭函示明顯破毀《行政程序法》第159條以下有關「行政規則」規範體系，如此法制上邏輯不合且有所未洽。

三、《土地稅法》第6條規定及《平均地權條例》第25條有關授權行政院發布訂定《土地稅減免規則》規定違憲部分

- (一) 蓋《土地稅法》中央主管機關為「財政部」(詳如《土地稅法》第2條第1項前段規定)及《平均地權條例》中央主管機關為「內政部」(詳如《平均地權條例》第2條前段規定)，然《土地稅法》第6條規定及《平均地權條例》第25條有關授權均非前開《土地稅法》及《平均地權條例》中央主管機關之「行政院」發布訂定《土地稅減免規則》(詳如《土地稅減免規則》第1條)規定，此則豈非形成前開《土地稅法》及《平均地權條例》中央主管機關權責旁落而名實不符。
- (二) 按《平均地權條例》係屬「地政法規」而非「財政法規」，卻以《平均地權條例》第25條規定有關授權「行政院」發布訂定《土地稅減免規則》規定，賡爾辦理財政部主管「土地稅減免」事項，如此豈非藉由「地政法規」之《平均地權條例》而侵害財政法規權責。

肆、關係文件

- 一、附件一：臺灣新北地方法院(行政訴訟庭)105年07月21日105年度簡字第28號行政訴訟判決正本。
- 二、附件二：臺北高等行政法院106年01月23日105年度簡上字第182號行政訴訟上訴判決正本影本。
- 三、附件三：內政部令釋影本4則。

謹陳

司法院 公鑒

聲請人：陳俊良

敬陳

中華民國一百零六年四月十三日