

憲法法庭判決

112 年憲判字第 19 號

聲請人一 陳柏亨（陳俊良之承受訴訟人）
陳俞安（陳俊良之承受訴訟人）
陳倚葶（陳俊良之承受訴訟人）
兼上二人之送達代收人

聲請人二 李思猛
李明瑾
李鍵聲
李靜宜

聲請人三 太平洋電線電纜股份有限公司

代表人 元遠實業股份有限公司（指定代表人苑竣唐）

聲請人三 兆豐國際商業銀行股份有限公司

代表人 雷仲達

聲請人四 陳佛賜

送達代收人 郭執中

上列聲請人分別認所受不利確定終局判決，所適用之土地稅減免規則第 9 條但書規定等，牴觸憲法，聲請解釋、法規範憲法審查及裁判憲法審查。本庭判決如下：

主 文

- 一、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 1
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。」其但書規定與憲法第 7
條平等原則尚無違背。
- 二、聲請人四聲請裁判憲法審查部分，駁回。 2
- 三、其餘聲請不受理。 3

理 由

- 壹、案件事實與聲請意旨【1】 1
- 一、聲請人陳俊良（下稱原聲請人一）於訴訟程序中死亡，其 3 名繼 2

承人，即陳柏亨、陳俞安、陳倚葶（下合稱聲請人一）具狀承受訴訟，核無不合，應予准許，先予敘明。原聲請人一所有坐落新北市○○區○○段 000 地號土地（下稱系爭土地一），持分面積為 60.99 平方公尺，上有私設通路，自中華民國 70 年起免徵地價稅在案。嗣新北市政府稅捐稽徵處（下稱新北稅處）辦理 104 年度地價稅稅籍及使用情形清查，查得系爭土地一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，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。按 99 年 5 月 7 日修正發布之土地稅減免規則第 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。」依該條但書（下稱系爭規定）之規定，新北稅處認系爭土地一不得免徵地價稅，應自 70 年起恢復按一般用地稅率課徵地價稅，乃以 104 年 8 月 6 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，就系爭土地一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 年地價稅每年均為新臺幣（下同）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），原聲請人一不服原處分，循序提起行政救濟，經臺灣新北地方法院 105 年度簡字第 28 號行政訴訟判決駁回，原聲請人一提起上訴，經臺北高等行政法院 105 年度簡上字第 182 號判決（下稱確定終局判決一）以上訴無理由而駁回上訴。原聲請人一主張確定終局判決一所適用之系爭規定違反課稅負擔平等原則、憲法第 7 條平等原則、第 15 條保障人民財產權、第 19 條租稅法律主義及第 23 條比例原則等，向司法院聲請解釋憲法。【2】

- 二、聲請人李思猛、李明瑾、李鍵聲及李靜宜（下合稱聲請人二）所有坐落新竹縣○○市○○段 000 地號土地（下稱系爭土地二），經新竹縣政府稅捐稽徵局為 99 年地價稅之核課。聲請人二認系

爭土地二係無償供公眾通行，應依土地稅減免規則第9條減免地價稅，循序提起行政救濟，經最高行政法院107年度判字第40號判決（下稱確定終局判決二）以上訴無理由而駁回其上訴確定。聲請人二認確定終局判決二所適用之系爭規定違反憲法第7條平等原則、第15條保障人民財產權、第19條租稅法律主義及第23條等，向司法院聲請解釋憲法。【3】

三、聲請人兆豐國際商業銀行股份有限公司（下稱兆豐銀行）之代表人由張兆順變更為雷仲達，業據新任代表人具狀聲明承受訴訟，核無不合，應予准許。聲請人太平洋電線電纜股份有限公司（下稱太電公司）於102年信託其所有坐落於新北市○○區○○段000地號土地（下稱系爭土地三）予兆豐銀行，原於94年經新北稅處核定免徵地價稅在案，嗣新北稅處查得系爭土地三屬新北市政府工務局核發77重使字第382號使用執照（76重建字第558號建造執照）申請範圍內之建築基地，核與土地稅減免規則第9條規定不符，遂於107年恢復按一般用地稅率課徵地價稅，並依稅捐稽徵法第21條規定向太電公司補徵102年地價稅計43萬2,137元、向兆豐銀行補徵103年至106年地價稅合計199萬6,818元。太電公司及兆豐銀行（下合稱聲請人三）均不服，循序提起行政救濟，經臺北高等行政法院108年度訴字第1290號判決駁回後，提起上訴，經最高行政法院109年度裁字第770號裁定以上訴不合法為理由駁回其上訴。故此部分聲請應以前開臺北高等行政法院之判決為確定終局判決（下稱確定終局判決三）。聲請人三認確定終局判決三所適用之系爭規定抵觸憲法第7條平等原則、第15條保障人民財產權、第19條租稅法律主義及量能課稅原則等，向司法院聲請解釋憲法。【4】

四、聲請人陳佛賜（下稱聲請人四）所有坐落新北市○○區○○段0000、0000、0000、0000地號等4筆土地，持分均為1/189，持分面積依序為3.78、4.14、35.44、2.24平方公尺（下稱系爭土地四），其109年地價稅，除系爭1218地號土地0.93平方公尺部

分面積符合土地稅減免規則第 9 條規定免徵地價稅外，該 4 筆土地其餘面積均按一般用地稅率課徵，109 年地價稅合計 2,322 元。聲請人四不服，循序提起行政救濟，經臺灣新北地方法院 110 年度稅簡字第 11 號行政訴訟判決駁回其訴，聲請人四提起上訴，經臺北高等行政法院 111 年度簡上字第 6 號裁定以上訴不合法而駁回，故此部分聲請應以上開臺灣新北地方法院判決為確定終局判決（下稱確定終局判決四）。聲請人四主張確定終局判決四違憲，且其所適用之系爭規定，牴觸憲法第 7 條規定之平等原則、第 15 條保障人民財產權、第 16 條訴訟權、第 23 條法律保留原則及比例原則等，而聲請裁判及法規範憲法審查。【5】

貳、受理依據【6】

6

一、按憲法訴訟法（下稱憲訴法）修正施行前已繫屬而尚未終結之案件，除憲訴法別有規定外，適用修正施行後之規定。但案件得否受理，依修正施行前之規定，憲訴法第 90 條第 1 項定有明文。查聲請人一至三均係於憲訴法修正施行前聲請釋憲，得否受理，應適用修正施行前之司法院大法官審理案件法（下稱大審法）決之。次按大審法第 5 條第 1 項第 2 款規定：「有左列情形之一者，得聲請解釋憲法：……二、人民、法人或政黨於其憲法上所保障之權利，遭受不法侵害，經依法定程序提起訴訟，對於確定終局裁判所適用之法律或命令發生有牴觸憲法之疑義者。」聲請人一至三之聲請案核與大審法上開規定所定要件相符。【7】

7

二、復按憲訴法第 59 條規定，人民於其憲法上所保障之權利遭受不法侵害，經依法定程序用盡審級救濟程序，對於所受不利確定終局裁判，或該裁判及其所適用之法規範，認有牴觸憲法者，得聲請憲法法庭為宣告違憲之判決。聲請人四之聲請，核與憲訴法上開規定所定之要件相符，應予受理。【8】

8

三、查上開四聲請案，因審查客體之法規範相同，爰合併審理並判決。【9】

9

參、審查標的【10】

10

一、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 11
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。」該條但書為本判決之審
查標的，即系爭規定。【11】

二、臺灣新北地方法院 110 年度稅簡字第 11 號行政訴訟判決（聲請 12
人四聲請）。【12】

肆、形成主文一、二之法律上意見【13】 13

一、據以審查之憲法上權利及審查原則【14】 14

憲法第 7 條保障人民之平等權，法規範是否符合平等原則之要 15
求，其判斷應取決於該法規範所以為差別待遇之目的是否合憲，其所
採取之分類與規範目的之達成間，是否存有一定程度之關聯性而定
（司法院釋字第 593 號、第 764 號、第 781 號、第 782 號及第 783 號
解釋參照）。租稅法律關係中，立法者為了實現憲法所賦予之任務，
而就各種稅捐之稽徵及減輕或免除分別訂定不同之規範，其分類及差
別待遇，涉及國家財稅政策之整體規劃，適合由代表民意之立法機關
及擁有專業能力之相關行政機關，以法律或法律明確授權之法規命令
定之，其規定如有正當目的，且分類與目的之達成間具有合理關聯，
即符合憲法第 7 條平等權保障之意旨（司法院釋字第 745 號解釋、憲
法法庭 112 年憲判字第 10 號判決參照）。【15】

二、主文一部分【16】 16

（一）系爭規定之立法目的正當【17】 17

憲法第 142 條規定：「國民經濟應以民生主義為基本原則，實 18
施平均地權，節制資本，以謀國計民生之均足。」第 143 條第 1 項後
段規定：「私有土地應照價納稅……」基於平均地權之基本國策，為
了促進土地有效利用，適當分配土地利益，地價稅之課徵，應以平均
地權為政策目標。本此意旨，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。」為了發
展經濟、促進土地利用、增進社會福利等目的，土地稅法及平均地
權條例授權行政院訂定關於減免地價稅之標準及程序（土地稅法第 6

條、平均地權條例第 25 條規定參照），行政院依此授權訂定土地稅減免規則（土地稅減免規則第 1 條規定參照）。99 年 5 月 7 日修正發布之土地稅減免規則第 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。」該條前段規定是因為私有土地之所有人既無償提供該土地供公眾通行，具有促進地盡其利，適當分配土地利益之功能，符合前述減免地價稅之目的，故特予以規定減免地價稅以減輕其負擔，並鼓勵人民提供私有土地以供公眾利用。該條但書（即系爭規定），則規定無償供公眾通行之道路土地如屬建造房屋應保留之法定空地部分，即不予免徵地價稅。其目的係為顧及租稅公平負擔，避免免稅之條件過度寬鬆，其目的核屬正當。就同屬人民私有而無償供公眾通行之道路土地，依其是否屬建造房屋應保留之法定空地而為課徵或免徵地價稅之差別待遇，是否已構成違憲，即應視系爭規定所採取之分類與規範目的之達成間，是否具有合理關聯而定。【18】

（二）系爭規定之立法沿革【19】

19

60 年 12 月 22 日修正公布之建築法增訂第 11 條規定：「（第 1 20 項）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。（第 2 項）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。」該條規定對建築基地加以定義，除建築物本身所占之地面外，另包括應保留之空地，並對應保留空地之範圍加以規範。是建築基地範圍應保留空地，為申請建造執照之申請書之應記載事項（建築法第 31 條第 4 款規定參照），而為申請建造執照獲准之必要條件，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；73 年 11 月 7 日修正公布之建築法第 11 條規定：「（第 1 項）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。（第 2 項）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。（第3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；其分割辦法，由內政部定之。」將原第1項所稱之「應保留之空地」修正為「應留設之法定空地」，僅係用語變更以期明確，並增列第3項以利建築管理（參見73年11月7日修正公布建築法第11條之立法理由）。69年5月5日修正發布之土地稅減免規則第9條規定：「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。但其屬建造房屋應保留之空地部分，不予免徵。」其但書所稱之「應保留之空地」係依據當時之建築法第11條之用語；99年5月7日修正發布土地稅減免規則，將第9條本文規定由「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」，理由是「為免閒置未開發之土地，亦得主張無償提供公共使用而免徵地價稅，與原立法意旨相違」，並將同條但書規定建造房屋「應保留之空地」部分，修正為「應保留之法定空地」，係為「配合建築法規定及法律統一用字」（土地稅減免規則第9條修正之立法理由參照），即係配合73年修正公布建築法第11條之用語。故99年修正發布之系爭規定所稱之「應保留之法定空地」，與修正發布前同條所稱之「應保留之空地」僅係用語變更，法律意涵並無不同，而其內涵及管理乃依建築法及各地方政府建築管理規則或建築管理自治條例定之。

【20】

（三）系爭規定之分類與規範目的之達成間具有合理關聯，無違憲法 21
上之平等原則【21】

按依建築法之規定，建築基地於建築物本身所占之地面之外， 22
尚須保留法定空地，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頁及第40頁參照）。是法定空地屬建築基地之一部分，提供該建築物日照、採光、通風、景觀、防火、安全等特定之功能，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，性質與功能均有所不同。次按法定空地屬建築基地之一

部分，依法應併同主建築物一併移轉，建築物所有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，其權益不因其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。法定空地供公眾通行，縱為無償，因其已計入依建築法應留設之法定空地，即無須再就建築基地中之其他土地予以留設，對提供者仍具有建築上之利益；而提供私有非法定空地無償供公眾通行，該土地所有人並未獲取任何利益，二者本質尚有所不同。系爭規定因此區隔，於地價稅核課上有所區別，對提供法定空地無償供公眾通行者，仍然課徵地價稅，其分類與公平課稅目的之達成間，具有合理關聯，尚無違反憲法第 7 條規定之平等原則，其規定亦未逾土地稅法第 6 條及平均地權條例第 25 條之授權範圍。【22】

三、主文二部分【23】

聲請人四就確定終局判決四聲請裁判憲法審查，其主張之主要理由包括：（一）聲請人四之祖父遭他人偽造土地使用同意書，而使行政機關據之為系爭土地四之變更地目編定並核發建造執照及使用執照等行政處分。確定終局判決四肯認新北稅處以違法行政處分所建構之課稅條件作成課稅處分，該判決之理由顯有矛盾；（二）系爭共有土地有部分為無償供公眾通行之道路（民權街二段 109 巷及 109 巷 11 弄），並主張 109 巷之道路自始係基地外之私設通路；而 109 巷 11 弄之道路有部分係依當時建蔽率計算出應留設之法定空地面積之外，多留設之空地，該空地作為無償供公眾通行之道路使用，屬於特別犧牲，符合系爭規定應獲減免地價稅之要件，而新北市政府工務局誤判，致對聲請人四課徵地價稅顯有違誤；（三）系爭確定終局判決四所適用之內政部 106 年 3 月 28 日內授營建管字第 1060804569 號函（下稱系爭函釋）違憲等語。【24】

23

24

就聲請人四上開（一）及（二）之主張，俱屬單純認事用法之爭執，與確定終局判決所表示之見解是否牴觸憲法無涉。【25】 25

就聲請人四上開（三）之主張，按系爭函釋係就「私設通路」是否屬建築基地之法定空地予以釋示，於說明四就「私設通路」分二種情形說明，大致為：（一）建築基地外「私設通路」部分，非屬建築基地之一部分，自非屬建築法第11條所稱之「法定空地」；（二）建築基地內「私設通路」部分，實施容積管制地區係依建築技術規則建築設計施工編第163條所稱「基地內通路」檢討辦理，至於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」。上開系爭函釋之說明係由建築管制之觀點，以認定建築法第11條「法定空地」之範圍。按私設通路係基地內建築物之主要出入口或共同出入口（共用樓梯出入口）至建築線間之通路（建築技術規則建築設計施工編第1條第38款規定參照），其設置之目的及功能，係為使基地內之建築物均有連接至建築線之通路，以滿足建築法相關規定之要求（建築法第42條、建築技術規則建築設計施工編第2條規定參照），為建築執照核准要件之一，性質上係建築執照中之法定空地，故上開法律見解尚難謂有違憲疑義。而系爭規定所稱「建造房屋應保留之法定空地」乃依循建築法第11條之規定。確定終局判決四適用系爭函釋之法律見解作為判決理由，亦難認有何牴觸憲法情事。至聲請人四爭執系爭土地四部分係屬建築基地內之土地，部分超過法定留設比率之土地不屬於法定空地，僅屬認事用法之爭執，亦與確定終局判決所表示之見解是否牴觸憲法無涉。【26】 26

綜上，聲請人四此部分有關於裁判憲法審查之聲請，為無理由，應予駁回。【27】 27

伍、主文三部分【28】 28

聲請人一另主張內政部營建署95年6月30日營署建管字第 29

0952910416 號函違憲，及土地稅法第 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，明顯違反行政法上正當法律程序等語，核其所陳，均難謂客觀上已具體指摘其究有何牴觸憲法之處。是此部分聲請，核均與大審法第 5 條第 1 項第 2 款規定不合，其聲請不合法，依憲訴法第 32 條第 1 項規定，應不受理。【29】

聲請人二另主張其所受行政處分及判決顯屬違憲而聲請解釋。30
查此部分聲請係於憲訴法 111 年修正施行前已繫屬而尚未終結之案件，依憲訴法第 90 條第 1 項但書規定，案件得否受理，依修正施行前之規定，即大審法之規定。惟查行政處分及裁判均不得為聲請解釋客體，聲請人二此部分之主張，核與大審法第 5 條第 1 項第 2 款規定不合，其聲請不合法，依憲訴法第 32 條第 1 項規定，應不受理。【30】

陸、附此敘明部分【31】31

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32
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，允宜考量予以一定程度之減免，以兼顧人民權益與租稅公平。【32】

中 華 民 國 112 年 12 月 7 日

憲法法庭 審判長大法官 許宗力

大法官	蔡烱燉	許志雄	張瓊文
	黃瑞明	詹森林	黃昭元
	謝銘洋	呂太郎	楊惠欽
	蔡宗珍	蔡彩貞	朱富美
	陳忠五	尤伯祥	

本判決由黃大法官瑞明主筆。

大法官就主文所採立場如下表所示：

主文項次	同意大法官	不同意大法官
第一項	許大法官宗力、蔡大法官炯燉、 許大法官志雄、張大法官瓊文、 黃大法官瑞明、詹大法官森林、 黃大法官昭元、謝大法官銘洋、 呂大法官太郎、蔡大法官宗珍、 蔡大法官彩貞、朱大法官富美、 陳大法官忠五、尤大法官伯祥	楊大法官惠欽
第二項	許大法官宗力、蔡大法官炯燉、 許大法官志雄、張大法官瓊文、 黃大法官瑞明、詹大法官森林、 黃大法官昭元、謝大法官銘洋、 呂大法官太郎、蔡大法官宗珍、 蔡大法官彩貞、朱大法官富美、 陳大法官忠五、尤大法官伯祥	楊大法官惠欽
第三項	許大法官宗力、蔡大法官炯燉、 許大法官志雄、張大法官瓊文、 黃大法官瑞明、詹大法官森林、 黃大法官昭元、謝大法官銘洋、 呂大法官太郎、楊大法官惠欽、 蔡大法官宗珍、蔡大法官彩貞、 朱大法官富美、陳大法官忠五、 尤大法官伯祥	無

【意見書】

部分不同意見書：楊大法官惠欽提出。
以上正本證明與原本無異。

書記官

涂人蓉

中 華 民 國 112 年 12 月 7 日

部分不同意見書

楊惠欽大法官 提出

本號判決主文第 1 項認土地稅減免規則第 9 條但書（下稱系爭規定）與憲法第 7 條平等原則尚無違背，以及主文第 2 項駁回聲請人四之裁判憲法審查聲請部分，本席均尚難同意，爰就本號判決主文一及二部分，提出不同意見書。

壹、關於本號判決主文一即系爭規定之法規範憲法審查部分

一、建築法第 11 條第 1 項規定之「應留設之法定空地」，不當然等同「為取得建造執照所必要留設之法定空地」

按土地稅減免規則（下稱減免規則）第 9 條明定：「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。」其本文係關於免徵地價稅或田賦（下併稱地價稅）之規範，至於但書即系爭規定則係就本文所稱之「無償供公眾通行之道路土地」，另針對「屬建造房屋應保留之法定空地」，為不予免徵之明文。而因本號判決係以建築法第 11 條規定之法定空地意涵界定系爭規定所稱之「應保留之法定空地」，以下爰先就建築法所規範之法定空地予以說明。

查所謂法定空地，一般固均援引建築法第 11 條第 1、2 項：「（第 1 項）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。（第 2 項）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。」之規定，並以基地面積扣除建築面積，界定所謂之法定空地面積¹。

惟建築法第 11 條第 3 項前段復明文規定：「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；」而依本條項後段授權訂定之「建築基地法定空地分割辦法」（下稱分割辦法）第 4 條規定：「建築基地空地面積超過依法應保留之法定空地面積者，其超

¹ 內政部 106 年 3 月 28 日內授營建管字第 1060804569 號函意旨參照。

出部分之分割，應以分割後能單獨建築使用或已與其鄰地成立協議調整地形或合併建築使用者為限。」可知建築基地之「空地面積」係得「超過依法應保留之法定空地面積」。準此，亦可知依建築法第11條所界定之法定空地，除有「依法應保留之法定空地面積」外，亦容許存有「超過依法應保留法定空地面積」（下稱超出法定空地面積）之空地。

又建築面積占基地面積之比率為建蔽率，建築技術規則建築設計施工編（下稱施工編）第1條第4款定有明文，而都市計畫地區，各地方政府針對都市計畫土地使用分區之管制（如臺北市土地使用分區管制自治條例），及非都市土地地區，於非都市土地使用管制規則第9條，即各就不同之使用分區分別訂有建蔽率之規定；此等建蔽率之規範，核屬建築面積占基地面積之法定不得超過之比率（下稱法定建蔽率）。

另因按建築基地面積計算，其超過法定建蔽率之面積，係建築基地上依法所應保留之最小法定空地面積；至「依法應保留之法定空地」內容，則係透過相關建築法規予以規制，而為符合此等規範要求所留設之法定空地，即係為取得建造執照所必要留設之空地；並此等為取得建造執照所必要留設之空地，其總面積僅係不得低於上述之最小法定空地面積，但係可能存有超過最小法定空地面積之情形；此外，建築基地上除有上述為取得建造執照所必要留設之空地外，亦不排除存有因土地權利人之意願而多留設之空地。從而可知，建築法第11條第1項規定所稱「應留設之法定空地」，其內涵係包含為取得建造執照所必要留設之法定空地，以及土地權利人自願多留設之法定空地；並此等空地之位置、面積，係申請建造執照及主管機關核發建造執照時所應載明或標註之事項（建築法第31條及分割辦法第2條規定參照）²。

² 建築法第31條：「建造執照或雜項執照申請書，應載明左列事項：一、起造人之姓名、年齡、住址。起造人為法人者，其名稱及事務所。二、設計人之姓名、住址、所領證書字號及簽章。三、建築地址。四、基地面積、建築面積、

綜上可知，建築法第 11 條第 1 項所稱「應留設之法定空地」，尚非當然等同「為取得建造執照所必要留設之法定空地」，其間之差別，係因建築法第 11 條第 1 項所稱「應留設之法定空地」，可能另存有土地權利人自願多留設之法定空地，即前述之「超出法定空地面積」之空地。

二、系爭規定所規範之「應保留之法定空地」，應限於「為取得建造執照所必要留設之法定空地」範圍內，始未牴觸憲法第 7 條平等權之保障

（一）立法者係基於量能課稅原則，就系爭規定與減免規則第 9 條本文規定為免徵地價稅與否之差別待遇

減免規則第 9 條係就無償供公眾通行之道路土地，以本文為免徵地價稅之原則性規定，並以但書即系爭規定為「不予免徵」之除外規範。而此乃立法者基於量能課稅原則，就系爭規定與減免規則第 9 條本文因土地獲益所呈現之不同量能，以系爭規定為排除免徵地價稅之差別待遇。

詳言之，關於地價稅之課徵，雖有基於量能課稅、量益課稅、政策目的等觀點³，但基於民法第 765 條規定：「所有人，於法令限制之範圍內，得自由使用、收益、處分其所有物，並排除他人之干涉。」而無償供公眾通行之道路土地，若其土地除供公眾通行外，已無從為其他之使用，並因係無償供公眾通行之用，而使原得享有土地使用收益權益之地價稅納稅義務人（土地稅法第 3 條規定參照），於此等使用期間，未能因該土地而獲有收益；並因系爭規定又明文針對「屬建造房屋應保留之法定空地」為不予免徵地價稅之規範，而徵諸前述之建築法上法定空地，係可能包含「超出法定空地面積之空地」

基地面積與建築面積之百分比。五、建築物用途。六、工程概算。七、建築期限。」建築基地法定空地分割辦法第 2 條：「（第 1 項）直轄市或縣市主管建築機關核發建造執照時，應於執照暨附圖內標註土地座落、基地面積、建築面積、建蔽率，及留設之空地位置等，同時辦理空地地籍套繪圖。（第 2 項）前項標註及套繪內容如有變更，應以變更後圖說為準。」

³ 陳清秀，稅法各論，元照出版社，初版 1 刷，2018 年 1 月，頁 128-137。

及「為取得建造執照所必要留設之空地」，以及後者之空地尚可能存有因開放供公眾通行而仍獲有利益之情（詳下述）。故而，系爭規定之排除免徵地價稅規定，本席認係就系爭規定與減免規則第9條本文規範之客體，所呈現之不同量能，基於量能課稅之目的而為之差別待遇。

（二）供公眾通行之法定空地是否具無償性，有再予分類之必要

查建築法第11條第1項所稱「應留設之法定空地」，除「為取得建造執照所必要留設之法定空地」外，尚可能包含「超出法定空地面積」之空地，已詳如前述。而「為取得建造執照所必要留設之法定空地」，雖係為符合建築法規核發建造執照所必要條件之要求而留設，但其之留設，則尚有「僅是為取得建造執照」及「另獲有容積獎勵等利益」（施工編第283條等規定參照）⁴之差別。此外，建築基地內之法定空地，雖係供「通道」用途，亦非即符合「供公眾通行」道路使用之要件；換言之，建築基地內供通行使用之法定空地，尚有是否供公眾通行之別。

從而，該當供公眾通行道路使用要件之法定空地，亦因留設原因之不同，而在供通行使用之「無償性」上，呈現有無或所存層面之差異性。爰分述如下，並以附表簡示之：

1. 超出空地：單純因土地權利人自主意願而多留設之法定空地（下稱超出空地）。

此類型之法定空地，既單純係因土地權利人之自主意願而多留設，是其尚非為取得建造執照所必要留設之空地，而此等空地之提供作為公眾通行使用，如亦係無償即未因此另獲有利益，則其之「作為基地內通道通行」及「供公眾通行」，自均具無償性。

⁴ 建築技術規則建築設計施工編第283條：「本章所稱開放空間，指建築基地內依規定留設達一定規模且連通道路開放供公眾通行或休憩之下列空間：……。」同編第285條：「留設開放空間之建築物，經直轄市、縣（市）主管建築機關審查符合本編章規定者，得增加樓地板面積……。」

2. 單純必要空地：未另獲利益之建造執照必要空地（下稱單純必要空地）。

此類型之法定空地，雖係為取得建造執照而依相關建築法規之規定而留設，但所留設之法定空地中屬「通道用途」者，基於其之作為建築基地之通道用途，屬為取得建造執照以建築房屋之必要條件，是就其作為基地內通道之通行言，因有取得建造執照之利益，而不具無償性；但就超過基地內通道用途之供不特定多數人（公眾）通行言，如未因此另獲有利益，則該部分應認具無償性。

3. 有獎勵之必要空地：為取得建造執照所必要留設之法定空地，但另獲有如容積獎勵之利益者，如上述施工編第 283 條規定之開放空間（下稱有獎勵之必要空地）。

此類型之法定空地，雖亦係為獲取建造執照而依相關建築法規之規定而留設，而所留設之法定空地中屬「通道用途」者，因屬為取得建造執照以建築房屋之必要條件，是其供作基地內通道之通行言，係不具無償性；而其之供不特定多數人（公眾）通行使用，又因另獲有如容積獎勵之利益，故亦應認不具無償性。

【附表】：

是否具備無償性 基地內法定空地類型	作為基地內通道通行之無償性	作為公眾通行之無償性
編號 1：超出空地	✓（無獲益）	✓（無獲益）
編號 2：單純必要空地 （為取得建照所必要留設）	✗（有獲益）	✓（無獲益）
編號 3：有獎勵之必要空地 （為取得建照所必要留設）	✗（有獲益）	✗（有獲益）

（三）系爭規定所規範之「應保留之法定空地」，應予以限縮解釋，始未抵觸憲法第 7 條平等權保障之意旨

系爭規定與減免規則第 9 條本文規定之差別待遇，既係基於量

能課稅之目的而為，則就「無償供公眾通行之道路土地」，以減免規則第9條本文規定所為使用期間免徵地價稅之規範，其所稱之「無償」，當係指地價稅納稅義務人就土地之提供公眾通行使用，不僅未因提供通行而直接獲有利益，尚須未因其他源由而獲有利益。經查：

1. 無償供公眾通行道路使用之「超出空地」，應屬減免規則第9條本文規定之適用範圍，而與系爭規定所規範者，並非相同事物

綜觀上開二、（二）所述，可知建築基地內之「超出空地」，雖亦屬建築法第11條所稱之法定空地，但於其有該當減免規則第9條本文所規範之作為「供公眾通行之道路」使用情事時，因不論自「作為基地內通道通行」或「供公眾通行」之無償性言，其均具備，亦即此類法定空地，其之供通行使用，並非建築基地為取得建造執照所必要留設之空地，而無獲得建造執照之利益，亦無因供公眾通行而獲有利益，從而其之供公眾通行使用期間，除供公眾通行之使用外，並無土地所應具之自由使用、收益權能。

又建築基地內無償供公眾通行之道路土地，如生有應否依減免規則第9條規定免徵地價稅之爭議，則其當屬未由工務、建設主管機關或各鄉（鎮、市、區）公所建設單位，予以列冊之「私有無償提供公共巷道用地」之土地，故依減免規則第22條規定⁵，地價稅納稅義務人如欲主張免徵地價稅，係應造具清冊檢同有關證明文件向主管稽徵機關提出申請，再由相關機關進行實地勘查⁶；此外，建築基地之

⁵ 減免規則第22條：「依第7條至第17條規定申請減免地價稅或田賦者，公有土地應由管理機關，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。但合於下列規定者，應由稽徵機關依通報資料逕行辦理或由用地機關函請稽徵機關辦理，免由土地所有權人或典權人申請：……五、私有無償提供公共巷道用地（應由工務、建設主管機關或各鄉（鎮、市、區）公所建設單位，列冊送稽徵機關辦理）。……」

⁶ 減免規則第23條第1、2項：「（第1項）……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。……（第2項）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。……」

基地面積、建築面積、建蔽率及留設之空地位置等，建造執照及其附圖均應標註及辦理空地地籍套繪圖，已如前述。是雖超出空地係包括於建築法第 11 條所規定之法定空地範圍，但尚非因此即無從將之與後述之「為取得建造執照所必要留設之法定空地」，予以釐清及確認，否則前述分割辦法第 4 條所規定「建築基地空地面積超過依法應保留之法定空地面積者，其超出部分之分割」，豈非無從執行。

從而，超出空地雖與為取得建造執照所必要留設之法定空地，均屬建築法第 11 條第 1 項規範之法定空地，但如係無償供公眾通行之道路使用，尚不得將之歸類為系爭規定所稱「應保留之法定空地」；即與系爭規定所規範者，並非相同事物，而應有減免規則第 9 條本文規定之適用。

2. 為核發建造執照所必要留設之法定空地（如上述附表編號 2、3），縱無償供公眾通行道路使用，因非全然未存有因土地獲益情事，而無適用減免規則第 9 條本文規定之餘地

建築法第 11 條第 1 項所規範之法定空地，除前述之超出空地外，尚有為取得建造執照所必要留設之空地，而此等空地實為一般所理解之法定空地；亦即其等屬依相關法規基於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等目的（本號判決理由第 22 段參照），而規範應予留設者，故為依法核發建造執照之必要條件。雖此等為取得建造執照所必要留設之法定空地，尚有如上述附表編號 2、3 所示之別，但此等類型之法定空地，其之供公眾通行，因至少尚獲有取得建造執照之利益，是就土地所應具之自由使用、收益權能言，即非全然不存，而無適用減免規則第 9 條本文規定之餘地。又減免規則第 9 條核係針對無償供公眾通行之道路土地，為應否「免徵」地價稅之規範，故上述附表編號 2 之情形，應否減徵地價稅，尚不在本意見書探討範圍，附此敘明。

3. 系爭規定所規範之「應保留之法定空地」，應限縮解釋為「為取得建造執照所必要留設之法定空地」，始未抵觸憲法第 7 條平等權保障之要求

綜上所述，建築法第11條所規定之法定空地，如屬「超出空地」，並係無償供公眾通行之道路土地，應屬減免規則第9條本文規定之適用範圍，而非可將之歸類為系爭規定所稱「應保留之法定空地」；亦即建築基地內非屬超出空地，而屬「為取得建造執照所必要留設之法定空地」部分，方應為系爭規定不予免徵地價稅之規範對象。是系爭規定要件中之「應保留之法定空地」，應限於「為取得建造執照所必要留設之法定空地」範圍內，始未牴觸憲法第7條平等權保障之要求。換言之，系爭規定應以是否係「為取得建造執照所必要留設之法定空地」，作為應否免徵地價稅之差別待遇標準。

三、關於形成本號判決主文第1項理由之疑義

本號判決主要係以同係供公眾通行之土地，屬建築基地所保留之法定空地，因仍維持並享有該法定空地屬於建築基地之利益及建築上之利益，是與單純無償供公眾使用而完全無法使用收益之道路土地，其本質與功能均有所不同，而認按建築法第11條規定予以定義之系爭規定所稱之法定空地，與減免規則第9條本文為應否免徵地價稅之差別待遇，尚與憲法第7條規定之平等原則無違（本號判決理由第17段至第22段參照）。至於本號判決所指之該法定空地享有屬於建築基地之利益及建築上之利益，本席認依本號判決理由第22段，似係分別指「享有較優良之居住品質及環境空間」及「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」，以及「因其已計入依建築法應留設之法定空地，即無須再就建築基地中之其他土地予以留設」等由。惟查：

- （一）承前所述，建築法第11條所稱之法定空地，係包含「為取得建造執照所必要留設之法定空地」及「超出法定空地面積」之空地（即附表編號1之超出空地）；而「為取得建造執照所必要留設之法定空地」，其內涵係包含依法定建蔽率規定所應留設之最小面積空地、依建築法規所應留設之通道及依容積獎勵所必要留設之空地（通道）等，而相關建築法規要求留設此等空地之目的，即含有本號判決理由中如前所述「享有較優良之

居住品質及環境空間」之意旨；亦即土地權利人所享有之此等建築基地利益，係因「為取得建造執照所必要留設法定空地」之相關法規要求而產生。至於建築基地內之超出空地，既係因權利人之意願而多留設，則留設原因甚多，尚難因建築基地上存有多留設之空地，即謂地價稅納稅義務人當然獲有「超出空地」作為建築基地之利益。

- (二) 本號判決理由所另稱，法定空地享有「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」之作為建築基地利益部分，基於改建等情係屬未來發生與否尚未可知之不確定事實，並無既存之利益可言，而依地價稅係按年度具體事實所課徵之財產稅，並減免規則第 9 條本文更明文係就無償供公眾通行之「使用期間」，免徵地價稅。是本號判決執上述等詞，作為建築基地內或基地外之無償供公眾通行道路土地，得為合理差別待遇之論據，亦可再斟酌。
- (三) 本號判決理由所稱：「已計入依建築法應留設之法定空地，即無須再就建築基地中之其他土地予以留設」等語，本席認其核係指本意見書所稱之「為取得建造執照所必要留設之法定空地」；蓋此等法定空地如未留設，方生應「再就建築基地中之其他土地予以留設」之情。至於「超出空地」，雖亦屬建築法第 11 條所稱之法定空地，並載入建築執照之基地面積，但其既非依法所當然應保留之法定空地，故與為取得建造執照所必要留設之法定空地，本係有別，已詳如前述。是本號判決執上詞，即逕認屬建築法規定之法定空地因獲有建築上之利益，雖同係無償供公眾通行使用，亦與建築基地外之道路土地有別，尚有忽略建築法規定之法定空地，並非均得認係獲有建築上之利益，否則豈容有分割辦法第 4 條規定之餘地。
- (四) 建築法係基於建築管理之目的而訂定，而自前述建築法第 11 條第 1 項前段、同條第 2 項或同法第 31 條等規定之意涵及目的觀之，將建築基地減除供建築物本身所占之地面，均稱之

「法定空地」，就建築管理言，固有其意義。然減免規則第9條規定（包含系爭規定）之得否免徵地價稅規範，究係基於量能課稅之目的而為，是就不同規範目的之法規範，分別所為「所應留設之法定空地」、「建造房屋應保留之法定空地」之要件內涵，本應依各該規範目的予以解釋，尚非當然應等同視之。實則，本號判決亦於理由第32段，以「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」為由，促請「有關機關對於此等情形之私設通路之地價稅核課，允宜考量予以一定程度之減免，以兼顧人民權益與租稅公平」；然於就系爭規定是否合於平等權保障之論斷時，卻予以忽略，逕認系爭規定未違平等原則，實甚遺憾！

四、小結

綜上所述，本席認系爭規定所規範之「應保留之法定空地」，應限於「為取得建造執照所必要留設之法定空地」範圍內，系爭規定始未牴觸憲法第7條平等權之保障。是就本號判決主文第1項，對於系爭規定所逕為與憲法第7條平等原則尚無違背之宣告，尚難以同意。

貳、關於本號判決主文二即聲請人四之裁判憲法審查部分

一、就憲法法庭為合憲限縮宣告之法規範，所為裁判憲法審查聲請之處理方式

按「人民於其憲法上所保障之權利遭受不法侵害，經依法定程序用盡審級救濟程序，對於所受不利確定終局裁判，或該裁判及其所適用之法規範，認有牴觸憲法者，得聲請憲法法庭為宣告違憲之判決。」「憲法法庭認人民之聲請有理由者，應於判決主文宣告該確定終局裁判違憲，並廢棄之，發回管轄法院；如認該確定終局裁判所適用之法規範違憲，並為法規範違憲之宣告。」憲法訴訟法（下稱憲訴法）第59條第1項及第62條第1項分別定有明文。

又人民主張確定終局裁判所適用之法規範違憲，從而聲請裁判及法規範憲法審查，若該法規範係經憲法法庭予以合憲解釋（限縮或擴張解釋）後，於該合憲解釋範圍內，宣告法規範合憲，則其實質上係就該法規範之非屬合憲解釋範圍，認係違憲；且聲請人聲請憲法法庭裁判之原因案件，其確定終局裁判若就經憲法法庭予以合憲解釋之法規範，所為解釋與適用係逾越憲法法庭之合憲解釋範圍，核係就法律之解釋或適用有對基本權之根本上錯誤理解，且如該錯誤將實質影響具體個案之裁判，即應認該確定終局裁判係屬違憲。

二、聲請人四持以聲請裁判憲法審查之裁判，應予廢棄

本號判決主文二，係就聲請人四持臺灣新北地方法院 110 年度稅簡字第 11 號行政訴訟判決及臺北高等行政法院 111 年度簡上字第 6 號裁定所為之裁判憲法審查聲請，為聲請駁回之宣告。而上開臺北高等行政法院裁定因係以聲請人四之上訴不合法，而駁回聲請人四對上述臺灣新北地方法院判決提起之上訴，故此部分之聲請係以上述臺灣新北地方法院判決為確定終局判決。

查關於聲請人四針對民權街 2 段 109 巷 11 弄道路部分，所為建蔽率依法為 40%，實際建蔽率為 30%，多留設之法定空地非屬建物應留設之法定空地，該超額多留設之空地部分為無償供公眾通行之道路，應依法減免等語之主張，確定終局判決係以：「……法定空地係由建蔽率而來，建蔽率之目的係為使都市保留相當之戶外空間，防止建築用地做過分稠密使用，……實際建築面積低於法定建蔽率面積之部分，該空地仍屬建築物其所應留設之法定空地，亦即建築基地扣除建築物本身使用之面積後即為該建築之法定空地。……故原告（按，即聲請人四）所指『超額法定空地』，既依申請建照當時，為取得建造執照而設置之目的及功能所規劃、留設，並經建照審核機關所核定，已成為建照中之法定空地，自亦屬法定空地，不因超過法定留設比率而謂非『法定空地』，為此原告主張多留設之法定空地非屬建物應留設之法定空地，所認該超額多留設之空地部分縱為無償供公眾通行之道路仍應依法減免一節，即難採之。」等由，而駁回聲請人四此

部分之訴，固非無據。惟查：

- (一) 建築基地扣除建築物本身使用面積後之空地，固為建築法第11條所稱之法定空地，然此等法定空地，或全屬本意見書前所指「為取得建造執照所必要留設之法定空地」，或係包含「為取得建造執照所必要留設之法定空地」及「超出法定空地面積」之空地（即前開附表編號1之超出空地）；而系爭規定所稱之「應保留之法定空地」，應限於「為取得建造執照所必要留設之法定空地」範圍內，系爭規定始未牴觸憲法第7條平等權保障之要求，已經本意見書說明如上。亦即本席係認系爭規定所稱「應保留之法定空地」，應予限縮解釋，始屬合憲。
 - (二) 依本意見書關於系爭規定之見解，個案建築基地所留設之法定空地，即建築法第11條所稱之法定空地，既非當然均屬「為取得建造執照所必要留設之法定空地」，而係可能存有超出空地之情形；亦即個案之法定空地總面積有超過依法定建蔽率計算所應留設之情事者，此等多留設之法定空地，雖非當然即屬超出空地，但係存有屬超出空地之可能；惟確定終局判決未查明聲請人四所指「超額法定空地」（即符合法定建蔽率要求外，多留設之空地）之具體情由，即逕以此等「超額法定空地」屬申請建照當時，為取得建造執照而設置之目的及功能所規劃、留設，已成為建造執照中之法定空地，自亦屬法定空地，進而認聲請人四此部分之主張與減免規則第9條免徵地價稅之要件不合。
- 從而，本席認確定終局判決係逕將系爭規定所稱「應保留之法定空地」，直接等同基於建築管理目的制定之建築法第11條所規定之「法定空地」，而此見解，核係基於對憲法第7條保障平等權之根本上錯誤理解，致就系爭規定之解釋與適用逾越該規定之合憲解釋範圍，並實質影響具體個案裁判之合憲性，是應認確定終局判決違憲。

三、小結

綜上所述，依本意見書關於系爭規定之「應保留之法定空地」應予限縮解釋，始屬合憲之見解，聲請人四所聲請個案之確定終局判決，針對系爭規定之解釋及適用，應認屬違憲，則依前述憲訴法第 62 條第 1 項規定，自應將確定終局判決予以廢棄，並發回現管轄此類事件之臺北高等行政法院地方行政訴訟庭（行政訴訟法第 3 條之 1 參照）；至於以聲請人四對確定終局判決之上訴不合法，予以駁回之臺北高等行政法院 111 年度簡上字第 6 號裁定，因確定終局判決已遭廢棄，而失所依附，亦併予廢棄。是就本號判決主文二，本席亦難以同意。