

訴 願 人 ○○股份有限公司

代 表 人 ○○○

訴 願 代 理 人 ○○○律師

訴 願 代 理 人 ○○○律師

訴 願 代 理 人 ○○○律師

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 109 年 12 月 15 日北市稽法甲字第 1093105858 號復查決定書，提起訴願，本府決定如下：

主文

訴願駁回。

事實

一、訴願人所有本市中正區○○段○○小段○○地號土地【使用分區為電信用地（公共設施用地），宗地面積 3 萬 1,315 平方公尺，權利範圍為全部，下稱系爭土地；其地上建物門牌各為本市中正區○○路○○段○○號、○○路○○段○○號及○○號、○○○街○○號、○○○路○○段○○號及○○號房屋，分別領有 63 使字 xxxx 號及 71 使字 xxxx 號、64 使字 xxxx 號、72 使字 xxxx 號、73 使字 xxxx 號及 88 使字 xxx 號使用執照（下稱系爭使用執照）】，原按公共設施保留地稅率 6‰ 課徵地價稅，其中部分面積 2,200.13 平方公尺並經核定依土地稅減免規則第 10 條第 1 項規定，按騎樓用地免徵地價稅。

二、嗣原處分機關查認系爭土地由訴願人於民國（下同）90 年 10 月 25 日買賣登記取得，已非屬公共設施保留地；且前開原按騎樓用地免徵地價稅之土地，並無實設騎樓，而為建築退縮所留設之無遮簷人行道（退縮騎樓地），屬建築基地內應留設之法定空地，與土地稅減免規則第 9 條及第 10 條免徵地價稅之規定不符。原處分機關爰以 109 年 9 月 18 日北市稽中正乙字第 1093706733 號函（下稱 109 年 9 月 18 日函），核定系爭土地應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，補徵 104 年至 108 年系爭土地部分面積 2,200.13 平方公尺按一般用地稅率計徵及其餘面積 2 萬 9,114.87 平方公尺按一般用地稅率與公共設施保留地稅率計徵之差額地價稅各計新臺幣（下同）1 億 76 萬 1,784

元、1 億 3,062 萬 5,190 元、1 億 3,062 萬 4,480 元、1 億 2,463 萬 847 元及 1 億 2,463 萬 1,064 元，合計 6 億 1,127 萬 3,365 元。訴願人不服原處分機關核定補徵前開 2,200.13 平方公尺之差額地價稅部分，申請復查，經原處分機關以 109 年 12 月 15 日北市稽法甲字第 1093105858 號復查決定：「復查駁回。」該復查決定書於 109 年 12 月 17 日送達，訴願人不服，於 110 年 1 月 15 日向本府提起訴願，1 月 26 日補正訴願程式，3 月 18 日補充訴願理由，並據原處分機關檢卷答辯。

理由

- 一、本件訴願書雖記載：「……原處分案號 台北市稅捐稽徵處 109 年 9 月 18 日北市稽中正乙字第 1093706733 號函；台北市稅捐稽徵處 109 年 12 月 15 日北市稽法甲字第 1093105858 號復查決定書……」惟經本府法務局於 110 年 3 月 24 日、25 日電詢訴願代理人○○○律師表示係對上開復查決定不服，合先敘明。
- 二、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 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 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：……五、超過累進起點地價二十倍以上者，就其超過部分課徵千分之五十五。」第 19 條規定：「都市計畫公共設施保留地，在保留期間仍為建築使用者，除自用住宅用地依第十七條之規定外，統按千分之六計徵地價稅……。」

稅捐稽徵法第 21 條第 1 項第 2 款、第 2 項規定：「稅捐之核課期間，依左列規定：……二、依法……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，其核課期間為五年。」「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……。」第 22 條第 4 款規定：「前條第一項核課期間之起算，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。」

建築法第 11 條規定：「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 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 10 條規定：「供公共通行之騎樓走廊地，無建築改良物者，應免徵地價稅，有建築改良物者，依左列規定減徵地價稅。一、地上有建築改良物一層者，減徵二分之一。二、地上有建築改良物二層者，減徵三分之一。三、地上有建築改良物三層者，減徵四分之一。四、地上有建築改良物四層以上者，減徵五分之一。前項所稱建築改良物係指附著於土地之建築物或工事。」

內政部 87 年 6 月 30 日（87）台內營字第 8772176 號函釋：「……都市計畫法所稱之『公共設施保留地』，依都市計畫法第四十八條至第五十一條之立法意旨，係指依同法所定都市計畫擬定、變更程序及同法第四十二條規定劃設之公共設施用地中，留待將來各公用事業機構、各該管政府或鄉、鎮、縣轄市公所取得者而言。已取得或非留供各事業機構、各該管政府或鄉、鎮、縣轄市公所取得者，仍非屬公共設施保留地。……。」

財政部 91 年 4 月 4 日台財稅字第 0910452296 號令釋（下稱 91 年 4 月 4 日令釋）：「土地稅減免規則第 10 條第 1 項所稱『騎樓走廊地』，係屬建築基地之一部分，其認定應以基地上有建築改良物為前提。未經建築之一般空地，無上開條項減免地價稅規定之適用。」

三、本件訴願及補充理由略以：

- （一）系爭土地在 88 年使字 xxx 號使用執照上，已註明騎樓面積為 2,975.48 平方公尺，確實是設有騎樓無誤。又按稅法體系下，認定系爭土地是否該當土地稅減免規則第 9 條本文之「供公眾通行之道路土地」，應繫諸該土地是否有供公眾使用之客觀事實。另參酌土地稅減免規則第 10 條第 1 項前段規定及財政部 91 年 4 月 4 日令釋，騎樓走廊地縱屬建築基地之一部分，仍得享有免徵地價稅之優惠，並不以「未位於建築基地之上」作為減稅之要件。是依體系解釋與目的解釋，土地稅減免規則第 9 條本文亦應為相同解釋，即應認供公眾通行之道路土地縱屬建築基地，仍應享有免稅優惠，與其是否坐落於建築基地內，毫無關聯。本件參酌現場照片，系爭土地乃為人行道地磚所鋪設之路面，鄰接道路，其上種有樹木及設有供大眾自行車停放區等，並供不特定人群來往通行，訴願人就該土地使用現狀並未向任何第三人收取任何費用作為對價。是系爭騎樓地既屬無償供公眾通行之道路土地，即應適用土地稅減免規則第 9 條前段及第 10 條

第 1 項規定免徵地價稅，不得逕謂該土地為法定空地，即恣意排除上開規定之適用。

(二) 土地稅減免規則係依土地稅法第 6 條及平均地權條例第 25 條授權訂定，適用時自應回歸該等規定基本精神，即審核土地使用是否達成發展經濟、促進土地利用、增進社會福利之目的為斷。系爭騎樓地係依據建管法令（都市計畫通盤檢討）強制要求所設置，全天候開放供不特定第三人無償通行，更由臺北市政府設置供大眾自行車停放區等交通設施，確有達成前述增進社會福利等目的。且訴願人無從對系爭騎樓地進行自由、實質之利用及收益，形成因公益而特別犧牲；政府復要求訴願人須管理系爭騎樓地上之行道樹，如行人行經該處受傷，訴願人更有遭求償之風險，顯為吃力不討好，遑論如何有潛在獲益的可能？參照司法院釋字第 400 號解釋及改制前臺北市政府法規委員會 94 年 7 月 5 日簽見意旨，確具有適用土地稅減免規則第 9 條前段及第 10 條第 1 項規定減免地價稅之正當基礎。

(三) 況縱使法定空地不得適用土地稅減免規則，然參酌高雄高等行政法院 96 年度訴字第 786 號判決意旨，超出應保留法定空地部分之土地，如係供公眾通行使用，應認仍得適用土地稅減免規則。依系爭土地所有權狀觀之，基地總面積 3 萬 1,315 平方公尺扣除實際建築面積 1 萬 762.13 平方公尺及法定空地應留設面積 1 萬 8,789 平方公尺（以法定建蔽率 40% 計算），尚餘 1,763.87 平方公尺，而其中 2,200.13 平方公尺空地是基地圍牆外之騎樓地（其中 436.26 平方公尺空地是兼作騎樓地），此部分確實亦供公眾通行使用，應免徵地價稅。原處分機關 109 年 9 月 18 日函及原復查決定違反量能課稅及租稅公平原則，應予撤銷。

四、查系爭土地原按公共設施保留地稅率 6% 課徵地價稅，其中部分面積 2,200.13 平方公尺並經核定按騎樓用地免徵地價稅。嗣原處分機關查認系爭土地由訴願人於 90 年 10 月 25 日買賣登記取得，依內政部 87 年 6 月 30 日（87）台內營字第 8772176 號函釋意旨，已非屬保留供政府或公用事業機構取得之公共設施保留地；且經函詢本府都市發展局（下稱都發局）、臺北市建築管理工程處（下稱建管處）及現場會勘結果，查得前開原按騎樓用地免徵地價稅之土地，並無實設騎樓，而為建築退縮所留設之無遮簷人行道（退縮騎樓地），屬建築基地內應留設之法定空地，尚無土地稅減免規則第 9 條及第 10 條免徵地價稅規定之

適用，有土地、建物所有權相關部別列印資料、原處分機關所屬中正分處 91 年 10 月 21 日北市稽中正乙字第 09162100200 號函、土地稅減免表、系爭使用執照存根、都發局 107 年 9 月 26 日北市都規字第 1076039047 號、109 年 1 月 9 日北市都授建字第 1083274881 號、109 年 3 月 19 日北市都授建字第 1093028870 號函、建管處 109 年 2 月 4 日北市都建使字第 1093143691 號函及所附平面圖、立面圖、原處分機關所屬中正分處 109 年 11 月 17 日會勘紀錄表及現場照片、原處分機關 109 年 11 月 18 日公務電話紀錄及 104 年至 108 年地價稅課稅明細表等影本附卷可稽。原處分機關核定前開原按騎樓用地免徵地價稅之土地，應恢復按一般用地稅率課徵地價稅，並補徵 104 年至 108 年差額地價稅，核屬有據。

五、至訴願人主張系爭 88 年使字 xxx 號使用執照上，已註明騎樓面積為 2,975.48 平方公尺，確實為騎樓用地且無償供公眾通行，依土地稅減免規則第 9 條前段及第 10 條第 1 項規定應免徵地價稅，此與該土地是否位於建築基地內毫無關聯云云。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，在使用期間地價稅全免，但屬建造房屋應保留之法定空地部分，不予免徵；而供公共通行之騎樓走廊地，無建築改良物者，依同規則第 10 條規定，應免徵地價稅。查騎樓走廊地之所以予以免徵地價稅，乃鑑於其係無償供公共使用通行之故，依土地稅減免規則第 9 條前段規定，本可免徵地價稅，殊無再另為規定之必要，惟鑑於騎樓走廊地如地上有建築改良物者，其上空既有利用，乃視其上空建築之情形，規定其減徵地價稅之比例。是就土地稅減免規則第 9 條及第 10 條合併觀察，騎樓走廊地減免地價稅之要件並非單以是否供公共通行及其上是否有建築改良物為要件，尚需視該騎樓走廊是否為法定空地而有不同，意即符合土地稅減免規則第 10 條規定之騎樓走廊地，仍以非屬建造房屋應保留之法定空地，始足當之。查本件：

（一）訴願人前向原處分機關所屬中正分處申請系爭土地部分面積 2,200.

13 平方公尺在內之土地減免地價稅，經該分處以 91 年 10 月 21 日北市稽中正乙字第 09162100200 號函核定依土地稅減免規則第 10 條第 1 項規定，按騎樓用地免徵地價稅。據卷附土地稅減免表影本所載，該案經會勘結果，前開部分面積之土地係中正區○○路、○○○街、○○路○○段及○○○路○○段，屬於電信用地退縮無遮簷人行道。又原處分機關為查明系爭土地上建物是否有實設騎樓及法定空地面積等，經函詢建管處，該處以 109 年 2 月 4 日北市都建使字第 1093

143691 號函復略以，依系爭 88 使字 xxx 號使用執照平面圖說，基地內設有退縮 3.64 公尺之無遮簷人行道（騎樓），面積 2,975.48 平方公尺。另查系爭使用執照存根影本中，63 使字 xxxxx 號及 64 使字 xxxxx 號使用執照亦載有騎樓面積，惟據原處分機關所屬中正分處現場勘查結果，前揭土地上之建物騎樓地應皆屬退縮之無遮簷人行道（退縮騎樓地），並有原處分機關所屬中正分處 109 年 11 月 17 日會勘紀錄表及現場照片、原處分機關 109 年 11 月 18 日公務電話紀錄影本在卷可稽。足見系爭土地前開原按騎樓用地免徵地價稅之部分面積土地，實為建築物退縮所留設之無遮簷人行道（退縮騎樓地），而非實設騎樓。再查都發局 109 年 1 月 9 日北市都授建字第 1083274881 號函略以，經查土地使用分區申請及查詢系統、臺北市建築物電腦地籍套繪圖、臺北市建築管理資訊系統等檔案資料查對結果，系爭土地為系爭使用執照之建築基地。則前開退縮之無遮簷人行道既為系爭使用執照之建築基地，且未經建築，依建築法第 11 條規定即屬法定空地，依前說明，自無土地稅減免規則第 9 條及第 10 條免徵地價稅規定之適用。另訴願人雖援引財政部 91 年 4 月 4 日令釋，主張騎樓走廊地屬建築基地之一部分，仍得享有免徵地價稅之優惠，不以未位於建築基地上作為減免地價稅要件等語。惟該財政部令釋已闡釋土地稅減免規則第 10 條第 1 項規定所稱騎樓走廊地，係以基地上有建築改良物為前提，倘係未經建築之一般空地，自與該條項減免地價稅規定不符。是原處分機關核定系爭土地原按騎樓用地免徵地價稅之部分面積 2,200.13 平方公尺土地，應恢復按一般用地稅率課徵地價稅，並補徵 104 年至 108 年差額地價稅，並無違誤。

- （二）訴願人復主張無法對上開土地為自由、實質之利用及收益，形成因公益而特別犧牲，參照司法院釋字第 400 號解釋及改制前臺北市政府法規委員會 94 年 7 月 5 日簽見意旨，具有減免地價稅之正當基礎，原處分機關所為處分違反量能課稅及租稅公平原則云云。惟按法定空地係建造房屋時，依建築法令所應留設之空地，其主要留設目的係為維護建築物日照、採光、通風、景觀、防火、安全等功能，其利益原即歸屬建築物所有人，並為申請建築獲准之條件；縱該法定空地係供公眾通行，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之情形有別。因此

土地稅減免規則第 9 條但書乃規定，無償供公眾通行之道路土地，若屬於建造房屋應保留之法定空地，不予免徵地價稅。訴願人主張供公眾通行之道路用地縱坐落於建築基地內，仍應享有免稅優惠，顯為誤解法令。又基於租稅法定原則，稅捐之課徵及減免均須以法律為據，本件上開原按騎樓用地免徵地價稅之土地，既與土地稅減免規則第 9 條及第 10 條減免地價稅之規定不符，自無從予以免稅，原處分機關核定該部分土地應恢復按一般用地稅率課徵地價稅，尚難謂與公平原則或量能課稅原則有違。另訴願人稱縱使法定空地不得免徵地價稅，然超出應保留法定空地部分之土地，如係供公眾通行使用，應仍得適用土地稅減免規則減免地價稅云云。惟依建築法第 11 條規定，建築基地扣除建築物本身使用之面積即為該建築物之法定空地，是縱實際建築面積低於法定建蔽率面積，該部分空地仍屬建築基地之法定空地，而不予免徵地價稅。訴願主張，不足採據。從而，原處分機關所為復查決定，揆諸前揭規定，並無不合，應予維持。

六、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	袁	秀	慧
委員	張	慕	貞
委員	王	韻	茹
委員	吳	秦	雯
委員	王	曼	萍
委員	盛	子	龍
委員	洪	偉	勝
委員	范	秀	羽
委員	郭	介	恒

中華民國 110 年 4 月 16 日
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）