

訴 願 人 ○○有限公司

代 表 人 ○○○

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 110 年 10 月 27 日北市稽法甲字第 1103002090 號復查決定，提起訴願，本府決定如下：

主文

訴願駁回。

事實

- 一、訴願人所有之門牌號碼為本市中正區○○○路○○段○○號房屋（下稱系爭建物）領有 70 使字 XXXX 號使用執照（下稱系爭使照），且坐落於訴願人所有本市中正區○○段○○小段○○地號及○○地號土地，其中○○地號土地（宗地面積 618 平方公尺，權利範圍為全部〔下稱系爭土地〕）原經原處分機關核定 96.32 平方公尺按一般用地稅率課徵地價稅，其餘面積 521.68 平方公尺（下稱系爭土地面積）按土地稅減免規則第 9 條前段規定免徵地價稅在案。嗣經原處分機關於民國（下同）110 年 3 月 30 日函詢本市建築管理工程處系爭建物是否有實設騎樓（退縮騎樓）及該騎樓面積是否列入法定空地等，經本府都市發展局（下稱都發局）以 110 年 4 月 30 日北市都授建字第 1106141454 號函（下稱 110 年 4 月 30 日函）復系爭土地為系爭使照之建築基地等語，並檢附系爭使照存根及圖面供參。
- 二、原處分機關乃依前開查復結果，審認系爭土地面積核與土地稅減免規則第 9 條前段免徵地價稅之規定不符；惟系爭建物標示部所載騎樓面積 122.14 平方公尺部分，為供公眾通行之騎樓走廊地，地上並有 4 層以上建築改良物，符合土地稅減免規則第 10 條第 1 項第 4 款減徵五分之一地價稅之規定，乃以 110 年 7 月 8 日北市稽中正乙字第 1103703408 號函核定系爭土地面積 24.43 平方公尺（122.14 平方公尺 $\times$ 1/5）減徵地價稅，其餘土地面積 497.25 平方公尺（521.68 平方公尺-24.43 平方公尺）應改按一般用地稅率課徵地價稅；並依稅捐稽徵法行為時第 21 條規定，補徵 105 年至 109 年系爭土地面積改按一般用地稅率計徵之差額

地價稅計新臺幣（下同）2,459 萬 9,741 元（501 萬 7,927 元+501 萬 8,706 元+482 萬 5,543 元+482 萬 5,739 元+491 萬 1,826 元）。訴願人不服，申請復查，經原處分機關以 110 年 10 月 27 日北市稽法甲字第 1103002090 號復查決定：「復查駁回。」該復查決定書於 110 年 10 月 29 日送達，訴願人仍不服，於 110 年 11 月 22 日經由原處分機關向本府提起訴願，111 年 1 月 6 日補正訴願程式，並據原處分機關檢卷答辯。

理由

- 一、本件訴願書雖記載：「訴願請求……撤銷臺北市稅捐稽徵處所為之原處分（……110 年 7 月 8 日北市稽中正乙字第 1103703408 號函及附件 105 年至 109 年差額地價稅繳款書 5 份……及原復查決定處分（……110 年 10 月 27 日北市稽法甲字第 1103002090 號復查決定書）。……。」惟本件經復查決定駁回在案，揆其真意，訴願人應係對原處分機關 110 年 10 月 27 日北市稽法甲字第 1103002090 號復查決定不服，合先敘明。
- 二、按稅捐稽徵法行為時第 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……。」行為時第 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。」
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 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、騎樓走廊、研究機構、教育、交通、水利、給水、鹽業、宗教、醫療、衛生、公私墓、慈善或公益事業及合理之自用住宅等所使用之土地，及重劃、墾荒、改良土地者，得予適當之減免；其減免標準及程序，由行政院定之。」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 15 條第 1 項規定：「地價稅按每一土地所有權人在每一直轄市或縣（市）轄區內之地價總額計徵之。」第 16 條第 1 項第 5 款規定：「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。」

建築法第 11 條第 1 項規定：「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……。」

平均地權條例第 25 條規定：「供國防、政府機關、公共設施、騎樓走廊、研究機構、教育、交通、水利、給水、鹽業、宗教、醫療、衛生、公私墓、慈善或公益事業等所使用之土地，及重劃、墾荒、改良土地者，其地價稅或田賦得予適當之減免；減免標準與程序，由行政院定之。」

土地稅減免規則第 1 條規定：「本規則依土地稅法第六條及平均地權條例第二十五條規定訂定之。」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。」

建築技術規則建築設計施工編第 1 條規定：「本編建築技術用語，其他各編得適用，其定義如下：……二、建築基地面積：建築基地（以下簡稱基地）之水平投影面積。三、建築面積：建築物外牆中心線或其代替柱中心線以內之最大水平投影面積。……四、建蔽率：建築面積占基地面積之比率。」第 28 條第 2 項規定：「建築基地退縮騎樓地未建築部分計入法定空地。」

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、本件訴願理由略以：

- （一）依系爭使照申請書所載，系爭建物之建蔽率為 52%，倘以 63 年 2 月 15 日修正公布之建築技術規則第 25 條第 1 項第 3 款所定商業區建蔽率為 80%，其建蔽率遠低於此標準，以系爭土地及 109 地號土地面積計算，其中差距 28%換算土地面積高達 1,128.4 平方公尺，甚依目

前臺北市土地使用分區管制自治條例第 25 條第 1 項所定建蔽率，系爭土地為第 4 種商業區，建蔽率為 75%，亦高出系爭使照所載之建蔽率達 22%，亦即以現行建蔽率觀之，訴願人少建築 886.6 平方公尺，無論係於系爭建物建造時或現行建蔽率之規定，訴願人均未能完全依建蔽率蓋滿蓋足，且無償供行人通行，無使用財產獲益之可能，豈可謂訴願人未有「特別犧牲」？

(二) 依系爭使照內容所載之法定空地面積為空白，且退縮騎樓地計入法定空地之規定，始於 71 年 6 月 15 日修正之建築技術規則建築設計施工編第 28 條規定，係於系爭使照核發後，當無法溯及適用於本件已發生之事實。是系爭土地依系爭建物建造時相關法令，非法定空地，且 40 年來均無償供公眾通行，應依土地稅減免規則第 9 條規定免徵地價稅。又原復查決定內容所引用之財政部 71 年 1 月 28 日台財稅第 30562 號函釋等，均在系爭使照核發後作成，基於「法規不溯及既往原則」及「信賴保護原則」，顯違法可議。

(三) 縱前開主張未獲採納，系爭土地亦符合土地稅減免規則第 10 條減免地價稅之規定，該規則第 10 條所定「騎樓」，固內含緊鄰道路之社會經驗連結，惟「走廊」一詞則無此共識，是二旁均有高聳建物之中間通道，亦可涵蓋於「走廊」之文義範疇；復從土地稅減免規則第 10 條第 1 項前段規定，可證無建築改良物者亦可成立「騎樓走廊地」。依系爭使照之記載等，可明確得知本件騎樓地面積為 622.89 平方公尺，非原處分機關依系爭建物標示部記載所認定之 122.14 平方公尺，地政登記管理與建築法令騎樓之認定不同；是系爭土地用途乃供公眾通行之騎樓走廊地，符合土地稅減免規則第 10 條減免地價稅之規定。請撤銷原復查決定。

四、查本件原處分機關核定系爭土地面積 24.43 平方公尺（122.14 平方公尺 $\times$ 1/5）減徵地價稅，其餘土地面積 497.25 平方公尺（521.68 平方公尺-24.43 平方公尺）應改按一般用地稅率課徵地價稅，並依稅捐稽徵法行為時第 21 條規定，補徵訴願人 105 年至 109 年系爭土地面積改按一般用地稅率計徵之差額地價稅計 2,459 萬 9,741 元，有系爭土地所有權相關部別及系爭建物所有權相關部別資料、都發局 110 年 4 月 30 日函、原處分機關所屬中正分處（下稱中正分處）110 年 10 月 22 日會勘紀錄表及現場照片等影本附卷可稽，原復查決定自屬有據。

五、至訴願人主張依系爭建物建造時相關法令，系爭土地非法定空地，並

無償供行人通行，無使用財產獲益之可能，應依土地稅減免規則第 9 條規定免徵地價稅；另依土地稅減免規則第 10 條第 1 項前段規定，無建築改良物者亦可成立「騎樓走廊地」，復依系爭使照所載，本件騎樓地面積為 622.89 平方公尺，非原處分機關認定之 122.14 平方公尺，是系爭土地為供公眾通行之騎樓走廊地，符合土地稅減免規則第 10 條減免地價稅之規定；基於「法律不溯及既往原則」及「信賴保護原則」，原復查決定顯違法可議云云。按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，但屬建造房屋應保留之法定空地，不予免徵；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，又建築基地退縮騎樓地未建築部分計入法定空地；為土地稅減免規則第 9 條、建築法第 11 條第 1 項前段及建築技術規則建築設計施工編第 28 條第 2 項所明定。再按土地稅減免規則第 10 條第 1 項規定，供公共通行之騎樓走廊地，無建築改良物者，應免徵地價稅，地上有建築改良物 4 層以上者，減徵五分之一；前揭「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，無該條項減免地價稅規定之適用，亦有財政部 91 年 4 月 4 日令釋意旨可資參照。查本件據卷附都發局 110 年 4 月 30 日函影本查復結果，系爭土地為領有系爭使照之建築基地範圍，為供建築物本身所占之地面及其所應留設之法定空地；是系爭土地面積縱有無償供公眾通行之情事，仍無土地稅減免規則第 9 條免徵地價稅規定之適用。次依卷附系爭建物標示部別資料影本所載，系爭建物總層數共 22 層，騎樓面積為 122.14 平方公尺，原處分機關乃審認前開 122.14 平方公尺面積部分，屬供公共通行之騎樓走廊地，且其上有 4 層以上之建築改良物，符合土地稅減免規則第 10 條第 1 項第 4 款減徵五分之一地價稅之規定，核定系爭土地面積 24.43 平方公尺（ $122.14 \text{ 平方公尺} \times 1/5$ ）減徵地價稅，其餘土地面積 497.25 平方公尺（ $521.68 \text{ 平方公尺} - 24.43 \text{ 平方公尺}$ ）應改按一般用地稅率課徵地價稅；並依稅捐稽徵法行為時第 21 條規定，補徵 105 年至 109 年系爭土地面積改按一般用地稅率計徵之差額地價稅計 2,459 萬 9,741 元（501 萬 7,927 元+501 萬 8,706 元+482 萬 5,543 元+482 萬 5,739 元+491 萬 1,826 元），並無違誤。

六、另訴願人主張系爭土地面積無償供行人通行，無使用財產獲益之可能，應依土地稅減免規則第 9 條規定免徵地價稅一節。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，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。另稽之卷附系爭建物標示部、臺北市歷史圖資展示系統查詢結果及中正分處 110 年 10 月 22 日會勘紀錄表及現場照片等影本可知，系爭建物之騎樓地面積僅有 122.14 平方公尺為實設騎樓，其餘均為無遮簷人行道，屬退縮騎樓地，且上方並無建築改良物，依前揭財政部 91 年 4 月 4 日令釋意旨，前開實設騎樓以外部分，尚非土地稅減免規則第 10 條第 1 項所稱之「騎樓走廊地」，無該減免地價稅規定之適用。末按稅捐稽徵法行為時第 21 條第 1 項第 2 款、第 2 項及行為時第 22 條第 4 款規定，地價稅之核課期間為 5 年，自地價稅所屬徵期屆滿之翌日起 5 年之核課期間內發現應徵之地價稅，稅捐稽徵機關應依法補徵。是原處分機關因簿冊記載資料錯誤致漏未課徵地價稅，未逾核課期間者，自應適用漏未課徵地價稅各該年度土地稅法相關規定予以補徵，乃稅捐法定主義之要求，尚無訴願人所稱違反信賴保護原則或法律不溯及既往原則情事。訴願主張，均無足採。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。

七、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 陳 愛 娥
委員 盛 子 龍
委員 范 秀 羽
委員 邱 駿 彥
委員 郭 介 恒

中華民國 111 年 3 月 29 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）