

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

訴願人因補徵差額地價稅事件，不服原處分機關民國 113 年 11 月 27 日北市稽中山丙字第 1134222479 號函關於補徵本市中山區○○段○○小段○○地號土地之 108 年至 112 年差額地價稅之處分及 114 年 3 月 20 日北市稽法乙字第 1143000140 號復查決定，提起訴願，本府決定如下：

主 文

訴願駁回。

事 實

一、訴願人所有本市中山區○○段○○小段○○地號土地（宗地面積為 1,386 平方公尺，權利範圍為全部；下稱系爭土地），其所有地上建物領有 XX 使字第 XXXX 號使用執照（下稱系爭使照；嗣因訴願人申請變更用途等，領有本府都市發展局核發之 XXX 變使字第 XXXX 號使用執照），門牌號碼臺北市中山區○○○路○○段○○號及○○號等，為 1 棟地下 2 層、地上 12 層共 25 戶建物〔民國（下同）92 年 1 月 16 日門牌調整前為○○○路○○號及○○之○○號，下稱系爭建物〕；其中系爭建物 1 樓室外停車場（系爭使照記載室外停車場面積 240 平方公尺，下稱系爭室外停車場）前由案外人○○○○股份有限公司○○分公司（下稱○○○○○○分公司）領有本市停車管理工程處（下稱停管處）核發之 107 年 8 月 14 日北市停車場登字第 XXXX-X 號停車場登記證（有效期限至 112 年 8 月 13 日止，下稱 107 年停車場登記證）經營「○○○○停車場」使用。案經訴願人向原處分機關申請系爭土地依土地稅法第 18 條第 1 項第 5 款規定，按 10 % 稅率課徵地價稅。經原處分機關查認系爭室外停車場係供公眾使用之停車場，乃依財政部 83 年 2 月 16 日台財稅第 830042741 號函釋（下稱 83 年 2 月 16 日函釋）及土地稅法第 18 條第 1 項第 5 款規定，以 107 年 9 月 18 日北市稽中北乙字第 10741310600 號函（下稱 107 年 9 月 18 日函）准自 107 年起至原因消滅止，系爭室外停車場土地面積 240 平

方公尺按 10 % 稅率課徵地價稅在案。

二、嗣 107 年停車場登記證之有效期限屆至後，原處分機關以 112 年 9 月 1 日北市稽中山丙字第 1124221782 號函通知訴願人，系爭土地原設置供公共使用之停車場面積 240 平方公尺部分，因 107 年停車場登記證有效期限已於 112 年 8 月 13 日屆滿，核與土地稅法第 18 條第 1 項第 5 款規定不符，應自 113 年起改按一般用地稅率課徵地價稅。經訴願人以 113 年 9 月 13 日加油站、停車場用地地價稅申請書，檢附停管處核發之 112 年 8 月 14 日北市停車場登字第 XXXX-X 號停車場登記證（仍由○○○○○○分公司經營系爭室外停車場，有效期限至 114 年 8 月 13 日止，下稱 112 年停車場登記證）等文件，向原處分機關所屬中山分處（下稱中山分處）申請系爭土地供系爭室外停車場使用面積依土地稅法第 18 條規定按 10 % 稅率課徵地價稅。案經原處分機關以 113 年 9 月 26 日北市稽中山丙字第 1134107889 號函（下稱 113 年 9 月 26 日函）復訴願人，經核系爭土地面積 91.57 平方公尺准自 113 年起至適用特別稅率之原因消滅止，按 10 % 稅率課徵地價稅。訴願人不服，向本府提起訴願；經原處分機關以 113 年 11 月 15 日北市稽中山丙字第 1134109037 號函自行撤銷 113 年 9 月 26 日函，並經本府以 114 年 2 月 6 日府訴一字第 1136086884 號訴願決定：「訴願不受理。」在案。

三、其間，原處分機關為釐清系爭室外停車場面積 240 平方公尺是否為法定空地？其所載室外車位所占土地持分為何？等疑義，分別以 113 年 11 月 12 日北市稽中山丙字第 1134222359 號及 114 年 2 月 3 日北市稽中山丙字第 1144220268 號函詢本市建築管理工程處（下稱建管處）及本市中山地政事務所（下稱中山地所）；經建管處以 113 年 11 月 26 日北市都建照字第 1136188815 號函（下稱 113 年 11 月 26 日函）復略以，系爭室外停車場一層平面圖說於法定空地上劃設停車空間；另中山地所以 114 年 2 月 5 日北市中地登字第 1147001697 號函（下稱 114 年 2 月 5 日函）復略以，法定空地為建物建築基地之一部分，非建物，系爭使照所載法定空地室外停車位並無所對應之土地持分。

四、嗣原處分機關依適用自用住宅用地稅率課徵地價稅認定原則（下稱認定原則）相關規定等，審認系爭室外停車場面積 240 平方公尺，其中 33.16 平方公尺係該法定空地室外停車場所占系爭土地面積，加計 112 年停車場登記證所載地下 1 層停車空間所占系爭土地面積 119.75 平方公尺，合計所占土地面積 152.91 平方公尺符合土地稅法第 18 條第 1 項第 5 款規定，乃以 113 年 11 月 27 日北市稽中山丙字第 1134222479 號函（下稱原處分）准自 113 年起至適用特

別稅率之原因消滅時止，按 10 % 稅率課徵地價稅；並依稅捐稽徵法第 21 條規定，補徵系爭室外停車場 33.16 平方公尺以外之使用面積按一般用地稅率與特別稅率 10 % 課徵之 108 年至 112 年差額地價稅各計新臺幣（下同）129 萬 4,107 元、131 萬 9,809 元、132 萬 350 元、139 萬 831 元及 139 萬 831 元，合計 671 萬 5,928 元。訴願人不服原處分關於補徵上開 108 年至 112 年差額地價稅之處分，申請復查，經原處分機關以 114 年 3 月 20 日北市稽法乙字第 1143000140 號復查決定（下稱復查決定）：「復查駁回。」該復查決定書於 114 年 3 月 24 日送達，訴願人不服原處分關於補徵系爭土地 108 年至 112 年差額地價稅之處分及復查決定，於 114 年 4 月 18 日向本府提起訴願，同年 5 月 22 日補充訴願理由，7 月 29 日補充訴願資料、訴願理由及補正訴願程式，並據原處分機關檢卷答辯。

#### 理 由

- 一、按稅捐稽徵法第 21 條第 1 項第 2 款、第 2 項規定：「稅捐之核課期間，依下列規定：……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，依下列規定：……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、公公墓、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 16 條第 1 項第 5 款、第 2 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。前項所稱累進起點地價，以各該直轄市或縣（市）土地七公畝之平均地價為準。但不包括工業用地、礦業用地、農業用地及免稅土地在內。」第 18 條第 1 項第 5 款規定：「供左列事業直接使用之土地，按千分之十計徵地價稅。但未按目的事業主管機關核定規劃使用者，不適用之：…五、其他經行政院核定之土地。」

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。……。」

土地稅法施行細則第 13 條第 1 項第 6 款規定：「依本法第十八條第一項特別稅率計徵地價稅之土地，指左列各款土地經按目的事業主管機關核定規劃使用者。……六、其他經行政院核定之土地：為經專案報行政院核准之土地。」

財政部 81 年 3 月 11 日台財稅第 810757035 號函釋（下稱 81 年 3 月 11 日函釋）：「全部建物（含地下室）及土地均為同一人所有，其地下室或部分樓層出租或供營業使用，應按各層房屋（含地下室）實際使用情形所占土地面積比例，分別按自用住宅用地稅率及一般稅率計課土地增值稅。」

83 年 2 月 16 日台財稅第 830042741 號函釋：「依停車場法規定取得停車場登記證者，其設置供公共使用之停車場用地，准依土地稅法第 18 條第 1 項第 5 款及平均地權條例第 21 條第 1 項第 5 款規定按千分之十計徵地價稅，但未按目的事業主管機關核定規劃使用者，不適用之。（行政院 83/01/24 台 83 財 02655 號函……）」

適用自用住宅用地稅率課徵地價稅認定原則第 4 點第 2 款第 4 目第 4 子目規定：「自用住宅用地面積及處數限制補充規定……（二）自用住宅面積及處數限制……4. 分別共有土地，其適用自用住宅用地稅率面積之認定……（4）各樓層所有權人共有之法定空地，被一樓所有人搭蓋建物作營業使用，其地價稅之課徵，除該搭蓋建物相連之同樓層部分應按一般稅率課稅外，其他共有人持部分仍准按自用住宅用地稅率課徵。」

## 二、本件訴願及補充理由略以：

- （一）系爭室外停車場符合土地稅法第 18 條第 1 項第 5 款及行政院核定函之規定，屬領有停車場登記證並供公眾使用之停車場用地，其面積 240 平方公尺得按 10 % 稅率計徵地價稅。原處分機關未敘及理由及計算依據，且援引無任何適用關係之認定原則之規定，無中生有創設法律所無之限制，即重新核定系爭室外停車場 240 平方公尺中僅有 33.16 平方公尺得適用特別稅率，原處分及復查決定違反土地稅法第 18 條第 1 項第 5 款規定、租稅法律主義與依法行政原則，侵害訴願人財產權甚鉅。
- （二）原處分機關違法縮減系爭室外停車場得適用特別稅率之面積，並主張其所依據之法規為認定原則；惟本案為停車場用地所涉地價稅計徵問題，與自用住宅用地稅率全然無涉，並無適用或類推適用認定原則之餘地，而復查決定未查明原處分之違誤，恣意以系爭室外停車場為法定空地此一無關之事實為由，錯誤適用計算方式限縮土地法第 18 條第 1 項之規定，顯然違反不當聯結禁止原則

。原處分及復查決定違反行政一體原則。

- (三) 原處分機關對於縮減系爭室外停車場得適用特別稅率之面積之理由及法令依據，完全無充足完備之說明，僅恣意援引無關之認定原則，並跳躍式作成系爭室外停車場僅有 33.16 平方公尺得適用特別稅率之結論，未使訴願人知悉原處分適用法規、計算面積之原因；復查決定雖提出計算方式，然無從治癒原處分之瑕疵，有違反行政程序法第 5 條及第 96 條第 1 項第 2 款之行政行為明確性原則。
- (四) 系爭室外停車場至今仍作為公共停車場供大眾使用，且面積並無增減，本案課稅事實資料未變，亦無法律見解變更，原處分機關不應依稅捐稽徵法第 21 條溯及核課，並補徵系爭停車場之差額地價稅。
- (五) 訴願人基於系爭室外停車場有 240 平方公尺得適用特別稅率之誘因，將該停車場用地持續經營作為供公眾使用之停車場，放棄以其他收益能力更高或成本更低之土地使用方式，原處分機關於作成 107 年 9 月 18 日函時已進行實地勘查程序，才核定系爭室外停車場全部面積 240 平方公尺得適用特別稅率，訴願人信賴原處分機關之核定，遵期繳納地價稅並安排經濟活動，無任何信賴不值得保護情事，原處分及復查決定卻重新核定並縮減系爭室外停車場適用特別稅率之面積並補徵差額地價稅，有違信賴保護原則，請撤銷原處分及復查決定。

三、查訴願人所有之系爭室外停車場前經領有 107 年停車場登記證之案外人○○○○○○○○分公司經營停車場使用，前經原處分機關核定系爭室外停車場用地面積 240 平方公尺依土地稅法第 18 條第 1 項第 5 款規定適用特別稅率 10 % 課徵地價稅在案。嗣中山分處於 113 年 11 月 14 日派員現場勘查後，經原處分機關審認系爭室外停車場位於系爭建物之法定空地，核算系爭室外停車場 240 平方公尺所占系爭土地之面積 33.16 平方公尺符合土地稅法第 18 條第 1 項第 5 款規定，並據以補徵其餘系爭室外停車場使用面積 206.84 平方公尺按一般用地稅率與特別稅率 10 % 課徵之 108 年至 112 年差額地價稅；有系爭使照、107 年及 112 年停車場登記證、原處分機關 107 年 9 月 18 日函、系爭土地標示部及所有權部、系爭建物標示部及所有權部、建管處 113 年 11 月 26 日函、中山地所 114 年 2 月 5 日函、中山分處 113 年 11 月 14 日勘查紀錄表、現場照片及地價稅課稅明細表等影本附卷可稽；原處分及復查決定自屬有據。

四、至訴願人主張系爭室外停車場面積 240 平方公尺應全部適用特別稅率課徵地價稅，原處分機關援引無任何適用關係之認定原則創設法律所無之地價稅計算方式

，違反租稅法律主義、依法行政原則、不當聯結禁止原則、行政一體原則、行政行為明確性原則；本案課稅事實及法律見解均未變更，原處分機關不應依稅捐稽徵法第 21 條溯及核課，有違信賴保護原則云云：

- (一) 按地價稅為稅捐稽徵機關依稅籍底冊或查得資料核定課徵之稅捐，核課期間為 5 年；於核課期間內，經另發現應徵之稅捐者，仍應依法補徵，稅捐稽徵法第 21 條定有明文。次依停車場法規定取得停車場登記證者，其設置供公共使用之停車場用地，得按千分之十計徵地價稅，但未按目的事業主管機關核定規劃使用者，不適用之；揆諸土地稅法第 18 條第 1 項第 5 款規定及財政部 83 年 2 月 16 日函釋意旨自明。
- (二) 查依卷附資料所示，系爭土地及系爭建物之所有權人均為訴願人，另依系爭建物領有之系爭使用執照記載，室外停車場之面積為 240 平方公尺，是如事實欄所述，原處分機關前依財政部 83 年 2 月 16 日函釋意旨，審認系爭室外停車場符合土地稅法第 18 條第 1 項第 5 款規定，爰以 107 年 9 月 18 日函核定該停車場 240 平方公尺面積全部適用特別稅率 10 % 課徵地價稅在案。次查於系爭室外停車場經營停車場使用之案外人○○○○○○分公司領有 112 年停車場登記證（有效期限至 114 年 8 月 13 日止），訴願人乃向中山分處申請系爭土地供系爭室外停車場使用面積 240 平方公尺依上開規定適用特別稅率課徵地價稅。案經該分處人員於 113 年 11 月 14 日至現場會勘，現場確實作為平面停車位使用；然依建管處 113 年 11 月 26 日函復原處分機關略以，系爭室外停車場位於系爭建物一層平面圖說於法定空地上劃設之停車空間；是系爭室外停車場用地為系爭建物之法定空地即建築基地之一部分。復據原處分機關於 114 年 5 月 6 日北市稽法乙字第 1143000527 號函附訴願答辯書（下稱訴願答辯書）理由四、（四）所陳，系爭土地地上建物各樓層建物標示部均未登載系爭室外停車場所占系爭土地之權利範圍，又法定空地為建築基地之一部分，其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，縱該法定空地供停車場使用，對於系爭建物亦存有停車場以外之相當功能與使用價值；原處分機關考量系爭土地有供系爭建物及系爭室外停車場使用，乃以各層房屋所占系爭土地面積供各層房屋本身和各層房屋分攤法定空地停車場使用部分之比例，計算系爭土地按停車場用地特別稅率 10 % 課徵地價稅之面積，其計算方式應與量能課稅及實質課稅原則相符。
- (三) 是以，土地稅法第 18 條第 1 項第 5 款既為特別稅率之規定，本應審慎評估適用之要件及範圍；又參照財政部 81 年 3 月 11 日函釋意旨，系爭建物

及系爭土地均為訴願人 1 人所有，則系爭建物之法定空地作為系爭室外停車場使用，應按其與系爭建物各層房屋實際使用情形所占土地面積比例，分別按特別稅率及一般稅率課徵地價稅；復依中山地所 114 年 2 月 5 日函所示，系爭室外停車場所在法定空地並無可對應之系爭土地持分或歸屬於系爭建物之某一層建物。則原處分機關基於量能課稅及實質課稅原則，以系爭室外停車場面積（240 平方公尺）所占系爭建物總樓地板及該停車場面積之總面積比例，計算系爭室外停車場使用面積所占系爭土地之面積，應屬有據。據此，本件原處分機關於訴願答辯書及 114 年 7 月 31 日北市稽法乙字第 1143105012 號函附訴願補充答辯書理由四、（一）及（二）陳明，其核算系爭室外停車場用地得適用特別稅率之面積為 33.16 平方公尺 { 計算式：系爭土地面積 1,386 平方公尺  $\times$  [ 系爭室外停車場於系爭使照所載面積 240 平方公尺  $\div$  ( 系爭建物樓地板總面積 9790.4 平方公尺 + 系爭室外停車場於系爭使照所載面積 240 平方公尺 ) ] = 33.16 平方公尺 }，自屬有據。是原處分機關就系爭室外停車場使用面積 33.16 平方公尺以外之其餘面積，補徵 108 年至 112 年按一般用地稅率與特別稅率課徵之差額地價稅，未逾核課期間，亦無違誤，尚無違反租稅法律主義、依法行政原則、不當聯結禁止原則、行政一體原則等情。又查本件原處分雖援引認定原則規定計算系爭室外停車場所占系爭土地之面積，惟原處分機關業以訴願答辯書及上開訴願補充答辯書載明系爭室外停車場使用面積適用特別稅率之系爭土地面積之計算依據及算式，同函並副知訴願人在案；依行政程序法第 114 條第 1 項第 2 款及第 2 項規定，原處分已補正，其瑕疵業經治癒。

- （四）至訴願人主張原處分違反信賴保護原則一節。按納稅義務人申請優惠稅率之案件，如經稅捐稽徵機關核定且經過法定期間而納稅義務人未申請復查或行政訴訟，該核定處分，固具有形式上之確定力，惟稅捐稽徵機關如發現原處分確有短徵情事，為維持課稅公平之原則，並非不可依稅捐稽徵法第 21 條第 2 項規定，變更原查定處分，而補徵應繳之稅額（參照最高行政法院 92 年 5 月份庭長法官聯席會議決議意旨），然應受核課期間之限制，以儘量降低納稅義務人繳稅後仍有補徵風險之不安定狀態。查本件原處分機關認定系爭室外停車場所占系爭土地面積，前有查估未盡致生短徵情事，已如前述，則原處分機關據以補徵 5 年地價稅款，與稅捐稽徵法第 21 條第 1 項第 2 款及第 2 項規定並無不合，尚無違反信賴保護原則等情。訴願主張各節，均不足採。從而，原處分機關所為補徵系爭室外停車場使用面積 33.16 平方公尺以外之所占系爭土地面積之 108 年至 112 年差額地價稅之處分，亦無違誤，復查決

定遞予維持，揆諸前揭規定，亦無不合，均應予維持。

五、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 連 堂 凱（請假）

委員 張 慕 貞（代行）

委員 陳 愛 娥

委員 盛 子 龍

委員 邱 駿 彥

委員 陳 衍 任

委員 陳 佩 慶

委員 邱 子 庭

中 華 民 國 114 年 9 月 17 日

本案依分層負責規定授權人員決行

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）