

訴 願 人 ○○○○○○股份有限公司

代 表 人 ○○○

訴 願 代 理 人 ○○○ 律師

原 處 分 機 關 臺北市稅捐稽徵處

訴願人因補徵差額地價稅事件，不服原處分機關民國 114 年 8 月 26 日北市稽中正乙字第 1143805998 號函、114 年 10 月 15 日北市稽中正乙字第 1143707140 號函及 114 年 12 月 16 日北市稽法乙字第 1143001617 號復查決定，提起訴願，本府決定如下：

主 文

關於 114 年 10 月 15 日北市稽中正乙字第 1143707140 號函部分，訴願不受理；其餘訴願駁回。

事 實

一、訴願人所有本市中正區○○段○○小段○○地號土地（宗地面積為 618 平方公尺，權利範圍為全部；下稱○○地號土地）及○○地號土地（宗地面積為 3,412 平方公尺，權利範圍為全部；下稱○○地號土地；與○○地號土地合稱系爭土地），其所有系爭土地地上建物領有 xx 使字第 xxxx 號使用執照（下稱系爭使照），門牌號碼臺北市中正區○○路○○段○○號，為 1 棟地下 3 層、地上 22 層建物（下稱系爭建物）；其中系爭建物 1 樓室外停車場（下稱系爭室外停車場）前由訴願人領有本市停車管理工程處（下稱停管處）核發之民國（下同）106 年 11 月 30 日北市停車場登字第 xx-x 號停車場登記證（有效期限至 111 年 11 月 29 日止，下稱 106 年停車場登記證）經營「○○大樓停車場」使用。案經訴願人向原處分機關所屬中正分處（下稱中正分處）申請○○地號土地供停車場使用，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 10 月 9 日北市稽中正乙字第 10763967300 號函（下稱 107 年 10 月 9 日函）准自 107 年起至 111 年止，○○地號土地供系爭室外停車場使用面積 490.2 平方公尺部分按 10 % 稅率課徵地價稅在案。

二、嗣因 106 年停車場登記證有效期限即將屆滿，訴願人乃以 112 年 8 月 4 日

地價稅加油站、停車場用地申請書檢附停管處核發之 111 年 11 月 30 日北市停車場登字第 xx-x 號停車場登記證（有效期限至 116 年 11 月 29 日止，下稱 111 年停車場登記證）等文件，向原處分機關申請○○地號土地供系爭室外停車場使用面積 490.2 平方公尺依土地稅法第 18 條規定按 10 % 稅率課徵地價稅，案經中正分處於 112 年 8 月 7 日及 8 月 8 日派員現場勘查後，以 112 年 8 月 11 日北市稽中正乙字第 1123704853 號函（下稱 112 年 8 月 11 日函）復訴願人，准自 112 年起至減免原因事實消滅止，○○地號土地供系爭室外停車場使用面積 490.2 平方公尺部分按 10 % 稅率課徵地價稅，○○地號土地其餘面積 2,921.8 平方公尺仍按一般用地稅率課徵地價稅在案。

三、嗣原處分機關函詢本市建築管理工程處（下稱建管處）系爭土地之使用情形，經建管處以 114 年 8 月 5 日北市都建照字第 1146138786 號函（下稱 114 年 8 月 5 日函）復略以，系爭土地領有系爭使照，並查一層平面圖所示室外停車位位置係為法定空地。案經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，審認系爭使照所載室外停車場面積為 375 平方公尺，計入系爭建物房屋稅籍總面積 4 萬 4,874.7 平方公尺，核計系爭室外停車場所占系爭土地面積計 33.4 平方公尺 { 計算式：系爭土地面積 4,030 平方公尺 (3,412 平方公尺+ 618 平方公尺) x [系爭使照所載室外停車場面積 375 平方公尺 / (系爭建物房屋稅籍總面積 4 萬 4,874.7 平方公尺+ 系爭使照所載室外停車場面積 375 平方公尺)] = 33.4 平方公尺 }，該 33.4 平方公尺部分全部計入○○地號土地供系爭室外停車場使用面積，符合土地稅法第 18 條第 1 項第 5 款規定，乃以 114 年 8 月 26 日北市稽中正乙字第 1143805998 號函（下稱原處分）更正○○地號土地核准按 10 % 稅率課徵地價稅之土地面積為 33.4 平方公尺，其餘土地面積 456.8 平方公尺部分（原核定 490.2 平方公尺- 33.4 平方公尺）應改按一般用地稅率課徵地價稅；並依稅捐稽徵法第 21 條規定，補徵系爭室外停車場 33.4 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 109 年至 113 年差額地價稅各計新臺幣（下同）366 萬 6,938 元、367 萬 33 元、380 萬 7,826 元、380 萬 7,806 元及 395 萬 3,784 元，合計 1,890 萬 6,387 元，另隨函檢附補徵 109 年至 113 年差額地價稅繳款書。

四、訴願人不服原處分，於 114 年 10 月 8 日填具納稅者權利保護事項申請書，向中正分處申訴撤銷原處分，經原處分機關以 114 年 10 月 15 日北市稽中正乙字第 1143707140 號函（下稱 114 年 10 月 15 日函）復略以，重申系爭室外停車場確係坐落於系爭使照之法定空地，原處分核定○○地號土地面積 456.8

平方公尺部分按一般用地稅率課徵地價稅，並補徵 109 年至 113 年差額地價稅，並無違誤，又為免適用法令產生誤解，爰刪除原處分說明三及四所載有關認定原則之字句。嗣訴願人不服原處分，申請復查，經原處分機關以 114 年 12 月 16 日北市稽法乙字第 1143001617 號復查決定（下稱復查決定）：「復查駁回。」該復查決定書於 114 年 12 月 18 日送達，訴願人不服原處分、114 年 10 月 15 日函及復查決定，於 115 年 1 月 14 日經由原處分機關向本府提起訴願，並據原處分機關檢卷答辯。

理 由

壹、關於原處分及復查決定部分：

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 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。」

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，其他共有人持分部分仍准按自用住宅用地稅率課徵。」

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……）」

二、本件訴願理由略以：

- （一）依系爭使照所登載法定空地為空白，臺北市審查認定法定空地之法令依據為臺北市都市計畫施行自治條例，其授權母法為都市計畫法第 85 條，然臺北市土地使用分區管制自治條例係於 72 年 4 月 25 日始公布施行。系爭建物乃於 65 年間新建，70 年領取使用執照，當時臺北市政府並無法定空地之規範甚明，是系爭土地非為法定空地。
- （二）認定原則乃為人民申請地價稅適用自用住宅用地稅率課徵地價稅予以優惠案件時，稅捐機關用以審查是否符合之審查原則，然本件並非訴願人申請適用自用住宅用地稅率課徵地價稅，而是稅捐機關主動重新核定停車場面積，且系爭土地因作為停車場使用乃依照土地稅法第 18 條第 1 項第 5 款規定予以優惠，與認定原則為土地稅法第 17 條第 1 項所為之審查原則，二者法源依據不同。本件系爭建物並非自用住宅，系爭土地亦非自用住宅用地，無適用認定原則之餘地，原處分違反禁止不當聯結原則。
- （三）行政院 83 年 1 月 24 日台 83 財第 02655 號函及財政部 83 年 2 月 16 日函釋規定，僅以停車場法規定取得停車場證，供公共使用之停車場用地，為取得千分之十優惠稅率之構成要件，並未設有其他限制，原處分卻以無關之法

定空地概念限縮適用優惠稅率面積，顯增加上開函釋所未明定之義務及限制。114 年 10 月 15 日函刪除認定原則，更屬在無任何法律依據下，直接限縮訴願人依法可取得之優惠稅率面積，復查決定改以量能課稅、實質課稅之空泛理由，自行解釋認定，恣意剝奪人民依法可享有之優惠稅率，實已違反憲法第 19 條租稅法定原則，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領有 106 年及 111 年停車場登記證，前經原處分機關核定訴願人所有○○地號土地供系爭室外停車場使用面積 490.2 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。嗣經原處分機關函詢建管處系爭土地之使用情形，審認系爭土地領有系爭使照，系爭室外停車場位於系爭建物之法定空地，如事實欄所述核算系爭室外停車場 375 平方公尺（即系爭使照所載室外停車場面積）所占○○地號土地之面積 33.4 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 456.8 平方公尺（原核定 490.2 平方公尺- 33.4 平方公尺）部分按一般用地稅率與特別稅率 10 % 課徵之 109 年至 113 年差額地價稅；有系爭使照存根、106 年及 111 年停車場登記證、原處分機關 107 年 10 月 9 日函、112 年 8 月 11 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 114 年 8 月 5 日函、xxxxxx 街景圖、地價稅課稅明細表、停車場所占土地計算表、中正分處 112 年 8 月 7 日及 8 月 8 日現勘照片、系爭建物房屋稅主檔查詢等影本附卷可稽；原處分及復查決定自屬有據。

四、至訴願人主張系爭使照登載法定空地為空白，系爭建物領取系爭使照時本府並無法定空地之規範，故系爭土地非法定空地；本件適用認定原則違反不當聯結禁止原則，原處分機關逕自以法定空地概念限縮適用優惠稅率面積，增加法規及函釋未明定之限制，違反憲法第 19 條租稅法定原則云云：

（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，前經訴願人向原處分機關申請○○地號土地供系爭室外停車場使用面積 490.2 平方公尺部分按 10 % 稅率課徵地價稅，原處分機關依財政部 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 10 月 9 日函及 112 年 8 月 11 日函核定該地供系爭室外停車場使用之 490.2 平方公尺面積適用特別稅率 10 % 課徵地價稅在案。嗣經原處分機關函詢建管處系爭土地使用情形，依建管處 114 年 8 月 5 日函復原處分機關略以，系爭土地領有系爭使照，並查一層平面圖所示室外停車位位置係為法定空地；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 115 年 1 月 29 日北市稽法乙字第 1153000082 號函附訴願答辯書（下稱訴願答辯書）理由四、（三）及（四）所陳，關於停車場用地占有其坐落基地面積之比例計算，須回歸稅法上量能課稅及實質課稅原則要求，與建物總體比較收益能力比例計算其適用優惠稅率之土地面積；查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，無從依建物登記資料計算符合土地稅法第 18 條第 1 項第 5 款之停車場面積；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；是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，尚無訴願人所陳增加法規及函釋所無限制之情事，亦難謂違反租稅法定原則。

（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；復如前所述，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，無從依建物登記資料計算符合土地稅法第 18 條第 1 項第 5 款之停車場面積。則原處分機關基於量能課稅及實質課稅原則，以系爭使照記載室外停車場面積 375 平方公尺所占系爭建物房屋稅籍總面積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，本件原處分機關核算系爭室外停車場用地得適用特別稅率之面積為 33.4 平方公尺 { 計算式：系爭土地面積 4,030 平方公尺 (3,412 平方公尺+ 618 平方公尺) x [系爭使照

所載室外停車場面積 375 平方公尺 / (系爭建物房屋稅籍總面積 4 萬 4,874.7 平方公尺 + 系爭使照所載室外停車場面積 375 平方公尺) = 33.4 平方公尺}，自屬有據。是原處分機關就○○地號土地供系爭室外停車場使用面積 33.4 平方公尺以外之其餘面積 456.8 平方公尺 (原核定 90.2 平方公尺 - 33.4 平方公尺) 部分，補徵 109 年至 113 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。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○○地號土地之面積，惟原處分機關業以 114 年 10 月 15 日函刪除原處分說明三及四所載有關認定原則之文字，並於訴願答辯書載明系爭室外停車場使用面積適用特別稅率之土地面積之計算依據及算式；則本件原處分已無訴願人所陳適用認定原則違反不當連結禁止原則之情事。

- (四) 至訴願人主張系爭建物領取系爭使照時本府並無法定空地之規範，系爭土地非法定空地一節。按建築法所稱建築基地，為供建築物本身所占之地面及其所應留設之法定空地；為建築法第 11 條第 1 項所明定。是依建築法第 11 條第 1 項規定，建築基地非供建築物本身所占之地面，概歸入為法定空地範疇。另查，60 年 12 月 22 日修正公布之建築法第 11 條第 1 項規定：「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。……。」復依 73 年 11 月 7 日修正公布 (按：與現行第 11 條第 1 項規定相同) 之建築法第 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……。」觀諸該次修正之立法理由，係將第 1 項所定「保留之空地」修正為「留設之法定空地」，以期明確；可知系爭使照 70 年 11 月 11 日作成時所適用 60 年 12 月 22 日修正公布之建築法第 11 條第 1 項規定，該法所稱建築基地，亦係指供建築物本身所占之地面及其所應留設之法定空地。是原處分機關依建管處 114 年 8 月 5 日函所載系爭使照一層平面圖所示室外停車位位置係為法定空地之內容，認定系爭土地 (○○地號土地及○○地號土地) 為系爭使照之建築基地，系爭室外停車場使用面積坐落○○地號土地，即屬系爭使照建築基地範圍內，則系爭室外停車場非供建築物本身所占之地面部分，依建築法第 11 條第 1 項規定，歸入為法定空地，並無違誤；縱系爭使照之法定空地欄位空白，尚不影響上述建管處依建築法第 11 條第 1 項規定所為系爭室外停車場用地為法定空地之認定。況法定空地之認定係依建築法規定，與都市計畫法及其相關規範，係屬二事，則訴願人主張臺北市審查認定法定空地之法令依據為臺北市都市計畫施行自治條例、母法為都市計畫法等語，應係誤解法令，不足採據。從而，原處分

機關所為補徵系爭室外停車場使用面積 33.4 平方公尺以外之所占○○地號土地面積 456.8 平方公尺之 109 年至 113 年差額地價稅之原處分，並無違誤，復查決定遞予維持，揆諸前揭規定，亦無不合，均應予維持。

貳、關於 114 年 10 月 15 日函部分：

一、按訴願法第 3 條第 1 項規定：「本法所稱行政處分，係指中央或地方機關就公法上具體事件所為之決定或其他公權力措施而對外直接發生法律效果之單方行政行為。」第 77 條第 8 款前段規定：「訴願事件有左列各款情形之一者，應為不受理之決定……：八、對於非行政處分……提起訴願者。」

二、查原處分機關 114 年 10 月 15 日函，僅係重申原處分核定補徵○○地號土地 109 年至 113 年差額地價稅之理由，並刪除原處分說明三及四所載有關認定原則之文字，核其性質係屬事實敘述及理由說明之觀念通知，並非對訴願人所為之行政處分，訴願人就此部分遽向本府提起訴願，揆諸前揭規定，自非法之所許。

參、綜上論結，本件訴願為部分不合法，本府不予受理；部分為無理由；依訴願法第 77 條第 8 款前段及第 79 條第 1 項，決定如主文。

訴願審議委員會主任委員 連 堂 凱
委員 張 慕 貞
委員 陳 愛 娥
委員 盛 子 龍
委員 邱 駿 彥
委員 李 瑞 敏
委員 陳 衍 任
委員 周 宇 修
委員 陳 佩 慶
委員 邱 子 庭
委員 陳 陽 升

中 華 民 國 115 年 4 月 13 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）