

訴 願 人 財團法人○○宮

代 表 人 ○○○

原處分機關 臺北市稅捐稽徵處

右訴願人因地價稅事件，不服原處分機關九十三年三月十二日北市稽法乙字第0九二六四二0九三00號復查決定，提起訴願，本府依法決定如左：

主 文

原處分撤銷，由原處分機關於收受決定書之次日起六十日內另為處分。

事 實

- 一、緣訴願人所有本市中山區○○段○○小段○○地號持分土地，原經原處分機關中南分處認定係寺廟用地，核定依土地稅減免規則第八條第一項第九款規定免徵地價稅，面積為九一九平方公尺，嗣於八十九年七月二十九日分割登記，面積縮減為六六二平方公尺（另分割出○○之○○地號土地，面積二五七平方公尺），持分全部，地上建物門牌為本市中山區○○街○○號。復經原處分機關查得系爭土地曾於八十七年間與本市中山區○○段○○小段○○地號土地（以下簡稱○○地號土地，原面積為三、五七九平方公尺，九十一年八月十五日與○○之○○地號合併，現面積為三、八三六平方公尺）併同申辦建造執照並領得本府工務局核發之八十七年十月三十一日八十七建字第五四五號建造執照，原處分機關乃以九十二年五月十二日北市稽財甲字第0九二九0四六八七00號函通知原處分機關中南分處查明。該分處乃以九十二年五月二十八日北市稽中南丙字第0九二九0二五0一00號函復原處分機關表示系爭土地仍符合土地稅減免規則第八條第一項第九款規定，得免徵地價稅。
- 二、嗣原處分機關以九十二年六月十日北市稽財甲字第0九二六一八七九六00號函請其中南分處向本府工務局建築管理處（以下簡稱建管處）調取上開建案（即八七建字第 xxx 號建造執照）相關資料，經建管處提供後，原處分機關中南分處認本件有關建築基地面積核算部分仍有疑義，復以九十二年八月十九日北市稽中南甲字第0九二九0三四

六五〇〇號函請建管處提供上開建案八七建字第 xxx 號建築執照並查復〇〇地號土地上建物是否使用系爭土地作為法定空地，經建管處以九十二年九月十二日北市工建照字第〇九二六六三九六七〇〇號函復原處分機關中南分處略以：「……說明：……二、旨揭地點領有本局八七建字第 xx 號建造執照，經查該建造執照為以〇〇、〇〇兩地號土地作為申請基地範圍；並以該二地號土地作為法定空地且該申請建物同時坐落於該二地號上，準此，〇〇地號上之建物當亦使用〇〇地號全部土地作為建築基地及檢討建蔽率使用，惟建照圖並無分列該建物坐落於該二筆地號上各為若干面積，是以本處無法據以回答〇〇地號土地作為法定空地之面積為多少。」

三、原處分機關中南分處為釐清系爭土地提供上開建物作為法定空地之面積，俾據以核算系爭土地應繳納之地價稅，乃以九十二年九月十八日北市稽中南甲字第〇九二六一一三〇五〇〇號函請原處分機關釋復，原處分機關乃以九十二年十月八日北市稽財甲字第〇九二六三二一二八〇〇號函復該分處略以：「……說明：……三、本案中山區〇〇段〇〇小段〇〇、〇〇地號土地地上二棟建物，依八七建字第五四五號竣工圖面記載，〇〇地號上之建物建築面積為二、七八六·〇五平方公尺，建蔽率為〇·六九九二，則其基地面積應為三、九八四·六三平方公尺，再加上騎樓地面積一七一·六八平方公尺，為該建物所需建築基地面積合計四、一五六·三一平方公尺。〇〇地號上之建物，建築面積為一九六·六三平方公尺，建蔽率為〇·六九九二，則其基地面積應為二八一·二二平方公尺，再加上騎樓地面積六〇·六三平方公尺，該建物所需建築基地面積合計三四一·八五平方公尺。綜上所述，兩建物所需建築基地共計約四、四九八平方公尺，等於〇〇、〇〇地號土地宗地面積（分別為六六二及三、八三六平方公尺）之合計數，與前揭臺北市政府工務局建築管理處函復意旨相符。因此，〇〇地號上之建物所需建築基地面積四、一五六·三一平方公尺扣除該地號宗地面積三、八三六平方公尺多餘三二〇·三一平方公尺部分，即為該建物使用同段〇〇地號土地作為建築基地之面積。」原處分機關中南分處據以核認系爭土地中三二〇·三一平方公尺部分面積自八十八年起供上開建物（即本市中山區〇〇段〇〇小段〇〇地號土地地上建物）作為建築基地，致原核定免徵地價稅原因消滅，應自八十九年起恢復課徵地價稅，原處分機關中南分處並核定系爭土地中三

二〇·三一平方公尺部分面積（另因系爭土地坐落於飛航管制區內，依土地稅減免規則第十一條之四第二項規定減徵百分之三十後，實際課稅面積為二二四·二二平方公尺）按一般用地稅率核課九十二年之地價稅，合計新臺幣（以下同）二一二、八二二元。訴願人不服，申請復查，經原處分機關以九十三年三月十二日北市稽法乙字第〇九二六四二〇九三〇〇號復查決定：「復查駁回」。訴願人仍表不服，於九十三年三月二十六日向本府提起訴願，並據原處分機關檢卷答辯到府。

理 由

一、按土地稅法第三條第一項第一款規定：「地價稅或田賦之納稅義務人如左：一、土地所有權人。」第十四條規定：「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。」第十五條規定：「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。前項所稱地價總額，指每一土地所有權人依法定程序辦理規定地價或重新規定地價，經核列歸戶冊之地價總額。」第十六條第一項規定：「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；……。」

土地稅減免規則第八條第一項第九款規定：「私有土地減免地價稅或田賦之標準如左：……九、有益於社會風俗教化之宗教團體，經辦妥財團法人或寺廟登記，其專供公開傳教佈道之教堂、經內政部核准設立之宗教教義研究機構、寺廟用地及紀念先賢先烈之館堂祠廟用地，全免。但用以收益之祀田或放租之基地，或其土地係以私人名義所有權登記者不適用之。」第十一條之四規定：「飛航管制區依飛航安全標準及航空站、飛行場、助航設備四周禁止、限制建築辦法規定禁止建築之土地，其地價稅或田賦減徵百分之五十。……依前項辦法規定限制建築地區之土地，因實際使用確受限制者，其地價稅或田賦得在百分之三十範圍內，由直轄市主管機關、縣（市）政府酌予減徵。」

二、本件訴願理由略以：

（一）訴願人原所有本市〇〇段〇〇小段〇〇地號土地全部於五十二年九月十七日被〇〇股份有限公司（以下簡稱〇〇飯店公司）設定不定期之地上權，嗣經查悉〇〇飯店公司早已於八十七年十月三十一日

，將系爭土地與其相鄰之○○地號土地，合併申請建照核准在案。訴願人不得已於八十八年三月四日與○○飯店公司交涉簽訂「互易協議書」（報請臺北市政府民政局核准在案），以移轉訴願人所有系爭土地七十八坪（二五八平方公尺）給○○飯店公司而換取塗銷地上權登記及改建工程費，以使訴願人所有系爭土地之產權此後獨立完整，然後就所餘二百坪（六六二平方公尺），委請○○飯店公司代為申請地下三樓地上三樓之廟宇式建築物建照及由其支付建築費，建築完成後，系爭土地分割減縮為六六二平方公尺，地上權依約塗銷，產權清楚，訴願人就系爭土地有獨立產權，全部獨立作寺廟管理使用，並無供他人使用占有。又所謂建蔽率，係指水平面積乘以允許建築之比率而言，又所稱土地所有權範圍，依民法第七百七十三條規定指及於其垂直地上地下之領域，訴願人所有系爭土地完整，其垂直之地上地下之領域，均為訴願人管領使用中，並無供他人使用。

- (二) 若以○○飯店公司之總樓板坪數，換算其基地面積，顯示其容積率樓板多於其基地應有比率，從而推斷○○飯店公司有使用訴願人之剩餘建蔽率及容積率。此事因為訴願人所否認，如有，應是因上述兩筆土地為申請建照之便利而曾經合併，○○飯店公司趁機取巧而充分利用容積率，而增加總樓板面積，且○○飯店公司先前所創造之樓板數，自然仍坐落在其自己原有土地範圍內，並非跨在訴願人所有之系爭土地上，則其縱有增加建築坪數，不能當然解釋為是訴願人提供剩餘容積率供其使用。參諸前述互易契約，顯可解釋為：「訴願人提供剩餘容積率供其使用，以換取○○飯店公司出資興建訴願人新建建物對價之一部分，買賣行為已完成，該部分（即○○地號分割後縮減之面積土地）訴願人已點交讓與○○飯店公司，不再是訴願人產權之範圍」，豈有在別人所有垂直土地上之房屋，仍算計在訴願人之產權範圍之理？原處分與決定書，既未會同建管及地政機關勘驗現場，也未遵照民法產權垂直原理審查，更未參照訴願人與○○飯店公司互易契約之要旨。
- (三) 另原處分引據臺北市政府工務局建築管理處九十二年九月十二日工建照字第0九二六六三九六七00號函，該函僅描述兩地號曾合併申照之事實，並無計算究竟○○地號（分割前面積為六六二平方公尺）在該建照案中，建蔽率被使用多少？餘額多少？嗣商業大樓與

寺廟不相連接，分別建築竣工後，為釐清產權，另於八十九年七月二十九日分割成○○地號土地（面積減縮為六六二平方公尺）歸訴願人所有，及○○之○○地號土地（面積為二五七平方公尺）因互易契約而移轉歸○○飯店公司所有。原處分機關應參照分割後○○地號土地六六二平方公尺與地上建物面積二、五五五·七八公尺，去審查訴願人寺廟之建蔽率，亦即訴願人寺廟用去多少容積率？尚剩下多少？才可看出該剩餘部分被○○飯店公司使用，在未作此計算前，憑何認定訴願人有提供三二〇·三一平方公尺，供○○飯店公司使用？。

三、卷查訴願人所有系爭土地原經原處分機關中南分處認定係寺廟用地，核定免徵地價稅在案。案外人○○飯店公司於八十七年三月三十一日以系爭土地（當時面積為九一九平方公尺，約二七八坪）及其相鄰之○○地號土地（當時面積為三、五七九平方公尺）作為建築基地，向本府工務局申請辦理商業大樓之建造執照，並經本府工務局核准發給八七建字第 xxx 號建造執照。嗣訴願人與○○飯店公司及案外人○○股份有限公司（以下簡稱○○公司）於八十八年三月四日訂定互易協議書，約定系爭土地由甲方（即訴願人）保留二百坪（約六六二平方公尺）所有權，其餘土地辦理分割登記並移轉予乙方（即○○飯店公司與○○公司），乙方塗銷於系爭土地上之地上權並負擔甲方重建廟宇之建造經費及代為申辦寺廟之建造執照。其後訴願人亦以系爭土地及○○地號土地為建築基地向本府工務局合併前開建案申辦寺廟之建造執照，並經本府工務局核發八十八年十月二十六日八八建字第 xxx 號建造執照。其後系爭土地於八十九年七月二十九日完成分割登記，分割為六十九（面積為六六二平方公尺）及六十九之一（面積為二五七平方公尺）地號等二筆土地，○○地號土地即系爭土地部分，單獨屬訴願人所有，○○之○○地號土地則移轉予○○飯店公司所有。嗣寺廟部分建物於九十年間完工並領得本府工務局核發之九十年十一月二十三日九十使字第 xxx 號使用執照，建築面積為一九六·六三平方公尺，騎樓地為六十·六三平方公尺；商業大樓建物於九十二年間完工並領得本府工務局核發之九十二年四月三十日九二使字第 xxx 號使用執照，建築面積為二、七八六·〇五平方公尺，騎樓地為一七一·六八平方公尺，此有八七建字第 xxx 號、八八建字第 xxx 號建造執照申請書、互易協議書、九十使字第 xxx 號、九二使字第 xxx 號使用執

照申請書及其所附八七建字第 xxx 號竣工圖等影本資料附卷可稽。

- 四、次查原處分機關中南分處以上開商業大樓之建築面積為二、七八六·〇五平方公尺，除以該建物建造執照及使用執照所載建蔽率之比率 0·六九九二，得出該商業大樓之建築基地面積為三、九八四·六三平方公尺，再與騎樓地面積一七一·六八平方公尺合併計算，核計該商業大樓應有之建築基地面積為四、一五六·三一平方公尺，超過該商業大樓本身所在○○地號宗地土地總面積三、八三六平方公尺（○○地號土地原為三、五七九平方公尺，九十一年八月十五日與○○之○○地號合併，現面積為三、八三六平方公尺），而認訴願人所有之系爭土地提供三二〇·三一平方公尺面積土地供該商業大樓作為法定空地使用，而應按一般用地稅率課徵地價稅，又因系爭土地坐落於飛航管制區內，依前揭土地稅減免規則第十一條之四第二項規定減徵百分之三十後，實際課稅面積為二二四·二二平方公尺，核定系爭土地九十二年應繳納之地價稅為二一二·八二二元。
- 五、按建築法第十一條第一項規定，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；次按建築技術規則建築設計施工編第一條第四款規定，建蔽率係指建築面積占基地面積之比率。換言之，建築基地即係供該建築物使用，包含建築物本身所占地面（含騎樓地）及法定空地，而建築基地面積之計算方式原則上係以建築面積除以建蔽率得之，而建築基地扣除建築物本身使用之面積（含騎樓地）後即為該建築物之法定空地。查上開商業大樓與訴願人所有寺廟等二棟建物，係以合併建築方式分別申請建造執照，建築基地均為系爭土地及○○地號土地，其建築面積、基地面積、騎樓地面積及建蔽率等均係合併計算（亦即該二建物之使用執照所載騎樓地、建築面積及基地面積等事項均係該二建物合併計算），此由建管處前開九十二年九月十二日北市工建照字第 0 九二六六三九六七 0 0 號函復意旨，即可得知○○地號土地上之建物（即該商業大樓）使用系爭土地及○○地號土地等全部土地作為建築基地及檢討建蔽率使用。復查依前開訴願人與○○飯店公司訂定之互易協議書第二條第三項及第五項記載：「乙方（即○○飯店公司）在訂定本協議書前.....設計最大的可建容積面積，並於 87.10.31. 向市府工務局已領得建造執照八七建字第 xxx 號在案，乙方於請領建造執照所保留予甲方（即訴願人）之可建容積面積.....計二百坪供甲方建築使用，甲方得於保留面積二百坪範圍內為一

切規劃、設計，並向主管機關請領建造執照……」、「雙方依前二項之約定在各自使用範圍內為規劃設計時，應儘先將鄰接部分的土地作為法定空地，由雙方依法令之規定各自為使用。」則訴願人所有之寺廟建物建築面積加上騎樓地面積合計二五七·二六平方公尺（約七十八坪），系爭土地面積約計二百坪，亦即系爭土地扣除寺廟建物部分土地之空地部分，即同時供寺廟及上開商業大樓作為法定空地使用。再者上開商業大樓以系爭土地及○○地號土地合併作為建築基地並以設計最大容積面積規劃建造事宜，為訴願人所明知，而訴願人所有之寺廟建物僅占系爭土地約三分之一面積，如單獨以寺廟本身建築面積（一九六·六三平方公尺）之建蔽率（0·六九九二）推算建築基地面積（含騎樓地六十·六三平方公尺）為三四一·八五平方公尺（約一〇七坪），亦僅占系爭土地約一半之面積；反觀前開商業大樓部分，以建築面積（二、七八六·〇五平方公尺）之建蔽率（0·六九九二）推算建築基地面積（含騎樓地一七一·六八平方公尺）為四、一五六·三一平方公尺，顯已超出該商業大樓本身所在○○地號土地總面積三、八三六平方公尺，其超出部分面積土地應即為其鄰接之系爭土地部分面積，則依本件前開各項建造執照、使用執照及其附圖所示，該商業大樓確已使用系爭土地之部分面積作為法定空地，原處分機關認定系爭土地供上開商業大樓作為法定空地使用之部分面積土地，仍應按一般用地稅率課徵地價稅，自屬有據。

六、至訴願理由主張所謂建蔽率，係指水平面積乘以允許建築之比率而言，又所稱土地所有權範圍，依民法第七百七十三條規定指及於其垂直地上地下之領域，訴願人所有系爭土地完整，其垂直之地上地下之領域，均為訴願人管領使用中，並無供他人使用乙節。按前揭土地稅減免規則第八條第一項第九款，係就土地供辦妥財團法人登記或寺廟登記作為寺廟使用土地減免地價稅之規定，亦即有無減免規定之適用端視該土地之使用情形，與民法所定土地所有權所及範圍無關。另查訴願人所有系爭土地同時作為訴願人所有寺廟及上開商業大樓之建築基地，供該二建物使用，業如前述，而系爭土地除寺廟建物外均係空地，亦為訴願人自承，且建築物之使用範圍非以建物垂直所在之土地為限，亦包含依建築相關法規規定建築基地應保留之法定空地，是系爭土地部分面積確已提供上開商業大樓作為建築基地之法定空地使用，訴願人就此部分主張，顯係誤解。

七、惟訴願理由主張商業大樓與寺廟不相連接，分別建築竣工後，為釐清產權，另於八十九年七月二十九日分割成○○地號土地（面積減縮為六六二平方公尺）歸訴願人所有，及○○之○○地號土地（面積為二五七平方公尺）因互易契約而移轉歸○○飯店公司所有。原處分機關應參照分割後○○地號土地六六二平方公尺與地上建物面積二、五五五·七八公尺，去審查訴願人寺廟之建蔽率，亦即訴願人寺廟用去多少容積率？尚剩下多少？才可看出該剩餘部分被○○飯店公司使用，在未作此計算前，憑何認定訴願人有提供三二〇·三一平方公尺，供○○飯店公司使用？云云。查系爭土地確於八十九年七月二十九日分割登記為○○及○○之○○地號等二筆土地，其中○○之○○地號土地復於九十一年八月十五日與○○地號土地合併為○○地號土地，面積為三、八三六平方公尺，是原處分機關中南分處計算上開商業大樓使用系爭土地部分面積作為法定空地時，已將合併後○○地號土地（面積三、八三六平方公尺，含原○○之○○地號土地）宗地總面積扣除，據以計算該商業大樓使用系爭土地之部分面積。然原處分機關前經單獨以寺廟建築面積核算其建築基地面積應為三四一·八五平方公尺，已如前述，則如再加上原處分認定系爭土地供上開商業大樓使用之部分面積三二〇·三一平方公尺，合計為六六二·一六平方公尺，已超出〇·一六平方公尺，本件原處分機關中南分處固因以建蔽率推算基地面積導致無法除盡而有畸零數發生，惟維護訴願人權益，該超出訴願人所有系爭土地總面積〇·一六平方公尺部分，仍不應計入本案應課稅面積內，亦即系爭土地應課稅面積為三二〇·一五平方公尺，復因系爭土地坐落於飛航管制區內，依前揭土地稅減免規則第十一條之四第二項規定減徵百分之三十後，實際課稅面積應為二二四·一平方公尺。此節關係納稅義務人應核課土地稅土地面積之計算，影響納稅義務人權益，自應予究明。從而，為求原處分之正確性，應將原處分撤銷，由原處分機關於收受決定書之次日起六十日內另為處分。

八、綜上論結，本件訴願為有理由，爰依訴願法第八十一條第一項之規定，決定如主文。

訴願審議委員會主任委員 張明珠
委員 陳 敏
委員 薛明玲
委員 楊松齡

委員 曾巨威
委員 曾忠己
委員 陳淑芳
委員 蕭偉松

中 華 民 國 九 十 三 年 七 月 十 四 日

市長 馬英九

訴願審議委員會主任委員 張明珠 決行