

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

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 7 月 16 日北市稽法甲字第 1103001342 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○○、○○、○○、○○及○○地號土地【宗地面積各 1,155 平方公尺、848 平方公尺、1,562 平方公尺、2,241 平方公尺及 1 平方公尺，權利範圍均為全部，下合稱系爭土地；其地上建物門牌為本市中山區○○○路○○段○○號房屋，下稱系爭房屋，領有 88 使字 xxx 號使用執照（下稱系爭使照）】，原核定分別按一般用地累進稅率 55‰【民國（下同）105 年至 106 年課稅面積 4,932.35 平方公尺、107 年至 109 年課稅面積 5,016.36 平方公尺】及停車場用地稅率 10‰（105 年至 106 年課稅面積 874.65 平方公尺、107 年至 109 年課稅面積 790.64 平方公尺）課徵地價稅，其中部分面積 459.66 平方公尺（按系爭土地地號 1078 至 1084-2 分別為：91.43 平方公尺+67.12 平方公尺+123.64 平方公尺+177.39 平方公尺 +0.08 平方公尺，下稱系爭騎樓地）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、嗣原處分機關所屬中山分處（下稱中山分處）查得系爭土地上之系爭房屋，於地政機關之建物登記資料，未登載騎樓。經原處分機關函詢臺北市建築管理工程處（下稱建管處），並經該處以 110 年 3 月 5 日北市都建照字第 1106127985 號函（下稱 110 年 3 月 5 日函）復後，系爭使照上載有面積 459.66 平方公尺之騎樓係地面層退縮騎樓地，原處分機關乃依建築技術規則建築設計施工編第 28 條等規定，審認系爭騎樓地並非實設騎樓，而係為建築退縮之無遮簷人行道（即退縮騎樓地），

屬建築基地內之法定空地，無土地稅減免規則第 10 條免徵地價稅規定之適用，爰以 110 年 3 月 22 日北市稽中山乙字第 1104220605 號函（下稱 110 年 3 月 22 日函），核定系爭騎樓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 105 年至 109 年系爭騎樓地改按一般用地稅率計徵之差額地價稅計新臺幣（下同）1,618 萬 1,706 元（329 萬 3,076 元+329 萬 3,524 元+316 萬 8,550 元+317 萬 813 元+325 萬 5,743 元）。

三、訴願人不服 110 年 3 月 22 日函，以 110 年 4 月 26 日函向中山分處申請更正，經原處分機關以 110 年 5 月 4 日北市稽中山乙字第 1104103191 號函復訴願人仍應補徵上開差額地價稅。訴願人不服，申請復查，經原處分機關以 110 年 7 月 16 日北市稽法甲字第 1103001342 號復查決定：「復查駁回。」該復查決定書於 110 年 7 月 20 日送達，訴願人不服，於 110 年 8 月 12 日向本府提起訴願，10 月 21 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：「為地價稅減免事件，不服原處分機關…… 110 年 3 月 22 日北市稽中山乙字第 1104220605 號函……110 年 5 月 4 日北市稽中山乙字第 1104103191 號函……以上合稱『原處分』……110 年 7 月 16 日北市稽法甲字第 1103001342 號維持原處分之復查決定……下稱『復查決定』……訴願聲明 原處分及復查決定均應予撤銷……」惟本件既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 7 月 16 日北市稽法甲字第 1103001342 號復查決定不服，合先敘明。

二、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。」

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。」

內政部營建署 104 年 3 月 5 日營署建管字第 1040004264 號函釋（下稱 104 年 3 月 5 日函釋）：「主旨：建築物退縮騎樓地是否『屬建造房屋應保留之法定空地部分』疑義。說明：二、按建築法第 11 條規定……次按建築技術規則建築設計施工編第 28 條規定……依上述法令規定……退縮騎樓地未建築部分則計入法定空地。……。」

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（按：應係 88 使字 xxx 號，即系爭使照）上，已註明騎樓面積為 459.66 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」，應繫諸該特定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，系爭騎樓地乃為人行道地磚所鋪設之路面，並鄰接道路，供不特定人群來往通行，且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 條本文及第 10 條第 1 項規定免徵地價稅，至於是否位於使用執照建築基地內，而屬法定空地，並非判斷是否適用土地稅減免規則第 10 條之要件。又系爭騎樓地應非屬法定空地，不應排除適用土地稅減免規則第 9 條之規定。

- （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。訴願人於系爭土地辦理興建地上建物時，依據都市計畫即規劃設計留設系爭騎樓地作為無遮簷人行道，並於申請建築時，依臺北市建築管理自治

條例第 7 條規定，留設騎樓及無遮簷人行道。又依相關建築法令規定可知，都市計畫實為建管法令之一環，系爭騎樓地乃係依建管法令要求所設置之騎樓走廊，且供不特定第三人均得無償使用寬闊、舒適之空間，有助於社會福利之增進，達成發展經濟、促進土地利用之目的，依土地稅法第 6 條及平均地權條例第 25 條之精神，自應適用土地稅減免規則第 9 條本文及第 10 條第 1 項規定之基礎，免徵地價稅。

- (三) 參酌改制前臺北市政府法規委員會 94 年 7 月 5 日簽見意旨可知，若騎樓地確實作為公眾通行使用，所有人實際上無法使用收益，即使是法定空地，從租稅平等原則考量，仍應減免地價稅。另參照司法院釋字第 400 號解釋意旨，倘屬公眾通行之道路，自應平等享有各項租稅減免。原處分機關之復查決定違反量能課稅及租稅公平原則，應予撤銷。

四、查系爭騎樓地原按土地稅減免規則第 10 條規定免徵地價稅，嗣經原處分機關函詢建管處及現場會勘結果，查得系爭騎樓地並非實設騎樓，而係為建築退縮之無遮簷人行道（即退縮騎樓地），屬建築基地內之法定空地，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、系爭使照存根、建管處 110 年 3 月 5 日函及所附資料、105 年至 109 年地價稅課稅明細表、中山分處 110 年 3 月 12 日現勘紀錄表及現場照片等影本附卷可稽。原處分機關所為之復查決定，自屬有據。

五、至訴願人主張系爭使照已註明騎樓面積為 459.66 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，至於是否位於建築基地內，並非判斷減免地價稅之要件云云。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。又建築基地退縮騎樓地未建築部分計入法定空地，揆諸建築技術規則建築設計施工編第 28 條第 2 項規定及內政部營建署 104 年 3 月 5 日函釋意旨自明。查本件：

- (一) 系爭騎樓地原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。嗣原處分機關查得系爭房屋之建物登記資料未登載騎樓，然系爭使照存根影本載有騎樓面積 459.66 平方公尺，原處分機關

為查明該使照上記載之騎樓是否為實設騎樓或退縮騎樓及是否列入法定空地等情，乃函請建管處查復，該處以 110 年 3 月 5 日函復略以，系爭使照存根所載地面層設有退縮騎樓地，面積為 459.66 平方公尺，該退縮騎樓地依申請建照時之法令計算建蔽率時計入空地比計算。另據中山分處現場勘查結果，系爭騎樓地為無遮簷人行道，屬退縮騎樓地，且上方並無建築改良物，此有中山分處 110 年 3 月 12 日會勘紀錄表及現場照片影本在卷可憑。足見系爭騎樓地非實設騎樓，應屬建築技術規則建築設計施工編第 28 條第 2 項規定之退縮騎樓地，而應計入法定空地。是原處分機關依前開規定，審認系爭騎樓地並無土地稅減免規則第 9 條及第 10 條第 1 項減免地價稅規定之適用，核定應恢復按一般用地稅率課徵地價稅，並補徵 105 年至 109 年差額地價稅，並無違誤。

- (二) 復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。查系爭騎樓地其上並無建築改良物，且屬建築基地範圍內之法定空地，依土地稅減免規則第 9 條但書規定及財政部 91 年 4 月 4 日令釋意旨，即無減免地價稅之適用。是系爭騎樓地縱屬供公眾通行之道路土地，惟其既屬法定空地，即不符合土地稅減免規則第 9 條規定，而得減免地價稅。
- (三) 另訴願人稱系爭騎樓地乃係依建管法令要求所設置之騎樓走廊，且供不特定第三人均得無償使用寬闊、舒適之空間，依土地稅法第 6 條及平均地權條例第 25 條之精神，自應適用免徵地價稅規定云云。惟查自願無償提供公共使用之私有土地，若屬於建造房屋之應保留之法定空地，依土地稅減免規則第 9 條但書規定，不予免徵地價稅；而系爭騎樓地縱係依法令要求應留設之騎樓地，既屬法定空地範圍，當亦不予免徵。且訴願人未提供系爭騎樓地非屬法定空地而得據以減免地價稅之證物供核，尚難對其為有利之認定。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系爭騎樓地，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，自無從予以免徵，原處分機關核定系爭騎樓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。訴願主張各節，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 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 11 月 8 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）