

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等事件，不服原處分機關民國 112 年 9 月 21 日北市稽大安乙字第 1125409604 號函及 113 年 1 月 23 日北市稽法乙字第 1123002412 號復查決定，提起訴願，本府決定如下：

主 文

訴願駁回。

事 實

- 一、訴願人所有本市大安區○○段○○小段○○地號土地【使用分區為電信用地（公共設施用地），宗地面積 1 萬 4,660 平方公尺，權利範圍全，下稱系爭土地；其上建物門牌本市大安區○○路○○號，下稱系爭建物，領有 68 使字 xxxx 號、71 使字 xxxx 號及 89 使字第 xxx 號使用執照，下合稱系爭使用執照】，其中部分面積 502.32 平方公尺原經核定符合地價稅減免規則第 9 條規定，免徵地價稅。嗣原處分機關所屬大安分處（下稱大安分處）為查明系爭土地有無計入法定空地比計算及計入之面積等，乃函詢本市建築管理工程處，經本府都市發展局（下稱都發局）以民國（下同）110 年 9 月 3 日北市都授建字第 1106179104 號函（下稱 110 年 9 月 3 日函）復略以，系爭土地係電信用地（公共設施用地），亦為建築基地；另依該函所附系爭使用執照平面圖說，查認系爭土地有退縮 3.64 公尺之無遮簷人行道（即退縮騎樓地），面積 502.32 平方公尺，因退縮騎樓地屬建築基地之一部分，依建築法第 11 條第 1 項及建築技術規則建築設計施工編（下稱施工編）第 28 條等規定，應計入法定空地。
- 二、原處分機關爰審認系爭土地部分面積 502.32 平方公尺既為建造房屋應保留之法定空地，則無土地稅減免規則第 9 條前段或第 10 條第 1 項規定之適用，不得免徵地價稅，乃以 112 年 9 月 21 日北市稽大安乙字第 1125409604 號函（下稱原處分），核定系爭土地部分面積 502.32 平方公尺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 107 年至 111 年差額地價

稅各新臺幣（下同）298 萬 5,901 元、298 萬 5,904 元、305 萬 3,171 元、305 萬 3,185 元及 321 萬 5,442 元，合計 1,529 萬 3,603 元。訴願人不服，申請復查，經原處分機關以 113 年 1 月 23 日北市稽法乙字第 1123002412 號復查決定（下稱復查決定）：「復查駁回。」該復查決定書於 113 年 1 月 25 日送達。訴願人對原處分及復查決定均不服，於 113 年 2 月 23 日向本府提起訴願，4 月 15 日補充訴願理由，並據原處分機關檢卷答辯。

理 由

- 一、按土地稅法第 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。」第 19 條規定：「都市計畫公共設施保留地，在保留期間仍為建築使用者，除自用住宅用地依第十七條之規定外，統按千分之六計徵地價稅……。

」

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。」

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 28 條規定：「商業區之法定騎樓或住宅區面臨十五公尺以上道路之法定騎樓所占面積不計入基地面積及建築面積。建築基地退縮騎樓地未建築部分計入法定空地。」

內政部 87 年 6 月 30 日 (87) 台內營字第 8772176 號函釋：「……說明：……二、查都市計畫法所稱之『公共設施保留地』，依都市計畫法第四十八條至第五十一條之立法意旨，係指依同法所定都市計畫擬定、變更程序及同法第四十二條規定劃設之公共設施用地中，留待將來各公用事業機構、各該管政府或鄉、鎮、縣轄市公所取得者而言。已取得或非留供各事業機構、各該管政府或鄉、鎮、縣轄市公所取得者，仍非屬公共設施保留地。……。」

二、本件訴願及補充理由略以：

- (一) 系爭騎樓地係依臺北市土地使用分區管制自治條例第 89 條規定所保留，自始未被計入「建築基地」，自非施工編第 28 條規定所稱之「法定空地」，本無土地稅減免規則第 9 條但書規定之適用。
- (二) 退步言之，縱認系爭騎樓地已計入法定空地（假設語氣，訴願人否認之），然依文義、目的及體系解釋而言，土地稅減免規則第 9 條及第 10 條規定應予以分別觀察，否則將違反憲法第 19 條所定之租稅法律主義。復查決定逕認土地稅減免規則第 9 條及第 10 條規定應合併觀察，騎樓走廊地減免地價稅之要件，尚須視該騎樓走廊是否為法定空地而有不同，而未察系爭騎樓地已符合土地稅減免規則第 10 條第 1 項規定之免稅要件，認事用法實有違誤，請撤銷原處分及復查決定。

三、查訴願人所有系爭土地部分面積 502.32 平方公尺原經核定符合土地稅減免規則第 9 條規定免徵地價稅，嗣大安分處查得該部分土地屬退縮 3.64 公尺之無遮簷人行道（即退縮騎樓地），因退縮騎樓地屬建築基地之一部分，依法應計入法定空地；有系爭土地及系爭建物標示部、所有權部資料、系爭使用執照存根、都發局 110 年 9 月 3 日函及所附系爭使用執照平面圖說等影本附卷可稽。原處分機關依建築法第 11 條及施工編第 28 條規定，審認系爭土地部分面積 502

.32 平方公尺既為建造房屋應保留之法定空地，則無土地稅減免規則第 9 條前段及第 10 條第 1 項規定之適用，乃核定系爭土地部分面積 502.32 平方公尺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 107 年至 111 年差額地價稅，原處分及復查決定自屬有據。

四、至訴願人主張系爭騎樓地自始未被計入「建築基地」，自非「法定空地」；退步言之，縱認系爭騎樓地已計入法定空地（假設語氣，訴願人否認之），然依文義、目的及體系解釋而言，土地稅減免規則第 9 條及第 10 條規定應予以分別觀察，本件系爭騎樓地已符合土地稅減免規則第 10 條第 1 項規定之免稅要件云云。按所稱建築基地，為供建築物本身所占之地面及其所應留設之法定空地；建築基地退縮騎樓地未建築部分計入法定空地；為建築法第 11 條第 1 項及施工編第 28 條第 2 項所明定。次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。前開土地稅減免規則第 9 條但書規定所稱「建造房屋應保留之法定空地」，應指為使預計在特定土地上興建、已完成規劃設計之建築物，能依建管法令，獲得建管機關許可，取得建築執照，而依原規劃設計之藍圖來完成建物之興建，並取得使用執照，獲准使用，建物興建者在公法上必須承諾提供之空地，而該空地存在之經濟上意義，乃是為確保興建建物之有效使用，而以該土地物理空間之空置，來換取或提升特定建築物之使用價值。法定空地之存在是附隨建造執照而產生，自應認非屬無償供公眾通行之道路土地。查本件：

（一）訴願人前向大安分處申請系爭土地部分面積 502.32 平方公尺免徵地價稅，經該分處以 96 年 2 月 13 日北市稽大安甲字第 09633091500 號函核定依土地稅減免規則第 9 條規定，免徵地價稅在案。嗣大安分處為查明系爭土地有關計入法定空地比計算及計入之面積等，乃函詢本市建築管理工程處，經都發局以 110 年 9 月 3 日函復略以，系爭土地係電信用地（公共設施用地），亦為建築基地；另依該函所附系爭建物系爭使用執照平面圖說影本所載，系爭土地有退縮 3.64 公尺之無遮簷人行道（即退縮騎樓地），面積 502.32 平方公尺。次查納入建蔽率計算之土地面積，固當然為建築基地之一部分，惟未納入建蔽率面積計算，而在建築主管機關核准之建築基地範圍內者，仍為建築基地之一部分，依前揭建築法第 11 條第 1 項等規定，該經核准之建築基地扣除建築物本身使用之面積後，即為該建築之法定空地。本件訴願人雖主張系爭土地部分面積 502.32 平方公尺自始未被計入「建築基地」，自非「法定空地」，然該部分土地為退縮騎樓地，且在建築主管機關核准之建築基地範圍內

，自屬建築基地之一部分，依前揭規定及說明，即屬法定空地，自無土地稅減免規則第 9 條前段規定之適用，不得免徵地價稅。是原處分機關核定系爭土地部分面積 502.32 平方公尺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 107 年至 111 年差額地價稅，並無違誤。

(二) 另查最高行政法院 113 年 1 月 4 日 111 年度上字第 354 號判決理由載明略以，土地稅減免規則第 10 條規定所稱供公共通行之騎樓走廊地，核其性質，亦屬土地稅減免規則第 9 條規定之無償供公共使用之私有土地，已為該文義所包括，其之所以就此再為免徵之規定，無非為對照其緊接之文義，亦即使騎樓走廊地有建築改良物之減徵比例，其文義更臻明確而已，無非立法之技術，非謂土地稅減免規則第 10 條全然為第 9 條之例外規定，進而謂只要是騎樓走廊地，不論其是否為建造房屋應保留之法定空地，均無同規則第 9 條之適用。申言之，基於騎樓走廊地亦為土地稅減免規則第 9 條所稱之無償供公共使用之私有土地，自無排除同規則第 9 條規定之適用，故騎樓走廊地倘屬建造房屋應保留之法定空地部分，自應適用土地稅減免規則第 9 條但書規定不予免徵地價稅，而不再適用同規則第 10 條之規定，乃當然之解釋。是訴願人主張土地稅減免規則第 9 條及第 10 條規定應予以分別觀察等語，自不足採。從而，原處分機關所為原處分，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。

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

委員 張 慕 貞

委員 王 曼 萍

委員 陳 愛 娥

委員 盛 子 龍

委員 洪 偉 勝

委員 范 秀 羽

委員 邱 駿 彥

中 華 民 國 113 年 7 月 4 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）