臺中高等行政法院行政訴訟判決

112年度稅簡字第18號
113年2月21日辯論終結

原　　告　廖維平
　　廖維安
上　開2人
共　　同
訴訟代理人　　廖偉真律師
被　　告　臺中市政府地方稅務局
000000000000000000
代　表　人　沈政安
訴訟代理人　許欣婷
　　楊琇琇

上列當事人間地價稅事件，原告不服臺中市政府112年6月29日府授法訴字第1120041238號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主　文

一、原告之訴駁回。

二、訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

一、事實概要：

原告等2人所有臺中市○里區○○段0地號土地(各持分1/2，下稱系爭8號土地)，宗地面積445.62㎡，原各有持分面積111.9㎡按騎樓地免徵地價稅。嗣經被告清查發現，前開免徵面積除地上建物使用執照所載騎樓面積6.26㎡，按持分比例計算各面積3.13㎡符合減免要件外，其餘面積108.77㎡非騎樓走廊，核與土地稅減免規則第9條及第10條規定之免稅要件不合，被告爰依稅捐稽徵法第21條及土地稅法第14條規定，按一般用地稅率補徵原告等2人尚在核課期間內106年至110年地價稅，106年各為新臺幣(下同)1萬5,268元、107年各1萬4,665元、108年各1萬4,666元、109年及110年各1萬

2,606元；復以併同其他不爭執土地課徵111年各5萬9,096元。原告不服，循序提起復查及訴願均遭駁回，遂提起本件行政訴訟。

二、本件原告主張：

㈠87年11月13日稅屯二字第87040174號函（下稱87年處分）未合法撤銷，仍然有效：

1.位於騎樓走廊地範圍內之法定空地，兼有二種性質，既是騎樓地又是法定空地。是要適用上地稅減免規則第10條第1項准許免稅或是依土地稅減免規則第9條但書規定否准減免地價稅，應該是法律(條）競合。查本案乃87年及111年同一稅務機關前後任稅務人員法條見解不同，做出不同結果處分，87年處分認為平房的騎樓地有供通行，2樓以上無建物，當然全免，87年處分並無違法情形，自不應適用行政程序法第117及118條撤銷87年處分。行政處分如有違法情形，被告自應將違法人員以圖利罪移送司法機關辦理，然現在卻另以面積認定錯誤為由撤銷該處分令人不服。使用執照（86年工建使字第3277號）明確記載騎樓地面積48.52平方公尺，實際丈量核准為41.13平方公尺。

2.至前臺中縣稅捐稽徵處大屯分處（改制後為大屯分局）以87年函復申請人適用土地稅減免規則第10條第1項核准免徵系爭騎樓地41.13平方公尺地價稅在案，登入稅籍底冊，屬合法授益行政處分。惟是否可以撤銷應受限行政程序法第123條規定，被告未注意遵照該條規定限制，卻任意撤銷，有損民眾權益。是以，本案應依行政程序法，不溯及既往原則及信賴利益保護原則，補（課)徵地價稅時仍應遵守87年處分該合法授益行政處分減免41.13平方公尺。

3.縱被告得廢止87年所為免稅處分，然除法律明文規定得例外溯及既往外，原則不得溯及既往，惟查土地稅減免規則並未明文規定，有關處分機關為錯誤處分時，得溯及既往向受處分人補徵過去幾年所免徵的地價稅，是被告於適用行政法規時，應遵守該原則，不得任意擴張例外規定解釋，而使行政

法規之效力溯及於該處分生效前業已終結之事實或法律關係，以維持法律生活之安定，否則將違反行政法規不溯及既往原則，進而抵觸法治國家思想。

4.又原告本因系爭通道土地有免稅而供公眾通行而未加始使用、收益，現被告對原告補徵106年至110年地價稅，而廢止授予利益之合法行政處分時，對原告過往因信賴該處分致遭受財產上之損失（供行人無償使用仍須繳納106年至110年地價稅），應給予合理之補償，否則原告自得將系爭通道土地圍起不供公眾通行，而自行加以使用、收益，以達經濟效益最大化。

㈡位於騎樓走廊地範圍內之私有法定空地，若依土地稅減免規則第9條但書規定，而否准減免地價稅，無視於地主被迫無償供公眾通行事實即犧牲，形同強行徵用民地(私有法定空地)卻又不免地價稅不補償，恐涉有法條誤用或侵害人民財產權之虞：

1.按私有土地屬憲法15條財產權保障範圍，地主有權在土地周圍設置圍籬，以排除他人使用。又一般建地，法令無須設置騎樓走廊時，建築完成後建物及土地所有權人可在法定空地上停車或是庭院綠化，亦可在基地周圍(含建物及法定空地全部)設置圍籬完全排除他人進入，地主對全部土地擁有完全的排他使用收益權。

2.反觀建築法令要求須設置騎樓走廊時之建地，建築完成後該騎樓走廊就必須供公共通行，若因部分騎樓走廊地上無建物而被認定法定空地，本件平房建築是明顯案例，該法定空地（屬騎樓走廊範圍內那一部分）即因法令要求，必須供公共通行，形同強行徵用民地，相當於地主被強制剝奪該法定空地（屬騎樓走廊範圍內那一部分）使用收益權，無法停放汽車私用。

3.故政府以建築及交通法令要求供公共通行，剝奪本案系爭法定空地（屬騎樓走廊範圍內）地主的排他使用權，形同強行徵用，本應依土地稅法第6條及土地稅減免規則第10條第1

項，以87年處分平房全免41.13平方公尺地價稅，惟25年後被告卻以土地稅減免規則第9條但書規定，不予減免系爭土地地價稅，完全無視於該系爭地被迫無償供公眾通行之事實之犧牲，恐有法條適用混亂錯誤或是侵害人民財產權之嫌。

4.系爭建物既係按當時法律（101年5月7日廢止之臺中縣都市計畫區騎樓設置標準）強制規定設置法定騎樓地，故整塊系爭通道土地均為騎樓走廊，並因法規限制所有權人使用、收益，必須無償供公眾通行，所有權人權利受限，且所有權人非自願提供系爭通道土地供公眾通行，此與土地稅減免規則第9條但書所稱「建造房屋應保留之法定空地」，係因為避免建物之間的距離太小、空間上日照不夠充足、安全性下降等情況，而強制規定必須設置，但並無強制規定必須供社會大眾使用通行，兩者使用受限狀況與相關法條規定均不同，不應一概而論而適用同一法條。

㈢原告所有系爭8號土地上屬大里區中興路二段111號建物的騎樓走廊地，有公共通行的不爭事實，符合土地稅減免規則第10條第1項「無建築改良物」全免規定。前經87年處分免徵41.13平方公尺地價稅在案，屬授益行政處分，同一平房騎樓地使用情形不變，被告前後20多年對同一棟一樓平房騎樓地課稅卻有相反處分，對法安定性影響巨大，人民難以信服。87年稅務員根據實際丈量供通行的土地面積減免41.13平方公尺，但是111年稅務員卻根據上方有梁柱建物的上地面積部分適用上地稅減免規則第10條第1項，減免6.26平方公尺，其餘無建物卻依土地稅減免規則第9條但書不減免，曲解土地稅減免規則第10條第1項「無建築改良物」限縮只有騎樓地上有屋宇前簷等建物且有登記為騎樓建物面積才可減免（如本案梁柱面積6.26平方公尺），真正無建物之空地卻非土地稅減免規則第10條第1項 「無建築改良物」，而不免徵。

㈣系爭8號土地上有平房1棟，騎樓地48.52平方公尺，如准許騎樓梁柱下面積為6.26平方公尺土地免稅，其餘大部分40多

平方公尺有供公共通行的騎樓地卻不得免稅，同一筆騎樓地內供公共通行因位置不同而有不同之免稅處置，梁柱下面積免稅，其他部分則無法免稅，減免要件限定以有騎樓建物登記為依據，不符合土地稅法立法精神及公平原則。

㈤又查本案系爭8號土地，依前臺中縣政府務局於87年3月30日核發使用執照（86年工建使字第3277號）所載基地騎樓面積48.52平方公尺、騎樓地上有梁柱建樂物面積6.26平方公尺（申請人分別各持分面積為3.13平方公尺），其餘無建築改良物，系爭土地確係經核定為本案平房建物之騎樓地如使用執照登載，按騎樓地之用途，20多年來供公眾通行使用毫無爭議，完全符合土地稅減免規則第10條第1項「無建築改良物」免稅規定，且已經稅務機關87年核准免稅在案。再者，建管及警察機關依法強制要求人民無償提供私有騎樓地供公共通行，然稅務卻不得免徵，權利義務不對等。

㈥再按土地稅法第6條及平均地權條例第25條均對私地公用之地價稅為減免補償規定，由於私有路地與騎樓走廊地公用地役的原因過程及地主主被動意願明顯不同，因而財政部依土地稅法第6條授權分別設土地稅減免規則第9、10條之減免辦法，騎樓走廊地與私有路地公用，二者分屬不同項目應分別適用土地稅減免規則第9、10條，不應混為一談。被告卻處分本案騎樓地48.52平方公尺，只有准許騎樓梁柱下面積為6.26平方公尺土地免稅，其餘大部分40多平方公尺有供公共通行的騎樓地卻不得免稅，與第10條第1項全免規定矛盾且不公平。換言之，本案系爭騎樓走廊地上方部分6.26平方公尺上方有屋宇前簷（視同無建物），騎樓地全部面積48.52平方公尺應僅適用土地稅減免規則第10條第1項無建築改良物著應免徵地價稅，不應套用土地稅減免規則第9條。然被告卻以本案系爭騎樓地屬法定空地第9條之但書規定來否決系爭騎樓走廊地之減免地價稅恐有法條適用錯誤之虞。

㈦又建造房屋時，常有合照（多棟房屋只申請一張建照）建築之社區，以私有法定空地當社區住戶之出入通道，絕大多數

是自願或默許以供通行，類似上述私有路地，此時土地稅減免規則第9條但書對這種通路不予免徵地價稅，雖未充分取得法律授權，尚稱合理。惟查公共通行之騎樓走廊地是地主被剝奪使用收益權，因此不應該將土地稅減免規則第9條但書套用在騎樓走廊地的地價稅減免上。

㈧依最高行政法院107年度判字第313號判決見解，臺中市○里區○○路○段000號騎樓走廊，雖僅一層樓然上有遮蔽物，且無法供車輛通行，顯非「素地」，應不符合訴願決定書所認定之「退縮騎樓地」定義，又係供「人行通道」使用，不符土地稅減免規則第9條前段「道路土地」之定義；縱認系爭通道土地為「素地」，惟既已列入系爭房屋之使用執照「建築基地」範圍內，自不符合土地稅減免規則第9條但書「但其屬建造房屋應保留之法定空地部分，不予免徵」規定所稱「法定空地」，本件「建造房屋應保留之騎樓地」即系爭通道土地被當成道路使用供公眾通行，其與土地稅減免規則第9條所謂「無償供公眾通行之道路土地（既成道路）」供公眾使用而完全無法使用收益之道路土地，在建築法上之性質與功能不同，仍屬有別，系爭通道土地雖屬原告私人所有，然供公眾通行使用且有遮蔽而兼有公益目的，仍應適用土地稅減免規則第10條本文無建築改良物規定，原告實質上無法使用、收益，從稅捐負擔公平原則考量，視具體個案情形，給予地價稅減免，原處分就系爭通道土地逕以土地稅減免規則第9條但書規定認定系爭通道土地不予免徵，認事用法顯有違誤，本件應適用土地稅減免規則第10條規定，免徵或減徵地價稅。

㈨按財政部71年01月28日台財稅第30562號函解釋：「土地稅減免規則第10條有關供公共通行之騎樓走廊地減免地價稅，依下列原則處理：（一）平房屋宇前簷突出於騎樓走廊地者，仍依規定免徵地價稅。……」，及財政部91年4月4日台財稅字第000000000號令：「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。」，由上開令函解釋內容可知，外觀為一層樓之平房房屋，若屋簷有突出於騎樓走廊地（本案系爭通道土地即為此一情形），即符合免徵地價稅規定，更何況系爭通道土地上有梁柱支撐屋簷，自無可能為無任何建物之空地，而財政部91年4月4日台財稅字第000000000號令所謂無土地稅減免規則第10條第1項減免地價稅規定之適用情形，係指該「騎樓走廊地」為未經建築之一般空地，上無屋簷更無梁柱之「素地」而言，實與本案系爭通道土地狀況不符，原處分適用法規顯有錯誤。

㈩綜上，私有法定空地屬憲法第15條財產權保障範圍，地主保有使用收益權，強行徵用必須補償。縱使建築後形成的私有法定空地，地主仍保有排他性的使用收益權，如作為自家停車用，國家應予保護不受他人侵害，若一方面以建法令剝奪本案系爭法定空地（騎樓走廊地範圍內）地主的使用權，卻以土地稅減免規則第9條但書規定，不予減免地價稅，不符合土地稅法第6條對騎樓走廊地應予減免地價稅的立法精神，恐有法條適用錯誤或有侵害人民財產權之虞等情，並聲明求為判決撤銷訴願決定及原處分（含復查決定）。

三、被告則以：

㈠按最高行政法院99年度判字第15號及99年度判字第110號判決意旨，騎樓走廊地之所以予以減免地價稅，乃鑑於其係無償供公共通行使用之故，依土地稅減免規則第9條前段，本可免徵地價稅，殊無再另為規定之必要；惟鑑於騎樓走廊地如地上有建築改良物者，其上空既有利用，乃視其上空建築情形，於同規則第10條規定其遞減（實則為遞加）地價稅之比例。是就土地稅減免規則第9條及第10條合併觀察，騎樓走廊地減免地價稅之要件，並非僅以是否供公共通行及其上是否有建築改良物為唯一要件，尚需視該騎樓走廊是否為法定空地而有不同，非謂同規則第10條全然為第9條之例外規定，進而祇要是騎樓走廊地，不論其是否為建造房屋應保留

之空地，均無同規則第9條之適用甚明。是以退縮騎樓地倘為建築基地內留設之法定空地，依土地稅減免規則第9條但書規定，自不予免徵地價稅。

㈡次按最高行政法院109年度上字第694號判決及臺北高等行政法院111年度訴字第638號判決意旨，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，且明定建築物與其前後左右之道路或其他建築物間之距離，亦納為法定空地，旨在利於建築管理之實施。是以，土地稅減免規則第9條但書所稱「建造房屋應保留之法定空地」，應指：為使預計在特定地上興建、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意義乃確保建物有效使用，以土地物理空間空置，換取或提升建物使用價值，其存在是對連結建築物所表徵私人利益之犧牲，在日常經驗法則上亦有對價之支付，因而經土地稅減免規則第9條但書明定不在本文之免稅範圍。

㈢查系爭8號土地位屬住宅區，為臺中市大里區中興路2段111號建物之建築基地，該建物未辦保存登記，領有改制前原臺中縣政府工務局所核發(86)工建使字第3277號使用執照，為1層樓建物，騎樓面積為6.26㎡，有土地建物查詢資料及建築執照存根查詢資料附卷可憑。經詢據臺中市政府都市發展局111年12月15日中市都工字第1110272454號函及同年月27日中市都工字第1110283375號函復略以，該案竣工圖說面積計算表，騎樓地面積應為46.52㎡(使照登記為48.52㎡)，騎樓面積為 6.26㎡，該騎樓地及法定騎樓所占面積不計入基地面積及建築面積；退縮騎樓地及計入法定空地之騎樓，係依建築技術規則建築設計施工編第28條規定檢討等語。足認該騎樓地面積46.52㎡為退縮騎樓地，騎樓面積6.26㎡為法定騎樓，該退縮騎樓地未經建築部分，係於主管機關核准之建築基地範圍內，自為建築基地之一部分，依建築技術規則

建築設計施工編第28條規定，仍應計入法定空地，是依土地稅減免規則第10條第1項前段、財政部71年1月28日台財稅第30562號函及前開最高行政法院判決意旨，該退縮騎樓地未建築部分既為建築基地內留設之法定空地，即不符合土地稅減免規則第9條及第10條免徵要件，自不予免徵地價稅。

㈣再者，依最高行政法院100年度判字第648號判決意旨，確認稅捐減免事由或資格之行政處分，其處分內容固屬確認處分，但不影響其為授益處分之判定，惟其處分內容客觀違法，作成處分機關原則上仍可依行政程序法第117條前段規定，依職權予以撤銷，且受公益原則或信賴保護原則之節制。是以，本案被告原核定免稅處分關於稅捐減免事實認定有誤，難謂合法，被告以稅捐稽徵法第21條規定補徵核課期間106年至110年應納稅額，該行政處分即兼具依職權撤銷原違法免稅地位認定處分之意思，原告主張被告原處分未合法撤銷，仍然有效，應受限行政程序法第123條規定等情事，容有誤解。況原告之信賴利益，並未顯然大於租稅公平及租稅法定之公益，並無同法第117條但書不得撤銷之規定。準此，原告主張核不足採等語，資為抗辯，並聲明求為判決駁回原告之訴。

四、本院之判斷：

本件如事實概要欄所載之事實，除後述之爭點外，其餘為兩造所不爭執，並有復查決定書、臺中縣政府工務局使用執照、87年處分、原處分、系爭8號土地登記簿謄本及訴願決定書等件附卷可參(訴願決定卷第1頁至21頁、第26頁至27頁、第37至50頁、第84頁、第323至329頁)等件在卷可佐，自堪信為真實。是本件爭執核心應為：被告認為騎樓地原核定免徵地價稅在案，嗣清查後發現與免徵規定不符，應改用一般用地稅率課徵地價稅，遂依稅捐稽徵法第21條規定，對原告補徵106年至110年地價稅及課徵111年地價稅 ，是否適法？

㈠按稅捐稽徵法第21條規定：「稅捐之核課期間，依左列規

定：□依法……及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5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，在核課期間內未經發現者，以後不得再補稅處罰。」第22條第4款規定：「前條第1項核課期間之起算，依左列規定：□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。」是如稅捐稽徵機關於核課期間內發現有應課而未課之稅捐，依法自得予以補徵。

㈡按土地稅法第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、……，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22條規定課徵田賦者外，應課徵地價稅。」另依土地稅法第6條及平均地權條例第25條授權訂定之土地稅減免規則第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條第1項規定：「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、……」準此，已規定地價之土地，原則上應課徵地價稅，如具備土地稅減免規則之減免事由，即應依法減免其稅額。

㈢地價稅屬財產稅，以持有或所有土地為稅捐客體。其課徵之正當性，主要在於持有財產通常會有「應然收益」，而認其具稅捐負擔能力，故此一財產收益稅並不以實際所得為前提，而是對於財產本體潛在的收益能力課稅，無須考慮擁有土地者其他生活關係。此外，地方自治團體之基礎建設服務經費，及因土地之使用收益，伴隨對於社會帶來之外部成本（如環境污染、交通阻塞），亦可透過地價稅之課徵，將土地用益之外部成本內部化，成為該土地之用益成本，符合補償正義之要求，維持財稅行政的中立性，是亦得由「受益負擔原則」（量益原則）觀點，正當化地價稅之課徵。土地稅

法第14條明文規定，已規定地價之土地，除依同法第22條規定課徵田賦者外，應課徵地價稅，但若土地由於特定原因已供公共使用，或其應有收益能力喪失，或基於特定社會政策目的，同法第6條授權行政院得將其地價稅減免，而有土地稅減免規則之制訂，就各種不具課徵地價稅正當性基礎之事由予以列舉，得以減免地價稅。惟此減免畢竟為土地稅法第14條規定之例外，因此採取列舉式規定，而非例示性規定。

㈣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，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。」核其本文立法意旨，當在予無償供公眾為道路使用，致無「應然利益」者，免徵其地價稅；佐以同條但書關於「屬建造房屋應保留之法定空地部分，不予免徵」之規範內容，顯係考量「法定空地」具有支撐歸屬建物使用價值之作用，建物興建完成後，該法定空地演變成供公眾通行使用之道路，使用效益主要部分仍繼續歸屬為建物所享有，難認符合「無償」定義，是應認本文所稱「無償供公眾通行道路土地」，且指已達「特別犧牲」性質之無償供公眾通行之道路土地，始足該當。再參以建築法係為實施建築管理所訂，適用於都市計畫地區時，建物之興建不得妨礙都市計畫（參建築法第35條、第58條、第59條）。依建築法第11條規定：「（第1項）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。……（第2項）前項法定空地之留設，應包括建築物與其前後左右之道路或其他建築物間之距離，其寬度於建築管理規則中定之。……」將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，且明定建築物與其前後左右之道路或其他建築物間之距離，亦納為法定空地，旨在利於建築管理之實施【現行建築法第11條第1項「應留設之法定空地」係基於明確之考量，而於73年11月7日修正原「保留之空地」之規定；所稱「法定」係指當時都市計畫法第39條有關省（市）政府（現行法修正為內政部或直轄市

政府）得依據地方實際情況，對於都市計畫各使用區及特定專用區內土地及建築物之使用、基地面積或基地內應保留空地之比率、容積率、基地內前後側院之深度及寬度、或防火等事項，作必要之規定（參立法院公報第73卷第13期第39頁營建署長說明）】。是土地稅減免規則第9條但書所稱「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。法定空地之存在是對連結建築物所表徵私人利益之犧牲，在日常經驗法則上亦有對價之支付，因而經土地稅減免規則第9條但書明定不在本文之免稅範圍（最高行政法院109年度上字第694號判決意旨參照）。

㈤「又關於土地稅減免規則第10條對於供公共通行之騎樓走廊地，應減免地價稅之規定，與前述同規則第9條相同，均係基於於公益而允予減免。查土地稅減免規則之授權母法土地稅法第6條於78年10月30日修正前，原無「騎樓走廊」得予適當減免之規定，嗣於78年10月30日配合平均地權條例第25條規定而增列。觀之平均地權條例第25條之沿革，其於57年2月12日之修正條文為：「供公共通行之騎樓走廊地，未有建築改良物者，應免徵地價稅；地上有建築改良物者，依左列規定減徵地價稅：１、地上有建築改良物1層者，減徵二分之一。……４、地上有建築改良物4層以上者，減徵五分之一。」其修正理由指出：「增訂騎樓用地徵收地價稅條文，過去因騎樓用地供公共通行，免課地價稅，此次修正以騎樓上空仍有利用價值，故按其地上建物層數比例減徵地價稅，以昭公允。」可見平均地權條例於57年2月12日修正以前，騎樓走廊地原基於其供公共通行之故，而免徵地價稅；

嗣鑑於騎樓走廊地上空仍有利用價值，故視其地上有無建築物定其減徵之比例。其後，平均地權條例第25條於75年6月29日修正為現行條文：「供國防、政府機關、公共設施、騎樓走廊……等所使用之土地……，其地價稅或田賦得予適當之減免；其減免標準與程序由行政院定之。」土地稅法第6條乃繼之於78年10月30日配合修正如上。綜合土地稅減免規則第9條及第10條以觀，騎樓走廊地之所以予以減免地價稅，乃鑑於其係無償供公共使用通行之故，則依土地稅減免規則第9條前段，本可免徵地價稅，殊無再另為規定之必要；惟鑑於騎樓走廊地如地上有建築改良物者，其上空既有利用，已非單純供公益使用，乃視其上空建築情形，於第10條規定其遞減（實則為遞加）地價稅之比例。可知土地稅減免規則第10條關於騎樓用地減免地價稅規定，係自第9條供公眾使用之概念演繹而來。申言之，土地稅減免規則第10條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，本無另為規定之必要，其之所以於第10條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條之適用甚明。本院99年度判字第15號、第110號判決意旨亦指明：「就土地稅減免規則第9條及第10條合併觀察，騎樓走廊地減免地價稅之要件已非如75年6月29日修正前平均地權條例第25條規定一般，僅以是否供公共通行及其上是否有建築改良物為唯一要件，尚需視該騎樓走廊是否為法定空地而有不同，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條之適用甚明。準此，系爭退縮騎樓地倘為建築基地內留設之法定空地，依土地稅減免規則第9條但書規定，

自不予免徵地價稅，尚與該騎樓走廊地其上有無建築改良物，或其面積是否經登記於建物所有權狀無涉。」從而，土地稅減免規則第9條就無償供公共使用之私有土地，雖規定地價稅全免，然其既已於但書規定倘該土地屬於建造房屋應保留之空地部分，不予免徵，揆諸前揭說明，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，自無排除第9條規定之適用，故該騎樓走廊地倘屬建造房屋應保留之法定空地部分，自應適用該條但書不予免徵地價稅，而不再適用第10條之規定，乃當然之解釋。」（最高行政法院111年度上字第354號判決意旨參照）。

㈥系爭騎樓地未建築部分計入法定空地，即屬建築法規定之建築基地，依土地稅減免規則第9條但書規定，不予免徵地價稅：

1.原告主張系爭騎樓地供公共通行，應符合土地稅減免規則第10條第1項之規定，被告87年核定免稅於法有據云云。惟查，依前揭論述，就土地稅減免規則第9條及第10條合併觀察，騎樓走廊地減免地價稅之要件並非單以是否供公共通行及其上是否有建築改良物為要件，尚需視該騎樓走廊是否為法定空地而有不同，非謂土地稅減免規則第10條全然為第9條之例外規定，進而謂祇要是騎樓走廊地，不論其是否為建造房屋應保留之空地，均無同規則第9條之適用甚明。準此，系爭騎樓地倘為建築基地內留設之法定空地，依土地稅減免規則第9條但書規定，自不予免徵地價稅。且建築技術規則建築設計施工編第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。」，而依臺中市政府都市發展局111年12月15日中市都工字第1110272454號函說明：「二、該旨案竣工圖說面積計算表，騎樓地面積應為46.52㎡(使照登記為48.52㎡)，騎樓面積為 6.26㎡，先予敘明。三、另查旨案騎樓地及法定騎樓所占面積不計入基地面積及建築面積，係依建築技術規則建築設計施工編第28條規定檢討。」及同年月27日中市都工字第1110283375號函說明：

「二、依據建築法第34條規定，旨案係由依法開業建築師設計簽證負責，先予敘明。經查旨案相關圖說，退縮騎樓地及計入法定空地之騎樓，係依建築技術規則建築設計施工編第28條規定檢討」等語（原處分卷第70頁、第72頁），足認該騎樓地面積46.52㎡為退縮騎樓地，騎樓面積6.26㎡為法定騎樓，該退縮騎樓地未經建築部分，係於主管機關核准之建築基地範圍內，自為建築基地之一部分，依建築技術規則建築設計施工編第28條規定，仍應計入法定空地，依上開規定及前揭說明，系爭騎樓地未建築部分計入法定空地，即屬建築法規定之建築基地，依土地稅減免規則第9條但書規定，不予免徵地價稅，縱其為供公共通行之道路土地，仍因前開但書規定而無法免徵地價稅，則原告上開主張，不足採信。

2.原告又主張本件係按當時法律（101年5月7日廢止之臺中縣都市計畫區騎樓設置標準）強制規定設置法定騎樓地，故整塊系爭通道土地均為騎樓走廊，並因法規限制所有權人使用、收益，必須無償供公眾通行，所有權人權利受限，且所有權人非自願提供系爭通道土地供公眾通行，此與減免規則第9條但書所稱「建造房屋應保留之法定空地」，係因為避免建物之間的距離太小、空間上日照不夠充足、安全性下降等情況，而強制規定必須設置，但並無強制規定必須供社會大眾使用通行，2者使用受限狀況與相關法條規定均不同，不應一概而論而適用同一法條云云，然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，尚與「無償」之定義未合；而與其他非屬法定空地之土地，成為公眾通行之道路後，於所有權人而言，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。則原

告上揭主張，尚難採據。

3.原告復主張系爭騎樓地基於公眾通行之利益，剝奪本案系爭土地所有權人排他使用權，形同強行徵用，完全無視於該系爭土地被迫無償供公眾通行之事實之犧牲，恐有法條適用混亂錯誤或是侵害人民財產權之嫌云云，承前說明，地價稅屬財產稅，以持有或所有土地為稅捐客體。其課徵之正當性，主要在於持有財產通常會有「應然收益」，而認其具稅捐負擔能力，故此一財產收益稅並不以實際所得為前提，而是對於財產本體潛在的收益能力課稅，無須考慮擁有土地者其他生活關係。土地稅減免規則第9條規定，核其本文立法意旨，當在予無償供公眾為道路使用，致無「應然利益」者，免徵其地價稅；佐以同條但書關於「屬建造房屋應保留之法定空地部分，不予免徵」之規範內容，顯係考量「法定空地」具有支撐歸屬建物使用價值之作用，即使在建物興建完成後，該法定空地演變成供公眾通行使用之道路，使用效益主要部分仍繼續歸屬為建物所享有，並構成經濟對價基礎之一部，難認符合「無償」定義，是應認本文所稱「無償供公眾通行道路土地」，係指已達「特別犧牲」性質之無償供公眾通行之道路土地，始足該當。又建築法係為實施建築管理所訂，適用於都市計畫地區時，建物之興建不得妨礙都市計畫。建築法第11條規定，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，前項法定空地之留設，應包括建築物與其前後左右之道路或其他建築物間之距離，其寬度於建築管理規則中定之；將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，且明定建築物與其前後左右之道路或其他建築物間之距離，亦納為法定空地，旨在利於建築管理之實施。是土地稅減免規則第9條但書所稱「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。法定空地之存在是對連結建築物所表徵私人利益之犧牲，在日常經驗法則上亦有對價之支付，因而經土地稅減免規則第9條但書明定不在本文之免稅範圍。又建築法所謂之「建築基地」係以建築主管機關核發建造執照所核准之建築基地範圍為斷。當位於建築及使用執照範圍內，屬於「建築基地」之一部，即涉及新建建物之市場價值提升利益，並與道路使用連結，尚不屬於「特別犧牲」之情形，附此說明。

4.原告雖另援引財政部71年01月28日台財稅第30562號函解釋：「土地稅減免規則第10條有關供公共通行之騎樓走廊地減免地價稅，依下列原則處理：（一）平房屋宇前簷突出於騎樓走廊地者，仍依規定免徵地價稅。……」及財政部91年4月4日台財稅字第000000000號令：「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。」，而認本件騎樓走廊地符合免徵地價稅規定，然依上開所述，騎樓走廊地若屬於建造房屋應保留之法定空地，仍不予免徵地價稅。原告上揭主張，仍難採據。另被告所引用之最高行政法院最高行政法院107年度判字第313號判決，其事實均與本件有異，自不得逕予援用。

㈦原告主張本件情形並無任何符合行政程序法第123條規定得由原處分機關依職權為全部或一部之廢止，且亦無行政程序法第119條所示信賴不值得保護之情形，是被告機關依法自不得廢止87年所為免稅處分，縱被告機關得廢止87年所為免稅處分，仍不應溯及既往向原告徵收106年至111年地價稅云云。

1.按稅捐稽徵法第21條第2項所謂另發現應徵之稅捐，只須其事實不在行政救濟裁量範圍內者均屬之，此有改制前行政法

院58年判字第31號判決著有：「納稅義務人依所得稅法規定辦理結算申報而經該管稅捐稽徵機關調查核定之案件，如經過法定期間而納稅義務人未申請復查或行政爭訟，其查定處分固具有形式上之確定力，惟稽徵機關如發現原處分確有短徵，為維持課稅公平之原則，基於公益上之理由，要非不可自行變更原查定處分，而補徵其應繳之稅額。」可資參照（另參照最高行政法院92年5月份庭長法官聯席會議決議意旨）。由此可知，課稅處分未經行政救濟，僅具形式上之確定力，稅捐機關如在核課期間內發現原課稅處分因認定事實或適用法令錯誤，致核定稅額過低，而有違法情形，仍得依上開法條意旨另為補徵稅捐之處分，惟因該補徵稅捐處分實質上係將原較有利於納稅義務人之處分自為撤銷，並另為較不利於納稅義務人之處分，依行政程序法第8條後段規定，自生納稅義務人是否有信賴應予保護之問題。惟所謂信賴保護，必須行政機關之行政處分或其他行政行為，足以引起人民信賴，及人民因信賴該行政行為，而有客觀上具體表現信賴之行為，然嗣後該信賴基礎經撤銷、廢止或變更而不復存在，使當事人遭受不能預見之損失；且當事人之信賴，必須值得保護，不得有行政程序法第119條各款所定信賴不值得保護之情形，始足當之（最高行政法院111年度上字第718號判決意旨參照）。

2.查系爭騎樓地未建築部分計入法定空地，即屬建築法規定之建築基地，依土地稅減免規則第9條但書規定，不予免徵地價稅，已如前述，則被告原核定免徵地價稅，其認定事實及適用法令自非正確，是被告依稅捐稽徵法第21條第2項規定，對原告補徵系爭騎樓地106年至110年地價稅及課徵111年地價稅之處分，即屬有據，尚無違反法律不溯及既往原則之情事。又被告對原告補徵系爭騎樓地106年至110年地價稅及課徵111年地價稅之處分，固改變過往免徵之情事，惟被告前就系爭騎樓地部分面積免徵地價稅，並未創設足以令原告信賴嗣後若發現該部分土地不合致免徵地價稅之規定時，毋須補徵地價稅之「信賴基礎」，且原告也未因被告漏未將

系爭騎樓地納為課徵地價稅之對象，而有積極之信賴表現，並無信賴保護原則之適用。又地價稅為簿冊稅，被告為稽徵機關，應依土地簿冊所載資料而為核課，被告嗣發現系爭騎樓地不符合地價稅免徵法定要件，依稅捐稽徵法第21條及第22條規定補徵地價稅，於法並無不合，原告主張本件應有信賴保護原則之適用，容非可採。

五、綜上所述，原告主張各情，尚難採據，原處分認事用法，並無違誤，復查及訴願決定遞予維持，亦無不合。原告求為判決如聲明所示，為無理由，應予駁回。

六、本件事證已臻明確，兩造其餘之攻擊防禦方法及訴訟資料，經本院審酌後，核與判決結果不生影響，無一一論述之必要，併予敘明。

七、據上論結，本件原告之訴為無理由，依行政訴訟法第98條第1項前段，判決如主文。

中　　華　　民　　國　　113　　年　　3　　月　　13　　日

法　官　温文昌

以上正本證明與原本無異。

如不服本判決，應於送達後20 日以內，經本院地方行政訴訟庭向本院高等行政訴訟庭提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內向本院行政訴訟庭補提理由書（均須按他造人數附繕本）；未表明上訴理由者，逕以裁定駁回。

中　　華　　民　　國　　113　　年　　3　　月　　13　　日

書記官　張宇軒