最　高　行　政　法　院　判　決

111年度上字第354號

上　訴　人　中華電信股份有限公司
代　表　人　謝繼茂
訴訟代理人　傅祖聲　律師
　　陳威駿　律師
　　陳泓達　律師
被 上訴 人　臺北市稅捐稽徵處
代　表　人　倪永祖
輔助參加人　臺北市政府都市發展局
代　表　人　黃一平
輔助參加人　臺北市建築管理工程處
代　表　人　劉美秀

上列當事人間地價稅事件，上訴人對於中華民國111年3月3日臺北高等行政法院110年度訴字第688號判決，提起上訴，本院判決如下：

主　文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理　由

一、事實概要

㈠緣上訴人於民國90年10月25日買賣登記取得臺北市○○區○○段0小段0地號土地〔使用分區為電信用地（公共設施用地），宗地面積31,315平方公尺，權利範圍為全部，下稱系爭土地；其地上建物門牌各為○○市○○區○○路0段00號、○○路0段00號及00之0號、○○○街00號、○○○路0段00號及00之0號房屋，分別領有臺北市政府工務局63使字0397號、71使字0281號、64使字1692號、72使字0324號、73使字1041號及88使字149號使用執照（下稱系爭使用執照），權利範圍皆為全部〕，原按公共設施保留地稅率千分之六課徵地價稅，其中部分面積2,200.13平方公尺之土地

（下稱系爭騎樓地）並經被上訴人所屬中正分處（下稱中正分處）於91年10月21日以北市稽中正乙字第00000000000號函（下稱91年核定）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。

㈡嗣中正分處依上訴人107年9月27日信管產字第0000000000號函復，系爭土地現況及未來均仍作電信本業使用，是依內政部87年6月30日台內營字第8772176號及財政部同年7月15日台財稅第871954380號函釋，系爭土地已非屬公共設施保留地。又詢據輔助參加人臺北市建築管理工程處（下稱輔助參加人建管處）以109年2月4日北市都建使字第0000000000號函（下稱109年2月4日函）及輔助參加人臺北市政府都市發展局（下稱輔助參加人都發局；與輔助參加人建管處，下合稱輔助參加人）109年3月19日北市都授建字第0000000000號函（下稱109年3月19日函）復，依系爭88使字149號使用執照平面圖說，基地內設有退縮3.64公尺無遮簷人行道（騎樓），面積2,975.48平方公尺（如原判決附件1所示重測後地籍套繪圖黃色斜線部分），且依建築技術規則建築設計施工編第28條規定，建築基地退縮騎樓地未建築部分計入法定空地，尚無土地稅減免規則第9條前段及第10條第1項免徵地價稅之規定適用。

㈢被上訴人爰以109年9月18日北市稽中正乙字第1093706733號函（下稱原處分），核定系爭土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104年至108年系爭騎樓地按一般用地稅率計徵及其餘面積29,114.87平方公尺按一般用地稅率與公共設施保留地稅率計徵之差額地價稅各計新臺幣（下同）100,761,784元、130,625,190元、130,624,480元、124,630,847元及124,631,064元，合計611,273,365元。上訴人不服被上訴人核定補徵系爭騎樓地之差額地價稅部分（此部分金額，經被上訴人核算後分別為7,879,074元、10,214,345元、10,214,307元、9,746,487元及9,746,499元，合計47,800,712元），循序提起行政訴訟，並聲

明：原處分關於核定系爭騎樓地應恢復按一般用地稅率課徵地價稅，並補徵104年至108年地價稅部分（含復查決定）、訴願決定均撤銷，並維持免徵地價稅處分。經原審判決駁回後，乃提起本件上訴。

二、上訴人起訴之主張、被上訴人於原審之答辯、輔助參加人於原審之陳述，均引用原判決所載。

三、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：

㈠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。系爭原按騎樓用地免徵地價稅之土地，實為建築物退縮所留設之無遮簷人行道（退縮騎樓地，其上無任何建物存在），非實設騎樓。又依輔助參加人建管處109年2月4日函說明三所載，依系爭88使字149號使用執照平面圖說，基地內設有退縮3.64公尺之無遮簷人行道（騎樓），面積2,975.48平方公尺；輔助參加人都發局109年3月19日函說明三略以，查對系爭88使字149號使用執照（86建字第296號建造執照）存根之建築基地其坐落於臺北市○○區○○段0小段0地號土地（即系爭土地），並標示為騎樓（應為無遮簷人行道），是屬建築基地一部分。則系爭退縮騎樓地（無遮簷人行道，非實設騎樓）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。

㈡上訴人主張系爭退縮騎樓地（無遮簷人行道）係都市計畫基於公共交通便利、公共安全、都市景觀等建築管理之要求，強制劃設供人行通道使用乙節，為被上訴人所不爭，並據其提出臺北市中華電信股份有限公司32處基地都市計畫通盤檢討（細部計畫）案影本附卷可佐。但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。又基於租稅法定原則，租稅之課徵及減免均須依法為據，系爭原按騎樓用地免徵地價稅之土地，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，自無從免稅，被上訴人核定系爭騎樓地應恢復按一般用地稅率課徵地價稅，尚難謂與量能課稅及租稅公平原則有違。至上訴人援引另案本院107年度判字第313號判決，主張應比照減免地價稅；然該案所涉課徵地價稅之土地，係位於商場下方之開放式人行通道，且其上方存有懸空之建物，與本案情形有別，尚無法比附援引。上訴人雖另援引財政部91年4月4日台財稅字第0000000000號令（下稱91年令）主張騎樓走廊地屬建築基地之一部分，仍得享有免徵地價稅之優惠，不以未位於建築基地上作為減免地價稅要件乙節；惟該財政部令釋已闡釋土地稅減免規則第10條第1項規定所稱騎樓走廊地，係以基地上有建築改良物為前提，倘係未經建築之一般空地，自與該條項減免地價稅規定不符；況退縮騎樓地（無遮簷人行道）若屬於建造房屋應保留之法定空地，仍不予免徵地價稅。

㈢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。系爭退縮騎樓地（無遮簷人行道）非實設騎樓，位於建築及使用執照範圍內，該退縮騎樓地未建築部分計入法定空地，已涉及新建建物之市場價值提升利益，並與道路使用連結，不屬於「特別犧牲」之情形，而可歸屬土地稅減免規則第9條但書所稱「建造房屋應保留之法定空地」範圍，自無該條免徵地價稅之適用。

㈣上訴人主張依系爭土地總面積31,315平方公尺，法定建蔽率40％，扣除實際建築面積10,762.13平方公尺及法定空地留設18,789平方公尺後，尚餘1,763.87平方公尺，為超出應保留之法定空地且供公眾通行，屬非應保留之法定空地，亦應予免徵地價稅云云。惟按所謂「建築基地」乃應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；至建築技術規則建築設計施工編第1條第4款有關建蔽率（指建築面積占基地面積之比率）之計算規定，原非為認定建築基地範圍所用。申言之，納入建蔽率計算之土地面積，因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，依建築法第11條第1項規定，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。又依建築技術規則建築設計施工編第28條規定，退縮騎樓地未建築部分則計入法定空地。再參以建蔽率設計之目的，乃為都市保留相當之戶外空間，防止建築用地做過分稠密使用，故建造房屋依建築法令規定，均應留設一定比例之空地，以維護建築物通風採光之優良生活品質，當建築面積低於法定建蔽率面積之部分，所餘空地仍屬建築物其所應留設之法定空地。是依建築法第11條規定，建築基地扣除建築物本身使用之面積即為該建築物之法定空地，縱實際建築面積低於法定建蔽率面積，該部分空地仍屬建築基地之法定空地，不予免徵地價稅。

㈤按輔助參加人都發局110年11月18日北市都授建字第0000000000號函復，本案係屬電信用地（公共設施用地），其都市

計畫及建築相關法令係以一宗土地檢討。是系爭土地雖分別領有63使字0397號、64使字1692號、71使字0281號、72使字0324號、73使字1041號及88使字149號等使用執照（即系爭使用執照），惟系爭88使字149號使用執照就其都市計畫及建築相關法令係以一宗土地（即系爭土地）檢討，系爭使用執照所載騎樓面積2,975.48平方公尺（原判決附件1所示重測後地籍套繪圖黃斜線部分），當然包含前揭同地號之其他使用執照之騎樓面積。是上訴人以系爭土地歷年核發之使用執照騎樓面積總和與系爭88使字149號使用執照記載騎樓面積未符，質疑系爭騎樓地是否位於系爭88使字149號使用執照之範圍內，容有誤解。依中正分處91年核定及土地稅減免表之勘查結果及處理意見欄位顯示，系爭土地部分面積2,200.13平方公尺係○○市○○區○○路、○○○街、○○路0段及○○○路0段屬於電信用地退縮無遮簷人行道。復依輔助參加人建管處109年2月4日函說明三所載，依88使字149號使用執照平面圖說，基地內設有退縮3.64公尺之無遮簷人行道（騎樓）2,975.48平方公尺。又依88使字149號使用執照及現況圖，原系爭土地之基地面積為42,626平方公尺（含騎樓面積2,975.48平方公尺＋其他面積39,650.52平方公尺），騎樓係位於系爭土地環○○市○○區○○路、○○○街、○○路0段及○○○路0段外圍斜線部分位置，再依地政機關登載之臺北市不動產數位資料庫-土地標示部、所有權部，系爭土地分別於88年11月30日及89年11月30日逕為分割登記○○市○○段0小段000、000地號土地，面積各5,853平方公尺及5,458平方公尺，分割後面積餘31,315平方公尺，與分割後系爭土地登記面積31,315平方公尺，亦相吻合。依臺北市歷史圖資展示系統估測，該騎樓地環○○市○○區○○路、○○○街、○○路0段及○○○路0段之距離為604.43公尺（已排除上開000及000地號外圍距離），且該無遮簷人行道（騎樓）係退縮3.64公尺，由此可知，原騎樓地面積2,975.48平方公尺，扣除上開分割之2-1、2-2地號土地之騎樓

面積後，餘騎樓地面積為2,200.13平方公尺（＝604.43公尺×3.64公尺）。復依臺北市建成地政事務所110年11月25日北市建地測字第1107016953號函附系爭土地地籍圖臺北地政雲查詢結果（原判決附件2）計算系爭騎樓地面積（不包括分割後之2-1及2-2地號外圍退縮騎樓地）亦為2,200.13平方公尺（即原判決附件2圖示系爭土地外圍橘色之退縮3.64公尺無遮簷人行道，詳細面積計算參原判決附件3），亦與本案於91年核定依土地稅減免規則第10條第1項前段騎樓走廊地免徵地價稅之面積2,200.13平方公尺及位置所在均一致。綜此可明，系爭騎樓地面積2,200.13平方公尺，係屬於88使字149號使用執照記載所載騎樓面積之範圍內，且係位於如原判決附件2所示外圍之退縮3.64公尺騎樓地（無遮簷人行道）部分（不包括分割後之2-1及2-2地號外圍退縮騎樓地）。

㈥被上訴人就系爭騎樓地於91年核定免徵地價稅，並未創設足以令上訴人信賴嗣後若該等土地不合免徵地價稅之規定時，仍毋須補徵地價稅之「信賴基礎」，且系爭（退縮）騎樓地，屬無遮簷人行道，係都市計畫基於公共交通便利、公共安全、都市景觀等建築管理之要求，強制劃設供人行通道使用；是系爭騎樓地提供公共通行之用，本屬其依法令限制之用途，尚難謂上訴人有何積極之信賴表現或信賴利益之損失。上訴人主張本件應有信賴保護原則之適用，容非可採等語，判決駁回上訴人於原審之訴。

四、經核原判決尚無違誤，茲就上訴理由爰予補充論述如下：

㈠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。再按稅捐稽徵法第21條於本件處分時（即110年12月17日修正公布前）規定：「（第1項）稅捐之核課期間，依左列規定：一、……二、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。三、……（第2項）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。」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有關土地稅減免規則第9條本文規定「無償供公眾通行之道路土地」應予減免其地價稅，係以該等土地之無償提供已形成土地所有權人之特別犧牲，乃以免徵地價稅之方式予以填補；至但書規定「建造房屋應保留之法定空地」雖屬無償供公眾通行，仍不予免徵之法理，則係基於法定空地之存在係基於建築法等法規之要求而劃出，係附隨建造執照而產生，並提升建物經濟價值，難謂具有特別犧牲之性質，而無從予以免徵地價稅。以上意旨迭經本院闡述甚明，見本院109年度上字第694號、第1013號；110年度上字第131號；111年度上字第399號判決。近期憲法法庭於112年12月7日以112年憲判字第19號判決，認定土地稅減免規則第9條但書規定於憲法第7條平等原則尚無違背，其理由首對土地稅減免規則第9條本文立法目的予以闡述如下：「是因為私有土地之所有人既無償提供該土地供公眾通行，具有促進地盡其利，適當分配土地利益之功能，符合前述減免地價稅之目的，故特予以規定減免地價稅以減輕其負擔，並鼓勵人民提供私有土地以供公眾利用。」次則就該條但書規定之分類與規範目的之達

成間具有合理關聯，無違憲法上之平等原則，予以論述：「按依建築法之規定，建築基地於建築物本身所占之地面之外，尚須保留法定空地，係基於法定空地具維護建築物通風採光，預防建築物過度密集，並有助於景觀視野及消防效果（立法院公報第72卷第101期院會紀錄第18頁及第40頁參照）。是法定空地屬建築基地之一部分，提供該建築物日照、採光、通風、景觀、防火、安全等特定之功能，與人民私有並非建築基地之一部分而單純無償供公眾使用之道路土地，性質與功能均有所不同。次按法定空地屬建築基地之一部分，依法應併同主建築物一併移轉，建築物所有人就法定空地之留設，除享有較優良之居住品質及環境空間外，未來如有改建或實施都市更新，該法定空地之所有權人尚得參與分配更新後之房地，其權益不因其是否專供或兼供公眾通行使用而受影響。是對土地所有人而言，建築基地所保留之法定空地雖可供公眾通行，但仍維持並享有該法定空地屬於建築基地之利益，與單純無償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。」其理益明。

㈢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。

㈣經查，原審審酌卷附臺北市政府工務局88使字149號使用執照存根，及輔助參加人建管處109年2月4日函說明三所載，依系爭88使字149號使用執照平面圖說，基地內設有退縮3.64公尺之無遮簷人行道（騎樓），面積2,975.48平方公尺；輔助參加人都發局109年3月19日函說明三略以，查對系爭88使字149號使照（86建字第296號建造執照）存根之建築基地其坐落於○○市○○區○○段0小段0地號土地(即系爭土地)，並標示為騎樓（應為無遮簷人行道），是屬建築基地一部分等事證，並參酌被上訴人中正分處109年11月17日現場會勘紀錄表及現場照片，適用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。」而認定屬於系爭地號土地部分之系爭騎樓地面積2,200.13平方公尺，為法定空地，雖供公共通行，惟依土地稅減免規則第9條但書不得免徵地價稅；又法定空地無同規則第10條所規定之騎樓走廊地減免地價稅之適用，因認被上訴人依處分時稅捐稽徵法第21條規定，對上訴人補徵系爭騎樓地104至108年按一般用地稅率計徵之地價稅，為合法有據。經核原審依調查證據結果所為之事實認定，尚與論理法則、經驗法則等一般證據法則無違，並就本件系爭騎樓地之性質屬於法定空地之法律論斷，亦屬正確，並無判決不適用法規或適用不當之違法。原判決並就上訴人於原審主張系

爭騎樓地係基於建管法令強制要求設置，無從進行自由、實質之用益，非法定空地，具減免地價稅之正當基礎；且依法定建蔽率40%計算結果，本件可建築面積減除實際已建築面積及依建蔽率計算而留設之法定空地面積，尚餘1,763.13平方公尺，自非法定空地；被上訴人所為處分，違反量能課稅及租稅公平，並違反信賴保護原則等節，詳為論明由土地稅減免規則第9條及第10條合併觀察，騎樓走廊地可否減免地價稅，尚需視該騎樓走廊地是否為法定空地而有不同；系爭騎樓地為退縮騎樓地並未建築，應計入法定空地，依土地稅減免規則第9條但書規定，自不予免徵地價稅，更無同規則第10條之適用。又申論建蔽率設計之目的，係為防止建築用地做過分稠密使用，當建築面積低於法定建蔽率計算之面積時，所餘空地仍屬建築物所應留設之法定空地，不予免徵地價稅。並闡述法定空地主要留設目的，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，已達特別犧牲之情形有別，原處分尚無違反租稅法定原則及量能課稅原則。另說明本件原處分並未創設足令信賴嗣後若該等筆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」，且上訴人也無何積極之信賴表現或信賴利益之損失，本件無信賴保護原則之適用等語。並對上訴人援引另案本院107年度判字第313號判決，主張應比照該案減免地價稅一節，敘明該案所涉課徵地價稅之土地，係位於商場下方之開放式人行通道，且其上方存有懸空之建物，與本案情形有別，無以比附援用；就上訴人援用財政部91年令：「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。」主張騎樓走廊地屬建築基地之一部分，仍得享有免徵地價稅之優惠一節，敘明財政部該則令釋係在闡釋土地稅減免規則第10條第1項規定所稱騎樓走廊地，以基地上有建築改良物為前提，本件系爭騎樓地既已是建造房屋應保留之法定空地，自不予免徵地價稅。即原審已就上訴人上揭主張如何不可採取，詳為論斷，並無理由未備之違法。上訴意旨重敘以上原審所不採取之理由，指摘原判決違背法令，難以成立。

㈤再按建築法第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，因而經土地稅減免規則第9條但

書排除在免稅範圍之外，此經本院109年度上字第694號判決所論明。上訴人於原審即自承系爭退縮騎樓地（無遮簷人行道）係都市計畫基於公共交通便利、公共安全、都市景觀等建築管理之要求，強制劃設供人行通道使用，必須全天候開放供不特定第三人無償通行，並其提出臺北市中華電信股份有限公司32處基地都市計畫通盤檢討（細部計畫）案影本為證。觀諸該細部計畫案附件編號22基地行政及電信專用區都市設計管制要點第1點載明：「為促進本行政及電信專用區基地內土地、建築物之合理使用，塑造良好都市景觀、創造地區特色及維持良好環境品質，特訂定本要點」（見原審第77頁、原證3）。可知系爭騎樓地退縮未建築而成為事實上之無遮簷人行道，係基於臺北市中華電信股份有限公司32處基地都市計畫通盤檢討（細部計畫）之法定要求，而此一要求又係為達成前揭要點所揭示之合理使用、良好景觀、地區特色、環境品質等助益於建築物價值提升之目的，上訴人配合辦理以取得建築許可，進而興建地上建物完工使用，此即系爭騎樓地供公眾通行所換取之私益，俾益地上建物之出入方便、景觀寬闊等利益，此與土地稅減免規則第9條本文所指無償供公眾通行，提供土地之人不致從提供土地中獲得何等利益，已屬特別犧牲，有所不同。又系爭騎樓地無法再為其他利用，此係因建築設計乃至使用執照允許使用之態樣使然，尚不得指系爭騎樓地之使用狀態已使上訴人達到「特別犧牲」之程度。又系爭騎樓地退縮未建築係受限於前開細部計畫而配合設計，有細部計畫為公安等建築管理上之功能考量，自不得於取得使用執照後推稱於建物日照、採光等需求毫無助益。又建蔽率係在建築基地上最大容許之可建築面積，如因細部計畫等法定要求，致實際建築結果未滿足建蔽率，而有較依建蔽率計算為多之空地，仍屬法定空地。本院96年度判字第1727號判決固指「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」

係在建築面積符合建蔽率及無退縮騎樓地未建築之情形所為論斷，與本件情形不同。從而，上訴人另主張原判決計算法定空地之方式有誤；原審未進行調查即認定系爭騎樓地有助於建物日照等功能；系爭騎樓地不能建築或為其他利用或換取可建築面積，已屬特別犧牲；本件應類推適用法律變更，僅得向後發生效力，不得補徵；及其他空泛無據之主張，指摘原判決有適用法規不當、理由未備等違背法令之情事，均難成立。

㈥綜上，上訴意旨仍執前詞，指摘原判決違背法令，求予廢棄並撤銷原處分及訴願決定，或發回原審另為調查審理，為無理由，應予駁回。

五、據上論結，本件上訴為無理由。依行政訴訟法第255條第1項、第98條第1項前段，判決如主文。

中　　華　　民　　國　　113　　年　　1　　月　　4　　日

最高行政法院第一庭

審判長法官　胡　方　新

法官　林　玫　君

法官　張　國　勳

法官　洪　慕　芳

法官　李　玉　卿

以　上　正　本　證　明　與　原　本　無　異

中　　華　　民　　國　　113　　年　　1　　月　　4　　日

書記官　高　玉　潔