最　高　行　政　法　院　判　決

112年度上字第429號

上　訴　人　國泰人壽保險股份有限公司
代　表　人　熊明河
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

上列當事人間地價稅事件，上訴人對於中華民國112年4月27日臺北高等行政法院111年度訴字第14號判決，提起上訴，本院判決如下：

主　文

一、上訴駁回。

二、上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理　由

一、上訴人所有坐落臺北市○○區○○段0小段0000、0000、0000、0000及0000-0等地號土地（面積依序為1,155、848、1,562、2,241及1平方公尺，權利範圍均為全部，下合稱「系爭土地」）；其地上建物門牌為臺北市○○區○○○路0段000號（下稱「系爭房屋」），領有臺北市政府工務局於民國88年6月24日核發的88使字000號使用執照（下稱「系爭使用執照」）。系爭土地原核定分別按一般用地累進稅率55‰（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，其中部分土地面積459.66平方公尺（按系爭土地地號，依序為91.43、67.12、123.64、177.39及0.08平方公尺，下合稱「系爭騎樓地」）並經核定依土地稅減免規則第10條第1項前段規定，按騎樓用地免徵地價稅。後來被上訴人所屬中山分處（下稱「中山分處」）查得

系爭土地上的系爭房屋，於地政機關的建物登記資料，未登載騎樓。經被上訴人函詢臺北市建築管理工程處（下稱「建管處」），並經建管處以110年3月5日北市都建照字第11061 27985號函復，系爭使用執照上載有面積459.66平方公尺的騎樓是地面層退縮騎樓地（下稱「110年3月5日函」）。被上訴人於是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，而為建築退縮的無遮簷人行道（即退縮騎樓地），屬建築基地內的法定空地，無土地稅減免規則第10條第1項前段免徵地價稅規定的適用，於是以110年3月22日北市稽中山乙字第1104220605號函，核定系爭騎樓地應恢復按一般用地稅率課徵地價稅；並依行為時（下同）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的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，下稱「原處分」）。上訴人不服，依序提起本件訴訟，並請求判決：訴願決定及原處分（含復查決定）均撤銷。經改制前臺北高等行政法院（下稱「原審」）111年度訴字第14號判決（下稱「原判決」）駁回後，於是提起本件上訴，並請求判決：原判決廢棄；訴願決定及原處分（含復查決定）均撤銷，或發回原審審理。

二、上訴人起訴主張及被上訴人在原審的答辯，均引用原判決的記載。

三、原審斟酌全辯論意旨及調查證據的結果，以：㈠系爭使用執照所載「騎樓」即系爭騎樓地面積459.66平方公尺，皆屬退縮的無遮簷人行道（即退縮騎樓地），既為「建築基地」的一部，屬於法定空地，而供系爭房屋新建使用，並屬於為取得建造執照及後續使用執照的基礎，而且是附隨建造執照而產生，得因建造執照的廢止而變動，縱系爭騎樓地使用現況是供公眾通行，亦應認為非屬於具有特別犧牲性質的無償供公眾通行的道路土地，而合於土地稅減免規則第9條但書所稱「建造房屋應保留之法定空地」範圍，並非同條本文所規

定無償供公眾通行的道路土地，自無該條本文免徵地價稅規定的適用。又系爭使用執照雖記載系爭騎樓地為「騎樓」，然系爭騎樓地並未實設騎樓，其上空亦無任何建築改良物，而為「素地」，不符合同規則第10條第1項所稱「騎樓走廊地」的定義，而無該條項的適用。因此被上訴人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，而是建築退縮的無遮簷人行道（即退縮騎樓地），為系爭房屋建築基地內應留設的法定空地，並無土地稅減免規則第9條本文及第10條第1項減免地價稅規定的適用，而就系爭騎樓地105年至109年按一般用地稅率計徵，對上訴人補徵系爭騎樓地的差額地價稅合計1,618萬1,706元，符合法律的規定。㈡被上訴人就系爭騎樓地原核定依土地稅減免規則第10條第1項前段規定，按騎樓用地免徵地價稅，後來查明系爭騎樓地屬於建築基地的法定空地，不得依土地稅減免規則第9條前段及第10條第1項規定予以減免地價稅，則被上訴人原核定所認定的事實及適用的法令均非正確，被上訴人依稅捐稽徵法第21條第2項規定，對上訴人補徵核課期間內105年至109年差額地價稅計1,618萬1,706元，確有所據，此不涉及被上訴人就土地稅減免規則第9條前段及第10條第1項規定解釋適用見解的變更。而被上訴人先前就系爭土地免徵地價稅，並未創設足以令上訴人信賴以後若發現系爭騎樓地不符合免徵地價稅的規定時，不用補徵地價稅的「信賴基礎」，況上訴人亦未提出其因被上訴人誤認系爭土地非法定空地，而未課徵地價稅，致其有積極的信賴表現，故原處分並未違反信賴保護原則。㈢上訴人於建造系爭房屋申請建築執照時，既選擇不於系爭騎樓地上實設騎樓，並選擇將系爭騎樓地計入法定空地計算，且因此取得系爭房屋的建築執照及使用執照，則上訴人的應然利益已經實現，即不符合土地稅減免規則第9條本文所定的免徵要件。又即使系爭房屋興建完成後，該法定空地成為供公眾通行使用的無遮簷人行道，對於上訴人仍存在相當的功能與使用價值。此外，系爭

騎樓地既非同規則第10條第1項所規定的實設騎樓，自無予以免徵或減徵地價稅的情形，亦無上訴人所稱系爭騎樓地因被主管機關強行計入法定空地面積，而遭被上訴人片面認定享有建築利益的情況，故無上訴人所主張原處分有違反量能課稅原則及平等原則等情。從而，原處分並無違誤，訴願決定予以維持，於法相符，上訴人訴請判決如其聲明所示，為無理由等語，而判決駁回上訴人在原審之訴。

四、本院審查原判決駁回上訴人在原審之訴，沒有違誤，並就上訴意旨補充論述如下：

㈠已規定地價的土地，原則上應課徵地價稅，如具備土地稅減免規則第9條本文所定的減免事由，才可以依法減免其稅額；而且同條但書規定的分類與規範目的的達成間，具有合理關聯，而與憲法第7條的平等原則尚無違背，也沒有超越土地稅法第6條的授權範圍：

1. 土地稅法第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。」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。」而行政院依土地稅法第6條及平均地權條例第25條規定授權所訂定的土地稅減免規則第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。」可知，地價稅是針對土地的使用收益能力課稅，且地價稅採累進稅率課徵（土地稅法第16條參照），藉此促使土地所有權人充分利用其土地或將不需要的土地移轉釋出（司法院釋字第625號解釋理由參照）。因此，已規定地價的土地，除依土地稅法第22條規定課徵田賦者外，應課徵地價稅，但若符合土地稅減免規則第9條本文規定，因為無償供公眾通行的道路土地，對土地所有權人已形成特別犧牲，於是明定以免徵地價稅的方式予以補償；至於同條但書規定

「建造房屋應保留之法定空地」，雖亦屬無償供公眾通行，但因為法定空地是基於建築法等相關規定的要求而留設，為核准建造執照的要件之一，同時可提升建物的經濟價值，即使在建物興建完成後，該法定空地成為供公眾通行使用的道路，因其使用效益的主要部分與建物有不可分的關係，尚未達到特別犧牲的程度，而與「無償」的定義有別，所以才明定不予免徵地價稅。從而，土地稅減免規則第9條本文所稱「無償供公眾通行之道路土地」，是指對土地所有權人形成「特別犧牲」而無償供公眾通行的道路土地而言。至於同條但書所稱的「應保留之法定空地」，參酌該規定於99年5月7日將原本「應保留之『空地』」，為配合建築法規定修正為「應保留之『法定空地』」的立法理由，可見該規定有意採取與建築法所定「法定空地」的意義與內涵，故於解釋適用時，自應參酌建築法的相關規定。

2. 憲法法庭112年憲判字第19號判決，認為土地稅減免規則第9條但書規定於憲法第7條平等原則尚無違背，其理由先針對土地稅減免規則第9條本文的立法目的予以闡述：私有土地的所有人既無償提供該土地供公眾通行，具有促進地盡其利，適當分配土地利益的功能，符合減免地價稅的目的，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。其次，針對該條但書規定的分類與規範目的的達成間，具有合理關聯，無違憲法上的平等原則，予以論述：依建築法的規定，建築基地於建築物本身所占的地面之外，尚須保留法定空地，是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；法定空地屬建築基地的一部分，提供該建築物日照、採光、通風、景觀、防火、安全等特定功能，與人民私有並非建築基地的一部分而單純無償供公眾使用的道路土地，性質與功能均有所不同；且因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的留設，除享有較優良的居住品質及環境空間外，未來如有改建或實施都市更新，該法定空地的所有權人尚得參與分配更新後的房地，其權益不因其是否專供或兼供公眾通行使用而受影響；因此，對土地所有人而言，建築基地所保留的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的利益，與單純無償供公眾使用而完全無法使用收益的道路土地，在建築法上的性質與功能不同；法定空地供公眾通行，縱為無償，因其已計入依建築法應留設的法定空地，即無須再就建築基地中的其他土地予以留設，對提供者仍具有建築上的利益；而提供私有非法定空地無償供公眾通行，該土地所有人並未獲取任何利益，二者本質尚有所不同；土地稅減免規則第9條但書規定因此區隔，於地價稅核課上有所區別，對提供法定空地無償供公眾通行者，仍然課徵地價稅，其分類與公平課稅目的的達成間，具有合理關聯，尚無違反憲法第7條規定的平等原則，其規定亦未逾土地稅法第6條及平均地權條例第25條的授權範圍。

㈡供公共通行的騎樓走廊地，應視該土地上空的使用情形，而依土地稅減免規則第10條第1項減免地價稅，惟其如屬建造房屋應保留的法定空地，則不屬該條項的規範對象：

1. 土地稅減免規則的授權母法即土地稅法第6條，於78年10月30日修正前，原無「騎樓走廊」得予減免地價稅的規定，後來於78年10月30日為配合平均地權條例第25條規定而增列。觀察平均地權條例第25條規定的沿革，其於57年2月12日修正的條文為：「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；其地上有建築改良物者，依左列規定減徵地價稅：一、地上有建築改良物1層者，減徵2分之1。……四、地上有建築改良物4層以上者，減徵5分之1。」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；之後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而定其減徵的比例。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條也隨之於78年10月30日配合修正如上。

2. 現行即69年5月5日修正發布的土地稅減免規則第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、地上有建築改良物1層者，減徵2分之1。二、地上有建築改良物2層者，減徵3分之1。三、地上有建築改良物3層者，減徵4分之1。四、地上有建築改良物4層以上者，減徵5分之1。」惟於該規定修正發布前，稽徵實務已滋生平房屋宇的前簷下方供公共通行的走廊用地，其上方無建築改良物，該土地得否適用前述57年的平均地權條例第25條前段規定免徵地價稅的疑義，財政部基於平房的前簷仍屬建築物的一部分，然考量平均地權條例第25條減免土地賦稅的立法精神，因此以69年3月7日台財稅第31934號函釋略以：平房屋宇前簷，其上無建築改良物的走廊用地，如經查明確係供公共通行者，可依平均地權條例第25條前段規定辦理免徵地價稅等語（下稱「69年函釋」）。又為利稽徵實務的執行，財政部於71年間邀集法務部、內政部、前臺灣省財政廳、前臺灣省稅務局、臺北市、高雄市等直轄市政府財政局及所屬稽徵機關，研商土地稅減免規則第10條的處理原則，為兼顧內政部主管平均地權條例第25條規定，及上述供公共通行的騎樓走廊地，本身即為建築物一部分的原則，經會商獲致共識後，發布71年1月28日台財稅第30562號函釋略以：⑴平房屋宇前簷突出於騎

樓走廊地者，仍依規定（即69年函釋）免徵地價稅。⑵在騎樓走廊上有1層建物者，其騎樓走廊地之地價稅減徵1/2；有2層建物者，減徵1/3；有3層建物者，減徵1/4；有4層以上建物者，減徵1/5等語（下稱「71年函釋」）。嗣因個案發生位於都市計畫範圍內依規定於建築時應設置騎樓的土地，實際上仍為空地並無建築物，究竟可否適用騎樓走廊地免徵地價稅規定疑義，財政部經參酌建築技術規則建築設計施工編第26條規定及上述71年函釋，發布91年4月4日台財稅字第0910452296號令釋規定：土地稅減免規則第10條第1項所稱「騎樓走廊地」，屬建築基地的一部分，其認定應以基地上有建築改良物為前提，未經建築的一般空地，無上開條項減免地價稅規定的適用等語（以上歷程，見財政部111年9月13日台財稅字第11100640830號函復原審的說明及附件，原審卷1第397至465頁）。從上述立法歷程與稽徵實務的解釋函令、土地稅減免規則第9條使用「道路土地」與「法定空地」及第10條第1項使用「騎樓走廊地」（走廊，通常是指屋簷下可供人通行往來的走道）與「建築改良物」的文義，可知土地稅減免規則第9條所稱「供公眾通行的道路土地」，是指建築基地以外供公眾通行的空地，而同規則第10條所稱「騎樓走廊地」，則是指在建築基地內以建物、陽台、露台或屋簷等實體設置的「騎樓走廊」（下稱「實設騎樓」）地，二者的規範對象並不相同（此並為主管機關財政部上述函文說明所是認，見原審卷1第397至403頁）。因此，如果是建築基地內為建造房屋而保留的法定空地，因不屬土地稅減免規則第10條第1項的規範對象，自無從依該規定減免地價稅。上訴意旨主張土地稅減免規則第10條第1項不以「實設騎樓」為前提，同條前段所謂「供公共通行之騎樓走廊地，無建築改良物者」之情形，應以騎樓地是否有供公共通行及有無利用上空情形為判斷免徵或減徵的標準等語，容有誤會，並非可採。

㈢建築基地內留設的無遮簷人行道（或稱「退縮騎樓地」），如果是依建築法、都市計畫法等相關法令規定應予設置者，屬於法定空地的一部分，依土地稅減免規則第9條但書規定，不予免徵地價稅：

1. 我國實定法上的土地管理及建築管理體系，是以國土計畫法及依該法所訂定的全國國土計畫、縣市國土計畫及國土功能分區圖作為最高位階的指導原則；其下則有都市計畫法、區域計畫法與國家公園法及依各該法律所訂定各地區都市計畫、區域計畫與國家公園計畫，分別針對都市土地、非都市土地及國家公園土地的使用分區、最小基地規模、建蔽率、容積率、使用用途、高度管制、院落留設、鄰幢間隔、停車空間、退縮建築（騎樓）及綜合設計放寬規定等事項進行土地使用管理；建築法則是在上述法規範的框架下，實施建築管理，以維護公共安全、公共交通、公共衛生及增進市容觀瞻，因此，於都市計畫地區的建物興建，自不得妨礙都市計畫（建築法第1條、第35條、第58條、第59條等規定參照）。依建築法第28條第1款規定：「建築執照分左列4種：一、建造執照：建築物之新建……應請領建造執照。……」第31條第4款規定：「建造執照……應載明左列事項：……四、基地面積、建築面積、基地面積與建築面積之百分比。……」第71條第1項第1款規定：「申請使用執照，應備具申請書，並檢附左列各件：一、原領之建造執照……」可知，人民申領的建造執照，須載明基地面積、建築面積與建蔽率，於建築工程完竣後，並依原領的建造執照申請使用執照。同法第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的地面，一律歸入法定空地的範圍，且明定建築物與其前後左右的道路或其

他建築物間的距離，亦納為法定空地。由於法定空地的留設，是附隨建造執照而產生，自不屬於具有特別犧牲性質的無償供公眾通行之道路土地，所以土地稅減免規則第9條但書明定不予免徵地價稅。

2. 臺北市政府依廢止前都市計畫法臺北市施行細則第26條規定的授權，於77年7月18日修正發布的臺北市土地使用分區管制規則第87條規定：「商業區內臨接寬度在7公尺以上道路之建築基地，其建築物應設置騎樓，如自願退縮騎樓地設置無遮簷人行道而不妨礙市容觀瞻者，其退縮部分得做為空地計算。」第91條規定：「依第87條至第94條規定應退縮建築或留設無遮簷人行道部分，不得設置屋簷、雨蓬、圍牆或其他障礙物。」又86年4月9日修正發布的建築技術規則建築設計施工編第28條規定：「（第1項）商業區之法定騎樓或住宅區面臨15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。（第2項）建築基地退縮騎樓地未建築部分計入法定空地。」其修正說明記載：「為發揮騎樓供公眾使用之功用，爰僅明定獎勵住宅區面臨15公尺以上道路者或商業區設置之法定騎樓，其餘者刪除其獎勵規定。」另內政部98年10月26日內授營建管字第0980196583號函示：「按『建築基地退縮騎樓地未建築部分計入法定空地。』、『凡經指定在道路兩旁留設之騎樓或無遮簷人行道，其寬度及構造由市、縣（市主管建築機關參照當地情形，並依照左列標準訂定之：……。』分別為建築技術規則建築設計施工編第28條第2項及第57條所明定。是建築基地退縮騎樓地未建築部分為留設之無遮簷人行道，其寬度及構造應依上開規定辦理，……。」可知，有關建築基地的法定騎樓地，為依法應留設的騎樓地，其法令依據除建築法及其相關子法外，尚包括都市計畫法及各地方自治團體依都市計畫法授權所發布的各種有關土地使用分區管制等規定。而法定騎樓地的上空如有建築，屬於「法定騎樓」或「實設騎樓」，其面積得不納入

建蔽率計算；其上空如未建築，則為「退縮騎樓地」或「無遮簷人行道」，其面積應計入法定空地。這是因為臺北市位處亞熱帶地區，由於天氣炎熱，且夏季時有雷雨，基於地理環境之需要，自日據時期重要道路兩側均規定應留設騎樓，臺北市政府並於59年1月31日公告「臺北市騎樓設置標準」，規定臺北市都市計畫道路寬度在7公尺以上者，應設置騎樓或退縮無遮簷人行道建築，深度為3.64公尺等情（此有上訴人於原審所提出的附件14臺北市政府工務局簽呈影本附卷可證，並經上訴人於上訴時再次主張，見原審卷1第205頁），為發揮實設騎樓供公眾使用的功用，因此獎勵商業區或面臨15公尺以上道路的住宅區實設法定騎樓，其所占面積無建蔽率的限制，亦即該實設部分得100%建築，而免納入建蔽率的檢討（即分母基地面積及分子建築面積均扣除不計，只檢討其餘部分）；至於建築基地的退縮騎樓地，其未建築部分計入法定空地，則與一般建築基地（非法定實設騎樓）的檢討方式相同，可見上述建築技術規則建築設計施工編第28條及土地稅減免規則第10條第1項規定，具有正當的政策目的。換句話說，二者都是以獎勵性規定引導實設騎樓，以兼顧建築規劃設計的多元性（不強制建築實設騎樓），故基地上空未建築的退縮騎樓地，應為建築基地中法定空地的一部分，且不予免徵地價稅。從而，以建築基地內實設騎樓與否，作為是否納入建蔽率計算基礎及減免地價稅的標準，是基於正當的公益目的，且未採取可疑的分類，所採取差別待遇的獎勵手段，與立法目的間也具有合理的關聯，而與平等原則及量能課稅原則均無違背。

3. 必須特別強調的是，實設騎樓與退縮騎樓地，是否計入空地比，納入法定空地面積計算，僅涉及建築技術規則建築設計施工編第1條第4款有關建蔽率計算（指建築面積占基地面積的比率）的規定，並不能以此作為認定建築基地範圍的依據。也就是說，納入建蔽率計算的土地面積，固然

屬於建築基地的一部分，但是未經納入建蔽率計算的實設騎樓，而在建築主管機關核准的建築基地範圍內者，仍屬於建築基地的一部分，依建築法第11條第1項規定，該經核准的建築基地，於扣除建築物本身所占的地面後，即為該建築的法定空地。而土地稅減免規則第9條本文規定得免徵地價稅的構成要件，其重點在於權利人是否因其所有土地為無償供公眾通行的道路土地，而達到特別犧牲的程度。當建築基地位於臺北市的商業區內，且臨接7公尺以上道路，依當時的臺北市土地使用分區管制規則第87條規定應實設騎樓或自願退縮騎樓地，如選擇留設無遮簷人行道（即建築施工編第28條第2項所稱的「退縮騎樓地」），而非選擇實設騎樓，則依上述規定，該退縮騎樓地應計入法定空地，這是因為建蔽率是在建築基地上最大容許的可建築面積，如因臺北市土地使用分區管制規則等法定要求，致實際建築結果未滿足建蔽率，而有較依建蔽率計算為多的空地，仍屬法定空地的一部分。又因該法定空地的留設，不但是申領建造執照及使用執照的必要條件之一，並具有提供該建築物日照、採光、通風、景觀、視野、防火、安全、救災等特定功能，且因該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，建築物所有人就該法定空地的留設，除享有較優良的居住品質及環境空間外，未來如有改建或實施都市更新，該法定空地的所有權人尚得參與分配更新後的房地，其權益不因其是否專供或兼供公眾通行使用而受影響；因此，對土地所有人而言，建築基地所保留包括退縮騎樓地在內的法定空地，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的利益；該法定空地供公眾通行，形式上縱為無償，因其已計入依建築法或都市計畫法等相關法規所定應留設的法定空地，即無須再就建築基地中的其他土地予以留設，對提供者仍具有建築上的利益（憲法法庭112年憲判字第19號判決意旨參照）。因此，對土地所有人而言，

為取得建造執照而留設的法定空地（包括退縮騎樓地），自未形成所謂的「特別犧牲」，則依土地稅減免規則第9條但書規定，此種為建造房屋而應保留的法定空地，不予免徵地價稅。

㈣系爭騎樓地屬於上訴人自願退縮留設的無遮簷人行道（或稱「退縮騎樓地」），是依當時的臺北市土地使用分區管制規則第87條規定應予設置者，而屬於法定空地的一部分，依土地稅減免規則第9條但書規定，不予免徵地價稅：

1.上訴人於其所有系爭土地上建造系爭房屋，並領有84建字第24號建造執照（首次掛號日82年8月24日，下稱「系爭建造執照」）及系爭使用執照，建築基地的使用分區為商業區（面積3,001.50平方公尺）及住宅區（面積2,804.19平方公尺），其中系爭騎樓地面積459.66平方公尺，原經被上訴人核定依土地稅減免規則第10條第1項前段規定，按騎樓用地免徵地價稅，後來中山分處查得系爭土地上的系爭房屋，於地政機關的建物登記資料，未登載騎樓，經被上訴人函詢建管處以110年3月5日函復，系爭房屋的建築基地臨接40公尺寬計畫道路（臺北市○○○路），系爭使用執照所載騎樓即系爭騎樓地面積459.66平方公尺，業經設計建築師依申請建築執照時即77年7月18日修正的臺北市土地使用分區管制規則第87條規定檢討在案，於計算建蔽率時計入空地比計算，為建築基地範圍，自為建築基地的一部分，亦屬建築法第11條規定的法定空地，又依中山分處110年3月12日現勘結果，系爭騎樓地皆屬退縮的無遮簷人行道（即退縮騎樓地），而非實設騎樓，其上空並無任何建築改良物，原審另檢附系爭使用執照及系爭房屋的竣工圖，再向建管處、臺北市政府都市發展局（下稱「都發局」）及內政部營建署函查結果，系爭房屋的建築基地面積為5,805.69平方公尺，建蔽率為45.17%（建築面積2,622.97平方公尺/5,805.69平方方尺），系爭房屋竣工圖圖示所標示「退縮騎樓地」的系爭騎樓地，是屬於無

遮簷人行道，且屬建築基地的一部分；而法定建蔽率為建蔽率的上限規定，故建物的實際建蔽率應低於或等於法定建蔽率方符合規定，如容積率已達上限值，則建築基地扣除建築物本身所占地面，其餘空地均屬建築法第11條所稱法定空地，依系爭建物竣工圖的面積計算表，實設空地（面積3,182.72平方公尺）為實測建築基地面積（5,805.69平方公尺）扣除建築面積（2,622.97平方公尺）之值，與上開所述法定空地之計算相符，故該「實設空地」應屬法定空地；又依系爭房屋的竣工圖所示，系爭騎樓地屬於建築基地實設空地的一部分，故應屬系爭房屋建築基地的法定空地等情，已經原審調查證據及斟酌全案辯論意旨，就認定結果及理由詳為論證說明，經審核與附於卷內的證據相符，其事實認定並沒有應調查而未調查證據的違法，也沒有違反經驗、論理法則或證據法則，其有關法令的解釋適用，也符合本院所表示的上述法律見解，均尚無違誤。上訴意旨主張系爭騎樓地亦屬土地稅減免規則第9條本文所稱無償供公眾通行的「道路土地」，而得以適用免稅的規定，原判決未盡詳予調查的義務，認定其為法定空地，顯有違反行政訴訟法第125條第1項、第133條應依職權調查證據的違法等語，實不足採。

2. 原審以上述事實為基礎，進一步論以：系爭使用執照所載「騎樓」即系爭騎樓地面積459.66平方公尺，既屬退縮的無遮簷人行道（即退縮騎樓地），而為建築基地中法定空地的一部分，並供申領系爭建造執照以新建系爭房屋使用，且為後續申領系爭使用執照的基礎，俾利系爭房屋得以持續利用，縱系爭騎樓地使用現況是供公眾通行，亦不屬具有特別犧牲性質而無償供公眾通行的道路土地，符合土地稅減免規則第9條但書所稱「建造房屋應保留之法定空地」的要件，而非同條本文所定無償供公眾通行的道路土地，也不屬同規則第10條所定的騎樓走廊地，自無同規則第9條本文及第10條第1項減免地價稅規定的適用，是被

上訴人就系爭騎樓地105年至109年改按一般用地稅率計徵，而依稅捐稽徵法第21條規定，以原處分對上訴人補徵系爭騎樓地的差額地價稅合計1,618萬1,706元（納稅義務人即上訴人所適用課稅級距為6，各補徵年度地價稅皆適用最高累進稅率55‰），核屬有據，而予維持等情，也符合法律的規定。又所謂法定空地，並不僅以建築法上的建蔽率上限為計算基礎，還包括依都市計畫等相關法令要求留設的空地，已如前述，故上訴意旨主張系爭土地的法定建蔽率為65%，高於實際建蔽率45.17%，系爭騎樓地已超出應保留的法定空地部分，且為供公眾通行的道路用地，應認仍得適用土地稅減免規則第9條本文免徵地價稅的規定，原判決未盡詳予調查的義務，認定其為法定空地，顯有違反行政訴訟法第125條第1項、第133條應依職權調查證據的違法等語，實不足採。

3. 系爭房屋的建築基地臨接40公尺寬計畫道路（臺北市○○○路），而且該地段位於商業區，依當時的臺北市土地使用分區管制規則第87條規定，應設置騎樓或自願退縮騎樓地，而上訴人既然選擇自願退縮騎樓地，而在建築基地內留設屬於無遮簷人行道的系爭騎樓地（面積459.66平方公尺），則該系爭騎樓地就屬於依法應予設置者，而屬於建築法第11條規定「法定空地」的一部分，且不會因此導致實際建築結果未滿足建蔽率，而有較依建蔽率計算為多的空地，而有所不同，亦如前述，則依土地稅減免規則第9條但書規定，應不予免徵地價稅，且因系爭騎樓地是位於建築基地內，參考上述本院所表示的法律見解，也不屬於同規則第10條所定實設的騎樓走廊地，自無同規則第10條第1項減免地價稅規定的適用。又「素地」並非都市計畫法、建築法、土地稅法等相關法令所使用的專有名詞（通常是在與不動產估價有關的法規中使用），其內涵也不夠明確，於解釋適用時容易發生爭議，原判決以「素地」指稱其上空無任何建築改良物的土地，並與有實設騎樓的土

地相互對照，用以認定系爭騎樓地為土地稅減免規則第9條的規範對象，其用語雖有爭議，然其結論並無違誤。上訴意旨主張系爭土地上方有系爭房屋，並非「素地」，只是系爭騎樓地的上空並無建物，而符合土地稅減免規則第10條第1項前段規定「無建築改良物」的情形，而可免徵地價稅，原審誤將系爭騎樓地認定為「素地」，因而認為沒有上述免徵地價稅規定的適用，顯有判決不適用法規的違法等語，亦不足採。此外，建築技術規則建築設計施工編第28條及土地稅減免規則第10條第1項規定，是以獎勵性規定引導實設騎樓，並兼顧建築規劃設計的多元性（不強制建築實設騎樓），是基於正當的公益目的，且所採取差別待遇的獎勵手段，與立法目的間也具有合理的關聯，而與平等原則及量能課稅原則均無違背，已如前述。上訴意旨主張系爭騎樓地被強行計入法定空地面積而被認定享有建築上利益，因此不得減免地價稅，惟享有更高建蔽率利益的實設騎樓卻可減免，顯非事理之平，原審卻未探究「法定騎樓」與「無遮簷人行道」的共通性，致未指摘原處分違反平等原則及量能課稅原則，而有判決不適用法規及適用法規不當的違法等語，也不可採。

㈤綜上所述，原判決並沒有上訴人所指有違背法令的情形，上訴意旨指摘原判決違背法令，請求判決廢棄，為無理由，應予駁回。

五、結論：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　　3　　月　　14　　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　李　玉　卿

法官　洪　慕　芳

法官　張　國　勳

以　上　正　本　證　明　與　原　本　無　異

中　　華　　民　　國　　113　　年　　3　　月　　14　　日

書記官　楊　子　鋒