

最 高 行 政 法 院 判 決

112年度上字第574號

上 訴 人 第一商業銀行股份有限公司

代 表 人 邱月琴

訴訟代理人 陳芝荃 律師

王邦安 律師

賴英姿 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6月12日臺北高等行政法院111年度訴字第638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、爭訟概要：

上訴人所有門牌號碼臺北市中正區○○○路0段00號房屋（下稱系爭建物）領有70使字1660號使用執照（下稱系爭執照），且坐落上訴人所有臺北市中正區○○段1小段108地號及109地號土地（以下分別簡稱108地號土地、109地號土地），其中108地號土地（宗地面積618平方公尺，權利範圍為全部）原經被上訴人核定其中96.32平方公尺按一般用地稅率課徵地價稅，其餘面積521.68平方公尺按土地稅減免規則（下稱減免規則）第9條本文規定免徵地價稅在案。嗣經被上訴人於民國110年3月30日函詢臺北市建築管理工程處系爭建物是否有實設騎樓（退縮騎樓）及該騎樓面積是否列入法定空地等，經臺北市政府都市發展局（下稱都發局）以11

01 0年4月30日北市都授建字第1106141454號函（下稱110年4月
02 30日函）復108地號土地為系爭使照之建築基地等語，並檢
03 附系爭使照存根及圖面供參。被上訴人依前開查復結果，審
04 認108地號土地面積521.68平方公尺部分核與減免規則第9條
05 本文免徵地價稅之規定不符，惟系爭建物登記謄本建物標示
06 部所載騎樓面積122.14平方公尺部分，為供公眾通行之騎樓
07 走廊地，地上並有4層以上建築改良物，符合減免規則第10
08 條第1項第4款減徵5分之1地價稅之規定，乃以110年7月8日
09 北市稽中正乙字第1103703408號函（下稱原處分）核定108
10 地號土地面積24.43平方公尺（122.14平方公尺 $\times$ 1/5）減徵
11 地價稅，其餘土地面積497.25平方公尺（521.68平方公尺-
12 24.43平方公尺）應改按一般用地稅率課徵地價稅，並依行為
13 時（下同）稅捐稽徵法第21條規定，補徵105年至109年108
14 地號土地面積497.25平方公尺改按一般用地稅率計徵之差額
15 地價稅計新臺幣（下同）24,599,741元（5,017,927元+5,01
16 8,706元+4,825,543元+4,825,739元+4,911,826元）。上訴
17 人申請復查，經被上訴人以110年10月27日北市稽法甲字第1
18 103002090號復查決定（下稱復查決定）駁回，上訴人不
19 服，提起訴願，經決定駁回後，向臺北高等行政法院（下稱
20 原審）提起行政訴訟，聲明：原處分、復查決定及訴願決定
21 均撤銷。經原審111年度訴字第638號判決（下稱原判決）駁
22 回其訴，上訴人提起本件上訴，並聲明：1.原判決廢棄。2.
23 原處分、復查決定及訴願決定均撤銷。

24 二、上訴人起訴主張與被上訴人在原審之答辯均引用原判決之記
25 載。

26 三、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：

27 (一)減免規則第9條本文立法意旨，當在予無償供公眾為道路使
28 用，致無財產「應然利益」者，免徵其地價稅；同條但書關
29 於「屬建造房屋應保留之法定空地部分，不予免徵」之規範
30 內容，顯係考量「法定空地」具有支撐歸屬建物使用價值之
31 作用，從經濟活動之常態化經驗法則觀察，法定空地之土地

所有權人之所以願意提供自身土地供作特定建物之法定空地，必然從建物之興建者處獲得經濟對價，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，並構成前述經濟對價基礎之一部，難認符合「無償」定義，是應認該條文所稱「無償供公眾通行道路土地」，乃指已達「特別犧牲」性質之無償供公眾通行之道路土地，始足該當。

(二)經查，108地號土地位置乃圍繞於109地號土地，分別緊臨漢口街、重慶南路、開封街，而呈現一「口」字形，其面積為618平方公尺。又108地號土地為系爭使照之建築基地，且系爭使照上登載之騎樓地為622.89平方公尺，騎樓為97.1平方公尺，而系爭建物之登記謄本則登載騎樓之面積為122.14平方公尺。由此足認，108地號土地原依減免規則第9條本文規定免徵地價稅部分之面積521.68平方公尺，扣除實設騎樓122.14平方公尺後之空地399.54平方公尺（521.68平方公尺－122.14平方公尺，下稱系爭空地）均為退縮騎樓地（即無遮簷人行道），系爭空地既屬建築基地一部分，且屬建造房屋應保留之空地，則依減免規則第9條但書規定，即不予免徵地價稅。

(三)被上訴人審認系爭空地面積核與減免規則第9條本文及第10條第1項免徵地價稅之規定不符，且系爭建物實設騎樓面積122.14平方公尺，為供公眾通行之騎樓地，地上並有4層以上之建築改良物，符合減免規則第10條第1項第4款減徵5分之1地價稅之規定，乃以原處分核定108地號土地面積24.43平方公尺（122.14平方公尺 $\times$ 1/5）減徵地價稅，其餘土地面積497.25平方公尺（521.68平方公尺－24.43平方公尺）應改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108地號土地面積497.25平方公尺改按一般用地稅率計徵之差額地價稅計24,599,741元（5,017,927元+5,018,706元+4,825,543元+4,825,739元+4,911,826元），經核於法並無違誤。

01 (四)被上訴人原核定以騎樓用地免徵地價稅，其認定事實及適用
02 法令自非正確，是被上訴人依稅捐稽徵法第21條第2項規
03 定，對上訴人補徵核課期間內105年至109年差額地價稅合計
04 24,599,741元，即屬有據，尚無違反法律不溯及既往原則之
05 情事。又被上訴人前就108地號土地部分面積免徵地價稅，
06 並未創設足以令上訴人信賴嗣後若發現該部分土地不合致免
07 徵地價稅之規定時，毋須補徵地價稅之信賴基礎，且上訴人
08 亦未提出因被上訴人誤認108地號土地非法定空地，而未納
09 為課徵地價稅之對象，致其有積極之信賴表現，自難認有信
10 賴保護原則之適用等語，判決駁回上訴人在原審之訴。

11 四、本院經核原判決駁回上訴人在原審之訴，並無違誤，茲就上
12 訴意旨補充論述如下：

13 (一)土地稅法第14條規定：「已規定地價之土地，除依第22條規
14 定課徵田賦者外，應課徵地價稅。」第6條規定：「為發展
15 經濟，促進土地利用，增進社會福利，對於國防、政府機
16 關、公共設施、騎樓走廊、……，得予適當之減免；其減免
17 標準及程序，由行政院定之。」而行政院依土地稅法第6條
18 及平均地權條例第25條規定授權所訂定的減免規則第9條規
19 定：「無償供公眾通行之道路土地，經查明屬實者，在使用
20 期間內，地價稅或田賦全免。但其屬建造房屋應保留之法定
21 空地部分，不予免徵。」可知，已規定地價的土地，除依土
22 地稅法第22條規定課徵田賦者外，應課徵地價稅，但若符合
23 減免規則第9條本文規定，因為無償供公眾通行的道路土
24 地，對土地所有權人已形成特別犧牲，於是明定以免徵地價
25 稅的方式予以補償；至於同條但書規定「建造房屋應保留之
26 法定空地」，雖或無償供公眾通行，但因為法定空地是基於
27 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
28 一，同時可提升建物的經濟價值，即使在建物興建完成後，
29 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
30 要部分與建物有不可分的關係，尚未達到特別犧牲的程度，
31 而與「無償」的定義有別，所以才明定不予免徵地價稅。從

而，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。

(二)60年12月22日修正公布之建築法增訂第11條規定：「（第1項）本法所稱建築基地，為一宗土地，供建築物本身所占之地面及其所應保留之空地。（第2項）前項空地之保留，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。」該條規定對建築基地加以定義，除建築物本身所占之地面外，另包括應保留之空地，並對應保留空地之範圍加以規範。是建築基地範圍應保留空地，為申請建造執照之申請書之應記載事項（建築法第31條第4款規定參照），而為申請建造執照獲准之必要條件，性質上即與建築物有不可分離之關係，使用上同受使用執照所載內容之限制。73年11月7日修正公布之建築法第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。建築基地原為數宗者，於申請建築前應合併為一宗。（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。（第3項）應留設之法定空地，非依規定不得分割、移轉，並不得重複使用；其分割辦法，由內政部定之。」將原第1項所稱之「應保留之空地」修正為「應留設之法定空地」，僅係用語變更以期明確，並增列第3項以利建築管理（參見73年11月7日修正公布建築法第11條之立法理由）。69年5月5日修正發布之減免規則第9條規定：「無償供公共使用之私有土地，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空地部分，不予免徵。」其但書所稱之「應保留之空地」係依據當時之建築法第11條之用語；99年5月7日修正發布減免規則，將第9條本文規定由「無償供公共使用之私有土地」修正為「無償供公眾通行之道路土地」，理由是「無償供公共使用私有土地之範圍過於廣泛且不明確，為免閒置

01 未開發之土地，亦得主張無償提供公共使用而免徵地價稅，
02 與原立法意旨相違，且為防杜是類土地之投機」，並將同條
03 但書規定建造房屋「應保留之空地」部分，修正為「應保留
04 之法定空地」，係為「配合建築法規定及法律統一用字」
05 （減免規則第9條修正之立法理由參照），即係配合73年修
06 正公布建築法第11條之用語。故99年修正發布之減免規則第
07 9條但書所稱之「應保留之法定空地」，與修正發布前同條
08 所稱之「應保留之空地」僅係用語變更，法律意涵並無不
09 同。按依建築法之規定，建築基地於建築物本身所占之地面
10 之外，尚須保留法定空地，係基於法定空地具維護建築物通
11 風採光，預防建築物過度密集，並有助於景觀視野及消防效
12 果。是法定空地屬建築基地之一部分，提供該建築物日照、
13 採光、通風、景觀、防火、安全等特定之功能，與人民私有
14 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，
15 性質與功能均有所不同。次按法定空地屬建築基地之一部
16 分，依法應併同主建築物一併移轉，建築物所有人就法定空
17 地之留設，除享有較優良之居住品質及環境空間外，未來如
18 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
19 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
20 用而受影響。是對土地所有人而言，建築基地所保留之法定
21 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
22 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
23 道路土地，在建築法上之性質與功能不同。法定空地供公眾
24 通行，縱為無償，因其已計入依建築法應留設之法定空地，
25 即無須再就建築基地中之其他土地予以留設，對提供者仍具
26 有建築上之利益；而提供私有非法定空地無償供公眾通行，
27 該土地所有人並未獲取任何利益，二者本質尚有所不同。減
28 免規則第9條但書因此區隔，於地價稅核課上有所區別，對
29 提供法定空地無償供公眾通行者，仍然課徵地價稅，其分類
30 與公平課稅目的之達成間，具有合理關聯，尚無違反憲法第
31 7條規定之平等原則，其規定亦未逾土地稅法第6條及平均地

01 權條例第25條之授權範圍（憲法法庭112年憲判字第19號判
02 決參照）。

03 (三)土地稅法第6條於78年10月30日修正前，原無「騎樓走廊」
04 得予減免地價稅的規定，嗣於78年10月30日為配合平均地權
05 條例第25條規定而增列。觀諸平均地權條例第25條規定的沿
06 革，其於57年2月12日修正的條文為：「供公共通行之騎樓
07 走廊地，未有建築改良物者，應免徵地價稅；其地上有建築
08 改良物者，依左列規定減徵地價稅：一、地上有建築改良物
09 1層者，減徵2分之1。……四、地上有建築改良物4層以上
10 者，減徵5分之1。」其修正理由略以：「增訂騎樓用地徵收
11 地價稅條文，過去因騎樓用地供公共通行，免課地價稅，此
12 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
13 減徵地價稅，以昭公允。」可見平均地權條例於57年2月12
14 日修正以前，騎樓走廊地原基於其供公共通行之故，而免徵
15 地價稅；之後，鑑於騎樓走廊地上空仍有利用價值，故視其
16 地上有無建築物而定其減徵的比例。其後，平均地權條例第
17 25條於75年6月29日修正為現行條文：「供國防、政府機
18 關、公共設施、騎樓走廊……等所使用之土地……，其地價
19 稅或田賦得予適當之減免；其減免標準與程序，由行政院定
20 之。」土地稅法第6條於78年10月30日配合修正如上。69年5
21 月5日修正發布的減免規則第10條第1項規定：「供公共通行
22 之騎樓走廊地，無建築改良物者，應免徵地價稅，有建築改
23 良物者，依左列規定減徵地價稅。一、地上有建築改良物1
24 層者，減徵2分之1。二、地上有建築改良物2層者，減徵3分
25 之1。三、地上有建築改良物3層者，減徵4分之1。四、地上
26 有建築改良物4層以上者，減徵5分之1。」財政部於91年4月
27 4日發布台財稅字第0910452296號令釋：減免規則第10條第1
28 項所稱「騎樓走廊地」，係屬建築基地的一部分，其認定應
29 以基地上有建築改良物為前提，未經建築的一般空地，無上
30 開條項減免地價稅規定的適用等語。從上述立法歷程與稽徵
31 實務的解釋函令、減免規則第9條使用「道路土地」與「法

01 定空地」及同規則第10條第1項使用「騎樓走廊地」與「建
02 築改良物」的文義，可知減免規則第9條所稱「供公眾通行
03 的道路土地」，是指建築基地以外供公眾通行的空地，而同
04 規則第10條所稱「騎樓走廊地」，則是指在建築基地內以建
05 物、陽台、露台或屋簷等實體設置的「騎樓走廊」地，二者
06 的規範對象並不相同。因此，如果是建築基地內為建造房屋
07 而保留的法定空地，因不屬減免規則第10條第1項的規範對
08 象，自無從依該規定減免地價稅。

09 (四)經查，系爭建物於70年間領有系爭使照，坐落上訴人所有10
10 8地號及109地號土地，其中108地號土地面積618平方公尺，
11 原經被上訴人核定其中96.32平方公尺按一般用地稅率課徵
12 地價稅，其餘面積521.68平方公尺按減免規則第9條本文規
13 定免徵地價稅，108地號土地位置乃圍繞於109地號土地，分
14 別緊臨漢口街、重慶南路、開封街，而呈現一「冂」字形，
15 又108地號土地為系爭使照之建築基地，且系爭使照上登載
16 之騎樓地為622.89平方公尺，騎樓為97.1平方公尺，而系爭
17 建物之登記謄本則登載騎樓之面積為122.14平方公尺等情，
18 為原判決依法認定之事實，經核與卷內證據資料相符。原判
19 決據以論明：108地號土地原依減免規則第9條本文規定免徵
20 地價稅部分之面積521.68平方公尺，扣除實設騎樓122.14平
21 方公尺後之系爭空地399.54平方公尺均為退縮騎樓地（即無
22 遮簷人行道），依據前開說明，系爭空地既屬建築基地一部
23 分，且屬建造房屋應保留之空地，則依減免規則第9條但書
24 規定，即不予免徵地價稅；被上訴人審認系爭空地核與減免
25 規則第9條本文及第10條第1項免徵地價稅之規定不符，另系
26 爭建物實設騎樓面積122.14平方公尺，為供公眾通行之騎樓
27 地，地上並有4層以上之建築改良物，符合減免規則第10條
28 第1項第4款減徵5分之1地價稅之規定，乃以原處分核定108
29 地號土地其中面積24.43平方公尺（122.14平方公尺 $\times$ 1/5）
30 減徵地價稅，其餘面積497.25平方公尺（521.68平方公尺-2
31 4.43平方公尺）應改按一般用地稅率課徵地價稅，並依稅捐

01 稽徵法第21條規定，補徵105年至109年108地號土地面積49
02 7.25平方公尺改按一般用地稅率計徵之差額地價稅計24,59
03 9,741元（5,017,927元+5,018,706元+4,825,543元+4,825,7
04 39元+4,911,826元），並無違誤等語，業已詳述得心證之理
05 由，並就上訴人主張108地號土地面積497.25平方公尺無償
06 供公眾通行已40年，應符合減免規則第9條本文及第10條第1
07 項免徵地價稅之規定等節，何以不足採取，予以論駁甚詳，
08 經核並無判決違背法令情事。上訴意旨主張：建築基地除
09 「建築本身使用之面積」與「法定空地」外，尚包括超過
10 「法定空地」之其他空地，原判決認定建築基地扣除建築物
11 本身使用之面積後即為該建築之法定空地，違反建築法第11
12 條規定、論理法則、租稅公平原則及憲法第7條平等原則，
13 且有應調查「法定空地」疑義而未予調查之違法；原判決依
14 都發局110年4月30日函認定系爭空地為法定空地，構成行政
15 訴訟法第243條第1項第6款判決理由矛盾之違法；原判決對
16 於上訴人提出系爭建物建築當時之建築法令並無「法定空
17 地」之相關規範，系爭空地並非法定空地之攻擊防禦方法，
18 未記載說明具體之法律上意見，有行政訴訟法第243條第2項
19 第6款判決不備理由之違法等語，核屬其主觀一己見解，及
20 就其在原審提出而為原判決所不採之主張，復執陳詞為爭
21 議，泛言原判決違背法令，並無可採。

22 (五)綜上所述，原判決駁回上訴人在原審之訴，並無違誤。上訴
23 論旨，執詞指摘原判決違背法令，求予廢棄，為無理由，應
24 予駁回。

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

27 中 華 民 國 114 年 1 月 23 日

28 最高行政法院第四庭

29 審判長法官 王 碧 芳

30 法官 李 玉 卿

31 法官 王 俊 雄

01

法官 鍾 啟 煒

02

法官 陳 文 燦

03

以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

04

中 華 民 國 114 年 1 月 23 日

05

書記官 章 舒 涵