

01 最 高 行 政 法 院 判 決

02 113年度上字第481號

03 上 訴 人 國泰人壽保險股份有限公司

04 代 表 人 熊明河

05 訴訟代理人 傅祖聲 律師

06 陳威駿 律師

07 被 上 訴 人 臺北市稅捐稽徵處

08 代 表 人 黃蕙庭

09 訴訟代理人 魏雅慧

10 陳秀蓮

11 上列當事人間地價稅事件，上訴人對於中華民國113年6月27日臺  
12 北高等行政法院112年度訴字第1070號判決，提起上訴，本院判  
13 決如下：

14 主 文

15 一、上訴駁回。

16 二、上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

17 理 由

18 一、被上訴人代表人由倪永祖變更為黃蕙庭，業據新任代表人具  
19 狀聲明承受訴訟，核無不合。

20 二、事實概要：

21 (一)上訴人所有○○市○○區○○段0小段13、13-1、13-3及13-  
22 4地號等4筆土地（宗地面積分別為2,332平方公尺、3,585平  
23 方公尺、144平方公尺及1,832平方公尺，共計7,893平方公  
24 尺，權利範圍均為全部，下合稱系爭土地），其地上建物領  
25 有臺北市政府工務局民國92年6月13日核發之92使字第197號  
26 使用執照（下稱92使字第197號使用執照），門牌號碼為○  
27 ○市○○區○○路0段000號及000號等地上12層、地下4層共  
28 24戶房屋（該建物所有權第一次登記係以區分所有建物方式

01 辦理，樓地板總面積為48,039.8平方公尺，下合稱系爭建  
02 物）；其中系爭建物共有部分之地下4層（登記面積為3,35  
03 1.35平方公尺）設有「國泰信義停車場」（下稱系爭停車  
04 場），前領有臺北市停車管理工程處（下稱停管處）核發之  
05 北市停車場登字第1944-1號停車場登記證（有效期限至110  
06 年6月30日止）。

07 (二)系爭停車場前經被上訴人所屬信義分處（下稱信義分處）核  
08 定符合財政部83年2月16日臺財稅字第830042741號函所指設  
09 置供公共使用之停車場用地，得依土地稅法第18條第1項第5  
10 款等規定適用特別稅率，被上訴人爰以105年9月29日北市稽  
11 信義甲字第10546190800號函（下稱105年9月29日函）准自1  
12 05年起，系爭土地部分面積550.62平方公尺【（系爭停車場  
13 登記面積3,351.35/系爭建物樓地板總面積48,039.8）x系爭  
14 土地總面積7,893，下稱原計算方式】，按千分之10稅率課  
15 徵地價稅。

16 (三)嗣系爭停車場之有效期限將至，由訴外人岳洋股份有限公司  
17 重新申請，並經停管處於110年9月8日核發北市停車場登字  
18 第1944-2號停車場登記證（有效期限至115年9月7日止）。  
19 上訴人乃以111年9月15日停車場用地地價稅申請書向信義分  
20 處重新申請系爭土地依土地稅法第18條第1項第5款規定按千  
21 分之10稅率課徵地價稅，經信義分處於111年9月19日派員現  
22 場勘查，查得系爭停車場仍供公共停車使用；遂為確認系爭  
23 停車場所占系爭土地之面積，依系爭建物之建物標示部登載  
24 所示，系爭停車場為系爭建物共有部分之地下4層，乃以111  
25 年9月23日北市稽信義甲字第11145128241號函請臺北市松山  
26 地政事務所（下稱松山地政）提供系爭建物申請登記時檢具  
27 全體起造人就專有部分所屬共有部分及基地權利應有部分之  
28 分配文件供參；經松山地政函復表示相關登記申請書及附件  
29 因已逾保存年限，業依土地登記規則第19條規定辦理銷毀。

30 (四)信義分處為評估系爭停車場所占系爭土地之面積，乃依前開  
31 系爭建物之建物標示部登載所示內容：系爭停車場為系爭建

01 物共有部分（即○○段0小段1632建號，含地下1層至地下4  
02 層，建物總面積為10,333.48平方公尺）之地下4層（面積為  
03 3,351.35平方公尺）；前開系爭建物共有部分單獨登記於主  
04 建物為系爭建物之106號4樓（坐落土地占系爭土地權利範圍  
05 4,603/100,000，面積為363.31平方公尺；主建物面積1,10  
06 5.83平方公尺，下稱106號4樓房屋；登記系爭建物共有部分  
07 之權利範圍為183/283）及108號4樓（坐落土地占系爭土地  
08 權利範圍2,893/100,000，面積為228.34平方公尺；主建物  
09 面積698.7平方公尺，下稱108號4樓房屋；登記系爭建物共  
10 有部分之權利範圍為100/283）等2戶房屋；並依序核算如  
11 下：

- 12 1.A部分：106號4樓房屋及108號4樓房屋各登記分配系爭停車  
13 場面積分別為：2,167.13平方公尺【系爭建物共有部分之地  
14 下4層登記面積3,351.35x(183/283)】及1,184.22平方公  
15 尺【系爭建物共有部分之地下4層3,351.35x(100/28  
16 3)】。
- 17 2.B部分：106號4樓房屋及108號4樓房屋之各主建物面積加各  
18 分配系爭建物共有部分（即○○段0小段1632建號之地下1層  
19 至地下4層）面積分別為：7,787.9平方公尺【1,105.83+（1  
20 0,333.48x183/283）】及4,350.1平方公尺【698.7+（10,33  
21 3.48x100/283）】。
- 22 3.C部分：106號4樓房屋及108號4樓房屋所占系爭土地面積分  
23 別為：363.31平方公尺【系爭土地宗地面積7,893x（4,603/  
24 100,000）】及228.34平方公尺【系爭土地宗地面積7,893x  
25 （2,893/100,000）】。
- 26 4.A部分占B部分之比例，乘上C部分【106號4樓房屋：（2,16  
27 7.13/7,787.9）x363.31+108號4樓房屋：（1,184.22/4,35  
28 0.1）x228.34；即將原計算方式之各變數，均限定於系爭停  
29 車場登記之106號4樓及108號4樓房屋】核算系爭土地符合供  
30 公共使用之停車場用地，得依土地稅法第18條第1項第5款規

01 定，按千分之10稅率課徵地價稅之面積應為163.26平方公  
02 尺。

03 (五)被上訴人據92使字第197號使用執照所載，查得系爭土地之1  
04 3、13-1及13-4地號等3筆土地有供公眾通行之騎樓走廊地面  
05 積151.7平方公尺，且其上建築改良物為4層以上，依土地稅  
06 減免規則第10條第1項第4款規定，核准該騎樓走廊地減免面  
07 積應為30.34平方公尺【151.7平方公尺x(1/5)】，惟105  
08 年至110年間，該面積誤植為38.46平方公尺。

09 (六)被上訴人以111年9月28日北市稽信義甲字第1114505474號函  
10 (下稱原處分)分別核定系爭土地符合土地稅法第18條第1  
11 項第5款規定之面積應為163.26平方公尺，自111年起按千分  
12 之10稅率課徵地價稅，及符合土地稅減免規則第10條第1項  
13 第4款規定之騎樓走廊地減免面積應更正為30.34平方公尺；  
14 另依稅捐稽徵法第21條規定，補徵上開改定及更正之106年  
15 至110年差額地價稅各計新臺幣(下同)4,182,594元、3,86  
16 6,269元、3,864,874元、3,942,898元及3,944,488元，合計  
17 19,801,123元。上訴人不服，循序提起行政訴訟，聲明：原  
18 處分關於核定系爭土地部分面積163.26平方公尺為停車場用  
19 地，並補徵106年至110年地價稅、復查決定及訴願決定均應  
20 予撤銷，並維持系爭土地以停車場用地面積550.62平方公尺  
21 按千分之10稅率核課地價稅。案經臺北高等行政法院(下稱  
22 原審)112年度訴字第1070號判決(下稱原判決)駁回後，  
23 上訴人遂提起本件上訴，並聲明：原判決廢棄；訴願決定及  
24 原處分(含復查決定)均撤銷，或發回原審。

25 三、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  
26 載。

27 四、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：

28 (一)系爭停車場為系爭建物共有部分(即○○段0小段1632建  
29 號，含地下1層至地下4層)之地下4層，系爭建物共有部分  
30 單獨登記於106號4樓及108號4樓房屋，所占系爭土地登記權  
31 利範圍各4,603/100,000及2,893/100,000，被上訴人爰參照

01 土地稅減免規則第5條規定，核算系爭土地符合供公共使用  
02 之停車場用地，面積應為163.26平方公尺〔（106號4樓房屋  
03 所占系爭停車場登記面積2,167.13平方公尺/106號4樓房屋  
04 之主建物面積加分配系爭建物共有部分面積7,787.9平方公  
05 尺）x106號4樓房屋所占系爭土地面積228.34平方公尺〕+  
06 〔（108號4樓房屋所占系爭停車場登記面積1184.22平方公  
07 尺/108號4樓房屋之主建物面積加分配系爭建物共有部分面  
08 積4,350.1平方公尺）x108號4樓房屋所占系爭土地面積228.  
09 34平方公尺〕，按千分之10稅率課徵地價稅。

10 (二)縱系爭建物之各區分所有建物「目前尚屬上訴人1人所  
11 有」，但未來顯有轉讓之可能，起造人將系爭建物共有部分  
12 （即○○段0小段1632建號，含地下1層至地下4層，地下4層  
13 即為系爭停車場）單獨登記於主建物之106號4樓及108號4  
14 樓，顯具有未來轉讓之經濟目的，已足表彰該停車場所對應  
15 系爭土地之收益能力，被上訴人據以計算系爭停車場所占系  
16 爭土地面積之認定，與稅法上所強調之量能課稅及實質課稅  
17 精神相符，無違土地稅法意旨，亦無悖於平等原則。被上訴  
18 人以原處分分別核定系爭土地符合土地稅法第18條第1項第5  
19 款規定之面積應為163.26平方公尺，自111年起按千分之10  
20 稅率課徵地價稅，補徵上開更正之106年至110年差額地價  
21 稅，經核尚無不合，爰以原判決駁回上訴人在原審之訴。

22 五、本院經核原判決駁回上訴人在原審之訴，並無違誤，茲就上  
23 訴意旨補充論述如下：

24 (一)土地稅法第14條規定：「已規定地價之土地，除依第22條規  
25 定課徵田賦者外，應課徵地價稅。」地價稅以土地為稅捐客  
26 體，係對特定財產本體的潛在收益能力課稅，且地價稅採累  
27 進稅率課徵（土地稅法第16條參照），藉此促使土地所有權  
28 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  
29 第625號解釋理由書參照）。為了促進社會資源之有效利用  
30 以及衡平財產（主要指不動產）對地方公共事務所帶來之衝  
31 擊，地價稅對財產權利人之潛在收益課徵財產稅，在稅捐法

01 制上即具正當性，而符合量能課稅原則之要求。又土地設置  
02 建物後，其收益能力之評估大致可認與該建物收益能力相  
03 當，惟建物特定部分與整體建物收益能力之比例，稅捐稽徵  
04 上確實不容易查估。因此，倘若建物所有權第一次登記已載  
05 明可資適用特定地價稅率之部分建物所占基地面積比例，即  
06 適當以此比例為基準計算該部分建物所占基地面積。此係因  
07 建物起造人採取區分所有建物方式辦理建物所有權第一次登  
08 記時，勢必評估如何為系爭建物各專有部分與共有部分所占  
09 基地登記比例，以表彰建物各該部分所占基地經濟效益比，  
10 資為將來建物所有權轉讓予各區分所有權人，後續私權交  
11 易，以及公權上各項有關建物區分所有權人因建物及坐落土  
12 地所生稅捐之評價基礎；而此，乃建物起造人基於理性經濟  
13 人地位，就該建物特定部分所占基地經濟效益所為最合其利  
14 益之評估，以此作為區隔不同地價稅稅率所占基地面積之基  
15 準，與稅法上所強調之量能課稅及實質課稅精神相符，予以  
16 援用，無違於土地稅法意旨，亦無悖於平等原則。反而是單  
17 純以適用特定地價稅率部分建物之樓地板面積占建物總樓地  
18 板面積比例，以推算適用特定地價稅率土地面積者，淪為  
19 「形式上平等」，有礙於量能課稅原則之實現，更不合於實  
20 質課稅原則，只有基於稅捐稽徵經濟，於無其他指標可適當  
21 評估區分建物各該部分收益能力時，為避免稽徵支出過多勞  
22 費時，始不得已而援用之。

23 (二)土地稅法第18條第1項第5款規定：「供左列事業直接使用之  
24 土地，按千分之10計徵地價稅。但未按目的事業主管機關核  
25 定規劃使用者，不適用之：……五、其他經行政院核定之土  
26 地。」而所謂「其他經行政院核定之土地，依該法施行細則  
27 第13條第6款規定「為經專案報行政院核准之土地」。財政  
28 部83年2月16日台財稅第830042741號函釋：「主旨：依停車  
29 場法規定取得停車場登記證者，其設置供公共使用之停車場  
30 用地，准依土地稅法第18條第1項第5款及平均地權條例第21  
31 條第1項第5款規定按千分之10計徵地價稅，但未按目的事業

01 主管機關核定規劃使用者，不適用之。說明：本案經報奉行  
02 政院83年1月24日台83財02655號函核定准予照辦。」可知，  
03 依停車場法規定取得停車場登記證者，其設置供公共使用之  
04 停車場用地，固非土地稅法第18條第1項第4款「都市計畫法  
05 規定設置之供公眾使用之停車場用地」之情形，惟經財政部  
06 專案報行政院核准後，合於土地稅法第18條第1項第5款規定  
07 之「其他經行政院核定之土地」，乃以稅捐優惠之方式，減  
08 輕土地所有權人之負擔，以鼓勵設置供公共使用之停車場，  
09 自得依土地稅法第18條第1項第5款及平均地權條例第21條第  
10 1項第5款（條文內容同土地稅法第18條第1項第5款）規定一  
11 律按千分之10計徵地價稅，而不計入個人土地於各該縣  
12 （市）總量採累進稅率計徵地價稅，財政部據以發布上開函  
13 釋，尚無不合。因此得按千分之10計徵地價稅之土地，其中  
14 關於停車場用地占有其坐落基地面積之計算，必須回歸稅法  
15 上量能課稅及實質課稅原則之要求，適用前揭所述與建物總  
16 體比較收益能力比例方式計算其適用優惠稅率之土地面積，  
17 如建物所有權登記已載明停車場所占基地比例者，從其登  
18 記；而非單純而制式地將停車場樓地板面積占建物總樓地板  
19 面積比例推算其所占基地面積，致使系爭土地總體收益能力  
20 因收益能力較低之停車場面積大，而被不當稀釋低估。

21 (三)依土地法所為之不動產物權登記具有公示力與公信力，登記  
22 之內容自須正確真實，以確保人民之財產權及維護交易之安  
23 全。不動產包括土地及建築物，性質上為不動產之區分所有  
24 建築物係數人區分一建築物而各有其一部，各區分所有人不  
25 僅對其專有部分享有所有權，並對該建築物專有部分以外之  
26 其他部分及其附屬物亦即共用部分，依一定之應有部分而共  
27 有之（民法第799條、公寓大廈管理條例第3條第2、3、4款  
28 參照），而共用部分不僅因建築物結構、形式或功用之不同  
29 致其位置、範圍有異，且又因是否為全部區分所有人所共  
30 有，而有全部區分所有人之共用部分及部分區分所有人之共  
31 用部分之別；建築物區分所有人對各該所有權之客體，於物

01 理上相互連接，在使用上亦屬密不可分，各所有人所享有之  
02 專有部分及共用部分，彼此間之權利關係密切而錯綜複雜。  
03 於辦理區分所有建築物第一次所有權登記時，各該所有權客  
04 體即專有部分及共用部分之範圍及位置等自須客觀明確，地  
05 政機關方得據以登記，俾貫徹登記制度之上述意旨（司法院  
06 釋字第600號解釋理由書意旨參照）。依民法第799條之2規  
07 定：「同一建築物屬於同一人所有，經區分為數專有部分登  
08 記所有權者，準用第799條規定。」是以，同一建築物屬於  
09 同一人所有，經區分為數專有部分登記所有權者，其使用情  
10 形與數人區分一建築物者相同，均有專有部分與共有部分。  
11 其中一部轉讓他人時，即生應否與其共有部分、基地相關之  
12 應有部分一併讓與等問題，爰明定準用第799條規定，俾杜  
13 爭議。按土地與建築物在民法上為各別之不動產，且各得單  
14 獨為交易之標的，區分所有建築物對於基地之使用權不外為  
15 所有權、地上權與租賃權，因而地下室停車位所有人就建築  
16 物之基地，應有使用之權利，包括所有權、地上權或基地租  
17 賃，否則構成無權占有。準此，區分所有建物之所有人對於  
18 基地所有權有相對應之應有部分存在，原判決以該地下4層  
19 之建物面積與106號4樓及108號4樓房屋面積（即專有部分與  
20 共用部分）之比例，作為計算系爭停車場所占基地所有權應  
21 有部分之依據，所持見解，並無違誤。上訴意旨主張區分所  
22 有建物之共有部分，不論依現行法律、行政法規命令或地政  
23 登記實務，皆不可能獲分配基地應有部分比例，原判決曲解  
24 土地登記規則第79條第1項第1款、第83條等規定，認定區分  
25 所有建物共有部分亦可分配基地權利，並以此為基礎，維持  
26 原處分所採之新計算方法，有判決不適用法規及適用不當之  
27 違法等語，自無足採。

28 (四)經查，系爭建物之所有權第一次登記係以區分所有建物方式  
29 辦理，系爭建物之建物標示部已登載建築基地權利（種類）  
30 範圍（即每戶房屋所分配系爭土地之權利範圍）。系爭停車  
31 場為系爭建物共有部分（即○○段0小段1632建號，含地下1

01 層至地下4層)之地下4層，系爭停車場共有部分單獨登記於  
02 主建物之106號4樓及108號4樓，106號4樓及108號4樓房屋，  
03 所占系爭土地登記權利範圍各4,603/100,000及2,893/100,0  
04 00，因未登記前揭1632建號共有部分之每一停車位所占系爭  
05 土地權利範圍，且上訴人未提供系爭建物區分建物所有權人  
06 申請登記時檢具全體起造人就專有部分所屬共有部分及基地  
07 權利應有部分之分配文件。106號4樓及108號4樓房屋之第一  
08 次登記已標示專有部分及共有部分之面積等情，為原審依調  
09 查證據之辯論結果所依法確定之事實。從而原判決以106號4  
10 樓及108號4樓房屋第一次登記資料中，已可計算出地下4層  
11 停車場所占基地（即系爭土地）應有部分，計算得適用地價  
12 稅優惠稅率之基地面積，據以維持原處分，駁回上訴人之  
13 訴，依上說明，即無不合。原判決已就系爭建物地下4層停  
14 車場占坐落基地比，應採取系爭建物第一次所有權登記時所  
15 載之理由，詳為論述，而採此標準，合於土地稅法第18條規  
16 定，於量能課稅及實質課稅原則均無悖，業已詳述其得心證  
17 之依據及理由，復就上訴人在原審之主張何以不足採取，分  
18 別指駁甚明，於法並無違誤。上訴意旨主張原判決僅因上訴  
19 人將系爭停車場登記為106號4樓房屋及108號4樓房屋共有，  
20 遽謂此為上訴人評估經濟效益後分配之結果，並因此維持原  
21 處分之計算方式，違反實質課稅原則，未敘明因果關係，有  
22 判決不備理由之違法，系爭建物與系爭土地皆屬上訴人單獨  
23 所有，與前述複數區分所有權人情形大相逕庭，被上訴人未  
24 為合理區別對待，原判決有判決不備理由及適用法規不當之  
25 違法等語，無非係其個人之主觀見解及就原審認定事實、證  
26 據取捨之職權行使事項為指摘，並無可採。

27 (五)依稅捐稽徵法第21條第2項規定：「在前項核課期間內，經  
28 另發現應徵之稅捐者，仍應依法補徵或並予處罰；在核課期  
29 間內未經發現者，以後不得再補稅處罰。」所謂另發現應徵  
30 之稅捐，只須其事實不在行政救濟裁量範圍內者均屬之，此  
31 有改制前本院58年判字第31號前判例：「納稅義務人依所得

01 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  
02 件，如經過法定期間而納稅義務人未申請復查或行政爭訟，  
03 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  
04 分確有短徵，為維持課稅公平之原則，基於公益上之理由，  
05 要非不可自行變更原查定處分，而補徵其應繳之稅額」可資  
06 參照（另參照本院92年5月份庭長法官聯席會議決議意  
07 旨）。由此可知，課稅處分未經行政救濟，僅具形式上之確  
08 定力，稅捐稽徵機關在核課期間內發現應徵稅捐之新事實或  
09 新課稅資料，仍得依上開規定意旨補徵稅款。又課稅處分原  
10 則上屬限制人民權利之行政處分，其撤銷不僅符合依法行政  
11 之要求，原則上亦不生損害納稅義務人信賴保護之問題。惟  
12 核定稅額過低之課稅處分，相對於補稅處分，有授益效果，  
13 其撤銷固亦回復合法，但或有可能損害納稅義務人之信賴保  
14 護。然本件係屬納稅義務人依土地稅法第41條之規定，申請  
15 依同法第18條規定，適用特別稅率之用地，就稅捐優惠事  
16 項，納稅義務人知之最詳，本負有稽徵程序之申報協力義  
17 務，倘其對重要事項提供不正確資料或為不完全陳述，其信  
18 賴亦不值得保護。準此，對稅捐稽徵機關在重核較高稅額辦  
19 理補稅時，亦即為納稅義務人之不利益而廢棄或變更較有利  
20 之原課稅處分時，納稅義務人對維持原核課處分之信賴利  
21 益，原則上應不足以排除正確補稅之公益，稅捐稽徵機關在  
22 核課期間內「經另發現應徵之稅捐」者仍應依法補徵，以維  
23 護合法及公平課稅之公益。經查，系爭停車場所占系爭土地  
24 面積，被上訴人之前查估未發現系爭建物所有權第一次登記  
25 已可計算出地下4層停車場占基地（即系爭土地）應有部分，  
26 致單純將停車場樓地板面積占建物總樓地板面積比例推算  
27 其所占基地面積，而生短徵等情，為原審依法確定之事實。  
28 原判決以被上訴人之前查估核屬認定事實有錯誤之情形，  
29 該課稅處分未經行政救濟，僅具形式上之確定力，被上  
30 訴人在核課期間內發現原課稅處分因認定事實錯誤，仍得據  
31 以補徵，並未違反稅捐稽徵法第21條規定，亦與法律安定性

01 原則無涉，而維持補稅處分，於法並無不合。上訴意旨主張  
02 原判決錯誤認定被上訴人105年9月29日函非授益處分，卻又  
03 謂該處分因此無「類推適用」行政程序法第117條但書第2款  
04 之餘地，有判決理由矛盾與適用法規不當之違法，原判決曲  
05 解稅捐稽徵法之規定，認定行政機關無新發現，仍可依同法  
06 第21條第2項恣意補徵人民應繳稅額，有判決適用法規不當  
07 之違法等語，自無足採。

08 (六)綜上所述，原判決駁回上訴人在原審之訴，核無違誤。上訴  
09 意旨指摘原判決違背法令，求予廢棄，為無理由，應予駁  
10 回。

11 六、據上論結，本件上訴為無理由。依行政訴訟法第255條第1  
12 項、第98條第1項前段，判決如主文。

13 中 華 民 國 114 年 12 月 26 日

14 最高行政法院第四庭

15 審判長法官 王 碧 芳

16 法官 鍾 啟 煒

17 法官 陳 文 燦

18 法官 羅 月 君

19 法官 王 俊 雄

20 以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

21 中 華 民 國 114 年 12 月 26 日

22 書記官 張 玉 純