臺北高等行政法院判決

110年度訴字第688號
111年2月10日辯論終結

原　　告　中華電信股份有限公司

代　表　人　謝繼茂（董事長）

訴訟代理人　傅祖聲　律師
　　陳威駿　律師
　　陳泓達　律師

被　　告　臺北市稅捐稽徵處

代　表　人　倪永祖（處長）
訴訟代理人　馬魏紫沂
　　劉碧雪（兼送達代收人）

輔助參加人　臺北市政府都市發展局

代　表　人　黃一平（局長）
訴訟代理人　李宜宣
　　王淑菁

輔助參加人　臺北市建築管理工程處

代　表　人　劉美秀（處長）
訴訟代理人　吳建興
　　安寶勇（兼送達代收人）

　　邱煥育

上列當事人間地價稅事件，原告不服臺北市政府中華民國110年4月16日府訴一字第11060803062號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主　文

原告之訴駁回。

訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

一、事實概要：

㈠緣原告於民國90年10月25日買賣登記取得臺北市中正區中正段3小段2地號土地【使用分區為電信用地（公共設施用地），宗地面積3萬1,315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臺北市○○區○○路0段00號、○○路0段00號及0000號、○○○街00號、○○○路0段00號及0000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）並經被告所屬中正分處（下稱中正分處）於91年10月21日以北市稽中正乙字第09162100200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嗣中正分處依原告107年9月27日信管產字第1070000552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號函釋規定，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（下稱建管處）以109年2月4日北市都建使字第1093143691號函（下稱建管處109年2月4日函）及輔助參加人臺北市政府都市發展局（下稱都發局）109年3月19日北市都授建字第1093028770號函（下稱都發局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（如本判決附件1所示重測後地籍套繪圖黃色斜線部分，本院卷第393頁參照），

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被告爰以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2萬9,114.87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）1億76萬1,784元、1億3,062萬5,190元、1億3,062萬4,480元、1億2,463萬847元及1億2,463萬1,064元，合計6億1,127萬3,365元。原告不服被告核定補徵系爭騎樓地之差額地價稅部分（此部分金額，經被告核算後分別為787萬9,074元、1,021萬4,345元、1,021萬4,307元、974萬6,487元及974萬6,499元，合計4,780萬712元；參原處分卷1第255頁--中華電信課徵騎樓金額計算表），申請復查，未獲變更，猶表不服，提起訴願，經決定駁回，遂提起本件行政訴訟。

二、本件原告主張：

㈠系爭騎樓地確實為「無償供公眾通行之用地」，應符合土地稅減免規則第10條第1項之規定，被告91年核定於法有據：

1.系爭土地在系爭88使字149號使用執照上，已註明「騎樓」面積為2,975.48平方公尺，故確實是設有「騎樓」無誤。又原告在系爭土地圍籬及建築物外圍，留設廣大的騎樓地，為人行道地磚所鋪設之路面，鄰接道路且種有樹木，並設自行車停放區等，供不特定公眾及第三人往來舒適通行，是其目前使用情形為「無償供公眾通行之用地」。又系爭騎樓地之上空雖無任何建物樓層存在，但只是騎樓地上空沒有樓層利用而已，並非以有無屋簷作為認定標準，當符合土地稅減免規則第10條第1項前段所謂「供公共通行之騎樓走廊地，無建築改良物者」之情形，應免徵地價稅。

2.土地稅減免規則第10條並未規定應以「非屬建築房屋應保留之法定空地」為限，與同規則第9條但書規定不同。另參實務判決可知，系爭騎樓地能否被定性為「法定」之「騎樓走廊地」，關鍵因素在於系爭騎樓地在建管法令上是否被強制要求供作「騎樓走廊」使用，並無須審酌是否非屬法定空地，被告顯然是不當限縮，徒增法所無之限制。

3.又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，將系爭騎樓地劃設供人行通道使用，具體規範原告使用系爭騎樓地及房屋之方式，顯屬建管法令之強制要求。故系爭騎樓地乃是依建管法令要求所設置之騎樓走廊，且是法定強制設置，供作公眾通行之用，具有減免地價稅之正當基礎，自應適用土地稅減免規則第10條第1項規定，繼續予以免徵地價稅。

㈡系爭騎樓地應認亦屬土地稅減免規則第9條所稱無償供公眾通行之「道路土地」，且非法定空地，而得以適用免稅之規定：

1.系爭土地已設有2,975.48平方公尺之騎樓地，目前亦確實為無償供公眾通行之地方，原告自無從該土地獲益之可能，應認屬土地稅減免規則第9條所稱無償供公眾通行之「道路土地」，應予免稅。

2.本件系爭騎樓地並非法定空地，依系爭88使字149號使用執照登載及系爭土地平面圖顯示，系爭騎樓地在建築當時顯然不是列為法定空地。輔助參加人建管處及都發局之函文亦均未認定系爭騎樓地為法定空地。準此，若以建築基地100%來觀察，扣除建蔽率之餘數，才是建築法第11條第1項所稱之「法定空地」。法定空地只是建築法規規定至少應留設之空地，並非未經建築之空地即均稱法定空地，被告顯然是對建築法第11條規定有所誤解。

3.縱系爭騎樓地部分為法定空地，然若超出應保留法定空地部分之土地，且該部分係供公眾通行使用，應認仍得適用

土地稅減免規則第9條本文之規定：

自系爭土地所有權狀觀之，該基地總面積為31,315平方公尺，其法定建蔽率為40%，法定空地應留設18,789平方公尺，然基地總面積扣除實際建築面積10,762.13平方公尺及法定空地面積18,789平方公尺，尚餘1,763.87平方公尺之空地（計算式：基地總面積31,315－實際建築面積10,762.13－法定空地面積18,789＝1,763.87），而其中2,200.13平方公尺空地是基地圍牆外之騎樓地（因其中436.26平方公尺空地是兼作騎樓地），此部分確實亦係供公眾通行使用，符合土地稅減免規則第9條本文之適用。

㈢系爭騎樓地基於公眾通行之利益，無論從過去、現在或將來觀察，確實已達到「特別犧牲」之程度：

原告係受限於都市計畫之強制規定將系爭騎樓地劃設為供大眾通行（請參原證3），必須全天候開放供不特定第三人無償通行，致使原告無從對系爭騎樓地進行自由、實質之利用及收益，受有不利影響，堪認已達到「特別犧牲」之程度。況觀諸土地稅減免規則第10條之規定，除並無規定須以非法定空地為限，即使騎樓地之上空有建物存在而有利用之情形，卻依舊是能適用減稅之規定，則該規定適用前提，並不需要達到所謂「特別犧牲」之程度，而是只要符合該條之要件，即可予以減免。

㈣系爭騎樓地是否都是位在系爭88使字149號使用執照？建築基地及實際位置何在一節，仍屬不明：

1.系爭土地不僅僅只有系爭88使字149號使用執照（○○路0段0000號）設有騎樓地，尚有周圍紹興南路1段及仁愛路1段、杭州南路1段均設有騎樓地，並各自為不同之使用執照。原處分未查明2,200.13平方公尺究竟是坐落在系爭土地的哪裡，有未盡職權調查義務之違法情事。又依原證15所載，其上表格針對騎樓面積，最後加總是4,557.27平方公尺，此與被告主張騎樓面積應以系爭88使字149號使用執照記載為準，已然有所矛盾。

2.被告雖執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（下稱建成地政所110年11月25日函），然該事務所僅是提供系爭土地地籍圖臺北地政雲查詢結果，並未協助量測該系爭騎樓地之面積。況被告已於先前本院準備程序庭期自承面積及位置均不可考等語（本院110年9月6日準備程序筆錄第4頁），且還有土地分割後可能影響當時現狀之問題，因而騎樓地實際位置難以確認。

㈤系爭騎樓地是位於建築物之最外圍並接鄰道路，且專供公眾通行，其並未享有維護建築物日照、採光、通風、景觀、防火、安全等功能，並無所謂存在相當功能與使用價值。又系爭騎樓地係依法令強制設置，而非純為建築房屋所留設之法定空地，其設置的目的即是為了無償供公眾通行之用。被告遽認原告就系爭騎樓地享有法定空地所列舉之功能及使用價值云云，其判斷顯然是出於恣意濫用，況系爭騎樓地應非法定空地。

㈥被告就系爭騎樓地於91年核定之免稅授益處分為信賴基礎，原告信賴利益除了得免徵各該年度地價稅而少繳之稅額，亦因信賴免徵處分，將土地無償提供公共通行及作為大眾自行車停放區等公共設施，造成本得享有之土地使用利益及租金等費用收入無法取得，均屬信賴利益，此等信賴利益大於撤銷原免徵地價稅處分所欲維護之公益，故被告在騎樓地現況未有任何變動、減免原因尚未消滅之情形下，逕自撤銷原免徵處分，並命原告補繳5年差額地價稅，其正當基礎已屬薄弱，並有違信賴保護原則。

㈦另建築技術規則規定已存在多年，甚至當時91年核定免徵地價稅時即已存在，重點應在於被告混淆土地稅減免規則第9條及第10條規定，在未變更客觀事實情況下，被告竟作出課稅不同見解，於法有違等語。

㈧並聲明求為判決：1.原處分關於核定原告所有坐落臺北市中正區中正段3小段2地號土地部分面積2,200.13平方公尺（即

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。2.訴訟費用由被告負擔。

三、被告則以：

㈠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。參建管處109年2月4日函及都發局109年3月19日函說明所載，可認為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。又因其上無建築改良物，非同規則第10條及財政部71年1月28日台財稅第30562號函規定之「騎樓走廊地」，自無減免地價稅規定之適用。是原處分對系爭騎樓地補徵地價稅，於法有據。

㈡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。系爭騎樓用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。

㈢系爭騎樓地非實設騎樓，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，明顯不屬於「特別犧牲」之情形，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。

㈣依建築法第11條、建築技術規則建築設計施工編第28條規定及相關函釋可知，法定空地係由建蔽率而來，而建蔽率設計之目的，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，因而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。故依建築法第

11條第1項規定「建築物本身所占之地面」與「法定空地」都屬建築基地，依法皆應課徵地價稅。

㈤依被告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，系爭騎樓地係位處臺北市中正區信義路、紹興南街、仁愛路1段及杭州南路1段屬於電信用地退縮無遮簷人行道。又依系爭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臺北市中正區信義路、紹興南街、仁愛路1段及杭州南路1段外圍斜線部分位置。系爭土地於88年分割後面積餘31,315平方公尺，並依臺北市歷史圖資展示系統估測可知，原騎樓地面積2,975.48平方公尺，扣除分割之騎樓面積後，餘騎樓地面積為2,200.13平方公尺（604.43公尺x 3.64公尺），且建成地政所函附系爭土地地籍圖臺北地政雲查詢結果計算亦同。

㈥原告於104年至108年在臺北市持有之土地計177筆至184筆，每筆土地依其使用分區及使用情形等，並按土地稅法相關規定，分別適用一般用地稅率或特別稅率課徵、減徵或免徵地價稅，且係採總歸戶制及累進稅率計算地價稅，所適用課稅級距皆為6，此表示每一年地價稅皆適用最高累進稅率55‰。是依財政部76年8月19日台財稅第7622925號函釋規定之計算公式，被告運用財稅內網系統計算得出，系爭騎樓地應補徵104年至108年地價稅各787萬9,074元、1,021萬4,345元、1,021萬4,307元、974萬6,487元及974萬6,499元，合計4,780萬712元，於法無不合等語。

㈦爰聲明求為判決：1.駁回原告之訴。2.訴訟費用由原告負擔。

四、輔助參加人都發局則以：

參建築法第11條、建築技術規則建設計施工編第28條及同條補充圖例第1點之規定，可認系爭88使字149號使用執照騎樓面積2,200.13平方公尺（即系爭騎樓地）為法定空地。

五、輔助參加人建管處則以：

參臺北市土地使用分區管制自治條例第89條規定及建管處109年2月4日函，說明三部分，依系爭88使字149號使用執照現況圖上，黃色外圍部分，搭配左側圖例，黃色部分即騎樓，其發照時之總面積為2,975.48平方公尺。

六、上開事實概要欄所述之事實，為兩造所不爭執，並有訴願決定書（本院卷第139至147頁）、復查決定書（本院卷第129至135頁）、原處分（本院卷第121至128頁）、中正分處91年核定（本院卷第285至287頁）、臺北市政府工務局88使字第149號使用執照（本院卷第47頁）、都發局109年3月19日函（本院卷第289頁）、都發局109年3月9日北市都授建字第1093019257號函（本院卷第293頁）、建管處109年2月4日函（原處分卷1第161頁）等附本院卷、訴願卷及原處分卷可稽，堪認為真正。

七、兩造之聲明陳述均詳如上述，兩造之主要爭點為：被告查核系爭土地部分面積2,200.13平方公尺部分（即系爭騎樓地），與土地稅減免規則第9條及第10條所定免徵地價稅之規定不符，遂依稅捐稽徵法第21條規定，對原告補徵104至108年度地價稅各787萬9,074元、1,021萬4,345元、1,021萬4,307元、974萬6,487元及974萬6,499元，合計4,780萬712元，是否適法？

八、本院之判斷：

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。」

㈡次按土地稅法第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15條第1項規

定：「地價稅按每一土地所有權人在每一直轄市或縣(市)轄區內之地價總額計徵之。」第16條第1項規定：「地價稅基本稅率為千分之十。土地所有權人之地價總額未超過土地所在地直轄市或縣（市）累進起點地價者，其地價稅按基本稅率徵收；超過累進起點地價者，依左列規定累進課徵：一、超過累進起點地價未達5倍者，就其超過部分課徵千分之十五。二、超過累進起點地價5倍至10倍者，就其超過部分課徵千分之二十五。三、超過累進起點地價10倍至15倍者，就其超過部分課徵千分之三十五。四、超過累進起點地價15倍至20倍者，就其超過部分課徵千分之四十五。五、超過累進起點地價20倍以上者，就其超過部分課徵千分之五十五。」準此，已規定地價之土地，除依法課徵田賦者外，應課徵地價稅。其地價稅之稽徵，係以土地所有權人在同一直轄市或縣（市）所有之土地之地價及面積所計算之地價總額為課稅基礎，地價稅係按每一土地所有權人在每一直轄市或縣（市）轄區內之地價總額，採累進稅率課徵，即超過累進起點地價倍數愈高者，稅率愈高。故土地所有權人在同一直轄市或縣（市）之所有土地，面積愈多及地價總額愈高者，其地價稅之負擔將愈重，藉此以促使土地所有權人充分利用其土地或將不需要之土地移轉釋出（司法院釋字第625號解釋理由參照）。

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土地稅減免規則第10條規定：「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、地上有建築改良物一層者，減徵二分之一。二、地上有建築改良物二層者，減徵三分之一。三、地上有建築改良物三層者，減徵四分之一。四、地上有建築改良物四層以上者，減徵五分之一。前項所稱建築改良物係指附著於土地之建築物或工事。」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，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。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。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。況且，自願無償提供公共使用之私有土地，若屬於建造房屋之應保留之空地，依土地稅減免規則第9條但書規定，已不予免徵地價稅之優惠，則舉重以明輕，退縮騎樓地如亦屬法定空地範圍，當亦不予免徵，自屬當然，亦方符合平等原則（最高行政法院99年度判字第15號、99年度判字第110號、103年度判字第512號判決意旨參照）。

㈥經查，原告於90年10月25日買賣登記取得系爭2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】，其中屬「無遮簷人行道」之系爭騎樓地(並無實設騎樓，其上空無任何建物)面積2,200.13平方公尺，原經中正分處91年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；嗣被告查明系爭土地現況及未來均仍作電信本業使用，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號函釋規定，系爭土地已非屬公共設施保留地，又詢據輔助參加人建管處及都發局函復，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，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等情，有土地建物所有權相關部別列印資料（原處分卷1第10-22頁）、土地使用分區圖（原處分卷1第33頁）、中正分處109年11月17日現場會勘紀錄表及現場照片（原處分卷1第244-253頁）、中正分處91年核定（本院卷第285-287頁）、臺北市政府工務局88使字第149號使用執照存根（原

處分卷1第31頁）、都發局109年3月19日函（本院卷第289頁）、都發局109年3月9日函（本院卷第293頁）、建管處109年2月4日函及相關使用執照、平面圖與立面圖（原處分卷1第161-200頁）等附卷可稽。是被告查認前開原按騎樓用地免徵地價稅之系爭騎樓地（面積2,200.13平方公尺），並無實設騎樓，其上空無任何建物，而為建築退縮所留設之無遮簷人行道（退縮騎樓地），屬建築基地內應留設之法定空地，尚無土地稅減免規則第9條及第10條免徵地價稅規定之適用，爰依稅捐稽徵法第21條規定，對原告補徵系爭騎樓地（面積2,200.13平方公尺）104至108年度按一般用地稅率計徵之地價稅各787萬9,074元、1,021萬4,345元、1,021萬4,307元、974萬6,487元及974萬6,499元，合計4,780萬712元（納稅義務人即原告所適用課稅級距為6，各補徵年度地價稅皆適用最高累進稅率55‰；參閱原處分卷1第104頁至152頁-補徵年度地價稅課稅明細表及系爭地價稅補徵年度補徵金額計算式詳原處分卷1第255頁--中華電信課徵騎樓金額計算表），核屬有據。

㈦原告主張系爭騎樓地確為「無償供公眾通行之用地」，應符合土地稅減免規則第10條第1項之規定，被告91年核定免稅於法有據云云。惟查：

1.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。

2.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。」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，已如前述（據中正分處現場會勘無訛，復有該分處91年核定函影本及現地照片等附卷可佐）。又依建管處109年2月4日函說明三所載，依系爭88使字149號使照平面圖說，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（參閱原處分卷1附件13；第161頁）；另參以都發局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臺北市中正區中正段3小段2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（參閱原處分卷1附件15；第207頁）。依上開規定及前揭說明，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。是被告核定系爭退縮騎樓地（無遮簷人行道）面積2,200.13平方公尺，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，於法有據。

㈧原告主張系爭騎樓地應認亦屬土地稅減免規則第9條所稱無償供公眾通行之「道路土地」，非法定空地，且係基於建管法令強制要求設置之騎樓走廊，無從進行自由、實質之利用及收益，具減免地價稅之正當基礎，被告所為處分違反量能課稅及租稅公平原則云云。但查：

1.原告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，為被告所不爭，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（本院卷第61-83頁）。但查，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。原告上揭主張，尚難採據。

2.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，被告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。至原告援引另案最高行政法院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。原告雖另援引財政部91年4月4日台財稅字第0910452296號函：「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，不以未位於建築基地上作為減免價稅要件乙節；惟該財政部函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；況如前述，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。原告上揭主張，仍難採據。

㈨原告主張系爭退縮騎樓地（無遮簷人行道）基於公眾通行之利益，無論從過去、現在或將來觀察，已達到「特別犧牲」之程度云云。

1.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。

2.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。

㈩原告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。原告上開主張，容非可採。

□原告復主張系爭土地不僅僅只有系爭88使字149號使用執照設有騎樓地，尚有周圍紹興南路1段及仁愛路1段、杭州南路1段均設有騎樓地，並各自為不同之使用執照，騎樓面積最後加總是4,557.27平方公尺（原證15-本院卷第343頁），此與被告主張騎樓面積應以系爭88使字149號使用執照記載為準，已然有所矛盾。系爭騎樓地是否都位在系爭88使字149號使用執照？建築基地及實際位置何在一節，仍屬不明。經查：

1.依建築技術規則建築設計施工編第1條第1款規定，本法第11條所稱一宗土地，指一幢或二幢以上有連帶使用性之建築物所使用之建築基地。經被告詢據都發局110年11月18日北市都授建字第1103093817號函復（本院卷第391頁）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（系爭使用執照），惟依上開規定，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（本判決附件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，此有上開都發局110年11月18日北市都授建字第1103093817號函復及檢附之系爭使用執照(86建字第296號建造執照)相關圖說（本

院卷第393-397頁，重測後地籍套繪圖、重測前地籍圖、現況圖、原有建物保留面積計算表、86建字第296號竣工圖）在卷可佐。是原告以系爭2地號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。

2.依中正分處91年核定函及土地稅減免表之勘查結果及處理意見欄位顯示，本案系爭土地部分面積2,200.13平方公尺係臺北市中正區信義路、紹興南街、仁愛路1段及杭州南路1段屬於電信用地退縮無遮簷人行道（參閱原處分卷1附件7；第60、62頁）。復依建管處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（參閱原處分卷1附件13；第161頁）。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臺北市中正區信義路、紹興南街、仁愛路1段及杭州南路1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日逕為分割登記臺北市中正段3小段2-1、2-2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（參閱原處分卷1附件2、本院卷第399-401頁），與分割後系爭2地號土地登記面積31,315平方公尺，亦相吻合。

3.依臺北市歷史圖資展示系統估測，該騎樓地環臺北市中正區信義路、紹興南街、仁愛路1段及杭州南路1段之距離為604.43公尺（已排除上開2-1及2-2地號外圍距離；本院卷第403頁歷史圖資展示系統測量圖示），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（計算式：604.43公尺x 3.64公尺）。復依臺北市建成地政事務所110年11月25日函附系爭2地號土地地籍圖臺北地政雲查詢結果（本判決附件2-本院卷第467頁）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（即附件2圖示系爭2地號土地外圍橘色之退縮3.64公尺無遮簷人行道，詳細面積計算參本判決附件3-系爭2地號土地退縮3.64公尺無遮簷人行道面積計算表-本院卷第469頁），亦與本案於91年原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，且係位於如本判決附件2（臺北市建成地政事務所110年11月25日函附系爭2地號土地地籍圖臺北地政雲查詢結果）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）。原告上開主張，容有誤解，尚難採據。

□原告主張被告就系爭騎樓地於91年已核定免稅授益處分，此為信賴基礎，原告除享有少繳稅額利益外，將土地無償提供公共通行等之用，造成本得享有之土地使用利益及租金等費用收入無法取得，均屬信賴利益，此等信賴利益大於撤銷原免徵地價稅處分所欲維護之公益，被告在騎樓地現況未有任何變動、減免原因尚未消滅之情形下，逕自撤銷原免徵處分，並命原告補繳5年差額地價稅，有違信賴保護原則云云。惟查，被告就系爭騎樓地於91年核定免徵地價稅，並未創設足以令原告信賴嗣後若該等筆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」，且承前所述，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，尚難謂原告有何積極之信賴表現或信賴利益之損失。原告主張本件應有信賴保護原則之適用，容非可採。

九、綜上所述，原告主張各情，尚難採據。被告91年原核定免徵地價稅之系爭騎樓地面積2,200.13平方公尺（即本判決附件2-系爭2地號土地地籍圖臺北地政雲查詢結果所示退縮建築之無遮簷人行道，不包括分割後2-1及2-2地號外圍退縮騎樓地），係屬88使字149號使用執照所載騎樓面積範圍內，非實設騎樓，其上無任何建物，屬無遮簷人行道（退縮騎樓地），亦為建築基地範圍，依建築法第11條規定，該部分面積非供建築物本身所占之地面，即為其所應留設之法定空地。依土地稅減免規則第9條但書規定，系爭騎樓地縱供公共通行，仍無免徵地價稅之適用。被告就系爭騎樓地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年地價稅，核無違誤。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。

十、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。

□、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　　111　　年　　3　　月　　3　　日

臺北高等行政法院第一庭

審判長法　官　許瑞助

法　官　林秀圓

法　官　林麗真

一、上為正本係照原本作成。

二、如不服本判決，應於送達後20日內，向本院提出上訴狀並表明上訴理由，如於本判決宣示後送達前提起上訴者，應於判決送達後20日內補提上訴理由書（須按他造人數附繕本）。

三、上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書。（行政訴訟法第241條之1第1項前段）

四、但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人。（同條第1項但書、第2項）

得不委任律師為訴訟代理人之情形	所　需　要　件
㈠符合右列情形之一者，得不委任律師為訴訟代理人	1. 上訴人或其法定代理人具備律師資格或為教育部審定合格之大學或獨立學院公法學教授、副教授者。 2. 稅務行政事件，上訴人或其法定代理人具備會計師資格者。 3. 專利行政事件，上訴人或其法定代理人具備專利師資格或依法得為專利代理人者。
㈡非律師具有右列情形之一，經最高行政法院認為適當者，亦得為上訴審訴訟代理人	1. 上訴人之配偶、三親等內之血親、二親等內之姻親具備律師資格者。 2. 稅務行政事件，具備會計師資格者。 3. 專利行政事件，具備專利師資格或依法得為專利代理人者。 4. 上訴人為公法人、中央或地方機關、公法上之非法人團體時，其所屬專任人員辦理法制、法務、訴願業務或與訴訟事件相關業務者。
是否符合㈠、㈡之情形，而得為強制律師代理之例外，上訴人應於提起上訴或委任時釋明之，並提出㈡所示關係之釋明文書影本及委任書。	

中　　華　　民　　國　　111　　年　　3　　月　　3　　日

書記官　黃倩鈺