

臺北高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第一庭
111年度訴更一字第54號
112年9月14日辯論終結

原告 財團法人富邦慈善基金會

代表人 蔡楊湘薰

訴訟代理人 王萱雅 律師（兼送達代收人）

林巨峯 會計師

許祺昌 會計師

上一人

複代理人 施硯笛 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 楊恩沛

陳可宗

張惠茹（兼送達代收人）

上列當事人間土地增值稅事件，原告不服臺北市府中華民國108年12月30日府訴一字第10861040212號訴願決定，提起行政訴訟，經本院109年11月27日109年度訴字第238號判決後，最高行政法院以111年8月4日110年度上字第133號判決發回本院更為審理，本院判決如下：

主 文

原告之訴駁回。

第一審及發回前上訴審訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

一、事實概要：

01 (一)原告分別於民國87年11月25日、88年1月5日受贈取得臺北市
02 ○○區○○段4小段2、3、4、5-1、5-2、13-1及2-1等7筆地
03 號土地（土地登記日期為88年4月15日，前開2地號土地於89
04 年12月18日，另分割出同段同小段2-2地號土地）；於90年5
05 月21日再買賣取得同段同小段13-2地號土地，於93年4月19
06 日將前開2、2-1、3、4、5-1、5-2、13-1（下合稱系爭土
07 地）及13-2等8筆地號土地合併為同段同小段2地號。原告前
08 所有系爭土地曾經被告所屬大安分處依土地稅法第28條之1
09 規定，准予免徵土地增值稅在案，原告復於91年6月12日提
10 送包含系爭土地之土地處分計畫案予內政部，經內政部以91
11 年8月15日台內中社字第0910071065號函（下稱91年8月15日
12 函）同意該土地處分計畫所擬，將受贈土地租予第三人興建
13 大樓以收取租金，土地收益全數用於原告之各項社會福利目
14 的事業，並應注意不得有土地稅法第55條之1各款規定情
15 形。自88年至104年間，被告所屬大安分處會同社會福利事
16 業主管機關等，定期約1年或2年實地勘查系爭土地之使用情
17 形是否符合土地稅法第55條之1規定，並製作社會福利事業
18 或（及私立）學校受贈土地免徵土地增值稅檢查紀錄表在
19 案。

20 (二)被告所屬大安分處會同衛生福利部社會及家庭署（下稱衛福
21 部家庭署）分別於106年8月23日、同年12月11日現場檢查
22 後，被告所屬大安分處及被告就系爭土地上之建築物即臺北市
23 ○○區○○路0段000號（下稱系爭房屋，坐落基地中有79
24 平方公尺係「原13-2地號土地」部分，並非原告受贈而不在
25 前開申經免徵土地增值稅之範圍）2樓、3樓及5樓之使用情
26 形是否符合捐贈目的多次函請衛福部家庭署說明，其中，衛
27 福部家庭署先以107年2月14日社家婦字第1070101554號函復
28 被告所屬大安分處表示，系爭房屋3樓及5樓無償借予財團法
29 人富邦藝術基金會（下稱富邦藝術基金會）及財團法人富邦
30 文教基金會（下稱富邦文教基金會）使用，宜辦理租賃事宜
31 為妥；系爭房屋2樓為原告自有空間，仍符合按捐贈目的使

01 用及原告設立宗旨等旨，嗣後又以107年6月6日社家婦字第1
02 070010695號函復被告表示，系爭房屋3樓及5樓不宜無償借
03 予富邦藝術基金會及富邦文教基金會使用，系爭房屋2樓則
04 難以認定為原告自行使用，再以107年7月2日社家婦字第107
05 0106821號函復被告，表示據原告說明，系爭房屋3樓及5樓
06 自興建完成後即分別無償供富邦藝術基金會及富邦文教基金
07 會使用，系爭房屋2樓則自95年7月17日起登記為富邦藝術基
08 金會之主事務所地址；嗣後復以107年8月22日社家婦字第10
09 70109143號函（下稱107年8月22日函）復被告，說明原告系
10 爭房屋前開樓層未按捐贈目的使用情形之起始點為前開106
11 年8月23日檢查日。

12 (三)被告乃以107年9月21日北市稽大安丙字第10756349500號函
13 （下稱107年9月21日函，原處分可閱卷1第9至12頁）通知原
14 告，因系爭房屋2樓難以認定係原告自行使用、3樓及5樓部
15 分面積無償借予富邦藝術基金會及富邦文教基金會使用，原
16 審認系爭房屋2樓全部面積、3樓及5樓部分面積所占受贈土
17 地，未按捐贈目的使用及與原告之設立宗旨不符，依土地稅
18 法第55條之1規定，向其追補應納土地增值稅新臺幣（下
19 同）22,289,286元，並處應納土地增值稅額2倍之罰鍰（被
20 告就罰鍰部分另為裁處，原告不服循序救濟，現由本院以10
21 9年度訴字第239號案件受理後裁定停止訴訟程序中）。嗣被
22 告以107年11月7日北市稽大安丙字第10756428100號函（前
23 審卷第31頁，與被告107年9月21日函下合稱原處分）更正繳
24 款書（針對2、3、5樓各自列計之稅額加以調整）及通知原
25 告如期繳納補徵稅款（就應補徵之土地增值稅仍為22,289,2
26 86元）。原告不服，循序提起行政訴訟，經本院於109年11
27 月27日以109年度訴字第238號（下稱前審）判決撤銷訴願決
28 定及原處分（含復查決定）關於核定補徵土地增值稅逾7,58
29 2,320元部分，原告其餘之訴駁回。兩造均不服提起上訴，
30 經最高行政法院110年度上字第133號判決廢棄，發回本院更
31 為審理。

01 二、本件原告主張：

02 (一)原告自95年起分別提供系爭房屋2樓全部空間及3樓部分空間
03 提供予其他亦從事公益活動的基金會無償使用，每年稅捐稽
04 徵機關亦得查核，且系爭房屋3、5樓出借予富邦藝術基金會
05 及富邦文教基金會，係為獲得富邦集團維持對原告之直接捐
06 款，捐款也用於原告據以設立之社會福利事業，間接達到增
07 進社會福利目的，且系爭房屋2樓為原告自有自用，僅係恰
08 於106年度時，不定期出借予富邦藝術基金會作藝術展示使
09 用；況衛福部家庭署並未具體認定原告已有未按捐贈目的使
10 用土地及違反設立宗旨，並給予原告事後補正機會，原告董
11 事會決議已通過補收歷年租金並全數用於社會福利事業，衛
12 福部家庭署肯認符合內政部同意之土地處分計畫，並無未按
13 捐贈目的使用且與原告設立宗旨不符之情形，應無違土地稅
14 法第28條之1及第55條之1規範意旨。

15 (二)原告自94年、95年起分別提供系爭房屋3、5樓層部分空間予
16 2基金會使用，應自該等年度起算5年核課期間，依程序從新
17 原則，系爭房屋該部分之土地增值稅核課期間起算，應適用
18 現行稅捐稽徵法第22條第6款之規定，自核課權可行使之日
19 起算，也即從事實發生變更時即可查核（95年）起算，而此
20 情透過每年例行性現場勘查均可得而知，並無核課權未能行
21 使之情事，故本件應追補土地增值稅之核課期間應為原告開
22 始未按捐贈目的使用或不符其設立宗旨方式使用土地之94年
23 及95年起算，被告於107年始核定追補土地增值稅，顯已逾5
24 年之法定核課期間，於法未合，且衛福部家庭署定期檢查均
25 肯定原告有按捐贈目的使用土地及未違反設立宗旨，此乃積
26 極行政行為，原告亦具有信賴基礎，原處分事後為追補，亦
27 違反信賴保護原則。

28 (三)又縱認本件尚未逾核課期間，於計算應補稅額時，除應以
29 「系爭土地」違規使用之比率計算，而非僅以「系爭房屋」
30 違規使用之比率計算外，亦應探求建物實際上違規使用之面
31 積，並應以「實際使用樓地板面積」認定，不應拘泥於「地

政機關登記之樓地板面積」形式，以本件免徵土地增值稅土地總面積為640平方公尺，其上系爭房屋僅佔295.26平方公尺，建蔽率為46.13%【計算式： $295.26 \div 640 = 0.4613$ 】，其餘未建蔽土地344.74平方公尺，則未經無償提供富邦藝術基金會及富邦文教基金會占領使用，不屬於未按捐贈目的使用之情形，應排除不予算入面積，且系爭土地的法定空地並無違規使用情形，被告卻將法定空地一併計入原告違規使用之面積，亦有計算上的違誤。另無論被告設算依據為房屋稅籍或建物登記謄本資料，皆應扣除主建物以外之部分，且依法當以建物登記謄本資料為準；故原處分漏未審酌租賃範圍僅限於室內使用面積乙情，誤將附屬建物與共有部分一併計入原告違規使用之面積，亦有下述計算上的違誤：

1. 系爭房屋僅有2、3、5樓層部分空間，提供富邦文教基金會、富邦藝術基金會無償使用，此2基金會「實際無償使用之室內面積」，依建物登記謄本，系爭房屋第2、3、5樓層次主建物面積（不包含附屬建物的面積、共有部分的面積）合計656.25平方公尺【計算式： $656.25 = 208.43$ （2樓）+ 208.43 （3樓）+ 239.39 （5樓）】；另系爭房屋3樓尚有50.1平方公尺有償出租第三人、5樓計72.7平方公尺有償出租第三人，此合計122.8平方公尺（ $50.1 + 72.7 = 122.8$ ）仍合於使用目的，扣除此有償出租面積122.8平方公尺之其餘部分即面積計533.45平方公尺，方涉及違規。再以前開違規使用面積533.45平方公尺，占建物登記謄本所載建物樓地板總面積（含層次面積、附屬建物面積+共有部分面積）4,839.37平方公尺，應視為整棟建物違規使用的比例；以整棟建物中所占違規使用比例，再乘以依建蔽率調整後的列管金額，方屬於原告應補繳的土地增值稅金額4,823,303元〈計算式： $4,823,303 = \text{整棟建物違規使用的比例}[(\text{主建物面積}656.25 - \text{出租面積}122.8) \div \text{總樓地板面積}4,839.37] \times \text{建蔽率}(295.26 \div 640) \times \text{列管金額}95,889,499$ 〉。

01 2. 退步而言，縱以被告列管金額95,889,499元計算，有關被
02 告認為原告有違規使用面積，亦應認為是656.25平方公
03 尺，補稅金額亦限於10,454,901元【 $95,889,499 \times (656.$
04 $25 - 128.61) \div 4839.37 = 10,454,901$ 】。再退步而言，
05 系爭房屋2、3、5樓分攤停車場、1樓開放空間、附屬建物
06 及其他公設等「未」無償提供二基金會使用之面積，如此
07 以建物騰本面積總和扣除「地下一層+地下二層+其餘層次
08 +5樓陽台」為782.56平方公尺，再減去3、5樓有償出租面
09 積128.61平方公尺後為計算，補稅金額則為12,957,666元
10 〈計算式： $95,889,499 \times (782.56 - 128.61) \div 4839.37 =$
11 $12,957,666$ 〉。原處分明顯未依納稅者權利保護法規定核
12 課，違反量能原則、實質課稅公平原則及核實課稅要求，
13 為此訴請撤銷等語。

14 (四)並聲明：訴願決定及原處分（含復查決定）均撤銷。

15 三、本件被告則以：

16 (一)系爭房屋前經被告所屬大安分處於106年8月23日、同年12月
17 11日派員會同衛福部家庭署人員現場勘查，亦有多次詢問衛
18 福部家庭署，按被告查核實情及原告函復說明，均可見原告
19 就系爭房屋2樓長期無償借予富邦藝術基金會設立會址及布
20 置展覽，並無原告自行使用紀錄或相關資料，難以認定係原
21 告自行使用；另系爭房屋3樓及5樓部分空間，自建物興建完
22 成後即分別長期無償供富邦藝術基金會及富邦文教基金會作
23 辦公室使用，雖該2基金會係屬公益性質，惟無涉社會福
24 利，與原告設立宗旨仍有不符，自不符合內政部91年8月15
25 日函同意之土地處分計畫。被告查認後以爭房屋2樓全部面
26 積及3樓、5樓部分面積之使用情事，確實不符合內政部91年
27 8月15日函同意之土地處分計畫，有未按捐贈目的使用、與
28 原告設立宗旨不符等情事，均有依據。又被告辦理定期檢查
29 時，原告從未詳實告知有無償出借予該二基金會使用情事，
30 就此亦尚無信賴保護原則之適用，且土地稅法第55條之1亦

01 未規定納稅義務人在被查獲未按捐贈目的使用土地後，尚容
02 許有事後補正之機會。

03 (二)現行關於追補之核課期間，應自稽徵機關查得資料時起算，
04 而衛福部家庭署以107年7月2日函復被告系爭房屋使用2樓全
05 部面積及3樓、5樓部分面積之情形，被告方查得原告有土地
06 稅法第55條之1之「未按捐贈目的使用土地」之情事，被告
07 隨即於同年9月21日、11月7日作成原處分，自未逾5年核課
08 期間。

09 (三)系爭房屋領有臺北市政府工務局核發之93使字第0349號使用
10 執照，其建築基地包含法定空地面積（344.74平方公尺）共
11 計640平方公尺，被告以系爭房屋違規使用樓層主建物及附
12 屬建物面積加計其分攤共有部分面積所占系爭房屋全棟總面
13 積比例。又依據原告提供之房屋租賃合約，其中系爭房屋3
14 樓部分，係有償出租予哥羅西實業有限公司、富邦興記投資
15 股份有限公司、道記實業股份有限公司、道記投資股份有限
16 公司、以馬內利投資有限公司、儒記投資股份有限公司、福
17 記投資股份有限公司、大富媒體股份有限公司等8家公司，
18 面積各1坪，合計26.4平方公尺（計算式：8坪 $\times$ 3.3平方公
19 尺）；系爭房屋5樓部分，係以面積11.57坪有償出租予大益
20 文創有限公司，合計38.2平方公尺（=11.57坪 $\times$ 3.3平方公
21 尺），原處分再依各該樓層稅籍總面積扣除前開有償租借面
22 積後，據以核算系爭房屋3樓、5樓違規使用之面積，再以系
23 爭房屋2樓、3樓、5樓經違規使用面積共1,125平方公尺，按
24 其所占系爭房屋全棟總面積比例，換算本件未按捐贈目的使
25 用之土地面積以130.4平方公尺計，因而核定追補應納土地
26 增值稅22,289,286元，並無違誤。

27 (四)若依據系爭房屋建物登記簿謄本登記之各項面積計算，則分
28 別為：

29 1. 依原告主張之計算方式之一，即以被告列管土地增值稅額
30 9,588萬9,499元，按建物登記資料所載樓層占建築基地
31 （系爭土地）權利（種類）範圍計算系爭房屋2樓、3樓及

01 5樓之各樓層應分攤列管稅額，再依建物登記資料所載樓
02 層面積（含附屬建物及共有部分）及上開各樓層出租面積
03 計算違規比例，經核算仍應補徵土地增值稅額2,411萬6,5
04 51元。

05 2. 若依原告主張之計算方式之二，即依建物登記資料所載系
06 爭房屋2樓、3樓及5樓各樓層之面積（含附屬建物及共有
07 部分）及上開各樓層出租面積計算未按捐贈目的使用之違
08 規面積，再按其違規總面積占建物登記資料所載之系爭房
09 屋全棟總面積計算違規比例，核算應補徵土地增值稅額2,
10 300萬3,664元。

11 3. 但無論依前述計算方式一或二，所計算稅額均高於原處分
12 按房屋稅籍面積計算之補徵金額2,228萬9,286元，原處分
13 補徵土地增值稅額對原告較有利，基於不利益變更禁止原
14 則，被告就前開計算金額逾原處分核課數額部分，並未據
15 以增加而以原處分核課之數額為準，可見原處分核算之稅
16 額，仍無違誤等語，資為抗辯。

17 (五)並聲明：原告之訴駁回。

18 四、本件如事實概要欄所示事實，除下述所示爭點外，其餘為兩
19 造所不爭執，並有歷年社會福利事業或私立學校受贈土地免
20 徵土地增值稅檢查紀錄表（前審卷第319至344頁）、被告10
21 7年9月21日函（原處分可閱卷1第9至12頁）、原處分（原處
22 分可閱卷1第9至12頁、前審卷第31頁）、訴願決定（前審卷
23 第21至30頁）、復查決定（前審卷第141至151頁）影本等件
24 在卷可稽，堪認與事實相符。而兩造既以前詞爭執，則本件
25 所應審究之主要爭點厥為：原處分追補之土地增值稅，有無
26 逾越核課期間？系爭房屋2樓全部面積、3樓及5樓部分面
27 積，有無土地稅法第55條之1第1、2款規定之未按捐贈目的
28 使用、與原告設立宗旨不符等情形？系爭土地上關於系爭房
29 屋使用部分，若經認有前述違章情事，有關係爭土地中屬於
30 法定空地之面積，是否亦在追補土地增值稅之列？被告計算
31 方式（即違規使用樓層主建物及附屬建物面積加計其分攤共

01 有部分面積，占系爭房屋全棟總面積比例，作為分算系爭土
02 地屬於未符捐贈目的部分之面積）中，被告以房屋稅籍資料
03 登載之各項面積（包括總面積、營業面積、住家面積、非住
04 營面積等項，原處分卷3第15至27頁）列計，而未依建物登
05 記簿謄本登記之各項面積計算，是否符合規定？就系爭房屋
06 3樓、5樓所扣除另有償出租之面積計算內容，是否有據？計
07 算方式應以何為準？原處分核補之稅額計算，是否適法有
08 據？

09 五、本院之判斷如下：

10 (一)土地稅法第5條第1項第2款、第2項規定：「土地增值稅之納
11 稅義務人如左：……二、土地為無償移轉者，為取得所有權
12 之人。（第2項）前項所稱……無償移轉，指遺贈及贈與等
13 方式之移轉。」第28條前段規定：「已規定地價之土地，於
14 土地所有權移轉時，應按其土地漲價總數額徵收土地增值
15 稅。」第28條之1第1項規定：「私人捐贈供興辦社會福利事
16 業或依法設立私立學校使用之土地，免徵土地增值稅。但以
17 符合左列各款規定者為限：一、受贈人為財團法人。二、法
18 人章程載明法人解散時，其賸餘財產歸屬當地地方政府所
19 有。三、捐贈人未以任何方式取得所捐贈土地之利益。」第
20 55條之1第1、2款規定：「依第28條之1受贈土地之財團法
21 人，有下列情形之一者，除追補應納之土地增值稅外，並處
22 應納土地增值稅額二倍以下之罰鍰：一、未按捐贈目的使用
23 土地者。二、違反各該事業設立宗旨者。」依土地稅法第58
24 條規定授權訂定之同法施行細則第43條則規定：「（第1
25 項）本法第28條之1所稱社會福利事業，指依法經社會福利
26 事業主管機關許可設立，以興辦社會福利服務及社會救助為
27 主要目的之事業。……。」而前開第28條之1立法理由指
28 明：「為配合老人福利法、兒童福利法（現為兒童及少年福
29 利與權益保障法）、殘障福利法（現為身心障礙者權益保障
30 法）及社會救助法之施行，鼓勵私人創辦社會福利事業及捐
31 贈土地興學，爰明定私人捐贈供興辦社會福利事業或依法設

01 立私立學校使用之土地免徵土地增值稅，並規定免稅之適用
02 要件，以防流弊。」可知徵收土地增值稅之目的，在於實現
03 憲法土地自然漲價歸公之基本國策暨租稅公平原則，參照平
04 均地權條例第51條定，原則上人民移轉土地所有權時所繳納
05 之土地增值稅，亦歸人民共享。惟如有私人取得土地係為創
06 辦社會福利事業及捐獻土地興學者，考量土地利益亦歸之人民
07 共享，此所以土地稅法第28條之1明定符合要件者，得免
08 徵土地增值稅；又為避免假藉捐贈之名而行逃漏增值稅之
09 實，復以同法第55條之1規定，如有該條各款情事之一者，
10 即應予補稅、處罰。是以，私人捐贈供興辦社會，福利事業
11 或依法設立私立學校使用之土地，可得免徵土地增值稅，必
12 須符合土地稅法第28條之1所定3款免徵要件，且以該等要件
13 持續履行為必要，俾符立法者授與免徵土地增值稅之稅捐優
14 惠立法本旨（最高行政法院108年度判字第19號判決意旨參
15 照）。

16 (二)依土地稅法第6條及平均地權條例第25條規定授權訂定之土
17 地稅減免規則第5條規定：「同一地號之土地，因其使用之
18 情形或因其地上建物之使用情形，認定僅部分合於本規則減
19 免標準者，得依合於減免標準之使用面積比率計算減免其土
20 地稅。」第20條第11款規定：「土地增值稅之減免標準如
21 下：……十一、私人捐贈供興辦社會福利事業或依法設立私
22 立學校使用之土地，全免。但以符合下列規定者為限：

23 （一）受贈人為財團法人。（二）法人章程載明法人解散
24 時，其賸餘財產歸屬當地地方政府所有。（三）捐贈人未以
25 任何方式取得所捐贈土地之利益。」上開規定係為執行母法
26 所為細節性、技術性規定，經核且無違母法授權之意旨，自
27 得予以適用。

28 (三)稅捐稽徵法第21條規定：「（第1項）稅捐之核課期間，依
29 下列規定：一、依法應由納稅義務人申報繳納之稅捐，已在
30 規定期間內申報，且無故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅
31 捐者，其核課期間為5年。二、依法應由納稅義務人實貼之

印花稅，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、未於規定期間內申報，或故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者，其核課期間為7年。（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。」本件核課時（即110年12月17日修正前）同法第22條第1、2、4款規定：「前條第一項核課期間之起算，依左列規定：一、依法應由納稅義務人申報繳納之稅捐，已在規定期間內申報者，自申報日起算。二、依法應由納稅義務人申報繳納之稅捐，未在規定期間內申報繳納者，自規定申報期間屆滿之翌日起算。……四、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。」

(四)系爭房屋2樓全部面積、3樓及5樓部分面積未按捐贈目的使用，且與原告設立宗旨不符，構成土地稅法第55條之1所定違章情事：

1. 經查，本件兩造並不爭執原告於87年及88年間受贈臺北市○○區○○段4小段2、2-1、3、4、5-1、5-2及13-1地號等7筆土地，原經被告所屬大安分處依土地稅法第28條之1規定，核定免徵土地增值稅97,116,294元，並列管土地面積共567平方公尺，及嗣後因前開2地號土地於89年12月18日分割出使用分區為道路用地（公共設施用地）之2-2地號土地6平方公尺，有前開2-2地號土地登記資料、檢查紀錄表等影本各1份（原處分卷1第17頁、前審卷第319至344頁）在卷可按，並據被告陳明就2-2地號土地計有土地增值稅1,226,795元因此得解除列管，不在原處分所列計因法定事由而應補徵之範圍（前審卷第109頁）。故系爭土地計有面積共561平方公尺（567－6＝561）之土地增值稅95,889,499元（97,116,294－1,226,795＝95,889,499），仍在列管範圍內而須持續履行土地稅法第28條之1所

01 定供所興辦社會福利事業即受贈人原告使用，方得符合該
02 規定之免徵土地增值稅要件，先予指明。

- 03 2. 其次，針對系爭土地供受贈人即原告使用之情形，原告併
04 同於90年間先由捐助人捐贈經費予原告，再以受贈經費自
05 前手富邦建設股份有限公司購入之相鄰畸零地臺北市○○
06 區○○段4小段13-2地號土地（面積79平方公尺，原處分
07 卷1第18、78頁），經其於90年11月間先申請將系爭土地
08 與同小段13-2地號共8筆土地（下稱合併前8筆土地），辦
09 理合併為仁愛段4小段2地號一筆土地，以之為面積共計64
10 0平方公尺之建築基地（不含前開分割出作為公設施用地
11 之2-2地號土地6平方公尺，面積則計為646平方公尺），
12 在其上建造系爭房屋，原告並提出包含系爭土地及分割出
13 2-2地號土地共計間646平方公尺之土地處分計畫，說明為
14 有效運用土地資產及考量原告欠缺自有資金在土地上興建
15 大樓，擬將受贈土地出租由第三人在其上興建大樓以收取
16 租金（興建大樓期間不計收租金），租金收入則依循捐助
17 章程，運用於舉辦或捐助各項社會福利慈善事業，包括醫
18 療補助、急難救助、災害救助、接受主管機關指導辦理及
19 其他有關社會福利慈善事業等，申經內政部以91年8月15
20 日函同意辦理在案，內政部該函且有列記提醒原告注意不
21 得有土地稅法第55條之1各款規定事由發生等，有該土地
22 處分計畫及內政部91年8月15日函等件影本在卷可按（原
23 處分卷1第46至55頁，同於前審卷第69至79頁）。原告後續
24 即依前開土地處分計畫之申請內容，覓得具備資力之第三
25 人出資興建系爭房屋即臺北市○○區○○路0段000號辦公
26 大樓1棟，坐落之建築基地即包含受贈取得之系爭土地及
27 買入之同小段13-2地號土地，該建案（地上11層、地下2
28 層）開工日期90年11月7日、竣工日期93年7月23日，建築
29 基地面積計640平方公尺包含建築面積295.26平方公尺、
30 依法應留設法定空地344.74平方公尺，亦有臺北市政府工
31 務局93年11月10日93使字第0349號使用執照存根影本1份

01 附卷可佐（原處分卷2第327頁至第328頁）。迨系爭房屋
02 興建完成後，因原告於94年9月8日受贈取得系爭房屋所有
03 權全部且於94年9月23日辦竣系爭房屋所有權登記在案
04 （原處分卷1第20至29頁），可知原告自94年9月23日後即
05 為系爭房屋及所坐落基地（含系爭土地）之建物暨土地所
06 有權人。

- 07 3. 由上開系爭土地及其上系爭房屋之取得情形可知，原告受
08 贈取得系爭土地後，為充分且有效運用系爭土地以獲取收
09 益，係依法提出土地處分計畫報請內政部同意後，擬出租
10 系爭土地供在其上興建建物，並收取土地租金以獲取收
11 益，因嗣後第三人興建完成系爭房屋後，又將系爭房屋贈
12 與原告，為此原本預期對其上建物興建者收取土地租金之
13 方式，確有無法執行之問題，原告因此改以由系爭房屋為
14 使用收益而收取租金等，包含原告自行使用或出租系爭房
15 屋以收取租金，只須原告自行使用情形或出租系爭房屋所
16 收取租金之運用，確有符合捐助章程所定應從事之相關社
17 會福利慈善事業之用途（包含醫療補助、急難救助、災害
18 救助、接受主管機關指導辦理及其他有關社會福利慈善事
19 業，原處分卷1第41至45頁、前審卷第51至53頁），尚堪
20 認如此對系爭土地透過其上系爭房屋之間接利用，仍有按
21 捐贈目的及原告設立宗旨而為間接使用土地之情形，被告
22 對此節亦不爭執。又由前開土地處分計畫暨後續系爭房屋
23 興建之情形，亦可知系爭土地業經全數作為建築基地而在
24 其上興建系爭房屋，並無從區分尚有與系爭房屋興建使用
25 無關之其他土地利用情形，則基於建物之利用必然須使用
26 坐落之基地，二者之利用關係本質上乃合一而無法各自獨
27 立切割，原告使用（包含出租收益）系爭房屋時，所表彰
28 使用（含出租）範圍本必然包含所坐落基地（含系爭土
29 地），在此情形下，關於土地稅法第55條之1規定所指對
30 受贈土地之使用，自亦無法脫離系爭房屋之使用，事理上
31 須透過對系爭房屋使用情形之觀察，方能判斷系爭土地之

間接使用情形為何。換言之，若原告有未自行直接使用系爭房屋或未獲取收益之使用，例如本件僅無償提供原告以外者使用，使用之他人無償使用而獲益之同時，即意味著受贈之原告按捐贈目的本當由系爭土地取得之獲利因此減損，此時即與捐贈系爭土地與原告之目的背道而馳，在該他人使用又與原告依捐助章程應從事之任務無關之情形，且亦有不符原告設立宗旨之問題。

4. 另尚應釐清者，如前述，系爭土地之使用是否有土地稅法第55條之1規定情形，固可由土地上系爭房屋之使用情況為觀察，因系爭房屋坐落之建築基地（合併後仁愛段4小段2地號土地）中不只有受贈之系爭土地，尚包含合併前同小段13-2地號土地（買賣取得），雖然物理上系爭房屋係對整筆基地一體使用，量化過程仍可扣除合併前同小段13-2地號土地面積後，僅就系爭土地之561平方公尺面積，方在被告列管中須持續符合免徵土地增值稅要件之範圍，此由被告製作之土地增值稅違章案件補徵稅額計算明細表記載「地號13-2（90年5月21日買賣取得，不列管）」及該13-2地號土地「受列管之土地增值稅0元」等節（原處分卷2第399頁），亦可明之。故系爭土地仍經列管之土地增值稅數額95,889,499元，與前述13-2地號土地之使用並無涉。

5. 準此，本件系爭房屋2樓全部及3、5樓部分面積，有未經原告自行直接使用或有償提供他人以獲取間接使用利益，依前揭說明堪認係違反捐贈目的及原告設立宗旨等情，爰分論如下：

(1) 系爭房屋2樓之全部面積者，兩造均不爭執於95至106年間確有無償提供富邦藝術基金會作為藝術教育、展覽以及講堂使用等情，並有臺灣公益資訊中心網站公開揭露之富邦藝術基金會基本資料，及富邦藝術基金會網站列載歷年興辦相關藝術展覽暨活動、95年至106年間年度大事紀要等內容為憑（前審卷第407頁至第435頁）；另

01 富邦藝術基金會前於95年8月1日，亦曾依加值及非加值
02 型營業稅法第30條規定，申經臺北市國稅局大安分局95
03 年8月3日財北國稅大安營業字第0953008477號函核准變
04 更營業所在地為系爭房屋2樓，有該核准函暨富邦藝術
05 基金會之臺北市房屋稅籍紀錄表影本各1份在卷可按
06 （原處分卷2第255頁、原處分卷3第160頁）。原告就系
07 爭房屋2樓全部面積之使用，既有前述無償提供富邦藝
08 術基金會使用多年，且難認原告上開期間尚有區隔供自
09 用之情形，而富邦藝術基金會工作重點主要為藝術教育
10 及展覽等，復與原告捐助章程第3條所定應舉辦或捐助
11 之社會福利慈善事業，並不相干（前審卷第409、437
12 頁、第41至45頁，本院卷第51至53頁），無償供其使用
13 乙事，實與原告設立宗旨不符，被告因而以其有土地稅
14 法第55條之1第1、2款所規定應追補前列管免徵土地增
15 值稅之情由，即為有據。

16 (2)關於系爭房屋3樓部分面積之使用情形：

17 ①原告不爭執自95年至103年間，系爭3樓有部分面積經
18 提供富邦文教基金會無償使用（前審卷第171至172
19 頁、第185頁），迄103年1月後始遷出至系爭房屋5樓
20 等情，並有臺灣公益資訊中心網頁所公開揭露富邦文
21 教基金會基本資料，及該基金會網站列示工作重點、
22 服務項目及歷年活動等列印資料1份附卷可稽（前審
23 卷第439頁至第447頁），均可見該基金會於上開期間
24 確有設址而使用系爭房屋3樓之情形；另該基金會前
25 於94年5月30日曾申經教育部以94年6月9日台社
26 （四）字第0940079367號函、94年7月13日台社
27 （四）字第0940095899號書函，更改會址至系爭房屋
28 3樓並換發法人證書（原處分卷2第253頁至第254頁）
29 ，及該基金會臺北市房屋稅籍紀錄表登載於94年9月
30 遷入系爭房屋3樓等件（原處分卷3第162頁），亦可
31 佐證上情。參酌富邦文教基金會成立主旨在關懷青少

01 年，工作重點暨服務項目為媒體素養、宣傳、青少年
02 關及獎助學金、社教宣導等（前審卷第439、451
03 頁），確亦與原告之設立宗旨無關，原告仍提供其無
04 償使用系爭房屋3樓部分乙事，參照前揭說明，即有
05 土地稅法第55條之1第1、2款規定應追補列管土地增
06 值稅之情事，堪以認定。

07 ②再富邦文教基金會於103年1月間自系爭房屋3樓遷出
08 後，自103年2月至106年12月期間，原告隨即又將之
09 無償提供富邦藝術基金會使用，仍未收取租金乙節，
10 亦有原告曾為之說明及富邦藝術基金會之營業公示資
11 料查詢表等件可資佐證（前審卷第171至172頁、第18
12 5頁、第437頁），而富邦藝術基金會成立主旨及工作
13 重點為，經核與原告之設立宗旨無關，業經認定如
14 前，在此期間內，被告以原告仍有土地稅法第55條之
15 1第1、2款規定應追補列管土地增值稅之情由，自亦
16 為有據。

17 ③關於系爭房屋3樓有前述土地稅法第55條之1規定違規
18 使用之範圍，被告亦不爭執應剔除有償出租部分係以
19 主建物26.4平方公尺為準計算：

20 本件原告主張系爭3樓尚有部分面積經出租他人而收
21 取租金乙節，業據其提出與哥羅西實業有限公司、富
22 邦興記投資股份有限公司、道記實業股份有限公司、
23 道記投資股份有限公司、以馬內利投資有限公司、儒
24 記投資股份有限公司、福記投資股份有限公司、大富
25 媒體股份有限公司等8家公司，分別簽立並按月收取租
26 金、租賃面積為系爭房屋3樓各1坪之房屋租賃契約書
27 影本共8份為證（原處分卷1第120頁至第149頁），堪
28 認系爭房屋3樓中有計8坪即26.4平方公尺之面積（以
29 每坪3.3平方公尺換算即為26.4平方公尺），因涉及
30 原告另有償出租而應由前述富邦藝術基金會或富邦文
31 教基金會無償使用之範圍中剔除。又前開8家公司之

房屋租賃契約列載租期，雖可見有列載出租期間106年12月28日至108年12月27日（承租人哥羅西實業有限公司，原處分卷1第120至122頁）、106年9月1日至108年8月31日（承租人以馬內利投資有限公司，原處分卷1第135至137頁），或103年1月1日至107年12月31日不等（其餘6家公司，原處分卷1第123至134頁、第138頁至149頁），經比對仍有同時出租8家公司之情形，原告憑此主張關於主建物面積26.4平方公尺範圍另有使用規劃，並非前述無償提供富邦藝術基金會或富邦文教基金會使用之範圍，並非無憑；依被告陳報之計算內容及說明，亦可見被告認定系爭房屋3樓經出租而未涉違規使用之主建物面積為26.4平方公尺（詳見被告計算說明，原處分卷3第6頁、本院卷第307至309頁）。故系爭房屋3樓有前述土地稅法第55條之1第1、2款之情形，僅就主建物面積而言，應扣除有償出租者係以26.4平方公尺計之。

(3)關於系爭房屋5樓有前述土地稅法第55條之1規定違規使用之範圍，被告亦不爭執應剔除有償出租部分係以主建物38.2平方公尺為準計算：

①原告並不爭執自103年2月至106年12月間，系爭5樓有部分面積經提供富邦文教基金會無償使用等情（前審卷第171至172頁、第185頁），並有該基金會網站列印資料及營業（稅籍）登記公示資料查詢服務表等件在卷可佐（前審卷第449頁至第451頁），均可見該基金會於上開期間確有設址而無償使用系爭房屋5樓之事實。而富邦文教基金會成立主旨及工作重點、服務項目等，經核與原告之設立宗旨無關，亦經本院認定如前，原告既有其無償提供該基金會使用系爭房屋5樓部分面積之情形，依前揭規定意旨及說明，被告以原告就此有土地稅法第55條之1第1、2款規定應追補列管土地增值稅之情事，應可採信。至於原告曾稱10

01 3年1月前就系爭房屋5樓有出租其他公司以收取租
02 金，並提出相關租金支付資料或房屋租賃契約、約定
03 103年1月17日終止租約之協議書等件影本（前審卷第
04 187至232頁），均屬其無償提供富邦文教基金會使用
05 而構成違規前之使用狀態，自無礙其後原告仍有前開
06 不依規定使用之認定結果，亦予指明。

07 ②關於系爭房屋5樓可認無償提供富邦文教基金會使用
08 之範圍，原告主張仍有部分係有償出租而收取租金在
09 案乙節，業據其提出列載租期自106年1月1日至107年
10 12月31日、租賃面積11.57坪（以每坪3.3平方公尺換
11 算約為38.2平方公尺）、承租人大益文創有限公司之
12 房屋租賃契約書影本1份為憑（原處分卷1第151頁至
13 第153頁）；原告以此面積38.2平方公尺範圍，另有
14 使用規劃而不在前述無償提供富邦文教基金會使用之
15 範圍，尚非全然無據，且被告亦自承並未以主建物3
16 8.2平方公尺面積部分係違規使用（詳見被告計算說
17 明，原處分卷3第6頁、本院卷第307至309頁）。故系
18 爭房屋5樓有前述土地稅法亦55條之1第1、2款之情
19 形，僅就主建物面積而言，應扣除有償出租者以38.2
20 平方公尺計之。

21 6.綜上，系爭房屋2樓全部面積及前述3樓、5樓剔除有償出
22 租之部分面積（各以主建物面積26.4、38.2平方公尺為
23 準）後，均堪認原告有在各該時間無償提供他人使用，且
24 違反捐贈目的及原告設立宗旨等情，被告認定原告就之構
25 成土地稅法第55條之1所定違章情事，即堪採信。至於原
26 告雖又稱後續擬分別對富邦藝術基金會、富邦文教基金會
27 補收租金，並提出95至106年預估補收租金明細為憑（前
28 審卷第185頁），或就前述未按捐贈目的取得之租金收
29 入，提出3年社會福利慈善計畫等（前審卷第171至177
30 頁），仍無解於其前已有多年無償借用系爭房屋2樓全部

01 及3樓、5樓部分面積，與捐贈目的及原告設立宗旨不符之
02 既成事實，自不足為對其有利之認定。

03 (五)原告主張本件被告作成原處分時，有逾核課期間之違法云
04 云，並不足採。

05 1.按對於已符合土地稅法第28條之1所定3款免徵土地增值稅
06 要件之土地，該土地之使用必須持續履行該等要件，如土
07 地受贈後有該當同法第55條之1之情事者，即符合追補要
08 件，而有無同法第55條之1各款情事而應予追徵，土地稅
09 法未課予人民主動申報之義務，而係採取職權調查，並依
10 下述作業準則通案預為請求主管機關協助核實調查。按此
11 稽徵核課之流程，可知土地稅法第55條之1追補處分之性
12 質，與一般土地增值稅依同法第49條應由權利人、義務人
13 申報現值之具申報稅之性質已有不同，現行各稅目之核課
14 期間起算時點係屬法定事項，依核課時（即110年12月17
15 日修正前）稅捐稽徵法第22條規定，並非在該當課稅要件
16 之事實發生或成立時即開始起算，關於此一追補土地增值
17 稅之核課期間，應依其性質適用核課時（即110年12月17
18 日修正前）稅捐稽徵法第22條第4款「由稅捐稽徵機關按
19 稅籍底冊或查得資料核定徵收之稅捐，自該稅捐所屬徵期
20 屆滿之翌日起算」之規定；又現行法對於此一追補性質之
21 核課，並無徵期之規定，適用結果即應自稽徵機關查得資
22 料時起算。關於稽徵機關未能及時查知土地使用狀況，或
23 系爭土地違反目的之使用早已存在等節，均對土地稅法第
24 55條之1追補土地增值稅之核課期間之起算日不生影響
25 （至於110年12月17日修正之現行稅捐稽徵法第22條，增
26 訂第5款、第6款規定「五、土地增值稅自稅捐稽徵機關收
27 件日起算。但第6條第3項規定案件，自稅捐稽徵機關受法
28 院或行政執行分署通知之日起算。六、稅捐減免所依據處
29 分、事實事後發生變更、不存在或所負擔義務事後未履
30 行，致應補徵或追繳稅款，或其他無法依前5款規定起算
31 核課期間者，自核課權可行使之日起算。」較之修正前規

定更為完足，併予敘明）。前開規定意旨暨說明，為本件前開最高行政法院判決廢棄前審判決而發回本院審理時，均已明確闡釋在案，依行政訴訟法第260條第3項規定，應為本件法律判斷之判決基礎，當予指明。

2. 又法制上為管制土地受贈後之使用情形未悖離法律意旨，以免假捐贈之名行逃漏增值稅之實，土地稅法施行細則第43條第3項規定：「依本法第28條之1核定免徵土地增值稅之土地，主管稽徵機關應將核准文號註記有關稅冊，並列冊（或建卡）保管，定期會同有關機關檢查有無本法第55條之1規定之情形。」復為有效執行檢查任務，財政部訂頒「社會福利事業及私立學校受贈土地免徵增值稅案件管制檢查作業要點」為作業準則，其中第3點規定：「列管土地於每年最少辦理檢查或抽查一次，由稽徵機關邀集當地社會福利事業主管機關，地政機關及各級學校主管教育行政機關成立檢查小組，協商實地勘查日程、進度及作業程序。稽徵機關負責工作之策劃與推動；地政機關負責提供作業之有關地籍藍曬圖及土地位置之認定；當地社會福利事業主管機關或各級學校主管教育行政機關負責認定是否按捐贈目的使用土地及是否違反各該事業設立宗旨。」核其內容係就調查土地使用情形之任務，按相關機關之職掌予以分工，無非在此任務範圍內明文體現行政程序法第19條行政互助之意旨，以求有效達成任務。此舉既係行政機關之互相協助，並不致於變更土地增值稅之核課職權；亦即各相關機關協助調查後，認定事實之職權仍屬稽徵機關。雖其文字：「當地社會福利事業主管機關或各級學校主管教育行政機關負責認定是否按捐贈目的使用土地及是否違反各該事業設立宗旨」等等，僅係宣示事業主管機關基於其專業，對於土地使用情形是否合致其對於事業之要求，較諸稽徵機關更為適任，稽徵機關得尊重其認定以判斷土地使用情形。解釋上，仍係稽徵機關行使法定職權之結果。是故，如於個案實際執行上無悖於政府部門

職掌分工，協助機關調查認定之結果，得供為稽徵機關認定事實之佐證。

3. 本件原告就系爭房屋2樓全部、3樓部分，雖如前述，於95年間起即分別有遭原告無償提供他人使用，自斯時起即可認構成土地稅法第55條之1第1、2款應補徵土地增值稅之違規情由，然此節僅足以說明斯時對原告為稅捐追補之公法上債權已發生，與被告知悉有同法第55條之1追徵核課權而可起算核課期間之規制，仍有不同；後者之起算，既屬於核課時稅捐稽徵法第22條第1項第4款明文係依查得資料核定徵收稅捐之情形，而此稅捐復不屬定有年度內特定徵期之情形，依前揭最高法院判決發回理由闡釋之法律見解，即應自稅捐稽徵機關即被告查得資料時起算，以被告未能調查知悉前，事實上並無從行使核課權，且原告有無土地稅法第55條之1第1、2款等事由，主要又繫於原告，並涉及原告運用詳情與捐助章程目的等之勾稽比對，核非被告得以立即確知者，尤其如本件提供他人使用之原因關係為有償或無償，更無法徒憑外觀上相關法人或稅籍登記有無異動等，即可明白知悉，以稅捐稽徵機關查得資料時作為核課期間之起算，確亦較合乎誠信原則及課稅之公平及正義。

4. 準此，本件被告於106年9月8日函請衛福部家庭署協助調查時，僅知系爭房屋有遭出租情事，並無法知悉該使用關係為有償或無償，衛福部家庭署106年11月15日函復內容，雖提及系爭房屋3樓、5樓有無償借用情形，因涉及原告前申經同意之土地處分計畫等事宜，迄107年2月14日函，方可見衛福部家庭署有表明系爭房屋3樓、5樓不宜無償借用等旨（原處分卷1第56至60頁），迨被告依現場查勘及比對相關設址資料等，先後再請求協助查認後，衛福部家庭署以107年7月2日社家婦字第1070106821號函復時，方就所查認原告捐助章程、土地處分計畫及實際使用之狀況，明確表示系爭房屋3樓、5樓部分空間及系爭房屋

2樓，有前述經富邦藝術基金會或富邦文教基金會無償借用等情（原處分卷1第70至77頁、第82至108頁），被告至此方能查知原告就系爭房屋2、3、5樓確有遭無償借用而涉及土地稅法第55條之1第1、2款之情事，其於同年9月21日、11月7日作成原處分，自難認有逾核課期間之問題；且縱使以衛福部家庭署前於106年11月15日回函，曾述及系爭房屋3樓、5樓遭無償借用之時間而論，被告作成本件原處分時，同樣仍未逾核課期間。況最高行政法院判決廢棄前審判決發回之理由，更清楚指明前審判決所執系爭房屋2樓、3樓部分面積所為核課，已逾核課期間之認定，有適用法規不當之違誤，上情均可認本件原處分並無逾核課期間之違法。是原告仍主張原處分已逾核課期間云云，容有誤解，並不可採，且被告既無從憑外觀查悉，其在違規事實發生時不知對原告追補之結果，自亦無涉原告有何信賴基礎可言。

(六)本件原處分對原告補徵土地增值稅計22,289,286元，經核乃於法有據，亦無違誤；

1.如前述，本件原告就受贈而經免徵土地增值稅在案之系爭土地，乃全數作為建築基地而在其上興建系爭房屋，已無獨立於系爭房屋興建使用外之其他土地利用狀態，針對系爭土地有無土地稅法第55條之1第1、2款規定之違規使用，實質上須透過對系爭房屋使用情形為觀察判斷，相應得；又因系爭房屋僅部分遭違規使用，自不能就系爭土地整筆面積追補土地增值稅，財政部98年2月6日台財稅字第09804704770號函釋以：「財團法人○基金會受贈土地，經依土地稅法第28條之1規定免徵土地增值稅，嗣後發現地上建物部分樓層未依社會福利事業主管機關原許可事項使用，如經該主管機關認定部分未按捐贈目的使用土地，准按該未按捐贈目的使用土地部分比率計算追補應納之土地增值稅……。」所持以未符捐贈目的使用之土地占全部土地面積之比例，分算追補土地增值稅之方式，符合邏輯

暨論理，兩造就應按前開比例分算乙事，亦無爭執，合先指明。

2.其次，針對系爭土地違規使用範圍，原告雖爭執只以系爭房屋實際建築面積計算即足，被告未區別系爭房屋基地建蔽率為46.134375%，應排除法定空地而僅以系爭房屋建築面積295.26平方公尺（原處分卷1第13頁）作為計算基準云云。考諸建築法第11條第1、3項規定：「（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；……。」可知法定空地旨在使建築物便於日照、通風、採光等，以增進使用人之舒適、安全與衛生為目的，其與建築物本身所占之地面關係密切，自不容許基地所有權人僅就法定空地部分處分其所有權，並有禁止分割、移轉、重複使用之明文（最高行政法院109年度裁字第1304號裁定意旨參照）。且法定空地會與所歸屬之特定建物連結，而被視為一體，在建管事務領域，受到「一體化」之管理（最高行政法院107年度判字第313號判決意旨參照），於計算本件系爭土地違規使用範圍以決定追徵之土地增值稅時，自亦無切割系爭房屋建築面積與法定空地而排除法定空地面積於計算稅額之外，此節亦經前開最高行政法院發回理由明確闡釋無訛。原告仍主張應排除法定空地面積云云，實不可取。

3.又以，系爭土地違規使用範圍之認定，既來自系爭房屋違規使用面積之比例，而系爭房屋之總面積，除各樓層之主建物面積外，尚包含附屬建物及法定共用部分，量化計算不同區分所有建物部分所占比例時，就區分所有部分各該面積自當採取與總面積一致之計算基礎（亦即同樣包含附屬建物、共用部分面積），方能正確反映總體內之不同部分比例關係，並符合數理之邏輯：

(1)公寓大廈管理條例第3條第1至4款規定：「本條例用辭定義如下：一、公寓大廈：指構造上或使用上或在建築執照設計圖樣標有明確界線，得區分為數部分之建築物及其基地。二、區分所有：指數人區分一建築物而各有其專有部分，並就其共用部分按其應有部分有所有權。三、專有部分：指公寓大廈之一部分，具有使用上之獨立性，且為區分所有之標的者。四、共用部分：指公寓大廈專有部分以外之其他部分及不屬專有之附屬建築物，而供共同使用者。」第9條第1項規定：「各區分所有權人按其共有之應有部分比例，對建築物之共用部分及其基地有使用收益之權。……。」另土地法第37條第2項授權訂定之土地登記規則第81條規定：「區分所有建物所屬共有部分，除法規另有規定外，依區分所有權人按其設置目的及使用性質之約定情形，分別合併，另編建號，單獨登記為各相關區分所有權人共有。區分所有建物共有部分之登記僅建立標示部及加附區分所有建物共有部分附表，其建號、總面積及權利範圍，應於各專有部分之建物所有權狀中記明之，不另發給所有權狀。」可知系爭房屋既係以區分所有建物而分戶編建號辦理登記，不同建號區分所有建物之所有權範圍，既包含共用部分（以應有部分計算所有權而為表彰），於量化各該建物之使用範圍時，除主建物面積外，自亦當包含共用部分之面積。又所謂附屬建物，係指依附於原建築以助其效用而未具獨立性之次要建築而言，諸如依附於原建築而增建之建物，缺乏構造上及使用上之獨立性，由公寓大廈管理條例第3條第4款規定並可知，附屬建物尚區分為專有或共用者。而在計算系爭房屋總面積時，若有納入附屬建物、共用面積，在分算總面積內部中不同區分所有建物面積，並抽象化為比例數值之呈現時，自亦當一致採計各區分所有建物專有之附屬建物面

積（共用之附屬建物，則併入共用部分面積計算），方能正確呈現量化下之比例關係。

(2)本件被告以系爭房屋之地下1、2樓及地上1至11樓各該層次面積（主建物面積，取至小數1位）總計為2,199.1平方公尺，雖係根據房屋稅籍登記之主檔查詢表中卡序「A0」者加總結果（原處分卷3第15至27頁），惟經核亦與各該區分所有建物之建物登記謄本所示（主建物）層次面積加總之數值一致（取至小數1位，原處分卷2第331至342頁、原處分卷1第19至32頁，被告依建物登記資料核算情形見本院卷第283頁，原告亦稱此部分數字一致，本院卷第171頁之筆錄）。其次，本件被告作成原處分時，實係根據前開房屋稅主檔查詢表列示之資料，以系爭房屋4、5、7、9樓附屬建物（「卡序T0」）之面積加總為26.8平方公尺（原處分卷3第20、21、23、25頁），共用部分計有稅籍公一、公二、公三共3比，面積加總為2,613.9平方公尺（各樓層房屋稅主檔查詢之卡序P0、Y0、W0，原處分卷3第10至13頁、第15至27頁），故以系爭房屋總面積共計4,839.8平方公尺（計算式： $2,199.1 + 26.8 + 2,613.9$ ）；而若以建物登記謄本列載之總面積（原處分卷1第19至32頁，包含前述附屬建物及編為建號3358、3360、3359之3筆共用部分），合計後則為4839.4（參見被告提出計算表之TOTAL欄位，本院卷第187頁，取至小數1位），當先予釐明。

(3)繼之，關於系爭2樓、3樓、5樓之各該總面積及違規使用面積若干，及被告以各該違規使用面積所占系爭房屋總面積為比例作為基準，據以攤算系爭土地經列管土地增值稅總額等計算內容，爰說明如下：

①系爭2樓主建物（層次面積）208.4平方公尺，分攤共用部分面積188.4平方公尺（以原處分卷3第12至13頁各樓層之持分分配表、公設分攤明細表所示，公一稅

籍面積1,592.2平方公尺按10000分之948、公二稅籍面積311.4平方公尺按10000分之706、公三稅籍面積710.3平方公尺按46分之1予以分攤，共用部分分攤面積為188.4平方公尺，計算式： $1,592.2 \times 948 \div 10000 + 311.4 \times 706 \div 10000 + 710.3 \times 1 \div 46$ ），故以系爭房屋2樓總面積396.8平方公尺（計算式： $208.4 + 188.4$ ）。

②系爭房屋3樓以主建物208.4平方公尺、分攤共用部分面積187.2平方公尺（以原處分卷3第12至13頁各樓層之持分分配表、公設分攤明細表所示，公一稅籍面積1,592.2平方公尺按10000分之948、公二稅籍面積311.4平方公尺按10000分之1162分攤計算，公三稅籍面積無須分攤，計算式： $1,592.2 \times 948 \div 10000 + 311.4 \times 1162 \div 10000$ ），故以3樓總面積395.6平方公尺（計算式： $208.4 + 187.2$ ）。

③系爭房屋5樓以主建物239.4平方公尺、附屬建物5.9平方公尺（卡序T0者，原處分卷3第21頁）、分攤共用部分210.1平方公尺（以原處分卷3第12至13頁各樓層之持分分配表、公設分攤明細表所示，公一稅籍面積1,592.2平方公尺按10000分之1089、公二稅籍面積311.4平方公尺按10000分之1179分攤計算、公三稅籍面積無須分攤，計為210.1平方公尺，計算式： $1,592.2 \times 1089 \div 10000 + 311.4 \times 1179 \div 10000$ ），故以5樓總面積455.4平方公尺（計算式： $239.4 + 5.9 + 210.1$ ）。

④因系爭房屋2樓全部面積均屬違規使用，以2樓總面積所占系爭房屋總面積之比例，攤算前述列管之土地增值稅總額計95,889,499元，故以2樓部分應追補稅額7,861,679元（計算式： $95,889,499 \text{元} \times 396.8 \text{平方公尺} / 4,839.8 \text{平方公尺}$ ）。

⑤關於系爭房屋3樓違規使用之範圍，應剔除屬合法使用之面積，此部分僅主建物面積係以26.4平方公尺為

準，業如前述；再以違規使用主建物面積所占3樓主建物總面積208.4平方公尺之比例，據以計算應分攤之共用部分187.2平方公尺面積，即可得出當剔除之合法使用面積全部為50.1平方公尺（計算式： $26.4 \text{ 平方公尺} + \langle 187.2 \times 26.4 / 208.4 \rangle$ ，小數1位以下四捨五入）。故認系爭房屋3樓違規使用面積以345.5平方公尺計算（計算式：總面積395.6平方公尺－50.1平方公尺），再按此所占系爭房屋總面積之比例，核計應追補稅額即為6,845,287元（計算式： $95,889,499 \text{ 元} \times 345.5 \text{ 平方公尺} / 4,839.8 \text{ 平方公尺}$ ）。

⑥關於系爭房屋5樓違規使用之範圍，應剔除屬合法使用之面積，此係以主建物面積38.2平方公尺為準，業如前述；再以此違規使用主建物面積所占5樓主建物總面積239.4平方公尺之比例，就附屬建物5.9平方公尺、分攤共用部分210.1平方公尺之面積（二者合計216平方公尺），且均以此比例攤算，即可得出應剔除之合法使用面積為72.7平方公尺（計算式： $38.2 \text{ 平方公尺} + \langle 216 \times 38.2 / 239.4 \rangle$ ，小數1位以下四捨五入）。故認系爭房屋違規使用面積以382.7平方公尺計算（計算式：總面積455.46平方公尺－72.7平方公尺），按所占系爭房屋總面積之比例，核計應追補稅額即為7,582,320元（計算式： $95,889,499 \text{ 元} \times 382.7 \text{ 平方公尺} / 4,839.8 \text{ 平方公尺}$ ）。

⑦經加總前述④至⑥所示各該應追補稅額後，合計即為原處分所示應追補稅額22,289,286元（計算式： $7,861,679 \text{ 元} + 6,845,287 \text{ 元} + 7,582,320 \text{ 元}$ ，關於被告就前述各該樓層應追補稅額之說明，有本院卷第95至99頁之書狀說明暨原處分卷2第231頁列表可佐）；被告雖又按照系爭土地各地號合併前之個別面積，依系爭房屋2樓、3樓、5樓前述經認定違規使用總面積1125平方公尺（計算式： $396.8 \text{ 平方公尺} + 345.5 \text{ 平方公尺}$

01 +382.7平方公尺)所占系爭房屋總面積之比例，分
02 別列計系爭土地合併前之各該地號屬於違規使用之面
03 積及應追補稅額，因據以攤算之總稅額仍以前述①至
04 ⑥所示合計應追補之22,289,286元為準，此部分則僅
05 係另分別按系爭土地合併前各該地號土地，列表為分
06 別攤算之數額說明，自尚無礙於就本件原處分以22,2
07 89,286元為追補稅額總額之結論，亦予指明。

08 (4)分析前開被告作成原處分之計算方式暨內容可知：

09 ①針對列管土地增值稅額中涉及違規使用之數額，原則上
10 本應以遭違規使用之系爭土地面積所占土地總面積攤
11 算，惟因本件系爭土地全數作為系爭房屋建築基地（包
12 含實際未存在建物之法定空地範圍，仍係為供系爭房物
13 之使用，業經說明如前）之個案狀況，方以遭違規使用
14 之系爭房屋面積所占房屋總面積作為攤算基準；而作為
15 攤算基準之比例內容（亦即分子之違規使用房屋面積，
16 分母之房屋總面積），無論系爭房屋違規使用面積或系
17 爭房屋總面積，列入計算之範疇自當一致，數理邏輯上
18 才能呈現正確之內部比例關係，且以使用系爭土地之系
19 爭房屋整體範圍，本即包含主建物、附屬建物（含專
20 有、非專有）及共用部分（按區分所有人應有部分比例
21 所共有，公寓大廈管理條例第3條第2款後段規定參
22 照），被告均將之列入範疇設算，確亦符合上開規定。
23 反而係原告主張前開攤算基準之比例，其所舉計算式
24 中，有作為分子之違規使用房屋面積範疇，與系爭總面
25 積機有其一列入附屬建物暨共用部分之應有部分面積，
26 另一卻僅列入各層次主建物面積之總和等計算方式，不
27 僅違反前述比例設算範疇應互相一致之數理邏輯，否則
28 無法正確呈現違規使用房屋面積內部比例若干之問題，
29 亦有違反公寓大廈管理條例關於區分所有建物等定義之
30 規定，於法不合，均不可採。至於原告復主張共用部分
31 或有提供作為停車場，不應攤算入違規使用面積云云，

要屬系爭房屋共用部分是否另有約定專用之情形，就系爭房屋違規使用面積所佔比例之設算，主要目的仍在抽象量化「原告」對系爭土地有違規使用之比例若干，主要仍以原告對違規使用之共有權利面積為準，原告復未能具體指明所指停車場有無另約定專用乙事等情，或與前開攤算範疇及內容有何具體關聯數值變動、有何剔除設算方式等，此部分自無再予斟酌之必要，附予敘明。

②再以，被告計算前開面積所依憑之證據，業據其自承確係參照系爭房屋稅籍主檔查詢表所列載面積為據，經比對各該稅籍主檔查詢資料與系爭房屋各該區分所有建物登記謄本所示資料，除前已論述各層次主建物、系爭房屋總面積（差踞0.4）大致相符外（原處分卷2第331至342頁、原處分卷1第19至32頁，原處分卷1第19至32頁），以被告所憑稅籍主檔查詢資料，既為系爭房屋稅籍登記之內容，原告對於依憑該資料而為相關稅務處理，亦未據其提出任何爭執，本件被告援引為系爭房屋使用面積若干之攤算依據，即無不可。

③況且，若進一步比對系爭房屋各該區分所有建物（含共用部分）之建物登記謄本資料，則可見被告所憑稅籍主檔查詢表及建物登記謄本內容之主要差別，實在於系爭房屋2樓、3樓及5樓就共用部分（即編為建號3358、3360、3359之3筆）之應有部分比例面積，若概依系爭房屋2樓、3樓、5樓建物登記謄本建物標示部登載之各該共用部分面積暨各自應有部分比例計算（原處分卷2第333、334、336頁），系爭房屋2樓之共用部分攤算面積約為192.1平方公尺（見本院卷第187頁之被告計算列表subtotal欄，多於前述(3)、①被告攤算之188.4平方公尺者），3樓之共用部分攤算面積約為193.9平方公尺（見本院卷第187頁之被告計算列表subtotal欄，多於前述(3)、②被告攤算之187.2平方公尺者），5樓之共用部分攤算面積約為217.9平方公尺（見本院卷第187頁之被告

計算列表subtotal欄，多於前述(3)、③被告攤算之210.1平方公尺者)；另5樓附屬建物若依登記謄本列載計29.48平方公尺，亦多於前述被告攤算所指稅籍主檔查詢資料之5.9平方公尺(原處分卷2第336頁、原處分卷3第21頁，及本院卷第187頁被告計算列表之陽台面積欄)；而前開數字之差異，均係增加前開作為攤算基準比例之分子數值(例如系爭房屋2樓因共用部分面積增加，全部違規使用面積即增加至400.6平方公尺，多於被告攤算之396.8平方公尺；另系爭房屋3樓、5樓雖僅部分列計違規使用面積，結果仍等比增加，參見被告以建物登記資料核算之計算表，本院卷第283頁)，以分母之系爭房屋總面積復僅差距0.4而言(依稅籍主檔查詢表計為4,839.8平方公尺、依建物登記資料計為4,839.4平方公尺)，已可見按照建物登記登記內容攤算應追補之土地增值稅數額，必然多於原處分所示總額，而被告依此設算結果，確亦據其陳報應追補稅額將增至23,003,664元(本院卷第283頁之計算表)，顯然對原告反而更不利(惟被告亦陳明就其他方式攤算結果雖較多，基於不利益變更原則，就增加之稅額部分不再主張)。由此而論，原處分對原告所追補之土地增值稅數額，仍無違誤。

(5)此外，原告雖又稱可以系爭房屋各該區分所有建物登記謄本之建物標示部其他登記事項中，均有登載該區分所有建物所享有基地之權利(系爭房屋2樓為896/10000、3樓為880/10000、5樓為1012/10000，原處分卷2第333、334、336頁)，作為基準比例攤算，但經被告以前開基地所有權比例為基準之設算結果，仍多於原處分所示稅額(本院卷第281、307頁之計算表，二者差別在設算系爭房屋3樓、5樓之違規使用面積時，所採用之面積範疇，前者尚包含共用部分、附屬建物，後者則僅以主建物面積列計)。如此計算結果，仍然對原告更不利，此情益加佐證原處分核算

之數額，除計算方式尚符合邏輯，所採計之面積範疇，亦於法有據，另參據之證據即系爭房屋稅籍登記資料，復非全然無憑，且縱以具備登記公示力之建物登記謄本列載內容設算，原處分核算稅額仍較低，並無何違誤部分當予剔除之空間。是原告仍主張原處分為有違誤云云，實不足採。

六、從而，原告主張各節，均無可採，本件被告所為原處分（含復查決定），並無違誤，訴願決定予以維持，亦無不合。原告仍執前詞，訴請撤銷，為無理由，應予駁回。

七、本件事證已臻明確，兩造其餘主張、陳述及證據，均無礙本院前開論斷結果，爰不予一一論述，併予指明。

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 112 年 10 月 12 日

審判長法 官 蕭忠仁

法 官 羅月君

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，向本院高等行政訴訟庭提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內補提理由書；如於本判決宣示或公告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（均須按他造人數附繕本）。

三、上訴未表明上訴理由且未於前述20日內補提上訴理由書者，逕以裁定駁回。

四、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49條之1第1項第3款）。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3項、第4項）。

得不委任律師為訴訟代理人之情形	所需要件
(一)符合右列情形	1. 上訴人或其代表人、管理人、法定代理

之一者，得不委任律師為訴訟代理人	人具備法官、檢察官、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，上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備會計師資格者。 3. 專利行政事件，上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備專利師資格或依法得為專利代理人者。
(二)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(一)、(二)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(二)所示關係之釋明文書影本及委任書。	

中 華 民 國 112 年 10 月 12 日

書記官 謝貽婷