臺北高等行政法院判決

108年度訴字第1290號

108年11月21日辯論終結

原　　告　太平洋電線電纜股份有限公司

代　表　人　苑竣唐（董事長）

　　兆豐國際商業銀行股份有限公司

代　表　人　張兆順（董事長）

共　　同

訴訟代理人　莊乾城　律師

被　　告　新北市政府稅捐稽徵處

代　表　人　黃育民（處長）住同上

訴訟代理人　蔡佩蓉

　　林奕宇

上列當事人間地價稅事件，原告不服新北市政府中華民國108年6月3日新北府訴決字第1080263400號（案號：0000000000）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：緣原告太平洋電線電纜股份有限公司（下稱太電公司）於民國102年9月27日信託其所有坐落新北市○○區○○段○○○○號土地（重測前為新北市○○區○○段○○○段0000000號土地，下稱系爭土地），予原告兆豐國際商業銀行股份有限公司（下稱兆豐銀行），原經被告核定免徵地價稅在案。嗣被告查得系爭土地使用分區為乙種工業區，非屬公共設施保留地，屬新北市政府工務局核發77重使字第382

號使用執照（76重建字第558號建造執照）申請範圍內之建築基地，核與土地稅減免規則第9條規定不符，遂恢復按一般用地稅率課徵地價稅，並依稅捐稽徵法第21條規定補徵原告太電公司102年地價稅計新臺幣（下同）43萬2,137元、原告兆豐銀行103年至106年地價稅合計199萬6,818元。原告不服，申請復查，經被告分別以107年12月28日新北稅法字第1073094562號、第0000000000號復查決定駁回。原告提起訴願，亦遭駁回，遂提起本件行政訴訟。

二、原告主張略以：（一）系爭土地經被告所屬三重分處以94年11月24日北稅重一字第0940035880號函核定免徵地價稅，迄至107年7月均為免徵地價稅，對原告而言，已生信賴基礎。原告太電公司因信賴系爭土地免徵地價稅，因而據此評估價值，並於102年9月27日將系爭土地信託予原告兆豐銀行，並為信託關係之公示登記，原告據此免徵地價稅土地價值達成交易，並維持雙方土地信託關係至今，乃為信賴表現，基於法律關係衡定原則，土地所有人對稅捐機關免徵地價稅之信賴值得保護。詎至107年8月間被告突然發函追繳地價稅，變更13年來自己對系爭土地之免徵地價稅處分，且係追溯至之前102年至106年地價稅，實有違反不溯及既往原則。（二）原告非系爭建案建物之所有權人，卻無償提供面積1,064平方公尺土地供公眾使用，就系爭土地既沒有「使用其財產而獲益」之可能時，原來對之課徵地價稅之規範正當性即行消失。因此，政府應給予系爭土地免徵地價稅之租稅待遇，始符合土地稅減免規則第9條之規範意旨。但被告因為誤解免除地價稅之原因，導致原告就系爭土地雖無「使用其財產而獲益」之可能，仍遭被告拒絕適用免除之規定，此一見解實與最高行政法院107年判字第313號判決所揭櫫之量能課稅原

則有違。再者，於原處分與訴願決定，對於是否屬土地稅減免規則第9條所定「無償供公眾通行之道路土地」之解釋方式，亦與租稅法律主義有所不符。（三）縱如被告主張本件應適用者為土地稅減免規則第9條但書而非本文，即系爭土地屬但書所稱之「法定空地」。但就此部分，檢視現行法律中並未對「法定空地」為定義，僅建築法第11條規定其設置依據。又系爭土地並不屬於建築基地之一部分，依據最高行政法院107年度判字第313號判決之見解自非「法定空地」。訴願決定亦承認本件：「經本府工務局核對執照內容及卷內原配置圖，認定系爭土地縱未計入建築基地面積計算建蔽率，亦未計入法定空地面積，惟該私設通路既為申請建築執照之要件，而屬建築基地之一部分…」，依最高行政法院107年度判字第753號判決意旨認屬於法定空地即有疑義。僅以「又法定空地之其目的除為維持建築物通風採光，預防建築物過度密集，並有助於景觀視野及消防功能外。是系爭土地屬建築基地之私設通路一事甚明…」為理由，若未能確定法定空地之範圍，又如何正確計算系爭土地之租稅負擔為何？稅法之規範目的與建築法之規範目的有所不同，在稅法中因為未就何謂「法定空地」有所定義之前提下，被告僅依據新北市政府工務局與最高行政法院107年度判字第753號判決意旨抵觸之函文（新北市政府工務局將非屬建築基地、亦未計入建築基地面積計算建蔽率之土地，認屬法定空地），將本件自行解釋為不得主張免除地價稅之適用者，係屬被告對於課徵地價稅（財產稅）目的之誤解。（四）被告雖提出新北市政府工務局107年12月5日新北工建字第1072278295號函（下稱107年12月5日函）及108年2月18日新北工建字第1080227844號函（下稱108年2月18日函），然系爭土地既非屬於系

爭建造執照之一部分，申請建造執照即非以系爭土地做為犧牲為必要。系爭土地為何被劃為私設巷道，其緣由為何，因年代久遠，人事更迭，已不可考。原告既有爭執，斷不能以新北市政府工務局未附具體證據資料之說明，逕認「已計入建築基地範圍」、「而為建築基地之一部分」。被告於未有充足證據資料之前尚不得逕為認定，否則與行政程序法第36條所規定之職權調查義務有所違背。（五）按土地使用權同意書為土地所有權人同意使用、不予阻撓之意，並非同意作為該社區專用之法定空地，土地使用同意書亦非法定空地證明文件。又新北市政府工務局以系爭土地道路通過數建築物之間，即推論應屬該數建築物之法定空地，而就建築執照及使用執照上所列法定空地地號土地及面積，均不包括系爭土地地號及面積，建蔽率之計算亦不包括系爭土地地號，可知當時建商及土地所有權人之真意，均不將系爭土地列為法定空地。系爭地號土地恰位於周圍地號土地興建之數建築物之間，故於設計圖或竣工圖上難免必須將系爭地號土地標示其上，然不能因有標示系爭地號土地，即認為與該數建築物專用法定空地相當。新北市政府回函之推論理由既不可採，其回函結論即不可採。（六）在稅法未就法定空地之定義有明定前，供不特定多數人通行之土地既構成特別犧牲，國家不應否定其適用免徵地價稅之權利。由於原告等非系爭建案建物之所有權人，卻無償提供面積1,064平方公尺土地供公眾使用，既然課徵財產稅之目的是在基於該財產獲利能力之考量，對於所有權人無使用收益可能之土地課徵地價稅，豈不與課徵地價稅之目的有所違背。原告等就系爭土地既沒有「使用其財產而獲益」之可能時，原來對之課徵地價稅之規範正當性即行消失。本件所涉土地，原告既無法對之具有獲利

（使用收益）之可能，在供公眾通行之前提下，若又須繳納地價稅，對於原告之財產權而言將形成雙重之剝奪，也是違反量能課稅原則之作法。因此，政府應給予系爭土地免徵地價稅之租稅待遇，始符合土地稅減免規則第9條之規範意旨等語。聲請求為判決：⑴原告兆豐銀行部分：訴願決定關於原告兆豐銀行部分及被告0000000000號復查決定均撤銷。⑵原告太電公司部分：訴願決定關於原告太電公司部分及被告0000000000號復查決定均撤銷。

三、被告則以：（一）系爭土地為都市土地，使用分區為「乙種工業區」，非屬公共設施保留地，被告就系爭土地是否屬建築法第11條應留設之法定空地一事函詢新北市政府工務局，經該局105年4月13日新北工建字第1050648453號函（下稱105年4月13日函）回復略以：「三、興德段832地號土地，經調閱本局所核發77重使字第382號使用執照（76重建字第558號建造執照），與卷內原核准配置圖核對結果，屬該照申請範圍內之建築基地，依載示為私設通路。四、另按95年6月30日營署建管字第0952910416號函已明示：『建築基地內設置私設通路，未計入建築基地面積計算建蔽率，亦未計入法定空地面積，是否認定為建築法第11條所稱之法定空地乙節，如該私設通路已計入建築基地範圍，自屬該建築基地之一部分，……』，本案私設通路依上開函示及依建築法第11條規定，屬應留設法定空地，非依規定不得分割、移轉，並不得重複使用。」準此，本案系爭土地既經建築主管機關認定確屬其所核發77重使字第382號使用執照（76重建字第558號建造執照）申請範圍建築基地之一部分，依建築法第11條規定，屬應留設法定空地，縱如原告主張系爭土地一直供公眾使用，迄今逾40年，然依土地稅減免規則第9條但書規定，

仍不得予以免徵地價稅。（二）嗣被告再就系爭土地是否確屬系爭建造執照之法定空地函詢新北市政府工務局，經該局分別以107年12月5日函及108年2月18日函表示前已函復被告在案，並無不相符之處，請被告依前函意見辦理，並援引內政部營建署106年3月28日內授營建管字第1060804569號函，再次補充說明本案私設通路其計算建蔽率時未計入空地比計算，但仍為建築執照核准要件之一，是為已建築使用之土地。又在土地稅制，稅捐機關對稅基屬性之認定，常須尊重各該主管機關之意見，致使各該主管機關提出之專業認定，常有拘束稅捐機關事實認定權限之作用存在。系爭土地前經建築主管機關新北市政府工務局查復依法屬應留設法定空地，並以上開107年12月5日函及108年2月18日函重申前函之認定，且迄今均未變更其專業見解，準此，依土地稅減免規則第9條但書規定，自不予免徵地價稅。另查該執照已蓋用原告太電公司及負責人戳章之土地使用權同意書土地標示及使用範圍記載系爭土地重測前地號「三重市○○○段中興小段壹陸之壹柒零（16-170）」。（三）被告就系爭土地核定免徵地價稅之處分，並未創設足以令原告信賴嗣後若該等筆土地不合致免徵地價稅之規定時毋須補徵地價稅之「信賴基礎」，且原告亦無因該處分而有其他積極之「信賴表現」，尚難認有信賴保護原則之適用。原告主張本案有信賴利益及違反法律不溯及既往原則，洵非可採。又土地稅減免規則第9條但書排除法定空地不予免徵地價稅之規定，核與量能課稅原則無違原告主張，委難採憑。（四）原告援引最高行政法院107年度判字第753號判決，稱法定空地範圍之計算，攸關稅基之計算範圍，若未能確定法定空地之範圍，如何正確計算系爭土地之租稅負擔為何云云。惟查該案為經判決表示尚有

疑義，應釐清法定空地範圍之情形，與本案經建築主管機關函復表示系爭土地屬使用執照申請範圍之建築基地，依建築法第11條規定，屬應留設法定空地之情形不同，尚難比附援引等語，資為抗辯。並聲明求為判決駁回原告之訴。

四、經核本件應審究者厥為：被告以系爭土地與土地稅減免規則第9條免徵地價稅規定不符，改按一般用地稅率課徵地價稅並依法補徵，是否有據？本院判斷如下：

（一）按稅捐稽徵法第21條規定：「（第1項）稅捐之核課期間，依左列規定：……二、依法……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……。（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。」土地稅法第3條之1第1項、第14條規定：「土地為信託財產者，於信託關係存續中，以受託人為地價稅或田賦之納稅義務人。」「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。」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。」建築法第11條第1項規定：「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。……。」

（二）查系爭土地為都市土地，使用分區為「乙種工業區」，非屬公共設施保留地（見原處分卷第67、68頁）；又被告就系爭土地是否屬建築法第11條應留設之法定空地一節，函詢新北市政府工務局，經該局105年4月13日函回復略以：「三、興德段832地號土地，經調閱本局所核發77重使字第382號使用執照（76重建字第558號建造執照），與卷內

原核准配置圖核對結果，屬該照申請範圍內之建築基地，依載示為私設通路。四、另按95年6月30日營署建管字第0952910416號函已明示：『建築基地內設置私設通路，未計入建築基地面積計算建蔽率，亦未計入法定空地面積，是否認定為建築法第11條所稱之法定空地乙節，如該私設通路已計入建築基地範圍，自屬該建築基地之一部分，……』，本案私設通路依上開函示及依建築法第11條規定，屬應留設法定空地，非依規定不得分割、移轉，並不得重複使用。」此有該函文（見本院卷第154頁）及土地使用權同意書（見原處分卷第98頁）在卷可稽。嗣被告於訴願階段再就系爭土地是否確屬系爭建造執照之法定空地等情，函詢新北市政府工務局，經該局分別以107年12月5日函（見本院卷第156頁）及108年2月18日函（見本院卷第158頁）表示，請被告依前函意見辦理，並援引內政部營建署106年3月28日內授營建管字第1060804569號函，再次補充說明本案私設通路其計算建蔽率時，雖未計入空地比計算，但仍為建築執照核准要件之一，是為已建築使用之土地等語。準此，系爭土地既經建築主管機關新北市政府工務局認定確屬其所核發77重使字第382號使用執照（76重建字第558號建造執照）申請建築基地範圍之一部分，依前揭建築法第11條規定，屬應留設法定空地。縱如原告主張系爭土地一直供公眾使用，迄今逾40年，依土地稅減免規則第9條但書規定，仍無免徵地價稅之適用。是被告補徵原告太電公司所有系爭土地核課期間內102年按一般用地稅率課徵之地價稅；及原告兆豐銀行受託管理系爭土地103年至106年按一般用地稅率課徵之地價稅，各為43萬2,137元、199萬6,818元，並無不合。

（三）原告主張對系爭土地免徵地價稅已有信賴保護，且被告係追溯至之前102年至106年地價稅，違反不溯及既往原則云云。惟被告就系爭土地原核定免徵地價稅，並未創設足以令原告信賴嗣後若該等土地不合於免徵地價稅之規定時毋須補徵地價稅之信賴基礎，且原告太電公司將系爭土地信託予原告兆豐銀行，亦不屬於因信賴系爭土地免徵地價稅之信賴表現，尚難認有信賴保護原則之適用。又依稅捐稽徵法第21條規定，被告在核課期間內，經另發現應徵之稅捐者，仍應依法補徵。而系爭土地既無免徵地價稅之適用，已如前述，被告依法補徵系爭土地之地價稅，亦無違反不溯既往原則。再者，系爭土地為前揭77重使字第382號使用執照（76重建字第558號建造執照）申請範圍之建築基地，依載示為私設通路，而該私設通路之設置係供作基地建物之主要出入口或至建築線間之通路，亦為申請建築獲准之條件，係為取得建照而設置之目的及功能，自非屬具有特別犧牲性質之無償供公眾通行之道路。被告依土地稅減免規則第9條但書排除法定空地不予免徵地價稅之規定，尚與量能課稅原則無違。原告主張違反量能課稅原則云云，亦不足採。

五、綜上所述，原告所訴並不可採，被告補徵原告太電公司及原告兆豐銀行系爭土地之地價稅，各為43萬2,137元、199萬6,818元，於法並無違誤，訴願決定予以維持，核無不合。原告猶執前詞，訴請判決如聲明所示，為無理由，應予駁回。

六、本件事證已臻明確，兩造其餘主張及陳述，經核於判決結果不生影響，爰不逐一論列，附此敘明。

據上論結，本件原告之訴為無理由，爰依行政訴訟法第98條第1項前段、第104條，民事訴訟法第85條第1項前段，判決如主文。

中　　華　　民　　國　　108　　年　　12　　月　　12　　日

臺北高等行政法院第二庭

審判長法　官　　李玉卿

法　官　　鍾啟煒

法　官　　李君豪

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	1.上訴人之配偶、三親等內之血親、

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	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　　108　　年　　12　　月　　12　　日

書記官　樓琬蓉