

最 高 行 政 法 院 判 決

109年度上字第74號

上 訴 人 永豐餘投資控股股份有限公司

代 表 人 何奕達

訴訟代理人 張憲瑋 律師

被 上 訴 人 臺中市政府地方稅務局

代 表 人 沈政安

上列當事人間地價稅事件，上訴人對於中華民國108年11月28日臺中高等行政法院107年度訴字第150號判決，提起上訴，本院判決如下：

主 文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理 由

壹、緣上訴人所有臺中市○○區○○段313、315、317、318、319、320、321、323、346、361、367、369、373、385及391地號等15筆土地（下稱系爭15筆土地），經國立臺北科技大學（下稱北科大）於民國103年5月1日與上訴人簽訂土地建物無償借用合約書，雙方約定借用期間103年5月1日起至106年4月30日止，無償提供北科大使用；其後，雙方再訂立補充協議書延長借用時間至106年12月31日止。嗣北科大以106年9月13日北科大設計字第1065400173號函（下稱106年9月13日函）附上開合約書及補充協議書，通報被上訴人所屬豐原分局（下稱豐原分局）辦理免徵系爭15筆土地之地價稅。案經該分局現場勘查後，以106年10月11日中市稅豐分字第1062616391號函（下稱豐原分局106年10月11日函）核復除○○段320、321、323、346、361、367及373地號等7筆土地部

分面積計9,124.76平方公尺供北科大教學研究使用，符合土地稅減免規則第8條第1項第10款規定，而准予免徵106年地價稅外，上揭7筆土地其餘部分及其餘8筆土地（下稱系爭其餘土地）仍應按一般用地稅率課徵地價稅。其後，被上訴人另核發106年度地價稅繳款書合計新臺幣（下同）16,364,866元。上訴人不服，申請復查，經被上訴人以107年1月11日中市稅法字第10600132381號復查決定書（下稱復查決定）維持原核定處分。上訴人仍不服，提起訴願，遭決定駁回，遂向臺中高等行政法院（下稱原審）提起行政訴訟，經原審判決駁回，上訴人不服，提起上訴。

貳、上訴人起訴主張及被上訴人在原審答辯及聲明，均引用原判決所載。

參、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：□豐原分局106年10月11日函非屬行政處分，上訴人訴請撤銷該函，於法不合：依土地稅減免規則第8條第1項第10款及第22條規定可知，公立學校得函請稽徵機關辦理供地人免徵地價稅事宜，無待乎供地人依土地稅減免規則第22條前段規定自行申請。至於公立學校通知稽徵機關事宜，係基於機關互助，非申請案件，更非代供地人為申請免徵地價稅。稽徵機關就其認定結果而對該公立學校，以及供地人所為之通知，尚非對依法申請免徵地價稅事件之准許或否定。土地所有人如認稽徵機關對於該土地是否無償供公立學校使用之事實認定有誤，即應就前開核課處分於法定期間內，循序提起撤銷訴訟以資救濟。豐原分局106年10月11日函，係由北科大依土地稅減免規則第22條第1款規定，以106年9月13日函請被上訴人就其向上訴人借用之系爭15筆土地辦理免徵106年地價稅事宜，乃基於國家機關互助義務，非自行申請免徵地價稅，也非代上訴人申請免徵地價稅，並無「代申請」免徵地價稅之意旨。嗣被上訴人另核發106年度地價稅繳款書之處分，核定上訴人106年應納地價稅額，上訴人於107年11月20日申請復查時，除對豐原分局106年10月11日函表示不服之外，同時

01 對被上訴人106年度地價稅繳款書及其課稅明細表申請復
02 查。其中，豐原分局106年10月11日函並非行政處分，訴願
03 決定就此部分未為不受理之結論，容有未洽，上訴人就此部
04 分提起撤銷訴訟，即屬於法不合，應予駁回。□上訴人所有
05 系爭15筆土地，106年除被上訴人核定○○段320、321、32
06 3、346、361、367及373地號等7筆土地之部分面積合計9,12
07 4.76平方公尺符合土地稅減免規則第8條第1項第10款規定之
08 外，系爭其餘土地並不符合土地稅減免規則第8條第1項第10
09 款之規定：(一)依土地稅減免規則第5條、第8條第1項第10款
10 規定及其立法目的，稅捐稽徵機關應實質調查該等土地於當
11 年度實際使用狀況是否符合該款明定之「無償」、「供公立
12 學校使用」情形，而所謂使用，應依使用目的之性質，為合
13 理及客觀判斷事物之本質，須有一般正常利用土地之狀態，
14 方可認為有實際使用，如僅為規劃設計階段，尚未著手整理
15 土地以供使用，或實際上使用期間甚短等情形，均難認為有
16 合於實際使用之情形，而得免徵地價稅，上訴人主張：土地
17 稅減免規則第8條第1項第10款僅規定「無償供給公立學校使
18 用」及在「使用期間」二要件，即可減免地價稅，並未限定
19 學校的使用態樣或方式，並不可採。(二)系爭其餘土地於106
20 年之使用情形，是否符合土地稅減免規則第8條第1項第10款
21 免徵地價稅之規定，核認如下：1.A、B、D、E區經北科大規
22 劃依序為行政辦公室及學員宿舍、教室及會議室、實習教室
23 及廠務辦公室、學員教室，此4區大部分屬北科大使用之區
24 域，被上訴人核認除A、B區部分空間未實際使用應予扣除22
25 8.75平方公尺外，其餘4,830.25平方公尺應准許免徵地價
26 稅。2.C區為教師休息區，S、T區為教職員宿舍1、2，然依
27 被上訴人105年9月22日現場拍攝照片觀之，該等區域門窗毀
28 壞，堆置雜物，均處於閒置狀態。U區為自造文創工坊2，而
29 該區亦處於閒置狀態，屋外雜草叢生。從而，被上訴人認定
30 C、S、U、T區均閒置未實際使用，不符合土地稅減免規則第
31 8條第1項第10款之規定，實屬有據。3.F區為教學模型及學

生作品展示區，該區部分面積堆置木材、紙箱等雜物，其餘大部分面積閒置未使用。另依原審108年1月16日至現場勘驗照片顯示，F區323地號部分放置廠商捐贈之成品，堆放木材原料、半成品為北科大學生實習使用；F區361地號部分是倉庫，但閒置未放置任何物品。H、I區為建築木工實習區、門窗木工實習區，該2區部分鐵皮已破損，且均部分放置木材原料，部分閒置。G區為木材天然乾燥區，該區少部分空間堆置木材、陳舊機械、捲紙材料等物品。G區323地號部分，前半段放置木材原料，後半段一部分放置木材，其他部分閒置未放東西；346地號部分，除一小部分坐落在G建築物內之外，大部分為牆外之空地，呈閒置狀態。綜上，被上訴人核准該4區使用面積1,187.95平方公尺，所需路徑面積1,397平方公尺，合計2,584.95平方公尺免徵地價稅，其餘部分閒置未實際使用，不符合土地稅減免規則第8條第1項第10款之規定，應屬適法。4.N、O區為天然木材乾燥區2、3，N區一小部分空間堆放數部上訴人留下之閒置機械，其餘均空置未實際使用，O區則僅堆放數堆以透明塑膠包覆之裝箱DIY玩具或家具及木材，其餘空間均空置。又N區315地號為閒置倉庫；O區315地號為閒置狀態，O區367地號則堆放木材。是被上訴人核認該2區難認有實際使用作為木材天然乾燥區之情形，不符合土地稅減免規則第8條第1項第10款之規定，並無違法。5.P、Q區為原木氣乾儲存區及原木氣乾區，該2區鐵皮屋頂及牆壁部分已破損，大部分空間閒置。P區367、320地號上部分放置木材原料，其餘為空置；P區321地號為空地，其上無建物；Q區367地號部分地上堆放木材。R區為自造文創工坊1，該區部分屋頂已破損、鏽蝕，呈閒置狀態。V區為常設活動區，該區域為閒置空地、草地、巨型廢棄煙囪、部分雜草叢生。V區367地號為空地，勘驗當時作為臺中市花藝博覽會接駁車停車場使用，雖該區104年度及107年度雖曾出借予臺中市政府，分別作為燈會、花藝博覽會接駁停車場使用，惟106年度臺中市政府並未向上訴人借用該區土地。綜

上，被上訴人根據P、Q、R、V區之實際使用狀況，核認使用面積連同相鄰之A、B、D、E區核認所需路徑面積，合計1,638.66平方公尺免徵地價稅，其餘閒置部分不符合土地稅減免規則第8條第1項第10款之規定，亦無違法。6.J、K、L、M區為林蔭步道區、節慶活動區、停車區、民間信仰中心，依原審108年1月16日至現場勘驗照片顯示，J區317、318、319地號土地部分鋪設柏油路步道，部分種植黑板樹；K區315地號土地為空地無建物，部分鋪設便道，部分長有樹木；K區313地號土地無建物，種植一些香蕉；L區315地號土地為空地；M區315地號土地內有一福德祠，部分土地種植黑板樹、榕樹等。被上訴人依據勘驗結果認為該4區歷年來幾無變化，均屬閒置未實際使用之狀態，不符合土地稅減免規則第8條第1項第10款之規定，亦屬有據。7.W、X區為停車空間、水井區，W區373地號土地為臨豐勢路路旁之圍牆內空地，現有附近居民停放車輛；X區369地號土地則為八寶圳水流進水區，雜草叢生，被上訴人依據勘驗結果認為除W區所需路徑面積70.9平方公尺應准予免徵地價稅之外，其餘均屬閒置未實際使用之狀態，不符合土地稅減免規則第8條第1項第10款之規定，核屬有據。8.綜上所述，本件經被上訴人於106年9月22日派員至系爭15筆土地現場勘查結果，106年除被上訴人核定○○段320、321、323、346、361、367及373地號等7筆土地之部分面積合計9,124.76平方公尺符合土地稅減免規則第8條第1項第10款規定之外，系爭其餘土地均屬閒置並未實際使用，與土地稅減免規則第8條第1項第10款所定之免稅要件不合，於法並無違誤。□依土地稅法第1條、第3條第1項第1款、第14條、第15條規定，上訴人所有系爭15筆土地，106年除被上訴人核定○○段320、321、323、346、361、367及373地號等7筆土地之部分面積計9,124.76平方公尺符合土地稅減免規則第8條第1項第10款規定之外，系爭其餘土地並不符合土地稅減免規則第8條第1項第10款之規定，已如前述。從而，被上訴人核定106年上訴人所有系爭15筆土地地價稅

01 合計16,364,866元，並無違法；上訴人請求被上訴人應退還
02 106年溢繳地價稅12,535,263元，即屬無據。□綜上所述，
03 上訴人訴請撤銷豐原分局106年10月11日函部分，於法不
04 合；又被上訴人原核定處分並無違誤，復查決定及訴願決定
05 分別予以維持，亦無不合等語，因將訴願決定及原處分均予
06 維持，駁回上訴人之訴。

07 肆、本院經核原判決駁回上訴人在原審之訴，並無違誤。茲就上
08 訴理由再予論述如下：

09 一、土地稅減免規則第8條第1項第10款規定：「私有土地減免地
10 價稅或田賦之標準如下：……十、無償供給政府機關、公立
11 學校及軍事機關、部隊、學校使用之土地，在使用期間以
12 內，全免。」另由土地稅減免規則第5條規定可知，稽徵機
13 關就私有土地是否合於同規則第8條第1項第10款規定之要
14 件，應依職權調查私有土地之實際使用情形，若私有土地僅
15 部分面積合於該規定之要件者，稽徵機關自得依合於該規定
16 之私有土地使用面積比率計算減免其土地稅。再者，依據土
17 地稅法第14條及土地稅減免規則第8條第1項各款規定，可知
18 已規定地價之土地以課徵地價稅為原則，免徵地價稅為例
19 外，而於免徵地價稅之情形，土地所有權人申請經稽徵機關
20 核定免徵為原則，由稽徵機關依通報資料逕行辦理或由用地
21 機關函請稽徵機關辦理為例外；且免徵地價稅係租稅優惠，
22 於符合同款規定無償供給公立學校使用土地之免稅要件，自
23 不宜從寬解釋。準此，依前開法規之立法目的解釋，為追求
24 賦稅之公平及稅捐之明確性，並促進土地活化利用，私有土
25 地地價稅是否合於同款規定例外免經土地所有權人申請之減
26 免要件，稅捐稽徵機關應實質調查該等土地於當年度實際使
27 用狀況是否符合該款明定之「無償」、「供公立學校使用」
28 情形，就合於該款所定要件之私有土地全部或部分面積，准
29 予免徵其當年度地價稅，尚非只要該等私有土地於該年度形
30 式上均無償經公立學校所占用，而不論其實際使用與否，該
31 公立學校所形式占用之全部土地即均得以免徵該年度地價

01 稅；又所謂使用，應依使用目的之性質，為合理及客觀判斷
02 事物之本質，須有一般正常利用土地之狀態，方可認為有實
03 際使用，如僅為規劃設計階段，尚未著手整理土地以供使
04 用，或實際上使用期間甚短等情形，均難認為有合於實際使
05 用之情形，而得免徵地價稅，以維租稅公平並符合前開規定
06 之立法目的及精神，此經本院就相同土地關於105年度地價
07 稅事件，以108年度判字第456號判決闡釋在案可查（只是該
08 案另有使用之疑義而發回），經核符合法律原意，自得予以
09 援用。上訴意旨以：認定土地是否供學校直接使用之判斷標
10 準，主要為「是否有取得對價」、「是否委外經營收取費
11 用」、「是否有提供予免稅主體以外的人士使用」，並不拘
12 泥於使用形式之主觀認定。上訴人無償提供系爭15筆土地予
13 北科大使用，借用期間完全喪失對該土地收益能力，及亦無
14 與北科大另有產學合作之經濟價值，不論從各種法律解釋方
15 法或民事法院判決先例等各方面而言，已符合「公立學校已
16 核認為無償使用」、「公立學校使用範圍為系爭土地」之要
17 件云云，再予爭執，要難謂原判決有違背法令之情事，並不
18 可採。

19 二、再者，由上說明可知，審酌土地是否符合土地稅減免規則第
20 8條第1項第10款規定之免稅要件，必須該土地確係屬「無
21 償」提供，並達到符合供公立學校從事教育予以「使用」之
22 目的。又所謂「使用」，應依使用目的之性質，為合理及客
23 觀判斷事物之本質，須有一般正常利用土地之狀態，方可認
24 為實際使用，此屬事實問題。原審依系爭15筆土地空間規劃
25 使用配置圖，比對被上訴人106年9月22日會勘紀錄明細表及
26 所拍攝照片、空間資訊查詢圖、上訴人於原審本件提示之照
27 片及使用情形說明，並對照原審108年1月16日現場勘驗情形
28 及照片等證據，認定：上訴人所有系爭15筆土地，106年除
29 被上訴人核定○○段320、321、323、346、361、367及373
30 地號等7筆土地之部分面積計9,124.76平方公尺符合土地稅
31 減免規則第8條第1項第10款規定之外，系爭其餘土地並不符

合土地稅減免規則第8條第1項第10款之規定。從而，被上訴人核定106年上訴人所有系爭15筆土地地價稅合計16,364,866元，並無違法；上訴人於原審請求被上訴人應退還106年溢繳地價稅12,535,263元，即屬無據等等，業已詳述其事實認定之依據及得心證之理由，核與卷內事證並無不符；經核並無違背論理法則或經驗法則，亦無判決不適用法規或適用不當、不備理由等違背法令情事。上訴意旨以：上訴人所提北科大之使用狀況、提升傳統產業及特色產業競爭力，促進經濟發展，帶動周邊經濟活絡地方文化價值之努力，卻不置喙，顯有適用法規不當及判決不備理由之違法；上訴人本於行善興學、促進土地利用、增進社會福利之目的，無償提供系爭15筆土地予公立學校使用，借用期間完全喪失對該土地之收益能力，按原判決之論理，上訴人如此損失租金收益，卻又遭不當課徵地價稅，顯違反租稅量能課稅原則等語，無非就原審取捨證據、認定事實之職權行使，任意指摘原判決有違背法令情事，並非可採。

伍、從而，上訴論旨，仍執前詞，指摘原判決違背法令，求予廢棄，為無理由，應予駁回。

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

中 華 民 國 110 年 3 月 25 日

最高行政法院第三庭

審判長法官 鄭 小 康

法官 帥 嘉 寶

法官 林 玫 君

法官 李 玉 卿

法官 劉 介 中

以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

中 華 民 國 110 年 3 月 25 日

書記官 劉 柏 君