最　高　行　政　法　院　判　決

109年度上字第909號

上　訴　人
即原審原告　永豐餘投資控股股份有限公司

代　表　人　劉慧瑾
訴訟代理人　張憲瑋　律師
　　陳惠明會計師（兼送達代收人）

上　訴　人
即原審被告　臺中市政府地方稅務局

代　表　人　沈政安
訴訟代理人　吳振裕
　　陳曉瑩
輔助參加人　臺中市政府經濟發展局

代　表　人　張峯源

上列當事人間地價稅事件，兩造對於中華民國109年6月17日臺中高等行政法院108年度訴更一字第22號判決，各自提起上訴，本院判決如下：

主　文

兩造上訴均駁回。

上訴審訴訟費用由兩造上訴人各自負擔。

理　由

一、上訴人永豐餘投資控股股份有限公司（下稱永豐餘公司）代表人由何奕達變更為劉慧瑾，茲據新任代表人具狀聲明承受訴訟，核無不合，合先敘明。

二、上訴人永豐餘公司所有臺中市○○區○○段（下同）313、315、317、318、319、320、321、323、346、361、367、36

9、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日與上訴人永豐餘公司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，無償提供北科大做為行政辦公室、學員宿舍、研發設計室、教學模型及豐原木藝產業文化館、木材天然乾燥室、漆藝教室及實習區等用途使用，並約定不得變更教學或借用目的。嗣北科大以105年9月8日北科大設計字第10555400209號函，請上訴人臺中市政府地方稅務局（下稱臺中稅務局）所屬豐原分局（下稱豐原分局）減免系爭15筆土地之地價稅，經豐原分局於105年9月22日派員至現場勘查，認北科大實際使用範圍，僅在367及373地號土地部分面積作教學、研究使用，爰以105年10月11日中市稅豐分字第1052617207號函（原判決誤載為105年10月11日中市稅授豐分字第1052617207號函，下稱105年10月11日函）復略以系爭15筆土地，除367及373地號土地部分面積5,059㎡、70.9㎡同意免徵105年地價稅外，其餘土地（下稱系爭其餘土地）仍應按一般用地稅率課徵地價稅等語，其後並作成核課處分，核定上訴人永豐餘公司105年地價稅應納稅額為新臺幣（下同）17,138,532元，經上訴人永豐餘公司於105年11月29日繳納完畢在案。上訴人永豐餘公司不服105年10月11日函，於105年11月11日提起訴願，經上訴人臺中稅務局認上訴人永豐餘公司係對105年地價稅就系爭15筆土地之核稅面積及金額不服，且尚屬105年地價稅開徵期，乃於105年11月14日經由電話紀錄取得上訴人永豐餘公司同意，將該訴願書轉為復查申請書，並經上訴人臺中稅務局於105年12月1日會同上訴人永豐餘公司、北科大配合現場會勘後，於同年月29日作成中市稅法字第10500137061號復查決定書（下稱復查決定）對於367及373地號土地免徵地價稅之核定面積，認原核有過大之違誤，但基於禁止不利益變更原則，不應予以變更，而系爭其餘土地，則無不同等語，維持原核課處分。上訴人永豐餘公司不服105年10月11

日函及復查決定，提起訴願，經訴願決定為「關於105年10月11日函部分訴願不受理；關於復查決定部分訴願駁回」上訴人永豐餘公司不服，向原審提起行政訴訟，聲明請求判決105年10月11日函、復查決定及訴願決定均撤銷，並應作成退還上訴人永豐餘公司該部分地價稅12,361,208元之決定。經原審106年度訴字第185號判決駁回（下稱原審前審判決），上訴人永豐餘公司不服提起上訴，經本院以108年度判字第456號判決（下稱本院發回判決）「原判決（即原審106年度訴字第185號判決）關於駁回上訴人永豐餘公司，請求撤銷復查決定與該部分之訴願決定，及作成退還上訴人永豐餘公司地價稅12,361,208元之決定暨該訴訟費用部分均廢棄，發回臺中高等行政法院；其餘上訴駁回。」嗣上訴人永豐餘公司於原審聲明：訴願決定及原處分除確定部分外均撤銷；上訴人臺中稅務局應給付上訴人永豐餘公司13,308,929元。經原審以108年度訴更一字第22號判決（下稱原判決）：訴願決定及原處分（復查決定）關於否准坐落臺中市○○區○○段323、367地號土地免徵105年地價稅額42,490元部分撤銷。上訴人臺中稅務局應給付上訴人永豐餘公司42,490元。上訴人永豐餘公司其餘之訴均駁回。上訴人永豐餘公司及上訴人臺中稅務局均對其不利部分不服，提起本件上訴。上訴人永豐餘公司聲明：訴願決定及原處分（即復查決定）除確定部分外均撤銷；原判決中不利上訴人永豐餘公司之部分判決應廢棄，上訴人臺中稅務局應退還上訴人永豐餘公司所溢繳之105年地價稅13,308,929元。上訴人臺中稅務局聲明：原判決廢棄，上訴人永豐餘公司在第一審之訴駁回。

三、上訴人永豐餘公司起訴主張及上訴人臺中稅務局於原審之答辯及輔助參加人於原審之陳述，均引用原判決之記載。

四、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：㈠私有土地無論無償供給政府機關或公立學校使用，必須依其實際使用情形，符合一般社會通念認知之正常利用狀態，始符合土地稅

減免規則第8條第1項第10款所稱之使用，且應按實際使用部分面積之比率計算應免稅額，並限於使用期間以內免稅，此稽之土地稅減免規則第5條明定「得依合於減免標準之使用面積比率計算減免其土地稅」及第8條第1項第10款規定「在使用期間以內，全免」至明。本院106年度判字第145號判決理由雖表示：「地價稅之納稅義務人、稅基、稅率，以及減免條件是否成就之判斷，均以納稅義務基準日之狀態為準據。納稅義務人並無在整個課稅期間（年度）始終擁有作為稅捐客體之土地之必要，只要於納稅義務基準日持有或所有土地，即該當為地價稅之稅捐主體；而以之為稅捐客體之土地也不須於整個課稅期間滿足均減免條件，始能為減免之申請，只要於納稅義務基準日符合減免條件，該期地價稅即得全部減免，而非依該當減免條件之期間與整個課稅期間之比例而為部分減免。」之特殊見解。然本院發回判決理由中已闡論地價稅課稅週期、納稅義務基準日及開徵日期之意義、性質及目的至明，復引據土地稅法施行細則第20條第1項規定，明示地價稅納稅義務基準日為納稅義務人之判斷基準時，而地價稅之開徵日期為作成核課處分之時點，不得混淆成為地價稅減稅範圍之規範依據。上開本院106年度判字第145號判決理由，明顯偏離法規範之意旨，既經本院發回判決徹底予以釐清並揚棄之，上訴人永豐餘公司復援引前開判決理由意旨資為其有利之主張，不但於法無據，且與地價稅原理相悖逆，更與本院發回判決所為廢棄理由之法律上判斷相牴觸，自不得作為原審更為審理發回事件時之判決基礎。㈡關於上訴人永豐餘公司主張系爭15筆土地無償提供北科大使用，應全部免徵105年地價稅部分，經比對其於原審前審時提示之系爭15筆土地A至X各區使用實況照片與上訴人臺中稅務局分別於105年9月22日、105年12月1日2次勘查系爭15筆土地現場拍攝之使用實況照片，暨參佐原審106年度訴更一字第4號判決所認定之系爭15筆土地於103年度使用情形等資料，足認系爭15筆土地於105年各區之使用狀況如下：⑴C

區：北科大雖將此區規劃為教師休息區，然該區部分無屋頂或屋頂破損、天花板及隔間木板脫落，碎片散置地面，門窗毀壞，堆置雜物，明顯處於無人使用或整修之閒置狀態，且始自103年間即已呈現此情況。上訴人永豐餘公司雖主張該區於103年度已有使用云云，並提出該區103及105年之照片為憑，然該105年照片僅可見建物外觀，無從辨認其內部使用情形，而依上訴人臺中稅務局勘查時所拍攝之照片，清晰可見該區內部堆放雜物，未見使用跡象，是上訴人永豐餘公司上開主張，核與事證情況相左，無從採憑。⑵F區：北科大雖將此區規劃作為教學模型及學生作品展示區，然其屋頂已多坍塌，臨時以黃色帆布覆蓋，且部分亦掉落、破損未整修，其內僅少數面積堆置紙箱、木材等雜物，其餘地面毀壞呈坑洞情況，未見整修，顯見閒置未使用情形，堪認該區現狀雜亂不堪，已久未維修使用，與其原規劃作為放置教學模型及展示學生作品用途不相合，顯不能與原審106年度訴更一字第4號判決認定其於103年間所示之「F區建築物內部上方及側面蓋有橙色塑膠帆布，屬於整修之狀態，及有人員來訪，並放置有桌椅，屋內亦有清理成整潔之環境，……可認該建物有經北科大實際使用之情形」之狀況相擬。殊難因此區於103年尚可認有使用情形，而獲免徵地價稅，即可於105年比照辦理。⑶G、N、O區：北科大雖將此區規劃作為木材天然乾燥區1至3使用，然該3區建物之牆壁、地面破損，塵土覆蓋，地面多處坑洞，G區少部分空間任意堆置廢棄木條或板模、陳舊機械、捲紙材料等物品，N區僅堆放數部上訴人永豐餘公司所遺留現場之機械，O區僅堆放數堆以透明塑膠包覆之裝箱DIY玩具或家具及木材，大部分空間空置，顯見此3區乃供堆置廢棄雜物，並未實際作木材天然乾燥區使用，自非屬有使用之情形。⑷H、I區：北科大係將此2區分別規劃為建築木工實習區、門窗木工實習區，然該2區建物之鐵皮屋頂及鐵皮牆面已部分破損，地面凹陷坑洞，並覆蓋甚厚塵土，殊難認其實際上係作為建築木工或門窗木工實習

使用。⑸P、Q區：北科大將此2區規劃作為為原木氣乾儲存區2、1使用，然其上之鐵皮屋頂及牆壁部分已破損，地面覆蓋塵土，其內堆放少許木材、樹枝、雜物及垃圾，其餘大部分空間均閒置未使用，核該2區於105年度屬未有使用之情形。⑹R、U區：北科大規劃為學員文創工坊，然該2區屋頂破損，且屋頂或屋簷鐵皮部分已鏽蝕、地面凹陷坑洞且覆蓋塵土，顯見閒置已久未使用。上訴人永豐餘公司雖提出R區實況照片，主張該區內有擺放木藝教學設備，供教師學員教學研究使用云云，然該照片之拍攝日期為105年11月30日，顯係在上訴人臺中稅務局105年9月22日現場勘驗之後，為證明需求而臨時所佈置。縱使認定其在105年11月30日以後有部分使用情形，並據上訴人臺中稅務局陳稱其於105年12月1日至現場勘查始發現R區有一小空間整修等語，因已逾105年地價稅審核基準日，依土地稅減免規則第24條後段規定，核屬次年（106年）得否准予減免地價稅之問題，與105年之認定無涉。至於上訴人永豐餘公司所提示之U區照片，因僅呈現建築物外觀，並未見內部使用情形，尚難據以憑認該區有實際使用之情形。⑺S、T區：北科大將此區規劃作為教職員宿舍1、2使用，然此2區外牆、門窗均殘破不堪，K屋內家具設施毀壞，且屋內空間除堆置雜物外，餘者均荒廢，閒置未使用，是依該區建物之客觀情狀，實際上已不堪使用，顯未作為教職員宿舍使用至明，自不能認其於105年有使用之情形。⑻J、K、L、M、V、W、X區：北科大將各該區分別規劃為林蔭步道區、節慶活動區、停車區、民間信仰中心、常設活動區、停車空間、水井區，然各該區域均為荒廢空地、有巨型廢棄煙囪矗立其中、雜草叢生、部分有樹木及設置福德祠，由上訴人永豐餘公司提示之各該區域103及105年度照片，益證此5區自103至105年之使用狀態幾無變化，均屬閒置未使用。至於L、W區雖經規劃為停車空間，惟照片顯示均屬空置狀態，客觀上明顯無此需求，且衡諸上訴人臺中稅務局已就系爭15筆土地A、B、D、E區劃設1,274㎡面積供停車

及行車動線使用，核已足供北科大教職員及學生或參訪人員使用，則上訴人臺中稅務局認定L、W區無需再擴大劃設為停車空間而予免徵地價稅，要屬合理適當。㈢系爭15筆土地經豐原分局與上訴人臺中稅務局於上揭2次日期派員勘查現場結果，除367地號土地中有3,785㎡面積，對照木創中心規劃圖上之A、B、D及E區等4區域建物，各設有營運行政中心及學生宿舍（A區、B區）建物、實習教室（廠務辦公室）及學生教室（D區、E區）建物，尚符合北科大辦公室、木工作業場、解說室、宿舍及出入通道等使用，另再設算1,274㎡供停車及行車動線使用外，該地號其餘空間仍屬空置、簡易修繕、堆置木材、機器及未作任何使用；又373地號土地因有70.9㎡面積為進出大門必經之路，亦應予免徵外，系爭其餘土地多為待整修或未使用建物、空地、雜草、樹林及巨型廢棄煙囪等閒置狀態，而就系爭15筆土地除367及373地號土地部分面積5,059㎡、70.9㎡免徵105年度地價稅外，系爭其餘土地不符合土地稅減免規則第8條第1項第10款無償供給公立學校使用之免稅要件，自屬適法有據。而此經原審前審判決審酌兩造提出之相關訴訟資料後，維持上訴人臺中稅務局原核定，業據本院發回判決理由肯認原審此部分之事實認定，核與卷證資料相符，無違經驗法則、論理法則及證據法則，並無違誤。經核本院此部分之事實評價，亦屬法律適用範疇，原審於更審程序既查無其他證據資料足為相異之事實認定，則關於系爭15筆土地無償供給北科大使用，符合免徵105年地價稅之實際面積範圍，仍應受本院發回判決理由所為法律上判斷之拘束。㈣輔助參加人於105年4月7日以中市經發字第1050015129號函（下稱105年4月7日函）向上訴人永豐餘公司借用位於系爭15筆土地範圍之「豐園北科大木創中心」內空間場域作為辦理「臺中魯班設計創意節-木工親子園遊會」（下稱「105年魯班創意節活動」)使用場地，活動期間自105年5月26日至105年5月31日（計6天）；復於105年9月12日以中市經發字第1050043321號函（下稱105年9月12

日函）借用上開空間場域作為辦理「百年好盒-2016豐園木漆藝產業展售會活動」（下稱「105年9月木漆藝活動」），活動期間為105年9月19日至105年9月25日（計7天）。而經原審會同兩造及輔助參加人到場指界該2次活動各借用之空間範圍，並囑託臺中市豐原地政事務所（下稱豐原地政事務所）測量其實際面積結果，第1次活動借用面積分別位於323及367地號土地上如原審卷附土地複丈成果圖所示編號Ａ、Ｂ、Ｃ及Ｄ部分，面積各為1,211.33㎡、0.04㎡，與4,739.21㎡、482.7㎡，合計6,433.28㎡；第2次活動借用面積雖亦位於323及367地號土地上，但範圍略為縮小，如原審卷附土地複丈成果圖所示編號Ａ、Ｂ及Ｃ部分，面積各為1,211.33㎡、0.04㎡，與4,739.21㎡，合計5,950.58㎡。而稽之輔助參加人105年4月7日函所載：「有關本府預計5月28、29日（星期六、日）於豐園北科大木創中心辦理『臺中魯班設計節－木工親子園遊會』活動一案，敬請貴公司惠允商借活動場地，請查照。」等語，顯見輔助參加人明確表示自己借用該場地，並非代民間團體出面代借，且上訴人永豐餘公司亦本於出借於輔助參加人無償使用之意思提供該場域，殊難因輔助參加人將活動計畫內容讓由民間團體主導，由該民間團體列為主辦單位，而將自己具名為指導單位，即謂上訴人永豐餘公司非無償提供私人土地給政府機關使用，方符事理之平。是以，上開第1次「105年5月魯班創意節活動」，經上訴人臺中稅務局依其合於免徵地價稅之使用面積比率，按6日之使用期間，計算其應免徵之地價稅額為20,437元【計算式：（原處分核課總稅額17,138,532元－扣除「105年魯班創意節活動」使用面積後之應徵稅額15,891,901元）×活動期間6日占全年比例6/366】，而第2次「105年9月木漆藝活動」，經上訴人臺中稅務局依其合於免徵地價稅之使用面積比率，按7日之使用期間，計算其應免徵之地價稅額為22,053元【計算式：（原處分核課總稅額17,138,532元－扣除「105年9月木漆藝活動」面積後應徵稅額15,985,457元）×活動

期間7日占全年比例7/366】，經核無訛，堪認信實可採。㈤綜上所述，上訴人臺中稅務局初查核課系爭15筆土地105年地價稅，關於上訴人永豐餘公司無償供給北科大使用之土地面積範圍，認定除其中367地號土地內之5,059㎡與373地號土地內之70.9㎡部分，符合土地稅減免規則第8條第1項第10款所定之免稅要件外，系爭其餘土地均非公立學校正常使用之土地，不在免徵之列，而作成復查決定駁回上訴人永豐餘公司之申請，認事用法固無違誤，訴願決定予維持亦無不合。惟上訴人永豐餘公司於105年地價稅核課週期內，先後2次曾出借位於系爭15筆土地範圍之部分空間場域給輔助參加人辦理「105年5月魯班創意節活動」與「105年9月木漆藝活動」，因均符合土地稅減免規則第8條第1項第10款所列私有土地無償供給政府機關使用之免徵地價稅要件，上訴人臺中稅務局疏未准許免徵，復查決定仍駁回上訴人永豐餘公司之救濟申請，自有違誤，訴願決定未予糾正，於法亦有未合，均應予以撤銷。又因上訴人臺中稅務局違法否准上開免徵地價稅之土地面積範圍，已經原審囑託地政機關測量明確，足以計算上訴人永豐餘公司應受免徵之105年地價稅額為42,490元，為免程序勞費，爰逕行就訴願決定及原處分（復查決定）關於否准323及367地號土地免徵105年地價稅額42,490元部分予以撤銷，並准許上訴人永豐餘公司請求上訴人臺中稅務局退還此稅額。上訴人永豐餘公司之訴關於此部分之請求，為有理由，應予准許，至逾此部分之請求，應予駁回。

五、本院查：

甲、上訴人永豐餘公司上訴部分：

(一)土地稅法第6條規定：「為發展經濟，促進土地利用，增進社會福利，對於國防、政府機關、公共設施、騎樓走廊、研究機構、教育、交通、水利、給水、鹽業、宗教、醫療、衛生、公私墓、慈善或公益事業及合理之自用住宅等所使用之土地，及重劃、墾荒、改良土地者，得予適當之減免；其減免標準及程序，由行政院定之。」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。」又土地稅減免規則第1條規定：「本規則依土地稅法第6條及平均地權條例第25條規定訂定之。」第5條規定：「同一地號之土地，因其使用之情形……認定僅部分合於本規則減免標準者，得依合於減免標準之使用面積比率計算減免其土地稅。」第8條第1項第10款規定：「私有土地減免地價稅或田賦之標準如下：……□無償供給政府機關、公立學校及軍事機關、部隊、學校使用之土地，在使用期間以內，全免。」第22條但書第1款規定：「依第7條至第17條規定申請減免地價稅或田賦者……。但合於下列規定者……或由用地機關函請稽徵機關辦理，免由土地所有權人或典權人申請：□依第8條第1項第10款規定全免者。」第24條第1項規定：「合於第7條至第17條規定申請減免地價稅或田賦者，應於每年(期)開徵40日前提出申請；逾期申請者，自申請之次年(期)起減免……」再平均地權條例第25條規定：「供國防、政府機關、公共設施、騎樓走廊、研究機構、教育、交通、水利、給水、鹽業、宗教、醫療、衛生、公私墓、慈善或公益事業等所使用之土地，及重劃、墾荒、改良土地者，其地價稅或田賦得予適當之減免；減免標準與程序，由行政院定之。」

(二)查依土地稅法第6條規定及平均地權條例第25條規定授權由行政院另訂定土地稅減免規則規定，使得私有土地非但免受累進稅率之限制，甚而享有免除地價稅之優惠，旨在考量國家若為發展經濟、促進土地利用及增進社會福利等目的，有徵用私人土地之急迫性，對於願意提供私人土地作為公用、教育、慈善及醫療等用途而有所犧牲之土地所有權人，給予稅賦減免以為補償，惟此屬例外規定，適用土地稅減免規則時，自應審酌前開授權規定意旨，作為解釋法律之依據，始屬合目的性之解釋。次依土地稅減免規則第5條規定可知，稽徵機關就私有土地是否合於土地稅減免規則第8條第1項第10款規定，應依職權調查私有土地之實際使用情形，若私有

土地僅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之私有土地使用面積比率計算減免其土地稅。再者，依據土地稅法第14條及土地稅減免規則第22條但書各款規定，可知已規定地價之土地以課徵地價稅為原則，免徵地價稅為例外，而於免徵地價稅之情形，土地所有權人申請經稽徵機關核定免徵為原則，由稽徵機關依通報資料逕行辦理或由用地機關函請稽徵機關辦理為例外；且免徵地價稅係租稅優惠，於符合土地稅減免規則第8條第1項第10款規定無償供給公立學校使用土地之免稅要件，自不宜從寬解釋。準此，依前開法規之立法目的解釋，為追求賦稅之公平及稅捐之明確性，並促進土地活化利用，私有土地地價稅是否合於土地稅減免規則第8條第1項第10款規定例外免經土地所有權人申請之減免要件，稅捐稽徵機關應實質調查該等土地於當年度實際使用狀況是否符合該款明定之「無償」、「供公立學校使用」情形，就合於該款所定要件之私有土地全部或部分面積，准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式上均無償經公立學校所占用，而不論其實際使用與否，該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稅；又所謂使用，應依使用目的之性質，為合理及客觀判斷事物之本質，須有一般正常利用土地之狀態，方可認為有實際使用，如僅為規劃設計階段，尚未著手整理土地以供使用等情形，均難認為有合於實際使用之情形，而得免徵地價稅，以維租稅公平並符合前開規定之立法目的及精神。上訴人永豐餘公司主張土地稅減免規則第8條第1項第10款規定已明定須符合「無償」及「使用期間內」之要件，即無須再限縮解釋「使用」之方式，認定土地是否供學校直接使用之判斷標準，主要為「是否有取得對價」、「是否委外經營收取費用」、「是否有提供予免稅主體以外的人士使用」，並不拘泥於使用形式之主觀認定。上訴人永豐餘公司無償提供系爭15筆土地予北科大使用，借用期間完全喪失對該土地收益能力，及亦無與北科大另有產學合作之經濟價值，依前開

規定免徵地價稅於法有據，惟原判決卻僅以外觀整潔與否來判定是否為北科大教職員及學生所使用之土地，對於上訴人永豐餘公司所提北科大實際使用狀況，及其在地提升傳統產業及特色產業競爭力，帶動周邊經濟、活絡地方文化價值之努力卻不置喙，有適用法規不當及判決不備理由之違法云云，核係其主觀之法律意見，難認可採。至上訴人永豐餘公司援引財政部97年7月21日台財稅字第09704738730號函，核係針對私立學校承租公有土地作學校直接用地，經核准依土地稅減免規則第7條第1項第5款規定免徵地價稅，嗣因學校辦理不善，經教育部依法核定解散，該地價稅徵免事宜所為之釋示，與本件情形並不相同，其據以援引為系爭15筆土地得全部免徵地價稅之論據，自非可採。

(三)次按事實認定乃事實審法院之職權，而證據之證明力如何，事實審法院有認定判斷之權，苟其事實之認定已斟酌全辯論意旨及調查證據的結果，而未違背論理法則、經驗法則或證據法則，縱其證據之取捨與當事人所希冀者不同，致其事實的認定異於當事人之主張者，亦不得謂為原判決有違背法令之情形。由上揭說明可知，審酌土地是否符合土地稅減免規則第8條第1項第10款規定之免稅要件，必須該土地確係屬「無償」提供，並達到符合供公立學校從事教育予以「使用」之目的。又所謂「使用」，應依使用目的之性質，為合理及客觀判斷事物之本質，須有一般正常利用土地之狀態，方可認為實際使用，又是否實際使用，原審自應依職權予以查明。原審經斟酌全辯論意旨及調查證據結果，敘明系爭15筆土地於105年使用情形，經比對上訴人永豐餘公司於本件原審前審時提示之系爭15筆土地A至X各區使用現況照片與上訴人臺中稅務局分別於105年9月2日、105年12月2日2次勘查系爭15筆土地拍攝之使用實況照片，暨參酌原審106年度訴更一字第4號判決所認定之系爭15筆土地於103年使用情形等書證資料，認定：上訴人永豐餘公司所有系爭15筆土地，除367地號土地中之5,059㎡面積部分與373地號土地中之70.9

㎡面積部分，符合土地稅減免規則第8條第1項第10款所定之免稅要件外，其餘部分難認係無償供給公立學校使用之土地等情，已說明認定之依據及理由（參見原判決第17～22頁），經核與卷內事證相符，亦無悖於經驗法則及論理法則，於法並無違誤。上訴人永豐餘公司猶執詞主張原判決未從北科大使用者之角度出發，漠視北科大借用系爭15筆土地之使用價值，且限縮使用之方式，實屬武斷，上訴人永豐餘公司舉出多項系爭15筆土地為政府機關積極使用之有利事證，原審未盡查證之責，顯違反行政訴訟法第133條規定。又天然乾燥是木材乾燥方法之一，無需特別設備且為木藝教學之一環。北科大木藝文創中心本於專業知識，按規劃及教學需求利用土地，105年間F、G、O、P、Q等區均擺放大量木材並進行天然乾燥作業中，不應由原判決單憑照片表意恣意解讀論。況F區作為木藝教材擺放之所在，原審104年度訴字第352號判決已認為「建築內部上方及側面蓋有橙色塑膠帆布，屬於整修狀態，……可認該建物有經北科大教學實際使用之情形」，本件與103年之使用方式並無二致，應予比照認定，原判決有違經驗法則及論理法則云云，惟上訴人永豐餘公司前揭所指與前引所謂「使用」，應依使用目的之性質，為合理及客觀判斷事物之本質，須有一般正常利用土地之狀態，方可認為實際使用之情有違。原審業已就上訴人臺中稅務局所認北科大實際使用系爭15筆土地之狀況一一詳查，並說明何以認定上訴人永豐餘公司主張不可採之理由，且原判決亦對於上訴人永豐餘公司前揭所指F區建築物部分於105年間之實際使用狀況詳述，並說明何以認定該區105年間之使用狀況不能與103年間之使用狀況相擬，故無從比照辦理免徵地價稅之理由（參見原判決第18頁），核無上訴人永豐餘公司所指未盡查證責任之情，上訴人永豐餘公司據以指摘原判決此部分認定違法云云，無非就原審取捨證據、認定事實之職權行使，執其一己主觀之意見再為爭執，並不足採。

(四)復依土地稅減免規則第8條第1項第10款規定可知，私有土地如無償供給政府機關使用，在「使用期間以內」，亦免徵地價稅。參諸前引土地稅減免規則第5條規定明定「得依免於減免標準之使用面積比率計算減免其土地稅」，從物之可分性而言，可依實際使用範圍予以計算減免稅額；而土地稅減免規則第8條第1項第10款則規定「在使用期間以內」免徵地價稅，從時之可分性而言，亦可依實際使用期間予以計算免徵稅額。茲依前揭說明可知，私有土地除符合課徵田賦要件外，凡已規定地價之土地，原則上均應照價課徵地價稅，而得依土地稅減免規則第8條第1項第10款免徵地價稅，必須符合該條規定始足當之。故應符合實際使用即一般社會通念認知之正常利用狀態暨使用期間以內，始符合該規定意旨。關於上訴人永豐餘公司主張輔助參加人分別以105年4月7日函及105年9月12日函，向其借用系爭15筆土地範圍之「豐原北科大木創中心」內空間場域辦理「105年5月魯班創意節活動」（活動期間自105年5月26日至同年月31日，計6天）及「105年9月木漆藝活動」（活動期間自105年9月19日至同年月25日，計7天）等情，業據原審斟酌兩造辯論意旨暨調查證據結果查明認定屬實。復經原審會同兩造及輔助參加人到場指界該2次活動各借用之空間範圍，並囑託豐原地政事務所至現場測量該2次借用之實際面積既製作複丈成果圖，查明該2次借用面積分別為6,433.28㎡及5,950.58㎡，並依前開借用期間及面積計算，認定「105年5月魯班創意節活動」應免徵之地價稅額為20,437元；「105年9月木漆藝活動」應免徵之地價稅額為22,053元等情，業已說明其認定依據及理由（參見原判決第22～25頁），核與卷內證據相符，且無違背經驗法則及論理法則，並無違誤。原判決因認上訴人永豐餘公司於105年地價稅核課週期內，先後2次無償出借上揭土地，提供輔助參加人辦理前揭活動，符合土地稅減免規則第8條第1項第10款所列私有土地無償供給政府機關使用之免徵地價稅要件，上訴人臺中稅務局疏未准予免徵，復查決定仍

駁回上訴人永豐餘公司之救濟申請，而有違誤，故此部分就原處分（復查決定）關於否准323及367地號土地免徵105年地價稅額42,490元部分予以撤銷，並准許上訴人永豐餘公司請求上訴人臺中稅務局退還此稅額，上訴人永豐餘公司此部分之請求有理由，應予准許，而駁回其逾此部分之請求，於法並無違誤。上訴人永豐餘公司主張前開無償供給輔助參加人辦理2次活動，只要於納稅義務基準日符合減免條件，該地價稅即得全部減免，而非依該當減免條件之期間與整個課稅期間之比例為部分免稅。原判決誤採按日計徵上訴人永豐餘公司免予徵收105年度地價稅之稅額，實悖於本院106年度判字第145號判決，與經驗法則及論理法則有違，並有判決不適用法規或適用不當之違法云云。惟上訴人永豐餘公司於105年間無償供給輔助參加人辦理「105年5月魯班創意節活動」（活動期間自105年5月26日至同年月31日，計6天）及「105年9月木漆藝活動」（活動期間自105年9月19日至同年月25日，計7天），該使用期間之天數明確且可計算，且其於該年度全年366天（當年2月為29天），於僅無償借予輔助參加人使用前揭土地共計13天，卻要求全年度均免徵地價稅，非但與前揭規定有違，亦不合比例原則，於法無據。至上訴人永豐餘公司援引本院106年度判字第145號判決指摘原判決違法部分，經查採為該裁判決基礎之法律見解，主要係就該案供地予公立學校無償使用所涉及之地價稅免徵爭議，當事人不服稽徵機關就事實之認定，所可能涉及之訴訟標的、相關法律救濟途徑，認法院有闡明義務，應於訴訟程序中始終踐行，隨調查事實及法律之所得，適時讓當事人釐清權利保障之適當途徑，而為正當之聲明，俾以令案件成熟，得以適當之標的而為裁判，確實提供人民權利之保障所為之闡示；並就該案原審判決關於訴之聲明部分，究應循何救濟途徑暨訴訟類型等，認原審未盡闡明義務，該案尚未臻成熟，故應再為闡明釐清之指示。而有關該判決末段所表示關於「只要於納稅義務基準日符合減免條件，該期地價稅即得

全部減免，而非依該當減免條件之期間與整個課稅期間之比例而為部分減免」部分，核非屬該案判決基礎之法律見解，與本件上揭所爭執關於土地稅減免規則第8條第1項第10款規定「在使用期間以內」免徵地價稅，二者在適用法律之前提事實並不相同，是採為裁判基礎之法律見解亦難認有歧異之情。上訴人永豐餘公司猶執詞指摘原判決此部分違法，亦有未合。

(五)從而，原判決以上訴人臺中稅務局初查核課系爭15筆土地105年地價稅，關於上訴人永豐餘公司無償供給北科大使用之土地面積範圍，認定除其中367地號土地內之5,059㎡與373地號土地內之70.9㎡部分，符合土地稅減免規則第8條第1項第10款所定之免稅要件外，系爭其餘土地均非公立學校正常使用之土地，不在免徵之列，而作成復查決定駁回上訴人永豐餘公司之申請，並無違誤。惟上訴人永豐餘公司於105年地價稅核課週期內，先後2次曾出借位於系爭15筆土地範圍之部分空間場域給輔助參加人辦理「105年5月魯班創意節活動」與「105年9月木漆藝活動」，符合土地稅減免規則第8條第1項第10款所列私有土地無償供給政府機關使用之免徵地價稅要件，上訴人臺中稅務局就此部分疏未准許免徵，並駁回此部分之復查決定，核有違誤。又因上訴人臺中稅務局違法否准上開免徵地價稅之土地面積範圍，已經原審囑託地政機關測量明確，足以計算上訴人永豐餘公司應受免徵之105年地價稅額為42,490元，乃就訴願決定及原處分（復查決定）關於否准323及367地號土地免徵105年地價稅額42,490元部分予以撤銷，並准許上訴人永豐餘公司請求上訴人臺中稅務局退還此稅額。至上訴人永豐餘公司逾此部分之請求，予以駁回，即無違誤。上訴人永豐餘公司仍執前詞，就原判決不利部分提起上訴，並指摘原判決此部分違背法令，求予廢棄，為無理由，應予駁回。另上訴人永豐餘公司上訴聲明固載明「訴願決定及原處分（即復查決定）除確定部分外均撤銷；原判決不利上訴人永豐餘公司之部分判決應廢棄。上

訴人臺中稅務局應退還上訴人永豐餘公司所溢繳之105年地價稅13,308,929元」，惟觀諸上訴狀內係就原判決對其不利部分提起上訴，故就前開原判決已對其有利部分（即命上訴人臺中稅務局給付部分），並未有不服提起上訴之意，故該部分非本件上訴範圍，附此敘明。

乙、上訴人臺中稅務局上訴部分：

(一)查依前引土地稅減免規則第8條第1項第10款規定可知，私有土地如無償供給政府機關使用，在「使用期間以內」，亦免徵地價稅。有關輔助參加人以105年4月7日函向上訴人永豐餘公司借用系爭15筆土地範圍之「豐原北科大木創中心」內空間場域辦理「105年5月魯班創意節活動」（活動期間自105年5月26日至同年月31日，計6天），並經原審查明該次借用面積為6,433.28㎡，並依前開借用期間及面積計算，認定「105年5月魯班創意節活動」應免徵之地價稅額為20,437元。原判決因認訴願決定及原處分（復查決定）關於否准323及367地號土地免徵此部分地價稅額20,437元部分有誤，乃予撤銷，並准許上訴人永豐餘公司請求上訴人臺中稅務局退還此稅額等情，業如前揭理由甲、（四）所述。原判決復就此敘明，稽之輔助參加人105年4月7日函所載，該函文主旨已載明「有關本府預計5月28日、29日（星期六、日）於豐原北科大木創中心辦理『臺中魯班設計創意節－木工親子園遊會』活動一案，敬請貴公司惠允商借活動場地，請查照。」等語，顯見輔助參加人函文已明確表示自己借用該場地，並非代民間團體出面代借，且上訴人永豐餘公司亦本於出借於輔助參加人無償使用之意思提供該場域，殊難因輔助參加人將活動計畫內容讓由民間團體主導，由該民間團體列為主辦單位，而將自己具名為指導單位，即謂上訴人永豐餘公司非無償提供私人土地給政府機關，方符事理之平等語，經核與原判決前引輔助參加人105年4月7日函意旨相符，並無不合。上訴人臺中稅務局雖援引博思達國際有限公司105年5月19日2016臺中魯班設計創意節場地規劃企畫書及上訴

人永豐餘公司105年5月19日永餘總土字第（2016）00002號函，表示上訴人永豐餘公司於承諾借用時，即應知該活動場域非供輔助參加人實際使用，而是無償供給臺中市直轄市室內設計裝修商業同業公會舉辦前開活動，指摘原判決此部分認定事實有未依證據之違法云云。惟參據上訴人臺中稅務局前引上訴人永豐餘公司105年5月19日永餘總土字第（2016）00002號函，其主旨載明「貴府擬商借本公司豐原廠區辦理『臺中魯班設計創意節－木工親子園遊會』活動案，復如說明，請查照。」其說明則表示「……查該土地及所屬地上物目前業由國立臺北科技大學使用與管理，貴府應與國立臺北科技大學商洽相關事宜，俾利其將該空間讓出提供予貴府使用；本公司基於土地所有權人立場特以本函回覆貴府。本公司原則同意貴府於105年5月26日至105年5月31日期間，使用前開土地並請依所提使用計畫確實辦理。至於相關使用細節請貴府逕向國立臺北科技大學商洽。」等語（參見原處分卷第75頁）。可見上訴人永豐餘公司確因輔助參加人要約無償借地辦理活動，而回函予以同意。輔助參加人無償借用該土地係為辦理前揭活動，上訴人永豐餘公司承諾輔助參加人之要約，主要內容為借用人為輔助參加人、借用方式為無償借用暨借用時間及借用範圍等項，至該活動實際內容如何規劃暨由何單位為指導單位、主辦單位及協辦單位等，核係借用者借用後如何使用暨內部規劃之問題，與本件確由政府機關即輔助參加人向上訴人永豐餘公司無償借用該土地辦理活動，且上訴人永豐餘公司確無償出借該土地予輔助參加人，實際上亦有辦理活動等情，已與合於土地稅減免規則第8條第1項第10款之免稅要件一事無涉。上訴人臺中稅務局猶執詞指摘原判決此部分有認定事實未依證據及適用法規不當之違法云云，無非就原審取捨證據、認定事實之職權行使，執其一己主觀之意見再為爭執，並不足採。

(二)從而，原判決以上訴人永豐餘公司於105年地價稅核課週期內，出借位於系爭15筆土地範圍之部分空間場域給輔助參加

人辦理「105年5月魯班創意節活動」，符合土地稅減免規則第8條第1項第10款所列私有土地無償供給政府機關使用之免徵地價稅要件，上訴人臺中稅務局就此部分疏未准許免徵，並駁回此部分之復查決定，核有違誤，又其違法否准上開免徵地價稅之土地面積範圍，經計算上訴人永豐餘公司此部分應受免徵之105年地價稅額為20,437元，乃就訴願決定及原處分（復查決定）關於否准323及367地號土地免徵105年地價稅額20,437元部分予以撤銷，並准許上訴人永豐餘公司請求上訴人臺中稅務局退還此部分稅額，即無違誤。上訴人臺中稅務局仍執前詞，就此部分提起上訴，並指摘原判決此部分違背法令，求予廢棄，為無理由，應予駁回。另上訴人臺中稅務局上訴聲明固載明「原判決廢棄；被上訴人在第一審之訴駁回」，惟觀諸上訴狀內僅表明對前揭原判決准予上訴人永豐餘公司免徵之105年地價稅額為20,437元部分表明不服之意暨提起上訴之理由，是就其餘原判決准予上訴人永豐餘公司免徵105年地價稅額22,053元部分暨就原判決已對其有利部分，並未有不服上訴之意，故該部分非本件上訴範圍，附此敘明。

六、據上論結，本件兩造上訴均為無理由。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　　111　年　　7　　月　　21　　日

最高行政法院第一庭

審判長法官　吳　東　都

法官　王　俊　雄

法官　林　妙　黛

法官　侯　志　融

法官　陳　秀　嫈

以　上　正　本　證　明　與　原　本　無　異

中　　華　　民　　國　　111　年　　7　　月　　21　　日

書記官　陳　映　羽