臺中高等行政法院判決

）FKT64W1Z1X5LO;@107年度訴字第

108年11月14日辯論終結

原　　告　永豐餘投資控股股份有限公司
代　表　人　何奕達
訴訟代理人　陳惠明　會計師
　　林瑞彬　律師
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
　　陳其應

上列當事人間地價稅事件，原告不服臺中市政府中華民國107年3月23日府授法訴字第1070032092號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主　文

一、原告之訴駁回。

二、訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

壹、程序事項：

一、被告之代表人於原告起訴後，由陳進雄變更為沈政安，並經變更後之代表人聲明承受訴訟，核無不合，應予准許。

二、按行政訴訟法第111條第1項、第3項第2款規定：「訴狀送達後，原告不得將原訴變更或追加他訴。但經被告同意或行政法院認為適當者，不在此限。」、「有下列情形之一者，訴之變更或追加，應予准許：……二、訴訟標的之請求雖有變更，但其請求之基礎不變。」原告起訴時狀載訴之聲明原為「有關否准原告所有坐○○○區○○段○○○○號等15筆土地

民國106年度免徵土地地價稅之106年10月11日行政處分、107年11月11日復查決定及107年3月23日訴願決定均撤銷，並應作成退還原告已繳納之上開處分中關於被告否准免徵部分土地地價稅新臺幣（下同）11,603,570元之決定。」嗣於本院審理時變更聲明為：「有關被告106年10月11日行政處分中不利於原告之部分、107年11月11日復查決定及107年3月23日訴願決定均撤銷，被告應給付原告12,535,263元。」因其請求之基礎不變，依據上述規定，應予准許。

貳、實體方面：

一、爭訟概要：

緣原告所有臺中市○○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103年5月1日與原告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。嗣北科大於106年9月13日函附上開合約書及補充協議書，通報被告所屬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（下稱被告所屬豐原分局106年10月11日函）核復除永豐段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（詳如附表所示）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，被告另核發106年地價稅繳款書合計16,364,866元。原告不服，申

請復查，經被告以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。原告仍不服，提起訴願，遭決定駁回，於是提起本件行政訴訟。

二、原告起訴主張及聲明：

㈠主張要旨：

1.系爭15筆土地與土地減免規則第8條第1項第10款規定之要件並無不符，應予免徵地價稅：

⑴土地稅減免規則第8條第1項第10款僅規定「無償供給公立學校使用」及在「使用期間」二要件，即可減免地價稅，並未限定學校的使用態樣或方式。北科大依照其教學使用規劃將系爭15筆土地區分不同用途，其中包括木材天然乾燥區、文創工坊、宿舍、常設活動區等，其規劃目的除教室內之木藝教學施作空間與施作用途，仍包含其他功能如展示、天然木材的乾燥存放（此為木工施作之必經程序）、文創發想、木藝文化推廣等，更由於教學之目的，當然仍需包含有一般的生活空間、車道、景觀及宿舍等，一個教學空間及環境應完整地包括很多功能，未必是燈光美氣氛佳或附帶冷氣之教室，反而應審視不同科系的特性，以木藝創作及教學而言，其環境並非如一般人想像在美麗乾淨的教室聽老師教導，更重視實作技藝及演練，及老木頭新用及老屋之修復、復舊等，故被告眼中所謂破舊廢棄場所、閒置未使用、頹敗未整修的屋脊及窗櫺等，除了拿來做為木頭天然乾燥外，更是從事木藝學生、工作者自我訓練及發想的好地方，如何在一個舊建築中，發揮創意跟能力，訓練學生修復能力，故只要是為了促成或幫助教學之目的，其附隨使用都應視為教學使用。

⑵系爭15筆土地103年地價稅案件，經最高行政法院106年度

判字第145號判決以「是本事件主要爭點，無非上訴人於103年地價稅納稅義務基準日，系爭15筆土地是否因供北科大使用，致其完全喪失就該土地收益能力之判斷，此不拘泥於上訴人（原告）與北科大間契約形式外觀，而應就其間是否另有產學合作之經濟實質判斷。」查系爭15筆土地早期原為原告工廠所用，雖然於地政登記上被分為15筆不同地號，但實際使用上具有同一性，設有圍牆將系爭15筆土地與其他土地區隔，並設有共同出入之大門，因此只要原告將系爭15筆土地借用他人，該他人依該現場特性即自然構成排他性的使用，原告現實上絕無可能將系爭15筆土地之一部分另供自用或借北科大以外之他人使用。原告於103年5月1日與北科大簽訂土地建物無償借用契約後，即將系爭15筆土地完全移轉予北科大使用，意即原告於106年地價稅納稅義務基準日，系爭15筆土地確已因供北科大使用致完全喪失就該土地收益能力與使用權限。

⑶查內政部不動產資訊平台就系爭15筆土地所在之臺中市豐原區106年度實際租金行情，平均每坪月租金約為223元，如該未核認免徵地價稅之系爭15筆土地面積以有償租借推算，則106年度租金約達5,067萬元。今原告與北科大簽訂無償借用合約，合約期間內系爭15筆土地均由學校規劃使用，原告未與北科大有任何產學合作，亦喪失該土地收益能力，等同於減輕國家支付使用土地之代價，因而促進私有土地活用、增進社會福利，即符合最高行政法院106年度判字第145號所示以所失利益為判別之標準，亦無被告所稱「私人養地避稅」之情形。

2.系爭15筆土地與土地稅法第6條規定之要件並無不符，應予免徵地價稅：

⑴訴願決定稱：「土地稅法第6條規定旨在發展經濟、促進土地利用及增進社會福利，故特別立法予以優惠，如符合上開規定而有助於經濟發展、土地利用及社會福利，自得依土地稅法第6條後段所定之標準減免地價稅或田賦；反之，若土地已停止為上開規定事項之使用，或其使用無助於經濟發展、土地促進利用或社會福利之增進，則依上開規範意旨，自不得邀此減免之寬典」，認原告系爭15筆土地之使用無助於經濟發展、土地利用及社會福利，而否准地價稅之減免。

⑵惟原告無償借用系爭15筆土地，係北科大眼見臺灣木工人才即將沒落，期望為瀕臨消失之木藝產業找尋新據點，遂借用系爭15筆土地籌辦「木藝文創中心」作為教學及教育用途，提供為辦公室、研發設計室、小型木作工廠、停車場、人才培訓、展示場等所使用，是以原告無償將系爭15筆土地提供公立大學使用，係本於行善興學、培育人才、回饋社會的理念。北科大不僅供教學用途，更包括木藝推廣與文化活動之功能成立「木藝文創中心」，名聲日漸響亮，自103年以來，臺中市政府屢屢借用系爭15筆土地，包括104年燈會活動、臺中市政府經濟發展局（下稱臺中市政府經發局）105年度間借用系爭15筆土地舉辦木藝文化之推廣活動等，此即以發展經濟、促進土地利用及增進社會福利為目的。被告多次陳述土地稅減免規則係由土地稅法第6條及平均地權條例第25條之授權而訂定，則適用該規則時，自應審酌土地稅法第6條及平均地權條例第25條之規定意旨作為解釋法律之依據，始合目的性之解釋。而土地稅法第6條已揭示地價稅減免目的乃在為發展經濟、促進土地利用及增進社會福利，係對於一定種類之事業

所使用之土地予以減免，該規定第8條第1項第10款所為無償供給公立學校使用，係指無對價或實質上未取得任何收益等云云。則原告無償借用給北科大及臺中市政府於系爭15筆土地上使用並舉辦活動，即以發展經濟、促進土地利用及增進社會福利為目的的最佳證明，更符合土地稅減免規則等法規之相關規定。

⑶103年北科大在豐原成立木創中心，緊密結合豐原木材加工、木工機械、漆藝三項產業特色，期許木藝產業傳承手工技藝、扎根工業技術、發展先進科技，讓豐原具有百年木藝歷史所建構的木藝產業鏈活絡再起，重現臺灣木藝產業榮景。從北科大網站資訊可知，木創中心確為北科大之一部，為北科大產學合作中屬「院級」研發中心，並配合政府產學連結政策，於系爭15筆土地為木藝教育推廣，並於106年度舉辦多項課程及實習活動，臺中市政府經發局藉此木藝文化發展成果，將木創中心推廣為豐原賞木藝文創輕旅行之必訪景點之一；觀光旅遊局之觀光旅遊網亦將木創中心設定為觀光旅遊景點之一，介紹系爭15筆土地上「所聳立三支煙囪是豐原聚落的地標」，致力推動「結合產業聚落，帶動週邊經濟、活絡地方文化價值」之目標

⑷系爭15筆土地上建物原為造紙廠，歷經數十年使用，這些老舊建物經過老師和學員們努力，進行修補成為木創中心的教室和宿舍，此合作方式值得肯定，原告基於回饋地方，不僅提供場地還捐助部分機器設備，其用心應受讚揚。

3.被告按現場勘查使用狀態，主觀認定系爭15筆土地與土地減免規則第8條第1項第10款規定之要件不符，而未詳加查明「木藝文創中心」之計畫書所載之土地用途及事證，並強加法令所未有之「實際使用」要件，有失公允：

⑴依最高行政法院102年度判字第806號判決意旨略以：「土地稅減免規則第8條第1項第5款土地賦稅之減免，自須審究系爭土地是否為事業之事業用地及其實際使用情形而定。然查土地稅減免規則係由土地稅法第6條及平均地權條例第25條之授權而由行政院訂定，則適用該規則時，自應審酌土地稅法第6條及平均地權條例第25條之規定意旨，作為解釋法律之依據，始屬合目的性之解釋。前揭土地稅法第6條已揭示地價稅之減免目的乃在『為發展經濟，促進土地利用，增進社會福利』……另該規則第8條第1項第10款所謂無償供給政府機關等使用，係指無對價或實質上未取得任何收益，經使用土地之政府機關等核認為無償使用而言，在其核認使用範圍外之土地，自難認係土地稅減免規則所適用之土地。」原告將系爭15筆土地借予北科大使用，確屬未取得任何對價或收益，同理究竟如何規劃使用該土地，係屬使用機關之權責，非由被告非議究竟應該如何使用及規劃，被告於原處分之附件2之附表附註妄加認定所需面積與使用方式，顯然已經超越法令之規範。

⑵北科大106年度對系爭15筆土地之使用情形，並與103年度被告所拍攝之照片進行對照，F區規劃為教學模型及豐原木工產業文化區、G區、N區及O區為木材天然乾燥區，該等區域內均有整齊堆放木材教具以供教學使用；P區及Q區為原木氣乾儲存區，整齊儲放木材外並同時進行天然氣乾作業；H區、I區及R區為建築及門窗木工之實習區及學員文創工坊，內有擺放木藝教學設備，供教師學員教學研究使用，並為學生實習木工作品並擺放未完工作業之區域；V區之常設活動區域包含臺中市政府經發局均曾借用系爭15筆土地舉辦多項活動，為木創中心之精神象徵，亦為學

生、教職員、活動主辦者、活動參加者所使用之必要範○○○區○○○○道、K區設定為節慶活動區、L設定為停車區及M區為民間信仰區為教師學生行走及活動之空間；W區依規畫停車空間停放車輛。相較於103年草創初期的百廢待舉，系爭15筆土地在北科大積極使用下已退去原本殘破不堪的外衣，擔負振興地方傳統文化的木藝文創中心聚落儼然成形。

⑶按鈞院104年度訴字第352號判決對「使用」之認定「所為使用，應依使用目的之性質，為合理及客觀判斷事物之本質，有一般正常利用土地之狀態，方可認為實際使用」，則北科大106年度對系爭15筆土地皆有所使用，包括基本的教職員及學生的生活空間、走道及停車空間、教學及活動空間、木工施作空間、展示空間、木材乾燥存放空間、景觀及文創發想空間、文化推廣空間等等，所含蓋範圍皆係為提供完善教育文化推廣環境所設立，已超過被告所核認之使用面積。被告否准免徵地價稅之土地，不應以「閒置未使用」一語帶過，應就原告就各筆土地所表達之意見，作為使用與否之參考，就現場勘查情形一切有利或不利原告之事實詳盡調查記錄。

4.謹將被告於106年9月22日現場勘查結果所為之土地核定明細表（甲證1），按系爭15筆土地分區圖（甲證10）與原告所主張1 06年度土地使用照片（甲證11）進行比對，並一併彙整103、105及106年度（104年度因台中市政府無償借用系爭15筆土地舉辦臺中燈會而獲免徵）之各年度系爭15筆土地核認面積於彙總表（甲證15）中。自彙總表中可顯見系爭15筆土地之實際使用狀態及面積，絕非原處分所認定，茲就明顯認定差異處彙總說明如下：

⑴地號315土地：土地上所規畫之O木材天然乾燥區3，區域內有整齊堆放木材教具以供教學使用，惟未見被告就實際使用情形依法核認減免面積，顯有疏漏。

⑵地號317、318及319土地：林蔭步道為北科大依一般常情所規畫及使用之空間，為校園內之合理存在，被告顯係限縮學校師生得正常使用之活動範圍。

⑶地號320、321土地：土地上部分區域規畫為P原木氣乾儲存區，區域中整齊儲放木材並同時進行天然氣乾作業，惟兩地號所核認之面積卻僅只221.5平方公尺，佔該兩地號面積之5.59%，實有未當。

⑷地號323、346及361土地：該等土地面積總計27,612.04平方公尺，其中大部分面積設有F教學模型及豐原木工產業文化區、H建築木工實習區、I門窗木工實習區及G木材天然乾燥區，擺設大量教學實習所使用之木藝教材，如僅以建築面積及必要行走活動空間觀之，絕不僅只被告所核認之2,584.95平方公尺（2,510.25+25.7+49），且其中地號323土地前於103年度地價稅起訴判決即認該空間已有使用之事實而撤銷原處分，被告所核認面積占系爭地號323、346及361土地僅9.36%，顯有不足。而且，323這筆（G、H、F部分）土地，所佔使用的面積很高，而空拍圖一塊一塊區分，再計算比例來認定北科大使用區域，但原告發現被告的算法不是用323整筆土地面積，而是先切出來建物來算持比，這樣算法是有問題。

⑸地號367土地：查被告核定說明有誤而無法解釋與其所核認面積之含蓋區域，其雖較103年度核認之面積3,785平方公尺多核認2,462.41平方公尺，惟仍僅佔該整體地號面積之28.42%。查367地號除原已核認之A、B、D、E區外，P、

Q原木氣乾區亦因應教學需求而擺放大量木材，V常設活動區常為政府借用以舉辦大型節慶活動，為教師學員休憩及活動之必要空間，廣場上之巨型煙囪更為木藝文創中心之精神象徵，如同傅鐘之於臺灣大學，路思義教堂之於東海大學，如何能斷言該設施非供教學研究使用，則該土地即非供學校使用？被告之狹隘見解實限縮對系爭15筆土地使用事實之認定。而且，A、B、D、E棟部分，原本原告以為沒有爭執，沿用105年度核定的5,059平方公尺，但106年度卻又扣掉一部分未核准。

⑹地號373土地：如按一般常情以一個停車位面積7坪計算，所核認之面積（約21坪）僅可容納3台車，又從106年所拍攝之照片可明顯看出當時已停放車輛7台，足可證被告所為認定顯不合理。

⑺其他土地：C、S、T、U區部分，北科大未使用，此部分不爭執，至於其他部分則列入爭執。

5.土地稅減免規則第8條第1項第10款所規定之「使用」一詞，參酌現行法令規定，應泛指各種合法可能的使用方式，不容被告恣意限縮認定：

⑴土地稅減免規則有多個條文提及「使用」一詞，為維持本規則體系之一致性，相同之用語應有相同之解釋，方符合法律明確性之基本原則。如第12條所稱之「因山崩、地陷、流失、沙壓等環境限制及技術上無法使用之土地……地價稅或田賦全免」，即應泛指各種合法可能的使用方式，最高行政法院103年度判字第410號判決則揭示「土地之使用方式存有多種可能，非僅處分、建築、開發而已，除此之外，仍可用於停車、舉行活動、純供休憩等不影響居民健康及生活環境之土地使用行為。」則第8條第1項第10款

已明定須符合「無償」及「使用期間內」之要件，毋須再依照主體之不同來限縮解釋「使用」之方式，否則反而需要針對本條中數個不同主體（政府機關、公立學校、軍事機關、部隊、學校）創造不同的使用方式，造成體系的混亂及法律解釋的不明確性。

⑵「使用」於民法中之解釋：原告與北科大就系爭15筆土地建物簽訂無償借用契約，按民法第464條規定稱使用借貸者，謂當事人約定，一方以物無償貸與他方使用，他方於使用後，返還其物之契約，可見使用借貸契約之「通常目的」即在使借用人得以使用借用物，此與同法第470條第1項所謂「依借貸之目的」而定其使用期限者，乃專指借用人為「特定目的」而借用物之情形，未盡相同。故在使用借貸契約下土地借用人的使用權限，本即應依照契約當時對於使用方法及範圍之約定，而不能由第三方任意解釋限縮使用方式、範圍、或期限。

⑶財政部解釋函令曾對土地稅減免規則第8條第1項第10款「使用」作出88年5月14日台財稅第000000000號函、94年8月15日台財稅字第09404747510號函、101年1月9日台財稅字第10004737340號函，及對土地稅減免規則第7條第1項第5款「下列公有土地地價稅或田賦全免：五、……公、私立學校直接用地及其員工宿舍用地，以及學校學生實習所用之直接生產用地。」中所稱「直接使用」作出103年9月9日台財稅字第10300620070號、101年9月21日台財稅字第10104036530號、97年07月21日台財稅字第09704738730號96年2月8日台財稅字第09604502520號函，綜合前述財政部見解，可知對於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（政府機關、公立學校、軍事機關、部隊、學校）以外的人士（如企業）使用」，並不拘泥於使用形式之主觀認定，此亦可從前述財政部97年07月21日台財稅字第09704738730號函釋，私立學校之直接用地，縱然是因辦理不善，於停辦期間至依法解散之前，該筆土地仍屬學校直接用地而免徵地價稅得出，除非法律有明文規定使用用途，否則土地是否有被學校「使用」，重點不在於是否該學校有積極的建設或運用行為，而在於使用者有無決定土地收益之權利。

⑷原告就系爭15筆土地與北科大間所為無償借用契約，北科大於簽約後已實際開始進駐規劃使用，自應認北科大使用之範圍包括系爭15筆土地，而非被告所稱僅有使用其中部分土地。而且在約定期限內，原告在法律上已喪失對該土地之使用權限，縱然北科大有尚未完全建設運用的區域（假設語氣），原告仍無法自行運用，否則即違反前述契約而可能需負擔債務不履行之損害賠償責任。被告不顧上述契約之效力，逕僅以堆放木材及其旋轉、間隔空間以及設置教學桌椅方認屬供北科大使用，將土地減免規則第8條第1項第10款規定之「使用」限縮為「直接使用」，顯有適用法規不當之違法。

6.至於復查決定書所援引最高行政法院92年度判字第1562號裁判意旨謂「土地賦稅之減免，自須審究其土地之實際使用情形而定」，惟前揭判決係論私有土地是否供私立醫院之本身事業用地，且不以特定人為主要受益對象，而符合土地稅減免規則第8條第1項第5款之規定；然本案系爭15筆土地係按同條項第10款之規定，將私有土地無償供給「公立學校」使用，其所適用之範圍及條件均不相同，不可等同視之。

7.因地價稅係按累進稅率計算，如系爭15筆土地獲准免徵地價稅試算原告106年度應納地價稅為3,829,603元，則被告應退還地價稅額12,535,263元（即16,364,866元－3,829,603元）等語。

㈡聲明：⑴撤銷被告106年10月11日行政處分中不利於原告之部分、復查決定及訴願決定，⑵被告應給付原告12,535,263元。

三、被告答辯及聲明：

㈠答辯要旨：

1.系爭15筆土地原告雖無償借供北科大使用，惟經被告勘查除其中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，准予免徵106年地價稅外，系爭其餘土地未實際供教學研究使用，不符合免稅規定，乃按一般用地稅率課徵地價稅。原告不服，申請復查未獲變更，提起訴願略以，按土地稅減免規則第8條第1項第10款僅規定「公立學校無償使用」免徵地價稅，並未限定公立學校之使用態樣或方式，被告狹義認定所謂實際使用空間，顯係恣意限縮北科大之使用方式，已逾越法令規範云云。經訴願決定略以，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，如僅為規劃設計階段、短暫使用、待整修、閒置或未使用等情形，均難認有合於實際使用之情形，而得免徵地價稅。系爭15筆土地雖無償借供北科大使用，惟經被告實地勘查除面積合計9,124.76平方公尺供北科大教學研究使用符合免稅規定外，系爭其餘土地為待整修或未使用建物、空地、雜草、樹林及巨型煙囪等閒置未使用情形，難認係供北科大教學研究使用，自不得享有減免地價

稅之寬典等由予以駁回。

2.按土地稅法第14條明定，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。且藉由每一土地所有權人在每一直轄市或縣（市）轄區內土地歸戶計價，地價總額超過累進起點地價者，即按超過之倍數，適用千分之15至55不等累進稅率之制度設計，增加大量持有土地者之持有成本，期能防堵私人壟斷土地之弊。而同法第6條及平均地權條例第25條授權由行政院另訂定土地稅減免規則，使得私有土地非但免受累進稅率之規制，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，有徵用私人土地之迫切性，對於願意提供私人土地作為公用、教育、慈善、醫療等用途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，對於申免土地之需用及利用程度，是否已達到迫切需要且積極使用之狀態，自應綜觀整體時空環境、政策背景從嚴加以檢視判斷，以免成為私人養地避稅之陋規。次按土地稅減免規則第8條第1項第10款規定，無償供給公立學校使用之私有土地，在使用期間內，地價稅全免，乃立法者為增進公共利益，以法律或其明確授權之命令，所設例外或特別規定，給予特定範圍納稅義務人減輕或免除租稅之優惠措施。且依同規則第22條但書第1款規定，公立學校即得函請稽徵機關辦理免徵地價稅事宜，無須土地所有權人依同條前段規定自行申請。然稽徵機關經公立學校為此等事宜之通知，仍應核實查證土地是否確實無償供該校使用，而為土地是否免徵地價稅之認定，不受該通知內容之拘束，此有最高行政法院106年度判字第145號判決意旨可資參照。

3.又揆諸土地稅法第14條及土地稅減免規則第8條各款規定，

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，以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，於符合上開無償供給公立學校使用土地之免稅要件，自不宜從寬解釋，而須審究該土地是否供公立學校使用及其實際使用情形而定。準此，上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地價稅要件，稅捐稽徵機關應實質調查該等土地於當年度外觀實際使用狀況，是否合於該款明定之「無償」、「供公立學校使用」情形，始得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無償經公立學校所占用即得免徵該年度地價稅，而不論其實際使用之情形為何；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，如僅為規劃設計階段或實際上使用期間甚短等情形，均難認為有合於實際使用之情形，而得免徵地價稅。

4.又按土地稅減免規則第5條規定：「同一地號之土地，因其使用之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。」可知，稽徵機關就私有土地是否合於同規則第8條第1項第10款規定之要件，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地價稅，此有鈞院106年度訴字第185號判決意旨可資參

照。

5.系爭15筆土地面積廣達71,766.46平方公尺，經原告簽訂合約書自103年5月1日起迄至106年4月30日止，無償借供北科大使用，嗣再訂立補充協議書延長借用時間至106年12月31日止。北科大乃於該地成立木創中心，規劃有行政辦公室、宿舍、教師休息區、教室、學生作品展示區、實習區、學員文創工坊、漂流木存放區及木材天然乾燥區等。嗣於106年9月13日北科大以用地人身分通報被告辦理免徵106年地價稅。被告為審認系爭15筆土地是否確供該校實際使用，乃於106年9月22日會同原告及北科大人員至現場勘查，惟勘查結果除永豐段320、321、323、346、361、367及373地號等7筆土地分別有面積192.2、29.3、2,510.25、25.7、49、6,247.41及70.9平方公尺，總計面積9,124.76平方公尺確供北科大辦公室、教室、宿舍、產品展示、木材乾燥、木材儲存、停車及行車動線等使用，符合土地稅減免規則第8條第1項第10款免徵地價稅之規定外，系爭其餘土地多為待整修或未使用建物、空地、雜草、樹林及巨型煙囪等閒置未使用情形，難認為有合於實際使用之狀態，乃按一般用地稅率課徵地價稅，此有106年9月22日會勘土地使用情形明細表及現勘照片附卷可稽。且系爭15筆土地除A、B、D、E區外，多為無修繕整理、地板髒亂、或有碎玻璃等情形，建築物搭建之鐵架、鐵板則有破損不牢之狀況，就教學環境而言，實非安全場所。另木創中心係採任務編組方式成立研發中心，平時鮮少學生上課使用，僅派駐人員於此，有別於一般學園教學與研究使用。而由網路搜尋，106年期間僅查得於同年6月21日至8月30日每週三下午，由臺中市政府經濟發展局主辦「臺中市豐原區漆藝木藝雙旗艦發展計畫－漆彩好禮、百年好盒」，於

木創中心所開設之「葫蘆墩技藝傳承訓練（師匠教學）第2梯課程」（招生人數20人），並未查得北科大於該處開設其他相關木藝研習課程，又縱其有開設被告所未查得之相關木藝研習班，依被告核認之實際使用面積9,124.76平方公尺（包含設算面積3,954平方公尺供停車及行車動線使用），已實質包括學員研習、行車動線及停車空間使用，被告認定系爭15筆土地實際供北科大教學研究使用之情形，係以現場勘查結果並考量區域建物整體規劃利用性，從寬審認實際利用空間，並無原告所稱被告之認定與常情事理相悖之情形。是系爭15筆土地雖經原告簽訂合約無償供北科大使用，並訂有使用計畫，然該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，應由稅捐稽徵機關實質調查該土地於當年度外觀實際使用狀況是否合於該款明定之「無償」、「供公立學校使用」情形，始得就合於該款所定要件之土地全部或部分面積，准予免徵其當年度地價稅，並不受渠等間合約及使用計畫形式外觀之拘束，原告自難僅以該無償借用合約或使用計畫無限上綱，憑為系爭15筆土地全部面積71,766.46平方尺，均得免徵地價稅之論據。

6.按憲法第7條所保障人民之平等權，在租稅行政領域為課稅平等原則，其內涵包括依據納稅義務人個人稅捐負擔能力課稅之「量能課稅原則」。而法律或法規命令給予特定範圍納稅義務人減輕或免除租稅之優惠，係此「量能課稅原則」之例外，除必須基於正當理由而為差別待遇外，對於例外規定之法律或法規命令，亦應從嚴解釋，始能謂不違憲法第7條所揭櫫之平等原則，亦符「例外規定應從嚴」之法律解釋原則。再者，已規定地價之土地原則上應課徵地價稅或田賦，如果法令另有規定原應課徵地價稅或田賦之土地，予以減免

地價稅或田賦者，則屬例外。對於例外減免地價稅或田賦法令規定之解釋應從嚴，此有最高行政法院105年度判字第202號判決意旨參照。原告所有系爭15筆土地因無償借供北科大成立木創中心使用，因面積廣達7萬1,766.46平方公尺，僅供木創中心使用，與一般供校本部使用有別，被告基於職責自應逐一審認該等土地之實際使用狀態，而非單憑無償借用契約即得無限上綱，否則有違「租稅公平」及「減免稅捐屬課稅之例外應從嚴」之法律解釋原則。

7.系爭15筆土地各區使用情形分析說明（原告爭執部分）：

⑴F區教學模型及豐原木工產業文化館（甲證11第6頁、附件6第72-82頁）：現場部分屋頂僅覆蓋臨時性之黃色帆布，部分亦掉落、破損未整修，地面坑洞不平整，少部分面積堆置佈滿灰塵之陳舊紙箱、木材等雜物，其餘大部分面積閒置未使用。被告否准理由：建物外觀未整修，牆壁、地面破損，堆放陳舊雜物，大部分面積空置，是除堆置木材及迴轉空間使用面積453平方公尺外，顯非為所規劃之教學模型及學生作品展示區使用。

⑵G區木材天然乾燥區1（甲證11第7頁、附件6第72-82頁）：現場牆壁、地面破損，塵土覆蓋，多處坑洞，除部分面積隨意堆置木材、陳舊機械、捲紙材料、雜物等，大部分面積空置未使用。被告否准理由：建物室內、外觀殘破未整修，廢棄機械、雜物散落，大部分面積空置，僅堆放數堆木材，整體環境及使用方式，與一般學校使用有別，是除堆置木材及迴轉空間使用面積417.37平方公尺（323地號391.67平方公尺、346地號25.7平方公尺）外，難認如其所規劃使用。

⑶H區建築木工實習區、I區門窗木工實習區（甲證11第8-10

頁、附件6第83-88頁）：現場鐵皮屋頂，地面坑洞、塵土覆蓋，除放置數堆木材，大部分面積空置未使用。被告否准理由：建物外觀未整修，地面塵土覆蓋，大部分面積空置，是除堆置木材及間隔空間等使用面積268.58平方公尺外，顯非為所規劃之建築及門窗木工實習區使用。

⑷N區木材天然乾燥區2（甲證11第15頁、附件6第89-90頁）：現場鐵皮屋頂、門窗、牆壁破損，地面塵土覆蓋，堆放數部原告留下之機械，餘空置未使用。被告否准理由：建物外觀未整修，地面塵土覆蓋，無使用跡象。

⑸O區木材天然乾燥區3（甲證11第16頁、附件6第91-96頁）：現場鐵皮屋頂，牆壁破損，除堆放數堆以透明塑膠包覆裝箱之木材，大部分面積地面堆放垃圾、雜物及空置未使用。被告否准理由：建物外觀未整修，牆壁破損，地面覆蓋垃圾、雜物，雖部分面積堆置木材，惟塑膠包覆及裝箱均未拆封，該區又屬陰暗潮溼空間，難認有實際作木材天然乾燥區之使用。

⑹P區原木氣乾儲存區2（甲證11第17頁、附件6第97-99頁）：現場鐵皮屋頂，牆壁破損，地面塵土覆蓋，堆放少許木材、垃圾、雜物外，大部分面積閒置。被告否准理由：建物外觀未整修，地面覆蓋垃圾、雜物，除堆置木材儲存使用面積208.06平方公尺（320地號101.4平方公尺、367地號106.66平方公尺）外，難認係依其規劃空間使用。

⑺Q區原木氣乾儲存區1（甲證11第19頁、附件6第100-102頁）：現場鐵皮屋頂破損，堆放樹枝、機械、雜物，大部分面積閒置。被告否准理由：建物外觀未整修，堆放樹枝、機械、雜物，除堆置木材儲存使用面積118平方公尺外，大部分面積閒置，難認係已依其規劃空間合理使用。

⑻R區自造文創工坊1（甲證11第21頁、附件6第103-108頁）：現場鐵皮屋頂破損，地面坑洞、塵土覆蓋，大部分面積空置未使用。被告否准理由：建物外觀未整修，除設置教學桌椅等使用面積149.5平方公尺外，大部分面積空置，難認係已依其規劃空間合理使用。

⑼J林蔭步道區、K節慶活動區、L停車區、M民間信仰中心、V常設活動區、W學員停車空間區、X水井區（甲證11第11-14、25-27頁、附件6第110-120頁）：現場空地、草地、已廢棄巨型煙囪、部分雜草叢生、植樹及設置福德祠。被告否准理由：該等區域除福德祠外，餘均閒置未使用，而福德祠為宗教範疇，亦難認屬供北科大教學研究使用；另V區巨型煙囪係原告原有紙廠設施，北科大並未加以整理或修飾，自難主張係木藝文創中心之精神象徵而認有使用；至L、W區雖經規劃為停車空間惟屬閒置狀態，自難認其有實際使用。再者，學員教室均在D、E區，被告原核准面積已足供教職員及學生或參訪人員使用。

8.臺中市政府經濟發展局雖曾在北科大木創中心辦理「臺中市豐原區漆藝木藝雙旗艦發展計畫－漆彩好禮、百年好盒」，開設「葫蘆墩技藝傳承訓練（師匠教學）第2梯次課程－木與漆藝研習工坊」，經查前揭課程時間為106年6月21日至同年8月30日每週三下午13時30分至17時30分，上課時數總計44小時，地點為豐原北科大木創中心，招生人數20人，有開課資訊附卷可憑，該課程主要使用區域為木創中心D區實習教室、廠務辦公室及E區學員教室，即為被告認屬原告無償借供北科大研究使用之範圍，該部分業已免徵106年地價稅等語。

㈡聲明：駁回原告之訴。

四、爭點：

㈠被告所屬豐原分局106年10月11日函是否屬行政處分？

㈡原告所有系爭15筆土地，106年除被告核定永豐段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，系爭其餘土地是否符合土地稅減免規則第8條第1項第10款之規定？

㈢被告核定106年原告所有系爭15筆土地中，除永豐段320、321、323、346、361、367及373地號等7筆土地之部分面積9,124.76平方公尺，免徵地價稅之外，系爭其餘土地仍按一般用地稅率課徵地價稅，核定地價稅合計16,364,866元，是否適法？

㈣原告請求被告應退還原告106年溢繳地價稅12,535,263元，是否有理由？

六、本院判斷如下：

㈠前提事實：

原告所有系爭15筆土地，經北科大於103年5月1日與原告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；嗣北科大於106年9月13日函附上開合約書及補充協議書通報被告所屬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，以原處分核復除永豐段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，准予免徵106年地價稅外，系爭其餘土地仍應按一般用地稅率課徵地價稅；其後，被告另核發106年地價稅

繳款書合計16,364,866元；原告不服，申請復查，未獲變更，提起訴願，遭決定駁回等情，為兩造所不爭執，且有上揭合約書、補充協議書、被告106年10月11日函及所附核定明細表、106年地價稅繳款書、復查決定書、訴願決定書等件資料影本附卷可證（本院卷第51-81、83-103、387、767-773頁），此部分事實堪以認定。另原告對於被告主張北科大並未使用C、S、T、U區之事實，並不爭執。

㈡被告所屬豐原分局106年10月11日函非屬行政處分，原告訴請撤銷該函，於法不合：

1.依行政訴訟法第4條第1項規定：「人民因中央或地方機關之違法行政處分，認為損害其權利或法律上之利益，經依訴願法提起訴願而不服其決定，或提起訴願逾3個月不為決定，或延長訴願決定期間逾2個月不為決定者，得向行政法院提起撤銷訴訟。」而所謂行政處分，依訴願法第3條第1項及行政程序法第92條第1項規定，係指中央或地方機關就公法上具體事件所為之決定或其他公權力措施而對外直接發生法律效果之單方行政行為而言。行政機關所為單純之事實敘述或理由說明，並非本於行政權而對人民所為發生法律效果之單方行政行為，自非行政處分。如對非行政處分提起撤銷訴訟，則其起訴不備要件，且無法補正，難認合法。

2.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，無償供給公立學校使用之私有土地，在使用期間以內，不僅地價稅全免，且無庸由土地所有權人向主管稽徵機關申請，而應由「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」，此基於國家機關分工互助之功能，相關資訊本於職權應相互流通及掌握，於稽徵技術上，如有上開情事，公立學校即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前揭事宜，既係基於機關互助，即非申請案件，更非代供地人為申請免徵地價稅。稽徵機關經公立學校為此等事宜之通知，基於租稅法定主義，關於土地是否確實無償供該校之用，自應核實查證，而為土地是否應免徵地價稅債務之認定，不受該通知內容之拘束。但不論認定為何，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。稽徵機關如認土地確如公立學校所通知有無償供使用之情狀，自應於通知年度逕就該土地為免徵地價稅之辦理；反之，則仍應於通知年度開徵日為該土地之地價稅核課處分。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。

3.原告主張其係將系爭15筆土地無償供給公立學校即北科大使用，依土地稅減免規則第22條規定可知，乃應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，免由原告申請減免地價稅。被告所屬豐原分局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日函請被告就其向原告借用之系爭15筆土地辦理免徵106年地價稅事宜。北科大前揭106年9月13日函（訴願卷第138-139頁），無非基於國家機關互助義務，既非自行申請免徵地價稅，也非代原告申請免徵地價稅，此見諸卷附北科大106年9月13日函之意涵，亦極明確，並無「代申請」免徵地價稅之意旨。嗣被告所屬豐原分局以106年10月11日函復原告內容，表示系爭15筆土地減免地價稅與否之意旨，惟原告就本件地價稅之核課，既無需提出申請，應由稽徵機關經查

證後，就該年度核發稅單為核課與否之處分，原告對此核課處分如認對其不利，自得於法定期間內，循序經由復查程序、提起訴願暨行政訴訟以資救濟，此對原告訴訟上之保障即屬周全。就本件而言，被告所屬豐原分局以106年10月11日函復原告後，被告嗣即另核發106年地價稅繳款書之處分，核定原告106年應納地價稅額16,364,866元（本院卷第387頁）。原告107年11月20日申請復查時，除對被告所屬豐原分局106年10月11日函表示不服之外，同時對被告106年度地價稅繳款書及其課稅明細表申請復查。其中，被告所屬豐原分局106年10月11日函並非行政處分，訴願決定就此部分未為不受理之結論，容有未洽，原告就此部分猶提起撤銷訴訟，即屬於法不合，應予駁回。

㈡原告所有系爭15筆土地，106年除被告核定永豐段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，系爭其餘土地並不符合土地稅減免規則第8條第1項第10款之規定：

1.應適用的法令：

⑴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。」

⑵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。」

⑶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2條規定：「本規則所稱土地稅，包括地價稅、田賦及土地增值稅。」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：……十、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條第1項第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……由用地機關函請稽徵機關辦理，免由所有權人或典權人申請：一、依第8條第1項第10款規定全免者。」第24條規定：「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……。」

2.按前開土地稅減免規則第8條第1項第10款規定私有土地無償供公立學校使用之土地，在使用期間內，全免地價稅，乃鑒於公立學校既係從事教育事務，若私有土地無償供公立學校使用，等同於減輕國家支付使用土地之代價，而得將此節省之經費用作興辦教育文化，並因而促進私有土地活用、增進社會福利，即應對此種私有土地所有人予以免徵地價稅之優惠，以茲鼓勵，此乃立法者為增進公共利益，以法律或其明確授權之命令，設例外或特別規定，給予特定範圍納稅義務人減輕或免除租稅優惠之措施。惟土地稅法第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。」則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，是已規定地價之土地得否免除或減輕地價稅，自應以符合法律或其明確授權法令之構成要件為必要，方符合租稅法律原則。準此，土地稅減免規則第8條第1項第10款之免稅要件，自須審究土地是否無償供給政府機關、公立學校及軍事機關、部隊、學校使用及其實際使用情形而定。又土地稅減免規則係基於土地稅法第6條及平均地權條例第25條之授權由行政院訂定，則適用該規則時，自應審酌前開土地稅法第6條及平均地權條例第25條之規定意旨，作為解釋法律之依據，始屬合目的性之解釋。又土地稅法第6條及平均地權條例第25條已揭示地價稅之減免目的乃在「為發展經濟，促進土地利用，增進社會福利」，而對於供公立學校使用之土地予以減免；是以，對於供公立學校使用之土地減免其地價稅，必須土地之使用可以達到「發展經濟，促進土地利用，增進社會福利」之目的，始足當之。另土地稅減免規則第8條第1項第10款所謂無償供給公立學校等使用，係指無對價或實質上未取得任何收益，經使用土地之公立學校核認為無償使用而言，在其核認使用範圍外之土地，自難認係土地稅減免規則所適用之土地（最高行政法院102年度判字第806號判決及98年度判字第819號判決意旨參照）。

3.另由土地稅減免規則第5條規定可知，稽徵機關就私有土地是否合於同規則第8條第1項第10款規定之要件，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8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，於符合同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同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，或實際上使用期間甚短等情形，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。原告主張：土地稅減免規則第8條第1項第10款僅規定「無償供給公立學校使用」及在「使用期間」二要件，即可減免地價稅，並未限定學校的使用態樣或方式云云，並不可採。

4.系爭其餘土地於106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款免徵地價稅之規定，經本院依系爭15筆土地空間規劃使用配置圖（本院卷第619頁），比對被告106年9月22日會勘紀錄明細表及所拍攝照片（原處分卷第11-141頁）、空間資訊查詢圖（本院卷第623-644頁）、原告於本

件提示之照片及使用情形說明（本院卷第303-355頁甲證11、第435頁甲證15），並對照本院108年1月16日現場勘驗情形及照片（本院卷第615-725頁），核認如下：

⑴A、B、D、E區：經北科大規劃依序為行政辦公室及學員宿舍、教室及會議室、實習教室及廠務辦公室、學員教室，依被告106年9月22日現場拍攝照片觀之（原處分卷第39至52、61至71頁），此4區大部分屬北科大使用之區域，被告核認除A、B區部分空間未實際使用應予扣除228.75平方公尺外，其餘4,830.25平方公尺（5,059㎡－228.75㎡＝4,830.25㎡）應准許免徵地價稅。

⑵C、S、U、T區：

①C區經北科大規劃為教師休息區，然依被告106年9月22日現場拍攝照片觀之，該區部分屋頂破損、天花板及隔間木板脫落，碎片散置地面，門窗毀壞，堆置雜物（原處分卷第52至60頁），顯未有人使用或整修，處於閒置狀態，原告亦表示修繕工程暫停中。

②S、T區經北科大規劃為教職員宿舍1、2，然依被告105年9月22日現場拍攝照片觀之（據被告表示因該2區情況與105年度相同，故106年9月22日未再拍攝現場照片，直接引用105年9月22日所拍攝照片），該2區外觀、門窗均殘破不堪，屋內家具設施毀壞，且屋內空間除部分堆置雜物外，其餘空間均閒置未使用（原處分卷第121至141頁），該2區顯並未作教職員宿舍使用。

③U區經北科大規劃為自造文創工坊2，依被告106年9月22日現場拍攝照片觀之（原處分卷第109頁），該區處於閒置狀態，屋外雜草叢生。

④綜上，C、S、U、T區均閒置未實際使用，應堪認定，原

告就此部分亦不爭執。從而，被告認定C、S、U、T區均閒置未實際使用，不符合土地稅減免規則第8條第1項第10款之規定，實屬有據。

⑶F、H、I、G區：

①F區經北科大規劃為教學模型及學生作品展示區，依被告106年9月22日現場拍攝照片觀之（原處分卷第72至82頁），該區部分屋頂僅覆蓋臨時性之帆布，部分掉落、破損未整修，部分面積堆置木材、紙箱等雜物，地面坑洞不平整，其餘大部分面積閒置未使用。另依本院108年1月16日至現場勘驗照片顯示，F區地號323部分放置廠商捐贈之成品，以紙箱包裝，現場推放木材原料、半成品為北科大學生實習使用（本院卷第645至651頁）；F區地號361部分其土地呈不規則狀，一部分是倉庫，但閒置未放置任何物品。

②H、I區經北科大分別規劃為建築木工實習區、門窗木工實習區，依被告106年9月22日現場拍攝照片觀之（原處分卷第83至88頁），該2區係鐵皮屋頂，部分鐵皮已破損，地面多坑洞並為塵土覆蓋。另依本院108年1月16日至現場勘驗照片顯示，H、I區均部分放置木材原料，部分閒置（本院卷第667至675頁）。

③G區經北科大規劃為木材天然乾燥區，依被告106年9月22日現場拍攝照片觀之（原處分卷第73至79頁），該區牆壁、地面破損，塵土覆蓋，多處坑洞，少部分空間堆置木材、陳舊機械、捲紙材料等物品。另依本院108年1月16日至現場勘驗照片顯○○○區○○段（323地號）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；G區（346地號）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（本院卷第653至665頁）。

④綜上，被告勘驗F、H、I、G區之實際使用狀況，核准該4區使用面積1,187.95平方公尺（453㎡＋391.67㎡＋268.58㎡＋25.7㎡＋49㎡＝1,187.95㎡），所需路徑面積1,397平方公尺（272㎡＋1,125㎡＝1,397㎡），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。

⑷N、O區：

①經北科大規劃為天然木材乾燥區2、3，依被告106年9月22日現場拍攝照片觀之（原處分卷第89至96頁），該2區牆壁、地面破損，塵土覆蓋，多處坑洞，N區一小部分空間堆放數部原告留下之閒置機械，其餘均空置未實際使用，另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，透明塑膠膜已布滿灰塵，其餘空間均空置。

②依本院108年1月16日至現場勘驗照片顯示，N區315地號為閒置倉庫，內置有原告公司老舊機器，其餘均空置，O區315地號為閒置狀態，O區367地號則堆放木材（本院卷第689至701頁）。

③綜上，被告核認該2區至多僅屬堆置閒置木材及廢棄物，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。

⑸P、Q、R、V區：

①P、Q區經北科大規劃為原木氣乾儲存區及原木氣乾區，依被告106年9月22日現場拍攝照片觀之（原處分卷第97

至102頁），該2區鐵皮屋頂及牆壁部分已破損，地面覆蓋塵土，堆放少許木材、樹枝、雜物及垃圾，其餘大部分空間閒置。另依本院108年1月16日至現場勘驗照片顯示，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（本院卷第703至711頁）。

②R區經北科大規劃為自造文創工坊1，依被告106年9月22日現場拍攝照片觀之（原處分卷第103至108頁），該區部分屋頂已破損，屋頂或屋簷鐵皮部分已鏽蝕，地面多坑洞且為塵土覆蓋，呈閒置狀態。另依本院108年1月16日至現場勘驗照片顯示，R區367地號確呈閒置狀態（本院卷第713至715頁）。

③V區經北科大分別規劃為常設活動區，依被告106年9月22日現場拍攝照片觀之（原處分卷第113頁），該區域為閒置空地、草地、巨型廢棄煙囪、部分雜草叢生。另依本院108年1月16日至現場勘驗照片顯示，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（本院卷第717至719頁）。經查，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原告借用該區土地。

④綜上，被告根據P、Q、R、V區之實際使用狀況，核認P區使用面積208.06平方公尺（101.4㎡＋106.66㎡＝208.06㎡）、Q區使用面積118平方公尺、R區使用面積149.5平方公尺，另連同相鄰之A、B、○○○區○○○○路徑面積1,163.1平方公尺（90.8㎡＋29.3㎡＋1,043㎡＝1,163.1㎡），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。

⑹J、K、L、M區：

①經北科大分別規劃為林蔭步道區、節慶活動區、停車區、民間信仰中心，依被告105年9月22日現場拍攝照片觀之，該等區域為空地、草地、部分雜草叢生、部分有樹木及設置福德祠（原處分卷第115至120頁）。

②依本院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，並有濃密樹蔭，部分土地種植黑板樹、榕樹等（本院卷第677至687頁）。

③綜上，被告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。

⑺W、X區：

①經北科大分別規劃為停車空間、水井區，依被告106年9月22日現場拍攝照片觀之（原處分卷第110至112頁），W區部分為空地，部分雜草叢生，X區則雜草叢生。

②依本院108年1月16日至現場勘驗照片顯示，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（本院卷第721至725頁）。

③綜上，被告依據勘驗結果認○○○區○○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。

⑻綜上所述，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，此屬事實問題，由稽徵機關本於職權視實際情形予以核實認定。而若經調查結果，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面積比率計算減免其土地稅。本件經被告於106年9月22日派員至系爭15筆土地現場勘查結果，106年除被告核定永豐段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，揆諸前開規定及說明，於法並無違誤。

5.另臺中市政府經濟發展局於106年間雖曾在北科大木創中心辦理「臺中市豐原區漆藝木藝雙旗艦發展計畫－漆彩好禮、百年好盒」，開設「葫蘆墩技藝傳承訓練（師匠教學）第2梯次課程－木與漆藝研習工坊」，惟經被告調查前揭課程時間為106年6月21日至同年8月30日每週三下午13時30分至17時30分，上課時數總計44小時，地點為北科大木創中心，招生人數20人，有課程資訊附卷可憑（本院卷第779至780頁），該課程主要使用區域為木創中心D區實習教室、廠務辦公室及E區學員教室，即為本件被告核認屬原告無償借予北科大研究使用之範圍，該部分業已經被告核准免徵106年地價

稅。

㈣被告核定106年原告所有系爭15筆土地地價稅合計16,364,866元，並無違法；原告請求被告應退還106年溢繳地價稅12,535,263元，為無理由：

1.土地稅法第1條規定：「土地稅分為地價稅、田賦及土地增值稅。」第3條第1項第1款規定：「地價稅或田賦之納稅義務人如左：一、土地所有權人。」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條規定：「（第1項）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2項）前項所稱地價總額，指每一土地所有權人依法定程序辦理規定地價或重新規定地價，經核列歸戶冊之地價總額。」

2.經查，原告所有系爭15筆土地，106年除被告核定永豐段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，被告核定106年原告所有系爭15筆土地地價稅合計16,364,866元，並無違法；原告請求被告應退還106年溢繳地價稅12,535,263元，即屬無據。

㈤本件判決基礎已經明確，兩造其餘的攻擊防禦方法及訴訟資料經本院斟酌後，核與判決結果不生影響，無一一論述的必要，併此敘明。

六、結論：原告訴請撤銷被告所屬豐原分局106年10月11日函部分，於法不合；又被告原核定處分並無違誤，復查決定及訴願決定分別予以維持，亦無不合，原告訴請撤銷為無理由；另原告請求被告退還106年已繳納地價稅額12,535,263元，

亦屬無理由，均應予駁回。

中　　華　　民　　國　　108　　年　　11　　月　　28　　日

臺中高等行政法院第三庭

審判長法官　莊　金　昌

法　官　劉　錫　賢

法　官　陳　文　燦

以上正本證明與原本無異。

如不服本判決，應於送達後20日內，向本院提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內向本院補提理由書（均須按他造人數附繕本）；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（須附繕本）。未表明上訴理由者，逕以裁定駁回。

上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書，但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人：

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。

（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　　108　　年　　11　　月　　28　　日

書記官　林　昱　妏