臺中高等行政法院判決

）FKT64W1Z1X5LO;@108年度訴字第

109年1月9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108年3月27日府授法訴字第1080019778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：

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「1.有關原處分（即民國107年12月21日復查決定）未准予適用土地稅減免規則第8條第1項第10款免稅規定部分及108年3月27日訴願決定均撤銷。2.被告應作成退還原告已先行

繳納因前述未適用免稅部分所計算溢繳之地價稅之處分。」嗣於本院審理時變更聲明為：「1.有關原處分（即107年12月21日復查決定）未准予適用土地稅減免規則第8條第1項第10款免稅規定部分（即繳款書中屬附件1-1及附件1-2未獲免稅部分）及108年3月27日訴願決定均撤銷。2.被告應退還原告已先行繳納因前述未適用免稅部分所計算溢繳之地價稅額8,613,706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：

緣原告所有坐落臺中市○○區○○段（下同）313、315、317、318、319、320、321、323、346、361、367、369、373、385及391地號等15筆土地（下稱系爭土地），面積合計71,766.46㎡，經國立臺北科技大學（下稱北科大）與原告簽訂土地建物無償借用合約書及補充協議書，約定借用期間自103年5月1日起至106年12月31日止，無償提供北科大使用；雙方於106年12月22日續約，延長借用時間至108年12月31日止。北科大於107年8月20日函附上開合約書及木創中心計畫書通報被告辦理免徵系爭土地之地價稅，經被告查核除其中320、321、323、346、361、367及373地號等7筆土地僅部分面積（計9,124.76㎡）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，核准免徵107年地價稅外，其餘仍按一般用地稅率核課。嗣臺中市政府另向原告無償借用323及367地號土地面積計16,297㎡供舉辦「2018臺中世界花卉博覽會」豐原園區停車場地使用，借用期間自107年9月1日起至108年4月30日止，並於107年9月19日函請被告辦理免徵該2筆土地之地價稅，經被告查核後，扣除無法使用

及供北科大教學研究使用業已免稅面積計902㎡等部分，另核准免稅面積15,395㎡。系爭土地107年地價稅免稅面積共計24,519.76㎡，其餘仍按一般用地稅率併同原告其他不爭執土地核課當年地價稅計新臺幣（下同）12,122,411元。原告不服，申請復查，經被告以107年12月21日中市稅法字第10700129621號復查決定書維持原核定處分。原告仍不服，提起訴願，經臺中市政府以108年3月27日府授法訴字第1080019778號訴願決定駁回，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.系爭土地符合地價稅免稅之要件，應免徵地價稅：

⑴原告無償將系爭土地提供予公立學校使用，與土地稅法第6條之立法意旨無違，且與土地稅減免規則第8條第1項第10款規定之要件並無不符，應准予減免地價稅。

⑵訴願決定限縮土地稅減免規則第8條第1項第10款之系爭土地有無供公立學校「使用」之解釋，有違論理法則。

⑶地號制度僅係為地政行政管理所用，與實際上各土地如何使用並非完全相關，雖然系爭土地於地政登記上被分為15筆不同之地號，但實際使用上具有同一性，設有圍牆及共同出入之大門與其他土地區隔，原告既無償提供北科大使用範圍為系爭15筆地號之土地全部，即無可能執其不可分開使用之一部土地為使用。

⑷被告及訴願決定僅按被告所屬豐原分局所提示之土地會勘紀錄及現勘照片，即主觀認定系爭土地與土地稅減免規則第8條第1項第10款規定之要件不相符，而就北科大木創中心、計畫書中所載之土地用途及相關土地使用之有利事證未詳加查明一併審酌，並強加法令所未有之「實際使用」

要件，實有失公允。

⑸按最高行政法院106年度判字第145號之判決意旨，本案主要爭點應為系爭土地「是否因供北科大使用致其完全喪失就該土地收益能力」及「其間是否另有產學合作之經濟價值」為判斷。本案原告自無償出借系爭土地日起，即已完全喪失對該土地之使用權限及收益能力，亦無與北科大另有產學合作之經濟價值，遵照最高行政法院106年度判字第145號判決意旨、102年度判字第806號判決意旨及財政部對於「使用」之法令解釋，依土地稅減免規則第8條第1項第10款規定免徵地價稅於法有據。

⑹原告無償將系爭土地借用予北科大使用，就使用之解釋不應狹隘認定；就使用之區域範圍應全盤考量而不應再加細分；就使用期間，應以最後審核基準日以前所獲之所有相關事證予以審查，而不應單以107年8月22日一日拍攝之相片表象斷然判定。原告本於行善興學、促進土地利用、增進社會福利之目的，無償提供系爭土地予公立學校使用，對於振興傳統木藝產業、促進經濟發展、帶動周邊經濟活絡、提升地方文化價值不遺餘力，且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，實與土地稅法第6條之立法意旨無違，按土地稅減免規則第8條第1項第10款規定應予免徵地價稅。

2.因地價稅係按累進稅率計算，如本案系爭土地獲准免徵地價稅，試算原告107年度應納地價稅為3,508,705元，則本案系爭應退還地價稅額應為8,613,706元（即12,122,411元－3,508,705元）。

3.臺中市政府交通局無償借用323及367地號部分土地之借用範圍與108年8月2日勘驗照片進行比對，無償借用予「2018臺

中世界花卉博覽會」豐原園區停車場使用之土地，實符合一般正常利用土地之狀態，按土地稅減免規則第8條第1項第10款之規定應予免徵，被告恣意限縮使用範圍，實有違誤：

⑴緣「2018臺中世界花卉博覽會」於107年9月1日至108年4月24日在豐原、后里、外埔3個園區隆重辦理，臺中市政府交通局考量豐原園區將湧入大量賞花人潮，為避免車輛湧進市區○○道路，造成周邊道路之交通負荷，並解決豐原火車站停車空間不足之問題，故向原告無償借用北科大木藝文創中心之部分土地以作為豐原園區之停車空間。臺中政府交通局、原告與北科大三方於107年4月18日進行會勘後，於107年4月26日發函請原告同意其無償借用323及367地號之部分土地，借用期為107年8月1日至108年5月31日止，使用面積共計21,251㎡，約可提供汽車停車格位600席。臺中市政府交通局就所借用之土地上規劃汽車停車空間設置位置及車輛出入動線規劃、規劃設置指示牌面、加派指揮及疏導人員及設置流動廁所及垃圾桶等配合措施，且為維護活動期間無償借用土地作為停車場內之安全，約定於場內設置照明設備、監視設備及安全防護阻隔設施等，以及於活動期間內派人導引停車路線。

⑵原告為促進土地利用及增進社會福利之目的，作為臺中的一份子應當盡力支持此在地與世界連結的重要活動，基於土地所有權人之立場函覆臺中市政府交通局表達同意，並請其向北科大木藝文創中心商洽使用許可與細節，按土地稅法第6條及土地稅減免視則第8條第1項第10款之規定，政府機關無償借用323及367地號之部分土地面積共計21,251㎡作為「2018臺中世界花卉博覽會」豐原園區之停車場使用，免徵地價稅當屬適法。

⑶今臺中市政府基於國家機關分工互助之功能，按土地稅減免規則第22條規定，本於用地機關之職責，函請稽徵機關辦理上開土地使用面積減免地價稅事宜，惟此經臺中市政府交通局、原告及北科大三方經會勘所共同確認之無償借用面積21,251㎡，竟無端遭被告所屬豐原分局逕自限縮借用面積僅為16,282㎡，並扣除與北科大核免重複面積（原告亦無從通知其重複面積之實際位置及計算依據為何）後核准免徵面積為15,395㎡，被告之狹隘認定顯與土地稅法之立法目的有違。

⑷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」，查臺中市政府交通局無償借用323及367地號之部分土地面積共計21,251㎡之借用範圍，大致包含V區、Q區及J區等使用區域，與108年8月2日勘驗筆錄進行比對，主要包含編號照片1、2、33、34、35、40、52、53、54及64等照片，自前開照片即可觀察該部分區域面積均符合為可停放車輛的寬闊的水泥地或草地，作為「2018臺中世界花卉博覽會」豐原園區之停車空間使用，實屬合理且客觀一般正常利用土地之狀態，原告無償借用323及367地號之部分土地面積共計21,251㎡予臺中市政府交通局使用，依法自應免徵地價稅，被告之狹隘認定實有悖於常情事理。況按最高行政法院106年度判字第145號意旨，原告無償提供系爭土地予公立學校及政府機關使用，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，按土地稅減免規則第8條第1項第10款規定地價稅應予全免，今政府所轄機關享有無償使用私有土地之益（減輕國家使用土

地之支付代價），卻同時再強行加諸土地所有人地價稅賦，實有失公平。

⑸被告補充答辯辯稱臺中市政府以107年9月19日府授交停字第1070227033號函被告辦理323及367地號之地價稅減免事宜，惟該函並未載明土地借用面積及期間，嗣經函詢臺中市政府，依該府107年9月28日府授交停設字第1070231849號函復，其向原告無償借用323及367地號土地之面積分別為8,202㎡及8,095㎡，合計16,297㎡，借用期間自107年9月1日至108年4月30日止，並副知原告，故原告仍執計畫書所擬借用21,251㎡主張為實際借用面積，容有誤解云云。惟查，本案臺中市政府交通局於107年4月18日與原告、北科大三方進行會勘後，於107年4月26日發函請原告同意其無償借用323及367地號之部分土地面積共計為21,251㎡，作為「2018臺中世界花卉博覽會」之汽車停車格位使用，原告基於土地所有權人之立場並於107年5月14日函復臺中市政府交通局表達同意，均有證可稽（甲證13、甲證14），按民法第464條及第153條第1項規定，臺中市政府無償向原告借用323及367地號之部分土地面積21,251㎡於法有據。其後，臺中市政府以107年9月19日府授交停設字第1070227033號函請被告所屬豐原分局依據土地稅減免規則第8條第1項第10款及第22條規定辦理無償借用土地使用面積之地價稅減免事宜，以及同年月28日府授交停設字第1070231849號函檢送系爭323及367地號等2筆土地借用面積及借用期間資料，所副知原告之函文均未提示相關附件，原告實無所悉此經三方會勘後所共同確認之無償借用面積21,251㎡將限縮為16,297㎡，也不發生雙方減縮原來無償借用21,251㎡土地之效力。被告自應就臺中市政府與原告

所合意之無償借用之土地面積21,251㎡總體辦理審查，機關內部通報資料之誤植或缺漏實不影響原告已將系爭323及367地號土地面積21,251㎡無償提供予臺中市政府使用而對其無管領力之事實，被告之核稅處分實有違納稅者權利保護法第11條第1項及行政程序法第36條之規定，於調查證據時並未對原告有利事項予以注意。政府機關一方面向原告無償借用土地面積21,251㎡作為「2018臺中世界花卉博覽會」之汽車停車格位使用，原告並已回覆同意其使用，另一方面卻又逕自限縮借用面積為16,297㎡內部通報辦理地價稅減免事宜，如此作法實與經驗法則有違且有失誠信。原告本於行善興學、促進土地利用、增進社會福利之目的，無償提供323及367地號土地之部分面積21,251㎡予政府機關使用，借用期間完全喪失對該土地收益能力及亦無獲得任何經濟價值，遵照最高行政法院106年度判字第145號判決意旨、102年度判字第806號判決意旨及財政部對於「使用」之法令解釋，依土地稅減免規則第8條第1項第10款規定免徵地價稅於法有據。

⑹臺中市政府借用323及367地號，按臺中市政府交通局107年4月26日中市交停設字第1070019466號函所附之會勘紀錄及使用計畫書所載，借用期間為107年8月1日至108年5月31日止，使用面積共計為21,251㎡，此係經107年4月18日三方會勘後由借用人所提出，並經出借人107年5月14日函復同意之雙方合意的結果，依行政程序法第149條準用依民法第464條及第153條第1項規定，此雙方所約定之借用期間為107年8月1日至108年5月31日止，使用面積共計為21,251㎡之無償借用契約即為成立。其後，臺中市政府以107年9月28日府授交停設字第1070231849號函檢送系爭

323及367地號等2筆土地借用面積及借用期間資料予被告豐原分局，惟其係於附件載明內容變更為借用期間為107年9月1日至108年4月3日日止，使用面積共計為16,297㎡，惟該附件資料未一併副知原告，原告並不知道臺中市政府對於借用面積及借用期間已有變更，縱使臺中市政府有變更使用面積之意思，但因原告與臺中市政府成立如甲證15之使用借貨契約（或預約），臺中市政府並未以任何意思表示為撤銷其不欲使用部分土地之告知，依行政程序法第149條準用民法第465條之1規定，臺中市政府之使用借用面積仍應以甲證15為準。雖臺中市政府108年11月11日府授交停設字第1080258354號函復鈞院：「107年9月28日府授交停設字第1070231849號函所列之借用期間及面積資料，因已完成相關勘查作業，故本府交通局於公帑審慎開支之精神，其為更正之正確資料。」謹請鈞院再向臺中市政府調查前開更正資料是否漏未通知原告，以供鈞院審酌。政府機關出於撙節開支之目的向民間企業無償借用土地，民間企業出於公益目的捐助土地予政府機關或公立學校等組織無償使用，在雙方合意之無償借用契約下，政府機關在所約定之使用範圍內可恣意選擇按土地使用計畫完全充分利用：或卻可基於公帑審慎開支之目的自行限縮實際使用範圍，惟無論政府機關依其目的積極使用或僅部分實際使用，因臺中市政府未為任何告知，在原約定無償借用期間內，原告及北科大對於借用土地部分係完全喪失管領能及亦無獲得任何利用價值。於此同時，政府機關既已取得無償使用所約定土地範圍之權利，卻又說民間企業捐助土地供公立學校無償使用將影響國家稅收，而為公帑審慎開支之目的自行限縮實際使用範圍，切割未使用部分之土

地繼續課予地價稅，如此不對等之關係實有失公允，且與土地稅法第6條促進土地利用之立法目的有違，對於社會公益顯有不利之處。

⑺按被告所附之臺中市豐原區地籍圖及土地建物查詢資料（被告陳報狀附件32）所示，於323及367地號間確實有一個狹長的水利地係歸屬於臺灣臺中農田水利會所有，並且有獨立的322及362地號，且該2筆地號土地亦自始非本件地價稅爭議之標的，實際上該灌溉溝渠早已經移到廠區旁邊，臺中市政府借用停車亦會實際經過。查臺中市政府交通局107年4月26日中市交停設字第1070019466號函及其所附之使用計畫書均明確記載，臺中市政府係向原告無償借用323及367地號之部分土地面積共計為21,251㎡，以供作「2018臺中世界花卉博覽會」停車場使用，同段322及362地號等2筆土地既非原告所有，臺中市政府欲使用該等土地之部分面積本即與原告無涉，按借用單位臺中市政府與原告雙方合意所成立之無償借用契約，無償借用範圍即為原告所有之323及367地號之部分土地面積21,251㎡，被告所稱臺中市政府向原告借用農田水利會所有之土地，容有誤解。

⑻縱Q區為建物而無法實際供停車使用，惟按停車場使用計畫書所載：三、借用範圍及七、車輛停放位置及車輛出入動線規劃可知，Q區之前後左右範圍均係供該活動之停車及出入動線使用，意即在無償借用期間中，原告及北科大自無法恣意按一般常情使用到Q區之建物範圍，臺中市政府在妥善考量下，完整規劃並借用原告所有之323及367地號之部分土地面積21,251㎡，合乎常情亦訴之有理。至於被告所陳系爭土地上設有矮圍籬及紐澤西護欄，可阻隔民

眾使用護欄外之土地云云，惟查臺中市政府從未告知原告護攔外之土地可由原告自由使用，且如被告陳報狀附件33照片可知，若臺中市政府依約使用系爭土地，僅需將Q區建物右側向上延伸連接F區前矮圍籬處之紐澤西護欄暫時拆解，即可輕易完成簡便通道供停車動線經過至I區左方停放車輛，臺中市政府與原告所約定之無償借用323及367地號之部分土地面積21,251㎡，係雙方業經107年4月18日現場會勘後所合意之結果，被告片面所稱因設立了矮圍籬及紐澤西護欄即阻隔其前方空間利用，無法實際供停車使用，顯無理由。

⑼臺中市政府交通局107年4月26日函所附之停車場使用計畫書所載，「2018臺中世界花卉博覽會」停車場使用之借用單位為臺中市政府，107年9月通知被告所屬豐原分局辦理無償借用323及367地號土地使用面積之地價稅減免事宜之發函者亦為臺中市政府，被告所屬豐原分局既屬臺中市政府轄下之行政機關，自應遵依臺中市政府之通報資料逕行辦理323及367地號之部分土地面積21,251㎡之地價稅減免事宜，臺中市政府其後以107年9月28日函未經原告同意片面變更借用期間及縮減借用用面積為16,297㎡之結果依法對原告不生效力，被告所屬豐原分局仍應依323及367地號之部分土地面積21,251㎡辦理地價稅減免事宜，方屬適法。

⑽臺中市政府經107年4月18日場勘後評估「2018臺中世界花卉博覽會」所需停車空間達土地面積21,251㎡，經徵詢原告同意後無償使用323及367地號之部分土地面積。於無償借用期間內，該土地時而閒置、時而短暫使用、時而積極使用、車滿壅塞，均屬一般正常利用土地作為停車場之使

用狀態，此關乎花博盛會之宣傳效應，此端視民眾之與會意願，惟此應與原告是否因無償出借系爭土地而得以辦理減免地價稅無直接連結。在原約定無償借用期間內，原告及北科大對於系爭土地係完全喪失管領能力及亦無獲得任何利用價值，今因花博人潮未如預期，政府機關即可以「公帑審慎開支之精神」片面減少使用面積，切割未使用部分之土地繼續課予地價稅，如此不對等之關係實有失公允，且與土地稅法第6條促進土地利用之立法目的有違，對於社會公益顯有不利之處等語。

㈡聲明：⑴有關原處分（即107年12月21日復查決定）未准予適用土地稅減免規則第8條第1項第10款免稅規定部分（即繳款書中屬附件1-1及附件1-2未獲免稅部分）及108年3月27日訴願決定均撤銷。⑵被告應退還原告已先行繳納因前述未適用免稅部分所計算溢繳之地價稅額8,613,706元。

三、被告答辯及聲明：

㈠答辯要旨：

1.系爭土地雖無償借供北科大使用，惟其中部分土地未實際供北科大教學研究使用，不符土地稅減免規定為促進土地活化利用之立法目的，自不得享有減免地價稅之優惠，原處分並無不合：

⑴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至千分之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

稅減免規則規定，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，適應給予稅賦減免以為補償。惟此屬例外規定，對於申請免稅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，自應盱衡整體時空環境、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。準此，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，且免徵地價稅係租稅優惠，是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無償供公立學校使用及其實際使用情形，始得就合於免稅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、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；另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。

⑵卷查系爭土地，面積廣達71,766.46㎡，經原告簽訂合約書無償借供北科大使用，北科大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、漂流木存放區及天然乾燥區等。又木創中心係依北科大研發中心設置暨管理辦法設立，採任務編組方式成立之研發中心，目前僅設置主任、秘書及專員等3人，實際派駐中心人員數應為更少，平時無學生上課使用，僅開設短期木藝研習課程，有別於一般學園教學與研究使用。而依據北科大107年9月5日北科大設計字第1070019515號函附件及木創中心網站資料顯示，該中心於107年開設之相關木藝研習班共計7班（其中2班係於107年8月28日實地勘查日後所開設），提供12小時至56小時之研習訓練，招生人數每班20人，實際參加人數每班6人至13人。北科大於107年8月20日以用地人身分函報被告辦理免徵該年地價稅，被告為審認系爭土地實際使用情形，乃於同年月28日會同北科大人員至現場勘查，勘查結果除320、321、323、346、361、367及373地號等7筆土地分別有面積192.2㎡、29.3㎡、2510.14㎡、25.7㎡、49㎡、6,247.41㎡及70.9㎡，總計面積9,124.76㎡確供辦公室、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，其餘土地多為閒置未使用情形，難認有合於實際使用之狀態，乃按一般用地稅率課徵地價

稅，此有土地會勘紀錄明細表及現勘照片附卷可稽。嗣臺中市政府另向原告無償借用323及367地號土地面積分別為8,202㎡及8,095㎡，供舉辦「2018臺中世界花卉博覽會」豐原園區停車場地使用，借用期間自107年9月1日起至108年4月30日止，並於107年9月19日函請被告辦理免徵該2筆土地之地價稅，惟查367地號土地上因有3支已廢棄巨型煙囪面積計15㎡無法供停車使用，且323及367地號土地分別有面積262.8㎡及624.5㎡業經核認係供北科大教學研究使用而免稅在案，是扣除前揭無法供停車使用及已免稅之土地面積，323及367地號土地分別有面積7,939㎡及7,456㎡，合計面積15,395㎡係無償借供臺中市政府作停車場地使用，符合土地稅減免規則第8條第1項第10款規定，乃核准免徵地價稅。是系爭土地107年地價稅經核准免稅面積共計24,519.76㎡，其餘仍按一般用地稅率核課，並無不合。

⑶原告主張系爭土地既經其無償提供北科大使用，北科大所得使用之土地範圍即為全部，應予全部免稅，且該等土地如何使用亦係北科大之權責，非得由被告將使用上具有同一性之系爭土地切割，自行加以審酌云云。惟系爭土地雖經原簽訂合約無償供北科大使用，並訂有使用計畫，然其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，尚須審究該土地是否無償供北科大使用及其實際使用情形而定，已如前述，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，憑為系爭土地全部面積71,766.46㎡均得免徵地價稅之論據，且依土地稅減免規則第5條規定，系爭土地僅部分面積合於免稅要件，被告自得依合於減免規定之土

地使用面積比率計算減免其地價稅。是被告依現場勘查結果，核認系爭土地除前揭供北科大教學研究使用面積9,124.76㎡符合免稅規定，免徵107年地價稅外，其餘仍應按一般用地稅率課徵地價稅，洵屬有據。

⑷再者，前開土地稅法第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。如認私有土地僅憑雙方合意簽訂一紙短期無償借用契約或草擬一份使用計畫即得全部免徵，而無須審究實際使用情形，縱令任其荒蕪閒置，亦可減免，除無以達到鼓勵地盡其用之目的，反助長私人藉此養地避稅之風，此絕非法律允許減免地價稅之本旨。至其所援引財政部97年7月21日台財稅字第09704738730號函，係針對私校承租公有土地作學校直接用地，嗣經核定依法解散地價稅徵免事宜所為釋示，基於公私有土地權屬、地價稅制設計及性質不同，尚難以援引適用私有土地減免地價稅，原告以此憑為系爭土地得予全部免徵地價稅之論據，尚無可採。又系爭土地係屬甲種工業區用地，供北科大使用前，已多年未實際從事工廠生產使用，現場呈現荒蕪空地、雜草叢生，地上建物多數廢棄待修、部分區域人員通行困難等消極閒置之狀態，原即未有實際使用收益之能力，而原告將系爭土地供北科大使用，從經濟實質面論斷，非但未損及該土地實際使用收益能力，更因而使其實質享有免稅利益，難誤其因供北科大使用而完全喪失收益能力。復觀系爭106年12月22日土地建物無償借用合約書，

借用期間僅為2年，期間原告得提前終止借用合約，且非經其同意，北科大不得將標的物全部或一部轉租、分租、贈與、頂讓、抵押或以其他變相方式借與他人使用等約定，顯非如原告陳稱因該合約而喪失其對該土地使用決定權，是原告主張其無償出借系爭土地，已完全喪失對該土地之使用權限及收益能力，應予免徵地價稅，顯難採憑。

2.原告主張臺中市政府向其無償借用系爭323及367地號土地部分面積計21,251㎡作「2018臺中世界花卉博覽會」豐原園區之停車場地使用，符合土地稅減免規則第8條第1項第10款規定，應予免徵地價稅，惟此經臺中市政府交通局、原告及北科大三方會勘所共同確認之無償借用面積，竟遭被告所屬豐原分局逕自限縮借用面積僅為16,282㎡，並扣除與北科大使用業已免稅之重複面積後，核准免徵面積為15,395㎡，被告之狹隘認定顯與土地稅法之立法目的有違云云。惟查：

⑴臺中市政府107年9月19日府授交停設字第1070227033號函請被告辦理系爭323及367地號等2筆土地供舉辦「2018臺中世界花卉博覽會」豐原園區停車場地使用之地價稅減免事宜，惟該函並未載明土地借用面積及期間，嗣經詢據臺中市政府同年月28日府授交停設字第1070231849號函復，其向原告無償借用323及367地號土地之面積分別為8,202㎡及8,095㎡，合計16,297㎡，借用期間自107年9月1日起至108年4月30日止，並副知原告。是原告仍執107年4月「『2018臺中世界花弈博覽會』無償借用豐原聚落木藝文創中心土地作停車場使用計畫書」所載擬借用面積21,251㎡為臺中市政府實際借用面積，容有誤解。又被告考量北科大木創中心區域建物整體規劃利用性，就○○○區○○○○○路徑予以免徵地價稅。系爭323及367地號土地中依臺

中市政府地政局所建置之臺中市不動產資訊樂活網158空間資訊查詢圖台地籍套繪資料顯示，分別有面積262.8㎡及624.5㎡業經核認免稅之行車路徑，亦屬前揭臺中市政府所借用供停車場使用之範圍，不得重複認列；另367地號土地上有3支已廢棄巨型煙囪，面積計15㎡無法供停車使用，是被告就所借用土地面積中扣除前揭已免稅及無法供停車使用之土地面積，核認免徵地價稅，洵屬有據。

⑵「2018臺中世界花卉博覽會」借用面積及範圍，經鈞院詢據臺中市政府108年11月11日府授交停設字第1080258354號函復略以，臺中市政府交通局0000000000市000000000000000號函所載借用期間及面積資料，因考量前置作業，係概估資料，嗣完成勘查作業，本於公帑審慎開支精神，以同年9月28日府授交停設字第1070231849號函更正借用期間及面積範圍。是以，原規劃借用面積初估概算為21,254㎡，嗣經臺中市政府交通局現場勘查後，認定借供停車面積為16,297㎡。經對照臺中市政府交通局107年4月26日中市交停設字第1070019466號函附臺中花博無償借用豐原聚落木藝文創中心土地作停車場使用計畫書所載借用範圍圖，與臺中市政府107年9月28日府授交停設字第1070231849號函（原處分卷第68頁至第70頁）附實際借用面積套繪圖可知，初估借用面積與現勘後確定實際借用面積範圍主要差異，在於使用計畫書借用範圍（即初估借用範圍）係以大門緊鄰B區建物左側（即行政辦公室）向上延伸至E區（即學員教學）左前方，與緊鄰H區建物下緣（即建築木工實習區）及F區建物下緣（即教學模型及豐原木工產業文化館）向右延伸連接；而實際借用範圍則以大門左側起，預留北科大行車動線及停車空間，○○○區○○

○○○道路平行向上延伸至F區建物前矮圍離處向左延伸接紐澤西護欄，與緊鄰Q區建物（即原木氣乾儲存區）右側向上連接，並扣除Q區建物與該區建物前方空○○○區段322及362等2筆部分面積。究其差異原因乃預留B區建物左側部分面積平行向上延伸，係供北科大行車動線及停車空間，此部分已准予免徵（原處分卷第62頁）；F區建物至其前面矮圍雜及紐澤西護欄處空間，因矮圍離及紐澤西護欄阻隔該空間利用，且該空間部分供北科大行車動線使用（原處分卷第61頁）而免徵；又初估借用面積涵括322及362地號等2筆土地為臺灣臺中農田水利會所有（原處分卷附件32），該部分本非原告所有土地，縱認有供實際停車使用而適用免徵，亦非其得據此爭執；另Q區建物及其前方空間，因建物本身無法供停車使用，矮圍藤及紐澤西護欄延伸阻隔其前方空間利用，亦無法實際供停車使用。是以原核准免徵、事實上無法利用及非原告所有土地部分，難認有實際供臺中花博停車使用，原告主張應以初估借用面積為臺中花博停車使用顯無理由等語。

㈡聲明：駁回原告之訴。

四、爭點：

㈠原告將系爭土地出借給北科大，是否不論北科大實質上有無使用系爭土地，均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？

㈡107年度臺中市政府借用系爭323及367地號部分土地，供「2018臺中世界花卉博覽會」豐原園區停車場地使用，其實際借用面積及借用期間為何？

㈢系爭土地全部面積為71,766.46㎡，被告認定實際供北科大教學研究使用之面積為9,124.76㎡，及自107年9月1日至108

年4月30日供「2018年臺中世界花卉博覽會」豐原園區停車場地使用之面積為15,395㎡，合計24,519.76㎡，符合免徵地價稅之規定，其餘土地按一般用地稅率核課107年度地價稅，是否適法？

㈣原告請求被告應退還原告107年溢繳地價稅8,613,706元，是否有理由？

五、本院的判斷：

㈠前提事實：

上揭事實概要欄所載之事實，除前列之爭點事項外，其餘為兩造所不爭執，並有被告107年地價稅繳款書及地價稅課稅明細表影本（本院卷㈠第57-65頁）、被告所屬豐原分局107年9月11日中市稅豐分字第1072615150號函影本（本院卷㈠第67-69頁、原處分卷第75-77頁）、被告所屬豐原分局107年10月5日中市稅豐分字第1072819044號影本（本院卷㈠第71-73頁、原處分卷第58-60頁）、系爭土地應免地價稅面積一覽表（本院卷㈠第87頁）、系爭土地平面圖（本院卷㈠第89頁）、103年5月1日原告與北科大簽訂之土地建物無償借用合約、106年4月30日補充協議及106年12月22日續約文件影本（本院卷㈠第91-99、284-293頁）、北科大107年8月20日北科大設計字第1075400157號函及附件資料豐園北科大木創中心計畫書影本（本院卷㈠第101-182頁、原處分卷第201-28 3頁）、臺中市政府107年9月19日府授交停設字第1070227033號函影本（本院卷㈠第69-70、183-184頁、原處分卷72-73頁）、被告所屬豐原分局106年10月11日中市稅豐分字第1062616391號函影本（本院卷㈠第211-215頁）、臺中市政府交通局107年4月26日中市交停字第1070019466號函影本（本院卷㈡第29-37頁）、臺中市政府交通局107年8月22日

中市交停字第1070041668號函影本（本院卷㈡第39頁）、原告107年5月14日永餘總土字第（2018）00004號函影本（本院卷㈡第41頁、原處分卷第74頁）、臺中市政府107年9月19日府授交停設字第1070227033號函影本（本院卷㈠第183-184頁、本院卷㈡第69-70頁、原處分卷第72-73頁、臺中市政府107年9月28日府授交停設字第1070231849號函影本（本院卷㈡第71頁、原處分卷第68-69頁）、系爭土地107年核定免稅明細表（原處分卷第57頁）、158空間資訊查詢圖臺查詢資料（原處分卷第61-67頁）、被告107年9月21日中市稅豐分字第1072819158號函影本（原處分卷第71頁）、107年8月28日會勘記錄明細表（原處分卷第78-79頁）、158空間資訊查詢圖臺查詢資料（北科大教學研究使用免稅面積，原處分卷第80-101頁）、107年8月28日現勘照片（原處分卷第102-171頁）、北科大107年9月5日北科大設計字第1070019515號函影本（原處分卷第184-195頁）、被告所屬豐原分局107年8月23日中市稅豐分字第1072817013號函影本（原處分卷第196頁）、原告107年11月19日永餘總土字第（2018）00008號復查申請書影本（本院卷㈠第185-186頁）、被告107年12月21日中市稅字第10700129621號復查決定書影本（本院卷㈠第188-194頁、原處分卷第20-26頁）、原告訴願書影本（原處分卷第12-17頁）、臺中市政府108年3月27日府授法訴字第1080019778號訴願決定書影本（本院卷㈠第76-84頁、原處分卷第2-11頁）等附卷可稽，此部分事實堪以認定。

㈡原告所有系爭土地，107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，及供「2018年臺中世界花卉博覽會」豐原園區停車場地使用之面積合計15,395㎡，總計24,519.76㎡符

合土地稅減免規則第8條第1項第10款規定之外，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。

4.系爭土地於107年之使用情形，根據兩造於本院準備程序表示，除其中臺中市政府借用323及367地號土地作為「2018臺中世界花卉博覽會」豐原園區停車場地使用部分之外，其餘部分均與106年度情況相同。系爭土地107年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，經本院依系爭土地平面圖（本院卷㈠第89頁、第445頁），比對被告107年8月28日會勘紀錄明細表及所拍攝照片（原處分卷第78-79頁、第102-171頁）、空間資訊查詢圖（原處分卷第61-67頁、第80-101頁），並對照本院108年8月2日現場勘驗情形及照片（本院卷㈠第359-443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107年8月28日會勘現場照片及本院勘驗現場照片觀之（原處分卷第102-116、120-125頁、本院卷㈠第383-389、395-397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㎡外，其餘4,830.25㎡（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107年8月28日會勘現場照片及本院勘驗現場照片觀之，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、本院卷㈠第39

5頁），顯未有人使用或整修，處於閒置狀態。

②S、T區經北科大規劃為教職員宿舍1、2，然依被告107年8月28日會勘現場照片觀之，該2區外觀、門窗均殘破不堪，屋外雜草叢生（原處分卷第154-155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107年8月28日會勘現場照片觀之（原處分卷第165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107年8月28日會勘現場照片及本院勘驗現場照片觀之（原處分卷第126-127、132-134頁、本院卷㈠第399-401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。

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107年8月28日會勘現場照片觀之（原處分卷第135-138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。另依本院勘驗現場照片顯示，H、I區除一小部分放置木材原料，其餘部分均閒置（本院卷㈠第409-413頁）。

③G區經北科大規劃為木材天然乾燥區，依被告107年8月28日會勘現場照片觀之（原處分卷第127-132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。另依本院勘驗現場照片顯○○○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㈠第403-407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㎡（453㎡＋391.67㎡＋268.58㎡＋25.7㎡＋49㎡＝1,187.95㎡），所需路徑面積1,397㎡（272㎡＋1,125㎡＝1,397㎡），合計2,584.95㎡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107年8月28日會勘現場照片觀之（原處140-145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依本院勘驗現場照片顯示，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區大部分為閒置狀態，僅一小部分堆放木材（本院卷㈠第421-425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107年8月28日會勘現場照片觀之（原處分卷第146-153、157-159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。另依本院勘驗現場照片顯示，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㈠第425-427、431-433頁）。

②R區經北科大規劃為自造文創工坊1，依被告107年8月28日會勘現場照片觀之（原處分卷第146-153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。另依本院勘驗現場照片顯示，R區367地號確呈閒置狀態（本院卷㈠第427-431頁）。

③V區經北科大分別規劃為常設活動區，依被告107年8月28日會勘現場照片觀之（原處分卷第167-170頁），該區域為閒置空地、草地、巨型廢棄煙囪、部分雜草叢生。另依本院勘驗現場照片顯示，V區367地號大部分為空地，107年度曾出借予臺中市政府作為臺中世界花卉博覽會接駁停車場使用（本院卷㈠第381頁）。

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㎡（101.4㎡＋106.66㎡＝208.06㎡）、Q區使用面積118㎡、R區使用面積149.5㎡，另連同相鄰之A、B、○○○區○○○○路徑面積1,163.1㎡（90.8㎡＋29.3㎡＋1,043㎡＝1,163.1㎡），合計1,638.66㎡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107年8月28日會勘現場照片觀之，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170-171頁）。

②依本院勘驗現場照片顯示，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；L區315地號土地為空地；M區315地號土地內有一福德祠，並有濃密樹蔭等（本院卷㈠第413-419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107年8月28日會勘現場照片觀之（原處分卷第163頁），X區雜草叢生。

②依本院勘驗現場照片顯示，W區373地號土地為臨豐勢路路旁之圍牆內空地；X區369地號土地則為八寶圳水流進水區，雜草叢生（本院卷㈠第389-393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臺中市政府借用323及367地號土地作為「2018臺中世界花

卉博覽會」豐原園區停車場地使用部分：

①依據臺中市政府107年9月28日府授交停設字第1070231849號函復被告稱，其向原告無償借用323及367地號土地之面積分別為8,202㎡及8,095㎡，合計16,297㎡，借用期間自107年9月1日起至108年4月30日止（本院卷㈡第131-133頁）。

②被告前已考量北科大木創中心區域建物整體規劃利用性，就○○○區○○○○○路徑予以免徵地價稅，其中永豐段323及367地號土地依臺中市政府地政局所建置之臺中市不動產資訊樂活網158空間資訊查詢圖台地籍套繪資料顯示，分別有面積262.8㎡及624.5㎡業經被告核認為免稅之行車路徑，此部分雖屬臺中市政府所借用供停車場使用之範圍，但因原已免稅自不得重複認列；另367地號土地上有3支已廢棄巨型煙囪（原處分卷第65頁、本院卷㈠第443頁），面積合計15㎡實際上無法供停車使用，是被告就實際借用土地面積16,297㎡中扣除前述已免稅及無法供停車使用之土地面積902.3㎡（262.8㎡＋624.5㎡＋15㎡），核認15,395㎡免徵地價稅，洵屬有據。

⑼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107年8月28日派員至系爭土地現場勘查結果，107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㎡（4,830.25㎡＋2,584.95㎡＋1,638.66㎡＋70.9㎡），及供「2018年臺中世界花卉博覽會」豐原園區停車場地使用之面積合計15,395㎡，總計24,519.76㎡符合土地稅減免規則第8條第1項第10款規定之外，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。對照上述臺中市政府向原告無償借用323及367地號部分土地作為「2018年臺中世界花卉博覽會」豐原園區停車場使用，期間自107年9月1日起至108年4月30日止，更可證明北科大實質上並無使用之事實，蓋若北科大平常有實際使用之事實，則何以另再借給臺中市政府供停車場使用長達7個月之久。

5.原告雖主張：按臺中市政府交通局107年4月26日中市交停設字第1070019466號函所附之會勘紀錄及使用計畫書所載，借用期間為107年8月1日至108年5月31日止，使用面積共計為21,251㎡，此係經107年4月18日三方會勘後由借用人所提出，並經出借人107年5月14日函復同意之雙方合意的結果，依行政程序法第149條準用依民法第464條及第153條第1項規定，此雙方所約定之借用期間為107年8月1日至108年5月31日止，使用面積共計為21,251㎡之無償借用契約即為成立云云。然查：

①臺中市政府交通局107年4月26日中市交停設字第1070019466號函所附之會勘紀錄及使用計畫書（本院卷㈡第29-37頁），固記載借用期間為107年8月1日至108年5月31日止

，使用面積共計為21,251㎡。然而，21,251㎡僅為最初計畫概估之借用面積，並非實際借用面積。其後，臺中市政府107年9月28日府授交停設字第1070231849號函復被告所屬豐原分局，其向原告無償借用323及367地號土地之面積分別為8,202㎡及8,095㎡，合計16,297㎡，借用期間自107年9月1日起至108年4月30日止，並副知原告，亦有該函附卷可佐（本院卷㈡第131-133頁）。

②本院向臺中市○○○○○○段00000000號土地之借用面積及借用期間，經臺中市政府108年11月11日府授交停設字第1080258354號函復稱：「……二、經查花博活動期間為107年11月3日起至108年4月24日止，故本府交通局前於107年4月26日中市交停字第1070019466號函所載之借用期間及面積資料，因尚需考量前置作業，係為概估之資料，嗣於107年9月28日府授交停字第1070231849號函所列之借用期間及面積範圍，因已完成相關勘查作業，故本府交通局於公帑審慎開支之精神，其為更正之正確資料。」（本院卷㈡第83頁）。

③經對照臺中市政府交通局107年4月26日中市交停設字第1070019466號函附臺中花博無償借用豐原聚落木藝文創中心土地作停車場使用計畫書所載借用範圍圖（本院卷㈡第31頁黃色標示部分），與臺中市政府107年9月28日府授交停設字第1070231849號函附實際借用面積套繪圖（原處分卷第68-70頁綠色標示部分）可知，黃色標示部分之初估借用面積確實大於綠色標示部分之實際借用面積，初估借用面積與現勘後確定實際借用面積範圍主要差異，在於使用計畫書借用範圍（即初估借用範圍）係以大門緊鄰B區建物左側（即行政辦公室）向上延伸至E區（即學員教學）

左前方，與緊鄰H區建物下緣（即建築木工實習區）及F區建物下緣（即教學模型及豐原木工產業文化館）向右延伸連接；而實際借用範圍則以大門左側起，預留北科大行車動線及停車空間，○○○區○○○○○道路平行向上延伸至F區建物前矮圍離處向左延伸接紐澤西護欄，與緊鄰Q區建物（即原木氣乾儲存區）右側向上連接，並扣除Q區建物與該區建物前方空間及同段322及362等2筆部分面積。究其差異原因乃預留B區建物左側部分面積平行向上延伸，係供北科大行車動線及停車空間，此部分已准予免徵（原處分卷第62頁）；F區建物至其前面矮圍雜及紐澤西護欄處空間，因矮圍離及紐澤西護欄阻隔該空間利用，且該空間部分供北科大行車動線使用（原處分卷第61頁）而免徵。此外，黃色標示初估借用範圍面積包括同段322及362地號等2筆土地，位在323地號與367地號之間，該2地號所有權屬訴外人臺灣臺中農田水利會所有（本院卷㈡第139-143頁），並非原告所有土地，縱認於花博期間有供實際停車使用而應予免徵，亦不得計入原告免稅範圍內；另Q區建物及其前方空間，因建物本身無法供停車使用，矮圍藤及紐澤西護欄延伸阻隔其前方空間利用，無法實際供停車使用，該部分面積亦應予扣除。

④綜上，被告依據臺中市政府107年9月28日府授交停設字第1070231849號函復之借用面積合計16,297㎡，扣除其中分別有面積262.8㎡及624.5㎡業經被告核認為免稅之行車路徑，及367地號土地上有3支已廢棄巨型煙囪，面積計15㎡實際上無法供停車使用，核認15,395㎡免徵地價稅，並無違誤。被告依據臺中市政府實際借用面積核准免徵地價稅，而非以臺中市政府最初計畫概估之借用面積為準，其情

節正如同原告將系爭土地借給北科大，並不當然即符合免徵地價稅，仍須以北科大實際使用始符合免徵地價稅。從而，被告就臺中市○○○○○○段00000000號部分土地作為花博停車場，依實際借用面積核准免徵地價稅，符合土地稅減免規則第5條、第8條第1項第10款規定之要件，且屬一致之行政作為。原告主張應以107年4月18日會勘概估之面積21,251㎡為準，並不可採。況且，臺中市政府107年借用期間僅4個月，依土地稅減免規則第8條第1項第10款規定僅「在使用期間以內」免徵地價稅，而被告已就實際借用15,395㎡部分給予全年度免徵地價稅，實已從寬認定。

⑤至於原告聲請本院向臺中市政府函詢107年9月28日府授交停設字第1070231849號函之附件（如本院卷㈡第133頁）是否漏未通知原告，本院認為其結果並不影響實際借用面積為15,395㎡之認定，故無函詢之必要。蓋臺中市政府108年11月11日府授交停設字第1080258354號函已明確表示，臺中市政府交通局107年4月26日中市交停字第1070019466號函所載之借用期間及面積資料僅為「概估」之資料，無論臺中市政府107年9月28日府授交停設字第1070231849號函之附件（面積16,297㎡）是否漏未通知原告，均不足以影響被告係以實際使用面積核准免徵地價稅之結果。

㈢被告核定107年原告所有系爭土地地價稅合計12,122,411元，並無違法；原告請求被告應退還107年溢繳地價稅8,613,706元，為無理由：

1.應適用的法令：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，原告所有系爭土地，107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。另臺中市政府向原告無償借用323及367地號土地面積計16,297㎡供舉辦「2018臺中世界花卉博覽會」豐原園區停車場地使用，借用期間自107年9月1日起至108年4月30日止，並於107年9月19日函請被告辦理免徵該2筆土地之地價稅，經被告查核後扣除無法使用及供北科大教學研究使用業已免稅面積計902㎡，另核准免稅面積15,395㎡。系爭土地107年地價稅免稅面積共計24,519.76㎡（9,124.76㎡＋16,297㎡－902㎡＝24,519.76㎡），其餘仍按一般用地稅率併同原告其他不爭執土地核課當年地價稅計12,122,411元已如前述。從而，被告核定107年原告所有系爭土地地價稅合計12,122,411元，並無違法；原告請求被告應退還107年溢繳地價稅8,613,706元，即屬無據。

㈣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：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107年已繳納地價稅額8,613,706元，亦屬無理由，均應予駁回。

中　　華　　民　　國　　109　　年　　1　　月　　30　　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。

(續上頁)

（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　　109　年　　1　　月　　30　　日

書記官　林　昱　妏