臺中高等行政法院判決

108年度訴更一字第22號

109年6月3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

　　陳曉瑩

輔助參加人　臺中市政府經濟發展局

代　表　人　張峯源

訴訟代理人　王貞月

　　周宗旻

上列當事人間地價稅事件，原告不服臺中市政府中華民國106年3月23日府授法訴字第1060022865號訴願決定，提起行政訴訟，前經本院106年度訴字第185號判決駁回後，原告提起上訴，經最高行政法院108年度判字第456號判決部分廢棄發回更審，除已經判決確定者外，本院更為判決如下：

主　　文

訴願決定及原處分（復查決定）關於否准坐落臺中市○○區○○段○○○○○○○○號土地免徵105年地價稅額新臺幣42,490元部分撤銷。

被告應給付原告新臺幣42,490元。

原告其餘之訴均駁回。

本審及發回前上訴審訴訟費用，除已確定部分外，由被告負擔二

分之一，餘由原告負擔。

事實及理由

一、程序事項：

㈠查本件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105年度免徵土地地價稅之105年10月11日行政處分、105年12月29日復查決定及106年3月23日訴願決定均撤銷，並應作成退還原告該部分地價稅12,361,208元之決定。」（見本院訴字卷第13頁），繼於民國106年8月15日準備程序變更訴之聲明為：「105年10月11日之行政處分、105年12月29日復查決定及訴願決定均撤銷，並應作成退還原告該部分地價稅12,361,208元之決定。」（見上開本院卷第291頁），案經本院以107年1月17日106年度訴字第185號判決駁回其訴後，原告提起上訴，經最高行政法院108年度判字第456號判決：「原判決關於駁回上訴人請求撤銷復查決定與該部分之訴願決定，及作成退還上訴人地價稅新臺幣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。……」原告於本院更審程序中，就原起訴請求之事項，除已經判決確定部分外，於本院109年1月9日準備程序更改其訴之聲明為：「（一）訴願決定及原處分（即105年12月29日復查決定）均撤銷。（二）被告應作成退還原告稅款新臺幣13,308,929元之行政處分。」（見本院訴更一字卷第118頁）。迄本院109年6月3日言詞辯論期日始本於最高行政法院判決發回理由意旨變更訴訟類型為撤銷訴訟合併一般給付訴訟，並修正訴之聲明為：「（一）訴願決定及原處分除確定部分外均撤銷。（二）被告應給付原告13,308,929元。」（見本院訴更一字卷第428頁）核係本於相同基礎事實，將原為未臻妥適之訴

之聲明更正使符合法定程式，對被告之訴訟防禦無甚妨礙，且經被告為本案言詞辯論，於程序上自為法所許，本院應就其變更後訴之聲明為審判，合先敘明。

㈡本件判決格式參酌司法院新近推行之高等行政法院裁判簡化方案，僅記載兩造陳述事實之爭點核心要旨，並將判決相關之法令條文附錄於後，合先敘明。

二、爭訟概要：

㈠原告於103年5月1日與國立臺北科技大學（下稱臺北科技大學）就其所有坐落臺中市○○區○○段313、315、317、318、319、320、321、323、346、361、367、369、373、385及391地號計15筆土地（下稱系爭15筆土地）及地上建物，簽訂無償借用合約書（下稱系爭借用契約），雙方約定借用期間自103年5月1日起至106年4月30日止，無償提供臺北科技大學作為行政辦公室、學員宿舍、研發設計室、教學模型及學員文創工坊、木材天然乾燥室、學員教室及木工實習區等教學用途，並約定不得變更用途。臺北科技大學於105年間曾以105年9月8日北科大設計字第10555400209號函（下稱105年9月8日函）陳報其向原告借用系爭15筆土地及地上廠房之契約書件予被告所屬豐原分局，俾被告得憑以減免系爭15筆土地之105年地價稅，經該分局於105年9月22日派員實地勘查現場結果，發現臺北科技大學實際上僅將系爭土地中之367及373地號土地部分面積範圍作為教學、研究使用，爰以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）復原告略謂：系爭15筆土地，除367及373地號土地部分面積5,059平方公尺、70.9平方公尺同意免徵105年地價稅外，其餘土地仍應按一般用地稅率課徵地價稅等語，並作成核課處分，核定原告系爭15筆土地105年地價稅應

納稅額為新臺幣（下同）17,138,532元，原告於同年11月11日對上開被告豐原分局105年10月11日函提起訴願，因尚在105年地價稅開徵期間，經被告於105年11月14日電洽原告同意後，將該訴願書當成對被告就系爭15筆土地105年地價稅之核稅面積及金額申請復查，原告隨後於105年11月29日完繳該年地價稅額，其後被告於105年12月1日會同原告、臺北科技大學會勘現場後，作成105年月29日中市稅法字第10500137061號復查決定書（下稱復查決定）對於原核關於367及373地號土地符合免徵地價稅之面積有認定過多之違誤，惟基於禁止不利益變更原則，不應予以變更，而其餘13筆地號土地，則無不同等語，維持原核課處分。

㈡原告隨後就105年10月11日函及復查決定合併提起訴願，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」。原告仍不服，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，並應作成退還原告該部分地價稅12,361,208元之決定。經本院106年度訴字第185號判決駁回其訴後，原告提起上訴，經最高行政法院108年度判字第456號判決認定：1.被告豐原分局105年10月11日函非屬行政處分，原告以之為標的提起撤銷訴訟，其起訴不備合法要件，本院判決駁回，理由固有未洽，但結論並無不合，原告就此部分之上訴為無理由，判決駁回其上訴確定在案。2.至於原告之訴關於請求撤銷復查決定及該部分之訴願決定，與作成退還上訴人地價稅12,361,208元之決定部分，本院原判決認定臺北科技大學就借用之系爭15筆土地，除367及373地號土地之實際使用面積符合免徵105年地價稅要件外，臺北科技大學就其他部分土地面積並未作任何使用乙節，與經驗法則、論理法則及證據法則無

違背，原告就此部分之上訴指摘不可採。但輔助參加人臺中市政府經濟發展局於105年地價稅課稅年度內，曾借用系爭15筆土地辦理「105年5月魯班創意節活動」及「105年9月木漆藝活動」，推廣木藝文化，有合於土地稅法第6條及土地稅減免規則第8條第1項第10款所定免稅要件部分，本院原判決未調查上開輔助參加人借用系爭15筆土地之範圍及期間為何？是否有部分業經被告為免徵地價稅而不應重覆計算？等事項，應由本院更為查明認定，而判決主文諭知本院原判決關於駁回上訴人請求撤銷復查決定與該部分之訴願決定，及作成退還上訴人地價稅12,361,208元之決定暨該訴訟費用部分均廢棄，發回本院更審。

三、本件原告起訴主張及聲明略以：

㈠本件應就借用範圍准予免徵地價稅：

1.參據最高行政法院106年度判字第145號判決理由略謂：「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。」等意旨，本件爭執者應為借用範圍為准免地價稅，而非借用期間長短。

2.臺北科技大學木創中心105年度對系爭土地之各地號皆有所使用，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，所涵蓋範圍皆係為提供一個完善的教育文化推廣環境所設立。此外，系爭土地除了無償供臺北科技大學作為教學使用外，更包括木藝文化推廣之功能，查本案原告所有系爭15筆土地無償提供予輔助參加人借用舉辦之「臺中魯班創意節-木工親子園遊會」（下稱「105年5月魯班創意節活動」），活動進場至撤場期間為105年5月26日至105年5月30日，而規劃、場勘、活動設施安置等前後時程長達2個月。並且，系爭土地同一年度亦無償提供予輔助參加人舉辦之「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」豐原木漆藝產業展售會-2016豐園月圓人團圓活動（下稱「105年9月木漆藝活動」），場地租用日期為105年9月19日至105年9月25日，均係由政府機關無償借用系爭土地於105年度間所舉辦。

3.前揭「105年5月魯班創意節活動」雖按輔助參加人函文所載活動日期為105年5月28、29日，惟按輔助參加人場地規劃企劃書所載舉辦該活動尚包含105年5月26日進場進行場地點交，為使活動順利推展，其前置作業包括進行場地整地及架設圍籬作業以及舞台搭設，其工作時程安排早在前2週就要開始進行，活動結束後又需進行相關整理及撤場拆除作業，實至105年5月30日完成，對系爭土地之使用亦非僅一二天之短暫期間。按前揭上訴判決所載，原告無償出借「105年5月魯班創意節活動」使用前揭土地之期間為何，應予進一步澄明等語，惟如前述，土地稅減免規則第8條第1項第10款規定，私有土地無償供給政府機關使用之土地，在使用期間以內，自應就其土地使用之情形合於減免標準計算減免地價稅，而無借用期間長短之差別，況輔

助參加人本案所借用之土地係為持續發展經濟、促進土地利用、推廣臺灣傳統木藝文化等目的舉辦活動，其外溢效果非租借時間長短可衡量，應就其借用範圍准予免徵地價稅，方屬適法。

㈡輔助參加人舉辦「105年5月魯班創意節活動」及「105年9月漆藝木藝活動」，使用系爭土地之場地範圍實已大於被告原准免使用面積：

1.輔助參加人舉辦「105年5月魯班創意節活動」及「105年9月漆藝木藝活動」，所使用系爭土地之場地範圍平面圖與系爭土地分區討論圖進行比對，並觀察比對「105年5月魯班創意節活動」「105年9月漆藝木藝活動」之活動照片紀錄，可知政府機關無償借用系爭土地舉辦活動之活動面積範圍，除原業已由被告核認之系爭367地號上A、B、D、E區建物面積3,785㎡、設算園區內停車及行車動線使用面積1,274㎡，及系爭373地號土地面積70.9㎡予以免徵外，其餘系爭土地上之大部分活動範圍（包括但不限於V區常設活動區○○區○○○道區、K區節慶活動區及M區民間信仰中心等）均為輔助參加人105年度舉辦活動所使用。

2.「105年5月魯班創意節活動」及「105年9月漆藝木藝活動」不侷限於純粹上課教書之形式外觀，而為木藝教育之社會推廣，亦屬教學使用之一環。按被告於前審答辯所述，依輔助參加人圈劃借用範圍，估算屬系爭永豐段367地號面積為13,597㎡、同段323地號面積1,397㎡乙節，雖按前述所提示之照片證明輔助參加人活動所使用之範圍實際使用面積應大於此被告所估算之面積，惟此被告估算面積亦實已明顯大於105年度被告原所核認之免稅面積（5,129.9㎡）。

㈡原告所有之系爭土地無償供臺北科技大學或是供輔助參加人使用，與發展經濟、促進土地利用、增進社會福利意旨無違，予以免徵地價稅，於法有據：

1.原告所有之系爭土地，除輔助參加人於105年度無償借用舉辦「105年5月魯班創意節活動」及「105年9月木漆藝活動」外，於105年11月16日至11月25日間亦於系爭土地上舉辦「2016豐園北科大木創中心成果展-木與漆的重生」活動，在在證明豐原臺北科技大學木藝文創中心之設立、輔助參加人木漆藝發展活動之舉辦，絕非被告所稱舉辦活動期間甚短、人員在土地上屬短暫停留之片面假象，木藝文化之推廣為傳統文化振興的長期計畫，影響效益長遠。

2.按教育部105年度施政方針「持續推動技職教育再造，培育優質技術人力，縮短學用落差；強化產學連結，建構產學合作共同育才、試產、創業、研發，校園土地利用、人才共用、制裁共用之創新模式，提升技職教育競爭力」，可見教育本就不侷限於純粹上課教學研究之形式外觀，北科大配合政府之產學連結政策於系爭土地為木藝教育之社會推廣所作的一切努力，以及輔助參加人為發展文創產業而於系爭土地所舉辦之活動，充分達到前開施政方針中強化產學連結之功效，自不得由非以教育為專業之被告恣意曲解為人員在土地上屬短暫停留即難謂其與學校所謂教學研究之行為有關，而非屬合乎推廣教育之範疇。

3.參照最高行政法院106年度判字第145號判決意旨「地價稅以持有或所有土地為稅捐客體，無非基於量能課稅原則之考慮。若土地由於特定原因喪失其收益能力時，應不再該當為地價稅之課稅對象，如本件所涉及之土地稅法第6條、及土地稅減免規則第8條第1項第10款關於無償供給公立

學校使用之土地，在使用期間以內，免徵地價稅之規定，即為適例。」本案原告本於行善興學、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及政府機關使用，與土地稅法第6條「為發展經濟，促進土地利用，增進社會福利」之立法目的無違，借用期間完全喪失對該土地收益能力及亦無與臺北科技大學另有產學合作之經濟價值，透過臺北科技大學自103年以來持續的在地耕耘，系爭土地上所成立之「豐園北科大木藝文創中心」名聲日漸響亮，輔助參加人即於105年度間借用系爭土地舉辦木藝文化之推廣活動，提昇大臺中市民對木藝相關文化及文化創意產業價值之外溢效果，為傳統文化振興的長期計畫，影響效益長遠，尚非「舉辦活動」之單項使用方式可以比擬，原告無償提供系爭土地予公立學校及政府機關使用，依土地稅減免規則第8條第1項第10款規定，應予免徵地價稅。

㈣本案於上訴階段請求將訴之聲明中有關「被上訴人應作成退還105年該部分地價稅12,361,208元的處分」變更為「應作成退還上訴人已繳納之上開處分中關於被上訴人否准免徵部分土地地價稅額13,308,929元之處分」，遭最高行政法院108年度裁字第1348號裁定以未經原判決審理，核屬原告所為上訴聲明之擴張，而駁回追加之訴。惟該稅額之追加，實係因地價稅係按累進稅率計算，原告函請被告豐原分局試算如本案系爭15筆土地獲准免徵地價稅則原告105年度應納地價稅為3,829,603元，則重新計算本案系爭應退還地價稅額應為13,308,929元等情。並聲明求為判決（一）訴願決定及原處分除確定部分外均撤銷。（二）被告應給付原告13,308,929元。

四、被告答辯及聲明略謂：

㈠依行政訴訟法第260條第3項及最高行政法院108年度判字第456號判決廢棄發回意旨，本件似應查明魯班活動及木漆藝活動無償借用與使用期間及範圍之土地，併同依土地稅減免規則第8條第1項第10款在使用期間內，據以計算地價稅免徵金額。申言之，非供輔助參加人無償借用並為使用之土地者，即不得併計免徵地價稅。

㈡依輔助參加人105年4月7日中市經發字第1050015129號函請原告出借「豐園北科大文創中心」辦理魯班活動，併附該活動場地規劃企劃書，依該活動企劃書預定規劃，進場前場地點交日期為105年5月26日，活動展期為同年月28日至29日，撤場後場地點交日期為同年月30日，倘有延期或遲延履約者，保險期間比照順延。經詢據輔助參加人函復前開活動資訊略以，其借用起迄日為105年5月26日至同年月31日。是該活動實際借用期間應以借用機關所審認期間105年5月26日至同年月31日為準，共6日，且該期間已充分考量活動事前布置、準備及事後撤場時間。該活動借用範圍，經本院會同當事人、借用人（即輔助參加人）及臺中市豐原地政事務所（下稱豐原地政）於109年4月17日辦理現場勘驗，由輔助參加人於現場確認及指劃前揭活動借用範圍，除營運行政中心、廠務辦公室、實習及學生教室、停車及行車動線、進出大門必經通道等面積，前經借供臺北科技大學使用，業已核准免徵地價稅外，餘由豐原地政依據前開指劃範圍核發土地複丈成果圖所載ABCD區，坐落於系爭永豐段323及同段367地號等2筆土地，其借用面積分別為1,211.37㎡及5,221.91㎡，並為兩造當事人所不爭執，按前開借用期間及面積試算魯班活動減免地價稅額為2萬437元｛（1,713萬8,532元【原處分合計

稅額】－1,589萬1,901元【扣除魯班活動面積後合計稅額】）x 6/366 }。惟本次活動係臺中市直轄市室內設計裝修商業同業公會經向輔助參加人獎勵會展、投資及產業發展活動補助計畫提案並獲補助辦理，該同業公會為主辦單位，輔助參加人僅為指導單位，足證該活動非輔助參加人主辦進而有使用前開土地之事實，難認符合土地稅減免規則第8條第1項第10款所定在使用期間內之免稅要件。申言之，前開土地雖由政府機關無償借用，然非借用機關所為使用，如同本案其他未准予免徵地價稅土地，無償借供臺北科技大學而未使用之情形並無二致。是前開無償借供魯班活動使用之土地，難謂符合免徵地價稅之要件。

㈢又依輔助參加人105年9月12日中市經發字第1050043321號函請原告借用「豐園木創中心」辦理木漆藝活動，併附該活動規劃書，依函文說明三、場地租用日期為105年9月19日至同年月25日（含場地整地、舞台搭設、活動辦理及撤場）。經詢據輔助參加人函復前開活動資訊略以，該活動為輔助參加人爭取經濟部地方產業發展基金計畫而主辦，使用場地屬性為無償借用，借用起迄日為105年9月19日至同年月25日。是該活動為輔助參加人無償借用並為使用，其借用期間如上述，共7日，且已寬列活動前後準備時間。再者，該活動借用範圍，如前述經本院會同現場勘驗，由輔助參加人當場確認，除已免徵部分外，另由豐原地政依據其指劃範圍標繪土地複丈成果圖所載ABC區，坐落於系爭永豐段323及同段367地號等2筆土地，其借用面積分別為1,211.37㎡及4,739.21㎡，並為兩造當事人所不爭執，按前開使用期間及面積試算木漆藝活動減免地價稅額為2萬2,053元{（1,713萬8,532元【原處分合計稅額】－1,598萬5,457元【扣除木漆藝活動面積

後合計稅額】）x 7/366 }。此部分依最高行政法院108年度判字第456號判決廢棄發回意旨，屬應予減免稅額等語。並聲明判決駁回原告之訴。

五、參加人陳述略以：輔助參加人以105年4月7日中市經發字第1050015129號函及105年9月12日中市經發字第1050043321號函，向原告無償借用場地辦理2場活動，活動說明如下：

1.「臺中魯班設計創意節-木工親子園遊會」主辦單位係臺中市直轄市室內設計裝修商業同業公會，該公會經向輔助參加人獎勵會展、投資及產業發展活動補助計畫提案並獲補助辦理，輔助參加人為指導單位，活動期間為105年5月26日至105年5月31日（計6天）：⑴舉辦日期：105年5月28日至5月29日。⑵舉辦場域：豐園北科大木創中心（地址：臺中市○○區○○路○段000號）。

2.「百年好盒-2016豐園木漆藝產業展售會活動」為輔助參加人爭取經濟部地方產業發展基金計畫主辦之活動，活動期間為105年9月19日至105年9月25日（計7天）：⑴舉辦日期：105年9月24日（星期六）。⑵舉辦場域：豐園北科大木創中心（地址：臺中市○○區○○路○段000號）等語。

六、本院判斷如下：

㈠按受發回或發交之高等行政法院，應以最高行政法院所為廢棄理由之法律上判斷為其判決基礎，為行政訴訟法第260條第3項所明定。所謂法律上判斷係指依該個案事實應如何適用法令而言，其涵義範圍包括詮釋條文概念及具體事實應否涵攝於法律構成要件之論述。故所稱法律上判斷固不包括上級審廢棄判決關於應調查事項之指示，但如其就個案具體事實應如何涵攝於法律構成要件，已明確表示法律

見解者，下級審法院更審時，如未為相異事實之認定者，即應受上級審關於事實評價之法律見解拘束，並據為判決基礎。茲將最高行政法院108年度判字第456號判決廢棄原判決發回理由之法律上判斷意旨，歸納整理如下：

1.土地稅減免規則第8條第1項第10款規定私有土地無償提供公立學校使用之土地，在使用期間以內，全免地價稅，乃鑒於公立學校係從事教育之事，若私有土地無償供公立學校使用，等於減輕國家支付使用土地之代價，而得將此節省之經費善作興辦教育文化，並因而促進私有土地活用、增進社會福利，故應對此種私有土地所有人予以免徵地價稅之優惠，以資鼓勵，此乃立法者為增進公共利益，以法律或明確授權之命令，特別規定給予特定範圍納稅義務人免除租稅優惠之措施（見該判決第10頁所載）。

2.適用土地稅減免規則時，應審酌其授權母法土地稅法第6條及平均地權條例第25條之規定意旨，以作為合目的性解釋之依據。而依土地稅法第14條規定，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。故土地必須確係屬「無償」提供，並達到符合供公立學校從事教育之「使用」目的，始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。其依土地稅減免規則第8條第1項第10款規定無償供給政府機關使用，在使用期間以內，亦應免徵地價稅。所謂「使用」本於其事物本質及目的為合理及客觀判斷，必須具有一般正常利用土地之狀態，方足認為實際使用，應由稽徵機關本於職權視實際情形予以核實認定。若經調查結果，私有土地僅部分面積合於免稅之規定要件者，

稽徵機關自得依該部分土地面積比率計算減免土地稅（見該判決第10至11頁）。

3.地價稅之稅捐客體為土地之所有或持有，具有狀態繼續之特質，故必須利用時段將之劃分形成課稅週期，並在課稅週期內選取特定納稅義務基準日，資為評估財產歸屬及其經濟效益，以確認納稅義務人及土地收益能力之標準，以確定稅捐構成要件內容。依土地稅法施行細則第20條第1項規定，納稅義務人之判斷基準時，為地價稅納稅義務基準日。至地價稅之開徵日期為每年11月1日，此為作成核課處分之時點（見該判決第11頁）。

㈡揆諸本件最高行政法院發回判決廢棄理由所示意旨，可知：

1.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。

2.又先前最高行政法院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。然本件最高行政法院於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。

3.是故，最高行政法院106年度判字第145號判決理由所謂：私有土地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云云，明顯偏離法規範之意旨，既經最高行政法院審理本件上訴案時徹底予以釐清並揚棄之，原告復援引該字號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，更與本件最高行政法院所為廢棄理由之法律上判斷相牴觸，自不得作為本院更為審理發回事件時之判決基礎。至於原告陳稱：此法律爭議須列作歧異提案提交予大法庭裁判乙節，核屬終審法院權限範疇，本院無置喙餘地。

㈢關於原告主張系爭15筆土地無償提供臺北科技大學使用，應全部免徵105年地價稅部分：

1.揆諸土地稅減免規則第8條第1項第10款之規定，足見私有土地無償供給公立學校使用，限於使用期間以內，始享有免徵地價稅之優惠，要無疑義。所謂「使用」必須學校將該私有土地實質上作為學校師生講學研習用途，如供學生實習使用者，則應作為直接生產用地，始足當之。否則，即不符合免徵地價稅之實質要件。查原告與臺北科技大學於103年5月1日簽訂系爭15筆土地及地上建物無償借用契

約，雙方約定借用期間自103年5月1日起至106年4月30日止，供作該學校之行政辦公室、學員宿舍、研發設計室、教學模型及木材天然乾燥室、學員教室及實習區之教學用途，不得變更借用目的。臺北科技大學曾於105年9月8日函報該無償借用契約書件資料予被告所屬豐原分局知悉，經被告所屬豐原分局派員履勘現場後，認臺北科技大學實際上僅將其中367及373地號土地部分面積各為5,059平方公尺、70.9平方公尺作教學、研究使用，除由被告所屬豐原分局先行將勘查結果函知原告外，被告復作成核課處分，核定原告系爭15筆土地105年地價稅應納稅額為17,138,532元，並經復查決定及訴願決定予以維持，而原告則已於105年11月29日完繳稅額等情，有卷附系爭借用契約書及系爭15筆土地使用規劃平面圖（分見本院訴字卷第49至57頁及第59頁）、臺北科技大學105年9月8日函（見原處分卷第97頁）、被告所屬豐原分局105年10月11日函（見本院訴字卷第61至62頁）、105年地價稅繳款書（見本院訴字卷第65頁）、原核課地價稅課稅明細表（見本院訴字卷第67至73頁）、被告履勘系爭15筆土地製作之會勘紀錄明細表、系爭15筆土地103年與105年比較明細表及土地使用實況照片（分見原處分卷第88至91頁、第59至72頁、第103至228頁、第251至266頁及本院訴字卷第639至747頁）、復查決定（見本院訴字卷第76至82頁）及訴願決定（見本院訴字卷第86至97頁）等件可稽，堪予認定。

2.經比對原告於本件前審時提示之系爭15筆土地A至X各區使用實況照片（見本院訴字卷第427至479頁）與被告分別於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（見原處分卷第59至72頁、第103至

228頁、第251至266頁及本院訴字卷第639至747頁），暨參佐本院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（見本院訴字卷第599至628頁）等書證資料，足認系爭土地於105年各區之使用狀況如下：

⑴C區：臺北科技大學雖將此區規劃為教師休息區，然觀諸被告105年9月22日拍攝之現場實況照片所示，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（見本院訴字卷第653至659頁），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，此參見本院106年度訴更一字第4號判決理由六、(十)所述甚明。原告雖主張該區於103年度已有使用云云，並提出該區103及105年之照片為憑，然觀諸該105年照片所示（見本院訴字卷第431頁上方照片），僅可見建物外觀，無從辨認其內部使用情形，而依被告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。是原告上開主張，核與事證情況相左，無從採憑。

⑵F區：臺北科技大學雖將此區規劃作為教學模型及學生作品展示區，然依被告105年9月22日履勘現場拍攝實況照片所示（見本院訴字卷第671至673頁），可見其屋頂已多坍塌，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，其餘地面亦毀壞呈坑洞情況，未見整修，顯見閒置未使用情形，即使原告所提示之照片亦可見此情況（見本院訴字卷第439頁上方照片），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，顯不能與本院106年度訴更一字第4號

判決理由六、(九)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：臺北科技大學雖將此區規劃作為木材天然乾燥區1至3使用，然由被告105年9月22日履勘現場拍攝之實況照片觀之，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區僅堆放數部原告所遺留現場之機械，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（見本院訴字卷第675至681頁、691至697頁），即使原告所提示之照片亦同此情形（見本院訴字卷第441、457、459頁），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：臺北科技大學係將此2區分別規劃為建築木工實習區、門窗木工實習區，然依被告105年9月22日履勘現場拍攝實況照片觀之，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（見本院訴字卷第683至685、687至689頁），由原告所提出之該2區照片亦可見H區地面散置廢棄木件（見本院訴字卷第443至447頁上方照片），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：臺北科技大學將此2區規劃作為為原木氣乾儲存區2、1使用，然由被告105年9月22日履勘現場拍攝實

況照片所示，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（見本院訴字卷第699至707頁），核該2區於105年度屬未有使用之情形。而觀諸原告所提示該2區照片（見本院訴字卷第461至463頁），僅見建築物外表，並無內部情形，尤難憑為該2區有實際使用之證據。

⑹R、U區：經臺北科技大學規劃為學員文創工坊，然由被告105年9月22日履勘現場拍攝實況照片所示，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（見本院訴字卷第709至717、729至733頁），顯見閒置已久未使用。原告雖提出R區實況照片（見本院訴字卷第465頁上方），憑以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，然稽之該照片之拍攝日期為105年11月30日，顯係在被告105年9月22日現場勘驗之後，為證明需求而臨時所佈置，不能認為其在105年地價稅審核基準日（105年9月22日）以前（註：關於地價稅審核基準日，參據財政部81年3月20日臺財稅第000000000號函、82年4月21日臺財稅第000000000號函釋，見本院訴字卷第151至153頁）。縱使認定其在105年11月30日以後有部分使用情形，並據被告陳稱其於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在卷（見本院訴字卷第777頁），因已逾105年地價稅審核基準日，依地價稅減免規則第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。至於原告所提示之U區照片（見本院訴字卷第471頁）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：臺北科技大學將此區規劃作為教職員宿舍1、2使用，然由被告105年9月22日履勘現場拍攝實況照片所示（見本院訴字卷第719至727頁），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：臺北科技大學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，然由被告105年9月22日履勘現場拍攝實況照片所示，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（見本院訴字卷第735至747頁），由原告提示之各該區域103及105年度照片（見本院訴字卷第第449、451、453、455、477、479頁），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，惟由上開照片顯示均屬空置狀態，客觀上明顯無此需求，且衡諸被告已就系爭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，核已足供臺北科技大學教職員及學生或參訪人員使用，則被告認定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。

⑼是故，系爭15筆土地經被告豐原分局與被告於上揭2次日期派員勘查現場結果，除同段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，尚符合臺北科技大學辦公室、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；又同段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如前述，而就系爭15筆土地除永豐段367及373地號土地部分面積5,059㎡、70.9㎡免徵105年度地價稅外，其餘部分之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。

⑽又被告經履勘臺北科技大學於105年使用系爭15筆土地之實況，核認除367地號土地中之3,785㎡面積，經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，尚符合臺北科技大學辦公室、木工作業場、解說室、宿舍及出入通道等使用，復設算1,274㎡為供停車及行車動線必須使用範圍，及373地號土地中供進出大門必經之路之土地面積計70.9㎡，符合免徵地價稅要件外，其餘部分土地皆屬閒置狀態，無從認定臺北科技大學之使用符合正常用途，故系爭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，其餘部分難認係屬無償供給公立學校使用之土地，經本院前審判決審酌兩造提出之相關訴訟資料後，維持被

告原核定，業據最高行政法院發回判決理由肯認本院此部分之事實認定，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，原告上訴再為爭執，難認可採，有上開判決理由可按（見該判決第11至13頁所載）。經核最高行政法院此部分之事實評價，亦屬法律適用範疇，本院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筆土地無償供給臺北科技大學使用，符合免徵105年地價稅之實際面積範圍，仍應受最高行政法院發回理由所為法律上判斷之拘束。

㈣關於原告主張輔助參加人即臺中市政府經濟發展局借用系爭15筆土地辦理「105年5月魯班創意節活動」及「105年9月木漆藝活動」部分應予免稅部分：

1.查輔助參加人於105年4月7日發函向原告借用位於系爭15筆土地範圍之「豐園北科大文創中心」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」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）；復於同年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」，活動期間為105年9月19日至105年9月25日（計7天）。而經本院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測量其實際面積結果，第1次活動借用面積分別位於323及同段367地號土地上如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及同段367地號土地上，但範圍略為縮小，如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4,73

9.21㎡，合計5,950.58㎡等情，有卷附輔助參加人105年4月7日中市經發字第1050015129號函及活動規劃書、輔助參加人105年9月2日中市經發字第1050043321號函及活動規劃書、原告2次回函及活動使用範圍平面圖、該2次活動期間新聞報導及實況照片、本院勘驗筆錄及現場實況照片、臺中市豐原地政事務所109年5月11日豐地二字第1090004329號函及檢附土地複丈成果圖等件可稽（分見本院訴更一字卷第135至167頁、第189至281頁、第296至305頁、第311至第312頁、第315至319頁、第347至351頁、第355至373頁、第375至377頁），足認屬實。

2.被告雖謂：上開「臺中魯班設計創意節-木工親子園遊會」活動係臺中市直轄市室內設計裝修商業同業公會所主辦，輔助參加人僅為指導單位，並非使用場域土地之政府機關，故與土地稅減免規則第8條第1項第10款所定無償供給政府機關使用之免稅要件不符合云云。然稽之前揭輔助參加人105年4月7日中市經發字第1050015129號函所載，輔助參加人於函文主旨已載明：「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，且原告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，即謂原告非無償提供私人土地給政府機關使用，方符事理之平。

3.原告雖援引前揭最高行政法院106年度判字第145號判決理

由意旨，作為主張其雖無償供給輔助參加人辦理上開2次活動使用上開面積部分之土地，仍應全免105年地價稅，而非按使用期間及使用面積比率為部分減免之為論據。然揆諸土地稅減免規則第5條及第8條第1項第10款之規定，足見私有土地無償供給政府機關或公立學校使用，應在使用期間以內，依合於減免標準之使用面積比率減免其地價稅至明，亦據本件最高行政法院發回判決廢棄理由明示其法律見解，詳如前述，原告上開主張，無從採取。

4.是以，上開第1次「臺中魯班設計創意節-木工親子園遊會」活動期間自105年5月26日至105年5月31日（計6天）；借用如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㎡，經被告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－扣除魯班活動使用面積後之應徵稅額＝15,891,901元x活動期間6日占全年比例6/366），而第2次「百年好盒-2016豐園木漆藝產業展售會活動」活動期間自105年9月19日至105年9月25日（計7天）借用如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㎡，經被告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－扣除木漆藝活動面積後應徵稅額15,985,457元x活動期間7日占全年比例7/366），有卷附原處分核課105年地價稅明細表、扣除魯班活動使用面積後應徵稅額明細表及扣除木漆藝活動面積後應徵稅額明細表可稽（見本院訴更

一卷第403至422頁），經核無訛，堪認信實可採。

七、綜上所述，被告初查核課系爭15筆土地105年地價稅，關於原告無償供給臺北科技大學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，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原告之申請，認事用法固無違誤，訴願決定予維持亦無不合。惟原告於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「臺中魯班設計創意節-木工親子園遊會」活動，與「百年好盒-2016豐園木漆藝產業展售會活動」，期間分別為6日及7日，第1次活動出借土地面積如卷附臺中市豐原地政事務所土地複丈成果圖編號A、B、C及D所示323地號土地內各為1,211.33㎡、0.04㎡與367地號土地內各為4,739.21㎡、482.7㎡面積範圍，合計6,433.28㎡；第2次活動出借面積如該複丈成果圖編號A、B、C所示323地號土地內各為1,211.33㎡、0.04㎡與367地號土地內4,739.21㎡面積範圍，合計5,950.58㎡，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，被告疏未准許免徵，復查決定仍駁回原告之救濟申請，自有違誤，訴願決定未予糾正，於法亦有未合，均應予以撤銷。又因被告違法否准上開免徵地價稅之土地面積範圍，已經本院囑託地政機關測量明確，足以計算原告應受免徵之105年地價稅額為42,490元，為免程序勞費，爰由本院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，並准許原告請求被告退還此稅額。則原告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。

八、本件為判決基礎之事證已臻明確，兩造其餘陳述及舉證，均核與判決結論不生影響，爰不逐一論述，附此敘明。

九、據上論結，本件原告之訴為一部有理由、一部無理由，依行政訴訟法第98條第1項前段、第104條準用民事訴訟法第79條，判決如主文。

中　　華　　民　　國　　109　　年　　6　　月　　17　　日

臺中高等行政法院第二庭

審判長法　官　王　德　麟

法　官　林　靜　雯

法　官　蔡　紹　良

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　　109　　年　　6　　月　　17　　日

書記官　凌　雲　霄

附錄本判決引用的相關法令：

【土地稅法】

第3條第1項第1款

地價稅或田賦之納稅義務人如左：

一、土地所有權人。

第 6條

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

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 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 16條 第 1項

地價稅基本稅率為千分之十。土地所有權人之地價總額未超過土地所在地直轄市或縣(市)累進起點地價者，其地價稅按基本稅率徵收；超過累進起點地價者，依左列規定累進課徵：

一、超過累進起點地價未達5倍者，就其超過部分課徵千分之十五。

二、超過累進起點地價5倍至10倍者，就其超過部分課徵千分之二十五。

三、超過累進起點地價10倍至15倍者，就其超過部分課徵千分之三十五。

四、超過累進起點地價15倍至20倍者，就其超過部分課徵千分之四十五。

五、超過累進起點地價20倍以上者，就其超過部分課徵

千分之五十五。

【土地稅法施行細則】

第20條第1項

地價稅依本法第40條之規定，每年一次徵收者，以8月31日為納稅義務基準日；每年分二期徵收者，上期以2月28日（閏年為2月29日），下期以8月31日為納稅義務基準日。各年（期）地價稅以納稅義務基準日土地登記簿所載之所有權人或典權人為納稅義務人。

【土地稅減免規則】

第1條

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

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。

第8條第1項第10款

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款

依第7條至第17條規定申請減免地價稅或田賦者，公有土地應由管理機關，私有土地應由所有權人或典權人，造具清冊檢同有關證明文件，向直轄市、縣（市）主管稽徵機關為之。但合於下列規定者，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，免由土地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條第1項

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。減免原因消滅，自次年（期）恢復徵收。

【平均地權條例】

第25條

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。