臺中高等行政法院判決

109年度訴字第95號

）FKT64W1Z1X5L0;@109年7月15日辯

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
　　于秋萍

上列當事人間地價稅事件，原告不服臺中市政府中華民國109年2月27日府授法訴字第1090020541號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主　文

原告之訴駁回。

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109年2月4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109年2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109年7月2日行準備程序時變更聲明為：「1.有關原處分（即109年1月8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109年2月27日訴願決定均撤銷。2.被告應就該復查決定所否准之臺中市○○區○○段○○○○號等15筆土地核定為一般用地稅率部分准予免徵地價稅，並就原告溢繳之部分作成退還稅款新臺幣7,864,936元之處分。」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108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108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108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）12,073,131元。原告不服，申請復查，經被告以109年1月8日中市稅法字第10800120111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109年2月27日府授法訴字第10990020541號訴願決定駁回，遂提起本件行政訴訟。

二、原告主張及聲明：

㈠系爭土地符合地價稅免稅之要件，應免徵地價稅：

原告為促進土地利用及增進社會福利之目的，無償將系爭土地提供予政府及公立大學使用，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。

㈡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：

1.以目的解釋觀之，土地稅減免規則第8條第1項第10款免除地價稅之目的，本即在對納稅義務人提供土地給國家或公立學校使用的行為予以減免租稅負擔，上開條文中本已明定須符合「無償」及「使用期間內」之要件，無須再限縮解釋「使用」之方式，否則將造成體系混亂及法律解釋的不明確。本件土地建物無償使用契約中，已明確約定使用範圍為系爭土地，期限自103年5月1日起3年，嗣續約延長至108年12月31日止，北科大於簽約後即進駐規劃使用，自應認北科大使用之範圍為系爭土地全部，而非被告所稱僅使用一部份。

2.原告與北科大簽訂之契約，性質上屬民法第464條之使用

借貸契約，依最高法院86年度台上字第2710號判決意旨，在使用借貸契約下土地借用人的使用權限，本即應依照契約對於使用方法及範圍的約定，而非由第三方任意解釋限縮使用方式、範圍或期限。本件原告與北科大簽約後，已賦予北科大在使用期限內使用系爭土地之權利，原告亦喪失使用系爭土地之權限，縱使北科大尚有未完全運用的區域，然原告實際已無法自行使用，被告及訴願決定無視契約的效力，竟限縮土地稅法對「使用」之認定，進而並否准系爭土地免徵地價稅之適用，顯與論理法則相違。

㈢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，且依現場實際情況，自構成排他性的使用。原告無償提供北科大使用範圍為系爭土地之全部，自不得由被告任意曲解，將實際上原具獨立性之一塊廠區土地切割，認某一地號土地有使用而其餘地號土地沒有使用，並據此課予原告不利益之處分。

㈣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。

㈤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。再依最高行政法院102年度判字第806號判決意旨及財政部對於土地稅減免規則中對於「使用」之函釋，所謂無償供給政府機關使用，係指無對價或實質上未取得任何收益，經使用土地的政府機關核認為無償使用而言，本案中原告將系爭土地交給北科大無償使用，並經北科大確認原告無取得任何對價或收益，則系爭土地要如何使用規劃，均應由北科大為之，被告所屬豐原分局逕認部分土地閒置未使用，顯已逾越法令之規範，亦與前述最高行政法院判決意旨相違。故原告主張應依土地稅減免規則第8條第1項第10款規定免徵地價稅係於法有據。

㈥綜上，企業係出於公益目的無償提供土地給政府機關或公立學校使用，然稅務機關竟可不顧雙方契約內容，逕自認定土地有無被使用，並將企業實際上已無法使用之土地核課地價稅，此種措施可能導致企業無償提供的意願降低，反與立法原意及社會公益不符。本件原告無償提供之系爭土地，與土地稅法第6條之立法意旨無違，自應按土地稅減免規則第8條第1項第10款免徵地價稅。

㈦聲明：1.有關原處分（即109年1月8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109年2月27日訴願決定均撤銷。2.被告應就該復查決定所否准之臺中市○○區○○段○○○○號等15筆土地核定為一般用地稅率部分准予免徵地價稅，並就原告溢繳之部分作成退還稅款7,864,936元之處分。

三、被告答辯及聲明：

㈠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，適當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。

㈡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，此有本院106年度訴字第185號判決意旨可資參照。

㈢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108年9月19日北科大設計字第1080019169號函附件資料顯示，該中心於108年開設之相關木藝研習班共計9班，提供6小時至56小時之研習訓練，招生人數每班10人至15人，實際參加人數每班6人至16人。北科大於108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9月4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㎡、2510.25㎡、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、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。

㈣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108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。另比對107年及108年會勘紀錄及照片，系爭土地之使用情形並無不同，故此兩年度核定之免稅面積應相同，且107年度之免稅面積亦經本院108年度訴字第139號判決肯認在案。

㈤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108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。

㈥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。至原告所援引財政部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，難認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。

㈦綜上，系爭土地雖無償借給北科大使用，惟部分土地未實際供北科大教學研究使用，不符前揭土地稅減免規定為促進土地活化利用之立法目的，自不得享有租稅優惠，故原處分並無不合。

㈧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？

㈡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108年度地價稅，是否適法？

㈢原告請求被告應作成退還原告108年溢繳地價稅7,864,936元之處分，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108年地價稅繳款書及地價稅課稅明細表影本（本院卷第31-36頁）、被告所屬豐原分局108年9月20日中市稅豐分字第1082614622號函暨核定明細表影本（本院卷第37-39頁）、被告所屬豐原分局107年10月5日中市稅豐分字第1072819044號暨核定明細表影本（本院卷第41-43頁）、系爭土地地籍圖（本院卷第59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（原處分卷第259-268頁）、北科大108年8月20日北科大設計字第1085400188號函及附件資料豐園北科大木創中心計畫書影本（本院卷第77-168頁）、臺中市政府107年9月19日府授交停設字第1070227033號函影本（本院卷第169-170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（訴願卷第330-336頁）、臺中市政府107年9月28日府授交停設字第1070231849號函影本（原處分卷第36-38頁）、158空間資訊查詢圖臺查詢資料（訴願卷第275-296頁、第342-344頁；原處分卷第33-35頁、第47-70頁）、108年9月4日會勘記錄明細表（原處分卷第45-46頁）、會勘簽到簿(本院卷第435頁)、108年9月4日現勘照片（原處分卷第71-113頁）、原告108年11月11日永餘總土字第（2019）00006號復查申請書影本（本院卷第171-188頁）、被告109年1月8日中市稅法字第10800120111號復查決定書影本（本院卷第189-196頁）、原告訴願書影本（訴願卷第156-160頁）、臺中市政府109年2月27日府授法訴字第1090020541號訴願決定書影本（本院卷第45-55頁）等附卷可稽，堪予認定。

㈡原告所有系爭土地，108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。惟基於立法政策之考量，法令會就某特定情形，給予土地所有人為地價稅減免之稅捐優惠。而土地稅減免規則第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，以茲鼓勵，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。惟依土地稅法第14條規定可知，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。又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條之授權訂定，則適用該規則時，自應審酌前開規定意旨，作為解釋法律之依據，始屬合目的性之解釋。故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。復依土地稅減免規則第8條第1項第10款規定亦可知，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。（最高行政法院108年度判字第456號判決參照）。

3.經查系爭土地於108年之使用情形，原告固提出甲證2（本院卷第77-168頁）主張北科大充分利用系爭土地（109年7月2日準備程序筆錄，本院卷第415頁），然經本院比對原告提出之甲證2及系爭土地平面圖（訴願卷第227-228頁）、被告108年9月4日會勘紀錄明細表暨現場照片（訴願卷第174-219頁）、空間資訊查詢圖（原處分卷第33-35頁、第47-70頁）、107年及108年現場照片對比圖（原處分卷第114-131頁）等資料，核認系爭土地108年使用情形如下：

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108年9月4日會勘現場照片及107年108年現場照片對比圖觀之，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、T、U區：

①C區經北科大規劃為教師休息區，然依被告108年9月4日會勘現場照片及107年108年現場照片對比圖，該區部分房屋門窗毀壞、四周草木叢生，堆置雜物，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108年9月4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，且以鐵門加以隔離，顯見該2區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108年9月4日會勘現場照片觀之，該區處於閒置狀態，屋外雜草叢生，建築物之窗扇亦多毀壞。

④綜上，C、S、T、U區均閒置未實際使用，應堪認定。從而，被告認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、G、H、I區：

①F區經北科大規劃為教學模型及豐原木工產業文化館，依被告108年9月4日會勘現場照片及107年108年現場照片對比圖觀之，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。

②G區經北科大規劃為木材天然乾燥區，依被告108年9月4日會勘現場照片及107年108年現場照片對比圖觀之，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○○○區○○○段部分面積放置木材原料，後段部分閒置未放東西；且G區建築物外空地雜草叢生，顯呈閒置狀態。

③H、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108年9月4日會勘現場照片及107年108年現場照片對比圖觀之，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，除一小部分放置木材原料，其餘部分均閒置。

④綜上，被告勘驗F、G、H、I區之實際使用狀況，核准該4區使用面積1,187.95㎡（453㎡＋391.67㎡＋119.33㎡

＋149.25㎡＋25.7㎡＋49㎡＝1,187.95㎡），所需路徑面積1,397㎡（272㎡＋1,125㎡＝1,397㎡），合計2,584.95㎡（1,187.95㎡＋1,397㎡＝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：

①N、O區經北科大規劃為天然木材乾燥區2、3，依被告108年9月4日會勘現場照片觀之，該2區建築物屋頂破損，地面塵土覆蓋。N區除一小部分空間堆放雜物外，其餘均空置未實際使用；O區另有堆放數堆以透明塑膠包覆之木材，其餘空間均空置。

②是以，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天然木材乾燥區之情形，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108年9月4日會勘現場照片觀之，該2區鐵皮屋頂及牆壁部分已破損，地面覆蓋塵土，部分面積堆放木材原料、樹枝及雜物等，其餘大部分空間閒置。

②R區經北科大規劃為自造文創工坊1，依被告108年9月4日會勘現場照片及107年108年現場照片對比圖觀之，該區部分屋頂已破損，且屋頂或屋簷結構已有部分坍塌，地面多坑洞且為塵土覆蓋，多呈閒置狀態。

③V區經北科大分別規劃為常設活動區，依被告108年9月4日會勘現場照片觀之，該區域為閒置空地、草地、三座巨型廢棄煙囪、部分雜草叢生。另107年至108年曾出借予臺中市政府作為「2018臺中世界花卉博覽會」接駁停

車場使用。

④綜上，被告根據P、Q、R、V區之實際使用狀況，核認P、Q、R區使用面積475.56㎡（101.4㎡＋106.66㎡＋118㎡＋149.5㎡＝475.56㎡），另連○○鄰區○○○○○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108年9月4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。

②被告依據勘驗結果認為該4區除福德祠廟區有使用外，均屬閒置未實際使用之狀態，惟福德祠廟區非屬北科大教學範圍，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108年9月4日會勘現場照片觀之，W區部分供做出入口及停車場使用；X區則雜草叢生。

②是以，被告依據勘驗結果認○○○區○○路徑面積70.9㎡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（原處分卷第36-38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㎡業經被告核認為北科大借用之免稅範圍，是此部分雖屬臺中市政府所借用供停車場使用，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，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，本件經被告於108年9月4日派員至系爭土地現場勘查結果，108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。至原告主張甲證2中之活動照片（本院卷第158-160頁）顯

位於「豐園北科大木創中心」，即前述所稱之D區，該區業經被告全部免徵地價稅，原告亦未提出其他足以證明有實際使用之證據，故原告主張北科大已充分利用系爭土地，尚難採信。再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。

(三)被告按全年度核定永豐段327、367地號土地提供予2018年台中世界花卉博覽會使用部分免徵地價稅，與法不合：

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。依臺中市政府107年9月28日府授交停設字第1070231849號函（原處分卷第36頁至第37頁）附臺中市政府舉辦臺中花博無償借用私有土地使用資料所載，借用期間為107年9月1日至108年4月30日，惟被告供陳其於本年度（即108年度）對於上述2筆土地免徵地價稅部分係以全年度計算，自與上揭規定不合，其不應免徵之地價稅額應為180萬7,221元{(1,478萬3,963元【未借供臺中花博全年度稅額】-1,207萬3,131元【扣除臺中花博全年度稅額】)× 8/12}，惟基於不利益變更禁止原則，原處分所誤予免徵地價稅部分，仍應予維持。

(四)綜上所述，原告所有系爭土地，108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108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12,073,131元，並無違法，原告請求被告應退還108年溢繳地價稅7,864,936元，即屬無據。兩造其餘訴辯事由，與判決結果不生影響，爰不逐一審論，併予敘明。

六、據上論結，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，原告訴請撤銷及請求被告應作成退還108年溢繳地價稅額7,864,936元之處分，俱無理由，均應予駁回，依行政訴訟法第98條第1項前段判決如主文。

中　　華　　民　　國　　109　　年　　7　　月　　29　　日

臺中高等行政法院第二庭

審判長法　官　王　德　麟

法　官　蔡　紹　良

法　官　林　靜　雯

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。

（續上頁）

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　　8　　月　　4　　日

書記官　莊　啓　明