

裁判字號：臺北高等行政法院 103 年訴字第 489 號判決

裁判日期：民國 104 年 07 月 09 日

裁判案由：地價稅

臺北高等行政法院判決

103年度訴字第489號
104年6月25日辯論終結

原 告 國立臺灣大學
代 表 人 楊泮池（校長）住同上
訴訟代理人 李書孝 律師
 彭建寧 律師
 李宗哲 律師
被 告 臺北市稅捐稽徵處
代 表 人 黃素津（處長）住同上
訴訟代理人 陳巧芬
 陳彥伶
 陳英戀

上列當事人間地價稅事件，原告不服臺北市政府中華民國103 年 1 月29日府訴一字第10309016800 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

一、事實概要：緣原告管有臺北市○○區○○段○○段267-2 、267-9 及285-2 地號等3 筆土地，宗地面積合計為67,773平方公尺。原告依促進民間參與公共建設法（下稱「促參法」）之規定，辦理「國立臺灣大學長興街暨水源校區學生宿舍及其附屬設施案之興建營運移轉計畫」（下稱「本計畫」），經審核、評選及議約程序，於94年3 月17日原告與訴外人太子建設開發股份有限公司（下稱太子建設公司）簽訂「國立臺灣大學長興街暨水源校區學生宿舍興建營運契約」（下稱宿舍興建營運契約），雙方協議於上述土地上設定地上權，設定面積合計29,500平方公尺（下稱系爭土地），由太子建設公司出資興建5 棟房屋（建物門牌為臺北市○○區○○街○○號、16-1號、16-2號、16-3號及16-5號，下稱系爭房屋）並為營運，自設定地上權之日起算35年屆滿後（包括「興建期間」及「營運期間」），移轉系爭房屋之所有權予政府（管理機關為原告），並於95年5 月12日辦妥地上權設定登記，存續期間自95年4 月14日起至142 年4 月13日止。嗣原告於96年9 月27日向被告中正分處申請系爭土地依國有財

產法第8 條規定免徵地價稅，經准自96年起至98年止免徵地價稅。另系爭土地自地上權設定日（95年5 月12日）之第4 年起，訴外人太子建設公司依契約規定須支付土地租金，亦與國有財產法第8 條規定不符，應自99年起恢復按基本稅率千分之十課徵地價稅；被告中正分處查得，16號及16-1號房屋所占系爭土地部分面積13,866.25 平方公尺，因供附屬生活設施及修齊會館使用，不符土地稅減免規則第7 條第4 項規定，其餘16-2號、16-3號及16-5號房屋所占系爭土地面積15,633.75平方公尺，係學生宿舍之建築基地，核與土地稅減免規則第7 條第4 項規定相符，仍繼續免徵地價稅。原告復向被告中正分處申請系爭土地依臺北市促進民間機構參與重大公共建設減免地價稅房屋稅及契稅自治條例（下稱臺北市促參自治條例）第4 條規定免徵地價稅5 年。經該分處重新審查，系爭土地除15,633.75 平方公尺符合土地稅減免規則第7 條第4 項規定，前經核准免徵地價稅在案外；其餘系爭16號及16-1號房屋所占面積13,866.25 平方公尺，為附屬生活設施用地，依促參法第41條及行政院公共工程委員會96年5 月18日工程技字第09600196260 號函釋等規定，非屬供重大公共建設直接使用之土地，無前開臺北市促參自治條例第4 條規定免徵地價稅之適用，否准原告所請。原告不服，經被告中正分處再次審查，系爭16號及16-1號（E 棟：商場；D 棟：修齊會館）房屋，依98使字第0027號使用執照所載用途分別為附屬教育設施（福利社、廚房、學生餐廳）及附屬教育設施（寄宿住宅），惟實際係供便利商店、禮客時尚館大型商場、水源會館及修齊會館等對外營業使用，與一般營利事業無異，是系爭16號及16-1號房屋使用系爭土地面積13,866.25平方公尺部分，仍否准免徵地價稅；惟按房屋所占建築基地權利範圍為準，被告於102 年9 月13日以北市稽中正字第10235959300 號函（即原處分），自102 年起更正16 -2 號、16-3號及16-5號房屋所占系爭土地免稅面積為19,995 .1 平方公尺，而16號及16-1號房屋所占應稅面積則為9,504. 9平方公尺。原告不服，提起訴願，亦遭決定駁回。原告仍不服，遂提起本件行政訴訟。

二、本件原告主張：

- (一)本計畫屬主辦機關為「教育部」，投資總額達1 億元以上，是教育部於96年10月2 日以台高(三) 字第0960145738號函認定為「重大公共建設」。嗣另參教育部102 年7 月9 日臺教高(三) 字第1020100378號函，可知本計畫經主辦機關教育部認定為重大公共建設，及認定本計畫附屬設施所占土地皆係供公共建設直接使用之土地，是已符合促參法及臺北市促參自治條例免徵地價稅5 年之法定要件。被告依法應予免徵，並無任何裁量權限。
- (二)按最高行政法院102 年判字595 號判決闡釋，稅捐債務為法定之債，於經濟行為合致稅捐債務法定要件時即為成立，稽

徵機關的核課處分僅為確認及下命處分而已；稅捐之減免亦然，應於經濟行為合致減免稅捐債務之法定條件時，即發生減免之效果。如仍得由稽徵機關單方核駁是否減免稅捐債務者，則顯與租稅法定主義有違。又稅捐債務成立之時點應以「構成要件實現時」為準，此亦為學者所肯認。是稅捐債務之減免當然應於經濟行為合致減免稅捐債務之法定要件時，即發生減免效力，稅捐機關之核准僅具有確認及下命之效力，絕無專案准駁之空間。否則，顯然流於恣意，更凌駕法令。臺北市促參自治條例第4條第1項明定減免地價稅之法定條件為經主辦機關核定供直接使用之土地，於民間機構參與興建或營運大公共建設期間，即可發生免徵地價稅五年之效力，稅捐稽徵機關之核准，僅有確認及下命之效力，應屬無疑。倘若認為稅捐稽徵機關仍有專案准駁之裁量空間者，則顯與前揭最高行政法院102年判字595號判決及學者闡釋之租稅法定主義有違！稅捐機關權利更凌駕前揭臺北市促參自治條例第4條第1項之規定，即是否給予減免，皆出於稅捐機關一方之決定，此顯然流於恣意。

(三)由臺北市促參自治條例第4條第1項規定文字之文義可知，稅捐機關應無就已經主辦機關核定之事項再予以裁量，否則應屬違法。原處分與法有違應予駁回。本件學生宿舍所占土地已由主辦機關教育部以102年7月9日函釋認定屬於臺北市促參自治條例第4條「供該重大建設直接使用之土地」，業以合致前開促參法及臺北市促參自治條例規定之免徵地價稅5年之法定要件，依前揭最高行政法院102年判字595號判決意旨，已發生減免稅捐債務之效力。被告卻以系爭處分否決原告之申請，顯然違背租稅法定主義，依法應予撤銷。再依羅傳賢著「立法程序與技術」二版一書，「核定」與「核准」二者不同，核准僅為一般權限，核定則用於具體事項，是以核准無否定核定之效力，如具體事項已由有權機關審查並作成「核定」，則其他具核准權限之機關應無再對已核定之事項予以斟酌裁量之餘地，否則應屬違法。臺北市促參自治條例第4條第1項明定直接供重大公共建設使用之土地係由主辦機關核定，依前揭論述可知，既經主辦機關核定，稅捐機關應無就已經核定之事項再予以裁量，否則應屬違法。稅捐機關之核准權限充其量係在檢視是否具備法定減免條件，包含是否為促參案件、是否為重大公共建設、是否尚在興建或營運期間，以及是否已由主辦機關核定屬直接供重大公共建設使用之土地等。否則，核准權限顯然凌駕核定權限，不僅與立法技術所欲表現之立法意旨有違，甚至該條即無規範之意義，概由稅捐機關一人決定即可。

(四)被告逾越其法定權限，逕否認主辦機關教育部認定供重大建設直接使用土地之範圍，顯與管轄法定原則有違，應屬無效，原處分及訴願決定均應予撤銷。

1.按行政程序法第11條第1項、第5項分別規定可知，行政機關

之權限均係以法規為依據，不得任意設定或變更，此為管轄權法定原則及管轄恆定原則之明文。如行政行為有逾越法定管轄權範圍者應屬無效，參行政程序法第111條規定自明。

2.復按臺北市促參自治條例第4條第1項及促參法第13條第1項可知，是否為直接供重大建設使用之土地，係由主辦機關認定，而非稅捐機關之職權。倘若稅捐機關否定或變更主辦機關認定之結果，應屬逾越法定權限而無效。關於民間機構參與公共建設得否免徵地價稅，稅捐機關之權限僅在「確認經主辦機關核定」此條件是否存在，絕非在容許稅捐機關得重新裁量主辦機關之核定，或藉由核准權否決主辦機關之核定權，否則即與管轄法定原則相違背而有悖於法令。

4.本件學生宿舍所占土地已由主辦機關教育部以102年7月9日函釋認定屬於臺北市促參自治條例第4條「供該重大建設直接使用之土地」，被告卻以對外營業之理由否定教育部之認定，顯然逾越法定職權，應屬無效，則被告依據系爭理由所為之原核准處分及上級機關所為訴願決定實欠缺具體理由，均應予撤銷。

(五)被告援引土地稅減免規則第7條第4項規定，據稱其有專案審查是否符合土地稅減免規則免徵之要件，並因此有權認定免稅申請案是否符合促參法第39條及臺北市促參自治條例第4條免徵要件等語，全然違反租稅法定主義、管轄法定原則。本案根本的、最需要澄清的重點，實係在於「系爭16號及16之1號房屋申請免徵地價稅5年之依據，自始自終均僅為促參法第39條及臺北市促參自治條例第4條規定，根本與土地稅減免規則第7條第4項規定無關」。何以被告得將其土地稅減免規則之審查權限，擴張至促參法中就相關要件進行審查？甚至無視前開相關促參函令中，明確授予主辦機關就「附屬設施」、「供重大公共建設直接使用之不動產」之專屬認定權限，而能在毫無法源依據之情形下，主張其得就業經主辦機關認定之「附屬設施」、「供重大公共建設直接使用之不動產」等再為相異之認定，進而否准原告業已符合促參法第39條、臺北市促參自治條例第4條構成要件之免稅申請？若此非屬違反租稅法定主義、管轄法定原則，何謂違法？

(六)況姑不論促參法規與土地稅減免規則立法目的、法條要件均有不同，並無比附援引之餘地。實際上在土地稅減免規則之母法即「土地稅法」之架構下，如相關課稅或免稅規定之構成要件，已明文授權由稅捐稽徵機關以外之機關「核定」者，稅捐機關亦無再次核定或認定之權限。此參最高法院104年度判字第18號判決，即可得知經行政院核定之土地，稅捐稽徵機關即應一律按千分之十計徵地價稅，而不再採累計稅率計徵。換言之，稅捐稽徵機關應受行政院之「核定」之拘束，就行政院核定後之土地，縱使其為地價稅稽徵機關，亦無再次審查裁量，而為相異認定之餘地。

1. 按最高行政法院103 年度判字第91號判決、102 年度裁字第1591號裁定、前大法官吳庚所著「行政法之理論與實用」一書學者李建良所著「行政處分對行政機關的構成要件效力」一文可知，行政處分生效後，如構成其他處分之基礎或前提要件時，其他行政機關及法院僅能將之視為既成事實，而作為其他處分或判決之構成要件事實，不得另為相異解釋，此即行政處分之「構成要件效力」。況且，行政處分之構成要件效力，並未依機關屬性而有歧異，縱為稅捐稽徵機關，其課稅、免稅（無論為通案免徵、或專案報請減免）之處分，如於法條要件中明定須以其他處分作為課稅、免稅處分之基礎或前提要件時，即受其他處分構成要件效力之拘束，並不因構成要件效力之影響，而有違反租稅法定主義之疑慮，此參前引相關投資抵減營利事業所得稅之判解甚明。
 2. 依據臺北市促參自治條例第4條第1項及其立法理由明文揭示經主辦機關核定屬「重大公共建設」及「直接使用土地」者，地價稅即應予全免優惠。查系爭「核定」，係屬主辦機關就公法上具體事件所為之決定，且對外直接發生法律效力，而得以拘束行政機關或人民，應為行政處分無疑。是以，該核定處分於作成後，即發生構成要件效力，而有拘束稅捐稽徵機關之效果，稅捐稽徵機關針對同一要件，即無另為審查裁量之權限。本案被告稅捐稽徵機關主張其就主辦機關教育部核定之事項得再予裁量一節，除顯與租稅法定主義、管轄法定原則相違外，亦違背核定處分之構成要件效力，牴觸臺北市促參自治條例第4條第1項之立法意旨，顯非適法。
- (七)按憲法第19條、司法院釋字第210 號、第369 號、第413 號、第607 號解釋，就租稅構成要件及減免之優惠，應透過形式意義之法律予以明文規定。臺北市政府依據促參法第39條第2 項規定，訂定臺北市促參自治條例。是關於促參案件地價稅之減免，「只須且僅能符合」促參法第39條及該自治條例所訂定之要件，即前開「經主辦機關認定民間機構參與之公共建設屬『重大公共建設』及『供公共建設直接使用之土地』」之要件，稅捐主管機關不得另於個案適用時或以通案解釋函令方式，增加前述促參法及臺北市促參自治條例所無之限制，或增加地價稅義務人之租稅負擔，否則即有違租稅法律主義。查本計畫業經主辦機關教育部認定核屬「重大公共建設」及「供公共建設直接使用之土地」，已如前述，被告即應依法免徵地價稅5 年。然原處分竟以「附屬生活設施（商場）依房屋使用執照主要用途為教育附屬設施（即福利社、學生餐廳、廚房），惟實際係供便利商店、禮客時尚館大型商場及水源會館等對外營業使用與一般營利事業無異，且與原始規劃用途不符，另修齊會館亦有對外營業情事，是不符合上開免徵地價稅規定」、訴願決定亦予維持。原處分明顯增加前開法律所無「不得對外營業使用」、「不得與使用執照所載用途不符」之限制，牴觸憲法揭示之租稅法律主

義。

- (八)按促參法規中根本並無限制文教設施如對外營業使用，即不得免徵地價稅。且依促參法第3條所列舉之公共建設中，如交通建設、衛生醫療設施、文教設施及觀光遊憩重大設施等，皆需對外營業。被告增加「不得對外營業使用」之限制，則該等公共建設皆不得免徵地價稅，顯然與促參法第39條第1項規定意旨有所違背。至被告主張本計畫附屬設施與使用執照所載附屬教育設施之用途不符一節。前經被告自承經其嗣後函詢臺北市都市發展局，該局並未明確審認系爭系爭16號、16之1號房屋實際使用情形是否有違98使字第0027使用執照所載用途。是以，被告無從據此作為否准免徵地價稅之理由，遑論此一理由根本不符促參法第39條或臺北市促參自治條例第4條第1項免徵地價稅之要件，原處分應無理由。
- (九)附屬設施及附屬事業之認定均為主辦機關之權責，非其他機關可得認定。本計畫主辦機關教育部業已認定本計畫公共建設之必要設施，屬促參法之附屬設施，而非附屬事業。其中系爭16號及16之1號房屋所占土地，自屬減免地價稅範圍。
- 1.按行政院公共工程委員會96年5月18日工程技字第09600196260號函明文揭示促參案供民間機構興建或營運所需使用之土地(包括「附屬設施用地」)，除「附屬事業」用地不在減免地價稅外，其餘公共建設用地範圍皆屬減免地價稅之範圍。
 - 2.次按促參法第13條第1項、財政部104年3月25日台財促字第10400054140號函及財政部104年3月30日台財促字第10400059860號函明文闡釋有權認定促參法「附屬設施用地」及「附屬事業」者僅有主辦機關，其他機關並無認定權限。
 - 3.查教育部業於102年7月9日以臺教高(三)字第1020100378號函，認定本計畫公共建設之必要設施，屬促參法第13條所為之附屬設施，服務對象除該舍之住宿學生外，尚包括該區域所有學生宿舍之學生、住戶及路過之消費者，係符合促參法第3條供公眾使用之目的。另於104年6月16日再以臺教高(三)字第1040081138號函表明本計畫於93年規劃時，其已同意認定授權範圍包含宿舍及附屬設施。換言之，本計畫業經主辦機關認定僅有附屬設施而無附屬事業。既然本計畫附屬設施經主辦機關認定在案，依促參法第39條、臺北市促參自治條例第4條第1項及工程會函文所示，系爭16號及16之1號房屋所占土地，自屬減免地價稅範圍。
 - 4.對此，被告前亦以行政訴訟補充答辯狀(六)自承依財政部函文，其無認定附屬設施及附屬事業之權限，復依被告歷來援引工程會98年5月19日工程促字第09800198400號「附屬設施認定標準」函文，據以認定系爭16號及16之1號房屋，並非附屬設施，其所占土地並非促參法第13條附屬設施所需用地及促參法第39條供重大建設直接使用之土地可知，被告亦已自認倘經認屬附屬設施者，其所占土地即為促參法第13

條「附屬設施所需用地」，及促參法第39條、臺北市促參自治條例第4 條第1 項「供重大建設直接使用之土地」。依據行政訴訟法第136 條準用民事訴訟法第279 條規定，被告應受其主張，及誠信原則、禁反言原則之拘束，不得再為全然相反之抗辯。準此，系爭16號及16之1 號房屋既依原證6 及原證24經主辦機關認定屬附屬設施，其所占土地當然為「附屬設施所需土地」及「供重大建設直接使用之土地」，法定要件已符合，被告自應准予免稅。

(+)按促參法第27條第2 項前段及其立法理由可知，鑑於各公共建設之性質及附屬事業之差異性，附屬事業使用所容許之項目，應由主辦機關會同內政部及有關機關定之，非其他機關可逕行認定。且各該主辦機關所發布之附屬事業容許項目，係適用於其主辦之促參案件，並未規定未完成訂定附屬事業容許項目之主辦機關，得比附援引適用其他主辦機關所發布之附屬事業容許項目。況且，縱認未完成訂定附屬事業容許項目之主辦機關，得比附援引適用其他主辦機關所發布之附屬事業容許項目，是否比附援引適用之權限，亦為主辦機關享有，非其他機關所得置喙。準此，文教設施之附屬事業，應由主辦機關教育部會同內政部及有關機關定之，被告無權比附援引適用「交通部促進民間參與交通建設附屬事業使用容許項目」。被告嚴重逾越法定權限，恣意比附援引，進而作成否准免徵地價稅處分，其違法性不言可喻。

□財政部已認定本計畫民間機構於本計畫之勞務所得免徵5 年營利事業所得稅，而民間機構於本計畫之勞務所得包括門票收入、展演設施之場地與設備使用收入、餐飲販賣收入、館內出版品暨紀念品銷售收入等。顯見財政部亦係依主辦機關認定本計畫僅有附屬設施，並無附屬事業。是以本計畫之民間機構即太子建設公司，以99年1 月7 日太北財字第990100 2 號申請免徵營利事業所得稅5 年，依申請書所載免稅所得項目為「勞務所得」，其明細收入項目包括：門票收入、展演設施之場地與設備使用收入、餐飲販賣收入、館內出版品暨紀念品銷售收入、住宿收入、停車費收入、清潔收入。財政部於99年1 月20日以台財稅字第09900012510 號函，同意本計畫得依促參法第36條第2 項規定，5 年免徵營利事業所得稅。故本計畫為有附屬設施，並無附屬事業，中央與地方不應為相異之認定。

□至被告抗辯法律限制附屬設施不得對外營業，並援引土地稅減免規則第7 條第4 項、財政部「育成中心免稅範圍」函文及土地稅減免規則第7 條第1 項第5 款規定作為依據，因被告已自認其無認定附屬設施之權限，應無再予討論之必要，遑論其所引均未限制附屬設施不得對外營業，且與促參案件無關。被告似另以財政部函釋就「育成中心」區分使用對象給予免稅一節，作為「限制附屬設施不得對外營業」之依據。然查，本件育成中心並非依據促參法辦理之促參案件，其

申請免稅之依據，亦為土地稅減免規則而非促參法，自始即與附屬設施無任何關聯。被告機關應明知此一事實，竟截取部分文字以推論「附屬設施不得對外營業」，進而否准原告免稅之申請，應無理由。被告援引財政部函文針對「依促參法興建之『宿舍』及『附屬設施』對外營業時，是否符合促參法第39條第1項或土地稅減免規則第7條第1項第5款及第4項之減免規定及地價稅有權核准減免之機關部分」等問題之覆函，欲加強其主張附屬設施對外營業時，即不得免稅之論據。然而被告所援引者，竟是「土地稅減免規則第7條第1項第5款有關公有土地供公立學校直接使用免徵地價稅之規定」，惟原告自始未依該條規定申請免稅，該條規定與本案無關，遑論該財政部函文僅在說明，依促參法興建之「宿舍」及「附屬設施」，均無適用土地稅減免規則第7條第1項第5款規定之餘地而已，根本未說明附屬設施對外營業時，即不得適用促參法第39條減免地價稅。

□被告主張修齊會館均有對外營業乙節，故顯非為供重大建設直接使用之土地，與事實不符，且欠缺裁量標準。

1. 參照使用執照可知，修齊會館(即D棟)共有地上14層、突出物3層。依據原告與民間機構所簽訂之「國立臺灣大學長興街暨水源校區學生宿舍興建營運契約補充條款」第8.3.3條、第8.3.4條規定為修齊會館之營運方式，即使用執照所載地上樓層部分，僅有其中4、5兩層樓係同時供原告教職員工生及其他交流參訪人員短期出租，較符合被告所稱短期出租之模式，3樓及6樓以上則僅供原告教職員工長期住宿使用，與宿舍性質無異，並無對外營業，與被告所稱修齊會館均對外營業、與一般旅宿業無異等語，並未相合。
2. 再者修齊會館突出物3層(位於14樓以上)，分別係「梯間」、「機房、水箱」及「水箱、水塔、機械室」；而1樓部分則為公眾大廳，2樓部分僅設有電梯、樓梯及排煙管，以上均無供對外營業使用，並為被告書狀所自認。換言之，修齊會館(即D棟)除4、5兩層有供非學校師生以外之人員使用外(實際上仍係學校邀請之交流參訪人員，原告仍主張此部分樓地板範圍業經主辦機關核定屬「供重大公共建設直接使用之土地」及「附屬設施用地」，且難謂屬對外營業)，地上1樓至3樓、6樓以上至14樓，及突出物3層，全部均無對外營業。
3. 準此，縱認原告主張系爭16號及16-1號房屋等附屬設施，所坐落之土地均應免徵地價稅5年，並無理由，而應採被告稅捐稽徵機關所援引土地稅減免規則之判斷標準(假設語，原告否認之)，參照被告機關所援引之「財政部96年2月8日台財稅字第09604502520號函釋，有關大專院校設置之『育成中心』，如經查明僅供學校教師、學生使用部分，尚符合前述免稅規定」，在原告前述全無對外營業之範圍內(即系爭16-1號房屋修齊會館之地上1樓至3樓、6樓以上至14樓，及

突出物3層等範圍內)，被告機關仍應予免徵地價稅5年。被告書狀中未載明任何標準，即片面認定全部均非屬促參法第39條、臺北市促參自治條例第4條所稱「供重大建設直接使用之土地」，除有前揭越權認定之違法外，更有欠缺裁量依據以及違反平等原則之違法。

4. 被告或有謂應以「不得收取租金」作為裁量標準，惟查被告所辯並無任何法律依據外，更有：

(1) 查臺北市政府首長宿舍管理要點規定，本要點所稱首長宿舍，係指專供本府市長、副市長、秘書長、副秘書長及一級機關首長、事業機構主持人（以下簡稱首長）任本職期間借用之宿舍。首長宿舍每戶每月租金及停車位租金，由財政局委託人事處訂定。首長借用宿舍，除由服務機關依行政院規定將所併入房租津貼數額按月如數扣回外，應按月繳交宿舍使用費700元。足見臺北市政府之員工宿舍亦有收取租金及其他費用，但此並不因此改變其為員工宿舍之性質，而須徵收地價稅！是以，系爭土地為供學校宿舍使用，即應予以免徵土地稅。豈可以是否收取租金與否作為課徵土地稅之標準！被告機關之原處分顯有不當連結之違法，亦不具有 consistency，依法應予撤銷。

(2) 此外依據促參法第3 條列舉之公共建設中，如交通建設、衛生醫療設施、觀光遊憩重大設施、運動設施、重大工業、商業及科技設施等，均須收取使用費用。倘依被告機關所持標準，則所列設施則均非促參法之公共設施？縱該等設施經主辦機關核定為重大公共建設，其公共設施用地本身，亦因有收取使用費用（租金亦為使用費用之一種），而不得依據促參法第39條申請免徵地價稅？若然，則促參法第39條規範意義何在？被告機關任意援引促參法所未規定之標準，在原處分上作為否准修齊會館免稅之理由。在原告提出修齊會館部分並無對外營業後，又增加所謂「不得收取租金」此等法律所無之限制，實有違租稅法律主義及依法行政原則。

5. 依據本件被告102年9月13日北市稽中正字第10235959300號函所述，可知被告機關原認定系爭16-1號建物即D棟修齊會館，其應稅面積為7139平方公尺「 $= (29,500 \times 2420 / 10000)$ 」。惟查，經依原證7使用執照所載面積核算，修齊會館(D棟)總樓地板面積為20132.41平方公尺，被告機關所認有對外營業之4 樓、5 樓樓地板面積僅為3518.2平方公尺，其餘未對外營業之樓地板面積則為16614.21平方公尺，佔總樓地板面積之82.52%。是以，如依被告機關所主張之認定方式，其原認定修齊會館應稅面積7139平方公尺，其中82.52%應予免徵地價稅5 年，即5891.1平方公尺「 $= (29,500 \times 2420 / 10000 \times 82.52 / 100)$ 」。被告機關逕將修齊會館全部土地課徵地價稅，顯非適法。

□ 本促參計畫之推動，並未減少被告之稅收，而是大幅增加其原本無法取得之稅收。原告申請就附屬設施免徵地價稅之金

額，尚不及原告令被告增收稅額的3%。

- 1.查本計畫之基地為公有土地，倘由原告於其上自行興建學生宿舍，依土地稅法第20條、土地稅減免規則第7條及房屋稅條例第14條等規定，被告無從對公有土地及公有房屋課徵任何地價稅及房屋稅。因政府負擔高等教育之經費日益緊絀，教育部於大學教育政策白皮書中，揭示「促進民間參與公立大學建設」為未來高等教育改革方向，並表示不再補助經費予各校興建學生宿舍。原告為解決長期以來宿舍量不足之問題，並提升學生宿舍生活品質、改善住宿環境，以因應整體高等教育發展趨勢，推動國家重點大學方案，積極邁向世界一流大學。爰配合政策，依促參法第46條等規定，以BOT方式推動本計畫。
- 2.經由本計畫之推動，被告得就本計畫附屬設施及其用地，課徵逾2.9億元之地價稅及逾5.4億元之房屋稅，合計高達8.3億餘元。且因本計畫之推動，帶動周邊地價上漲，被告所能課徵之稅捐總額，實際上更遠遠超過前開8.3億餘元。至原告就附屬設施用地申請免徵5年之地價稅額，經估算後約僅有2千600餘萬元(詳原證19)，尚不及被告就本計畫所能課徵地價稅與房屋稅之稅捐總額的3%，遑論加計周邊地價上漲後被告所能徵得之地價稅額。

□綜上所陳，本計畫業經教育部認定為公共建設，系爭16號及16號房屋所占土地亦經教育部認定「附屬設施所需用地」、「供重大建設直接使用之土地」，依促參法第39條第1項及臺北市促參自治條例第4條第1項規定，被告應核准免徵地價稅5年。然被告認定事實錯誤，且欠缺法律依據，逕作出不予免徵之處分，自屬違法，訴願決定予以維持，亦非適法等情。並聲明求原處分不利原告部分及訴願決定均撤銷。

三、被告則以：

- (一)卷查原告管有系爭土地，因於94年3月17日與訴外人太子公司簽訂系爭興建營運契約，經雙方協議於系爭土地上設定地上權，由訴外人太子建設公司投資興建學生宿舍及其附屬生活設施(即系爭房屋)並為營運，且自設定地上權之日起算35年屆滿後，移轉系爭房屋之所有權予政府，原經被告中正分處依國有財產法第8條規定，核准系爭土地自96年至98年免徵地價稅。嗣系爭房屋建築完成，經臺北市政府都市發展局於98年1月19日核發98使字第0027號使用執照，並經被告中正分處審認系爭16-2號、16-3號及16-5號房屋係供學生宿舍使用，其所占系爭土地面積15,633.75平方公尺部分，符合土地稅減免規則第7條第4項規定，免徵地價稅；另系爭16號及16-1號房屋所占系爭土地面積13,866.25平方公尺部分，因供便利商店等商家營業使用，且自99年起有收取土地租金，不符國有財產法第8條免徵地價稅之規定，應自99年起按基本稅率千分之十課徵地價稅。原告復於102年1月22日起陸續向被告中正分處申請系爭土地依臺北市促參自治條

例第4 條規定免徵地價稅5 年，經該分處查得，系爭16-2號、16-3號及16-5號房屋供學生宿舍使用，另系爭16號及16-1號房屋，依98使字第0027號使用執照所載用途分別為附屬教育設施（福利社、廚房、學生餐廳）及附屬教育設施（寄宿住宅），並經該分處於102 年5 月27日派員現場勘查，實際係供便利商店、星巴克咖啡廳、大學眼鏡行、禮客時尚館大型商場、水源會館及修齊會館等對外營業使用等事實，此有臺北市地政整合資料庫地籍資料查詢土地及建物標示部所有權部、國立臺灣大學長興街暨水源校區學生宿舍興建營運契約、國立臺灣大學長興街暨水源校區學生宿舍投資計畫書、98使字第0027號使用執照、被告中正分處102 年5 月27日現場勘查照片32幀及土地稅減免表等資料影本附卷可稽，洵堪認定。次依建物登記資料所載，系爭16號、16-1號、16-2號、16-3號及16-5號房屋所占建築基地權利範圍分別為802/10000、2420/10000、2090/10000、2276/10000及2412/10000，是被告乃於102 年9 月13日以北市稽中正字第10235959300 號函復原告，自102 年起，系爭16-2號、16-3號及16-5號房屋係供學生宿舍使用，符合土地稅減免規則第7 條第4 項規定，其所占系爭土地面積更正為19,995.1平方公尺免徵地價稅；另系爭16號及16-1號房屋因供便利商店等商家對外營業使用，與一般營利事業無異，不符合臺北市促參自治條例第4 條免徵地價稅之規定，其所占系爭土地面積更正為9,504.9 平方公尺仍按基本稅率千分之十課徵地價稅，洵屬有據。

- (二)依促參法第39條規定，如欲享受租稅優惠，除須符合本法第3 條所稱之重大公共建設外，且須為供其直接使用之不動產。是為查明系爭興建營運契約是否為促參法第3 條規定之重大公共建設？如是，其範圍為何？有無包含附屬設施？又其附屬設施範圍為何？前經被告中正分處詢據教育部於102 年4 月2 日以臺教高（三）字第0000000000B 號函復：「說明：二、……旨揭BOT 案為太子建設開發股份有限公司規劃投資約30億元興建，適用前揭促參法規定之重大公共建設範圍，……本部核定為重大公共建設。三、……依該校查復說明，旨揭BOT 案該校之興建營運契約已明定附屬設施範圍（係為附屬生活設施及附屬住宿設施），……所詢相關商場為學生宿舍附屬生活設施，係為便利及滿足住宿生活需要所興建及營運之相關設施，……。」惟按行政院公共工程委員會98 年5 月19日工程促字第09800198400 號函釋規定，附屬設施係以經營該公共建設之必要設施為認定原則。雖依系爭興建營運契約所載，附屬生活設施係指為便利及滿足住宿生活需要所興建及營運之相關設施，且依98使字第0027號使用執照所載，D 棟（系爭16-1號房屋）及E 棟（系爭16號房屋）用途分別為附屬教育設施（寄宿住宅）及附屬教育設施（福利社、廚房、學生餐廳）。然查訴外人太子建設公司之投資計

畫書載明，該附屬生活設施之服務對象除住宿學生外，尚包含生活圈內住戶及路過之消費者。又前經被告中正分處於102年5月27日派員至現場勘查結果，系爭16號及16-1號房屋之實際使用情形係供便利商店、星巴克咖啡廳、大學眼鏡行、禮客時尚館大型商場及水源會館（婚宴會館）、修齊會館（日租及月租型旅館）等作營業使用，業如前述，且該等商場之服務對象，非僅限於住宿學生，尚非屬經營該公共建設（即學生宿舍）所具備之必要設施，自不屬促參法第13條所稱公共建設附屬設施所需之用地。

(三)原告復主張依促參法第3條規定所列舉之公共建設，皆需對外營業，被告增加「不得對外營業使用」之限制，顯然與促參法第39條第1項規定意旨有所違背，又關於促參案件地價稅之減免，「只須且僅能符合」促參法第39條及該自治條例所訂定之要件，稅捐主管機關不得另於個案適用時或以通案解釋函令方式，增加前述規定所無之限制，否則即有違租稅法律主義等語。依促參法第3條及同法施行細則第10條規定，所稱文教設施之公共建設，係指公立學校、公立幼稚園及其設施。復依促參法第39條規定，參與重大公共建設之民間機構在興建或營運期間，供其直接使用之不動產應課徵之地價稅，得予適當減免。次依臺北市促參自治條例第4條第1項規定，民間機構參與本市重大公共建設，在興建或營運期間，供直接使用之土地，地價稅免徵5年。依上開規定，應符合「重大」公共建設，並「供其直接使用」之土地始有地價稅免徵5年之適用。又依行政院公共工程委員會96年5月18日工程技字第09600196260號函釋規定，促參法第39條第1項所指供其直接使用之不動產範圍，係為供民間機構興建或營運公共建設所需使用之土地及建物，且依促參法第41條規定，不包含供其所經營附屬事業使用之不動產。衡諸該函釋為行政院公共工程委員會本於主管機關之職權，就促參法第39條第1項關於「供其直接使用之不動產」之規定所為闡明法規原意之解釋，與前揭促參法第39條第1項及第41條規定並無不合，再參以促參法係為提升公共服務水準，加速社會經濟發展，促進民間參與公共建設而制定（促參法第1條參照），則非屬民間機構興建或營運公共建設所需使用之土地及建物，以及民間機構經營附屬事業所使用之不動產，即無賦予減徵地價稅及房屋稅優惠之必要。為查明促參法第27條第2項所訂附屬事業使用所容許之項目，經被告大安分處詢據教育部於102年8月1日以臺教高（三）字第1020116490號函復：「……說明：二、本部尚無依據促參法第27條第2項訂定促進民間參與文教設施附屬事業使用容許項目。……。」惟參照交通部91年12月11日交路發字第091B000124號令及內政部台內營字第0910082957號令會銜訂定發布「交通部促進民間參與交通建設附屬事業使用容許項目」觀之，便利商店、餐飲業、日常服務業均屬附屬事業可容許項目。經

查系爭16號及16-1號房屋係供便利商店、星巴克咖啡廳、大學眼鏡行、禮客時尚館大型商場、水源會館及修齊會館等對外做營業使用，屬前揭交通部及內政部所訂之附屬事業使用所容許項目之範圍，縱教育部尚未依據促參法第27條第2項訂定促進民間參與文教設施附屬事業使用所容許之項目，惟基於促參法第27條立法精神，自得比附援引適用，認屬促參法第27條第2項所訂附屬事業，並依促參法第41條規定無租稅優惠之適用。且查系爭16號及16-1號房屋所服務對象除該校之住宿學生外，尚包括該區域所有學生宿舍之學生、住戶、路過之消費者，以及非居住該區域之民眾，顯非供該公共建設學生宿舍直接使用，亦難調為經營該學生宿舍所需使用之土地，是其所占系爭土地9,504.9平方公尺部分，核與促參法第39條及臺北市促參自治條例第4條等規定之租稅優惠法定要件不符，自不得享有免徵地價稅之優惠，並未增加法律所無之限制，亦無違反租稅法律主義。

(四)查財政部96年2月8日台財稅字第09604502520號函釋略以：「主旨：大專院校設置之育成中心提供場地及設備供企業使用者，請依規定徵免其房屋稅及地價稅。說明：……三、依現行房屋稅條例第14條第4款、第15條第1項第1款、土地稅減免規則第7條第1項第5款、第8條第1項第1款規定，公立或私立財團法人學校供校舍、辦公使用之房屋及供學校直接用地之土地，免徵房屋稅及地價稅。大專院校設置育成中心，由企業進駐並使用學校場所、設備等，不論企業有無於育成中心內辦理營業登記（或設籍課稅），其用途如經查核不符合上揭免稅之規定（及未符合土地稅減免規則第8條第2項有關私立學校有收益之土地，將全部收益直接用於學校者，其地價稅得專案報請減免之規定），即應依相關規定予以課稅。四、依土地稅減免規則第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地價稅。又依房屋稅條例第5條、本部90年12月5日台財稅字第0900457493號函釋規定，房屋稅係依房屋實際之使用情形及面積適用不同稅率或核定徵免。大專院校設置育成中心，提供場所及設施供進駐之企業使用，其經查明僅供學校教師、學生使用部分，尚符合前述免稅規定；惟其僅供企業使用部分，則與上開規定未符，應課徵房屋稅及地價稅。」等語，符合前揭法律規定意旨，得予援引適用（最高行政法院101年判字第360號判決意旨參照）。而系爭16號及16-1號房屋係供企業對外營業使用，依上開函釋意旨應課徵地價稅。

(五)綜上，原告主張，應無足採。被告於102年9月13日以北市稽中正字第10235959300號函核准系爭土地部分面積19,995.1平方公尺自102年起至減免原因消滅時止免徵地價稅，其餘土地面積9,504.9平方公尺仍按基本稅率課徵地價稅，揆

諸前揭法條及行政院公共工程委員會函釋規定，並無不合，訴願決定予以駁回亦無違誤等語，資為抗辯。並聲明求為判決駁回原告之訴。

四、兩造聲明陳述如上述，因此本件爭點為：系爭16號及16-1號房屋所占土地面積9,504.9 平方公尺，仍按基本稅率課徵地價稅之處分，是否適法？

五、本件相關法令：

(一)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。」同法第16條第1 項規定：「地價稅基本稅率為千分之十。……。」同法第20條規定：「公有土地按基本稅率徵收地價稅。……。」

(二)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7 條第4 項規定：「公立學校之學生宿舍，由民間機構與主辦機關簽訂投資契約，投資興建並租與該校學生作宿舍使用，且約定於營運期間屆滿後，移轉該宿舍之所有權予政府者，於興建及營運期間，其基地之地價稅得由當地主管稽徵機關專案報請直轄市、縣（市）主管機關核准免徵。」

(三)國有財產法第8 條規定：「國有土地及國有建築改良物，除放租有收益及第4 條第2 項第3 款所指事業用者外，免徵土地稅及建築改良物稅。」

(四)促參法第3 條規定：「本法所稱公共建設，指下列供公眾使用或促進公共利益之建設：……六、文教設施。……。本法所稱重大公共建設，指性質重要且在一定規模以上之公共建設；其範圍，由主管機關會商內政部、財政部及中央目的事業主管機關定之。」第5條規定：「（第1 項）本法所稱主管機關，為行政院公共工程委員會。（第2 項）本法所稱主辦機關，指主辦民間參與公共建設相關業務之機關：在中央為目的事業主管機關；在直轄市為直轄市政府；在縣（市）為縣（市）政府。主辦機關依本法辦理之事項，得授權所屬機關（構）執行之。」同法第13條第1 項規定：「本章所稱公共建設所需用地，係指經主辦機關核定之公共建設整體計畫所需之用地。含公共建設及其附屬設施所需之用地。」同法第27條規定：「主辦機關為有效利用公共建設所需用地，得協調內政部、直轄市或縣（市）政府調整都市計畫土地使用分區管制或非都市土地使用管制後，開發、興建供該公共建設之附屬事業使用。前項附屬事業使用所容許之項目，由主辦機關會同內政部及有關機關定之。……。」同法第3 章「融資及租稅優惠」第39條規定：「參與重大公共建設之民間機構在興建或營運期間，供其直接使用之不動產應課徵之地價稅、房屋稅及取得時應課徵之契稅，得予適當減免。……。」同法第41條規定：「民間機構依第27條所經營之附屬事業，不適用本章之規定。」

(五)促參法施行細則第10條規定：「本法第3 條第1 項第6 款所

稱文教設施，指下列各項設施：……二、公立學校、公立幼稚園及其設施。……。」同細則第31條規定：「本法第27條第3項所稱附屬事業，指民間機構於公共建設所需用地辦理公共建設及其附屬設施以外之開發經營事業。民間機構經營公共建設及前項附屬事業之收支，應分別列帳。」

(六)臺北市促參自治條例第1條規定：「本自治條例依促進民間參與公共建設法（以下簡稱本法）第39條第2項規定制定之。」第4條第1項規定：「民間機構參與本法第3條所定之本市重大公共建設，在興建或營運期間，經主辦機關核定供直接使用之土地，自稅捐稽徵機關核准之日起，地價稅免徵5年。」是項規定與土地法及土地稅減免規則第7條規定之脈絡相同，即經主辦機關核定供直接使用之土地，仍應自稅捐機關專案核准日起，始能免徵地價稅。

(七)行政院公共工程委員會96年5月18日工程技字第09600196260號函釋規定：「說明：二、促參法第39條第1項所稱『供其直接使用之不動產』範圍，係指供民間機構興建或營運公共建設所需使用之土地及建物；另依促參法第41條規定，不包含供其所經營附屬事業使用之不動產。」

行政院公共工程委員會98年5月19日工程促字第09800198400號函釋規定：「說明：三、至附屬設施係以經營該公共建設之必要設施為認定原則；另促參法施行細則第31條規定，附屬事業指民間機構於公共建設所需用地辦理公共建設及其附屬設施以外之開發經營事業；有關……周邊土地增建設施究屬附屬設施或附屬事業，請依前開原則釐清。……。」

六、經查：

(一)查原告於93年12月間辦理「徵求民間機構參與興建營運國立臺灣大學長興街暨水源校區學生宿舍」申請須知之公告（公告內容見處分卷一第329-359頁），嗣民間機構訴外人太子建設公司提出「國立臺灣大學長興街暨水源校區學生宿舍投資計畫書」（以下簡稱「太子建設公司投資計畫書」，計畫書內容見處分卷一第180-328頁）參與申請。經評選後，原告與訴外人太子建設公司於94年3月17日共同簽訂興建營運契約（契約見處分卷一第125-178頁）。嗣訴外人太子建設公司於原告管有之臺北市○○區○○段○○段267-2、267-9及285-2地號等3筆土地上，投資興建系爭房屋計5棟建物（建築物使用執照等見處分卷一第60-69頁）。其中16-2號、16-3號及16-5號建物係作為學生宿舍之使用及營運，惟16號（E棟）建物係作為商場及婚宴餐廳等對外營業之設施使用（使用情形見處分卷一第72頁、現場照片見處分卷一第113-114、118-123、543-547頁），16-1號（D棟，修齊會館）則作為旅館設施之使用並對外營業（使用情形見處分卷一第72頁、現場圖片見處分卷一第117、536-542頁）。又依訴外人太子建設公司投資計畫書所載，前開商場等生活設施及旅館住宿設施等兩棟建物，係由訴外人太子建設公司

採出租方式經營並獲取租金收入（見處分卷一第285 頁「附屬設施收入」乙節）。揆諸前揭法令規定及工程會函釋意旨，系爭「長興街暨水源校區學生宿舍BOT 案」屬促參法第3 條第1 項第6 款之公共建設（文教設施），且經教育部於96 年10月2 日以台高（三）字第0960145738號函核定為重大公共建設在案（見處分卷一第390 頁）。系爭房屋其中16-2號、16-3號及16-5號等3 棟建物作為「學生宿舍」之使用及營運，符合土地稅減免規則第7 條第4 項規定，固得免徵地價稅；惟系爭16號、16-1號房屋依使用執照所載用途分別為附屬教育設施（福利社、學生餐廳、廚房）及附屬教育設施（寄宿住宅），實際係供便利商店、咖啡廳、眼鏡行、商場、水源會館及修齊會館等對外營業使用，經被告中正分處於102 年5 月27日派員現場勘查屬實，系爭16號及16-1號房屋是否合於減免規定，則有疑義。依教育部103 年7 月16日臺教高（三）字第1030096131號函（本院卷一第107 頁），略以：系爭核定該計畫為「促進民間參與公共建設法之重大公共建設範圍」中文教設施之重大公共建設；又依促參法第13條第1 項規定，被授權機關即原告得依權責規劃設置附屬設施。另附屬設施所占土地是否為公共建設直接使用土地、依促參法建造之「宿舍」與「附屬設施」對外營業是否符合土地稅減免規則第7 條第1 項第5 款及第4 項之減免規定，及促參案件文教設施之附屬設施是否限制不得對外營業等節，相關解釋及稅賦減免事宜，請洽促參法及土地稅減免規則主管機關財政部函釋為宜。案經財政部103 年9 月1 日台財稅字第10300128160 號函釋（本院卷一第193 頁），覆以：依促參法興建之「宿舍」及「附屬設施」對外營業時，按促參法興辦之公共建設及其附屬設施倘經主辦機關認屬重大公共建設範圍，適用促參法第39條第1 項得適當減免，至其減免之期限、範圍、標準及程序，則依各直轄市及縣（市）政府所訂民間機構參與重大公共建設減免地價稅房屋稅契稅自治條例規定辦理，其權責機關為土地所在地之直轄市及縣（市）政府。又依土地稅減免規則第7 條第1 項第5 款，民間機構依促參法興建之「宿舍」及「附屬設施」，依同法第8 條第1 項第1 款規定，於興建或營運期間，非供公立學校直接管理使用，無該條款規定之適用。另有關核定地價稅徵免之權責機關為土地所在地之直轄市、縣（市）地方稅稽徵機關等語。可見被告為系爭地價稅徵免權責機關，依被告中正分處於102 年5 月27日派員現場勘查系爭房屋，其中系爭16號、16-1號房屋非供學生宿舍使用，已如前述，不符合前揭減免規定，被告依法按地價稅基本稅率課徵，核屬有據。被告依建物登記資料所載，系爭16及16-1號房屋所占建築基地權利範圍分別為802/10000、2420/10000，面積核計應為9,504.9 平方公尺【2 萬9,500 平方公尺×（802/10000 + 2420/10000）=9,504.9 平方公尺】，有地籍資料查詢一

土地及建物標示部、所有權部、系爭契約、投資計畫書、98使字第0027號使用執照存根及102年5月27日現場勘查照片等影本附原處分卷可稽。是被告核定系爭16-2、16-3及16-5號房屋所占系爭土地面積（99年至101年為1萬5,633.75平方公尺；102年起為1萬9,995.1平方公尺）係供學生宿舍使用，免徵地價稅；系爭16及16-1號房屋所占系爭土地面積（99年至101年為1萬3,866.25平方公尺；102年起為9,504.9平方公尺），則非屬供文教設施之重大公共建設直接使用土地，不符合促參法第39條及臺北市促參自治條例第4條規定，無免徵地價稅規定之適用，仍應按基本稅率千分之十課徵地價稅，核無違誤。

- (二)雖原告主張本計畫主辦機關為教育部，被告就系爭建物之地價稅被告無裁量權限等語。查教育部以103年7月16日臺教高(三)字第1030096131號函，就系爭房屋地價稅事件表示意見，略以：該部依促參法規定以92年10月31日台高(三)字第0920158133號函授權原告辦理系爭計畫，並以96年10月2日教育部以台高(三)字第0960145738號函同意依「促進民間參與公共建設法之重大公共建設範圍訂定及認定原則」第6點核定該計畫為「促進民間參與公共建設法之重大公共建設範圍」中文教設施之「投資總額不含土地達新台幣1億元以上之公立高中職以上學校及其設施」之重大公共建設；次查依促參法第13條第1項規定，被授權機關即原告如基於該計畫設施需求或完善生活機能等考量，似得依權責規劃設置附屬設施；「有關附屬設施所占土地是否為公共建設直接使用土地，及促參法案件文教設施之附屬設施是否限制不得對外營業等節，因屬法令解釋事項，相關解釋及稅賦減免事宜，請洽促參法及土地稅減免規則主管機關財政部函釋為宜。」等語（本院卷(一)第107頁）。經財政部103年9月1日台財稅字第10300128160號函釋（本院卷(一)第193頁），覆以：依「促進民間參與公共建設法之重大公共建設範圍訂定及認定原則」第6點規定，個別投資案件是否屬重大公共建設，爰應由主辦機關教育部本於權責認定。經主辦機關認定為文教設施之附屬設施者，該等附屬設施所用土地是否符合促參法第39條第1項，為供本計畫公共建設直接使用之不動產，依行政院公共工程委員會96年5月18日工程技字第09600196260號函釋，係指供民間機構興建或營運公共建設所需使用之土地及建物。又依促參法興建之「宿舍」及「附屬設施」對外營業時，按促參法興辦之公共建設及其附屬設施倘經主辦機關認屬重大公共建設範圍，適用促參法第39條第1項得予適當減免之規定。至其減免之期限、範圍、標準及程序，則依各直轄市及縣(市)政府所訂民間機構參與重大公共建設減免地價稅房屋稅契稅自治條例規定辦理，其權責機關為土地所在地之直轄市及縣(市)政府。因此原告主張本件計畫經主辦機關教育部核定，被告就原告之聲請並無裁量權限

，就其申請應予准許免稅云云，委不足採。

(三)原告又主張系爭16及16-1號房屋座落系爭土地係學校用地，本計畫屬文教設施，主辦機關為「教育部」，且經教育部認定為重大公共建設，本計畫所占土地即屬供重大公共建設直接使用之土地，系爭房屋屬促參法之附屬設施，依促參法第39條及臺北市促參自治條例第4條規定，減免地價稅5年等情，有原告地價稅減免申請書、102年2月8日校總字第102009600號函、102年5月3日校總字第1020031374號函（原處分不可閱卷第374、384、389頁）可稽。惟查：

1.關於系爭16及16-1號房屋之性質，本件計畫主辦機關教育部先後表示意見如下：

(1)教育部102年4月2日臺教高(三)字第0000000000B號函復略以，系爭計畫案為太子建設公司規劃投資約30億元興建，適用促參法規定之重大公共建設範圍，依據「促進民間參與公共建設法之重大公共建設範圍訂定及認定原則」第6點，主辦機關教育部核定為重大公共建設；另依促參法施行細則第31條規定，系爭計畫案之興建營運契約已明定附屬設施範圍（係為附屬生活設施及附屬住宿設施），所詢相關商場為學生宿舍附屬生活設施，係為便利及滿足住宿生活需要所興建及營運之相關設施，非屬附屬事業等語（原處分不可閱卷第378-379頁）。

(2)教育部102年7月15日臺教高(三)字第1020104743號函，略以：有關被告函詢原告太子學舍BOT案之附屬生活設施（商場）及附屬住宿（教職員宿舍）案，經原告102年7月5日函文說明，本案屬促參法第13條所為之附屬設施，服務對象除該舍之住宿學生外，尚包括該區域所有學生宿舍之學生、住戶及路過之消費者，係符合促參法第3條供公眾使用之目的；另本案所占土地亦符合臺北市促參自治條例第4條規定屬供該重大公共建設直接使用之土地（原處分不可閱卷第365頁）。

(3)教育部102年8月1日臺教高(三)字第1020116490號函，略謂：文教設施之經營型態多樣化，未能一致性定附屬事業項目，又促參法所稱『文教設施』之『公立學校、公立幼稚園及其設施』，以大學校院言，其所含教學研究、集會、體能、住宿及生活等支持性學校經營或師生活動之設施，似得為促進民間參與公共建設之主體，而非促參法第27條第2項所稱附屬事業（原處分不可閱卷第363頁）。

(4)教育部102年8月14日臺教高(三)字第1020120408號函，同上開教育部102年7月15日臺教高(三)字第1020104743號函意旨（原處分不可閱卷第360頁）。

2.揆諸促參法第39條及臺北市促參自治條例第4條規定，參與重大公共建設之民間機構在興建或營運期間，「供其直接使用之土地」應課徵之地價稅，「得」予適當減免，減免期限

、範圍、標準及程序，由直轄市及縣（市）政府擬訂，提請各該議會通過，報財政部備查，自稅捐稽徵機關核准之日起，地價稅免徵5年，享有減免地價稅之租稅優惠。準此公立學校學生宿舍（含附屬設施），若由民間機構投資興建並出租與該校學生作宿舍使用，且約定於營運期間屆滿後，移轉該宿舍之所有權予學校者，基地地價稅應「專案」報請直轄市、縣（市）主管機關「核准」後，方得「免徵」，故公立學校BOT宿舍之地價稅是否免徵，乃專案辦理，並非通案免徵。被告經依法審查，認系爭房屋供商場及婚宴餐廳等對外營業使用，不符合促參法第39條及臺北市促參自治條例第4條免徵地價稅之規定，並非無據。土地稅減免規則第7條第1項第5款其「直接用地」之認定，係以公有土地及其地上之建築物供公立學校「直接管理使用」為準。且系爭16號及16-1號房屋係依促參法興建之「宿舍」之「附屬設施」，依同法第8條第1項第1款規定，於興建或營運期間，非供公立學校直接管理使用，自不適用土地稅減免規則第7條第1項第5款有關公立學校用地免徵地價稅之規定。另土地稅減免規則第7條第4項規定之立法理由係因上述民間機構興建之學生宿舍無法適用同規則第7條第1項第5款規定，為鼓勵公立學校順利尋得民間機構參與學生「宿舍」之興建，爰參照該款精神，對於此類民間機構依促參法第8條第1項第1款方式參與並予主辦機關簽訂投資契約興建學生宿舍之案件，提供租稅優惠，爰「附屬設施」無土地稅減免規則第7條第4項之適用。

3. 按行政院公共工程委員會98年5月19日工程促字第09800198400號函釋規定，附屬設施係以經營該公共建設之必要設施為認定原則。雖依系爭興建營運契約所載，附屬生活設施係指為便利及滿足住宿生活需要所興建及營運之相關設施，且依98使字第0027號使用執照所載，D棟（系爭16-1號房屋）及E棟（系爭16號房屋）用途分別為附屬教育設施（寄宿住宅）及附屬教育設施（福利社、廚房、學生餐廳）。然查太子建設公司之投資計畫書載明，該附屬生活設施之服務對象除住宿學生外，尚包含生活圈內住戶及路過之消費者。又被告所屬中正分處於102年5月27日派員至現場勘查結果，系爭16號及16-1號房屋之實際使用情形係供便利商店、星巴克咖啡廳、大學眼鏡行、禮客時尚館大型商場及水源會館（婚宴會館）、修齊會館（日租及月租型旅館）等作營業使用，業如前述，且該等商場之服務對象，非僅限於住宿學生，尚非屬經營該公共建設（即學生宿舍）所具備之必要設施，自不屬促參法第13條所稱公共建設附屬設施所需之用地。

- (四) 次依臺北市促參自治條例第4條第1項規定，民間機構參與本市重大公共建設，在興建或營運期間，供直接使用之土地，地價稅免徵5年。依上開規定，應符合「重大」公共建設，並「供其直接使用」之土地始有地價稅免徵5年之適用。

查促參法雖未有限制附屬設施不得對外營業之規定，亦無明定有關促參法規範之附屬設施所占土地，是否得認定供公共建設直接使用之土地。惟按促參法興辦之公共建設及其附屬設施倘經主辦機關認屬重大公共建設範圍，適用促參法第39條第1項得予適當減免之規定。至其減免之期限、範圍、標準及程序，則依各直轄市及縣(市)政府所訂民間機構參與重大公共建設減免地價稅房屋稅契稅自治條例規定辦理。其權責機關為土地所在地之直轄市及縣(市)政府。又土地稅減免規則第7條第1項第5款規定，民間機構依促參法興建之宿舍及附屬設施，依同法第8條第1項第1款規定，於興建或營運期間，非供公立學校直接管理使用，應無該條款規定之適用，且有關核定地價稅徵免之權責機關為土地所在地之直轄市、縣(市)地方稅稽徵機關。再參酌行政院公共工程委員會96年5月18日工程技字第09600196260號函釋及98年5月19日工程促字第09800198400號函釋及促參法第41條規定，已明確規定促參法第39條第1項所稱供其直接使用之不動產範圍。至於促參法並未有限制附屬設施不得對外營業之規定，就此得依促參法第2條規定，適用其他有關法律之規定，及促參法第12條規定，主辦機關與民間機構之權利與義務，除本法另有規定外，依投資契約之約定；契約無約定者，適用民事法相關之規定，即有關對外營業部分應依相關法律之規定及投資契約約定，併予敘明。

經查系爭16號房屋供便利商店、星巴克咖啡廳、大學眼鏡行、禮客時尚館大型商場及水源會館(婚宴會館)等作營業使用，系爭16-1號房屋供修齊會館供旅客、教職員工住宿之情事，皆非供學生宿舍使用，核與土地稅減免規則第7條第4項、促參法第39條及臺北市促參自治條例第4條規定之租稅優惠法定要件不符，自不得享有免徵地價稅之優惠，被告核定系爭16號及16-1號房屋所占系爭土地面積9,504.9平方公尺仍應按基本稅率課徵地價稅，並未增加法律所無之限制，就其中9,504.9平方公尺仍應按基本稅率課徵地價稅，亦無違反租稅法律主義、管轄法定原則及依法行政原則。

- (五)原告主張教育部業於102年7月9日以臺教高(三)字第1020100378號函(本院卷(一)第118頁附件45)，認定本計畫公共建設之必要設施，屬促參法第13條所為之附屬設施等語。查該函稱：「……經該校於102年6月28日函說明，本案為公共建設之必要設施，屬促參法第13條所為之附屬設施……」顯然引述原告之說明函，並非教育部之認定，是原告主張，核不足採。另查依教育部103年7月16日臺教高(三)字第1030096131號函，略以「……(一)次查依促參法第13條第1項規定，被授權機關即原告如基於該計畫設施需求或完善生活機能等考量，似得依權責規劃設置附屬設施。(二)有關附屬設施所占土地是否為公共建設直接使用土地，及促參法案件文教設施之附屬設施是否限制不得對外營業等節，因屬法令解釋

事項，相關解釋請洽促參法主管機關財政部函釋為宜。」等語（見本院卷(一)第107 頁），亦未認定附屬設施用地當然享有地價稅優惠，自無從為原告有利認定。查系爭16號及16-1號房屋之實際使用情形，係供便利商店、星巴克咖啡廳、大學眼鏡行、禮客時尚館大型商場及水源會館（婚宴會館）、修齊會館（日租及月租型旅館）等作營業使用（參閱被告附件5、9、10）。參以促參法係為提升公共服務水準，加速社會經濟發展，促進民間參與公共建設而制定（促參法第1條參照），則非屬民間機構興建或營運公共建設所需使用之土地及建物，以及民間機構經營附屬事業所使用之不動產，即無稅捐優惠之必要。查依臺大修齊會館網頁資料所示（見被告附件39），該會館有48間客房，為提供洽公、貴賓參訪、學術交流或渡假旅客短期住宿服務，次依該會館之房價表所載，定價係依房間類型而有不同房價，且所有房價皆須另行加收10% 服務費，足見該會館之營運模式與一般旅宿業無異，顯非供該公共建設學生宿舍直接使用，亦難謂經營該學生宿舍所需使用之土地，其所占土地即非供其直接使用之土地，自不符促參法第13條所稱公共建設附屬設施所需之用地，以及促參法第39條及臺北市促參自治條例第4 條第1 項規定所稱「供重大公共建設直接使用」之土地，亦即無該條文免徵地價稅5 年之適用。

- (六)原告再主張修齊會館土地係作學校宿舍用地使用，按機關學校之員工宿舍用地屬免徵土地稅之範圍，即屬直接供公共建設使用之土地，應予以免徵土地稅等語。查系爭16號及16-1號（E 棟：商場；D 棟：修齊會館）房屋所占基地為國有土地，應稅面積為9,504.9 平方公尺，依前開土地稅法第14條、第16條第1 項及第20條規定，本應依基本稅率千分之十課徵地價稅，欲享有稅捐優惠必須具備優惠要件。查被告所屬中正分處於102 年5 月27日派員現場系爭16號（E 棟）房屋，係作為商場及婚宴餐廳等對外營業之設施使用（使用情形見處分卷一第72頁、現場照片見處分卷一第113-114、118-123、543-547 頁），16-1號（D 棟，修齊會館）則作為旅館設施之使用並對外營業（使用情形見處分卷一第72頁、現場圖片見原處分卷一第117、536- 542頁）。再依修齊會館網頁資料所示，修齊會館係提供臺大教職員「短期住宿」及「長期住宿」客房服務（見被告行政訴訟補充答辯狀(五)附件52；附件39），另依被告土地減免表之勘查結果所載（請參閱附件9），系爭16-1號房屋3 至14樓供修齊會館（教職員宿舍及提供對外住宿營業）使用，被告又於104 年3 月23日會勘，情形如下：修齊會館1 樓為櫃檯、會客大廳，2樓及屋凸為公共設施，3 樓為長租型房間、交誼廳、書坊、健身房、桌撞球區、洗衣間，4 至5 樓為短租型房間，6 至14樓為長租型房間，有會勘紀錄表可稽（本院卷(一)第346 頁附件55），且原告自陳修齊會館住宿對象為原告學校教師、職

員或來校參訪交流等特定人員，原告稱地上1 樓至3 樓、6 樓以上至14樓，及突出物3 層，全部均無對外營業，非可採信。綜上，足見非為經營學生宿舍所需使用之土地，難調為供原告直接管理使用之不動產範圍，核與前揭促參法第39條、臺北市促參自治條例第4 條及土地稅減免規則第7 條第1 項第5 款、同規則第7 條第4 項等規定之租稅優惠法定要件不符，被告核定修齊會館所占土地仍應按基本稅率課徵地價稅，並未違反租稅法律主義及依法行政原則。原告主張，核不足採。

七、綜上，原告所訴各節，均無可採。被告以102 年9 月13日北市稽中正字第10235959300 號函，就系爭16號及16-1號（E 棟：商場；D 棟：修齊會館）房屋所占土地，否准減免地價稅5 年，就其使用土地面積9,504.9 平方公尺仍按基本稅率課徵地價稅，核無違誤，訴願決定予以維持，亦無不合，原告訴請判決如聲明所示，為無理由，應予駁回。又本件事證已明確，兩造其餘攻擊及防禦方法，經審酌後均與本件判決結果不生影響，爰不一一論駁，聲請調查證據亦無必要，均併予敘明。

八、據上論結，本件原告之訴為無理由，依行政訴訟法第98條第1 項前段，判決如主文。

中 華 民 國 104 年 7 月 9 日

臺北高等行政法院第一庭

審判長法 官 黃 本 仁

法 官 徐 瑞 晃

法 官 林 妙 黛

一、上為正本係照原本作成。

二、如不服本判決，應於送達後20日內，向本院提出上訴狀並表明上訴理由，如於本判決宣示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（須按他造人數附繕本）。

三、上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書。（行政訴訟法第241條之1第1項前段）

四、但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人。（同條第1項但書、第2項）

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 104 年 7 月 9 日
書記官 劉 育 伶

資料來源：司法院法學資料檢索系統