

裁判字號：最高行政法院 105 年判字第 175 號判決

裁判日期：民國 105 年 04 月 21 日

裁判案由：地價稅

最 高 行 政 法 院 判 決

105年度判字第175號

上 訴 人 國立臺灣大學

代 表 人 楊泮池

訴訟代理人 李書孝 律師

彭建寧 律師

李宗哲 律師

被 上 訴 人 臺北市稅捐稽徵處

代 表 人 黃素津

上列當事人間地價稅事件，上訴人對於中華民國104年7月9日臺北高等行政法院103年度訴字第489號判決，提起上訴，本院判決如下：

主 文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理 由

一、緣上訴人管有臺北市○○區○○段0○段000000000000000000000000號等3筆土地（宗地面積合計為67,773平方公尺），於民國94年3月17日與訴外人太子建設開發股份有限公司（下稱太子公司）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」（下稱系爭契約），嗣於95年5月12日辦妥地上權設定予太子公司（設定權利範圍合計29,500平方公尺，下稱系爭土地），由該公司投資興建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，以下各稱系爭16號房屋、16-1號房屋、16-2號房屋、16-3號房屋、16-5號房屋，合稱系爭房屋）並為營運，契約許可期間自設定地上權之日起算，包括興建期間及營運期間合計35年，營運期間屆滿後，移轉所有權予政府（管理機關為上訴人）。系爭土地前經被上訴人所屬中正分處（下稱中正分處）依國有財產法第8條規定，以96年12月17日北市稽中正甲字第09630355300號函核定自96年起至98年止免徵地價稅，自99年起因收取土地租金，應按基本稅率千分之十課徵地價稅。系爭房屋後領得98使字第0027號使用執照，太子公司並於98年3月19日辦妥建物第1次所有權登記；中正分處以99年12月24日北市稽中正甲字第09930557600號函，核定系爭土地面積中15,633.75平方公尺（即系爭16-2號房屋、16-3號房屋及16-5號房屋所占系爭土地面積），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，准自96年起免徵地價稅，餘13,866.25平方公尺（即系爭16號房屋、16-1號房屋所占系爭土地面積），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，且上訴人依系爭契約約定，自99年起向太子公司收取土地租金，亦與國有財產法第8條規定不符，故該部分面積應自99年起按基本稅率千分之十課徵地價稅。上訴人復於102年1月22日以系爭土地全部面積係學校用地供學生宿舍使用為由，向中正分處申請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，認系爭土地面積中13,866.25平方公尺非屬供重大公共建設直接使用之土地，乃以102年1月31日北市稽中正甲字第10235076300號函復上訴人，維持原核定。上訴人又於102年2月8日、102年5月3日再向中正分處申請減免系爭土地地價稅，被上訴人乃以102年9月13日北市稽中正字第10235959300號函（下稱原處分）通知上訴人，系爭16-2號房屋、16-3號房屋及16-5號房屋所占面積15,633.75平方公尺業經中正分處核准自96年起免徵地價稅；另系爭16號房屋、16-1號房屋所占面積13,866.25平方公尺，依使用執照所載用途為附屬教育設施，惟因實際係供便利商店、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，無臺北市促參自治條例免徵地價稅規定之適用；另依建築登記資料所載，系爭16號房屋、16-1號房屋、16-2號房屋、16-3號房屋及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2415/10000，故自102年起更正系爭土地地價稅免稅面積為系爭16-2號房屋、16-3號房屋及16-5號房屋所占面積計19,995.1平方公尺，應稅面積為系爭16號房屋、16-1號房屋所占面積計9,504.9平方公尺。上訴人不服，循序提起行政訴訟，經判決駁回，乃提起本件上訴，求為廢棄原判決，並撤銷原處分及訴願決定。

- 二、上訴人起訴主張：上訴人與太子公司締結系爭契約，乃本於教育部主辦且認定屬「重大公共建設」之「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）。依臺北市促參自治條例第4條第1項及行為時促進民間參與公共建設法（下稱促參法）第13條第1項規定可知，是否為直接供重大公共建設使用之土地，係由主辦機關認定，非稅捐機關職權；財政部104年3月25日台財促字第10400054140號書函（下稱財政部104年3月25日書函）、同年3月30日台財促字第10400059860號書函（下稱財政部104年3月30日書函）亦明文闡釋有權認定促參法前開規定「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；又行政院公共工程委員會96年5月18日工程技字第09600196260號函（下稱工程會96年5月18日函）明

文揭示促參案供民間機構興建或營運所需使用之土地，除「附屬事業」用地不在減免地價稅之列外，其餘公共建設用地範圍皆屬減免地價稅之範圍。是以，教育部102年7月9日臺教高(三)字第1020100378號函除認定本計畫為重大公共建設外，亦認定其附屬設施所占土地為促參法第13條第1項之公共建設所需用地；另其104年6月16日臺教高(三)字第1040081138號函（下稱教育部104年6月16日函）亦表明本計畫於93年規劃時，該部已同意認定授權範圍包含宿舍及附屬設施等情，足見其業已認定本計畫之公共建設必要設施，屬促參法第13條第1項之附屬設施，而非附屬事業，應即發生構成要件效力，進而拘束被上訴人，應准許系爭16號房屋、16-1號房屋所占土地部分免徵地價稅。原處分以系爭16號房屋、16-1號房屋所占土地部分，依使用執照所載用途為附屬教育設施，但實際上係供便利商店、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，認無免徵地價稅之適用，不但欠缺裁量依據及違反平等原則，並以「不得對外營業使用」、「不得與使用執照所載用途不符」等條件，不當增加臺北市促參自治條例第4條第1項規定所無之限制，牴觸租稅法律主義。再者，依系爭16-1號房屋即修齊會館使用執照所載，除4、5兩層係供非學校師生之人員使用外，其餘之地上1樓至3樓、6樓以上至14樓，及突出物3層等範圍內，則均無對外營業，依臺北市促參自治條例第4條第1項規定，仍應予免徵地價稅5年，被上訴人逕認修齊會館均有對外營業而課徵地價稅，與事實並不相符等語，求為判決原處分不利上訴人部分及訴願決定均撤銷。

- 三、被上訴人則以：教育部於102年4月2日以臺教高(三)字第0000000000B號函（下稱教育部102年4月2日函）復中正分處所詢，已敘明系爭16號房屋、16-1號房屋依使用執照所載用途，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，惟太子公司之投資計畫書則載明，該等附屬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，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條第1項所稱公共建設附屬設施所需用地。再依工程會96年5月18日函意旨，促參法第39條第1項所指「供其直接使用之不動產」，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，不含供其所經營附屬事業使用之不動產，併參同法第1條立法目的之規定，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，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；另觀交通部與內政部會銜訂定發布之「交通部促進民間參與交通建設附屬事業使用容許項目」，便利商店、餐飲業、日常服務業均屬附屬事業可容許項目。系爭16號及16-1號房屋乃供便利商店、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，其所服務對象除該校住宿學生外，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，難謂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，顯與促參法第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，被上訴人據以作成原處分，於法並無違誤，資為抗辯，求為判決駁回上訴人之訴。

四、原判決以：系爭16號房屋及16-1號房屋之性質，本計畫主辦機關教育部雖先後以102年4月2日函、102年7月15日臺教高(三)字第1020104743號函、102年8月1日臺教高(三)字第1020116490號函、102年8月14日臺教高(三)字第1020120408號函表示意見，惟揆諸財政部103年9月1日台財稅字第10300128160號函暨促參法第39條規定意旨，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，至其減免期限、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。由此可知，系爭土地是否免徵地價稅，依臺北市促參自治條例第4條第1項規定，應經被上訴人核准後，方得據以辦理。據此，被上訴人所屬中正分處既已派員現場勘查系爭16號房屋、16-1號房屋實際上係供便利商店、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，依其網址所示經營方式與一般旅館無異）等作營業使用，復參酌工程會96年5月18日函、98年5月19日工程促字第09800198400號函（下稱工程會98年5月19日函）及促參法第41條、第1條等規定，已就促參法第39條第1項所稱「供其直接使用之不動產」範圍明確界定，依上述系爭16號及16-1號房屋勘查結果，其所占土地並非供經營學生宿舍所需使用之土地，不符促參法第13條第1項所稱公共建設附屬設施所需之用地，及同法第39條、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，被上訴人核定此部分土地無免徵地價稅之適用，仍應按基本稅率課徵地價稅，於法並無不合。原處分並未違反租稅法律主義及依法行政原則，乃判決駁回上訴人在原審之訴。

五、本院查：

(一)按土地稅法第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。……。」  
促參法第39條規定：「（第1項）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。（第2項）前項減免之期限、範圍、標準、程序及補繳，由直轄市及縣（市）政府擬訂，提請各該議會通過後，報主管機關備查。」而依上開第2項規定授權制定之臺北市促參自治條例，其第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。」另工程會96年5月18日工程技字第09600196260號函釋略以：「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。」又該會98年5月19日工程促字第09800198400號函釋略以：「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……。」上開二函釋為當時主管機關（現改為財政部）就其所適用主管之法律，針對細節性、技術性之事項所為之釋示行政規則，核與相關法律規定無違，法院自得加以適用。據此，臺北市公立學校學生宿舍之建設，如依促參法第3條第1項第6款、第2項、第39條及臺北市促參自治條例第4條第1項之規定，經主辦機關核定為促參法所定之重大公共建設者，在民間機構興建或營運期間，供其直接使用之土地，得申請稅捐稽徵機關核准免徵地價稅5年。而上開規定所謂重大公共建設直接使用之土地，固包括其「附屬設施」在內，惟依前開函釋意旨，該附屬設施應限於經營該公共建設所必要而直接使用之土地，並應排除供其附屬事業所使用之土地。此外，解釋上該附屬設施亦應以符合該公共建設開發之目的者（例如作為學生宿舍）為限，若與其開發目的不符，而作營利使用者，則已失促參法提升該公共建設服務水準之立法目的，應無上開免稅規定之適用。

- (二)經查，上訴人就其所管有之系爭土地，依促參法之規定及主辦機關教育部之授權，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」，而與太子公司就系爭土地上訂立學生宿舍興建營運契約，將系爭土地設定地上權予該公司，由該公司投資興建系爭房屋並為營運，其興建及營運期間定為自地上權設定之日起算35年，屆滿後系爭房屋應移轉所有權予政府（管理機關為上訴人）。嗣此一公立學校學生宿舍BOT案，業經教育部以96年10月2日台高(三)字第0960145738號函核定為重

大公共建設在案。至系爭房屋之實際使用狀況，其中系爭16-2號、16-3號及16-5號房屋，係作為學生宿舍使用營運；而系爭16號及16-1號房屋則非供學生宿舍使用。該非供學生宿舍使用之房屋，依其使用執照所載，其用途雖分別載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；實則前者係經營便利商店、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），後者則係經營修齊會館（日租及月租型旅館），均作營利使用。而該等商場之服務對象，亦非限於住宿學生等情，為原審依據調查證據辯論之結果，所認定之事實。原判決乃據以認定系爭16號及16-1號房屋所占土地之使用，不符前開免徵地價稅之規定，原處分並無違誤，本院經核原判決所適用之法規與該案應適用之法規並無違背，與解釋判例，亦無牴觸，並無所謂原判決有違背法令之情形。

(三)次查，教育部104年6月16日函係答復上訴人104年5月12日來函，其內容略以：「……本部前於92年10月31日台高(三)字第0920158133號函同意授權貴校辦理長興街暨水源校區學生宿舍興建營運移轉案，貴校復以93年年1月14日校總字第0930001332號函送旨揭宿舍及附屬設施初步規劃構想到部，並經本部93年2月10日台高(三)字第0930010709號函（下稱93年2月10日函）同意認定所送規劃構想符合促進民間參與公共建設法第3條第1項第6款所稱文教設施，其認定授權範圍已包含宿舍及其附屬設施（含附屬生活設施及附屬教育設施）。」核其內容僅表明教育部曾以93年2月10日函，同意認定上訴人93年1月14日校總字第0930001332號函送之「本計畫初步規劃構想」，符合促參法所稱之文教設施，並重申前已授權上訴人辦理該案而已。姑不論該函所謂「規劃構想」與法律規定之「計畫」，二者係不同之概念，已難相提並論；純就法律規定觀之，教育部104年6月16日函所載，亦與促參法第13條第1項之規定不符。依其規定，主辦機關「核定」公共建設所需之用地，基本上應就該特定公共建設之整體「計畫」為之，斷非可依「初步規劃構想」為之。從而，上訴人主張依據教育部104年6月16日函，系爭16號及16-1號房屋業經該部認定為重大公共建設之附屬設施乙節，非但與該函文之意旨有間，亦與促參法之規定不符，並非可採。更何況依前揭規定及說明，稅捐稽徵機關核定是否符合臺北市促參自治條例第4條第1項規定之地價稅優惠要件時，應就公共建設整體計畫及申請免徵地價稅當時之土地使用情形，衡酌決定。教育部104年6月16日函所述之規劃構想，與目前系爭土地之使用情形未必相同，自不能執該函以系爭16號及16-1號房屋，業經教育部核定為系爭公共建設之附屬設施，而主張應准許免徵地價稅。

(四)再按促參法第39條第2項規定，符合促參法第39條第1項規

定者，其地價稅減免之期限、範圍、標準、程序及補繳，由直轄市政府擬訂，提請各該議會通過後，報主管機關備查。依其授權訂定之臺北市促參自治條例第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。」參酌同法第13條第1項所定：「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。」可見主辦機關負責公共建設營運及其附屬設施所需用地之核定，至於是否符合前揭免徵之要件，則應由稅捐稽徵機關依申請優惠當時之土地使用現狀依法核定。換言之，符合上開地價稅優惠之要件有二，其一為該地須為主辦機關核定供重大公共建設直接使用之土地；其二為該地之實際使用情形須作經營該公共建設所必要之使用，或者須為該建設之必要設施所使用。二者為併存關係，缺一不可；非謂稅捐稽徵機關核定是否免徵地價稅，應受主辦機關認定之拘束。該地縱經主辦機關核定供重大公共建設直接使用之土地，如實際上卻非作經營該公共建設所必要之使用，亦不能認其符合該地價稅優惠之要件。再者，認定事實適用法律為法院之職權，行政機關對法令規範意旨表示意見，不能拘束法院。上訴人於原審所提之財政部104年3月25日書函及同年3月30日書函，依其所載，該二書函均係上訴人訴訟代理人所屬之環宇法律事務所，於本件訴訟中向財政部函詢「促進民間參與公共建設法認定附屬設施及附屬事業之權責機關疑義」，所獲之回函。可見該二函並非財政部就促參法第39條第1項及臺北市促參自治條例第4條第1項規定所為之解釋令函，亦非屬行政程序法所定之法規命令或行政規則，不具法規之效果。原判決審酌全部卷證資料結果，已詳述其認定事實適用法律之依據，及其得心證之理由，並已敘明兩造其餘攻擊及防禦方法，經審認與該判決結果不生影響，不一一論駁之旨，經核原判決並無不備理由之違法。上訴意旨以上開財政部書函已闡明「公共建設附屬設施用地認定權責機關為主辦機關，其他機關並無認定權責」，原判決未敘明上開二函不可採之理由，違背法令云云，並無可採。

- (五)上訴人另主張依財政部96年2月8日台財稅字第09604502520號函意旨，應以未對外營業樓層之樓地板面積占總樓地板面積比例，部分予以免徵地價稅。原判決未敘明不採98年10月22日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及被上訴人104年3月23日會勘紀錄表之理由，逕將短期出租與長期出租混為一談，以修齊會館為對外營業之旅館為由，全部否准免徵地價稅，有不備理由之違法等語。經查，上開補充條款第8.3.3節係約定：本

案之附屬住宿設施3樓及6樓以上住宿套房提供上訴人教職員工住宿期間逾1個月以上之住宿服務使用；而第8.3.4節則另約定該附屬住宿設施4、5樓共96間住宿套房，係提供上訴人之教職員工生及其他交流參訪人員住宿期間不滿1年之住宿服務使用，顯然該補充條款係事後約定，非本計畫之內容；而其內容所載亦非如上訴人所主張以長短期出租為區分之標準；最重要的是該修齊會館所提供之住宿設施，並非作為學生宿舍使用，難認係經營系爭公共建設（學生宿舍）之必要設施，自非附屬設施。另被上訴人104年3月23日會勘紀錄表其「勘查結果」欄係記載，經現勘修齊會館各樓層使用情形為：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。另上訴人亦自陳修齊會館之住宿對象，為上訴人之教職員工及其他交流參訪等人員。基此，原判決認定修齊會館服務之對象非限於住宿學生，並無違背證據法則與論理法則，於法並無違誤。至於該會勘紀錄表「受會勘人員簽章及補充說明」欄所載「除4、5二層短期租用有另供參訪人員使用外，其餘樓層（長租樓層及公共設施）均無對外營業使用。」係上訴人單方面陳述之記載，非勘查結果，尚乏證據能力；況縱予採信，因上訴人之教職員工並非住宿學生，則原判決所為「修齊會館之服務對象非限於住宿學生」之認定，亦難謂有何違誤。修齊會館既然短期或長期出租予非住宿學生，難認係供經營系爭學生宿舍之必要附屬設施，其所坐落之土地即非供系爭重大公共建設直接使用之土地，原判決認修齊會館坐落之土地，與前揭促參法第39條、臺北市促參自治條例第4條所定租稅優惠法定要件不符，經核於法並無違誤，亦無所謂判決理由不備之違法。上訴意旨主張修齊會館除4、5兩層外，其他部分或無營業事實或僅供上訴人教職員工長期承租，與一般學校宿舍無異，符合租稅優惠要件，該部分應予比例免稅云云，核係其主觀之歧異見解，既與法律規定不符，自無足採。

(六)綜上所述，原判決認原處分認事用法，尚無違誤，維持原處分及訴願決定，而駁回上訴人在原審之訴，於法並無不合。上訴論旨指摘原判決違誤，求予廢棄，難認有理由，應予駁回。

六、據上論結，本件上訴為無理由。依行政訴訟法第255條第1項、第98條第1項前段，判決如主文。

中 華 民 國 105 年 4 月 21 日

最高行政法院第三庭

審判長法官 藍 獻 林

法官 林 文 舟

法官 姜 素 娥



法官 胡 國 棟  
法官 許 金 釵  
以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異  
中 華 民 國 105 年 4 月 21 日  
書記官 彭 秀 玲

---

資料來源：司法院法學資料檢索系統