

彰化縣政府訴願決定書（案號 102—504）

府法訴字第 1020114609 號

訴 願 人：○

地址：○

代 表 人：○

地址：同上

原處分機關：彰化縣地方稅務局

訴願人因地價稅事件，不服原處分機關 102 年 1 月 29 日彰稅法字第 1020158529 號復查決定書，提起訴願，本府依法決定如下：

主 文

訴願駁回。

事 實

緣訴願人所有坐落本縣○(下稱系爭土地)，為工業區丁種建築用地，面積 129 萬 1,459.96 平方公尺、權利範圍全部，原依國有財產法第 8 條規定免徵地價稅，嗣經原處分機關查獲訴願人自 87 年 4 月 1 日起出租系爭土地予財團法人車輛研究測試中心(下稱車測中心)，並按期收取租金，原處分機關認與國有財產法第 8 條規定不符，已無免徵地價稅之適用，乃依稅捐稽徵法第 21 條規定補徵 96 年至 100 年地價稅各新臺幣(以下同)322 萬 8,649 元，並開徵 101 年地價稅 322 萬 8,649 元，合計 1,937 萬 1,894 元，訴願人不服，提起復查，未獲變更，遂提起本訴願，並據原處分機關檢卷答辯到府，茲摘敘訴、辯意旨如次：

一、訴願及補充理由意旨略謂：

- (一) 車測中心為○落實行政院「汽車工業發展方案」成立之實驗室及研究機構，且車測中心之試車場，測試道及各項實驗室，均為本部技術處逐年編列公務預算設置之公共設施，故系爭土地為本部直接辦理試驗之土地，應無違誤，其地價稅尚符合土地稅減免規則第 7 條第 1 項第 6 款之全

免規定，車測中心供公共使用之土地面積約 1,227,9044 平方公尺，主要供各界人才培育及教育訓練之公共用途使用，似符合土地稅減免規則第 7 條 1 項第 1 款之全免規定，其餘非公共使用之行政大樓，宿舍大樓等土地，面積約 13,555 平方公尺，本部同意依土地稅法規定核課地價稅。

- (二) 車測中心為○委託辦理之私立學術研究機構，依土地稅減免規則第 7 條第 1 項第 5 款及財政部台財稅第 8116868080 號函，得地價稅全免。土地稅減免規則第 7 條第 1 項第 5 款規定「下列公有土地地價稅或田賦全免：五、公立之醫院、診所、學術研究機構、社教機構、救濟設施及公、私立學校直接用地及其員工宿舍用地，以及學校學生實習所用之直接生產用地。」；再按財政部台財稅第 8116868080 號函主旨：「貴府社會局以其管有之市有房地，提供該局委託之財團法人天主教會台北區附設○○修女會辦理台北市婦女保護各項社會福利措施使用，其委託經營期間，准依房屋稅條例第十四條第四款及土地稅減免規則第七條第一項第五款規定免徵房屋稅及地價稅。」本案貴府社會局以其管有座落台北市○○號房屋及其基地○○地號之土地，提供財團法人天主教會台北教區附設○○修女會辦理台北市婦女保護各項社會福利措施，上開各項社會福利措施係該局委託其辦理，且該委託契約書第九條規定，該財團法人如有擅自租借轉讓、違反受託計畫或違反「台北市政府社會福利設施委託民間專業機構辦理實施要點」等情事，貴府社會局得終止委託契約，是以其功能與該局自行辦理相同，上述公有房地，在委託經營期間之房屋稅及地價稅，准照上揭條文規定免徵。」；車測中心為○委託辦理之私立學術研究機構，車測中心係依據行政院 78 年 5 月 26 日台(78)經字 13998 號函同意「汽車發展方案推動計畫要點」，於 79 年由○結合交通部及環保署等政府機關共同推動成立，依車測中心捐助章程第 6 條：「董事會部分席次由○依據政府捐助比例推派之，其餘席次由本中心與主管機關協商（即○）推薦人選」。目前董事席次由政府機關

代表 5 席，政府推派之學者專家 7 席，車輛公會推派之代表 7 席，政府可掌握之席次共 12 席，已實際主導董事會，又依車測中心捐助章程第 3 條業務範圍規定：「一、接受主管機關委託執行車輛及零組件法規之檢測與認證。」更應肯認車測中心為行政程序法第 16 條受行政機關委託行使公權力之民間團體，依○101 年 7 月 12 日經商字第 10102280490 號函，○對彰化縣地方稅務局之函文，明確指出車測中心為「學術研究機構」。本件車測中心雖非為公立學術研究機構，不得直接適用土地稅減免規則第 7 條而免科地價稅，惟車測中心為受行政機關委託之私立學術研究機構，依財政部之函示，仍得免科地價稅。

- (三) 車測中心該當土地稅減免規則第 7 條第 1 項第 6 款規定：「農、林、漁、牧、工、礦機關直接辦理試驗之用地」，得地價稅全免，退步，縱認車測中心非為機關直接之用地，亦應可認為是受政府機關委託辦理試驗之用地；在比附援引(一)1、財政部 81 年 12 月 23 日台財稅第 811686808 號函，即使認車測中心非為政府直接辦理試驗之用地，立於機關受託之民間團體之車測中心，亦得依土地稅減免規則第 7 條免科地價稅。
- (四) 退步言之，車測中心若未能依上開條文及函示而免課徵地價稅，其中 127 萬 7,904 平方公尺之土地符合土地稅減免規則第 7 條第 1 項第 1 款「公共使用之土地。」，得免科地價稅。按土地稅減免規則第 7 條第 1 項第 1 款本文規定：「下列公有土地地價稅或田賦全免：一、供公共使用之土地。」車測中心所用的土地內分為公共使用之部分之試車廠測試道及各項實驗室設施，面積約 127 萬 7,904 平方公尺，非公共使用部分之行政大樓、宿舍大樓、水塔等設施，面積約 1 萬 3,555 平方公尺，為本部計數處逐年編列科專計畫經費建置，並於四周設置圍牆以維護國家型試驗及研究場地，車測中心於提供相關檢測服務時，辦理收費係為支應維護管理等日常生活維護運作所需費用，以確保整體設施能符合國家標準及國際級機構之認證水準，並非以營利為

目的。是以，車測中心提供公共使用之土地面積127萬7,904平方公尺似符合土地稅減免規則第7條第1項第1款全免規定，餘1萬3,555平方公尺同意依土地稅法規定核課地價稅。爰請同意辦理地價稅減課作業，退還溢繳之地價稅云云。

二、答辯及補充答辯理由意旨略謂：

- (一) 訴願人所有系爭土地，原依國有財產法第8條規定免徵地價稅，嗣經查獲系爭土地上興建房屋(坐落門牌：○，經鈞府101年4月26日府建管字第1010106493號函核發使用執照，起造人為財團法人車輛研究測試中心，並按期收取租金，因出租有收益，核與國有財產法第8條規定不符，本局以101年7月23日彰稅地字第1011107250號函通知彰濱工業區服務中心，系爭土地應改按基本稅率課徵地價稅，依稅捐稽徵法第21條規定補徵96年至100年地價稅，又依據該中心101年8月14日彰濱工字第1016043044號函，辦理變更納稅義務人名義為「中華民國管理機關○」，另依法開徵101年地價稅，合先敘明。
- (二) 有關訴願人主張車測中心成立目的在於協助政府機關法規檢測認證、提升環保及能源效率，且系爭土地上之試車場、測試道及各項實驗室為其逐年編列經費建置之公共使用設施，似可認定符合土地稅減免規則第7條第1項第6款規定乙節。按行政院69年7月17日台69規字第8247號函規定「機關」之認定，係以具有「獨立編制」、「獨立預算」、「依法設置」、「對外行文」等4項為認定標準。復按實務上見解認為「依法組織之中央或地方機關，有決定國家意思並對外表示之權限」(法務部83年4月28日(83)法律字第08507號函釋參照)，該測試中心係訴願人准予設立之經濟事務財團法人，並非政府機關，且系爭土地係由訴願人出租予車測中心使用，依訴願人與車測中心所訂立土地租賃契約書中載明系爭土地限於車測中心從事下列業務使用：1、車輛及零組件之檢測、認證、研究發展、法規相關之研究。2、辦理車輛工程技術之大型國際性會議。3、

培養並訓練車輛及零組件產品之檢測與開發設計人才。4、其他與前述有關之業務。是以，系爭土地並非訴願人直接辦理試驗之用地，核與前揭條文規定不符，自無免徵地價稅之適用。

(三) 至訴願人主張系爭土地面積計約 127 萬 7,904 平方公尺供公共使用，似與土地稅減免規則第 7 條第 1 項第 1 款規定相符乙節。查土地租賃契約書第 1、3、8 點及彰濱土地租金每期應付數一覽表，租賃土地標示○（以上暫編為臨 5-188）地號等 14 筆土地（即系爭土地地籍整理前標示），面積計 129 萬 1,352.89 平方公尺，其計算租金審定價格計 42 億 1,189 萬 14 元，年息百分之二計算，年租金應付數計 8,423 萬 7,800 元；90 年面積增加 107.07 平方公尺，合計土地面積 129 萬 1,459.96 平方公尺，增加土地價格 34 萬 9,220 元，調整後審定價格為 42 億 1,223 萬 9,234 元，年租金應付數計 8,424 萬 4,784 元，且第 32 點附記事項明訂由訴願人書面通知車測中心定期至現場點交土地，並確認租賃土地邊界及樁位點。是以，系爭土地尚無訴願人所稱區分為公共使用及非公共使用之情形。又查土地稅減免規則第 7 條第 1 項第 1 款，供公共使用之土地免徵地價稅；所謂「公共使用之土地」，係指供公眾使用，不限定特定人使用之土地，同規則第 4 條規定甚明。經本局派員現地勘查，四周設置圍牆，嚴格管控人員出入，參觀需報備登記，並限定車輛開發廠商辦理車輛相關檢測方得使用。

(四) 系爭土地既限作車輛相關業務使用，且僅限車輛開發廠商進入辦理車輛相關檢測事宜，核與前揭土地稅減免規則第 4 條「公共使用」定義不合，尚無土地稅減免規則第 7 條第 1 項第 1 款之適用，此有會勘紀錄附案可稽。本案系爭土地既為○經管之國有土地，經查獲其與車測中心訂立租賃契約書並收取租金，核與國有財產法第 8 條規定不符，本局依法改按基本稅率課徵地價稅，並無違誤云云。

理 由

- 一、按土地稅法第 3 條規定：「地價稅或田賦之納稅義務人如左：一、土地所有權人。...前項第 1 款土地所有權屬於公有或共同共有者，以管理機關或管理人為納稅義務人...。」，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。」，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 20 條規定：「公有土地按基本稅率徵收地價稅。但公有土地供公共使用者，免徵地價稅。」。
- 二、次按國有財產法第 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。」，土地稅減免規則第 4 條：「本規則所稱供公共使用之土地，係指供公眾使用，不限定特定人使用之土地。」，第 7 條第 1 項第 1 款、第 5 款及第 6 款規定：「下列公有土地地價稅或田賦全免：一、供公共使用之土地。五、公立之醫院、診所、學術研究機構、社教機構、救濟設施及公、私立學校直接用地及其員工宿舍用地，以及學校學生實習所用之直接生產用地...。六、農、林、漁、牧、工、礦機關直接辦理試驗之用地。」
- 三、查訴願人係坐落本縣○國有土地（面積為 129 萬 1,459.96 平方公尺，持分：全部）之管理機關，系爭土地原經原處分機關核定免徵地價稅。嗣經原處分機關查得訴願人自 87 年 4 月 1 日起將系爭土地出租供第三人車測中心使用，並按期收取租金，經原處分機關依稅捐稽徵法第 21 條規定補徵 96 年至 100 年地價稅各 322 萬 8,649 元，並開徵 101 年地價稅 322 萬 8,649 元，合計 1,937 萬 1,894 元地價稅額，

此有土地建物查詢資料、原處分機關核課 96 年至 101 年地價稅繳款書等影本附卷可稽。又訴願人與車測中心訂有「土地租賃契約書」，經查該契約書記載有訴願人同意自 87 年 4 月 1 日起至 107 年 3 月 31 日止提供系爭土地由車測中心使用，車測中心每年應支付訴願人土地使用租金，此有訴願人與車測中心所訂土地租賃契約書及土地租金每期應給付一覽表影本附卷可稽。按國有財產法第 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。」是訴願人將系爭土地提供予第三人車測中心使用收益之事實洵堪認定，屬基於私人相當之法律地位訂定私法契約，收取之租金，則原處分機關審認與國有財產法第 8 條規定不符，已無免徵地價稅之適用，自屬有據，合先敘明。

- 四、有關訴願人主張車測中心為○委託辦理之私立學術研究機構，依土地稅減免規則第 7 條第 1 項第 5 款及財政部台財稅第 8116868080 號函，得地價稅全免部分，依土地稅減免規則第 7 條第 1 項第 5 款規定「下列公有土地地價稅或田賦全免：五、公立之醫院、診所、學術研究機構…」。
- 查本項規定之學術研究機構應以供公立之學術研究機構直接使用土地，始有減免地價稅之適用，此有財政部 101 年 11 月 15 日台財稅字第 10104622350 號函文揭示在案，況本案例中訴願人自承該車測中心為私立之學術研究機構，且依訴願人 101 年 7 月 12 日經商字第 10102280490 號函載明車測中心係其 79 年 10 月 8 日經 (79) 技 041758 號函准予設立之經濟事務財團法人，惟仍有別於公立之學術研究機構之要件，並無前揭減免地價稅之適用，訴願人主張顯與法定要件未合，委無可採。又 81 年 12 月 23 日財政部台財稅第 8116868080 號函，台北市政府社會局以其管有之市有房地，提供該局委託之財團法人天主教會台北區附設○○修女會辦理台北市婦女保護各項社會福利措施使用，准依土地稅減免規則第七條第一項第五款規定免徵地價稅函示。

該函示係社會福利行政機關，將其主管社會福利業務，行使公權力委託辦理，並立有委託契約書，其功能與該社會福利行政機關自行辦理相同，始有減免規則之適用，是以，本案之事實及要件皆與上開函示不同自無援引適用之餘地，且「憲法第 19 條規定，人民有依法律納稅之義務，係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、稅基、稅率等租稅構成要件，以法律或法律明確授權之命令定之...」。復經司法院釋字第 657 號解釋理由書闡述甚明。稅捐之減免核屬租稅優惠事項，依上述司法院釋字第 657 號解釋理由書意旨，既應以法律或法律明確授權之命令定之，自不得透過「類推適用」方式為之。

- 五、另訴願人主張車測中心該當土地稅減免規則第 7 條第 1 項第 6 款規定：「農、林、漁、牧、工、礦機關直接辦理試驗之用地」，得地價稅全免乙節，按車測中心為訴願人准予設立之經濟事務財團法人，財團法人並非政府或行政機關之延伸，車測中心非訴願人所屬，兩者分屬不同法人格，訴願人充其量僅部分對其為計畫之委辦或補助而已，況查車測中心主要業務乃透過向客戶授權專利、技術移轉與國內外公司為商業合作等營業收益事項，而有將系爭土地為營業使用，因之，車測中心係與訴願人簽有土地租賃契約之法人團體，並非直接辦理試驗之用地，核與前開要件不符，所訴自無足採。
- 六、至訴願人主張區分公共使用及非公共使用區分開課稅，其中 127 萬 7,904 平方公尺之土地符合土地稅減免規則第 7 條第 1 項第 1 款「公共使用之土地。」餘 1 萬 3,555 平方公尺同意依土地稅法規定核課地價稅，查訴願人與車測中心訂立之土地租賃契約書第 1 點租賃土地標示○（以上暫編為臨 5-188）地號等 14 筆土地（即系爭土地地籍整理前標示），面積計 129 萬 1,352.89 平方公尺；第 3 點計算租金審定價格計 42 億 1,189 萬 14 元，年息百分之二計算；

第 32 點附記事項（三）明訂由訴願人書面通知車測中心定期至現場點交土地，並確認租賃土地邊界及樁位點及租賃契約書修訂條款（增列營業稅）第 1 條租賃標的為○：彰化縣○1 筆，面積 129 萬 1,459.96 平方公尺等情觀之，訴願人出租該筆土地皆整筆出租並進行點交車測中心，並未區分公共使用及非公共使用區出租點交，故系爭土地無訴願人所稱區分為公共使用及非公共使用之情形，查土地稅減免規則係土地稅法第 6 條及平均地權條例第 25 條授權訂定，土地稅減免規則第 7 條第 1 項第 1 款「供公共使用之土地」，依同規則第 4 條規定，係指供公眾使用，且不限定特定人使用之土地，例如公用道路、公園用地是，如須支付相當對價始能使用，即非任何人均得使用，自不符上開要件。亦即第 1 款應作限縮解釋，限於不須支付對價即能使用方屬之（最高行政法院判決 94 年度判字第 378 號判決參照）。本件經原處分機關派員現地勘查，系爭土地四周設置圍牆且設置管制設施，車測中心嚴格管控人員出入並在管制之情形下容許經許可出入者使用，參觀需報備登記始得進入其所經管之管制區域內，並限定車輛開發廠商辦理車輛相關檢測方得使用，係限定特定人使用，自非屬供不特定多數人使用，與土地稅減免規則第 4 條所定義之「公共使用」之意義不符，即無從適用同規則第 7 條第 1 項第 1 款規定免徵地價稅，原處分機關依土地稅法第 20 條公有土地按基本稅率課徵地價稅，於法並無不合。從而，本件原處分機關復查決定駁回復查之申請，揆諸前揭規定及函釋意旨，並無不合，應予維持。

七、據上論結，本件訴願為無理由，爰依訴願法第 79 條第 1 項規定，決定如主文。

訴願審議委員會 主任委員 楊 仲

委員 溫豐文

委員 呂宗麟
委員 李玲瑩
委員 林宇光
委員 張富慶
委員 張奕群
委員 蕭文生
委員 簡金晃
委員 楊瑞美
委員 白文謙

中 華 民 國 102 年 7 月 10 日

縣 長 卓 伯 源

本件訴願人如不服決定，得於訴願決定書送達之次日起 2 個月內
向臺中高等行政法院提起行政訴訟。

(臺中高等行政法院地址：臺中市南區五權南路 99 號)