財政部

機關辦理促進民間參與公共建設案件
稅負事宜參考文件

114年5月13日

目 錄

壹、目的 ····· 1
貳、相關稅負議題 ····· 1
一、營業稅 ····· 1
二、地價稅 ····· 10
三、房屋稅 ····· 21
四、契稅 ····· 28
叁、注意重點 ····· 31
一、各稅負擔主體 ····· 31
二、營業稅 ····· 31
三、地價稅、房屋稅及契稅 ····· 31
四、各稅課徵疑義處理 ····· 31
五、各稅課繳納爭議處理 ····· 32
肆、附錄-稅負議題相關規定 ····· 33

圖目錄

圖1-1-機關收取土地租金及權利金收入之營業稅判斷流程圖 . 9
圖2-1 促參案地價稅減免判斷流程圖 19
圖2-2 促參案地價稅減免判斷流程圖 20
圖3-1 促參案房屋稅減免判斷流程圖 26
圖3-2 促參案房屋稅減免判斷流程圖 27
圖4-1-促參案契稅減免判斷流程圖 30

表目錄

表1 非住家用房屋適用稅率表 22
表2 住家用房屋適用稅率表..... 22

壹、目的

依促進民間參與公共建設法(下稱促參法)辦理案件(下稱促參案)涉及公有財產提供民間機構使用收益事宜，衍生須否繳納營業稅、地價稅、房屋稅、契稅及納稅主體疑義，為利促參案主辦機關於可行性評估及先期規劃階段即注意相關稅負，務實規劃財務計畫，並於招商文件及投資契約載明，以減少爭議，爰就營業稅、地價稅、房屋稅及契稅彙整相關法規、解釋函(令)、案例及稅負事宜，提醒主辦機關應注意重點。

貳、相關稅負議題

一、營業稅

(一)法律依據

加值型及非加值型營業稅法(下稱營業稅法)對營業稅課徵相關規定，摘述如下：

1.納稅規定

(1)營業稅課徵範圍

營業稅法第1條規定，在中華民國境內銷售貨物或勞務及進口貨物，均應依本法規定課徵加值型或非加值型之營業稅。爰營業稅課徵範圍為銷售貨物或勞務及進口貨物三種。前述銷售勞務，依營業稅法第3條第2項規定，指提供勞務予他人，或提供貨物與他人使用、收益，以取得代價者。至政府機關銷售貨物或勞務取得之代價，如係屬依規費法或相關法律規定所收取之規費收入及特別公課，尚非屬營業稅課稅範圍，免課徵營業稅。

(2)營業稅納稅義務人

營業稅法第2條規定，營業稅納稅義務人為：銷售貨物或勞務之營業人；進口貨物之收貨人或持有人；外國之事業、機關、團體、組織，在中華民國境內無固定營業場所者，其所銷售勞務之買受人。但外國國際運輸事業，在中華民國境內無固定營業場所而有代理人者，為其代理人。

另非以營利為目的之事業、機關、團體、組織，有銷售貨物或勞務者，依營業稅法第6條第2款規定，為營業人。

(3)營業稅課徵稅率

營業稅稅率規範於營業稅法第7條、第10條至第13條。除金融業、特種飲食業及小規模營業人等非加值型營業人銷售貨物或勞務，係就銷售額按同法第11條至第13條規定稅率計算營業稅額外，一般營業人(即加值型營業人)銷售貨物或勞務，應就銷售額分別按同法第7條(零稅率)或第10條規定計算其銷項稅額，並依法報繳營業稅。加值型營業稅稅率依營業稅法第10條規定，介於5%至10%，目前加值型營業稅徵收率為5%。

2.減免規定

營業稅減免範圍主要有零稅率及免稅兩種。零稅率目的係促進對外貿易；免稅目的係照顧農、漁業、落實社會政策、提升教育文化、促進國防工業、避免重複課稅及稅務行政考量。茲分述如下：

(1)零稅率

指銷售營業稅法第7條所列貨物或勞務，其所適用營業稅稅率為零。

(2)免稅

指銷售營業稅法第8條所列貨物或勞務時，免徵營業稅。較常發生免徵營業稅之貨物或勞務，如：出售之土地；出版業發行經主管教育行政機關審定之各級學校所用教科書及經政府依法獎勵之重要學術專門著作;政府專賣事業銷售之專賣品及經許可銷售專賣品之營業人，依照規定價格銷售之專賣品；肩挑負販沿街叫賣者銷售之貨物或勞務等。

(二)解釋函

1.財政部103年9月22日台財促字第10300664920號函對於土地租金之計收，是否內含營業稅釋示

(1)本案經相關機關提供意見如下：

① 內政部

促進民間參與公共建設公有土地出租及設定地上權租金優惠辦法 （下稱租金優惠辦法） 第2條第1項：「公有土地之租金依下列規定計算之：…二、營運期間：按國有出租基地租金計收標準六折計收。…」該租金之計收，係參照一般國有建築基地之租金，按土地公告地價年息百分之五，打六折計收，未內含營業稅。(租金優惠辦法第2條108年12月2日內政部台內地字第1080265639號令、財政部台財產公字第10835011530號令會銜修正發布，該條第1項第2款修正為：「**二、營運期間：按當期申報地價及課徵地價稅稅率之乘積，加計簽約當期申報地價百分之二計收**」)

② 財政部賦稅署

按營業稅法第16條規定，營業人銷售貨物或勞務之銷售額，為其收取之全部代價，包括價額外收取之一切費用

；同法第32條第1項前段及第2項規定，營業人對於應稅貨物或勞務之定價應內含營業稅，並應依規定時限開立統一發票交付買受人。次按營業稅法第3條規定，營業人提供貨物與他人使用、收益而取得代價者，為銷售勞務，應課徵營業稅。是以，依租金優惠辦法計算銷售勞務之租金收入，屬營業稅法第3條及第16條規定之銷售額範圍，營業人應依營業稅法規定定價內含營業稅，開立統一發票並報繳營業稅。

(2)綜上，促參案所收取土地租金，依法應繳納營業稅者，應納入財務規劃及投資契約規範。倘未規範而產生爭議，請本於公平合理及誠實信用原則，依投資契約爭議處理約定妥處。

2.財政部104年7月23日台財促字第10425511621號函有關權利金收入是否須課徵營業稅事宜釋示

(1)按營業稅法第1條規定，在中華民國境內銷售貨物或勞務，應依法課徵營業稅。次按同法第6條第2款規定，非以營利為目的之事業、機關團體、組織，有銷售貨物或勞務者為營業人。復按財政部79年4月25日台財稅第780450746號函規定，政府機關如將銷售貨物或勞務之收入列為單位預算，且該預算之收入全數解繳公庫者，准予免徵營業稅；收入未全數解繳公庫，則應依法課徵營業稅。爰政府機關及學校如有銷售貨物或勞務，不論該銷售行為是否以營利為目的，除非屬營業稅課稅範圍或符合免徵營業稅規定外，應依上開規定課徵營業稅。

(2)促參案倘涉稅捐稽徵實務認定範圍，應檢具相關證明及資

料洽所在地稅捐主管稽徵機關辦理。

(3)促參案收取之權利金應繳納營業稅者，其實際負擔主體（主辦機關或民間機構)，應於公告招商文件及投資契約載明。

(三)常見問題

1.促參案主辦機關收取土地租金或權利金收入，須否繳納營業稅

(1)營業稅課徵範圍為銷售貨物或勞務及進口貨物三種。依營業稅法第3條第2項規定，銷售勞務定義為提供勞務「予」他人，或提供貨物「與」他人使用、收益，以取得代價者。但執行業務者提供其專業性勞務及個人受僱提供勞務，不包括在內。可見該規定所稱給予(與)有兩種情形：

①「予他人」：抽象給予，即未交付實物。

②「與他人」：具體實物給與。

(2)主辦機關授予民間機構特許權，係「權利」而非實物，並向民間機構收取權利金，屬前述規定之提供勞務「予他人」；而機關出租或提供土地與他人使用、收益，係「實物給與」，並向民間機構取得土地租金等代價，屬上開規定之提供貨物「與他人」使用、收益，以取得代價。故促參案主辦機關所收取土地租金、權利金收入為銷售勞務，屬營業稅課徵範圍。

(3)依營業稅法第1條規定，在中華民國境內銷售貨物或勞務及進口貨物，應依法課徵營業稅。非以營利為目的之事業、機關、團體、組織，有銷售貨物或勞務者，亦為該法第6條第2款所稱之營業人，亦應就其銷售貨物或勞務之收入，課徵營業稅。

(4)由於上開所稱勞務之買受人不限定為營業人。依財政部79年4月25日台財稅第780450746號函規定，政府機關如將銷售貨物或勞務之收入列為單位預算，且該預算之收入全數解繳公庫者，准予免徵營業稅；收入未全數解繳公庫，則應依法課徵營業稅。又政府機關收取之租金收入等如係屬依規費法或相關法律規定所收取之規費收入及特別公課，尚非屬營業稅課稅範圍，免課徵營業稅。是以政府機關(含學校)如有銷售貨物或勞務，不論該銷售行為是否以營利為目的，除非屬營業稅課稅範圍或符合免徵營業稅規定外，應依法課徵營業稅。

2.促參案主辦機關收取土地租金或權利金收入是否內含營業稅

(1)公有土地租金

依財政部103年9月22日台財促字第10300664920號函說明三所示，促參案所收取土地租金，依法應繳納營業稅者，應納入財務規劃及投資契約規範，倘未規範而產生爭議，請本於公平合理及誠實信用原則，依投資契約爭議處理約定妥處。

(2)權利金

依財政部79年4月25日台財稅第780450746號函規定，政府機關如將銷售貨物或勞務之收入列為單位預算，且該預算之收入全數解繳公庫者，准予免徵營業稅；收入未全數解繳公庫，仍應依法課徵營業稅。爰政府機關及學校如有銷售貨物或勞務，不論該銷售行為是否以營利為目的，除非屬營業稅課稅範圍或符合免徵營業稅規定外，應依上開規定課徵營業稅。

(3)收取土地租金及權利金應納之營業稅應併同考量

①按營業稅法第3條第2項前段規定，提供勞務予他人，或提供貨物與他人使用、收益，以取得代價者，為銷售勞務。次按所稱銷售額按同法第16條規定，為營業人銷售貨物或勞務所收取之全部代價，包括營業人在貨物或勞務之價額外收取之一切費用。但本次銷售之營業稅額不包括在內。

②促參案興建期與營運期，其公有土地租金及權利金之計收，依租金優惠辦法第2條及投資契約約定辦理，尚未加計營業稅，屬營業稅法第14條及第16條所稱銷售額，應按同法第10條規定之稅率計算營業稅額。爰為符營業稅法相關規定及避免產生爭議，收取土地租金及權利金收入應納之營業稅應併同考量。

(4)公告招商文件及投資契約應就營業稅負擔主體等相關事宜預為約定

①財政部104年7月23日台財促字第10425511621號函說明四所示，促參案收取之權利金應繳納營業稅者，其實際負擔主體（主辦機關或民間機構），應於公告招商文件及投資契約載明。

②為免促參案契約(許可)期間內，營業稅徵收率調整，影響契約雙方權益，建議公告招商文件及投資契約併同載明營業稅額之計算配合徵收率異動而調整，以減少爭議。

(四)營業稅負擔注意事項及判斷流程

1.促參案是否課徵營業稅及得否減免，依營業稅法相關規定檢視

辦理。

2. 建議主辦機關於促參案可行性評估階段，先洽主(會)計單位釐清，並確認所收取之土地租金及權利金收入繳庫預算編列事宜。如編列於機關單位預算(即公務預算)且全數解繳公庫者，免徵營業稅。如編列於附屬單位預算(即特種基金預算)未全數解繳公庫者，應依法課徵營業稅。

3. 促參案個案情形依法應課徵營業稅時，應於公告招商文件及投資契約載明，以租稅法定納稅義務人為負擔主體，主辦機關得視個案情形，於公告招商文件及投資契約載明由民間機構負擔。另為免促參案契約(許可)期間內，營業稅徵收率調整，衍生增溢稅額負擔爭議，建議公告招商文件及投資契約載明營業稅額之計算配合徵收率異動而調整。

4. 土地租金及權利金收入計收應納之營業稅應併同考量，並於收取後，開立收據、繳款書或發票予民間機構作為其帳務憑證。

5. 機關收取土地租金及權利金收入之營業稅判斷流程如圖1。

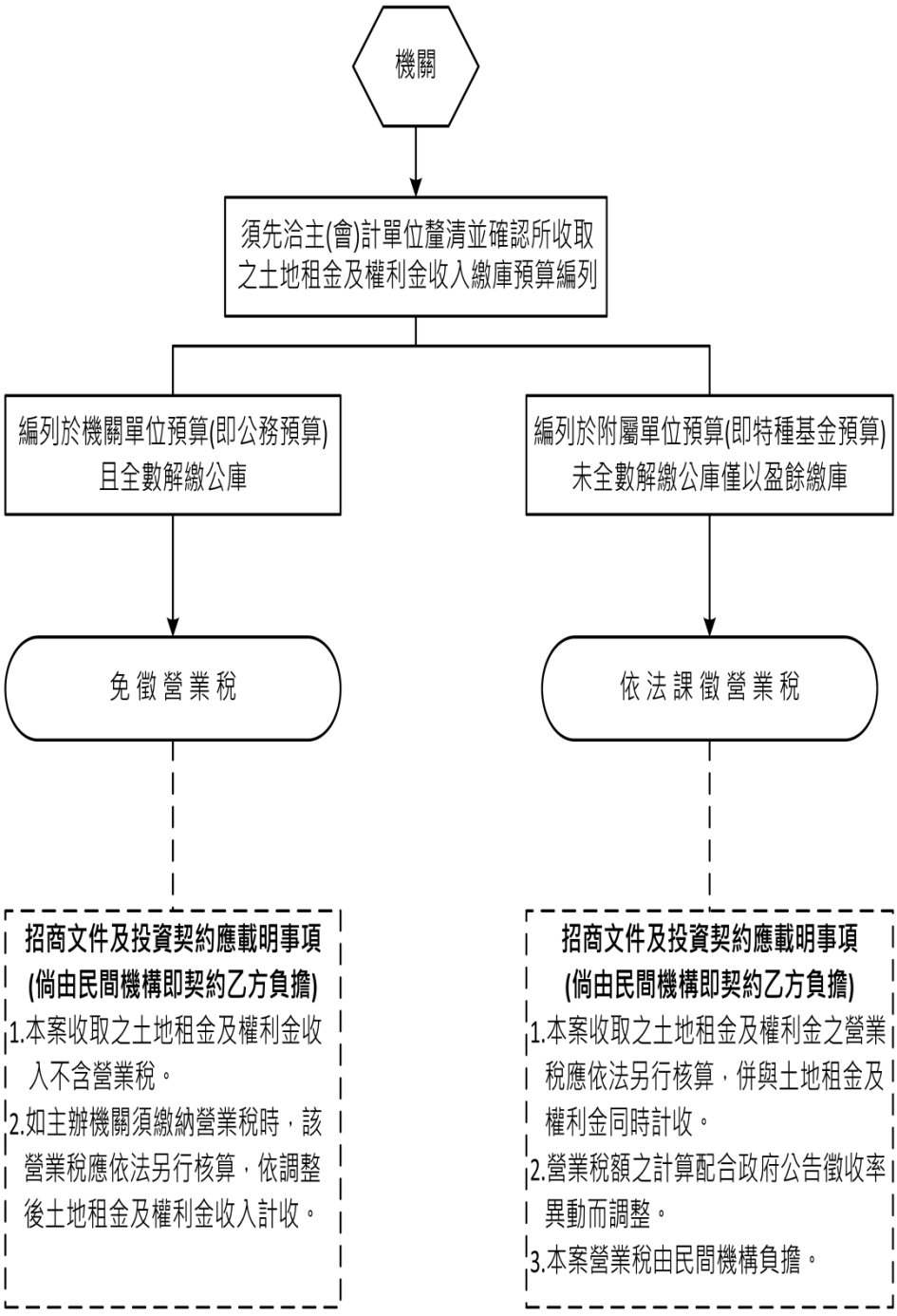


圖 1-1　機關收取土地租金及權利金收入之營業稅判斷流程

二、地價稅

(一)法律依據

1.土地稅法對地價稅課徵相關規定，摘述如下：

(1)納稅規定

①地價稅課徵範圍

土地稅法第14條規定，已規定地價之土地，除依該法第22條規定課徵田賦者外，應課徵地價稅。

②地價稅納稅義務人及代繳人

土地稅法第3條第1項第1款及第2款規定，地價稅納稅義務人為土地所有權人；設有典權土地，為典權人；同條第2項規定，第1款土地所有權人屬於公有者，以管理機關為納稅義務人。土地稅法第4條規定，土地所有權人申請由占有人代繳者，主管稽徵機關得指定土地使用人負責代繳其使用部分之地價稅。

③地價稅課徵稅率

依土地稅法第15條及第16條規定，私有土地未符合適用特別稅率或減免稅地規定之土地所有權人，按其經核列歸戶冊之地價總額是否超過該直轄市或縣(市)之累進起點地價，分別適用基本稅率10‰或累進稅率15‰至55‰分級課徵地價稅。另土地稅法第20條規定，公有土地按基本稅率徵收地價稅。

(2)減免規定

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(按依該條規定，訂定土地稅減免規則)。

2. 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。其減免之期限、範圍、標準、程序及補繳，由直轄市及縣(市)政府擬訂自治條例明定，參與重大公共建設之民間機構得據以申請。

3. 文資法第 99 條規定，古蹟、考古遺址、歷史建築、紀念建築及其所定著之土地，免徵房屋稅及地價稅。

聚落建築群、史蹟、文化景觀及其所定著之土地，得在50%範圍內減徵房屋稅及地價稅；其減免範圍、標準及程序之法規，由直轄市、縣（市）主管機關訂定，報財政部備查，參與重大公共建設之民間機構得據以申請。

(二)法規命令

1. 徵免面積比率之認定

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，認定僅部分合於同規則減免標準者，得依合於減免標準之使用面積比率計算減免其土地稅。

2. 公有土地

(1)依土地稅減免規則第7條第1項規定，下列公有土地地價稅全免：

① 供公共使用之土地。

② 各級政府與所屬機關及地方自治機關用地及其員工宿

舍用地。但不包括供事業使用者在內。

③ 國防用地及軍事機關、部隊、學校使用之土地。

④ 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。但外國僑民學校應為該國政府設立或認可，並依私立高級中等以下外國僑民學校及附設幼稚園設立及管理辦法設立，且以該國與我國有相同互惠待遇或經行政院專案核定免徵者為限；本國私立學校，以依私立學校法立案者為限。

⑤ 農、林、漁、牧、工、礦機關直接辦理試驗之用地。

⑥ 糧食管理機關倉庫用地。

⑦ 鐵路、公路、航空站、飛機場、自來水廠及垃圾、水肥、污水處理廠（池、場）等直接用地及其員工宿舍用地。但不包括其附屬營業單位獨立使用之土地在內。

⑧ 引水、蓄水、洩水等水利設施及各項建造物用地。

⑨ 政府無償配供貧民居住之房屋用地。

⑩ 名勝古蹟及紀念先賢先烈之館堂祠廟與公墓用地。

⑪觀光主管機關為開發建設觀光事業，依法徵收或協議購買之土地，在未出賣與興辦觀光事業者前，確無收益者。

⑫依停車場法規定設置供公眾使用之停車場用地。

(2)依土地稅減免規則第7條第4項規定，公立學校學生宿舍，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。

3.私有土地

土地稅減免規則第8條第1項規範私有土地減免地價稅或田賦之標準，其中第10款規定，私有土地無償供給政府機關、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。

(三)解釋函(令)

1.財政部95年1月17日台財稅字第09504500720號函有關促參案是否仍得適用土地稅減免規則第7條及房屋稅條例第14條規定疑義釋示

(1)原依土地稅法、房屋稅條例或契稅條例所應課徵地價稅、房屋稅或契稅者，如符合促參法相關法規規定者，依據特別法優於普通法法理，應可給予適當減免。

(2)對於不動產本即符合土地稅減免規則第7條或房屋稅條例第14條規定之免稅要件,如民間機構依促參法第8條規定之方式介入使用(興建、營運)，並未影響其符合原免稅條件者，則因此時並無應改予課稅之特別規定，仍應有土地稅減免規則或房屋稅條例免稅規定之適用；惟如因民間機構之介入使用，致受影響而不符合土地稅減免規則或房屋稅條例所規定之免稅要件，即應無上述免稅規定之適用。

(3)至有無前述受影響而不符上述規定之免稅要件，則應依具體個案之情形(參與公共建設之方式、不動產產權歸屬、事業之主體性質、有無委託經營關係、原持有土地使用情形及所擬適用之免稅條款等)而定。

2.財政部96年2月8日台財稅字第09604502520號函有關大專校院設置之育成中心提供場所及設施供企業使用是否課徵房屋稅及地價稅疑義

(1)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。大專校院設置育成中心，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。

(2)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、財政部90年12月5日台財稅字第0900457493號函規定，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。大專校院設置育成中心，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；至於其供企業與學校教師、學生共同使用者，學校如能提供其接受委託研究或產學合作計畫書等資料證明其屬教學、研究之範圍或有具體資料佐證符合免稅規定之面積

，就其有利部分允宜充分考量並核實認定。

3.財政部97年7月1日台財稅字第09704733430號令有關各地方政府及所屬機關興辦公有設施地價稅及房屋稅徵免原則釋示

各地方政府及所屬機關興辦之游泳池、公園、納骨塔、殯儀館及動物園等公有設施地價稅及房屋稅之徵免原則如下：

(1)各地方政府及所屬機關興辦之游泳池、公園、納骨塔、殯儀館及動物園等公有設施，依照各地方機關組織編制、預算制度(收支編列公務預算)及財產管理有關規定設置，是其所使用之土地、房屋核屬公務財產，應適用土地稅減免規則第7條第1項第2款及房屋稅條例第14條第1款規定，予以免徵地價稅及房屋稅。如係以特種基金編列預算者，其所使用之土地、房屋應無上述法條之適用。

(2)如係以出租或無償供他人使用之土地、房屋，非屬公務使用財產，仍應依法課徵地價稅及房屋稅。

(3)符合上開第1點公務使用之土地、房屋採委託經營者，如符合下列要件，可繼續免徵地價稅及房屋稅：

① 委託經營前原符合土地稅減免規則第7條第1項第2款及房屋稅條例第14條第1款規定之免稅土地及房屋。

② 委託經營範圍限於委託機關原辦理之業務範圍。但超出部分，應按實際使用面積課稅。

③ 委託經營期間仍受委託機關之監督。

4.財政部101年9月21日台財稅字第10104036530號函有關學校游泳池委外經營，依國民體育法第17條第2項規定開放提供民眾使用並收取費用，得否援引財政部97年7月1日台財稅字第09704733430號令釋免徵地價稅及房屋稅釋示

(1)按財政部97年7月1日台財稅字第09704733430號令，係規範「各地方政府及所屬機關」興辦之公有設施，依土地稅減免規則第7條第1項第2款及房屋稅條例第14條第1款規定免徵地價稅、房屋稅之認定原則。至於「公立學校」用地及房屋之地價稅與房屋稅徵免，土地稅減免規則第7條第1項第5款及房屋稅條例第14條第4款另有明定，自應依各該規定論處，不宜援引適用上開財政部97年7月1日令釋。

(2)依土地稅減免規則第7條第1項第5款、第8條第1項第1款及房屋稅條例第14條第4款、第15條第1項第1款規定，學校用地及房屋免徵地價稅及房屋稅，應以供學校直接使用者為限。本案學校游泳池委外經營，依國民體育法第17條第2項規定開放民眾使用並收取費用部分，與上開規定不合；又其雖係配合政府推動水域相關休閒運動產業及游泳運動政策，惟性質與一般收費游泳池無異，如准予免徵地價稅或房屋稅，有違租稅公平原則，允非所宜。

(3)次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。」另依房屋稅條例第5條及財政部96年2月8日台財稅字第09604502520號函規定，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。委外經營之學校游泳池供師、生使用，符合前揭土地稅減免規則、房屋稅條例及財政部函意旨免徵地價稅及房屋稅規定部分，得就實際使用情形，按比率免徵。

5.財政部102年10月9日台財稅字第10200621790號令及108年2月

25日台財稅字第10700666800號令有關幼兒園之房屋稅及地價稅徵免釋示。

(1)依幼兒教育及照顧法設立或改制之幼兒園，如屬公立幼兒園者，其供園舍、辦公、員工宿舍使用之公有房屋，及供幼兒園直接使用、員工宿舍使用之公有土地，適用房屋稅條第14條第1項第4款及土地稅減免規則第7條第1項第5款規定免徵房屋稅及地價稅。如屬財團法人或財團法人所興辦業經立案之私立幼兒園者，其登記為該財團法人所有供園舍、辦公使用之房屋，及幼兒園用地、員生宿舍用地，適用房屋稅條例第15條第1項第1款及土地稅減免規則第8條第1項第1款規定免徵房屋稅及地價稅。

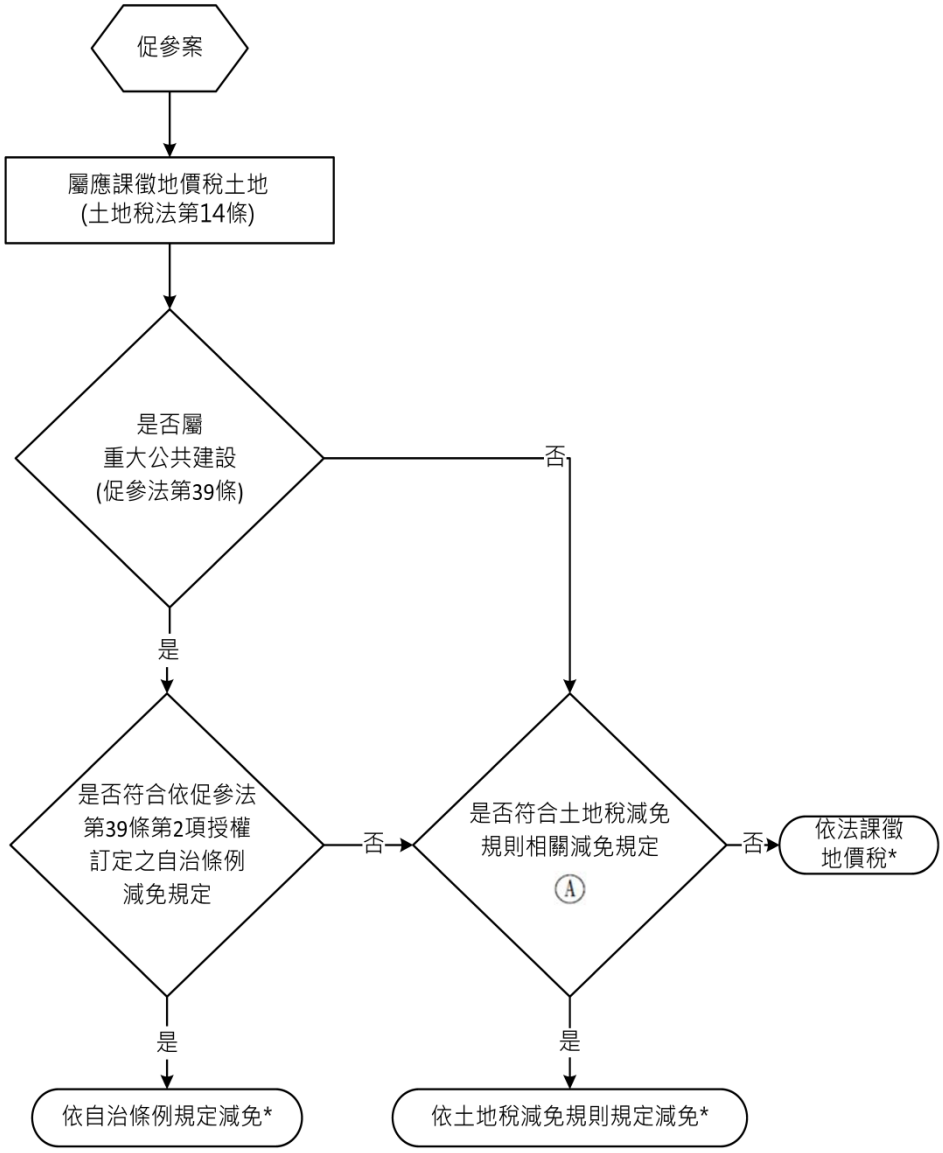
(2)非營利幼兒園實施辦法施行前，各地方政府及所屬機關委託經營之幼兒園，其供園舍、辦公、員工宿舍使用之公有房屋，及供幼兒園直接使用、員工宿舍使用之公有土地，於委託經營契約屆滿前，適用房屋稅條例第14條第1項第4款及土地稅減免規則第7條第1項第5款規定免徵房屋稅及地價稅。

(四)地價稅負擔注意事項及減免判斷流程

1. 促參案是否課徵地價稅及得否減免，依土地稅法、土地稅減免規則相關規定檢視辦理。
2. 屬促參法第3條第2項規定之重大公共建設範圍者，適用促參法第39條規定，得依直轄市、縣(市)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，給予適當減免。
3. 促參案個案情形依法須課徵地價稅時，應於公告招商文件及投

資契約載明，以租稅法定納稅義務人為負擔主體，主辦機關得視個案情形，於公告招商文件及投資契約載明由民間機構負擔，但不影響法定納稅義務人之納稅義務。

4. 促參案地價稅減免判斷流程如圖2-1及圖2-2。



註1：

95年1月17日台財稅字第09504500720號函規定，原依土地稅法、房屋稅條例或契稅條例所應課徵地價稅、房屋稅或契稅者，如符合促參法相關法規規定者，依據特別法優於普通法法理，應可給予適當減免。是以，依促參法第39條第2項授權訂定之自治條例(下稱自治條例)與土地稅法間係特別法與普通法，自治條例應優先適用。另倘自治條例明定，其他法規規定更有利於民間機構，得就前述自治條例及稅法相關減免規定擇優適用。

註2：

促參法第41條規定，民間機構依促參法第13條規定經營之附屬事業，不適用促參法第3章融資及租稅優惠規定。

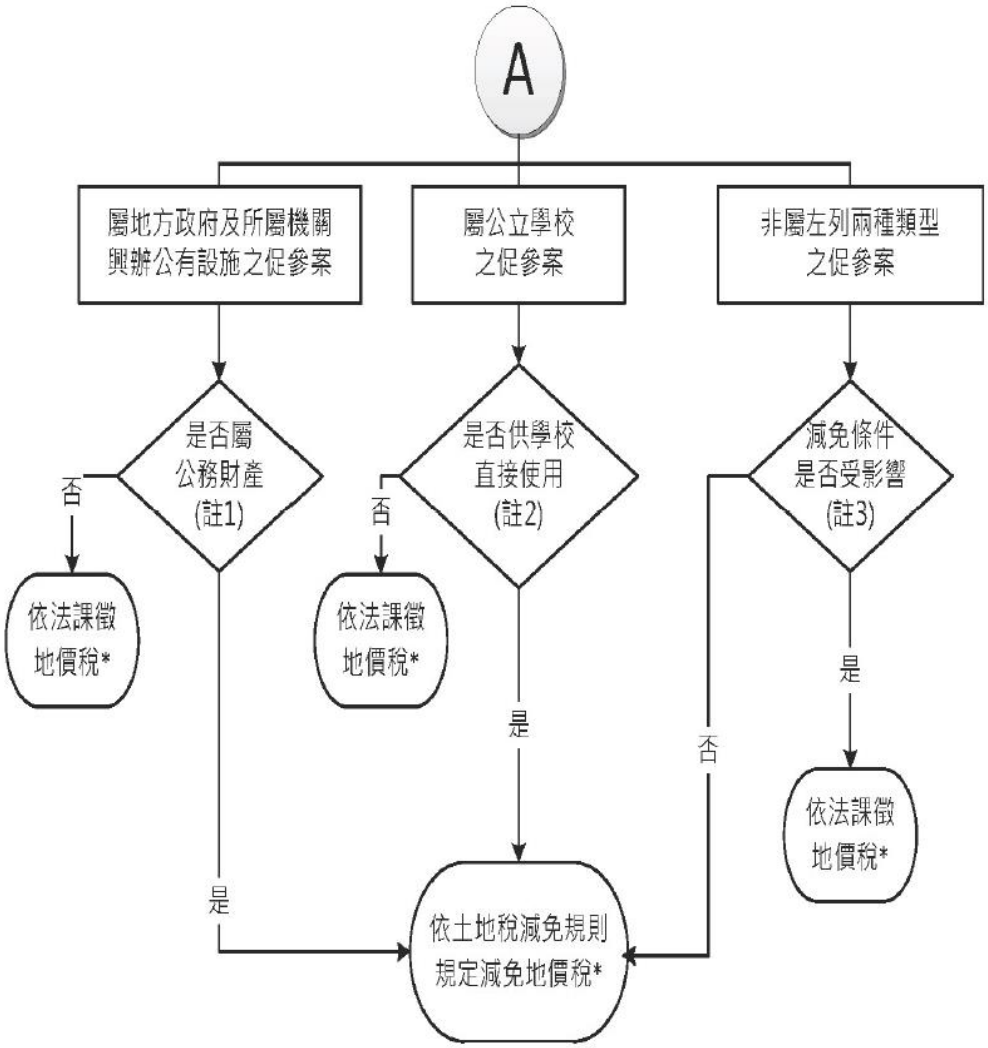
註3：

標記「*」指須依法繳納地價稅之促參案，其招商文件及投資契約應載明，地價稅由機關(契約甲方)負擔或地價稅由民間機構(契約乙方)負擔，圖2-2亦同。

註4：

Ⓐ指非屬重大公共建設之促參案者，其地價稅徵免類型詳圖2-2。

圖 2-1　促參案地價稅減免判斷流程圖



註1：

財政部97年7月1日台財稅字第09704733430號令規定，各地方政府及所屬機關興辦公有設施地價稅及房屋稅徵免原則，該原則內容詳肆附錄-稅負議題相關函釋、二、主管機關(財政部賦稅署)函釋。

註2：

財政部101年9月21日台財稅字第10104036530號函規定，學校土地免徵地價稅，應以供學校直接使用者為限。財政部102年10月9日台財稅字第10200621790號令及108年2月25日台財稅字第10700666800號令，幼兒園之地價稅徵免規定，內容詳肆、附錄-賦稅議題相關函釋、二、主管機關(財政部賦稅署)函釋。

註3：

財政部95年1月17日台財稅字第09504500720號函規定，減免地價稅條件是否受影響，須按具體個案情形而定，包括：參與公共建設方式、不動產產權歸屬、事業之主體性質、有無委託經營關係、原持有土地使用情形、所擬適用之免稅條件。

圖 2-2　促參案地價稅減免判斷流程圖

三、房屋稅

(一)法律依據

1.房屋稅條例對房屋稅課徵相關規定，摘述如下：

(1)納稅規定：

① 房屋稅課徵範圍

房屋稅條例第3條規定，房屋稅以附著於土地之各種房屋，及有關增加該房屋使用價值之建築物，為課徵對象。

② 房屋稅納稅義務人

房屋稅條例第4條第1項前段及第3項規定，房屋稅向房屋所有人徵收之；以土地設定地上權之使用權房屋，向該使用權人徵收之；設有典權者，向典權人徵收之。所有人、使用權人或典權人住址不明，或非居住房屋所在地者，應由管理人或現住人繳納之。如屬出租，應由承租人負責代繳，抵扣房租。

③ 房屋稅課徵稅率

A.房屋稅條例第5條規定，房屋稅依房屋現值，按房屋實際使用情形，分別適用住家用(1.0%-4.8%)及非住家用（1.5%-5%）法定稅率課徵。

B.房屋稅條例第6條第1項規定，直轄市及縣（市）政府在前條規定稅率範圍內訂定之房屋稅徵收率，應提經當地民意機關通過，報財政部備查。

C.非住家用房屋適用稅率如表1。

表1　非住家用房屋適用稅率表

非住家用房屋使用情形	法定稅率		臺北市徵收率
	最低	最高	
營業、私人醫院、診所、自由職業事務所使用	3%	5%	3%
人民團體等非營業使用	1.5%	2.5%	2%

備註：

本表資料來源為財政部稅務入口網（網址：https://www.etax.nat.gov.tw/etwmain/）首頁>稅務資訊>認識稅務>節稅宣導手冊>地方稅節稅手冊>房屋稅節稅手冊。另本表以臺北市111至113年期徵收率為例，各縣市徵收率依其規定。

D.自113年7月1日起實施，住家用房屋適用房屋稅稅率如表2。

表2　住家用房屋適用稅率表

歸戶方式	住家用房屋				113年6月30日以前適用稅率	113年7月1日起適用稅率
全國歸戶	自住	全國3戶以下			1.2%	1.2%
		全國單一自住房屋且房屋現值在一定金額以下			1.2%	1%
全國歸戶	非自住	其他非自住住家用房屋			1.5%-3.6%	2%-4.8%
		特定	出租申報租賃所得達租金標準房屋		1.5%-3.6%	1.5%-2.4%
			繼承取得共有房屋		1.5%-3.6%	1.5%-2.4%
			建商興建待銷售房屋	2年以內	1.5%-3.6%	2%-3.6%
				超過2年		2%-4.8%

- 非自住住家用房屋採「**全國歸戶**」，按納稅義務人全國總持有戶數「**全數累進**」課徵。
- 各地方政府「**都必須**」訂定差別稅率，未訂定差別稅率者，將依財政部公告基準課徵。
- 各縣市房屋稅徵收率請至地方稅稽徵機關網站查閱。
- 不計入「其他非自住房屋」之全國總持有應稅房屋戶數及適用差別稅率，共12類，例如屬BOT案之民間參與公共建設案之公共建設、附屬設施或

附屬事業，其供住家使用之房屋。詳見附錄 113 年 4 月 22 日令訂定「房屋稅條例第 5 條與第 15 條第 1 項第 9 款規定住家用房屋戶數認定及申報擇定辦法」第 4 條。

(2)減免規定：

① 公有房屋

房屋稅條例第14條規定，下列公有房屋免徵房屋稅：

A. 各級政府機關及地方自治機關之辦公房屋及其員工宿舍。

B. 軍事機關部隊之辦公房屋及其官兵宿舍。

C. 監獄看守所及其辦公房屋暨員工宿舍。

D. 公立學校、醫院、社會教育學術研究機構及救濟機構之校舍、院舍、辦公房屋及其員工宿舍。

E. 工礦、農林、水利、漁牧事業機關之研究或試驗所所用之房屋。

F. 糧政機關之糧倉、鹽務機關之鹽倉、公賣事業及政府經營之自來水廠(場) 所使用之廠房及辦公房屋。

G. 郵政、電信、鐵路、公路、航空、氣象、港務事業，供本身業務所使用之房屋及其員工宿舍。

H. 名勝古蹟及紀念先賢先烈之祠廟。

I. 政府配供貧民居住之房屋。

J. 政府機關為輔導退除役官兵就業所舉辦事業使用之房屋。

② 私有房屋

房屋稅條例第15條第1項第4款規定，私有房屋無償供政府機關公用者，免徵房屋稅。

2. 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房屋稅得予適當減免。其減免之期限、範圍、標準、程序及補繳，由直轄市及縣(市)政府擬訂自治條例明定，參與重大公共建設之民間機構得據以申請。

3. 文資法第 99 條規定，古蹟、考古遺址、歷史建築、紀念建築及其所定著之土地，免徵房屋稅及地價稅。

聚落建築群、史蹟、文化景觀及其所定著之土地，得在50%範圍內減徵房屋稅及地價稅；其減免範圍、標準及程序之法規，由直轄市、縣（市）主管機關訂定，報財政部備查，參與重大公共建設之民間機構得據以申請。

(二)解釋函(令)

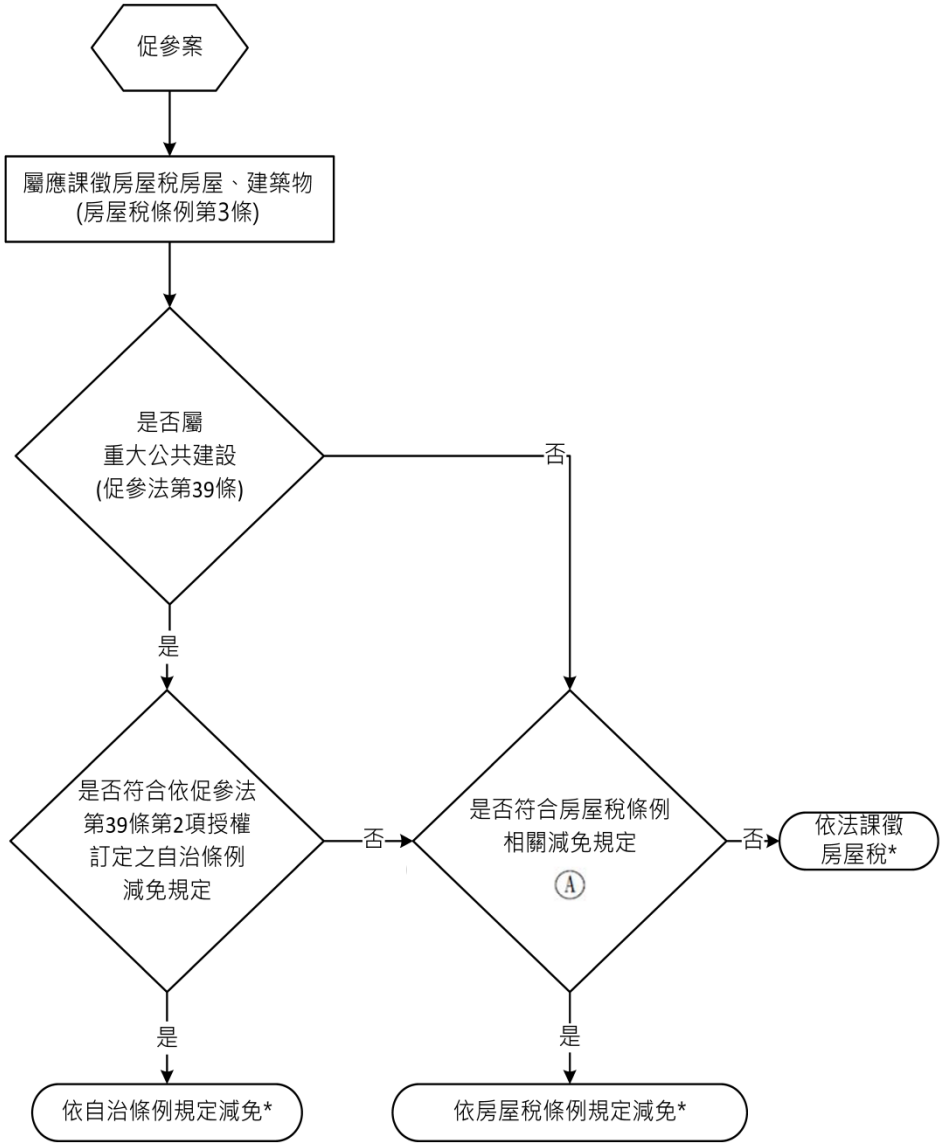
1. **財政部95年1月17日台財稅字第09504500720號函有關促參案是否仍得適用土地稅減免規則第7條及房屋稅條例第14條規定疑義釋示(同貳、相關稅負議題二、地價稅(三)解釋函(令)1)**
2. **財政部96年2月8日台財稅字第09604502520號函有關大專校院設置之育成中心提供場所及設施供企業使用是否課徵房屋稅及地價稅疑義(同貳、相關稅負議題二、地價稅(三)解釋函(令)2)**
3. **財政部97年7月1日台財稅字第09704733430號令有關各地方政府及所屬機關興辦公有設施地價稅及房屋稅徵免原則釋示(同貳、相關稅負議題二、地價稅(三)解釋函(令)3)**
4. **財政部101年9月21日台財稅字第10104036530號函有關學校游泳池委外經營，依國民體育法第7條第1項(106年9月20日修正為第17條第2項)規定開放提供民眾使用並收取費用，得否援引財政部97年7月1日台財稅字第09704733430號令釋免徵地價稅**

及房屋稅釋示 （同貳、相關稅負議題二、地價稅(三)解釋函(令)4)

5. 財政部102年10月9日台財稅字第10200621790號令及108年2月25日台財稅字第10700666800號令有關幼兒園之房屋稅及地價稅徵免釋示(同貳、相關稅負議題二、地價稅(三)解釋函(令)5)。

(三)房屋稅負擔注意事項及減免判斷流程

1. 促參案是否課徵房屋稅及得否減免，依房屋稅條例相關規定檢視辦理。
2. 屬促參法第3條第2項規定之重大公共建設範圍者，適用促參法第39條規定，得依直轄市、縣(市)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，給予適當減免。
3. 促參案個案情形依法須課徵房屋稅時，應於公告招商文件及投資契約載明，以租稅法定納稅義務人為負擔主體，主辦機關得視個案情形於公告招商文件及投資契約載明由民間機構負擔，但不影響法定納稅義務人之納稅義務。
4. 促參案房屋稅減免判斷流程如圖3-1及3-2。



註1：

95年1月17日台財稅字第09504500720號函規定，原依土地稅法、房屋稅條例或契稅條例所應課徵地價稅、房屋稅或契稅者，如符合促參法相關法規規定者，依據特別法優於普通法法理，應可給予適當減免。是以，依促參法第39條第2項授權訂定之自治條例(下稱自治條例)與房屋稅條例間係特別法與普通法，自治條例應優先適用。另倘自治條例明定，其他法規規定更有利於民間機構，得就前述自治條例及稅法相關減免規定擇優適用。

註2：

促參法第41條規定，民間機構依促參法第13條規定經營之附屬事業，不適用促參法第3章融資及租稅優惠規定。

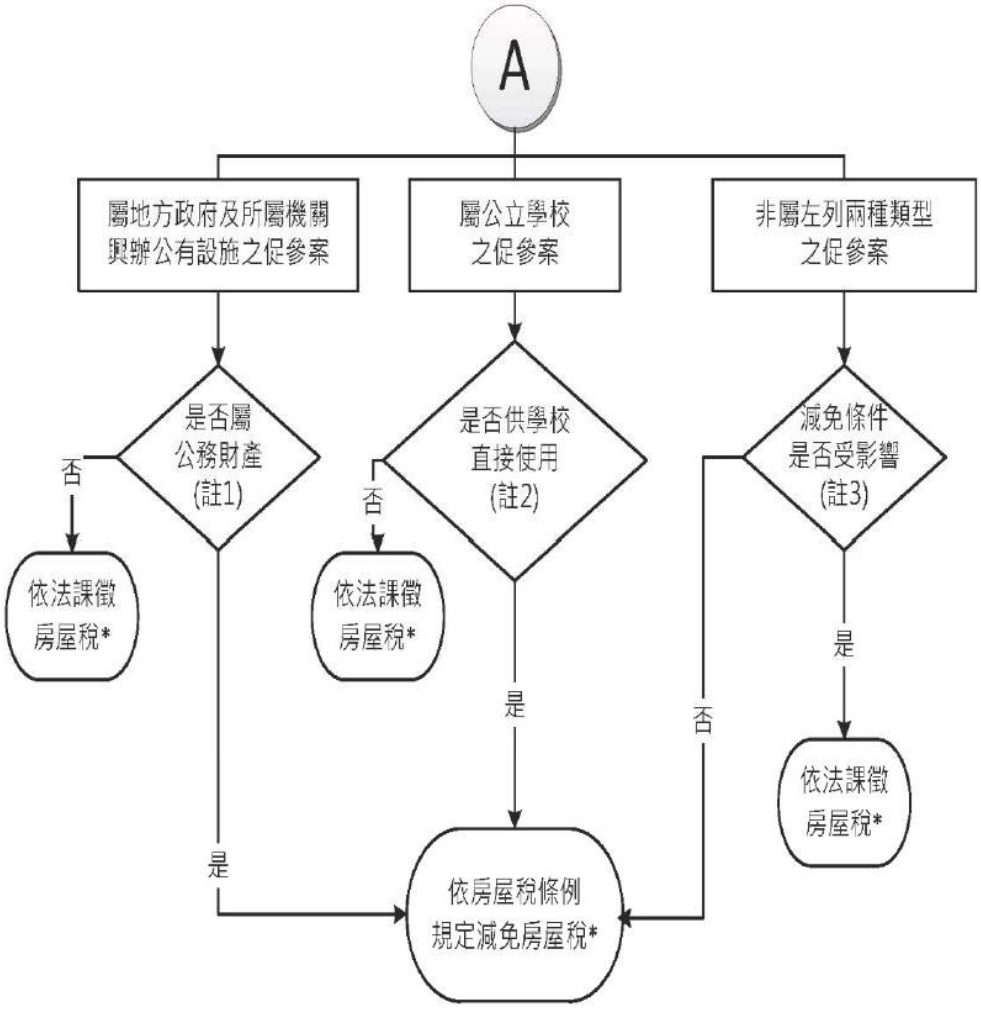
註3：

標記「*」指須依法繳納房屋稅之促參案，其招商文件及投資契約應載明，房屋稅由機關(契約甲方)負擔或房屋稅由民間機構(契約乙方)負擔，圖3-2亦同。

註4：

Ⓐ指非屬重大公共建設之促參案者，其房屋稅徵免類型詳圖3-2。

圖 3-1　促參案房屋稅減免判斷流程圖



註1：

財政部97年7月1日台財稅字第09704733430號令規定，各地方政府及所屬機關興辦公有設施地價稅及房屋稅徵免原則，該原則內容詳肆附錄-稅負議題相關函釋、二、主管機關(財政部賦稅署)函釋。

註2：

財政部101年9月21日台財稅字第10104036530號函規定，學校房屋免徵房屋稅，應以供學校直接使用者為限。財政部102年10月9日台財稅字第10200621790號令及108年2月25日台財稅字第10700666800號令，幼兒園之房屋稅徵免規定，內容詳肆、附錄-賦稅議題相關函釋、二、主管機關(財政部賦稅署)函釋。

註3：

財政部95年1月17日台財稅字第09504500720號函規定，減免地價稅條件是否受影響，須按具體個案情形而定，包括：參與公共建設方式、不動產產權歸屬、事業之主體性質、有無委託經營關係、原持有房屋使用情形、所擬適用之免稅條件。

圖 3-2　促參案房屋稅減免判斷流程圖

四、契稅

(一)法律依據

1. 契稅條例對契稅課徵相關規定，摘述如下：

(1)納稅規定：

① 契稅課徵範圍

契稅條例第2條規定，不動產之買賣、承典、交換、贈與、分割或因占有而取得所有權者，均應申報繳納契稅。

② 契稅納稅義務人

契稅條例第4條、第5條與第7條規定，買賣契稅，應由買受人申報納稅。典權契稅，應由典權人申報納稅。贈與契稅，應由受贈人估價立契，申報納稅。

③ 契稅課徵稅率

契稅條例第3條規定，契稅稅率買賣6%、典權4%、交換2%、贈與6%、分割2%及占有6%。

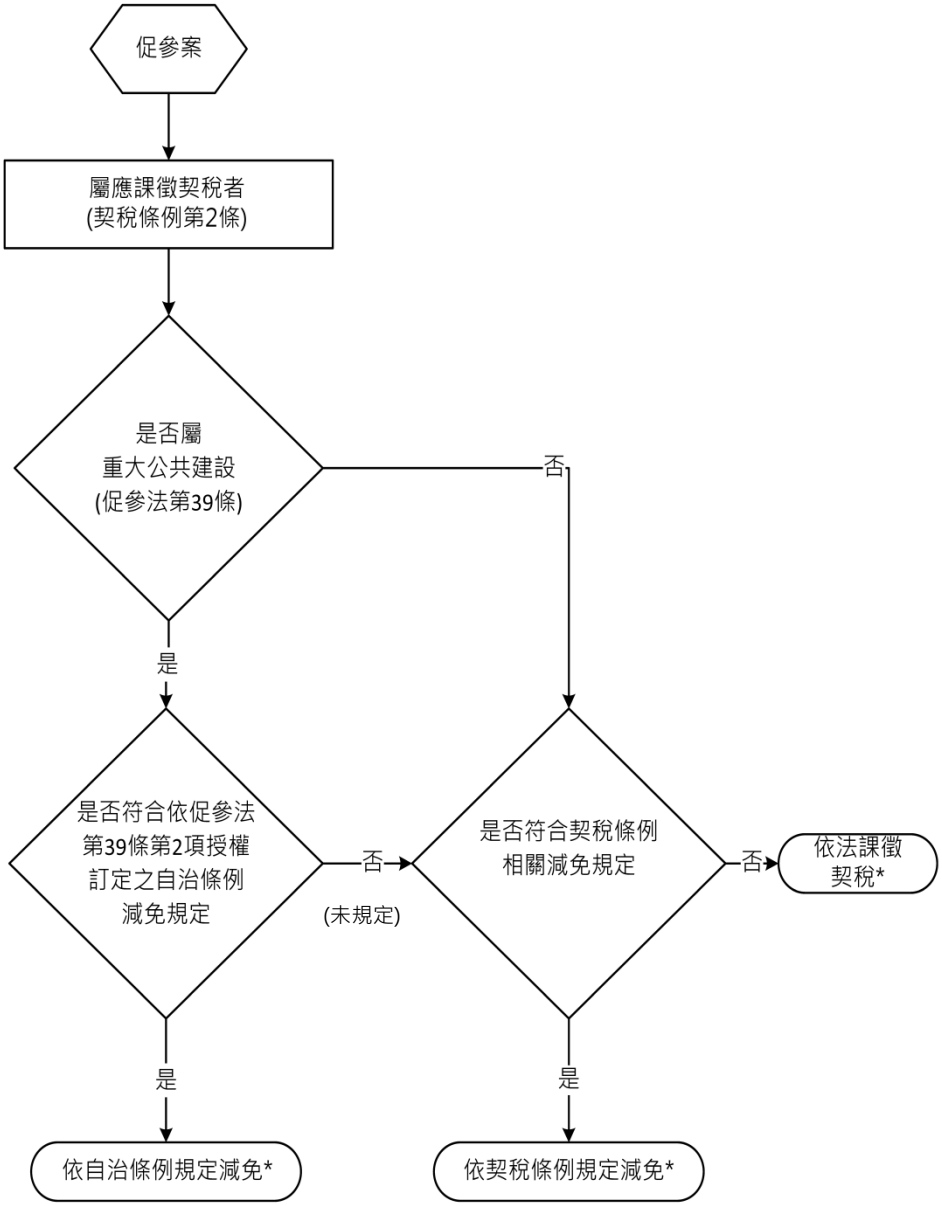
(2)減免規定：

契稅條例第14條第1款規定，各級政府機關、地方自治團體、公立學校因公使用而取得之不動產，免徵契稅。但供營業用者，不適用之。

2. 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取得時應課徵之契稅得予適當減免。其減免之期限、範圍、標準、程序及補繳，由直轄市及縣(市)政府擬訂自治條例明定，參與重大公共建設之民間機構得據以申請。

(二)契稅負擔注意事項及減免判斷流程

1. 促參案是否課徵契稅及得否減免，依契稅條例規定檢視辦理。
2. 契稅條例第2條及第4條規定，不動產買賣由買受人申報繳納契稅，因此，促參案適用契稅者較少。舉例言之，BTO(Build-Transfer-Operate)模式，民間機構投資新建完成後，移轉所有權予政府機關，倘因公使用可免徵契稅，但供營業使用，則須課徵契稅。如民間機構興建完某會館或公教中心後，所有權移轉主辦機關，主辦機關再委外經營，委外經營部分則須課徵契稅。
3. 屬促參法第3條第2項規定之重大公共建設範圍者，適用促參法第39條規定，得依直轄市、縣(市)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，給予適當減免。
4. 促參案個案情形依法須課徵契稅時，應於公告招商文件及投資契約載明，以租稅法定納稅義務人為負擔主體，主辦機關得視個案情形，於公告招商文件及投資契約載明由民間機構負擔，但不影響法定納稅義務人之納稅義務。
5. 促參案契稅減免判斷流程如圖4。



註1：

財政部95年1月17日台財稅字第09504500720號函規定，原依土地稅法、房屋稅條例或契稅條例所應課徵地價稅、房屋稅或契稅者，如符合促參法相關法規規定者，依據特別法優於普通法法理，應可給予適當減免。是以，依促參法第39條第2項授權訂定之自治條例(下稱自治條例)與契稅條例間係特別法與普通法，自治條例應優先適用。惟該自治條例未規定契稅之減免(如新北市民間機構參與重大公共建設減免地價稅房屋稅自治條例)時，應依契稅條例相關規定辦理。另倘自治條例明定，其他法規規定更有利於民間機構，得就前述自治條例及稅法相關減免規定擇優適用。

註2：

促參法第41條規定，民間機構依促參法第13條規定經營之附屬事業，不適用促參法第3章融資及租稅優惠規定。

註3：

標記「*」指須依法繳納契稅之促參案，其招商文件及投資契約應載明，契稅由機關(契約甲方)負擔或契稅由民間機構(契約乙方)負擔。

圖 4-1　促參案契稅減免判斷流程圖

叁、注意重點

一、各稅負擔主體

(一)促參案各項稅捐之租稅負擔，以法定納稅義務人為負擔主體。主辦機關得依個案財務規劃或實際需要，規劃由民間機構負擔，但不影響法定納稅義務人之納稅義務。

(二)主辦機關應於促參案公告及招商文件與投資契約載明各項稅捐負擔主體。如由主辦機關負擔，應依法編列預算繳納。

二、營業稅

(一)營業稅法第1條規定，在中華民國境內銷售貨物或勞務，應依法課徵營業稅。促參案主辦機關收取土地租金或權利金收入依營業稅法第3條第2項規定，為銷售勞務，屬營業稅課徵範圍。

(二)財政部79年4月25日台財稅字第780450746號函規定，政府機關如將銷售貨物或勞務收入列為單位預算，且全數解繳公庫，准予免徵營業稅；收入未全數解繳公庫，應依法課徵營業稅。

(三)土地租金及權利金收入之收取尚須考量依法應課徵之營業稅，爰營業稅如擬由民間機構負擔應於公告招商文件及投資契約中載明。

三、地價稅、房屋稅及契稅

(一)促參案是否課徵地價稅、房屋稅及契稅及得否減免，依土地稅法、土地稅減免規則、房屋稅條例、契稅條例相關規定檢視辦理。

(二)屬促參法第3條第2項規定之重大公共建設範圍者，適用促參法第39條規定，得依直轄市、縣(市)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，給予適當減免。

四、各稅課徵疑義處理

促參案各項稅捐課徵認定如有疑義，得檢具相關證明文件，洽

所在地稅捐稽徵機關確認。

五、各稅課繳納爭議處理

促參案各項稅捐繳納如有爭議，主辦機關應本公平合理及誠實信用原則，依促參法及投資契約爭議處理約定辦理。

肆、附錄-稅負議題相關規定

一、主管機關(推動促參司[註1])函釋

發文單位：	行政院公共工程委員會
發文日期：	民國100年12月26日
發文字號：	工程促字第10000486960號[註2]
主　　旨：	貴府函詢促參OT案件主辦機關對民間機構之土地租金、房屋使用費(租金)或權利金等名目之計收疑義乙案。
說　　明：	二、依促參法辦理案件，倘依該法第15條規定將公有土地採出租或設定地上權方式提供者，本會及財政部、內政部相關函釋摘述並說明如次： (一) 土地租金雖得以優惠，惟尚不得免收，至促參案投資契約權利金則視個案財務可行性決定(本會99年5月31日工程促字第09900176300號函參照，公開於本會網站)。 (二) 依促參法第8條第1項第5款辦理之OT案件參酌財政部國有財產局函釋，其涉公有土地上之建築物及公有土地併同提供民間使用(參酌財政部國有財產局[註3]100年8月12日台財產局改字第1000024494號函釋，詳附件1)。 (三) 出租土地所收取之租金應足以負擔地價稅及其他費用，以符成本，並非表示營運期間之租金計收隱含地價稅在內。換言之，營運期間公有土地之租金計收與地價稅減免與否無涉(財政部國有財產局96年3月28日台財產局管字第0960008613號函釋，詳附件2)。 (四) 依「促進民間參與公共建設公有土地出租及設定地上權租金優惠辦法」(下稱租金優惠辦法)第3條規定：「已依其他法令規定優惠計收租金者，不得依本辦法規定優惠租金。」該規定並未限制促參案不得適用其他租金優惠(內政部100年10月26日內授中辦地字第1000049232號函釋，詳附件3)，惟應擇一適用。 (五) 基此，促參案公有土地之提供方式如屬依促參法第15條規定辦理者，其土地租金之計收仍應依租金優惠辦

註1 因應行政院組織調整，促參業務102年1月1日起由行政院公共工程委員會(下稱工程會)移撥至財政部，並成立推動促參司，爰本研究報告包含組改前於工程會之解釋函。

註2 本解釋函資料來源為民間參與公共建設資訊網(網址: https://ppp.mof.gov.tw) 首頁>促參法令>解釋函(令)，如欲檢視完整函釋請至該網查閱。

註3 財政部國有財產局現為財政部國有財產署。

	法規定暨前揭內政部、財政部函文辦理；至該公有土地上之建築物提供民間使用之對價計收標準暨其收費名目，促參法未有規定，依該法第2條規定，適用土地法、國有財產法等其他有關法律規定辦理。 三、綜上，來函所提建議二方案與上開規定及函釋未符。
附　　件[註4]：	附件1 財政部國有財產局100年8月12日台財產局改字第10000244 94號函 附件2 財政部國有財產局96年3月28日台財產局管字第0960008613號函 附件3 內政部100年10月26日內授中辦地字第1000049232號函

註4 本欄所列附件原函查閱方式同註2。

附件1

發文單位：	財政部國有財產局
發文日期：	民國100年8月12日
發文字號：	台財產局改字第1000024494號
主　　旨：	所詢本局辦理公有土地上之公有建築物或公有設施出租予民間或委託經營是否須計收土地租金乙案。
說　　明：	二、依土地法第97條規定，租用房屋所收取之租金包括土地及房屋之租金，爰本局經管國有非公用土地上之建築物如同為本局經營，於依國有財產法第42條第1項或其他法律規定辦理出租時，係房地併同辦理出租，按個別標準計收租金。 三、另國有非公用建築物、雜項工作物、設備等財產於辦理委託經營時，承前理由，亦併同坐落之國有非公用土地委託經營，所收取之使用對價為權利金，土地與地上物皆須計收。 四、上述出租、委託經營之土地租金及土地權利金計收方式，請參閱本局網站法令查詢「國有非公用不動產租金作業程序」第55點及「國有非公用財產委託經營實施要點」第12點、第13點。

附件2

發文單位：	財政部國有財產局
發文日期：	民國96年3月28日
發文字號：	台財產局管字第0960008613號
主　　旨：	關於「促進民間參與公共建設公有土地出租及設定地上權租金優惠辦法」第2條所訂公有土地於「營運期間」之租金計算基礎疑義乙案。[註5]
說　　明：	二、查「促進民間參與公共建設公有土地出租及設定地上權租金優惠辦法」第2條第1項第2款規定，公有土地於營運期間之租金按國有出租基地租金計收標準六折(即依照土地申報地價年息百分之三)計收。同條第2項規定，依第1項第2款計收之租金不足支付土地依法應繳納之地價稅及其他費用者，應改按所應繳納之稅費計收租金。該第2項規定係基於地價稅及其他費用為出租機關之土地管理成本，故出租土地所收取之租金應足以負擔地價稅及其他費用，以符成本，並非表示營運期間之租金計收隱含地價稅在內。換言之，營運期間公有土地之租金計收與地價稅減免與否無涉。又現行國有基地租金係以土地申報地價(與公告地價相同)為計算基礎，近年來土地公告地價較土地市場價格明顯偏低，是以所收取之租金已遠低於市場行情。 三、依同辦法第2條第2項後段及第3項規定，營運期間之租金僅於所須用地當年之申報地價與原財務計畫預估之當年地價漲幅逾百分之五十及經主辦機關評估財務計畫，確有造成公共建設自償能力不足情事時，得酌予減收之。惟倘政策決定營運期間之租金有扣除經減免之地價稅額之必要者，因「促進民間參與公共建設公有土地出租及設定地上權租金優惠辦法」之修訂，係由內政部主政，本局當配合該部辦理。

註5 租金優惠辦法第2條，108年12月2日內政部台內地字第1080265639號令、財政部台財產公字第10835011530號令會銜修正發布，該條第1項第2款修正為：「二、營運期間：按當期申報地價及課徵地價稅稅率之乘積，加計簽約當期申報地價百分之二計收」。

附件3

發文單位：	內政部
發文日期：	民國100年10月26日
發文字號：	內授中辦地字第1000049232號
主　　旨：	關於「促進民間參與公共建設公有土地出租及設定地上權租金優惠辦法」(下稱促參租金優惠辦法)第3條適用疑義乙案。
說　　明：	二、查促參租金優惠辦法第3條明定優惠租金不得重複適用，該規定並未限制促參案不得適用其他租金優惠。

發文單位：	財政部
發文日期：	民國103年09月22日
發文字號：	台財促字第10300664920號[註6]
主　　旨：	所詢「促進民間參與公共建設公有土地出租及設定地上權租金優惠辦法」第2條第1項第2款租金之計收，是否內含營業稅乙案。
說　　明：	二、案經相關機關提供意見如下： (一) 內政部： 促進民間參與公共建設公有土地出租及設定地上權租金優惠辦法(下稱租金優惠辦法)第2條第1項：「公有土地之租金依下列規定計算之：…二、營運期間：按國有出租基地租金計收標準六折計收。…」該租金之計收，係參照一般國有建築基地之租金，按土地公告地價年息百年之五，打六折計收，未內含營業稅。 (二) 本部賦稅署： 按加值型及非加值型營業稅法(下稱營業稅法)第16條規定，營業人銷售貨物或勞務之銷售額，為其收取之全部代價，包括價額外收取之一切費用；第32條第1項前段及第2項規定，營業人對於應稅貨物或勞務之定價應內含營業稅，並應依規定時限開立統一發票交付買受人。次按營業稅法第3條規定，營業人提供貨物與他人使用、收益而取得代價者，為銷售勞務，應課徵營業稅。是以，依租金優惠辦法計算銷售勞務之租金收入，屬營業稅法第3條及第16條規定之銷售額範圍，營業人應依營業稅法規定定價內含營業稅，開立統一發票並報繳營業稅。 三、綜上，促參案所收取土地租金，依法應繳納營業稅者，應納入財務規劃及投資契約規範，倘未規範而產生爭議，請本於公平合理及誠實信用原則，依投資契約爭議處理約定妥處。

註6 同註2。

發文單位：	財政部
發文日期：	民國104年7月23日
發文字號：	台財促字第10425511621號[註7]
主　　旨：	貴機關依促進民間參與公共建設法辦理案件，有關權利金課徵營業稅事宜。
說　　明：	二、 按加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法）第1條規定，在中華民國境內銷售貨物或勞務，應依法課徵營業稅。次按同法第6條第2款規定，非以營利為目的之事業、機關、團體、組織，有銷售貨物或勞務者為營業人。復按本部79年4月25日台財稅第780450746號函規定，政府機關如將銷售貨物或勞務之收入列為單位預算，且該預算之收入全數解繳公庫者，准予免徵營業稅；收入未全數解繳公庫，僅以盈餘繳庫者，則應依法課徵營業稅。爰政府機關及學校如有銷售貨物或勞務，不論該銷售行為是否以營利為目的，除符合免徵營業稅規定外，應依上開規定課徵營業稅。 三、 貴機關依促進民間參與公共建設法辦理案件（下稱促參案件），倘涉稅捐稽徵實務認定範圍，請檢具相關證明及資料洽所在地稅捐主管稽徵機關辦理。 四、 促參案件收取之權利金應繳納營業稅者，其實際負擔主體（主辦機關或民間機構），應於公告招商文件及投資契約載明。

註7 同註2。

二、主管機關(財政部賦稅署)函釋

發文單位：	財政部
發文日期：	民國75年9月30日
發文字號：	台財稅第7535812號函[註8]
主　　旨：	核釋政府機關之銷售貨物或勞務行為者，課徵其營業稅之有關規定。
說　　明：	營業稅法第6條第2款規定：「非以營利為目的之事業、機關、團體、組織，有銷售貨物或勞務者，為營業人。」同法第1條規定：「在中華民國境內銷售貨物或勞務及進口貨物，均應依本法規定課徵營業稅」。本案政府機關接受臺灣電力公司委託，代辦各項研究收取代價，依上開營業稅法第6條第2款規定，係屬銷售勞務，應依首揭法條課徵營業稅。惟同法第29條規定政府機關得免辦營業登記，其有關營業稅之課徵，規定如左： （一）政府機關未辦營業登記而銷售貨物或勞務者，應於銷售行為發生後，逐筆以書面敘明銷售貨物或勞務之品名、數量、單價、總價、交貨日期及約定付款日期、金額，並敘明買受人名稱、地址、負責人姓名、營利事業統一編號、稅籍編號等函送所在地稽徵機關備查。其訂有合約並載明上開有關事項者，得以合約影本加註「本件與正本無異」字樣，加蓋「經辦人員印章」，代替書面說明。 （二）政府機關銷售貨物或勞務，依法應向買受人收取銷項稅額，並於法定期限內向公庫繳納，並不得以其進項稅額扣抵。 （三）政府機關銷售貨物或勞務，應就每筆交易每次之銷售額，依「營業人開立銷售憑證時限表」之規定，於交貨或收款時，開立本部訂定5聯式「機關團體銷售貨物或勞務申報銷售額與營業稅額繳款書」，以第4、5兩聯代替銷售憑證，並於銷售之次月15日前，持憑第1、2、3各聯向公庫繳納營業稅，以第2聯代替申報銷售額。 （四）前項「機關團體銷售貨物或勞務申報銷售額與營業稅額繳款書」1式5聯，由稽徵機關印製，以備銷售單位索取使用。其各聯用途如左：第1聯（收據聯）：由收款公庫蓋章後，交銷售單位作為繳稅憑證。第2聯（報核聯）：由收款公庫蓋章後，連同稅收日報表彙送所在地主管營業稅之稽徵機關，憑以辦理稅款劃解及登記銷案，並代替銷售額之申報。第3聯（存查聯）：由收款公庫蓋章後，自行留存備查。（編者註：現行繳款書第2聯為收款機構留存聯，第3聯為報核聯）第4聯（記帳聯）：由銷售單位於銷售時交買受人作為記帳憑證。第5聯（扣抵聯）：由銷售單位於銷售時交買受人作為進項稅額扣抵憑證。 （五）稽徵機關應設置專簿，就政府機關銷售貨物或勞務所函送備查事項，逐筆登記，作為稽徵之依據。其有未依法定期限報繳者，應依法處理。

註8 本解釋函資料來源為營業稅證券交易稅期貨交易稅法令彙編（110年版）。

發文單位：	財政部
發文日期：	民國79年4月25日
發文字號：	台財稅第780450746號函[註9]
主　　旨：	臺灣省政府農林廳林務局(編者註:現為行政院農業委員會林務局)已奉行政院核定改制為公務機關，該局及所屬各林區管理處標售林班林木及處分殘材等收入，凡列入林務局之單位預算，收入全數解繳公庫者，自本函發布日起，准予免徵營業稅。
說　　明：	二、林務局改制為公務機關後，該局本身及各林區管理處有關營業收支之業務，包括森林遊樂區、阿里山鐵路及烏來台車等提供勞務之收入，已另行編列「森林遊樂區暨森林、鐵路作業基金」預算，該預算之收入，並未全數解繳公庫，故有關該項之收入，仍應依法課徵營業稅。 三、又該局本身對於上項應稅之收入，既據申請改依本部75年9月30日台財稅第7535812號函規定之方式逐筆填具繳款書繳納營業稅，准予照辦。至以往累積之留抵稅額，應不予退還。至各林區管理處，在尚未向當地稽徵機關申請改變課稅方式前，仍應就其營業收入部分之應稅銷售額，依照現行課稅方式辦理。

註9 本解釋函資料來源為營業稅證券交易稅期貨交易稅法令彙編（110年版）。

發文單位：	財政部
發文日期：	民國95年1月17日
發文字號：	台財稅字第09504500720號函[註10]
主　　旨：	有關依促進民間參與公共建設法辦理之案件，如符合土地稅減免規則第7條及房屋稅條例第14條規定，是否仍得依該等規定免徵地價稅及房屋稅乙案。
說　　明：	二、查「促進民間參與公共建設，依本法之規定。本法未規定者，適用其他有關法律之規定。」及「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。前項減免之期限、範圍、標準及程序，由直轄市及縣（市）政府擬訂，提請各該議會通過後，報財政部備查。」分別為促進民間參與公共建設法第2條及第39條(編者註:現行條文文字已有修正)所規定。準此，原依土地稅法、房屋稅條例或契稅條例所應課徵地價稅、房屋稅或契稅者，如符合上開促進民間參與公共建設法相關法規規定者，依據特別法優於普通法之法理，應可給予適當之減免。 三、對於不動產本即符合土地稅減免規則第7條或房屋稅條例第14條規定之免稅要件，如民間機構依促進民間參與公共建設法第8條規定之方式介入使用（興建、營運），並未影響其符合原免稅條件者，則因此時並無應改予課稅之特別規定，仍應有上述土地稅減免規則或房屋稅條例免稅規定之適用；惟如因民間機構之介入使用，致受影響而不符合土地稅減免規則或房屋稅條例所規定之免稅要件，即應無上述稅法免稅規定之適用。 四、至於有無前述受影響而不符上述稅法規定之免稅要件，則應依具體個案之情形（參與公共建設之方式、不動產產權歸屬、事業之主體性質、有無委託經營關係、原持有土地或房屋使用情形及所擬適用之免稅條款等）而定。

註10 本解釋函資料來源為房屋稅契稅法令彙編(111年版)及土地稅法令彙編(112年版)。

發文單位：	財政部
發文日期：	民國96年2月8日
發文字號：	台財稅字第09604502520號函[註11]
主　　旨：	大專校院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。大專校院設置育成中心，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。大專校院設置育成中心，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；至於其供企業與學校教師、學生共同使用者，學校如能提供其接受委託研究或產學合作計畫書等資料證明其屬教學、研究之範圍或有具體資料佐證符合免稅規定之面積，就其有利部分允宜充分考量並核實認定。

註11 本解釋函資料來源為房屋稅契稅法令彙編(111年版)及土地稅法令彙編(112年版)。

發文單位：	財政部
發文日期：	民國97年7月1日
發文字號：	台財稅字第09704733430號令[註12]
主　　旨：	核釋「土地稅減免規則」第7條及「房屋稅條例」第14條規定關於各地方政府及所屬機關興辦之游泳池、公園、納骨塔、殯儀館及動物園等公有設施地價稅及房屋稅之徵免原則。
說　　明：	各地方政府及所屬機關興辦之游泳池、公園、納骨塔、殯儀館及動物園等公有設施地價稅及房屋稅之徵免原則如下： 一、各地方政府及所屬機關興辦之游泳池、公園、納骨塔、殯儀館及動物園等公有設施，依照各地方機關組織編制、預算制度（收支編列公務預算）及財產管理有關規定設置，是其所使用之土地、房屋核屬公務財產，應適用土地稅減免規則第7條第1項第2款及房屋稅條例第14條第1款規定，予以免徵地價稅及房屋稅。如係以特種基金編列預算者，其所使用之土地、房屋應無上述法條之適用。 二、如係以出租或無償供他人使用之土地、房屋，非屬公務使用財產，仍應依法課徵地價稅及房屋稅。 三、符合上開第一點公務使用之土地、房屋採委託經營者，如符合下列要件，可繼續免徵地價稅及房屋稅： (一) 委託經營前原符合土地稅減免規則第7條第1項第2款及房屋稅條例第14條第1款規定之免稅土地及房屋。 (二) 委託經營範圍限於委託機關原辦理之業務範圍。但超出部分，應按實際使用面積課稅。 (三) 委託經營期間仍受委託機關之監督。

註12 本解釋令資料來源為房屋稅契稅法令彙編(111年版)及土地稅法令彙編(112年版)。

發文單位：	財政部
發文日期：	民國101年9月21日
發文字號：	台財稅字第10104036530號函[註13]
主　　旨：	有關學校游泳池委外經營，依國民體育法第7條第1項規定開放民眾使用並收取費用，得否援引本部97年7月1日台財稅字第09704733430號令釋免徵地價稅及房屋稅一案。
說　　明：	二、按本部97年7月1日台財稅字第09704733430號令，係規範「各地方政府及所屬機關」興辦之公有設施，依土地稅減免規則第7條第1項第2款及房屋稅條例第14條第1款規定免徵地價稅、房屋稅之認定原則。至公立學校用地及房屋之地價稅與房屋稅徵免，土地稅減免規則第7條第1項第5款及房屋稅條例第14條第4款另有明定，自應依各該規定論處，不宜援引適用上開本部97年7月1日令釋，合先敘明。 三、依土地稅減免規則第7條第1項第5款、第8條第1項第1款及房屋稅條例第14條第4款、第15條第1項第1款規定，學校用地及房屋免徵地價稅及房屋稅，應以供學校直接使用者為限。本案學校游泳池委外經營，依國民體育法第7條第1項規定開放民眾使用並收取費用部分，與上開規定不合；又其雖係配合政府推動水域相關休閒運動產業及游泳運動政策，惟性質與一般收費游泳池無異，如准予免徵地價稅或房屋稅，有違租稅公平原則，允非所宜。 四、次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。」另依房屋稅條例第5條及本部96年12月8日台財稅字第09604502520號函規定，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。委外經營之學校游泳池供師、生使用，符合前揭土地稅減免規則、房屋稅條例及本部函釋意旨免徵地價稅及房屋稅規定部分，得就實際使用情形，按比率免徵。

註13 本解釋函資料來源為房屋稅契稅法令彙編(111年版)及土地稅法令彙編(112年版)。

發文單位：	財政部
發文日期：	民國102年10月9日、108年2月25日
發文字號：	台財稅字第10200621790號令、第10700666800號令[註14]
主　　旨：	核釋幼兒園之房屋稅及地價稅徵免。
說　　明：	一、依幼兒教育及照顧法設立或改制之幼兒園，如屬公立幼兒園者，其供園舍、辦公、員工宿舍使用之公有房屋，及供幼兒園直接使用、員工宿舍使用之公有土地，適用房屋稅條第14條第1項第4款及土地稅減免規則第7條第1項第5款規定免徵房屋稅及地價稅。如屬財團法人或財團法人所興辦業經立案之私立幼兒園者，其登記為該財團法人所有供園舍、辦公使用之房屋，及幼兒園用地、員生宿舍用地，適用房屋稅條例第15條第1項第1款及土地稅減免規則第8條第1項第1款規定免徵房屋稅及地價稅。 二、非營利幼兒園實施辦法施行前，各地方政府及所屬機關委託經營之幼兒園，其供園舍、辦公、員工宿舍使用之公有房屋，及供幼兒園直接使用、員工宿舍使用之公有土地，於委託經營契約屆滿前，適用房屋稅條例第14條第1項第4款及土地稅減免規則第7條第1項第5款規定免徵房屋稅及地價稅。

註14 本解釋令來源為房屋稅契稅法令彙編(111年版)及土地稅法令彙編(112年版)。

三、主管機關(財政部賦稅署)法規命令

發文單位：	財政部
發文日期：	民國113年4月22日
發文字號：	台財稅字第11300522190號令
主　　旨：	訂定「房屋稅條例第五條與第十五條第一項第九款規定住家用房屋戶數認定及申報擇定辦法」
說　　明：	第四條　房屋有下列情形之一者，不計入本條例第五條第一項第一款第二目至第四目規定納稅義務人全國總持有應稅房屋戶數及適用差別稅率： 一、供住家使用之公有房屋。 二、經目的事業主管機關認定符合住宅法第十九條規定興辦之社會住宅。 三、符合租賃住宅市場發展及管理條例第十七條第一項規定之租賃住宅。 四、經勞工主管機關核發證明文件之勞工宿舍及其附設員工餐廳。 五、依建物所有權狀或使用執照登載，屬區分所有建築物專有部分以外之共有部分，並領有單獨建物所有權狀。 六、專供停放車輛使用之停車空間。 七、公同共有房屋。 八、經目的事業主管機關依長期照顧服務法及老人福利法規定許可之長期照顧服務機構及老人福利機構,提供其服務對象住宿之房屋。 九、經直轄市、縣（市）政府依文化資產保存法登錄公告供住家使用之聚落建築群、史蹟及文化景觀。 十、屬促進民間參與公共建設法第八條第一項第一款規定民間參與公共建設案之公共建設、附屬設施或附屬事業，其供住家使用之房屋。 十一、於課稅所屬期間之上一年七月一日至當年二月末日焚燬、坍塌、拆除至不堪居住程度之房屋。 十二、其他經財政部核定之房屋。

機關辦理促進民間參與公共建設案件
稅負事宜參考文件

編　纂　者　財政部推動促參司
編 纂 日 期　中華民國106年12月(初版)
　　中華民國109年5月（修正一版）
　　中華民國114年5月（修正二版）

本參考文件所編列法規及解釋函令，截至113年12月31日為止，嗣後若經廢止或停止適用，或與新修訂法規不符者，自應不再適用。