

訴 願 人 ○○○

訴 願 人 ○○○

訴 願 人 ○○○

兼訴願代表人

原 處 分 機 關 臺北市稅捐稽徵處

訴願人因補徵差額地價稅事件，不服原處分機關民國 101 年 4 月 16 日北市稽法乙字第 10130833

900 號復查決定，提起訴願，本府決定如下：

主 文

訴願駁回。

事 實

一、訴願人○○○、○○○分別共有之本市北投區○○段○○小段○○、○○地號（權利範圍各為 1/2）等 2 筆土地，及訴願人○○○所有同區段同小段○○地號土地（權利範圍全部），前經訴願人等 3 人於民國（下同）95 年 9 月 4 日向原處分機關所屬北投分處（下稱北投分處）申請上開 3 筆土地（下稱系爭土地）按工業用地稅率課徵地價稅，經該分處審認系爭土地之使用分區為第 2 種工業區，供○○股份有限公司（100 年 8 月 1 日起更名為○○股份有限公司，下稱○○公司）使用，符合土地稅法第 18 條第 1 項第 1 款規定，乃以 95 年 10 月 19 日北市稽北投甲字第 09561079100 號函，核定系爭土地自 95 年起按工業用

地稅率課徵地價稅在案。嗣北投分處於 99 年 4 月 25 日派員至現場勘查，查得○○公司（北投營業所）已於 98 年 8 月 18 日遷移至他址，系爭土地原核定適用特別稅率之原因消滅，乃分別以 99 年 5 月 17 日北市稽北投甲字第 09930809100 號、第 09930809101 號函通知

訴願人等 3 人，系爭土地自 99 年起改按一般用地稅率課徵地價稅在案。

二、嗣該分處查得系爭土地非屬經濟部工業局（下稱工業局）依獎勵投資條例或促進產業升級條例編定開發之工業區土地，乃審認系爭土地供○○公司使用期間非屬土地稅法第 18 條第 1 項第 1 款規定之工業用地，乃分別以 100 年 3 月 14 日北市稽北投甲字第 10034038100

號、第 10034038101 號函通知訴願人等 3 人，系爭土地應自 95 年起改按一般用地稅率課徵地價稅，並依稅捐稽徵法第 21 條規定，補徵 95 年至 98 年按工業用地稅率與一般用地稅

率之差額地價稅計新臺幣 118 萬 4,050 元，及撤銷該分處上開 95 年 10 月 19 日北市稽北投

甲

字第 09561079100 號及 99 年 5 月 17 日北市稽北投甲字第 09930809100 號、第 099308091

01 號函。訴願人等 3 人不服，申請更正，未獲變更，乃申請復查，經原處分機關以 100 年 7 月 25 日北市稽法乙字第 10031818000 號復查決定：「復查駁回。」訴願人等 3 人仍

不服，於 100 年 8 月 24 日向本府提起訴願，嗣經本府以 100 年 11 月 18 日府訴字第 10009140800

號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關於決定書送達之次日起 90 日內另為處分。」原處分機關依本府訴願決定撤銷意旨重新審查後，以 101 年 4 月 16 日北市稽法乙字第 1013

0833900 號復查決定：「復查駁回。」該決定書於 101 年 4 月 18 日送達，訴願人等 3 人仍

不服，於 101 年 4 月 25 日向本府提起訴願，並據原處分機關檢卷答辯。

理由

一、按稅捐稽徵法第 21 條第 1 項第 2 款、第 2 項規定：「稅捐之核課期間，依左列規定：

.....

.. 二、依法應由納稅義務人實貼之印花稅，及應由稅捐稽徵機關依稅籍底冊或查得資料核定課徵之稅捐，其核課期間為五年。」「在前項核課期間內，經另發現應徵之稅捐者，仍應依法補徵或並予處罰；在核課期間內未經發現者，以後不得再補稅處罰。」土地稅法第 3 條第 1 項第 1 款規定：「地價稅或田賦之納稅義務人如左：一、土地所有權人。」第 10 條第 2 項規定：「本法所稱工業用地，指依法核定之工業區土地及政府核准工業或工廠使用之土地；.....。」第 14 條規定：「已規定地價之土地，除依第二十二條規定課徵田賦者外，應課徵地價稅。」第 15 條第 1 項規定：「地價稅按每一土地所有權人在每一直轄市或縣（市）轄區內之地價總額計徵之。」第 16 條規定：「地價稅基本稅率為千分之十。土地所有權人之地價總額未超過土地所在地直轄市或縣（市）累進起點地價者，其地價稅按基本稅率徵收；超過累進起點地價者，依左列規定累進課徵：一、超過累進起點地價未達五倍者，就其超過部分課徵千分之十五。二、超過累進起點地價五倍至十倍者，就其超過部分課徵千分之二十五。三、超過累進起點地價十倍至十五倍者，就其超過部分課徵千分之三十五。四、超過累進起點地價十五倍至二十倍者，就其超過部分課徵千分之四十五。五、超過累進起點地價二十倍以上者，就其超過部分課徵千分之五十五。前項所稱累進起點地價，以各該直轄市及縣（市）土地七公畝之平均地價

為準。但不包括工業用地、礦業用地、農業用地及免稅土地在內。」第 18 條第 1 項第 1 款規定：「供左列事業直接使用之土地，按千分之十計徵地價稅。但未按目的事業主管機關核定規劃使用者，不適用之：一、工業用地、礦業用地。」

平均地權條例第 3 條第 4 款規定：「本條例用辭之定義如左：……工業用地：指依法核定之工業區土地及政府核准工業或工廠使用之土地。」第 21 條規定：「供左列事業直接使用之土地，按千分之十計徵地價稅。但未按目的事業主管機關核定規劃使用者，不適用之：一、工業用地、礦業用地。」

促進產業升級條例（99 年 5 月 12 日廢止）第 4 條第 1 項規定：「本條例所稱工業主管機

關

：在中央為經濟部工業局；在直轄市為直轄市政府建設局；在縣（市）為縣（市）政府。本條例所定事項，涉及各目的事業主管機關職掌者，由各目的事業主管機關會同相關主管機關辦理。」

都市計畫法第 32 條規定：「都市計畫得劃定住宅、商業、工業等使用區，並得視實際情況，劃定其他使用區域或特定專用區。前項各使用區，得視實際需要，再予劃分，分別予以不同程度之使用管制。」第 85 條規定：「本法施行細則，在直轄市由直轄市政府訂定，送內政部核轉行政院備案；在省由內政部訂定，送請行政院備案。」

行為時工廠管理輔導法第 2 條規定：「本法所稱工廠，指有固定場所從物品製造、加工，其廠房或廠地達一定面積，或其生產設備達一定電力容量或熱能者。前項所稱從物品製造、加工之範圍、一定面積及一定電力容量、熱能，由中央主管機關公告之。」

第 10 條第 1 項規定：「工廠設廠完成後，應依法規定申請登記，經主管機關核准登記並發給工廠登記證後，始得從物品製造、加工……。」第 13 條第 1 項第 3 款、第 2 項規定：「工廠申請設立許可或登記，應載明下列事項……三、產業類別。」「前項第三款產業類別，由中央主管機關公告之。」

土地稅法施行細則第 13 條第 1 款規定：「依本法第十八條第一項特別稅率計徵地價稅之土地，指左列各款土地經按目的事業主管機關核定規劃使用者。一、工業用地：為依區域計畫法或都市計畫法劃定之工業區或依其他法律規定之工業用地，及工業主管機關核准工業或工廠使用範圍內之土地。」第 14 條第 1 項第 1 款規定：「土地所有權人，申請適用本法第十八條特別稅率計徵地價稅者，應填具申請書，並依左列規定，向主管稽徵機關申請核定之：一、工業用地：應檢附工業主管機關核准之使用計畫書圖或工廠設立許可證及建造執照等文件。其已開工生產者，應檢附工廠登記證。」

行為時工廠管理輔導法施行細則第 2 條規定：「本法第二條第一項所稱固定場所、物品製造、加工、廠房及廠地，其定義如下：一、固定場所：指被持續利用以從物品製造、加工業務之場所。二、物品製造、加工：指以機械、物理或化學方法，將有機或無機

物質轉變成新產品者。三、廠房：指供從事物品製造、加工作業使用之建築物。四、廠地：指廠房、其他附屬設施所在之土地及空地。」

財政部 68 年 9 月 14 日臺財稅字 36472 號函釋：「主旨：土地稅法第 18 條規定，工業用地  
統

按千分之十五（現行法改為千分之十）計徵地價稅，但未按核定規劃使用者，不適用之。至於是否已按核定規劃開始使用，應由工業興辦人或土地所有權人，向工業主管機關取證，稽徵機關憑以按特別稅率課徵地價稅。說明：……二、查工業用地之規劃使用，既係須經工業主管機關核定，其是否已按核定規劃開始使用，自宜以工業主管機關之認定為準。」

77 年 2 月 2 日臺財稅第 770650054 號函釋：「主旨：汽車路線貨運業承購政府規劃之工業用地、自建倉房，可否比照其他工廠用地及建物減免地價稅……地價稅部分：工業用地按千分之十計徵地價稅，但未按目的事業主管機關核定規劃使用者不適用之，為平均地權條例第 21 條規定。是以領有公司執照及營利事業登記證之汽車路線貨運業，如經經濟部工業局核准承購政府規劃之工業區土地，且確保該事業登記營業項目使用者，准按工業用地稅率課徵地價稅……。」

86 年 7 月 31 日臺財稅第 860435241 號函釋：「主旨：工業區內土地供貨櫃運輸倉儲業使  
用

，如符合貴市都市計畫委員會審定之設置條件，其申請依土地稅法第 18 條規定按千分之十稅率課徵地價稅，可否免附工廠登記等相關證件乙案。說明：二、本案經函准經濟部工業局 86 年 7 月 12 日工（86）五字第 024872 號函復略以：『工業區內供貨櫃運輸倉儲

業

使用之土地，因貨櫃運輸倉儲業非屬工廠，無法取得工廠登記證，但如其確已按目的事業主管機關核定規劃之用途使用，領有營利事業登記證者，其申請按工業用地稅率課徵地價稅乙節，似無違土地稅法第 18 條暨其施行細則第 13 條第 1 款、第 14 條第 1 項第 1

款

之規定，宜予考量辦理。』本部同意該局上開意見。」

91 年 7 月 31 日臺財稅字第 0910453050 號令釋：「工廠管理輔導法於 90 年 3 月 14 日公  
布施

行，為因應工廠登記制度之變革，申請適用工業用地稅率課徵地價稅及合法登記工廠減半徵收房屋稅之案件，應依下列規定辦理：一、依土地稅法第十八條第一項第一款規定，工業用地按千分之十課徵地價稅，上開規定係以辦理工廠登記之廠房用地為適用對象，亦即以製造業為主要對象，工廠管理輔導法實施後，工廠登記改以達一定標準者，始需依該法申辦工廠登記。故製造業之範圍包括領有工廠登記證之工廠及免辦工廠登記而

實際從事物品製造、加工行為者。是以，於工業用地或工業區內，須設廠從事物品製造、加工者，始可准予適用工業用地稅率課徵地價稅，至於是否達申辦工廠登記標準，則非所問.....。」

99年7月19日臺財稅字第09900244900號函釋：「主旨：土地稅法第18條第1項第1款工

業用地之『目的事業主管機關』，係指工業主管機關.....說明.....二、本案汽車貨運業未辦理工廠登記，其所有乙種工業區土地可否按工業用地特別稅率課徵地價稅，經函准內政部99年6月7日臺內字第09900115471號函復略以：『現行條文（即平均地權條例第21條）係於75年6月29日修正發布，針對實際需要擴大不予累進課稅之使用範圍

圍

，並明定其適用之條件，不致產生濫用優惠稅率情形，爰增加『目的事業主管機關』文字，以資明確。以工業用地而言，依立法沿革及立法意旨觀之，應指工業主管機關。』準此，工業用地是否符合土地稅法第18條第1項規定，應以工業主管機關之認定為準。」

101年3月27日臺財稅字第10100014100號函釋：「主旨：所報依區域計畫法或都市計畫法劃定工業區之土地，供未辦理工廠登記之汽車貨運業等使用，得否適用土地稅法第18條第1項第1款規定按工業用地稅率課徵地價稅及其目的事業主管機關為何乙案，請參照本部77年2月2日臺財稅第770650054號、86年7月31日臺財稅第860435241號及99年7月19

日臺財稅字第09900244900號函規定辦理.....。」

二、本件訴願理由略以：

（一）系爭土地使用符合土地稅法第18條第1項、土地稅法施行細則第13條、平均地權條例第21條規定，原處分機關引用財政部77年2月2日臺財稅第770650054號函釋，與上開

法律規定及財政部68年9月14日臺財稅第36472號函釋之精神與要件不符。

（二）系爭土地經臺北市政府依都市計畫法劃定使用分區為第2種工業區，並核准貨運業（使用組別第38組倉儲業）設置，且經主管機關臺北市政府、經濟部、交通部核准貨運業設置在案。

三、查本件前經本府以100年11月18日府訴字第10009140800號訴願決定：「原處分撤銷，由

原處分機關於決定書送達之次日起90日內另為處分。」其撤銷理由略以：「.....四、惟查，按土地稅法第10條第2項規定，工業用地指依法核定之工業區土地及政府核准工業或工廠使用之土地。復按土地稅法施行細則第13條第1款規定，工業用地為依區域計

畫法或都市計畫法劃定之工業區或依其他法律規定之工業用地，及工業主管機關核准工業或工廠使用範圍內之土地，經按目的事業主管機關核定規劃使用者。經查本件系爭土地供○○公司從事汽車貨運業、路線汽車貨運業、汽車貨櫃貨運業與倉儲業務等之用，系爭土地非屬工業局依獎勵投資條例或促進產業升級條例編定開發之工業區，而係由本府依都市計畫法相關規定編定其土地使用分區為第 2 種工業區，且經本府都市發展局 95 年 12 月 19 日北市都建字第 09571964000 號函復北投分處略以，系爭土地地上建物作為倉儲業（貨運站）使用，經調建造執照原卷，查得系爭土地雖未臨接寬度 15 公尺以上道路，但業由本市交通管制工程處 94 年 9 月 13 日北市交工設字第 09430144000 號函審核許可

符合臺北市土地使用分區管制規則之規定。復查○○公司經交通部公路總局核准經營汽車貨運業、汽車路線貨運業及汽車貨櫃貨運業，並領有該局 98 年 10 月 20 日核發之交營字第 1000674 號汽車運輸業營業執照。則系爭土地係由本府都市發展局依都市計畫法劃定之第 2 種工業區，該工業區之規劃使用應由本府為之，是系爭土地所在之工業區既非屬工業局編定開發之工業區，亦非依獎勵投資條例或促進產業升級條例開發之工業區，工業局對於該工業區即無規劃使用之可能，原處分機關以工業局函復系爭土地非屬其依獎勵投資條例或促進產業升級條例編定開發之工業區土地，即認定系爭土地未依目的事業主管機關核定規劃使用，尚嫌率斷，是本件非經工業局編定開發之工業區之目的事業主管機關為何，尚有進一步釐清之必要，應由原處分機關就本案上開疑義函請中央主管機關財政部釋示予以釐清確認.....。」

四、本件原處分機關依本府訴願決定撤銷意旨，轉請本府財政局以 101 年 1 月 13 日北市財稅字第 10033482230 號函報請財政部核釋經地方政府依區域計畫法或都市計畫法劃定為工業區之土地，經營汽車貨運業、汽車修理業、倉儲業等未辦理工廠登記行業，如係按依法劃定工業區之目的事業主管機關核定規劃使用者，得否按工業用地稅率課徵地價稅，經財政部以 101 年 3 月 27 日臺財稅字第 10100014100 號函復，請參照該部 77 年 2 月 2 日臺財稅

第 770650054 號、86 年 7 月 31 日臺財稅第 860435241 號及 99 年 7 月 19 日臺財稅字第 0990024

4900 號函釋意旨辦理。是原處分機關依原本府建設局（96 年 9 月 11 日更名為臺北市政府產業發展局）95 年 10 月 13 日北市建一字第 09533324100 號函復北投分處略以，系爭土地

供○○公司設置倉儲貨運業，非屬製造業，即非工廠管理輔導法所稱之工廠，乃以系爭土地為第 2 種工業區，○○公司於該地經營倉儲貨運業，既非工廠管理輔導法所定之工廠，亦未經本市工業主管機關（即本府產業發展局）核定規劃使用，並無工業用地稅率

之適用為由，核定系爭土地自 95 年起改按一般用地稅率課徵地價稅，並依稅捐稽徵法第 21 條規定，補徵 95 年至 98 年按工業用地稅率與一般用地稅率之差額地價稅，自屬有據。

五、至訴願人主張使用系爭土地符合土地稅法第 18 條第 1 項等規定，為本府依都市計畫法劃定之第 2 種工業區，並經交通部、經濟部及本府核准貨運業設置，原處分機關所引財政部 77 年 2 月 2 日函釋，於法有違，亦不符合財政部 68 年 9 月 1 日之函釋等節。依土地稅法第

18 條第 1 項第 1 款及同法施行細則第 13 條第 1 款、平均地權條例第 3 條第 4 款、行為時工廠

管理輔導法第 2 條、第 10 條第 1 項、同法施行細則第 2 條、行為時促進產業升級條例第 4

條第 1 項規定，及首揭財政部函釋意旨，所謂工業用地，係以辦理工廠登記之廠房用地為適用對象，即以製造業為主要對象，製造業之範圍包括領有工廠登記證之工廠及免辦工廠登記證而實際從事物品製造、加工行為者。是以，於工業用地或工業區內，須設廠從事物品製造、加工者，始可准予適用工業用地稅率課徵地價稅；而工業區內土地供貨櫃運輸倉儲業使用，因貨櫃運輸倉儲業非屬工廠，無法取得工廠登記證，其已按工業主管機關核定規劃之用途使用者，應由工業興辦人或土地所有權人向工業主管機關取證，由稽徵機關憑以按特別稅率課徵地價稅。經查本件○○公司於系爭土地經營汽車貨運業、路線汽車貨運業、汽車貨櫃貨運業與倉儲業務，並未領有工廠登記證，亦未於系爭土地從事製造、加工行為，且系爭土地又未經本市工業主管機關即本府產業發展局核定規劃，自無可能符合按工業主管機關核定規劃之用途使用而得按工業用地稅率課徵地價稅之情形。訴願主張，應係誤解法令，尚難採據。又本件原處分機關補徵系爭土地 95 年至 98 年差額地價稅之處分，含有將原核定系爭土地按工業用地優惠稅率課徵地價稅處分撤銷之意旨。本件以補徵差額地價稅而撤銷原按工業用地優惠稅率課徵地價稅之處分，並無行政程序法第 117 條第 1 款所定「撤銷對公益有重大危害」之情形。且原處分機關以其撤銷按工業用地優惠稅率課徵地價稅之處分所欲維護之公益（即處分合法性、租稅公平之重要公益），顯然大於訴願人之信賴利益。原處分機關依行政程序法第 117 條規定，以補徵差額地價稅之處分撤銷前所為按工業用地優惠稅率課徵地價稅之處分，於法難謂有違誤之處。從而，原處分機關重為復查決定駁回其復查之申請，揆諸首揭規定及函釋意旨，並無不合，應予維持。

六、綜上論結，本件訴願為無理由，依訴願法第 79 條第 1 項，決定如主文。

訴願審議委員會主任委員 蔡 立 文

副主任委員 王 曼 萍

委員 陳 石 獅

委員 紀 聰 吉  
委員 戴 東 麗  
委員 柯 格 鐘  
委員 葉 建 廷  
委員 范 文 清  
委員 傅 玲 靜  
委員 吳 秦 雯

### 不同意見書

按行政程序法第 8 條後段規定，行政行為應保護人民正當合理之信賴。此即為信賴保護原則。同法第 117 條亦規定，違法行政處分於受益人無第 119 條所列信賴不值得保護之情形，而信賴授予利益之行政處分，其信賴利益顯然大於撤銷所欲維護之公益時，原處分機關不得撤銷。本件訴願人等 3 人於 95 年 9 月 4 日向北投分處申請系爭土地按工業用地稅率課徵地價稅，該分處以 95 年 10 月 19 日北市稽北投甲字第 09561079100 號函核定系爭土地符合土地稅法第 18 條第 1 項第 1 款規定，自 95 年起按工業用地稅率課徵地價稅，臺北市稅捐稽徵處如欲以補徵系爭土地 95 年至 98 年差額地價稅之處分，將原核定系爭土地按工業用地優惠稅率課徵地價稅處分撤銷，自應審酌有無「信賴保護」原則之適用。本件訴願人並無行政程序法第 119 條所定信賴不值得保護之情事存在，北投分處以前述 95 年 10 月 19 日北市稽北投甲字第 09561079100 號函核定系爭土地按工業用地課徵地價稅，已創設訴願人等 3 人信賴系爭土地符合工業用地稅率課徵地價稅之信賴基礎。臺北市稅捐稽徵處係因誤解土地稅法第 18 條第 1 項第 1 款關於工業用地之規定，而為錯誤之核定，卻將該錯誤適用結果所生之不利益歸屬於訴願人等 3 人承擔。多數委員審議意見認為本件臺北市稅捐稽徵處補徵系爭土地差額地價稅而撤銷原核定按工業用地稅率課徵地價稅之處分，所欲維護之公益，顯然大於訴願人之信賴利益，原處分機關依行政程序法第 117 條規定，以補徵差額地價稅之處分，撤銷前所為按工業用地優惠稅率課徵地價稅之處分，於法尚難謂有違誤之處，訴願人等 3 人並無信賴保護原則之適用。惟如依多數委員意見，則信賴保護原則幾無適用之餘地。本席等在結論上，無法採取多數所示意見，爰提出不同意見書如上。

委員 柯 格 鐘  
委員 范 文 清  
委員 吳 秦 雯

中華民國 101 年 7 月 9 日

市長 郝龍斌

訴願審議委員會主任委員 蔡立文 決行

如對本決定不服者，得於本決定書送達之次日起 2 個月內，向臺北高等行政法院提起行政訴訟。

（臺北高等行政法院地址：臺北市大安區和平東路 3 段 1 巷 1 號）