

訴願人 ○○股份有限公司

代表人 ○○○

原處分機關 臺北市稅捐稽徵處

右訴願人因補徵八十二年至八十六年地價稅事件，不服原處分機關八十八年三月十七日北市稽法乙字第八七一八一一六〇〇號復查決定，提起訴願，本府依法決定如左：

主 文

原處分撤銷，由原處分機關另為處分。

事 實

一、緣訴願人所有本市南港區○○段○○小段○○地號土地，原依土地稅法第十八條第一項第一款規定，按工業用地稅率課徵地價稅。嗣經原處分機關中正分處查得上開土地地上房屋係供訴願人中心倉庫使用且非經合法登記之工廠，應改按一般用地稅率核課地價稅，並補徵其八十二年至八十六年度（計五年）工業用地稅率與一般用地稅率之差額地價稅合計新臺幣（以下同）一〇九、一四八、五七六元。訴願人不服，申請復查，未獲變更，提起訴願，經本府以八十七年十二月一日府訴字第870五五九七九〇一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」

二、原處分機關以八十八年三月十七日北市稽法乙字第八七一八一一六〇〇號重為復查決定：「維持原核定補徵稅額。」上開決定書於八十八年四月二日送達，訴願人仍表不服，於八十八年四月二十一日向本府提起訴願，並據原處分機關檢卷答辯到府。

理 由

一、按司法院釋字第三六八號解釋：「行政訴訟法第四條『行政法院之判決，就其事件有拘束各關係機關之效力』，乃本於憲法保障人民得依法定程序，對其爭議之權利義務關係，請求法院予以終局解決之規定。故行政法院所為撤銷原決定及原處分之判決，如係指摘事件之事實尚欠明瞭，應由被告機關調查事證另為處分時，該機關即應依判決意旨或本於職權調查事證。倘依重為調查結果認定之事實，認前處分適用法規並無錯誤，雖得維持已撤銷之前處分見解；若行政法院所為撤銷原決定及原處分之判決，係指摘其適用法律之見解有違誤時，該管機關即應受行政法院判決之拘束。」

土地稅法第十八條第一項第一款規定：「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……。」

同法施行細則第十三條第一款規定：「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。」第十四條第一項第一款規定：「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。」

稅捐稽徵法第二十一條第一項第二款及第二項規定：「稅捐之核課期間，依左列規定..二、依法.....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.....。」

二、本件訴願理由略謂：

- (一) 系爭土地係屬都市計畫範圍內第三種工業區。訴願人係經營供給電能之事業，依電業法第五條規定目的事業主管機關係經濟部，依經濟部工業局七十二年十二月十五日工七字第0六四六〇六號函釋：電力公司所屬各發電廠僅應依電業法及電業登記規則等法令辦理各種登記（包括各種變更登記），並無工廠設立登記規則之適用。又依經濟部核發之電業執照所載，其經營方式為「自參與發電用初級能源之開發煉製、儲運至自行發電及部分購電輸配至各業務區域分供一般及特殊使用」，而系爭用地即係供存放電、變電、配電設備及材料之倉儲設施使用，調配供訴願人所有發電廠、變電所及配電中心之集管設備及材料，具儲運之性質，應同屬電業經營項目，屬電業運作之一環，自難以其有異一般工廠之性質，而謂不符工業用地之特別稅率之適用。復查決定將此曲解為非經合法登記之工廠，與事實不符。
- (二) 又依財政部五十八年一月二十七日臺財稅發第0九二七號令臺電變電所及鐵塔基地，准按工廠用地課稅。本件地上房屋係訴願人存放發電、變電、配電設備及材料之倉庫，調配供訴願人所有發電廠、變電所及配電中心之集管設備及材料，以抑低電業成本，又此設備材料依財政部五八臺財稅發字第0二二二〇號令，即認廠房及其附屬建築之用地及生產原料倉庫及露天堆置原料用地，准視為直接供工廠用地。是以此存放發電、變電、配電等集管設備及材料之倉庫用地自屬工業或工廠用地。
- (三) 第三種工業區工業用地依臺北市土地使用分區管制規則第三十六條規定附條件允許使用第三十八組倉儲業，而此第三十八組倉儲業依臺北市土地使用分區管制規則內各分區經本府核准使用組別之核准基準表規定其設置地點應臨接寬度十二公尺以上之道路即可，本用地面臨二十公尺之〇〇〇路，自符合土地稅法第十八條規定，原處分及復查決定謂該用地係供倉儲使用，並非工廠，無土地稅法第十八條之適用，顯將工業用地和工廠混淆，並曲解法令所致。

(四)依行政程序法第一百二十三條規定，對合法之授益性處分之撤銷或廢止，須有法令變動，對重大公益有所影響始可，本件工業用地其適用工業用地之稅率，已三、四十年，且其使用分區及土地使用用途迄未變更，土地稅法之規定亦未變動，稅捐單位驟然改變稅制及稅率之差額，有誤用行政裁量之嫌。

三、卷查本件前經本府八十七年十二月一日府訴字第八七〇五五九七九〇一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」並於理由載明：「……三、查原處分機關係以系爭地上建物，自始即供訴願人中心倉庫使用，並非發電廠，亦非經合法登記之工廠，故認非屬土地稅法第十八條規定之工業用地，乃予以補徵訴願人自八十二年度至八十六年度（計五年）工業用地稅率與一般用地稅率差額地價稅。經查系爭土地係屬第三種工業區，且訴願人稱依經濟部七十二年十二月十五日工七字第〇六四六〇六函示認訴願人係依電業法及電業登記規則等法令辦理各種登記，並無工廠設立登記規則之適用，是無工廠登記證，復參酌財政部五八臺財稅發字第〇二二二〇號令就有關直接供工廠用地課徵地價稅疑義所作函釋：『……〔廠房及其附屬建築之用地〕及〔生產原料倉庫及露天堆置原料用地〕，……均視為直接供工廠用地，依實施都市平均地權條例（舊）有關條文規定，按申報地價數額徵收千分（之）十五地價稅。二、關於……應保留之空地及工廠基地以及廠內之人行道及運輸道路，核與直接供工廠使用土地有關，准按申報地價數額課徵千分之十五（舊）之地價稅。……』，本件訴願人既無從依工廠設立登記規則取得工廠設立登記證，而系爭土地上之建物倘經原處分機關查明確係全供放置發電、變電、配電設備及材料之倉庫使用，得否視同上開部函釋示之『生產原料倉庫』認係直接供工廠使用土地？又系爭土地是否符合臺北市土地使用分區管制規則第三十六條規定附條件允許使用第四十六組：施工機料及廢料堆置或處理之條件？未據原處分機關釋明，是原處分機關逕以訴願人無法檢附工廠登記證而認無法依工業用地稅率課徵，非無斟酌之餘地。爰將原處分撤銷，由原處分機關詳研後另為處分。」

四、本府前訴願決定已審認訴願人既無從依工廠設立登記規則取得工廠設立登記證，而責由原處分機關查明系爭土地是否確係全供放置發電、變電、配電設備及材料之倉庫使用？得否視同財政部五八年臺財稅發字第〇二二二〇號令釋示之「生產原料倉庫」認係直接供工廠使用土地？又系爭土地是否符合臺北市土地使用分區管制規則第三十六條規定附條件允許使用第四十六組：施工機料及廢料堆置或處理之條件？雖原處分機關認系爭土地放置配電等材料與上開部令所指生產原料倉庫不同，然何以不同仍未釋明，且對其餘質疑之點，徒以原處分機關南港分處曾以八十八年一月十二日北市稽南港乙字第〇〇〇二六〇〇〇號函通知訴願人依財政部六十八年九月十四日臺財稅第三六四七二號函規定，向工業主管機關取得相關證明文件供核卻迄未提供為由，維持原核定補徵地價稅差額處分，自嫌率斷，爰將原處分撤銷，由原處分機關另為處分。

五、綜上論結，本件訴願為有理由，爰依訴願法第十九條前段之規定，決定如主文。

訴願審議委員會主任委員 張明珠
委員 黃茂榮
委員 楊松齡
委員 薛明玲
委員 陳敏
委員 曾巨威
委員 黃旭田
委員 劉興源

中華民國八十八年六月二日

市長 馬英九

訴願審議委員會主任委員 張明珠 決行