

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

右訴願人因九十年地價稅事件，不服原處分機關九十年十二月二十一日北市稽法丙字第九0六六二六一000號復查決定，提起訴願，本府依法決定如左：

主 文

訴願駁回。

事 實

緣訴願人所有本市士林區○○段○○小段○○、○○、○○、○○之○○、○○、○○、○○之○○及○○段○○小段○○地號等八筆土地，原按工業用地稅率課徵地價稅，嗣經原處分機關士林分處查得訴願人之工廠登記證業經本府建設局以八十九年五月六日北市建一字第八九二二三三0三00號公告註銷並自公告日（八十九年五月六日）起失效，系爭土地已不符土地稅法第十八條按工業用地稅率課徵地價稅之規定，該分處遂以八十九年五月十八日北市稽士林乙字第八九00八七七九00號書函核定，系爭土地應自九十年起改按一般用地稅率核課地價稅。訴願人對核課九十年地價稅額不服，申請復查，經原處分機關以九十年十二月二十一日北市稽法丙字第九0六六二六一000號復查決定：「復查駁回。」上開決定書於九十一年一月二日送達，訴願人仍不服，於九十一年一月二十五日向本府提起訴願，三月七日、四月四日、四月二十五日補充訴願理由，並據原處分機關檢卷答辯到府。

理 由

一、按土地稅法第三條第一項第一款規定：「地價稅或田賦之納稅義務人如左：一、土地所有權人。」第十條第二項規定：「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；所稱礦業用地，指供礦業實際使用地面之土地。」第十四條規定：「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、礦業用地。」第四十一條第二項規定：「適用特別稅率之原因、事實消滅時，應即向主管稽徵機關申報。」

同法施行細則第十三條第一項第一款規定：「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圖書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。……核定按本法第十八條特別稅率計徵地價稅之土地，有左列情形之一者，應由土地所有權人申報改按一般用地稅率計徵地價稅。……二、停工或停止使用逾一年者。……前項第二款停工或停止使用逾一年之土地，如屬工業用地，其在工廠登記證未被工業主管機關註銷，且未變更供其他使用前，仍繼續按特別稅率計徵地價稅。」

工廠設立登記規則（九十年四月十八日廢止）第十三條規定：「工廠歇業者，應將工廠登記證繳銷；其不繳銷者，由主管機關公告註銷之。工廠有下列情形之一者，視同歇業：一有事實足以認定工廠已停工超過一年者。但工廠有正當理由無法復工，報經主管機關核准者，不在此限。二工廠主要生產設備已搬遷，經主管機關認定無繼續製造、加工或汽車修理之事實者。」

司法院釋字第三九〇號解釋：「對於人民設立工廠而有違反行政法上義務之行為，予以停工或勒令歇業之處分，涉及人民權利之限制，依憲法第二十三條之規定及中央法規標準法第五條第二款規定，應以法律定之；若法律授權以命令為補充規定者，授權之目的、內容及範圍，應具體明確，始得據以發布命令。工廠設立登記規則第十九條第一項規定：『工廠不依照本規則之規定申請設立登記，或不依照核定登記事項經營，或違反其他工廠法令者，得由省（市）建設廳（局）予以局部或全部停工或勒令歇業之處分』，涉及人民權利之限制，欠缺法律授權之依據，與前述意旨不符，應自本解釋公布之日起，至遲於屆滿一年時失其效力。」

財政部六十九年五月二十八日臺財稅第三四二四四號函釋：「……本案土地原為工廠用地，該工廠已停工，但仍作該公司銷售北部產品之儲運及轉運使用，依照本部六八臺財稅第三六四七二號函規定，由該公司向工業主管機關取證，倘經證實仍符按核定規劃使用，自可按工業用地稅率課徵地價稅。」

八十一年八月二十一日臺財稅第八一〇三〇三七一九號函釋：「○○股份有限公司，於註銷工廠登記後，將所有○○地號等三筆經核准按工業用地稅率課徵地價稅之土地，租予○○公司使用，如經查明仍符合工業用地有關規定，應准繼續適用工業用地稅率課徵地價稅。」

八十八年四月十二日臺財稅第八八〇二一一二一八號函釋規定：「說明。……二、……依照本部八十一年八月二十一日臺財稅第八一〇三〇三七一九號函釋規定，仍應查明是否符合工業用地有關規定，始得繼續適用工業用地稅率課徵地價稅。」

二、本件訴願及補充理由略謂：

訴願人於八十七年底將生產部門遷移桃園○○廠後，系爭土地仍作為原物料和廢紙堆棧，並僱用女工於廠內整理廢紙分類、包裝等作業，工廠登記證雖經市府建設局逕行註銷，但原證照仍為訴願人保留，系爭土地作為工廠用地情形，並未改變，廠房改建須配合都市計畫規定，因此在未獲通過使用分區變更前，維持仍作為工業使用，此為事實。

經濟部發布之工廠設立登記規則第十三條第一項違反司法院釋字第三九〇、三六七、三六〇、三一三號解釋及中央法規標準法第五條、第六條、第十一條及憲法第一百七十二條、第二十三條之規定應屬無效。工廠法亦無工廠歇業不繳銷工廠登記證者由主管機關公告註銷之規定，工廠設立登記規則予以擴張，與法律牴觸，亦屬無效。市府建設局未查，逕依違法之行政命令公告將訴願人之工廠登記證註銷，該註銷之公告缺乏法律依據，自屬無效，則系爭土地仍屬工業用地，應按工業用地之稅率課徵之。

依市府八十八年二月十日府訴字第八七〇六二一五一〇一號對○○股份有限公司所作訴願決定理由：「惟查訴願人系爭廠房移作倉庫使用，為原處分機關答辯所不否認，而依財政部八十一年八月二十一日臺財稅第八一〇三〇三七一九號函釋僅謂註銷工廠登記後，如經查明仍符合工業用地有關規定，應准繼續適用工業用地稅率課徵地價稅；未如該部六十九年五月二十八日臺財稅第三四二四四號函釋所稱須向工業主管機關取證之步驟。則本件爭點在於該二函釋意旨相互間有無出入？究以查明仍符合工業用地有關規定為要件，即可繼續適用工業用地稅率課徵地價稅，抑或訴願人須向工業主管機關取證後，始可向稅捐稽徵機關申請按工業用地稅率課徵地價稅？訴願理由以『後令優於前令』據以指摘，然未見原處分機關予以釋明，尚非妥適。如該二函釋於具體事件上已造成適用上之疑義，自宜由原處分機關報請中央主管機關予以釋示。又本件有待釐清者，尚有下列二點：系爭廠房移作倉庫使用是否符合工業用地有關規定？系爭土地面積共計七六、六八六、六四平方公尺，依附卷八十七年二月六日之地價稅會勘表實地查核清單影本僅載：『……二、經現場勘查，該廠目前係作為倉庫使用，並未從事製造、加工、修理等工廠業務。』有本府建設局、原處分機關及訴願人代表人員簽章，並未註明移作倉庫使用之面積；然依卷內另附系爭廠房平面圖影本，其上註記移作倉庫使用之面積僅為一九八〇平方公尺，惟由其記載形式，無從審認其與上開地價稅會勘表實地查核清單之關係；又卷附原處分機關北投分處致松山分處之內簽中亦敘及系爭土地僅面積一九八〇平方公尺部分作為倉儲用地。是本件系爭土地移作倉庫使用之面積究為多少？是否影響其符合工業用地有關規定及適用工業用地稅率課徵地價稅之認定，亦宜由原處分機關再予查明。」

訴願人於八十八年向市府建設局申請停工一年停工期間正值全球紙業低迷，當時尚無復工計畫，為永續經營並使廠房不致閒置乃陸續將空出之廠房移供原料、物料及成品倉儲堆放及製程後續之截切與用途，以方便臺北地區客戶迅速取得貨品，提昇市場競爭力。

A、工業用地面積大約三八一〇九平方公尺。（請派員現場會勘確認）B、桃園至〇〇廠九十年年度移庫量共計七、〇六三、〇一三公斤。C、電費共計四一九、三六六元。D、電話費共計三八七、二四九元。

依財政部八十一年八月二十一日臺財稅第八一〇三〇三七一九號函釋僅謂註銷工廠登記後，如經查明，仍符合工業用地有關規定，應准繼續適用工業用地稅率課徵地價稅。訴願人〇〇廠設於民國七年，歷經七十三年間都市計畫變更劃定為住宅區，但訴願人八十四年來一直皆以工業用地使用與前揭〇〇股份有限公司之訴願案類似，請准將原處分撤銷另為處分。

三、卷查本案系爭土地地上建物為訴願人之〇〇廠，訴願人原領有經濟部工廠登記證，系爭土地原按工業用地稅率課徵地價稅，嗣經原處分機關士林分處於八十九年三月二十七日及四月十二日派員勘查，現場已無生產設備，部分空置、部分供堆置物品使用，且該廠業已停工之事實亦為訴願人所不爭執。次查，訴願人就其原領有經濟部工廠登記證經本府建設局以八十九年五月六日北市建一字第八九二二三三〇三〇〇號公告註銷並自公告日（八十九年五月六日）起失效一事，因訴願人並未提起行政救濟而告確定，而司法院釋字第三九〇號解釋係就工廠設立登記規則第十九條第一項規定對於人民設立工廠，有違反行政法上義務之行為，予以停工或勒令歇業處分，涉及人民權利之情形所為解釋，與本件訴願人係因工廠搬遷自行停工之情形並不相同，是訴願人援引司法院釋字第三九〇號等解釋及中央法規標準法規定主張工廠設立登記規則違反法律授權原則無效，無從採憑。本件訴願人既不否認有停工且工廠主要生產設備已搬遷之事實，且其工廠登記證，亦因未於停工期限屆滿前申請復工，經本府建設局依法公告註銷，準此，原處分機關士林分處審認其適用土地稅法第十八條特別稅率規定之原因消滅，洵屬有據。

四、至訴願人主張其陸續將空出之廠房移供原料、物料及成品倉儲堆放及製程後續之截切與用途，以方便臺北地區客戶迅速取得貨品，系爭土地仍作為工業使用且與本府八十八年二月十日府訴字第八七〇六二一五一〇一號訴願決定有關訴願人〇〇股份有限公司所有關渡廠之土地使用情形相類似，請求撤銷原處分乙節。經查，〇〇股份有限公司所有關渡廠之土地即本市北投區〇〇段〇〇小段〇〇至〇〇地號及同段〇〇小段〇〇、〇〇、〇〇、〇〇、〇〇、〇〇至〇〇地號等二十筆土地（面積共計七六、六八六．六四平方公尺），除〇〇段〇〇小段〇〇、〇〇至〇〇地號五筆土地已於六十五年三月公告為農業區外，餘皆屬第二種工業區，則依首揭土地稅法施行細則第十三條第一項第一款及第十四條等規定，上開條文所稱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，原處分機關本即應加查明上述土地是否符合工業用地直接供工廠用地使用，故本府上揭訴願決定將原處分撤銷，請原處分機關查明後另為處分。惟本件訴願人自述系爭土地於七十三年間經都市計畫變更劃定為住宅區，則系爭土地既

非屬工業用地，依首揭土地稅法施行細則第十三條第一項第一款後段之規定，即應經工業主管機關核准工業或工廠使用，始得享有適用工業用地稅率課徵地價稅之優惠，是兩案件之土地分區既不相同，自無從相互援引為相同之適用。再依前揭財政部六十九年五月二十八日臺財稅第三四二四四號及八十一年八月二十一日臺財稅第八一〇三〇三七一九號函釋意旨，皆係就土地稅法施行細則第十三條第一項符合工業用地有關規定，始得適用工業用地稅率課徵地價稅之補充釋示。按諸本件訴願人工廠登記證既經註銷確定，系爭土地已不符合工業主管機關核准工業或工廠使用範圍內之土地要件；又經劃定為住宅區而非屬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之情形，則系爭土地既不符合工業用地規定，自無從適用土地稅法第十八條特別稅率之相關規定。從而，原處分機關士林分處將系爭土地改按一般用地稅率核課九十年地價稅，原處分機關復查決定予以駁回，揆諸首揭規定及函釋意旨，並無不合，應予維持。

五、綜上論結，本件訴願為無理由，爰依訴願法第七十九條第一項之規定，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 薛明玲
委員 楊松齡
委員 王惠光
委員 陳 敏
委員 曾巨威
委員 曾忠己
委員 劉興源
委員 黃旭田

中 華 民 國 九 十 一 年 五 月 七 日 市 長 馬 英 九

訴願審議委員會主任委員 張明珠 決行

如對本決定不服者，得於收受本決定書之次日起二個月內，向臺北高等行政法院提起行政訴訟，並抄副本送本府。

（臺北高等行政法院地址：臺北市大安區和平東路三段一巷一號）