

訴願人 ○○股份有限公司

代表人 ○○○

代理人 ○○○會計師

○○○ 律師

原處分機關 臺北市稅捐稽徵處

右訴願人因九十一年地價稅事件，不服原處分機關九十二年十月三十日北市稽法乙字第0九一六七六五九八00號復查決定，提起訴願，本府依法決定如左：

主 文

原處分關於本市內湖區○○段○○小段○○地號土地部分撤銷，由原處分機關於收受決定書之次日起六十日內另為處分；其餘訴願駁回。

事 實

- 一、緣訴願人所有本市內湖區○○段○○小段○○、○○、○○、○○、○○、○○、○○、○○及○○等九筆地號土地，經人檢舉已非供原申請之工業用途使用，經原處分機關內湖分處查核結果，以九十年十二月七日北市稽內湖乙字第九0六二八四二九00號函通知訴願人，除○○段○○小段○○、○○、○○及○○等四筆地號土地，仍均按一般用地稅率核課地價稅之外，其餘同小段○○地號土地之出租面積部分、○○、○○及○○地號土地之部分廠房面積（地上建物：○○路○○號，供來賓休息室兼汽車展售區使用）等四筆土地，應分別自八十五年起按實際使用情形改按一般用地稅率核課地價稅並補徵五年差額地價稅，及○○地號土地原按公共設施保留地稅率核課，應自八十五年起改按一般用地稅率核課地價稅並補徵五年差額地價稅；另○○之○○、○○之○○地號土地為道路用地公設保留地，現作巷道使用，同函並准予免徵地價稅並退還五年溢課稅額。嗣原處分機關重核審認上開○○地號土地補徵八十五年差額地價稅係重複補徵，乃以九十二年九月十五日北市稽法甲字第0九一六0七五七六00號復查決定予以更正減除在案。
- 二、原處分機關內湖分處嗣據以核課訴願人所有本市內湖區○○段○○小段○○、○○、○○、○○之○○、○○、○○、○○、○○之○○、○○、○○之○○、○○、○○、○○及○○段○○之○○地號等十四筆土地九十一年地價稅額計新臺幣（以下同）一三、一六八、六九三元。訴願人對其中○○段○○小段○○、○○、○○之○○、○○、○○之○○、○○地號等六筆土地之核定稅額不服，申請復查。經原處分機關以九十二

年十月三十日北市稽法乙字第0九一六七六五九八00號復查決定：「復查駁回。」上開決定書於九十二年十一月十一日送達，訴願人仍不服，於九十二年十二月四日經由原處分機關向本府提起訴願，同年十二月十二日補正訴願程序，九十三年四月十五日、四月十九日及四月二十六日分別補充訴願理由，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.....」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。」第十六條規定：「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，就其超過部分加徵千分之十五。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。但不包括工廠用地、礦業用地、農業用地及免稅土地在內。」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。」

工廠管理輔導法第二條規定：「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。」第十條第一項規定：「工廠設廠完成後，應依本法規定申請登記，經主管機關核准登記並發給工廠登記證後，始得從事物品製造、加工。」第十三條第一項第三款、第二項規定：「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。」

同法施行細則第二條規定：「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：指被持續利用以從事物品製造、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。」

工廠設立登記規則（九十年四月十八日廢止）第二條第一項規定：「本規則所稱工廠，指凡有事業名稱、固定場所、利用人工或（及）機器以製造、加工或汽車修理為業務者均屬之。」第四條第一項規定：「凡符合第二條第一項規定者，不論是否使用工廠名稱，均應依本規則規定申請設立許可及辦理登記。」

財政部五八臺財稅發第0二二二0號令釋：「為直接供工廠用地課徵地價稅疑義一案，茲核示如次：一、『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……按申報地價數額徵收千分之十五（現行法改為千分之十）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（現行法改為千分之十）之地價稅。三、辦公廳及單身宿舍用地在工廠之內者，依照千分之十五（現行法改為千分之十）稅率課徵地價稅；至眷屬宿舍用地，核與直接供工廠使用土地無關，仍應按一般用地之地價稅稅率課徵。」

六十九年六月十三日臺財稅第三四七00號函釋：「主旨：凡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，已按工業主管機關核定規劃使用者，無論自有自用或出租與興辦工業人使用，均得適用土地稅法第十八條規定之工業用地特別稅率課徵地價稅。說明：二、○○公司租用○○銀行所有座落新竹市之土地，如符合主旨規定，可依土地稅法第四十一條或平均地權條例施行細則第三十二條（現行細則第三十三條）規定，由土地所有權人或興辦工業人提出申請。」九十一年七月三十一日臺財稅字第0九一0四五三0五0號令釋：「工廠管理輔導法於九十年三月十四日公布施行，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。另依促進產業升級條例規定編定之工業區，並依下列第一、二款規定辦理：（一）生產事業用地及公共設施用地均准予適用工業用地稅率課徵地價稅。……二、工廠管理輔導法施行後，屠宰業及汽車修理業因非屬物品製造、加工之範圍，免予辦理工廠登記，其用地地價稅之課徵，依下列規定辦理。……（二）依原工廠設立登記規則規定，汽車修理廠係屬工廠之範圍，為免工廠管理輔導法之施行影響其原有之權益，汽車修理廠位於工業用地或工業區內者，准予適用工業用地稅率；位於工業用地或工業區外，而原領有工廠登記證經核定按工業用地稅率課徵地價稅者，於原領之工廠登記證經主管機關公告註銷前，准予適用工業用地稅率。至於工廠登記證依工廠管理輔導法第三十三條規定被註銷後，在土地所有權人及使用情形均未變更前，仍准予繼續適用工業用地稅率。……四、工業用地申請按千分之十稅率課徵地價稅或合法登記之工廠申請減半課徵房屋稅者，各應檢附之證件如下：（一）地價稅部分建廠期間：應檢附建造執照（建築物用途載明與物品製造、加工有關之用途）及其他相關文件。如建廠前依法需先取得工廠設立許可者，應加附工廠設立許可。2. 建廠完成後：已達申辦工廠登記標準者，應檢附工廠登記核准函及工廠登記證；未達申辦工廠登記標準者，應檢附使用執照或其他建築改良物證明文件（文件上用途記載與物品製造、加工有關之建築物。）……」

經濟部九十年九月六日經（九〇）工字第〇九〇〇四六一九四〇〇號公告：「主旨：公告修正『工廠從事物品製造、加工之範圍、一定面積、一定電力容量、熱能暨產業類別』。依據：工廠管理輔導法第二條第二項及第十三條第二項。公告事項：一、從事物品製造、加工之範圍：以行政院主計處編印之『中華民國行業標準分類』之C大類製造業為認定原則。但屠宰業或僅從事修理業務者除外。請參考產業類別及產品一覽表。一定面積：廠地面積達一百平方公尺以上，或廠房面積達五十平方公尺以上。一定電力容量、熱能：電力容量、熱能（馬力與電熱之合計）達二·二五千瓦以上。產業類別：以行政院主計處編印之『中華民國行業標準分類』之C製造業之中類，如食品及飲料製造業……等二十四項為認定原則。」

二、本件訴願及補充理由略謂：

（一）訴願人所有系爭土地前經原處分機關於八十五年分別核准按工業用地稅率及免徵地價稅，除少數出租之土地外，並未變更原有使用用途，且相關法令既未變更，原處分機關卻改按一般用地稅率核課，於法不合。在〇〇地號土地部分，依土地稅法施行細則第十三條規定及財政部六十九年六月十三日臺財稅第三四七〇〇號函釋，適用工業用地特別稅率課徵地價稅，並不限於土地所有權人自用，承租人如符合上開規定，亦得

適用特別稅率。又依財政部九十一年七月三十一日臺財稅字第0九一0四五三0五0號令釋，適用工業用地特別稅率課徵地價稅，僅以製造業於工業用地或工業區內，實際從事物品製造、加工行為，不限於取得工廠登記證之工廠，亦符合土地稅法第十八條第一項第一款規定之工業用地，得適用工業用地特別稅率。另訴願人於九十一年間將系爭地號土地陸續出租予○○有限公司、○○股份有限公司、○○有限公司、○○實業社使用，該等公司之工廠雖未領有工廠登記證，惟系爭土地屬工業區用地，且承租者均實際從事物品製造、加工行為，依上開函（令）釋意旨，自應准予適用工業用地稅率課徵地價稅。

- (二) 在○○、○○之○○、○○、○○之○○地號土地部分，依財政部五八臺財稅發第0二二二0號令釋，土地得否適用工業用地特別稅率，不限於直接作工業使用，倘若為工業使用所必要之附屬用途，亦得併同適用特別稅率。系爭地號土地係經年供工廠員工之停車場使用，雖因廠區陸續遭徵收而僅餘系爭土地持續供員工停車場使用，致生原處分機關所指「該員工停車場並非在申請人工廠登記範圍內之土地」，然該停車場之目的及需求既未變更，均為工廠及員工所使用，與工廠之用途直接相關，應屬上開令釋所指工業使用所必要之附屬用途，與辦公廳及單身宿舍並無不同，縱有未在訴願人工廠登記範圍內，亦因嗣後徵收之不可抗力所致。
- (三) 在○○地號土地部分，依財政部九十一年七月三十一日臺財稅字第0九一0四五三0五0號令釋，系爭土地係訴願人出租予○○股份有限公司（以下簡稱○○實業公司）做為汽車維修廠，該公司於承租後即向主管機關申請工廠登記證，當時申請工廠登記之工廠配置圖即規劃部分廠區做為來賓休息室及汽車展示區使用，並於八十二年十月二十二日領得經濟部核發之工廠登記證，顯見該公司將○○地號之部分土地做為來賓休息室及汽車展示區，係依主管機關核定規劃使用，並經原處分機關核准認定為工業用地，於八十五年度核發稅單時已改按特別稅率課稅，因此，系爭土地為土地稅法之工業用地，亦為原處分機關之見解。不論依工廠登記之主管機關核定或原處分機關認定，系爭土地曾獲核准適用工業用地稅率，○○實業公司既未變更來賓休息室及汽車展示區之使用，自應准予繼續適用工業用地稅率。
- (四) 按原處分機關所稱訴願人之營業項目載有汽機車銷售業務，據以認定「新車展示中心」使用之基地部分為銷售業務使用，並未審查來賓休息室及汽車展示區係○○實業公司之修車廠使用時，提供修車客戶於等待期間之暫時休息及觀賞之處所，此為各修車廠提供客戶服務之一環，亦未舉證○○實業公司是否確有實際從事銷售業務使用之情形，難謂非出於臆測。又來賓休息室及汽車展示區設於修車廠之一部，其與工廠使用之直接相關性更甚於前揭財政部五八臺財稅發第0二二二0號令釋所舉之辦公室或單身宿舍之情形，按舉輕以明重之法理，實無排除該來賓休息室及汽車展示區適用工業

用地之理。

三、關於本市內湖區○○段○○小段○○、○○、○○、○○之○○及○○之○○地號等五筆土地部分：卷查訴願人所有系爭五筆土地，前經原處分機關內湖分處以九十年十二月七日北市稽內湖乙字第九〇六二八四二九〇〇號函，就○○段○○小段○○地號土地之出租面積部分、○○、○○及○○地號土地之部分廠房面積（地上建物：○○路○○號，供來賓休息室兼汽車展售區使用）等四筆土地，核定自八十五年起按實際使用情形改按一般用地稅率核課地價稅並補徵五年差額地價稅；另○○之○○、○○之○○地號土地為道路用地公設保留地，現作巷道使用，同函並准予免徵地價稅並退還五年溢課稅額在案。復查原處分機關內湖分處據以按一般用地稅率，核課訴願人所有系爭本市內湖區○○段○○小段○○地號土地之出租面積部分（課稅面積：九、五五八平方公尺，其中減免面積：二〇四·三平方公尺）、○○及○○地號等三筆土地九十一年地價稅，另○○之○○、○○之○○地號等二筆土地仍免徵地價稅，及原處分機關復查決定予以駁回，洵屬有據。次就訴願主張各節論述如左：

（一）○○地號土地部分：

訴願人主張系爭土地九十一年間係租予○○有限公司等四家公司使用，地上工廠雖未領有工廠登記證，惟系爭土地屬工業區用地，依財政部九十一年七月三十一日臺財稅字第九一〇四五三〇五〇號令釋得適用特別稅率乙節。查依前揭土地稅法第十八條第一項第一款規定及財政部九十一年七月三十一日臺財稅字第九一〇四五三〇五〇號令釋，有關工業用地按千分之十課徵地價稅之規定，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，工廠管理輔導法施行後，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；且如未按目的事業主管機關核定規劃使用者，亦不適用之。另查卷附○○有限公司等四家公司營業登記資料及本府建設局檢送之工廠基本資料查詢畫面，上開四家公司均無有關製造、加工行為之營業項目，且未按訴願人原申請規劃使用目的之機械設備製造修配業等使用，亦為訴願人於申請復查時所自承，核與前揭土地稅法第十八條第一項規定之工業用地特別稅率之適用要件不符。

（二）○○、○○地號土地部分：

訴願人主張系爭土地係供工廠員工之停車場使用，迄今仍未變更，雖未在工廠配置圖之廠區內，惟與工廠之用途直接相關乙節。查系爭土地縱係供工廠員工之停車場使用，惟並非在訴願人工廠登記範圍內之土地，亦為訴願人所不爭執，即非屬前揭土地稅法施行細則第十四條第一項第一款規定之「工業或工廠使用範圍內之土地」，自無前

揭工業用地特別稅率之適用，仍應按一般用地稅率核課地價稅。

(三) ○○之○○、○○之○○地號土地部分：

查系爭土地前經原處分機關內湖分處以九十年十二月七日以北市稽內湖乙字第九〇六二八四二九〇〇號函准自八十五年起免徵地價稅在案，九十一年仍免徵地價稅，已如前述，並無爭訟之實益。

四、關於本市內湖區○○段○○小段○○地號土地部分：

經查訴願人所有系爭土地屬工業用地，原經核准按工業用地稅率課徵地價稅，經原處分機關內湖分處以九十年十二月七日北市稽內湖乙字第九〇六二八四二九〇〇號函，就系爭土地之部分廠房面積（地上建物：○○路○○號，供來賓休息室兼汽車展售區使用部分）核定自八十五年起按實際使用情形改按一般用地稅率核課地價稅並補徵五年差額在案。嗣內湖分處據以就系爭土地之部分面積（供來賓休息室兼汽車展售區使用）三九·二五平方公尺按一般用地稅率，部分面積四、五三一平方公尺按工業用地稅率課徵九十一年地價稅，其餘一七六·七五平方公尺係供人行道使用免徵地價稅，及原處分機關復查決定予以駁回，尚非無據。

惟查依前揭財政部九十一年七月三十一日臺財稅字第〇九一〇四五三〇五〇號令釋，工廠管理輔導法施行後，汽車修理業因非屬物品製造、加工之範圍，免予辦理工廠登記，其用地地價稅之課徵，依下列規定辦理：依原工廠設立登記規則規定，汽車修理廠係屬工廠之範圍，為免工廠管理輔導法之施行影響其原有之權益，汽車修理廠位於工業用地或工業區內者，准予適用工業用地稅率；又工廠登記證依工廠管理輔導法第三十三條規定被註銷後，在土地所有權人及使用情形均未變更前，仍准予繼續適用工業用地稅率。本件訴願人將系爭土地出租予○○實業公司作為汽車維修廠，依卷附該公司申請工廠登記之工廠配置圖及經濟部八十二年十月二十二日核發之工廠登記證等影本資料，該公司於設廠時已規劃部分廠區作為來賓休息室及汽車展示區使用，則此部分土地係依主管機關核定規劃使用是否得依上開令釋，准予繼續適用工業用地稅率，仍有斟酌之餘地。另參照土地稅法施行細則第十四條第二項規定及上開令釋之意旨，工廠登記證縱依工廠管理輔導法第三十三條規定被註銷後，在土地所有權人及使用情形均未變更前，仍准予繼續適用工業用地稅率。本件土地所有權人（即訴願人）及使用情形如未變更，是否得依上開令釋，准予繼續適用工業用地稅率，亦有斟酌之餘地。原處分機關逕以工廠管理輔導法於九十年三月十四日公布施行，及工廠設立登記規則於九十年四月十八日廢止後，工廠範圍已縮小為從物品製造、加工者，並排除汽車修理業務，及系爭土地之「新車展示中心」、「來賓休息室」係供汽機車銷售業務使用，非屬工廠直接用地，而依比例重新核算改按一般用地稅率核課九十一年地價稅，並未就系爭土地之使用情形有無變更等事項詳為查證，尚嫌率斷。從而，為求處分之正確並維護訴願人之權益，應將關於此

部分之原處分撤銷，由原處分機關於收受決定書之次日起六十日內另為處分。

五、綜上論結，本件訴願部分為有理由，部分為無理由，爰依訴願法第七十九條第一項及第八十一條規定，決定如主文。

訴願審議委員會主任委員 張明珠
委員 陳 敏
委員 薛明玲
委員 楊松齡
委員 曾巨威
委員 曾忠己
委員 劉靜嫻
委員 陳淑芳
委員 林世華
委員 蕭偉松

中 華 民 國 九 十 三 年 四 月 二 十 八 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）