

臺北市政府 94.11.09. 府訴字第 0 九四一五五九二六 0 0 號訴願決定書

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

訴願人因補徵 89 年至 92 年地價稅事件，不服原處分機關 94 年 4 月 11 日北市稽法甲字第 0

9362591000 號復查決定，提起訴願，本府依法決定如下：

主 文

訴願駁回。

事 實

訴願人原所有本市北投區○○段○○小段○○、○○、○○、○○、○○及○○地號等 6 筆土地，原經原處分機關北投分處核准按工業用地稅率課徵地價稅在案。嗣該分處查得系爭土地自 82 年建造執照核發迄今現場仍為空地，未經訴願人建廠使用，且訴願人業於 93 年 7 月 20 日將系爭土地出售與○○股份有限公司（以下簡稱○○公司），並於 94 年 8 月 23 日辦竣

所有權移轉登記在案。原處分機關北投分處審認系爭土地不符土地稅法第 18 條所規定工業用地之構成要件，乃依稅捐稽徵法第 21 條規定，以 93 年 8 月 16 日北市稽北投甲字第 093608136

00 號函補徵訴願人系爭土地 89 年至 92 年按工業用地稅率與一般用地稅率之差額地價稅。訴願人不服，申請復查，經原處分機關以 94 年 4 月 11 日北市稽法甲字第 09362591000 號復查決定：「復查駁回。」上開決定書於 94 年 4 月 13 日送達，訴願人仍不服，於 94 年 4 月 18 日經由原

處分機關向本府提起訴願，6 月 1 日、7 月 5 日補充訴願理由，並據原處分機關檢卷答辯到府。

理 由

- 一、按稅捐稽徵法第 21 條第 1 項第 2 款及第 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 5 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。」第 22 條第 4 款規定：「前條第 1 項核課期間之起算，依左列規定... ..四、由稅捐稽徵機關按稅籍底冊或查得資料核定徵收之稅捐，自該稅捐所屬徵期屆滿之翌日起算。」

土地稅法第 14 條規定：「已規定地價之土地，除依第 22 條規定課徵田賦者外，應課徵地價稅。」第 16 條第 1 項規定：「地價稅基本稅率為千分之十。土地所有權人之地價總額.....超過累進起點地價者，依左列規定累進課徵.....」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。」第 40 條規定：「地價稅由直轄市或縣（市）主管稽徵機關按照地政機關編送之地價歸戶冊及地籍異動通知資料核定，每年徵收 1 次.....。」

土地稅法施行細則第 13 條第 1 款：「依本法第 18 條第 1 項特別稅率計算計徵地價稅之土地，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。」

財政部 92 年 9 月 24 日臺財稅第 0920455746 號函釋：「二、依土地稅法第 18 條第 1 項第 1

款規定，供『工業』直接使用之土地，按千分之十稅率計徵地價稅。又依本部 91 年 7 月 31 日臺財稅字第 0910453050 號令規定，於工業用地或工業區內，設廠從事物品製造、加工者，或依促進產業升級條例規定編定之工業區內之『生產事業用地』等，按目的事業主管機關核定規劃使用，且供『工業』直接使用之土地，始有按千分之十稅率課徵地價稅規定之適用。另於建廠期間申請適用千分之十稅率課稅者，於實務上，如所檢附之建造執照，建築物用途記載為廠房，稽徵機關無法從該建造執照得知起造人是否為興辦工業人，而逕予判斷該廠房是否將供物品製造、加工使用者，仍可依前揭令釋要求申請人另行提供『其他相關文件』、〔如公司證明文件、商業登記證明文件、使用計畫書圖、申明書（或切結書）等〕以供審認。三、有關建築公司於工業區內投資興建廠房可否適用千分之十稅率課徵地價稅乙節，因建築公司並非興辦工業人，其興建廠房之目的係供租售，在未租售與興辦工業人實際供作工業用途使用之前，其用地難謂供『工業』直接使用，應無前揭千分之十稅率課徵地價稅規定之適用。四、至於建廠時經核定按千分之十稅率課徵地價稅，如建廠完成後，該土地未實際從事製造、加工使用或作『生產事業用地』，其改課年期係以何時為基準乙節，准於核發使用執照之次年期起恢復按一般用地稅率課徵地價稅。」

93 年 10 月 8 日臺財稅字第 09304548440 號函釋：「主旨：有關○○股份有限公司所有貴市北投區○○段○○小段○○地號等 6 筆土地，是否符合土地稅法第 18 條按工業用地稅率課徵地價稅規定.....說明.....二、依土地稅法第 18 條第 1 項第 1 款規定，供工業『直接使用』之土地，按千分之十稅率計徵地價稅，但未按工業主管機關核定規劃使用者，不適用之，故其適用應以該土地確依工業主管機關核定規劃供工業直接使用為要件

。另依租稅法律主義，人民之行為如確已符合法律之課稅構成要件，本應依法課稅，惟因課稅對象的經濟活動複雜，難以法律加以完整規定，故為實現衡量個人之租稅負擔能力而課徵租稅之租稅公平主義，並防止規避租稅而確保租稅之徵收，在租稅法之解釋及課稅構成要件之認定上，如發生法律形式、名義或外觀與真實之事實、實態或經濟負擔有所不同時，則租稅之課徵基礎，應著重於事實上存在之實質，此為租稅法學所通稱之實質課稅原則之意涵。.....對於在經濟實質上已具備課稅構成要件或應適用一般稅率者，雖行為人蓄意使外在之外觀或形式不具備課稅要件或得適用優惠稅率，仍宜依其實質情形予以課稅。.....四、.....據報○○股份有限公司所有..... 6筆土地，經貴府工務局於82年5月31日核發建造執照，核准.....建造廠房，其建造執照核准竣工期限為民國105年2月28日，核准建廠期間長達23年。且請領建造執照至今，已逾10年

未

供建廠使用，就其情形是否符合上述相關規定以及有無實質課稅原則之適用，核屬事實認定問題，仍請認定。」

二、本件訴願及補充理由略以：

(一) 訴願人於82年5月31日由臺北市政府工務局核發82建字第336號建造執照，因工程浩

大，加上政府體恤民情，故該建造執照之竣工日期核准延至民國105年2月28日。又系爭土地經政府編列為工業用地，興建期間起造人均為興辦工業人，是本案適

用優惠稅率且經原處分機關北投分處於81年、86年度辦理地價稅適用特別稅率用地清查作業，早已認定。

(二) 依財政部92年9月24日臺財稅第0920455746號函釋，可知有關「建廠」及「使用」期間之時點，係以建廠完成前後予以認定，亦即建廠期間按千分之十稅率課稅，興建完成後按實際使用情形課徵之。而所謂「建廠」係指自規劃之日起算至建築執照有效期間內興建完成之日止稱之，至「使用」則指建廠完工核發使用執照後實際使用情形論之。原處分機關北投分處93年8月16日北市稽北投甲字第09360813600號函，係將「建廠」及「使用」之時點未加以分別，同時干涉訴願人逾10年未開工，全然置該建造執照之核准截止日至民國105年於不顧，故該分處顯係曲解法令，原處分機關理應俟105年建廠完成取得使用執照後，再依實質課稅原則認定有無實際供工業使用予以改課。

(三) 本案建造執照起造人均為工業社並非建設公司投資自行興建銷售，該土地於83年1月7日已著手建廠，並向臺北市政府工務局申報開工核准同時現場設有圍籬，並整地探勘及廠房設計等作為，且建築執照之核准日期至民國105年止，故於建造執照有效期間內興建完成即無違反建築之相關法規，稅捐稽徵機關不應任意指摘，其使

用情形應俟核發使用執照後再行現場調查論斷。

三、卷查訴願人原所有本市北投區○○段○○小段○○、○○、○○、○○、○○及○○地號等 6 筆土地，原經原處分機關北投分處核准按工業用地稅率課徵地價稅在案。嗣該分處查得系爭土地自 82 年建造執照核發迄今現場仍為空地，未經訴願人建廠使用，且訴願人業於 93 年 7 月 20 日將系爭土地出售與○○公司並於 94 年 8 月 23 日辦竣所有權移轉登記

記

在案，上開事實有本府工務局 82 年 5 月 31 日 82 建字第 336 號建造執照、原處分機關北

投

分處 93 年 9 月 7 日現場勘查照片 5 幀、系爭土地地政「土地所有權查詢畫面、系爭土地所有權狀等資料影本附卷可稽。按土地稅法第 18 條第 1 項第 1 款規定，供工業用地直接使用之土地，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。是該規定之適用應以該土地確依工業主管機關核定規劃供工業直接使用為要件。

本件系爭土地使用分區屬工二，經本府工務局於 82 年 5 月 31 日核發 82 建字第 336 號建

造

執照，並經核准竣工展期至 105 年 2 月 28 日，惟系爭土地迄今現場仍為空地，尚無具體之工廠興建行為，且訴願人業於 93 年 7 月 20 日將系爭土地出售與○○公司，並於 94 年

8

月 23 日辦竣所有權移轉登記在案。故訴願人於所有系爭土地期間，實難認定系爭土地確有供工業直接使用之情事，原處分機關北投分處審認系爭土地不符土地稅法第 18 條所規定工業用地之構成要件，乃依稅捐稽徵法第 21 條規定，以 93 年 8 月 16 日北市稽北投甲

字

第 09360813600 號函補徵訴願人系爭土地 89 年至 92 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。

四、至於訴願人主張原處分機關將「建廠」及「使用」之時點未加以分別，同時干涉訴願人逾 10 年未開工，全然置該建造執照之核准截止日至民國 105 年於不顧，顯係曲解法令等節。按首揭財政部 92 年 9 月 24 日臺財稅第 0920455746 號函釋係從建廠期間及建廠完成

二

個階段，分別論述認定供工業直接使用之判斷標準，本件訴願人雖主張其所有系爭土地係供工業直接使用，惟其所有系爭土地之時期係屬建廠階段，訴願人於系爭土地尚無具體之工廠興建行為，業如前述，且因系爭土地業經移轉第三人，已無從依系爭土地建築完成後該第三人興建目的是否供工業直接使用而為審查，是原處分機關依訴願人於系爭土地興建階段之處理，認系爭土地尚非供工業直接使用，自無違誤。訴願主張，顯係誤解，不足採據。從而，原處分機關北投分處以 93 年 8 月 16 日北市稽北投甲字第 0936081

3600 號函補徵訴願人系爭土地 89 年至 92 年按工業用地稅率與一般用地稅率之差額地價稅，原處分機關復查決定駁回復查之申請，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 79 條第 1 項之規定，決定如主文。

訴願審議委員會主任委員 張明珠
副主任委員 王曼萍
委員 陳 敏
委員 曾巨威
委員 曾忠己
委員 陳淑芳
委員 林世華
委員 蕭偉松
委員 陳石獅
委員 陳立夫
委員 陳媛英

中 華 民 國 94 年 11 月 9 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 2 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 3 段 1 巷 1 號)