

訴 願 人：○○股份有限公司

代 表 人：○○○

訴 願 代 理 人：○○○律師

訴 願 代 理 人：○○○會計師

複訴願代理人：○○○會計師

原 處 分 機 關：臺北市稅捐稽徵處

訴願人因補徵 85 年至 90 年地價稅事件，不服原處分機關 94 年 10 月 14 日北市稽法甲字第 09

460239500 號復查決定，提起訴願，本府依法決定如下：

#### 主 文

原處分撤銷，由原處分機關於收受決定書之次日起 60 日內另為處分。

#### 事 實

一、緣訴願人所有本市內湖區○○段○○小段○○、○○、○○、○○、○○○○、○○、○○、○○及○○等 9 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 90 年 12 月 7 日北市稽內湖乙字第 9062842900 號函通知訴願人

，除○○段○○小段○○、○○、○○及○○等 4 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 4 筆土地，應分別自 85 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 5 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 85 年起改按一般用地稅率核課地價稅並補徵 5 年差額地價稅共計新臺幣（以下同）11,457,902 元，並按所漏稅額處 3 倍罰鍰計 34,373,700 元（計至百元止），及就 90 年已發單部分，改按一般用地稅率補徵差額地價稅計 10,089,931 元；另○○、○○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 5 年溢課稅額。

二、嗣原處分機關內湖分處重新核算，更正系爭○○地號土地之部分面積（供來賓休息室兼汽車展售區使用）290.84 平方公尺按一般用地稅率（含供人行道使用之減免面積：176.75 平方公尺），部分面積 4,531 平方公尺按工業用地稅率課徵 85 年至 90 年地價稅及罰鍰。訴願人對其○○段○○小段○○、○○、○○、○○地號等 4 筆土地之核定稅額及罰鍰不服，申請復查，經原處分機關重核審認上開 828 地號土地補徵 85 年差額地價稅係重

復補徵，罰鍰亦屬誤算，乃以 92 年 9 月 15 日北市稽法甲字第 09160757600 號復查決定：「原核定補徵稅額更正為新臺幣 19,449,324 元，罰鍰金額併予更正為新臺幣 28,880,000 元。」訴願人不服，於 92 年 10 月 15 日第 1 次向本府提起訴願，經本府以 93 年 4 月 29 日府

訴字第 09228263600 號訴願決定：「原處分關於本市內湖區○○段○○小段○○地號土地之核定稅額及○○、○○、○○地號土地之罰鍰部分撤銷，由原處分機關於收受決定書之次日起 60 日內另為處分；其餘訴願駁回。」

三、嗣原處分機關以 93 年 7 月 23 日北市稽法甲字第 09361290400 號復查決定：「一、○○段○○小段○○地號土地之核定稅額，維持原核定。二、○○段○○小段○○、○○、○○地號土地之原罰鍰處分撤銷。」訴願人仍不服，於 93 年 8 月 18 日第 2 次向本府提起訴願，經本府以 94 年 2 月 4 日府訴字第 09322127500 號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關於收受決定書之次日起 60 日內另為處分。」嗣經原處分機關以 94 年 10 月 14 日北

市稽法甲字第 09460239500 號復查決定：「維持本處 93 年 7 月 23 日北市稽法甲字第 09361290400 號復查決定所為處分。」上開復查決定書於 94 年 10 月 19 日送達，訴願人仍不服

,

於 94 年 11 月 10 日第 3 次向本府提起訴願，同年 11 月 14 日補充訴願理由，95 年 1 月 5 日補

充訴願資料，並據原處分機關檢卷答辯到府。

#### 理 由

一、按訴願法第 95 條規定：「訴願之決定確定後，就其事件，有拘束各關係機關之效力……」第 96 條規定：「原行政處分經撤銷後，原行政處分機關須重為處分者，應依訴願決定意旨為之，並將處理情形以書面告知受理訴願機關。」

稅捐稽徵法第 1 條之 1 規定：「財政部依本法或稅法所發布之解釋函令，對於據以申請之案件發生效力。但有利於納稅義務人者，對於尚未核課確定之案件適用之。」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。」

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 22 條規定課徵田賦者外，應課徵地價稅。」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 5 倍者，就其超過部分加徵千分之十五。二、超過累進起點地價 5 倍至 10 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 10 倍至 15 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 15 倍至 20 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 20 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 7 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 18 條第 1 項第 1 款規定：「供左列事業直接使用者之土地，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 41 條規定：「依第 17 條及第 18 條規定，得適用特別稅率之用地，土地所有權人應於每年（期）地價稅開徵 40 日前提出申請，逾期申請者，自申請之次年期開始適用。前已核定而用途未變更者，以後免再申請。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。」第 54 條第 1 項第 1 款規定：「納稅義務人藉變更、隱匿地目等則或於減免地價稅或田賦之原因、事實消滅時，未向主管稽徵機關申報者，依左列規定辦理：一、逃稅或減輕稅賦者，除追補應納部分外，處短匿稅額或賦額 3 倍之罰鍰。」

土地稅法施行細則第 13 條第 1 項第 1 款規定：「依本法第 18 條第 1 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 條規定：「土地所有權人，申請適用本法第 18 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 18 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 1 年者。……前項第 2 款停工或停止使用逾 1 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 2 條規定：「本法所稱工廠，指有固定場所從事物品製造、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。前項所稱從事物品製造、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 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 3 款產業類別，由中央主管機關公告之。」

工廠管理輔導法施行細則第 2 條規定：「本法第 2 條第 1 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（90 年 4 月 18 日廢止）第 2 條第 1 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 4 條第 1 項規定：「凡符合第 2 條第 1 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 58 臺財稅發第 02220 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。」

69 年 6 月 13 日臺財稅第 34700 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 18 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 41 條或平均地權條例施行細則第 32 條（現行細則第 33 條）規定，由土地所有權人或興辦工業人提出申請。」

75 年 3 月 22 日臺財稅第 7538967 號函釋：「主旨：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，其地價稅應適用土地稅法第 18 條有關工業用地特別稅率之規定。說明……二、查工業用地統按千分之十五（註：現改為千分之十）徵地價稅，但未按核定規劃使用者不適用之，為土地稅法第 18 條所明定。所稱工業用地，同法第 10 條亦明定：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……」

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 18 條第 1 項第 1 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 1、2 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 33 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。 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 90 年 9 月 6 日經工字第 09004619400 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 2 條第 2 項及第 13 條第 2 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 100 平方公尺以上，或廠房面積達 50 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 2.25 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 24 項為認定原則。」

二、本件訴願及補充理由略謂：

- （一）本件主要爭點在於系爭○○地號土地充作「汽車展示中心」及「來賓休息室」之廠房部分，究屬供銷售業務使用或汽車修理廠業務使用。訴願人將系爭土地出租予○○股份有限公司，並由該公司於 83 年間以「汽車修理廠」向臺北市政府建設局申請工廠登

記，當時檢附文件之「工廠配置圖」已標明規劃部分廠區作為「汽車展示中心」及「來賓休息室」，足徵系爭「汽車展示中心」及「來賓休息室」係按目的事業主管機關核定規劃使用。訴願人依工廠登記證之規劃使用系爭土地，並經原處分機關核定適用工業用地特別稅率，若未變更核定用途，應准繼續適用工業用地特別稅率。

(二) 依財政部 58 臺財稅發第 02220 號令釋及 83 年 3 月 9 日臺財稅第 830074252 號函釋之意

旨，廠房及其附屬建築之用地，若屬「直接供工廠用地」，應准依工業用地稅率課徵地價稅。系爭「汽車展示中心」及「來賓休息室」位處○○股份有限公司汽車修理廠內，因屬汽車修理廠提供客戶服務所必要，其使用上之關連性並不弱於辦公廳、單身宿舍等，得併同汽車修理廠適用工業用地稅率。又服務廠或展示中心均各自獨立，尚不涉及銷售業務，且基於服務客戶，必須提供前來修車客戶於等待期間之暫時休息處所，系爭「汽車展示中心」及「來賓休息室」確未提供銷售業務使用，不應改按一般用地稅率。原處分機關既未能查明確有買賣車輛行為，即應准予繼續適用工業用地稅率課徵地價稅。

(三) 原處分機關重為復查決定，仍不能提出新證據方法。其認定無非仍憑卷附原處分階段訴願人出具之說明書、訴願人於前次訴願階段所提供之汽車展示中心及來賓休息室照片。又原處分機關於 94 年 3 月 31 日派員至現場訪查，因未能查告受訪人、訪問情境及具體內容，並無證據能力，且無從溯及證明 85 年至 90 年間之歷史事實，亦有違論理法則。原處分機關既未查得系爭土地供銷售業務使用之新事證，卻仍然維持原課稅處分，有違訴願法第 95 條前段、第 96 條規定及司法院釋字第 368 號解釋意旨，請求撤銷原處分。

三、卷查本案經本府以 94 年 2 月 4 日府訴字第 09322127500 號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關於收受決定書之次日起 60 日內另為處分。」其理由略以：「……五、惟查依前揭稅捐稽徵法第 1 條之 1 規定及財政部 91 年 7 月 31 日臺財稅字第 0910453050 號令釋

，  
財政部依稅法所發布之解釋函令，對於據以申請之案件發生效力；工廠管理輔導法於 90 年 3 月 14 日公布施行後，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 33 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 ○○地號土地出租予○○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 82 年 10 月 22 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，前經本府前次訴願決定所核認；又訴願人於系爭土地之使用情形既未變更，即無依前揭土地稅法第 41 條第 2 項規定向主管機關申報之作為義務，亦為原處分機關本次復查決定所肯認，則此部分土地於工廠管理輔導法於 90 年 3 月 14 日公布、工廠設立登記規則於 90 年 4 月 18 日廢止及財政部 91 年

7 月 31 日臺財稅字第 0910453050 號令釋發布之前，是否應准予繼續適用工業用地稅率，自有斟酌之餘地。原處分機關既未能查得系爭土地確供汽機車銷售使用之事證，亦未審究上開事實，逕以工廠管理輔導法公布施行及工廠設立登記規則廢止之後，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，而重新核算系爭土地之部分使用面積改按一般用地稅率核課地價稅並補徵 85 年至 90 年差額地價稅，尚嫌率斷。……」

四、嗣經原處分機關重核後仍維持原核定，其理由依復查決定書記載略以：「……重為復查決定之理由一、本案就系爭土地申請人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，是否係屬工業用地，報請財政部核釋，依該部 94 年 9 月 20 日臺財稅字第 09404561590 號函釋略以：『……說明：二、……本部 91 年 7 月 31 日臺財稅字第

09104530

50 號令規定有案。三、本案之汽車修理廠內若有部分土地供買賣車輛等銷售業務使用，該部分土地依上述規定應非屬按工業用地特別稅率課徵地價稅之範圍，應無土地稅法第 18 條第 1 項第 1 款規定之適用。至於『來賓休息室』及『汽車展示中心』可否按工業用地稅率核課地價稅，因核屬事實認定問題，請本於職權查明後處理依上述規定辦理。』……二、依申請人申請工廠登記之工廠配置圖及經濟部 82 年 10 月 22 日核發之工廠登記證等資料所附建物平面配置圖，雖原即規劃部分廠區作為來賓休息室及汽車展示區使用（工廠登記證於 92 年 7 月 3 日註銷），惟依卷附原處分階段申請人出具之說明書表示，來賓休息室部分自開幕迄今均係提供新車顧客商談及車輛維修顧客共同使用，復據申請人於本案提起訴願階段所提供之系爭土地汽車展示中心及來賓休息室照片，確有放置車輛供展示情事。且查本處於 94 年 3 月 31 日派員現場會勘訪查顧客查明，系爭地點於 93 年

以

前係供放置新車展示，且有銷售人員在場服務等商業使用情形。綜上，本案衡酌申請人於訴願階段提供之照片顯示有放置車輛展示情事及現場會勘訪查結果，系爭地點 93 年以前確有銷售人員在場服務供商業使用之事實，依實質課稅原則，本處原核定廠內『汽車展示中心』係供銷售業務使用，按一般用地稅率核課，另廠內之『來賓休息室』，依其在使用範圍內之修理業、銷售業使用房屋面積比例分別按工業用地與一般用地稅率課徵

。從而，本處內湖分處補徵系爭土地 85 年至 90 年按工業用地與一般用地稅率之差額地價稅，並無不合……」尚非無據。

五、惟查原處分機關本次重為處分仍未能查得系爭土地 85 年至 90 年間確供汽車銷售使用之具體事證，且依原處分機關 94 年 12 月 2 日北市稽法甲字第 09462273500 號訴願答辯書之答辯理由二所載，本府係於 92 年 7 月 3 日始公告註銷○○股份有限公司臺北服務總廠於系爭土地之工廠登記，則系爭土地於 85 年至 90 年之使用情形既未變更，且工廠管理輔導法係於 90 年 3 月 14 日公布、工廠設立登記規則於 90 年 4 月 18 日廢止，依法律不溯及既往之

原則，並參酌財政部 91 年 7 月 31 日臺財稅字第 0910453050 號令釋之意旨，系爭土地 85 年

至 90 年是否應准予適用工業用地稅率，自有斟酌之餘地。原處分機關疏未究明上開適用疑義，逕以工廠管理輔導法施行後，該廠所從事之汽車修理廠已非屬「工廠」，而重新核算系爭土地之「新車展示中心」、「來賓休息室」部分使用面積改按一般用地稅率核課地價稅並補徵 85 年至 90 年差額地價稅，尚嫌率斷。從而，為求原處分之正確並維護訴願人之權益，應將原處分撤銷，由原處分機關於收受決定書之次日起 60 日內另為處分。

六、綜上論結，本件訴願為有理由，爰依訴願法第 81 條之規定，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 95 年 4 月 20 日市長 馬英九

訴願審議委員會主任委員 張明珠 決行