

臺北市政府 96.04.11. 府訴字第 09670057500 號訴願決定書

訴 願 人：○○股份有限公司

代 表 人：○○○

訴 願 代 理 人：○○○

原 處 分 機 關：臺北市稅捐稽徵處

訴願人因補徵地價稅事件，不服原處分機關 96 年 1 月 4 日北市稽法乙字 09530109600 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

緣訴願人所有本市內湖區○○段○○小段○○、○○、○○、○○及○○地號等 5 筆土地，原經原處分機關內湖分處按工業用地稅率課徵地價稅在案。嗣經原處分機關內湖分處查得上開 5 筆土地分別於 89 年、90 年間供訴願人及○○股份有限公司（原名為○○股份有限公司，以下簡稱○○公司）興建廠房，經查訴願人及○○公司並非興辦工業人，核與土地稅法第 18 條第 1 項規定不符，原處分機關內湖分處乃依法核定補徵系爭○○地號土地 90 年至 92 年、○○地號土地 90 年至 93 年、○○地號土地 90 年至 93 年、○○地號土地 90 年至 91 年及○○地號土地 90 年按工業用地稅率與一般用地稅率之差額地價稅，共計新臺幣 4,872,424 元。訴願人不服，申請復查，經原處分機關以 96 年 1 月 4 日北市稽法乙字第 09530109600 號復查決定：「復查駁回。」上開決定書於 96 年 1 月 8 日送達，訴願人不服，於 96 年 2 月 2 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 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。……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。」

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。」

財政部 77 年 3 月 10 日臺財稅第 770031524 號函釋：「興辦工業人在都市計畫工業區內設廠，如已按核定計畫申領建造執照建廠使用，可認定符合平均地權條例第 21 條規定已按核定規劃使用，稽徵機關可憑其工廠設立許可（依法須取得工廠設立許可者，始應檢附）及建造執照認定，無庸由工業主管機關另行核發證明文件。」

92 年 9 月 24 日臺財稅字第 0920455746 號函釋：「……二、依土地稅法

第 18 條第 1 項第 1 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。」

二、本件訴願理由略以：

- (一) 財政部 92 年 9 月 24 日臺財稅字第 0920455746 號函釋規定，無異縮減法律所定之工業用地按千分之十課徵地價稅之範圍，核與憲法第 19 條規定之租稅法律主義尚有未符，基於法律不溯既往原則，依法行政行為亦應有法律不溯既往原則之適用。
- (二) 訴願人係因信賴財政部 77 年 3 月 10 日臺財稅第 770031524 號函釋，使納稅人明白確信，興辦工業人在都市計畫工業區內設廠，如已核定計畫申領建造執照建廠使用，可認定符合平均地權條例第 21 條規定已按核定規劃使用。稅捐稽徵機關可憑其工廠設立許可及建造執照認定，符合土地稅法第 18 條規定之工業用地，而按特別稅率核課地價稅。且訴願人係將之列入成本考量後，始購入系爭土地，今原處分機關撤銷原已核准適用工業用地稅率之確定處分，改按一般用地稅率核課，無疑增加訴願人之成本，係屬增加人民之負擔行為，自應有信賴保護原則之適用。

(三) 系爭 5 筆土地之起造人○○股份有限公司登記之營業

項目，除第 1 項委託營造廠商興建商業大樓及國民住宅出租出售業務外，尚有吊牌布標、紙箱、紙盒、針織布、尼龍布、棉布、壁布等之製造加工買賣業務等 6 大類製造加工業務，顯符合工業興辦人之規範。

三、卷查訴願人所有本市內湖區○○段○○小段○○、○○、○○、○○及○○地號等 5 筆土地，原經原處分機關內湖分處按工業用地稅率課徵地價稅在案。嗣經原處分機關內湖分處查得訴願人及○○公司並非興辦工業人，上開 5 筆土地分別自 89 年、90 年起供訴願人及○○公司興建廠房，並經本府工務局核發建造執照在案，此有本府工務局核發之 89 建字第 xxx 號、89 建字第 xxx 號、90 建字第 xx 號、90 建字第 xxx 號等建造執照、○○股份有限公司之經濟部公司執照及 89 年 8 月 21 日經 (089) 商 130528 號變更登記表、○○公司及訴願人之公司基本資料查詢畫面、系爭土地地政—土地所有權查詢畫面等資料影本附卷可稽。又查訴願人已於 90 年 12 月 20 日將系爭 ○○地號土地出售並移轉予○○股份有限公司，則原處分機關內湖分處依法核定補徵系爭○○地號土地 90 年至 92 年、○○地號土地 90 年至 93 年、○○地號土地 90 年至 93 年、○○地號土地 90 年至 91 年及○○地號土地 90 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、至訴願人主張系爭 5 筆土地之起造人○○公司登記之營業項目有製造加工業務，顯符合工業興辦人之規範乙節，經查訴願人公司登記之所營事業資料為人身保險業務，而○○公司之營業登記項目雖有製造加工買賣等業務，惟經財政部臺北市國稅局 94 年 5 月 13 日財北國稅審一字第 0940047447 號函復原處分機關內湖分處略以：「主旨：有關貴分處囑查○○股份有限公司加工營業額比例乙案，經查該公司 91、92 年度申報營業收入中尚無各項物品之製造加工。……」且該公司 91 年度、92 年度之營業收入均係銷售土地、房屋及租賃收入，此有該公司 91 年度、92 年度營利事業所得稅結算申報書及損益科目查核說明影本附卷可稽。是渠等興建廠房之目的係供租售，至為顯然，依首揭財政部 92 年 9 月 24 日臺財稅字第 0920455746 號函釋，訴願人及○○公司難謂屬興辦工業人，是本件尚無適用土地稅法第 18 條第 1 項第 1 款規定，按工業用地優惠稅率課徵地價稅之餘地。

五、復查訴願人主張財政部 92 年 9 月 24 日臺財稅字第 0920455746 號函釋規

定，與租稅法律主義尚有未符，應有法律不溯既往原則之適用，訴願人係因信賴財政部 77 年 3 月 10 日臺財稅第 770031524 號函釋，認為系爭 5 筆土地得適用工業用地稅率，故有信賴保護原則之適用云云，經查行政機關基於法定職權，就行政法規所為之釋示，係闡明法規之原意，此有司法院釋字第 287 號解釋意旨可參。準此，財政部 92 年 9 月 24 日臺財稅字第 0920455746 號函釋僅係闡明土地稅法相關法規原意，原處分機關並非以該函釋作為補徵地價稅之法源依據，而係依土地稅法第 18 條及稅捐稽徵法第 21 條第 2 項等規定補徵系爭 5 筆土地按工業用地稅率與一般用地稅率之差額地價稅，故並無違反租稅法律主義之問題，亦與法律不溯既往原則、信賴保護原則無涉。是訴願人恐係誤解，尚難為有利於訴願人之認定。從而，原處分機關內湖分處補徵系爭 5 筆土地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。

六、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 陳淑芳
委員 陳石獅
委員 紀聰吉
委員 程明修
委員 林明昕
委員 戴東麗
委員 蘇嘉瑞
委員 李元德

中 華 民 國 96 年 4 月 11 日
市長 郝龍斌

訴願審議委員會主任委員 張明珠 決行

如對本決定不服者，得於本決定書送達之次日起 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)

