

臺北市政府 96.04.24. 府訴字第 09670059900 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 95 年地價稅事件，不服原處分機關 95 年 12 月 28 日北市稽法甲字第 09530067800 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

訴願人於 94 年 9 月 14 日以其所有之本市北投區○○段○○小段○○、○○、○○、○○、○○及○○地號等 6 筆土地，及 94 年 1 月 13 日變更起造人為訴願人之建造執照，向原處分機關北投分處申請按工業用地稅率課徵地價稅，經該分處以 94 年 10 月 3 日北市稽北投甲字第 09461243200 號函復否准所請，並按一般用地稅率課徵系爭土地 94 年地價稅。嗣後因 95 年地價稅開徵，原處分機關北投分處遂仍按一般用地稅率課徵系爭土地 95 年地價稅計新臺幣（以下同）17,221,337 元。訴願人不服，申請復查，經原處分機關以 95 年 12 月 28 日北市稽法甲字第 09530067800 號復查決定：「復查駁回。」上開決定書於 96 年 1 月 2 日送達。訴願人仍不服，於 96 年 1 月 26 日向本府提起訴願，並據原處分機關檢卷答辯到府。

理 由

一、按平均地權條例第 3 條第 4 款規定：「本條例用辭如左：……四、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。」

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 款規定：「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。」第 14 條第 1 項第 1 款規定：「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書圖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。」

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。」

94年9月23日臺財稅字第09404561500號函釋：「.....說明：....

..二、.....所稱『生產事業用地』，係指依促進產業升級條例規定編定開發之工業區，依該條例第29條第1項第1款規劃之用地，該『生產事業用地』之認定，係以同條例施行細則第59條：『所稱生產事業用地，以供生產、設計、研究發展、環境檢測、產品檢驗、儲配運輸物流及倉儲事業使用為主，並供下列附屬使用：一、辦公室。二、倉庫。三、生產實驗及訓練房舍。四、環境保護設施。五、單身員工宿舍。六、員工餐廳。七、其他經中央工業主管機關核准之設施。』之規定為準。至於同函所敘『或等同於生產事業用地』，係針對.....工業用地或工業區非屬依促進產業升級條例規定編定者，比照.....『生產事業用地』辦理所為之闡述，亦即考量依不同法規所編定開發之工業區，其供生產事業所使用之土地，其名稱不盡然會與促進產業升級條例所編定開發者相同使用『生產事業用地』，故敘稱『等同於生產事業用地』，特予闡明。三、本案旨揭土地，.....雖經劃定為第2種工業區內，屬得附條件允許策略性產業之使用之範疇，惟據案附資料，該『策略性產業』包括(1)資訊服務業、(2)產品包裝設

計業、(3)機械設備租賃業、(4)產品展示服務業、(5)文化藝術工作室(360平方公尺以上)(6)劇場、舞蹈表演場、(7)剪接錄音工作室、(8)電影電視攝製及發行業等8類，其主要為服務業、租賃業、文化、藝術及影視攝製發行業等。而依據促進產業升級條例施行細則第59條規定，生產事業主要內涵應指產品設計、研發、生產、檢驗、儲放及運送配銷之前一連串流程直接有關之事業，亦即與產品產製至銷售前有關之事業。是以，上述策略性產業與生產事業，兩者性質及內涵顯有不同，自難因貴府都市發展局核備新建工程在案，即予以推定該策略性產業等同於生產事業。……」

二、本件訴願理由略以：

不管土地之起造人是建築公司或資產管理公司，只要以興建廠房為目的，實際供工業直接使用，即可適用地價稅之優惠稅率。目前訴願人之建造執照樓層使用用途之記載為工業作業廠房，應可預知未來訴願人使用或以出售、出租方式者，訴願人、該買受人或承租人必須依該樓層之用途，做為工業作業廠房之使用，故應以優惠稅率千分之十計徵地價稅，請惠予撤銷原處分。

三、卷查訴願人於94年9月14日以其所有之本市北投區○○段○○小段○○、○○、○○、○○、○○及○○地號等6筆土地，及94年1月13日變更起造人為訴願人之建造執照，向原處分機關北投分處申請按工業用地稅率課徵地價稅，經該分處以94年10月3日北市稽北投甲字第09461243200號函復否准所請，其理由略以：「……說明：……二、……土地現場係一片空地，未作工業使用，又貴公司於變更登記表中記載所營事業項目其中之一為工業廠房開發租售業，查貴公司非興辦工業人，且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，依財政部92年9月24日臺財稅字第0920455746號函釋，不得適用工業用地特別稅率課徵地價稅。……」此有訴願人申請書、土地所有權部資料、公司登記證明書等影本附卷可稽。是原處分機關北投分處按一般用地稅率課徵系爭土地95年地價稅計17,221,337元，自屬有據。

四、至於訴願人主張不管土地之起造人是建築公司或資產管理公司，只要以興建廠房為目的，實際供工業直接使用，即可適用地價稅之優惠稅率等節。經查本件系爭土地為第二種工業區土地，訴願人雖已於94年1月13日完成變更建造執照起造人為訴願人，惟因訴願人所檢附公司

之變更登記表記載所營事業項目係國內外土地暨其定著物之估價與鑑定、不動產仲介經紀業、住宅及大樓開發租售業、工業廠房開發租售業等 17 項，是其興建廠房之目的係供租售，依首揭財政部 92 年 9 月 24 日臺財稅第 0920455746 號函釋，訴願人難謂屬興辦工業人。且訴願人興建廠房之目的係供租售，已變更系爭土地原經工業主管機關核定之用途，依首揭財政部 94 年 9 月 23 日臺財稅字第 09404561500 號函釋，系爭土地所欲興建之策略性產業大樓，其性質與依促進產業升級條例規定編定開發之工業區得規劃使用之生產事業，二者性質亦有不同，故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。是訴願主張顯係誤解，不足採據。從而，原處分機關北投分處按一般用地稅率課徵系爭土地 95 年地價稅計 17,221,337 元，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 陳淑芳

委員 陳石獅

委員 紀聰吉

委員 林明昕

委員 蘇嘉瑞

委員 李元德

中 華 民 國 96 年 4 月 24 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)