

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

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 96 年 2 月 7 日北市稽法甲字第 09530351500 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○○、○○、○○、○○、○○、○○地號等 6 筆土地，原經原處分機關內湖分處依法核定 95 年地價稅計新臺幣（以下同）27,856,314 元。訴願人對其中○○地號土地出租予○○股份有限公司及其他公司商號使用面積 32,659.64 平方公尺部分按一般用地稅率課徵地價稅之核定不服，申請復查，經原處分機關以 96 年 2 月 7 日北市稽法甲字第 09530351500 號復查決定：「復查駁回。」訴願人猶表不服，於 96 年 3 月 5 日向本府提起訴願，5 月 2 日補充訴願理由，並據原處分機關檢卷答辯到府。

#### 理 由

一、按土地稅法第 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。」

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（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 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 1. 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。）.....」

94 年 10 月 20 日臺財稅字第 09404577100 號令釋：「一、原依工廠設立登記規則領有工廠登記證之汽車修理廠及其他工廠，其用地經核准按工業用地稅率課徵地價稅，不論其土地坐落於工業區（用地）內或工業區（用地）外，於工廠管理輔導法公布施行後，因非屬該法第 2 條及相關公告規定之從物品製造、加工範圍，免予辦理工廠登記者，於原領之工廠登記證依該法第 33 條規定被公告註銷後，在土地所有權人及使用情形均未變更前，仍准繼續適用工業用地稅率。二、位於工業區（用地）外，原依工廠設立登記規則領有工廠登記證之工廠，其用地經核准按工業用地稅率課徵地價稅，於工廠管理輔導法公布施行後，雖屬該法第 2 條及相關公告規定之從物品製造、加工範圍，但因廠房或廠地未達一定面積，或其生產設備未達一定電力容量或熱能標準，免予辦理工廠登記者，於原領之工廠登記證依該法第 33 條規定被公告註銷後，在土地所有權人及使用情形均未變更前，仍准繼續適用工業用地稅率。」

經濟部 90 年 9 月 6 日經（90）工字第 09004619400 號公告：「主旨：公告修正『工廠從物品製造、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以：

- (一) 財政部 94 年 10 月 20 日臺財稅字第 09404577100 號令釋規定，僅依形式上土地所有權人是否變更作為繼續適用工業用地稅率之要件，顯未及考量或解釋本案訴願人如屬○○股份有限公司（以下簡稱○○公司）百分之百持股設立之子公司，除對訴願人擁有實質上之控制從屬關係外，系爭土地所有權依企業併購法分割後發生變動之情況，亦與一般因買賣移轉所有權導致土地使用狀態改變之原因有所不同。且前開函釋將土地所有權人未變更作為得以繼續適用工業用地稅率之要件，與土地稅法第 18 條之立法意旨及歷年財政部解釋未符，違反租稅法律主義，亦違反實質課稅原則。
- (二) 依企業併購法第 4 條第 6 款規定，依企業併購法分割行為所為之土地所有權之移轉，雖形式上所有權人有變更之情，但實質上訴願人為○○公司百分之百持有之子公司，實質上變更前後該土地之最終所有權人仍屬同一，且依同法第 37 條第 1 項規定，被分割公司之租稅優惠，當然應由分割後新設或既存之公司繼受。

三、卷查訴願人於 93 年 7 月 8 日因法人分割取得本市內湖區○○段○○小段○○地號土地（地上房屋為本市內湖區○○路○○號及○○號），該土地之使用分區為第參種工業區，面積計 36,606 平方公尺，其使用狀況為：3,240.6 平方公尺部分，出租予○○公司供該公司本業及員工停車場使用，該公司並於本市內湖區○○路○○號地址領有經濟部 90 年 7 月 4 日編號：xx-xxxxxxx-xx 工廠登記證；705.76 平方公尺部分供道路使用；其餘 32,659.64 平方公尺部分出租予○○股份有限公司及其他公司商號使用，○○股份有限公司原領工廠登記證業經本府以 92 年 7 月 3 日府建一字第 09214936100 號公告註銷，其他公司商號則未領有工廠登記證。前開事實有系爭土地土地所有權部、土地標示部查詢畫面、土地使用分區詳列查詢畫面、本府工務局地理資訊 e 點通查詢畫面、系爭土地出租明細表及臺北市政府建設局 94 年 9 月 27 日北市建一字第 09433278800 號函等資料影本附卷可稽，是系爭土地之實際使用情形洵堪認定，亦為訴辯雙方所不爭執。

四、復查土地稅法第 18 條第 1 項第 1 款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。惟於工廠管理輔導法公布施行後，因非屬該法第 2 條及相關公告規定之從事物品製造、加工範圍，免予辦理工廠登記者，於原領之工廠登記證依該法第 33 條規定被公告註銷後，在土地所有權人及使用情形均未變更前，仍准繼續適用工業用地稅率。經查系爭土地 32,659.64 平方公尺出租予○○股份有限公司及其他公司商號使用部分，因○○股份有限公司原領工廠登記證業經本府以 92 年 7 月 3 日府建一字第 09214936100 號公告註銷，系爭土地原為○○公司所有，嗣於 93 年 7 月 8 日因法人分割由訴願人取得所有權；另依卷附○○有限公司等其他承租公司營利事業登記資料，上開公司均無有關製造、加工行為之營業項目，且未按系爭土地原申請規劃使用目的之機械設備製造修配業、運輸工具製造修配業等使用，是該 32,659.64 平方公尺部分土地不符土地稅法第 18 條第 1 項第 1 款、土地稅法施行細則第 13 條第 1 項第 1 款、第 14 條第 1 項第 1 款規定及首揭財政部 91 年 7 月 31 日臺財稅字第 0910453050 號、94 年 10 月 20 日臺財稅字第 09404577100 號令釋意旨，自應按一般用地稅率課徵地價稅；另系爭土地 3,240.6 平方公尺出租予○○公司供該公司本業及員工停車場使用部分，符合土地稅法第 18 條第 1 項第 1 款規定，應按工業用地稅率課徵地價稅；705.76 平方公尺供道路使用部分，符合土地稅減免規則第 9 條規定，免徵地價稅；則原處分機關依據系爭土地之實際使用狀況，併同訴願人所有其餘 5 筆土地依法核定訴願人所有 6 筆土地 95 年地價稅共計 27,856,314 元，自屬有據。

五、至於訴願人主張系爭土地 32,659.64 平方公尺出租予○○股份有限公司及其他公司商號使用部分，因訴願人係因法人分割自系爭土地原所有權人○○公司取得系爭土地，訴願人為○○公司百分之百持股設立之子公司，是系爭土地所有權人雖有所變更，惟變更前後系爭土地之最終所有權人仍屬同一，是本案情形應與財政部 94 年 10 月 20 日臺財稅字第 09404577100 號令釋所稱「所有權人變更」之情形有所不同，且前開財政部令釋僅以形式上土地所有權人是否變更作為繼續適用工業用地稅率之要件，亦有不當等節。經查訴願人為依公司法第 6 條規定核准設立之法人，具獨立之法人格，且系爭土地係由訴願人於 93 年 7

月 8 日因法人分割取得，則不論訴願人是否為系爭土地原所有權人○  
○公司百分之百持股之子公司，亦不論系爭土地所有權移轉登記之登記原因法律關係為何，系爭土地於○○股份有限公司原領之工廠登記證經本府依工廠管理輔導法第 33 條規定以 92 年 7 月 3 日府建一字第 09214936100 號公告註銷後，其土地所有權人確業經變更，是本案依首揭財政部 94 年 10 月 20 日臺財稅字第 09404577100 號令釋意旨，自不得繼續適用工業用地稅率課徵地價稅。又按土地稅法第 18 條第 1 項第 1 款規定，工業用地按千分之十課徵地價稅者，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，財政部 91 年 7 月 31 日臺財稅字第 0910453050 號及 94 年 10 月 20 日臺財稅字第 09404577100 號令釋，係基於保障原依工廠設立登記規則規定領有工廠登記證之汽車修理廠及其他工廠之權益，於其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，特別放寬土地稅法第 18 條第 1 項第 1 款之適用，仍准繼續適用工業用地稅率。是若在土地所有權人業經變更，前開令釋原欲保障之特殊個案權益業不存在，自應回歸土地稅法之相關規定，並無訴願人所稱僅以形式要件判斷違反實質課稅原則之情事，自亦無訴願人所主張企業併購法第 37 條有關分割後公司得繼續承受被分割公司依相關法律規定已享有而尚未屆滿或尚未抵減之租稅獎勵規定之適用。是訴願主張各節，顯係誤解，委難憑採。從而，原處分機關內湖分處核定訴願人所有 6 筆土地 95 年地價稅計 27,856,314 元，及原處分機關復查決定駁回復查之申請，揆諸首揭規定及令釋意旨，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（公出）

副主任委員 王曼萍（代理）

委員 陳 敏

委員 陳淑芳

委員 陳石獅

委員 陳媛英

委員 紀聰吉

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 6 月 13 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)