

臺北市政府 97.05.07. 府訴字第 09770100800 號訴願決定書

訴 願 人：趙○○

送 達 代 收 人：李○○

原 處 分 機 關：臺北市稅捐稽徵處

訴願人因補徵 90 年至 94 年差額地價稅事件，不服原處分機關 97 年 1 月 22 日北市稽法甲字第 09530109500 號複查決定，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西湖段 4 小段 69、69-2、70、70-1、103、117、119、126、130、136、157、204、350、351、361、361-1、362、363 及 365 地號等 19 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 19 筆土地分別自 86 年至 92 年間供訴願人、○○股份有限公司（以下簡稱○○公司，於 94 年 11 月 30 日更名為○○股份有限公司）及○○股份有限公司（以下簡稱○○公司）興建廠房，經查訴願人、○○公司及○○公司均非興辦工業人，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以 95 年 8 月 14 日北市稽內湖甲字第 09590 293500 號函核定補徵系爭 69 地號土地 90 年至 91 年、69-2 地號土地 90 年、70 地號土地 90 年至 91 年、70-1 地號土地 90 年、103 地號土地 90 年至 92 年、117 地號土地 90 年至 94 年、119 地號土地 90 年至 94 年、126 地號土地 90 年、130 地號土地 90 年至 94 年、136 地號土地 90 年至 93 年、157 地號土地 90 年至 91 年、204 地號土地 90 年至 93 年、350 地號土地 90 年、351 地號土地 90 年、361 地號土地 90 年、361-1 地號土地 90 年、362 地號土地 90 年、363 地號土地 90 年及 365 地號土地 90 年至 92 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 2,929 萬 9,176 元。訴願人不服，申請複查，經原處分機關以 97 年 1 月 22 日北市稽法甲字第 09530109500 號複查決定：「複查駁回。」上開決定書於 97 年 1 月 24 日送達。訴願人仍不服，於 97 年 2 月 22 日向本府提起訴願，3 月 19 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 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 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。」

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。」

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 日公佈施行，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。）.....」

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。」

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佈施行後，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佈施行後，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。」

二、本件訴願及補充理由略以：

- (一) 查土地稅法第18條第1項前段規定在66年7月14日公佈時，原第18條第1項係規定為：「依法核定為工業區或工業用地內之土地，統按千分之十五計徵地價稅。」依其內容觀之，該立法意旨，明示讓所有依法核定為工業區或工業用地範圍內之土地，一律適用該條所規定之地價稅。從而，工業用地供工業目的使用之認定，應包括直接為工業使用行為及供工業使用為目的之行為。因此，依法條目的性解釋，無從導出必須實際從事製造、加工者，始能適用優惠稅率。是財政部91年7月31日臺財稅字第0910453050號令及92年9月24日臺財稅字第0920455746號函釋已超出母法規定，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不符，原處分機關僅以系爭19筆土地之起造人為訴願人、○○公司及○○公司，而以營業收入來認定渠等均非興辦工業人，使登記之營業項目變成具文，其認定理由難令人折服。
- (二) 參酌高雄高等行政法院90年度訴字第1386號判決及土地稅法施行細則第14條第3項規定，土地必須積極變更原工業用途，而改供其他用途使用，方符合土地稅法第18條第1項但書規定，從而排除優惠

稅率之適用，系爭土地上所興建之廠房並未供作不同用途，是土地稅法第 18 條第 1 項但書之法律見解，即如未將房屋供作不同用途，僅因未能出租或出售而致其空置，則尚非未依核定規劃使用。

(三) 縱然訴願人原有之企業社籌備處等廠商因無辦理工廠登記或申請延期及分期設廠等情事，而被臺北市政府建設局撤銷或已逾 2 年 3 個月未辦理工廠登記，原設立許可已失效等等，然依工廠管理輔導法於 90 年 3 月 14 日公佈後，依該法第 10 條至第 12 條規定，工廠經設立許可並核定限期辦理工廠登記者，該期限既得展期 3 次，前揭企業社等籌備處設立許可即非當然因逾期而失效，原處分機關仍應查證及判斷渠等設立許可有無失效，非逕行認定逾期未辦理工廠登記而原設立許可當然失其效力，逕作成對訴願人之不利益處分，顯違反行政程序法第 9 條關於「有利不利情形應一律注意」及同法第 36 條依職權調查原則之規定。

(四) 彰濱工業區之開發者為○○股份有限公司（以下簡稱○○公司），其主要營業項目為土地開發，亦未實際從事物品之加工製造，為何其在開發期間與出售前得適用特別稅率，而訴願人不得適用該特別稅率，顯然違背行政程序法第 6 條不得有差別待遇之規定。

三、卷查訴願人所有本市內湖區西湖段 4 小段 69、69-2、70、70-1、103、117、119、126、130、136、157、204、350、351、361、361-1、362、363 及 365 地號等 19 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 19 筆土地分別自 86 年至 92 年間供訴願人、○○公司、○○公司興建廠房，並經本府工務局（建築管理業務自 95 年 8 月 1 日起移撥都市發展局）核發建造執照在案，此有本府工務局核發之 86 建字第 200 號、86 建字第 293 號、87 建字第 122 號、88 建字第 175 號、89 建字第 022 號、89 建字第 061 號、89 建字第 100 號、89 建字第 215 號、89 建字第 227 號、90 建字第 013 號、90 建字第 221 號、92 建字第 0135 號等建造執照、○○公司之經濟部公司執照、○○股份有限公司及○○公司之公司基本資料查詢畫面等資料影本附卷可稽。則原處分機關內湖分處依法核定補徵系爭 69 地號土地 90 年至 91 年、69-2 地號土地 90 年、70 地號土地 90 年至 91 年、70-1 地號土地 90 年、103 地號土地 90 年至 92 年、117 地號土地 90 年至 94 年、119 地號土地 90 年至 94 年、126 地號土地 90 年、130 地號土地 90 年至 94 年、136 地號土地 90 年至 93 年、157 地號土地 90 年至 91 年、204 地號土地

90 年至 93 年、350 地號土地 90 年、351 地號土地 90 年、361 地號土地 90 年、361-1 地號土地 90 年、362 地號土地 90 年、363 地號土地 90 年及 365 地號土地 90 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、復依前揭財政部 91 年 7 月 31 日臺財稅字第 0910453050 號及 92 年 9 月 24 日臺財稅字第 0920455746 號函（令）釋意旨，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；又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。經查系爭 19 筆土地之起造人分別為訴願人、○○公司及○○公司，訴願人為自然人，而○○公司及○○公司之營業登記項目雖有製造加工買賣等業務，然查該等建設公司 90 年、91 年度之營業收入中並無各項物品之製造加工收入，此為訴願人所不爭執，是渠等起造人興建廠房之目的係供租售，至為顯然，依前揭財政部 92 年 9 月 24 日臺財稅字第 0920455746 號函釋，訴願人、○○公司及○○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。至訴願人主張依土地稅法第 18 條第 1 項規定之目的性解釋，無從導出必須實際從事製造、加工者，始能適用優惠稅率，財政部 91 年 7 月 31 日臺財稅字第 0910453050 號及 92 年 9 月 24 日臺財稅字第 0920455746 號函（令）釋已超出母法規定，核與憲法第 19 條規定之租稅法律主義不符云云，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，應自法規生效之日起有其適用，此有司法院釋字第 287 號解釋意旨可參。準此，財政部 91 年 7 月 31 日臺財稅字第 0910453050 號令及 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 19 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，是訴願主張恐係誤解，尚難為有利於訴願人之認定。

五、再查訴願人主張系爭 19 筆土地上之工廠設立許可係得申請展期，並非

當然因逾期而失效，原處分機關仍應依職權查證，系爭 19 筆土地並無未按目的事業主管機關核定規劃使用而不適用千分之十優惠稅率之情事云云，按前揭財政部 77 年 3 月 10 日臺財稅第 770031524 號、91 年 7 月 31 日臺財稅字第 0910453050 號令及 92 年 9 月 24 日臺財稅字第 0920455746 號函釋意旨，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，本可認定其已符合平均地權條例第 21 條規定按核定規劃使用，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；嗣因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佈施行後，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。經查本件系爭 19 筆土地分別自 86 年至 92 年間供訴願人、○○公司、○○公司興建廠房，並經本府工務局核發建造執照在案，原處分機關內湖分處以 96 年 7 月 25 日北市稽內湖甲字第 09630285100 號函詢本府產業發展局關於以該等土地為廠地而依法取得工廠設立許可者，是否於核准後 2 年 3 個月內辦理工廠登記，或申請延期設廠及分期設廠，經該局以 96 年 10 月 24 日北市產業工字第 09633003800 號函查復略謂，以該等土地為廠地而依法取得工廠設立許可者，除本府工務局核發之 94 年使字第 0200 號使用執照（即 90 建字第 221 號建造執照）前，本府產業發展局無該地號（即系爭 130 地號）土地之工廠設立許可資料外，其餘 18 筆土地於取得建物使用執照前經該局核准工廠設立許可之廠商均無核准工廠登記之資料，亦無申請延期或分期設廠等情事；而未於工廠設立許可核准後 2 年 3 個月內辦理工廠登記者，原設立許可均已失效。準此，系爭 19 筆土地雖位於工業用地或工業區內，惟查於原處分機關內湖分處按工業用地稅率與一般用地稅率之差額地價稅補徵年度內，並無設廠從事物品製造、加工之情事，自無適用工業用地稅率課徵地價稅之餘地。又以該等土地為廠地而於取得使用執照前依法取得工廠設立許可

者，均未取得工廠登記證，即無原領之工廠登記證依工廠管理輔導法第 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之適用，是訴願主張各節，顯係誤解，不足採據；至訴願人主張○○公司亦未實際從事物品之加工製造，為何其在開發期間與出售前得適用特別稅率，而訴願人不得適用該特別稅率，顯然違背行政程序法第 6 條不得有差別待遇之規定乙節，經原處分機關以 97 年 4 月 9 日北市稽法甲字第 09730569000 號函補充答辯略以：「……案外人○○股份有限公司得適用優惠稅率乙節，經查該公司所有土地非屬本轄，是無從得知該公司土地適用優惠稅率課徵地價稅之原因，況訴願人亦無提供相關資料佐證，難認有差別待遇之情形存在……」況查，在稅捐核課期間內，經另發現應徵之稅捐者仍應依法補徵，稅捐稽徵法第 21 條第 2 項定有明文；另依行政院 58 年度判字第 31 號判例意旨：「……如經過法定期間而納稅義務人未申請複查或行政爭訟，其查定處分，固具有形式上之確定力，惟稽徵機關如發見原處分確有錯誤短徵，為維持課稅公平之原則，基於公益上之理由，要非不可自行變更原查定處分，而補徵其應繳之稅額。」本案既經原處分機關內湖分處於核課期間內發現系爭 19 筆土地依首揭規定應按一般用地稅率課徵地價稅，原處分機關內湖分處即應依法補徵按工業用地稅率與一般用地稅率之差額地價稅，並無差別待遇之問題，訴願主張，尚難採據。從而，原處分機關內湖分處補徵系爭 19 筆土地按工業用地稅率與一般用地稅率之差額地價稅，原處分機關複查決定駁回複查之申請，揆諸首揭規定及函（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
副主任委員 王曼萍
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 程明修

委員 蘇嘉瑞

委員 李元德

中 華 民 國 97 年 5 月 7 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）