

訴 願 人 ○○股份有限公司

代 表 人 劉○○

原 處 分 機 關 臺北市稅捐稽徵處

訴願人因補徵差額地價稅事件，不服原處分機關民國 99 年 11 月 8 日北市稽法甲字第 09932959600 號復查決定，提起訴願，本府決定如下：

主 文

訴願駁回。

事 實

案外人○○股份有限公司（現已更名為○○股份有限公司，以下稱○○公司）依企業併購法之規定將其得獨立營運之不動產投資營業新設為訴願人公司，並於民國（下同）93 年 12 月 15 日因同法規定分割移轉本市南港區玉成段 2 小段 170-1、177、177-1 及 183 地號等 4 筆土地（面積共計 13,757 平方公尺）予訴願人所有，該等土地係供原○○股份有限公司南港廠使用，除其中系爭 177 地號土地面積中有 366 平方公尺部分，原經原處分機關所屬南港分處按一般用地稅率課徵地價稅外，其餘土地面積（即 13,391 平方公尺部分）均按工業用地稅率課徵地價稅在案。嗣訴願人於 94 年 3 月 30 日持○○股份有限公司南港廠之經濟部工廠登記證，向原處分機關所屬南港分處申請系爭 4 筆土地全部面積應按工業用地稅率課徵地價稅，經該分處審認除系爭 177 地號土地面積中有 366 平方公尺部分係供汽車展示間使用，與供工廠使用土地無關，仍應按一般用地稅率課徵地價稅，其餘土地面積，准自 94 年起按千分之十稅率（工業用地稅率）課徵地價稅，乃以 94 年 4 月 8 日北市稽南港甲字第 09460459700 號函復訴願人。嗣經該分處查得上開工廠登記證業於 92 年 7 月 3 日註銷，而土地所有權人亦於 93 年 12 月 15 日移轉登記為訴願人所有，遂以 99 年 6 月 22 日北市稽南港甲字第 09933169200 號函，

自行撤銷該分處前揭函所為處分，核定原按工業用地稅率課徵地價稅之土地部分，自 94 年起改按一般用地稅率課徵地價稅，並依稅捐稽徵法第 21 條規定，補徵系爭土地面積中 13,391 平方公尺部分 94 年至 98 年按工業用地稅率與一般用地稅率之差額地價稅計新臺幣（下同）8,710 萬 2,643 元。訴願人不服，申請復查，經原處分機關以 99 年 11 月 8 日北市稽法甲字第 09932959600 號復查決定：「復查駁回。」上開決定書於 99 年 11 月 10 日送達，訴願人仍表不服，

於 99 年 12 月 3 日向本府提起訴願，並據原處分機關檢卷答辯。

## 理由

一、按稅捐稽徵法第 21 條第 1 項第 2 款、第 2 項前段規定：「稅捐之核課期間，依左列規定：

二、依法……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，其核課期間為五年。」「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……。」第 22 條第 4 款規定：「前條第一項核課期間之起算，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 項前段規定：「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，除依第二十二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五倍者，就其超過部分加徵千分之十五。二、超過累進起點地價五倍至十倍者，就其超過部分課徵千分之二十五。三、超過累進起點地價十倍至十五倍者，就其超過部分課徵千分之三十五。四、超過累進起點地價十五倍至二十倍者，就其超過部分課徵千分之四十五。五、超過累進起點地價二十倍以上者，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）土地七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：「依第十七條及第十八條規定，得適用特別稅率之用地，土地所有權人應於每年（期）地價稅開徵四十日前提出申請，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：「依本法第十八條第一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，申請適用本法第十八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。……核定按本法第十八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、停工或停止使用逾一年者。……前項第二款停工或停止使用逾一年之土地，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。」「前項第三款產業類別，由中央主管機關公告之。」第 33 條規定：「本法施行前，已依工廠設立登記規則領有工廠登記證者，其符合本法規定之工廠，應自中央主管機關公告之日起二年內，申請換發工廠登記證；屆期未辦理或不符本法規定者，其原領之工廠登記證由主管機關公告註銷之；經註銷後仍繼續從事物品製造、加工者，依第二十三條規定處罰。」

工廠管理輔導法施行細則第 2 條規定：「本法第二條第一項所稱固定場所、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：「凡符合第二條第一項規定者，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。」

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。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事物品製造、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、本件訴願理由略以：

（一）系爭土地工廠登記證雖已註銷，惟訴願人使用情形不變，仍得適用工業用地稅率計徵地價稅，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 094

04577100 號令已有明釋。又特別稅率之適用應以土地之實際使用情形為認定標準，與土地所有人變更與否無涉。

（二）按訴願人既屬母企業○○公司百分之百持股之子公司，與母公司內部部門無異，系爭土地形式上雖由母公司分割移轉予訴願人，其所有人並無實質變更，與一般土地交易後所有人確有實質變動之情形有別。縱認系爭土地所有人確有變更，系爭 4 筆土地之使用情形既未變更，原處分機關所屬南港分處改按一般用地稅率計徵地價稅，顯與土地稅法第 13 條第 1 款、第 18 條規定給予工業用地特別稅率，以配合及促進經濟發展之意旨不合。

三、查訴願人於 93 年 12 月 15 日自案外人○○股份有限公司（現已更名為○○公司）因企業併購法之規定分割移轉取得本市南港區玉成段 2 小段 170-1、177、177-1 及 183 地號等 4 筆土地，該等土地係供原○○股份有限公司南港廠使用，除其中系爭 177 地號土地面積中有 366 平方公尺部分，原經原處分機關所屬南港分處按一般用地稅率課徵地價稅外，其餘土地面積（即 13,391 平方公尺部分）均按工業用地稅率課徵地價稅在案。經查上開公司南港廠前經本府建設局 87 年 7 月 6 日北市建二字第 87402305 號函核准設立工廠，並領得 63-007079-05 號經濟部工廠登記證，主要產品：甲種汽車修理廠。訴願人旋於 94 年 3 月 30 日持上開公司南港廠之經濟部工廠登記證，向原處分機關所屬南港分處申請系爭土地全部面積應按工業用地稅率課徵地價稅，經該分處以 94 年 4 月 8 日北市稽南港甲字第 09460459700 號函核定系爭土地面

積中 366 平方公尺部分按一般用地稅率課徵地價稅，其餘土地面積均按工業用地稅率課徵地價稅。嗣經原處分機關所屬南港分處查得上開工廠登記證業於 92 年 7 月 3 日公告註

銷在案，此有系爭土地地籍資料查詢、土地使用分區查詢畫面、63-007079-05 號經濟部工廠登記證、74 使字第 xxx 號及 87 使字第 xxx 號等使用執照存根、現場照片 9 幀、工廠登記公示資料查詢資料等影本附卷可稽，是系爭 4 筆土地實際供汽車修理廠及汽車展示間使用之事實，洵堪認定。

- 四、復查依首揭財政部函釋意旨，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 4 筆土地原為原○○股份有限公司所有，並自 89 年起即提供該公司南港廠經營甲種汽車修理廠使用，惟查該汽車修理廠之工廠登記證業於 92 年 7 月 3 日公告註銷在案，而系爭 4 筆土地亦由訴願人於 93 年 12 月 15 日因企業併購法之規定分割移轉取得，該等土地所有權人已變更。復按首揭工廠管理輔導法第 2 條規定及經濟部 90 年 9 月 6 日經工字第 09004619400 號公告意旨，汽車修理保養業務係屬服務業而非製造業，該南港廠即非該法所定之工廠，自無工業用地稅率課徵地價稅之適用，系爭 4 筆土地原按工業用地稅率課徵地價稅部分，自斯時起應按一般用地稅率課徵地價稅，至為顯然。是原處分機關所屬南港分處核定系爭 4 筆土地面積中 13,391 平方公尺部分自 94 年起改按一般用地稅率課徵地價稅，並補徵該部分土地 94 年至 98 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。
- 五、至於訴願人主張系爭 4 筆土地之使用情形並未變更，訴願人係因法人分割自系爭 4 筆土地原所有權人處取得系爭 4 筆土地，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，且特別稅率之適用應以土地之實際使用情形為認定標準，而與所有權人變動無涉等節。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 4 筆土地係訴願人於 93 年 12 月 15 日因企業併購法之規定分割移轉取得，則不

論

訴願人是否為系爭 4 筆土地原所有權人○○股份有限公司（現已更名為○○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 4 筆土地於該公司南港廠原領之工廠登記證依工廠管理輔導法第 33 條規定於 92 年 7 月 3 日

公告註銷後，其土地所有權人名義於 93 年 12 月 15 日亦由原○○股份有限公司變更為訴願人，是本案依首揭財政部 94 年 10 月 20 日臺財稅字第 094045 77100 號令釋意旨，自不得繼

續適用工業用地稅率。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。訴願主張各節，顯係誤解，不足憑採。從而，原處分機關所屬南港分處所為處分，及原處分機關復查決定駁回復查之申請，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，依訴願法第 79 條第 1 項，決定如主文。

訴願審議委員會主任委員 蔡 立 文  
副主任委員 王 曼 萍  
委員 劉 宗 德  
委員 陳 石 獅  
委員 紀 聰 吉  
委員 戴 東 麗  
委員 柯 格 鐘  
委員 葉 建 廷  
委員 范 文 清  
委員 王 韻 茹  
委員 覃 正 祥

中華民國 100 年 2 月 18 日

市長 郝 龍 斌訴願審議委員會主任委員 蔡立文 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）

