

最 高 行 政 法 院 判 決

109年度上字第1146號

上 訴 人 萬源紡織股份有限公司

代 表 人 杜恒誼

訴訟代理人 蔡順雄 律師

鄭凱威 律師

被 上 訴 人 新北市政府稅捐稽徵處

代 表 人 張世玠

上列當事人間地價稅事件，上訴人對於中華民國109年7月30日臺北高等行政法院108年度訴字第1912號判決，提起上訴，本院判決如下：

主 文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理 由

一、上訴人所有坐落新北市○○區○○段000地號土地，宗地面積29,268.92平方公尺，權利範圍1/1（下稱系爭土地），於民國101年4月5日出租予國光汽車客運股份有限公司（下稱國光客運）並設置「汽車運輸業停車場」，且經交通部公路總局臺北區監理所（下稱臺北區監理所）於104年1月6日以北監運字第1040000939號函核定國光客運設置汽車運輸業停車場在案。上訴人於104年1月16日向被上訴人申請系爭土地按工業用地稅率課徵地價稅，經被上訴人以104年5月28日新北稅莊一字第1043546906號函否准上訴人所請，並仍續按一般用地稅率併同上訴人案外其他應稅土地核定核課104年及105年地價稅分別計新臺幣（下同）9,745,131元、11,704,205元，上訴人未依稅捐稽徵法第35條規定申請復查，業經確

01 定在案。嗣系爭土地106年地價稅經被上訴人107年11月9日
02 新北稅法字第1073081234號重核復查決定認應按工業用地稅
03 率課徵，上訴人乃於107年12月13日申請退還系爭土地之溢
04 繳104年及105年地價稅，惟遭被上訴人以107年12月24日新
05 北稅莊一字第1073796137號函（下稱原處分）否准所請。上
06 訴人不服，提起訴願，遭決定駁回，提起行政訴訟，並聲
07 明：訴願決定、原處分均撤銷；被上訴人應依上訴人107年1
08 2月13日之申請，作成准予退還溢繳稅款15,178,287元之行
09 政處分。案經臺北高等行政法院（下稱原審）以108年度訴
10 字第1912號判決（下稱原判決）駁回後，上訴人仍不服，遂
11 提起本件上訴，並聲明：原判決廢棄；廢棄部分，訴願決定
12 及原處分均撤銷；被上訴人應依上訴人107年12月13日之申
13 請，作成准予退還溢繳稅款15,178,287元之行政處分，或發
14 回原審更為審理。

15 二、上訴人起訴主張、被上訴人在第一審的答辯，均引用原判決
16 的記載。

17 三、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：

18 (一)系爭土地屬89年2月9日變更五股都市計畫（工業區分類專案
19 通盤檢討）案之「乙種工業區」，於101年4月5日出租予國
20 光客運，並經臺北區監理所104年2月13日北監運字第104001
21 5768號函復略以：「說明：二、……於104年1月6日同意旨
22 揭地號設置汽車運輸業停車場……」；上訴人於104年1月16
23 日持101年4月5日租賃契約書、102年9月30日租賃契約書修
24 訂條款及臺北區監理所104年1月6日北監運字第1040000939
25 號函等資料，並於工業（廠）用地申請書敘明系爭土地之使
26 用情形為停車場及附屬設施，向被上訴人申請系爭土地按工
27 業用地稅率課徵地價稅。關於本案是否符合土地稅法第18條
28 第1項第1款之規定，被上訴人詢據經濟部工業局104年4月21
29 日工地字第10400287230號函復略以：「說明：二、經查旨
30 揭地號非屬依『獎勵投資條例』、『促進產業升級條例』及
31 『產業創新條例』編定開發工業區，惟是否屬地方政府依都

市計畫法相關規定劃設之都市計畫工業區，仍建請貴分處洽貴府城鄉發展局釐清。」新北市政府經濟發展局104年2月26日新北經工字第1040319650號函復略以：「說明：二、旨揭地號土地經查新北市都市計畫土地使用分區證明書係屬都市計畫法規定之乙種工業區，非屬本局核定規劃使用之工業用地。另有關汽車客運業之車站使用等相關規定，請另洽其主管機關為妥。」及新北市政府城鄉發展局104年5月5日新北城都字第1040782777號函復略以：「說明：二、經查旨揭地號土地最初係於60年10月5日發布實施『五股都市計畫』案內劃設為『工業區』，後於89年2月9日發布實施『變更五股都市計畫（工業區分類專案通盤檢討）』案變更為『乙種工業區』……。三、復查旨揭土地於60年10月5日發布實施『五股都市計畫』案內即因此區位大型工廠集中而規劃為『工業區』，且其非屬經濟部工業局104年4月21日號工地字第10400287230號函所稱之編定開發工業區，爰其應屬依都市計畫法相關規定劃設之一般都市計畫工業區。」被上訴人再於104年1月23日派員現場會勘結果，系爭土地現場共有217格停車格、維修廠、倉庫、電氣室、辦公室、員工休息室等情，與「車站用地」尚屬有間，核與土地稅法第18條第1項及財政部83年3月9日台財稅第830074252號函（下稱83年3月9日函）規定不符。再者，行為時土地稅法及相關函釋亦未明定汽車運輸業者於乙種工業區設置汽車運輸業停車場，可依土地稅法第18條規定按特別稅率計徵地價稅，被上訴人遂以104年5月28日新北稅莊一字第1043546906號函否准上訴人所請，並仍續按一般用地稅率核課104年及105年地價稅，於法並無不合。上訴人未於104年及105年地價稅該年度繳納期間屆滿之翌日起30日內申請復查，是104年及105年地價稅之核課處分皆已告確定。

(二)財政部107年6月20日台財稅字第10700062960號令（下稱107年6月20日令）係指汽車客運業依法設置之汽車運輸業停車場用地，如坐落於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、工業主管機關核准工業或工廠使用範圍內，且經工業主管機關審認符合其核定規劃使用並有利當地工業發展者，不論自有或承租土地，就專供該汽車客運業者營業車輛停放使用部分，得按工業用地稅率計徵地價稅，此與財政部83年3月9日函所規範汽車客運業之「車站用地」坐落工業用地，可按特別稅率計徵地價稅之情形有別，尚非僅係重申財政部83年3月9日函，被上訴人就系爭土地依行為時土地稅法按一般用地稅率核定課徵104年地價稅及105年地價稅，並無違誤，且該104年地價稅及105年地價稅核課處分既已告確定，依稅捐稽徵法第1條之1第1項規定，核無財政部107年6月20日令之適用。再者，土地稅法第18條第1項第1款但書已明文規定「但未按目的事業主管機關核定規劃使用者，不適用之」，尚難以工業用地之使用類別合於土地管制之規定，即謂其地價稅得適用特別稅率。綜上，原處分並無違誤，訴願決定予以維持，核無不合，乃判決駁回上訴人在第一審之訴。

四、本院按：

(一)土地稅法第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；所稱礦業用地，指供礦業實際使用地面之土地。」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10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。」行為時同法第41條第1項規定：「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。」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，應填具申請書，並依下列規定，向主管稽徵機關申請核定之：一、工業用地：應檢附建造執照及興辦工業人證明文件；建廠前依法應取得設立許可者，應加附工廠設立許可文件。其已開工生產者，應檢附工廠登記證明文件。」

(二)土地稅法第18條第1項第1款及但書之規定，乃有鑑於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，其土地及建物以供工業使用為主，其用途受有限制，乃以稅捐優惠之方式，減輕土地所有權人之負擔，以鼓勵興辦工業，因此得依上開規定按工業用地稅率課徵地價稅之土地，應符合其為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，使用現況為供工業或工廠使用，及按目的事業主管機關核定規劃使用等要件。依土地稅法第41條第1項規定，土地依同法第18條規定，得適用特別稅率者，其所有權人應填具申請書，並檢附證明文件，於每年(期)地價稅開徵40日前向稽徵機關提出申請，經核准後，始得於當期適用。如未遵期提出申請，或提出申請經否准確定，於逾審核基準日後，縱使符合適用地價稅特別稅率之實體要件，該課稅年度亦不得適用特別稅率，僅能自申請之次年期開始適用，無法追溯變更。

(三)按依修正前稅捐稽徵法第28條第2項規定：「納稅義務人因稅捐稽徵機關適用法令錯誤、計算錯誤或其他可歸責於政府機關之錯誤，致溢繳稅款者，稅捐稽徵機關應自知有錯誤原因之日起2年內查明退還，其退還之稅款不以5年內溢繳者為限。」新修正稅捐稽徵法第28條第1項、第5項規定：「因適用法令、認定事實、計算或其他原因之錯誤，致溢繳稅款者，納稅義務人得自繳納之日起10年內提出具體證明，申請退還；屆期未申請者，不得再行申請。但因可歸責於政府機關之錯誤，致溢繳稅款者，其退稅請求權自繳納之日起15年間不行使而消滅。」「中華民國110年11月30日修正之本條

文施行時，因修正施行前第1項事由致溢繳稅款，尚未逾5年之申請退還期間者，適用修正施行後之第1項本文規定；因修正施行前第2項事由致溢繳稅款者，應自修正施行之日起15年內申請退還。」行政訴訟法第5條規定之課予義務訴訟，一般論者所稱以事實審言詞辯論終結時作為認定事實及法令適用之基準時點，係針對法令無特別規定之原則性理論。而無論依修正前稅捐稽徵法第28條第2項及修正後同條第1項規定之退稅請求，解釋上自均包含稅捐稽徵機關適用法令錯誤，及因事實認定錯誤所致適用法令錯誤，致溢繳稅款之情形。又因稅捐債務係於稅捐要件合致時即已發生，故不論該稅捐債務係由納稅義務人自行報繳或由稅捐稽徵機關作成核課處分者，其認定事實及適用法令之基準時點原則上均應為稅捐要件合致時即所謂「行為時」。是依修正前稅捐稽徵法第28條第2項規定主張適用法令錯誤或其他可歸責政府機關錯誤之退稅請求，原則上亦應以行為時作為認定事實及法令適用之基準時點。依前揭說明，地價稅原則上應適用一般稅率，擬適用特別稅率，應於開徵40日前提出申請，由稽徵機關派員實地勘查核定確有合於適用特別稅率事由而為准許後，始得不適用一般稅率。因此，納稅義務人擬適用特別稅率計徵地價稅，無論其未向稽徵機關申請勘查核定，或經申請被否准確定，稽徵機關仍適用一般稅率予以課徵，乃正確適用法令之結果，自非修正前稅捐稽徵法第28條第2項規定所稱之適用法令錯誤、計算錯誤或其他可歸責於政府機關之錯誤。

(四)上訴人於104年1月16日以申請書敘明系爭土地之使用情形為停車場及附屬設施，向被上訴人申請系爭土地按工業用地稅率課徵地價稅，經被上訴人詢據目的事業主管機關及派員現場會勘結果，認核與土地稅法第18條第1項規定不符，被上訴人遂以104年5月28日新北稅莊一字第1043546906號函否准上訴人所請，並仍續按一般用地稅率核課104年及105年地價稅，上訴人未於104年及105年地價稅該年度繳納期間屆滿之

翌日起30日內申請復查，104年及105年地價稅之核課處分皆已告確定等情，為原審依法認定之事實，核與卷證資料相符。依照前開說明，上訴人於104年就系爭土地申請依工業用地稅率計徵地價稅，既經被上訴人為否准處分後，未經上訴人提起復查而告確定，上訴人於原審復未表明有就系爭土地於105年提出適用工業稅率之申請（卷內亦無105年之申請書），被上訴人就系爭土地104年、105年適用一般稅率予以課徵地價稅，乃正確適用法令之結果，自非修正前稅捐稽徵法第28條第2項規定所稱之適用法令錯誤、計算錯誤或其他可歸責於政府機關之錯誤，並無該條規定之適用，則被上訴人以原處分否准上訴人退稅之申請，核無違誤。原判決維持原處分而駁回上訴人於原審之訴，其論述雖未周詳，惟其結論則無二致，仍應予維持。上訴意旨主張原判決就是否得適用修正前稅捐稽徵法第28條第2項之理由付之闕如，原處分違反財政部107年6月20日令之內容而屬違法，原判決未察財政部據以作成83年3月9日函及107年6月20日令之事實背景，未發現目的事業主管機關所函復之內容係本於錯誤之事實，原判決有不適用法規及理由不備之違法云云，核係在爭執被上訴人於104年5月28日新北稅莊一字第1043546906號函否准其申請之處分本身，然該處分既經確定，業如前述，已有構成要件效力，被上訴人基此就系爭土地104年、105年適用一般稅率予以課徵地價稅，乃正確適用法令之結果，自無適用法令錯誤、計算錯誤或其他可歸責於政府機關之錯誤，亦無致上訴人溢繳稅款之情事，原判決駁回上訴人之訴，自無違誤，上訴人前開主張，尚無可採。

(五)綜上所述，原判決駁回上訴人在第一審之訴的結論，經核並無違誤。上訴意旨指摘原判決違背法令，請求廢棄，為無理由，應予駁回。

五、據上論結，本件上訴為無理由。依行政訴訟法第255條第1項、第98條第1項前段，判決如主文。

中 華 民 國 111 年 2 月 24 日

01
02
03
04
05
06

最高行政法院第二庭

審判長法官 吳 東 都
法官 陳 秀 嫻
法官 林 妙 黛
法官 侯 志 融
法官 王 俊 雄

07
08
09

以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異
中 華 民 國 111 年 2 月 24 日
書記官 張 玉 純