

最 高 行 政 法 院 判 決

113年度上字第286號

上 訴 人 南洋染整股份有限公司

代 表 人 何 鈞

訴訟代理人 巫念衡 律師

被 上 訴 人 新北市政府稅捐稽徵處

代 表 人 張世玠

訴訟代理人 李麗惠

上列當事人間地價稅事件，上訴人對於中華民國113年3月14日臺北高等行政法院111年度訴字第986號判決，提起上訴，本院判決如下：

主 文

一、上訴駁回。

二、上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理 由

一、爭訟概要：

(一)、緣上訴人所有坐落○○市○○區○○段87、88、89、90、91、92、93、93-1、94、95、96、97、98、99、101、101-1、102、103、104、105、106、106-1、107、107-1、110、111、112地號等27筆土地（重測前為○○市○○○段大有小段363-1、389-2、388-1、387-1、384、385、389、388、387、384-1、385-1、375-1、375-2號、○○○段○○小段77-8、68-6、68-4、68-7、68-5、77、○○○段○○小段389-1、○○○段○○小段68-18、66-1、65-12地號，下合稱系爭土地），原經改制前臺北縣政府稅捐稽徵處三重分處以民國95年10月11日北稅重一字第0000000000號函（下稱三重分處95年10月11日函）核准自95年起按工業用地千分之10稅率課徵地價稅。

(二)、嗣被上訴人清查發現，系爭土地中93-1、101-1、106-1、107-1地號等4筆土地（面積計957.54平方公尺，下合稱系爭4筆土地），係屬103年9月30日發布實施之「擬定三重都市計

01 畫細部計畫（第一階段）」案內之「農業區」土地，非屬工
02 業用地；其餘23筆土地（面積計14,525.2平方公尺，下合稱
03 系爭23筆土地），係屬103年9月30日發布實施之「擬定三重
04 都市計畫細部計畫（第一階段）」案內之「乙種工業區（再
05 發展區）」及「乙種工業區」，依財政部北區國稅局三重稽
06 徵所（下稱三重稽徵所）提供承租人新竹物流股份有限公司
07 （下稱新竹物流公司）三重營業所最早年度100年至109年間
08 營業稅申報資料顯示，其係實際從事商品物流業，自可查得
09 資料之100年起實際運儲之貨物已非該工業區內所需之原
10 料、成品、機械等項，核與土地稅法第18條第1項第1款規定
11 不符，被上訴人爰依稅捐稽徵法第21條第1項第2款及第2項
12 規定，以110年9月30日新北稅重一字第0000000000號函（下
13 稱原處分）變更原核定，改按一般用地稅率課徵地價稅，並
14 補徵系爭土地核課期間內105年至109年，原按工業用地稅率
15 與改按一般用地稅率課徵之差額地價稅，依序為新臺幣（下
16 同）4,166,142元、4,175,380元、4,337,096元、4,342,247
17 元、4,390,345元，合計21,411,210元。上訴人不服，申經
18 復查、訴願未獲變更，循序提起行政訴訟，求為判決撤銷訴
19 願決定、復查決定及原處分。經原判決駁回，上訴人遂提起
20 本件上訴。

21 二、上訴人起訴之主張及被上訴人在原審的答辯，均引用原判決
22 所載。

23 三、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，判決駁回上訴人在
24 原審之訴，其理由略以：

25 (一)、系爭土地原經三重分處95年10月11日函核准自95年起按工業
26 用地千分之10稅率課徵地價稅，嗣被上訴人發現系爭4筆土
27 地非屬工業用地（農業區土地），其餘系爭23筆土地係屬
28 「乙種工業區（再發展區）」及「乙種工業區」，提供承租
29 人新竹物流公司從事商品物流業，自可查得資料之100年起
30 實際運儲之貨物已非該工業區內所需之原料、成品、機械等
31 項，原處分補徵系爭土地核課期間內105年至109年，原按工

01 業用地稅率與改按一般用地稅率課徵之差額地價稅，經核尚
02 無不合。

03 (二)、系爭土地按新北市政府經濟發展局110年9月22日新北經登字
04 第0000000000號及同年10月19日新北經登字第0000000000號
05 函復，可知系爭土地並無工廠登記；而系爭23筆土地雖屬乙
06 種工業區供新竹物流公司承租使用，惟依經濟部工業局110
07 年8月18日工地字第0000000000號函、新北市政府經濟發展
08 局111年1月17日新北經工字第0000000000號函及○○市○○
09 ○鄉發展局111年1月27日新北城都字第0000000000號函復，
10 可知系爭土地非屬依獎勵投資條例或促進產業升級條例編定
11 開發之工業區範圍內，亦非屬「工業主管機關」核定規劃為
12 汽車貨運業或貨櫃運輸倉儲業使用之土地，與土地稅法第18
13 條第1項第1款規定按目的事業主管機關核定規劃使用之要件
14 不符。

15 (三)、依新竹物流公司最早年度100年至109年間營業稅申報資料，
16 自100年起實際運儲之貨物已非該工業區內所需之原料、成
17 品、機械等項，且依新竹物流公司112年7月19日(112)新
18 物總(法)第11207001號函(下稱新竹物流公司112年7月19
19 日函)復，及上開函所提供設於該公司所處工業區範圍內之
20 託運客戶名單，載列有查理布朗有限公司等9間公司，其中7
21 間公司之主行業代號為西點麵包零售業、西藥、服飾批發業
22 等，此有新竹物流公司三重營業所98年至109年BLM系統營業
23 人交易對象彙加明細表、銷項去路明細及進項來源明細可
24 稽，另元亨股份有限公司等2間公司並未列入上開明細表
25 中。而依上開查得資料，新竹物流公司自100年起實際運儲
26 之貨物，並非該工業區內所需之原料、成品、機械等項，該
27 公司實際所從事者為商業行為之物流運送，系爭23筆土地尚
28 難謂為與工業區內製造、加工業有密切相關事業所使用之工
29 業用地，核與經濟部89年3月24日經(89)工字第89002115
30 號函(下稱經濟部89年3月24日函)所定要件不符，自無按
31 工業用地稅率課徵地價稅規定之適用等詞，茲為其論據。

01 四、本院經核原判決駁回上訴人在原審之訴，並無違誤，茲就上
02 訴理由再予論述如下：

03 (一)、按土地稅法第10條第2項規定：「本法所稱工業用地，指依
04 法核定之工業區土地及政府核准工業或工廠使用之土
05 地……」第18條第1項第1款規定：「供左列事業直接使用之
06 土地，按千分之10計徵地價稅。但未按目的事業主管機關核
07 定規劃使用者，不適用之：一、工業用地……。」同法施行
08 細則第13條規定：「依本法第18條第1項特別稅率計徵地價
09 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
10 使用者。一、工業用地：為依區域計畫法或都市計畫法劃定
11 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
12 准工業或工廠使用範圍內之土地。……」第14條第2項第2款
13 規定：「核定按本法第18條特別稅率計徵地價稅之土地，有
14 下列情形之一者，應由土地所有權人申報改按一般用地稅率
15 計徵地價稅：……二、停工或停止使用逾1年。……」其中
16 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
17 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
18 及建物以供工業使用為主，其用途受有限制，乃以稅捐優惠
19 之方式，減輕土地所有權人之負擔，以鼓勵興辦工業，因此
20 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
21 為依法核定之工業區土地或政府核准工業或工廠使用之土
22 地，使用現況為供工業或工廠使用，及按目的事業主管機關
23 核定規劃使用等要件。故縱在依法核定之工業區土地或政府
24 核准工業或工廠使用之土地內興辦事業，惟若非依目的事業
25 主管機關核定規劃直接供工業或工廠使用（包括未經目的事
26 業主管機關核准設立工廠或辦理工廠登記，而作工業或工廠
27 使用，或雖經核准，但實際未作工業或工廠使用），均無土
28 地稅法第18條第1項第1款規定之適用。

29 (二)、次按土地稅法第41條規定：「（第1項）依第17條及第18條
30 規定，得適用特別稅率之用地，土地所有權人應於每年地價
31 稅開徵40日前提出申請，逾期申請者，自申請之次年開始適

01 用。前已核定而用途未變更者，以後免再申請。（第2項）
02 適用特別稅率之原因、事實消滅時，應即向主管稽徵機關申
03 報。」第54條第1項第1款規定：「納稅義務人藉變更、隱匿
04 地目等則或於適用特別稅率、減免地價稅或田賦之原因、事
05 實消滅時，未向主管稽徵機關申報者，依下列規定辦理：
06 一、逃稅或減輕稅賦者，除追補應納部分……」及稅捐稽徵
07 法第21條第1項、第2項規定：「（第1項）稅捐之核課期
08 間，依下列規定：……二、依法……應由稅捐稽徵機關依稅
09 籍底冊或查得資料核定課徵之稅捐，其核課期間為5年。
10 ……（第2項）在前項核課期間內，經另發現應徵之稅捐
11 者，仍應依法補徵或並予處罰……」同法施行細則第8條第1
12 項規定：「本法第21條第1項第2款所稱應由稅捐稽徵機關依
13 稅籍底冊或查得資料核定課徵之稅捐，指地價稅……。」可
14 知，土地經核定適用特別稅率計徵地價稅後，依土地稅法第
15 41條第1項後段規定，爾後稽徵年度同一土地關於用途之基
16 礎事實如未改變時，雖免除納稅義務人申請之義務，惟主管
17 稽徵機關為達成釐正稅基、正確課稅之行政目的，仍得於逐
18 年核課時，本於職權調查適用特別稅率之土地實際使用情
19 形。若原適用特別稅率之原因、事實消滅，納稅義務人卻未
20 依土地稅法第41條第2項規定，即時向主管機關申報，稽徵
21 機關自得依調查結果，依法補徵尚未逾核課期間之稅捐。

22 (三)、另依經濟部89年3月24日函說明二記載：「……查本部工業
23 局86年7月12日工（86）5字第024872號函所稱：『工業區內
24 供貨櫃運輸倉儲業使用之土地』係指依前獎勵投資條例或促
25 進產業升級條例編定開發之工業區內，工業主管機關為因應
26 該工業區工業發展需要而核定規劃為貨櫃運輸倉儲業使用之
27 土地，或該案所特指經高雄市都市計畫委員會審定於都市計
28 畫甲、乙種工業區內供設置貨櫃儲放場使用之土地，（一般
29 都市計畫應劃屬倉儲區），因該貨櫃運輸倉儲業並運儲工業
30 區內所需之原料、成品、機械等，與工業區內製造、加工業
31 有密切關係，故提供部分工業區土地，供其設置使用，如其

01 確已按該目的事業主管機關核定規劃之用途使用，領有營利
02 事業登記證者，該局乃建議財稅單位考量准其一併以工業用
03 地稅率課徵地價稅。……」乃考量依前獎勵投資條例或促進
04 產業升級條例編定開發之工業區內，核准設立與工業發展有
05 關之倉儲業相關設施使用之土地，因運、儲工業區內所需之
06 原料、成品、機械等，與工業區內製造、加工業有密切關
07 係，如其確已按該目的事業主管機關核定規劃之用途使用，
08 始准其一併以工業用地稅率課徵地價稅。

09 (四)、再按行政訴訟法第133條規定：「行政法院應依職權調查證
10 據。」就證據調查程序固採職權探知主義，不受當事人主張
11 之拘束。惟行政法院行使此職權係以為裁判基礎之事實不明
12 為前提；苟行政法院依既有證據資料足明待證事實時，則其
13 未就其他未經當事人聲明調查之證據予以調查，自難謂有何
14 違反上開規定可言。另證據資料如何判斷，為證據之評價問
15 題，在自由心證主義之下，其證明力如何，是否足以證明待
16 證之事實，乃應由事實審法院斟酌辯論意旨及調查證據之結
17 果，自由判斷；苟其判斷無違反證據、經驗及論理法則等違
18 法情事，即非法所不許。換言之，證據之取捨與當事人所希
19 冀者不同，致其事實之認定亦異於該當事人之主張者，不得
20 謂為原判決有違背法令之情形。查原審業依調查證據之辯論
21 結果，論明：(一)、系爭土地原經三重分處95年10月11日函核
22 准自95年起按工業用地千分之10稅率課徵地價稅，嗣被上訴
23 人發現系爭4筆土地非屬工業用地（農業區土地），其餘系
24 爭23筆土地係屬「乙種工業區（再發展區）」及「乙種工業
25 區」，提供承租人新竹物流公司從事商品物流業，自可查得
26 資料之100年起實際運儲之貨物已非該工業區內所需之原
27 料、成品、機械等項，原處分補徵系爭土地核課期間內105
28 年至109年，原按工業用地稅率與改按一般用地稅率課徵之
29 差額地價稅，經核尚無不合。(二)、系爭土地並無工廠登記，
30 而系爭23筆土地雖屬乙種工業區供新竹物流公司承租使用，
31 惟非屬依獎勵投資條例或促進產業升級條例編定開發之工業

01 區範圍內，亦非屬「工業主管機關」核定規劃為汽車貨運業
02 或貨櫃運輸倉儲業使用之土地，與土地稅法第18條第1項第1
03 款規定按目的事業主管機關核定規劃使用之要件不符。(三)、
04 依新竹物流公司最早年度100年至109年間營業稅申報資料，
05 自100年起實際運儲之貨物已非該工業區內所需之原料、成
06 品、機械等項，且依新竹物流公司112年7月19日函復表示：
07 「……說明：……三、又本公司託運客戶交付運送之貨多為
08 裝載封箱完成之貨件，本公司難以僅憑外箱或外包裝而知悉
09 內容物究竟為原料、半成品或成品……」，及上開函所提供
10 設於該公司所處工業區範圍內之託運客戶名單，載列有查理
11 布朗有限公司、親民食品有限公司、微積分股份有限公司、
12 嘉林藥品有限公司、隴福工業有限公司、尹立國際有限公
13 司、婕大企業有限公司、元亨股份有限公司、龍昇釀造股份
14 有限公司等9間公司，其中查理布朗有限公司、親民食品有
15 限公司、微積分股份有限公司、嘉林藥品有限公司、隴福工
16 業有限公司、尹立國際有限公司、婕大企業有限公司等7間
17 公司之主行業代號為西點麵包零售業、西藥、服飾批發業
18 等。依查得資料，新竹物流公司自100年起實際運儲之貨
19 物，並非該工業區內所需之原料、成品、機械等項，該公司
20 實際所從事者為商業行為之物流運送，系爭23筆土地尚難謂
21 為與工業區內製造、加工業有密切相關事業所使用之工業用
22 地，自無按工業用地稅率課徵地價稅規定之適用，是被上訴
23 人將系爭土地改按一般用地稅率課徵地價稅（系爭4筆土地
24 自95年起恢復按一般用地稅率課徵地價稅；系爭23筆土地應
25 自101年起改按一般用地稅率），並補徵105年至109年改按
26 一般用地稅率核課之差額地價稅共21,411,210元，尚無違誤
27 等認事用法之理由，核與卷內事證並無不符，並無違背論理
28 法則或經驗法則。至證人陳進龍雖稱新竹物流公司有代客戶
29 運輸及儲存貨物，且其客戶包含○○工業區內之製造業者等
30 語，惟與新竹物流公司提供三重稽徵所之營業稅申報資料
31 （見原處分卷第1頁至第115頁三重稽徵所提供新竹物流公司

01 三重營業所98年至109年BLM系統營業人交易對象彙加明細
02 表、銷項去路明細及進項來源明細)不符，證人陳進龍又無
03 法提出相關事證佐證其此部分證言之真實，是原判決基於卷
04 內既有證據資料已足證明系爭土地不適用土地稅法第18條第
05 1項第1款規定之事實，而以「兩造其餘攻擊防禦方法均與本
06 件判決結果不生影響，故不逐一論述」概括說明不採之理
07 由，縱有理由未臻完備之嫌，亦因不影響判決之結果，而無
08 足為有利上訴人之認定。上訴意旨主張原判決稱上訴人所主
09 張之證據無法證明新竹物流公司所運送之成(商)品或貨物
10 包含「與所處工業區發展相關之工業原料、半成品或成
11 品」，顯係認為上訴人為負有客觀舉證責任之一方，致將上
12 訴人所提出之反證誤認為本證，違反撤銷訴訟客觀舉證責任
13 分配之法則，有判決適用法規不當之違誤；又證人陳進龍證
14 稱新竹物流公司有代客戶運輸及儲存貨物，且其客戶包含○
15 ○工業區內之製造業者，但原判決未說明為何不採證人陳進
16 龍之證言，徒憑無法證明待證事實之新竹物流公司營業稅申
17 報資料，即逕行認定新竹物流公司自100年起實際運儲之貨
18 物並非工業區內所需之原料、成品、機械等項，亦有判決不
19 備理由之違法云云，無非係執其主觀之見解，就原審取捨證
20 據、認定事實之職權行使而為指摘，並無可採。

21 (五)、綜上所述，原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，將訴願
22 決定、復查決定及原處分予以維持，駁回上訴人之訴，核無
23 違誤。上訴論旨，仍執前詞，指摘原判決違背法令，求予廢
24 棄，難認有理由，應予駁回。

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

27 中 華 民 國 113 年 7 月 11 日

28 最高行政法院第一庭

29 審判長法官 胡 方 新

30 法官 李 玉 卿

31 法官 張 國 勳

01

法官 洪 慕 芳

02

法官 林 玫 君

03

以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

04

中 華 民 國 113 年 7 月 11 日

05

書記官 邱 鈺 萍