

臺北高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第一庭

111年度訴字第1544號

112年9月7日辯論終結

原告 台灣通用器材股份有限公司

代表人 謝榕興（董事長）

訴訟代理人 蕭偉松 律師

余景仁 會計師

被告 新北市政府稅捐稽徵處

代表人 張世玠（處長）

訴訟代理人 吳沛瑤

曾韋萍

上列當事人間地價稅事件，原告不服新北市政府中華民國111年10月19日新北府訴決字第1111568243號訴願決定（案號：1118120827號），提起行政訴訟，本院判決如下：

主 文

原告之訴駁回。

訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

一、程序事項：按「（第1項）訴狀送達後，原告不得將原訴變更或追加他訴。但經被告同意或行政法院認為適當者，不在此限。……（第3項）有下列情形之一者，訴之變更或追加，應予准許：……二、訴訟標的之請求雖有變更，但其請求之基礎不變。……。」行政訴訟法第111條定有明文。查原告起訴時之聲明（本院卷第16頁），於112年7月12日、112年7月28日先後變更聲明（本院卷第272、304頁），最後具

01 狀變更聲明：「一、訴願決定及重核復查決定不利原告部分
02 （關於坐落新店區寶元段290地號土地之新店區寶元段475建
03 號建物及違章建物所佔土地面積共6,405.79平方公尺）均撤
04 銷。二、被告應作成退還原告105年度至109年度上開溢繳地
05 價稅額即新臺幣（下同）10,115,218元之行政處分。」（本
06 院卷第338頁）。經被告同意（本院卷第343-344頁），經核
07 無礙於訴訟終結及他造防禦，爰予准許。

08 二、事實概要：

09 （一）原告於76年7月24日取得坐落新北市新店區寶元段284、28
10 9、290地號土地（重測前為大坪林段寶斗厝小段74、71、70
11 地號土地，權利範圍均為全部，宗地面積分別為501.01、51
12 4.17及7,102.79平方公尺，下稱系爭284、289、290地號土
13 地，合稱系爭3宗土地），原按工業用地稅率10‰，課徵地價
14 稅。被告查得系爭3宗土地非工廠登記證用地之範圍，非屬
15 土地稅法第10條第2項前段所稱「工業用地」，以110年8月2
16 0日新北稅店一字第1105343188號函（下稱原處分）核定改
17 按一般用地稅率課徵地價稅，補徵105年至109年差額地價
18 稅，依序為255萬8,140元、255萬8,140元、241萬5,684元、
19 241萬5,685元、242萬5,298元，合計補徵稅額1,237萬2,947
20 元。原告不服原處分，申請復查，被告以110年12月22日新
21 北稅法字第1103166003號復查決定（案號：110地復111）駁
22 回。原告提起訴願，經新北市政府以111年5月11日新北府訴
23 決字第1110298445號訴願決定（案號：1118050148號，下稱
24 訴願決定1）認關於系爭284、289地號土地部分，並無違
25 誤，惟系爭290地號土地，經新北市政府經濟發展局（下稱
26 經發局）以111年1月11日新北經登字第1118120184號函（下
27 稱111年1月11日函）更正該地自63年起即經核定為工廠登記
28 地號，且原告在上設廠從事生產、儲存物料，容有再斟酌之
29 必要，遂撤銷原處分，由被告於2個月內另為適法之處分。

30 （二）期間，原告對經發局111年1月11日函提起訴願，經新北市政
31 府111年4月29日新北府訴決字第1110371455號訴願決定（案

號：1114010180號，下稱另案訴願決定）不受理，復未再提起行政訴訟在案。原告於111年5月5日向經發局申請更正工廠登記證之內容，經發局以111年5月13日新北經登字第1118125084號函（下稱111年5月13日函）回復並副知被告稱：

「工廠於63年7月變更後皆未見與廠房面積相關之變更登記，且申設廠址於63年7月前已存在之合法建物共有6筆建號（即332、333、335、336、473、474建號），依建物謄本資料建物總面積合計為2萬6159.41平方公尺；台灣電子股份公司59年4月27日工廠登記證換發申請書，顯示廠房延面積為2萬6119.8平方公尺（延面積係指建築物總樓地板面積），與前揭6筆建號建物總面積相近，63年7月變更為原告，該廠之廠房面積應以59年4月27日登記之延面積數據為準。」原告嗣再未提起行政救濟。

（三）被告調閱航照圖及衛星影像圖比對估算結果，認系爭290地號土地上現有寶元段474、475等2棟建號建物（分別下稱系爭474、475號建物，重測前為4262、4260號建物）、廠內運輸道路及違章建物，系爭474號建物於63年7月前已存在之合法建物，坐落在系爭290地號土地之面積為399.35平方公尺、廠內運輸道路面積為297.65平方公尺，合計697平方公尺，符合土地稅法第18條第1項第1款規定，准予按工業用地稅率10%課徵地價稅；另系爭475號建物（64年11月間建築完成）及違章建物坐落在系爭290地號土地面積為6,405.79平方公尺，非主管機關於63年7月24日核准廠房面積，原告迄未就該廠房向經發局申請核准變更，不符合該規定，仍應改按一般用地稅率課徵地價稅。遂以111年7月1日新北稅法字第1113149718號重核復查決定（案號：110地復111，下稱重核復查決定），補徵原告自105年至109年差額地價稅，依序變更核定為216萬3,789元、216萬3,789元、203萬7,074元、203萬7,075元及204萬8,639元，合計補徵稅額1,045萬366元（其中系爭475號建物及違章建築所占系爭290地號土地面積計6,405.79平方公尺部分之差額地價稅，依序為209萬4,997

元、209萬4,997元、197萬1,225元、197萬1,225元、198萬2,774元，合計1,011萬5,218元）。原告不服，提起訴願，遭訴願決定（下稱訴願決定2）駁回，就其中系爭475號建物及違章建築所占系爭290地號土地補徵部分，提起本件行政訴訟。

三、原告主張略以：

（一）財政部58年台財稅發字第02220號令（下稱58年令）及財政部91年7月31日台財稅字第0910453050號令（下稱91年7月31日令）均列入歷年土地稅法彙編，未經廢止，有利於納稅義務人，原告得援引適用，並拘束被告。

（二）土地是否已按目的事業主管機關核定規劃使用，應以該土地是否供「工業」使用為判斷，不以領有工廠登記證或廠房面積登記於工廠登記證為必要，否則為增加法律所無之限制。經發局111年1月11日函暨工廠登記抄本，均說明系爭290地號土地屬原告工廠登記範圍內之土地，屬工業用地。其上474、475號建物，自58年及64年完工後，一直為原告作廠房使用，或為直接供工廠使用有關之土地，被告派員實地查核後，自64年起至109年均係工業用地課徵地價稅。系爭290地號土地具有「廠房及其附屬建築用地」、「生產原料倉庫及露天堆置原料用地」及「應保留之空地及工廠基地以及廠內之人行道及運輸道路」性質，與原告工廠使用有密切之關連，則系爭290地號土地，可按工業用地課徵地價稅。財政部91年7月31日令認定土地是否已按目的事業主管機關核定規劃使用，不應以其上工廠係有工廠登記證者為限。系爭290地號土地始終作為廠房使用或為直接供工廠使用有關之用途，未曾變更，被告改認非屬工廠用地，違反行政程序法第8條規定。

（三）土地稅法施行細則第14條規定，屬法規之變更，非事實之變更，且該法規不利於原告，效力不得溯及既往，被告不得據此主張原告應適用土地稅法施行細則第14條以工廠登記證明文件認定是否適用工業用地優惠稅率。

01 (四)系爭290地號土地經經發局111年1月11日函更正登記列入原
02 告領有之工廠登記證設廠地號，其土地面積亦全部納入廠地
03 總面積，且原告於系爭290地號土地上生產二極體相關產
04 品、放置主變電站及作為儲存物料之倉庫，其餘面積亦直接
05 供工廠使用有關之土地，並未移作非工業使用，被告亦未提
06 出得證明系爭290地號土地部分經移作非工業使用之證明，
07 自應得全部適用工業用地稅率。至土地上建物是否為工廠登
08 記之廠房，乃係該建物是否得減半徵收房屋稅之問題。

09 (五)現行土地使用分區管制，原告無法在系爭290地號土地蓋滿
10 廠房（即須受建蔽率與容積率之限制），被告以系爭290地
11 號土地上是否有合法建物，並以工廠登記證範圍內廠房面積
12 及屬廠內運輸道路面積之合計與非屬工廠登記證範圍內廠房
13 面積比例核算，顯係錯誤，且增加原告適用工業土地優惠稅
14 率原無之限制。

15 (六)並聲明：

16 1. 訴願決定及重核復查決定不利原告部分（關於坐落系爭290
17 地號土地之系爭475號建物及違章建物所佔土地面積共6,40
18 5.79平方公尺）均撤銷。

19 2. 被告應作成退還原告105年度至109年度上開溢繳地價稅額即
20 10,115,218元之行政處分。

21 四、被告答辯略以：

22 (一)系爭290地號土地上系爭475號建物及違章建物面積6,405.79
23 平方公尺，非主管機關於63年7月24日核准之廠房面積，原
24 告迄今未就該廠房向經發局申請核准變更，即難謂符合應按
25 目的事業主管機關核定規劃使用之要件。原告自59年5月1日
26 領有工廠登記證，迄未廢止，屬有效之工廠登記證明。本件
27 爭點乃工廠登記證設廠地號及廠房之範圍及是否得改按一般
28 用地稅率課徵地價稅，非原告現時申請適用工業用地稅率課
29 徵地價稅應檢附何種證明文件，自無財政部91年7月31日令
30 之適用。財政部58年令係闡釋直接供工廠用地之範圍，包括
31 廠房本身及附屬建築用地、生產原料倉庫及露天堆置原料用

01 地、應保留之空地及工廠基地，以及廠內之人行道、運輸道
02 等，縱如系爭土地合於財政部58年令所稱「工廠直接使用」
03 情形，尚應審究是否具備按目的事業主管機關核定規劃之要件。
04

05 (二)土地之利用，法令並無禁止得合併數筆土地為同一目的使用
06 之意旨，故就土地是否直接供工廠使用或視為工廠之一部分
07 等，關於土地是否按工業主管機關核定規劃使用之判定，自
08 應就相關土地予以整體觀察，尚不得僅就各筆土地分別予以
09 獨立判斷。土地部分使用面積如有未納入工廠登記證範圍之
10 情形，應再行探究是否符合按工業主管機關核定規劃使用之
11 要件。非屬工業主管機關核准工業或工廠使用範圍部分，不
12 符合按目的事業主管機關核定規劃使用之要件，而不適用工
13 業用地稅率課徵地價稅。

14 (三)系爭290地號土地原經核准按工業用地稅率10‰課徵地價稅，
15 嗣被告清查發現及經發局111年5月13日函所示，其上系爭47
16 5號建物係64年11月17日建築完成，以及違章建物等所占之
17 面積計6,405.79平方公尺，非主管機關63年7月24日核准之
18 廠房面積，且原告迄今未就該廠房向經發局申請核准變更，
19 與按目的事業主管機關核定規劃使用之要件不符，被告得依
20 系爭290地號土地正確之稅率課徵，依稅捐稽徵法第21條規
21 定，補徵核課期間內之105年至109年差額地價稅。

22 (四)原告係於76年7月24日買賣登記取得系爭290地號土地，依行
23 為時68年2月22日台68財字第1582號函發布之土地稅法施行
24 細則第9條規定，原告須檢附工業主管機關核准之使用計劃
25 書圖或工廠設立許可證等文件，向被告機關申請適用工業用
26 地稅率課徵地價稅，該土地始得適用該優惠稅率。原告主張
27 被告不得以工廠登記證明文件認定原告得否適用工業用地優
28 惠稅率，容有誤解。且本件並非原告現時申請適用工業用地
29 稅率課徵地價稅應檢附何種證明文件，自無上開財政部91年
30 7月31日令之適用。

01 (五)系爭290地號土地及其地上建物是否屬工廠登記證用地範
02 圍，因涉及專業認定，應以工廠設立許可及登記之經發局認
03 定為準。系爭290地號土地經經發局更正屬原告之工廠登記
04 證用地之範圍，且其上系爭474號建物亦經更正列入合法廠
05 房面積，惟系爭475號建物並未經變更屬經發局63年7月24日
06 核准之廠房面積，是系爭290地號土地地價稅課徵，係以工
07 廠登記證範圍之系爭474號建物坐落在系爭290地號土地之面
08 積399.35平方公尺及廠內運輸道路面積297.65平方公尺，合
09 計697平方公尺，按工業用地稅率課徵地價稅；另非經發局
10 核准之系爭475號建物及違章建物等所占系爭290地號土地之
11 面積計6,405.79平方公尺，仍改按一般用地稅率課徵地價
12 稅，非原告所述「以系爭290地號土地屬工廠登記證範圍內
13 廠房面積及屬廠內運輸道路面積之合計與非屬工廠登記證範
14 圍內廠房面積比例核算」之情形。

15 (六)並聲明：駁回原告之訴。

16 五、前揭事實概要欄所載，除後述爭點外，為兩造所不爭執，並
17 有系爭3宗土地及其上建物相關之土地登記簿、建築改良登
18 記簿、土地建物查詢資料、地籍圖資料、土地卡、土地登記
19 第二類謄本、異動索引查詢資料、建物登記第二類謄本（原
20 處分卷第28-68、77、82-87、159-161、240-254、255-26
21 2、360-361頁）、經發局111年1月11日函暨新北市政府工廠
22 登記抄本（原處分卷第489-491頁）、經發局111年5月13日
23 函暨新北市政府工廠登記抄本（原處分卷第393-395頁）、
24 原處分（原處分卷第162-168頁）、復查決定（原處分卷第1
25 88-193頁）、訴願決定1（原處分卷第378-389頁）、重核復
26 查決定（原處分卷第445-453頁）、訴願決定2（原處分卷第
27 523-534頁）及另案訴願決定（本院卷第183-189頁）在卷足
28 稽，應堪認定。本件爭點厥為：原告坐落系爭290地號土地
29 之系爭475號建物及違章建物等工廠所佔土地面積6,405.79
30 平方公尺，是否為工業用地？被告重核複查決定認此部分應
31 按一般用地稅率課徵地價稅，是否有據？

01 六、本院之判斷

- 02 (一)按土地稅法第10條第2項規定：「本法所稱工業用地，指依
03 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
04 稱礦業用地，指供礦業實際使用地面之土地。」第18條第1
05 項第1款規定：「供左列事業直接使用之土地，按千分之10
06 計徵地價稅。但未按目的事業主管機關核定規劃使用者，不
07 適用之：一、工業用地、礦業用地。」第41條第1項規定：
08 「依第17條及第18條規定，得適用特別稅率之用地，土地所
09 有權人應於每年（期）地價稅開徵40日前提出申請，逾期申
10 請者，自申請之次年期開始適用。前已核定而用途未變更
11 者，以後免再申請。」土地稅法施行細則第13條第1款規
12 定：「依本法第18條第1項特別稅率計徵地價稅之土地，指
13 左列各款土地經按目的事業主管機關核定規劃使用者。一、
14 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
15 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
16 使用範圍內之土地。」第14條第1項第1款規定：「土地所有
17 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
18 書，並依下列規定，向主管稽徵機關申請核定之：一、工業
19 用地：應檢附建造執照及興辦工業人證明文件；建廠前依法
20 應取得設立許可者，應加附工廠設立許可文件。其已開工生
21 產者，應檢附工廠登記證明文件。」又依土地稅法第41條第
22 1項規定，土地依同法第18條規定，得適用特別稅率者，其
23 所有權人應填具申請書，並檢附證明文件，於每年(期)地價
24 稅開徵40日前向稽徵機關提出申請，經核准後，始得於當期
25 適用。如未遵期提出申請，或提出申請經否准確定，於逾審
26 核基準日後，縱使符合適用地價稅特別稅率之實體要件，該
27 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
28 用，無法追溯變更。
- 29 (二)土地稅法第18條第1項但書第1款規定，乃有鑑於依法核定之
30 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
31 物以供工業使用為主，其用途受有限制，乃以稅捐優惠之方

01 式，減輕土地所有權人之負擔，以鼓勵興辦工業，因此得依
02 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
03 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
04 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
05 劃使用等要件。故若非屬依法核定之工業區土地及政府核准
06 工業或工廠使用之土地，縱供工業或工廠使用；或者，縱在
07 依法核定之工業區土地或政府核准工業或工廠使用之土地內
08 興辦事業，惟若非依目的事業主管機關核定規劃直接供工業
09 或工廠使用（包括未經目的事業主管機關核准設立工廠或辦
10 理工廠登記，而作工業或工廠使用，或雖經核准，但實際未
11 作工業或工廠使用），均無土地稅法第18條第1項第1款規定
12 之適用（最高行政法院108年度判字第51號、109年度上字第
13 1146號判決意旨參照）。

14 （三）查經發局111年1月6日新北經登字第1102518671號函及同年
15 月11日函復，更正系爭290地號土地（重測前為大坪林段寶
16 斗厝小段70地號土地）為原告工廠登記證用地範圍。嗣原告
17 向經發局申請工廠更正登記，經該局以111年5月13日函復原
18 告，並副本通知被告略以：「工廠於63年7月變更後皆未見
19 與廠房面積相關之變更登記，且申設廠址於63年7月前已存
20 在之合法建物共有6筆建號（即332、333、335、336、473、4
21 74建號），依建物謄本資料建物總面積合計為2萬6159.41平
22 方公尺；台灣電子股份公司59年4月27日工廠登記證換發申
23 請書，顯示廠房延面積為2萬6119.8平方公尺（延面積係指建
24 築物總樓地板面積），與前揭6筆建號建物總面積相近，63年
25 7月變更為原告，該廠之廠房面積應以59年4月27日登記之延
26 面積數據為準。」此有經發局上開三號函（原處分卷197-19
27 8、201-202、394-395頁）、原告之更正後工廠登記抄本（原
28 處分卷第196、393頁）、原告63年7月工廠登記證、台灣電子
29 股份有限公司變更為原告之63年7月工廠變更登記申請書、
30 原告83年7月之工廠變更登記申請書（原處分卷第346-356、
31 115-124頁）附卷可稽。且原告陳明其未就另案訴願決定及

01 經發局111年5月13日函提起行政訴訟在卷（本院卷第177-17
02 8頁）。復觀之地籍圖、建築測量成果圖查詢資料、被告調
03 閱航照圖及衛星影像圖與財政資訊中心外業申辦台系統資
04 料、現場勘查紀錄表及建物登記第二類謄本、建築改良物登
05 記簿（原處分卷第69-71、77、262、360-361、402-412、43
06 0-432頁），系爭290地號土地上現有系爭474、475號2筆建
07 物、廠內運輸道路及違章建物，系爭474號建物為58年4月15
08 日建築完成，為經發局111年5月13日函認屬59年4月27日申
09 設廠址前已存在之合法建物，而系爭475號建物，係64年11
10 月17日始建築完成，是系爭475號建物及違章建物等，非屬
11 經發局63年7月24日核准規劃使用之廠房面積，且原告迄今
12 未就該廠房向經發局申請核准變更，已如上述，原告也自承
13 系爭475號建物及違章建物非屬工廠登記範圍（本院卷第273
14 頁）。因此，被告認系爭290地號土地，其上474號建物暨空
15 地或廠內人行道等直接供工廠使用土地，符合土地稅法第18
16 條第1項目的事業主管機關核定規劃使用之要件，而認其上4
17 75號建物及違章建物，與該規定按目的事業主管機關核定規
18 劃使用之要件不符，改按一般用地稅率課徵地價稅，依前揭
19 規定及說明，應無不合。

20 （四）被告據以計算系爭290地號土地面積7102.79平方公尺，其上
21 系爭475號建物及違章建物面積，係將系爭474號建物坐落於
22 系爭290地號土地之面積399.35平方公尺、廠內運輸道路面
23 積為297.65平方公尺，合計697平方公尺扣除，得出所占系
24 爭290地號土地之面積計6,405.79平方公尺等情，為原告所
25 不爭執（本院卷第272-273頁）。被告依此作成重核複查決
26 定，補徵原告105-109年差額地價稅，依序為216萬3,789
27 元、216萬3,789元、203萬7,074元、203萬7,075元及204萬
28 8,639元，並計算重核複查決定就此不利原告部分，改按一
29 般用地稅率課徵之差額地價稅為209萬4,997元、209萬4,997
30 元、197萬1,225元、197萬1,225元、198萬2,774元，合計1,

01 011萬5,218元，亦為原告所不爭執（本院卷第333-340
02 頁），也堪認定。

03 （五）原告雖主張：財政部91年7月31日令以工廠管理輔導法於90
04 年3月14日公布施行，工廠管理輔導法實施後，工廠登記改
05 以達一定標準者，始需依該法申辦工廠登記，故製造業之範
06 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
07 品製造、加工行為者，是對於適用工業用地稅率課徵地價稅
08 之審核標準，非單憑工廠登記，或以工廠登記上所標示之廠
09 房面積為認定之依據；土地稅法第18條並未明文將工廠登記
10 列為要件，被告以工廠登記之廠房面積為認定之依據，增加
11 法律所無之限制，只要該土地供工業使用即可認屬工業使用
12 云云。然依前揭說明及土地稅法第18條第1項第1款明文規定
13 可知，未按目的事業主管機關核定規劃使用者，縱屬工業用
14 地，亦無優惠稅率之適用。而目的事業主管機關早於工廠管
15 理輔導法90年3月14日施行前，已要求工廠就工廠之廠名、
16 廠址、代表人、資本總額、組織型態、主要產品、員工數、
17 土地與面積、預計建廠及分期使用期限、廠地廠房面積、主
18 要生產設備、動力電力（熱）設備、主要原料等均要申請登
19 記，並予核定規劃使用，工廠並應按核定規劃內容從事製造
20 加工，如要變更，應申請變更登記，以為管理，本件並有原
21 告63年7月工廠登記證、台灣電子股份有限公司變更為原告
22 之63年7月工廠變更登記申請書、原告83年7月之工廠變更登
23 記申請書在卷可稽。是工廠經目的事業主管機關核准設立、
24 變更登記之規劃使用範圍，自屬土地稅法第18條第1項第1款
25 經目的事業主管機關核定規劃使用者，被告以目的事業主管
26 機關所核准登記之廠房範圍，作為認定經目的事業主管機關
27 核定規劃使用者，合於土地稅法第18條第1項第1款之要件，
28 並無違反法律保留原則。至財政部91年7月31日令就土地稅
29 法第18條第1項第1款所為之解釋，本無從拘束本院。原告主
30 張僅要工廠之土地作工業使用，即可認屬工業用地云云，顯

01 無視土地稅法第18條第1項第1款「目的事業主管機關核定規
02 劃使用者」之要件，應無可採。

03 (六)原告又主張被告不得引用土地稅法施行細則第14條第1項規
04 定，否則違反不溯及既往原則云云。然依首揭說明，該規定
05 係關於土地稅法第18條第1項應備文件之規定，本件並非在
06 認定原告填具申請書向主管稽徵機關申請核定適用工業用地
07 稅率，核與該規定無涉。而土地稅法施行細則第13條第1項
08 規定，係屬闡述土地稅法第18條第1項第1款意旨所為更具體
09 及細節性之規定，有無援引上開規定，均無影響本件之結
10 論。至原告主張之財政部58年令係就土地稅法第18條第1項
11 規定所謂「供事業直接使用之土地」要件所為解釋，依前所
12 述，可適用工業用地優惠稅率者，除要供事業直接使用之土
13 地外，仍應具備按目的事業主管機關核定規劃使用者之要
14 件，而本件原告所有系爭290地號土地上系爭475號建物及違
15 章建物之廠房，非屬目的事業主管機關核定規劃使用者，是
16 該函令，尚無從以為原告有利之認定。

17 (七)至原告主張被告改按一般用地稅率補徵差額地價稅，違反行
18 政程序法第8條云云。然稅捐之核課期間，依法應由納稅義
19 務人申報繳納之稅捐，已在規定期間內申報，且無故意以詐
20 欺或其他不正當方法逃漏稅捐者，其核課期間為5年；在前
21 項核課期間內，經另發現應徵之稅捐者，仍應依法補徵或並
22 予處罰，稅捐稽徵法第21條第1項第1款、第2項定有明文，
23 解釋上為行政程序法第117條之特別規定（最高行政法院102
24 年度判字第641號、103年度判字第512號判決意旨參照）。
25 本件被告就系爭290地號土地未以一般稅率課徵而以工業用
26 地優惠稅率課徵，既因工業目的事業主管機關嗣發現該地僅
27 有系爭474號建物屬工廠核定規劃使用範圍，不包括系爭475
28 號建物，被告乃依稅捐稽徵法第21條規定，於核課期間內對
29 原告為補徵之處分，於法並無不合，尚無違反誠信原則及信
30 賴保護原則情事。

七、綜上，原告所訴，核無足採。從而，重核復查決定不利原告部分並無不法，訴願決定予以維持，亦無不合。原告徒執前詞，訴請撤銷，為無理由，應予駁回。兩造其餘攻擊防禦方法均與本件判決結果不生影響，故不逐一論述，併此敘明。據上論結，本件原告之訴為無理由，爰依行政訴訟法第98條第1項前段，判決如主文。

中華民國 112 年 10 月 12 日

審判長法官 蕭忠仁

法官 林秀圓

法官 羅月君

一、上為正本係照原本作成。

二、如不服本判決，應於送達後20日內，向本院高等行政訴訟庭提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內補提理由書；如於本判決宣示或公告後送達前提起上訴者，應於判決送達後20日內補提上訴理由書（均須按他造人數附繕本）。

三、上訴未表明上訴理由且未於前述20日內補提上訴理由書者，逕以裁定駁回。

四、上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書（行政訴訟法第49條之1第1項第3款）。但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人（同條第3項、第4項）。

得不委任律師為訴訟代理人之情形	所需要件
(一)符合右列情形之一者，得不委任律師為訴訟代理人	1. 上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備法官、檢察官、律師資格或為教育部審定合格之大學或獨立學院公法學教授、副教授者。 2. 稅務行政事件，上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備會計師資格者。

	3. 專利行政事件，上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備專利師資格或依法得為專利代理人者。
(二)非律師具有右列情形之一，經最高行政法院認為適當者，亦得為上訴審訴訟代理人	1. 上訴人之配偶、三親等內之血親、二親等內之姻親具備律師資格者。 2. 稅務行政事件，具備會計師資格者。 3. 專利行政事件，具備專利師資格或依法得為專利代理人者。 4. 上訴人為公法人、中央或地方機關、公法上之非法人團體時，其所屬專任人員辦理法制、法務、訴願業務或與訴訟事件相關業務者。
是否符合(一)、(二)之情形，而得為強制律師代理之例外，上訴人應於提起上訴或委任時釋明之，並提出(二)所示關係之釋明文書影本及委任書。	

中 華 民 國 112 年 10 月 12 日

書記官 陳又慈