

臺北高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第五庭

111年度訴字第986號

113年2月22日辯論終結

原告 南洋染整股份有限公司

代表人 何鈞（董事長）

訴訟代理人 巫念衡 律師

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 李麗惠

張蕙蘭

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6月2日新北府訴決字第1110531184號（案號：1118030254號）訴願決定，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

甲、程序事項：

按「分別提起之數宗訴訟係基於同一或同種類之事實上或法律上之原因者，行政法院得命合併辯論。」行政訴訟法第127條第1項定有明文。本院111年度訴字第986號、112年度訴字第993號地價稅事件，係基於同種類之事實上及法律上之原因而分別提起之數宗訴訟，爰予命合併辯論並分別判決之，先予敘明。

乙、實體方面：

壹、事實概要：

緣原告所有坐落新北市三重區頂崁段87、88、89、90、91、92、93、93-1、94、95、96、97、98、99、101、101-1、10

01 2、103、104、105、106、106-1、107、107-1、110、111、
02 112地號等27筆土地（重測前為三重市二重埔段大有小段363
03 -1、389-2、388-1、387-1、384、385、389、388、387、38
04 4-1、385-1、375-1、375-2號、二重埔段頂崁小段77-8、68
05 -6、68-4、68-7、68-5、77、二重埔段大有小段389-1、二
06 重埔段頂崁小段68-18、66-1、65-12地號；下稱系爭土地）
07 權利範圍均為全，原經改制前臺北縣政府稅捐稽徵處以三重
08 分處民國（下同）95年10月11日北稅重一字第0950031172號
09 函（下稱三重分處95年函）核准自95年起按工業用地千分之
10 十稅率課徵地價稅，嗣經被告清查發現，系爭93-1、101-
11 1、106-1、107-1地號等4筆土地（下稱系爭93-1地號等4筆
12 土地）面積計957.54平方公尺，係屬103年9月30日發布實施
13 之「擬定三重都市計畫細部計畫（第一階段）」案內之「農
14 業區」土地，非屬工業用地；其餘23筆土地（下稱系爭87地
15 號等23筆土地）面積計1萬4,525.2平方公尺，係屬103年9月
16 30日發布實施之「擬定三重都市計畫細部計畫（第一階
17 段）」案內之「乙種工業區（再發展區）」及「乙種工業
18 區」，依財政部北區國稅局三重稽徵所（下稱三重稽徵所）
19 提供承租人新竹物流股份有限公司三重營業所（下稱新竹物
20 流公司）最早年度100年至109年間營業稅申報資料顯示，其
21 係實際從事商品物流業，自可查得資料之100年起實際運儲
22 之貨物已非該工業區內所需之原料、成品、機械等項，核與
23 土地稅法第18條第1項第1款、財政部77年2月2日台財稅第77
24 0650054號、86年7月31日台財稅第860435241號及經濟部89
25 年3月24日經（八九）工字第89002115號函釋意旨（下分別
26 稱財政部77年函釋、86年函釋、經濟部89年函釋）不符，被
27 告爰依稅捐稽徵法第21條第1項第2款及第2項規定，以110年
28 9月30日新北稅重一字第1105405737號函（下稱原處分）補
29 徵系爭土地核課期間內105年至109年，原按工業用地稅率與
30 改按一般用地稅率課徵之差額地價稅，依序為新臺幣（下
31 同）416萬6,142元、417萬5,380元、433萬7,096元、434萬

2,247元、439萬345元，合計2,141萬1,210元。原告不服，申請復查，經被告111年1月27日新北稅法字第1103176369號復查決定駁回，原告仍不服，提起訴願，業經新北市政府111年6月2日新北府訴決字第1110531184號（案號：1118030254號）訴願決定（下稱訴願決定）駁回，遂提起本件行政訴訟。

貳、本件原告主張：

一、系爭87地號等23筆土地符合工業用地應適用優惠稅率課徵地價稅：

（一）依土地稅法第10條第2項、第18條第1項第1款及同法施行細則第13條第1款、第14條第1項規定，凡1、合於依區域計畫法、都市計畫法或其他法律「劃定之工業區土地」，土地之使用上2、「符合目的事業主管機關規劃之用途」，且土地所有權人已取得3、「主管稅捐稽徵機關核准」等3要件，即得適用工業用地之千分之10之特別稅率計徵地價稅，法意甚明。

（二）次依財政部86年函釋、經濟部89年函釋可知，為鼓勵工業區發展，經濟部與財政部非屬工廠而無法取得工廠登記證之「貨櫃運輸倉儲業」亦得適用工業用地特別稅率，惟該「貨櫃運輸倉儲業」自須按目的事業主管機關核定規劃之用途使用。準此，「貨櫃運輸倉儲業」不得經營因而無法取得工廠登記證，故行業性質顯非「工業相關」之事業，則該等事業之目的事業主管機關當非「工業主管機關」，而應為掌管運輸倉儲業之「交通部」，自不待言。

（三）經查系爭87地號等23筆土地屬於1、三重都市計畫劃定之乙種工業用地（甲證4），於91年4月1日起出租予新竹貨運股份有限公司（100年7月4日更名為新竹物流公司）作為貨櫃運輸倉儲轉運站及其附屬設施之使用後（甲證5），2、新竹物流公司已取得目的事業主管機關交通部公路總局新竹區監理所（下稱新竹監理所）核准，而在本案土地增設營業所（甲證6）。嗣原告於95年間，3、經三重

01 分處95年函（甲證7）核准系爭27筆土地得按工業用地適
02 用之千分之10稅率課徵地價稅，足認該等土地已符合上開
03 工業用地特別稅率之3大適用要件，自無未合。

04 二、被告逕依新竹物流公司三重營業所98年至109年之營業稅申
05 報資料，認定供新竹物流公司使用之系爭87地號等23筆土地
06 不得適用工業用地特別稅率，容有違誤：

07 （一）按財政部86年函釋意旨，在工業區內之土地，若係供貨櫃
08 運輸倉儲業使用，並有運儲工業區內所需之原料、成品、
09 機械等項之情事，即可適用土地稅法及其施行細則所規定
10 之「工業用地」特別稅率，且該函並未要求貨櫃運輸倉儲
11 業「僅」得運儲工業區內所需之原料、成品或機械等項，
12 而不得同時運儲其他貨物（如批發零售業之商品、貨
13 物）。

14 （二）本院於112年3月29日準備程序就「新竹物流公司三重營業
15 所於系爭23筆土地上所運儲之商品或貨物，實際上是否包
16 含與所處工業區發展相關之工業原料、半成品或成
17 品？」，向被告提問：「被告的法律意見為，必須與金屬
18 製品製造、機械設備製造產業有密切相關者，方得適用工
19 業稅率？若不屬於這兩項製造業，都不算工業用地？」被
20 告訴訟代理人答：「也不算這麼嚴格……但其客戶至少要
21 是製造業，而不是批發業，根據我們查到這十年來的銷售
22 對象都是批發業，行業別在國稅局登記幾乎都是批發業，
23 請參原處分第38頁分類表，如果是從事批發零售業，其主
24 行業代號開頭是45到48，如果是製造業，主行業代號開頭
25 是08到37。」再問：「所以是否要調查新竹物流公司之客
26 戶，其主行業代號開頭的號碼，如果客戶中的確有製造
27 業，即可證明其與製造業有比較密切的關係。」被告訴訟
28 代理人答：「根據我們查得的資料，十年來他們重要的客
29 戶，也就是百萬客戶或前一百名大戶，其對象都是批發零
30 售業。」本院則諭知原告應證明新竹物流之客戶不只有批

01 發業，其運送之貨物亦與製造業有關（請見本院卷一第29
02 4至296頁準備程序筆錄）。

03 （三）查財政部北區國稅局提供之新竹物流公司三重營業所98年
04 至109年交易金額100萬元以上之BLM系統營業人交易對象
05 彙加明細表（銷項去路）（下稱系爭明細表）中，主行業
06 代號開頭為08至37（即製造業之代號）且位於新北市三重
07 區者，即高達69間（甲證10）。

08 （四）再者，除前揭69間主行業代號為製造業之託運客戶外，新
09 竹物流公司其他於位於頂崁工業區之客戶，亦有「主行業
10 雖非登記為製造業，惟實際從事之業務仍包含製造業」之
11 公司行號，例如系爭明細表所含之「碩嘉企業有限公司」
12 （請見原處分卷第63頁），主行業代號雖登記為462012
13 「塑膠原料批發」，惟根據經濟部商工登記資料顯示，其
14 登記之所營項目仍包含「C805990其他塑膠製品製造
15 業」，且該公司之官方網站亦稱：「本公司專門提供客戶
16 配線器材……以及特殊零件開發與製造」（甲證11）。

17 （五）另本院於112年5月24日以院東月股111訴986字第11200518
18 1號函請新竹物流公司查告其於系爭87地號等23筆土地所
19 運送之貨物，是否包含與所處工業區相關之原料、成品或
20 半成品？新竹物流公司於112年7月19日以（112）新物總
21 （法）第11207001號函回覆本院，提供9間設址於工業區
22 內之託運客戶之名單，而根據經濟部商業司商工登記之公
23 示資料，其中共有6間公司之營業項目代碼包含製造業，
24 或於新竹物流公司所處工業區內設有「營運中工廠」，且
25 該等工廠之登記狀態皆為「生產中」，產業類別均為製造
26 業（甲證12）。足見，新竹物流公司之託運客戶於國稅局
27 登記之主行業代號，應不能作為認定其實際上是否有從事
28 製造業之唯一判斷標準。

29 （六）自上開證據可知，新竹物流公司三重營業所之託運客戶
30 中，不僅有諸多主行業代號為製造業且交易金額達100萬
31 元以上之客戶，亦有其他主行業代號非為製造業，但有實

01 際經營製造業之客戶。是以，被告辯稱依據新竹物流公司
02 100年至109年間營業稅申報資料，該公司實際運儲之貨物
03 已非該工業區內所需之原料、成品、機械云云，顯與事實
04 不符。新竹物流公司三重營業所之託運客戶既有從事製造
05 業者，則新竹物流公司所運儲之商品或貨物，必然包含與
06 所處工業區發展相關之工業原料、半成品或成品，而與製
07 造業有密切之關係，符合財政部86年函釋容許貨櫃運輸倉
08 儲業所使用之土地適用工業用地特別稅率課徵地價稅之意
09 旨。

10 三、被告主張依實地勘察結果及證人陳進龍（○○○○○○○○
11 ○○○）之證述，可知新竹物流公司三重營業所並無倉儲功
12 能，為單純之商品物流業，故其業務與運儲工業區所需之原
13 料、成品、機械等無關云云，顯有違誤，並非可採：

14 （一）被告訴訟代理人於112年9月6日準備程序稱，依實地勘察
15 結果及證人陳進龍之證述，新竹物流公司三重營業所之營
16 業模式，係盡量當天進貨當天出貨，沒有倉儲功能，故其
17 屬單純之商品物流業，非在於「運」、「儲」工業區所需
18 原料、成品、機械等。

19 （二）查證人陳進龍於112年3月29日準備程序證稱，新竹物流公
20 司並非只有配送業務，還是有物流服務，有做倉儲、代管
21 服務，由全省78個營業據點進行集貨與配送，而三重營業
22 所即是在服務周邊之客戶（請見筆錄第5頁第25至29
23 行）。證人陳進龍復證稱，如有當天無法交寄之貨物，貨
24 物會先放在三重營業所之月台上（請見筆錄第7頁第1至7
25 行），而新竹物流公司三重營業所以其管領之場所為尚未
26 收貨之客戶保管、存放貨物，顯屬「儲存」貨物無疑。亦
27 即，新竹物流公司三重營業所除「運輸」貨物外，亦具備
28 貨物「儲存」功能。

29 （三）準此，被告無視前揭財政部及經濟部函釋之文意及意旨，
30 不當限縮得適用工業用地地價稅稅率之貨櫃運輸倉儲業之
31 範圍，又徒憑實地勘察時所見之設施，以及對於證人陳進

01 龍之證言斷章取義，即逕認新竹物流公司不具有儲存貨物
02 之功能，從而無運儲工業區所需之原料、成品、機械等，
03 容有違誤。

04 四、依證人陳進龍之證述，足證新竹物流公司三重營業所有為頂
05 崁工業區內實際從事製造業之客戶運送原料、成品、機械
06 等：

07 （一）查證人陳進龍於112年3月29日準備程序證稱，新竹物流公
08 司三重營業所於頂崁工業區內有900多個客戶，其中包含
09 製造生產之行業，且新竹物流公司運送之貨品基本上都會
10 有原物料、成品、商品（見筆錄第2頁第6至20行）。

11 （二）又被告訴訟代理人對證人陳進龍稱：你們的業務已經不是
12 專供頂崁工業區原料、成品機械等項，因為根據經濟部工
13 業局說，頂崁工業區主要是金屬製造業與機械設備製造業
14 的廠商，以製造業為主，所以你們的客戶幾乎都在臺北市
15 為多。證人陳進龍隨即反駁：不太可能吧，應該說三重營
16 業所一定是配送周邊的一些客戶，這些客戶是在我們三重
17 營業所周邊去集貨跟配送（見筆錄第5頁第6至12行）。

18 （三）自證人陳進龍之證述可知，新竹物流公司三重營業所於頂
19 崁工業區內確實有從事製造生產業之客戶，而新竹物流公
20 司於代客戶運送貨物時，固然無法確切得知貨物內容究竟
21 為何，惟該等客戶既然係製造生產業，則新竹物流公司為
22 其運送之貨物，勢必包含原料、成品或機械等，而不可能
23 完全與工業區之製造生產無關，當足堪認定。

24 五、自新竹物流公司之託運客戶之函覆可知，新竹物流公司三重
25 營業所於系爭87地號等23筆土地所從事之營業活動，實際上
26 包含運儲工業區所需之原料、成（商）品或機械等貨物：

27 （一）新竹物流公司112年7月19日（112）新物總（法）第11207
28 001號函所附之9名託運客戶部分（編號1至9）：查編號1
29 至9之託運客戶中，查理布朗有限公司（編號1）、親民食
30 品有限公司（編號2）、嚨福工業有限公司（編號5）、龍
31 昇釀造股份有限公司（編號9）等4名託運客戶均函覆鈞

01 院，其有於頂崁工業區內設置據點進行製造、生產或加工
02 活動，並於105至109年間，委請新竹物流公司代為運送製
03 造、生產或加工活動所需之原料、成（商）品、機械等貨
04 物。

05 （二）財政部北區國稅局營業人交易對象彙加明細表（銷項去
06 路）所示之4名託運客戶部分（編號10至13）：

07 1、編號10至13之託運客戶，依商工登記以及工廠登記資料所
08 示，其營業項目均包含製造業且設有工廠（甲證13），合
09 先敘明。

10 2、在4名託運客戶中，航成橡膠工業股份有限公司（編號1
11 1）表示其公司登記地址位於頂崁工業區內，並於該址從
12 事生產、製造與加工活動，且其於105至109年間與新竹物
13 流公司存在委任關係，由新竹物流公司代為運送成品；歲
14 立科技股份有限公司則提供其委託新竹物流公司運送自行
15 產製之穩壓器（型號：AVRWD-2400，相關產品目錄請見甲
16 證14）予其從事設計、開發與製造自動化設備系統之客戶
17 之付款託運單，故歲立科技股份有限公司確實有委託新竹
18 物流公司運送製造、生產或加工活動所產出之成（商）
19 品，應可認定。

20 （三）自上揭事證可知，在13名受函詢之託運客戶中，除4名至
21 今尚未回覆外，其餘已函覆之9名託運客戶中，計有6名函
22 覆肯認其有委託新竹物流公司運送工業區內產製之成
23 （商）品，比例高達近七成，因此新竹物流公司三重營業
24 所於105至109年間向原告租用系爭87地號等23筆土地所從
25 事之營業活動，確實包含為頂崁工業區內之客戶運送與生
26 產、製造、加工活動有關之原料、成（商）品或機械等貨
27 物，足堪認定。

28 （四）準此，被告稱依三重稽徵所提供之新竹物流公司營業稅申
29 報資料，新竹物流公司係實際從事商品物流業，以及第5
30 至6頁稱新竹物流公司112年7月19日提供之託運客戶名單
31 中（即原告所列編號1至9），其主行業代號為西點麵包零

01 售業、西藥、服飾批發業等，並據此主張系爭87地號等23
02 筆土地非屬與工業區內製造、加工業有密切相關事業所使
03 用之工業用地云云，顯與事實不符，自非可採。

04 六、系爭土地業經三重分處95年函核准按工業用地適用千分之10
05 特別稅率計徵地價稅在案，本件縱因有地價稅短徵之情事
06 （惟原告否認），基於行政程序法第117、119條信賴保護原
07 則之意旨，被告仍不得命原告補繳105至109年度之地價稅：

08 （一）信賴基礎：被告以原處分變更「前已確定之地價稅核課處
09 分」，且原處分所核定之105年至109年度應納地價稅稅額
10 較原已核課確定之處分為高，依最高行政法院97年度判字
11 第194號判決意旨，前已確定之地價稅核課處分應屬行政
12 程序法第117條之授予利益之行政處分，得作為原告之信
13 賴基礎。

14 （二）信賴表現：原告將系爭土地出租予新竹物流公司而收取租
15 金，而地價稅則屬原告持有本案土地之成本之一。針對本
16 案土地之使用、收益，原告為獲取最大之經濟利益，必須
17 先行確定其持有成本（包含地價稅），方能擬訂各項商業
18 決策。對於原告而言，因三重分處95年函業已核定本案土
19 地得適用工業用地百分之10之特別地價稅率，故原告係本
20 於其對於被告以前年度核定結果之信賴來認定系爭土地之
21 持有成本，再據以作成各項商業決策。是原告對於被告以
22 前年度作成之地價稅核課處分確實有具體之信賴表現，應
23 足堪認定。

24 （三）具備信賴利益且信賴無不值得保護之情形：承前所述，原
25 告於持有期間內，亦因信賴被告以前年度之核定而低估其
26 土地持有成本，而未在已經收取之租金中充分反映該成
27 本。是以，原處分確實將減損原告信賴前已確定之核課處
28 分而作成之商業決策所能帶來之經濟利益，已損及原告之
29 信賴利益，要屬無疑。原處分針對頂坎段87地號等23筆土
30 地，原處分係藉由比對新竹物流公司100年至109年間之營
31 業稅申報資料，認定新竹物流公司於系爭87地號等23筆土

地從事之業務活動未符合經濟部89年函釋規定之「工業區內供貨櫃運輸倉儲業使用之土地」，從而不得適用工業用地之特別稅率。實際上，新竹物流公司實際在本案土地從事物流運儲之具體貨物類型、與該公司之營業稅申報資料，皆非原告得以知悉，原告僅得憑藉與該公司簽訂之租賃合約，以及根據三重分處95年函針對適用工業用地特別稅率之核准函，信賴被告對本案土地之地價稅核定結果，據以依法繳納稅款。因此，原告顯無行政程序法第119條各款所定信賴不值得保護之情形。又倘被告認為新竹物流公司所營事業與目的事業主管機關核定使用之用途有違，亦應另外洽該目的事業主管機關（即交通部公路總局新竹監理所）之意見予以認定，始符權責相依，而非自行恣意誤判，任令原告承受不利益之結果。

（四）基於以上說明，本件應有行政程序法關於信賴保護原則規定之適用，且因原告符合信賴保護之要件，其信賴利益又大於原處分所欲維護之公共利益，故被告應不得以原處分變更以前年度已經確定之核課處分，而命原告補繳105至109年度之稅款2,141萬1,210元等語。

七、並聲明：

（一）原處分、復查決定及訴願決定均撤銷。

（二）訴訟費用由被告負擔。

參、被告則以：

一、按土地稅法第18條第1項第1款及經濟部89年函釋規定，供「工業」直接使用之土地，按千分之10稅率課徵地價稅，係以製造業為主要對象，惟工業主管機關經濟部工業局基於政策考量及工業區規劃使用之需要，對於汽車路線貨運業經其核准承購政府規劃之工業區土地及專供「運」、「儲」工業區內所需之原料、成品、機械等貨櫃運輸倉儲業使用之土地，因汽車路線貨運業、貨櫃運輸倉儲業非屬製造業，無法取得工廠登記證，遂專案報請財政部同意，始核准是類土地准以工業用地稅率課徵地價稅，即並非所有汽車路線貨運

業、貨櫃運輸倉儲業其所有工業用地均得適用，仍須視其是否符合上揭財政部函釋之要件與精神，即該貨運倉儲業並運儲工業區內所需之原料、成品、機械等，與工業區內製造、加工業有密切關係。因貨櫃運輸倉儲業非屬製造業，無法取得工廠登記證，遂專案報請財政部同意，始核准是類土地准以工業用地稅率課徵地價稅，即並非所有貨櫃運輸倉儲業其所有工業用地均得適用，仍須視其是否符合上揭財政部函釋之要件與精神，即該貨運倉儲業並運儲工業區內所需之原料、成品、機械等，與工業區內製造、加工業有密切關係，且基於例外從嚴之法解釋原則，除上開情形自無許稽徵機關任意擴張其適用範圍，合先敘明。

二、系爭土地原經核准自95年起按工業用地千分之10稅率課徵地價稅在案，嗣經被告清查並就系爭土地土地使用分區及土地使用屬性分別說明如下：

（一）依新北市政府城鄉發展局（下稱城鄉局）110年8月17日新北城都字第1101491841號函復略以：「說明二、經查三重區頂崁段93-1、101-1、106-1、107-1地號等4筆土地係屬103年9月30日發布實施之『擬定三重都市計畫細部計畫（第一階段）』案內之『農業區』，同段87、88、89、90、91、92等6筆土地係屬前開都市計畫案內之『乙種工業區（再發展區）』，其餘同段93地號等17筆土地係屬前開都市計畫案內之『乙種工業區』」（乙證3）、新北市政府110年12月22日新北府城測字第1102446453號函復略以：「主旨：有關貴分處函詢本市三重區頂崁段93-1、101-1、106-1、107-1地號等4筆土地，自91年1月1日起迄今，土地使用分區變更歷程及是否屬公共設施保留地一案。……說明二、經查依62年1月20日發布實施『新莊都市計畫案』，旨揭4筆土地於91年1月1日為『新莊都市計畫』之『農業區』……，後於103年9月30日發布實施之『擬定三重都市計畫細部計畫（第一階段）案』仍為『農業區』，迄今未變更。」（乙證4）故系爭93-1地號等4筆

01 土地，面積計957.54平方公尺，係屬農業區土地，非屬工
02 業用地。其餘系爭87地號等23筆土地，面積計1萬4,525.2
03 平方公尺，係屬乙種工業區。

04 (二) 次依新北市政府經濟發展局(下稱經發局)110年9月22日
05 新北經登字第1101812261號函復略以「主旨：函詢本市三
06 重區頂崁段87地號(重測前二重埔段大有小段363-1地
07 號)等27筆土地是否曾辦工廠登記一案……說明二、經查
08 旨揭地號土地僅有二重埔段大有小段363-1地號登記有南
09 洋染整股份有限公司……另餘地號土地並無辦理工廠登
10 記。」、同年10月19日新北經登字第1101998549號函復略
11 以「說明二、經查旨揭地號土地前有南洋染整股份有限公
12 司登記工廠在案，該公司自91年6月13日註銷工廠登記
13 後，該地號土地迄今未再有核准其他工廠登記。」(乙證
14 5)

15 (三) 系爭87地號等23筆土地係屬乙種工業區，被告與新北市三
16 重地政事務所110年8月23日派員現場實地勘查確供新竹物
17 流公司承租使用，現場設有冷鏈區、辦公室、理貨區、貨
18 櫃碼頭、空貨櫃放置區、停車場、洗車場等，依新竹物流
19 公司網頁簡介略以，由傳統運輸公司轉型為現代化服務
20 業，提供物流、商流、金流、資訊流整合之綜合型物流服
21 務，自許，基於全球物流之發展趨勢並提供全方位物流服
22 務，惟依三重稽徵所可提供之新竹物流公司最早年度100
23 年至109年間營業稅申報資料，查係實際從事商品物流
24 業，即自可查得資料之100年起實際運儲之貨物已非該工
25 業區內所需之原料、成品、機械等項，此與上開函釋為鼓
26 勵工業發展，而對為「運」、「儲」工業區內所需之原
27 料、成品、機械等與工業區內製造、加工業有密切相關事
28 業所使用之工業用地不同，核與財政部86年函釋及經濟部
29 89年函釋規定不符。

30 (四) 綜上，系爭93-1地號等4筆農業區土地，自始即無工業用
31 地稅率之適用，應自95年起恢復按一般用地稅率課徵地價

01 稅；其餘系爭87地號等23筆土地，依三重稽徵所可提供新
02 竹物流公司最早年度100年至109年間營業稅申報資料，係
03 實際從事商品物流，核與上揭財政部及經濟部函釋意旨不
04 符，應自101年起改按一般用地稅率課徵地價稅。

05 三、原告主張系爭87地號等23筆土地屬於三重都市計畫劃定之乙
06 種工業用地，使用上符合目的事業主管機關規畫之用途，且
07 業經三重分處95年函核准適用千分之10之特別稅率課徵地價
08 稅，符合土地稅法與土地稅法施行細則規定適用千分之10之
09 特別稅率課徵地價稅之要件一節：

10 系爭87地號等23筆土地雖為乙種工業用地，業經工業主管機
11 關即經發局查復，原告自91年6月13日註銷工廠登記後，迄
12 今未再有核准其他工廠登記。按土地稅法第18條規定得適用
13 工業用地稅率千分之10課徵地價稅者，需同時符合（1）土
14 地須編定為工業區或工業用地（2）土地使用情形係按工業
15 主管機關核定規劃使用（3）依規定程序申請並經主管稽徵
16 機關核准等3要件。惟對於工業區內供貨櫃倉儲業使用土
17 地，因貨櫃運輸倉儲業非屬工廠，無法取得工廠登記證，另
18 依經濟部89年函釋規定，如其符合（1）貨櫃運輸倉儲業
19 （2）已按目的事業主管機關核定規劃之用途使用（3）完成
20 商業登記者（4）確屬「運」、「儲」工業區內所需之原
21 料、成品、機械等且與工業區內製造、加工業有密切關係
22 （5）依規定程序申請等要件，始得適用土地稅法第18條按
23 工業用地稅率課徵地價稅。本件依三重稽徵所提供新竹物流
24 公司最早可查得資料，100年起實際運儲之貨物已非該工業
25 區內所需之原料、成品、機械等項，是新竹物流公司實際所
26 從事商業行為之物流運送，核與上揭函釋要件不符。綜上，
27 系爭土地之使用既查無工廠登記，亦與前揭經濟部函釋所定
28 要件不符，核無准按工業用地千分之10特別稅率課徵地價稅
29 之適用。

30 四、原告主張系爭87地號等23筆土地已取得目的事業主管機關交
31 通部公路總局新竹區監理所核准從事貨櫃運輸倉儲業，應適

01 用千分之10優惠稅率一節：

02 (一) 依經濟部工業局110年8月18日工地字第11000618520號函
03 復略以：「主旨：有關函詢新北市三重區頂崁段87地號
04 (重測前：二重埔段大有小段363-1地號)等27筆土地，
05 是否屬經本局核准承購政府規劃之工業區土地乙案……
06 五、非屬本部或本局依產業創新條例規定開發之工業
07 區。」(乙證6)、經發局111年1月17日新北經工字第111
08 0051538號函復略以：「說明二、旨揭函詢本市三重區頂
09 崁段87地號等27筆土地……非屬本府依獎勵投資條例或促
10 進產業升級條例編定開發之工業區範圍內。」(乙證7)
11 及城鄉局111年1月27日新北城都字第1110158274號函復略
12 以：「說明四、旨揭地號等27筆土地皆非屬本市都市計畫
13 委員會審定於都市計畫甲、乙種工業區內供設置貨櫃儲放
14 場或劃屬倉儲區使用之土地。」(乙證8)、按財政部99年
15 7月19日台財稅字第09900244900號函釋「土地稅法第18條
16 第1項第1款工業用地之『目的事業主管機關』，係指工業
17 主管機關。說明：二、本案汽車貨運業未辦理工廠登記，
18 其所有乙種工業區土地可否按工業用地特別稅率課徵地價
19 稅……爰增加【目的事業主管機關】文字，以資明確。以
20 工業用地而言，依立法沿革及立法意旨觀之，應指工業主
21 管機關。』準此，工業用地是否符合土地稅法第18條第1
22 項規定，應以工業主管機關之認定為準。」及高雄高等行
23 政法院99年度訴字第164號判決「原告主張土地稅法第18
24 條第1項第1款所稱『按目的事業主管機關核定規劃使用』
25 之目的事業主管機關，即不同事業單位有不同之主管機
26 關，運輸業之主管機關屬交通部，原告為經營汽車貨運
27 業、汽車路線貨運業、汽車貨櫃貨運業者，目的事業主管
28 機關屬交通部，且依交通部核定規劃之用途，使用系爭土
29 地，應已符合土地稅法第18條第1項第1款所規定之法定要
30 件，而得按千分之10計徵系爭土地之地價稅云云，顯係誤
31 解法令意旨，仍非可採。」

01 (二) 系爭87地號等23筆土地出租予新竹物流公司使用，該公司
02 雖登記為經營汽車貨運、汽車貨櫃貨運業、倉儲及商品分
03 配處理、配送業務等，經查新竹物流公司未經新北市政府
04 工業主管機關核准在案如前所述，且依經濟部工業局、新
05 北市政府經濟發展局及城鄉局上開號函查復，系爭土地均
06 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
07 區範圍內，顯見前揭土地非屬工業主管機關核定規劃為汽
08 車貨運業或貨櫃運輸倉儲業使用之土地。準此，系爭土地
09 核與土地稅法第18條第1項第1款按目的事業主管機關核定
10 規劃使用之要件不符，亦無財政部86年函釋及經濟部89年
11 函釋之適用，自無按工業用地稅率課徵地價稅之適用，原
12 告所訴容有誤解，亦無可採。

13 五、依新竹物流公司官網所示三重營業所其服務範圍並非以系爭
14 土地所坐落之頂崁工業區為主要服務對象，尚包含臺北市中
15 正區、大安區及中山區部分等地。次依新竹物流公司112年7
16 月19日（112）新物總（法）第11207001號函復本院表示：
17 「說明三、又本公司託運客戶交付運送之貨多為裝載封箱完
18 成之貨件，本公司難以僅憑外箱或外包裝而知悉內容物究竟
19 為原料、半成品或成品。……」再依上開函所提供設於該公
20 司所處工業區範圍內之託運客戶名單，載列有查理布朗有限
21 公司、親民食品有限公司、微積分股份有限公司、嘉林藥品
22 有限公司、隴福工業有限公司、尹立國際有限公司、婕大企
23 業有限公司、元亨股份有限公司、龍昇釀造股份有限公司等
24 9間公司，其中查理布朗有限公司、親民食品有限公司、微
25 積分股份有限公司、嘉林藥品有限公司、隴福工業有限公
26 司、尹立國際有限公司、婕大企業有限公司等7間公司之主
27 行業代號為西點麵包零售業、西藥、服飾批發業等，此有三
28 重稽徵所提供新竹物流公司三重營業所98年至109年交易金
29 額100萬元以上之BLM系統營業人交易對象彙加明細表、銷項
30 去路明細及進項來源明細可稽（詳見原處分卷第115、88、6
31 9、65、61、54頁），另元亨股份有限公司、龍昇釀造股份

01 有限公司等2間公司並未列入上開明細表中。是依上開查得
02 資料，新竹物流公司自100年起實際運儲之貨物，並非該工
03 業區內所需之原料、成品、機械等項，該公司實際所從事者
04 為商業行為之物流運送，系爭87地號等23筆土地尚難謂為與
05 工業區內製造、加工業有密切相關事業所使用之工業用地，
06 核與財政部86年函釋及經濟部89年函釋所定要件不符，自無
07 按工業用地稅率課徵地價稅規定之適用，原告所訴容有誤
08 解，核無可採。

09 六、原告主張本件縱因地價稅短徵之情事，基於信賴保護原則，
10 被告仍不得命原告補徵105至109年度之地價稅一節，查課稅
11 要件之成立或減免係依據法律規定而成立或減免，租稅之核
12 課及免除決定，僅係審查是否符合課稅法定要件之稅額或免
13 徵之法定要件，尚難作為信賴基礎，而被告並未創設足以令
14 原告信賴嗣後系爭土地不合致免徵地價稅之規定時毋須補徵
15 地價稅之「信賴基礎」，且原告亦無因該處分而有其他積極
16 之「信賴表現」，是本件原告主觀上純屬願望、期待之認
17 知，要難認有信賴保護原則之適用，原告上開主張，尚難採
18 憑等語。

19 七、並聲明：

20 （一）駁回原告之訴。

21 （二）訴訟費用由原告負擔。

22 肆、兩造不爭之事實及兩造爭點：

23 如事實概要欄所述之事實，業據提出原告與新竹貨運公司90
24 年12月1日不動產租賃契約書（見原處分卷第284至292
25 頁）、原告與新竹物流公司101年2月23日不動產租賃契約書
26 （見原處分卷第276至282頁）、三重分處95年函（見本院卷
27 一第141至143頁）、被告110年8月23日勘查紀錄及現場勘查
28 照片35幀（見原處分卷第322頁、第315至320頁）、城鄉局1
29 10年8月17日新北城都字第1101491841號函（見本院卷一第2
30 25至226頁）、經濟部工業局110年8月18日工地字第1100061
31 8520號函（見本院卷一第231至232頁）、新北市政府110年1

01 2月22日新北府城測字第1102446453號函（見本院卷一第227
02 至228頁）、經發局110年9月22日新北經登字第1101812261
03 號函（見本院卷一第229頁）、經發局110年10月19日新北經
04 登字第1101998549號函（見原處分卷第303頁）、原處分
05 （見本院卷一第39至47頁）、復查決定（見本院卷一第53至
06 75頁）、訴願決定（見本院卷一第79至109頁）等本院卷、
07 原處分卷所附證物為證，其形式真正為兩造所不爭執，堪信
08 為真，兩造之爭點厥為：

09 一、系爭土地是否已非工業用地？被告將系爭土地改按一般用地
10 稅率課徵地價稅（系爭93-1地號等4筆土地自95年起恢復按
11 一般用地稅率課徵地價稅；系爭87地號等23筆土地應自101
12 年起改按一般用地稅率），並補徵105年至109年改按一般用
13 地稅率核課之差額地價稅共2,141萬1,210元，有無違誤？

14 二、原處分有無違反信賴保護原則？

15 伍、本院之判斷：

16 一、本件應適用之法條與法理：

17 （一）稅捐稽徵法第21條規定：「（第1項）稅捐之核課期間，
18 依下列規定：一、依法應由納稅義務人申報繳納之稅捐，
19 已在規定期間內申報，且無故意以詐欺或其他不正當方法
20 逃漏稅捐者，其核課期間為五年。二、依法應由納稅義務
21 人實貼之印花稅，及應由稅捐稽徵機關依稅籍底冊或查得
22 資料核定課徵之稅捐，其核課期間為五年。三、未於規定
23 期間內申報，或故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐
24 者，其核課期間為七年。（第2項）在前項核課期間內，
25 經另發現應徵之稅捐者，仍應依法補徵或並予處罰；在核
26 課期間內未經發現者，以後不得再補稅處罰。（第3項）
27 稅捐之核課期間屆滿時，有下列情形之一者，其時效不完
28 成：一、納稅義務人對核定稅捐處分提起行政救濟尚未終
29 結者，自核定稅捐處分經訴願或行政訴訟撤銷須另為處分
30 確定之日起算一年內。二、因天災、事變或不可抗力之事
31 由致未能作成核定稅捐處分者，自妨礙事由消滅之日起算

六個月內。（第4項）核定稅捐處分經納稅義務人於核課期間屆滿後申請復查或於核課期間屆滿前一年內經訴願或行政訴訟撤銷須另為處分確定者，準用前項第一款規定。

（第5項）稅捐之核課期間，不適用行政程序法第131條第3項至第134條有關時效中斷之規定。（第6項）中華民國10年11月30日修正之本條文施行時，尚未核課確定之案件，亦適用前三項規定。」

（二）稅捐稽徵法第22條：「前條第一項核課期間之起算，依下列規定：一、依法應由納稅義務人申報繳納之稅捐，已在規定期間內申報者，自申報日起算。二、依法應由納稅義務人申報繳納之稅捐，未在規定期間內申報繳納者，自規定申報期間屆滿之翌日起算。三、印花稅自依法應貼用印花稅票日起算。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。五、土地增值稅自稅捐稽徵機關收件日起算。但第六條第三項規定案件，自稅捐稽徵機關受法院或行政執行分署通知之日起算。六、稅捐減免所依據處分、事實事後發生變更、不存在或所負擔義務事後未履行，致應補徵或追繳稅款，或其他無法依前五款規定起算核課期間者，自核課權可行使之日起算。」

（三）土地稅法第10條規定：「（第1項）本法所稱農業用地，指非都市土地或都市土地農業區、保護區範圍內土地，依法供下列使用者：一、供農作、森林、養殖、畜牧及保育使用者。二、供與農業經營不可分離之農舍、畜禽舍、倉儲設備、曬場、集貨場、農路、灌溉、排水及其他農用之土地。三、農民團體與合作農場所有直接供農業使用之倉庫、冷凍(藏)庫、農機中心、蠶種製造(繁殖)場、集貨場、檢驗場等用地。（第2項）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。」

01 (四) 土地稅法第18條規定：「(第1項)供左列事業直接使用
02 之土地，按千分之十計徵地價稅。但未按目的事業主管機
03 關核定規劃使用者，不適用之：一、工業用地、礦業用
04 地。二、私立公園、動物園、體育場所用地。三、寺廟、
05 教堂用地、政府指定之名勝古蹟用地。四、經主管機關核
06 准設置之加油站及依都市計畫法規定設置之供公眾使用之
07 停車場用地。五、其他經行政院核定之土地。(第2項)
08 在依法劃定之工業區或工業用地公告前，已在非工業區或
09 工業用地設立之工廠，經政府核准有案者，其直接供工廠
10 使用之土地，準用前項規定。(第3項)第一項各款土地
11 之地價稅，符合第六條減免規定者，依該條減免之。」

12 (五) 土地稅法第41條規定：「(第1項)依第十七條及第十八
13 條規定，得適用特別稅率之用地，土地所有權人應於每年
14 地價稅開徵四十日前提出申請，逾期申請者，自申請之次
15 年開始適用。前已核定而用途未變更者，以後免再申請。
16 (第2項)適用特別稅率之原因、事實消滅時，應即向主
17 管稽徵機關申報。」

18 (六) 土地稅法施行細則第13條規定：「依本法第十八條第一項
19 特別稅率計徵地價稅之土地，指左列各款土地經按目的事
20 業主管機關核定規劃使用者。一、工業用地：為依區域計
21 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
22 用地，及工業主管機關核准工業或工廠使用範圍內之土
23 地。二、礦業用地：為經目的事業主管機關核准開採礦業
24 實際使用地面之土地。三、私立公園、動物園、體育場所
25 用地：為經目的事業主管機關核准設立之私立公園、動物
26 園及體育場所使用範圍內之土地。四、寺廟、教堂用地、
27 政府指定之名勝古蹟用地：為已辦妥財團法人或寺廟登記
28 之寺廟、專供公開傳教佈道之教堂及政府指定之名勝古蹟
29 使用之土地。五、經主管機關核准設置之加油站及依都市
30 計畫法規定設置之供公眾使用之停車場用地：為經目的事
31 業主管機關核准設立之加油站用地，及依都市計畫法劃設

01 並經目的事業主管機關核准供公眾停車使用之停車場用
02 地。六、其他經行政院核定之土地：為經專案報行政院核
03 准之土地。」

04 (七) 土地稅法施行細則第14條規定：「(第1項) 土地所有權
05 人申請適用本法第十八條特別稅率計徵地價稅者，應填具
06 申請書，並依下列規定，向主管稽徵機關申請核定之：
07 一、工業用地：應檢附建造執照及興辦工業人證明文件；
08 建廠前依法應取得設立許可者，應加附工廠設立許可文
09 件。其已開工生產者，應檢附工廠登記證明文件。二、其
10 他按特別稅率計徵地價稅之土地：應檢附目的事業主管機
11 關核准或行政院專案核准之有關文件及使用計畫書圖或組
12 織設立章程或建築改良物證明文件。(第2項) 核定按本
13 法第十八條特別稅率計徵地價稅之土地，有下列情形之一
14 者，應由土地所有權人申報改按一般用地稅率計徵地價
15 稅：一、逾目的事業主管機關核定之期限尚未按核准計畫
16 完成使用。二、停工或停止使用逾一年。(第3項) 前項
17 第二款停工或停止使用逾一年之土地，如屬工業用地，其
18 在工廠登記未被工業主管機關撤銷或廢止，且未變更供其
19 他使用前，仍繼續按特別稅率計徵地價稅。」

20 (八) 以下函釋為核乃執行母法(土地稅法第18條)之技術性、
21 細節性行政規定，與立法意旨相符，且未逾越母法之限
22 度，行政機關予以適用，自無違誤：

23 1、財政部77年2月2日台財稅字第770650054號函：【領有公
24 司執照之汽車路線貨運業，如經經濟部工業局核准承購政
25 府規劃之工業區土地，且確供該事業營業使用者，准按工
26 業用地稅率課徵地價稅。】

27 2、財政部86年7月31日台財稅字第860435241號函：【主旨：
28 有關工業區內土地供貨櫃運輸倉儲業使用，如符合貴市都
29 市計畫委員會審定之設置條件，其申請依土地稅法第十八
30 條規定按千分之十稅率課徵地價稅，可否免附工廠登記等
31 相關證件乙案，復請查照。說明：……二、本案經函准經

01 濟部工業局86年7月12日工(八六)五字第024872號函復略
02 以：「工業局內供貨櫃運輸倉儲業使用之土地，因貨櫃運
03 輸倉儲業非屬工廠，無法取得工廠登記證，但如其確已按
04 目的事業主管機關核定規劃之用途使用，領有營利事業登
05 記證者，其申請按工業用地稅率課徵地價稅乙節，似無違
06 土地稅法第十八條暨其施行細則第十三條第一款、第十四
07 條第一項第一款之規定，宜予考量辦理。」本部同意該局
08 上開意見。】

- 09 3、財政部91年7月31日台財稅字第0910453050號令：【……
10 一、依土地稅法第18條第1項第1款規定，工業用地按千分
11 之十課徵地價稅，上開規定係以辦理工廠登記之廠房用地
12 為適用對象，亦即以製造業為主要對象，工廠管理輔導法
13 實施後，工廠登記改以達一定標準者，始需依該法申辦工
14 廠登記。故製造業之範圍包括領有工廠登記證之工廠及免
15 辦工廠登記而實際從事物品製造、加工行為者。是以，於
16 工業用地或工業區內，須設廠從事物品製造、加工者，始
17 可准予適用工業用地稅率課徵地價稅，……。】

- 18 4、經濟部89年3月24日經(八九)工字第89002115號函：
19 【主旨：有關本部88年7月6日經八(八八)字第88890430
20 號函釋意旨與本部工業局86年7月12日工(八六)五字第0
21 24872號函規定有所出入一案復，請查照。說明：一、復
22 貴會計師事務所89年1月17日工礦財字第89005號函。二、
23 查本部工業局86年7月12日工八(八五)字第024872號函
24 所稱：「工業區內供貨櫃運輸倉儲業使用之土地」係指依
25 前獎勵投資條例或促進產業升級條例編定開發之工業區
26 內，工業主管機關為因應該工業區工業發展需要而核定規
27 劃為貨櫃運輸倉儲業使用之土地，或該案所特指經高雄市
28 都市計畫委員會審定於都市計畫甲、乙種工業區內供設置
29 貨櫃儲放場使用之土地，（一般都市計畫應劃屬倉儲
30 區），因該貨櫃運輸分儲業並運儲工業區內所需之原料、
31 成品、機械等，與工業區內製造、加工業有密切關係，故

01 提供部分工業區土地，供其設置使用，如其確已按該目的
02 事業主管機關核定規劃之用途使用，領有營利事業登記證
03 者，該局乃建議財稅單位考量准其一併以工業用地稅率課
04 徵地價稅。三、至本部83年2月8日經（八三）工081506六
05 號函對座落於工業用地之汽車客運業之車站用地，建請財
06 稅單位比照工業用地特別稅率計徵地價稅一節，其立論基
07 礎係延續原獎勵投資條例第四條，將汽車客運業納入「工
08 業」範疇，由業者檢具相關證件，經工業主管機關核准於
09 工業用地設置之車站，因曾獲財稅單位同意比照工業用地
10 稅率課徵地價稅，故建請繼續延用。實務上因傳統位於工
11 業用地之汽車客運業車站用地類，似交通用地般，僅供乘
12 客上、下車及停車使用，並未發展為多功能立體高層次使
13 用，其土地使用效率低，比照工業用地稅率計徵地價稅，
14 尚屬合理。四、惟本部88年7月6日經八（八工）字第8889
15 0430號函對都市計畫乙種工業區內經審議核可後設置之
16 「倉儲批發業」認與土地稅法第18條所規範之用地有別，
17 其理由有二：（一）此處之倉儲批發業，必須向當地縣市
18 （政）府繳納相當之回饋金額，並須經都市計畫委員會之
19 審議程序後，始得變更使用。並非逕由工業區主管機關核
20 准使用，已與工業使用（以製造、加工業為主）之性質，
21 有所差距。（二）依中華民國行職業標準分類倉，儲批發
22 業歸，屬「批發業」，屬「服務業」性質與「工業」性質
23 有別，故本部商業司建議排除於土地稅法第18條之適用範
24 圍。五、查土地稅法之主管機關在中央為財政部，在縣
25 （市）為稅捐稽徵機關，本部88年7月6日經（八八）工字
26 第88890430號函僅係提供意見供財政部參考，至倉儲批發
27 業位於都市計畫乙種工業區內土地，是否適用土地稅法第
28 18條第1項第1款規定，仍應由財政部衡酌其他用地稅賦作
29 整體考量，貴會計師如認有不妥，請逕向財政部反應處
30 理。】

01 二、系爭土地已非工業用地，被告將系爭土地改按一般用地稅率
02 課徵地價稅（系爭93-1地號等4筆土地自95年起恢復按一般
03 用地稅率課徵地價稅；系爭87地號等23筆土地應自101年起
04 改按一般用地稅率），並補徵105年至109年改按一般用地稅
05 率核課之差額地價稅共2,141萬1,210元，尚無違誤：

06 （一）系爭土地原經三重分處95年函核准自95年起按工業用地千
07 分之十稅率課徵地價稅，嗣被告發現系爭93-1地號等4筆
08 土地，非屬工業用地；其餘系爭87地號等23筆土地係屬
09 「乙種工業區（再發展區）」及「乙種工業區」，提供承
10 租人新竹物流公司從事商品物流業，自可查得資料之100
11 年起實際運儲之貨物已非該工業區內所需之原料、成品、
12 機械等項，原處分補徵系爭土地核課期間內105年至109
13 年，原按工業用地稅率與改按一般用地稅率課徵之差額地
14 價稅，依序為416萬6,142元、417萬5,380元、433萬7,096
15 元、434萬2,247元、439萬345元，合計2,141萬1,210元，
16 本院經核尚無不合。

17 （二）原告雖主張「貨櫃運輸倉儲業」亦得適用工業用地特別稅
18 率，其目的事業主管機關為掌管運輸倉儲業之「交通
19 部」，新竹物流公司已取得目的事業主管機關新竹監理所
20 核准，查財政部北區國稅局提供之新竹物流公司三重營業
21 所98年至109年系爭明細表中，主行業代號開頭為08至37
22 （即製造業之代號）且位於新北市三重區者，即高達69間
23 （甲證10，見本院卷一第357至360頁）。新竹物流公司其
24 他於位於頂崁工業區之客戶，亦有「主行業雖非登記為製
25 造業，惟實際從事之業務仍包含製造業」之公司行號（例
26 如系爭明細表所含主行業代號登記為462012「塑膠原料批
27 發」之「碩嘉企業有限公司」（見原處分卷第63頁），則
28 新竹物流公司所運儲之商品或貨物，必然包含與所處工業
29 區發展相關之工業原料、半成品或成品，而與製造業有密
30 切之關係云云。

01 (三) 惟依財政部99年7月19日台財稅字第09900244900號函釋稱
02 「土地稅法第18條第1項第1款工業用地之『目的事業主管
03 機關』，係指工業主管機關。說明：二、本案汽車貨運業
04 未辦理工廠登記，其所有乙種工業區土地可否按工業用地
05 特別稅率課徵地價稅……爰增加【目的事業主管機關】文
06 字，以資明確。以工業用地而言，依立法沿革及立法意旨
07 觀之，應指工業主管機關。』準此，工業用地是否符合土
08 地稅法第18條第1項規定，應以工業主管機關之認定為
09 準。」，可知土地稅法第18條第1項第1款工業用地之目的
10 事業主管機關，係指工業主管機關，原告主張土地稅法第
11 18條第1項第1款所稱「按目的事業主管機關核定規劃使
12 用」之目的事業主管機關，即不同事業單位有不同之主管
13 機關，「貨櫃運輸倉儲業」，其目的事業主管機關為掌管運
14 輸倉儲業之「交通部」，且已依交通部核定規劃之用途使
15 用系爭土地，應已符合土地稅法第18條第1項第1款所規定
16 之法定要件，而得按千分之10計徵系爭土地之地價稅云
17 云，尚不足採。

18 (四) 又查貨櫃運輸倉儲業使用之土地，須視該貨運倉儲業並運
19 儲工業區內所需之原料、成品、機械等，與工業區內製
20 造、加工業有密切關係，始核准是類土地以工業用地稅率
21 課徵地價稅，並非所有貨櫃運輸倉儲業其所有工業用地均
22 得適用：

- 23 1、本件系爭土地按經發局110年9月22日新北經登字第1101
24 812261號函復略以：「主旨：函詢本市三重區頂崁段87
25 地號（重測前二重埔段大有小段363-1地號）等27筆土
26 地是否曾辦工廠登記一案……說明：二、經查旨揭地號
27 土地僅有二重埔段大有小段363-1地號登記有南洋染整
28 股份有限公司……另餘地號土地並無辦理工廠登
29 記。」、同年10月19日新北經登字第1101998549號函復
30 略以：「說明：二、經查旨揭地號土地前有南洋染整股
31 份有限公司登記工廠在案，該公司自91年6月13日註銷

01 工廠登記後，該地號土地迄今未再有核准其他工廠登
02 記。」（見本院卷一第229頁、原處分卷第303頁），可
03 知系爭土地並無工廠登記。

04 2、而系爭87地號等23筆土地雖屬乙種工業區，但供新竹物
05 流公司承租使用，惟經濟部工業局110年8月18日工地字
06 第11000618520號函復略以：「主旨：有關函詢新北市
07 三重區頂崁段87地號（重測前：二重埔段大有小段363-
08 1地號）等27筆土地，是否屬經本局核准承購政府規劃
09 之工業區土地乙案……五、……非屬本部或本局依產業
10 創新條例規定開發之工業區。」（見乙證6，本院卷一
11 第231至232頁）、經發局111年1月17日新北經工字第11
12 10051538號函復略以：「說明：二、旨揭函詢本市三重
13 區頂崁段87地號等27筆土地……非屬本府依獎勵投資條
14 例或促進產業升級條例編定開發之工業區範圍內。」
15 （見乙證7，本院卷一第233頁）及城鄉局111年1月27日
16 新北城都字第1110158274號函復略以：「說明：四、綜
17 上，旨揭地號等27筆土地皆非屬本市都市計畫委員會審
18 定於都市計畫甲、乙種工業區內供設置貨櫃儲放場或劃
19 屬倉儲區使用之土地。」（見乙證8，本院卷一第235至2
20 36頁），可知系爭27筆土地非屬依獎勵投資條例或促進
21 產業升級條例編定開發之工業區範圍內，亦非屬「工業
22 主管機關」核定規劃為汽車貨運業或貨櫃運輸倉儲業使
23 用之土地，與土地稅法第18條第1項第1款按目的事業主
24 管機關核定規劃使用之要件不符。

25 3、而依新竹物流公司最早年度100年至109年間營業稅申報
26 資料，自100年起實際運儲之貨物已非該工業區內所需
27 之原料、成品、機械等項，且依新竹物流公司112年7月
28 19日（112）新物總（法）第11207001號函復表示：
29 「說明：三、又本公司託運客戶交付運送之貨多為裝載
30 封箱完成之貨件，本公司難以僅憑外箱或外包裝而知悉
31 內容物究竟為原料、半成品或成品。……」，及上開函

01 所提供設於該公司所處工業區範圍內之託運客戶名單，
02 載列有查理布朗有限公司、親民食品有限公司、微積分
03 股份有限公司、嘉林藥品有限公司、囍福工業有限公
04 司、尹立國際有限公司、捷大企業有限公司、元亨股份
05 有限公司、龍昇釀造股份有限公司等9間公司，其中查
06 理布朗有限公司、親民食品有限公司、微積分股份有限
07 公司、嘉林藥品有限公司、囍福工業有限公司、尹立國
08 際有限公司、捷大企業有限公司等7間公司之主行業代
09 號為西點麵包零售業、西藥、服飾批發業等，此有三重
10 稽徵所提供新竹物流公司三重營業所98年至109年交易
11 金額100萬元以上之BLM系統營業人交易對象彙加明細
12 表、銷項去路明細及進項來源明細可稽（見原處分卷第
13 115、88、69、65、61、54頁），另元亨股份有限公
14 司、龍昇釀造股份有限公司等2間公司並未列入上開明
15 細表中。而依上開查得資料，新竹物流公司自100年起
16 實際運儲之貨物，並非該工業區內所需之原料、成品、
17 機械等項，該公司實際所從事者為商業行為之物流運
18 送，系爭87地號等23筆土地尚難謂為與工業區內製造、
19 加工業有密切相關事業所使用之工業用地，核與財政部
20 86年函釋及經濟部89年函釋所定要件不符，自無按工業
21 用地稅率課徵地價稅規定之適用。

22 （五）原告雖主張新竹物流公司13名受函詢之託運客戶中，除4
23 名至今尚未回覆外，其餘已函覆之9名託運客戶中，計有6
24 名函覆肯認其有委託新竹物流公司運送工業區內產製之成
25 （商）品，其營業項目代碼包含製造業，或於新竹物流公
26 司所處工業區內設有「營運中工廠」，且該等工廠之登記
27 狀態皆為「生產中」，產業類別均為製造業（甲證12，見
28 本院卷一第363至376頁）。則新竹物流公司所運儲之商品
29 或貨物，必然包含與所處工業區發展相關之工業原料、半
30 成品或成品，而與製造業有密切之關係云云。

01 (六) 惟查新竹物流公司13名受函詢之託運客戶中，除4名至今
02 尚未回覆外，其餘已函覆之9名託運客戶中，均未肯認其
03 委託新竹物流公司運儲之商品或貨物，包含「與工業區發
04 展相關之工業原料、半成品或成品」（見本院卷一第453
05 至484頁），是縱其產業類別為製造業，或於新竹物流公
06 司所處工業區內設有「營運中工廠」，且該等工廠之登記
07 狀態皆為「生產中」，但該「製造業」、「營運中工廠」
08 所生產之成品（分別為糕餅、成衣、麵包製造等），尚非
09 「工業原料、半成品或成品」，是其委託新竹物流公司運
10 送之成（商）品，或貨物，並不包含「與所處工業區發展
11 相關之工業原料、半成品或成品」，難謂與製造業有密切
12 之關係，又原告主張明細表中之「碩嘉企業有限公司」
13 （見原處分卷第63頁），主行業代號雖登記為462012「塑
14 膠原料批發」，根據經濟部商工登記資料顯示，其登記之
15 所營項目仍包含「C805990其他塑膠製品製造業」，且該
16 公司之官方網站亦稱：「本公司專門提供客戶配線器
17 材……以及特殊零件開發與製造」（甲證11，見本院卷一
18 第361至362頁）云云，亦未能證明碩嘉企業有限公司委託
19 新竹物流公司運送之成（商）品，或貨物，包含「與所處
20 工業區發展相關之工業原料、半成品或成品」，原告主
21 張，尚不足採。

22 三、原處分並未違反信賴保護原則：

23 (一) 查系爭土地原係按工業用地優惠稅率課徵地價稅，嗣被告
24 對原告補徵105年至109年工業用地稅率與一般用地稅率差
25 額之地價稅之處分，實質上係認原按工業用地優惠稅率課
26 徵系爭土地105年至109年地價稅之處分係屬違法應予撤
27 銷，並另為按一般用地稅率計徵地價稅之行政處分，僅是
28 形式上從稅額計算上為差額地價稅之補徵，自生原告是否
29 因原按工業用地優惠稅率課徵地價稅之國家行為，產生信
30 賴保護及其信賴是否值得保護等信賴保護原則之適用問
31 題。惟按「上訴人於系爭土地上仍作植木等其所稱之工業

01 使用，乃因其期待得於當年度按工業用地優惠稅率課徵地
02 價稅，即上訴人此未積極為其他之利用行為並非因被上訴
03 人於系爭年度按工業用地優惠稅率作成課徵地價稅處分
04 後，上訴人因信賴此國家行為而為之信賴表現。另上訴人
05 因被上訴人所為補徵稅額處分致應補繳地價稅，乃其依法
06 所應負擔之納稅義務，更非因信賴原違法課稅處分致為之
07 信賴表現。是本件雖有原被上訴人之按工業用地稅率核課
08 地價稅處分之信賴基礎，亦因難認上訴人因此而有信賴之
09 表現，是上訴意旨援引信賴保護原則所為本件補徵稅額處
10 分係屬違法之爭執，即難採取。」（最高行政法院104年
11 度判字第343號判決參照）。

12 （二）本件原告因系爭土地出租予新竹物流公司，而主張工業使
13 用，乃因其「期待得於當年度按工業用地優惠稅率課徵地
14 價稅，必須先行確定其持有成本（包含地價稅），方能擬
15 訂各項商業決策」，但原告此未積極為其他之利用行為，
16 並非因被告於系爭年度按工業用地優惠稅率作成課徵地價
17 稅處分後，原告因信賴此國家行為而為之信賴表現。另被
18 告所為補徵稅額處分致應補繳地價稅，乃原告依法所應負
19 擔之納稅義務，更非因信賴原違法課稅處分致為之信賴表
20 現。是本件雖有原告按工業用地稅率核課地價稅處分之信
21 賴基礎，但尚難認原告因此而有信賴之表現，原告主張
22 「本件補徵稅額處分違反信賴保護原則」云云，尚不足
23 採。

24 四、綜上，系爭93-1地號等4筆農業區土地，自始即無工業用地
25 稅率之適用，應自95年起恢復按一般用地稅率課徵地價稅；
26 其餘系爭87地號等23筆土地，依三重稽徵所可提供新竹物流
27 公司最早年度100年至109年間營業稅申報資料，及新竹物流
28 公司13名受函詢之託運客戶已函覆之9名託運客戶中，均未
29 肯認其委託新竹物流公司所運儲之商品或貨物，包含「與工
30 業區發展相關之工業原料、半成品或成品」，核與上揭財政
31 部及經濟部函釋意旨不符，被告將系爭土地改按一般用地稅

率課徵地價稅（系爭93-1地號等4筆土地自95年起恢復按一般用地稅率課徵地價稅；系爭87地號等23筆土地應自101年起改按一般用地稅率），並補徵105年至109年改按一般用地稅率核課之差額地價稅共2,141萬1,210元，尚無違誤，復查決定及訴願決定予以維持，亦無不合。原告訴請撤銷，為無理由，應予駁回。

五、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，依行政訴訟法第98條第1項前段，判決如主文。

中 華 民 國 113 年 3 月 14 日

審判長法 官 陳心弘

法 官 林妙黛

法 官 畢乃俊

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 113 年 3 月 14 日

書記官 李依穎