

臺北高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第五庭

112年度訴字第993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112年6月15日新北府訴決字第1120656945號（案號：1128060409號）訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主 文

訴願決定及原處分（含復查決定）均撤銷。

訴訟費用由被告負擔。

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 權利範圍均為全部，原經核准自民國（下同）95年起按工業
08 用地千分之十稅率課徵地價稅，嗣經被告清查發現，系爭93
09 -1、101-1、106-1、107-1地號等4筆土地面積計957.54平方
10 公尺，係屬103年9月30日發布實施之「擬定三重都市計畫細
11 部計畫（第一階段）」案內之「農業區」土地，非屬工業用
12 地；其餘23筆土地（下稱系爭87地號等23筆土地）面積計1
13 萬4,525.2平方公尺，係屬103年9月30日發布實施之「擬定
14 三重都市計畫細部計畫（第一階段）」案內之「乙種工業區
15 （再發展區）」及「乙種工業區」，依承租人新竹物流股份
16 有限公司三重營業所（下稱新竹物流公司）100年至109年間
17 營業稅申報資料顯示，其係實際從事商品物流業，自100年
18 起實際運儲之貨物已非該工業區內所需之原料、成品、機械
19 等項，核與土地稅法第18條第1項第1款、財政部77年2月2日
20 台財稅第770650054號、86年7月31日台財稅第860435241號
21 及經濟部89年3月24日經（八九）工字第89002115號函釋
22 （下分別稱財政部77年函釋、86年函釋、經濟部89年函釋）
23 意旨不符，被告爰依稅捐稽徵法第21條第1項第2款及第2項
24 規定，以110年9月30日新北稅重一字第1105405737號函（下
25 稱被告110年9月30日函）補徵系爭土地核課期間內105年至1
26 09年，原按工業用地稅率與改按一般用地稅率課徵之差額地
27 價稅，依序為新臺幣（下同）416萬6,142元、417萬5,380
28 元、433萬7,096元、434萬2,247元、439萬345元，合計2,14
29 1萬1,210元（原告不服，循序行政救濟，現繫屬於本院，案
30 號：111年度訴字第986號）。嗣被告認原告於100年間未就
31 系爭87地號等23筆土地適用工業用地稅率課徵地價稅之原

01 因、事實消滅時即向被告申報，違反土地稅法第41條第2項
02 規定，致有短匿地價稅額情形發生，被告依土地稅法第54條
03 第1項第1款及「稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表」規
04 定，以111年10月26日新北稅法字第1113175038號裁處書
05 （下稱原處分），按系爭87地號等23筆土地106年至109年短
06 匿地價稅額依序為396萬5,923元、412萬7,762元、413萬2,9
07 13元、417萬6,644元各裁處1倍罰鍰，合計1,640萬3,242
08 元。原告不服，申請復查，經被告以112年2月23日新北稅法
09 字第1113190109號復查決定（下稱復查決定）駁回，提起訴
10 願，業經新北市政府112年6月15日新北府訴決字第11206569
11 45號（案號：1128060409號）訴願決定（下稱訴願決定）駁
12 回，原告仍不服，遂提起本件行政訴訟。

13 貳、本件原告主張：

14 一、新竹物流公司於系爭87地號等23筆土地上設置之三重營業
15 所，其業務範圍確實包含運儲頂崁工業區內製造業、加工業
16 客戶所需之原料、成品、機械等，與工業區內製造業、加工
17 業有密切關係，符合財政部86年函釋、經濟部89年函釋之意
18 旨：

19 （一）查被告已於被告所屬三重分處95年10月11日北稅重一字第
20 0950031172號函（下稱三重分處95年函，甲證2）明確表
21 示，系爭87地號等23筆土地因係出租予新竹物流公司供貨
22 櫃運輸倉儲業使用，故准予適用千分之10工業用地特別稅
23 率課徵地價稅。嗣原告與新竹物流公司於之租賃契約書
24 （甲證12）所定之期間屆至前，另外簽訂所示之不動產租
25 賃契約書（甲證1），雙方約定系爭87地號等23筆土地於1
26 01年4月1日起至111年3月31日止之期間內，應繼續供新竹
27 物流公司作為貨運站使用，而該期間涵蓋被告對原告裁處
28 罰鍰之106至109年度。又被告已自承，依其110年8月23日
29 派員至系爭23筆土地現場勘查之結果，可確認現場設有冷
30 鏈區、辦公室、理貨區、貨櫃碼頭、空貨櫃放置區、停車
31 場、洗車場等供貨櫃運輸倉儲業使用之設施，並確實係供

01 新竹物流公司使用。足見，自被告95年核准系爭土地適用
02 工業用地特別稅率課徵地價稅起迄今，系爭87地號等23筆
03 土地之使用從未發生變動，一直以來均由原告出租予新竹
04 物流公司作為貨櫃運輸倉儲業使用。

05 (二) 次查證人陳進龍(○○○○○○○○○○○○○○)於鈞院為審
06 理111年度訴字第986號案件而在112年3月29日所行之準備
07 程序證稱：新竹物流公司並非只有配送業務，還是有物流
08 服務，有做倉儲、代管服務，由全省78個營業據點進行集
09 貨與配送，而三重營業所即是在服務周邊之客戶（見筆錄
10 第5頁第25至29行）、如有當天無法交寄之貨物，貨物會
11 先放在三重營業所之月台上（見筆錄第7頁第1至7行）。
12 證人陳進龍復證稱：新竹物流公司三重營業所於頂崁工業
13 區內有900多個客戶，其中包含製造生產之行業，且新竹
14 物流公司運送之貨品基本上都會有原物料、成品、商品
15 （見筆錄第2頁第6至20行）；針對被告訴訟代理人所稱：
16 你們的業務已經不是專供頂崁工業區原料、成品機械等
17 項，因為根據經濟部工業局說，頂崁工業區主要是金屬製
18 造業與機械設備製造業的廠商，以製造業為主，所以你們
19 的客戶幾乎都在臺北市為多。證人陳進龍反駁：不太可能
20 吧，應該說三重營業所一定是配送周邊的一些客戶，這些
21 客戶是在我們三重營業所周邊去集貨跟配送（見筆錄第5
22 頁第6至12行）。由此可見，新竹物流公司除「運輸」
23 外，亦有代客戶「儲存」貨物，且其客戶包含位於頂崁工
24 業區內之製造業者。

25 (三) 再查被告提出之系爭明細表所載之「主行業代號」，係為
26 辦理地價稅以外其他稅目之稅務行政作業所為之登記，無
27 法證明新竹物流公司是否有位於頂崁工業區內從事製造
28 業、加工業之託運客戶，從而被告徒憑系爭明細表，逕認
29 新竹物流公司並未運儲工業區內所需之原料、成品、機械
30 等，違反論理法則。又被告未調查其他證據以確認新竹物
31 流公司是否有位於頂崁工業區內從事製造業、加工業之託

01 運客戶，亦有未盡職權調查義務以及違反有利不利一律注
02 意原則之違法（納稅者權利保護法第11條第1項規定參
03 照）。

04 （四）另依鈞院審理111年度訴字第986號案件時函詢13名新竹物
05 流公司之託運客戶之結果，於除去未回覆之4名客戶後，
06 其餘9名有回覆之客戶中，計有6名客戶函覆肯認其有於10
07 5至109年間，委託新竹物流公司運送工業區內產製之成
08 （商）品，比例高達七成。是以，新竹物流公司於105至1
09 09年間向原告租用系爭23筆土地所從事之營業活動，確實
10 包含運儲頂崁工業區內客戶所需之原料、成品、機械等，
11 與工業區內製造業、加工業有密切關係，當足堪認定。

12 二、原告未於100年向被告申報系爭87地號等23筆土地適用工業
13 用地特別稅率之原因、事實已消滅，純係因其與被告就新竹
14 物流公司究屬「貨櫃運輸倉儲業」或「商品物流業」之認定
15 不同所致，且該認定上之歧異不可歸責於原告，原告就其未
16 申報之行為並無任何故意或過失：

17 （一）被告係以系爭明細表所載之主行業代號，認定新竹物流公
18 司自100年起實際上係從事商品物流業，非屬貨櫃運輸倉
19 儲業，不符合財政部86年函釋、經濟部89年函釋之意旨，
20 故系爭87地號等23筆土地適用工業用地特別稅率之原因、
21 事實已消滅。

22 （二）財政部86年函釋、經濟部89年函對於何謂「貨櫃運輸倉儲
23 業」並無定義，亦無其他有關法令可資參照，合先敘明。
24 查原告於95年間檢送其與新竹物流公司簽訂之不動產租賃
25 契約書（請見甲證12）予被告審查後，三重分處95年函
26 （請見甲證2）說明二回覆：「貴公司出租三重市工業區
27 內土地予新竹貨運股份有限公司供貨櫃運輸倉儲業使用，
28 依雙方不動產租賃契約書所載租賃標的物……符合土地稅
29 法第18條規定，自95年起按千分之十稅率課徵地價稅。」
30 不動產租賃契約書（甲證1、甲證12）之前言既分別明定
31 系爭87地號等23筆土地係供新竹物流公司作為「貨運站及

其附屬設施之用」及「經營貨運站之用」，而三重分處95年函（甲證2）又明示新竹物流公司係將系爭23筆土地供作「貨櫃運輸倉儲業」使用，加上並無任何原告已知或可得而知之資訊顯示新竹物流公司已於100年停止提供運輸、倉儲服務予位於頂崁工業區內之託運客戶，原告自可合理認為只要新竹物流公司持續租用系爭87地號等23筆土地經營貨運站，即屬貨櫃運輸倉儲業，從而新竹物流公司對於系爭87地號等23筆土地之使用，向來符合三重分處95年函、財政部86年函釋、經濟部89年函釋之意旨。

（三）再者，承前所述，鈞院於審理111年度訴字第986號案件時，證人陳進龍證稱新竹物流公司確實有提供運輸、儲存貨物之服務予位於頂崁工業區內之製造業者；新竹物流公司之部分託運客戶對於鈞院函詢之問題，亦回覆其有於105至109年間委託新竹物流公司運送於工業區內產製之成（商）品。足見，原告認為新竹物流公司迄今仍屬貨櫃運輸倉儲業，並非無據。

（四）此外，被告係憑系爭明細表認定新竹物流公司自100年起已實際從事商品物流業，但系爭明細表係財政部北區國稅局依營業稅申報資料所製作，以供稅捐稽徵機關內部辦理稽徵作業之用，非屬原告所能取得之資訊，而原告亦非如被告得以公權力要（請）求新竹物流公司及其託運客戶或其他政府機關提供資料，且被告除系爭明細表外，未能提出其他證據證明新竹物流公司已不再運儲工業區內所需之原料、成品、機械等，從而客觀上根本無法期待原告就新竹物流公司之交易對象及業務內容是否已於100年發生變動，產生與被告相同之認識，遑論要求原告主動向被告辦理申報。是以，原告並非故意不向被告申報，亦無「按其情節，應注意、能注意而不注意」之過失。

（五）準此而論，原告未於100年向被告申報系爭87地號等23筆土地適用工業用地特別稅率之原因、事實已消滅，係因原告憑其所能掌握之資訊，客觀上可合理認為系爭87地號等

23筆土地一直係由新竹物流公司供作貨櫃運輸倉儲業使用，符合被告95年核准函、財政部86年函、經濟部89年函之意旨。被告雖認定原告有適用工業用地特別稅率之原因、事實消滅時未即向被告申報之情事，但此純係因雙方對於新竹物流公司究屬貨櫃運輸倉儲業或商品物流業之認定有所不同，且該認定上之歧異應不可歸責於原告，自難認原告就其未申報之行為，有任何故意或過失可言。

三、又被告於作成原處分前，並未給予原告任何陳述意見之機會，即逕行對原告裁處罰鍰。又本件裁處所根據之事實，即系爭23筆土地適用工業用地特別稅率之原因、事實是否已消滅，尚屬晦暗不明，顯然未達「客觀上明白足以確認」之程度，被告自應依行政程序法第39條規定，基於調查事實及證據之必要，以書面通知原告陳述意見，要不得依行政罰法第42條第6款之規定而不給予原告陳述意見之機會等語。

四、並聲明：

（一）訴願決定及原處分（含復查決定）均撤銷。

（二）訴訟費用由被告負擔。

參、被告則以：

一、依經濟部工業局110年8月18日工地字第11000618520號函復略以，系爭87地號等23筆土地非屬該部或該局依產業創新條例規定開發之工業區；經被告於110年8月23日派員會同地政機關人員實地勘查，現場係供新竹物流公司承租使用，且依三重稽徵所現有檔案可提供之承租人新竹物流公司最早年度100年至109年間營業稅申報資料顯示，其係實際從事商品物流業，即自可查得資料之100年起實際運儲之貨物已非該工業區內所需之原料、成品、機械等項。次依本院另案於112年5月24日以院東月股111訴986字第1120005181號函請新竹物流公司查告，其承租系爭87地號等23筆土地所運送105年至109年之貨物，是否包含與所處工業區相關之工業原料、半成品、成品？如有，請檢附相關提供資料。嗣新竹物流公司以112年7月19日（112）新物總（法）第11207001號函提

01 供設於該公司所處工業區範圍內之託運客戶名單。經查該託
02 運客戶名單中，有7間公司之主行業代號為西點麵包零售
03 業、西藥、服飾批發業等。且新竹物流公司於其112年7月19
04 日函中表示：「說明三、又本公司託運客戶交付運送之貨多
05 為裝載封箱完成之貨件，本公司難以僅憑外箱或外包裝而知
06 悉內容物究竟為原料、半成品或成品。……」。是依上開查
07 得資料，新竹物流公司自100年起實際運儲之貨物，並非該
08 工業區內所需之原料、成品、機械等項，該公司實際所從事
09 者為商業行為之物流運送，系爭87地號等23筆土地尚難謂為
10 與工業區內製造、加工業有密切相關事業所使用之工業用
11 地，核與財政部77年函釋、86年函釋及經濟部89年函釋，係
12 為鼓勵工業發展，而對「運」、「儲」工業區內所需之原
13 料、成品、機械等與工業區內製造、加工業有密切相關之事
14 業，其所使用之工業用地要件不符，無土地稅法第18條第1
15 項第1款按工業用地稅率千分之10課徵地價稅規定之適用，
16 其適用工業用地稅率課徵地價稅之原因、事實於100年間已
17 消滅，應自次年即101年起改按一般用地稅率課徵地價稅。

18 二、原告未於100年間系爭87地號等23筆土地適用工業用地稅率
19 課徵地價稅之原因、事實消滅時即向被告申報，違反土地稅
20 法第41條第2項所定申報協力義務，致有短匿地價稅額情形
21 發生，符合同法第54條第1項第1款規定之裁罰要件，被告乃
22 於110年9月30日函說明四中向原告輔導：「……另因貴公司
23 於適用特別稅率原因事實消滅時，未依土地稅法第41條第2
24 項規定向本處申報改課，涉及同法第54條第1項第1款規定之
25 違章行為應予裁罰，倘貴公司於本處裁罰處分核定前補繳稅
26 款，則按短匿稅額處1倍之罰鍰，否則將按短匿稅額最高處2
27 倍罰鍰，敬請儘速繳納，以維權益。」經查上開年度補徵稅
28 額原告已分別於110年11月15日、111年3月23日、111年3月2
29 3日、111年5月16日、111年7月12日完納，此有查詢徵銷明
30 細檔在卷可查，核屬於本案被告原處分核定前補繳稅款，是
31 被告依土地稅法第54條第1項第1款及「稅務違章案件裁罰金

額或倍數參考表（土地稅法第54條規定部分）」規定，按系爭87地號等23筆土地106年至109年短匿地價稅額各裁處1倍罰鍰，合計1,640萬3,242元，於法洵屬有據應予維持。

三、系爭87地號等23筆土地於100年起不符合土地稅法第18條第1項第1款適用工業用地稅率課徵地價稅之規定，其適用工業用地稅率課徵地價稅之原因、事實於100年間已消滅如前所述，依法原告即負有協力申報義務，惟其未為申報，致發生短匿稅額之情形，依同法第54條第1項第1款規定即應受漏稅罰之裁罰；又土地所有權人既依法負有協力申報之義務，則原告於系爭87地號等23筆土地適用特別稅率之原因事實消滅時，本應注意遵守土地稅法第41條第2項所定之法定申報義務，且於通常情形，並無不能注意遵守之情形，而未注意應於法定期間內向被告申報致有違反土地稅法上所定義務之行為，雖不能認為故意，究不能謂無過失，依法仍應論罰。

四、又原告已分別於110年11月15日、111年3月23日、111年3月23日、111年5月16日、111年7月12日完納補徵稅額，足證原告知悉其涉及土地稅法第54條第1項第1款規定之違章行為將受裁罰，若需陳述意見自得提出，惟迄至原處分於111年10月26日作成時原告均未表示意見，尚難謂被告於罰鍰處分作成有程序上之違法。準此，被告按違章事實裁處，核與納稅者權利保護法第11條第1項、第4項、第16條第1項、行政程序法第36條、第102條及行政罰法第7條第1項、第42條等規定無違等語。

五、並聲明：

（一）駁回原告之訴。

（二）訴訟費用由原告負擔。

肆、兩造不爭之事實及兩造爭點：

如事實概要欄所述之事實，業據提出原告與新竹物流公司101年2月23日之不動產租賃契約書（見本院卷第29至35頁）、三重分處95年函（見本院卷第37至38頁）、被告110年9月30日函（見原處分卷第15至19頁）、經濟部110年8月18日工地

字第11000618520號函（見原處分卷第12至13頁）、原處分（見原處分卷第74頁）、復查決定（見本院卷第40至51頁）、訴願決定（見本院卷第54至65頁）、等本院卷、原處分卷所附證物為證，其形式真正為兩造所不爭執，堪信為真，兩造之爭點厥為：

- 一、系爭87地號等23筆土地是否已非工業用地？
- 二、原告就系爭87地號等23筆土地106年至109年短匿地價稅額（合計1,640萬3,242元），有無違反協力申報義務之故意或過失？
- 三、被告未給予原告相當期間陳述意見，是否適法？
- 四、被告按系爭87地號等23筆土地106年至109年短匿地價稅額依序為396萬5,923元、412萬7,762元、413萬2,913元、417萬6,644元（合計1,640萬3,242元），各裁處1倍罰鍰，合計1,640萬3,242元，有無違誤？

伍、本院之判斷：

一、本件應適用之法條與法理：

（一）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。」

（二）土地稅法第18條規定：「（第1項）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。二、私立公園、動物園、體育場所用地。三、寺廟、教堂用地、政府指定之名勝古蹟用地。四、經主管機關核

01 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
02 停車場用地。五、其他經行政院核定之土地。（第2項）
03 在依法劃定之工業區或工業用地公告前，已在非工業區或
04 工業用地設立之工廠，經政府核准有案者，其直接供工廠
05 使用之土地，準用前項規定。（第3項）第一項各款土地
06 之地價稅，符合第六條減免規定者，依該條減免之。」

07 （三）土地稅法第41條規定：「（第1項）依第十七條及第十八
08 條規定，得適用特別稅率之用地，土地所有權人應於每年
09 地價稅開徵四十日前提出申請，逾期申請者，自申請之次
10 年開始適用。前已核定而用途未變更者，以後免再申請。
11 （第2項）適用特別稅率之原因、事實消滅時，應即向主
12 管稽徵機關申報。」

13 （四）土地稅法第54條規定：「（第1項）納稅義務人藉變更、
14 隱匿地目等則或於適用特別稅率、減免地價稅或田賦之原
15 因、事實消滅時，未向主管稽徵機關申報者，依下列規定
16 辦理：一、逃稅或減輕稅賦者，除追補應納部分外，處短
17 匿稅額或賦額三倍以下之罰鍰。二、規避繳納實物者，除
18 追補應納部分外，處應繳田賦實物額一倍之罰鍰。（第2
19 項）土地買賣未辦竣權利移轉登記，再行出售者，處再行
20 出售移轉現值百分之二之罰鍰。（第3項）第一項應追補
21 之稅額或賦額、隨賦徵購實物及罰鍰，納稅義務人應於通
22 知繳納之日起一個月內繳納之；屆期不繳納者，移送強制
23 執行。」

24 （五）納稅者權利保護法第11條規定：「（第1項）稅捐稽徵機
25 關或財政部賦稅署指定之人員應依職權調查證據，對當事
26 人有利及不利事項一律注意，其調查方法須合法、必要並
27 以對納稅者基本權利侵害最小之方法為之。（第2項）稅
28 捐稽徵機關就課稅或處罰之要件事實，除法律別有明文規
29 定者外，負證明責任。（第3項）稅捐稽徵機關或財政部
30 賦稅署指定之人員違法調查所取得之證據，不得作為認定
31 課稅或處罰之基礎。但違法取得證據之情節輕微，排除該

證據之使用明顯有違公共利益者，不在此限。（第4項）
稅捐稽徵機關為稅捐核課或處罰前，應給予納稅者事先說明之機會。但有行政程序法第一百零三條或行政罰法第四十二條但書所定情形者，不在此限。（第5項）稅捐稽徵機關所為課稅或處罰，除符合行政程序法第九十七條所定各款情形之一者，得不記明理由外，應以書面敘明理由及法律依據。（第6項）前項處分未以書面或公告為之者，無效。未敘明理由者，僅得於訴願程序終結前補正之；得不經訴願程序者，僅得於向行政法院起訴前為之。」

（六）納稅者權利保護法第16條規定：「（第1項）納稅者違反稅法上義務之行為非出於故意或過失者，不予處罰。（第2項）納稅者不得因不知法規而免除行政處罰責任。但按其情節，得減輕或免除其處罰。（第3項）稅捐稽徵機關為處罰，應審酌納稅者違反稅法上義務行為應受責難程度、所生影響及因違反稅法上義務所得之利益，並得考量納稅者之資力。」

（七）以下函釋核乃執行母法（土地稅法）之技術性、細節性行政規定，與立法意旨相符，且未逾越母法之限度，行政機關予以適用，自無違誤：

- 1、財政部77年2月2日台財稅字第770650054號函：【主旨：汽車路線貨運業承購政府規劃之工業用地、自建倉房，可否比照其他工廠用地及建物減免地價稅、土地增值稅，及房屋稅，復如說明。說明：二、地價稅部分：工業用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，為平均地權條例第21條規定。是以領有公司執照及營利事業登記證之汽車路線貨運業，如經經濟部工業局核准承購政府規劃之工業區土地，且確保該事業登記營業項目使用者，准按工業用地稅率課徵地價稅。三、土地增值稅部分：依土地稅法第28條規定，已規定地價之土地，於土地所有權移轉時，應按其土地漲價總數額徵收土地增值稅，但各級政府出售之公有土地，不徵土地

01 增值稅；因此汽車路線貨運業承購政府規劃之工業區土
02 地，其土地增值稅之徵免應依上述規定辦理。四、房屋稅
03 部分：合法登記之工廠供直接生產使用之自有房屋，減半
04 徵收房屋稅。所稱「合法登記之工廠」，係指依工廠登記
05 規則而言，汽車路線貨運業之倉房，既非屬工廠毋需辦理
06 工廠設立登記，自無房屋稅條例第15條第2項第2款規定減
07 半徵收房屋稅之適用。】

08 2、財政部86年7月31日台財稅字第860435241號函：【主旨：
09 有關工業區內土地供貨櫃運輸倉儲業使用，如符合貴市都
10 市計畫委員會審定之設置條件，其申請依土地稅法第十八
11 條規定按千分之十稅率課徵地價稅，可否免附工廠登記等
12 相關證件乙案，復請查照。說明：一、復貴局86年6月6日
13 八六高市財政二字第10499號函。二、本案經函准經濟部
14 工業局86年7月12日工(八六)五字第024872號函復略以：
15 「工業局內供貨櫃運輸倉儲業使用之土地，因貨櫃運輸倉
16 儲業非屬工廠，無法取得工廠登記證，但如其確已按目的
17 事業主管機關核定規劃之用途使用，領有營利事業登記證
18 者，其申請按工業用地稅率課徵地價稅乙節，似無違土地
19 稅法第18條暨其施行細則第13條第1款、第14條第1項第1
20 款之規定，宜予考量辦理。」本部同意該局上開意見。】

21 3、財政部91年7月31日台財稅字第0910453050號令：【主
22 旨：工廠管理輔導法於九十年三月十四日公布施行，為因
23 應工廠登記制度之變革，申請適用工業用地稅率課徵地價
24 稅及合法登記工廠減半徵收房屋稅之案件，應依下列規定
25 辦理：一、依土地稅法第十八條第一項第一款規定，工業
26 用地按千分之十課徵地價稅，上開規定係以辦理工廠登記
27 之廠房用地為適用對象，亦即以製造業為主要對象，工廠
28 管理輔導法實施後，工廠登記改以達一定標準者，始需依
29 該法申辦工廠登記。故製造業之範圍包括領有工廠登記證
30 之工廠及免辦工廠登記而實際從事物品製造、加工行為
31 者。是以，於工業用地或工業區內，須設廠從事物品製

01 造、加工者，始可准予適用工業用地稅率課徵地價稅，至
02 於是否達申辦工廠登記標準，則非所問。另依促進產業升
03 級條例規定編定之工業區，並依下列第一、二款規定辦
04 理：(一)生產事業用地及公共設施用地均准予適用工業用
05 地稅率課徵地價稅。(二)社區用地，供作勞工宿舍、自用
06 住宅用地使用者，依土地稅法第十七條規定按千分之二稅
07 率課徵地價稅。(三)工業用地或工業區非屬依促進產業升
08 級條例規定編定者，比照前二款之規定辦理。二、工廠管
09 理輔導法施行後，屠宰業及汽車修理業因非屬物品製造、
10 加工之範圍，免予辦理工廠登記，其用地地價稅之課徵，
11 依下列規定辦理：(一)屠宰業依法領有「屠宰場登記證」
12 者，因係由工業主管機關參與會勘合格而准予設立，其設
13 立之屠宰場應可認屬與工業有關，准予適用工業用地稅率
14 課徵地價稅。(二)依原工廠設立登記規則規定，汽車修理
15 廠係屬工廠之範圍，為免工廠管理輔導法之施行影響其原
16 有之權益，汽車修理廠位於工業用地或工業區內者，准予
17 適用工業用地稅率；位於工業用地或工業區外，而原領有
18 工廠登記證經核定按工業用地稅率課徵地價稅者，於原領
19 之工廠登記證經主管機關公告註銷前，准予適用工業用地
20 稅率。至於工廠登記證依工廠管理輔導法第三十三條規定
21 被註銷後，在土地所有權人及使用情形均未變更前，仍准
22 予繼續適用工業用地稅率。三、房屋稅條例第十五條第二
23 項第二款所稱「合法登記之工廠」，係指依照工廠管理輔
24 導法登記之工廠。屠宰業依法領有屠宰場登記證者，該屠
25 宰場視同取得工廠登記證，准予適用上開條款規定減徵房
26 屋稅。至於汽車修理廠及未達工廠管理輔導法所定工廠設
27 立登記標準之物品製造、加工者，原領有工廠登記證經核
28 定減半徵收房屋稅者，於原領之工廠登記證經主管機關公
29 告註銷前，准予減半課徵房屋稅，其於工廠登記證依工廠
30 管理輔導法第三十三條規定被註銷後，在所有權人及使用
31 情形均未變更前，仍准予減半課徵房屋稅。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。)(二)房屋稅部分：應檢附工廠登記證。】

- 4、經濟部89年3月24日經(八九)工字第89002115號函：
【主旨：有關本部88年7月6日經(八八)工字第88890430號函釋意旨與本部工業局86年7月12日工(八六)五字第024872號函規定有所出入一案，復請查照。說明：一、……。二、查本部工業局86年7月12日工(86)五字第024872號函所稱：「工業區內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畫甲、乙種工業區內供設置貨櫃儲放場使用之土地(一般都市計畫應劃屬倉儲區)，因該貨櫃運輸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，故提供部分工業區土地，供其設置使用，如其確已按目的事業主管機關核定規劃之用途使用，領有營利事業登記證者，該局乃建議財稅單位考量准其一併以工業用地稅率課徵地價稅。三、……。四、惟本部88年7月6日經(88)工字第88890430號函對都市計畫乙種工業區內經審議核可後設置之「倉儲批發業」認與土地稅法第18條所規範之用地有別，其理由有二：(一)此處之倉儲批發業，必須向當地縣(市)政府繳納相當之回饋金額，並須經都市

計畫委員會之審議程序後，始得變更使用，並非逕由工業主管機關核准使用，已與工業使用（以製造、加工業為主）之性質，有所差距。（二）依中華民國行職業標準分類，倉儲批發業，歸屬「批發業」、屬「服務業」性質與「工業」性質有別，故本部商業司建議排除於土地稅法第18條之適用範圍。五、……。」】

- 5、稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表關於土地稅法第54條部分之規定：「違章情形：……三、短匿稅額每案每年逾新臺幣10萬5千元者。裁罰金額或倍數：按短匿稅額處2倍之罰鍰。但於裁罰處分核定前已補繳稅款者，處1倍之罰鍰。」

二、系爭87地號等23筆土地已非工業用地：

- （一）原告雖主張「貨櫃運輸倉儲業」亦得適用工業用地特別稅率，其目的事業主管機為掌管運輸倉儲業之「交通部」，新竹物流公司已取得目的事業主管機關新竹監理所核准，查財政部北區國稅局提供之新竹物流公司三重營業所98年至109年系爭明細表中，主行業代號開頭為08至37（即製造業之代號）且位於新北市三重區者，即高達69間（見本院111年度訴字第986號卷一第357至360頁）。新竹物流公司其他於位於頂崁工業區之客戶，亦有「主行業雖非登記為製造業，惟實際從事之業務仍包含製造業」之公司行號（例如系爭明細表所含主行業代號登記為462012「塑膠原料批發」之「碩嘉企業有限公司」（見本院111年度訴字第986號原處分卷第63頁），則新竹物流公司所運儲之商品或貨物，必然包含與所處工業區發展相關之工業原料、半成品或成品，而與製造業有密切之關係云云。

- （二）惟依財政部99年7月19日台財稅字第09900244900號函釋稱「土地稅法第18條第1項第1款工業用地之『目的事業主管機關』，係指工業主管機關。說明：二、本案汽車貨運業未辦理工廠登記，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稅……爰增加【目的事業主管機關】文

01 字，以資明確。以工業用地而言，依立法沿革及立法意旨
02 觀之，應指工業主管機關。』準此，工業用地是否符合土
03 地稅法第18條第1項規定，應以工業主管機關之認定為
04 準。」，可知土地稅法第18條第1項第1款工業用地之目的
05 事業主管機關，係指工業主管機關，原告主張土地稅法第
06 18條第1項第1款所稱「按目的事業主管機關核定規劃使
07 用」之目的事業主管機關，即不同事業單位有不同之主管
08 機關，「貨櫃運輸倉儲業」，其目的事業主管機關為掌管運
09 輸倉儲業之「交通部」，且已依交通部核定規劃之用途使
10 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
11 之法定要件，而得按千分之10計徵系爭土地之地價稅云
12 云，尚不足採。

13 (三)又查貨櫃運輸倉儲業使用之土地，須視該貨運倉儲業並運
14 儲工業區內所需之原料、成品、機械等，與工業區內製
15 造、加工業有密切關係，始核准是類土地以工業用地稅率
16 課徵地價稅，並非所有貨櫃運輸倉儲業其所有工業用地均
17 得適用：

18 1、本件系爭土地按經發局110年9月22日新北經登字第1101
19 812261號函復略以：「主旨：函詢本市三重區頂崁段87
20 地號（重測前二重埔段大有小段363-1地號）等27筆土
21 地是否曾辦工廠登記一案……說明：二、經查旨揭地號
22 土地僅有二重埔段大有小段363-1地號登記有南洋染整
23 股份有限公司……另餘地號土地並無辦理工廠登
24 記。」、同年10月19日新北經登字第1101998549號函復
25 略以「說明：二、經查旨揭地號土地前有南洋染整股份
26 有限公司登記工廠在案，該公司自91年6月13日註銷工
27 廠登記後，該地號土地迄今未再有核准其他工廠登
28 記。」（見本院111年度訴字第986號卷一第229頁、本
29 案原處分卷第24頁），可知系爭土地並無工廠登記。

30 2、而系爭87地號等23筆土地雖屬乙種工業區，但供新竹物
31 流公司承租使用，惟經濟部工業局110年8月18日工地字

第11000618520號函復略以：「主旨：有關函詢新北市三重區頂崁段87地號（重測前：二重埔段大有小段363-1地號）等27筆土地，是否屬經本局核准承購政府規劃之工業區土地乙案……五、……非屬本部或本局依產業創新條例規定開發之工業區。」（見原處分卷第12至13頁）、經發局111年1月17日新北經工字第1110051538號函復略以：「說明：二、旨揭函詢本市三重區頂崁段87地號等27筆土地……非屬本府依獎勵投資條例或促進產業升級條例編定開發之工業區範圍內。」（見原處分卷第24-1頁）及城鄉局111年1月27日新北城都字第1110158274號函復略以：「說明：四、綜上，旨揭地號等27筆土地皆非屬本市都市計畫委員會審定於都市計畫甲、乙種工業區內供設置貨櫃儲放場或劃屬倉儲區使用之土地。」（見原處分卷第22至23頁），可知系爭27筆土地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區範圍內，亦非屬「工業主管機關」核定規劃為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條第1項第1款按目的事業主管機關核定規劃使用之要件不符。

- 3、而依新竹物流公司最早年度100年至109年間營業稅申報資料，自100年起實際運儲之貨物已非該工業區內所需之原料、成品、機械等項，且依新竹物流公司112年7月19日（112）新物總（法）第11207001號函復表示：「說明：三、又本公司託運客戶交付運送之貨多為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內容物究竟為原料、半成品或成品。……」，及上開函所提供設於該公司所處工業區範圍內之託運客戶名單，載列有查理布朗有限公司、親民食品有限公司、微積分股份有限公司、嘉林藥品有限公司、隴福工業有限公司、尹立國際有限公司、婕大企業有限公司、元亨股份有限公司、龍昇釀造股份有限公司等9間公司，其中查

理布朗有限公司、親民食品有限公司、微積分股份有限公司、嘉林藥品有限公司、嚨福工業有限公司、尹立國際有限公司、婕大企業有限公司等7間公司之主行業代號為西點麵包零售業、西藥、服飾批發業等，此有三重稽徵所提供新竹物流公司三重營業所98年至109年交易金額100萬元以上之BLM系統營業人交易對象彙加明細表、銷項去路明細及進項來源明細可稽（見本院111年度訴字第986號原處分卷第115、88、69、65、61、54頁），另元亨股份有限公司、龍昇釀造股份有限公司等2間公司並未列入上開明細表中。而依上開查得資料，新竹物流公司自100年起實際運儲之貨物，並非該工業區內所需之原料、成品、機械等項，該公司實際所從事者為商業行為之物流運送，系爭87地號等23筆土地尚難謂為與工業區內製造、加工業有密切相關事業所使用之工業用地，核與財政部86年函釋及經濟部89年函釋所定要件不符，自無按工業用地稅率課徵地價稅規定之適用。

（四）原告雖主張新竹物流公司13名受函詢之託運客戶中，除4名至今尚未回覆外，其餘已函覆之9名託運客戶中，計有6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（商）品，其營業項目代碼包含製造業，或於新竹物流公司所處工業區內設有「營運中工廠」，且該等工廠之登記狀態皆為「生產中」，產業類別均為製造業（見本院111年度訴字第986號卷一第363至376頁）。則新竹物流公司所運儲之商品或貨物，必然包含與所處工業區發展相關之工業原料、半成品或成品，而與製造業有密切之關係云云。

（五）惟查新竹物流公司13名受函詢之託運客戶中，除4名至今尚未回覆外，其餘已函覆之9名託運客戶中，均未肯認其委託新竹物流公司運儲之商品或貨物，包含「與工業區發展相關之工業原料、半成品或成品」（見本院111年度訴

字第986號卷一第453至484頁），是縱其產業類別為製造業，或於新竹物流公司所處工業區內設有「營運中工廠」，且該等工廠之登記狀態皆為「生產中」，但該「製造業」、「營運中工廠」所生產之成品（分別為糕餅、成衣、麵包製造等），尚非「工業原料、半成品或成品」，是其委託新竹物流公司運送之成（商）品，或貨物，並不包含「與所處工業區發展相關之工業原料、半成品或成品」，難謂與製造業有密切之關係，又原告主張明細表中之「碩嘉企業有限公司」（見本院111年度訴字第986號原處分卷第63頁），主行業代號雖登記為462012「塑膠原料批發」，根據經濟部商工登記資料顯示，其登記之所營項目仍包含「C805990其他塑膠製品製造業」，且該公司之官方網站亦稱：「本公司專門提供客戶配線器材……以及特殊零件開發與製造」（見本院111年度訴字第986號卷一第361至362頁）云云，亦未能證明碩嘉企業有限公司委託新竹物流公司運送之成（商）品，或貨物，包含「與所處工業區發展相關之工業原料、半成品或成品」，原告主張，尚不足採。

三、原告就系爭87地號等23筆土地106年至109年短匿地價稅額（合計1,640萬3,242元），並無違反協力申報義務之故意或過失：

（一）被告雖主張於100年間，系爭87地號等23筆土地適用工業用地稅率課徵地價稅之原因、事實已經消滅，土地所有權人依土地稅法第41條第2項負有協力申報之義務，因新竹物流公司變更為貨櫃運輸倉儲業，嗣原告與新竹物流公司另外簽訂所示之不動產租賃契約書（甲證1，見本院卷第29至35頁），被告依據新竹物流公司的營業資料核課補稅，因新竹物流公司的場區是每個人都可以進去，原告於系爭87地號等23筆土地適用特別稅率之原因事實消滅時，本應注意遵守法定申報義務，且於通常情形，並無不能注意遵守之情形，而未注意應於法定期間內向被告申報致有

違反土地稅法上所定義務之行為，雖不能認為故意，究不能謂無過失，依法仍應論罰云云。

(二) 惟按行政罰法第7條第1項規定：「違反行政法上義務之行為非出於故意或過失者，不予處罰。」及納稅者權利保護法第16條規定：「(第1項) 納稅者違反稅法上義務之行為非出於故意或過失者，不予處罰。」；所謂「故意」，乃行為人對於違反秩序行為之構成要件事實，明知並有意使其發生(直接故意)，或預見其發生，因其發生不違背本意，而任其發生(間接故意)；所謂「過失」，乃行為人對於違反秩序行為之構成要件之發生，雖非故意，但按其情節，應注意、能注意而不注意，以致未能預見其發生(無認識的過失)，或雖預見其可能發生，而信其不發生之心態(有認識的過失)。就構成行政裁罰之過失行為而言，至少須具備3項要件：1. 在未認識的情況下實現構成要件。2. 在行為人所處的客觀情境中，一般富有理解力、謹慎且守法之國民是否能意識到法律所要求的注意義務。如果一般的國民能意識到其義務存在，而行為人卻未注意，則行為人已違反了一般性的注意義務(客觀之義務違反)。3. 依行為人個人的知識背景、能力、經驗與環境，其是否可以認識且避免構成要件的實現。如果行為人有認識的能力，卻不注意，則行為人即具備主觀之過失(參見：廖義男主編，行政罰法，第96-97頁，96年11月初版，陳愛娥主筆；林鈺雄，新刑法總則，第473至474頁，95年9月初版)。而土地稅法第41條第2項所稱「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」，及同法第54條第1項所稱「納稅義務人於適用特別稅率之原因、事實消滅時，未向主管稽徵機關申報者，依下列規定辦理：一、逃稅或減輕稅賦者，除追補應納部分外，處短匿稅額或賦額三倍以下之罰鍰」，乃指納稅義務人「明知或可得知悉原適用特別稅率之原因、事實已經消滅」者而言，若納稅義務人無從知悉「原適用特別稅率之原因、

事實已經消滅」，即無從期待土地所有權人依土地稅法第41條第2項及同法第54條第1項盡其法定的申報協力義務。

(三) 本件被告是依據新竹物流公司申報的營業資料補徵地價稅，而此等資料（包括新竹物流公司之託運客戶為何人），原告很難知悉，且原告並非「故意」不申報（如果是故意要罰3倍），此為被告所自承（見言詞辯論筆錄），原告顯然無法去清查新竹物流公司之託運客戶之「主行業代號」為何，亦無法得知「原適用特別稅率（工業用地）之原因、事實已經消滅」，雖然新竹物流公司之場區是每個人都可以進去，但新竹物流公司於其112年7月19日函中表示：「說明：三、又本公司託運客戶交付運送之貨多為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內容物究竟為原料、半成品或成品。……」，可知由託運客戶交付新竹物流公司運送之貨多為裝載封箱完成之貨件，連運送人新竹物流公司本身都難僅憑外箱或外包裝而知悉內容物是否為「工業原料、半成品或成品」，則土地出租人之原告即使每天進入新竹物流公司之場區觀察，亦無從知悉新竹物流公司運送儲存之貨物是否並非「工業原料、半成品或成品」，故新竹物流公司雖變更為貨櫃運輸倉儲業，且原告已另與新竹物流公司簽訂不動產租賃契約書（見甲證1，本院卷第29至35頁），但原告均不能因此知悉系爭87地號等23筆土地「原適用特別稅率（工業用地）之原因、事實已經消滅」，其未向被告申報，難謂有何故意、過失。但被告仍依土地稅法第54條第1項第1款及「稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表」規定，以原處分按系爭87地號等23筆土地106年至109年短匿地價稅額依序為396萬5,923元、412萬7,762元、413萬2,913元、417萬6,644元各予裁處1倍罰鍰，合計1,640萬3,242元，即有違誤。

四、綜上，原處分認原告短匿地價稅額，予以裁處1倍罰鍰共計1,640萬3,242元，非無違誤，復查決定及訴願決定未予糾

正，竟予維持，亦有未合，均應予以撤銷，原告之訴為有理由，應予准許。

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，本件原告之訴為有理由，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

01

	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。	

02

中 華 民 國 113 年 3 月 14 日

03

書記官 李依穎