

最 高 行 政 法 院 判 決

108年度判字第51號

上 訴 人 新北市政府稅捐稽徵處

代 表 人 黃育民

訴訟代理人 郭燕玲

被 上 訴 人 新泰工業股份有限公司

代 表 人 葉泰隆

訴訟代理人 曾光輝 會計師

上列當事人間地價稅事件，上訴人對於中華民國106年12月14日臺北高等行政法院106年度訴字第853號判決，提起上訴，本院判決如下：

主 文

原判決廢棄，發回臺北高等行政法院。

理 由

一、緣1.被上訴人所有坐落新北市○○區○○段○○○○○○○○號土地（下稱系爭101、102地號土地，重測前地號：○○段○○○○小段137-2、137地號，宗地面積各為4,071.52平方公尺、1萬2,448.64平方公尺，持分均為全部），其地上有923、671、672、673建號等4筆建物（建物門牌皆為新北市○○區○○路○號），被上訴人於民國93年向上訴人申請上揭土地按工業用地稅率課徵地價稅，經上訴人以改制前臺北縣政府稅捐稽徵處新莊分處93年9月24日北稅莊（一）字第0930032457號函（下稱93年行政處分）核准在案。2.嗣上訴人辦理105年度地價稅稅籍及使用情形清查發現，依工廠登記核准函及建物權狀資料所示，僅923號建物經核定在案，其餘671至673號等3筆建物非屬核准範圍，且工廠登記核准廠地面積為8,000平方公尺，是系爭101地號土地部分面積2,608.92平方公尺、102地號土地部分面積5,391.08平方公尺，仍適用工業用地稅率，101地號土地其餘面積1,462.6平方公尺、102地號土地其餘面積7,057.56平方公尺（下稱「系爭土地」），應自94年度起改按一般用地稅率課徵地價稅，乃以105年9月22日新北稅莊一字第1053549814號函補徵核課期間內100年

至104年改按一般用地稅率與原按工業用地千分之10稅率課徵之差額地價稅，分別為新臺幣（下同）1,040,846元、1,040,846元、1,105,891元、1,105,891元、1,105,891元，並續核定105年地價稅3,545,907元，合計8,945,272元（以下合稱原處分）。3.被上訴人不服，申請復查，經復查決定應採系爭101、102地號等2筆土地面積比例分配核准廠地面積，依序為1,971.66平方公尺及6,028.34平方公尺准按工業用地千分之10稅率課徵地價稅，其餘面積2,099.86平方公尺及6,420.3平方公尺應按一般用地稅率課徵地價稅，故系爭土地100年至104年差額地價稅及105年地價稅變更為1,034,735元、1,034,735元、1,100,582元、1,100,582元、1,100,582元、3,536,940元，合計8,908,156元，被上訴人仍未服，提起訴願，經新北市政府106年5月1日新北府訴決字第1060277876號（案號：0000000000號）決定訴願駁回，被上訴人不服，遂提起行政訴訟，經原審法院判決撤銷訴願決定及原處分（含復查決定）。上訴人不服，乃提起本件上訴。

二、被上訴人於原審起訴主張略以：（一）671、672、673建號等3筆廠房早在60年代建廠後即已申請適用工業用地稅率，從未變更使用用途，數十年來持續適用工業用地稅率，無論就地價稅適用工業用地的程序與事實而言，均無違法。923建號之建物係於78年新建完工做為新廠使用，舊廠部分並未拆除，仍持續做為工廠使用，上述舊廠建號並未變更用途，依財政部81年8月21日台財稅第000000000號函意旨，辦理新廠登記時，只要仍符合工業用地之用途，則仍應准予繼續適用工業用地稅率課徵地價稅，並無另行申請適用特別稅率之必要。（二）從60年代設廠開始到78年增設新廠迄今，系爭101、102地號土地適用工業用地稅率之申請程序及其做為工業用地使用並無爭議，上訴人從60年代開始核定適用工業用地稅率，於78年增設新廠後亦同樣認定適用工業用地稅率，甚至93年一度改按一般稅率課徵地價稅，經被上訴人異議申請復查，上訴人重新審核後，再度發函認定適用工業用地稅率無誤。如

01 今，在公告地價大幅調升之際，才認定新建工廠登記土地面
02 積與實際面積不符，不能全部適用工業用地稅率；如果上訴
03 人於被上訴人78年度增設工廠時，即依工廠登記基地面積核
04 課工業用地地價稅，又或者於93年度重新查核時告知此事，
05 則被上訴人早於當時即可將工廠登記基地面積補正，何來今
06 日核定之鉅額地價稅，此種情形正與財政部70年10月20日台
07 財稅第38881號函所提因政府機關聯繫不週之情形相同，應
08 准予被上訴人按重新補正後之工廠登記基地面積適用工業用
09 地稅率。(二)另被上訴人為解決爭議，主動向工廠登記機關申
10 請補正基地面積，並經重新核准工廠基地面積為14,712.09
11 平方公尺，上訴人僅按8,000平方公尺適用工業用地稅率，
12 於法不合等語，為此請求判決撤銷訴願決定及原處分（含復
13 查決定）。

14 三、上訴人於原審答辯意旨略謂：(一)被上訴人所有系爭101、102
15 地號土地原於93年持系爭工廠登記證向上訴人申請按工業用
16 地千分之10稅率課徵地價稅，經上訴人核准系爭101、102地
17 號土地全部面積按工業用地千分之10稅率課徵地價稅在案。
18 嗣上訴人辦理105年度地價稅稅籍及使用情形清查發現，依
19 系爭工廠登記證及建物權狀資料所示僅923號建物經工廠登
20 記證核定在案，其餘671至673號等3筆建物非屬上開工廠登
21 記證核准範圍，且系爭工廠登記證僅核准廠地面積為8,000
22 平方公尺，則系爭101、102地號土地應可核准工業用地面積
23 分別為2,608.92平方公尺、5,391.08平方公尺，仍按千分之
24 10稅率課徵地價稅，其餘面積1,462.6平方公尺、7,057.56
25 平方公尺，核與土地稅法第18條按目的事業主管機關核定規
26 劃使用之要件不符，應改按一般用地稅率課徵地價稅。(二)被
27 上訴人於76年5月19日向工業主管機關申請重測前之系爭101
28 、102地號土地設立工廠，前經工業主管機關（即改制前臺
29 北縣政府）以76年5月26日76北府建一字第142985號函核准
30 工廠設立並教示被上訴人於核准之日起2年內完成建廠，並
31 於試車後3個月內辦理工廠登記，逾期本許可案失效。嗣被

上訴人於78年11月6日申請工廠開工登記，復經工業主管機關以78年11月9日78北府建一字第345163號簡便行文表復：「一、貴廠申請工廠開工登記案經查：…②申請使用廠地內尚有其餘建物，請一併辦理登記於工廠範圍內，否則該建物使用之土地請予減少。…」被上訴人旋於78年11月22日（工業主管機關臺北縣政府收文時間為同月23日）持具78莊使字第1611號使用執照及變更前後廠房配置圖再向主管機關申請工廠變更登記，並經工業主管機關以78年11月29日78北府建一字第364857號函核定工廠變更登記在案【註：二、核定工廠變更登記事項：（工業區）（一）變更資本額、廠地面積、廠房面積、其他建築面積…（二）變更後使用廠地總面積8,000平方公尺…】，故系爭工廠登記證雖前曾經工業主管機關於76年核准廠地總面積16,304平方公尺，惟廠地內671、672、673號等3筆建物未取得工廠登記，經被上訴人於78年11月23日持具78莊使字第1611號使用執照及變更前後廠房配置圖自行申請變更廠地總面積為8,000平方公尺，亦經工業主管機關核准在案，是本案應採系爭101、102地號土地面積比例分配核准廠地面積。（三）系爭101、102地號土地雖屬90年10月26日變更新莊都市計畫（工業區分類專案通盤檢討）案之乙種工業區，惟本案屬工廠管理輔導法90年3月14日公布施行前之案件，90年3月14日工廠管理輔導法公布施行前，本國之工廠應向工業主管機關申請設立登記，本案671至673號等3筆建物既未依行為時工廠設立登記規則向工業主管機關申請設立工廠登記，則其所占系爭101、102地號土地部分面積核與土地稅法第18條第1項第1款所定「按目的事業主管機關核定規劃使用」要件不符，自無按工業用地稅率課徵地價稅規定之適用。（四）另被上訴人主張本案應依財政部70年10月20日台財稅字第38881號函釋意旨，應准予補辦申請等語，前揭財政部70年10月20日台財稅字第38881號函係屬因地政機關漏造異動資料准予補辦申請按工業用地稅率課稅之情事，與本案案情不同，無法援引等語，為此請求判決駁回被上訴人於

01 原審之訴。

02 四、原判決撤銷訴願決定及原處分（含復查決定），其理由略以
03 ；（一）被上訴人所有系爭101、102地號土地面積各為4,071.52
04 平方公尺、1萬2,448.64平方公尺，持分均為全部，其地上
05 有923、671、672、673建號等4筆建物，經上訴人以93年行
06 政處分核准系爭101、102地號土地全部面積，均按工業用地
07 稅率課徵地價稅。上訴人105年清查發現，僅923號建物經核
08 定在案，其餘671至673號等3筆建物非屬核准範圍，且工廠
09 登記核准廠地面積為僅8,000平方公尺，乃就系爭101、102
10 地號土地面積1,971.66平方公尺及6,028.34平方公尺應准按
11 工業用地千分之10稅率課徵地價稅，超過部分應自94年起按
12 一般用地稅率課徵地價稅，然因核課期間5年，故復查決定
13 系爭土地100年至104年差額地價稅及105年地價稅變更為1,0
14 34,735元、1,034,735元、1,100,582元、1,100,582元、1,1
15 00,582元、3,536,940元，合計8,908,156元。（二）本案實質之
16 爭議，在於：上訴人93年認為系爭101、102地號土地全部面
17 積，均按工業用地稅率課徵地價稅；但105年認為系爭101、
18 102地號土地僅於工廠登記核准廠地面積僅8,000平方公尺之
19 範圍內，按工業用地稅率課徵地價稅，超過部分應改按一般
20 用地稅率課徵地價稅。經查：①上訴人就93年、105年所為
21 處分之審查資料是一樣的。上訴人93年行政處分，所審查之
22 91年5月17日經濟部工廠登記證（編號：00-000000-00），
23 比對臺北縣政府對臺北縣政府稅捐稽徵處新莊分處函復之工
24 廠全部電子檔資料（列印於93年9月，載明地號為系爭101、
25 102地號土地）工廠面積8,000平方公尺，廠房及其他建築物
26 面積共計9,002.98平方公尺。而923建號之所有權狀影本建
27 號面積就是9,002.98平方公尺。足見，上訴人於93年間就經
28 被上訴人提供相關資料，而知悉工廠坐落於系爭101、102地
29 號土地上，工廠登記之面積8,000平方公尺，建築物僅923建
30 號，其面積9,002.98平方公尺。②被上訴人就系爭101、102
31 地號土地及地上建築物，多年來為同一使用情形，並未變更

。工廠登記之變更過程中建物總面積9,002.98平方公尺未曾改變（迄今仍為923建號之面積），而其坐落之土地也因建築物未曾改變而不會變更。③發生問題的是，76年間，原核定工廠設立許可事項：（一）廠址：改制前臺北縣○○市○○段○○○○○段000000000號工業區。（二）廠地總面積：16,304平方公尺（建築面積4,543平方公尺、延面積9,002.98平方公尺、層數：2層）；但78年間工廠登記之基地總面積8,000平方公尺、建物總面積9,002.98平方公尺。而被上訴人持「基地總面積8,000平方公尺、建物總面積9,002.98平方公尺」之工廠登記相關資料，於93年申請系爭101、102地號土地全部面積，均按工業用地稅率課徵地價稅；卻經上訴人准許在案。而同樣的資料經上訴人再次審查，卻於105年認為僅於工廠登記核准廠地面積僅8,000平方公尺之範圍內，按工業用地稅率課徵地價稅，超過部分應自94年起按一般用地稅率課徵地價稅。④若是105年復查決定之立論基礎及計算方式是正確的，就表示93年行政處分是錯的。而關鍵有二，93年間上訴人漏未注意工廠登記核准廠地面積僅8,000平方公尺，以及工廠登記之建物僅923建號而不及其他。而這兩個關鍵之資訊，納稅義務人即被上訴人已盡協力義務將相關資訊均完足的於93年間提供上訴人審查，是上訴人之過失而未能做正確之審查。（二）若擇認「變更前後廠房配置圖自行申請變更廠地總面積為8,000平方公尺，亦經工業主管機關核准在案」為被上訴人之責任，且被上訴人未盡「土地稅法第41條當特別稅率之原因、事實消滅時，納稅義務人應即向主管稽徵機關申報」之協力義務，而為本案105年復查決定；則上訴人就93年間之過失而未能做正確之審查者，最後承擔後果的是納稅義務人（被上訴人並未違反協力義務，僅因自行申請變更廠地總面積為8,000平方公尺，而承擔上訴人漏未審查之過失），就行政程序法第9條「行政機關就該管行政程序，應於當事人有利及不利之情形，一律注意。」而言，此方案自屬違誤；若擇認上訴人確實知悉923建號占系爭101

、102地號土地之面積（分別為4,071.52平方公尺及8,413.4平方公尺），顯然被上訴人工廠登記核准廠地面積僅8,000平方公尺與實情不符，則應給予被上訴人於合理期限內補正之機會（財政部70年10月20日台財稅字第38881號函、81年8月21日台財稅字第810303719號函參照）。雖法規上並無給予納稅義務人合理期限內補正之規範，但行政程序應於當事人有利及不利之情形一律注意，因上訴人漏未審查廠地總面積為8,000平方公尺之過失，而導致93年行政處分的誤發，也平衡的給予當事人一個足以調整或修正的機會，是行政程序法第9條規範本旨之實踐，應屬於法有據。而且系爭廠地面積是可以變更登記的，也就是可以補正的，被上訴人也經變更在案，至於變更後廠地面積與宗地面積之差距，上訴人當得依職權核課之，被上訴人訴請判決如其聲明所示，為有理由等語。

五、上訴意旨略謂：（一）依土地稅法第10條第2項、第18條第1項第1款、第41條、第42條、同法施行細則第13條第1項第1款、第14條第1項第1款、第15條及行為時工廠設立登記規則第1條第1項規定，及財政部74年12月4日台財稅字第25805號函、99年7月19日台財稅字第09900244900號函、97年10月9日台財稅字第09700343260號函、80年5月25日台財稅字第801247350號函及95年11月2日台財稅字第09504562440號函所釋示，工業用地之地價稅得適用工業用地稅率，其要件分析言之有：1.土地應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，其範圍依土地稅法施行細則第13條第1項第1款所定土地及工業主管機關核准工業或工廠使用範圍內之土地。2.須供事業直接使用且按目的事業主管機關規劃使用，其是否已按核定規劃開始使用，以工業主管機關之認定為準。3.須經申請，並提供土地稅法施行細則第14條第1項規定檢附主管機關認定相關資料。（二）工業用地是否符合土地稅法第18條第1項規定，應以工業主管機關之認定為準，又土地稅法第18條第1項第1款及但書之規定，係有

01 鑑於經依法核定為工業區或工業用地範圍內之土地，依法不
02 能作工業以外之用途，乃以稅捐優惠之方式，減輕土地所有
03 權人之負擔，以鼓勵興辦工業，因此得按工業用地稅率課徵
04 地價稅之土地，應具備其為工業用地及政府核准工業或工廠
05 使用之土地、使用現為供工業或工廠使用、按目的事業主管
06 機關核定規定使用等要件。故若非屬法定之工業區土地及政
07 府核准工業或工廠使用之土地，縱供工業或工廠使用；或者
08 ，縱在法定之工業區土地及政府核准工業或工廠使用之土地
09 內興辦事業，惟若非依工業主管機關核定規劃之直接供工業
10 或工廠使用，均無土地稅法第18條第1項第1款規定之適用，
11 臺中高等行政法院104年度訴字第277號判決參照。(三)本案系
12 爭101、102地號土地雖屬90年10月26日變更新莊都市計畫（
13 工業區分類專案通盤檢討）案之乙種工業區，惟本案屬工廠
14 管理輔導法90年3月14日公布施行前之案件，有關工廠登記
15 事項應適用行為時有效之工廠設立登記規則之規定，依行為
16 時工廠設立登記規則第1條第1項規定，凡中華民國境內之工
17 廠，除國防部所屬軍需工廠外，悉依該規則申請設立許可及
18 辦理登記，承上，90年3月14日工廠管理輔導法公布施行前
19 ，本國之工廠應向工業主管機關申請設立登記，然而本案
20 671、672、673建號等3筆建物之工廠登記已於75年註銷，76
21 年及78年工廠登記所載之廠地與廠房範圍即不包含671、672
22 、673建號等3筆建物，被上訴人卻主張持續做為工廠使用，
23 顯已違反行為時工廠設立登記規則第1條第1項規定，難謂按
24 工業主管機關核定規劃所使用，依租稅法定主義精神，其所
25 占系爭土地之面積自無土地稅法第18條按工業用地稅率課徵
26 地價稅之適用。(四)雖被上訴人持具系爭工廠登記證於93年8
27 月17日向上訴人申請系爭101、102地號土地依土地稅法第18
28 條規定核定按千分之10課徵地價稅，上訴人不察工業主管機
29 關僅核准系爭101、102地號土地部分面積8,000平方公尺為
30 供工業或工廠使用範圍，誤准系爭101、102地號土地全部面
31 積按工業用地稅率課徵地價稅，縱為上訴人之疏漏，惟被上

01 訴人明知 671、672、673 建號等 3 筆建物經主管機關通知減列
02 其所占系爭土地之面積自無適用按特別優惠稅率課徵地價
03 稅，對於上訴人誤准之違法行政處分而不依土地稅法第 41 條
04 第 2 項及其施行細則第 15 條規定盡協力申報義務實屬不當。
05 況且地價稅係屬底冊稅，於每年 11 月定期開徵，歷年之地價
06 稅繳款書中，皆已載明系爭 101、102 地號土地適用特別稅率
07 之面積，是被上訴人於接獲地價稅繳款書時，應可得知系爭
08 101、102 地號土地之課稅情形，則當發現系爭土地地價稅核
09 課情形與實際使用情形不符時，即應按土地稅法第 41 條第 2
10 項及同法施行細則第 15 條規定向上訴人申報，惟被上訴人未
11 向上訴人申報，顯然違反司法院釋字第 537 號解釋協力申報
12 義務，屬行政程序法第 119 條信賴不值得保護之情形；且其
13 縱非故意不為申報，亦有應注意能注意而不注意之過失責任
14 ，自不可主張免責；原判決逕以上訴人 93 年誤准系爭 101、1
15 02 地號土地全部面積按工業用地稅率課徵地價稅之違法行政
16 處分，而免除被上訴人每年之法定申報協力義務，顯與土地
17 稅法第 41 條、同法施行細則第 15 條及司法院釋字第 537 號解
18 釋意旨有違。又有關稅捐事件，稅捐稽徵法為行政程序法之
19 特別法，自應優先普通法而加以適用，原判決並未加以審查
20 671、672、673 號等建物所占系爭土地之面積有無合致土地
21 稅法第 18 條之法定要件，僅依憑 93 年及 105 年審查資料，以
22 上訴人違反行政程序法第 9 條「行政機關就該管行政程序，
23 應於當事人有利及不利之情形，一律注意。」而認定 671、
24 672、673 建號等 3 筆建物所占系爭土地面積可按工業用地稅
25 率課徵地價稅，顯與司法院釋字第 267 號及第 420 號有關租稅
26 法定主義之解釋相違背，有判決不備理由之當然違背法令情
27 事。(五)再者，現行土地稅法令及行政函釋，皆無給予納稅義
28 人合理期限內補正之規定，且系爭工廠登記證所載廠地面積
29 8,000 平方公尺，確係被上訴人於 78 年 11 月 23 日自行向工業
30 主管機關申請變更廠地面積，亦經工業主管機關核准在案，
31 原判決明知工業主管機關核准廠地面積 8,000 平方公尺係由

被上訴人自行申請變更，而卻以上訴人不察之過失所致違法之行政處分，而認定被上訴人因此失去可補正之機會，爰引財政部70年10月20日台財稅字第38881號函及81年8月21日台財稅字第810303719號函釋意旨，斷率認定原補徵及核定地價稅實屬違法，核與改制前行政法院61年判字第169號判例相違背，顯有判決適用法規不當之違背法令情事。另本案被上訴人於106年3月29日向工業主管機關申請工廠變更登記（變更事項為：廠地地號○○○區○○段101、102地號；廠地面積1萬4,712.09平方公尺；工廠用水量每日18.4立方公尺），並經工業主管機關新北市政府經濟發展局以106年3月30日新北經登字第1068144220號函核准在案，惟該經工業主管機關核定工廠變更登記事項，亦自核准之日起適用，並無溯及既往；原判決以系爭廠地面積是可以變更登記的，也就是可以補正的為由，認定工業主管機關核定工廠變更登記事項是給予被上訴人之補正措施，此為增加法律所無規定，已違背租稅法定主義，顯然判決違背法令。(六)綜上，原判決適用行政程序法第9條及財政部70年10月20日台財稅字第38881號函、81年8月21日台財稅字第810303719號函之規定不當，及就上訴人於原審答辯書內援引土地稅稅法第18條及司法院釋字第537號解釋等相關資料說明本案所核定補徵及核定課徵地價稅於法有據，並無適用法令錯誤之情形未盡審理之能事，何以未能據以作有利於上訴人之認定，亦未敘明理由，原判決有行政訴訟法第243條所定適用法規不當、判決不備理由或理由矛盾之違背法令情形等語，為此請求廢棄原判決，並駁回被上訴人在第一審之訴。

六、本院查：

(一)土地稅法第10條：「……（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。」第18條：「（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。……」第41條：「（第1項）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）地價稅開徵四十日前提出申請，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。（第2項）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。」土地稅法施行細則第13條：「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）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。……」稅捐稽徵法第21條：「（第1項）稅捐之核課期間，依左列規定：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，且無故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者，其核課期間為五年。二、依法應由納稅義務人實貼之印花稅，及應由稅捐稽徵機關依稅籍底冊或查得資料核定課徵之稅捐，其核課期間為五年。三、未於規定期間內申報，或故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者，其核課期間為七年。（第2項）在前項核課期間內，經另發現應徵之稅捐者，仍應依法補徵或並予處罰；在核課期間內未經發現者，以後不得再補稅處罰。」財政部70年10月20日台財稅字第38881號函：「土地因地政機關漏造異動資料，致稅捐單位仍認係供農業用地使用，向原業主課徵田賦，嗣於稅捐單位發現資料遺漏主動向地政機關聯繫補送土地異動通知書，經改按一般用地補徵地價稅時，該公司始提出申請按工業用地課稅，類此因政府機關聯繫不週，致使納稅義務人延誤申請之情形，如符合土地稅

法規定工業用地要件者，應准補辦申請手續並按工業用地計徵地價稅。」財政部81年8月21日台財稅字第810303719號函：「○公司於註銷工廠登記後，將所有經核准按工業用地稅率課徵地價稅之土地，租予△公司使用，如經查明仍符合工業用地有關規定，應准繼續適用工業用地稅率課徵地價稅。」

(二)原判決以前揭理由，認被上訴人上開所訴各節，非無可採，原處分（含復查決定）即有違誤，訴願決定未予糾正，亦有未合，而撤銷訴願決定及原處分（含復查決定）。固非無見。

(三)惟按土地稅法第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或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。故若非屬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，縱供工業或工廠使用；或者，縱在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理工廠登記，而作工業或工廠使用，或雖經核准，但實際未作工業或工廠使用），均無土地稅法第18條第1項第1款規定之適用。又司法院釋字第537號解釋明示：「租稅稽徵程序，稅捐稽徵機關雖依職權調查原則而進行，惟有關課稅要件事實，多發生於納稅義務人所得支配之範圍，稅捐稽徵機關掌握困難，為貫徹公平合法課稅之目的，因而課納稅義務人申報協力義務」，依其意旨觀之，乃因有關稅捐稽徵事項多而繁雜，勢難強制稅捐稽徵機關鉅細靡遺介入課稅要件事實之調查，且課稅事實大部分與納稅義務人生活範圍

事件相連結，其最瞭解其各種情況，也最接近課稅證據資料，故乃藉由法律課予納稅義務人一定之申報協力義務，俾使稅捐稽徵機關得據以正確核課稅捐，此觀土地稅法第41條亦訂有「得適用特別稅率之用地，土地所有權人應於每年（期）地價稅開徵四十日前提出申請，逾期申請者，自申請之次年期開始適用」、「適用特別稅率之原因、事實消滅時，納稅義務人應即向主管稽徵機關申報」之協力義務益明。且依土地稅法第41條第1項規定可知已規定地價之土地是否符合適用地價稅特別稅率之實體要件，應以當年度申請期限截止日為審核基準日，如未遵期提出申請，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。

(四)復依行政程序法第117條規定：「違法行政處分於法定救濟期間經過後，原處分機關得依職權為全部或一部之撤銷；其上級機關，亦得為之。但有下列各款情形之一者，不得撤銷：一、撤銷對公益有重大危害者。二、受益人無第119條所列信賴不值得保護之情形，而信賴授予利益之行政處分，其信賴利益顯然大於撤銷所欲維護之公益者。」可知違法授予利益之行政處分於法定救濟期間經過後，必須其撤銷對公益沒有重大危害，且受益人有同法第119條所列信賴不值得保護之情形，或受益人雖無法定信賴不值得保護之情形，但其信賴利益非顯然大於撤銷所欲維護之公益者，原處分機關或其上級機關始得依職權為全部或一部之撤銷。而課稅處分雖非授益處分，但納稅義務人受到較為有利的課稅處分，就其受有少繳稅捐之利益而言，類似授予利益，稽徵機關亦得適用上開規定，於發現原核定處分違法短徵時，自行變更原核定處分，補徵其應納之稅款，惟應受核課期間的限制。另依行政程序法第119條規定：「受益人有下列各款情形之一者，其信賴不值得保護：一、以詐欺、脅迫或賄賂方法，使行政機關作成行政處分者。二、對重要事項提供不正確資料或

為不完全陳述，致使行政機關依該資料或陳述而作成行政處分者。三、明知行政處分違法或因重大過失而不知者。」

(五)上訴人於原審主張系爭工廠雖前曾經工業主管機關於76年核准廠地總面積16,304平方公尺，惟廠地內僅系爭923號建物取得工廠登記證，其餘系爭671、672、673號等3筆建物非屬上開工廠登記證核准範圍，並未取得工廠登記，經被上訴人於78年11月23日持具78莊使字第1611號使用執照及變更前後廠房配置圖自行申請變更廠地總面積為8,000平方公尺，亦經工業主管機關核准在案，是本案應採系爭101、102地號等2筆土地面積比例分配核准廠地面積，依序為1,971.66平方公尺及6,028.34平方公尺准按工業用地千分之10稅率課徵地價稅，其餘面積2,099.86平方公尺及6,420.3平方公尺應按一般用地稅率課徵地價稅等語，提起上訴時更主張系爭671、672、673號等3筆建物之工廠登記已於75年註銷，76年及78年工廠登記所載之廠地與廠房範圍即不包含671、672、673號等3筆建物等語；被上訴人於原審則主張671、672、673號等3筆建物早在60年代建廠後即已申請適用工業用地稅率，從未變更使用用途，數十年來持續適用工業用地稅率；923建號之建物係於78年新建完工做為新廠使用，因當時仍有671、672、673號建物於同一基地上，故僅於新廠登記基地面積填載8,000平方公尺，然舊廠部分並未拆除，仍持續做為工廠使用；迨93年，上訴人以被上訴人舊廠已註銷登記另設新廠未重新申請適用工業用地稅率為由，核定被上訴人按一般稅率補繳88至92年度地價稅，後經被上訴人申請復查核准撤銷應補繳之稅款，並經上訴人發函確認被上訴人上述土地全部面積，自始至終均符合工業用地特別稅率等語。稽諸被上訴人舊有工廠登記證（記載廠地總面積16,304平方公尺）係於75年10月9日註銷（原處分卷第22頁），其再於76年5月18日申請工廠設立許可，及經當時臺北縣政府於同年月26日核准的廠地總面積雖仍為16,304平方公尺（原處分卷第138至140頁），嗣於78年11月4日建廠試車完竣，同年月6日申

01 請開工及工廠變更登記時，記載的工廠基地總面積亦為16,3
02 04平方公尺（原處分卷第141至143頁），惟經臺北縣政府78
03 年11月9日78北府建一字第345163號簡便行文表指明：「一
04 、貴廠申請工廠開工及變更登記案經查：①配置圖未標明樓
05 層別，又依實地勘查結果機器設備尚未依設立許可裝妥，全
06 部機器設備且置於二樓，核與使用執照用途未符。②申請使
07 用廠地內尚有其餘建物，請一併辦理登記於工廠範圍內，否
08 則該建物使用之土地請予減少。」（原處分卷第144頁），
09 被上訴人即於78年11月22日重新申請開工及工廠變更登記，
10 將工廠基地總面積變更為8,000平方公尺，並經臺北縣政府
11 78年11月29日78北府建一字第364857號函核准在案（原處分
12 卷第153至159頁）。可見被上訴人舊有的工廠登記於75年10
13 月9日經核准註銷後，迨78年11月間重新申請工廠登記時，
14 原似可選擇將新建的923號建物與舊有的廠房（如果671、67
15 2、673號建物均未拆除或僅拆除一部分）一併辦理工廠登記
16 以擴大其廠地總面積（維持仍為16,304平方公尺），然其卻
17 選擇僅就新建的923號建物申請工廠登記，將廠地總面積變
18 更（縮小）為8,000平方公尺，並經當時目的事業主管機關
19 臺北縣政府核准在案，則除非其申請登記的新廠（923號建
20 物）實際使用的基地面積明顯大於8,000平方公尺，否則目
21 的事業主管機關無從命其更正（或補正），遑論稅捐稽徵機
22 關；至於被上訴人不將系爭土地內其餘建物，一併辦理登記
23 於工廠範圍內，似非上訴人所能越俎代庖。而稽諸923號建
24 物地面層的建築面積僅4,543平方公尺（參臺北縣政府76年5
25 月26日核准申請工廠設立許可函及建物使用執照，原處分卷
26 第139、149頁），則被上訴人如果係礙於系爭土地尚有671
27 、672、673號建物，而選擇將新廠（923號建物）使用的基
28 地面積登記為8,000平方公尺（約為地面層的建築面積4,543
29 平方公尺1.76倍），似難認違反論理法則。然原處分函卻記
30 載：「依2筆土地及4棟建物面積核算，923建號占101、102
31 地號土地面積分別為4,071.52平方公尺、8,413.4平方公尺

，合計1萬2,484.92平方公尺」（原處分卷可閱卷第228頁）
，其核算方法為何，是否足認被上訴人申請將新廠（923號
建物）使用的基地面積登記為8,000平方公尺係屬顯然的錯
誤，而得由目的事業主管機關命更正？尚非無疑，原審未詳
予調查釐清，遽認被上訴人申請工廠登記經核准廠地面積僅
8,000平方公尺與實情不符，上訴人應給予被上訴人於合理
期限內補正之機會，如屆期未補正再行核課，而判決撤銷原
處分，容嫌速斷。另外，被上訴人於106年3月29日向工業主
管機關申請工廠變更登記（變更事項為：廠地地號○○○區
○○段101、102地號；廠地面積1萬4,712.09平方公尺；工
廠用水量每日18.4立方公尺），並經工業主管機關新北市政
府經濟發展局以106年3月30日新北經登字第1068144220號函
核准在案（原審卷第71頁），乃依據工廠管理輔導法第16條
第2項：「工廠登記事項有變更時，應辦理變更登記」規定
所為申請，而經工業主管機關核准工廠變更登記者，係自核
准之日起發生效力，並無溯及既往效力，且依土地稅法第41
條規定，必須於每年（期）地價稅開徵四十日前提出申請，
始能自106年度起適用工業用地稅率課徵地價稅，此與原處
分就系爭土地105年度及以前5個年度的地價稅為核課或補徵
，迥不相侔，是原判決以「系爭廠地面積是可以變更登記的
，也就是可以補正的，原告也經變更在案，至於變更後廠地
面積與宗地面積之差距，被告當得依職權核課之」等語為由
，認為上訴人就系爭土地105年度及以前5個年度的地價稅為
核課或補徵，應給予被上訴人補正工廠登記面積的機會，而
撤銷原處分，容有未洽。

（六）末查被上訴人曾於93年8月17日申請系爭土地按工業用地稅
率課徵地價稅，經改制前臺北縣政府稅捐稽徵處新莊分處93
年9月24日北稅莊（一）字第0930032457號函核准自93年度起適
用在案（原處分卷第39至45頁），而原判決既認定上訴人就
93年行政處分、105年所為原處分之審查資料是一樣的，即
93年行政處分所審查之91年5月17日經濟部工廠登記證（編

號：00-000000-00），比對臺北縣政府對臺北縣政府稅捐稽徵處新莊分處函復之工廠全部電子檔資料（列印於93年9月，載明地號為系爭2筆土地）工廠面積8,000平方公尺，廠房及其他建築物面積共計9,002.98平方公尺，而923建號之所有權狀影本建號面積就是9,002.98平方公尺，足見上訴人於93年間就經被上訴人提供相關資料，而知悉工廠坐落於系爭2筆土地上，工廠登記之面積8,000平方公尺，建築物僅923建號，其面積9,002.98平方公尺；且被上訴人就系爭2筆地號及地上建築物，多年來為同一使用情形，並未變更，係上訴人漏未注意工廠登記核准廠地面積僅8,000平方公尺，工廠登記之建物僅923建號而不及其他，而這兩個關鍵之資訊，納稅義務人即被上訴人已盡協力義務將相關資訊均完足的於93年間提供上訴人審查，是上訴人之過失而未能做正確之審查等情，似認為被上訴人已克盡協力義務，並無行政程序法第119條所列信賴不值得保護之情形，則105年所為原處分認定系爭土地面積超過8,000平方公尺部分應自94年度起改按一般用地稅率課徵地價稅，而補徵核課期間內100年至104年按一般用地稅率與原按工業用地千分之10稅率課徵之差額地價稅，無異撤銷93年行政處分之一部分，揆諸前開規定及說明，其撤銷是否對公益有重大危害，或被上訴人之信賴利益是否顯然大於撤銷所欲維護之公益？攸關上訴人逕以原處分就該授予優惠稅率之93年行政處分為一部之撤銷，是否適法，此為行政法院應依職權調查的事實關係，原審未予闡明論究，其判決理由難謂完備。

(七)綜上所述，上訴意旨指摘原判決適用法規不當及理由不備，尚非無據，且影響裁判之結果，上訴人聲明將之廢棄，為有理由，爰將原判決廢棄，發回原審法院更為審理。

據上論結，本件上訴為有理由。依行政訴訟法第256條第1項、第260條第1項，判決如主文。

中 華 民 國 108 年 1 月 31 日
最高行政法院第四庭

01						審判長法官	鄭	小	康
02						法官	沈	應	南
03						法官	劉	介	中
04						法官	帥	嘉	寶
05						法官	林	文	舟
06	以	上	正	本	證	明	與	原	本
07	中	華		民	國		108	年	2
08							書記官	徐	子
								嵐	1
									日