

最 高 行 政 法 院 裁 定

108年度裁字第875號

上 訴 人 馥麗工業股份有限公司

代 表 人 蔡淑櫻

訴訟代理人 洪文浚 律師

被 上 訴 人 桃園市政府地方稅務局

代 表 人 姚世昌

上列當事人間地價稅事件，上訴人對於中華民國108年3月7日臺北高等行政法院107年度訴字第624號判決，提起上訴，本院裁定如下：

主 文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理 由

一、按對於高等行政法院判決之上訴，非以其違背法令為理由，不得為之，行政訴訟法第242條定有明文。依同法第243條第1項規定，判決不適用法規或適用不當者，為違背法令；依同法第243條第2項規定，判決有該條項所列各款情形之一者，為當然違背法令。又提起上訴，應以上訴狀表明上訴理由並應添具關於上訴理由之必要證據，復為同法第244條第1項第4款及第2項所明定。且依同法第307條之1準用民事訴訟法第470條第2項第1款、第2款規定，上訴理由應表明原判決所違背之法令及其具體內容，暨依訴訟資料合於該違背法令之具體事實。是當事人提起上訴，如以原判決有不適用法規或適用不當為理由時，其上訴狀應有具體之指摘，並揭示該法規之條項或其內容；如以原判決有行政訴訟法第243條第2項所列各款情形為理由時，其上訴狀應揭示合於該條款之具體事實。上訴狀或理由書如未依上述方法表明，或其所表明者顯與上開法條規定之違背法令情形不相合時，即難認為已合法表明上訴理由，其上訴自非合法。

二、緣上訴人所有○○市○○區○○段854、856、858、1198、1201、1203、1203-1、1203-2、1205、1205-1、1205-2、121

3、1214、1214-1、1218、1218-1、1226、1228、1262、1266、1266-1、1266-2、1266-3、1266-4、1266-5、1266-6、1266-7、1266-8、1266-9、1266-10、1266-11、1266-12、1266-13、1266-14、1266-15、1266-16、1266-17、1266-18、1266-19及1272地號等40筆土地（其中1203-1、1203-2地號係於民國103年12月3日分割自1203地號；1205-1、1205-2地號係於103年12月3日分割自1205地號；1214-1地號係於103年12月3日分割自1214地號；1218-1地號係於103年12月3日分割自1218地號；1266-3、1266-4、1266-5、1266-6、1266-7、1266-8、1266-9、1266-10、1266-11地號係於103年12月3日分割自1266地號；1266-12、1266-13、1266-14、1266-15、1266-16、1266-17係於103年12月3日分割自1266-1地號；1266-18、1266-19地號係於104年4月29日分割自1266-4地號。下稱系爭土地），原按工業用地稅率課徵地價稅，經被上訴人查得系爭土地上原經登記之工廠已於102年5月10日歇業並廢止工廠登記，遂以106年6月22日桃稅地字第1062753657號函（下稱原處分）核定系爭土地全部面積已不符土地稅法第18條課徵工業用地稅率之規定，應自103年起分別改按一般用地稅率及公共設施保留地稅率課徵地價稅（其中103年之1266-2地號土地按公共設施保留地稅率課徵，其餘土地按一般用地稅率課徵；104及105年之1203-1、1205-1、1214-1、1218、1218-1、1266、1266-2、1266-3、1266-4、1266-7、1266-10、1266-12、1266-13、1266-15地號土地按公共設施保留地稅率課徵，其餘土地按一般用地稅率課徵），並依稅捐稽徵法第21條規定補徵上訴人103至105年地價稅各新臺幣（下同）669萬4,746元、419萬6,412元及679萬4,881元，合計1,768萬6,039元。上訴人不服，以106年7月17日復查申請書向被上訴人申請復查，因被上訴人逾期仍未作成決定，遂於106年11月21日向○○市政府提起訴願，案經被上訴人檢卷答辯到○○市政府。嗣被上訴人以107年1月31日桃稅法字第1060048396號復查決定書，重新核算104及105年地

01 價稅應分別補徵 673 萬 7,040 元及 1,079 萬 6,855 元，然依改制
02 前行政法院 62 年判字第 298 號判例要旨，不得為更不利於行
03 政救濟人之決定，爰維持原核定。上訴人不服，提起訴願，
04 業經決定駁回，遂提起行政訴訟。經原審法院判決駁回後，
05 乃提起本件上訴。

06 三、上訴意旨雖主張：(一)系爭土地原均為上訴人桃園工廠坐落之
07 土地，屬於工業區用地，嗣因都市計畫辦理工業區變更，上
08 訴人乃依「都市計畫工業區檢討變更審議規範」第 4 條第 1 項
09 規定申請註銷上訴人桃園工廠之工廠登記，此為辦理都市計
10 畫工業區變更時，對於設有工廠之興辦人所應檢具之文件，
11 而於都市計畫辦理期間，上訴人不能、也未違反上開規定自
12 行使用系爭土地收益，參諸本院 105 年度判字第 202 號判決揭
13 示之意旨，土地稅減免規則第 17 條所稱之「不能為原來之使
14 用」，應解為「事實上不能依法令允許使用之方式予以使用
15 」之情形，本件上訴人事實上無法依法令所允許之使用方式
16 使用系爭土地，實際上也未使用系爭土地，自應認系爭土地
17 符合土地稅減免規則第 17 條所定之免徵地價稅之要件。原判
18 決係依改制前行政法院 78 年度判字第 684 號判決，以獎勵土
19 地所有權人辦理市地重劃辦法第 50 條規定，認系爭土地之重
20 劃計畫書尚在審議中，未經主管機關核准實施及公告確定，
21 非屬重劃期間，而無土地稅減免規則第 17 條規定之適用。然
22 獎勵土地所有權人辦理市地重劃辦法並非土地稅減免規則或
23 其他租稅法律所授予行政機關對於限制土地所有權人請求免
24 徵地價稅所制定之行政命令，依司法院釋字第 496 號及第 620
25 號解釋，本即不得援引上開辦法，限制人民得依土地稅減免
26 規則第 17 條前段請求免徵地價稅之權利，原判決援引上開辦
27 法而為不利上訴人之認定，已有判決不適用法規或適用不當
28 之違背法令。況且，事實上系爭土地於 103 至 105 年度期間確
29 實在辦理都市重劃計畫，而不能為原來之使用（按系爭土地
30 原本為工廠使用，上揭條文所稱「不能為原來之使用」當指
31 不能為原來作為工廠之使用），且無收益，本即符合土地稅

01 減免規則第17條規定，要不能因與租稅事項無關之「獎勵土
02 地所有權人辦理市地重劃辦法」之規定，而認系爭土地應於
03 重劃計畫書公告確定之翌日起30日內，由重劃會將重劃範圍
04 土地列冊報經直轄市或縣（市）主管機關轉送稅捐稽徵機關
05 後，始得請求減免地價稅。原判決顯然違反租稅法律主義，
06 而有判決違背法令。(二)上訴人所有之系爭土地，係位於上訴
07 人依據「都市計畫工業區檢討變更審議規範」第4項規定申
08 請辦理都市計畫變更（由工業區變更為商業區及住宅區）之
09 範圍內，系爭土地係屬土地稅法第10條第2項所稱之「工業
10 用地」。再者，土地稅法對於工業用地已有定義，而此定義
11 涉及人民所有之土地係適用何種稅率，亦即有關工業用地之
12 定義範圍，影響人民得否依土地稅法之規定免依累進稅率計
13 徵地價稅，因此，根據法律保留原則、租稅法律主義，行政
14 機關不得發布命令或以函釋方式，訂定逾越母法範圍之稅捐
15 優惠限制，被上訴人依財政部函釋，認系爭土地非屬土地稅
16 法第10條第2項規定之工業用地，已有違誤。況且，土地稅
17 法既已對所謂「工業用地」明確定義為「依法核定之工業區
18 土地及政府核准工業或工廠使用之土地」，則此部分授權行
19 政機關解釋之範圍，亦僅在系爭土地是否坐落在「依法核定
20 之工業區土地」、是否為「政府核准工業或工廠使用之土地
21 」，不應在無法律授權之情況下，擴大至工廠登記證被註銷
22 時，該工廠坐落之土地即屬未依原核定之規劃使用，而不屬
23 土地稅法所定義之「工業用地」，被上訴人所引用之財政部
24 函釋，不僅未獲法律授權，且係增加母法所無之限制，應不
25 予適用。原判決係認可財政部95年5月24日台財稅字第09504
26 528400號及99年7月19日台財稅字第09900244900號函釋，再
27 引用依上開財政部函釋所作成之本院100年度判字第908號及
28 107年度判字第220號判決意旨，認須符合土地稅法第10條第
29 2項及同法施行法第14條第2項第2款（按並無土地稅法施行
30 法，原判決亦未如此引用）規定，故非位於工業區之土地，
31 當其工廠登記證被註銷時，即不再屬「實際直接供工業使用

」，亦不符「目的事業主管機關原先核定之規劃」，即不再屬於土地稅法之工業用地等語。然系爭土地上之工廠登記證並非是被主管機關註銷，而是上訴人依「都市計畫工業區檢討變更審議規定」第4條第1項規定，為辦理工業區變更而自行申請註銷工廠登記，此與前揭判決意旨及財政部函釋所稱「工廠登記被註銷」之情況不同，原即不得比附援引。更何況上開財政部函釋，顯然係以行政命令限縮土地稅法第10條第2項所為「工業用地」之要件，雖有其他本院判決引用上開財政部函釋作為認定土地稅法所稱之「工業用地」，然依司法院釋字第496號、第607號、第620號解釋意旨，自不得援引上開財政部函釋作為認定系爭土地不符合統徵百分之十地價稅之依據，縱使系爭土地於103至105年度僅有858地號土地使用分區為「乙種工業區」，該土地亦應有土地稅法第18條第1項第1款規定之適用。原判決有判決違背法令等語。

四、惟查原判決理由已論明：(一)參照本院100年度判字第908號及107年度判字第220號判決，可知非位於工業區之土地，當其工廠登記證被註銷時，即不再屬「實際直接供工業使用」，亦不符「目的事業主管機關原先核定之規劃」，即不再屬於土地稅法之工業用地，財政部95年5月24日台財稅字第09504528400號及99年7月19日台財稅字第09900244900號函釋，符合土地稅法第10條及第18條規定之本旨，並無增加法律所無之限制。又系爭土地之使用分區除858地號土地使用分區為「乙種工業區」外，其餘土地均非工業區土地，且地上建物原登記之「馥麗工業股份有限公司桃園工廠」已於102年5月10日歇業並廢止工廠登記，現無工業主管機關核准工業或工廠使用之情事，並不符土地稅法第10條「工業用地」之規定，且土地使用現況未經工業主管機關核定為工業或工廠使用，亦非已按工業主管機關核定規劃使用，是系爭土地依土地稅法第18條第1項但書規定，核無千分之十特別稅率之適用。(二)系爭土地屬於「○○市○○區○○自辦市地重劃區」，依獎勵土地所有權人辦理市地重劃辦法第25條第1項、第27

01 條及第50條規定，可知減免地價稅或田賦，以自辦市地重劃
02 範圍及重劃計畫書，已獲直轄市或縣（市）主管機關核定為
03 前提。蓋自辦市地重劃係由土地所有權人自行發起，系爭土
04 地究係續作工廠使用或變更使用分區另為開發，本由上訴人
05 自行評估決定，上訴人於經核定後可獲得相當之利益，故出
06 於自由意志變更土地原來工廠使用之用途，自應自行承擔主
07 管機關「未為核定」或「核定期間過長」之風險。經查系爭
08 重劃計畫書業於107年10月3日經○○市政府核准實施並自10
09 7年10月15日起公告1個月，可知系爭土地於103至105年課稅
10 期間，重劃計畫書尚在審議中，未經主管機關核准實施及公
11 告確定，103至105年課稅期間自非屬重劃期間，核與土地稅
12 減免規則第17條規定不符，並無免徵地價稅之適用。此外，
13 系爭土地中1203-1、1205-1、1214-1、1218、1218-1、1266
14 、1266-2、1266-3、1266-4、1266-7、1266-10、1266-12、
15 1266-13、1266-15地號，原經○○市政府都市發展局以106
16 年5月25日桃都行字第1060014465號函及106年6月2日桃都行
17 字第1060015542號函認定為公共設施保留地。後經該局再行
18 查明認定除1266-2地號屬公共設施保留地外，其餘土地均非
19 屬公共設施保留地。惟除原處分適用法律錯誤外，申請復查
20 之結果不得為更不利於行政救濟人之決定（改制前行政法院
21 62年判字第298號判例意旨可參），故本件系爭土地中之120
22 3-1、1205-1、1214-1、1218、1218-1、1266、1266-3、126
23 6-4、1266-7、1266-10、1266-12、1266-13、1266-15地號
24 土地雖非公共設施保留地，原處分104及105年就前揭土地按
25 公共設施保留地稅率千分之六課徵，雖有違誤，但復查及訴
26 願決定不得為更不利於行政救濟人之決定，故而復查及訴願
27 決定予以維持，於法尚無違誤等語，即已詳述其得心證之理
28 由及法律上之意見，並就上訴人之主張，何以不足採取，分
29 別予以指駁甚明。至於本院105年度判字第202號判決係認同
30 重劃期間土地已得依重劃後之相關法令規定為建築使用，即
31 與土地稅減免規則第17條規定「於辦理期間不能為原來之使

用而無收益」要件不符之見解，與本件案情不同，尚無從比
附援引作為有利於上訴人之論據。觀諸前開上訴意旨無非重
述其在原審主張之歧異見解，對原審認定事實、適用法律之
職權行使，任加指摘違背法令，並泛言原判決不適用法規或
適用不當，核與所謂原判決「違背法令」之情形顯不相當，
尚難認為對原判決之如何違背法令已有具體之指摘。依首揭
規定及說明，應認其上訴為不合法。

五、依行政訴訟法第249條第1項前段、第104條、民事訴訟法第9
5條、第78條，裁定如主文。

中 華 民 國 108 年 6 月 12 日

最高行政法院第四庭

審判長法官 鄭 小 康

法官 張 國 勳

法官 劉 介 中

法官 帥 嘉 寶

法官 林 文 舟

以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

中 華 民 國 108 年 6 月 13 日

書記官 楊 子 鋒