

臺北高等行政法院判決

108年度訴更一字第16號

108年12月12日辯論終結

原告 新泰工業股份有限公司

代表人 葉泰隆（董事長）

訴訟代理人 曾光輝會計師

被告 新北市政府稅捐稽徵處

代表人 黃育民（處長）

訴訟代理人 陳淑姿

郭燕玲

洪嘉聰

上列當事人間地價稅事件，原告不服新北市政府中華民國106年5月1日新北府訴決字第10602778760號訴願決定，提起行政訴訟，經本院106年度訴字第853號判決後，最高行政法院以108年度判字第51號判決廢棄原判決，並發回更為審理，本院判決如下：

主 文

原處分確定為新台幣貳佰壹拾陸萬參仟壹佰參拾參元。

原告其餘之訴駁回。

第一審及發回前上訴審訴訟費用由被告負擔。

事實及理由

甲、程序部分

緣被告辦理105年度地價稅稅籍及使用情形清查發現，原告所有坐落新北市○○區○○段○○○、○○○地號土地（下稱系爭土地）原經核定按工業用地稅率課徵地價稅，所核定准予適用工業用地稅率之面積有誤，乃以105年9月22日新北稅莊一字第1053549814號函（下稱105年9月22日補徵函）補徵猶在核課期間內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，並核定105年當期地價稅。

嗣經行政救濟，於本院更審中，兩造就100年至104年補徵處分成立和解在案，爰僅以105年度地價稅課稅處分為程序標的暨該部分訴訟費用而為審判，核先敘明。

乙、實體部分

一、事實概要：

(一)原告所有系爭土地即坐落新北市○○區○○段○○○、○○○地號土地（重測前地號：○○段○○○○○○段○○○-○、○○○地號，宗地面積各為4,071.52平方公尺、1萬2,448.64平方公尺，應有部分均為全部），其地上有○○○、○○○、○○○、○○○建號等4筆建物（建物門牌皆為新北市○○區○○路○號），原告於93年向被告申請上揭土地按工業用地稅率課徵地價稅，經被告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9月24日核准處分）核准在案，核准情形如附件一、序號2。

(二)嗣被告辦理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○○○號建物經核定為工廠在案，其餘○○○至○○○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；而○○○號建物跨坐系爭○○○、○○○地號土地、其餘○○○至○○○號等3筆建物則坐落○○○地號土地（建物相關位置及坐落土地情形詳附件二）。被告爰以○○○號建物跨坐系爭二筆土地，而經核准工業用地稅率之廠地面積僅8,000平方公尺，與實際工廠坐落基地之面積並不相符，遂以附件二說明所示之計算方式，計算分配各該應予核准工業用地稅率之面積，分別為○○○地號土地2,608.92平方公尺、○○○地號土地5,391.08平方公尺如附件

一、序號3.，其餘面積則自94年度起改按一般用地稅率課徵地價稅，乃以105年9月22日補徵函補徵核課期間內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，並核定105年地價稅為3,545,907元。

(二)原告不服，申請復查，被告認應以000、000地號土地各占該2筆土地面積總合之比例，來分配該經核准之8,000平方公尺廠地面積，依序為1,971.66平方公尺及6,028.34平方公尺如附件一、序號4.，計算式詳附件三之註2.。遂以105年12月30日新北稅法字第1053104105號復查決定，重新核算較低之5年補徵稅額，並變更105年地價稅為3,536,940元（下稱原處分）。原告仍未甘服，提起訴願，遭決定駁回，遂提起本件行政訴訟，經本院以106年度訴字第853號判決訴願決定及原處分（含復查決定）均撤銷（下稱原判決）。被告不服，提起上訴，經最高行政法院以108年度判字第51號判決（下稱發回判決）廢棄原判決，發回更審。於本院審理中，兩造就被告補徵100至104年之5年地價稅部分成立和解。

二、原告主張略以：

(一)聲明：

- 1.訴願決定及原處分（即復查決定）均撤銷。
- 2.訴訟費用由被告負擔。

(二)原告針對適用工業用地稅率之土地，自始至終均做為工廠使用，並未改變用途，無論新舊廠房做為工業用地使用之原因及事實均未消滅，自然不存在原告之申報協力義務：

- 1.原告適用地價稅工業用地稅率土地座落於系爭土地，地上建物共有000、000、000及000建號等4筆廠房，其中000至000建號等3筆廠房屬於60年代舊廠，面積不大，主要基地為78年新建廠房均由000建號建物占用。自60年代設廠開

始，無論新舊廠房，均依土地稅法第41條第1項後段之規定，無須於每年開徵40日前提出申請，被告多年來亦依此規定核發地價稅單，並無爭議。

2. 土地稅法第41條第2項規定係規範適用特別稅率之實體原因消滅時，納稅義務人應主動向主管稽徵機關申報。被告對於系爭土地，如於核准適用工業用地稅率後，發現原告改變用途導致無法適用工業用地稅率，固可依法補徵地價稅。然系爭土地，自始至終均作為工廠使用，被告並無原告改變用途之證據，核發前亦未至現場查驗工廠使用之面積；又若被告對於當年適用工業用地稅率之申請文件，認有所不足，應依正常行政程序通知原告補正相關文件。縱被告認定文件缺失無法補正，亦應另行發函通知核准適用工業用地稅率之土地面積與原告申請適用之面積不符，原告尚可表示不服循求行政救濟，而非逕行補徵。

(三) 直至原告收受105年9月22日補徵函前，原告均不知工廠登記之廠地面積須與適用工業用地稅率之土地面積一致，原告並未有行政程序法第119條所列「提供不正確資料或有意不提供文件」，導致行政機關誤判的情形：

1. 被告前於93年核准工業用地稅率之適用，除了確認系爭土地全部面積均得適用工業用地稅別稅率外，並於該函說明三提及「前揭土地地上房屋如有原核准原因、事實消滅時，請於適用特別稅率之原因事實消滅之日起30日內向本分處申請，否則依土地稅法第54條第1項第1款及有關規定補稅並處罰。」然被告於105年9月間核定原告部份面積應按一般稅率繳納地價稅，並補繳5年度地價稅差額，並未依土地稅法第54條規定處罰，顯見被告亦了解本件並非土地稅法第41條第2項所指適用特別稅率之原因、事實消滅，

造成地價稅短繳，而係因被告發現78年申請適用工業用地稅率之工廠用地面積與核准適用工業用地稅率不一致，因而發單補徵。此項文件缺失，原告獲知後隨即向工業主管機關更正，並於106年3月30日獲准更正廠地面積為14,712.09平方公尺（000建號工廠），被告也於106年8月16日新北稅莊一字第1063775386號函，核准000建號所屬基地面積，包括000地號4,071.52平方公尺及000地號10,640.57平方公尺，共計14,712.09平方公尺，適用工業用地稅率課徵地價稅，餘000、000、000建號等建物所佔基地面積共計1,808.07平方公尺仍按一般稅率課徵地價稅。亦即自78年設廠開始至今，原告申請適用工業用地稅率之土地面積中，至少14,712.09平方公尺，均符合工業用地稅率。

2.數十年來原告並不知道工廠廠地登記面積會影響工業用地適用稅率，即使是被告在核准適用工業用地稅率時，亦僅核對是否實際做工業使用及取得工業主管機關核發的工廠登記證，78年建廠時如此，93年重新核准時亦是如此。

3.訴訟中，原告再於108年8月29日去函新北市政府經濟發展局，請求重新核算廠地面積，經該局以108年9月9日新北經登字第1081636176號函略以，原計算式分○○○區○○段000、000、000建號皆採建物謄本面積，僅有同段000建號以78莊使字第1611號使用執照面積計算，考量其測量方式不一，爰調整同以建物謄本面積計算，同意原告所請廠地面積為13,646.27平方公尺。嗣被告即據以重新核算補徵100年至104年差額地價稅，惟就105年地價稅之核定，則仍按8,000平方公尺以工業用地稅率計算，其餘8,520.16平方公尺則依一般用地稅率核課，與原告實際使

01 用狀況不符，於法未合，應予撤銷。

02 四、被告則略以：

03 (一)聲明：

04 1.駁回原告之訴。

05 2.第一審及發回前上訴審訴訟費用均由原告負擔。

06 (二)被告依稅捐稽徵法第21條、土地稅法第18條及司法院釋字第
07 537號解釋等規定，就系爭土地部分面積核定課徵105年地價
08 稅，於法有據：

09 1.依據稅捐稽徵法第21條、土地稅法第10條第2項、第18條
10 第1項第1款、第41條、第42條、同法施行細則第13條第1
11 項第1款、第14條第1項第1款、第15條及行為時工廠設立
12 登記規則第1條第1項、財政部74年12月4日台財稅第25805
13 號函、99年7月19日台財稅字第09900244900號函、97年10
14 月9日台財稅字第09700343260號函、80年5月25日台財稅
15 第0000000000號函及95年11月2日台財稅字第09504562440
16 號函釋、司法院釋字第267號及420號解釋意旨觀之，工業
17 用地之地價稅得適用工業用地特別稅率，其要件為：(1)土
18 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
19 法律規定之工業用地，其範圍依土地稅法施行細則第13條
20 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
21 範圍內之土地；(2)須供事業直接使用且按目的事業主管機
22 關規劃使用，其是否已按核定規劃開始使用，以工業主管
23 機關之認定為準；(3)須經申請，並提供土地稅法施行細則
24 第14條第1項規定檢附主管機關認定相關資料。

25 2.依最高行政法院104年度判字第143號、臺中高等行政法院
26 104年度訴字第277號判決意旨及租稅法定主義精神，工業
27 用地得按特別稅率核課地價稅之要件，已如前述，若非屬

工業主管機關核准工廠使用之土地，縱供工業或工廠使用，自無按工業用地稅率課地價稅甚明。

3. 又依司法院釋字第537號解釋意旨觀之，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法定申報協力義務規定益明，最高行政法院100年度判字第1353號判決亦採有相同見解。

4. 原告所有系爭土地原於93年持系爭工廠登記證向被告申請按工業用地10/1000稅率課徵地價稅，經被告核准系爭土地全部面積按工業用地10/1000稅率課徵地價稅在案。嗣經被告辦理105年度地價稅稅籍及使用情形清查發現，依系爭工廠登記證及建物權狀資料所示，僅系爭000建物經工廠登記證核定在案，其餘系爭000至000等3筆建物非屬上開工廠登記證核准範圍，此有新北市政府經濟發展局105年9月20日新北經登字第1051783532號函檢附系爭工廠登記案附平面配置圖（含計算式）影本及工廠登記抄本（現況資料）及土地建物查詢資料在卷足憑，因系爭000建物坐落於系爭000、000地號，其餘系爭000至000等3筆建物坐落於系爭000地號，依2筆土地及4棟建物面積，核算000建物占系爭101、102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；惟因系爭工廠登記證僅核准廠地面積為8,000平方公尺

，則系爭000、000地號等2筆土地應可核准工業用地面積分別為2,608.92平方公尺、5,391.08平方公尺，仍按10/1000稅率課徵地價稅，其餘面積核與土地稅法第18條按目的事業主管機關核定規劃使用之要件不符，應改按一般用地稅率課徵地價稅，是被告據以核定105年地價稅3,545,907元，原非無據。嗣經復查決定變更本件系爭000、000地號等2筆土地面積比例分配核准廠地面積即系爭000、000地號等2筆土地可核准按工業用地率課徵地價稅V，故系爭000、000地號等2筆土地面積1,971.66平方公尺及6,028.34平方公尺仍應准按工業用地10/1000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，原核課105年地價稅變更為353萬6,940元。嗣經新北市政府經濟發展局108年9月9日重新核算原告廠地面積，經該局以108年9月9日新北經登字第1081636176號函略以，原計算式分○○○區○○段000、000、000建號皆採建物謄本面積，僅有同段000建號以78莊使字第1611號使用執照面積計算，考量其測量方式不一，爰調整同以建物謄本面積計算，同意原告所請廠地面積為13,646.27平方公尺。據此被告重新核算補徵100年至104年差額地價稅，並與被告成立和解。惟105年度部分，因地價稅為每年開徵之週期稅，而該年度地價稅開徵前被告即已查獲本件以前年度核課錯誤，故105年度開徵時被告已正確核定土地面積8,000平方公尺按工業用地稅率核課，其餘土地面積8,520.16平方公尺則依一般用地稅率核課，並無違誤。

(三)稅捐稽徵法為行政程序法之特別法，自應優先於普通法而加以適用（行政程序法第3條第1項、稅捐稽徵法第1條規

定參照），原判決未審查系爭000、000、000等建物所占系爭000、000地號土地之面積有無合致土地稅法第18條之法定要件，僅依憑93年及105年審查資料，以被告違反行政程序法第9條規定，認定系爭000、000、000建號等3筆建物所占系爭土地面積可按工業用地稅率課徵地價稅，顯與司法院釋字第267號及第420號等有關租稅法定主義之解釋相違背，有判決不備理由及適用法規不當之當然違背法令情事：

1. 本件系爭土地雖屬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，惟本件屬工廠管理輔導法90年3月14日公布施行前之案件，有關工廠登記事項應適用行為時有效之工廠設立登記規則之規定，依前揭行為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廠，除國防部所屬軍需工廠外，悉依該規則申請設立許可及辦理登記。本件系爭000、000、000建號等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系爭000、000、000建號等3筆建物，原告雖主張持續做為工廠使用，顯已違反行為時工廠設立規則第1條第1項規定，難謂按工業主管機關核定規劃所使用，依租稅法定主義精神，其所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地價稅之適用。
2. 原告持系爭工廠登記證於93年8月17日向被告申請系爭土地依土地稅法第18條規定核定按10/1000課徵地價稅，被告不察工業主管機關僅核准系爭土地部份面積8,000平方公尺為供工業或工廠使用範圍，其餘面積非屬核准範圍，誤准系爭土地全部面積按工業用地稅率課徵地價稅，縱為被告之疏漏，惟原告對於所支配管理範圍之事項，負擔共

同責任，其協力義務之範圍，不限制於單純事實關係之查明，也包括法律的適用在內。原告明知系爭000、000、000建號等3筆建物經主管機關通知減列，其所占系爭土地之面積不應適用按特別優惠稅率課徵地價稅，對於被告誤准之違法行政處分而不依土地稅法第41條第2項及其施行細則第15條規定盡協力申報義務實屬不當。

3. 原判決逕以被告93年誤准系爭土地全部面積按工業用地稅率課徵地價稅之違法行政處分，而免除原告每年之法定申報協力義務，顯與土地稅法第41條、同法施行細則第15條及司法院釋字第537號解釋意旨有違。

4. 現行土地稅法令及行政函釋，皆無給予納稅義人合理期限內補正之規定，系爭工廠登記證所載廠地面積8,000平方公尺，確係原告於78年11月23日自行向工業主管機關申請變更廠地面積，亦經工業主管機關核准在案，原判決明知工業主管機關核准廠地面積8,000平方公尺係由原告自行申請變更，而卻以被告不察之過失所致違法之行政處分，而認定原告因此失去可補正之機會，援引財政部70年10月20日台財稅第38881號函及81年8月21日台財稅第000000000號函釋意旨，斷率認定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。

5. 依財政部95年11月2日台財稅字第09504562440號函意旨，已領有工廠登記之工廠，如有變更廠地總面積情事，仍須依規定辦理工廠變更登記，將系爭部分面積併入原工廠登記廠區範圍內，再持變更後之工廠登記等相關資料，申請按10/1000稅率課徵地價稅，始合致目的事業主管機關核定規劃使用之要件。本件原告係依工廠管理輔導法第16條

第2項規定，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000、000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106年3月30日新北經登字第1068144220號函核准在案。

6. 被告就原告主張106年3月30日獲准更正廠地面積

1萬4,712.09平方公尺應可追溯自78年設廠開始至今一事再詢據工業主管機關，惟嗣經新北市政府經濟發展局108年6月11日新北經登字第1081016363號函復略以…說明四：經查旨揭工廠於82年9月間獲准之工廠變更登記按附申請書標記第二層變更後廠房面積及建築物面積分別為3,865.19平方公尺及594.79平方公尺，未影響申請書登載之廠地總面積8,000平方公尺。說明五：本局106年3月30日新北經登字第1068144220號函核准旨揭工廠廠地面積變更為1萬4,712.09平方公尺之生效日期即為106年3月30日，無涉及追溯效力等語。

(四) 對於被告93年原核定補徵原告88年至92年之地價稅處分，經原告申請復查，復於同一年度撤銷原補徵稅額處分及93年9月24日北稅莊(一)字第0930032457號函核准原告按工業用地稅率課徵地價稅之過程，茲說明如下：

1. 查原告所有系爭000、000地號土地，原持有之工廠登記證（登記證號：00-000000-00）廠地面積1萬6,304平方公尺，係於75年10月9日工廠登記註銷，其於76年5月19日再向工業主管機關申請重測前之○○段○○○○○○段000-0、000地號2筆土地設立工廠，前經工業主管機關（即改制前臺北縣政府）以76年5月26日76北府建一字第142985號函核准工廠設立並教示原告於核准之日起2年內完成建廠，並於試車後3個月

內辦理工廠登記，逾期本許可案失效。……【註：核定工廠設立許可事項：(一)廠址：改制前臺北縣○○市○○段○○○段○○段000、000-0號工業區。(二)廠地總面積：1萬6,304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）】，原告再於78年11月6日申請工廠開工及工廠變更登記，復經工業主管機關以78年11月9日78北府建一字第345163號簡便行文表載明：「一、貴廠申請工廠開工及變更登記案經查：配置圖未標明樓層別、又依實地勘查結果機器設備尚未依設立許可裝妥，全部機器設備且置於二樓，核與使用執照用途未符。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。」，原告旋於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再向主管機關申請工廠變更登記【變更事項：變更土地面積、建物用途面積……（變更後之基地總面積8,000平方公尺、第1層廠房面積4,300平方公尺、第2層以上辦公室面積4,459.98平方公尺、第1層避難室面積243平方公尺，合計建物總面積9,002.98平方公尺）】，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……。】，本案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1萬6,304平方公尺，惟廠地內000、000、000等3筆建物未取得工廠登記，經原告於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。觀之前揭簡便行文表內容實係原告違反使用執照用途類別而為實

01 作經工業主管機關糾正之，始向建築主管機關申請變更使用
02 執照用途，且原告又於78年11月23日出具申請書，該申請書
03 載記：「本公司申請工廠變更及登記乙案經依照規定修正並
04 變更機器設備及變更廠地面積茲重新檢送申請書件懇請准予
05 工廠變更及登記。」，先予敘明。

06 2.被告前於93年執行地價稅稅籍清查發現，因原告原持有之工
07 廠登記證（登記證號：00-000000-00）已於75年10月9日工
08 廠登記註銷（已如前述），000、000地號等2筆土地核與土
09 地稅法第18條所定按目的事業主管機關核定規劃使用之要件
10 不符，自無按工業用地特別稅率核課地價稅規定之適用，遂
11 以被告93年8月12日北稅莊（一）字第0930027121號函（下稱93
12 年補徵函）通知原告前開土地應自88年改按一般用地稅率，
13 並補徵88年至92年改按一般用地稅率與原按工業用地10/100
14 0稅率課徵之差額地價稅。

15 3.查原告於93年8月17日持工廠登記證（編號：00-000000-00
16 ）向被告申請000、000地號等2筆土地面積1萬6,520.16平方
17 公尺按工業用地10/1000稅率課徵地價稅，經被告93年9月9
18 日派員現場勘查上開土地坐落圍牆內包括廠房及附屬建物，
19 廠內人行道及運輸道路，另工廠內包括辦公廳及單身宿舍核
20 與直接供工廠使用土地有關，符合財政部58台財稅發第
21 02220號令規定亦符合土地稅法第18條第1項第1款規定；惟
22 因未察系爭工廠登記證僅核准廠地總面積為8,000平方公尺
23 ，被告以93年核准函核准自93年起000、000地號土地全部面
24 積按工業用地10/1000稅率課徵地價稅在案，此有93年8月17
25 日原告工業（廠）用地申請書、91年5月17日經濟部工廠登
26 記證（編號：00-000000-00）、79年6月28日改制前臺北縣
27 新莊地政事務所核發建築改良物權狀、改制前臺北縣政府93

01 年9月16日北府建登字第0930642867號函檢附改制前臺北縣
02 政府工廠全部資料及改制前臺北縣政府稅捐稽徵處新莊分處
03 93年核准函及93年9月9日現場勘查照片計4幀。

04 4.原告再於93年9月6日就被告之93年補徵函，持76年5月26日
05 改制前臺北縣政府七六北府建一字第142985號核准申請工廠
06 設立許可函（說明：二(二)廠地總面積：16,304平方公尺……
07 ）及原告歷年來之工廠登記證影本【78年11月29日經濟部工
08 廠登記證（編號：00-000000-00）、79年10月29日經濟部工
09 廠登記證（編號：00-000000-00）、82年6月25日經濟部工
10 廠登記證（編號：00-000000-00）、經濟部工廠登記證（編
11 號：00-000000-00）及91年5月17日經濟部工廠登記證（編
12 號：00-000000-00）】，主張因公司於民國75年舊廠房改建
13 ，依規定須先將舊有工廠登記證註銷，再另行依新建廠房申
14 請工廠登記證，……並於76年5月26日取得臺北縣政府核准
15 設立工廠公文在案，申請復查，被告經依原告主張審認原經
16 改制前臺北縣政府核准工廠登記證（登記證號：00-000000-
17 00）雖於75年10月9日核准工廠登記證註銷，並於76年5月26
18 日取得臺北縣政府核准設立工廠許可登記，雖經現場勘查上
19 開土地坐落圍牆內包括廠房及附屬建物，廠內人行道及運輸
20 道路，已如前述，惟因未察系爭工廠登記證僅核准工廠面積
21 8,000平方公尺，嗣該復查案亦同意原告主張而更正撤銷原
22 93年補徵函，此有93年9月6日原告復查申請書及其檢附相關
23 資料及被告93年11月26日復查案相關資料可憑。

24 5.直至審計部新北市審計處於105年3月24日審新北三字第1050
25 001358號函說明二(五)來函要求調查本案工廠登記廠地面積與
26 稅籍資料未符原因，被告始發現000、000地號上之系爭工
27 廠登記證僅核准廠地面積為8,000平方公尺與93年原核准函

01 係全部面積均按優惠稅率不一，嗣於本案復查期間，經被告
02 105年12月6日新北稅法字第1053096845號函詢據新北市政府
03 經濟發展局有關原告原申請工廠登記證之相關資料，此有工
04 業主管機關（即改制前臺北縣政府）76年5月26日76北府建
05 一字第142985號函核准工廠設立許可、工業主管機關78年11
06 月9日78北府建一字第345163號簡便行文表、原告78年11月
07 23日出具申請書申請工廠變更廠地總面積為8,000平方公尺
08 及工業主管機關78年11月29日78北府建一字第364857號函核
09 定工廠變更登記之相關資料附於原處分卷可稽，已如前述，
10 再予敘明。

11 6.基上說明，本案係因工業主管機關前僅核准00-000000-00工
12 廠登記證廠地面積8,000平方公尺作為工廠或工業使用，惟
13 被告失察誤以000、000地號等2筆土地全部面積1萬6,520.16
14 平方公尺按工業用稅率課徵地價稅，此即部分違法行政處分
15 ，核000、000地號土地其餘非經目的事業主管機關核定規劃
16 使用之土地面積8,520.16平方公尺，實質不符合土地稅法第
17 18條按工業用地稅率課徵地價稅之法定要件，且無行政程序
18 法第117條但書各款所定不得撤銷情事，被告於知有撤銷原
19 因後2年內之105年9月22日，以原處分核定000、000地號土
20 地超過8,000平方公尺部分面積應自93年起改按一般用地稅
21 率課徵地價稅，並對原告補徵尚在核課期間內之100年至104
22 年按工業用地稅率與一般用地稅率之差額地價稅及續核定
23 105年地價稅，核與行政程序法第117條及稅捐稽徵法第21條
24 第1項第2款、第2項等及土地稅法第18條規定，於法並無違
25 誤。雖原告93年遭被告補徵88年至92年之差額地價稅，復經
26 原告同年申請復查，亦經被告未察系爭工廠登記證僅核准廠
27 地面積為8,000平方公尺及000至000建物已註銷工廠登記而

撤銷補徵，再者，原告於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，經工業主管機關核准在案，亦為原告所明知之事實。準此，原告主張並未有行政程序法第119條所列「提供不正確資料或有意不提供文件」導致行政機關誤判的情形，所述核無可採。

五、本件事實如事實概要欄所述，有原處分可閱卷一卷、不可閱卷二卷、訴願卷一卷外放可憑，堪予認定。本件應適用之法令如附件四所示。茲先就工業用地稅率之適用制度先為說明，再依本件所涉爭點逐一論究如下。

六、土地適用工業用地稅率之申請程序暨稽徵機關之核定職權，曾經納稅義務人申請獲准，即毋庸再為申請，惟稽徵機關仍有再為審核之權責：

核依土地稅法第18條第1項第1款、第41條規定，對於具備得適用工業用地稅率之土地所有權人課予於地價稅開徵40日前提出適用申請之協力義務；至於應否、如何准許，依土地稅法施行細則第14條第1項第1款規定，則屬主管稽徵機關審核核定之職權。另依土地稅法第41條第2項、土地稅法施行細則第15條規定，如適用特別稅率之原因、事實消滅時，則應於消滅日後30日內提出申報。此程序在釋字第537號理由書所闡示「稅捐稽徵機關所須處理之案件多而繁雜，且有關課稅要件事實，類皆發生於納稅義務人所得支配之範圍，其中得減免事項，納稅義務人知之最詳，若有租稅減免或其他優惠情形，仍須由稅捐稽徵機關不待申請一一依職權為之查核，將倍增稽徵成本。因此，依憲法第十九條『人民有依法律納稅之義務』規定意旨，納稅義務人依個別稅捐法規之規定，負有稽徵程序之申報協力義務，實係貫徹公平及合法課稅

所必要」之意旨下，乃屬公平合憲之安排。準此，納稅義務人如已依法齊備文件提出申請，應可認其已踐行法律所課予之協力義務。另方面，稽徵機關則應依其申請，進行自行調查或依行政互助請求工業主管機關協助調查後，依其結果作成准否及內容具體包括面積、稅率種類、生效時點等關涉土地稅額計算之必要因素之處分。又依土地稅法第41條第1項後段「前已核定而用途未變更者，以後免再申請」，即爾後稽徵年度同一土地關於用途之基礎事實如未改變時，即毋庸再課予納稅義務人申請之義務；惟為達成釐正稅基、正確課稅之行政目的，機關在爾後逐年核課或依政策進行清查時，自得本於職權對已經核准適用工業用地稅率之土地實際使用情形進行調查，視調查結果決定有無改變原來核定之必要。此際之改變，可能包括原來核定有誤，審酌情狀溯及撤銷原核定進行補稅；或土地業經改變用途，未經納稅義務人申報，乃予改按一般用地稅率補稅並裁罰；或土地仍作工業使用之基礎事實未變，惟因法令變動影響適用面積之增減，應予釐正底冊俾供將來課稅依據等等，其情形不一而足。

七、系爭土地全部面積早在75年之前即已獲准按工業用地稅率核課，原告於93年再度提出申請，也獲被告同年9月24日核准：

經查，系爭土地全部面積早在75年之前即已獲准按工業用地稅率核課，此稽之改課地價稅清查清冊、系爭土地88-91年地價稅課稅明細表上均載明全部面積，及稅種為「3」即工業工廠用地，附於原處分可閱卷第16-20頁可明；嗣經被告於93年間發現原工廠登記證已於75年10月9日註銷，認適用特別稅率原因消滅，而以93年8月12日北稅莊(一)字第0930027121號函檢附補徵88-92年因稅率不同而生之稅額繳

款書，並申明土地稅法第41條之意旨促原告依法提出申請，此有該公函附於同處分卷第24頁可稽。原告就此，一則於93年8月17日提出工業用地申請，檢附00-000000-00經濟部工廠登記證、建號923建物建築改良物所有權狀各1；二則以其使用情形並未改變，事由未消滅為由，不服補徵處分而於93年9月6日提出復查申請，以上有工業（廠）用地申請書及附件、復查申請書附於同處分卷第41-43、26-27頁可憑。被告對原告各該申請，則先由承辦人履勘調查，載明結果於申請書上「經現場勘查上開土地坐落圍牆內包括廠房及附屬建物、廠內人行道及運輸道路，另工廠內包括辦公室及單身宿舍，核與直接供工廠使用土地有關，符合財政部58台財稅發第02220號令規定，亦符合土地稅法第18條第1項第1款規定」等語，續則簽奉核可，以93年9月24日核准處分核准如附表四序號2所示，有該核准函附於同處分卷第45頁可憑。另對於復查申請，則經內部會簽表示相同於前揭履勘判斷之意見，認系爭土地仍與土地稅法第18條第1項第1款、同法施行細則第13條及財政部前開令旨相符，並經呈核奉准為簡化程序、疏減訟源，捨復查程序逕發被告所轄新莊分處以93年12月14日北稅莊（一）字第0930043186號函回復原告，更正撤銷補徵88-92年土地稅額之處分，此有會辦意見、內部簽呈、行文及該回函附於同卷第28-34頁可憑。即系爭土地全部面積早於75年前即已經被告核准按工業用地稅率核課，俟93年間發生前述追補5年稅額，復經自行調查後撤銷追補處分。另原告提出申請書檢附經濟部工廠登記證、建築物改良物所有權狀等，申請適用工業用地稅率核課系爭土地地價稅，合於當時土地稅法第14條第1項第1款「工業用地：應檢附工業主管機關核准之使用計畫書圖或工廠設立許可證及建造執照等文

件。其已開工生產者，應檢附工廠登記證。」規定，被告調查後依其申請內容予以核定並按此核定課徵爾後年度之地價稅，迄本件爭議發生時為止。

八、被告於75年以前即已核准系爭土地全部為工業用地稅率所適用，惟年代久遠欠缺檔案，難以知悉其理由及始末；被告以原告76年間設立工廠之過程及所憑文件，指原告明知其工廠用地僅8,000平方公尺，未盡協力義務致被告93年誤予核准全部面積適用工業用地稅率云云，顯然忽略其93年核准所持理由為依財政部函釋所為之放寬認定，故被告所辯尚不足以推翻其93年9月24日核准函：

本件爭議發生源於被告辦理105年度地價稅稅籍及使用情形清查，經向新北市經濟發展局調卷，始發現原告於76年5月19日向工業主管機關申請在系爭2筆土地設立工廠，前經工業主管機關（即改制前臺北縣政府）以76年5月26日76北府建一字第142985號函核准工廠設立並教示原告於核准之日起2年內完成建廠，並於試車後3個月內辦理工廠登記，逾期本許可案失效。…… 註：核定工廠設立許可事項：（一）廠址：改制前臺北縣○○市○○段○○○○○段000、000-0號工業區。（二）廠地總面積：1萬6,304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）√，嗣原告於78年11月6日申請工廠開工登記，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：……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。……」，原告旋於78年11月23日持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 變更事項：變更土地面積、建物用途面積……

（變更後之基地總面積8,000平方公尺、第1層廠房面積4,300平方公尺、第2層以上辦公室面積4,459.98平方公尺、第1層避難室面積243平方公尺，合計建物總面積9,002.98平方公尺）V，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……。 V。故認本件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1萬6,304平方公尺，惟廠地內系爭000、000、000等3筆建物未取得工廠登記，經原告於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，經工業主管機關核准在案，原告自明知其當時獲准之廠地面積僅8,000平方公尺，固據提出以上往返申請、公函暨檢附文件附於可閱原處分卷第129-159頁為據。惟原告代表人則陳明當時工業主管機關承辦人告以因為建號000建物二樓未作廠房，故僅能核予半數之廠地面積，嗣於79年4月11日獲准變更第二層用途為廠房，並登載於使用執照背面，故原告以為已經該當全部土地均可適用工業用地稅率；又過去被告從來不會逕以廠地面積為核准工業用地稅率之面積等語（見本院卷第99頁108年5月29日準備程序筆錄），且提出該建物78莊使字第1611號台北縣政府工務局使用執照正反面影本附於原審卷67、68頁為佐。另觀之被告於前述93年自行撤銷補稅之行政作為，及被告於同年另行核准系爭土地全部適用工業用地稅率之始末，尤其以履勘所得，適用現尚編入108年12月土地稅法令彙編而有效得由下級機關適用之財政部58年台財稅發字第02220號函釋：「供工廠用地課徵地價稅疑義一案，茲核

01 示：一、『廠房及其附屬建築之用地』及『生產原料倉庫及露
02 天堆置原料用地』，均視為直接供工廠用地，依實施都市平
03 均地權條例有關係文規定，按申報地價數額徵收千分之十五
04 (編者註：現行平均地權條例改為千分之十)地價稅。二、應保
05 留之空地及工廠基地以及廠內之人行道及運輸道路，核與直
06 接供工廠使用土地有關，准按申報地價數額課徵千分之十五
07 (同前註)之地價稅。三、辦公廳及單身宿舍用地在工廠之內者
08 ，依照千分之十五(同前註)稅率課徵地價稅；至眷屬宿舍用
09 地，核與直接供工廠使用土地無關，仍應按一般用地之地價
10 稅稅率課徵。」意旨，放寬對於工業用地之認定，依對內發
11 布之解釋性函令基於自我拘束原則並個案之間平等原則之要
12 求，並無不當。被告抗辯自認當時未察工廠登記(按登記證
13 書上未有面積記載之欄位)僅經核准工廠面積8,000平方公
14 尺，而誤予核准全部面積均可適用工業用地稅率云云，在工
15 廠登記制度已於90年間有所變革由工廠管理輔導法取代廢止
16 之工廠設立登記規則；及土地稅法施行細則第14條第1項第1
17 款申請適用工業用地稅率之應備文件由當時的「工業主管機
18 關核准之使用計畫書圖或工廠設立許可證及建造執照等文件
19 。其已開工生產者，應檢附工廠登記證」，修正為「應檢附
20 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
21 可者，應加附工廠設立許可文件。其已開工生產者，應檢附
22 工廠登記證明文件」，制度日趨嚴謹明確；並比較被告受理
23 原告於本件行政救濟中再度於106年3月29日申請系爭土地適
24 用工業用地稅率，所進行之行政調查及所收集之文件詳本院
25 卷第192-229頁，與被告93年9月24日核准處分所為調查過程
26 ，足見相關行政程序也日漸縝密覈實等情，被告實以今日之
27 法治密度審查十餘年前自行作成之處分為違法，並將不利益

01 歸諸人民指原告未盡協力義務，實屬牽強。況依93年9月24
02 日核准處分內容，反而益證原告主張以往被告從來不會逕
03 以廠地面積為核准工業用地稅率之面積一節非不可採信。再
04 佐以原告在獲知本件處分後，為避免困擾，再迅即於106年3
05 月29日向新北市政府經濟發展局提出工廠變更登記之申請，
06 經該局核定之面積即有三次不同，分別為本院卷第155頁附
07 該局翌日新北經登字第1068144220號函准14,712.09平方公
08 尺、本院卷第342頁附該局108年8月19日新北經登字第
09 1088145648號函准13,162.16平方公尺，及本院卷第340頁附
10 該局108年9月9日新北經登字第1081636176號函准13,646.27
11 平方公尺等情，即連具有專業、豐沛資源之公權力機關都無
12 法即時作成正確之結果，如何得以判斷人民可以具有「確知
13 」登記面積、優惠稅率適用面積應如何計算之睿智，而履行
14 何等超出法律規定之協力義務。是以，原告既依當時法令提
15 出申請文件，自己踐行協力義務，被告也進行履勘、拍照等
16 審核程序，並參照函釋意旨作成處分，被告抗辯原告未盡協
17 力義務及其93年9月24日核准處分為違法云云，均難成立。

18 九、93年9月24日核准處分為合法有效，惟被告仍得本於職權再
19 為調查，本件原告再申請工廠變更登記所獲得之工業用地面
20 積結果，既為被告所明知，自得採為依據核課系爭土地105
21 年度地價稅：

22 承前六、所論述，土地適用工業用地稅率之原因事實並未消
23 滅，納稅義務人即無再為申請之協力義務。而稽徵機關雖可
24 本於底冊稅之性質循例核課，惟其亦得本於職權再就影響課
25 稅處分之各項因素進行調查；進而依調查所得進行相應之行
26 政作為。本院認被告93年9月24日核准處分為合法有效，原
27 告本毋庸再為申請，惟適本件爭議起，原告即於106年3月29

日向新北市政府經濟發展局提出工廠變更登記之申請，最後獲得工廠用地面積為13,646.27平方公尺之結果，已如前述，此面積亦為兩造所肯認（見本院卷第356、357頁108年11月6日準備程序筆錄）。此面積雖較之被告93年9月24日核准適用工業用地稅率面積為系爭土地之全部為少，此係因後者為被告參照財政部58年台財稅發字第02220號函釋意旨作成，前者為悉依新北市政府經濟發展局之核定所致，其裁量各有所本，尚不得以面積之減少，推導93年9月24日核准處分為違法，故本件無涉行政處分之撤銷需考慮信賴保護之問題。又原告提出申請之原由已如前述，非因原因消滅又另外發生適用特別稅率之原因事實而為申請，自不具土地稅法第41條第1項之性質，即不得依該規定指申請逾期僅能向後生效，被告抗辯顯係誤解。上開為被告所肯認之13,646.27平方公尺，自得供被告採為計算105年系爭土地得適用工業用地稅率之面積。

十、綜上，原告請求撤銷原處分，主張按93年9月24日核准處分之內容核課系爭土地105年地價稅為2,019,240元，惟兩造業已肯認新北市政府經濟發展局108年9月9日新北經登字第1081636176號函核定工廠登記之結果可以為工業用地稅率所適用之面積，自應以據此計算之2,163,133元為正確（詳本院卷第382頁稅額比較表）。被告原處分核課3,536,940元，即有違誤，訴願決定未予糾正，亦有未合。按「行政法院對於納稅者之應納稅額，應查明事證以核實確認，在納稅者聲明不服之範圍內定其數額。」納稅者權利保護法第21條第3項本文定有明文；又「撤銷訴訟，其訴訟標的之行政處分涉及金錢或其他代替物之給付或確認者，行政法院得以確定不同金額之給付或以不同之確認代替之」，行政訴訟法第197

條定有明文。原告業已陳明其於同一課稅轄區內別無其他土地（見本院卷第102頁108年5月29日準備程序筆錄），故系爭土地105年地價稅之核課別無其他應為裁量之情形，本院本於上開規定爰予確定其金額為2,163,133元。逾此部分，原告之請求即屬乏據，應予駁回。

六、本件事證已明，兩造其餘攻防均與本件判斷不生影響，爰不一一贅述。

據上論結，本件原告之訴為一部有理由、一部無理由，爰依行政訴訟法第104條、第195條第1項、第197條、民事訴訟法第79條，判決如主文。

中華民國 109 年 1 月 2 日

臺北高等行政法院第二庭

審判長法官 李玉卿
法官 鍾啟煒
法官 李君豪

- 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，向本院提出上訴狀並表明上訴理由，如於本判決宣示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（須按他造人數附繕本）。
- 三、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241條之1第1項前段）
- 四、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1項但書、第2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.上訴人或其法定代理人具備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 109 年 1 月 6 日
書記官 方偉皓