臺灣嘉義地方法院行政訴訟判決

108年度簡字第8號

原　　告　乾佑工業股份有限公司
代　表　人　李張补文
訴訟代理人　陳昱龍律師
被　　告　嘉義縣財政稅務局
法定代理人　蕭俊明
訴訟代理人　高忠田
　　李得銘
　　蔡佩君

上列當事人間地價稅事件，原告不服嘉義縣政府108年2月25日府行法訴字第1080013397號訴願決定，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

一、事實概要：

（一）原告於民國95年間以其所有坐落嘉義縣○○鄉○○段工業小段49-1、49-2、50等3筆土地（使用分區屬乙種工業區，面積分別為53、201、3,538平方公尺，下合稱系爭3筆土地），向被告申請按工業用地課徵地價，經被告於95年1月24日以嘉縣稅分土字第0956470196號函核定在案。

（二）嗣被告調查發現系爭3筆土地未在工業主管機關工廠登記證範圍內，核與土地稅法第18條第1項第1款規定不符，於107年3月26日嘉縣財稅分字第1070252154號函通知原告，系爭3筆土地自96年起改按一般用地稅率課徵地價稅，並應補徵102年至106年之差額地價稅，計新臺幣（下同）75,270元。原告不服，提起訴願後，經嘉義縣政府認系爭3筆土地是否按目的事業主管機關核定規劃使用，未經審認，遂以107年8月21日府行法訴字第1070148813號函撤銷上開行政處分。

（三）後被告再於107年9月26日以嘉縣財稅字第1070257230號函

將95年1月24日嘉縣稅分土字第0956470196號函及107年3月26日嘉縣財稅分字第1070252154號函撤銷，核定原告應補繳102年至106年地價稅差額，計37,635元（下稱原處分）。原告不服申請復查，未獲變更，提起訴願亦遭決定駁回，於是提起本件行政訴訟。

二、原告主張略以：

（一）被告認定系爭3筆土地符合土地稅法第18條第1項但書規定，顯有所違誤，並違反行政程序法第43條及行政訴訟法第176條之精神。

1、本件主要之爭點在於系爭3筆土地是否適用土地稅法第18條第1項但書規定，依被告主張無非係以縱系爭3筆土地事實上有作工廠或工業目的使用，惟未取得工廠登記資料即非按目的事業主管機關核定規劃使用，故不適用土地稅法第18條第1項第1款規定，惟被告上開見解，顯然有失妥適性及適法性：

－「土地稅法第18條第1項第1款所指『按目的事業主管機關核定規劃使用』於工業用地，係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。……」為台北高等行政法院104年度訴更二字第40號判決所揭櫫，此判決中固為被告所舉，惟該判決亦認為『按目的事業主管機關核定規劃使用』之工業用地，係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。則系爭3筆土地即屬於都市計畫或區域計畫中之工業區（橋頭工業區），則被告自得依經驗法則判斷，系爭3筆土地係作為工業用途使用。

—土地稅法第18條第1項立法理由，乃係為「配合平均地權條例第21條，作左列修正：（一）針對實際需要，擴大不予累進課稅之範圍，並明定其適用之條件。（二）配合基本稅率之降低，將工業用地稅率，由現行之千分之15降低為千分之10。」，可知本條之立法目的主要係針對「實際

需要」之事實面向考量，故從法規範目的解釋觀之，適用土地稅法第18條之規定，應著重在實際上有無使用作為工業用途之考量，倘若側重以「按目的事業主管機關核定規劃使用」之行政登記形式事項考量，無非係因噎廢食，不僅有違立法目的之落實，更有以不當因素連結之疑慮，亦即以形式上有無經核定為據，失卻事實上有無做工業用途使用之審核。

．再按系爭3筆土地在橋頭工業區內，依區域計畫法或都市計劃法，皆可知系爭3筆土地依法皆係（或至少推定）作為工業用途使用，參酌「法律上推定之事實無反證者，無庸舉證」之訴訟法精神，且此條文為行政訴訟法準用民事訴訟法證據一節規定，可知系爭3筆土地既係位於工業區內依法「推定」應係作為工業用地使用，且原告事實上作為工業用途使用，實不僅因嘉義縣經濟發展處未為核定之行政事項，即逕認不符合土地稅法第18條第1項規定，參酌此法理精神，始屬公允。

2、原告於95年1月24日之申請行為及程序，符合當時法規之要求，詎料，被告竟以嗣後始發佈函釋要求原告遵守，顯然有違大法官釋字第525號解釋理由書之意旨。

－被告曾於107年6月21日第一次復查決定書中，提及「（二）系爭3筆土地申請人於95年1月24日檢附工廠登記證向本局申請並經核准按工業用地稅率課徵地價稅，……財政部95年11月2日台財稅字第09504562440號函釋規定，嗣後增加工廠之廠地面積，申請人應向本縣縣府辦理工廠變更登記，將該增加之廠地面積併入原領工廠登記證之廠區範圍內，再持憑變更後之工廠登記證向本局申請按工業用地稅率課徵地價稅……」並援引財政部95年11月2日台財稅字第09504562440號函釋規定，認原告未依照上開函釋規定辦理變更登記，自不得申請工業用地稅率課徵地價稅等語，惟查，原告早於95年1月24日即檢附工廠登記證提出申請，上開函釋係針對95年11月2日始做出函釋，且細繹上

開函釋亦非針對原告之個案情形，則客觀上原告自無可能在當時預見並按照上開函釋主旨正確辦理申請工業用地稅之可能性，更遑論原告於95年1月24日檢附工廠登記證申請工業用地稅時，嘉義縣政府當時並無否准原告之申請，足見原告於95年1月24日之申請行為及程序，符合當時法規之要求；詎料，被告竟以「事後諸葛」觀點，要求原告應遵守並按照同年11月之函釋程序辦理，顯然有違大法官釋字第525號解釋理由書之意旨。

—換言之，財政部95年11月2日台財稅字第09504562440號函釋係屬大法官釋字第525號理由書所提：行政法規（包括法規命令、解釋性或裁量性行政規則）之變更，於人民權利之影響，並不亞於前述行政程序法所規範行政處分之撤銷或廢止，自應考量信賴保護原則之適用；更遑論，本件公法紛爭中，上開解釋性行政規則乃至於本件函釋中，原告並無以不正方法促成信賴外觀，更早業已於95年1月24日即提出申請，自屬於足夠信賴行為並與單純期待或願望有所不同，自應由相關公權力機關提出合理之補償方法或予以適度輔導，始符合信賴保護原則。

3、系爭3筆土地與原告所有○○○鄉○○段工業小段54號土地相鄰並位於同一工業區內，系爭3筆土地上幾無建物，亦無獨立號碼門牌，與原工廠使用具有附隨一體性及不可分性。

-財政部95年11月2日臺財稅字第09504562440號函意旨，原告並無就系爭3筆土地辦理工廠變更登記之義務。

「本案經函准經濟部95年10月4日經授中字第09530000150號函復略以：「依『促進產業升級條例施行細則』第98條規定，興辦工業人使用同一工業區內不相連之多宗生產事業用地或建築物，除供生產、設計、研究發展、環境檢測、產品檢驗、儲配運輸物流及倉儲事業使用為主外，得經地方工業主管機關同意，以不同宗地或建築物供辦公室、倉庫等附屬使用。準此，就前開土地使用管制規定，尚不

得單獨從事辦公室、倉庫等附屬使用，本案興辦工業人於促進產業升級條例或原獎勵投資條例編定開發之工業區內不相連多宗土地，分別作為工廠及辦公室、倉庫使用，應辦理工廠變更登記，將使用多宗之土地併入原領工廠登記證之廠區範圍內。三、有關工業區服務中心……所提興辦工業人使用情形之意見，可作為各主管機關審查案件之參考，無法核定是否按核定規劃使用。至前揭規定所稱地方工業主管機關在直轄市為直轄市政府建設局，在縣（市）政府為縣（市）政府。四、依法令規定可供設廠之土地，皆依『工廠管理輔導法』相關規定辦理工廠登記或變更登記，未因不同用地而有所差異，並以工廠登記證或工廠登記（或變更登記）核准函為證明文件。」準此，已領有工廠登記證之工廠，其興辦工業人於同一工業區另購土地作為辦公室，倉庫等附屬設施使用者，仍須依規定辦理工廠變更登記，將另購之土地併入原領工廠登記證之廠區範圍內，再持憑變更後之工廠登記證等相關資料向稅捐機關申請按千分之十稅率課徵地價稅，尚無法逕以工業區服務中心之證明函，逕予認定其新購用地已按目的事業主管機關核定規劃使用。」（財政部95/11/02台財稅字第09504562440號函）

惟查系爭3筆土地之現況，與上開函示之事實及要求顯然有所不同，蓋上開函示中係指「興辦工業人於同一工業區另購土地作為辦公室，倉庫等附屬設施」，然本件爭議中，系爭3筆土地上幾無任何建物，單純僅因廠區空間不足遂將系爭3筆土地作為工業上之施工用途，亦即並不存在附屬設施，故上開函示所揭示興辦工業人有附屬設施始負有工廠變更登記之義務，自不得拘束原告；另細繹上開函示說明二之部分，亦提及「興辦工業人使用同一工業區內不相連之多宗生產事業用地或建築物，除供生產……外，得經地方工業主管機關同意」，亦可佐證若興辦工業人於同一工業區內之多宗生產事業用地上從事生產工作，無須

另行申請變更登記。

一、依工廠輔導管理辦法第3條規定，系爭3筆土地並不符合工廠之要件，原告並無辦理工廠變更登記之義務。

原告系爭3筆土地多為空地僅供施工之用，縱有臨時搭設不具永久定著性之棚架，其面積僅6至8坪，亦即約19.8平方公尺至26.4平方公尺間，倘未達工廠從事物品製造加工範圍及面積電力容量熱能規模認定標準第3條所規定之50平方公尺，且系爭3筆土地上並無電力設備，亦不符工廠從事物品製造加工範圍及面積電力容量熱能規模認定標準第3條規定之工廠要件，則原告依法無須申請工廠登記或變更之必要，縱工廠輔導管理辦法第3條有規定原告「得」申請登記，惟此與興辦工業人自有裁量及選擇餘地，被告自不得因法規賦予興辦工業人選擇不行使裁量權，遂使其負擔公法上不利益之處分，此種法秩序衝突、或法整體價值矛盾之不利益，顯然不應由一般人民承擔，否則顯然有違公法上誠實信用原則。

綜上所述，原告所有系爭3筆土地不符合工廠輔導管理辦法第3條規定之工廠要件，依法自無申請工廠登記或變更登記之義務，否則無異係將此法體系上之衝突與矛盾任由納稅義務人承擔。退步言之，縱原告就系爭3筆土地申報為工廠，亦恐遭主管機關認定不符工廠輔導管理辦法而不准登記。

4、依財政部台財稅字第0910453050號函示意旨，原告早於64年4月30日即設立登記，且其營業項目包含汽車修理，依上開函示自無須辦理工廠登記，並得適用租稅優惠。

－按「工廠管理輔導法於90年3月14日公布施行，為因應工廠登記制度之變革，申請適用工業用地稅率課徵地價稅及合法登記工廠減半徵收房屋稅之案件，應依下列規定辦理：一、依土地稅法第十八條第一項第一款規定，工業用地按千分之十課徵地價稅，上開規定係以辦理工廠登記之廠房用地為適用對象，亦即以製造業為主要對象，工廠管理

輔導法實施後，工廠登記改以達一定標準者，始需依該法申辦工廠登記。故製造業之範圍包括領有工廠登記證之工廠及免辦工廠登記而實際從事物品製造、加工行為者。是以，於工業用地或工業區內，須設廠從事物品製造、加工者，始可准予適用工業用地稅率課徵地價稅，至於是否達申辦工廠登記標準，則非所問。……二、工廠管理輔導法施行後，……『汽車修理業因非屬物品製造、加工之範圍，免予辦理工廠登記，其用地地價稅之課徵，依下列規定辦理：……（二）依原工廠設立登記規則規定，汽車修理廠係屬工廠之範圍，為免工廠管理輔導法之施行影響其原有之權益，汽車修理廠位於工業用地或工業區內者，准予適用工業用地稅率；位於工業用地或工業區外，而原領有工廠登記證經核定按工業用地稅率課徵地價稅者，於原領之工廠登記證經主管機關公告註銷前，准予適用工業用地稅率』。」為財政部91/07/31台財稅字第0910453050號令意旨所揭示，該令於105年雖刪除『』內容之文字，但本件紛爭是從102年到106年，而105年10月26日前該令仍有此內容，先予敘明。

— 本件訴願決定書，援引上開函示並認為「工業用地得按千分之十課徵地價稅，原則係以辦理工廠登記之廠房用地為適用對象，已領有工廠登記證之工廠，若非屬工廠登記證範圍之土地，縱屬供該工廠使用，亦難謂其於經工業主管機關核定規劃工業使用之土地」併此敘明。

· 惟查，原告為法人設立登記時間為64年4月30日，日期顯然早於工廠管理輔導辦法之施行，且原告之營業項目中有「油罐車、油壓機械、運輸機械、特殊車輛零件、汽車車體等不含引擎之車輛及其零配件（車軸、腳架、接合器、傾卸機等）之設計製造、修理、買賣業務。」，依照上開函示所述，則原告營業項目中之汽車修理廠自屬工廠之範圍，且為免工廠管理輔導法之施行影響其原有之權益，汽車修理廠位於工業用地或工業區內者，自准予適用工業用

地稅率，足見原訴願決定書之理由，顯然有所違誤。

5、本件紛爭之主要爭點在於原告所有系爭3筆土地是否須經嘉義縣政府經濟發展處核定為工業用地，以符合土地稅法第18條第1項第1款之規定。

－原告所有系爭3筆土地係作為工業用地使用，為被告所不爭執。

－原告所有系爭3筆土地縱客觀上未經嘉義縣經濟發展處（即本件之目的事業主管機關）核定為工業用地，亦僅係原告依法令或函釋，具有裁量空間決定是否申請為工業用地，有免為申請核定為工業用地之權利。

按「……已領有工廠登記證之工廠，其興辦工業人於同一工業區另購土地作為辦公室，倉庫等附屬設施使用者，仍須依規定辦理工廠變更登記，將另購之土地併入原領工廠登記證之廠區範圍內，再持憑變更後之工廠登記證等相關資料向稅捐機關申請按千分之十稅率課徵地價稅，尚無法逕以工業區服務中心之證明函，逕予認定其新購用地已按目的事業主管機關核定規劃使用。」財政部95年11月02日台財稅字第09504562440號函所揭示，惟本件原告縱係同一工業區另購系爭3筆土地，並無作為辦公室、倉庫用途，僅單純係作為供聯結車、拖車維修……等生產使用，故依上開函釋意旨，原告無須將另購土地併入原領有工廠登記廠區範圍之義務。

原告所有系爭3筆土地並未符合廠房面積達50平方公尺以上、或一定電力容量、熱能指馬力與電熱合計達2.25千瓦以上，故原告系爭3筆土地顯與工廠之定義不符，自無須向主管機關申報核定；退步言之，縱原告就系爭3筆土地申報為工廠，亦恐遭主管機關認定不符工廠輔導管理辦法第3條之規定而不准登記。且被告稱「系爭3筆土地是否達申辦工廠登記標準，被告並非權責單位」足認被告作成本件處分前，未依職權翔實調查證據，並對當事人有利及不利事項一律為注意，僅依形式認定逕為處分，顯有違行

政程序法第36條之規定。

原告所有系爭3筆土地皆位於區域計畫所設立之工業區內，亦即位於頭橋工業區內且事實上皆作為工業用地使用，則土地稅法第18條第1項規定擬適用工業用地優惠稅率，尚須人民向目的事業主管機關核定之正當目的性為何？若無，是不當增加人民義務？抑或於法制上，自始忽略未於土地稅法第18條第1項或土地稅法施行細則第13條為適當區分，僅一律規定須向目的事業主管機關申請核定？凡此皆可推論，被告不得依土地稅法第18條第1項第1款將坐落於位在頭橋工業區內，且事實上亦作為工業用地使用之土地適用工業用地稅率之荒謬性。

．綜上所述，可知原告依法、或依現行有效函釋並無依法申辦工廠變更登記之義務，且原告所有系爭3筆土地既坐落於頭橋工業區內，且事實上亦作為工業用地使用，依法律或法理並無不得適用土地稅法第18條第1項第1款之理。

6、原告93年11月購入以來，長期皆作為工業用地使用，且當時原告向被告申請土地稅法之工業用地稅率，被告亦以嘉縣稅分土字第0956470196號函核准在案，難謂無信賴之表徵與基礎；詎十餘年後，被告始發函告知原告系爭3筆土地並無法適用工業用地稅率，並要求補稅，原告實難以接受。且原告所有位於頭橋工業區內之工業用地無法適用工業用地優惠稅率，實係悖於吾人法感情甚鉅。

（二）被告答辯及訴願決定書皆僅就本件公法上爭議得否適用土地稅法第18條之租稅優惠部分為形式上認定，亦即僅針對系爭3筆土地有無受目的事業主管機關核定為機械式認定，對於原告所提系爭3筆土地並無建物或電力設備，且非屬工廠輔導管理辦法上之工廠，則原告是否仍有登記義務，並向工業主管機關申請核定等抗辯，隻字未提，訴願決定顯然有理由不備。

（三）聲明：

1、撤銷訴願決定及原處分（含復查決定）。

2、訴訟費用由被告負擔。

三、被告答辯則以：

（一）按「稅捐之核課期間，依左列規定：……。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、……。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。」、「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；……」、「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。」、「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。」及「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；……。」分別為稅捐稽徵法第21條、土地稅法第10條第2項、第18條第1項第1款、同法施行細則第13條第1項第1款及行政程序法第117條所明定。

（二）次按「……準此，已領有工廠登記證之工廠，其興辦工業人於同一工業區另購土地作為辦公室，倉庫等附屬設施使用者，仍須依規定辦理工廠變更登記，將另購之土地併入原領工廠登記證之廠區範圍內，再持憑變更後之工廠登記證等相關資料向稅捐機關申請按千分之十稅率課徵地價稅，尚無法逕以工業區服務中心之證明函，逕予認定其新購用地已按目的事業主管機關核定規劃使用。」及「主旨：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。……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。」

亦分別為95年11月2日台財稅字第09504562440號函及財政部99年7月19日台財稅字第09900244900號函所明釋。

（三）查原告所有系爭3筆土地使用分區為乙種工業區，被告於95年1月24日嘉縣稅分土字第0956470196號函核准自95年起按工業用地稅率課徵地價稅，案經審計部臺灣省嘉義縣審計室抽查，工廠登記之廠地面積與本局核准之工業用地課徵地價稅之課稅面積不符，嗣經被告調閱嘉義縣政府工廠登記抄本（現況資料），查得原告經目的事業主管機關核定工廠登記使用面積分別為：廠址嘉義縣○○鄉○○村○○○路○○號，坐落頭橋段工業小段54地號，廠地總面積4,422平方公尺；廠址嘉義縣○○鄉○○村○○○路○號，坐落頭橋段工業小段18地號，廠地總面積5,429平方公尺（詳見附卷一第3至4頁），2筆核准工廠登記廠地面積合計9,851平方公尺。而被告自95年起核准按工業用地課徵地價稅之面積13,643平方公尺，其差額面積3,792（13,643-4,422-5,429=3,792）平方公尺（即系爭3筆土地），並未在目的事業主管機關核准工廠登記範圍內，核與土地稅法第18條第1項第1款規定不符。被告遂於107年3月26日嘉縣財稅分字第1070252154號函通知原告，補徵102年至106年地價稅差額合計7萬5,270元，原告不服，依法申請復查，嗣經被告107年6月21日嘉縣財稅法字第0000000000號復查決定：「維持原核定。」，原告仍表不服，於法定期間向嘉義縣政府提起訴願，案經該府107年8月21日府行法訴字第1070148813號訴願決定書決定：「原處分撤銷，由原處分機關於45日內另為適法之處分。」被告爰依訴願決定書撤銷意旨另為適法之處分，經審認結果，復於107年9月26日嘉縣財稅分字第1070257230號函，引據行政程序法第117條規定撤銷被告95年1月24日嘉縣稅分土字第0956470196號函及107年3月26日嘉縣財稅分字第1070252154號函，並依稅捐稽徵法第21條及前揭土地稅相關法令規定，核定補徵102年至106年一般用地稅率與工業

用地稅率之差額地價稅合計7萬5,270元，揆諸前揭法條及財政部函釋規定，認事用法並無違誤。

（四）原告主張理由略謂：1被告認定系爭3筆土地符合土地稅法第18條第1項但書規定，顯然有所違誤，並違反行政程序法第43條及行政訴訟法第176條之精神。2原告於95年1月24日之申請行為及程序，符合當時法規之要求，詎料，被告竟以嗣後始發佈函釋要求原告遵守，顯然有違大法官釋字第525號解釋理由書之意旨。3系爭三筆土地與原告所有○○○鄉○○段工業小段54號土地相鄰並位於同一工業區內，系爭3筆土地上幾無建物，亦無獨立號碼門牌，與原工廠使用具有附隨一體性及不可分割性。4依財政部台財稅字第0910453050號函示意旨，原告早於64年4月30日即設立登記，且其營業項目包含汽車修理，依上開函示自無須辦理工廠登記，並得適用租稅優惠。……被告謹就以上爭點答辯臚列如下：

1、按土地稅法第10條第2項前段及第18條第1項第1款及同法施行細則第13條第1項第1款規定，工業用地得按千分之十特別稅率計徵地價稅，除依區域計畫法或都市計畫法劃定之工業區及供工業直接使用之土地外，尚須符合「工業主管機關」核定規劃使用始足當之。而工廠設立、變更、歇業等登記業務及工業區開發、工廠管理輔導等業務係由嘉義縣政府經濟發展處負責（詳見附卷一第107頁），即為上開規定所指工業主管機關。查被告原核定補徵原告102年至106年地價稅，原已依嘉義縣工業主管機關即嘉義縣政府經濟發展處提供之原告工廠登記抄本，其工廠登記範圍並未包含系爭3筆土地，惟依嘉義縣政府訴願決定撤銷意旨，復於107年8月20日嘉縣財稅分字第1070256400號函再次函請嘉義縣000000000000000000000000000000000○○○鄉○○段○○○段000000000000地號有無申請工廠登記及其他核准容許使用之相關資料。（二）上開地號經現勘係供打造聯結

車車體及車載槽體使用，該公司是否經過申請核准使用該廠地，即該廠地是否經鈞府工業主管機關核定規劃使用。」嗣經該處於107年8月27日府經工商字第1070170951號函復略以：「說明：二、查旨揭公司於本府工廠登記計有二廠，相關資料如下：（一）乾佑工業股份有限公司（廠登編號：00000000；使用廠地○○○鄉○○段工業小段54地號）。（二）乾佑工業股份有限公司嘉義二廠（廠登編號：00000000；使用廠地○○○鄉○○段工業小段18地號）。三、本案旨揭公司所屬工廠，尚查無登記使用貴局所○○○鄉○○段工業小段49-1、49-2及50地號等3筆土地相關資料…。」（詳見附卷一第28至32頁）。是系爭3筆土地既經目的事業主管機關（嘉義縣政府經濟發展處）函復查無登記使用相關資料，即不符合土地稅法第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」之要件，自無適用特別稅率課徵地價稅之餘地，是被告依稅捐稽徵法第21條規定補徵102年至106年一般用地稅率與工業用地稅率之差額，殆無疑義。

2、有關原告主張按土地稅法第18條第1項立法理由，乃係為「配合平權地權條例第21條，作左列修正（一）針對實際需要，擴大不予累進課稅之範圍，並明定其適用之條件。…」可知本條之立法目的主要係針對「實際需要」之事實面向考量…。及系爭3筆土地位於頭橋工業區內，依區域計畫法或都市計畫法，皆可知該等土地依法皆係（或至少推定）作為工業用途使用…云云。本案土地是否符合優惠稅率，依租稅法定主義，應以該工業用地有無符合工業主管機關核定規劃使用為斷，尚不得依原告主張系爭3筆土地已作工業用途使用，即推定其適用工業用地特別稅率。參照臺北高等行政法院104年度訴更二字第40號判決理由：「…，故土地用途雖合於此等令釋所謂『工業（廠）直接使用』，於為是否合致土地稅法第10條、第18條第1項第1款要件之判定時，尚應為是否具備『按目的事業主管

機關核定規劃』要件之審就」，及按財政部99年7月19日台財稅字第09900244900號函釋規定，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，被告遂以107年8月20日嘉縣財稅分字第1070256400號函函請嘉義縣政府經濟發展處查復系爭3筆土地是否經工業主管機關核定規劃使用，該處並於107年8月27日府經工商字第1070170951號函復查無系爭3筆土地登記使用相關資料，是系爭3筆土地既經工業主管機關審認使用現況並未符合「按目的事業主管機關核定規劃使用」，則無土地稅法第18條第1項規定之適用，要無疑義，原告之主張，核無可採。

3、另原告主張於95年1月24日之申請行為及程序，符合當時法規之要求，詎料，被告竟以嗣後始發布函釋要求原告遵守，顯然有違大法官釋字第525號解釋理由書之意旨云云。經查被告於95年1月24日嘉縣稅分土字第0956470196號函核准自95年起按工業用地稅率課徵地價稅，案經審計部臺灣省嘉義縣審計室抽查，工廠登記之廠地面積與被告核准之工業用地課徵地價稅之課稅面積不符，並經工業主管機關即嘉義縣政府經濟發展處審認系爭3筆土地使用現況並未符合「按目的事業主管機關核定規劃使用」，故系爭3筆土地自始即未符合土地稅法第18條第1項規定，原告於95年1月24日申請按工業用稅率課徵地價稅，係因稽徵機關審認疏失，漏未審查系爭3筆土地是否符合目的事業主管機關核定規劃使用而准按優惠稅率核課，換言之，依當時法規本就無優惠稅率之適用，故事後發現始補徵102年至106年一般用地稅率與工業用地稅率之差額地價稅，被告於95年1月24日所為之行政處分顯係違法的行政處分自始無效，應予撤銷，違法之授益處分當事人不得主張信賴保護。參照最高行政法院93年度判字第1020號判決：「然行政機關若偶因審核作業之疏失，致使人民因個案違法之瑕疵狀態未排除而獲得利益時，該利益並非法律所應保護

之利益…」及該院100年度判字第1092號判決：「就租稅之核課及免除決定，其性質上為確認性質之行政處分，亦即確認符合課稅法定要件之稅額或免徵之法定要件，其本身並非創設權利，因課稅要件之成立或減免係依據法律規定而成立或減免，故未經行政救濟裁量範圍之原核課處分，尚難作為信賴基礎。……，故在一定期間內，法律分別給予人民及國家重為爭執之機會，此即稅捐稽徵法第28條退稅請求權及同法第21條核課期間之對稱性規定。是稅捐稽徵機關發現原核課或免除之行政處分認定事實有誤時，依據稅捐稽徵法第21條第2項規定，於核課期間內補徵稅捐，即無信賴保護原則之適用。」，再依大法官釋字第525號解釋略以：「信賴保護原則攸關憲法上人民權利之保障，公權力行使涉及人民信賴利益而有保護之必要者，不限於授益行政處分之撤銷或廢止，即行政法規之廢止或變更亦有其適用。…；又純屬願望、期待而未有表現其已生信賴之事實者，則欠缺信賴要件，不在保護範圍。」（詳見附卷一第93至107頁），原核定系爭3筆土地按工業用地稅率核課地價稅之行為處分為租稅一部分免除決定，參諸前揭行政法院、判決意旨，其性質為確認性質之行政處分，本身並非創設權利，尚難作為信賴基礎，無信賴保護原則之適用，稽徵機關一旦發現原核課或免除稅捐之行政處分認定事實有誤時，撤銷違法的授益行政處分，乃基於租稅公平及稽徵機關事後自我審查，且該撤銷符合公益的需求。

4、原告主張系爭3筆土地與原告所有○○○鄉○○段工業小段54號土地相鄰並位於同一工業區內，系爭3筆土地上幾無建物，亦無獨立號碼門牌，與原工廠使用具有附隨一體性及不可分割性。既然具有一體性及不可分割性，原告何不將系爭3筆土地合併原領有工廠登記之土地向工業主管機關申請核定規劃使用，反一昧主張系爭3筆土地之現況與財政部95年11月2日台財稅字第09504562440號函釋之事

實及要求顯然有所不同云云。財政部95年11月2日台財稅字第09504562440號函釋只是稽徵機關審認是否符合工業用地稅率的判斷基準之一，工廠只是工業使用的最狹義範圍，倘連工廠登記都沒有，更遑論如何認定使用之土地符合按工業主管機關目的規劃使用，系爭3筆地號土地於93年11月25日取得（詳見附卷一第81至86頁），究因何種條件無法成就，致原告無法提出系爭3筆土地供工業主管機關審認是否按目的事業規劃使用，準此，稽徵機關並無審酌判斷的餘地，基於租稅法定主義，未符合工業主管機關目的事業規劃使用，即未合工業用地特別稅率之適用。原告後主張依工廠管理輔導法第3條規定，系爭3筆土地並不符合「工廠」之要件，自無辦理工廠變更登記之義務云云，系爭3筆土地是否達申辦工廠登記標準，被告並非權責單位已如前述，僅就系爭3筆土地是否符合土地稅法適用特別稅率課徵地價稅之要件加以審查，工業主管機關即嘉義縣政府經濟發展處函復既查無登記使用相關資料，被告按前揭土地稅法第18條第1項第1款規定，系爭3筆土地未按目的事業主管機關核定規劃使用者，則不適用工業用地稅率千分之十計徵地價稅，乃於法有據。

5、原告主張其為法人，設立登記為64年4月30日，日期顯然早於工廠管理輔導法之施行，且其營業項目中有「油罐車、油壓機械、…汽車車體等不含引擎之車輛及其零件（車軸、腳架、接合器、傾卸機等）之設計製造、修理、買賣業務。」，依財政部台財稅字第0910453050號函示意旨，其營業項目包含汽車修理，自無須辦理工廠登記，並得適用租稅優惠云云。查汽車修理只是原告公司眾多登記營業項目之一，未見原告主張其占公司營業比重為何，且該公司登記營業項目所載「修理」係指汽車車體等不含引擎之車輛，此有原告所提現場施作汽車車體製造照片可稽。參照最高法院104年度判字第220號判決：「按90年3月14日公布施行之工廠管理輔導法第15條等規定，工廠須達該法

規定之標準者，始得依法申辦工廠登記……。然汽車修理廠因該法之規定，已不屬於該法規範之工廠，其用地原即不應繼續享有工業用地之賦稅優惠，而主管機關為因應工廠登記制度之變革，避免該法之施行影響原領工廠登記證之汽車修理廠用地之土地所有權人權益，乃特別在『土地所有權及使用情形未變更』之前提下，放寬准予繼續適用工業用地稅率之優惠，以確保原土地所有權人之權益。」，復按原告所引105年以前財政部91年7月31日台財稅字第0910453050號函令意旨，其中（二）為原來工廠已有工廠登記證，修正後無法適用新的工廠辦法，為免工廠管理輔導法之施行影響其原有之權利，才作成之解釋性行政規則，核與原告自始未將系爭3筆土地納入工廠登記範圍，沒有申請工廠登記證，並無工廠登記證註銷後仍繼續使用工廠用地稅率的問題不同。原告主張援引財政部前開釋令無須辦理工廠登記，並得適用租稅優惠稅率，容有誤解。

（五）原告主張系爭3筆土地，縱客觀上並未經嘉義縣經濟發展處核定為工業用地，亦僅係原告依法令或函釋，有免為申請核定為工業用地之權利云云。查經濟部95年10月4日經授中字第09530000150號函釋乃指已領有工廠登記證之工廠，其興辦工業人於同一工業區另購入土地作為附屬設施使用，仍應辦理工廠變更登記，始得適用優惠稅率課徵地價稅，依原告提供現場施工照片，係供拖車車體、車架交車前施作檢查及一切必要之整備事項，難謂非屬工廠附屬設施使用，仍應申請工廠變更登記，以符工業主管機關規範。至原告主張系爭3筆土地與工廠定義不符，無須向主管機關申報核定乙節，被告非工業主管機關，並無審酌判斷餘地，僅能就系爭3筆土地是否符合土地稅法規定適用特別稅率計徵地價稅之要件予以審認，工業用地是否符合土地稅法第18條第1項但書規定，仍應以目的事業主管機關核定規劃使用為斷。復查財政部99年7月19日台財稅字第09900244900號函釋：「……，經函准內政部99年6月7

日台內地字第0990115471號函復略以：『現行條文（即平均地權條例第21條）係於75年6月29日修正，針對實際需要擴大不予累進課稅之適用範圍，並明定其適用之條件。因適用範圍擴及工業用地以外土地，為能從嚴審核，不致產生濫用優惠稅率情形，爰增加『目的事業主管機關』文字，以資明確。以工業用地而言，依立法沿革及立法意旨觀之，應指工業主管機關。』準此，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。」從而系爭3筆土地客觀上雖符合依區域計畫法或都市計畫法劃定之工業區(位於頭橋工業區)，然並未經目的事業主管機關(嘉義縣政府經濟發展處)核定規劃使用，即不符合土地稅法第18條第1項但書規定之「按目的事業主管機關核定規劃使用」之要件，是無優惠稅率之適用，原告主張，核無可採。

（六）原告符合土地稅法第18條第1項第1款規定者，計有頭橋段工業小段54地號面積4,422平方公尺及18地號面積5,429平方公尺，面積總計為9,851平方公尺。原告雖主張依使用目的及實際使用狀況，系爭3筆土地亦為工業用途，惟系爭3筆土地既未按目的事業主管機關（嘉義縣政府經濟發展處）核定規劃使用，即不符合土地稅法第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」之要件，是系爭3筆土地既無適用特別稅率課徵地價稅之要件，依前揭法條及財政部函釋規定，被告以107年9月26日嘉縣財稅分字第1070257230號函補徵102年至106年地價稅差額分別為1萬5,178元、1萬5,178元、1萬5,178元、1萬4,868元及1萬4,868元之行政處分，洵屬適法，訴願決定予以駁回，亦無違誤，原告指摘各點，並無理由，委無足採。

（七）聲明：駁回原告之訴，訴訟費用由原告負擔。

四、本院之判斷：

（一）按「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；……。」「（第1項）供左

列事業直接使用之土地，按千分之10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。」土地稅法第10條第2項前段及第18 條第1項第1款分別定有明文。同法施行細則第13條第1項第1款復規定：「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：1、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。」。可知，依區域計畫法或都市計畫法劃定之工業區土地，須按目的事業主管機關核定規劃使用者，始合於土地稅法所規定按千分之10工業用地稅率計徵地價稅之要件。又依90年3月14日公布之工廠管理輔導法，工廠並非均須領有工廠登記證，未達該法規定應辦理工廠登記之標準者，如符合該法第2條第1項：「本法所稱工廠，指固定場所從事物品製造、加工，其廠房或廠地達一定面積，或其生產設備達一定電力容量或熱能者。」之規定，亦屬工廠。故以土地上有工廠而為上述土地稅法第18條第1項第1款關於工業用地已按目的事業主管機關核定規劃使用之主張者，雖不以土地上之工廠係領有工廠登記證者為必要，然仍須合於「按目的事業主管機關核定規劃使用」之要件。再土地稅法第18條第1項第1款關於適用工業用地稅率課徵地價稅規定，因另有關於「供左列事業直接使用之土地」之規範，是應認本條項所稱「按目的事業主管機關核定規劃使用」之「使用」，於工業用地係指供工業直接使用。

（二）另財政部99年7月19日台財稅字第09900244900號函釋：「……，經函准內政部99年6月7日台內地字第0990115471號函復略以：『現行條文（即平均地權條例第21條）係於75年6月29日修正，針對實際需要擴大不予累進課稅之適用範圍，並明定其適用之條件。因適用範圍擴及工業用地以外土地，為能從嚴審核，不致產生濫用優惠稅率情形，爰

增加『目的事業主管機關』文字，以資明確。以工業用地而言，依立法沿革及立法意旨觀之，應指工業主管機關。』準此，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。」。而此函釋係財政部為執行土地稅法第18條所為之解釋性規定，與母法規定無違，行政機關予以適用，自無違誤。故依土地稅法施行細則第13條第1款及上開財政部函釋可知，土地稅法第18條第1項第1款所指「目的事業主管機關」，於工業用地係指工業主管機關。而工廠登記業務（設立、變更、歇業）、新興工業區規劃、開發、管理；舊有工業區再發展之規劃、建設、管理等業務及工廠管理輔導等業務係由嘉義縣政府經濟發展處負責（掌理業務事項見本院卷第209頁至第214頁），因而嘉義縣政府經濟發展處為上開規定所指工業主管機關，應可認定。

（三）經查，原告所有系爭3筆土地使用分區為乙種工業區，且位處頭橋工業區內，為依都市計畫法劃定之工業區，有嘉義縣民雄鄉公所核發之都市計畫土地使用分區（或公共設施用地）證明書附原處分卷可佐（見原處分卷一第13頁），其屬土地稅法第10條第2項前段、第18條第1項第1款及同法施行細則第13條第1項第1款所稱之「工業用地」自明，且為兩造所不爭執，是原告請求調查系爭3筆土地符合「政府核准工業或工廠使用之土地」一事，顯無必要。又系爭3筆土地雖屬土地稅法第18條第1項第1款之「工業用地」，尚須符合「經按目的事業主管機關核定規劃使用」之要件，始得依土地稅法第18條第1項以特別稅率計徵地價稅。且依上開土地稅法及其施行細則之規定可知，所稱「經按目的事業主管機關核定規劃使用」，係指「需事前核准」，且須「現實持續使用中」，並未授權原告有何申請目的事業主管機關核定與否之裁量權限，是原告主張有裁量權可以決定原告要不要去申請核定，或被告自得依經驗法則認定云云，顯非可採。換言之，本件系爭3筆土地

雖位處嘉義縣政府依區域計畫法劃定之工業區內，仍需按工業主管機關即嘉義縣政府經濟發展處核定規劃使用，始得謂合於土地稅法所規定按千分之10工業用地稅率計徵地價稅之要件。

（四）原告「於本府工廠登記計有二廠，相關資料如下：（一）乾佑工業股份有限公司（廠登編號：00000000；使用廠地○○○鄉○○段工業小段54地號）。（二）乾佑工業股份有限公司嘉義二廠（廠登編號：00000000；使用廠地○○○鄉○○○○○段○○○號。本案旨揭公司所屬工廠，尚查無登記使用貴局所○○○鄉○○段工業小段49-1、49-2及50地號等3筆土地相關資料」；而原告○○○鄉○○段工業小段54地號，廠地總面積登記為4422平方公尺，核准文號：000000000；另○○○鄉○○○○○段○○○號，廠地總面積登記為5429平方公尺，核准文號：000000000等情，有嘉義縣政府107年8月27日府經工商字第1070170951號函及其所附工廠登記抄本（原處分卷一第30頁至第32頁）在卷可參。是原告僅○○○鄉○○段工業小段54地號及同段18地號土地有申請核准，列為工廠廠地使用。而系爭3土地非屬原告工廠登記使用廠地，且原告自承系爭3筆土地未曾申請目的事業主管機關（嘉義縣政府經濟發展處）核定，故未經工業主管機關（嘉義縣政府經濟發展處）核定規劃使用範圍，是系爭3筆土地難謂符合土地稅法第18條第1項按目的事業主管機關核定規劃使用之要件，應屬無疑。

（五）又按「租稅之核課及免除決定，其性質上為確認性質之行政處分，亦即確認符合課稅法定要件之稅額或免徵之法定要件，其本身並非創設權利，因課稅要件之成立或減免係依據法律規定而成立或減免。則被上訴人對於上訴人將免徵處分變更為補徵核課處分，於法並無不合，本件尚無信賴保護原則之適用。」最高行政法院94年度判字第1605號判決意旨可資參照。次按「查租稅之核課及免除負擔之決

定，其性質上為確認性質之行政處分，亦即確認符合課稅法定要件之稅額，其本身並非創設權利，因課稅要件之成立係依據法律規定，未經行政救濟裁量範圍之原核課處分，尚難作為信賴基礎。故在一定期間內，法律分別給予人民及國家重為爭執之機會，此即稅捐稽徵法第28條退稅請求權及同法第21條核課期間之對稱性規定。是稅捐稽徵機關發現原核課或免除之行政處分認定事實有誤時，即依據稅捐稽徵法第21條第2項規定，於核課期間內補徵稅捐，即無信賴保護之適用。」（最高行政法院100年度判字第1092號判決可資參照）。又稅捐稽徵法第21條第2項所指「核課期間內另發現應徵之稅捐者，得以補徵稅款」之規定內容，從稅捐法制採取之「爭點主義」觀點下理解，行政爭訟之範圍只及於當事人有爭執之稅捐要件事實，而不及於當事人未主張之稅捐要件事實，已在爭點範圍內之事項，因已為核課處分羈束力所涵蓋，稅捐機關自不可依稅捐稽徵法第21條第2項之規定，另為不同之認定，而補徵稅捐。其在自動報繳之稅捐（例如所得稅或營業稅案件），由於初核處分建立在自動報繳之基礎下，處分內容不附理由，難以決定其爭點內容，所以通常會以復查決定之記載來界定其爭點內容。而對發單課徵之稅捐（例如本案之地價稅），爭點如何決定，理論上不無疑義。但現行司法實務見解對此並未區分，仍採取與自動報繳稅捐相同之標準。換言之，只要爭點未經由復查決定呈現，稅捐機關即可於核課期間內，以發現新事實為由，補徵初核處分所短課之稅款。而且解釋上，稅捐稽徵法第21條為行政程序法第117條之特別規定，其追補稅款處分並無任何限制，故原告主張「信賴保護」，而爭執補稅處分之合法性，其主張自非有據。（最高行政法院102年度判字第641號判決可資參照）。綜上可知，信賴保護原則之適用範圍為授益行政處分之撤銷或廢止及行政法規之廢止或變更。然按工業用地稅率核課地價稅之行政處分，乃係租稅一部免除決定

，其性質上為確認性質之行政處分並非授益行政處分，且因稅捐稽徵法第21條為行政程序法第117條之特別規定，只要核定期間內發現新事實，稅捐機關追補稅款處分並無任何限制，揆諸前揭最高行政法院判決意旨，並無信賴保護原則之適用。

（六）另原告所舉經濟部95年10月4日經授中字第09530000150號函釋是指興辦工業人於同一工業區另購土地作為辦公室、倉庫等附屬設施使用，「仍須依規定辦理變更登記，將另購之土地併入原領工廠登記證之廠區範圍內」，非謂僅「作為辦公室、倉庫等附屬設使用，才須辦理變更登記，……」，是原告據以主張系爭3筆土地「並無作為辦公室、倉庫用途，僅係單純作為供聯結車、拖車維修等生產使用」，依上開函釋意旨，原告並無須辦理變更登記云云，顯係對上開函釋之誤解，自非可採。又工廠管理輔導法（原告誤載為工廠輔導管理辦法）第3條係明定工廠定義，及不符定義標準而有固定場所從事物品製造、加工之業者，仍得依該法申請許可或登記或經主管機關核准登記後，依該法管理。而事業直接使用之土地，依土地稅法按千分之10計徵地價稅，僅須符合「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」，及「按目的事業主管機關核定規劃使用」此要件，不論其是否符合工廠管理輔導法第3條工廠之要件，是原告以本件不符工廠管理輔導法第3條為由，認無庸經目的事業主管機關核定云云，當非可採。

（七）另依土地稅法第18條第1項關於：「對於依法核定為工業區或工業用地範圍內之土地，依法既不得作工業以外之用途，宜一律按千分之十五（按，現已修正為千分之十）徵稅，不必再問是否直接供工廠使用。至於原已在非工業區設立之工廠，給予同等優惠，原在遷就現實，則其適用優惠稅率之範圍，仍宜有所限制，以示不同待遇，並促使逐漸移入工業用地。」之立法理由可知，工業用地之所以可

以按千分之十優惠稅率徵稅，並非僅因其位於工業區內或屬工業用地範圍內之土地，而在於其實際「作為工業之用」。又事業土地是否實際「作為工業之用」，立法者認應交由目的事業主管機關核定判斷，非稽徵機關或司法機關得越俎代庖。是工業區之土地，須由目的事業主管機關核定確係「作為工業之用」，方得據以按優惠稅率課徵土地稅。因此，由目的事業主管機關核定之目的在於確保事業土地確實「作為工業之用」，且立法者設計僅得由「目的事業主管機關核定」，原告主張可由被告依經驗法則認定，此規定不當增加人民義務云云，顯非有理。

（八）原告系爭3筆土地位處工業區之內而為工業用地，尚須「按目的事業主管機關核定規劃使用」，方得按千分之十計徵地價稅，惟系爭3筆土地未經「目的事業主管機關核定」，不符「按目的事業主管機關核定規劃使用」之要件，自不適用土地稅法第18條第1項第1款之優惠稅率。

五、綜上所述，系爭3筆土地不符合土地稅法第18條第1項「按目的事業主管機關核定規劃使用」之要件，自無適用特別稅率課徵地價稅之餘地。是原處分於法並無違誤，訴願決定予以維持，核無不合，原告猶執前詞，訴請判決如聲明所示，為無理由，應予駁回。

六、本件事證已臻明確，兩造其餘主張及陳述，經核於判決結果不生影響，爰不逐一論列，附此敘明。

七、據上論結，本件原告之訴為無理由，依行政訴訟法第236條、第195條第1項後段、第98條第1項前段，判決如主文。

中　　華　　民　　國　　108　　年　　8　　月　　12　　日

行政訴訟庭　法　官　邱美英

以上為正本係照原本作成。

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（原判決所違背之法令及其具體內容，或依訴訟資料可認為原判決有違背法令之具體事實），其未載明上訴理由者，應於提出上訴後20日內向本院補提理由書（上訴狀及上訴理由書均須

按他造人數附繕本，如未按期補提上訴理由書，則逕予駁回上訴），並應繳納上訴裁判費新臺幣3,000元。

書記官　潘宜伶

中　　華　　民　　國　　108　　年　　8　　月　　12　　日