# 高雄高等行政法院判決

108年度簡上字第62號

上　訴　人　乾佑工業股份有限公司

代　表　人　李張瓊文

訴訟代理人　陳昱龍律師

被 上訴 人　嘉義縣財政稅務局

代　表　人　蕭俊明

訴訟代理人　蔡佩君

上列當事人間地價稅事件，上訴人對於中華民國108年8月12日臺灣嘉義方法院108年度簡字第8號行政訴訟簡易判決，提起上訴，本院判決如下：

主　文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理　由

一、上訴人於民國93年11月25日因買賣而取得嘉義縣○○鄉○○段○○○段000000000000號土地3筆（使用分區屬乙種工業區，面積依序為53、201、3,538平方公尺，以下合稱系爭土地），嗣於95年1月6日向被上訴人申請就系爭土地按工業用地稅率課徵地價稅，經被上訴人於95年1月24日以嘉縣稅分土字第0956470196號函（下稱95年1月24日函）核定在案。惟被上訴人事後發現系爭土地並未登載於工廠登記證，與土地稅法第18條第1項第1款規定不符，乃以107年3月26日嘉縣財稅分字第1070252154號函（下稱107年3月26日函）撤銷其95年1月24日函，就系爭土地自96年起改按一般用地稅率課徵地價稅，並依稅捐稽徵法第21條規定補徵102年至106年之差額地價稅，計新臺幣（下同）75,270元。上訴人不服

，提起訴願，並先繳納半數差額地價稅37,635元，經訴願機關以系爭土地是否按目的事業主管機關核定規劃使用，未經審認為由，撤銷被上訴人107年3月26日函。被上訴人經調查後，以107年9月26日嘉縣財稅字第1070257230號函撤銷95年1月24日函關於核准系爭土地自95年起按工業用地稅率課徵地價稅之決定，並補徵102年至106年地價稅差額合計37,635元。上訴人不服，循序提起行政訴訟，經原審判決駁回，於是提起上訴。

二、上訴人起訴的主張及被上訴人在原審的答辯，均引用原判決所載。

三、原審斟酌全辯論意旨及調查證據的結果，以：

(一)上訴人所有系爭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）證明書可佐，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。換言之，系爭土地雖位處嘉義縣政府依法劃定之工業區內，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。

(二)依嘉義縣政府107年8月27日府經工商字第1070170951號函，上訴人在嘉義縣政府「工廠登記計有二廠，相關資料如下：

㈠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）。㈡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。」「所屬工廠，尚查無登記使○○○鄉○○段工業小段49-1、49-2及50地號等3筆土地相關資料」。而上訴人○○○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，有嘉義縣政府上開函文暨所附工廠登記抄本可參。是上訴人僅○○○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。而系爭土地非屬上訴人工廠登記使用廠地，且上訴人自承系爭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。

(三)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）。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。

(四)另上訴人所舉經濟部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，……」，是上訴人據以主張系爭土地「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，上訴人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，是上訴人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。

(五)另依土地稅法第18條第1項之立法理由可知，工業用地之所以可以按千分之10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」，上訴人主張可由被上訴人依經驗法則認定，此規定不當增加人民義務云云，顯非有理等語，為其論據。

四、上訴人上訴主張略以：

(一)上訴人曾向原審法院聲請向嘉義縣政府經濟發展處發函詢問本案系爭土地依法有無義務申請核定為工業用地……等問題，惟原審判決僅提及原告請求調查系爭土地符合政府核准工業或工廠使用之土地一事，顯無必要，並非針對上訴人提出之聲請調查證據事項為說明，足見原審判決並未說明上訴人擬調查證據缺乏必要性之理由究屬為何，實有判決不備理由以及應調查證據而未調查證據之情形，自屬判決違背法令。

(二)土地稅法第18條第1項之立法理由既載明「對於依法核定為工業區……，依法既不得作工業以外之用途，宜一律按千分之15（按，現已修正為千分之10）徵稅，不必再問是否直接供工廠使用。」且原審判決亦論明原告所有系爭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，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。則上訴人依土地稅法第18條第1項規定，自得適用千分之10稅率，原審判決卻為與上述立法理由相反之判決，顯然有判決不適用法令之違誤。

(三)原審判決念茲在茲者，無非係以「但未按目的事業主管機關核定規劃使用者，不適用之」，惟嘉義縣政府既依法將上訴人之系爭土地劃分為頭橋工業區，自符合土地稅法第18條第1項「目的事業主管機關核定規劃使用者」之要件，此可由土地稅法第18條之立法理由推導而出，並依「擴張解釋」之法學解釋方法，擴張解釋凡經國家機關核定為工業區、或個別核定為工業用地者，皆得適用土地稅法第18條第1項之稅率，足見原審判決顯然有悖於土地稅法第18條第1項之文義解釋，自有判決不適用法令之違誤。

五、本院經核原判決並無違誤，茲就上訴意旨再論述如下：

(一)依土地稅法第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；……」同法第18條第1項第1款：「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。」及同法施行細則第13條第1項第1款：「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。……」等規定可知，依法劃定之工業區土地，須其使用現況為供工業或工廠使用，且係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。

(二)為促進工業發展，健全工廠管理及輔導，而制定之工廠管理輔導法第2條規定：「本法所稱主管機關：在中央為經濟部；在直轄市為直轄市政府；在縣（市）為縣（市）政府。」依上述土地稅法施行細則第13條第1款可知，土地稅法第18條第1項但書所稱「目的事業主管機關」應係指核准工業或工廠之工業主管機關，於本件即為嘉義縣政府【而嘉義縣政府就工廠登記業務（設立、變更、歇業）、新興工業區規劃、開發、管理業務；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則劃歸其經濟發展處負責】。查上訴人所有系爭土地使用分區為乙種工業區，且位處頭橋工業區內；惟上訴人在嘉義縣政府轄內所為工廠登記計有二廠，即：「㈠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）。㈡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）。」系爭土地非屬上訴人上述工廠登記所使用之廠地等情，為原審依調查證據之結果，斟酌全辯論意旨所確定之事實。經核，原判決為上開事實認定，與卷附資料尚無不符，且無違背經驗、論理法則，亦無調查證據，違背行政程序法第36條規定：「行政機關應依職權調查證據，不受當事人主張之拘束，對當事人有利及不利事項一律注意。」之情形，自堪採認。基上事實，並揆諸前開規定及說明，原判決以系爭土地既未經納入上述工廠登記證範圍，並無從認定有經目的事業主管機關核定規劃工業使用，即使客觀上位於廠區內，亦難認為已符合「按工業主管機關核定規劃使用」之要件，自不符合土地稅法第18條第1項第1款所規定按工業用地稅率千分之10計徵地價稅之要件，

，被上訴人95年1月24日函關於核准系爭土地自95年起按工業用地稅率課徵地價稅之決定，即屬違法。被上訴人於發現後，就系爭土地，以107年9月26日函撤銷核准，並補徵未逾核課期間之102年至106年工業用地稅率與一般用地稅率差額之地價稅，即於法有據，其認事用法，並無不合。至上訴人雖指摘原審法院未依其聲請向嘉義縣政府經濟發展處發函詢問本案系爭土地依法有無義務申請核定為工業用地等問題，惟原審就系爭土地使用分區為乙種工業區，且位處頭橋工業區內已無疑義，並已論明本件爭點在於系爭土地是否業經目的事業主管機關核定其使用情形而符合「按目的事業主管機關核定規劃使用」之要件，因此，上訴人聲請向嘉義縣政府經濟發展處函詢之事項即顯與爭點無關，而無必要，併此指明。

(三)綜上所述，上訴人對於業經原判決詳予論述不採之事由再予爭執，核屬法律上見解之歧異，要難謂為原判決有違背法令之情形。上訴論旨，仍執前詞，指摘原判決違誤，求予廢棄，難認有理由，應予駁回。

六、據上論結，本件上訴為無理由。依行政訴訟法第236條之2第3項、第255條第1項、第98條第1項前段，判決如主文。

中　　華　　民　　國　　108　　年　　10　　月　　22　　日

高雄高等行政法院第一庭

判長法　官　蘇秋津

法　官　邱政強

法　官　孫國禎

以上正本係照原本作成。

不得上訴。

中　　華　　民　　國　　108　　年　　10　　月　　22　　日

書記官　楊曜嘉