

# 彰化縣政府訴願決定書（案號 100—806）

府法訴字第 1000254768 號

訴 願 人：○○○○股份有限公司

地址：○○縣○○鄉○○村○○街○○號

代 表 人：○○○

地址：同 上

送達代收人：○○○

地址：○○市○區○○路○段○○巷○弄○號○樓

原處分機關：彰化縣地方稅務局

訴願人因地價稅事件，不服本縣地方稅務局 100 年○月○日彰稅法字第 100141○○○○號復查決定書所為之處分，提起訴願，本府依法決定如下：

## 主 文

訴願駁回。

## 事 實

緣訴願人所有坐落○○鄉○○段○○、○○、○○地號土地(下稱系爭土地)與同段○○地號等 4 筆土地，面積分別為 83、4,898、523 及 141 平方公尺，權利範圍均為全部，原按一般用地稅率課徵地價稅。訴願人於 98 年○月○日申請按工業用地稅率課徵地價稅，原處分機關員林分局（以下稱員林分局）以 98 年○月○日彰稅員分一字第 098201○○○○號函核准，系爭土地自 98 年起按千分之十稅率課徵地價稅，○○鄉○○段○○地號土地按公共設施保留地千分之六稅率課徵地價稅在案。嗣經員林分局查得系爭土地非屬經濟部工業局核准承購政府規劃之工業區土地，認與土地稅法第 18 條規定及財政部 77 年 2 月 2 日台財稅第 770650054 號函釋規定不符，乃以 99 年○月○日彰稅員分一字第 09920○○○○號函撤銷原處分，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 98 年地價稅新臺幣(以下同)19 萬 2,905 元及核定課徵 99 年地價稅 35 萬 3,764 元。訴願人不服，提起訴願。案經本府 100 年 4 月 13 日府法訴字第 0990342653 號訴願決

定：「訴願不受理。」，並於理由中載明：「四、……原處分機關自當以 99 年○月○日為本案訴願人申請復查之時點，依法定復查程序審查本案之程序、實體事項，依法妥處，以維當事人之救濟程序權益……。」，原處分機關遂受理復查，並以 100 年○月○日彰稅法字第 10014○○○○○號復查決定駁回，訴願人不服，遂向本府提起訴願，並據原處分機關檢卷答辯到府，茲摘敘訴、辯意旨如次：

一、訴願意旨略謂：

- (一) 彰化縣地方稅務局員林分局原准許本公司所有系爭 3 筆土地自 98 年起按千分之十稅率計徵地價稅，卻又於 99 年○月○日彰稅員分一字第 099204○○○○○號函以本公司所有之土地非屬經濟部工業局核准承購政府規劃及出售之工業區土地，與財政部 77 年 2 月 2 日台財稅字第 770650054 號函釋規定不符為由，嗣又拒絕本公司之申請，前後處分南轅北轍，令人有朝令夕改之疑，難以置信。
- (二) 財政部 77 年 2 月 2 日台財稅字第 770650054 號函釋內文有「如經經濟部工業局核准承購…」一語，其意思有假設、舉例之意，是否汽車貨運業於經營需要承購工業用地時，僅有取得經濟部工業局專案開發之工業區內之工業用地供貨櫃運輸倉儲業使用，才准許按工業用地稅率課徵地價稅？如此豈不有違行政程序法第 6 條所揭示之平等原則？有違租稅公平。
- (三) 又財政部 83 年 8 月 31 日台財稅字第 830416961 號函、84 年 8 月 29 日台財稅字第 841644840 號函及 83 年 3 月 9 日台財稅字第 830074252 號函釋所示，各類產業使用工業用地，其按千分之十稅率計徵地價稅規定之適用，均非以取得工業用地之方式及目的事業主管機關必須為工業管理機關作為規範。依彰化縣地方稅務局員林分局 99 年○月○日函，本公司依一般法令程序取得工業用地，非位於經濟部工業局專案開發之工業區內，即不適用按工業用地稅率計徵地價稅之租稅優惠，其處分之選

擇性用意無邏輯可言，非一般人可以理解，無法令人信服。

- (四) 又依司法院大法官釋字第 589 號所示，行政法規公布施行後，制定或發布法規之機關依法定程序予以修改或廢止時，應兼顧規範對象信賴利益之保護。受規範對象如已在因法規施行而產生信賴基礎之存續期間內，即應受信賴保護原則之保障。另汽車貨運業之目的事業主管機關係交通部，設立於包括：非都市計劃區內之丁種建築用地，或是都市計劃區內之甲、乙工業用地。設想若該用地非位於經濟部工業局規劃開發之工業區內，即不適用或不能享有准按工業用地稅率計徵地價稅之租稅優惠，也違反政府之本土產業多元化策略應有之租稅配套的政策及有違行政程序法第 6 條之平等原則。彰化縣政府向來鼓勵企業發展經濟，自然應有各項配套及適於多元產業發展之租稅政策。故原處分顯為失當，應即撤銷，以維租稅權益云云。

## 二、答辯意旨略謂：

- (一) 按土地稅法第 18 條第 1 項第 1 款規定，適用工業用地優惠稅率課徵地價稅之土地，須符合「工業用地」、「供工業直接使用」及「按目的事業主管機關核定規劃使用」等要件。又土地之使用現況是否為「供工業直接使用」及「按目的事業主管機關核定規劃使用」，依土地稅法施行細則第 14 條第 1 項第 1 款規定，則應由申請人於申請時，提出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證明，其已開工生產者，應檢附工廠登記證。又財政部 77 年 2 月 2 日台財稅第 770650054 號函及 86 年 7 月 31 日台財稅第 860435241 號函釋規定，乃工業主管機關經濟部工業局基於工業區發展之政策考量，對於汽車路線貨運業經其核准承購其規劃之工業區土地及貨櫃運輸倉儲業因「運」、「儲」工業區內所需之原料、成品、機械等所使用之工業用地，並專案報請財政部同意，始核准是類土地准以工業用地

稅率課徵地價稅。蓋工業用地以優惠稅率核課地價稅，意在鼓勵工業發展，如非供工廠使用，而供其他與工業運作息息相關之使用，其認定是否已按核定工業用地規劃使用，自應以工業主管機關之認定為準。而工業主管機關經濟部工業局對於汽車路線貨運業經其核准承購其規劃之工業區土地，認為土地之使用現況符合目的事業主管機關原先核定作工業使用之規劃，故對於工業用地供貨櫃運輸倉儲業使用之土地，因該貨櫃運輸倉儲業並運儲工業區內所需之原料、成品、機械等，與工業區內製造、加工業有密切關係，仍歸屬「工業」範圍，上述情形經報請財政部同意，始准以工業用地稅率課徵地價稅，故並非所有汽車路線貨運業、貨櫃運輸倉儲業者其所有工業用地均得適用工業用地稅率課徵地價稅，仍須視其是否符合上開函釋之要件與精神，合先陳明。

- (二) 依土地稅法第 18 條第 1 項規定適用工業用地稅率之要件，須按目的事業主管機關核定規劃使用。按財政部 99 年 7 月 19 日台財稅第 09900244900 號函，可知土地稅法第 18 條第 1 項第 1 款規定所指之目的事業主管機關，在中央為經濟部工業局；在縣市為縣市政府。經查系爭土地為彰化縣埔心鄉都市計畫乙種工業區土地，惟非屬工廠管理輔導法規範之範疇，無土地稅法施行細則第 13 條第 1 款之適用，又訴願人雖登記為汽車路線貨運業、貨櫃貨運及倉儲業等，有營利事業登記證、公司變更登記表可證，惟經員林分局向經濟部工業局及彰化縣政府查詢結果，系爭土地非屬經濟部工業局核准承購政府規劃之工業區土地，此有彰化縣○○鄉公所 98 年○月○日○○建字第 098000○○○○號使用分區(或公共設施用地)證明書、經濟部工業局 99 年○月○日工地字第 099009○○○○號函及彰化縣政府 99 年○月○日○○城字第 099025○○○○號函等影本附卷可稽。準此，系爭土地雖為工業區用地，然因非屬經濟部工業局或縣府都市計畫委員會核准承購政府規劃之工業區土地，顯

與上揭函釋規定不符，自無法適用工業用地優惠稅率課徵地價稅，故員林分局依行政程序法第 117 條規定撤銷 98 年○月○日彰稅員分一字第 09820○○○○○號函，改按一般用地稅率補徵 98 年地價稅 19 萬 2,905 元及課徵 99 年地價稅 35 萬 3,764 元，尚無不合。是以訴願人主張若該用地非位於經濟部工業局規劃開發之工業區內，即不適用或不能享有准按工業用地稅率計徵地價稅之租稅優惠，也違反政府之本土產業多元化策略應有之租稅配套的政策乙節，顯係誤解法令意旨，洵非可採。

(三) 又財政部 83 年 3 月 9 日台財稅字第 830074252 號函釋係關於工業用地客車車站用地如坐落工業用地，且經查核其使用符合規定者，始得特別稅率課徵地價稅；另財政部 84 年 8 月 29 日台財稅字第 841644840 號函及 83 年 8 月 31 日台財稅字第 830416961 號函係規範體育場所用地及經行政院核定之土地如須分別依土地稅法第 18 條第 1 項第 2、5 款規定適用千分之十特別稅率，應供該事業直接使用且按目的事業主管機關（體育場所用地為行政院體育委員會）核定規劃者始得適用之，與本案系爭土地依同條項第 1 款按工業用地千分之十稅率課徵地價稅無關，訴願人引述上開函釋，容有誤解。

(四) 至訴願人主張信賴保護原則部分，按行政法上信賴保護原則之適用，須具備下列所述要件，始足當之：1. 須有信賴基礎：即須有一個足以引起當事人信賴之國家行為（含行政機關之行政處分或其他行為）。2. 信賴表現：即當事人因信賴國家行為而展開具體的信賴行為，且信賴行為與信賴基礎間須有因果關係。3. 信賴值得保護：需無行政程序法第 119 條所規定信賴不值得保護之情形。本案訴願人並未提出確切之事證以證明其有何因信賴而展開具體之信賴行為，且原處分機關依土地稅法及稅捐稽徵法規定，於發現稅賦課徵錯誤時，非不得為更正錯誤之稽徵處分，並於法定期間內依法補徵，是訴願人所述顯有誤解法令。另有關司法院大法官釋字第 589 號，

係因應新退撫條例施行，憲法對特定職位因任期保障所取得之法律上地位及所生之信賴利益，加以保護，所為解釋，核與本案無關云云。

## 理由

- 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。」、「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。」、「已規定地價之土地，除依第二十二條規定課徵田賦者外，應課徵地價稅。」、「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。」、「土地所有權人，申請適用本法第十八條特別稅率計徵地價稅者，應填具申請書，並依左列規定，向主管稽徵機關申請核定之：一、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。」，稅捐稽徵法第 21 條第 1 項第 2 款、第 2 項、土地稅法第 14 條、第 18 條第 1 項第 1 款及同法施行細則第 14 條第 1 項第 1 款分別定有明文。又所謂工業用地，土地稅法第 10 條第 2 項前段及同法施行細則第 13 條第 1 款分別明定為：「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；…。」、「依本法第十八條第一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。」是適用工業用地優惠稅率計徵地價稅，須符合「土地為工業用地」、「供工業直接使用」、「按目的事業主管機關核定規劃使用」及檢附「工廠設立許可證」等要件，合先敘明。
- 二、次按「主旨：土地稅法第十八條規定，工業用地統按千分之十五（編者按：現行法改為千分之十）計徵地價稅，但未按

核定規劃使用者，不適用之。至於是否已按核定規劃開始使用，應由工業興辦人或土地所有權人，向工業主管機關取證，稽徵機關憑以按特別稅率課徵地價稅。說明：二、查工業用地之規劃使用，既係須經工業主管機關核定，其是否已按核定規劃開始使用，自宜以工業主管機關之認定為準。」、「主旨：汽車路線貨運業承購政府規劃之工業用地、自建倉房，可否比照其他工廠用地及建物減免地價稅、土地增值稅，及房屋稅，復如說明。說明：二、地價稅部分：工業用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，為平均地權條例第二十一條規定。是以領有公司執照及營利事業登記證之汽車路線貨運業，如經經濟部工業局核准承購政府規劃之工業區土地，且確供該事業登記營業項目使用者，准按工業用地稅率課徵地價稅。……」、「主旨：工業區內土地供貨櫃運輸倉儲業使用，如符合貴市都市計畫委員會審定之設置條件，其申請依土地稅法第 18 條規定按千分之十稅率課徵地價稅，可否免附工廠登記等相關證件乙案。說明：二、本案經函准經濟部工業局 86 年 7 月 12 日工（86）五字第 024872 號函復略以：『工業區內供貨櫃運輸倉儲業使用之土地，因貨櫃運輸倉儲業非屬工廠，無法取得工廠登記證，但如其確已按目的事業主管機關核定規劃之用途使用，領有營利事業登記證者，其申請按工業用地稅率課徵地價稅乙節，似無違土地稅法第 18 條暨其施行細則第 13 條第 1 款、第 14 條第 1 項第 1 款之規定，宜予考量辦理。』本部同意該局上開意見。」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。說明二、本案汽車貨運業未辦理工廠登記，其所有乙種工業區土地可否按工業用地特別稅率課徵地價稅，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 日修正發布，針對實際需要擴大不予累進課徵之適用範圍，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。」分別為財政部 68 年 9 月 14 日台財稅字第 36472 號函、77 年 2 月 2 日台財稅字第 770650054 號函、86 年 7 月 31 日台財稅字第 860435241 號函及 99 年 7 月 19 日台財稅字第 09900244900 號函釋在案。

- 三、查上揭函釋係工業主管機關即經濟部工業局對汽車路線貨運業及貨櫃運輸倉儲業，於核准承購政府所規劃之工業區土地，「運」、「儲」工業區內所需之原料、成品、機械等與工業區內製造、加工業有密切關之事業，雖不符合首揭直接供工業使用及可檢附工廠設立許可證等適用工業用地優惠稅率之要件，惟為鼓勵工業發展，對該等事業所使用經經濟部工業核准承購之工業用地，專案報請財政部同意，核准該類土地適用工業用地稅率課徵地價稅。準此，並非所有汽車路線貨運業、貨櫃運輸倉儲業者其工業用地均得適用工業用地稅率課徵地價稅，而須其使用之土地為經濟部工業局核准承購政府規劃之工業區土地，且確供該事業登記營業項目使用，始得適用工業用地優惠稅率課徵地價稅。至於工業用地得依土地稅法第 18 條第 1 項第 1 款之規定，按千分之十計徵地價稅者，自以該用地係供工業直接使用，且按目的事業主管機關核定規劃使用者為限，而該款所稱之目的事業主管機關，係指工業主管機關，此觀諸土地稅法第 18 條第 1 項第 1 款之規定自明。蓋工業用地適用優惠稅率，乃本於國家發展工業之宗旨，特提供較一般稅率為低之特別稅率，以為促進工業發展之租稅優惠，是其自應以供工業使用為其目的或至少應與工業有密切關係，方符工業用地得按優惠稅率課稅之立法本旨，而由工業主管機關統一核定規劃使用，始能貫徹上揭規定之立法目的。若任由不同之目的事業主管機關核定規劃使用，自難期達成上述立法目的。觀諸前揭財政部 68 年 9 月 14 日台財稅第 36472 號函釋意旨，亦採取相同之見解。而依促進產業升級條例第 4 條第 1 項之規定，所稱工業主管

機關在中央為經濟部工業局。是前揭土地稅法第 18 條第 1 項第 1 款規定所指之目的事業主管機關，自係指經濟部工業局（高雄高等行政法院 99 年訴字第 49 號判決參照）。是以訴願人主張汽貨運業之目的事業主管機關為交通部，若該用地非位於經濟部工業局規劃開發之工業區內，即不適用或不能享有准按工業用地稅率計徵地價稅之租稅優惠，違反政府之本土產業多元化策略應有之租稅配套的政策及有違行政程序法第 6 條之平等原則云云，容對法令有所誤解，洵非可採。

四、次查本件訴願人雖登記為汽車路線貨運業、貨櫃貨運及倉儲業者，惟經員林分局分別向經濟部工業局及本府查詢結果，系爭土地為本縣○○鄉（市）都市計畫乙種工業區土地，非屬經濟部工業局編定為開發之工業區範圍內土地及該局核准承購政府規劃之工業區土地，此有訴願人營利事業登記證、公司變更登記表、彰化縣○○鄉公所 98 年○月○日○○建字第 098000○○○○號使用分區（或公共設施用地）證明書、經濟部工業局 99 年○月○日○○字第 0990091○○○○號函、彰化縣政府 99 年○月○日府○○字第 099025○○○○號函等影本附卷可稽，顯見系爭土地非屬工業主管機關即經濟部工業局或本府都市計畫委員會規劃為汽車貨運業或貨櫃運輸倉儲業使用之土地，亦非經經濟部工業局核准承購政府規劃之工業區土地無訛。是以系爭土地顯與首揭汽車路線貨運業、貨櫃運輸倉儲業者其工業用地適用工業用地優惠稅率課徵地價稅，須其使用之土地為經濟部工業局核准承購政府規劃之工業區土地之要件不符。故員林分局對系爭土地改按一般用地稅率補徵 98 年地價稅 19 萬 2,905 元，並課徵 99 年地價稅 35 萬 3,764 元，於法尚無不合。

五、又財政部 83 年 3 月 9 日台財稅字第 830074252 號函係對於汽車客運業之車站用地所為之函釋，另財政部 84 年 8 月 29 日台財稅字第 841644840 號函及 83 年 8 月 31 日台財稅字第 830416961 號函則分別係對於體育場所用地及供自來水事業直接使用之土地所為之函釋，與本案系爭土地是否可按工業

用地千分之十稅率地價稅有所不同，自不得比附援引，是訴願人所訴委無可採。

- 六、至訴願人主張信賴保護原則乙節，經查系爭土地不適用工業用地稅率課徵地價稅之事實既已明確，則員林分局事後如發現先前准予系爭土地適用工業用地稅率課徵地價稅之處分有錯誤之情形，自得變更原處分，並依稅捐稽徵法第 21 條第 2 項規定補徵因此所短徵之稅額；況訴願人並未因原先准予系爭土地適用工業用地稅率課徵地價稅之處分，而有信賴表現之行為，其純粹享有系爭土地適用優惠稅率課徵地價稅之利益，尚難認有信賴保護原則之適用。是訴願人之主張，容屬誤解，委難憑採。至訴辯雙方其餘主張，因不影響本件訴願決定之結果，不再一一論述，併予敘明。
- 七、據上論結，本件訴願為無理由，爰依訴願法第 79 條第 1 項規定，決定如主文。

訴願審議委員會 主任委員 楊 仲（請假）

委員 呂宗麟

委員 林宇光

委員 邱文津

委員 陳廷墉

委員 張奕群

委員 張富慶

委員 楊瑞美

委員 蔡和昌

中 華 民 國 100 年 9 月 7 日

縣 長 卓 伯 源

本件訴願人如不服決定，得於訴願決定書送達之次日起 2 個月內  
向臺中高等行政法院提起行政訴訟。

(臺中高等行政法院地址：台中市南區五權南路 99 號)