

彰化縣政府訴願決定書（案號 100—908）

府法訴字第 1000273591 號

訴願人：○○公司

地址：○○市○○區○○路○段○號○樓

代表人：○○○

地址：同上

送達代收人：○○○

地址：○○市○○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，不服原處分機關 100 年○月○日彰稅法字第○○○○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

緣訴願人所有坐落本縣○○市○○段○、○、○、○、○、○、○、○、○地號等 9 筆土地（為工業區土地，下稱○○段系爭土地）暨○○鄉○○段○地號（為都市土地，特定區計畫乙種工業區）及○○鄉○○段○、○地號等 2 筆土地（為都市土地，特定區計畫農業區）暨○○鎮○○段○、○、○地號等 3 筆土地（為非都市土地，鄉村區丁種建築用地）及○鄉○○段○、○地號等 2 筆土地（為非都市土地，特定農業區丁種建築用地），土地面積分別為 82、135、2791、61、3476、69、1577、1505、2051、4465、35、31、2927.58、1408.22、999.27、5046.66、2823.28 平方公尺，權利範圍均為全部。上揭○○段系爭土地及其他系爭 8 筆土地前經訴願人於 98 年 6 月 2 日申請依土地稅法第 18 條規定適用工業用地千分之十稅率課徵地價稅，原經原處分機關分別以 98 年○月○日彰稅地字第○○○號函及 98 年○月○日彰稅員分一字第○○○號函核准在案（上開○○鄉○○段○地號土地部分面積 1419.83 平方公尺原已按自用住宅用地稅率課徵地價稅，另部分面積

3045.17 平方公尺及其餘 7 筆土地均核准自 98 年起按工業用地千分之十稅率課徵地價稅)。嗣原處分機關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，核與土地稅法第 18 條第 1 項及財政部 77 年 2 月 2 日台財稅字第 770650054 號函釋意旨不符，原處分機關分別以 99 年○月○日彰稅地字第○○○○號函及 99 年○月○日彰稅員分一字第○○○○號函撤銷前揭核准函，並改按一般用地稅率課徵 99 年地價稅新臺幣○萬○元，並依稅捐稽徵法第 21 條規定補徵 98 年地價稅新臺幣○萬○元。訴願人不服，申請復查，未獲變更，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) 彰化縣地方稅務局原准許○○公司所有之前揭工業用地以工業用地按千分之十計徵地價稅，卻又於 99 年○月○日函及 99 年○月○日函以本公司所有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。查前揭財政部 77 年 2 月 2 日台財稅字第 770650054 號解釋令內容有「如經經濟部工業局核准承購...」一語，其意思或有假設、舉例之意，是否汽車貨運業於經營需要承購工業用地時，僅有取得在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？設若如此，豈不有違行政程序法第六條所揭示之平等原則？有違租稅公平。
- (二) 財政部 83 年 8 月 31 日台財稅字第 830416961 號函釋、84 年 8 月 29 日台財稅字第 841644840 號函釋、83 年 3 月 9 日台財稅字第 830074252 號函釋，在在顯示財政部各個函釋所示，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，以及目的事業主管機關必須為工業管理機關做為規範，和該類產業僅只對工業區內人員或事務進行服務，才給予優惠稅率；如此，又如何要求本公司使用工業用

地，必須「運」、「儲」工業區內所需之成品及原料。本公司目的事業主管機關為「交通部」，依一般法令程序取得工業用地係都市計畫區內工業區用地，而其他用地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，其處分的選擇性用意無邏輯可言。

(三) 查司法院大法官釋憲案之「釋字第 589 號」內容所示，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，對構成信賴要件之事實，有客觀上具體表現之行為，且有值得保護之利益者，即應受信賴保護原則之保障。稅法上行政規則的功能，並不在於個別案件中發現正義之法，而在大量的稅務案件中，確保稅捐法規的統一公平的執行，以便讓人民事先有預測可能性，進而提高行政法規的安定性。過去四十年來政府為發展工商業，持續不斷鼓勵相關產業參與開發及使用工業用地，以解決全國性非都市計畫區內之丁種建築用地，或是都市計畫區內之甲、乙工業用地之低使用率或滯銷，於是前有前揭財稅配套法令之頒行。查經濟部民國 90 年 1 月 5 日經(90)商字第 09002003010 號函發布：倉儲設施於工業用地容許使用審核及管理作業規定，即屬提供汽車貨運倉儲業者使用工業用地之規定；汽車貨運業之目的事業主管機關係交通部，設立於包括：非都市計畫區內之丁種建築用地，或是都市計畫區內之甲、乙工業用地。若於工商經濟發展過程中，中央與地方各不同調各自為政，則更令人難以古代「徙木立信」可為比擬。

(四) 彰化縣地方稅務局 100 年○月○日彰稅法字第○○○○○號復查決定書，未就行政處分本身南轅北轍的前、後行政處分之不同見解作出釐清，卻要求本公司接受行政命令以外的事項，意圖徵收已予本公司以千分之十優惠稅率計徵地價稅，顯未就產業政策及地方產業生態與動態，配合財稅法令應有平等之原則，應給予所有工業用地以工業用地按千分之十計徵地價稅，其復查決定書顯有不當，無法令人信服云云。

二、答辯意旨略謂：

- (一) 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」，依土地稅法第 14 條第 1 項第 1 款規定，則應由訴願人於申請時，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。財政部 77 年 2 月 2 日台財稅字第 770650054 號及 86 年 7 月 31 日台財稅字第 860435241 號函釋規定，此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。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，而工業主管機關認為土地之使用現況符合經濟部工業局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。
- (二) 按財政部 99 年 7 月 19 日台財稅字第 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；在直轄市為直轄市政府建設局；在縣（市）為縣（市）政府。查○○段系爭土地為高速公路彰化交流道附近之工業區土地，經鈞府查復訴願人非屬工廠管理輔導法規範之範疇，故無是項資料可資提供；又訴願人雖登記為汽車路線貨運業、貨櫃運輸倉儲業者，其工業用地亦經經濟部工業局查復非屬其規劃之工業區，故○○段系爭土地無土地稅法施

行細則第 13 條第 1 款之適用，自無法適用工業用地優惠稅率課徵地價稅。

- (三) 另其他系爭土地經 鈞府查復：「...○○鄉○○段○地號位於高速公路員林交流道附近特定區計畫乙種工業區範圍內...乙種工業區並無規定使用用途不得為汽車貨運業或貨櫃運輸倉儲業使用。○○鄉○○段○、○地號等 2 筆土地，位於高速公路員林交流道附近特定區計畫農業區範圍內...農業區不得為汽車貨運業貨櫃運輸倉儲業使用。○○鎮○○段○、○、○地號及○○鄉○○段○、○地號等 5 筆土地則未在都市計畫範圍內...都市計畫乙種工業區...得為『客貨運站及其附屬設施』之使用，但本府暫未開放申請上開設施使用。」，○○鄉○○段○地號土地，鈞府暫未開放申請上開設施使用，非為鈞府核定規劃使用；○○鄉○○段○、○地號、○○鎮○○段○、○、○地號及○○鄉○○段○、地號等 7 筆土地，非屬經濟部工業局規劃開發及出售之工業區土地，訴願人申請適用土地稅法第 18 條特別稅率時，亦未依土地稅法施行細則第 14 條規定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等文件，自無法適用工業用地優惠稅率課徵地價稅。改用一般稅率核課後，課稅級距由第 3 級距跳升至第 6 級距，同戶其他土地稅額一併調升，本局依稅捐稽徵法第 21 條規定補徵 98 年地價稅○○萬○○元並課徵 99 年地價稅○○萬○○元，尚無不合。
- (四) 財政部 83 年 3 月 9 日台財稅字第 830074252 號函、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，與本案是否按土地稅法第 18 條第 1 項第 1 款工業用地千分之十稅率課徵地價稅無關，訴願人引用前揭 3 則函釋，容有誤解。至訴願人主張信賴保護原則部分，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，且本局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。另有關釋字第 589 號，係因應新退撫條例施行所為解釋，核與本案無關云云。

理 由

- 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...。」、「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。」、「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。」於土地稅法第 10 條第 2 項、第 18 條第 1 項第 1 款及土地稅法施行細則第 13 條第 1 款、第 14 條第 1 項第 1 款分別定有明文。

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（編者註：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，且確保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十八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...說明...二、本案經函准經濟部工業局八十六年七月十二日工(八六)五字第○二四八七二號函復略以：『工業局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，似無違土地稅法第十八條暨其施行細則第十三條第一款、第十四條第一項第一款之規定，宜予考量辦理。』本部同意該局上開意見。」、「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...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...。」亦為財政部68年9月14日台財稅字第36472號、77年2月2日台財稅字第770650054號、86年7月31日台財稅字第860485241號及99年7月19日台財稅字第09900244900號函所明釋。

二、為鼓勵興辦工業，66年7月14日參照當時平均地權條例第

21 條規定，訂定土地稅法第 18 條：「工業用地，統按千分之十五計徵地價稅，但未按核定規劃使用者，不適用之...。」；嗣後針對實際需要，於 77 年 10 月 30 日修正第 18 條規定：「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。二、私立公園、動物園、體育場所用地三、寺廟、教堂用地、政府指定之名勝古蹟用地。四、經主管機關核准設置之加油站及依都市計畫法規定設置之供公眾使用之停車場用地。五、其他經行政院核定之土地...。」，擴大不予累進課稅之範圍，明定其適用之條件，並配合基本稅率之降低，將工業用地稅率由現行之千分之十五降低為千分之十。則本條於 66 年 7 月 14 日訂定時，僅規範工業用地優惠稅率，至 77 年 10 月 30 日修正時擴大適用範圍，符合一定要件之其他編定用地亦得檢附相關文件申請按千分之十計徵地價稅，並於本條第 1 項但書增加「目的事業主管機關」文字，依歷史解釋及目的性解釋，此應係為配合優惠稅率適用範圍擴大而增訂，未因此變更或移轉工業用地使用規劃核定之機關權責，故第 18 條第 1 項第 1 款所稱之目的事業主管機關，應指工業主管機關。而土地稅法第 18 條第 1 項第 1 款規範既係本於國家發展工業之宗旨，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，其自應具備特定用地為工業用地（工業用地土地如未依法作工業使用，當非立法意旨為獎勵工業而制定工業用地特別稅率之適用範圍）、土地之使用現況為「供工業直接使用」、土地之使用現況符合「按目的事業主管機關核定規劃使用」。且所謂「核定規劃」，並不是工業主管機關對土地抽象、概括性之使用規劃，而是在結合既定之「土地」、「廠商」與「特定產業使用方式」等因素，個案式的核定許可，此觀土地稅法施行細則第 14 條第 1 項第 1 款規定自明（最高行政法院 100 年判字第 531 號判決參照），

是要難以工業用地之使用類別合於土地管制之規定，即謂其地價稅得適用特別稅率（最高行政法院 99 年判字第 922 號判決參照），合先敘明。

三、卷查訴願人所有○○段系爭土地為工業區土地，○○鄉○○段○地號土地為特定區計畫乙種工業區、○○鄉○○段○、○地號等 2 筆土地為特定區計畫農業區，○○鎮○○段○、○、○地號等 3 筆土地為鄉村區丁種建築用地，○○鄉○○段○、○地號等 2 筆土地為特定農業區丁種建築用地，前經訴願人於 98 年 6 月 2 日申請依土地稅法第 18 條規定適用工業用地千分之十稅率課徵地價稅，除○○鄉○○段○地號土地部分面積 1419.83 平方公尺原已按自用住宅用地稅率課徵地價稅外，餘經原處分機關核准自 98 年起按工業用地千分之十稅率課徵地價稅。惟因○○鄉○○段○、○地號等 2 筆土地暨○○鎮○○段○、○、○地號等 3 筆土地及○○鄉○○段○、○地號等 2 筆土地均非土地稅法第 10 條第 2 項定義之「工業用地」；而○○段系爭土地及○○鄉○○段○地號土地亦未經工業主管機關（即經濟部工業局及本府）核定規劃為汽車貨運業或貨櫃運輸倉儲業使用；且訴願人於系爭土地上亦非從事運送工業區或工業用地內工業所需之原料、成品、機械等工業相關業務，而係供作貨運、貨物轉運等使用，有經濟部工業局 99 年 9 月 9 日工地字第 09900823440 號函、99 年 10 月 12 日工地字第 09900912940 號函暨本府 99 年 10 月 13 日府建城字第 0990255336 號函及 98 年 6 月 29 日現場相片等可稽。故訴願人所有系爭土地未合致土地稅法第 18 條第 1 項第 1 款之要件，原處分機關分別以 99 年○月○日彰稅地字第○○○○號函及 99 年○月○日彰稅員分一字第○○○○號函撤銷前揭核准函，改按一般用地稅率課徵 99 年地價稅新臺幣○萬○元，並依稅捐稽徵法第 21 條規定補徵 98 年地價稅新臺幣○萬○元，洵屬有據。

四、第查，訴願人主張財政部 83 年 8 月 31 日台財稅字第 830416961 號函釋、84 年 8 月 29 日台財稅字第 841644840 號

函釋、83年3月9日台財稅字第830074252號函釋，在在顯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，本公司目的事業主管機關為「交通部」云云。惟土地稅法第18條第1項第1款之目的事業主管機關為工業主管機關，已如前述。至財政部83年8月31日台財稅字第830416961號函，係就自來水事業用地准依同條項第5款計徵地價稅；財政部84年8月29日台財稅字第841644840號函則係就設置高爾夫球練習場、網球場、射箭場等設施用地應否依同條項第2款計徵地價稅所為函釋，與本案有無本條項第1款規定之適用皆屬無涉；且財政部83年3月9日台財稅字第830074252號函釋汽車客運業之車站用地可按本條項第1款計徵地價稅，亦非經由交通部函准。準此，訴願人逕以該等函釋陳稱其目的事業主管機關為交通部，容有誤會。

- 五、末查，信賴保護原則皆以具有信賴基礎、信賴表現及無信賴不值得保護情形為要件。所謂信賴基礎，需有行政處分或法規等令人民信賴之行政行為；所稱信賴表現，則係因信賴該行政行為而為客觀上具體表現之行為。經濟部90年1月5日（90）經商字第09002003010號公告之「倉儲設施於工業用地容許使用審校及作業管理規定」係將倉儲業相關設施納入工業用地容許使用範圍所設規範，與土地稅法第18條第1項第1款按特別稅率課徵地價稅規定無涉，且該管理規定業由經濟部於96年5月10日經商字第09602411471號函廢止，尚難謂有信賴基礎可言，且財政部68年9月14日台財稅字第36472號、77年2月2日台財稅字第770650054號、86年7月31日台財稅字第860485241號等函釋亦未與土地稅法第18條第1項第1款相違；而訴願人亦未因原處分機關98年10月2日彰稅地字第0981108499號及98年6月24日彰稅員分一字第0982027276號核准函而有何具體信賴表現。是訴願人以原處分違反平等原則、信賴保護原則等語加以爭執，核無足取。至訴辯雙方其餘爭辯，因與本件訴願決定結果不

生影響，不再一一論述，併予敘明。

六、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
	委員	呂宗麟
	委員	林宇光
	委員	陳廷墉
	委員	張富慶
	委員	溫豐文
	委員	蔡和昌
	委員	簡金晃
	委員	蕭文生

中 華 民 國 100 年 10 月 13 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：臺中市南區五權南路 99 號)