

訴 願 人：○○股份有限公司

代 表 人：○○○

訴 願 代 理 人：○○○

原 處 分 機 關：臺北市稅捐稽徵處

訴願人因補徵 89 年差額地價稅事件，不服原處分機關 95 年 3 月 8 日北市稽法甲字第 09560026400 號復查決定，提起訴願，本府依法決定如下：

主 文

訴願駁回。

事 實

緣訴願人所有本市內湖區○○段○○小段 ○○、○○及同段○○小段○○地號等 3 筆土地，原按公共設施保留地稅率課徵地價稅；同段○○小段○○、○○及○○地號等 3 筆土地，原即按一般用地稅率課徵地價稅；同段○○小段○○、○○、○○、○○、○○、○○、○○、○○及○○地號等 9 筆土地，原按工業用地稅率課徵地價稅；同段○○小段○○、○○、○○及○○地號等 4 筆土地，原分別按一般用地、工業用地及公共設施保留地等稅率課徵地價稅。嗣經原處分機關內湖分處查得前揭系爭土地於 70 年 6 月 26 日即依都市計畫法變更為煤氣公用事業用地（即公共設施用地），並由訴願人取得在案，非屬公共設施保留地或土地稅法第 18 條第 1 項第 1 款所規定之工業用地，不適用公共設施保留地稅率或工業用地稅率課徵地價稅，乃依稅捐稽徵法第 21 條第 1 項第 2 款及第 2 項規定，以 94 年 10 月 26 日北市稽

內湖甲字第 09460806700 號函核定補徵訴願人系爭土地 89 年按一般用地稅率與特別稅率（即公共設施保留地稅率、工業用地稅率）之差額地價稅，金額計新臺幣 4,701,208 元。訴願人不服，申請復查，經原處分機關以 95 年 3 月 8 日北市稽法甲字第 09560026400 號復查決定：「復查駁回。」訴願人仍未甘服，於 95 年 4 月 4 日經由原處分機關向本府提起訴願，5 月 12 日補具訴願理由書，並據原處分機關檢卷答辯到府。

理 由

一、按稅捐稽徵法第 21 條規定：「稅捐之核課期間，依左列規定：一、依法應由納稅義務人申報繳納之稅捐，已在規定期間內申報，且無故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者，其核課期間為 5 年。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 5 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。」第 22 條第 4 款規定：「前條第 1 項核課期間之起算，依左列規定：.....四、由稅捐稽徵機關按稅籍底冊或查得資料核定徵收之稅捐，自該稅捐所屬徵期屆滿之翌日起算。」土地稅法第 16 條規定：「地價稅基本稅率為千分之十。土地所有權人之地價總額未超過土地所在地直轄市或縣（市）累進起點地價者，其地價稅按基本稅率徵收；超過累進起點地價者，依左列規定累進課徵：.....。」第 18 條規定：「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。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。在依法劃定之工業區或工業用地公告前，已在非工業區或工業用地設立之工廠，經政府核准有案者，其直接供工廠使用之土地，準用前項規定。.....」第 19 條規定：「都市計畫公共設施保留地，在保留期間仍為建築使用者，除自用住宅用地依第 17 條之規定外，統按千分之六計徵地價稅；其未作任何使用並與使用中之土地隔離者，免徵地價稅。」第 41 條規定：「依第 17 條及第 18 條規定，得適用特別稅率之用地，土地所有權人應於每年（期）地價稅開徵 40 日前提出申請，逾期申請者，自申請之次年期開始適用。前已核定而用途未變更者，以後免再申請。適用特別稅率之原因、事實消滅時，應即向主管稽徵機關申報。」

土地稅法施行細則第 13 條規定：「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。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。.....六、其他經行政院核定之土地：為經專案報行政院核准之土地。」財政部 58 年 1 月 27 日臺財稅發第 0927 號令釋：「台灣電力公司所有變電所

及

鐵塔基地申請准按工廠用地課徵地價稅一案，經由本部函准經濟部 57 年 12 月 26 日經臺

57

公企字第 45222 號函以：『二、經飭據電力公司陳報本案要點如次：（一）變電所專司電壓之升高或降低，乃電能轉變為有效使用之必須過程，如無變電所之設置，則發電廠所發之電能，即不能達到可供使用之階段，在工作性質上言，變電所等於一家工廠，應屬工廠無疑。（二）鐵塔為輸電設備，亦為發電廠之一環，發電廠所發之電能需鐵塔分段輸送，其性能等於工廠之傳送帶，如無鐵塔之設備，則發電廠所發之電能即無由輸送出售，且電能非其他物資可比，其他物質（品）可任意遠離原生產工廠而出售，無需原生產工廠準備輸送工具，而電能非藉輸送工具（鐵塔）不可，如輸送鐵塔一旦離母體（發電廠），非特電能無法輸送，該鐵塔即別無用途，亦即失卻獨立存在的價值。故輸送

鐵塔設備自應視為發電廠之一部分，亦即輸電鐵塔用地應屬工廠地，至為明顯。三、綜上台電公司所陳變電所及鐵塔應視為工廠之一部分，則供應該等設備使用之土地，核與實施都市平均地權條例第 19 條（現行平均地權條例第 21 條）末節：「在依法劃定之工業區公布前，已在非工業區設立之工廠經政府核准有案者，其直接供工廠使用之土地，得按照其申報地價千分之十五（現行法改為千分之十）徵收之」之規定所稱「直接供工廠使用之土地」之涵義完全一致，又該台電公司所有輸電線路敷設計畫及變電所設置計畫均經本部核准有案，該公司所有各變電所及鐵塔基地，其地價稅按照申報地價千分之十五計徵尚無不合，應請准予所請』等由到部。查本案○○公司所有變電所及鐵塔，即准經濟部查復應視為工廠之一部分，並符合實施都市平均地權條例第 19 條第 2 項之規定，其基地地價稅應准照所請按其申報地價千分之十五計徵。」87 年 7 月 15 日臺財稅第 871954380 號函釋（內政部 87 年 6 月 30 日（87）內營字第 8772176 號函釋意旨亦同）：「

二

、查都市計畫法所稱之『公共設施保留地』，依都市計畫法第 48 條至第 51 條之立法意旨，係指依同法所定都市計畫擬定、變更程序及同法第 42 條規定劃設之公共設施用地中，留待將來各公用事業機構、各該管政府或鄉、鎮、縣轄市公所取得者而言。已取得或非留供各事業機構、各該管政府或鄉、鎮、縣轄市公所取得者，仍非屬公共設施保留地。已取得或非留供各事業機構、各該管政府或鄉、鎮、縣轄市公所取得者，仍非屬公共設施保留地。……」91 年 7 月 31 日臺財稅字第 0910453050 號令釋：「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 18 條第 1 項第 1 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。另依促進產業升級條例規定編定之工業區，並依下列第 1、2 款規定辦理：（一）生產事業用地及公共設施用地均准予適用工業用地稅率課徵地價稅。（二）社區用地，供作勞工宿舍、自用住宅用地使用者，依土地稅法第 17 條規定按千分之二稅率課徵地價稅。（三）工業用地或工業區非屬依促進產業升級條例規定編定者，比照前 2 款之規定辦理。……」94 年 9 月 30 日臺財稅字第 09404570290 號函釋：「○○股份有限公司所有使用分區為『煤氣公用事業用地』之土地，供『瓦斯儲槽』使用，得否適用土地稅法第 18 條規定按千分之十稅率計徵地價稅一案，復請查照。說明：一、……二、……查依土地稅法第 18 條第 1 項第 4 款規定，經主管機關核准設置

之加油站用地，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。然該法條並未明定是類瓦斯槽用地得按上述稅率計徵，依據租稅法律主義，尚不宜比照適用。三、另查○○股份有限公司○○接收站相關之輸儲設備、配氣管線等設施用地，擬適用同條項第 5 款規定一案，前曾報經行政院 85 年 2 月 12 日臺 85 財 04489

號

函核示，略以：為反映真實成本及免於其他相類案例之援引比照而影響地方政府之財政，未便照准在案。本案同屬天然氣事業之輸、儲設備用地，亦宜參照行政院上述核示意旨辦理，併予敘明。」

財政部賦稅署 94 年 7 月 12 日臺稅三發字第 09404537350 號函釋：「有關公用天然氣事業函請就其輸、儲設備所在之都市計畫煤氣事業用地，比照土地稅法第 18 條第 1 項第 1 款所列之工業用地計徵地價稅而出具認定證明一案，本署意見復請查照。說明：……二、……（一）……其適用工業用地稅率之主要對象為坐落於工業用地或工業區內設廠從事物品製造、加工之用地以及依促進產業升級條例所編定工業區之生產事業用地等，合先敘明。本案公用天然氣事業輸、儲設備所在之都市計畫煤氣事業用地如非屬工業區或工業用地，似無土地稅法第 18 條第 1 項規定之適用。……（三）有關財政部 58 年 1 月 27 日臺財稅發第 0927 號令，關於台灣電力公司所有變電所及鐵塔基地，其地價稅准按申報地價千分之十計徵之核釋，係財政部早期（行政程序法未實施之前）參據經濟部 57 年 12 月 26 日經臺 57 公企字第 45222 號函，以經濟部認定○○公司之變電所及鐵塔，應

『

視為工廠』之一部分，並符合實施都市平均地權條例第 19 條第 2 項（現行平均地權條例第 21 條第 2 項）所稱『直接供工廠使用之土地』規定，故准予按千分之十稅率計徵地價稅。類似案件○○股份有限公司所有電信機房之用地，曾要求比照該函釋辦理，惟據經濟部中部辦公室於 93 年 1 月 9 日以經中一字第 09300000940 號書函略以：『……惟現行「工廠管理輔導法」（民國 90 年 3 月 14 日公布施行）尚無『視為工廠』之認定依據，特再敘明。』併此敘明，供作參考……」

二、本件訴願理由略以：

- （一）系爭土地經主管機關同意興建瓦斯槽作為天然氣之氣壓調節，係因應經濟部為促進經濟發展所需，為解決臺北市家庭用天然氣之尖峰負荷問題，與土地稅法第 6 條規定之獎勵意旨相符，且歷年來係依土地稅法第 18 條規定，比照工業用地按千分之十計徵地價稅，當無應恢復按一般用地稅率課徵地價稅之問題。
- （二）訴願人於系爭土地興建瓦斯槽須符合煤氣事業用地管理規則第 13 條所規定之安全規範，故臺北市政府為解決符合安全性標準之工業用地需求，乃進行變更都市計畫土地作為煤氣公用事業用地，原處分機關應不得主張訴願人所有系爭土地屬一般用地

。

(三) 訴願人既已於 76 年依法提出系爭土地適用工業用地稅率課徵地價稅之申請，並經原處分機關核准在案，今原處分機關置訴願人當初申請之合法程序於不顧，遽予補徵訴願人 89 年度之差額地價稅，顯有錯誤，亦與信賴保護原則相違。

(四) 訴願人○○之○○係因主管機關考慮民生所需後核定建造，其與○○股份有限公司皆屬公用事業，該公司因輸送電力所使用之土地性質與訴願人興建天然氣瓦斯槽所使用之土地性質相當，原處分機關於課徵地價稅適用課徵稅率時，應不得有差別待遇。

(五) 縱本案須按一般用地稅率課徵地價稅，亦應自訴願人於 94 年 10 月 26 日接獲原處分機關依據財政部 94 年 9 月 30 日臺財稅字第 09404570290 號函釋所作成之決定日期時起方有適用，原處分機關遽行溯及補徵 89 年度之差額地價稅，於法有違。

三、卷查訴願人經營○○公用事業，其所有系爭土地於 70 年 6 月 26 日即依都市計畫法變更為煤氣公用事業用地（即公共設施用地），此有相關土地使用分區詳列等影本附卷可稽。復查，系爭土地並無具體事證足證其係位於工業用地或工業區內，供設廠從事物品製造、加工之用地或依促進產業升級條例所編定工業區之生產事業用地。職是，原處分機關內湖分處依首揭財政部 87 年 7 月 15 日臺財稅第 871954380 號及 91 年 7 月 31 日臺財稅字第

0910453050 號令釋意旨，以系爭土地非屬公共設施保留地或工業用地，不應適用公共設施保留地稅率或工業用地稅率課徵地價稅為由，爰依稅捐稽徵法第 21 條第 1 項第 2 款及第 2 項規定補徵訴願人系爭土地 89 年按一般用地稅率與特別稅率（即公共設施保留地稅率、工業用地稅率）之差額地價稅，自屬有據。

四、至訴願人主張系爭土地經主管機關同意興○○為天然氣之氣壓調節，係因應經濟部為促進經濟發展所需，為解決臺北市家庭用天然氣之尖峰負荷問題，應比照工業用地按千分之十計徵地價稅乙節。經查，所謂工業用地係指於工業用地或工業區內設廠從事物品製造、加工之用地以或依促進產業升級條例所編定工業區之生產事業用地，此業經財政部 91 年 7 月 31 日臺財稅字第 0910453050 號令及財政部賦稅署 94 年 7 月 12 日臺稅三發字第 0

9404537350 號函釋在案。系爭土地非屬工業用地或工業區內，供設廠從事物品製造、加工之用地或依促進產業升級條例所編定工業區之生產事業用地之事實，既如前述，自非屬工業用地。而有關○○股份有限公司之變電所及鐵塔，其地價稅准按申報地價千分之十計徵之核釋，係財政部參據經濟部 57 年 12 月 26 日經臺 57 公企字第 45222 號函所作之

個

案性解釋，此參諸首揭財政部賦稅署 94 年 7 月 12 日臺稅三發字第 09404537350 號函釋意

旨甚明。現行工廠管理輔導法既無該函釋所稱「視為工廠」之認定依據，訴願人尚難執前開個案性解釋意旨，作為本件系爭土地應適用工業用地稅率課徵地價稅之依據。

五、另訴願人主張其業已於 76 年依法提出系爭土地適用工業用地稅率課徵地價稅之申請，並經原處分機關核准在案，今原處分機關置訴願人當初申請之合法程序於不顧，遽予補徵訴願人 89 年度之差額地價稅，顯有錯誤，亦與信賴保護原則相違等語。經查，本件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，則原處分機關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，並補徵因此所短繳之稅額，此揆諸行政法院 58 年度判字第 31 號判例意旨亦明。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，難認有信賴保護原則之適用。再者，財政部 94 年 9 月 30 日臺財稅字第 09404570290 號函釋，係財政部基於法定職權，就土地稅法第 18 條規定所為之釋示，係闡明此等規定之原意，應自此等規定生效之日起即有適用，有司法院釋字第 287 號解釋意旨可參。準此，原處分機關依土地稅法第 18 條及同法施行細則第 13 條第 1 款規定認本件系爭土地非屬工業用地，核與法律不溯及既往原則無涉。從而，原處分機關內湖分處依稅捐稽徵法第 21 條第 1 項第 2 款及第 2 項規定補徵訴願人 89 年按一般用地稅率與特別稅率（即公共設施保留地稅率、工業用地稅率）之差額地價稅，原處分機關復查決定駁回復查之申請，揆諸首揭規定及函（令）釋意旨，均無不合，應予維持。

六、綜上論結，本件訴願為無理由，爰依訴願法第 79 條第 1 項之規定，決定如主文。

訴願審議委員會主任委員 張明珠
副主任委員 王曼萍
委員 陳 敏
委員 曾巨威
委員 林世華
委員 陳石獅
委員 陳立夫
委員 陳媛英

中 華 民 國 95 年 6 月 21 日市長 馬英九

訴願審議委員會主任委員 張明珠 決行

如對本決定不服者，得於收受本決定書之次日起 2 個月內，向臺北高等行政法院提起行政訴訟，並抄副本送本府。

（臺北高等行政法院地址：臺北市大安區和平東路 3 段 1 巷 1 號）

