

住址：新竹市 0 區 000 路 0 段 0 號 0 樓

、000-00、000-00、000-00、000-00、000-00、000-00
、000-00、000-00、000-00、000-00、000-00、000-00
、000-00、000-00、000-00、000-00、000-00、000-00
、000-00、000 及 000 地號，共計 49 筆土地(以下簡稱系爭土地)，乃土地稅法上所稱之「工業用地」，詎原處分機關竟違背法令，依「一般用地稅率」核定 93 年及 94 年之地價稅，訴願人以原處分機關「適用法令顯有錯誤」，致溢繳稅款共計 7,513 萬 9,242 元，爰依行政程序法第 117 條請求原處分機關依職權撤銷該違法之行政處分，並依稅捐稽徵法第 28 條第 2 項及第 3 項規定，退還前揭溢繳稅款，及自訴願人繳納稅款之日起至退還日止，按日依郵政儲金一年期定期儲金固定利率計算之利息。

- (二) 按依土地稅法第 18 條第 1 項第 1 款之規定，得適用「工業用地特別稅率千分之十」課徵地價稅之要件有二(1)工業用地；(2)按目的事業主管機關核定規劃使用。系爭土地業經新竹縣竹北市公所依都市計畫法劃歸為「乙種工業區」，此有竹北市公所都市計畫土地使用分區(或公共設施用地)證明書可資為證，則依上開規定，系爭土地自屬土地稅法第 18 條第 1 項第 1 款規定所稱之「工業用地」。次按財政部 68 年 9 月 14 日台財稅字第 36472 號函釋謂：「…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…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。」是關於工業用地是否「按目的事業主管機關核定規劃使用」，係以工業主管機關(即經濟部)核發之「工廠登記證」為認定標準。系爭土地於公司分割而讓與訴願人前，本即由 0000 公司竹北廠之廠房使用中，並領有經濟部 9963008400 號工廠登記證，且 0000 公司竹北廠為「工業用水」之需，前於 94 年 8 月 3 日、94 年 10 月 20 日向新竹縣政府申請「地下水水權」展限登記並經核准在案，核准水權年限至 99 年 11 月 24 日止，訴願人並出具同意書同意 0000 公司於系爭土地上鑿井取水，期限至 99 年 9 月 30 日止，故系爭土地既仍按核定規劃使用(作為廠房之用地)，且已取得工業用之地下水水權

，亦即，實際上確有上述供工業使用之事實，自該當「供工業直接使用之工業用地」之要件，而有前開土地稅法工業用地優惠稅率之適用。

- (三) 訴願人登記之營業項目雖為「不動產買賣、不動產租賃」，但系爭土地既出借供 0000 公司竹北廠之廠房使用，而該公司（土地使用人）為「電腦、通信及視聽電子產品製造業、電子零組件製造」，乃實際從事物品製造、加工者，並領有工廠登記證及取得地下水工業用水水權在案，自符合工業用地供工業直接使用之要件，且財政部 91 年 7 月 31 日台財稅字第 0910453050 號及 92 年 9 月 24 日台財稅字第 0920455746 號函釋之意旨，旨在闡釋：若以「辦理工廠登記之廠房用地」為適用對象者，該「工廠」以「製造業（從事物品製造、加工者）」為主要對象，並非謂「土地所有權人」必須為實際從事物品製造、加工者，始有優惠稅率之適用。本件系爭土地既由訴願人「出借」與 0000 公司竹北廠使用，000 公司竹北廠（土地使用人）為「興辦工業人(實際從事物品製造、加工者)」，系爭土地自得適用土地稅法第 18 條規定。
- (四) 查經濟部既曾於 90 年 6 月 11 日核准 0000 工業股份有限公司之工廠登記證，且系爭土地亦經新竹縣竹北市公所核定為竹北地區細部計畫「乙種工業區」，上開兩行政處分之主文構成要件效力，在未經有權機關予以廢棄前，任何機關均應受其拘束，而不得為相異之認定。原處分機關於核定本件地價稅時，於上述二行政處分遭撤銷或廢止前，基於有效行政處分之構成要件效力，自應受該兩行政處分之拘束，即以該兩個行政處分所確認之事實（即系爭土地為「工業用地」）為核定之基礎，不得否認系爭土地為工業用地之事實。此觀，土地稅法施行細則第 14 條第 3 項規定及最高行政法院 91 年度判字第 2185 號判決可證，系爭土地之工廠登記證及工業用地之核定處分，未經廢棄前，原處分機關自無權為相異之認定，否則，自屬違背法令。
- (五) 0000 公司竹北廠之工廠登記證，雖於民國 97 年註銷，但依財政部 95 年 5 月 24 日台財稅字第 09504528400 號函

釋之意旨，應自「次年（民國 98 年）」起始改按一般用地稅率課徵地價稅。系爭土地 93 及 94 年地價稅之核定，仍有土地稅法第 18 條工業用地優惠稅率之適用。又按財政部 83 年 7 月 6 日台財稅字第 831600209 號函釋意旨，訴願人自 0000 公司受讓系爭土地之所有權，因系爭土地原係「原經核准按工業用地稅率課徵地價稅之土地」，縱然「土地所有權有移轉」，但因系爭土地之「使用情形未變更」（仍與所有權移轉之前相同，均仍供 0000 公司竹北廠使用），且土地使用人（0000 公司竹北廠）之工廠登記證尚未被註銷，仍符合「按目的事業主管機關核定規劃使用」之要件，從而，系爭土地自當准繼續按千分之十稅率計徵地價稅。復按，財政部 81 年 10 月 16 日台財稅第 810392940 號函釋規定：「公司經奉准專案合併後，消滅公司原已核准按工業用地特別稅率課徵地價稅之土地，於移轉與存續公司後，其使用情形如經查明仍符合工業用地有關規定，應准繼續適用工業用地稅率課徵地價稅，可免再重新申請。」查訴願人係分割自 0000 公司而來，且系爭土地上之權利義務亦由訴願人概括承受，與前開財政部函釋所指之因公司合併而存續公司就受讓自消滅公司之財產概括承受之情形，並無二致，故系爭土地之使用情形依上述之說明，既仍符合工業用地有關之規定，訴願人自亦無須重新申請適用工業用地優惠稅率，要屬當然。請求撤銷原核定，並依稅捐稽徵法第 28 條規定退還訴願人所溢繳之稅款及利息，以維訴願人權益等語。

三、答辯意旨略謂：

- （一）查訴願人係經經濟部核准，由 0000 公司依企業併購法第 34 條第 1 項第 5 款規定，於 93 年 1 月 7 日申請將其不動產管理部門分割設立之新公司，原名稱為 0000 公司，嗣經經濟部核准更名為 0000 有限公司，復經經濟部核准更名為 0000 有限公司。0000 公司辦理上述分割設立 0000 公司時，依其分割計畫書，將系爭土地分割讓與訴願人。另查訴願人所有系爭土地使用分區為乙種工業區，原經原

處分機關核准依土地稅法第 18 條第 1 項第 1 款規定按工業用地稅率千分之十課徵地價稅。嗣訴願人於 93 年因法人分割自 00000 公司取得上開土地後，因並未做任何使用，原處分機關乃自 93 年起改按一般用地稅率課徵系爭土地地價稅，訴願人按原處分機關核定繳納 93 年至 96 年地價稅，卻對 97 年地價稅不服，主張仍應按工業用地稅率千分之十課徵地價稅，並持與本件訴願相同之理由，提起復查、訴願均遭駁回，循序提起行政訴訟，經臺北高等行政法院 98 年度訴字第 1834 號判決維持原核定稅額，目前續提起上訴，合先敘明。

- (二) 次查，分割前 0000 公司登記之營業項目為「其他視聽電子產品製造」，雖係「實際從事物品製造、加工者」，然訴願人分割設立時登記之營業項目為「不動產買賣」、「不動產租賃」，並非「實際從事物品製造、加工者」。原處分機關地價稅承辦人員於 93 年度地價稅開徵前，曾至系爭土地勘查，訴願人當時之總經理亦陪同承辦人員至各廠房查看，因 0000 公司竹北廠於 90 年至 92 年間已陸續資遣及優退員工，機器設備亦均已陸續移往大陸廠，當時廠房呈現空置狀態，顯已停工未按核定規劃使用。系爭土地之新所有權人即訴願人，又非從事物品製造、加工之營業人，且查分割計畫書，並未有繼續提供（出租或借供）0000 公司竹北廠生產使用之計畫，因此原以工業用地按千分之十稅率課徵地價稅之系爭土地，已與財政部 91 年 7 月 31 日台財稅字第 0910453050 號函釋「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」之規定不符，且無財政部 69 年 6 月 13 日台財稅第 34700 號函釋「已按工業主管機關核定規劃使用者，無論自有自用或出租與興辦工業人使用，均得適用土地稅法第 18 條規定之工業用地特別稅率課

徵地價稅」規定之適用，原處分機關乃將系爭土地自 93 年期改按一般用地稅率核課地價稅，洵屬有據。訴願人於接獲系爭土地 93 及 94 年地價稅繳款書後，並未提出異議或提起行政救濟，該核課地價稅之處分已告確定，且 94 年至 96 年之地價稅亦均經訴願人繳納確定在案。又系爭土地嗣後縱使已按核定規劃使用符合土地稅法第 18 條第 1 項第 1 款規定，訴願人應依土地稅法第 41 條、同法施行細則第 14 條第 1 項規定、財政部 87 年 1 月 22 日台財稅第 0871925951 號函釋規定，於每年 9 月 22 日前，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相關文件，向原處分機關提出申請適用工業用地優惠稅率課徵地價稅，惟訴願人於 99 年 3 月 16 日始主張系爭土地應按工業用地特別稅率課徵地價稅並申請退還溢繳 93 年及 94 年之地價稅，且未檢附上述相關文件，原處分機關依土地稅法第 41 條規定，核定 93 及 94 年地價稅仍按一般用地稅率課徵，並無違誤。

- (三) 訴願人主張系爭土地既核定為「乙種工業區」，原 0000 公司又領有工廠登記證，即可按工業用地稅率課徵地價稅，在該二行政處分並未經有權機關予以廢棄前，任何機關均應受其拘束乙節，依據財政部 91 年 7 月 31 日台財稅字第 0910453050 號函釋「准予適用工業用地稅率課徵地價稅之範圍，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，…至於是否達申辦工廠登記標準，則非所問」之意旨，工廠登記證並非為地價稅申請適用工業用地稅率之必要條件，工業用地之所以得按千分之十優惠稅率課徵地價稅，乃基於實際供工業目的（用途）使用，並非土地編為工業區或工業用地，即得不問實際用途而逕予適用該規定之優惠稅率，此查財政部 92 年 9 月 24 日台財稅字第 0920455746 號函釋亦明。又「土

地雖為已規劃之工業用地，尚未提出證據證明業已按核定規劃為工業使用或設廠，亦未提出有關文件向稅捐稽徵機關申請核定，不得適用工業用地優惠稅率」，此有改制前行政法院 77 年度判字第 749 號判決要旨可資參照。是以本件系爭土地雖經規劃為工業用地，依上開說明，並非即得逕行適用土地稅法第 18 條第 1 項 1 款規定之優惠稅率，仍須視其是否基於實際供工業目的（用途）使用。易言之，土地得按工業用地稅率課徵地價稅，應具備其為工業用地、供工業直接使用、且按目的事業主管機關核定規劃使用等 3 要件，而系爭土地乃 0000 公司辦理分割設立新公司時，依其分割計畫書將其不動產管理部門獨立分割而移轉登記予訴願人，訴願人於分割設立時登記之營業項目為「不動產買賣」、「不動產租賃」已如前述，是訴願人所營不動產買賣租賃之事業，難認有前開財政部函釋之適用。又按土地稅法施行細則第 14 條第 1 項及第 2 項規定：「土地所有權人，申請適用本法第 18 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。...」「核定按本法第 18 條特別稅率計徵地價稅之土地，有左列情形之一者，應由土地所有權人申報改按一般用地稅率計徵地價稅：...」故同法施行細則第 14 條第 3 項所規定「前項第 2 款停工或停止使用逾一年之土地，如屬工業用地，其在工廠登記證未被工業主管機關註銷，且未變更供其他使用前，仍繼續按特別稅率計徵地價稅。...」，係在土地所有權人「未變更」的情況下才有適用。本案 0000 公司於 93 年間已將系爭土地移轉與訴願人，兩者均係以營利為目的之法人，法律上係屬各別之權利義務主體，其與母公司間在法律上亦屬不同之權利義務主體，自難以其有百分之百持股之母子公司關係即謂同一，則系爭土地既已為訴願人所有，自無上揭規定之適用。至訴

願人援引最高行政法院 91 年度判字第 2185 號判決，主張工廠登記證未被註銷前仍可按特別稅率課徵地價稅，惟查該案原適用「工業用地的土地所有權人並未變更」之情形，與本案原適用工業用地土地所有權已移轉，新所有權人主要經營不動產買賣租賃業，並非興辦工業人，土地亦未出租或借用供興辦工業人繼續按工業用地使用之案情不同，尚難比附援引。訴願人所訴，顯係誤解法令。

五、查 0000 公司之分割計畫書，並未有分割後繼續供 0000 公司使用之計畫；且訴願人自 0000 公司分割設立後，與 0000 公司各為獨立之法人組織，訴願人並未有系爭土地繼續供 0000 公司做工業用地使用之書證資料，僅有提供 0000 公司在其竹北市泰和段 0000 地號土地上鑿井取水之同意書，難認系爭土地供 0000 公司繼續使用。又查 0000 公司水權證明書僅係主管機關對地下水使用管制而實施之行政措施，目的為地下水使用之總量管理及統計，與供工業使用與否之認定無關。故訴願人主張 0000 公司取得「地下水水權」，認為系爭土地即有供工業使用，仍可依土地稅法第 18 條第 1 項第 1 款優惠稅率規定課徵地價稅乙節，顯係臨訟飾詞；況此主張提出後訴願人仍未依財政部 68 年 9 月 14 日台財稅第 36472 號函釋規定，由興辦工業人或土地所有權人（即訴願人）向工業主管機關取得已按核定規劃使用之證明，且已逾 93 及 94 年地價稅適用特別稅率之申請期限（93 年 9 月 22 日及 94 年 9 月 22 日），依土地稅法第 41 條規定，系爭土地 93 及 94 年地價稅仍無法適用工業用地特別稅率課徵地價稅。

六、訴願人主張 0000 公司竹北廠之工廠登記證於 97 年註銷，93 年及 94 年仍有土地稅法第 18 條工業用地優惠稅率之適用，並一再援引 83 年 7 月 6 日台財稅第 831600209 號函釋及財政部 81 年 10 月 16 日台財稅第 810392940 號

函釋，認其自可「類推適用」上開函釋，概括承受「消滅公司」（本件係「被分割公司」並未消滅）就「分割部分」之權利義務，包括租稅上之優惠稅率，受讓土地之新任所有權人毋庸再重新申請乙節，查財政部 83 年 7 月 6 日台財稅第 831600209 號函釋因文義不明，易滋生適用上之疑義，故財政部爰予免列而未編入 96 年版「土地稅法令彙編」，非經財政部重行核定，一律不再援引適用。況該函釋係闡明仍在繼續作工業使用之情形未變更，且符合按目的事業主管機關核定規劃使用之情況下方有適用（註：已不得援用），與本案在所有權人變更後，新所有權人未在土地上作任何使用，原所有權人亦已停工未作工業使用，且新所有權人並未取得目的事業主管機關核定規劃使用書證之情形有別，實難相提並論。至財政部 81 年 10 月 16 日台財稅第 810392940 號函釋，查所謂企業之「合併」係由新成立或存續之公司概括承受消滅公司之全部權利義務，包括消滅公司之全部營運項目及資產與負債；反觀企業之「分割」卻是將其得獨立營運之一部或全部之營業讓與既存或新設立之他公司，其設立後以其承受的營業部分營運，與被分割公司原有之營運已不完全相同，故「合併」與「分割」不論從實質面或法律面上均是截然不同，自不可一概而論。又該函釋之依據及緣由，經詢據財政部賦稅署於 99 年 1 月 20 日以台稅三發字第 09900016380 號函復：「…查該函釋之案情略為：甲公司與乙公司於 77 年間經經濟部專案核准合併，以乙公司為存續公司，於 78 年 3 月間甲公司因合併而將其所有原經核准按工業用地稅率課徵地價稅之土地移轉予乙公司。因該案業經查明該土地仍符合工業用地有關規定，且乙公司已向工業主管機關辦妥工廠登記證，基於簡化程序考量，爰核釋類此案，可免再重新申請按工業用地特別稅率課徵地價稅。」本案

被分割公司 0000 公司僅將其一部分營運讓與訴願人，訴願人係依據分割計畫書及企業併購法辦理分割而新設公司，而讓與後被分割公司並未消滅，仍然存在，與分割設立之新公司即訴願人已分屬二個獨立且完全不同之法人，且本案土地在分割移轉後，被分割公司與分割設立之新公司均未做工業用地使用，與上開財政部函釋之情形迥然有別，自不得比附援引，亦不可「類推適用」有關「合併」之相關規定。又系爭土地上原為 000 公司竹北廠所使用，惟 000 公司竹北廠於 93 年確已停產，其領有經濟部 9963008400 號工廠登記證雖於 97 年始註銷，然系爭土地於 93 年即已移轉於訴願人，依土地稅法施行細則第 14 條第 3 項規定，該工廠登記證於何時註銷即與訴願人無涉，自難援引適用，訴願人所訴，顯有誤解。

- 七、訴願人申請依稅捐稽徵法第 28 條規定，退還 93 及 94 年溢繳地價稅乙節，查各級法院 94 年 6 月 21 日 94 年度行政訴訟法律座談會提案第 7 號多數意見略以「稅捐稽徵法第 28 條規定所稱之『適用法令錯誤』係指本於確定之事實所為單純適用法令有無錯誤之爭執，至於主張原處分認定事實錯誤，進而為適用法令錯誤之爭執，則非屬得依稅捐稽徵法第 28 條規定請求退稅之範疇。」有 98 年訴字 1593 號判決可證，本案 93 年及 94 年地價稅按一般用地稅率課徵，如前之詳述，並無違誤，而訴願人主張系爭土地為工業用地應按工業用地特別稅率千分之十核課地價稅，係認原處分認定事實錯誤，進而為系爭土地課徵地價稅適用法令錯誤提出爭執，依上開之意見即非屬得依稅捐稽徵法第 28 條規定請求退稅之範疇。是倘訴願人對於 93 年及 94 年地價稅之課稅處分不服，應於接獲 93 年及 94 年地價稅繳款書時，依稅捐稽徵法第 17 條及第 35 條規定，循更正或復查管道救濟，惟訴願人並未提起更正或復查

，該課稅處分業已確定，訴願人於 99 年 3 月 16 日始就已確定處分提出異議並申請依稅捐稽徵法第 28 條規定退還溢繳之稅款，因訴願人原繳納之 93 年及 94 年地價稅並無適用法令錯誤、計算錯誤或其他可歸責於原處分機關錯誤情事，自無稅捐稽徵法第 28 條退還溢繳稅款之適用，故其主張，自無可採。

理由

- 一、按土地稅法第 10 條第 2 項前段規定：「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。…」；同法第 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。次按土地稅法施行細則第 13 條第 1 款規定：「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。」同法第 14 條第 1 項第 1 款規定：「土地所有權人，申請適用本法第 18 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。」

末按「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…之案件，應依下列規定辦理：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，…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、依土地稅法第 18 條第 1 項第 1 款規定，供『工業』直接使用之土地，按千分之十稅率計徵地價稅。又依本部 91 年 7 月 31 日台財稅字第 0910453050 號令規定，於工業用地或工業區內，設廠從事物品製造、加工者，或依促進產業升級條例規定編定之工業區內之『生產事業用地』等，按目的事業主管機關核定規劃使用，且供『工業』直接使用之土地，始有按千分之十稅率課徵地價稅規定之適用。…。三、有關建築公司於工業區內投資興建廠房可否適用千分之十稅率課徵地價稅乙節，因建築公司並非興辦工業人，其興建廠房之目的係供租售，在未租售與興辦工業人實際供作工業用途使用之前，其用地難謂供『工業』直接使用，應無前揭千分之十稅率課徵地價稅規定之適用。四、至於建廠時經核定按千分之十稅率課徵地價稅，如建廠完成後，該土地未實際從事製造、加工使用或作『生產事業用地』，其改課年期係以何時為基準乙節，准於核發使用執照之次年期起恢復按一般用地稅率課徵地價稅。」；「…公司已取得已恢復按一般用地稅率課徵地價稅之土地，其取得後使用情形如符合土地稅法第 18 條之規定，仍應依同法第 41 條規定申請核准後，始有特別稅率之適用。」係為財政部 91 年 7 月 31 日台財稅字第 0910453050 號函釋 92 年 9 月 24 日台財稅字第 0920455746 號函釋及 87 年 1 月 22 日台財稅字第 871925951 號函釋在案。

- 二、查 000000000000 公司(以下簡稱 000 公司)前於 93 年 1 月 7 日依企業併購法第 34 條第 1 項第 5 款規定，將其不動產管理部門『分割』設立新公司，經濟部遂以 93 年 1 月 12 日經授商字第 09301003220 號函核准登記為 0000 公司(以下簡稱 00 公司)，嗣於 97 年 7 月 25 日核准更名登記為 0000 公司，其後於 99 年 3 月 4 日核准更名為「0000

公司」(即訴願人)。000 公司於辦理上開分割設立 00 公司時，依其分割計畫書所載將系爭土地分割讓與訴願人，並於 93 年 6 月 7 日辦理系爭土地所有權移轉登記予訴願人完竣，復依企業併購法第 34 條第 1 項第 5 款規定申請記存土地增值稅，原處分機關乃於 93 年 7 月 16 日以新縣稅土字第 0930075754 號函准予記存土地增值稅在案，先予敘明。

三、第查經濟部商業司 92 年 10 月 22 日經授商字第 09201288830 號股份有限公司變更登記表及 93 年 1 月 12 日經授商字第 09301003220 號股份有限公司設立登記表內容，分割前之 000 公司營業登記項目說明略為：「經營加工、裝配、製造及銷售各類電視、電子、資訊產品、醫療器材、各類電容器包括成品」、「半成品及有關之附件、零件及組件（以經濟部投資審議委員會核准為限）」、「在國內、外採購電子、電器、資訊產品，包括原料、成品及半成品及有關之附件、零件及組配件內外銷售（發貨中心業務）…」等項，再查經濟部於 90 年 6 月 11 日所核發之 000 公司竹北廠「經濟部工廠登記證」（編號：99-630084-00）之「產業類別」係為「電腦、通信及視聽電子產品製造業、電子零組件製造業」。則 000 公司於 93 年 1 月 7 日分割設立 00 公司前，固係「實際從事物品製造、加工者」，然於 93 年 1 月 7 日自其不動產管理部門分割設立而於 93 年 1 月 12 日核准登記之 00 公司，其所營事業之營業項目說明卻係「不動產買賣業、不動產租賃業、電子材料零售、產品設計業」等項，且查 000 公司分割計畫書中並未有使 00 公司所有之系爭土地繼續出租或使用借貸予 000 公司竹北廠生產使用之任何計畫，故 00 公司顯然已非實際從事物品生產製造、加工、或裝配之業者。又依 000 公司分割計劃書及系爭土地土地登記謄本等資料，於該分割計劃書中第二大項所載「本公司讓與飛寶公司之獨立營業部門，其營業範圍、營業價值、資產、負債及其直接相關之股東權益調整科目暨計算依據如下：（一）、分割讓與之標的竹北 000 廠之土地及建物。…」之內容，000 公司即將系爭土地分割讓與訴願人，並於 93 年 6 月 7 日辦理系爭土地所有權移轉登記予訴願人。是

000 公司及 00 公司(即訴願人)之營業登記項目既為不同，營業範圍與內容亦屬有間，堪以判定渠等係屬各自獨立之法人，併予敘明。

四、00 公司既屬企業併購法第 4 條第 6 款所規定分割定義之新設公司，當與 000 公司屬不同權利主體，且系爭土地確已由 000 公司移轉所有權至訴願人，則訴願人於訴願書中援引土地稅法施行細則第 14 條規定、最高行政法院 91 年度判字第 2185 號判決、財政部 83 年 7 月 6 日台財稅字第 831600209 號函釋及財政部 81 年 10 月 16 日台財稅字第 810392940 號函釋等以「土地所有權人未變更」、「營業項目未變更」、「企業合併」、「系爭土地仍按主管機關核定規劃使用」等作為先決條件之情形，作為指摘原處分機關之依據，係屬比附援引錯誤，復見財政部賦稅署 99 年 1 月 20 日台稅三發字第 09900016380 號函內容，亦可足徵訴願人之據，委無可採。

五、按依前開土地稅法第 18 條第 1 項第 1 款規定及經濟部 92 年 9 月 24 日台財稅字第 0920455746 號函釋，土地得以「工業用地」條件適用「特別稅率千分之十」課徵地價稅之要件有三：(1)工業用地；(2)供工業直接使用；及(3)按目的事業主管機關核定規劃使用。既 000 公司與訴願人係分別屬不同權利主體，則系爭土地是否符合前開土地稅法規定按千分之十稅率課徵地價稅之要件，仍應以土地所有權人即訴願人為據。工業用地部分，卷查本縣竹北市公所都市計畫土地使用分區(或公共設施用地)證明書所示，系爭土地現確被劃歸為「乙種工業區」用地，惟訴願人主張系爭土地既已受主管機關劃歸為工業區，則原處分機關應受行政處分構成要件效力拘束乙節，經查原處分機關從無對之抗辯或否定訴願人所提出前揭「都市計畫土地使用分區(或公共設施用地)證明書」之效力，則訴願人所訴，顯有違誤。本件系爭土地既受本縣竹北市公所依法劃定為「乙種工業區」，揆諸前開土地稅法及相關規定，故本件之爭點應在於：系爭土地之所有權人即訴願人，是否供工業「直接使用」及是否依法「按目的事業主管機關核定規劃」使用系爭土地？亦即，訴願人是否按「工業用地之目的(用途)」使用系爭土地？蓋位於乙種工業區之系爭土地

固為工業用地之一，本應依法作工業使用，倘系爭土地未依法直接為工業使用，當非立法意旨為獎勵工業所訂定之工業用地特別稅率之適用範圍，自無援引優惠稅率課徵地價稅之餘地。

六、訴願人有稱「關於工業用地是否「按目的事業主管機關核定規劃使用」，係以工業主管機關(即經濟部)核發之「工廠登記證」為認定標準」，且「000 公司竹北廠之工廠登記證，雖於民國 97 年註銷，但依財政部 95 年 5 月 24 日台財稅字第 09504528400 號函釋之意旨，應自「次年(民國 98 年)」起始改按一般用地稅率課徵地價稅，則系爭土地 93 及 94 年地價稅之核定，仍有土地稅法第 18 條工業用地優惠稅率之適用」云云。然查工廠登記制度係工廠經許可設立或遇有工廠登記事項變更等者，為便於行政管理及求公示公益性目的而所規制者(工廠管理輔導法第 12 條以下參照)，工廠雖領有工廠登記證，惟是否即可以資推斷該工廠坐落之工業用地確已「供工業直接使用」、「按目的事業主管機關核定規劃使用」，斷無絕對因果關係，況且工廠管理輔導法施行後，亦有工廠因無達一定標準而根本無須依法申辦工廠登記(無工廠登記證)，因此工廠登記證之有無並非准予適用工業用地稅率課徵地價稅之停止條件，仍須依事實情況視該工業用地是否基於實際工業目的(用途)使用，即「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」，此觀財政部 91 年 7 月 31 日台財稅字第 0910453050 號函釋自明。

七、經查原處分機關表示前於 93 年度地價稅開徵前，曾至系爭土地勘查，訴願人當時之總經理亦陪同承辦人員至各廠房查看，因 000 公司竹北廠於 90 年至 92 年間已陸續資遣及優退員工，機器設備亦均已陸續移往大陸廠，當時廠房呈現空置狀態，顯已停工未按核定規劃使用，且此勘查認定結果至原處分機關就系爭土地 96 年度地價稅之核定，均為同一，亦均未經訴願人提起任何行政爭訟而告確定在案，並經繳納 93 年度至 96 年度之地價稅款完畢，此乃訴願人所不爭之事實，殊堪為真。進者，前已述之 93 年

1 月間分割前 000 公司之工廠登記證係屬於 000 公司竹北廠，供其作為「電腦、通信及視聽電子產品製造業、電子零組件製造業」營業之用，與飛寶公司所營項目「不動產買賣、不動產租賃、電子材料零售、產品設計業」等項均屬無涉，而自 000 公司分割設立之 00 公司產業類別並無「製造業」之營業，自無上開財政部 91 年 7 月 31 日 0910453050 號函釋適用之餘地。訴願人所陳顯將經濟部前核發予 000 公司竹北廠之「經濟部工廠登記證」，與系爭土地是否於系爭年度內有否合於土地稅法有關優惠稅率之構成要件情形混為一談，且 000 公司竹北廠之工廠登記證有否於 97 年間註銷，與訴願人所有之系爭土地是否適用土地稅法第 18 條千分之十優惠稅率課徵地價稅，迴屬二事，均無足取。

八、另訴願人稱「000 公司竹北廠為工業用水之需，前於民國 94 年 8 月 3 日、94 年 10 月 20 日向新竹縣政府申請地下水水權展限登記並經核准在案，核准水權年限至民國 99 年 11 月 24 日止，訴願人並出具同意書同意台灣 000 公司於系爭土地上鑿井取水，期限至民國 99 年 9 月 30 日止，故系爭土地既仍按核定規劃使用（作為廠房之用地），且已取得工業用之地下水水權…」云云。惟就客觀通念判斷，公司有否取得地下水水權與其坐落之土地是否供工業直接使用，及該土地是否按目的事業機關核定規劃使用間等並無直接證明關係，水權證明書僅係主管機關基於地下水使用管制所實施之行政措施，係就地下水使用之總量管理及統計，自不得據以足證系爭土地確係供工業使用並有按目的事業機關核定規劃使用。綜上之故，尚難證明訴願人確係工業興辦人，則訴願人援引財政部 68 年 9 月 14 日台財稅字第 36472 號函釋，當難採據。

九、「土地雖為已規劃之工業用地，倘未提出證據證明業已按核定規劃為工業使用或設廠，亦未提出有關文件向稅捐稽徵機關申請核定，不得適用工業用地優惠稅率」有改制前行政法院 77 年度判字第 749 號判決要旨可資參照。是訴願人既未依土地稅法第 41 條規定、同法施行細則第 14 條規定及財政部 87 年 1 月 22 日台財稅第 0871925951 號函釋意旨，於 93 年 9 月 22 日及 94 年 9 月 22 日之法定申

請期限前，檢附工業主管機關核准之相關文件向原處分機關提出申請適用工業用地優惠稅率，是 93 年及 94 年地價稅原處分機關仍按一般稅率核課，並無適用法令錯誤、計算錯誤情事，自無稅捐稽徵法第 28 條退還溢繳稅款之適用。從而，原處分機關所為 99 年 4 月 2 日新縣稅土字第 0990007261 號復查決定書，揆諸首揭規定，並無不合，應予維持。至於兩造其餘攻擊防禦方法，核與本件訴願結果不生影響，自無需一一斟酌，併此敘明。

十、綜上論結，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	章仁香
委員	彭亭燕
委員	王文君
委員	張振興
委員	靳邦忠
委員	何采純

中 華 民 國 99 年 8 月 23 日

如對本決定不服者，得於收受決定書次日起 2 個月內向高等行政法院提起行政訴訟。（台北高等行政法院地址：台北市大安區（106）和平東路 3 段 1 巷 1 號）