

新竹市政府訴願決定書

94 年訴字第 65 號

訴願人：○○股份有限公司

設：台北市○○○路○○段○○號○○樓

代表人：林○○

訴願人因不服新竹市稅捐稽徵處 94 年 9 月 27 日新市稅法字第 0930027691 號復查決定，依法所提訴願，本府決定如下：

主文

訴願駁回。

事實

緣訴願人於 89 年 3 月 22 日出售其所有座落本市長春段○○地號等 46 筆土地，另於 91 年 3 月 17 日重購台北縣民安段○○地號等 14 筆工廠用地，申請依土地稅法第 35 條規定退還不足支付新購土地價款，原處分機關依訴願人提供資料、土地稅法及財政部相關函釋規定書面審核後核准退還原納之土地增值稅計 482,859,718 元，並函請重購地管轄機關台北縣稅捐稽徵處新店分處列管，93 年該分處清查後於 93 年 8 月 2 日北稅新創一字第 0930017222 號函通報原處分機關訴願人重購之民安段 xx 地號等 14 筆土地，經實地勘查除面積 5,094.35 平方公尺為工廠用地使用外，餘面積 20,862.16 平方公尺閒置未用，應依土地稅法第 37 條及財政部 81 年 4 月 11 日台財稅第 810111887 號函釋規定應追繳原退還之稅款，據此原處分機關依財政部 90 年 12 月 28 日台財稅字第 900457457 號令核算應追繳原退稅款 482,859,718 元，訴願人不服，申經復查結果，未獲變更，遂向本府提起本訴願，並申請言詞辯論，茲摘敘訴辯雙方意旨如次：

訴願意旨略謂：土地稅法第 37 條後段所謂重購土地「改作其他用途」之規定，依其文義自指原作某種用途而變更為另一種用途，與「閒置不用」為兩個不同之法律事實概念。財政部 81 年 4 月 11 日台財稅字第 0810111887 號函釋，顯已逾越母法所規定之範圍，有違法律保留。又

重購土地並無閒置不用情形，已有 5094.35 平方公尺面積供工廠用地使用，另 20862.16 平方公尺面積已陸續規劃使用，惟五重溪加蓋工程施工延遲，致冷陰極管廠房設廠計劃延宕，因施工振動會影響產品的良率；且法律無規定重購土地應達多少比例之使用面積才非屬閒置不用，原處分機關認定標準為何，並不明確。

答辯意旨略謂：土地稅法第 35 條立法意旨觀之，重購退稅之目的，係鼓勵興辦工業者能重購較原來自營工廠更大面積之廠區，以降低生產成本，厚植企業競爭力，但為防止土地投機業者，藉重購之名，行逃稅之實，乃於同法第 37 條規定重購之日起 5 年內「再行移轉」或「改作其他用途者」才追繳原退還稅款，「改作其他用途者」應含蓋「土地閒置不用」，另按司法院大法官釋字第 287 號解釋財政部為財稅最高主管機關，稅法適用時發生疑義，自得為符合立法意旨之闡釋，財政部 81 年 4 月 11 日台財稅字第 0810111887 號函釋自得適用；土地要荒廢到何程度才追補原來稅款，是由出售土地與重購土地現值，兩相比較來決定；訴願人於 92 年說明書中說，冷陰極管設備須向國外訂購並進行測試及調校作業，惟經○○股份有限公司函詢，其是出售與竹東廠非新店廠，且五重快速道路施工於 89 年 6 月至 90 年初才有振動比較大的問題，訴願人於 91 年購買廠房，大振動期已經過了，其投資大筆資金應已先考量在內。次詢問工研院，冷陰極管設備本身應有防震設置。又五重快速道路現已完工 95%，只剩下路面鋪設，應無振動問題。

理由

一、（一）「土地所有權人於出售土地或土地被徵收後，自完成移轉登記或領取補償地價之日起，2 年內重購土地合於左列規定之一，其新購土地地價超過原出售土地地價或補償地價，扣除繳納土地增值稅後之餘額者，得向主管稽徵機關申請就已納土地增值稅額內，退還其不足支付新購土地地價之數額……二、自營工廠用地出售或被徵收後，另於其他都市計畫工業區或政府編定之工業用

地內購地設廠者。」「土地所有權人因重購土地退還土地增值稅者，其重購之土地，自完成移轉登記之日起，5年內再行移轉時，除就該次移轉之漲價總數額課徵土地增值稅外，並應追繳原退還稅款；重購之土地，改作其他用途者亦同。」「重購土地與出售土地不在同一縣市者，依前項規定受理申請退稅之稽徵機關，應函請重購土地所在地稽徵機關查明有關資料後再憑辦理；其經核准退稅後，應即將有關資料通報重購土地所在地稽徵機關。重購土地所在地之稽徵機關對已核准退稅之案件及前項受通報之資料，應列冊（或建卡）保管，在其重購土地之有關稅冊註明：『重購之土地在五年內移轉或改作其他用途應追繳原退之土地增值稅』等字樣。前項稽徵機關對於核准退稅案件，每年應定期清查，如發現重購土地五年內改作其他用途或再行移轉者，依本法第 37 條規定辦理。」土地稅法第 35 條第 1 項第 2 款、第 37 條及土地稅法施行細則第 55 條明文規定。

（二）「本法所稱工廠，指有固定場所從事物品製造、加工，其廠房或廠地達一定面積，或其生產設備達一定電力容量或熱能者。」「本法第 2 條第 1 項所稱固定場所、物品製造、加工、廠房及廠地，其定義如下：一 固定場所：指被持續利用以從事物品製造、加工業務之場所。二 物品製造、加工：指以機械、物理或化學方法，將有機或無機物質轉變成新產品者。三 廠房：指供從事物品製造、加工作業使用之建築物。四 廠地：指廠房、其他附屬設施所在之土地及空地」工廠工廠管理輔導法第 2 條及其施行細則第 2 條定有明文。

（三）司法院大法官釋字第 420 號解釋「涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神：依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之。…」第 287 號解釋「行

政主管機關就行政法規所爲之釋示，係闡明法規之原意，固應自法規生效之日起有其適用。」

(四)財政部 81 年 4 月 11 日台財稅字第 0810111887 號函釋規定：「公司重購工業用地，經核准依土地稅法第 35 條規定退還土地增值稅後，該重購之工業用地，既經查明未從事生產而閒置不用，應依同法第 37 條規定，追繳原退稅款。」

(五)財政部 90 年 12 月 28 日台財稅字第 900457457 號令規定：「土地所有權人出售自營工廠用地後，另行購地設廠，申請依土地稅法第 35 條第 1 項第 2 款規定退還原出售土地已納之土地增值稅，其出售或重購之工廠用地上，同一樓層廠房僅部分供自營工廠使用，如該部分與非供自營工廠使用部分能明確劃分者，准按該廠房供自營工廠實際使用比例計算所占土地面積，適用上開規定辦理退稅。」

(六)財政部 94 年 1 月 21 日台財稅字第 09404502140 號函核示：「說明二：…按土地稅法第 35 條第 1 項第 2 款有關申請退還已納土地增值稅之立法意旨，在於考量土地所有權人因自營工廠遷移等實際需要，必須出售原有自營工廠用地，另於他處購買自營工廠用地，爲避免因課徵土地增值稅，降低其重購土地之能力，乃准就其已納土地增值稅額內，退還其不足支付新購土地地價之數額。故該條款之規定，係以土地所有權人於出售原有自營工廠用地後，另行購買土地仍作自營工廠用地爲要件。又工廠製造、加工物品，因品類繁多，各類工廠所使用之原物料及製造、加工過程等未必相同，其所重購土地應由稽徵機關依具體個案之情形，本於職權認定，尙難於土地稅法中統一規範其最低使用比例，……說明三：……本案有無土地稅法第 37 條追繳之要件，或本部 81 年 4 月 11 日台財稅第 810111887 號函釋規定『該重購地之工業土地，既經查明未從事生產而閒置不用』情形，……屬個案具體事

實之認定，是仍請本於職權依相關規定辦理。」

二、(一) 按土地稅法第 35 條第 1 項第 2 款有關申請退還已納土地增值稅規定「…自營工廠用地出售或被徵收後，另於其他都市計畫工業區或政府編定之工業用地內購地設廠者。」故該條款係以土地所有權人於出售原有自營工廠用地後，另行購買土地仍作自營工廠用地為要件。次土地稅法第 37 條有關重購退稅之追繳，其立法意旨係為避免當事人於退稅後即將另購之土地出售，或轉作其他用途，以逃漏土地增值稅，並從事土地投機。又涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神：依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之，亦經司法院釋字第 420 號解釋在案。是財政部 81 年 4 月 11 日台財稅字第 0810111887 號函釋規定：「公司重購工業用地，經核准依土地稅法第 35 條規定退還土地增值稅後，該重購之工業用地，既經查明未從事生產而閒置不用，應依同法第 37 條規定，追繳原退稅款。」係就實質上重購土地未為自營工廠用地使用，為抑制土地投機，所為符合立法目的之釋示，並不違租稅法律主義。

(二) 另財政部為財政最高主管機關，就其發布之稅法解釋函令，係就稅法規定所為之解釋與補充，依司法院釋字第 287 號解釋「行政主管機關就行政法規所為之釋示，係闡明法規之原意，固應自法規生效之日起有其適用。」，則本案系爭財政部函釋係針對土地稅法第 37 條所為之重購退稅之追繳解釋與補充，應自土地稅法生效之日起即有其適用，今原處分機關欲審查本案是否符合重購退稅之追繳規定，自得參照該系爭財政部函釋規定據以適用，是以原處分機關就本案事實據以認定應追繳原土地增值稅，難謂違法。

(三) 訴願人指稱行政法院 84 年判字第 676 號判決見解，縱重購土地有閒置不用情形，仍須進一步審認是否改作其他用途乙節，惟經查前揭判決係以是否確有未依重購目的使用，令該土地閒置不

用之事實不明，原處分機關認定尚嫌速斷為由，所為撤銷判決，非否認前揭財政部釋示，訴願人之主張，核屬誤認，合先敘明。

三、(一) 查訴願人於 89 年 3 月 22 日出售其所有座落本市長春段○○地號等 46 筆土地，另於 91 年 3 月 17 日重購台北縣民安段○○地號等 14 筆土地，92 年 4 月 7 日取得工廠登記證後，於 92 年 4 月 21 日申請依土地稅法第 35 條規定退還不足支付新購土地價款，原處分機關依訴願人提供資料、土地稅法及財政部相關函釋規定書面審核後核准退還原納之土地增值稅計 482,859,718 元（92 年 8 月 20 日新字稅財一字第 0920252832 號函），並函請重購地管轄機關台北縣稅捐稽徵處新店分處列管，93 年 6 月 14 日該分處實地勘查後於 93 年 8 月 2 日北稅新創一字第 0930017222 號函通報原處分機關訴願人重購之民安段 xx 地號等 14 筆土地，除面積 5,094.35 平方公尺為工廠用地使用外，餘面積 20,862.16 平方公尺閒置未用，應依土地稅法第 37 條及財政部 81 年 4 月 11 日台財稅第 810111887 號函釋規定追繳原退還之稅款，據此原處分機關依財政部 90 年 12 月 28 日台財稅字第 900457457 號令核算應追繳原退稅款 482,859,718 元。

(二) 又新店分處再於 93 年 9 月 2 日會勘面積 5,094.35 平方公尺為辦公室、儲藏室、發電室、停車場及道路使用，餘面積 20,862.16 平方公尺未直接供生產使用；94 年 6 月 3 日再次會勘除新增 450.83 平方公尺維修中心外，其餘與 93 年 9 月 2 日所查相同，此有台北縣稅捐稽徵處新店分處現場勘查紀錄照片可稽。另原處分機關於 95 年 1 月 17 日現場勘查，與 94 年 6 月 3 日新店分處勘查結果，並無二致。按前揭解釋及土地稅法第 35 條立法意旨購買土地應實際為自營工廠用地始該當，次按工廠管理輔導法第 2 條及其施行細則第 2 條規定廠房係指供從事物品製造、加工作業使用之建築物；廠地係指廠房、其他附屬設施所在之土地及空地。是系爭土

地 93 年 6 月 14 日及 9 月 2 日會勘面積 5,094.35 平方公尺為辦公室、儲藏室、發電室、停車場及道路使用，並無從事任何物品製造、加工作業是否為工廠用地，不無疑問。另 94 年 6 月 3 日再次會勘新增 450.83 平方公尺維修中心為燈具組裝，未安裝機器設備，僅擺放桌子及堆放物品，是否為廠房，尚非無疑。

(三) 若退步言，據台北縣稅捐稽徵處新店分處前揭函認定系爭土地僅 5094.35 平方公尺 (約占 20%) 為工廠用地，惟按前揭財政部 90 年 12 月 28 日台財稅字第 900457457 號令「…同一樓層廠房僅部分供自營工廠使用，如該部分與非供自營工廠使用部分能明確劃分者，准按該廠房供自營工廠實際使用比例計算所占土地面積…」，是原處分機關以重購土地仍作工廠用地使用部份之土地地價小於原出售地價 (計算式：203,774,000 元 - (883,256,483 元 - 482,859,718 元) = -196,622,765 元)，無應退稅款，與法無違。

四、(一) 訴願人雖辯稱係因廿五米「安坑交流道增設銜接五重溪便道工程—五重溪加蓋工程」(下簡稱「五重溪加蓋工程」) 工程延誤，致物流中心及冷陰極管高科技廠房無法設置乙節。惟查「五重溪加蓋工程」係於 89 年 6 月 29 日開工，預計 94 年 6 月完工，另系爭用地其餘周邊道路無拓寬計畫，此有台北縣新店市公所 94 年 5 月 24 日北縣店工字第 0940019464 號函可稽。是以，訴願人於 91 年 3 月 17 日購買系爭土地，並業計劃設置物流中心及冷陰極管高科技廠房，如訴願人所稱屬實，應對「五重溪加蓋工程」至少須待 94 年 6 月份始開通及將有約 3 年無法如期設廠之事實有所預見，按一般經驗法則，訴願人投下鉅資 (現值即為 11 億餘元，市價更高) 購置系爭土地，對訴願人而言屬重大投資案，事前應對廠區內外各項因素列入考量，認為可克服，才會進行投資計畫，現任其長期大部分閒置，顯不合理。

(二) 又原處分機關曾詢問工研院光電所表示冷陰極管之機器本身

即有防震裝置，且該產品並非像 IC 板如此精密，平常工程之施工應不會影響其生產，並舉例如威力盟公司（台灣生產冷陰極管主要廠商）其廠區即位於高速公路旁，是該工程進行之震動是否真如訴願人所言必使冷陰極管之生產造成鉅大損失，在無確切證明下，仍屬可議。

（三）另訴願人於 92 年 7 月 8 日說明書第 2 點申稱「該廠相關之生產機械設備均在測試調校中，俟展開正式量產後，再適時提出房屋稅減半申請。」復於 92 年 7 月 30 日說明書第 2、3 點訴稱冷陰極管設備須向國外訂購並進行測試及調校作業，預計 92 年第 3 季展開設廠作業，其他廠區則作為照明設備相關產品之零組件裝配及其他週邊產品之組裝包裝等生產事業云云，除並未提及「五重溪加蓋工程」將影響廠房設置，次查第一套冷陰極管生產設備業於 91 年 8 月訂定買賣契約，並於 92 年 3 月份設置於訴願人竹東廠，且該冷陰極管生產設備為台灣產製，此有網際網路業製造業及技術服務業購買設備或技術投資抵減證明書可稽，非如訴願人所指「須向國外訂購」，是訴願人之詞顯為推委，核不足採。

五、未查，台灣台北地方法院 94 年度重易字第 6 號刑事判決所載得見（註：該刑事案件尚未確定），訴願人於 89 年 3 月 22 日出售其所有座落本市長春段○○地號等 46 筆土地後，與○○公司就坐落台北縣新店市民安段○○地號等 14 筆土地之買賣，雖於 91 年 3 月 17 日便已簽訂公契，惟直至同年 6 月 18 日，方就上開土地達成買賣合意，訴願人重購土地之時間點可能業已逾越土地稅法第 35 條所定之 2 年期限。另原處分機關 92 年 8 月 13 日簽擬辦一「92 年 7 月 16 日實地會勘紀錄中亦記載該批土地使用情形或為空置土地或為老舊空屋等」情形，是以，原處分機關僅憑訴願人所附經濟部工廠登記證為形式認定，以 92 年 8 月 20 日新市稅財一字第 0920252832 號函核准退還訴願人土地增值稅之處分，與土地稅法第

35 條第 1 項第 2 款規定有間，不無違誤，併予敘明。

綜上所述，訴願人訴願無理由，擬依訴願法第 79 條第 1 項之規定決定如主文。

訴願審議委員會主任委員	陳全桂（公出）
委員	陳清和（代理）
委員	陳惠成
委員	鍾秉正
委員	羅秉成
委員	葉文博
委員	許美麗
委員	鄭子俊
委員	周世珍
委員	翁曉玲

中華民國 95 年 2 月 9 日
市長 林政則

如不服本決定，得於決定書送達之次日起 2 個月內向高等行政法院提起行政訴訟。

94 年訴字第 65 號不同意見書

委員 葉文博

一、按「土地所有權人因重購土地退還土地增值稅者，其重購之土地，自完成移轉之日起，五年內再行移轉時，除就該次移轉之漲價總數額課徵土地增值稅外，並應追繳原退還稅款；重購之土地，改作其他用途者亦同。」，此為土地稅法第 37 條所明定。

次按「公司重購工業用地，經核准依土地稅法第 35 條規定退還土地增值稅後，該重購之工業用地，既經查明未從事生產而閒置不用，應依同法第 37 條規定，追繳原退稅款。」，此則為財政部 81 年 4 月 11 日台財稅字第 0810111887 號函釋意旨。然而，關於將重購之工業用地「閒置不用」，是否係屬土地稅法第 37 條所規定「改作其他用途」之情形之一？尚屬可議。蓋將重購之工業用地閒置不用之情形，究係因土地所有權人恣意荒廢，根本無意加以使用該土地？抑或源於外在客觀因素發生，而不得不延展原訂之使用土地計畫，致所購得土地暫時閒置不用？各種原因，不一而足，故在上開財政部函釋內容未能進一步地加以析分之情況下，即逕論只要將重購之工業用地閒置不用，便應依土地稅法第 37 條規定追繳原退稅款，說理尚難稱充足。況且，關於上開財政部函釋內容所稱「將重購之工業用地閒置不用」之情形，究竟是必須將重購之工業用地「全部」閒置不用，方得依土地稅法第 37 條規定，追繳原退稅款？抑或是只要「部分」重購土地閒置不用，亦必須按比例追繳原退稅款？亦未能具以析分，故在上開財政部函釋內容尚存瑕疵之情況下，逕予援用作為本件處分之依據，並非得宜。

- 二、退步言之，縱使「將重購之工業用地閒置不用」亦得視為土地稅法第 37 條所規定「改作其他用途」之情形之一，但觀諸土地稅法第 37 條之規定，必須係重購之土地，自完成移轉之日起，五年內再行移轉，或五年內改作其他用途者，方得追繳原退稅款。故自此加以推衍，豈非表示重購之土地，自完成移轉之日起，只要是在五年內有閒置不用之情形發生者，便得依該條規定追繳原退稅款？然而，如此擴大解釋土地稅法第 37 條規定之結果，是否業已有違同法第 35 條所定退稅之良法美意？是否業已違背憲法第 19 條所定租稅法定主義之精神？實有疑義。

三、查本件訴願人係於 89 年 3 月 22 日出售其所有坐落新竹市長春段 1341 地號等 46 筆土地，依法繳交土地增值稅新台幣 482,859,718 元，嗣依土地稅法第 35 條第 1 項第 2 款規定，於出售土地完成移轉登記日起 2 年內重購坐落台北縣新店市民安段 622 地號等多筆土地設廠，而向主管稽徵機關申請將上開已納之土地增值稅額全數退還。然而，依據台灣台北地方法院 94 年度重易字第 6 號刑事判決所載得見（註：該刑事案件尚未確定），訴願人為購買原為 xxx 股份有限公司（下稱 xx 公司）所有坐落台北縣新店市民安段 xx 地號等筆土地，係於 91 年 3 月 17 日與聯廣公司簽訂僅具預約性質、有效期限至 91 年 4 月 19 日之「意願書」，雙方並依前開「意願書」之約定，先簽訂上開土地買賣之公契（即土地建築改良物買賣所有權移轉契約書），俾使訴願人能先向稅捐機關申辦土地增值稅額之核定，確定上開土地之土地增值稅稅額，而於同年 3 月 22 日委由不知情之代書向稅捐稽徵機關遞件；嗣於同年 4 月 18 日前開「意願書」所約定之有效期限即將屆滿前，訴願人與 xx 公司復簽訂所謂之「補充條款」，約定前開「意願書」之有效期限延至 91 年 6 月 20 日；而訴願人與 xx 公司直至 91 年 6 月 18 日，方就上開土地達成買賣合意，並簽訂不動產買賣契約書。換言之，雖然訴願人與 xx 公司就坐落台北縣新店市民安段 622 地號等筆土地之買賣，於 91 年 3 月 17 日便已簽訂公契（即土地建築改良物買賣所有權移轉契約書），但實際上訴願人卻可能是在同年 6 月 18 日方向 xx 公司購得該等土地，既然，訴願人另購土地之時間點可能業已逾越土地稅法第 35 條所定之 2 年期限，則原處分機關於 91 年間所為核准退還訴願人土地增值稅之處分，當有違誤之虞，而應依法撤銷，方屬正途。惟原處分機關卻捨此不論，逕依土地稅法第 37 條規定及財政部 81 年 4 月

11 日台財稅字第 0810111887 號函釋意旨向訴願人追繳原退稅款，實非合宜。

四、綜上所言，雖然結論亦係認為訴願人理應將原退稅款返還，但所持理由與訴願決定理由並非完全一致，爰提出不同意見如上。

94 年訴字第 65 號不同意見書

委員 羅秉成

葉文博委員所提不同意見書第一、二點理由敬表同意，除仍予援用外，茲補充不同意見理由如次：

- 一、基於租稅法定主義的精神，就稅法不利於人民之規定宜從嚴解釋的觀點而論，土地稅法第 37 條所規定「改作其他用途」，其文義應係指「積極變更原用途之意」，例如原為工業用途變更為住宅用途，倘若無變更用途之事實，或僅是閒置不用，從嚴格的文義解釋而言，均不在上開法律規定所指「改作」之意義範圍內。
- 二、原處分機關亦認同訴願人確有部分土地供為原定工業用途使用，但有「部分」閒置不用。惟從卷証資料及原處分機關的舉証而言，所謂訴願人「閒置不用」之部分，恐怕於原處分機關依土地稅法第 35 條准予退稅處分就已存在的事實，其後的使用情狀似無變更，如何可謂訴願人已變更用途？
- 三、綜上，本件訴願決定之認事用法尚有可議之處，爰提出不同意見如上。