

調 查 報 告

壹、案由：據華廣實業股份有限公司陳訴：該公司之工廠坐落彰化縣員林鎮田中央區工業用地，已於82年註銷工廠登記，嗣經彰化縣政府於89年奉經濟部函令解除該區工業用地編定；詎彰化縣地方稅務局於96年以未主動申請地目變更，違反土地稅法施行細則第15條規定為由，追繳91年至95年地價稅並課處3倍罰鍰；惟該細則業於96年經大法官釋字第619號解釋認有牴觸憲法，應於解釋屆滿1年內失效，相關機關涉有違失，致影響權益等情乙案。

貳、調查意見：

有關華廣實業股份有限公司（下稱華廣公司）陳訴，該公司所有工廠坐落彰化縣員林鎮田中央段田中央小段○○地號等17筆土地，已於民國（下同）82年註銷工廠登記，嗣經彰化縣政府於89年奉經濟部函令解除該區工業用地編定；詎彰化縣地方稅務局於96年以未主動申請地目變更，違反土地稅法施行細則第15條規定為由，追繳91年至95年地價稅並課處3倍罰鍰；惟該細則業於96年經大法官釋字第619號解釋認有牴觸憲法，應於解釋屆滿1年內失效，相關機關涉有違失，致影響權益等情，經本院向財政部、法務部、經濟部及彰化縣政府調得相關案卷資料，復於100年1月25日赴現址履勘，業經調查竣事，茲臚列調查意見如次：

- 一、土地稅法第41條第2項規定：「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」，已明定納稅義務人申報協力義務。是陳訴人主張本案為全區解除工業用地編定之特殊情況，並非個別提出申請，

並無未依土地稅法第 18 條第 1 項及第 41 條第 2 項規定履踐主動申報之事實等情，容有誤解。

- (一)依土地稅法第 10 條第 2 項：「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：「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 條第 2 項：「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」、稅捐稽徵法第 3 條：「稅捐由各級政府主管稅捐稽徵機關稽徵之……」等規定，除工業用地未按目的事業主管機關核定規劃使用者，不得適用特別稅率規定外，且有關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始稱適法，合先敘明。
- (二)查陳訴人所有坐落彰化縣員林鎮田中央段田中央小段○○地號等 17 筆土地（下稱系爭土地），前因用地未設廠土地民宅聚集，分散於既成巷道兩旁，且長期均無開發計畫，對興辦工業人設廠利用價值之效率大為降低，亦影響當地既有居民之權益等情，爰彰化縣政府提請經濟部 89 年 7 月 19 日(89)工字第 0898910870 號函核准解除全區工業用地編定。嗣並由該府以 89 年 7 月 28 日(89)彰府建工字第 137831 號函公告解除工業用地編定在案。是陳訴人認本案為全區解除工業用地編定之特殊情況，並非個別提出申請，自無陳訴人未依土地稅法第 18 條第 1 項及第 41 條第 2 項規定履踐主動申報系爭土地已非工業用地之事實等情。
- (三)惟查陳訴人所有系爭土地，前於 61 年以華成工業股份有限公司（下稱華成公司，嗣於 81 年更名為華廣

公司)員林食品廠申請工廠登記，原經核准按工業用地特別稅率千分之十計徵地價稅。嗣於82年經工業主管機關臺灣省政府建設廳核准工廠註銷登記(原適用工業用地稅率之華成公司員林食品廠工廠登記證)，其適用特別稅率之原因、事實業已然消滅。

(四)次查95年間彰化縣地方稅務局員林分局依據該年度適用工業用地稅率土地清查工作計畫，以該分局95年3月7日彰稅員分一字第0952010286A、B、C號函輔導華廣公司，要求該公司倘所有之田中央段田中央小段○○地號等17筆土地未作工業(廠)使用，應於文到30日內向該分局申報，以免發生納稅義務人經查獲補稅、罰鍰等情事，嗣於同年月8日送達陳訴人，此有該分局送達證書在卷可稽，惟陳訴人未依示提出申請改按一般用地稅率課徵地價稅。嗣經該分局函查彰化縣政府，並於96年5月31日赴系爭土地現勘，確認未作工業(廠)使用後，於96年7月13日報彰化縣地方稅務局審理裁罰，嗣經該局以96年7月27日彰稅法字第0969930846號處分書，依稅捐稽徵法第21條、土地稅法第41條、第54條第1項第1款規定，按一般用地累進稅率向陳訴人追補91年至95年地價稅，91年、92年各新台幣(下同)115萬9,258元，93年、94年及95年各116萬2,069元，計580萬4,723元，並處短匿稅額三倍之罰鍰計17,414,100元。嗣經復查決定分別更正91年至95年地價稅差額為572萬7,108元；更正罰鍰為1,718萬1,300元。

(五)依前揭土地稅法第41條第2項規定已課予納稅義務人對於主管稅捐稽徵機關之申報協力義務，陳訴人未於適用特別稅率之原因、事實消滅時踐履向主管

稽徵機關申報之義務，嗣經稽徵機關輔導申報，亦未依示辦理，自難稱適法。是陳訴人主張因本案為全區解除工業用地編定之特殊情況，並非個別提出申請，何來渠未依土地稅法第 18 條第 1 項及第 41 條第 2 項規定履踐主動申報系爭土地已非工業用地之事實云云，容屬誤解。

二、土地稅法施行細則第 15 條經司法院大法官釋字第 619 號解釋，指明應於該解釋公布之日起至遲於屆滿 1 年時失其效力，係有容許暫時存在之必要，以避免造成法真空狀態，並維持法安定性，容非因該規定經司法院宣告違憲立即影響其適法性。是主管稽徵機關依稅捐稽徵法第 48 條之 3 規定，適用裁處時修正後土地稅法第 54 條第 1 項第 1 款所為之處分，尚難認有違誤。

(一)查本案系爭土地前經彰化縣地方稅務局以 96 年 7 月 27 日彰稅法字第 0969930846 號處分書，依稅捐稽徵法第 21 條、土地稅法第 41 條、第 54 條第 1 項第 1 款規定，按一般用地累進稅率向陳訴人追補 91 年至 95 年地價稅，並處短匿稅額三倍之罰鍰等情，陳訴人主張，土地稅法施行細則第 15 條既經司法院釋字第 619 號解釋宣告違憲，該局竟據以作為課處原告罰鍰之基礎等情，顯屬違法等。

(二)惟按上開司法院大法官解釋對抵觸憲法意旨之法規，係採用定期失效之方式，而非即時失效，有容許暫時存在之必要，以避免造成法真空狀態，並維持法安定性，且主要係考慮給制定法規機關過渡時間，使其修改或重新訂定法規（司法院釋字第 455 號解釋翁岳生大法官協同意見書參照）。故實務見解有認為，司法院釋字第 619 號解釋既已明定土地稅法施行細則第 15 條應自該解釋公布之日即 95 年 11 月 10 日起，至遲於屆滿 1 年時，失其效力，在該解

釋所定失其效力期間屆滿之前，土地稅法施行細則第 15 條仍屬有效(司法院釋字第 613 號解釋、98 年 3 月 12 日最高行政法院 98 年判字第 243 號判決、98 年 12 月 3 日最高行政法院 98 年判字第 1467 號判決參照)。是以，稅捐機關依 96 年 7 月 11 日公布修正前土地稅法第 54 條第 1 項第 1 款規定(應為土地稅法施行細則第 15 條規定)所為之裁罰事項等部分，暨稅捐機關於土地稅法施行細則第 15 條失其效力之日(96 年 11 月 10 日)前，依該條所為之裁罰處分(包括已裁罰尚未確定及新發生之案件於上開解釋後，失效屆至前業經裁罰)仍屬有效，並不因上開規定經司法院釋字第 619 號解釋宣告違憲而影響其適法性(法務部 96 年 5 月 3 日法律字第 0960011467 號函、法務部 99 年 5 月 3 日法律字第 0980051271 號函、最高行政法院 99 年 6 月 3 日 99 年度判字第 574 號判決及最高行政法院 99 年 11 月 11 日 99 年度判字第 1201 號判決參照)。

(三)綜上，96 年 7 月 11 日土地稅法第 54 條第 1 項第 1 款規定修正前，其構成要件雖僅就於減免地價稅之原因、事實消滅時，未向主管稽徵機關申報者，定有處罰之規定；就適用特別稅率之原因、事實消滅時，未向主管稽徵機關申報者，則無處罰之明文。然依當時有效之土地稅法施行細則第 15 條規定「適用特別稅率之原因、事實消滅時，土地所有權人應於 30 日內向主管稽徵機關申報，未於期限內申報者，依本法第 54 條第 1 項第 1 款之規定辦理」，是於土地稅法第 54 條第 1 項第 1 款修正前如因適用特別稅率之原因、事實消滅時，未向主管稽徵機關申報者，仍得依該條款之規定處以短匿稅額 3 倍之罰鍰。而修正後土地稅法第 54 條第 1 項第 1 款既已將該

要件予以明定，且修正前及修正後因適用特別稅率之原因、事實消滅時，未向主管稽徵機關申報者，均應依土地稅法第 54 條第 1 項第 1 款之規定處罰，新舊規範相續銜接，一體適用。則員林分局 95 年發現系爭土地使用情況與陳訴人漏未申報之行為後，於 96 年 7 月 27 日依稅捐稽徵法第 48 條之 3 規定，適用裁處時修正後土地稅法第 54 條第 1 項第 1 款（與修法前適用土地稅法施行細則第 15 條之處罰規定並無不同），以 96 年 7 月 27 日彰稅法字第 0969930846 號處分裁處短匿稅額 3 倍之罰鍰，揆諸上開說明，尚難認有違誤。

三、本案系爭土地於 82 年 8 月間註銷工廠登記後，即不符工業用地優惠稅率適用要件，惟彰化縣地方稅務局（員林分局）迄 96 年始查獲上情，查定工作未臻落實、稽徵作業流於形式，卻全然歸責納稅義務人未盡申報協力義務，洵有疏失；又系爭土地經彰化縣政府於 89 年奉經濟部函令公告解除該區工業用地編定，惟該府相關權責機關（單位）未能有效進行聯繫通報，致稅捐資料勾稽作業出現漏洞，亦屬失當，是彰化縣政府允宜督促所屬通盤檢討改進。

（一）按土地稅法第 40 條：「地價稅由直轄市或縣(市)主管稽徵機關按照地政機關編送之地價歸戶冊及地籍異動通知資料核定，每年徵收一次，必要時得分二期徵收；其開徵日期，由省(市)政府定之。」、同法第 43 條：「主管稽徵機關於查定納稅義務人每期應納地價稅額後，應填發地價稅稅單，分送納稅義務人或代繳義務人，並將繳納期限、罰則、收款公庫名稱地點、稅額計算方法等公告週知。」、同法第 18 條：「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。……」、同法施行細則第 13 條：「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。……」等規定甚明。

(二)查陳訴人所有系爭土地，自 82 年起，因未踐行法定申報協力義務，致彰化縣地方稅務局員林分局發單課徵地價稅，仍按工業用地之優惠稅率計徵其稅額，亦經逐年完納在案。又 95 年 3 月 7 日該分局針對所轄原適用工業用地稅率土地未作工業(廠)使用或經核准按特別稅率課徵後卻供其他工廠使用未再申請核准者發函進行通案輔導，惟陳訴人仍未提出申請改按一般用地稅率課徵地價稅。嗣經該分局查獲上開違規情形，報彰化縣地方稅務局以 96 年 7 月 27 日彰稅法字第 0969930846 號處分書，依稅捐稽徵法第 21 條、土地稅法第 41 條及第 54 條第 1 項第 1 款規定，按一般用地累進稅率補課陳訴人 91 年至 95 年地價稅差額合計 5,804,723 元，並處短匿稅額三倍之罰鍰計 17,414,100 元(嗣經復查決定分別更正 91 年至 95 年地價稅差額為 572 萬 7,108 元；更正罰鍰為 1,718 萬 1,300 元)。

(三)詢據財政部稱，由於地價稅依土地稅法第 15 條規定，係以土地所有權人在每一直轄市或縣(市)所有土地之地價及面積計算之地價總額為課稅基礎，並按同法第 16 條規定之累進稅率課徵，故稽徵機關依地政機關所送資料，就轄區內土地所有權人所有土地依法核定地價稅，符合土地稅法第 43 條前段

主管稽徵機關查定納稅義務人每期應納地價稅額之規定，已盡查定義務。至納稅義務人前已核定適用特別稅率之用地如用途未變更，依土地稅法第 41 條第 1 項後段規定，以後免再申請，故稽徵機關於定期開徵時無須再就該土地重行查定，不生未盡「查定」義務問題。此外，租稅稽徵程序，稅捐稽徵機關雖依職權調查原則而進行，惟有關課稅要件事實，多發生於納稅義務人所得支配之範圍，稅捐稽徵機關掌握困難，為貫徹公平合法課稅之目的，乃規定納稅義務人申報協力義務。從而，納稅義務人於適用特別稅率之原因、事實消滅時，未向主管稽徵機關申報者，自應依法處罰等。

- (四) 惟按土地稅法第 18 條及同法施行細則第 13 條規定，工業用地除應為依區域計畫法或都市計畫法劃定為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外，亦須按工業主管機關核定規劃使用，即須為實際供經營工業使用之工業用地，始能適用千分之十之優惠稅率計徵地價稅。查本案陳訴人已於 82 年 8 月 31 日註銷工廠登記，系爭土地未實際作工業(廠)使用，已不符合按千分之十工業用地優惠稅率計徵地價稅徵收之條件，惟彰化縣地方稅務局員林分局遲至 96 年始發現上開違規情形，查定工作流於形式、稽徵作業顯未臻落實，歷 13 年餘對課稅標的實際使用情形毫無所悉，惟全然歸責陳訴人未盡申報協力義務，洵有疏失；又系爭土地經彰化縣政府於 89 年奉經濟部函令公告解除該區工業用地編定，惟該府相關權責機關(單位)未能有效進行聯繫通報，導致稅捐底冊資料錯誤多年而不自知，亦屬失當。是彰化縣政府允宜督促所屬就前揭疏失通盤檢討

改進，以求周妥。

壹、處理辦法：

- 一、調查意見，函復陳訴人。
- 二、調查意見三，函請彰化縣政府檢討改進見復。
- 三、檢附派查函及相關附件，送請財政及經濟委員會、內政及少數民族委員會聯席會議處理。