

調 查 意 見

壹、案由：據訴，原交通部鐵路改建工程局辦理「臺鐵捷運化-高雄市鐵路地下化計畫」公共工程，徵用渠所有坐落高雄市三民區長明段地號等2筆土地6年，其間疏未依內政部所頒「各機關徵收土地代扣稅捐及減免土地稅聯繫要點」相關規定，申報徵用前揭土地免繳地價稅事宜，致渠遭高雄市稅捐稽徵處追繳地價稅，損及權益等情。究原交通部鐵路改建工程局辦理前揭土地徵用作業之始末經過為何？作業程序有無符合相關法令規定？依上開內政部所頒規定，應否本於權責申報徵用前揭土地免繳地價稅事宜？陳訴人陳請該局返還已繳納之地價稅是否可行？均有深入調查之必要案。

一、原鐵工局為「臺鐵捷運化—高雄市區鐵路地下化計畫」，固有興辦「高雄車站臨時軌及臨時站人行天橋工程」之需要，而自98年起報經內政部核准徵用系爭土地，惟徵用期限一再延長至108年6月底止，歷時將近10年之久，系爭土地所有權人之使用權益長期受到限制，原鐵工局遲遲未能完成上述臨時性工程，難謂允當。

(一)按行為時¹土地徵收條例（101年1月4日修正前，非現行條文）第58條規定：「(第1項)國家因興辦臨時性之公共建設工程，得徵用私有土地或土地改良

¹ 原鐵工局係於98年間依當時土地徵收條例第58條等相關規定，向內政部申請核准徵收系爭土地，該條文嗣於101年1月4日修正部份文字並增訂第6項。其後，該局雖再於104年與107年間兩次申請徵用系爭土地，惟此處僅摘錄98年間之法令條文。

物。……（第4項）第二章規定，於徵用土地或土地改良物時，準用之。……（第5項）徵用土地或土地改良物，應發給所有權人或地上權、典權、地役權、永佃權、耕作權人使用補償費；其每年補償費，土地依公告土地現值百分之十計算，土地改良物依徵收補償費百分之十計算。徵用期間不足1年者，按月計算之；不足1月者，按日計算之。（第6項）因徵用致土地改良物必須拆除或未能回復為徵用前之使用者，準用第31條規定給予補償。」第13條規定：「申請徵收土地或土地改良物，應由需用土地人擬具詳細徵收計畫書，並附具徵收土地圖冊或土地改良物清冊及土地使用計畫圖，送由核准徵收機關核准，並副知該管直轄市或縣（市）主管機關。」²

- （二）復按土地徵收條例施行細則第63條規定：「（第1項）申請徵用土地或土地改良物，應由需用土地人擬具詳細徵用計畫書，並附具徵用土地圖冊或土地改良物清冊及土地使用計畫圖，送由中央主管機關核准，並副知該管直轄市或縣（市）主管機關。（第2項）徵用計畫書，應載明下列事項：一、徵用土地或土地改良物原因。二、徵用土地或土地改良物所在地範圍及面積。三、興辦事業之種類。四、興辦事業之法令依據。五、土地使用之現狀及其使用人之姓名、住所。六、土地改良物情形。七、有無一併徵用土地改良物。八、四鄰接連土地之使用狀況及其改良情形。九、徵用土地區內有無古蹟，並註明其現狀及維護措施。十、舉行公聽會之經過情形。十一、與土地所有權人或土地改良物所有權人

² 依土地徵收條例第58條第4項規定，徵用程序準用該條例第二章徵收程序之規定。

協議價購或以其他方式取得之經過情形及所有權人陳述意見之情形。十二、土地或土地改良物所有權人或管理人姓名、住所。十三、被徵用土地之使用配置。十四、興辦事業概略及徵用期間。十五、應需補償金額總數及其分配。十六、準備金額總數及其來源。……」

(三)查原鐵工局因「臺鐵捷運化—高雄市區鐵路地下化計畫」，將遷移高雄車站及拆除現有鐵路軌道，騰空土地施做新車站及隧道，為維持施工期間鐵路正常營運，須先行興辦「高雄車站臨時軌及臨時站人行天橋工程」，俾於遷移現有車站、軌道之前，興建功能完備之臨時車站供旅客乘車，以及在現有軌道鄰側施築臨時軌道供鐵路改道。惟該局礙於管有土地面積不足，致「高雄車站臨時軌及臨時站人行天橋工程」必須使用包含系爭土地在內之私有土地，俟鐵路地下化工程完工後，新車站啟用，再將鐵路轉入隧道行駛，拆除臨時軌道、跨站天橋，以及騰空土地。原鐵工局基於該案屬於臨時性工程，爰擬具徵用土地計畫書，該計畫書並載明除徵用土地外，一併徵用土地改良物，向內政部申請徵用系爭土地，並一併徵用其土地改良物。該徵用案經當時內政部土地徵收審議委員會第224次會議審議通過，並經內政部98年11月10日台內地字第0980208946號函核准徵用，徵用期限（第1次）自公告徵用之日起至104年12月31日止。

(四)嗣因行政院於99年12月16日核定高雄鐵路地下化延伸鳳山計畫（下稱鳳山計畫）時，為避免上開高雄市區鐵路地下化計畫與鳳山計畫分階段施工通車恐造成銜接段引道之構造物浪費、爬坡段柴油機車之噪音污染及正義路平交道之交通瓶頸惡化，要求

兩項計畫應同時施工及通車，故修正整體通車時程，另鐵路地下化通車後尚需進行原有鐵軌及相關設備之拆除及復舊，原鐵工局爰擬具第2次徵用計畫書，申請徵用系爭土地。案經內政部土地徵收審議小組第98次會議審議通過，內政部並以104年12月21日台內地字第1041311359號函核准徵用，第2次徵用期間自公告徵用之日起至107年6月30日止。再因配合高雄市區鐵路地下化計畫（含左營及鳳山）第2次修正計畫期程，調整至107年下半年通車啟用，以及因鐵路地下化通車後尚需進行原有鐵軌及相關設備之拆除及復舊，原鐵工局爰擬具第3次徵用土地計畫書，申請徵用系爭土地。案經內政部土地徵收審議小組第158次會議審議通過，內政部並以107年6月19日台內地字第1071304002號函核准徵用，第3次徵用期間自徵用公告之日起至108年6月30日止。³

(五)陳訴人嗣因不服上開內政部98年11月10日台內地字第0980208946號函核准徵用之處分，以及一併徵用土地改良物之徵用補償費，而分別提起訴願及行政訴訟。判決結果摘要如下：

1、核准徵用處分部分：

(1)陳訴人不服上開內政部核准徵用之處分，提起訴願，經行政院99年9月2日院臺訴字第0990102599號訴願決定駁回。陳訴人提起行政訴訟，經高雄高等行政法院99年訴字第494號判決原告之訴駁回，陳訴人再提起上訴，亦經最高行政法院100年度裁字第2672號裁定上訴駁回。

³ 系爭土地上之土地改良物因於第1次徵用後即予拆除，故第2次及第3次徵用時，已無一併徵用土地改良物。

(2) 最高行政法院100年度裁字第2672號裁定理由略以：「被上訴人徵用程序並無違誤」、「系爭工程，已按其事業性質及實際需要，勘選適用土地位置及範圍，於不妨礙計畫目的之範圍內，就當事人損失最少之地方為之，是本件並無上訴人所稱被上訴人徵用土地不足之情事」、「本件工程徵用計畫書既載明除徵用土地外，並一併徵用其土地改良物，從而針對徵用其土地改良物部分，自無須單獨另行擬具徵用計畫書，無上訴人所稱：被上訴人所擬具之徵用計畫書，對於土地徵收條例施行細則第17條第1項第2款、第6款、第15款應載明之事項，有所缺漏之情事」等情。

2、土地改良物徵用補償費部分：

(1) 陳訴人針對高雄市政府99年1月21日高市府地三字第0990004146號公告之土地改良物徵用補償費，於公告期間內提出異議。經高雄市政府99年3月8日高市府地三字第0990012885號函復，陳訴人不服查處結果，於99年3月20日提出復議，經高雄市政府提請該市地價及標準地價評議委員會第118次會議決議：「本案業經重新檢討其查估符合相關法令規定，故維持該地上改良物徵用補償費。」高雄市政府遂以99年6月7日高市府地三字第0990032733號函知陳訴人土地改良物徵用補償價額仍維持徵用補償費公告之數額。陳訴人不服，提起訴願，經內政部100年4月29日台內訴字第0990206801號訴願決定駁回，陳訴人提起行政訴訟，經高雄高等行政法院100年度訴字第366號判決駁回，上訴人不服，提起上訴，經最高行政法院103年度判

字第83號判決原判決廢棄，發回原審法院更為審理；嗣高雄高等行政法院103年度訴更一字第6號判決駁回，陳訴人仍表不服，提起上訴，經最高行政法院105年度判字第562號判決上訴駁回。

- (2) 最高行政法院105年度判字第562號判決理由略以：「建築改良物之補償費，依土地徵收條例第31條第1項規定，係按徵收當時該建築改良物之重建價格估定之，所指『徵收當時』，參諸同條例第23條關於徵收（徵用）公告效力之規定，應以徵收（徵用）公告時為準。查被上訴人係以98年11月25日高市府地三字第0980068607號公告，將經內政部98年11月10日台內地字第0980208946號函核准徵用包含系爭土地在內之12筆土地，並一併徵用其土地改良物一事為公告……，已將系爭土地及一併徵用其土地改良物為公告。……是其後被上訴人99年1月21日高市府地三字第0990004378號函，僅係通知上訴人關於徵用之土地改良物補償費發放，並非被上訴人因原系爭建物徵用公告有錯誤，另為徵用公告。是原審以98年11月25日作為認定與計算系爭建物查估補償價額之基準時點，並無不合。上訴意旨主張系爭建物徵用時被拆除之補償狀態，應以99年1月22日為最後確定日，尚屬無據，而無足採」、「原判決以上訴人主張徵用補償費公告有短估應補償面積之違誤情形，固屬可採。然經加計短估部分之面積，重新核算徵用系爭建物之合法補償金額……，仍低於徵用補償費公告……，認被上訴人依徵用補償費公告核定之補償費金額，已超過依法律規定之

合法補償金額，並無核定補償費不足情形，揆諸前開法條之規定及說明，尚無不合」等情。

(3) 另外，陳訴人於高雄高等行政法院103年度訴更一字第6號審理期間，就位於系爭土地之建築改良物，除96年高市工建築字第471號、第472號及第1153號外，還有系爭鐵皮屋1棟，包含監工房、材料庫、工務所，面積共2,070.10平方公尺，均屬經徵用之建築改良物，而於99年9月21日遭一併拆除。詎高雄市政府就同在徵用範圍內之系爭鐵皮屋，卻拒不補償等情，向高雄高等行政法院提起行政訴訟。嗣經高雄高等行政法院104年度訴字第327號判決駁回，陳訴人不服，提起上訴，經最高行政法院106年度裁字第1468號裁定駁回。

(4) 最高行政法院106年度裁字第1468號裁定理由略以：「系爭鐵皮屋雖坐落於徵用土地上，但並非本件公告徵用之建築改良物，此從徵用補償費公告及其所附之徵用補償費印領清冊中，僅記載有3棟RC構造之A4棟建物、A5棟建物及B棟建物，而無鐵皮屋建物，即可明證。蓋系爭鐵皮屋係未經申請建造執照之違章建築物，被上訴人自得依違章建築處理辦法相關規定執行拆除。又參照土地徵收條例第5條第1項第3款規定意旨之同一法理，需用土地人並無一併徵收(徵用)土地上違章建築之義務，故本件僅徵用系爭土地上之A4棟建物、A5棟建物及B棟建物等合法建物，而無徵用系爭鐵皮屋，並無不合」、「上訴人主張系爭鐵皮屋係本件經徵用之土地改良物，並無可採，則上訴人依行為時土地徵收條例第58條第6項規定，提起給付之訴，請求被上

訴人就系爭鐵皮屋回復徵用前之原狀，不該當請求權規範之要件，並無理由」、「上訴人既係依行為時土地徵收條例第58條第6項規定提起本件課予義務訴訟，請求被上訴人作成發給徵用補償費之行政處分，則依該條文之請求權規範要件，仍須以業經徵用之建築改良物為限。惟本件系爭鐵皮屋既非合法建物且非徵用之建物，上訴人主張系爭鐵皮屋係經徵用之建築改良物乙節，並無可採。是以，上訴人依行為時土地徵收條例第58條第6項規定，請求被上訴人就系爭鐵皮屋部分，作成發給建築改良物補償費之行政處分，亦無理由」等情。

(六)上開徵用處分及土地改良物徵用補償費雖然均經最高行政法院判決（裁定）陳訴人敗訴定讞，惟原鐵工局自98年起，即開始申請徵用系爭土地，第1次核准徵用期間原定6年，至104年12月31日止，嗣後卻因故於104年間再次申請徵用，並延長徵用期間至107年6月30日，復於107年間第3次申請徵用期間，並將徵用期限延長至108年6月30日止。倘自高雄市政府98年11月25日公告之日起算，截至108年6月30日止，系爭土地被徵用已歷時超過9年6個月，亦即陳訴人有長達將近10年的時間無法利（使）用其所有之土地。

(七)揆諸土地徵收條例第58條第1項規定，徵用土地或土地改良物係以興辦臨時性公共建設工程之用為目的，而所謂「臨時性」，除有「非正式性」的意涵，亦即需用機關於徵用期間屆滿，徵用標的仍須返還所有權人之外，更包含有「短期性」、「暫時性」等意旨在內。原鐵工局為「臺鐵捷運化—高雄市區鐵路地下化計畫」，固有興辦「高雄車站臨時軌及臨

時站人行天橋工程」之需要，而自98年起報經內政部核准徵用系爭土地，惟徵用期限一再延長至108年6月底止，歷時將近10年之久，系爭土地所有權人之使用權益長期受到限制，原鐵工局遲遲未能完成上述臨時性工程，難謂允當。

二、國家因興辦臨時性公共建設工程之需要，固得依法徵用私有土地，並針對因為公益而犧牲其權利之土地所有權人，給予地價補償及其他補償費。惟被徵用土地之土地所有權人係被國家強制剝奪其土地使用權而無從使用收益，其所獲得之法定使用補償費，係對其喪失使用權之補償，不宜視為政府取得土地使用權所給付之對價，更非土地所有權人管理使用土地所生之收益。鑒於土地所有權人於徵用期間已無法自由使用收益其土地，徵用期間之地價稅倘仍由土地所有權人負擔，亦無相關減免措施，似難謂符合公平原則。行政院允應督促所屬儘速就土地徵用補償合理性與地價稅制完整性通盤檢討，妥謀對策，以維土地所有權人財產權益。

(一)按土地稅法第6條規定：「為發展經濟，促進土地利用，增進社會福利，對於國防、政府機關、公共設施、騎樓走廊、研究機構、教育、交通、水利、給水、鹽業、宗教、醫療、衛生、公私墓、慈善或公益事業及合理之自用住宅等所使用之土地，及重劃、墾荒、改良土地者，得予適當之減免；其減免標準及程序，由行政院定之。」平均地權條例第25條規定：「供國防、政府機關、公共設施、騎樓走廊、研究機構、教育、交通、水利、給水、鹽業、宗教、醫療、衛生、公私墓、慈善或公益事業等所使用之土地，及重劃、墾荒、改良土地者，其地價

稅或田賦得予適當之減免；減免標準與程序，由行政院定之。」是以，為發展經濟，促進土地利用，增進社會福利，對於供政府機關、公共設施、交通……等所使用之土地，其地價稅得予適當之減免，針對減免標準行政院亦訂有土地稅減免規則以為有關機關執行之準據。

- (二)惟據財政部復稱：土地稅減免規則第8條第1項第10款規定，無償供給政府機關、公立學校及軍事機關、部隊、學校使用之土地，在使用期間以內，地價稅全免。其立法意旨係考量「無償」供給公用之道路、水渠及軍事機構臨時使用之私有土地，如未能辦理徵收，應根據實際情形予以核免，故免徵地價稅。系爭土地已由徵用機關給付徵用補償費予土地所有權人，與上開規定要件不符，爰無免徵規定之適用；又，公共設施保留地縱因使用受限制，現行亦僅對「未作任何使用」並與使用中之土地隔離者，予以免徵地價稅；至於同規則第11條之1至第11條之4有關軍事管制區、水源特定區、古蹟保存區或飛航管制區等實施限建或禁建之土地，亦僅對「不能使用」及「無收益」者得全免地價稅；系爭土地係因國家興辦臨時性公共建設工程所需，土地所有權人依法提供政府「使用」並收取徵用補償費，與上述土地「無償提供」、「不能使用」或「無收益」情形尚屬有別。財政部並進一步表示：依土地徵收條例第58條規定，徵用土地每年補償費之計算，係以徵用公告期滿第15日之公告土地現值10%計算，而地價稅係以申報地價為稅基，縱適用於最高累進級距55%，難謂土地所有權人在徵用期間遭公用限制之損失未給予合理之補償及對價，而須另就地價稅給予免徵之租稅優惠；國家徵用私有土地

所發給補償費，應填補土地所有權人財產權被剝奪或其權能受限制之損失，倘土地所有權人收取徵用補償費卻仍認受有損害，允宜檢討土地徵收條例有關補償費計算之合理性，或於該條例明定徵用期間之地價稅由需地機關代繳，不宜另訂租稅減免，以維持租稅中立性與完整性，並避免因中央請客地方買單，致影響地方財政健全等語。

(三)內政部則表示：現行稅法並無土地徵用相關稅捐減免規定，內政部曾建議財政部將此納入減免範圍修正土地稅減免規則第8條，然財政部認為該使用補償費仍屬收益性質，尚不符合土地稅法相關減免規定以「無償提供」、「不能使用」或「無收益」之要件，而未予同意，且多數地方政府認為地價稅為地方稅，減免恐影響地方財政為由，亦不認同就徵用土地予以減免地價稅。內政部復進一步表示：被徵用土地之土地所有權人係被國家強制剝奪其土地使用權而無從使用收益，至其所獲得之法定使用補償費，係對其喪失使用權之補償，非政府取得土地使用權所給付之對價，亦非其管理使用土地所生收益。又土地徵收條例修正前後，土地徵用之使用補償費均係以其公告土地現值10%計算，並未考量租稅之減免。為順利推動公共工程建設，提高民眾配合國家建設之誘因，內政部建議宜比照土地稅減免規則第8條意旨免徵地價稅。至於徵用前之協議使用所給付之金額，亦等同於國家剝奪其土地使用權而無從收益所給予之損失補償，亦宜比照土地稅減免規則第8條意旨免徵地價稅。基於租稅法定主義原則，應於土地稅相關法規增訂徵用土地於徵用期間減免地價稅之規範等語。

(四)至於鐵道局則表示：地價稅納稅義務人為土地所有

權人，非土地使用人，如由需用土地人代繳地價稅，恐於法無據；系爭土地徵用期間，原鐵工局已依規定給付使用補償費，屬「土地承租人」之性質，因系爭被徵用人仍為土地所有權人，依據土地稅法第3條規定：「地價稅或田賦之納稅義務人如左：一、土地所有權人。……」，土地所有權人為地價稅納稅義務人，該局並無法令依據可編列預算代繳地價稅；原鐵工局雖為系爭土地徵用期間之實際使用人，徵用期間均已依規定給付使用補償費，被徵用人既有「使用收益」，於土地收益期間繳納地價稅，應符量益課稅原則，且依土地稅法第3條規定，地價稅之納稅義務人為土地所有權人，該局尚無代繳徵用期間地價稅之法令理由等語。

- (五) 經查，憲法第19條規定，人民有依法律納稅之義務。所謂依法律納稅，係指租稅主體、租稅客體、稅基、稅率等租稅構成要件，均應依法律明定之。各該法律之內容且應符合量能課稅及公平原則（司法院釋字第597號解釋文參照）。依租稅平等原則，納稅義務人應按其實質稅負能力，負擔應負之稅捐（司法院釋字第565號解釋理由書參照）。又參照司法院釋字第241號解釋，其雖係針對徵收事件與土地增值稅減免所為之解釋，然其理由書明確表示：「國家因興辦公共事業之需要，得依法徵收私有土地，惟對於為公益而犧牲其權利之土地所有權人，除給予地價補償及其他補償費外，並斟酌情形給予相當之租稅優惠，以符公平原則。」同理，被徵用土地之土地所有權人係被國家強制剝奪其土地使用權而無從使用收益，至其所獲得之法定使用補償費，係對其喪失使用權之補償，自不宜視為政府取得土地使用權所給付之對價，更非其管理使用土地所生之

收益，況且土地徵用期間，土地所有權人使用收益其土地之權利已受到限制，若再由土地所有權人負擔徵用期間之地價稅，而無適當租稅減免措施，似難謂符合公平原則。另外，土地徵收條例101年修法時，已將被徵收土地改按徵收當期之市價予以補償，惟徵用土地卻仍然維持按照公告土地現值計算其使用補償費，則徵用後，土地所有權人財產被剝奪或其權能受限制之損失與補償是否衡平，不無疑義。

(六)另查土地法第194條規定：「因保留征收或依法律限制不能使用之土地，概應免稅。但在保留征收期內，仍能為原來之使用者，不在此限。」第195條規定：「在自然環境及技術上無法使用之土地，或在墾荒過程中之土地，由財政部會同中央地政機關呈經行政院核准，免征地價稅。」是以，即有學者指出，若屬於因法律原因或事實上之原因，致土地客觀上無法有經濟上之產出者，自不屬於土地稅⁴之應稅標的。⁵以及，若不可歸責於納稅人事由，導致其「應有收益能力減少或喪失」時，應有減免稅捐機制。⁶

(七)由於地價稅係對特定財產本體的潛在收益能力課稅，認定其租稅主體時，自應以實質經濟事實關係及其所生實質經濟利益之歸屬與享有為依據（最高行政法院107年1月份第2次庭長法官聯席會議決議

⁴ 土地稅法第1條規定：「土地稅分為地價稅、田賦及土地增值稅。」

⁵ 蔡志方「從課稅正當性之法理基礎，論地價稅之課徵與減免」『台灣法學雜誌』第311期（106年1月）第12頁。

⁶ 陳清秀「地價稅之課稅法理」『台灣法學雜誌』第311期（106年1月）第24頁。另有學者認為，地價稅係對土地之「收益能力」為課稅標的而加以課稅，而土地有無收益能力應屬客觀事實，故不需再加上是否可歸責於土地所有權人之要件，詳見陳明燦「量能課稅原則與稅捐優惠—我國地價稅減免法制之探討」『台灣法學雜誌』第311期（106年1月）第49-50頁。

參照)。國家因興辦臨時性公共建設工程之需要，固得依法徵用私有土地，並針對因為公益而犧牲其權利之土地所有權人，給予地價補償及其他補償費。惟被徵用土地之土地所有權人係被國家強制剝奪其土地使用權而無從使用收益，其所獲得之法定使用補償費，係對其喪失使用權之補償，自不宜視為政府取得土地使用權所給付之對價，更非土地所有權人管理使用土地所生之收益。土地所有權人倘於徵用期間確實無法為合理之土地利用，卻仍需負擔徵用期間之地價稅，而無相關減免措施，似不符合公平原則，亦不符合財產稅之課稅法理，而有違量能課稅原則與實質課稅原則。財政部、內政部、需地機關與地方政府對於土地徵用期間是否減免地價稅雖然各有考量，然為保障被徵用土地所有權人之權益，究應檢討土地徵用補償費之合理性、或於相關稅法中明定適當之租稅優惠、抑或是由需地機關代繳徵用期間之地價稅，已涉及土地徵用補償與地價稅制完整性之通盤考量，行政院允應督促所屬確實檢討，妥謀對策，以維土地所有權人之財產權益。另外，需用土地人於申請徵用前，如以「協議租用」方式取得土地使用權者，其雖非以徵用方式取得土地，惟雙方若未達成協議，政府仍得依土地徵收條例辦理徵用，是不論係以協議租用或強制徵用方式取得土地使用權，允應併同考量而為相同之處理機制，併予敘明。

三、高雄市三民區長明段7x-x地號土地於都市計畫土地使用分區變更為「車站專用區一」以前，係屬「機關用地」並為公共設施保留地，依法應按特別稅率計徵地價稅，惟高雄市稅捐稽徵處不察，仍按一般用地

稅率課徵地價稅，核有怠失。

- (一)按土地稅法第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。」土地稅減免規則第11條規定：「都市計畫公共設施保留地，在保留期間未作任何使用並與使用中之土地隔離者，地價稅或田賦全免。」復按100年3月8日最高行政法院100年度3月份第1次庭長法官聯席會議（一）決議：「都市計畫公共設施保留地，已經稽徵機關根據主管地政機關通報資料，依土地稅法第19條前段規定，按千分之六計徵地價稅。該都市計畫公共設施保留地嗣後變更為未作任何使用並與使用中之土地隔離，合於土地稅法第19條後段規定免徵地價稅者，納稅義務人應依土地稅減免規則第24條規定之期限提出申請，始得免徵地價稅；逾期申請者，自申請之次年（期）起免徵。申請前已繳納之地價稅，不得請求退還。」
- (二)查原鐵工局98年徵用計畫書所附之土地使用分區證明書顯示，高雄市三民區長明段7X-X地號土地為「機關用地」，本院爰於約詢時請財政部賦稅署查明該筆土地是否為公共設施保留地並應適用特別稅率計徵地價稅等情，嗣據財政部賦稅署查復表示，該筆土地原為機關用地（公共設施保留地），原土地所有權人為台灣汽車客運股份有限公司，該公司持有期間係按特別稅率6%計徵地價稅。其後，因土地所有權於96年移轉變更，自同年起，系統自動改按一般用地稅率課徵地價稅，又該筆土地之土地使用分區自99年3月22日變更為「車站專用區一」（非公共設施保留地）迄今。是以該筆土地自96年至

99年期間，依法應按特別稅率6‰計徵地價稅，高雄市稅捐稽徵處三民分處業以108年1月7日函知土地所有權人，上開期間溢繳之稅款將依稅捐稽徵法第28條第2項規定加計利息退還，另案辦理退稅事宜。

(三)綜上所述，高雄市三民區長明段7X-X地號土地於99年3月22日都市計畫土地使用分區變更為「車站專用區一」以前，既屬「機關用地」並為公共設施保留地，自應按特別稅率計徵地價稅，惟高雄市稅捐稽徵處不察，仍按一般用地稅率課徵地價稅，該處三民分處雖已函知土地所有權人將另案辦理退稅事宜，仍難辭怠失之咎。

四、按「各機關徵收土地代扣稅捐及減免土地稅聯繫要點」係由內政部及財政部會銜發布，該聯繫要點第1點並規定：「各機關徵收土地時，有關稅捐之代扣及土地稅減免聯繫事項，依本要點規定辦理。」內政部及財政部均明確表示，徵用土地或土地改良物係以作臨時性公共建設工程之用為目的，並未涉及所有權之移轉，其性質與土地徵收尚有不同；系爭土地既為徵用，尚無該聯繫要點之適用。

(一)有關陳訴人訴稱，原鐵工局申請徵用系爭土地時，疏未依「各機關徵收土地代扣稅捐及減免土地稅聯繫要點」(下稱聯繫要點)相關規定，申報免繳地價稅事宜一節，按土地稅法第51條第1項規定：「欠繳土地稅之土地，在欠稅未繳清前，不得辦理移轉登記或設定典權。」復按該聯繫要點第1點規定：「各機關徵收土地時，有關稅捐之代扣及土地稅減免聯繫事項，依本要點規定辦理。」第2點前段規定：「補償費發放機關代扣稅捐之範圍，為該被徵收土地應納未納之田賦、地價稅及應納之土地增值稅。」第

3點規定：「辦理徵收土地之機關應將「徵收土地補償清冊」4份，於徵收公告之同時，送土地所在地之稅捐稽徵機關。」第4點第1項規定：「土地所在地之稅捐稽徵機關於收到補償清冊後，應將徵收土地應納未納之田賦、地價稅及應徵之土地增值稅，逐筆查填於清冊相當欄內，裝訂成冊，加蓋各級經辦人員印章，連同繳款書一併於15日內函復補償費發放機關，並於補償費發放日代為扣繳。」第6點第1項規定：「稅捐稽徵機關應依辦理徵收土地之機關或地政機關所送補償清冊所載土地及建築改良物之標示及徵收日期，予以核定徵免土地稅及房屋稅。」據內政部及財政部均表示，因徵收涉土地所有權之移轉，為執行上開規定及利於行政機關橫向聯繫，爰由內政部及財政部會銜發布該聯繫要點作為實務執行上之操作準據。

- (二) 財政部進一步表示，該聯繫要點主要係規定代扣稅捐程序，由徵收機關將「徵收土地補償清冊」送稅捐稽徵機關，並由稅捐稽徵機關查填該等土地是否有應納未納之田賦、地價稅及應徵之土地增值稅（早期被徵收土地應納土地增值稅，土地稅法及平均地權條例分別於83年1月7日及同年2月2日修正為免徵）函復補償費發放機關，於補償費發放日代為扣繳；徵收因涉所有權移轉之情形，爰土地所有權人應依土地稅法第51條及聯繫要點規定，代扣其欠繳之地價稅，以資適法；土地徵收條例第58條第4項規定，徵用程序準用該條例第二章有關徵收程序之規定，惟查該章條文（第10條至第29條）並未規範地價稅稽徵事宜，又因徵用事件並未涉及所有權移轉登記，徵用土地似難適用聯繫要點之規定。
- (三) 內政部亦表示，徵用土地或土地改良物以作臨時性

公共建設工程之用為目的，因此土地徵用與土地徵收性質尚有不同；又聯繫要點係由內政部及財政部會銜發布，該要點係為利地政機關、稅捐機關及需用土地人等行政機關橫向聯繫，因徵收土地時涉及所有權移轉，爰併同查註該等土地是否欠繳田賦、地價稅及土地增值稅（早期被徵收土地應納土地增值稅）或釐正房屋稅籍等；系爭土地係屬徵用土地，尚未涉及所有權移轉，目前尚無該聯繫要點之適用。

- (四)綜上所述，土地徵收因涉及土地所有權之移轉，為利有關稅捐之代扣及行政機關橫向聯繫，內政部及財政部爰會銜發布該聯繫要點，而內政部及財政部均明確表示，徵用土地或土地改良物係以作臨時性公共建設工程之用為目的，並未涉及所有權之移轉，其性質與土地徵收尚有不同；系爭土地既為徵用，尚無該聯繫要點之適用。

貳、處理辦法：

- 一、調查意見一，函請交通部督促所屬檢討改進見復。
- 二、調查意見二，函請行政院督促內政部及財政部檢討改進見復。
- 三、調查意見三，函請財政部督促所屬檢討改進見復。
- 四、調查意見，函復陳訴人。
- 五、檢附派查函及相關附件，送請內政及少數民族、財政及經濟、交通及採購委員會聯席會議處理。

調查委員：瓦歷斯·貝林