

彰化縣政府訴願決定書（案號 99－1203）

府法訴字第 0990204712 號

訴 願 人：○○○

地址：○○縣○○鎮○○街○○○號

原處分機關：彰化縣地方稅務局

訴願人因申請退還溢繳土地增值稅事件，不服原處分機關員林分局 99 年 7 月 16 日彰稅員分三字第 0992028988 號函所為之處分，提起訴願，本府依法決定如下：

主 文

訴願駁回。

事 實

緣訴願人於 99 年 6 月 4 日與案外人○○○訂約出售所有坐落本縣○○鄉○○中段○○地號土地（下稱：系爭土地），並於 99 年 6 月 7 日向原處分機關員林分局申報土地移轉現值及申請依土地稅法第 39 條第 2 項規定免徵土地增值稅，經該局審認系爭土地係員林都市計畫之園道用地，取得方式為市地重劃，非由政府以徵收方式取得，與土地稅法第 39 條第 2 項規定不符，無免徵土地增值稅之適用，爰依土地稅法第 28 條及第 31 條規定核定應納土地增值稅額為新臺幣（以下同）460 萬 429 元。嗣訴願人以系爭土地仍為都市計畫法指定之公共設施保留地，僅取得方式由徵收變更為以市地重劃取得而已等理由，於 99 年 7 月 2 日向原處分機關員林分局申請應以土地重劃之前 1 日即 98 年 9 月 24 日之公告現值為前次移轉現值計算土地增值稅為 0 元，退還溢繳金額，案經否准所請。訴願人不服，遂向本府提起訴願，並據原處分機關檢卷答辯到府，茲摘敘訴、辯意旨如次：

一、訴願意旨略謂：

- （一）原處分機關援用財政部 86 年 12 月 16 日台財稅第 861930297 號函釋所指之土地移轉，並非公共設施保留地。按員林鎮公所 99 年 6 月 17 日（99）員建字第 0990016973 號函已明示系爭土地由道路用地變更為園

道用地，其為公共設施保留地至明。倘政府機關為需地機關，而以「徵收」方式取得，即免徵土地增值稅，以「市地重劃」取得，即應徵土地增值稅，此種認定標準，顯已違反土地稅法第 39 條第 2 項，對「公共設施保留地」移轉所有權時，免徵土地增值稅之規定。

- (二) 基於賦稅公平原則及保障人民合法權益之行政行為，原處分機關忽視土地稅法第 39 條第 2 項為保障人民土地成為「公共設施保留地」時，免徵土地增值稅之立法意旨，拘泥文字用語而課徵土地增值稅，顯有未合云云。

二、答辯意旨略謂：

- (一) 按土地稅法第 39 條第 2 項係規定，依都市計畫法指定之公共設施保留地，在其尚未被「徵收」前之移轉，準用同法第 1 項被徵收土地免徵土地增值稅之規定，故依文義解釋，必該筆公共設施保留地將以「徵收」之方式取得者，始屬本條項所規定得免徵土地增值稅範圍。
- (二) 卷查，訴願人於 99 年 6 月 4 日訂約出售系爭土地，申報土地移轉現值及申請依土地稅法第 39 條第 2 項規定免徵土地增值稅，經員林分局審查系爭土地為員林都市計畫園道用地，需地機關為員林鎮公所，核屬公共設施保留地，惟依彰化縣政府 98 年 9 月 17 日府地價字第 0980224259A 號公告，其取得方式為「市地重劃」，非由政府以徵收方式取得，自不能依土地稅法第 39 條第 2 項準用同法條第 1 項「被徵收之土地，免徵其土地增值稅」之規定，員林分局依土地稅法第 28 條、第 31 條規定核定出售系爭土地應納土地增值稅額為 460 萬 429 元，並否准其退稅之申請，揆諸前揭說明，於法並無不合云云。

理 由

- 一、按「……納稅義務人因稅捐稽徵機關適用法令錯誤、計算錯誤或其他可歸責於政府機關之錯誤，致溢繳稅款者，稅捐稽徵機關應自知有錯誤原因之日起二年內查明退還，其退還之

稅款不以五年內溢繳者為限。……。」稅捐稽徵法第 28 條定有明文。

次按「已規定地價之土地，於土地所有權移轉時，應按其土地漲價總數額徵收土地增值稅。……。」、「土地漲價總數額之計算，應自該土地所有權移轉或設定典權時，經核定之申報移轉現值中減除下列各款後之餘額，為漲價總數額：一、規定地價後，未經過移轉之土地，其原規定地價。規定地價後，曾經移轉之土地，其前次移轉現值。二、……。」、「被徵收之土地，免徵土地增值稅。依都市計畫法指定之公共設施保留地尚未被徵收前之移轉，準用前項規定，免徵土地增值稅。但經變更為非公共設施保留地後再移轉時，以該土地第一次免徵土地增值稅前之原規定地價或前次移轉現值為原地價，計算漲價總數額，課徵土地增值稅。」分別為土地稅法第 28 條、第 31 條第 1 項及第 39 條第 1 項、第 2 項所規定。再按「主旨：○○○君申報移轉○○地號土地，經都市計畫劃設為學校及道路用地，並經發布實施在案之公共設施保留地，因位於後期發展區，依都市計畫書規定原則上應以市地重劃方式取得，於土地所有權移轉時，應無土地稅法第 39 條第 2 項免徵土地增值稅規定之適用。說明：二、土地稅法第 39 條第 1 項『被徵收之土地，免徵其土地增值稅』及同條第 2 項前段『依都市計畫法指定之公共設施保留地尚未被徵收前之移轉，準用前項規定，免徵土地增值稅』之規定，其立法意旨係公共設施保留地被徵收時既可免徵土地增值稅，徵收前之移轉亦應免稅，以維租稅公平。是以，適用該條文第 2 項免徵土地增值稅之土地，必須符合『係依都市計畫法指定之公共設施保留地，且該公共設施保留地將由政府依法以徵收方式取得』之要件。三、本案經函准內政部 86 年 11 月 11 日台(86)內地字第 8686141 號函略以，公共設施保留地如以市地重劃方式取得，地主仍將參與分配土地權利，及適用同條文第 4 項『經重劃之土地，於重劃後第 1 次移轉時，其土地增值稅減徵 40%』之規定，因此政府以徵收方式取得公

共設施保留地及以重劃方式取得，對地主權利損益情形有別。……準此，本案公共設施保留地，既無須經由政府以徵收方式取得，自不能準用『被徵收之土地，免徵其土地增值稅』之規定。」財政部 86 年 12 月 16 日台財稅字第 861930297 號函釋有案。

- 二、觀諸土地稅法第 39 條第 1 項「被徵收之土地，免徵其土地增值稅」及同條第 2 項前段「依都市計畫法指定之公共設施保留地尚未被徵收前之移轉，準用前項規定，免徵土地增值稅」之規定，其立法意旨係公共設施保留地被徵收時既可免徵土地增值稅，徵收前之移轉亦應免稅，以維租稅公平。是以，適用土地稅法第 39 條第 2 項免徵土地增值稅之土地，必須符合「係依都市計畫法指定之公共設施保留地」，且該公共設施保留地將由政府依法「以徵收方式取得」之要件，先予敘明。
- 三、卷查本件訴願人於 99 年 6 月 4 日訂約出售系爭土地，申報土地移轉現值及申請依土地稅法第 39 條第 2 項規定免徵土地增值稅，因系爭土地為員林都市計畫園道用地，屬公共設施保留地，又依本府 98 年 9 月 17 日府地價字第 0980224259A 號公告，其取得方式為「市地重劃」，非由政府以徵收方式取得，與土地稅法第 39 條第 2 項規定不符，原處分機關員林分局爰依土地稅法第 28 條及第 31 條規定，以 59 年 8 月每平方公尺 45.4 元為前次移轉現值，核計出售系爭土地應納土地增值稅額為 460 萬 429 元，揆諸首揭法條規定及財政部函釋意旨，並無不合，此有土地增值稅（土地現值）申報書、土地登記第二類謄本及本縣員林鎮公所 99 年 6 月 17 日員鎮建字第 0990016973 號函、99 年 6 月 3 日員鎮建字第 0990016023 號簡便行文表等資料附卷可稽，足堪認定。從而，訴願人嗣以稅捐稽徵法第 28 條定申請退還溢繳稅款，原處分機關員林分局依據前述理由否准所請，亦難謂有誤。
- 四、至訴願人訴稱公共設施保留地以「徵收」方式取得，即免徵土地增值稅；以「市地重劃」取得，即應徵土地增值稅，此種認定標準，違反土地稅法第 39 條第 2 項，對「公共設施保

留地」移轉所有權時，免徵土地增值稅之規定乙節，按土地稅法第 39 條第 1 項及第 2 項前段規定，法條明定公共設施保留地必須由政府依法以徵收方式取得，方有土地稅法第 39 條第 2 項免徵土地增值稅之適用；再查，公共設施保留地如以市地重劃方式取得，地主將來仍有參與分配土地權利，以及適用同條第 4 項「經重劃之土地，於重劃後第一次移轉時，其土地增值稅減徵百分之四十。」之規定，因此政府以徵收方式取得公共設施保留地及以重劃方式取得，對地主權利損益情形有別。是以，土地稅法第 39 條已依不同情形而分別訂有免徵或減徵土地增值稅之規定，自應區別適用，訴願人所辯，容對法條有所誤解，不足採據。另有關訴願人其餘主張，因不影響本件訴願決定之結果，不再一一論述，併予敘明。

五、據上論結，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	張瑞濱（請假）
	委員	呂宗麟
	委員	李仁淼
	委員	陳廷墉
	委員	黃鴻隆
	委員	張奕群
	委員	溫豐文
	委員	楊瑞美
	委員	蔡和昌
	委員	蕭文生

中 華 民 國 100 年 1 月 10 日

縣 長 卓 伯 源

本件訴願人如不服決定，得於訴願決定書送達之次日起 2 個月內
向臺中高等行政法院提起行政訴訟。

(臺中高等行政法院地址：台中市南區五權南路 99 號)