

訴願人 ○〇〇

原處分機關 臺北市稅捐稽徵處

右訴願人因土地增值稅事件，不服原處分機關八十九年十月三十日北市稽法乙字第八九一〇五〇八三〇〇號復查決定，提起訴願，本府依法決定如左：

主 文

原處分撤銷，由原處分機關於收受決定書之次日起六十日內另為處分。

事 實

一、緣訴願人、○〇〇、○〇〇、○〇〇〇等四人於八十六年六月二日向原處分機關文山分處申報移轉其所有本市文山區〇〇段〇〇小段〇〇、〇〇、〇〇、〇〇、〇〇、〇〇、〇〇、〇〇之〇〇地號等八筆農地予〇〇〇，經該處以上開八筆土地符合土地稅法第三十九條之二規定，准予免徵土地增值稅在案。嗣經原處分機關查核承買人〇〇〇資金來源，認係第三人〇〇〇等利用其農民身分購買，乃予補徵訴願人、○〇〇、○〇〇及〇〇〇原免徵之土地增值稅。訴願人等四人因補徵系爭八筆原免徵土地增值稅事件前向原處分機關申請復查，其中訴願人、〇〇〇、〇〇〇等三人於八十八年十二月二十四日向原處分機關文山分處申請其所有系爭土地中〇〇段〇〇小段〇〇、〇〇、〇〇、〇〇、〇〇、〇〇之〇〇地號等七筆土地，已於八十八年十二月二十二日調解回復所有權登記為原所有權人，並檢附其土地登記謄本，向該分處申請撤銷八十八年十一月五日復查申請案，並經原處分機關以八十九年一月三日北市稽法乙字第八八一八九〇四八〇〇號函同意撤回在案，且原處分機關文山分處另以八十九年一月十五日北市稽文山甲字第八九〇〇〇四四〇〇〇號函註銷訴願人、〇〇〇、〇〇〇等三人應補徵系爭〇〇段〇〇小段〇〇地號等七筆土地之土地增值稅在案。至於原核定補徵〇〇〇〇所有系爭〇〇段〇〇小段〇〇地號原免徵土地增值稅新臺幣（以下同）三三〇、一一六元部分，經原處分機關以八十九年二月十七日北市稽法乙字第八八一七八九一八〇〇號復查決定：「復查駁回。」

二、嗣因〇〇〇〇業於八十六年十月二十三日死亡，是以〇〇〇〇為納稅義務人之核定補徵稅額前經原處分機關以八十九年五月十九日北市稽法乙字第八九〇〇八九五二〇〇號復查決定：「撤銷對〇〇〇〇之原核定補徵稅額及本處八十九年二月十七日北市稽法乙字第八八一七八九一八〇〇號復查決定。」嗣原處分機關文山分處重新以〇〇〇〇之繼承人即訴願人（〇〇〇〇配偶）、〇〇〇、〇〇〇、〇〇〇等四人名義發單補徵。訴願人不服，申請復查，經原處分機關以八十九年十月三十日北市稽法乙字第八九一〇五〇八

三〇〇號復查決定：「復查駁回。」上開決定書於八十九年十一月十四日送達，訴願人仍不服，於八十九年十二月十二日向本府提起訴願，並據原處分機關檢卷答辯到府。

### 理 由

一、按土地稅法第二十八條前段規定：「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。」行為時（八十九年一月二十六日修正前）第三十九條之二第一項（農業發展條例第二十七條）規定：「農業用地在依法作農業使用時，移轉與自行耕作之農民繼續耕作者，免徵土地增值稅。」

財政部八十年六月十八日臺財稅第八〇〇一四六九一七號函釋：「免徵土地增值稅之農業用地，如經查明係第三者利用農民名義購買，則原無免徵土地增值稅之適用，應予補徵原免徵稅額。」

八十二年十二月三十日臺財稅第八二一五〇四七六七號函釋：「主旨：農業用地移轉經核定免徵土地增值稅後，始發現承受人為非名實相符之農民，依有關規定補徵原免徵土地增值稅時，應就個案審酌當事人有無信賴保護原則之適用，以疏減訟源。說明：二、關於此類案件，稽徵機關應主動蒐集其信賴有不值得保護之具體證據，並路述其認定之理由，以避免徵納雙方爭議，進而減少行政救濟訟源。」

八十七年六月十二日臺財稅第八七一九四八七九八號函釋：「....公法上之租稅債務具有財產性，而不具一身專屬性，故關於被繼承人公法上之租稅債務，仍應依民法繼承編有關規定處理。....是有關被繼承人公法上之租稅債務，繼承人應負清償之責，係依民法繼承編相關規定辦理，於各稅適用上應無疑義。....」

### 二、本件訴願理由略謂：

- (一) 系爭土地納稅義務人〇〇〇〇於八十六年十月二十三日已死亡，原處分機關文山分處始於八十八年五月二十一日補徵系爭土地增值稅，其納稅主體業已消滅，不應向其繼承人補徵該項稅款。
- (二) 〇〇〇與〇〇〇平日即有金錢借貸往來，況且〇〇〇亦具有自耕農之身分，依財政部八十七年十二月二十一日臺財稅第八七一九八一〇七八號函之規定自應免向原出售人補徵土地增值稅
- (三) 本案農業用地買賣符合土地稅法第三十九條之二規定，經原處分機關文山分處審核相符，並核發免稅證明在案，出賣人〇〇〇〇無法亦無須得知買受人〇〇〇之資金來源，且出賣人與〇〇〇並不相識，無由得知〇〇〇與〇〇〇間金錢往來狀況，訴願人應有信賴保護原則之適用。

三、卷查〇〇〇〇於八十六年六月二日向原處分機關文山分處申報移轉其所有本市文山區〇〇段〇〇小段〇〇地號等乙筆農地予〇〇〇，經該分處以系爭土地符合土地稅法第三十九條之二規定，准予免徵土地增值稅。嗣經原處分機關查核認係第三人〇〇〇利用其農

民身分購買系爭農地，乃予補徵原免徵之土地增值稅。該筆稅額繳款書於八十八年五月二十一日送達訴願人，然○○○○已於八十六年十月二十三日死亡，原處分機關於八十九年五月十九日北市稽法乙字第八九〇〇八九五二〇〇號復查決定時將原補徵○○○○稅額部分撤銷，責由原處分機關文山分處查明其繼承人後，以繼承人訴願人、○○○、○○○、○○○等四人名義重新發單補課。訴願人主張系爭土地納稅義務人○○○○已於八十六年十月二十三日死亡，其納稅主體業已消滅，自不應向其繼承人再補徵該項稅款乙節，按補徵土地增值稅，屬公法上之租稅債務，按前揭財政部八十七年六月十二日臺財稅第八七一九四八七九八號函釋，應依民法繼承編之規定由繼承人負清償責任。原處分機關以○○○○繼承人之名義發單補徵，尚無不合。

四、惟查原處分機關核定本件應予補徵土地增值稅，其理由無非係以○○○○、○○○、○○○及訴願人等人於原處分機關之談話筆錄，認定買賣本市文山區○○段○○小段○○、○○、○○、○○、○○、○○、○○之○○地號等八筆農地實際價款為三三、一六五、〇〇〇元，經原處分機關查核其資金來源時，發現本件收款方式係由第三人○○○匯款二五、三八二、五〇〇元以及○○○配偶○○○設立之○○有限公司（以下簡稱○○公司）支票付款三、三一六、五〇〇元及匯款四、二六六、〇〇〇元（另依契約因尚未鑑界，故保留款二〇〇、〇〇〇元），權利人○○○並未支付任何款項。○○○於原處分機關查核時雖表示是其與○○○二人共同出資合力購買，並提示借據，惟表示尚未償還亦未支付利息之說詞，實有違常理，且查上開款項多為○○○及○○公司向○○區農會貸款而來，以本案整宗買賣價金高達三千餘萬元，○○○之說詞，顯不合常理，又本案價金既均非由○○○支付，而由○○○支付，且○○○於八十八年四月二十六日在原處分機關所作談話筆錄供稱與訴願人（即○○○○配偶）等出售人熟識，及○○○因戶籍不在臺北市可能未具承受資格，所以以○○○名義登記，尚難謂○○○○與○○○不認識，本案應無信賴保護原則之適用云云。惟查依卷附談話筆錄內容及資金流程所載，皆係以原八筆農地買賣所為說明，關於本件系爭本市文山區○○段○○小段○○地號土地部分，並無法加以區隔、釐清，又原處分機關以原買賣價金高達三千餘萬元，認買受人○○○之說詞不合常理，若僅買賣系爭一筆農地時，是否仍如原處分機關所指，不無疑問，況原處分機關僅以訴願人等與買受人○○○熟識，即謂本件訴願人應無信賴保護原則之適用，應予補稅，其理由不無斟酌之餘地。

五、又查依土地稅法第三十九條之二第一項規定以觀，免徵土地增值稅之要件應為農業用地移轉予自耕農，且受移轉農地之農民須繼續耕作為已足，是以本件系爭土地免徵土地增值稅之關鍵，在於是否將之移轉登記予具有自耕農身分之農民，及土地所有權移轉登記後是否繼續作為農地使用；而此問題關係訴願人權益甚鉅，原處分機關自應予查明。從而，應將原處分撤銷，由原處分機關查明並路研後於收受決定書之次日起六十日內另為

處分。

六、綜上論結，本件訴願為有理由，爰依訴願法第八十一條之規定，決定如主文。

訴願審議委員會主任委員 張明珠  
委員 黃茂榮  
委員 楊松齡  
委員 薛明玲  
委員 王惠光  
委員 陳敏  
委員 曾巨威  
委員 曾忠己

中華民國九十一年四月二十六日市長馬英九

訴願審議委員會主任委員 張明珠 決行