

彰化縣政府訴願決定書（案號 102—108）

府法訴字第 1010377939 號

訴 願 人：○

地址：○縣○鄉○路○號

訴 願 人：○

地址：○縣○鎮○路○段○號

訴 願 人：○

地址：○縣○鄉○路○段○巷○號

訴 願 人：○

地址：○縣○鎮○路○巷○號

訴 願 人：○

地址：○縣○鄉○路○號

訴 願 人：○

地址：○縣○鎮○衛○號

訴願人共同代理人：○

地址：○縣○鎮○路○段○號

原處分機關：彰化縣地方稅務局

訴願人因土地增值稅事件，不服原處分機關 101 年 11 月 8 日彰稅法字第 1019938134 號復查決定書所為之處分，提起訴願，本府依法決定如下：

主 文

訴願駁回。

事 實

緣本縣○鎮○段○小段○、○地號土地（土地重測後分別為○段○、○地號土地，下稱系爭○-○、○地號土地），為特定農業區之農牧用地，屬案外人○所有，原地價為 70 年 12 月每平方公尺

新臺幣（以下同）250 元、70 年 12 月每平方公尺 260 元，於 89 年 9 月 8 日分別將系爭○-○地號土地移轉予案外人○（持分 2305/4620）、○（持分 615/4620）、○（持分 800/4620）等 3 人；○地號土地移轉予○（持分 1/1），並於同年月 11 日共同申報移轉，並隨案檢附本縣員林鎮公所核發之 89 年 8 月 29 日員鎮農字第 22308 號及 22309 號「農業用地作農業使用證明書」，申請依土地稅法第 39 條之 2 第 1 項規定不課徵土地增值稅，及依同法條第 4 項規定以 89 年 1 月 28 日土地稅法修正公布生效當期公告現值每平方公尺 4,300 元為原地價，經原處分機關員林分局核准在案。嗣案外人○於 99 年 11 月 30 日因買賣移轉再申報土地增值稅時，查得系爭○-○、○地號土地於 89 年 1 月 28 日土地稅法修正生效當時已存有違章建築，且 89 年 9 月 11 日申報移轉現值當時隨案檢附之「農業用地農業使用證明書」，亦經本縣員林鎮公所於 100 年 6 月 17 日以員鎮農字第 1000015932 號函通報撤銷，核與土地稅法相關規定不符，前次移轉現值應予調回 70 年 12 月每平方公尺 250 元、70 年 12 月每平方公尺 260 元計算漲價總數額，按一般用地稅率向○核定補徵土地增值稅分別為 1,038 萬 5,298 元、75 萬 5,301 元，共計 1,114 萬 599 元，為因○已於 95 年 8 月 21 日死亡，改向其繼承人，即訴願人○、○、○、○、○、○等 6 人發單補徵，訴願人不服，申請復查，未獲變更，遂提起本件訴願，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）○依據「農業用地作農業使用證明書」得以免繳土地增值稅，是該證明書屬授予利益之行政處分。而彰化縣員林鎮公所 100 年 6 月 17 日員鎮農字第 1000015932 號函所為之行政處分，將上開授予利益之行政處分撤銷時，漏列受益人即直接受影響之原土地所有權人○，更未對之送達，而只對受讓系爭土地之○等人送達，然○等人並非土地增值稅之納稅義務人，對其等權益無影響。是依上所述，上開撤銷之行政處分對於○及受損害之繼承人即申請人並未生效力甚明。又彰化縣地方稅務局員林分局 101 年 1 月 26 日彰稅員分三字第 1002004053A 號函雖有列出○為收

受者之一，然○早於 95 年 8 月 21 日過世，根本不可能收受送達，因此該行政處分不可能對○發生效力，本不該對於○之繼承人為課稅之處分，惟彰化縣地方稅務局員林分局卻違法對申請人課徵土地增值稅，嚴重影響申請人之權益。又彰化縣地方稅務局員林分局嗣於 101 年 10 月 3 日，以彰稅員分三字第 1012050024 號函表示，本分局 100 年 1 月 26 日彰稅員分三字第 1002004053A 號函所為之處分應予撤銷，然因其撤銷後之內容仍是針對○生前之移轉行為，故此處分仍無法對○送達，若對於○之繼承人送達，則因其繼承人非當時所有權人，且於○死亡時仍未對之開立稅單，自不能事後對於已死亡之人課稅，而令其繼承人承受。原復查決定書謂此與課稅並無關連性云云，顯有矛盾，是本案課稅應該併予審酌得否對於已死亡之人而無法送達行政處分者加以課稅？

- (二) 查○依據「農業用地作農業使用證明書」得以免繳土地增值稅，是該證明書屬授予利益之行政處分，依行政程序法第 117 條、第 120 條規定，受益人受信賴利益之保護，而信賴保護原則迭經大法官釋字第 400、525、529、574 號所闡述，若彰化縣地方稅務局員林分局認為受益人對於彰化縣員林鎮公所有行政程序法第 119 條所定以詐欺、脅迫或賄賂方法，使行政機關作成行政處分者等情事，應負舉證責任，而眾所皆知 89 年間本有航照圖存在，彰化縣地方稅務局員林分局承辦人員為何行政怠惰未予查明？且系爭土地坐落位置不難查看，豈能經過 10 餘年後，原土地所有權人也早已過世，竟率以 89 年間並無航照圖為由，即函請彰化縣員林鎮公所撤銷「農業用地作農業使用證明書」，更作出將系爭土地於 89 年移轉現值維持在 70 年 12 月每平方公尺 250 元之處分？現雖經彰化縣地方稅務局員林分局於 101 年 10 月 3 日以彰稅員分三字第 1012050024 號函撤銷前開處分，然其內容表示前次移轉

現值應為 89 年 9 月每平方公尺 4300 元，意思為何？本次復查並未據此更正？故除係違法及不當之行政處分外，且是否非農用，應更進一步舉證，亦應查處當年承辦人員有無瀆職？再原土地所有權人○早於 95 年 8 月 21 日過世，依前開法條說明，2 次處分既無從對其送達無法對之生效，然申請人卻因無效之行政處分（姑不論係違法及不當之行政處分），而遭受 1114 萬 599 元之課稅損害，益見彰化縣地方稅務局員林分局 100 年 1 月 26 日彰稅員分三字第 10020 04053A 號函及 101 年 10 月 3 日彰稅員分三字第 1012050024 號函所為之行政處分，有予以撤銷之必要。

（三）次查，彰化縣員林鎮公所核發之 89 年 8 月 29 日員鎮農字第 22308 號與 22309 號「農業用地作農業使用證明書」，其受益人○業於 95 年 8 月 21 日過世，申請人於繼承時並無 1114 萬 599 元土地增值稅存在，致未能評估是否依法拋棄繼承或限定繼承。又大法官第 622 號解釋文已明確指出至繼承發生日止，稽徵機關尚未發單課徵贈與稅者，不應以繼承人為納稅義務人，否則即增加繼承人法律上所未規定之租稅義務，屬違憲處分。故就此而言，彰化縣員林鎮公所依據彰化縣地方稅務局員林分局 100 年 6 月 13 日彰稅員分三字第 1002028343A 函，將其 89 年 8 月 29 日員鎮農字第 22308 號與 22309 號「農業用地作農業使用證明書」之行政處分撤銷，以致彰化縣地方稅務局員林分局得據以直接對申請人開立 2 份土地增值稅繳款書，申請人頓感詫異及不平，本次復查決定雖也肯認大法官第 622 號解釋意旨，然認為申請人即○之繼承人，仍應就○之遺產為名義上納稅義務人，此部分見解，與上開解釋違背，應予撤銷，而改認本件不應對○課稅，更不能對其繼承人即申請人列為名義上納稅義務人。

（四）彰化縣員林鎮公所係於 100 年 6 月 17 日，以員鎮農字第 1000015932 號函撤銷「農業用地作農業使用證明書」，然

○早於 95 年 8 月 21 日死亡，亦即於○死亡時，並無本案所謂之土地增值稅存在，決定書稱係補徵被繼承人○死亡前業已成立之土地增值稅云云，顯然不實。又財政部 91 年 6 月 19 日台財稅字第 0910452553 號函釋，認為繼承人未為限定繼承或拋棄繼承時，繼承人應就全部稅捐負清償責任，且稽徵機關應得直接向繼承人發單補徵等語，與 95 年 12 月 29 日發布之大法官第 622 號解釋相違背，然復查決定書竟以違憲之解釋，作為得對已死亡且於死亡時未有本案土地增值稅成立之情形，為合法化認為可對繼承人補開稅單。

(五) 雖財政部認為經撤銷「農業用地作農業使用證明書」後，核課期間應自地政機關函請稅捐稽徵機關更正之收件日起算。惟查，縱使自更正之收件日起算，然○於 100 年 6 月 17 日撤銷「農業用地作農業使用證明書」時，早已死亡多年，故所開稅單及函文，顯然無法對○送達而生效，已如前述。又函釋常以後面函釋加以補充或推翻，或經大法官解釋認為違憲，足見並非所有函釋皆可永久適用或合用，若有不周延處，即應予補充，是應認本案所謂課稅起算日期，對於已死亡之人，因其於死亡時並無此稅捐存在，故不適用，或從其死亡時起算，始符大法官會議一貫解釋，亦即依據租稅法律主義，行政機關之解釋應符法律意旨及兼顧公平，不得增加法律所未有之負擔。

(六) 退步言之，若認申請人仍應就○之遺產負名義上納稅義務人之責任，則因彰化縣地方稅務局員林分局業於 101 年 10 月 3 日，以彰稅員分三字第 1012050024 號函表示：「…另本案土地○、○、○等 3 人於移轉後，取得之前次移轉現值應為 89 年 9 月每平方公尺 4300 元，本分局原 100 年 1 月 26 日彰稅員分三字第 1002004053A 號函，前次移轉現值應維持在 70 年 12 月每平方公尺 250 元之處分，應予撤銷。」是原計算基礎已非 250 元而有所改變，則本件課

徵稅額自應重新計算云云。

二、答辯意旨略謂：

- (一) 作農業使用之農業用地移轉予自然人，申請依土地稅法第 39 條之 2 第 1 項規定不課徵土地增值稅者，依同法施行細則第 58 條第 1 項規定，應檢附直轄市、縣（市）農業主管機關核發之農業用地作農業使用證明書；又依同法第 39 條之 2 第 4 項規定，以修正施行日當期之公告土地現值為原地價，計算漲價總數額，課徵土地增值稅，應視其於 89 年 1 月 28 日土地稅法修正公布生效時是否符合「整筆土地作農業使用」之要件而定，亦為財政部 93 年 4 月 21 日台財稅字第 0930450128 號函釋所明定。另依土地稅法施行細則第 57 條第 1 款規定，農業發展條例第 3 條第 11 款所稱之耕地係屬「農業用地」範圍，而所稱之耕地，係指依區域計畫法劃定為特定農業區、一般農業區、山坡地保育區及森林區之農牧用地。所謂「農業使用」，依 89 年 1 月 26 日修正公布之農業發展條例第 3 條第 12 款規定，係指農業用地符合區域計畫法或都市計畫法土地使用分區管制之相關法令規定，並實際供農作、森林、養殖、畜牧及設置相關之農業設施或農舍使用而未閒置不用者而言。又所謂「不課徵」係指土地權利雖有變更，因非屬實質移轉（如：信託登記、共有物分割無差額）或因法律明文規定得提出申請（如：配偶互相贈與、農業用地移轉），而於該次移轉時不予徵收增值稅之謂；與「免徵」的最大差異在於原地價未變動，故經「不課徵增值稅」之土地再移轉時，應以其不課徵土地增值稅前之原規定地價或前次移轉現值為原地價或現值，計算漲價總數額，課徵土地增值稅，先予陳明。
- (二) ○原所有之系爭土地，為特定農業區農牧用地，屬前揭法規所定農業用地範圍，原地價為 70 年 12 月每平方公尺 250 元、70 年 12 月每平方公尺 260 元，嗣○（原所有權人）前與案外人○、○、○等 3 人於 89 年 9 月 11 日檢附本縣員林鎮公所核發之 89 年 8 月 29 日員鎮農字第

22308 號及 22309 號「農業用地作農業使用證明書」向員林分局共同申報移轉系爭土地，申請依土地稅法第 39 條之 2 第 1 項規定不課徵土地增值稅及依同法條第 4 項規定以該法條修正生效當期公告土地現值為原地價，經書面審核，核准以 89 年 1 月 28 日土地稅法修正公布生效時之公告土地現值每平方公尺 4,300 元為原地價不課徵土地增值稅在案。惟嗣經調閱林務局農林航空測量所 88 年 10 月 27 日及 89 年 4 月 18 日拍攝之航照圖所示，系爭土地於 89 年 1 月 28 日土地稅法修正生效時，部分為建物所占用，按非都市土地使用管制規則第 6 條（88 年 6 月 29 日修正公布）及實施區域計畫地區建築管理辦法第 3 條規定，建築物之新建應依法申請建築執照，乃以 100 年 6 月 13 日彰稅員分三字第 1002028343A 號函請本縣員林鎮公所查明系爭土地於 89 年間移轉時是否符合作農業使用，經該公所 101 年 6 月 17 日員鎮農字第 1000015932 號函復（略以）：「有關本所核發 89 年 8 月 29 日員鎮農字第 22308 號與 22309 號農業用地作農業使用證明書案，自即日起撤銷上開之『農業用地作農業使用證明書』，…○段○小段○-○、○地號土地（97 年重測後分別為○段○、○地號）核發當時已不符農業使用規定應予撤銷。」。是以，系爭土地於 89 年 9 月間移轉時及 89 年 1 月 28 日土地稅法修正公布生效時，部分為建物占用，整筆土地未全部作農業使用，自無土地稅法第 39 條之 2 第 1 項及第 4 項規定之適用。依稅捐稽徵法第 21 條、第 22 條及土地稅法第 5 條規定，應向系爭土地原所有權人○補徵土地增值稅，惟因○已於 95 年 8 月 21 日死亡，員林分局遂依稅捐稽徵法第 14 條第 1 項及財政部 91 年 6 月 19 日台財稅字第 0910452553 號函意旨，以被繼承人○之繼承人即訴願人為代繳義務人，發單補徵土地增值稅計 1,114 萬 0,599 元並無違誤。

- (三) 至訴願人主張○係依據「農業用地作農業使用證明書」得以免徵土地增值稅，依行政程序法第 117 條、120 條規定，

受信賴利益之保護，及 89 年間本有航照圖存在，且系爭土地坐落位置不難查看，員林分局以 89 年間並無航照圖為由，函請彰化縣員林鎮公所撤銷「農業用地作農業使用證明書」乙節。本案○與案外人○、○、○等 3 人於 89 年 9 月 11 日共同申報移轉時，檢附系爭土地「農業用地作農業使用證明書」，於土地移轉現值申報書之前次移轉現值欄填寫 89 年 1 月當期之土地公告現值，並於第 10 欄勾寫「本件土地符合土地稅法第 39 條之 2 規定檢附有關證明文件，請不課徵土地增值稅」惟嗣經比對林務局農林航空測量所 88 年及 89 年拍攝之航照圖所示，發現系爭土地於 89 年 1 月 28 日土地稅法修正生效時迄至申請農業用地作農業使用證明書期間，確有部分為建物所占用，○與案外人○、○、○等 3 人對於重要事項提供不正確資料並作不實之申請，致本局依申報書及相關資料書面審核，作成准以 89 年 1 月 28 日土地稅法修正公布生效時之公告土地現值每平方公尺 4,300 元為原地價不課徵土地增值稅之行政處分，依行政程序法第 119 條第 2 項規定，本件○無信賴保護原則之適用，是訴願人所稱，委無可採。

- (四) 另訴願人主張按大法官第 622 號解釋文，已明確指出至繼承發生日止，稽徵機關尚未發單課徵贈與稅者，不應以繼承人為納稅義務人，否則即增加繼承人法律上所未規定之租稅義務，屬違憲處分，然彰化縣地方稅務局認為訴願人即○之繼承人，仍應就○之遺產為名義上納稅義務人，此部分見解，與上開解釋違背乙節。本案系爭土地既經查明無土地稅法第 39 條之 2 第 1 項及第 4 項規定之適用，本局於納稅義務人死亡後始補徵之土地增值稅，因繼承人未限定或拋棄繼承，得直接向繼承人發單，揆諸財政部 91 年 6 月 19 日台財稅字第 0910452553 號函釋自明。又按財政部 98 年 7 月 1 日台財稅字第 09804032780 號函釋規定：「…納稅義務人應納之土地增值稅，迄其死亡時稽徵機關尚未發單課徵案件，應如何發單補徵乙節，參照本部 96 年 9 月 29 日台財稅字第 09604546720 號函釋，繳款書『納

稅義務人欄位』應填載為『○○○（歿）代繳義務人○○○、○○○』代繳義務人為多數時，應全部載明，並註明『依司法院釋字第 622 號解釋以遺產為執行標的』。…」，故本案於繳款書「納稅義務人」欄填載今；「○（歿）代繳義務人○、○、○、○、○、○『依司法院釋字第 622 號解釋以遺產為執行標的』」即以訴願人為代繳義務人發單補徵被繼承人○死亡前業已成立，但尚未發單補徵之土地增值稅，並無違誤。

- (五) 又訴願人主張○早於 95 年 8 月 21 日過世，員林分局 100 年 1 月 26 日彰稅員分三字第 1002004053A 號函所為之行政處分，不可能對○發生效力，不該對○之繼承人為課稅之處分乙節。經查係因員林分局查得系爭○-○地號土地於 89 年 1 月 28 日土地稅法修正公布生效時，未全部作農業使用，自無土地稅法第 39 條之 2 第 4 項規定之適用，而於 100 年 1 月 26 日以彰稅員分三字第 1002004053A 號函通知，前次移轉現值不予變更，應維持在 70 年 12 月每平方公尺 250 元，該處分送達時，○已死亡，該處分對○而言為無效處分，嗣後因 89 年間申報移轉當時所檢附之「農業用地作農業使用證明書」，亦經本縣員林鎮公所撤銷，是系爭土地無土地稅法第 39 條之 2 第 1 項規定之適用，應改按一般用地稅率核課，遂以 101 年 7 月 12 日彰稅員分三字第 1012032505A 號函以訴願人○、○、○、○、○、○為代繳義務人，向渠等發單補徵土地增值稅。而案外人○、○、○等 3 人取得系爭○-○地號土地之前次移轉現值應為申報當時之申報現值即 89 年 9 月每平方公尺 4,300 元，故員林分局已於 101 年 10 月 3 日以彰稅員分三字第 1012050024 號函撤銷 101 年 1 月 26 日以彰稅員分三字第 1002004053A 號函處分，併予敘明云云。

理 由

一、本案之爭點為：

- (一) 案外人○死亡之時，是否已有繳稅義務之存在？原處分機關可否以訴願人為納稅義務人，對其課稅？

(二) 本案訴願人有無受信賴利益保護之必要？

- 二、本件系爭土地之「農業用地作農業使用證明書」，已於100年6月17日由本縣員林鎮公所以員鎮農字第1000015932號函撤銷，並經本府訴願審議委員會於101年11月8日作成府法訴字第1010279687號訴願決定書，駁回其請求撤銷本縣員林鎮公所所為處分之訴願在案，合先敘明。
- 三、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。」及「作農業使用之農業用地，移轉與自然人時，得申請不課徵土地增值稅。前項不課徵土地增值稅之土地承受人於其具有土地所有權之期間內，曾經有關機關查獲該土地未作農業使用且未在有關機關所令期限內恢復作農業使用，或雖在有關機關所令期限內已恢復作農業使用而再有未作農業使用情事時，於再移轉時應課徵土地增值稅。…作農業使用之農業用地，於本法中華民國89年1月26日修正施行後第一次移轉，或依第1項規定取得不課徵土地增值稅之土地後再移轉，依法應課徵土地增值稅時，以該修正施行日當期之公告土地現值為原地價，計算漲價總數額，課徵土地增值稅。」分別於土地稅法第28條前段及第39條之2定有明文。
- 四、次按「本法第39條之2第1項所定農業用地，其法律依據及範圍如下：一、農業發展條例第3條第11款所稱之耕地。」為土地稅法施行細則第57條第1款所明定。再按「本條例用辭定義如下：…十一、耕地：指依區域計畫法劃定為特定農業區、一般農業區、山坡地保育區及森林區之農牧用地。十二、農業使用：指農業用地依法實際供農作、森林、養殖、畜牧、保育及設置相關之農業設施或農舍等使用者。但依規定辦理休耕、休養、停養或有不可抗力等事由，而未實際供農作、森林、養殖、畜牧等使用者，視為作農業使用。」、「農業用地上興建有固定基礎之農業設施，應先申請農業設施之容許使用，並依法申請建築執照。」及「作農業使用之農業用地移轉與自然人時，得申請不課徵土地增值稅。…前二項不課徵土地增值稅之土地承受人於其具有土地所有權之期間

內，曾經有關機關查獲該土地未作農業使用且未在有關機關所令期限內恢復作農業使用，或雖在有關機關所令期限內已恢復作農業使用而再有未作農業使用情事者，於再移轉時應課徵土地增值稅。前項所定土地承受人有未作農業使用之情事，於配偶間相互贈與之情形，應合併計算。」分別為農業發展條例第3條第11款、第12款、第8條之1第2項前段及第37條所規定。

- 五、復按「遺產繼承人，除配偶外，依左列順序定之：一、直系血親卑親屬。二、父母。三、兄弟姊妹。四、祖父母。」、「繼承，因被繼承人死亡而開始。」、「繼承人自繼承開始時，除本法另有規定外，承受被繼承人財產上之一切權利、義務。但權利、義務專屬於被繼承人本身者，不在此限。繼承人對於被繼承人之債務，以因繼承所得遺產為限，負清償責任。」於民法第1138條、第1147條、第1148條定有明文。且「解釋文：憲法第十九條規定所揭示之租稅法律主義，係指人民應依法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及納稅期間等項而負納稅之義務，迭經本院解釋在案。中華民國六十二年二月六日公布施行之遺產及贈與稅法第十五條第一項規定，被繼承人死亡前三年內贈與具有該項規定身分者之財產，應視為被繼承人之遺產而併入其遺產總額課徵遺產稅，並未規定以繼承人為納稅義務人，對其課徵贈與稅。最高行政法院九十二年九月十八日庭長法官聯席會議決議關於被繼承人死亡前所為贈與，如至繼承發生日止，稽徵機關尚未發單課徵贈與稅者，應以繼承人為納稅義務人，發單課徵贈與稅部分，逾越上開遺產及贈與稅法第十五條之規定，增加繼承人法律上所未規定之租稅義務，與憲法第十九條及第十五條規定之意旨不符，自本解釋公布之日起，應不予援用。理由書：…稅捐稽徵法為稅捐稽徵之通則規定，該法第十四條規定：『納稅義務人死亡，遺有財產者，其依法應繳納之稅捐，應由遺囑執行人、繼承人、受遺贈人或遺產管理人，依法按稅捐受清償之順序，繳清稅捐後，始得分割遺產或交付遺贈（第一項）。遺囑執行人、繼承人、受遺贈人或遺產管理人，

違反前項規定者，應就未清繳之稅捐，負繳納義務(第二項)。』依該條第一項之規定，被繼承人生前尚未繳納之稅捐義務，並未因其死亡而消滅，而由其遺囑執行人、繼承人、受遺贈人或遺產管理人，於被繼承人遺有財產之範圍內，代為繳納。遺囑執行人、繼承人、受遺贈人或遺產管理人係居於代繳義務人之地位，代被繼承人履行生前已成立稅捐義務，而非繼承被繼承人之納稅義務人之地位。惟如繼承人違反上開義務時，依同條第二項規定，稽徵機關始得以繼承人為納稅義務人，課徵其未代為繳納之稅捐。是被繼承人死亡前業已成立，但稽徵機關尚未發單課徵之贈與稅，遺產及贈與稅法既未規定應以繼承人為納稅義務人，則應適用稅捐稽徵法第十四條之通則性規定，即於分割遺產或交付遺贈前，由遺囑執行人、繼承人、受遺贈人或遺產管理人，就被繼承人之遺產，依法按贈與稅受清償之順序，繳清稅捐。違反此一規定者，遺囑執行人、繼承人、受遺贈人或遺產管理人始應就未繳清之贈與稅，負繳納義務。…」司法院大法官釋字第 622 號解釋文及理由書亦著有明文在案。

六、卷查系爭○-○、○地號土地屬案外人○所有，為特定農業區農牧用地，屬前揭法規所定農業用地範圍，前次移轉現值為 70 年 12 月每平方公尺 250 元、70 年 12 月每平方公尺 260 元，嗣案外人○於 89 年 9 月 11 日將系爭○-○地號土地售予案外人○、○及○等 3 人；系爭○地號土地售予案外人○後，共同申報移轉系爭 2 筆土地，並向原處分機關申請依土地稅法第 39 條之 2 第 1 項規定不核課土地增值稅及申請調整原地價為 89 年 1 月 28 日土地稅法修正公布生效之當期公告土地現值每平方公尺 4,300 元。惟經原處分機關調閱行政院農業委員會林務局農林航空測量所 88 年 10 月 27 日、89 年 4 月 18 日拍攝之系爭土地航照圖，發現系爭土地於 89 年 1 月 28 日土地稅法修正施行時，部分面積遭建築物佔用，未作農業使用，此有 88、89 年航照圖在卷可稽。是以，原處分機關據以認定系爭 2 筆土地於 89 年 1 月 28 日土地稅法修正公布生效時，整筆土地未全部作農業使用，不符合土地稅法第 39 條之

2 第 4 項之規定，依前揭法令及財政部之函釋，未作農業使用之農業用地無上開原地價認定規定之適用，其土地卡或地價冊中原地價或前次移轉現值不予變更，則系爭 2 筆土地於土地稅法第 89 年 1 月 28 日修正施行後，89 年 9 月 11 日移轉(由○移轉予○等 3 人)時之前次移轉現值，因無土地稅法第 39 條之 2 第 4 項之適用，故前次移轉現值不予變更而仍維持 70 年 12 月之地價，換言之，系爭土地不應以 89 年 1 月 28 日該法修正施行日當期之公告土地現值每平方公尺 4,300 元為原地價，而應以 89 年 9 月 11 日移轉時之前次移轉現值，即系爭○-○地號土地 70 年 12 月每平方公尺 250 元之移轉現值及系爭○地號土地 70 年 12 月每平方公尺 260 元之移轉現值，為前次移轉現值計算漲價總數額，向系爭土地移轉時之出賣人○核定補徵土地增值稅共 1114 萬 599 元。是原處分以系爭 2 筆土地於 89 年 1 月 28 日未全供農業使用為由，依法認定 89 年 9 月 11 日移轉時之前次移轉現值不得提高至 89 年 1 月 28 日當期之公告現值，而應維持在 70 年 12 月每平方公尺 250 元、70 年 12 月每平方公尺 260 元，揆諸首揭法令，洵無違誤。

七、又訴願人爭執至繼承發生日止，稽徵機關尚未發單課徵贈與稅者，即不應以繼承人為納稅義務人，否則即增加繼承人法律上所未規定之租稅義務，屬違憲處分云云。惟細繹前揭司法院大法官釋字第 622 號解釋之解釋文及其理由書可知，該解釋係就符合遺產及贈與稅法第 15 條第 1 項規定之贈與財產視為被繼承人之遺產，併計入遺產總額，而課徵遺產稅，該條項並未規定被繼承人死亡前所為贈與，尚未經稽徵機關發單課徵贈與稅者，須以繼承人為納稅義務人，使其負繳納贈與稅之義務，是至繼承發生日止尚未發單課徵贈與稅者，稽徵機關不得以繼承人為納稅義務人，發單課徵贈與稅。其旨在防止被繼承人生前分析財產，規避遺產稅之課徵，故以法律規定被繼承人於死亡前一定期間內贈與特定身分者之財產，於被繼承人死亡時，應視為遺產，課徵遺產稅，非謂納稅義務人死亡後，其所應負擔之納稅義務即消解，此觀稅捐稽徵法第 14 條第 1 項規定：「納稅義務人死亡，遺有財產者，

其依法應繳納之稅捐，應由遺囑執行人、繼承人、受遺贈人或遺產管理人，依法按稅捐受清償之順序，繳清稅捐後，始得分割遺產或交付遺贈。」自明，是被繼承人生前尚未繳納之稅捐義務，並未因其死亡而消滅，而應由其遺囑執行人、繼承人、受遺贈人或遺產管理人，居於代繳義務人之地位，於被繼承人遺有財產之範圍內，代被繼承人履行生前已成立之納稅義務。本件納稅義務人為案外人○，其所負之土地增值稅繳納義務於 89 年 9 月 11 日系爭 2 筆土地移轉時業已成立，已如前述，然納稅義務人於 95 年間去世，原處分機關查得○之繼承人為訴願人○、○、○、○、○、○等 6 人，遂以渠等為代繳義務人，於○所遺財產範圍內，發單補徵納稅義務人○死亡前業已成立尚未發單補徵之土地增值稅，於法有據。

八、再者，就訴願人得否主張信賴保護一節，原處分機關於審酌是否撤銷授予利益之違法行政處分時，除受益人具有行政程序法第 119 條所定之信賴不值得保護之情形外，依行政法上信賴保護原則，為撤銷之行政機關固應顧及該受益人之信賴利益；但為撤銷之行政機關行使裁量權之結果，倘認為撤銷該授予利益之違法行政處分所欲維護之公益顯然大於受益人之信賴利益者，原處分機關仍非不得依職權為全部或一部之撤銷。如前所述，因系爭 2 筆土地於 89 年 1 月 28 日時非全部土地皆供農用，不符作農業使用之農業用地，故 89 年 9 月 11 日移轉時之前次移轉現值不得提高至 89 年 1 月 28 日當期之公告現值，而系爭○-○地號土地應維持在 70 年 12 月每平方公尺 250 元、系爭○地號土地應維持在 70 年 12 月每平方公尺 260 元，是以上開提高其前次移轉現值至 89 年 1 月每平方公尺 4,300 元之授予利益之行政處分顯係違法。原處分機關發現違誤後，依職權裁量後認為撤銷該授予利益之違法行政處分所欲維護之依法課徵土地增值稅之公益，顯然大於受益人之信賴利益，乃以原處分撤銷該授予利益之違法行政處分，自無不合。

九、訴願人並稱原處分機關員林分局於 101 年 10 月 3 日以彰稅員

分三字第 1012050024 號函撤銷 100 年 1 月 26 日彰稅員分三字第 1002004053A 號函，卻仍以 70 年 12 月每平方公尺 250 元計算土地增值稅云云，惟查此係因原處分機關員林分局未注意系爭○-○地號土地於 89 年 9 月 11 日移轉時即應課徵土地增值稅之情事，而誤以 100 年 1 月 26 日彰稅員分三字第 1002004053A 號函對○、○及○等三人表示將系爭○-○地號土地之前次移轉現值應再調降為 70 年 12 月之每平方公尺 250 元，實則系爭○-○地號土地已於 89 年 9 月 11 日由○移轉○等 3 人，該筆土地之前次移轉現值應調整為 89 年 9 月之每平方公尺 4,300 元，原處分機關員林分局發現前開情事後，遂再以 101 年 10 月 3 日彰稅員分三字第 1012050024 號函撤銷前揭函，回復為 89 年 9 月由○移轉於○等 3 人時之移轉現值（即每平方公尺 4,300 元），是 100 年 1 月 26 日彰稅員分三字第 1002004053A 號函及 101 年 10 月 3 日彰稅員分三字第 1012050024 號函所指事實皆為○等 3 人應以何者為前次移轉現值。然本件係課徵○與○等 3 人間因土地買賣移轉所生之土地增值稅，其仍應以 70 年 12 月之前次移轉現值為基礎計算土地增值稅，與○等 3 人取得土地後，系爭○-○地號土地之前次移轉現值為 89 年 9 月之每平方公尺 4,300 元無涉，訴願人將二者混為一談，容有誤解，是訴願人所訴，顯無可採。至訴辯雙方其餘主張，因不影響本件訴願決定之結果，不再一一論述，併予敘明。

十、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 楊 仲

委員 白文謙

委員 呂宗麟

委員 李玲瑩

委員 林宇光

委員 陳廷墉

委員 溫豐文

委員 簡金晃

委員 蕭文生

中 華 民 國 102 年 2 月 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)