

訴 願 人 ○○○

代 理 人 ○○○ 律師

原處分機關 臺北市稅捐稽徵處

右訴願人因補徵土地增值稅事件，不服原處分機關所為處分，提起訴願，本府依法決定如左：

主 文

原處分撤銷，由原處分機關另為處分。

事 實

- 一、訴願人於七十八年三月四日向原處分機關所屬北投分處申報移轉所有本市北投區○○段○○小段○○地號土地予權利人○○○，並申請依農業發展條例第二十七條規定免徵土地增值稅，案經該分處核准在案。嗣經原處分機關查得上開農業用地係第三人○○○利用○○○自耕農身分購買，遂以八十四年二月二十七日北市稽核（乙）字第四〇三九二號函請該分處依法補徵原免徵土地增值稅款，該分處以八十四年三月六日北市稽北投（乙）字第三六六二號函訴願人補徵原免徵土地增值稅額新臺幣（以下同）八、六一三、九九六元。訴願人不服，申請復查，案經原處分機關以訴願人申請復查已逾三十日法定不變期間，認為程序不符，以八十四年七月十八日北市稽法（乙）字第六二一二四號復查決定：「復查駁回」，訴願人仍不服，於八十四年八月二十八日向本府提起訴願，經本府以八十五年一月二十四日府訴字第八四〇六三七二四號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」
- 二、嗣原處分機關以八十五年四月二十日北市稽法（乙）字第八一六八號重為復查決定：「維持原核定。」訴願人仍表不服，向本府提起訴願，經本府以八十五年九月二十三日府訴字第八五〇四八一二九號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」
- 三、原處分機關復以八十六年十一月二十一日北市稽法乙字第三一五九九號重為復查決定：「維持原核定。」上開決定書於八十六年十二月四日送達訴願人之代理人；訴願人仍表不服，於八十七年一月二日第三次向本府提起訴願，於八十七年一月二十六日補具訴願理由書；並據原處分機關檢卷答辯到府。

理 由

- 一、按訴願法第二十四條規定：「訴願之決定確定後，就其事件，有拘束各關係機關之效力。」

土地稅法第三十九條之二第一項規定：「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。」

稅捐稽徵法第二十一條第一項第三款規定：「稅捐之核課期間，依左列規定：……三、……故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者；其核課期間為七年。」第二十二條第一款規定：「前條第一項核課期間之起算，依左列規定：一、依法應由納稅義務人申報繳納之稅捐，已在規定期間內申報者，自申報日起算。」

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：「主旨：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。」

司法院釋字第三六八號解釋：「行政訴訟法第四條『行政法院之判決，就其事件有拘束各關係機關之效力』，乃本於憲法保障人民得依法定程序，對其爭議之權利義務關係，請求法院予以終局解決之規定。故行政法院所為撤銷原決定及原處分之判決，如係指摘事件之事實尚欠明瞭，應由被告機關調查事證另為處分時，該機關即應依判決意旨或本於職權調查事證。倘依重為調查結果認定之事實，認前處分適用法規並無錯誤，雖得維持已撤銷之前處分見解；若行政法院所為撤銷原決定及原處分之判決，係指摘其適用法律之見解有違誤時，該管機關即應受行政法院判決之拘束。」

二、本件訴願理由略謂：

- (一) 原處分機關依其調查付款流程，認定係第三者〇〇〇直接將土地款支付予訴願人，推斷訴願人已知購地者非〇〇〇，而是第三人〇〇〇利用〇〇〇之農民身分與訴願人訂約購買農地；經訴願人向〇〇〇查詢，〇〇〇告知其於七十七年六、七月間向訴願人購買土地時，由於資金不足，乃向〇〇〇調借二九、七七〇、〇〇〇元，因〇〇〇需用錢請〇〇〇先還部分借款，於是〇〇〇在同年度十二月間將所買受土地中之〇〇、〇〇、〇〇地號等三筆土地出售予〇〇〇、〇〇地號土地出售予〇〇〇，〇〇〇取得部分出售價款後，先於七十七年十二月三十日先還一、〇〇〇萬元，由於訴願人所出售土地遲至七十七年十二月二十八日始辦妥繼承登記，過戶在〇〇〇名下為七十八年三月二十七日，再由〇〇〇分別於七十八年五月十一日、十月十七日移轉登記予〇〇〇、〇〇〇名下，〇〇〇所出售四筆土地公告現值為每平方公尺三、八〇〇元，市場價格為三、二〇〇萬元以上，該筆資金於買受人〇〇〇、〇〇〇分批支付後，〇〇〇再以該筆資金向〇〇〇清償借款。〇〇〇告知八十年十一月二十八日其並未向原處分機關承辦人說明上述借款情形，只言回去再查，原處分機關認定〇〇〇係利用〇〇〇之農民身分購買農地，而其出資之金額，係購買訴願人出售予買受人〇〇〇北投區〇〇段〇〇小段〇〇、〇〇、〇〇、〇〇、〇〇、〇〇、〇〇等七筆土地中之〇〇地號土地，而非其他筆土地是如何證明，並無合理之述明。〇君於同年度出售〇〇、〇〇、〇〇、〇〇地號四筆土地償還〇〇〇之欠款，且有七十七年十二月三十日以P T一

0三五五二六號支票金額一〇〇〇萬元及七十八年八月三十一日匯款七〇〇萬元之還款事實，卻不被原處分機關採信。且○君還款之日期在原處分機關未分案調查之前，顯然原處分機關並未盡查明之責。

(二) 訴願人與承買人○○○之買賣行為發生在七十八年三月四日，當時之法令只規定需具有自耕能力農民始符合購買農地資格，且○○○若承諾繼續該農地做農業使用，亦可免徵土地增值稅。並無規定訂立買賣契約時，需審查買受人是否受利用之農民，而○○○是否為受利用之農民而非實際買受人，亦非訴願人所能明瞭。原處分機關認定訴願人故意以不正當方法逃漏稅捐，而按稅捐稽徵法第二十一條第一項第三款規定按七年核課期間核認，對訴願人查定補徵增值稅，顯有未當。

(三) 原處分機關援用之財政部八十年六月十八日臺財稅字第八〇〇一四六九一七號函示，係創設解釋土地稅法第三十九條之二土地增值稅之免稅條件排除第三人利用農民身分購買農地之適用。該行政命令已非就土地稅法第三十九條之二之條文做補充性解釋，而是就文義外作擴張解釋；亦即必須是非受第三者利用之農民，始有土地稅法第三十九條之二之適用。財政部前揭函示由適用免稅之規定變更為不適用免稅之規定，對訴願人之權益為不利益。應適用稅捐稽徵法第一條之一「解釋函令不利益不溯及既往」之條款。

(四) 訴願人所出售之農地係繼承取得，已繳過遺產稅，訂立私契時為七十七年六月十三日，當時並無增值稅產生，訴願人根本無繳納土地增值稅之觀念，訂約後因需繳納遺產稅，而延遲至七十七年十二月二十八日始辦妥繼承登記，因已跨過當年度公告現值之日期而產生土地增值稅，經買受人告知若由買受人承諾繼續做農業使用，則免徵土地增值稅，因此依法申請免徵土地增值稅，由此可知訴願人並無以不正當方法逃漏稅捐。原處分機關按七年核課期間核認，顯有未當。訴願人與○○○之間農地買賣係在七十八年三月四日申報土地增值稅，而原處分機關依據之解釋令為八十年六月十八日臺財稅字第八〇〇一四六九一七號函，故依最新公布稅捐稽徵法第一條之一規定，財政部依稅法所發布之解釋令自發布日生效，因此，對發生在七十八年三月間訴願人與○○○之農地買賣並不適用之。

三、本案前經本府八十五年一月二十四日府訴字第八四〇六三七二四號、八十五年九月二十三日府訴字第八五〇四八一二九號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」其理由載明：「...惟觀諸首揭土地稅法第三十九條之二第一項之規定，免徵土地增值稅之要件，係農業用地移轉與自行耕作之農民，且繼續耕作者為已足。至原處分機關事後得補徵原免徵之土地增值稅，必須是買受農地之農民不繼續耕作，始得為之。則本件系爭土地之買受人有無將土地為其他用途而不繼續耕作之情事，未見原處分機關陳明，然因事涉訴願人應否繳納土地增值稅，原處分機關自有查明之必要。又查本件土地移

轉現值之申報，係於七十八年三月四日，至原處分機關於八十年十月十六日複核『農用地免徵土地增值稅』案，並以八十四年二月九日北市稽核（乙）字第一七六七號函通知所屬北投分處核課補徵本件稅款時，已逾五年，依稅捐稽徵法第二十一條規定.....應以納稅義務人具有詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐之故意，其核課期間始為七年，然原處分機關未查明訴願人是否已知第三人假借具有自耕農身分之承買人（○○○）購買系爭土地，即認係共同以不正當方法逃漏稅捐之七年時效核課本件增值稅，原處分顯屬率斷，從而，原處分應予撤銷，由原處分機關查明後另為適法之處分。....」及「....訴願人係於七十八年三月四日申報土地移轉現值，計至原處分機關以八十四年二月九日北市稽核（乙）字第一七六七號函通知所屬北投分處核課補徵本件稅款時，已逾稅捐稽徵法第二十一條所定五年一般核課期間。原處分機關仍以系爭土地移轉付款流程，認定訴願人已知第三人假借具有自耕農身分之承買人（○○○）購買系爭土地，尚嫌率斷。則訴願人究有如何詐欺或不正當方法逃漏稅捐之行為，本件有無七年核課期間之適用？即非無疑義。原處分機關既未依訴願決定意旨釋明，遽予維持原處分，自屬不當。從而，原處分應予撤銷，由原處分機關查明後另為處分。....」

四、卷查原處分機關於本府前一次訴願決定撤銷後，重為復查決定之主要論據為：（一）訴願人說明○○○以支票付款之部分，係○君向○○○、○○○、○○○所調借，其中○君分別於七十七年○○月○○日開立○○金庫○○支庫三張支票（號碼分別為G J一九六〇二七、G J一九六〇二八、G J一九六〇二九，金額分別為五、〇〇〇、〇〇〇元，五、〇〇〇、〇〇〇元，三、七七〇、〇〇〇元），但實際兌領人為○○○，另於七十七年十一月二日開立同支庫二張支票（號碼分別為：G J二二八六一六號及G J二二八六一五號，金額分別為：一〇、〇〇〇、〇〇〇元及六、〇〇〇、〇〇〇元），○君於七十八年二月三日開立○○銀行○○分行支票號碼H V二八三九四七五號一張金額為一〇、一八六、五〇〇元，○君於七十八年二月十七日開立M Q〇〇二八〇八三號支票一張金額為一〇、〇〇〇、〇〇〇元；合計金額三六、一八六、五〇〇元，皆係由抵押權人○○○背書，再經由訴願人○○銀行○○分行 xxxxxx 帳戶兌領，而訴願人申稱係○○○交付其之土地款，顯然不可採信。（二）○君所稱購地當時因需錢孔急，方於七十七年七月二十七日及同年十一月二日向○君借入金額計二九、七七〇、〇〇〇元，卻於缺錢同時於七十七年十二月三十日以P T一〇三五五二六號支票金額一〇、〇〇〇、〇〇〇元，及七十八年八月二十一日匯款七、〇〇〇、〇〇〇元還款，而其所謂還款亦為其所稱購買農地之資金相互矛盾，故○君○君間之借還款過程顯係為配合原處分機關查核資金流程所製作；（三）○君於七十八年三月十五日及同年五月五日以前以○○銀行○○分行 xxxxxx 號帳戶開立P T一〇三五五四六號及P T一〇三五五四四號二張支票金額計二〇、二〇〇、〇〇〇元還款予○君、○君部分，並無兌領紀錄。爰認定○君所言

向○君等借款四九、九五六、五〇〇元，難以採信。（四）並以系爭農地於七十八年三月二十七日移轉登記於○君名下並於同日設定抵押權予○君，而本案支票付款部分由抵押權人○君背書直接付款予訴願人金額高達三六、一八六、五〇〇元，佔系爭農地現值六〇、七四三、〇〇〇元之百分之六十，據以認定系爭農地係第三人○○○利用○○○之自耕農身分購買。

五、惟本府前揭訴願決定業經指明：（一）系爭土地之買受人有無將土地為其他用途而不繼續耕作之情事、（二）訴願人是否已知第三人假借具有自耕農身分之承買人（○○○）購買系爭土地？乃原處分仍未就上述待查事實予以查明；且依據卷附原處分機關稽核科八十六年八月二十七日重為查核結果略為：「...○○○君○○銀行○○分行帳號 xxx xx 號自七十七年○○月○○日（開戶日）至七十八年十二月之大額存入款項均係透過票據存入交換，是以○君應知開票人非承買人○○○，惟是否明知第三人假借具有自耕農身分之承買人（○○○）購買系爭土地，已無法查明。」則原處分既尚未就前訴願決定所指摘之事實調查事證，遽為維持原核定之復查決定，自有不當，爰將原處分撤銷，由原處分機關會同農業主管機關本府建設局會勘，查明系爭土地是否繼續耕作後，另為處分。

六、另就前揭土地稅法第三十九條之二第一項規定以觀，似謂免徵土地增值稅之要件為農業用地移轉與自耕農，且受移轉農地之農民須繼續耕作為已足；又民法第二百六十九條第一項規定，當事人得訂定債務人應向第三人為給付之契約，則當事人訂定不動產買賣契約，而約定逕行移轉登記為第三人名義，並非法所不許（本府八十七年五月六日府訴字第 八七〇〇四〇二二〇一號訴願決定書參照），併予敘明。

七、本件訴願為有理由，爰依訴願法第十九條前段之規定，決定如主文。訴願審議委員會主

任委員 張富美

委員 黃茂榮

委員 鄭傑夫

委員 楊松齡

委員 薛明玲

委員 王清峰

委員 黃昭元

委員 陳明進

委員 王惠光

中 華 民 國 八 十 七 年 六 月 二 十 五 日

市長 陳水扁

訴願審議委員會主任委員 張富美 決行

