

訴 願 人 ○○○

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，不服原處分機關所為處分，提起訴願，本府依法決定如左：

主 文

原處分撤銷。

事 實

一、緣訴願人與○○○於八十四年一月四日向原處分機關內湖分處申報移轉其所有本市○○段○○小段○○、○○－○○、○○－○○地號等三筆農地予○○○，並申請依農業發展條例第二十七條規定免徵土地增值稅，經原處分機關內湖分處核准免徵在案，嗣經原處分機關複查得○○○係為第三者所利用之人頭，應無免徵土地增值稅之適用，乃函囑內湖分處核算原免徵土地增值稅及依法補徵，原處分機關內湖分處乃依法向訴願人發單補徵原免徵土地增值稅計新臺幣（以下同）一三、四一三、六六七元，訴願人不服，申請復查，未獲變更，乃向本府提起訴願。經本府以八十五年四月二十二日府訴字第八五〇二三二五二號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為適法之處分。」撤銷理由載明：「....本件應查明系爭農地移轉登記與○○○後，○君是否繼續耕作？如經查其原非自行耕作之『具有自耕能力者』，要非不能依據司法院大法官議決釋字第三七九號解釋，據以塗銷其原所有權移轉登記；或經查明其未繼續耕作，始依前揭規定予以補徵原免徵之土地增值稅。原處分機關既未查明當事人間實際上究係買賣、贈與？抑信託等何種法律關係？復未查明系爭農地移轉登記與○君後，○君是否繼續耕作，徒以農地買賣契約當事人與第三人間資金來源為補徵原免徵土地增值稅之論據，核欠實據。....」

二、案經原處分機關重行查核後，以八十五年七月八日北市稽法（乙）字第一五〇一四號重為復查決定：「維持原核定。」，訴願人仍不服，再次提起訴願。經本府以八十五年十二月二十一日府訴字第八五〇九一七一三號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」理由載明：「....原處分機關復查決定：『維持原核定。』所持理由，仍徒以農地買賣契約當事人與第三人間資金來源為補徵原免徵土地增值稅之論據，已屬未當，且答辯理由稱：『....本案....訴願決定撤銷意旨引述司法院大法官議決釋字第三七九號解釋移轉農地予假農民之適用情形不同，亦與系爭農地移轉登記與○君後，○君是否繼續耕作無直接關係（處分之階段不同），.....。至訴願人訴稱本案系爭土地增值

稅已約定由○○○負責，與其無關乙節，惟查本案既經訴願人申請依農業發展條例第二十七條規定免徵土地增值稅，並經核准免徵在案，又經查明係第三者利用農民名義購買，屬脫法行為，原無免徵土地增值稅之適用，應予補徵原免徵稅額，....」顯未就本府訴願決定撤銷意旨，詳為查證，致本案事實仍未臻明確，....」經原處分機關以八十六年四月二日北市稽法（乙）字第一一四二〇號復查決定：「維持原核定。」，訴願人仍表不服，於八十六年四月二十五日第三次向本府提起訴願，經本府以八十六年九月四日府訴字第八六〇三五九三四〇一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」

三、經原處分機關以八十七年一月二十六日北市稽法乙字第八六一五八四五〇〇〇號重為復查決定：「維持原核定。」訴願人仍表不服，於八十七年二月二十三日第四次向本府提起訴願，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。」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。」農業發展條例施行細則第十四條第二項規定：「本條例第二十七條所稱自行耕作之農民，以依本條例第四條規定從事農業經營者為限。」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，應予補徵免徵稅額。」

八十一年六月二十三日臺財稅第八一一六六九一四八號函釋：「為防止農地投機，對申請免徵土地增值稅之農業用地，其移轉現值在一千萬元以上之案件，應於核准免稅後追查購買農地者之資金來源；如經查明係第三者利用農民名義購買，依本部 臺財稅第八〇〇一四六九一七號函釋，應予補徵原免徵稅額。」

八十二年十月七日臺財稅第八二一四九八七九一號函釋「.....如經查明係第三者利用農民名義購買，而應補稅者，雖農民本身亦有部分出資，惟參照本部八十年四月二十日臺財稅第八〇〇一二八一六一號函釋，仍以該宗土地原免徵之土地增值稅為準。」

二、本件訴願理由略謂：

（一）按土地法第三十條第一項前段規定私有農地所有權移轉登記之承受人以能自耕者為限。本案既經原處分機關查明系爭土地移轉登記為○○○，而○○○其為農民身分自無疑義，且仍繼續作農業使用，亦經原處分機關於復查決定說明其於八十六年十一月十七日勘查結果並未改變用途，則並無原處分機關所稱係第三者利用農民名義購買之情形，因為如係第三者利用農民名義購買，何以會繼續耕作？依土地稅法第三十九條規定自應免徵土地增值稅，亦無原處分機關所稱取巧逃漏脫法行為，系爭農地實際究係買賣？抑係信

託等何種法律關係，原處分機關仍未查明，逕以本案係第三者利用農民名義購買，其依據為何。

(二) 市府八十五年十二月二十一日府訴字第八五〇九一七一三號訴願決定，已明白指出本件應查明系爭農地移轉登記與○○○後，○君是否繼續耕作？如經查明其原非自行耕作之「具有自耕能力者」，要非不能依據司法院釋字第三七九號解釋，據以塗銷其原所有權移轉登記；或經查其未繼續耕作，始依規定予以補徵原免徵之土地增值稅。原處分機關已查明系爭農地移轉登記與○君，○君為自耕農且移轉後○君仍繼續耕作，應已符合免徵土地增值稅之要件，惟原處分機關仍強令訴願人補繳土地增值稅於法不合。且訴願人依據買賣契約書，系爭土地之增值稅亦非訴願人所應繳納，從而原處分機關之理由，實難令人心服口服。

(三) 依訴願人於八十三年十二月三十一日與○○○所訂立之土地買賣契約書第一條第一款即已明定系爭土地買賣之土地增值稅係由○○○負責，與訴願人無關，訴願人無須繳納系爭土地增值稅，訴願人自始至終確實不知○○○為被利用購買農地之農民，按財政部八三臺財稅字第八三一六〇四四九二號函釋「得撤銷之違法行政處分，如為對人民之授益處分，其撤銷應斟酌善意無過失之受處分人之信賴利益，此信賴利益保護原則乃行政法上公認之原則……」訴願人既不知○○○為被利用之農民，自應受信賴利益之保護。原處分機關謂訴願人利用農民名義購買農地乃因規避土地增值稅，其理由並不成立。

(四) 又依復查決定稱系爭土地為林地目，免由承買人取得自耕能力證明等語，則訴願人移轉系爭土地自應繳納土地增值稅，從而訴願人訂約時已明定由買受人繳納，自無所稱係第三者利用農民名義購買之情形，且復查決定亦載明稱原處分機關依檢舉人說明買賣過程原係訴願人委託其處理出售，再由檢舉人女婿出面找到○○○用○○○之農民身分購買，另訴願人亦表明簽訂買賣契約時，其人在國外，全委由另一所有人○○○之夫代為處理，其並不認識買方○○○等語，訴願人出賣系爭土地倘委託檢舉人，何以又須委由○○○之夫，從而檢舉人之說明是否真實，請市府予以查明，倘檢舉人所訴非屬實情，更足以證明訴願人不知○○○為被利用之農民，自應受信賴利益之保護。至檢舉人既已自稱其女婿係第三者利用農民名義購買，何以原處分機關不去處分其女婿，請市府查明實情。

(五) 訴願人於八十四年三月三十日於原處分機關所作談話紀錄已說明系爭土地買賣均由○○○（○○○之配偶）處理，訴願人並未知曉○○○申請免徵土地增值稅，因為如係知曉免徵土地增值稅，何以還在契約書載明由買方負擔土地增值稅，訴願人應受信賴利益之保護。

三、卷查本件原處分機關補徵訴願人系爭土地增值稅之事件，前經本府八十六年九月四日府訴字第八六〇三五九三四〇一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」

」理由載明：「……原處分機關八十六年四月二日北市稽法（乙）字第一一四二〇號重為復查決定，仍未就訴願決定撤銷理由之待證事實，即系爭農業用地移轉登記予○○○後，○君是否繼續耕作予以充分查證。本案原處分機關據以補徵土地增值稅之依據，既有可議之處，且原處分機關重新查證，並未見有其他任何具體證據，足以證明訴願人明知第三人假借具有自耕農身分之承買人（○○○）名義購買系爭土地，重為復查決定仍予補徵原免徵土地增值稅，揆諸首揭訴願法規定及司法院大法官解釋意旨，自有不合，……」

四、本案原處分機關答辯意旨要以：「……查信託關係固為民法所允許，然為防杜取巧逃漏，對第三者利用農民名義購買農地之脫法行為，依實質課稅原則，應無免徵土地增值稅之適用，此揆諸首揭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意旨，應不難明瞭。……本案依鈞府訴願決定撤銷意旨再查結果，系爭土地於申報移轉時，……內湖分處於八十四年二月二十三日會同臺北市中山地政事務所勘測仍作農業使用，該分處於八十六年十一月十七日再會同該機關勘查結果仍未改變用途，此有現場拍攝相片三張附案可稽。又……依檢舉人說明買賣過程原係由訴願人委託其處理出售，再由檢舉人女婿出面找到○○○君利用○○○君之農民身分購買。另訴願人亦表明簽定買賣私契時，其人在國外，全委由另一所有人○○○之夫代為處理，其並不認識買方○○○君，惟從其等簽定之買賣私契訂定契約總價為壹仟參百萬元整，顯較土地公告現值總額參仟捌佰壹拾陸萬捌仟元整為低，且雙方約定土地增值稅由買方負責繳納，足見訴願人委由他人以賣斷方式買賣，已不論買方身分是否符合自耕農身分，又該等土地為林地目，免由承買人取得自耕能力證明，全案應無信賴保護原則之適用，是本案既經再查結果，仍確定係屬第三者利用農民名義購買之脫法行為，自始不符合土地稅法第三十九條之二免稅規定，且無信賴保護原則之適用，……」所憑理由，雖非無據。

五、惟依農業發展條例第二十七條之規定，免徵土地增值稅之要件一為農業用地，二為依法作農業使用，三為移轉與自行耕作之農民繼續耕作。此外別無其他條件限制，尤其對於移轉給農民之農地到底是基於民事法上之何項原因，更無限制，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解釋函實有超出法令解釋之嫌。本案系爭農地既經查明仍然繼續供作農業使用，顯已符合農業發展條例第二十七條免徵土地增值稅之規定，在法律上而言，並無對之課徵土地增值稅之依據，爰將原處分撤銷，以昭折服。

六、綜上論結，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 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 七 月 二 十 三 日

市長 陳水扁

訴願審議委員會主任委員 張富美 決行