

訴 願 人 ○○○

代 理 人 ○○○

○○○

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。

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。
- 二、訴願人不服，申請復查，未獲變更，第一次向本府提起訴願，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。」
- 三、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，再次向本府提起訴願，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。」
- 四、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。」訴願人仍表不服，第三次向本府提起訴願，經本府以八十七年六月二十五日府訴字第八七〇一四六〇八〇一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」
- 五、原處分機關復以八十七年八月二十六日北市稽法乙字第八七一四〇四〇九〇〇號重為復查決定：「維持原核定。」上開決定書於八十七年九月七日送達訴願人之代理人；訴願人猶表不服，於八十七年十月六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。」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。」

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。」

二、本件訴願理由略謂：

- (一) 原處分機關認定第三人〇〇〇利用農民身分〇〇〇購買農地，係依〇君與訴願人於七十八年三月三日所訂立之土地買賣契約書，而〇君所出資之金額，究竟是購買那幾筆土地，原處分機關並未查明，直接推定購買〇〇地號土地，似顯草率。
- (二) 訴願人與承買人〇〇〇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，且〇〇〇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，而〇〇〇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。

(五) 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、卷查本案前經本府八十七年六月二十五日府訴字第八七〇一四六〇八〇一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」理由欄載明：「……五……(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○○銀行仁愛分行帳號 xxxxx 號自七十七年六月九日(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。……」

四、本案經原處分機關再次重核結果，仍予維持原核定補徵稅額，理由為：(一)訴願人說明○○○以支票付款之部分係○君向○○○、○○○、○○○所調借，其中○君分別於七十七年七月二十七日開立臺灣省○○民權支庫三張支票(號碼分別為G J xxxxxx、G J xxxxxx、G J xxxxxx，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 xxxxxx 號及G J xxxxxx 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○○銀行復興分支票號碼H V xxxxxxxx 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MQ xxxxxxxx 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〇〇〇背書，再經由訴願人〇〇銀行仁愛分行 xxxxxx 帳戶兌領，而訴願人前復查理由申稱係〇〇〇交付其土地款，顯然不可採信。(二)〇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〇君借入金額計二九、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PT xxxxxxxx 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，故〇君〇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)〇君於七十八年三月十五日及同年月五日以〇〇銀行北投分行 xxxxxx 號帳戶、開立PT-xxxxxxx 號及PT-xxxxxxx 號二張支票金額計二〇、二〇〇、〇〇〇元還款予〇君、〇君部分，並無兌領紀錄。綜上所述，〇君所言向〇君等借款四九、九五六、五〇〇元，尚難採信。系爭農地於七十八年三月二十七日移轉登記於〇君名下並於同日設定抵押權予〇〇〇，而本案支票付款部分由抵押權人〇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，故系爭農地係第三人〇〇〇利用〇〇〇自耕農身分購買，堪予認定。(四)至系爭土地所有權移轉登記後是否繼續作為農地使用乙節，經原處分機關北投分處八十七年七月二十日會同本府建設局現場會勘，發現現場除一棟鐵皮屋、貨櫃屋及堆置大型岩塊石材外，餘種植綠竹、香蕉及榕樹等作物。

五、據上，原處分機關維持原核定所持理由仍以系爭農地總價款之百分之六十，由抵押權人〇〇〇背書直接付款予訴願人，認定訴願人既知悉購地者非具農民身分，顯已構成故意以不正當方法逃漏稅捐之要件。

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，且繼續耕作為已足。本案系爭地之買受人〇〇〇既具有自耕農身分，且原卷內並未有買受人移轉當時不繼續耕作之資料供核，業已符合免徵土地增值稅之要件，是即便購地資金係由案外人〇〇〇全數支付，又即便土地過戶當日即設定抵押予出資人〇君，亦不足以構成土地增值稅補徵之事由，蓋依民法第二百六十九條第一項規定，當事人得訂定債務人向第三人為給付之契約，則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。另本系爭土地若有不繼續耕作之情形，應係取得者〇〇〇應否依土地稅法第五十五條之二之規定受罰之問題，併予敘明。從而依前揭訴願法第二十四條規定及司法院釋字第三六八號解釋意旨，本件原處分應予撤銷。

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 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 十 一 月 十 八 日

市長 陳水扁 請假

副市長 林嘉誠 代行

訴願審議委員會主任委員 張富美 決行