

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，不服原處分機關八十八年一月二十五日北市稽法乙字第8800193600號復查決定，提起訴願，本府依法決定如左：

主 文

原處分撤銷，由原處分機關另為處分。

事 實

緣○○○、○○○於八十六年六月二十日向原處分機關士林分處申報移轉其二人所有本市士林區○○段○○小段○○、○○地號及○○段○○小段○○、○○、○○、○○地號等六筆農地與○○○，經原處分機關士林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在案。嗣經原處分機關查核承買人○君資金來源，認係第三人○○○利用其農民身分購買，乃予補徵○○○、○○○原免徵之土地增值稅計新臺幣（以下同）五六、七二二、六九三元，○○○、○○○不服，申請復查，經原處分機關查明○○○已於八十六年七月二十九日死亡，乃以八十七年十月九日北市稽法乙字第8712675000號復查決定：「一、○○○部分：復查駁回。二、○○○部分：撤銷原核定。」嗣經原處分機關士林分處依上開復查決定就○○○部分增列繼承人○○○、○○○（即訴願人）二人重新發單補課。訴願人不服，申請復查。經原處分機關以八十八年一月二十五日北市稽法乙字第8800193600號復查決定：「復查駁回。」上開決定書於八十八年二月二日送達，訴願人仍不服，於八十八年二月二十五日向本府提起訴願，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。」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。」

財政部六十六年七月三十日臺財稅第三五〇一〇號函釋：「……財產稅（田賦、地價稅、房屋稅）於查定、送單、催徵、清理欠稅或移送法院執行時，發現納稅義務人已死亡，而繼承人未辦理繼承登記，准予將納稅義務人變更為民法第一一三八條所定順序之繼承人，擇其戶籍設於管區內者，重新向其發單課徵，並於稅單上註明『〇〇〇之繼承人』……」

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，並詳述其認定之理由，以避免徵納雙方爭議，進而減少行政救濟訟源。」

八十六年九月十日臺財稅第八六一九一五九二一號函釋：「有關農業用地移轉經核定免徵土地增值稅後，始發現係第三人利用農民名義購買，依有關規定補徵原免徵土地增值稅時，參照本部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，應就個案審酌當事人有無信賴保護原則之適用……」

二、本件訴願理由略謂：

- (一)○○○所有本市士林區○○段○○小段○○地號農業用地於八十六年六月二十日申報移轉予○○○，故○○○於八十六年七月二十九日死亡時，土地所有權人已非○○○，士林分處稱訴願人等為該土地之合法繼承人，顯然不符。
- (二)原處分機關復查認為士林分處引用財政部六十六年七月十日臺財稅第三五〇一〇號函釋規定於稅單上說明（○○○繼承人）發單於法並無不合乙節，顯係認知有誤，按該函釋並無土地增值稅之適用，且本案土地所有權人已非○○○名義，與繼承人未辦理繼承登記之規定亦不合。
- (三)本案農業用地買賣符合土地稅法第三十九條之二規定，經原處分機關士林分處審核相符，並核發免稅證明在案，士林分處另行發單補稅，明顯違反信賴保護原則。
- (四)○○○所買○○○、○○○出售之土地並未有被第三人利用農民身分情事，其與○○○之關係僅債務之承接，資金來源及相關資料於第一次復查提供，請撤銷原處分及原處分機關所為之復查決定。

三、卷查○○○於八十六年六月二十日向原處分機關士林分處申報移轉所有本市士林區○○段○○小段○○號農地與○○○，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○○○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。該筆稅額繳款書於八十七年一月三日送達訴願人（此有雙掛號回執影本附卷可稽），然○○○已於八十六年七月二十九日死亡，原處分機關於前次復查決定時將原處分撤銷，責由原處分機關士林分處查明其繼承人後，增列繼承人○○○、○○○名義重新發單補課，揆諸首揭財政部六十六年七月三十日臺財稅第三五〇一〇號函釋意旨，並無不合。至訴願人指稱土地增值稅並無上開函釋之適用，且本案土地所有權人已非○○○，與繼承人未辦理繼承登記之規定亦不合云云，惟

土地增值稅亦屬財產稅之一種，應有上開函釋之適用，且上開函釋僅係針對未辦理繼承登記財產稅之發單方式所為規定，與實際上受處分人納稅義務之存否尚無必然關連，訴願人所指實有誤會，不足採據。

四、惟查原處分機關核定本件應予補徵土地增值稅，其理由無非係以訴願人、○○○、○○○及○○○等人於原處分機關之談話筆錄，認渠等同住士林區○○街，自小即認識，且本次買賣為渠等四人於八十六年六月十九日自行分別訂立買賣契約，並未透過他人仲介，從渠等約定買賣總價款為四千八百一十萬元，惟僅約定由權利人○○○付款一百萬元，餘則以訴願人等對第三人○○○之抵押債務抵付，○○○並於系爭買賣契約「其他約定事項」第五條中確認，且同意由權利人○○○取得土地所有權後不得對訴願人主張任何債權，顯見本案係訴願人、○○○及○○○之共同安排，且訴願人亦明瞭權利人並無能力購買，故在系爭買賣契約「其他約定事項」中明定保障本身權益條款，訴願人應無信賴保護原則之適用云云。惟查依卷附上開談話筆錄內容所載，訴願人等原欲將系爭土地出賣予○○○，嗣○○○持系爭農地向○○○抵押借款四千七百一十萬元，因○君無力償還，乃由○○○代償，並自○○○○受讓抵押權，且由○君簽立總額四千七百一十萬元之本票交與○君，言明一個月內還錢，惟○君迄未還錢，且當時系爭土地所有權人○○○、○○○亦未支付本息，因○君有意拍賣，○○○、○○○二人遂將系爭土地出賣予○○○，約定買賣價金為四千八百一十萬元，其中一百萬元由○君開立○○銀行之支票支付，其餘四千七百一十萬元則以抵押債務承擔之方式給付，並將系爭土地設定最高限額抵押權予○君。上開事實為訴辯雙方所不爭執，而從上開土地交易及付款過程以觀，○○○、○○○二人將系爭土地出賣予○○○一事，並未悖於一般交易常情，又○○○本即為系爭土地之抵押權人兼債權人，此似與一般第三者利用農民名義購買農地之情形有別，原處分機關未此之察，卻以訴願人與○、○等人均互為認識，系爭買賣○○○僅付款一百萬元，餘以訴願人等對第三人○○○之抵押債務抵付，○○○並於系爭買賣契約「其他約定事項」第五條中確認，且同意○○○取得土地所有權後不得對訴願人主張任何債權等情事，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、次查依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，似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。從而本案原處分應予撤銷，由原處分機關查明並詳研後另為處分。

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 張明珠

委員 黃茂榮
委員 楊松齡
委員 薛明玲
委員 陳 敏
委員 曾巨威
委員 黃旭田
委員 劉興源

中 華 民 國 八十八 年 六 月 二 日

市長 馬英九
訴願審議委員會主任委員 張明珠 決行