

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十月一日北市稽法乙字第八八一三六二九二〇〇號復查決定，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（行為時）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八七一二六七五〇〇〇號復查決定：「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，未獲變更，乃提起訴願，經本府以八十八年六月二日府訴字第八八〇二一七九九〇一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」。原處分機關嗣以八十八年十月一日北市稽法乙字第八八一三六二九二〇〇號重為復查決定：「維持原核定補徵稅額。」上開決定書於八十八年十月十四日送達，訴願人仍不服，於八十八年十一月四日向本府提起訴願，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。」行為時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：

〇〇〇購買系爭土地，從土地交易及付款過程以觀，並未悖於一般交易常情，又〇〇〇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，惟原處分機關未有新證，仍認為實際買受人應為〇君，顯有不妥。依行為時土地稅法第三十九條之二第一項規定，本案業經原處分機關士林分處審查符合規定，准予免徵土地增值稅在案，且訴願決定後原處分機關亦派員會勘，系爭土地仍依法作農業使用中，並無變更使用情事。請撤銷原處分及原處分機關所為復查決定。

三、卷查本案前經本府以八十八年六月二日府訴字第八八〇二一七九九〇一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」理由載明：「……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、〇〇〇、〇〇〇及〇〇〇等人於原處分機關之談話筆錄，認渠等同住士林區〇〇〇街，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，惟僅約定由權利人〇〇〇付款一百萬元，餘則以訴願人等對第三人〇〇〇之抵押債務抵付，〇〇〇並於系爭買賣契約『其他約定事項』第五條中確認，且同意由權利人〇〇〇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、〇〇〇及〇〇〇之共同安排，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〇〇〇，

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。

.....」

四、本案經原處分機關重為復查結果，仍予維持原核定補徵稅額，復查決定理由為：「：.. ..四、上開訴願決定撤銷意旨謂從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等節，經查本處係經由查核承買人○君資金來源，發現有第三者○○○君利用其農民身分購買農地情形，實際買受人應為○君，基於實質課稅原則，本處士林分處乃依上開財政部函釋規定發單補徵，於法並無不合。.....」

五、是本案經原處分機關重核結果，仍持前詞而為論駁，並未對於本府前次訴願決定指摘「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」及「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」等節詳究，仍係徒憑訴願人等在系爭買賣契約「其他約定事項」第五條中權利人○○○取得土地所有權後不得對訴願人主張任何債權之約定，以及訴願人與○、○等人均互為認識，率即認定訴願人應無信賴保護原則之適用，是原處分機關就此之推論，不無斟酌之餘地。況依前揭財政部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，而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；又該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亦規定，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。是類此之案件，非謂一經發現係第三人利用農民名義購買農地，即可認當事人無信賴保護原則之適用，其仍應為必要之查證。而本案原處分機關僅執前詞論斷，難謂已盡調查之能事。

六、況依八十九年一月二十六日修正公布之土地稅法第三十九條之二第一項規定：「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。」之意旨，亦已放寬原土地稅法限制將農地移轉與非農民身分者之規定。是縱原處分機關仍認定本件係第三人○○○利用農民身分購買農地，惟依前開新修正之土地稅法第三十九條之二第一項規定，既已不限於農民始得購買農地，則原處分機關似應一併參酌之。爰將原處分撤銷，由原處分機關依上開財政部函釋及本府前次訴願決定撤銷意旨究明後另為處分。

七、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 王惠光

委員 陳 敏

委員 曾巨威

委員 黃旭田

委員 劉興源

委員 曾忠己

中 華 民 國 八十九 年 三 月 九 日

市長 馬英九

訴願審議委員會主任委員 張明珠 決行