

訴願人 ○○

○○○

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，不服原處分機關八十九年四月二十四日北市稽法乙字第8906002700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

緣訴願人等於八十八年五月二十六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○○及○○地號農業用地予○○○，並申請按八十九年一月二十六日修正公布前之土地稅法第三十九條之二第一項規定免徵土地增值稅，經該分處核定免徵土地增值稅計新臺幣一三、六三八、三七七元在案。嗣經原處分機關查得系爭土地係位於本府擬定「變更臺北市士林官邸暨附近地區主要計畫案」範圍內，而訴願人等與○○○於申報系爭土地移轉現值前即知系爭土地將作為土地開發及興建建物使用；又本件原處分機關查核系爭土地承買人○○○之資金來源，認系爭土地係第三人利用○○○之農民身分購買，乃由士林分處發單補徵訴願人等原免徵之土地增值稅。訴願人不服，申請復查，案經原處分機關以八十九年四月二十四日北市稽法乙字第8906002700號復查決定：「復查駁回。」訴願人仍表不服，於五月二十九日向本府提起訴願，並據原處分機關檢卷答辯到府。

理由

一、本件提起訴願日期距原處分書發文日期已逾三十日，惟原處分機關未查明送達日期，訴願期間無從起算，自無訴願逾期問題，合先敘明。

二、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。」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。」稅捐稽徵法第二十一條第二項規定：「在……核課期間內，經另發現應徵之稅捐者，仍應依法補徵……」

財政部八十二年十月七日臺財稅第八二一四九八七九一號函釋：「……取得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，應按該宗土地原免徵之土地增值稅額補稅。……」八十三年十二月二十七日臺財稅第八三一六二七八三二號函釋：「關於工業區及工商綜合區所設置之隔離綠帶、生態綠地等，是否屬『公共設施用地

』；暨該類土地於移轉或繼承時，土地增值稅、遺產及贈與稅徵免之適用，請依行政院八十三年十二月十三日臺八十三經字第四六一七〇號函附經濟部會商內政部等有關機關研處意見辦理。附件：行政院八十三年十二月十三日臺八十三經字第四六一七〇號函.. 說明.....三、貴院林委員××所提，高雄縣××鄉民○○○君繼承○○地號土地，該地業已實施都市計畫，土地使用分區為『工業區僅作綠化設施使用』.....該等土地不得視為都市計畫法第四十二條規定之公共設施用地，自無同法第五十條之一規定之適用。惟該土地如原為農業用地，嗣經都市計畫變更為新市鎮特定區、住宅區或其他使用分區，在細部計畫尚未完成前，如經都市計畫主管機關認定，仍應依原來之土地使用分區別（或用地別）管制而視為農業用地，其於移轉或繼承時，仍有土地稅法第三十九條之二第一項及農業發展條例第三十一條規定之適用。」

八十八年十一月十五日臺財稅第八八一一六五〇三一號函釋：「主旨：.....移轉農業用地，經核准免徵土地增值稅後，既經查明其於申報移轉現值前，即已提供該地籌設加油站，已不符合土地稅法第三十九條之二第一項規定免稅要件，應依稅捐稽徵法第二十一條第二項規定補徵原免徵土地增值稅.....說明.....二、查土地稅法第三十九條之二第一項規定.....旨在便利自耕農民取得農地，擴大農場經營規模，並為確保農業用地移轉後仍為農業使用，是以農地移轉如非以繼續耕作為目的，即不符上揭法條之免稅意旨。本案.....移轉之農業用地，於申報移轉現值前即經苗栗縣政府建設局許可開發興建加油站，且經核發雜項執照並開工在案，雖於辦竣所有權移轉登記後，始獲臺灣省政府同意認定設站土地得作加油站使用，並興建完成，其承受人取得農業用地非以繼續耕作及擴大農場經營規模為目的，與上揭法條規定免稅意旨不合。」

三、本件訴願理由略謂：

- (一) 系爭土地經臺北市政府都市發展局八十九年五月十五日北市都二證字第八五五六九五號土地使用分區及公共設施用地證明書證明係公共設施用地（公園用地），參酌財政部八十三年十二月二十七日臺財稅第八三一六二七八三二號函釋，公共設施用地若原係農業用地，雖經都市計畫變更，在細部計畫尚未完成前，如經都市計畫主管機關認定，仍應依原來之使用分區管制而視為農業使用，於移轉或繼承時，仍有土地稅法第三十九條之二第一項及農業發展條例第三十一條規定之適用。本案系爭土地現仍供農用，且為公共設施用地，依前揭說明應有土地稅法第三十九條之二第一項規定之適用而得免徵系爭土地增值稅。
- (二) 訴願人等並未提出土地所有權狀辦理相關土地開發，此應係買方所為，訴願人確不知情。且系爭土地雖位於臺北市政府變更臺北市士林官邸暨附近地區主要計畫案範圍內，此亦係「將來」、「可能」變更使用預期，並非「現在」已變更使用。

四、卷查訴願人等於八十八年五月二十六日向原處分機關士林分處申報移轉所有本市○○區

○○段○○小段○○、○○地號土地予○○○，並申請按行為時土地稅法第三十九條之二第一項規定免徵土地增值稅，案經該分處核准在案。嗣原處分機關依下列查證資料及事實，認定訴願人等與行為時土地稅法第三十九條之二第一項規定不符，不得免徵土地增值稅。

- (一) 依本府都市發展局八十八年十二月十七日北市都二字第八八二二七五六二〇〇號函及八十八年十二月二十八日北市都二字第八八二二八二五四〇〇號函檢送之「變更臺北市士林官邸暨附近地區主要計畫案」計畫書影本，查出系爭土地係位於本府擬定開發計畫案範圍內，而上開計畫案自八十六年十月二十九日起迄八十六年十一月二十八日止公開展覽。
- (二) 買受人○○○八十八年十一月二十二日於原處分機關所作談話筆錄稱：「……本人與○○○君協議○○段○○小段○○、○○、○○地號等土地開發案，由○○○君負責規劃、開發、營建，並提供定存單一〇〇、〇〇〇、〇〇〇元作為保證金……」。
- (三) 本案關係人○○○（士林官邸重劃區主任委員）八十八年十二月九日於原處分機關稽核科所作談話筆錄中陳稱：「……問……○○段○○小段○○、○○、○○地號土地早在二、三年前即規劃開發，臺端可否簡述開發情形？答：該區於八十四年底經臺北市政府都市發展局開會協議同意本區農業用地解禁開發，本區全體地主即自組一重劃委員會，推派本人擔任主任委員與內政部營建署、臺北市都發局作土地開發溝通橋樑，營建署於八十八年七月底審議通過准予開發，但需以區段徵收配合政府法令規章，地主亦同意，區段徵收比例為政府百分之六十，地主百分之四十。現已到臺北市政府都市發展局作細部規劃……」
- (四) 買受人○○○於購買系爭土地時前三年綜合所得稅申報資料，其所得或存款並無足夠資金購買本案農業用地；且依訴願人與○○○於中興商業銀行資金往來資料查核結果，○○○購買系爭農業用地之資金來源，部分由「○○○」及士林官邸重劃區主任委員「○○○」支付。又○○○支付價款後大部分旋即「轉帳提款」至○○○與○○○（○○○小姨子）帳戶，且○○○於案關期間與訴願人等均有巨額資金往來。
- 原處分機關依上開查證事實，審認系爭土地承買人○○○及本案關係人士林官邸重劃區主任委員○○○既坦稱於申報土地移轉現值前即知系爭土地將作為土地開發、興建建物使用，買受人已無承受系爭土地繼續耕作之意思；又依買受人購買系爭土地之資金來源，本案顯係第三者利用○○○農民身分購買，乃參照前開法條規定及財政部八十八年十一月十五日臺財稅第八八一一六五〇三一號函釋意旨，核定本案應予補徵原免徵之土地增值稅，雖非無據。

五、惟按首掲行為時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。準此，本件系爭土地免徵土地增值稅之關鍵，應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；本案縱經原處分機關查明系爭土地位於「變更臺北市士林官邸暨附近地區主要計畫案」範圍內，且訴願人等與系爭土地買受人於移轉系爭土地當時即已知悉上開開發計畫，然該計畫案之公告日（八十九年二月二十五日），係於系爭土地移轉登記日（八十八年五月十七日）九個月之後，訴願人等於為系爭交易時，就系爭土地何時能為其他用途使用，尚無從確定，此與前揭財政部八十八年十一月十五日臺財稅第八八一一六五〇三一號函釋所指之農地於申報移轉現值前即已獲政府許可興建加油站，且經核發雜項執照並開工之情形，究屬有間，原處分機關得否就本案逕予適用前開財政部函釋補徵系爭稅額，似不無斟酌之餘地。

六、再按財政部八十三年十二月二十七日臺財稅第八三一六二七八三二號函釋附件行政院八十三年十二月十三日臺八十三經字第四六一七〇號函釋意旨，土地如原為農業用地，嗣經都市計畫變更為新市鎮特定區、住宅區或其他使用分區，在細部計畫尚未完成前，如經都市計畫主管機關認定，仍應依原來之土地使用分區別（或用地別）管制而視為農業用地，其於移轉或繼承時，仍有土地稅法第三十九條之二第一項及農業發展條例第三十一條規定之適用。本案如經原處分機關查明系爭土地移轉後，承買人確仍將系爭土地供作農業使用，則本案有無該函釋之適用？似亦有再為詳查確認之必要。又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，現行法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，則原處分機關似應併予參酌。爰將原處分撤銷，由原處分機關於收受決定書之日起六十日內另為處分。

七、綜上論結，本件訴願為有理由，爰依訴願法第八十一條之規定，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	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 十 月 五 日

市長 馬英九

訴願審議委員會主任委員 張明珠 決行