

訴願人 〇〇

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，不服原處分機關八十九年十二月二十七日北市稽法乙字第八九一一二二三四〇〇號復查決定，提起訴願，本府依法決定如左：

主 文

原處分撤銷。

事 實

- 一、緣訴願人於八十六年八月十四日向原處分機關文山分處申報移轉所有本市文山區〇〇段〇〇小段〇〇、〇〇、〇〇之〇〇、〇〇地號等四筆農地予〇〇〇，並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在案。嗣後原處分機關查核承買人〇君資金來源，認係第三人〇〇〇等人利用其農民身分購買，乃由文山分處發單補徵訴願人原免徵之土地增值稅計新臺幣一〇、四〇〇、六一九元。
- 二、訴願人不服，申請復查，未獲變更，第一次提起訴願，經本府以八十九年一月五日府訴字第八八〇七〇七四五〇一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」原處分機關嗣以八十九年五月十五日北市稽法乙字第八九〇五〇八九五〇〇號重為復查決定：「維持原核定補徵稅額。」
- 三、訴願人仍表不服，第二次提起訴願，經本府以八十九年十月四日府訴字第八九〇五二二〇一〇一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」原處分機關嗣以八十九年十二月二十七日北市稽法乙字第八九一一二二三四〇〇號重為復查決定：「維持原核定補徵稅額。」訴願人知悉後仍不服，於九十年一月三十一日第三次向本府提起訴願，上開決定書於九十年二月二日送達，並據原處分機關檢卷答辯到府。

理 由

- 一、按訴願法第九十五條前段規定：「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，並路述其認定之理由，以避免徵納雙方爭議，進而減少行政救濟訟源。」

八十九年三月一日臺財稅第0八九〇四五一〇一〇號函釋：「主旨：依八十九年一月二十八日修正公布生效前土地稅法第三十九條之二第一項規定，取得免徵土地增值稅之農業用地，如經查明自始即不符合免徵土地增值稅之要件者，應依稅捐稽徵法第二十一條第二項規定補徵原免徵稅額，尚無同法（稅捐稽徵法）第四十八條之三：『納稅義務人違反本法或稅法之規定，適用裁處時之法律。……』規定之適用……」

八十九年四月七日臺財稅第0八九〇四五二六四九號函釋：「……說明……二、……本案……君於七十八年五月利用具自耕農身分農民……君名義購買農地，依本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，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……」

二、本件訴願理由略謂：

- (一) 依前次訴願決定撤銷原處分之撤銷意旨，已明確指出「惟按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。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。」兩項要件，而本件原處分機關之處分理由，雖已明白肯認「經查本處文山分處依上開訴願決定撤銷意旨，查明系爭農業用地之權利人○君仍符合農民身分，系爭農業用地仍作農業使用。」，惟竟仍公然違抗市府指令，逾越市府撤銷意旨所指示之考量要件，猶固執陳詞，依逾越法律規定要件所為性屬違法補充命令之財政部函令，片面推認本件係第三人利用農民名義購買，而維持補徵土地增值稅之處分。
- (二) 訴願人前此申請核准免稅在先，基於此等信賴基礎，又因與承受人係舊識，知曉○○○先生係大地主、相當有資力，遂依法完成交易，依行政法上信賴保護原則，訴願人並無欠缺信賴保護之事由存在，惜原處分機關，亦未依財政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路為斟酌此等有利於訴願人之因素，即再度遽下論斷，自非適法。

三、卷查本案前經本府以八十九年十月四日府訴字第八九〇五二二〇一〇一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」理由載明：「……五、是本案經原處分機關重核結果，既已查明『系爭農業用地之權利人○君仍符合農民身分，系爭農業用地仍作為農業使用』，卻仍持前詞而為論駁，並未對於本府前次訴願決定指摘『按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』乙節路究，且徒憑權利人○君之部分買賣價金係由○○○等人匯款及存入帳戶之資金來源情形，率即認定訴願人應無信賴保護原則之適用，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，並路述其認定之理由，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。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○○○等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，則原處分機關自應一併斟酌之。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於收受決定書之日起六十日內另為處分。」

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：文山分處依前開訴願決定撤銷意旨查明系爭農業用地之權利人○君仍符合農民身分，系爭農業用地仍作為農業使用。惟依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、八十九年三月一日臺財稅第〇八九〇四五一〇一〇號及八十九年四月七日臺財稅第〇八九〇四五二六四九號等函釋規定，本件既係○○○等人於八十六年八月利用具有自耕農身分之農民○○○名義購買農業用地，自應依稅捐稽徵法第二十一條第二項規定於核課期間內補徵原免徵之土地增值稅。

五、惟按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；又民法第二百六十九條第一項規定，當事人得訂定債務人應向第三人為給付之契約，則當事人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。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；經查本案經原處分機關重核結果，既已查明「系爭農業用地之權利人○君仍符合農民身分，系爭農業用地仍作為農業使用」，原處分機關對於本府前次訴願決定指摘「按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」乙節，爰依財政部函釋意旨認定訴願人並無信賴保護原則之適用，固非無據。惟查本案業經本府八十九年十月四日府訴字

第八九〇五二二〇一〇一號訴願決定，應由原處分機關審酌訴願人有無信賴保護原則之適用，重為適法之處分，再按司法院釋字第三六八號解釋：「……行政法院所為撤銷原決定及原處分之判決，……若行政法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……」之精神，原處分機關即應受上開訴願決定之拘束。經查本件系爭農業用地業既已移轉登記予具有自耕農身分之農民○君，系爭農業用地移轉登記後亦作為農業使用，即已符合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，原處分機關僅以本件係○○○等人於八十六年八月利用具有自耕農身分之農民○○○名義購買農業用地為由，認定訴願人並無信賴保護原則之適用，據以補徵訴願人原免徵之土地增值稅之處分，與首揭土地稅法第三十九條之二第一項規定不合，應予撤銷。

六、綜上論結，本件訴願為有理由，爰依訴願法第八十一條第一項之規定，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 曾忠己

中 華 民 國 九 十 年 四 月 二 十 六 日 市 長 馬 英 九

訴願審議委員會主任委員 張明珠 決行