

訴願人 〇〇〇

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，不服原處分機關九十年二月十四日北市稽法乙字第八九一二二三四三〇〇號復查決定，提起訴願，本府依法決定如左：

主 文

原處分撤銷。

事 實

一、緣〇〇〇、〇〇〇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〇〇段〇〇小段〇〇、〇〇地號及〇〇段〇〇小段〇〇、〇〇、〇〇、〇〇地號等六筆農地與〇〇〇，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〇〇〇〇〇〇〇，認係第三人〇〇〇利用其農民身分購買，乃予補徵〇〇〇、〇〇〇原免徵之土地增值稅計新臺幣五六、七二二、六九三元。〇〇〇、〇〇〇不服，申請復查，經原處分機關查明〇〇〇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、〇〇〇部分：復查駁回。二、〇〇〇部分：撤銷原核定。」嗣經原處分機關士林分處依上開復查決定就〇〇〇部分增列繼承人〇〇〇、〇〇〇（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，第一次提起訴願，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。」

二、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。」訴願人不服，第二次提起訴願，經本府以八十九年三月九日府訴字第八八〇八五六八八〇一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」原處分機關復以八九年七月四日北市稽法乙字第八九〇六四一一六〇〇號重為復查決定：「維持原核定補徵稅額。」訴願人仍不服，第三次提起訴願，經本府以八十九年十一月二十三日府訴字第八九〇八一六一四〇一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關於收受決定書之次日起六十日內另為處分。」原處分機關復以九十年二月十四日北市稽法乙字第八九一二二三四三〇〇號重為復查決定：「維持原核定補徵稅額。」上開決定書於九十年二月二十日送達，訴願人猶表不服，於九十年三月十六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、按訴願法第九十五條規定：「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。」

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。故行政法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。……」

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。」

八九年三月一日臺財稅第〇八九〇四五一〇一〇號函釋：「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土地增值稅額，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。……」

二、本件訴願理由略謂：

- (一) ○○○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○○○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，且該農業用地移轉既經原處分機關核定免徵土地增值稅在案，當事人並無信賴不值得保護之事證，本案免徵土地增值稅之核定應有信賴保護原則之適用。
- (二) 臺北市政府訴願決定三次撤銷原處分，明確責請原處分機關查明系爭土地受讓人○○○是否確為自行耕作之農民及承受農地後是否繼續耕作，有無符合土地稅法第三十九條之二第一項規定之要件，原處分機關未就撤銷理由調查，仍執前三次訴願決定不採

之理由，重為維持原核定補徵稅額之復查決定，實難謂妥適，爰請撤銷原處分及原處分機關所為之復查決定。

三、卷查本案前經本府以八十九年十一月二十三日府訴字第八九〇八一六一四〇一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關於收受決定書之次日起六十日內另為處分。」其理由略以：「……四、卷查本府前二次訴願決定撤銷原處分，明確指摘原處分機關適用法律見解未洽，並責請原處分機關查明系爭土地受讓人○○○是否確為自行耕作之農民及承受農地後是否繼續耕作，有無符合土地稅法第三十九條之二第一項規定之要件等節，原處分機關仍執前二次訴願決定不採之理由，重為復查決定維持原核定補徵稅額，實難謂妥適。從而，應將原處分撤銷，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，於收受決定書之次日起六十日內另為處分。……」而原處分機關以九十年二月十四日北市稽法乙字第八九一二二三四三〇〇號重為復查決定結果，仍以訴願人與○○○及○○○均為舊識，且知悉○君以計程車為業無能力購買系爭農地，認定本案係○○○利用具有自耕農身分之農民○○○名義向訴願人購買農地，是訴願人並無信賴保護原則之適用，自不問○君是否具有自耕農身分及系爭土地是否繼續耕作，依行為時法令規定自始即不符合免徵土地增值稅之要件等節，維持原核定補徵稅額。

四、惟按前揭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。」農業用地移轉免徵土地增值稅之要件，僅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業使用。查本件農地受讓人○○○雖為自營計程車行負責人，然其戶籍謄本記載之職業為自耕農（八十六年五月二十一日修正之戶籍法已刪除行業職業之戶籍登記），依財政部八十四年十一月十七日臺財稅字第八四一六五九六二七號函釋規定，係以其戶籍謄本記載為自耕農身分之認定依據，並經原處分機關肯認其資格在案，是○○○確為自耕農之身分應無疑義；且系爭土地係位於陽明山國家公園區域內之農業用地，亦經原處分機關所屬士林分處於八十八年七月二十八日派員前往現場勘查為雜木林，仍作農業使用。則本案既經原處分機關查明系爭土地之受讓人○○○具有自耕農身分，承受後亦繼續作農業使用，實已符合上開土地稅法第三十九條之二第一項免徵土地增值稅之規定。又依民法第二百六十九條第一項規定，以訂定契約向第三人為給付之締約方式，亦非法所不許，原處分機關重核結果，僅以○○○利用具有自耕農身分之農民○○○名義向訴願人購買農地，遽即認定訴願人並無信賴保護原則之適用，自嫌率斷。本府前三次訴願決定撤銷原處分，均已明確指摘原處分機關適用法律見解未洽，參酌首揭司法院釋字第三六八號解釋意旨，原處分機關自應受本府訴願決定之拘束，原處分機關一再復查決定，仍執前詞而為論駁，維持原核定補徵稅額，揆諸首揭規定及函釋意旨，已有未合，原處分應予撤銷。

五、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 黃旭田

委員 劉興源

中華民國九十一年五月十日市長 馬英九

訴願審議委員會主任委員 張明珠 決行