

訴願人 ○○

訴願人 ○○○

代理人 ○○○律師

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十二月二十八日北市稽法乙字第八九一一二三六三〇〇號復查決定，提起訴願，本府依法決定如左：

主文

訴願駁回。

事實

一、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。

二、訴願人等不服，申請復查，未獲變更，乃提起訴願，經本府以八十九年十月五日府訴字第八九〇四六〇一七〇一號訴願決定：「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二十八日北市稽法乙字第八九一一二三六三〇〇號重為復查決定：「維持原核定補徵稅額。」上開決定書於九十年一月五日送達，訴願人等仍不服，於九十年一月十九日向本府提起訴願，九十年五月三十一日補充理由，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。」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……」

二、本件訴願理由略謂：

- (一) 依行為時土地稅法第三十九條之二第一項規定，祇需農民出售農地予農民，即得依法免徵土地增值稅，至買受農地之農民是否供農用，出售之農民豈能於售地後置喙？是依新修正之土地稅法第三十九條之二第一項規定，可證任何自然人均得依法價購農地；而依同條第二項規定，若買受農地之農民，於買後未供農用，則於其再移轉時，始核課土地增值稅。
- (二) 系爭土地係公共設施用地（公園用地），依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使用分區別或用地別管制而視為農業用地，其於移轉時仍有（行為時）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。系爭土地現仍供農業使用，該細部計畫仍未完成，是應予免稅。
- (三) 原處分機關認定訴願人等於系爭土地移轉時已知系爭土地開發計畫，惟依○○○及○○○之證言，從渠等縱明知該地將作為土地開發、興建建物之用，與訴願人等是否明知何干？又系爭土地係於八十八年五月十七日移轉登記，前開計畫八十九年二月二十五日始公告，故縱如原處分機關所述，該計畫書於八十六年十月二十九日起至十一月二十八日止公開展覽，然訴願人等於系爭土地交易時，何時能為其他用途，顯尚無從確定。是訴願人等移轉該地時應不知該地將供非農業使用，故應有信賴保護原則之適用。
- (四) 另原處分機關認系爭土地買受人未支付價款予訴願人等，且系爭土地業已設定高額抵押權，是○○○非實際出資者，惟依現行土地稅法第三十九條之二第一項之規定，已放寬農地買受者之資格。原處分機關雖認定系爭土地係第三人利用○○○名義購買，卻未能認定何人係第三人。且訴願人等係賣方，不可能知道亦不必調查買方之資金來源。至買方購地後，以系爭土地為擔保，自行向銀行抵押貸款或提供該地予第三人向銀行抵押貸款或貸款金額多寡，核與本案無涉。

三、卷查本案前經本府以八十九年十月五日府訴字第八九〇四六〇一七〇一號訴願決定：「

原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」理由載明：「……五、惟按首揭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？似亦有再為路查確認之必要。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。」

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，其理由依其九十年二月八日北市稽法乙字第〇六〇四一五六〇〇號訴願答辯書略謂：「……三、卷查系爭土地依 鈞府都市發展局……檢送之『變更臺北市士林官邸暨附近地區主要計畫案』計畫書影本所載係位於……上開計畫案範圍內，上開計畫案雖於八十九年二月二十五日公告，然查該計畫案已於八十六年十月二十九日起至八十六年十一月二十八日止公開展覽，又按訴願人○○○之子○○○於八十八年十二月六日至本處稽核科所作談話筆錄陳稱：『……問：據買方○○○稱○○段○○小段○○、○○、○○地號土地係○○○君與其協議上述土地開發案，由○○○負責規劃開發、興建，臺端與尊親○○知情否？答：知情……』訴願人○○○於八十八年十二月六日至本處稽核科所作談話筆錄中陳

稱：『……問：據買方○○○稱○○段○○小段○○、○○、○○地號土地係○○○君與其協議上述土地開發案，由○○○負責規劃開發、興建，臺端知情否？答：知情..』○○○君於八十八年十一月二十二日至本處談話筆錄記載：『……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……作為保證金……』及案關人士林官邸重劃區主任委員○○○於八十八年十二月九日至本處稽核科所作之談話筆錄中陳稱：『……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，推派本人坦（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……』渠等皆坦承於申報土地移轉現值前即明知系爭土地將作為土地開發、興建建物使用，顯無承受系爭土地繼續耕作之意思，自無信賴保護原則之適用，核與行為時土地稅法第三十九條之二第一項規定，農地移轉以繼續耕作為目的之免稅意旨不符。又系爭土地依鈞府都市發展局之土地使用分區及公共設施用地所載，系爭土地係位於保護區，與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八十二經字第四六一七〇號函釋意旨不符，並無該函釋之適用。次查，系爭○○段○○小段○○地號土地○○○於八十八年十二月二十日以設定義務人之名義將土地提供予債務人同三營造有限公司向○○股份有限公司設定抵押權，權利價值：最高限額新臺幣一二〇、〇〇〇、〇〇〇（元）；○○段○○小段○○地號土地買受人○○○於取得所有權前之八十七年十二月十日即以設定義務人名義提供系爭土地予債務人○○股份有限公司向○○股份有限公司設定抵押權，權利價值：最高限額新臺幣一二〇、〇〇〇、〇〇〇（元），復於八十九年四月十三日以相同方式亦即以設定義務人名義提供系爭土地予債務人○○○股份有限公司向○○股份有限公司設定抵押權，權利價值：最高限額新臺幣一二〇、〇〇〇、〇〇〇（元）。再者，系爭土地訴願人○○○與○○○之買賣總價款為七、七〇〇、〇〇〇元，○○○於八十八年六月二十九日由其○○銀行天母分行XXXXXX帳戶轉帳存入七、七〇〇、〇〇〇元至訴願人○○○○○銀行天母分行XXXXXX帳戶，惟訴願人○○○旋即於同日轉帳提款至○○○（○○○之小姨子）於○○銀行復興分行XXXXXX帳戶，顯係資金回流。另查○○○購買土地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地，亦未提出合理之說明。綜上所述，○○○並未支付價款與訴願人○○○，且系爭土地業已設定高額之抵押權，是○○○並非實際出資者，系爭土地顯係第三者利用○○○農民身分購買，按首揭財政部八十九年三月一日

臺財稅第0八九〇四五一〇一〇號函釋規定，應依稅捐稽徵法第二十一條第二項定補徵免徵稅額。……」

五、經查行為時土地稅法第三十九條之二第一項規定，關於免徵土地增值稅之要件，本府固就具體個案持「農業用地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繼續作為農地使用為已足」之法律見解。惟按決定租稅歸屬關係準則之「實質課稅原則」，並衡酌禁止為達成某種經濟目的而濫用租稅法律上方式，以規避納稅義務之「禁止租稅規避行為原則」，倘若在經濟面上實質上已具備課稅構成要件之納稅義務人，竟違反租稅法之立法意旨，不當的利用法律上之形式或法律行為，蓄意製造外觀上或形式上存在之法律關係或法律狀態，使之不具備課稅構成要件，以減輕或免除其應納之租稅。為實現租稅公平，防止規避租稅而確保租稅之徵收，在法律關係之外觀與真實之事實或經濟負擔狀態有所不同時，應以事實上存在之實質，就具體個案從事個別之判斷，以決定應否課徵租稅及其課徵範圍。否則對於選擇正當行為而符合課稅構成要件之納稅義務人而言，將產生不公平之現象。按行為時土地稅法第三十九條之二第一項規定，旨在獎勵自行耕作之農民增購農業用地，以擴大其經營規模，並為確保農業用地移轉後仍為農業使用。是倘若在經濟面上實質上已具備課徵土地增值稅之納稅義務人，竟違反前揭立法意旨，不當的利用法律上之形式或法律行為，蓄意製造外觀上或形式上存在之法律關係或法律狀態，規避或免除其應納之土地增值稅，為確保租稅公平，仍應以事實上存在之實質，就具體個案判斷其得否免徵土地增值稅。

六、本件原處分機關關於重為復查決定時，查得系爭土地系爭○○段○○小段○○地號土地由○○○於八十八年十二月二十日以設定義務人之名義將土地提供予債務人○○有限公司向○○股份有限公司設定最高限額新臺幣（以下同）一二〇、〇〇〇、〇〇〇元之抵押權；另○○段○○小段○○地號土地由○○○於取得所有權前之八十七年十二月十日即以設定義務人名義提供予債務人○○股份有限公司向○○股份有限公司設定最高限額一二〇、〇〇〇、〇〇〇元之抵押權。另八十九年四月十三日○○○復以設定義務人名義提供系爭土地予債務人○○○股份有限公司向○○股份有限公司設定抵押權最高限額一二〇、〇〇〇、〇〇〇元。再者，關於訴願人○○○就系爭土地三分之一持分部分之買賣價金七、七〇〇、〇〇〇元，經原處分機關查得○○○於八十八年六月二十九日由其○○銀行天母分行 XXXXX 帳戶轉帳存入七、七〇〇、〇〇〇元至訴願人○○○○○銀行天母分行 XXXXX 帳戶，惟訴願人○○○旋即於同日轉帳提款至○○○（○○○之小姨子）於○○銀行復興分行 XXXXX 帳戶，乃認定其係資金回流。而就此部分資金流程之疑義，經本府訴願審議委員會依職權通知訴願人及原處分機關於九十年五月二十八日到會陳述意見結果，訴願人之代理人○○○律師表示將另以書面補充說明，嗣雖經訴願人於九十年五月三十一日就上開原處分機關所查得之七、七〇〇、〇〇〇元資金回流部分以書

面補充說明係因訴願人○○○與○○○間存有借貸關係，訴願人為償還借款始將該七、七〇〇、〇〇〇元匯款至○○○所指定之○○○帳戶云云。惟查訴願人就前開借貸關係，並未提供任何具體事證供核，尚難遽為有利於訴願人之認定，是訴願人前揭主張，委難憑採。本件原處分機關依前揭查得資金回流及系爭土地業已設定高額抵押權之事證，認定○○○並非實際出資買受系爭土地之人，即系爭土地係第三者利用○○○農民身分所購買，並以前揭談話筆錄證稱訴願人等皆坦承於申報土地移轉現值前即明知系爭土地將作為土地開發、興建建物使用，是其並無信賴保護原則之適用，遂援引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及八十九年三月一日臺財稅第〇八九〇四五—〇—〇號函釋補徵系爭土地增值稅，揆諸前揭規定及說明，並無不合，應予維持。

七、綜上論結，本件訴願為無理由，爰依訴願法第七十九條第一項之規定，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
委員 曾忠己

中華民國九十一年六月八日市長 馬英九 公假
副市長 歐晉德 代行

訴願審議委員會主任委員 張明珠 決行

如對本決定不服者，得於收受本決定書之次日起二個月內，向臺北高等行政法院提起行政訴訟，並抄副本送本府。