

訴 願 人 〇〇〇 〇〇〇 〇〇〇〇

訴願代表人 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，不服原處分機關八十九年十二月十五日北市稽法丙字第八九一一二三六二〇〇號復查決定，提起訴願，本府依法決定如左：

主 文

原處分撤銷。

事 實

- 一、緣被繼承人〇〇〇（八十七年十月四日死亡）於八十四年一月十四日向原處分機關內湖分處申報移轉所有本市〇〇段〇〇小段〇〇、〇〇地號土地予〇〇〇，及申請依土地稅法第三十九條之二規定免徵土地增值稅，經內湖分處以八十四年一月二十四日北市稽內湖（增）字第四五二六三三號簡便行文表核准免徵在案。嗣原處分機關查認該土地係第三者利用〇〇〇農民名義購買，乃以八十七年二月四日北市稽核（丙）字第八七〇〇一八九九〇〇號函通知內湖分處補徵原免徵稅額，經該分處以八十七年二月十二日北市稽內湖（乙）字第八七〇〇二〇五九〇〇號函〇〇〇補徵原免徵土地增值稅計新臺幣七、四九〇、五五九元。〇〇〇不服，申請復查，未獲變更，第一次提起訴願，經本府以八十七年十一月三日府訴字第八七〇六三六四九〇一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」
- 二、嗣經原處分機關以八十八年一月二十二日北市稽法乙字第八七一七四五四九〇〇號對〇〇〇重為復查決定：「維持原核定補徵稅額。」因〇〇〇業於八十七年十月四日死亡，訴願人〇〇〇爰以自己名義於八十八年三月二日第二次向本府提起訴願，經本府以八十八年五月十九日府訴字第八八〇二〇二〇八〇一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」原處分機關另以八十八年九月二十八日北市稽法乙字第八八一三二五二〇〇〇號對全體繼承人即〇〇〇〇、〇〇〇〇、〇〇〇〇及〇〇等四人重為復查決定：「維持原核定補徵稅額。」訴願人不服，第三次提起訴願，經本府以八十九年一月十一日府訴字第八八〇七九〇六五〇一號訴願決定：「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十八日北市稽法丙字第八九〇五二二五二〇〇號對〇〇〇〇〇、〇〇〇〇〇、〇〇〇〇〇及〇〇〇〇〇等四人重為復查決定：「維持原核定補徵稅額。」訴願人〇〇〇〇〇〇、〇〇〇〇〇〇、〇〇〇〇〇〇仍不服，於八十九年六月二十六日第四次向本府提起訴願，經本府以八十九年十月五日府訴字第八九〇五四四二二〇一號訴願決定：「原處分撤銷

，由原處分機關另為處分。」

三、原處分機關復以八十九年十二月十五日北市稽法丙字第八九一一二三六二〇〇號對〇〇〇、〇〇〇〇及〇〇〇〇〇重為復查決定：「維持原核定補徵稅額。」上開決定書分別於八十九年十二月二十八日及九十年一月十日送達，訴願人猶表不服，於九十年一月十六日第五次向本府提起訴願，二月二十七日補具理由書，五月十八日補正程式，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。」行為時第五十五條之二第一項規定：「依第三十九條之二第一項取得之農業用地，取得者於完成移轉登記後，有左列不繼續耕作情形之一者，處以原免徵土地增值稅額二倍之罰鍰，其金額不得少於取得申報移轉現值百分之二：一、再移轉與非自行耕作之農民。二、非依第二十二條之一規定之各項原因，閒置不用者。三、非依法令變更為非農業用地使用。」

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：「主旨：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）訴願人之父○○○於八十二年二月出售系爭農地予買受人○○○，全部價金於訂約日後約半個月內付清，○○○並交付所有權狀等文件予○君，惟○君因個人因素不辦理過戶，卻又擔心賣方在過戶前將系爭農地轉賣他人，乃要求先辦理抵押權設定予○○○；又依地政機關之地籍資料顯示，系爭農地設定予○君之抵押權已於八十七年八月十九日因清償而塗銷，現債權人為○○銀行，顯見○君應非出資購地人。
- （二）不動產買賣，賣方所擔心的是土地過戶給買方後，買方未付清尾款而開溜，當賣方收足買賣價金後，對買賣標的物已無權利，至買方何時過戶、如何處分等，賣方均無權干涉。本件農地買賣要件是買受人應有自耕農身分，出賣人查驗證件相符即可成交；訴願人之父於出售農地時檢視買受人提示之自耕能力證明書實已盡應注意之責任，至於買受人何以遲延過戶？資金來源為何？向何人借貸資金？有無償債能力？申報綜所得稅金額若干？等節，自非出賣人所應過問或所能調查得知。是本件原處分機關復查決定所採理由顯與一般市場交易習慣有違。

- ## 三、本案前經本府八十九年十月五日府訴字第八九〇五四四二二〇一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」其理由略以：「……四、……再查本府三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為斷部分，原處分機關仍執三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；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，而本案原處分機關僅執前詞論斷，難謂已盡調查之能事。五、再按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。是以縱如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於收受決定書之日起六十日內另為處分。……」

四、惟查原處分機關以八十九年十二月十五日北市稽法丙字第八九一一二三六二〇〇號重為復查決定結果，仍以系爭二筆土地設定予○○○之抵押權，雖於八十七年八月十九日因清償而塗銷，惟買受人○○○於同日又將系爭土地提供擔保予○○股份有限公司（負責人為○○○）向○○銀行設定抵押（最高限額新臺幣八千萬元）；又依○○銀行營業部九十年四月二十七日寶銀營業字第九〇一四八號函復原處分機關略以：「主旨：貴處為業務需要查詢有關臺北市內湖區○○段○○小段○○、○○號之土地設定抵押權利息支付者……說明……二、前開兩筆土地係由○○○提供為○○股份有限公司貸款擔保之用，經查該利息自民國八十九年二月以後係由○○○匯款及交付如附件一之票據給付；八十九年二月以前係由○○股份有限公司活期帳戶自動扣繳……」，認定本案農地買受人○○○應非實際出資者，是訴願人與○君對重要事項不為完全陳述，難謂有信賴保護原則之適用，依行為時法令規定，訴願人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。

五、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，及該農民承受農地是否有繼續作為農業使用之意思即足。查本件農地受讓人○○○戶籍謄本記載之職業為自耕農，且其於八十四年一月十日向原處分機關內湖分處申報承受系爭土地時已檢附主管機關（本市大安區公所）核發之自耕能力證明書，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。次查系爭○○段○○小段○○及○○地號土地（宗地面積各為二三七四及三六〇平方公尺）移轉，前經原處分機關內湖分處依書面資料查核符合土地稅法第三十九條之二規定，並以八十四年一月二十四日北市稽內湖（增）字第四五二六三三號簡便行文表准予免徵土地增值稅在案，自可推斷○○○於受讓系爭農地時應有繼續作為農業使用之意思。再者，本府建設局會同本市中山地政事務所於八十七年七月二十八日派員勘查系爭土地使用現況，查得上開○○地號土地現場為竹、雜木，尚符農業使用，至○○地號土地上有組合屋二幢及所製涼亭乙

個，面積估計各為一八〇、十及八平方公尺，部分為草地，雖未有耕作之行為；惟農業用地於完成移轉登記後，倘有不繼續耕作之情形時，原處分機關自應依前揭土地稅法第五十五條之二第一項規定，處以農地承受人原免徵土地增值稅額二倍之罰鍰，而非再依同法第三十九條之二規定，補徵農地出賣人土地增值稅，蓋土地稅法中對於農業用地相關規定之立法意旨應在於限制農地農用，避免不法財團藉機炒作，非謂出賣人於出售農

地後仍須負有隨時瞭解土地使用情形之注意義務。

六、末查系爭土地使用現況業經本府以九十年三月二十三日府建三字第九〇〇三三六八五〇〇號及九十年五月七日府建三字第九〇〇四三二二三〇〇號函分別核發臺北市農業用地作農業使用證明書在卷，是本案既經原處分機關查明系爭土地之受讓人〇〇〇具有自耕農身分，而〇君承受農地時亦有繼續作農業使用之意思，且系爭土地目前仍繼續作農業使用，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。另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，並非法所不許；又自實務上一般交易習慣以觀，向金融機構或個人借款購地或購屋，亦所在多有，故是否為第三者利用農民名義締結農地買賣契約，似不宜遽以農地買賣價金來源認定之，原處分機關重核結果，僅以第三人利用具有自耕農身分之農民〇〇〇名義向訴願人購買農地，〇君應非實際出資者為由，遽即認定訴願人並無信賴保護原則之適用，自嫌率斷。本府前四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。

七、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 薛明玲

委員 楊松齡

委員 王惠光

委員 曾巨威

委員 曾忠己

委員 劉興源

委員 黃旭田

中華民國九十年六月二十七日市長 馬英九

訴願審議委員會主任委員 張明珠 決行