

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，不服原處分機關九十年八月二日北市稽法乙字第九0六二一二九三00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、○○○、○○○、○○○○等四人於八十六年六月二日向原處分機關文山分處申報移轉其所有本市文山區○○段○○小段○○、○○、○○、○○、○○、○○、○○、○○地號等八筆農地予○○○，經該處以上開八筆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。嗣經原處分機關查核承買人○○○資金來源，認係第三人○○○等利用其農民身分購買，乃予補徵訴願人、○○○、○○○及○○○○原免徵之土地增值稅。訴願人等四人因補徵系爭八筆原免徵土地增值稅事件前向原處分機關申請復查，其中訴願人、○○○、○○○等三人於八十八年十二月二十四日向原處分機關文山分處申請其所有系爭土地中○○段○○小段○○、○○、○○、○○、○○、○○、○○地號等七筆土地，已於八十八年十二月二十二日調解回復所有權登記為原所有權人，並檢附其土地登記謄本，向該分處申請撤銷八十八年十一月五日復查申請案，並經原處分機關以八十九年一月三日北市稽法乙字第八八一八九0四八00號函同意撤回在案，且原處分機關文山分處另以八十九年一月十五日北市稽文山甲字第八九000四四000號函註銷訴願人、○○○、○○○等三人應補徵系爭○○段○○小段○○地號等七筆土地之土地增值稅在案。至於原核定補徵○○○○所有系爭○○段○○小段○○地號原免徵土地增值稅新臺幣（以下同）三三0、一一六元部分，經原處分機關以八十九年二月十七日北市稽法乙字第八八一七八九一八00號復查決定：「復查駁回。」

二、嗣因○○○○業於八十六年十月二十三日死亡，是以○○○○為納稅義務人之核定補徵稅額前經原處分機關以八十九年五月十九日北市稽法乙字第八九00八九五二00號復查決定：「撤銷對○○○○之原核定補徵稅額及本處八十九年二月十七日北市稽法乙字第八八一七八九一八00號復查決定。」嗣原處分機關文山分處重新以○○○○之繼承人即訴願人（○○○○配偶）、○○○、○○○、○○○等四人名義發單補徵。訴願人不服，申請復查，未獲變更，提起訴願，經本府九十年四月二十六日府訴字第八九一一

六八一七〇一號訴願決定：「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。」原處分機關嗣以九十年八月二日北市稽法乙字第九〇六二一二九三〇〇號重為復查決定：「維持原核定補徵稅額。」復查決定書於九十年八月十日送達，訴願人仍不服，於九十年九月六日向本府提起訴願，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（八十九年一月二十六日修正前）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，並詳述其認定之理由，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〇八九〇四五二六四九號函釋：「……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、本件訴願理由略以：

（一）本案農業用地買賣符合土地稅法第三十九條之二規定，經原處分機關文山分處審核相符，並核發免稅證明在案，訴願人無法亦無須得知買受人〇〇〇之資金來源，〇〇〇係以支票支付，所訂契約亦非〇〇〇名義，且原處分機關已查得該項資料，何以仍不採用？原處分機關九十年八月二日北市稽法乙字第九〇六二一二九三〇〇號復查決定

書所稱：「支付價金既均由○○○君直接匯款」，顯與事實不符，○○○從未匯款予○○○○，此顯係原處分機關臆測之詞。是以訴願人應有信賴保護原則之適用，自應免予補徵土地增值稅。

(二) 原處分機關自始主張本案係第三人利用○○○農民身分購買，是以○君購買土地當時即係具有自耕農身分之農民，原處分機關文山分處於八十六年六月二日審核相符，始予核發免稅證明在案（可自行調卷或向古亭地政事務所調閱原申請登記案件）。又原處分機關文山分處於九十年六月八日會同市府建設局等現場勘查，系爭土地現為竹林地，足證土地所有權移轉登記後仍繼續作農地使用確定，原處分機關前揭復查決定書所載理由五中已查明作農業使用。是以系爭土地係移轉登記予具有自耕農身分之農民，且土地所有權移轉登記後仍繼續作為農地使用，自應確定，何以不作另為處分註銷補徵土地增值稅？而致本案懸而未決，徒然耗費徵納雙方之人力、物力，徵納雙方爭議不止，製造訟源。

(三) 本案價金僅一百餘萬元，與原處分機關所指之三千餘萬元不盡相同。

三、本案前經本府九十年四月二十六日府訴字第八九一一六八一七〇一號訴願決定：「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。」理由載明：「.... ..四.....惟查依卷附談話筆錄內容及資金流程所載，皆係以原八筆農地買賣所為說明，關於本件系爭本市文山區○○段○○小段○○地號土地部分，並無法加以區隔、釐清，又原處分機關以原買賣價金高達三千餘萬元，認買受人○○○之說詞不合常理，若僅買賣系爭一筆農地時，是否仍如原處分機關所指，不無疑問，況原處分機關僅以訴願人等與買受人○○○熟識，即謂本件訴願人應無信賴保護原則之適用，應予補稅，其理由不無斟酌之餘地。五、又查依土地稅法第三十九條之二第一項規定以觀，免徵土地增值稅之要件應為農業用地移轉予自耕農，且受移轉農地之農民須繼續耕作為已足，是以本件系爭土地免徵土地增值稅之關鍵，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；而此問題關係訴願人權益甚鉅，原處分機關自應予查明。.....」

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，復查決定理由略謂：原處分機關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○○○之自耕能力證明書係由本市文山區公所於八十六年五月三十日北市文建字第 XXXXXXXXXX 號核發，有效期間為六個月，惟八十九年一月四日農業發展條例公布施行後區公所已不再辦理「自耕能力證明書」之核發業務，系爭農業用地經九十年六月八日現場勘查，現為竹林地。惟於查核資金來源時，發現訴願人等四人收款方式係由第三人○○○匯款二五、三八二、五〇〇元以及○君配偶○○○設立之○○有限公司支票付款三、三一六、五〇〇元（支票抬頭為訴願人、○○○、○○○等三人，○○○並未經手）及匯款四、二六六、〇

00元（另依契約因尚未鑑界，故保留款200、000元），且查上開款項多為○君及○○公司向○○○農會貸款而來，以本案整宗買賣價金高達三千餘萬元，又本案價金既均由○○○等直接支付予訴願人等人，並未透過○○○，是訴願人難謂不知情，本案應無信賴保護原則之適用，本件既係○○○利用具有自耕農身分之農民○○○名義購買農業用地，自應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○○○於該地移轉登記時符合農民身分，且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本件係第三人○○○等利用權利人○○○農民身分購買，訴願人並無信賴保護原則之適用，尚非無據。惟查本案業經本府九十年四月二十六日府訴字第八九一一六八一七〇一號訴願決定，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：「……行政院所為撤銷原決定及原處分之判決，……若行政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○○○於八十六年六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 薛明玲
委員 楊松齡
委員 王惠光
委員 陳 敏

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 一 年 一 月 九 日 市 長 馬 英 九

訴願審議委員會主任委員 張明珠 決行