

臺北市政府 97.11.19. 府訴字第 09770175300 號訴願決定書

訴 願 人 張○○

送 達 代 收 人 陳○○ 律師

原 處 分 機 關 臺北市稅捐稽徵處

訴願人因土地增值稅事件，不服原處分機關士林分處民國 97 年 7 月 1 日北市稽士林甲字第 0973

2376800 號函，提起訴願，本府決定如下：

主 文

訴願駁回。

事 實

一、訴願人於民國（下同）88 年 6 月 28 日與案外人何○○訂立土地買賣協議書，將其所有本市士林區○○段 1 小段 64、89 及 92 地號等 3 筆土地，（權利範圍均為全部，面積分別為

2

,959.2 平方公尺、3,396.17 平方公尺及 190.52 平方公尺）出售予何○○，且於同年 7 月

1

日向原處分機關士林分處申報系爭 3 筆土地之移轉現值，並申請按行為時土地稅法第 39

條之 2 規定免徵土地增值稅，經該分處核准免徵在案。嗣原處分機關查核買受人何○○

資金來源時，發現係案外人章○○利用何○○之農民身分購買系爭 3 筆土地，乃函請原

處分機關士林分處補徵原免徵之土地增值稅，該分處以 88 年 9 月 14 日北市稽士林乙字第

8

801941000 號書函核定補徵訴願人土地增值稅計新臺幣（下同）1,049 萬 2,535 元。訴願

人不服，於 95 年 4 月 7 日申請復查，經原處分機關以 95 年 5 月 16 日北市稽法乙字第

0956064

0300 號復查決定：「復查不受理。」訴願人不服，於 95 年 6 月 13 日向本府提起訴願，

經

本府以 95 年 8 月 24 日府訴字第 09584672300 號訴願決定：「訴願駁回。」訴願人仍不服

，提起行政訴訟，經臺北高等行政法院以 96 年 4 月 30 日 95 年度訴字第 03585 號裁定：「

原

告之訴駁回……。」訴願人不服，向最高行政法院提起抗告，經最高行政法院以 97

年 3 月 31 日 97 年度裁字第 2072 號裁定：「抗告駁回……。」確定在案。

二、嗣訴願人於 97 年 5 月 27 日依稅捐稽徵法第 28 條規定向原處分機關士林分處申請退還其已

繳納系爭 64、92 地號 2 筆土地之土地增值稅共計 294 萬 8,922 元，經該分處以 97 年 6 月 3 日

北市稽士林甲字第 09730949400 號函復訴願人否准所請。訴願人不服，於 97 年 6 月 13 日向本府提起訴願，案經原處分機關士林分處重新審查後，以 97 年 7 月 1 日北市稽士林甲字第 09732376800 號函通知訴願人並副知本府訴願審議委員會略以：「主旨：臺端依稅捐稽徵法第 28 條規定申請退還已納之土地增值稅 294 萬 8,922 元乙案，經查原核定補徵土地增值稅之處分係依財政部 80 年 6 月 18 日臺財稅 800146917 號函釋規定辦理並無違誤，應無

稅捐稽徵法第 28 條規定之適用.....說明.....二、本分處 97 年 6 月 3 日北市稽士林甲字

第 09730949400 號函請作廢。.....」本府乃依訴願法第 77 條第 6 款規定，以 97 年 8 月 7

日府訴字第 09770138200 號訴願決定：「訴願不受理。」訴願人猶不服原處分機關士林分處 97 年 7 月 1 日北市稽士林甲字第 09732376800 號函，於 97 年 7 月 25 日向本府提起訴願，

並據原處分機關檢卷答辯。

理由

- 一、本市各稅捐分處為原處分機關所屬單位，其對外所為之決定，視為原處分機關之處分，合先敘明。
- 二、按稅捐稽徵法第 28 條規定：「納稅義務人對於因適用法令錯誤或計算錯誤溢繳之稅款，得自繳納之日起 5 年內提出具體證明，申請退還；逾期未申請者，不得再行申請。」第 35 條第 1 項第 1 款規定：「納稅義務人對於核定稅捐之處分如有不服，應依規定格式，敘明理由，連同證明文件，依左列規定，申請復查：一、依核定稅額通知書所載有應納稅額或應補徵稅額者，應於繳款書送達後，於繳納期間屆滿翌日起算 30 日內，申請復查。」

土地稅法第 28 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 39 條之 2 第 1 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。」

財政部 80 年 6 月 18 日臺財稅第 800146917 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。說明……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……如經查明係第三者利用農民名義購買農地，則屬脫法行為，依實質課稅原則，應無免徵土地增值稅之適用。」

三、本件訴願理由略以：

(一) 依最高行政法院 95 年度判字第 658 號判決意旨，稅捐稽徵法第 28 條對於僅具形式上確定力之行政處分，當事人未依行政程序請求救濟，若原處分確有違法失當，應認納稅義務人在溢繳稅款 5 年內，仍可請求撤銷原處分並退還溢繳稅款。

(二) 訴願人於 87 年 2 月 26 日以系爭 3 筆土地設定最高限額抵押權 1,800 萬元抵押權向章○○

借貸 1,800 萬元，嗣因無資力償還借款，而於 88 年 6 月 28 日將系爭 3 筆土地以 1,800 萬

元轉售予何○○，約定由何○○承擔訴願人對於章○○之債務，以抵償價金，並經章○○同意，此於原處分機關核定訴願人應補徵土地增值稅時，卷證中即有土地買賣協議書可供審酌，訴願人實際交易對象為何○○，請求退回經法務部行政執行署臺北行政執行處執行之土地增值稅 294 萬 8,922 元。

四、按行為時土地稅法第 39 條之 2 第 1 項規定，關於免徵土地增值稅之要件，固以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。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。復按行為時土地稅法第 39 條之 2 第 1 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。

五、查訴願人於 88 年 6 月 28 日與何○○訂立土地買賣協議書，將其所有本市士林區○○段 1

小段 64、89 及 92 地號等 3 筆土地，出售予何○○，且於同年 7 月 1 日向原處分機關士林分

處申報系爭土地之移轉現值，經該分處核准免徵土地增值稅。嗣經原處分機關查核買受人何○○之資金來源時，發現系爭土地係章○○利用何○○農民身分購買，乃函請該分處補徵原免徵之土地增值稅，經該分處核定補徵訴願人系爭土地之土地增值稅計 1,049 萬 2,535 元。訴願人不服，於 95 年 4 月 7 日申請復查，經原處分機關以 95 年 5 月 16 日北市稽

法乙字第 09560640300 號復查決定：「復查不受理。」訴願人不服，於 95 年 6 月 13 日向本府提起訴願，經本府以 95 年 8 月 24 日府訴字第 09584672300 號訴願決定：「訴願駁回。

」訴願人仍不服，提起行政訴訟，經臺北高等行政法院以 96 年 4 月 30 日 95 年度訴字第 0

3585 號裁定：「原告之訴駁回。……」訴願人向最高行政法院提起抗告，經最高行政法院以 97 年 3 月 31 日 97 年度裁字第 2072 號裁定：「抗告駁回。……」確定在案。訴

願人復於 97 年 5 月 27 日依稅捐稽徵法第 28 條規定向原處分機關士林分處申請退還其因系爭

64、92 地號 2 筆土地所繳土地增值稅計 294 萬 8,922 元，經該分處以 97 年 6 月 3 日北市稽

士林甲字第 09730949400 號函復訴願人否准所請。訴願人不服，於 97 年 6 月 13 日向本府提起訴願。經原處分機關士林分處重新審查後，以 97 年 7 月 1 日北市稽士林甲字第 09732376800 號函將該分處 97 年 6 月 3 日北市稽士林甲字第 09730949400 號函作廢，並依財政部

80 年 6 月 18 日臺財稅第 800146917 號函釋審認原核定補徵土地增值稅之處分並無違誤，本

件應無稅捐稽徵法第 28 條規定之適用，仍否准訴願人所請。此有土地買賣所有權移轉契約書、農業用地移轉免徵土地增值稅管制卡、臺北市稅捐稽徵處土地增值稅免稅證明書、臺北市稅捐稽徵處對何○○等所作談話筆錄等資料影本附卷可稽。是原處分機關士林分處否准訴願人申請退還其已繳納之土地增值稅之處分，自屬有據。

六、至訴願主張實際交易對象為何○○非章○○，原處分機關應退還已繳納之土地增值稅乙節，按納稅義務人對於因適用法令錯誤或計算錯誤溢繳之稅款，得自繳納之日起 5 年內提出具體證明，申請退還。此為稅捐稽徵處第 28 條所明定。依原處分機關 95 年 5 月 16

日

北市稽法乙字第 09560640300 號復查決定理由三記載略以，依 88 年 8 月 24 日對何○○及章

○○委任之屠○○所作談話筆錄記載，何○○雖承擔訴願人對章○○之債務，卻無須支付利息，亦無還款期限，顯有違一般交易習慣；又何○○於 88 年 7 月 16 日辦竣系爭土地所有權移轉登記，並於同日向章○○另設定最高限額 3,000 萬元抵押權，惟查何○○對於上開抵押權設定情形交代不清，且前後說詞不一；另對其評估系爭土地價值僅 1,800 萬元，與章○○轉投資金額相同，且章○○表示其可繼續轉投資之爭點無法提出說明，亦不合一般交易常規，乃認定系爭土地係章○○利用何○○農民身分購買農業用地，並就系爭土地另行設定最高限額 3,000 萬元之抵押權，以保障其自身之利益。是本件訴願人與章○○利用何○○之農民身分，以債務承擔之法律關係，免除應納之土地增值稅之事證，已臻明確。本件訴願人既未提出具體事證證明原處分機關核課系爭 64、92 地號 2 筆土地之土地增值稅有因適用法令錯誤或計算錯誤而有溢繳稅款之情事，是訴願主張，自不足採。從而，原處分機關士林分處否准訴願人退還土地增值稅之申請，揆諸前揭規定及財政部函釋意旨，並無不合，應予維持。

七、綜上論結，本件訴願為無理由，依訴願法第 79 條第 1 項，決定如主文訴願審議委員會主

任委員 陳 業 鑫（公出）

副主任委員 王 曼 萍（代理）

委員 陳 淑 芳

委員 陳 石 獅

委員 陳 媛 英

委員 紀 聰 吉

委員 戴 東 麗

委員 蘇 嘉 瑞

委員 李 元 德

中 華 民 國 97 年 11 月 19 日

市長 郝 龍 斌

訴願審議委員會主任委員 陳業鑫決行

如對本決定不服者，得於本決定書送達之次日起 2 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。

（臺北高等行政法院地址：臺北市大安區和平東路 3 段 1 巷 1 號）