

臺北市政府 87.12.23. 府訴字第八七〇六九四二六〇一號訴願決定書

訴 願 人 ○○○

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，不服原處分機關所為之處分，提起訴願，本府依法決定如左：

主 文

原處分撤銷，由原處分機關另為處分。

事 實

緣訴願人與權利人○○○於八十一年一月二十七日訂立本市北投區○○段○○小段○○地號土地買賣契約，並會同向原處分機關北投分處申報土地現值及申請依土地稅法第三十九條之二規定免徵土地增值稅，且經核准免徵在案；嗣經原處分機關查認○○○係被第三者利用之人頭，乃以八十六年五月二十日北市稽核（丙）字第一六三三八號函移北投分處依有關規定辦理，案經該分處以八十六年五月二十八日北市稽北投（乙）字第九四〇一號函核定補徵訴願人原免徵之土地增值稅計新臺幣六一、七八四、九一〇元。訴願人不服，申請復查，未獲變更，乃提起訴願，經本府以八十七年五月六日府訴字第八七〇〇四〇二二〇一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」原處分機關嗣以八十七年八月一日北市稽法乙字第八七一二七八九〇〇〇號重為復查決定：「維持原核定補徵稅額。」上開決定書於八十七年八月四日送達，訴願人仍表不服，於八十七年八月二十四日向本府提起訴願，並據原處分機關檢卷答辯到府。

理 由

一、按訴願法第二十四條規定：「訴願之決定確定後，就其事件，有拘束各關係機關之效力。」

稅捐稽徵法第二十一條第一項第三款規定：「稅捐之核課期間，依左列規定……三、……故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者；其核課期間為七年。」第二十二條第一款規定：「前條第一項核課期間之起算，依左列規定：一、依法應由納稅義務人申報繳納之稅捐，已在規定期間內申報者，自申報日起算。」

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。」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，依有關規定補徵原免徵土地增值稅時，參照本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，應就個案審酌當事人有無信賴保護原則之適用……」

二、本件訴願理由略謂：

- (一)原處分機關無視訴願決定撤銷理由，不依指示查明後註銷原核定稅額，猶執與第一次復查決定相同之理由再作錯誤之決定。
- (二)財政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指示各稽徵機關應審酌當事人有無信賴保護原則之適用。又監察院調查意見為「農地移轉其承受人取得政府機關核發之自耕能力證明，且將繼續供農業使用，方得免徵其土地增值稅，故縱經由第三者利用自耕農名義購買農地，因其持有政府機關核發之自耕農證明，售地人自難辨別或查證其是否名實相符之農民，故縱有脫法行為，該負責者應為充當第三者人頭之購地農民，而非農地之售地人。蓋就常理言，該購地人接受第三者請託，勢必謀取利益，故其信賴方不值得保護」。
- (三)系爭農地移轉經依法登記為買主〇〇〇名義，原處分機關竟以行政裁量方式不認定該項移轉之效力，否認〇〇〇為所有權人，是違反憲法對人民財產權之保障，該處分依憲法規定應屬無效。
- (四)本項交易價款之交付、取得，在一般土地買賣案件屬常有之慣例，且已依稅法規定期限及應檢具之證明文件申報移轉，尤以〇〇〇提示臺北市北投區公所核發農地承受人之自耕能力證明書記〇君除承受本案農地外，並承受北投〇〇、〇〇及〇〇地號田地，毫無掩飾買賣、偽造證件情事，並無故意以詐欺或不正當方法情形，豈可遽按七年核課期間補稅。本案係於八十一年一月二十七日申報移轉，至八十六年五月二十日始核定補稅，已逾五年以上，違反稅捐稽徵法第二十一條第一項第一款規定，應予撤銷。
- (五)本案經查(1)移轉土地為農地(2)買方〇〇〇為農民，經北投區公所核發農地承受人自耕能力證明書在案(3)八十六年七月間，北投分處會同臺北市府建設局、士林地政事務所及北投區公所等機關至現場勘查，結果該農地確仍由〇君繼續耕作，完全符合農業發

展條例第二十七條免徵土地增值稅之規定，在法律上而言，並無課徵土地增值稅之依據。

三、卷查本件原處分機關補徵訴願人系爭土地增值稅之事件，前經本府以八十七年五月六日府訴字第八七〇〇四〇二二〇一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」理由欄載明：「……三、卷查本件原處分機關以〇〇〇購買系爭土地所支付之價款，係〇君於辦理該筆土地移轉登記後，以案外人〇〇〇、〇〇〇、〇〇、〇〇〇等四人為債務人抵押予桃園縣桃園市農會之貸款支付，又債務人〇〇〇等四人為案外人〇〇〇朋友，貸款利息由〇〇〇繳付，〇君未償還貸款之本息，且貸得款項大部分由案外人〇〇〇及〇〇〇二人提領支配之事實，有桃園縣桃園市農會……函等影本附卷可稽，乃認〇君係被第三者利用之人頭，自無土地稅法第三十九條之二免稅規定之適用。另因支付系爭土地價款之貸款利息係由〇〇〇繳付，貸得款項亦大部分由〇〇〇及〇〇〇二人提領支配，而認〇君、〇君二人顯涉此交易；又訴願人八十二年四月十七日於原處分機關稽核科製作談話筆錄陳稱：『……此筆土地買賣，本人主要是與〇〇〇代書接洽……』，並稱親至農會領款，遂又認其就實際交易對象等情事應屬知情，而依稅捐稽徵法第二十一條規定，核課期間應為七年，且亦無信賴保護原則之適用。……四、……原處分機關一方面尚乏具體直接證據，另一方面則未就訴願人質疑及說明之事項予以究明論駁或敘明不採理由之情形下，其徒以上開方式推斷事實，難謂已盡調查之能事；且其認定事實所憑之證據，亦嫌不足。況訴願人主觀上究有無以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐之故意，關係本案核課期間之認定，原處分機關僅因訴願人筆錄上陳述系爭土地買賣係與〇〇〇代書接洽及親至農會領款等情，率即認定訴願人有上開逃漏稅捐之故意，殊不知該等情事在一般土地買賣之案例中乃常有之事，並無明顯不合事理之處，且與訴願人以詐欺或其他不正當方法故意逃漏稅捐之間，似無必然之關連，是原處分機關就此之推論，不無斟酌之餘地。另查卷附免徵土地增值稅之農業用地定期實地查核清單所載，系爭土地經有關機關於八十六年七月十五日會勘結果，其實際使用情形為現場栽植水稻，屬農業使用土地。按前揭土地稅法第三十九條之二第一項規定以觀，似謂免徵土地增值稅之要件為農業用地移轉與自耕農，且受移轉農地之農民須繼續耕作為已足；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，似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甚鉅，自應由原處分機關併予究明。從而，本案原處分應予撤銷，由原處分機關究明後另為處分。……」。

四、本案經原處分機關重核結果，仍予維持原核定補徵稅額，理由為：「……三、卷查本

件○君購買系爭土地所支付之價款，係○君於辦理該筆土地移轉登記後，以○○○....等四人為債務人抵押予桃園縣桃園市農會貸款支付，債務人○○○等四人為○○○朋友，貸款利息由○○○繳付，○君未償還貸款之本息.....有系爭土地登記簿謄本、買賣契約書及桃園縣桃園市農會.....函等影本附卷可稽，足證○君係被第三者利用之人頭.....又查桃園市農會貸款由○○○提領四八七三萬元，○君稱係還欠○君之錢，惟係信用借款（無借款憑據），且支付系爭土地價款之貸款利息係由○○○繳付，貸得款項亦大部分由○○○及○○○二人提領支配，○、○君二人顯涉此交易。而申請人（即訴願人）八十二年四月十七日於本處所作談話筆錄陳稱：『此筆土地買賣，本人主要是與○○○代書接洽....』並稱親至農會領款。其就實際交易對象等情事應屬知情.....核課期間應為七年。且本件亦無信賴保護原則之適用。四、至本件訴願決定認為系爭土地免徵土地增值稅之關鍵，似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等節，惟查本案申請人出售系爭土地時申請依土地稅法第三十九條之二規定免徵土地增值稅，經核准免徵在案，嗣經本處查獲○君係被第三者利用之人頭，而依財政部.....第八〇〇一四六九一七號函釋規定補稅且與土地所有權移轉登記後是否繼續作為農地使用無涉，是本案原核定補徵稅額，揆諸首揭法條及財政部函釋規定，並無不合，應予維持。.....」。

五、是本案經原處分機關再次重核結果，仍係執前詞以為論駁，其雖有就本府質疑土地稅法免徵土地增值稅之要件及系爭土地免徵土地增值稅之關鍵乙點提出說明，惟就本府前次訴願決定指摘原處分機關推斷事實未盡調查能事及訴願人主觀上究有無以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐之故意等節，並無具體之查察作為或說明，難謂已完全依本府前次訴願決定撤銷意旨重核。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示，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。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。而本案原處分機關以推論之方式認定事實，尚嫌率斷，難謂已盡調查之能事。爰將原處分撤銷，由原處分機關依前揭財政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及本府前次訴願決定撤銷意旨究明相關疑義後另為處分。

六、綜上論結，本件訴願為有理由，爰依訴願法第十九條前段之規定，決定如主文。

訴願審議委員會主任委員 張富美
委員 林明山

委員 黃茂榮
委員 鄭傑夫
委員 楊松齡
委員 薛明玲
委員 王清峰
委員 黃昭元
委員 陳明進
委員 王惠光

中 華 民 國 八 十 七 年 十 二 月 二 十 三 日

市長 陳水扁

訴願審議委員會主任委員 張富美 公假

執行秘書 王曼萍 代行