

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，不服原處分機關八十八年二月十二日北市稽法乙字第八七一八六四六四〇〇號復查決定，提起訴願，本府依法決定如左：

主 文

原處分撤銷，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870040220一號訴願決定：「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八七一七八九〇〇號重為復查決定：「維持原核定補徵稅額。」訴願人仍不服，復提起訴願，經本府以八十七年十二月二十三日府訴字第870694260一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」原處分機關嗣以八十八年二月十二日北市稽法乙字第八七一八六四六四〇〇號重為復查決定：「維持原核定補徵稅額。」上開決定書於八十八年二月二十二日送達，訴願人猶表不服，於八十八年三月十五日向本府提起訴願，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) 本案經臺北市政府二次訴願決定撤銷原處分，原處分機關猶執第一次復查決定相同理由重複作錯誤之決定。
- (二) 依稅捐稽徵法第二十一條第一項第一款規定，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，且無故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者，其核課期間為五年。而本案交易價款之交付、取得，在民間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中記載〇君除承受本案農地外，並承受北投〇〇」〇〇、〇〇及〇〇」〇〇地號田地，是本案毫無掩飾買賣、偽造證件情事，且無故意以詐欺或不正當方法逃漏稅捐。則本案既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。
- (三) 本案符合農業發展條例第二十七條規定，應免徵土地增值稅。又依信賴利益保護原則，人民因「信賴」所形成之利益應受法律保護，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遂指示各稽徵機關應審酌當事人有無信賴保護原則之適用。另監察院調查意見為：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。

(四) 系爭農地經移轉並依法登記為○○○名義，原處分機關不予承認，係對○○○財產權不予保障，是原處分不僅抵觸臺北市政府訴願決定，亦違反憲法規定，應予撤銷。

三、卷查本案前經本府以八十七年十二月二十三日府訴字第八七〇六九四二六〇一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」理由載明：「.....三、卷查本....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○○○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，以案外人○○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○〇〇等四人為案外人○〇〇朋友，貸款利息由○〇〇繳付，○君未償還貸款之本息，且貸得款項大部分由案外人○〇〇及○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○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○〇〇繳付，貸得款項亦大部分由○〇〇及○〇〇二人提領支配，而認○君、○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、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.....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.....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....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.....」。

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，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，且貸得款項大部分由○○○及○○○二人提領，此並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，自無土地稅法第三十九條之二免稅規定之適用。另○君主張每年有九百多萬之代耕收入，惟查其所得稅申報資料並無如此大額收入，是○君所主張顯係臨訟飾詞，核不足採，益證○君承購首揭土地並無自有資金，亦無能力償還貸款本息，顯然為他人利用之人頭。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，依稅捐稽徵法第二十一條規定，核課期間應為七年。是本件亦無信賴保護原則之適用。……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，而依財政部八十年六月十八日臺財稅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……並無不合……』。

五、是本案經原處分機關重核結果，除持前詞以為論駁外，雖有就○君之資力等提出說明，惟對於本府前次訴願決定指摘「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」及訴願人有無信賴保護原則之適用等節，仍係徒憑訴願人筆錄上陳述系爭土地買賣係與○○○代書接洽及親至農會領款等情，率即認定訴願人有逃漏稅捐之故意，依稅捐稽徵法第二十一條規定，核課期間應為七年，且無信賴保護原則之適用。殊不知該等情事在一般土地買賣之案例中似屬尋常，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，似難遽認有必然之關連，是原處分機關就此之推論，不無斟酌之餘地。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，其仍應就上開疑義及諸如系爭土地買賣價金是否回流至出資人等相關資金流程為必要之查證。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，由原處分機關依上開財政部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 黃旭田
委員 劉興源

中華民國八十八年七月二十八日

市長 馬英九

訴願審議委員會主任委員 張明珠 決行

如認原處分違法或不當而對本決定不服者，得於收受本決定書之次日起三十日內，向內政部提起再訴願，並抄副本送本府。