

訴願人 ○○○

原處分機關 臺北市稅捐稽徵處

右訴願人因違反土地稅法事件，不服原處分機關八十八年四月二日北市稽法乙字第八七一八六六五一〇〇號復查決定，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

一、緣訴願人涉嫌於七十八年間購買本市○○段○○小段○○、○○、○○、○○、○○、○○、○○地號及○○段○○小段○○地號等七筆土地，未辦竣所有權移轉登記，八十年間復將前開土地再行出售予○○○，於八十年十月一日完成登記。案經人檢舉，並經原處分機關於八十六年十月十七日依法審理核定應按訴願人再行出售移轉現值計新臺幣（以下同）二一、四六六、九四〇元處百分之二罰鍰計四二九、三三八元。

二、訴願人不服，申請復查，經原處分機關以八十七年九月二十八日北市稽法乙字第八七一〇三六七〇〇〇號復查決定：「原罰鍰處分關於訴願人所有坐落本市○○段○○小段○○、○○、○○、○○地號等四筆土地改按其土地持分二分之一之移轉現值處罰，其餘復查駁回。」，訴願人就系爭○○段○○小段○○、○○地號及○○段○○小段○○地號土地部分仍不服，提起訴願，經本府以八十七年十二月二十三日府訴字第870830550一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」嗣原處分機關重以八十八年四月二日北市稽法乙字第八七一八六六五一〇〇號復查決定：「原罰鍰處分關於申請人所有坐落本市○○段○○小段○○、○○地號及○○段○○小段○○地號等三筆土地部分仍予維持。」決定書由原處分機關北投分處以八十八年四月九日北市稽北投乙字第八八〇〇五一一〇〇號書函寄送，訴願人仍不服，於八十八年五月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規定：「稅捐之核課期間，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，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。……三、未於規定期間內申報，或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。」第四十九條前段規定：「滯納金、利息、怠報金、短估金及罰鍰等，除本法另有規定者外，準用本法有關稅捐之規定。」

土地稅法第五十四條第二項規定：「土地買賣未辦竣權利移轉登記，再行出售者，處再行出售移轉現值百分之二之罰鍰。」

財政部七十四年三月二十日臺財稅第一三二九八號函釋：「納稅義務人違反稅法規定裁罰期間之起算，規定如左：(二)關於稅捐核課期間及其起算之規定，於罰鍰案件依稅捐稽徵法第四十九條準用時，應準用同法第二十一條規定，視其有無故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐，分別認定為五年或七年。(三)行為罰……(2)依法受處分人應為一定之行為而不為或不應為一定行為而為之者，自應行為或不應行為之日起算……。……」

七十四年六月六日臺財稅第一七一五五號函釋：「……說明……二、……(二)增值稅之核課期間，通常應自主管地政機關移送主管稽徵機關收件之日起算。若未申請移轉或設定典權登記，縱有移轉或設定典權之契約，尚不發生核課期間問題。……」

二、本件訴願理由略謂：

(一)查訴願人僅向其父○○○購買○○段○○小段○○、○○、○○、○○地號四筆土地（由○○○於八十一年十月五日所簽之前臺灣臺北地方法院士林分院道八十一公字第一八八六五號公證授權書及前臺灣臺北地方法院士林分院檢察署不起訴處分書可證），若訴願人有購買○○及○○地號土地，為何同時移轉同一地段六筆土地時，授權書僅列四筆且父○○○也僅就四筆土地提出告訴，足證父○○○認為○○及○○地號土地係其自行出售予○○○，訴願人並未購買該二筆土地，只因訴願人出售土地予○○○時，同時代為仲介將父之土地一併出售。

(二)至於○○段○○小段○○地號土地部分，原處分機關以土地現值申報書係義務人○○○○以買賣移轉登記予權利人○○○，且行為係於八十五年一月二十六日信託法公布之前，否定訴願人有信託之事實，此不啻否定前臺灣臺北地方法院士林分院檢察署八十二年偵字第三〇七七號不起訴處分書及臺灣高等法院檢察署八十二年度議字第一八九九號處分之調查結果，且即使該行為在信託法公布之前，然民法早有寄託行為之規定，再者土地登記移轉原因中並無以信託作為移轉之原因。

(三)又依財政部七十四年六月六日臺財稅第一七一五五號函釋意旨，土地增值稅之核課期間通常應自主管機關收件之日起算，原處分機關收受○○○移轉登記予○○○（八十一年十月一日），顯已逾五年之核課期間。

三、本案前經本府以八十七年十二月二十三日府訴字第八七〇八三〇五五〇一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分」，撤銷理由略為：「……四、有關○○段○○小段○○及○○地號土地部分：原處分機關就此所為之核認係依申報土地增值稅（土地現值）申報書內載明該二筆土地與訴願人無異議之其他四筆土地同時併案申報，又該申報書所載之義務人、權利人及代理人均为同一，即以此為核認之依據。惟查本案係經

人檢舉，而依卷附之檢舉信函影本並未有該兩筆土地之記載；又觀諸前臺灣臺北地方法院士林分院檢察署檢察官八十二年偵字第三〇七七號不起訴處分書亦僅書明『……〇〇〇（申報書所載之義務人）所有坐落臺北市大同區〇〇段〇〇小段第〇〇、〇〇、〇〇、〇〇地號等土地四筆……證人〇〇〇證稱：【七十八年我與〇〇〇以二百四十萬元共同買受父親名下在大同區的四筆土地……】……』；又該申報書之義務人為〇〇〇、權利人為〇〇〇，則依卷附資料顯示似難如原處分機關就本系爭二筆土地所為之推斷，是該系爭二筆土地之買賣情形是否果如原處分機關所為之核認，實仍有事實未明之處。五、另查有關〇〇段〇〇小段〇〇地號土地部分：原處分機關就此部分所為之審認，係以土地現值申報書內載義務人〇〇〇〇以買賣移轉登記予權利人〇〇〇，而非訴願人以信託登記移轉予〇〇〇。經查前臺灣臺北地方法院士林分院檢察署檢察官八十二年偵字第三〇七七號不起訴處分書記載：『……被告〇〇〇辯稱：告訴人〇〇〇〇將上開北投區（即〇〇段〇〇小段〇〇地號）土地賣予〇〇〇，惟仍時常糾纏不清，〇〇〇就將該土地信託登記在伊名下……（五）告訴（人）〇〇〇〇自承卷附協議書上載『本人〇〇〇買受土地坐落於臺北市北投區〇〇（段）〇〇小段地號〇〇一筆……』……（六）被告〇〇〇支付上開北投區土地價款予告訴人〇〇〇〇，其中支票部分……均由告訴人〇〇〇〇設在〇〇銀行大同分行……帳戶領取……』依上開記載原處分機關認〇〇〇〇將系爭土地出售予訴願人，訴願人未辦權利移轉登記，再行出售予〇〇〇，固非無據；然依卷附臺北市都市土地卡登載該系爭土地之移轉情形，確如訴願人所稱係由〇〇〇〇移轉予〇〇〇，再由〇君移轉予〇〇〇，爾後由〇君於八十三年二月二十一日移轉登記予訴願人。上述記載如屬實，則與前述不起訴處分書之記載不合，亦與常情有違，本件事實究以何者為是，有待原處分機關證明，則原處分機關認本系爭土地係訴願人未辦竣權利移轉登記再行出售即不無率斷之處。』

四、本案經原處分機關重為復查決定仍維持原核定，依原處分機關訴願答辯書所持理由為：

(一) 訴願人主張其並未向〇〇〇購買〇〇段〇〇小段〇〇及〇〇地號土地，並指稱據〇〇〇於八十一年十月五日所簽之前臺灣臺北地方法院士林分院道八十一公字第一八八六五號公證授權書及前臺灣臺北地方法院士林分院檢察署不起訴處分書可證乙節，惟訴願人僅以〇〇〇生〇〇段〇〇小段〇〇、〇〇、〇〇、〇〇地號四筆土地提出告訴，未述及〇〇段〇〇小段〇〇及〇〇地號土地，即據以指稱上開二筆土地僅係其出售土地給〇〇〇時，代為仲介〇〇〇將土地一併出售，按依行政訴訟有關證據法則之運用，訴願人僅空言推論主張，未舉證以圓其說，尚難採認。

(二) 原處分機關函請買受人〇〇〇到處說明，〇君表示書面上係向〇〇〇購入土地六筆（〇〇段〇〇小段〇〇、〇〇、〇〇、〇〇、〇〇及〇〇地號），再查系爭〇〇、〇〇地號土地與其他地號（註：〇〇、〇〇、〇〇及〇〇地號）土地同時申報土地現值，且該申

報書係同一義務人、同一權利人及同一代理人，職是，訴願人主張顯不足採。

(三) 訴願人主張○○段○○小段○○地號土地於購入後，即信託登記予○○○有信託事實乙節，惟查土地現值申報書係義務人○○○○以買賣移轉登記予權利人○○○，依行政法院三十一年度判字第五三號判例：「當事人主張事實，須負舉證責任，倘所提出之證據，不足為其主張事實之證明，自不能認其主張為真實。」另訴願人主張依財政部七十四年六月六日臺財稅第一七一五五號函釋意旨，原處分機關收受○○○移轉登記予○○○（八十一年十月一日）已逾五年核課期間乙節，本案訴願人既未辦竣所有權移轉登記，即將前開土地再行出售予○○○自無上開函釋所示「收件日」起算之適用。

五、有關○○段○○小段○○及○○地號土地部分：

卷查本系爭土地之買受人○○○八十八年三月四日於原處分機關所作之談話筆錄指稱：「……交易之過程均經由○○○處理，且支付土地之價款亦交給○○○（有支票及契約書）。……書面上本人係向○○○購買土地，然○○○與○○○之間交易之情形，本人並不清楚，本人買賣此批土地均向○○○接洽。……因時間太久，取得不易，可能無法提供。（註：當時交易之公證書、契約書及付款之支票證明）……」，依上開談話筆錄，買受人○○○固指稱系爭土地之交易均由訴願人與其接洽，惟實際出賣人為誰？買受人並未能明白指出，至相關交易資料因時間久遠買受人亦無法提示，則原處分機關遽依買受人之談話筆錄，及土地增值稅（土地現值）申報書上所載之義務人、權利人、代理人同一，即認定本系爭土地之出賣人為訴願人，實嫌率斷。

六、有關○○段○○小段○○地號土地部分：

本府前次訴願決定係請原處分機關證明系爭土地交易情形，惟原處分機關並未究明，僅引據行政法院三十一年度判字第五三號判例，據以為維持原核定之依據，原處分機關所持見解，亦有可議。

七、又關本案究有無逾越核課期間乙節，原處分機關引據財政部七十四年六月六日臺財稅第一七一五五號函釋，以系爭土地出賣人○○○並未移轉登記予買受人—訴願人，而係直接移轉登記予下一位買受人○○○，是訴願人既未辦竣所有權移轉登記，自無上開函釋所指「收件日」，尚不發生核課期間起算之問題，尚非無據。惟原處分機關之所以依土地稅法第五十四條第二項規定處訴願人罰鍰，係以訴願人依法不應為一定行為而為之即違反土地稅法第五十四條規定土地買賣未辦移轉登記前不得再行出售之故，是該罰鍰性質係屬行為罰，則參照首揭財政部七十四年三月二十日臺財稅第一三二九八號函釋意旨，本案之核課期間自應以訴願人於不應為一定行為之日起算。且本案之核課期間究為五年抑或七年，則應視訴願人不為所有權移轉登記而再行出售之行為有無故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐為認定基礎。是以原處分機關以首揭財政部七十四年六月六日臺財稅第一七一五五號函釋，核認本案未生核課期間起算之問題，難謂允洽。據上，原處

分機關就本府前次訴願決定撤銷意旨所指摘尚待查明之事實，難謂已盡查證之能事，揆諸前揭規定，即有未合。爰將原處分撤銷，由原處分機關另為處分。

八、綜上論結，本件訴願為有理由，爰依訴願法第十九條前段規定，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 曾巨威
委員 黃旭田
委員 劉興源
委員 曾忠己

中華民國八十八年九月一日

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。