

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十月二日北市稽法乙字第八八一五一六三〇〇〇號復查決定，提起訴願，本府依法決定如左：

主文

原處分撤銷。

事實

一、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行為時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，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。」其理由略以：「.....四、惟訴願人否認原處分機關認定之事實，並提出多項質疑及說明，是在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○○○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益甚鉅，自應由原處分機關併予究明。……」

二、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號重為復查決定：「維持原核定補徵稅額。」訴願人仍不服，第二次提起訴願，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。」其理由略以：「……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得保護之具體證據，並路述其認定之理由，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。……」

三、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。」訴願人仍不服，第三次提起訴願，經本府以八十八年七月二十八日府訴字第八八〇二二六二六〇一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」其理由略以：「……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，並路述其認定之理由，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。……」

四、原處分機關嗣以八十八年十月二日北市稽法乙字第八八一五一六三〇〇〇號重為復查決定：「維持原核定補徵稅額。」訴願人猶表不服，於八十八年十一月三日第四次向本府提起訴願，八十八年十二月一日補充理由，並據原處分機關檢卷答辯到府。

理 由

一、本件提起訴願日期距復查決定書發文日期雖已逾三十日，惟原處分機關未查明復查決定書送達日期，訴願期間無法起算，自無訴願逾期問題，合先敘明。

二、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。」行為時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，並路述其認定之理由，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……」

三、本件訴願及補充理由略謂：

（一）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、〇〇及〇〇地號田地，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。

（二）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障，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，故其信賴不值得保護。

（三）綜合市府數次訴願決定，指出原處分均係推論方式，依行政法院七十五年三〇九號判例：稽徵機關對納稅人課稅處分，必須依據事實，不宜僅憑推測，原處分請予撤銷。係爭農地經移轉並依法登記為〇〇〇名義，原處分機關不予承認，係對〇〇〇財產權不予保障，是原處分不僅抵觸市府訴願決定，亦違反憲法第十五條規定，依憲法第一百七十二條規定應予撤銷。原處分機關之理由顯然誤解，蓋〇君之財力能否負擔貸款本息，係其與貸款機構之間問題，與其向訴願人購買土地無涉，民間一般買賣房地產賣主難道要向買主索取財力證明，始可交易嗎？又所得稅之申報內容與其真實所得難道無差異空間？不然國稅局設稽查人員幹什麼？農業收入依所得稅法免稅，其當然免申報所得稅，其理甚明，原處分機關不應小看〇君財力，又再犯錯以推測方式判斷〇君為他人利用之人頭。

（四）市府訴願決定撤銷意旨所指按行為時土地稅法第三十九條之二第一項規定以觀乙節，係市府就土地稅法所定之見解，參照大法官會議釋字第三六八號解釋，本案應受市府決定之拘束，茲原處分機關一再犯錯，請予糾正。又土地買賣交易之申報、課稅，均係源於土地稅法之規定，何來區分一般土地買賣案件與非一般土地買賣案件，而有不同之土地代書及不同之價款給付方式？本案歷經訴願決定三次撤銷原處分，由原處分

機關另為處分。惟原處分機關對訴願決定之意旨，不加斟酌，並未發現新事實證據，斤斤陳詞，仍執意違法核課土地增值稅，極盡擾民，請撤銷原處分，不必另為處分。

四、卷查本案前經本府三次訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」並責由原處分機關查明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待查明事項（路述於事實一、二、三）。蓋前開待查明事項案關訴願人是否符合首掲行為時土地稅法第三十九條之二第一項免徵土地增值稅規定之適用，惟原處分機關迄未能究明本府前開質疑事項，徒以本府前三次訴願決定所不採之理由，一再為維持原核定補徵稅額之處分，則在原處分機關未能究明本府質疑事項且未發現訴願人違章新事證情形下，足認原處分機關補徵訴願人原適用行為時土地稅法第三十九條之二第一項免徵土地增值稅之處分，應無由維持，爰將原處分撤銷。

五、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 曾巨威

委員 黃旭田

委員 曾忠己

中 華 民 國 八十九 年 二 月 十七 日

市長 馬英九 出國

副市長 歐晉德 代行

訴願審議委員會主任委員 張明珠 決行