

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立約，同日向原處分機關北投分處申報移轉所有本市北投區○○段○○小段○○地號土地，及申請依土地稅法第三十九條之二規定免徵土地增值稅，並經核准免徵在案。嗣經原處分機關查認○君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，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，經原處分機關以八十六年十一月二十四日北市稽法乙字第一四二二六二號復查決定：「復查駁回。」上開決定書於八十六年十二月一日送達，訴願人仍表不服，於八十六年十二月二十二日向本府提起訴願，並據原處分機關檢卷答辯到府。

理 由

一、按土地稅法第三十九條之二第一項規定：「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。」

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。」

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：「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。」

二、本件訴願理由略謂：

（一）原處分機關迄今尚無確實查明所謂「第三者」是何人？以「莫須有」而擅指「○○○係被第三者利用之人頭」，寥寥數字，即令繳納六千餘萬元稅款。訴願人售地予○君，當然向○君取款，至於○君如何籌錢，買方並無權利要他告知；如今空憑農會貸款

而認定○君係被第三者利用，真正荒唐。該地現仍由○○○所有並持續耕作中，原處分機關北投分處於八十六年七月中曾通知臺北市政府建設局、士林地政事務所、北投區公所等機關及○君等人至該農地現場會勘，結果該農地確實由○君耕作，足證並無第三者。

(二) 監察院要求財稅機關對農地補徵土地增值稅案件，應注意信賴保護原則，經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通知財稅單位確實辦理。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；故縱由第三者利用該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；是縱有脫法行為，該負責者，應為充當第三者人頭之購地農民，而非為農地之售地人。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；為前述監察院調查意見所明示。本案於過戶時，○君已提示北投區公所核發農地承受人自耕能力證明書，該證明書記載○君除承受本筆農地外，並承受○○段○○、○○及○○號田地，訴願人根據該證明而將農地售予○君，並經北投分處核准免徵土地增值稅，至今卻不認帳，補徵六千多萬元稅額，違反信賴保護原則。

(三) 原處分機關復查決定書以訴願人與許代書接洽及親至農會領款，而論定訴願人明知購地者非○○○，妄斷本案無信賴保護之適用，核課期間應為七年，實屬無稽之至。又○○○於八十一年元月三十一日應北投分處通知親至該分處接受詢問，立有承諾仍作耕地使用之承諾書，經審核符合規定，始准免稅，並非僅憑書面形式審核，而係實質審查。政府機關之作為不得罔顧人民對其先前所為或既存法律狀態之信賴，而任意變更或撤廢之，此為信賴保護原則之精神，惟已遭原處分機關破壞無存。

(四) 依法應由納稅義務人申報繳納之稅捐，已在規定期間申報，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。本案係於八十一年一月二十七日訂立買賣契約，同日向原處分機關北投分處申報移轉登記，至八十六年五月二十八日北投分處始核定補徵土地增值稅，已逾上開規定核課期間。

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○○○、○○○、○○、○○○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○○○等四人為案外人○○○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案外人○○○及○○○二人提領支配之事實，有桃園縣桃園市農會八十二年三月六日桃市農信字第一二一五號、八十二年五月十四日桃市農信字第二六四八號及八十四年十月十一日桃市農信字第六二五〇號函等影本附卷可稽，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○○○繳付，貸得款項亦大部分由○○○

及○○○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○○○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。是本案原處分機關認定之事實，參諸上開陳述，尚非無據。

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。從而，本案原處分應予撤銷，由原處分機關究明後另為處分。

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 張富美
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 陳明進
委員 王惠光

中 華 民 國 八 十 七 年 五 月 六 日

市長 陳水扁

訴願審議委員會主任委員 張富美 決行