

訴 願 人 ○○○

代 理 人 ○○○會計師

原處分機關 臺北市稅捐稽徵處

右訴願人因補徵土地增值稅事件，不服原處分機關所為處分，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

- 一、緣訴願人於七十九年五月二十九日訂約出售所有本市士林區○○段○○小段○○地號農業用地予○○○，並於同年月三十一日向原處分機關士林分處申報移轉系爭農業用地，並依農業發展條例第二十七條規定申請免徵土地增值稅，經核准免徵在案。嗣原處分機關於八十年十一月十七日派員複核時，發現系爭農業用地實際買受人為○○○（七十七年十月二十六日更名為○○○），其係假借具有農民身分之○○○名義購買，應無免徵土地增值稅之適用，乃由士林分處以八十四年十一月十日北市稽士林（乙）字第二八一二三號函發單補徵訴願人原免徵之土地增值稅額，計新臺幣（以下同）八、四〇七、八二三元，訴願人不服，申請復查，未獲變更，乃向本府提起訴願。經本府以八十五年十一月六日府訴字第八五〇六〇二七六號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」撤銷理由略以「：本件應查明系爭農地移轉登記與○○○後，○君是否繼續耕作？如經查其原非自行耕作之『具有自耕能力者』，要非不能依據司法院大法官議決釋字第三七九號解釋，據以塗銷其原所有權移轉登記；或經查明其未繼續耕作，始依前揭規定予以補徵原免徵之土地增值稅。原處分機關既未查明當事人間實際上究係買賣、贈與？抑信託等何種法律關係？復未查明系爭農地移轉登記與○君後，○君是否繼續耕作，徒以農地買賣契約當事人與第三人間資金來源為補徵原免徵土地增值稅之論據，核欠實據……。」
- 二、嗣經原處分機關重行查核後，以八十六年二月十二日北市稽法（乙）字第五四五〇號復查決定：「維持原核定。」訴願人仍表不服，於八十六年三月二十日再次向本府提起訴願，經本府以八十六年七月十六日府訴字第八六〇二七一三二〇一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」嗣經原處分機關重行查核後，以八十七年一月十三日北市稽法（乙）字第八六一四五八一三〇〇號復查決定：「維持原核定。」上開決定書於八十七年二月三日送達，訴願人仍表不服，於八十七年二月十九日第三次向本府提

起訴願，並據原處分機關檢卷答辯到府。

茲摘敘訴辯雙方理由如次：

一、本件訴願理由略謂：

- (一) 訴願人將土地讓與○○○，原處分機關於第二及第三次復查決定中均明確證實訴願人與系爭農地權利人○○○係為買賣法律關係。不動產買賣以登記為要件，未經登記又未登錄收受交易價款之私契，即使有其存在，能否用當核課土地增值稅之證據？原處分機關前後三次以之作為決定維持核課之理由是否適法？
- (二) ○○○於七十九年五月向訴願人購買土地迄今已達八年，上述土地至今仍由○君繼續耕種，至今亦無於其土地上興建農舍或假借興建農舍大興土木興建建物或整地之情事。
- (三) 訴願人出讓之農地，地處士林區○○里偏僻山區，距離○○里連外道路在一、〇〇〇公尺以上；與連絡道路相通之小徑僅容一輛車通行，於小徑之末端至訴願人出讓之土地間仍有一〇〇米需借用他人土地方能到達。全部土地南高北低（道路在高地）坡度自三十度至六十度，北臨有溪流之山溝，除提供為種植竹木或於較平緩之地為花木栽種外別無用途，士林區○○里除平臺地外至今未見開發。在上述土地上，何人願假借他人之名義投入高額資金（公告現值已達一五、五五一、三四九元）用以購買自始即知無法開發之土地？原處分機關應查明系爭農地移轉登記予○○○後，○君是否繼續耕作以佐證其是否確屬○君與訴願人之買賣行為，惟原處分機關卻從未查明其事實。

二、原處分機關答辯理由略謂：

- (一) 訴願人於七十七年九月八日訂約出售所有本市士林區○○段○○小段○○地號農地予買受人○○○（○君於七十七年十月二十六日更名為○○○），由於○君未具自耕農民身分，延至七十九年五月三十一日始由訴願人會同權利人○○○向士林分處申報移轉系爭農業用地，此有訴願人提供之七十七年九月八日土地買賣合約書（私契）及七十九年五月三十一日（士林分處收件號碼第五四二九號）土地增值稅申報書及土地買賣所有權移轉契約書影本附案可稽，足資證明訴願人與系爭農地權利人○○○係為買賣法律關係。
- (二) 次查訴願人八十四年九月六日委託○○○（訴願人之子）至原處分機關稽核科所製作談話筆錄中陳述系爭農業用地係於七十七年九月八日售予○○○，並提供雙方買賣土地合約書（私契）影本，作為佐證；復於八十五年五月二十二日於原處分機關稽核科談話筆錄中陳述系爭土地交易價款部分收取現金，部分收取支票，足以證明系爭農地之實際買受人為○○○，此一事實亦為訴願人之子所不否認。因○君並不具備自耕農之身分，延至七十九年五月三十一日始利用具有農民身分之○○○名義會同訴願人向士林分處申報移轉系爭土地，顯見移轉時訴願人即知名義買受人○○○係○○○所利

用之人頭農民，至臻明確。

- (三) 本案因第三者（實際買受人為○○○）並無自耕農身分係假借具有農民身分之○○○名義購買農業用地，訴願人自無免徵土地增值稅之適用，士林分處發單補徵訴願人原免徵之土地增值稅額，並無違誤，是土地稅法第三十九條之二第一項規定移轉農業用地免徵土地增值稅之要件為承買人係自行耕作之農民繼續耕作者方有免徵土地增值稅之適用，從而本案移轉登記後之所有權人（○○○）於完成移轉登記後，縱使其未繼續耕作，係屬涉及違反土地稅法第五十五條之二規定，應處以○○○原免徵土地增值稅二倍罰鍰，核與本案原核定應補徵訴願人稅款案件無涉。
- (四) 末查本案訴願人是否明知第三人假借具有自耕農身分之承買人（○○○）名義購買系爭土地，經查實際買受人：○○○（甲方）與申請人（乙方）於七十七年九月八日所訂之私契第五點表示：「登記名義人由甲方指定，乙方不得異議」，上開私契亦經訴願人之子○○○八十四年九月六日於談話筆錄證明屬實且由其保管，則訴願人所有系爭農業用地實際係售予○○○，又該土地登記名義明約定由○○○（甲方）指定，是訴願人係明知第三人假借具有自耕農身分之承買人（○○○）名義購買系爭土地，核無信賴保護原則之適用，本案既經查明係假借農民身分申請免稅，自有以不正當方法逃漏稅情事，依稅捐稽徵法第二十一條第一項第三款規定其核課期間為七年。

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。」

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。」

農業發展條例施行細則第十四條第二項規定：「本條例第二十七條所稱自行耕作之農民，以依本條例第四條規定從事農業經營者為限。」稅捐稽徵法第二十一條第一項第三款規定：「稅捐之核課，依左列規定……三、未於規定期間內申報或故意以詐術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：「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，應予補徵免徵稅額。」

二、卷查本件原處分機關補徵訴願人系爭土地增值稅之事件，前經本府以八十五年十一月六

日府訴字第八五〇六〇二七六號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」嗣原處分機關仍予維持原處分，訴願人仍表不服，再次提起訴願，復經本府以八十六年七月十六日府訴字第八六〇二七一三二〇一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」理由載明：「……惟原處分機關……仍未就……系爭農業用地移轉登記予〇〇〇後，〇君是否繼續耕作予以充分查證。又原處分機關答辯理由敘稱訴願人與〇〇〇之間係買賣關係，又主張如〇〇〇未繼續耕作，得對其處以原免徵土地增值稅二倍罰鍰，原處分機關既認〇君為本件系爭土地之實際買受人則何以得對非實際買受人〇君處罰鍰，其立論不無矛盾之處。……至……核課期間究為五年抑為七年？攸關本案是否應予補徵原免徵之土地增值稅，而依前開理由…本案原處分機關據以補徵土地增值稅之依據，既有可議之處，且原處分機關重新查證，除資金之流程外，未見有其他任何具體證據，足以證明訴願人明知第三人假借具有自耕農身分之承買人（〇〇〇）名義購買系爭土地，即據以認定本案係共同以不正當方法逃漏稅捐之七年核課期間，重為復查決定仍予補徵原免徵土地增值稅，揆諸首揭訴願法規定及司法院大法官解釋意旨，自有不合，……」

三、本案經原處分機關再次重核結果，仍予維持原核定，理由略如前述，其重核結果，除以先前所持理由論駁外，就本府前次訴願決定所指摘之系爭農業用地移轉登記予〇〇〇後，〇君是否繼續耕作問題，非但未依決定意旨予以充分查證，且以「本案移轉登記後之所有權人（〇〇）於完成移轉登記後，縱使其未繼續耕作，係屬涉及違反土地稅法第五十五條之二規定，應處以〇〇〇原免徵土地增值稅二倍罰鍰，核與本案原核定應補徵訴願人稅款案件無涉。」等由為辯，是其顯未依本府前次訴願決定意旨另為處分，揆諸前揭訴願法第二十四條規定，自有未合。

四、又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之子〇〇〇八十四年九月六日所作談話筆錄，承認訴願人與〇〇〇於七十七年九月八日訂有私契，據以推斷訴願人所有系爭農業用地實際係售予〇〇〇，訴願人係明知第三人假借具有自耕農身分之承買人（〇〇〇）名義購買系爭土地，係假借農民身分申請免稅，自有以不正當方法逃漏稅情事，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，自應由原處分機關會同農業主管機關本府建設局辦理現場會勘，予以究明。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 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 七 月 一 日

市長 陳水扁

訴願審議委員會主任委員 張富美 決行