臺北市政府 88.03.30. 府訴字第八七０七八二四九０一號訴願決定書

訴　願　人　○○○

代　理　人　○○○　會計師

原處分機關　臺北市稅捐稽徵處

右訴願人因土地增值稅事件，不服原處分機關八十七年八月二十六日北市稽法乙字第八七０一六三九０００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○○○，而於同年月三十一日向原處分機關士林分處申報移轉系爭土地，並申請依農業發展條例第二十七條規定免徵土地增值稅，且經核准免徵在案。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計新臺幣（以下同）八、四０七、八二三元。訴願人不服，申請復查，未獲變更，乃提起訴願，經本府以八十五年十一月六日府訴字第八五０六０二七六號訴願決定：「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....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、原處分機關嗣以八十六年二月十二日北市稽法（乙）字第五四五０號重為復查決定：「維持原核定。」訴願人亦不服，第二次提起訴願，經本府以八十六年七月十六日府訴字第八六０二七一三二０一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」撤銷理由略以：「.....三、卷查上開本府訴願決定撤銷理由一，乃係就土地稅法第三十九條之二第一項規定之適用，闡明與原處分機關不同之見解.....原處分機關重為處分自應受前開見解之拘束，惟原處分機關八十六年二月十二日....重為復查決定，仍未就訴願決定撤銷理由之待證事實，即系爭農業用地移轉登記予○○○後，○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新添之間係買賣關係，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，則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。四、至訴願決定撤銷理由二，雖屬事實之查證，惟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，而依前開理由三，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....自有不合，從而本件原處分應予撤銷，由原處分機關另為處分.....」。

三、原處分機關嗣又以八十七年一月十三日北市稽法乙字第八六一四五八一三００號重為復查決定：「維持原核定。」訴願人仍不服，第三次提起訴願，經本府以八十七年七月一日府訴字第八七０一九一八００一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」原處分機關遂再以八十七年八月二十六日北市稽法乙字第八七０一六三九０００號重為復查決定：「維持原核定。」上開決定書於八十七年九月九日送達，訴願人猶表不服，於八十七年九月二十四日第四次向本府提起訴願，八十七年十一月十六日補充訴願理由，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。」

稅捐稽徵法第一條之一規定：「財政部依本法或稅法所發布之解釋函令，對於據以申請之案件發生效力。但有利於納稅義務人者，對於尚未核課確定之案件適用之。」

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一款、第三款規定：「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八００一四六九一七號函釋：「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八二一五０四七六七號函釋：「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）臺財稅第八二一五０四七六七號函釋，應就個案審酌當事人有無信賴保護原則之適用.....」

二、本件訴願及補充理由略謂：

(一)本案如確係○○○假借○○○之名購買農地，就原處分機關留供判定核課增值稅之契約書觀之，其訂約時間為七十七年九月，距本案農地之實際買賣日期（七十九年五月二十九日），期間有二十一個月之久；又○○○購入農地，至七十九年八月七日持向臺北縣五股鄉農會設立抵押權，期間又經過將近三個月，前後期間長達二十三個月；觀諸訴願人洽領之地籍謄本之他項權利登記欄，均未發現○君有於系爭土地上為抵押權之登記，○君平白交付購地價款後卻未將土地過戶或予以設定抵押權以確保其權益，顯與常規有違，其最正確之解釋，當然為訴願人與○○君於七十七年所訂之契約因故並未執行。基於上述原因，原處分機關似應先行佐證○君在本案交易中扮演買受人之直接證據，而不應以○君於他項權利中擔任借款之連帶保證人，即推定實際購地者為○君。

(二)又○○○購入土地後有三度之抵押借款，以○君而言，於○君第二度設質塗銷之日，有不將○君土地設定抵押權於○君而使其土地無淨值再向第三人借貸之理嗎？又○君第三度設定抵押與○○○○融資一八、０００、０００元，○君卻不加阻止，由是觀之，○○○對購入之農地有其絕對之自主權，絕非○君借其自耕農名義購買農地。

(三)本案既經訴願決定，原處分機關本應就訴願決定指摘之處予以查明，而為核駁之依據；但原處分機關卻又以第一次至第三次維持原核定之雷同理由，並加上似是而非之證物以維持其核課之土地增值稅達四次之多；其罔顧訴願決定有拘束力之法令規定，讓人遺憾。為免其再發生不顧訴願決定之事實，請逕為應撤銷核課土地增值稅之訴願決定。

(四)原處分機關對訴願人要求其應提供進一步佐證其認定○君為本案土地實際買受人之證據，諸如○君於支付高額價金而未如期過戶亦未辦理保全（設定抵押權）卻認定為其購地

之證明，原處分機關對之卻隻字未提。又原處分機關於動用大批人力會同建設局人員至現場會勘印證本案土地確屬農地農用符合免課土地增值稅後，再以臆測之詞否定其會勘之結果，其用意何在？

三、卷查本案前經本府以八十七年七月一日府訴字第八七０一九一八００一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」理由略以：「.....三、本案經原處分機關再次重核結果.....就本府前次訴願決定所指摘之系爭農業用地移轉登記予○○○後，○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（○○○）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。』等由為辯，是其顯未依本府前次訴願決定意旨另為處分.....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○○○八十四年九月六日所作談話筆錄，承認訴願人與○○○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○○○，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，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.....」。

四、本案嗣經原處分機關重為復查決定仍予維持原核定，理由為：「.....三、卷查本件.....有申請人（即訴願人）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....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，足資證明申請人與系爭農地權利人○○○君係為買賣法律關係。次查申請人八十四年九月

六日委託○○○（申請人之子）至本處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....復於八十五年五月二十二日....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○○○，此一事實亦為申請人之子所不否認。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○○○名義會同申請人向本處士林分處申報移轉系爭土地，顯見移轉時申請人即知名義買受人○○○係○○○所利用之人頭農民，至臻明確。四、至前揭訴願決定撤銷理由所指系爭土地是否移轉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乙節，依本市士林地政事務所八十五年十一月二十七日....函復，○○○君為自始具有自耕農身分之農民，又經本處士林分處八十七年七月二十八日會同本市建設局現場會勘，系爭土地仍種植竹木及雜林木符合土地稅法第三十九條之二規定，惟依據申請人之子○○○君八十四年九月六日談話筆錄及所附不動產買賣契約書載明，承購人係○○○君，顯見○君係利用第三者農民身分購買系爭土地，已違反土地稅法第三十九條之二第一項....之立法精神。是本案事後調查是否違反土地稅法第五十五條之二規定，核與本案原核定應補徵申請人稅款案件無涉。又依本處查核承買人資金來源，益資證明實際買受人係○○○君利用權利人○○○君之農民名義購買系爭土地情事，另據申請人之代理人八十四年九月六日於本處所製作談話筆錄說明，本案係由申請人與實際買受人○○○訂約買賣完成，從而審認○君事先明知權利人○○○為○○○所安排，並假藉其農民名義免徵土地增值稅，顯有以不正當方法逃漏稅，故核課期間應為七年。復核閱案附臺北市土地登記簿謄本記載，權利人○○○於取得本案農地後，即提供實際買受人○○○等向臺北縣五股鄉農會及他人設定抵押貸款，足證○○○君為○○○所利用之農民....是本處原核定補徵稅額....並無違誤，應予維持.....」。

五、是本案經原處分機關再次重核結果，除仍執前詞以為論駁外，其雖有就本府所指系爭土地是否移轉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乙節，查明○○○為自始具有自耕農身分之農民，又系爭土地仍種植竹木及雜林木，符合土地稅法第三十九條之二規定；惟關於前次訴願決定指摘之「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」乙節，原處分機關仍未就土地稅法第三十九條之二第一項規定之要件及民法第二百六十九條第一項規定意旨予以究明。且關於訴願人是否以詐欺或其他不正當方法故意逃

漏稅捐乙節，原處分機關仍持舊有事證推論事實，恝置訴願人有利之說明，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八二一五０四七六七號函釋亦規定，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，仍應為必要之查證。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八二一五０四七六七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。

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　曾巨威

委員　黃旭田

中　華　民　國　八十八　年　三　月　三十　日

市長　馬英九

訴願審議委員會主任委員　張明珠　決行