

臺北市政府 87.10.21. 府訴字第八七〇四九三二六〇一號訴願決定書

訴 願 人 〇〇〇

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

訴願駁回。

事 實

- 一、緣訴願人於七十九年十月十五日出售所有本市〇〇段〇〇小段〇〇、〇〇及〇〇地號等三筆土地予〇〇〇，又七十九年十一月九日向原處分機關士林分處申報移轉其中〇〇地號及〇〇地號等二筆農地（持分四分之一）予自耕農〇〇〇（另〇〇地號土地經核定須繳土地增值稅，且經訴願人移轉予〇〇〇後，再由〇〇〇移轉予〇〇〇），並申請依農業發展條例第二十七條規定免徵土地增值稅，經原處分機關士林分處依所附資料書面審查核准免徵土地增值稅計新臺幣（以下同）四、三二五、六六三元。嗣原處分機關複核時，認本案係第三人〇〇〇利用〇〇〇名義購買，原即無免徵土地增值稅之適用，乃以八十三年五月二十六日北市稽核甲字第一〇七七一號函囑所屬士林分處發單向訴願人補徵原免徵之土地增值稅。
- 二、訴願人不服，申請復查，未獲變更，第一次提起訴願，經本府以八十四年二月二十三日府訴字第八三〇八一五六九號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為適法之處分。」原處分機關嗣以八十四年八月二十二日北市稽法（乙）字第一五三八二號重為復查決定：「維持原處分。」訴願人猶不服，第二次提起訴願，又經本府以八十五年三月二十八日府訴字第八五〇一八四九六號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為適法之處分。」原處分機關復以八十五年七月二日北市稽法（乙）字第一四五八二號重為復查決定：「維持原核定。」訴願人又不服，第三次提起訴願，復經本府以八十六年三月二十五日府訴字第八五〇九〇八三五號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」原處分機關嗣再以八十六年六月二日北市稽法（乙）字第一一八七五八號重為復查決定：「維持原核定。」訴願人仍表不服，第四次提起訴願，再經本府以八十六年十一月十一日府訴字第八六〇五五二八九〇一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」原處分機關仍以八十七年五月五日北市稽法乙字第八六一七四四四〇〇號重為復查決定：「維持原核定補徵稅額。」上開決定書於八十七年五月二十一日送達，訴願人猶表不服，於八十七年六月九日第五次向本府提起訴願，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。」

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……」

二、本件訴願理由略謂：

- (一) 按土地法第三十條第一項僅規定私有農地所有權移轉，其承受人以能自耕者為限，並未限定不能自耕者，不得於買受農地時約定將所有權移轉於有自耕能力之人。且依該條規定，有無自耕能力，係以「承受人」為準，非以「買受人」為準。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，事所恆有，亦非法所不許；準此，本件訴願人與〇〇〇訂定系爭土地買賣契約，而將土地所有權登記予具有自耕農身分之〇〇〇，則屬合法有效，自應符合免徵增值稅之規定。
- (二) 揆諸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及八十二年十月七日臺財稅第八二一四九八七九一號函釋意旨，其補徵土地增值稅之對象，乃是利用農民名義購買農地之第三者及不法取得免徵土地增值稅之農地者；而一般農地移轉買賣

必須符合免徵土地增值稅之要件，方能有效移轉過戶，已為一般法律常識。雖系爭土地買賣契約書第六條訂定：「……移轉過戶時應繳納之土地增值稅由乙方（即訴願人）負擔……」，然亦明定是移轉過戶時之稅捐負擔；今原處分機關發單補徵系爭土地增值稅，並非於系爭土地合法移轉過戶時所必須發生之土地增值稅，而是系爭土地合法移轉過戶三年餘後，因原處分機關質疑他方利用農民名義購買農地之不法行為所衍生之懲罰性稅捐，依前述財政部函釋意旨，自應由不法行為者負擔。

- (三) 原處分機關不但未依訴願決定之意旨重為查明，提出新事證，而重複堅持就原調查筆錄及相關法條與財政部函釋等之本位法律見解辯駁，進而執意維持已遭撤銷四次之原處分，完全無視訴願決定之效力，顯與訴願法第二十四條及司法院釋字第三六八號解釋意旨不合，亦有違憲法第十六條保障人民訴願權之意旨。
- (四) 訴願人因信賴政府相關主管機關之審核結果，認定本件可免徵土地增值稅，始將系爭土地移轉登記於○○○，訴願人於本件自應有信賴保護原則之適用。
- (五) 農業用地移轉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。是以本案經原處分機關片面認定本件買賣是第三者利用農民名義購買，係屬利用人頭之脫法行為，惟脫法行為之買賣移轉無效，對脫法行為之無效買賣施以實質課稅原則，顯然於法不合。

三、卷查本件原處分機關補徵訴願人系爭土地增值稅之事件，前經本府以八十六年十一月十一日府訴字第八六〇五五二八九〇一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」理由欄載明：「……三、……本府以八十五年三月二十八日府訴字第八五〇一八四九六號訴願決定……理由載明：『……惟……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，本件訴願人與○○○訂定系爭土地買賣契約，而將土地所有權移轉登記予具有自耕農身分之○○○，可否免增（徵）土地增值稅之關鍵，在於訴願人將土地所有權移轉登記予○○○後，系爭土地是否繼續作為農地使用之問題。此關鍵問題，業經本府八十四年二月二十三日府訴字第八三〇八一五六九號訴願決定指明應由原處分機關再予查明，惟本件原處分機關並未就此作任何答辯，且原處分卷中亦無資料可供查考。……』……

..五、是以本案經原處分機關重核結果，仍以先前所持理由論駁，雖於答辯時就其維持原核定之理由亦有所補述，惟對於本府前次訴願決定所指摘之問題，非但未依決定意旨予以查明，且於答辯書中辯以：『……惟查本案系爭農地係○○○等購買後再利用具農民身分者登記移轉……並無免徵土地增值稅之適用，應補徵原免徵稅額，此與○○○等購買系爭農地後是否繼續作農業使用無涉……且與本案訴願人將農地移轉與非自

耕農之○○○等並不相干，並毋需再予以調查。因其有無作農業使用亦不影響本案訴願人將農地移轉與非自耕農之○○○等事實。又當事人間既仍使其發生經濟上效果，並已辦竣產權過戶登記及收受價金在案，在實際上其法律行為已被履行，並產生了經濟上所有權移轉之事實結果，因該項土地增值利益已經實現，故自應依法課徵土地增值稅。……』等語，是其顯未依本府一再訴願決定撤銷意旨另為處分，揆諸前揭訴願法第二十四條規定，自有未合。爰將原處分撤銷，由原處分機關查明後另為處分。……」。

四、本案經原處分機關再次重核結果，仍予維持原核定補徵稅額，理由為：「……經查本案系爭土地之買受人為未具農民身分之○○○君，而非○○○，業據申請人（即訴願人）八十三年三月一日於本處稽核科所作之談話筆錄坦承在案，及申請人與○○○於七十九年十月十五日訂立之『不動產買賣契約書』附卷可稽，且為申請人所不爭之事實（申請人八十三年三月一日談話筆錄：『本人于七十九年十月十五日與○○○君訂立不動產買賣契約書，係出售士林區○○段○○小段○○、○○、○○地號等三筆土地，並不是賣給○○○君，而是賣給○○○君，而本次土地買賣係由里長○○○介紹。』），此一事實亦為臺北市政府八十四年二月二十三日八三府訴字第八三〇八一五六九號訴願決定書所是認，則本案之承買人為○○○君，足資認定。又本案申請人既係出售與未具農民身分之○○○，且依系爭不動產買賣契約書影本第六條稅捐負擔：『……移轉過戶時應繳納之土地增值稅由乙方（即申請人）負擔……』之約定以觀，申請人亦有預見本案買受人有不符規定之情事，是本案並無信賴保護原則之適用。從而，系爭土地之移轉原即無免徵土地增值稅之適用，本處士林分處依法核定發單補徵原免徵土地增值稅額四、三二五、六六三元，揆諸首揭土地稅法及財政部函釋規定並無違誤，應予維持。……」。

五、本案經原處分機關查明系爭土地之買受人為未具農民身分之○○○，而非○○○，且訴願人於八十三年三月一日在原處分機關稽核科所作之談話筆錄中坦承：「……本人于七十九年十月十五日與○○○君訂立不動產買賣契約書，係出售士林區○○段○○小段○○、○○、○○地號等三筆土地，並不是賣給○○○君，而是賣給○○○君……我只知道上述三筆土地係出售給○君，為什麼最後會賣給○○○先生，我並不知道，而這位○君我並不認識，也沒見過；一切買賣皆委託○里長辦理……」，又不動產買賣契約書上記載之買主即為○○○，此並有談話筆錄影本及契約書影本等附卷可稽。另據○○○之說明書所載，○君購買系爭土地之資金來源係向○○○借七十五萬元、向○○○借六十一萬元、向○○○借三十萬元、向○○○借四十五萬元，且均為無息借貸；又據○○○及○○○於談話筆錄中所述，渠等與○○○在此事件之前並不認識，亦未書立借款收據；是其對於不認識之人為金錢無息借貸，且未書立憑證，似與常情有違。再者，經原處分機關查得○○○、○○○、○○○等三人於○○段○○小段○○及○○地號

農地設定之抵押權價值均遠高於其借款金額數倍，差距懸殊，亦悖於常情。從而，原處分機關認定本案系爭土地之承買人為未具農民身分之○○○，其係利用○○○農民名義登記過戶乙節，足堪採信。

六、又本案業經財政部以八十六年十二月二十日台財稅第八六〇七八九〇三五號函釋略以：「主旨：○○○君出售農業用地，於核准免徵土地增值稅後，始發現係第三人利用○○○君之農民身分購買，於登記後該土地仍繼續作農業使用，應否補徵原免徵之土地增值稅疑義....復請查照。說明：一、.....二、按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，始有免徵土地增值稅之適用，土地稅法第三十九條之二第一項.....定有明文；上開法條之立法意旨，在便利自耕農民取得農地，擴大農場經營規模....三、為維護租稅公平，防杜規避稅負，納稅人申請適用上開賦稅優惠案件，如經稽徵機關查明其真正之事實、實質或內涵與所申報之法律形式、名義或外觀不符，雖形式上符合稅法所定優惠要件，但仍應著重於事實上存在之實質，本『實質課稅原則』核實認定。本案農業用地移轉，如經查明係第三人利用農民名義購買，雖移轉登記後仍繼續作農業使用，仍不符上開立法意旨，係屬脫法行為，依實質課稅原則，應無上揭免徵土地增值稅之適用。四、又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之土地增值稅時，應就個案審酌當事人有無信賴保護原則之適用.....本案如經核定應補稅時，請查明有無上開函釋之適用。」是為維護租稅公平，防杜規避稅負，本案既經查明係第三人利用農民名義登記過戶，乃屬脫法行為，依實質課稅原則，應無免徵土地增值稅之適用。而上開財政部八十六年十二月二十日台財稅第八六〇七八九〇三五號函釋係就本件訴願人應否補徵原免徵之土地增值稅事件所作之解釋，依前揭稅捐稽徵法第一條之一規定，自對本案件發生效力。再者，本件訴願人既係出售系爭土地予未具農民身分之○○○，卻與○○○共同申報系爭土地移轉，且依系爭不動產買賣契約書（影本）四、產權登記：「...甲方（○○○）於產權登記時得指定登記名義人，乙方（訴願人）不得有異議。」之約定以觀，訴願人應有預見本案買受人有不符規定而須繳納土地增值稅之情形，自無信賴保護原則之適用。是本案原處分機關維持原核定補徵稅額之處分，揆諸前揭規定，並無不合，應予維持。另本案系爭土地之買受人○○○既未具農民身分，卻仍向訴願人購買系爭農地，並利用○○○農民名義登記過戶；是其應否與訴願人負連帶責任，宜由原處分機關究明後依規定辦理，併予敘明。

七、綜上論結，本件訴願為無理由，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 黃昭元
委員 陳明進
委員 王惠光

中 華 民 國 八 十 七 年 十 月 二 十 一 日

市長 陳水扁

訴願審議委員會主任委員 張富美 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，向財政部提起再訴願，並抄副本送本府。

(財政部地址：臺北市愛國西路二號)