

訴願人 〇〇〇〇

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

- 一、訴願人於八十三年十月十二日向原處分機關士林分處申報移轉所有本市〇〇段〇〇小段〇〇地號農業用地予〇〇〇，並申請依土地稅法第三十九條之二規定免徵土地增值稅，經該分處核定免徵土地增值稅計新臺幣八四、六九五、三三一元。嗣原處分機關複核時，認本件係第三人〇〇〇（〇〇有限公司董事）利用〇〇〇之農民名義所購買，爰以八十五年七月二十二日北市稽核（丙）字第一六五二九一一號函囑士林分處向訴願人發單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，提起訴願，經本府八十六年七月十六日府訴字第八六〇五三六八一〇一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」原處分機關以八十六年九月十五日北市稽法（乙）字第一四五八一一號重為復查決定：「維持原核定。」訴願人猶未甘服，二度提起訴願，經本府八十七年三月十八日府訴字第八六〇九一二五三〇一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」原處分機關以八十七年七月二十日北市稽法乙字第八七一五九六一〇〇號重為復查決定：「維持原核定補徵稅額。」上開復查決定書於八十七年八月三日送達，訴願人仍不服，於八十七年八月二十六日三度向本府提起訴願，並據原處分機關檢卷答辯到府。

理 由

- 一、查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。」

八十二年十月七日臺財稅第八二一四九八七九一號函釋：「.....取得免徵土地增值稅

之農業用地，如經查明係第三者利用農民名義購買，應按該宗土地原免徵之土地增值稅額補稅。」

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……」

八十六年十二月二十日臺財稅第八六〇七八九〇三五號函釋：「……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。」

二、本件訴願理由略以：

(一)買賣契約之買受人與土地受讓人不同，並不影響契約之效力，且訴願人居於賣方立場，已依約交付土地並移轉登記予買方指定之受讓人，而買方亦已依約給付價金，交易已告完成，至出資者與土地受讓人間有否其他關係，在非訴願人所問。原處分機關以訴願人為對象補徵土地增值稅，顯係課以出賣人應就交易契約對造與第三人關係以調查之責，此斷非出賣人之力所能及，亦非習常之商業交易常軌。

(二)有關土地稅法第三十九條之二第一項所指「移轉與自行耕作之農民繼續耕作」，當係指農地所有權人將其農地所有權移轉登記予自行耕作之農民，因而產生之物權變動而言，則本案不論買方與物權受讓人○○○間之債之關係為何，就土地增值稅之課徵而言，僅物權受讓人之身分屬自行耕作之農民即為已足，且該土地迄今仍繼續耕作，案關農地之

移轉適用土地稅法第三十九條之二免納土地增值稅，自無庸置疑。

(三)另案關不動產買賣契約書第六條規定：「……至於本不動產登記為何人，甲方（買受人）得任意指定，乙方（訴願人）不得異議，但甲方之指定顯係違法或因此引起其他稅捐時，乙方得予以拒絕，或應因甲方支付因而增加之稅額。」係因訴願人以本案係農業用地之移轉，異於一般土地，恐法令就承受有特別規定，致甲方所指定之受讓人有不合法令之情形，或因此產生其他稅負而做之概括性約定，且不動產契約書係由一般通用之定型化契約書修改而成，顯係一般不動產交易常規，而非訴願人所創設，然復查決定書理由三末段，仍援引上開契約條款恣意推測認定訴願人有預見本案買受人有不符規定之情事，並以之排除信賴保護原則於本案之適用，顯屬率斷。

三、本件前經本府八十六年七月十六日府訴字第八六〇五三六八一〇一號及八十七年三月十八日府訴字第八六〇九一二五三〇一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」其理由略為原處分機關以系爭農地買賣契約之買受人為〇〇〇而非受讓人〇〇〇，及〇〇〇與〇〇〇間之資金關係，認定系爭農地係〇〇〇利用〇〇〇之名義購買之證據不足，是應再查明系爭農地之受讓人〇〇〇是否確為自行耕作之農民及承受農地後是否繼續耕作。

四、本案經原處分機關再次重核，仍予維持補徵稅額處分之理由為：

(一)系爭不動產買賣契約書係〇〇〇與訴願人之女（代理人）〇〇〇於八十三年八月二十六日訂立，承買人為〇〇〇，〇君並支付訂金四十五萬元（如契約書附表），另於八十三年九月二日由〇〇〇加註：「本人指定〇〇〇為本約抵押權設定之名義人，〇〇〇為產權之登記名義人。」且該契約書附表亦加註：「雙方同意第參次款改於民國八十四年四月二十日甲方（即〇〇〇）向銀行貸款核放之同時交款並履行本約第四條。」此有訴願人與〇〇〇於八十四年四月十二日之簽名蓋章，且由〇〇〇付款，足見本案土地確由〇〇〇購買。

(二)又系爭不動產買賣契約書等六條：「……至於本不動產登記為何人，甲方得任意指定，乙方不得異議，但甲方之指定顯係違法或因此引起其他稅捐時，乙方得予以拒絕，或應因甲方支付因而增加之稅額。」之約定以觀，訴願人亦有預見本案買受人有不符規定時，訴願人得予拒絕之情事，則訴願人自始即將系爭農地賣與〇〇〇，本案自無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信賴保護原則之適用。

(三)民法第二百六十九條第一項雖規定，當事人得訂定債務人應向第三人為給付之契約，而約定逕行移轉登記為第三人名義，係屬脫法行為，依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規定，應無免徵土地增值稅之適用。

五、查上開原處分機關所持之理由，洵經前訴願決定審認不足採憑，且原處分機關並未按本府前次訴願決定撤銷意旨再查明〇〇〇承受農地後是否繼續耕作，即有未合。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，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。

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 張富美
委員 林明山
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

中華民國八十七年十二月二十三日

市長 陳水扁
訴願審議委員會主任委員 張富美 公假
執行秘書 王曼萍 代行