

訴 願 人 ○○○

原處分機關 臺北市稅捐稽徵處

右訴願人因違反土地稅法事件，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

訴願駁回。

事 實

緣訴願人於八十五年八月十四日訂約承買○○○所有本市○○段○○小段○○地號土地（持分二分之一）乙筆，未辦竣所有權移轉登記，復於八十五年十一月八日又將前開土地再行訂約出售予○○○，案經原處分機關查獲後，依法審理核定應依土地稅法第五十四條第二項規定，處以訴願人再行出售移轉現值新臺幣（以下同）二三、四二六、〇〇〇元百分之二之罰鍰計四六八、五二〇元。訴願人不服，申請復查，經原處分機關以八十七年九月十四日北市稽法乙字第八七一四八三六〇〇〇號復查決定：「復查駁回。」上開決定書於八十七年九月二十二日送達，訴願人仍表不服，於八十七年十月八日向本府提起訴願，並據原處分機關檢卷答辯到府。

理 由

一、按土地稅法第四十九條規定：「土地所有權移轉或設定典權時，權利人及義務人應於訂定契約之日起三十日內，檢附契約影本及有關文件，共同向主管稽徵機關申報其土地移轉現值。……權利人及義務人應於繳納土地增值稅後，共同向主管地政機關申請土地所有權移轉或設定典權登記。……。」第五十四條第二項規定：「土地買賣未辦竣權利移轉登記，再行出售者，處再行出售移轉現值百分之二之罰鍰。」

平均地權條例第八十一條補充規定第三點規定：「本條所稱『再行出售』，指承買人就所承買土地尚未辦竣權利移轉登記前，即再行出售他人成立『債權契約』而言。」

財政部七十八年二月二日臺財稅第七八〇六二四七五二號函轉內政部訂定之平均地權條例第八十一條補充規定：「……三、本條所稱『再行出售』，指承買人就所承買土地尚未辦竣權利移轉登記前，即再行出售他人成立『債權契約』而言。」

八十年十月二十九日臺財稅第八〇〇三八七八七六號函釋：「……說明：二、按土地稅法第五十四條第二項規定係屬行為罰，土地買賣在未辦竣權利移轉登記前，復訂立買賣契約，再行出售，即違反上述規定，依法即應處罰。……」

二、本件訴願理由略謂：

(一) 按訴願人原係因債務人○○○積欠訴願人債務，而由其作價將抵押物臺北市○○段○○小段○○地號土地抵償予訴願人，故本件並非一般買賣，而訴願人亦因此蒙受重大損失。

(二) 嗣因訴願人戶籍設於桃園縣，與系爭土地間相隔臺北縣，故依規定無法取得系爭土地自耕能力證明書，而無法依買賣關係自行過戶，此係法律規定所使然，並非訴願人有意逃漏系爭土地之土地稅；況系爭土地係農地，根本沒有土地增值稅稅捐可言，故訴願人絕無逃漏任何稅捐之意思；是訴願人應非土地稅法第五十四條第二項處罰之對象。

三、卷查本件訴願人承買系爭土地而未辦竣所有權移轉登記即再行訂約出售之違章事實，有原處分機關北投分處八十五年十二月二十四日北市稽北增字第一五二七六八號書函影本，○○○與訴願人於八十五年八月十四日訂立之不動產買賣契約書影本，訴願人與○○○於八十五年十一月八日訂立之不動產買賣契約書影本，○○○、○○○於八十六年二月二十五日在原處分機關稽核科所作談話筆錄影本及訴願人於八十七年六月二日在同址所作談話筆錄影本等附卷可稽。又○○○、○○○及訴願人上開談話筆錄分別載明：「……我確與○○○訂約，但我於訂約時就將一切過戶所需資料、文件交與○○○，為何由○○○辦理過戶承受，原因我並不清楚……」「我並非向原所有權人○○○君購買，而是向住在…之○○○君購買…買賣總價款為貳仟捌佰萬元正……後來出面與我洽談買賣事宜的為○○○君，因他拿與○○○訂立之買賣私契，證明○○○已將該農地出售給他以抵銷債務，才與○○○訂立私契……」「……該二契約確實是我與○○○及○○○訂立之買賣私契……我與○○○是朋友關係，他因…向我借款週轉……後因○○○無力償還借款本息，遂於八十五年八月十四日與我訂立買賣私契出售本案農地給我，另我配合塗銷於中山區○○○段房地抵押權，以此當作價金償還他的債務……因為我急著要出售該農地以收取價金，便透過第三人介紹出售給○○○……」等語。是本案訴願人違章事證明確，堪予認定。

四、雖訴願人辯稱係因○○○積欠其債務，而以系爭土地抵償；且謂系爭土地依規定無法依買賣關係過戶，是其絕無逃漏稅捐之意思；而主張本件並非一般買賣，其應非土地稅法第五十四條第二項處罰之對象。惟依民法第三百四十五條第一項規定，稱買賣者，謂當事人約定一方移轉財產權於他方，他方支付價金之契約。又同條第二項規定，當事人就標的物及其價金互相同意時，買賣契約即為成立。是本案就系爭不動產買賣契約書及上開筆錄內容以觀，既有約定財產權之移轉及價金之支付，且當事人間就標的物及其價金亦互相同意，故堪認系爭買賣契約已然成立。且訴願人倘欲實現其債權，非必經由此約定移轉系爭土地方式為之不可，訴願人尚難以其係債權債務之抵償為由而主張並非一般買賣。又訴願人既知無法取得系爭土地自耕能力證明書，卻仍購買系爭土地，以致其未

能辦竣權利移轉登記，難謂無可歸責之原因；況由訴願人與○○○所訂不動產買賣契約之約定以觀，訴願人似應有權指定系爭土地之登記名義人（按以此方式移轉農地，是否涉及利用農民名義購買農地或辦理登記，核屬另一問題，因與本案無關，本件不予審究），是其縱無法依買賣關係過戶予自己，亦難因此而認系爭買賣契約有不能給付或無效之情形，且不足以據此而邀免罰。至關於有無逃漏稅捐乙節，查前揭財政部八十年十月二十九日臺財稅第八〇〇三八七八七六號函釋明「土地稅法第五十四條第二項規定係屬行為罰」，是土地買賣在未辦竣權利移轉登記前，復訂立買賣契約，再行出售，即違反上述規定，依法即應處罰，並不以該再行出售之行為有逃漏稅捐為必要；訴願人就此所辯，應非可採。從而本件訴願人既有承買系爭土地而未辦竣所有權移轉登記即再行訂約出售之事實，即已該當土地稅法第五十四條第二項之處罰要件，則原處分機關按訴願人再行出售移轉現值處以百分之二之罰鍰，揆諸前揭規定，並無不合，原處分應予維持。

五、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 黃旭田  
委員 劉興源  
委員 曾忠己

#### 協同意見書

本案因為礙於土地稅法第五十四條第二項之規定，因此必須將訴願駁回，惟查土地稅法第五十四條第二項之規定似為違憲之條文。訴願人似可聲請釋憲，以保權益。

蓋依民法之規定，債權契約除了自始客觀給付不能或有其他無效之原因外，契約當事人本得自由約定契約內容。至於簽約後債務人無法給付，是屬於債務不履行的問題與契約效力無關，因此既然連訂約時不屬於自己之物都可以成立有效之契約，舉輕明重，已向他人訂約購買之物，斷無不能再將該物轉售於第三人，再成立一債權契約之理。

而且，除非我國民法體系完全改變，將有關向第三人給付契約或第三人利益契約之規定完全刪除，否則購買土地後，在未辦移轉登記前就將買賣標的物轉賣第三人，實不應有處罰之規定。土地稅法以土地買賣未辦竣權利移轉登記就再行出售就要科以罰鍰，實屬不當限制人民財產交易之權利，顯然違憲。

事實上，土地稅部分，只要能夠更改現行課稅方式，例如增值稅按實際交易價課稅，而

不要以公告現值等不符事實之方式課稅，就會減少很多問題。而且買賣的過程之中，亦有相關之契約可稽，根本不怕逃漏稅。如果將到法院公證的價格和申報增值稅的價格以及實際的交易價格劃一，根本不怕逃稅，因為如果當事人為了逃漏增值稅而申報登載不實價格之契約，其可能喪失民法上的價金及相關權利，這樣就沒有人會笨到申報假的契約價格。

反倒是現行的制度，到法院公證的價格和申報增值稅的價格以及實際的交易價格都不相同，一國數制，令人無所適從。

而土地稅法卻不循正途，反而又因為怕逃漏稅或因為其他令人無法想像之理由，而出現第五十四條第二項這種對人民訂立契約的權利做不必要限制的條文。此種條文，應可聲請釋憲，以杜爭議。

再者，如果是地籍管理上的理由而有該條文的規定，則除非法律嚴格規定不許在土地買賣契約中約定登記名義人為第三人，否則只要容許土地買賣契約中可以約定登記名義人是第三人，則土地稅法第五十四條第二項之規定更是沒有必要，因為在契約中約定向第三人給付契約或者透過第三人利益契約之約定，都會有相同的問題存在。更何況買賣的過程之中，其土地權利歸屬變動之流程均有相關之契約可稽，防止炒作土地也有足夠的證據可以追查，根本不必用這樣的方式管理地籍。

委員 王惠光

委員 黃旭田

中 華 民 國 八 十 八 年 一 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

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）