

訴願人 〇〇〇〇

原處分機關 臺北市稅捐稽徵處

右訴願人因土地增值稅事件，不服原處分機關八十八年二月四日北市稽法乙字第八七一八六六五二〇〇號復查決定，提起訴願，本府依法決定如左：

主 文

訴願駁回。

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，經本府以八十六年七月十六日府訴字第860536810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，第二次提起訴願，經本府以八十七年三月十八日府訴字第860912530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。」訴願人仍不服，第三次提起訴願，經本府八十七年十二月二十三日府訴字第870715150號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」原處分機關復以八十八年二月四日北市稽法乙字第八七一八六六五二〇〇號重為復查決定：「維持原核定補徵稅額。」上開復查決定書於八十八年二月十三日送達，訴願人仍表不服，於八十八年三月五日第四次向本府提起訴願，三月二十四日補具理由，四月二十八日補充訴願理由，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、本件訴願及補充理由略以：

- (一) 有關第三人利用農民名義購買農地之認定，應查明農地所有權之受讓人是否確為自行耕作之農民，有無符合土地稅法第三十九條之二第一項規定之要件。
- (二) 本案訴願人並未否認買賣債權契約之買受人為○○○，僅依買賣契約之約定將物權移轉於其指定之○○○，原處分機關稱訴願人推諉不知實際買受人，實有誤解，並以之認訴願人無信賴保護原則之適用，更難令人心服。
- (三) 訴願人之所以與買受人訂立該特約條款，係因土地增值稅徵免與否，影響買賣價格甚鉅。
- (四) 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，買方亦已依約給付價金，於焉交易

已告完成，原處分機關一再以買賣契約之買受人與物權之受移轉人不同，及其間之原因關係為理由，認實際買受人○君未具農民身分，不合土地稅法第三十九條之二規定，顯未認識土地稅法第三十九條之二所稱之「移轉」係指物權移轉而言。

(五) 民法第二九六條規定與土地稅法實質課稅原則及財政部八十二年十月七日臺財稅第八二一四九八七九一號函釋，並非就同一事項之不同規定，原處分機關認定土地稅法實質課稅原則及財政部上開函釋優先於民法第二九六條適用，實有誤解。

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，前經本府以八十七年十二月二十三日府訴字第八七〇七一五一五〇一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」理由欄載明：「……五、……且原處分機關並未按本府前次訴願決定撤銷意旨再查明○○○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。……」。

四、本案經原處分機關再次重核，仍予維持原核定補徵稅額之理由，依其答辯書所載：「.. 惟查系爭土地移轉係第三人利用農民名義購買，身分之認定自始即不符合土地稅法第三十九條之二立法意旨，是土地移轉後是否繼續耕作似無涉本案之認定。次查上開土地係由訴願人之女○○○與實際買受人○○○於八十三年八月二十六日訂立買賣契約，且其中第三次付款方式亦由訴願人本人與○君於八十四年四月十二日再次約定，訴願人自不能推諉不知實際買受人之責，又據上開契約條款中所訂之特約條款第壹條明訂：『雙方約定本標的以農業用地免稅為條件，如未能獲稅捐單位核准免稅時本約自動解約.. ..』顯見訴願人有預設買受人若未能通過農業用地免稅規定時，訴願人得以拒絕履行契約之條件，是以系爭交易為雙方之明知所為自無信賴保護原則之適用。復依○君八十四年五月三十日於本處所作談話筆錄記載○君表明系爭土地實際為其與○君共同出資合買，用○君名義過戶，而實際買受人○君未具農民身分，不合土地稅法第三十九條之二規定，且於訴願理由中訴願人堅稱買賣契約之買受人為○○○君，僅依契約之約定將物權移轉其指定之○○○君，此舉實已符合前揭財政部函釋所指『係第三者利用農民名義購買』之形式要件，雖民法規定利他契約之要約人與第三人間有無原因關係，與利他契約之成立無涉，惟（特）別法優於普通法，依土地稅法第三十九條之二規定，農業用地免

徵土（地）增值稅要件之一為『移轉與自行耕作之農民繼續耕作者』，依土地稅法實質課稅原則及財政部八十二年十月七日臺財稅第八二一四九八七九一號函釋等規定，系爭土地之移轉應無免徵土（地）增值稅之適用。……」。

五、卷查依卷附系爭不動產買賣契約書內容以觀，該契約書係○○○（甲方）以本人身分與訴願人（乙方）之女○○○（代理人）於八十三年八月二十六日訂立，○君並支付訂金四十五萬元（詳契約書附表），嗣於八十三年九月二日另由○○○加註：「本人指定○○○為本約抵押權設定之名義人，○○○為產權之登記名義人。」足見權利人○○○係由承買人○君於立約後所指定之登記名義人，並非承買人；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○○○）向銀行貸款核放之同時交款並履行本約第四條。」又嗣訴願人與○○○共同於八十四年四月十二日於該附表上簽名蓋章，並由○○○付款；再者○君於八十四年五月三十日在原處分機關稽核科所作之談話筆錄雖聲稱第二次價款三千萬元係由其向○○○借款支付云云，然其復自承嗣後係以系爭土地向中和地區農會貸款八千萬元（由○○○貸款）來償還○君及支付第三次價款云云，是究其實本件買賣價金三次付款均係由○君所提供之，益見本案系爭土地確係由○君所購買。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、又自系爭不動產買賣契約書第六條：「……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（由）甲方支付因而增加之稅額。」之約定以觀，訴願人應有預見本案買受人若有不符規定而須繳納土地增值稅之情事，本案自無信賴保護原則之適用。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，然為維護租稅公平，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，依前揭財政部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意旨，係屬脫法行為，依實質課稅原則，應無免徵土地增值稅之適用。是本案原處分機關維持原核定補徵稅額之處分，並無不合，應予維持。

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

中 華 民 國 八十八 年 六 月 九 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)