

訴願人 ○○○

代理人 ○○○

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五月二十六日北市稽法乙字第8811956700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、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、四〇七、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885060276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）字第五四五〇號重為復查決定：「維持原核定。」訴願人不服，第二次提起訴願，經本府以八十六年七月十六日府訴字第860271320一號訴願決定：「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○○○之間係買賣關係，又主張如○○○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○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○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（○○○）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八六一四五八一三〇〇號重為復查決定：「維持原核定。」訴願人不服，第三次提起訴願，經本府以八十七年七月一日府訴字第八七〇一九一八〇〇一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」撤銷理由略以：「……三、本案經原處分機關再次重核結果……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……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……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……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○○〇八十四年九月六日所作談話筆錄，承認訴願人與○○〇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○○〇，訴願人係明知第三人假借具有自耕農身分之承買人（○○〇）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……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……又民法第二百六十九條第一項規定……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……」。

四、原處分機關復以八十七年八月二十六日北市稽法乙字第八七〇一六三九〇〇〇號重為復查決定：「維持原核定。」訴願人不服，第四次提起訴願，經本府以八十八年三月三十日府訴字第八七〇七八二四九〇一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分

。」原處分機關再以八十八年五月二十六日北市稽法乙字第八八一一九五六七〇〇號重為復查決定：「維持原核定補徵稅額。」上開決定書於八十八年六月三日送達，訴願人猶表不服，於八十八年六月二十九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。」

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)本案徵納雙方之爭執在於訴願人於整個旱地買賣中是否有明知而故意協助他人或為其本

人逃漏稅捐之意圖，可從訴願人於八十四年底接到補繳增值稅之稅單後茫然地提出復查申請書中充分瞭解，蓋一介農民所受教育不多，土地買賣除取得出讓土地之價金外，何謂土地增值稅？何謂土地實際買受人利用具有自耕農資格之第三人過戶？所知多少，其是否應屬不值得信賴之保護者？

- (二)第五次復查決定理由第三、四段所敘，仍持舊有事證推論事實，對訴願人於第四次訴願中所提出之補充理由中要求原處分機關明察及解釋之各點，均未見其於重為復查決定中有所交代，置訴願人要求於不顧，如何讓人信服？如何疏解訟源？
- (三)土地買賣過戶必經買賣雙方共同具名用印，由土地代書代向稅捐及地政機關辦理轉讓手續，復查決定以「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」，試問以法定必備之要件「買賣土地雙方必須共同用印」來佐證訴願人如原處分機關所稱早知○○○為○○○購地之名義買受人，合乎邏輯嗎？又認定訴願人在財政部尚未於八十年規定「免徵土地增值稅之農地，如經查明係第三者利用農民名義購買，則原無免徵土地稅之適用，應予補徵原免徵稅額」前即知規避稅賦，則在目前土地增值稅稽徵實務中，其會以一五、〇〇、〇〇〇元出讓土地而甘冒繳納八、四〇七、八二三元之土地增值稅的風險，卻不要求買方依買賣契約書之買受人申報土地移轉嗎？
- (四)原處分機關應受訴願法第二十四條及司法院釋字第三六八號解釋之約束。

三、卷查本案前經本府以八十八年三月三十日府訴字第八七〇七八二四九〇一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」理由略以：「……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……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『……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，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……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……」。

四、本案嗣經原處分機關重為復查決定，仍予維持原核定補徵稅額，理由為：「……三、卷查本件申請人（即訴願人）……出售所有……○○地號農地予買受人○○○…..由於○君未具自耕農民身分，延至七十九年五月三十一日始由申請人會同權利人○○○君向本處士林分處申報移轉系爭農業用地，此有申請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。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稱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，作為佐證；復於八十五年五月二十二日於本處稽核科中談話筆錄中坦承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。……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、按土地稅法第三十九條之二規定之立法理由，旨在配合農業發展條例第二十七條規定，以便利自耕農民取得農地，擴大農場經營規模。依上開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規定，本件顯已違反該函釋規定。至本件訴願決定撤銷理由所指..……受移轉農地之農民須繼續耕作為已足及謂……約定逕行移轉登記為第三人名義，並非法所不許（即贈與或信託）等節，經查本件若為一般土地移轉，自可據上開撤銷意旨認定，惟本案關鍵在於土地增值稅之徵免，依土地漲價歸公及配合全面實施平均地權政策，而有土地稅法第三十九條之二因取得者之農民身分而予以免徵土地增值稅之規定，故為防止實際承買人利用第三人農民身分取得農地而免徵土地增值稅情形，是有上開函釋規定。故類此案件，不應適用認定屬贈與或信託行為。再者本案申請人係與實際承買人○○○訂立買賣私契且收到○君之付款，卻又配合過戶予○○○，顯已事先明知○君為○君所利用，是本案亦無信賴保護原則之適用，故審認其有以不正當方法逃漏稅捐，而認定核課期間為七年。從而，原核定補徵稅額揆諸首揭法條及財政部函釋規定並無不合，應予維持……」。

五、是本案經原處分機關重核結果，就本府前次訴願決定指摘原處分機關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究明「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」問題乙節，業已敘明土地稅法第三十九條之二規定之立法理由，並謂「本件若為一般土地移轉，自可據上開撤銷意旨認定，惟本案關鍵在於土地增值稅之徵免，依土地漲價歸公及配合全面實施平均地權政策，而有土地

稅法第三十九條之二因取得者之農民身分而予以免徵土地增值稅之規定，故為防止實際承買人利用第三人農民身分取得農地而免徵土地增值稅情形，是有上開函釋（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）規定」云云；而觀其說明內容，事理尚稱明確，且前揭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確也為如此之釋示，是其所作之說明，應堪採認。

六、次查卷附系爭不動產買賣契約書（影本）所載，買方（甲方）為○〇〇，賣方（乙方）為○〇〇（即訴願人），非但對於買賣價款及付款方式等均有約定，且契約第五條載明：「五、登記名義人由甲方指定，乙方不得異議……」等語，並於契約第七條第二款約定土地增值稅由甲方負責繳清。又訴願人之子○〇〇於八十四年九月六日在原處分機關稽核科製作之談話筆錄中陳稱系爭土地於七十七年九月八日出售予○〇〇，並提供買賣契約書影本佐證；復於八十五年五月二十二日之談話筆錄中坦承系爭土地交易價款係部分收取現金，部分收取支票。是觀諸上開事證，足證系爭農地之實際買受人應為○〇〇；因○君經原處分機關查得未具自耕農身分，而移轉系爭土地之權利人卻又登記為具自耕農身分之○〇〇，且查卷附系爭土地登記簿（影本）及謄本（影本）所載，該土地有高額之抵押權設定，債務人則分別為○〇〇、○〇〇（○〇〇）及○〇〇等人；從而原處分機關認定系爭土地係實際承買人利用第三人農民身分取得，自屬有據。另訴願人既係出售系爭土地予未具自耕農身分之○〇〇，卻與○〇〇共同申報系爭土地移轉，且依上開買賣契約書第五條關於「登記名義人由甲方（○〇〇）指定，乙方（訴願人）不得異議」及第七條第二款關於土地增值稅由甲方負責繳清之約定以觀，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，且堪認其有以不正當方法逃漏稅捐之情形，核課期間應為七年。再者，關於本府前次訴願決定指摘之疑義，既經原處分機關及本府分別予以澄清，並認本案無免徵土地增值稅之適用，即難謂原處分機關重為之復查決定與本府前次訴願決定撤銷意旨有違。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。

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 曾巨威
委員 黃旭田

委員 劉興源
委員 曾忠己

不同意見書

土地稅法及農業發展條例關於農地之政策是以保護「農地農用」為目標，所以只要農地仍在供農業使用，就應該有土地稅法第三十九條之二第一項免徵土地增值稅之適用。而且土地稅法第三十九條之二第一項所規定之要件只有「依法作農業使用」及「移轉與自行耕作之農民繼續耕作」二個要件，並沒有其他要件，財政部八十年六月十八日函解釋之意旨不只在執行上易產生困擾，而且已超出土地稅法所規定之原意。

從農業政策的角度而言，重要的是農地有無供農業使用，而不應該管有無借用他人名義購買農地或者農地所有者的資金來源為何。只要農地能保持農用，就沒有辦法炒作農地，弊端就已經去除大半，根本不必管資金來源。反過來，如果相關政策上無法確保農地農用，即使購地資金是農民自己的，農地還是可能被炒作。財政部前述解釋，不只適用上容易產生爭議，而且對保持農地農用的政策並無助益，解釋內容又超出法律所規定的要件，其解釋實有問題。

中 華 民 國 八十八 年 九 月 二 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，向內政部提起再訴願，並抄副本送本府。

(財政部地址：臺北市愛國西路二號)