

教會或公司利用農民名義免稅取得農地應否補稅釋疑

發文機關：財政部

發文字號：財政部 92.07.02. 臺財稅字第0920453519號

發文日期：民國92年7月2日

主旨：有關貴縣縣政府訴願審議委員會對楊林xx及郭xx因補徵土地增值稅事訴願案所涉及修正前土地稅法第三十九條之二第一項相關之適用疑義一案，請查明實情，本於職權辦理。

說明：

二、按法律保留原則於租稅法上之意義，係指課稅須有法律之明文依據，是以，憲法第十九條明文規定，人民僅依法律規定始負納稅義務，即所謂租稅法律主義；又其範圍，依司法院大法官會議釋字第二一七號解釋：「係指人民僅依法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及納稅期間等項而負納稅之義務」，故人民之行為如確已符合法律之課稅構成要件，本應依法課稅。惟因課稅對象的經濟活動複雜，難以法律加以完整規定，故為實現衡量個人之租稅負擔能力而課徵租稅之租稅公平主義，並防止規避租稅而確保租稅之徵收，在租稅法之解釋及課稅構成要件之認定上，如發生法律形式、名義或外觀與真實之事實、實態或經濟負擔有所不同時，則租稅之課徵基礎，應著重於事實上存在之實質，此為租稅法學所通稱之實質課稅原則之意涵。次查依司法院大法官會議釋字第五〇六號解釋理由書「有關稅法之規定，主管機關得本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡酌租稅經濟上之功能及實現課稅之公平原則，為必要之釋示，迭經本院釋字第四二〇號及第四三八號等解釋闡示在案。」爰此，對於在經濟實質上已具備課稅構成要件者，雖行為人蓄意使外在之外觀或形式不具備課稅要件，仍宜對其課稅，合先敘明。

三、查八十九年一月修正前之土地稅法第三十九條之二第一項明定免徵土地增值稅規定之適用要件為「移轉與自行耕作之農民繼續耕作者」，其立法意旨在便利自耕農民取得農地，擴大農場經營規模，故出賣人移轉農地所有權與具農民身分之人，實際上亦由該農民繼續耕作，始符合前揭土地稅法規定而免徵土地增值稅；惟如無農民身分之人，利用符合上開免稅規定之農民名義購買農地，形式上雖符合上開免稅規定，而實質上係以迂迴、不正當的方式避免滿足稅捐構成要件，以規避稅捐之脫法行為，自不符合前揭土地稅法免徵土地增值稅之規範要件與立法意旨，而不得適用免徵土地增值稅之規定。故本部 80/06/18 臺財稅第 800146917 號函釋有關非農民以脫法行為，利用農民名義移轉農地，並申請免徵土地增值稅，涉及逃漏土地增值稅情事，為維護租稅公平，並兼顧租稅法律主義之原則，仍應依相關規定向法定之納稅義務人補徵土地增值稅，係本於租稅法律主義之精神，依修正前土地稅法第三十九條之二第一項之立法目的，衡酌租稅經濟上之功能及實質課稅之公平原則，為必要之釋示，並未逾越母法之規定，亦應符合法律保留原則。

四、依訴願法第九十六條規定：「原行政處分經撤銷後，原行政處分機關須重為處分者，應依訴願決定意旨為之，並將處理情形以書面告知受理訴願機關。」有關財團法人xx教會台灣總會利用農民名義取得並移轉免稅農地訴願案件，既經貴縣縣政府於 91/03/27 府法濟字第

0910047049. 號訴願決定：「原處分及原復查決定均撤銷，由原處分機關另為適法之處分。」一節，請本於職權依訴願決定之意旨並參考上述修正前土地稅法第三十九條之二第一項免稅規定、立法意旨及本部相關函釋為適法之處分。至於xx公司假借農民名義取得農地案件，其雖非土

地登記所有權人，因其係實際出資購買土地者，並以該土地設定高額抵押權，得否認定該公司亦受有土地自然漲價利益乙節，核屬個案認定問題，請本職權查明實情，並參照前述相關規定辦理。