

裁判字號：臺中高等行政法院 93 年度訴字第 185 號 行政判決

裁判日期：民國 93 年 06 月 30 日

案由摘要：土地增值稅

臺中高等行政法院判決

九十三年度訴字第一八五號

原 告 吳順路

訴訟代理人 陳坤榮 律師

被 告 彰化縣稅捐稽徵處

代 表 人 陳大倫

訴訟代理人 許秀雲

蕭麗環

劉淑如

右當事人間因土地增值稅事件，原告不服彰化縣政府中華民國九十三年二月二十七日府法訴字第○九二○二四一三二一號訴願決定，提起行政訴訟。本院判決如左：

主 文

原告之訴駁回。

訴訟費用由原告負擔。

事 實

甲、事實概要：緣原告與訴外人卓清風於民國八十六年七月十八日訂立坐落彰化縣○鄉○○○段○○○地號農地（下稱系爭農地）不動產買賣契約書，並於八十六年七月三十日共同向被告所屬北斗分處辦理土地現值申報，申請依行為時土地稅法第三十九條之二第一項規定免徵土地增值稅，經該處核准免徵土地增值稅新台幣（下同）一、七〇五、八〇二元在案。嗣財政部證券暨期貨管理委員會（下稱財政部證期會）於審查延穎實業股份有限公司（下稱延穎公司）八十八年上半年度重編後財務報告時，發現所揭露之其他資產項下，土地及土地預付款項目購入農地十八筆，其中系爭農地暫以卓清風名義為所有權登記，乃檢附相關資料函送財政部賦稅署通報被告，經被告所屬北斗分處核認系爭農地自始即不符合免徵土地增值稅要件，遂依法補徵原免徵之土地增值稅。原告不服，申請復查未獲變更，提起訴願，經彰化縣政府訴願決定以「原處分撤銷，由原處分機關查明後另為適法之處分。」，被告重行查核後，復查決定仍維持原處分，原告不服，再提起訴願惟遭駁回，乃提起行政訴訟。

乙、兩造聲明：

一、原告聲明求為判決：訴願決定及原處分（復查決定）均撤銷。

二、被告聲明求為判決：原告之訴駁回。

丙、兩造之爭點：

壹、原告起訴意旨略以：

一、按「承受農地，且繼續將該農地作農業使用之自耕農，如何籌措其購地之資金，並非所問，自不能以農地承受人不能證明以自有資金購買農地，即作為限制該條適用之理由」、「如謂第三者利用農民名義購買，登記名義人既為有自行耕作之農民，自符合免徵土地增值稅之要件。至於該登記名義人購買農地資金係由第三者提供，係另成立他種法律關係，應否負擔其他稅賦乃屬另一個問題，不在本件審究範圍」為最高行政法院九十年度判字第一九九四號及改制前行政法院八十四年判字第一四二九號裁判闡釋甚明。本件系爭農地確係私有，原告依合法程序辦理移轉登記予買受人卓清風，並無刻意逃漏稅之事實。又卓清風承買土地時確具農民身分，伊嗣後再移轉登記予延穎公司，並非原告所能預知，且卓清風購買系爭土地究由何人提供價金，亦非原告出售土地時所能查知，揆諸上揭判決意旨，被告以本件土地買賣價金係由延穎公司提供，而追繳本件土地增值稅，實有未洽。

二、次按核准免徵土地增值稅之處分，係對人民之授益處分，依行政程序法第八條規定，若因違法而生是否應予撤銷，行政機關應審酌衡量信賴利益。又「農業用地移轉經核定免徵土地增值稅後，始發現承受人非名實相符之農民，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．．．」則為財政部八十二年十二月三十日台財稅第 000000000 號函所明釋。被告未就系爭土地買賣過程審酌原告是否有信賴保護原則之適用，僅以本件系爭農地買賣有關付款事宜均由延穎公司專員張昌昕出面與原告接洽，遽而推論原告於訂約當時即知實際買受人不具備購買農地資格，意圖逃漏稅，遽認原告無信賴保護原則之適用，顯有違誤。

三、末按一般農民就農地之買賣，類都以稽徵機關是否核定免徵土地增值稅作為其成交價格決定之因素，倘稽徵機關先予准許免徵土地增值稅，待土地所有權移轉登記後，再調查其是否第三者利用農民購買農地予以補徵，其結果土地增值稅係向出售農地之農民課徵，而購買農地之人不但未因此被課徵土地增值稅，且因出賣人繳納土地增值稅後，其前次移轉現值調高，該購買農地之人日後將農地不作農業使用時，反而因此節省大筆土地增值稅，顯與行為時土地稅法第三十九條之二第一項及農業發展條例第二十七條之立法意旨相違。

貳、被告答辯意旨略以：

一、按延穎公司曾以八十九年七月二十七日（八九）延穎字第一四〇號函復被告所屬

北斗分處，陳明該公司因擴廠需要購置毗鄰之農地四筆，其中系爭農地及同段二六一、二五五地號土地登記於卓清風名下，二五四地號土地登記於謝明諭名下；次按該公司委託鑑定公司進行勘估鑑價，以具農民身分之卓清風為名義人購置系爭農地，先與之簽訂信託契約及設定抵押權以為保全措施，後與之簽訂買賣契約買回系爭農地，另由張昌昕八十九年七月十二日談話筆錄可知，該公司係以個人名義與原地主接洽後，登記與有自耕農身分之員工卓清風、謝明諭，俟變更為工業用地再移轉至公司名下，且係由該公司人員及員工與賣方三方簽訂買賣契約，賣方應知實際購地者為該公司。又系爭農地交易款項係由張昌昕之同分行支存帳戶開立八十六年七月十八日金額二百萬元支票乙張支付訂金，其餘款項七百八十九萬九千元及九十萬元亦分別於八十六年八月四日及同年八月十八日轉入原告同分行活期存款帳戶。足認延穎公司利用員工卓清風之農民身分購買系爭農地甚明，系爭農地之移轉自始即不符免徵土地增值稅之要件，被告依實質課稅原則，補徵原免徵稅額，並無違誤。

二、原告稱與系爭農地買主原不相識，不知延穎公司為實際購買人，於簽訂買賣契約時亦不知買主是否具備自耕農身分，惟其既未審查與之簽訂買賣契約之承買人是否具備自耕農身分，並以契約與之約定登記權利人由買方自由指定，揆諸法務部八十九年十月十一日法八十九律字第〇〇〇二八六號函及最高行政法院九十二年度判字第一八五〇號判決意旨，其信賴表現即有欠缺，自無信賴利益保護可言；又據張昌昕及謝瑞英所陳，原告明知該公司乃系爭農地之實際承買人，而仍於系爭農地移轉現值申報書勾選「符合土地稅法第三十九條之二第一項第二款規定，申請免徵土地增值稅。」，核其所為即係對於重要事項提供不正確之資料，致被告所屬北斗分處依書面審查而錯誤作成免徵土地增值稅之處分，按行政程序法第一百十九條之規定，其信賴利益即不值得保護。

三、未按農地移轉申請免稅案件，迭經財政部八十一年六月二十三日台財稅第 000000 000 號函、八十四年五月九日台財稅第 0000000000 號函及八十八年二月十二日台財稅第 0000000000 號函釋，為免影響正常土地交易之進行，應於核免後再追查資金來源，故被告於原告申請免稅，先依原告所提出之書面資料審理核免，事後再依證期會通報資料查得本案係第三人利用農民名義購買農地，而依稅捐稽徵法第二十一條規定予以補徵原免徵土地增值稅額，於法有據，並無不當。

理 由

一、按行為時土地稅法第三十九條之二第一項規定：「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。」本條規定之目的在於確保「農地農有」及「農地農用」，而非僅為確保「繼續耕作」而已。故依此規

定免徵土地增值稅者，應符合受移轉者為自行耕作之農民，及該農民須自行耕作之要件，此觀之同時有效之土地法第三十條第一項、第二項所為「私有農地所有權之移轉，其承受人以能自耕者為限。」「違反前項規定者，其所有權之移轉無效」規定自明。次按「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，應予補徵免徵稅額」、「農業用地移轉經核定免徵土地增值稅後，始發現承受人非名實相符之農民，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．．」亦分別為財政部八十年六月十八日台財稅字第八〇〇一四六九一七號及八十二年十二月三十日台財稅字第八二一五〇四七六七號函釋在案，此二函釋意旨與上開規定及實質課稅原則並無違背，本院自得予以援用。再按買賣土地通常均須課徵土地增值稅，此為常態，惟於農地移轉與自行耕作之農民繼續耕作，則免徵土地增值稅，此為特例，是享有免徵土地增值稅之農地出售者，自亦應負查知購買者確屬自行耕作農民之義務，是如農地出賣人於訂立農地之買賣契約時，既已知有未具自耕能力人承買而仍出售，自不符合行為時土地稅法第三十九條之二第一項規定，其信賴稅捐稽徵機關先前免徵土地增值稅之利益自不值得保護。稅捐稽徵機關發覺後，自可將原免徵土地增值稅之處分撤銷，並另行對農地出賣人核課徵土地增值稅。

二、本件原告與訴外人卓清風於八十六年七月十八日訂立系爭農地不動產買賣契約書，並於八十六年七月三十日共同向被告所屬北斗分處辦理土地現值申報，申請依行為時土地稅法第三十九條之二第一項規定免徵土地增值稅，經該處核准免徵土地增值稅一、七〇五、八〇二元在案。嗣財政部證期會發現延穎公司重編後財務報告所揭露之其他資產項下，系爭農地暫以卓清風名義為所有權登記，乃檢附相關資料函送財政部賦稅署通報被告，經被告所屬北斗分處核認系爭農地自始即不符合免徵土地增值稅要件，遂依法補徵原免徵之土地增值稅。原告不服，循序提起行政訴訟。

三、原告訴稱：卓清風承買系爭農地時確具農民身分，伊嗣後再移轉登記予延穎公司，且卓清風購買系爭土地究由何人提供價金，均非原告出售土地時所能查知，被告僅以本件系爭農地買賣有關付款事宜均由延穎公司專員張昌昕出面與原告接洽，推論原告於訂約當時即知實際買受人不具備購買農地資格，意圖逃漏稅，遽認原告無信賴保護原則之適用，顯有違誤。又一般農民就農地之買賣，倘稽徵機關先予准許免徵土地增值稅，待土地所有權移轉登記後，再調查其是否第三者利用農民購買農地予以補徵，其結果土地增值稅係向出售農地之農民課徵，而購買農地之人不但未因此被課徵土地增值稅，且因出賣人繳納土地增值稅後，其前次移

轉現值調高，該購買農地之人日後將農地不作農業使用時，反而因此節省大筆土地增值稅，顯與行為時土地稅法第三十九條之二第一項及農業發展條例第二十七條之立法意旨相違等語。

四、經查，系爭農地係延穎公司因擴廠需要，而購置毗鄰之含系爭農地等四筆農地，其中系爭農地及同段二六一、二五五地號土地登記於卓清風名下，二五四地號土地登記於謝明諭名下，先由該公司與之簽訂信託契約及設定抵押權，作為保全措施，再與之簽訂買賣契約買回系爭農地，有該公司埤頭廠廠務室員工張昌昕八十六年一月八日內部簽呈、國聯不動產鑑定股份有限公司八十六年十一月十日鑑定報告書、該公司與卓清風訂立之信託契約書、抵押權設定契約書及不動產買賣契約書、該公司持有農地明細表（原處分卷四十、廿二至三十、十五至十六、四十五至五十三頁）可證。

五、再查，依延穎公司員工張昌昕八十九年七月十二日談話筆錄：○○○鄉○○○段二五三．．．等四筆土地係本公司以個人名義出面與原地主接洽後，登記與有自耕農身分的員工卓清風．．．俟變更為工業用地再移轉至公司名下．．．賣方應該會知道實際購地者為本公司，且簽約時本公司人員與賣方及本公司員工，三方在代書事務所簽訂買賣契約。無介紹人，由本公司人員出面與原地主接洽。」（同卷五十七頁）；原告八十九年七月十四日談話筆錄：「介紹人連絡買主確定成交價格後，數天後相約至代書事務所簽訂買賣契約，每分地成交價肆佰貳拾萬元整，訂約當天即至埤頭鄉台中區中小企業銀行（現更名為台中商業銀行），買主將頭期款匯入本人帳戶中，當日匯款金額二百萬或三百萬，尾款俟過戶完成全部付清，由買主將尾款全數匯入埤頭鄉台中區中小企業銀行本人帳戶中。」（同卷六十三頁）；又依台中商業銀行埤頭分行九十一年八月三十日中埤頭字一五五號函送「依存戶帳戶資金查核轉帳對方帳戶資料明細表」，系爭農地交易款項係由延穎公司員工張昌昕之台中商業銀行埤頭分行支存帳戶開立八十六年七月十八日金額二百萬元支票乙張支付訂金，其餘款項七百八十九萬九千元及九十萬元亦分別於八十六年八月四日及同年八月十八日轉入原告台中商業銀行埤頭分行活期存款帳戶（同卷八十至八十一頁）；原告八十九年七月十四日談話筆錄：「不認識（買主），只見一次面，且地點是在代書事務所簽訂契約時。」（同卷六十四頁）；九十年六月二十一日談話筆錄：「農地旁地主謝烈告訴我，他出售之農地買主要買我的農地，我與買主是在代書事務所第一次見面，訂契約時有我本人及買主在場，及辦理書寫契約的代書助理小姐三人．．．沒有問（買主是否為自耕農），我只是想說他要買農地，就應該可以登記，否則他要買不能登記的地有何用。」（同卷六十七頁）；另承辦本案代書謝瑞英八十九年十一月二十日談話筆錄

：「賣方甲○○、謝烈、連法等三人分別於不同時間與延穎公司張昌昕先生至代書事務所訂定買賣契約書，權利人卓清風先生是否有至代書事務所因時間久遠，已不記得。但買賣預訂契約書中有壹條為承買人可以指定其他人為承買人，出賣人不得異議。買賣雙方在訂定買賣契約書時即知道實際出資者為延穎公司，因為張昌昕係代表延穎公司，當時即有向出賣人表明上述三農地係公司要購買，因為公司非自然人，所以要用卓清風名義為承買人，出賣人聽後並無異議．．．訂約當時有告知承買人農地須有自耕能力才能承受農地，延穎公司代表張先生表示要以有自耕能力之承受人來承受農地。」（同卷六十九至七十頁）。

六、依上各情，顯見本件係延穎公司因擴廠需要，而購置毗鄰之含系爭農地等四筆農地，系爭農地部分，由該公司張昌昕出面與原告接洽並簽訂買賣契約，再由該公司將支付土地買賣價款予原告，而原告對於其出賣系爭農地時，有該公司人員出面接洽及提供資金等事實均處於可得而知之情形甚明。是依首開說明，原告為系爭農地出賣人，於訂立農地之買賣契約時，有查知買受人是否為自行耕作農民之義務，再購買土地資金提供者如與登記名義人無特別關係，衡情所購土地實質上為出資者所有，是原告已知有延穎公司即非具自耕能力之人承買而仍予出售，僅將系爭農地登記予有自耕能力之該公司職員卓清風，縱使系爭農地迄今仍為農業使用，仍不符合行為時土地稅法第三十九條之二第一項規定，而原告仍提供不實資料，使被告北斗分處誤以系爭農地移轉時符合該規定而為免徵土地增值稅之處分，依行政程序法第一百十九條第二款之規定，其信賴利益不值得保護，該分處於事後發現，將原免徵土地增值稅之處分撤銷，並另行對原告核課徵土地增值稅，依法並無不合，此亦無違原告所指稱有違行政程序法第八條所規定之誠實信用原則。至原告出賣系爭農地時，因不符合行為時土地稅法第三十九條之二第一項規定，依法不得免徵土地增值稅，與購買系爭農地之人未因此被課徵土地增值稅，因原告繳納土地增值稅後，前次移轉現值調高，該購買農地之人日後將農地不作農業使用時，反而因此節省大筆土地增值稅乙節，係屬二事，原告自不得倒果為因，而主張因系爭農地購買人日後有節省土地增值稅之可能，而認稅捐稽徵機關因原告先前提供不實資料而受免徵土地增值稅之處分為合法，此亦與行為時土地稅法第三十九條之二第一項及農業發展條例第二十七條之立法意旨無涉。另原告所引最高行政法院九十年度判字第一九九四號、改制前行政法院八十四年判字第一四二九號及台北高等行政法院九十一年度訴字第三八四號判決，該等判決情形與本件並非全然相同，且為另為事實調查認定之個案，無拘束本院之效力，再原告另引之高雄高等行政法院九十一年度訴字八六號判決，該判決經最高行政法院以九十二年度判字第九九三號判決廢棄在案，且最高行政法院該判決意旨與本

件相同，均併予敘明。

七、綜上所陳，原處分（復查決定）並無違誤，訴願決定予以維持，亦無不合，原告請求均予撤銷，為無理由，應予駁回。

據上論結，本件原告之訴為無理由，依行政訴訟法第一百九十五條第一項後段、第九十八條第三項前段，判決如主文。

中 華 民 國 九 十 三 年 六 月 三十 日

臺 中 高 等 行 政 法 院 第 四 庭

審 判 長 法 官 沈 應 南

法 官 黃 淑 玲

法 官 許 武 峰

右正本證明與原本無異。

如不服本判決，應於判決送達後二十日內向本院提出上訴書狀，其未表明上訴理由者，應於提起上訴後二十日內向本院提出上訴理由書（須依對造人數附具繕本）；如於本判決宣示或公告後送達前提起上訴者，應於判決送達後二十日內補提上訴理由書（須附繕本）。未表明上訴理由者，逕以裁定駁回。

提起上訴應預繳送達用雙掛號郵票三九〇元（三十四元及五元郵票各十份）。

中 華 民 國 九 十 三 年 六 月 三十 日

法院書記官 王 永 慶

資料來源：臺中高等行政法院裁判書彙編（93年版）第二期 455-467 頁行政程序法裁判要旨彙編（二）（94年10月版）第138頁