

訴 願 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

- 一、訴願人於民國八十年五月十日向○○○○、○○○、○○○、○○○、○○○、○○○、○○○○、○○○等八人購買臺北市士林區○○段○○小段○○—○○、○○—○○、○○等地號計十一筆土地，同年五月十一日向原處分機關所屬士林分處（以下簡稱士林分處）申報土地移轉現值，並申請按土地稅法第三十九條之二規定免徵土地增值稅。經該分處以上開土地買受人（即訴願人）非為名實相符之農民為由，核按一般稅率課徵土地增值稅。訴願人不服，主張其為真正農民等理由，提起行政救濟，遞經行政法院以八十二年六月十七日八十二年度判字第一三三九號判決：「原告之訴駁回」確定在案，其理由略以：「查原告係前開土地之買受人，並非出賣人（即土地原所有權人）...即非該等土地之納稅義務人...原告既非該等土地增值稅之納稅義務人，其訴請免徵系爭土地增值稅，即屬欠缺權利保護之要件，無從准許...」。
- 二、嗣訴願人於八十二年八月三日申請代繳土地增值稅；經原處分機關以前揭土地是否涉及私契輾轉出售，責由士林分處核辦，迨八十四年二月二十四日由該分處以北市稽士林乙字第二四三一號函准其代繳，並於八十四年三月三日送達；訴願人以繳款書所載代繳人為○○○及繳納期間八十年六月六日至八十年七月五日有誤，於八十四年三月二十三日向士林分處申請更正繳納期間及於繳款書納稅義務人欄代繳人○○○之後加註「即○○○」等字樣；嗣經該分處以八十四年三月三十日北市稽士林乙字第六七八八號函復否准；訴願人不服，就請發給土地增值稅免稅證明、於土地增值稅繳款書或免稅證明加註「○○○即○○○」、請改訂繳納期限等項申請復查；案經原處分機關以八十四年八月八日北市稽法乙字第一四三九一號復查決定：「本件土地增值稅繳款書代繳人欄准予註記：『代繳人：○○○（八十一年四月十日更名○○○）』其餘復查駁回。」；訴願人仍不服，於八十四年九月六日向本府提起訴願，經本府以八十五年二月十四日府訴字第八五〇〇九五七五號訴願決定：「原處分關於否准改訂繳納期間砥分撤銷，由原處分機關另為適法之處分。其餘訴願駁回。」嗣士林分處復以八十五年四月十三日北市稽士林（

創) 字第九〇三二二六號函通知訴願人略為：「.... 請於文到三十日內繳納，否則予以註銷原申報案。」併隨函檢附「土地增值稅八十一年六月五日期限繳款書」八十五份。訴願人不服，申請復查，案經原處分機關重核後以八十五年四月十八日北市稽法(乙)字第七八八〇號復查決定：「維持原處分。」訴願人仍表不服，再次於八十五年五月九日提起訴願；經本府以八十五年九月十七日府訴字第八五〇六三六七四號訴願決定：「訴願駁回。」其理由略以：「.... 原處分機關士林分處既以八十五年四月十三日北市稽士林(創)字第九〇三二二六號函通知訴願人『於文到三十日內繳納』，是其業准予改定繳納期間。原處分與上述訴願決定意旨並無不合，原處分及復查決定應予維持。....」

三、訴願人不服，繼續提起行政救濟，遞經財政部以八十六年十月十四日臺財訴第八六二二四三九〇〇號再訴願決定：「再訴願駁回。」行政法院以八十七年四月二十四日八十七年度判字第七五七號判決：「再訴願決定及訴願決定均撤銷。」其理由略以：「.... 然查：本件原告據以提起行政訴訟之對象為財政部中華民國八十六年十月十四日臺財訴第八六二二四三九〇〇號再訴願決定，依該卷附再訴願決定案由欄所載，係不服臺北市政府八十五年九月十七日(八五)府訴字第八五〇六三六七四號訴願決定，提起再訴願。惟依卷附該訴願決定書之事實欄第二段所載，臺北市政府八十五年二月十四日府訴字第八五〇〇九五七五號訴願決定主文係諭知『原處分關於否准改訂繳納期間駁分撤銷，由原處分機關另為適法之處分。....』緊接著載有『原處分機關士林分處爰以八十五年四月十三日北市稽士林(創)字第九〇三二二六號函通知訴願人略為..... 請於文到三十日內繳納，訴願人不服，申請復查，案經原處分機關重核後以八十五年四月十八日北市稽法(乙)字第七八八〇號復查決定：維持原處分.... 訴願人仍表不服，再次於八十五年五月九日再次提起訴願....。』有該訴願決定書附卷可稽，則該訴願決定一方面承認初查機關即被告之士林分處為原處分機關，另一方面同時承認被告為原處分機關，且承認初查機關即被告所屬士林分處可依據上開臺北市政府八十五年九月十七日八五府訴字第八五〇六三六七四號訴願決定：『撤銷原處分機關臺北市稅捐稽徵處之原處分』之意旨可直接變更其直屬上級機關即被告之原處分，顯有違背行政機關上下直接指揮監督之行政法體系，於法難謂允洽，其破壞行政體制，莫此為甚，原告起訴意旨雖未指摘及此，惟既為本院依職權應予審酌之範疇，且被告復查決定所謂之『維持原處分』，本應解釋為維持原訴願決定以前之復查決定即不准改訂繳納期間之原處分，難謂為如本件被告所稱已由其所屬士林分處『改為准於文到三十日內繳納』之意旨，則被告原處分之意旨究為如何，是否合法有效，自應由本院依職權將再訴願決定及訴願決定均予撤銷。由訴願決定機關依法查明審酌，另為合法妥適之決定....」

四、嗣據原處分機關八十七年五月二十六日北市稽法乙字第八七一二八六八七〇〇號函補充

答敘略以：「....說明.....二、本處所屬各分處就所核課稅捐或處分如有更正事宜，仍由各分處本於職權自行處理；另關於臺北市政府所作訴願決定撤銷另為處分案件之權責劃分乙節，若屬於分處處分案件，係由分處查核後作成復查報告，屬於本處自行處分案件，則由本處查核後作成復查報告，惟依稅捐稽徵機關復查委員會組織規程規定，無論係本處或本處所屬各分處之復查報告，均須經本處復查委員會開會審議議決後，始得作成復查決定書；若為逕行提起訴願案件，因未經復查程序，分處案件係由分處查明後重行作成另一行政處分，本處案件則由原作成行政處分單位，依據撤銷意旨重行作成適當之行政處分，當事人如仍不服，可依訴願法規定再行提起訴願。三、本案接獲臺北市政府八十五年二月十四日府訴字第八五〇〇九五七五號訴願決定後，案關事實部分已責由本處士林分處重為調查並作成復查報告書，本處法務室再就其適法性審核後，並提請復查委員會審議後始作成復查決定書。」爰重為訴願決定。

理 由

- 一、按司法院釋字第三六八號解釋：「行政訴訟法第四條『行政法院之判決，就其事件有拘束各關係機關之效力』，乃本於憲法保障人民得依法定程序，對其爭議之權利義務關係，請求法院予以終局解決之規定。故行政院所為撤銷原決定及原處分之判決，如係指摘事件之事實尚欠明瞭，應由被告機關調查事證另為處分時，該機關即應依判決意旨或本於職權調查事證。倘依重為調查結果認定之事實，認前處分適用法規並無錯誤，雖得維持已撤銷之前處分見解；若行政院所為撤銷原決定及原處分之判決，係指摘其適用法律之見解有違誤時，該管機關即應受行政法院判決之拘束。」
- 二、行政法院判決指摘本府訴願決定應予撤銷之要旨略為：(一)本府訴願決定一方面承認初查機關即士林分處為原處分機關，另一方面同時承認臺北市稅捐稽徵處為原處分機關；(二)本府訴願決定承認初查機關即士林分處可依據本府八十五年九月十七日府訴字第八五〇六三六七四號訴願決定：「撤銷原處分機關臺北市稅捐稽徵處之原處分」之意旨可直接變更其直屬上級機關即臺北市稅捐稽徵處之原處分；(三)原處分機關復查決定所謂之「維持原處分」，本應解釋為維持原訴願決定以前之復查決定即不准改訂繳納期間之原處分，難謂如臺北市稅捐稽徵處所稱已由其所屬士林分處「改為准於文到三十日內繳納」之意旨。
- 三、關於以代繳申請日當期之公告土地現值為準，重行計算漲價總數額部分：
 - (一)按行政院暨所屬各級行政機關訴願審議委員會審議規則第十三條第一項第六款規定：「訴願事件有左列各款程序不合情形之一者不應受理，訴願會會議應為駁回之決議.....六、對於已經確定或已經合法撤回訴願之事件復提起同一之訴願者。」土地稅法第三十條第一項第一款、第四款規定：「土地所有權移轉...其申報移轉現值之審核標準，依左列規定：一、申報人於訂定契約之日起三十日內申報者，以訂約日當

期之公告土地現值為準。」「四、依法院判決移轉登記者，以申報人向法院起訴日當期之公告土地現值為準。」

- (二) 卷查訴願人不服處分機關就本案補徵系爭土地增值稅之處分，前經提起行政救濟，遞經行政法院以八十二年六月十七日八十二年度判字第一三三九號判決：「原告之訴駁回」確定在案，而原納稅義務人（出賣人）既未對課徵土地增值稅之處分，循行政救濟程序辦理，則課徵土地增值稅之處分已告確定。此一部分並經本府八十五年二月十四日府訴字第八五〇〇九五七五號訴願決定駁回確定在案，本案稅額之計算自應以原申報訂約日當期之公告土地現值為準，而無土地稅法第三十條第一項第四款規定之適用。訴願人復就同一事件提起訴願，揆諸首揭規定，本部分訴願為程序不合，行政法院判決撤銷意旨亦未指摘及此一部分，此一部分本府仍應不予受理。

四、關於改訂繳納期間砥分：

- (一) 按稅捐稽徵法第十七條規定：「納稅義務人如發現繳納通知文書有記載、計算錯誤或重複時，於規定繳納期間內，得要求稅捐稽徵機關，查對更正。」第十八條第四項規定：「繳納稅捐之文書，稅捐稽徵機關，應於該文書所載開始繳納稅捐日期前送達。」

財政部七十年一月三日臺財稅第三〇〇〇九號函釋：「納稅義務人認為繳納通知書所載內容有誤，依稅捐稽徵法第十七條之規定，於繳納期間內申請查對更正時，稅捐稽徵機關經查對結果，如認為所載內容並無錯誤，應從速於限繳日期答復並退還繳納通知書請其依限繳納，當不發生應否改訂繳納期間問題；其因稽徵作業關係，在限繳日期屆滿後始行答復者，縱經查對結果並無錯誤，仍應改訂繳納期間，以資便民。」八十四年十月二十四日臺財稅第八四一六五五六五六號函釋：「『按土地增值稅除土地所有權無償移轉者外，以原土地所有權人為納稅義務人，其由取得所有權人申報並代為繳納者，既係代為繳納，納稅主體自仍為原來之納稅義務人，而非代繳人』，行政法院六十九年判字第一號著有判例。參照上揭判例意旨，取得所有權之人依土地稅法第五條之一前段規定申請代為繳納土地增值稅時，因納稅主體並未變更，倘原繳款書業已合法送達，且應納稅額亦無錯誤，自不宜再改訂繳納日期。」

- (二) 卷查本府八十五年九月十七日府訴字第八五〇六三六七四號訴願決定意旨略以：「本案前經本府八十五年二月十四日府訴字第八五〇〇九五七五號訴願決定：『原處分關於否准改訂繳納期間砥分撤銷，由原處分機關另為適法之處分。其餘訴願駁回。』其理由略為：『... 本件既係因原處分機關查核前揭土地，是否確因涉及私契輾轉出售，核辦費時，而遲至八十四年二月二十四日方始通知訴願人，准其代繳，顯已在原定繳納期間屆滿（即八十年七月五日）之後，則原處分機關否准改訂繳納期間之處分，核與首揭法條及函釋不符，爰將原處分撤銷，由原處分機關另為適法之處分。』原處分機關士林分處既以八十五年四月十三日北市稽士林（創）字第九〇三二二六號函通知訴願人『於文到

三十日內繳納』，是其業准予改定繳納期間。原處分與上述訴願決定意旨並無不合，原處分及復查決定應予維持。」

- (三)惟據原處分機關前揭八十七年五月二十六日北市稽法乙字第八七一二八六八七〇〇號函補充答敘略以：「....四、至本處八十五年四月十八日以八十五北市稽法乙字第七八八〇號復查決定：『維持原處分。』係指就賴君於八十四年四月十七日復查申請書申請改訂繳款書之繳納期限否准乙節，維持原處分；而非就本處士林分處八十五年四月十三日北市稽士林創字第九〇三二二六號函（通知當事人限期繳清或撤銷原申報案）維持原處分，蓋該函與本案無涉，為另一行政處分，當事人如有不服，應循訴願程序辦理。....」則本府原訴願決定認定「業准予改定繳納期間」之事實既屬有誤，並經行政法院前揭判決指明，自應予以更正敘明，惟此一認定對訴願決定結果既不生影響，尚無更不利於訴願人決定之問題。揆諸前揭法令及司法院解釋意旨，此部分仍應予以駁回。

- 五、關於本府前揭訴願決定所稱「原處分機關士林分處」乙語，語義上原即意指「原處分機關所屬士林分處」而言，殆以本案訴願審查之標的，在訴願決定書事實欄中已經表述綦明，當無疑義。

至於本市各稅捐稽徵分處，在本府撤銷原處分機關即復查決定機關之原復查決定（處分）後，得否本於稅捐稽徵機關內部職權分層負責而自行重為處分乙節，按本市各稅捐稽徵分處，原屬本市稅捐稽徵處之派出單位，分處所為之處分，原即應視為稅捐稽徵處之處分，本案原處分機關所屬士林分處在本府撤銷原處分後，自仍得本於職權重為處分。此觀原處分機關八十七年五月二十六日北市稽法乙字第八七一二八六八七〇〇號函敘明：「....本案接獲臺北市政府八十五年二月十四日府訴字第八五〇〇九五七五號訴願決定後，案關事實部分已責由本處士林分處重為調查並作成復查報告書，本處法務室再就其適法性審核後，並提請復查委員會審議後始作成復查決定書。」當足釋疑，爰均併予敘明。

- 六、據上論結，本件訴願為部分程序不合，本府不予受理；部分無理由，爰依訴願法第十七條第一項前段及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 張富美
委員 黃茂榮
委員 鄭傑夫
委員 薛明玲
委員 陳明進
委員 王惠光

中 華 民 國 八 十 七 年 八 月 四 日

市長 陳水扁

訴願審議委員會主任委員 張富美 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）