

訴 願 人 〇〇〇〇、〇〇、〇〇〇、〇〇〇

訴願代表人 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九月二十八日北市稽法乙字第八一三二五二〇〇〇號復查決定，提起訴願，本府依法決定如左：

主 文

原處分撤銷，由原處分機關另為處分。

事 實

- 一、緣被繼承人〇〇〇（八十七年十月四日死亡）於八十四年一月十四日向原處分機關內湖分處申報移轉所有本市〇〇段〇〇小段〇〇、〇〇地號土地予〇〇〇，及申請依土地稅法第三十九條之二規定免徵土地增值稅，經內湖分處以八十四年一月二十四日北市稽內湖增字第四五二六三三號簡便行文表核准免徵在案。嗣原處分機關查認該土地係第三者利用〇〇〇農民名義購買，乃以八十七年二月四日北市稽核（丙）字第八七〇〇一八九九〇〇號函通知內湖分處補徵原免徵稅額，經該分處以八十七年二月十二日北市稽內湖（乙）字第八七〇〇二〇五九〇〇號函〇〇〇補徵原免徵土地增值稅計新臺幣（以下同）七、四九〇、五五九元。〇〇〇不服，申請復查，未獲變更，提起訴願，經本府以八十七年十一月三日府訴字第八七〇六三六四九〇一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」其理由載明：「……四、惟查不動產物權之『移轉』，依民法通常使用文義觀之，係指物權之變動，而民法不動產物權因法律行為而移轉者，係採登記生效主義。故土地稅法第三十九條之二第一項規定所指『移轉與自行耕作之農民繼續耕作』，應謂農地所有權人將其農地所有權移轉登記予自行耕作之農民，因而產生之物權變動而言。準此，是否為『第三者利用農民名義締結農地買賣契約』，自不宜遽以農地買賣價金來源認定之，而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為斷；況查向金融機構或個人借款購地或購屋，所在多有，亦非法所不許。是以本件原處分機關未查明系爭農地之受讓人〇〇〇是否確為自行耕作之農民及承受農地後是否繼續耕作，逕以系爭農地買賣資金係〇〇〇向他人借款，就認定系爭農地係第三者利用〇〇〇之農民名義購買，尚嫌速斷。爰將原處分撤銷，由原處分機關另為處分。五、另若經查明〇〇〇非自行耕作之農民，要非不能移由相關權責機關依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；且〇〇〇尚未繼續耕作，或亦有土地稅法第五十五條之二規定應處以原免徵土地增值稅額

二倍罰鍰之情事，併予敘明。....」

二、嗣經原處分機關以八十八年一月二十二日北市稽法乙字第八七一七四五四九〇〇號對〇〇〇重為復查決定：「維持原核定補徵稅額。」因〇〇〇業於八十七年十月四日死亡，訴願人〇〇〇爰以自己名義於八十八年三月二日向本府提起訴願，經本府以八十八年五月十九日府訴字第八八〇二〇二〇八〇一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」其理由載明：「.....四、.....〇〇〇業於八十七年十月四日死亡，此有戶籍謄本附案可稽，是其權利能力及當事人能力已然不存在；惟原處分機關仍對〇〇〇作成八十八年一月二十二日北市稽法乙字第八七一七四五四九〇〇號復查決定，姑不論上開復查決定所持理由有無違誤，其對已死亡之人作成處分並為送達，揆諸前揭規定及判例意旨，即有未合。另查本府前次訴願決定，業已明確指摘原處分機關適用法律見解未洽，並責請原處分機關應查明系爭土地受讓人〇〇〇是否確為自行耕作之農民及承受農地後是否繼續耕作，揆諸前揭訴願法第二十四條規定及司法院解釋意旨，原處分機關即應受拘束。查原處分機關雖於八十七年十二月一日會同本府建設局及本市中山地政事務所人員實地勘查，發現系爭〇〇段〇〇小段〇〇地號土地未繼續作農業使用，〇〇地號土地尚符農業使用，惟未查明受讓人〇〇〇是否確為自行耕作之農民，仍有未洽。是本案原復查決定應予撤銷，由原處分機關另為復查決定。又原處分機關於重為復查時，應通知全體繼承人承受，依法審查，併予敘明....」

三、嗣原處分機關以八十八年九月二十八日北市稽法乙字第八八一三二五二〇〇〇號對全體繼承人即訴願人〇〇〇等四人重為復查決定：「維持原核定補徵稅額。」訴願人不服，於八十八年十月二十八日向本府提起訴願，並據原處分機關檢卷答辯到府。

理 由

一、查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。」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。故行政法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；若行政法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。.....」

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。」

稅捐稽徵法第二十一條第一項規定：「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、....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：「主旨：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。」

八十一年六月二十三日臺財稅第八一一六六九一四八號函釋：「為防止農地投機，對申請免徵土地增值稅之農業用地，其移轉現值在一千萬元以上之案件，應於核准免稅後追查購買農地者之資金來源；如經查明係第三者利用農民名義購買，依本部八十臺財稅第八〇〇一四六九一七號函釋，應予補徵原免徵稅額。」

二、本件訴願理由略謂：

訴願人之父○○○於出售系爭農地時檢視買受人提示之自耕能力證明書已盡到應注意之能力，至於其資金來源非訴願人之父所能過問，蓋買受人之資金來源以及其是否有能力清償借款，非土地出賣人所能明瞭。土地稅法第三十九條之二第一項規定，免徵土地增值稅之要件，係農業用地移轉給自行耕作之農民，且繼續耕作為已足，原處分機關既然已查獲○○地號土地未繼續農業使用，應按土地稅法第五十五條之二規定處罰買受人原免徵土地增值稅二倍之罰鍰才是正辦。

三、卷查本件原處分機關雖依本府前次訴願決定撤銷意旨通知全體繼承人承受，依法審查，惟就本府二次撤銷原處分，明確指摘原處分機關適用法律見解未洽，並責請原處分機關查明系爭土地受讓人○○○是否確為自行耕作之農民及承受農地後是否繼續耕作，有無符合土地稅法第三十九條之二第一項規定之要件為斷部分（路述於事實欄一、二），仍答辯稱：「.....○○○君於八十四年一月十日向本處內湖分處申報承受系爭土地時已檢附主管機關核發之自耕能力證明書，故其確為自行耕作之農民；惟本案係依前揭財政部八十一年六月二十三日臺財稅第八一一六六九一四八號函釋規定，對申請免徵土地增值稅之農業用地，其移轉現值在一千萬元以上之案件，應於核准免稅後追查購買農地者之資金來源，如經查明係第三者利用農民名義購買，應予補徵原免徵稅額，所稱利用農民名義購買，應為由第三者提供資金並實際使用該土地，僅名義上登記為農民所有。嗣本處查核本案資金來源時查得系爭土地之出售事宜係由○○○之子○○○君.....處理，據其到處說明系爭土地於八十二年初即訂立私契，出售給『○○○』、『○○○』，土地所有權於過戶登記予『○○○』前已先設定他項抵押權予○○○，又○○○雖主張本案購地資金多係向○○○、○○○二人借入，惟並無支付利息予○君及○君，顯不合常理，且其雖主張向○○○所借之款業已償還，惟並無法提供確有還款之明確事證供核

，另查核○君八十二至八十四年度個人綜合所得稅申報資料，○君八十二年薪資所得總額為二五三、六八三元，八十三、八十四年度則查無申報資料，是其顯無償還借款之能力，應為第三人假藉其農民身分購買系爭土地，此有○○○君及○○○君於本處所作談話筆錄、○○○綜合所得稅申報資料、系爭土地之土地登記謄本等附案可稽。事證明確，洵堪認定。本案既係第三者利用農民名義購買，自無免徵土地增值稅之適用....」上開答辯雖有查明○○○確為自行耕作之農民，惟執為維持原核定補徵稅額之理由與原處分機關卷附八十七年四月二十九日收文之復查報告書主管科（室）審查意見四部分完全相同，且為本府前二次訴願決定所不採，詎原處分機關仍執二次訴願決定不採之理由，重為復查決定維持原核定，實難謂妥適，爰將原處分撤銷，由原處分機關另為處分。另原處分機關對於○○○所主張向○○○、藍財旺二人借入款項業已償還，且無支付利息乙節，亦可向○○○、藍財旺二人查證是否屬實，併予敘明。

四、綜上論結，本件訴願為有理由，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

中 華 民 國 八 十 九 年 一 月 十 一 日

市長 馬英九

訴願審議委員會主任委員 張明珠 決行