

訴願人 ○○○○、○○○、○○○

訴願代表人 ○○○

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，不服原處分機關八十九年五月十八日北市稽法丙字第八九〇五二二五二〇〇號復查決定，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○○○（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○○段○○小段○○、○○地號土地予○○○，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○○○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○○○補徵原免徵土地增值稅計新臺幣七、四九〇、五五九元。○○○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○○○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○○○向他人借款，就認定系爭農地係第三者利用○○○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○○○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○○○倘未繼續耕作，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○〇〇重為復查決定：「維持原核定補徵稅額。」因○〇〇業於八十七年十月四日死亡，訴願人○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，發現系爭碧湖段一小段四十八地號土地未繼續作農業使用，○〇地號土地尚符農業使用，惟未查明受讓人○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號對全體繼承人即○〇〇〇、○〇〇、○〇〇及○〇等四人重為復查決定：「維持原核定補徵稅額。」訴願人不服，提起訴願，經本府以八十九年一月十一日府訴字第八八〇七九〇六五〇一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」其理由載明：「.....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○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，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.....答辯雖有查明○〇〇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○〇〇所主張向○〇〇、○〇〇二人借入款項業已償還，且無支付利息乙節，亦可向○〇〇、○〇〇二人查證是否屬實，併予敘明。」

四、嗣原處分機關以八十九年五月十八日北市稽法丙字第八九〇五二二五二〇〇號對○〇〇〇、○〇〇、○〇〇及○〇等四人重為復查決定：「維持原核定補徵稅額。」決定書於

五月二十九日送達，訴願人○○○○、○○○、○○○不服，於八十九年六月二十六日向本府提起訴願，七月二十一日補具理由書，八月四日及八月八日補正程式，並據原處分機關檢卷答辯到府。

### 理　　由

一、本案受處分人○○業於八十九年一月九日死亡，其繼承人為○○○、○○○等二人，此有戶籍謄本及繼承系統表影本附卷可稽，是以訴願人○○○、○○○等二人以○○之繼承人身分，對系爭以○○所為復查決定不服，向本府提起訴願，並無訴願人不適格之問題，合先敘明。

二、查訴願法第九十五條規定：「訴願之決定確定後，就其事件有拘束各關係機關之效力。……」

民法第六條規定：「人之權利能力，始於出生，終於死亡。」

民事訴訟法第四十條第一項規定：「有權利能力者，有當事人能力。」

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。」

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。」

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。……」

行政法院四十九年度裁字第三十七號判例：「有權利能力者，有當事人能力。人之權利能力，始於出生，終於死亡。自死亡之日起，即不能再為訴訟當事人，自亦不能再以死亡者之名義，提起訴願。所有以其名義提起之訴願、再訴願及行政訴訟，依法均不能受理。」

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。」

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……」

### 三、本件訴願理由略謂：

原處分機關三次復查決定，一再以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，而否定土地稅法第三十九條之二第一項規定，顯然是以解釋令否定法律，憲法第一百七十二條規定：「命令與憲法或法律抵觸者無效」。財政部是項行政命令抵觸土地稅法。依訴願人粗淺的所得稅法常識，農民的收入應扣除百分之百費用，故其所得是免申報綜合所得稅，原處分機關欲從所得稅申報資料判定買受人所得能力顯然是錯誤判斷，可見承辦地方稅官員不明瞭國稅稽徵業務。市府三次訴願決定，明確指摘原處分機關適用法律見解未洽，原處分機關仍舊繞著買受人無所得稅申報資料，無能力購買土地，向他人借款無支付利息，及無還款事證等等與訴願決定內容無關之理由，本案既然原處分機關法律見解有誤，即應受訴願決定之拘束，本案歷經三次撤銷原處分而原處分機關已無法對適用法律見解自圓其說，謹請決定撤銷原處分。

### 四、卷查本件受處分人○○業於八十九年一月九日死亡，此有戶籍謄本影本附案可稽，是其權利能力及當事人能力已然不存在，則原處分機關對於已死亡之人○○再次作成八九年五月十八日北市稽法丙字第八九〇五二二五二〇〇號復查決定，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，揆諸前揭規定及判例意旨，即有未合。再查本府三次訴願決定撤銷原處分，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，原處分機關仍執三次訴願決定不採之理由，重為復查決定維持原核定補徵稅額，實難謂妥適；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，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，其仍應為必要之查證，而本案原處分機關僅執前詞論斷，難謂已盡調查之能事。

五、再按八十九年一月二十六日修正公布之土地稅法第三十九條之二第一項規定：「作農業使用之農業用地，移轉與自然人時，得申請不課徵土地增值稅。」之意旨，亦已放寬原土地稅法限制將農地移轉與非農民身分者之規定。是以縱如原處分機關仍認定本件係第三人利用農民身分購買農地，惟依前開新修正之土地稅法第三十九條之二第一項規定，既已不限於農民始得購買農地，則原處分機關似應一併參酌之。爰將原處分撤銷，由原處分機關依上開財政部函釋及本府前次訴願決定撤銷意旨究明後於收受決定書之日起六十日內另為處分。

六、綜上論結，本件訴願為有理由，爰依訴願法第八十一條之規定，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 曾巨威  
委員 黃旭田  
委員 劉興源  
委員 曾忠己

中華民國八十九年十月五日

市長 馬英九

訴願審議委員會主任委員 張明珠 決行