

訴 願 人 ○○○

代 理 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處分，提起訴願，本府依法決定如左：

主 文

訴願駁回。

事 實

緣訴願人購入本市○○段○○小段○○地號（合併後地號）農業用地，原經核准免徵土地增值稅，並分別於七十八年八月十一日、七十九年二月五日及八十年二月四日完成所有權移轉登記，嗣經原處分機關文山分處農業用地會勘小組於八十七年四月十六日查獲未繼續作農業使用，乃函移原處分機關依法審理核定按原免徵土地增值稅額新臺幣一、一五二、五二三元處以二倍之罰鍰計新臺幣二、三〇五、〇〇〇元（計至百元止）。訴願人不服，申請復查，經原處分機關以八十七年九月十四日北市稽法乙字第八七一四九四一七號復查決定：「復查駁回。」，訴願人仍表不服，於八十七年十月十三日向本府聲明訴願，嗣於十一月三日補具理由書，並據原處分機關檢卷答辯到府。

理 由

一、按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。」第五十五條之二規定：「依第三十九條之二第一項取得之農業用地，取得者於完成移轉登記後，有左列不繼續耕作情形之一者，處以原免徵土地增值稅額二倍之罰鍰，……三、非依法令變更為非農業用地使用。前項應處罰鍰之土地，不繼續耕作面積未達每宗土地原免徵土地增值稅土地面積之五分之一，其罰鍰得按實際不繼續耕作面積比率計算。但以一次為限。」

二、本件訴願理由略謂：

- (一)農地因被四米寬之道路切割成畸零狀，而不適於耕作，迨至八十五年間，訴願人遂將農地之一部分搭蓋倉庫，以作為栽種室內盆栽暨儲放木料之用，而其餘土地則仍作農業使用。
- (二)原處分機關到現場會勘，發現訴願人前開農業用地上用以堆置農具及栽培室內盆景之倉庫，即主張訴願人未繼續作農業使用。原處分機關即核定課處訴願人按原免徵土地增值稅額二倍之罰鍰，期間並未發函通知訴願人，讓訴願人有提出異議之機會。

- (三)按依財政部八十年二月二十八日臺財稅第八〇一二四〇八五二號函頒農業用地移轉免徵增值稅案件管制檢查作業要點第五點第(五)規定，原處分機關應於查核完竣後五日內發函通知訴願人，使訴願人能依規定提出異議，惟原處分機關並未依規定發函通知訴願人，且原處分機關亦未依法進行複勘，故其核定課處罰鍰之程序顯然違法，應予撤銷。就此，按貴府八十五年一月十七日府訴字第八四〇八三二九五號訴願決定，可資參照。
- (四)按農業發展條例第二十七條規定，其目的係為獎勵農用，便利自耕農取得農地，以擴大農場經營規模減輕農民之負擔，以提高農業生產效能。所謂「農業用地」依土地稅法第十條規定：「……指供農作……與農業經營不可分離之農舍、畜禽舍、倉儲設備……及其他農業用之土地。」，又農業發展條例第三條第十款及平均地權條例第三條第三款亦有相同之規定。故所謂「農業用地」非狹隘的以在土地上種植作物為限，其他與農業生產有關之輔助性用途，為法律所明定者，皆視為農業用地。
- (五)訴願人購買本件農地，本欲從事農業繼續耕作，惟政府因興建北二高木柵段而設工地於訴願人農地旁，且將原本通過本件農地二米寬之既成道路，逕拓寬為四米寬之雙向車道，致使道路總面積約增加至六六〇平方公尺，而訴願人所能使用之農地面積相對縮減，約僅餘九〇〇平方公尺。
- (六)前開四米寬之道路從本件農地中央穿過，致使農地因道路切割成畸零狀而不適於農耕，以致多次種植蔬菜、地瓜、竹筍等作物均無法收成。為能繼續種植農作物，訴願人於八十五年間在靠近前開道路旁搭蓋倉庫，改以栽培室內盆景為主之農產作物，未料，原處分機關之查勘人員，僅憑農地上有建築物及室內一角有儲放木料（因訴願人之木料無處擺放，故暫時堆積在室內一角），即主張訴願人未繼續為農業使用。
- (七)原處分所適用之土地稅法第五十五條之二第三款規定，牴觸法律不溯及既往原則。查土地稅法第五十五條之二規定處罰構成要件之一，必須具備「依第三十九條之二第一項取得之農業用地」，如非「依第三十九條之二第一項取得之農業用地」，而係「依農業發展條例第二十七條取得之農業用地」自不具備處罰條件，依構成要件法定主義，本件自不在處罰範圍。又按法律不溯及既往原則，乃基於憲法上安定性原則所導出之憲法上之基本原則，係保障人民對已發生之事實關係相連結之法律效果繼續被承認之信賴。查土地稅法第三十九條之二第一項及第五十五條之二第三款之規定，係於七十八年十月三十日始經總統公布，訴願人本件農地最初之移轉登記，有部分土地係於七十八年八月十一日辦妥移轉登記，即發生在土地稅法第三十九條之二及第五十五條之二第三款規定增訂之前，按依法律不溯及既往之原則，本件應適用農業發展條例之規定，而非土地稅法第三十九條之二規定。
- (八)按依「租稅債務可分性原則」，原處分應按不繼續耕作比例課處罰鍰，方符「比例原則」，原處分縱認本件不繼續耕作土地面積超過五分之一，依司法院釋字第三五九號解釋

意旨及稅捐債權可分性原則，原處分即應按不繼續耕作比例課罰，方符租稅公平及比例原則。

三、卷查本件訴願人與案外人○○○等二人（義務人）於七十九年一月十一日向原處分機關前景美分處申報移轉系爭○○段○○小段○○、○○地號二筆農業用地，並由訴願人出具經其簽名蓋章之承受農地繼續耕作之承諾書，申請依農業發展條例第二十七條規定免徵土地增值稅，案經該分處核准免徵土地增值稅在案。嗣文山分處農業用地會勘小組（含地政、農業主管機關人員）於八十七年四月十六日實地勘查系爭農地，發現該土地約三分之一種竹及蕃薯，另三分之二土地則搭蓋違章房舍，此有土地增值稅申報、訴願人繼續耕作承諾書、本府財政局八十七年一月十六日北市財二字第八七二〇一七〇八〇〇號函附本府建設局加強取締違章工廠勘查紀錄表影本，及原處分機關文山分處臺北市房屋稅籍紀錄表、免徵土地增值稅之農業用地定期實地查核清單及現場照片二幀附案可稽。

四、至訴願人訴稱系爭土地因被四米寬之道路切割成畸零狀，而不適於耕作，迨至八十五年間，訴願人遂將農地之一部分搭蓋倉庫，以作為栽種室內盆栽暨儲放木料之用，而其餘土地則仍作農業使用乙節。經查本系爭農地自八十五年四月起至八十七年一月止經本府加強取締違章工廠聯合小組前後三次至現場查勘，發現該農地上有○○股份有限公司（門牌號碼：臺北市文山區○○街○○巷○○之○○號）在此設立工廠從事家具製造，有取締紀錄表影本供參，且依取締時拍攝之現場照片顯示，該房舍確放置木材加工之生產器具，並有工作人員於現場工作，是系爭土地顯非為「農地使用」，訴願理由，與事實不符。

五、又訴願人訴稱原處分機關未依財政部八十年二月二十八日臺財稅第八〇一二四〇八五二號函頒農業用地移轉免徵增值稅案件管制檢查作業要點第五點第（五）之規定，於查核系爭土地未繼續作農業使用完竣五日內將上開事項通知訴願人，對訴願人遽為罰鍰處分，程序顯有瑕疵乙節。查本府就類似案件固曾以程序瑕疵為由撤銷原處分並責由原處分機關踐行此程序，然該要點僅係原處分機關之上級業務主管機關期待稽徵機關查案時能發現事實真相之前提下，函頒對內拘束稅務人員之作業要點，觀諸本案違規使用之情節既屬明確，是即便原處分機關未踐行此一程序，對事實之認定亦不生影響。

六、另有關訴願人主張系爭土地部分於七十八年八月十一日辦妥移轉登記，而土地稅法第三十九條之二第一項及第五十五條之二第三款規定，係於七十八年十月三十日始經總統公布，依法律不溯既往原則，本案應不適用上開法令規定等節。按「第五十五條之二...對凡於該增訂條文公布生效前已依法免徵土地增值稅而取得之農業用地，在增訂條文公布生效前有不繼續耕作情形者，依法律不溯既往，自無適用罰則之餘地，惟於增訂條文公布生效後仍有不繼續耕作情形，應依上開規定處罰。」財政部七十九年三月十五日

臺財稅第七八〇四三七九一一號函釋在案。又按「在法律〇〇所涵蓋的情形，如衡諸該規定的立法意旨，顯然過狹，以致不能貫徹該規範意旨，因此，顯有超越該規定〇〇之必要，將其適用範圍擴及於該〇〇所不包括的類型。」（參照〇〇〇，「依法行政與法律的適用」，收錄於〇〇〇編，行政法，一九九八年初版，第一七三頁），查土地稅第五十五條之二固明白規定「依第三十九條之二第一項取得.....有不繼續耕作情形....處以.....罰鍰」。然觀諸土地稅法第五十五條之二之立法理由係因農民取得免稅土地非法變更為非農業用地，致未能達成原免徵土地增值稅以擴大農場經營規模之目的，爰訂定罰鍰金額以收遏阻之效，是本條款之立法目的在防止投機者取巧，則即便依農業發展條例第二十七條規定取得農地，若於完成移轉登記後有未依法令變更為非農地使用，仍有將土地稅法第五十五條之二擴張及於該類型。查訴願人取得系爭土地係在條文公布前，而不繼續耕作則在條文公布生效後（八十五年四月間查獲）。是依該函釋意旨及說明，本案自有土地稅法第五十五條之二規定之適用。

七、又查土地稅法第五十五條之二之法律效果為符合「比例原則」「相當性原則」，使法律規定所採取之手段與其欲達成之目的成比例，乃明定「不繼續耕作面積未達每宗土地...五分之一，其罰鍰得按實際不繼續耕作面積比率計算。」；又依財政部八十年四月二十日臺財稅第八〇〇一二八一六一號函釋：「土地增值稅之徵收係按宗核計，農業用地移轉免徵土地增值稅之申請亦係按宗審核，故原免徵土地增值稅之農業用地，其中部分土地有土地稅法第五十五條之二各款規定情形之一者，其罰鍰之計算應以該宗土地原免徵土地增值稅額為準，而不依面積比例計算。」，且據司法院釋字第三五九號解釋：「財政部中華民國七十九年三月十五日臺財稅第七八〇四三七九一一號、八十年四月二十日臺財稅第八〇〇一二八一六一號.....函，係基於主管機關之職權對於土地稅法第五十五條之二罰款數額之計算所為之釋示，符合該法條規定之意旨，為遏阻違法使用農地，以增進公共利益所必要，與憲法並無抵觸。」是訴願人訴稱應按不繼續耕作比例課處罰鍰，自非可採。從而，原處分機關以本系爭農地違規使用之面積已超過五分之一，按原免徵土地增值稅額處訴願人二倍之罰鍰，自無不合，應予維持。

八、綜上所論，本件訴願為無理由，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 張富美

委員 黃茂榮

委員 鄭傑夫

委員 楊松齡

委員 薛明玲

委員 黃昭元

委員 陳明進

委員 王惠光

中 華 民 國 八 十 七 年 十 二 月 十 六 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）