

訴願人 〇〇〇

代理人 〇〇〇 律師

原處分機關 臺北市稅捐稽徵處

右訴願人因違反土地稅法事件，不服原處分機關八十八年七月二十七日北市稽法乙字第八八一〇六一九一〇〇號復查決定，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

緣訴願人於八十年間取得本市〇〇段〇〇小段〇〇、〇〇、〇〇、〇〇地號等四筆農業用地（部分持分），原經原處分機關依土地稅法第三十九條之二第一項規定核准免徵土地增值稅在案。惟於八十五年十月三十日經原處分機關文山分處農業用地會勘小組查獲上開土地未繼續作農業使用，乃函移原處分機關依法審理核定處以原免徵土地增值稅額二倍之罰鍰計新臺幣一一、四三一、七〇〇元（計至百元止）。訴願人不服，申請復查及提起訴願，均未獲變更，乃提起再訴願，經財政部以八十八年一月二十二日台財訴第八七二四八一〇六〇號再訴願決定：「訴願決定及原處分均撤銷，由原處分機關另為處分。」案經原處分機關以八十八年七月二十七日北市稽法乙字第八八一〇六一九一〇〇號重為復查決定：「維持原處分。」上開決定書於八十八年七月三十一日送達。訴願人仍表不服，於八十八年八月二十日向本府提起訴願，八月三十日補具訴願理由書，九月八日補充訴願理由，十月二十一日補正程式，並據原處分機關檢卷答辯到府。

理由

一、按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。」第二十七條規定：「本法各條，除於再訴願已有規定者外，其與再訴願性質不相抵觸者，於再訴願準用之。」

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，其金額不得少於取得時申報移轉現值百分之二：一、再移轉與非自行耕作農民。二、非依第二十二條之一規定之各項原因，閒置不用者。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。」

財政部八十二年十一月三日臺財稅第八二一五〇〇六〇五號函釋：「……說明：二、依法免徵土地增值稅之持分共有農地，共有人間就其應有部分之使用收益或管理方法訂有分管契約，並各自管理耕作時，得依共有人所提分管契約書，就分管部分認定其是否繼續耕作。……」

二、本件訴願及補充理由略謂：

- (一) 系爭土地自日據時代起即已分管數十年，原處分將其他共有人分管之土地誤認係訴願人所耕種範圍，顯與事實不符。
- (二) 系爭四筆土地部分持分雖於八十年十二月十六日基於贈與移轉登記給訴願人，而與其他共有人共有，惟訴願人受父親○○○及更前手之分管契約拘束，故僅分管上開地段○○地號、○○地號四分之三部分之二筆土地。上開地段○○地號及○○地號四分之一部分土地則由○○○、○○○所共管，其中○○○已死亡，故自八十六年二月三日（分割繼承）起由其繼承人○○○、○○○承受其分管契約，繼續分管。至於同地段○○地號土地則由○○○繼受其父○○○分管契約，繼續分管。按分管後，共有人仍維持共有關係，惟得依分管內容就共有物之分管部分為使用、收益及管理。而免徵增值稅之持分共有農地可依分管契約書認定其是否繼續耕作。
- (三) 訴願人已提出指南里里長○○○出具之證明書，證明訴願人確實僅分管使用○○地號、○○地號四分之三部分之土地，並有訴願人之叔叔○○○所立之證明書可稽。此外，○○茶園、○○軒及○○茶園分屬二個不同之門牌號碼，可證明早有分管情形之存在，訴願人實際上只分管○○茶園部分。其次，從財政部臺北市國稅局及原處分機關所核發之營利事業所得稅及營業稅通知書暨繳款書得知其對訴願人僅就○○茶園部分課稅，若非其明知實際分管情形，豈有對訴願人僅就○○茶園部分課稅而遺漏○○軒及○○茶園部分之理。
- (四) 訴願人所提示之分管情形應與實際分管情形相符（即訴願人僅分管○○、○○地號四分之三部分之土地），則當然僅就其分管部分認定是否繼續作農業使用，而非如原處分機關將該系爭四筆土地連同訴願人未分管部分均認為係訴願人之耕種範圍。訴願人所提日據時代之闔分合約及民國四十四年十一月二十日之分闔合約書，及指南里里長○○○、訴願人叔叔○○○出具之證明書，均屬真正且能證明分管合約之存在，加上訴願人所提營業稅及營利事業所得稅之繳款書與上述三茶園分屬不同門牌號碼之證明，亦可確認實際分管情形之存在。
- (五) 訴願人世代務農，迄今仍繼續耕作，係經臺北市政府輔導有案之木柵觀光茶園。訴願人種植茶樹，經營觀光茶園，迄今繼續耕種，實無原處分機關文山分處農業用地會勘小組所認定之未繼續作農業使用之情形。原處分機關據以認定訴願人有違章事實之文

山分處八十六年二月十八日北市稽文山（乙）字第三〇四〇號函，明顯與事實不符。該函稱系爭四筆農地原免徵土地增值稅時，係依書面審核，無現場勘查之資料，故其取得前使用實情無法查得。事實上，當時文山分處人員確實有現場履勘，此有陪同前往履勘之里長〇〇〇所出具之證明書可稽。其次，原處分機關於八十二年即對訴願人就〇〇、〇〇、〇〇地號等三筆土地課徵地價稅，表示其早知有經營觀光茶園之行為，且從八十三年開始，原處分機關亦對指南路三十八巷十九號課徵房屋稅，表示其當時即知有建物之存在。此種對事實作前後不同認定之作法，與保護人民信賴利益之原則有違。

（六）觀光茶園為休閒農業，因休閒農業為合法經營使用農地，故觀光茶園係合法使用農地，而非違章使用。訴願人於〇〇、〇〇地號土地上所為之使用，符合休閒農業之經營，其用途實仍屬供農業使用。退步言之，縱認部分（即B、E兩部分）已逾農業使用目的，然此部分所占面積不足該宗土地之五分之一，依土地稅法第五十五條之二第二項規定，其罰鍰得按實際不繼續耕作面積比率計算之。又縱認有違章事實，惟該事實於訴願人移轉登記前（八十年十二月十六日）即已存在，現場也經原處分機關會勘後獲准辦理移轉登記，不符合土地稅法第五十五條之二規定，故無該條處罰之適用。蓋農業用地移轉，於核定免徵土地增值稅後始發現申報移轉現值當時即不符合免稅要件，應依法補稅，而非依土地稅法第五十五條之二規定處罰，此有財政部八十二年一月九日臺財稅第八一〇五五二一三一號函可稽。

（七）由上可知，訴願人依分管約定所為對〇〇、〇〇地號土地之使用，仍屬供農業使用（非一般傳統農業，係休閒農業之使用）。其中圖示A部分係訴願人之農舍，圖示C部分係茶葉室外曬茶場兼露天泡茶區，共十七坪。此兩部分於七十五年以前已存在，有照片可稽，縱此兩部分之使用有違章之虞，因使用已逾五年，依稅捐稽徵法第四十九條準用該法第二十一條核課期間規定，則自不應行為時起（建農舍及室外曬茶場）已逾五年之處罰期間，自不應處罰。

三、卷查本案前經訴願人循序提起再訴願，並經財政部以八十八年一月二十二日台財訴第八七二四八一〇六〇號再訴願決定：「訴願決定及原處分均撤銷，由原處分機關另為處分。」理由載明：「……二、……原處分機關復查決定略以：再訴願人（即本件訴願人）所有系爭土地，經……會勘小組於八十五年十月三十日查獲未繼續作農業使用後，復於……請再訴願人於八十五年十二月十六日會同勘查，並於當日及二十六日二次會同相關農業、地政機關人員進行測量勘查，此有卷附『免徵土地增值稅之農業用地定期實地查核清單』及照片可稽，事證明確，足堪認定。至再訴願人申稱使用面積未達每宗土地面積五分之一以上，且係農業經營形態改變，亦屬農業使用乙節，查依上揭『免徵土地增值稅之農業用地定期實地查核清單』及卷附照片，系爭土地係供作遊客吃飯飲茶

之建物使用並鋪設水泥地面道路，已非供農業使用至明，且其違規使用面積，經該處派員會同農業及地政機關人員實際測量結果，均超過各宗地面積五分之一。是....駁回其復查之申請。再訴願人不服，除執前詞外，並主張觀光茶園.....為農業經營之一種，何來違規認定....提起訴願。臺北市政府訴願決定除持與原處分機關相同之論具（據）外，並略以.....經查.....系爭土地係供作遊客吃飯飲茶之建物使用並鋪設水泥地面道路，已非供農業使用，且其違規使用面積，經原處分機關會同農業及地政機關實際測量結果，均超過各宗地面積五分之一以上.....駁回其訴願。三、茲據再訴願人除執陳詞外，並以本件系爭土地自日據時代起，即已分管數十年，原處分將其他共有人分管之土地，誤認係再訴願人所耕種範圍，而論以違章罰鍰，於法顯然不合.....為證明涉嫌違章面積並未超過五分之一，懇請派員重新測量.....縱....有違章事實，惟該事實於再訴願人移轉登記前（八十年十二月十六日）即已存在，不符合土地稅法第五十五條之二規定.....應依法補稅，免依土地稅法第五十五條之二規定處罰，此有本部八十二年一月九日臺財稅第八一〇五五二一三一號函可稽.....四、.....據原處分機關所屬文山分處八十六年二月十八日北市稽文山（乙）字第三〇四〇號函說明二稱：『經查首揭四筆農業用地皆為林地目，〇君八十年核准....免徵土地增值稅時，係依書面審核，無現場勘查之資料，故其取得前使用實情無法查得。依本分處八十五年十月三十日派員現場初勘及八十五年十二月二十六日複勘發現....有非依法令變更為非農業用地使用之情事（〇〇地號地上有供遊客吃飯飲茶之建物、〇〇地號地上有〇〇軒品茗、簡餐茶坊....並鋪設水泥地面道路、〇〇地號地上有〇〇閣憩息中心....並鋪設水泥路面），確有違反土地稅法第三十九條之二規定。』等語，以再訴願人違章事證明確，乃....處以原免徵土地增值稅額二倍之罰鍰，固非無據，惟依本部八十二年十一月三日臺財稅第八二一五〇〇六〇五號函釋意旨.....本件再訴願人於再訴願階段既已提示日本明治四十四年十二月十二日仁字號收存之鬪分合約及民國四十四年十一月二十日由再訴願人之父與其兄弟等四人約定分管之兄弟協議分鬪書，主張其分別持分....系爭....四筆農業用地，因在日據時代及父執輩間早就訂有分管約定，再訴願人因此僅分管其中之〇〇、〇〇地號兩筆土地云云，則再訴願人所提示之分管證明是否可採？與現今系爭四筆農業用地各所有權人實際使用之情形是否相符等節，即與再訴願人違章事實之認定及科處違章罰鍰之計算基礎相關，核實有進一步翔實究明之必要.....』。

四、本案嗣經原處分機關重為復查結果，仍予維持原處分，理由為：「.....三、卷查申請人（即訴願人）所有系爭土地，經本處文山分處農業用地會勘小組於八十五年十月三十日查獲未繼續作農業使用後，復於八十五年十二月五日以北市稽文山（創）字第九〇七九九二號函請申請人於八十五年十二月十六日會同勘查，並於當日及二十六日二次會同

相關農業、地政機關人員進行測量勘查....事證明確，足堪認定。四、本件再訴願決定撤銷意旨所指申請人所提示之分管證明是否可採乙節，惟查，本案經本處文山分處函請案關人確認系爭四筆土地分管情形是否屬實，並提示移轉登記前即已存在非繼續做（作）農業使用情形之相關證明資料，惟申請人迄今仍未補具證明文件，且僅其送回該確認書，自未能證實系爭四筆土地分管情形屬實。又依上揭『免徵土地增值稅之農業用地定期實地查核清單』及卷附照片，系爭土地係供作遊客吃飯飲茶之建物使用並鋪設水泥地面道路，已非供農業使用至明，且其違規使用面積，經本處會同農業及地政機關實際測量結果，均超過各宗地面積五分之一。是原處分揆諸首揭法條規定，並無不合，應予維持.....」。

五、是本案既經財政部再訴願決定依前揭八十二年十一月三日臺財稅第八二一五〇〇六〇五號函釋意旨指摘：「本件再訴願人於再訴願階段既已提示.....鬪分合約及....由再訴願人之父與其兄弟等四人約定分管之兄弟協議分鬪書，主張其分別持分....系爭....四筆農業用地，因在日據時代及父執輩間早就訂有分管約定，再訴願人因此僅分管其中之〇〇、〇〇地號兩筆土地云云，則再訴願人所提示之分管證明是否可採？與現今系爭四筆農業用地各所有權人實際使用之情形是否相符等節，即與再訴願人違章事實之認定及科處違章罰鍰之計算基礎相關，核實有進一步翔實究明之必要.....」，原處分機關即應依再訴願決定撤銷意旨翔實究明相關事實；惟原處分機關僅因文山分處有函請關係人確認系爭四筆土地分管情形是否屬實，卻僅訴願人送回該確認書等事實，率即認定本案未能證實系爭四筆土地分管情形。殊不知其他關係人未送回確認書，並不當然表示欲確認之事實必為虛偽；其不問其餘關係人未送回確認書之原因及本案是否尚有其他查證方式，即遽予認定事實，難謂已盡調查之能事。況關於訴願人所提示之分管證明與現今系爭四筆農業用地各所有權人實際使用之情形是否相符乙節，亦未見原處分機關究明。是本案難謂原處分機關已依再訴願決定撤銷意旨重為處分（復查決定），揆諸前揭訴願法之規定，即有未合。爰將原處分撤銷，由原處分機關確實依再訴願決定撤銷意旨究明相關事實後另為處分。

六、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 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 二十七 日

市長 馬英九

訴願審議委員會主任委員 張明珠 決行