

發文單位：司法院

解釋字號：釋字第 359 號

解釋日期：民國 83 年 07 月 15 日

資料來源：司法院公報 第 36 卷 9 期 27-36 頁

總統府公報 第 5918 號 4-13 頁

司法院大法官解釋（六）（98年10月版）第 315-332 頁

相關法條：土地稅法 第 39、55-2 條

農業發展條例 第 27、30 條

解 釋 文： 財政部中華民國七十九年三月十五日台財稅字第七八〇四三七九一一號、八十年四月二十日台財稅字第八〇〇一二八一六一號及同年六月四日台財稅字第八〇〇一七四〇四一號等函，係基於主管機關之職權對於土地稅法第五十五條之二罰鍰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，與憲法並無牴觸。

理 由 書： 國家為達成維持及擴大農場經營規模之目的，對於將農業用地在依法作農業使用期間，移轉與自行耕作之農民繼續耕作者，設有免徵土地增值稅之獎勵，農業發展條例第二十七條及土地稅法第三十九條之二規定甚明。但對再移轉與非自行耕作農民或非依法令變更為非農業用地使用者，土地稅法第五十五條之二亦有處以原免徵土地增值稅額二倍罰鍰之明文。而農業發展條例第三十條定有每宗耕地不得分割之原則，其非依法以耕地之一部，改為非農業用地使用，自亦為法所不許。財政部中華民國七十九年三月十五日台財稅字第七八〇四三七九一一號、八十年四月二十日台財稅字第八〇〇一二八一六一號及同年六月四日台財稅字第八〇〇一七四〇四一號等函，就上述罰鍰之計算，謂應以全部土地原免徵土地增值稅額為準，而不按非依法令變更使用面積與該宗耕地全面積之比例計算，係基於主管機關之職權對於土地稅法第五十五條之二罰鍰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，與憲法並無牴觸。惟非依法令變更使用之農地，應否分別情節輕重，科以額度不同之罰鍰，仍應由主管機關予以檢討，併此指明。

抄陳○豐聲請書

受文者：司法院

主 旨：為因臺灣高等法院八十一年度財抗字第一七〇三號刑事裁定所適用之土地稅法第五十五條之二第三款之規定及財政部八十年六月四日臺財稅字第八〇〇一七四〇四一號函之規定，有牴觸憲法疑義，爰謹聲請鈞院大法官會議解釋事。

說 明：一、本件事實經過：

（一）緣聲請人於民國七十八年元月二十七日購入坐落臺北市溪

洲段二小段地號五號，面積九〇五坪之農業用地，並於此土地上從事耕作。迨至民國七十八年八月二十四日（如附件一），鑑於收穫之農作物需倉庫儲存，以防洪防颱，並調節市場所需，故使用前揭土地之一部分建築倉庫，而其餘土地則仍作農業使用。因建築倉庫係為儲存土地所出產之農作物，故與農業用地之使用，息息相關。

- （二）就土地稅法被訴違章部分，案經臺灣臺北地方法院士林分院八十一年度財土字第五一號刑事裁定裁罰（如附件二），經聲請人抗告後，臺灣高等法院以八十一年度財抗字第一七〇三號刑事裁定駁回抗告確定（如附件三）。
- （三）按臺灣臺北地方法院士林分院及臺灣高等法院均係以土地稅法第五十五條之二第三款之規定為裁罰依據，臺灣高等法院並適用財政部八十年六月四日臺財稅字第八〇〇一七四〇四一號函之規定，認定本案罰鍰之計算應以該宗土地原免徵土地增值稅為準，而不依聲請人實際使用土地建築倉庫之面積比例計算。

二、聲請人對本案所持見解

- （一）原裁定所適用之土地稅法第五十五條之二第三款，牴觸法律不溯及既往原則：

按法律不溯既往原則，乃基於憲法上法安定性原則所導出之憲法上基本原則，係保障人民對於和已經發生之事實關係相連結之法律效果繼續被承認之信賴。查土地稅法第五十五條之二第三款之規定，係於民國七十八年十月三十日始經總統公布，聲請人於民國七十八年八月二十四日完成建築前揭倉庫時，並無此規定。故聲請人建築倉庫時，即確信並未違反土地稅法，亦無被科處罰鍰之慮。因此土地稅法第五十五條之二新增規定，即不得用以處罰聲請人。惟臺灣高等法院卻以「本件抗告人（即聲請人）係於土地稅法增訂條文公布生效後，經查獲仍有違法變更非農業使用情事，自應依上開法令規定處罰」為由，仍科處聲請人罰鍰。然而，聲請人既於土地稅法第五十五條之二公布生效前，即已完成建築本案倉庫之行爲，且經向戶政機關申請編列門牌在案，除聲請人於前揭新增條文生效後，復有新建、增建之行爲外，承審法院自不得就此一已完作行爲之狀態，再予處罰。矧，建築倉庫與建築一般房舍一樣，必使用至倉庫或房舍老舊後方才拆毀，而不會僅使用數月旋即拆除，如此方不會損失建築房屋所投資之金額，亦不會浪費社會資源而損及社會經濟整體發展。如依臺灣高等法院如此適用法律之結果，必將使聲請人面臨兩難之處境，亦即：於倉庫建築完成後兩個月，為避免被依土地稅法第五十五條之二第三款之新增規定處罰，而主動於新法生效前拆除（按惟拆除倉庫等房舍所需時日，何僅數日即足

以完成，是聲請人依客觀情形，自亦不可能於新法生效前拆除已建妥之倉庫）；或者，不拆除倉庫，卻被處以高達新臺幣一千三百餘萬元之罰鍰。然而，法律之制定及適用，其目的當不至於係陷人民於進退兩難之困境。故臺灣高等法院上開適用法律，顯有違法律不溯既往原則，且違反憲法第十五條對於人民財產權之保護。易言之，土地稅法第五十五條之二第三款公布生效後，應僅能規範其後之非法變更農業用地使用情形，或雖變更在公布生效前，但可立即更改回農業用途者。對於變更在公布生效前，依客觀情形，顯不能更改回復者（如本件之情形），則不得加以適用。

（二）聲請人僅使用前揭農地面積之百分之二十二建築倉庫，其他部分則仍作農業用途。因此，縱使應依土地稅法之規定處罰，亦應僅按農地面積之百分之二十二計算罰鍰，方符「比例原則」：

1 查「每宗耕地不得『分割』或移轉為共有。……」農業發展條例第三十條固載有明文：惟此一規定之立法目的，旨在防止農地細分，發揮農地經營效益，非謂凡有關農地之一切法令（如土地稅法第五十五條之二），均必以每宗農地為單位，司法、行政機關於適用法律、發布命令時，自仍應本諸職權，參考立法背景、行政目的，而為妥適之處置。本案聲請人違章使用農地之面積，僅為本案農地面積之百分之二十二，既屬承審法院所一再確認之事實，而農地之一部不依法作農業使用，依土地稅法第五十五條之二之規定，自僅須依其違章使用之面積處罰為已足，殊無「一部違章，全部處罰」之理，財政部八十年六月四日臺財稅字第八〇〇一七四〇四一號行政命令，其為達成預見之行政結果，而採取不成比例之措施，顯已違「比例原則」。而臺灣高等法院卻仍依財政部此一違憲之行政命令駁回聲請人之抗告，於法顯有未洽。

2 再查，土地稅法第五十五條之二規定之立法目的係為維持農業用地於發生移轉之法律行為後，仍能用於農業用途。故如農業用地經移轉所有權後，僅一部被非法變更用途，其餘部分仍使用於農作，則仍用作農業用途之部分，並不違反前開法律規定之目的，自不應將此部分面積原免徵之土地增值稅亦列入加倍處罰之列。查聲請人之上開農地尚有百分之七十八之面積仍使用於農作，則依前述見解，對於此部分面積原免徵之增值稅，即不可加倍處罰，如此方符土地稅法第五十五條之二之立法目的。再者，就本條規定之文義觀之，係指農業用地之全部均被非法變更用途，方才科處原免徵土地增值稅額二

倍之罰鍰。因此，財政部之上開函示，實已不當擴張法律規定，並侵害人民之財產權。

三、聲請解釋憲法之目的

綜上所陳，原確定裁定所適用之土地稅法第五十五條之二及財政部八十年六月四日臺財稅字第八〇〇一七四〇四一號函，不僅有違法律不溯既往之原則，亦牴觸憲法第十五條對於人民財產權保護之規定。為此懇請鈞院大法官會議惠准解釋憲法，賜為釋示：「一、土地稅法第五十五條之二僅適用於該條文公布生效後，所發生之非法變更使用農業用地之情事或雖發生於該條文公布前，但依客觀情形可立即更正回復為農業用途者。對於完成於該條文公布前之非法變更使用農業用地，於該條文公布後，非法變更使用之狀態仍繼續存在，且客觀上無法立即更正回復者，不在適用之列。二、土地稅法第五十五條之二規定之『處以原免徵土地增值稅二倍之罰鍰』，係指農業用地全部被非法變更用途之情形而言，若僅一部被非法變更用途，則罰鍰之計算應以實際變更為非農業用途之土地，依其面積比例計算罰鍰數額。三、本件在財務案件處理辦法另以法律規定對於財務案件之刑事裁定之救濟途徑之前，應准聲請人以原確定裁判違背法令為由，適用刑事訴訟法第四四一條以下有關規定，聲請最高法院檢察總長提起非常上訴，以資救濟。」為此謹懇請鈞院鑒核，賜准解釋憲法，以保民權，至感德便。

附件一：士林區戶政事務所函影本。

附件二：臺北地方法院士林分院刑事裁定影本。

附件三：臺灣高等法院刑事裁定影本。

聲請人：陳○豐

中 華 民 國 八 十 二 年 三 月 二 十 四 日

附件 三：臺灣高等法院刑事裁定

八十一年度財抗字第一七〇三號

抗告人即 陳○豐

受處分人

右抗告人因違反土地稅法案件，不服臺灣臺北地方法院士林分院，中華民國八十一年八月十二日第一審裁定（八十一年度財土字第五一號）提起抗告，本院裁定如左：

主 文

抗告駁回。

理 由

一、本件抗告人取得溪洲段二小段五地號農業用地乙筆後，未依法令變更為非農業用地使用，作為上真和食品有限公司倉庫使用，經士林分處農業用地會勘小組於七十九年十二月十一日查獲送罰之事實，有會勘及複勘查核清單及照片等在卷可稽，其違章事證明確，原法院引用土地稅法第五十六條第三項，行為時同法第五十五條之二第三款，裁處

罰鍰新臺幣一千三百三十三萬八百九十六元，認事用法，經核尙無不合。

- 二、抗告理由略以：「一、土地稅法第五十五條之二係於七十八年十月三十日始經總統令修正公布，依中央法規標準法第十三條規定應自七十八年十一月一日始生效。基於法律不溯既往原則，應無處罰鍰規定之適用。且事後之行政命令亦不得牴觸法律，移案機關違法移罰，無法心服。二、經查抗告人所承購之農地自始至今即供種植葉菜類作物，迄無變更，而加建之建物乃係爲防颱防洪水所需，於七十八年八月二十四日加建倉庫以調節及儲存農作物，餘仍作農業使用，兩者用途息息相關，豈有未作農業使用情事。退一步言，倘認無作農業使用應止於農倉部分，議處亦應止於該部分，餘作農業使用部分，應無處罰之理。移案機關未明農情，不體恤民意，有違民主法治原則。」等語。
- 三、惟查，抗告人依首開規定取得坐落本市溪洲段二小段五地號農業用地後，部分用地未依法令，變更爲非農業用地使用，於其上搭建倉庫，供上真香食品有限公司作爲食品貯存之倉庫使用，其面積約七二〇平方公尺，案經稅捐處士林分處農業用地會勘小組於七十九年十二月十一日查獲，有會勘及複勘查核清單及照片附原審卷足稽，抗告人辯稱上開加建倉庫係貯存農作物之農倉，顯不實在。至土地稅法第三十九條之二第一項及第五十五條之二等規定，係配合農業發展條例第二十七條所增訂，故凡取得依法免徵土地增值稅之農業用地，而於上揭增訂條文公布生效前有不繼續耕作情形仍固不應依修訂後之規定處罰。又免徵土地增值稅之農業用地於完成移轉登記後，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爲準，而不依面積比例計算。經財政部八十年六月四日臺財稅第八〇〇一七四〇四一號函規定有案，本件抗告人係於土地稅法增訂條文公布生效後，經查獲仍有違法變更非農業使用情事，自應依上開法令規定處罰，抗告人所辯各節應不足採據，抗告爲無理由，應予駁回。

四、據上論斷，應依刑事訴訟法第四百十二條裁定如主文。

中 華 民 國 八 十 一 年 十 一 月 三 十 日

（本聲請書其餘附件略）

抄林碧珠聲請書

受文者：司法院

主 旨：爲因違反土地稅法案件，臺灣高等法院八十二年財抗字第八六號刑事裁定所適用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及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違反憲法第十九條租稅法律主義及憲法第二十三條處罰法定主義，謹聲請解釋憲法事。

說 明：一、聲請解釋憲法之目的

聲請人茲謹懇請 鈞院大法官會議解釋：

（一）臺灣高等法院八十二年財抗字第八六號刑事裁定（附件一

）所適用之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土地稅法第五五條之二有關取得免徵土地增值稅之農業用地，有不繼續耕作情形者，應處以原免徵土地增值稅額二倍罰鍰，且其金額不得少於取得時申報移轉現值百分之二之規定，對於在中華民國七十八年十月三十日該增訂條文公布生效前已依農業發展條例第二七條免徵土地增值稅而取得之農業用地，有不繼續耕作之情形，亦適用上述條文加以處罰之釋示，違背憲法第十九條租稅法律主義與憲法第二三條所揭「處罰法定主義」，應屬違憲無效。

- （二）臺灣高等法院八十二年財抗字第八六號刑事裁定所適用之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規定：「……說明……二、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」之釋示，違反憲法第二三條之比例原則與土地稅法第五五條之二規定，應屬違憲無效。

二、本件事實經過：

- （一）緣坐落臺北市北投區文林段二小段第八一地號面積三二六二㎡地目田持分全部之土地，原為余君成君所有，於 78.04.28 以買賣為原因辦竣移轉登記予聲請人所有，此有系爭第八一地號土地登記簿謄本可稽（附件二）。在買賣當時依農業發展條例第二七條規定：「農業用地在依法作農業使用期間，移轉與自行耕作之農民繼續耕作者，免徵土地增值稅」，故出賣人依上開規定免徵土地增值稅。
- （二）聲請人於受讓取得上述農地後，仍繼續種植水稻，因原有農舍不敷使用，乃於七十九年八月間於原有農舍旁，以鐵架、石棉瓦延伸搭蓋簡便倉庫一間，面積約六〇㎡使用。
- （三）案經稽徵機關稅務員於 79.10.22 履勘後，認為涉嫌未依法令變更為非農業用地使用，而移送處罰，案經臺北地方法院八十一年財更字第〇一九號刑事裁定處以原免徵土地增值稅二倍之罰鍰計新臺幣三千六百四十七萬三千四百九十元整（附件三）。聲請人抗告至臺灣高等法院，臺灣高等法院八十二年財抗字第八六號裁定適用財政部79.03.15臺財稅第七八〇四三七九一一號函釋認為在土地稅法修正之前，依農業發展條例第二七條規定取得之農業用地，仍應依土地稅法第五五條之二規定處罰，並適用財政部 80.04.20 臺財稅第八〇〇一二八一六一號函釋認為縱然免稅土地有極小部分違規，仍應按整筆土地之免稅額處罰，而不依面積比例計算等語，乃駁回抗告確定。

三、聲請人對本案所持立場與見解：

（一）財政部 79.03.15 臺財稅第七八〇四三七九一一號函釋違反處罰法定主義：

- 1 按基於民主國家與法治國家原則所產生之「國會保留」原則，有關人民權利義務之重大事項，應保留由國會（立法機關）自行以形式的法律加以規定。而對於人民違章行為加以制裁處罰，攸關人民權利至鉅，自應有國會保留原則之適用。故刑法上「罪刑法定主義」於租稅秩序罰上亦有其適用，在租稅秩序罰，應受「處罰法定主義」之支配，其違章行為之處罰，以行為時法律有明文規定者為限，如法律無處罰之明文規定，自不得透過類推適用等法律漏洞補充方法，據以處罰人民，否則不僅有違處罰法定主義與構成要件法定主義之要求，而且嚴重妨憲法的安定性與國民經濟生活的預測可能性，自為法治國家所不許。
- 2 按有關農地移轉免徵土地增值稅之規定，於 78.10.30 修正公布土地稅法之前，係規定於農業發展條例之中，迨至 78.10.30 修正公布土地稅法，始增列第三九條之二：「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。依前項規定，免徵土地增值稅之農業用地，於變更為非農業使用後再移轉時，應以其前次權利變更之日當期之公告土地現值為原地價，計算漲價總數額，課徵土地增值稅」，同時並增列第五五條之二規定：「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。」故上述土地稅法第五五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」，如並非「依同法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」，自不具備上述處罰要件，依構成要件法定主義，自不在處罰範圍。又從土地稅法第三十九條之二以及五十五條之二兩條規定均係於 78.10.30 修正土地稅法時所增列，而第五五條之二規定處罰要件，特別引用「依第三十九條之二第一項取得」之農業用地之要件，可推知其立法意旨在兼顧法令不溯既往與人民信賴保護，對於 78.10.30 修法之前所免稅取得之農業用地，不在處罰之列，而對於在修法之後始經免稅取得之農地，如有非法變更，使用，方予以制裁處罰

，以免侵害以往受讓農地者信賴當時法今狀態之既得利益。故上述處罰條文引用「依第三十九條之二第一項」取得之農業用地，實具有重大之意義，不得恣意忽略之。

- 3 本件財政部 79.03.15 臺財稅第七八〇四三七九一一號函釋，竟將以往「依農業發展條例第二十七條取得之農業用地」，以比附援引方式，認為具備土地稅法第五十五條之二所規定：「依（土地稅法）第三十九條之二第一項取得之農業用地」之處罰要件而認為應予處罰，顯然重大違反現代法治國家所要求之「處罰法定主義」，其以「類推適用」方式處罰人民，較之以「類推適用」方式課稅更為嚴重，依憲法第十九條租稅法律主義禁止類推適用課稅之意旨，則類推適用處罰人民，更為憲法第十九條所禁止。尤有進者，上開財政部函釋遽以行政命令將土地稅法第五十五條之二規定的處罰範圍，追溯既往，處罰及於 78.10.30 修法之前，以往已經依農業發展條例第二十七條取得之土地，顯然有違該條文規定不究既往之立法意旨。故上述財政部函釋違法違憲，至為灼然。

（二）財政部 80.04.20 臺財稅第八〇〇一二八一六一號函釋違憲：

- 1 按土地增值稅之徵收，固然基於稽徵便宜原則而「按宗核計」，但土地增值稅之核課徵收處分係以「金錢給付」為內容，而金錢給付性質上係屬「可分之給付」，並非「不可分之給付」，故德日行政法學及稅法學通說判例均認為課稅處分就其金額（稅額）具有可分性，乃是可分之行政處分，並非不可分之行政處分（參見陳清秀博士著，「稅捐行政處分之可分性」一文，載於氏著，稅務訴訟之訴訟標的，八十年初版，第一〇五頁以下）。
- 2 故本件財政部 80.04.20 臺財稅第八〇〇一二八一六一號函釋以土地增值稅之徵收係「按宗計算」為由，而認為土地稅法第五十五條之二規定罰鍰之計算，應以原免徵稅額為準，而不能按違章面積比例計算云云，顯然有違土地增值稅之課稅處分之可分性之法理。
- 3 次查土地增值稅之徵收，係就其移轉土地面積乘以每平方公尺土地公告現值計算其移轉現值，作為課稅基礎，故其增值金額之多寡，應納稅額之大小以及免徵稅額之大小，係建立在移轉土地面積大小之上，故就其涉嫌不繼續耕種之違章土地面積，所佔移轉土地總面積之比例，即可據以計算出違章土地之原應納或免徵土地增值稅之稅額，而作為土地稅法第五十五條之二所定罰鍰之計算

基礎，乃本件上開財政部函釋竟不此之圖，而恣意擴大計算違章土地之原免徵土地增值稅額，竟將並未違章而仍繼續耕種之土地之原免徵土地增值稅額，擬制視為違章土地之原免徵土地增值稅額，並作為裁罰之基礎，顯然有違憲法第十九條租稅法律主義。且其不以違章部分之土地為處罰對象，而以整筆包含未違章之土地作為處罰對象，不過對於未違章者亦予以處罰，是已逾越違章處罰之必要範圍，而有濫用裁罰權限之情事，其有違憲法及行政法上之比例原則，至為顯然。

- 4 尤有進者，或謂整筆土地中有部分違章不繼續耕種，即應視為整筆土地違章，故應就整筆土地處罰云云，惟查事實之判斷認定，應採整體的、類型的觀察方法，鈞院大法官會議釋字第二三六號解釋亦著有明文，如稽徵機關就事實之認定，可以明察秋毫而不見輿薪，則勢將可任意指鹿為馬，顛倒黑白，欲加課稅處罰，何患無詞？是人民權益又如何能有保障？而憲法上所揭租稅法律主義豈非流為空談？故從事實認定觀點而言，上開財政部函釋亦有違稅法上類型化的觀察方法，而有恣意課稅處罰之嫌。以本件土地面積三二六二m²而論，涉嫌違章面積僅六〇m²，其餘三二〇二m²仍繼續耕種使用，其涉嫌違章面積僅佔一·八%，然而依上開財政部函釋，卻應按整筆處罰，形同擬制為一〇〇%違規，是顯然欠缺其處罰之合理性與正當性。

（三）綜上所陳，本件刑事裁定所適用之上述兩則財政部函釋，均有重大違憲違法之處，爰謹懇請賜為違憲審查，以保人權，至為感禱。

謹 呈

司 法 院 公 鑒

附件一：臺灣高等法院八十二年財抗字第八六號裁定。

附件二：土地登記謄本。

附件三：臺北地方法院八十一年財更字第〇一九號裁定。

（以上均影本）

聲請人：林碧珠

中 華 民 國 八 十 二 年 三 月 三 十 日

附件 一：臺灣高等法院刑事裁定

八十二年度財抗字第八六號

抗告人即

受處分人 林碧珠

右抗告人因違反土地稅法案件（臺北市稅捐稽徵處八十年北市稽法土字第八〇〇〇六〇號審查書），不服臺灣臺北地方法院士林分院八十一年度財更字第〇一九號中華民國八十一年十月二十九日裁定，提起抗告，本院裁定如左：

主 文
抗告駁回。
理 由

- 一、按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。依前項取得之農業用地，取得者於完成移轉登記後，非依法令變更爲非農業用地使用者，處以原免徵土地增值稅二倍之罰鍰，其金額不得少於取得時申報移轉現值百分之二，土地稅法定有明文。
- 二、本件受處分人依土地稅法第三十九條之二第一項規定，取得臺北市文林段二小段八一地號農業用地全部，於完成所有權移轉登記後，未依法令變更爲非農業用地使用，而擅自搭建石棉瓦、鐵架房屋約六十平方公尺，作爲味味商品倉庫使用，經臺北市稅捐稽徵處北投分處於民國七十九年十月二十二日查獲，有土地登記簿謄本、農業用地移轉免徵土地增值稅案件定期查核清單、現場照片等影本，附卷可稽。
- 三、原審法院以受處分人雖辯稱：伊購入本件農業用地後，仍繼續種植水稻，因原有農舍不敷使用，乃於七十九年八月間，於原有農舍旁，以鐵架、石棉瓦延伸搭蓋簡便倉儲設備一間，面積約六十平方公尺。伊並未將之作爲商品倉庫使用，而係放置一些倉物點心，供工作人員食用，因需要量頗大，故購入數量較多，致稅務人員誤認爲商品倉庫云云。然查：
 - （一）證人即查獲稅務員王忠發到庭證稱：「第一次（即七十九年十月二十二日）是會勘小組四人一起去，包括我及地政事務所人員林緣菁、劉殿儒、區公所人員周聿元。是免徵增值稅案件一般性的查訪，一切管制案件都要去查訪。現場有二間舊房屋，及以石棉瓦、鐵架加蓋房屋，都在八一地號上。我們走田埂從增建部分房屋後門進去，有三、四張辦公桌在那邊，外面有三部中型廂型卡車，車廂噴漆有味丹公司標誌及字樣，有二、三人在，因爲是密件查訪，沒有跟現場人員談話，只在外面照相。之後在八十年二月份，我跟房屋稅承辦人徐瑞霞講有增建情形，因爲增建是要課房屋稅的，所以二人一起去，營業場所還在，沒有改變，我們跟現場人員要了一張名片，告訴他們有增建部分要來報稅，還留申報表格給他們。後來就有來申請房屋稅設籍，且獲准許。現場貨品數量很多，滿滿的一倉庫」，並據提出味丹企業股份有限公司業務部經理簡慶長名片影本一紙，附卷爲證（八十年度財土字第○六二號卷第一一六頁）。又上開名片載明營業所爲臺北市北投區文林北路一七五巷四十弄十九號，正爲受處分人於上開地號上所有屋舍之門片號碼。又受處分人即於八十年三月一日申請將臺北市北投區文林北路一七五巷四十弄十九、二十一號旁增建部分房屋設立稅籍，有申報書影本在卷可稽。足徵證人王忠發之指證，信而有徵。
 - （二）依卷附照片所示，確係商品堆滿倉庫，且依證人王忠發所指並有辦公人員、辦公桌、卡車在場，又上開名片所載營業所係在現場，徵以受處分人於房屋稅設籍申報書自行書明係營業用倉庫，堪認爲味

味商品倉庫無訛。

- (三) 受處分人代理楊正於八十一年八月二十日調查站訊問時陳稱：「林碧珠在七十八年二月購買土地當時是味丹企業股份有限公司、東海醱酵工業股份有限公司等關係企業之股東」，足徵受處分人提供上開屋舍供味味商品倉庫使用，益屬可信。是受處分人所辯，乃卸責之詞，不足採信，事證明確，其違章事實，堪以認定。受處分人所為，應構成首開規定之違章，因依土地稅法第五十六條第三項、第五十五條之二第三款裁定：林碧珠自行耕作之農民取得農業用地後，非依法令變更為非農業用地使用，處罰鍰新臺幣參仟陸佰肆拾柒萬參仟肆佰玖拾元，並限於收受本裁定後十日內繳納，逾期不繳，強制執行。
- (四) 受處分人不服原裁定提起抗告，惟據移案機關臺北市稅捐稽徵處依抗告意旨提出答辯稱：「按『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。』、『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，有非依法令變更為非農業用地使用者，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。』分別為土地稅法第三十九條之二第一項（農業發展條例第二十七條）、第五十五條之二第三款所明定。本案抗告人主張理由各節（詳如抗告狀及補充抗告理由狀），答辯如次：（一）依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規定：『依中央法規標準法第十三條規定，法規應自公布之日起算至第三日起發生效力。……至同法第五十五條之二有關取得免徵土地增值稅之農業用地，有不繼續耕作情形者，應處以原免徵土地增值稅額二倍罰鍰，且其金額不得少於取得時申報移轉現值百分之二之規定，對凡在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，依法律不溯既往原則，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。』本案抗告人雖於土地稅法修法前取得系爭土地，惟其於增訂條文公布生效後有非依法令變更為非農業用地使用，而不繼續耕作情形，為臺北市政府地政處、臺北市士林地政事務所、北投區公所及本處北投分處派員組成之農業用地會勘小組於七十九年十月二十二日清查系爭北投區文林段二小段八十一地號土地時，查獲有供味味商品倉庫違章使用，則依上開函釋規定自應依法處罰。（二）又本案之調查，係本處於七十九年八月以『機密』案件發函邀集臺北市政府地政處、臺北市士林地政事務所、北投區公所及系爭土地所在地之北投分處組成會勘小組，並於七十九年十月二十二日清查系爭北投區文林段二小段八十一地號土地時發現該土地地上建物北投區文林北路一七五巷四十弄十九、二十一號房屋中，堆存味丹公司速食麵，該房屋之旁有一違建房屋，相連為參間房屋，室內有桌椅，除味丹速食麵外尚有飲料等物品，而本處以專案方式調查乃在避免滋生困擾，至其調查方式不同臺灣省所轄縣市

處理方式，乃因各機關就其地方事務之特性而為不同之處理方式，以求發現違章之具體事證。況該會勘小組於清查日所攝得之相片中，已可明確得知其違章供味味商品使用之事實，何須再如抗告人所稱應取據現場辦公桌椅及辦公人員之照片及所謂味丹公司運貨卡車之照片而後可。況果如抗告人所言應採據之資料，則其結果顯與本處以專案方式調查之原則有違。（三）再查本處所屬北投分處稅務員徐瑞霞於八十年二月房屋普查時亦發現系爭地上房屋有違章增建情事，且有供營業倉儲之用，此有徐員取具在該處營業之味丹企業股份有限公司，東海醱酵工業股份有限公司及東海綠藻工業股份有限公司業務部經理簡慶長之名片附案可稽，且該名片營業所載明為北投區文林北路一七五巷四十弄十九號，乃通知抗告人辦理申報房屋設籍，經抗告人於八十年三月一日向本處北投分處（北收三三九三號）申請將北投區建民里文林北路一七五巷四十弄十九、二十一號旁增建部分房屋設立稅，且抗告人知系爭違建房屋供營業倉儲使用之情事為本處北投分處承辦員所明知，乃據實申報其供營業使用，則其申報之實情，益證本處原農地免土地增值稅清查會勘小組人員所查證之事實為真實。又據受處分人之小叔楊正於八十一年八月二十日代表抗告人接受法務部調查局臺北市調查處調查其於七十八年二月間向余君成購買北投區文林段二小段七十二地號土地買賣事宜時，明確陳稱『林碧珠在七十八年當時是味丹企業股份有限公司、東海醱酵工業股份有限公司等關係企業之股東。』此一陳述亦認其為真實，則系爭房屋有供味丹企業等作為營業倉庫使用甚明。（四）次查抗告人辯稱系爭違章倉庫係因原有農舍不敷使用，購入繫案土地後陸續搭建，供放農具、集存農作物及放置乾糧食品之用，且因平常亦有存放蔬果、穀物並有出售上述作物之事實，乃因以於申報房屋稅籍時，在房屋稅申報書上誤填供營業用倉庫，但因經濟效益不大，故於八十年三月間自行拆除，並於八十年三月二十八日向北投分處申請註銷稅籍乙節，顯與獲案證據及常情有諸多違誤，分別說明於後：（1）本案系爭違章倉庫果如抗告人所言供農業使用，且抗告人『心胸坦蕩，不因疑忌而有所規避』，則抗告人自無須於八十年三月一日向本處北投分處申報房屋稅籍後，迅即拆除系爭倉庫，並在其違建房屋拆除之處覆土種植作物藉以粉飾，而受處分人拆屋、覆土種植之事實，益證其違章事事為真。（2）又抗告人所稱系爭違章倉庫有供存放農作物並出售之情事者，則其自應提示其證據以明其說，空言主張，實不足採。再者如抗告人所言其係販售農作物，則獲案之簡慶長名片，所應載明者為蔬菜瓜果、穀物之營業所，不應載有味丹企業股份有限公司、東海醱酵工業股份有限公司、東海綠藻工業股份有限公司之營業所者，其飾詞狡辯實難採言。（3）抗告人辯稱繫案房屋所存放之味味麵及飲料等商品係其於農忙時供臨時僱工所需食品飲料之用，何以本處於八十年四月二十四日複勘日及士林分院於八十年八月二十日現場履勘時，皆無此一農忙時所需之物品以證其說為真實，況複勘、履勘之時抗告人原供農

作使用之土地皆與初勘時種植相同之作物，則系爭味味麵及飲料究為商品抑為自用食品，不言可喻。（五）末查抗告人既有未繼續耕作之違章情事，縱事後恢復耕作，依法仍應受處罰鍰。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規定：『……說明：二、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。』是以本案抗告人有未繼續耕作之違章情事，既經查明則不因雖僅部分土地違章使用而可免罰，原審法院依法所為之裁定，並無違失。」等語，經核尚無不合，本件抗告為無理由，應予駁回。

五、據上論結，應依刑事訴訟法第四百十二條裁定如主文。

中 華 民 國 八 十 二 年 二 月 二 十 四 日

（本聲請書其餘附件略）

參考法條：土地稅法 第 39、55-2 條 (83.01.07)

農業發展條例 第 27、30 條 (75.01.06)