

彰化縣政府訴願決定書（案號 99-104）

府法訴字第 0980264784 號

訴願人：臺灣省彰化農田水利會

代表人：陳○○

原處分機關：彰化縣地方稅務局

訴願人因土地增值稅事件，不服原處分機關 98 年 9 月 28 日彰稅法字第 0981406819 號復查決定書所為之處分，提起訴願，本府依法決定如下：

主 文

訴願駁回。

事 實

緣訴願人所有坐落本縣○○○○○段 697-1 地號（下稱系爭○○土地）及○○○○○段 477-4 地號（下稱系爭○○土地），使用編定均為特定農業區水利用地，原地價分別為 76 年 8 月每平方公尺新台幣（下同）160 元及 132 元。訴願人分別於 97 年 11 月 14 日及 97 年 11 月 25 日申報移轉系爭○○土地及○○土地與案外人楊○○及劉○○，並申請依土地稅法第 39 條之 2 第 4 項規定，以 89 年 1 月 28 日土地稅法修正公布生效當期之公告土地現值為原地價課徵土地增值稅。案經原處分機關認定系爭二筆土地於土地稅法修正公布生效當時分別作為空地及種植作物，均非作「供與農業經營不可分離之灌溉、排水」使用，核與法令所稱作農業使用規定不符，乃依法核定土地增值稅分別為 5 萬 2,841 元及 29 萬 560 元。訴願人不服，提起復查，亦遭駁回，遂提起訴願；案經本府訴願審議委員會訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關於 2 個月內查明後另為適法之處分。」嗣後，原處分機關依訴願撤銷意旨重為查明並為復查決定，仍否准所請，訴願人仍不服，遂向本府提起訴願，並據原處分機關檢卷答辯到府，茲摘敘訴、辯意旨如次：

一、訴願意旨略謂：

- (一) 本會所有土地坐落○○○○○段 697-1 地號及○○○○○段 477-4 地號，土地使用分區「特定農業區水利用地」，為農業區裏灌、排水利設施用地，按行政院農業委員會 97 年 2 月 14 日農企字第 0970107344 號函查非都市土地使用管制規則有關農牧用地之容許使用項目包括農業設施…因此，農田水利會施設或使用之農田灌溉、排水設施倘符合前開規定或從來使用之規定，仍符合農業使用之認定。另 93 年 1 月 14 日農企字第 0931000065 號函查「農田水利會以稟承政府推行農田水利事業為宗旨。農田水利會為公法人」故農田水利會施設或使用之灌溉、排水設施，係屬農業設施。而農業發展條例第 3 條及土地稅法第 10 條、22 條亦有相關敘明，依上述解釋該兩筆土地為「農業用地」已確立等語。
- (二) 區域計畫法施行細則第 15 條第 1 項第 12 款規定：「水利用地：供水利及其設施使用」。按經濟部水利處辦理天然災害緊急工程處理要點總則二、本要點名詞定義如左：(一) 水利設施：指本處暨所屬機關設置或管理之河海堤、護岸、取輸排水設施、渠道、橋涵、水庫、埧體及其附屬建築物等。而護岸既為所稱堤防，由此解釋堤防為水利設施 1 種，故為農業用地已無庸置疑云云。
- (三) 原處分機關所提系爭○○○○○段 697-1 地號土地為空地，訪問鄰近公司員工亦稱空地及 696 土地唯一通路，所得答案必然非專業，若訪問水利機構或對水利有所認識之人所答必然為護岸或堤岸，而護岸為保護渠道安全及提供管理人巡視之用，但堤岸附近農業耕地亦有使用作耕耘機、收稻機通路或放秧苗、肥料及巡視農作物等使用，與土地稅法第 10 條規定農路是農業用地作用有異曲同工之作用等語。
- (四) 另原處分機關就○○○○○段 477-4 地號電話訪談劉○○與本人 516 地號相鄰，因為當地人，天天出入等等，依地政機關資料顯示 516 地號其取得所有權為民國 94 年 12 月 26 日，且劉君於 96 年 5 月 21 日向本會申請承購住址為○○○，怎

知該地號 10 幾年前事因此與事實有出入；而訪問 94 年間持有祖先土地邱○○先生表示該水利地早在祖先時代，就一直種樹苗等，由此訪問可見邱君當時年齡尚小所聽聞，此證據可信度另人懷疑；又電話訪談被訪問人並沒有提出正確時間，如何知道水利地範圍等等。按財政部 89 年 11 月 8 日台財稅第 0890457297 號函說明二(三)「經查認定移轉土地確屬農業用地，且無下列事證，證明其於 89 年 1 月 28 日未作農業使用者，應准…」云云。

- (五) 行政院農委會 90 年 2 月 2 日(90)農企字第 900102222 號函查水利用地之主要功能在於維持灌、排用水之流通，其利用型態與農牧用地或林業用地等有所不同，...縱使該地為雜草野花，並不影響水流之通行，亦不宜視為閒置不用。可知，水利用地為特殊用地，...廢除必須依水利法第 46 條規定，報請主管機關申請無妨水利證明，保留渠道及水利相關設施堤防用地外其餘核准報廢，核准後分割出系爭土地等語。

二、答辯意旨略謂：

- (一) 系爭二筆土地編定固均為特定農業區水利用地，屬前揭法規農業用地範圍，惟所謂農業使用，除應符合土地使用管制規定外，且須符合農業用地作農業使用之認定基準。區域計畫法施行細則第 15 條第 1 項第 12 款明定：「水利用地：供水利及其設施使用者」依行政院農業委員會函釋規定，水利用地應作「供與農業經營不可分離之灌溉、排水」使用，亦即農田水利設施使用，始符合農業使用之認定，準此，水利用地作堤防及防汛設施使用或種植作物，均不符合農業用地作農業使用認定基準云云。
- (二) 貴府 97 年 3 月 13 日府水管字第 0970050975 號函：「有關貴會申請本縣○○○○○段 697 地號內土地...辦理拆除水利建造物（即申請無妨礙水利證明）乙案。說明二、本案既經貴會勘人員表示報廢後無影響農田灌溉排水，及經會同相關單位會勘結果，現況已無留作水利相關設施用地之必要，

本府同意所請。」及 97 年 1 月 10 日府水管字第 0970008222 號函：「有關貴會申請本縣○○○○○段 477 地號內土地．．．說明二、本案既經貴會勘人員表示報廢後無影響農田灌溉排水，及經會同相關單位會勘結果，現況已無留作水利相關設施用地之必要，本府同意所請。」系爭 2 筆土地既經會勘人員表示報廢後無影響農田灌溉排水，及經本府會同相關單位會勘認定，現況已無留作水利相關設施用地之必要。系爭 2 筆土地，依 89 年 1 月公布修法當時之使用情形與本局派員勘查情形相同，可知系爭土地 89 年 1 月當時已不具農業灌溉、排水功能等語。

理 由

- 一、按土地稅法第 28 條前段規定：「已規定地價之土地，於土地所有權移轉時，應按其土地漲價總數額徵收土地增值稅。」第 39 條之 2 第 4 項規定：「作農業使用之農業用地，於本法中華民國 89 年 1 月 6 日修正施行後第一次移轉，或依第一項規定取得不課徵土地增值稅之土地後再移轉，依法應課徵土地增值稅時，以該修正施行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。」

土地稅法施行細則第 57 條第 2 款規定：「本法第 39 條之 2 第 1 項所稱農業用地，其法律依據及範圍如下：．．．二、依區域計畫法劃定為各種使用分區內所編定之林業用地、養殖用地、水利用地、生態保護用地、國土保安用地及供農路使用之土地，或上開分區內暫未依法編定用地別之土地。」

財政部 89 年 11 月 8 日台財稅第 0890457297 號函釋說明：「二、土地稅法第 39 條之 2 第 4 項有關以該修正施行日當期之公告土地現值為原地價，計算漲價總數額，課徵土地增值稅規定之適用，應以土地稅法 89 年 1 月 28 日修正公布生效時，仍『作農業使用之農業用地』為適用範圍；如土地稅法 89 年 1 月 28 日修正公布生效時，已未作農業使用之農業用地，尚無上開原地價認定規定之適用。」

行政院農業委員會 92 年 5 月 27 日農企字第 0920128617 號函釋說明：「一、查農業發展條例第 3 條第 10 款『農業用地：指非都市土地或．．．依法供下列使用之土地：（二）供與農業經營不可分離之農舍、畜禽舍、倉儲設備、曬場、集貨場、農路、灌溉、排水及其他農用之土地、．．．。』前開『灌溉、排水』係屬與農業經營不可分離之設施，其於非都市土地均編定為水利用地，故依區域計畫法劃定為各種使用分區內編定之水利用地，必須符合農業用地作農業使用認定及核發證明辦法第六條所規範之農田水利設施，始符合農業使用認定基準。準此，水利用地作堤防及防汛設施使用並不符合前開認定基準，不宜核發農業用地作農業使用證明書。」

二、按農業用地可否適用土地稅法第 39 條之 2 第 4 項規定，以修正施行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，應視其於 89 年 1 月 28 日土地稅法修正公布生效時是否符合「農業用地作農業使用」要件而定。所謂農業用地，依土地稅法施行細則第 57 條第 2 款規定，係指依區域計畫法劃定為各種使用分區內所編定之林業用地、養殖用地、水利用地、生態保護用地、國土保安用地及供農路使用之土地，或上開分區內暫未依法編定用地別之土地。而所謂農業使用，除應符合土地使用管制規定外，且須符合農業用地作農業使用之認定基準。而依區域計畫法施行細則第 15 條第 1 項第 12 款規定：「水利用地：供水利及其設施使用者」，對照首揭行政院農業委員會函釋說明，水利用地應作「供與農業經營不可分離之灌溉、排水」使用，始符合農業使用之認定。基此，水利用地作堤防及防汛設施使用或種植作物，均不符合農業用地作農業使用認定基準，合先敘明。

三、原處分機關於審理系爭○○土地移轉申報土地增值稅案時，曾於 98 年 8 月 4 日派員現場勘查，認定其屬空地，且為同段 696 地號土地地上建物必經通行道路；經訪查鄰近之○○工業股份有限公司（門牌：○○○○○路 79 號）員工亦為相同論述。

而系爭○○土地，經原處分機關 98 年 1 月 13 日派員現場勘查，認定為作種植使用，經以電話訪談本件系爭○○土地承買人劉○○先生表示：「該○○段 477-4 地號（即系爭○○土地）與本人所有之○○○○○○段 516 地號土地（種植樹苗）相鄰，因為是當地人，天天在此出入，知道該 477-4 地號早在十幾年前就已經種植樹苗。」而 98 年 3 月 27 日電話訪談 88 年至 94 年間持有該土地之邱○○先生亦表示「該水利用地早在祖先時代，就一直種植樹苗。」復依前揭訴願決定意旨，分別於 98 年 8 月 4 日及 98 年 8 月 5 日訪談鄰近系爭○○土地○○公司員工陳○○表示「約 80 年時水溝旁緊鄰空地，形成通道，且為同段 696 地號土地地上建物必經道路。」及系爭○○土地鄰近居民張○○表示「該地為水利用地，約於 70 幾年前就是水溝，水溝緊鄰道路再緊鄰農地，農地種植樹苗。」說法亦如前述，並有受訪人簽名有案。從而，系爭二筆土地於 89 年 1 月 28 日時即分別為通行空地、種植作物使用。依前揭函釋說明，水利用地作通行空地使用或種植作物使用，而非作農田灌溉排水，自非屬農業使用範圍，此由卷附現場勘查紀錄表、談話筆錄、公務電話紀錄與航照圖等資料可稽。

四、本案訴願人分別於 97 年 11 月 14 日、97 年 11 月 25 日將系爭 2 筆土地出售，依照前述說明與認定結果，系爭 2 筆土地於 89 年 1 月 28 日非屬農業使用範圍，當無得主張依土地稅法第 39 條之 2 第 4 項規定以 89 年 1 月 28 日土地稅法修正公布生效當期之公告土地現值為原地價課徵土地增值稅之理。從而，原處分機關以原地價 76 年 8 月每平方公尺 160 元及 132 元分別核課系爭 2 筆土地之土地增值稅，揆諸首揭法令規定與函釋說明，依法並無不合。

五、至於訴願人指稱原處分機關訪談系爭○○土地鄰近公司員工，因被訪問人非水利專業人員，對水利設施不了解，所得答案必然非專業，及○○○○○○段 477-4 地號被訪談人劉○○、邱○○等人所言另人懷疑部分。按行政機關之訪談作為，係作為行

政機關認定事實的輔助證據與判斷參考，與受訪談人是否須具有專業能力無涉。再者，原處分機關所為訪談對象非僅侷限於買賣雙方，且涵蓋有鄰近人士，如 98 年 8 月 4 日及 98 年 8 月 5 日分別訪談鄰近系爭○○土地○○公司員工陳○○及系爭○○土地鄰近居民張○○，亦得到相同陳述。從而，原處分機關依上開訪談結果作為判斷事實的參考，符合論理與經驗法則與行政調查注意責任，且已兼衡量訴願人權益主張，應屬可採。

六、另就有關訴願人主張得適用行政院農業委員會 97 年 2 月 14 日農企字第 0970107344 號及 93 年 1 月 14 日農企字第 0931000065 號函釋，農業設施作為農田灌溉、排水設施使用，符合農業使用認定部分。本案系爭二筆土地，既如前述所述，於 89 年 1 月 28 日土地稅法修正公布生效時即分別作為通行空地、種植作物使用，非屬作農田灌溉、排水使用，當不符合作農業使用之要件，自無前揭行政院農業委員會函釋所指「農業設施作為農田灌溉、排水設施使用，符合農業使用認定」之適用，是訴願人所述，顯有法令誤解之虞。準此，本件事證已臻明確，其餘論述尚不足影響審議結果，無庸逐一論述。

七、據上論結，本件訴願為無理由，爰依訴願法第 79 條第 1 項之規定，決定如主文。

訴願審議委員會	主任委員	張瑞濱
	委員	呂宗麟
	委員	李仁焱
	委員	林宇光
	委員	陳廷墉
	委員	黃鴻隆
	委員	張奕群
	委員	溫豐文
	委員	楊瑞美
	委員	蔡和昌

中 華 民 國 99 年 2 月 8 日

縣 長 卓 伯 源

本件訴願人如不服決定，得於訴願決定書送達之次日起2個月內向臺中高等行政法院提起行政訴訟。