臺中高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第三庭
112年度訴字第140號
114年5月21日辯論終結

原　　告　陳文華
　　陳石定

共　　同
訴訟代理人　涂芳田　律師
複 代理 人　蔡昆宏　律師
被　　告　臺中市政府地方稅務局

代　表　人　沈政安
訴訟代理人　吳振裕
　　許欣婷
　　張彥仁

上列當事人間土地增值稅事件，原告不服臺中市政府中華民國112年3月22日府授法訴字第1120016034號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主　文

一、原告之訴駁回。

二、訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

一、事實概要：

㈠緣原告父親陳水旺前於民國96年8月17日就所有坐落○○市○○區○○段51-1地號土地(屬特定農業區農牧用地，下稱系爭土地)，向改制前臺中縣大里市公所申請准予核發里市建字第0000000000號臺中縣農業用地容許作農業設施使用同意書(下稱系爭農設容許使用同意書)在案。繼於96年9月10日以買賣名義將系爭土地所有權移轉予原告2人共有，應有部分各2分之1，並經申請獲准不課徵土地增值稅。

㈡於102年8月9日經臺中市政府農業局（下稱農業局）、○○市○○區公所（下稱大里區公所）及相關業管機關派員至現場勘查結果，發現系爭土地上有鐵皮屋一排及一棟鐵皮及圍牆（下稱系爭鐵皮設施)使用，與系爭農設容許使用同意書核定內容不符。經大里區公所先以102年10月15日里區農建字第0000000000號函通知原告限期2個月恢復作農業使用，逾期限後經複查仍未改善，乃以103年2月18日里區農建字第0000000000號函（下稱大里區公所103年2月18日廢止處分)廢止系爭農設容許使用同意書。復經臺中市政府以103年3月18日府授農地字第0000000000號函知所屬都市發展局（下稱都發局）、地政局（下稱地政局）、被告所屬大屯分局等相關機關據此依各該管法規依權責核處，且副知原告，命立即停止該未作農業使用之行為，並於1個月內恢復農業使用。

㈢嗣原告於111年8月16日出售系爭土地，並以同年月17日土地增值稅申請書向被告申請依土地稅法第39條之2第1項規定不課徵土地增值稅（下稱系爭申請案），經被告所屬大屯分局以111年8月22日中市稅屯分字第0000000000號函詢農業局有關系爭土地是否已在所令期限內恢復作農業使用，經農業局以111年8月26日中市農地字第0000000000號函復系爭農設容許使用同意書已遭廢止，系爭土地未作農業使用，且通知原告應補辦申請事宜等情。被告所屬大屯分局據此以111年9月13日中市稅屯分字第0000000000號函知原告系爭土地無土地稅法第39條之2第1項規定適用而應課徵土地增值稅，並依土地稅法第39條之2第2項規定，按一般用地稅率核定原告之土地增值稅額各計新臺幣(下同)312萬4,185元(下稱原核定)。原告不服，申請復查，經被告以111年12月15日中市稅法字第00000000000號及11100088642號復查決定（下稱復查決定)維持原處分後，提起訴願，經臺中市政府以112年3月22日府授法訴字第0000000000號訴願決定(下稱訴願決定)駁回，原告遂提起本件行政訴訟。

二、原告起訴主張及聲明：

㈠主張要旨：

1.系爭土地於原告共有期間均作農業使用，自得享有土地稅法第39條之2第1項不課徵土地增值稅之優惠：

⑴訴願決定雖執大里區公所以103年2月18日廢止處分廢止系爭農設容許使用同意書，認定系爭土地未作農業使用，惟地政局及農業局等單位於103年4月9日前往現場會勘確認，仍有種植果樹、養鴨及堆置農業資材使用中等情形，足徵系爭土地確有依土地稅法第10條第1項第1款規定作為農作、養殖、堆置農業資材等農業使用。系爭農設容許使用同意書載明農業設施面積為230.05平方公尺，僅占該地總面積7.8%，縱未依該同意書使用，然稽查時間為102年間，時過6年，上開農業設施或有使用上需求之改變，惟不變的是系爭土地仍作種植農樹、養鴨之農業使用，本無庸申請，自難僅因系爭農設容許使用同意書遭廢止，即逕認系爭土地未作農業使用。

⑵系爭土地上之鐵皮屋係作鴨舍使用，依地政局103年4月14日中市地編字第0000000000號函說明二略以，現況作為禽舍及管理室使用，屬於免經申請許可使用明細，尚無違反非都市土地使用管制規定等語，足徵鴨舍免經申請許可。另圍牆部分，依行政院農業委員會91年4月9日農中經一字第901008996號函，若基於農業經營管理之特殊需要興建者，圍牆應將其視同農業設施之一部分而申請容許使用證明，故不得僅因有蓋圍牆即認非農業使用。系爭土地上之圍牆係為防止宵小，俾利農營，是鐵皮屋、圍牆均係該地作農業使用所必須，系爭土地符合作農業使用。訴願決定認作農業使用之土地須符合農業用地之合法使用，顯增加法律所無之租稅義務，非憲法第19條規定之租稅法律主義所許。

⑶農業局於103年4月9日會同相關機關及原告陳文華至系爭土地進行勘查後，已認定系爭土地有作農業使用；地政局亦以103年4月14日中市地編字第0000000000號函認

定現況為農業資材室、果樹、曬場等，無違反都市土地使用管制規定。被告所屬大屯分局亦以103年10月16日中市稅屯分字第0000000000號函（下稱103年10月16日函)認定為符合農用而「無應納稅額」，將原先寄發需繳納地價稅之繳款書作廢（因原先認定未作農用）。足徵以上臺中市政府各單位均認定系爭土地符合作農業使用，大里區公所始核發111年7月21日里區農建字第0000000000號及111年8月2日里區農建字第0000000000號農業用地作農業使用證明書予原告，是系爭土地確實符合土地稅法第39條之2第1項規定，應不課徵土地增值稅。

2.依大里區公所111年11月14日里區農建字第0000000000號函可知其廢止系爭農設容許使用同意書之103年2月18日廢止處分未有送達證明，上開廢止處分並未送達原告，依最高行政法院55年度判字第159號判決意旨，未經合法送達，行政處分尚未對外發生效力，自不能據此認系爭農設容許使用同意書已遭廢止而無效等語。

㈡聲明：

1.訴願決定、復查決定及原核定均撤銷。

2.被告應就原告於111年8月17日提出之不課徵土地增值稅申請案件，作成准許之行政處分。

三、被告答辯及聲明：

㈠答辯要旨：

1.系爭農設容許使用同意書業經廢止，原告逾期未恢復農用，且未再經申請核准作農業設施容許使用情形之下，系爭土地整筆屬於未作農業使用，不符合土地稅法第39條之2第1項規定，應依同條第2項規定，於再移轉時課徵土地增值稅：

⑴89年修正施行之土地稅法第39條之2第1項及第2項規定係為配合「放寬農地農有，落實農地農用」之農業政策，對於農地移轉所獲土地漲價利益給予不課徵土地增值稅之租稅優惠，且為落實此政策，針對已經稅捐機關

核准不課徵土地增值稅之農地，而有未作農業使用情形者，當不在獎勵之列，應於再移轉時課徵土地增值稅。又該條第2項所謂「未作農業使用」，乃指未依法作農業使用而言。

⑵在土地稅制稅捐機關對稅基屬性之認定，須尊重各該主管機關意見，各該主管機關提出之專業認定，常有拘束稅捐機關事實認定權限之作用存在。而農業用地之概念，須從事實面及法律面來認知，其中有關土地之法令管制，固需土地使用管制主管機關之判定，縱屬事實層面上之實際供農業使用，其所稱之「農業」定義及使用是否與法令管制之目標相符，同樣需要主管機關之專業意見，有最高行政法院96年度判字第747號判決意旨可參。再者，農業用地上興建有固定基礎之農業設施，縱依法得免申請建築執照，亦應申請農業設施之容許使用，始符合農業使用之定義，此觀諸農業發展條例第8條之1、農業用地作農業使用認定及核發證明辦法第4條及第5條規定甚明。且依申請農業用地作農業設施容許使用審查辦法附表1農作產銷設施分類別規定，無論農業資材室（存放農具及農產品等）、管理室、曬場及農路等農作產銷設施；附表5畜牧設施分類別規定，禽舍、管理室等畜牧設施，均應申請農業設施之容許使用。另圍牆依行政院農業委員會91年4月9日農中經一字第901008996號函釋意旨，若基於農業經營管理之特殊需要興建者，應將其視同農業設施之一部分，亦須申請容許使用證明，始得認定作農業使用。再按98年3月16日修正公布之申請農業用地作農業設施容許使用審查辦法第26條規定（相關規定嗣移列至同辦法第33條迄今），依本辦法取得農業用地作農業設施容許使用者，應依原核定之計畫內容使用，未依計畫內容使用者，原核定機關得廢止其許可。倘農設容許使用同意書經廢止，則其設施即非屬作農業使用之合法設施而不能認定為作農

業使用。系爭土地存有系爭鐵皮設施而與系爭農設容許使用同意書核准內容不符，經限期改善而仍未恢復作農業使用，於大里區公所廢止系爭農設容許使用後，須重行補申請容許使用以符合農業用地作農業使用情形，原有設施於重新取得農設容許使用前，即非屬依法作農業使用之合法設施，且經限期恢復作農業使用，逾期皆未恢復，即屬未依法作農業使用，縱事後已作農業使用，仍已不符合土地稅法第39之2所定農業用地移轉不課徵土地增值稅之要件，當不在獎勵之列，應於再移轉時課徵土地增值稅。

⑶又依土地法第40條規定可知，土地係以宗為最小計算單位，其土地增值稅課徵亦以宗地（筆）為單位，舉凡核課、徵免均按宗為認定標準，是農地之核准免稅，係以宗為單位，即依每宗為徵免之標準，農業用地有無作農業使用，而得享有稅捐優惠應依各筆農業用地之使用狀態個別逐一認定；是以土地既以宗地為單位，自須依法就該宗土地作整體觀察予以判定，1宗土地縱僅部分非供農業使用，然該宗土地既經整體觀察，並未將整筆土地供農業使用，自不符合土地稅法第39條之2所規定作農業使用之要件，有最高行政法院106年度判字第668號判決意旨可資參照。系爭土地原取得之系爭農設容許使用同意書，設施種類別為農作產銷設施，嗣因現場勘查與核准內容不符，經大里區公所廢止後，原告未再取得農業設施容許使用，系爭土地即有部分面積未依法作農業使用，依上開最高行政法院判決意旨，整筆系爭土地自不符合作農業使用。又未符合系爭農設容許使用同意書之系爭鐵皮設施縱供養鴨之養殖使用，惟依農業用地作農業使用認定及核發證明辦法第4條及第5條規定，未重新依法申准容許前，即無依法作農業使用，原告所陳系爭土地仍作養鴨之農業使用，本無庸申請云云，顯係誤解法令。

⑷依農業發展條例第3條第10款規定，農業用地指供農作、森林、養殖、畜牧及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，立法者並未限定該土地須為經依法編定為一定農牧、農業用途或田、旱地目，始為農業用地，惟基於法律適用之整體性，該土地仍須以合法供農用者為限，而不包括非法使用在內，有司法院釋字第566號解理由意旨甚明。原告雖爭執訴願決定以土地稅法第39條之2所規定，農業用地作農業使用，須以該土地符合農業用地之合法使用為前提，係增加法律所無之要件，逾越該條文解釋之範圍云云，惟依前開解釋理由意旨，農業用地必須合法供農業使用，不包括非法使用在內。系爭土地經廢止原核准之系爭農設容許使用同意書，並限期恢復作農業使用而未恢復，即未依法作農業使用，按土地稅法第39條之2第2項規定，於再移轉時即應課徵土地增值稅。

2.有關大里區公所103年2月18日廢止函是否送達原告乙節：

⑴按送達係使應受送達人處於可得知悉文書內容之狀態，而送達證書僅為送達之證據方法，與事實上送達之行為，係屬兩事，故送達未作送達證書或其證書不合程式，不得即謂無送達之效力；換言之，送達證書僅係證明文書，卷內雖查無送達證書，如有其他證據足以證明受送達人收受應送達文書，仍應認自實際送達時起發生送達之效力，尚難以查無送達證書而全盤否定實際送達之效力，仍得用其他證據為證，有法務部109年3月17日法律字第00000000000號函釋意旨甚明，並有最高行政法院61年度裁字第156號裁定、92年度裁字第1580號裁定、95年度裁字第1657號裁定、95年度判字第877號判決及99年度判字第686號判決意旨可參。

⑵系爭農設容許使用同意書前經大里區公所103年2月18日廢止處分通知原告廢止，並經臺中市政府以103年3月18

日府授農地字第0000000000號函請地政局依區域計畫法規定辦理並副知原告於1個月內恢復農業使用。原告於103年3月27日、28日向地政局與農業局陳述意見「該地仍作農業使用中，並請求再次實地勘查」，地政局以103年4月14日中市地編字第1030015579函復原告，系爭土地無違反非都市土地使用管理規定，不予以區域計畫法第21條規定裁處；農業局則會同原告陳文華於103年4月9日再次現場勘查結果，現場有種植果樹、養鴨及鐵皮建物，並以103年4月14日函重申大里區公所廢止系爭農設容許使用同意書，現場未依原容許使用經營計畫內容使用，請原告補申請農業用地作農業設施容許使用，以符農業用地作農業使用之情形，並副知原告及大里區公所依規定輔導辦理。據上，足證原告已收受並知悉大里區公所廢止系爭農設容許使用同意書，依前開最高行政法院裁判意旨，尚難以查無送達證書即全盤否定大里區公所103年2月18日廢止函實際送達之效力。至最高行政法院55年判字第159號判決案情，係指行政處分若未經合法送達，或雖曾送達而無法證明應受送達人係於何時收受，則行政救濟期間，即無從起算，自不發生逾期之問題，非原告所陳行政處分未送達而無效之情形。

3.有關被告所屬大屯分局以103年10月16日函同意系爭土地自103年起課徵田賦乙節，經檢視被告所屬大屯分局103年10月16日函檔案資料，被告會同大里區公所及大里地政事務所於103年10月16日進行現場勘查，依農地會勘記錄表所載，系爭土地大部分面積作農業使用，小部分面積有水泥地面、資材室等設施。則在原告未再依農業發展條例第8條之1第2項規定取得系爭土地農業設施容許使用前，自不得認屬作農業使用而課徵田賦。據此，被告所屬大屯分局已依稅捐稽徵法第21條及土地稅法第14條及第22條規定，於113年8月13日以中市稅屯分字第0000000000號函（下稱被告113年8月13日函)撤銷上開103年10月16日函，並按

未作農業使用面積補徵尚在核課期間內原告持有之108至110年度地價稅等語。

㈡聲明：駁回原告之訴。

四、本院判斷：

㈠前提事實：

前揭事實概要所載事實，有卷附系爭農設容許使用同意書、大里區公所102年10月15日里區農建字第0000000000號函、複查紀錄表、大里區公所103年2月18日廢止處分、臺中市政府103年3月18日府授農地字第0000000000號函、111年8月17日土地增值稅申請書、被告所屬大屯分局111年8月22日中市稅屯分字第0000000000號函、農業局111年8月26日中市農地字第0000000000號函、原核定、復查決定、訴願決定影本等件可稽（分見本院卷一第109頁、第357至361頁、第351至352頁、第369頁，本院卷二第45至46頁，訴願卷第140至142頁、第2至5頁、第152至154頁，本院卷一第41至43頁、第183至199頁、第59至105頁），堪認為真實。

㈡按土地稅法第5條第1項第1款、第2項規定：「（第1項）土地增值稅之納稅義務人如左：一、土地為有償移轉者，為原所有權人。……（第2項）前項所稱有償移轉，指買賣、交換、政府照價收買或徵收等方式之移轉；……」第10條第1項規定：「本法所稱農業用地，指非都市土地或都市土地農業區、保護區範圍內土地，依法供下列使用者：一、供農作、森林、養殖、畜牧及保育使用者。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。三、農民團體與合作農場所有直接供農業使用之倉庫、冷凍（藏）庫、農機中心、蠶種製造（繁殖）場、集貨場、檢驗場等用地。」第28條本文規定：「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31條第1項第1款規定：「土地漲價總數額之計算，應自該土地所有權移轉或設定典權時，經核定之申報移轉現值中減除下列各款後之餘額，為

漲價總數額：一、規定地價後，未經過移轉之土地，其原規定地價。規定地價後，曾經移轉之土地，其前次移轉現值。」第39條之2第1項及第2項規定：「（第1項）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。（第2項）前項不課徵土地增值稅之土地承受人於其具有土地所有權之期間內，曾經有關機關查獲該土地未作農業使用且未在有關機關所令期限內恢復作農業使用，或雖在有關機關所令期限內已恢復作農業使用而再有未作農業使用情事時，於再移轉時應課徵土地增值稅。」同法施行細則第57條第3款規定：「本法第39條之2第1項所定農業用地，其法律依據及範圍如下：……三、依區域計畫法劃定為特定農業區、一般農業區、山坡地保育區、森林區以外之分區內所編定之農牧用地。」第58條第1項規定：「依本法第39條之2第1項申請不課徵土地增值稅者，應檢附直轄市、縣（市）農業主管機關核發之農業用地作農業使用證明文件，送主管稽徵機關辦理。」

㈢次按農業發展條例(下稱農發條例)第8條之1第2項本文、第3項規定：「(第2項)農業用地上興建有固定基礎之農業設施，應先申請農業設施之容許使用，……(第3項)前項農業設施容許使用與興建之種類、興建面積與高度、申請程序及其他應遵行事項之辦法，由中央主管機關會商有關機關定之。」第37條規定：「(第1項)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。……。(第3項)前2項不課徵土地增值稅之土地承受人於其具有土地所有權之期間內，曾經有關機關查獲該土地未作農業使用且未在有關機關所令期限內恢復作農業使用，或雖在有關機關所令期限內已恢復作農業使用而再有未作農業使用情事者，於再移轉時應課徵土地增值稅。」第39條規定：「(第1項)依前2條規定申請不課徵土地增值稅或免徵遺產稅、贈與稅、田賦者，應檢具農業用地作農業使用證明書，向該管稅捐稽徵機關辦理。(第2項)農業用地作農業使用之認定標準，前項之農業用地作

農業使用證明書之申請、核發程序及其他應遵行事項之辦法，由中央主管機關會商有關機關定之。」上開第37條及第39條第1項之規定，乃重申土地稅法第39條之2之規定。又農業用地作農業使用認定及核發證明辦法第4條規定：「農業用地符合下列情形，且無第5條所定情形者，認定為作農業使用：一、農業用地實際作農作、森林、養殖、畜牧、保育使用者；其依規定辦理休耕、休養、停養或有不可抗力等事由而未使用者，亦得認定為作農業使用。二、農業用地上施設有農業設施，並檢附下列各款文件之一：㈠容許使用同意書及建築執照。但依法免申請建築執照者，免附建築執照。㈡農業設施得為從來使用之證明文件。三、農業用地上興建有農舍，並檢附農舍之建築執照。」第5條第1款規定：「農業用地有下列各款情形之一者，不得認定為作農業使用：一、農業設施或農舍之興建面積，超過核准使用面積或未依核定用途使用。」102年10月9日修正施行之申請農業用地作農業設施容許使用審查辦法第3條規定：「本辦法所稱農業設施之種類如下：一、農作產銷設施。二、林業設施。三、自然保育設施。四、水產養殖設施。五、畜牧設施。六、休閒農業設施。七、綠能設施。」第33條第1項、第2項規定：「(第1項)依本辦法取得農業用地作農業設施容許使用者，應依原核定之計畫內容使用，並不得作為住宅、工廠或其他非農業使用。但經核准工廠登記之農業設施，不在此限。(第2項)直轄市或縣（市）主管機關應對取得容許使用之農業設施及其坐落之農業用地造冊列管，並視實際需要抽查是否依核定計畫內容使用；未依計畫內容使用者，原核定機關得廢止其許可，並通知區域計畫或都市計畫主管機關依相關規定處理。但配合政策休耕、休養、停養者，不在此限。」上開辦法分別為中央主管機關行政院農業委員會（下稱農委會）依農發條例第8條之1第3項及第39條第2項規定授權訂定之法規命令，俾供下級機關作為審查辦理之依據，均無違背母法授權範圍亦未牴觸母法，被告於審酌土地稅法第39條之

2關於農業用地申請不課徵土地增值之申請案件時，關於農業用地是否作農業使用，及是否曾經有關機關查獲該土地未作農業使用且未在有關機關所令期限內恢復作農業使用等要件之認定自得予以援用，本院亦得據以論斷原核定之適法性。

㈣準此，移轉土地應就土地漲價總數額由納稅義務人繳納土地增值稅，惟為配合「放寬農地農有，落實農地農用」之農業政策，考量農地開放自由買賣後，其流通性與一般土地已無差異，所有權移轉所獲土地漲價利益，已無免徵土地增值稅之必要，故對於合法作農業使用之農業用地，移轉與自然人時，依前揭土地稅法第39條之2第1項規定，得檢具農業用地作農業使用證明書，向該管稅捐稽徵機關辦理申請不課徵土地增值稅。農業用地上如施設有固定基礎之農業設施，即需依規先申請農業設施之容許使用，且應依核定計畫內容使用，方能認定為作農業使用。且土地增值稅以宗地（即同地號）為單位，土地稅法第39條之2並無明文規定就同一宗農業用地僅部分未作農業使用時得依比例免徵土地增值稅之規定，則農業用地有無作農業使用而得享有前述稅捐優惠，即應依各宗農業用地之使用狀態整體認定，雖僅部分非供農業使用，然該宗土地既經整體觀察，並未將整筆土地供農業使用，自不符合土地稅法第39條之2所規定「作農業使用」之要件（最高行政法院106年度判字第668號判決意旨參照）。又縱申請人檢附農業用地作農業使用證明書提出申請，倘稅捐稽徵機關經查明發現該農業用地確有不合於農業用地作農業使用認定及核發證明辦法第4條所規定得認定為作農業使用之情形，或有同辦法第5條所定不得認定為作農業使用之情形者，仍不受申請人所提出之農業用地作農業使用證明書之拘束，而得認定非作農業使用。且不課徵土地增值稅之土地承受人，於其具有土地所有權之期間，倘曾經有關機關查獲有未作農業使用之情事，復未在有關機關所令期限內恢復作農業使用時，即應於再移轉時課徵土地增值稅。

㈤經查：

1.改制前臺中縣大里市公所於96年8月17日依原告父親之申請所核發之系爭農設容許使用同意書，係容許於系爭土地上施設：農作產銷設施，設施細目名稱為農業資材室、農業管理室、曬場及農路等種類之農業設施。而經農業局、大里區公所、大里地政事務所、被告所屬大屯分局及財政部中區國稅局大屯稽徵所於102年8月9日派員至現場勘查結果，系爭土地設置系爭鐵皮設施不符合系爭農設容許使用同意書核定內容，大里區公所據此以102年10月15日里區農建字第1020029385號函通知系爭農設容許使用同意書之原申請人即原告父親，以及系爭土地所有權人即原告，限期2個月恢復作農業使用，經複查發現逾期仍未改善，乃以103年2月18日廢止處分廢止系爭農設容許使用同意書；又經臺中市政府以103年3月18日府授農地字第1030047080號函知所屬都發局、地政局及被告所屬大屯分局等相關機關據依各該管法規依權責核處，且副知原告，命立即停止該未作農業使用之行為，並於1個月內恢復農業使用。而系爭鐵皮設施自上開廢止處分後迄至109年9月間仍繼續存在等情，有系爭農設容許使用同意書、大里區公所102年10月15日里區農建字第0000000000號函、複查紀錄表、大里區公所103年2月18日廢止處分、臺中市政府103年3月18日府授農地字第0000000000號函、系爭土地Google街景地圖照片等存卷可憑（分見本院卷一第109頁、第357至361頁、第365頁、第351至352頁、第347至348頁，本院卷二第165至176頁）。足見系爭土地雖曾經大里區公所核發系爭農設容許使用同意書，惟實際上設置與核定計畫內容不符之系爭鐵皮設施，大里區公所經限期命恢復作農業使用逾期仍未改善，而以103年2月18日廢止處分廢止系爭農設容許使用同意書，核與土地稅法第39條之2第2項所定「曾經有關機關查獲該土地未作農業使用且未在有關機關所令期限內恢復作農業使用」之要件相符。又系爭農設

容許使用同意書經廢止後，系爭土地未再依農發條例第8條之1第2項規定申請獲准農業設施之容許使用，仍設置有固定基礎之上開系爭鐵皮設施繼續占用，即不得認定為作農業使用，明顯與土地稅法第39條之2第1項規定之得申請不課徵土地增值稅之要件有間。

2.原告雖主張大里區公所所為103年2月18日廢止處分未經合法送達於原告，不發生效力，系爭農設容許使用同意書仍屬有效等語。惟：

⑴按行政程序法第110條第1項規定：「書面之行政處分自送達相對人及已知之利害關係人起；書面以外之行政處分自以其他適當方法通知或使其知悉時起，依送達、通知或使知悉之內容對其發生效力。」而送達證書僅為送達之證據方法，與事實上送達之行為，係屬兩事(最高行政法院61年裁字第156號判例參照)。故雖無送達證書，然已實際收受書面行政處分書者，該行政處分亦已生送達效果（最高行政法院99年度判字第686號判決意旨參照)。

⑵依大里區公所現保管之檔案資料，並查無大里區公所103年2月18日廢止處分之送達資料，固有大里區公所111年11月14日里區農建字第1110033265號函可稽（見本院卷一第413頁）。然查系爭農設容許使用同意書前經大里區公所103年2月18日廢止處分通知原告廢止，復經臺中市政府以103年3月18日府授農地字第1030047080號函知所屬都發局、地政局及被告所屬大屯分局等相關機關據依各該管法規依權責核處，且副知原告等情，已如前述。原告陳文華並於103年3月27日、28日分別向地政局與農業局陳述意見略以「本行為用地我們已再重新申請中，圍牆與鴨舍盼能就地申請合法」，經農業局於103年4月9日會同相關機關及原告陳文華至系爭土地進行勘查後，並以103年4月14日中市農地字第1030011314號函（下稱農業局103年4月14日函)復原告系爭土地業經大

里區公所廢止系爭農設容許使用同意書在案，經現場會勘結果雖未依系爭農設容許使用同意書經營計畫內容使用，惟仍有種植果樹、養鴨及堆置農業資材使用之情形，乃請原告向所轄區公所補辦申請農業用地作農業設施容許使用，以符合農業用地作農業使用情形等情，有原告陳文華陳述意見書、原告提出之農業局103年4月14日函，及辦理農地違規會勘紀錄表在卷可查（見本院卷一第107頁、第227頁、第249頁、第252頁）。綜上事證情況，並參照前開最高行政法院裁判意旨，堪認原告確已收悉大里區公所103年2月18日廢止處分，殊難僅因大里區公所103年2月18日廢止處分之送達時間久遠，嗣後查無其送達證書，即形式化認定原告未受送達。是以，原告徒以上開大里區公所111年11月14日函文，據以主張其未受大里區公所103年2月18日廢止處分之送達云云，明顯與事證情況相悖離，不能採憑。

3.關於原告援引地政局103年4月14日中市地編字第1030015579號函，憑以主張系爭土地上之鐵皮屋現況作為禽舍及管理室使用，屬於免經申請許可使用明細，尚無違反非都市土地使用管制規定乙節。惟細繹地政局上開函文意旨（見本院卷一第111頁），係就原告設置之鐵皮建物及鋪設柏油有無違反區域計畫法非都市土地使用管制之規定而為認定，尚與原告於農業用地上施設農業設施有無依法申請農業設施容許使用許可而可認定為作農業使用無涉，原告此部分之主張，亦非可採。至原告主張圍牆部分依農委會91年4月9日農中經一字第901008996號函示，亦係基於農業經營管理需要興建而視同農業設施之一部分而申請容許使用證明，不得僅因有蓋圍牆即認非農業使用乙節。惟依農委會上開函文即可知就圍牆部分亦須一併申請農業設施容許使用，始可認定為依法作農業使用，而非謂行為人主觀認定係供農業經營管理需要，即可逕予認定係作農業使用。故原告此部分之主張，於法亦有未洽，不能採取。

4.原告雖又主張被告所屬大屯分局103年10月16日函認定系爭農地符合農用而無應納稅額，將原先寄發需繳納地價稅之繳款書作廢，可見系爭土地符合作農業使用等語。惟查被告所屬大屯分局前係因原告於103年10月間以系爭土地目前作農業使用為由，申請課徵田賦，而經現場勘查認定符合土地稅法第22條規定，乃以上開103年10月16日函復原告同意系爭土地自103年起課徵田賦，而認定原告於該年度無應納地價稅額，並表示原寄發之地價稅繳款書作廢等語，然被告所屬大屯分局當初係以系爭土地曾經大里區公所核發系爭農設容許使用同意書為理由，而准予原告之申請，嗣查悉系爭農設容許使用同意書業經廢止，乃以113年8月13日函認定系爭土地有未作農業使用情形者，改按一般用地課徵地價稅等情，有上開113年8月13日函及103年10月16日函在卷可稽(見本院卷二第95至97頁)。是以，系爭土地於111年8月16日移轉時，既不符合作農業使用之情形，已如前述，即不得依據土地稅法第39條之2規定，申請不課徵土地增值稅。故原告援引被告所屬大屯分局103年10月16日函文，憑為主張系爭土地於111年8月16日移轉時係作農業使用之論據，尚欠允洽，不能採取。

㈥是故，被告認定系爭土地未合法作農業使用，而與土地稅法第39條之2第1項之規定不符，且原告為曾申請獲准不課徵土地增值稅之土地承受人，於其土地所有權存續期間內，曾經查獲未依系爭農設容許使用同意書核定內容使用，且未在大里區公所所令期限內恢復作農業使用而經廢止系爭農設容許使用同意書，乃依同條第2項規定作成原核定，按一般用地稅率核課原告之土地增值稅額各計312萬4,185元，自屬適法有據。

五、綜上所述，原告上開主張各節，均非可取。被告作成原處分認事用法俱無違誤，復查決定及訴願決定予以維持，亦核無不合。原告訴請判決如訴之聲明所示，於法未合，無從准許。

六、本件為判決基礎之事證已臻明確，兩造其餘攻擊防禦方法，均核與判決結果不生影響，爰不逐一論述，併此敘明。

七、結論：本件原告之訴為無理由，應予駁回。

中　　華　　民　　國　　114　　年　　6　　月　　11　　日

審判長法官　蔡紹良

法官　陳怡君

法官　黃司熒

以上正本證明與原本無異。

如不服本判決，應於送達後20日內，向本院提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內向本院補提理由書（均須按他造人數附繕本）；如於本判決宣示或公告後送達前提起上訴者，應於判決送達後20日內補提上訴理由書（須附繕本）。未表明上訴理由者，逕以裁定駁回。

上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書，但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人：

得不委任律師為訴訟代理人之情形	所需要件
㈠符合右列情形之一者，得不委任律師為訴訟代理人。	1.當事人或其代表人、管理人、法定代理人具備法官、檢察官、律師資格或為教育部審定合格之大學或獨立學院公法學教授、副教授。 2.稅務行政事件，當事人或其代表人、管理人、法定代理人具備會計師資格。 3.專利行政事件，當事人或其代表人、管理人、法定代理人具備專利師資格或依法得為專利代理人。
㈡非律師具有右列情形之一，經本案之行政法院認為適當	1.當事人之配偶、三親等內之血親、二親等內之姻親具備律師資格者。 2.稅務行政事件，具備會計師資格者。

者，亦得為訴訟代理人。	3.專利行政事件，具備專利師資格或依法得為專利代理人者。 4.當事人為公法人、中央或地方機關、公法上之非法人團體時，其所屬專任人員辦理法制、法務、訴願業務或與訴訟事件相關業務者。
是否符合㈠、㈡之情形，而得為強制律師代理之例外，當事人應於提起上訴或委任時釋明之，並提出㈠、㈡所示關係之釋明文書影本及委任書。	

中　　華　　民　　國　　114　　年　　6　　月　　12　　日

書記官　詹靜宜