高雄高等行政法院判決

）FKT64W1Z1X5L0;@108年度訴字第

）FKT64W1Z1X5L0;@民國109年9月10日辯

原　　告　陸仕企業股份有限公司
代　表　人　吳至勝
被　　告　屏東縣政府財稅局
代　表　人　程俊
訴訟代理人　黃國鎮
　　朱敏慧
　　沈宏橋

上列當事人間土地增值稅事件，原告不服屏東縣政府中華民國108年10月24日108年屏府訴字第89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、爭訟概要：

第三人陳紀珠於民國107年12月12日將其所有屏東縣○○鄉○○○段○○○○號土地（使用分區：一般農業區，使用地類別：農牧用地，下稱系爭土地）移轉予原告，並於同日向被告所屬潮州分局（下稱潮州分局）申報土地增值稅，申請以89年1月28日土地稅法修正公布生效當期公告土地現值為原地價，依土地稅法第39條之2第1項規定不課徵土地增值稅，經潮州分局以108年3月4日屏財稅潮分壹字第1080762349號函請陳紀珠補正，陳紀珠乃於108年3月11日申請改依89年1月28日當期公告土地現值為原地價課徵土地增值稅，經被告

審核後認系爭土地於89年1月28日當時有合法作農業使用以外之其他建物，核與土地稅法第39條之2第4項規定不符，應按一般稅率核課土地增值稅，核定應納稅額合計新臺幣（下同）8,129,872元（分別為1,262,679元、1,310,385元、4,289,019元、1,267,789元），以108年3月25日屏財稅潮分壹字第1080712784號函復陳紀珠，因陳紀珠未於規定期限內繳納，原告乃於108年5月8日依土地稅法第5條之1規定申請代為繳納，業經潮州分局以108年5月9日屏財稅潮分壹字第1080715165號函核准在案。原告繳納稅款後，申請復查，未獲變更，提起訴願，經遭訴願決定駁回，遂提起本件行政訴訟。

二、原告起訴主張及聲明：

（一）主張要旨：

1、原告因對法令不熟悉，於74年出資以自然人（陳紀珠）名義購置數筆位於屏東縣○○鄉○○○段耕地，並陸續投入資金興建畜舍、蘭花溫室及周邊設備，至今已30多年。期間歷經所有權名義及實質所有權歸屬不一致，致公司資產不周全（目前申請法人承受耕地之土地），土地無法達到合理利用，顧及將來倘未能移轉予原告時，產生自然人遺產稅納稅義務人與實際繳納者之問題，故規劃申請承受耕地移轉許可，以達所有權名義一致，並使土地可達到合理利用之目的。經行政院農業委員會（下稱農委會）107年11月1日農企字第1070728496號許可原告承受耕地，期間並準備農業使用證明、使用執照、建物配置圖、空照圖等相關資料，於107年12月12日申報系爭土地（一般農業區農牧用地）依土地稅法第39條之2第4項規定課徵土地增值稅，經被告審查系爭土地於89年1月尚有建物存在，請原

告補正89年1月符合農業用地作農業使用之相關資料，因未補正，按未調整地價核課土地增值稅。因法人承受耕地許可程序，需當地公所及縣府會勘審查各項文件，審查重點係申請之農業用地土地現況確係作農業生產使用，而地上建物如無固定基礎者，依法可免申請建築執照。而系爭土地申報土地增值稅經被告查核89年1月有建物存在，且未有89年1月符合作農業使用之相關文件如建築執照，故按未調整地價核課土地增值稅，合計應納稅額為8,129,872元。原告考量因法人承受許可函有效期為1年，承受之土地需1年內辦理過戶完畢，故請被告核發稅單以原告為代繳人繳納完畢，並辦理土地過戶。

2、依89年1月航空照片圖（下稱「航照圖」）所示，系爭土地上之建物（下稱系爭建物）外觀像半圓形塑膠材料種植蔬菜之溫室，該種建物無固定基礎，依農業發展條例第8條之1第1項規定，免申請作農業容許使用之相關文件。又對照位於臺南市善化區「亞洲蔬菜中心」溫室之航照圖，該農業用地上也有多棟類似系爭建物之主體，其主體建物構造是由塑膠材料及角鋼構成，有拆建快速特性，故可免申請建築執照。又被告所指的農業設施容許使用同意書，非是永久有效，再者申請建築執照前，要申請容許使用同意書，這是法律及命令規定的因果關係，訴願決定以法有明文規定可免申請建築執照，但無規定免申請容許同意書及未查明該建物有無固定基礎皆應申請容許使用同意書為由駁回，顯有違法。

3、經原告向農委會林務局農林航空測量所申請88年8月22日、88年3月27日、87年8月18日及87年4月6日之航照圖，由87年8月18日之航照圖所示，系爭建物已有其初型存在，

而88年8月22日、88年3月27日已有系爭建物存在之照片，故推測該系爭建物於87年8月18日後已存在。另經原告調閱系爭土地89、92、93、96及97年航照圖顯示，92年時系爭建物已破損，不堪使用，而農林航空測量所每年只拍攝2至3次，更非每年每月連續性攝影，而系爭建物有可快速拆建之特性，如遇颱風侵襲，可快速修建完成，故被告指系爭建物自88年至95年間存續7年以上，已是有固定基礎之論點，對原告顯失公正性。

4、依財政部89年11月8日台財稅第0000000000號函，被告應發函相關單位或依稅籍資料，查明系爭土地有無於89年1月28日已未作農業使用情事。惟被告無法提出具體實證，證明系爭土地於89年1月28日已未作農業使用，被告亦未調查稅籍底冊結果，有違行政程序法第5條及第9條規定。

5、系爭建物為臨時性無固定基礎之農業設施，由92年10月12日、93年12月20日及96年4月15日所攝影之航照圖，系爭建物屋頂（塑膠材料）已破損，裡面無鋪設水泥地板之固定基礎，非被告所提堅固不催之建物。又被告提及不管有無固定基礎皆依「非都市土地使用管制規則」申請容許使用，惟依農委會90年10月3日（90）農企字第900010360號及90年8月28日89農中經一字第891070488號函釋，無固定基礎之設施者免申請容許使用同意書及建築執照。系爭建物於87年8月18日之後已存在，且作為溫室使用之農業設施，兩造並無異議，依81年7月28日訂定「臺灣省非都市土地容許使用執行要點」第2點、第4點及附件一所規定，系爭建物為屬容許使用範圍內，其在中央或地方皆屬農業主管機關所管，故應依農業主管之相關法令，於81年至88年間中央尚未訂定依上開執行要點第7點或修正後執行要

點第8點有關農業設施容許使用之申請、審查、核定之法令規定，故須依89年1月26日修正之「農業發展條例第8條之規定辦理」。

（二）聲明：訴願決定及原處分（被告108年3月25日屏財稅潮分壹字第1080712784號函及108年7月9日屏財稅法字第10802 75660號復查決定）均撤銷。

三、被告答辯及聲明：

（一）答辯要旨：

1、系爭土地申報買賣移轉，應納之土地增值稅原納稅義務人為陳紀珠，因陳紀珠未於規定期限內繳納（繳納期間：自108年4月8日起至108年5月7日止），權利人即原告於108年5月8日依土地稅法第5條之1規定申請代為繳納，業經潮州分局以108年5月9日屏財稅潮分壹字第1080715165號函核准在案。再者，系爭土地經103年3月11日○○○鄉○○○段80-3、80-5、80-6、80-7、80-8、80-9、94-9地號土地合併，合併後新地號為五溝水段80-3地號，同日五溝水段80-3地號土地又分割為同段80-3、80-17、80-18、80-19、80-20、80-21、80-22地號土地，105年11月21日地籍圖重測，重測後新地號分別為牛角灣段469、476、473、472、477、478、481地號，觀其地籍圖，合併分割前後或重測後總土地地形差異不大，依原告檢附配置圖所示，系爭建物皆坐落其內，並未因分割而排除。

2、土地稅法於89年1月6日修正前，第39條之2係規定：「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。」惟修正後，則係就「作農業使用之農業用地」改採「得申請不課徵土地增值稅」之立法政策。是土地稅法第39條之2第4項所規範於土地稅法89

年1月6日修正施行後第1次移轉或依同條第1項規定取得不課徵土地增值稅之土地後再移轉，以土地稅法89年1月6日修正施行日即89年1月28日當期之公告土地現值為原地價，作為核算漲價總數額之基準之「作農業使用之農業用地」，自係指於89年1月6日修正之土地稅法於施行日即89年1月28日屬「作農業使用之農業用地」，俾以保障此等土地於土地稅法89年1月28日修正施行前原得享有得免徵土地增值稅之利益。是以，如土地稅法於施行日即89年1月28日時，未作農業使用之農業用地，尚無以89年1月28日當期之公告土地現值為原地價規定之適用。又基於土地使用有效管制目的，解釋「作農業使用之農業用地」之要件時，應以「合法」供農業使用為限。倘不符合使用管制規定之土地使用情形，既屬違規使用，即不應享有租稅優惠，否則有違鼓勵並落實農地農用之立法目的。司法院釋字第566號解釋理由書亦闡釋：「所稱『農業用地』，依同條例（按：農業發展條例）第3條第10款規定，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。」（參照最高行政法院107年度判字第627號判決意旨）。準此，土地稅法第39條之2第4項之適用，應以該項規定修正施行日即89年1月28日為基準時點，土地符合農業用地之「合法使用」為前提，原告主張系爭建物為種植蔬菜之「溫室」，惟未依88年10月5日訂頒之「非都市土地容許使用執行要點」辦理容許使用

手續，核與司法院釋字第566號解釋所稱「合法使用」之農業用地規定不符，依財政部89年11月8日台財稅第000000000號函釋規定，於89年1月28日未合法作農業使用者，自無該條項以89年1月28日當期公告土地現值為原地價課徵土地增值稅之適用。

3、另「非都市土地容許使用執行要點」係依據「非都市土地使用管制規則」第6條第3項（內政部88年6月29日台（88）內地字第8886119號令）訂頒，而「非都市土地使用管制規則」第1條記載「本規則依區域計畫法第15條第1項規定訂定之」。是以，「非都市土地容許使用執行要點」係本於法律授權而為之，為行政規則，自無疑義。而依「非都市土地容許使用執行要點」（88年10月5日訂定）第2點、第4點及「附件一非都市土地各種使用地容許使用項目之許可使用細目及主管機關（單位）表」關於農業設施之規定，依89年1月28日當時之法規狀態，於非都市土地之農牧用地，供作「溫室」使用之農業設施，既已涉及建築行為且變更地形地貌，不論有無固定基礎，應向目的事業主管機關辦理容許使用手續，始符合土地使用管制規定而為合法使用之農業設施，是以，系爭建物建築材質為何，已無斟酌之必要。

4、農業用地作農業使用認定及核發證明辦法第4條第2款第1目規定，農業用地上施設有農業設施，應檢附容許使用同意書及建築執照，又農業發展條例第8條之1第1項前段關於無固定基礎之臨時性設施僅係「免申請建築執照」，並無免申請容許使用同意書之規定，原告主張系爭建物無固定基礎，免申請農業使用之相關文件，顯有誤解，仍需依法申請容許使用同意書，方屬合法使用之農業設施。又依

農林航空測量所88年8月22日、89年4月21日航照圖及內政部營建署城鄉發展分署國土規劃地理資訊圖台91年、95年航照圖所示，系爭建物皆清晰可見，足證89年1月28日當時系爭建物確實存在於系爭土地上，自88年至95年間，系爭建物存續7年以上，非屬臨時性設施，倘無固定基礎難謂足以抵擋颱風長期侵襲，是以，系爭建物顯非「無固定基礎之臨時性設施」。況且系爭建物於92年1月13日前業已建築完成，依91年航照圖比例換算系爭建物面積約為1,834平方公尺，應適用農業發展條例第8條之1第2項規定，面積達250平方公尺以上，仍應申請容許使用同意書及建築執照，方屬合法使用之農業用地。故原告主張，委不足採，原處分並無不合，應予維持。

5、系爭建物於87年8月18日之後已存在，且兩造均表示對於系爭建物為溫室並無異議，按「臺灣省非都市土地容許使用執行要點」規定，歷經84年6月7日、86年8月14日、86年9月2日及88年6月3日多次修正，惟溫室仍為容許使用項目，86年9月2日修正之「臺灣省非都市土地容許使用執行要點」，供作「溫室」使用之農業設施，既已涉及建築行為且變更地形地貌，不論有無固定基礎，仍應向目的事業主管機關辦理容許使用手續，否則即有違反土地管制規定，自屬非「合法使用」。被告遂以108年3月4日屏財稅潮分壹字第1080762349號函請原告提供系爭建物89年1月當時或以前符合農業用地作農業使用相關資料，惟原告並未提供，準此，系爭土地於89年1月28日土地稅法修正公布生效時，部分為建物占用，整筆土地未作農業使用，自無土地稅法第39條之2第4項規定之適用。

（二）聲明：原告之訴駁回。

四、爭點：系爭土地是否於89年1月28日當時為作農業使用之農業用地？

五、本院的判斷：

（一）前提事實：

如爭訟概要欄所載之事實，業據兩造分別陳明在卷，復有土地登記第一類謄本（原處分卷第142至143頁）、農業用地作農業使用證明書（原處分卷第152頁）、系爭土地買賣契約（原處分卷第146至148頁）、更正土地增值稅申請書（原處分卷第156、158頁）、被告108年3月4日屏財稅潮分壹字第1080762349號函、108年3月25日屏財稅潮分壹字第1080712784號函、108年5月9日屏財稅潮分壹字第1080715165號函（原處分卷第155、160、175頁）、土地增值稅繳款書（原處分卷第171至172頁）、原告108年5月8日申請書（原處分卷第170頁）、復查決定書及訴願決定書（本院卷第41至68頁）可稽，應堪信實。

（二）應適用的法令：

1、土地稅法

⑴第5條第1項第1款及第2項前段：「（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……。」

⑵第5條之1前段：「土地所有權移轉，其應納之土地增值稅，納稅義務人未於規定期限內繳納者，得由取得所有權之人代為繳納。」

⑶第10條第1項：「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。」

⑷第28條前段：「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。」

⑸第31條第1項第1款：「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。」

⑹第39條之2第4項：「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1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。」

2、92年2月7日增訂之農業發展條例第8條之1第1項及第2項：「（第1項）農業用地上申請以竹木、稻草、塑膠材料、角鋼、鐵絲網或其他材料搭建無固定基礎之臨時性與農業生產有關之設施，免申請建築執照。直轄市、縣（市）政府得斟酌地方農業經營需要，訂定農業用地上搭建無固定基礎之臨時性與農業生產有關設施之審查規範。（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，並依法申請建築執照。但農業設施面積在45平方公尺以下，且屬一層樓之建築者，免申請建築執照。本條例中華民國92年1月13日修正施行前，已興建有

固定基礎之農業設施，面積在250平方公尺以下而無安全顧慮者，得免申請建築執照。」

3、建築法第4條：「本法所稱建築物，為定著於土地上或地面下具有頂蓋、樑柱或牆壁，供個人或公眾使用之構造物或雜項工作物。」

4、86年8月14日修正臺灣省非都市土地容許使用執行要點

⑴第2點：「（第1項）各種使用地容許使用項目之許可使用細目及主管機關（單位），除法令另有規定外，依附件一規定辦理。（第2項）前項附件一所定許可使用細目之適用範圍，由該許可使用細目主管機關（單位）認定。」

⑵第4點：「使用各種使用地，屬容許使用範圍，且未涉及建築行為或變更地形地貌者，除法令另有規定外，得免辦理容許使用手續。」

5、農委會90年10月3日（90）業企字第000000000號函：「農地申請以竹木、稻草、塑膠材料、角鋼或鐵絲網搭建無固定基礎之臨時性與農業生產有關之建築物者，免申請容許使用。」

（三）按89年1月28日修正施行之土地稅法第39條之2第4項之立法理由，係為配合「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，故對於作農業使用之農業用地，依土地稅法第39條之2第1項給予得申請不課徵土地增值稅之租稅優惠，並為免取巧者於該法修正施行前申報移轉，規避修法後移轉時應納之土地增值稅，爰就其計徵土地增值稅之原地價，依前揭土地稅法第39條之2第4項規定一律以該修正施行日當期之公告土地現值為準。依此，參照上開立法理

由及修正後規定「以該修正施行日當期之公告土地現值為原地價」之文義，可知於修正施行後第1次移轉而應課徵土地增值稅時，欲依該項修正後規定享受租稅優惠者，關於是否符合「作農業使用」適用要件之判斷，自應以該項規定修正施行日即89年1月28日為基準時點。又財政部89年11月8日台財稅第0000000000號函釋：「說明：……二、土地稅法第39條之2第4項有關……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。」亦有相同見解之闡釋，經核與前揭土地稅法增訂意旨相符，本院自得併予援用。

（四）又所謂「作農業使用」之個案判斷，除了該特定土地之實際使用方式，具備「農業活動」之特徵外，更重要的則是「該等實際使用方式，要與所使用土地在公法上之農業使用管制規範相一致，而屬『合法』使用」，此即司法院釋字第566號解釋理由書中特別強調「……該土地仍須以合法供農用者為限，而不包括非法使用在內。……」之原因。換言之，農地開放自由買賣後，凡已規定地價之土地，除屬政府出售之公有土地及因繼承而移轉者外，均應依土地稅法第28條、第31條第1項規定計算並課徵土地增值稅，此即土地增值稅之課稅原則。僅例外於農地移轉符合土地稅法第39條之2第1項、第4項規定時，始特別允許得申請不課徵土地增值稅或申請墊高原地價計算漲價總數額以課徵土地增值稅。而例外規範事實之存在，本應由主張該事實存在之人負其舉證責任，亦即應由申請人就該農地自

其向前手取得後至農地移轉前有繼續「依法」作農業使用（土地稅法第39條之2第1項）或申請人就該農地自土地稅法89年1月28日修正公布生效時起至農地移轉前有繼續「依法」作農業使用（土地稅法第39條第2第4項）之事實，負其舉證責任。倘不符「依法」作農業使用要件，即不符合當時既有使用管制規定之土地使用情形，就不應享有租稅優惠，而應回歸土地增值稅之課稅原則，否則有違例外免稅之本旨。且農業發展條例第3條第1項第12款明定，農業用地須依法實際供農作、森林、養殖、畜牧、保育及設置相關之農業設施或農舍等使用，始符合農業使用要件，而所稱「依法」，參酌該條修正理由，係為與同條項第10款農業用地用辭定義中之「依法」之文字一致而為修正，是仍須「符合區域計畫法或都市計畫法土地使用分區管制之相關法令規定」，始符上開條項「依法」之文義。準此，土地稅法第39條之2第4項之適用，須以土地符合農業用地之「合法使用」為前提，且須從89年1月6日土地稅法修正施行以前即已存在，於89年1月6日修正之土地稅法於施行日即89年1月28日屬作農業使用之農業用地；倘土地雖作農業使用，但因未符合相關農管法令致為違法使用時，仍與該條項規定不符（最高行政法院107年度判字第627號、108年度判字第275號判決意旨參照）。

（五）查系爭土地屬非都市土地，土地使用分區編定為「一般農業區」，使用地類別為「農牧用地」，有土地登記第一類謄本資料為證（原處分卷第143頁），合於行為時土地稅法施行細則第57條第1款及農業發展條例第3條第11款規定之耕地，於89年1月28日土地稅法修正施行時，核屬「農業用地」。而系爭土地自87年8月至93年間均持續存有6棟

長形溫室棚架（下稱系爭溫室）乙節，復為兩造所是認，並有原告提供系爭土地87年至96年航照圖等資料在卷可佐（本院卷第15至17、141頁）。則參諸前揭規定及財政部函釋意旨，被告於查明系爭溫室於設立時並未取得農業用地作農業設施容許使用同意書，核與土地稅法第39條之2第4項規定未合，乃以108年3月25日屏財稅潮分壹字第1080712784號函（即原處分）否准原告及第三人陳紀珠之申請，並按一般稅率核課土地增值稅，核定應納稅額合計8,129,872元乙節，自屬適法。雖原告主張系爭溫室屬無固定基礎，其主體建物構造是由塑膠材料及角鋼構成，有拆建快速特性，可免申請容許使用同意書及建築執照。然查：

1、按內政部依區域計畫法第15條第1項規定之授權，訂定有「非都市土地使用管制規則」，依該規則第6條授權，於81年7月28日訂定發布「臺灣省非都市土地容許使用執行要點」並自同年8月1日起實施有案，86年8月14日續修訂上開執行要點。嗣於臺灣省虛級化後，內政部另於88年10月5日訂定發布「非都市土地容許使用執行要點」並溯自88年7月1日起實施，綜參前揭非都市土地容許使用執行要點第2點及第4點規定可知，81年8月1日之後有關各種使用地屬容許使用範圍之土地利用行為，除未涉及建築行為或變更地形地貌，且法令無特別規定者，始得免辦理容許使用手續，否則如涉及建築行為或變更地形地貌（農舍除外）者，即應辦理容許使用手續；又或雖未涉及建築行為或變更地形地貌，亦應依相關規定申請辦理容許使用手續，必待主管機關認其土地利用行為未涉及建築行為或變更地形地貌，或其所興建者屬無固定基礎之臨時性農業設施，

方得准其免辦理容許使用或免申請建築執照。蓋以申請人所興建之構造物只要是屬於非都市土地容許使用執行要點第2點附件一所示容許使用項目，就理應向主管機關申辦容許使用手續，至於該構造物是否該當同要點第4點所稱「未涉及建築行為或變更地形地貌」之要件而得免申辦容許使用或應依建築法第28條、第30條規定申請建造執照，乃主管機關認事用法之權責，並非申請人可以獨自判斷後，自行決定需否向主管機關申辦容許使用手續。參諸農委會95年3月23日農企字第0950010504號函釋略以：「一、查農業發展條例第8條之1第2項明定『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，並依法申請建築執照。但農業設施面積在45平方公尺以下，且屬一層樓之建築者，免申請建築執照。本條例中華民國92年1月13日修正施行前，已興建有固定基礎之農業設施，面積在250平方公尺以下而無安全顧慮者，得免申請建築執照。』因此，農業設施除符合該項但書規定要件者，得免申請建築執照外，仍需依法申請容許使用及建築執照，始符合法制規定。……」等語，經核與前揭規範意旨相符，亦足資參照。準此，依系爭溫室87年8月間設立時之有效法規，即86年8月6日核定修正之臺灣省非都市土地容許使用執行要點及其附件一（本院卷第164至193頁）之規定，非都市土地農牧用地之「溫室」設施（本院卷第171頁）係屬土地所有權人於興建前依法應向當地農業主管機關申請容許使用之事項，惟如當地農業主管機關認其建造之溫室未涉及建築行為或變更地形地貌時，則得准其免辦理容許使用。

2、又查，系爭溫室於第三人陳紀珠於108年3月間申請墊高原

地價以計算土地增值稅時固已不存在，然參原告提供之87年至96年航照圖（本院卷第15至17、141頁）觀之，系爭溫室所在位置皆出現類似之構造物影像，該構造物影像核屬具有一定高度之人為構造物，大致呈現固定之長方形狀，是具有頂蓋、樑柱等明顯邊界、形狀及線性結構之物，已該當建築法第4條規定所指之建築物，自尚難逕謂其屬行為時臺灣省非都市土地容許使用執行要點第4點所稱「未涉及建築行為或變更地形地貌」者；又航照圖為高空對地拍照之影像紀錄，僅能顯示影像紀錄物外觀形狀特徵，並無足夠資訊可據以判斷記錄物之建構材質、內部鋪設或基礎構造等，而原告對於系爭溫室棚架所使用材料亦未提供任何有關證明文件，實無從認定系爭溫室棚架屬以竹木、稻草、塑膠材料、角鋼、鐵絲網或其他材料搭建，可快速拆建之無固定基礎設施，而未涉及建築行為；更無論原告不論於系爭溫室興建前或興建後，均不曾向當地主管機關依行為時臺灣省非都市土地容許使用執行要點第2點及附件一規定申請容許使用，則系爭溫室即未曾經當地主管機關依同要點第4點規定判定「未涉及建築行為或變更地形地貌」而得免辦理容許使用之個案評估，是綜參前揭規範意旨，系爭土地既有系爭溫室構造物，而該構造物又未經當地主管機關核認免申請容許使用，則系爭土地自89年1月28日土地稅法第39條之2公布生效以來即存有未依法作農業使用之具體情事。

3、至於原告另提出臺南市善化區「亞洲蔬菜中心」建造之溫室及其航照圖（本院卷第14頁）作為對照，主張系爭溫室與「亞洲蔬菜中心」興建之溫室相同，均屬臨時性無固定基礎之農業設施，免申請建造執照，亦免申請容許使用等

語，惟查，個別興建之溫室構造所使用材質及建構之方式並非完全相同，本無法僅憑圖片外觀逕予比擬；雖原告復向本院聲請函詢農委會關於「亞洲蔬菜中心」所興建之溫室如係於87年間建造時，是否須向農業主管機關申請容許使用及建築執照，經該會以109年5月21日農企字第1090712725號函略謂：「亞洲蔬菜中心」之溫室，似屬以鍍鋅鋼管為主要支架，並僅覆蓋塑膠布、遮陰網或防蟲網之溫室，似未涉及建築行為，惟農業設施是否涉及建築行為而須依當時建築法相關規定申請建築執照，理應由建築主管機關審認等語（本院卷第261至262頁）。待本院另函詢內政部營建署，該署亦以109年6月19日營署建管字第1090039944號函復稱：農業設施是否需申請建築執照，涉個案事實認定，應由農業設施所在地主管建築機關釐清等語（本院卷第263至264頁），而今系爭溫室業已滅失，既無從辦理現地履勘，當亦無從僅以系爭溫室之航照圖為原告有利之認定，則原告主張系爭溫室係屬無固定基礎之臨時性農業設施，依法無須申辦容許使用手續或建築執照云云，洵非可採。

4、又有關「系爭土地於89年1月28日之時點，是否為『合法作農業使用』之農業用地」一節，屬計算土地增值稅額之減項金額。依舉證責任客觀配置之通說見解（規範說），若經職權調查結果事證仍屬不明時，該「事實真偽不明」之不利益仍應歸由原告負擔（最高行政法院108年度判字第401號判決意旨參照）。在本案中，系爭土地上於87年即已存在之系爭溫室，雖其後已於93、94年間滅失，然原告既自承為系爭土地實質所有權人，理應就存在系爭土地上之人為構造物實質為何知之甚詳，參以前述最高行政法

判決意旨，原告對於稅捐減項負舉證責任，則原告未提出任何具體證據及事實主張（例如建造該溫室之相關證明文件）之情況下，空泛引用非行為時有效之農業發展條例第8條之1規定及農委會（90）農企字第900010360號函，自無從為其有利之認定。而本件在被告已窮盡調查之能事，進而確認「系爭土地於89年1月28日之時點，因土地上已有『未經許可設置，具有頂蓋、樑柱、固定基礎』之人為構造物，且未經申請容許使用，不符合『合法供農業使用』之要件」，是系爭土地並不符合土地稅法第39條之2第4項規定，原處分按一般稅率核課土地增值稅，於法自無不合，亦無違反行政程序法第5條及第9條規定。

（六）綜上所述，本件原告因買賣移轉取得系爭土地，並依法申請代為繳納土地增值稅，經被告以原權利人陳紀珠73年2月至76年6月歷次取得權利範圍時規定之地價，做為前次移轉現值計算漲價總數額，核定課徵土地增值稅合計8,129,872元，於法並無不合。則原告與陳紀珠共同向被告申請（原處分卷第158頁）更正系爭土地之土地增值稅（依土地稅法第39條之2第4項規定，以89年1月28日土地稅法修正施行日當期之公告土地現值為原地價課徵土地增值稅），經被告以原處分（含復查決定）否准，即無違誤，訴願決定予以維持，亦無不合，乃原告對之訴請撤銷，為無理由，應予駁回。又本件判決基礎已經明確，兩造其餘的攻擊防禦方法及訴訟資料經本院斟酌後，核與判決結果不生影響，無一一論述的必要，一併說明。

六、結論：原告之訴無理由。

中　　華　　民　　國　　109　　年　　9　　月　　30　　日

高雄高等行政法院第三庭

審判長法官　吳　永　宋

法官　孫　奇　芳

法官　林　彥　君

以上正本係照原本作成。

一、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）。未表明上訴理由者，逕以裁定駁回。

二、上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書。（行政訴訟法第241條之1第1項前段）

三、但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人。（同條第1項但書、第2項）

得不委任律師為訴訟代理人之情形	所需要件
（一）符合右列情形之一者，得不委任律師為訴訟代理人	1.上訴人或其法定代理人具備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、副教授者。 2.稅務行政事件，上訴人或其法定代理人具備會計師資格者。 3.專利行政事件，上訴人或其法定代理人具備專利師資格或依法得為專利代理人者。
（二）非律師具有右列情形之一，	1.上訴人之配偶、三親等內之血親、二親等內之姻親具備律師資格者。

經最高行政法院認為適當者，亦得為上訴審訴訟代理人	2.稅務行政事件，具備會計師資格者。 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.上訴人為公法人、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（一）、（二）之情形，而得為強制律師代理之例外，上訴人應於提起上訴或委任時釋明之，並提出（二）所示關係之釋明文書影本及委任書。	

中　　華　　民　　國　　109　　年　　9　　月　　30　　日

書記官　謝　廉　縈