高雄高等行政法院判決

112年度訴字第23號
民國112年7月6日辯論終結

原　　告　艾德蒙海外股份有限公司

代　表　人　李潮雄
訴訟代理人　何方婷　律師
　　梁超迪　律師
被　　告　屏東縣政府財稅局

代　表　人　程俊
訴訟代理人　葉如芬
　　鄭伃廷

上列當事人間地價稅事件，原告不服屏東縣政府中華民國111年11月24日111年屏府訴字第53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：

緣原告所有坐落○○縣○○鎮○○段（下稱嘉南段）27-3、27-4、27-15、30、533、537、546、547、604、605地號等10筆土地，其中嘉南段537、605地號土地編定為道路用地，同段533、546、547、604地號土地編定為住宅區，並屬東港都市計畫土地；餘嘉南段27-3、27-4、27-5、30地號土地（下稱系爭土地），則編定為遊憩區，並屬大鵬灣風景特定區之都市土地，經被告核定上揭10筆嘉南段土地民國110年地價稅為新臺幣（下同）2,755,060元。原告不服，主張系

爭土地作魚塭養殖使用，應課徵田賦，循序申請復查、訴願，均遭駁回，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.系爭土地雖係經都市計畫編定為大鵬灣風景特定區計畫遊憩區之都市土地，然因尚未發布細部計畫，依都市計畫法第17條第2項前段規定，遭限制建築使用，且現況仍做為魚塭養殖使用，符合土地稅法第22條第1項第2款至第4款「公共設施尚未完竣」、「依法限制建築」、「依法不能建築」，仍作農業用地使用之要件，自應課徵田賦方屬合法。

2.依都市計畫法第6條及都市計畫法臺灣省施行細則第31條規定，係指「除經主管機關依據都市計畫法命土地所有人變更使用或遷移者外」，土地依法本得作為原來之用途。又依行政院農業委員會（下稱農委會）漁業署112年2月22日漁四字第0000000000號函（下稱112年2月22日函）可知，土地若本屬「非都市土地一般農業區農牧用地或養殖用地」，容許作為魚塭使用，當即課徵田賦，無須以具備魚塭養殖漁業登記證為要件。是以，系爭土地原屬農牧用地或養殖使用，後經編定為遊憩區，在公共設施尚未完竣前，原告維持原有客觀之用途，仍作為陸上魚塭養殖使用，屬都市計畫法第6條及都市計畫法臺灣省施行細則第31條所指「繼續為原有之使用」；雖系爭土地經編定為遊憩區，然在公共設施未完竣前，原告就系爭土地僅得維持原有客觀之用途，將原為養殖地目之土地繼續作為陸上魚塭養殖用途，乃尊重土地客觀之既有狀態，自不違法。

3.依漁業法第6條規定，僅限於在「公共水域」及「與公共水域相連之非公共水域」經營漁業，才須經主管機關核准並取得漁業證照後，始得為之，並未規定陸上魚塭養殖業者須經核准並取得證照後，始得經營。屏東縣陸上魚塭養殖漁業登記及管理規則（下稱屏東縣陸上魚塭管理規則）

對於未經登記之陸上魚塭養殖業者，並無任何法律效果（依法亦不能為之），核屬不完全法規，性質上類同登記方法之告知，要非取締或強制規定。被告以原告未取得養殖漁業登記證即非合法漁業經營，並非可採。

4.被告認在90年11月2日都市計畫變更編定前即取得或在都市計畫變更編定後因繼承取得土地所有權者，雖未取得養殖漁業登記證，仍「從寬認定」予以課徵田賦稅，形成外觀上雖為相同一筆土地，卻因行政機關之恣意認定，而將之認係「農業用地使用」與「非農業用地使用」，而給予課徵田賦或地價稅之不同租稅法律效果，顯然已形成差別待遇，有悖於行政程序法第6條平等原則之規定。又地價稅是一種對物稅，被告依照是否為繼承取得而區分應繳地價稅或田賦，顯然違反租稅中立性原則。

5.屏東縣政府103年4月14日增訂之屏東縣陸上魚塭管理規則第5條之1規定，有下列牴觸法律或違反法律原則之情形，應不得適用：

⑴屏東縣陸上魚塭管理規則第5條之1之規定，係針對特定區域所為之個案性法規命令，除限定特定區域內之人民、在特定時間之後不可申請養殖漁業登記證，逾越漁業法第69條第1項母法關於養殖漁業登記證屆期仍可換發新證之授權外，亦牴觸土地稅法及平均地權條例第22條第1項第2款規定，且不符合行政程序法第150條法規命令應具備針對「多數不特定人」之要件。況其他各縣市就「陸上魚塭養殖漁業登記及管理」之規範內容，並未針對是否坐落在國家風景區內而為相異之管理規範。

⑵屏東縣陸上魚塭管理規則第5條之1之訂定，係為合理化屏東縣政府102年9月25日大鵬灣遊憩區改課地價稅會議結論，違反不當聯結禁止原則。依該次會議紀錄之記載，交通部觀光局大鵬灣國家風景區管理處針對大鵬灣遊憩區內土地是否改課徵地價稅表示：「本處職權並無法認定公設有否完竣，又原有之使用應由縣府來認定，

樂見透過課稅方式促使大鵬灣地區能積極開發，避免養地」，由其意見可知，該管理處認課徵地價稅可以充作開發大鵬灣之手段，也可以避免人民養地，顯然係以無關之事由與是否課徵地價稅相互連結，業已違反不當聯結禁止原則。

⑶屏東縣陸上魚塭管理規則第5條之1之規定，限於「因繼承取得陸上魚塭」之情形，方可申請核發養殖漁業登記證，非因繼承取得者則不能申請或換發新證，致有差別待遇情形，違反平等原則。況依土地稅法第14條及第22條規定，應以「土地編定」及「土地實際使用」狀況作為課徵標準，與人民究竟是透過何種方式取得土地無關。

6.司法院釋字第566號解釋理由書，雖闡明農業用地仍須以合法供農用者為限，而不包括非法使用在內，然細究其真意，係在強調行政機關不得任意以施行細則或解釋性行政規則限縮法律未規定之適用範圍，亦即重點在於「合法性原則」，即強調針對稅捐構成要素（包括租稅減免），必須完全由形式意義法律加以規定。被告援引作上開解釋意旨，主張「沒有養殖漁業登記證，即為不合法使用農地」，明顯係斷章取義，誤解其真意。

㈡聲明：訴願決定及原處分（含復查決定）均撤銷。

三、被告答辯及聲明：

㈠答辯要旨：

1.參諸農業發展條例就農業使用之定義，土地稅法第22條第1項各款關於「作農業用地使用」之要件，自係指「合法使用」而言。依屏東縣陸上魚塭管理規則第4條及漁業法相關規定，凡經營養殖漁業，皆應依法取得養殖漁業登記證方屬適法。再者，依風景特定區管理規則第14條第1項第5款之規定，於風景特定區內為水產養殖行為，尚應經風景特定區之主管機關許可或同意。職此，於大鵬灣風景特定區內為魚塭養殖行為，既未依法取得屏東縣政府所核

發之養殖漁業登記證，亦未經大鵬灣風景特定區主管機關許可或同意，該等行為即具「不法性」。從而，依體系解釋，「不法養殖行為」應不符土地稅法第22條第1項各款所稱「作農業用地使用」之要件，合於司法院釋字第566號解釋理由所闡明，基於法律適用之整體性，作農業使用之土地，仍須以合法供農用者為限，不包括非法使用在內。且系爭土地於都市計畫發布前，亦從未依法申請核准取得養殖漁業登記證，即任作養殖使用迄今，足見系爭土地於都市計畫變更前，即屬違法使用，自無從適用土地稅法徵收田賦之規定。

2.所謂得為原來之使用，係指土地使用人於土地編定特定用途前，原為其他用途之使用，於土地編定特定用途後，為對既存狀態之尊重，容許土地使用人繼續為原來之使用。是以，政府本即得對都市計畫範圍內之土地，限制其使用人為妨礙都市計畫之使用，屏東縣政府考量土地利用現況及信賴保護原則，而以都市計畫變更前後所有權之變動情形，做為認定「符合原有之使用」之準據，於法並無不合。系爭土地部分共有人係在90年11月2日都市計畫變更編定前即取得土地所有權，或係在90年11月2日都市計畫變更編定後基於繼承關係取得所有權，雖未取得養殖漁業登記證者，從寬認符合原來使用之原則，仍課徵田賦。至於原告係在90年11月2日都市計畫變更編定後，始基於買賣關係取得土地所有權而從事養殖魚塭，認不符原來使用之原則，則課徵地價稅，顯然係依據所有權人土地取得時間、取得原因之個案差異事實，而為不同之判斷，亦即就不同之具體事實，予以不同之處理，並無違反平等原則之法理。

3.對於依法變更編定為非農業用地之土地，雖繼續供作農業使用，惟如其變更編定前已違反土地使用管制規定者，基於國家法秩序之整體性及評價一致性，自無給予租稅優惠之必要，否則豈非鼓勵助長非法使用情形，反而違反租稅

中立性原則。準此，被告依清查結果，依土地稅法第14條等規定，對原告所有系爭土地，按其土地使用性質及現況，課徵110年地價稅，應係忠實執行土地稅法之相關規定，並無違反租稅中立性原則。

4.91年6月19日公布修正漁業法第69條第1項規定，已授權地方政府衡量地區特色與產業需要個別訂定所轄縣（市）陸上魚塭管理規則，養殖漁業登記證之管理權限回歸地方政府。漁業法及屏東縣陸上魚塭管理規則之相關規定，是基於水土資源管理，防止地層下陷，對於經營陸上魚塭養殖漁業之土地使用予以管制，養殖漁業者對於土地之利用，負有遵守國家課予人民之公法上義務，應於向主管機關申准取得養殖漁業登記證後，始得合法經營陸上魚塭養殖漁業。原告主張本案魚塭不涉及公共水域，自無漁業法第6條證照主義之適用云云，自屬誤解，委難採憑。

5.原告所有10筆嘉南段土地，經被告核定110年地價稅如下：嘉南段537、605地號土地係供巷道使用，依土地稅減免規則第9條規定予以免徵；其餘土地則按一般用地稅率核課。故核定原告所有10筆嘉南段土地110年地價稅2,755,060元，並無違誤。

㈡聲明：原告之訴駁回。

四、爭點：系爭土地是否符合土地稅法第22條第1項第2款「仍作農業用地使用」之要件，應課徵田賦？被告核定原告所有嘉南段10筆土地110年地價稅為2,755,060元，有無違誤？

五、本院的判斷：

㈠前提事實及本件爭議之標的：

1.如爭訟概要欄所示之事實，業經兩造分別陳述在卷，並有土地建物查詢資料（第76-85頁）、110年地價稅課稅明細表（第70-72頁）、110年地價稅繳款書（第57頁）、復查決定書（第101-108頁）及訴願決定書（第144-150頁）附原處分卷可稽，堪予認定。

2.原處分之課稅標的即原告所有嘉南段土地共10筆，其中嘉南段533、537、546、547、604、605地號土地屬東港都市計畫土地；餘4筆系爭土地均屬90年11月2日發布實施都市計畫經編定為大鵬灣風景特定區之都市土地，上開土地使用分區情形，有使用分區資料、土地建物查詢資料、110年地價課稅明細表及110年地價稅繳款書等可證。本件原告僅就4筆系爭土地，爭執其作養殖魚塭使用，不應課徵地價稅，而應適用土地稅法第22條第1項第2款規定課徵田賦，其餘6筆土地（即嘉南段533、537、546、547、604、605等地號土地）之稅捐核課均不爭執，此有本院112年5月25日準備程序筆錄（本院卷第170頁）及同年7月6日言詞辯論筆錄（本院卷第240頁）可證，先予敘明。

㈡應適用法令：

1.土地稅法：

⑴第8條：「本法所稱都市土地，指依法發布都市計畫範圍內之土地。所稱非都市土地，指都市土地以外之土地。」

⑵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。……。」

⑶第14條：「已規定地價之土地，除依第22條規定課徵田賦者外，應課徵地價稅。」

⑷第22條第1項：「非都市土地依法編定之農業用地或未規定地價者，徵收田賦。但都市土地合於左列規定者亦同：一、依都市計畫編為農業區及保護區，限作農業用地使用者。二、公共設施尚未完竣前，仍作農業用地使用者。三、依法限制建築，仍作農業用地使用者。四、依法不能建築，仍作農業用地使用者。五、依都市計畫編為公共設施保留地，仍作農業用地使用者。」

2.農業發展條例第3條第10款第1目、第12款：「本條例用辭定義如下：……十、農業用地：指非都市土地或都市土地農業區、保護區範圍內，依法供下列使用之土地：（一）供農作、森林、養殖、畜牧及保育使用者。……十二、農業使用：指農業用地依法實際供農作、森林、養殖、畜牧、保育及設置相關之農業設施或農舍等使用者。但依規定辦理休耕、休養、停養或有不可抗力等事由，而未實際供農作、森林、養殖、畜牧等使用者，視為作農業使用。」

3.漁業法：

⑴第6條：「凡欲在公共水域及與公共水域相連之非公共水域經營漁業者，應經主管機關核准並取得漁業證照後，始得為之。」

⑵第69條第1項：「陸上魚塭養殖漁業之登記及管理規則，由直轄市、縣（市）主管機關定之。」

4.屏東縣陸上魚塭管理規則：

⑴第3條：「（第1項）經營陸上魚塭養殖漁業（以下簡稱養殖漁業），其土地之使用，應符合下列規定之一者：一、非都市土地使用編定為養殖用地。二、非都市土地除工業區及特定農業區以外各使用分區內使用編定為乙種建築用地、丙種建築用地、窯業用地或農牧用地，依非都市土地使用管制規則相關規定申准得作養殖使用。三、依非都市土地使用管制規則相關規定申准得為從來之使用。四、都市土地符合都市土地使用分區管制相關規定申准得作養殖使用。（第2項）特定農業區內農牧用地屬室內循環水養殖設施經本府核准者，不受前項第2款規定之限制。」

⑵第4條：「（第1項）陸上魚塭養殖登記證之申請，應向魚塭所在地之鄉（鎮、市）公所為之，經勘查後，轉報本府核發陸上魚塭養殖漁業登記證（以下簡稱養殖漁業登記證）……。（第2項）前項申請應填具申請書及下

列文件：一、土地登記簿謄本：如土地非申請人所有者……。二、前條各項之證明文件。」

⑶第5條：「養殖漁業登記證，有效期限最長為5年，期限屆滿失效；如需繼續經營，應於期滿3個月前依前條規定申請核發新證。逾期3個月為辦理者依本法第65條規定核處。」

⑷第5條之1：「大鵬灣遊憩區內已領有陸上魚塭養殖漁業登記證，而依前條規定申請核發新證者，除因繼承取得陸上魚塭，得繼續申請核發新證外，自中華民國104年1月1日起，不再辦理核發新證；依第4條及第6條申請核發新證者，亦同。」

㈢系爭土地不符合土地稅法第22條第1項第2款課徵田賦規定「仍作農業用地使用」之要件，應課徵地價稅：

1.依土地稅法第14條、第22條規定意旨，可知都市土地已規定地價者，除符合土地稅法第22條第1項各款徵收田賦之規定外，均應課徵地價稅。又土地稅法第22條第1項各款課徵田賦之要件，均含有「仍作農業用地使用」之共同要件，參諸土地稅法第10條第1項及農業發展條例第3條第10款第1目「農業用地」之定義規定，均明示「……『依法』供下列使用……」之文義，另農業發展條例第3條第12款就「農業使用」之定義規定，亦訂明「指農業用地『依法』實際供……使用者」。是以，土地稅法第22條第1項各款所稱「仍作農業用地使用」之要件時，依體系解釋，自應以「合法」供農業使用為限。司法院釋字第566號解釋理由書，亦闡明「所稱『農業用地』，依農業發展條例第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。」再者，田賦之負擔，一般較地價稅為輕，且實務上自76年第2期起即停徵田賦，不符合使用管制規定之土地使用情形，既屬違規使用，自不應享有租稅優惠，否則即有獎勵非法之嫌。都市土地如非「合法」供農業使用（含供養殖使用等），即不合於土地稅法第22條第1項各款徵收田賦規定所指「仍作農業用地使用」之要件，而應課徵地價稅（最高行政法院105年度判字第93號判決意旨參照）。

2.按基於合理利用有限的水土資源，防止地層下陷及災害發生之行政目的，屏東縣政府依漁業法第69條第1項規定授權，於91年12月30日訂定、103年11月17日修正發布之屏東縣陸上魚塭管理規則第3條、第4條及第5條，對經營養殖漁業之土地使用予以管制，並採申請許可制。亦即養殖漁業者須就符合使用管制要件之土地（第3條），檢具申請書、土地登記謄本及相關證明文件，申請核發養殖漁業登記證（第4條），經有權限之主管機關審查許可而發給養殖漁業登記證後，始得於有效期限內經營養殖漁業（第5條）。此外，在屏東縣政府訂定上開規定之前，臺灣省政府早於83年7月9日依當時漁業法第69條之授權，發布實施「臺灣省陸上魚塭養殖漁業登記管理規則」（已於90年9月1日廢止）第4條、第6條及第7條亦有申請養殖漁業登記證之相關規範；另農委會為配合臺灣省政府功能業務與組織之調整，於89年12月30日發布實施「陸上魚塭養殖漁業登記及管理規則」（已於97年5月21日廢止）第6條及第7條，均有相類似之規定。準此，屏東縣養殖漁業之土地使用管制，係採「原則禁止，例外許可」之申請許可制，申請人須待主管機關即屏東縣政府以核發養殖漁業登記證之方式，就所申請使用之一定土地，明確為同意之意思表示，以解除先前之一般性禁止後，始得於該一定土地上合法從事養殖漁業。倘未向屏東縣政府申請取得養殖漁業登記證，即擅自從事養殖漁業之土地使用，即屬「非」合法

供農業使用，不符合土地稅法第22條第1項各款所指「仍作農業用地使用」之要件，揆諸前揭法令規定及說明，即非應徵收田賦之土地。

3.經查，系爭土地係90年11月2日發布實施都市計畫經編定為大鵬灣風景特定區之都市土地，使用分區均為遊憩區，其公共設施尚未完竣，現況均作養殖魚塭使用，惟原告迄未依規定向屏東縣政府申准核發養殖漁業登記證等情，為兩造所不爭執。原告有未經許可取得養殖漁業登記證，擅自於系爭土地從事養殖魚塭使用之事實，依前揭規定及說明，自屬「非」合法供農業使用，不符合土地稅法第22條第1項第2款規定「作農業用地使用」之要件，不能適用該規定課徵田賦，而應適用土地稅法第14條規定課徵地價稅。

㈣被告核定原告所有嘉南段10筆土地110年地價稅為2,755,060元，並無違誤：

查原處分之課稅標的共10筆土地，其中嘉南段537、605地實際供巷道使用，原處分依土地稅減免規則第9條規定予以免徵，就上開土地之應納稅額均核定為0元。嘉南段533、546、547、604地號土地編定為住宅區，原處分按一般用地稅率核課，並無不合。至原告所爭執之4筆系爭土地，如上所述，因非合法作農業用地使用，不適用課徵田賦規定，被告按一般用地稅率累進核定其應納稅額，亦無違誤。是以，被告核定原告所有嘉南段10筆土地110年度地價稅應納稅額2,755,060元(見原處分卷第72頁)，尚無不合。

㈤原告下列主張均不可採：

1.原告主張就系爭土地之利用，屬「從來之使用」，仍應課徵田賦部分：

原告主張系爭土地屬都市計畫法第6條及都市計畫法臺灣省施行細則第31條所指「繼續為原有之使用」，自不違法。又農委會漁業署112年2月22日函，土地若本屬「非都市土地一般農業區農牧用地或養殖用地」，容許作為魚塭

使用，當即課徵田賦，無須以具備魚塭養殖漁業登記證為要件云云。惟查，按都市計畫法臺灣省施行細則第31條規定：「都市計畫發布實施後，不合分區使用規定之建築物，除經縣（市）政府或鄉（鎮、市）公所命其變更使用或遷移者外，得繼續為原有之使用，並依下列規定處理之……。」可知依此規定採從來使用原則認係符合土地使用管制規則者，限於「不合分區使用規定之『建築物』」，非指土地。至於都市計畫法第6條：「直轄市及縣（市）政府對於都市計畫範圍內之土地，得限制其使用人為妨礙都市計畫之使用。」之規定意旨，核與「繼續原來之使用」並無關涉。又系爭土地係90年11月2日發布實施都市計畫經編定為大鵬灣風景特定區之都市土地，使用分區均為遊憩區，非屬非都市土地，亦非一般農業區農牧用地及養殖用地，自無適用農委會漁業署112年2月22日函之餘地。原告此部分主張，並無可採。

2.屏東縣陸上魚塭管理規則規定陸上魚塭之經營須取得養殖漁業登記證部分：

原告另主張漁業法第6條規定須取得漁業證者，限於與公共水域相連之土地，未規定陸上魚塭養殖業者須經核准並取得證照云云。惟查，漁業法第6條固僅規定於公共水域及與公共水域相連之非公共水域經營漁業者，「應經主管機關核准並取得漁業證照後」始得為之。然80年增訂漁業法第69條，以陸上魚塭養殖涉及土地、水資源之利用，且省與直轄市間，因土地面積大小不同，就其登記與管理，授權由直轄市、縣（市）主管機關視其地方條件分別規定。屏東縣陸上魚塭管理規則係屏東縣政府依漁業法第69條第1項規定授權所訂定，使○○縣○區內陸上魚塭養殖漁業登記審查執行明確及健全魚塭管理所訂定之規範，屏東縣政府本得依職權就此自治事項為合宜之調整規定，該規則第3條、第4條及第5條明定，須申請並取得養殖漁業登記證，始得經營陸上養殖漁業，期限屆滿則失效，如需

繼續經營，應於期滿3個月前依第4條規定申請核發新證。是以，屏東縣陸上魚塭管理規則既明文規定，在屏東縣境內經營陸上魚塭養殖漁業，須取得屏東縣政府核發之養殖漁業登記證始得合法為之，倘未依規定申准核發養殖漁業登記證而從事養殖漁業之土地使用，即屬「非」合法供農業使用。原告此部分主張，顯無可採。

3.原告主張被告對系爭土地課徵地價稅違反平等原則部分：

⑴按行政程序法第6條規定：「行政行為，非有正當理由，不得為差別待遇。」所謂正當理由，包括「為保障人民在法律上地位之實質平等，並不限制法律授權主管機關，斟酌具體案件事實上之差異及立法目的而為合理之不同處置」，及「並不禁止法律依事物之本質，就事實狀況之差異而為合理之不同規範」，此即行政法上之平等原則。因此，判斷是否符合平等原則，並非依據抽象的標準，而應依具體案件事實上之差異性質予以判斷。

⑵被告係以原告從未取得養殖漁業登記證，屬「非合法」供農業使用，而為不適用土地稅法第22條第1項第2款規定之判斷。至於原告係因繼承或買賣取得陸上魚塭，得否依屏東縣陸上魚塭管理規則申請養殖漁業登記證，是否符合資格要件，仍屬主管機關屏東縣政府認定之權限，被告並非有准駁權限之機關，無從自行判斷。亦即原告究係因繼承取得或非因繼承取得陸上魚塭，不影響原處分合法性之審查。又系爭土地，均屬原告單獨所有(權利範圍均為1分之1)，有土地建物查詢資料在卷可參(見原處分卷第82-85頁)。是系爭土地並無原告所稱被告對「部分未取得養殖漁業登記證之其他共有人」，以符合從來之使用，予以課徵田賦，其結果使其他共有人獲得非法律所保護之利益，而形成差別待遇且於法不合等情形，附此說明。

4.原告主張被告對系爭土地課徵地價稅是否違反租稅中立原則部分：

按所謂「租稅中立性原則」，係指租稅課徵制度之設計不應對原有之經濟活動或資源分配形成扭曲（即不干擾市場經濟最適的資源配置），則被告基於其稅捐稽徵職責，依清查結果，適用土地稅法第14條等規定，對系爭土地課徵110年期地價稅，乃租稅制度之執行者，而非設計者，即無關租稅中立原則。況依屏東縣政府102年9月25日會議紀錄所載，係大鵬灣管理處表示：「樂見透過課稅方式促使大鵬灣地區能積極開發，避免養地。」並非被告之陳述意見，足信被告依法課稅，並無違誤。

5.有關屏東縣陸上魚塭管理規則第5條之1規定是否違反法律保留原則部分：

原告再主張屏東縣陸上魚塭管理規則第5條之1，有逾越漁業法第69條第1項母法之授權、牴觸土地稅法第22條第1項第2款、不符合行政程序法第150條第1項所定法規命令之性質、違反不當聯結禁止原則、平等原則、租稅中立性原則等牴觸法律或違反法律原則之情形，應不得適用云云。惟查，依屏東縣陸上魚塭管理規則第3條、第4條及第5條之規定可知，屏東縣養殖漁業之土地使用管制，係採「原則禁止，例外許可」之申請許可制，未申請取得養殖漁業登記證而從事養殖魚塭使用，屬「非」合法供農業使用。被告係以原告迄未取得養殖漁業登記證，仍將系爭土地供魚塭養殖使用之事實，認屬非合法使用，而為不符合土地稅法第22條第1項第2款規定之判斷，業如前述。即被告認定原告就系爭土地並非合法使用，據以作成課徵地價稅之原處分，並非適用屏東縣陸上魚塭管理規則第5條之1之結果，則原告主張該規則第5條之1，有牴觸法律或違反法律原則之情形，不得適用該條文，顯然不可能動搖原處分之合法性。縱認原告之主張可採，原告係非因繼承取得陸上魚塭者，將因無該規定之限制，而得以申請養殖漁業登記

證，惟原告仍須依同規則第4條規定，檢具證明文件向魚塭所在地之鄉（鎮、市）公所申請，經勘查符合同規則第3條之土地使用情形，轉報屏東縣政府審查核准，始能取得養殖漁業登記證而供合法養殖漁業使用。原告在申准取得養殖漁業登記證前，尚無從認定係合法供農業使用。原告此部分主張，核與判決結果並無影響，不能採為有利於原告判斷之依據。

6.司法院釋字第566號解釋之解讀：

原告主張司法院釋字第566號解釋係強調主管機關不得以行政規則增加法律所無之限制，違反租稅法律主義，亦即課徵「合法性原則」，被告竟將此號解釋解讀為得課徵田賦者，限於「合法供農業使用」，顯屬誤會云云。然查，司法院釋字第566號解釋理由書：「上開條例第31條所稱『農業用地』，依同條例第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。」被告據此認「農業用地」限合法供農業使用者，並無違誤，實則兩造各自之主張，前者著重解釋意旨有關租稅法律主義之闡釋，並認此方為解釋「真意」之所在，後者關注租稅法規中農業用地之認定要件，二者並無衝突，附此說明。

㈥綜上所述，原告之各項主張，均非可採。被告以系爭土地不符合土地稅法第22條第1項第2款課徵田賦之要件，而應課徵地價稅，並就原告所有嘉南段10筆土地，核定110年度地價稅為2,755,060元，經核於法並無違誤，訴願決定予以維持，亦無不合。原告訴請撤銷，為無理由，應予駁回。又本件為判決基礎之事證已臻明確，兩造其餘攻擊防禦方法及所

提訴訟資料經斟酌後，核均與判決結果不生影響，爰不逐一審論，併予敘明。

六、結論：原告之訴為無理由。

中　　華　　民　　國　　112　　年　　7　　月　　31　　日

高雄高等行政法院第三庭

審判長法官　林　彥　君

法官　廖　建　彥

法官　黃　堯　讚

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，經最高行政法	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。 2.稅務行政事件，具備會計師資格者。

院認為適當者，亦得為上訴審訴訟代理人	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.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　　112　　年　　7　　月　　31　　日

書記官　江　如　青