

高雄高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第一庭

112年度訴字第313號

民國113年1月3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 張和怡 律師

被告 屏東縣政府財稅局

代表人 程俊

訴訟代理人 蘇秀芬

鄭仔廷

上列當事人間地價稅事件，原告不服屏東縣政府中華民國112年6月29日112年屏府訴字第27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：

緣原告所有坐落屏東縣東港鎮嘉南段（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（下稱系爭土地），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，均屬東港都市計畫土地；其餘嘉南段27-3、27-4、27-5、30地號等4筆土地（下稱系爭其餘4筆土地），則屬大鵬灣風景特定區之都市土地，均編定為遊憩區。嗣被告核定原告民國111年地價稅為新臺幣（下同）2,783,719元，原告不服，主張作養殖漁塭使用之土地，雖未取得養殖漁業登記

證，仍應課徵田賦，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：

(一)主張要旨：

- 1、原告所有坐落於大鵬灣風景特定區之土地，因尚未發布細部計畫，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「公共設施尚未完竣」「仍作農業用地使用」之要件，應徵收田賦，被告竟課徵地價稅核算當年度地價稅額，顯有違誤。
- 2、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)為命令性質，係本於漁業法第69條授權訂定，當然不能逾越母法。依漁業法第6條規定意旨，只規定公共水域經營漁業需核准取得證照，未及陸上魚塭，依司法院釋字第566號解釋理由書釋示，被告以命令性質的屏東縣陸上魚塭管理規則為由，拒絕適用土地稅法第22條第1項但書規定，且逾越母法漁業法規定，增加人民所無之限制，係違反租稅法律主義及法律保留原則。
- 3、觀之屏東縣陸上魚塭管理規則第4條與改制前行政院農業委員會(下稱農委會)訂定之陸上魚塭養殖漁業登記及管理規則(下稱農委會養殖規則)第6條相較，係從「經營應申請登記證」，變更為「登記證之申請應向公所為之」；又依屏東縣陸上魚塭管理規則第13條規定，其違反本規則者最嚴重是廢證，輕則請改正或罰鍰，顯見是對取得登記證之業者之罰則，但是對未申請登記證者根本沒有處罰之規定，所以屏東縣陸上魚塭管理規則並非強制申請許可制。
- 4、按風景特定區管理規則第14條第1項各款規定須許可或同意之行為，依同條第3項規定須先經公告。然交通部觀光局大鵬灣國家風景區管理處依發展觀光條例第62條第1項、風景特定區管理規則第14條第22條規定，作成107年4月26日觀鵬管字第0000000000號公告，其公告事項一：「於大鵬灣國家風景區內位屬屏東縣東港鎮嘉南段1地號國有土地之潟湖水

域範圍禁止水產養殖之行為」。然原告所有系爭土地非在上
開公告禁止水產養殖範圍之列。故原告所有系爭土地未經主
管機關禁止水產養殖，被告非僅法規適用錯誤，更有事實認
定之錯誤。

5、系爭土地不論在都市計畫發布前或後，一直都做魚塭使用，
未據主管機關命令變更使用，依都市計畫法第41條及都市計
畫法臺灣省施行細則第31條，恆為合法使用。又參照屏東縣
陸上魚塭管理規則第2條規定，陸上魚塭係設施，舉重以明
輕，既土地上之建築物都可以繼續使用，何況是土地上之設
施，當然適用該規定。

(二)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：

(一)答辯要旨：

1、原告所有之系爭土地共10筆，其中嘉南段537、605地號屬東
港都市計畫土地，編定為道路用地，且現況供巷道使用，依
土地稅減免規則第9條規定予以免徵。另其中嘉南段533、54
6、547、604地號屬東港都市計畫土地，編定為住宅區，按
一般用地稅率核課。而系爭其餘4筆土地，即其餘嘉南段27-
3、27-4、27-15、30地號土地，屬大鵬灣風景特定區土地(9
0年11月2日發布實施)，編定為遊憩區，未合法作農業使
用，仍應按一般用地稅率核課，合計系爭土地應課徵111年
地價稅為2,783,719元。

2、依土地稅法第10條第1項、第14條、第22條、農業發展條例
第3條第10款第1目規定意旨可知，所稱「作農業用地使
用」，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

01 整體性，該土地仍須以合法供農用者為限，而不包括非法使
02 用在內。」再者，田賦之負擔，一般較地價稅為輕，且實務
03 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
04 使用情形，既屬違規使用，自不應享有租稅優惠，否則即有
05 獎勵非法之嫌。準此，都市土地如「非」合法供農業使用
06 （含供養殖使用等），即不合於土地稅法第22條第1項各款
07 徵收田賦規定所指「作農業用地使用」之要件，而應課徵地
08 價稅。

09 3、依屏東縣陸上魚塭管理規則第3條、第4條及第5條規定，對
10 經營養殖漁業之土地使用予以管制，係採申請許可制，對照
11 已廢止之「臺灣省陸上魚塭養殖漁業登記管理規則（下稱臺
12 灣省養殖規則）」第4條、第6條及第7條，及已廢止之農委會
13 養殖規則第6條及第7條，均有相類似之規定。準此，屏東縣
14 養殖漁業之土地使用管制，係採「原則禁止，例外許可」之
15 申請許可制，申請人須待屏東縣政府核發養殖漁業登記證後
16 始得合法從事養殖漁業。倘未申請取得養殖漁業登記證，即
17 擅自從事養殖漁業之土地使用，即屬「非」合法供農業使
18 用。

19 4、依都市計畫法臺灣省施行細則第31條規定意旨，採從來使用
20 原則認係符合土地使用管制規則者，限於「不合分區使用規
21 定之『建築物』」，非指土地。至於都市計畫法第6條「直
22 轄市及縣（市）政府對於都市計畫範圍內之土地，得限制其
23 使用人為妨礙都市計畫之使用。」之規定意旨，核與「繼續
24 原來之使用」並無關涉。又系爭土地係90年11月2日發布實
25 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
26 區均為遊憩區，性質上不是「非都市土地」，亦非一般農業
27 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
28 日函之餘地。

29 （二）聲明：原告之訴駁回。

30 四、爭點：系爭其餘4筆土地是否符合土地稅法第22條第1項第2
31 款「仍作農業用地使用」之要件，應課徵田賦？被告核定原

01 告111年地價稅為2,783,719元，有無違誤？

02 五、本院的判斷：

03 (一)前提事實：

04 1、如爭訟概要欄所載之事實，業據兩造分別陳明在卷，復有土
05 地建物查詢資料（第102-111頁）、全國土地使用分區資料
06 查詢系統（第92-101頁）、使用分區清冊及使用分區證明書
07 （第87-91頁）、111年地價稅課稅明細表（第84-85頁）、1
08 11年地價稅繳款書（第69頁）、復查決定書（第112-120
09 頁）及訴願決定書（第170-176頁）等附原處分卷可稽，洵
10 堪認定。

11 2、原處分之課稅標的即原告所有系爭土地共10筆，其中嘉南段
12 533、537、546、547、604、605地號等6筆土地，屬東港都
13 市計畫土地，使用分區為道路用地或住宅區；系爭其餘4筆
14 土地（嘉南段27-3、27-4、27-5、30地號土地）則均屬90年
15 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
16 市土地，使用分區為遊憩區，各筆土地使用分區情形，有使
17 用分區資料、土地建物查詢資料等可證。原告僅就系爭其餘
18 4筆土地之遊憩區土地，爭執其作養殖魚塭使用，不應課徵
19 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
20 賦，至於上述之其他6筆土地（即嘉南段533、537、546、54
21 7、604、605等地號土地）之稅捐核課均不爭執，此有本院1
22 12年11月2日準備程序筆錄（本院卷第109頁）可參，先予敘
23 明。

24 (二)應適用法令：

25 1、土地稅法：

26 (1)第10條第1項：「本法所稱農業用地，指非都市土地或都市
27 土地農業區、保護區範圍內土地，依法供下列使用者：一、
28 供農作、森林、養殖、畜牧及保育使用者。……。」

29 (2)第14條：「已規定地價之土地，除依第22條規定課徵田賦者
30 外，應課徵地價稅。」

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

08 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
09 義如下：……十、農業用地：指非都市土地或都市土地農業
10 區、保護區範圍內，依法供下列使用之土地：（一）供農
11 作、森林、養殖、畜牧及保育使用者。……十二、農業使
12 用：指農業用地依法實際供農作、森林、養殖、畜牧、保育
13 及設置相關之農業設施或農舍等使用者。但依規定辦理休
14 耕、休養、停養或有不可抗力等事由，而未實際供農作、森
15 林、養殖、畜牧等使用者，視為作農業使用。」

16 3、漁業法：

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

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

22 4、土地稅減免規則

23 (1)第5條：「同一地號之土地，因其使用之情形或因其地上建
24 物之使用情形，認定僅部分合於本規則減免標準者，得依合
25 於減免標準之使用面積比率計算減免其土地稅。」

26 (2)第9條：「無償供公眾通行之道路土地，經查明屬實者，在
27 使用期間內，地價稅或田賦全免。但其屬建造房屋應保留之
28 法定空地部分，不予免徵。」

29 5、屏東縣陸上魚塭管理規則：

30 (1)第3條：「（第1項）經營陸上魚塭養殖漁業（以下簡稱養殖
31 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。」

(2)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。」

(3)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。」

(三)系爭其餘4筆土地雖供作為魚塭養殖使用，惟均未經屏東縣政府核發陸上魚塭養殖漁業登記證，不符合土地稅法第22條第1項第2款徵收田賦規定所指「仍作農業用地使用」之要件，仍應課徵地價稅：

1、依土地稅法第10條第1項、第14條、第22條規定意旨，可知都市土地除符合土地稅法第22條第1項各款課徵田賦之規定外，均應課徵地價稅。又參諸土地稅法第10條第1項及農業發展條例第3條第10款「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，依體系解釋，自應以「合法」供農業使用為限（參照最高行政法院104年度判字第501號判決意旨）。又田賦之負擔，一般較

01 地價稅為輕，且實務上自76年第2期起即停徵田賦，不符合
02 使用管制規定之土地使用情形，既屬違規使用，自不應享有
03 租稅優惠，否則即有獎勵非法之嫌。故都市土地如非「合
04 法」供農業使用（含供養殖使用等），即不合於土地稅法第
05 22條第1項各款徵收田賦規定所指「仍作農業用地使用」之
06 要件，而應課徵地價稅（本院105年度判字第93號判決意旨
07 參照）。復按基於合理利用有限的水土資源，防止地層下陷
08 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
09 規定授權，於91年12月30日訂定、103年11月17日修正發布
10 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
11 養殖漁業之土地使用予以管制，並採申請許可制。而在屏東
12 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
13 時漁業法第69條之授權，發布實施「臺灣省陸上魚塭養殖漁
14 業登記管理規則」（已於90年9月1日廢止）第4條、第6條及
15 第7條已有申請養殖漁業登記證之相關規範；農委會為配合
16 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
17 施農委會養殖規則（已於97年5月21日廢止）第6條及第7條，
18 亦有相類似之規定。準此，屏東縣養殖漁業之土地使用管
19 制，係採「原則禁止，例外許可」之申請許可制，申請人須
20 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
21 所申請使用之一定土地，明確為同意之意思表示，以解除先
22 前之一般性禁止後，始得於該一定土地上合法從事養殖漁
23 業。倘未向屏東縣政府申請取得養殖漁業登記證，即擅自從
24 事養殖漁業之土地使用，即屬「非」合法供農業使用，不符
25 合土地稅法第22條第1項各款所指「仍作農業用地使用」之
26 要件，即非應徵收田賦之土地。

27 2、經查，系爭其餘4筆土地係90年11月2日發布實施都市計畫經
28 編定為大鵬灣風景特定區之都市土地，使用分區均為遊憩
29 區，其公共設施尚未完竣，現況雖均作養殖魚塭使用，惟原
30 告迄未依屏東縣陸上魚塭管理規則向屏東縣政府申准核發養
31 殖漁業登記證等情，為兩造所不爭執，復查無相反之事證，

01 應可信為真實。準此，原告就其所有之系爭其餘4筆土地，
02 有未經許可取得養殖漁業登記證，擅自從事養殖魚塭使用之
03 事實，依上述規定及說明，自屬「非」合法供農業使用，不
04 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
05 要件，不能適用該規定課徵田賦，而應適用土地稅法第14條
06 規定課徵地價稅。

07 (四)被告核定原告111年地價稅為2,783,719元，並無違誤：

08 經查，原處分課稅標的之系爭土地，共計10筆土地，其中嘉
09 南段537、605地號土地，使用分區為道路用地，亦實際供巷
10 道使用，被告依土地稅減免規則第9條規定予以免徵，應納
11 稅額均核定為0元。嘉南段533、546、547、604地號之土地
12 編定為住宅區，原處分按一般用地稅率核課，並無不合。至
13 原告所爭執之系爭其餘4筆土地，如上所述，因非合法作農
14 業用地使用，不適用土地稅法第22條第1項課徵田賦之規
15 定，被告按一般用地稅率累進核定其應納稅額，亦無違誤。
16 是以，被告核定原告所有之系爭土地111年度地價稅應納稅
17 額2,783,719元，有111年地價稅課稅明細(見原處分卷第84-
18 85頁)在卷可參，核無不合。

19 (五)原告雖主張漁業法第6條規定須取得漁業證者，限於與公共
20 水域相連之土地，純屬陸上魚塭養殖漁業則毋庸申請證照，
21 屏東縣陸上魚塭管理規則違反租稅法律主義、法律保留原
22 則。又系爭其餘4筆土地一直作養殖魚塭使用，屬都市計畫
23 法第41條及都市計畫法臺灣省施行細則第31條所指「繼續為
24 原來之使用」，應屬合法作農業使用等語。惟查：

- 25 1、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
26 共水域經營漁業者，「應經主管機關核准並取得漁業證照
27 後」始得為之。然80年增訂漁業法第69條，以陸上魚塭養殖
28 涉及土地、水資源之利用，且省與直轄市間，因土地面積大
29 小不同，就其登記與管理，授權由直轄市、縣（市）主管機
30 關視其地方條件分別規定，核係在漁業法第6條規定水域以
31 外，針對「不相連」公共水域之「陸上魚塭」土地範圍，授

01 權地方政府因地制宜，擴大土地管制範圍，以達成保護水土
02 資源之目的。屏東縣政府為使轄區內陸上魚塭養殖漁業登記
03 審查執行明確及健全魚塭管理，基於漁業法第69條第1項規
04 定之明確授權，於授權範圍內訂定屏東縣陸上魚塭管理規
05 則，核屬屏東縣政府依職權就自治事項所為合宜之法規制
06 定，具有法規命令之效力，並無違反法律保留原則。依該管
07 理規則第3條、第4條及第5條明定，須申請並取得養殖漁業
08 登記證，始得經營陸上養殖漁業，期限屆滿則失效，如需繼
09 續經營，應於期滿3個月前依第4條規定申請核發新證。可知
10 屏東縣養殖漁業之土地使用管制，係採「原則禁止，例外許
11 可」之申請許可制，未申請取得養殖漁業登記證而從事養殖
12 魚塭使用，核屬「非」合法供農業使用。又該管理規則並非
13 以課徵人民租稅負擔為規範目的，依此規則認定土地是否合
14 法作農業使用，尚未涉及稅法之解釋及適用，自無違反租稅
15 法律主義。況有關養殖漁業登記證之申請，上述已廢止之臺
16 灣省養殖規則及農委會養殖規則，均有相類似之規定，已如
17 前述，則屏東縣陸上魚塭管理規則，明定欲從事陸上魚塭養
18 殖業者，應依法申請取得陸上魚塭養殖漁業登記證，否則即
19 屬非法養殖，自難認有違誤。原告此部分主張，並無可採。

20 2、按「都市計畫發布實施後，其土地上原有『建築物』不合土
21 地使用分區規定者，除准修繕外，不得增建或改建。」「都
22 市計畫發布實施後，不合分區使用規定之建築物，除經縣
23 （市）政府或鄉（鎮、市）公所命其變更使用或遷移者外，
24 得繼續為原有之使用，並依下列規定處理之……。」為都市
25 計畫法第41條前段及都市計畫法臺灣省施行細則第31條所明
26 定。依上開規定意旨，採從來使用原則認係符合土地使用管
27 制規則者，限於不合分區使用規定之「建築物」，未及於
28 「土地」。況原告係因違反屏東縣陸上魚塭管理規則，未申
29 准核發養殖漁業登記證，構成上述「非」合法作農業用地使
30 用之理由，核與是否違反都市計畫之使用分區規定無涉。原
31 告此部分主張，亦無可採。

3、末查，被告已表明捨棄主張原告違反風景特定區管理規則第14條第1項第5款規定，作為「非」合法使用土地而應課徵地價稅之理由（本院卷第109頁），本院自無庸贅論原告使用系爭土地是否違反風景特定區管理規則，附此敘明。

六、綜上所述，原告之各項主張，均非可採。被告以系爭其餘4筆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，並就原告所有之系爭土地，核定111年度地價稅為2,783,719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。

七、結論：原告之訴為無理由。

中 華 民 國 113 年 1 月 24 日

審判長法官 李 協 明

法官 邱 政 強

法官 孫 奇 芳

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49條之1第1項）

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3項、第4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	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

律師為訴訟代理人。	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。
(二)非律師具有右列情形之一，經本案之行政法院認為適當者，亦得為訴訟代理人。	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。 3. 專利行政事件，具備專利師資格或依法得為專利代理人。 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。
是否符合（一）、（二）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（二）所示關係之釋明文書影本及委任書。	

中 華 民 國 113 年 1 月 24 日

書記官 宋鑠瑾