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314號
民國113年1月3日辯論終結

原　　告　李玉萍
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112年6月29日112年屏府訴字第28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39-1、39-2、39-3、39-4、39-5、39-7、39-8、39-9、39-10、40、40-1、40-2、42、43、43-2、533、537、546、547、604、605、609、609-1地號及大鵬段143、148、202、270、271、272、292、296、299、314、335、341、934、958、958-1、962、962-1、962-2、962-3、962-4、963、963-1、963-2、974、974-1、975、975-1、976、976-1、977、977-1、977-2、978、978-1、979、980、981地號等60筆土地(下稱系爭土地)，經被告核定民國111年地價稅為新臺幣（下同）2,196,842元〔含一般用地稅率核定稅額2,188,581元、特別稅率(公共設施保留地)核定稅額8,261元〕。原告對被告核定之稅額表示不服，主張其中部分土地作養殖魚塭使用，雖

未取得養殖漁業登記證，仍應課徵田賦，申請復查未獲變更，提起訴願，仍遭駁回，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、原告所有系爭土地中之部分都市土地，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、原告對系爭土地因109年地價稅事件所提起之行政救濟案，業於112年6月29日經最高行政法院112年度上字第342號裁定上訴駁回。

2、系爭土地分別為非都市土地及東港都市計畫、大鵬灣風景特定區計畫之都市土地。111年度地價稅經被告依使用現況核定如下：嘉南段39-4（其中54.9平方公尺部分）、39-5、39-8（其中648.61平方公尺部分）、537、605、609、609-1地號及大鵬段962-1、962-2、963-1、974-1、975-1、976-1、977-1、977-2、978-1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；嘉南段39-1、39-8（398.64平方公尺）、39-9、40-1、40-2、42、43地號及大鵬段958-1地號土地為道路用地、公園用地、河道用地等係公共設施保留地，按千分之6稅率核課；其餘土地則按一般用地稅率核課，經核定111年地價稅總計2,196,842元，並無違誤。

3、土地稅法第22條第1項但書各款所指「作農業用地使用」，因文義尚有不明確，經由體系解釋，認係指「合法供農業使用」之情形。因土地稅法關於作農業用地使用之認定，基於國家法秩序之一致性及法律適用之整體性，該土地自須以合

法供農業使用者為限，並不包括非法供農業使用之情形在內。因此，應符合土地使用管制規定之要求，並實際供作農業使用，始得認定具備課徵田賦之要件，此乃法律解釋之當然結果（司法院釋字第566號解釋理由書意旨參照）。縱使其中部分土地作魚塭養殖使用，因系爭土地未依法申領養殖漁業登記證，即擅自供作陸上魚塭養殖漁業使用，自難認符合「仍作農業用地使用」之要件，不能適用課徵田賦之規定。

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條規定「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」，核與「繼續原來之使用」並無關涉。

(二)聲明：原告之訴駁回。

四、爭點：原告所爭執遭課徵地價稅部分之土地，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111年地價稅額2,196,842元，是否適法？

五、本院的判斷：

(一)前提事實：

1、如爭訟概要欄所載之事實，業據兩造分別陳明在卷，復有土地建物查詢資料（第93-153頁）、全國土地使用分區資料查詢系統（第56-66頁）、使用分區清冊及使用分區證明書（第67-92頁）、111年地價稅課稅明細表（第159-165頁）、111年地價稅繳款書（第46頁）、復查決定書（第219-228頁）及訴願決定書（第255-261頁）等附原處分卷為證證，應可認定為真實。

2、原處分之課稅標的即原告所有之系爭土地共60筆，其中大鵬段974-1、975-1、976-1、977-1、977-2、978-1地號等6筆為非都市土地，編定為一般農業區養殖用地；嘉南段39-7、

533、537、546、547、604、605地號等7筆土地屬東港都市計畫土地，其餘47筆為大鵬灣風景特定區土地(90年11月2日發布實施)，上開土地使用分區情形，有使用分區資料、土地建物查詢資料等可證。系爭土地其中嘉南段39-4（巷道部分占54.9平方公尺）、39-5、39-8（巷道部分占648.61平方公尺部分)、537、605、609、609-1地號、大鵬段962-1、962-2、963-1、974-1、975-1、976-1、977-1、977-2、978-1地號等16筆土地，係現況作道路使用，業經被告依土地稅減免規則第5條、第9條規定免徵地價稅，有被告製作之「李玉萍所有60筆土地使用分區及地價稅課稅情形-112年度訴字第314號」（下稱地價稅課稅情形表）在卷(本院卷第87-89頁）可證。原告表明就上開免徵地價稅土地不予爭執，僅就其餘按一般稅率或公共設施保留地課徵地價稅之土地，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，此有本院112年11月23日準備程序筆錄及113年1月3日言詞辯論筆錄（本院卷第86、102頁）可參，先予敘明。

(二)應適用法令：

1、土地稅法：

(1)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。……。」

(2)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。」

(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：

(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。」

(2)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、土地稅減免規則

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

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

5、屏東縣陸上魚塭管理規則：

(1)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。」

(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。」

(4)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。」

(三)系爭土地中遭課徵地價稅部分，縱使有作魚塭養殖使用，因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。故都市土地如非「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（本院105年度判字第93號判決意旨參照）。復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。而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條已有申請養殖漁業登記證之相關規範；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日發布實施農委會養殖規則（已於97年5月21日廢止)第6條及第7條，亦有相類似之規定。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，即非應徵收田賦之土地。

2、經查，原告所爭執遭課徵地價稅之土地（扣除上述地價稅課稅情形表所列14筆全部免徵、2筆部分免徵土地外），有5筆屬東港都市計畫之住宅區、農業區(大鵬段39-7地號)土地，其土地上均有建物；其餘39筆均係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遊憩區及河道用地、公園用地、道路用地等，公共設施尚未完竣，現況均作養殖魚

塭使用，且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，為原告不爭執，復查無相反之事證，且有被告製作之地價稅課稅情形表可參照，應可信為真實。準此，原告就上述課徵地價稅部分之土地，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事實，依上述規定及說明，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。

(四)被告核定原告所有系爭土地111年地價稅為2,196,842元，並無違誤：

經查，原處分課稅標的之系爭土地，共計60筆土地，其中14筆全部、2筆土地部分面積因實際供巷道使用，業經被告依土依土地稅減免規則第5條及第9條規定予以免徵。至於其餘之土地，如上所述，因未取得陸上養殖漁塭登記證，且部分土地上有建物，均非合法作農業用地使用，不適用土地稅法第22條第1項課徵田賦之規定，自應課徵地價稅。其中嘉南段39-1、39-7（其中398.64平方公尺部分）、39-9、40-1、40-2、42、43地號及大鵬段958-1地號等土地，因屬公共設施保留地，經被告依土地稅法第19條規定按千分之6核定其應納稅額；其他之土地面積，被告按一般用地稅率累進核定其應納稅額，有上述地價稅課稅情形表可供核對，並無違誤。是以，被告核定原告所有系爭土地111年度地價稅應納稅額2,196,842元，有111年地價稅課稅明細(原處分卷第159頁)在卷可證，尚無不合。

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

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，核係在漁業法第6條規定水域以外，針對「不相連」公共水域之「陸上魚塭」土地範圍，授權地方政府因地制宜，擴大土地管制範圍，以達成保護水土資源之目的。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項規定之明確授權，於授權範圍內訂定屏東縣陸上魚塭管理規則，核屬屏東縣政府依職權就自治事項所為合宜之法規制定，具有法規命令之效力，並無違反法律保留原則。依該管理規則第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。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，核屬「非」合法供農業使用。又該管理規則並非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法作農業使用，尚未涉及稅法之解釋及適用，自無違反租稅法律主義。況有關養殖漁業登記證之申請，上述已廢止之臺灣省養殖規則及農委會養殖規則，均有相類似之規定，已如前述，則屏東縣陸上魚塭管理規則，明定欲從事陸上魚塭養殖業者，應依法申請取得陸上魚塭養殖漁業登記證，否則即屬非法養殖，自難認有違誤。原告此部分主張，並無可採。

2、按「都市計畫發布實施後，其土地上原有『建築物』不合土地使用分區規定者，除准修繕外，不得增建或改建。」「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……。」為都市

計畫法第41條前段及都市計畫法臺灣省施行細則第31條所明定。依上開規定意旨，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」，未及於「土地」。況原告係因違反屏東縣陸上魚塭管理規則，未申准核發養殖漁業登記證，構成上述「非」合法作農業用地使用之理由，核與是否違反都市計畫之使用分區規定無涉。原告此部分主張，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85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。被告以均不符合土地稅法第22條第1項課徵田賦之情形，而應課徵地價稅，並就原告所有系爭土地，核定111年度地價稅為2,196,842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。
(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