高雄高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第三庭
113年度訴字第10號
民國113年5月16日辯論終結

原　　告　潘仲華

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　陳麗絲
　　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11月2日112年屏府訴字第55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：

緣原告所有坐落○○縣○○鎮○○段（下稱大鵬段）202、203、204、275、345、935、935-1、935-2、985、986、987、988、989、990、990-1、990-2、991、992、992-1、993、993-1、994地號、嘉南段（下稱嘉南段）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地號及林邊鄉崎峰段（下稱崎峰段）3、6地號等47筆土地(下稱系爭土地)，經被告所屬東港分局（下稱東港分局）核定111年地價稅應納稅額為新臺幣（下同）1,886,486元〔含一般用地稅率核定稅額1,878,380元、特別稅率(公共設施保留地）核定稅額8,106元〕。原告不服，申請復查，

主張系爭土地作魚塭養殖使用，應課徵田賦，遭復查駁回，原告提起訴願，亦遭決定駁回，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，因尚未發布細部計畫，仍不得作建築使用，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「公共設施尚未完竣」「仍作農業用地使用」之要件，應依該規定徵收田賦，被告竟課徵地價稅，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。漁業法第6條只規定公共水域經營漁業需核准取得證照，未及陸上魚塭，故要求人民申請取證始得經營陸上魚塭養殖漁業，顯然牴觸漁業法第6條，且逾越漁業法母法之規定，增加人民所無之限制。

3.依風景特定區管理規則第14條第3項規定，雖於風景特定區內禁止水產養殖，但仍應有公告始能禁止。原告所有系爭土地非在交通部觀光局大鵬灣國家風景區管理處112年6月9日觀鵬管字第1129902642號函文公告禁止水產養殖之列，是原告所有系爭土地未經主管機關禁止水產養殖，訴願決定書非僅適用法規適用錯誤，更有事實認定錯誤之謬。

4.系爭土地為從來之使用，未據主管機關命令變更使用，依都市計畫法第41條及同法臺灣省施行細則第31條，恆為合法使用。或有被告抗辯建築物不包括室外魚塭土地一事，按陸上魚塭係設施(屏東縣陸上魚塭管理規則第2條參照)，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。

㈡聲明：訴願決定及原處分關於大鵬段202、203、204、275、345、935、935-2、985、986、987、988、989、990、990-

1、990-2、991、992、992-1、993、993-1、994、嘉南段39-2、39-3、39-7、39-10、40、43-2、崎峰段3、6號(含復查決定)共計29筆地號土地部分均撤銷。

三、被告答辯及聲明：

㈠答辯要旨：

1.原告對系爭土地因109年及110年地價稅事件所提起之行政救濟案，業經最高行政法院112年度上字第432號及第532號裁定上訴駁回。

2.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，殊無認使用土地違反法規者，得享有可徵田賦之特殊優惠之理。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「陸上魚塭養殖漁業登記證」，方屬適法。職此，未依法取得屏東縣政府所核發之養殖漁業登記證，該等行為即具「不法性」。系爭土地於都市計畫發布前，從未依法申請核准取得陸上魚塭養殖漁業登記證，即任作養殖使用迄今，足見系爭土地於都市計畫變更前，其屬違法使用，自無從適用土地稅法徵收田賦之規定。

3.屏東縣政府依漁業法第69條第1項規定授權訂定、91年12月30日發布實施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「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。換言之，倘未向屏東縣政府申准核發陸上魚塭養殖漁業登記證，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。

㈡聲明：原告之訴駁回。

四、爭點：系爭土地中使用分區為遊憩區(不包含嘉南段39-4及609地號土地)之28筆土地及大鵬段993-1地號土地雖作為魚塭養殖使用，是否符合土地稅法第22條第1項徵收田賦規定所指「仍作農業用地使用」之要件？被告所為111年地價稅核課處分是否適法？

五、本院的判斷：

㈠前提事實及本件爭議之標的：

1.事實概要欄所載之事實，有使用分區清冊及使用分區證明書（原處分卷第115-129頁）、土地建物查詢資料（原處分卷第147-196頁）、111年地價稅課稅明細表（原處分卷第131-139頁）、111年地價稅繳款書（原處分卷第79-81頁）、復查決定書（原處分卷第55-65頁）及訴願決定書（原處分卷第5-11頁）等證據可以證明。

2.原處分之課稅標的即原告所有系爭土地共47筆，原告僅就編定為都市計畫土地，使用分區為遊憩區(不包含嘉南段39-4及609地號土地)之28筆土地及屬非都市土地，使用分區為一般農業區農牧用地之大鵬段993-1地號土地(下合稱系爭29筆土地)，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18筆土地（即大鵬段935-1、嘉南段39-1、39-4、39-7、39-8、39-9、40-1、40-2、42、43、533、537、546、547、604、605、609、609-1等地號土地）部分屬住宅區且其上有建物，部分實際供巷道使用或屬公共設施保留地（公園用地及河道用地），其稅捐核課與魚塭養殖漁業使用無涉，是原告對其餘18筆土地之稅捐核課並不爭執，有本院113年5月16日言詞辯論筆錄（本院卷第95-96頁）可參，合先敘明。

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.行為時（103年11月17日修正發布，下同）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29筆土地不符合土地稅法第22條第1項第2款課徵田賦之「仍作農業用地使用」要件，應課徵地價稅：

1.依前揭土地稅法第8條、第10條第1項、第14條及第22條第1項規定可知，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。又土地稅法第22條

第1項各款，除規定限制建築、依法不能建築之各別要件外，均須具備「仍作農業用地使用」之共同要件，而觀諸土地稅法第10條第1項就「農業用地」之定義規定，文義上已指明「本法所稱農業用地……，『依法』供下列使用者……」文義上已寓有「仍作農業用地使用」之共同要件，應以「合法」供農業使用土地為限。是所謂「仍作農業用地使用」解釋，基於法律適用之整體性及土地使用有效管制目的，自應限於「合法」供農業使用情形，而不包括非法使用在內（最高行政法院104年度判字第501號判決意旨及司法院釋字第566號解釋理由意旨參照）。故都市土地倘非「合法」供農業使用（含供養殖使用等）情形，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，而應據以核課地價稅。

2.屏東縣政府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，依漁業法第69條第1項規定授權所訂定，於91年12月30日發布實施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條已規定養殖漁業登記證之取得；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.查，系爭28筆編定為遊憩區土地同屬於90年11月2日發布實施都市計劃經編定為大鵬灣風景特定區之都市土地，其公共設施尚未完竣，與屬一般農牧用地之大鵬段993-1地號土地均作養殖魚塭使用，惟原告迄未申准核發養殖漁業登記證，擅自於系爭29筆土地從事養殖魚塭使用之事實，依前揭規定及說明，係「非合法」供農業使用，不符合土地稅法第22條第1項規定「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被告核定原告所有系爭土地111年地價稅為1,886,486元，並無違誤：

查原處分之課稅標的共47筆土地，原告所爭執之系爭29筆土地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，並無違誤。另就其餘18筆土地，原告不爭執其核定稅額。是以，被告核定原告111年地價稅應納稅額1,886,486元〔含一般用地稅率核定稅額1,878,380元、特別稅率(公共設施保留地）核定稅額8,106元〕，尚無不合。

㈤原告下列主張均不可採：

1.屏東縣陸上魚塭管理規則係依漁業法第69條第1項規定授權所訂定，與法律保留原則無違：

原告主張漁業法第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，故要求人民申請取證始得經營陸上魚塭養殖漁

業，顯然牴觸漁業法第6條，且逾越漁業法母法之規定，增加人民所無之限制云云。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。

2.系爭土地應課徵地價稅與風景特定區管理規則第14條之適用無關：

原告主張被告以原告於風景特定區內為水產養殖行為，違反風景特定區管理規則第14條第1項第5款規定，事實認定及適用法規均有錯誤云云。然查，被告係以原告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，屬「非」合法供農業使用，不適用課徵田賦規定，應按一般用地稅率累進核定其應納稅額，業如上述，並非適用風景特定區管理規則第14條，作為課徵地價稅之理由。原告主張，並無可採。

3.都市計畫發布實施後得主張「繼續為原有之使用」之標的限於建築物：

⑴原告主張就系爭土地之利用，屬「從來之使用」，屬都市計畫法第6條及同法臺灣省施行細則第31條所指「繼續為原來之使用」，應屬合法使用。

⑵惟依都市計畫法第41條前段規定：「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。」及同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……。」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」，非指土地或設施。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。

㈥綜上所述，原處分經核於法並無違誤，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。又本件事證已臻明確，兩造其餘主張，對本件判決結果不生影響，自無再逐一論述之必要，併此敘明。

六、結論：原告之訴無理由。

中　　華　　民　　國　　113　　年　　5　　月　　31　日

審判長法　官　林　彥　君

法　官　廖　建　彥

法　官　黃　堯　讚

一、上為正本係照原本作成。

二、如不服本判決，應於送達後20日內，向本院高等行政訴訟庭提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內補提理由書；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（均須按他造人數附繕本）。

三、上訴未表明上訴理由且未於前述20日內補提上訴理由書者，逕以裁定駁回。

四、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項第3款）。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.上訴人或其代表人、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、副教授者。 2.稅務行政事件，上訴人或其代表人、管理人、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者。
(二)非律師具有右列情形之一，經最高行政法院認為適當者，亦得為上訴審訴訟代理人	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。 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　　113　　年　　6　　月　　3　　日

書記官　林　映　君