

01 高雄高等行政法院判決

02 高等行政訴訟庭第三庭  
03 113年度訴字第282號  
04 民國114年2月13日辯論終結

05 原 告 張旭芬

06 李玉萍

07 潘仲華

08 艾德蒙海外股份有限公司

09 代 表 人 李潮雄

10 共 同

11 訴訟代理人 張和怡 律師

12 被 告 屏東縣政府財稅局

13 代 表 人 程俊

14 訴訟代理人 蘇秀芬

15 陳麗絲

16 黃國鎮

17 上列當事人間地價稅事件，原告不服屏東縣政府中華民國113年4  
18 月25日113年屏府訴字第21、22、23及第25號訴願決定，提起行  
19 政訴訟，本院判決如下：

20 主 文

21 一、原告之訴駁回。

22 二、訴訟費用由原告負擔。

23 事實及理由

24 壹、程序方面

01 原告李玉萍起訴後，變更聲明，將被告核定民國112年地價  
02 稅之課稅處分中關於○○縣○○鎮○○段（下稱嘉南段）39  
03 -5、609、609-1地號及同鎮大鵬段（下稱大鵬段）962-1、9  
04 62-2、963-1地號等6筆土地，及嘉南段39-4，39-8地號土地  
05 已免徵部分予以減縮（本院卷第218、233至234頁）；原告  
06 潘仲華起訴後，變更聲明，將被告核定112年地價稅之課稅  
07 處分中關於嘉南段39-5、609、609-1地號等3筆土地，及嘉  
08 南段39-4、39-8地號土地已免徵部分予以減縮（本院卷第21  
09 9、235至236頁），均經被告表示無意見並為本案之言詞辯  
10 論，依行政訴訟法第111條第1項、第2項規定，原告李玉  
11 萍、潘仲華訴之變更，於法核無不合，應予准許。

## 12 貳、實體方面

### 13 一、爭訟概要：

14 (一)原告張旭芬所有坐落大鵬段148、190、191、205、207、20  
15 8、275、300、316、323、330、331、331-1、331-2、332、  
16 338、341、342、343、347、348、349、350-1、350-3、350  
17 -4、350-5、350-8、351、351-3、351-4、478、826、936、  
18 937、938、957、960、960-1、966地號、○○縣○○鄉○○  
19 段（下稱崎峰段）4、5、171-1地號、同鄉銀放索段（下稱  
20 銀放索段）87地號等43筆土地（下稱系爭土地1），經被告  
21 所屬東港分局（下稱東港分局）核定112年地價稅（下稱原  
22 處分1）為新臺幣（下同）3,021,976元〔含一般用地稅率核  
23 定稅額3,021,393元、特別稅率（公共設施保留地）核定稅  
24 額583元〕。

25 (二)原告李玉萍所有坐落嘉南段39-1、39-2、39-3、39-4、39-  
26 7、39-8、39-9、39-10、40、40-1、40-2、42、43、43-2地  
27 號及大鵬段143、148、202、270、271、272、292、296、29  
28 9、314、335、341、934、958、958-1、962、962-3、962-  
29 4、963、963-2、974、975、976、977、978、979、980、98  
30 1地號等42筆土地（下稱系爭土地2），經東港分局核定112  
31 年地價稅（下稱原處分2）為2,160,824元〔含一般用地稅率

01 核定稅額2,152,500元、特別稅率（公共設施保留地）核定  
02 稅額8,324元〕。

03 (三)原告潘仲華所有坐落嘉南段39-1、39-2、39-3、39-4、39-  
04 7、39-8、39-9、39-10、40、40-1、40-2、42、43、43-2地  
05 號、大鵬段202、203、204、272、275、276、304、308、30  
06 9、310、311、313、315、318、334、336、345、935、935-  
07 1、935-2、965、966、985、986、987、988、989、990、99  
08 0-1、990-2、991、992、992-1、993、993-1、994地號及崎  
09 峰段3、6地號等52筆土地（下稱系爭土地3），經東港分局  
10 核定112年地價稅（下稱原處分3）應納稅額為2,565,675元  
11 〔含一般用地稅率核定稅額2,557,569元、特別稅率（公共  
12 設施保留地）〕核定稅額8,106元〕。

13 (四)原告艾德蒙海外股份有限公司（下稱艾德蒙公司）所有嘉南  
14 段27-3、27-4、27-15、30等4筆土地（下稱系爭土地4），  
15 經東港分局核定112年地價稅（下稱原處分4）為2,702,844  
16 元。

17 (五)原告4人主張系爭土地1至4均為作養殖漁塭使用之土地，應  
18 課徵田賦，並分別就原處分1、2、3、4循序申請復查（下分  
19 別稱復查決定1、2、3、4）、訴願（下分別稱訴願決定1、  
20 2、3、4），均遭駁回，遂合併提起本件行政訴訟。

21 二、原告起訴主張及聲明：

22 (一)主張要旨：

23 1、原告4人所有坐落於大鵬灣風景特定區之土地，因尚未發布  
24 細部計畫，且現況仍做為魚塭養殖使用，符合土地稅法第22  
25 條第1項第2款「公共設施尚未完竣」「仍作農業用地使用」  
26 之要件，依量能課稅原則自當徵收田賦，被告竟課徵112年  
27 地價稅，顯有違誤。

28 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  
29 魚塭管理規則）為命令性質，係本於漁業法第69條授權訂  
30 定，當然不能逾越母法為強制登記取證之規範。依漁業法第  
31 6條規定意旨，只規定公共水域經營漁業需核准取得證照，

01 未及陸上魚塭，被告以養殖登記與否，作為適用土地稅法第  
02 22條準農地作農業使用徵收田賦規定之基準，違反租稅法律  
03 主義及背離量能課稅原則。

04 3、土地稅法第22條第1項但書各款「仍作農業用地使用」不同  
05 於「農業用地依法農用」，都市土地之非農業用地，既非依  
06 法劃定之農業用地，原本就不合農業使用規範，不會有「合  
07 法農用」情事，當然形式上也與屏東縣陸上魚塭管理規則之  
08 土地使用限制不合，惟系爭土地1至4既係都市平均地權條例  
09 及土地稅法第22條第1項但書第2款規定之準農地，優先適用  
10 法律，不能憑屏東縣陸上魚塭管理規則論斷合法與否。

11 4、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  
12 員會（下稱農委會）訂定之陸上魚塭養殖漁業登記及管理規  
13 則（下稱農委會養殖規則）第6條相較，係從「經營應申請  
14 登記證」，變更為「登記證之申請應向公所為之」；又依屏  
15 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  
16 是廢證，輕則請改正或罰鍰，顯見是對取得登記證之業者之  
17 罰則，但是對未申請登記證者根本沒有處罰之規定，所以屏  
18 東縣陸上魚塭管理規則並非強制申請許可制。

19 5、系爭土地1至4不論在都市計畫發布前或後，一直都做魚塭使  
20 用，未據主管機關命令變更使用，依都市計畫法第41條及同  
21 法臺灣省施行細則第31條，恆為合法使用。又參照屏東縣陸  
22 上魚塭管理規則第2條規定，陸上魚塭係設施，舉重以明  
23 輕，既土地上之建築物都可以繼續使用，何況是土地上之設  
24 施，當然適用該規定。

25 6、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  
26 之行為，依同條第3項規定須先經公告。然交通部觀光局大  
27 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  
28 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  
29 管字第1070300191號公告，其公告事項一：「於大鵬灣國家  
30 風景區內位屬屏東縣東港鎮嘉南段1地號國有土地之瀉湖水  
31 域範圍禁止水產養殖之行為」。然原告4人所有系爭土地1至

01 4非在上開公告禁止水產養殖範圍之列，系爭土地1至4未經  
02 主管機關禁止水產養殖，被告非僅法規適用錯誤，更有事實  
03 認定之錯誤。

04 (二)原告4人分別聲明：

05 1、訴願決定1及原處分1（含復查決定1）有關係爭土地1部分之  
06 地價稅均撤銷。

07 2、訴願決定2及原處分2（含復查決定2）有關係爭土地2部分之  
08 地價稅均撤銷。

09 3、訴願決定3及原處分3（含復查決定3）有關係爭土地3部分之  
10 地價稅均撤銷。

11 4、訴願決定4及原處分4（含復查決定4）有關係爭土地4部分之  
12 地價稅均撤銷。

13 三、被告答辯及聲明：

14 (一)答辯要旨：

15 1、原告4人對系爭土地1至4，因109年、110年及111年地價稅事  
16 件所提起之行政救濟案，業經本院判決駁回或最高行政法院  
17 裁定上訴駁回。系爭土地1至4屬大鵬灣風景特定區土地（90  
18 年11月2日發布實施），未依法取得屏東縣政府所核發之養  
19 殖漁業登記證，於大鵬灣風景定區內為魚塭養殖，即屬未合  
20 法作農業使用；且原告4人係在「大鵬灣風景特定區計畫」  
21 都市計畫實施後，始基於買賣關係陸續取得而從事養殖漁  
22 業，即原告4人取得系爭土地1至4時即屬「非合法」使用，  
23 是被告依法核定112年期地價稅，於法有據，並無違誤。

24 2、土地稅法第22條第1項但書各款關於「作農業用地使用」之  
25 要件，依體系解釋及司法院釋字第566號解釋理由書可知，  
26 應以「合法」供農業使用為限。再者田賦之負擔，一般較地  
27 價稅為輕，且實務上自76年第2期起即停徵，故不符合使用  
28 管制規定之土地使用情形，既屬違規使用，自不應享有租稅  
29 優惠，否則有獎勵非法之嫌。準此，故都市土地如「非」合  
30 法供農業使用（含供養殖使用等），即不合於土地稅法第22  
31 條第1項第2款至第5款徵收田賦規定所指「仍作農業用地使

01 用」之要件，而應課徵地價稅（最高行政法院105年度判字  
02 第93號判決意旨參照）。

03 3、土地稅法第22條第1項但書第2款所指「作農業用地使用」，  
04 因文義尚有不明確，經由體系解釋，認係指「合法供農業使  
05 用」之情形，此係法律解釋之範疇。至於是否該當「合法」  
06 供農業使用之要件事實判斷，自應視其爭議在於土地使用違  
07 反何種法規而定，倘違反者並非「稅法」，就此非稅法規定  
08 之解釋及適用，即與租稅法律主義無涉。又屏東縣養殖漁業  
09 之土地使用管制，係採「原則禁止，例外許可」之申請許可  
10 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  
11 證之方式，就所申請使用之一定土地，明確為同意之意思表  
12 示，以解除先前之一般性禁止後，始得於該一定土地上合法  
13 從事養殖漁業。倘未申請取得養殖漁業登記證，即擅自從事  
14 養殖漁業之土地使用，即屬「非」合法供農業使用（最高行  
15 政法院112年度上字第281號裁定意旨參照）。

16 4、都市計畫法第41條前段及同法臺灣省施行細則第31條規定，  
17 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  
18 區使用規定之「建築物」，非指土地或設施（本院112年度  
19 訴字第23號判決意旨參照）。

20 (二)聲明：原告之訴駁回。

21 四、爭點：

22 (一)系爭土地1至4作為魚塢養殖使用，是否符合土地稅法第22條  
23 第1項但書徵收田賦規定所指「仍作農業用地使用」之要  
24 件，應課徵田賦？

25 (二)被告核定系爭土地1至4之112年地價稅有無違誤？

26 五、本院的判斷：

27 (一)事實概要記載之事實，業據兩造分別陳明在卷，復有使用分  
28 區清冊、使用分區證明書、112年地價稅課稅明細表、112年  
29 地價稅繳款書、復查決定書及訴願決定書等在卷可稽，應可  
30 認定。

31 (二)應適用法令：

- 01 1、土地稅法：
- 02 (1)第8條：「本法所稱都市土地，指依法發布都市計畫範圍內
- 03 之土地。所稱非都市土地，指都市土地以外之土地。」
- 04 (2)第10條第1項第1款：「本法所稱農業用地，指非都市土地或
- 05 都市土地農業區、保護區範圍內土地，依法供下列使用者：
- 06 一、供農作、森林、養殖、畜牧及保育使用者。……。」
- 07 (3)第14條：「已規定地價之土地，除依第22條規定課徵田賦者
- 08 外，應課徵地價稅。」
- 09 (4)第22條第1項：「非都市土地依法編定之農業用地或未規定
- 10 地價者，徵收田賦。但都市土地合於左列規定者亦同：一、
- 11 依都市計畫編為農業區及保護區，限作農業用地使用者。
- 12 二、公共設施尚未完竣前，仍作農業用地使用者。三、依法
- 13 限制建築，仍作農業用地使用者。四、依法不能建築，仍作
- 14 農業用地使用者。五、依都市計畫編為公共設施保留地，仍
- 15 作農業用地使用者。」
- 16 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
- 17 義如下：……十、農業用地：指非都市土地或都市土地農業
- 18 區、保護區範圍內，依法供下列使用之土地：（一）供農
- 19 作、森林、養殖、畜牧及保育使用者。……十二、農業使
- 20 用：指農業用地依法實際供農作、森林、養殖、畜牧、保育
- 21 及設置相關之農業設施或農舍等使用者。但依規定辦理休
- 22 耕、休養、停養或有不可抗力等事由，而未實際供農作、森
- 23 林、養殖、畜牧等使用者，視為作農業使用。」
- 24 3、漁業法
- 25 (1)第3條：「本法所稱漁業，係指採捕或養殖水產動植物業，
- 26 及其附屬之加工、運銷業。」
- 27 (2)第6條：「凡欲在公共水域及與公共水域相連之非公共水域
- 28 經營漁業者，應經主管機關核准並取得漁業證照後，始得為
- 29 之。」
- 30 (3)第69條第1項：「陸上魚塭養殖漁業之登記及管理規則，由
- 31 直轄市、縣（市）主管機關定之。」

01 4、屏東縣陸上魚塭管理規則：

02 (1)第3條：「(第1項)經營陸上魚塭養殖漁業(以下簡稱養殖  
03 漁業)，其土地之使用，應符合下列規定之一者：一、非都  
04 市土地使用編定為養殖用地。二、非都市土地除工業區及特  
05 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  
06 建築用地、窯業用地或農牧用地，依非都市土地使用管制規  
07 則相關規定申准得作養殖使用。三、依非都市土地使用管制  
08 規則相關規定申准得為從來之使用。四、都市土地符合都市  
09 土地使用分區管制相關規定申准得作養殖使用。(第2項)  
10 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  
11 者，不受前項第2款規定之限制。」

12 (2)第4條：「(第1項)陸上魚塭養殖登記證之申請，應向魚塭  
13 所在地之鄉(鎮、市)公所為之，經勘查後，轉報本府核發  
14 陸上魚塭養殖漁業登記證(以下簡稱養殖漁業登記證)  
15 ……。(第2項)前項申請應填具申請書及下列文件：一、  
16 土地登記簿謄本：如土地非申請人所有者……。二、前條各  
17 項之證明文件。」

18 (3)第5條：「養殖漁業登記證，有效期限最長為10年，期限屆  
19 滿失效；如需繼續經營，應於期滿3個月前依前條規定申請  
20 核發新證。逾期3個月為辦理者依本法第65條規定核處。」

21 (三)系爭土地1至4不符合土地稅法第22條第1項但書課徵田賦規  
22 定「仍作農業用地使用」之要件，應課徵地價稅：

23 1、依土地稅法第8條、第10條第1項、第14條及第22條第1項規  
24 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  
25 賦之規定外，均應課徵地價稅。又土地稅法第22條第1項第2  
26 款、第3款、第4款規定之要件中，均須具備「仍作農業用地  
27 使用」之共同要件，而觀諸上開土地稅法第10條第1項就  
28 「農業用地」之定義規定，文義上已指明「本法所稱農業用  
29 地……，『依法』供下列使用者……」文義上已寓有「仍作  
30 農業用地使用」之共同要件，應以「合法」供農業使用土地  
31 為限。又土地稅法第22條第1項但書第2款至第5款規定就都

01 市土地徵收田賦之構成要件中，除公共設施尚未完竣、依法  
02 限制建築、依法不能建築之各別要件外，均須具備「仍作農  
03 業用地使用」之共同要件，其所謂「仍作農業用地使用」，  
04 應以「合法」供農業使用土地為限（最高行政法院104年度  
05 判字第501號判決意旨參照）。是於解釋同法第22條第1項第  
06 2款至第5款所定「仍作農業用地使用」之要件時，基於法律  
07 適用之整體性及土地使用有效管制目的，自應限於「合法」  
08 供農業使用情形，而不包括非法使用在內（參照司法院釋字  
09 第566號解釋理由書意旨）。故都市土地倘非「合法」供農  
10 業使用（含供養殖使用等）情形，即不合於土地稅法第22條  
11 第1項第2款至第5款徵收田賦規定所指「仍作農業用地使  
12 用」之要件，應據以核課地價稅（最高行政法院105年度判  
13 字第93號判決意旨參照）。

14 2、次按，基於合理利用有限的水土資源，防止地層下陷及災害  
15 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  
16 權，於91年12月30日訂定、103年11月17日修正發布之屏東  
17 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  
18 業之土地使用予以管制，並採申請許可制。亦即養殖漁業者  
19 須就符合使用管制要件之土地（第3條），檢具申請書、土  
20 地登記謄本及相關證明文件，申請核發養殖漁業登記證（第  
21 4條），經有權限之主管機關審查許可而發給養殖漁業登記  
22 證後，始得於有效期限內經營養殖漁業（第5條）。此外，  
23 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  
24 日依當時漁業法第69條之授權，發布實施之臺灣省陸上魚塭  
25 養殖漁業登記管理規則（下稱臺灣省養殖規則，已於90年9  
26 月1日廢止）第4條、第6條及第7條，及行政院農業委員會為  
27 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  
28 布實施之陸上魚塭養殖漁業登記及管理規則（下稱農委會養  
29 殖規則，已於97年5月21日廢止）第6條及第7條，均有相類  
30 似之規定，即無論非都市土地使用編定為一般農業區農牧用  
31 地或養殖用地，或都市土地合於使用分區管制相關規定者，

01 均須經魚塭所在地鄉（鎮、市）公所勘查後，轉報縣（市）  
02 政府核發陸上魚塭養殖漁業登記證，始得作為養殖使用。蓋  
03 國家基於水土資源管理，防止地層下陷之行政目的，對於經  
04 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  
05 土地之利用，負有遵守國家課予人民之公法上義務，應於向  
06 主管機關申准取得陸上魚塭養殖漁業登記證後，始得合法經  
07 營陸上魚塭養殖漁業。故○○縣○區土地作陸上魚塭養殖漁  
08 業使用者，倘未向屏東縣政府申准核發陸上魚塭養殖漁業登  
09 記證，其土地利用即非「合法」供農業使用，不符合土地稅  
10 法第22條第1項各款所指「仍作農業用地使用」之要件，依  
11 照前揭法令規定及說明，即非應徵收田賦之土地，而應課徵  
12 地價稅。

### 13 3、經查：

14 (1)系爭土地1中，除銀放索段87地號屬非都市土地（一般農業  
15 區養殖用地）外，均係90年11月2日發布實施都市計畫經編  
16 定為大鵬灣風景特定區之都市土地。大鵬灣風景定區土地中  
17 除大鵬段960-1地號土地為河道用地外，其餘土地使用分區  
18 均為遊憩區，其公共設施尚未完竣，現況均作養殖魚塭使  
19 用，惟原告張旭芬迄未依規定向屏東縣政府申准核發養殖漁  
20 業登記證；而銀放索段87地號土地雖為一般農業區養殖用  
21 地，然其上有建物（占地面積5,172.81平方公尺），原告張  
22 旭芬應有部分有220.07平方公尺未作農業使用等情，有使用  
23 分區清冊及使用分區證明書（原處分卷第134至163頁）、土  
24 地建物查詢資料（原處分卷第91至133頁）、112年地價稅課  
25 稅明細表（原處分卷第169至173頁）等可參。是原告張旭芬  
26 有未經許可取得養殖漁業登記證，擅自於系爭土地1從事養  
27 殖魚塭使用及作建築使用之事實，依前揭規定及說明，自屬  
28 「非」合法供農業使用，不符合土地稅法第22條第1項但書  
29 規定「作農業用地使用」之要件，不能適用該規定課徵田  
30 賦，除大鵬段960-1地號土地為公共設施保留地以特別稅率  
31 計徵地價稅，核定稅額583元外，其餘土地應適用土地稅法

01 第14條規定課徵地價稅3,021,393元，被告核定地價稅額合  
02 計3,021,976元，並無違誤。

03 (2)系爭土地2除嘉南段39-7地號土地屬東港都市計畫土地外，  
04 其餘均為90年11月2日發布實施都市計畫經編定為大鵬灣風  
05 景特定區之都市土地。其中嘉南段39-4（其中54.9平方公尺  
06 部分）、39-8（其中648.61平方公尺部分）地號土地係供巷  
07 道使用；嘉南段39-1、39-8（412.93平方公尺）、39-9、40  
08 -1、40-2、42、43地號及大鵬段958-1地號土地為道路用  
09 地、公園用地、河道用地等公共設施保留地，其餘使用分區  
10 為遊憩區及農業區（嘉南段39-7地號土地），其公共設施尚  
11 未完竣，現況均作養殖魚塭使用，惟原告李玉萍迄未依規定  
12 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  
13 執，亦有使用分區清冊及使用分區證明書（原處分卷第131  
14 至152頁）、土地建物查詢資料（原處分卷第153至201  
15 頁）、112年地價稅課稅明細表（原處分卷第202至207頁）  
16 等可參。原告李玉萍有未經許可取得養殖漁業登記證，擅自  
17 於系爭土地2從事養殖魚塭之事實，依前揭規定及說明，自  
18 屬「非」合法供農業使用，不符合土地稅法第22條第1項但  
19 書規定「作農業用地使用」之要件，不能適用該規定課徵田  
20 賦，除前述供巷道使用土地，依土地稅減免規則第9條規定  
21 予以免徵，及公共設施保留地以特別稅率計徵地價稅，核定  
22 稅額8,324元外，其餘土地應適用土地稅法第14條規定課徵  
23 地價稅2,152,500元，被告核定地價稅額合計2,160,824元，  
24 並無不合。

25 (3)系爭土地3除嘉南段39-7地號屬東港都市計畫土地、大鵬段9  
26 93-1地號為非都市土地之一般農業區外，均屬90年11月2日  
27 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。  
28 其中嘉南段39-4（其中39.22平方公尺部分）、39-8（其中4  
29 44.76平方公尺部分）地號土地實際供巷道使用；大鵬段935  
30 -1、嘉南段39-1、39-8（其中707.77平方公尺部分）、39-  
31 9、40-1、40-2、42、43等地號7筆土地，部分實際供巷道使

01 用或屬公共設施保留地（公園用地及河道用地）外，現況均  
02 作養殖魚塭使用，惟原告潘仲華迄未依規定向屏東縣政府申  
03 准核發養殖漁業登記證等情，為兩造所不爭執，亦有被告整  
04 理之課稅資料（原處分卷第180至181頁）、土地建物查詢資  
05 料（原處分卷第122至179頁）、112年地價稅課稅明細表  
06 （原處分卷第183至189頁）等可參。原告潘仲華有未經許可  
07 取得養殖漁業登記證，擅自於系爭土地3從事養殖魚塭使用  
08 之事實，依前揭規定及說明，自屬「非」合法供農業使用，  
09 不符合土地稅法第22條第1項但書規定「作農業用地使用」  
10 之要件，不能適用該規定課徵田賦，除前述供巷道使用土  
11 地，依土地稅減免規則第9條規定予以免徵，及公共設施保  
12 留地以特別稅率計徵地價稅，核定稅額8,106元外，其餘土  
13 地應適用土地稅法第14條規定課徵地價稅2,557,569元，被  
14 告核定地價稅額合計2,565,675元，自屬適法。

15 (4)系爭土地4同為90年11月2日發布實施都市計畫經編定為大鵬  
16 灣風景特定區之都市土地，使用分區均為遊憩區，其公共設  
17 施尚未完竣，現況均作養殖魚塭使用，惟原告艾德蒙公司迄  
18 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  
19 造所不爭執，亦有使用分區資料查詢（原處分卷第141至144  
20 頁）、土地建物查詢資料（原處分卷第146至150頁）、112  
21 年地價稅課稅明細表（原處分卷第152頁）等可參。原告艾  
22 德蒙公司有未經許可取得養殖漁業登記證，擅自於系爭土地  
23 4從事養殖魚塭使用之事實，依前揭規定及說明，自屬  
24 「非」合法供農業使用，不符合土地稅法第22條第1項但書  
25 規定「作農業用地使用」之要件，不能適用該規定課徵田  
26 賦，而應適用土地稅法第14條規定課徵地價稅。被告核定地  
27 價稅額合計2,702,844元，亦無不合。

28 (四)原告4人雖主張土地法之仍作農業使用（準農地）與農業發  
29 展條例之依法農用不同，且漁業法未規定陸上魚塭養殖業者  
30 須經核准並取得證照，系爭土地1至4延續原來之使用為魚塭

01 養殖，恆為合法使用，及被告適用風景特定區管理規則第14  
02 條第1項第5款規定為適用法規不當云云。惟查：

03 1、按各項土地稅之徵收，原並無統一之稅法，係分別規定於  
04 「土地法」、「土地法施行細則」、「平均地權條例(原  
05 名：實施都市平均地權條例)」、「農業發展條例」、「土  
06 地稅減免規則」等，嗣為配合全面平均地權政策之實施，於  
07 66年訂定土地稅法，就各項土地之稅收，統一於土地稅法規  
08 定之，然對於土地使用之判斷及規範管制等仍應回歸適用各  
09 基本法規(如都市計畫法、平均地權條例、農業發展條例  
10 等)。而土地稅法對於都市計畫地區內仍作為農地使用  
11 (即原告所稱之準農地)，給予課徵田賦之優惠，係考量土  
12 地所有權人之負擔，予以「得暫徵田賦」之優惠，其土地  
13 使用得否適用田賦課徵之判斷，自不應較農業發展條例規  
14 定之作農業使用之農業用地為寬鬆，意即農業發展條例規  
15 定之農業用地，應「依法」作農業使用，始得課徵田賦，  
16 非都市土地或都市土地農業區、保護區範圍內土地作農  
17 業使用，自亦須「依法」作農業使用，始可取得「暫徵  
18 田賦」之優惠。而農業發展條例第2條既規定：「本條例  
19 所稱主管機關：在中央為行政院農業委員會；在直轄市  
20 為直轄市政府；在縣(市)為縣(市)政府。」就農業用  
21 地作農業使用之規範及管制，自屬屏東縣政府之權責，  
22 則被告依屏東縣政府訂定之屏東縣陸上魚塭管理規則  
23 判斷系爭土地1至4是否合法作農業使用，進而依土地  
24 稅法第22條規定判斷有無課徵田賦之適用，自無違誤。  
25 原告4人主張將平均地權條例及土地稅法規  
26 定之「仍作農業用地使用」解為土地須依都市計畫法規  
27 農用，顯然違反立法本意，及「仍作農業使用」不同  
28 於「農地依法農用」，應優先適用平均地權條例及土地  
29 稅法，不能依照屏東縣陸上魚塭管理規則論斷合法與否  
30 等語，顯有誤解，核不足採。

31 2、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

01 後」始得為之。然80年增訂漁業法第69條，以陸上魚塭養殖  
02 涉及土地、水資源之利用，且省與直轄市間，因土地面積大  
03 小不同，就其登記與管理，授權由直轄市、縣（市）主管機  
04 關視其地方條件分別規定。屏東縣政府訂立屏東縣陸上魚塭  
05 管理規則係依漁業法第69條第1項授權，為使屏東縣轄區內  
06 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  
07 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  
08 規定，其於屏東縣陸上魚塭管理規則第3條、第4條及第5條  
09 訂明，須申請取得養殖漁業登記證，始得經營陸上養殖漁  
10 業，並非在課予人民租稅負擔，亦符合漁業法第69條之授權  
11 規定，自無違反租稅法律主義之問題。原告4人主張系爭土  
12 地1至4非漁業法第6條規範之土地，陸上魚塭養殖漁業毋庸  
13 申請證照，被告以養殖登記與否，作為適用土地稅法徵收田  
14 賦規定之基準，違反租稅法律主義及背離量能課稅原則等  
15 語，並無可採。再者，原告雖主張，系爭土地若干共有人未  
16 經改課地價稅，被告違反平等原則等語，然被告業已合理說  
17 明：被告對於涉及大鵬灣風景特定區之都市土地，係全面改  
18 課，但因土地數量太多，受限於稽徵人力並考量稽徵成本及  
19 經濟量能，無法確認是否都稽查完畢，目前以該區域土地所  
20 有權移轉或設定典權，依法申報土地移轉現值時，由土地增  
21 值稅通報地價稅進行清查改課，並非針對原告4人，如原告4  
22 人提供尚未完成改課之資料，被告亦將依法改課等語（本院  
23 卷第221、252頁）。足見被告並非恣意進行改課地價稅之稽  
24 徵程序，尚有可以支持的理由，不能認為違反平等原則。

25 3、又「都市計畫發布實施後，其土地上原有『建築物』不合土  
26 地使用分區規定者，除准修繕外，不得增建或改建。」「都  
27 市計畫發布實施後，不合分區使用規定之建築物，除經縣  
28 （市）政府或鄉（鎮、市）公所命其變更使用或遷移者外，  
29 得繼續為原有之使用，並依下列規定處理之……。」為都市  
30 計畫法第41條前段及同法臺灣省施行細則第31條所明定。依  
31 上開規定，採從來使用原則認係符合土地使用管制規則者，

01 限於不合分區使用規定之「建築物」，非指土地或設施。原  
02 告4人主張從來使用，並無可採。

03 4、未查，被告係因系爭土地1至4，未依規定申准核發養殖漁業  
04 登記證而從事養殖漁業之土地使用，屬「非」合法供農業使  
05 用，不適用課徵田賦規定，應按一般用地稅率累進核定其應  
06 納稅額，業如上述，並非適用風景特定區管理規則第14條之  
07 結果，與主管機關公告與否無關。原告4人主張被告適用風  
08 景特定區管理規則第14條第1項第5規定為適用法規不當等  
09 語，亦無可採。

10 六、綜上所述，原告4人之各項主張，均無可採。被告以系爭土  
11 地1至4均不符合土地稅法第22條第1項規定課徵田賦之要件，  
12 而應課徵地價稅。就原告4人所有之系爭土地1至4，依法核定  
13 112年之地價稅，原處分1至4（含復查決定1至4）經核於法並無  
14 違誤，訴願決定1至4予以維持，亦無不合。原告4人訴請撤銷，  
15 為無理由，應予駁回。又本件事證已臻明確，兩造其餘主張，  
16 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。

17 七、結論：原告之訴為無理由。

18 中 華 民 國 114 年 2 月 27 日

19 審判長法官 林 彥 君

20 法官 黃 堯 讚

21 法官 黃 奕 超

22 一、上為正本係照原本作成。

23 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  
24 提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內  
25 補提理由書；如於本判決宣示或公告後送達前提起上訴者，  
26 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  
27 繕本）。

28 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，  
29 逕以裁定駁回。  
30

01 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  
 02 法第49條之1第1項第3款）。但符合下列情形者，得例外不  
 03 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。	

05 中 華 民 國 114 年 3 月 3 日  
 06 書記官 李 佳 芮