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95號
民國113年8月1日辯論終結

原　　告　張旭芬

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　黃國鎮
　　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12月28日112年屏府訴字第76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：

緣原告於民國112年1月30日以拍賣為原因，登記取得坐落屏東縣東港鎮大鵬段（下稱大鵬段）341地號土地(下稱系爭土地)應有部分131,589分之16,076【面積為1,796.34平方公尺(因原告112年以前已取得系爭土地面積5389.01平方公尺，本件僅就112年再取得之應有部分爭議，就爭議部分下稱112年取得之應有部分)】，系爭土地應有部分原課徵田賦，經被告所屬東港分局（下稱東港分局）以112年9月27日屏財稅東分壹字第1120622353B號函（下稱原處分）核定改按一般用地稅率課徵地價稅。原告不服，主張112年取得之應有部分，作魚塭養殖使用，應課徵田賦，提起訴願，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，係違反租稅法律主義及法律保留原則。

3.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。

4.原告112年取得之應有部分，僅所有權人變更，土地一直做魚塭使用，原所有權人係課徵田賦，且系爭土地無分管協議，其他共有人中亦存在無養殖登記證卻課徵田賦，同筆土地地價稅課徵之認定不應有所不同。

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.系爭土地屬大鵬灣風景特定區土地(90年11月2日發布實施)，原告未依法取得屏東縣政府所核發之養殖漁業登記證，於大鵬灣風景特定區內為魚塭養殖，即屬未合法作農業使用，被告就原告112年取得之應有部分，依法核定自1

12年期起改按一般用地稅率課徵地價稅，於法有據，並無違誤。

2.土地稅法第22條第1項但書各款關於「作農業用地使用」之要件，依體系解釋及司法院釋字第566號解釋理由書可知，應以「合法」供農業使用為限。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，故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，否則有獎勵非法之嫌。準此，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項但書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)。

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」，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，此係法律解釋之範疇。至於是否該當「合法」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反何種法規而定，倘違反者並非「稅法」，就此非稅法規定之解釋及適用，即與租稅法律主義無涉。又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(最高行政法院112年度上字第281號裁定意旨參照)。

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，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(本院112年度訴字第315號判決意旨參照)。

5.大鵬灣地區確實有些地方還是課徵田賦，因面積非常大，要全部清查有困難，目前陸續清查中。通常是因土地移轉而有土地增值稅時，如有發現不符合土地稅法第22條規定者，會進行改課，系爭土地應有部分雖原課徵田賦，然不確定原所有權人是否有養殖登記證，縱然原告取得系爭土地應有部分之前手有養殖登記證，此部分仍無法繼受。

㈡聲明：原告之訴駁回。

四、爭點：系爭土地112年取得之應有部分是否符合土地稅法第22條第1項但書徵收田賦規定所指「仍作農業用地使用」之要件，被告所為原處分是否適法？

五、本院的判斷：

㈠事實概要記載之事實，業據兩造分別陳明在卷，復有更正前所有權人檔清單(原處分卷第52頁)、土地建物查詢資料（原處分卷第63頁）、系爭土地使用分區（原處分卷第50頁）、原處分(原處分卷第64至65頁）、112年地價稅課稅明細表（原處分卷第55至59頁）及訴願決定書（原處分卷第82至86頁）等證據可以證明。

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項第1款：「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。」

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

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條亦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，依前述法令規定及說明，即非應徵收田賦之土地。

3.查，系爭土地為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，並做魚塭養殖使用。原告原持有系爭土地應有部分87,726分之32,152(面積5,389.01平方公尺)，因未申准核發養殖漁業登記證，而未合法做魚塭養殖使用，經按一般用地稅率課徵地價稅；嗣原告112年1月間再取得前述「112年取得之應有部分」土地，因仍屬未取得養殖漁業登記證之土地，依前揭規定及說明，被告遂就原告「112年取得之應有部分」土地，認屬未取得養殖

漁業登記證，擅自於系爭土地從事養殖魚塭使用，係「非」合法供農業使用，不符合土地稅法第22條第1項各款規定「作農業用地使用」之要件，無從適用該規定課徵田賦，而應依土地稅法第14條規定課徵地價稅，原處分並無違誤。

㈣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，與租稅法律主義及法律保留原則無違：

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.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41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。

3.被告對未取得陸上魚塭養殖漁業登記證之系爭土地其他共有人予以課徵田賦，係違法之行政處分，原告不得主張「不法之平等」：

原告主張系爭土地無分管協議，其他共有人中亦存在無陸上魚塭養殖漁業登記證卻課徵田賦，同筆土地地價稅課徵之認定不應有所不同云云。按地價稅是針對擁有土地課稅（財產稅），為典型的屬物稅，無庸考慮土地所有權人的個人因素。原告係在90年11月2日都市計畫變更編定後，基於買賣關係增加取得系爭土地應有部分所有權，並持續從事漁塭養殖，縱然維持系爭土地之從來使用，亦因該從來使用非屬合法使用，而無課徵田賦之可能，已如前述。且憲法之平等原則要求行政機關對於事物本質上相同之事件作相同處理，乃形成行政自我拘束，惟憲法之平等原則

係指合法之平等，不包含違法之平等。故行政先例需屬合法者，乃行政自我拘束之前提要件，憲法之平等原則，並非賦予人民有要求行政機關重複錯誤之請求權(最高行政法院93年度判字第1392號判決參照)。從而行政機關若怠於行使權限，或因錯誤之行政處分，致使人民於個案違法狀態未排除下，仍獲得利益者，該利益並非法律所應保護之利益，是其他人民不得要求行政機關比照該違法案例授予利益，亦即人民不得主張「不法之平等」。被告對大鵬灣風景特定區計畫遊憩區範圍內，未取得陸上魚塭養殖漁業登記證之土地(含系爭土地)予以課徵田賦，使相對人獲得非法律所保護之利益，係違法有誤之行政處分，原告自不得主張「不法之平等」，要求行政機關重複作成違法行政處分，比照該違法案例授予原告課徵田賦之利益。況且原告112年以前取得系爭土地原應有部分(即原持有系爭土地面積5,389.01平方公尺部分)，因未取得陸上魚塭養殖漁業登記證，已經被告改按一般用地稅率課徵地價稅，被告再就原告112年取得之應有部分，依法核課地價稅，實維持一致處理。是原告此部分主張，亦非可採。

㈤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　　8　　月　22　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　　8　　月　　22　　日

書記官　林　映　君