

01 高雄高等行政法院判決

02 高等行政訴訟庭第一庭
03 114年度訴字第260號
04 民國115年4月29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5
18 月29日114年屏府訴字第26號、第31號、第32號及第33號訴願決
19 定，提起行政訴訟，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 一、事實概要：

- 01 (一)原告張旭芬所有坐落○○縣○○鎮○○段148、190、191、2
02 05、207、208、275、300、316、323、330、331、331-1、3
03 31-2、332、338、341、342、343、347、348、349、350-
04 1、350-3、350-4、350-5、350-8、351、351-3、351-4、47
05 8、826、936、937、938、957、960、960-1、996地號；林
06 邊鄉崎峰段4、5、171-1地號；林邊鄉銀放索段87地號等43
07 筆土地(如附表1)，及林邊鄉成功段470地號土地，合計44筆
08 土地，經被告所屬東港分局(下稱東港分局)核定113年地
09 價稅(下稱原處分1)為新臺幣(下同)3,003,074元〔含一般
10 用地稅率核定稅額3,002,491元、特別稅率(公共設施保留
11 地)核定稅額583元〕。
- 12 (二)原告李玉萍所有坐落○○縣○○鎮○○段39-1、39-2、39-
13 3、39-4、39-5、39-7、39-8、39-9、39-10、40、40-1、40
14 -2、42、43、43-2、609、609-1地號及大鵬段143、148、20
15 2、270、271、272、292、296、299、314、335、341、93
16 4、958、958-1、962、962-1、962-2、962-3、962-4、96
17 3、963-1、963-2、974、975、976、977、978、979、980、
18 981地號等48筆土地(如附表2)，經東港分局核定113年地價
19 稅(下稱原處分2)為2,169,929元〔含一般用地稅率核定稅額
20 2,161,547元、特別稅率(公共設施保留地)核定稅額8,382
21 元〕。
- 22 (三)原告潘仲華所有坐落○○縣○○鎮○○段39-1、39-2、39-
23 3、39-4、39-5、39-7、39-8、39-9、39-10、40、40-1、40
24 -2、42、43、43-2、609、609-1地號、大鵬段81、198、20
25 2、203、204、272、273、275、276、297、304、308、30
26 9、310、311、313、315、318、334、336、341、345、40
27 6、407、408、408-1、451、452、453、474、480、481、48
28 2、935、935-1、935-2、955、955-2、956、956-2、964、9
29 65、966、967、968、971-3、971-5、982、983、985、98
30 6、987、988、989、990、990-1、990-2、991、992、992-
31 1、993、993-1、994地號及林邊鄉崎峰段3、6地號等82筆土

01 地(如附表3)，經東港分局核定113年地價稅(下稱原處分3)
02 應納稅額為4,985,343元〔含一般用地稅率核定稅額4,977,1
03 76元、特別稅率(公共設施保留地)核定稅額8,167元〕。

04 (四)原告艾德蒙海外股份有限公司(下稱艾德蒙公司)所有坐落
05 ○○縣○○鎮○○段27-3、27-4、27-15、30地號等4筆土地
06 (如附表4)，經東港分局核定113年地價稅(下稱原處分4)為
07 2,708,124元。

08 (五)原告等4人主張上開土地均為作養殖漁塭使用之土地，應課
09 徵田賦，並分別就原處分1、2、3、4循序申請復查(下分別
10 稱復查決定1、2、3、4)、訴願(下分別稱訴願決定1、2、
11 3、4)，均遭駁回，遂合併提起本件行政訴訟。

12 二、原告起訴主張及聲明：

13 (一)主張要旨：

14 1、原告等4人所有坐落於大鵬灣風景特定區之土地，因尚未發
15 布細部計畫，且現況仍做為魚塭養殖使用，符合土地稅法第
16 22條第1項第2款「公共設施尚未完竣」「仍作農業用地使
17 用」之要件，依量能課稅原則自當徵收田賦，被告竟課徵11
18 3年地價稅，顯有違誤。

19 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
20 魚塭管理規則)為命令性質，係本於漁業法第69條授權訂
21 定，依漁業法第6條規定意旨，只規定公共水域經營漁業需
22 核准取得證照，未及陸上魚塭，當然不能逾越母法為強制登
23 記取證之規範；且屏東縣陸上魚塭管理規則第4條亦採任意
24 申請制，被告以養殖登記與否，作為適用土地稅法第22條準
25 農地作農業使用徵收田賦規定之基準，誤會養殖登記之性
26 質，更當然違反租稅法律主義、背離量能課稅原則。

27 3、土地稅法第22條第1項但書各款「仍作農業用地使用」係指
28 維持農業使用狀態之客觀事實表述，不同於同法第10條「農
29 業用地依法使用」。都市土地之非農業用地，既非依法劃定
30 之農業用地，原本就不合農業使用規範，不會有「合法農
31 用」情事，當然形式上也與屏東縣陸上魚塭管理規則之土地

01 使用限制不合，惟附表1至4之土地既係都市平均地權條例及
02 土地稅法第22條第1項但書第2款規定之準農地，優先適用法
03 律，不能憑屏東縣陸上魚塭管理規則論斷合法與否。

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）關於附表1編號1至42
06 所示土地之113年度地價稅3,001,542.35元均撤銷。

07 2、訴願決定2及原處分2（含復查決定2）關於附表2編號1至3、
08 6、8至15、18至33、36至38、40至48及編號4(課稅面積14.3
09 6平方公尺)、編號7(課稅面積412.93平方公尺)所示土地之1
10 13年度地價稅2,169,929元均撤銷。

11 3、訴願決定3及原處分3（含復查決定3）關於附表3編號1至3、
12 6、8至15、18至82及編號4(課稅面積11.081平方公尺)、編
13 號7(課稅面積857.482平方公尺)所示土地之113年度地價稅
14 4,985,343元均撤銷。

15 4、訴願決定4及原處分4（含復查決定）關於附表4編號1至4所
16 示土地之113年度地價稅2,708,124元均撤銷。

17 三、被告答辯及聲明：

18 (一)答辯要旨：

19 1、原告等4人對附表1至4之土地，因109年、110年及111年地價
20 稅事件所提起之行政救濟案，業經本院判決駁回或最高行政
21 法院裁定上訴駁回；112年地價稅則由原告等4人提起上訴
22 中。附表1至4之土地除嘉南段39-7地號土地屬東港都市計畫
23 (農業區)土地外，均屬大鵬灣風景特定區土地（90年11月2
24 日發布實施），皆未依法取得屏東縣政府所核發之養殖漁業
25 登記證，於大鵬灣風景定區內為魚塭養殖，即屬未合法作農
26 業使用；且原告等4人係在「大鵬灣風景特定區計畫」都市
27 計畫實施後，始基於買賣關係陸續取得而從事養殖漁業，即
28 原告等4人取得附表1至4之土地時即屬「非合法」使用，是
29 被告依法核定113年期地價稅，於法有據，並無違誤。

30 2、依土地稅法規定，已規定地價之土地原則上應課徵地價稅，
31 具法定之例外事由時，方有課徵田賦之適用。且參諸農業發

01 展條例就農業使用之定義，土地稅法第22條第1項各款關於
02 「作農業用地使用」之要件，自係指「合法使用」而言，殊
03 無認使用土地違反法規者，得享有課徵田賦之特殊優惠之
04 理。次依屏東縣陸上魚塭管理規則第4條及漁業法相關規
05 定，凡經營養殖漁業，皆應依法取得「陸上魚塭養殖漁業登
06 記證」，方屬適法。職此，未依法取得屏東縣政府所核發之
07 養殖漁業登記證，該等行為即具「不法性」。從而，依體系
08 解釋，「不法養殖行為」應不符土地稅法第22條第1項各款
09 所稱「作農業用地使用」之要件，此亦有司法院釋字第566
10 號解釋理由書闡明在案。且系爭土地於都市計畫發布前，亦
11 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
12 殖使用迄今，足見系爭土地於都市計畫變更前，即屬違法使
13 用，自無從適用土地稅法徵收田賦之規定(本院103年度訴字
14 第481號判決意旨參照)。

15 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，屏
16 東縣養殖漁業之土地使用管制，係採「原則禁止，例外許
17 可」之申請許可制，須待主管機關即屏東縣政府以核發養殖
18 漁業登記證之方式，就所申請使用之一定土地，明確為同意
19 之意思表示，以解除先前之一般性禁止後，始得於該一定土
20 地上合法從事養殖漁業。換言之，倘未向屏東縣政府申准核
21 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
22 用，即屬「非」合法供農業使用，不符合土地稅法第22條第
23 1項各款所指「仍作農業用地使用」之要件(本院111年度訴
24 字第286號判決意旨參照)。

25 (二)聲明：原告之訴駁回。

26 四、爭點：

27 (一)原告訴之聲明所示土地作為魚塭養殖使用，是否符合土地稅
28 法第22條第1項但書徵收田賦規定所指「仍作農業用地使
29 用」之要件，應課徵田賦？

30 (二)被告核定原告訴之聲明所示土地之113年地價稅有無違誤？

31 五、本院的判斷：

01 (一)前提事實及本件爭議之標的：

02 1、事實概要記載之事實，業據兩造分別陳明在卷，復有土地建
03 物查詢資料、113年地價稅課稅明細表、113年地價稅繳款
04 書、復查決定書及訴願決定書等在卷可稽，堪可認定。

05 2、原告等4人於本件審理中，就課稅標的即原處分1至4之土
06 地，撤回部分起訴，如訴之聲明所示；且兩造對於附表1至4
07 所載相關地號、稅種、核定稅額、備註記載事項、使用分
08 區、土地建物查詢資料及課稅明細表，均無意見，有本院11
09 4年11月25日準備程序筆錄(本院卷第244至245頁)可參，先
10 予敘明。

11 (二)應適用法令：

12 1、土地稅法：

13 (1)第8條：「本法所稱都市土地，指依法發布都市計畫範圍內
14 之土地。所稱非都市土地，指都市土地以外之土地。」

15 (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
16 都市土地農業區、保護區範圍內土地，依法供下列使用者：
17 一、供農作、森林、養殖、畜牧及保育使用者。……。」

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

20 (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
21 地價者，徵收田賦。但都市土地合於左列規定者亦同：一、
22 依都市計畫編為農業區及保護區，限作農業用地使用者。
23 二、公共設施尚未完竣前，仍作農業用地使用者。三、依法
24 限制建築，仍作農業用地使用者。四、依法不能建築，仍作
25 農業用地使用者。五、依都市計畫編為公共設施保留地，仍
26 作農業用地使用者。」

27 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
28 義如下：……十、農業用地：指非都市土地或都市土地農業
29 區、保護區範圍內，依法供下列使用之土地：（一）供農
30 作、森林、養殖、畜牧及保育使用者。……十二、農業使
31 用：指農業用地依法實際供農作、森林、養殖、畜牧、保育

01 及設置相關之農業設施或農舍等使用者。但依規定辦理休
02 耕、休養、停養或有不可抗力等事由，而未實際供農作、森
03 林、養殖、畜牧等使用者，視為作農業使用。」

04 3、漁業法

05 (1)第3條：「本法所稱漁業，係指採捕或養殖水產動植物業，
06 及其附屬之加工、運銷業。」

07 (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
08 經營漁業者，應經主管機關核准並取得漁業證照後，始得為
09 之。」

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

12 4、屏東縣陸上魚塭管理規則：

13 (1)第3條：「（第1項）經營陸上魚塭養殖漁業（以下簡稱養殖
14 漁業），其土地之使用，應符合下列規定之一者：一、非都
15 市土地使用編定為養殖用地。二、非都市土地除工業區及特
16 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
17 建築用地、窯業用地或農牧用地，依非都市土地使用管制規
18 則相關規定申准得作養殖使用。三、依非都市土地使用管制
19 規則相關規定申准得為從來之使用。四、都市土地符合都市
20 土地使用分區管制相關規定申准得作養殖使用。（第2項）
21 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
22 者，不受前項第2款規定之限制。」

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

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

01 (三)原告訴之聲明所示土地不符合土地稅法第22條第1項但書課
02 徵田賦規定「仍作農業用地使用」之要件，應課徵地價稅：
03 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
04 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
05 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
06 款、第3款、第4款規定之要件中，均須具備「仍作農業用地
07 使用」之共同要件，而觀諸上開土地稅法第10條第1項就
08 「農業用地」之定義規定，文義上已指明「本法所稱農業用
09 地……，『依法』供下列使用者……」文義上已寓有「仍作
10 農業用地使用」之共同要件，應以「合法」供農業使用土地
11 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
12 市土地徵收田賦之構成要件中，除公共設施尚未完竣、依法
13 限制建築、依法不能建築之各別要件外，均須具備「仍作農
14 業用地使用」之共同要件，其所謂「仍作農業用地使用」，
15 應以「合法」供農業使用土地為限（最高行政法院104年度
16 判字第501號判決意旨參照）。是於解釋同法第22條第1項第
17 2款至第5款所定「仍作農業用地使用」之要件時，基於法律
18 適用之整體性及土地使用有效管制目的，自應限於「合法」
19 供農業使用情形，而不包括非法使用在內（參照司法院釋字
20 第566號解釋理由書意旨）。故都市土地倘非「合法」供農
21 業使用（含供養殖使用等）情形，即不合於土地稅法第22條
22 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
23 用」之要件，應據以核課地價稅（最高行政法院105年度判
24 字第93號判決意旨參照）。

25 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
26 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
27 權，於91年12月30日訂定、103年11月17日修正發布之屏東
28 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
29 業之土地使用予以管制，並採申請許可制。亦即養殖漁業者
30 須就符合使用管制要件之土地（第3條），檢具申請書、土
31 地登記謄本及相關證明文件，申請核發養殖漁業登記證（第

01 4條)，經有權限之主管機關審查許可而發給養殖漁業登記
02 證後，始得於有效期限內經營養殖漁業（第5條）。此外，
03 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
04 日依當時漁業法第69條之授權，發布實施之臺灣省陸上魚塢
05 養殖漁業登記管理規則（下稱臺灣省養殖規則，已於90年9
06 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
07 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
08 布實施之陸上魚塢養殖漁業登記及管理規則（下稱農委會養
09 殖規則，已於97年5月21日廢止）第6條及第7條，均有相類
10 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
11 地或養殖用地，或都市土地合於使用分區管制相關規定者，
12 均須經魚塢所在地鄉（鎮、市）公所勘查後，轉報縣（市）
13 政府核發陸上魚塢養殖漁業登記證，始得作為養殖使用。蓋
14 國家基於水土資源管理，防止地層下陷之行政目的，對於經
15 營陸上魚塢養殖漁業之土地使用予以管制，養殖漁業者對於
16 土地之利用，負有遵守國家課予人民之公法上義務，應於向
17 主管機關申准取得陸上魚塢養殖漁業登記證後，始得合法經
18 營陸上魚塢養殖漁業。故○○縣○區土地作陸上魚塢養殖漁
19 業使用者，倘未向屏東縣政府申准核發陸上魚塢養殖漁業登
20 記證，其土地利用即非「合法」供農業使用，不符合土地稅
21 法第22條第1項各款所指「仍作農業用地使用」之要件，依
22 照前揭法令規定及說明，即非應徵收田賦之土地，而應課徵
23 地價稅。

24 3、經查：

25 (1)附表1編號1至42所示土地，均屬大鵬灣風景特定區（90年11
26 月2日發布實施）之都市土地。上開土地中除編號38之大鵬
27 段960-1地號土地為河道用地外，其餘土地使用分區均為遊
28 憩區，其公共設施尚未完竣，現況均作養殖魚塢使用，惟原
29 告張旭芬迄未取得屏東縣政府核發之養殖漁業登記證等情，
30 為兩造所不爭執（本院卷第247頁）。是原告張旭芬有未取得
31 養殖漁業登記證，擅自於上開土地從事養殖魚塢使用之事

01 實，依前揭法規定及說明，自屬「非」合法供農業使用，不
02 符合土地稅法第22條第1項但書規定「作農業用地使用」之
03 要件，不能適用該規定課徵田賦，除編號38之大鵬段960-1
04 地號土地為公共設施保留地以特別稅率計徵地價稅外，其餘
05 土地應適用土地稅法第14條規定按一般用地稅率課徵地價
06 稅，原告主張上開土地應徵收田賦，並不足採。則被告就附
07 表1所示42筆土地，核定113年度地價稅額合計3,001,542.35
08 元，並無違誤。

09 (2)附表2編號1至3、6、8至15、18至33、36至38、40至48及編
10 號4(課稅面積14.36平方公尺)、編號7(課稅面積412.93平方
11 公尺)所示土地，除編號6之嘉南段39-7地號土地屬東港都市
12 計畫土地外，均大鵬灣風景特定區(90年11月2日發布實
13 施)之都市土地。其中嘉南段39-1、39-4(412.93平方公
14 尺)、39-8(412.93平方公尺)、39-9、40-1、40-2、42、43
15 地號(即編號1、4、7、8、11至14)及大鵬段958-1地號(即編
16 號32)土地為道路用地、公園用地、河道用地等公共設施保
17 留地，其餘使用分區為遊憩區及農業區(嘉南段39-7地號土
18 地)，其公共設施尚未完竣，現況均作養殖魚塭使用，惟原
19 告潘仲華迄未取得屏東縣政府核發之養殖漁業登記證等情，
20 為兩造所不爭執(本院卷第247頁)。則原告潘仲華有未取得
21 養殖漁業登記證，擅自於上開土地從事養殖魚塭之事實，依
22 前揭法規定及說明，自屬「非」合法供農業使用，不符合土
23 地稅法第22條第1項但書規定「作農業用地使用」之要件，
24 不能適用該規定課徵田賦，除編號1、4、7、8、11至14及32
25 之土地以特別稅率計徵地價稅外，其餘土地應適用土地稅法
26 第14條規定按一般用地稅率課徵地價稅，原告主張上開土地
27 應徵收田賦，並不足採。則被告就附表2所示48筆土地，核
28 定113年度地價稅額合計2,169,929元，即無不合。

29 (3)附表3編號1至3、6、8至15、18至82及編號4(課稅面積11.08
30 1平方公尺)、編號7(課稅面積857.482平方公尺)所示土地，
31 除編號6之嘉南段39-7地號土地屬東港都市計畫土地及大鵬

01 段993-1地號土地屬非都市土地外，均餘為大鵬灣風景特定
02 區（90年11月2日發布實施）之都市土地。其中嘉南段39-
03 1、39-4(412.93平方公尺)、39-8(412.93平方公尺)、39-
04 9、40-1、40-2、42、43地號(即編號1、4、7、8、11至14)
05 及大鵬段935-1地號(即編號52)土地，分屬道路用地、公園
06 用地、河道用地等公共設施保留地，其餘使用分區為遊憩區
07 及農業區(嘉南段39-7地號土地)，其公共設施尚未完竣，現
08 況均作養殖魚塭使用，惟原告潘仲華迄未取得屏東縣政府核
09 發之養殖漁業登記證等情，為兩造所不爭執(本院卷第247
10 頁)。則原告潘仲華有未取得養殖漁業登記證，擅自於上開
11 土地從事養殖魚塭之事實，依前揭法規定及說明，自屬
12 「非」合法供農業使用，不符合土地稅法第22條第1項但書
13 規定「作農業用地使用」之要件，不能適用該規定課徵田
14 賦，除編號1、4、7、8、11至14及52之土地以特別稅率計徵
15 地價稅外，其餘土地應適用土地稅法第14條規定按一般用地
16 稅率課徵地價稅，原告主張上開土地應徵收田賦，並不足
17 採。則被告就附表3所示82筆土地，核定113年度地價稅額合
18 計4,985,343元，自屬適法。

19 (4)附表4編號1至4所示土地均為大鵬灣風景特定區（90年11月2
20 日發布實施）之都市土地，使用分區均為遊憩區，其公共設
21 施尚未完竣，現況均作養殖魚塭使用，惟原告艾德蒙公司迄
22 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
23 造所不爭執(本院卷第247頁)。原告艾德蒙公司有未經取得
24 養殖漁業登記證，擅自於上開土地從事養殖魚塭使用之事
25 實，依前揭規定及說明，自屬「非」合法供農業使用，不符
26 合土地稅法第22條第1項但書規定「作農業用地使用」之要
27 件，不能適用該規定課徵田賦，而應適用土地稅法第14條規
28 定課徵地價稅。被告核定地價稅額合計2,708,124元，亦無
29 不合。

30 (四)原告等4人雖主張土地法之仍作農業使用（準農地）與農業
31 發展條例之依法農用不同，且漁業法未規定陸上魚塭養殖業

01 者須經核准並取得證照，不能憑屏東縣陸上魚塭管理規則論
02 斷合法與否，被告以養殖登記與否，作為適用土地稅法徵收
03 田賦規定之基準，違反租稅法律主義、背離量能課稅原則云
04 云。惟查：

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

01 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
02 共水域經營漁業者，「應經主管機關核准並取得漁業證照
03 後」始得為之。然80年增訂漁業法第69條，以陸上魚塭養殖
04 涉及土地、水資源之利用，且省與直轄市間，因土地面積大
05 小不同，就其登記與管理，授權由直轄市、縣（市）主管機
06 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
07 管理規則係依漁業法第69條第1項授權，為使○○縣○區內
08 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
09 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
10 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
11 訂明，須申請取得養殖漁業登記證，始得經營陸上養殖漁
12 業，並非在課予人民租稅負擔，亦符合漁業法第69條之授權
13 規定，自無違反租稅法律主義之問題。原告等4人主張其訴
14 之聲明所示土地非漁業法第6條規範之土地，陸上魚塭養殖
15 漁業毋庸申請證照，被告以養殖登記與否，作為適用土地稅
16 法徵收田賦規定之基準，違反租稅法律主義及背離量能課稅
17 原則等語，並無可採。

18 六、綜上所述，原告等4人之各項主張，均無可採。被告以原告
19 訴之聲明所示土地均不符合土地稅法第22條第1項規定課徵
20 田賦之要件，而應課徵地價稅，就原告等4人所有之附表1
21 (加計林邊鄉成功段470地號土地)、2、3及4土地，依法核定
22 113年之地價稅，經核於法並無違誤，訴願決定予以維持，
23 亦無不合。原告訴請撤銷，為無理由，應予駁回。又本件事
24 證已臻明確，兩造其餘主張，對本件判決結果不生影響，自
25 無再逐一論駁之必要，併此敘明。

26 七、結論：原告之訴為無理由。

27 中 華 民 國 115 年 5 月 20 日

28 審判長法官 孫 國 禎

29 法官 李 協 明

30 法官 吳 文 婷

31 一、上為正本係照原本作成。

- 01 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
 02 提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內
 03 補提理由書；如於本判決宣示或公告後送達前提起上訴者，
 04 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
 05 繕本）。
- 06 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，
 07 逕以裁定駁回。
- 08 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
 09 法第49條之1第1項第3款）。但符合下列情形者，得例外不
 10 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。

01

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。

02

中 華 民 國 115 年 5 月 25 日

03

書記官 房 柏 均

04

附表1：(張旭芬)

05

編號	段別	地號	使用分區	稅種	核定稅額	原處分頁數	備註
1	大鵬段	148	遊憩區(遊七)	1	40,091.02	119	
2		190			23,896.13		
3		191			47,539.00		
4		205			65,162.94		
5		207			55,788.77		
6		208			52,940.10		
7		275			24,849.97		
8		300			64,147.43		
9		316			33,708.82		
10		323			498.21	118	
11		330			25,108.94		
12		331			84,727.91		
13		331-1			97,649.92		
14		331-2			12,921.82		
15		332			183,533.21		
16		338			69,834.56		
17		341			155,583.83		
18		342			41,621.04		

19		343			60,369.86	
20		347			61,848.74	117
21		348			125,236.81	
22		349			55,848.75	
23		350-1			9,802.93	
24		350-3			2,655.72	
25		350-4			381,227.29	
26		350-5			648,933.46	
27		350-8			18,631.04	
28		351			12,484.60	
29		351-3			7,697.81	116
30		351-4			6,151.80	
31		478			37,630.37	
32		826	遊憩區(遊六)		160,947.61	
33		936	遊憩區(遊八)		15,200.55	
34		937			37,154.68	
35		938			30,401.15	
36		957			56,036.47	
37		960			50,673.02	
38		960-1	河道用地	4	583.00	
39		996	遊憩區(遊八)	1	54,371.13	115
40	崎峰段	4	遊憩區		24,788.98	
41		5			62,526.36	
42		171-1			736.59	114

01

43	銀放索段	87	一般農業區 養殖用地	1、8	1,531.65		部分課徵田賦
----	------	----	---------------	-----	----------	--	--------

02

附表2:(李玉萍)

03

編號	段別	地號	使用分區	稅種	核定稅額	原處分頁數	備註
1	嘉南段	39-1	公園用地	4	2,660.27	206	公共設施保留地
2		39-2	遊憩區(遊五)	1	379,580.40		
3		39-3	遊憩區(遊四)	1	292,695.56		
4		39-4	海域遊憩區	1、F	148.84		部分巷道用地
5		39-5	海域遊憩區	1、F	0		巷道用地
6		39-7	農業區	1	520.86		
7		39-8	道路用地	4、F	1,843.2		公共設施保留地、部分巷道用地
8		39-9	道路用地	4	3,569.77		公共設施保留地
9		39-10	遊憩區	1	305,578.96		
10		40	遊憩區(遊五)	1	1,755.56		205
11	40-1	公園用地	4	5.26	公共設施保留地		
12	40-2			109.40			
13	42			41.54			
14	43			150.22			
15	43-2	遊憩區(遊五)	1	29.71			
16	609	海域遊憩區	1、F	0	巷道用地		
17	609-1	道路用地	1、F	0	巷道用地		
18	大鵬段	143	遊憩區(遊七)	1	48,304.63		
19		148			5,255.31		

20	202			62,834.41	204	
21	270			20,100.82		
22	271			35,474.05		
23	272			38,354.86		
24	292			9,187.97		
25	296			6,251.16		
26	299			7,478.23		
27	314			95,204.33		
28	335			30,029.03		
29	341			81,398.03	203	
30	934	遊憩區(遊八)	1	53,143.59		
31	958	遊憩區(遊八)	1	28,721.94		
32	958-1	河道用地	4	2.33		部分公共設施保留地
33	962	遊憩區(遊八)	1	271.06		
34	962-1	河道用地	1、F	0		巷道用地
35	962-2		1、F	0		
36	962-2	遊憩區(遊八)	1	19,630.37		
37	962-4			409,400.70		
38	963			3,448.69		
39	963-1	河道用地	1、F	0	202	巷道用地
40	963-2	遊憩區(遊八)	1	46,417.21		
41	974			19,596.17		
42	975			19,602.18		
43	976			19,741.07		

01

44	977		20,534.81	
45	978		25,034.98	
46	979		24,890.67	
47	980		25,355.30	
48	981		25,609.52	201

02
03

附表3:(潘仲華)

編號	段別	地號	使用分區	稅種	核定稅額	原處分頁數	備註
1	嘉南段	39-1	公園用地	4	1,900.18	278	公共設施保留地
2		39-2	遊憩區(遊五)	1	297,668.13		
3		39-3	遊憩區(遊四)	1	229,532.55		
4		39-4	海域遊憩區	1、F	116.66		部分巷道用地
5		39-5	海域遊憩區	1、F	0		巷道用地
6		39-7	農業區	1	408.38		
7		39-8	道路用地	4、F	3,159.28		部分公共設施保留地、部分道路用地
8		39-9	道路用地	4	2,549.81		公共設施保留地
9		39-10	遊憩區	1	239,635.73		
10		40	遊憩區(遊五)	1	1,392.35		
11	40-1		公園用地	4	3.74	277	公共設施保留地
12					78.15		
13					29.66		
14					107.31		
15	43-2	遊憩區(遊五)	1	23.48			
16	609	海域遊憩區	4、F	0	道路用地		

17		609-1	道路用地	1、F	0		道路用地	
18	大鵬段	81	遊憩區	1	6,555.99	276		
19		198	遊憩區		22,080.93			
20		202	遊憩區(遊七)		34,492.46			
21		203	遊憩區		119,208.76			
22		204			85,617.96			
23		272			73,248.56			
24		273			29,593.00			
25		275			52,291.95			
26		276			30,136.79			
27		297			40,490.02			
28		304			105,829.76			
29		308			23,346.81			
30		309			42,791.20			
31		310			41,329.53		275	
32		311			23,617.49			
33		313			54,928.69			
34		315	15,034.6					
35		318	54,161.08					
36		334	42,428.14					
37		336	95,792.03					
38	341	81,783.17						
39	345	48,045.12						
40	406	39,446.74						

41	407			46,675.18	274	
42	408			140,737.66		
43	408-1			113,823.73		
45	451			38,917.94		
45	452			52,193.58		
46	453			54,224.34		
47	474			76,186.92		
48	480			122,089.96		
49	481			9,828.03		
50	482			36,391.61		
51	935			18.65	273	
52	935-1	河道用地	4	338.85		公共設施保留地
53	935-2	遊憩區	1	103,597.33		
54	955			9,526.67		
55	955-2			26,757.73		
56	956			10,852.20		
57	956-2			32,840.25		
58	964			585,290.00		
59	965			63,957.05		
60	966			9,515.95		
61	967			70,266.49	272	
62	968			58,138.40		
63	971-3			115,257.86		
64	971-5			236,739.85		

01

65		982			126,129.88		
66		983			64,045.82		
67		985			64,434.83		
68		986			16,512.88		
69		987			75,687.95		
70		988			36,484.49		
71		989			29,502.60	271	
72		990			216,971.48		
73		990-1			907.56		
74		991-2			542.67		
75		991			68,018.11		
76		992			50,403.47		
77		992-1			1,370.81		
78		993			81,460.16		
79		993-1	一般農業區農 牧用地		918.02		
80		994	遊憩區		84,849.48		
81	崎峰段	3	遊憩區		61,140.99	270	
82		6			52,393.40		

02

附表4:(艾德蒙公司)

03

編號	段別	地號	使用分區	稅種	核定稅額	原處分頁數	備註
1	嘉南段	27-3	遊憩區	1	2,030,617.81	138	
2		27-4			626,551.86		
3		27-15			1,540.11		
4		30			49,414.23		