高雄高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第三庭
114年度訴字第90號
民國114年6月19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
　　尤貴嫈
　　黃國鎮

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12月26日113年屏府訴字第87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：

原告於民國112年7月至113年5月間買賣取得坐落屏東縣00鎮00段81地號土地權利範圍899分之288、272地號土地權利範圍8770830分之4826641、273地號土地權利範圍367902分之130000、341地號土地權利範圍131589分之32152，及同段406、407、408、408-1、451、452、453、474、480、481、482、955、955-2、956、956-2、964、967、968、982及983地號，權利範圍均為全部（下合稱系爭土地），經被告所屬00分局（下稱00分局）以113年9月30日屏財稅東分壹字第1130622451號函（下稱原處分）核定自113年期起改按一般用地稅率課徵地價稅。原告不服，主張系爭土地作養殖魚塭使

用，應課徵田賦，提起訴願，遭決定駁回，遂提起行政訴訟。

二、原告起訴主張及聲明：

(一)主張要旨：

1、系爭土地為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，公共設施未完竣，且現況仍做為魚塭養殖使用，符合土地稅法第22條第1項但書第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，被告核定應課徵地價稅，顯有違誤。

2、土地稅法第22條之都市土地未依編定用途使用，形式固為不法，惟如因都市計畫公共設施尚未完竣，致業主使用窒礙，如仍作為農用，即屬準農地，而準農地仍作農用為法之所許，依量能課稅原則自當徵收田賦，與租稅優惠無涉。且「從來使用」係客觀事實之表述性評價，將土地法第83條規定之「從來使用」解為「從來合法之使用」，進而拒卻是用土地稅法第22條準農地作農業使用規定，顯有謬誤。

3、土地稅法第22條第1項但書之「仍作農業用地使用」係客觀事實之表述，不同於土地稅法第10條「農業用地依法使用」，無關適法性評價，本不在土地稅法第10條規範範疇內；且陸上魚塭養殖漁業並非漁業法第6條規定範圍，無強制取證規定，準農地作農業使用徵收田賦規定亦非以養殖登記為要件，不能憑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）論斷合法與否。被告以養殖登記與否，作為適用土地稅法第22條準農地作農業使用徵收田賦規定之基準，誤會養殖登記之性質，更違反租稅法律主義及背離量能課稅原則。

(二)聲明：訴願決定及原處分均撤銷。

三、被告答辯及聲明：

(一)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，被告依法核定自113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、土地稅法關於作農業用地使用之認定，除該法所作之定義性規定外，基於國家法秩序之一致性及法律適用之整體性，自須以合法供農業使用者為限，並不包含非法供農業使用之情形在內。因此土地稅法第22條第1項但書第2款規定都市土地公共設施尚未完竣之要件，自仍依遵守各該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（最高行政法院103年度裁字第1313號裁定意旨參照）。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項但書第2款至第5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（最高行政法院112年度上字第281號裁定意旨參照）。原告未取得養殖漁業登記證，於系爭土地從事魚塭養殖違反屏東縣陸上魚塭管理規則第4條及第5條，認係「非」合法供農業使用，此階段未涉及稅法之解釋及適用。

4、被告依法通知改課地價稅，係對按年度實現法定租稅構成要件而成立之地價稅稅捐債務，為適法之行政處分，無違租稅法定原則或不當連結禁止原則。另上開土地因其使用編定變更後，已不符合土地稅法第22條課徵田賦之規定，故依法應改依一般用地稅率課徵地價稅，與課徵租稅時應以不影響私經濟部門之消費者及生產者之決策為原則，避免影響私經濟部門資源配置之「租稅中立原則」無涉（最高行政法院105年度判字第93號判決意旨參照）。

(二)聲明：原告之訴駁回。

四、爭點：原告因買賣取得之系爭土地，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，應課徵田賦？原處分有無違誤？

五、本院的判斷：

(一)事實概要記載之事實，業據兩造分別陳明在卷，復有土地增值稅（土地現值）申報書（原處分卷第150至173頁）、更正前所有權人檔清單（原處分卷第41至50頁）、土地建物查詢資料（原處分卷第122至149頁）、原處分（原處分卷第182頁）及訴願決定書（原處分卷第247至260頁）等在卷可稽，應可認定。

(二)應適用法令：

1、土地稅法：

(1)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。」

(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。……。」

(3)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。」

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

(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。」

(3)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：

(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10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。」

(三)系爭土地不符合土地稅法第22條第1項但書課徵田賦規定「仍作農業用地使用」之要件，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項第2款、第3款、第4款規定之要件中，均須具備「仍作農業用地使用」之共同要件，而觀諸上開土地稅法第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。又土地稅法第22條第1項但書第2款至第5款規定就都市土地徵收田賦之構成要件中，除公共設施尚未完竣、依法限制建築、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，其所謂「仍作農業用地使用」，應以「合法」供農業使用土地為限（最高行政法院104年度判字第501號判決意旨參照）。是於解釋同法第22條第1項但書第2款至第5款所定「仍作農業用地使用」之要件時，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（參照司法院釋字第566號解釋理由書意旨）。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項第2款至第5款徵收田賦規定所指「仍作農業用地

使用」之要件，應據以核課地價稅（最高行政法院105年度判字第93號判決意旨參照）。

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。亦即養殖漁業者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，發布實施之臺灣省陸上魚塭養殖漁業登記管理規則（下稱臺灣省養殖規則，已於90年9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，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，即無論非都市土地使用編定為一般農業區農牧用地或養殖用地，或都市土地合於使用分區管制相關規定者，均須經魚塭所在地鄉（鎮、市）公所勘查後，轉報縣（市）政府核發陸上魚塭養殖漁業登記證，始得作為養殖使用。蓋國家基於水土資源管理，防止地層下陷之行政目的，對於經營陸上魚塭養殖漁業之土地使用予以管制，養殖漁業者對於土地之利用，負有遵守國家課予人民之公法上義務，應於向主管機關申准取得陸上魚塭養殖漁業登記證後，始得合法經營陸上魚塭養殖漁業。故○○縣○區土地作陸上魚塭養殖漁業使用者，倘未向屏東縣政府申准核發陸上魚塭養殖漁業登記證，其土地利用即非「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

照前揭法令規定及說明，即非應徵收田賦之土地，而應課徵地價稅。

3、經查，系爭土地係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都市土地，使用分區均為遊憩區，有○○縣○○鎮公所113年9月18日東鎮建字第0000000000號函(原處分卷第176頁)可稽，原告取得前，系爭土地雖作養殖魚塭使用，惟原告購入後，並未取得屏東縣政府核發之養殖漁業登記證等情，為兩造所不爭執。則依前揭法令規定及說明，系爭土地所屬公共設施縱然尚未完竣，然原告在未合法取得養殖漁業登記證下將系爭土地作養殖漁塭使用，自屬違法使用，難謂符合土地稅法第22條第1項但書第2款規定徵收田賦之情形。

4、又土地稅法關於作農業用地使用之認定，除該法所作之定義性規定外，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，土地雖符合土地稅法第22條第1項但書第3款或第4款規定都市土地依法限制建築或依法不能建築之要件，自仍應遵守各該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（按行政院76年8月20日（76）臺財字第19365號函示田賦自76年第2期起停徵），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）。系爭土地於90年11月2日經發布實施「擬定大鵬灣風景特定區計畫」後，依都市計畫法第17條第2項前段規定，雖屬「依法不能建築」之情形，然原告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，顯已違反土地使用之管制規定，已如前述，自難認係符合「仍作農業用地使用」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，是原處分核定系爭土地自113年度起改按一般用地稅率課徵地價稅，尚無違誤。

(四)原告雖主張土地稅法第22條第1項但書之「仍作農業用地使用」係客觀事實之表述，不同於同法第10條「農業用地依法使用」，無關適法性評價；且土地法第83條規定之「從來使用」係客觀事實之表述性評價，不應將其解為「從來合法之使用」，進而拒卻是用土地稅法第22條準農地作農業使用規定，顯有謬誤。另陸上魚塭養殖漁業並非漁業法第6條規定範圍，無強制取證規定，準農地作農業使用徵收田賦規定亦非以養殖登記為要件，不能憑屏東縣陸上魚塭管理規則論斷合法與否云云。惟查：

1、土地稅法第10條第1項就「農業用地」之規範定義已指明須「依法」使用，則同法第22條第1項但書第2款、第3款、第4款規定之「仍作農業用地使用」，該農業用地自應指「合法」供農業使用土地為限，業如前述，且為目前司法實務所肯認(最高行政法院105年度判字第93號判決、104年度判字第501號判決、113年度上字第414號、第636號裁定、112年度上字第432號、第532號裁定參照)，原告主張「仍作農業用地使用」無適法性評價云云，自無可採。又「編為某種使用地之土地，於其所定之使用期限前，仍得繼續為從來之使用。」固為土地法第83條所定，然其內容係針對「土地之公法上使用管制內容已確定，但使用管制之細部規劃尚未完成，無法依管制內容使用以前」之實證狀況，明文許可「土地所有權人得延續其原來之使用」，但此等使用情況在稅捐法制上應如何評價，仍應由各別稅捐實證法來決定（最高行政法院100年度判字第1108號判決意旨參照）。是上開規定所涉及者乃原有使用事實狀態之繼續，本無從逕予推論原有使用法律狀態之合法與否，與系爭土地是否「合法」使用之判斷無涉。況且系爭土地於90年11月2日經編定為大鵬灣遊憩區，並未定有使用期限，無從適用上開條文，主張得以繼續從來之使用，亦無從採為支持原告將系爭土地繼續作漁塭使用之合法性依據。

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。屏東縣政府訂立屏東縣陸上魚塭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，其於屏東縣陸上魚塭管理規則第3條、第4條及第5條訂明，須申請取得養殖漁業登記證，始得經營陸上養殖漁業，自無違反租稅法律主義之問題。被告以系爭土地有無取得養殖登記證，作為系爭土地是否合法作農業使用而得依土地稅法徵收田賦規定之基準，亦無違反量能課稅原則。

六、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。

七、結論：原告之訴為無理由。

中　　華　　民　　國　　114　　年　　6　　月　　30　　日

審判長法官　林　彥　君

法官　廖　建　彥

法官　黃　奕　超

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　　114　　年　　6　　月　　30　　日

書記官　蔡　玫　芳