

最 高 行 政 法 院 裁 定

112年度上字第640號

上 訴 人 艾德蒙海外股份有限公司

代 表 人 李潮雄

訴訟代理人 張和怡 律師

被 上 訴 人 屏東縣政府財稅局

代 表 人 程 俊

上列當事人間地價稅事件，上訴人對於中華民國112年7月31日高雄高等行政法院112年度訴字第23號判決，提起上訴，本院裁定如下：

主 文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理 由

一、按行政訴訟法於民國111年6月22日經總統公布修正部分條文，並定於112年8月15日施行。行政訴訟法施行法第18條規定：「修正行政訴訟法施行前已繫屬於高等行政法院之通常訴訟程序或都市計畫審查程序事件，於修正行政訴訟法施行後，依下列規定辦理：一、尚未終結者：由高等行政法院依舊法審理。其後向最高行政法院提起之上訴或抗告，適用修正行政訴訟法之規定。二、已終結者：（一）其向最高行政法院提起之上訴或抗告，適用舊法之規定。（二）……」而依同法第1條規定：「本法稱修正行政訴訟法者，指與本法同日施行（按即112年8月15日施行）之行政訴訟法；稱舊法者，指修正行政訴訟法施行前之行政訴訟法。」準此，本件於修正行政訴訟法施行前已經高等行政法院判決終結，故本件上訴應適用舊法即112年8月15日施行前之行政訴訟法。次按對於高等行政法院判決之上訴，非以其違背法令為理由，不得為之，行政訴訟法第242條定有明文。依同法第243條第1項規定，判決不適用法規或適用不當者，為違背法令；依同法第243條第2項規定，判決有該條項所列各款情形之一

者，為當然違背法令。又提起上訴，應以上訴狀表明上訴理由並應添具關於上訴理由之必要證據，復為舊法第244條第1項第4款及第2項所明定。且依行政訴訟法第307條之1準用民事訴訟法第470條第2項第1款、第2款規定，上訴理由應表明原判決所違背之法令及其具體內容，暨依訴訟資料合於該違背法令之具體事實。是當事人提起上訴，如以原判決有不適用法規或適用不當為理由時，其上訴狀應有具體之指摘，並揭示該法規之條項或其內容；如以原判決有行政訴訟法第243條第2項所列各款情形為理由時，其上訴狀應揭示合於該條款之具體事實。上訴狀如未依上述方法表明，或其所表明者顯與上開法條規定之違背法令情形不相合時，即難認為已合法表明上訴理由，其上訴自非合法。

二、緣上訴人所有坐落○○縣○○鎮嘉南段（下稱嘉南段）0000、0000、00000、00、000、000、000、000、000、000地號等10筆土地，其中嘉南段000、000地號土地編定為道路用地，同段000、000、000、000地號土地編定為住宅區，並屬東港都市計畫土地；餘嘉南段0000、0000、00000（原判決載為0000）、00地號土地（下稱系爭4筆土地），則編定為遊憩區，並屬大鵬灣風景特定區之都市土地，經被上訴人核定上揭10筆嘉南段土地110年地價稅為新臺幣（下同）2,755,060元。上訴人就系爭4筆土地部分不服，循序提起行政訴訟，並聲明：訴願決定及原處分（含復查決定）均撤銷。經原審判決駁回後，乃提起本件上訴。

三、上訴意旨略謂：

屏東縣陸上魚塭養殖漁業登記及管理規則（下稱縣養殖規則）第3條第1項規定既係對人民之經濟活動及土地使用為限制，自應以法律定之，尚不能依法規命令遽而為之，致違反法律保留原則。且觀諸縣養殖規則全文16條，並無類似「養殖漁業者須申請許可始得為之」規定，反觀母法即漁業法第6條規定，僅限制與公共水域相關之漁業經營須申請許可。有關養殖登記證之申請比較縣養殖規則第4條規定與行政院

01 農業委員會（下稱農委會，已於112年8月1日改制為農業
02 部）訂定之陸上魚塭養殖漁業登記及管理規則（下稱院養殖
03 規則，已於91年5月21日廢止）第6條規定，係從院養殖規則
04 之「經營應申請登記證」，變更為縣養殖規則之「登記證之
05 申請應向公所為之」，且依縣養殖規則第13條規定，違反該
06 規則者最嚴重是廢證，輕則請改正或罰鍰，顯見是對取得登
07 記證者之罰則，但對未申請登記證者根本無處罰規定，屬不
08 完全法規，性質上類同登記方法之告知，非取締或強制規
09 定，故縣養殖規則非強制申請許可制。縣養殖規則為命令性
10 質，係本於漁業法第69條規定授權訂定，當然不能逾越母
11 法。按漁業法第6條只規定公共水域經營漁業需核准取得證
12 照，未及陸上魚塭，故要求人民申請取證始得經營陸上魚塭
13 養殖漁業，顯然牴觸漁業法第6條規定，增加人民法所無之
14 限制。則依司法院釋字第566號解釋，被上訴人以命令性質
15 的縣養殖規則為由，逾越母法規定，且拒絕適用土地稅法第
16 22條第1項但書規定，已違反法律保留原則及租稅法律主
17 義。則原判決所持「屏東縣養殖漁業之土地使用管制，係採
18 申請許可制」之見解，違反法律保留原則。又土地是否合法
19 使用，應依土地法相關規定，漁業法規範內容，係就漁業經
20 營，不及於非水域之土地利用。從而，縣養殖規則既依漁業
21 法授權訂立，其如就土地使用限制，應本於土地相關法規。
22 而依土地法第83條、都市計畫法第41條、都市計畫法臺灣省
23 施行細則第31條規定，在在明隸「繼續為從來之使用」為適
24 法，本件陸上魚塭係設施（縣養殖規則第2條規定），舉重
25 以明輕，既土地或土地上之建築物都可繼續使用，況土地上
26 之設施當然適用該規定。再者，「繼續為從來之使用」，應
27 就土地現況觀察，不因土地變更所有人（納稅義務人）而有
28 不同，亦非因所有人（納稅義務人）變更而恣意解釋為非為
29 繼續從來之使用。系爭4筆土地不論上訴人買賣系爭4筆土地
30 前後，向來都作魚塭使用，自是符合從來使用之原則。則原
31 判決所持「未有養殖登記證，即非合法土地農用」之見解，

違反土地法、區域計畫法及都市計畫法等土地法規，係不適
用法規，自有違誤。另原判決認縣養殖規則係依漁業法第69
條規定訂定，又認魚塢養殖漁業係地方自治事項得為調整。
按地方自治事項係地方制度法所規範，地方政府得依法訂立
自治條例或規則，與漁業法授權訂定法規有別。縣養殖規則
第1條明文表示，係依漁業法訂定，未涉自治事項。詎原判
決未加適用，竟無由認作縣養殖規則係自治法規，顯然失
法。綜上，原判決確有違反法律保留原則、租稅法律主義，
並有不適用法規或理由矛盾之違背法令等語。

四、本院查：

(一)原判決理由已論明：

1.參諸土地稅法第10條第1項及農業發展條例第3條第10款
「農業用地」之定義規定，均明示「……『依法』供下列
使用……」之文義，另農業發展條例第3條第12款就「農
業使用」之定義規定，亦訂明「指農業用地『依法』實際
供……使用者。……」。是以，土地稅法第22條第1項各
款所稱「仍作農業用地使用」之要件時，依體系解釋，自
應以「合法」供農業使用為限。又田賦之負擔，一般較地
價稅為輕，且實務上自76年第2期起即停徵田賦，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，否則即有獎勵非法之嫌。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（本院105年度判字第93號
判決意旨參照）。復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日修正發布之縣養殖規則第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。而在
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

01 塭養殖漁業登記管理規則」(已於90年9月1日廢止)第4
02 條、第6條及第7條亦有申請養殖漁業登記證之相關規範；
03 農委會為配合臺灣省政府功能業務與組織之調整，於89年
04 12月30日發布實施「院養殖規則」第6條及第7條，均有相
05 類似之規定。準此，屏東縣養殖漁業之土地使用管制，係
06 採「原則禁止，例外許可」之申請許可制，申請人須待主
07 管機關即屏東縣政府以核發養殖漁業登記證之方式，就所
08 申請使用之一定土地，明確為同意之意思表示，以解除先
09 前之一般性禁止後，始得於該一定土地上合法從事養殖漁
10 業。尚未向屏東縣政府申請取得養殖漁業登記證，即擅自
11 從事養殖漁業之土地使用，即屬「非」合法供農業使用，
12 不符合土地稅法第22條第1項各款所指「仍作農業用地使
13 用」之要件，即非應徵收田賦之土地。

14 2.上訴人僅就系爭4筆土地，爭執其作養殖魚塭使用，不應
15 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
16 徵田賦，其餘6筆土地(即嘉南段000、000、000、000、0
17 00、000等地號土地)之稅捐核課均不爭執。系爭4筆土地
18 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
19 定區之都市土地，使用分區均為遊憩區，其公共設施尚未
20 完竣，現況均作養殖魚塭使用，惟上訴人迄未依規定向屏
21 東縣政府申准核發養殖漁業登記證等情，為兩造所不爭
22 執。上訴人有未經許可取得養殖漁業登記證，擅自於系爭
23 4筆土地從事養殖魚塭使用之事實，自屬「非」合法供農
24 業使用，不符合土地稅法第22條第1項第2款規定「仍作農
25 業用地使用」之要件，不能適用該規定課徵田賦，而應適
26 用土地稅法第14條規定課徵地價稅，則被上訴人按一般用
27 地稅率累進核定其應納稅額，並無違誤。是以，被上訴人
28 核定上訴人所有嘉南段10筆土地110年度地價稅應納稅額
29 2,755,060元，尚無不合。

30 3.按都市計畫法臺灣省施行細則第31條規定，採從來使用原
31 則認係符合土地使用管制規則者，限於「不合分區使用規

01 定之『建築物』」，非指土地。至都市計畫法第6條規定
02 意旨，核與「繼續原來之使用」並無關涉。又系爭4筆土
03 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
04 特定區之都市土地，使用分區均為遊憩區，非屬非都市土
05 地，亦非一般農業區農牧用地及養殖用地，自無適用農委
06 會漁業署112年2月22日漁四字第1121202644號函之餘地。
07 又漁業法第6條固僅規定於公共水域及與公共水域相連之
08 非公共水域經營漁業者，「應經主管機關核准並取得漁業
09 證照後」始得為之。然80年增訂漁業法第69條，以陸上魚
10 塭養殖涉及土地、水資源之利用，且省與直轄市間，因土
11 地面積大小不同，就其登記與管理，授權由直轄市、縣
12 （市）主管機關視其地方條件分別規定。縣養殖規則係屏
13 東縣政府依漁業法第69條第1項規定授權所訂定，使屏東
14 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
15 管理所訂定之規範，屏東縣政府本得依職權就此自治事項
16 為合宜之調整規定。是以，縣養殖規則既明文規定，在屏
17 東縣境內經營陸上魚塭養殖漁業，須取得屏東縣政府核發
18 之養殖漁業登記證始得合法為之，倘未依規定申准核發養
19 殖漁業登記證而從事養殖漁業之土地使用，即屬「非」合
20 法供農業使用等語。

21 (二)經核原判決已詳述其得心證之理由及法律上之意見，並就上
22 訴人之主張，何以不足採取，分別予以指駁甚明。觀諸前開
23 上訴意旨無非就原審所為論斷或不採納其主張之理由，再為
24 爭執，而以其一己之法律見解就原判決已論斷者，泛言其論
25 斷不當或理由矛盾，核與所謂原判決「違背法令」之情形顯
26 不相當，均難認對原判決之如何違背法令已有具體之指摘。
27 依首開規定及說明，應認其上訴為不合法。

28 五、據上論結，本件上訴為不合法。依行政訴訟法第249條第1項
29 前段、第104條、民事訴訟法第95條、第78條，裁定如主
30 文。

31 中 華 民 國 112 年 11 月 6 日

01
02
03
04
05
06

最高行政法院第一庭
審判長法官 胡 方 新
法官 林 玫 君
法官 張 國 勳
法官 洪 慕 芳
法官 李 玉 卿

07
08
09

以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異
中 華 民 國 112 年 11 月 6 日
書記官 高 玉 潔