

最 高 行 政 法 院 裁 定

113年度上字第157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113年1月24日高雄高等行政法院112年度訴字第313號判決，提起上訴，本院裁定如下：

主 文

一、上訴駁回。

二、上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理 由

一、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，復為行政訴訟法第244條第1項第4款及第3項所明定，且依同條第2項規定，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、緣上訴人所有坐落屏東縣○○鎮嘉南段（下稱嘉南段）00-0、00-0、00-00、00、000、000、000、000、000、000地號

01 等10筆土地（下稱系爭土地），其中嘉南段000、000地號土
02 地編定為道路用地，同段000、000、000、000地號土地編定
03 為住宅區，均屬○○都市計畫土地；其餘嘉南段00-0、00-
04 0、00-00（原判決載為00-0）、30地號等4筆土地（下稱系
05 爭其餘4筆土地），則屬大鵬灣風景特定區之都市土地，均
06 編定為遊憩區。嗣被上訴人核定上訴人111年地價稅為新臺
07 幣（下同）2,783,719元。上訴人不服，循序提起行政訴訟
08 ，並聲明：訴願決定及原處分（含復查決定）均撤銷。經原
09 審判決駁回後，乃提起本件上訴。

10 三、上訴意旨略謂：

11 現行漁業法或其他法律就陸上魚塭養殖業之「經營」並無申
12 請許可證之規定，屏東縣陸上魚塭養殖漁業登記及管理規則
13 （下稱縣養殖規則）係依漁業法授權訂定之法規命令，並非
14 法律，以該規則第3條至第5條作為陸上魚塭養殖業者採經營
15 申請許可制之論據，原判決已有違反法律優位原則及法律保
16 留原則，並適用法規不當之違法。又縣養殖規則固就陸上魚
17 塭養殖業者使用之土地設有規範管理，惟茲僅係申請登記證
18 之要件，並非法定經營要件。按改制前行政院農業委員會
19 （現改制為農業部，下稱農委會）民國99年4月1日農企字第
20 0990119303號函釋，系爭土地為非都市土地時一直為農業用
21 地作農業使用，係採實際認定，非採證照主義。倘認縣養殖
22 規則就使用土地限制得拘束上訴人，不啻認為平均地權條例
23 及土地稅法第22條第1項但書第2款規定，永無適用餘地，實
24 即以縣養殖規則之法規命令對抗土地稅法之法律，違反租稅
25 法律主義。另土地是否合法使用，應依土地法相關規定，漁
26 業法規範內容，係就漁業經營，不及於非水域之土地利用。
27 從而，縣養殖規則既依漁業法授權訂立，其如就土地使用限
28 制，應本於土地相關法規。而依土地法第83條、都市計畫法
29 第41條、都市計畫法臺灣省施行細則第31條規定，在在明禁
30 「繼續為從來之使用」為適法，本件陸上魚塭係設施（縣養
31 殖規則第2條規定），舉重以明輕，既土地或土地上之建築

01 物都可繼續使用，況土地上之設施當然適用該規定，原判決
02 誤會陸上魚塭係「土地」，有不適用法規之違誤。再者，
03 「繼續為從來之使用」，應就土地現況觀察，不因土地變更
04 所有人（納稅義務人）而有不同，亦非因所有人（納稅義務
05 人）變更而恣意解釋為非為繼續從來之使用。系爭土地不論
06 上訴人買賣前後，向來都作魚塭使用，自是符合從來使用之
07 原則。則原判決所持「未有養殖登記證，即非合法土地農
08 用」之見解，違反土地法、區域計畫法及都市計畫法等土地
09 法規等語。

10 四、本院查：

11 (一)原判決理由已論明：

12 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
13 「農業用地」之定義規定，均明示「……『依法』供下列
14 使用……」之文義，另農業發展條例第3條第12款就「農
15 業使用」之定義規定，亦訂明「指農業用地『依法』實際
16 供……使用者。……」是以，土地稅法第22條第1項各款
17 所稱「仍作農業用地使用」之要件，依體系解釋，自應以
18 「合法」供農業使用為限（本院104年度判字第501號判決
19 意旨參照）。又田賦之負擔，一般較地價稅為輕，且實務
20 上自76年第2期起即停徵田賦，不符合使用管制規定之土
21 地使用情形，既屬違規使用，自不應享有租稅優惠，否則
22 即有獎勵非法之嫌。故都市土地如非「合法」供農業使用
23 （含供養殖使用等），即不合於土地稅法第22條第1項各
24 款徵收田賦規定所指「仍作農業用地使用」之要件，而應
25 課徵地價稅（本院105年度判字第93號判決意旨參照）。
26 復基於合理利用有限的水土資源，防止地層下陷及災害發
27 生之行政目的，屏東縣政府依漁業法第69條第1項規定授
28 權，於91年12月30日訂定、103年11月17日修正發布之縣
29 養殖規則第3條、第4條及第5條，對經營養殖漁業之土地
30 使用予以管制，並採申請許可制。而在屏東縣政府訂定上
31 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條已有申請養殖漁業登記證之相關規範；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，亦有相類似之規定。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。倘未向屏東縣政府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，即非應徵收田賦之土地。

2. 上訴人僅就系爭其餘4筆土地爭執其作養殖魚塭使用，不應課徵地價稅，而應適用土地稅法第22條第1項第2款規定課徵田賦，至於其他6筆土地（即嘉南段000、000、000、000、000、000等地號土地）之稅捐核課均不爭執。系爭其餘4筆土地係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，其公共設施尚未完竣，現況雖均作養殖魚塭使用，惟上訴人迄未依縣養殖規則向屏東縣政府申准核發養殖漁業登記證。準此，上訴人就其所有之系爭其餘4筆土地，有未經許可取得養殖漁業登記證，擅自從事養殖魚塭使用之事實，自屬「非」合法供農業使用，不符合土地稅法第22條第1項第2款規定「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。則就系爭其餘4筆土地，被上訴人按一般用地稅率累進核定其應納稅額，而核定上訴人所有之系爭土地111年度地價稅應納稅額2,783,719元，核無不合。

01 3.80年增訂漁業法第69條，以陸上魚塭養殖涉及土地、水資
02 源之利用，且省與直轄市間，因土地面積大小不同，就其
03 登記與管理，授權由直轄市、縣（市）主管機關視其地
04 方條件分別規定，核係在漁業法第6條規定水域以外，針
05 對「不相連」公共水域之「陸上魚塭」土地範圍，授權地
06 方政府因地制宜，擴大土地管制範圍，以達成保護水土資
07 源之目的。屏東縣政府為使轄區內陸上魚塭養殖漁業登記
08 審查執行明確及健全魚塭管理，基於漁業法第69條第1項
09 規定之明確授權，於授權範圍內訂定縣養殖規則，核屬屏
10 東縣政府依職權就自治事項所為合宜之法規制定，具有法
11 規命令之效力，並無違反法律保留原則。又該養殖規則並
12 非以課徵人民租稅負擔為規範目的，依此規則認定土地是
13 否合法作農業使用，尚未涉及稅法之解釋及適用，自無違
14 反租稅法律主義。復按都市計畫法第41條前段及都市計畫
15 法臺灣省施行細則第31條規定意旨，採從來使用原則認係
16 符合土地使用管制規則者，限於不合分區使用規定之「建
17 築物」，未及於「土地」。況上訴人係因違反縣養殖規
18 則，未申准核發養殖漁業登記證，構成上述「非」合法作
19 農業用地使用之理由，核與是否違反都市計畫之使用分區
20 規定無涉等語。

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，核與所謂原判決「違背法令」之情形顯不相當，難
26 認對原判決之如何違背法令已有具體之指摘。依首開規定及
27 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1項、第78條，裁定如
30 主文。

31 中 華 民 國 113 年 4 月 29 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 113 年 4 月 29 日
書記官 高 玉 潔