

最 高 行 政 法 院 裁 定

113年度上字第636號

上 訴 人 潘仲華

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8月22日高雄高等行政法院113年度訴字第96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；而判決有同條第2項所列各款情形之一者，為當然違背法令。是當事人對於高等行政法院判決上訴，如依行政訴訟法第243條第1項規定，以高等行政法院判決有不適用法規或適用不當為理由時，其上訴狀或理由書應有具體之指摘，並揭示該法規之條項或其內容；若係成文法以外之法則，應揭示該法則之旨趣；倘為司法院大法官解釋或憲法法庭裁判，則為揭示該判解之字號或其內容。如以行政訴訟法第243條第2項所列各款情形為理由時，其上訴狀或理由書，應揭示合於該條項各款之事實。上訴狀或理由書如未依此項方法表明者，即難認為已對高等行政法院判決之違背法令有具體之指摘，其上訴自難認為合法。

二、上訴人於民國112年6月至8月間買賣取得坐落○○縣○○鎮○○段272地號土地權利範圍5847220分之2827946，及同段2

01 76、304、308、309、310、311、313、315、318、334、33
02 6、965、966地號土地、權利範圍均為全部(下合稱系爭土
03 地)，原課徵田賦，嗣經被上訴人所屬東港分局以112年9月2
04 7日屏財稅東分壹字第1120622353A號函(下稱原處分)核定
05 自112年期起改按一般用地稅率課徵地價稅。上訴人不服，
06 主張系爭土地作魚塭養殖使用，應課徵田賦，循序提起行政
07 訴訟，聲明：訴願決定及原處分均撤銷，經高雄高等行政法
08 院(下稱原審)113年度訴字第96號判決(下稱原判決)駁
09 回，上訴人不服，遂提起本件上訴，並聲明：訴願決定及原
10 處分(含復查決定)均撤銷或發回原審。

11 三、上訴意旨略謂：依平均地權條例第22條第1項但書第2款、土
12 地稅法第22條第1項但書第2款規定可知，都市土地於公共設
13 施尚未完竣時，就編定土地利用有特別規定，允許仍作農業
14 用地使用時，不課徵地價稅。又土地稅法第22條第1項但書
15 各款「作農業用地使用」不同於「農業用地依法農用」，本
16 件非「都市土地農業區」，而係原為非都市一般農業區農牧
17 用地或一般農業區養殖用地，後經編定為「都市計畫範圍內
18 之非農用地」，故原判決適用土地稅法第10條第1項及司法
19 院釋字第566號解釋理由意旨中之農業發展條例第3條第10
20 款，即有未洽，乃錯誤解釋「仍作農業用地使用」，有適用
21 法規不當之違法。再者，土地是否合法使用，應依土地法相
22 關規定，漁業法係規範漁業經營，不及於非水域之土地利
23 用，有關非水域土地之使用限制，應本於土地相關法規，不
24 能僅憑依漁業法授權訂定之屏東縣陸上魚塭養殖漁業登記及
25 管理規則(下稱縣養殖規則)論斷合法與否。

26 四、惟查：

27 (一)原判決理由已論明：

28 1.土地稅法第22條第1項但書第2款至第5款就都市土地徵收田
29 賦之構成要件，除規定公共設施尚未完竣、依法限制建築、
30 依法不能建築之各別要件外，均須具備「仍作農業用地使
31 用」之要件；所謂「仍作農業用地使用」，應限於「合法」

01 供農業使用情形。故都市土地倘非「合法」供農業使用（含
02 供養殖使用等）情形，即不合於土地稅法第22條第1項但書
03 第2至5款徵收田賦規定所指「仍作農業用地使用」之要件，
04 應核課地價稅。

05 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
06 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
07 於91年12月30日發布實施之縣養殖規則第3條至第5條，對經
08 營養殖漁業之土地使用予以管制，並採申請許可制。亦即養
09 殖漁業須就符合使用管制要件之土地（第3條），檢具申請
10 書、土地登記謄本及相關證明文件，申請核發養殖漁業登記
11 證（第4條），經有權限之主管機關審查許可而發給養殖漁
12 業登記證後，始得於有效期限內經營養殖漁業（第5條）。
13 此外，在屏東縣政府訂定上開規定之前，臺灣省政府早於83
14 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
15 上魚塢養殖漁業登記管理規則」（已於90年9月1日廢止）第
16 4條、第6條及第7條；行政院農業委員會（現改制為農業
17 部）為配合臺灣省政府功能業務與組織之調整，於89年12月
18 30日發布實施「陸上魚塢養殖漁業登記及管理規則」（已於
19 97年5月21日廢止）第6條及第7條，均有相類似之規定。故
20 屏東縣轄區土地作陸上魚塢養殖漁業使用者，倘未向屏東縣
21 政府申准核發陸上魚塢養殖漁業登記證，其土地即非合法供
22 農業使用，不符合土地稅法第22條第1項但書各款所指「作
23 農業用地使用」之要件，即非應徵收田賦之土地。

24 3.系爭土地編定為遊憩區，屬90年11月2日發布實施都市計畫
25 經編定為大鵬灣風景特定區之都市土地，其公共設施尚未完
26 竣，上訴人取得前，系爭土地雖作養殖魚塢使用，惟上訴人
27 購入後，並未取得屏東縣政府核發之養殖漁業登記證，自難
28 認符合土地稅法第22條第1項但書各款規定「作農業用地使
29 用」而應課徵田賦之情形，而應適用土地稅法第14條規定課
30 徵地價稅，原處分並無違誤。

01 4.漁業法於80年增訂第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，就其登
03 記與管理，授權由直轄市、縣（市）主管機關視其地方條件
04 分別規定。屏東縣政府依漁業法第69條第1項授權訂立縣養
05 殖規則，係為使屏東縣轄區內陸上魚塭養殖漁業登記審查執
06 行明確及健全魚塭管理所訂規範，該府就此自治事項本得依
07 職權為合宜調整。縣養殖規則第3條、第4條及第5條明定須
08 申請並取得養殖漁業登記證，始得經營陸上養殖漁業，期限
09 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
10 申請核發新證，在屏東縣境內經營陸上魚塭養殖漁業，倘未
11 依上開規定申准核發養殖漁業登記證，即屬「非」合法供農
12 業使用，並非課予人民租稅負擔，又符合漁業法第69條授權
13 規定，無上訴人主張之違反租稅法律主義或法律保留原則之
14 問題等語。

15 (二)經核前揭上訴理由，無非係重述其在原審提出而為原審所不
16 採之主張，或重申其一己之法律見解，並就原審已論斷者，
17 泛言未論斷或論斷違法，而非具體表明合於不適用法規、適
18 用法規不當、或行政訴訟法第243條第2項所列各款之情形，
19 難認對原判決之如何違背法令已有具體之指摘。依首揭規定
20 及說明，應認其上訴為不合法，應予駁回。

21 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
22 前段、第104條、民事訴訟法第95條第1項、第78條，裁定如
23 主文。

24 中 華 民 國 114 年 1 月 23 日

25 最高行政法院第四庭

26 審判長法官 王 碧 芳

27 法官 王 俊 雄

28 法官 陳 文 燦

29 法官 林 秀 圓

30 法官 鍾 啟 煒

01 以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異
02 中 華 民 國 114 年 1 月 23 日
03 書 記 官 廖 仲 一