01 最 高 行 政 法 院 裁 定

02 113年度上字第668號

03 上 訴 人 張旭芬

04 訴訟代理人 張和怡 律師

05 被 上 訴 人 屏東縣政府財稅局

06 代 表 人 程俊

07 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
08 雄高等行政法院113年度訴字第95號判決，提起上訴，本院裁定
09 如下：

10 主 文

- 11 一、上訴駁回。
12 二、上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

13 理 由

- 14 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，
15 不得為之，行政訴訟法第242條定有明文。依同法第243條第
16 1項規定，判決不適用法規或適用不當者，為違背法令；而
17 判決有同條第2項所列各款情形之一者，為當然違背法令。
18 是當事人對於高等行政法院判決上訴，如依行政訴訟法第24
19 3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
20 當為理由時，其上訴狀或理由書應有具體之指摘，並揭示該
21 法規之條項或其內容；若係成文法以外之法則，應揭示該法
22 則之旨趣；倘為司法院大法官解釋或憲法法庭裁判，則為揭
23 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
24 列各款情形為理由時，其上訴狀或理由書，應揭示合於該條
25 項各款之事實。上訴狀或理由書如未依此項方法表明者，即
26 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
27 上訴自難認為合法。

- 28 二、上訴人於民國112年1月30日以拍賣為原因，登記取得坐落○
29 ○縣○○鎮○○段341地號土地（下稱系爭土地）應有部分1

01 31589分之16076、面積1,796.34平方公尺(下稱系爭持分土
02 地)。系爭持分土地原課徵田賦，經被上訴人所屬東港分局
03 (下稱東港分局)以112年9月27日屏財稅東分壹字第112062
04 2353B號函(下稱原處分)核定改按一般用地稅率課徵地價
05 稅。上訴人不服，主張系爭持分土地作魚塭養殖使用，應課
06 徵田賦，循序提起行政訴訟，聲明：訴願決定及原處分(含
07 復查決定)均撤銷，經高雄高等行政法院(下稱原審)113年
08 度訴字第95號(下稱原判決)駁回，上訴人不服，遂提起本
09 件上訴，並聲明：原判決廢棄；訴願決定及原處分均撤銷，
10 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，允許於仍作農
14 業用地使用時，不課徵地價稅。又土地稅法第22條第1項但
15 書各款「作農業用地使用」不同於「農業用地依法農用」，
16 本件非「都市土地農業區」，而係原為非都市一般農業區農
17 牧用地或一般農業區養殖用地，後經編定為「都市計畫範圍
18 內之非農用地」，故原判決適用土地稅法第10條第1項及司
19 法院釋字第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；況漁業法第6
26 條僅規定公共水域經營漁業需經核准取得證照，未及於陸上
27 魚塭，縣養殖規則第3條第1項對人民之經濟活動及土地使用
28 為限制，卻未以法律規定，而依法規命令為之，違反法律保
29 留原則，原判決未慮及縣養殖規則第1條明定係依漁業法訂
30 定，無涉自治事項，竟謂該規則係屏東縣政府就自治事項為
31 合宜之調整，並據以認定「屏東縣養殖漁業之土地使用管

01 制，係採申請許可制」，有判決不適用法規及違反法律保留
02 原則等違背法令情事等語。

03 四、惟查：

04 (一)原判決理由已論明：

- 05 1.土地稅法第22條第1項但書各款，除規定限制建築、依法不
06 能建築之各別要件外，均須具備「作農業用地使用」之要
07 件；所謂「作農業用地使用」，應限於「合法」供農業使用
08 情形。故都市土地倘非「合法」供農業使用（含供養殖使用
09 等）情形，即不合於土地稅法第22條第1項但書各款徵收田
10 賦規定所指「作農業用地使用」之要件，應核課地價稅。
- 11 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
12 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
13 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
14 營養殖漁業之土地使用予以管制，並採申請許可制。亦即養
15 殖漁業須就符合使用管制要件之土地（第3條），檢具申請
16 書、土地登記謄本及相關證明文件，申請核發養殖漁業登記
17 證（第4條），經有權限之主管機關審查許可而發給養殖漁
18 業登記證後，始得於有效期限內經營養殖漁業（第5條）。
19 此外，在屏東縣政府訂定上開規定之前，臺灣省政府早於83
20 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
21 上魚塭養殖漁業登記管理規則」（已於90年9月1日廢止）第
22 4條、第6條及第7條；行政院農業委員會（現改制為農業
23 部）為配合臺灣省政府功能業務與組織之調整，於89年12月
24 30日發布實施「陸上魚塭養殖漁業登記及管理規則」（已於
25 97年5月21日廢止）第6條及第7條，均有相類似之規定。準
26 此，屏東縣養殖漁業之土地使用管制，係採「原則禁止，例
27 外許可」之申請許可制，申請人須待主管機關即屏東縣政府
28 以核發養殖漁業登記證之方式，就所申請使用之一定土地，
29 明確為同意之意思表示，以解除先前之一般性禁止後，始得
30 於該一定土地上合法從事養殖漁業。倘未申請取得養殖漁業
31 登記證，即擅自從事養殖漁業之土地使用，即屬「非」合法

01 供農業使用，不符合土地稅法第22條第1項但書各款所指
02 「作農業用地使用」之要件，即非應徵收田賦之土地。

03 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
04 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
05 竣，並作養殖魚塭使用，上訴人就112年1月登記取得之系爭
06 持分土地未申准核發養殖漁業登記證，被上訴人認屬「非合
07 法」供農業使用，不符合土地稅法第22條第1項但書各款規
08 定「作農業用地使用」之要件，無從適用該規定課徵田賦，
09 而應適用土地稅法第14條規定課徵地價稅，並無違誤。

10 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
11 源之利用，且省與直轄市間，因土地面積大小不同，就其登
12 記與管理，授權由直轄市、縣（市）主管機關視其地方條件
13 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
14 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
15 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
16 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
17 申請並取得養殖漁業登記證，始得經營陸上養殖漁業，期限
18 屆滿則失效，如需繼續經營，應於期滿3個月前申請核發新
19 證，在屏東縣境內經營陸上魚塭養殖漁業，倘未依上開規定
20 申准核發養殖漁業登記證，即屬「非」合法供農業使用，上
21 訴人主張漁業法第6條未規定陸上魚塭養殖業者須經核准並
22 取得證照，縣養殖規則要求人民申請取證始得經營陸上魚塭
23 養殖漁業，乃逾越漁業法規定，增加母法所無之限制云云，
24 顯無可採等語。

25 (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
26 採之主張，或重申其一己之法律見解，並就原審已論斷者，
27 泛言未論斷或論斷違法，而非具體表明合於不適用法規、適
28 用法規不當、或行政訴訟法第243條第2項所列各款之情形，
29 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
30 及說明，應認其上訴為不合法，應予駁回。

01 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
02 前段、第104條、民事訴訟法第95條第1項、第78條，裁定如
03 主文。

04 中 華 民 國 114 年 1 月 23 日

05 最高行政法院第四庭

06 審判長法官 王 碧 芳

07 法官 王 俊 雄

08 法官 陳 文 燦

09 法官 林 秀 圓

10 法官 鍾 啟 煒

11 以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

12 中 華 民 國 114 年 1 月 23 日

13 書記官 廖 仲 一