

最 高 行 政 法 院 裁 定

113年度上字第414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5月31日高雄高等行政法院113年度訴字第10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、上訴人所有坐落屏東縣○○鎮○○段（下稱○○段）202、203、204、275、345、935、935-1、935-2、985、986、98

01 7、988、989、990、990-1、990-2、991、992、992-1、99
02 3、993-1、994地號、○○段（下稱○○段）39-1、39-2、3
03 9-3、39-4、39-5、39-7、39-8、39-9、39-10、40、40-1、
04 40-2、42、43、43-2、533、537、546、547、604、605、60
05 9、609-1地號及○○鄉○○段（下稱○○段）3、6地號等47
06 筆土地（下稱系爭47筆土地），經被上訴人所屬東港分局核
07 定111年地價稅應納稅額為新臺幣（下同）1,886,486元〔含
08 一般用地稅率核定稅額1,878,380元、特別稅率（公共設施
09 保留地）核定稅額8,106元〕。上訴人不服，循序提起行政
10 訴訟，並聲明：訴願決定及原處分（含復查決定）均撤銷，
11 嗣於113年5月16日高雄高等行政法院（下稱原審）言詞辯論
12 時縮減訴之聲明為：訴願決定及原處分（含復查決定）關於
13 ○○段202、203、204、275、345、935、935-2、985、98
14 6、987、988、989、990、990-1、990-2、991、992、992-
15 1、993、994、○○段39-2、39-3、39-7、39-10、40、43-
16 2、○○段3、6地號等28筆土地（使用分區為遊憩區，下稱
17 系爭28筆土地）及○○段993-1地號土地（使用分區為一般
18 農業區農牧用地，與系爭28筆土地合稱系爭29筆土地）部分
19 均撤銷。案經原審113年度訴字第10號判決（下稱原判決）
20 駁回後，上訴人遂提起本件上訴，並聲明：原判決廢棄；訴
21 願決定及原處分（含復查決定）均撤銷或發回原審。

22 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
23 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
24 施尚未完竣時，就編定土地利用有特別規定，允仍作農業用
25 地使用時，不課徵地價稅。又土地稅法第22條第1項但書各
26 款「作農業用地使用」不同於「農業用地依法農用」，本件
27 非「都市土地農業區」，而係原為非都市一般農業區農牧用
28 地或一般農業區養殖用地，後經編定為「都市計畫範圍內之
29 非農用地」，故原判決適用土地稅法第10條第1項及司法院
30 釋字第566號解釋理由書意旨中之農業發展條例第3條第10款
31 即有未洽，錯誤解釋「仍作農業用地使用」，有適用法規不

01 當之違法。再者，土地是否合法使用，應依土地法相關規
02 定，漁業法規係就漁業經營，不及於非水域之土地利用，
03 從而，屏東縣陸上魚塭養殖漁業登記及管理規則（下稱縣養
04 殖規則）既依漁業法授權訂立，其就土地使用限制，應本於
05 土地相關法規，不能僅憑縣養殖規則論斷合法與否，原判決
06 未慮及此，有判決不適用法規之違法。此外，縣養殖規則第
07 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，
08 自應以法律定之，尚不能依法規命令遽而為之，致違反法律
09 保留原則；觀諸縣養殖規則全文16條，並無類似「養殖漁業
10 者須申請許可始得為之」規定，反觀據以訂定之母法即漁業
11 法第6條規定，只規定公共水域經營漁業需核准取得證照，
12 未及陸上魚塭，是以，原判決所持「屏東縣養殖漁業之土地
13 使用管制，係採申請許可制」之見解，違反法律保留原則。
14 另縣養殖規則第1條明文表示，該規則依漁業法訂定，詎原
15 判決認屏東縣政府所訂縣養殖規則係自治事項為合宜之調
16 整，於法有違等語。

17 四、本院查：

18 (一)本件上訴聲明記載「原判決廢棄；訴願決定及原處分（含復
19 查決定）均撤銷，或發回原審」，惟觀諸上訴人於原審起訴
20 聲明原為「訴願決定及原處分（含復查決定）均撤銷。」嗣
21 於原審言詞辯論程序減縮聲明為：訴願決定及原處分關於系
22 爭29筆土地部分均撤銷，是就原處分經減縮部分，上訴人應
23 無不服而提起上訴之意，該部分非本件上訴範圍，先予敘
24 明。

25 (二)原判決理由已論明：

26 1.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
27 收田賦之構成要件中，除公共設施尚未完竣、依法限制建
28 築、依法不能建築之各別要件外，均須具備「仍作農業用地
29 使用」之要件；所謂「仍作農業用地使用」，應以「合法」
30 供農業使用土地為限。準此，都市土地倘非「合法」供農業
31 使用（含供養殖使用等）情形，即不合於土地稅法第22條第

01 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
02 用」之要件，應據以核課地價稅。

03 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
04 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
05 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
06 營養殖漁業之土地使用予以管制，並採申請許可制。亦即養
07 殖漁業須就符合使用管制要件之土地（第3條），檢具申請
08 書、土地登記謄本及相關證明文件，申請核發養殖漁業登記
09 證（第4條），經有權限之主管機關審查許可而發給養殖漁
10 業登記證後，始得於有效期限內經營養殖漁業（第5條）。
11 此外，在屏東縣政府訂定上開規定之前，臺灣省政府早於83
12 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
13 上魚塢養殖漁業登記管理規則」（已於90年9月1日廢止）第
14 4條、第6條及第7條；行政院農業委員會（現改制為農業
15 部）為配合臺灣省政府功能業務與組織之調整，於89年12月
16 30日發布實施「陸上魚塢養殖漁業登記及管理規則」（已於
17 97年5月21日廢止）第6條及第7條，均有相類似之規定。準
18 此，屏東縣養殖漁業之土地使用管制，係採「原則禁止，例
19 外許可」之申請許可制，申請人須待主管機關即屏東縣政府
20 以核發養殖漁業登記證之方式，就所申請使用之一定土地，
21 明確為同意之意思表示，以解除先前之一般性禁止後，始得
22 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
23 登記證，即擅自從事養殖漁業之土地使用，即屬「非」合法
24 供農業使用，不符合土地稅法第22條第1項但書各款所指
25 「作農業用地使用」之要件，依前揭說明，即非應徵收田賦
26 之土地。

27 3.系爭28筆土地編定為遊憩區，同屬90年11月2日發布實施都
28 市計劃經編定為大鵬灣風景特定區之都市土地，其公共設施
29 尚未完竣，與屬一般農牧用地之○○段993-1地號土地均作
30 養殖魚塢使用，惟上訴人迄未申准核發養殖漁業登記證，擅
31 自於系爭29筆土地從事養殖魚塢使用，自係「非合法」供農

01 業使用，不符合土地稅法第22條第1項但書各款規定「作農
02 業用地使用」之要件，不能適用該規定課徵田賦，而應適用
03 土地稅法第14條規定課徵地價稅。原處分之課稅標的為系爭
04 47筆土地，上訴人所爭執之系爭29筆土地因非合法作農業用
05 地使用，不適用課徵田賦規定，被上訴人按一般用地稅率累
06 進核定其應納稅額，並無違誤，且上訴人就其餘18筆土地並
07 不爭執其核定稅額。是以，被上訴人核定上訴人111年地價
08 稅應納稅額1,886,486元〔含一般用地稅率核定稅額1,878,3
09 80元、特別稅率(公共設施保留地)核定稅額8,106元〕，尚
10 無不合。

11 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
12 源之利用，且省與直轄市間，因土地面積大小不同，就其登
13 記與管理，授權由直轄市、縣(市)主管機關視其地方條件
14 分別規定。屏東縣訂立縣養殖規則係依漁業法第69條第1項
15 授權，使屏東縣轄區內陸上魚塭養殖漁業登記審查執行明確
16 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
17 自治事項為合宜之調整規定，於縣養殖規則第3條、第4條及
18 第5條訂明，須申請並取得養殖漁業登記證，始得經營陸上
19 養殖漁業，期限屆滿則失效，如需繼續經營，應於期滿3個
20 月前依第4條規定申請核發新證。是以，在屏東縣境內經營
21 陸上魚塭養殖漁業，倘未依規定申准核發養殖漁業登記證而
22 從事養殖漁業之土地使用，即屬「非」合法供農業使用，上
23 訴人主張漁業法第6條規定須取得漁業證者，限於與公共水
24 域相連之土地，未規定陸上魚塭養殖業者須經核准並取得證
25 照，故要求人民申請取證始得經營陸上魚塭養殖漁業，顯然
26 牴觸漁業法第6條，且逾越漁業法母法之規定，增加人民所
27 無之限制云云，顯無可採等語。

28 (三) 原判決已詳述其得心證之理由及法律上之意見，並就上訴人
29 之主張，何以不足採取，分別予以指駁甚明。經核上訴理由
30 無非係重述其在原審提出而為原審所不採之主張，或重申其
31 一己之法律見解，並就原審已論斷者，泛言未論斷或論斷違

01 法，而非具體表明合於不適用法規、適用法規不當、或行政
02 訴訟法第243條第2項所列各款之情形，難認對原判決之如何
03 違背法令已有具體之指摘。依首揭規定及說明，應認其上訴
04 為不合法，應予駁回。

05 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
06 前段、第104條、民事訴訟法第95條第1項、第78條，裁定如
07 主文。

08 中 華 民 國 113 年 12 月 19 日

09 最高行政法院第四庭

10 審判長法官 王 碧 芳

11 法官 鍾 啟 煒

12 法官 陳 文 燦

13 法官 林 秀 圓

14 法官 王 俊 雄

15 以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

16 中 華 民 國 113 年 12 月 19 日

17 書記官 張 玉 純