

# 最 高 行 政 法 院 裁 定

114年度上字第264號

上 訴 人 張旭芬

李玉萍

潘仲華

上 訴 人 艾德蒙海外股份有限公司

代 表 人 李潮雄

上 四 人

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114年2月27日高雄高等行政法院113年度訴字第282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、依行政訴訟法第242條規定，對於高等行政法院判決提起上訴，必須要以其違背法令為理由。依同法第243條第1項規定，判決不適用法規或適用不當時，為違背法令；而判決有同法條第2項所列各款情形之一時，為當然違背法令。因此，當事人對於高等行政法院判決提起上訴，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的指摘，並揭示該法規的條項或其內容；如果是成文法以外的法則，應揭示該法則的意旨；倘為司法院大法官解釋、憲法法庭裁判意旨，則應揭示該解釋、裁判的字號或其內容。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的事實。上訴狀或理由書如未依此項方法表明，或其所表明者與上開法條規定不合時，即難

01 認為已對高等行政法院判決違背法令有具體的指摘，其上訴  
02 自難認為合法。

03 二、上訴人張旭芬所有坐落屏東縣（下同）○○鎮○○段（下稱  
04 「○○段」）000、000、000、000、000、000、000、000、  
05 000、000、000、000、000-1、000-2、000、000、000、00  
06 0、000、000、000、000、000-1、000-3、000-4、000-5、0  
07 00-8、000、000-3、000-4、000、000、000、000、000、00  
08 0、000、000-1、000地號、○○鄉○○段（下稱「○○  
09 段」）0、0、000-1地號、○○鄉○○○段00地號等43筆土  
10 地（下稱「系爭土地1」），經被上訴人核定112年地價稅  
11 （下稱「原處分1」）為新臺幣（下同）3,021,976元〔含一  
12 般用地稅率核定稅額3,021,393元、特別稅率（公共設施保  
13 留地）核定稅額583元〕；上訴人李玉萍所有坐落○○鎮○○  
14 ○○段（下稱「○○段」）00-1、00-2、00-3、00-4、00-7、  
15 00-8、00-9、00-10、00、00-1、00-2、00、00、00-2地號  
16 及○○段000、000、000、000、000、000、000、000、00  
17 0、000、000、000、000、000、000-1、000、000-3、000-  
18 4、000、000-2、000、000、000、000、000、000、000、00  
19 0地號等42筆土地（下稱「系爭土地2」），經被上訴人核定  
20 112年地價稅（下稱「原處分2」）為2,160,824元〔含一般  
21 用地稅率核定稅額2,152,500元、特別稅率（公共設施保留  
22 地）核定稅額8,324元〕；上訴人潘仲華所有坐落○○段00-  
23 1、00-2、00-3、00-4、00-7、00-8、00-9、00-10、00、00  
24 -1、00-2、00、00、00-2地號、○○段000、000、000、00  
25 0、000、000、000、000、000、000、000、000、000、00  
26 0、000、000、000、000、000-1、000-2、000、000、000、  
27 000、000、000、000、000、000-1、000-2、000、000、000  
28 -1、000、000-1、000地號及○○段0、0地號等52筆土地  
29 （下稱「系爭土地3」），經被上訴人核定112年地價稅（下  
30 稱「原處分3」）應納稅額為2,565,675元〔含一般用地稅率  
31 核定稅額2,557,569元、特別稅率（公共設施保留地）〕核

01 定稅額8,106元〕；上訴人艾德蒙海外股份有限公司所有○  
02 ○段00-3、00-4、00-15、00等4筆土地（下稱「系爭土地  
03 4」），經被上訴人核定112年地價稅（下稱「原處分4」）  
04 為2,702,844元。上訴人主張系爭土地1、2、3、4（下合稱  
05 「系爭土地」）均為作養殖漁塭使用的土地，應課徵田賦，  
06 並分別就原處分1、2、3、4（下合稱「原處分」）申請復查  
07 及提起訴願，均遭駁回（下分別合稱「復查決定」、「訴願  
08 決定」），上訴人仍不服，提起本件訴訟，並聲明：訴願決  
09 定及原處分（含復查決定）有關係爭土地的地價稅均撤銷。  
10 經原審113年度訴字第282號判決（下稱「原判決」）駁回上  
11 訴人之訴，上訴人提起上訴，並請求判決：原判決廢棄；訴  
12 願決定及原處分均撤銷或發回原審。

13 三、上訴人對原判決上訴，主張意旨摘要如下：(一)系爭土地雖因  
14 政府實施都市計畫而編定為都市土地，但因公共設施尚未完  
15 竣而未能享有都市計畫的好處，課徵地價稅並不公平，且系  
16 爭土地仍作農用，應適用土地稅法第22條第1項但書第2款規  
17 定課徵田賦。又倘認屏東縣陸上魚塭養殖漁業登記及管理規  
18 則（下稱「魚塭登記及管理規則」）就使用土地限制得拘束  
19 上訴人，則平均地權條例及土地稅法第22條第1項但書第2款  
20 規定，永無適用餘地，即是以魚塭登記及管理規則對抗土地  
21 稅法，違反租稅法律主義。原判決未適用土地稅法第22條第  
22 1項但書第2款規定，有判決不適用法規的違法。(二)現行法律  
23 就陸上魚塭養殖業的「經營」，並無申請許可證的規定，魚  
24 塭登記及管理規則是依漁業法授權訂定的法規命令，並非法  
25 律，原判決以魚塭登記及管理規則第3條、第4條及第5條規  
26 定作為陸上魚塭養殖業者採經營申請許可制的論據，違反法  
27 律保留原則，有適用法規不當的違法。又魚塭登記及管理規  
28 則雖就陸上魚塭養殖業者使用的土地設有規範管理，但僅是  
29 申請登記證的要件，並非法定經營要件，原判決誤會養殖登  
30 記的性質，亦違反租稅法律主義，有不適用法規及適用不當  
31 的違法等語。

01 四、經過本院審核，原判決已經詳述：(一)土地稅法第22條第1項  
02 但書第2款至第5款規定就都市土地徵收田賦的構成要件中，  
03 除公共設施尚未完竣、依法限制建築、依法不能建築的各別  
04 要件外，均須具備「仍作農業用地使用」的共同要件，其所  
05 謂「仍作農業用地使用」，應以「合法」供農業使用土地為  
06 限。因此，都市土地若非「合法」供農業使用（含供養殖使  
07 用等）情形，即不符合「仍作農業用地使用」的要件，而應  
08 核課地價稅。(二)基於合理利用有限水土資源，防止地層下陷  
09 及災害發生的行政目的，屏東縣政府依漁業法第69條第1項  
10 規定授權，於民國91年12月30日訂定、103年11月17日修正  
11 發布的魚塭登記及管理規則第3條、第4條及第5條規定，對  
12 經營養殖漁業的土地使用予以管制，採申請許可制，並非為  
13 課予人民租稅負擔，自無違反租稅法律主義的問題。故屏東  
14 縣轄區內土地作陸上魚塭養殖漁業使用者，倘未向屏東縣政  
15 府申准核發陸上魚塭養殖漁業登記證，其土地利用即非「合  
16 法」供農業使用，不符合土地稅法第22條第1項但書各款所  
17 指「仍作農業用地使用」的要件。(三)土地稅法對於都市計畫  
18 地區內仍作為農地使用者課徵田賦，是考量土地所有權人的  
19 負擔，予以「得暫徵田賦」的優惠，其土地使用得否課徵田  
20 賦的判斷，自不應較農業發展條例所定「作農業使用之農業  
21 用地」為寬鬆，意即農業發展條例規定的農業用地，應「依  
22 法」作農業使用，才能課徵田賦，非都市土地或都市土地農  
23 業區、保護區範圍內土地作農業使用，自亦須「依法」作農  
24 業使用，才可適用「暫徵田賦」的優惠。(四)依系爭土地的使用  
25 分區清冊及使用分區證明書等資料可知：上訴人均未向屏  
26 東縣政府申經許可取得養殖漁業登記證，即擅自於系爭土地  
27 從事養殖魚塭及建築，自屬「非」合法供農業使用，不符合  
28 上述「作農業用地使用」的要件，不得依法課徵田賦。故被  
29 上訴人以系爭土地（除供巷道使用的土地及公共設施保留地  
30 外）應適用土地稅法第14條規定課徵地價稅，並無違誤等得  
31 心證的理由及法律上的意見，並就上訴人的主張，為何不足

01 採取，分別予以駁斥。上訴意旨雖以原判決違背法令為理  
02 由，不過是對原審所為取捨證據、認定事實的職權行使，再  
03 為爭執，並重述其在原審已經主張而為原判決摒棄不採的說  
04 詞，以其一己主觀的見解，就原審所為的論斷，泛稱論斷違  
05 法，而不是具體表明原判決究竟有如何符合不適用法規或適  
06 用不當，或有行政訴訟法第243條第2項所列各款的情形，難  
07 認對原判決如何違背法令已有具體的指摘。從而，依前述規  
08 定及說明，應認其上訴為不合法。

09 五、結論：本件上訴為不合法。依行政訴訟法第249條第1項前  
10 段、第104條、民事訴訟法第95條第1項、第78條、第85條第  
11 1項前段，裁定如主文。

12 中 華 民 國 114 年 12 月 10 日

13 最高行政法院第一庭

14 審判長法官 胡 方 新

15 法官 李 君 豪

16 法官 林 欣 蓉

17 法官 林 麗 真

18 法官 張 國 勳

19 以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

20 中 華 民 國 114 年 12 月 10 日

21 書記官 楊 子 鋒