最　高　行　政　法　院　裁　定

114年度上字第525號

上　訴　人　潘仲華

訴訟代理人　洪偉勝　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6月30日高雄高等行政法院114年度訴字第90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7月至113年5月間買賣取得坐落屏東縣○○鎮○○段00地號土地權利範圍899分之288、000地號土地

權利範圍8770830分之4826641、000地號土地權利範圍367902分之130000、000地號土地權利範圍131589分之32152，及同段000、000、000、000-0、000、000、000、000、000、000、000、000、000-0、000、000-0、000、000、000、000及000地號，權利範圍均為全部（下合稱系爭土地），經被上訴人所屬東港分局以113年9月30日屏財稅東分壹字第1130622451號函（下稱原處分）核定自113年起改按一般用地稅率課徵地價稅。上訴人不服，主張系爭土地作養殖魚塭使用，應課徵田賦，循序提起行政訴訟，聲明：訴願決定及原處分均撤銷，經高雄高等行政法院（下稱原審）114年度訴字第90號判決（下稱原判決）駁回後，提起本件上訴，並聲明：原判決廢棄；訴願決定及原處分均撤銷，或發回原審。

三、上訴意旨略謂：原判決執土地稅法第10條及農業發展條例第3條第10款第1目、第12款就農業用地名詞定義規定之片段文字—即「依法」使用—為依據，未完整考量各該條文之全文，使土地稅法第22條第1項但書課徵田賦之多款規定成為具文、贅字，有判決不適用法規及適用不當與理由矛盾之違法。又司法院釋字第674號解釋針對土地稅法關於「土地稅法第22條第1項第4款及平均地權條例第22條第1項第4款有關課徵田賦規定的要件」作成解釋，與本案所適用之條文相合，該號解釋意旨明確不以各該款規定之解釋、適用需與土地稅法第10條關於農業用地之定義（即都市土地農業區、保護區範圍內之農業用地合法提供農業使用）一致為限，而容許都市地區其他土地未臻適法而提供農業使用者，亦可適用各該款規定課徵田賦，原判決未慮及此，有適用法則不當、理由不備之違法。再者，原判決因襲適用針對與地價稅迥異之遺產及贈與稅所為之司法院釋字第566號解釋，復罔顧該號解釋對象之農業發展條例第3條第10款關於農業用地之規定，當時條文文字迥異於本案所適用之現行條文，無足於本案援引參採，其適用之結果，非僅使土地稅法第22條第1項但書原定課徵田賦之範圍，於立法者無意調整、變更之情形

下逕行限縮，更使中央甚至地方行政機關得於未有法律授權之情形下，透過使用分區調整、頒布行政命令或行政規則或其他發給證照等行政措施等方式，規避土地稅法第22條第1項但書課徵田賦之規定，無異容由行政、司法者得藉此增加法律所無之限制、變更立法者之決定，增加土地稅法上開課徵田賦規定所無之要件，非僅違反權力分立原則，亦違反憲法第19條租稅法律主義。另因本件就土地稅法第22條第1項但書各款規定之解釋、適用之結果影響當事人權利義務重大，其中所涉法律見解之釐清，如以言詞為之，有助於辯明，為此請於必要時就本件依法行言詞辯論等語。

四、惟查：

㈠原判決理由已論明：

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賦之構成要件，除規定公共設施尚未完竣、依法限制建築、依法不能建築之各別要件外，均須具備「仍作農業用地使用」之要件，其所謂「仍作農業用地使用」，應以「合法」供農業使用為限。故都市土地倘非「合法」供農業使用（含供養殖使用等）情形，即不合於土地稅法第22條第1項但書第2至5款徵收田賦規定所指「仍作農業用地使用」之要件，應據以核課地價稅。

2.屏東縣政府基於合理利用有限的水土資源，防止地層下陷及災害發生之行政目的，依漁業法第69條第1項規定授權，於91年12月30日訂定、103年11月17日修正發布屏東縣陸上魚塭養殖漁業登記及管理規則（下稱縣養殖規則）第3條至第5條，對經營養殖漁業之土地使用予以管制，並採申請許可制。亦即養殖漁業須就符合使用管制要件之土地（第3條），檢具申請書、土地登記謄本及相關證明文件，申請核發養殖漁業登記證（第4條），經有權限之主管機關審查許可而發給養殖漁業登記證後，始得於有效期限內經營養殖漁業（第5條）。此外，在屏東縣政府訂定上開規定之前，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；行政院農業委員會（現改制為農業部）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，均有相類似之規定。故屏東縣轄區土地作陸上魚塭養殖漁業使用者，倘未向屏東縣政府申准核發陸上魚塭養殖漁業登記證，其土地即非合法供農業使用，不符合土地稅法第22條第1項但書各款所指「仍作農業用地使用」之要件，即非應徵收田賦之土地，而應課徵地價稅。

3.系爭土地係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，上訴人取得前，系爭土地雖作養殖魚塭使用，惟上訴人購入後，並未取得屏東縣政府核發之養殖漁業登記證，縱系爭土地所屬公共設施尚未完竣，然上訴人在未合法取得養殖漁業登記證下將系爭土地作養殖漁塭使用，自屬違法使用，難謂符合土地稅法第22條第1項但書各款規定「作農業用地使用」而應課徵田賦之情形，而應適用土地稅法第14條規定課徵地價稅，原處分並無違誤。

4. 土地稅法第10條第1項就「農業用地」之規範定義已指明須「依法」使用，則同法第22條第1項但書第2款、第3款、第4款規定之「仍作農業用地使用」，該農業用地自應指「合法」供農業使用土地為限，且為目前司法實務所肯認，上訴人主張「仍作農業用地使用」無適法性評價云云，自無可採。又土地法第83條所定「編為某種使用地之土地，於其所定之使用期限前，仍得繼續為從來之使用。」係針對「土地之公法上使用管制內容已確定，但使用管制之細部規劃尚未完成，無法依管制內容使用以前」之實證狀況，明文許可「土地所有權人得延續其原來之使用」，但此等使用情況在稅捐法制上應如何評價，仍應由各別稅捐實證法來決定，無從逕予推論原有使用法律狀態之合法與否，與系爭土地是否

「合法」使用之判斷無涉。況系爭土地於90年11月2日經編定為大鵬灣遊憩區，並未定有使用期限，無從適用上開條文主張得以繼續從來之使用，亦無從採為支持上訴人將系爭土地繼續作漁塭使用之合法性依據。

5.漁業法於80年增訂第69條，以陸上魚塭養殖涉及土地、水資源之利用，且省與直轄市間，因土地面積大小不同，就其登記與管理，授權由直轄市、縣（市）主管機關視其地方條件分別規定。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行明確及健全魚塭管理所訂規範，該府本得依職權就此自治事項為合宜調整規定，其於縣養殖規則第3條、第4條及第5條明定須申請取得養殖漁業登記證，始得經營陸上養殖漁業，自無違反租稅法律主義之問題。被上訴人以系爭土地有無取得養殖漁業登記證，作為系爭土地是否合法作農業使用而得依土地稅法徵收田賦規定之基準，亦無違反量能課稅原則。

㈡經核上訴意旨，無非重述其在原審提出而為原審所不採之主張，或重申其一己之法律見解，並就原審已論斷者，泛言未論斷或論斷違法，而非具體表明合於不適用法規、適用法規不當、或行政訴訟法第243條第2項所列各款之情形，難認對原判決之如何違背法令已有具體之指摘。依首開規定及說明，其上訴為不合法，應予駁回。另上訴人請求行言詞辯論部分，因上訴人之上訴不合法，而予駁回，核無必要，併予敘明。

五、據上論結，本件上訴為不合法。依行政訴訟法第249條第1項前段、第104條、民事訴訟法第95條第1項、第78條，裁定如主文。

中　　華　　民　　國　　114　　年　　10　　月　　16　　日

最高行政法院第四庭

審判長法官　王　碧　芳

法官　鍾　啟　煒

法官　陳　文　燦

法官　羅　月　君

法官　王　俊　雄

以　上　正　本　證　明　與　原　本　無　異

中　　華　　民　　國　　114　　年　　10　　月　　16　　日

書記官　張　玉　純