

釋字第 566 號解釋不同意見書

曾華松大法官 提出

黃越欽大法官 提出

本件多數意見認為中華民國七十三年九月七日修正公布之農業發展條例施行細則第二十一條後段關於「家庭農場之農業用地，不包括於繼承或贈與時已依法編定為非農業使用者在內」之規定，以及財政部七十三年十一月八日台財稅第六二七一七號函關於「被繼承人死亡或贈與事實發生於農業發展條例施行細則發布施行之後者，即不得適用農業發展條例第三十一條及遺產及贈與稅法第十七條、第二十條規定免徵遺產稅及贈與稅」之規定及函釋，對於依法編為非農業使用之土地，於其所定使用期限前，仍繼續為從來之農業使用者，亦不適用上開條例規定，均係增加法律所無之限制，違反憲法第十九條規定之租稅法律主義與憲法保障人民財產權之意旨暨法律保留原則有所違背，應不再適用，其結論即解釋文及論點即解釋理由，本席均不同意，茲提出不同意見如左：

一、租稅法律主義

租稅法律主義，強調租稅之課徵，應該要有法律之根據，其內容，兼包括課稅要件法定主義、課稅要件明確主義及溯及立法之禁止。茲所指課稅要件，係指有關租稅之最重要事項，諸如究竟何人，應該繳納何種租稅、其租稅額應該依何種基礎計算、所應繳交之稅額又是若干，必定是由法律預先加以規定。所謂課稅要件明確主義，係指由法律規定之課稅要件，應該具體合理，不得含混籠統。至溯及立法之禁止，則指法律之制定及修正，僅適用於法律制定或修正公布後之事項為原則，惟法律之制定及修正如為有利益於納稅義務人之規定者，自得溯及立法。

租稅法律主義，旨在租稅之預測可能性，使一般國民有法律安定性之保障，如為溯及立法，自有害於租稅之預測可能性，故為一般法治國家所不採，我國亦同。

二、租稅公平負擔之原則

所得稅、財產稅、消費稅，建立在量能課稅之原則為其前提條件上。租稅公平之原則，不但在立法上應該如此，即就租稅法律之解釋及適用，亦應如此。簡言之，租稅公平負擔之原則，在租稅立法方面，強調應於各納稅群之間，因應其負擔租稅之能力而為公平之課徵。在稅法之解釋及適用上，則重視實質課稅及逃稅及避稅之禁止。

租稅既應公平，在執行稅法方面，尤應採用平等原則，故如稅捐稽徵機關對於是否有民國七十二年八月一日修正公布之農業發展條例第三十一條：「家庭農場之農業用地，其由能自耕之繼承人一人繼承或承受，而繼續經營農業生產者，免徵遺產稅或贈與稅」之適用，尤應切實查明，該農業用地，是否已符合依當時同條例第三條第十款所指農業用地，其所指「用地」，依農業發展條例之立法意旨，係指依區域計畫法編定之農牧用地，或依都市計畫法編為農業區、保護區之田、旱地目土地，或依土地法編定之農業用地，或未依法編定而土地登記簿所記載田、旱地目之土地而言之情形，不得僅以其實際供農作、畜牧等為準。因之，依法編定之農業用地，或未依法編定而土地登記簿所記載田、旱地目之土地，惟於被繼承人死亡，或贈與事實發生時，已依法編定為非農業用地者，因其已不符合農地農用之免稅要件，縱令對於依法編為非農業使用之土地，於其所定使用期限前，仍得繼續為從來之農業使用者，亦無不同。蓋其既已非農地，自無以免稅鼓勵農用之必要。

三、租稅法之解釋

租稅法之解釋，原則上應為文理解釋，既不得擴大解釋（釋字第二一〇號解釋參照），亦不得縮小解釋（釋字第四二〇號解釋參照）。當然，如果單純為文理解釋而猶有不明者，則當然應依法律條文規定之趣旨及目的加以解釋，亦即應為目的論之解釋，是為當然（見第二五七號、第四二〇號、第四九六號解釋）。申言之，租稅法之解釋，應該依法之安定性、預測可能性，秉持誠信原則及實質課稅原則，予以解釋，至其適用，則應依負擔公平之原則為之。

四、一般用語與租稅法

依預測可能性及法安定性的租稅法律主義之下，一般用語固應依一般通用概念，予以解釋，但租稅法上之用語，依各該租稅法所規定之體系，別有所指之含義者，則應依各該稅法之規定為之解釋。民國七十二年八月一日修正公布之農業發展條例第三條用辭定義第十款所稱：「農業用地：指供農作、森林、養殖、畜牧及與農業經營不可分離之農舍、畜禽舍、倉儲設備、曬場、集貨場、農路、灌溉排水及其他農用之土地」，無非在闡明同條第一款「農業：指利用自然資源及農用資材，從事農作、森林、水產、畜牧等動植物產銷之事業」實際運作之態樣。即旨在說明從事農業之情形，即說明「農用」之情形。至於作為農用之土地，則依同條第十款之規定，並非毫無限制，此觀該款之規定，特別在用辭定義中，使用「農業用地」一辭自明。按農業發展條例中關於租稅優惠之規定，旨在獎勵農地農用，若非農地縱令農用，不在獎勵之列。反之，農地未農用，依同條例規定，亦不予獎勵，即無租稅優惠之適用。此就上揭同條例體系解釋而言，固係如此，如就租稅政策而言，亦同。查依世界各國租稅政策之潮流，無不秉持，稅率從輕、優惠從少，查緝從嚴之原則進行。若謂「農業用地」之概念，遠較「耕地」之概念為廣，「依法編定為非農業用

地」而事實上供農用土地，雖非屬同條例所稱之「耕地」，然仍屬同條例所稱之「農業用地」，亦即「農業用地」重在實際上是否供作農用，與該土地都市計畫編定用途，土地地目為何無關云云，難謂有任何合法之根據。就一般經驗法則及社會通念而言，非農業用地，縱令實際上農用，本於租稅公平之原則，無從享受租稅優惠，其理自明。況土地依法編定分區使用，或依土地登記地目使用，係對土地使用作合理之規劃，為促進土地及天然資源之充分利用。職是之故，凡編為某種土地用途之土地，即不得供其他用途之使用（土地法第八十二條）。首揭系爭細則及財政部行政釋示，乃係貫徹上述意旨所得之當然結果，並非增加法律所無之規定及加重人民稅負，自與租稅法律主義、憲法保障人民財產權及法律保留之原則無違。至對於依法編定為非農業使用之土地，於其所定期限前，依法令規定，得仍為從來農業之使用者，是否仍應給予租稅優惠，核係立法政策問題，初非能改變依法編定之非農業用地，並非農業發展條例租稅優惠獎勵之對象。依後揭六所示財政部八十三年一月二十九日函釋及同部八十九年六月七日修正農業發展條例施行細則，將已編定為非農業用地之土地，予以有條件恢復免稅之規定，核係另一問題。

五、合理之原則

土地法第八十二條規定，凡編為某種使用地之土地，不得供其他用途之使用。但經該管直轄市或縣（市）地政機關核准，得為他種使用者，不在此限。七十二年八月一日修正公布之農業發展條例第十三條亦規定，耕地及其他依法供農業用地使用之土地，於劃定或變更為非農業使用時，應先徵得農業主管機關同意。益足證明，所謂「農地」，在當時適用之土地法及農業發展條例，均係指依法編定或劃定或依農業發展條例第三條第一款末段所稱，未依法編定而土地登記簿所記載田、旱地目之土地而言。否

則即不發生上開「耕地及其他依法供農業用地使用之土地」，「於劃定或變更為非農業使用時，應先徵得農業主管機關同意」之問題，一律由人民私自作為「農用」即可，初不必問其是否「耕地」或「依法供農業用地」，其理至明。凡此情形，猶如稅捐稽徵機關對於是否有自用住宅用地優惠稅率課徵土地增值稅之適用，為課徵公平合理，不得僅以戶籍為準，而應進一步查明該土地於出售前一年內，是否曾供營業使用或出租之情形。必也「形式」及「實質」，兩者兼顧，始能給予租稅優惠。申言之，租稅法乃具有高度技術性之法律，其立法目的，或為財政收入目的，或為發展經濟目的，或平均社會財富目的。無論如何，一律應以客觀上有預測可能性為前提，絕無法無客觀基準，而單純依人民之主觀意願或動作，即得給予租稅優惠者。農業發展條例之農地農用政策，亦不例外。苟欲享受同條例之租稅優惠，除「農用」外，尚應有「耕地」或「依法供農業用地」為前提。否則，奢談農用，擅將「非耕地」或「非依法供農業用地」，予以非法農用，或合法使用，已依法編定為非農業使用之土地，而僅因其有農用之事實，遽行給予租稅優惠，不但有違反一般常識之不合理情形發生，抑且與土地法及農業發展條例之立法意旨不符。本件據以聲請解釋之一之行政法院（現改為最高行政法院）八十八年度判字第二七七號所指系爭土地於被繼承人洪某於民國八十四年死亡前之民國六十年六月二十五日，已依法編定為工業區用地，按諸農地農用之上揭說明，殊無租稅優惠規定之適用，其理至明。

六、法律成長之原則

法律乃時代之產物，應隨時代之需要，而有所更易。關於監察院九十一年十二月二十五日（九一）院台財字第○九一二二○一○二二號函聲請統一解釋意旨，雖指稱：有關七十三年修正之農業發展條例施行細則第二十一條，將已編定為非農業用地之土

地排除適用，而八十三年十一月二十九日財政部台財稅字第八三〇六二五六八二號函又恢復免稅之規定，並於八十九年六月七日修正農業發展條例施行細則，將該函之規定予以納入，造成前後不一之差別待遇，違反平時原則部分。依下所述，其所指違反平等原則乙節，核屬對於法令解釋與事實認定，以及法律適用原則之誤解。茲就本部分，說明首開修正前之七十三年細則及同年解釋函，並無違反平等原則之理由如下：

財政部八十三年十月二十九日台財稅字第八三〇六二五六八二號函發布後，遺產土地得否依農業用地規定，免徵遺產稅，與七十三年農業發展條例施行細則第二十一條修正發布後相同，基本上仍係以「是否依法編定為農業使用」為認定標準，凡已依編定為非農業使用者，即不得按農業用地規定免稅，除非其符合該函規定要件（即原為農業用地，經都市計畫變更為非農業用地，且細部計畫尚未完成，並經都市計畫主管機關認定，仍應依原來之土地使用分區別或用地別管制而視為農業用地）。換言之，上開財政部新函釋，係在都市計畫完成時程，拖延甚久，就農業用地變更為非農業用地，且變更後細部計畫，尚未完成，無法按變更後用途使用者，予以特別適用，並非認實際做農業使用之土地，即得認屬農業用地。又財政部七十一年十一月十八日七一台財稅第三八三八四號函釋：「遺產土地，經都市計畫劃為建築或公共設施用地，以及區域計畫劃為工業區，而目前仍作為農業用地使用者，准……扣除其土地價值之半數或全數，免徵遺產稅」，係在七十三年九月七日農業發展條例施行細則第二十一條修正前發布之函釋，僅適用於系爭施行細則發布前發生繼承或贈與之案件，且其免稅範圍，與財政部八十三年十一月二十九日台財稅第八三〇六二五六八二號函及八十九年六月七日修訂之農業發展條例施行細則第二條規定，並不相同，故無違反平等原則之問題。此

外，稅捐係依行為時之稅法規定課徵之，課稅標的，因其他法令變更致性質改變，自應適用不同之課稅規定，此乃適用法律不溯及既往之當然結果。又本件系爭原細則及原解釋函釋，並不違法違憲，已如上所述外，依稅捐稽徵法第一條之一以及人民財產權之保障意旨，及首揭有利於當事人之法令制定及修正，得溯及立法之原則，如果行政處分尚未確定，得依法適用最有利於行為人之新法令及函釋，自得溯及適用。否則，依本院釋字第二八七號解釋，除前釋示，確有違法之情形外，為維持法律秩序之安定，應不受後釋示之影響。

七、本院釋字第四〇八號解釋

本院釋字第四〇八號解釋解釋文及解釋理由，均引用土地法第八十二條前段規定，明白指出：「凡編為某種使用地之土地，不得供其他用途之使用。」違之者，其既非依法使用，固不得視為合法之使用；若依法於其所定之使用期限前經核准仍得為他種使用，或依法應完成細部計畫尚未完成，無法依變更後之用地使用，經主管機關認定，自仍得依原來農業用地使用。凡此法條規定，就農地是否合法農用，無不介入公權力，依法認定。按農用是否依法為之，無論新法、舊法、新解釋令或舊解釋令，均無單獨徒憑納稅義務人之意願，即得享受租稅優惠者。良以租稅法，多具專門性、技術性，其內容又甚複雜，且有反覆發生之特性，故課稅要件或免稅要件，無不「形式」及「實質」兼顧，就農地農用之租稅優惠要件而言，其形式上，依上開說明，自以有依法預先編定之農用土地存在為前提，再次始能進而實質認定，其有無實際農用。合乎農地農用之要件，始符合免稅要件，亦即形式與實質兼顧才能免稅，並不因民國七十二年八月一日修正公布之農業發展條例第三條第十款，就農業用地之定義，未加「依法編定之農業用地」之字樣而有不同。此乃根據同條例及相關土地法規體

系解釋及一般常識判斷所得之當然結果。按稅法內容複雜，使用文字有欠通俗化，行政釋令繁多，致一般人有：「一讀難解、再讀誤解、三讀不解」之嘆。似此情形，端賴執法者，應本於國民之一般觀念，租稅法的目的及其經濟的意義，並考慮其他一切情事，依誠信公平的原則，為實質上的解釋。申言之，農業發展條例，係為加速農業發展，促進農業產銷，增加農民所得，提高農民生活水準而制定。其租稅優惠之施行，自以農業主管機關所得監督依法編定之農地為獎勵之對象。不得拘泥於單一法條之文字，以當時同條例第三條第十款「農業用地」之定義中，並無「依法編定」字樣，而遽認為：原為依法編定之農業用地，嗣編為非農業用地，於其所定期限前，仍繼續為從來之農業使用者，均在免稅之列。依多數意見，則將形成在原依法編定之農用土地農作，嗣已編為非農業用地，苟依法仍得繼續農作者，初不問行為時之法令及行政處分確定前之法令，有無因環境及政策之改變而有所修正，各該土地如發生贈與或繼承，亦在免徵收贈與稅或遺產稅之列。形成違反一般經驗法則及社會通念之論斷，莫此為甚，爰提出不同意見如上。