

解釋字號	釋字第424號
解釋公布院令	中華民國 86年03月21日
解釋爭點	財政部就農地分次贈與課稅之函釋違憲？
解釋文	<p>財政部中華民國八十三年二月十六日台財稅字第八二二三〇四八五〇號函釋：「贈與人所有之全部農業用地，經分次贈與能自耕之具有繼承人身分中之同一人，且繼續經營農業生產者，全部農地均准免徵贈與稅，惟最後一次以前各該次贈與仍應先予核課贈與稅，俟最後一次為贈與，全部農業用地均歸同一受贈人後，再辦理退稅」，係主管機關為執行遺產及贈與稅法第二十條第五款及農業發展條例第三十一條規定之必要，就家庭農場之農業用地免徵贈與稅之作業，對所屬機關所為之釋示，與上開法律規定之意旨相符，於憲法第十九條之規定尚無牴觸。</p>
理由書	<p>家庭農場之農業用地，贈與由能自耕之配偶或民法第一千一百三十八條所定繼承人一人受贈而繼續經營農業生產者，不計入贈與總額，為遺產及贈與稅法第二十條第五款所明定；又農業發展條例第三十一條前段亦規定：「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」。是家庭農場之農業用地其贈與免徵贈與稅者，除繼承人須有自耕能力並繼續經營農業生產外，尚須由繼承人一人單獨繼承或受贈，始有其適用。財政部八十二年二月十六日台財稅第八二二三〇四八五〇號函：「贈與人所有之全部農業用地，經分次贈與能自耕之具有繼承人身分中之同一人，且繼續經營農業生產者，全部農地均准免徵贈與稅，惟最後一次以前各該次贈與仍應先予核課贈與稅，俟最後一次為贈與，全部農業用地均歸同一受贈人後，再辦理退稅」，係主管機關針對全部農業用地作分次贈與、如何適用上開法律規定，課徵贈與稅所為之必要釋示，以供所屬機關執行之依據，符合各該法條規定免徵贈與稅之要件，與農業發展條例禁止耕地分割及移轉為共有之立法意旨亦屬相符，於憲法第十九條之規定尚無牴觸。</p> <p>大法官會議主席 院 長 施啟揚</p> <p>大法官 翁岳生 劉鐵錚 吳 庚 王和雄 王澤鑑 林永謀 施文森 城仲模</p>

不同意見書：

大法官：蘇俊雄

憲法第一百五十三條明定國家保護農民之基本國策，國家據此乃負有制定增進農業生產技能及保護農民法律之憲法上的義務；此亦為農業發展條例之立法目的所在。依農業發展條例第三十一條規定：「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。」遺產及贈與稅法第二十條第五款亦有相同意旨之規定。惟財政部八十三年二月十六日台財稅字第八二二三〇四八五〇號函則謂：「贈與人所有之全部農業用地，經分次贈與能自耕之具有繼承人身分中之同一人，且繼續經營農業生產者，全部農地均准免徵贈與稅，惟最後一次以前各該次贈與仍應先予核課贈與稅，俟最後一次為贈與，全部農業用地均歸同一受贈與人後，再辦理退稅。」此函釋將農業發展條例所稱「家庭農地」解釋為「全部農業用地」，無異創設了原法律所未明確規定的要件，致使分筆或分次受贈與「家庭農業用地」的農民，其在上開憲法基本國策及法律保護之下，所享有之免稅優惠的權益，遭受縮限。多數通過的解釋文，認其係主管機關針對「全部農地」作分次贈與時，如何適用上開法律規定課徵贈與稅所為之必要釋示，與憲法第十九條之規定意旨尚無牴觸。此項認定，對農業發展條例該項免稅規定，是否應以「全部農業用地均歸同一人承受為要件」，既未為法理上充分之論證；且就該函示是否有違憲法保護農民之基本國策與上開法律之立法目的，亦未加審查，即遽認為屬主管機關為「適用法律之必要解釋」。有感於此項解釋未盡到大法官「規範審查」之任務。爰提出不同意見書，敘述理由如下：

一、農業發展條例第三十一條和遺產及贈與稅法第二十條第五款針對「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，而繼續經營生產」所為之免徵遺產稅或贈與稅的規定中，就所謂「家庭農場用地」的規範用語，係屬一種「抽象性要件」的規定，並無任何具體情事可實證，如土地所有人有多筆（宗）土地時，必須「全部農業用地」僅能一次或分次集中由一人繼承或承受時，始符合該項抽象之要件。

二、縱然在農業發展條例第三十條規定中，有基於農地分散經營不經濟的政策考量，而設有「耕地分割及移轉之禁止」之規定；但此際法律亦僅係就「每宗耕地」而言，並非指不同地段、地號之一人所有的「全部農地」，均禁止分割或分別承受之意。實際上除變相炒作地皮的情形以外，臺灣的農民，更鮮有全部農地由一人繼承或承受之習。故若基於所謂耕地分割禁止的政策考量，而將農業發展條例第三十一條免稅要件，限定解釋為必須「全部農業用地」由一人集中承受，始可享受免徵贈與稅之優惠，無異另行創設了該法律所無的限制條件；此既不符農業發展條例之立法目的，且亦有違保護農民之基本國策。按農業發展條例乃國家基於保護農民之基本國策而制定，該法所定農民權益之保障與限

制，自應本此意旨而為解釋適用。農地之承受既攸關農業之永續發展與農民之生活，國家自負有憲法上義務制定法律實施保護農民之措施；上開農業發展條例第三十一條所為之租稅優惠，即屬具體實踐此項基本國策之立法。今若依財政部上開函釋，嚴格限定該項優惠措施的適用範圍，則不僅已逾越了國家避免耕地細分所為限制措施的必要性界限；且勢將排除有多位子女可承續農業經營的農家適用該項稅捐優惠之可能，根本無法落實該項立法保護農民之美意。大法官甫於釋字第422號解釋就憲法第一百五十三條保護農民之基本國策妥為解釋適用，而今多數意見竟無視於國家機關（包括釋憲機關）應保護農民之基本任務，逕以形式論理肯認該函釋之合憲性，誠令人費解與遺憾！

三、再從憲法第十九條所定之租稅法定主義的原則而言，舉凡納稅之主體、稅目、稅率、納稅方法、稅捐減免或享受優惠等項目，均應以法律明定，而不得以命令取代或作違背法律之規定；就此大法官已有多號解釋，闡釋甚詳。財政部上開就農業發展條例第三十一條所為限定解釋，既非避免耕地細分之必要措施，亦與該法保護農民維繫農業發展之立法目的有違，自難認為是主管機關為適用法律所為之必要釋示，而實已創設了該法所無之租稅優惠的限制要件，有違憲法第十九條之租稅法定主義。

綜上所述，財政部八十三年二月十六日台財稅字第八二二三〇四八五〇號函，以「全部農地」全歸「同一人」承受，作為農業發展條例第三十一條所定租稅優惠之適用要件，尚非同法限制耕地分割之意旨所得正當化，從而有違憲法第一百五十三條之基本國策及農業發展條例之立法目的，並與憲法第十九條所定租稅法定主義相違，應予宣告違憲不予授用，方符法理。爰提部分解釋原則不同意見如上。

#### 相關法令

-  [憲法第19條\(36.01.01\)](#)
-  [民法第1138條\(85.09.25\)](#)
-  [遺產及贈與稅法第20條第5款\(84.01.13\)](#)
-  [農業發展條例第31條\(75.01.06\)](#)

財政部 ( 83 ) 台財稅字第822304850號函

#### 相關文件

抄林○全聲請書受文者：司法院

一、主旨：為擬請貴院准予送請大法官會議解釋財政部八十三年二月十六日台財稅第八二二三〇四八五〇號函釋：「贈與人所有之全部農業用地，經分次贈與能自耕之具有繼承人身分中之同一人，且繼續經營農業生產者，全部農地均准免徵贈與稅，惟最後

一次以前各該次贈與仍應先予核課贈與稅，俟最後一次為贈與，全部農業用地均歸同一受贈人後，再辦理退稅。」之規定是否牴觸憲法第十九條規定。

二、聲請解釋憲法之目的：保障憲法規定人民依法律納稅，而不是依違法命令納稅。

三、疑義或爭議之性質與經過及涉及之憲法條文：

緣聲請人於八十四年三月二日申報將所有坐落台南縣西港鄉後營段○○及○○地號二筆農地贈與長子林○進一人受贈，並主張依遺產及贈與稅法第二十條第五款規定，不予計入贈與總額，案經財政部台灣省南區國稅局初核，以聲請人尚有其他農地未一次一併贈與同一人，核與財政部八十三年二月十六日台財稅第八二二三○四八五○號函規定（見主旨）不符，乃核定贈與總額為新台幣（下同）一、七三二、八○○元，核課贈與稅三一、九六八元。聲請人不服，申經復查結果未准變更，循序提起訴願、再訴願、行政訴訟遞遭決定駁回聲請人之訴。案涉牴觸憲法第十九條規定及中央法規標準法第五、第六、第十一條規定疑義。

四、聲請解釋憲法之理由及聲請人對本案所持之立場與見解：

（一）按「人民有依法律納稅之義務」；「左列事項應依法律規定之：一、．．二、關於人民權利義務者。」；「應以法律規定之事項不得以命令定之」；「命令不得牴觸憲法及法律．．。」分別為憲法第十九條、中央法規標準法第五條、第六條、第十一條所明定。又「左列各款不計入贈與總額：一、．．五、家庭農場之農業用地，贈與由能自耕之配偶或民法第一千一百三十八條所定繼承人一人受贈而繼續經營農業生產者」，亦為遺產及贈與稅法第二十條第五款所明定；家庭農場之農業用地，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，復為農業發展條例第三十一條所明定（均規定一人受贈、一人承受，而非同一人受贈、同一人承受），詎財政部八十三年二月十六日台財稅第八二二三○四八五○號函（屬行政命令），恣意曲解法律（遺產及贈與稅法第二十條第五款），而牴觸憲法第十九條：「．．依法律納稅義務」，並將前開法律規定排除、視若無睹，揆諸遺產及贈與稅法第二十條第五款及農業發展條例第三十一條規定，既無強制「須一次贈與完畢」，亦無須「贈與同

一人」之規定，亦無「一次贈與農業用地，筆數多少」之字眼，立法院諸公立法用字非常嚴謹，多一個字少一個字意義則殊，豈不聞「差一個字就不是純潔」之語乎，何況不只差一字而已，顯然財政部前開函規定殊屬違法又違憲。

（二）就我國土地政策主張禁止農地細分方面，此觀農業發展條例第三十條前段規定「每宗（每個地號而非數筆成一體）耕地不得分割及移轉為共有」；另土地法第三十條第一項規定「私有農地所有權之移轉，其承受人以能自耕者為限，並不得移轉為共有．．」，均明指每宗土地不得標示分割（即不得一地號分割為二地號以上），每筆農地移轉後共有人人數不得增加，地政機關執行此項禁止農地細分土地政策均是如此即已適法，本案聲請人移轉二筆農地予一人受贈，雖尚有其他農地未一併一次移轉，既未將每一地號分割為兩地號以上，且移轉後各筆土地共有人人數亦未增加即已適法，合應發給不計入贈與總額證明以便辦理贈與移轉登記。

（三）況查「法律行為，違反強制或禁止之規定者，無效」為民法第七十一條所明定，而我國土地政策既禁止農地細分，果如行政院等之見解稱本案聲請人之原有農地已呈細分狀態（見再訴願決定書第二頁第九行），則本案贈與法律行為，渠等當亦認違反強制（強制一次一併移轉）禁止（禁止細分）規定而自始無效，法應不准才是，而原處分機關何以自准予課贈與稅後，地政機關亦准予辦理贈與移轉登記，原處分機關法理上自相矛盾，其恣意曲解法律，以行政命令強徵民稅之實莫此為甚。

（四）農民以農業用地為主要財產，我國稅法是鼓勵各筆農業用地由一人繼承或一人承受，而殊非各筆農業用地均由同一人繼承同一人承受，而置其他繼承人之生計於不顧之理，特此指明。

##### 五、關係文件之名稱及件數

- （一）再訴願決定書影本一份。
- （二）行政法院判決影本一份。

##### 六、綜上所述敬請大會公決。

聲請人：林○全

中華民國八十五年八月二十六日



附件二：行政法院判決 八十五年度判字第一五〇六號

原告 林○全

被告 財政部台灣省南區國稅局

右當事人間因贈與稅事件，原告不服行政院中華民國八十五年四月二十二日台八十五訴字第一一〇二九號再訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如左：

主 文

原告之訴駁回。

事 實

緣原告於民國八十四年三月二日申報將其所有坐落台南縣西港鄉後營段○○及○○地號二筆土地贈與其子林○進，並主張依遺產及贈與稅法第二十條第五款規定，不予計入贈與總額。案經被告機關初核，以其尚有其他農地未贈與，核與規定不符，乃核定贈與總額為新台幣（下同）一、七三二、八〇〇元，核課原告贈與稅三一、九六八元。原告不服，申經復查結果，未准變更，提起訴願、再訴願，遞遭決定駁回，遂提起行政訴訟。茲摘錄兩造訴辯意旨如次：原告起訴意旨略謂：一、按「人民有依法律納稅之義務」；「左列事項應以法律定之：一、．．二、關於人民權利義務者。」；「應以法律規定之事項不得以命令定之」；「命令不得牴觸憲法及法律．．。」分別為憲法第十九條、中央法規標準法第五條、第六條、第十一條所明定。又「左列各款不計入贈與總額：一、．．五、家庭農場之農業用地，贈與由能自耕之配偶或民法第一千一百三十八條所定繼承人一人受贈而繼續經營農業生產者」，亦為遺產及贈與稅法第二十條第五款所明定；家庭農場之農業用地，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，復為農業發展條例第三十一條所明定，詎財政部八十三年二月十六日台財稅第八二二三〇四八五〇號函以一紙行政命令恣意曲解法律，將前開憲法及法律規定視若無睹，揆諸遺產及贈與稅法第二十條第五款及農業發展條例第三十一條規定既無「須一次贈與」及「贈與農業用地全部筆數」之規定，顯係財政部前開函之解釋殊屬違法、違憲，原告就

此強烈指摘，奈被告及一再訴願決定機關均未就此作批駁，因循苟且，敷衍搪塞，理由不備至明。二、就我國土地政策主張禁止農地細分方面，觀農業發展條例第三十條前段規定「每宗（每個地號而非數筆成一體）耕地不得分割及移轉為共有」；另土地法第三十條第一項規定「私有農地所有權之移轉，其承受人以能自耕者為限，並不得移轉為共有．．」，均明指每宗土地「不得標示分割」（即不得一地號分割為二地號以上）、每筆農地「移轉後共有人人數不得增加」，全國管地的地政機關執行此項禁止農地細分土地政策，均是如此即已適法並無二樣。本案原告移轉二筆農地予一人，雖尚有其他農地未一併一次移轉，既未將每一地號分割為兩地號以上，且移轉後各筆土地共有人人數亦未增加，即已適法，詎被告及一再訴願決定機關曲指原告之農地已細分，與地政機關見解不同，叫人難以心服。三、況查「法律行為，違反強制或禁止之規定者，無效」，為民法第七十一條所明定，而我國土地政策依前開規定即禁止農地細分，果如被告之偏見稱本案原告之原有農地已呈細分狀態（見再訴願決定書第二頁第九行），則本案贈與法律行為，被告等機關當亦認違反禁止規定而自始無效，法應不准才是，被告因何又准予課贈與稅後，地政機關亦准予辦理贈與移轉登記，被告自相矛盾，理由還不夠清楚嗎？地政機關沒錯無庸置疑，與其說被告機關主導違反土地政策，不如說原處分違法曲解法律。四、綜上所述，請判決撤銷再訴願決定、訴願決定及原處分，以資適法，並維原告權益等語。

被告答辯意旨略謂：一、按「左列各款不計入贈與總額．．五、家庭農場之農業用地，贈與由能自耕之配偶或民法第一千一百三十八條所定繼承人一人受贈而繼續經營農業生產者。」為遺產及贈與稅法第二十條第五款所明定；又財政部八十三年二月十六日台財稅第八二二三〇四八五〇號函釋：「贈與人所有之全部農業用地，經分次贈與能自耕之具有繼承人身分中之同一人，且繼續經營農業生產者，全部農地均准免徵贈與稅，惟最後一次以前各該次贈與仍應先予核課贈與稅，俟最後一次為贈與，全部農業用地均歸同一受贈人後，再辦理退稅。」二、原告起訴理由略謂：我國土地政策主張禁止農地細分，本案原告移轉二筆農地予一人，雖尚有其他農地未一次一併移轉，既未將每一地號分割為二地號以上，且移轉後各筆土地共有人人數亦未增加即已適法，況查「法律行為，違反強制或禁止之規定者，無效」，如本案原告之原有農地已呈細分狀態，則本案贈與行為應認違反禁止規定而自

始無效云云。三、為配合農業發展政策，乃有本法「由配偶或民法第一千一百三十八條所定之繼承人一人受贈而繼續經營農業生產者不計入贈與總額」，其適用條件之一為由配偶或．．「一人」受贈，如非指全部農地，又如何能證明是否由一人受贈，農業發展政策，係為鼓勵農地不細分，始有此免稅優惠，而農地不細分，須持有農地人數不增加，例如某甲有十筆農地，八十三年五月二十日贈與其中五筆予其長子某乙，則某甲辦理該次贈與之贈與稅申報時，稽徵機關審核，如何能知某甲其餘農地會贈與何人，即使某甲不再贈與別人，則某甲之農地變成由甲、乙兩人持有，人數已增加，因此首揭所規定係指「全部農業用地」由配偶或．．一人受贈自明。又遺產及贈與稅法對分次贈與同一人時如何辦理，未明確規定，始有首揭財政部函釋，俟最後一次為贈與，確知全部農地均由同一人受贈，符合農業發展政策鼓勵目的之條件，再辦理以前各次贈與（尚未符合條件）所核課之贈與稅，該函釋並無牴觸母法（遺產及贈與稅法），反有從寬處理之解釋。四、本案原告尚有他筆農地未贈與亦為其所承認，以原告之情形而言，原為所有農地歸原告一人所有，贈與部分予其子後全部農地歸二人所有，實與農業發展條例第三十一條禁止農地細分之立法意旨有違，原核定先予課稅，核與首揭規定並無不合。五、原告另訴稱本局稱其農地已呈細分狀態，則應認違反禁止規定．．云云，查農業發展條例第三十條規定每宗耕地不得分割或移轉為共有為禁止規定，而同條例第三十一條係配合農業發展政策鼓勵農地能合併機械化經營，所規定農地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，此條鼓勵農地不細分與第三十條禁止規定之農地細分不同，顯係原告曲解法令規定，併予辯明。六、綜上所述，原告之訴無理由，請予駁回，以維稅政等語。

#### 理由

按「凡經常居住中華民國境內之中華民國國民，就其在中華民國境內或境外之財產為贈與者，應依本法規定，課徵贈與稅。」

「本法稱贈與，指財產所有人以自己之財產無償給與他人，經他人允受而生效力之行為。」為遺產及贈與稅法第三條第一項及第四條第二項所規定。又「左列各款不計入贈與總額：一．．五、家庭農場之農業用地，贈與由能自耕之配偶或民法第一千一百三十八條所定繼承人一人受贈而繼續經營農業生產者。」固為遺產及贈與稅法第二十條第五款所規定，惟該款不計入贈與總額之規



定，須就家庭農場之農業用地全部為贈與，且受贈人須為配偶或民法第一千一百三十八條所定繼承人中之一人，並能自耕而繼續經營農業生產者，始有其適用，如非就上開用地全部為贈與或非贈與予一人，即無該條款之適用，此為當然之解釋，因此財政部八十三年二月十六日台財稅第八二二三〇四八五〇號函釋：「贈與人所有之全部農業用地，經分次贈與能自耕之具有繼承人身分中之同一人，且繼續經營農業生產者，全部農地均准免徵贈與稅，惟最後一次以前各該次贈與仍應先予核課贈與稅，俟最後一次為贈與，全部農業用地均歸同一受贈人後，再辦理退稅。」核與遺產及贈與稅法第二十條第五款之規定並無牴觸，自可適用。本件原告於八十四年三月二日申報將其所有坐落台南縣西港鄉後營段〇〇及〇〇地號二筆土地贈與其子林〇進，並主張依遺產及贈與稅法第二十條第五款規定，不予計入贈與總額。經查原告尚有其他農地未為贈與，此為原告所不爭執，復有財產歸戶查詢清單附原處分卷可證，被告因而核課原告贈與稅三一、九六八元，復查決定未准變更，揆諸首揭法條規定與財政部函釋及說明，均無違誤，訴願及再訴願決定遞予維持原處分（復查決定），均無不合。原告以前揭事實欄所載理由，起訴主張原處分及一再訴願決定違法各節，核屬對法令誤解所致，尚無可採。原告起訴意旨，非有理由，應予駁回。

據上論結，本件原告之訴為無理由，爰依行政訴訟法第二十六條後段，判決如主文。

中華民國八十五年七月四日

（本聲請書其餘附件略）