

解釋字號	釋字第566號
解釋公布院令	中華民國 92年09月26日
解釋爭點	農發條例細則等命令就非農用仍農作土地，課遺贈稅違憲？
解釋文	<p>中華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前段規定，家庭農場之農業用地，其由能自耕之繼承人繼承或承受，而繼續經營農業生產者，免徵遺產稅或贈與稅。七十三年九月七日修正發布之同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臺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修正農業發展條例施行細則發布施行之後者，應依該細則第二十一條規定，即凡已依法編定為非農業使用者，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」之函釋，使依法編為非農業使用之土地，於其所定之使用期限前，仍繼續為從來之農業使用者，不能適用七十五年一月六日修正公布之農業發展條例第三十一條免徵遺產稅或贈與稅之規定及函釋，均係增加法律所無之限制，違反憲法第十九條租稅法律主義，亦與憲法保障人民財產權之意旨暨法律保留原則有違，應不再適用。</p>
理由書	<p>本件解釋所由生之具體事件係發生於八十二年及八十五年間，自應適用當時有效之法令。查農業發展條例於七十二年八月一日修正公布，同條例施行細則亦於七十三年九月七日修正發布，嗣同條例於七十五年一月六日雖修正公布第二條，惟同條例施行細則並未修正。從而本解釋之適用法令，自應以此為範圍，至八十九年一月二十六日同條例之再修正及同年六月七日同條例施行細則之再修正，均非本件具體事件所適用之法令，不在本解釋之範圍，合先敘明。</p> <p>憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務，係指人民有依法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及稅捐減免等項目，負繳納稅捐之義務或享受減免稅捐之優惠，主管機關基於法律概括授權而訂定之施行細則，僅得就實施母法所定納稅義務及其要件有關之事項予以規範，不得另為增減，否則即屬違反租稅</p>

法律主義；又有關人民自由權利之限制，應以法律定之，且不得逾越必要之程度，憲法第二十三條定有明文，如立法機關授權行政機關發布命令為補充規定者，行政機關於符合立法意旨且未逾越母法規定之限度內，亦得就執行法律有關之細節性、技術性事項以施行細則定之，惟其內容不得牴觸母法或對人民之自由權利增加法律所無之限制，迭經本院釋字第三一三號、第三六七號、第三八五號、第四一三號、第四一五號、第四五八號等解釋闡釋甚明。是租稅法律主義之目的，亦在於防止行政機關恣意以行政命令逾越母法之規定，變更納稅義務，致侵害人民權益。

七十二年八月一日修正公布之農業發展條例第三十一條前段³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」。農業用地經主管機關編定為非農業使用後，發生繼承之事實，依七十三年九月七日修正公布之農業發展條例施行細則之規定，不能免徵遺產稅，惟依財政部八十三年十一月二十九日臺財稅字第八三〇六二五六八二號函則可按一定條件免稅，此一免稅規定於八十九年六月七日修正上開施行細則時正式予以納入。就引發本件解釋之事實而言，農業發展條例有關徵免遺產稅之規定並未修正，行政機關前後行政命令卻已實質變更納稅人之租稅負擔，此種情形難謂與租稅法律主義相符。上開條例第三十一條所稱「農業用地」，依同條例第三條第十款規定，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」，立法者並未限定該土地須為經依法編定為一定農牧、農業用途或田、旱地目，始為農業用地，惟基於法律適用之整體性，該土地仍須以合法供農用者為限，而不包括非法使用在內。又依土地法第八十三條規定，土地經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。故土地雖經編為非農業使用，除不得供其他用途之使用外，於所定使用期限前，仍非不得繼續為從來之使用，如其繼續經營不滿五年者，仍應追繳應納稅賦不予優惠（參照當時適用之農業發展條例第三十一條但書）。前述農業發展條例關於農業用地之認定，除該條例所作之定義性規定外，雖亦應與土地法等相關法律規定為整體性闡釋，以定其具體適用範圍。惟若逾越此一範圍，任意擴張、縮減法律所定租稅義務或減免之要件，即非憲法第十九條規定之租稅法律主義所許，縱財政部認該條例第三十一條關於免稅要件及範圍規定過寬，影響財稅政策

或有不合獎勵農業發展之原意，有修正必要，亦應循母法修正為之，殊不得任意以施行細則或解釋性之行政規則逕加限縮其適用範圍。七十三年九月七日修正發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臺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修正農業發展條例施行細則發布施行之後者，應依該細則第二十一條規定，即凡已依法編定為非農業使用者，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」之函釋，對於向來作為家庭農場之農業用地，因繼承開始前或贈與事實發生前依法編為非農業使用之土地，而於繼承人死亡或贈與事實發生後，於其所定使用期限前，仍可繼續為從來之農業使用者，亦不適用當時之農業發展條例第三十一條免徵遺產稅或贈與稅之規定及函釋部分，即令符合獎勵農業發展之目的，惟其逕以命令訂定，限縮當時有效之同條例第三條第十款「農業用地」定義可適用之範圍，均為增加法律所無之限制，違反憲法第十九條租稅法律主義，亦與憲法保障人民財產權之意旨暨法律保留原則有違，應不再適用（參照本院釋字第二一〇號解釋意旨）。至同條例第三條第十一款關於「耕地」之定義，係基於政策考量，僅在解釋同條例條文中有「耕地」之文字者，例如第三十條（現改為第十六條）關於耕地分割及移轉禁止之情形（現行條例另增第二十條、第二十一條、第二十二條關於耕地租賃之特別規定），自不能據該款解釋，限縮同條第十款「農業用地」之意義範圍，併此說明。

大法官會議主席 院長 翁岳生

大法官	劉鐵錚	吳 庚	王和雄	王澤鑑
	林永謀	施文森	孫森焱	陳計男
	曾華松	董翔飛	楊慧英	戴東雄
	蘇俊雄	黃越欽	謝在全	賴英照

意見書、抄本
等文件



[566抄本\(含解釋文、理由書及曾大法官華松與黃大法官越欽共同提出之不同意見書、聲請書及附件\)](#)



[566曾大法官華松、黃大法官越欽共同提出之不同意見書](#)



相關法令



[憲法第19條\(36.01.01\)](#)



[憲法第23條\(36.01.01\)](#)



[司法院釋字第210號解釋](#)



[司法院釋字第313號解釋](#)



[司法院釋字第367號解釋](#)



[司法院釋字第385號解釋](#)



[司法院釋字第413號解釋](#)



[司法院釋字第415號解釋](#)



[司法院釋字第458號解釋](#)



[農業發展條例第3條第10款、第11款、第30條、第31條 \(72年8月1日修正公布 \) \(72.08.01\)](#)



[農業發展條例第2條、第31條 \(75年1月6日修正公布 \) \(75.01.06\)](#)



[農業發展條例第16條、第20條、第21條、第22條 \(89年1月26日修正公布 \) \(89.01.26\)](#)



[土地法第83條\(90.10.31\)](#)



[遺產及贈與稅法第17條、第20條\(90.06.13\)](#)



[農業發展條例施行細則第21條 \(73年9月7日修正發布 \) \(73.09.07\)](#)

財政部73年11月8日臺財稅第62717號函

財政部83年11月29日臺財稅字第830625682號函

相關文件

(一) 洪○○等五人聲請解釋案(大法官書記處整理提供)

聲請人以系爭四筆被繼承土地係供農業使用或與農業經營不可分離之土地為由，申請免徵遺產稅。為財政部台灣省中區國稅局駁回後，循序聲請復查、行政爭訟。行政法院八十八年度判字第277號判決以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規定「所稱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」，及財政部七十二年十一月八日臺財稅第六二七一七號函釋「被繼承人死亡或贈與事實發生於修正農業發展條例施行細則發布施行之後者，應依該細則第二十一條規定，即凡已依法編定為非農業使用者，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」為由，駁回確定在案。聲請人認前開規定及函釋，逾越母法授權規定，牴觸憲法第十九條租稅法律主義及第二十三條規定之法律保留原則，侵害其憲法第十五條所保障之財產權，爰聲請解釋。

（二）監察院聲請統一解釋案

本件系爭農地原經公告編定為工業用地，惟未辦理徵收程序，故仍做農業使用。被繼承人死亡後，繼承人等請求依行為時農業發展條例（七十二年八月一日修正公布）第三十一條前段規定：「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。台灣省北區國稅局竹東稽徵所以系爭土地之使用區分為「工業區」，與行為時農業發展條例施行細則（七十三年九月七日修正公布，以下簡稱「系爭施行細則」）第二十一條後段：「所稱家庭農場之農業用地，不包括繼承或贈與時已依法編定為非農業使用者在內」之規定不符予以否准，繼承人等乃向監察院提出陳情。

監察院認系爭施行細則第二十一條後段規定，將已編訂為非農業使用，實際仍作農業使用之土地排除適用，增加母法所無之限制，違背依法行政之法律優位原則；惟行政院依財政部之函覆，認為農業發展條例所稱之農業用地，參考其立法意旨，係指經依法編定為農業使用之土地，系爭施行細則第二十一條，僅係使母法第三十一條於適用時更加明確，並合乎立法意旨，並無逾越母法之問題。監察院遂以與行政院所持見解有異，依司法院大法官審理案件法第七條第一項第一款規定聲請統一解釋。