

洪○○等五人聲請書

主 旨：為行政院八十八年度判字第二七七號確定判決所適用之財政部七十三年十一月八日臺財稅第六二七一七號解釋函，以及七十三年九月七日修正之農業發展條例施行細則第二十一條後段規定暨財政部臺灣省中區國稅局憑上開解釋函令作成第○六一四○○二四號遺產稅核定通知書之課稅處分，違反憲法第十五條、第十九條及第二十三條疑義事，呈請解釋。

說 明：依司法院大法官審理案件法第五條第一項第二款及同法第八條之規定聲請釋憲，謹將有關事項敘明如下：

壹、聲請解釋憲法之目的

財政部七十三年十一月八日臺財稅第六二七一七號解釋函，農業發展條例施行細則第二十一條牴觸憲法第十五條人民財產權之保障，第十九條人民依法納稅義務、租稅法律主義以及第二十三條「法律保留原則」之精神，應不再援用，右開遺產稅課稅處分係以該違憲之財政部解釋函及農業發展條例施行細則第二十一條規定為依據，均牴觸上開憲法規定之意旨，應屬無效，謹請 鈞院大法官予以解釋，以維憲法保障人民權益之精神。

貳、疑義或爭議之性質與經過，及涉及之憲法條文

一、緣聲請人於民國八十五年五月一日向財政部臺灣省中區國稅局辦理遺產稅申報，經該局核定遺產總額為新台幣（下同）三二、七〇三、五八二元，遺產淨額一一、四八四、三一六元。聲請人等以坐落彰化縣溪湖鎮○○段二九九、三五五、四〇一、五〇〇、五〇四地號等五筆土地係供農業使用或與農業經營不可分離之土地，請免徵遺產稅，經復查結果，准予增列扣除坐落彰化縣溪湖

鎮○○段二九九地號土地價值六七五、四○○元，重新核定遺產淨額為一〇、八〇八、九一六元。聲請人等不服，就坐落彰化縣溪湖鎮○○段三五五、四〇一、五〇〇、五〇四地號等系爭四筆土地部分，循序提起行政訴訟。

二、聲請人就前開土地不服財政部臺灣省中區國稅局課稅處分，依法申請復查，提起訴願、再訴願及行政訴訟，經行政法院八十八年度判字第二七七號確定判決予以駁回。經查行政法院判決之主要理由，略謂：

(一)七十三年九月七日修正之農業發展條例施行細則第二十一條後段規定，作為執行農業發展條例第三十一條規定之細節性、技術性事項，其所稱家庭農場之農業用地，係就農業發展條例第三條第十款規定經營農業之外之其他農用土地所為之定義，並未抵觸母法。

(二)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，故凡編為某種用途之土地，即不得供其他用途之使用，土地法第八十二條亦有明文規定，而農業發展條例施行細則第二十一條後段規定，係在貫徹上述意旨之當然解釋，並非增加法律所無之規定及加重人民稅負，自與租稅法律主義無違。

(三)系爭四筆土地於被繼承人洪○○八十四年死亡前之六十年六月二十五日溪湖鎮都市計畫公布實施時，即編定為工業區用地，系爭土地已依法編定為農業用地〈按係工業區土地之誤〉，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免徵遺產稅之規定。本件原處分核無違誤，一再訴願決定遞予維持，亦無不合，原告之訴核無足採，應予駁回。

三、本案所涉憲法條文：

本案經依復查申請、訴願、再訴願及行政訴訟程序，訴請撤銷前開遺產稅之課稅處分，惟行政法院一再適用有違憲法疑義之七十三年九月七日修正之農業發展條例施行細則第二十一條後段規定，及財政部七十三年十一月八日臺財稅第六二七一七號解釋函，逾越法律授權基礎，作為課稅處分之依據，實已違法侵害人民之財產權，並與憲法第十五條「人民之財產權應予保障」之規定，憲法第十九條「人民有依法律納稅之義務」之「租稅法律主義」，以及憲法第二十三條「以上各條列舉之自由權利，除為防止妨礙他人自由、避免緊急危難、維持社會秩序或增進公共利益所必要者外，不得以法律限制」之「法律保留原則」等意旨發生牴觸。

參、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、按財產權為憲法第十五條所保障之人民自由權利，國家公權力之行使，如對人民之財產權有所限制或侵害，依據憲法第二十三條「法律保留原則」之意旨，須有法律明文作為依據始得為之，中央法規標準法第五條第二款亦規定「關於人民權利義務事項應以法律定之。」此為民主法治國家保障人民基本權利之基本精神。其中關於租稅事項，憲法第十九條特別明文保障「人民有依法律納稅之義務」，亦即國家非依據法律不得核課徵收稅捐，亦不得要求國民繳納稅捐，僅於其法律所規定之範圍內

始得對人民課稅。蓋因國家對人民之課稅處分直接侵害人民之財產權，須有經民主程序產生之國會所制定之法律作為依據，方可避免國家公權力之濫用，不當侵害人民之財產權，司法機關則須依據法律審查行政機關之課稅處分是否依法行政，斷無袒護行政機關於法律規定之外，透過行政命令函釋另行創設法律所未明定之要件，讓行政機關有違法課稅處分、增加人民稅負之餘地，此不僅逾越司法權認定事實解釋法律之職權範圍，更已明顯抵觸憲法第十九條「租稅法律主義」、憲法第十五條「人民財產權之保障」及憲法第二十三條「法律保留原則」之精神。

二、本件聲請人所主張者，係聲請人於八十五年五月一日辦理被繼承人洪○○之遺產稅申報時，財政部臺灣省中區國稅局引用之財政部七十三年十一月八日臺財稅第六二七一七號解釋函及農業發展條例施行細則第二十一條規定均有違法及違憲之處，查上開規定乃就人民得否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或贈與稅所新增之規定，係於法律以外規定有關人民權利義務之事項，其適用之對象為一般人民，直接對外發生效力，性質上屬於行政命令。鈞院釋字第三九〇號、第三九四號及第四〇二號解釋曾就行政命令、行政處分是否違憲予以解釋，則前開財政部臺財稅第六二七一七號解釋函、農業發展條例施行細則第二十一條規定及以該行政命令為依據之課稅處分得為違憲審查之對象，應無疑義，合先敘明。

三、聲請人對本案所持之立場及見解：

(一) 農業發展條例施行細則第二十一條後段規定，及財政部七十三年十一月八日臺財稅第六二七一七號解釋函有違憲法第十九條租稅法律主義：

1、按人民有依法律納稅之義務，為憲法第十九條所明定，所謂依法律納稅，兼指納稅及免稅之範圍，均應依法律之明文。至主管機關訂定之施行細則，僅能就實施母法有關事項而為規定，如涉及納稅及免稅之範圍，仍當依法律之規定，方符合上開憲法所示租稅法律主義之本旨（鈞院釋字第二一〇號解釋理由書參照）；而農業發展條例有關農業用地免徵遺產稅之規定，其目的在獎勵繼承人繼續農業發展，使農業用地繼續供農作使用者，得以享有免徵遺產稅之優惠，若施行細則得任意增減免徵遺產稅之要件，即與租稅法律主義之意旨不符。

2、查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。」而農業發展條例第三條第十款關於免徵遺產稅之「農業用地」亦明文規定，係「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」。依前開法律明文，已足見「供農作使用之土地」可以免徵遺產稅，在財政部七十三年十一月八日臺財稅第六二七一七號解釋函發布前，財稅主管機關即依「繼續農業使用滿五年」為徵免遺產稅之認定標準。詎農

業發展條例施行細則第二十一條後段竟增設規定，謂「本條例第三十一條所稱之家庭農場之農業用地，不包括於繼承時已依法編定為非農業使用者在內」，任意增加免徵遺產稅之要件，限縮母法之適用，依前開說明，實有違憲法第十九條租稅法律主義。

(二) 農業發展條例施行細則第二十一條後段規定及財政部七十三年十一月八日臺財稅第六二七一七號函有違憲法第十五條人民財產權之保障及憲法第二十三條法律保留原則之精神：

1、按財產權之保障為憲法第十五條所保障之人民自由權利，國家公權力之行使，如對人民之財產權有所限制或侵害，依據憲法第二十三條「法律保留原則」之意旨，須有法律明文作為依據始得為之。中央法規標準法第五條第二款亦規定：「關於人民權利義務事項應以法律定之」，此為民主法治國家保障人民基本權利之基本精神。

2、查農業發展條例第三條第十款已就何者屬於該條例第三十一條所稱得以免徵遺產稅之農業用地，以明文加以定義。依該款例示之明文，已足見「供農作使用之土地」即屬該條例所稱可以免徵遺產稅之「農業用地」。參諸農業發展條例第三條第十一款另將「耕地」定義為「指農業用地中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」，足見「農業用地」之

概念本較「耕地」之概念為廣，「依法編定為非農業使用」而事實上供農作之土地，雖非屬該條例所稱之「耕地」，然仍屬該條例所稱之「農業用地」，依法仍可以免徵遺產稅。易言之，農業發展條例所稱「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，此由該條例之文義解釋即明，只要事實上供農作之用，不問其編定用途為何，均可享受免徵遺產稅之優惠，此即為農業發展條例立法時為獎勵繼承人繼續農業發展而訂立之明文。農業發展條例既係規定「農業用地」可以免徵遺產稅而非規定「耕地」可以免徵遺產稅，顯係立法者有其獎勵農業發展之考量。矧農業發展條例施行細則第二十一條後段擅自增列限制「……所稱家庭農場之農業用地，不包括於繼承時已依法編定為非農業使用者在內」，顯係有意違背法律明文，混淆「農業用地」與「耕地」之區別，以「命令」使「農業用地」無法全部享有免徵遺產稅之優惠，僅「耕地」始得享受免徵遺產稅之優惠，擅自增加法律所無之限制，影響並限制人民財產權，牴觸憲法第二十三條「法律保留原則」之精神。

- 3、按農業發展條例第三條第十款對農業用地之定義，係採用例示規定與概括規定並存之立法方式，除例示規定「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、灌溉及排水使用之土地」為農業用地外，尚概括規定「其他農用之土

地」亦屬農業用地。惟對概括性規定之解釋適用，即必須從相關例示規定中探尋事物之共同特徵，以確認所欲規範事物類型究竟為何，即何者為「其他農用」之農業用地，然後，再行判斷系爭事實是否具備這些共同特徵而為所欲規範之事物類型所涵蓋，查農業發展條例既未授權主管機關得以行政命令決定「供農業使用之土地中，何者不得免徵遺產稅」，則主管機關為執行母法所需，就何謂「其他農用之土地」所為定義，仍應受母法之拘束，亦即主管機關除不得將與母法例示事項中明示事物性質相異之事項，列入免徵遺產稅之範圍，更不可逾越母法，將母法已明文例示「供農作使用」之土地即可免徵遺產稅，擅以行政命令加以限制或排除。

4、退而言之，縱認為貫徹土地法第八十二條之精神，使編定為某種用途之土地不得供其他用途之使用，而有意藉由修改農業用地免徵遺產稅之規定，使「編定為非農業用地使用之土地」，不再享受免徵遺產稅之優惠，依「法律保留原則」之精神，仍應透過立法程序修改農業發展條例等相關「法律」規定，不得逕以「命令」訂定。其逕以命令限制、侵害人民財產權，亦屬有違憲法第二十三條「法律保留原則」之規定。

(三)至於農業發展條例第三條有關「農業用地」之定義，雖已於八十九年一月二十六日修正為「農業用地：指非都市土地或都市土地農業區、保護區範圍內，依法供下列使用之土地：(一)供農作、森林、養殖、

畜牧及保育使用者。(二) 供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。(三) 農民團體與合作農場所有直接供農業使用之倉庫、冷凍(藏)庫、農機中心、蠶種製造(繁殖)場、集貨場、檢驗場等用地。」惟 鈞院釋字第一七七號解釋文第二項明示「本院依人民聲請所為之解釋，對聲請人據以聲請之案件，亦有效力」，是以，聲請人據以聲請之行政訴訟確定終局裁判所適用之法令，雖已失效，仍有呈請 鈞院解釋之必要，併此敘明。

四、結論

綜上所述，行政法院八十八年度判字第二七七號確定判決所適用之財政部七十三年十一月八日臺財稅第六二七一七號函釋，以及農業發展條例施行細則第二十一條後段規定抵觸憲法第十五條、第十九條及第二十三條之規定，應屬無效。財政部臺灣省中區國稅局憑上開解釋函令作成第○○六一四○○二四號遺產稅核定通知書之課稅處分，亦抵觸上開憲法之規定。謹懇請 鈞院大法官惠予違憲審查，宣告財政部七十三年十一月八日臺財稅第六二七一七號函釋、七十三年九月七日修正之農業發展條例施行細則第二十一條後段、財政部臺灣省中區國稅局第○○六一四○○二四號遺產稅課稅處分及行政法院八十八年度判字第二七七號確定判決違憲，以維護憲法保障人民權益之基本精神，無任感禱。

肆：相關文件之名稱及件數

證一：農業發展條例第三條及第三十一條於七十二年八月一日修正條文對照表影本乙份。

證二：農業發展條例施行細則第二十一條於七十三年九月七日修正條文對照表影本乙份。

證三：財政部七十三年十一月八日臺財稅第六二七一七號函影本乙份。

證四：財政部臺灣省中區國稅局第○○六一四○○二四號遺產稅核定通知書影本乙份。

證五：財政部臺灣省中區國稅局復查決定書影本乙份。

證六：財政部訴願決定書影本乙份。

證七：行政院再訴願決定書影本乙份。

證八：行政法院八十八年度判字第二七七號判決影本乙份。

謹 呈

司 法 院 公 鑒

聲請人：洪○○

洪○○

李○○

林洪○○

洪○○

中 華 民 國 八 十 九 年 十 二 月 十 八 日

(附件證八)

行政法院判決

八十八年度判字第二七七號

原 告 洪 ○ ○ (住略)

洪 ○ ○ (住略)

洪 ○ ○ (住略)

李 ○ ○ (住略)

林 洪 ○ ○ (住略)

兼共同訴訟代理人

洪 ○ ○ (住略)

被 告 財政部臺灣省中區國稅局

上當事人間因遺產稅事件，原告不服行政院中華民國八十七年五月十六日台八十七訴字第二三九一一號再訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主 文

原告之訴駁回。

事 實

緣本件被繼承人洪○○於民國八十四年十一月二十一日死亡，由原告等共同繼承，原告洪○○代表全體繼承人於八十五年五月一日向被告辦理遺產稅申報，經被告核定遺產總額為新台幣（下同）三二、七〇三、五八二元，遺產淨額一一、四八四、三一六元。原告等以坐落彰化縣溪湖鎮○○段二九九、三五五、四〇一、五〇〇、五〇四地號等五筆土地係供農業使用或與農業經營不可分離之土地，請免徵遺產稅云云，申經復查結果，准予增列扣除坐落彰化縣溪湖鎮○○段二九九地號土地價值六七五、四〇〇元，重新核定遺產淨額一〇、八〇八、九一六元。原告等不服，就坐落彰化縣溪湖鎮○○段三五五、四〇一、五〇〇、五〇四地號等系爭四筆土地部分，循序提起行政訴訟。茲摘敘兩造訴辯意旨如次：

原告起訴意旨略謂：

- 一、坐落彰化縣溪湖鎮○○段三五五、四〇一、五〇〇、五〇四地號系爭土地，現均供農作之用，核屬遺產及贈與稅法施行細則第十一條所稱之農業用地，依遺產及贈與稅法第十七條第一項第六款之規定，其現值均應自遺產總額中扣除，免徵遺產稅。
- 二、財政部七十三年十一月八日臺財稅第六二七一七號解釋函及農業發展條例施行細則第二十一條規定均有違法、違憲之處，茲分述如後：

- (一) 農業發展條例第三條第十款關於免徵遺產稅之「農業用地」已明文規定，係「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」，參諸同條第十一款另將「耕地」定義為「指農業用地中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」，足見「農業用地」之概念遠較「耕地」之概念為廣，「依法編定為非農業使用」而事實上供農用土地，雖非屬該條例所稱之「耕地」，然仍屬該條例所稱之「農業用地」。易言之，該條例所稱「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，此由該條例之文義解釋即明。財政部上開函釋及農業發展條例施行細則第二十一條規定認為已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、第二十條之規定免徵遺產稅及贈與稅云云，顯然誤解「農業用地」與「耕地」之區別；且立法者既以法律明文規定「農業用地」可以免徵遺產稅，而非規定「耕地」才可以免徵遺產稅，自有其立法上之考量。財政部上開函釋及農業發展條例施行細則第二十一條之規定，無異擅自變更上開法律之規定，使得僅「耕地」可以免徵遺產稅，其餘非屬耕地之農業用地則不得免徵遺產稅，顯然與遺產及贈與稅法、農業發展條例所規定「農業用地」可以免徵遺產稅之明文相牴觸。
- (二) 況關於人民之權利、義務應以法律定之，中央法規標準法第五條第二款定有明文，法律雖得授權以命令為補充規定，惟授權之目的、範圍及內容均必須具體明確，然後據以發布命令，始不違反法律保留原則。依繼承開始時之遺產及贈與稅法施行

細則第十一條、農業發展條例第三條第十款已明文規定可以免徵遺產稅之「農業用地」之定義及要件，並未授權行政機關可以另訂限制農業用地免徵遺產稅之消極資格，則財政部上開函釋及農業發展條例施行細則第二十一條但書增列限制已依法編定為非農業使用之農業用地，即不得免徵遺產稅云云，已增加法律所未規定之限制，顯與法律保留原則不符（鈞院八十七年度判字第三九三號判決參照）。

(三)且農業發展條例第三條第十款既已就該法所稱「農業用地」明文規定係「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」，如認此項規定有欠周全，應先修正法律，而在法律未修正之前，行政院於農業發展條例施行細則第二十一條但書添加法律所無之限制，剝奪人民依法得享免徵遺產稅之優惠，變相增加人民稅負，有違該法獎勵農業發展之原意，亦屬明顯逾越母法，且有違憲法保障人民權利及憲法第十九條租稅法定主義之本旨，依憲法第一百七十二條之規定應屬無效而無適用餘地。

(四)至再訴願決定機關及訴願決定機關所稱依土地法第八十二條規定凡編定為某種用途之土地，即不得供其他用途之使用一節。經查土地法第八十三條另設有「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」之例外規定。查系爭土地雖經編定為工業區用地，惟地目尚未變更，仍屬農地，有土地登記簿謄本可稽，依前述土地法第八十三條之規定，自仍得繼續為從來之使用。

三、綜上所述，農業發展條例施行細則第二十一條但書規定不僅與法律明文相抵觸、違反法律保留原則並逾越母法，有違租稅法律主義之本旨，應屬無效。財政部上開函釋爰引農業發展條例施行細

則第二十一條但書規定，認為凡已依法編定為非農業使用者，不得依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云云，同有違憲、違法之處。況系爭土地其中五〇〇、五〇四地號土地，對外並無通路可行，此有地籍圖影本可稽，根本無從依都市計畫編定作為工業使用，且系爭土地向來均供農業使用，現今地目亦未變更，仍屬農地，依土地法第八十三條規定亦得繼續供農業使用。被告機關不查，罔顧系爭土地迄今仍作農用之事實，遽以系爭土地已編定為非農業使用而認定不得自遺產總額中扣除其現值云云，實有未當，訴願、再訴願決定遞予維持，亦有未洽，誠難令人甘服。為此，請判決撤銷原處分及一再訴願決定等語。

被告答辯意旨略謂：

- 一、被繼承人洪〇〇於八十四年十一月二十一日死亡，原告等於八十五年五月一日辦理遺產稅申報，經被告所屬員林稽徵所核定遺產總額三二、七〇三、五八二元，應納稅額一、七二八、九二二元。原告等不服，主張坐落彰化縣溪湖鎮〇〇段二九九、三五五、四〇一、五〇〇、五〇四地號等五筆土地係供作農業使用之農業用地或與農業經營不可分離之土地，應免徵遺產稅等情，申經復查結果，除准予增列扣除坐落彰化縣溪湖鎮〇〇段二九九地號土地價值六七五、四〇〇元外，至其餘系爭四筆土地，經函請溪湖鎮公所查明，上開土地於六十年六月二十五日溪湖鎮都市計畫公布實施時，即編定為工業區用地，則於被繼承人死亡時，該四筆土地已依法編定為非農業用地，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免徵遺產稅之規定，原核定否准自遺產總額扣除該四筆土地，並無不合。
- 二、經查七十三年九月七日修正之農業發展條例施行細則第二十一條後段規定，係為執行農業發展條例第三十一條規定之細節性、技

術性事項，其內容並未牴觸母法。況且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。故凡編為某種用途之土地，即不得供其他用途之使用，土地法第八十二條亦有明文規定，而農業發展條例施行細則第二十一條後段規定，係在貫徹上述意旨之當然解釋，並非增加法律所無之規定及加重人民稅負，自與租稅法律主義無違。次查土地法第八十三條雖規定「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。」惟查系爭四筆土地於六十年六月二十五日溪湖鎮都市計畫公布實施時，即編定為工業區用地，並無其他細部計畫，是應無土地法第八十三條之適用，亦不得適用遺產及贈與稅法第十七條第一項第六款免徵遺產稅，所訴其地目尚未變更，仍屬農地，應免徵遺產稅乙節，尚難採據，請判決駁回等語。

理 由

按遺產中之農業用地及其地上農作物，由繼承人或受遺贈人，繼續經營農業生產者，扣除其土地及地上農作物價值之全數。但該土地如繼續供農業使用不滿五年者，應追繳應納稅賦，為遺產及贈與稅法第十七條第一項第六款所規定。次按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，為農業發展條例第三十一條前段所規定，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，復為同條例施行細則第二十一條後段所明定。查，本件原告等之被繼承人洪○○之遺產中，系爭四筆土地於繼承開始前已編定為工業區用地，非屬供農業使用之農業用地，不適用遺產及贈與稅法第十七條第一項第六款規定，准自遺產總額中扣除其現值，免徵遺產稅，被告並據以核定課徵遺產稅。原告不服，循序提起行政訴訟，主張：被告依財政部七十三年十一月八日臺財稅第六二七一七號函釋意旨，及農業發展條

例施行細則第二十一條之規定，作為本件處分之依據，惟上開函釋意旨及施行細則違反法律保留原則，且逾越其母法農業發展條例第三條第十款之規定，並有違租稅法律主義之本旨，應屬無效。況系爭四筆土地，向來均供農業使用，地目亦未變更，仍屬農地，依土地法第八十三條規定亦得繼續供農業使用，是其現值均應自遺產總額中扣除，免徵遺產稅云云。經查，七十三年九月七日修正之農業發展條例施行細則第二十一條後段規定，作為執行農業發展條例第三十一條規定之細節性、技術性事項，其所稱家庭農場之農業用地，係就農業發展條例第三條第十款規定經營農業之外之其他農用土地所為之定義，並未牴觸母法。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。故凡編為某種用途之土地，即不得供其他用途之使用，土地法第八十二條亦有明文規定，而農業發展條例施行細則第二十一條後段規定，係在貫徹上述意旨之當然解釋，並非增加法律所無之規定及加重人民稅負，自與租稅法律主義無違。又編為工業區用地，並無其他細部計畫存在，自無土地法第八十三條規定之適用。雖依最高法院六十四年第二次民庭庭推總會決議，於其地目尚未變更前，仍得依土地法第八十三條之規定，得繼續為從來之使用，惟已不屬家庭農場之農業用地。本件系爭四筆土地於被繼承人洪○○八十四年死亡前之六十年六月二十五日溪湖鎮都市計畫公布實施時，即編定為工業區用地等情，業據被告向彰化縣溪湖鎮公所查明，有該函附原處分卷可稽，且為原告等所不爭執。則系爭土地已依法編定為工業區用地，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免徵遺產稅之規定。原告主張，核無足採。另本院八十七年度判字第三九三號判決，係有關申請老年農民福利津貼之個案判決，司法院釋字第二一〇、二六八、四一三號解釋意旨，亦與本件免徵遺產稅無涉，均不適用於本案，併此敘明。

綜上所述，本件原處分核無違誤，一再訴願決定遞予維持，亦無不合，原告猶執前詞，聲明撤銷，為無理由，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 八 年 二 月 五 日

(本聲請書其餘附件略)