

## 監察院函

受文者：司法院

主旨：函送本院財政及經濟、內政及少數民族、司法及獄政委員會所提：古委員登美、馬委員以工、林委員鉅銀調查，新竹科學工業園區第三期徵收用地，因未於法定期間內實施開發，致編定失其效力，又遲不徵收，致部分務農地主需負擔鉅額遺產稅案，前經本院提案糾正，惟主管機關仍未有效解決問題等情乙案，與行政院所持見解有異，請惠予統一解釋見復。

說明：

- 一、依九十一年十二月十日本院第三屆第四十七次會議決議辦理。
- 二、檢附關係文書乙份。

院長 錢 復

## 聲 請 書

主旨：本院調查「新竹科學工業園區第三期徵收用地，因未於法定期間內實施開發，致編定失其效力，又遲不徵收，致部分務農地主需負擔鉅額遺產稅案，前經本院提案糾正，惟主管機關仍未有效解決問題等情乙案」之調查意見，與行政院復文所持見解，有適用同一法律所表示之見解相異之情形，聲請司法院大法官作統一解釋。

說明：

### 壹、聲請統一解釋之目的

依農業發展條例八十九年一月二十六日修正前第三十一條規定：「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。……」本件被繼承人胡○○於八十一年十一月二十七日死亡，納稅義務人胡○○君等五人於八十二年二月十一日辦理遺產稅申報時，檢附其於同年二月一日所書立之承諾書，聲明自繼承之日起就被繼承人所遺新竹縣竹東鎮○○段三一八之三、三一八之五五地號等二筆土地繼續經營農業生產，惟臺灣省北區國稅局竹東稽徵所僅以系爭土地之使用分區為「工業區」，核與農業發展條例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，而否准陳訴人主張所繼承土地應改按農業用地予以減免遺產稅之申請，雖經本院認為臺灣省北區國稅局竹東稽徵所依據之農業發展條例施行細則第二十一條後段規定與母法第三十一條有違，惟行政院仍認為前揭施行細則係為使母法第三十一條於適用時更加明確，並合乎該法條之立法意旨，因事關本院與行政機關適用法律見解有異。爰依司法院大法官審理案件法第七條第一項第一款之規定，聲請大法官統一解釋。

## 貳、法律及命令見解發生歧異之經過及涉及之法律及命令條文

查本案被繼承人胡○○於八十一年十一月二十七日死亡，所遺新竹縣竹東鎮○○段三一八之三、三一八之五五地號等兩筆土地，原屬農業用地，納稅義務人胡○○君等五人於八十二年二月十一日辦理遺產稅申報時，檢附其於同年二月一日所書立之承諾書，聲明自繼承之日起就被繼承人所遺新竹縣竹東鎮○○段二筆土地繼續經營農業生產，惟財政部

臺灣省北區國稅局竹東稽徵所依據科學工業園區管理局簡便行文表所示，以系爭土地之使用分區為「工業區」，核與農業發展條例施行細則第二十一條：「……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，而否准依農業用地免徵遺產稅。惟依修正前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，並自繼承或承受之年起，免徵田賦十年。但如繼續經營不滿五年者，應追繳應納稅賦；其須以現金補償其他繼承人者，由農業主管機關協助辦理十五年貸款。」及第三條第十款規定：「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。」核其法條文義，係以土地實際使用予以界定，並無限於「農業區」或「保護區」內者始有適用之明文。則農業發展條例施行細則第二十一條後段規定將已編定為非農業使用惟實際仍作農業使用之土地排除適用，乃增加母法所無之限制，而與母法相牴觸。

### 參、聲請解釋之理由及聲請人對本案所持之立場與見解

一、按我國憲法對於人民自由權利，係採直接保障主義，對於自由權利之限制或課人民以義務，應以法律定之，尤其租稅法律主義為憲法第十九條之本旨，租稅之權義為法律保留中「高密度」之部分，應以較嚴謹之依法行政原則貫徹之，否則，憲法保障人民應以法律為依據始得課人民納稅義務之精神將因違法之命令或解釋而喪失。且查司法院大法官對租稅法律主義及命令在何種情形

下可限制人民權利，曾著有多號解釋，闡釋甚詳。如釋字第二一〇號解釋理由書略以：「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，方符上開憲法所示租稅法律主義之本旨。」釋字第三六七號解釋理由書略以：「憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務，係指人民僅依法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及租稅減免等項目而負繳納義務或享受減免繳納之優惠，舉凡應以法律明定之租稅項目，自不得以命令作不同之規定，否則即屬違反租稅法律主義……。若法律僅概括授權行政機關訂定施行細則者，該管行政機關於符合立法意旨且未逾越母法規定之限度內，自亦得就執行法律有關之細節性、技術性之事項以施行細則定之，惟其內容不能抵觸母法或對人民之自由權利增加法律所無之限制，行政機關在施行細則之外，為執行法律依職權發布之命令，尤應遵守上述原則。」釋字第三六九號解釋：「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要件負繳納稅捐之義務或享減免繳納之優惠而言。」又釋字第四七八號解釋理由書略以：「財政部函，以『須經稽徵機關核准按自用住宅用地稅率課徵地價稅』為申請退稅之要件部分，增加土地稅法第三十五條第一項第一款所無之限制，有違憲法第十九條租稅法律主義……。」查農業發展條例第三條第十款已就農業用地明文訂定，係以土地

實際作農業使用情形予以界定，且農業發展條例第三十一條既未對家庭農場之農業用地為任何限制規定，亦無授權限制其適用範圍，惟行政院在修訂系爭施行細則時，卻於該施行細則第二十一條將「依法編定為非農地使用」排除在家庭農場範圍之外，其規定明顯違反前揭解釋所示：施行細則應符合立法意旨且不得逾越母法規定之限度，以及其內容不能對人民之自由權利增加法律所無之限制。是該系爭施行細則違背法律優位與法律保留之二大法治原則之情形，彰彰甚明。

二、復查農業用地經主管機關依都市計畫劃為建築或公共設施用地，以及依區域計畫劃為工業區，而目前仍作為農業使用者，並非即謂非農業用地，此為行政院歷來一貫之立場（詳見財政部七十一年十一月十八日（七一）台財稅字第三八三八四號函釋及行政院八十三年十一月二十八日台八十三財字第四四五三三號函釋、八十九年六月七日修訂之農業發展條例施行細則第二條參照）。惟七十三年修正系爭施行細則第二十一條時，卻將已編定為非農業使用，實際仍作農業使用之土地排除適用，肇致實質上原可免除納稅義務之部分適用對象，即部分務農地主需負擔鉅額遺產稅，因此之故，行政院為補救此在稅捐法律秩序上之矛盾，遂於八十三年十一月二十八日以台八十三財字第四四五三三號函釋變更該施行細則之錯誤，恢復免稅之一貫作法，並於八十九年修正施行細則時恢復免稅之內容，於該施行細則第二條第二項規定：「前項農業用地經依法律變更編定為非農業用地，在依法應完成之細部計畫尚未完成，無法依變更後

之用地使用，經上開法律主管機關認定仍應依原來農業用地使用分區別或用地管制使用者，得適用本條例第三十七條第一項、第三十八條第一項或第二項規定，不課徵土地增值稅或免徵遺產稅、贈與稅或田賦。」由此可知系爭施行細則關於系爭問題之規定在七十三年修訂後至八十九年之再修正，有前後不一致之差別待遇，不但違反平等原則，且在稅捐法律秩序連續性之要求上造成矛盾與不安定，並嚴重剝奪當事人享受減免遺產稅之權益。且查與本案課稅基準日同在行政院八十三年函令頒布前之同地段同地號土地繼承人胡○峰之案件，竹東稽徵所卻核准其申請更正為農業用地而免稅（適用八十三年行政院函釋之理由為上述函令頒布時，該案尚未確定）。本案與前案所以有不同之處理結果，乃財政部引據涉有逾越母法之施行細則，即依農業發展條例施行細則第二十一條規定，將已編定為非農業用地惟實際仍作農業使用之土地排除適用，從而否准納稅義務人減免遺產稅之申請，此不但影響人民依法得以免稅之權益，其違反依法行政原則之法律保留及租稅法律主義，甚為明確，其不公平之結果，更有違憲法之精神。

三、次查系爭施行細則將「農業用地」限縮為「已依法編定為農業使用者在內」，雖係避免農業用地免稅浮濫，惟納稅義務人申請農業用地免徵遺產稅，行政機關原即有實質審查之權責，稅捐單位所應審究者，應為土地是否確有作農業使用，以及是否符合農業發展條例第三條及第三十一條各種條件之限制；至逃漏稅捐之處理，農業發展條例第三十一條亦已定有明文，如繼續經營農業未滿

五年者，應追繳應納稅額。行政機關捨實質審查而不為，卻以施行細則之規定將農業用地要件之適用範圍設定狹隘的形式界限的作法，無疑排除原農業用地經編定為非農業使用，惟實際仍作農業使用之土地獲致租稅減免之可能性，顯然防弊過當並違反實質課稅原則。

#### 肆、關係文件之名稱及件數

- 一、本院調查報告影本。
- 二、行政院九十一年十月十五日院臺財字第○九一○○五一三二九號函及附件影本。
- 三、農業用地定義及農業用地免徵遺產稅或贈與稅沿革一覽表。

(附件二)

#### 行政院函

受文者：監察院

主旨：貴院函，為本院處理胡○○遺產稅案，不但違背法律優位與法律保留之二大法治原則，且違反平等原則，並在稅捐法律秩序連續性之要求上，造成矛盾與不安定，以致財政部就相同性質之案件，卻處理兩歧，嚴重影響人民對租稅公平之信賴，顯有未當，爰依法提案糾正，囑切實檢討並依法妥處見復一案，經交據財政部函報處理情形，復請查照。

說明：

- 一、復 貴院九十一年八月二十三日（九一）院台財字第○九一二二○○六五六號函。

二、檢附財政部九十一年十月一日台財稅字第○九一○四五五九九八號函及附件影本各乙份。

院長 游 錫

## 財政部函

受文者：行政院

主 旨：謹呈本部對於監察院提案糾正胡○○遺產稅案之處理說明乙份（如附件），請鑒核。

說 明：復鈞院九十一年八月二十九日院臺財字第○九一○四四三二七號函。

部長 李 庸 三

財政部對於監察院提案糾正胡○○遺產稅案之處理說明

謹依據監察院糾正案文參、事實與理由，分項逐一說明如次：

一、關於「農業發展條例施行細則第二十一條後段規定將已編定為非農業使用惟實際仍作農業使用之土地排除適用，乃在增加母法所無之限制，此與母法相牴觸之情形，顯然違背依法行政之法律優位原則」之說明

（一）修正前農業發展條例制定之目的，依該條例第一條規定，在「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」；農業主管機關，依同條例第二條規定，在中央為行政院農業委員會，準此，該條例所規範之農業用地，為依法編定為農業使用之土地，因此類土地，始為行政院農業委員會主管之範圍，至其他依法編定為非農業使用之土地，主管機關非行政院農業委員會，本不在農業發展條例規範之範圍。另從同條例第十三條「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」之規定，亦可知農業發展條例所稱之農業用地，為經依法編定為農業使用之土地。因此，修正前農業發展條例第三條第十款規定之農業用地，係指經依法編定為農業使用之土地，自不待言。

(二) 修正前農業發展條例第三十一條訂定之目的，在鼓勵農地農用、擴大農場經營規模，其獎勵之對象，為農業用地。惟施行以後，發覺許多經編定為非農業使用之土地，例如住宅區土地、工業區土地，因暫作農業使用，亦得以免稅，非但未能達到獎勵之本旨，更扭曲都市計畫之執行，使都市土地未按編定用途作合理使用，同時造成遺產土地越多者，只要其土地移作農業使用，反而免繳遺產稅之不公平現象。為闡明修正前農業發展條例第三十一條之所稱「家庭農場之農業用地」範圍，於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，明定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，排除本無獎勵適用之非農業用地，使同法第三十一條於適用時更加明確，並合乎該法條之立法意旨。從而該施行細則規定，應無逾越母法，且使母法規定於執行時愈加落實。

二、關於「施行細則應符合立法意旨且不得逾越母法規定之限度，以及其內容不能對人民之自由權利增加法律所無之限制。農業發展條例施行細則第二十一條，將「依法編定為非農地使用者」排除在家庭農場範圍之外，違背法律保留原則」之說明

(一) 憲法第十九條規定「人民有依法律納稅之義務」，為使人民有依法律所定要件需負繳納稅捐之義務或得享減免稅捐之優惠時，能明確適用法律所定之內容，行政機關本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課

稅之公平原則，於細則中訂定若干補充本法之規定，與憲法第十九條並無牴觸。此參司法院釋字第二二一號解釋（遺產及贈與稅法施行細則第十三條補充遺產及贈與稅法第十七條第一項第九款（修正前為第八款）規定）、第三三〇號解釋（遺產及贈與稅法施行細則第二十一條補充遺產及贈與稅法第二十三條規定）、第三四三號解釋（修正前遺產及贈與稅法施行細則第四十三條補充修正前遺產及贈與稅法第三十條規定）、第三七五號解釋（修正前農業發展條例施行細則第二十一條補充修正前農業發展條例第三十一條規定），均有相同看法（附件一）。

(二)查七十三年九月七日修正發布之農業發展條例施行細則，於同年月函送立法院查照，案經立法院交該院內政及經濟委員會聯席會議於七十四年十一月二十七日審查結果，「認為並無違反、變更或牴觸法律情事，亦非應以法律規定之事項，依議事規則第八條之規定，提報院會，准予備查」，爰提經院會審查決議「准予備查」在案（附件二）。

(三)上揭細則既經立法院審查認無違反、變更或牴觸法律情事，亦非應以法律規定事項，則修正前農業發展條例第三十一條所稱之「家庭農場之農業用地」，不包括於繼承或贈與時已依法編定為非農業使用者在內，應無不當。

三、關於「農業用地經主管機關依都市計畫劃為建築或公共設施用地，以及依區域計畫劃為工業區，而目前仍作農業用地使用者，並非即謂非農業用地，此為行政院一貫之立場（財政部七十一年十一月十八日七一台財稅字第三八三八四號函、行政院八十三年十一月二十八日台八十三財字第四四五三三號函、八十九年六月七日修訂之農業發展條例施行細則第二條參照），惟七十三年修正之農

業發展條例施行細則第二十一條將已編定為非農業使用實際仍作農業使用之土地排除適用，造成前後不一致之差別待遇，違反平等原則，且在稅捐法律秩序連續性之要求上造成矛盾與不安定，嚴重剝奪當事人享受減免遺產稅之權益」之說明

- (一) 鼓勵農地農用，擴大農場經營規模，為修正前農業發展條例第三十一條訂定之本旨，惟施行以後造成土地實際作農業使用，即可免徵遺產稅之浮濫現象，因此，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發布，將已依法編定為非農業使用之土地排除於農業用地之範圍外，以符獎勵本旨，已如前述。
- (二) 行政院八十三年十一月二十八日台八十三財字第四四五三三號函發布後，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，基本上仍以「是否依法編定為農業使用」為認定標準，凡已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者）。換言之，上開行政院函係在都市計畫完成時程拖延甚久之考量下，就農業用地變更為非農業用地，且變更後細部計畫未完成，無法按變更後用途使用者，予以特別適用，並非實際作農業使用之土地，即得認屬農業用地。
- (三) 又本部七十一年十一月十八日七一財稅第三八三八四號函稱「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發布前之函釋，僅適用於上開細則發布前發生繼承或贈與之案件（請參附件三，本部七十三年十一月八日臺財稅第六二七一七號函），且其免稅範圍，與行政院八十三年十一月二十八日台八十三財字第四四五三三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，併此陳明。

四、關於「相同性質案件卻有不同之處理結果，乃財政部引據涉有逾越母法之行政命令，即依農業發展條例施行細則第二十一條規定，否准陳情人減免遺產稅之申請，不但影響陳情人依法得以免稅之權益，其違反平等原則，更顯明確」之問題

(一)本案被繼承人胡○○於八十一年十一月死亡，所遺新竹縣竹東鎮頭○○段二筆土地，經編定為工業區（新竹科學工業園區），已非農業用地，稽徵機關未准予依農業用地規定免徵遺產稅，於作成課稅處分時，適用當時法令並無錯誤，亦無違法。

(二)按「納稅義務人對於核定稅捐之處分如有不服，應依規定格式，敘明理由，連同證明文件，依左列規定，申請復查：一、依核定稅額通知書所載有應納稅額或應補稅額者，應於繳款書送達後，於繳納期間屆滿翌日起算三十日內，申請復查。二、……」為稅捐稽徵法第三十五條第一項所明定，本件納稅義務人於八十二年八月三十一日繳清稅款一、一七八、七〇二元，如其對稽徵機關核定稅捐之處分有所不服，雖已繳清稅款，亦可依上開規定申請復查，其未提起復查表示不服，該案因而確定（並非因稅款繳清而確定）。

(三)嗣行政院八十三年十一月二十八日台八十三財字第四四五三三號函發布時，因本件業已確定，依據司法院釋字第二八七號解釋「行政主管機關就行政法規所為之釋示，係闡明法規之原

意，固應自法規生效之日起有其適用。惟在後之釋示如與在前之釋示不一致時，在前之釋示並非當然錯誤，於後釋示發布前，依前釋示所為之行政處分已確定者，除前釋示確有違法之情形外，應不受後釋示之影響」，本案無法依前揭行政院函規定辦理。

(四) 行政機關因環境變遷、政策方向改變，就主管之法規，變更解釋時，依據行政院六十一年六月二十六日台財第六二八二號令，皆本已確定案件不適用之原則。蓋解釋令變更，可能放寬或從嚴，如已確定之案件，亦予適用，則自該法規發布生效後發生之案件，皆應據以重為審酌，非但處理上有實際困難，於解釋令從嚴之情形，更將產生極大爭議，且既定之法律關係遭破壞後，法律秩序無從安定。考量法律之安定性及實務上之可行性，採未確定之案件得以適用之原則，確有其論據。

(五) 綜上所述，本件納稅義務人胡○○君對於核課稅捐之處分未提起行政救濟表示不服，該案即告確定。至另案被繼承人胡○○遺產稅案，因於行政院上開函發布時尚未確定，所遺同地段同地號土地，得以免徵遺產稅。胡○雄案因其課稅處分於行政院前開函發布前即已確定，基於解釋令適用之一貫原則，無法撤銷其原課稅處分。惟類似案件，主要癥結，係因都市計畫主管機關，未能依法定時程完成開發所致，根本之道，似宜從都市計畫如何確實執行著手，否則土地所有權人因都市計畫變更而發生租稅徵免權利受損之類似問題，仍將不斷出現。

附註：另查本案納稅義務人向管轄稽徵機關財政部臺灣省北區國稅局申請退還系爭稅款，經該局否准後提起行政救濟，並經臺北高等行政法院九十年度訴字第一〇三二號判決（附件四）駁回在案。

(本聲請書其餘附件略)