

司法院釋字第五六六號解釋

中華民國 92 年 9 月 26 日

院台大二字第 24621 號

解 釋 文

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。

解釋理由書

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。

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，惟其內容不得抵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台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 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

不同意見書 大法官 曾華松
黃越欽

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，茲提出不同意見如下：

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

，始能給予租稅優惠然。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判決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0九一二二0一0二二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八三0六二五六八二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八三0六二五六八二號函發布後，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，凡已依法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。

抄洪〇〇等五人聲請書

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台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〇六一四〇〇二四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台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抵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，均抵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臺幣（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〇〇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〇〇段三五五、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，並未牴觸母法。

(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〇〇八十四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台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」等意旨發生抵觸。

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，更已明顯牴觸憲法

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台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，則前開財政部台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台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台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台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，抵觸憲法第二十三條「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。

(二)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台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00六一四00二四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台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00六一四00二四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台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00六一四00二四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 0 0
洪 0 0
李 0 0
林洪 0 0
洪 0 0

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 0 0 (住略)
洪 0 0 (住略)
洪 0 0 (住略)
李 0 0 (住略)
林洪 0 0 (住略)

兼共同訴訟代理人

洪 0 0 (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臺幣（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台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牴觸、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。財政部上開函釋援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，其內容並未抵觸母法。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台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，並未抵觸母法。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
(本件聲請書其餘附件略)

抄監察院函

中華民國 91 年 12 月 25 日
(91)院台財字第 0912201022 號

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。……」本件被繼承人胡〇〇於八十一年十一月二十七日死亡，納稅義務人胡〇〇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〇〇段三一八之三、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

查本案被繼承人胡〇〇於八十一年十一月二十七日死亡，所遺新竹縣竹東鎮〇〇段三一八之三、三一八之五五地號等兩筆土地，原屬農業用地，納稅義務人胡〇〇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〇〇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，而與母法相抵觸。

叁、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，惟其內容不能牴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者」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臺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臺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，無法依變更後之土地使用，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台財字第 0 九一 0 0 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

中華民國 91 年 10 月 15 日
院台財字第 0910051329 號

受文者：監察院

主 旨：貴院函，為本院處理胡 0 0 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 0 九一二二 0 0 六五六號函。
- 二、檢附財政部九十一年十月一日台財稅字第 0 九一 0 四五五九九八號函及附件影本各乙份。

院長 游 錫 堃

財政部函

中華民國 91 年 10 月 1 日

台財稅字第 0910455998 號

受文者：行政院

主旨：謹呈本部對於監察院提案糾正胡 0 0 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台財字第 0 九一 0 0 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 0 0 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，此與母法相抵觸之情形，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)條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221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、變更或抵觸法律情事，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、變更或抵觸法律情事，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台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台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

東鎮頭重埔段二筆土地，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，本件納稅義務人胡〇〇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。

（本件聲請書其餘附件略）