

裁判字號：臺中高等行政法院 89 年度訴字第 50 號 行政判決

裁判日期：民國 90 年 02 月 06 日

案由摘要：遺產稅

臺中高等行政法院判決

八十九年度訴字第五〇號

九十年一月三十日辯論終結

原 告 彭玉鳳

訴訟代理人 王素玲 律師

被 告 財政部臺灣省中區國稅局

代 表 人 楊重華

訴訟代理人 何意棻

右當事人間因遺產稅事件，原告不服財政部中華民國八十九年六月二十六日台財訴第 0000000000 號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如左：

主 文

訴願決定及原處分均撤銷。

訴訟費用由被告負擔。

事 實

一、事實概要：緣原告之配偶馬榮吉於民國八十二年十一月八日死亡，原告於八十三年五月六日辦理遺產稅申報，案經被告機關核定遺產總額新台幣（下同）八八、五三六、三四三元，並准予扣除一人繼承繼續經營農業生產之農地即坐落南投縣埔里鎮○○○段二四之二、二四九之三、二九四之一（訴願決定書誤載為二九四之四），埔里鎮○○○段九三之一八八、九三之一九一、九三之二五八及南投縣埔里鎮○○段九七七之一五三、九七七之一七六、九七七之一七八、九七七之六九五地號等十筆農地，價額一八、六四〇、二八二元，且就該等農地予以列管五年。嗣經被告機關於八十七年七月二十日、同年九月十八日、同年十月二十日派員會同埔里地政事務所、埔里鎮公所人員對上開應列管五年之免稅農地復勘時，查獲該等農地其中坐落南投縣埔里鎮○○○段二四之二、二九四之三、二九四之一（上開三筆土地嗣經公告徵收）、水頭段九七七之一七六、九七七之一七八、九七七之六九五地號等六筆農地，未繼續作農業使用，乃依行為時農業發展條例第三十一條規定，就全數免稅農地追繳應納稅額七、七四四、五五一元，另就原漏稅額及罰鍰之計算基礎因補徵免稅農地而有變更之差額漏稅額裁處一倍罰鍰一一六、六〇〇元。原告不服，申經復查結果，農業用地扣除額准予增列被徵收土地之價額一〇九、二四二元，重行核定為三七、五八〇、〇四一元，罰鍰減列四

、四〇〇元，重行裁處為一一二、二〇〇元，原告猶未甘服，提起訴願，亦遭駁回，遂提起本件行政訴訟。

二、兩造聲明：

(一)原告聲明求為判決：訴願決定及原處分均撤銷。

(二)被告聲明求為判決：駁回原告之訴。

三、兩造之陳述：

(一)原告主張之理由：

- 1.按稅捐稽徵法第四十八條之三規定「納稅義務人違反本法或稅法之規定，適用裁處時之法律，但裁處前之法律有利於納稅義務人者，適用最有利於納稅義務人之法律」此乃立法者基於維護人民之權益，採從新從輕主義。而該條所稱之裁處，依修正理由說明，包括訴願，再訴願及行政訴訟之決定或判決。故所謂裁處不以原處分機關之行為為限，凡在復查、訴願以迄行政訴訟中，尚未裁處確定之案件，遇有法律有變更或修改時，均依該條從新從輕之原則，適用最有利於行為人之法律。又該條文僅係規定違反本法或稅法之規定適用裁處時之法律，並無裁罰或補徵稅款之分，基於租稅法律主義，自不可為增加稅收之目的，而將該條文變相解釋為僅適用於裁罰之情形而不適用於補繳稅款之情形。蓋不論為裁罰或補徵稅款，其基本上均係對人民課予負擔，均屬負擔處分，自無區分之必要。故凡尚未確定之案件均應一體適用，否則即違反租稅法律主義。是被告機關抗辯本件屬免稅農地，因未作農用補徵稅款，非屬裁罰，無上揭法條之適用，顯無理由。
- 2.查本件財政部訴願委員會八十九年六月間駁回訴願決定時，其所依據之農業發展條例第卅一條及相關配套之遺產及贈與稅法第十七條第五款均已修正，依行為時（舊）農業發展條例第卅一條前段規定：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，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，應追繳稅賦。（舊）遺產及贈與稅法第十七條第五款：左列各款應自遺產總額中扣除，免徵遺產稅：．．．五、遺產中之農業用地，．．．但由能自耕之繼承人一人繼承，繼續經營農業生產者，扣除土地價值之全數。而依八十九年一月廿六日修正實施之農業發展條例第卅八條規定：作農業使用之農業用地及其地上農作物由繼承人或受遺贈人承受者，其土地及地上農作物之價值，免徵遺產稅，並自承受之年起，免徵田賦十年。承受人自承受之日起五年內，未將該土地繼續作農業使用且未在有關機關所令期限內恢復作農業使用，或雖在有關機關所令期限內已恢復作農業使用，而再有未作農業使用之

情形者，應追繳應納稅賦．．．。及（新）遺產及贈與稅法第十七條第六款：左列各款應自遺產總額中扣除，免徵遺產稅：．．．六、遺產中作農業使用之農業用地，由繼承人或受遺贈人承受者，扣除其土地及地上農作物價值之全數。承受人自承受之日起五年內，未將該土地繼續作農業使用且未在有關機關所令期限內恢復作農業使用，或雖在有關機關所令期限內已恢復作農業使用，而再有未作農業使用之情事者，應追繳應納稅賦．．．。新舊條文比較，現行條文放寬農地未作農業使用追繳稅賦之條件，明確規定縱未作農業使用，亦須先提供當事人一次恢復作農業使用的機會，如未恢復或恢復後未再作農業使用，始追繳稅賦，是新法顯較舊法利於行為人。況農業發展條例第卅八條既規定行政機關行政程序上給予人民一次恢復作農業使用的機會，屬程序上性質，依程序從新原則及首揭稅捐稽徵法第四十八條之三及行政法院裁判要旨自應適用現行之農業發展條例第三十八條及遺產稅及贈與稅法第十七條第六款為實質之審查。就本件事實言，先不論有關機關查獲系爭土地時原告是否有違規未作農業使用之情，惟當時有關機關既未令原告限期內恢復農作，即不符合上開條文追繳稅賦之要件，訴願機關未適用新法撤銷原處分，逕為訴願駁回之決定，顯然違誤。

- 3.按行政行為，非有正當理由，不得為差別待遇。行政程序法第六條定有明文。又土地稅法與遺產與贈與稅法係於八十九年一月廿六日配合農業發展條例修正，二法關於農地農用修正部分，均配合修正給予當事人一次恢復作農業使用之機會。現有關土地稅法之此類免徵土地增值稅之案件在修法前違規使用被裁罰者，如在修正公佈生效後尚未裁處確定，可免予處罰（財政部台財稅第 000000000 函釋參照），是上開二法既同為配合農業發展條例給予當事人一次恢復作農業使用之機會，先前裁處尚未確定之土地增值稅可適用稅捐稽法第四十八條之三免予處罰，則先前追繳遺產稅尚未確定者，當可比照適用；否則有違上開條文規定，亦違行政法上平等原則。
- 4.系爭水頭段三筆土地並無閒置不用之情，理由如下：按農業使用係指農業用地符合區域計畫法或都市計畫法土地使用分區管制之相關法規定，並實際供農作、森林、養殖、畜牧及設置相關之農業設施或農舍使用而未閒置，農業發展條例第三條第十二款定有明文。是農業使用，不僅指單純之一般作為農耕使用而已，舉凡供作森林、養殖、畜牧及相關農業設施均包含在內。且所謂未繼續作為農業使用，亦應考量是否間歇性農作？正值休耕時期？因區域性生產不經濟而暫時休耕？或因不可抗力不能耕作者？與農業使用有關準備工作？顯非勘查時發現雜草即可逕認為未繼續作農業使用。蓋為涵養土質短

暫休耕，或為使新栽植作物存活生長配合時節栽種，或因不可抗力（如颱風豪雨將作物淹死）短暫休耕，乃一般農作習慣。被告僅以八十七年七月廿日、同年九月十八日、同年十月二十日前往勘查，發現列管之十筆土地中之生蕃空段及水頭段六筆土地上之雜草，並未詳查是否有上述情形，即逕認無從事農業使用而追繳全部（生蕃空段三筆被徵收外之餘七筆）遺產稅，除有理由不備及未盡調查之能事外，亦與事實不符。實則原告就繼承系爭水頭段三筆土地後迄今均為農業使用，計八十二年底先委由謝金裕種植木瓜，八十五年四月間初委託黃嶸鏗整地、彭燕春種植烏心石樹苗，八十六、八十七年委由張晃田種植短期蔬菜，有該四人出具之證明書可證。惟上開三筆土地作物收成無法達其經濟效益，為求長期經濟效益乃決定種植當地（埔里）最常見台灣五葉松，惟因五葉松於七月至十月間因氣候炎熱乾燥，且松樹均已抽芽長根予以移植成活率不高，非移植適期，其最適合栽植乃為十二月至二月間，是原告配合當地節氣及五葉松生性，委託承包商謝美蓮於八十七年六月十五日完成斷根，並於同年十一月十五日完成栽植。有承攬合約書及行政院農業委員會林業試驗所蓮華池分所函及照片數張可稽。而此期間本栽植高冷蔬菜，惟因與當地氣候時節不合等因素致栽植蔬菜存活率不高而生雜草，嗣於十月開始整地，十一月栽植，是原告並未閒置系爭土地不用，因請鈞院詳加調查上情，以證原告就系爭土地並無閒置不用之情。

- 5.按財政部八十九年十月三十日台財稅第八九〇四五七七八〇號函釋：「繼承日或贈與日在八十九年一月二十六日遺產及贈與稅法暨農業發展條例修正公布生效前之農地免稅案件，經查未作農業使用，而於修正生效日尚未發單追繳稅賦者，准依修正後之規定，對初次查獲未作農業使用者，先限期令當事人恢復作農業使用，於其逾限仍未恢復作農業使用時，始予追繳應納稅賦」。是依該函令可知於修正前繼承之免稅農地被查獲未作農業使用之土地應適用修正後之新法給予當事人一次限期恢復作農業使用之機會，足見係適用稅捐稽徵法第四十八條之三，依裁處時之法律處斷，有從新從輕原則之適用，而非適用行為時之法律。且勘查給予一次機會均屬程序性質，有程序從新，適用新法。是被告機關抗辯本件繼承發生在八十二年十一月間，係在八十九年一月二十六日修正公布生效之農發條例第三十八條、遺產及贈與稅法第十七條第六款規定「應先限期農地承受人恢復農用」之前，而該修正條文無溯及既往，應適用行為時之法律云云，顯與上開函令相違，其抗辯自無理由。再者行政程序法於九十年一月一日實施後，成為處理行政事務之基本法，是行政機關為行政行為時應受法律及一般法律原則之拘束，並應遵守行政一般

原理原則，尤其是平等原則、比例原則、注意當事人有利不利之原則。按行政行為非有正當理由不得為差別待遇，為行政程序法第六條明定。是上開函令既明釋修正公布前經查獲未作農業使用之土地，應適用修正後之新法先限期令當事人恢復農作，給予當事人一次恢復農作之機會，基於行政程序法第六條及平等原則，對同樣尚未確定之案件而無顯著差別之本案，亦應一體適用，絕無以是否補單為基準，始符法制。否則對同樣尚未確定之案件，豈不因行政機關補單作業程序之緩速而有不同之結果？易言之操之在行政機關補單行為快慢，而決定法律之適用及行政救濟結果。此顯然於法不合。是凡未確定之案件，依平等原則及租稅公平之原則，均應一體適用修正後之新法。是本件應適用修正後之新法應屬無疑，從而並不符補稅之要件。

- 6.退萬步言，本件縱有補稅之情形，亦應就查獲之三筆土地追繳，殊無累及其餘四筆無疑義之農地農用之土地，而追繳全部稅款。財政部固於七十八年八月三日台財第七八〇二〇八四八一號函釋「免稅農地雖僅部分面積未繼續經營農產，仍應就全部追繳遺產稅」，惟嗣後於八十五年六月十九日台財稅第八五〇二九九四九八號函釋「．．．嗣該等免稅之農業用地，如有部分未繼續經營農業生產情形，就該未繼續經營部分追繳應納稅賦」，是應依八十五年六月十九日函釋辦理。蓋行政機關就法規所為之釋示，係闡明法規之原意，應自法規生效日起有其適用，是八十五年六月十九日所為之釋示亦應適用於釋示前繼承之農地，況本件被查獲（先不論是否違反農業使用）時係在八十五年六月十九日釋示後自應適用該次之釋示。依學者之通說，解釋行政規則變更時，原則上以案件是否確定為準，但在前之解釋違背法律損及當事人權益者，仍得適用在後之解釋。況稅捐稽徵法第一條之一規定，財政部依本法或稅法所發布之解釋函令，對據以申請之案件發生效力，但有利於納稅義務人，對尚未核課確定之案件適用之，是依學者之通說或該條文均應以較有利於納稅義務人之八十五年六月十九日之函釋為據。再者行政行為有多種同樣能達成目的之方法時，應選擇損害人民權益最少者，且採取之方法所造成之損害不得與欲達成目的之利益顯失均衡，為行政程序法第七條所明定。是如僅部分未作農業使用，就該部分追繳應納稅款，即足以達成人民對列管之土地繼續作為農業使用之行政目的，殊無需就全部之土地追繳稅款，否則造成人民之損害，顯然大於繼續作為農業使用之行政目的，自違該法條及行政法之比例原則。況既同在八十四年遺產稅及贈與稅法修正後被查獲（即違反行政行為之時間均在修法後）部分土地未繼續作為農業使用，如何以承受人在八十四年修法前繼承，即需追繳全部之稅款，在八十四年修法後繼承則僅

追繳該未作農業使用之部分稅款？易言之，不以違法之行政行為（可歸責於繼承人之情）為基準點，反以不確定之死亡日（繼承開始，不可歸責於繼承人之情）為基準，顯失情理，亦違行政法上平等原則及租稅公平主義。是財政部八十五年十一月十九日台財稅第八五一九二五〇四一號函：「認死亡日在八十四年一月十三日（即八十四年遺產及贈與稅法之修正公布）以前者無財政部八十五年六月十九日台財稅字第八五〇二九九四九八號函之適用．．．」，該函顯失情理及法律之依據，亦違行政法上平等原則、比例原則及租稅公平原則，自無適用之餘地。

- 7.末查科處罰鍰部分，依上述應撤銷原處分追繳遺產稅，則免稅農地之扣除額增列部分將變更，裁定漏稅額計算之基礎自應變更，則原裁定科處罰鍰數額自隨之變更，故原處分該部分亦無可維持。綜上，本件依修正後之遺產及贈與稅法第十七條第六款暨農業發展條例第三十八條規定，並不符課罰之要件，且原告就系爭土地並無未繼續作農業使用。為此，狀請鈞院鑒核，判如訴之聲明。

(二)被告答辯之理由：

- 1.按「左列各款應自遺產總額中扣除，免徵遺產稅：一、：：：五、遺產中之農業用地，由繼承人或受遺贈人，繼續經營農業生產者，扣除其土地價值之半數。但由能自耕之繼承人一人繼承，繼續經營農業生產者，扣除其土地價值之全數。」為行為時遺產及贈與稅法第十七條第五款所規定。又「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，：：：」亦為行為時農業發展條例第三十一條所規定。次按「依農業發展條例第三十一條規定免徵遺產稅或贈稅之案件，其所繼承或承受之農業用地，在其經營農業生產不滿五年期間內雖部分面積未繼續經營農業生產，仍應依同條但書之規定，就全部免稅土地追繳應納稅賦。」財政部七十八年八月三日台財稅第七八〇二〇八四八一號函釋有案。
- 2.本件原告於八十二年十一月八日繼承被繼承人馬榮吉所留遺產坐落南投縣埔里鎮〇〇〇段二四之二、二九四之一、二九四之三、牛相觸段九三之一八八、九三之一、九一、九三之二五八、水頭段九七七之一五三、九七七之一三五、九七七之一七六、九七七之一七八、九七七之六九五地號等十筆農地，原經被告機關核准依前揭規定自遺產總額中扣除，並管制五年，嗣經被告機關埔里稽徵所於八十七年七月二十日、同年九月十八日派員複勘結果，其中

坐落同縣鎮○○○段二四之二、二九四之一、二九四之三、水頭段九七七之一七六、九七七之一七八、九七七之六九五等六筆地號土地，並未作農業使用，復於同年十月二十日派員會同埔里地政事務所、埔里鎮公所人員實地會勘結果，該六筆土地仍未作農業使用，乃依前揭農業發展條例第三十一條規定，追繳全數免稅農地應納遺產稅七、七四四、五五一元。原告不服，主張坐落南投縣埔里鎮○○○段二四之二、二九四之一、二九四之三地號三筆土地，已於八十七年五月十二日經南投縣政府徵收在案，而坐落南投縣埔里鎮○○○段九七七之一七六、九七七之一七八、九七七之六九五地號三筆土地，原告自始至今均依法作農業使用，期間除因節氣不利農作物生產或土地養息或不可抗力之故，而不能耕作外，曾分別委託謝金裕君人種植香蕉、樹苗及蔬菜等，且已於農曆年前種植五葉松樹云云，並提供現場照片、台灣大學附設實驗農場出貨單及謝金裕君等人出具之證明書供核，申經被告機關復查決定，以系爭南投縣埔里鎮○○○段二四之二、二九四之一、二九四之三地號三筆土地價額一〇九、二四二元，案經南投縣政府於八十七年五月十二日以八七投府地權字第六七三一四號公告徵收，並於同年六月二十四日發放補償費完竣，此有卷附南投縣政府八十八年三月二十九日八八投府地權字第四六一二五號函及同年七月六日八八投府地權字第九八五一〇號函可稽，則該三筆農地，既於被告機關埔里稽徵所複勘（八十七年七月二十日）前，已經政府徵收在案，是此部分復查後准予增列扣除額一〇九、二四二元。至系爭南投縣埔里鎮○○○段九七七之一七六、九七七之一七八、九七七之六九五地號三筆農地，因未繼續作農業使用，被告機關乃依首揭規定，追繳全數免稅農地應納稅額（除前開被徵收之土地外），並無不合，是復查後除農業用地扣除額准予增列一〇九、二四二元外，其餘部分則仍予維持原核定。原告不服，執同一理由提起訴願，亦遭駁回。

3. 訴訟意旨略謂：依稅捐稽徵法第四十八條之三規定，納稅義務人違反本法或稅法之規定，適用裁處時之法律，且對未裁處確定之案件均有適用；又依八十九年一月二十六日修正施行之農業發展條例第三十八條及遺產及贈與稅法第十七條第六款之規定，被告機關須先提供當事人一次恢復作農業使用之機會，此乃屬程序上之性質，是依「程序從新原則」及稅捐稽徵法第四十八條之三規定，自應適用修正後之法律。再為涵養土質之短暫休耕，或為使新栽植作物配合時節栽種，或因不可抗力（如颱風豪雨將作物淹死）而短暫休耕，乃一般農作習慣，被告機關僅以系爭土地雜草叢生，並未詳查有無上述情形，即認定未作農業使用，除有理由不備及未盡調查能事外，亦與事實不符

。退步言，縱認農地有未繼續經營農業生產情事，亦僅得就該未繼續經營之部分追繳稅款，被告機關追繳全部稅款，除有違財政部八十五年六月十九日台財稅字第八五〇二九九四九八號函釋外，亦有違比例原則云云。

4.經查稅捐稽徵法第四十八條之三之立法原則雖採從新從輕主義，惟依該條之意旨，乃係指納稅義務人違反稅捐稽徵法或其他稅法有關「裁罰」之規定，因法律變更，致生前後處罰輕重不同者，則有從輕從新原則之適用，本件係原免稅農地因未作農用補徵稅款，非屬裁罰案件，自無該法條之適用，所訴顯有誤解。再查八十九年一月二十六日修正後之農業發展條例第三十八條及遺產及贈與稅法第十七條第六款雖規定應先限期農地承受人恢復農作，惟該法條並無溯及既往之規定，是本案依行為時之法律，免稅農地在管制期間如有未繼續經營農業生產情事，即應追繳應納稅款，原告主張應給予當事人一次恢復農作之機會，尚難採憑。次查，財政部八十五年六月十九日台財第八五〇二九九四九八號函釋所稱「該等免稅之農業用地，如有部分未繼續經營農業生產情事，再就該未繼續經營部分追繳應納稅賦。」係就八十四年一月十三日修正公布之遺產及贈與稅法第十七條第一項第六款所為之解釋，本案繼承發生於八十二年十一月間，係適用修正前之遺產及贈與稅法及農業發展條例第三十一條規定，自無上開函釋之適用。末查，原告於復查時主張曾分別委託謝金裕等人種植農作物，並提示謝金裕等人出具之證明書，證明渠等於八十二年十二月至八十四年十一月、八十五年四月、八十六年八月至八十七年二月、八十七年五月至八十七年八月於系爭三筆土地種植烏心石樹苗及短期蔬菜等（詳原處分卷五四六頁至五五一頁），惟本件經被告機關派員會同當地農林、地政機關人員分別於八十七年七月二十日、九月十八日、十月二十日長達三個月期間持續前往會勘結果，該等土地雜草叢生，未作農業使用，此有會勘紀錄及照片附卷可稽，是上開證明書所稱系爭土地於八十七年五月至八月間有種植短期蔬菜，顯與事實不符，是該等證明書之證據力已非可採；今原告起訴時再改口主張係為涵養土質或因不可抗力因素致短暫性休耕而非不作農業使用，其前後主張不一，一再迂迴訴求，然始終無法提示有供農業使用之具體事證以實其說，終究無足變更前揭所述有未繼續作農業使用之事實，是原告之主張，委不足採。

5.次按「納稅義務人對依本法規定，應申報之遺產或贈與財產，已依本法規定申報而有漏報或短報情事者，應按所漏稅額處以一倍至二倍之罰鍰。」為遺產及贈與稅法第四十五條所明定。本件原告於八十三年五月六日依法辦理遺產稅申報，其申報遺產額八六、六八六、二五七元，惟另有坐落埔里鎮〇〇

段三四六地號土地乙筆一、八三三、六五七元及銀行存款一六、四二九元計一、八五〇、〇八六元，漏未合併申報，案經被告機關前以八十四年度財贈更字第八四一六三一〇一號函核定裁處罰鍰七〇三、〇〇〇元，嗣經被告機關埔里稽徵所查獲原准予免稅之農地，原告並未繼續經營農業生產，而追繳全數免稅農地之應納稅額，致前揭裁罰七〇三、〇〇〇元罰鍰之漏稅額計算基礎變更，案經被告機關重行計算結果其漏稅額為八一九、六五八元，再裁處罰鍰一一六、六〇〇元，原告不服，併同本稅提起復查，申經復查決定以，本件經前揭查核結果，免稅農地扣除額，准予增列一〇九、二四二元，則原裁定之漏稅額計算基礎已有所變更，爰重新核算漏稅額為八一五、二八八元，是原裁處罰鍰應予減列四、四〇〇元，重行裁處為一一二、二〇〇元。原告猶未甘服，提起訴願亦遭駁回。經查本件補徵遺產稅之事實及原告主張不足採據之理由，已論述如前，原告猶執同辭主張，委不足採。基上論結，原處分及所為復查、訴願決定並無違誤，請准如訴之聲明判決。

理 由

- 一、按「左列各款應自遺產總額中扣除，免徵遺產稅：一、．．．五、遺產中之農業用地，由繼承人或受遺贈人，繼續經營農業生產者，扣除其土地價值之半數。但由能自耕之繼承人一人繼承，繼續經營農業生產者，扣除其土地價值之全數。」固為行為時遺產及贈與稅法第十七條第五款所規定。又「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，．．．」亦為行為時農業發展條例第三十一條所規定。
- 二、本件原告於八十二年十一月八日繼承被繼承人馬榮吉所留遺產坐落南投縣埔里鎮〇〇〇段二四之二、二九四之一、二九四之三，牛相觸段九三之一八八、九三之一、九一、九三之二五八，水頭段九七七之一五三、九七七之一三五、九七七之一七六、九七七之一七八、九七七之六九五地號等十筆農地，原經被告機關核准依前揭規定自遺產總額中扣除，並管制五年，嗣經被告所屬埔里稽徵所於八十七年七月二十日、同年九月十八日、同年十月二十日派員複勘結果，其中坐落同縣鎮〇〇段九七七之一七六、九七七之一七八、九七七之六九五等三筆地號土地，並未作農業使用，乃依前揭農業發展條例第三十一條規定，追繳全數免稅農地應納遺產稅七、七四四、五五一元。原告不服，循序提起行政訴訟，訴稱：坐落南投縣埔里鎮〇〇段九七七之一七六、九七七之一七八、九七七之六九五地號三筆土地，原告自始至今均依法作農業使用，期間除因節氣不利農作物生產或土地養息或不可抗力之故，而不能耕作外，曾分別委託謝金裕等人種植香蕉、樹苗及蔬

菜等，且已於農曆年前種植五葉松樹，並提供現場照片、台灣大學附設實驗農場出貨單及謝金裕等人出具之證明書供核，又依稅捐稽徵法第四十八條之三從新從輕原則，應適用八十九年一月二十六日修正後之農業發展條例第三十八條及遺產及贈與稅法第十七條第六款規定應先限期農地承受人恢復農作，惟被告未通知原告限期恢復農作，即不符合上開條文追繳稅款之要件。又縱使依法免稅之農地嗣後有部分未繼續經營農業生產之情事，亦僅得就該未繼續經營之部分追繳應納之稅款，被告機關認系爭三筆土地有閒置未作農業使用，逕追繳全部七筆免納稅額，除有違財政部八十五年六月十九日台財稅字第八五〇二九九四九八號函釋外，亦有違比例原則等語。

三、按「稅捐稽徵法第四十八條之三從新從輕原則僅適用於違反作為或不作為義務而裁處之行政罰，如罰鍰金額或倍數修正之情形，尚不及於除此以外之事項。課徵本稅有關之法律規定或漏稅額之計算等，雖於行為後法律經修正，本稅及據以科罰之行政罰所涉及之漏稅額計算，如免稅額、扣除額、稅率等，均適用行為時法律。」原行政法院八十六年二月份庭長評事聯席會議決議著有明文。又法律之修正，除非法律有特別明文規定，否則原則上並無溯及既往之效力，行政法上的實體從舊原則，其目的是要確定法律關係，而農業發展條例及遺產及贈與稅法均為實體法，八十九年一月二十六日修正後之農業發展條例第三十八條及遺產及贈與稅法第十七條第六款雖規定應先限期農地承受人恢復農作，惟該法條並無溯及既往之規定，是本案依行為時之法律，免稅農地在管制期間如有未繼續經營農業生產情事，即應追繳應納稅款，原告主張應給予當事人一次恢復農作之機會，尚難採憑。又財政部八十九年十月三十日台財稅第八九〇四五七七八〇號函釋：「繼承日或贈與日在八十九年一月二十六日遺產及贈與稅法暨農業發展條例修正公布生效前之農地免稅案件，經查未作農業使用，而於修正生效日尚未發單追繳稅賦者，准依修正後之規定，對初次查獲未作農業使用者，先限期令當事人恢復作農業使用，於其逾限仍未恢復作農業使用時，始予追繳應納稅賦」本件被告就原告所應追繳之稅額，已於八十九年一月二十六日遺產及贈與稅法暨農業發展條例修正公布生效前即已發單追繳稅款，是本件亦無該函釋之適用。

四、原告主張曾分別委託謝金裕等人種植農作物，並提出謝金裕等人出具之證明書，證明渠等於八十二年十二月至八十四年十一月、八十五年四月、八十六年八月至八十七年二月、八十七年五月至八十七年八月於系爭水頭段九七七之一七六、九七七之一七八、九七七之六九五地號三筆土地種植烏心石樹苗及短期蔬菜等，並無未繼續作農業使用之情事云云。惟按遺產及贈與稅法第十七條第一項第六款所稱由繼承人或受遺贈人，繼續經營農業生產者，係指被繼承人所遺之農業用地，

於被繼承人死亡時已作農業使用中，並於被繼承人死亡後，仍由繼承人或受遺贈人賡續經營農業生產者而言；若被繼承人死亡時，其農業用地並未作農業使用，或被繼承人死亡後，繼承人或受遺贈人有中斷經營農業生產者，即非所稱之繼續經營農業生產。經查本件經被告機關派員會同當地農林、地政機關人員分別於八十七年七月二十日、九月十八日、十月二十日長達三個月持續前往會勘結果，該等土地確係雜草叢生，並未作農業使用，原告雖提出國立台灣大學附設實驗農場人員謝金裕等六人出具證明書，證明渠等於八十三年至八十四年、八十五年、八十六年八月至八十七年二月及八十七年五月至八月間於系爭三筆土地上種植烏心石樹苗及短期蔬菜等，惟原告於前述期間未作農業使用，此均有會勘紀錄及各次會勘紀錄後面所附之相片附原處分卷可稽，原告嗣後再種植五葉松樹並主張未閒置不用乙節，因原告有中斷經營農業生產之情形，即非所稱之「繼續經營農業生產」。原告就此部分所為之主張，自難謂有理由。至於證人張晃田到庭證述渠曾於八十七年五月起至八十七年八月底止，曾在水頭段九七七之一七六、九七七之一七八、九七七之六九五地號三筆土地上種植高麗菜云云。惟被告與相關人員於八十七年七月二十日至上開三筆土地複勘時，該三筆土地上雜草叢生，且依雜草之高度，當知該三筆土地已數月未經耕作而任其荒廢，被告與相關人員於八十七年十月二十日再至上開三筆土地複勘時，亦是相同情形，此有該複勘紀錄表及照片附卷可稽，是證人張晃田證稱其於八十七年五月至八月間有在系爭土地種植短期蔬菜，顯與事實不符，是證人張晃田之證言及其其所出具之證明書，自非可採。原告起訴時再改口主張係為涵養土質或因不可抗力因素致短暫性休耕而非不作農業使用，其前後主張不一，一再迂迴訴求，然始終無法提示有供農業使用之具體事證以實其說，終究無足變更前揭所述有未繼續作農業使用之事實，是原告之主張，委不足採。上開事證已臻明確，原告聲請傳訊證人陳紹藤到庭訊問當時會勘之情形如何，自無必要，併此敘明。

- 五、按「依農業發展條例第三十一條規定免徵遺產稅或贈稅之案件，其所繼承或承受之農業用地，在其經營農業生產不滿五年期間內雖部分面積未繼續經營農業生產，仍應依同條但書之規定，就全部免稅土地追繳應納稅賦。」財政部七十八年八月三日台財稅第 000000000 號固有函釋在案。依行為時（舊）農業發展條例第卅一條前段規定：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，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，應追繳稅賦。（舊）遺產及贈與稅法第十七條第五款：左列各款應自遺產總額中扣除，免徵遺產稅：．．．五、遺產中之農業用地，．．．但由能自耕之繼承人一人繼承，繼續經營農業生產者，扣除

土地價值之全數。其立法目的在防止農地分割過細，妨害農業發展，規定由一人繼承時所給予稅賦上之優惠。本件原告於繼承上開農地後，其中水頭段九七七之一七六、九七七之一七八、九七七之六九五等地號三筆土地雖於五年內未繼續經營農業生產，惟並未使農地分割過細，妨害農業發展，且依行為時農業發展條例第卅一條前段就部分面積未繼續經營農業生產，究應就全部免稅土地追繳應納稅賦，或僅就該部分面積追繳應納稅賦，並未予以明確規定。再者行政行為有多種同樣能達成目的之方法時，應選擇損害人民權益最少者，且採取之方法所造成之損害不得與欲達成目的之利益顯失均衡，為行政程序法第七條所明定。是如僅部分未作農業使用，就該部分追繳應納稅款，即足以達成人民對列管之土地繼續作為農業使用之行政目的，殊無需就全部之土地追繳稅款，否則造成人民之損害，顯然大於繼續作為農業使用之行政目的，自違該法條及行政法之比例原則。財政部七十八年八月三日台財稅第七八〇二〇八四八一號函釋係超越法律所未規定之範圍所為之函釋，且不符合比例原則，該函釋自無加以引用之餘地。從而依農業發展條例第三十一條規定免徵遺產稅或贈稅之案件，其所繼承或承受之農業用地，在其經營農業生產不滿五年期間內，其部分面積未繼續經營農業生產，自應僅就該部分免稅土地追繳應納稅賦。被告遽認應就全部七筆免稅土地追繳應納稅賦，並據以補徵遺產稅及處以罰鍰，不無率斷之嫌，訴願決定予以維持，亦有可議，是原告據以指摘，經核非無理由，應由本院將本部分原處分及訴願決定撤銷。至於被告就上開三筆部分免稅土地追繳應納稅賦，固無不合，惟就整件稅額及罰款已有變更，亦應由本院將此部分原處分及訴願決定一併撤銷，應由被告再重新計算後，另為適法之處分，以昭折服。至於兩造其餘主張與本件裁判結果無影響，自無一一加以審究之必要，併此敘明。

六、據上論結，本件原告之訴為有理由，爰依行政訴訟法第一百九十五條第一項前段、第九十八條第三項前段，判決如主文。

中 華 民 國 九 十 年 二 月 六 日

臺中高等行政法院第二庭

審 判 長 法 官 沈水元

法 官 王德麟

法 官 林秋華

右正本證明與原本無異。

如不服本判決，應於收受本判決後二十日內以書狀敘述理由（須依對造人數提出繕本），經由本院向最高行政法院提起上訴；如於本判決宣示或公告後送達前提起上訴者，應於判決送達後二十日內補提上訴理由書（須附繕本）。

提起上訴應預繳送達用雙掛號郵資拾份（每份參拾肆元）。

中 華 民 國 九 十 年 二 月 六 日

法院書記官 杜秀君

資料來源：臺中高等行政法院裁判書彙編（90年版）第二冊 1-23 頁