高雄高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第一庭
111年度訴字第314號
民國113年10月16日辯論終結

原　　告　蘇仁峰
訴訟代理人　江沛其　律師
被　　告　財政部高雄國稅局

代　表　人　翁培祐
訴訟代理人　周靜資

上列當事人間遺產稅事件，原告不服財政部中華民國111年7月14日台財法字第11113921480號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主　文

一、原告之訴駁回。

二、訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

一、事實概要：

緣原告之被繼承人蘇○○於民國109年3月24日死亡，遺囑執行人即原告於同年9月26日辦理遺產稅申報，於遺產總額列報土地-○○市○○區○○段1095、1096、1097、1098、1169、1170、1171、1172、1173及1179地號共10筆土地（下稱系爭土地）之價額新臺幣（下同）0元；被告依據申報及查得資料，核定遺產總額-系爭土地價額287,887,663元、遺產總額393,165,938元、遺產淨額330,942,290元，應納稅額58,688,458元。原告就核定遺產總額-系爭土地不服，申請復查，未獲變更，提起訴願，亦遭決定駁回，遂提起本件行政訴訟。

二、原告起訴主張及聲明：

(一)主張要旨：

1、系爭土地位處路竹都市計畫範圍內，路竹都市計畫歷經更迭，自63年至111年間共計有22次都市計畫公告，雖主要計畫變更系爭土地為工業區之乙種工業用地，惟從未針對系爭土地坐落區位為詳實細部計畫公告，是以路竹都市計畫雖有3次細部計畫公告，實則對系爭土地乃未曾有實質細部計畫之規劃，致使系爭土地亦無由配合都市計畫規劃之工業區使用，僅得維持農業使用，是系爭土地應符合農業發展條例(下稱農發條例)第38條之1第1項減免遺產稅之規定。原處分認定系爭土地不符農發條例第38條之1第1項規定，適用法規顯有不當，應予撤銷。

2、系爭土地常年為農業使用，雖經都市計畫編列為非農業使用，惟基於司法院釋字第566號解釋之精神可知，土地法第83條既允許土地編定之異動，不影響實質從來之使用，是以系爭土地亦符合從來之農業使用，自實質符合農發條例第38條之1本文之「農業用地經依法律變更為非農業用地」之要件甚明。是以，被告應本於符合農發條例為獎勵農業之立法目的，進一步達成租稅法律主義、租稅公平原則，考量本件系爭土地實質上為農業用地遭變更為非農業用地，且細部計畫未涵蓋系爭土地，實質上等同未完成細部計畫之事實，予以原告適用農發條例第38條之1第1項之遺產稅減免規定，而非機械性適用同法第38條之1第2項已發布細部計畫地區之認定。原處分似有違憲法第19條保障之租稅法定原則、租稅公平原則。

(二)聲明：訴願決定及原處分(含復查決定)均撤銷。

三、被告答辯及聲明：

(一)答辯要旨：

1、系爭土地為農業用地經依法律變更為非農業用地，如欲適用農發條例第38條之1「視為農地」之規定，自須於繼承事實發生時，經該主管機關認定符合法定要件，並取得農業用地作農業使用證明書者，始有農業用地扣除額之適用，而得免徵遺產稅。系爭土地於繼承事實發生時，土地使用分區經編

定為「乙種工業區」，且系爭土地坐落已發布細部計畫地區，都市計畫書並無規定應○○市○○○○區段徵收，不符合農發條例第38條之1第1項第1款或第2款之規定，有高雄市政府都市發展局110年12月22日高市都發開字第00000000000號函可稽；又都市計畫書並未有附帶條件之相關規定，系爭土地已不受農地使用管制，原告未提出系爭土地不得依實際變更後計畫用途使用之事證，縱仍作為農業使用，亦未提出該等土地之農業使用證明書，被告依據上開查得之事實，認定本件不符合遺產及贈與稅法(下稱遺贈稅法)第17條第1項第6款規定農業用地扣除額之適用，並無不合。

2、原告以系爭土地，向高雄市政府都市發展局申請出具農發條例第38條之1第1項規定情形之認定文件，經該局110年12月22日高市都發開字第00000000000號函否准在案，原告循序提起行政訴訟，業經本院111年度訴字第213號判決駁回及最高行政法院112年度上字第4號裁定駁回確定。

(二)聲明：原告之訴駁回。

四、爭點：系爭土地是否符合農發條例第38條之1第1項第1款或第2款規定「視為農業用地」之要件，而有農業用地扣除額之適用，得免徵遺產稅？

五、本院的判斷：

(一)前提事實：

事實概要欄所載事實，業經兩造陳明在卷，並有遺產稅申報書（第7-16頁）、遺產稅核定通知書（第47-50頁）、遺產稅繳款書（第80頁）、復查決定書（第154-159頁）、訴願決定書（第644-650頁）等附原處分卷可以證明。

(二)應適用的法令：

1、行為時遺贈稅法：

(1)第4條第5項:「本法稱農業用地，適用農業發展條例之規定。」

(2)第17條第1項第6款前段:「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及

其地上農作物，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。……。」

2、農發條例：

(1)第3條第10款第1目、第2目：「本條例用辭定義如下：……十、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。……。」

(2)第38條第1項前段：「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10年。」

(3)第38條之1第1項：「農業用地經依法律變更為非農業用地，不論其為何時變更，經都市計畫主管機關認定符合下列各款情形之一，並取得農業主管機關核發該土地作農業使用證明書者，得分別檢具由都市計畫及農業主管機關所出具文件，向主管稽徵機關申請適用第37條第1項、第38條第1項或第2項規定，不課徵土地增值稅或免徵遺產稅、贈與稅或田賦：一、依法應完成之細部計畫尚未完成，未能准許依變更後計畫用途使用者。二、已發布細部計畫地區，都市計畫書規定應○○市○○○○區段徵收，於公告○○市○○○○區段徵收計畫前，未依變更後之計畫用途申請建築使用者。」

(4)第39條第1項：「依前2條規定申請不課徵土地增值稅或免徵遺產稅、贈與稅、田賦者，應檢具農業用地作農業使用證明書，向該管稅捐稽徵機關辦理。」

3、農發條例施行細則第14條之1：「農業用地經依法律變更為非農業用地，經該法律主管機關認定符合下列各款情形之一，並取得農業用地作農業使用證明書者，得適用本條例第37條第1項、第38條第1項或第2項規定，不課徵土地增值稅或免徵遺產稅、贈與稅或田賦：一、依法應完成之細部計畫尚未完成，未能准許依變更後計畫用途使用者。二、已發布

細部計畫地區，都市計畫書規定應○○市○○○○區段徵收，於公告○○市○○○○區段徵收計畫前，未依變更後之計畫用途申請建築使用者。」

(三)系爭土地不符農發條例第38條之1第1項第1款、第2款及同條例施行細則第14條之1第1款、第2款規定之要件：

1、依都市計畫法第23條第5項規定「細部計畫之擬定、審議、公開展覽及發布實施，應分別依第17條第1項、第18條、第19條及第21條規定辦理」之文義解釋，可知細部計畫之核定實施程序，須經多個階段之行政程序始告完成，包括「擬定」、「審議」、「公開展覽」及「發布實施」，係以「發布實施」為其最後階段之行政程序，則細部計畫之「完成」，應與細部計畫之「發布實施」相同意義。再者，依都市計畫法第17條第2項本文規定「未發布細部計畫地區，應限制其建築使用及變更地形」之文義反面解釋，可知於「發布實施」細部計畫之地區，此項土地使用限制之效力即告解消，亦即因細部計畫之「完成」而發生解消效力。故農發條例第38條之1第1項第1款所稱「細部計畫尚未完成」，應係指「細部計畫尚未發布實施」而言。

2、查，系爭土地作農業使用，位於63年12月30日發布實施之路竹都市計畫範圍內，其間歷經多次通盤檢討及變更路竹都市計畫，使用分區變更為乙種工業區，屬已發布細部計畫地區，有高雄市政府都市發展局110年12月22日高市都發開字第11035953400號函、110年12月30日土地使用分區證明書附卷（原處分卷第149、153頁）可憑，足認系爭土地所屬地區細部計畫已完成，不符合農發條例第38條之1第1項第1款：「農業用地經依法律變更為非農業用地，不論其為何時變更，經都市計畫主管機關認定符合下列各款情形之一，並取得農業主管機關核發該土地作農業使用證明書者，得分別檢具由都市計畫及農業主管機關所出具文件，向主管稽徵機關申請適用第37條第1項、第38條第1項或第2項規定，不課徵土地增值稅或免徵遺產稅、贈與稅或田賦：一、依法應完成

之細部計畫尚未完成，未能准許依變更後計畫用途使用者。……。」及同條例施行細則第14條之1第1款「農業用地經依法律變更為非農業用地，經該法律主管機關認定符合下列各款情形之一，並取得農業用地作農業使用證明書者，得適用本條例第37條第1項、第38條第1項或第2項規定，不課徵土地增值稅或免徵遺產稅、贈與稅或田賦：一、依法應完成之細部計畫尚未完成，未能准許依變更後計畫用途使用者。……。」規定之情形。

3、又原告先前向高雄市政府都市發展局申請就系爭土地出具符合農發條例第38條之1第1項規定之認定文件，經高雄市政府都市發展局否准其申請，原告循序提起行政訴訟，案經本院111年度訴字第213號判決駁回及最高行政法院112年度上字第4號裁定駁回確定，有上述判決及裁定(本院卷2第75-84、121-123頁)可參，足認系爭土地已因高雄市政府107年11月22日公告發布實施變更路竹都市計畫細部計畫（土地使用分區管制要點）通盤檢討案，將系爭土地列入細部計畫範圍內，且因計畫書並無應實施市地重劃或區段徵收為開發方式之記載，系爭土地之細部計畫已於107年11月22日發布實施而完成，除不符合農發條例第38條之1第1項第1款及同條例施行細則第14條之1第1款情形外，亦不符合上揭二者同條項第2款之情形。

(四)系爭土地應課徵遺產稅：

1、依遺贈稅法第17條第1項第6款前段及農發條例第38條第1項之規定，作農業使用之農業用地，得自遺產總額中扣除，免徵遺產稅，須該土地符合「農業用地」及「作農業使用」之要件；倘有任一要件未符合，即不得適用上揭規定。查系爭土地原屬農業用地而作農業使用，惟自63年12月30日發布實施路竹都市計畫以來，其間歷經多次通盤檢討及變更路竹都市計畫，於繼承事實發生時，土地使用分區經編定為「乙種工業區」，且系爭土地坐落於已發布細部計畫地區範圍內，則系爭土地是否仍得適用遺贈稅法第17條第1項第6款前段及

農發條例第38條第1項之規定，依上揭說明，端視其是否符合農發條例第38條之1第1項及同條例施行細則第14條之1第1款、第2款之規定。又參以農發條例施行細則第14條之1之立法目的係對於農業用地經依法律變更為非農業用地後，因細部計畫尚未完成或尚未公告○○市○○○○區段徵收，致「無法實際依變更後計畫用途使用」，而「仍繼續為從來之農業使用」之情形，基於公平原則之考量，仍不課徵土地增值稅或免徵遺產稅、贈與稅或田賦；換言之，基於公平原則考量，就經依法律變更為非農業用地，但仍無法依變更後計畫用途（如建築）使用，而事實上仍繼續為從來農業使用之農業使用地，承認其仍得不課徵土地增值稅或免徵遺產稅、贈與稅或田賦(最高行政法院101年度判字第948號及100年度判字第2197號判決意旨參照)。準此，得免徵遺產稅之農業用地，需限於農發條例第3條第10款所指依法編定之「農業用地」及農發條例第38條之1第1項第1款、第2款及同條例施行細則第14條之1第1款、第2款所指雖依都市計畫變更為非農業區土地，但無法依變更後之計畫用途使用之「視為農業用地」之情形，始符合規定。

2、查，系爭土地位於已發布細部計畫地區，且經變更編定為「非農業用地」，詳如前述，自不符合農發條例第38條之1第1項第1款情形，核無免徵遺產稅之適用，要不待言。又原告雖主張系爭土地實質上為農業用地遭變更為非農業用地，然因細部計畫未涵蓋系爭土地，實質上等同未完成細部計畫之事實，被告應考量予以原告適用農發條例第38條之1第1項之遺產稅減免規定，而非機械性適用同法第38條之1第2項已發布細部計畫地區之認定云云。惟按「憲法第19條規定，人民有依法律納稅之義務，係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、稅基、稅率等租稅構成要件，以法律或法律明確授權之命令定之……。」司法院釋字第657號解釋理由書闡述甚明。依此解釋理由意旨，稅捐之減免核屬租稅優惠事項，自應以法

律或法律明確授權之命令定之，自不宜由稅捐稽徵機關透過擴張或類推適用之解釋方式為之（最高行政法院111年度上字第574號、109年度上字第828號、100年度判字第1442號判決意旨參照）。茲依農發條例第38條之1第1項規定，農業用地經都市計畫已變更為非農業用地，倘符合第1款、第2款情形者，仍予以免徵遺產稅，核屬租稅減免之例外情形，立法者以列舉方式明定上開第1款、第2款要件，基於租稅法定原則，自不容透過擴張或類推適用之解釋方式。原告所述，核不足採。

六、綜上所述，原告之主張，均無可採。系爭土地不符合農發條例第38條之1第1項第1款、第2款及同條例施行細則第14條之1第1款、第2款規定情形，自無免徵遺產稅規定之適用。被告核定系爭土地價額287,887,663元，並課徵遺贈稅，即無違誤。訴願決定予以維持，亦無不合。原告訴請撤銷，為無理由，應予駁回。

七、又本件判決基礎已臻明確，兩造其餘攻擊防禦方法及訴訟資料，經本院斟酌後，核與判決結果不生影響，並無逐一論述之必要，併此說明。

八、結論：原告之訴為無理由。

中　　華　　民　　國　　113　　年　　10　　月　　30　　日

審判長法官　李　協　明

法官　孫　奇　芳

法官　邱　政　強

一、上為正本係照原本作成。

二、如不服本判決，應於送達後20日內，向本院高等行政訴訟庭提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內補提理由書；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20日內補提上訴理由書（均須按他造人數附繕本）。

三、上訴未表明上訴理由且未於前述20日內補提上訴理由書者，逕以裁定駁回。

四、上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書（行政訴訟法第49條之1第1項第3款）。但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人（同條第3項、第4項）。

得不委任律師為訴訟代理人之情形	所需要件
(一)符合右列情形之一者，得不委任律師為訴訟代理人	1.上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備法官、檢察官、律師資格或為教育部審定合格之大學或獨立學院公法學教授、副教授者。 2.稅務行政事件，上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備會計師資格者。 3.專利行政事件，上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備專利師資格或依法得為專利代理人者。
(二)非律師具有右列情形之一，經最高行政法院認為適當者，亦得為上訴審訴訟代理人	1.上訴人之配偶、三親等內之血親、二親等內之姻親具備律師資格者。 2.稅務行政事件，具備會計師資格者。 3.專利行政事件，具備專利師資格或依法得為專利代理人者。 4.上訴人為公法人、中央或地方機關、公法上之非法人團體時，其所屬專任人員辦理法制、法務、訴願業務或與訴訟事件相關業務者。
是否符合(一)、(二)之情形，而得為強制律師代理之例外，上訴人應於提起上訴或委任時釋明之，並提出(二)所示關係之釋明文書影本及委任書。	

中　　華　　民　　國　　113　　年　　10　　月　　30　　日

書記官　黃　玉　幸