臺中高等行政法院判決

112年度訴字第50號
112年5月17日辯論終結

原　　告　麥瓊玲

被　　告　財政部中區國稅局

代　表　人　樓美鐘
訴訟代理人　古智文

上列當事人間遺產稅事件，原告不服財政部中華民國112年1月5日台財法字第11113945370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

壹、程序方面：

一、被告之代表人於原告起訴後，由吳蓮英變更為樓美鐘，並經變更後之代表人樓美鐘具狀聲明承受訴訟，有該聲明承受訴訟狀附卷可稽，核無不合。

二、行政訴訟法第111條第1項、第2項規定：「(第1項)訴狀送達後，原告不得將原訴變更或追加他訴。但經被告同意或行政法院認為適當者，不在此限。(第2項)被告於訴之變更或追加無異議，而為本案之言詞辯論者，視為同意變更或追加。」原告麥瓊玲起訴時原聲明：請求撤銷被告財政部中區國稅局所屬苗栗分局民國111年10月19日中區國稅苗栗營所字第1111057372號函。嗣於本院準備程序變更聲明為：財政部112年1月5日台財法字第11113945370號訴願決定（下稱訴願決定）、被告111年10月14日中區國稅法二字第1110009873號復查決定（下稱復查決定）及原處分關於麥巍鐘遺產總額中○○縣○○鎮○○○段230-2地號土地（所有權2分之

1，下稱系爭土地）未予扣除部分均撤銷。被告對於原告所為訴之變更並無異議，而為本案之言詞辯論，視為同意變更。

貳、實體方面：

一、爭訟概要：

原告之父麥巍鐘於107年6月22日死亡，繼承人經核准延期並依限於108年3月21日辦理遺產稅申報，列報土地苗栗縣卓蘭鎮大坪林段230地號土地、系爭土地、新北市中和區連城段623地號土地，共新臺幣（下同）2,417萬5,355元、建物34萬2,900元、存款333萬4,225元、動產及其他有財產價值的權利（中和農會保管箱）27萬4,149元及現金225萬1,136元，經被告初查核定土地部分共2,417萬5,354元、房屋34萬2,900元、存款333萬4,205元、現金204萬2,245元、其他：中和農會保管箱27萬5,049元，遺產總額為3,016萬9,753元、遺產淨額為704萬7,313元，應納稅額為70萬4,731元，嗣原告申請增列被繼承人死亡前未償債務扣除額208萬7,046元及系爭土地農地農用扣除額，主張系爭土地為自來水法第12條之1第1項所稱「水質水量保護區○○市計畫程序劃定為水源特定區」（下稱水源特定區）內之土地應予免稅，經被告審核增列遺產總額：現金20萬8,891元、追認應納未納稅捐扣除額4,866元及未償債務扣除額81萬7,066元，並以系爭土地未取具農業用地作農業使用證明書，且非屬水源特定區內之土地，無「水源特定區土地減免土地增值稅贈與稅及遺產稅標準」（下稱水源特定區土地減免標準）之適用，重行以111年6月1日中區國稅苗栗營所字第1110052104號函附遺產稅核定通知書（下稱原處分），核定遺產總額為3,037萬8,644元、遺產淨額為643萬4,272元，應納稅額為64萬3,427元。原告不服，申請復查，經被告復查決定駁回後，向財政部提起訴願，經財政部訴願決定駁回。原告仍不服，於是提起本件行政訴訟。

二、原告起訴主張及聲明：

㈠主張要旨：

原處分認為麥巍鐘所有系爭土地，非屬○○市計畫法第12條劃定之水源特定區土地，未能於遺產總額中予以扣除，致生需繳納遺產稅稅額為64萬3,427元，實有違誤：

1.都市計畫法第12條規定，係為發展工業或保持優美風景或其他目的劃定特定地區，應擬定特定區計畫。都市計畫法第14條，特定區計畫，必要時，得由內政部訂定之。經內政○○縣（市）政府指定應擬○○市（鎮）計畫或鄉街計畫，必要時，○○縣（市）政府擬定之。○○縣○○鎮公所（下稱卓蘭鎮公所）並無權責主動針對鯉魚潭水庫之開發，擬定特定區計畫事項，該水庫之開發應為內政部之權責事項，○○縣政府僅為配合執行開發事項之地方政府而已，且卓蘭鎮公所對計畫開發與執行，須聽命上級機關指導，無置喙餘地。然卓蘭鎮公所109年9月21日卓鎮建字第1090012196號函（下稱109年9月21日函）卻認為，系爭土地非屬都市計畫區域內土地範圍內，應屬謬誤。

2.原告觀經濟部水利署中區水資源局108年3月7日水中經字第10850013150號函（下稱中區水資源局108年3月7日函）、台灣自來水股份有限公司第四區管理處108年3月7日台水四操字第1080004746號函（下稱自來水公司第四區管理處108年3月7日函），前者表示系爭土地位屬於鯉魚潭水庫集水區範圍，即屬鯉魚潭水庫的水源保護地；後者則稱系爭土地為經濟部公告之自來水水質水量保護區，並未指系爭土地為○○市計畫程序劃定之水源特定地，然原告認為因均係保護水源，故系爭土地應為水庫之水源保護地，應有水源特定區土地減免標準之適用。且從中區水資源局108年3月7日函、自來水公司第四區管理處108年3月7日函可知，經劃定自來水水質水量保護區內，在經濟利用價值上即被限縮在一定範圍內。

3.系爭土地既位於經濟部公告之自來水水質水量保護區內，已符合自來水法第11條、第12條之1規定之構成要件。且因系

爭土地自70年代鯉魚潭水庫開發計畫之初，至87年鯉魚潭水庫全面實施，均位處鯉魚潭水庫集水區範圍內，僅能作低度開發利用，為公眾用水之利益作了特別犧牲，至今仍收到水庫之回饋金，且婚喪、災害、疾病等亦有特別補助。被告及其所屬苗栗分局稱系爭土地非○○市計畫所劃定之水源保護地，不得為免徵遺產稅之客體，即有違誤。

4.再參照司法院釋字第779號解釋意旨，土地稅法第39條第2項關於免徵土地增值稅之規定，僅就○○市計畫法指定之公共設施保留地，免徵其土地增值稅；至○○市土地經編定為交通用地，且依法核定為公共設施用地者，則不予免徵土地增值稅，於此範圍內，與憲法第7條保障平等權之意旨不符。系爭土地業經認定為鯉魚潭水庫的水源保護地，且為經濟部公告之自來水水質、水量的保護區，僅因不屬○○市計畫法中劃定之水源保護地，即片面認定非屬水源特定區土地，而不符水源特定區土地減免標準之客體，亦違背憲法第7條之平等原則，有失公允。

5.系爭土地非○○市○區，本質上並非適○○市計畫法第12條規定，而是應依該土地坐落區位、位於鯉魚潭水庫集水區範圍，及位處水質水量保護區作綜合判斷，且該地性質應依區域計畫法施行細則第11條第1項第6款、第9款作為分區使用的規定，○○市土地使用管制規則第5條第1項亦有明確之分區使用規定，均詳載土地使用分區劃定之原則及權責行使單位。

6.綜上所述，系爭土地於63年6月19日由麥巍鐘取得，即水源特定計畫發布實施前已持有該地，繼承亦於計畫發布實施後發生，且該地亦為水源保護區土地，已符合自來水法、水源特定區土地減免標準等規定，應於遺產總額中予以扣除等語。

㈡聲明：訴願決定、復查決定及原處分關於麥巍鐘遺產總額中系爭土地未予扣除部分均撤銷。

三、被告答辯及聲明：

㈠答辯要旨：

1.依自來水法第12條之1第1項規定，「水質水量保護區」須經依「都市計畫程序」劃定為「水源特定區者」者，始有減免遺產稅之適用；至其減免賦稅區域及標準，依同條第2項規定，則授權由財政部會同相關部會訂定減免標準辦理後，報請行政院核定。

2.系爭土地經卓蘭鎮公所109年9月21日函略以：「主旨：有關……大坪林段230、230-2地號土地……說明……二、旨揭兩筆地號土地經查為非○○市計畫區域內土地範圍內，無法核發『都市計畫土地分區（或公共設施用地）證明書』。」中區水資源局110年2月8日水中養字第11053008350號函略以：「大坪林段230、230-2地號等2筆土地，由經濟部水利署『水庫集水區暨自來水水質水量保護區查詢系統』查詢結果非位屬水庫蓄水範圍。」○○縣政府111年9月22日府地用字第1110181565號函（下稱111年9月22日函）略以：「有○○縣○○鎮○○○段230-2地號土地，是否○○市計畫程序劃定為水源特定區1案，經查前揭土地係屬○○市土地，請查照。」等語可知，系爭土地非位屬水庫蓄水範圍內，無水利法第97條之1規定之適用，亦非○○市土地，被告所屬苗栗分局以○○市計畫法第12條規定，以保護水源為目的，○○市計畫法定程序劃分為水源水質水量保護區全部或一部分區域為「水源特定區」者，始有自來水法第12條之1第1項，減免遺產稅之適用，系爭土地雖屬經濟部公告之自來水水質水量保護區，惟經○○縣政府查告係屬○○市土地，遑論屬○○市計畫程序劃定為「水源特定區」內土地，自無上開減免遺產稅規定之適用，原核定系爭土地遺產價值1,061萬7,600元，併計入遺產課稅，並否准依水源特定區土地減免標準第3條第1項規定，自遺產總額中扣除系爭土地價值，原核定水源特定區土地扣除額0元，並無不合，請續予維持等語。

㈡被告聲明：原告之訴駁回。

四、爭點：

㈠系爭土地是否屬自來水法第12條之1所規定之「水源特定區」?系爭土地是否符合水源特定區土地減免標準第3條得減免遺產稅之規定?

㈡原告訴請撤銷訴願決定、復查決定及原處分關於麥巍鐘遺產總額中系爭土地未予扣除部分，是否有理由?

五、本院的判斷：

㈠前提事實：

原告之父麥巍鐘於107年6月22日死亡，繼承人經核准延期並依限於108年3月21日辦理遺產稅申報，列報土地苗栗縣卓蘭鎮大坪林段230地號土地、系爭土地、新北市中和區連城段623地號土地，共2,417萬5,355元、建物34萬2,900元、存款333萬4,225元、動產及其他有財產價值的權利（中和農會保管箱）27萬4,149元及現金225萬1,136元，經被告初查核定土地部分共2,417萬5,354元、房屋34萬2,900元、存款333萬4,205元、現金204萬2,245元、其他：中和農會保管箱27萬5,049元，遺產總額為3,016萬9,753元、遺產淨額為704萬7,313元，應納稅額為70萬4,731元；嗣原告申請增列被繼承人死亡前未償債務扣除額208萬7,046元及系爭土地農地農用扣除額，主張系爭土地為自來水法第12條之1第1項所稱水源特定區內之土地應予免稅，經被告審核增列遺產總額：現金20萬8,891元、追認應納未納稅捐扣除額4,866元及未償債務扣除額81萬7,066元，並以系爭土地非屬水源特定區內之土地，無水源特定區土地減免標準之適用，重行核定遺產總額為3,037萬8,644元、遺產淨額為643萬4,272元，應納稅額為64萬3,427元。原告不服，申請復查，經被告復查決定駁回後，提起訴願，經財政部訴願決定駁回等情，有原處分函、復查決定書、訴願決定書等附卷可佐（原處分卷115、235-239、275-281頁），此部分事實堪以認定。

㈡系爭土地並非自來水法第12條之1所規定之「水源特定區」，不符合水源特定區土地減免標準第3條得減免遺產稅之規定：

1.應適用的法令：

⑴自來水法第11條第1項規定：「自來水事業對其水源之保護，除依水利法之規定向水利主管機關申請辦理外，得視事實需要，申請主管機關會商有關機關，劃定公布水質水量保護區，依本法或相關法律規定，禁止或限制左列貽害水質與水量之行為：一、濫伐林木或濫墾土地。二、變更河道足以影響水之自淨能力。三、土石採取或探礦、採礦致污染水源。四、排放超過規定標準之工礦廢水或家庭污水，或其總量超過目的事業主管機關所訂之標準。五、污染性工廠。六、設置垃圾掩埋場或焚化爐、傾倒、施放或棄置垃圾、灰渣、土石、污泥、糞尿、廢油、廢化學品、動物屍骸或其他足以污染水源水質物品。七、在環境保護主管機關指定公告之重要取水口以上集水區養豬；其他以營利為目的，飼養家禽、家畜。八、以營利為目的之飼養家畜、家禽。九、高爾夫球場之興建或擴建。十、核能或其他能源之開發、放射性廢棄物儲存或處理場所之興建。十一、其他足以貽害水質、水量，經中央主管機關會商目的事業主管機關公告之行為。」第12條之1規定：「（第1項）水質水量保護區○○市計畫程序劃定為水源特定區者，其土地應視限制程度減免土地增值稅、贈與稅及遺產稅。（第2項）前項土地減免賦稅區域及標準，由中央主管機關會同財政部、內政部及原住民族委員會擬訂，報請行政院核定。」第12條之2第1項、第3項第3款規定：「（第1項）於水質水量保護區內取用地面水或地下水者，除該區內非營利之家用及公共給水外，應向中央主管機關繳交水源保育與回饋費。……（第3項）第1項水源保育與回饋費得納入中央主管機關水資源相關基金管理運用，專供水質水量保護區內辦理水資源保育與環境生態保育基礎設施、居民公共福利回饋及受限土地補償之用，其支用項目如下：……三、發放因水質水量保護區之劃設，

土地受限制使用之土地所有權人或相關權利人補償金事項。」

⑵都市計畫法第6條規定：「○○市及縣（市）政府對○○市計畫範圍內之土地，得限制其使用人為妨○○市計畫之使用。」第8條規定：「都市計畫之擬定、變更，依本法所定之程序為之。」第12條規定：「為發展工業或為保持優美風景或因其他目的而劃定之特定地區，應擬定特定區計畫。」第32條規定：「（第1項）都市計畫得劃定住宅、商業、工業等使用區，並得視實際情況，劃定其他使用區域或特定專用區。（第2項）前項各使用區，得視實際需要，再予劃分，分別予以不同程度之使用管制。」

⑶自來水法第12條之1條第2項授權訂定之水源特定區土地減免標準第3條規定：「水質水量保護區○○市計畫程序劃定為水源特定區之土地，於核課遺產稅或贈與稅時，除法律另有規定外，依下列規定辦理：一、農業區、保護區、河川區、行水區、公共設施用地及其他使用分區管制內容與保護區相同者，扣除該土地價值之半數。但有下列情形之一者，扣除全數：㈠水源特定區計畫發布實施前已持有該土地，於發布實施後發生之繼承、第1次移轉或繼承取得後第1次移轉者。㈡本法第12條之1施行前已持有該土地，於施行後發生之繼承、第1次移轉或繼承取得後第1次移轉者。二、風景區、甲種風景區及乙種風景區，扣除該土地價值之百分之四十。但管制內容與保護區相同者，適用前款規定。三、住宅區，扣除該土地價值之百分之三十。四、商業區及社區中心，扣除該土地價值之百分之二十。」

2.從自來水法第11條第1項規定可知，一旦土地經劃定為水質水量保護區後，即不得為該條項各款所規定之貽害水質與水量行為，就土地使用而言將產生諸多限制，有礙該土地之建設繁榮，並使土地所有權人或相關權利人依靠土地之生計產生萎縮，雖劃定水質水量保護區之行為係為了水質水量保護

等公益，然自來水法第11條第1項各款對於土地所有權人之限制，已對其自由處分、使用土地之權益產生剝奪，逾其社會責任所應忍受之範圍，形成個人之特別犧牲者，國家自應就其受禁建、禁墾、禁伐等限制所造成權益受損、生計困頓等，予以合理補償。是以，自來水法第12條之2第1項乃規定，中央主管機關所收取水源保育與回饋費，按同條第3項第3款規定可作為因土地經劃定為水質水量保護區，而受限制使用之土地所有權人或相關權利人之補償金。

3.再者，依自來水法第12條之1規定，水質水量保護區進一步經○○市計畫程序劃定為水源特定區，該水源特定區土地應視受限制程度，減免土地增值稅、贈與稅及遺產稅。此乃因水質水量保護區○○市計畫程序劃定為水源特定區後，土地使用權人除了不得在該土地為自來水法第11條第1項規定之貽害水質與水量行為外，尚須依○○市計畫法第6條、第32條規定，在水源特定區之範圍內，不得為妨○○市計畫之使用行為。由此可知，水質水量保護區○○市計畫程序劃定為水源特定區，該範圍內之土地所有人所受限制及侵害，較諸僅劃定為水質水量保護區者而言，其受限制更為嚴苛且重大，是以，立法者就○○市計畫程序劃定為水源特定區者，乃另外給予其減免土地增值稅、贈與稅及遺產稅之優惠，以供補償。

4.又租稅正義首以租稅法定主義為表現，依司法院釋字第657號解釋理由書略以：「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；如以法律授權主管機關發布命令為補充規定時，其授權應符合具體明確之原則；若僅屬執行法律之細節性、技術性次要事項，始得由主管機關發布命令為必要之規範，迭經本院解釋在案（本院釋字第443號、第620號、第622號、第640號、第650號解釋參照）」可知，關於遺產稅之課徵，若有減免之優惠

時，自應就租稅主體、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。本件立法者透過自來水法第12條之1第2項規定，授權經濟部會銜相關部會訂定之水源特定區土地減免標準，就水質水量保護區○○市計畫程序劃定為水源特定區，其土地應視限制程度減免土地增值稅、贈與稅及遺產稅，經核該減免標準並未逾越母法自來水法所授權之範圍，符合租稅法定主義。

5.經查，系爭土地之使用分區為山坡地保育區，使用地類別為農牧用地，位屬鯉魚潭水庫集水區範圍及經濟部公告之自來水水質水量保護區內，然系爭土地非○○市土地，並未位於都市計畫區域土地範圍內，此有系爭土地登記第一類謄本、中區水資源局108年3月7日函、自來水公司第四區管理處108年3月7日函、○○縣政府111年9月22日函、卓蘭鎮公所109年9月21日函附卷可證（本院卷47、49、51頁、原處分卷152、214頁）。由上可知，系爭土地雖位處水質水量保護區內，然因系爭土地並○○市土地，迄今仍未經○○縣政府或內政部○○市計畫程序劃定為水源特定區，自不符合自來水法第12條之1第1項減免遺產稅之要件，為貫徹租稅法定主義之精神，即不符合水源特定區土地減免標準第3條得減免遺產稅之規定。原告主張：系爭土地符合水源特定區土地減免標準第3條第1項減免遺產稅之規定，應將該地列入水源特定區之扣除額等語，並不可採。

㈢原告主張原處分未予扣除麥巍鐘遺產總額中系爭土地價值之全數，應屬違法，並不可採：

1.原告主張：○○市計畫法第12條、第14條規定，卓蘭鎮公所並無權責主動針對鯉魚潭水庫之開發，擬定特定區計畫事項，該水庫之開發應為內政部之權責事項，○○縣政府僅為配合執行開發事項之地方政府而已，且卓蘭鎮公所對計畫開發與執行，須聽命上級機關指導，無置喙餘地；卓蘭鎮公所109年9月21日函認為，系爭土地非屬都市計畫區域內土地範圍內，應屬謬誤乙節。經查：

⑴都市計畫法第13條規定：「都市計畫由各級地方政府或鄉、鎮、縣轄市公所依下列之規定擬定之：一、市計畫由○○市、市政府擬定，鎮、縣轄市計畫及鄉街計畫分別由鎮、縣轄市、鄉公所擬定，必要時，○○縣政府擬定之。二、特定區計畫由○○市、縣（市）政府擬定之。三、相鄰接之行政地區，得由有關行政單位之同意，會同擬定聯○○市計畫。但其範圍未逾越省○○縣境者，○○縣政府擬定之。」第14條第1項規定：「特定區計畫，必要時，得由內政部訂定之。」

⑵○○市計畫法第12條、第13條、第14條第1項規定可知，都市計○○市計畫係由○○市、市政府擬定，鎮、縣轄市計畫及鄉街計畫分別由鎮、縣轄市、鄉公所擬定，必要時，○○縣政府擬定。又為發展工業或為保持優美風景或因其他目的而劃定之特定地區，應擬定特定區計畫，特定區計畫係由○○市、縣（市）政府擬定之，必要時，得由內政部訂定之。是以特定區計畫之擬定原則上仍為○○市、縣（市）政府之權限，內政部僅於必要時，使得訂定。又從卓蘭鎮公所109年9月21日函記載：「……主旨：有關貴局函請查覆本鎮大坪林段230、230-2地號土地，申請『都市畫土地使用分區（或公共設施用地）證明書1案，詳如說明，請查照。說明：……二、旨揭兩筆地號土地經查為非屬都市計畫區域內土地範圍內，無法核發『都市計畫土地使用分區（或公共設施用地)證明書』。」等語，可知該函僅單純依照查詢系爭土地是否位處都市計畫區域內土地範圍內之結果所為之答覆，尚非其逕行擬○○市計畫，並無原告所稱之謬誤，此部分應屬原告誤解。

2.原告另主張：系爭土地為水庫之水源保護地，且經劃定自來水水質水量保護區內，經濟利用價值上即被限縮在一定範圍內，為公眾用水之利益作了特別犧牲，應有水源特定區土地減免標準之適用，被告及其所屬苗栗分局主張系爭土地不得為免徵遺產稅之客體，即有違誤。再參照司法院釋字第779

號解釋意旨，僅因系爭土地不屬○○市計畫法中劃定之水源保護地，即片面認定非屬水源特定區土地，而不符減免標準之客體，亦違背憲法第7條之平等原則等語。經查：

⑴系爭土地未經○○市計畫程序劃定為水源特定區，已不符合自來水法第12條之1第1項減免遺產稅之要件，為貫徹租稅法定主義之精神，原告主張按水源特定區土地減免標準第3條第1項，應將系爭土地列入水源特定區之扣除額，並無理由，已如前述。是以，被告及其所屬苗栗分局認定系爭土地不得為免徵遺產稅之客體，並無違誤。況且，系爭土地經劃定為自來水水質水量保護區後，雖對麥巍鐘及後續繼承該地之原告，在土地之使用、收益上產生自來水法第11條第1項之限制，而不得有貽害水質與水量之行為，構成特別犧牲，惟從原告提出之○○縣○○鄉鯉魚潭水庫水源保育與回饋費管理自治條例第4條規定，及○○縣○○鎮執行鯉魚潭水庫回饋金個人直接回饋發放作業辦法第5條規定（本院卷203-205、183-199頁）可知，原告可享有生活補助金、教育助學金、喪葬補助金、生育補助等補償，原告亦於其所提出之起訴狀中自承至今每個月仍有收到水庫之回饋金（本院卷83頁）。由此可見，對於系爭土地經劃定為自來水水質水量保護區後受到之限制，構成特別犧牲之部分，原告已有獲得適當之補償，作為彌補其就系爭土地無法自由使用、收益所受之權益侵害。而該回饋金係以自來水法第12條之2為依據，就劃定水質水量保護區所為之補償，此與同法第12條之1規定○○市計畫程序劃定為水源特定區者，其土地應視限制程度減免土地增值稅、贈與稅及遺產稅，顯不相同。原告以此為由，主張系爭土地應有水源特定區土地減免標準之適用，並不可採。

⑵按所謂平等原則係指等者等之，不等者不等之，是如對相同事物為差別待遇而無正當理由，或對於不同事物未為合理之差別待遇，均屬違反平等原則。土地經劃定為自來水水質水量保護區，係依據自來水法第11條第1項規定，透

過禁止土地所有人不得為該條項規定之貽害水質與水量之行為，避免自來水水質、水量遭受破壞，藉此達成自來水法第1條規定，維持自來水事業之合理發展，加強其營運之有效管理，以供應人民充裕且合於衛生之用水，改善國民生活環境，促進工商業發達之立法目的。至於土地經○○市計畫程序劃定為水源特定區，係依○○市計畫法第12條規定，為了符合個別特○○市計畫之需要，讓○○市、縣（市）政府能夠因地制宜，基於一定目的，擬定適合○○市計畫，以○○市計畫法第1條規定，改善居民生活環境，○○市、鎮、鄉街有計畫之均衡發展之立法目的，且經劃定為自來水水質水量保護區後，再○○市計畫劃定為水源特定區，除了原先受諸自來水法第11條第1項之限制外，另亦受○○市計畫法第6條規定，不得有妨○○市計畫之使用之行為，可見水源特定區土地所受限制，較諸水質水量保護區土地，顯然更為嚴苛。由上可知，土地僅經劃定為自來水水質水量保護區，與進一步經○○市計畫程序劃定為水源特定區，兩者不論在所欲達成之目的、對土地所有人所施加之限制手段等均顯有不同，立法者針對後者另外於自來水法第12條之1第1項規定，視該土地受限制程度，減免土地增值稅、贈與稅及遺產稅，對其土地所有權人或相關權利人所為之差別待遇，顯屬有意的不同，並未違反平等原則。

⑶至於司法院釋字第779號解釋：「土地稅法第39條第2項關於免徵土地增值稅之規定，僅就○○市計畫法指定之公共設施保留地，免徵其土地增值稅；至○○市土地經編定為交通用地，且依法核定為公共設施用地者，則不予免徵土地增值稅，於此範圍內，與憲法第7條保障平等權之意旨不符。」係因○○市計畫法指定之公共設施保留地，與○○市土地經編定為交通用地，且依法核定為公共設施用地者，二者所受限制相同，自應同予免徵土地增值稅，始符

合憲法第7條之平等權。司法院釋字第779號解釋意旨，核與本件情節顯不相同，自不得比附援引。

3.又原告主張關於區域計畫法施行細則、○○市土地使用管制規則之部分，因自來水法第12條之1第1項規定之減免土地增值稅、贈與稅及遺產稅之要件，僅限於經○○市計畫程序劃定為水源特定區之土地，並未及○○市計畫法以外之其他土地使用分區之情形，是原告此部分主張，尚與本案無涉，併予說明。

㈣另依遺產及贈與稅法第17條第1項第6款前段規定：「下列各款，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。……」系爭土地使用分區為山坡地保育區，使用地類別為農牧用地，故系爭土地若符合農地農用，應得依遺產及贈與稅法第17條第1項第6款規定，自遺產總額中扣除，免徵遺產稅。惟因系爭土地經開發後廢耕，不適用休耕之規定，且其上有道路、鐵皮建築1棟及擋土牆數座等固定基礎設施，而原告向卓蘭鎮公所申請農業用地作農業使用證明書，因未依規定檢具農業設施容許使用同意書或得為從來使用之證明文件，經卓蘭鎮公所以108年3月20日卓鎮農字第1080003752號函駁回系爭土地農業用地作農業使用證明書之申請，經原告提起訴願，業經○○縣政府以108年11月22日108年苗府訴字第26號訴願決定駁回，並已確定在案，有該訴願決定附卷可證（原處分卷153-163頁）。

㈤綜上所述，系爭土地並未經○○市計畫程序劃定為水源特定區，即不符合自來水法第12條之1第1項規定之減免土地增值稅、贈與稅及遺產稅之要件，自無從適用水源特定區土地減免標準第3條第1項規定，原告上述主張各節均無可採。被告所為原處分，未予扣除系爭土地之價值，適法有據，復查決定、訴願決定予以維持，均無不合。原告訴請撤銷訴願決

定、復查決定及原處分關於麥巍鐘遺產總額中系爭土地未予扣除部分，為無理由。

㈥本件事證已臻明確，兩造其餘攻擊、防禦方法及舉證，經本院審酌後，認對於判決結果不生影響，爰不一一論述，併此敘明。

六、結論：原告之訴為無理由，應予駁回。

中　　華　　民　　國　　112　　年　　5　　月　　31　　日

臺中高等行政法院第三庭

審判長法官　陳　文　燦

法官　張　鶴　齡

法官　黃　司　熒

以上正本證明與原本無異。

如不服本判決，應於送達後20日內，向本院提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內向本院補提理由書（均須按他造人數附繕本）；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（須附繕本）。未表明上訴理由者，逕以裁定駁回。

上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書，但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人：

得不委任律師為訴訟代理人之情形	所　需　要　件
㈠符合右列情形之一者，得不委任律師為訴訟代理人	1. 上訴人或其法定代理人具備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，上訴人或其法定代理人具備專利師資格或依法得為專利代理人者。
㈡非律師具有右列情	1. 上訴人之配偶、三親等內之血親、二

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	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㈠、㈡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㈡所示關係之釋明文書影本及委任書。	

中　　華　　民　　國　　112　　年　　5　　月　　31　　日

書記官　李　孟　純