臺北高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第四庭
113年度訴字第1373號
114年7月10日辯論終結

原　　告　林育宏
　　林明翰
　　林昱廷
　　蔡有卿
共　　同
送達代收人　潘翎芬

共　　同
訴訟代理人　謝昆峯　律師
　　張伃萱　律師
　　徐沛曛　律師
被　　告　財政部北區國稅局

代　表　人　李怡慧（局長）
訴訟代理人　何怡慧

上列當事人間遺產稅事件，原告不服財政部中華民國113年10月1日台財法字第11313938040號（案號：第11300611號）訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主　文

原告之訴駁回。

訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

一、事實概要：

緣被繼承人林合鏗於民國107年12月23日過世，繼承人即原告於核准展延期限內108年8月30日申報遺產稅，經被告按申報及查得資料，核定遺產總額新臺幣(下同)287,866,378元、扣除額76,487,445元(含農業用地扣除額38,266,046

元），應納遺產稅額32,375,786元；其中被繼承人所遺坐落桃園市平鎮區建安段783地號農地（面積10,412.81㎡，權利範圍1,488/10,397，下稱系爭農地），土地公告現值9,941,542元【計算式：繼承時公告現值6,671元/㎡×面積10,412.81㎡×權利範圍1,488/10,397=9,941,542元】，核准適用遺產及贈與稅法（下稱遺贈稅法）第17條第1項第6款規定，免徵遺產稅，並自繼承日起列管5年至112年12月22日。嗣被告於列管期間內，查得系爭農地於110年4月7日以買賣為原因完成所有權移轉登記，經責令原告限期回復所有權登記並繼續作農業使用，惟逾期仍未辦理，乃依遺贈稅法第17條第1項第6款後段規定，核定追繳系爭農地應納遺產稅1,988,309元【計算式：繼承時公告現值6,671元/㎡×面積10,412.81㎡×權利範圍1,488/10,397×適用稅率20％=1,988,309元】。原告不服，申請復查，未獲變更，提起訴願仍遭駁回，遂提起本件行政訴訟。

二、原告起訴主張及聲明：

㈠被告未依職權調查系爭農地是否繼續作農業使用，逕為原告應補繳遺產稅之處分，於法未合：

被告因系爭農地所有權移轉，經責令原告限期回復所有權登記並繼續作農業使用，而原告逾期未辦理，爰依遺贈稅法第17條第1項第6款規定，核定追繳遺產稅；惟原告本身因系爭農地所有權移轉後，已無任何權能要求系爭農地之所有權人為相關說明；再者，系爭農地是否繼續作農業使用，顯屬與原處分有關而有調查必要與可能者，被告負有課稅事實之調查及證明義務，然被告除未命系爭農地現所有權人提出相關說明，亦未至系爭農地現場履勘調查，原處分於法未合。

㈡原告並非系爭農地之出賣人，不符合遺贈稅法第17條第1項第6款之要件：

1.遺贈稅法第17條第1項第6款係規定「承受人未將該土地繼續作農業使用」時，方應追繳應納稅額，而何謂「承受人未將該土地繼續作農業使用」，依其文義解釋與財政部89年7月1

1日台財稅字第0890453990號函釋（下稱財政部89年7月11日函釋）內容，係承受人主動進行「違規使用、廢耕或移轉」等行為方屬之，尚不包括承受人被動地因土地法第34條之1規定喪失土地所有權之情形。如最高法院91年度台上字第348號民事判決見解，未同意出售土地之共有人，與買受人間根本無法律關係，此時承受人喪失土地所有權，自然非屬於承受人移轉土地的情形，即不符合承受人未將該土地繼續作農業使用之要件。

2.系爭農地係由原告以外之共有人依土地法第34條之1第1項規定移轉予第三人，而非由原告將系爭農地出賣予第三人，原告與受讓土地之第三人間並無法律關係，自不能認原告符合「承受人將土地所有權移轉」之情事，即與上開函釋認定之情形不同。是以，原告實際上並無任何積極行為，甚至是反對系爭農地出售，系爭農地係因土地法第34條之1第1項規定移轉所有權，而非依原告之行為而移轉，原告根本沒有「未將該土地繼續作農業使用」之行為，被告依遺贈稅法第17條第1項第6款規定為原告應補繳遺產稅之處分顯屬違法，應予撤銷。

3.系爭農地之共有人依土地法第34條之1第1項規定為處分，原告於系爭農地處分前無法反對，處分後也無從撤銷或解除其買賣關係，且處分後原告已非系爭農地之所有權人，自已無從回復所有權登記或提供如何使用土地之證明，被告112年4月25日北區國稅綜所遺贈字第1120005431號函（下稱被告112年4月25日函）顯係要求原告為不可能之事。依最高行政法院102年度判字第611號、106年度判字第585號判決意旨，公權力課予人民義務，於事實上或法律上無法期待人民遵守時，上開行政法上義務即應受限制或歸於消滅，此即期待可能性原則。原告無從依被告112年4月25日函回復系爭農地所有權登記，亦無從提供農業用地作農業使用證明書，已如前述，基於期待可能性欠缺，原告上開義務應歸於消滅，被告據此認定原告應承受遺產稅追繳之不利益，並無可採。

㈢財政部89年7月11日函釋有關「承受人未將土地繼續作農業使用已包含承受人將土地所有權移轉」之解釋，並非法律所明定之要件，顯係以法律所無之要件限制人民權利，違反法律保留原則、租稅法律主義：

1.依納稅者權利保護法第3條規定及最高行政法院109年度判字第249號、103年度判字第499號等判決意旨，財政部發布有關課稅之解釋函令，應係協助下級機關或屬官統一解釋課稅法令或認定課稅事實之解釋性行政規則，僅能解釋法律原意、規範執行法律所必要之技術性、細節性事項，自不得逾越法律範圍，新增法條未明定之租稅構成要件，否則即屬違反租稅法律主義。

2.依最高行政法院98年度判字第801號判決，以及遺贈稅法第17條第1項第6款規定之文義及立法意旨，本條規定係為防止承受人於核准免稅後不將農業用地繼續作農業使用，致失租稅獎勵之目的，且讓農業用地淪為規避遺產稅或贈與稅之工具，爰明文規定承受人自承受之日起5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者，應追繳應納稅賦，以促使土地依編定用途為有效之使用。準此，本條之規範重點應係實質判斷承受人於核准免稅後，是否未將農業用地繼續作農業使用，財政部89年7月11日函釋所稱「承受人將土地所有權移轉」，與「未將土地繼續作農業使用」並不具有直接絕對之關聯性，縱使承受人將土地所有權為移轉，倘該土地於移轉後仍係繼續作農業使用，仍無違本條之立法目的，而不得謂原告未將該土地繼續作農業使用。

3.財政部89年7月11日函釋將「承受人未將土地繼續作農業使用」解釋為「已包含承受人將土地所有權移轉」，係以行政規則擴張遺贈稅法第17條第1項第6款所定租稅義務之構成要件，增加法律所無之限制，逾越遺贈稅法規定，實與遺贈稅法第17條第1項第6款規定內涵不符，顯係於法律無明確授權

下，逕以行政函釋限制繼承人得予免徵遺產稅之權利，與租稅法律主義相違，亦有違法律保留原則。

㈣縱認本件合於遺贈稅法第17條第1項第6款前段之要件，同款但書已明文將非自願性而未繼續作農業使用之受讓人，排除於應追繳稅額的範疇，原告應得適用此但書規定免徵追繳稅額，被告卻捨此而不為，仍為命原告追繳之處分，應屬違法：

1.縱認系爭農地移轉使原告合於遺贈稅法第17條第1項第6款前段之要件（假設語氣，原告否認之），原告亦應適用本款但書之要件，而免予追繳應納稅賦；遺贈稅法第17條第1項第6款立法理由已明示「對於繼承人或受贈人死亡，以及農業用地被徵收或依法變更為非農業用地者，因非當事人不願作農業使用或土地用途已變更，明定不適用未繼續作農業使用須補稅之規定，爰修正第1項第6款」。所謂類推適用，係就法律未規定之事項，比附援引與其性質相類似事項之規定，加以適用，為基於平等原則及社會通念以填補法律漏洞的方法，而是否得以類推適用，應先探求法律規定之規範目的，再判斷得否基於「同一法律理由」，依平等原則，將該法律規定類推及於該未經法律規範之事項，此有最高法院109年度台簡抗字第253號民事裁定可資參照。

2.系爭農地之所有權係因原告以外之共有人之出售而移轉，在法律效果上又依土地法第34條之1第1項規定，不經原告同意即生移轉效力，如同遺贈稅法第17條第1項第6款但書所稱土地被徵收、依法變更為非農業用地之情形，皆屬依本條但書立法理由所述「非當事人不願作農業使用」之情形，自得適用本款但書規定。

3.被告不願適用本項但書規定，無非係引用財政部89年7月11日函釋所稱，列舉其一排除其他之法理，然社會現實有其複雜性，立法者在制定法規時，不可能針對每種個案皆有其相應的規定，自有就法律未規定之事項，比附援引與其性質相類似事項之規定，加以適用之必要，此即為上開最高法院裁

定所稱之類推適用的解釋方法。考量遺贈稅法第]7條第1項第6款立法理由明確提及針對「非當事人不願作農業使用」的情形不適用須補稅的規定，且遺贈稅法第17條第1項第6款但書的排除事由過窄，將本項事由解讀為立法者係有意「列舉其一排除其他」，顯屬過苛，無法因應複雜的社會情事，自應回歸本條之立法理由，使其他「非當事人不願作農業使用」的事由，亦得類推適用本款但書之規定，方屬合理。原告因土地法第34條第1項第1款之規定，喪失系爭農地所有權，顯屬「非當事人不願作農業使用」之事由，與遺贈稅法第17條第1項第6款但書所稱受讓人土地被徵收的情事高度類似，原告自得比附援引。

4.此外，行政機關所為行政作用應符平等原則之要求，倘無合乎事理之理由，針對同類事件應為相同規律，而不得為差別待遇。系爭農地係因土地法第34條第1項第1款規定發生移轉效力，與土地徵收條例第30條第1項依法公用徵收而喪失土地所有權相同，與遺贈稅法第17條第1項第6款但書規定之事由，均屬「非當事人不願作農業使用」之同類事件，卻僅因適用財政部89年7月11日函釋而有差別待遇，被告認定原告應予追繳遺產稅之處分，顯有違平等原則，亦有違納保法第5條禁止差別待遇原則等語。

㈤聲明：訴願決定及原處分（含復查決定）均撤銷。

三、被告答辯主張及聲明：

㈠被繼承人林合鏗107年12月23日死亡，原告蔡有卿於108年8月30日辦理遺產稅申報，列報系爭農地權利範圍1488/10397為不計入遺產總額財產，經被告核定應計入遺產總額，且符合農業用地作農業使用要件，准自遺產總額中扣除9,941,542元，並自繼承日(即被繼承人死亡日107年12月23日)起列管5年至112年12月22日。嗣系爭農地共有人簡松榮等5人於110年1月15日以存證信函通知原告及另一共有人林合堆，已依土地法第34條之1第1項規定處分系爭農地，原告及林合堆得以相同條件及價款主張優先承購簡松榮等5人之應有部分，

惟因原告及林合堆皆未答覆是否主張優先承購，簡松榮等5人乃逕與買方履行買賣契約，並按原告應有部分持分比例計算實得價款17,350,526元整(扣除相關規費、提存費)依法辦理提存，簡松榮於110年3月18日將原告出售系爭農地應得價款17,350,526元提存至臺灣新北地方法院提存所，原告於110年3月23日以110年度取字第460號聲請書聲請領取，並於110年3月30日領竣，嗣再於110年4月7日以買賣為登記原因移轉系爭農地予黃林月妹及呂美枝2人(權利範圍各1/2)，是系爭農地已於列管期間內移轉予他人，縱原告係因土地法第34條之1規定而被動喪失系爭農地所有權，惟該次移轉系爭農地既以「買賣」為登記原因，且原告亦據此取得對價，即與一般主動買賣而移轉土地所有權之效果無異，被告依前揭查得事實，以112年4月25日北區國稅綜所遺贈字第1120005431號函（下稱112年4月25日函）請原告回復所有權登記並提供繼續作農業使用之農業用地作農業使用證明書未果，被告據以追繳遺產稅1,988,309元，並無不合。

㈡遺贈稅法第4條第5項、第17條第1項第6款前段及農業發展條例第3條、第38條第1項、第39條規定，遺產中「作農業使用」之「農業用地」，由繼承人承受者免徵遺產稅，應具備以下要件：1.須「繼承時」該被繼承人所遺之「農業用地『實際上』作農業使用」;且其繼承人自繼承開始（被繼承人死亡）時起，將該承受且實際上作農業使用之農業用地「繼續」供作農業使用；2.承受「繼承時『實際』作農業使用」之農業用地之繼承人並「繼續」將該土地作農業使用之期間為「自承受之日起5年」，始予免徵遺產稅，倘繼承人自承受之日起5年內有未將「承受時『實際』作農業使用」之該農業用地「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情事者，即應追繳應納之遺產稅賦；3.作農業使用之農業用地申請免徵遺產稅，則應檢具農地農用證明書憑以向該管稅捐稽徵機關辦理，此乃納稅義

務人就農業用地申請免徵遺產稅之法定要件（最高行政法院105年度判字第318號判決意旨參照）。原告已喪失所有權，對土地已無任何權能，縱使受移轉之他人續作農業使用，亦與前揭得扣除或免予追繳遺產稅賦之要件未合。另以財政部89年7月11日函乃財政部本於中央財稅主管機關職權，就免徵遺產稅之農業用地所為之細節性、補充性規定，符合遺贈稅法之立法意旨，無違背遺贈稅法第17條第1項第6款規定，被告自得援用。

㈢系爭農地於列管期間移轉予黃林月妹及呂美枝，該2人並非被繼承人林合鏗之繼承人，即系爭農地之承受人已非繼承人，自無法滿足承受「繼承時『實際』作農業使用」之農業用地之繼承人並「繼續」將該土地作農業使用之期間為「自承受之日起5年」免徵遺產稅要件，已符合遺贈稅法第17條第1項第6款「未將該土地繼續作農業使用」之情形，依法應追繳應納稅賦，又遺贈稅法第17條第1項第6款後段但書，已明文僅有承受人死亡時或承受土地被徵收時，免予追繳應納稅賦，而系爭農地移轉原因係共有人依土地法第34條之1第1項規定處分，非但書所規範情形，自無適用餘地，系爭農地買受人黃林月妹及呂美枝縱將該農地繼續作農業使用並提出農用證明書，亦不改變原告已符合遺贈稅法第17條第1項第6款「未將該土地繼續作農業使用」之情形，原告所訴，顯有誤解法令等語。

㈣聲明：駁回原告之訴。

四、本件如事實概要欄所載之事實，有更正核發稅額核定通知書及繳款書（本院卷第85-87頁）、復查決定（本院卷第100-106頁）及訴願決定（本院卷第112-121頁）、平鎮郵局存證號碼000028號存證信函（原處分卷第71-74頁）、中壢環北郵局存證號碼000148號存證信函（原處分卷第66-67頁）、臺灣新北地方法院提存所110年度存字第663號提存書（原處分卷第57頁）、臺灣新北地方法院提存所113年3月4日(110)取字第460號函（原處分卷第127頁）、異動清冊查詢資料

（原處分卷第94-95頁）、異動索引查詢資料（原處分卷第92-93頁）、被告112年4月25日北區國稅綜所遺贈字第1120005431號函及送達證書（原處分卷第42-47頁）、原告112年5月9日律師函（本院卷第71-72頁）等資料影本附卷可稽，為可確認之事實。爰就被告作成原處分，對原告追繳遺產稅1,988,309元是否適法？判斷如下。

五、本院之判斷：

㈠應適用之法令：

1.遺贈稅法第4條第5項：「本法稱農業用地，適用農業發展條例之規定。」第17條第1項第6款（89年1月26日修正公布。立法理由載：配合農業發展條例修正）：「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。承受人自承受之日起5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情事者，應追繳應納稅賦。但如因該承受人死亡、該承受土地被徵收或依法變更為非農業用地者，不在此限。」

2.農業發展條例第38條第1項規定：「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情事者，應追繳應納稅賦。但如因該承受人死亡、該承受土地被徵收或依法變更為非農業用地者，不在此限。」

3.財政部89年7月11日函釋：「主旨：有關依農業發展條例第38條暨遺產及贈與稅法第17條第1項第6款、第20條第1項第5款規定免徵遺產稅或贈與稅之農業用地，承受人於承受後5年內出售予他人時，應追繳應納稅賦……。說明：……二、

農業用地依農業發展條例第38條第1項、第2項暨遺產及贈與稅法第17條第1項第6款、第20條第1項第5款前段規定免徵遺產稅或贈與稅，目的係在獎勵承受人能將農業用地繼續作農業使用，惟為防止承受人於核准免稅後違規使用、廢耕或移轉等不將農業用地繼續作農業使用，致失租稅獎勵之目的，且農業用地於開放自由買賣後，其流通性與一般土地無異，……，故同款項後段規定『承受人自承受之日起5年內，未將該土地繼續作農業使用……，應追繳應納稅賦。』所稱『承受人……未將該土地繼續作農業使用』，已包含承受人將土地所有權移轉。另因承受人將該土地移轉予他人，其已喪失所有權，對土地已無任何權能，自無從再將該土地繼續作農業使用，除移轉原因符合上開款項後段但書規定之死亡繼承移轉或徵收移轉外，即應予追繳應納稅賦。三、另由上開款項後段但書有關免予追繳應納稅賦之規定，其中涉及所有權移轉原因部分，僅列舉承受人死亡或承受土地被徵收，依『列舉其一排除其他』之法理，亦可知除死亡或徵收以外之原因而移轉時，應予追繳應納稅賦。換言之，如所有權移轉不需追繳應納稅賦，則上開款項後段但書即無需規定承受人死亡、承受土地被徵收免予追繳應納稅賦。」上開函釋乃財政部基於主管機關地位所為，其意旨與遺產及贈與稅法第17條第1項第6款及農業發展條例第38條第1項之立法目的及本旨相符，有最高行政法院107年判字第407號判決意旨可資參照，本院自得予以援用。原告主張上開函釋違反法律保留原則、租稅法定原則等，為不可取。

㈡查被繼承人林合鏗於107年12月23日死亡，原告蔡有卿代表全體繼承人於108年8月30日辦理遺產稅申報，列報系爭土地權利範圍1488/10397為不計入遺產總額財產，且符合農業用地作農業使用要件，准自遺產總額中扣除9,941,542元，並自繼承日(即被繼承人死亡日107年12月23日)起列管5年至112年12月22日。嗣被告於列管期間內，查得系爭農地於110年4月7日以買賣為原因完成所有權移轉登記予訴外人黃林月妹

及呂美枝，經被告責令原告限期回復所有權登記並繼續作農業使用，惟原告逾期仍未辦理，乃核定追繳應納遺產稅1,988,309元。被告查證經過如下：系爭農地共有人簡松榮等5人依土地法第34條之1第1項規定處分系爭農地，並於110年1月15日以存證信函通知原告及另一共有人林合堆，告知原告及林合堆得以相同條件及價款主張優先承購簡松榮等5人之應有部分，惟原告及林合堆皆未答覆是否主張優先承購，簡松榮等5人乃逕與買方履行買賣契約，並按原告應有部分持分比例計算實得價款 17,350,526元(扣除相關規費、提存費)依法辦理提存至臺灣新北地方法院提存所，原告於110年3月23日以110年度取字第460號聲請書聲請領取，並於110年3月30日領竣；系爭農地於110年4月7日以買賣為登記原因移轉系爭土地予訴外人黃林月妹及呂美枝2人(權利範圍各1/2)，是系爭農地已於5年之列管期間內移轉予他人，此事實有平鎮郵局存證號碼000028號存證信函 、中壢環北郵局存證號碼000148號存證信函 、臺灣新北地方法院提存所110年度存字第0663號提存書、臺灣新北地方法院提存所113年3月4日(110)取字第460號函、異動清冊查詢資料及異動索引查詢資料可稽(見乙證1-6)。茲原告於列管期間內已喪失系爭土地所有權，原告就系爭土地自不可能繼續作農業使用。從而，被告依前揭查得事實，以112年4月25日函(見乙證7)，通知原告回復系爭土地所有權登記並提供繼續作農業使用之農業用地作農業使用證明書，經原告委任律師事務所函復無從依來函辦理，既然系爭農地於列管期間移轉所有權予他人，且經責令限期回復所有權登記並繼續作農業使用未果，被告追繳遺產稅1,988,309元，即無不合。

㈢原告雖主張被告未依職權調查系爭農地是否繼續作農業使用，即為原告應補徵遺產稅之處分，於法不合云云。惟查：

1.查89年1月26日修正公布之農業發展條例第38條第1項、第2項及遺贈稅法第17條第1項第6款規定免徵遺產稅或贈與稅，目的係在獎勵承受人或受贈人能將農業用地繼續作農業使

用，惟為防止承受人或受贈人於核准免稅後違規使用、廢耕或移轉等不將農業用地繼續作農業使用，致失租稅獎勵之目的，且農業用地於開放自由買賣後，其流通性與一般土地無異，更為避免富有之人於年老、重病臨終前或欲將財產為贈與前，先將現金、股票等財產轉換成農業用地，俟於繼承或贈與移轉享受免稅之優惠後，承受人或受贈人復得隨時將農業用地出售取得現金，致農業用地淪為規避遺產稅或贈與稅之工具，故同上各條文後段規定「承受人（或受贈人）自承受（或受贈）之日起5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……，應追繳應納稅賦。」又所稱「承受人（或受贈人）……未將該土地繼續作農業使用」，乃包含承受人或受贈人將土地所有權移轉。蓋承受人或受贈人將該土地移轉予他人，即已喪失所有權，其對土地既無任何權能，自無從再將該土地繼續作農業使用，如未在有關機關所令期限內恢復作農業使用，原則上即應予追繳應納稅賦，有最高行政法院107年度判字第第407號判決意旨可資參照。

2. 次查遺產及贈與稅法第17條第1項第6款及農業發展條例第38條第1項均有農地免徵遺產稅之規定，即遺產中作農業使用之農業用地，自遺產總額中扣除，免徵遺產稅，其規範目的在於促進農業發展，鼓勵承受人能將農業用地繼續作農業使用，茲繼承或受遺贈人承受農業用地後，既享有免徵遺產稅之優惠，自應由「繼承或受遺贈人」依法繼續作農業使用滿5年始符規定，否則無法達到犧牲租稅公平以為鼓勵農地農用而之目的。觀諸法條文義可知必須符合下列二條件之農地始得免徵遺產稅：承受農地之繼承人或受遺贈人符合於5年內繼續使用該土地，且該土地繼續作農業使用。上開規定免徵遺產稅，其用意乃在鼓勵繼承人或受遺贈人承受土地後繼續作農業使用，方符合減免之意旨；若繼承人或受遺贈人自承受之日起5年內，未將該土地繼續作農業使用，則應追繳應納稅賦。又上開法條所稱「承受人自承受之日起5年內，

未將該土地繼續作農業使用」，應包含承受人將土地所有權移轉在內，蓋繼承人或受遺贈人承受土地後將土地所有權移轉給第三人，其喪失所有權，不可能將該土地繼續作農業使用，不符合遺贈稅法第17條第1項第6款規定將該土地繼續作農業使用甚明。系爭農地於列管期間移轉予黃林月妹及呂美枝，其2人並非被繼承人之繼承人，系爭農地之承受人既非繼承人，自無法滿足「繼承時『實際』作農業使用」之農業用地之繼承人「繼續」將承受之土地作農業使用之期間為「自承受之日起5年」免徵遺產稅之要件；至於「繼承或受遺贈人以外之第三人」是否繼續作農業使用並不是判斷是否應追徵遺產稅之要件。故系爭農地移轉予黃林月妹及呂美枝，乃屬「未將該土地繼續作農業使用」之情形。

3. 綜上，原告既已喪失系爭農地所有權，自無法將系爭農地作農業使用，不符合遺贈稅法第17條第1項第6款繼續作農業使用之規定。因此，即使系爭農地於移轉出售後，買受人有繼續經營農業生產，然系爭土地已非由承受之原告等繼承人繼續作農業使用甚明，原經核准免徵遺產稅之條件既已喪失，即應追繳應納稅賦。被告以112年4月25日函（見乙證7）通知原告回復所有權登記及提供繼續作農業使用之農業用地作農業使用證明書，經原告委任律師事務所函復無從依來函辦理，被告依遺贈稅法第17條第1項第6款規定，向原告追繳前所免徵之遺產稅，自無違誤。原告主張被告未依職權調查系爭農地是否繼續作農業使用，即逕為原告應補徵遺產稅之處分，於法不合，顯為誤解法條文義，自不足取。

㈣原告又主張其因土地法第34條之1規定而被動喪失土地所有權，且處分後無從撤銷或解除其買賣關係，被告因原告依法未能將系爭農地回復所有權登記即認定其違反遺贈稅法第17條第1項第6款規定而為補徵遺產稅之處分顯屬違法，應予撤銷，為不可採。理由如下：

經查，原告於繼承時即知繼承之系爭農地上係與其他人共有，有原告申報遺產稅時就系爭農地申報持分1488/10397可

稽(見原處分卷第21至22頁)，共有人得於原告繼承系爭農地之前或之後，依土地法第34條之1第1項規定出售系爭農地，非原告所不能預見，原告於繼承時就系爭農地選擇申報不計入遺產總額，享有免徵遺產稅之租稅優惠，自應承擔系爭農地於5年管制期間內，其他共有人依土地法第34條之1第1項規定出售，致系爭農地未能繼續作農業使用而被補徵遺產稅之風險。系爭農地之移轉未見有何限制，則原告於系爭農地出售時得主張優先承購權，出售後得買回，回復所有權登記並提供繼續作農業使用並非不可能，故原告以其無從撤銷或解除其買賣關係，被告因原告依法未能將系爭農地回復所有權登記即認定其違反遺贈稅法第17條第1項第6款規定而為補徵遺產稅之處分顯屬違法，應予撤銷，即非可採。被告因系爭農地自原告承受起5年內移轉予黃林月妹及呂美枝2人，已符合遺贈稅法第17條第1項第6款所定「承受人自承受之日起5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」之法定要件，復無遺贈稅法第17條第1項第6款但書「承受人死亡、該承受土地被徵收或依法變更為非農業用地」之情形，被告因原告不符合遺贈稅法第17條第1項第6款規定，為補徵遺產稅之處分，即無不合。

㈤原告又以其未依照112年4月25日函辦理，「係因此行為並非承受人在事實上或法律上得以遵守之義務，已欠缺期待可能性」故其義務即應歸於消滅，亦無可取。理由如下：

查遺贈稅法第17條第1項第6款立法理由說明「配合農業發展條例修正草案，對於當事人未繼續作農業使用須補稅時，為杜爭議，明定給予當事人一次恢復農業使用之機會。」本件原告因系爭農地之共有人依土地法第34條之1規定出賣系爭農地喪失所有權，無法將系爭農地繼續作農業使用，被告依遺贈稅法第17條第1項第6款規定，以112年4月25日函（見原證2及原處分卷第47頁）通知原告於文到30日內回復所有權登記並提供繼續作農業使用之農業用地作農業使用證明書，於法有據。參依原告為領取提存款出具「存證信函收執證

明」，其上記載原告表示如下：「一、茲收到平鎮郵局存證號碼000028號及中壢環北郵局存證號碼000148號，兩封存證信函通知書。二、……已了解土地標示、購買價款、處分方式、價金分配及相關付款時間，本人無承購之意願，願放棄優先購買權，並確已收到存證信函通知，法院通知提存書，特檢附印鑑證明及身分影本以茲證明。」（見原處分卷第54頁）原告應已權衡是否優先承購之利弊，而原告若選擇優先承購就不致喪失系爭農地所有權，系爭農地仍能符合繼續作農業使用之要件；若選擇放棄優先承購，則喪失系爭農地所有權，系爭農地將不能符合繼續作農業使用之要件，而原告選擇放棄優先承購，致喪失系爭農地所有權；又系爭農地之移轉未見有何限制，回復所有權登記並提供繼續作農業使用即非期待不可能。故原告主張其未依照112年4月25日函辦辦理，「係因此行為並非承受人在事實上或法律上得以遵守之義務，已欠缺期待可能性」故其義務即應歸於消滅，為其一己之見，自無可取。

㈥原告再以縱認本件合於遺贈稅法第17條第1項第6款前段要件，惟同款但書立法理由乃「非當事人不願作農業使用」之情形，本件自得類推適用，應免予追繳遺產稅云云。惟查：按稅捐優惠之本質，在於相同負擔能力，因基於經濟政策或社會政策，作為不同待遇之合理正當事由，於立法上賦予不同之租稅待遇，又稅捐優惠規範本係屬破壞稅法自憲法第7條平等原則具體化之量能課稅原則（司法院釋字第597號、第693號、第745號解釋意旨參照），由於係屬例外規範，因此即應採取限縮適用範圍，以避免破壞稅法基本原則性規範，造成稅捐負擔分配不公等違反平等原則問題（最高行政法院110年度上字第21號判決意旨參照）。遺贈稅法第17條第1項第6款但書之規定，乃基於本條之立法目的，衡量國家農業政策而為，基於列舉其一排除其他之法理，遺贈稅法第17條第1項第6款但書免追繳應納稅額情形限於「承受人死亡、該承受土地被徵收或依法變更為非農業用地」之情形。

查原告雖因系爭土地共有人依土地法第34條之1規定出賣土地，致喪失系爭農地所有權，惟系爭農地移轉既以「買賣」為登記原因，且原告依權利範圍取得對價，即與一般主動買賣而移轉土地所有權之效果無異；原告於繼承時即知其所繼承之系爭農地上有其他共有人存在，原告並非不可預見其他共有人得依土地法第34條之1第1項規定出售，致原告有喪失所有權而被補徵稅捐之風險；原告依土地法第34條之1第4項規定，得以相同條件及價款主張優先承購其他共有人之應有部份，原告亦非不可避免系爭農地在管制期限內被出售而無法繼續作農業使用，惟原告放棄優先承購系爭農地乃經權衡利弊得失後所為。綜上可知原告所有之系爭農地被出售並非全然無法避免，此種情形核與遺贈稅法第17條第1項第6款但書「承受人死亡」、「承受土地被徵收或依法變更為非農業用地」情形顯有不同，本件屬死亡或徵收以外之原因致喪失所有權，自仍應予追繳應納稅賦。原告主張本件應類推適用遺贈稅法第17條第1項第6款但書規定，免追繳稅額，為不可採。

六、綜上所述，原告主張俱無可取，被告以原處分對原告追徵遺產稅1,988,309元，並無違誤。原告訴請撤銷訴願決定及原處分（即復查決定），為無理由，應予駁回。又本件事證已明，兩造其餘之攻擊防禦方法核與判決之結果不生影響，爰無庸逐一論述，併此敘明。

七、結論：原告之訴為無理由，爰判決如主文。

中　　華　　民　　國　　114　　年　　7　　月　　31　　日

審判長法　官　陳心弘

法　官　畢乃俊

法　官　林妙黛

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
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。
㈡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　　114　　年　　7　　月　　31　　日

書記官　李建德