

發文單位：司法院

解釋字號：釋字第 375 號

解釋日期：民國 84 年 03 月 17 日

資料來源：司法院公報 第 37 卷 5 期 15-20 頁

總統府公報 第 6014 號 1-5 頁

司法院大法官解釋（七）（98 年 10 月版）第 91-98 頁

相關法條：民法 第 1138 條

遺產及贈與稅法 第 17 條

農業發展條例 第 26、30、31 條

農業發展條例施行細則 第 21 條

解 釋 文： 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」，其目的在於有二人以上之繼承人共同繼承農業用地時，鼓勵其協議由繼承人一人繼承或承受，庶免農地分割過細，妨害農業發展。如繼承人僅有一人時，既無因繼承而分割或移轉為共有之虞，自無以免稅鼓勵之必要。同條例施行細則第二十一條前段規定：「本條例第三十一條所稱由繼承人一人繼承或承受，指民法第一千一百三十八條規定之共同繼承人有二人以上時，協議由繼承人一人繼承或承受」，與上開意旨相符，並未逾越法律授權範圍，且為增進公共利益所必要，與憲法尚無牴觸。

理 由 書： 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，此為該條例第一條所明示。為達成此目的，乃有積極獎勵從事擴大規模農業生產及消極禁止農地細分及移轉為共有之政策，要均為促進農業發展之重要方法，是以有同條例第二十六條第一項「農業主管機關應獎勵輔導家庭農場，擴大經營規模，或以共同經營、委託經營、合作農場及其他經營方式，從事擴大規模農業生產；並籌撥資金協助貸款或補助」及第三十條前段「每宗耕地不得分割及移轉為共有」等規定。同條例第三十一條復規定，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，其需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。又遺產及贈與稅法第十七條第一項第五款規定：「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」，此種自遺產總額中扣除其土地價值之半數或全數免徵遺產稅之規定，亦為配合加速發展農業政策所增列。此等租稅優惠之措施，其目的無非在於有二人以上之繼承人共同繼承或承受農業用地時，鼓勵其儘可能協議由繼承人一人繼承或承受，庶免農地因分割過細而妨害農業發展，此就上開各法條綜合對照觀之，事理甚明。如繼承人僅有一人時，並無因繼承而分割或移轉為共有之可言，自無此一免稅規定之適用。同條例施行細則第二十一條前段規定，本條例第三十一條所稱由繼承人一人繼承或承受，指民法第一千一百三十八條規定之共同繼承人有二人以上時，協議由繼承人一人繼承或承受。此與同條例之立法意旨與法條真義正相符合，並未逾越法律授權之範圍，且為增進公共利益所必要，與憲法尚無牴觸。

抄杜○聲請書

受文者：司法院

主 旨：為行政法院八十二年度判字第七四○號確定判決適用農業發展條例施行細則第二十一條規定，發生牴觸憲法第十五條、第一百七十二條之疑義，謹依司法院大法官審理案件法第五條第一項第一款規定聲請解釋憲法。

說 明：一、聲請解釋憲法之目的：

行政法院八十二年度判字第七四○號確定判決，適用農業發展條例施行細則第二十一條規定，侵害聲請人受憲法保障之財產權，牴觸憲法第十五條及第一七二條規定，爰聲請大法院解釋農業發展條例施行細則第二十一條規定牴觸憲法。

二、本件事實經過及違憲爭議：

（一）緣聲請人之父杜福成於民國八十年四月十一日死亡，聲請人於八十年五月二十七日向財政部台北市國稅局申報遺產稅，經前開機關核定遺產總額為新台幣（下同）一一二、三一三、三三二元，遺產淨額五三、五〇六、六六六元，並發單課徵遺產稅一八、六〇〇、四六六元，聲請人不服，申請復查結果，未准變更，提起訴願、再訴願、行政訴訟，迭遭駁回（如附件）。

（二）本案行政法院確定判決所持見解，無非以「遺產及贈與稅法第十七條第一項第五款但書規定，係配合農業發展條例第三十一條之規定增列，其條文中關於由繼承人一人繼承，繼續經營農業生產之解釋，自應與農業發展條例及其施



行細則之規定脗合。農業發展條例施行細則就此情形予以明定，須共同繼承人協議，由一人繼承或承受，則原處分以原告（本件聲請人）為社福成之唯一繼承人，認其不合遺產及贈與稅法第十七條第一項第五款但書之規定，難認適用法律錯誤。又農業發展條例施行細則係依農業發展條例第五十二條之規定授權行政院訂定，自具有法律之效力，所訴命令牴觸法律一節，亦非可取」云云為由，駁回聲請人之救濟。

- （三）本件違憲法規之疑義，係遺產及贈與稅法第十七條第一項第五款但書及農業發展條例第三十一條規定，均以「由能自耕之繼承人一人繼承，繼續經營農業生產者」，為其免徵遺產稅之要件，法條文義已明確表示「由能自耕之繼承人一人繼承」，且未加任何限制，乃農業發展條例施行細則第二十一條竟予以限制文義範圍，將該條文之「一人」解釋為係指「共同繼承人有二人以上時，協議由繼承人一人繼承或承受」，而將單獨一人繼承之情形排除在外。其限制免徵遺產稅適用範圍，致原應享有免徵遺產稅之情形，被排除不予以適用，而須繳納不應繳納之遺產稅，顯然牴觸憲法對於人民財產權保障之規定。

三、對本案所持見解：

- （一）按委任命令固習稱為具有與法律相同之效力，但其位階仍在法律之下，即不違背授權之「母法」。農業發展條例第三十一條已規定「由能自耕之繼承人一人繼承」，其文義已相當明確，即無論係共同繼承人有二人以上，經協議由一人繼承；抑或單獨由一人繼承，均係「由能自耕之繼承人一人繼承」，均符合該條條文規定而有該條「免徵遺產稅」規定之適用。乃農業發展條例施行細則第二十一條規定，竟將法律條文文義已明確表示適用之範圍，限制為僅共同繼承而協議由一人繼承之情形始有適用。其將本應包括在上開法律規範範圍內之「單獨一人繼承」之情形，排除在法律規範範圍以外，顯係以命令牴觸上開法文規定，致而侵害聲請人受憲法所保障之財產權。
- （二）農業發展條例第三十一條規定之立法意旨乃在防止每宗耕地細分，以使能自耕之繼承人單獨一人全部繼承耕地，其目的乃在於「防止農地細分」，以利農地繼續經營促進農



業發展，而非在於原有農地係由一人繼承或數人共同繼承之過程，是以農地由能自耕之繼承人一人繼承，而繼續經營農業生產者，即已符合該條文立法意旨而應受其保護。

上開條例第五十二條雖未規定授權目的、範圍及內容而允由行政院訂定施行細則，但並非即可不受授權法律之目的規範而訂定與母法有所牴觸之內容。否則，無異承認委任命令位階高於法律，可任意違背法治國家依法行政之基本原則。故上開條例之立法目的既在防止「農地不細分」，上揭施行細則即不能違背法律之規範意旨，將可防止「農地不細分」之單獨一人全部繼承之情形，排除不予適用，乃其違背法律規範目的，限制母法適用範圍，致而侵害人民受憲法保障之財產權，該條例施行細則即係牴觸憲法。

(三) 按人民在法律上一律平等係憲法所保障之權利。若謂農業用地由數人共同繼承而協議由自耕一人單獨全部繼承符合「繼續經營農業生產者」，可享受免徵遺產稅之權利，而由自耕一人單獨全部繼承而符合「繼續經營農業生產者」，反而不能享受免徵遺產稅之權益，顯然違反平等原則，蓋二者既均能使農地不細分而達成上開條例之規範目的，並符合法律之規定，即應一律適用上該條例，殊無由委任命令將同係法律規範文義範圍內，且同係土地不細分之情形，視其繼承人究為一人或數人，而為不同之處理，是以上開施行細則違反憲法所揭示之平等原則，剝奪聲請人之財產權，有違憲法保障人民權益之意旨，自屬違憲。

四、綜上所述，行政法院八十二年度判字第七四〇號確定判決所適用之委任命令有牴觸憲法疑義，為此聲請 鈞院惠予賜准為違憲審查，以維護憲法保障人民權益之精神，實感德便。

附件：一、財政部台北市國稅局復查決定書

二、財政部訴願決定書

三、行政院決定書

四、行政院八十二年度判字第七四〇號判決書各影本乙件

聲 請 人：杜 嫌

中 華 民 國 八 十 三 年 一 月 二 十 七 日



被 告 財政部台北市國稅局

右當事人間因遺產稅事件，原告不服行政院中華民國八十一年十二月二十九日台八十一訴字第四三三六一號再訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如左：主文

原告之訴駁回。

事 實

緣原告之養父杜福成於民國八十年四月十一日死亡，原告於八十年五月二十七日向被告機關申報遺產稅，經被告機關核定遺產總額為新台幣（下同）一一二、三一三、三三二元，遺產淨額五三、五〇六、六六六元，並發單課徵遺產稅一八、六〇〇、四六六元。原告不服，申經復查結果，未准變更，提起訴願及再訴願，遞遭決定駁回，遂提起本件行政訴訟。茲摘敘兩造訴辯意旨如次：

原告起訴意旨及補充理由略謂：一、保障農民係國家之基本國策，為憲法第一百五十三條所明定。二、查原告為杜福成之繼承人，且有自耕能力，繼承被繼承人農地。按遺產及贈與稅法第十七條第五款但書規定：「□□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。」本件係由原告一人繼承，完全符合該款但書之規定，理應扣除土地價值之全數，而免課遺產稅。三、次查，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而繼續經營者，免徵遺產稅。」此「由能自耕之繼承人一人繼承」實應包括「唯一繼承人」之情形。再者，農業發展條例第三十一條之立法精神，係保護農地之完整以利經營為旨，故焉有厚二人以上繼承人而薄一人繼承之理，故該條例實應包括一人繼承之情形，否則不僅與立法精神有違，且有違憲法第十五條保障人民生存權之嫌。四、復查，農業發展條例施行細則第二十一條規定：一人繼承係指共同繼承人有二人以上時，協議由繼承人一人繼承。經查該施行細則僅係行政規章，而農業發展條例為法律，今行政機關率然訂定此一違反法律之規定，顯係命令與法律牴觸而無效，為憲法第一百七十二條所明定。五、末查，遺產稅之課徵應依遺產稅法之規定，此由該法第五十八條之反面解釋自明，焉可適用農業發展條例施行細則，顯係適用法律錯誤。六、綜上所陳，本案原處分及訴願、再訴願決定均未查明，顯有違法，令人難以干服，敬祈鈞院詳予審核，賜依法判決，將再訴願決定、訴願決定及原處分均撤銷等語。

被告答辯意旨略謂：按「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。」為遺產及贈與稅法第十七



條第一項第五款所規定，該但書規定乃係配合農業發展條例予以增列。而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，所稱由繼承人一人繼承或承受，指民法第一千一百三十八條規定之共同繼承人有二人以上時，協議由繼承人一人繼承或承受，復為農業發展條例第三十一條前段及同條例施行細則第二十一條所明定。本件原告申報繼承杜福成之遺產農業用地五筆，總額一一二、三一三、三三二元，自耕地扣除額一一二、三一三、三三二元，遺產淨額為零。本局以原告為被繼承人之唯一法定繼承人，具有自耕能力，繼承之財產為五筆農業用地，乃准予扣除其土地價值之半數五六、一五六、六六六元。原告以依農業發展條例第三十一條規定，系爭農地應免徵遺產稅云云，申經復查決定，以原告既為被繼承人杜福成之唯一法定繼承人，即與前開規定不符，自不能適用農業發展條例及遺產及贈與稅法關於免徵遺產稅之規定，乃未准變更。原告以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者，已包括「原繼承人僅一人」之情形，同法細則第二十一條限縮規定為「本條例第三十一條所稱由繼承人一人繼承或承受，指民法第一千一百三十八條規定之共同繼承人有二人以上時，協議由繼承人一人繼承或承受。」係行政命令與母法牴觸，應為無效云云，訴經財政部訴願決定，以原告既為被繼承人杜福成唯一之法定繼承人，與首揭農業發展條例施行細則第二十一條規定之要件不符，自不能適用農業發展條例及遺產及贈與稅法有關全數免徵遺產稅之規定，本局核准扣除系爭土地價值之半數免徵遺產稅，核無不合。又農業發展條例施行細則依農業發展條例第五十二條之規定授權行政院訂定，自具有法律效力，所訴核無足採，遂予以駁回，經核並無不妥。茲原告復執前詞，仍難謂有理，原決定及原處分並無違誤，應予維持。請准判決駁回原告之訴等語。

理 由

按「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。」為遺產及贈與稅法第十七條第一項第五款所規定，該但書規定乃係配合農業發展條例予以增列。而家庭農場之用地，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，所稱由繼承人一人繼承或承受，指民法第一千一百三十八條規定之共同繼承人有二人以上時，協議由繼承人一人繼承或承受，復為農業發展條例第三十一條前段及同條例施行細則第二十一條所明定。本件原告原申報繼承杜福成之遺產農業用地五筆，總額一一二、三一三、三三二元



，自耕地扣除額一一二、三一三、三三二元，遺產淨額為零。被告機關以原告為被繼承人之唯一法定繼承人，具有自耕能力，繼承之財產為五筆農業用地，乃准予扣除其土地價值之半數五六、一五六、六六六元。揆諸首揭規定，洵無違誤，訴願及再訴願決定遞予維持，亦無不合。原告雖主張：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者，已包括「原繼承人僅一人」之情形，同法細則第二十一條限縮規定為「本條例第三十一條所稱由繼承人一人繼承或承受，指民法第一千一百三十八條規定之共同繼承人有二人以上時，協議由繼承人一人繼承或承受。」係行政命令與母法牴觸，應為無效，且遺產稅之課徵應依遺產及贈與稅法之規定，焉可適用農業發展條例施行細則之規定，原處分顯然適用法律錯誤等語。惟查遺產及贈與稅法第十七條第一項第五款但書之規定，係配合農業發展條例第三十一條之規定增列。其條文中關於由繼承人一人繼承繼續經營農業生產之解釋，自應與農業發展條例及其施行細則之規定合。農業發展條例施行細則就此情形予以明定，須共同繼承人協議，由一人繼承或承受。則原處分以原告為杜福成之唯一繼承人，認其不合遺產及贈與稅法第十七條第一項第五款但書之規定，難認有適用法律錯誤，情形亦與該條例之精神無違。又農業發展條例施行細則係依農業發展條例第五十二條之規定授權行政院訂定，自具有法律效力，所訴命令牴觸法律一節，亦非可取。原告起訴意旨非有理由，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。

中華民國八十二年四月二十二日

（本聲請書其餘附件略）

抄杜○聲請書

受文者：司法院

主 旨：為行政法院八十二年度判字第七四○號確定判決適用農業發展條例施行細則第二十一條規定，發生牴觸憲法第十五條、第一百七十二條之疑義，謹依司法院大法官審理案件法第五條第一項第一款規定聲請解釋憲法。

說 明：一、聲請解釋憲法之目的：

行政法院八十二年度判字第七四○號確定判決，適用農業發展條例施行細則第二十一條規定，侵害聲請人受憲法保障之財產權，牴觸憲法第十五條及第一七二條規定，爰聲請大院解釋農業發展條例施行細則第二十一條規定牴觸憲法。

二、本件事實經過及違憲爭議：

（一）緣聲請人之父杜福成於民國八十年四月十一日死亡，聲請



人於八十年五月二十七日向財政部台北市國稅局申報遺產稅，經前開機關核定遺產總額為新台幣（下同）一一二、三一三、三三二元，遺產淨額五三、五〇六、六六六元，並發單課徵遺產稅一八、六〇〇、四六六元，聲請人不服，申請復查結果，未准變更，提起訴願、再訴願、行政訴訟，迭遭駁回（如附件）。

（二）本案行政法院確定判決所持見解，無非以「遺產及贈與稅法第十七條第一項第五款但書規定，係配合農業發展條例第三十一條之規定增列，其條文中關於由繼承人一人繼承，繼續經營農業生產之解釋，自應與農業發展條例及其施行細則之規定脛合。農業發展條例施行細則就此情形予以明定，須共同繼承人協議，由一人繼承或承受，則原處分以原告（本件聲請人）為社福成之唯一繼承人，認其不合遺產及贈與稅法第十七條第一項第五款但書之規定，難認適用法律錯誤。又農業發展條例施行細則係依農業發展條例第五十二條之規定授權行政院訂定，自具有法律之效力，所訴命令牴觸法律一節，亦非可取」云云為由，駁回聲請人之救濟。

（三）本件違憲法規之疑義，係遺產及贈與稅法第十七條第一項第五款但書及農業發展條例第三十一條規定，均以「由能自耕之繼承人一人繼承，繼續經營農業生產者」，為其免徵遺產稅之要件，法條文義已明確表示「由能自耕之繼承人一人繼承」，且未加任何限制，乃農業發展條例施行細則第二十一條竟予以限制文義範圍，將該條文之「一人」解釋為係指「共同繼承人有二人以上時，協議由繼承人一人繼承或承受」，而將單獨一人繼承之情形排除在外。其限制免徵遺產稅適用範圍，致原應享有免徵遺產稅之情形，被排除不予以適用，而須繳納不應繳納之遺產稅，顯然牴觸憲法對於人民財產權保障之規定。

三、對本案所持見解：

（一）按委任命令固習稱為具有與法律相同之效力，但其位階仍在法律之下，即不違背授權之「母法」。農業發展條例第三十一條已規定「由能自耕之繼承人一人繼承」，其文義已相當明確，即無論係共同繼承人有二人以上，經協議由一人繼承；抑或單獨由一人繼承，均係「由能自耕之繼承



人一人繼承」，均符合該條條文規定而有該條「免徵遺產稅」規定之適用。乃農業發展條例施行細則第二十一條規定，竟將法律條文文義已明確表示適用之範圍，限制為僅共同繼承而協議由一人繼承之情形始有適用。其將本應包括在上開法律規範範圍內之「單獨一人繼承」之情形，排除在法律規範範圍以外，顯係以命令牴觸上開法文規定，致而侵害聲請人受憲法所保障之財產權。

- (二) 農業發展條例第三十一條規定之立法意旨乃在防止每宗耕地細分，以能使自耕之繼承人單獨一人全部繼承耕地，其目的乃在於「防止農地細分」，以利農地繼續經營促進農業發展，而非在於原有農地係由一人繼承或數人共同繼承之過程，是以農地由能自耕之繼承人一人繼承，而繼續經營農業生產者，即已符合該條文立法意旨而應受其保護。上開條例第五十二條雖未規定授權目的、範圍及內容而允由行政院訂定施行細則，但並非即可不受授權法律之目的規範而訂定與母法有所牴觸之內容。否則，無異承認委任命令位階高於法律，可任意違背法治國家依法行政之基本原則。故上開條例之立法目的既在防止「農地不細分」，上揭施行細則即不能違背法律之規範意旨，將可防止「農地不細分」之單獨一人全部繼承之情形，排除不予適用，乃其違背法律規範目的，限制母法適用範圍，致而侵害人民受憲法保障之財產權，該條例施行細則即係牴觸憲法。
- (三) 按人民在法律上一律平等係憲法所保障之權利。若謂農業用地由數人共同繼承而協議由自耕一人單獨全部繼承符合「繼續經營農業生產者」，可享受免徵遺產稅之權利，而由自耕一人單獨全部繼承而符合「繼續經營農業生產者」，反而不能享受免徵遺產稅之權益，顯然違反平等原則，蓋二者既均能使農地不細分而達成上開條例之規範目的，並符合法律之規定，即應一律適用上該條例，殊無由委任命令將同係法律規範文義範圍內，且同係土地不細分之情形，視其繼承人究為一人或數人，而為不同之處理，是以上開施行細則違反憲法所揭示之平等原則，剝奪聲請人之財產權，有違憲法保障人民權益之意旨，自屬違憲。

四、綜上所述，行政法院八十二年度判字第七四〇號確定判決所適用之委任命令有牴觸憲法疑義，為此聲請 鈞院惠予賜准



為違憲審查，以維護憲法保障人民權益之精神，實感德便。

附件：一、財政部台北市國稅局復查決定書

二、財政部訴願決定書

三、行政院決定書

四、行政院八十二年度判字第七四〇號判決書各影本乙件

聲請人：杜 嫌

中 華 民 國 八 十 三 年 一 月 二 十 七 日

附件 四：行政法院判決

八十二年度判字第七四〇號

原 告 杜○

被 告 財政部台北市國稅局

右當事人間因遺產稅事件，原告不服行政院中華民國八十一年十二月二十九日台八十一訴字第四三三六一號再訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如左：主文

原告之訴駁回。

事 實

緣原告之養父杜福成於民國八十年四月十一日死亡，原告於八十年五月二十七日向被告機關申報遺產稅，經被告機關核定遺產總額為新台幣（下同）一一二、三一三、三三二元，遺產淨額五三、五〇六、六六六元，並發單課徵遺產稅一八、六〇〇、四六六元。原告不服，申經復查結果，未准變更，提起訴願及再訴願，遞遭決定駁回，遂提起本件行政訴訟。茲摘敘兩造訴辯意旨如次：

原告起訴意旨及補充理由略謂：一、保障農民係國家之基本國策，為憲法第一百五十三條所明定。二、查原告為杜福成之繼承人，且有自耕能力，繼承被繼承人農地。按遺產及贈與稅法第十七條第五款但書規定：「□□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。」本件係由原告一人繼承，完全符合該款但書之規定，理應扣除土地價值之全數，而免課遺產稅。三、次查，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而繼續經營者，免徵遺產稅。」此「由能自耕之繼承人一人繼承」實應包括「唯一繼承人」之情形。再者，農業發展條例第三十一條之立法精神，係保護農地之完整以利經營為旨，故焉有厚二人以上繼承人而薄一人繼承之理，故該條例實應包括一人繼承之情形，否則不僅與立法精神有違，且有違憲法第十五條保障人民生存權之嫌。四、復查，農業發展條例施行細則第二十一條規定：一人繼承係指共同繼承人有二人以上時，協議由繼承人一人繼承。經查



該施行細則僅係行政規章，而農業發展條例為法律，今行政機關率然訂定此一違反法律之規定，顯係命令與法律牴觸而無效，為憲法第一百七十二條所明定。五、末查，遺產稅之課徵應依遺產稅法之規定，此由該法第五十八條之反面解釋自明，焉可適用農業發展條例施行細則，顯係適用法律錯誤。六、綜上所陳，本案原處分及訴願、再訴願決定均未查明，顯有違法，令人難以干服，敬祈鈞院詳予審核，賜依法判決，將再訴願決定、訴願決定及原處分均撤銷等語。

被告答辯意旨略謂：按「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。」為遺產及贈與稅法第十七條第一項第五款所規定，該但書規定乃係配合農業發展條例予以增列。而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，所稱由繼承人一人繼承或承受，指民法第一千一百三十八條規定之共同繼承人有二人以上時，協議由繼承人一人繼承或承受，復為農業發展條例第三十一條前段及同條例施行細則第二十一條所明定。本件原告申報繼承杜福成之遺產農業用地五筆，總額一一二、三一三、三三二元，自耕地扣除額一一二、三一三、三三二元，遺產淨額為零。本局以原告為被繼承人之唯一法定繼承人，具有自耕能力，繼承之財產為五筆農業用地，乃准予扣除其土地價值之半數五六、一五六、六六六元。原告以依農業發展條例第三十一條規定，系爭農地應免徵遺產稅云云，申經復查決定，以原告既為被繼承人杜福成之唯一法定繼承人，即與前開規定不符，自不能適用農業發展條例及遺產及贈與稅法關於免徵遺產稅之規定，乃未准變更。原告以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者，已包括「原繼承人僅一人」之情形，同法細則第二十一條限縮規定為「本條例第三十一條所稱由繼承人一人繼承或承受，指民法第一千一百三十八條規定之共同繼承人有二人以上時，協議由繼承人一人繼承或承受。」係行政命令與母法牴觸，應為無效云云，訴經財政部訴願決定，以原告既為被繼承人杜福成唯一之法定繼承人，與首揭農業發展條例施行細則第二十一條規定之要件不符，自不能適用農業發展條例及遺產及贈與稅法有關全數免徵遺產稅之規定，本局核准扣除系爭土地價值之半數免徵遺產稅，核無不合。又農業發展條例施行細則依農業發展條例第五十二條之規定授權行政院訂定，自具有法律效力，所訴核無足採，遂予以駁回，經核並無不妥。茲原告復執前詞，仍難謂有理，原決定及原處分並無違誤，應予維持。請准判決駁回原告之訴等語。



理 由

按「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。」為遺產及贈與稅法第十七條第一項第五款所規定，該但書規定乃係配合農業發展條例予以增列。而家庭農場之用地，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，所稱由繼承人一人繼承或承受，指民法第一千一百三十八條規定之共同繼承人有二人以上時，協議由繼承人一人繼承或承受，復為農業發展條例第三十一條前段及同條例施行細則第二十一條所明定。本件原告原申報繼承杜福成之遺產農業用地五筆，總額一一二、三一三、三三二元，自耕地扣除額一一二、三一三、三三二元，遺產淨額為零。被告機關以原告為被繼承人之唯一法定繼承人，具有自耕能力，繼承之財產為五筆農業用地，乃准予扣除其土地價值之半數五六、一五六、六六六元。揆諸首揭規定，洵無違誤，訴願及再訴願決定遞予維持，亦無不合。原告雖主張：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者，已包括「原繼承人僅一人」之情形，同法細則第二十一條限縮規定為「本條例第三十一條所稱由繼承人一人繼承或承受，指民法第一千一百三十八條規定之共同繼承人有二人以上時，協議由繼承人一人繼承或承受。」係行政命令與母法牴觸，應為無效，且遺產稅之課徵應依遺產及贈與稅法之規定，焉可適用農業發展條例施行細則之規定，原處分顯然適用法律錯誤等語。惟查遺產及贈與稅法第十七條第一項第五款但書之規定，係配合農業發展條例第三十一條之規定增列。其條文中關於由繼承人一人繼承繼續經營農業生產之解釋，自應與農業發展條例及其施行細則之規定合。農業發展條例施行細則就此情形予以明定，須共同繼承人協議，由一人繼承或承受。則原處分以原告為杜福成之唯一繼承人，認其不合遺產及贈與稅法第十七條第一項第五款但書之規定，難認有適用法律錯誤，情形亦與該條例之精神無違。又農業發展條例施行細則係依農業發展條例第五十二條之規定授權行政院訂定，自具有法律效力，所訴命令牴觸法律一節，亦非可取。原告起訴意旨非有理由，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 二 年 四 月 二 十 二 日

（本聲請書其餘附件略）