最　高　行　政　法　院　裁　定

114年度上字第461號

上　訴　人　林文彥
訴訟代理人　胡倉豪　律師
被 上訴 人　財政部北區國稅局

代　表　人　李雅晶
訴訟代理人　宋玉萍

上列當事人間遺產稅事件，上訴人對於中華民國114年5月22日臺北高等行政法院114年度訴字第54號判決，提起上訴，本院裁定如下：

主　文

一、上訴駁回。

二、上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理　由

一、被上訴人代表人由李怡慧變更為李雅晶，茲據新任代表人具狀聲明承受訴訟，核無不合。

二、按對於高等行政法院判決之上訴，非以其違背法令為理由，不得為之，行政訴訟法第242條定有明文。依同法第243條第1項規定，判決不適用法規或適用不當者，為違背法令；而判決有同條第2項所列各款情形之一者，為當然違背法令。是當事人對於高等行政法院判決上訴，如依行政訴訟法第243條第1項規定，以高等行政法院判決有不適用法規或適用不當為理由時，其上訴狀或理由書應有具體之指摘，並揭示該法規之條項或其內容；若係成文法以外之法則，應揭示該法則之旨趣；倘為司法院大法官解釋或憲法法庭裁判，則為揭示該判解之字號或其內容。如以行政訴訟法第243條第2項所列各款情形為理由時，其上訴狀或理由書，應揭示合於該條項各款之事實。上訴狀或理由書如未依此項方法表明者，即難認為已對高等行政法院判決之違背法令有具體之指摘，其上訴自難認為合法。

三、上訴人之父林梓烈於民國000年0月00日死亡，上訴人依限辦理遺產稅申報，列報桃園市大園區竹圍段拔子林小段00-00，00-00、00-0、00-00、00-00、00-00、00-00、00-00、00-00、00-00、00-00、00-00、00-00、000、000-0、000-00、000-00、000-0、000-00、000-00、000-00及000-0地號共23筆土地（下稱系爭土地）不計入遺產總額新臺幣（下同）64,015,506元；被上訴人依查得資料以系爭土地業於被繼承人生前經公告徵收，而遺有應領抵價地之權利64,015,506元，乃併計核定遺產總額95,840,091元，遺產淨額66,406,012元，應納稅額7,460,901元，上訴人就應領抵價地權利不服，循序向臺北高等行政法院（下稱原審）提起行政訴訟，聲明：訴願決定、復查決定及原處分關於稅額7,221,851元部分撤銷。經原審114年度訴字第54號判決（下稱原判決）駁回後，上訴人仍不服，提起本件上訴。

四、上訴人對於原判決提起上訴，主張略以：㈠系爭土地原為農地，依農業發展條例第38條第1項規定由繼承人承受時，免徵遺產稅，然因配合政府遭徵收時，卻未能援引前開規定享有農地租稅減免，形成不公平之差別待遇，且因繼承、徵收時點不同對於是否免課徵遺產稅異其標準，核屬無正當理由而有差別待遇，原判決援引財政部85年9月11日台財稅字第850454736號函釋（下稱85年9月11日函釋）將應領抵價地之權利併計入遺產總額，違反有利不利一律注意原則，對於事實認定略嫌速斷。㈡國家徵收人民土地，被徵收土地所有權人除因而喪失其財產權外，其本得享有之免稅資格不應受剝奪，此觀諸新市鎮開發條例第11條第1項規定自明，系爭土地同為遭政府徵收之土地，豈有因徵收機關適用不同之徵收條例，而有不同之租稅減免差別待遇之理？原判決忽略信賴保護原則及個案公平，違反納稅者權利保護法第5條規定，且有判決理由不備之違法。㈢被上訴人所稱「債權」迄今仍未實現，實際獲取經濟利益之人是否已得認定為上訴人等繼承人，不無疑問，況應領抵價地之權利於何時？何地？得否

實現？皆無法確定，何以認定其具備表彰價值而據以課稅？財政部85年9月11日函釋內容，顯然違反量能課稅原則，並牴觸納稅者權利保護法第7條第1項及第2項規定，且該函釋亦未將應領抵價地之權利有無租稅減免相關規定之適用以符公平原則、信賴原則納入考量予以通盤規範，原判決加以援用，應有法規適用不當之處。㈣新市鎮開發條例第11條第1項關於免徵遺產稅或贈與稅之租稅減免，未見國際機場園區發展條例、土地徵收條例為相同或相類規定，形成差別待遇，顯然為立法上之缺漏，原判決並非不得以類推適用之法理填補立法缺漏之不足。㈤請本院本於職權，依憲法訴訟法第55條規定，裁定停止訴訟程序，就國際機場園區發展條例、土地徵收條例等徵收相關法規漏未如同新市鎮開發條例第11條第1項對於租稅減免為規範，及財政部85年9月11日函釋內容漏未將應領抵價地之權利有無租稅減免相關規定之適用納入考量予以通盤規範，是否有牴觸憲法之虞，聲請憲法裁判，以維人民權益等語。

五、經查，原判決業已敘明：㈠新市鎮開發條例第3條所稱「新市鎮」，係由中央主管機關內政部視區域及都市發展需要，參考私人或團體建議後，會同有關機關及地方政府勘選一定地區內土地，擬具可行性規劃報告報行政院核定後，始劃定為新市鎮特定區。依同條例第11條第1項規定：「新市鎮特定區計畫範圍內之徵收土地，所有權人於新市鎮範圍核定前已持有，且於核定之日起至依平均地權條例實施區段徵收發還抵價地5年內，因繼承或配偶、直系血親間之贈與而移轉者，免徵遺產稅或贈與稅。」準此，依新市鎮開發條例規定劃設之新市鎮特定區，始得適用該條例第11條免徵遺產稅或贈與稅之規定。系爭土地係位於機場園區徵收案範圍之內，經被上訴人以113年5月9日北區國稅法務字第1130005818號函詢桃園市政府辦理機場園區徵收案之法源依據，經該府函轉交通部民用航空局113年5月17日航工地字第1130014065號函查復略以：「一、查旨案係以取得既有桃園國際機場第三

跑道相關擴建用地為主要開發目的，由本局依國際機場園區發展條例第11條、土地徵收條例第4條為法源依據辦理區段徵收，……二、次查『新市鎮開發條例』所稱新市鎮，……核與旨案情形不同，爰尚無新市鎮開發條例之適用。……」足徵桃園市政府並非依據新市鎮開發條例辦理機場園區徵收案。㈡上訴人之父林梓烈於000年0月00日死亡，系爭土地於上訴人之父死亡前，業由桃園市政府徵收完竣，所有權已於109年之後異動（109年11月9日完成區段徵收，110年7月12日登記所有權人：中華民國，管理者：交通部民用航空局），故本件繼承發生時，林梓烈遺有應領地價補償費之債權，林梓烈生前並已申請發給抵價地，經桃園市政府核准在案，遺產標的已非系爭土地之農地，核與農業發展條例第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，……。」關於農地租稅減免須於被繼承人死亡時遺有農地並由繼承人繼續作農業使用之要件不符，自無享有農業用地作農業使用免稅權益之可言。上訴人之父於系爭土地區段徵收後領回抵價地前死亡，其遺產標的為應領抵價地之權利，該項權利具有財產價值，屬於課徵遺產稅之財產，被上訴人予以估價課稅，於法並無違誤。㈢被上訴人依查得資料以系爭土地業於被繼承人生前經公告徵收，而遺有應領抵價地之權利64,015,506元，乃併計核定遺產總額95,840,091元，遺產淨額66,406,012元，應納稅額7,460,901元（系爭土地應領抵價地權利之遺產稅額為7,221,851元），原處分有關此部分之核課，並無違誤等語甚詳。上訴意旨雖以該判決違背法令為由，惟核其上訴理由，無非重述其在原審提出而為原判決所不採之主張，復執陳詞為爭議，及就原審取捨證據、認定事實之職權行使，指摘其為不當，並就原審已論斷者，泛言未論斷，而非具體說明其有何不適用法規或適用法規不當之情形，並揭示該法規之條項或其內容，及合於行政訴訟法第243條第2項所列各款之事實，難認對該判

決之如何違背法令已有具體之指摘。依首開規定及說明，應認其上訴為不合法。又本件既上訴不合法，亦無裁定停止訴訟程序聲請憲法法庭裁判之必要，併此敘明。

六、據上論結，本件上訴為不合法。依行政訴訟法第249條第1項前段、第104條、民事訴訟法第95條第1項、第78條，裁定如主文。

中　　華　　民　　國　　114　　年　　10　　月　　30　　日

最高行政法院第四庭

審判長法官　王　碧　芳

法官　張　國　勳

法官　王　俊　雄

法官　鍾　啟　煒

法官　陳　文　燦

以　上　正　本　證　明　與　原　本　無　異

中　　華　　民　　國　　114　　年　　10　　月　　30　　日

書記官　章　舒　涵