臺北高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第一庭
114年度訴字第54號
114年5月15日辯論終結

原　　告　林文彥
被　　告　財政部北區國稅局

代　表　人　李怡慧（局長）

訴訟代理人　宋玉萍

上列當事人間遺產稅事件，原告不服財政部中華民國113年11月7日台財法字第11313941020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

壹、事實概要：

原告之父林○○於民國111年7月12日死亡，原告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、000-00、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；被告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，乃併計核定遺產稅總額95,840,091元，遺產淨額66,406,012元，應納稅額7,460,901元，原告就應領抵價地權利不服，申請復查未獲變更，遂提起訴願，經財政部駁回，原告仍不服，提起本件行政訴訟。本件原告於起訴時聲明原為：「一、訴願決定及原處分均撤銷。二、被告對於原告113年7

月5日的申請，應作成准予免徵航空城抵價地遺產稅的行政處分。三、訴訟費用由被告負擔。」（本院卷第11頁）。嗣於訴訟進行中，經被告計算系爭土地應領抵價地權利之遺產稅額為7,221,851元，為兩造所不爭，原告乃變更聲明為：「一、訴願決定、復查決定及原處分關於稅額7,221,851元部分撤銷。二、訴訟費用由被告負擔。」（本院卷第323頁至第324頁）。經核原告上揭訴之聲明變更，將訴訟型態由課予義務訴訟變更為撤銷訴訟，其請求基礎事實同一，合於行政訴訟法第111條第3項第2款規定，且經被告表示無意見（本院卷第324頁），其情形尚無礙於訴訟終結及被告防禦，爰予准許。

貳、當事人聲明及主張：

一、兩造聲明：

㈠原告聲明：

1.訴願決定、復查決定及原處分關於稅額7,221,851元部分撤銷。

2.訴訟費用由被告負擔。

㈡被告聲明：

1.原告之訴駁回。

2.訴訟費用由原告負擔。

二、原告主張略以：

㈠系爭土地於區段徵收過戶前為農用，原應享有農用免稅之權益遭行政機關刻意排除，原告主張行政機關做出課稅決定有重大瑕疵。行政機關以各種理由規避本件不適用新市鎮開發條例，損害原告權益。原告以為本件核課違反行政程序法第7條、第8條、第9條規定。

㈡系爭土地屬新訂桃園國際機場園區及附近地區特定區計畫：

1.本件屬於土地徵收條例第4條第1項第1款、第4款、第6款定義之土地；都市計畫法第7條、第58條，本案屬於新市區建設。本件屬平均地權條例第53條第1項第1款定義之土地，非舊都市或都市內土地或農村發展更新。

2.縱觀本件由行政院核定，內政部擔任擬定機關，執行區段徵收與都市計劃規劃內容規模大，完全符合新市鎮開發，再按新市鎮開發條例第3條規定，本件符合新市鎮開發條例第3條規定所定義之新市鎮。

3.系爭土地屬非都市土地，桃園航空城計畫屬超大型開發計畫。計畫內容大幅超越新市鎮條例面向，行政機關主張不適用新市鎮開發條例，因被告對人民有利或不利之情形並未納入考量，只採取人民不利見解，無法獲得人民信賴。

4.財政部賦稅署86年10月8日台稅三發字第860623277號函，系爭土地為繼承而來，於行政院核定航空城計畫前已持有，且屬於區段徵收，並無不適用新市鎮開發條例的例外情形。

5.系爭土地為84年繼承祖業而來，至區段徵收前持續種稻交農會收購，原告對於被告有關本件不適用新市鎮發展條例見解，無法認同，系爭土地於被繼承人林○○於生前已遭區段徵收為國有，被告刻意忽略農地農用遭區段徵收應有免徵遺贈稅權益，僅以抵價地須課稅做成決定，沒收人民正當的權益，違反法律保障人民權益之精神；違反政府區段徵收剝奪人民財產、家園、人民適用新市鎮發展條例立法給予免徵遺贈稅之美意。

㈢系爭土地位於航空城區段之徵收範圍內，為原告家族長久以來務農之田地、農用道路、溝渠，系爭土地在我父親往生前均為農用，但因為區段徵收的關係，無法做農業使用。惟該土地係符合農地農用要件應可免稅，但申請農用證明書時，因土地已經移轉登記為國有，故無法核發農業使用證明書。系爭土地被徵收前，使用分區類別均無改變，原告目前就系爭土地也無法耕作使用。系爭土地於原告父親生前之110年7月到10月間，陸續登記為國有，而被剝奪申請免稅證明的權利。另原告父親在區段徵收前，因車禍成為植物人並取得重度身心障礙證明，當時也無法辦理土地所有權的移轉。被告主張原告取得的權利為債權，故仍依課徵遺產稅。原告於11

2年12月曾詢問民航局，被徵收土地是否符合農地農用免徵遺產稅的規定，其函復此屬財政部國稅局權管，應向該局辦理。惟國稅局又稱桃園市政府認定本件不符合新市鎮發展條例的規定，各個機關似乎在互相推諉。

㈣原告先前詢問國稅局時，承辦人表示需有作農業使用證明書。惟本件系爭土地已移轉登記為國有，已無法申請該證明書，導致不利益均由原告承擔。但本件已符合新市鎮發展條例第11條規定，惟被告承辦人稱僅有淡水、林口方適用該條例。被告於本件之作為，亦違反行政程序法第7條、第8條、第9條規定。同樣位於航空城區段徵收範圍內，有些人可以農地農用免徵遺產稅，但原告不適用，被告並無法提出合理的說明。本件為未經農地重劃之土地，系爭土地非屬都市計劃範圍內土地內。原告迄今尚未取得抵價地，惟期間所有的不利益卻需由原告承擔。另都市計畫法第9、13、20條為有利於原告的規定，亦與新市鎮開發條例相符，惟被告卻主張不適用於原告。另區段徵收實施辦法第19條、國際機場園區發展條例亦為有利於原告的規定。原告被徵收100坪土地，政府發給抵價地只發給41坪，政府實際上取得更多土地，雖然土地單位價值有增加，但在原告土地被徵收後至取得抵價地前近7、8年的期間，原告並未受到任何補償云云。

三、被告主張略以：

㈠系爭土地位於「桃園航空城機場園區特定區區段徵收案」（下稱機場園區徵收案）範圍內，桃園市政府奉內政部109年6月19日台內地字第1090122545號函核准，以109年10月19日府地航字第1090261467號公告徵收被繼承人乃取有應領地價補償費計64,015,506元，被繼承人已於生前委託訴外人林國強於109年12月1日申請發給抵價地，經桃園市政府以110年3月23日府地航字第1090350762號函核定照准在案。

㈡被告以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查復，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，有交通部民用航空局113年5月17日航工地字第1130014065號函為佐。是以，被繼承人生前因系爭土地被徵收而於領回抵價地前死亡，依土地徵收條例第40條第3項規定，申請發給抵價地者，對其土地之權利義務，於接到該管直轄市或縣（市）主管機關核定發給抵價地通知時終止，準此，其死亡時所遺之遺產標的為應領抵價地之權利，被告依首揭規定，認屬應課徵遺產稅之財產，核定應領地價補償費債權64,015,506元並無不合，應予維持，原告主張應比照新市鎮開發條例第11條規定免徵遺產稅，無以憑採。

㈢至原告主張系爭土地符合農業用地作農業使用免徵遺產稅一節，查系爭土地於被繼承人死亡前業由桃園市政府徵收完竣，有異動索引查詢資料可稽，核與農業發展條例第38條第1項規定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，亦與最高行政法院103年度判字第197號判決個案情節(該案繼承人主張農業用地作農業使用扣除額之土地並未被徵收，且與主張適用新市鎮開發條例第11條免徵遺產稅之土地係不同地號之土地)不同，尚難逕以比附援引。

㈣本件經內政部核定的時間為109年10月19日，新市鎮開發條例在當時已經公布實施。如要是用農地農用免稅，必須為死亡時已有農地並且作農業使用，而本案在被繼承人死亡前，系爭土地已登記為國有，故原告取得者，係取得抵價地的權利。

㈤遺產稅額為66,406,012元，扣除係爭領地價地權利64,015,506元，遺產淨額為2,390,506元，以稅率10％計算應納稅額為239,050元，與原核定差額為7,221,851元，故原告於本件得請求撤銷的稅額為7,221,851元。

㈥原告於準備程序中所陳系爭土地距離桃園機場第3跑道區遙遠，非屬桃園航空城機場園區特定區區段徵收案徵收範圍一節，依桃園市政府110年3月23日府地航字第1090350762號函

業已載明系爭土地位於機場園區徵收案徵收範圍內，原告主張核不足採等語。

參、本院的判斷：

一、法規依據及法律見解：

按遺產及贈與稅法第1條第1項規定：「凡經常居住中華民國境內之中華民國國民死亡時遺有財產者，應就其在中華民國境內境外全部遺產，依本法規定，課徵遺產稅。」第4條第1項規定：「本法稱財產，指動產、不動產及其他一切有財產價值之權利。」第10條規定：「（第1項）遺產及贈與財產價值之計算，以被繼承人死亡時或贈與人贈與時之時價為準。……（第3項）第1項所稱時價，土地以公告土地現值或評定標準價格為準；房屋以評定標準價格為準；其他財產時價之估定，本法未規定者，由財政部定之。」財政部85年9月11日台財稅第850454736號函釋略以：「二、查遺產及贈與稅法第4條第1項規定：『本法稱財產，指動產、不動產及其他一切有財產價值之權利。』土地所有權人，於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（內政部亦持相同見解，見該部台85內營字第8572827號函說明三），依前揭規定，應屬課徵遺產稅之財產，自應予以估價課稅。」該函釋核與相關稅法及區段徵收之法律規定無違，稅捐稽徵機關於核課遺產稅時，自得適用之。又新市鎮開發條例第2條規定：「本條例之主管機關：在中央為內政部；在直轄市為直轄市政府；在縣（市）為縣（市）政府。」第3條規定：「本條例所稱新市鎮，係指依本條例劃定一定地區，從事規劃開發建設，具有完整之都市機能，足以成長之新都市。」第4條第1項規定：「中央主管機關得視區域及都市發展需要，並參考私人或團體之建議，會同有關機關及當地直轄市、縣（市）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，劃定為新市鎮特定區。」是以所稱新市鎮，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。次依同條例第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。

二、本件係原告之父林○○於111年7月12日死亡，原告依限辦理遺產稅申報，列報系爭土地不計入遺產總額64,015,506元；被告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，乃併計核定遺產稅總額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）（原處分卷第65至68頁、本院卷第328頁），原告就系爭土地應領抵價地權利部分之核課不服，訴請撤銷。經本院審認結果，原處分有關此部分之核課，並無違誤，復查及訴願決定予以維持，亦無不合。茲就原告主張各節，說明本件判決之理由。

三、原告主張系爭土地於其父死亡前為農用，雖繼承發生之前，經區段徵收為國有，原告原享有之農業用地作農業使用免稅權益，不應被剝奪，被告課徵系爭土地應領抵價地權利之遺產稅額，應有違誤等云。經查，原告之父林○○生前所有之系爭土地，係位於機場園區徵收案範圍之內，桃園市政府經內政部109年6月19日台內地字第1090122545號函核准，以109年10月19日府地航字第1090261467號公告徵收，原告之父乃取有應領地價補償費計64,015,506元，原告之父已於生前委託林國強於109年12月1日申請發給抵價地，經桃園市政府以110年3月23日府地航字第1090350762號函核定照准在案（原處分卷第45至46頁），有桃園市政府112年2月3日府地航字第1120022994號函（原處分卷第44頁）可稽。而系爭土

地於原告之父死亡前，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），有土地建物查詢資料、異動索引查詢資料及地價補歸戶清冊等（原處分卷第75至76頁、第27至28頁）可證，故原告之父林○○111年7月12日死亡即本件繼承發生時，其遺產之標的，係應領地價補償費之債權，而非系爭土地之農地，核與規範農業用地作農業使用免稅之農業發展條例第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。至於原告所援引之最高行政法院103年度判字第197號遺產稅事件判決，該案繼承人主張農業用地作農業使用扣除額之土地，並未被徵收，兩者個案情節不同，尚難比附援引。本件原告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，被告予以估價課稅，於法並無違誤。原告上開主張，核不足採。

四、原告復主張被告忽視系爭土地區段徵收前為農地之事實，強加課稅，其就系爭土地應領抵價地權利課徵遺產稅，有違行政程序法第7條比例原則、第8條誠實信用保護正當合理信賴原則及第9條有利與不利一併考量原則等云。查本件原告之父111年7月12日死亡即本件繼承發生時，其遺產之標的，並非系爭土地之農地，而係應領地價補償費之債權，已如前述。是以原告主張系爭土地位於「新訂桃園機場園區及附近地區特定區計畫」內，內政部擔任都市計畫擬定機關，系爭土地屬於1.土地法第92條所稱之新設之都市，並非原有都市計畫擴大變更；2.土地徵收條例第4條第1項第1款、第4款、第6款之土地，依該條例第4條第2項及第4項規定辦理；3.都市計畫法第7條、第58條所稱新市區建設；4.平均地權條例

第53條第1項第1款內容定義之土地，非舊都市或都市內土地或農村發展更新；5.新市鎮開發條例第3條定義之新市鎮。6.桃園航空城計畫是超大型開發計畫，計畫內容大幅超越新市鎮開發條例面向。7.系爭土地於行政院核定航空城計畫前已由被繼承人林○○持有，採區段徵收，無財政部賦稅署86年10月8日台稅三發第860623277號函所釋不適用新市鎮開發條例情形等節，核與本件遺產標的即應領地價補償費之債權，並無關涉。至於原告主張系爭土地之區段徵收，屬於新市鎮之開發，應有新市鎮開發條例規定之適用一節，經查，被告以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查復略以：「一、查旨案(即機場園區徵收案)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，有交通部民用航空局113年5月17日航工地字第1130014065號函（原處分卷第72至74頁）等可稽，原告所稱系爭土地可參考新市鎮開發條例第11條規定，被告規避不予適用，損害原告權益一節，尚非有據。至於原告另稱系爭土地距離桃園機場第3跑道區遙遠，非屬機場園區徵收案徵收範圍一節，依桃園市政府110年3月23日府地航字第1090350762號函（原處分卷第45至46頁）所示：「主旨:有關臺端申請發給『桃園航空城機場園區特定區區段徵收案』抵價地一案，本府核定照准，請查照。說明……二、查臺端所有坐落本區段徵收案範圍內之大園區竹圍段拔子林小段90-14地號等23筆土地……」等語，業已載明該等土地位於機場園區徵收案徵收範圍之內，原告所稱，核屬誤解。是以本件原告之父死亡時所遺之遺產標的為應領抵價地之權利，被告依首揭規定，認屬應課徵遺產稅之財

產，核定應領地價補償費債權64,015,506元，並無不合，亦無原告所指有違反違行政程序法第7條比例原則、第8條誠實信用保護正當合理信賴原則及第9條有利與不利一併考量原則等情事。原告上開主張，亦非可採。

五、從而，本件被告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，乃併計核定遺產稅總額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核定為7,221,851元，核無違誤；復查及訴願決定予以維持，亦無不合。原告就應領抵價地權利不服，訴請撤銷訴願決定、復查決定及原處分關於稅額7,221,851元部分，為無理由，應予駁回。本件訴訟費用，由原告負擔。

六、本件判決基礎之事證及法律關係，已臻明確，兩造其餘攻擊防禦方法，經審酌對於本件判決結果並不生影響，爰不予逐一論列，附此敘明。

中　　華　　民　　國　　114　　年　　5　　月　　22　　日

審判長法　官　蕭忠仁

法　官　許麗華

法　官　羅月君

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	所　需　要　件

代理人之情形	
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　　5　　月　　22　　日

書記官　李承翰