

發文單位：司法院

解釋字號：釋字第 368 號

解釋日期：民國 83 年 12 月 09 日

資料來源：司法院公報 第 37 卷 1 期 21-29 頁

總統府公報 第 5974 號 3-12 頁

行政訴訟法實務見解彙編（96年12月版）第 27、355 頁

司法院大法官解釋（六）（98年10月版）第 434-450 頁

相關法條：中華民國憲法 第 16 條

行政訴訟法 第 4 條

解 釋 文： 行政訴訟法第四條「行政法院之判決，就其事件有拘束各關係機關之效力」，乃本於憲法保障人民得依法定程序，對其爭議之權利義務關係，請求法院予以終局解決之規定。故行政法院所為撤銷原決定及原處分之判決，如係指摘事件之事實尚欠明瞭，應由被告機關調查事證另為處分時，該機關即應依判決意旨或本於職權調查事證。倘依重為調查結果認定之事實，認前處分適用法規並無錯誤，雖得維持已撤銷之前處分見解；若行政法院所為撤銷原決定及原處分之判決，係指摘其適用法律之見解有違誤時，該管機關即應受行政法院判決之拘束。行政法院六十年判字第三十五號判例謂：「本院所為撤銷原決定及原處分之裁判，如於理由內指明由被告官署另為復查者，該官署自得本於職權調查事證，重為復查之決定，其重為復查之決定，縱與已撤銷之前決定持相同之見解，於法亦非有違」，其中與上述意旨不符之處，有違憲法第十六條保障人民訴訟權之意旨，應不予適用。

理 由 書： 憲法第十六條規定人民有訴訟之權，係指人民有依法定程序，就其權利義務之爭議，請求法院救濟，以獲致終局解決與保障之權利。行政訴訟法第四條規定：「行政法院之判決，就其事件有拘束各關係機關之效力」，即為保障人民依行政訴訟程序請求救濟之權利得獲終局解決。是行政法院所為撤銷原決定及原處分之判決，原機關自有加以尊重之義務；原機關有須重為處分者，亦應依據判決之內容為之，以貫徹憲法保障原告因訴訟而獲得救濟之權利或利益。行政法院六十年判字第三十五號判例謂：「本院所為撤銷原決定及原處分之裁判，如於理由內指明由被告機關另為復查者，該官署自得本於職權調查事證，重為復查之決定，其重為復查之結果，縱與已撤銷之前決定持相同之見解，於法亦非有違。其中如係指摘事件之事實尚欠明瞭，應由被告機關調查事證後另為處分者，該機關依判決意旨或本於職權再調查事證，倘依調查結果重為認定之事實，認前處分適用法規並無錯誤，而維持已撤銷之前決定之見解者，於法固非有違；惟如係指摘原決定及處分之法律見解有違誤者，該管機關即應受行政法院判決所示法律見解之拘束，不得違背。上開判例與上述意旨不符之處，有違憲法

保障人民訴訟權之意旨，應不予適用。

協同意見書：

大法官 吳庚

本件解釋文宣告行政法院六十年判字第三十五號判例一部違憲，本席表示支持，惟對多數大法官通過之解釋理由書，認尙有加強論證之必要，爰提協同意見書如下：

憲法第十六條所保障之請願、訴願及訴訟權，性質上屬於程序權，乃人民為實現其憲法上所保障之其他各種權利，向立法、行政或司法機關請求救濟之手段性的基本權利。其中尤以向司法機關訴請裁判之訴訟權，具有最終救濟之功能。是以本院大法官歷年以來受理人民聲請釋憲案件，亦以聲請人主張訴訟權受侵害者，為各類權利受侵害案件之冠。憲法所保障之各種基本權利，無論屬於消極性防止公權力侵害之防衛權—各類自由權屬之，或積極性要求國家提供服務或給付之受益權—社會權為其中之典型，國家均負有使之實現之任務。為達成此項任務，國家自應就各個權利之性質，依照社會生活之現實及國家整體發展之狀況，提供適當之制度的保障（institutionelle Garantie）（註一）。經由制度保障功能之確認及對憲法人民權利條款作體系論之解釋，當可建立各個基本權利之保障範圍（Schutzbereich der Grundrechte），在範圍內受保障之事項，可稱之為基本權利構成事實（Grundrechtstatbestand）（註二）。受理具體案件，對相關之基本權利建構明確之保障範圍，乃釋憲機關無所旁貸之責任。根據前述制度保障之確認及體系論之解釋二種方法，憲法第十六條訴訟權之保障範圍，實涵蓋下列四項構成事實：（一）凡憲法所保障之權利，遭受公權力或第三人之不法侵害，國家均應提供訴訟救濟之途徑，並由司法機關作終局之裁判。享有此項權利之主體，並不限於本國國民，亦不限於自然人，並及於外國人及法人，蓋作為受益性質之訴訟權，本質上係人類的權利而非僅屬國民的權利，且亦非專屬於自然人，乃為兼屬法人（或團體）之權利。（二）訴訟救濟途徑係由各級法院構成之審級制度，雖不排除其他先行程序（訴願程序即行政訴訟之前置程序），但至少其最後之審級應屬法院，而所謂法院必須由憲法第八十一條之法官所組成，始足相當。此在若干國家之憲法，稱之為接受法律上之法官審判之權利。（三）法院所踐行之程序應符合一般民主法治國家所遵循之原則，諸如審判獨立、公開審理、言詞辯論、攻擊防禦方法之對等、審判與檢察部門之分離、不得強迫被告自認其罪，不得舉行群眾公審等；訴訟程序係法律保留事項，應以法律作明確之規定，其完備之程度且不得較憲法制定時已存在之訴訟制度為更低。（四）訴訟過程中之實際運作，固不得違反法定程序，倘實際運作受法律以外之成文或不成文例規之支配，致審級制度喪失功能、人民無法享有公平審判之權益或訴訟程序全程終了，仍無從獲得有效救濟，亦與憲法本條保障訴訟權之意旨有違。基本權利之保障範圍既經確立，釋憲機關即應審查由法令或例規所形成制度保障，是否與各該權利之保障範圍相吻合，受保障之事項有無遭受侵害之情事。

如前所述，人民以訴訟權受侵害聲請解釋之案件，為數不勘，本院歷來之解釋對上開「訴訟權構成事實」之保障，亦迭有闡釋：例如以所謂「特別權力關係」而限制人民訴訟權之諸多行政法院判例，均經本院宣告違

憲不得再予援用（釋字第一八七、二〇一、二四三、二六六、二九八、三一二、三二三、三三八等號），即係因其有違前述保障範圍內之第一項構成事實。又如依動員戡亂時期勞資糾紛處理辦法（已廢止）第八條規定，勞資糾紛經勞資評斷委員會裁決後，主管機關（縣市政府）對不服從之一方，得強制執行，在適用上一向認為評斷委員會之裁決即為最終決定，不得聲明不服，但釋字第二二〇號以應貫徹憲法第十六條保障人民訴訟權之規定，而解釋為仍得依法定程序提起訴訟；會計師懲戒事件，其終審機關為財政部附設之會計師懲戒復審委員會，並非由法官組成之法院，而經釋字第二九五號解釋，認為復審決議僅相當於再訴願決定，被懲戒人如主張該決議違法損害其權利，仍應許其提起行政訴訟，此二號解釋性質上均為有關前述第二項構成事實之釋示。自行憲以還，訴訟制度之建立，尚能符合一般民主法治國家之建制及訴訟程序所遵循之原則，故本院就此部分之解釋較少，惟第三項構成事實中所指訴訟程序係法律保留事項，須由法律加以規定，本院釋字第二八九號亦著有解釋：稅法規定由法院裁定之罰鍰，其程序上處理之準據為行政院發布之財務案件處理辦法，「實屬法制未完備前之不得已措施」，「自應以法律定之，以符憲法保障人民權利之意旨」。至於與保障範圍內第四項事實相關事項，釋字第二五六號亦曾有所釋示：「民事訴訟法第三十二條第七款關於法官應自行迴避之規定，乃在使法官不得於其曾參與之裁判之救濟程序執行職務，以維審級之利益及裁判之公平。因此，法官曾參與訴訟事件之前審裁判或更審前之裁判者，固應自行迴避，對於確定終局判決提起再審之訴者，其參與該確定終局判決之法官，依同一理由，於再審程序，亦應自行迴避（下略）。」因而將實務上遵循多年之規範最高法院民國二十六年上字第三六二號判例宣告部分違憲。

本件行政法院六十年判字第三十五號判例：「本院所為撤銷原決定及原處分之裁判，如於理由內指明由被告官署另為復查者，該官署自得本於職權調查事證重為復查之決定，其重為復查之結果，縱與已撤銷之前決定持相同之見解，於法亦非有違。」允許行政機關無須受行政法院判決之拘束，不僅影響人民尋求審級救濟之權益，使歷盡各種爭訟層級，最後全程終了，卻因行政機關維持原處分而徒勞無功，抑且使行政行為應受司法監督之法治主義無從貫徹，形成訴訟權保障範圍之明顯缺漏。蓋現行行政訴訟制度，其訴訟類型基本上僅有撤銷訴訟一種，行政法院受理訴訟案件，認起訴為有理由者，法律上固得以裁判撤銷或變更原處分或原決定（行政訴訟法第二十六條前段），惟實際上行政法院數十年來變更原處分或原決定而自為判決之例，幾未之見，是以提起行政訴訟人民所能獲得之唯一救濟，不外由行政法院將違法之行政處分（包括訴願決定）撤銷，上開判例既免除行政機關應受行政法院裁判拘束之義務，聽任其重為決定時，作成與已撤銷相同之處分，則與國家依據憲法建立行政訴訟制度，俾對人民公法上權利遭受損害時提供有效救濟，並監督行政體系之各個機關嚴守依法行政原則之本旨相違。或謂行政法院係單一審級，兼審法律與事實問題，其裁判本身亦難免有瑕疵或缺失之情形，殊不知法律對此已設有救濟方法，作為被告之行政機關如認為行政法院之裁判適用法規顯有錯誤，自得依

法提起再審，若未提再審或再審之訴已遭駁回，則被告機關重為處分時，即應遵守行政法院之判決，不得作成與原處分相同之處分或採取其他與行政法院判決背道而馳之措施。

行政訴訟之救濟功能，端賴行政法院之判決為行政官署所遵守，為貫徹此一理念，行政訴訟上又出現一種制度：即違法之行政處分，經行政法院撤銷，而被告機關於事實及法律狀態並未改變之情形下，重覆作成內容相同之行政處分，此際原告對重覆處分提起撤銷訴訟，若依一般既判力之理論，係屬訴訟標的之同一，理應以起訴不合法駁回，惟德國通說，均認為行政法院應不受一事不再理原則限制，不僅應予受理，且基於受前一案件判決既判力之拘束，逕為原告勝訴之裁判（註三）。焉有如上開行政法院判例所示，被告機關得無條件合法的作成與被撤銷處分相同之重覆處分，而原告再次提起訴訟於行政法院時，又可能遭敗訴之命運，其不合理孰勝於此！實則行政法院對上開判例亦自知其並非妥適，且迭有不同見解之裁判，例如同院七十八年判字第一四〇八號判決即稱：「按『行政法院之判決，就其事件有拘束各關係機關之效力。』行政訴訟法第四條定有明文。又『行政法院所為撤銷原決定及原處分之裁判，如於理由內指明由被告機關另為復查者，該管機關自得本於職權，調查事證，重為復查之決定，其重為復查之結果，縱與已撤銷之前決定持相同之見解，於法亦非有違。』本院固著有六十年度判字第三十五號判例。惟上開所謂重為復查之結果，縱與已撤銷之前決定持相同之見解，於法亦非有違，係指復查發見新事實或新證據，足以支持相同內容之處分而言，若事實及法律狀態均未變更，且未發見新證據，而為內容相同之反覆處分者，則與上開法條及說明有違。」惟未能及時對上開判例予以變更，致有本號解釋之產生。

註一：制度保障為德國威瑪共和時期憲法學者 Carl Schmitt 創導之概念。就狹義而言，係指婚姻、財產、文官體系、地方自治團體等社會生活既存之事實而由各種複雜之法規加以規範，形成一種法制上之保障（Gewährleistungen von Rechtsinstituten）用以與其本權利保障有所區別，參照 Carl Schmitt, Verfassungslehre, 1928. Nachdruck 1993. S. 170ff.; derselbe, Verfassungsrechtliche Aufsätze aus den Jahren 1924-1954, 2. Aufl., 1973. S. 140ff. bzw. 181ff. 戰後西德公法學者 Friedrich Klen, Peter Häberle 等對制度保障之概念有更進一步之闡揚，參照 Albert Bleckmann, Staatsrecht II - Die Grundrechte, 3. Aufl., 1989. S. 227ff.

註二：參照 Christian Starck, Praxis der Verfassungsauslegung, 1994, s. 21ff., auch Albert Bleckmann, aaO., S. 323ff.

註三：參照 C.H.Ule, Verwaltungsprozessrecht, 9. Aufl., 1987, S. 313f. 葉百修、吳綺雲，行政撤銷訴訟之研究，民國七十九年，一二〇頁。

抄于○香等六人聲請書

受文者：司法院

主旨：爲因行政法院八十一年判字第二三九八號判決所適用之行政法院六十年判字第三五號判例及都市計畫法第五十條之一規定有牴觸憲法及法律疑義，謹聲請 鈞院大法官解釋事。

說明：一、聲請解釋憲法之目的

（一）請宣告行政法院八十一年判字第二三九八號判決所適用之行政法院六十年判字第三十五號判例違背憲法及法律，應屬無效，不再適用。

（二）請宣告行政法院八十一年判字第二三九八號判決所適用之都市計畫法第五十條之一規定公共設施保留地免徵遺產稅之範圍包括公共設施保留地之徵收補償費（含加成補償）在內。

二、本件爭議事實經過：

（一）緣聲請人等之被繼承人于○成君於民國 77.12.25 死亡，聲請人等於向稽徵機關台北市國稅局申報遺產稅，案經稽徵機關核定遺產總額及應納稅額後，聲請人等就遺產總額中之公共設施保留地之徵收補償費申請復查，無結果，而提起訴願，案經財政部台財訴第八〇〇一六三九三五號訴願決定將原處分撤銷，由被告機關另爲處分，其訴願決定意旨指出公共設施保留地之徵收「加成補償費」部分，依都市計畫法第五十條之一規定，應免徵遺產稅，原處分竟將加成補償費亦列入遺產課稅，於法不合等語，此有訴願決定書可稽（附件一）。

（二）惟原處分之稽徵機關並未遵照訴願決定意旨辦理，仍以 80.08.15 財北國稅法字第二一七七〇號復查決定書（附件二），維持原處分，拒不減除加成補償費，經聲請人等提起訴願、再訴願均遭駁回（附件三），再提起行政訴訟。

（三）行政法院第四庭以八十一年判字第二三九八號判決參照該院六十年判字第三五號判例，認爲「本件被告機關爲復查之結果，縱與已撤銷之前決定持相同之見解，於法亦非有違」，又都市計畫法第五十條之一所稱免徵遺產稅之標的爲公共設施保留地，並非其徵收之補償費（含加成補償費），故聲請人請求就此部分免予計入遺產課稅，於法不合等語（附件四）。

三、聲請解釋憲法之理由及聲請人對本案所持之立場與見解：

（一）原確定判決適用之判例，違背訴願法第二十四條規定：

1 按訴願法第二十四條規定：「訴願之決定確定後，就其事件有拘束各關係機關之效力」，故訴願決定撤銷原處分確定後，原處分機關即應受其拘束，而應遵從其決定之意旨而爲行爲，自不得以與原被撤銷之處分同一處分理由，反覆爲相同內容之處分，否則即有違上開訴願法第二十四條之規定，亦有悖於憲法第十六條規定訴願保

障人民權益之行政救濟之本旨。

- 2 查本件被繼承人之遺產中有關土地徵收補償費除持分地價外，尚有加成補償費，有徵收補償地價清冊附原處分機關可稽。就此加成補償費，原處分曾列入遺產課徵遺產稅，惟經訴願結果，財政部 80.06.11 臺財訴字第八〇〇一六三九五號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分」，其訴願決定理由指出依據都市計畫法第五十條之一規定，公共設施保留地因徵收取得之加成補償費，因繼承而移轉者，應免徵遺產稅，故原處分機關未予減除，核與未當，爰將原處分撤銷等語，有訴願決定書可稽。
- 3 是依訴願法第二十四條規定，原處分機關即應遵照訴願決定意旨，在計算遺產總額時，減除系爭加成補償費，方屬適法，乃原處分機關竟仍持與被撤銷之原處分同一之處分理由，反覆為相同內容之處分，而不准減除加成補償費，其拒不服從上級監督機關即訴願決定機關之決定意旨，不僅違背公務員服務法第二條規定：「長官就其監督範圍以內，所發命令，屬官有服從之義務」之公務員服從義務，更違背訴願法第二十四條所揭示訴願決定之拘束力規定，其處分顯然有重大明白之違法瑕疵，至為灼然。
- 4 乃本件行政法院第四庭原確定判決竟以「參照本院六十年判字第三十五號判例意旨，本件被告機關為復查之結果，縱與已撤銷之前決定持相同之見解，於法亦非有違」，而認為原處分機關復查處分未准變更，經核並無違誤等語，其所適用之行政法院六十年判字第三十五號判例，顯然違背訴願法第二十四條規定與公務員服務法第二條規定。

（二）本件行政法院判例，違背行政訴訟法第四條規定：

- 1 按行政訴訟法第四條規定：「行政法院之判決，就其事件有拘束各關係機關之效力」，故如果行政法院基於實體上之理由，判決撤銷原處分，則已經裁判：在相同事實及法律狀態下，不得再度為相同內容之行政處分。因此在撤銷判決確定後，如果事實及法律狀態均未變更，且未發見新證據，行政機關即不得再度反覆為相同內容之處分，否則其反覆為相同內容之處分，顯然有違行政訴訟法第四條規定之判決拘束力，自屬於法有違（參見陳清秀著，稅捐行政訴訟判決之既判力，載於稅務訴訟之理論與實務，第三五九頁以下，第三九四頁以下）（附件五）。
- 2 本件原確定判決所引用之六十年判字第三十五號判例謂：「行政法院所為撤銷原決定及原處分之裁判，如於理

由內指明由被告機關另為復查者，該管機關自得本於職權，調查事證，重為復查之決定，其重為復查之結果，縱與已撤銷之前決定持相同之見解，於法亦非有違」（附件六）。該判例不論在確定判決之後，事實及法律狀態有無變更，也不問有無發見新證據，稽徵機關均可假藉重為復查之名，而行違背撤銷判決意旨之實，是顯然違背行政訴訟法第四條撤銷判決之拘束力規定。

（三）本件判例違背憲法：

- 1 尤有進者，本件判例所持見解，不啻容許稽徵機關就事實之認定與法律之解釋，不以行政法院撤銷判決意旨為準，而以自己之最後見解為準，亦即形同稽徵機關之身分地位，立於行政法院之上，對於行政法院判決可完全不予置理，是顯然違背現代法治國家與行政權與司法權之權力分立原理，就具體案件之爭議，有關事實認定與法律解釋，最後均以法院裁判為準之要求，故上開判例違背憲法上權力分立原則與現代法治國家原則，甚為顯然。
- 2 再者，依上開判例見解，縱然行政法院判決一再撤銷原處分，而稽徵機關卻一再我行我素，反覆為相同內容之處分，致納稅人須反覆爭訟，則訴訟紛爭勢必無法一次解決，不僅有違程序經濟效率原則，且納稅人權利救濟勢必遲遲無法獲得實現，此種遲來的正義保障，有違權利保護之迅速有效性原則，而違反憲法第十六條訴訟權保障規定。
- 3 再者，以極端之例而言，縱然多數行政法院法官就系爭案件均持有利納稅人之見解，僅極少數法官持有利稽徵機關之見解，但因適用上開判例結果，稽徵機關反覆為相同內容之處分，納稅人反覆爭訟結果，只要不幸遇到上述少數法官，審理該案件，則縱然九次勝訴，最後一次亦仍遭敗訴判決確定。其惟一翻案之途徑，卻只有勝訴機會渺茫之再審之訴。反之，稽徵機關卻可不必要經由再審之訴途徑，即可引用該判例輕易達成其所欲實現之目標。其於訴訟程序上，原被告雙方當事人顯然立於極端不平等之地位。故上開判例亦違反訴訟法上武器平等原則。

（四）原判決適用都市計畫法第五十條之一規定所表示見解牴觸憲法：

- 1 按公共設施保留地因徵收取得之加成補償，免徵所得稅；因繼承而移轉時免徵遺產稅，為都市計畫法第五十條之一所明定。本條文依其文義解釋，縱如原判決所稱被繼承人死亡時所遺留者之遺產，必須為公共設施保留地，而非其徵收補償費，方可免徵遺產稅。惟查本條增列

規定之立法意旨，乃土地徵收雖按公告現值加成補償，但仍偏離市價甚鉅，地主並未獲得合理之相當補償，故對於被徵收之土地所有人顯失公平，且公共設施保留地通常均歷經數年之久遲未徵收，其使用收益又遭受法令限制，對於地主造成長年無法使用收益土地之損失，凡此均係土地所有人為公共利益而蒙受之「特別犧牲」，為填補此項特別犧牲之損失，乃規定公共設施保留地或其加成補償免稅，以求平衡結果。

- 2 查公共設施保留地，縱於被繼承人死亡時，適已辦理徵收發給補償費，惟此項補償費，實係由公共設施保留地轉變而來，性質上屬於其代位物，地主雖獲得此項代位物之補償費，但其蒙受未依「市價補償」之損失，仍然存在，且其長年蒙受無法使用收益公共設施保留地之損失，未獲得合理之補償，其情形仍然存在，故地主不論死亡時係遺留「公共設施保留地」或「其徵收補償金」，均同樣有上述遭受「特別犧牲」之情形存在，政府為公共利益而虧待此等被繼承人，其情形並無不同，故貫徹上開都市計畫法第五十條之一規定的立法意旨，在被繼承人遺留之遺產為公共設施保留地之代位物即徵收補償金的情形，亦應與遺產為公共設施保留地之情形，同樣有給予免徵遺產稅，以填補其因特別犧牲所遭受之損害之理由，故上開規定應可類推適用於遺產為徵收補償費之情形，方符課稅公平合理原則。就此德國通說判例亦均認為稅法上有利於納稅人之規定，可以類推適用，足資參考（參見陳清秀著，稅法上之類推適用，憲政時代十六卷一期，第六十頁以下）（附件七）。
- 3 乃本件行政法院判決竟以本件遺產之標的係公共設施保留地之徵收「補償費」，並非「土地」為由，而不准免徵遺產稅，其適用都市計畫法第五十條之一規定所表示見解，顯然拘泥於法律所用之文字，而忽略其立法目的意旨，並有違憲法第七條平等原則。

（五）結語：

綜上所陳，本件行政法院八十一年判字第二三九八號判決所適用之行政法院六十年判字第三十五號判例牴觸憲法及行政訴訟法第四條暨訴願法第二十四條規定，應屬無效，不再適用。又原判決適用都市計畫法第五十條之一規定所表示見解認為免徵遺產稅之範圍以公共設施保留地為限，不包括其補償費或加成補償費在內，亦有違公平原則與該條立法意旨，應不再適用。

爰謹懇請 鈞院鑒核，惠准為違憲審查，解釋憲法，以保人民權益，至為感禱。

司 法 院 公 鑒

附件

附件一：財政部訴願決定書影本。

附件二：復查決定書影本。

附件三：再訴願決定書及訴願決定書影本。

附件四：行政法院八十一年判字第二三九八號判決影本。

附件五：陳清秀著，稅捐行政訴訟判決之既判力文章乙編影本。

附件六：行政法院六十年判字第三五號判例影本。

附件七：陳清秀，稅法上之類推適用文章乙編影本。

聲請人：于 瑞 香

于 ○ 國

于 ○ 華

于 ○ 文

于 ○ 民

于段○貴

中 華 民 國 八 十 二 年 二 月 二 十 二 日

附件 四：行政法院判決

八十一年度判字第二三九八號

原 告 于 ○ 香

于 ○ 國

于 ○ 華

于 ○ 文

于 民

于段○貴

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八月三日台八十一訴字第二六九六三號再訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如左：

主 文

原告之訴駁回。

事 實

緣原告等之被繼承人于○成於民國七十七年十二月二十五日死亡，原告于段○貴於七十八年六月二十四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（以下同）七四、三九九、二八七元，發單課徵遺產稅二一、五〇九、七九二元。原告等就遺產總額中座落台北市景美區景美段三小段九一一、十一一地號及同段一小段六〇二地號土地之徵收補償費六三、一五四、一九六元部分，申經復查結果，未准變更。訴經財政部台財訴第八〇〇一六三九三五號訴願決定將原處分撤銷，由被告機關另為處分。被告機關重為復查結果，以系爭補償費六一、九二〇、七七一元及一、二三三、四二五元，被繼承人于○成於生前七十七年十二月七日及二十二日已具領，同年十二月八日及二十四日分別轉存入原告于段○貴（被繼承人之配偶）及于○文（被繼承人之子）在台北區中小企業銀行景美分行之帳戶，被繼承人原有台北市景美區景美段三小段九一一、十一一地號及同

段一小段六〇二地號之土地三筆因被徵收已轉變為現金，而都市計畫法第五十條之一所定免徵遺產稅之要件，係因繼承公共設施保留地，始有其適用，系爭補償費六三、一五四、一九六元，已轉存入原告于段〇貴及于〇文在台北區中小企業銀行景美分行之帳戶，應屬遺產及贈與稅法第四條所稱之財產範圍，原核定將之計入被繼承人遺產總額中核課遺產稅，並無不當，仍未准變更。原告不服，提起訴願、再訴願，遞遭決定駁回，遂提起行政訴訟，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、按「訴願之決定確定後就其事件，有拘束各關係機關之效力。」為訴願法第二十四條所明定，奈本件原決定機關及被告機關，並未依照該法條之規定辦理，其決定顯然不適法。查原決定機關八十年六月十一日台財訴第八〇〇一六三九三五號訴願決定將原處分撤銷，所附理由略以「本案系爭補償費除持分地價外，尚有加成補償費，有徵收補償地價清冊附原處分機關可稽。依首揭都市計畫法第五十條之一規定：『公共設施保留地因本法第四十九條第一項徵收取得之加成補償免徵所得稅；因繼承或因配偶、直系血親間之贈與而移轉者，免徵遺產稅或贈與稅。』，該加成補償費應免徵遺產稅，原處分機關未予減除，核有未當；爰將原處分撤銷，由原處分被告機關另為處分」。奈被告機關未照該決定撤銷意旨，另為處分，而為「復查之申請駁回」，原決定機關再次之訴願決定未予改正，而仍予維持，均非適法。二、原告等申報被繼承人于〇成生前所遺遺產總數額，其中補償費六三、一五四、一九六元，因申報當時係依被告機關電腦所列出資料，並依負責輔導申報人員指示應列入申報，惟依都市計畫法第五十條之一規定：「公共設施保留地因依本法第四十九條第一項徵收取得之加成補償免徵所得稅，因繼承或因配偶直系血親間之贈與而移轉者，免徵遺產稅或贈與稅。」經查本案台北市景美區景美三小段九一一、十一一及同段一小段六〇二地號等三筆土地被徵收為公園及道路用地，所以該等土地係屬公共設施保留地，為不爭之事實。依上揭法條規定，當不應將系爭標的列為遺產課徵遺產稅，顯見被告機關之處分及原決定機關之決定均有所錯誤。雖然本案系爭標的已由土地轉變為補償費，但仍不失其為公共設施之遺產，且自被繼承人領取補償費迄其死亡，相隔僅十八天，益足該補償費為來自公共設施保留地。三、由於土地所有權人所有之土地，一旦被劃定為公共設施保留地，以後無法充分利用，遲早會被政府徵收，而政府徵收時所發給之補償費，連同加成補償在內之所得與市價相差數以倍計，此乃不爭之事實，政府為公眾利益辦理公共設施而徵收少數人所有之土地，限於財力無法照市價發給補償費，而使該等少數土地所有權人蒙受重大損失，所以政府為彌補該等土地所有權人所受之重大損失，乃訂定前項首揭都市計畫法規定：「公共設施保留地，因繼承免徵遺產稅」以及土地稅法第三十九條規定：「被徵收之土地減徵土地增值稅百分之四十或百分之七十」以為因應。四、于〇成死亡前曾於七十七年十二月七、十二日分別具領該筆土地因徵收而補償之補償費。並由該筆補償費轉入繼承人于段〇貴及于〇文帳戶內，為兩造所不爭事實。由于〇成死亡前轉入前述兩繼承人之事實，原告認為有兩個法律關係：（一）于〇成基於信託法律關係而存入二繼承人，因而發生繼承法律關係。（二

）于○成基於無償之對價關係存入前述二者帳戶內而發生贈與法律關係，此亦為二造不爭之事實，此事實被告機關自認於重核復查決定書，由此事實詳述理由如下：（一）依據都市計畫法第五十條之一之規定：公共設施保留地因依本法第四十九條第一項「徵收取得」四字含有由土地徵收轉變為補償費之意。即因取得補償費後再適用本法後段：因繼承或因配偶、直系血親間之贈與而移轉者，就免徵遺產稅及贈與稅。本案于○成領取補償費後移轉匯入于段○貴及于○文帳戶內，無論當時于○成之轉入是基於信託關係而移入，或者基於贈與之關係而移入，結果因于○成本人死亡發生繼承或因當時即以贈與而移轉之行爲皆適用本法，因本案事實與本法條規定相當符合。（二）退一步而言，如同被告機關認為「繼承」二字解釋為「土地繼承」；應當解釋為被繼承人死亡後（如尚未死亡前並無所謂繼承，如有亦祇能謂移轉），繼承人依據繼承法律關係請領補償費，則理應適用都市計畫法第五十條之一規定：前段免徵所得稅，就已經足夠。何須再規定後段免徵遺產稅及贈與稅，以此解釋後段之規定就成具文。（三）本法第五十條之一後段規定：「移轉」二字應解釋為受領人於死亡前之移轉行爲，因死亡後並無法有移轉行爲，是應當為繼承行爲，具領人于○成又於死亡前十幾天把補償費轉入于段○貴及于○文帳戶內，亦是符合法條規定「移轉」二字之意相符合。五、被告機關以本案系爭標的於繼承時已非屬公園及道路用地，而否准原告之申請，及原決定機關予以維持，顯然均忽略本案系爭標的之來源為公共設施保留地之事實，可見原處分之不合理、不合情與不合法。敬請判決將原決定及原處分均予撤銷等語。

被告答辯意旨略謂：按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，課徵遺產稅。而所稱財產，指動產、不動產及其他一切有財產價值之權利；所稱贈與，指財產所有人以自己之財產無償給與他人，經他人允受而生效力之行爲。被繼承人死亡前三年內贈與一、被繼承人之配偶，二、被繼承人依民法第一千一百三十八條及第一千一百四十條規定之各順序繼承人，三、前款各順序繼承人之配偶之財產，應於被繼承人死亡時，視為被繼承人之遺產，併入其遺產總額徵稅，分別為遺產及贈與稅法第一條第一項、第四條第一項、第二項及第十五條所規定。至都市計畫法第五十條之一係規定公共設施保留地因依該法第四十九條第一項徵收取得之加成補償，免徵所得稅；因繼承或因配偶、直系血親間之贈與而移轉者，免徵遺產稅或贈與稅。其中前段公共設施保留地因徵收取得之加成補償僅免徵所得稅，並非免徵遺產稅；後段則應以繼承或配偶、直系血親間之贈與而移轉時尚為公共設施保留地者，始有其適用。查系爭補償費（包括地價補償費及加成補償費在內）六一、九二〇、七七一元及一、二三三、四二五元，被繼承人于○成於生前七十七年十二月七日及二十二日已具領，並於七十七年十二月八日及二十四日分別轉存入其配偶于段○貴及其子于○文在台北區中小企業銀行景美分行之帳戶，有台北區中小企業銀行景美分行七十九年十二月十一日北銀景字第三一八號函影本附卷可稽，原告等亦不否認。又依土地法第二百三十五條前段規定，被徵收土地之所有權人，對於其土地之權利義務，於應受之補償發給完竣時終止。被繼承人原有三筆土地之補償費既已發放並由被

繼承人于○成於生前具領，則被繼承人于○成七十七年十二月廿五日死亡時，即原告等繼承時，已非遺有公共設施保留地，自與都市計畫法第五十條之一後段免徵遺產稅之規定不符。本局將系爭補償費六三、一五四、一九六元併入被繼承人遺產總額中課稅，揆諸首揭說明，並無不合。綜上論述：原處分及所為復查、訴願、再訴願決定並無違誤，請判決駁回原告之訴等語。

理 由

按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，課徵遺產稅。而所稱財產，指動產、不動產及其他一切有財產價值之權利；所稱贈與，指財產所有人以自己之財產無償給與他人，經他人允受而生效力之行爲。被繼承人死亡前三年內贈與一、被繼承人之配偶，二、被繼承人依民法第一千一百三十八條及第一千一百四十條規定之各順序繼承人，三、前款各順序繼承人之配偶之財產，應於被繼承人死亡時，視為被繼承人之遺產，併入其遺產總額徵稅，分別為遺產及贈與稅法第一條第一項、第四條第一項、第二項及第十五條所規定。查系爭補償費（包括地價補償費及加成補償費在內）六一、九二〇、七七一元及一、二三三、四二五元，被繼承人于○成於生前七十七年十二月七日及二十二日已具領，並於七十七年十二月八日及二十四日分別轉存入原告于段○貴及于○文在台北區中小企業銀行景美分行之帳戶，有台北區中小企業銀行景美分行七十九年十二月十一日北銀景美字第三一八號函影本附原處分卷可稽，原告等亦不否認。又依土地法第二百三十五條前段規定，被徵收土地之所有權人，對於其土地之權利義務，於應受之補償發給完竣時終止。被繼承人原有三筆土地之補償費既已發放並由被繼承人于奎成於生前具領，則被繼承人于○成七十七年十二月二十五日死亡時即原告等繼承時，已非遺有公共設施保留地，被告機關將系爭補償費六三、一五四、一九六元併入被繼承人遺產總額中課稅，揆諸首揭說明，並無不當。原告雖訴稱：依都市計畫法第五十條之一規定：「公共設施保留地因依本法第四十九條第一項徵收取得之加成補償免徵所得稅，因繼承或因配偶、直系血親間之贈與而移轉者，免徵遺產稅或贈與稅。」本案三筆土地被徵收為公園及道路用地，該等土地係屬公共設施保留地為不爭之事實，依上揭法條規定，當不應將系爭標的列為遺產課稅，雖系爭標的已由土地轉變為補償費，但仍不失其為公共設施之遺產，依法自應免徵遺產稅，且財政部前次訴願決定撤銷意旨認其中加成補償費應免徵遺產稅，被告機關未依撤銷意旨辦理，即非適法云云。惟按都市計畫法第五十條之一係規定公共設施保留地因依同法第四十九條第一項徵收取得之加成補償，免徵所得稅；因繼承或因配偶、直系血親間之贈與而移轉者，免徵遺產稅或贈與稅。其中前段公共設施保留地因徵收取得之加成補償僅免徵所得稅，並非免徵遺產稅；後段則應以繼承或配偶、直系血親間之贈與而移轉時尚為公共設施保留地者，始有其適用。查系爭補償費係於被繼承人于○成死亡前發給，則被繼承人對被徵收土地之權利義務，即已終止，其詳已如前述，是于○成死亡時，並未遺有公共設施保留地，所遺者為徵收補償費（包括地價補償費及加成補償在內）。雖該補償費係由公共設施保留地轉變而來，但

遺產之標的究非「土地」而係「補償費」。被告機關認不符都市計畫法第五十條之一後段免徵遺產稅之規定，將被繼承人生前分別轉存入原告于段○貴及于○文之台北區中小企業銀行景美分行帳戶之系爭補償費，計入遺產總額中課徵遺產稅，於法並無不合。又參照本院六十年判字第三十五號判例意旨，本件被告機關為復查之結果，縱與已撤銷之前決定持相同之見解，於法亦非有違。從而，被告機關復查處分未准變更，經核並無違誤，一再訴願決定遞予維持，亦無不合。原告起訴意旨難認為有理由，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 一 年 十 一 月 十 九 日
(本聲請書其餘附件略)

參考法條：行政訴訟法 第 4 條 (64.12.12)

中華民國憲法 第 16 條 (36.01.01)