最　高　行　政　法　院　裁　定

110年度上字第828號

上　訴　人　呂源富（兼呂明威被選定人）
　　呂明映
　　呂春嬌
共　　同
訴訟代理人　蔡慶宗　律師
被 上訴 人　財政部北區國稅局
代　表　人　蔡碧珍
訴訟代理人　詹如嵐

上列當事人間遺產稅事件，上訴人對於中華民國110年11月11日臺北高等行政法院110年度訴字第901號判決，提起上訴，本院裁定如下：

主　文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理　由

一、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；而判決有同法條第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，則應揭示該解釋之字號或其內容。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，或其所表明者與上開法條規定不合時，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。

二、上訴人及呂明威（選定上訴人呂源富為本件當事人）之父即被繼承人呂芳洲於民國104年4月3日死亡，其於104年12月30日辦理遺產稅申報，經被上訴人核定遺產總額新臺幣（下同）83,352,564元，遺產淨額12,385,811元，應納稅額1,238,581元，上訴人未申請復查，於106年2月9日繳清稅款，已於106年3月28日確定在案。嗣上訴人於109年5月9日檢附上開遺產中之桃園市觀音區草漯段478-176地號土地（下稱系爭土地）「104年農戶種稻及轉（契）作、休耕申報書」（下稱104年休耕申報書）及桃園市觀音區公所（下稱觀音區公所）109年4月23日桃市觀農字第1090009715號函附「農戶基本耕地清冊」（下稱耕地清冊），主張系爭土地為編定都市計畫區內尚未公告細部計畫之土地，係符合農業發展條例第38條之1規定作農業使用之原農業用地，應免徵遺產稅，申請依行政程序法第128條第1項第2款規定，重開被繼承人呂芳洲遺產稅事件行政程序，自遺產總額中更正扣除等語，經被上訴人以110年1月18日北區國稅中壢營字第1100683358號函（下稱原處分）否准其申請。上訴人不服，提起訴願遭駁回，循序提起行政訴訟，聲明：「1.訴願決定及原處分均撤銷。2.被上訴人對於上訴人109年5月9日提出系爭土地之申請，應作成准予免繳納遺產稅之行政處分。」經原判決駁回。

三、上訴人對原判決上訴，主張略以：遺產及贈與稅法（下稱遺贈稅法）第17條第1項第6款規定為所繼承之農業用地確係作農業使用得以不計入遺產總額免徵遺產稅之母法，即只要能證明農業用地作農業使用即符合免徵規定，而農業發展條例第39條規定之「農業用地作農業使用證明書」不應作為證明「農業用地作農業使用」之唯一依據，因同條例第3條第12款規定明訂依規定辦理休耕視為作農業使用；依財政部73年6月8日台財稅字第54140號函（下稱財政部73年6月8日函）主旨及本文可知，財政部認經主管機關核准休耕得適用減免規定，故核准休耕文件當然為證明之另一方式，故依規定辦

理休耕之農地已無庸再論是否符合「作農業使用」，因此依規定辦理休耕之申請及主管機關審認合格清冊可證明系爭土地確係農業用地作農業使用，當然可證明係符合遺贈稅法第17條第1項第6款規定要件，符合行政程序法第128條第1項第2款之「新事實、新證據」之認定。若依觀音區公所109年9月23日桃市觀農字第1090023343號函（下稱觀音區公所109年9月23日函）推論「依規定辦理休耕」者無法「視為作農業使用」適用免徵，顯以行政裁量凌駕法律，有違法律優位原則，陷入「增加所無之限制」誤謬。原判決認「農業用地作農業使用證明書」為免徵遺產稅之唯一證據，始可依行政程序法第128條規定申請行政程序重開，顯用法錯誤等語。

四、惟原判決已敘明：上訴人申請重開本件遺產稅核課行政程序，就行政程序法第128條第1項第2款事由，所提新證據為104年休耕申報書及耕地清冊，依其主張係於109年4月間清理舊櫥櫃時所發現，未逾行為時行政程序法第128條第2項所定救濟期間。惟其縱符合救濟期間之規定，上訴人所提上開新證據仍與農業發展條例第39條所規定農用證明書之認定核發有所差異，系爭土地於被繼承人104年4月3日死亡時，納稅義務人既未取具農業主管機關所核發農用證明書，未符該條例第39條規定之法定要件，自無遺贈稅法第17條第1項第6款免徵遺產稅規定之適用，是上訴人所提上開資料縱予斟酌亦無法受較有利之認定，不符行政程序法第128條第1項第2款程序重開之要件，從而上訴人以行政程序法第128條第1項第2款事由申請程序重開，尚屬無據。財政部73年6月8日函係以：「經主管機關核准休耕之稻田並非同意其變更使用，政府可隨時視農業生產之需要責其恢復生產，故仍得適用遺產及贈與稅法第17條第1項第5款（編者註：現行法第6款）……有關農業用地減免遺產稅……之規定辦理。（編者註：89年1月28日以後改以農政單位核發之農業用地作農業使用證明書申請免徵遺產稅或贈與稅）」其中「編者註」之編者即同作成該函釋之主管機關財政部，其註明89年1月28日後

即農業發展條例修正公布增訂第39條規定，應改以農政單位核發之農用證明書申請免徵遺產稅，自係補充原函釋意旨，具有相同之法規解釋效力。是上訴人所舉農業發展條例第3條第12款（92年刪除該條第2項，依其立法理由，係移併於修正條文第39條第3項即現行該條第2項規範，並非廢除農用證明書）及農業用地作農業使用認定及核發證明辦法第4條第1項第1款規定，固非不可認為農業用地休耕仍屬農業使用之情形，然其依農業發展條例第39條規定，仍應提出農用證明書據以申請免徵遺產稅，非得逕以104年休耕申報書及耕地清冊代之；況農業主管機關審理農業用地是否符合作農業使用，所核發之農用證明書，與核發休耕補助款之休耕申報勘查核定，其審查條件與認定標準並不相同，有觀音區公所109年9月23日函復可知，是縱系爭土地於被繼承人死亡時有合格休耕措施，亦無從以該104年休耕申報書及耕地清冊取代農用證明書，據為免徵遺產稅之申請等得心證之理由。上訴意旨雖以原判決違背法令為由，惟核其上訴理由，無非重述其在原審業經主張而為原判決摒棄不採之陳詞，復執其主觀之法律見解，就原審所為論斷或駁斥其主張之理由泛言違法，而非具體表明原判決究竟有如何合於不適用法規或適用不當，或有行政訴訟法第243條第2項所列各款之情形，尚難認為已對原判決之如何違背法令有具體之指摘。依首開規定及說明，應認其上訴為不合法。

五、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78條、第85條第1項前段，裁定如主文。

中　　華　　民　　國　　111　　年　　1　　月　　20　　日

最高行政法院第三庭

審判長法官　帥　嘉　寶

法官　鄭　小　康

法官　李　玉　卿

法官　洪　慕　芳

法官 林 玫 君

以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

中 華 民 國 111 年 1 月 20 日

書記官 邱 鈺 萍