01 高雄高等行政法院判決

02 高等行政訴訟庭第三庭
03 112年度訴更四字第7號
04 民國113年10月24日辯論終結

05 原 告 沈鴻文
06 被 告 財政部南區國稅局

07 代 表 人 李雅晶
08 訴訟代理人 王文君
09 黃翠華
10 顏志祥

11 參加人 沈榮坤
12 沈陳錦華

13 上列當事人間遺產稅事件，本院110年度訴更三字第4號判決後，
14 原告提起上訴，經最高行政法院111年度上字第871號判決廢棄原
15 判決關於被告核定坐落臺南市新營區新北段634地號土地歸屬請
16 求權之遺產金額事項，於新臺幣12,741,011元範圍內予以維持，
17 而駁回原告此部分撤銷訴訟部分，發回本院更為審理，本院判決
18 如下：

19 主 文

- 20 一、訴願決定、復查決定及原核定處分關於核定坐落臺南市新營
21 區新北段634地號土地歸屬請求權之遺產金額超過新臺幣3,7
22 14,000元部分均撤銷。
23 二、原告其餘之訴駁回。
24 三、第一審及更審前上訴審訴訟費用（除確定部分外）由被告負
25 擔4分之3，餘由原告負擔。

26 事實及理由

27 壹、程序事項：

28 參加人沈陳錦華經合法通知未於言詞辯論期日到場，核無行
29 政訴訟法第218條準用民事訴訟法第386條各款所列情形，爰
30 依被告之聲請，由到場當事人逕為言詞辯論而為判決。

01 貳、實體事項：

02 一、事實概要：

03 (一)緣原告之父沈新基於民國100年8月20日死亡，原告於同年9
04 月2日辦理遺產稅申報，經被告核定以原告及參加人沈榮坤
05 為納稅義務人，就坐落臺南市新營區新北段634地號土地
06 (下稱系爭土地)之遺產金額，依土地公告現值核定為新臺
07 幣(下同)36,441,066元，遺產總額123,169,828元，遺產
08 淨額99,737,040元，應納遺產稅額9,973,704元。原告就1.
09 參加人沈榮坤並列為納稅義務人、2.中國人壽保險股份有限
10 公司即期年金保險、3.未償債務扣除額及4.公共設施保留地
11 扣除額等項目不服，申請復查，未獲變更，提起訴願，亦遭
12 決定駁回，遂提起行政訴訟，前經本院102年度訴字第424號
13 判決(下稱原判決1)：「訴願決定及原處分(復查決定)
14 關於以沈鴻文及沈榮坤為遺囑執行人而同列為納稅義務人部
15 分暨否准系爭土地公共設施保留地扣除額部分均撤銷。原告
16 其餘之訴駁回。」在案，原告就原判決1關於撤銷原處分
17 (復查決定)同列原告及參加人沈榮坤為納稅義務人之部分
18 不服，被告就原判決1關於撤銷原處分(即復查決定)否准
19 系爭土地以公共設施保留地扣除額認列部分不服，分別提出
20 上訴。案經最高行政法院105年度判字第409號判決：「關於
21 撤銷原處分(即復查決定)及訴願決定以沈鴻文及沈榮坤為
22 遺囑執行人而同列為納稅義務人部分暨否准系爭土地以公共
23 設施保留地扣除額認列部分均廢棄」，發回本院更為審理
24 (關於2.中國人壽保險股份有限公司即期年金保險及3.未償
25 債務扣除額部分，因原告未上訴而告確定)。

26 (二)嗣經本院105年度訴更一字第14號判決(下稱原判決2)判
27 決：「訴願決定及原處分(復查決定)關於否准系爭土地以
28 公共設施保留地扣除額認列部分撤銷。原告其餘之訴駁回。
29 第一審及更審前上訴審訴訟費用(除確定部分外)由被告負
30 擔3分之1，餘由原告負擔。」原告就原判決2關於駁回其請
31 求「撤銷訴願決定及原處分(復查決定)關於認列參加人沈

01 榮坤為遺囑執行人而同列為納稅義務人」部分不服，被告則
02 就原判決2關於撤銷「訴願決定及原處分（復查決定）關於
03 否准系爭土地以公共設施保留地扣除額認列」部分不服，分
04 別提出上訴。案經最高行政法院107年度判字第139號判決將
05 原告之上訴駁回（即關於1.參加人沈榮坤並列為納稅義務人
06 部分已經確定），廢棄原判決2關於「撤銷原處分（即復查決
07 定）及訴願決定有關『否准系爭土地以公共設施保留地扣除
08 額認列』」及該訴訟費用部分，發回本院更為審理。

09 (三)復經本院107年度訴更二字第8號判決（下稱原判決3）判
10 決：「訴願決定、復查決定及原核定處分關於核定系爭土地
11 遺產金額新臺幣36,441,066元部分均撤銷。原告其餘之訴駁
12 回。第一審及更審前上訴審訴訟費用（除確定部分外）由被
13 告負擔3分之1，餘由原告負擔。」被告不服，就其不利部分
14 提起上訴。案經最高行政法院109年度上字第719號判決除判
15 決確定部分外，將原判決3廢棄，發回本院更為審理【尚未
16 確定者僅存訴願決定及原處分（即復查決定）就關於系爭土
17 地信託之遺產金額核定36,441,066元部分之爭議】。

18 (四)原告於本院更審程序中，又追加請求「撤銷訴願決定及原處
19 分（即復查決定）認原核課處分將參加人沈榮坤併列為遺產
20 稅納稅義務人為合法之決定部分」（即前揭1.經判決確定部
21 分）。再經本院110年度訴更三字第4號判決（下稱原判決4）
22 判決：「訴願決定、復查決定及原核定處分關於核定系爭土
23 地之遺產金額超過新臺幣12,741,011元部分均撤銷。原告其
24 餘之訴及追加之訴均駁回。第一審及更審前上訴審訴訟費用
25 （除確定部分外）由被告負擔2分之1，餘由原告負擔。」原
26 告不服，就其不利部分提起上訴。案經最高行政法院111年
27 度上字第871號判決將原判決4有關「訴願決定、復查決定及
28 原核定處分關於核定坐落臺南市新營區新北段634地號土地
29 之遺產金額超過新臺幣12,741,011元部分均撤銷」部分廢
30 棄，發回本院更為審理。

31 二、原告起訴主張及聲明：

01 (一)主張要旨：

02 1、系爭土地信託於92年2月18日做成，離系爭土地信託前後最
03 近之91年12月17日國立成功大學醫學院附設醫院(下稱成大
04 醫院)及92年2月7日長庚醫療財團法人高雄長庚紀念醫院(下
05 稱高雄長庚醫院)的MMSE及CASI數據，已證明被繼承人達到
06 禁治產程度，被繼承人無判斷系爭土地信託契約條款之能
07 力。

08 2、被繼承人於92年2月18日簽訂系爭土地信託契約時為無行為
09 能力人，且被繼承人於97年5月1日委任授權書中已陳明遭脅
10 迫及誘騙下簽定系爭土地信託契約，同年9日以存證信函
11 通知受託人沈麗玉及鹽水地政事務所終止系爭土地信託契
12 約，系爭土地信託契約自始無效，所以遺產標的非信託歸屬
13 請求權，而是系爭土地所有權。又因系爭土地信託契約自始
14 無效，系爭土地免徵遺產稅，且將以系爭土地做為遺產稅之
15 抵稅地，無土地鑑價之必要。

16 (二)聲明：訴願決定、復查決定及原核定處分關於核定系爭土地
17 歸屬請求權之遺產金額部分均撤銷。

18 三、被告答辯及聲明：

19 (一)答辯要旨：

20 1、成大醫院及高雄長庚醫院之資料只能知道被繼承人事實上認
21 知程度的差別，無法推論其簽訂系爭土地信託契約時的意識
22 狀態，然系爭土地信託契約經過公證，登記機關未塗銷前，
23 應認定為有效。況系爭土地信託契約是否塗銷為民事糾紛，
24 本件已纏訟多年，若繼承人對於信託契約有爭議，早就提出
25 訴訟，繼承人卻未為之，被告以信託契約存在為前提來課徵
26 遺產稅並無違誤。

27 2、最高行政法院之前見解已經確定系爭土地歸屬請求權之價值
28 究竟為多少應由被告舉證，本件唯一爭點為系爭土地歸屬請
29 求權於繼承時之時價究竟為何？經送請估價結果為3,714,00
30 0元，被告尊重估價師專業判斷。

31 (二)聲明：原告之訴駁回。

01 四、參加人沈榮坤、沈陳錦華則主張：

02 (一)系爭土地信託法律關係於民、刑事之私權爭執均已判決確定
03 在案多年，亦經最高行政法院107年度判字第139號判決「上
04 訴人(即原告)之上訴駁回」，及本院107年度訴更二字第8號
05 判決「原告其餘之訴駁回」，原告亦未就信託部分表示爭執
06 或提起上訴，原告爭執信託部分至此已屬判決確定。

07 (二)參加人對於鑑定人估價報告認定系爭土地本身時價為3,714,
08 000元，表示認同，惟估價報告認系爭土地本身與系爭土地
09 之信託歸屬請求權之價值相當，參加人堅決反對。鑑定人估
10 價報告所採之實例比較與市場交易等採樣標的中，竟無任何
11 一筆公共設施保留地是信託土地，則客觀事實即為無市場時
12 價可言，關於時價之核心問題無法溢脫「有無使用及收益價
13 值」此一關鍵重點，鑑定人估價報告所謂二者價值相當云
14 云，明顯違背不動產估價技術規則，鑑價自有不依法令之不
15 合法，此部分之估價「未經合法計算」，自屬有重大瑕疵，
16 則關於系爭土地遺產金額36,441,066元部分均撤銷之判決，
17 自應仍予維持。

18 (三)系爭土地之信託歸屬請求權應先經合法之計算，並依具體之
19 個案事實辦理，且應併予認定「有無課徵遺產稅之實益」。
20 最高行政法院判決理由已表示公告土地現值不等於市價，即
21 土地本身之價值不等於信託權利之價值，且被告及鑑定人均
22 已自證於信託法施行以來，關於既成道路信託土地之信託權
23 利價值，並無任何一筆市場交易實例可供時價之參酌比較，
24 堪認被告最終不能證明系爭土地信託歸屬請求權尚有市場價
25 值存在。

26 五、爭點：

27 (一)系爭土地信託契約是否有無效事由？本件遺產標的為系爭土
28 地或系爭土地歸屬請求權？

29 (二)系爭土地歸屬請求權作為遺產標的之稅基，如何估定量化其
30 遺產金額？

31 六、本院的判斷：

01 (一)前提事實：

02 1、事實概要所載之事實，業經兩造分別陳述在卷，並有原告遺
03 產稅申報書、被告遺產稅核定通知書、復查決定書、訴願決
04 定書、本院原判決1、最高行政法院105年度判字第409號判
05 決、本院原判決2、最高行政法院107年度判字第139號判
06 決、本院原判決3、最高行政法院109年度上字第719號判
07 決、本院原判決4、最高行政法院111年度上字第871號判決
08 在卷可查，可信為真實。原告之訴歷經多次發回更審，唯一
09 尚未確定者，僅存訴願決定及原處分（含復查決定）就系爭
10 土地於信託關係終止後返還信託物請求權之遺產金額核定1
11 2,741,011元是否適法，合先敘明。

12 2、參加人主張全體5位繼承人共同為本件遺產稅納稅義務人，
13 應由法院命其他2位繼承人(沈麗玉及沈世珠)獨立參加本件
14 訴訟云云。按最高行政法院105年度判字第409號判決業已指
15 明，依遺產及贈與稅法(下稱遺贈稅法)第6條第1項第1款規
16 定：「遺產稅之納稅義務人如左：一、有遺囑執行人者，為
17 遺囑執行人。」乃納稅義務人原則上為稅捐債務人之例外，
18 繼承事件有遺囑執行人時，雖「實質」納稅義務人仍為繼承
19 人全體，然由遺囑執行人成為稽徵程序上之當事人，而為
20 「形式」納稅義務人。稽徵機關按法律規定而對遺囑執行人
21 所進行之各種稽徵程序，債之法律效果仍歸屬於實質納稅義
22 務人（即稅捐債務人）；但稽徵程序當事人上應盡協力義務
23 及違反時相應之處罰規定，則以形式納稅義務人（遺囑執行
24 人）為規範對象。是本件遺產稅稽徵程序以遺囑執行人為程
25 序主體即已足，自無由法院命其他2位繼承人一同參加訴訟
26 之必要。其他2位繼承人如認有參加訴訟之必要，亦得逕向
27 本院聲請之，併此指明。

28 (二)依行政訴訟法第260條第3項規定，受發回或發交之高等行政
29 法院，應以最高行政法院所為廢棄理由之法律上判斷為其判
30 決基礎。故發回判決之廢棄理由就個案具體事實應如何涵攝
31 於法律構成要件，是否適用於特定法令之論述，已明確表示

01 法律見解者，本院自應受其拘束，並採為本判決論述之基
02 礎，經整理最高行政法院歷次發回判決廢棄理由之法律上判
03 斷如下：

04 1、最高行政法院105年度判字第409號判決廢棄理由之見解：

05 (1)若全部自益信託契約約定委託人死亡，信託關係即消滅，而
06 對信託財產之歸屬復未另外約定，則依信託法第65條規定，
07 委託人（即受益人）之繼承人就信託契約所繼承遺產標的乃
08 「信託財產歸屬請求權」。

09 (2)被繼承人沈新基死亡，就系爭土地因信託關係所生之遺產稅
10 標的，乃為系爭土地之歸屬請求權，既非系爭土地所有權，
11 也非以系爭土地為信託財產而未實現之信託利益債權。職
12 是，系爭土地雖為公共設施保留地，因遺產稅標的並非系爭
13 土地，徵諸首揭法文及最高行政法院105年6月份第2次庭長
14 法官聯席會議決議，自不得援用都市計畫法第50條之1規定
15 免徵遺產稅。

16 (3)苟非以公共設施保留地所有權為繼承標的，即使所繼承之財
17 產權與公共設施保留地相關，仍不得逕援用上開規定免徵遺
18 產稅，只是量化之際，應注意該財產權是否有與公共設施保
19 留地相關致有價值增減情事，以核實稅基。

20 2、最高行政法院107年度判字第139號判決廢棄理由之見解：

21 (1)針對稅基量化部分，則強調「因該稅捐客體已非土地本身，
22 亦非信託利益，因此稅基量化之規範依據及量化判準，既非
23 遺贈稅法第10條第3項所指之「公告土地現值」，亦非同法
24 第10條之1第1款所定「受益人死亡時信託財產之時價」。而
25 應回復至同法第10條第1項所定之「時價」規範判準。

26 (2)固然前審判決有關「信託利益」與「信託消滅財產歸屬請求
27 權」之分辨，是否有其必要，衡之最高行政法院前開決議內
28 容，法理上尚有討論空間。是以本案中系爭土地歸屬請求權
29 之稅基量化規範判準究竟應為遺贈稅法第10條第1項，抑或
30 同法第10條之1第1款，亦有再為衡量之必要（若依最高行政

01 法院決議內容觀之，似乎認為「信託消滅所生之信託財產歸
02 屬請求權」亦屬「信託利益」之一種）。

03 3、最高行政法院109年度上字第719號判決廢棄理由之見解：

04 (1)沈新基繼承人對該土地之歸屬請求權(請求權之原因基礎是
05 以信託法律關係存在為前提，還是以信託關係不存在為前
06 提，因對法律適用之結論無影響，此等法律見解之差異分
07 析，尚無深入探究之必要)應計入沈新基之遺產範圍內，其
08 稅基量化則應依遺贈稅法之相關規定(或為同法第10條第1項
09 規定，或為同法第10條之1第1款規定，視請求權原因基礎法
10 律見解之不同而異其量化之規範依據，但量化標準相同)，
11 以「時價」為準。

12 (2)以供公眾通行之道路土地為權利內容之遺產，其遺產標的因
13 屬權利而非該土地本身，固無上述遺贈稅法第16條第12款關
14 於不計入遺產總額規定之適用，若該土地為信託財產，於計
15 算該遺產之權利價值時，依上述遺贈稅法第10條之1第1款規
16 定，仍應按該信託財產之時價為之，惟該信託財產既為供公
17 眾通行之道路土地，而此等土地因所有權人事實上已無法使
18 用收益，客觀價值自會因此有顯著低落情事，則於核算該信
19 託財產價值時，依上開所述，尚不得逕按該信託土地之公告
20 土地現值或評定標準價格計算，而應依照實際價格予以核
21 估，並據以課徵遺產稅。

22 4、最高行政法院111年度上字第871號判決廢棄理由之見解：

23 (1)遺產中經政府闢為公眾通行道路之土地或其他無償供公眾通
24 行之道路土地，經主管機關證明者，固經明文排除列入遺產
25 計算，又公共設施保留地因繼承而移轉者，亦免徵遺產稅；
26 然苟非以上述道路土地或公共設施保留地所有權為繼承標
27 的，即使所繼承之財產權與該等土地或公共設施保留地相
28 關，仍不得逕援用上開規定排除遺產之計算，而免徵遺產
29 稅，只是量化之際，應注意該財產權是否有因供公眾使用或
30 公共設施保留地相關致有價值增減情事，以核實稅基。

01 (2)查土地之估價事屬專業，原判決並未敘明其所採買賣實例比
02 較法之相關規範依據，亦未審酌說明3個比較標的之個別因
03 素及何以其權重皆相同之疏漏，及就比較標的是否偏高，採
04 為比較標的是否適當合理，未予檢討說明，即逕予與其他標
05 的為相同權重，資為計算系爭土地之價格，乃有不備理由之
06 違法。

07 (三)系爭土地信託契約業經公證，未經撤銷，本件遺產標的為系
08 爭土地歸屬請求權，應列入遺產課徵遺產稅：

09 1、應適用之法令：

10 遺贈稅法第3條之2第2項：「信託關係存續中受益人死亡時
11 時，應就其享有信託利益之權利未領受部分，依本法規定課
12 徵遺產稅。」

13 2、經查，被繼承人沈新基於92年12月18日與受託人沈麗玉簽訂
14 以委託人即沈新基為受益人之自益信託契約，將包含系爭土
15 地在內之5筆土地，信託登記於沈麗玉名下，信託期間自92
16 年2月18日至112年2月17日止，依系爭土地信託契約第7條第
17 2項第3款約定，委託人死亡為信託關係消滅事由。而系爭土
18 地屬公共設施保留地之道路用地，且已開闢為道路供公眾通
19 行等情，有信託契約書、土地登記第2類謄本及○○市○○
20 區公所都市計畫土地使用分區（或公共設施用地）證明書
21 （原處分卷第114至117頁、第160-1至161頁）在卷為證，應
22 可信為真實。

23 3、本院更審程序中，原告一再重複主張系爭土地信託契約無效
24 或業經委託人沈新基撤銷而失其效力，本件遺產標的為系爭
25 土地非系爭土地歸屬請求權，並聲請鑑定被繼承人於醫院之
26 檢測資料等語。然查：

27 (1)被繼承人沈新基於92年12月18日與受託人沈麗玉簽訂以委託
28 人即沈新基為受益人之自益信託契約，將包含系爭土地（重
29 測前為新營段689—2地號，212.35坪）在內之5筆土地，信託
30 登記於沈麗玉名下，信託期間自92年2月18日至112年2月17
31 日止。惟至被繼承人死亡止，均未見沈新基之繼承人即參加

01 人沈陳錦華、沈榮坤、訴外人沈世珠、沈麗玉及原告等5
02 人，提起民事「確認信託無效（不成立）」或「確認遺囑無
03 效（不成立）」或「確認土地登記無效（不成立）」之訴；
04 且系爭土地信託契約業經公證，未經撤銷(原處分卷第114-1
05 17頁)，原告亦申請檢查系爭土地信託事務之信託財產目
06 錄、收支計算表暨有關信託事務之帳簿，經臺灣臺南地方法
07 院(下稱臺南地院)96年度司字第14號裁定准許(原處分卷第1
08 31-134頁)，並由法院轉寄文件與原告檢查，有臺南地院96
09 年度聲字第1290號、97年度抗字第17號裁定(原處分卷第135
10 -143頁)可參，足認系爭土地信託至被繼承人死亡止均為有
11 效成立。原告請求函詢民間公證人釐清系爭土地信託契約公
12 證之真正，核無必要。

13 (2)另原告於申報本件遺產稅時，亦以系爭土地信託契約有效為
14 前提，申報系爭土地信託契約書為債權憑證，將受託人沈麗
15 玉出售沈新基其他信託財產土地之所得列為債權（原處分卷
16 第62、69頁）。復於本院102年度訴字第424號案件審理中，
17 以信託契約有效為論述依據，主張本件信託關係為「自益信
18 託」，且該信託關係於100年8月20日委託人沈新基死亡之同
19 時消滅，依土地登記規則規定，為繼承人一方之權利人得單
20 獨辦理登記等情，有原告提出之補充理由狀及當庭陳述內容
21 附本院102年度訴字第424號案卷（第37頁背面、第64頁）可
22 證。嗣於最高行政法院105年度判字第409號判決後，原告始
23 改稱被繼承人中度失智，該信託契約無效或已經撤銷，遺產
24 標的為系爭土地本身，而非權利性質之土地歸屬請求權云
25 云，除有違反禁反言原則及誠信原則，亦與被繼承人於97年
26 間經其配偶申請禁治產宣告時，原告提出書狀表示被繼承人
27 精神狀態比5年前還好，沒有精神耗弱等問題(本院卷1第484
28 頁)云云，相互矛盾，並不可採。

29 (3)至於原告聲請調取被繼承人於成大醫院及長庚醫院之檢測資
30 料，並要求鑑定云云。然查，自被繼承人簽訂系爭土地信託
31 契約起，原告即提起諸多民、刑事爭訟，不論檢察官訊問被

01 繼承人之筆錄(本院卷1第399-403、412-420頁)或法院裁定
02 (本院卷1第323-371頁),均見被繼承人可為清楚之意思表
03 示,並未有因罹患老年癡呆症以致無法處理自我事務之程
04 度;且被繼承人亦數次表示伊清楚信託這件事,是伊簽名
05 的,同意土地信託沈麗玉、沈世珠、陳錦華名下,沒有人逼
06 伊,伊可以自由出入,沒有人拘禁伊,限制伊自由等語,足
07 見被繼承人簽訂系爭土地信託契約時,係出於自由意志,亦
08 無人身自由遭受拘束之情事,縱然被繼承人經判定輕度失
09 智,亦不影響其一般的行為能力,並無原告所稱無法排除系
10 爭土地信託契約條款,係被繼承人在失去自由下被脅迫、誘
11 騙簽立信託契約等情形。復以,原告要求之鑑定,業經高雄
12 市立凱旋醫院以113年2月27日高市凱醫成字第0000000000
13 號函復以:「查沈○基君於本院無相關就醫紀錄(僅掛號但未
14 看診),若該病患已亡故,本院無法僅憑其生前精神檢驗報
15 告以判定該病患於實施精神檢驗前後所簽署文件之效力。」
16 等語(本院卷3第415頁),且原告聲請鑑定事項於相關民、刑
17 事案卷已有相關事證資料以資佐證,是本院認原告之聲請鑑
18 定核無必要。

19 4、系爭土地信託契約既因被繼承人(同時為委託人及受益人)
20 死亡而消滅後,原告等繼承人得依土地登記規則第128條規
21 定申辦信託歸屬登記,請求移轉登記為其所有,則其繼承取
22 得之遺產標的為「系爭土地歸屬請求權」,而非系爭土地本
23 身,依上述最高行政法院廢棄理由發回意旨,以供公眾通行
24 之道路土地為權利內容之遺產,其遺產標的屬權利而非該土
25 地本身,無都市計畫法第50條之1免徵遺產稅、遺贈稅法第1
26 6條第12款前段不計入遺產總額之適用,仍應依法列入遺產
27 課徵遺產稅。原告主張本件遺產標的為系爭土地非系爭土地
28 歸屬請求權,要無可採。

29 (四)系爭土地歸屬請求權之遺產稅基量化的估定:

30 1、應適用之法令:

31 (1)遺贈稅法第3條之2第2項:內容同上。

01 (2)遺贈稅法第10條第1項：「遺產及贈與財產價值之計算，以
02 被繼承人死亡時或贈與人贈與時之時價為準……。」

03 (3)遺贈稅法第10條之1第1款：「依第3條之2第2項規定應課徵
04 遺產稅之權利，其價值之計算，依左列規定估定之：一、享
05 有全部信託利益之權利者，該信託利益為金錢時，以信託金
06 額為準，信託利益為金錢以外之財產時，以受益人死亡時信
07 託財產之時價為準。」

08 (4)遺贈稅法施行細則第41條：「遺產或贈與財產價值之計算，
09 本法及本細則無規定者，依市場價值估定之。」

10 2、按信託契約中得享有之全部信託利益，包括信託財產原本部
11 分之受益、孳息部分之受益兩部分。自益信託契約則係以委
12 託人本身為全部信託利益之受益人，上述兩部分信託利益均
13 歸諸委託人享有之信託契約。又依土地登記規則第128條第
14 1、2項規定意旨，信託財產之內容為土地時，於信託關係消
15 滅後，信託財產之歸屬權利人得會同受託人申辦信託歸屬登
16 記，或提出足資證明信託關係消滅之文件單獨申辦之，經移
17 轉登記取得土地所有權，可知系爭土地歸屬請求權之具體實
18 現，即為取得該土地之所有權，此與該土地上原有存在之債
19 權契約價值（或利益）若干並無關係（除信託契約以外，土
20 地所有權人亦可能因買賣、借貸或單純借名登記等債之關係
21 解消時取得該土地歸屬請求權，但衡估土地所有權人取得該
22 土地歸屬請求權之客觀價值，仍是該土地於得請求返還時之
23 土地時價，此與該土地原有存在之債權契約價值無關，也非
24 鑑價時需要評估之事項），從而系爭土地歸屬請求權價值即
25 不應超過系爭土地之市場價值。是以，原告及參加人等人因
26 系爭土地信託契約關係消滅，依繼承關係取得之系爭土地歸
27 屬請求權，性質上即屬信託財產原本部分之信託利益，依遺
28 贈稅法第3條之2第2項、第10條之1第1款規定，以被繼承人
29 沈新基死亡時信託財產（即系爭土地）之時價為稅基量化之標
30 準，據以課徵遺產稅。

01 3、查，遺產標的為被繼承人享有系爭土地信託利益之權利，雖
02 非系爭土地本身，然因其最終取得者為系爭土地，該土地歸
03 屬請求權之價值即應與系爭土地之時價相當，且因系爭土地
04 屬供公眾通行之道路土地，名義上雖為私有財產，惟所有權
05 人事實已無法使用、收益，且變現困難，依前揭最高行政法
06 院發回意旨，應考量該信託財產既為供公眾通行之道路土
07 地，而此等土地因所有權人事實上已無法使用收益，客觀價
08 值自會因此有顯著低落情事，則於核算該信託財產價值時，
09 非得逕按系爭土地之公告土地現值或評定標準價格計算，而
10 應依照實際價格予以核估。本件經被告之聲請由第三人列科
11 法不動產估價師事務所鑑定系爭土地歸屬請求權價值，其估
12 價報告參酌產權、區域因素、個別因素、不動產市場現況及
13 估價標的最有效使用情況，採比較法評估(不動產估價技術
14 規則第97條參照)，並依據「公共設施用地及公共設施保留
15 地(暨既成巷道)估價作業通則」評估土地徵收條例修正前、
16 後之系爭土地之徵收價，按不同權重(估價報告第63頁)調整
17 後，估定系爭土地在繼承發生當時之價格為3,714,000元；
18 又依據遺贈稅法施行細則第4章「估價」之規定，認信託資
19 產終止之權利價值與信託資產市場交易價值相當，是以系爭
20 土地歸屬請求權之價值應為3,714,000元，有估價報告書(附
21 於卷外)可參。經核該估價報告已充分考慮影響系爭土地價
22 值之因素，並按既成道路之徵收可能性，依時間價值予以折
23 現，可適切顯現系爭土地於被繼承人死亡之價值，是以上開
24 估價報告之鑑定價格3,714,000元做為系爭土地歸屬請求權
25 之價值，應屬適法。

26 4、至於參加人主張系爭土地價值與其歸屬還請求權價值並不相
27 當，鑑價報告亦非以有信託關係存在之公共設施保留地作為
28 比較標的，則鑑估基準有誤，鑑估結論就無可取，故被告不
29 能證明系爭土地歸屬請求權尚有市場價值存在，及被告未考
30 量特別犧牲，顯然違反遺贈稅法第10條之1第5款規定云云。
31 然如前所述，系爭土地歸屬請求權之具體實現，即為取得土

01 地之所有權，則系爭土地歸屬請求權價值即應與系爭土地之
02 市場價值相當，而衡估系爭土地於繼承發生當時之市場價
03 值，理應就同時期並為同種公共設施保留地之區域因素、個
04 別因素、不動產市場現況及估價標的最有效使用情況等事
05 項，逐一比較評比，至於比較標的是否曾存有信託關係，與
06 土地市場價值之估定實無關連，當無以此作為選取比較標的
07 之基準；且前揭最高行政法院發回意旨，僅就量化系爭土地
08 價值時，應注意該財產權是否有因供公眾使用或公共設施保
09 留地相關致有價值增減情事，以核實稅基，並未指摘以系爭
10 土地價值認定其歸屬請求權價值有何違誤。縱然系爭土地已
11 成為既成道路，無法預期政府依法徵收時間，然尚非無價
12 值，估價報告亦已就系爭土地之徵收可能性按時間價值予以
13 折現，核已妥適評估系爭土地歸屬請求權之價值。至於遺贈
14 稅法第10條之1第5款係規定享有信託孳息以外信託利益之一
15 部，或享有孳息信託利益之一部者，其課稅價值應按取得比
16 例計算，本件被繼承人享有系爭土地信託利益全部之權利，
17 並無需按比例計算之情，至於參加人所稱特別犧牲，應係指
18 被繼承人生前無法利用系爭土地為收益，與被繼承人死亡時
19 系爭土地歸屬請求權之價值無關，自無遺贈稅法第10條之1
20 第5款之適用。參加人上述主張，亦無可採。

21 七、綜上所述，被告就系爭土地歸屬請求權之遺產金額核定36,4
22 41,066元，就其中超過3,714,000元部分即有違誤，訴願決
23 定及復查決定未予糾正，亦有未洽，原告訴請撤銷，為有理
24 由，爰判決如主文第1項所示。至原告逾此部分之請求，即
25 非有據，應予駁回。又本件判決基礎已經明確，兩造其餘攻
26 擊防禦方法及訴訟資料經本院斟酌後，認與判決結果不生影
27 響，無一一論述的必要，一併說明。

28 八、結論：原告之訴為一部有理由，一部無理由。

29 中 華 民 國 113 年 11 月 1 日

30 審判長法官 林 彥 君

31 法官 廖 建 彥

01
02
03
04
05
06
07
08
09
10
11
12
13

- 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代理人之情形	所需要件
(一)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。
(二)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

01

制、法務、訴願業務或與訴訟事件相關業務者。

是否符合(一)、(二)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(二)所示關係之釋明文書影本及委任書。

02

中 華 民 國 113 年 11 月 1 日

03

書記官 蔡 玫 芳