

最 高 行 政 法 院 判 決

110年度上字第501號

上 訴 人 財政部臺北國稅局

代 表 人 宋秀玲

訴訟代理人 錢玉玲

被 上 訴 人 楊文通

訴訟代理人 顧定軒 律師

上列當事人間遺產稅事件，上訴人對於中華民國110年5月6日臺北高等行政法院109年度訴字第1110號判決，提起上訴，本院判決如下：

主 文

原判決廢棄，發回臺北高等行政法院。

理 由

一、緣被上訴人之父楊鴻源於民國96年7月23日以所有坐落臺北市○○區○○段4小段567（下稱系爭土地）、805、806、807地號等4筆土地（權利範圍1/2）為信託財產，以被上訴人為受託人締結信託契約。約定以楊璧毓（後改名為楊媛智，楊鴻源四子楊文豐之長女）、楊耀騰（被上訴人之子）、楊文勝（楊鴻源次子）及楊世暉（楊鴻源三子楊文慶之長子）為信託受益人，信託期間至126年6月30日止，信託關係消滅時，信託財產歸屬於受益人，但委託人保留受益人異動權限。嗣楊鴻源於107年9月22日死亡，被上訴人於108年6月21日申報遺產稅，以系爭土地為農用農地，應免徵遺產稅。上訴人以系爭土地為楊鴻源「自益信託」之信託財產，遺產標的為對該土地享有信託利益之「權利」，其時價為系爭土地於繼承發生時之公告現值新臺幣24,733,800元，非遺產及贈與稅法（下稱遺贈稅法）第17條第1項第6款規定得免徵遺產稅之農地，否准認列，併同其餘調整，作成108年8月12日A0000000000000號遺產稅核定通知書（下稱原處分），被上訴人不服，就系爭土地得否免徵遺產稅部分，循序提起行政訴訟，並聲明：原處分（即核定遺產稅總額之處分）、復查

01 決定及訴願決定均撤銷；上訴人應就系爭土地作成免徵遺產
02 稅之處分。嗣於109年12月23日準備程序更正聲明為：原處
03 分、復查決定及訴願決定均撤銷。復於言詞辯論終結後，於
04 110年4月28日具狀更正訴之聲明為如起訴聲明。原審認雖已
05 不生變更訴之聲明之效力，惟其強調所不服者並非原處分全
06 部，而係原處分關於未就系爭土地為免徵遺產稅認定部分，
07 核與其循序提起復查、訴願決定之標的相同，並與全言詞辯
08 論之意旨及爭點相符，是其聲明之真意應為「原處分未將系
09 爭土地免徵遺產稅部分、復查決定及訴願決定均撤銷」，爰
10 以此為其訴之聲明，並以109年度訴字第1110號判決（下稱
11 原判決）將原處分未將系爭土地免徵遺產稅部分、復查決定
12 及訴願決定均撤銷。上訴人不服，乃提起本件上訴。

13 二、被上訴人起訴之主張及上訴人於原審之答辯，均引用原判決
14 所載。

15 三、原判決撤銷原處分未將系爭土地免徵遺產稅部分、復查決定
16 及訴願決定，其理由略謂：

17 (一)被繼承人楊鴻源雖於96年7月23日以系爭土地為信託財產而
18 訂立他益信託契約（下稱系爭信託契約），但觀諸系爭土地
19 始終由受託人即被上訴人農用中；再參諸被繼承人楊鴻源與
20 被上訴人訂立系爭信託契約時，年齡為89歲、58歲，住所相
21 同，信託期間為30年，而契約之受益人均為被繼承人楊鴻源
22 之二親等直系血親卑親屬，每房各有一名，且為信託關係終
23 止時，系爭土地之歸屬人；被繼承人楊鴻源並保留受益人異
24 動權限等節以觀，被繼承人楊鴻源與被上訴人訂立系爭信託
25 契約，雖具信託之法律形式外觀，但其真意，顯然藉此將本
26 應列為遺產，應先由被上訴人及其他繼承人共同繼承，輾轉
27 才能移轉至被繼承人楊鴻源二親等直系血親卑親屬之系爭土
28 地，透過系爭信託契約所約定之條件，得於30年後直接遺贈
29 於所指定之二親等直系血親卑親屬；並藉被繼承人楊鴻源保
30 留受益人異動權限之條款，以確保被繼承人生前就其子孫之
31 各種期待。揆諸遺贈稅法第1條「遺產稅客體及於被繼承人

所遺之全部財產」，暨同法第5條之2第1款、第4款關於「因信託行為成立，委託人與受託人間，以及信託關係消滅，受託人與受益人間信託財產之移轉，不課徵贈與稅」等規定以觀，系爭信託契約之締結，所擬規避之稅捐，當係系爭土地由被繼承人楊鴻源移轉至被上訴人及其他繼承人所應課徵之遺產稅（或贈與稅，乃為遺產稅之補充），及30年後信託關係消滅時，被上訴人依被繼承人楊鴻源指示而以受託人之名無償移轉系爭土地予受益人時所應課徵之贈與稅。從而，系爭土地於被繼承人楊鴻源死亡時，其法律形式外觀，雖因信託契約之締結，以致所有權未歸屬於被繼承人楊鴻源，而歸屬被上訴人，實則，以稅法上經濟觀察而言，該信託財產即系爭土地仍應歸入遺產以課徵遺產稅，始能將被繼承人楊鴻源所累積之其財富還原於社會，排除財富集中效果。但因系爭土地於繼承發生時，乃為農用之農地，依遺贈稅法第17條第1項第6款本文前段復規定，應扣除其價值於遺產總額中，免徵遺產稅，以維我國農業政策之貫徹。

(二)因信託契約而享有信託利益之受益人，除生前應就已受領（實現）之信託利益課徵所得稅，死亡時，亦應就受領之信託利益，及已實現之信託利益債權併入其死亡時之財產，計為遺產課稅，並無疑義。至於「死亡後始實現」之信託利益債權，如屬受益人之繼承人得繼承者（即信託關係存續），我國信託稅制上，為防止稅捐規避及稽徵經濟，立法者採取「擬制」所得（遺產）實現制，於遺贈稅法採第3條之2第2項規定：「信託關係存續中受益人死亡時，應就其享有信託利益之權利未受領部分課遺產稅」，將之計入遺產課稅，而非於受益人之繼承人因信託所得實現時，課以所得稅。但也因此，該等未實現債權之確實內容，未可得知，有另為量化標準之必要，同法第10條之1各款依信託利益之類型乃分別定有向後設算之明文。惟無論如何，上開信託利益債權向後設算推估之規定，限於信託契約之受益人死亡時，遺有未實現之信託利益債權可繼承時，始得援用；至於他益信託契約

01 之信託人死亡時，信託契約即使繼續，不論是信託財產，或
02 是向後發生之信託利益債權，均非屬信託人之遺產，無從課
03 予遺產稅，更無依遺贈稅法第10條之1各款設算信託利益債
04 權價值作為遺產稅稅基規定適用之餘地。藉系爭信託契約外
05 觀，被繼承人楊鴻源將信託財產即系爭土地所有權移轉予受
06 託人即被上訴人，依稅法上經濟觀察而言，系爭土地所有權
07 之經濟實質仍歸屬被繼承人楊鴻源，而為遺產一部分；雖然
08 被繼承人楊鴻源於系爭信託契約中保留受益人異動權限，然
09 無非藉此確保生前就其子孫之各種期許能得實現，其生前也
10 並未行使異動權，使受益人變更為自己。從而，系爭信託契
11 約於信託人死後始實現之信託利益債權，仍為受益人楊壁毓
12 等人所有，並不會歸屬於被繼承人楊鴻源，不僅為他益信託
13 契約法律形式之所應然，且為經濟上之實然，無從僅因被繼
14 承人楊鴻源從未行使之受益人異動權，將法律形式上之他益
15 信託契約，予以調整為「自益信託契約」，藉以符合稅捐正
16 義之必要。然原處分竟然一方面承認被繼承人與被上訴人藉
17 系爭信託契約所形成之法律形式外觀與其經濟實質相符，一
18 方面逕藉該信託契約中從未經信託人援用實現之受益人變動
19 條款，將該契約由「他益」解釋為「自益」，使信託人與受
20 益人歸於同一，並將信託人死亡後始實現之信託利益債權仍
21 合致為信託人遺產，恐有扭曲當事人真意之嫌，難認合於稅
22 法上之經濟觀察法。至於原處分利用上開解釋方式，再依遺
23 贈稅法第10條之1第1款、第10條第3項關於以土地為信託財
24 產時信託利益債權之估價規定，以系爭土地之公告現值為稅
25 基課徵遺產稅，完全無視於系爭土地現仍為農地農用，可不
26 計入遺產總額之租稅優惠規定，更是違背現行之農地農用政
27 策，不無對被繼承人與被上訴人藉締結信託契約規避後續遺
28 產稅、贈與稅予以懲罰之意味，亦非可採。本件為他益信託
29 之信託人死亡，關於該信託向後產生之信託利益債權，非可
30 認係信託人即被繼承人楊鴻源之遺產，並不適用遺贈稅法第
31 3條之2第2項課徵遺產稅，當然也不發生是否依同法第10條

01 之1各款設算信託利益債權價值的問題。原處分將被繼承人
02 楊鴻源與系爭土地之連結，評價為信託利益債權，因指該債
03 權為遺產一部分，對之課徵遺產稅，顯然於法不合。

04 (三)綜上，依經濟觀察法解釋系爭信託契約所顯示之經濟上實
05 然，於遺贈稅法上，應調整系爭土地歸屬為被繼承人楊鴻源
06 所有，本為遺產之一部分，但因該土地於繼承發生時，乃為
07 農用之農地，依遺贈稅法第17條第1項第6款本文前段復規
08 定，應扣除其價值於遺產總額中，免徵遺產稅。原處分關於
09 此部分悖於此旨，逕將系爭信託契約由「他益」變更為「自
10 益」，而以系爭信託契約於被繼承人楊鴻源死亡後向後發生
11 之信託利益債權為遺產稅之稅捐客體，並以信託財產即系爭
12 土地之公告現值為此部分遺產稅之稅基，對之課徵遺產稅，
13 即屬違法。又原處分關於此部分經撤銷後，除此部分外之遺
14 產稅應重行計算核定等語。

15 四、上訴意旨略謂：

16 (一)於委託人保留變更受益人權利之信託契約，因委託人仍為信
17 託利益之實質享有者，依實質課稅原則，應理解為自益信託
18 契約〔財政部94年2月23日台財稅字第09404509000號函（下
19 稱94年2月23日函）參照〕，則委託人死亡時，要與未保留
20 變更受益人權利之信託契約（不問自益或他益）之受益人死
21 亡情形同，自應適用遺贈稅法第3條之2課徵遺產稅。系爭土
22 地信託契約書第2條雖約定有受益人4人，委託人與受益人非
23 同一人，形式上符合他益信託，但於第8條約定「委託人保
24 留受益人異動權限」，依財政部94年2月23日函釋，系爭信
25 託契約於96年7月10日簽定成立時，因受益人之不確定性，
26 不適用遺贈稅法核課委託人（即被繼承人）之贈與稅，且被
27 繼承人（委託人）仍對信託利益保有高度之控制權至其死亡
28 時，是其生前信託行為所生「信託利益」之權利，仍歸屬被
29 繼承人（委託人），被繼承人（委託人）的總體財產並未因
30 信託行為成立而有所減損，堪認為屬自益信託的性質，於被
31 繼承人（委託人）死亡時，自屬其所遺有財產價值之遺產，

01 依法併計其遺產總額課稅，並無不合。故被繼承人所遺為以
02 系爭土地為信託財產而尚未領受之信託利益，其繼承人所繼
03 承之遺產標的為享有信託利益之權利，而非農用之農地，自
04 無適用遺贈稅法第17條第1項第6款本文前段規定，免徵遺產
05 稅之餘地，有鈞院105年6月份第2次庭長法官聯席會議決議
06 意旨可參，是原判決顯係誤解遺贈稅法區別土地及信託權利
07 之立法精神，即有解釋錯誤之判決不適用法規及適用不當之
08 違法。

09 (二)被繼承人楊鴻源透過「保留變更受益人權利」之信託契約，
10 希望達成其對子孫之各種期許得以實現，此不僅彰顯其締結
11 該信託契約並非以獲得租稅利益為唯一目的，而是有非租稅
12 上的動機，尚不構成納稅者權利保護法第7條第3項所稱濫用
13 法律形式，而且於其公平對待四房子嗣，同時企求將系爭土
14 地隔代交付至其直系血親二親等子孫手上的想望下（除次子
15 楊文勝未婚無子女外），更凸顯被繼承人楊鴻源有意透過信
16 託契約而將該筆財產抽離於遺產之外，並於其身故後，由屆
17 時仍在受益人名單內的子孫，依信託契約，乃至於信託法第
18 17條規定，向受託人主張該信託利益，其選擇締結信託契
19 約，仍符合常規，具有合理性，亦難謂構成所稱非常規交
20 易。而唯一可達成被繼承人楊鴻源期待之移轉土地方式，只
21 有成立該「保留變更受益人權利」之信託契約，是倘考量被
22 繼承人楊鴻源之期待，只要該信託契約合法（信託法第17條
23 第1項但書規定參照），即屬常規之安排，核無租稅規避可
24 言。惟倘不考量被繼承人楊鴻源之期待，有多種交易型態均
25 屬可達成被繼承人楊鴻源將土地移轉予兒、孫輩之常規方
26 式，自亦難認定何者屬與實質上經濟利益相當之法律形式，
27 而應予調整為該法律形式。被繼承人對其遺產有自由處分
28 權，是其生前以成立信託契約方式處分其固有財產，本不涉
29 租稅規避，並應依信託課稅規定課稅，即1.成立自益信託
30 者，於受益人即被繼承人死亡時，依遺贈稅法第3條之2將信
31 託利益計入被繼承人之遺產總額課稅（無租稅規避問題）；

01 2.成立他益信託者，應於成立信託關係時，依遺贈稅法第5
02 條之1課徵贈與稅，此時信託財產之信託利益已移轉（業經
03 贈與稅評價）予受益人所有，是嗣後委託人死亡時，其遺產
04 自不再包含此經贈與稅評價並將信託利益移轉予受益人之經
05 濟利益（無租稅規避問題）；3.若屬「保留變更受益人權
06 利」之信託契約，因委託人仍保有信託利益控制權，依實質
07 課稅原則，自應於委託人死亡時，將所遺信託利益依法課徵
08 遺產稅，何來租稅規避。故於2.之情形，已課徵過贈與稅，
09 故嗣後受託人依信託契約將信託財產移轉予受益人時，依遺
10 贈稅法第5條之2第4款規定不再課徵贈與稅。原判決竟無視
11 信託課稅之規範體系，以違反該體系之方式理解法條，並據
12 以認定有租稅規避之嫌疑，顯有解釋錯誤、違反論理法則及
13 判決適用不應適用法規之違法。原判決再以系爭信託契約於
14 30年後移轉財產時，依遺贈稅法第5條之2第4款無庸課徵贈
15 與稅之規定所節省之稅賦為所規避稅捐，除無視現行稅法規
16 定外，更屬前後理由矛盾及解釋錯誤之判決適用法規不當之
17 違法。原判決為迴避鈞院105年6月份第2次庭長法官聯席會
18 議決議之適用，忽略學說及實務見解，即將系爭「保留變更
19 受益人權利」之信託契約依實質課稅原則認定為自益信託型
20 態之事實及法律見解，而以法律割裂適用方式，恣意否定該
21 信託契約，並認定有租稅規避情事，拒絕適用本應適用之信
22 託課稅規定及鈞院105年6月份第2次庭長法官聯席會議決
23 議，亦有判決適用不應適用法規之違法。

24 (三)按遺贈稅法第3條之2之立法理由：「信託關係存續期間，發
25 生受益人死亡之情事者，若受益人應享有信託利益之權利有
26 尚未實現之部分，係包含有實體之財產或無實體之財產，而
27 信託關係存續中，受益人死亡所遺之信託利益權利未領受部
28 分具有利益，爰於第2項明定應課徵遺產稅。」可知遺贈稅
29 法第3條之2第2項明定受益人死亡應課徵遺產稅之規範，未
30 限定自益信託之受益人，應視信託關係存在時，實質信託利
31 益權利歸屬受益人死亡時，課徵遺產稅。原審對該法條錯誤

01 理解，致未將本件形式他益之信託契約，依實質課稅原則理
02 解為實質上之自益信託契約，並進而認定本件為他益信託契
03 約，故委託人死亡並無遺贈稅法第3條之2第2項及第10條之1
04 計價規定之適用，原判決自有解釋錯誤並致認定事實錯誤等
05 違誤，核有判決不適用法規或適用不當之違背法令。

06 (四)將「委託人保留受益人異動權限」之信託契約評價其經濟實
07 質為自益信託契約，係因其對信託利益仍有高度控制權，而
08 與委託人是否行使異動權無涉，倘委託人已行使異動權將受
09 益人變更為自己，該信託契約形式上即屬自益信託契約，而
10 無須動用實質課稅原則。是原審誤認須委託人行使異動權始
11 可能以自益信託評價，並以本件委託人生前未行使異動權使
12 受益人變更為自己，而認本件仍為他益信託契約，自屬違反
13 實質課稅原則，核有判決適用法規不當之違法。又系爭信託
14 契約既依實質課稅原則解釋為自益信託性質，委託人（即實
15 質上之受益人）死亡後，應將所餘未受領之信託利益，依遺
16 贈稅法第3條之2計入遺產總額課稅，倘信託契約嗣後有發生
17 信託收入，即應賡續依財政部94年2月23日函釋辦理。原審
18 認委託人死後實現之信託利益債權，屬受益人所有，亦與財
19 政部94年2月23日函釋就「委託人保留受益人異動權限」之
20 信託契約，應先歸課委託人（即本件被繼承人）所得，於信
21 託收入移轉予受益人後再課贈與稅之規定不符。

22 (五)因保留變更受益人權限之信託契約，於契約成立時，受益人
23 之不確定性，委託人之贈與行為尚未成立，不適用遺贈稅法
24 第5條之1規定對委託人課徵贈與稅。倘認於信託關係存續期
25 間，發生委託人死亡時，亦不應課徵遺產稅，而於信託關係
26 消滅後，受託人將信託財產移轉予受益人時，始核課贈與稅
27 者，將形成信託財產因成立信託契約，縱該財產價值因委託
28 人死亡，已造成經濟利益實質上之移動，卻無任何稅賦評價
29 之不合理現象，易生規避稅賦誘因，且亦與前述信託契約成
30 立時，因保留條款致贈與行為尚未成立，該信託利益仍屬委
31 託人總體財產之實質認定結果產生扞格。從而，就保留變更

01 受益人權限之信託契約，應於委託人死亡時，即已造成經濟
02 利益實質上之移動時，應併入委託人遺產總額課稅，而原判
03 決一方面認信託財產應歸入遺產課徵遺產稅，另一方面認不
04 論是信託財產，或是向後發生之信託利益債權，均非屬信託
05 人之遺產，無從課予遺產稅，顯有判決理由矛盾之適用法規
06 不當之違法。

07 (六)本件信託契約以系爭土地為信託財產，但系爭信託契約約定
08 有非委託人之受益人，並明定信託財產之管理或處分方法為
09 「委任受託人全權處理、管理、處分信託財產」，及信託關
10 係消滅時，信託財產之歸屬為「受益人」，應認本件屬「受
11 益人享有全部信託利益」之情形，故信託利益包含信託期間
12 管理處分信託土地所生之利益及信託關係消滅後移轉信託財
13 產予受益人之權利歸屬利益，顯與僅為信託財產（系爭土
14 地）有別，而原判決無視系爭土地已訂立信託契約之權利歸
15 屬，而逕認於繼承發生所遺權利為系爭土地，顯見原判決未
16 究明系爭土地因訂立信託契約之相關法律依據及法律效果，
17 有判決不備理由之違法等語，為此請求廢棄原判決，並駁回
18 被上訴人於原審之訴。

19 五、本院按：

20 (一)信託法係委託人基於適法之特定目的，將信託財產移轉或設
21 定財產權予受託人，而與受託人自有財產分離，由受託人依
22 信託本旨而為管理或處分之財產。信託關係有效成立後，即
23 以信託財產為中心，而有其獨立性，除當事人另有約定外，
24 不因委託人或受託人死亡、破產或喪失行為能力等情事而消
25 滅，乃有信託法第8條第1項規定：「信託關係不因委託人或
26 受託人死亡、破產或喪失行為能力而消滅。但信託行為另有
27 訂定者，不在此限。」而因信託制度之二大核心，信託財產
28 之移轉或設定，及信託財產之管理，使信託財產之名義權利
29 人與實質權利人不同；又基於信託目的之管理而生之利益歸
30 屬者，因委託人之約定，而有以委託人自己為受益人，或以
31 第三人為受益人之不同。信託法第17條第1項即規定：「受

01 益人因信託之成立而享有信託利益。但信託行為另有訂定
02 者，從其所定。」，依該法第1條之立法理由所敘：「所稱
03 『受益人』，係指依信託關係而有權享受利益之人，因此以
04 具有權利能力為已足，受益人為委託人自己者，稱為自益信
05 託，受益人為第三人者，稱為他益信託。又受益人不以信託
06 行為成立時存在或特定為必要，但須可得確定。」稅法上基
07 於租稅法定主義，配合信託制度，對於信託財產之移轉、增
08 益，於所得稅法、遺贈稅法、土地稅法等等相關稅法中規定
09 徵免要件，其立法原則乃藉諸導管理論從經濟利益之實際歸
10 屬者之角度決定徵納與否及其要件。

11 (二)被上訴人之父楊鴻源於96年7月23日訂定系爭信託契約，約
12 定以系爭土地，及同小段805、806、807地號等4筆土地（權
13 利範圍1/2）為信託財產，以被上訴人為受託人，並以其
14 兒、孫楊璧毓等4人為信託受益人，信託期間至126年6月30
15 日止，信託關係消滅時，信託財產歸屬於受益人，但委託人
16 保留受益人異動權限。嗣楊鴻源於107年9月22日死亡，因生
17 遺產稅核課爭議，此為原審所確定之事實。按關於自然人間
18 成立不動產信託所衍生贈與稅、遺產稅之徵免，仍沿襲遺贈
19 稅法上以自然人死亡所遺留之總財產為課稅基礎，並輔以贈
20 與稅課徵以補遺漏之稽徵原則。具體而言，(1)於信託契約成
21 立時，①自益信託：不動產由委託人移轉給受託人，但因實
22 質的經濟利益仍為委託人享有，原則上並無課稅問題。故各
23 稅法中均有明文規定，信託財產在委託人與受託人間之移轉
24 免稅，包括所得稅法第3條之3第1項第1款、遺贈稅法第5條
25 之2第1款規定。②他益信託：信託契約指定將信託利益給付
26 非委託人，類似於以贈與契約贈與財產，故遺贈稅法第5條
27 之1將他益信託評價為贈與，依同法第24條之1規定，應於信
28 託契約訂立後30日內申報贈與稅。(2)於信託關係存續中發生
29 委託人死亡，因信託關係並不消滅，故於自益信託即受益人
30 死亡，即依遺贈稅法第3條之2將信託利益計入受益人之遺產
31 總額課稅；至於他益信託，即因成立信託關係時，已依遺贈

01 稅法第5條之1課徵贈與稅，嗣後委託人死亡時，委託人之遺
02 產即不包含經贈與稅評價並將信託利益移轉予受益人之部
03 分。而受益人在信託關係消滅取得信託財產時，乃其受益權
04 的實現，遺贈稅法第5條之2第4款明文不再課予贈與稅。本
05 件爭議之所由，即在於系爭信託契約之性質為自益信託，或
06 他益信託？如屬自益，即應依遺贈稅法第3條之2第2項規
07 定：「信託關係存續中受益人死亡時，應就其享有信託利益
08 之權利未領受部分，依本法規定課徵遺產稅」辦理，將委託
09 人楊鴻源所享有而未領受之信託利益，計入其遺產總額；如
10 屬他益，依同法第5條之1第1項規定：「信託契約明定信託
11 利益之全部或一部之受益人為非委託人者，視為委託人將享
12 有信託利益之權利贈與該受益人，依本法規定，課徵贈與
13 稅」而不將已經贈與稅評價之信託利益計入委託人楊鴻源之
14 遺產總額內。

15 (三)上訴意旨以系爭土地信託契約書第2條雖約定有受益人4人，
16 與委託人非同一人，形式上符合他益信託，但於第8條約定
17 「委託人保留受益人異動權限」，依財政部94年2月23日函
18 釋，系爭信託契約於96年7月23日簽定成立時，因受益人之
19 不確定性，不適用遺贈稅法核課委託人楊鴻源之贈與稅，且
20 委託人仍對信託利益保有高度之控制權至其死亡時，是其生
21 前信託行為所生「信託利益」之權利仍歸屬委託人，堪認為
22 屬自益信託的性質，於委託人死亡時，自屬其所遺有財產價
23 值之遺產等語。惟按財政部94年2月23日函釋信託案件之稅
24 捐核課原則，將信託關係分析如下：(1)信託契約未明定特定
25 之受益人，亦未明定受益人之範圍及條件者、(2)信託契約明
26 定有特定之受益人者、(3)信託契約雖未明定特定之受益人，
27 惟明定有受益人之範圍及條件者等3種態樣，說明各應如何
28 核課所得稅及贈與稅；其中(2)信託契約明定有特定之受益人
29 者，又分「1、受益人特定，且委託人無保留變更受益人及
30 分配、處分信託利益之權利者：依遺贈稅法第5條之1(自然
31 人贈與部分)或所得稅法第3條之2(營利事業贈與部分)規定

01 辦理。信託財產發生之收入，依所得稅法第3條之4規定課徵
02 受益人所得稅。2、受益人特定，且委託人僅保留特定受益
03 人間分配他益信託利益之權利，或變更信託財產營運範圍、
04 方法之權利者：依遺贈稅法第5條之1(自然人贈與部分)或所
05 得稅法第3條之2(營利事業贈與部分)規定辦理。信託財產發
06 生之收入，依所得稅法第3條之4規定課徵受益人所得稅。
07 3、受益人特定，但委託人保留變更受益人或處分信託利益
08 之權利者：不適用遺贈稅法規定課徵贈與稅；信託財產發生
09 之收入，屬委託人之所得，應由委託人併入其當年度所得額
10 課徵所得稅。俟信託利益實際分配予非委託人時，屬委託人
11 以自己之財產無償贈與他人，應依遺贈稅法第4條規定課徵
12 贈與稅。」上揭「3、受益人特定，但委託人保留變更受益
13 人或處分信託利益之權利者」之函釋內容，即為上訴人執為
14 認定本件為自益信託型態之依據。查依信託法第1條立法說
15 明中對於自益信託之解釋為「受益人為委託人自己者，稱為
16 自益信託」；再依遺贈稅法第5條之1第1項規定應對他益信
17 託核課贈與稅之條文：「信託契約明定信託利益之全部或一
18 部之受益人為非委託人者」之反面解釋，自益信託即信託契
19 約明定信託利益為委託人者。本件系爭信託契約文字約定以
20 委託人之兒、孫為受益人，另約定委託人保留受益人異動權
21 限，稽其文意即委託人行使此一異動權，將使受益人發生改
22 變，可能變更為委託人自己，亦可能為其他第三人，或減
23 少、增加受益人人數。核此一異動權之性質似屬形成權，因
24 單方意思表示而使契約關係發生改變，則唯有委託人行使異
25 動權將受益人變更為自己以外，該信託關係「於文義上」仍
26 屬他益信託（關於系爭信託契約之實質關係應否為他益信
27 託，詳後深論）。上訴人依前述函釋內容指本件信託契約有
28 委託人保留受益人異動權限之約定，未予探究當事人之真
29 意，逕將之定性為自益信託，難謂合於信託法之立法意旨及
30 遺贈稅法對於自益信託之定義。上訴意旨雖主張對於保留變
31 更受益人權限之信託契約，於契約成立時，受益人不確定，

01 委託人之贈與行為尚未成立，不適用遺贈稅法第5條之1規定
02 對委託人課徵贈與稅；倘認於信託關係存續期間，發生委託
03 人死亡時，亦不應課徵遺產稅，將會發生稅賦之規避云云，
04 實未理解前已說明「受益人不以信託行為成立時存在或特定
05 為必要，但須可得確定」之意旨，即縱委託人保留變更第三
06 人為受益人之權利，然於其不行使異動權利將受益人變更為
07 自己之前，已屬可得確定受益人為第三人之他益信託，而該
08 當他益信託所生之贈與稅課稅要件，無規避之虞（因為視為
09 贈與標的之信託利益自始固定）。而倘有當事人利用形式上
10 之信託契約，以非常規交易達到規避稅賦之目的，則屬納稅
11 者權利保護法第7條關於稅捐規避之課稅規範所應處理之事
12 項，亦不虞稅捐之脫漏。

13 (四)本件原審判決被上訴人勝訴所持理由為，「被繼承人楊鴻源
14 與原告訂立系爭信託契約，雖具信託之法律形式外觀，但其
15 真意，顯然藉此將本應列為遺產，應先由原告及其他繼承人
16 共同繼承，輾轉才能移轉至被繼承人楊鴻源二親等直系血親
17 卑親屬之系爭土地，透過系爭信託契約所約定之條件，得於
18 30年後直接遺贈於所指定之二親等直系血親卑親屬；並藉被
19 繼承人楊鴻源保留受益人異動權限之條款，以確保被繼承人
20 生前就其子孫之各種期待。揆諸前揭遺贈稅法第1條『遺產
21 稅客體及於被繼承人所遺之全部財產』，暨同法第5條之2第
22 1款、第4款關於『因信託行為成立，委託人與受託人間』，
23 以及『信託關係消滅，受託人與受益人間信託財產之移轉，
24 不課徵贈與稅』等規定以觀，系爭信託契約之締結，所擬規
25 避之稅捐，當係系爭土地由被繼承人楊鴻源移轉至原告及其
26 他繼承人所應課徵之遺產稅（或贈與稅，乃為遺產稅之補充），
27 以及30年後信託關係消滅時，原告依被繼承人楊鴻源
28 指示而以受託人之名無償移轉系爭土地予受益人時所應課徵
29 之贈與稅。」等語（見原判決第7、8頁），似認有租稅規避
30 情事而「以稅法上經濟觀察而言，該信託財產即系爭土地仍
31 應歸入遺產以課徵遺產稅，始能將被繼承人楊鴻源所累積之

其財富還原於社會，排除財富集中效果；而此，亦為原告所主張。但因系爭土地於繼承發生時，乃為農用之農地，依遺贈稅法第17條第1項第6款本文前段復規定，應扣除其價值於遺產總額中，免徵遺產稅，以維我國農業政策之貫徹。」

（見原判決第8頁）即不依遺贈稅法第3條之2第2項規定，以未受領已發生之信託利益為遺產，而於主文諭知「原處分未將坐落臺北市○○區○○段4小段567號土地免徵遺產稅部分、復查決定及訴願決定均撤銷」。惟按，有關信託契約訂立後，依信託目的而為之管理處分，及委託人死亡等事實，所生贈與、遺產稅如何核課已詳述於前，不致發生規避情事；原審套用租稅規避法理，指系爭信託契約在規避農地農用之系爭土地所應計入之遺產稅，尤因遺贈稅法第17條第1項第6款本文前段規定農地農用土地為免徵遺產稅而無稅可避，更屬無稽。原審所持法律見解，顯然於法未合，而有判決違背法令之情事。實則，被上訴人持系爭信託契約有以兒孫為受益人及有信託目的之記載，而主張本件具他益信託之性質。惟如被上訴人主張為真，則委託人楊鴻源於訂立契約之初應已申報贈與稅；於委託人死亡前，管理人即被上訴人如何依信託目的管理處分信託財產之4筆土地、有無獲得利益、有無歸之於受益人、有無申報所得稅等節，均屬他益信託之實質內容，原審應依職權予以調查，以資判斷本件信託契約之性質。如本件確為他益信託，則信託財產共計4筆土地，非僅系爭土地而已，則基於該4筆土地之信託利益似均不應再予評價為遺產。又如本件信託契約訂立之初無贈與稅之申報，亦無將契約存續中之信託利益歸之受益人，則是否僅有他益信託之形式而本質仍為自益信託，應依法將信託利益計入遺產總額？又此信託利益應如何計算？以上各點關係原處分之合法性，原審均未深究，亦有判決理由不備之違法。

(五)綜上，本件上訴意旨以系爭信託契約有保留變動受益人之約定，即屬自益信託，據而指摘原判決違法一節，雖不可採，

01 惟原判決既有前述可議之處，仍應以上訴為有理由，爰予廢
02 棄，發回原審依本判決之意見就前述未明之爭點，詳為調查
03 審理，並應依納稅者權利保護法第21條所規定總額主義之精
04 神，作成判決，以發揮訴訟功能。

05 據上論結，本件上訴為有理由。依行政訴訟法第256條第1項、第
06 260條第1項，判決如主文。

07 中 華 民 國 112 年 2 月 8 日

08 最高行政法院第二庭

09 審判長法官 帥 嘉 寶

10 法官 鄭 小 康

11 法官 林 玫 君

12 法官 洪 慕 芳

13 法官 李 玉 卿

14 以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

15 中 華 民 國 112 年 2 月 8 日

16 書記官 高 玉 潔