

最 高 行 政 法 院 裁 定

113年度上字第373號

上 訴 人 楊文通

訴訟代理人 顧定軒 律師

被 上 訴 人 財政部臺北國稅局

代 表 人 吳蓮英

訴訟代理人 蔡佩璇

上列當事人間遺產稅事件，上訴人對於中華民國113年5月23日臺北高等行政法院112年度訴更一字第13號判決，提起上訴，本院裁定如下：

主 文

一、上訴駁回。

二、上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理 由

一、依行政訴訟法第242條規定，對於高等行政法院判決提起上訴，必須要以其違背法令為理由。依同法第243條第1項規定，判決不適用法規或適用不當時，為違背法令；而判決有同法條第2項所列各款情形之一時，為當然違背法令。因此，當事人對於高等行政法院判決提起上訴，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的指摘，並揭示該法規的條項或其內容；如果是成文法以外的法則，應揭示該法則的意旨；倘為司法院大法官解釋、憲法法庭裁判意旨，則應揭示該解釋、裁判的字號或其內容。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的事實。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違背法令有具體的指摘，其上訴自難認為合法。

二、上訴人與其父楊鴻源於民國96年7月10日締結信託契約書（下稱「系爭信託契約」），由楊鴻源以其所有坐落○○市

○○區○○段0小段000地號土地（下稱「系爭土地」）、000、000、000地號等4筆土地（權利範圍1/2）為信託財產，上訴人為受託人，約定以楊璧毓（後改名為楊媛智，即楊鴻源四子楊文豐之長女）、楊耀騰（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，信託期間自96年7月10日至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，並於96年7月23日將系爭土地信託登記予上訴人名下。後來楊鴻源於000年0月00日死亡，上訴人於108年6月21日申報遺產稅，主張系爭土地為農用農地，應免徵遺產稅。被上訴人則以系爭土地非屬遺產及贈與稅法（下稱「遺贈稅法」）第17條第1項第6款所定得免徵遺產稅的農地，否准免徵遺產稅，而認系爭土地為楊鴻源「自益信託」的信託財產，遺產標的為對該土地享有信託利益的「權利」，其時價為系爭土地於繼承發生時的公告現值新臺幣（下同）24,733,800元，併同其餘調整，作成108年8月12日00000000000000號遺產稅核定通知書（下稱「原處分」），上訴人不服原處分未將系爭土地免徵遺產稅部分，依序提起本件訴訟，並聲明：原處分關於未將系爭土地免徵遺產稅部分、復查決定及訴願決定均撤銷。經原審109年度訴字第1110號判決（下稱「前審判決」）將原處分關於未將系爭土地免徵遺產稅部分、復查決定及訴願決定均撤銷。被上訴人提起上訴，經本院以110年度上字第501號判決（下稱「發回判決」）將前審判決廢棄，發回原審更為審理。原審再以112年度訴更一字第13號判決（下稱「原判決」）駁回上訴人之訴，上訴人提起上訴，並請求判決：原判決廢棄；發回原審更為審理。

三、上訴人對原判決上訴，主張意旨摘要如下：(一)被上訴人以系爭土地為被繼承人楊鴻源「自益信託」的信託財產，而作成原處分，且將遺產標的認定對該土地享有信託利益的「權利」，據以核課遺產稅，於法無據。原判決竟無端認系爭信託契約法律關係為「自益信託」，有判決不備理由及判決理

01 由矛盾等違法。(二)上訴人於起訴時已敘明就系爭土地申請課
02 徵田賦時，曾經臺北市稅捐稽徵處士林分處於101年1月16日
03 會勘紀錄表認定系爭土地現場種植果樹，符合農業使用等
04 情，並提出臺北市政府於110年間所核發農業用地作農業使
05 用證明，即可證明系爭土地作為農業使用，因被繼承人楊鴻
06 源欲將系爭土地繼續作為農業使用，依我國農地保護的政
07 策，依法無須課徵贈與稅或遺產稅。原判決有行政訴訟法第
08 243條規定的違法等語。

09 四、經過本院審核，原判決已經依據本院發回判決意旨，詳述：

10 (一)上訴人為系爭信託契約的受託人，其於原審準備程序及準
11 備書狀均表示與楊鴻源締結系爭信託契約時，並未申報贈與
12 稅，楊鴻源當時是希望系爭土地不要被子孫作為農業以外使
13 用，故約定在信託期間期滿後，系爭土地才可以被子孫確定
14 取得。楊鴻源就系爭土地訂定信託契約的目的，是為了其日
15 後亡故後，得由長子楊文通即上訴人全權處理系爭土地遺產
16 的分配事宜而已等語。此外，亦查無上訴人將管理處分信託
17 財產（系爭土地）實際獲得的利益歸於受益人，並依法申報
18 所得稅的情事。而系爭信託契約的信託期間至126年6月30日
19 即楊鴻源118歲時，系爭土地才歸屬於受益人，對照我國平
20 均壽命為80多歲，再參以楊鴻源保留受益人異動權限，可見
21 楊鴻源意在掌控系爭信託財產權益的支配權，其無意於生前
22 將信託財產權益歸由受益人取得，實際並無締結他益信託契
23 約的真意，欠缺他益信託的實質內容，故系爭信託契約形式
24 上雖屬他益信託契約，實質上應為自益信託契約。(二)楊鴻源
25 因信託行為所生信託利益的權利，楊鴻源於信託關係存續期
26 間死亡，應依遺贈稅法第3條之2第2項規定，就其享有信託
27 利益的權利未領受部分，依法課徵遺產稅。被上訴人以系爭
28 土地為「第貳種工業區」，基於遺贈稅法第10條第3項明定
29 土地遺產的稅基量化以「公告土地現值」為準，故被上訴人
30 就其信託利益權利價值，按公告土地現值核定為24,733,800
31 元，並無違誤等得心證的理由及法律上的意見，並就上訴人

的主張，為何不足採取，分別予以駁斥。上訴意旨雖以原判決違背法令為理由，不過是對原審所為取捨證據、認定事實的職權行使，再為爭執，並重述其在原審已經主張而為原判決摒棄不採的說詞，以其一己主觀的見解，就原審所為的論斷，泛稱論斷違法，而不是具體表明原判決究竟有如何符合不適用法規或適用不當，或有行政訴訟法第243條第2項所列各款的情形，難認對原判決如何違背法令已有具體的指摘。從而，依前述規定及說明，應認其上訴為不合法。

五、結論：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1項、第78條，裁定如主文。

中 華 民 國 114 年 11 月 28 日

最高行政法院第一庭

審判長法官 胡 方 新

法官 梁 哲 瑋

法官 林 欣 蓉

法官 林 麗 真

法官 張 國 勳

以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

中 華 民 國 114 年 11 月 28 日

書記官 楊 子 鋒