

最 高 行 政 法 院 裁 定

114年度上字第26號

上 訴 人 沈鴻文

訴訟代理人 陳忠勝 律師

上 訴 人

(原審參加人)沈榮坤

沈陳錦華

上 2人共同

訴訟代理人 朱世璋 律師

被 上 訴 人 財政部南區國稅局

代 表 人 陳慧綺

訴訟代理人 顏志祥

黃翠華

上列當事人間遺產稅事件，上訴人對於中華民國113年11月1日高雄高等行政法院112年度訴更四字第7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、被上訴人代表人由李雅晶變更為陳慧綺，茲據新任代表人具狀聲明承受訴訟，核無不合。

二、爭訟概要：

(一)緣上訴人沈鴻文、沈榮坤之父、上訴人沈陳錦華之配偶沈新基於民國100年8月20日死亡，上訴人沈鴻文於同年9月2日辦理遺產稅申報，經被上訴人核定以上訴人沈鴻文、沈榮坤為納稅義務人，就坐落臺南市○○區○○段000地號土地（下稱系爭土地）之遺產金額，依土地公告現值核定為新臺幣（下同）36,441,066元，遺產總額123,169,828元，遺產淨額99,737,040元，應納遺產稅額9,973,704元。上訴人沈鴻文就1.上訴人沈榮坤並列為納稅義務人、2.中國人壽保險股

份有限公司即期年金保險、3.未償債務扣除額及4.公共設施保留地扣除額等項目不服，申請復查，未獲變更，循序提起行政訴訟，聲明：訴願決定及原處分（復查決定含原核定處分）均撤銷，前經高雄高等行政法院（下稱原審）102年度訴字第424號判決（下稱原審判決1）：「訴願決定及原處分（復查決定）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。原告其餘之訴駁回。」上訴人沈鴻文就原審判決1關於撤銷復查決定同列其及上訴人沈榮坤為納稅義務人部分不服，被上訴人就原審判決1關於撤銷復查決定否准系爭土地以公共設施保留地扣除額認列部分不服，分別提出上訴。經本院105年度判字第409號判決（下稱第1次發回判決）：原審判決1「關於撤銷原處分（即復查決定）及訴願決定以沈鴻文及沈榮坤為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設施保留地扣除額認列部分均廢棄」，發回原審更為審理（前揭2、3.部分因上訴人沈鴻文未上訴而告確定）。

(二)原審嗣以105年度訴更一字第14號判決（下稱原審判決2），撤銷訴願決定及復查決定關於否准系爭土地以公共設施保留地扣除額認列部分，駁回上訴人沈鴻文其餘之訴。上訴人沈鴻文就原審判決2駁回其請求撤銷訴願決定及復查決定關於併列上訴人沈榮坤為納稅義務人部分不服，被上訴人則就原審判決2撤銷訴願決定及原處分關於否准系爭土地以公共設施保留地扣除額認列部分不服，分別提出上訴。經本院107年度判字第139號判決駁回上訴人沈鴻文之上訴（前揭1.部分至此確定），廢棄原審判決2關於撤銷原處分及訴願決定有關「否准系爭土地以公共設施保留地扣除額認列」及該訴訟費用部分，發回原審更為審理。

(三)原審復以107年度訴更二字第8號判決（下稱原審判決3），撤銷訴願決定、復查決定及原核定處分關於核定系爭土地遺產金額36,441,066元部分，駁回上訴人沈鴻文其餘之訴。被

01 上訴人就其不利部分不服，提起上訴，經本院109年度上字
02 第719號判決，原審判決3除確定部分外廢棄，發回原審更為
03 審理。上訴人沈鴻文於此次更審程序中，追加請求撤銷訴願
04 決定及復查決定認原核課處分將上訴人沈榮坤併列為遺產稅
05 納稅義務人為合法之決定部分。經原審110年度訴更三字第4
06 號判決（下稱原審判決4），撤銷訴願決定、復查決定及原
07 核定處分關於核定系爭土地之遺產金額超過12,741,011元部
08 分，駁回上訴人沈鴻文其餘之訴及追加之訴。上訴人沈鴻文
09 就其不利部分不服，提起上訴，經本院111年度上字第871號
10 判決將原審判決4撤銷訴願決定、復查決定及原核定處分關
11 於核定系爭土地之遺產金額超過12,741,011元部分廢棄，發
12 回原審更為審理。

13 (四)原審再以112年度訴更四字第7號判決（下稱原判決），撤銷
14 訴願決定、復查決定及原核定處分關於核定系爭土地歸屬請
15 求權之遺產金額超過3,714,000元部分，駁回上訴人沈鴻文
16 其餘之訴。上訴人沈鴻文、沈榮坤與沈陳錦華對原判決均不
17 服，分別提起上訴。

18 三、上訴人沈鴻文所提上訴部分：

19 (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，
20 不得為之，行政訴訟法第242條定有明文。依同法第243條第
21 1項規定，判決不適用法規或適用不當者，為違背法令；而
22 判決有同條第2項所列各款情形之一者，為當然違背法令。
23 是當事人對於高等行政法院判決上訴，如依行政訴訟法第24
24 3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
25 當為理由時，其上訴狀或理由書應有具體之指摘，並揭示該
26 法規之條項或其內容；若係成文法以外之法則，應揭示該法
27 則之旨趣；倘為司法院大法官解釋或憲法法庭裁判，則為揭
28 示該判解之字號或其內容。如以行政訴訟法第243條第2項所
29 列各款情形為理由時，其上訴狀或理由書，應揭示合於該條
30 項各款之事實。上訴狀或理由書如未依此項方法表明者，即

01 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
02 上訴自難認為合法。

03 (二)上訴人沈鴻文對原判決提起上訴，主張略以：本件信託係被
04 繼承人沈新基遭脅迫下所為，早經沈新基終止及撤銷意思表
05 示，且沈新基立信託契約當時，因罹患中重度失智症，無法
06 理解契約內容，該信託契約應屬自始無效。是系爭土地自己
07 無信託關係存在，遺產稅之標的應為系爭土地所有權本身，
08 自有都市計畫法第50條之1免徵遺產稅規定之適用。原審未
09 依上訴人沈鴻文之聲請，將沈新基之失智測驗分數送請醫療
10 專業鑑定，並傳訊為信託契約公證之公證人，確認公證當時
11 沈新基之身心狀態，及署立臺南醫院神經內科醫師侯念岑，
12 證明沈新基於92年9月1日至該院作失智檢測，經其評斷為中
13 度失智，已達聲請禁治產情況，自有未依行政訴訟法第125
14 條第1項依職權調查事實之違法等語，雖以原判決違背法令
15 為由。惟原判決已敘明：被繼承人沈新基於92年12月18日與
16 受託人沈麗玉簽訂以委託人即沈新基為受益人之自益信託契
17 約（下稱系爭土地信託契約），將包含系爭土地在內之5筆
18 土地，信託登記於沈麗玉名下，信託期間自92年12月18日至
19 112年2月17日止。惟至沈新基死亡止，均未見其繼承人即上
20 訴人3人、沈世珠、沈麗玉等5人提起民事「確認信託無效
21 （不成立）」、「確認遺囑無效（不成立）」或「確認土地
22 登記無效（不成立）」之訴。且系爭土地信託契約業經公
23 證，未經撤銷，上訴人沈鴻文曾申請檢查系爭土地信託事務
24 之信託財產目錄、收支計算表暨有關信託事務之帳簿，經臺
25 灣臺南地方法院裁定准許後，轉寄文件予其檢查。又上訴人
26 沈鴻文於申報本件遺產稅時，亦以系爭土地信託契約有效為
27 前提，將系爭土地信託契約書列為債權憑證，及將受託人沈
28 麗玉出售沈新基其他信託財產土地之所得列為債權；上訴人
29 沈鴻文復於原審判決1之審理程序中，主張該信託關係為
30 「自益信託」，於沈新基100年8月20日死亡時消滅，依土地
31 登記規則規定，為繼承人一方之權利人得單獨辦理登記，迄

01 本院第1次發回判決後，始改稱沈新基中度失智，該信託契
02 約無效或已經撤銷，遺產標的為系爭土地本身，而非權利性
03 質之土地歸屬請求權云云，除有違禁反言原則及誠信原則，
04 亦與沈新基於97年間經其配偶聲請禁治產宣告時，上訴人沈
05 鴻文提出書狀表示沈新基精神狀態比5年前還好，沒有精神
06 耗弱等問題，相互矛盾，並不可採。再者，上訴人沈鴻文自
07 沈新基簽訂系爭土地信託契約起，提起諸多民、刑事爭訟，
08 不論檢察官訊問被繼承人之筆錄或法院裁定，均見沈新基可
09 為清楚意思表示，未因罹患老年癡呆症以致無法處理自我事
10 務，且沈新基數次表示伊清楚信託這件事，是伊簽名的，同
11 意土地信託沈麗玉、沈世珠、上訴人沈陳錦華名下，沒有人
12 逼伊，伊可以自由出入，沒有人拘禁伊，限制伊自由等語，
13 足見沈新基簽訂系爭土地信託契約時，係出於自由意志，亦
14 無人身自由遭拘束情事，縱經判定輕度失智，亦不影響其一
15 般行為能力，無上訴人沈鴻文所稱無法排除信託契約係其在
16 失去自由下被脅迫、誘騙簽立之情形。又上訴人沈鴻文要求
17 之鑑定，經原審函詢高雄市立凱旋醫院，該院於113年2月27
18 日函復略以：沈新基於該院無相關就醫紀錄，若其已亡故，
19 該院無法僅憑其生前精神檢驗報告，判定其於實施精神檢驗
20 前後所簽署文件之效力等語，且既有上述民、刑事案卷相關
21 事證資料可佐，上訴人沈鴻文聲請鑑定核無必要等語。經核
22 上訴人沈鴻文前揭上訴意旨，無非就原審認定事實、取捨證
23 據之職權行使，指摘為不當，及重述其在原審提出而為原判
24 決論駁不採之主張，泛言原判決違背法令，並未具體表明原
25 判決有合於不適用法規、適用法規不當，或行政訴訟法第24
26 3條第2項所列各款情形，難認對該判決之如何違背法令已有
27 具體指摘。依首開規定及說明，應認其上訴為不合法。

28 四、上訴人沈榮坤、沈陳錦華所提上訴部分：

29 (一)行政訴訟法第249條第1項規定：「上訴不合法者，最高行政
30 法院應以裁定駁回之。但其情形可以補正者，審判長應先定
31 期間命補正。」查上訴乃受不利判決之當事人，向上級審法

01 院聲明不服而請求救濟之方法，若非有上訴權之當事人，自
02 不許提起上訴。而行政訴訟法第42條規定之獨立參加人，依
03 同法第23條規定，亦為訴訟當事人，如不服原審之判決，得
04 獨立上訴。故參加人是否合於獨立參加之要件，影響其訴訟
05 上之地位，並因命參加訴訟之裁定，依行政訴訟法第45條第
06 3項規定不得聲明不服，該裁定並未經上級審法院審查。因
07 此，於上訴審程序，本院仍應就原審所命獨立參加，是否合
08 於行政訴訟法第42條規定之要件為審查。

09 (二)次按行政訴訟法第42條第1項規定：「行政法院認為撤銷訴
10 訟之結果，第三人之權利或法律上利益將受損害者，得依職
11 權命其獨立參加訴訟，並得因該第三人之聲請，裁定允許其
12 參加。」準此，獨立參加訴訟之目的，不在輔助當事人一造
13 訴訟，而在保護自己之權利或法律上利益，當事人以外之第
14 三人，如因撤銷訴訟之結果為原告勝訴，自己之權利或法律
15 上利益將受損害者，始得以利害關係人之身分獨立參加訴
16 訟。此種獨立參加類型，主要是指「參加人對訴訟結果之利
17 害與行政訴訟原告相反」之情形。蓋依訴訟之法律關係，原
18 告與其所請求撤銷或變更之行政處分之相對人（第三人）利
19 害關係相反，該第三人因該行政處分而取得之權利或法律上
20 利益，成為裁判對象，該行政處分經判決撤銷或變更者，對
21 該第三人亦有效力（行政訴訟法第215條），其權利或法律
22 上利益因撤銷或變更判決而消滅或變更，為保障該第三人之
23 訴訟防禦權，以踐行正當法律程序（憲法第16條），行政法
24 院方得依行政訴訟法第42條第1項規定，本於職權或因第三
25 人之聲請，命該第三人獨立參加訴訟。再按遺產及贈與稅法
26 （下稱遺贈稅法）第6條第1款、第2款規定：「遺產稅之納
27 稅義務人如左：一、有遺囑執行人者，為遺囑執行人。二、
28 無遺囑執行人者，為繼承人及受遺贈人。」是在繼承事件有
29 遺囑執行人之情形，係由遺囑執行人成為稽徵程序上之當事
30 人，而為「形式」納稅義務人，惟遺產稅之「實質」稅捐債
31 務人仍為繼承人全體；亦即，稽徵程序中當事人應盡之協力

義務及違反時相應之處罰規定，係以為形式納稅義務人之遺囑執行人為規範對象，然債之法律效果仍歸屬於實質稅捐債務人即繼承人全體。又依稅法規定意旨，若數人共同具備稅捐構成要件，對稅法上同一給付負有給付義務者，則對所發生之稅捐債務，應認該數人對該稅捐債務係負連帶責任。而繼承人有數人時，依民法第1151條規定，在分割遺產前，各繼承人對於遺產全部為共同共有，則參諸稅捐稽徵法第12條：「共有財產，……其為共同共有時，以全體共同共有人為納稅義務人」規定之意旨，每一繼承人對同一遺產稅債務係各負全部之繳納義務，即成立連帶債務，稅捐機關可向全體繼承人中一人或數人或全體，同時或先後請求全部或一部之遺產稅給付，則繼承人之一對遺產稅核課處分不服，循序提起撤銷訴訟，如獲勝訴判決，其他繼承人亦同受利益，並無權利或法律上利益將因該撤銷訴訟之結果而受損害之情形，自無行政訴訟法第42條之適用。

(三)經查，上訴人沈鴻文、沈榮坤之父、上訴人沈陳錦華之配偶沈新基於100年8月20日死亡，上訴人沈鴻文於同年9月2日辦理遺產稅申報，被上訴人因上訴人沈鴻文申報遺產稅時，檢附經公證人認證之親屬會議紀錄及沈新基97年5月5日遺囑，主張其為遺囑執行人，上訴人沈榮坤則提示亦經公證人認證、由沈新基於95年5月15日訂立之遺囑，主張其早經沈新基指定為遺囑執行人，基於該2份遺囑未經司法機關裁判無效前，均屬有效，乃依遺贈稅法第6條第1款規定，核定上訴人沈鴻文、沈榮坤同為納稅義務人，就系爭土地之遺產金額，依土地公告現值核定為36,441,066元，遺產總額123,169,828元，遺產淨額99,737,040元，應納遺產稅額9,973,704元（下稱原處分）。上訴人沈鴻文就原處分如本裁定理由一、(一)1.至4.之項目不服，申請復查未獲變更，循序提起撤銷訴訟。上訴人沈榮坤與沈陳錦華於上訴人沈鴻文起訴後，雖主張上訴人沈榮坤始為唯一合法遺囑執行人，聲請參加訴訟，經原審依行政訴訟法第42條第1項規定，裁定准許其2人

01 獨立參加訴訟。然查，原處分將上訴人沈榮坤列為納稅義務
02 人，係確認其為遺產稅稽徵程序之當事人，應盡遺贈稅法對
03 納稅義務人所課予義務，上訴人沈鴻文對原處分提起撤銷訴
04 訟，其中關於本裁定理由一、(一)1.，即主張原處分將上訴人
05 沈榮坤列為納稅義務人為違法部分，業經原審判決²以此部
06 分原處分對上訴人沈鴻文之權利及法律上利益並無損害，上
07 訴人沈鴻文訴請撤銷，欠缺權利保護必要為由，予以駁回，
08 復經本院107年度判字第139號判決駁回上訴人沈鴻文所提上
09 訴而確定。上訴人沈鴻文另訴請撤銷原處分如本裁定理由
10 一、(一)2.至4.部分，係分別主張原處分關於：2.核定被繼承
11 人沈新基死亡時尚未領受之信託利益遺產價值過高、3.未認
12 列沈新基死亡時之未償債務，及4.就沈新基所遺系爭土地信
13 託歸屬請求權未適用都市計畫法第50條之1免徵遺產稅等部
14 分，係屬違法，其中2.、3.部分經原審判決¹駁回後，未據
15 上訴人沈鴻文提起上訴，亦已確定，至4.部分之撤銷訴訟結
16 果，係關乎原處分核定之遺產總額與應納遺產稅額是否正
17 確，所影響者為沈新基之繼承人應負擔之遺產稅債務數額多
18 寡，上訴人沈榮坤業經原處分確認為遺產稅納稅義務人，於
19 遺產稅稽徵程序應盡之法定義務，並不因上訴人沈鴻文所提
20 此部分撤銷訴訟之勝敗而有所增減，故與行政訴訟法第42條
21 第1項所謂第三人之權利或法律上利益將因訴訟結果受損害
22 之情形，尚非相符。至上訴人沈榮坤與沈鴻文各自主張自己
23 始為合法之遺囑執行人，否認對方之遺囑執行人身分，事涉
24 其2人何者具有依民法繼承編相關規定執行遺囑之權限，屬
25 私權爭議，與上訴人沈榮坤就本件訴訟是否符合行政訴訟法
26 第42條第1項所定獨立參加要件之判斷無關。次查，上訴人
27 沈榮坤、沈陳錦華與上訴人沈鴻文同為沈新基之繼承人，對
28 於沈新基之遺產所生遺產稅債務係負連帶責任，同為遺產稅
29 之實質稅捐債務人，上訴人沈鴻文對原處分所提本件撤銷訴
30 訟如獲一部或全部勝訴，上訴人沈榮坤與沈陳錦華可同因原
31 處分所核課遺產稅額在上訴人沈鴻文聲明不服範圍內遭撤

銷，獲有遺產稅債務減少之利益，是其2人與上訴人沈鴻文間之利害關係，應屬相同而非相反。至上訴人沈榮坤、沈陳錦華與上訴人沈鴻文就被繼承人生前與另名繼承人即訴外人沈麗玉於92年12月18日簽訂之系爭土地信託契約是否有效，雖持相反意見，然由上訴人沈鴻文主張該信託契約存有無效或得撤銷之事由，旨在論證系爭土地並非信託契約之標的，沈新基之遺產應為系爭土地本身，系爭土地既為公共設施保留地，依都市計畫法第50條之1規定，即應免徵遺產稅；上訴人沈榮坤、沈陳錦華固主張該信託契約為有效，惟認為系爭土地因作道路使用，被繼承人生前無法使用收益，故為遺產標的之系爭土地信託歸屬請求權並無市場價值可言等情，可知上訴人3人就系爭土地信託契約之效力或有不同見解，惟認為被上訴人以原處分核定系爭土地信託歸屬請求權之遺產價值為36,441,066元，係屬過高，並非適法之主張，則屬一致，是上訴人沈鴻文所提本件撤銷訴訟如經判決一部或全部有理由，上訴人沈榮坤、沈陳錦華乃同蒙其利，並無權利或法律上利益因而遭受損害情事，自不符行政訴訟法第42條規定獨立參加訴訟之要件，不因原審裁定准其2人獨立參加，即認其2人為獨立參加人，而為同法第23條規定之當事人。上訴人沈榮坤、沈陳錦華既非原判決之當事人，自不得對該判決聲明不服，本院又無從命補正，依首開規定及說明，應認其2人上訴為不合法，予以駁回。上訴人沈榮坤、沈陳錦華之上訴既不合法，其2人主張原判決違法之實體理由，及被上訴人於另案所為限制登記處分應於本件合併審理，自均無庸審究，附此敘明。

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1項、第78條、第85條第1項前段，裁定如主文。

中 華 民 國 115 年 7 月 30 日

最高行政法院第四庭

審判長法官 王 碧 芳

01

法官 王 俊 雄

02

法官 陳 文 燦

03

法官 羅 月 君

04

法官 鍾 啟 煒

05

以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

06

中 華 民 國 115 年 7 月 30 日

07

書記官 廖 仲 一