

臺北高等行政法院判決

109年度訴字第1025號

111年12月15日辯論終結

原告 張國政
訴訟代理人 李文中 律師
複代理人 周致廷 律師
訴訟代理人 洪孟歆 律師
 張雲翔 律師
被告 財政部臺北國稅局

代表人 宋秀玲（局長）

訴訟代理人 吳碧玲（兼送達代收人）

洪湘婷

錢玉玲

上列當事人間遺產稅事件，原告不服財政部中華民國109年6月30日台財法字第10913917540號（案號：10900116號）訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主 文

原告之訴駁回。

訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

一、事實概要：

原告之父即被繼承人張○○於民國105年1月20日死亡（尚有其餘繼承人6人即：李○○、張○○、張○○、張○○、鄭○○、鄭○○），經遺囑執行人柯○○等4人於核准展延申報期限內之同年10月20日辦理遺產稅申報，被告乃於106年10月18日核定遺產總額新臺幣（下同）24,996,010,200元，遺產淨額24,663,712,113元，應納稅額2,405,482,085元；遺囑執行人就遺產總額-境外之投資（核定通知書財產編號

《下稱編號》55、57至59）、境外信託利益之權利（其中編號60所示經被告核定計2,872,937,436元；另有編號61核定計4,698,408,595元者，被告則認未據申請復查）、其他（死亡前2年內贈與之財產，財產編號62、63、64）及未償債務扣除額等項不服，申請復查結果，除獲追減遺產總額205,841,065元，追認未償債務扣除額166,675,000元，追減可扣抵贈與稅額4,904,359元外，其餘復查駁回（下稱原處分即復查決定，應納稅額計2,373,134,837元）。原告仍不服原處分關於編號60、編號61所示境外信託利益權利對其不利部分（原告主張編號60所示價值為1,895,225,467元《應減差額977,711,969元》、編號61所示價值為4,690,731,504元《應減差額7,677,091元》，以二者合計得調減稅額計98,538,906元，遺囑執行人則未再循序救濟），遞經財政部訴願駁回，遂提起本件行政訴訟。

二、本件原告主張：

(一)被繼承人於105年1月20日死亡，遺囑執行人依限申報遺產稅，並不服被告所核定遺產總額等項而申請復查，斯時復查申請書所載明「兩件信託」，應指核定通知書編號60、編號61所示境外信託利益權利，被告以編號61之信託利益權利不在復查標的範圍，應有誤漏。況原告為繼承人之一，屬本件遺產稅之實質納稅義務人，亦為納稅者權利保護法第21條第1項規定之「納稅者」範圍，縱使前復查時未曾就編號61所示信託利益權利救濟，本件訴訟中原告亦得依前開規定追加此部分爭議事項，法院自當一併審酌。

(二)被告原核定通知書編號60、編號61所示信託契約，乃被繼承人居於委託人地位，並保留變更受益人等權利而屬於可撤銷信託（revocable trust）之情形，雖經成立信託契約，各該信託利益權利仍歸屬於被繼承人者，被繼承人死亡前應屬自益信託之情形；惟若本件各該信託契約在被繼承人死亡時，有部分自益、部分他益之情形，則信託利益實際分配予非委託人時，就他益部分屬於委託人有無償贈與他人情形，

01 本件情形是否有應適用遺產及贈與稅法(下稱遺贈稅法)第4
02 條或第7條第1項第1款等規定核課贈與稅，被告就此應予查
03 明，否則即有違法。又無論如何，在本件情形，原告並不爭
04 執各該信託契約之信託利益權利均應列入被繼承人之遺產範
05 圍而得核課遺產稅，則針對編號60、61所示信託利益權利之
06 遺產價值，被告僅依另一繼承人張○○所提供104年12月31
07 日之信託財產餘額資料，而非被繼承人105年1月20日死亡日
08 之信託財產價額，未再請繼承人張○○補充或善盡職權調查
09 義務，亦有未善盡調查責任之違法；況依前開情形，繼承人
10 張○○應未違反協力義務，其縱有違反，被告亦無調查需費
11 過鉅或調查困難等情，仍得善加調查確認被繼承人死亡日之
12 各該信託利益價值，本件應尚不得適用遺贈稅法施行細則第
13 13條規定，被告卻率爾以104年12月31日較高之餘額資料逕
14 行推計，違反納稅者權利保護法第14條規定，所核定編號6
15 0、編號61所示各該信託契約之信託利益價值，亦屬違法，
16 為此訴請撤銷對原告不利部分（即編號60所示應調減之價額
17 差額977,711,969元，編號61所示應調減之價額差額7,677,0
18 91元，二者合計985,389,060元，以行為時稅率10%計算，原
19 告主張調減之遺產稅差額則為98,538,906元，計算式：985,
20 389,060元 $\times$ 10%=98,538,906元）等語。

21 (三)並聲明：訴願決定及原處分（即復查決定）關於稅額98,53
22 8,906元（即應剔除之差額）部分均撤銷。

23 三、本件被告則以：

24 (一)本件遺囑執行人斯時申請復查之不服範圍，並未包含原核定
25 通知書編號61所示境外信託利益之權利，原告就未經復查、
26 訴願者提起本件訴訟，此部分應有訴不合法之情事。又納稅
27 者權利保護法第21條第1項規定，並未採學理上所稱之「總
28 額主義」，且限於「納稅者」始得為擴張爭執範圍之表示，
29 續由行政法院就擴張之爭點審酌，本件遺產稅係對被繼承人
30 遺產核課，遺囑執行人則代為處理相關事務，原告並非原處
31 分之相對人，並應依遺贈稅法第6條規定之順序決定納稅義

01 務人，因本件已有遺囑執行人，故本件原告不屬納稅者權利
02 保護法第21條規定之納稅者範圍，亦不得在本件訴訟為爭點
03 之變更或追加。

04 (二)依原核定通知書編號60、編號61所示信託契約約定內容，性
05 質上均屬於可撤銷信託契約，且以編號60信託契約為例，信
06 託特定之受益人計4人（即張○○、Valor Enterprise Limi
07 ted、張○○基金會及委託人《即被繼承人》），但其等生
08 前、死後、他益及自益權利範圍，均未經定明，自應認委託
09 人仍為信託利益之實質享有者，亦即依實質課稅原則，屬自
10 益信託契約者，於信託契約成立時並不須核課徵贈與稅，惟
11 於委託人死亡時，縱使有如本件各該信託契約，約定以被繼
12 承人死亡時為受益人更改約款生效之情形，信託利益變動結
13 果亦在被繼承人死亡時始生效，仍為死後處分，依遺贈稅法
14 第1條規定，各該信託利益權利仍可認為被繼承人之遺產，
15 與遺贈無異，被告自得據以核課遺產稅；又贈與稅屬於遺產
16 稅之補充，我國信託稅法並採導管理論，係以受益人為中心
17 課稅，在委託人保留變更受益人之信託契約，於委託人死亡
18 時，應可認與未保留變更受益人權利之信託契約（不問自益
19 或他益）中受益人死亡之情形相同，依遺贈稅法第3條之2規
20 定之立法精神，亦當得適用遺贈稅法第3條之2規定課徵遺產
21 稅。

22 (三)本件依編號60、編號61所示信託契約約定，委託人即被繼承
23 人死亡時，信託關係仍然存在，而被繼承人於104年11月21
24 日至105年1月20日死亡之期間，已陷入重病而無法處理事
25 務，被告就信託契約於繼承開始時之價值，亦曾函請遺囑執
26 行人及該信託契約保護人即繼承人之一之張○○，提供繼承
27 開始時之帳戶餘額資料，然僅據張○○回稱編號60所示信託
28 契約帳戶餘額，於104年11月30日為美金86,348,022.46元、
29 同年12月31日為美金86,183,813.88元，皆與105年1月29日
30 之餘額美金56,853,921.25差異甚大，另編號61所示信託契
31 約帳戶餘額於104年12月31日為美金140,945,210.59元、105

01 年1月31日之餘額為美金140,714,909.38元；基於105年1月2
02 9日或1月31日，距離被繼承人死亡達9日以上，更非被繼承
03 人死亡當日遺產之價值，被告按104年12月31日之帳戶餘
04 額，以被繼承人死亡當日之匯率33.335元計算，核定編號60
05 所示信託利益財產價值為2,872,937,436元（美金86,183,81
06 3.88元*匯率33.335），編號61所示信託利益財產價值，則
07 按104年12月31日餘額，以匯率33.335元計算，核定其信託
08 利益財產價值為4,698,408,595元（美金140,945,210.59元*
09 匯率33.335），均為核實認定，並無違誤；且依遺贈稅法施
10 行細則第13條規定，繼承人就被繼承人重病無法處理事務期
11 間有何出售財產或提領款項致產減損乙事，亦當負證明責
12 任，否則仍應列入遺產課稅，而本件遺囑執行人僅曾提出餘
13 額彙總表資料，對於迄繼承開始日有無價值變動等，亦未履
14 行協力義務而提出任何優勢證明，原告以外之其餘繼承人包
15 含各該信託契約保護人張○○，也未曾提起行政救濟而同意
16 被告核定之金額，被告係依法調查後，以所查得事證作為核
17 課基礎，復查及訴願答辯雖曾提及納稅者權利保護法第14條
18 等規定，但本件並非推計課稅，業如前述，原處分所為核
19 課，均符合規定等語，資為抗辯。

20 (四)並聲明：駁回原告之訴。

21 四、本件如事實概要欄所示事實，除下述所示爭點外，其餘為兩
22 造所不爭執，並有遺產稅申報書（原處分卷2第807至817
23 頁）、申報時檢附之編號60所示信託契約相關資料（原處分
24 卷2第555至640頁）、105年度遺產稅繳款書及核定通知書
25 （本院卷1第43至48頁、原處分卷2第1053至1057頁）、編號
26 60之信託契約（本院卷1第85至98頁）、編號61之信託契約
27 （本院卷1第119至158頁）、繼承人之一張○○回復被告之
28 資料（原處分卷2第1145至第1150）、原處分即復查決定
29 （本院卷1第55至68頁）、訴願決定（本院卷第69至78頁）
30 影本等件在卷可稽，堪認與事實相符。而兩造既以前詞爭
31 執，則本件所應審究之主要爭點厥為：編號61所示遺產部

01 分，於申請復查程序有無曾經提出爭執？縱認無，原告得否
02 於本件訴訟中爭執？又編號60、編號61所示信託契約之信託
03 利益，兩造均不爭執為張○○死亡時之遺產範圍，惟被告以
04 查無各該信託利益價值於被繼承人死亡當日之認定資料，乃
05 以繼承開始前所查得之104年12月31日價值數額為準，是否
06 有違背職權探知原則、未就納稅義務人有利、不利事項同予
07 注意等違法？原處分關於編號60、編號61所示信託利益權利
08 之遺產價額暨稅額核定，是否適法有據？

09 五、本院之判斷如下：

10 (一)按納稅者權利保護法第1條規定：「（第1項）為落實憲法生
11 存權、工作權、財產權及其他相關基本權利之保障，確保納
12 稅者權利，實現課稅公平及貫徹正當法律程序，特制定本
13 法。（第2項）關於納稅者權利之保護，於本法有特別規定
14 時，優先適用本法之規定。」第7條第2項規定：「稅捐稽徵
15 機關認定課徵租稅之構成要件事實時，應以實質經濟事實關
16 係及其所生實質經濟利益之歸屬與享有為依據。」第11條第
17 2項規定：「稅捐稽徵機關就課稅或處罰之要件事實，除法
18 律別有明文規定者外，負證明責任。」第21條第1項前段規
19 定：「納稅者不服課稅處分，經復查決定後提起行政爭訟，
20 於訴願審議委員會決議前或行政訴訟事實審言詞辯論終結
21 前，得追加或變更主張課稅處分違法事由，受理訴願機關或
22 行政法院應予審酌。……。」105年12月28日訂定之立法理
23 由，即指明：「一、按納稅者對於課稅處分不服，經提起行
24 政救濟之後，該處分即處於尚未確定的狀態，除了原先爭執
25 的處分瑕疵之外，如果其事後發現原處分有其他違法事由致
26 損害納稅者權益，為了確保依法課稅原則，並維護納稅人權
27 益，自應許其一併加以爭執，請求行政救濟機關或法院進行
28 審查。……爰參考德國及日本學說判例關於法院審判範圍所
29 採取『總額主義』的精神，予以明定。」依同法第22條規定
30 所授權訂定之納稅者權利保護法施行細則第2條第2項則規
31 定：「本法所定納稅者，包含各稅法規定之納稅義務人、扣

繳義務人、代徵人、代繳人及其他依法負繳納稅捐義務之人。」此規定尚無違母法之本旨，當得予以適用。

(二)次按遺贈稅法第1條第1項規定：「凡經常居住中華民國境內之中華民國國民死亡時遺有財產者，應就其在中華民國境內境外全部遺產，依本法規定，課徵遺產稅。」第3條之2規定：「（第1項）因遺囑成立之信託，於遺囑人死亡時，其信託財產應依本法規定，課徵遺產稅。（第2項）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領受部分，依本法規定課徵遺產稅。」第6條第1款規定：「遺產稅之納稅義務人如左：一、有遺囑執行人者，為遺囑執行人。」第4條第1項規定：「本法稱財產，指動產、不動產及其他一切有財產價值之權利。」第10條第1項前段規定：「（第1項）遺產……之計算，以被繼承人死亡時……之時價為準。……。」第10條之1第1款規定：「依第3條之2第2項規定應課徵遺產稅之權利，其價值之計算，依左列規定估定之：一、享有全部信託利益之權利者，該信託利益為金錢時，以信託金額為準，信託利益為金錢以外之財產時，以受益人死亡時信託財產之時價為準。」行為時（即106年5月10日修正前）第13條規定：「遺產稅按被繼承人死亡時，依本法規定計算之遺產總額，減除第17條、第17條之1規定之各項扣除額及第18條規定之免稅額後之課稅遺產淨額，課徵10%。」

(三)又依同法第55條授權訂定之同法施行細則第13條規定：「被繼承人死亡前因重病無法處理事務期間舉債、出售財產或提領存款，而其繼承人對該項借款、價金或存款不能證明其用途者，該項借款、價金或存款，仍應列入遺產課稅。」司法院釋字第221號（77年1月27日公布）解釋針對此規定，於解釋文中指明係：「旨在貫徹遺贈稅法第1條及第17條第1項第8款之規定，以求認定課稅遺產之正確，為防止遺產稅之逃漏及維持課稅之公平所必要，並未增加法律所定人民之納稅義務，與憲法第19條並無牴觸。至具體案件應稅遺產之有

01 無，仍應依舉證責任分配之法則，分由稅捐稽徵機關或納稅
02 義務人盡舉證責任，併予指明。」解釋理由並以：被繼承人
03 在重病無法處理事務期間，對外舉債或出售財產，縱屬真
04 實，依一般情形，亦難自行處理其因舉債所得之借款，或因
05 出售財產所得之價金，該項借款或價金，自應由繼承人證明
06 其用途，以防止繼承人用被繼承人名義舉債或出售財產為手
07 段，隱匿遺產，此項規定，旨在兼顧繼承人之利益及認定課
08 稅遺產之正確，為防止遺產稅之逃漏及維持課稅之公平所必
09 要。可知此乃針對被繼承人重病無法處理財產期間，經認有
10 財產減損之情事時，就減損之真實用途課予繼承人舉證責任
11 之規定。

12 (四)由上開規定可知，稅捐稽徵機關就課稅處分之要件事實，負
13 有客觀舉證責任，惟有關課稅要件事實，多發生於納稅義務
14 人所得支配之範圍，稅捐稽徵機關掌握困難，為貫徹公平合
15 法課稅之目的，因而納稅義務人就其所掌握及管領之課稅資
16 料有協力義務，若納稅義務人未能履行其協力義務，應認稽
17 徵機關對於課稅構成要件之證明程度得減輕之，因此稅捐稽
18 徵機關倘對課稅要件提出相當證明，客觀上已足能證明當事
19 人構成課稅要件事實之經濟活動，已可使法院綜合所有證據
20 而形成心證，如當事人予以否認，即應就其主張之事實提出
21 證據以動搖法院所為該當構成要件事實之認定，以貫徹公平
22 合法課稅之目的。而在遺產稅爭議事件，有關稅基計算基礎
23 之被繼承人死亡時遺有之財產，固應由稅捐稽徵機關負舉證
24 責任，惟納稅義務人仍應履行協力義務。因此，如稅捐稽徵
25 機關對於遺產係屬被繼承人死亡時遺留之財產提出相當證
26 明，客觀上已足能證明該財產於被繼承人死亡時為該被繼承
27 人所有，納稅義務人卻主張該財產非被繼承人所有，而係屬
28 納稅義務人之一之繼承人所有，因該事實屬於該主張之繼承
29 人管領範圍，亦最容易為舉證行為，應由其就該事實為合理
30 之說明及舉證，以動搖法院就相關遺產屬被繼承人所有之初
31 步認定(最高行政法院109年度上字第367號判決意旨參

01 照)；同理，針對遺產之價值若干乙事，稅捐稽徵機關已有
02 提出相當證明時，若納稅義務人對實際價額若干仍有爭執，
03 亦當有合理說明暨舉證（包含指明證據方法，在有法律暨事
04 實可能下之證據獲取等），且須達動搖稅捐稽徵機關提出事
05 證所形成初步認定之程度，否則即難謂稅捐稽徵機關有未盡
06 調查或認定有誤等違法。當然，法院就納稅義務人之舉證及
07 說明，究竟有無動搖稅捐稽徵機關對於遺產有無暨價值若干
08 等初步認定，亦有依職權調查以明實情之必要。

09 (五)本件遺囑執行人申請復查時，雖未具體爭執編號61所示信託
10 利益權利之遺產稅核課部分，依納稅者權利保護法第21條第
11 1項規定，原告本於遺產稅之實質納稅義務人地位，仍得在
12 本件訴訟中爭執：

13 1. 納稅者權利保護法於105年12月28日制定公布、106年12月
14 28日施行之立法目的，係為確保納稅者權利，實現課稅公
15 平及貫徹正當法律程序，該法第1條第1項並規定應優先適
16 用該法有特別規定者。是則本件被繼承人遺產之遺囑執行
17 人，於107年4月9日針對被告核定通知書申請復查時，納
18 稅者權利保護法既已公布施行，雖然遺囑執行人未續行救
19 濟，原告接續針對原處分（即復查決定）提起訴願及本件
20 行政訴訟時，已得主張自身為納稅者而有納稅者權利保護
21 法第21條第1項規定之適用，合先敘明。

22 2. 其次，納稅者權利保護法第21條第1項關於訴願及行政訴
23 訟中，得追加或變更課稅處分違法事由之規定，固然係針
24 對「納稅者」而言，同法施行細則第2條第2項針對何為納
25 稅者，則指明包含「各稅法」規定之納稅義務人，或其他
26 依法負繳納稅捐義務之人。循此，基於我國遺贈稅法固然
27 係以被繼承人死亡時之總遺產作為稅捐基礎，採總遺產稅
28 制，但遺產稅核課之正當性，主要實來自財產無償移轉下
29 人民經濟負擔能力之增加，相應即有公平分擔公共生活中
30 財政負擔之可稅性，另亦期待能兼具實現代際公平正義價
31 值之社會政策目的（參照106年5月10日遺贈稅法第13條關

於稅率規定之修正理由），核課正當性均應針對承受遺產
實際利益者而言，方能成立；再由遺贈稅法第17至18條設
有應扣除項目及免稅額等規定，針對遺產利益承受者之課
稅能力，依實質課稅原則加以調整，同法第6條第1項亦明
定納稅義務人為遺囑執行人或繼承人及受遺贈人，或遺產
管理人，甚且同法第2條針對無人承認繼承之遺產，亦係
規定由依法歸屬之國庫，依財政收支劃分法之規定分配
之，由遺贈稅法之現行規制，亦可見遺產稅之課徵對象，
確為遺產之實際利益承受人，其等方為實質納稅義務人。
蓋繼承人於繼承事故發生時，原屬被繼承人之財產即歸屬
繼承人所有，繼承人因此而有利得，產生負擔稅捐之能
力；再參照民法第1215條規定：「遺囑執行人有管理遺
產，並為執行上必要行為之職務。遺囑執行人因前項職務
所為之行為，視為繼承人之代理。」足見遺囑執行人僅係
程序法上形式的遺產稅納稅義務人，相關稽徵程序當事人
上應盡協力義務及違反時相應之處罰規定，雖以形式納稅
義務人（遺囑執行人）為規範對象，但租稅法上債之法律
效果，仍歸屬於實質納稅義務人（即稅捐債務人），亦即
「繼承人」始為實體法上實質的遺產稅納稅義務人，且遺
產稅為被繼承人死亡後，始依遺產及贈與稅法所課予繼承
人的稅捐債務，並非被繼承人生前所發生而遺留下來之債
務（最高行政法院102年度判字第454號、105年度判字第4
09號判決意旨參照）。從而，遺贈稅法第6條第1項第1款
雖規定有遺囑執行人時，不以繼承人及受遺贈人為納稅義
務人，規制上當僅出於遺囑執行人依法受任而有支配管理
權限之考量，課以其擔任繼承人法定租稅代理人之責任，
其仍係為繼承人計算，且就管理之遺產報繳遺產稅，不必
以其自有財產為遺產稅之清償擔保；抑且，遺產稅核課處
分對繼承人、受遺贈人係有效力，才能據以對其等之財產
執行，則其等不服核課處分時，無論有無遺囑執行人，當
然得居於實質納稅義務人之地位，自行提起行政救濟，而

納稅者權利保護法第21條第1項規定之立法目的，主旨既然為確保依法課稅原則，維護納稅人財產權等基本權利，更缺乏正當理由可排除實質納稅義務人（租稅債務人）於行政救濟中之適用，否則前開規定之保護目的，將無從落實。故被告所謂有遺囑執行人時，繼承人、受遺贈人即非遺贈稅法規定之納稅義務人，應不在納稅者權利保護法第21條第1項所指納稅者範圍云云，顯然忽略遺囑執行人僅為繼承人法定租稅代理人之形式（被告就此亦持相同見解，見本院卷1第291頁之書狀），本人之行政救濟程序權利，實無反而劣於其代理人之正當理由，此部分所辯，容屬對前開規定意旨之誤解，應不可取。

3. 準此：

(1)本件被繼承人於105年1月20日死亡，遺囑執行人於105年10月20日辦理遺產稅申報時，就遺產總額中屬於「信託利益之權利」之財產類別，列載2項即：①Hatsu Trust(Revocable)含其100%持有之Loading Enterprise Limited（下稱Loading信託基金，即編號60之信託利益權利）、受託人：Bank of Singapore Limited、遺產價額：2,872,937,436元；②Hatsu Trust (Revocable)含其100%持有之Shine Assets Limited（下稱Shine信託基金，即編號61之信託利益權利）、受託人：HSBC、遺產價額：尚待查證（原處分卷2第813頁）。而被告原核定通知書編號60所示者，即為前述申報之Loading信託基金權利，並係按遺囑執行人申報數核定價額為2,872,937,436元。編號61所示者，則為Shine信託基金權利，並經被告核定價額為4,698,408,595元（原處分卷2第1053頁、本院卷1第48頁），兩造就此亦不爭執。

(2)其次，本件遺囑執行人針對原核定通知書申請復查時，雖曾表明係針對「兩件信託利益」，惟細觀其所陳理由，乃具體指明另有取得「Bank of Singapore Hatsu Trust(Revocable)100%持有之Loading Enterprise Lim

ited（即Loading信託基金）」，於西元2016年1月29日之2個帳戶帳號211778-1a、209060-1a，並執以主張帳戶餘額與原核定通知書之認定，差異甚大（原處分卷2第1060至1061頁），確實僅見針對Loading信託基金之價額認定，予以爭執，被告以復查時所指「兩件」信託利益之真意，僅係針對前述兩帳號之帳戶而言，並未有針對Shine信託基金權利申請復查之旨，復查決定因而僅就編號60所示信託利益權利（即Loading信託基金權利）審認後，仍維持前開原核定價額（原處分卷2第1212頁），固為有據。但查，本件原告為被告核課之遺產繼承人之一，即具備原處分核課之稅捐債務人之地位，依前揭規定意旨暨說明，本得單獨對原處分（即復查決定）提起訴願、本件行政訴訟，參照最高行政法院93年9月22日庭長法官聯席會議決議意旨，其與遺囑執行人、其餘繼承人間就本件遺產稅之合法性，復有合一確定必要，縱使前由遺囑執行人申請復查，亦可認有為其等申請之旨，原告後續單獨訴願、起訴，亦無未經復查之不合法問題；是則，遺囑執行人為其等申請復查時，雖未爭執編號61所示信託利益權利之核課部分，原告本於實質納稅義務人之地位，仍得依納稅者權利保護法第21條第1項規定，在本件訴願及本件訴訟中追加主張，且訴願決定漏未依前開規定併予審究，固有疏誤，惟亦尚無礙原告已有依法踐行訴願前置程序，在本件訴訟中得追加此部分違法理由，列入法院審酌範圍。被告辯稱原告就原處分編號61所示信託利益權利之核課，有起訴不合法情形，自屬誤解，應不足採。

(六)本件被繼承人死亡時，依編號60、編號61所示信託利益權利之存續情形，仍屬被繼承人之遺產，被告據以核課遺產稅，應符合規定：

- 1.按遺贈稅法第3條之2、第10條之1針對信託契約中之信託利益權利，於遺產稅核課範圍暨價值計算等，雖有特別規

01 定，惟若不屬特別規定之情形，仍應適用同法第1條、第1
02 0條關於遺產稅客體、價值計算以被繼承人死亡時之時價
03 為準等原則性規定。又信託法第1條規定：「稱信託者，
04 謂委託人將財產權移轉或為其他處分，使受託人依信託本
05 旨，為受益人之利益或為特定之目的，管理或處分信託財
06 產之關係。」我國針對信託行為之課稅，雖採分稅立法，
07 惟主要向採信託導管理論，並依實質課稅原則而以受益人
08 作為財產移轉歸屬中心，決定是否課稅，此由遺贈稅法第
09 5條之2條針對信託財產在委託人與受託人間，或受託人與
10 受益人間依信託本旨所為財產移轉處分，並不認有經濟負
11 擔能力之變動而具備可稅性，即可明之（主要為贈與稅領
12 域之討論）。是則，在委託人即為受益人之自益信託，基
13 於信託利益權利仍歸屬委託人所有，並無財產移動等核課
14 贈與稅之問題；在受益人雖為他人，但信託契約有明文約
15 定委託人仍保留變更受益人權限之情形，財政部94年2月2
16 3日台財稅字第09404509000號函之「研商信託契約形式態
17 樣及其稅捐審查、核課原則」會議決議第1項(一)3.決議，
18 針對信託契約之受益人特定，但委託人「保留變更受益人
19 或處分信託利益之權利」者，以此情信託財產發生之收入，
20 仍屬委託人之所得，須待信託利益有實際分配予非委
21 託人時，方採認有委託人財產無償贈與他人而有依遺贈稅
22 法第4條規定課徵贈與稅之問題。由此而論，在信託契約
23 有前述保留特約之情形，究竟受益人為何人暨是否取得信
24 託利益，既尚繫於委託人是否行使前述保留約款而未定，
25 在未經分配歸由特定受益人實際取得利益前，僅憑信託契
26 約之簽立乙事，雖然形式上受益人可依信託約定主張相關
27 權益，但實際上有無相關經濟負擔能力之增加，確實尚無
28 法肯認信託利益已由委託人移動至特定受益人，此情下信
29 託利益之實質經濟歸屬，亦當得認係處於委託人之控制支
30 配下。

01 2. 本件編號60所示信託利益權利部分（即Loading信託基
02 金），於委託人即被繼承人死亡時，應仍歸由其控制而屬
03 遺產：

04 (1) 編號60所示信託契約，係被繼承人死亡前之101年6月19
05 日，即以自己為委託人（Settlor），OCBC Trustee Li
06 mited（下稱OCBC信託公司）擔任（原始）受託人（Tru
07 stee）而簽立信託契約，並約定成立以「The Hatsu Tr
08 ust」為名之信託基金，該基金於101年7月間再以境外L
09 oading公司之名義，於境外之新加坡銀行開立帳號2090
10 60號之信託帳戶，約定信託期間（Trust Period）自10
11 1年6月19日起屆滿100年（或受託人於委託人仍在世且
12 未失去行為能力時，經委託人事先書面同意後，以書面
13 聲明之較早日期），就Loading信託基金財產並約明包
14 含：原始設定之美金100元財產、基金成立後因其他清
15 償、收入累積等增加之任何財產、其他財產等，有信託
16 契約暨往來函資料影本等件在卷可按（本院卷1第85至8
17 7頁，譯文見本院卷1第373至375頁）。

18 (2) 其次，依此信託契約第1.1約款暨附表2之約定，受益人
19 包含：委託人（即被繼承人）、張○○、張○○基金
20 會、Valor Enterprise Limited（下稱Valor公司），
21 第8條另有賦予受託人得以書面增列受益人之權限（經
22 委託人依第9.1約款解除或排除之受益人，則不得增
23 列），可知此信託契約乃部分自益、部分他益（特定受
24 益人）之情形，但針對受益人之指定，其中第9.1約款
25 並有保留委託人排除受益人之權力，約款略為：於委託
26 人在世且具備行為能力時，委託人有權決定於信託期間
27 以正式文書方式將任何受益人除名，或全部、部分排除
28 任何受益人（無論確定與否），或其他人未來取得信託
29 利益，且一經委託人行使此約定權力，受益人即經解
30 除，並不得再對受益人為未來信託利益之全部或一部給
31 付（While the Settlor is alive and capable of ac

01 ting, the Settlor shall have the power and discre
02 tion, by deed of instrument in writing during th
03 e Trust Period, to remove any person from the cl
04 ass of Beneficiaries. Or wholly or partially exc
05 lude any Beneficiary (whether ascertained or no
06 t) or other person from future benefit under th
07 is trust, and thereupon such person shall be rem
08 oved or excluded accordingly……。) 甚且第9.2約
09 款復約定略以：若委託人去世、失去行為能力，則由受
10 託人取得前述第9.1款之權力 (After the death of th
11 e Settlor and during any period when he shall no
12 t be capable of acting, the Trustees shall have
13 the power contained in the above Clause 9.1，本
14 院卷1第91頁、第378頁)。亦即信託契約受益人之決
15 定，除非委託人死亡或失去行為能力，仍由委託人控制
16 支配，若委託人死亡或失去行為能力，亦約定可改由受
17 託人行使，另亦設有保護人以監管信託事務執行之機制
18 (第20.1至20.11約款，本院卷1第94至95頁、第380至3
19 81頁)，信託關係且不因委託人死亡即消滅。

20 (3)另該信託契約內容雖未見針對受益人之受益範圍等，有
21 何具體之信託利益分配等約定，惟被繼承人嗣後曾於10
22 3年10月8日提出意願書 (Letter of Wishes) 而通知受
23 託人 (本院卷1第99、385頁)，除重申受託人有全權決
24 定信託本金與收益處理之權限外，並表達其意願所指有
25 助受託人行使前開權限者，包含：

- 26 ①被繼承人在世期間，希望受託人就被繼承人本人、Va
27 lor公司或張○○，為被繼承人本人暨受益人利益而
28 不定時提出之個別要求，給付信託收益或本金。
29 ②於被繼承人過世後，希望受託人將剩餘的信託基金財
30 產均分配給其子張○○，並詢問張○○決定係收取剩

01 餘信託基金財產，或仍保留信託直至其有進一步通知
02 受託人。

03 (4)由前開(3)、①所示內容，固然此信託契約已有約定令被
04 繼承人及另2位受益人，有自行請求受託人分配信託財
05 產本金或收益之權利，但該意願書並未進一步表明就此
06 有排除信託契約第8條或9.1、9.2條有關變更受益人之
07 保留約款之情事；再參照該信託契約第21條約款，復有
08 可撤銷信託（This Trust shall be revocable）之約
09 定，在未經變更為不可撤銷信託前，委託人仍有權以正
10 式文書方式送達受託人，撤銷全部或一部基金之信託
11 （……the Settlor shall have the power by deed d
12 elivered to the Trustees to revoke this trust in
13 respect of the whole or such part of the Trust F
14 und……provided that this Trust has not been con
15 verted into an irrevocable trust……。本院卷1第9
16 5頁、第381頁）；分析上開約定可知，受益人並未享有
17 對全部信託利益任意處分之權力，就委託人而言，其並
18 有「保留變更受益人或處分信託利益權利」之約定，兩
19 造就此情亦無爭執；則依前揭說明，迄被繼承人死亡
20 時，未經實際分配而仍屬編號60所示信託財產之權利，
21 自仍歸由委託人即被繼承人控制支配，可認為其死亡時
22 所有之境外財產（而在委託人享有信託利益權利之情
23 形，依約既難認實質經濟歸屬可同時對受益人等存在，
24 必然已無受益人取得此權利之空間，自無適用遺贈稅法
25 第3條之2第2項規定核課之必要），被告以之為被繼承
26 人之遺產，即符合遺贈稅法第1條規定本旨。

27 3.本件編號61所示信託利益權利部分（即Shine信託基金之
28 權利），於委託人即被繼承人死亡時，亦仍由其控制而為
29 其遺產：

30 (1)編號61所示信託契約，係被繼承人死亡前之101年8月1
31 日，以自己為委託人（Settlor），並由HSBC Internat

ional Trustee Limited（下稱HSBC信託公司）擔任受託人（Trustee）而簽立，其等並約定成立同以「The Hatu Trust」為名之信託基金，交由HSBC銀行保管，約定信託期間（Trust Period）自101年8月1日起屆滿150年（或經保護人書面同意載明之其他日期），就Shine信託基金約定包含：信託原始資產即美金10元、基金成立後移轉予受託人持有之新增財產、全部或任何累積收入等，有信託契約影本1份附卷可稽（本院卷1第119至158頁、譯文見本院卷1第391至430頁）。

(2)其次，編號61所示信託契約第1.4條、附表4第1部分約定之受益人，包含受益人：Smile Assets Limited（下稱Smile公司）、Dr. Chang Yung Fa Foundation Limited（下稱張○○基金會公司，本院卷1第157、429頁），固然屬於他益信託之情形，惟其中第6.1條復約定：委託人（或於委託人死亡後或無行為能力期間，則為受託人）得於信託期間內，不定時以正式文書新增受益人及新增受益人之生效日期或事項生效時點（經除名受益人並不得列入新增名單，……the Settlor〈or after the death or during the Incapacity of the Settlor; the Trustee〉 may, from time to time during the Trust Period add to the class of Beneficiaries any one or more persons or classes of persons or Charity and no Beneficiary may prevent such addition. Any addition shall be by deed: (a). naming or describing the persons or classes of persons or Charity to be added; and (b). specifying the date or the event……when, or on the happening of which, the addition shall take effect. This power shall not be exercised to add an Excluded Person to the Beneficiaries。本院卷1第122至124頁、第157頁，第394至398頁、第429頁）。可知關於

01 受益人之決定，仍可由委託人透過前開保留變更之約款
02 控制支配，若委託人死亡或失去行為能力，亦有約定改
03 由受託人行使，另同樣設有保護人以監管信託事務執行
04 之機制（第1.17、附表3，本院卷1第124頁、第154至15
05 6頁、第396頁、第426至427頁），信託關係且不因委託
06 人死亡即消滅。

07 (3)另編號61所示信託契約內容，並未見針對受益人之受益
08 範圍等，約定如何具體分配信託利益等事項，被繼承人
09 於103年11月6日向受託人提出書面文件，亦僅見表明：

10 ①於被繼承人在世期間，受託人應完全考慮為Smile公
11 司、DR CHANG YUNG FA FOUNDATION LIMITED及張○○
12 基金會之利益，持有暨分配信託基金之本金及收益。

13 ②於被繼承人過世後，受託人應考慮將剩餘基金財產全
14 數分配給其子張○○（本院卷1第160頁、第432
15 頁）。

16 此固然可見被繼承人有令受益人在其死亡前得向受託人
17 請求分配信託利益之可能，但具體有無實際分配等，則
18 仍不明。

19 (4)但無論如何，基於編號61所示信託契約第6.2條已有約
20 定：委託人（於委託人死亡後或無行為能力期間，則為
21 受託人）得於信託期間不定時以正式文書，全部或一部
22 排除未來信託利益給付予受益人，或將1或多位受益者
23 除名〈……the Settlor (or after the death or dur
24 ing the Incapacity of the Settlor; the Trustee)
25 may, from time to time during the Trust Period,
26 declare by deed that the persons or Charity or o
27 bject……: (a).shall be wholly or partially excl
28 uded from future benefit under this Settlement;
29 or (b).shall be an Excluded Person or Excluded P
30 ersons for the purposes of this Settlement.，本
31 院卷1第126頁、第398頁〉，另亦有受益人可放棄所享

有信託利益全部或一部之約定（第6.3約款）。其中第3條並同樣有委託人可撤銷信託之約定（本院卷1第125頁、第397頁），上情均堪認編號61所示信託契約之受益人，並未對全部信託利益有取得任意處分之權利，反而就委託人部分，則有前述「保留變更受益人或處分信託利益權利」之約定，兩造就此亦不爭執；是依前揭說明，迄被繼承人死亡前，未經實際分配而仍屬編號61所示信託財產之權利，無論如何，仍可見處於委託人即被繼承人控制支配之狀態（在委託人因保留約款而享有信託利益權利之情形，依約既難認實質經濟歸屬可對受益人等同時存在，受益人必然無取得此權利之可能，自無適用遺贈稅法第3條之2第2項規定之必要）；被告因認此為被繼承人死亡時所遺境外財產，當列計為被繼承人遺產範圍，同亦符合遺贈稅法第1條規定意旨，並無違誤。

4. 至於本件被繼承人死亡前，雖有針對編號60、編號61所示信託契約之受益人，分別以前述書面表明其死亡後，即由其子張○○1人取得單獨分配各該信託財產剩餘利益之權利，並以書面指派張○○為各該信託契約之保護人，並經張○○同意就任等情（附表編號61所示信託契約係以現任保護人停止職務後方繼任，本院卷1第101至103頁、第387至389頁、第163至165頁、第433至435頁），均不影響前述各該信託利益權利屬於被繼承人遺產，應核課遺產稅之認定：

(1) 關於前述被繼承人曾指定其子張○○為信託保護人乙事，觀諸各該信託約定有關信託保護人之職權，主要在令受託人向其報告所為相關信託產轉讓、處分或受益人追加排除等職權行使內容，確保信託之穩定運作，並未見有因此優先或排除委託人控制權限之約定（附表編號60所示信託契約第20條、附表編號61所示信託契約第1.17及附表3，本院卷1第94至95頁、第380至381頁、第12

4頁、第154至156頁、第396頁、426至428頁），此節並不影響前述委託人死亡前，相關信託利益權利主要仍由其支配之認定。

(2)針對被繼承人以前開書面，定其自身死亡之日為期限，將各該信託契約利益改歸由其子張○○單獨取得之意思表示部分：

①關於信託契約利益變更為張○○單獨取得之時點，既係被繼承人死亡後始生效，被繼承人死亡時，自尚無從發生信託利益權利改歸由唯一受益人張○○單獨取得之結果，此節應不影響前述被繼承人死亡時仍歸其支配所有而為遺產之認定。

②再者，被繼承人變更唯一受益人為其繼承人之一張○○之指定，明顯可見係針對死亡後此部分特定之遺產權利，預先安排之旨；參酌遺贈稅法第3條之2第1項規定：「因遺囑成立之信託，於遺囑人死亡時，其信託財產應依本法規定，課徵遺產稅。」就遺贈情形明定係核課遺產稅；而所謂遺贈，係遺囑人依遺囑方式所為之贈與，因遺囑人一方之意思表示而成立，並於遺囑人死亡時發生效力，屬單獨行為，相較於死因贈與之情形，雖然我國民法並無特別規定，然就無償給與財產為內容而言，與一般贈與相同，且死因贈與，除係以契約之方式為之，與遺贈係以遺囑方式為之者有所不同外，就係於贈與人生前所為，但於贈與人死亡時始發生效力言之，實與遺贈無異，同為死後處分，其贈與之標的物，於贈與人生前均尚未給付（最高法院108年台上字第2166號民事判決意旨參照）；是則，本件被繼承人實質上乃透過信託契約之既存導管形式，藉由所留之受益人變更約款，預先將其死亡後之信託利益權利，實質歸由繼承人張○○單獨獲得支配信託利益之權限，雖因各該信託契約並非以遺囑方式成立，不符合遺贈稅法第3條之2第1項文義規定

之遺贈，但此信託契約中所循之死後實質經濟安排方式，僅須被繼承人依約單方對受託人指示即足，並無與變更後受益人合意成立契約合意之問題，本質上實較類同遺贈情形。

③尤其，遺產稅又係對於自然人死亡時所遺留之總財產予以課稅，惟為避免人民生前規畫安排財產於死亡前無償移轉他人，而脫漏遺產稅，制度上乃輔以贈與稅對之課徵，以為填補（最高行政法院110年度上字第256號判決意旨參照）；本件透過信託契約中委託人保留變更受益人權限之約款，再將變更生效期限定為被繼承人死亡後，變更後受益人且為繼承人之一，所安排信託利益變動時點乃在構成遺產後，均可見其真意實為死後遺產之分配，死亡前之信託契約實質利益，仍由被繼承人控制支配，與生前贈與無涉，自無須適用遺贈稅法第5條之1規定，且就「被繼承人死亡時仍存在於各該信託關係中之財產等權利」而言，被告以之為遺產而依遺贈稅法第1條第1項、第10條等規定核課遺產稅即足，亦無須適用遺贈稅法第5條之1規定，方較符合實質經濟安排之結果。至於信託利益權利之歸屬，雖可見被繼承人係將部分遺產單獨分配與一位繼承人，基於我國為總遺產稅制，全體繼承人就遺產稅係負連帶責任，自無礙於本件被告仍得就總遺產核計遺產稅（相應於此，我國繼承法採取遺產為特別財產，分割須就整體遺產為之，並有相關特留分、歸扣等規制，亦可見繼承人彼此間之實質經濟歸屬結果，猶待繼承後由繼承人彼此間依私法關係辦理，方得釐明，被告不實質認定各自繼承分配之遺產若干，以對繼承人分別核課不同稅額，乃立法之選擇），附予指明。

(七)被告就被繼承人死亡時之編號60、編號61所示信託利益權利價值，依查得之帳證資料分別核定為2,872,937,436元、4,6

98,408,595元，均於法有據，並無違誤：

1.查所謂「證據」，包含直接證據與間接證據。稱「直接證據」，凡得逕行證明應證事實之證據均屬之；反之，謂「間接證據」，指依其他已證明之事實，間接的推知應證事實真偽之證據屬之。至「證據法則」，則指法院調查證據認定事實所應遵守之法則而言。是知，審理事實之法院，其認定事實所憑之證據，並不以直接證據為限，間接證據亦包括在內，凡綜合調查所得之各種直接及間接證據，本於論理暨經驗法則得其心證，而為事實之判斷，當事人即不容任意指為違法（最高行政法院105年度判字第296號判決）。

2.本件遺囑執行人向被告為遺產稅之申報時，針對編號60所示信託利益權利價值即申報為2,872,937,436元，編號61所示者則陳明價額尚待查證（原處分卷2第813頁），而針對稅捐基礎之確切價值若干，被告曾為調查如下：

(1)於106年5月4日函請遺囑執行人提供相關價值等證明資料外，亦曾於於106年8月22日函請繼承人之一張○○、於同年月29日函請遺囑執行人，均提供被繼承人死亡日之編號61所示信託帳戶財產明細及銀行帳戶餘額等資料（原處分卷2第977頁、第930至932頁、第903至904頁、第908至910頁），經遺囑執行人一致回復表明編號61所示信託契約相關資料，僅張○○能向信託受託人調得提供等語（原處分卷2第899至902頁、第905至907頁），被告即憑遺囑執行人之回復，於106年9月5日再次函請繼承人張○○提供編號61所示信託財產明細暨銀行帳戶餘額等供核（原處分卷2第897至898頁）；嗣經繼承人張○○於106年9月14日向被告陳報編號61所示信託財產價值於104年12月31日為美金140,945,210.59元（以匯率33.335換算即為被告核定之4,698,408,595元）、於105年1月31日則為美金140,714,909.38元（以匯率33.33

35換算為4,690,731,504元），並提出HSBC名義出具之
確認函影本為憑（原處分卷2第895至896頁）。

(2)於遺囑執行人就核定通知書申請復查程序，因遺囑執行人復查時有提出編號60所示信託相關帳戶資料（上載BANK OF SINGAPORE於104年12月31日、105年1月29日、帳號211778-1a、209060-1a之餘額明細表，原處分卷2第979至982頁），被告先於108年2月13日函請遺囑執行人說明各該信託財產於104年12月31日至105年1月29日之異動情形，並提供相關財務資料等（原處分卷2第1076至1077頁），及根據前開遺囑執行人復查時提出之信託帳戶資料載有BANK OF SINGAPORE，於108年7月4日函請新加坡商新加坡華僑銀行台北分行提供該信託財產所涉帳號211778-1a、209060-1a等帳戶，於104年11月20日、105年1月20日（即被繼承人死亡日）之信託財產明細及金額等資料，惟經該行回復相關信託並不在其處理業務範圍等旨（原處分卷2第1101頁）。

(3)被告再次於108年9月20日函請遺囑執行人提供編號60所示信託之相關帳戶資料（斯時指出105年應有拆分為帳號211778-1a、第211778-1b、209060-1a、209060-1b等帳戶情形，原處分卷2第1117頁），及以查得繼承人張○○為信託契約之保護人為由，再於108年10月22日函請張○○就編號60所示信託財產，分別有帳號211778-1、209060-1之帳戶，請其說明於被繼承人死亡當日（即105年1月20日）之帳戶餘額若干，及提供餘額證明及信託財產於103年10月8日至105年1月28日間之收支異動明細等資料（原處分卷2第1143頁）；惟繼承人張○○僅針對前述被告已取得之編號60所示信託相關之帳戶資料（應指前述復查時遺囑執行人所提供者，原處分卷2第979至982頁），說明被告卷內已有該份資料，其餘收支明細異動等資料，其均無從取得等旨（原處分卷2第1145至1150頁）。

01 3.由上開調查歷程可知，被告除先後多次函請遺囑執行人提
02 供相關信託財產價值等證明資料，並有根據其等陳報各該
03 信託保護人或被繼承人死後受益人為繼承人張○○，先後
04 函請繼承人張○○提供相關證明資料，另亦曾依復查時遺
05 囑執行人所提供銀行資料而為調查，因非我國境內銀行承
06 辦範圍而難以調查，並無原告所稱未依法善加調查之情
07 事。再者，被告業已陳明各該信託契約所涉受託人事業或
08 已知之相關銀行機構等所在地，均在境外，且已知可能涉
09 及財產境外所在之香港或新加坡等國，就遺產稅事務均與
10 我國並無相關租稅協定（我國與新加坡僅就所得稅部分，
11 方有簽立協定），此節原告亦不爭執，被告辯稱並無從透
12 過國際間之資訊交換等機制及途徑為進一步調查，自亦有
13 據。由此觀之，本件被告就各該信託財產之調查，因屬境
14 外財產，相較於原告及其餘繼承人，或遺囑執行人而言，
15 確實處於資訊取得較為劣勢，相關資訊蒐集暨調查受有高
16 度限制之狀態，主要仰賴遺囑執行人或繼承人提供之資
17 料，方得查核。

18 4.而查，關於編號60所示信託利益權利之價值，既據遺囑執
19 行人申報時表明為2,872,937,436元（原處分卷2第813
20 頁），並有復查時遺囑執行人提出銀行機構出具確認函明
21 細影本等件為證（即復查時檢附上載BANK OF SINGAPORE
22 於104年12月31日、105年1月29日、帳號211778-1a、2090
23 60-1a之附件六餘額明細表，原處分卷2第979至982頁）；
24 就編號61所示信託利益權利價值，則經遺囑執行人陳報被
25 繼承人死亡前，即有指定各該信託保護人兼其死亡後為一
26 受益人為繼承人之一之張○○，可對其調查取得相關資造
27 後，被告始據以函詢繼承人張○○，並經張○○於106年9
28 月14日陳報編號61所示信託之Shine信託基金，於「104年
29 12月31日」剩餘財產價額美金140,945,210.59元（以匯率
30 33.335換算為4,698,408,595元），暨檢附銀行確認函
31 （原處分卷2第896至895頁）佐證。又因前開銀行確認函

01 暨明細資料列載之帳戶金額資料，並無被繼承人死亡當日
02 之價值核算資料，且如前述，張○○並陳報以：「由於HS
03 BC銀行帳戶之資產結算係採取月結方式，故僅能提供月底
04 結算日之資產價值，而無法提供貴局指定特定日（105年1
05 月20日被繼承人死亡日）當日之資產價值計算，謹請見
06 諒」等語（參原處分卷二第896至895頁）；遺囑執行人及
07 繼承人（含原告）既未進一步履行協力義務，出示被繼承
08 人死亡當日確切之各該信託剩餘財產明細暨價額等，亦未
09 見具體指明尚有何可行查證方法等，被告自僅得依前開資
10 訊為信託利益權利價值之認定。

- 11 5.況且，本院審理中，亦曾函請繼承人張○○提供各該信託
12 之相關價值資料等，並參據原告所提出各該信託契約約定
13 內容，指明依約張○○既為目前之信託契約保護人，亦有
14 受益人得請受託人交付信託財產相關報告等約款，其應有
15 權令受託人提出特定日期資產報告等節，並提供編號60所
16 示信託契約第18.2、18.3、19.1、20.6、20.9約款，編號
17 61所示信託契約第13、15條約款節本等資料供參（本院卷
18 2第97至111頁、第145至147頁），惟其仍於111年3月7
19 日、4月1日回復略以：其在被繼承人死亡後，雖經被繼承
20 人指定而可受各該信託財產之分配，惟其前即已提供被告
21 有關各該信託財產之剩餘價值相關銀行確認資料（指108
22 年10月30日提供編號60所示Loading信託基金於「104年12
23 月31日」之財產價值資料計美金86,183,813.88元，以匯
24 率33.335換算為2,872,937,436元，及於106年9月14日陳
25 報編號61所示Shine信託基金於「104年12月31日」之剩餘
26 財產價額計美金140,945,210.59元，以匯率33.335換算為
27 4,698,408,595元），並據受託人OCBC信託公司、HSBC信
28 託公司均向其表示，各該信託帳戶剩餘資產價值結算採取
29 月底結算（指營業日，故列載之105年1月31日，實為同年
30 月29日營業日之資料），無法提供特定之被繼承人死亡
31 日資產價值計算結果，亦無從取得附表編號60所示信託財

01 產於103年10月8日至105年1月28日之收支異動明細等相關
02 資料，及當時承辦信託之理財專員已經離職，其亦無海外
03 信託人之聯絡管道，僅得由信託契約上載資料提供受託人
04 地址，信託契約則為遺囑執行人所提供等語（本院卷2第1
05 23至142頁、第151至155頁）。則若依繼承人張○○（亦
06 為各該信託目前可令受託人提供信託事務資訊）陳報之情
07 節，各該信託資產價值僅有月底結算之資料，依信託財產
08 收益狀況及受託人之事務處理，無法另行結算而提出其他
09 特定日期（即被繼承人死亡之日）價值資料乙事為實在，
10 被繼承人死亡前最後一次結算日即為104年12月31日，被
11 告以此結帳日價額為被繼承人死亡時之信託利益權利價
12 值，在受限於前開信託資產依約結算收益等帳務處理實情
13 之前提下，此即為被繼承人死亡前唯一可得且最接近被繼
14 承人死亡日之結算紀錄，並不會納入被繼承人死亡後之信
15 託財產變動事項，被告據以採為被繼承人死亡時價值核算
16 之證明，確實可認最貼近且與擬證明之事實高度相關，亦
17 符合經驗、論理法則。

18 6.抑且，若原告仍以繼承人張○○前開所述信託財產無法就
19 特定日結算之說明，可疑與實情不符，基於遺囑執行人業
20 已指明目前僅繼承人張○○可提出相關價值資料，陳述情
21 形且與信託契約約定內容相合，在繼承人張○○已自陳前
22 述被告採認之證據資料屬實，對被告核定之此部分遺產價
23 值又自始未曾爭執或提起救濟，亦即其並未就被告核計結
24 果，有何對其不利之主張；則若果如原告所稱，繼承人張
25 ○○恐有能指示卻未指示受託人另行結算之情，亦係與原
26 告同為繼承人者，是否未盡協力義務之問題，原告當依憑
27 自身與繼承人或與遺囑執行人間之關係，設法提出所認較
28 接近事實之事證，或具體指明可行之調查方法，方屬正
29 辦；原告卻漠視自身之協力義務，一味指摘被告仍須依職
30 權查證云云，實屬片面、空言之指摘。

01 7.尤其，本院審理中，已有依原告之聲請，就其提出之各該
02 信託受託人聯絡資料（即位於新加坡之BOS TRUSTEE LIM
03 TED《原OCBC TRUSTEE LIMITED》、位於香港之HSBC INTE
04 RNATIONAL TRUSTEE LIMITED），函請其等提供被繼承人
05 死亡日之各該信託利益權利價值資料等，惟僅有HSBC INT
06 ERNATIONAL TRUSTEE LIMITED回復稱無法揭露所詢信託資
07 訊，另一則迄未回復（本院卷2第251頁、第305至307頁、
08 第377至387頁、第399至404頁）。在被告本即缺乏強制力
09 可令繼承人張○○提出原告所指其他證據，原告自身亦未
10 能善盡協力義務以提出其他可行調查方法，而本院審理中
11 復查無其他可資動搖被告所採認證據可信性等情況下，當
12 亦堪認被告以原處分核實認定之各該信託利益權利價值數
13 額，其認事用法，應無違誤。

14 8.綜上，被告以原處分中之編號60、編號61所示信託利益權
15 利總價額為7,571,346,031元（編號60所示者為2,872,93
16 7,436元、編號61所示者為4,698,408,595元），據以核課
17 遺產稅，並無違誤（被告併同其他項目認定遺產淨額共計
18 為24,291,196,048元、可扣抵稅額55,984,767元及應納稅
19 額2,373,134,837元《遺產淨額24,291,196,048元×10%—
20 可扣抵稅額55,984,767元》）。原告仍主張前開信託利益
21 權利價值之遺產稅額核課，係有違法而訴請撤銷該部分稅
22 額，實無理由。

23 (八)原告仍質疑被告核定之各該信託利益權利價值有違法云云，
24 均屬其片面之主張，並不足採：

25 1.原告雖主張各該信託利益權利價值，僅得以被繼承人105
26 年1月20日之價值為準，且若無受託人出具之當日結算
27 料，即應採認較104年12月31日更為接近之105年年1月31
28 日（繼承人張○○指稱實為同年月29日營業日）結算資料
29 云云。但查，本件已先後通知遺囑執行人、繼承人張○○
30 提供被繼承人死亡日之各該信託財產餘額結算資料，卻據
31 其等以無法提出當日結算數額為由而迄未提出，經本院依

01 原告聲請函詢各該受託人後，亦無所獲，已可見原告所指
02 證據資料，確實無從查得；在此情形下，如前述，關於10
03 4年12月31日之結算餘額證明，即得肯認為最接近事實之
04 證據。至於原告所主張前述遺囑執行人及繼承人張○○，
05 先後提出之各該信託帳戶餘額明細表，雖可見有列載被繼
06 承人死亡後之次一結帳日即105年1月31日之較低餘額（繼
07 承人張○○指稱實為同年月29日營業日），惟由編號60所
08 示信託契約第1.13條、編號61所示信託契約第1.20條約款
09 （本院卷1第87、375頁、第124、396頁），已可見信託累
10 積收益或資本增值等，均會加計列入信託基金中而影響信
11 託財產價值之統計；尤其遺囑執行人於復查中，針對編號
12 60所示信託財產亦曾陳稱信託財產帳戶資料有包含現金資
13 產、固定收益、結構性債券、權益股票等，益見各該信託
14 利益若干，確有因相關投資收益而隨時變動之情形；則若
15 如原告所稱當以被繼承人死亡後之105年1月31日（營業日
16 為同年月29日）為準，縱使時間上僅相隔約9日，仍已包
17 含被繼承人死亡後之財產價值變動，而將已非遺產之信託
18 財產數日變動價值合併計算之結果，反而更逸脫被繼承人
19 死亡日財產之價值，是原告仍主張應以被繼承人死亡後之
20 結算資料為準云云，實無依據，應不可採。

21 2.原告雖又主張被告係以前述信託契約帳戶明細於104年12
22 月31日之餘額，對被繼承人死亡當日之價值若干為推計課
23 稅云云，業據被告陳明本件乃核實認定，並未推計課稅等
24 語（本院卷2第430頁之筆錄），且如前述，此項證據雖與
25 被繼承人死亡當日價額有因時間而產生落差之可能，亦係
26 因遺囑執行人、繼承人等未盡協力義務提出確切資料之故
27 （無論有無正當理由），其援用遺贈稅法施行細則第13條
28 規定，實亦在參考該規定法理以說明本件有納稅義務人未
29 履行協力義務之問題。換言之，綜合本件現有證據情況，
30 被告採用證據之列載時間，雖非被繼承人死亡當日，仍屬
31 經驗法則下有相當高度蓋然性關聯之證據，被告評價此證

據已可達成對待證事實完全的、真實的確信，實為其確定事實所憑證據是否證明力足夠之問題，與推計課稅在不能確定事實下，推定而減輕被告證明責任之程度，尚有不同；另原告所謂本件納稅義務人應有盡協力義務，或調查不至於耗費過鉅而不得推計課稅云云，被告既已陳明並非推計課稅，而若確有如原告主張之證據可資提出，亦屬遺囑執行人、繼承人違反協力義務而無法供採證，業如前述，原告此部分主張，容有矛盾，且其又指稱被告尚得為之調查方法等，事實上被告已有調查卻未果，上情均可見原告各該主張，並不足為對其有利之認定。此外，其復指摘各該信託帳戶帳號是否續經分割等而帳號不明，被告有調查責任云云，亦係涉及被繼承人死亡後發生之信託帳戶帳號變動問題，與前開事證認定結果，仍不相干，其據以指摘，實無理由。

3.此外，原告指稱各該信託利益權利涉及他益信託部分，並不適用遺贈稅法第3條之2第2項規定，是否有應核課贈與稅之可能云云，如前述，被繼承人死亡前，各該信託雖有受益人為委託人即被繼承人以外者之情形，因委託人有透過保留變更受益人或保留自身處分信託利益等約款，而仍享有對信託利益權利之支配權利，就其死亡時仍存在之信託利益權利範圍，尚難認有移轉至委託人以外者，尚無從認構成贈與。至於被繼承人死亡前究竟有無實際分配等而移轉至他人之問題，縱若有，亦已不在其死亡時之信託利益權利範圍，此要屬被告得否另行查究之事項，且無論如何，更不在本件遺產稅核課之稅捐基礎內，此情仍無礙前述論斷，亦予指明。

六、從而，本件原處分（即復查決定）關於編號60、編號61所示信託利益權利（即編號60所示者為2,872,937,436元、編號61所示者為4,698,408,595元，合計7,571,346,031元）之遺產稅核課，並無違法，訴願決定予以維持，亦無不合。原告仍訴請撤銷，為無理由，應予駁回。

七、據上論結，本件原告之訴為無理由，依行政訴訟法第98條第1項前段，判決如主文。

中華民國 112 年 1 月 12 日

臺北高等行政法院第一庭

審判長法官 蕭忠仁

法官 林秀圓

法官 林麗真

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，向本院提出上訴狀並表明上訴理由，如於本判決宣示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。（須按他造人數附繕本）

三、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241條之1第1項前段）

四、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1項但書、第2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. 上訴人或其法定代理人具備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。

01

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 112 年 1 月 12 日

03

書記官 謝貽婷