

裁判字號：最高行政法院 104 年判字第 530 號判決

裁判日期：民國 104 年 09 月 17 日

裁判案由：贈與稅

最 高 行 政 法 院 判 決

104年度判字第530號

上 訴 人 謝永成

訴訟代理人 許祺昌 會計師

訴訟代理人 李益甄 律師

汪家合 律師（兼送達代收人）

被 上 訴 人 財政部臺北國稅局

代 表 人 何瑞芳

上列當事人間贈與稅事件，上訴人對於中華民國104年4月23日臺北高等行政法院103年度訴字第1634號判決，提起上訴，本院判決如下：

主 文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理 由

一、上訴人為上市公司鴻海精密工業股份有限公司（下稱鴻海公司）股東，係該公司會計部協理。民國95年5月25日，上訴人與兆豐國際商業銀行股份有限公司（即原中國國際商業銀行，下稱兆豐銀行）簽訂信託期間自簽約日起3年之本金自益、孳息他益信託契約（下稱系爭信託契約），將名下鴻海公司股票298,624股作為信託財產，以其子謝祁峰及謝東益為信託孳息受益人，並依信託關係於95年6月12日申報贈與稅，經被上訴人核定95年度贈與總額新臺幣（下同）3,533,064元，應納稅額147,975元。嗣被上訴人查得上訴人簽訂系爭信託契約的時點是在鴻海公司95年4月28日董事會決議通過股利分配之後，認為上訴人係將信託契約訂約時，信託財產可得確定之盈餘，藉信託形式贈與前揭受益人，乃就前揭受益人95年9月29日實際取得之現金股利計895,862元及95年10月11日實際取得之股票股利計59,724股（95年10月11日每股收盤價208元，即 $59,724 \times 208 = 12,422,592$ ），加計該信託契約剩餘2年信託期間，其信託利益應課徵贈與稅之權利價值2,331,108元，重行核定上訴人95年度贈與總額為15,649,562元（即 $895,862 + 12,422,592 + 2,331,108$ ）。上訴人不服，申請復查，未獲變更，提起訴願，經財政部102年8月29日台財訴字第10213940020號訴願決定撤銷原處分（復查決定），發回被上訴人另為處分。嗣被上訴人認為系爭信託契約剩餘2年信託期間剩餘權利價值依除權（息）後計算應

為1,913,157元，即以103年4月25日財北國稅法二字第1030014240號重核復查決定（下稱原處分），追減贈與總額417,951元（即2,331,108－1,913,157＝417,951）。上訴人仍表不服，再行提起訴願，經決定（下稱原決定）駁回後，提起行政訴訟，經原審法院以103年度訴字第1634號判決（下稱原判決）駁回後，上訴人猶不服，乃提起本件上訴。

- 二、上訴人起訴主張略以：(一)本件非屬財政部100年5月6日台財稅第00000000000號函令（下稱財政部100年5月6日函）所定「委託人經由股東會、董事會等會議資料知悉被投資公司將分配盈餘後，簽訂孳息他益之信託契約」情形，且被上訴人認為上訴人應於95年5月15日前接獲股東會開會通知，知悉盈餘分配內容，始簽訂系爭信託契約，惟鴻海公司是上市公司，縱該公司董事會決議內容理應於決議當日公告於公開資訊觀測站，然公司投資人並無觀看公開資訊觀測站之義務，且未必會觀看公開資訊觀測站，被上訴人僅以上訴人簽訂系爭信託契約係於鴻海公司董事會決議之後，且未舉證證明，即推論上訴人知悉董事會決議之股利分派情形，顯有違誤。(二)上訴人原擔任鴻海公司會計部協理，94年間欲辦理退休，因公司慰留，暫先辦理留職停薪，95年4月3日復職後，旋即申請退休，陸續進行交接工作，於95年7月12日退休。復職期間的工作內容未涉及董事會會議資料準備、董事會提報股東會盈餘分派等事宜，足見上訴人非鴻海公司內部人，不符合財政部100年5月6日函所稱情形。況該函所稱知悉之對象，應指分配盈餘之確定具體內容，且限於知悉股東會決議股利分派，非泛指對租稅客體不生影響之分配盈餘的行為。況知悉被投資公司擬分配盈餘與知悉盈餘分配之確定具體內容，分屬二事，上訴人簽訂系爭契約時，鴻海公司尚未就盈餘分派案進行股東會決議，上訴人並無法知悉盈餘分派之具體確定內容。被上訴人僅以股東會開會通知的寄發，推論上訴人知悉盈餘分派結果，實有率斷。(三)本金自益孳息他益信託契約之贈與稅稅捐債務成立生效時點，應為契約簽訂時，非孳息實際交付時。本件贈與稅核課期間5年，自上訴人95年6月12日申報贈與稅起，於100年6月11日已屆至，被上訴人遲至100年10月14日送達原處分，已逾核課期間。被上訴人竟變更系爭信託契約之贈與稅成立生效時點，違反遺產及贈與稅法第5條之1、第24條及第24條之1規定。至本院103年5月份第2次庭長法官聯席會議決議，對本金自益孳息他益信託契約，贈與稅之核課期間應自何時起算，未有明文，自應回歸相關稅法規定。被上訴人逕認上訴人負有二次申報義務，違反租稅法律主義，財政部100年5月6日函牴觸中央法規標準法第5條、第6條規定，應不予適用，被上訴人援引該函，違反行政行為明確性。(四)財政部100年5月6日函，涉及租稅客體、稅基及核課期間起算時點之變動，違反租稅法律主義，不應適用。且本件係已確定案件，縱財政部發布100年5月

6日函，乃屬法律見解變更，非發見新事實或新課稅資料，被上訴人不得依稅捐稽徵法第21條規定補徵稅款。上訴人於本件贈與稅之申報，符合財政部94年2月23日台財稅字第09404509000號函釋（下稱財政部94年2月23日函），被上訴人以事後發布的財政部100年5月6日函作為核課依據，違反稅捐稽徵法第1條之1規定。而系爭信託契約之受益人特定，業經被上訴人核認適用遺產及贈與稅法第5條之1課徵贈與稅，上訴人據此信賴本件為有效之信託贈與，具信賴基礎；且依法計算贈與價值，申報贈與數額，繳清贈與稅，並據以辦理有價證券移轉過戶完畢，上訴人之信賴表現至為明確。(五)依財政部100年5月6日函，上訴人知悉的應該是信託契約簽訂時之孳息價值，不及於孳息交付日之孳息價值。信託契約之簽訂與信託孳息之交付間，股票價格波動甚大，上訴人無法預見租稅負擔，被上訴人以股利交付日之股票價值，計算贈與數額，有違行政行為明確性原則及實質課稅原則之調整界限等語，求為判決撤銷訴願決定及原處分（含復查決定除追減部分外）。

- 三、被上訴人則略以：(一)上訴人95年5月25日簽訂系爭信託契約之時點，係在鴻海公司95年4月28日董事會決議通過股利分配日之後，已可得確定本人將可得分配現金股利及股票股利內容，該孳息尚非信託期間受託人管理受託股票產生的收益，上訴人係藉合於法律形式之信託行為，行股票孳息贈與之實。而上訴人在鴻海公司任職期間係公司協理，工作內容為財務會計相關業務，並經鴻海公司函文表示，上訴人95年4月3日留職停薪復職後，至95年7月12日退休日，職務內容雖未直接辦理財務報告之編製，但因上訴人職稱是公司會計部協理，於權限範圍內仍有機會知悉財務報告編製之內容等語，足認上訴人對鴻海公司董事會決議盈餘分派之事實，具一定之認知，縱非直接負責編製財務報告，基於其會計部協理之職務，仍可藉由財務部門編製之報表，知悉鴻海公司財務報告內容。況上訴人為鴻海公司股東，持有298,624股鴻海公司股票，股票市值約6,000餘萬元，依一般投資常情，不可能不注意且不關心公司的經營及獲利情形，且係會計部門協理，較一般投資大眾更易獲得資訊及專業判斷。上訴人係透過信託孳息方式，將可得確定獲配盈餘贈與其子謝祁峰及謝東益，其實質與委任受託人領取孳息再贈與受益人並無不同。被上訴人以其實質上經濟事實關係及所產生之實質經濟利益為準，就已具備課稅構成要件之實質經濟行為，依遺產及贈與稅法第4條規定課稅，符合課稅公平原則，尚與遺產及贈與稅法第5條之1第1項規範無涉，不生違反法律不溯及適用及租稅法律主義之情，亦不生信賴保護問題。(二)系爭信託孳息於95年9月29日及95年10月11日交付受益人時，上訴人應於95年10月29日及95年11月10日辦理申報贈與稅，依稅捐稽徵法第22條第1款及第2款規定，本件贈與稅核課期間應

分別自95年10月30日起算5年至100年10月29日止，及自95年11月11日起算5年至100年11月10日止屆滿，系爭贈與稅繳款書經被上訴人於100年10月14日合法送達上訴人，未逾法定之5年核課期間。(三)財政部100年5月6日令釋，係闡述關於股票孳息他益信託之類型，其解釋內容並未牴觸財政部94年2月23日函釋揭示之原則，不生變更法律見解問題。上訴人就系爭信託契約申報時，未就當下已知可得獲配股利之重大資訊申報涵蓋於該次贈與範圍內，上訴人是利用現行稅法有關受益權價值計算無法真實反映實質價值，藉由信託契約的法律形式，將訂約時已預知短期內可得之孳息贈與其子，此將贈與標的由應按時價課徵之股利，轉換成僅按信託標的時價與現值差額課徵之信託孳息，以迂迴減輕其原應負擔之贈與稅負情事，應認屬稅捐規避，本於實質課稅原則，依遺產及贈與稅法第4條第2項調整核課本件贈與稅，符合租稅法定原則等語，資為抗辯，求為判決駁回上訴人在原審之訴。

- 四、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，略以：(一)上訴人於95年5月25日訂立系爭信託契約時，將其所有鴻海公司股票298,624股為信託財產，以其子2人為信託孳息受益人平均分配信託契約期間孳息利益。然鴻海公司之董事會，早於95年4月28日決議通過股利分配案。嗣95年6月14日鴻海公司股東會決議通過前述董事會盈餘分配案後，受託人將信託財產孳息，分別於95年9月29日、95年10月11日撥付予受益人，因該等系爭股利並非係受託人本於信託法所規範管理或處分信託股票之信託本旨而孳生，與遺產及贈與稅法第5條之1第1項係針對信託法規定之信託而為「視為贈與」規範之意旨不合。甚且，鴻海公司董事會95年4月28日決議通過盈餘分配案之訊息，經發布在公開資訊觀測站，而上訴人95年7月12日自鴻海公司退休離職前，係該公司會計部協理，工作內容為財務會計相關業務；工作業務包括編製及審閱公司財務報告等內容，若該次董事會議程為審閱及討論公司財務報告，因工作業務包括編製及審閱公司財務報告等內容，故參與議事資料編製提供，股東會一般在公司禮堂進行，通常公司高階主管會參與股東會旁聽，上訴人可自行參加旁聽……公司95年股東會之會議通知於5月12日寄發；上訴人95年4月3日留職停薪申請復職後，迄當年7月12日退休日止，職務內容雖未直接辦理財務報告之編製，但因上訴人職稱仍是公司會計部協理，於權限範圍內仍有機會知悉財務報告編製之內容等情，復有原處分卷所附鴻海公司102年9月6日102鴻法TPE字第0044號書函、103年2月25日102鴻法TPE字第0002號函、103年5月21日14鴻財字第J050001號函可佐。參之鴻海公司95年5月12日寄發將於95年6月14日召開95年股東常會之開會通知，載明「承認民國94年度盈餘分派案」等情，佐以上訴人持有鴻海公司股票29萬8624股，衡情對公司之配發股利孳息，當具相當之注意程度，堪認於簽訂系爭信託契約時，明

確知悉鴻海公司將分配94年度盈餘。觀其經濟實質，上訴人是將該股利贈與謝祁峰及謝東益，而假兆豐銀行之手以實現，並於謝祁峰及謝東益95年9月29日、95年10月11日受領時，該當遺產及贈與稅法第4條第2項所規定他人允受之要件。至上訴人表示受益人95年9月29日、95年10月11日先後受領現金股利及股票股利之贈與時點，應該是系爭信託契約95年5月25日簽訂之時，洵無可取；其指摘被上訴人之重行核定違反遺產及贈與稅法第5條之1規定、違反租稅法律主義、行政行為明確性原則、稅捐稽徵法第1之1條規定、實質課稅原則之調整界限，亦無可採。(一)系爭信託契約之受益人取得系爭股利，並非遺產及贈與稅法第5條之1第1項規範範圍，與上訴人依遺產及贈與稅法第5條之1第1項及第10條之2規定，就關於鴻海公司股票所生他益信託之孳息已為之贈與稅申報，分屬不同的事實，依稅捐稽徵法第21條第2項規定，被上訴人本得於核課期間內就另查核之課稅事實為贈與稅之課徵，不生信賴保護問題。(二)財政部100年5月6日令釋，觀其內容係闡述遺產及贈與稅法第4條適用的意見，闡明「藉信託之名、行贈與之實」情形，依實質課稅原則認定之課稅構成要件事實為贈與股利，應依遺產及贈與稅法第4條第2項規定課徵贈與稅，在該令釋發布前，稽徵機關本得依實質課稅原則核課稅捐。上訴人指稱財政部100年5月6日令釋違反租稅法定主義，即有誤解。(四)本件關於上訴人之子謝祁峰及謝東益95年9月29日、95年10月11日受領現金股利及股票股利時，即為該部分之贈與時點，已如前述。是自規定申報期間屆滿之翌日即分別為95年10月30日及95年11月11日起算，核課期間分別至100年10月29日及100年11月10日屆滿，而被上訴人於100年10月14日已將贈與稅繳款書送達上訴人，依稅捐稽徵法第21條、遺產及贈與稅法第24條第1項規定意旨，本件並未逾核課期間。綜上，上訴人所訴各節，均無可採。被上訴人就系爭信託契約之受益人95年9月29日取得之現金股利及95年10月11日取得之股票股利，依遺產及贈與稅法第4條第2項規定重行核定95年度贈與總額，並加計系爭信託契約剩餘2年信託期間，其信託利益應課徵贈與稅權利價值，並無違誤，因將原決定及原處分均予維持，駁回上訴人在原審之訴。

- 五、本院經核原判決於法尚無違誤。上訴意旨仍執前詞主張略以：(一)本金自益孳息他益信託契約當事人僅有就孳息他益信託契約此一債權契約為意思表示，是其贈與稅稅捐債務成立生效之時點，應為贈與債權契約成立生效時點為準，即「系爭契約簽訂時」，而非以移轉贈與標的權利之物權行為時點為準，亦即非「孳息交付時」。然原判決以「受益人受領股利時」為另一贈與事實，該當遺產及贈與稅法第4條第2項所定「他人允受」要件，顯然與遺產及贈與稅法所定「贈與稅捐債務之基準時點為債權契約成立生效時」規範意旨不符，其

事實認定有違經驗法則之違法；又原判決以物權契約成立生效時（即受益人受領股利時）作為贈與稅稅捐債務成立生效時點，有判決不適用遺產及贈與稅法第5條之1、第24條及第24條之1規定之違背法令。(二)於上市公司之情形，財政部100年5月6日函所稱「知悉」、本院103年5月份決議所稱「明知」，應僅限於「明知股東會所決議之股利分派情形」，上訴人於股東會決議前即簽訂系爭信託契約，無從預見股利配發之決議情形，有諸多證據可證，非屬財政部100年5月6日函所定「委託人經由股東會、董事會等會議資料知悉被投資公司將分配盈餘後，簽訂孳息他益之信託契約」情形，亦未符本院103年5月份第2次庭長法官聯席會議決議所議決「信託契約係於明知董事會或股東常會決議分配股利後始簽訂」之適用前提，原判決認定本件事實符合上揭函釋、決議所定「知悉」之要件，誠有判決適用證據法則、論理法則不當，以及判決適用法令不當之違誤。(三)系爭契約既已依法申報，依稅捐稽徵法第21條第1項第1款及第22條第1款規定，本件5年核課期間應自申報日起算，是系爭契約早於100年6月11日即逾核課期間，惟被上訴人遲至100年10月14日始送達原處分，顯已逾核課期間，原判決卻未加以指摘，有判決不適用稅捐稽徵法第21條第1項第1款及第22條第1款規定之違背法令；又原判決忽視上訴人因履行申報義務而享有自申報日即起算核課期間之權利，使得核課期間起算時點與贈與事實申報日不一致，依司法院釋字第385號解釋意旨，原判決有割裂適用稅捐稽徵法第21條第1項第1款及第22條第1款規定之嫌，而有適用法令不當之違背法令。(四)原判決肯認原處分援引財政部100年5月6日台財稅字第10000076610號函，以本件「受託人交付股利予受益人」為另一贈與事實，而自交付日30日後始起算核課期間，其無法律依據而變動核課期間之起算時點，顯然違反法律保留原則，而有判決不適用法令之違背法令。(五)財政部100年5月6日函係以委託人「知悉」被投資公司分配盈餘，作為適用該函令之前提。惟於此情形，委託人所得知悉之贈與價值，僅止於「信託契約訂定日」之孳息價值，而不及於「孳息交付日」之孳息價值。詎料，財政部100年5月6日函之法律效果，卻是以「受託人交付該部分孳息與受益人」時，作為計算贈與價值之時點。而原處分援引財政部100年5月6日函，以「股利受領時」作為計算贈與價值之基準時點，若信託標的之股票於「系爭信託契約訂定」與「股利受領時」間價格波動甚大，將使納稅義務人無法預見其租稅負擔，顯然違反行政行為明確性原則，原判決卻未加以指摘，有判決不適用法令之違背法令。(六)財政部100年5月6日函變更財政部94年2月23日函關於受益人特定之他益信託所應適用之課稅原則，改按盈餘於締約時是否明確或可得確定作為是否得適用信託贈與課稅規定之標準，使信託契約簽訂時點於股東會召開後之納稅義務人必須承擔較高之應納

稅額，顯不利於上訴人，財政部100年5月6日函不應溯及既往適用，被上訴人原處分援引該函補稅，顯然違反稅捐稽徵法第1條之1第2項及第3項規定，原判決未加以指摘，有判決不適用法令之違背法令等語。

六、本院查：

- (一)、按遺產及贈與稅法第3條第1項規定：「凡經常居住中華民國境內之中華民國國民，就其在中華民國境內或境外之財產為贈與者，應依本法規定，課徵贈與稅。」第4條第1項、第2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。」、「本法稱贈與，指財產所有人以自己之財產無償給予他人，經他人允受而生效力之行為。」第10條第1項前段規定：「遺產及贈與財產價值之計算，以被繼承人死亡時或贈與人贈與時之時價為準。」行為時遺產及贈與稅法施行細則第28條第1項前段規定：「凡已在證券交易所上市或證券商營業處所買賣之有價證券，依繼承開始日或贈與日該項證券之收盤價估定之。」又遺產及贈與稅法第5條之1第1項規定：「信託契約明定信託利益之全部或一部之受益人為非委託人者，視為委託人將享有信託利益之權利贈與該受益人，依本法規定，課徵贈與稅。」第10條之2第2款、第3款規定：「依第5條之1規定應課徵贈與稅之權利，其價值之計算，依左列規定估定之：……二、享有孳息以外信託利益之權利者，該信託利益為金錢時，以信託金額按贈與時起至受益時止之期間，依贈與時郵政儲金匯業局1年期定期儲金固定利率複利折算現值計算之；信託利益為金錢以外之財產時，以贈與時信託財產之時價，按贈與時起至受益時止之期間，依贈與時郵政儲金匯業局1年期定期儲金固定利率複利折算現值計算之。三、享有孳息部分信託利益之權利者，以信託金額或贈與時信託財產之時價，減除依前款規定所計算之價值後之餘額為準。但該孳息係給付公債、公司債、金融債券或其他約載之固定利息者，其價值之計算，以每年享有之利息，依贈與時郵政儲金匯業局1年期定期儲金固定利率，按年複利折算現值之總和計算之。……」另涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之，業經司法院釋字第420號解釋在案，而「課稅構成要件事實實現時，其課稅應以實質經濟事實關係及利益歸屬，暨課稅法律之立法目的為依據，始合於稅捐稽徵法第12條之1第1、2項所規定實質課稅之公平原則。納稅義務人將股票交付信託，簽訂本金自益、孳息他益信託契約，其中以信託契約訂立時確定或可得確定之股利（股息、紅利）為他益信託之標的，由受託人於股利發放後交付受益人，因該股利並非受託人本於信託法所規範管理或處分信託股票之信託本旨而孳生，與遺產及贈與稅法第5條之1

第1項係針對信託法規定之信託而為視為贈與規範之意旨不合。觀其經濟實質，乃納稅義務人將該股利贈與受益人而假受託人之手以實現，並因於受益人受領時始該當遺產及贈與稅法第4條第2項所規定他人允受之要件，而成立該條項規定之贈與，故稽徵機關依遺產及贈與稅法第4條第2項及第10條計徵贈與稅，並無不合。至納稅義務人上開行為涉有租稅規避情事者，亦應調整依遺產及贈與稅法第4條第2項及第10條計徵贈與稅，自不待言。」復經本院103年5月份第2次庭長法官聯席會議決議在案。且依信託法第1條規定，該法所稱信託，係指委託人將財產權移轉或為其他處分，使受託人依信託本旨，為受益人之利益或為特定之目的，管理或處分信託財產之關係。遺產及贈與稅法第5條之1是因為信託法的制定而增訂，加以遺產及贈與稅法第10條之2關於應課徵贈與稅標的之價值計算，係本於稽徵便宜、節省徵納雙方勞費等意旨，採取擬制法律效果之立法政策而為。所以，受益人雖於信託契約訂立後，形式上有取自受託人之利益，然該利益若實質上非屬信託契約訂立後，受託人本於信託本旨管理或處分信託財產所生之利益，則受益人此利益之取得，即非屬遺產及贈與稅法第5條之1及第10條之2之適用範圍，不以是否構成租稅規避為必要。而本件經原審查明上訴人因訂立本金自益、孳息他益之系爭兆豐銀行信託契約，假受託人而交付受益人謝祁峰等2人之系爭鴻海公司股利，係於系爭兆豐銀行信託契約訂立前可得確定之股利，性質上並非受託人於信託契約訂立後，本於信託本旨，管理或處分信託財產所孳生之利益，故上訴人之使謝祁峰等2人取得該等股利之行為，與遺產及贈與稅法第5條之1第1項之規範無涉各節。原判決乃據此論以：上訴人使其子謝祁峰等2人取得系爭股利之行為，性質上係該當遺產及贈與稅法第4條第2項規定之贈與。被上訴人就系爭信託契約之受益人95年9月29日取得之現金股利及95年10月11日取得之股票股利，依遺產及贈與稅法第4條第2項規定重行核定95年度贈與總額，並加計系爭信託契約剩餘2年信託期間，其信託利益應課徵贈與稅權利價值，並無違誤等情。揆諸前揭規定與說明，於法尚無不合。

- (二)、次按系爭信託契約係於95年5月25日所訂定，上訴人之使謝祁峰等2人取得系爭股利之行為，性質上並非遺產及贈與稅法第5條之1所規定之信託贈與，而係構成同法第4條第2項之贈與一節，已經原判決認定甚明，有如前述。是系爭股利之如何該當遺產及贈與稅法第4條第2項所規定之贈與要件，即與系爭信託契約無必然關涉。換言之，謝祁峰等2人雖為系爭信託契約之受益人，然其等因此所允受者亦係因該等信託契約而他益之孳息。至於系爭股利，依原判決確定之事實，性質上既非受託人於信託契約訂立後



，本於信託本旨，管理或處分信託財產所孳生之利益，即其實質上並非系爭信託契約所他益之孳息，自無從因信託契約書訂立時贈與人與受贈人業已意思表示合致，即謂謝祁峰等2人已於系爭信託契約訂立時允受系爭股利，而於斯時成立關於系爭股利之贈與，進而合致該當遺產及贈與稅法第4條第2項規定之贈與要件。並因於系爭股利實際交付謝祁峰等2人前，尚無從認定謝祁峰等2人前已允受系爭股利之贈與，而至謝祁峰等2人實際受領系爭股利時自得認謝祁峰等2人有允受之意思，是原判決維持被上訴人以謝祁峰等2人實際受領系爭股利時為系爭股利之贈與契約成立時，並據為核課贈與稅之所屬年度，依遺產及贈與稅法第4條第2項規定，即無不合。即本件之所以就系爭股利認屬上訴人95年度本次之贈與，乃因認受贈人謝祁峰等2人係於95年9月29日及同年10月11日允受系爭股利，故於當時始成立遺產及贈與稅法第4條第2項規定之贈與，是原判決認於100年10月14日送達之本件核課處分，未逾5年之核課期間，並無不合。上訴意旨主張原判決以物權契約成立生效時（即受益人受領股利時）作為贈與稅稅捐債務成立生效時點，違法將已逾核課期間之原處分予以維持，有適用遺產及贈與稅法第4條第2項、稅捐稽徵法第21條、第22條不當、理由不備及認定事實違反經驗法則、證據法則之違法云云，尚不足採。

- (三)、再按財政部100年5月6日函釋並未變更財政部94年2月23日函釋，原處分予以援引，並未違反稅捐稽徵法第1條之1第2項、第3項規定，暨本件贈與稅之核課亦無違反信賴保護原則等節，均經原判決詳述得心證之理由在案，核其認定及論斷於法並無不合。又本件既認上訴人之將系爭股利贈與其子女謝祁峰等2人之行為係構成遺產及贈與稅法第4條第2項之贈與，而非同法第5條之1規定之信託贈與，是關於贈與標的價值之計算，即應依遺產及贈與稅法第10條規定，按贈與時即前述受贈人允受時之時價計算之，尚與同法第10條之2針對信託贈與之贈與標的價值計算規定無涉。故原處分未適用遺產及贈與稅法第10條之2規定為贈與標的價值之核算，自無限縮遺產及贈與稅法第5條之1及第10條之2規定之適用範圍情事。另上訴人既係將其可得確定之系爭股利於實際分配後，藉由系爭信託契約之約定，實質贈與其子謝祁峰等2人，則其就將於何時發生其子女謝祁峰等2人取得如何數額股利之結果，自非不能預知；另關於遺產及贈與稅法第4條第2項所規定贈與之標的價值計算，又為同法第10條所明定；被上訴人為本件稅額之核課，亦為明確稅額之記載，並無違反明確性原則。是上訴意旨主張信託標的之股票於系爭信託契約訂定至交付信託孳息間之價格波動甚大，將使納稅義務人無法預見其租稅負擔，據以指摘原判決有違反明確性原則之不適用法規之

違法云云，亦無可採。

- (四)、綜上所述，原判決認本件原處分，認事用法，均無違誤，維持原處分及原決定，而駁回上訴人在原審之訴，其所適用之法規與該案應適用之現行法規並無違背，與解釋判例，亦無牴觸，並無所謂原判決有違背法令之情形；又證據之取捨與當事人所希冀者不同，致其事實之認定亦異於該當事人之主張者，不得謂為原判決有違背法令之情形。且上訴人對於業經原判決詳予論述不採之事由再予爭執，核屬法律上見解之歧異，要難謂為原判決有違背法令之情形。本件上訴論旨，仍執前詞，指摘原判決違誤，求予廢棄，難認有理由，應予駁回。

- 七、據上論結，本件上訴為無理由。依行政訴訟法第255條第1項、第98條第1項前段，判決如主文。

中 華 民 國 104 年 9 月 17 日

最高行政法院第五庭

審判長法官 黃 合 文

法官 鄭 忠 仁

法官 劉 介 中

法官 吳 東 都

法官 林 茂 權

以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

中 華 民 國 104 年 9 月 17 日

書記官 張 雅 琴