

# 司法院裁判書系統

列印時間：114.11.16 22:18

裁判字號：最高行政法院 106 年度判字第 49 號判決

裁判日期：民國 106 年 01 月 25 日

裁判案由：贈與稅

## 最 高 行 政 法 院 判 決

106年度判字第49號

上訴人 黃偉祥	3
訴訟代理人 蔡朝安 律師	4
李益甄 律師	5
李威忠 律師	6
被上訴人 財政部臺北國稅局	7
代表人 許慈美	8
上列當事人間贈與稅事件，上訴人對於中華民國105年4月14日臺北高等行政法院104年度訴字第2012號判決，提起上訴，本院判決如下：	9
主 文	10
上訴駁回。	11
上訴審訴訟費用由上訴人負擔。	12
理 由	13
一、被上訴人代表人原為何瑞芳，業於民國106年1月6日變更為許慈美，茲據其具狀承受訴訟，核無不合。	14
二、上訴人為大聯大投資控股股份有限公司（下稱大聯大公司）董事長兼總經理，於99年5月7日與受託人中國信託商業銀行股份有限公司（下稱中信銀行）簽訂5年期本金自益、孳息他益之信託契約，將所持有大聯大公司股票5百萬股作為信託財產，以其子黃熙杭為信託財產孳息之受益人，並於99年5月11日辦理贈與稅申報，經被上訴人以遺產及贈與稅法（下稱遺贈稅法）第10條之2第3款本文核定99年度贈與總額新臺幣（下同）12,307,846元，應納稅額1,010,784元。嗣經被上訴人查得上訴人訂約時已可確定信託財產可得盈餘（股票股利及現金股利），乃藉信託形式贈與信託孳息予受益人，初查乃就受益人實際取得股利價值，核定99年度本次贈與總額61,049,862元，補徵本次應納稅額6,104,986元。上訴人不服，申經復查，經被上訴人於104年4月8日復查決定駁回。上訴人不服，提起訴願並提出新事證，被上訴人依訴願法第58條第2項規定就上訴人所提新事證先行審查，於104年7月2日以重審復查決定將復查決定撤銷，另以原核定認受託人撥付之現金股利9,995,630元，然受託人於99年9月28日實	15

際撥付至受益人現金股利為9,995,520元，追減原核定贈與總額110元後，並陳報訴願機關，上訴人嗣對重審復查決定不服，提起訴願遭駁回，遂提起行政訴訟，經原審判決駁回後，上訴人仍不服，提起本件上訴。	35 36 37 38
<b>三、上訴人起訴主張：(一)上訴人並無租稅規避之意圖，於99年5月7日與中信銀行簽訂系爭信託契約，符合信託法相關規定，其孳息他益部分本應依遺贈稅法第5條之1信託贈與以規範，此經被上訴人依同法第10條之2第3款本文關於信託贈與稅基計算之規定核課確定在案。被上訴人竟指稱上訴人藉信託形式，規避稅負，否定系爭信託契約效力，擅依財政部100年5月6日台財稅字第00000000000號函釋（下稱財政部100年5月6日函）將之變更為遺贈稅法第4條第2項所稱「一般贈與」之範疇，違反租稅法定主義、法律不溯及既往原則、信賴保護原則。復且信託標的之股票於信託契約成立時，以及股利發放時間價格波動甚大，適用上開函釋，將使上訴人無法預見其租稅負擔，亦有違明確性原則。(二)又被上訴人將同一信託契約認定有二種標的之贈與，時點復不相同，違反司法院釋字第385號所揭示不得割裂法律適用及同院釋字第565號解釋所揭示租稅平等原則。是縱認本件信託契約包含股票股利之贈與，依本院102年度判字第824號判決見解，亦應以信託契約成立日（即99年5月7日）大聯大公司每股收盤價60.8元，而非孳息交付日（即同年9月29日）收盤價61.5元作為計算贈與價值之基礎；且應以99年5月7日至同年9月29日為贈與期間，按郵政儲金匯業局一年期定期儲金固定利率，複利折算現值，被上訴人之計算顯然有誤。求為判決訴願決定及原處分（含重審復查決定除追減贈與總額110元外）均撤銷。</b>	39 40 41 42 43 44 45 46 47 48 49 50 51 52 53 54 55 56 57 58 59 60 61
<b>四、被上訴人則以：(一)上訴人為大聯大公司之董事長兼總經理，於知悉可確定獲配高額盈餘後，始於99年5月7日訂立信託契約，足見其係透過信託孳息方式將獲配盈餘贈與直系親屬，以信託形式贈與該部分可得確定之孳息，其實質與受託人領取孳息再贈與受益人之情形並無不同，自應於受託人交付該部分孳息與受益人時，依法課徵委託人贈與稅。(二)財政部100年5月6日函，係就委託人就其訂約時已明確或可得確定之盈餘，藉信託形式為贈與者，明釋屬於遺贈稅法第4條規定之贈與行為，應依實質課稅原則課稅，並無違反租稅法律主義。而此解釋函令本身並無創設或變更法律之效力，應自上開法律生效之日起即有其適用，被上訴人援以適用核定上訴人贈與稅捐，並無不法。系爭信託之受益人實質上取得股利所生贈與稅核課，與上訴人依遺贈稅法第5條之1第1項及第10條之2規定，就關於大聯大公司股票所生他益信託之孳息已為之贈與稅申報，分屬不同之事實，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</b>	62 63 64 65 66 67 68 69 70 71 72 73 74 75 76 77

為贈與稅之課徵，不生信賴保護問題。至於上訴人所稱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，無非係因本件贈與稅核課，致未能達其僅以信託贈與方式為核定之意圖，尚與所謂行政行為明確性原則無涉等語，資為抗辯，求為判決駁回上訴人之訴。	78
五、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：(一)上訴人為大聯大公司董事長兼總經理，於99年5月7日與中信銀行簽訂本金自益、孳息他益之系爭信託契約，將所持有大聯大公司股票5百萬股作為信託財產，信託期間5年，以其子黃熙杭為受益人，並於99年5月11日申報贈與稅。而大聯大公司於99年4月27日召開董事會由上訴人擔任主席，當日旋即於公開資訊觀測站公告董事會決議通過擬配發現金股利每股2元，股票股利每股1.8元，嗣該公司於99年6月21日召開股東常會，決議配發股利確實與董事會決議之分配結果相符，有卷證資料可憑。是上訴人位居大聯大公司營運之核心，其對該公司98年度營運情形及獲利狀況之細節當知之甚詳，且就該公司98年度盈餘分配案，於上開董事會決議前，實質上即有一定之掌控力及預見，並具有一定程度控制權。是上訴人於知悉可確定獲配高額盈餘後，始於99年5月7日訂立信託契約，足見其係透過信託孳息方式將獲配盈餘贈與直系親屬，以信託形式贈與該部分可得確定之孳息，其實質與受託人領取孳息再贈與受益人之情形並無不同。又該信託孳息係屬於訂約時已屬受益人可得確定之孳息利益，尚非該信託契約訂定後，受託人於信託期間管理受託股票始產生之收益，則被上訴人據以核定上訴人99年度贈與稅，符合遺贈稅法第3條第1項、第4條第1項、第2項、第5條之1第1項、第10條第1項、第10條之2第2款、第3款及同法施行細則第28條第1項等規定。(二)按遺贈稅法第10條之2及第5條之1規定，係對信託案件，就其未來信託存續期間所生之孳息為贈與者，其贈與價值自應依該規定折算現值課稅，而財政部100年5月6日函，係針對委託人就其訂約時已明確或可得確定之盈餘，藉信託形式為贈與者，解釋屬於遺贈稅法第4條規定之贈與行為而已，除未逾越上開法律規定範疇而生租稅客體及法律效果之變動，亦非於遺贈稅法第4條外以函釋增加法律所無規定之限制，無違反租稅法律主義、法律保留原則，既無創設或變更法律之效力，自無溯及既往適用之問題。(三)系爭信託契約之受益人黃熙杭取得系爭股利，性質上應屬遺贈稅法第4條第2項規定之贈與，並非同法第5條之1第1項規範範圍，已如前述；其實質上取得系爭股利所生贈與稅核課，與上訴人依遺贈稅法第5條之1第1項及第10條之2規定，就關於大聯大公司股票所生他益信託之孳息已為之贈與稅申報，係屬不同事實，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	84
	85
	86
	87
	88
	89
	90
	91
	92
	93
	94
	95
	96
	97
	98
	99
	100
	101
	102
	103
	104
	105
	106
	107
	108
	109
	110
	111
	112
	113
	114
	115
	116
	117
	118
	119
	120

另查核之課稅事實為贈與稅之課徵，是本件既無何信賴基礎或表現，自無何信賴保護問題存在。(四)上訴人既係將其可得確定之系爭股利，假系爭信託契約之約定，藉由受託人之手將獲配之股利實質贈與其子黃熙杭，則本件被上訴人按遺贈稅法第4條第2項及同法第10條規定，計算贈與標的價值並予核課，亦為明確稅額之記載，並無違反明確性原則之情。再者，贈與係使財產發生移動之一種行為，贈與稅之課徵，本即著重於財產（所有權）已實際上發生移動，即受贈人實際受贈時方得為之，否則若依本件上訴人之主張，一方以自己的財產無償贈與他方，他方一為允受之意思表示，在尚未實際受贈前即應課徵贈與稅，反較被上訴人為苛，自不合理；至於信託標的之股票市價，「實際交付孳息時」價格雖極可能與「訂立信託契約時」不同，然價格高、低皆有可能，上訴人亦不能僅以本件因「實際交付孳息時」價格高於「訂立信託契約時」，即逕謂財政部100年5月6日函以「受託人交付孳息予受益人」時計算其贈與價值有違明確性原則。另上訴人所稱原處分有違本院102年度判字第824號判決意旨，惟該判決並非判例，本件本不受其拘束，況被上訴人作成原處分與本院103年度5月份第2次聯席會議決議意旨相符，是上訴人此部分之主張，亦無為其有利之認定。因將訴願決定及原處分（含重審復查決定）均予維持，駁回上訴人之訴。	121 122 123 124 125 126 127 128 129 130 131 132 133 134 135 136 137 138 139 140 141 142 143 144 145 146 147 148 149 150 151 152 153 154 155 156 157 158 159 160 161 162 163
六、上訴意旨略以：(一)原處分適用財政部100年5月6日令核課系爭信託契約所產生之贈與稅，有起訴意旨所主張違反租稅法定主義、法律不溯及既往原則、信賴保護原則等，原判決未予糾正，自有違背法令。(二)原判決以物權契約成立生效時（即他益孳息交付時）作為贈與稅稅捐債務成立生效時點，顯然悖於本院102年度判字第824號判決及本院102年度判字第810號判決意旨。且原判決援引本院103年5月份第2次庭長法官聯席會議，以股利交付日作為贈與股利價值之基準時點，實乃限縮遺贈稅法第5條之1及第10條之2第2款規定之適用範圍，增加上訴人法律所無之納稅義務，違反租稅法律主義，並逾越實質課稅原則。且若信託標的之股票於「系爭信託契約訂定」與「交付信託孳息」間價格波動甚大，將使納稅義務人無法預見其租稅負擔，原判決稱原處分未違反行政行為明確性原則，有判決不適用法令之違背法令。(三)上訴人係於股東會前即簽訂系爭信託契約，且無從預見股利配發之股東會決議情形，非本院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」之情形，原判決認定本件屬該決議所定範疇，有判決適用法令不當之違誤。	142 143 144 145 146 147 148 149 150 151 152 153 154 155 156 157 158 159 160 161 162 163
七、本院核原判決並無違誤，茲再就上訴意旨論述如次：	161
(一)按「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：一、……二、享有孳息以外信託利益之	162 163

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。……」遺贈稅法第10條之2第2款及第3款前段固分別定有明文。惟依信託法第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。」而遺贈稅法第5條之1「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。……」之規定，復係因信託法之制定而增訂，之所以採取遺贈稅法第10條之2第2款、第3款計算「孳息他益信託」稅基之規定，乃採取「擬制」法律效果之立法政策而為；蓋信託契約訂定時，原則上孳息並未發生，將來也未必發生，但為稽徵便宜，節省徵納雙方勞費等意旨，故以法定推計方式折算受益權利現值，將信託期間擬制享有之孳息信託利益，估算於信託成立時之現值，據以課徵委託人贈與稅。是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孳息，則受益人此利益之取得，即與遺贈稅法第5條之1及第10條之2之規定無涉；此際，應依稅捐稽徵法第12條之1第1項、第2項規定，按其行為之實質經濟事實關係及利益歸屬核定其稅捐。	164 165 166 167 168 169 170 171 172 173 174 175 176 177 178 179 180 181 182 183 184 185 186 187 188 189 190 191 192 193 194 195 196 197 198 199 200 201 202 203 204 205 206
(二)是關於信託契約訂立後，受益人取自受託人非屬信託本旨所生之利益，其贈與稅之課徵，本院103年5月份第2次庭長法官聯席會議決議在案：「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。」茲辨明雖同屬一「本金自益、孳息他益」信託契約形式外觀下，受益人取自受託人非屬信託本旨所生之利益，乃「一般贈與」，則應依遺贈稅法第4條第2項規範，其稅基依同法第10條第1項規定，以贈與時該利益之時價計算，其贈與行為發生日依同法第4條第2項規定，以訂定贈與契約日為準據；至於受益人取自依信託本旨所生孳息，乃「視同贈與」，應依遺贈稅法第5條之1規範，其稅基依同法第10條之2擬制規定計算，贈與行為發生日依同法第24條之1規定，以信託契約訂定日為準據。且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，實質上所贈與者，乃公司「過去」年度所發生之盈餘以股利形式發放之；而受益人就信託股票取自信託本旨所生之利益，則係信託契約訂立後，該股票因受託人管理行為而「將來」發生之利益，只是現行法以「擬制」方式使之提前發生並據以核算稅基。二者課徵贈與稅之標的有所不同，不因包裹於單一信託契約外觀下，致有混淆。如信託人藉單一信託契約形式，將贈與股利此一應稅行為「隱藏」「夾帶」於信託孳息他益應稅行為下，而依遺贈稅法第5條之1、第10條之2規定申報贈與稅，以規避贈與股利此部分稅捐，依本院上開聯席會議決議意旨，此部分當依實質課稅原則以遺贈稅法第4條第2項、第10條第1項規定予以核課；至於原信託他益孳息此等「視為贈與」應稅行為，仍應依遺贈稅法第5條之1規範、第10條之2為核課；此係分就贈與事實不同而實質核課，並非將單一信託契約分割適用法律。上開本院決議前所作成之本院102年度判字第824號判決及本院102年度判字第810號判決，法律見解與上開決議不同部分，應以上開決議之意旨代之，合先敘明。	207 208 209 210 211 212 213 214 215 216 217 218 219 220 221 222 223 224 225 226 227 228 229 230 231 232 233 234 235 236 237 238 239 240 241 242 243 244 245 246 247 248 249
<b>(三)上訴人為大聯大公司之董事長兼總經理，於99年5月7日與中信銀行簽訂本金自益、孳息他益之系爭信託契約，將所持有大聯大公司股票5百萬股作為信託財產，信託期間5年，以其子黃熙杭為受益人，並於99年5月11日申報贈與稅。而大聯大公司於99年4月27日召開董事會，並由上訴人擔任主席，當日旋即於公開資訊觀測站公告董事會決議通過擬配發現金股利每股2元，股票股利每股1.8元，嗣該公司於99年6月21日召開股東常會，決議配發股利確實與董事會決議之分配結果相符等情，為原判決依調查證據之辯論結果所依法確定之事實，核與卷證資料相符。上訴人既為大聯大公司董事長兼總經理，該公司董事會復於系爭信託契約訂立前即已決議各該年度之現金股利分配案將提請股東常會議決，則原判決認此股利分配之情，屬上訴人於簽訂信託契約時所得知悉之事實，合於經驗法則與論理法則。而此事實認定與本院103年5月份第2次庭長法官聯席會議決議所揭示之實質課稅原則無</b>	<b>235 236 237 238 239 240 241 242 243 244 245 246 247 248 249</b>

悖，上開決議也未曾有「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」者始適用上開決議之意旨。上訴意旨以本件信託契約訂立於股東常會之前，論證原判決有違上開決議，自有未洽。	250 251 252 253
<b>(四)承上，上開董事會決議案所決議將提請分配之現金股利既屬系爭信託契約簽訂時已確定之股利。是上訴人就系爭信託契約訂立時已確定將歸屬上訴人之股利，猶簽訂本金自益、孳息他益之信託契約，使受益人得藉由受託人而實質取得於系爭信託契約訂立時原即附隨系爭股票而非屬受託人管理或處分受託財產所獲得之孳息，而該股利嗣後亦確實發放由受託人交付受益人。原判決因認上訴人依遺贈稅法第5條之1第1項所申報者為信託孳息他益部分之贈與稅，至於上訴人使受益人取得系爭股利，其行為實質亦應成立遺贈稅法第4條第2項之一般贈與，尚非同法第5條之1第1項規範之視同贈與，並與上訴人所申報繳納「視同贈與」稅部分，乃不同贈與標的。原處分就一般贈與部分之稅基，依同法第10條第1項規定，以贈與時該利益之時價計算，乃依其贈與行為發生日即股利發放日為股利價值之基準時點，計算應課贈與稅額，並記載所據法條及計算方式，於法無違。至於原申報核定與原處分，係就不同贈與事實所為之核課處分，並非割裂適用法律，更無原處分將原核定撤銷，有違信賴保護原則之可能。揆諸前揭說明，原判決就上開情節適用法律，合於遺贈稅法相關規定，並無悖於本院103年5月份第2次庭長法官聯席會議決議意旨。上訴意旨仍循信託契約單一形式之外觀，誤認合於孳息他益信託部分之「視為贈與」稅與股利「贈與」稅為同一，致有原判決割裂法律適用，以及系爭股利贈與稅業已申報並經核定確定之誤解，因此指摘原審判決上開以撥付股利日為贈與股利日，並以此為稅基基準，有失實質課稅原則「調整界限」云云，均無足採。</b>	254 255 256 257 258 259 260 261 262 263 264 265 266 267 268 269 270 271 272 273 274 275 276 277 278
<b>(五)原處分雖引用財政部100年5月6日函以為本件核課贈與稅之依據，惟原判決係以遺贈稅法相關規定為本案之論述；上訴意旨以原處分援引前揭函而指摘其違反租稅法律原則、法律保留原則、法律不溯及既往原則等等，核均與原判決是否違背法令之判斷無涉，茲不再贅論。至於上訴意旨所稱若信託標的之股票於「系爭信託契約訂定」與「交付信託孳息」間價格波動甚大，將使納稅義務人無法預見其租稅負擔，原處分乃有違「行政行為明確性原則」等節，則顯然對行政行為明確性原則有所誤會。原處分係就「已發生」之股利發放此一贈與事實為贈與稅之課徵，並記載法律依據及計算稅額方式，無不明確之處，業經原判決詳予論述。上訴意旨所謂無法預見其租稅負擔，應係指其藉系爭信託契約之名為股利贈與之際，未預見稽徵機關依實質課稅原則就該股利贈與為稅捐之課徵而已。核此與原處分是否有違明確性原則全然無關</b>	279 280 281 282 283 284 285 286 287 288 289 290 291 292

相關法條

- 遺產及贈與稅法 第 2、3、4、5.1、10、10.2 條 (104.07.01)
  - 訴願法 第 58 條 (101.06.27)
  - 信託法 第 1 條 (98.12.30)
  - 稅捐稽徵法 第 2、12.1、21 條 (106.01.18)
  - 行政訴訟法 第 98、255 條 (103.06.18)

資料來源：司法院裁判書系統