

臺中高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第三庭

112年度訴字第270號

民國113年6月12日辯論終結

原告 江世雄即珍儷督名店

訴訟代理人 陳宥任會計師

被告 財政部中區國稅局

代表人 樓美鐘

訴訟代理人 吳季芬

上列當事人間退還稅款等事件，原告不服財政部中華民國112年8月4日台財法字第11213923950號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主 文

一、原告之訴駁回。

二、訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

壹、程序方面：

原告於起訴狀所載訴之聲明二為：被告對於原告民國111年1月7日（應為2日）的申請，應作成准予退還104年度營利事業所得稅、加計利息及罰鍰的行政處分（見本院卷第15頁），嗣於113年6月12日言詞辯論期日補足此部分之聲明為：被告對於原告111年11月7日（應為2日）的申請，應作成准予退還104年度營利事業所得稅新臺幣（下同）117萬2,091元、加計利息及罰鍰13萬4,802元之行政處分（見本院卷第183頁），就其原未臻妥適之聲明內容核已為補正完足。

貳、實體方面：

一、事實概要：

01 (一)原告獨資經營視唱中心（KTV）等業，104年度營利事業所得  
02 稅清算申報，列報其他收益0元、其他損失0元、清算所得0  
03 元，經被告依申報數核定在案。嗣被告查獲原告漏未申報其  
04 於清算期間收取之拆遷補償費2,646萬元，重行核定其他收  
05 益2,646萬元、其他損失0元，清算所得2,646萬元，應補稅  
06 額224萬9,100元，並按所漏稅額處0.6倍之罰鍰134萬9,460  
07 元。原告不服，申請復查，未獲變更，提起訴願，經財政部  
08 以108年3月29日台財法字第00000000000號訴願決定（下稱1  
09 08年3月29日訴願決定），將原處分（復查決定）撤銷，責  
10 由被告另為處分。案經被告作成重核復查決定，追減清算所  
11 得1,264萬2,545元及罰鍰64萬4,771元，變更核定原告清算  
12 所得1,381萬7,455元，補徵應納稅額117萬4,483元，罰鍰70  
13 萬4,689元（下稱重核處分）。原告仍表不服，提起訴願，  
14 經財政部以109年12月31日台財法字第00000000000號訴願決  
15 定（下稱109年12月31日訴願決定）駁回。原告復於110年5  
16 月4日向被告主張核定之營利所得應扣除其繳清之營利事業  
17 所得稅罰鍰70萬4,689元及行政救濟加計之利息費用2萬8,14  
18 3元，經被告審酌結果，扣除上開利息費用，重行核定清算  
19 所得為1,378萬9,312元，並退還營利事業所得稅2,392元及  
20 罰鍰1,435元，原告未續行提起行政爭訟而確定。

21 (二)原告嗣於111年11月2日提出退稅申請書（下稱系爭申請書）  
22 載謂略以：被告所屬臺中分局依所得稅法第75條第2項及第3  
23 項規定，認定原告取得之拆還補償費為清算所得，違反權責  
24 基礎制，有適用法令錯誤之情形，依稅捐稽徵法第28條第1  
25 項規定，向被告申請退還104年度營利事業所得稅、行政救  
26 濟加計利息及罰鍰等意旨。案經被告以112年4月21日中區國  
27 稅臺中營所字第00000000000號函（下稱原處分）否准所  
28 請。原告不服，提起訴願，經財政部以112年8月4日台財法  
29 字第00000000000號訴願決定（下稱訴願決定）駁回，遂提  
30 起本件行政訴訟。

31 二、原告主張及聲明：

01 (一)原告於104年2月11日與其他承租人共同向訴外人張廖志賢、  
02 張廖育聖、何德根及何棟等人（下合稱出租人）承租營業場  
03 所，租賃期間為104年2月11日起至108年5月19日止。後因出  
04 租人於104年7月7日將租賃物及坐落土地出售給訴外人豐邑  
05 百貨股份有限公司（下稱豐邑公司），並且為使租賃雙方能  
06 順利完成點交並確保款項之收付，原告與出租人及豐邑公司  
07 三方遂於同日簽訂協議書，約定拆遷補償費金額共1億元，  
08 並約定出租人及原告於協議書簽訂日起7日內，出租人應支  
09 付拆遷補償費30%至拆遷補償金履約專戶，並於原告與出租  
10 人點交完成日起，支付70%拆遷補償費至履約專戶。租賃雙  
11 方另約定新租約期間為104年7月7日至104年12月19日，並且  
12 應於租期屆滿前30日辦理公司行號的登記遷出或註銷，且於  
13 租約期滿點交租賃物返還出租人。

14 (二)依商業會計法第13條、主管機關依該法授權訂定之商業會計  
15 處理準則第2條等規定及經濟部87年7月27日經（87）商字第  
16 87217988號函釋意旨，商業會計之處理應依照商業會計法及  
17 處理準則辦理，母法及準則未規定之會計事項，則應依循一  
18 般公認會計原則憑以記錄。另依營利事業所得稅查核準則第  
19 2條規定可知，營利事業應依照法令規定及一般公認會計原  
20 則結算當期之財務報表，於所得稅結算申報時，參照所得稅  
21 法之相關規定進行調整。例如所得稅法對交際費認列有限額  
22 規定、又或未實現之費用或損失不得認列等，均會使財務帳  
23 與稅務帳有所差異。復參酌最高行政法院105年度判字第630  
24 號判決意旨，本件因租賃提前終止而產生之補償金收入之認  
25 列，應依財務會計準則之規定，據以判斷該筆收益認列之時  
26 點，進而認定收益歸屬之期間。

27 (三)依所得稅法第22條規定，凡屬公司組織者，原則上應採用權  
28 責發生制，其非公司組織者，得因原有習慣或因營業範圍狹  
29 小，申報該管稽徵機關採用現金收付制。原告雖非屬公司組  
30 織，但未曾向原告申請過現金收付制，其會計制度即屬採用  
31 權責發生制，此亦為被告所不爭執。而原告既採權責發生之

會計基礎，收入與費用依據所得稅法第24條規定亦應相對應配合認列。原告與出租人於104年7月7日簽訂協議，並與訴外人陽信銀行簽訂信託契約，於點交完成後遷出承租建物，以取得相關拆除補償費用。原告於104年7月7日簽約後，即行開始辦理相關歇業事宜，包含收取未收回之債權、辦理員工資遣或轉任、進行相關拆除工程，為結束營業開始一連串工作，上開事務之進行便會產生相關成本費用。而至104年9月15日止，經登記主管機關核准歇業，並進入清算期間。在此之前相關拆遷與歇業準備早已進行完成，被告僅單憑協議書中約定原告應於104年10月31日前完拆遷點交之義務，反之未完成出租人即無須給付系爭費用，逕認拆遷點交於104年10月30日完成，即屬於清算期間取得該筆拆遷補償費收入。

(四)惟依據收入費用配合原則，原告於104年7月7日即已簽訂新租約，三方協議拆遷點交時點與補償費給付時點，並於該日後開始進行結束營業的相關工作，據此產生的收入與成本費用本應於104年7月7日即行開始。學理上針對特定經濟資源應符合已實現及已賺得之兩要件，方有入帳之必要，而已實現與否應視其「終局性」與「確定性」，參據最高行政法院105年度判字第630號判決意旨，確定性基本上是一個光譜式之概念，有程度高低之問題，因此一筆社會資源是否終局確定取得，而應被列為債權收入，抑或是雖終局但尚未確定取得，而應被列為或有債權係本件之法律爭點。對此法律爭點之處理，在沒有財稅差異之情況下，其抽象標準，自然要以財務會計準則之規定為依據。而在具體涵攝過程中，固應由編制財務報表之企業自為判斷決定。因此，原告於104年7月7日即以確定拆遷並結束營業，並且約定實際點交時間點，在該筆收入的終局性與確定性上已有相當大的蓋然率，又為賺取該筆收入而支出的成本費用亦已支付及耗用。是故，被告機關忽略權責發生所對應之收入成本配合原則，僅單憑合

01 約所載明之點交時點認屬收入已實現，而將該筆收入歸為清  
02 算期間之所得，即有適用法令錯誤之違誤。

03 (五)且依營利事業所得稅查核準則第27條規定，上述查核準則已  
04 規定應計之收益於決算時估計入帳，縱使尚未收到現金，仍  
05 應依據客觀條件估計數字入帳，此即權責發生制之實現，且  
06 採權責發生制之營利事業，應依成本收入配合原則，將收入  
07 及其直接相關之成本費用同時認列。本件於104年7月7日簽  
08 訂新協議約定原租賃期間提前終止（原租賃期間為104年2月  
09 11日至108年5月19日），並且出租人應給付原告（包含其他  
10 營業人）拆遷補償費共1億元（含應退還之租賃保證金200萬  
11 元），簽約後即開始辦理解散清算事宜，並於104年10月20  
12 日核准解散清算，104年10月31日完成拆遷點交，於104年11  
13 月6日及11日取得拆遷補償費。被告原以未申報拆遷補償費  
14 收入9,800萬元（原告依使用面積占27%為2,646萬元），全  
15 數核定漏報清算所得，後經108年3月29日訴願決定令被告再  
16 次調查後，認定當時營建建物之相關成本費用，以其淨額核  
17 算其清算所得。但就經營期間而言，為使經營期間之績效能  
18 適當劃分，所得稅也區分出經營期間與清算期間之所得申報  
19 制度。在進入清算期間後，相關剩餘的財產應進行處分或帳  
20 款收回等作業，並且依照所得稅法第75條及所得稅法施行細  
21 則計算清算所得。然而，並非所有所得在清算期間收取之款  
22 項就屬於清算所得，仍應視其性質決定該筆款項是否屬於所  
23 得，否則以收現來認定就成為現金基礎制。

24 (六)原告於104年9月15日取得主管機關核准註銷登記，104年7月  
25 7日應取得之補償費2,646萬元依規定屬於決算期間（104年1  
26 月1日至104年09月15日）之其他收入，會計應憑以記錄為  
27 借：應收補償費；貸：補償費收入。而補償費實際撥付取得  
28 是在104年11月6日及104年11月11日，其會計分錄應為借：  
29 現金或是銀行存款；貸：應收補償費。被告依所得稅法第75  
30 條第2項、第3項等規定，核定原告取得之拆遷補償費為清算  
31 所得，顯然係適用法令錯誤，作出違法之課稅處分。且原告

01 依所得稅法第75條第1項規定，於申報期限內104年10月14日  
02 辦理決算，並經被告於105年11月21日核課確定。原告雖漏  
03 未申報屬決算期間之補償費收入，惟依稅捐稽徵法第21條及  
04 第22條規定，已逾核課期間，無法重新核課稅捐。故此，該  
05 筆所得應歸屬為原告104年決算期間之所得，而被告認定錯  
06 誤將該筆所得認為清算期間之所得，即屬認定事實錯誤，應  
07 依稅捐稽徵法第28條規定，退還原告溢繳之稅款。

08 (七)原告於決算期間（104年10月30日前）就該建物相關成本費  
09 用均早已投入，有關的建築支出憑證與簽收領取紀錄於108  
10 年3月29日訴願決定便已提供核認，系爭收取之拆遷補償費  
11 係為補償原告因租約提前終止而先投入之成本費用，其產生  
12 之差額應認屬決算期間之拆遷補償損益，而非於清算期間之  
13 清算所得。否則成本費用產生在104年10月20日之前，補償  
14 款收取在104年10月20日之後，若未將該筆收入成本相互配  
15 合，即會產生決算期間有原先認列的成本費用損失（如租賃  
16 物之未折減損失）；而清算期間又產生大筆的拆遷補償收  
17 入，形成同一筆交易下，決算將產生虧損，清算又有利得之  
18 違反會計期間假設之情況。故此，依據權責基礎制與收入費  
19 用配合之精神，並按營利事業所得稅查核準則第27條之規  
20 定，相關成本費用已於決算期間發生，而於決算期間所簽訂  
21 之提前終止租約協議亦應相應將應收之收益估計入帳。是  
22 此，原告於104年7月7日簽約後，應估計拆遷補償收款金  
23 額，與評估拆遷補償之成本，計算拆遷補償之損益，申報為  
24 決算期間之所得，且簽約後即產生有應收之請求權基礎。故  
25 簽約日時（104年7月7日），在財務會計帳上應記載：借：  
26 應收拆遷補償費2,646萬、貸：不動產、廠房及設備1,264萬  
27 2,545(建物未折減餘額)拆遷補償利益1,381萬7,455。並且  
28 於104年11月6日及11月11日收取拆遷補償費時，財務會計帳  
29 上應記載：借：現金或銀行存款2,646萬、貸：應收拆遷補  
30 償費2,646萬。根據一般公認會計原則及營利事業所得稅查  
31 核準則之規定，拆遷補償利益應於簽約時即應評估入帳，並

01 於決算期間申報決算所得，非待取得款項時才記錄帳款，意  
02 即該筆補償費之請求權基礎應於簽約當下即成立，否則依據  
03 被告機關之見解，拆遷完成相對方卻未給付時，帳上亦未有  
04 應收款之紀錄，豈不怪乎。

05 (八)被告將應歸屬於決算期間之拆遷補償利益認定為清算期間之  
06 所得，依此開徵所得稅款。而原告原先已就此稅款補稅並處  
07 罰鍰，嗣後發現該筆所得之認定有誤，應歸屬至決算期間之  
08 所得，且該筆所得係屬104年之所得，依稅捐稽徵法第22條  
09 第1項第1款、所得稅法第75條之規定，決算所得應於解散日  
10 止45天內辦理當期決算。而原告於104年10月20日核准解  
11 散，縱依最長期間45天才申報決算所得，其核課期間起算日  
12 應為104年12月3日，距現今申請退稅時點也已超過7年有  
13 餘，該筆系爭所得已超過核課期間而不應開徵，故當時已繳  
14 納之稅款應予退還。綜上所述，被告將該筆系爭所得認定為  
15 清算期間之所得，係事實認定有誤，應歸屬至決算期間之所  
16 得。又該筆決算期間所得距今已過核課期間，故被告應作成  
17 准予退還稅款之處分。

18 (九)聲明：

19 1.訴願決定及原處分均撤銷。

20 2.被告對於原告111年11月7日的申請，應作成准予退還104  
21 年度營利事業所得稅117萬2,091元、加計利息及罰鍰13萬  
22 4,802元之行政處分。

23 三、被告答辯及聲明：

24 (一)稅捐稽徵法第28條第1項明定，因適用法令、認定事實、計  
25 算或其他原因之錯誤，致溢繳稅款者，納稅義務人得自繳納  
26 之日起依限提出具體證明，申請退還。而依所得稅法第22條  
27 第1項前段及商業會計法第10條第2項前段規定，凡屬公司組  
28 織者，其會計基礎，應採權責發生制，其非公司組織者，得  
29 因原有習慣或因營業範圍狹小，申報該管稽徵機關採用現金  
30 收付制；其中所謂「權責發生制」，係指營利事業的收益在  
31 確定應該收取時，費用在確定應支付時，即行入帳，並在年

01 度決算時，將所有發生之收益及費用，按照應歸屬年度作調  
02 整分錄，所得之課徵並不以實際取得之日為準。

03 (二)被告查得結果，原告之營業場所係與其他承租人共同向出租  
04 人承租，租賃期間自104年2月11日至108年5月19日，因出租  
05 人於104年7月7日將租賃物及其坐落土地出售予豐邑公司，  
06 為使原告等承租人遷出以完成點交，出租人、原告等承租人  
07 及豐邑公司遂於104年7月7日簽定協議書，另於104年8月11  
08 日增訂補充條款。觀諸上開協議書，其中第2條第1項規定：  
09 「丙方（即原告等承租人）履行新租約第7條所示之遷出及  
10 點交義務後7日內，甲方（即出租人）應給付丙方拆遷補償  
11 費……如丙方於租期屆滿日……前完成遷出及點交義務者，  
12 甲方應提前交付拆遷補償金與丙方；如丙方於租期屆滿時仍  
13 未履行完成遷出及點交義務者，視為丙方放棄上開拆遷補償  
14 費（及所含之保證金）請求權，不得再向甲方或乙方（即豐  
15 邑公司）為任何主張或請求。」復依前揭協議書之補充條款  
16 內容所揭：「本協議書條款，部分變更如下……二、於104  
17 年10月31日前丙方（即原告等承租人）完成拆遷點交之義  
18 務……甲方（即出租人）應7日內從地主履約專戶中以現金  
19 方式給付補償金予丙方，丙方委任張靖加受領補償金。」可  
20 知原告應於104年10月31日前完成拆遷點交之義務，出租人  
21 於該義務完成7日內給付拆遷補償費；反之，若原告未履行  
22 遷出及點交該租賃標的之義務，出租人即無須給付系爭費  
23 用。

24 (三)原告係獨資組織之營利事業，未向被告申報採用現金收付  
25 制，其會計制度應採用權責發生制。而原告實際完成拆遷點  
26 交日為104年10月30日，依前揭協議書及補充條款所載，出  
27 租人應依限給付拆遷補償費，即原告於104年10月30日取得  
28 拆遷補償費之給付請求權，經濟資源確定流入，核屬確定發  
29 生或實際存在之收入，無論實際有無現金收付，均應入帳，  
30 以確定其營利事業所得額，從而，被告核認該收益於104年1  
31 0月30日已實現，並無不合。原告雖於104年7月7日簽訂之協

01 議，惟因尚未完成拆遷點交義務，當下之權利尚不明確，出  
02 租人之拆遷補償費給付與否，具有不確定性，自難謂確定應  
03 收之收益，原告主張其於該日取得拆遷補償費2,646萬元之  
04 權利，收益即行入帳等語，核不足採。

05 (四)原告經臺中市政府核准自104年9月15日起註銷營業登記，於  
06 該日起3個月即屬清算期間，其於104年10月30日收取之拆遷  
07 補償費2,646萬元，核屬原告清算期間之其他收益。原告於1  
08 04年10月14日辦理104年度營利事業所得稅清算申報，其早  
09 於清算期間於104年7月7日即與出租人簽訂協議書，約定提  
10 前終止租約，惟未申報因提前中止租約獲有拆遷補償費收入  
11 2,646萬元，嗣亦未據以補報，被告核認原告104年度營利事  
12 業所得稅清算申報漏報清算所得，予以補徵稅額及裁處罰  
13 鍰，並無違誤。原告主張其取得之補償費屬決算期間之其他  
14 收入，本件為適用法令錯誤，依稅捐稽徵法第28條規定，應  
15 准予退還營利事業所得稅、行政救濟加計利息及罰鍰一節，  
16 洵無足採。

17 (五)綜上，本件核無稅捐稽徵法第28條所稱適用法令錯誤，致有  
18 溢繳稅款之情事，被告所屬臺中分局以原處分否准原告退稅  
19 之申請，於法並無不合。

20 (六)聲明：原告之訴駁回。

#### 21 四、本院判斷：

##### 22 (一)前提事實：

23 如爭訟概要所載之事實，有104年度營利事業所得稅清算申  
24 報核定通知書（核定日期：105年11月21日）、申報更正項  
25 目調整數額報告表、108年3月29日訴願決定、清算申報更正  
26 核定通知書（核定日期：106年11月14日）、被告109年7月1  
27 0日中區國稅法一字第0000000000號重核復查決定書、109年  
28 12月31日訴願決定、原告110年5月4日申請書、清算申報更  
29 正核定通知書（核定日期：110年6月3日）、系爭申請書、  
30 原處分、訴願決定等件在卷可佐（分見原處分卷第116頁、  
31 第117頁；訴願卷第46頁、第47頁；原處分卷第104頁、第48

頁至第66頁、第67頁至第84頁、第85頁、第119頁、第86  
頁、第87頁；本院卷第29頁至第33頁、第39頁至第55頁），  
堪認屬實。

(二)按稅捐稽徵法第28條第1項、第4項、第5項規定：「（第1  
項）因適用法令、認定事實、計算或其他原因之錯誤，致溢  
繳稅款者，納稅義務人得自繳納之日起10年內提出具體證  
明，申請退還；屆期未申請者，不得再行申請。但因可歸責  
於政府機關之錯誤，致溢繳稅款者，其退稅請求權自繳納之  
日起15年間不行使而消滅。……（第4項）第1項規定溢繳  
之稅款，納稅義務人以現金繳納者，應自其繳納該項稅款之  
日起，至填發收入退還書或國庫支票之日止，按溢繳之稅  
額，依各年度1月1日郵政儲金1年期定期儲金固定利率，按  
日加計利息，一併退還。（第5項）中華民國110年11月30日  
修正之本條文施行時，……；因修正施行前第2項事由致溢  
繳稅款者，應自修正施行之日起15年內申請退還。」所得稅  
法第22條第1項規定：「會計基礎，凡屬公司組織者，應採  
用權責發生制，其非公司組織者，得因原有習慣或因營業範  
圍狹小，申報該管稽徵機關採用現金收付制。」行為時（即  
103年6月4日修正公布）第75條第2項、第3項規定：「（第2  
項）營利事業在清算期間之清算所得，應於清算結束之日起  
30日內，依規定格式書表向該管稽徵機關申報，並於申報前  
依照當年度所適用之營利事業所得稅稅率自行計算繳納。但  
依其他法律得免除清算程序者，不適用之。（第3項）前項  
所稱清算期間……非屬公司組織者，為自解散、廢止、合併  
或轉讓之日起3個月。」商業會計法第10條第2項規定：「所  
謂權責發生制，係指收益於確定應收時，費用於確定應付  
時，即行入帳。決算時收益及費用，並按其應歸屬年度作調  
整分錄。」第59條第1項前段及第2項後段規定：「（第1項）  
營業收入應於交易完成時認列。……（第2項）前項所稱交易  
完成時，在採用現金收付制之商業，指現金收付之時而言；

採用權責發生制之商業，指交付貨品或提供勞務完畢之時而言。」

(三)是依上開規定可知，稅捐稽徵法第28條為租稅返還請求權之具體規範，性質上屬公法上之不當得利返還請求權，其規範目的在於稅捐稽徵機關徵收稅款，欠缺法律上原因，使納稅義務人繳納之稅款與租稅法規定不一致，納稅義務人有此請求權以回復與租稅法定原則相符合之應有狀態，納稅義務人取得上開不當得利返還請求權，自應以稅捐稽徵機關就稅捐核課有適用法令或認定事實錯誤，致納稅義務人溢繳稅款為前提。而按採取權責發生制之企業，其在會計期間內已確定發生之收入及費用，無論實際有無現金收付，均應入帳，以確定其營利事業所得額。權責發生制之理解，學理上言之，乃是以「收入」之認列為核心，以「特定經濟資源」符合「已實現」及「已賺得」之二要件後，應認列該企業之所得。其中「已實現」要件，除了包括對經濟資源之終局性占有支配外，也包括在法律上取得給付請求權之情形（再配合收現可能性之存在）。而在「已賺得」之定義則是指：該筆「已實現」之經濟資源，其對應之成本費用已支付或已耗用而言（最高行政法院105年度判字第630號判決意旨參照）。行為時財團法人中華民國會計研究發展基金會財務會計準則公報（下稱一般公認會計準則公報）第32號「收入認列之會計處理準則」第4點規定：「收入通常於已實現或可實現且已賺得時認列。下列4項條件全部符合時，方宜認為收入已實現或可實現，而且已賺得：(1)具有說服力之證據證明雙方交易存在。(2)商品已交付且風險及報酬已移轉、勞務已提供或資產已提供他人使用。(3)價款係屬固定或可決定。(4)價款收現性可合理確定。」亦同此意旨。

(四)查原告與其他承租人共同向出租人承租租賃物供營業使用，租賃期間原自104年2月11日至108年5月19日，因出租人於104年7月7日將系爭租賃物及其坐落土地出售予豐邑公司，為使原告與其他承租人順利遷出以完成點交，出租人、原告與

01 其他承租人及豐邑公司於同日簽定協議書，協議出租人與原  
02 告與其他承租人合意於104年7月7日另簽定新的租賃契約書  
03 以取代原租約，原租約自104年7月7日起不再適用，並就拆  
04 遷補償事宜及付款方式約定於第2條。依據上開協議書第2條  
05 第1項約定：「丙方（即原告及其他承租人）履行新租約第7  
06 條所示之遷出及點交義務後七日內，甲方（出租人）應給付  
07 丙方拆遷補償費（內含新租約第三條第(二)項所約定之保證金  
08 貳百萬元）共計新臺幣壹億元。如丙方於租期屆滿日（即10  
09 4年12月19日）前完成遷出及點交義務者，甲方應提前交付  
10 拆遷補償金與丙方；如丙方於租期屆滿時仍未履行完成遷出  
11 及點交義務者，視為丙方放棄上開拆遷補償費（及所含之保  
12 證金）請求權，不得再向甲方或乙方（即豐邑公司）為任何  
13 主張或請求……。」等語，有原告提出之協議書影本1份存  
14 卷可參（見本院卷第59頁）。三方復於104年8月11日增訂補  
15 充條款約定：「二、於104年10月31日前丙方（即原告及其  
16 他承租人）完成拆遷點交之義務（含現址營業登記、水電、  
17 瓦斯之撤銷），甲方（即出租人）應7日內從地主履約專戶  
18 中以現金方式給付補償金予丙方，丙方委任張靖加受領補償  
19 金。」等語，有協議書【補充條款】1份在卷可佐（見原處  
20 分卷一第26頁）。而原告實際完成拆遷點交日為104年10月30  
21 日，並於104年11月6日依補充條款之約定，由原告與其他承  
22 租人之共同代理人張靖加以現金方式受領系爭補償費等情，  
23 有租約終止暨點交確認書可佐（見原處分卷一第28頁至第29  
24 頁）。

25 (五)經核：

- 26 1.依照原告與出租人及豐邑公司之約定，原告必須於104年  
27 10月31日前完成拆遷點交之義務，始取得對出租人系爭  
28 拆遷補償費之請求權；反之，倘原告逾期未履行遷出及  
29 點交系爭租賃物之義務，則視同放棄含保證金在內之系  
30 爭拆遷補償費請求權，亦不得再向出租人及豐邑公司為  
31 任何主張或請求。而原告未向稽徵機關申報採用現金收

01 付制的會計基礎處理帳務，會計制度核係採用權責發生  
02 制，則在原告未於104年10月31日前完成拆遷點交之義務  
03 前，出租人就系爭拆遷補償費給付與否，尚具有不確定  
04 性。原告係於104年10月30日完成拆遷點交，其為取得系  
05 爭拆遷補償費應盡之義務於該日履行完畢，並確定取得  
06 系爭拆遷補償費之給付請求權，是有關系爭拆遷補償費  
07 收入應於104年10月30日合於「已實現」之要件。

08 2.而有關取得系爭拆遷補償費之成本費用，被告審酌系爭  
09 租賃物係與原告同經營團隊之訴外人張敦翔承租土地，  
10 並於該土地上以出租人名義自費建屋，主要目的係以房  
11 屋為對價換取於租賃期間無償使用該房屋，則其租賃權  
12 益之價值即為該房屋建造成本，經張敦翔將租賃權轉讓  
13 予原告，依收入成本費用配合原則，原告取得之租賃權  
14 益，可按房屋耐用年度按年平均攤提，認列各年度租金  
15 支出，並以清算時租賃權益未攤提剩餘價值認列為拆遷  
16 補償費之成本費用；而就租賃權益未攤銷餘額部分，被  
17 告以108年8月7日中區國稅法一字第0000000000號函請原  
18 告提示系爭租賃物之建造成本、列為資本支出之裝潢費  
19 ，修繕費等之證明文件，原告並提出相關估價單及說明  
20 書，主張房屋建造成本及相關費用計1億2,689萬元，經  
21 被告就原告提示資料函查承攬廠商，因有未回復或無可  
22 查證之情，致金額與原告主張不符，被告乃依查得之相  
23 關資料，合計核認營建成本及相關工程成本計7,259萬1,  
24 869元，並按原告租賃房屋使用範圍27%計算繼受取得之  
25 租賃權益價值為1,959萬9,805元，經核算原告清算時租  
26 賃權益未攤銷餘額1,264萬2,545元，此觀諸被告109年7  
27 月10日中區國稅法一字第0000000000號重核復查決定書  
28 即明（見原處分卷一第48頁至第66頁）。足證原告為取  
29 得系爭拆遷補償費之成本費用，業於原告清算期間予以  
30 認列，亦屬合於「已賺得」之要件。

01 3.至原告雖主張其於104年7月7日簽約後，即行開始辦理相  
02 關歇業事宜，包含收取未收回之債權、辦理員工資遣或  
03 轉任、進行相關拆除工程，為結束營業開始一連串工作  
04 ，該些工作之進行即會產生相關成本費用，為賺取該筆  
05 收入而支出的成本費用於決算期間已支付及耗用，倘將  
06 系爭拆遷補償費歸屬於清算期間，將導致收入與成本未  
07 相配合認列之狀況等語。惟查，原告並未提出上揭所主  
08 張與取得系爭拆遷補償費之成本費用有關之資料或帳簿  
09 憑證，且經被告查核亦未發現任何有利於原告之事證，  
10 已如上述，而原告於本院審理中亦自承取得系爭拆遷補  
11 償費之主要成本僅有建物建造成本（見本院卷第186頁）  
12 ，是亦無原告所主張收入與成本未相配合認列之狀況。

13 4.準此，原告之會計制度採用權責發生制，而依前揭協議  
14 書及補充條款所載，原告於104年10月30日實際完成拆遷  
15 點交之日確定取得系爭拆遷補償費之給付請求權，經濟  
16 資源確定流入，核屬確定發生或實際存在之收入，且原  
17 告亦已完成投入配合之成本費用，依據上開規定與說明  
18 ，104年10月30日即應為收益之認列日。而原告經臺中市  
19 政府核准自104年9月15日起註銷營業登記，有臺中市政  
20 府104年9月15日府授經商字第0000000000號准予歇業（  
21 註銷）函存卷可參（見原處分卷一第3頁）於該日起3個  
22 月即屬清算期間，被告認定系爭拆遷補償費歸屬清算期  
23 間之收益，並無法律適用或事實認定錯誤之情形。

24 五、綜上所述，原告主張各節，均非可採。被告認定系爭拆遷補  
25 償費屬清算期間收益及所得，並據以核定原告清算期間之營  
26 利事業所得稅，並無稅捐稽徵法第28條第1項規定所稱適用  
27 法令或認定事實錯誤以致有溢繳稅款之情事，被告以原處分  
28 否准原告111年11月2日之申請，並無違誤，訴願決定予以維  
29 持，亦無不合。原告主張原處分違法各節，均不可採，其訴  
30 請判決如訴之聲明所示，為無理由，應予駁回。

六、本件判決基礎已經明確，兩造其餘的攻擊防禦方法及訴訟資料經本院斟酌後，核與判決結果不生影響，爰無逐一論述之必要，併此敘明。

七、結論：本件原告之訴為無理由，應予駁回。

中華民國 113 年 6 月 28 日

審判長法官 蔡 紹 良

法官 黃 司 榮

法官 張 鶴 齡

以上正本證明與原本無異。

如不服本判決，應於送達後20日內，向本院提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內向本院補提理由書（均須按他造人數附繕本）；如於本判決宣示或公告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（須附繕本）。未表明上訴理由者，逕以裁定駁回。

上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書，但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人：

| 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. 當事人或其代表人、管理人、法定代理人具備法官、檢察官、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。<br>2. 稅務行政事件，當事人或其代表人、管理人、法定代理人具備會計師資格。<br>3. 專利行政事件，當事人或其代表人、管理人、法定代理人具備專利師資格或依法得為專利代理人。 |
| (二)非律師具有右列情形之一，經本案之        | 1. 當事人之配偶、三親等內之血親、二親等內之姻親具備律師資格者。                                                                                                                       |

01

行政法院認為適當者，亦得為訴訟代理人。

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。
4. 當事人為公法人、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，當事人應於提起上訴或委任時釋明之，並提出(一)、(二)所示關係之釋明文書影本及委任書。

02

中 華 民 國 113 年 6 月 28 日

03

書記官 黃 靜 華