臺中高等行政法院判決

地方行政訴訟庭
112年度地訴字第9號
113年9月5日辯論終結

原告 陳思穎即金麗都飲食店

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 陳芳質

林毓玲

上列當事人間退還稅款等事件，原告不服被告民國112年4月21日
中區國稅臺中營所字第1120150908B號函、財政部112年8月4日台
財法字第11213923020號(案號：第00000000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：

(一)原告係獨資商號「金麗都飲食店」之主人，前於民國104年
間與金麗都視聽歌唱有限公司、金多多名店、珍儷督名店
(下稱其他承租人)共同向張廖志賢、何棟、何德根、張廖
育聖等人(下合稱出租人)承租坐落臺中市西屯區市○路
000號房屋(下稱系爭房屋)，經營視唱中心KTV之營利事業
(原告就系爭房屋之使用範圍為10%)，租期自104年2月11
日起至108年5月19日止(下稱第一次租約)。嗣因出租人將
系爭房屋及其所坐落之土地出售予訴外人豐邑百貨股份有限
公司(下稱豐邑公司)，原告及其他承租人乃就系爭房屋於
104年7月7日與出租人重新簽訂租賃契約，租期變更為104年

01 7月7日至104年12月19日止，同日並與出租人及豐邑公司另
02 簽訂協議書（下稱系爭協議書），約定原告與其他承租人應
03 於104年11月19日前註銷公司或營業登記及遷出，出租人應
04 在前開承租人遷出後7日內給付拆遷補償費新臺幣（下同）
05 9800萬元（下稱系爭拆遷補償費）及前揭承租人於第一次租
06 約簽立時所繳納之保證金200萬元共計1億元，並以補償金履
07 約保證專戶匯付。其後承租人於同年8月11日與出租人及豐
08 邑公司就系爭協議書簽立補充條款（下稱系爭補充條款），約
09 定解除履約保證專戶，系爭拆遷補償費則改以現金支付，但
10 承租人應於104年10月31日前完成拆遷點交之義務，嗣原告
11 如期完成拆遷，出租人於104年11月6日及11日給付拆遷補償
12 費共9800萬元予原告及其他承租人所指定之受領人張靖加。

13 (二)原告於104年10月20日辦理金麗都飲食店營業登記之註銷，
14 並於同年11月5日申報該年度營利事業所得稅之清算，列報
15 其他收益、損失，以及清算所得均為0元，案經被告就該所
16 得稅清算之申報予以核定。後被告查知原告漏未申報清算期
17 間內所收取之系爭拆遷補償費，並以原告未提出與其他承租
18 人分別收取系爭拆遷補償費之分配比例為何，而按原告使用
19 系爭房屋之占比（10%），重新核定原告於前開所得稅清算
20 期間之其他收益為980萬元、其他損失0元，故有清算所得計
21 980萬元，應補稅額則為83萬3000元，並按所漏稅額處0.6倍
22 之罰鍰49萬9800元。原告不服，申請復查未獲變更，乃提起
23 訴願，經財政部撤銷復查決定交由被告另為查處。被告乃於
24 109年7月10日以中區國稅法一字第1090006416號作成重核復
25 查決定書（下稱重核復查決定），就前揭系爭房屋拆遷補償
26 費核認相關成本費用而追減清算所得466萬7361元及罰鍰23
27 萬8036元，並變更核定清算所得為513萬2639元，應補稅額
28 43萬6274元及罰鍰26萬1764元。原告仍不服，而對重核復查
29 決定提起訴願，經訴願決定駁回，原告未於法定期間內對之
30 提起救濟而確定，並繳清上開稅額及罰鍰。

31 (三)然原告於110年5月4日向被告主張上開重核復查決定所核定

01 之營利事業所得應扣除罰鍰26萬1764元、行政救濟加計之利
02 息費用1萬0578元。經被告所屬臺中分局審查後，扣除該行
03 政救濟加計之利息費用而重新核定清算所得為512萬2061
04 元，並退還原告營利事業所得899元及罰鍰539元（下稱再重
05 核復查決定）。

06 (四)嗣原告於111年11月7日(被告之收文日期)復依稅捐稽徵法
07 第28條第1項規定，主張其業於104年7月7日與出租人重新簽
08 訂租賃契約及系爭協議書，依權責發生制之記帳原則，系爭
09 拆遷補償費應於系爭協議書作成之時即認列為決算期間之拆
10 遷補償損益，詎被告竟將之列入清算所得而為核定，有適用
11 法令錯誤之違法，故請求被告退還已繳納之104年度營利事
12 業所得稅、罰鍰、行政救濟加計之利息費用。經被告以112
13 年4月21日中區國稅臺中營所字第1120150908B號函(下稱原
14 處分)予以否准，原告不服而提起訴願，經財政部以112年8
15 月4日台財法字第11213923020號訴願決定駁回，原告乃於法
16 定期間內提起本件訴訟。

17 二、訴訟要旨：

18 (一)原告主張：

- 19 1.原告係以權責發生制之會計制度作為記帳基礎。原告於
20 104年7月7日簽訂系爭協議書後即確定拆遷房屋並結束營
21 業而開始辦理歇業事宜、支付相關費用。系爭拆遷補償費
22 係用以補償承租人因租約提前終止而投入之成本費用，依
23 營利事業所得稅查核準則(下稱查核準則)第27條規定，以
24 及收入及費用配合之會計原則，應認差額部分屬決算期間
25 之拆遷補償損益，而非清算期間之清算所得，否則將使成
26 本費用發生在註銷營業登記前，補償款收取則在註銷營業
27 登記後，致於決算期間認列成本費用損失，於清算期間又
28 產生鉅額之拆遷補償收入，形成同一筆交易在決算時產生
29 虧損，在清算時獲有收入，而違反會計期間之假設情況。
- 30 2.根據一般公認會計原則及查核準則規定，拆遷補償利益應
31 於簽立系爭協議書時評估入帳，並於決算期間申報決算所

01 得，從而系爭拆遷補償費之請求權基礎應在簽立系爭協議
02 書之當下即已成立，否則當拆遷完畢後若出租人及豐邑公
03 司未依約給付時，帳面上即未有應收款之紀錄。被告單憑
04 系爭協議書、系爭補充條款之約定，認定系爭拆遷補償費
05 為清算期間之所得，顯有適用法令之錯誤。

06 3. 又原告係依所得稅法第75條第1項規定，於104年11月5日
07 辦理決算，並於105年11月21日經被告核課確定，故原告
08 縱然有漏未申報屬決算期間之系爭拆遷補償費收入，亦已
09 逾稅捐稽徵法第21條、第22條規定之核課期間，被告應不
10 得再重新核課稅捐。

11 4. 聲明：(1)訴願決定及原處分均撤銷。(2)被告對於原告111
12 年11月7日之申請，應作成准予退還104年度營利事業所得
13 稅43萬6274元、加計利息1萬0578元及罰鍰26萬1764元之
14 行政處分。(3)訴訟費用由被告負擔。

15 (二)被告答辯：

16 1. 依系爭協議書第2條第1項、系爭補充條款之約定，原告應
17 於104年10月31日前完成拆遷、點交，出租人則應於承租
18 人完成該等行為後7日內給付系爭拆遷補償費，倘承租人
19 未如期為之，出租人即無庸給付任何款項。原告及共同承
20 租人於104年10月30日實際完成拆遷、點交行為，依上述
21 約定，應係在當日取得系爭拆遷補償費之請求權，經濟資
22 源始確定流入，無論有無實際取得現金，均應入帳。

23 2. 原告於104年10月20日經核准註銷營業登記時起3個月，應
24 屬清算期間，被告認定其於104年10月30日取得之系爭拆
25 遷補償費為清算收益，並無違誤。被告依職權調查後，已
26 核實認定系爭拆遷補償費收入之必要成本及費用為466萬
27 7361元，並將該成本費用認列為其他損失，將系爭拆遷補
28 償費列為原告之其他收益，而依所得稅法施行細則第64條
29 第1項規定計算原告有513萬2639元之清算所得，如此應符
30 合成本費用應與所獲得之收入相互配合、同期認列之收入
31 及成本費用配合原則，被告對原告補徵稅額及裁處罰鍰應

01 屬有據。本件並無稅捐稽徵法第28條規定之因適用法令錯
02 誤致原告溢繳稅款之情事，原告之申請為無理由，被告予
03 以否准，於法並無不合。

04 3.聲明：(1)原告之訴駁回；(2)訴訟費用由原告負擔。

05 三、本件相關法規：

06 (一)稅捐稽徵法第28條第1項：「因適用法令、認定事實、計算
07 或其他原因之錯誤，致溢繳稅款者，納稅義務人得自繳納之
08 日起10年內提出具體證明，申請退還；屆期未申請者，不得
09 再行申請。但因可歸責於政府機關之錯誤，致溢繳稅款者，
10 其退稅請求權自繳納之日起15年間不行使而消滅。」

11 (二)行為時所得稅法：

12 1.第22條第1項：「會計基礎，凡屬公司組織者，應採用權
13 責發生制，其非公司組織者，得因原有習慣或因營業範圍
14 狹小，申報該管稽徵機關採用現金收付制。」

15 2.第24條第1項前段：「營利事業所得之計算，以其本年度
16 收入總額減除各項成本費用、損失及稅捐後之純益額為所
17 得額。」

18 3.第75條：「(第1項)營利事業遇有解散、廢止、合併或轉
19 讓情事時，應於截至解散、廢止、合併或轉讓之日止，辦
20 理當期決算，於45日內，依規定格式，向該管稽徵機關申
21 報其營利事業所得額及應納稅額，並於提出申報前自行繳
22 納之。(第2項)營利事業在清算期間之清算所得，應於清
23 算結束之日起30日內，依規定格式書表向該管稽徵機關申
24 報，並於申報前依照當年度所適用之營利事業所得稅稅率
25 自行計算繳納。但依其他法律得免除清算程序者，不適用
26 之。(第3項)前項所稱清算期間，其屬公司組織者，依公
27 司法規定之期限；其非屬公司組織者，為自解散、廢止、
28 合併或轉讓之日起3個月。」

29 4.所得稅法施行細則第64條第1項：「清算所得之計算如
30 下：…非存貨資產變現收益+償還負債收益+清算結束剩
31 餘資產估價收益+其他收益=清算收益；非存貨資產變現

01 損失 + 收取債權損失 + 清算結束剩餘資產估價損失 + 清算
02 費用 + 其他損失 = 清算損失；存貨變現損益 + 清算收益 -
03 清算損失 = 清算所得或虧損…」

04 (三)商業會計法第10條第2項：「所謂權責發生制，係指收益於
05 確定應收時，費用於確定應付時，即行入帳。決算時收益及
06 費用，並按其應歸屬年度作調整分錄。」

07 (四)查核準則第27條：「凡應歸屬於本年度之收入或收益，除會
08 計基礎經核准採用現金收付制者外，應於年度決算時，就估
09 計數字，以『應收收益』科目列帳。但年度決算時，因特殊
10 情形，無法確知之收入或收益，得於確知之年度以過期帳收
11 入處理。」

12 四、本院判斷：

13 (一)前揭事實概要欄所載各情，除後述爭點外，未據兩造爭執，
14 並有房屋租賃契約書、公證書、系爭協議書、系爭補充條
15 款、原告之營利事業清算申報書、原處分暨送達證書、原告
16 之退稅申請書、財政部109年12月31日台財法字第
17 10913942560號(案號：第00000000號)訴願決定書、被告109
18 年7月10日中區國稅法一字第1090006416號重核復查決定
19 書、財政部108年3月29日台財法字第10813911390號(案號：
20 第00000000號)訴願決定書、被告107年11月30日中區國稅法
21 一字第1070014063號復查決定書、原告與出租人終止租賃契
22 約書與租約終止暨點交確認書等附卷可證，堪信為真實。

23 (二)本件爭點在於，原告取得系爭拆遷補償費980萬元(即占比
24 10%，扣除成本費用後為513萬2639元)，為原告清算期間之
25 已實現損益或應認列為決算期間之損益？原處分以原告漏報
26 系爭拆遷補償費之清算所得，予以補徵稅額及裁處罰鍰有無
27 違誤？茲論述如下：

28 1.本件原告係獨資營利事業，未向被告申報採用現金收付
29 制，依行為時所得稅法第22條第1項規定，其會計制度應
30 採用權責發生制。而依商業會計法第10條第2項規定可
31 知，關於「收入」時點之判定，即收入之認列不以實際取

01 得該物之物權控管為必要，惟仍須滿足下列2項要件，一
02 為收入客體已實現或可實現（包括現實取得與在法律上對
03 收入請求權取得債權），二為收入客體已賺得（如為取得
04 收入而對應之成本費用已實際全部或大部支出耗用）。其
05 中「已實現」要件，除了包括對經濟資源之終局性占有支配
06 外，也包括在法律上取得給付請求權之情形（再配合收現
07 可能性之存在）；而在「已賺得」之定義則是指：該筆
08 「已實現」之經濟資源，其對應之成本費用已支付或已耗
09 用（最高行政法院105年度判字第630號判決意旨參照）。
10 據此，本件核心爭點即在於依「權責發生制之所得時間歸
11 屬判準」，即系爭拆遷補償費應否認列為原告清算期間之
12 已實現收入？

13 2.經查，原告申請於104年10月20日起歇業，經臺中市政府
14 核准並予以註銷營業登記，有臺中市政府104年10月20日
15 府授經商字第1040675933號函、經濟部商工登記公示資料
16 查詢商業登記基本資料在卷可參（見原處分卷第2、3
17 頁），依行為時所得稅法第75條第3項規定，於該日起3個
18 月即屬清算期間。而原告104年度營利事業所得稅清算申
19 報，列報其他收益0元，其他損失0元，清算所得0元，經
20 被告依其申報核定在案，有104年度營利事業所得稅清算
21 （已、未）申報更正項目調整數額報告表附卷可按（見原
22 處分卷第100頁）。惟其後被告查獲如事實概要欄(一)所述
23 之情形，因原告未提示共同承租人個別收取拆遷補償費收
24 入之分配比例，被告乃按原告租賃房屋使用範圍比率
25 10%，核定清算期間之其他收益為980萬元（拆遷補償費
26 9800萬元×使用比率10%=980萬元），業如前述，堪為認
27 定。

28 3.原告固主張其會計制度適用權責發生制，收入與費用依所
29 得稅法第24條規定應相互配合，其拆遷成本費用於拆遷前
30 即已陸續發生，故所收取之系爭拆遷補償費應於決算期間
31 認列，始符合收入費用配合原則云云。惟查，審視系爭協

01 議書第2條第1項約定：「丙方（原告及其他承租人）履行
02 新租約第7條所示之遷出及點交義務後7日內，甲方（出租
03 人）應給付丙方拆遷補償費……如丙方於租期屆滿日……
04 前完成遷出及點交義務者，甲方應提前交付拆遷補償金與
05 丙方；如丙方於租期屆滿時仍未履行完成遷出及點交義務
06 者，視為丙方放棄上開拆遷補償費（及所含之保證金）請
07 求權，不得再向甲方或乙方（豐邑公司）為任何主張或請
08 求……。」（見原處分卷第24頁）；嗣系爭補充條款再變
09 更為：「……本協議書條款，部分變更如下：……二、於
10 104年10月31日前丙方（原告及其他承租人）完成拆遷點
11 交之義務……甲方（出租人）應7日內從地主履約專戶中
12 以現金方式給付補償金予丙方……。」依上開約定，原告
13 及其他承租人應於104年10月31日前完成拆遷點交之義
14 務，出租人於該義務完成7日內給付系爭拆遷補償費；反
15 之，若原告未履行遷出及點交該租賃標的之義務，出租人
16 即無須給付系爭拆遷補償費。則於104年10月31日之前，
17 原告是否會完成房屋拆遷點交之義務，而具備終局保有系
18 爭拆遷補償費之確定性，並非無疑。原告於104年7月7日
19 縱已簽定系爭協議書而確定拆遷補償事宜，惟雙方履約期
20 限尚未屆至，拆遷點交事宜尚未完成，自難認系爭拆遷補
21 償費於簽定系爭協議書時即為原告確定已實現之收入。

22 4.且查，原告及其他承租人與出租人於104年11月6日簽訂租
23 約終止暨點交確認書（見原處分卷第27至28頁），雙方合
24 意於104年10月30日終止租約，並由原告及其他承租人於
25 同日將租賃標的物點交返還予出租人。可知原告實際完成
26 拆遷點交日為104年10月30日，依系爭協議書及補充條款
27 所載，出租人應依限於7日內給付拆遷補償費，即原告於
28 該日取得系爭拆遷補償之給付請求權，經濟資源確定流
29 入，核屬確定發生或實際存在之收入。依原告會計基礎所
30 採權責發生制，無論實際有無現金收付，均應入帳，以確
31 定其營利事業所得額。從而，被告以原告對於租賃物使用

01 範圍占比10%，核認系爭拆遷補償費980萬元於104年10月
02 30日已實現，為原告清算期間之已實現收入，並無不合。

03 5.原告雖強調於104年7月7日即已確定拆遷並結束營業，並
04 且約定實際點交時間點，在該筆收入的終局性與確定性上
05 已有相當大的蓋然率，又為賺取該筆收入而支出的成本費
06 用亦已支付及耗用，故系爭拆遷補償費應屬決算期間之其
07 他收入云云。惟依前引最高行政法院判決意旨，本件拆遷
08 相關成本費用均已支付或已耗用，原告固已具備「已賺
09 得」此一要件。然原告於104年7月7日簽訂系爭協議書時
10 尚未完成拆遷點交義務，當下之權利尚不明確，出租人自
11 無給付拆遷補償費之義務，亦即其給付與否，仍具有不確
12 定性，自難謂系爭拆遷補償費為「已實現」之收入客體。
13 是原告陳稱於104年7月7日簽訂系爭協議書時，即已取得
14 系爭拆遷補償費之權利，收益即行入帳云云，並無可採。
15 原告另援引財務會計準則公報第2號「租賃會計處理準
16 則」之釋例15，主張租約修改之情形，應於重新訂約時入
17 帳，而非收取款項時才認列相關損益云云，然其與本件具
18 體個案情節尚非完全相同，何況原告於104年7月7日簽訂
19 系爭協議書後尚未申請歇業登記之前，並未將系爭拆遷補
20 償費申報認列為決算期間之所得，是其此部分主張，亦無
21 可採。

22 6.系爭拆遷補償費為原告歇業註銷登記後清算期間之已實現
23 收入，而非原告營業決算期間之收入，有如上述，則基於
24 商業會計法第60條：「與同一交易或其他事項有關之收入
25 及費用，應適當認列。」及所得稅法第24條第1項：「營
26 利事業所得之計算，以其本年度收入總額減除各項成本費
27 用、損失及稅捐後之純益額為所得額。所得額之計算，涉
28 有應稅所得及免稅所得者，其相關之成本、費用或損失，
29 除可直接合理明確歸屬者，得個別歸屬認列外，應作合理
30 之分攤；其分攤辦法，由財政部定之。」之規定，其拆遷
31 補償所生之相關成本費用損失即應直接歸屬或分攤於清算

01 期間，始為適法。本件被告重核復查決定書（見原處分卷
02 第48至66頁）已敘明1. 認列原告租賃權益未攤銷餘額部
03 分、2. 未認列原告之員工資遣費、搬遷費、設備未折減餘
04 額等，乃因原告未盡提示相關帳簿憑證之協力義務，致被
05 告無法查核所致之旨，並據此核認相關成本費用結果而變
06 更核定清算所得為513萬2639元，應補稅額43萬6274元及
07 罰鍰26萬1764元。是本件被告核課稅額，已符合收入與成
08 本費用配合原則，所處罰鍰，亦符合行為時所得稅法第
09 110條第1項及第4項及稅務違章案件裁罰金額或倍數參考
10 表之規定。原告繳清上開稅額及罰鍰後，又表不服，被告
11 為再重核復查決定，扣除行政救濟加計之利息費用1萬
12 0578元，重新核定清算所得為512萬2061元，並退還營利
13 事業所得899元及罰鍰539元。則被告上開所為補徵之稅額
14 及罰鍰，並無適用法令、認定事實、計算或其他原因錯誤
15 之情形，是原告訴請撤銷原處分及訴願決定，並請求被告
16 應依其111年11月7日之申請，作成准予退還104年度營利
17 事業所得稅43萬6274元、加計利息1萬0578元及罰鍰26萬
18 1764元之行政處分（其中被告已扣除行政救濟加計利息費
19 用1萬0578元、已退還營利事業所得899元及罰鍰539元之
20 部分，其請求標的並不存在），自屬無理由。

21 五、結論：

22 (一)綜上所述，原處分認事用法並無違誤，訴願決定予以維持，
23 亦無不合。原告訴請撤銷並請求被告依其申請做成如聲明2.
24 所示之行政處分，俱屬無理由，應予駁回。

25 (二)本件事證明確，兩造其餘攻防及所提事證，經核於判決結果
26 不生影響，無庸逐一論述，附此敘明。

27 (三)原告之訴無理由，訴訟費用應由原告負擔。

28 中 華 民 國 113 年 10 月 18 日

29 審判長法官 林學晴

30 法官 黃麗玲

31 法官 李嘉益

- 01 一、以上正本係照原本作成。
- 02 二、如不服本判決，應於送達後20日內，向本院地方行政訴訟庭
03 提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內
04 向本院補提理由書（均須按他造人數附繕本）；如於本判決
05 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
06 提上訴理由書（須附繕本）。
- 07 三、上訴未表明上訴理由且未於前述20日內補提上訴理由書者，
08 逕以裁定駁回。
- 09 四、上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書（行政訴訟
10 法第49條之1第1項第2款），但符合下列情形者，得例外不
11 委任律師為訴訟代理人（同條第3項、第4項）：

12

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，上訴或其法定代理人具備會計師資格者。 3. 專利行政事件，上訴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，經高等行政法院高等行政訴訟庭認為適當者，亦得為	1. 上訴人之配偶、三親等內之血親、二親等內之姻親律師資格者。 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。 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

(續上頁)

01

為上訴審訴訟代理人。	辦理法制、法務、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 113 年 10 月 18 日

03

書記官 林俐婷