

# 最 高 行 政 法 院 判 決

110年度上字第112號

上 訴 人 王金菊  
訴訟代理人 楊進興 律師  
被 上 訴 人 財政部北區國稅局

代 表 人 蔡碧珍  
訴訟代理人 黃伯瑞

上列當事人間綜合所得稅事件，上訴人對於中華民國109年12月31日臺北高等行政法院109年度訴字第1015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、被上訴人代表人由王綉忠變更為蔡碧珍，茲據新任代表人具狀聲明承受訴訟，核無不合，先予敘明。
- 二、上訴人原為訴外人何永瑞申報104年度綜合所得稅之受扶養人。上訴人與訴外人中國鐳條機械股份有限公司（下稱中國鐳條公司）間確認本票債權不存在等事件，經臺灣高等法院102年度重上更(一)字第119號確定民事判決確認上訴人對中國鐳條公司本票債權新臺幣（下同）15,720,000元（下稱系爭本票債權）及自民國98年12月15日起至清償日止按週年利率20%計算之遲延利息債權（下稱系爭遲延利息）存在，最高法院105年度台上字第1262號民事裁定（與前揭民事判決合稱系爭民事裁判）駁回兩造上訴確定。上訴人聲請強制執行，業於104年5月14日獲償8,682,766元（含執行費69,760元及利息8,613,006元），其餘本金及利息經中國鐳條公司於105年9月6日開立面額28,335,465元之支票清償。訴外人何永瑞因此申請減列扶養上訴人，被上訴人遂以108年7月31日北區國稅汐止綜字第1080348191號函（下稱108年7月31日

01 輔導補報繳函)命上訴人於108年8月22日以前補申報系爭遲  
02 延利息所得及他筆利息所得36,000元,並補繳稅款,上訴人  
03 逾期未補辦申報繳納,被上訴人乃以109年2月4日北區國稅  
04 汐止綜字第1090393348號函檢附核定通知書、稅額繳款書、  
05 裁處書及罰鍰繳款書,核定上訴人104年度綜合所得額8,74  
06 4,460元,應補稅額2,543,917元,並按所漏稅額處0.2倍罰  
07 鍰計508,783元(下稱原處分)。上訴人不服關於其取自中  
08 國鉅條公司之遲延利息所得8,613,006元及罰鍰部分,循序  
09 提起行政爭訟,並聲明:撤銷訴願決定及原處分(含復查決  
10 定),經臺北高等行政法院(下稱原審)109年度訴字第101  
11 5號判決(下稱原判決)駁回後,遂提起本件上訴,並聲  
12 明:原判決廢棄;訴願決定及原處分均撤銷。

13 三、上訴人起訴主張、被上訴人在第一審的答辯,均引用原判決  
14 的記載。

15 四、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果,以:

16 (一)利息所得部分:

17 1. 依系爭民事裁判、臺灣臺北地方法院民事執行處105年10月2  
18 4日北院隆101司執壬字第80899號通知(附強制執行金額計  
19 算書)及108年6月15日北院忠102司執壬字第20263號函、10  
20 8年7月31日輔導補報繳函、原處分等可知,上訴人就其經系  
21 爭民事裁判確認之系爭本票債權及系爭遲延利息聲請強制執  
22 行,業於104年5月14日獲償8,682,766元(含執行費69,760  
23 元及利息8,613,006元),其餘債權及利息經中國鉅條公司  
24 於105年9月6日開立面額28,335,465元之支票清償乙節,已  
25 臻明確。是以,上訴人系爭本票債權之本金1,572萬元已全  
26 數受償,且其於104年間取得利息所得8,613,006元,並無疑  
27 義。原處分因之將上訴人104年度經強制執行所獲之利息所  
28 得歸入上訴人104年度所得額,核定上訴人104年度綜合所得  
29 額8,744,460元,應補稅額2,543,917元,於法並無不合。

30 2. 原處分僅就上訴人經系爭民事裁判確認之本票債權1,572萬  
31 元所生之遲延利息,經強制執行所得者為所得稅之核課;至

01 於上訴人主張對於中國錒條公司另有本票債權未經實現，與  
02 本案勝敗無涉，亦無礙系爭民事裁判所確認之本票債權所生  
03 法定遲延利息所得是否於104年度經強制執行而實現之判  
04 斷。又上訴人於104年度所實現者為系爭本票債權之法定遲  
05 延利息，即係以法律規定本票債權屆期未受清償之資金時間  
06 價值，事先約定之「補償」，並非損害賠償性質，當無財政  
07 部83年6月16日台財稅字第831598107號函之適用。再者，我  
08 國個人綜合所得稅就所得之實現採現金收付制，從而，上訴  
09 人系爭遲延利息之債權既於104年間獲得清償，自應認係於1  
10 04年度實現，與該等債權何時發生無涉。固然，系爭遲延利  
11 息之實現，其經濟實質上具有變動所得之特性（偶發性、非  
12 重複性、多年累積而集中於特定年度實現之所得），但目前  
13 個人綜合所得稅制就變動所得如何計算其「所得額」，僅於  
14 所得稅法第14條第1項第9類「退職所得」有所明文，然系爭  
15 遲延利息屬利息所得範疇，無從援用退職所得相關規定，此  
16 乃稅捐法定主義之要求。是以，被上訴人以系爭遲延利息獲  
17 清償之時間為利息所得發生年度，並無違誤。

18 (二)罰鍰部分：綜合所得稅採自動報繳制，納稅義務人有應課稅  
19 之所得即應據實申報，該公法義務無待稽徵機關促其申報即  
20 已存在。上訴人有系爭遲延利息所得於104年度實現，金額  
21 至鉅，被上訴人復以108年7月31日輔導補報繳函命上訴人於  
22 108年8月22日以前補申報，然上訴人逾期未為，乃有過失至  
23 明。因此，原處分以上訴人漏報利息所得（除系爭遲延利息  
24 所得，另有他筆利息所得36,000元），漏稅額為2,543,917  
25 元，乃按所漏稅額處0.2倍罰鍰計508,783元，亦無不合，核  
26 係依法行政。綜上，原處分以上訴人漏報104年度系爭遲延  
27 利息所得8,613,006元及他筆利息所得36,000元，核定上訴  
28 人該年度綜合所得額8,744,460元，應補稅額2,543,917元，  
29 並按所漏稅額處0.2倍罰鍰計508,783元，並無違誤，訴願決  
30 定予以維持，亦無不合，乃駁回上訴人在第一審之訴。

31 五、本院按：

01 (一)行為時所得稅法第14條第1項第4類規定：「個人之綜合所得  
02 總額，以其全年下列各類所得合併計算之：……第四類：利  
03 息所得：凡公債、公司債、金融債券、各種短期票券、存款  
04 及其他貸出款項利息之所得……。」第71條第1項規定：  
05 「納稅義務人應於每年5月1日起至5月31日止，填具結算申  
06 報書，向該管稽徵機關，申報其上一年度內構成綜合所得總  
07 額或營利事業收入總額之項目及數額……計算其應納之結算  
08 稅額，於申報前自行繳納。……」第110條第1項規定：「納  
09 稅義務人已依本法規定辦理結算、決算或清算申報，而對依  
10 本法規定應申報課稅之所得額有漏報或短報情事者，處以所  
11 漏稅額2倍以下之罰鍰。」又裁處時之稅務違章案件裁罰金  
12 額或倍數參考表關於所得稅法第110條第1項綜合所得稅部分  
13 規定：「納稅義務人已依本法規定辦理結算、決算或清算申  
14 報，而對依本法規定應申報課稅之所得額有漏報或短報情事  
15 者，處以所漏稅額2倍以下之罰鍰。一、短漏報所得屬裁罰  
16 處分核定前已填報扣免繳憑單及股利憑單之所得，且非屬第  
17 六點(四)情形者。處所漏稅額0.2倍之罰鍰。」

18 (二)所得稅法採取綜合所得概念，個人之綜合所得總額，以其全  
19 年各類所得合併計算之。有關所得之分類，從產生所得之泉  
20 源進行分類，可分成因勞動力而取得、因資本而取得及其他  
21 所得等3大類。因資本而取得包括財產交易所得及資本利  
22 得，資本利得又可區分為股利或合作社分配之盈餘、利息所  
23 得、租金所得及權利所得。消費借貸有利息之約定者，利息  
24 為使用金錢之對價，亦是貨幣之時間價值，借用人支付利息  
25 係基於消費借貸契約之對價關係（民法第477條參照），利  
26 息乃是提供金錢資本予他人使用一段期間，而取得之對價給  
27 付，屬於從債權所產生之收益，係自債權取得之所得，此種  
28 履行利益之損害賠償，不論是所受損害或所失利益，均屬消  
29 費借貸行為所產生經濟成果之代替，自應成為課稅所得的範  
30 圍。此與財政部83年6月16日台財稅字第831598107號函所示  
31 情形不同，自難比附援引。上訴意旨主張遲延利息之性質應

01 為填補所受損害之損害賠償，亦即係債務人違約未如期清償  
02 本金所衍生之賠償，並非「所失利益」，自不屬所得稅法所  
03 稱之「所得」，當然就沒有課徵所得稅之問題，原判決有理由  
04 矛盾及違背法令之違法云云，自無足採。

05 (三)又「個人所得之歸屬年度，依所得稅法第14條及第88條規  
06 定……之意旨，係以實際取得之日期為準，亦即年度綜合所  
07 得稅之課徵，僅以已實現之所得為限，而不問其所得原因是  
08 否發生於該年度。」司法院釋字第377號解釋意旨參照。可知，  
09 我國綜合所得稅之課徵，係以收付實現制為原則，即對於已  
10 實現之所得課稅；而其實現與否，原則上以是否收到現金或  
11 足以替代現金之報償為準。又因司法院釋字第377號解釋理  
12 由書述及：「至於公務員因法定原因停職，於停職間，又未  
13 支領待遇或生活津貼者，復職時一次補發停職期間之俸給，  
14 與納稅義務人得依己意變動其所得給付時間之情形不同，  
15 此種所得係由長期累積形成，宜否於取得年度一次按全額課  
16 稅，應於所得稅法修正時予以檢討，併予指明。」財政部乃  
17 以88年8月12日台財稅第881932202號函釋（下稱88年函釋）：  
18 「納稅義務人因涉及刑事案件或公務人員懲戒案停職，嗣後  
19 經判決確定獲准復職，由服務機關一次補發停職期間之薪資  
20 所得，有關應納稅額之計算，依下列規定辦理：  
21 (一)、納稅義務人於復職時，由服務機關一次補發停職期間之  
22 薪資所得，均屬實際補發年度之所得……(二)、納稅義務人  
23 領取一次補發停職期間之薪資所得，其屬補發以前年度部分，  
24 應於辦理復職當年度綜合所得稅結算申報時，於申報書中註  
25 明補發之事實及金額，除檢附相關之扣繳暨免扣繳憑單外，  
26 並應檢附補發各年度薪資所得明細表，俾供稽徵機關計算補  
27 徵綜合所得稅。其屬補發復職當年度之薪資部分，仍應併入  
28 復職當年度綜合所得總額，課徵所得稅。(三)、稽徵機關接獲  
29 納稅義務人綜合所得稅結算申報書後，應依納稅義務人提供  
30 補發各年度薪資所得明細表之各年度薪資所得總額，分別併  
31 入各該年度綜合所得總額計算應補徵之稅額後，彙總一次發

01 單補徵復職年度之綜合所得稅。」係屬綜合所得稅改採「權  
02 責發生制」課徵之例外。是個人所得之歸屬年度，除有執行  
03 業務所得查核辦法第10條第2項所定、或上述財政部88年函  
04 釋等例外情形者，得按權責發生制計算所得外，應按收付實  
05 現原則計算所得，即不問其所得原因發生之年度，應併入實  
06 際取得日期所屬年度，課徵綜合所得稅。

07 (四)復按證據之取捨與當事人所希冀者不同，致其事實之認定亦  
08 異於該當事人之主張者，不得謂為原判決有違背法令之情  
09 形。又證據之證明力如何或如何調查事實，事實審法院有衡  
10 情斟酌之權，苟已斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，而未  
11 違背論理法則或經驗法則，自不得遽指為違法。經查，上訴  
12 人就其經系爭民事裁判確認之系爭本票債權及系爭遲延利息  
13 聲請強制執行，業於104年5月14日獲償8,682,766元（含執  
14 行費69,760元及利息8,613,006元），其餘債權及利息經中  
15 國錒條公司於105年9月6日開立面額28,335,465元之支票清  
16 償，上訴人系爭本票債權之本金15,720,000元已全數受償，  
17 且其於104年間取得利息所得8,613,006元等情，為原審依調  
18 查證據之辯論結果所確定之事實，核與卷內證據相符。原審  
19 依據系爭民事裁判所認定上訴人對中國錒條公司之債權為1  
20 5,720,000元及自98年12月15日起至清償日止按週年利率20%  
21 計算之遲延利息債權存在，及依據民事執行資料，以上訴人  
22 之債權本金15,720,000元已全數受償，104年亦已取得利息  
23 所得8,613,006元，原處分將上訴人104年度經強制執行所獲  
24 之利息所得歸入上訴人104年度所得額，核定上訴人104年度  
25 綜合所得額8,744,460元，應補稅額2,543,917元，於法並無  
26 不合。原判決以上訴人104年度取得系爭利息所得，金額至  
27 鉅，被上訴人復以108年7月31日輔導補報繳函命上訴人於10  
28 8年8月22日以前補申報，然上訴人逾期未為，乃有過失，原  
29 處分按所漏稅額處0.2倍罰鍰，亦無不合，原判決予以維持  
30 原處分，乃屬有據。原判決業敘明其判斷之依據及得心證之  
31 理由，並就上訴人在原審之論據，何以不足採取，分別予以

01 指駁，核無違誤，自並無判決違背法令、判決不備理由或理  
02 由矛盾之違法。

03 (五)次按綜合所得稅納稅義務人以債權人身分在民事強制執行程  
04 序中，以其債權之本金、利息之總額，聲請強制執行，而其  
05 應受分配之金額，不足清償其全部債權額，如其事先未聲明  
06 拋棄利息，而當事人間又未約定其抵充之順序（或分配表中  
07 亦未註明其抵充之順序）者，參照民法第323條之規定，依  
08 先抵充費用，次充利息，次充原本，基此保護債權人之法  
09 理，自應認其應受分配之金額，係先抵充利息債權，以核定  
10 其所得額，補徵其綜合所得稅。本件上訴人並未舉證證明其  
11 與債務人間有排除適用民法第323條規定之特約或已對債務  
12 人表示願將上開獲償金額抵充本金，本件自仍應適用該條所  
13 定之抵充順序。系爭強制執行所得金額，既未約定清償抵充  
14 之順序，依上揭民法第323條規定，自應先抵充費用，次充  
15 利息，次充原本。原判決敘明原處分僅就上訴人經系爭民事  
16 裁判確認之本票債權1,572萬元所生之遲延利息，經強制執  
17 行所得者為所得稅之核課，上訴人主張對於中國鉅條公司另  
18 有本票債權未經實現，並無礙於系爭民事裁判所確認之本票  
19 債權所生遲延利息所得，已於104年度經強制執行而實現之  
20 判斷，核無違誤。上訴意旨主張中國鉅條公司向上訴人借款  
21 4,000萬元，其經強制執行始自中國鉅條公司受償104年度8,  
22 613,006元及105年度28,335,465元，上訴人本金4,000萬元  
23 並未全部獲得清償，何來「所得」可言，原判決有理由矛盾  
24 及理由不備之違法云云，自無足採。

25 (六)個人綜合所得稅之課徵原則上係以年度所得之實現與否為  
26 準，凡已收取現金或替代現金之報償均為核課對象，因此可  
27 反映納稅義務人稅捐負擔能力。所得稅法乃對於納稅義務人  
28 一個年度內之財產上增益課徵所得稅，採年度課稅原則，其  
29 中利息因係貸出款項所得之收益，將之併入個人綜合所得總  
30 額，課徵個人綜合所得稅，符合量能課稅原則及所得稅法立  
31 法意旨。上訴人104年度取得之上揭利息所得，係因其經系

01 爭民事裁判確認之系爭本票債權及系爭遲延利息聲請強制執  
02 行，而於104年5月14日獲償8,613,006元利息，核與財政部8  
03 8年函釋「補發停職薪資」之情形，並不相同，依行為時所  
04 得稅法之相關規定及司法院釋字第377號解釋意旨，其綜合  
05 所得稅之課徵，仍應以收付實現為原則，故本件應無改採  
06 「權責發生制」課徵之例外情形，原判決以上訴人前揭利息  
07 所得於104年度實現，而維持被上訴人之補稅處分，並無違  
08 誤。上訴意旨主張造成法定遲延利息一次性依法院判決強制  
09 執行而領取之情形，並非可歸責於納稅義務人，縱欲計算其  
10 年度利息所得，自應將利息所得按其歸屬年度分攤併入各該  
11 年度綜合所得總額計算應補繳之稅額，否則將造成上訴人因  
12 一次獲得數年之遲延利息，卻僅併入當年度課徵綜合所得  
13 稅，致實際取得年度之所得總額及淨額提高數倍，因而適用  
14 高課稅級距及高累進稅率，顯有違租稅平等原則，且不符合  
15 量能課稅原則，原判決有判決理由矛盾及違背法令之違法云  
16 云，自無足採。

17 (七)綜上所述，上訴人主張均無可採。原判決將訴願決定及原處  
18 分均予維持，而駁回上訴人在原審之訴，尚無違誤。上訴論  
19 旨，仍執前詞，指摘原判決違背法令，求予廢棄，為無理  
20 由，應予駁回。

21 六、據上論結，本件上訴為無理由。依行政訴訟法第255條第1  
22 項、第98條第1項前段，判決如主文。

23 中 華 民 國 111 年 3 月 10 日

24 最高行政法院第二庭

25 審判長法官 吳 東 都

26 法官 陳 秀 嫻

27 法官 林 妙 黛

28 法官 侯 志 融

29 法官 王 俊 雄

30 以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

01 中 華 民 國 111 年 3 月 10 日  
02 書記官 張 玉 純