

最 高 行 政 法 院 判 決

111年度上字第327號

上 訴 人 杜淑玲

訴訟代理人 詹文凱 律師

被 上 訴 人 財政部北區國稅局

代 表 人 蔡碧珍

上列當事人間綜合所得稅事件，上訴人對於中華民國111年2月17日臺北高等行政法院109年度訴更一字第79號判決，提起上訴，本院判決如下：

主 文

原判決廢棄，發回臺北高等行政法院。

理 由

一、上訴人104年度綜合所得稅結算申報，於列舉扣除額項下列報本人及配偶林茂昌於民國104年4月16日與華南商業銀行受託殷商慈善教育公益信託專戶（下稱華南銀行受託公益信託專戶）簽訂贈與契約書，分別約定贈與新漢股份有限公司（已上櫃，下稱新漢公司）股票50,000股及90,000股，當日收盤價新臺幣（下同）52.2元；另上訴人於104年11月4日與華南銀行受託公益信託專戶簽訂贈與契約書，約定贈與新漢公司股票11,000股，當日收盤價31.5元之捐贈扣除額（下稱非現金捐贈扣除額）7,654,500元〈（50,000股×52.2元）+（90,000股×52.2元）+（11,000股×31.5元）〉；被上訴人依據查得資料，以上訴人及林茂昌於104年4月16日及104年11月4日贈與新漢公司股票50,000股、90,000股及11,000股（下稱系爭捐贈股票）予華南銀行受託公益信託專戶，惟於104年7月22日、23日（收盤價34.45元及34.2元）及104年12月23日（收盤價30.1元）始轉讓股票，按實際轉讓股票日之收盤價核算非現金捐贈扣除額5,131,600元〈（50,000股×34.45元）+（90,000股×34.2元）+（11,000股×30.1元）〉，

核定綜合所得總額38,629,075元，綜合所得淨額32,255,649元，應補徵稅額1,135,305元。上訴人循序提起行政訴訟，聲明請求判決訴願決定、復查決定及原處分均撤銷。經臺北高等行政法院（下稱原審）以107年度訴字第1240號判決（下稱前審判決）駁回上訴人之訴。上訴人不服，提起上訴，經本院以109年度判字第563號判決（下稱發回判決）廢棄前審判決，發回原審更為審理。復經原審以109年度訴更一字第79號判決（下稱原判決）駁回。上訴人仍表不服，遂提起本件上訴，並聲明：原判決廢棄；被上訴人104年度綜合所得稅核定通知書所載核定上訴人補繳年度綜合所得稅之處分、復查決定及訴願決定均撤銷。

二、上訴人起訴主張、被上訴人於原審之答辯及聲明，均引用原判決所載。

三、原判決駁回上訴人之訴，係以：

（一）發回判決已指明「我國綜合所得稅之課徵係以收付實現制為原則，……原則上以是否收到現金或足以替代現金之報償為準，而納稅義務人申報扣除額之認定，亦應以實際支付日期為準」等語。上訴人主張應以贈與契約訂定日為基準，即非可採。

（二）又發回判決理由四復指明：「（三）上訴人本件捐贈標的物係上櫃公司之股票，……係屬證券交易法所稱之『有價證券』。有關動產物權業經證券化者，……其物權之變動須以交付表彰動產物權之證券，以代替該動產之交付。又……有價證券在證券集中保管事業（下稱集保事業）下保管者，其有價證券之轉讓行為，亦可依帳簿劃撥方式完成，無須為實體證券之交付。……（五）……林茂昌、上訴人就其等捐贈之股票……究係何時轉帳，亦即何時實際交付予受贈人，發生權利之移轉，則似有未明。……」。則本件自應審究系爭捐贈股票實際交付予受贈人日期即該等股票物權發生權利轉讓之時點究為何時。經查：

01 1.依證券交易法第43條第2項授權訂定之有價證券集中保管帳
02 簿劃撥作業辦法第20條規定，於90年11月2日增訂第29條之1
03 第1、2項規定，嗣於104年10月7日修正第1項，另新增第2項
04 並配合將現行第2項移列第3項。準此可知，投資人透過投資
05 人所開設帳戶之證券商（下稱證券商）在集保事業所保存之
06 有價證券，係以混合保管方式為之，由證券商或其客戶（即
07 投資人）按送存數量之比例分別共有。而關於其贈與轉讓之
08 作業處理程序，轉讓人申請後證券商僅先在客戶帳簿為記
09 載，嗣集保事業接獲通知，並經發行公司審核確認（或104
10 年10月7日修法後，部分有價證券由證券商審核確認）後，
11 集保事業始如數撥入受讓人之證券商帳簿客戶所有部分。換
12 言之，集中保管之有價證券因係按比例所分別共有，則以贈
13 與方式轉讓之有價證券而發生權利移轉之效力，應以集保事
14 業將轉讓人之證券商帳簿客戶所有部分，撥入受讓人之證券
15 商帳簿客戶所有部分時為認定。又上開轉讓，集保事業僅係
16 在轉讓人之證券商以及受讓人之證券商於該機構所開立帳簿
17 之間作移轉，因此，集保事業轉出有價證券之時點與撥入之
18 時點，理應互為一致。

19 2.上訴人於104年4月16日與華南銀行受託公益信託專戶簽訂贈
20 與契約書，約定贈與新漢公司股票50,000股，另於同年11月
21 4日與該信託專戶簽訂贈與契約書，約定贈與新漢公司股票1
22 1,000股，其分別於同年7月22日及同年12月23日填具申請書
23 向證券商申請轉帳贈與標的股票，證券商於申請日之同日在
24 上訴人於該證券商所開設之證券帳簿記載「非交易性申
25 請」，經過審核確認後，集保事業分別在同年7月24日及同
26 年12月25日（當日收盤價分別為33.55元及30.1元）自上訴
27 人證券帳簿轉出新漢公司股票50,000股及11,000股，該2次
28 捐贈列舉扣除額應為2,008,600元〔（50,000股×33.55元）+
29 （11,000股×30.1元）〕；上訴人之配偶林茂昌於104年4月1
30 6日與華南銀行受託公益信託專戶簽訂贈與契約書，約定贈
31 與新漢公司股票90,000股，於同年7月23日填具申請書向證

01 券商申請轉帳上開贈與標的股票，證券商於申請日之同日在
02 林茂昌於該證券商所開設之證券帳簿記載「非交易性申
03 請」，經過審核確認後，集保事業在同年7月27日（當日收
04 盤價為30.2元）自林茂昌證券帳簿轉出新漢公司股票90,000
05 股，此次捐贈列舉扣除額應為2,718,000元（90,000股×30.2
06 元）。

07 3.至華南商業銀行股份有限公司（下稱華南銀行）信託部109
08 年12月16日信資字第1090000357號函，雖記載上開所述上訴
09 人及配偶林茂昌其財產交付日分別為104年7月27日、同年12
10 月28日及同年7月28日。惟查華南銀行所依據者僅為其內部
11 報表，並非該公益信託專戶於證券商開立證券帳戶之有價證
12 券增減紀錄，故尚不應以此資料認定本件系爭捐贈股票物權
13 發生權利移轉之時點。

14 (三)綜上所述，本件上訴人因未能提示系爭捐贈股票之實際取得
15 成本資料供核，是依實際轉讓日之收盤價計算，上訴人及其
16 配偶104年度之非現金捐贈扣除額總計應為4,726,600元（即
17 2,008,600元+2,718,000元），小於被上訴人核定之5,131,6
18 00元，基於不利益變更禁止原則，原處分及訴願決定仍應予
19 維持。上訴人訴請撤銷，為無理由等詞，為其判斷之基礎。

20 四、本院查：

21 (一)按行政訴訟法第260條第3項規定：「受發回或發交之高等行
22 政法院，應以最高行政法院所為廢棄理由之法律上判斷為其
23 判決基礎。」查本條項規定，係基於本院原則上為法律審，
24 就廢棄理由應有法律上判斷，受發回或發交之高等行政法院
25 應受此項判斷之拘束，不許更持相異之見解，以收統一法令
26 見解之效果。

27 (二)所得稅法第13條規定：「個人之綜合所得稅，就個人綜合所
28 得總額，減除免稅額及扣除額後之綜合所得淨額計徵之。」
29 第17條第1項第2款第2目之1規定：「按第14條至第14條之2
30 及前2條規定計得之個人綜合所得總額，減除下列免稅額及
31 扣除額後之餘額，為個人之綜合所得淨額：□……□扣除額

：納稅義務人就下列標準扣除額或列舉扣除額擇一減除外，並減除特別扣除額：(一)……(二)列舉扣除額：1. 捐贈：納稅義務人、配偶及受扶養親屬對於教育、文化、公益、慈善機構或團體之捐贈總額最高不超過綜合所得總額百分之20為限。但有關國防、勞軍之捐贈及對政府之捐獻，不受金額之限制。」第17條之4（105年7月27日新增）規定：「（第1項）納稅義務人、配偶及受扶養親屬以非現金財產捐贈政府、國防、勞軍、教育、文化、公益、慈善機構或團體者，納稅義務人依第17條第1項第2款第2目之1規定申報捐贈列舉扣除金額之計算，除法律另有規定外，應依實際取得成本為準。但有下列情形之一者，由稽徵機關依財政部訂定之標準核定之：
☐未能提出非現金財產實際取得成本之確實憑證。……（第2項）前項但書之標準，由財政部參照捐贈年度實際市場交易情形定之。（第3項）本法中華民國105年7月12日修正之條文施行前，納稅義務人、配偶及受扶養親屬已以非現金財產捐贈，而納稅義務人個人綜合所得稅尚未核課或尚未核課確定之案件，其捐贈列舉扣除金額之計算，適用第1項規定。」又依上揭所得稅法第17條之4第2項規定授權訂定之「個人以非現金財產捐贈列報扣除金額之計算及認定標準」第2條第1項第9款規定：「納稅義務人、配偶及受扶養親屬以非現金財產捐贈政府、國防、勞軍、教育、文化、公益、慈善機構或團體（以下簡稱政府機關或團體），該非現金財產係出價取得者，納稅義務人依本法第17條第1項第2款第2目之1規定列報捐贈列舉扣除金額，除法律另有規定外，應依實際取得成本為準。但納稅義務人未提出實際取得成本之確實憑證者，依下列規定計算：……
☐上市（櫃）、興櫃股票：以捐贈日之收盤價或加權平均成交價格；捐贈日無交易價格者，以捐贈日後第1個有交易價格日之收盤價或加權平均成交價格計算之。」第6條規定：「本標準發布施行前，納稅義務人、配偶及受扶養親屬已以非現金財產捐贈，而納稅義務人個人綜合所得稅尚未核課或尚未核課確定之案件，其捐

01 贈列舉扣除金額之計算，適用第2條至第4條規定。」又按
02 「個人所得之歸屬年度，依所得稅法第14條及第88條規
03 定……之意旨，係以實際取得之日期為準，亦即年度綜合所
04 得稅之課徵，僅以已實現之所得為限，而不問其所得原因
05 是否發生於該年度。」司法院釋字第377號解釋著有明文。次
06 按「……綜合所得稅之課徵，係以收付實現制為原則，所得
07 所屬年度之認定，應以實際取得日期為準，納稅義務人申請
08 扣除額之認定，亦應以實際支付日期為準。」經財政部60年
09 12月22日台財稅第39920號令釋在案。可知，我國綜合所得
10 稅之課徵係以收付實現制為原則，即對於已實現之所得課
11 稅，而其實現與否，原則上以是否收到現金或足以替代現金
12 之報償為準，而納稅義務人申報扣除額之認定，亦應以實際
13 支付日期為準。

14 (三)所得稅法第17條第1項第2款第2目之1規定主要目的，在於納
15 稅義務人對於「教育、文化、公益、慈善機構或團體」所為
16 之捐贈及對國防、勞軍暨政府之捐獻，乃有助益於社會及政
17 府機關之行為，並可達成扶助相對事業團體發展之目的，寓
18 有增進公共利益之內涵，故給予減免租稅之優惠措施。是此
19 寓含受贈人收受捐贈物，因可即時變現，能達扶助發展、增
20 進公共利益之目的，要能讓「受贈人」可以即時變現，自應
21 以「捐贈物已實際移轉予受贈人為準」。又所得稅法關於綜
22 合所得稅之課徵因採取收付實現制之原則，所得所屬年度與
23 申請扣除額之認定，均以實際取得或支付日期為準，自符合
24 收付實現制之意旨。所得與費用之實現應以現金或非現金財
25 產「發生物權行為之變動」，始生效力。且參諸所得稅法所
26 定之各列舉扣除額，均係以實際支付或損失金額作為列報基
27 礎，是實物捐贈與現金捐贈之扣除額，二者不應有差別之租
28 稅待遇。又捐贈標的物如係上櫃公司之股票，依證券交易法
29 第6條第1項規定可知，係屬證券交易法所稱之「有價證
30 券」。有關動產物權業經證券化者，因此等證券為物權證
31 券，動產之權利以證券表彰之，是其物權之變動須以交付表

彰動產物權之證券，以代替該動產之交付。又依證券交易法第43條第2項規定：「證券集中保管事業保管之有價證券，其買賣之交割，得以帳簿劃撥方式為之；……」可知有價證券在證券集中保管事業下保管者，其有價證券之轉讓行為，亦可依「帳簿劃撥方式」完成，無須為實體證券之交付。上揭法律見解，業據發回判決於廢棄理由之法律上判斷指明甚詳。

(四)復按行政訴訟法第189條規定，行政法院為裁判時，除別有規定外，應斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，依論理法則及經驗法則判斷事實之真偽；依此判斷而得心證之理由，應記明於判決。據此，構成行政法院判斷事實真偽之證據評價基礎，乃全辯論意旨及調查證據之結果。基於行政訴訟之職權調查原則（行政訴訟法第125條第1項及第133條），法院必須充分調查為裁判基礎之事證以形成心證，法院在對全辯論意旨及調查證據之結果為評價時，應遵守兩項要求，一是「訴訟資料之完整性」，二是「訴訟資料之正確掌握」。前者乃所有與待證事實有關之訴訟資料，都必須用於心證之形成而不能有所選擇，亦即法院負有審酌與待證事實有關之訴訟資料之義務，如未審酌亦未說明理由，即有不適用行政訴訟法第125條第1項、第133條之應依職權調查規定，及判決不備理由之違背法令。又依同法第209條第3項規定，判決書理由項下，應記載關於攻擊或防禦方法之意見及法律上之意見。故行政法院認定事實應憑調查所得之證據資料，就證據與事實之關聯性如何，其證明力之有無，形成心證之理由，記明於判決理由項下。如未說明所憑證據足供證明事實之心證理由，或就當事人提出之證據摒棄不採，又未說明不採之理由，或其調查證據未臻完備，不足以判斷事實之真偽，均構成判決不備理由之違法。

(五)本件捐贈標的物係上櫃公司之股票，依證券交易法第6條第1項規定可知，係屬證券交易法所稱之「有價證券」。關於系爭股票捐贈日（實際移轉日）之認定，涉及上訴人就綜合所

得稅結算申報，應如何計算非現金捐贈扣除額，為兩造主要爭執之所在。原判決以本件轉讓有價證券而發生權利移轉之效力，應以集保事業將轉讓人之證券商帳簿客戶所有部分，撥入受讓人之證券商帳簿客戶所有部分時為認定，上開轉讓，集保事業僅係在轉讓人之證券商以及受讓人之證券商於該機構所開立帳簿之間作移轉，因此，集保事業轉出有價證券之時點與撥入之時點，理應互為一致，至華南銀行信託部109年12月16日信資字第1090000357號函，雖記載上訴人及配偶林茂昌其財產交付日分別為104年7月27日、同年12月28日及同年7月28日，惟華南銀行所依據者僅為其內部報表，並非該公益信託專戶於證券商開立證券帳戶之有價證券增減紀錄，尚不應以此資料認定系爭捐贈股票物權發生權利移轉之時點，本件以集保事業分別自上訴人及其配偶林茂昌證券帳簿轉出新漢公司股票時點（上訴人轉出時點：104年7月24日、104年12月25日；上訴人配偶林茂昌轉出時點：104年7月27日）之收盤價計算上訴人及其配偶104年度之非現金捐贈扣除額總計為4,726,600元（即2,008,600元+2,718,000元），小於被上訴人核定之5,131,600元，基於不利益變更禁止原則，原處分及訴願決定仍應予維持，乃判決駁回上訴人之訴，固非無見。

(六)惟查，依被上訴人提出之華南銀行信託部109年12月16日信資字第1090000357號函及附件原始交付資產明細表（原審109年度訴更一字第79號卷第37至40頁）所示，函覆（被上訴人）受讓系爭捐贈股票之財產交付日分別為104年7月27日、同年12月28日及同年7月28日（原判決第11頁第1至11行參照），此日期與原判決認定上述集保事業自上訴人及其配偶證券帳簿轉出股票時點（104年7月24日、104年12月25日及104年7月27日），容有不同，則華南銀行信託部上揭函覆受讓系爭捐贈股票之財產交付日，究係憑何認定而得？何以與集保事業自上訴人及其配偶證券帳簿轉出股票時點不同？華

01 南銀行受託公益信託專戶就系爭捐贈股票於證券商開立證券
02 帳戶之入帳日究為何？該入帳日（即受贈人入帳日）是否與
03 集保事業自上訴人及其配偶證券帳簿轉出系爭股票之時點一
04 致？此疑點均與系爭捐贈股票究於何時完成帳簿劃撥至受贈
05 者帳戶而生物權變動之判斷攸關，影響本件非現金捐贈扣除
06 額之計算，原審自應依職權調查釐清並給予兩造辯論之機
07 會，始足據為判斷之依據。再者，發回判決亦指明所得稅法
08 第17條第1項第2款第2目之1規定主要目的，在於納稅義務人
09 對於「教育、文化、公益、慈善機構或團體」所為之捐贈及
10 對國防、勞軍暨政府之捐獻，乃有助益於社會及政府機關之
11 行為，並可達成扶助相對事業團體發展之目的，寓有增進公
12 共利益之內涵，故給予減免租稅之優惠措施，寓含受贈人收
13 受捐贈物，因可即時變現，能達扶助發展、增進公共利益之
14 目的，要能讓「受贈人」可以即時變現，自應以「捐贈物已
15 實際移轉予受贈人為準」之法律上判斷。上述華南銀行信託
16 部109年12月16日信資字第1090000357號函覆系爭捐贈股票
17 之財產交付日，與集保事業自上訴人及其配偶證券帳簿轉出
18 股票時點或受贈人入帳日有不同時，何時點始符合「捐贈物
19 已實際移轉予受贈人」「受贈人可以即時變現」之認定？原
20 判決就此亦未詳予調查並說明其法律上理由，核有未盡依職
21 權調查義務及判決不備理由之違誤。

22 五、綜上所述，原判決有如上所述之違法，且與判決結果有影
23 響，故上訴論旨指摘原判決違背法令，求予廢棄，即有理由，
24 並因本件事證尚有未明，有由原審再為調查審認之必要，
25 本院尚無從自為判決，故將原判決廢棄，發回原審更為
26 適法之裁判。

27 六、據上論結，本件上訴為有理由。依行政訴訟法第256條第1
28 項、第260條第1項，判決如主文。

29 中 華 民 國 111 年 12 月 22 日

30 最高行政法院第一庭

31 審判長法官 吳 東 都

01 法官 洪 慕 芳
02 法官 王 俊 雄
03 法官 侯 志 融
04 法官 許 瑞 助

05 以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異
06 中 華 民 國 111 年 12 月 22 日
07 書記官 章 舒 涵