

最 高 行 政 法 院 裁 定

112年度上字第776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 李怡慧

上列當事人間綜合所得稅事件，上訴人對於中華民國112年7月13日臺北高等行政法院112年度訴更二字第4號判決，提起上訴，本院裁定如下：

主 文

一、上訴駁回。

二、上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理 由

一、按對於高等行政法院判決之上訴，非以其違背法令為理由，不得為之，行政訴訟法第242條定有明文。依同法第243條第1項規定，判決不適用法規或適用不當者，為違背法令；而判決有同條第2項所列各款情形之一者，為當然違背法令。是當事人對於高等行政法院判決上訴，如依行政訴訟法第243條第1項規定，以高等行政法院判決有不適用法規或適用不當為理由時，其上訴狀或理由書應有具體之指摘，並揭示該法規之條項或其內容；若係成文法以外之法則，應揭示該法則之旨趣；倘為司法院大法官解釋或憲法法庭裁判，則為揭示該判解之字號或其內容。如以行政訴訟法第243條第2項所列各款情形為理由時，其上訴狀或理由書，應揭示合於該條項各款之事實。上訴狀或理由書如未依此項方法表明者，即難認為已對高等行政法院判決之違背法令有具體之指摘，其上訴自難認為合法。

二、復按對於高等行政法院之終局判決，除法律別有規定外，得上訴於最高行政法院，行政訴訟法第238條第1項固定有明

01 文。惟提起上訴，乃當事人對於所受不利益之終局判決聲明
02 不服之方法，受勝訴判決之當事人，自無許其提起上訴之餘
03 地。

04 三、上訴人於民國101、102及105年間，與其配偶林茂昌分別捐
05 贈上櫃公司新漢股份有限公司（下稱新漢公司）股票（下稱
06 系爭股票）予華南商業銀行受託殷商慈善教育公益信託基金
07 專戶（下稱華南銀行公益信託專戶）、財團法人稻馨教育基
08 金會（下稱稻馨基金會）等公益慈善團體，並以各該受贈人
09 「訂立贈與契約日」之新漢公司股票收盤價計算申報各該年
10 度非現金捐贈列舉扣除額。惟被上訴人認應以「轉帳申請
11 日」之股票收盤價核算各該年度非現金捐贈列舉扣除額，乃
12 據以核定綜合所得淨額，並補徵應納稅額101年度新臺幣
13 （下同）212,426元、102年度380,313元、105年度325,033
14 元（下合稱原處分）。上訴人不服，循序提起行政訴訟，並
15 聲明：訴願決定、復查決定及原處分均撤銷。案經臺北高等
16 行政法院（下稱原審）108年度訴字第143號判決駁回、本院
17 109年度判字第564號判決將前開判決廢棄，發回更審；原審
18 109年度訴更一字第80號判決駁回、本院110年度上字第740
19 號判決將前開判決廢棄，發回更審。嗣原審以112年度訴更
20 二字第4號判決（下稱原判決）將訴願決定、復查決定及原
21 處分關於上訴人101年度綜合所得補稅額逾208,346元部分撤
22 銷，上訴人其餘之訴駁回後，上訴人遂提起本件上訴，並聲
23 明：原判決不利上訴人部分廢棄；原處分、復查決定及訴願
24 決定均撤銷（被上訴人未就原判決判其敗訴部分提起上訴而
25 告確定）。

26 四、上訴意旨略以：(一)所得稅法就捐贈日如何認定並無明文，自
27 應依事件本質以性質相同或最接近之遺產及贈與稅法所為定
28 義，即以贈與契約訂立日為適用，方為適法。又財政部60年
29 12月22日台財稅第39920號令（下稱60年12月22日令）所謂
30 「收付實現制」未見於所得稅法明文，並無法律上拘束力，
31 原判決錯誤引用，有適用法規不當之違法。再者，納稅義務

人之收入淨額或財產總額會因其贈與所生之負債而減損，不必等到實際發生物權變動時，因此，縱未發生贈與物物權移轉，亦應扣除贈與物之價額，以計算所得淨額，並據以核算應納所得稅額。況上訴人因稅法、公司法、證券交易法等規定而未能於贈與契約訂定日移轉系爭股票，是令上訴人承擔此不利益，顯非恰當。此外，原判決既採收付實現制原則，惟其非以系爭股票實際交割日而以轉帳申報日為捐贈日，其判決理由前後矛盾。(二)原判決既認應採財產交付日為贈與價額核定基準，即應對原處分採用申請轉帳日之基準予以撤銷，命其另為適法處分，而非變動其核定之稅額，而有侵害行政權之疑慮等語。

五、原判決已敘明：(一)依司法院釋字第377號解釋文可知，依所得稅法第14條及第88條規定意旨，綜合所得稅之課徵係以年度收付實現制為原則，復依財政部60年12月22日令意旨可知，綜合所得稅所得所屬年度之認定，應以實際取得日期為準，納稅義務人申請扣除額之認定，應以實際支付日期為準。是以，在以非現金財產之捐贈列報扣除額時，所指「捐贈日」之認定，即指非現金財產之實際交付日，而不以非現金財產經成立贈與契約之訂立日為準。(二)針對集中保管之有價證券以贈與方式轉讓時，表彰取得該有價證券所有權者，係該有價證券經列載入何一投資人名義之客戶帳簿，客戶即得依有關設立帳戶契約之約定，享有對歸入該帳戶內有價證券之相關使用、收益或處分等財產權利，故以帳簿劃撥方式辦理時，申請轉讓後迄審核撥轉前，該有價證券仍歸屬於申請轉讓人名義之帳戶內，須待保管事業本於申請及有價證券集中保管帳簿劃撥作業辦法（下稱帳簿劃撥作業辦法）等規定，確實將申請之有價證券由轉讓人之客戶帳簿所有，撥入至受讓人客戶帳簿所有時，方可認為有價證券在不同主體間發生實際移轉之效力。準此，上訴人與其配偶林茂昌分別於原判決附表各該年度訂立贈與契約所示日期，與華南銀行公益信託專戶、稻馨基金會簽訂贈與契約，約定贈與系爭股

票，因系爭股票屬集中保管股票，依帳簿劃撥作業辦法第29條之1第1、2項規定，係迄原判決附表各該年度審核撥轉日（與撥入受讓人客戶帳簿日為同日）欄所示日期始生實際轉讓為各該受贈人之效力，是當以此日系爭股票之價值列計上訴人暨其配偶之捐贈扣除額，上訴人主張以贈與契約之訂立日價值為準，被上訴人逕以轉讓申請日為計價基準日，均容有錯誤。(三)以原判決附表所示「審核撥轉日（與撥入受讓人客戶帳簿日相同）」為系爭股票捐贈價額之評定基準日，經核算後，原處分核定上訴人101年度綜合所得稅應補稅額逾208,346元部分（即應調減4,080元稅額，計算式：212,426元－4,080元＝208,346元）應有違誤，此範圍之訴願決定及復查決定亦有未洽；其餘部分（即應補稅額101年度208,346元、102年度380,313元、105年度325,033元）則適法有據，乃將訴願決定、復查決定及原處分關於上訴人101年度綜合所得補稅額逾208,346元部分撤銷，駁回上訴人其餘之訴等語。

六、上訴意旨雖以原判決違背法令為由，惟核其上訴理由，無非重述其在原審業經主張而為原判決摒棄不採之陳詞，或係執其主觀之法律見解，就原審所為論斷或駁斥其主張之理由，泛言論斷矛盾，而非具體表明原判決究竟有如何合於不適用法規或適用不當，或有行政訴訟法第243條第2項所列各款之情形，尚難認為已對原判決之如何違背法令有具體之指摘。依首開規定及說明，應認其上訴為不合法，應予駁回。另原判決係以捐贈系爭股票得列報扣除之金額認定，應以股票權利實際發生變動日為計算基準，不採被上訴人以股票申請轉帳日為計算基準，因此自為核算後，乃判決訴願決定、復查決定及原處分核定上訴人101年度綜合所得稅應補稅額逾208,346元部分予以撤銷，此部分上訴人係受部分勝訴判決之當事人，自無許上訴人就此部分提起上訴之餘地。至當事人所受判決是否對其不利，應以判決主文為準，若當事人認為判決理由對其不利，並不在得上訴之列。查上訴人於上訴聲

01 明乃請求原判決對其不利部分廢棄，惟於理由內卻指摘原判
02 決應撤銷原處分命其另為適法處分，而非變動其核定之稅
03 額，而有侵害行政權之疑慮云云，則依原判決主文記載可
04 知，原判決已將訴願決定、復查決定及原處分核定上訴人10
05 1年度綜合所得稅應補稅額逾208,346元部分予以撤銷，上訴
06 人就其勝訴部分係受有利判決之當事人，自不許上訴人就此
07 部分，以原判決理由對其不利云云，提起上訴。是依首開規
08 定及說明，應認其上訴為不合法。

09 七、據上論結，本件上訴為不合法。依行政訴訟法第249條第1項
10 前段、第104條、民事訴訟法第95條第1項前段、第78條，裁
11 定如主文。

12 中 華 民 國 113 年 11 月 14 日

13 最高行政法院第四庭

14 審判長法官 王 碧 芳

15 法官 李 玉 卿

16 法官 鍾 啟 煒

17 法官 陳 文 燦

18 法官 王 俊 雄

19 以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

20 中 華 民 國 113 年 11 月 14 日

21 書記官 張 玉 純