

最 高 行 政 法 院 裁 定

113年度上字第208號

上 訴 人 黃寶健

訴訟代理人 楊矗烽 會計師

被 上 訴 人 財政部臺北國稅局

代 表 人 吳蓮英

訴訟代理人 鍾盈蓁

上列當事人間綜合所得稅事件，上訴人對於中華民國113年1月25日臺北高等行政法院112年度訴字第248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

01 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
02 上訴自難認為合法。

03 二、上訴人104年度綜合所得稅結算申報，原依行為時所得稅法
04 第17條規定列報其母黃劉依妹（民國000年0月0日歿）為受
05 扶養親屬，經被上訴人查得上訴人漏報黃劉依妹之財產交易
06 所得新臺幣（下同）71,985,480元，通報被上訴人所屬中正
07 分局（下稱中正分局）歸課上訴人綜合所得稅。嗣中正分局
08 依上訴人之申請及所得稅法第71條之1規定，改以黃劉依妹
09 為納稅義務人，重行核定104年度綜合所得總額71,985,480
10 元，綜合所得淨額71,767,980元，應補徵稅額30,990,591
11 元，以上訴人等繼承人為代繳義務人，繕發核定通知書及繳
12 款書。上訴人不服，循序提起行政訴訟，並聲明：訴願決
13 定、復查決定及原處分均撤銷。案經臺北高等行政法院（下
14 稱原審）112年度訴字第248號判決（下稱原判決）駁回後，
15 上訴人遂提起本件上訴，並聲明：原判決廢棄；訴願決定、
16 復查決定及原處分均撤銷。

17 三、上訴意旨略以：（一）本案係不動產與債權及股權互易，依互易
18 準用關於買賣之規定，核屬兩項財產交易，其出售所得歸屬
19 年度，應以出售之財產移轉生效日為所得歸屬年度。上訴
20 人、倪舒瑾（原名郭振齡）、黃馨齡及黃劉依妹（下合稱上
21 訴人等4人）於民國101年7月18日與東光鋼鐵機械股份有限
22 公司（下稱東光鋼鐵公司）簽訂之協議書屬民事契約，當事
23 人意思表示真意係上訴人等4人於101年度出售財產（即轉讓
24 債權及股權），並以所得價金全部於101年度預付土地買賣
25 價金，且東光鋼鐵公司業已於101年度預收該等土地款，足
26 證上訴人等4人於101年度已取得足以替代現金之報償給付全
27 部土地買賣價金。原判決認本件財產交換係基於一個互易契
28 約，東光鋼鐵公司於104年度將○○段土地所有權移轉登記
29 予黃劉依妹，僅係履行債權契約之物權行為，而非物權買
30 賣，與土地法規定未合外，其單方面以上訴人等4人於104年
31 度取得土地實物日期論斷所得實現，未探求當事人之真意，

就東光鋼鐵公司之權利義務（包括已取得債權、股權之資產權利及已收取土地買賣價金負有移轉土地之義務），論證上訴人等4人按取得土地日期作為所得之適法性，有判決不備理由及理由矛盾之違法。(二)依法務部95年12月25日法律決字第0950040750號函及財政部賦稅署102年10月14日臺稅財產字第10204045590號函意旨可知，生存配偶行使夫妻剩餘財產差額分配請求權自被繼承人財產中取得之部分，不屬於被繼承人之遺產，即非遺產稅課徵範圍。原判決誤認生存配偶行使夫妻剩餘財產差額分配請求權時，不得就特定標的物為主張及行使，致認上訴人主張「因黃劉依妹行使剩餘財產請求權，就黃光春所遺對東光百貨股份有限公司（下稱東光百貨公司）之本金債權35,066,680元、春輝建設股份有限公司（下稱春輝建設公司）股份109,375股及東光百貨公司股份47,813股等部分，均應改而視為非黃光春之遺產範圍」難以採據，進而認生存配偶（黃劉依妹）請求取得後之財產無成本之錯誤，原判決顯然違法。

四、惟查，原判決理由已論明：(一)本件黃劉依妹與東光鋼鐵公司間，於101年7月18日達成財產互易之合意協議書。雙方依互易契約，係由黃劉依妹以對春輝建設公司之利息債權135,551,459元及股份155,075股、對東光百貨公司之債權79,550,549元及股份427,813股作價，換取東光鋼鐵公司之2筆○○段○小段土地（權利範圍各2,176/90,000）等財產交易情形。又黃劉依妹換入之2筆○○段○小段土地（權利範圍各2,176/90,000），核屬「足以替代現金之報償」，於104年度取得物權之日期實現財產交易所得，而應依規定計入取得年度所得課稅。雖然，黃劉依妹於財產交換達成合意之101年度，就將換出之債權及股權移轉予相對人東光鋼鐵公司，惟東光鋼鐵公司並未於101年度將系爭土地物權移轉予黃劉依妹，黃劉依妹斯時尚未取得足以替代現金之報償，其財產交易所得於101年度尚未實現。嗣東光鋼鐵公司就所換出之上述2筆土地持分，於104年間始實際履行給付義務而移轉登記

01 土地所有權予黃劉依妹，基於實物財產須發生物權行為之變
02 動，始生效力，是認本件黃劉依妹財產交易所得於104年度
03 取得所換入土地之物權時，始為實現。則上訴人主張本件應
04 以財產交換達成合意之101年度作為所得實現年度云云，容
05 有誤會，難以採據。黃劉依妹依據該互易契約，負有移轉系
06 爭債權及股權予東光鋼鐵公司之給付義務，而東光鋼鐵公司
07 依據「同一」互易契約，負有移轉登記○○段土地所有權予
08 黃劉依妹之給付義務。本件財產交換係基於「一個」互易契
09 約之原因法律關係，至於東光鋼鐵公司於104年度將○○段
10 土地所有權移轉登記予黃劉依妹，係為履行契約義務而將土
11 地所有權移轉登記予黃劉依妹，並非東光鋼鐵公司與黃劉依
12 妹另於104年度締結不同之買賣契約。又縱使物權行為具有
13 無因性，僅係債權行為之效力不能左右物權行為之效力，非
14 謂履行債權契約之物權行為係當事人另又新創之買賣原因法
15 律關係。從而，上訴人主張本件就當事人將互易財產移轉他
16 方之給付義務履行，應予以視為兩項財產之不同買賣契約云
17 云，係將「原因行為」、「履行行為」二者不同性質，混為
18 一談，難以採據。(二)於計算財產交易所得時，其財產成本按
19 實際付出之價額為認定，若係繼承取得，於繼承時，倘已按
20 被繼承人死亡時之時價計算評價遺產稅（遺產及贈與稅法第
21 10條第1項規定參照），則繼承人嗣後出售所繼承之該項財
22 產，即按已課遺產稅之時價多寡，計算繼承人取得該財產之
23 成本，並准予自財產交易收入項下予以扣除，以免產生遺產
24 稅負擔及所得稅負擔之重複課稅情形。是所得稅法第14條第
25 1項第7類第2款乃明定：財產或權利原為繼承取得者，以交
26 易時之成交價額，減除繼承時該項財產或權利之時價及因取
27 得、改良及移轉該項財產或權利而支付之一切費用後之餘額
28 為所得額。(三)稽徵機關於核定黃光春遺產稅時，因黃劉依妹
29 行使剩餘財產差額分配請求權，乃依遺贈稅法第17條之1第1
30 項規定，自黃光春遺產之總金額項下核定扣除4,466,311
31 元，連同其他事項，據以核課遺產稅。就黃光春遺產稅申報

而言，稽徵機關認黃光春過世前之對東光百貨公司票款債權33,045,577元（24,023,960元＋9,021,617元），迄至其死亡時仍不能收取，其價值為0元，乃未計入其遺產總額核課遺產稅。又本件對東光百貨公司之債權79,550,549元，除了票款債權28,843,721元之外，其餘係衍生利息債權50,706,828元部分（79,550,549元－28,843,721元），其中利息14,566,923元（12,974,500元＋1,371,340元＋221,083元）係黃光春生前衍生自上述本票債權，此部分利息債權14,566,923元，迄至黃光春死亡時仍不能收取，稽徵機關亦認其價值為0元。嗣黃光春去世之後，黃劉依妹繼受黃光春之債權，並增加利息之請求，是又孳生利息債權共36,139,905元（50,706,828元－14,566,923元），並且前述利息債權36,139,905元之請求發生於黃光春去世之後，稽徵機關亦未予以計入黃光春遺產總額核課遺產稅。綜言之，黃劉依妹所持對東光百貨公司之債權79,550,549元（本票債權28,843,721元及衍生利息債權50,706,828元之合計），本票債權28,843,721元及利息債權14,566,923元係黃光春所留遺產，並非黃劉依妹出價所取得。再者，利息債權50,706,828元（14,566,923元＋36,139,905元），均係基於借貸關係，隨時間經過而發生，債權人取得利息債權未實際支付成本，亦非出價取得。是被上訴人本件認黃劉依妹持有對東光百貨公司之債權79,550,549元，其取得財產支付成本為0元，尚非無據。此外，系爭債權79,550,549元均未計入黃光春遺產總額（可認並無遺產時價致生遺產稅負擔），亦如上述，是系爭債權79,550,549元亦無所得稅法第14條第1項第7類第2款於財產交易收入項下減除遺產價值之適用。是被上訴人本件認黃劉依妹持有對東光百貨公司之債權79,550,549元，其取得財產支付成本為0元，於本件財產交易收入項下可得減除之成本為0元，尚無不合。至於黃光春所遺春輝建設公司股份109,375股、東光百貨公司股份47,813股，稽徵機關核課黃光春遺產稅時，經依該等公司當時淨值為負數，計算死亡時之此部分股權時價

均為0元，則於本件財產交易所得之計算，按所得稅法第14條第1項第7類第2款意旨，於財產交易收入項下可得減除之成本亦為0元（因該等股權遺產於遺產稅案件被評價為0元，未有遺產稅負擔）。上訴人主張黃光春所遺留之債權、春輝建設公司股份109,375股及東光百貨公司股份47,813股等，其中半數均應改而視為並非黃光春之遺產範圍，其等金額估計為17,533,340元均應計入本件財產交易之成本費用，從收入項下減除云云，容有誤會，難以採據等語，因之判決駁回上訴人在原審之訴。上訴意旨雖以原判決違背法令為由，惟核其上訴理由，無非重述其在原審提出而為原審所不採之主張，並執其一己主觀見解，就原審已論斷泛言未論斷，或就原審所為論斷，泛言其論斷矛盾，而非具體說明其有何不適用法規或適用法規不當之情形，並揭示該法規之條項或其內容，及合於行政訴訟法第243條第2項所列各款之事實，難認對該判決之如何違背法令已有具體之指摘。依首開規定及說明，應認其上訴為不合法。

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

中 華 民 國 114 年 6 月 20 日

最高行政法院第四庭

審判長法官 王 碧 芳

法官 鍾 啟 煒

法官 陳 文 燦

法官 林 秀 圓

法官 王 俊 雄

以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

中 華 民 國 114 年 6 月 20 日

書記官 張 玉 純