

最 高 行 政 法 院 裁 定

113年度上字第71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12月21日臺北高等行政法院112年度訴更二字第6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、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，以上開上訴人及林茂昌於104年4月16日及104年11月4日簽約贈與新漢公司股票50,000股、90,000股及11,000股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。上訴人不服，循序提起行政訴訟，並聲明：訴願決定、復查決定及原處分均撤銷。案經臺北高等行政法院（下稱原審）以107年度訴字第1240號判決駁回、本院109年度判字第563號判決廢棄，發回更審；原審109年度訴更一字第79號判決駁回、本院111年度上字第327號判決廢棄，發回更審。嗣原審以112年度訴更二字第6號判決（下稱原判決）駁回上訴人之訴，上訴人仍不服，提起本件上訴，並聲明：1.原判決廢棄；2.訴願決定、復查決定及原處分均撤銷。

三、上訴意旨略以：(一)所得稅法就捐贈日如何認定並無明文，自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義，即以贈與契約訂立日為適用，方為適法。上訴人主張應依財政部67年10月5日台財稅第36742號函，以贈與契約成立日為捐贈日，而非被上訴人主張依財政部60年12月22日台財稅字第39920號令（下稱財政部60年12月22日令）所採「收

01 付實現制」，以贈與物移轉日為捐贈日。財政部60年12月22
02 日令所謂「收付實現制」未見於所得稅法明文，並無法律上
03 拘束力，原判決錯誤引用，有適用法規不當及理由不備之違
04 法。再者，納稅義務人之收入淨額或財產總額會因其贈與所
05 生之負債而減損，不必等到實際發生物權變動時，因此，縱
06 未發生贈與物物權移轉，亦應扣除贈與物之價額，以計算所
07 得淨額，並據以核算應納所得稅額。此外，原判決既採收付
08 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
09 為捐贈日，其判決理由前後矛盾。(二)本件贈與契約訂立日與
10 實際交付股票日，會相距數月，並非出於上訴人之恣意，而
11 係上訴人遵循各項法令之規定，包括相關稅法、公司證交法
12 令所致，是令上訴人承擔此不利益，顯非恰當。如依原判決
13 之見解，以「喪失物權管控」為判斷依據，則上訴人於訂定
14 贈與契約後，已負有交付贈與物之負擔，是否可認為已處於
15 「喪失物權管控」或物權管控受限制之狀態？而在贈與稅核
16 定後，即須將所贈與之股票為移轉，其處分股票之權利亦受
17 有限制，是否亦屬物權管控受限制之狀態？反之，如依原判
18 決之意，在上訴人對贈與之股票為轉帳申請後，即無法再自
19 行處分該股票，而處於「喪失物權管控」狀態，但在股票未
20 交割前，仍有可能被扣押，因重大事故停止交割等，發生無
21 法交付之情形，而無「收付實現」之狀況。故轉帳申請日並
22 非「收付實現」之絕對判斷依據。(三)被上訴人自始自認以「
23 申請轉帳日」即104年7月22日、7月23日及12月23日為贈與
24 價額之核定基準，與原判決所認定之「財產交付日」即104
25 年7月24日、7月27日及12月25日，顯然原處分判斷之事實依
26 據有錯誤二者之意義不同。原判決既認為應採「財產交付
27 日」，則對於原處分採用基準之錯誤，即應予糾正，故應撤
28 銷有錯誤之原處分，命被上訴人另為適法之處分，而非無視
29 於其錯誤，僅便宜行事，變動其核定之稅額。如此不僅無法
30 要求行政機關判斷事實及適用法律之正確性，亦有侵害行政
31 權之疑慮等語。

01 四、原判決已敘明：(一)所得稅法第17條第1項第2款第2目之1規
02 定，寓含受贈人收受捐贈物，因可即時變現，能達扶助發
03 展、增進公共利益之目的，要能讓受贈人可以即時變現，自
04 應以「捐贈物已實際移轉予受贈人為準」。所得稅法因採取
05 收付實現制之原則，所得所屬年度與申請扣除額之認定，均
06 以實際取得或支付日期為準，所得與費用之實現應以現金或
07 非現金財產「發生物權行為之變動」，始生效力。(二)又捐贈
08 標的物如係上櫃公司之股票，依證券交易法第6條第1項及第
09 43條第2項規定，有價證券在證券集中保管事業下保管者，
10 其轉讓可依「帳簿劃撥方式」完成，無須為實體證券之交
11 付。而集中保管之有價證券因係按比例所分別共有，則以贈
12 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
13 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
14 商帳簿客戶所有部分時為認定。上訴人主張應以贈與契約成
15 立日為捐贈日，並不可採。(三)上訴人就其贈與50,000股、1
16 1,000股新漢公司股票，分別於104年7月22日、同年12月23
17 日，填具申請書向證券商申請轉帳贈與標的股票，證券商於
18 申請日之同日在上訴人於該證券商所開設之證券帳簿記載
19 「非交易性申請」，經過審核確認後，證券集中保管事業分
20 別在同年7月24日、同年12月25日自上訴人證券帳簿轉出新
21 漢公司股票50,000股、11,000股；上訴人之配偶林茂昌就其
22 贈與新漢公司股票90,000股，於同年7月23日填具申請書向
23 證券商申請轉帳上開贈與標的股票，證券商於申請日，在林
24 茂昌於該證券商所開設之證券帳簿記載「非交易性申請」，
25 經過審核確認後，證券集中保管事業在同年7月27日自林茂
26 昌證券帳簿轉出新漢公司股票90,000股；上開上訴人及配偶
27 林茂昌之證券帳簿轉出之新漢公司股票，由集保事業分別於
28 轉出同日（即104年7月24日、同年12月25日及同年7月27
29 日）撥入華南銀行受託公益信託專戶，撥入當日收盤價分別
30 為33.55元、30.1元及30.2元，依此計算系爭捐贈列舉扣除
31 額應為4,726,600元〔（50,000股× 33.55元）+（11,000股×

30.1元) + (90,000股×30.2元)]。被上訴人原核定以系爭
捐贈股票轉帳申請日104年7月22日(收盤價34.45元)、23
日(收盤價34.2元)及104年12月23日(收盤價30.1元)之
收盤價核算非現金捐贈扣除額5,131,600元〈(50,000股×3
4.45元) + (90,000股×34.2元) + (11,000股×30.1元)〉。
惟上訴人及其配偶104年度之非現金捐贈扣除額總計應為4,7
26,600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等語。

五、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。

六、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項前段、第78條，裁
定如主文。

中 華 民 國 113 年 11 月 21 日

最高行政法院第四庭

審判長法官 王 碧 芳

法官 王 俊 雄

法官 鍾 啟 煒

法官 林 秀 圓

法官 陳 文 燦

以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

中 華 民 國 113 年 11 月 21 日

書記官 章 舒 涵