

最 高 行 政 法 院 判 決

114年度上字第226號

上 訴 人 陳俊英

訴訟代理人 王永富 律師

被 上 訴 人 財政部北區國稅局

代 表 人 李雅晶

訴訟代理人 徐菩宏

上列當事人間綜合所得稅事件，上訴人對於中華民國114年2月27日臺北高等行政法院113年度訴字第822號判決，提起上訴，本院判決如下：

主 文

一、上訴駁回。

二、上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理 由

一、上訴人108年度綜合所得稅結算申報，列報取自訴外人○○○○股份有限公司（下稱○○公司）2筆其他所得新臺幣（下同）0元、709,395元；被上訴人依據查得資料，以該2筆所得來源係○○公司依民事判決給付上訴人之賠償、自上訴人起訴狀繕本送達翌日起至（雙方結算）清償日止按年息5%計算之利息，分別核定其他所得10,137,734元（第1筆）、轉正並核定利息所得5,718,067元（第2筆），歸課核定108年綜合所得總額15,921,883元，綜合所得淨額15,169,546元，補徵應納稅額4,666,417元（下稱原處分）。上訴人對第1筆其他所得部分不服，申請復查，獲追減63,914元（下稱復查決定）；上訴人仍表不服，追加第2筆利息所得部分，提起訴願，經決定駁回，上訴人仍未甘服，遂提起行政訴訟，並聲明：1.訴願決定、復查決定及原處分不利於上訴人部分均撤銷；2.被上訴人應給付上訴人4,000,000元。

01 經臺北高等行政法院（下稱原審）113年度訴字第822號判決
02 （下稱原判決）駁回，仍未甘服，遂提起本件上訴。

03 二、上訴人起訴主張與被上訴人在原審之答辯及原判決理由，均
04 引用原判決之記載。

05 三、本院經核原判決駁回上訴人在原審之訴，並無違誤，茲就上
06 訴意旨補充論述如下：

07 （一）關於被上訴人核定「其他所得」部分：

08 1. 憲法第19條規定：「人民有依法律納稅之義務」，係指人民
09 有依法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及稅捐減
10 免等項目，負繳納稅捐之義務或享受減免稅捐之優惠而言。
11 涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神，
12 依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公
13 平原則為之，業經司法院釋字第496號、第420號解釋在案。
14 經核，所得稅法係以「淨資產增加」為納稅能力之指標，舉
15 凡有淨資產之增加皆屬所得，不問其經濟活動之性質，故在
16 解釋適用稅法時，所應根據者為經濟事實，不僅止於形式上
17 之公平，應就實質經濟利益之享受者予以課稅，始符實質課
18 稅及公平課稅之原則。

19 2. 所得稅法第4條之1規定：「自中華民國79年1月1日起，證券
20 交易所得停止課徵所得稅，證券交易損失亦不得自所得額中
21 減除。」其立法理由係為簡化證券交易所得之稽徵手續並予
22 合理課徵，以修正證券交易稅條例提高證券交易稅稅率方
23 式，將原應併入所得總額課徵所得稅之證券交易所得稅停止
24 課徵。而依證券交易稅條例第1條第1項規定：「凡買賣有價
25 證券，除各級政府發行之債券外，悉依本條例之規定，徵收
26 證券交易稅。」僅就買賣已發行之有價證券課徵證券交易
27 稅，足見所得稅法第4條之1所稱之證券交易，亦應限於買賣
28 已發行之有價證券，始符合該條以證券交易稅取代證券交易
29 所得稅之意旨。有證券交易所得而不課徵所得稅，為有所得
30 即應課徵所得稅之例外，其目的為以稅代稅，非在實現量能
31 課稅（司法院釋字第693號解釋理由意旨參照）。又依證券

01 交易稅條例第1條第2項規定，該條第1項所稱之有價證券，
02 係指各級政府發行之債券，公司發行之股票、公司債及經政
03 府核准得公開募銷之其他有價證券。因此，倘公司雖有發行
04 股票，惟因遭第三人盜賣，致最後所取得者，為第三人應給
05 付之損害賠償金，因該損害賠償金性質上已非證券交易稅條
06 例第1條第1項所定之買賣有價證券，亦非所得稅法第4條之1
07 所稱之證券交易所得，故獲取損害賠償者自無從再依所得稅
08 法第4條之1主張該損害賠償金應予免稅。

09 3. 所得稅法第2條第1項規定：「凡有中華民國來源所得之個
10 人，應就其中華民國來源之所得，依本法規定，課徵綜合所
11 得稅。」第14條第1項第10類本文規定：「個人之綜合所得
12 總額，以其全年下列各類所得合併計算之：……第10類：其
13 他所得：不屬於上列各類之所得，以其收入額減除成本及必
14 要費用後之餘額為所得額。……」次按民法第216條規定：
15 「（第1項）損害賠償，除法律另有規定或契約另有訂定
16 外，應以填補債權人所受損害及所失利益為限。（第2項）
17 依通常情形，或依已定之計劃、設備或其他特別情事，可得
18 預期之利益，視為所失利益。」可知損害賠償範圍包括「所
19 受損害」及「所失利益」，而對於「所受損害」之賠償，係
20 填補現存財產因損害事實之發生而減少之積極損害，於「收
21 入減除成本而無所得」之情形下，免納所得稅。亦即，納稅
22 義務人之整體財富淨額「沒有」增加，並無所得之實現，因
23 未具有稅捐負擔能力，故免納所得稅；而對於「所失利益」
24 之賠償，則係填補原本預計取得之利益，因損害事實之發生
25 而受妨害之消極損害，實質上為預期利益取得之替代，性質
26 上屬新財產之取得，此時因納稅義務人之整體財富淨額
27 「有」增加，所得實現，故此部分賠償收入，即具有稅捐負
28 擔能力，應納所得稅。又上開應納所得稅部分並非所得稅法
29 第14條第1項第1類至第9類所得，故應歸類為同條項第10類
30 之「其他所得」，課徵綜合所得稅。至財政部83年6月16日
31 台財稅字第831598107號函釋（下稱83年6月16日函釋）固敘

明略以：「說明：……二、訴訟雙方當事人，以撤回訴訟為條件達成和解，由一方受領他方給予之損害賠償，該損害賠償中屬填補債權人所受損害部分，係屬損害賠償性質，可免納所得稅；其非屬填補債權人所受損害部分，核屬所得稅法第14條第1項第9類（即行為時同法第14條第1項第10類）規定之其他所得，應依法課徵所得稅。三、所稱損害賠償性質不包括民法第216條第1項規定之所失利益。」惟此所稱之「損害賠償中屬填補債權人所受損害」，自係指「賠償收入減除成本無所得」之情形，始得免納所得稅，如此方符所得稅法係以「淨資產增加」為納稅能力指標之立法意旨。

4.經查，上訴人前曾於民國00年間受聘於○○公司，並以每股20元認購○○公司股票548,449股，且分別登記於上訴人及配偶○○○、長女○○○、次女○○○等人（下稱○○○等人）名下，嗣於94及96年間取得○○公司發放股票股利共201,084股，上訴人與○○○等人合計持有○○公司股票共計749,533股（下稱系爭股票），系爭股票並約定由○○公司保管至公司上市（櫃）後金融監督管理委員會證券期貨局規定之鎖股期間為止（下稱系爭寄託契約）；其後，○○公司將系爭股票轉讓他人，上訴人乃以○○公司陷於給付不能（返還股票）為由，向民事法院起訴請求○○公司賠償未能返還系爭股票之損害（下稱系爭損賠事件）；嗣經臺灣高等法院106年度重勞上更(一)字第2號民事判決（下稱系爭臺高院判決）以○○公司尚未正式公開發行股票，故○○公司與上訴人間就系爭股票仍存在寄託關係，上訴人得隨時請求返還，惟○○公司於100年12月間將系爭股票移轉予訴外人○○○，致不能返還上訴人，實屬可歸責於○○公司之事由而致給付不能；另上訴人因○○公司無法返還系爭股票所受之損害及所失之利益合計應為28,126,226元為由，認上訴人就此範圍得向○○公司請求賠償，復經最高法院107年度台上字第406號判決維持系爭臺高院判決而告確定；再者，上訴人持有系爭股票之成本為12,979,820元，而上訴人因系爭損賠

01 事件及為持有系爭股票乃產生律師費、訴訟費用(裁判費)、
02 股票鑑價費用、假執行及擔保提存費用暨認購股票借款利
03 息，復加計尚需補償○○公司已支付之訴訟費用，故得認列
04 之必要費用為4,584,048元等情，為原審依職權所確定之事
05 實，核與卷證相符。

- 06 5.基於原審所認定之上開事實，上訴人取自○○公司之金額，
07 係基於其依系爭寄託契約請求○○公司因無法返還系爭股票
08 所獲取之損害賠償金，其性質已非所得稅法第4條之1所稱之
09 證券交易所所得，故上訴人就上開損害賠償金自無從再依所得
10 稅法第4條之1規定主張應予免稅。又依系爭臺高院判決可
11 知，上訴人依系爭寄託契約可請求○○公司給付之損害賠償
12 金為28,126,226元，揆諸前揭說明，該損害賠償金仍須於減
13 除成本無所得之情形下，方得免納所得稅。而上訴人持有系
14 爭股票之成本為12,979,820元，顯然低於該損害賠償金，則
15 上訴人之整體財富淨額確有增加，自有所得之實現，並具有
16 稅捐負擔能力，則在該損害賠償金減除成本，再扣除必要費
17 用4,584,048元後之餘額10,562,358元，自應繳納所得稅。
18 原判決據此論明：上訴人因系爭損賠事件，獲取其他所得1
19 0,562,358元，被上訴人所屬○○分局（下稱○○分局）核
20 定上訴人取有其他所得10,137,734元，嗣復查決定重行核定
21 其他所得為10,073,820元，經核復查決定有利於上訴人，基
22 於保護納稅者權利之精神，避免行政救濟產生更不利結果，
23 應維持被上訴人核定上訴人108年度其他所得10,073,820元
24 （下稱系爭所得）。再者，本件係依所得稅法第14條第1項
25 第10類規定，課徵上訴人系爭所得之綜合所得稅，上訴人並
26 非直接出售系爭股票而取有所得，系爭所得並非證券交易所
27 所得，是上訴人聲請調查其取得○○公司股票，及○○○等人
28 所有之○○公司股票移轉予○○○之證券交易停徵所得稅繳
29 納證交稅單及相關股票移轉登記事宜一節，核無必要等語，
30 經核並無違反證據法則、論理法則或判決理由不備之違背法
31 令。上訴意旨以○○公司自述之函文為據，仍執陳詞主張：

○○公司將系爭股票於100年12月間移轉予○○○時，已依證券交易稅條例報繳證券交易稅，依所得稅法第4條之1規定，系爭股票之交易應免徵個人綜合所得稅，被上訴人竟以系爭股票於100年12月15日之每股價值65.05元與上訴人出售予○○○每股10元之價差（下稱系爭價差）為證券交易所得，核課上訴人個人綜合所得稅，原判決未察亦未說明不採理由，復就上訴人聲請調閱上揭系爭股票之交易資料，認無調查之必要，顯有不適用法規或適用不當暨判決理由不備之違背法令；又上訴人於原審一再主張系爭價差核屬上訴人所受積極損害之賠償，依稅捐稽徵法第1條之1第1項規定及財政部83年6月16日函釋，可免納所得稅，被上訴人卻違法核課上訴人個人綜合所得稅，原判決逕以此與上開規定無涉為由，駁回上訴人之訴，自有判決理由不備之違法云云，無非係就原審已論斷或指駁不採其主張之理由，或就原審認定事實、證據取捨之職權行使，而指摘原判決有適用法規不當或理由不備之違背法令情事，尚非足採。

(二)關於上訴人請求被上訴人賠償部分：

1. 稅捐稽徵法第24條第1項第1款前段規定：「稅捐稽徵機關得依下列規定實施稅捐保全措施。但已提供相當擔保者，不適用之：一、納稅義務人欠繳應納稅捐者，稅捐稽徵機關得就納稅義務人相當於應繳稅捐數額之財產，通知有關機關，不得為移轉或設定他項權利；……」第39條第1項、第2項規定：「（第1項）納稅義務人應納稅捐，於繳納期間屆滿30日後仍未繳納者，由稅捐稽徵機關移送強制執行。但納稅義務人已依第35條規定申請復查者，暫緩移送強制執行。（第2項）前項暫緩執行之案件，除有下列情形之一者外，稅捐稽徵機關應移送強制執行：一、納稅義務人對復查決定之應納稅額繳納1/3，並依法提起訴願。二、納稅義務人依前款規定繳納1/3稅額確有困難，經稅捐稽徵機關核准，提供相當擔保。三、納稅義務人依前2款規定繳納1/3稅額及提供相當擔保確有困難，經稅捐稽徵機關依第24條第1項第1款規

01 定，已就納稅義務人相當於復查決定應納稅額之財產，通知
02 有關機關，不得為移轉或設定他項權利。」

03 2.經查，上訴人因滯欠108年度綜合所得稅應納稅額4,666,417
04 元，○○分局遂實施稅捐保全措施，於112年4月18日以北區
05 國稅○○服字第1123044564A至E號函就上訴人名下3筆土
06 地、1筆房屋（下稱系爭房地）及1部車輛辦理禁止財產處分
07 登記。嗣上訴人不服復查決定，提起訴願，惟未依稅捐稽徵
08 法第39條第2項第1款、第2款規定繳納復查決定之應納稅額
09 1/3或提供相當擔保，且上訴人未提供禁止處分財產之時價
10 資料供○○分局審酌，是○○分局依稅捐稽徵機關受理擔保
11 品計值及認定辦法（下稱計值及認定辦法）第5條第1項、第
12 2項規定：「（第1項）納稅義務人提供易於變價、無產權糾
13 紛且能足額清償之土地或已辦妥建物所有權登記之房屋作為
14 繳納稅款之擔保品者，土地按公告土地現值加2成、房屋按
15 稅捐稽徵機關核計之房屋現值加2成估算。但納稅義務人能
16 提示下列時價資料，經稅捐稽徵機關查明屬實者，得予核實
17 認定：……。 （第2項）土地或房屋經設定他項權利者，稅
18 捐稽徵機關除依前項及第6條規定估算土地或房屋擔保價
19 值，並應扣除該他項權利之價值或擔保之債權額……。 」核
20 算上訴人原遭禁止處分系爭房地之價值為0元【（房屋評定現
21 值781,600元＋公告土地現值合計1,242,661元）×1.2－不動
22 產抵押權15,620,000元】，審認與復查決定之應納稅額不相
23 當，未符合稅捐稽徵法第39條第2項第3款得暫緩移送強制執
24 行之要件，遂於112年11月30日移送法務部行政執行署○○
25 分署（下稱○○分署）強制執行等情，為原判決所確定之事
26 實，核與卷證相符。又上訴人既否認被上訴人所扣押之房
27 地設有最高限額抵押權15,620,000元，復未向被上訴人說明
28 該房地所設定之最高限額抵押權所擔保之債權為0元，則被
29 上訴人依前揭計值及認定辦法第5條第1項、第2項規定，核
30 算系爭房地之價值為0元，未符合稅捐稽徵法第39條第2項第
31 3款得暫緩移送強制執行之要件，而將原處分移送執行，尚

01 難認有何違法之處。是以，原判決論明：○○分局於112年1
02 1月30日將原處分移送○○分署執行，於法並無違誤。上訴
03 人主張被上訴人違法移送行政執行，請求賠償4,000,000元
04 云云，核非有據，並不足採等語，經核於法並無違誤。上訴
05 意旨主張：原判決逕以上訴人請求之賠償與稅捐稽徵法第39
06 條第1項、第2項規定無涉，而駁回上訴人之請求，洵有理由
07 不備之違背法令等語，要非足取。

08 四、綜上所述，原判決駁回上訴人在原審之訴，核無違誤。上訴
09 意旨指摘原判決違背法令，求予廢棄，為無理由，應予駁
10 回。

11 五、據上論結，本件上訴為無理由。依行政訴訟法第255條第1
12 項、第98條第1項前段，判決如主文。

13 中 華 民 國 115 年 5 月 13 日

14 最高行政法院第一庭

15 審判長法官 胡 方 新

16 法官 張 國 勳

17 法官 林 欣 蓉

18 法官 林 麗 真

19 法官 林 秀 圓

20 以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

21 中 華 民 國 115 年 5 月 13 日

22 書記官 蕭 君 卉