

臺北高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第五庭

112年度訴字第197號

112年9月7日辯論終結

原告 郭志驊

訴訟代理人 楊矗烽 會計師

被告 財政部臺北國稅局

代表人 吳蓮英（局長）

訴訟代理人 郭建宏

上列當事人間綜合所得稅事件，原告不服財政部111年12月21日台財法字第11113935910號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主 文

原告之訴駁回。

訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

一、程序事項：

本件訴訟繫屬中，被告之代表人宋秀玲於112/03/01離職，由副局長陳慧綺代理，112/03/07由吳蓮英繼任局長，續而聲明承受訴訟（參本院卷p117至p122），依法應予准許。

二、事實概要：

原告105年度綜合所得稅結算申報，被告以原告漏報其母倪舒瑾君所得序號9及11之財產交易所得，金額分別為1,533,379元及9,558,939元，合計11,092,318元，補稅4,419,178元及裁處罰鍰1,979,582元，原告不服所得序號11財產交易所得9,558,939元之核定，申請復查獲准追減財產交易所得4,4

96,153元及罰鍰994,909元，追減後補稅2,429,361元及裁處罰鍰984,673元，原告仍表不服，提起訴願遭致駁回，原告猶表不服，爰提起行政訴訟。

三、本件原告主張：

【A】本稅部分。

①被告認定本案所得實現年度為105年度，有關個人所得歸屬年度之認定，不問其原因事實之發生年度，而以「實際取得日期」為判斷標準，顯然有誤。

1.個人綜合所得稅之課徵，原則上以收付實現為原則，在現金付制下，所得收入是以實際收受或擬制收受的年度加以認列，費用支出則以實際支付的年度加以扣除。當現金或相當於現金的財產實際上收到或擬制收到時，即應列報收入課稅。所謂擬制收到，係指納稅人企圖延報其所得，而對於可得收取或請求的所得，故意怠於行使其收取權利，仍應視為已收受之課稅所得。茲就財政部發布之所得歸屬年度之解釋臚列如下：

(1)財政部59/11/07台財稅第29806號令：「債權人之應收利息應俟實際取得時才予課徵。個人綜合所得稅之課徵，係以收付實現為原則，本案債權人xx君，其應收利息既經一審法院判決自設定之日起至清償日止按法定放款日拆計算，自可依照該判決核計利息所得，並應俟實際取得該項利息所得時再予合併課徵當年度綜合所得稅。」

(2)財政部88/08/12台財稅第881932202號函：「因案停職於復職時一次領取停職期間之薪資分年計算課稅。納稅義務人因涉及刑事案件或公務人員懲戒案停職，嗣後經判決確定獲准復職，由服務機關一次補發停職期間之薪資所得，有關應納稅額之計算，依下列規定辦理：

①納稅義務人於復職時，由服務機關一次補發停職期間之薪資所得，均屬實際補發年度之所得，扣繳義務人應於給付時，依規定之扣繳率扣取稅款，並應於次年1月

01 底前開具扣繳暨免扣繳憑單，向該管稽徵機關辦理申
02 報；扣繳義務人於填發扣繳暨免扣繳憑單予納稅義務人
03 時，應同時填具補發各年度薪資所得明細表予納稅義務
04 人。

05 ②納稅義務人領取一次補發停職期間之薪資所得，其屬
06 補發以前年度部分，應於辦理復職當年度綜合所得稅結
07 算申報時，於申報書中註明補發之事實及金額，除檢附
08 相關之扣繳暨免扣繳憑單外，並應檢附補發各年度薪資
09 所得明細表，俾供稽徵機關計算補徵綜合所得稅。其屬
10 補發復職當年度之薪資部分，仍應併入復職當年度綜合
11 所得總額，課徵所得稅。

12 ③稽徵機關接獲納稅義務人綜合所得稅結算申報書後，
13 應依納稅義務人提供補發各年度薪資所得明細表之各年
14 度薪資所得總額，分別併入各該年度綜合所得總額計算
15 應補徵之稅額後，彙總一次發單補徵復職年度之綜合所
16 得稅。」

17 (3)財政部91/03/01台財稅字第0910450881號函：「私人間
18 因訴訟一次取得數年之利息所得應併入取得年度課稅。
19 納稅義務人因案停職，嗣後既經判決確定獲准復職，其
20 停職原因自始即不存在，其一次領取停職期間之薪資所
21 得，與納稅義務人私人間因債權債務關係向法院提起訴
22 訟一次取得之數年利息所得，二者之情形有所不同。是
23 納稅義務人一次取得數年之利息所得，應併入其實際取
24 得日期所屬年度課徵綜合所得稅，尚無本部88年8月12
25 日台財稅第881932202號函規定之適用。」

26 (4)財政部95/10/24台財稅字第09504558060號函：「因訴
27 訟勝訴一次領取補發之薪資所得課稅釋疑。納稅義務人
28 因公司未依勞動基準法規定終止勞動契約而提起訴訟，
29 經法院裁判勝訴，其一次領取公司補發終止勞動契約至
30 復工之日止期間之薪資所得，得參照本部88年8月12日
31 台財稅第881932202號函釋規定，核課綜合所得稅。」

01 (5)財政部97/10/31台財稅字第09700406170號函：「取得
02 以前年度租金收入應併入各該年度計算所得於補發年度
03 課徵。甲君等3人出租土地予乙鄉公所，租金預算未獲
04 鄉民代表會審議通過，遲至96年度始取得94年度下半年
05 及95年度之租金，得參照本部88年8月12日台財稅第881
06 932202號函規定，按租金所屬94及95年度分別併入各該
07 年度之綜合所得總額計算其應補徵之稅額，於實際補發
08 租金96年度課徵綜合所得稅。」

09 (6)財政部73/05/28台財稅第53875號函：「個人出售已登
10 記所有權之房屋財產交易所得歸屬年度之認定，以房屋
11 所有權移轉登記日所屬年度為準。」

12 (7)財政部賦稅署102/06/19臺稅所得字第10200536760號
13 函：「個人出售專利權，約定分年收取價金且無法提示
14 相關成本費用證明乙案，以專利權讓與登記年度為財產
15 交易所得歸屬年度，符所得稅法第14條第1項第7類及財
16 政部73年5月28日台財稅第53875號函規定意旨，並參照
17 財政部94年10月6日台財稅字第09404571980號令規定，
18 依收入之30%計算其成本及必要費用。」

19 2.就上開解釋函令觀之，個人綜合所得稅之課徵，有關所得
20 歸屬年度之認定，並非不問其原因事實之發生年度，而均採以
21 「實際取得日期」為判斷標準，如上述(2)(4)(5)函釋係以原
22 因事實之發生年度為所得歸屬年度；上述(6)(7)函釋係以所
23 有權移轉登記年度為所得歸屬年度。復查決定理由四(一)以
24 「司法院釋字第377號解釋即以：『個人所得之歸屬年
25 度，依所稅法第14條及第88條規定並參照第76條之1第1項
26 之意旨，係以實際取得之日期為準，亦即年度綜合所得稅
27 之課徵，僅以已實現之所得為限，而不問其所得原因是否
28 發生於該年度。……』可資參照，是有關所得歸屬年度之
29 認定，乃不問其原因事實之發生年度，而係以『實際取得
30 日期』為判斷標準」，惟查該解釋於84年3月31日作成，
31 其解釋理由書對於「財政部賦稅署60年6月2日台稅一發字

第368號箋函稱：『查所得之所屬年度，應以實際給付之日期為準，納稅義務人因案停職後，於復職時服務機關一次補發其停職期間之薪金，自應以實際給付之日期為準，按實際給付之總額，合併補發年度課徵綜合所得稅』，符合上述意旨，與憲法尚無牴觸。至於公務員因法定原因停職，於停職間，又未支領待遇或生活津貼者，復職時一次補發停職期間之俸給，與納稅義務人得依己意變動其所得給付時間之情形不同，此種所得係由長期累積形成，宜否於取得年度一次按全額課稅，應於所得稅法修正時予以檢討，併予指明。」審其解釋意旨屬合憲非難宣告，大法官會議一面認為財政部賦稅署60年箋函尚不違憲，同時又指摘其不當，並要求制定法規的機關檢討改進。嗣後財政部肯認長期累積之所得不宜於取得年度一次按全額課稅，陸續發布前述(2)財政部88/08/12台財稅第881932202號函、(4)財政部95/10/24台財稅字第09504558060號函及(5)財政部97/10/31台財稅字第09700406170號函，以原因事實發生年度為所得歸屬年度，以符合釋字第377號解釋意旨。被告以84年3月31日作成之釋字第377號合憲非難解釋，斷章取其「是有關所得歸屬年度之認定，乃不問其原因事實之發生年度，而係以『實際取得日期』為判斷標準」作為結論，與上述財政部與時俱進，檢討改正後陸續發布之(2)(4)(5)解釋函令意旨不合，認事用法顯然主觀有誤，有違論理法則及稅捐稽徵法第1-1條解釋函令從新從輕原則。

3. 綜上，個人所得稅之課徵，原則上個人提供勞務報酬（薪資所得）、財產出租（租賃所得）及借貸孳息（利息所得）等所得，以實際取得之日期為準，即所謂收付實現制，例外（如因案停職、因訴訟等一次收取多年所得）以原因事實發生年度為所得歸屬年度。至於財產物權之所得實現年度則以移轉生效日為實現年度，而非對價實際取得日年度。

01 ②動產物權之所得實現年度應以讓與合意、交付及移轉生效日
02 為實現年度而非對價實際取得日年度。

03 1.個人處分債權、股權、專利權等動產之移轉生效日及所得
04 實現年度。

05 (1)按「債權人得將債權讓與於第三人。」、「讓與債權
06 時，該債權之擔保及其他從屬之權利，隨同移轉於受讓
07 人。」、「(第1項)債權之讓與，非經讓與人或受讓
08 人通知債務人，對於債務人不生效力。但法律另有規定
09 者，不在此限。(第2項)受讓人將讓與人所立之讓與
10 字據提示於債務人者，與通知有同一之效力。」、
11 「(第1項)稱買賣者，謂當事人約定一方移轉財產權
12 於他方，他方支付價金之契約。(第2項)當事人就標
13 的物及其價金互相同意時，買賣契約即為成立。」、
14 「動產物權之讓與，非將動產交付，不生效力。但受讓
15 人已占有動產者，於讓與合意時，即生效力。」、「股
16 票由股票持有人以背書轉讓之，並應將受讓人之姓名或
17 名稱記載於股票。」、「股份之轉讓，非將受讓人之姓
18 名或名稱及住所或居所，記載於公司股東名簿，不得以
19 其轉讓對抗公司。」民法第294條第1項前段、第295條
20 第1項前段、第297條、345條、第761條第1項及公司法
21 第164條、第165條第1項分別定有明文。

22 (2)次按「本辦法所稱有價證券，指下列股票、證書或憑
23 證：一、未在證券交易所上市或未在證券商營業處所買
24 賣之公司所發行或私募之股票、新股權利證書、股款繳
25 納憑證及表明其權利之證書。但不包括其發行或私募公
26 司，屬中央目的事業主管機關核定之國內高風險新創事
27 業公司，且交易時設立未滿五年者。二、私募證券投資
28 信託基金之受益憑證。」、「第二條第一款規定之有價
29 證券交易所得，應於交割日所屬年度，計入基本所得
30 額。」、「個人從事第二條第一款規定之有價證券易，
31 未依法申報交易所得，或未提供實際成交價格者，除稽

徵機關已查得交易時之實際成交价格，應以該價格計算外，應按交割日前一年內最近一期經會計師查核簽證之財務報告每股淨值，計算其收入；……」為個人有價證券交易所得或損失查核辦法第2條、第6條第1項及第8條所明定。復按「未發行股票之股份有限公司股東，轉讓股份時所出具之『股份轉讓證書』或『股份過戶書』，並非表彰一定價值之權利憑證。……核非屬證券交易法第6條第2項及證券交易稅條例第2條第1款規定所稱得視為有價證券之權利證書或憑證，故不發生課徵證券交易稅之問題。但應屬財產交易，其有財產交易所得，應課徵所得稅。」、「個人出售專利權，約定分年收取價金且無法提示相關成本費用證明乙案，以專利權讓與登記年度為財產交易所得歸屬年度，符所得稅法第14條第1項第7類及財政部73年5月28日台財稅第53875號函規定意旨，並參照財政部94年10月6日台財稅字第09404571980號令規定，依收入之30%計算其成本及必要費用。」復為財政部73/05/28台財稅第53875號函、財政部80/04/30台財稅第790191196號函及財政部賦稅署102/06/19臺稅所得字第10200536760號函所釋示。由上可知，個人出售動產須有讓與合意之物權行為及交付（民法第761條），權利移轉後，買受人（所有人）於法令限制之範圍內，得自由使用、收益、處分其所有物，並排除他人之干涉。故出售人之所得歸屬年度，股票為買賣交割日、專利權為讓與登記日、未發行股票之股份以轉讓股份時所出具之「股份轉讓證書」或「股份過戶書」完成移轉過戶日之年度。權利轉讓後，權利之孳息收益歸受讓人享有，權利之再處分權亦歸受讓人。

(3) 本案申請人之母倪君於101年7月18日出具債權轉讓證書及股權轉讓證書予東光鋼鐵機械股份有限公司（以下簡稱東光鋼鐵），並辦理公證、完成交付及權利移轉過戶，依前揭民法、公司法、個人有價證券交易所得或損

失查核辦法及財政部函釋規定，處分債權及股權之所得實現年度應為讓與合意、交付及移轉生效日（交割日）之101年度。

2. 訴願決定理由四、(三)2以「倪舒瑾雖於101年7月18日即讓與債權與股份，基於前揭協議書及履約備忘錄等，於約定清償期屆即有請求東光鋼鐵公司移轉2筆吉林段土地之權利，然該公司遲至105年11月25日始履行該互易契約之給付義務，辦妥移轉登記使倪舒瑾取得對價（土地所有權），是原處分機關依據收付實現原則，以倪舒瑾收取替代現金之報償（即土地）時點為105年11月25日，審認倪舒瑾所得實現年度為105年度，經核自無不合。」訴願決定理由四、(三)3以「訴願人雖援引民法、公司法及前揭四、(三)1.(2)(3) 解釋函令，主張所得實現年度應為101年，所引民法、公司法規定，於所得歸課年度之判斷並無裨益；……，核與本件債權及股份之交易有別，自不能因訴願人個案主張，任予擴大解釋，否則即有破壞收付實現制之虞。」等為由，認定本案所得實現年度為105年度，原告不服理由如下：

(1) 個人有價證券交易所得或損失查核辦法第6條第1項明定有價證券交易所得實現為交割日所屬年度；債權則於債權人讓與債權時，該債權之擔保及其他從屬之權利，隨同移轉於受讓人，並經讓與人或受讓人通知債務人，或受讓人將讓與人所立之讓與字據提示於債務人者，即發生轉讓效力。此時，受讓人對債務人取得清償請求權，而讓與人則因對受讓人取得買賣價款請求權，而對原債務人無請求權，故債權及股權等動產於買賣成立後，於交付權利證書並完成移轉過戶時，其所得即為實現，至於買賣價金是否同時給付，係買賣契約付款約定之契約自由，如嗣後價金未如期給付，係屬賣方呆帳催收及買方債務不履行之違約，並不會構成買賣自始不成立，或所得未實現。若權利轉讓後，買方債務不履行，權利之

孳息收益及再處分權已歸買方享有，但依被告認事用法，賣方卻因尚未收現而所得尚未實現。故被告所得實現年度為105年度之認定，與法自有未合。

(2)被告以本案101年度讓與債權與股份，而遲至105年度始取得對價，故以105年度為所得實現年度，認事用法採對價給付實現，而非權利轉讓日及交割日。假設本案之對價給付有下列不同情況，被告以「實際取得日期」為所得實現年度，將產生同一原因事實發生年度，卻因不同對價給付年度，而有不同所得實現年度之謬誤。情況(2)及(4)分年給付是否分年實現所得，成本及費用如何配合？情況(6)受讓人於101年度至104年度間復轉讓債權與股份，並於轉讓年度取得對價，致受讓人所得實現年度早於讓與人等等。

①權利轉讓日及交割日為101年度，取得現金對價給付於101年度；

②權利轉讓日及交割日為101年度，取得現金對價給付為101年度至105年度分期給付；

③利轉讓日及交割日為101年度，取得現金對價給付為105年度；

④權利轉讓日及交割日為101年度，取得土地對價為101年度至105年度間分為兩個以上不同年度；

⑤權利轉讓日及交割日為101年度，取得土地對價為105年度；

⑥權利轉讓日及交割日為101年度，取得土地對價為105年度，惟受讓人於101年度至104年度間復轉讓債權與股份，並於轉讓年度取得對價。

3.個人及營利事業交易105年1月1日以後取得之房屋、土地；設定地上權方式之房屋使用權或預售屋；符合一定條件股份或出資額，其所得實現年度為權利移轉年度、移轉登記年度或訂定買賣契約年度為財產交易所得歸屬年度。

(1)復按所得稅法第4條之4規定，個人及營利事業交易105年1月1日以後取得之房屋、土地；設定地上權方式之房屋使用權或預售屋及其坐落基地；交易其直接或間接持有股份或出資額過半數之國內外營利事業之股份或出資額，該營利事業股權或出資額之價值50%以上係由中華民國境內之房屋、土地所構成者，其交易所得應依同法第14條之4至第14條之8及第24條之5規定課徵所得稅。所得實現交易日之認定依房地合一課徵所得稅申報作業要點第三點：「房屋、土地交易日之認定，以所出售或交換之房屋、土地完成所有權移轉登記日為準。但有下列情形之一者，依其規定：……(三)本法第4條之4第2項規定之房屋使用權，為權利移轉之日。(四)本法第4條之4第2項規定之預售屋及其坐落基地，為訂定買賣契約之日。(五)本法第4條之4第3項規定之符合一定條件股份或出資額，其屬證券交易稅條例所稱有價證券者，為買賣交割日；屬上開有價證券以外者，為訂定買賣契約之日。」

(2)由上可知，房地合一課徵所得稅修法前後個人出售有產權登記之不動產或動產，抑或轉讓股份時所出具之「股份轉讓證書」或「股份過戶書」皆以移轉登記年度、權利移轉年度、訂定買賣契約年度或買賣交割年度為財產交易所得歸屬年度，並非對價給付實現年度，被告以個人提供勞務報酬（薪資所得）、財產出租（租賃所得）及借貸孳息（利息所得）等之所得實現為現金收付，作為物權移轉交易之所得實現為對價給付之認事用法，顯然違誤。

4.營利事業處分不動產之移轉生效日及所得實現年度又按「營利事業出售不動產，其所得歸屬年度之認定，應以所有權移轉登記日期為準，但所有權未移轉登記予買受人以前，已實際交付者，應以實際交付日期為準；兩者皆無從查考時，稽徵機關應依其買賣契約或查得資料認定之。」

為營利事業所得稅查核準則（下稱查核準則）第24條之2所
明定。營利事業不動產出售所得歸屬年度，原則上係以讓
與登記日或實際交付日孰早認定為所得歸屬年度，而非收
取價金年度。本案原告之母倪君與東光鋼鐵公司於105年簽
訂不動產買賣契約書（證據三），並於同年度完成不動產
移轉登記，東光鋼鐵公司出售土地之所得歸屬年度為土地
移轉之105年度，並為倪君取得不動產之年度，與倪君股權
買賣及債權讓與登記之101年度，核屬兩項交易，各有不同
之所得實現年度。

- ③互易準用關於買賣之規定，核屬兩項財產買賣，其出售所得
歸屬年度，係以各別財產物權移轉生效日為所得歸屬年度，
而非收取價金年度。

1.按「（第1項）稱買賣者，謂當事人約定一方移轉財產權於
他方，他方支付價金之契約。（第2項）當事人就標的物及
其價金互相同意時，買賣契約即為成立。」、「當事人雙
方約定互相移轉金錢以外之財產權者，準用關於買賣之規
定。」、「當事人之一方，約定移轉前條所定之財產權，
並應交付金錢者，其金錢部分，準用關於買賣價金之規
定。」民法第345條、第398條、第399條定有明文。互易，
指雙方約定互相移轉金錢以外之財產權的契約，其性質等
同買賣，應準用關於買賣的規定，所稱互相移轉金錢以外
之財產權準用關於買賣之規定，固屬兩項買賣交易，當互
易之兩項財產中，一方財產因物有瑕疵，而出賣人應負擔
保之責時，買受人得解除其契約，或請求減少其價金（民
法第359條參照）。此係屬法定選擇之債，當事人得擇一
行使之。至於另一方財產之買賣則不因己方之物有瑕疵而
受影響，買賣仍屬有效。此兩項財產買賣依各自之物權
移轉生效日有各自之所得實現年度，自不待言。

2.不動產及動產互易準用關於買賣之規定，核屬兩項財產
買賣，其出售所得歸屬年度，原則上係以讓與登記年度為
財產交易所得歸屬年度，而非收取價金年度。本案依101年7

01 月18日協議書（參見本院卷p30），原告之母倪君將春輝公
02 司強制執行事件聲明參與分配之債權暨該公司及東光百貨
03 公司兩公司股權，轉讓予東光鋼鐵公司，由於讓與標的有
04 三部分，倪君依主約協議書之約定，分別於同日（即101年
05 7月18日）出具春輝公司債權轉讓證書及兩公司股權轉讓證
06 書予東光鋼鐵公司，並辦理公證、完成交付及權利移轉過
07 戶（參見本院卷p51至p53）。依前揭民法、公司法、個人
08 有價證券交易所或損失查核辦法、查核準則及財政部函
09 釋規定，不動產及動產出售所得歸屬年度，係以讓與登記
10 年度為財產交易所或歸屬年度，股權買賣及債權讓與於101
11 年度發生移轉之效力，其所得實現年度應為101年度。至於
12 倪君與東光鋼鐵公司於105年簽訂不動產買賣契約書（參見
13 本院卷p55），係屬另項買賣，倪君係以101年度出售債權
14 及股權之所得價金，作為預約購買前述不動產之預付款，
15 在現金收付制下，所得收入是以實際收受或擬制收受的年
16 度加以認列，而於105年完成不動產買賣契約書及移轉登
17 記，東光鋼鐵公司出售土地之所得歸屬年度為土地移轉之1
18 05年度，與倪君股權買賣及債權讓與登記之101年度為所得
19 實現年度，核屬兩事，被告就101年度出售及移轉之債權及
20 股權，按105年度認定所得實現年度，認事用法顯然有誤。
21 又依101年7月18日東光鋼鐵公司與倪舒瑾及黃劉依妹等4人
22 簽定協議書後，其中倪君與黃劉君兩人均於同日（即101年
23 7月18日）出具債權轉讓證書及股權轉讓證書予東光鋼鐵公
24 司，並辦理公證、完成交付及權利移轉過戶，倪君於105年
25 完成不動產買賣契約書及移轉登記，而黃劉君於104年完成
26 不動產買賣契約書及移轉登記，被告分別核定倪君105年度
27 所得及黃劉君104年度所得，同為101年度讓與登記債權及
28 股權等動產物權，其所得實現年度竟然不同年度，可證被
29 告對於動產物權移轉交易之所得實現為對價給付之認事用
30 法，顯然違誤。

01 3.本案係以債權及股權互易不動產，因債權及股權於101年度
02 移轉交付及登記，不動產於105年移轉取得及登記，被告採
03 先移轉出者之所得實現年度為後移轉取得時之年度，認事
04 用法與前揭民法、公司法、個人有價證券交易所或損失
05 查核辦法、查核準則及財政部函釋有違。又被告以司法院
06 釋字第377號解釋之單方雇主一次性補發薪金之現金收付實
07 現年度，錯誤認定雙方買賣（或互易）動產及不動產並不
08 同年度移轉物權，其所得實現年度為後移轉取得年度。假
09 設本案為原告101年先取得不動產，105年才移轉交付債權
10 及股權，以被告所得歸屬年度係以實際取得不動產日期為
11 判斷標準之認事用法，將產生101年度債權及股權尚未移
12 轉，卻因買賣取得不動產提前實現債權及股權交易所得，
13 可證本案被告對於動產物權移轉交易之所得實現為對價給
14 付之認事用法，顯然違誤。

15 ④有關取得及轉讓系爭利息債權之成本及相關費用：

16 1.本案相關債權之取得成本及費用，除債權原本成本確定於8
17 3年，有與民事確定判決具同一效力之調解書可稽外，債權
18 之取得費用及截至轉讓東光鋼鐵公司前之費用，由於年代
19 久遠，保存不易，且自然人不同於營利事業有設帳及保存
20 憑證之義務，而通常自然人亦無設帳及保存憑證之習慣，
21 相關費用之舉證已超出一般營利事業保存憑證5年期限。本
22 案債權確定之民事爭訟，歷時10多年，查司法院法學資料
23 檢索系統民事案件係於89年起建置，與本案有關之臺北地
24 方法院86年度執字第12874號強制執行事件相關訴訟，係發
25 生於法學資料檢索系統89年建置前，已無法搜尋列出，經
26 分別於臺灣臺北地方法院裁判書-民事類、臺灣高等法院裁
27 判書-民事類、最高法院裁判書-民事類，以郭振齡（倪舒
28 瑾君之原名）搜尋判決案號彙總共36案（參見本院卷p5
29 7），其相關訴訟費、律師費所費不貲，因已逾保存年限，
30 並有舉證上之困難，而此舉證上之困難並非原告有未依規
31 定保存憑證之過失。

2. 訴願決定以「茲原處分機關克盡職權調查義務，調查上述有利當事人而可減除之成本費用，則訴願人泛言仍有其餘債權取得及轉讓東光鋼鐵公司前支出費用，自應提出相應之資料佐參，倘無法提示，揆前說明，即應承擔該等費用存否不明之不利益；所陳搜尋判決彙總資料(同資料整理，參見本院卷p57)，不僅無明確支出金額，且部分案件業經原處分機關調查並核算費用如前…」經核認原告之母負擔之執行費176,365元、律師費60,000元，此外，無法舉證即視同未發生支出，課原告負逾保存年限憑證之舉證責任，如無法舉證即應承擔納稅之不利益，實有違實質課稅原則及量能課稅原則。

⑤綜上所述，原告之母倪君105年度並無系爭財產交易所得之實現，謹請賜判決如訴之聲明，以維公平，實感德便。

【B】罰鍰部分。

①納稅者權利保護法第16條規定：「（第1項）納稅者違反稅法上義務之行為非出於故意或過失者，不予處罰。（第2項）納稅者不得因不知法規而免除行政處罰責任。但按其情節，得減輕或免除其處罰。（第3項）稅捐稽徵機關為處罰，應審酌納稅者違反稅法上義務行為應受責難程度、所生影響及因違反稅法上義務所得之利益，並得考量納稅者之資力。」稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表使用須知第4點規定：「參考表訂定之裁罰金額或倍數未達稅法規定之最高限或最低限，而違章情節重大或較輕者，仍得加重或減輕其罰，至稅法規定之最高限或最低限為止，惟應於審查報告敘明其加重或減輕之理由。」

②本案處罰構成要件不該當。

1. 所得稅法第110條第1項：「納稅義務人已依本法規定辦理結算、決算或清算申報，而對依本法規定應申報課稅之所得額有漏報或短報情事者，處以所漏稅額二倍以下之罰鍰。」其構成要件「應申報課稅之所得額」，如為取有扣繳憑單或股利憑單之所得，為該憑單之所得，如為無憑單

而為納稅義務人所應自行申報之所得，則為該應自行申報之所得，上揭所得如有漏報，始有本條第1項之適用，本案原告之母倪君101年讓與對春輝公司之債權額34,000,000元暨春輝公司及東光百貨公司之股權分別為245,000股及305,000股，股權面額5,500,000元，予東光鋼鐵公司，東光鋼鐵公司則出售○○市○○區○○段○○段000及000-0地號等兩筆土地持分予倪君，出售金額12,400,216元。倪君出售債權額34,000,000元及股權面額5,500,000元，合計39,500,000元，遠大於取得對價土地金額12,400,216元，以一般人財產交易損益之知識經驗，已構成財產交易損失，何有所得產生？

2. 本案於107年8月作成原核課處分，111年7月重核復查決定更正所得金額，被告費時近4年時間，（由原核定漏報之利息所得9,558,939元變更為漏報財產交易所得9,558,939元，並重核追減4,496,153元，變更核定為5,062,786元），以一般人之知識經驗，又如何能正確認知所得名目及計算系爭交易實現之所得？且如理由貳、本稅部分所述所得實現年度之爭議，原告又如何能於105年度購入取得不動產時認知為所得實現年度，暨認知實現利息所得轉換為財產交易所得之所得名目演變，並能正確計算實現之所得金額？故本案處罰構成要件不該當。

③具有超法定之阻卻違法事由。

1. 本案原告之母倪君於臺灣臺北地方法院86年度執字第12874號民事執行處強制執行金額計算書分配表確定前，業將債權原本讓與東光鋼鐵公司承受，倪君並未以債權人身分受償法院分配之金額，自無所得之實現，原告實無須就無權受償之法院分配金額負申報納稅義務。至於東光鋼鐵公司則應以債權人身分就買賣取得之債權所受償之金額，減除債權之取得成本及費用後，以其差額認列處分債權損益，計入法院交付該受償金額年度之所得額課徵所得稅。此種強制執行中之債權轉受讓，當事人兩人中，在一方債權承

01 受人東光鋼鐵公司已就受償法院分配金額之債權處分利益
02 履行申報納稅作為義務，則另一當事人申請人作為義務的
03 不履行，即無違法性，因為當事人兩人均已盡其所能地履
04 行法律所要求的義務，自然就沒有法律義務違反的問題。

05 2.此種義務衝突，得作為超法定之阻卻違法事由，故原告不
06 應受罰。且倪君出售債權額34,000,000元及股權面額5,50
07 0,000元，合計39,500,000元，遠大於取得對價土地金額1
08 2,400,216元，已然產生處分損失，縱使認定產生所得，如
09 理由貳、本稅部分所述所得實現年度之爭議，此種101年度
10 及105年度申報年度義務之衝突，應得作為105年度超法定
11 之阻卻違法事由。

12 ④具有阻卻責任事由。

13 1.按人民因違反法律上義務而應受之行政罰，係屬對人民之
14 制裁，原則上行為人應有可歸責之原因，故於法律無特別
15 規定時，雖不以出於故意為必要，仍須以過失為其責任條
16 件。行政罰法第7條：「違反行政法上義務之行為非出於故
17 意或過失者，不予處罰。」過失之責任條件為「行為人雖
18 非故意。但按其情節應注意，並能注意，而不注意者，為
19 過失。行為人對於構成違法之事實，雖預見其能發生而確
20 信其不發生者，以過失論。」所得稅法採自行申報制，先
21 由納稅義務人自行申報所得及應納稅額，並自行繳納稅款
22 （所得稅法第71條參照），稽徵機關於接到結算申報書
23 後，再予以調查核定其所得額及應納稅額（所得稅法第80
24 條參照）。綜合所得總額經稽徵機關核定後，減除免稅額
25 及扣除額（所得稅法第17條參照）為綜合所得淨額，按累
26 進稅率計算出應納稅額（所得稅法第13條、第5條第2項參
27 照），再減除暫繳稅額、未抵繳之扣繳稅額、可抵減稅額
28 及申報自行繳納稅額後之餘額（所得稅法第100條第1項參
29 照），為納稅義務人之本次應補徵稅額；於稽徵機關舉證
30 證明納稅義務人故意或過失漏報或短報所得額之情形，亦
31 為其漏稅額。是依現行所得稅法規定，無論補徵稅額或漏

稅額，皆以個人所得總額（即稽徵機關核定之各類個人所得額）為基礎，依法計算，納稅義務人縱有應補徵稅額，但除稽徵機關舉證證明納稅義務人有故意或過失漏報或短報所得額之情形外，並不當然發生漏稅情事，即無漏稅額可言，其理甚明。

2. 本案如前所述，原告因處罰構成要件不該當、具有超法定之阻卻違法事由，且無漏報之故意或過失，惟被告未負舉證證明原告有漏報或短報之過失，泛稱本案「核有應注意、能注意而不注意之過失，尚無納稅者權利保護法第16條第1項不予處罰規定之適用，自應論罰。」逕以過失相繩，有違正當法律程序，原告具有阻卻責任之正當事由，應不予處罰。本案倪君出售債權額34,000,000元及股權面額5,500,000元，合計39,500,000元，遠大於取得對價土地金額12,400,216元，按此情節，一般人如何應注意其產生財產交易所得，並能注意而不注意其已產生財產交易所得。又本案於107年8月作成原核課處分，111年7月重核復查決定更正所得金額，被告費時近4年時間，（由原核定漏報之利息所得9,558,939元變更為漏報財產交易所得9,558,939元，並重核追減4,496,153元，變更核定為5,062,786元），被告尚且無法立即正確認定實現何類所得名目及計算所得實現金額，一般人又如何應注意、能注意地正確計算系爭交易實現之所得，且如理由貳、本稅部分所述所得實現年度之爭議，原告又如何能於105年度購入取得不動產時認知為所得實現年度，並正確計算實現之所得？故本案原告具有阻卻責任之正當事由，應不予處罰。

⑤ 本案按過失漏報裁處應補稅款0.5倍罰鍰，較納稅者權利保護法第7條藉私法形成自由，以達規避個人綜合所得稅目的，依實質課稅原則調整補稅按15%加徵滯納金為重，有違比例原則。

1. 納稅者權利保護法第7條：「……（第3項）納稅者基於獲得租稅利益，違背稅法之立法目的，濫用法律形式，以非

01 常規交易規避租稅構成要件之該當，以達成與交易常規相
02 當之經濟效果，為租稅規避。稅捐稽徵機關仍根據與實質
03 上經濟利益相當之法律形式，成立租稅上請求權，並加徵
04 滯納金及利息。……（第7項）第三項之滯納金，按應補繳
05 稅款百分之十五計算；並自該應補繳稅款原應繳納期限屆
06 滿之次日起，至填發補繳稅款繳納通知書之日止，按補繳
07 稅款，依各年度一月一日郵政儲金一年期定期儲金固定利
08 率，按日加計利息，一併徵收。（第8項）第三項情形，主
09 管機關不得另課予逃漏稅捐之處罰。但納稅者於申報或調
10 查時，對重要事項隱匿或為虛偽不實陳述或提供不正確資
11 料，致使稅捐稽徵機關短漏核定稅捐者，不在此限。
12 ……」本案詳前開所述，漏報處分債權利益之處罰構成要
13 件不該當、具有超法定之阻卻違法事由及具有阻卻責任事
14 由，依納稅者權利保護法第16條第1項違反稅法上義務之行
15 為非出於故意或過失者，應不予處罰，被告仍按過失漏報
16 裁處應補稅款0.5倍罰鍰，惟按其情節，應有同條第2項但
17 書按其情節減輕或免除其處罰之適用，否則，其處罰反較
18 納稅者權利保護法第7條藉私法形成自由，以達規避個人綜
19 合所得稅目的，依實質課稅原則調整補稅按0.15倍加徵滯
20 納金為重，有違比例原則。

- 21 2. 本案依稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表（證據五）係
22 違反所得稅法第110條第1項，違章情形「三、短漏報屬前
23 二點以外之所得，且非屬第六點（四）或（五）情形者。」
24 「處所漏稅額○．五倍之罰鍰。」惟不分故意或過失，一
25 律處所漏稅額○．五倍罰鍰，對於過失顯然處罰過重。
- 26 3. 本案同案被處分人黃馨齡君，被告機關109年2月25日財北
27 國稅法二字第1090007904號復查決定書（證據六）以「考
28 量申請人違反義務之客觀行為及情節較輕，爰依首揭稅務
29 違章案件裁罰金額或倍數參考表使用須知第4點規定」，按
30 所漏稅額改處0.4倍罰鍰，基於相同之事情應為相同之處理
31 之平等原則，本案不應有差別待遇按0.5倍罰鍰。

01 ⑥罰鍰金額中部分係原告漏報所得序號9之財產交易所得所計算
02 之罰鍰，該所得係被告依所得稅法施行細則第17條之2第1
03 項：「個人出售房屋，……；其未申報或未能提出證明文件
04 者，稽徵機關得依財政部核定標準核定之。」由於該所得為
05 稽徵機關得依出售房屋之財稅資料，就房屋評定現值，按財
06 政部核定標準逕行核定之所得，雖屬漏報，但無漏稅罰，原
07 核併計罰鍰顯然有誤。

08 **【C】聲明部分**

09 訴願決定、復查決定及原處分不利於原告部分均撤銷。

10 四、被告則以：

11 **【A. 本稅部分】。**

12 ①財產交易所得行為時所得稅法第9條規定：「本法稱財產交
13 易所得及財產交易損失，係指納稅義務人並非為經常買進、
14 賣出之營利活動而持有之各種財產，因買賣或交換而發生之
15 增益或損失。」第14條第1項第7類第1款規定：「個人之綜
16 合所得總額，以其全年下列各類所得合併計算之：……第7
17 類：財產交易所得：凡財產及權利因交易而取得之所得：
18 一、財產或權利原為出價取得者，以交易時之成交價額，減
19 除原始取得之成本，及因取得、改良及移轉該項資產而支付
20 之一切費用後之餘額為所得額。」司法院釋字第377號解
21 釋：「個人所得之歸屬年度，依所得稅法第14條及第88條規
22 定並參照第76條之1第1項之意旨，係以實際取得之日期為
23 準，亦即年度綜合所得稅之課徵，僅以已實現之所得為限，
24 而不問其所得原因是否發生於該年度。……」財政部101年8
25 月13日台財稅字第10100098740號令：「個人出售預售屋，
26 買受人分別於不同年度支付買賣價款者，其財產交易所得，
27 應以交付尾款之日期所屬年度為所得歸屬年度；尾款交付日
28 期不明時，得以原始出售該預售屋之建設公司記載本次預售
29 屋買賣雙方與該公司辦理預售屋買賣契約之異動日期所屬年
30 度為所得歸屬年度。」

01 ②緣倪舒瑾、黃馨齡、黃劉依妹及黃寶健等4人與東光鋼鐵機
02 械股份有限公司(以下簡稱東光鋼鐵公司)於101年7月18日簽
03 訂協議書(詳被告原處分卷第458-467頁)，並於104年7月30
04 日簽訂履約備忘錄(詳被告原處分卷第386-387頁)，約定由
05 渠等讓與債權及股權以取得東光鋼鐵公司之土地(○○市○
06 ○區○○段○○段000及000-6地號土地，應有部分均為2,73
07 3/90,000，以下簡稱吉林段土地)，依前述文書及其附表，
08 倪舒瑾須讓與對春輝建設股份有限公司(以下簡稱春輝建設
09 公司)之利息債權34,000,000元、春輝建設公司股權245,000
10 股及東光百貨股份有限公司(以下簡稱東光百貨公司)股權30
11 5,000股，作為取得土地之對待給付。嗣經倪舒瑾及黃馨齡
12 撤回分配表異議之訴，東光鋼鐵公司遂於105年間取得分配
13 款(詳被告原處分卷第313-318頁)，該公司並於105年11月3
14 日與倪舒瑾簽訂不動產買賣契約書(詳被告原處分卷第367-3
15 68頁)，補充約定稅費負擔及實價登錄金額(即12,400,216
16 元)等事宜，東光鋼鐵公司並於105年11月25日將吉林段土地
17 之一部(應有部分為252/90,000)，移轉登記予倪舒瑾指定之
18 宏潤輝實業有限公司(以下簡稱宏潤輝公司，原告即為該公
19 司負責人)，卷附土地登記申請書、公契及異動索引查詢資
20 料(詳被告原處分卷第57-60頁、第72頁及第74頁)資為參
21 照。基上，被告復查決定以倪舒瑾處分債權及股權之財產交
22 易所得已於105年度實現，並依查得資料重行核算所得額為
23 5,062,786元(財產交易收入12,400,216元-執行費176,365
24 元-律師費60,000元-股權取得成本5,500,000元-土地移轉相
25 關費用1,601,065元)。

26 ③原告起訴意旨略謂：

27 1.倪舒瑾於101年7月18日即與東光鋼鐵公司簽訂協議書，將
28 其持有之債權及股權讓與該公司，並出具「債權轉讓證
29 書」及「股權轉讓證書」為佐(詳被告原處分卷第407頁、
30 第413頁及第419頁，亦見於原告提出之證據二)，該等文
31 書均經公證在案，是本件係於101年度簽訂契約，倪舒瑾

亦於當年度轉讓債權及股權，系爭財產交易所得自應以101年度為其歸課年度，原核定歸課年度顯然有誤。

2. 與本件債權交易相關之民事訴訟甚多〔註：先後繫屬於臺灣臺北地方法院(以下簡稱臺北地方法院)、臺灣高等法院及最高法院者計36案，詳被告原處分卷第591-592頁，亦見於原告提出之證據四〕，裁判費及律師費所費不貲，原核定均未予減除，顯然違反量能課稅原則及實質課稅原則云云，資為爭議。

④本件案情為倪舒瑾以其所有之利息債權及股權，與東光鋼鐵公司互易取得土地，其處分利息債權及股權之利得，核屬行為時所得稅法第14條第1項第7類規定之財產交易所得，尚無疑義。而有關係爭財產交易所得之計算，謹說明如下：

1. 收入部分：依101年7月18日協議書，東光鋼鐵公司以土地每坪作價1,740,000元，與倪舒瑾之利息債權及股權互易，105年11月3日不動產買賣契約書所載之買賣總價則為12,400,216元(註：僅作為實價登錄之用，應為雙方理解之土地時價)，而宏潤輝公司於105年11月25日取得之土地面積約為5.9942坪〔(921地號面積7,059 m^2 +921-6地號面積18 m^2) $\times$ 應有部分(252/90,000) $\times$ 0.3025(m^2 /坪)]，每坪土地約為2,068,696元，較協議書之作價金額約提高18.89%，應可理解為土地價格於101年至105年間之漲幅(註：依內政部公布之全國都市地價總指數，○○市○○區土地於101年9月30日及105年9月30日之指數分別為96.40及116.24，上漲幅度約為20.58%，尚略高於當事人認定之漲幅，詳被告原處分卷第639頁)，故本件按不動產買賣契約書所載買賣總價12,400,216元，據以認定財產交易收入，尚無不合。

2. 成本及費用部分：

(1)倪舒瑾所讓與之利息債權，係基於金錢借貸關係，隨時間經過而取得，尚無須另行支付成本，而與本金債權須實際交付貸與金額，故得以借貸本金為其成本不同。而

原告一再主張利息已於83年間滾入原本一節，惟觀諸○○市○○區調解委員會之調解書，其上即記載：「……二、對造人願給付聲請人自民國83年1月10日向前追溯5年之利息，……」（詳被告原處分卷第487-488頁），臺北地方法院其後發給之債權憑證亦載有相同之內容（詳被告原處分卷第485-486頁），倪舒瑾等人與東光鋼鐵公司於101年7月18日簽訂之協議書，以及同日作成之「債權轉讓證書」則分別以：「……第五條：……對春輝公司之利息債權願作如下之安排。……（三）郭振齡將其利息債權34,000,000元債權全部（連同執行費）讓與……」、「立書人郭振齡願將臺灣臺北地方法院86年度執字第12874號強制執行事件中對春輝建設股份有限公司之利息債權34,000,000元債權全部（連同執行費176,365元）……讓與東光鋼鐵股份有限公司。……」（詳被告原處分卷第419頁及第466頁），均可佐倪舒瑾所讓與者仍為利息債權，臺北地方法院民事執行處作成之「強制執行金額計算書分配表」更未依法定利率5%（或約定之利率）計算遲延利息（詳被告原處分卷第475頁），均可證借貸雙方並無約定將利息滾入原本之情事，遑論被告以111年1月5日財北國稅法二字第1110000612號函請原告提示倪舒瑾與春輝建設公司依民法第207條第1項但書規定所為之書面約定，前揭函經於111年1月6日送達（詳被告原處分卷第500之1-500之2頁），惟原告未能提示，其所稱顯非足採。

(2)倪舒瑾取得春輝建設公司及東光百貨公司股權之成本均以每股10元認定，是本件股權取得成本為5,500,000元〔（245,000股+305,000股）×10元〕。

(3)土地移轉相關費用，分述如下：

①土地增值稅：依履約備忘錄所載，倪舒瑾等4人為取得吉林段土地，須負擔69年10月4日起至102年8月31日之稅額15,600,000元，以及102年8月31日起至過戶完成

01 日之稅額1,600,000元(詳被告原處分卷第387頁)，倪舒
02 僅按其取得土地應有部分之相對比例，應負擔土地增值
03 稅1,585,950元〔(15,600,000元+1,600,000元)×(25
04 2/2,733)〕。

05 ②登記費、書狀費及印花稅：依105年11月3日簽訂之
06 不動產買賣契約書，即約定辦理本件產權移轉登記
07 之登記費用及印花稅等均由倪舒僅負擔(詳被告原處
08 分卷第367-368頁)，而依臺北市○○地政事務所收
09 件之105年中山字第211190號土地登記申請書及公契
10 所示(詳被告原處分卷第57-60頁)，倪舒僅應有繳納
11 登記費1,791元及書狀費320元，而印花稅則按公契
12 所載買賣價款8,004,293元之1‰估算為8,004元，
13 三者合計10,115元。

14 ③代書費：依東光鋼鐵公司於105年11月3日分別與倪
15 舒僅及黃馨齡簽訂之不動產買賣契約書，均有約定
16 「因辦理本件土地移轉登記所須支出之地政士代辦
17 費，由……雙方平均負擔」之條款(詳被告原處分卷
18 p367、p369)，而該公司110年3月8日說明書則以：
19 「……另依分別與黃馨齡、郭振齡於105年間簽訂不動
20 產買賣契約，於105年12月30日給付地政士勞務費10,
21 000元。……」(詳被告原處分卷第251頁)，是倪舒
22 僅及黃馨齡各須負擔代書費5,000元(10,000元÷
23 2)。準此，有關土地移轉之相關稅費計1,601,06
24 5元(1,585,950元+10,115元+5,000元)。

25 ④其餘費用尚有執行費176,365元，以及因春輝建設公
26 司提起債務人異議之訴所支付之律師費60,000元
27 (註：有關本件裁判費及律師費計算，容後詳述)。

28 (4)承上，系爭財產交易所得應為5,062,786元(財產交易收
29 入12,400,216元-債權取得成本0元-股權取得成本5,50
30 0,000元-執行費176,365元-律師費60,000元-土地移轉
31

01 相關費用1,601,065元)，被告復查決定依查得資料及前
02 述說明，據此重行計算系爭財產交易所得，誠屬有據。
03 原告主張本件歸課年度有誤，並援引眾多法規命令及行
04 政規則為佐一節，茲說明如下：個人所得之歸屬年度，
05 係以實際取得之日期為準，而不問其所得原因是否發生
06 於該年度；查倪舒謹於101年度，故有關稅捐債務構成
07 要件中之課稅客體，自難謂已告實現或確定，原核定以
08 倪舒謹實際取得土地時認定所得實現，即無違誤，原告
09 仍稱本件應以101年度為歸課年度，即為有誤。

10 (5)至原告援引之財政部59年度，均係以實際收取利息時認
11 定所得實現，而本件則以取得土地所有權年度歸課綜合
12 所得稅，與前揭財政部函令同屬收付實現原則之體現，
13 所持見解並無不同。而財政部88年度、95年度，均係基
14 於繼續性契約關係(指契約內容並非一次性給付即可完
15 成，而須繼續一段時間才能實現訂定契約之目的，因存
16 在跨年度之多次對待給付，造成分年課稅之情形，例如
17 前述財政部函所論及之公法職務關係、勞動契約及租賃
18 契約)，因發生無法依原約定時間受領對待給付之事由
19 (因案停職、遭違法解雇及租金給付遲延)，致令其後一
20 次受領多年累積之薪資或租金，乃分別併入原所屬年度
21 計算補徵稅額，以期避免一併歸課造成稅率級距攀升之
22 效果，然本件係以債權及股權換入土地之互易契約，並
23 非繼續性契約而僅為一時性契約，且前揭財政部函僅在
24 補徵稅額之計算方式有所不同，並無改變所得歸課年度
25 之意，仍係以所得人實際領取薪資或租金之年度課徵綜
26 合所得稅，原告執此主張本件歸課年度有誤，亦有誤
27 解。

28 3.就原告援引個人有價證券交易所得或損失查核辦法第6、
29 房地合一課徵所得稅申報作業要點第3、財政部73年5月28
30 日台財稅第53875號函及財政部賦稅署102年6月19日臺稅
31 所得字第10200536760號函等規定，主張應視所移轉之財

01 產或權利，分別適用移轉登記日、交割日及訂定買賣契約
02 之日等時點，據以判斷歸課年度一節，謹分述如下：

03 (1)移轉登記日及交割日等時點，相對人多已付訖價款(或
04 於當年度付訖價款)，惟於個案情節與預設事實顯有不同
05 同時(如房屋所有權已移轉，出賣人卻未於當年度收到
06 價款)，顯不宜僅憑前述時點驟以判斷所得歸課年度，
07 其理自明。

08 (2)個人有價證券交易所得或損失查核辦法第6，並非單指
09 移轉交付有價證券，而係以款券相互交付為準，如僅移
10 轉有價證券卻未收取價款，仍難謂交割完成而得據以認
11 定所得實現；而春輝建設公司及東光百貨公司均未發行
12 股票(亦即未印製股票予其股東)，類此股權交易於買賣
13 或互易契約成立生效時，理論上即發生股權轉讓之效
14 力，惟考量股權交易所影響者非僅止於契約雙方，尚及
15 於被投資公司及其他股東，故經濟部91年曾函示，股權
16 買賣或互易契約之履行提出一定證據方法(如出讓人已
17 取得對待給付)，公司及其股東間更須對該等證據方法
18 達成相當共識，公司方得據以辦理變更股東名簿等事
19 宜，亦可佐本件股權交易部分，於受讓人尚未履行對待
20 給付時，不宜僅憑「訂定買賣契約之日」率爾認定歸課
21 年度。

22 (3)財政部101年曾函示「個人出售預售屋其財產交易所得
23 歸屬年度認定」之規定，係以收取尾款之日期判斷所得
24 歸課年度，顯然寓有以收取(或收訖)對價之時點認定所
25 得實現之意，考量本件債權交易部分與前揭財政部令所
26 規定之「出售預售屋」性質較為近似，且與收付實現原
27 則相符，顯較原告援引之相關規定可採，併此陳明。承
28 上，原核定基於司法院釋字第377號解釋所揭槩之收付
29 實現原則，並考量所得客體之實現與確定，以倪舒謹指
30 定之宏潤輝公司係於105年援引之相關規定，多採「踐
31 行移轉生效要件之日」或「訂定契約之日」等時點以憑

01 認定所得歸課年度，除原告似未正確理解「交割」定
02 義，以及公司組織之營利事業所得稅採用權責發生制為
03 其會計基礎，營利事業所得稅查核準則第24條，故得以此
04 認定所得歸屬年度，不問相對人是否已為對待給付，
05 與綜合所得稅採收付實現制存在本質之不同，而於本件
06 難以適用外，其餘規定不論法源位階為何，其功能均在
07 輔助事實認定，於個案情節與預設事實顯有不同時(尤
08 其是全然未取得對待給付時)，顯不宜僅憑「訂定契約
09 之日」等時點，即得驟以論斷所得實現或決定歸課年
10 度，原告仍以此主張原核定歸課年度有誤，自不足採。

11 4.原告主張與本件互易之相關民事訴訟甚多，裁判費及律
12 師費所費不貲一節，謹說明如下：與本件相關之訴訟，
13 以及倪舒瑾因此支出之裁判費及律師費如下：

14 (1)倪舒瑾及黃馨齡提起之分配表異議之訴所繳納之裁判
15 費計359,210，詳被告原處分卷p128)，第一審及第二
16 審所支付之律師費分別為100,000元〔萬律聯合法律事
17 務所函，詳被告原處分卷p124〕及40,000元詳被告原
18 處分卷p386-387)，故倪舒瑾及黃馨齡並未實際負擔是
19 案之裁判費及律師費。

20 (2)春輝建設公司提起之債務人異議之訴：是案經最高法
21 院判決確定(歷審判決詳被告原處分卷第倪舒瑾尚無須
22 繳納裁判費，而倪舒瑾、黃馨齡及黃劉依妹3於歷審所
23 支付之律師費分別為40,000元負擔律師費60,000元
24 〔(40,000元+40,000元+100,000元)÷3〕。而原告於司
25 法院法學資料檢索網站，以所得人姓名「郭振齡」為
26 關鍵字，查得相關案件計36件(詳被告原處分卷p591-5
27 92，亦見於原告提出之證據四)，並主張其裁判費及律
28 師費所費不貲，原核定未予減除違反量能課稅原則及
29 實質課稅原則云云，然原告全然未能說明各該案件與
30 本件是否有涉，且審諸前述查詢結果，有倪舒瑾非屬
31 訴訟當事人者，有案由(如定暫時狀態之處分、分割共

有物、返還提存物及支付命令等)與本件無關者；有倪舒瑾為裁定相對人而無須負擔裁判費者；更有裁判費及律師費已於前述說明考量者，是原告指稱尚有其他裁判費及律師費應於計算系爭財產交易所得時減除，顯難憑採，原核定依查得資料及前述說明，於計算系爭財產交易所得時減除律師費60,000元，並無違誤。

- ⑤綜上所述，倪舒瑾處分利息債權及股權之利得，核屬行為時所得稅法第14條，被告復查決定依查得資料，重行計算系爭財產交易所得為5,062,786元，並無違誤；。且原核定基於收付實現原則，並考量課稅客體之實現及確定，以倪舒瑾指定之宏潤輝公司係於105年度。且原核定亦已確實考量倪舒瑾因相關訴訟案件所負擔之裁判費及律師費，原告僅以司法院法學資料檢索網站之查詢結果，即空言指摘原核定未予減除裁判費及律師費，違反量能課稅原則云云，亦不足採。

【B. 罰鍰部分】。

- ①罰鍰納稅者權利保護法(以下簡稱納保法)第16條規定：「納稅者違反稅法上義務之行為非出於故意或過失者，不予處罰。納稅者不得因不知法規而免除行政處罰責任。但按其情節，得減輕或免除其處罰。稅捐稽徵機關為處罰，應審酌納稅者違反稅法上義務行為應受責難程度、所生影響及因違反稅法上義務所得之利益，並得考量納稅者之資力。」行為時所得稅法第71條第1項本文規定：「納稅義務人應於每年5月1日起至5月31日止，填具結算申報書，向該管稽徵機關，申報其上一年度內構成綜合所得總額或營利事業收入總額之項目及數額，以及有關減免、扣除之事實，並應依其全年應納稅額減除暫繳稅額、尚未抵繳之扣繳稅額及可扣抵稅額，計算其應納之結算稅額，於申報前自行繳納。」現行同法第110條第1項規定：「納稅義務人已依本法規定辦理結算、決算或清算申報，而對依本法規定應申報課稅之所得額有漏報或短報情事者，處以所漏稅

額2倍以下之罰鍰。」稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表(以下簡稱倍數參考表)使用須知第4點規定：「參考表訂定之裁罰金額或倍數未達稅法規定之最高限或最低限，而違章情節重大或較輕者，仍得加重或減輕其罰，至稅法規定之最高限或最低限為止，惟應於審查報告敘明其加重或減輕之理由。」

②原告105年度綜合所得稅結算申報，漏報其母倪舒瑾財產交易所得9,558,939元，初經被告按所漏稅額3,959,164元處0.5倍罰鍰1,979,582元，惟系爭財產交易所得既經追減4,496,153元，已如前述，應按重行核算之所漏稅額1,969,347元處0.5倍罰鍰984,673元，被告復查決定乃予追減罰鍰994,909元(1,979,582元-984,673元)。

③原告起訴意旨略謂：

1.依一般人關於財產交易損益之知識經驗，本件實為財產交易損失，且有歸課年度錯誤之爭議，被告更係費時4年方做成復查決定，尚難認定原告存有故意或過失，自無漏稅處罰之該當。

2.債權之受讓人東光鋼鐵公司已就其受償金額及取具之所得據實申報納稅，縱使原告未申報系爭財產交易所得，仍不具違法性，而得以「義務衝突」作為阻卻違法事由。且本件雖有應補稅額，除稅捐稽徵機關能證明納稅義務人有故意或過失外，並不當然發生漏稅情事而應受處罰，況原告尚有阻卻責任事由。

3.本件係按所漏稅額處0.5倍罰鍰，較納保法第7條第3項規定之加徵15%滯納金為重，顯然違反比例原則，且相同案情之黃馨齡案，依被告109年2月25日財北國稅法二字第1090007904號復查決定，則係按所漏稅額處0.4倍罰鍰，基於平等原則亦應為一致性處理，不應存在差別待遇。

4.另原告雖未申報出售○○市○○區○○街00號0樓房屋之財產交易所得1,533,379元(房屋評定現值7,479,900元×41%×應有部分50%)(詳被告原處分卷p493)，而該筆所得係

01 依財政部核定標準(即指105年度個人出售房屋之財產交
02 易所得計算規定)計算而得，核屬應稅免罰之所得，惟被
03 告於計算所漏稅額時仍予計入，是本件罰鍰亦有計算錯
04 誤之情事云云，資為爭議。

05 ④原告未申報出售○○市○○區○○街00號0樓房屋之財產交
06 易所得1,533,379元一節，該筆所得係依「105年度個人出
07 售房屋之財產交易所得計算規定」，按房屋評定現值之41%
08 計算而得，原核定即依稽徵實務將之歸入免罰所得，卷附
09 違章案件漏稅額計算表(詳被告原處分p492)可資參照。而
10 系爭財產交易所得經追減後，應補稅額及所漏稅額分別變
11 更為2,429,361元及1,969,347元(詳被告原處分卷第526
12 頁)，兩者之差距460,014元〔(更正後應補稅額2,429,361
13 元-更正後所漏稅額1,969,347元)=(財產交易所得1,533,37
14 9元×稅率30%)〕，即為加計該筆財產交易所得增加之稅
15 額，顯見並未將該筆所得納入所漏稅額之計算，核無原告
16 所稱罰鍰計算有誤之情事，先予陳明。

17 ⑤按過失係指行為人雖非故意，但依其情節，應注意能注意而
18 不注意者而言，有關注意義務的判斷標準，以違反稅法上義
19 務之過失為例，按稅捐的繳納乃是一種無具體對待給付關係
20 的義務，納稅義務人應盡的注意義務，應以其個人的個別情
21 況，是否能加以注意而不注意為準(具體輕過失)，亦即與處
22 理自己事務同一注意為準(民法第535條規定參照)。

23 1.本件所得人倪舒瑾為原告之母，其母以股權及債權與東光
24 鋼鐵公司從事互易，所取得之一部吉林段土地更係登記於
25 原告擔任負責人之宏潤輝公司名下，原告實難諉為不知，
26 應非不得就自己稅法上義務之相關資訊(包含相關法令及課
27 稅事實，如所得稅法第14條第1項第7類規定、相關成本費
28 用及課稅所得額之計算等節)加以掌握，從而避免實現漏稅
29 罰之構成要件，惟原告對於課稅事實及相關法令等資訊顯
30 然未能充分掌握，致漏未申報系爭財產交易所得並造成漏
31 稅結果，顯有違反注意義務並存在可歸責的過失。

01 2.而原告指稱本件實為財產交易損失一節，係因其主張利息
02 已於83年間滾入原本，然究與相關事證不符，其主張歸課
03 年度有誤一節亦非足採，再考量有關課稅要件事實，多發
04 生於納稅義務人所得支配之範圍，稅捐稽徵機關掌握困
05 難，為貫徹合法課稅之目的，因而課予納稅義務人申報協
06 力義務(司法院釋字第537號解釋參照)，惟原告漏未申報系
07 爭財產交易所得，顯有違反稅法上之協力義務，且令被告
08 耗費相當時日方能作成復查決定，原告竟又執此主張免
09 罰，可證其所稱均屬無據。

10 3.準此，原告未能充分掌握其稅法上義務之相關資訊，顯有
11 過失，自有依所得稅法第110條第1項規定處罰之該當，其
12 漏報系爭財產交易所得亦難謂有何正當理由，更無相關作
13 為以免漏稅結果之發生，遑論形成不生漏稅結果之確
14 信，被告自無從依納保法第16條第2項規定減免其罰。

15 ⑥再者，原告主張其有阻卻違法事由及阻卻責任事由等節，謹
16 分述如下：

17 1.所稱阻卻違法事由，係指當事人雖已符合特定行政處罰之
18 構成要件，但是因為存在特定事由或正當理由，可以認為
19 不具違法性，亦即不能加以處罰，例如依法令之行為、正
20 當防衛及緊急避難(行政罰法第11條至第13規定參照)。而
21 在數個彼此衝突的義務同時存在之情形，應審酌哪一個行
22 為是整體法律秩序要求行為人於具體情形應採取的行為，
23 亦即處罰規定所要保護的法益中，哪一個法益較為強烈的
24 需要保護，即屬於較為重要之義務，應優先予以履行，例
25 如行為人從事違反秩序行為，其目的在避免違反刑法上之
26 義務時，則刑法上之義務優先履行，違反秩序行為則應阻
27 卻違法。

28 2.於本件，原告及東光鋼鐵公司各有其納稅義務，應就其各
29 自所得分別申報繳納綜合所得稅及營利事業所得稅，課稅
30 主體及客體均不相同，兩者互不相涉，且系爭財產交易所
31 得僅使原告須負擔當年度綜合所得稅之申報納稅義務，並

不因此即有數個相互衝突之義務，原告仍以義務衝突為由主張阻卻違法，顯屬無據。

3.而所稱阻卻責任事由，係指行為人欠缺辨識其行為是否違法之判斷能力，或欠缺對自己行為的控制能力，故就其違反義務的行為不負法律上之責任，例如未滿14歲人之行為，以及行為時因精神障礙或其他心智缺陷，致不能辨識其行為違法者，均不予處罰(行政罰法第9條第1項及第3項規定參照)。然原告係基於過失而違反稅法上之義務，已如前述，顯非欠缺責任能力而無法判斷其漏稅行為是否違法，原告仍以其有阻卻責任事由，並據此主張本件應予免罰，亦難憑採。又倍數參考表訂定之裁罰倍數，通常為納稅義務人基於過失而應受非難之裁罰倍數，稅捐稽徵機關應以倍數參考表訂定之裁罰倍數為個案裁量起點，再考量納保法第16條第3項規定列舉之各項因素，運用倍數參考表使用須知第4點規定加重或減輕其罰，其理自明。

⑦而原告係基於過失造成本件漏稅結果，經被告依所得稅法第10條第1項規定，按所漏稅額處0.5倍罰鍰，考量該規定並未就故意及過失之罰鍰額度加以區別，參考德國違反秩序罰法第17條第2項關於過失行為處罰金額不得超過法定最高罰鍰金額半數之規定，而本件係按所漏稅額處0.5倍罰鍰，僅為法定罰鍰最高額度(按所漏稅額處2倍罰鍰)之25%，顯非過重；且原告就其漏稅結果造成之危害及影響，並無加以消弭或減輕之作為，被告亦無可資酌情減輕其罰之事由。

1.至原告主張應參照納保法第7條第3項規定及黃馨齡案復查決定調降裁罰倍數等節，查前開規定係適用於租稅規避且未違反誠實義務者，所加徵之滯納金類似日本之「過少申告加算稅」，與本件案情全然無涉，倘以此酌減其罰，將使本件罰鍰處分淪為一裁量濫用之瑕疵處分，且本件係原告明顯違反誠實義務(即全然未於申報書揭露系爭財產交易所得)，兩者之違章情節顯然欠缺可比較性，原告執此論斷本件裁罰倍數過重，顯有未洽。

01 2.另被告於109年2月25日作成之黃馨齡案復查決定，經財政
02 部109年8月19日台財法字第10913925520號訴願決定撤銷在
03 案(詳被告原處分卷第12-23頁)，該復查決定所持見解已難
04 憑採，且依被告110年8月16日財北國稅法二字第110002400
05 3號重核復查決定(詳被告原處分卷第1-11頁)，是案罰鍰部
06 分因所漏稅額不存在而予免議，豈可謂與本件案情相同而
07 應為一致性處理，原告執此主張酌減罰鍰，更屬無據。

08 3.綜上，原告基於過失漏報系爭財產交易所得，並造成漏稅
09 結果，自有依所得稅法第110條第1項規定處罰之該當，至
10 原告主張應予免罰或減輕裁罰倍數等節，均非足採已如前
11 述，被告復查決定按重行核算之所漏稅額1,969,347元處0.
12 5倍罰鍰984,673元，並無違誤。

13 **【C. 聲明部分】。**

14 據上論述，本件原處分(即復查決定)及訴願決定均無違誤，
15 為此聲明求為判決駁回原告之訴。

16 **五、本院判斷。**

17 本案爭執背景之補充。原告漏報所得序號9及11之財產交易
18 所得，金額分別為1,533,379元及9,558,939元，原告不服所
19 得序號11財產交易所得9,558,939元之核定，申請復查。其
20 實質意義為：

21 1.未申報出售○○市○○區○○街00號0樓房屋之財產交易
22 所得該房屋之契稅標準現值為7,479,900元，該筆所得係
23 依「105年度個人出售房屋之財產交易所得計算規定」，
24 按房屋評定現值之41%計算而得，原核定即依稽徵實務將
25 之歸入免罰所得，且出賣人核轉持分比例為50%，漏稅額
26 計算表(7,479,900*41%*50%=1,533,379元，詳被告原處分
27 卷p493)可參。

28 2.此序號9之財產交易所得1,533,379元係依財政部核定標
29 準，核屬應稅免罰之所得，並非訟爭所在。但在計算核定
30 綜合所得淨額、應納稅額、應補稅額時均將之計入。但在
31 計算所漏稅額時就將之扣除，並同以漏稅額(之某倍數)計

算罰鍰，亦不含應稅免罰之所得（參見處分卷p526）。是以，申請復查獲准追減後，仍應補稅2,429,361元及裁處罰鍰984,673元，補稅部分內含應稅免罰所得之計算，而罰鍰部分則無涉於應稅免罰所得之計算。

【A】本稅部分。

系爭財產交易所得應為5,062,786元（財產交易收入12,400,216元-債權取得成本0元-股權取得成本5,500,000元-執行費176,365元-律師費60,000元-土地移轉相關費用1,601,065元）。

①本案爭議緣起略以。

1.被告依據查得資料，春輝建設為興建春輝新世界大樓（坐落於○○市○○段○○段000地號土地，下稱○○段921土地）向該原告之母倪舒瑾（本名郭振齡，亦為春輝建設之股東）借用資金合計3,400萬元，一直未清償。雙方於81/3/10簽訂協議書（參原處分卷p490），約定以該公司所有之房屋（○○市○○路000號地下1樓建物，下稱○○路建物；及○○街00號0樓，下稱錦州街建物。不含基地，基地持分由雙方依據春輝建設與原地主合建契約之約定協商解決，林森北路建物基地為東光鋼鐵所有，詳以下說明）作價3400萬元抵償本金。利息部分，並自簽訂協議書之日起向前追溯5年，按年利率20%計算利息，清償日雙方另為協議。

2.雙方因債務清償糾紛，旋於83年3月間經調解達成合意（83年民調字第52號調解書，並經法院核定在案；參原處分卷p488），春輝建設以林森北路建物移轉登記給原告抵償所欠本金3,400萬元，並願於83年4月11日前給付利息3,400萬元（調解書誤植為34,200,000元；利息追溯5年，按年利率20%計算利息，約為100%，為一倍之金額）。但春輝建設仍未履行，倪舒瑾於83年間以春輝建設公司為債務人，聲請臺灣臺北地方法院（下稱臺北地院）強制執行無果，獲核

發債權憑證(83年度民執黃字第9274號)1紙(參原處分卷p486)。

3.倪舒瑾續於93年間再以上開債權憑證，就臺北地院86年度執字第12874號強制執行事件，具狀聲明參與分配(參原處分卷p483)，執行法院於101年間拍賣不動產暨製作分配表，以101年4月11日北院木86執榮字第12874號函(下稱101年4月11日函，參原處分卷p480)，其中債權人倪舒瑾除優先分配執行費176,365元外，另獲配2筆(表1為7,397,453元；表2為2,161,486元；參原處分卷p474、p475)合計清償債權9,558,939元。合計總收回9,735,304元(含執行費176,365元，清償債權9,558,939元)，倪舒瑾等不服，提起分配表異議之訴(臺北地院101年度重訴字第502號事件)；又春輝建設公司於執行情序中，亦以倪舒瑾前揭調解書暨債權憑證無效等由，對倪舒瑾等提起債務人異議之訴。而原告於司法院法學資料檢索網站，以所得人姓名「郭振齡」為關鍵字，查得相關案件計36件(詳被告原處分卷p591至592，亦見於原告提出之證據四)。

4.前揭訴訟繫屬中，執行法院尚未實行分配，經吉林段921土地之所有權人東光鋼鐵介入，與倪舒瑾、黃劉依妹、黃寶健、黃馨齡(下稱倪等4人)於101年7月18日簽訂協議書(參原處分卷p467，並經公證，參原處分卷p469)，約定渠等4人各自以債權、春輝建設、東光百貨股份有限公司(下稱東光百貨)股份作價，取得東光鋼鐵所有之吉林段921土地(按出讓債權及股份比例計算)，倪舒瑾並於同日書立債權轉讓證書及股權轉讓證書，讓與：1.對春輝建設公司之利息債權34,000,000元(參原處分卷p419)；2.春輝建設股份245,000股(參原處分卷p413)；3.東光百貨股份305,000股(參原處分卷p399)等給予東光鋼鐵。

5.倪等4人復於104年7月30日與東光鋼鐵簽訂履約備忘錄(參原處分卷p387)載明：為雙方101年7月18日協議書履約事宜，東光鋼鐵應將吉林段921地號、921之6地號土地

(權利範圍各2,733/90,000，下稱2筆吉林段土地)過戶予倪等4人或其指定之人，渠等4人為東光鋼鐵之利益提起101年度重訴字第502號訴訟所支出裁判費307,152元、上訴二審支付裁判費156,144元、律師費、其餘規費或費用等，由該公司補貼50萬元等。

6.執行法院俟案關訴訟均告確定，於105/3/3再以東光鋼鐵係倪等4人之債權受讓人，重行製作分配表結果，分配倪舒瑾獲償部分9,922,828元(執行費176,365元+債權9,746,463元)予東光鋼鐵(參原處分卷p378)，於105/6/2通知領取(參原處分卷p377)，而由東光鋼鐵於105年6月間兌領後。復於同年11月3日與倪舒瑾簽訂不動產買賣契約書(載明為履行101年7月18日協議書，買賣總價12,400,216元，參原處分卷p368)，於105年11月25日將2筆吉林段土地(權利範圍各252/90,000)移轉登記予倪舒瑾指定之宏潤輝實業有限公司(代表人即原告，下稱宏潤輝實業)等。

②被告初審時，審認倪舒瑾處分系爭利息債權，獲有處分利益9,558,939元並於105年度實現，乃核計105年度財產交易所得9,558,939元，歸併核定原告綜合所得稅。

1.執行法院於105/3/3再以東光鋼鐵係倪等4人之債權受讓人，重行製作分配表結果，分配倪舒瑾而由受讓人東光鋼鐵獲償部分9,922,828元(執行費176,365元+債權9,746,463元，參原處分卷p378)，而以之為應開立發票之金額(參原處分卷p306)。然而債權人倪舒瑾所受分配之計算(參原處分卷p471)，除優先分配執行費176,365元外，另獲配2筆(表1為7,397,453元；表2為2,161,486元；參原處分卷p474、p475)合計清償債權9,558,939元。合計總收回9,735,304元(含執行費176,365元，清償債權9,558,939元)。二者之間，差數為9,922,828元減去9,735,304元為187,524元，就倪舒瑾讓與春輝建設之債權部分，東光鋼鐵亦於105/6/27開立發票含稅額為187,524元(計算式參原處分卷p306；發票參原處分卷p301)給予春輝建設；但

註明是郭振齡(即原告母親之本名)部分。就倪舒瑾自己的部分9,735,304元，東光鋼鐵亦於同日開立發票給郭振齡(參原處分卷p304)。

2.按倪舒瑾借款3,400萬元予春輝建設，雙方於81/3/10簽訂協議書(參原處分卷p490)，約定以該公司所有之房屋(林森北路建物及錦州街建物不含基地)作價3,400萬元抵償本金。利息部分，並自簽訂協議書之日起向前追溯5年，按年利率20%計算利息，清償日雙方另為協議。隨後83年3月間經調解達成合意，並經法院核定在案(參原處分卷p488)，春輝建設以林森北路建物移轉登記給原告抵償所欠本金3,400萬元，並願於83年4月11日前給付利息3,400萬元旋於83年3月間經調解達成合意(83年民調字第52號調解書，並經法院核定在案；參原處分卷p488)，春輝建設以林森北路建物移轉登記給原告抵償所欠本金3,400萬元，並願於83年4月11日前給付利息3,400萬元(按年利率20%計算5年利息為100%)。春輝建設屆期未為清償，倪舒瑾即於對春輝建設之強制執行事件中聲明參與分配，而於101年間拍賣春輝建設之不動產，倪舒瑾之利息債權在計算分配表中顯示將獲償9,558,939元。但倪舒瑾等又提起分配表異議之訴；又春輝建設公司於執行程序中，亦以倪舒瑾所據以為執行名義之債權憑證、及其執行無效果而發債權憑證之法院核定之調解筆錄有無效之原因等由，對倪舒瑾等提起債務人異議之訴。

3.是以，在101年無法就該分配款為分配。而所得稅法關於個人所得稅之課徵，係以個人所得「實際取得之日期」為準，即所謂「收付實現制」(司法院釋字第377號解釋參照)。故無法認定101年間拍賣春輝建設之不動產，倪舒瑾之利息債權在計算分配表中顯示將獲償9,558,939元，就認定在101年度，就是該獲利應歸屬之課稅年度。

(1)訴訟期間，經吉林段921土地之所有權人東光鋼鐵介入，與倪等4人於101年7月18日簽訂協議書(參原處分

卷p467)，約定渠等4人各自以債權、春輝建設、東光百貨股份作價，取得東光鋼鐵所有之吉林段921土地(按出讓債權及股份比例計算)，倪舒瑾並於同日書立債權轉讓證書及股權轉讓證書，讓與：對春輝建設公司之利息債權3,400萬元、春輝建設股份245,000股、東光百貨股份305,000股等給予東光鋼鐵。復於104年7月30日兩方又簽訂履約備忘錄(參原處分卷p387)載明：為雙方101年7月18日協議書履約事宜，東光鋼鐵應將2筆吉林段土地過戶，【註：吉林段921土地，後分割出同段921-6土地；其上建物為整棟地下兩層、地上13層之建築物，共有門牌4個。為○○○路000號，及○○街00、00、00等號。原告之母倪舒瑾於83/3/19已取得○○路000號00、○○街00號2F之建物所有權，參見原處分卷p79、p77而土地應有部分，迄105/11/3倪舒瑾與東光鋼鐵簽立不動產買賣契約書，參原處分卷p368】渠等4人為東光鋼鐵之利益提起訴訟所支出一、二審裁判費、律師費、其餘規費或費用等，由該公司補貼50萬元等。

(2)當各項訴訟均終結後，執行法院於105/3/3再以東光鋼鐵係倪等4人之債權受讓人，重行製作分配表結果，分配倪舒瑾而由受讓人東光鋼鐵獲償部分9,922,828元(執行費176,365元+債權9,746,463元)。然而債權人倪舒瑾所受分配之計算，除優先分配執行費176,365元外，另獲配2筆合計清償債權9,558,939元，合計總收回9,735,304元，其差數9,922,828-9,735,304=187,524元，就倪舒瑾讓與春輝建設之債權部分，東光鋼鐵亦於105/6/27開立發票含稅額為187,524元(計算式參原處分卷p306；發票參原處分卷p301)給予春輝建設，但註明是郭振齡(即原告母親之本名)部分。

(3)執行法院於105/3/3再以東光鋼鐵係倪等4人之債權受讓人，重行製作分配表。於105/6/2通知領取(參原處分卷p377)，而由東光鋼鐵於105年6月間兌領後。復於同

01 年11月3日與倪舒瑾簽訂不動產買賣契約書(載明為履行
02 101年7月18日協議書，買賣總價12,400,216元，參原處
03 分卷p368)，於105年11月25日將2筆吉林段土地(權利範
04 圍各252/90,000)移轉登記予倪舒瑾指定之宏潤輝實
05 業；就101年7月18日所簽訂協議書，由倪等4人讓與對
06 春輝建設公司之利息債權等標的，東光鋼鐵則以吉林段
07 土地予倪舒瑾等人作為對待給付，依前述協議書及其後
08 簽訂履約備忘錄、不動產買賣契約書之約定，倪舒瑾須
09 將其對春輝建設公司之利息債權34,000,000元，及持有
10 春輝建設公司股份245,000股、東光百貨公司股份305,0
11 00股讓與東光鋼鐵公司，東光鋼鐵公司領取分配款後，
12 於105年11月25日將2筆吉林段土地移轉予倪舒瑾指定之
13 宏潤輝公司。東光鋼鐵、春輝建設、東光百貨、倪等4
14 人歷時多年之債務糾葛以及諸多涉訟案件之調處及撤
15 回，則多方協商解決之處理，協議之主要目的及其經價
16 值均足以兼顧。

17 (4)原告主張利息已於83年4月11日滾入原本，並非利息債
18 權云云；由倪舒瑾作為執行名義之調解書，其上記載：
19 「……二、願給付聲請人自民國83年1月10日向前追
20 溯5年之利息……。」法院其後發給之債權憑證亦載
21 有相同內容，倪舒瑾等人與東光鋼鐵公司於101年7月18
22 日簽訂之協議書略以：「……第五條：……對春輝
23 公司之利息債權願作如下之安排……(三)郭振齡將其
24 利息債權3,400萬元債權全部(連同執行費)讓
25 與……」同日作成「債權轉讓證書」則以：「立書人
26 郭振齡願將臺灣臺北地方法院86年度執字第12874號強
27 制執行事件中對春輝建設股份有限公司之利息債權3,40
28 0萬元債權全部(連同執行費176,365元)……讓
29 與……。」均可佐倪舒瑾係讓與利息債權。被告經函
30 請原告提示倪舒瑾與春輝建設符合民法第207條第1項但
31 書規定(利息不得滾入原本再生利息。但當事人以書面

約定，利息遲付逾一年後，經催告而不償還時，債權人得將遲付之利息滾入原本者，依其約定）之書面約定，原告迄未提示，本院亦無從審酌。

③倪舒瑾處分利息債權及股份之利得，核屬財產交易所得，其計算如下：

1.收入部分：依雙方簽訂101年7月18日協議書及105年11月3日不動產買賣契約書，約定土地買賣總價為12,400,216元，東光鋼鐵並依倪舒瑾指示完成所有權移轉登記，故本件之財產交易收入為12,400,216元。

2.成本及費用部分：①對春輝建設利息債權3,400萬元：該利息債權係基於借貸關係，隨時間經過而發生，倪舒瑾取得利息債權未實際支付成本，其本金債權係另行償還，亦非以該債權金額衡量取得成本。而倪舒瑾於臺北地院強制執行程序支出之執行費176,365元，以及因春輝建設提起債務人異議之訴所支付律師費60,000元，均屬倪舒瑾為確保及實現此部分債權之必要費用。②春輝建設股份245,000股及東光百貨股份305,000股：倪舒瑾持有春輝建設公司股份係於69年至71年間因公司現金增資及私人間轉讓所取得，每股取得成本均為10元；持有東光百貨公司股份係於70年至80年間因公司現金增資及私人間轉讓所取得，每股取得成本亦為10元，是股份取得成本計5,500,000元【(245,000股+305,000股)×10元】；③土地移轉相關費用：依履約備忘錄、不動產買賣契約書(私契)、土地登記申請書(收件字號：105年中山字第211190號)及土地所有權買賣移轉契約書(公契)等，倪等4人按取得土地應有部分之相對比例，其應負擔土地增值稅1,585,950元【(15,600,000元+1,600,000元)×(252/2,733)】，以及登記費1,791元、書狀費320元、印花稅8,004元、代書費5,000元，計1,601,065元。

3.重行核算系爭財產交易所得為5,062,786元(財產交易收入12,400,216元-執行費176,365元-律師費60,000元-股份取

得成本5,500,000元-土地移轉相關費用1,601,065元)等
由，追減財產交易所得4,496,153元(9,558,939元-5,062,
786元)，應屬有據。

④就所得而言。

1. 從理論的觀點而言，所得稅是以所得為課稅客體，而產生
所得之本體為稅本，二者之關係有如果實與樹一般，所得
稅應是針對果實課稅，而不能對樹木本身課稅，否則會發
生課稅侵及稅本的現象，稅本一旦被侵蝕，所結之果實自
不理想，最終所得稅收反而減少。但有時所得與稅本之間
不容易區分，就如同存款生息而不領取利息，繼續複生利
息，對納入為稅本之利息（雖為稅本之一部分）如可明確
之計算自得課徵所得稅，因為該部分是由果實轉換成樹之
一部分。另一個觀察點是樹木本身會長高長大，究竟長大
的部分是果實還是樹木？一般而言樹木長大的部分，是原
來稅本所衍生的部分，應該視為果實而得以課徵所得稅，
只是在樹木尚未出售以前，樹木長大的部分是一分未實現
之所得，這不是不能課稅，而是如何課稅的問題。以房屋
（如同樹果原則之樹木）為例，租金（如同樹果原則之果
實）是所得，對租金課所得稅並無疑義；但房屋因物價上
升或環境改善而增值，就是樹木本身長大，有一天房屋出
售時就像對樹木長大的所得課稅，如果因通貨膨脹而增
值，是虛幻所得，本不宜課稅，但各國為課稅之便利均以
之作為課稅對象；而因為環境改善而增值者，是實質所
得，對之課稅較無爭議。這裡存在一個現實的層次，如何
確認要課所得稅之客體存在（也可以說有所得存在）是一
個問題，如何計算這個客體之實際數額（所得如何量化成
為稅基）是另一個問題，不容混淆。

2. 從現實的視角而言，所得稅建立在「所得」概念上，所得
稅法第7條至第11條雖以諸多名詞為相關定義之規定，但
卻漏「所得」之定義。就所得稅法第14條第1項所稱綜合
所得而言，除第一類營利所得，已經在計算營利事業之淨

01 所得時扣除各項成本或費用，自無再次扣除之必要，而第
02 四類利息所得、第九類退職所得在性質上法規範不認同有
03 成本費用，而第三類薪資所得法規已經有薪資所得特別扣
04 除額之設計，而不認同重複列計成本費用之外，其他各類
05 型所得均有減除成本、費用之規定。且營所稅部分，所得
06 稅法第24條第1項前段亦規定「營利事業所得之計算，以
07 其本年度收入總額減除各項成本費用、損失及稅捐後之純
08 益額為所得額。」足見收入須減除成本費用後始為所得，
09 故所得之基礎為收入。

10 3.我國憲法一方面規定人民之財產權應予保障（憲法第15
11 條），一方面確立私有財產制度（憲法第23條），財產權
12 本質上所附有公共利益增進之義務，較其他基本權為多
13 （憲法第142條、第143條），惟此種為公共利益所為犧牲
14 （財產權附社會義務），以平等犧牲為原則（憲法第7
15 條），而租稅係無對價之強制性給付，租稅應平等負擔，
16 即為量能課稅原則。因此，即使財產權附有社會義務，單
17 純擁有財產，不會課徵所得稅；擁有財產不一定會擁有所
18 得，因財產變動而有所得時，才課徵所得稅。

19 4.從這樣的觀點，足以成為稅基之收入，須要考量兩層意
20 義，其一為透過市場產生交易，其二為對交易之利用產生
21 收益；財產權所附有之納稅之社會義務，在於財產權人經
22 自由意識行為，參與市場之貨品與金錢交易，在給付與對
23 待給付間，產生可供利用之收益。一般侵害財產權所造成
24 之損害賠償，固因係填補財產上損失，並無課稅所得可
25 言；而國家為了公共利益之需，依法行使公權力，致特定
26 人之權益受到特別犧牲，而對該等人所受之損失加以相當
27 之填補，亦無課稅所得可言。

28 5.最高行政法院99年度判字第392號判決曾論述：「損害賠
29 償」或「損失補償」的填補觀念，在所得稅法制下，應置
30 於「成本費用」概念中討論。有形財產的損害賠償（或補
31 償）收入，如未超過其財產的取得成本時，固然並無所

得；雖損害賠償（或補償）只是回復原狀性質，但如其賠償（或補償）收入超過其財產的原始取得成本時，則就其超過部分，已經增加收益，其淨資產增加並已實現，相當於出售財產取得收益，自應納入課稅所得。因此上開判決，認定財政部83年6月16日台財稅第831598107號函釋：

「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（按即現行第10類）規定之其他所得，應依法課徵所得稅。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。」亦同此理。

- 6.就此，更進一步的詮釋所得稅法所稱之「所得」，可以理解成：在特定課稅年度內，稅捐主體新取得且可終局保有、符合稅法所規制之收入（如所得稅法第14條第1項之各類型所得）。要求「新取得」，乃是藉以與原有資產，在沒有進行交易，僅屬接受市場及公權力部門檢證之情況下，所生之帳面增值相區別，也可用來分辨「因債務人還款而取回原有經濟資源（從經濟實質而言，這不是實際收益）」之情形。另外，此等取得必須是物權性的占有支配關係，而要求「可終局保有」，乃是用以與「因借貸而取得經濟資源」之情形相區別（在借貸之情形取得之經濟資源，經濟上的實質意義是將來仍須返還）。而取得之經濟資源必須符合稅法之規制，理由在於：某些經濟資源，難以保存（例如水果），難以換價（例如古董），或非經轉換即難以產生後續收益者（例如勞務或無體財產權之取得）。立法者可能會考量，過早將此等經濟資源納入「所得」之範圍，將迫使稅捐主體即時進行換價行為以便納稅，可能會使經濟資源無法達到最高效率。所以基於立法政策之考量，暫時不將之納入「所得」之範圍內，等到稅捐主體在往後週期，自由決定換價時或因轉換而更有收益

時，再將換價之所得或新增之收益，列為「所得」。不過基於「資訊不對稱」之考量，稅捐法制也有可能會在稅捐機關掌握到上開「非屬所得」之經濟資源後，課予稅捐主體說明此等「非屬所得」之經濟資源後續處理經過之協力義務，並在稅捐主體不履行此等協力義務時，賦與推計課稅之法律效果。

7.職是，時間差在法規範裡擁有一個特殊的意義。設若所有交易都是現物交易（一手交錢一手交貨）或以物易物，則經濟學裡不再重視資訊不對稱，也無須討論市場之競爭性，民法裡也無需架構債權行為與物權行為之區辨。最基本的債權是契約，當你說的等於我說的之時，契約就成立，而我們按著所說的去做，就是契約之履行。正因為契約之成立與契約之履行之間有時間差，所以債權行為為原因行為，而物權行為為履行行為，同樣的我們對所得之觀察要擁有時間差的觀念。同一資源在「交換」時，是否產生所得，乃是二個不同時點之比較，該資源因供需不同而生之價差，以為決定。當我們認為「互易」無所得產生，是因為甲之A物與乙之B物當場互異，而A、B二物當時等價，所以此項互易甲或乙均無所得發生。若甲乙之互易，是約定甲2月1日交付A物，而乙8月1日始交付B物，當2月1日A物價值100元，8月1日B物價值500元，我們就該嚴謹面對因時間而生之價差400元？同樣的，「損害賠償」非所得，因為「賠償」正好用以填補「損失」，所以沒有「所得」發生。但問題是，固有利益之損害賠償仍然要按照受損財物之市場平均價格賠償，而「受損時點」或「賠償時點」之市場價值，一樣會與「取得時點」之市場價值有差異，仍然會有「所得」之發生。

8.認知所得的存在是一個層次，如何處理該所得成為稅基是另一個層次；這在個人之綜合所得與營利事業之營利所得之間，會因為制度設計之不同而影響到時間差上對所得之呈現。營利事業因為設帳及攤提成本，可以將時間差所呈

現之損益明確的表達，一開始投入資本額是現金列計在資產表裡，而權益表是業主權益，而後購入廠房、機器成為固定資產，納入不同年度的攤提，就成為成本費用的一部分，而成為收入之減項，成本列計的多將導致營業淨利的變小（應稅之所得變小），同步導致稅後可分配盈餘的變少（實際的收入不變，但淨利變少，是因為該事業已將固定資產的成本賺回來）。多年後成本攤提完畢，表示當年這些固定資產之購入成本，均因逐年攤提而由收入減項中回收。有一天針對這些廠房，營利事業因土地重劃所領取地上物拆遷補償費時，這些成本早就攤提完畢，所得到之拆遷補償費就是當年度之非營業增益，將之列為其他收入，並就其扣除當年度屬於非營業損失及費用、必要成本及相關費用所剩盈餘，核實課徵營所稅，就是如實呈現時間差所衍生之所得。這些應歸功於有設帳可查及成本攤提制度，這在營利事業可以完整呈現，但在個人綜合所得卻做不到，而且當年度將個人所得購入資產，也無法成為收入之減項，更無法逐年回收成本，所以有一天發生地上物拆遷補償費時，這是對特定財產損失之彌補，歸屬損害補償性質，而無法具體計算因時間差而產生之所得；這也是釋字第607號解釋（針對個人及營利事業就所領取之地上物拆遷補償費為「所得」不同認定）的理由之一。

④至於，原告主張本案爭點有三，①個人所得歸屬年度之認定，不問其原因事實之發生年度，而以實際取得日期為判斷標準，顯然有誤；②動產物權之所得實現年度應以讓與合意、交付及移轉生效日為實現年度，而非對價實際取得日年度；③不動產及動產互易準用關於買賣之規定，核屬兩項財產買賣，其出售所得歸屬年度，係以各別財產物權移轉生效日為所得歸屬年度，而非收取價金年度。實質上這些論述均有失周延。

1.首先，原告所稱(1)財政部59/11/07令：債權人之應收利息應俟實際取得時才予課徵。個人綜合所得稅之課徵，係以

收付實現為原則，其應收利息既經判決，自可核計利息所得，並應俟實際取得該項利息所得時，再予合併課徵當年度綜合所得稅。」(2)財政部88/08/12函：因案停職於復職時一次領取停職期間之薪資分年計算課稅。納稅義務人於復職時，由服務機關一次補發停職期間之薪資所得，均屬實際補發年度之所得，扣繳義務人於填發扣繳暨免扣繳憑單予納稅義務人時，應同時填具補發各年度薪資所得明細表予納稅義務人。納稅義務人領取一次補發停職期間之薪資所得，其屬補發以前年度部分，除檢附相關之扣繳暨免扣繳憑單外，並應檢附補發各年度薪資所得明細表，俾供稽徵機關計算補徵綜合所得稅。稽徵機關接獲納稅義務人綜合所得稅結算申報書後，應依納稅義務人提供補發各年度薪資所得明細表之各年度薪資所得總額，分別併入各該年度綜合所得總額計算應補徵之稅額後，彙總一次發單補徵復職年度之綜合所得稅。(3)財政部91/03/01函：一次領取停職期間之薪資所得，與納稅義務人私人間因債權債務關係向法院提起訴訟一次取得之數年利息所得，二者之情形有所不同。是納稅義務人一次取得數年之利息所得，應併入其實際取得日期所屬年度課徵綜合所得稅。(4)財政部95/10/24號函：因訴訟勝訴一次領取補發之薪資所得課稅釋疑。其一次領取公司補發終止勞動契約至復工之日止期間之薪資所得，得參照本部88年8月12日號函釋規定，核課綜合所得稅。(5)財政部97/10/31函：取得以前年度租金收入應併入各該年度計算所得於補發年度課徵。得參照本部88年8月12日號函規定，按租金所屬年度分別併入各該年度之綜合所得總額計算其應補徵之稅額，於實際補發租金96年度課徵綜合所得稅。(6)財政部73/05/28號函：個人出售已登記所有權之房屋財產交易所得歸屬年度之認定，以房屋所有權移轉登記日所屬年度為準。(7)財政部賦稅署102/06/19函：個人出售專利權，約定分年收取價金且無法提示相關成本費用證明乙案，以專利權讓與登記年度為

財產交易所得歸屬年度。雖(2)(4)(5)等函所示，收入應併入各該年度計算所得於補發年度課徵，但其均有特定之定期給付的基礎法律關係；如因案停職於復職時一次領取停職期間之薪資分年計算課稅；一次領取公司補發終止勞動契約至復工之日止期間之薪資所得；按租金所屬年度分別併入各該年度之綜合所得總額計算其應補徵之稅額。本案雖稱為利息債權，但該利息債權是經過衡量而計算出具體數據之債務已經屬於單一的個體，最初是春輝建設與倪舒瑾於81/3/10簽訂協議書（參原處分卷p490），約定利息部分，並自簽訂協議書之日起向前追溯5年，按年利率20%計算利息，清償日雙方另為協議；旋於83年3月間經調解達成合意，願於83年4月11日前給付利息3,400萬元（按年利率20%計算5年利息，約為100%，與本金同額）。而據以執行之債權亦以利息債權3,400萬元，單純的參與分配，並未加計任何利息或違約金，故與原告所稱之(2)(4)(5)等函所示，收入應併入各該年度計算所得於補發年度課徵，情節不同，而無適用之空間。另(1)(3)(6)(7)函所示情節更與本案情形相距更遠，更無適用之餘地。

2. 其次，無論動產或不動產之交易所得的實現，都是依循所得稅法關於個人所得稅之課徵，以個人所得「實際取得之日期」為準，即所謂「收付實現制」，唯一的差距是動產物權之權利變動是交付，而不動產物權權利變動是登記，與該物權交易時，對價如何支付無關，個人所得之實現是在交易為原因事實，而物權移轉與代價取得，若是等價值就沒有個人所得之發生，也就無所謂收付實現之發生。所得之量化必須與所得之歸類一起討論（例如綜所稅中各類所得有不同的量化方式），因為收入之歸類本身會決定其可否扣除成本費用及該成本費用之範圍。而在「收入」轉化為「所得」的過程中，這個部分的處理方式會影響所得最終量化結果。而量化之課題則是將「所得貨幣化」換成稅基，此時需注意所得量化之基本前提是「貨幣之購買力

不因時間的變化而改變」。而量化之步驟是以收入之歸類為量化之基礎，再觀察收入成本費用配合原則，以決定該等收入所對應之成本費用所容許之範圍。分別就收入量化、成本費用量化，而後將「量化之收入」減「量化之成本費用」而得「所得之量化」。稅基指的是適用稅率的核定基礎（原則上稅基如果是數額，稅基*稅率=稅額），例如營業稅是以營業收入為課稅基礎（加值型營業稅以營業額之5%計算之），所得稅是以所得為基礎（只是所得需要經量化而為稅基）。故原告稱財產物權移轉生效日為所得歸屬年度，而非收取價金年度，為失之偏離事實，民法之所以有債權、物權之區分，在於履行之時間差，現實交付之買賣，債權行為與物權行為在同一時間完成，以物易物的時代也是現實交易，債權是交易的原因，而物權是交易的履行，他本身即存有時間因素所造成之價值之變動，這份變動就有可能產生所得。換言之，無論動產或不動產之交易所得的實現，都是以個人所得「實際取得之日期」為準，即所謂「收付實現制」，由本案之實例中分析即足以釐清。

⑤兩造從最早之債務清償爭議，而經東光鋼鐵基於自己之利益而居中介入，至三方爭執釐清。

1. 時序上而言，春輝建設向原告之母倪舒瑾借用資金合計3,400萬元，一直未償。雙方於【81/3/10簽訂協議書】，約定以春輝建設所有之房屋（不含基地）作價3,400萬元抵償本金。利息部分追溯5年按年利率20%計算，相當於本金同額之利息債權，清償日雙方另為協議。雙方因債務清償糾紛，旋於【83年3月間經調解達成合意】，春輝建設以林森北路建物移轉登記給原告抵償所欠本金3,400萬元，並願於83年4月11日前給付利息3,400萬元（利息追溯5年，按年利率20%計算，約為100%，為一倍之金額）。但春輝建設仍未履行，倪舒瑾聲請執行無果，獲核發債權憑證。倪舒瑾續於【93年間再以上開債權憑證，就臺北地院86年度

執字第12874號強制執行事件，具狀聲明參與分配】，執行法院於101年間拍賣不動產暨製作分配表，並函告債權人倪舒瑾收回9,735,304元(含執行費176,365元，清償債權9,558,939元)，倪舒瑾等不服，提起分配表異議之訴；又春輝建設於執行程序中，亦以倪舒瑾前揭調解書暨債權憑證無效等由，對倪舒瑾等提起債務人異議之訴。前揭訴訟繫屬中，執行法院尚未實行分配，經吉林段921土地之所有權人東光鋼鐵介入，與倪等4人於【101/7/18簽訂協議書】，約定渠等4人各自以債權、春輝建設、東光百貨之股份作價，取得東光鋼鐵所有之吉林段921土地(按出讓債權及股份比例計算)，倪舒瑾並於同日書立債權轉讓證書及股權轉讓證書，讓與：對春輝建設之利息債權3,400萬元、春輝建設股份245,000股(參原處分卷p413)；3. 東光百貨股份305,000股等給予東光鋼鐵。【倪等4人復於104/7/30日與東光鋼鐵簽訂履約備忘錄】(參原處分卷p387)載明：為雙方101年7月18日協議書履約事宜，東光鋼鐵應將吉林段921地號、921之6地號土地(權利範圍各2,733/90,000，下稱2筆吉林段土地)過戶予倪等4人或其指定之人，渠等4人為東光鋼鐵之利益提起101年度重訴字第502號訴訟所支出裁判費307,152元、上訴二審支付裁判費156,144元、律師費、其餘規費或費用等，由該公司補貼50萬元等。法院俟案關訴訟均告確定，於105/3/3再以東光鋼鐵係倪等4人之債權受讓人，重行製作分配表結果，分配倪舒瑾獲償部分9,922,828元(執行費176,365元+債權9,746,463元)予東光鋼鐵(參原處分卷p378)，於105/6/2通知領取(參原處分卷p377)，而由東光鋼鐵於105年6月間兌領後。復於【105/11/3】與倪舒瑾簽訂不動產買賣契約書(載明為履行101年7月18日協議書，買賣總價12,400,216元，參原處分卷p368)，於【105/11/25日】將2筆吉林段土地(權利範圍各252/90,000)移轉登記予倪舒瑾指定之宏潤輝實業。

01 2.從實質意義觀之，一開始是原告之母倪舒瑾出借資金，協
02 助春輝建設興建大樓，借款約計3,400萬元，春輝建設一
03 直未清償。雙方於81/3/10簽訂協議書，就定調為【春輝
04 建設以該公司所有之房屋（○○○路000號00及○○街00
05 號2樓建物不含基地，基地持分由雙方依據春輝建設與原
06 地主合建契約之約定協商解決，作價3,400萬元抵償本
07 金。利息部分，並自簽訂協議書之日起向前追溯5年，按
08 年利率20%計算利息，亦計約3,400萬元清償日雙方另為協
09 議】。

10 (1)旋於【83年3月間經調解成立，法院核定後，建物之移
11 轉登記，原告之母倪舒瑾於83/3/19已取得○○○路000
12 號00、○○街00號2F之建物所有權】，春輝建設以林森
13 北路、錦州街之建物移轉登記給原告，抵償所欠本金3,
14 400萬元，並願於83年4月11日前給付利息3,400萬元(利
15 息追溯5年，按年利率20%計算，約為100%，為一倍之金
16 額)。雖經債權人申請執行，或併案聲明參與分配。期
17 間雖經法院執行春輝建設之財產，倪舒瑾雖在分配表上
18 列有得受清償之數額，但其他債權提出之分配表異議之
19 訴，甚至提出異議之訴及確認債權不存在之訴，能否順
20 利取得配款，尚未可知。

21 (2)因此東光鋼鐵（即地主）介入，與倪等4人於【101/7/1
22 8簽訂協議書】，約定倪舒瑾部分以債權（此部分債權
23 讓與不另計價，參原處分卷p466；該債權合併於股權作
24 價交易，但不另行計價；換言之有分配到執行款，亦歸
25 東光鋼鐵，若未曾獲配，亦與原告之母無涉）、股權
26 （春輝建設、東光百貨之股份）作價，取得東光鋼鐵所
27 有之吉林段921土地(按出讓債權及股份比例計算，所得
28 建築物其基地應有部分)。

29 3.此時，被告面臨到兩種選項。其①協議書第9條言明土地
30 價金以每坪作價197萬元，約65坪，價金約1.28億元；同
31 時經合計債權、股權等所得之土地價金僅約1.3億元(參原

處分卷p464)。其②是土地公告現值，所計算出的東光鋼鐵應將吉林段921地號、921之6地號土地(權利範圍各252/90,000，而載明於105/11/3與倪舒瑾簽訂不動產買賣契約書載明為履行101年7月18日協議書，買賣總價12,400,216元(參原處分卷p368)。由於兩種選項差距10倍多，何者合理尚難認定。

(1)經查，土地的持份之應有部分，比例是一致的，不會因應有部分比例而受影響；差異度之分析在於平均單價，這是不難想像的；而且倪等4人復於104/7/30日與東光鋼鐵簽訂履約備忘錄(參原處分卷p387)載明：為雙方101年7月18日協議書履約事宜，東光鋼鐵應將吉林段921地號、921之6地號土地(權利範圍各2,733/90,000，下稱2筆吉林段土地)過戶予倪等4人或其指定之人，渠等4人為東光鋼鐵之利益提起101年度重訴字第502號訴訟所支出裁判費307,152元、上訴二審支付裁判費156,144元、律師費、其餘規費或費用等，由該公司補貼50萬元等。

(2)東光鋼鐵介入，與倪等4人於101/7/18簽訂協議書，約定渠等4人各自以對春輝建設之債權92,439,641元(項次可併入總計內，但不得獨立另為計價，參協議書第5條第1項第4款)，計算個結果，對春輝建設金額，比例相當高，占全部債權及股價合計113,479,641元的81.4%。若這個項次可併入總合計，但不得獨立另為計價，顯然約定倪舒瑾部分以債權(此部分讓與不另計價，參原處分卷p466；該債權合併於股權作價交易，但不另行計價；換言之有分配到執行款，亦歸東光鋼鐵，若未曾獲配，亦與原告之母無涉；正因為如此處理，才能使各項訟爭得以釐清而促進撤回。)如此一來，設分射俸性就過高，而無法預估，將該份債權移轉讓與為土地價位的參考，也失去其預估的可能性；再則這份土地是已經移轉登記於原告之母名下建物的基地應有部分，是公寓

大廈條例所稱與專用部分、公共設施應有部分，及其基地持有之基地應有部分，此三項比例值應該相當；所以被告選擇載明於105/11/3與倪舒瑾簽訂不動產買賣契約書載明為履行101年7月18日協議書，買賣總價12,400,216元(參原處分卷p368)，應屬有據。亦即，系爭財產交易所得應為5,062,786元(財產交易收入12,400,216元-債權取得成本0元-股權取得成本5,500,000元-執行費176,365元-律師費60,000元-土地移轉相關費用1,601,065元)，亦足供核。

4.原告認為101年度及105年度都很難認定，原告是有財產交易之所得者(其稱債權有3,400萬元、股票550萬元、執行事件分配款也將近千萬，土地收入僅價值12,400,216元；已是虧損，何來所得)。經查，原告就另案執行中聲明參與分配，雖經法院執行春輝建設之財產，倪舒瑾雖在分配表上列有得受清償之數額，但其他債權提出之分配表異議之訴，甚至提出異議之訴及確認債權不存在之訴，能否順利取得配款，尚未可知。況東光鋼鐵(即地主)介入，與倪等4人於【101/7/18簽訂協議書】，約定倪舒瑾部分以債權(此部分讓與不另計價，參原處分卷p466；該債權合併於股權作價交易，但不另行計價；換言之有分配到執行款，亦歸東光鋼鐵，若未曾獲配，亦與原告之母無涉)因此，當這3,400萬元之債權，已經轉讓給東光鋼鐵，自無法列計何項損失之內；春輝建設、東光百貨之股份作價，也僅550萬元，取得東光鋼鐵所有之吉林段921土地(按出讓債權及股份比例計算，所得建築物其基地應有部分)僅1,204萬元。收入減去支出，仍為正數，豈可謂無所得。

【B. 罰鍰部分】。

①原告105年度綜合所得稅結算申報，漏報其母倪舒瑾財產交易所得9,558,939元，初經被告按所漏稅額3,959,164元處0.5倍罰鍰1,979,582元，惟系爭財產交易所得既經追減4,496,153元，已如前述，應按重行核算之所漏稅額1,969,347元處

0.5倍罰鍰984,673元，被告復查決定乃予追減罰鍰994,909元（1,979,582元-984,673元）。

1.原告稱，依一般人關於財產交易損益之知識經驗，本件實為財產交易損失，且有歸課年度錯誤之爭議，被告更係費時4年方做成復查決定，尚難認定原告存有故意或過失，自無漏稅處罰之該當。

(1)就被告費時4年方做成復查決定，是因為執行法院因分配表之相關訴訟太多件，以致延宕可受分配之數據，且極有可能是無法受償（分配金額為0）；83年3月間經調解達成立並經法院核定，春輝建設以林森北路等建物移轉登記給原告抵償所欠本金3,400萬元，並願於83年4月11日前給付利息3,400萬元。並願於83年4月11日前給付利息3,400萬元屆期未為清償，倪舒瑾即於對春輝建設之強制執行事件中聲明參與分配，而於101年間拍賣春輝建設之不動產，倪舒瑾之利息債權在計算分配表中顯示將獲償9,558,939元。但倪舒瑾等又提起分配表異議之訴；又春輝建設公司於執行程序中，亦以倪舒瑾所據以為執行名義之債權憑證、及其執行無效果而發債權憑證之法院核定之調解筆錄有無效之原因等由，對倪舒瑾等提起債務人異議之訴。

(2)101年起延宕5年的是訴訟，而非被告之課稅。是以，在101年無法就該分配款為分配。而所得稅法關於個人所得稅之課徵，係以個人所得「實際取得之日期」為準，即所謂「收付實現制」（司法院釋字第377號解釋參照）。故無法認定101年間拍賣春輝建設之不動產，倪舒瑾之利息債權在計算分配表中顯示將獲償9,558,939元，就認定在101年度，就是該獲利應歸屬之課稅年度。而有關義務衝突之阻卻違法，原告稱債權之受讓人東光鋼鐵已就其受償金額及取具之所得據實申報納稅，縱使原告未申報系爭財產交易所得，仍不具違法性，而得以「義務衝突」作為阻卻違法事由。一般而言，一人

同時負擔多數義務而不能兼顧，致生衝突者，如因履行較高或同等義務，而不得不違反他一義務，則關於此義務之不履行，基於義務衝突原則，應阻卻違法。這是在一個主體發生的衝突，東光鋼鐵已據實申報營業稅及所得稅，與原告是否未申報系爭財產交易所得，是兩個申報稅捐之納稅義務人，與義務衝突毫無關係。

2.原告105年度未申報出售○○市○○區○○街00號2樓房屋之財產交易所得該房屋之契稅標準現值為7,479,900元，該筆所得係依「105年度個人出售房屋之財產交易所得計算規定」，按房屋評定現值之41%計算而得，原核定即依稽徵實務將之歸入免罰所得，且出賣人核轉持分比例為50%，卷附違章案件漏稅額計算表(7,479,900*41%*50%=1,533,379元，詳被告原處分卷第493頁)可資參照，此部分原查核定數、復查決定數在此均無影響；核無原告所稱罰鍰計算有誤之情事。原告雖未申報出售○○市○○區○○街00號2樓房屋之財產交易所得1,533,379元(房屋評定現值7,479,900元×41%×應有部分50%，詳被告原處分卷p493)，而該筆所得係依財政部核定標準，核屬應稅免罰之所得，則無爭議。

②本稅部分，經重行核算系爭財產交易所得為5,062,786元(財產交易收入12,400,216元-執行費176,365元-律師費60,000元-股份取得成本5,500,000元-土地移轉相關費用1,601,065元)等由，追減財產交易所得4,496,153元(9,558,939元-5,062,786元)，應屬有據。該減項4,496,153元，就直接影響到綜合所得稅淨值，由原核之13,827,110元減少4,496,153元，成為復查決定數9,330,957元，因為綜合所得稅淨值未超過千萬，所以稅率由原查之45%，調整為復查決定之40%。應補稅額及所漏稅額分別由原查核定數分別由4,419,178元、3,959,164元變更為2,429,361元及1,969,347元；隨著本件係按所漏稅額處0.5倍罰鍰，則罰鍰亦隨之由1,979,582元，變更為984,673元。

01 ③另原告主張應參照納保法第7條第3項規定及黃馨齡案復查
02 決定裁罰0.4倍數云云，經查。

03 1.納保法第7條第3項規定，係適用於租稅規避且未違反誠
04 實義務者，所加徵之滯納金，與本件案情全然無涉，本
05 件係原告明顯違反誠實義務(於申報書中並未揭露扶養
06 親屬其母親倪舒瑾之系爭財產交易所得)，而該部分之
07 財產交易所得所獲致之土地，是經由原告知悉之情形
08 下，移轉登記予倪舒瑾指定之宏潤輝實業(原告為該公
09 司之負責人)。兩者之違章情節顯然欠缺裁罰特徵之類
10 似性與及比較可能性，原告執此論斷本件裁罰倍數過
11 重，顯屬失當。

12 2.另案，被告於109年2月25日作成之黃馨齡案復查決定
13 (以考量違反義務之客觀行為及情節較輕，而採按所漏
14 稅額處0.4倍罰鍰)，該復查決定業經財政部109年8月19
15 日台財法字第10913925520號訴願決定撤銷在案(詳被告
16 原處分卷第12-23頁)，被告就上開訴願決定之意旨，以
17 被告110年8月16日財北國稅法二字第1100024003號重核
18 復查決定(詳被告原處分卷第1-11頁)，是案罰鍰部分因
19 所漏稅額不存在(財產交易所得為0)而予免予處罰，與
20 本案情節不同，原告稱未能一致性處理，執此主張酌減
21 罰鍰，應認於法無據。

22 ④國家擁有之稅捐債權，是在人民因稅捐構成要件要素與社
23 會生活事實合致之際，就即時成立；無須稅捐稽徵機關另
24 為處分而成立。因此，納稅義務人應盡的注意義務，應以
25 其個人的個別情況，是否能加以注意而不注意為準(具體
26 輕過失)，亦即與處理自己事務同一注意為準(民法第535
27 條規定參照)。

28 1.本件所得人倪舒瑾為原告之母，其母以股權及債權與東
29 光鋼鐵公司從事互易，所取得之一部吉林段土地更係登
30 記於原告擔任負責人之宏潤輝公司名下，原告實難諉為
31 不知，應非不得就自己稅法上義務之相關資訊(包含相

01 關法令及課稅事實，如所得稅法第14條第1項第7類規
02 定、相關成本費用及課稅所得額之計算等節)加以掌
03 握，從而避免實現漏稅罰之構成要件，惟原告對於課稅
04 事實及相關法令等資訊顯然未能充分掌握，致漏未申報
05 系爭財產交易所得並造成漏稅結果，顯有違反注意義務
06 並存在可歸責的過失。

07 2.而原告指稱本件實為財產交易損失者，係因其主張利息
08 已於83年間滾入原本云云。然查財產移動（所有權之歸
09 屬）過程中，由倪等4人將債權（黃留依妹、黃馨齡、郭
10 振齡對春輝建設之利息債權，及黃劉依妹、黃馨齡對東
11 光百貨之債權）、股權（東光百貨、春輝建設之股權）
12 這些債權之讓與均不另計價參協議書第5、6條，本院卷
13 p31、32。協議書是東光鋼鐵（即地主）介入，與倪等4
14 人於101/7/18所簽訂之協議書，約定倪舒瑾部分以債權
15 （此部分讓與不另計價，參原處分卷p466；該債權合併
16 於股權作價交易，但不另行計價；換言之有分配到執行
17 款，亦歸東光鋼鐵，若未曾獲配，亦與原告之母無
18 涉）；此時倪等4人將債權（對東光百貨、春輝建設之
19 債權）、股權（東光百貨、春輝建設之股權）作價1.28
20 億或1.13億供為渠等4人擁有春輝建設大樓之房屋，所
21 應擁有之土地應有部分2733/90000（約65坪、214.88平
22 方公尺）以供互易。東光百貨、春輝建設之股權是由倪
23 等4人將之轉讓給東光鋼鐵，這是股權交易；但債權交
24 易則是倪等4人對東光百貨、春輝建設之債權轉讓給東
25 光鋼鐵。原告若稱83年間已將股息轉入本金，就是針對
26 利息債權屆期未清償，則計算新利息（以息生息），前
27 提是，需要符合民法第207條第1項但書規定（利息不得
28 滾入原本再生利息。但當事人以書面約定，利息遲付逾
29 一年後，經催告而不償還時，債權人得將遲付之利息滾
30 入原本者，依其約定）之書面約定，原告迄未提示，本
31 院自無從審酌。

01 3.準此，原告未能充分掌握其稅法上義務之相關資訊，顯
02 有過失，自有依所得稅法第110條第1項規定處罰之該
03 當，其漏報系爭財產交易所得亦難謂有何正當理由，更
04 無相關作為以防免漏稅結果之發生，遑論形成不生漏稅
05 結果之確信，被告自無從依納保法第16條第2項規定減
06 免其罰。

07 ⑥另原告主張其有阻卻違法事由及阻卻責任事由云云，查：

08 1.所稱阻卻違法事由，係指當事人雖已符合特定行政處罰
09 之構成要件，但是因為存在特定事由或正當理由，足以
10 排除違法性，為阻卻違法事由，亦即不能加以處罰，例
11 如依法令之行為、正當防衛及緊急避難(行政罰法第11
12 條至第13條規定參照)。而所稱阻卻責任事由，係指行
13 為人欠缺辨識其行為是否違法之判斷能力，或欠缺對自
14 己行為的控制能力，故就其違反義務的行為不負法律上
15 之責任，例如未滿14歲人之行為，以及行為時因精神障
16 礙或其他心智缺陷，致不能辨識其行為違法者，均不予
17 處罰(行政罰法第9條第1項及第3項規定參照)。

18 2.關於義務衝突已如前述，而就阻卻違法性或阻卻有責性
19 而言，均有所稱阻卻違法事由，如依法令之行為、正當
20 防衛及緊急避難，行政罰法第11條至第13條規定參
21 照)。而所稱阻卻責任事由，例如未滿14歲人之行為，
22 以及行為時因精神障礙或其他心智缺陷，致不能辨識其
23 行為違法者，均不予處罰(行政罰法第9條第1項及第3項
24 規定參照)。而超法規之阻卻違法性或阻卻有責性等事
25 由，亦有各家學說供為查考。

26 3.但原告主張均與之無關，誠如原告所說，①本案倪君出
27 售債權額34,000,000元及股權面額5,500,000元，合計3
28 9,500,000元，遠大於取得對價土地金額12,400,216
29 元，按此情節，一般人如何應注意其產生財產交易所
30 得，並能注意而不注意其已產生財產交易所得。②本案
31 於107年8月作成原核課處分，111年7月重核復查決定更

正所得金額，被告費時近4年時間，（由原核定漏報之利息所得9,558,939元變更為漏報財產交易所得9,558,939元，並重核追減4,496,153元，變更核定為5,062,786元），被告尚且無法立即正確認定實現何類所得名目及計算所得實現金額，一般人又如何應注意、能注意地正確計算系爭交易實現之所得等語，故本案原告具有阻卻責任之正當事由，應不予處罰。

4.就上開①，是協議書是東光鋼鐵（即地主）介入，與倪等4人於101/7/18所簽訂，約定倪舒瑾部分以債權（此部分讓與不另計價，參原處分卷p466；該債權合併於股權作價交易，但不另行計價；換言之有分配到執行款，亦歸東光鋼鐵，若未曾獲配，亦與原告之母無涉）；當原告之母以3,400萬元主張參與分配時，執行法院於101年4月11日北院木86執榮字第12874號函（下稱101年4月11日函，參原處分卷p480），其中債權人倪舒瑾，合計總收回9,735,304元（含執行費176,365元，清償債權9,558,939元）。倪舒瑾等不服，提起分配表異議之訴，又春輝建設公司於執行程序中，101年4月間亦以倪舒瑾前揭調解書暨債權憑證無效等由，對倪舒瑾等提起債務人異議之訴；原告豈能置3,400萬元可能因訴訟而為0，而任意易全額列計並將協議書是於101/7/18所簽訂，約定倪舒瑾此部分讓與不另計價之明文，棄之不顧，而原告任意主張之阻卻違法，自無足採。

5.至於②所稱之歷時多年才由利息債權轉認為財產交易所得，而從900多萬元減為500多萬元也歷時多年，人民又如何能做到；這是期待可能性的範疇，正因為稅捐債權，是在人民因稅捐構成要件要素與社會生活事實合致之際，就即時成立；無須稅捐稽徵機關另為處分而成立。

(1)因此，納稅義務人應盡的注意義務，應以其個人的個別情況，是否能加以注意而不注意為準（具體輕過

失)，亦即與處理自己事務同一注意為準，尤其是這些生活事實，只有納稅義務人才足以知曉，故納稅義務人負有協力義務，對於稅捐機關之多次詢問，原告並未通盤告知，而且整棟建築之資金籌畫，歷時多年。原本83年已經由法院調解成立，視同民事判決之效力，即時解決建物部分之移轉，但土地部分尚有應有部分比例之計算；不得已，倪舒謹於83年間以春輝建設公司為債務人，聲請臺灣臺北地方法院(下稱臺北地院)強制執行無果，獲核發債權憑證終結。

(2)倪舒謹續於93年間再以上開債權憑證，就臺北地院86年度執字第12874號強制執行事件，具狀聲明參與分配(參原處分卷p483)，執行法院於101年間拍賣不動產暨製作分配表，以101年4月11日函告知債權人倪舒謹合計收回9,735,304元(含執行費176,365元，清償債權9,558,939元)，倪舒謹等不服，提起分配表異議之訴；又春輝建設公司於執行程序中，亦以倪舒謹前揭調解書暨債權憑證無效等由，對倪舒謹等提起債務人異議之訴。

(3)因各方之訴訟繫屬中，執行法院未實行分配。經吉林段921土地之所有權人東光鋼鐵介入，與倪舒謹、黃劉依妹、黃寶健、黃馨齡(下稱倪等4人)於101年7月18日簽訂協議書，約定渠等4人各自以債權、春輝建設、東光百貨股權作價，取得東光鋼鐵所有之吉林段921土地，以及各項訴訟之撤回。倪等4人復於104年7月30日與東光鋼鐵簽訂履約備忘錄裨益履行101年7月18日協議書履約事宜，並同意渠等4人為東光鋼鐵之利益提起101年度重訴字第502號訴訟所支出裁判費307,152元、上訴二審支付裁判費156,144元、律師費、其餘規費或費用等，由該公司補貼50萬元等。

(4)執行法院俟案關訴訟均告確定，於105/3/3再以東光鋼鐵係倪等4人之債權受讓人，重行製作分配表結

01 果，分配倪舒瑾獲償部分9,922,828元(執行費176,36
02 5元+債權9,746,463元)予東光鋼鐵。而由東光鋼鐵於
03 105年6月間兌領後。復於同年11月3日與倪舒瑾簽訂
04 不動產買賣契約書於105年11月25日將2筆吉林段土地
05 (權利範圍各252/90,000)移轉登記予倪舒瑾指定之宏
06 潤輝實業有限公司(代表人即原告，下稱宏潤輝實業)
07 等。

08 6.是以，倪舒瑾就3,400萬元之利息債權，83年經法院調
09 解成立已經有民事判決確定之效力後，因無法向債務人
10 春輝建設取償，而後83年執行無效果，93年參與分配另
11 案86年之執行事件。當該參與分配於101年有部分勝償
12 之分配時，春輝建設又提出債權不存在之訴訟，而又有
13 多數債權人(倪舒瑾亦同)提起分配表異議之訴。嚴重
14 干擾到執行程序之進行，待東光鋼鐵於該年之介入，而
15 有以債權、股權與基地應有部分、訴訟撤回之協議；而
16 使利息所得轉換成財產交易所得，這些都是隨著當事人
17 處理事務的方式改變，而導致不同所得之定性。這也是
18 稅基量化的過程，量化之步驟是以收入之歸類為量化之
19 基礎，再觀察收入成本費用配合原則，以決定該等收入
20 所對應之成本費用所容許之範圍。分別就收入量化、成
21 本費用量化，相減而成所得之量化。這些都是原告之母
22 倪舒瑾在爭取權益下所為方法之選擇，又處於查無債務
23 人春輝建設之財產之下，策略之改變。原告稱「被告尚
24 且無法立即正確認定實現何類所得名目及計算所得實現
25 金額，一般人又如何應注意、能注意地正確計算系爭交
26 易實現之所得等語，故本案原告具有阻卻責任之正當事
27 由，應不予處罰」，是未能通盤觀察事物之背景及其發
28 展，而有所誤認；所稱自無足採。

29 ⑦從而，原處分(含復查決定)，並無違法，訴願決定予
30 以維持，核無不合。原告訴請撤銷，為無理由，應予駁

回。兩造其餘攻擊防禦方法，經審酌均與結論無影響，而無一一論述之必要，就此敘明。

六、據上論結，本件原告之訴為無理由，依行政訴訟法第98條第1項前段，判決如主文。

中 華 民 國 112 年 9 月 28 日

審判長法 官 陳心弘

法 官 畢乃俊

法 官 林妙黛

一、上為正本係照原本作成。

二、如不服本判決，應於送達後20日內，向本院高等行政訴訟庭提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內補提理由書；如於本判決宣示或公告後送達前提起上訴者，應於判決送達後20日內補提上訴理由書（均須按他造人數附繕本）。

三、上訴未表明上訴理由且未於前述20日內補提上訴理由書者，逕以裁定駁回。

四、上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書（行政訴訟法第49條之1第1項第3款）。但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人（同條第3項、第4項）。

得不委任律師為訴訟代理人之情形	所需要件
(一)符合右列情形之一者，得不委任律師為訴訟代理人	1. 上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備法官、檢察官、律師資格或為教育部審定合格之大學或獨立學院公法學教授、副教授者。 2. 稅務行政事件，上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備會計師資格者。 3. 專利行政事件，上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備專利師資格或依法得為專利代理人者。

01

(二)非律師具有右列情形之一，經最高行政法院認為適當者，亦得為上訴審訴訟代理人	1. 上訴人之配偶、三親等內之血親、二親等內之姻親具備律師資格者。 2. 稅務行政事件，具備會計師資格者。 3. 專利行政事件，具備專利師資格或依法得為專利代理人者。 4. 上訴人為公法人、中央或地方機關、公法上之非法人團體時，其所屬專任人員辦理法制、法務、訴願業務或與訴訟事件相關業務者。
是否符合(一)、(二)之情形，而得為強制律師代理之例外，上訴人應於提起上訴或委任時釋明之，並提出(二)所示關係之釋明文書影本及委任書。	

02

中 華 民 國 112 年 9 月 28 日

03

書記官 吳芳靜