

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248號

112年12月28日辯論終結

原告 黃寶健

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

鍾盈蓁

上列當事人間綜合所得稅事件，原告不服財政部中華民國112年1月5日台財法字第11113935970號（案號：第11100558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

甲、程序事項：

本件被告代表人原為陳慧綺，訴訟進行中變更為吳蓮英，茲據被告新任代表人具狀聲明承受訴訟（見本院卷第169至170頁），核無不合，應予准許。

乙、實體方面：

壹、事實概要：

原告104年度綜合所得稅結算申報，原依行為時所得稅法第17條規定列報其母黃劉依妹（105年2月9日歿）為受扶養親屬，經被告查得原告漏報黃劉依妹之財產交易所得新臺幣（下同）71,985,480元，通報被告所屬中正分局歸課原告綜

01 合所得稅。嗣被告所屬中正分局依原告之申請及所得稅法第
02 71條之1規定，改以黃劉依妹為納稅義務人，重行核定104年
03 度綜合所得總額71,985,480元，綜合所得淨額71,767,980
04 元，應補徵稅額30,990,591元，以原告等繼承人為代繳義務
05 人，繕發核定通知書及繳款書。原告不服，申請復查及提起
06 訴願均遭駁回，遂提起本件行政訴訟。

07 貳、本件原告主張：

08 一、被告認定本案所得實現年度為104年度，有關個人所得歸屬
09 年度之認定，不問其原因事實之發生年度，而以「實際取得
10 日期」為判斷標準，顯然有誤：

11 （一）個人綜合所得稅之課徵，原則上以收付實現為原則，在現
12 金收付制下，所得收入是以實際收受或擬制收受的年度加
13 以認列，費用支出則以實際支付的年度加以扣除。當現金
14 或相當於現金的財產實際上收到或擬制收到時，即應列報
15 收入課稅。所謂擬制收到，係指納稅人企圖延報其所得，
16 而對於可得收取或請求的所得，故意怠於行使其收取權
17 利，仍應視為已收受之課稅所得。

18 （二）就財政部發布之所得歸屬年度之解釋觀之，個人綜合所得
19 稅之課徵，有關所得歸屬年度之認定，並非不問其原因事
20 實之發生年度，而均採以「實際取得日期」為判斷標準，
21 如財政部88年8月12日台財稅第881932202號函、95年10月
22 24日台財稅字第09504558060號函、97年10月31日台財稅
23 字第09700406170號函釋係以原因事實之發生年度為所得
24 歸屬年度；財政部73年5月28日台財稅第53875號函、財政
25 部賦稅署102年6月19日臺稅所得字第10200536760號釋係
26 以所有權移轉登記年度為所得歸屬年度。復查決定以司法
27 院釋字第377號解釋為由，認有關所得歸屬年度之認定，
28 乃不問其原因事實之發生年度，而係以「實際取得日期」
29 為判斷標準，惟查該解釋於84年3月31日作成，其解釋理
30 由書對於「財政部賦稅署60年6月2日台稅一發字第368號
31 箋函稱：『查所得之所屬年度，應以實際給付之日期為

01 準，納稅義務人因案停職後，於復職時服務機關一次補發
02 其停職期間之薪金，自應以實際給付之日期為準，按實際
03 給付之總額，合併補發年度課徵綜合所得稅』，符合上述
04 意旨，與憲法尚無牴觸。至於公務員因法定原因停職，於
05 停職間，又未支領待遇或生活津貼者，復職時一次補發停
06 職期間之俸給，與納稅義務人得依己意變動其所得給付時
07 間之情形不同，此種所得係由長期累積形成，宜否於取得
08 年度一次按全額課稅，應於所得稅法修正時予以檢討，併
09 予指明。」審其解釋意旨屬合憲非難宣告，大法官會議一
10 面認為財政部賦稅署60年箋函尚不違憲，同時又指摘其不
11 當，並要求制定法規的機關檢討改進。嗣後財政部肯認長
12 期累積之所得不宜於取得年度一次按全額課稅，陸續發布
13 前述財政部88年8月12日台財稅第881932202號函、財政部
14 95年10月24日台財稅字第09504558060號函及財政部97年1
15 0月31日台財稅字第09700406170號函，以原因事實發生年
16 度為所得歸屬年度，以符合司法院釋字第377號解釋意
17 旨。被告以84年3月31日作成之司法院釋字第377號合憲非
18 難解釋，斷章取其「是有關所得歸屬年度之認定，乃不問
19 其原因事實之發生年度，而係以『實際取得日期』為判斷
20 標準」作為結論，與上述財政部與時俱進，檢討改正後陸
21 續發布之上開解釋函令意旨不合，認事用法顯然主觀有
22 誤，有違論理法則及稅捐稽徵法第1條之解釋函令從新從
23 輕原則。

24 二、本案係不動產與債權及股權互易，依互易準用關於買賣之規
25 定，核屬兩項財產買賣，其出售所得歸屬年度，係以出售之
26 財產移轉生效日為所得歸屬年度，而非取得財產之登記年
27 度：

28 （一）依民法第345條、第398條、第399條規定，互易，指雙方
29 約定互相移轉金錢以外之財產權的契約，其性質等同買
30 賣，應準用關於買賣的規定，所稱互相移轉金錢以外之財
31 產權準用關於買賣之規定，固屬兩項買賣交易，當互易之

01 兩項財產中，一方財產因物有瑕疵，而出賣人應負擔擔保之
02 責時，買受人得解除其契約，或請求減少其價金（民法第
03 359條參照）。此係屬法定選擇之債，當事人得擇一行使
04 之。至於另一方財產之買賣則不因己方之物有瑕疵而受影
05 響，買賣仍屬有效。此兩項財產買賣依各自之物權移轉生
06 效日有各自之所得實現年度，自不待言。

07 （二）次依個人有價證券交易所或損失查核辦法第6條第1項明
08 定有價證券交易所所得實現為交割日所屬年度；債權則於債
09 權人讓與債權時，該債權之擔保及其他從屬之權利，隨同
10 移轉於受讓人，並經讓與人或受讓人通知債務人，或受讓
11 人將讓與人所立之讓與字據提示於債務人者，即發生轉讓
12 效力。此時，受讓人對債務人取得清償請求權，而讓與人
13 則因對受讓人取得買賣價款請求權，而對原債務人無請求
14 權，故債權及股權等動產於買賣成立後，於交付權利證書
15 並完成移轉過戶時，其所得即為實現，至於買賣價金是否
16 同時給付，係買賣契約付款約定之契約自由，如嗣後價金
17 未如期給付，係屬賣方呆帳催收及買方債務不履行之違
18 約，並不會構成買賣自始不成立，或所得未實現。若權利
19 轉讓後，買方債務不履行，權利之孳息收益及再處分權已
20 歸買方享有，但依被告認事用法，賣方卻因尚未收現而所
21 得尚未實現。故被告所得實現年度為104年度之認定，與
22 法自有未合。

23 （三）按個人及營利事業交易105年1月1日以後取得之房屋、土
24 地；設定地上權方式之房屋使用權或預售屋；符合一定條
25 件股份或出資額，其所得實現年度為權利移轉年度、移轉
26 登記年度或訂定買賣契約年度為財產交易所歸屬年度復
27 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
28 1日以後取得之房屋、土地；設定地上權方式之房屋使用
29 權或預售屋及其坐落基地；交易其直接或間接持有股份或
30 出資額過半數之國內外營利事業之股份或出資額，該營利
31 事業股權或出資額之價值百分之五十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。依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3點規定可知，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。

（四）又營利事業處分不動產之移轉生效日及所得實現年度，依營利事業所得稅查核準則（下稱查核準則）第24條之2規定，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。

（五）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，財政部73年5月28日台財稅第53875號、80年4月30日台財稅第790191196號函及財政部賦稅署102年6月19日臺稅所得字第10200536760號函釋參照。

（六）查101年7月18日簽訂協議書約定，原告之母黃劉依妹於簽約日出具春輝建設股份有限公司（下稱春輝建設公司）債權轉讓證書及春輝建設公司、東光百貨股份有限公司（下稱東光百貨公司）兩公司股權轉讓證書予東光鋼鐵機械股

份有限公司（下稱東光鋼鐵公司），並辦理公證、完成交付及權利移轉過戶，依所得稅法第14條第七類財產交易所得之所得實現為「交易時」，債權及股權之所得實現年度應為101年度。依協議書第9條：「甲乙雙方同意將土地每坪以174萬元作價，由乙方以春輝公司股權作價2,140,000元、春輝公司債權作價92,439,641元、東光百貨股權作價1,900,000元、東光百貨債權作價17,000,000元作為土地買賣價金全部之給付（合計113,479,641元）。」及第11條：「雙方為擔保本協議義務之履行，甲方願將第四條所定之土地辦理預告登記予乙方或其指定之第三人，並最遲於民國102年8月31日前將所有權移轉登記予乙方或其指定之第三人。」所稱「預告登記」，係預為保全對於賣方土地權利之請求權，而由請求權人檢附登記名義人之同意書及印鑑證明，向登記機關所為之限制原權利人處分其所有權或他項權利之登記。由協議書第9條可證原告之母係以101年度出售債權及股權之所得價金，於同時預約購買約定之不動產，並完成土地買賣價金全部之給付。該不動產依約定最遲應於102年8月31日前完成所有權移轉登記，惟遲至104年始完成不動產買賣契約書及移轉登記。原告之母股權買賣及債權讓與暨取得登記不動產，核屬兩項交易，前者為101年度出售財產，「交易時」所得實現年度，並以作價所得價金，於101年度預付購買價金，於104年度取得後者之不動產，完成所有權登記。被告以101年度「交易」之債權及股權，並完成土地買賣價金全部之給付，按104年度取得財產時點認定為債權及股權之「交易時」，作為所得實現年度，理由顯然矛盾。

（七）至於黃劉依妹與東光鋼鐵公司於104年簽訂不動產買賣契約書（證據三），係屬另項買賣，黃劉依妹係以101年度出售債權及股權之所得價金，作為預約購買前述不動產之預付款，在現金收付制下，所得收入是以實際收受或擬制收受的年度加以認列，而於104年完成不動產買賣契約書

01 及移轉登記，東光鋼鐵公司出售土地之所得歸屬年度為土
02 地移轉之104年度，與黃劉依妹股權買賣及債權讓與登記
03 之101年度為所得實現年度，核屬兩事，被告就101年度出
04 售及移轉之債權及股權，按104年度認定所得實現年度，
05 認事用法顯然有誤。又依證據一及證據二所載，101年7月
06 18日東光鋼鐵公司與倪舒瑾及黃劉依妹等4人簽定協議書
07 後，其中倪舒瑾與黃劉依妹兩人均於同日（即101年7月18
08 日）出具債權轉讓證書及股權轉讓證書予東光鋼鐵公司，
09 並辦理公證、完成交付及權利移轉過戶，倪舒瑾於105年
10 完成不動產買賣契約書及移轉登記，而黃劉依妹於104年
11 完成不動產買賣契約書及移轉登記，被告分別核定倪舒瑾
12 105年度所得及黃劉依妹104年度所得，同為101年度讓與
13 登記債權及股權等動產物權，其所得實現年度竟然不同年
14 度，可證被告對於動產物權移轉交易之所得實現為對價給
15 付之認事用法，顯然違誤。

16 （八）被告以司法院釋字第377號解釋之單方雇主一次性補發薪
17 金之現金收付實現年度，錯誤認定雙方買賣（或互易）動
18 產及不動產並不同年度移轉物權，其所得實現年度為後移
19 轉取得年度。假設本案為原告101年先取得不動產，104年
20 才移轉交付債權及股權，以被告所得歸屬年度係以實際取
21 得不動產日期為判斷標準之認事用法，將產生101年度債
22 權及股權尚未移轉，卻因買賣取得不動產提前實現債權及
23 股權交易所得，可證本案被告對於動產物權移轉交易之所
24 得實現為對價給付之認事用法，顯然違誤。

25 三、生存配偶半數請求權依遺產及贈與稅法（下稱遺贈稅法）規
26 定，應就遺產為主張及行使，有關取自配偶黃光春遺產中之
27 債權及股權之成本及相關費用：

28 （一）依74年6月5日增訂民法第1030條之1第1項之立法理由為：
29 「聯合財產關係消滅時，以夫妻雙方剩餘財產之差額，平
30 均分配，方為公平，亦所以貫徹男女平等之原則。」由此
31 可知，聯合財產關係消滅時，夫或妻之剩餘財產差額分配

請求權，乃立法者就夫或妻對家務、教養子女及婚姻共同生活貢獻所為之法律上評價，性質上為債權請求權。因此聯合財產關係因配偶一方死亡而消滅，生存配偶依法行使其剩餘財產差額分配請求權時，依遺贈稅法之立法目的，以及實質課稅原則，該被請求之部分即非遺產稅之課徵範圍。（參照司法院釋字第620號解釋理由書）

（二）原告之父黃光春於91年8月20日死亡，母黃劉依妹依民法第1030條之1主張配偶剩餘財產差額分配請求權，經財政部臺北國稅局核准在案，有遺產稅繳清證明書（證據四）及遺產稅不計入遺產總額證明書（證據五）可證，依遺產稅不計入遺產總額證明書所載，春輝建設公司及東光百貨公司之債權核定價額分別為192,899,216元及72,609,210元，配偶主張剩餘財產差額分配請求權時，依遺贈稅法之立法目的，以及實質課稅原則，該被請求之部分即非遺產稅之課徵範圍，故上揭不計入遺產總額之財產，其半數應屬配偶所有，非屬遺產範圍。復查決定理由四（四）2. 「成本及費用部分：（1）對春輝建設公司之債權135,551,459元及對東光百貨公司之債權79,550,549元：經查黃光春借款與春輝建設公司，孳生利息債權135,551,459元，另黃光春對東光百貨公司之債權包含本金債權35,066,680元及利息債權44,483,869元計79,550,549元，該等債權因黃光春於91年8月20日死亡，為黃劉依妹繼承取得，又該等債權於黃光春生前經強制執行因債務人無財產可供執行，迄至其死亡時仍不能收取，故依遺贈稅法第16條第13款規定，不計入遺產總額，有臺北地方法院83年度民執宙字第9273號、83年度民執壬字第7893號、85年票字第17003號債權憑證及本局遺產稅核定通知書可稽，是系爭財產交易，因以上開債權為對價，依據行為時所得稅法第14條第1項第7類第2款規定計算所得時，所可減除該等債權之時價應以0元認定，縱該債權有依民法第207條規定滾入原本之情事，惟該等債權之成本應以0元計算，已如

01 前述，……」該兩債權依證據五皆為不計入遺產總額，由
02 於黃劉依妹依民法第1030條之1主張配偶剩餘財產差額分
03 配請求權，其中對東光百貨公司之債權包含本金債權35,0
04 66,680元及利息債權44,483,869元，其半數應屬配偶所
05 有，非屬遺產範圍，故半數本金債權17,533,340元應計入
06 轉讓債權予東光鋼鐵公司之直接必要成本及費用。另復查
07 決定理由四（四）2.成本及費用部分：（2）春輝建設公
08 司股權155,075股及東光百貨公司股權427,813股：其中黃
09 劉依妹於91年8月20日自黃光春繼承取得春輝建設公司股
10 權109,375股及東光百貨公司股權47,813股，惟該兩公司
11 當時資產價值小於負債，該股票計入遺產總價值為0元，
12 由於黃劉依妹君依民法第1030條之1主張配偶剩餘財產差
13 額分配請求權，該兩公司股權半數應屬配偶所有，非屬遺
14 產範圍，如以面額10元計算，應計入轉讓債權予東光鋼鐵
15 公司之直接必要成本及費用為785,940元〔（109,375股＋
16 47,813股） $\times$ 1/2 $\times$ 10元〕。

17 （三）本案為一方死亡之剩餘財產請求權，依遺贈稅法第17條之
18 1規定，生存配偶應就遺產於請求權金額請求給付，如未
19 給付稽徵機關得追繳遺產稅，此為遺贈稅法應就特定標的
20 物（遺產）為主張及行使之特別規定，依中央法規標準法
21 第16條規定，故被告對黃劉依妹以取自遺產債權及股份之
22 半數為生存配偶所有之認事用法，顯然錯誤。又依春輝建
23 設公司及東光百貨公司兩債權皆為不計入遺產總額課徵遺
24 產稅（證據五），惟仍屬遺產，並經繼承人交付予黃劉依
25 妹實際管領，而為本案之系爭債權；另黃劉依妹依遺產稅
26 繳清證明書（證據四）課稅遺產中繼承取得春輝建設公司
27 股權109,375股及東光百貨公司股權47,813股，為黃劉依
28 妹93年繼承新增之股權，春輝建設公司及東光百貨公司於
29 該年度營利事業所得稅申報已向被告申報股份轉讓通報表
30 在案，並非被告所稱原告未提示資料協同解明此一事實，
31 特予指明。

01 四、有關取得及轉讓系爭利息債權之訴訟成本及相關費用：

02 本案相關債權之取得成本及費用，除債權確定於83年發生，
03 有與民事確定判決同一效力之調解書可稽外，債權之取得費
04 用及截至轉讓東光鋼鐵公司前之費用，由於年代久遠，保存
05 不易，且自然人不同於營利事業有設帳及保存憑證之義務，
06 而通常自然人亦無設帳及保存憑證之習慣，相關費用之舉證
07 已超出一般營利事業保存憑證5年期限。本案相關訴訟費用
08 被告僅認定向臺北地方法院（下稱臺北地院）聲請強制執行
09 所支付之執行費694,675元、裁判費1,748,718元，以及因春
10 輝建設公司提起債務人異議之訴、東光鋼鐵公司提起適之分
11 配表異議之訴之律師費計100,000元，有關債權確定之民事
12 爭訟，歷時十多年，查司法院法學資料檢索系統民事案件係
13 於89年起建置，與本案有關之臺北地院86年度執字第12874
14 號強制執行事件相關訴訟，係發生於法學資料檢索系統89年
15 建置前，已無法搜尋列出，經於司法院法學資料檢索系統以
16 「黃劉依妹」&「春輝建設」檢索裁判書查詢，查詢結果列
17 表103年以前（黃劉依妹104年死亡前）之判決案號彙總（證
18 據六）共39案，其相關訴訟費、律師費所費不貲，因已逾保
19 存年限，並有舉證上之困難，而此舉證上之困難並非原告有
20 未依規定保存憑證之過失。以律師費為例，依財政部所訂
21 「稽徵機關核算一百零三年度執行業務者收入標準」：
22 「一、律師：（一）民事訴訟、刑事訴訟、刑事偵查、刑事
23 審判裁定、刑事審判少年案件：每一程序在直轄市及市（即
24 原省轄市，下同）四萬元，…」（證據七）。經核認原告之
25 母負擔之執行費694,675元、律師費146,667元，此外，訴願
26 決定以無法舉證即視同未發生支出，課原告負逾保存年限憑
27 證之舉證責任，如無法舉證即應承擔納稅之不利益，實有違
28 實質課稅原則及量能課稅原則。

29 五、並聲明：

- 30 （一）訴願決定、復查決定及原處分均撤銷。
31 （二）訴訟費用由被告負擔。

參、被告則以：

一、原告之母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，取得2筆吉林段土地（權利範圍各2,176/90,000），核有財產（權利）交易之課稅事實，所得類別為財產交易所得：

（一）查黃劉依妹對春輝建設公司之利息債權、對東光百貨公司之債權於交易前情形如下：

1、黃劉依妹之配偶黃光春為春輝建設公司股東，生前借款135,551,459元予該公司，於83年間約定由該公司以房屋抵償本金，並另支付利息135,551,459元；黃光春因利息部分未獲給付，雖經調解達成調解合意，仍持調解書為執行名義聲請臺北地院強制執行無果，獲核發債權憑證1紙（83年度民執宙第9273號；詳原處分卷第479-480頁），迄黃光春過世前未獲償。

2、黃光春於83年4月30日代表東光百貨公司簽發受款人為黃光春之本票2紙（票號：5535959、5535960，金額：115,550,000元、221,083元）、於83年9月20日再以該公司原董事長身分簽發該公司為發票人之本票2紙（票號：6336153、6336154，金額：31,871,459元、2,846,000元，合計34,717,459元）交自己收執，經分別聲請本票裁定獲准並先後強制執行結果，票款115,500,000元部分於84年6月7日受償91,476,040元（餘24,023,960元獲85年度民執壬字第7893號債權憑證，此部分累計利息12,974,500元）、票款34,717,459元部分於同日受償25,695,842元（餘9,021,617元併獲85年度民執壬字第7893號債權憑證，此部分累計利息1,371,340元）、票款（原因關係為利息）221,083元部分未受償（獲85年度民執丑字第13350號債權憑證），黃光春過世前計有票款33,045,577元（24,023,960元+9,021,617元）及利息14,566,923元（12,974,500元+1,371,340元+221,083元）仍未受償。

01 3、嗣黃光春於91年8月20日去世，所遺對春輝建設公司利息
02 債權，由黃劉依妹依繼承人間協議取得，俟臺北地院86年
03 度執字第12874號強制執行事件查封債務人春輝建設公司
04 財產，持債權憑證聲明參與分配（載明請求135,551,459
05 元及自83年4月12日起至清償日止按年息5%計算之利息
06 等），原獲分配72,680,155元（執行費694,675元+債權7
07 1,985,480元），因黃馨齡等債權人提起分配表異議之
08 訴，執行法院尚未實行分配。

09 4、所遺對東光百貨公司債權，黃光春繼承人（含黃劉依妹）
10 續行強制執行政程序，於臺北地院92年度執字第40179號事
11 件，票款24,023,960元部分受償3,382,276元【餘20,641,
12 684元及利息12,974,500元（期間：83年7月1日至84年6月
13 7日）、25,187,641元（期間：84年6月8日至93年2月29
14 日）】、票款9,021,617元部分受償819,580元【餘8,202,
15 037元及利息1,371,340元（期間：83年10月11日至84年6
16 月7日）、4,729,305元（期間：84年6月8日至93年2月29
17 日）】，合計受償4,201,856元；黃劉依妹復以債權人身
18 分，於臺北地院92年度執字第44052號強制執行事件再以下
19 列債權：（1）票款20,641,684元及利息38,162,141元
20 （前2次合計數）、5,191,525元（期間：93年3月1日至95
21 年4月4日）；（2）票款8,202,037元及利息6,100,645元
22 （前2次合計數）、1,031,434元（期間：93年3月1日至95
23 年4月4日）；（3）利息221,083元，計票款28,843,721元
24 （20,641,684元+8,202,037元）及利息50,706,828元（3
25 8,162,141元+5,191,525元+6,100,645元+1,031,434元+22
26 1,083元），合計79,550,549元欲參與分配，執行法院接
27 連製作分配表（最末1份為99年3月16日）欲實行分配，因
28 債權人東光鋼鐵公司聲明異議並提起分配表異議之訴，第
29 一審臺北地院審認黃光春擔任東光百貨公司代表人，違反
30 公司法第223條規定代表該公司簽發票號5535959、553596
31 0本票，未經監察人事前同意或事後承認；嗣該公司新董

01 事長張遠捷就任後，黃光春又以原任董事長身分「代表」
02 該公司簽發6336153、6336154本票等，認前揭本票對東光
03 百貨公司不生效力，系爭債權均不存在等，以101年3月15
04 日96年度重訴字第1385號民事判決（下稱96重訴1385判
05 決）黃劉依妹等債權人依99年3月16日分配表分配金額，
06 不准列入分配。此有股東墊款收款憑單、黃光春與春輝建
07 設公司協議書（詳原處分卷第210-212頁）、建物異動索
08 引（詳原處分卷第4頁、第11頁）、臺北地院83年度民執
09 宙第9273號債權憑證（詳原處分卷第479-480頁）、黃光
10 春遺產稅核定通知書（詳原處分卷第749-753頁）、繼承
11 人共同書立之協議書（詳原處分卷第468-469頁）、黃劉
12 依妹民事聲明參與分配狀（86年度民執字第12874號事
13 件；詳原處分卷第481-483頁）、臺北地院民事執行處101
14 年4月11日分配表（詳原處分卷第33-34頁）、該院102年6
15 月20日101年度重訴字第502號民事判決（詳原處分卷第44
16 6-465頁）；以及東光鋼鐵公司109年12月16日（收文日）
17 說明書、臺北地院83民執壬字第7893號債權憑證及其上執
18 行註記、85執字第13350號債權憑證及其上執行註記、該
19 院民事執行處92執字第40179號事件（93年4月12日分配
20 表）（詳原處分卷第580-590頁）、92年執字第44052號事
21 件（99年3月16日）分配表（詳原處分卷第404-407頁）、
22 該院101年3月15日96年度重訴字第1385號民事判決所調查
23 事證、得心證之理由暨該判決附表一（編號1、2、3-1、3
24 -2、3-3）（詳原處分卷第401-433頁）可稽。

25 （二）嗣黃劉依妹與原告3人於101年7月18日與東光鋼鐵公司簽
26 訂協議書，黃劉依妹以對春輝建設公司利息債權135,551,
27 459元（連同執行費）、對東光百貨公司債權79,550,549
28 元、春輝建設公司股份155,075股及東光百貨公司股份42
29 7,813股為對價，各按渠等4人讓與債權及股份比例，換取
30 東光鋼鐵公司所有之土地；黃劉依妹與原告3人復於104年
31 7月30日與該公司簽訂履約備忘錄，約定東光鋼鐵公司應

出讓2筆吉林段土地（權利範圍各2,733/90,000）；嗣東光鋼鐵公司再於104年11月17日與黃劉依妹、原告簽訂不動產買賣契約書（載明為101年7月18日協議書履約事宜，土地「價款」108,724,436元），於104年12月1日將2筆吉林段土地（權利範圍各2,176/90,000）移轉登記予黃劉依妹；前揭黃劉依妹對春輝建設公司之利息債權，執行法院俟案關訴訟均告確定，再以東光鋼鐵公司係黃劉依妹等人之債權受讓人，重行製作分配表結果，分配黃劉依妹獲償部分74,092,340元（執行費694,675元+債權73,397,665元）予東光鋼鐵公司，該公司於105年6月間兌領。此有101年7月18日協議書（含附表）暨公證書（詳原處分卷第39-61頁）、黃劉依妹101年7月18日書立之債權轉讓證書2紙及股權轉讓證書4紙暨公證書（詳原處分卷第41頁、第48頁、第524頁、第530頁、第538頁、第544頁）、104年7月30日履約備忘錄（詳原處分卷第159-160頁）、104年11月17日不動產買賣契約書（詳原處分卷第68-70頁）、臺北地院民事執行處105年6月2日、同年6月3日北院木86執榮字第12874號函暨分配表、東光鋼鐵公司105年7月27日（收文日）說明書暨國庫支票等在卷可證（詳原處分卷第74-97頁）。

（三）徵諸101年7月18日協議書，係黃劉依妹及原告3人為一方，與東光鋼鐵公司間就轉讓標的、作價金額、稅費負擔達成協議，並於當日簽立債權轉讓證書2紙及股權轉讓證書4紙，均經公證，足資認定黃劉依妹與該公司互易之合意；雙方於104年7月30日簽訂履約備忘錄，明確載明係補充101年7月18日協議書，僅部分調整約定內容（增加東光鋼鐵公司給付為2筆吉林段土地、稅費負擔拆分等）；嗣黃劉依妹與原告為一方，再於同年11月17日與東光鋼鐵公司簽署不動產買賣契約，除言明係履行101年7月18日協議書，所移轉之土地並與履約備忘錄之記載相互一致，核該契約書載明移轉土地部分，自構成前揭互易契約之一部。

01 是黃劉依妹處分系爭債權、股份換得2筆吉林段土地，係1
02 項交易並互為對價，已屬明確，不因黃劉依妹於101年7月
03 18日即先為給付（轉讓債權及股份）、東光鋼鐵公司於10
04 4年12月1日始辦妥所有權移轉登記，有所影響；前揭課稅
05 事實，符合首揭所得稅法規範要件，所得類別核為財產交
06 易所得，稅捐客體亦歸屬於從事交易之黃劉依妹。

07 二、原告主張本件歸課年度有誤，並援引眾多法規命令及行政規
08 則為佐一節，茲說明如下：

09 （一）個人所得之歸屬年度，係以實際取得之日期為準，而不問
10 其 所得原因是否發生於該年度，此參司法院釋字第377號
11 解釋自明；查黃劉依妹於101年度與東光鋼鐵公司簽訂協
12 議書，並於104年度取得作為對價之土地，原核定依該解
13 釋揭槩之收付實現原則，據以認定本件所得實現年度為10
14 4年度，即無不合。且於實際取得土地所有權前，黃劉依
15 妹顯然無從得知何時可取得，並據此預測取得時之土地時
16 價，故有關稅捐債務構成要件中之課稅客體，自難謂已告
17 實現或確定，原核定以黃劉依妹實際取得土地時認定所得
18 實現，即無違誤，原告仍稱本件應以101年度為歸課年
19 度，自屬無據。至原告援引之財政部59年11月7日台財稅
20 第29806號令及91年3月1日台財稅字第0910450881號函，
21 均係以實際收取利息時認定所得實現，而本件則以取得土
22 地所有權年度歸課綜合所得稅，與前揭財政部函令同屬收
23 付實現原則之體現，所持見解並無不同。

24 （二）而財政部88年8月12日台財稅第881932202號函、95年10月
25 24日台財稅字第09504558060號函及97年10月31日台財稅
26 字第09700406170號函，均係基於繼續性契約關係（指契
27 約內容並非一次性給付即可完成，而須繼續一段時間才能
28 實現訂定契約之目的，因存在跨年度之多次對待給付，造
29 成分年課稅之情形，例如前述財政部函所論及之公法職務
30 關係、勞動契約及租賃契約），因發生無法依原約定時間
31 受領對待給付之事由（因案停職、遭違法解雇及租金給付

遲延），致令其後一次受領多年累積之薪資或租金，乃分別併入原所屬年度計算補徵稅額，以期避免一併歸課造成稅率級距攀升之效果，然本件係以債權及股權換入土地之互易契約，並非繼續性契約而僅為一時性契約，且前揭財政部函僅在補徵稅額之計算方式有所不同，並無改變所得歸課年度之意，仍係以所得人實際領取薪資或租金之年度課徵綜合所得稅，原告執此主張本件歸課年度有誤，亦有誤解。

（三）至原告援引個人有價證券交易所得或損失查核辦法第6條第1項、房地合一課徵所得稅申報作業要點第3點、財政部73年5月28日台財稅第53875號函、財政部80年4月30日台財稅第790191196號函及財政部賦稅署102年6月19日臺稅所得字第10200536760號函等規定，主張應視所移轉之財產或權利，分別適用移轉登記日、交割日及訂定買賣契約之日等時點，據以判斷歸課年度一節，謹分述如下：

- 1、前開規定多為統一事實認定之解釋性行政規則，財政部制定各該規定時，考量買賣及互易均為雙務契約，於移轉登記日及交割日等時點，相對人多已付訖價款（或於當年度付訖價款），惟於個案情節與預設事實顯有不同時（如房屋所有權已移轉，出賣人卻未於當年度收到價款），顯不宜僅憑前述時點驟以判斷所得歸課年度，其理自明。
- 2、再者，個人有價證券交易所得或損失查核辦法第6條第1項規定所稱之「交割」，並非單指移轉交付有價證券，而係以款券相互交付為準，如僅移轉有價證券卻未收取價款，仍難謂交割完成而得據以認定所得實現；而春輝建設公司及東光百貨公司均未發行股票（亦即未印製股票予其股東），類此股權交易於買賣或互易契約成立生效時，理論上即發生股權轉讓之效力，惟考量股權交易所影響者非僅止於契約雙方，尚及於被投資公司及其他股東，故經濟部91年9月19日經商字第09102205290號函以類此股權轉讓方式允屬公司自治事項（詳原處分卷第839頁），可知主張

01 受讓或出讓股權者，仍須就股權買賣或互易契約之履行提
02 出一定證據方法（如出讓人已取得對待給付），公司及其
03 股東間更須對該等證據方法達成相當共識，公司方得據以
04 辦理變更股東名簿等事宜，亦可佐本件股權交易部分，於
05 受讓人尚未履行對待給付時，不宜僅憑「訂定買賣契約之
06 日」率爾認定歸課年度。

07 3、另財政部101年8月13日台財稅字第10100098740號令關於
08 「個人出售預售屋其財產交易所得歸屬年度認定」之規
09 定，係以收取尾款之日期判斷所得歸課年度，顯然寓有以
10 收取（或收訖）對價之時點認定所得實現之意，考量本件
11 債權交易部分與前揭財政部令所規定之「出售預售屋」性
12 質較為近似，且與收付實現原則相符，顯較原告援引之相
13 關規定可採，併此陳明。

14 （四）承上，原核定基於司法院釋字第377號解釋所揭槩之收付
15 實現原則，並考量所得客體之實現與確定，以黃劉依妹係
16 於104年度取得作為對待給付之土地，乃據此認定所得實
17 現並歸課系爭財產交易所得，誠屬有據，且與前揭財政部
18 59年令、91年函及101年令意旨相符。而原告援引之相關
19 規定，多採「踐行移轉生效要件之日」或「訂定契約之
20 日」等時點以憑認定所得歸課年度，除原告似未正確理解
21 「交割」定義，以及公司組織之營利事業所得稅採用權責
22 發生制為其會計基礎，營利事業所得稅查核準則第24條之
23 2規定以所有權移轉登記日或實際交付日作為所得歸屬年
24 度，係考量類此情況下，已取得要求相對人為對待給付之
25 請求權，於財務會計上同時構成收入實現，故得以此認定
26 所得歸屬年度，不問相對人是否已為對待給付，與綜合所
27 得稅採收付實現制存在本質之不同，而於本件難以適用
28 外，其餘規定不論法源位階為何，其功能均在輔助事實認
29 定，於個案情節與預設事實顯有不同時（尤其是全然未取
30 得對待給付時），顯不宜僅憑「訂定契約之日」等時點，

01 即得驟以論斷所得實現或決定歸課年度，原告仍以此主張
02 原核定歸課年度有誤，自不足採。

03 三、系爭財產交易所得經核計為88,072,142元：

04 (一) 首應說明者，所得稅法第14條第1項第7類規定，財產交易
05 所得之計算，其成本之認列原則上按財產（權利）實際取
06 得成本認定，如係繼承取得，理論上趨近為0；然該項財
07 產（權利）於繼承時，倘已按被繼承人死亡時之時價計算
08 評價遺產稅（遺贈稅法第10條第1項規定參照），則繼承
09 人嗣後交易該財產（權利），自應按已課遺產稅之「時
10 價」（如房屋評定標準價格或公告土地現值）計算取得成
11 本並准予扣除，以免有重複課稅情形，同條項第7類第2款
12 明定：財產或權利原為繼承取得者，以交易時之成交價
13 額，減除繼承時該項財產或權利之時價及因取得、改良及
14 移轉該項財產或權利而支付之一切費用後之餘額為所得
15 額。

16 (二) 收入部分，查：104年11月17日不動產買賣契約書，其中
17 標的為2筆吉林段土地（權利範圍2,208/90,000）、載明
18 土地「價款」108,724,436元部分，係東光鋼鐵公司與黃
19 劉依妹、原告合意交換債權及股份之對價；該公司分別將
20 該地應有部分2,176/90,000、32/90,000移轉登記予黃劉
21 依妹及原告指定之杜美姬（原告配偶），並有土地登記謄
22 本可參（原處分卷第180-182頁），按黃劉依妹取得土地
23 之相對比例計算107,148,720元 { 土地總價款108,724,436
24 元【 $2,176 / (2,176 + 32)$ 】 }，核為黃劉依妹之交易對
25 價，亦為原告所不爭執，被告據此認定財產交易收入，並
26 無不合。

27 (三) 成本及費用部分，查：

28 1、對春輝建設公司之利息債權135,551,459元成本部分，係
29 黃光春所遺財產，被告依遺贈稅法第16條第13款規定，審
30 認黃光春生前聲請強制執行，因債務人無財產可供執行，
31 迄至死亡時仍不能收取，乃核定不計入遺產總額，有前揭

臺北地院83年度民執宙第9273號債權憑證及其上執行註記、黃光春遺產稅核定通知書可佐（詳原處分卷第479-480頁、第749-753頁）；況該利息債權係基於消費借貸關係，讓予本金供他人使用而隨時間經過可獲代價，倘全部或部分實現，其利息所得原則上即為獲償之利息收入，原告亦未協同解明黃劉依妹有何成本支出等，基上，應核計為0元。

2、對東光百貨公司之債權79,550,549元（揆前計算，係本票債權28,843,721元及衍生利息債權50,706,828元）成本部分：

（1）系爭債權79,550,549元，依前揭臺北地院96重訴1385判決得心證之理由，係因黃光春違法代表東光百貨公司簽發本票予自己，對該公司不生效力，黃劉依妹原依判決結果不得持系爭債權參與分配，惟東光鋼鐵公司為解決經年訟累，乃與黃劉依妹及原告3人簽立101年7月18日協議書約定互易，並具狀撤回起訴，有東光鋼鐵公司106年3月23日（收文日）說明書、101年8月21日（收文日）民事撤回起訴狀可佐（詳原處分卷第557-558頁、第398頁），系爭債權是否確實存在，不無疑義，原告亦未敘明原因關係並提示佐參資料。

（2）況其中黃光春死亡時所遺票款33,045,577元及利息14,566,923元部分，被告依遺贈稅法第16條第13款規定核定不計入遺產總額，有前揭臺北地院83民執壬字第7893號債權憑證、85執字第13350號債權憑證及其上執行註記、黃光春遺產稅核定通知書可證（詳原處分卷第580-593頁、第749-753頁）。

（3）又利息債權50,706,828元部分，係貸與讓予本金供他人使用而隨時間經過可獲代價，其利息所得原則上即為獲取之利息收入，原告未說明黃劉依妹有何成本支出等，基上，應核計為0元。

3、春輝建設公司股份155,075股成本部分：

01 (1) 40,700股係黃劉依妹於80年間自馮妮妮、羅心瑀及黃祖
02 珍以每股15元出價取得，計算支出成本610,500元（15
03 元×40,700股），有證券交易稅繳款書可佐（詳原處分
04 卷第703-704頁）。

05 (2) 109,375股係自黃光春繼承取得，核課遺產稅時，經依
06 公司當時淨值為負數，計算死亡時之時價為0元，有黃
07 光春遺產稅核定通知書等可佐（詳原處分卷第749-753
08 頁）。

09 (3) 其餘5,000股，係卷存100年度營利事業投資人明細及分
10 配盈餘表顯示黃劉依妹於100年12月31日持有155,075股
11 （詳原處分卷第696頁），及徵諸黃劉依妹有交易155,0
12 75股之事實，較前揭150,075股尚有剩餘，被告善盡調
13 查能事，查無取得原因，依現存資料亦難拼湊係投資、
14 買受或繼承取得，依納稅者權利保護法第11條第1項對
15 當事人有利不利一律注意之規範意旨，應按該公司每股
16 投資額10元，計算支出成本50,000元（10元×5,000
17 股），基上，應核計為660,500元（610,500元+50,000
18 元）。

19 4、東光百貨公司股份427,813股成本部分：

20 (1) 其中380,000股，係黃劉依妹以每股10元先後取得該公
21 司750,000股，至76年間僅餘380,000股，計算支出成本
22 3,800,000元（10元×380,000股），有股東繳納股款明
23 細表、股東名冊等（詳原處分卷第650-691頁）可證。

24 (2) 餘47,813股係自黃光春繼承取得，惟核課遺產稅時，經
25 依公司當時淨值為負數，計算死亡時之時價為0元，亦
26 有黃光春遺產稅核定通知書等可稽，應核計為3,800,00
27 0元。

28 5、取得土地所生移轉費用部分：

29 (1) 土地增值稅：觀諸104年7月30日履約備忘錄（詳原處分
30 卷第159-160頁），黃劉依妹與原告3人為取得2筆吉林
31 段土地，須負擔69年10月4日起至102年8月31日之稅額1

5,600,000元，以及102年8月31日起至登記完成日之稅額1,600,000元，黃劉依妹按其取得土地應有部分之相對比例，應負擔土地增值稅13,694,548元【 $(15,600,000 + 1,600,000) \times (2,176 / 2,733)$ 】。

(2) 登記費、書狀費及印花稅：依107年11月17日不動產買賣契約書（詳原處分卷第68-70頁）、卷附臺北市中山地政事務所110年2月23日北市中地籍字第1107003114號函、臺北市稅捐稽徵處中山分處110年2月24日北市稽中山甲字第1104201656號函（詳原處分卷第594-601頁），黃劉依妹按其受讓2筆吉林段土地之比例（ $2,176 / 2,208$ ），負擔登記費12,030元【 $12,207 \times (2,176 / 2,208)$ 】、書狀費320元（ $640 / 2$ ）及印花稅64,838元【 $65,791 \times (2,176 / 2,208)$ 】。

(3) 代書費：104年11月17日不動產買賣契約書（詳原處分卷第183-186頁）約定「因辦理本件土地移轉登記所須支出之地政士代辦費，由……雙方平均負擔。」及該公司出具110年3月8日（收文日）說明書（詳原處分卷第623-624頁）略以：「……所述地政士代辦費，本公司依與黃劉依妹、黃寶健……契約，於104年12月31日給付地政士（即代書）勞務費6,000元……。」核當事人之真意係代書費6,000元由公司負擔一半、黃劉依妹及原告負擔另一半，或僅由黃劉依妹與原告共同負擔，似有未明，應以有利原告之解釋，認黃劉依妹及原告各負擔3,000元（ $6,000 / 2$ ），基上，應核計為13,774,736元（ $13,694,548 + 12,030 + 320 + 64,838 + 3,000$ 元）。

6、執行費部分：黃劉依妹於交易前，持春輝建設公司之利息債權聲明參與分配，已依法繳納執行費694,675元，嗣依101年7月18日協議書，該納畢之執行費因互易由東光鋼鐵公司領取並兌現完竣，上開執行費與系爭交易尚非毫無關聯，可認屬交易相關費用，應核計為694,675元。

01 7、裁判費及律師費：觀諸黃劉依妹交易前後，因對春輝建設
02 公司之利息債權及分配表異議之訴，牽連為臺北地院101
03 年11月23日100年度重訴字第796號民事判決（以下簡稱10
04 0重訴796判決）、臺灣高等法院103年4月15日102年度重
05 上字第118號民事判決（以下簡稱102重上118判決）、最
06 高法院103年9月10日103年度台上字第1845號民事判決
07 （下稱103台上1845判決）當事人，該等判決確定後，東
08 光鋼鐵公司得以黃劉依妹債權受讓人身分領取執行法院分
09 配款項；另因對東光百貨公司之債權及分配表異議之訴，
10 牽連為臺北地院96重訴1385判決當事人，嗣東光鋼鐵公司
11 與黃劉依妹及原告3人約定互易債權、股份及土地，並具
12 狀撤回起訴等，則黃劉依妹支出之案關裁判費、律師費，
13 與系爭交易尚非毫無關聯，可認屬交易相關費用：

14 （1）與春輝建設公司間訴訟裁判費部分，黃劉依妹雖有繳納
15 上訴費1,748,718元（103台上1845判決），然最終由春
16 輝建設公司負擔，有臺北地院108年5月13日北院忠民宏
17 100重訴796字第1080008377號函（以下簡稱108年5月13
18 日函）、103台上1845判決書（詳原處分卷第322頁、第
19 442頁）可參，此部分為0元。

20 （2）另律師費部分，黃劉依妹與黃馨齡、倪舒瑾（原名郭振
21 齡）於第一審（100重訴796判決）、第二審（102重上1
22 18判決）共同委任1位律師（其餘2位律師係複代理），
23 惟無支出憑據，應許按稽徵機關100年至103年度核算執
24 行業務者收入標準，估算各支出律師費40,000元、40,0
25 00元，黃劉依妹部分按比例換算約為26,667元【（40,0
26 00元+40,000元）/3】，復於第三審（103台上1845判
27 決）單獨委任莊秀銘律師等代理人，亦無支出憑據，應
28 可比照黃馨齡、倪舒瑾委任相同之莊秀銘律師等代理人
29 支出100,000元（萬律聯合法律事務所108年5月3日108
30 萬律字第1080503號函參照，詳原處分卷第396頁），估
31 算律師費100,000元，此部分合估為126,667元。

01 (3) 與東光百貨公司間訴訟裁判費部分，臺北地院96重訴13
02 85判決雖判命被告當事人（含黃劉依妹）應負擔訴訟費
03 用89%，然黃劉依妹、黃馨齡上訴第二審後，原告東光
04 鋼鐵公司具狀撤回起訴，依民事訴訟法第263條第1項前
05 段、第83條第1項規定，被告黃劉依妹無須負擔訴訟費
06 用，此部分為0元。

07 (4) 另律師費部分，黃劉依妹於臺北地院作成96重訴1385判
08 決後，與黃馨齡提起上訴並共同委任張立業律師為代理
09 人，亦無支出憑據，應許按前揭執行業務者收入標準估
10 算支出律師費40,000元，黃劉依妹部分按比例估為20,0
11 00元，基上，應核估為146,667元（126,667元+20,000
12 元）。

13 (四) 基上，本件系爭財產交易所得核計為88,072,142元（財產
14 交易收入107,148,720元-2項債權成本0元-春輝建設公司
15 股份成本660,500元-東光百貨公司股份成本3,800,000元-
16 土地移轉相關稅費13,774,736元-執行費694,675元-律師
17 費146,667元）。

18 四、原告訴稱黃劉依妹行使剩餘財產請求權，取得黃光春所遺對
19 東光百貨公司之債權35,066,680元、春輝建設公司股份109,
20 375股及東光百貨公司股份47,813股，半數為其所有，應計
21 入交易之成本費用17,533,340元、785,940元【（109,375股
22 +47,813股） $\times$ 1/2 $\times$ 10元】；並主張因年代久遠，黃劉依妹仍
23 有相關訴訟費、律師費支出未予減除，不得以其舉證困難即
24 視同無此費用等，查：

25 (一) 依遺贈稅法第17條之1第2項規定可知，於遺產稅事件，該
26 等請求權之行使，尚非不得透過被繼承人配偶於前述1年
27 期間內，取得黃光春所遺之特定財產加以理解，而依被告
28 就黃光春遺產稅事件核發之核定通知書所載，雖有依同條
29 第1項規定核定該項扣除額4,466,311元（詳原處分卷第75
30 3頁），而黃光春所遺對春輝建設公司及東光百貨公司之
31 債權則依同法第16條第13款規定不計入遺產總額（詳原處

分卷第750頁），故可知該等債權顯未包含於前述扣除金額中，顯然無法據此認定黃劉依妹係行使剩餘財產請求權而取得對該2公司之債權，縱認黃劉依妹並非透過遺產協議分割，而係透過行使該請求權取得債權，其取得債權之成本，依民法第1030條之4第1項規定，亦應以法定財產制關係消滅時（即被繼承人黃光春死亡時）之價值為準，要非以被繼承人之取得成本為斷，考量該2公司斯時顯然無力清償債務而使債權呈現幾無價值之狀態，原核定據此認定黃劉依妹取得債權之成本為0元，尚無違誤。至黃光春遺有春輝建設公司股份875,000股及東光百貨公司股份382,500股，經比對其後之股權異動，該等股份應係由黃劉依妹及7名子女共同繼承，亦即各該繼承人均取得各1/8之股份，故黃劉依妹係繼承取得春輝建設公司股份109,375股及東光百貨公司股份47,813股，上開情事原告亦不爭執，該部分股權之取得成本自應以繼承時之時價衡量，考量該2公司因有資不抵債之情事，其股份均係以0元計入遺產總額（詳原處分卷第751頁），更與剩餘財產請求權之行使無涉。

（二）有關待證之課稅要件事實，倘稽徵機關盡職權調查之能事仍陷於真偽不明時，即有徵納一方應承擔該不利益之客觀舉證責任分配問題，而租稅之免除、減輕等要件事實，既有利於納稅義務人，且相關證據資料多由其控制，不論從證據掌控或利益歸屬觀點，自應由納稅義務人負客觀舉證責任（最高行政法院110年9月23日109年度上字第148號判決參照）。茲黃劉依妹因系爭財產交易得予減除之執行費、裁判費及律師費，業經被告克盡職權調查義務，調查上述有利當事人之事證附卷為佐，原告泛言仍有其餘相關訴訟費用，自應提示相應資料協助稽徵機關查明，倘無法提示或提示不足，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，不僅無明確支出金額，且部分案件業經核算費用如前、部分案件與本件課稅

事實關聯性為何（如案由為確認董事會決議無效、選任臨時管理人、分割共有物），未見原告說明，所訴均無可採。

五、綜上，原核定以黃劉依妹系爭財產（權利）交易，獲有處分利益71,985,480元並於104年度實現，核計當年度財產交易利得71,985,480元，有關所得類別及所得實現年度之認定並無不合；嗣復查決定，依職權調查相關事證，再行核算系爭財產交易所得為86,370,091元（財產交易收入107,148,720元-春輝建設公司股份成本660,500元-東光百貨公司股份成本3,800,000元-土地移轉相關稅費13,774,736元-執行費694,675元-裁判費1,748,718元-律師費100,000元），雖仍有遺漏之處（如臺北地院108年5月13日函已載明：黃劉依妹繳納之上訴費1,748,718元等，經歷審判決確定後，全部費用均應由春輝建設公司負擔等），惟依行政救濟禁止不利益變更之原則，遞予維持原核定結果，與財政部重行核算後，亦應依行政救濟禁止不利益變更之原則，維持復查決定暨原核定結果，結論並無二致；原告所訴各節，核無足採。

六、並聲明：

（一）駁回原告之訴。

（二）訴訟費用由原告負擔。

肆、兩造不爭之事實及兩造爭點：

如事實概要欄所述之事實，有黃劉依妹等人於101年7月18日與東光鋼鐵公司簽訂之協議書暨公證書（見本院卷第27至38頁）、黃劉依妹101年7月18日債權轉讓證書及股權轉讓證書暨公證書（見本院卷第39至55頁）、104年7月30日履約備忘錄（見原處分卷第160至159頁）、104年11月17日不動產買賣契約書（見原處分卷第599、70至68頁）、土地登記謄本（見原處分卷第182至181頁）、被告核定通知書及繳款書（見原處分卷第157至149頁）、復查決定書（見本院卷第76至77頁）、訴願決定書（見本院卷第81至108頁）等本院

卷、原處分卷所附證物為證，其形式真正為兩造所不爭執，
堪信為真，兩造之爭點厥為：

本件黃劉依妹104年度綜合所得稅結算申報，被告查得漏報
財產交易所得71,985,480元，乃以原告等繼承人為代繳義務
人，發單補徵稅額30,990,591元，是否適法有據？

伍、本院之判斷：

一、本件適用之法規及法理：

（一）所得稅法第9條規定：「本法稱財產交易所得及財產交易
損失，係指納稅義務人並非為經常買進、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增益或損
失。」

（二）所得稅法第14條第1項第7類規定：「個人之綜合所得總
額，以其全年下列各類所得合併計算之：……第七類：財
產交易所得：凡財產及權利因交易而取得之所得：一、財
產或權利原為出價取得者，以交易時之成交價額，減除原
始取得之成本，及因取得、改良及移轉該項資產而支付之
一切費用後之餘額為所得額。二、財產或權利原為繼承或
贈與而取得者，以交易時之成交價額，減除繼承時或受贈
與時該項財產或權利之時價及因取得、改良及移轉該項財
產或權利而支付之一切費用後之餘額為所得額。三、個人
購買或取得股份有限公司之記名股票或記名公司債、各級
政府發行之債券或銀行經政府核准發行之開發債券，持有
滿一年以上者，於出售時，得僅以其交易所得之半數作為
當年度所得，其餘半數免稅。」；第2項：「前項各類所
得，如為實物、有價證券或外國貨幣，應以取得時政府規
定之價格或認可之兌換率折算之；未經政府規定者，以當
地時價計算。」。

（三）所得稅法第71條之1規定：「（第1項）中華民國境內居住
之個人於年度中死亡，其死亡及以前年度依本法規定應申
報課稅之所得，除依第七十一條規定免辦結算申報者外，
應由遺囑執行人、繼承人或遺產管理人於死亡人死亡之日

起三個月內，依本法之規定辦理結算申報，並就其遺產範圍內代負一切有關申報納稅之義務。但遺有配偶為中華民國境內居住之個人者，仍應由其配偶依第七十一條之規定，合併辦理結算申報納稅。（第2項）中華民國境內居住之個人，於年度中廢止中華民國境內之住所或居所離境者，應於離境前就該年度之所得辦理結算申報納稅。但其配偶如為中華民國境內居住之個人，仍繼續居住中華民國境內者，應由其配偶依第七十一條規定，合併辦理結算申報納稅。（第3項）合於第四條第十三款規定之教育、文化、公益、慈善機關或團體及其作業組織，應依第七十一條規定辦理結算申報；其不合免稅要件者，仍應依法課稅。」

（四）稅捐稽徵法第14條規定：「納稅義務人死亡，遺有財產者，其依法應繳納之稅捐，應由遺囑執行人、繼承人、受遺贈人或遺產管理人，依法按稅捐受清償之順序，繳清稅捐後，始得分割遺產或交付遺贈。遺囑執行人、繼承人、受遺贈人或遺產管理人，違反前項規定者，應就未清繳之稅捐，負繳納義務。」

（五）司法院釋字第377號解釋：「個人所得之歸屬年度，依所得稅法第十四條及第八十八條規定並參照第七十六條之一第一項之意旨，係以實際取得之日期為準，亦既年度綜合所得稅之課徵，僅以已實現之所得為限，而不問其所得原因是否發生於該年度。財政部賦稅署六十年六月二日台稅一發字第三六八號箋函關於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，應以實際給付之日期為準，按實際給付之總額，課徵綜合所得稅之釋示，符合上開所得稅法之意旨，與憲法尚無牴觸。」

二、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2筆吉林段土地（權利範圍各2,176/90,000），其財產（權利）交易情形：

01 (一) 黃劉依妹對春輝建設公司之利息債權、對東光百貨公司之
02 債權部分：

03 1、對春輝建設公司之利息債權135,551,459元部分：

04 (1)黃劉依妹之配偶黃光春為春輝建設公司股東，生前借款
05 135,551,459元予該公司，於83年間約定由該公司以房
06 屋抵償本金，並另支付利息135,551,459元（黃光春與
07 春輝建設公司協議書見原處分卷第212至211頁）；黃光
08 春因利息部分未獲給付，雖經調解達成調解合意，仍持
09 調解書為執行名義聲請臺北地院強制執行無果，獲核發
10 83年度民執宙第9273號債權憑證1紙，迄黃光春過世前
11 未獲償（債權憑證等見原處分卷第209至208頁）。

12 (2)黃光春於83年4月30日代表東光百貨公司簽發受款人為
13 黃光春之本票2紙（票號：5535959、5535960，金額：1
14 15,500,000元、221,083元）、於83年9月20日再以該公
15 司原董事長身分簽發該公司為發票人之本票2紙（票
16 號：6336153、6336154，金額：31,871,459元、2,846,
17 000元，合計34,717,459元）交自己收執，經分別聲請
18 本票裁定獲准並先後強制執行結果，票款115,500,000
19 元部分於84年6月7日受償91,476,040元（餘24,023,960
20 元獲85年度民執壬字第7893號債權憑證，此部分累計利
21 息12,974,500元）、票款34,717,459元部分於同日受償
22 25,695,842元（餘9,021,617元併獲85年度民執壬字第7
23 893號債權憑證，此部分累計利息1,371,340元）、票款
24 （原因關係為利息）221,083元部分未受償（獲85年度
25 民執丑字第13350號債權憑證），黃光春過世前計有票
26 款33,045,577元（24,023,960元+9,021,617元）及利
27 息14,566,923元（12,974,500元+1,371,340元+221,0
28 83元）仍未受償（東光鋼鐵公司說明書及債權憑證等見
29 原處分卷第590至580頁）。

30 (3)嗣黃光春於91年8月20日去世，所遺對春輝建設公司利
31 息債權，由黃劉依妹依繼承人間協議取得（見原處分卷

第469至468頁），俟臺北地院86年度執字第12874號強制執行事件查封債務人春輝建設公司財產，持債權憑證聲明參與分配（載明請求135,551,459元及自83年4月12日起至清償日止按年息5%計算之利息等），原獲分配72,680,155元（執行費694,675元＋債權71,985,480元），因黃馨齡等債權人提起分配表異議之訴，執行法院尚未實行分配（見原處分卷第483至481頁）。

(4)基於上述強制執行等結果，可認黃劉依妹對春輝建設公司所持利息債權135,551,459元未獲實現。

2、對東光百貨公司之債權79,550,549元部分：

(1)經黃光春繼承人（含黃劉依妹）發動強制執执行程序，於臺北地院92年度執字第40179號事件（原處分卷第584至581頁），票款24,023,960元部分受償3,382,276元【剩餘票款20,641,684元及利息12,974,500元（期間：83年7月1日至84年6月7日）、25,187,641元（期間：84年6月8日至93年2月29日）】、票款9,021,617元部分受償819,580元【剩餘票款8,202,037元及利息1,371,340元（期間：83年10月11日至84年6月7日）、4,729,305元（期間：84年6月8日至93年2月29日）】，合計受償4,201,856元（3,382,276＋819,580）。

(2)黃劉依妹復以債權人身分，於臺北地院92年度執字第44052號強制執行事件，再以下列債權欲參與分配：

①上述剩餘票款20,641,684元及利息38,162,141元（前2次12,974,500元及25,187,641元之合計數）、5,191,525元（期間：93年3月1日至95年4月4日）；

②上述剩餘票款8,202,037元及利息6,100,645元（前2次1,371,340元及4,729,305元之合計數）、1,031,434元（期間：93年3月1日至95年4月4日）；

③票款（原因關係為利息）221,083元。

(3)上述債權合計即票款28,843,721元（20,641,684元＋8,202,037元）及利息50,706,828元（38,162,141元＋5,1

91,525 元 + 6,100,645 元 + 1,031,434 元 + 221,083 元），總計 79,550,549 元（28,843,721 + 50,706,828）。執行法院接連製作分配表（最末1份為99年3月16日）欲實行分配，因債權人東光鋼鐵公司聲明異議並提起分配表異議之訴，第一審臺北地院審認黃光春擔任東光百貨公司代表人，違反公司法第223條規定代表該公司簽發票號5535959、5535960本票，未經監察人事前同意或事後承認；嗣該公司新董事長張遠捷就任後，黃光春又以原任董事長身分「代表」該公司簽發6336153、6336154本票等，認前揭本票對東光百貨公司不生效力，系爭債權均不存在等，以101年3月15日96年度重訴字第1385號民事判決（下稱96重訴1385判決）黃劉依妹等債權人依99年3月16日分配表分配金額，不准列入分配（原處分卷第433至401頁）。

（4）基於上述強制執行等結果，可認黃劉依妹對東光百貨公司所持債權79,550,549元未獲實現。

（二）黃劉依妹以債權及股權交換土地情形：

1、嗣黃劉依妹與原告、黃馨齡、倪舒瑾（下稱原告等3人）於101年7月18日與東光鋼鐵公司簽訂協議書（下稱101年7月18日協議書），黃劉依妹以對春輝建設公司利息債權135,551,459元（連同執行費）、對東光百貨公司債權79,550,549元、春輝建設公司股份155,075股及東光百貨公司股份427,813股為對價，各按渠等4人讓與債權及股份比例，換取東光鋼鐵公司所有之土地（101年7月18日協議書及等見本院卷第27至38頁）。黃劉依妹並於101年7月18日書立債權轉讓證書及股權轉讓證書為權利之轉讓（轉讓證書等見本院卷第39至55頁）。

2、黃劉依妹與原告等3人復於104年7月30日與該公司簽訂履約備忘錄（104年7月30日履約備忘錄見原處分卷第160至159頁），約定東光鋼鐵公司應出讓2筆吉林段土地（權利範圍各2,733/90,000）。

01 3、嗣東光鋼鐵公司再於104年11月17日與黃劉依妹、原告簽
02 訂不動產買賣契約書（載明為101年7月18日協議書履約事
03 宜，土地「價款」108,724,436元），於104年12月1日將2
04 筆吉林段土地（權利範圍各2,176/90,000）移轉登記予黃
05 劉依妹（104年11月17日不動產買賣契約書等見原處分卷
06 第599、70至68頁），亦有土地登記謄本附卷可稽（見原
07 處分卷第182至181頁）。

08 4、前揭黃劉依妹對春輝建設公司之利息債權，執行法院俟案
09 關訴訟均告確定，再以東光鋼鐵公司係黃劉依妹等人之債
10 權受讓人，重行製作分配表結果，分配黃劉依妹獲償部分
11 74,092,340元（執行費694,675元＋債權73,397,665元）
12 予東光鋼鐵公司，該公司於105年6月間兌領（東光鋼鐵公
13 司說明等見原處分卷第97至89頁）。

14 （三）茲以101年7月18日協議書及公證書為觀，係黃劉依妹及原
15 告等3人為一方，與東光鋼鐵公司間就轉讓標的、作價金
16 額、稅費負擔達成協議。就黃劉依妹部分，其須對東光鋼
17 鐵公司轉讓上述債權135,551,459元及79,550,549元，並
18 須轉讓所持春輝建設公司股權155,075股及所持東光百貨
19 公司股權427,813股予東光鋼鐵公司，以供換入吉林段三
20 小段921地號（含分割自921地號之921-6地號）共65坪土
21 地之持分（見本院卷第27至38頁）。是認本件黃劉依妹與
22 東光鋼鐵公司間，於101年7月18日達成財產互易之合意。

23 （四）又黃劉依妹為履行其轉讓上述債權及股權之給付義務，乃
24 於101年7月18日就其對春輝建設公司所持利息債權135,55
25 1,459元及其對東光百貨公司所持債權79,550,549元，以
26 東光鋼鐵公司為受讓人，簽立債權轉讓證書2紙（轉讓證
27 書及公證書見本院卷第39至43頁）；並且，黃劉依妹當日
28 亦就其所持春輝建設公司股權150,075股及5,000股，所持
29 東光百貨公司股權422,813股及5,000股，以東光鋼鐵公司
30 為受讓人，簽立股權轉讓證書4紙（轉讓證書及公證書見
31 本院卷第44至55頁）。是認本件黃劉依妹於101年7月18日

01 對受讓人東光鋼鐵公司，已履行其轉讓債權及股權之給付
02 義務。

03 (五) 然因東光鋼鐵公司遲未履行移轉土地所有權之給付義務，
04 是互易財產雙方於104年7月30日簽訂履約備忘錄，明確載
05 明係補充101年7月18日協議書，並詳載土地標的為吉林段
06 三小段921地號及921-6地號土地合計65坪（即各2,733/9
07 0,000之持分），以及稅費負擔拆分等補充事項（履約備
08 忘錄見原處分卷第160至159頁）。

09 (六) 嗣黃劉依妹與原告為一方，再於104年11月17日與東光鋼
10 鐵公司簽署不動產買賣契約（見原處分卷第599、70至68
11 頁），言明係為履行101年7月18日協議書，東光鋼鐵公司
12 乃將上述921地號及921-6地號土地之持分各2,208/90,00
13 0，移轉予黃劉依妹與原告指定之人，與履約備忘錄之記
14 載相互一致。再者，前開2筆土地持分各2,208/90,000之
15 價值，亦經雙方議定共為108,724,436元。嗣104年12月1
16 日，前開2筆土地持分其中各2,176/90,000部分經完成移
17 轉登記予黃劉依妹，其餘32/90,000則移轉登記予原告配
18 偶杜美姬，係有土地登記謄本附卷可稽（見原處分卷第18
19 6至181頁）。

20 (七) 綜言之，本件黃劉依妹與東光鋼鐵公司間，於101年7月18
21 日達成財產互易之合意，已如上述。雖然，黃劉依妹於10
22 1年7月18日對受讓人東光鋼鐵公司，已履行其轉讓債權13
23 5,551,459元、79,550,549元，及轉讓股權155,075股、42
24 7,813股等給付義務，惟東光鋼鐵公司就其換出之上述2筆
25 土地持分，係遲至104年12月間始實際履行其給付義務而
26 移轉登記土地所有權予黃劉依妹，致黃劉依妹之互易契約
27 之債權於104年12月始實際實現，係可認定。是以，黃劉
28 依妹處分系爭債權、股份換得2筆吉林段三小段土地，係1
29 項交易並互為對價，已屬明確，不因黃劉依妹於101年7月
30 18日即先為給付（轉讓債權及股份）、東光鋼鐵公司於10
31 4年12月1日始辦妥所有權移轉登記，而有所影響。又前揭

課稅事實，符合所得稅法第9條所定「納稅義務人並非為經常買進、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增益」等要件，核屬該條財產交易所得性質，稅捐客體亦歸屬於從事交易之黃劉依妹，係可認定。

三、系爭財產交易所得經核計為88,072,142元，分述如下：

（一）按所得稅法第14條第1項第7類規定：「個人之綜合所得總額，以其全年下列各類所得合併計算之：第一類……第七類：財產交易所得：凡財產及權利因交易而取得之所得：一、財產或權利原為出價取得者，以交易時之成交價額，減除原始取得之成本，及因取得、改良及移轉該項資產而支付之一切費用後之餘額為所得額。二、財產或權利原為繼承……取得者，以交易時之成交價額，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為所得額……。」揆諸其意旨，財產或權利通常係出價取得，事後予以出售或交換產生交易利益者，於計算財產交易所得時，其成本原則上按財產（權利）實際取得成本認定之，如係繼承取得，並非出價取得，其取得成本衡情為0元；然某項財產（權利）於繼承時，倘已按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10條第1項規定參照），則繼承人嗣後出售該項財產（權利），即按已課遺產稅之「時價」（如房屋評定標準價格或公告土地現值）計算繼承人取得該財產之成本，並准予自財產交易收入項下扣除，以免有重複課稅情形，是所得稅法第14條第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為所得額。

（二）本件財產交易收入部分：

1、經查，本件係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79,5

50,549元及股份427,813股作價，換取2筆吉林段三小段土地（權利範圍各2,176/90,000）等財產（權利）交易情形，已如上述，原告就此部分亦未爭執。

2、次按104年11月17日不動產買賣契約書所示，其中標的為2筆吉林段三小段土地（權利範圍2,208/90,000）、載明土地「價款」108,724,436元部分，係東光鋼鐵公司與黃劉依妹、原告合意交換債權及股份之對價（原處分卷第186至184頁）；該公司分別將該地應有部分2,176/90,000、32/90,000移轉登記予黃劉依妹及原告指定之杜美姬（原告配偶），並有土地登記謄本可參（原處分卷第182至181頁）。

3、是按黃劉依妹取得土地之相對比例計算107,148,720元{土地總價款108,724,436元×〔2,176÷（2,176+32）〕}，核為黃劉依妹之上述債權及股權財產交易對價，即被告據此認定本件財產交易收入為107,148,720元，尚無不合，原告就此部分亦未爭執，是以維持。

（三）成本費用部分：

1、對春輝建設公司之利息債權135,551,459元，其成本部分：

（1）按84年1月13日修正增訂遺產及贈與稅法（下稱遺贈稅法）第16條第13款（現行）規定：「左列各款不計入遺產總額：……十三、被繼承人之債權及其他請求權不能收取或行使確有證明者。」揆諸其立法意旨「對於被繼承人生前所發生之債權及其他請求權，因債務人無法清償而不能收取或行使時，將會發生無遺產卻要繳遺產稅的不公平情形，與實質課稅原則有違，故於原條文增列」（立法院公報第83卷第83期院會紀錄第127至128頁參照），亦即，被繼承人所留債權及其他請求權不能收取者，可認定為遺產無價值，乃將之不計入遺產總額，不對之課徵遺產稅。

01 (2)就本件而言，黃光春所遺其對春輝建設公司之利息債
02 權135,551,459元，業經稽徵機關依遺贈稅法第16條第
03 13款規定，審認黃光春生前聲請強制執行，因債務人
04 無財產可供執行，迄至死亡時仍不能收取，乃核定該
05 債權於被繼承人死亡時之時價為0元，不計入遺產總
06 額，此有臺北地院83年度民執宙第9273號債權憑證及
07 其上執行註記、黃光春遺產稅核定通知書可佐（原處
08 分卷第480、750頁）。

09 (3)況該利息債權係基於借貸關係，隨時間經過而發生，
10 黃光春取得利息債權未實際支付成本，嗣黃光春於91
11 年8月20日去世，由黃劉依妹繼承取得系爭利息債權
12 （繼承人共同書立之協議書見原處分卷第469至468
13 頁），並非黃劉依妹出價取得，是認該利息債權之取
14 得成本為0元。至於該利息債權所由生之本金債權係由
15 債務人另行償還，亦非以本金債權金額衡量利息債權
16 之取得成本。

17 (4)則本件黃劉依妹對春輝建設公司持有利息債權135,55
18 1,459元，被告核定其取得系爭利息債權所支付成本為
19 0元，尚無不合。

20 2、對東光百貨公司之債權79,550,549元（本票債權28,843,
21 721元及衍生利息債權50,706,828元之合計），其成本部
22 分：

23 (1)系爭債權79,550,549元，依上述臺北地院96重訴1385
24 判決之理由，係因黃光春違法代表東光百貨公司簽發
25 本票予自己，對該公司不生效力，黃劉依妹原依判決
26 結果不得持系爭債權參與分配（原處分卷第418至412
27 頁）。惟東光鋼鐵公司為解決經年訟累，乃與黃劉依
28 妹及原告等3人簽立101年7月18日協議書約定互易，
29 並具狀撤回起訴，有東光鋼鐵公司106年3月23日（收
30 文日）說明書、101年8月21日（收文日）民事撤回起

01 訴狀可佐，則系爭債權是否確實有效存在，尚有疑義
02 （原處分卷第512至511、398至397頁）。

03 (2)再者，黃光春於83年間以東光百貨公司名義簽發本票
04 交自己收執，經分別聲請本票裁定之執行結果，票款
05 115,500,000元部分於84年6月7日受償91,476,040元
06 （餘24,023,960元獲85年度民執壬字第7893號債權憑
07 證，此部分累計利息12,974,500元）、票款34,717,4
08 59元部分於同日受償25,695,842元（餘9,021,617元
09 併獲85年度民執壬字第7893號債權憑證，此部分累計
10 利息1,371,340元）、票款（原因關係為利息）221,0
11 83元部分未受償（獲85年度民執丑字第13350號債權
12 憑證），黃光春過世前計有票款33,045,577元（24,0
13 23,960元+9,021,617元）及利息14,566,923元（12,
14 974,500元+1,371,340元+221,083元）仍未受償等
15 節（東光鋼鐵公司說明書及債權憑證等見原處分卷第
16 590至580頁），已如上述。就黃光春所遺前述債權，
17 其效力仍存有疑義，亦如上述。就黃光春遺產稅申報
18 而言，稽徵機關認黃光春過世前之票款債權33,045,5
19 77元，迄至其死亡時仍不能收取，其價值為0元，乃
20 未計入其遺產總額核課遺產稅（黃光春遺產總額明細
21 表中並無票款債權見原處分卷第752至751頁）。嗣黃
22 劉依妹等繼承人續行強制執执行程序，於臺北地院92年
23 度執字第40179號事件（原處分卷第584至582頁），
24 票款24,023,960元部分受償3,382,276元，其餘票款2
25 0,641,684元未受償；至於票款9,021,617元部分受償
26 819,580元，其餘票款8,202,037元未受償，未受償部
27 分合計即為本件對東光百貨公司之債權79,550,549元
28 其中之本票債權28,843,721元部分（20,641,684+8,
29 202,037）。

30 (3)至就本件對東光百貨公司之債權79,550,549元其餘衍
31 生利息債權50,706,828元部分（79,550,549—28,84

3,721)，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等節，已如上述。又此部分利息債權14,566,923元，迄至黃光春死亡時仍不能收取，其價值為0元，稽徵機關亦未計入其遺產總額核課遺產稅（黃光春遺產總額明細表中並無票款債權見原處分卷第752至751頁）。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25,187,641元、4,729,305元、5,191,525元及1,031,434元，亦如上述，其等合計36,139,905元（25,187,641＋4,729,305＋5,191,525＋1,031,434）。是以，前述利息總計即為50,706,828元（黃光春所遺14,566,923元＋黃劉依妹增加利息請求36,139,905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（黃光春遺產總額明細表中並無利息債權見原處分卷第752至751頁）。

(4)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＋36,139,905），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。是被告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。

(5)是被告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。

3、春輝建設公司股份155,075股成本部分：

(1)其中40,700股係黃劉依妹於80年間自馮○妮、羅○瑀及黃○珍以每股15元出價取得，計算支出成本610,500元（15元×40,700股），有證券交易稅繳款書可佐（見原處分卷第704至703頁）。

(2)又黃光春遺有春輝建設公司股份875,000股（見原處分卷第751頁），由8位繼承人平分（見原處分卷第744頁），每人分得109,375股（875,000÷8），此部分並非黃劉依妹出價取得。又稽徵機關核課黃光春遺產稅時，經依公司當時淨值為負數，計算死亡時之此部分股權時價為0元，有黃光春遺產稅核定通知書可佐（見原處分卷第751頁）。

(3)其餘5,000股（155,075－40,700－109,375），係卷存100年度營利事業投資人明細及分配盈餘表顯示黃劉依妹於100年12月31日持有155,075股（見原處分卷第696頁），及徵諸黃劉依妹有換出155,075股之事實（見本院卷第44至49頁），較上述150,075股（40,700＋109,375）尚有剩餘5,000股（155,075－150,075），因原告未提示該5,000股之取得成本供核，被告審酌春輝建設公司對股東募資係以每股10元收款（見原處分卷第738、734、716、713頁），乃以每股10元認定此部分成本為50,000元（每股10元×5,000股）。

(4)綜上，黃劉依妹持有春輝建設公司股份155,075股，其取得成本應核計為660,500元（610,500元＋0元＋50,000元）。

4、東光百貨公司股份427,813股成本部分：

(1)其中380,000股，係黃劉依妹以每股10元先後取得該公司750,000股，至76年間僅餘380,000股，計算支出成本3,800,000元（每股10元×380,000股），有股東名冊等可證（見原處分卷第664、659頁）。

(2)至其餘47,813股部分（427,813－380,000），係黃光春遺有東光百貨公司股份382,500股（見原處分卷第751頁），由8位繼承人平分（見原處分卷第744頁），每人分得47,813股（382,500÷8），此部分並非黃劉依妹出價取得。又稽徵機關核課黃光春遺產稅時，經依公司當時淨值為負數，計算死亡時之此部分股權時價為0元，有黃光春遺產稅核定通知書可佐（見原處分卷第751頁）。

(3)綜上，黃劉依妹持有東光百貨公司股份427,813股，其取得成本應核計為3,800,000元（3,800,000元＋0元）。

5、取得土地所生移轉費用部分：

(1)土地增值稅：觀諸104年7月30日履約備忘錄，黃劉依妹與原告等3人為取得2筆吉林段土地（4人持分共2,733/90,000），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日起至登記完成日之稅額1,600,000元（見原處分卷第160頁），是按黃劉依妹取得土地應有部分之相對比例2,176/90,000（見原處分卷第599頁），其應負擔土地增值稅13,694,548元〈15,600,000元＋1,600,000元〉×（2,176÷2,733）〉。

(2)登記費、書狀費及印花稅：依卷附104年11月17日不動產買賣契約書（見原處分卷第599頁）、臺北市中山地政事務所110年2月23日北市中地籍字第1107003114號函（見原處分卷第597至595頁）、臺北市稅捐稽徵處中山分處110年2月24日北市稽中山甲字第1104201656號函（見原處分卷第601頁），黃劉依妹

(2,176/90,000)及杜美姬(32/90,000)二人受讓系爭2筆吉林段土地持分共2,208/90,000：

①發生登記費12,207元，按土地持分相對比例分攤，黃劉依妹應負擔12,030元 $\langle 12,207\text{元}\times(2,176\div 2,208)\rangle$ 。

②發生書狀費640元 $(400+240)$ ，按人數均分，黃劉依妹應負擔320元 $(640\div 2)$ 。

③發生印花稅65,791元，按土地持分相對比例分攤，黃劉依妹應負擔64,838元 $\langle 65,791\text{元}\times(2,176\div 2,208)\rangle$ 。

④就上開三項，黃劉依妹共計負擔費用77,188元 $(12,030+320+64,838)$ 。

(3)代書費：104年11月17日不動產買賣契約書約定「因辦理本件土地移轉登記所須支出之地政士代辦費，由……雙方平均負擔。」（見原處分卷第69頁），又東光鋼鐵公司向被告出具110年3月8日（收文日）說明書略以：「……所述地政士代辦費，本公司依與黃劉依妹、黃寶健……契約，於104年12月31日給付地政士（即代書）勞務費6,000元……。」（見原處分卷第624頁），基於買賣雙方平均負擔代書費之約定，可認買方（黃劉依妹及黃寶健）與賣方相同亦是負擔代書費6,000元。然因同屬買方之黃劉依妹與黃寶健此2人間，如何內部分攤，並無事證可供審酌，基於代書費係為每位客戶提供勞務之收費，則被告按2人平均，認黃劉依妹負擔6,000元其中半數即3,000元 $(6,000\div 2)$ ，尚非無據。

(4)是以，上述黃劉依妹取得土地所生移轉費用合計應為13,774,736元 $(13,694,548+77,188+3,000)$ 。

01 6、執行費部分：黃劉依妹於交易前，持春輝建設公司之
02 利息債權聲明參與分配，已依法繳納執行費694,675
03 元，嗣依101年7月18日協議書，該納畢之執行費因互
04 易由東光鋼鐵公司領取並兌現完竣（見原處分卷第95
05 頁），上開執行費與系爭交易尚非毫無關聯，可認屬
06 交易相關費用，應核計為694,675元。

07 7、裁判費及律師費：

08 (1)觀諸黃劉依妹交易前後，因對春輝建設公司之利息
09 債權及分配表異議之訴，牽連為臺北地院101年11
10 月23日100年度重訴字第796號民事判決（下稱100
11 重訴796判決）、臺灣高等法院103年4月15日102年
12 度重上字第118號民事判決（下稱102重上118判
13 決）、最高法院103年9月10日103年度台上字第184
14 5號民事判決（下稱103台上1845判決）當事人，該
15 等判決確定後，東光鋼鐵公司得以黃劉依妹債權受
16 讓人身分領取執行法院分配款項；另因對東光百貨
17 公司之債權及分配表異議之訴，牽連為臺北地院96
18 重訴1385判決當事人，嗣東光鋼鐵公司與黃劉依妹
19 及原告等3人約定互易債權、股份及土地，並具狀
20 撤回起訴等，則黃劉依妹支出之案關裁判費、律師
21 費，與系爭交易尚非毫無關聯，可認屬交易相關費
22 用：

23 ①與春輝建設公司間訴訟裁判費部分，黃劉依妹雖
24 有繳納上訴費1,748,718元（103台上1845判
25 決），然最終由春輝建設公司負擔，有臺北地院
26 108年5月13日北院忠民宏100重訴796字第108000
27 8377號函（下稱108年5月13日函）、103台上184
28 5判決書可參，此部分為0元（見原處分卷第32
29 2、442頁）。

30 ②另與春輝建設公司間訴訟之律師費部分，黃劉依
31 妹、黃馨齡、倪舒瑾（原名郭振齡）等3人，於第

一審（100重訴796判決）、第二審（102重上118判決）共同委任1位律師（其餘2位律師係複代理）〈見原處分卷第359、342頁〉，惟無支出憑據，按稽徵機關100年至103年度核算執行業務者收入標準，估算支出律師費第一審40,000元、第二審40,000元，按黃劉依妹、黃馨齡、倪舒瑾3人均攤，則黃劉依妹此部分負擔約26,667元〈 $(40,000\text{元} + 40,000\text{元}) \div 3\text{人}$ 〉。又黃劉依妹於第三審（103台上1845判決）單獨委任莊秀銘律師等代理人（見原處分卷第322頁），亦無支出憑據，應可比照黃馨齡、倪舒瑾委任相同之莊秀銘律師等代理人支出100,000元（萬律聯合法律事務所108年5月3日108萬律字第1080503號函等參原處分卷第396、379頁），估算第三審律師費100,000元。是合計前開律師費為126,667元（26,667元 + 100,000元）。

③與東光鋼鐵公司間訴訟裁判費部分，臺北地院96重訴1385判決雖判命被告當事人（含黃劉依妹）應負擔訴訟費用89%（見原處分卷第431頁），然黃劉依妹、黃馨齡上訴第二審後，原告東光鋼鐵公司具狀撤回起訴（見原處分卷第398頁），依民事訴訟法第263條第1項前段、第83條規定，被告黃劉依妹無須負擔訴訟費用，此部分為0元。

④另律師費部分，黃劉依妹於臺北地院作成96重訴1385判決後，與黃馨齡提起上訴並共同委任張立業律師為代理人（見原處分卷第398頁），亦無支出憑據，是按前揭執行業務者收入標準估算支出律師費40,000元，黃劉依妹與黃馨齡2人均攤之，則黃劉依妹此部分費用為20,000元（ $40,000\text{元} \div 2\text{人}$ ）。

01 ⑤是以，上述裁判費及律師費合計應為146,667元（0
02 元+126,667元+0元+20,000元）。

03 （四）綜上，本件系爭財產交易所得應核計為88,072,142元（財
04 產交易收入107,148,720元—對春輝建設公司持有利息債
05 權其成本0元—對東光百貨公司持有債權其成本0元—春輝
06 建設公司股份成本660,500元—東光百貨公司股份成本3,8
07 00,000元—土地移轉相關稅費13,774,736元—執行費694,
08 675元—裁判費及律師費146,667元）。

09 四、本件補徵稅額：

10 （一）本件經訴願決定重行核算後，認系爭財產交易所得應為8
11 8,072,142元等節，已如上述。然因被告原查認定本件財
12 產交易所得為71,985,480元，基於行政救濟禁止不利益變
13 更之原則，仍應維持財產交易所得71,985,480元之核定結
14 果（訴願決定見本院卷第105、107頁）。

15 （二）是本件基於104年度綜合所得總額71,985,480元，減除免
16 稅額127,500元及扣除額90,000元，綜合所得淨額為71,76
17 7,980元（71,985,480—127,500—90,000），被告據以發
18 單補徵稅額30,990,591元（綜合所得淨額71,767,980元×
19 稅率45%—累進差額1,305,000元），尚無不合，應予維
20 持。

21 五、原告各項主張均不足採，分述如下：

22 （一）原告主張本件財產交換於101年間達成合意，即原因事實
23 發生於101年度，並且黃劉依妹所持債權及股權亦於101年
24 度移轉予東光鋼鐵公司，則所得實現年度應為101年度，
25 並非取得土地所有權之104年度云云；然則：

26 1、按「個人所得之歸屬年度，依所得稅法第14條及第88條規
27 定……之意旨，係以實際取得之日期為準，亦即年度綜合
28 所得稅之課徵，僅以已實現之所得為限，而不問其所得原
29 因是否發生於該年度。」司法院釋字第377號解釋著有明
30 文。可知，我國綜合所得稅之課徵係以收付實現制為原
31 則，即對於已實現之所得課稅，而其實現與否，原則上以

01 是否收到現金或足以替代現金之報償為準。是個人所得之
02 歸屬年度，除有執行業務所得查核辦法第10條第2項所定
03 情形者，得按權責發生制計算執行業務所得外，應按收付
04 實現原則計算所得，即不問其所得原因發生之年度，應併
05 入實際取得日期所屬年度，課徵綜合所得稅（最高行政法
06 院107年度判字第617號判決、107年度判字第620號判決意
07 旨參照）。

08 2、復依司法院釋字第377號解釋理由書可知，我國綜合所得
09 稅採現金收付制，僅對已實現之所得課稅，而所得實現與
10 否，原則上係以所得人對於收入已取得使用、收益及處分
11 之實際支配狀態為斷，非專以收到現金之型態為唯一判
12 準，此參所得稅法第14條第2項規定之各類所得為實物、
13 有價證券或外國貨幣等情形，即屬非現金型態但「足以替
14 代現金之報償」，其於所得人取得實物之日期實現所得，
15 而應依規定計入取得年度所得課稅（最高行政法院109年
16 度判字第605號判決意旨參照）。

17 3、是所得稅法關於綜合所得稅之課徵因採取收付實現制之原
18 則，所得所屬年度之認定，以實際取得日期為準，自符合
19 收付實現制之意旨。所得之實現應以現金或非現金財產
20 「發生物權行為之變動」，始生效力（最高行政法院111
21 年度上字第327號判決、110年度上字第740號判決、109年
22 度判字第563號判決意旨參照）。

23 4、本件黃劉依妹與東光鋼鐵公司間，於101年7月18日達成財
24 產互易之合意，已如上述。雙方依互易契約，係由黃劉依
25 妹以對春輝建設公司之利息債權135,551,459元及股份15
26 5,075股、對東光百貨公司之債權79,550,549元及股份42
27 7,813股作價，換取東光鋼鐵公司之2筆吉林段三小段土地
28 （權利範圍各2,176/90,000）等財產交易情形，亦如上
29 述，原告就此部分亦未爭執。又黃劉依妹換入之2筆吉林
30 段三小段土地（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。

5、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動，始生效力，是認本件黃劉依妹財產交易所得於104年度取得所換入土地之物權時，始為實現。則原告主張本件應以財產交換達成合意之101年度作為所得實現年度云云，容有誤會，難以採據。

（二）原告主張本件財產交換應分別認定為2個不同之買賣行為，就債權與股權之買賣，因黃劉依妹移轉債權及股權予東光鋼鐵公司係101年度，應認本件財產交易所得已實現；嗣東光鋼鐵公司於104年度移轉登記吉林段土地所有權予黃劉依妹，此係另一買賣行為，不得據以認定本件財產交易所得實現於104年度云云；惟：

1、按負擔行為，指以發生債權債務為其內容的法律行為，亦稱為債務行為或債權行為；處分行為，指直接使某種權利發生、變更或消滅的法律行為，包括物權行為及準物權行為。而物權行為指發生物權法上效果的行為，準物權行為，則指以債權或無體財產權作為標的之處分行為（參王澤鑑著，民法總則，103年2月版，第286至287頁）。股份既為無體財產權之一，取得股份、讓與股份之行為，亦屬於準物權行為，而為處分行為之一種（臺灣高等法院101年度重上更(三)字第31號民事判決意旨參照）。

2、次按契約行為，係指因雙方當事人相互對立的意思表示而成立之法律行為。例如：買賣，當事人一方要約，他方承諾，且意思表示一致，而成立買賣契約。又買賣契約之成

立，須雙方就買賣標的物及其價金互相表示合致，始足當之。此觀諸民法第345條規定即明。又所謂互易，係當事人雙方約定互相移轉金錢以外之財產權者，準用買賣之規定，民法第398條定有明文。互易為債權（負擔）行為，準用同法第348條之規定，當事人負有將互易標的物所有權移轉他方之義務。是互易契約之履行，須將標的物所有權移轉對方（最高法院88年度台上字第1041號民事判決意旨參照）。

3、又當事人透過債權行為及物權行為而完成其交易行為，該債權行為係物權行為之原因，為保護交易安全，該債權行為為物權行為完成後，即自物權行為中抽離，使物權行為之效力不因債權行為之不存在、撤銷或無效而受影響，此為物權行為之無因性（即債權行為之效力不能左右物權行為之效力）。上開物權行為，除具備當事人間物權變動之合意，尚須結合公示之方法（不動產物權係書面與登記，動產物權則係交付），是原所有權人因物權之變動而喪失所有權，發生物權移轉他人之效力（最高法院112年度台上字第1388號民事判決意旨參照）。

4、復按買賣契約乃當事人就標的物及價金，因互相意思表示一致而成立之法律行為，契約成立生效後，當事人間即存在具有拘束效力之契約關係，而出賣人移轉財產權、交付標的物予買受人，目的在履行買賣契約之義務，即係買賣契約之履行行為，買賣契約則為移轉交付之原因行為。「原因行為」為負擔行為（債權行為），「履行行為」或為處分行為（包括物權行為、準物權行為），或為事實行為（現實交付占有物），是「原因行為」、「履行行為」二者並非相同，在概念上應嚴予區別（最高法院110年度台上字第1891號民事判決意旨參照）。

5、就本件而言，黃劉依妹與東光鋼鐵公司於101年度，互相合意約定移轉金錢以外之財產權等節，已如上述，是當事人雙方於101年度成立「一個」互易契約，係可認定。又

前開互易契約係為債權（負擔）行為，依民法第398條準用同法第348條規定，黃劉依妹依據「該一」互易契約，負有移轉系爭債權及股權予東光鋼鐵公司之給付義務，而東光鋼鐵公司依據「同一」互易契約，負有移轉登記吉林段土地所有權予黃劉依妹之給付義務。嗣黃劉依妹於101年度履行給付義務而將系爭債權及股權出讓予東光鋼鐵公司，東光鋼鐵公司則俟104年度始履行給付義務而將吉林段土地所有權移轉登記予黃劉依妹。是以，本件財產交換係基於「一個」互易契約之原因法律關係，至於東光鋼鐵公司於104年度將吉林段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妹另於104年度締結不同之買賣契約。又縱使物權行為具有無因性，僅係債權行為之效力不能左右物權行為之效力，非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律關係。從而，原告主張本件就當事人將互易財產移轉他方之給付義務履行，應予以視為兩項財產之不同買賣契約云云，係將「原因行為」、「履行行為」二者不同性質，混為一談，難以採據。

（三）原告主張本件對東光百貨公司之債權79,550,549元，其中35,066,680元係黃光春所留遺產，又春輝建設公司股份109,375股及東光百貨公司股份47,813股，亦是黃光春所留遺產，基於黃劉依妹行使剩餘財產請求權而取得其中半數，則此半數部分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（35,066,680元÷2）、785,940元〈（109,375股＋47,813股）÷2×10元〉，均應計入本件財產交易之成本費用云云；然則：

- 1、按民法第1030條之1第1項規定：法定財產制關係消滅時，夫或妻現存之婚後財產，扣除婚姻關係存續所負債務後，如有剩餘，其雙方剩餘財產之差額應平均分配。上開「夫妻剩餘財產差額分配請求權」（下稱剩餘財產請求權），

01 係就雙方剩餘婚後財產之價值計算金錢數額，其間差額平
02 均分配，為金錢數額之債權請求權，並非存在於具體財產
03 標的上之權利，不得就特定標的物為主張及行使。是以，
04 夫妻一方無從依民法第1030條之1規定，逕為請求他方移
05 轉其名下之特定財產（最高法院110年度台上字第3274號
06 民事判決、110年度台上字第455號民事判決意旨參照）。

07 2、次按遺產及贈與稅法第17條之1第1項規定：「被繼承人之
08 配偶依民法第1030條之1規定主張配偶剩餘財產差額分配
09 請求權者，納稅義務人得向稽徵機關申報自遺產總額中扣
10 除。」等旨，是稽徵機關於核定黃光春遺產稅時，因黃劉
11 依妹行使剩餘財產請求權，乃依遺贈稅法第17條之1第1項
12 規定，自黃光春遺產之總金額項下核定扣除4,466,311元
13 （下稱系爭扣除額），連同其他事項，據以核課遺產稅
14 （見原處分卷第753頁）。惟系爭扣除額屬核課遺產稅之
15 稅基金額組成項目之一，非謂黃劉依妹可執系爭扣除額請
16 求特定黃光春遺產標的之權利移轉或交付。又夫妻一方無
17 從依民法第1030條之1規定，逕為請求他方移轉其名下之
18 特定財產，亦如上述。是被繼承人黃光春死亡時，所留整
19 體遺產標的範圍，不因黃劉依妹行使剩餘財產請求權而得
20 逕自排除其中特定項目，則原告主張因黃劉依妹行使剩餘
21 財產請求權，就黃光春所遺對東光百貨公司之本金債權3
22 5,066,680元、春輝建設公司股份109,375股及東光百貨公
23 司股份47,813股等部分，均應改而視為並非黃光春之遺產
24 範圍云云，容有誤會，難以採據。

25 3、按所得稅法第14條第1項第7類規定：「……第七類：財產
26 交易所得：凡財產及權利因交易而取得之所得：一、財產
27 或權利原為出價取得者，以交易時之成交價額，減除原始
28 取得之成本……後之餘額為所得額。二、財產或權利原為
29 繼承……取得者，以交易時之成交價額，減除繼承時……
30 該項財產或權利之時價……後之餘額為所得額……。」揆
31 諸其意旨，財產或權利通常係出價取得，事後予以出售或

01 交換產生交易利益者，於計算財產交易所得時，其財產成
02 本按實際付出之價額為認定，若係繼承取得，並非出價取
03 得，其財產成本衡情為0元；然某項財產於繼承時，倘已
04 按被繼承人死亡時之時價計算評價遺產稅（遺產及贈與稅
05 法第10條第1項規定參照），則繼承人嗣後出售所繼承之
06 該項財產，即按已課遺產稅之時價多寡，計算繼承人取得
07 該財產之成本，並准予自財產交易收入項下予以扣除，以
08 免產生遺產稅負擔及所得稅負擔之重複課稅情形，已如上
09 述。

10 4、再者，就黃光春遺產稅申報而言，稽徵機關認黃光春過世
11 前之對東光百貨公司票款債權33,045,577元（24,023,960
12 元+9,021,617元），迄至其死亡時仍不能收取，其價值
13 為0元，乃未計入其遺產總額核課遺產稅（黃光春遺產總
14 額明細表中並無票款債權見原處分卷第752至751頁）。嗣
15 黃劉依妹等繼承人續行強制執执行程序，於臺北地院92年度
16 執字第40179號事件（原處分卷第584至582頁），票款24,
17 023,960元部分受償3,382,276元，其餘票款20,641,684元
18 未受償；至於票款9,021,617元部分受償819,580元，其餘
19 票款8,202,037元未受償，未受償部分合計即為本件對東
20 光百貨公司之債權79,550,549元其中之本票債權28,843,7
21 21元部分（20,641,684+8,202,037），均如上述。是本
22 件對東光百貨公司之債權79,550,549元其中之本票債權2
23 8,843,721元部分，業經稽徵機關認定此部分遺產價值為0
24 元，未有遺產稅之負擔。

25 5、又本件對東光百貨公司之債權79,550,549元，除了上述票
26 款債權28,843,721元之外，其餘係衍生利息債權50,706,8
27 28元部分（79,550,549-28,843,721），其中利息14,56
28 6,923元（12,974,500元+1,371,340元+221,083元）係
29 黃光春生前衍生自上述本票債權等節，已如上述。又此部
30 分利息債權14,566,923元，迄至黃光春死亡時仍不能收
31 取，稽徵機關亦認其價值為0元。嗣黃光春去世之後，黃

01 劉依妹繼受黃光春之債權，並增加利息之請求，是又孳生
02 利息債權共36,139,905元（50,706,828—14,566,923），
03 並且，前述利息債權36,139,905元之請求發生於黃光春去
04 世之後，稽徵機關亦未予以計入黃光春遺產總額核課遺產
05 稅（黃光春遺產總額明細表中並無利息債權見原處分卷第
06 752至751頁），亦如上述。

07 6、綜言之，黃劉依妹所持對東光百貨公司之債權79,550,549
08 元（本票債權28,843,721元及衍生利息債權50,706,828元
09 之合計），本票債權28,843,721元及利息債權14,566,923
10 元係黃光春所留遺產，並非黃劉依妹出價所取得。再者，
11 利息債權50,706,828元（14,566,923+36,139,905），均
12 係基於借貸關係，隨時間經過而發生，債權人取得利息債
13 權未實際支付成本，亦非出價取得。是被告本件認黃劉依
14 妹持有對東光百貨公司之債權79,550,549元，其取得財產
15 支付成本為0元，尚非無據。此外，系爭債權79,550,549
16 元均未計入黃光春遺產總額（可認並無遺產時價致生遺產
17 稅負擔），亦如上述，是系爭債權79,550,549元亦無所得
18 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
19 產價值之適用。是被告本件認黃劉依妹持有對東光百貨公
20 司之債權79,550,549元，其取得財產支付成本為0元，於
21 本件財產交易收入項下可得減除之成本為0元，尚無不
22 合。

23 7、至於黃光春所遺春輝建設公司股份109,375股、東光百貨
24 公司股份47,813股，稽徵機關核課黃光春遺產稅時，經依
25 該等公司當時淨值為負數，計算死亡時之此部分股權時價
26 均為0元，有黃光春遺產稅核定通知書可佐（見原處分卷
27 第751頁），則於本件財產交易所得之計算，按所得稅法
28 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
29 減除之成本亦為0元（因該等股權遺產於遺產稅案件被評
30 價為0元，未有遺產稅負擔）。

01 8、綜言之，本件對東光百貨公司之債權79,550,549元、春輝
02 建設公司股份109,375股、東光百貨公司股份47,813股等
03 部分，被告認定黃劉依妹取得該等財產支付成本0元，於
04 本件財產交易收入項下可得減除之成本為0元，尚非無
05 據。原告主張黃光春所遺留之債權、春輝建設公司股份10
06 9,375股及東光百貨公司股份47,813股等，其中半數均應
07 改而視為並非黃光春之遺產範圍，其等金額估計為17,53
08 3,340元均應計入本件財產交易之成本費用，從收入項下
09 減除云云，容有誤會，難以採據。

10 (四)原告主張黃劉依妹仍有相關訴訟費、律師費支出未予減
11 除，但因年代久遠無法提供事證，被告不得以原告舉證困
12 難即認無此費用云云；然者：

13 1、按課稅之要件事實應由稅捐稽徵機關負客觀舉證責任，惟
14 成本費用為計算個人所得之減項，有利於納稅義務人，依
15 行政訴訟法第136條準用民事訴訟法第277條規定，應由納
16 稅義務人就成本費用事實之存在，負客觀舉證責任。準
17 此，納稅義務人應提出足資證明與所得有關之成本費用之
18 相關憑證，否則，不得予以扣除（最高行政法院109年度
19 上字第104號判決意旨參照）。

20 2、亦即，有關「漏報所得額」之稅基量化，是否有「與收入
21 相對應，而應計入計算稅基減項」之費用支出。此等事實
22 爭議應由納稅義務人負擔客觀舉證責任，亦即應由納稅義
23 務人負擔「事證不明」之不利益（最高行政法院109年度
24 判字第493號判決意旨參照）。爰說明如下：

25 (1)依稅捐實體法領域之舉證責任客觀配置原則，與改制
26 前行政法院71年判字第1242號判決先例表示之法律見
27 解，在所得稅之稅基量化過程中，主張特定收入有對
28 應費用存在之納稅義務人，至少應對該費用支出為
29 「真實」且「必要」之待證事實，負擔事證不明之終
30 局不利益。

01 (2)因此本案中財產之互易，原告主張「財產交易所得之
02 計算，應將年代久遠之訴訟費、律師費等支出予以減
03 除」即應對「此等費用支出為真實且必要」之待證事
04 實，負擔舉證責任（亦即事證不明之不利益）。

05 3、則原告雖稱黃劉依妹仍有相關訴訟費、律師費等支出未
06 予減除，但因年代久遠，並無事證可供審酌云云，惟原
07 告既未能就所泛稱訴訟費、律師費等支出，提出具體事
08 證以供詳實查對勾稽，即難對原告為有利之認定。

09 六、從而，本件以黃劉依妹為納稅義務人，核定104年度財產交
10 易所得71,985,480元，綜合所得總額71,985,480元，綜合所
11 得淨額71,767,980元，應補徵稅額30,990,591元，並以原告
12 等繼承人為代繳義務人，發單補徵稅額，於法尚無不合，應
13 予維持。

14 七、綜上，原處分並無違誤，訴願決定予以維持，亦無不合。原
15 告訴請撤銷，為無理由，應予駁回。

16 八、兩造其餘攻擊防禦方法均與本件判決結果不生影響，故不逐
17 一論述，併此敘明。

18 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
19 前段，判決如主文。

20 中 華 民 國 113 年 1 月 25 日

21 審判長法官 陳心弘

22 法官 林妙黛

23 法官 畢乃俊

24 一、上為正本係照原本作成。

25 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
26 提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內
27 補提理由書；如於本判決宣示或公告後送達前提起上訴者，
28 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
29 繕本）。

30 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，
31 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。
(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。	

中 華 民 國 113 年 1 月 25 日

書記官 李依穎