

臺北高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第五庭
112年度訴更二字第6號
112年11月30日辯論終結

原告 杜淑玲

訴訟代理人 詹文凱 律師

被告 財政部北區國稅局

代表人 李怡慧（局長）住同上

訴訟代理人 何怡慧

上列當事人間綜合所得稅事件，原告提起行政訴訟，經本院107年度訴字第1240號判決駁回後，原告提起上訴，經最高行政法院109年度判字第563號判決廢棄發回，本院再以109年度訴更一字第79號判決駁回，原告上訴後，經最高行政法院以111年度上字第327號判決廢棄發回，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、本件訴訟繫屬中，被告代表人由蔡碧珍變更為李怡慧，茲據新任代表人具狀聲明承受訴訟（見本院卷第127頁），核無不合，爰予准許。

二、事實概要：

原告104年度綜合所得稅結算申報，於列舉扣除額項下列報本人及配偶林茂昌於民國104年4月16日與華南商業銀行受託殷商慈善教育公益信託專戶（下稱華南銀行受託公益信託專戶）簽訂贈與契約書，分別約定贈與新漢股份有限公司（已上櫃，下稱新漢公司）股票50,000股及90,000股，當日收盤價新臺幣（下同）52.2元；另原告於104年11月4日與華南銀行受託公益信託專戶簽訂贈與契約書，約定贈與新漢公司股

票11,000股，當日收盤價31.5元之捐贈扣除額（下稱非現金捐贈扣除額）7,654,500元〈（50,000股×52.2元）+（90,000股×52.2元）+（11,000股×31.5元）〉。被告依據查得資料，以上開原告及林茂昌於104年4月16日及104年11月4日簽約贈與新漢公司股票50,000股、90,000股及11,000股（下稱系爭股票）予華南銀行受託公益信託專戶，惟於104年7月22日、23日（收盤價34.45元及34.2元）及104年12月23日（收盤價30.1元）始轉讓股票，按實際轉讓股票日之收盤價核算非現金捐贈扣除額5,131,600元〈（50,000股×34.45元）+（90,000股×34.2元）+（11,000股×30.1元）〉，核定綜合所得總額38,629,075元，綜合所得淨額32,255,649元，應補徵稅額1,135,305元。原告不服，申請復查、提起訴願均遭駁回，遂提起行政訴訟，經本院以107年度訴字第1240號判決駁回原告之訴。原告不服，提起上訴，經最高行政法院以109年度判字第563號判決（下稱最高行政法院前次發回判決）廢棄發回本院更行審理，復經本院109年度訴更一字第79號判決（下稱本院更一審判決）駁回原告之訴、最高行政法院111年度上字第327號判決（下稱最高行政法院本次發回判決）廢棄本院更一審判決，發回本院更為審理。

三、原告起訴主張及聲明：

（一）本件之爭議為「捐贈日」應如何認定，原告主張應依財政部67年10月5日台財稅第36742號函（下稱財政部67年10月5日函），以贈與契約成立日為捐贈日，而非被告主張依財政部60年12月22日台財稅字第39920號函釋（下稱財政部60年12月22日函）所採「收付實現制」，以贈與物移轉日為捐贈日。有關捐贈日如何認定，扣除金額認定標準並未規定，所得稅法亦無明文，是故捐贈日之認定，應依該事件之本質，以性質相同或最接近之法律適用，回歸相關租稅法令即遺產及贈與稅法就贈與所為之定義，方為適法。而依上開引用遺產及贈與稅法第4條第2項之規定，雙方贈與意思合致時，贈與契約即生效力，無待贈與物之交付（民法第406條之規定

亦同此意旨），是以贈與日當即為贈與契約生效日；原復查決定所引用之財政部67年10月5日函亦同此見解，亦認為贈與行為發生日之認定，是指贈與契約訂立之日，而不以移轉登記日為準。

(二)惟遍查所得稅法，並無任何一條定有所謂「收付實現制」之原則，原判決所述於法顯屬無據；財政部60年12月22日函所謂之「收付實現制」，亦未見諸法律之明文，並無法律上之拘束力。綜合所得稅課徵之對象，為有所得之個人，而非受贈與者，自應以有所得之納稅義務人所得之增減為判斷對象，而以公益贈與為所得扣除者，亦應以納稅義務人因發生贈與致其所得淨額受影響時為認定。如納稅義務人已負有因贈與而生之債務，其收入之淨額或財產之總額將因負債而減損，不必等到實際發生物權變動之時。在扣除贈與債務後，才能計算出納稅義務人該年之所得淨額，再據以核算應納所得稅額，則縱未發生贈與物物權之移轉，贈與物之價額亦應屬可扣除之範圍。故更一審判決所謂之「收付實現制」或「喪失物權管控」，即屬片面而有不周全之瑕疵，對納稅義務人並不公平。

(三)再者，本件贈與契約訂立日與實際交付股票日，會相距數月，並非出於原告之恣意，而係原告遵循各項法令之規定，包括相關稅法、公司證交法令所致：依公司法第165條第3項之規定，新漢公司104年股東常會召開前60日（即104年4月28日104年6月26日）股東名簿不得辦理變更登記，是以原告與其配偶於104年4月16日之捐贈，在上開停止過戶期間亦不能辦理變更登記。又依證券交易法第22條之2第1項第3款之規定，原告為新漢公司經理人，移轉上櫃公司股票，應先向主管機關申報，並於申報後3日內方可為之。例如，原告104年7月21日向主管機關申報後，7月22日向證券公司提出轉帳申請，其後數日捐贈股票才轉至受贈人。是以本件如因原告依據公司、證交及稅務法令之規定，未能於贈與訂定日移轉股票，即轉嫁原告承擔不利益，亦顯非恰當。如依本院更一

審判決之見解，以「喪失物權管控」為判斷依據，則原告於訂定贈與契約後，已負有交付贈與物之負擔，是否可認為已處於「喪失物權管控」或物權管控受限制之狀態？而在贈與稅核定後，即須將所贈與之股票為移轉，其處分股票之權利亦受有限制，是否亦屬物權管控受限制之狀態？反之，依本院更一審判決之意旨，在原告對贈與之股票為轉帳申請後，即無法再自行處分該股票，而處於「喪失物權管控」狀態，但在股票未交割前，仍有可能被扣押，因重大事故停止交割等，發生無法交付之情形，而無「收付實現」之狀況。故轉帳申請日並非「收付實現」之絕對判斷依據。

(四)訴願決定及原復查決定引用財政部60年12月22日函「綜合所得稅之課徵，係以收付實現制為原則，所得所屬年度之認定，應以實際取得日期為準，納稅義務人申請扣除額之認定，亦應以實際支付日期為準。」然查該號函釋原文係針對地價稅扣除之年度認定問題，與本件事實並不相同，復查決定及訴願決定誤為引用，已有不當。細讀上開函文及標題，此一函文係在處理扣除額涉及跨年度時，應如何認定扣除額之時間點，此由函文標題「……所屬年度為計算年度」、函文內容「…所得所屬年度之認定…」可知。被告機關不察，逕自斷章取義，在本件未涉及跨年度情形下，逕以函文內「申請扣除額之認定，亦應以實際支付日期為準」，而引用上開函文，主張捐贈日為實際移轉日，顯非適法。

(五)法律之解釋與適用，就相同之事務，應有相同之結果。綜合所稅列舉扣除額中有捐贈項目，捐贈性質上屬於贈與，故對贈與之認定，在相關之法律上應採一致之立場，不應為增加稅收目的而任意變動。在遺產與贈與稅法第4條第2項既已明定贈與成立及核定贈與稅之日期，該項針對贈與之法律規定，在同屬贈與之事項，即應適用。所得稅法與遺產及贈與稅法均屬稅務法令，性質相同，更應為相同之適用。否則同一事項可以在不同稅法項目為不同解釋，人民將何所遵循？

(六)對最高行政法院本次發回意旨之意見：

原告除重申前述關於贈與日認定之主張，亦認為不論「轉帳申請日」、「審核轉撥日」、「股票滙撥日」等，均無法認定即為受贈人取得股票權利之日期。原處分以「轉帳申請日」為認定贈與物價值之日期，確已抵觸其自己所持之收付實現制原則，不能認為係合法之處分，應予撤銷，而另依正確日期重新計算各該年度之贈與金額、可扣除額後，再核定應繳所得稅與實繳金額有無差異，從而另為補繳之處分，是屬合法。

(七)聲明：訴願決定、復查決定及原處分均撤銷。

四、被告答辯及聲明：

(一)本件原核定以「股票轉帳申請日」為捐贈日時點，核定104年度捐贈列舉扣除額為5,131,600元(1,722,500+3,078,000+331,100)。被告彙整原告及配偶104年度「股票轉帳申請日」如下表：

原告104年度股票轉帳申請日情形表

年度	股數	股票轉帳申請日
104	50,000	104.07.22
	11,000	104.12.23

林茂昌104年度股票轉帳申請日情形表

年度	股數	股票轉帳申請日
104	90,000	104.7.23

(二)被告就原告及配偶之「審核撥轉日（即證券帳簿轉出系爭股票時點）之時點查明如下：

原告104年度審核撥轉日情形表

年度	股數	審核撥轉日
104	50,000	104.07.24
	11,000	104.12.25

林茂昌104年度審核撥轉日情形表

--	--	--

年度	股數	審核撥轉日
104	90,000	104.7.27

(三)原告及配偶於104年間轉讓前開股票填具「繼承、贈與、抵繳股款及拋棄股份轉讓／撤銷申請書」之戶名皆為「華南商業銀行受託信託財產專戶」，集保帳號皆為33805004799，因該戶名與原告及配偶簽訂贈與契約書之受贈者對象「華南商業銀行受託公益信託專戶」名稱有別，為釐清前開戶名疑義及查明新漢公司股票完成帳簿劃撥至受贈者帳戶（即「華南商業銀行受託信託財產專戶」）而生物權變動之時點，被告於112年2月1日以北區國稅法務字第1120001156號函（下稱被告112年2月1日函），請華南商業銀行股份有限公司（下稱華南銀行）就「華南商業銀行受託信託財產專戶」提示新漢公司股票自101年1月1日起至105年12月31日間之集保股數異動資料，經華南銀行以112年2月8日信資字第1120004260號函（下稱華南銀行112年2月8日函）回復略以：「華南商業銀行受託殷商慈善教育公益信託專戶」為「華南商業銀行受託信託財產專戶」之長戶名，集保帳號皆為33805004799，被告提供保管劃撥帳戶異動明細表之「日期」為集保帳號入帳日期，其109年12月16日函附之華南銀行受託公益信託專戶之原始交付資產明細表為該公司會計帳實際認列日期。依華南銀行112年2月8日函復結果，查得原告及配偶「審核撥轉日」與「受贈者入帳日」之日期相同。即原告及配偶證券帳簿轉出新漢公司股票時點與受贈者集保帳號入帳日一致。本件原告及配偶104年度「股票轉帳申請日」、「審核撥轉日」及「受贈者入帳日」彙整如下表：

原告104年度新漢公司股票過戶情形表

年度	股數	股票轉帳申請日	審核撥轉日	受贈者入帳日
104	50,000	104.07.22	104.07.24	104.07.24

11, 00 0	104. 12. 23	104. 12. 25	104. 12. 25
-------------	-------------	-------------	-------------

林茂昌104年度年度新漢公司股票過戶情形表

年度	股數	股票轉帳申請日	審核撥轉日	受贈者入帳日
104	90, 000	104. 7. 23	104. 7. 27	104. 07. 27

(四)另以原告及配偶「股票轉帳申請日」及華南商業銀行受託信託財產專戶「受贈者入帳日」時點，分別計算之非現金捐贈扣除額比較表如下：

104年度非現金捐贈扣除額比較表

年度	「股票轉帳申請日」之非現金捐贈扣除額（原核定） (A)	「受贈者入帳日」之非現金捐贈扣除額 (B)	扣除額差異數 (A)－(B)
104	5, 131, 600元	4, 726, 600元	405, 000

(五)依最高行政法院本次發回判決意旨，系爭股票以「捐贈物已實際移轉予受贈人為準」認定非現金捐贈扣除額。是本件依「受贈者入帳日」時點為評定基準日而計算之104年度非現金捐贈扣除額為4, 726, 600元〔50, 000股×33. 55元)+(11, 000股×30. 10元)+(90, 000股×30. 20元)〕，104年度之應補稅額為1, 317, 555元。又本件原核定104年度之應補稅額為1, 135, 305元，因本件依「受贈者入帳日」計算之非現金捐贈扣除額為4, 726, 600元，小於原核定依原告及配偶「股票轉帳申請日」計算之非現金捐贈扣除額5, 131, 600元，因非現金捐贈扣除額減少405, 000元（5, 131, 600－4, 726, 600），致該年度應補稅額增加182, 250元（1, 317, 555－1, 135, 305），基於行政救濟不利益變更禁止原則，被告核定原告104年度應補稅額1, 135, 305元，請續予維持。

(六)聲明：原告之訴駁回。

01 五、本件如事實概要欄所載之事實，有復查決定（原處分卷第14
02 4至149頁）、訴願決定（原處分卷第159至170頁）、原告及
03 林茂昌於華南銀行受託公益信託專戶保管劃撥帳戶異動明細
04 表（本院卷第66頁）、被告依發回判決意旨計算之應補稅額
05 統計表（本院卷第61頁）、原告104年度綜合所得稅核定資
06 料清單（本院卷第71頁至73頁）、新漢公司個股日成交資訊
07 （本院卷第75頁至77頁）、華南商業銀行股份有限公司112
08 年6月19日信資字第1120023639號函（本院卷第105頁至108
09 頁）、華南商業銀行股份有限公司112年8月29日信資字第11
10 20034575號函（本院卷第141頁）、贈與稅不計入贈與總額
11 證明書（原處分卷第68、74、84頁）、繼承、贈與、抵繳股
12 款及拋棄股份轉帳/撤銷申請書（原處分卷第64、71、78
13 頁）、新漢公司歷史行情表查詢（原處分卷第89至90頁）、
14 原告104年度綜合所得稅結算申報國稅局審核專用申報書
15 （原處分卷第92至95頁）、被告104年度綜合所得稅核定通
16 知書（原處分卷第96至98頁）等資料影本，附卷可稽，為可
17 確認之事實。本件捐贈標的物係上櫃公司之股票，係屬證券
18 交易法所稱之「有價證券」。關於系爭股票捐贈日（實際移
19 轉日）之認定，涉及上訴人就綜合所得稅結算申報，究應以
20 可時點計算系爭非現金捐贈扣除額，為兩造主要爭執之所
21 在。是本件應審酌事項為：原告及其配偶林茂昌贈與華南銀
22 行受託公益信託專戶之股票之實際移轉日為何？

23 六、本院之判斷：

24 □(一)行政訴訟法第260 條規定：「……（第2項）前項發回或
25 發交高等行政法院應調查之事項，應詳予指示。（第3項）
26 受發回或發交之高等行政法院，應以最高行政法院所為廢棄
27 理由之法律上判斷為其判決基礎。」本次最高行政法院發回
28 判決所表示應調查之事項及法律上意見為：「依被上訴人
29 （即被告，下同）提出之華南銀行信託部109年12月16日信
30 資字第1090000357號函……所示，函覆（被上訴人）受讓系
31 爭捐贈股票之財產交付日分別為104年7月27日、同年12月28

01 日及同年7月28日……，此日期與原判決認定上述集保事業
02 自上訴人及其配偶證券帳簿轉出股票時點（104年7月24日、
03 104年12月25日及104年7月27日），容有不同，則華南銀行
04 信託部上揭函覆受讓系爭捐贈股票之財產交付日，究係憑何
05 認定而得？何以與集保事業自上訴人及其配偶證券帳簿轉出
06 股票時點不同？華南銀行受託公益信託專戶就系爭捐贈股票
07 於證券商開立證券帳戶之入帳日究為何？該入帳日（即受贈
08 人入帳日）是否與集保事業自上訴人及其配偶證券帳簿轉出
09 系爭股票之時點一致？此疑點均與系爭捐贈股票究於何時完
10 成帳簿劃撥至受贈者帳戶而生物權變動之判斷攸關，影響本
11 件非現金捐贈扣除額之計算，原審自應依職權調查釐清並給
12 予兩造辯論之機會，始足據為判斷之依據。……上述華南銀
13 行信託部109年12月16日信資字第1090000357號函覆系爭捐
14 贈股票之財產交付日，與集保事業自上訴人及其配偶證券帳
15 簿轉出股票時點或受贈人入帳日有不同時，何時點始符合
16 『捐贈物已實際移轉予受贈人』『受贈人可以即時變現』之
17 認定？」

18 (二)所得稅法第17條第1項第2款第2目之1規定：「按第14條至第
19 14條之2及前二條規定計得之個人綜合所得總額，減除下列
20 免稅額及扣除額後之餘額，為個人之綜合所得淨額……二、
21 扣除額：納稅義務人就下列標準扣除額或列舉扣除額擇一減
22 除外，並減除特別扣除額……(二)列舉扣除額：1. 捐贈：納
23 稅義務人、配偶及受扶養親屬對於教育、文化、公益、慈善
24 機構或團體之捐贈總額最高不超過綜合所得總額20%為
25 限。」其主要目的，在於納稅義務人對於「教育、文化、公
26 益、慈善機構或團體」所為之捐贈及對國防、勞軍暨政府之
27 捐獻，乃有助益於社會及政府機關之行為，並可達成扶助相
28 對事業團體發展之目的，寓有增進公共利益之內涵，故給予
29 減免租稅之優惠措施。是此寓含受贈人收受捐贈物，因可即
30 時變現，能達扶助發展、增進公共利益之目的，要能讓「受
31 贈人」可以即時變現，自應以「捐贈物已實際移轉予受贈人

為準」。又所得稅法關於綜合所得稅之課徵因採取收付實現制之原則，所得所屬年度與申請扣除額之認定，均以實際取得或支付日期為準，自符合收付實現制之意旨。所得與費用之實現應以現金或非現金財產「發生物權行為之變動」，始生效力。且參諸所得稅法所定之各列舉扣除額，均係以實際支付或損失金額作為列報基礎，是實物捐贈與現金捐贈之扣除額，二者不應有差別之租稅待遇。又捐贈標的物如係上櫃公司之股票，依證券交易法第6條第1項規定可知，係屬證券交易法所稱之「有價證券」。有關動產物權業經證券化者，因此等證券為物權證券，動產之權利以證券表彰之，是其物權之變動須以交付表彰動產物權之證券，以代替該動產之交付。又依證券交易法第43條第2項規定：「證券集中保管事業保管之有價證券，其買賣之交割，得以帳簿劃撥方式為之；……」可知有價證券在證券集中保管事業下保管者，其有價證券之轉讓行為，亦可依「帳簿劃撥方式」完成，無須為實體證券之交付。

- (三)依證券交易法第43條第2項授權訂定之有價證券集中保管帳簿劃撥作業辦法第20條規定，於90年11月2日增訂第29條之1第1、2項規定，嗣於104年10月7日修正第1項，另新增第2項並配合將現行第2項移列第3項。準此可知，投資人透過投資人所開設帳戶之證券商（下稱證券商）在集保事業所保存之有價證券，係以混合保管方式為之，由證券商或其客戶（即投資人）按送存數量之比例分別共有。而關於其贈與轉讓之作業處理程序，轉讓人申請後證券商僅先在客戶帳簿為記載，嗣集保事業接獲通知，並經發行公司審核確認（或104年10月7日修法後，部分有價證券由證券商審核確認）後，集保事業始如數撥入受讓人之證券商帳簿客戶所有部分。換言之，集中保管之有價證券因係按比例所分別共有，則以贈與方式轉讓之有價證券而發生權利移轉之效力，應以集保事業將轉讓人之證券商帳簿客戶所有部分，撥入受讓人之證券商帳簿客戶所有部分時為認定。又上開轉讓，集保事業僅係

在轉讓人之證券商以及受讓人之證券商於該機構所開立帳簿之間作移轉，因此，集保事業轉出有價證券之時點與撥入之時點，理應互為一致。

(四)經查，集保事業自原告及其配偶證券帳簿轉出系爭股票之時點與撥入之時點（即系爭捐贈股票之財產交付日）一致，說明如下：

1. 原告於104年4月16日與華南銀行公益信託專戶簽訂贈與契約書，約定贈與新漢公司股票50,000股，另於同年11月4日與該信託專戶簽訂贈與契約書，約定贈與新漢公司股票11,000股，有贈與契約書及被告贈與稅不計入贈與總額證明書附卷可參（見原處分卷第84至85頁、第68至69頁）。原告就上開贈與50,000股、11,000股，分別於104年7月22日、同年12月23日，填具申請書向證券商申請轉帳贈與標的股票，證券商於申請日之同日在原告於該證券商所開設之證券帳簿記載「非交易性申請」，經過審核確認後，證券集中保管事業分別在同年7月24日、同年12月25日自原告證券帳簿轉出新漢公司股票50,000股、11,000股，此有繼承、贈與、抵繳股款及拋棄股份轉帳/撤銷申請書、原告證券存摺影本附卷可參（依序見原處分卷第78及64頁、本院109年度訴更一字第79號卷第47頁）；原告之配偶林茂昌於104年4月16日與華南銀行公益信託專戶簽訂贈與契約書，約定贈與新漢公司股票90,000股，有贈與契約書及被告贈與稅不計入贈與總額證明書附卷可參（見原處分卷第74至75頁），林茂昌於同年7月23日填具申請書向證券商申請轉帳上開贈與標的股票，證券商於申請日，在林茂昌於該證券商所開設之證券帳簿記載「非交易性申請」，經過審核確認後，證券集中保管事業在同年7月27日自林茂昌證券帳簿轉出新漢公司股票90,000股，亦有繼承、贈與、抵繳股款及拋棄股份轉帳/撤銷申請書、林茂昌證券存摺影本附卷可參（依序見原處分卷第71頁、本院109年度訴更一字第79號卷第49頁）。是以，證券集中保管事業分別在104年7月24日、同年12月25日自原告證

01 券帳簿轉出新漢公司股票50,000股、11,000股；104年7月27
02 日自林茂昌證券帳簿轉出新漢公司股票90,000股，堪予認
03 定。

04 2. 上開原告及配偶林茂昌之證券帳簿轉出之新漢公司股票，由
05 集保事業分別於轉出同日（即104年7月24日、同年12月25日
06 及同年7月27日）撥入華南銀行公益帳戶。說明如下：

07 (1) 被告以112年2月1日北區國稅法務字第1120001156號函（下
08 稱被告112年2月1日函，本院更二卷第69頁），請華南銀行
09 信託部檢送「華南銀行受託公益信託專戶」有關新漢公司股
10 票自101年1月1日起至105年12月31日間之集保股數異動資
11 料。經華南銀行以112年2月8日信資字第1120004260號函
12 （下稱華南銀行112年2月8日函），回覆如下：「本次附件
13 （即「保管劃撥帳戶異動明細表」）提供之『日期』為集保
14 帳號入帳日期，惟109年12月16日函復附件之『財產交付
15 日』為本行會計帳實際認列日期。」等語（本院更二卷第63
16 頁），可知109年12月16日函復附件之「財產交付日」為華
17 南銀行公益信託專戶會計帳實際認列日期，並非集保事
18 業自原告及其配偶證券帳簿轉出股票時點，亦非集保事業將
19 股票撥入華南銀行公益信託專戶的時點；集保事業將股
20 票撥入華南銀行公益信託專戶的時點如華南銀行112年2
21 月8日函附「保管劃撥帳戶異動明細表」所示日期。而華南
22 銀行112年2月8日函提供資料「保管劃撥帳戶異動明細表」
23 （本院更二卷第65至66頁）上載系爭捐贈股票50,000股、1
24 1,000股及90,000股之集保入帳日分別為104年7月24日、同
25 年12月25日及同年7月27日，核與系爭3筆新漢公司股票自原
26 告及林茂昌證券帳簿轉出時間（審核撥轉時點）一致。

27 (2) 查華南銀行復以112年6月19日信資字第1120023639號函稱：
28 「本行受贈取得新漢公司股票因未即時接受通知，爰於確認
29 股票入帳後再登載信託財產，致貴院來文附件所示『原始交
30 付資產明細表』之『財產交付日』僅為當日登載財產信託作
31 業日，該表為本行信託部內部報表，僅供帳務作業用途，爰

與客戶證券帳簿轉出新漢公司股票時點不同。」等語（本院更二卷第105頁）。是依上開華南銀行函檢附之華南銀行受託公益信託專戶104年1月1日至104年12月31日間「客戶交易明細及餘額資料表」可知，該專戶於104年7月24日審核撥轉50,000股、同年12月25日審核撥轉90,000股及同年7月27日審核撥轉11,000股（本院更二卷第108頁）；而證券集中保管事業分別在104年7月24日、同年12月25日自原告證券帳簿轉出新漢公司股票50,000股、11,000股，及104年7月27日自林茂昌證券帳簿轉出新漢公司股票90,000股。綜上，審核撥轉（撥入華南銀行受託公益信託專戶）時點與集保事業自原告及配偶轉出股票之日期一致，足以認定。

3. 據上，系爭3筆捐贈股票分別於104年7月24日、同年12月25日及同年7月27日，自原告及配偶帳戶轉出，同日撥入受贈人華南銀行受託公益信託專戶；系爭股票撥入受贈人華南銀行受託公益信託專戶時，捐贈物已實際移轉予受贈人，受贈人處於可以處分之狀態，自應以此受贈人取得財產日之收盤價計算贈與金額。雖華南銀行表示取得權利後需依公益信託諮詢委員及監察人指示，始能處分股票，惟華南銀行受託公益信託專戶內部必須經如何程序始能處分受贈股票，與受贈股票何時經審核撥轉（撥入）其帳戶，係屬二事。蓋因股票於撥入受贈人帳戶時發生權利移轉，此日期即捐贈股票實際交付受贈人日期，受贈人已處於可以處分之狀態，至於受贈人公益信託專戶實際上何時處分股票，不影響審核撥轉（撥入）股票時點之認定。查系爭捐贈股票分別於104年7月24日、同年12月25日及同年7月27日撥入受贈人華南銀行受託公益信託專戶，撥入當日收盤價分別為33.55元、30.1元及30.2元，依此計算系爭捐贈列舉扣除額應為4,726,600元〔（50,000股×33.55元）+（11,000股×30.1元）+（90,000股×30.2元）〕。

(五)雖原告主張本件系爭股票之捐贈扣除額，在遺產與贈與稅法第4條第2項已明定贈與成立及核定贈與稅之日期，且所得稅

01 法與遺產及贈與稅法均屬稅務法令，性質相同，更應為相同
02 之適用。否則同一事項可以在不同稅法項目為不同解釋，人
03 民將何所遵循云云。惟按行為時所得稅法第17條第1項第2款
04 第2目之1前段規定寓有增進公共利益之內涵，故給予減免租
05 稅之優惠措施。是此寓含受贈人收受捐贈物，因可即時變
06 現，能達扶助發展、增進公共利益之目的，要能讓「受贈
07 人」可以即時變現，自應以「捐贈物已實際移轉予受贈人為
08 準」；遺產與贈與稅法第4條第2項規定：「本法稱贈與，指
09 財產所有人以自己之財產無償給予他人，經他人允受而生效
10 力之行為。」係參照民法第406條規定，明訂贈與之定義，尚
11 難據認捐贈有價證券，應依簽約時之價格計算贈與扣除額，
12 原告主張自不可採。

13 (六)華南銀行以109年12月16日函檢送公益信託專戶「原始交付資
14 產明細表」，其上載原告及配偶林茂昌交付系爭50,000股、1
15 1,000股及90,000股之「財產交付日」分別為104年7月27日、
16 同年12月28日及同年7月28日，此日期與集保事業自原告及配
17 偶證券帳簿轉出日期（104年7月24日、同年12月25日及同年7
18 月27日）不同，惟華南銀行109年12月16日函附之「原始交付
19 資產明細表」並非集保事業自原告及配偶證券帳簿轉出日
20 期，亦非公益信託專戶取得捐贈股票之日期。說明如下：

21 1. 查華南銀行109年12月16日函係針對被告109年12月7日函查
22 之函復，而被告109年12月7日函係向華南銀行查詢公益信託
23 專戶實際領取原告及其配偶捐贈新漢公司股票之日期，並非
24 查詢集保事業自原告及配偶證券帳簿轉出日期，亦非查詢審
25 核撥入時點，因此，華南銀行109年12月16日函提供之日期
26 （「財產交付日」）為公益信託專戶實際領取原告及其配偶
27 捐贈新漢公司股票之日期，為該行會計帳實際認列日期，僅
28 供帳務作業之用途」，尚難逕認該日期為集保事業轉出及撥
29 入股票之日期。

30 2. 被告嗣以112年2月1日函，請華南銀行信託部檢送「華南銀
31 行受託公益信託專戶」有關新漢公司股票自101年1月1日起

01 至105年12月31日間之集保股數異動資料，經華南銀行112年
02 2月8日函覆如下：「本次附件提供之『日期』為集保帳號入
03 帳日期，惟109年12月16日函復附件之『財產交付日』為本
04 行會計帳實際認列日期。」（本院更二卷第63頁），亦足以
05 說明華南銀行109年12月16日函提供之日期（「財產交付
06 日」）不是集保事業轉出及撥入股票之日期。依華南銀行11
07 2年2月8日函附之「保管劃撥帳戶異動明細表（本院更二卷
08 第65至66頁）上載，系爭50,000股、11,000股及90,000股之
09 集保入帳日分別為104年7月24日、同年12月25日及同年7月2
10 7日。

11 3. 綜上，華南銀行109年12月16日函檢送之「原始交付資產明
12 細表」其上載「財產交付日」並非集保事業轉出或撥入股票
13 之日期，自難以此日期與集保事業自原告及配偶證券帳簿轉
14 出日期暨轉入華南銀行受託公益信託專戶時點不同，逕認原
15 處分違法。

16 (七)被告原核定以系爭捐贈股票轉帳申請日為104年7月22日、23
17 日（收盤價34.45元及34.2元）及104年12月23日（收盤價3
18 0.1元），以捐贈股票轉帳申請日之收盤價核算非現金捐贈
19 扣除額5,131,600元〈（50,000股×34.45元）+（90,000股×3
20 4.2元）+（11,000股×30.1元）〉。惟原告及其配偶104年度
21 之非現金捐贈扣除額總計應為4,726,600元，小於被告核定
22 之5,131,600元，基於不利益變更禁止原則，原處分及訴願
23 決定仍應予維持。

24 七、綜上所述，原告主張各節，均無可採。原告訴請判決如聲明
25 所示，為無理由，應予駁回。又本件事證已明，兩造其餘之
26 攻擊防禦方法核與判決之結果不生影響，不再逐一論述，附
27 此敘明。

28 八、據上論結，本件原告之訴為無理由，依行政訴訟法第98條第
29 1項前段，判決如主文。

30 中 華 民 國 112 年 12 月 21 日
31 審判長法官 陳心弘

法 官 鄭凱文

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。
(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	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。

01

審訴訟代理人

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 12 月 21 日

03

書記官 李建德