

最 高 行 政 法 院 判 決

110年度上字第740號

上 訴 人 杜淑玲

訴訟代理人 詹文凱 律師

被 上 訴 人 財政部北區國稅局

代 表 人 蔡碧珍

訴訟代理人 何怡慧

上列當事人間綜合所得稅事件，上訴人對於中華民國110年9月30日臺北高等行政法院109年度訴更一字第80號判決，提起上訴，本院判決如下：

主 文

原判決廢棄，發回臺北高等行政法院。

理 由

一、被上訴人代表人已由王綉忠變更為蔡碧珍，茲據新任代表人具狀聲明承受訴訟，核無不合，應予准許。

二、上訴人101、102及105年度綜合所得稅結算申報，於列舉扣除額項下列報：(一)101年度部分：上訴人配偶林茂昌於民國101年10月8日與華南商業銀行受託殷商慈善教育公益信託基金專戶（下稱華南銀行受託公益信託專戶）簽訂贈與契約書，約定贈與新漢股份有限公司（已上櫃，原名稱為新漢電腦股份有限公司，於103年7月24日變更名稱為新漢股份有限公司，下稱新漢公司）股票150,000股，當日收盤價新臺幣（下同）27.55元；上訴人於101年10月23日與財團法人稻馨教育基金會（下稱稻馨基金會）簽訂贈與契約書，約定贈與新漢公司股票68,000股，當日收盤價26.5元之捐贈扣除額（下稱非現金捐贈扣除額）5,889,665元【（捐贈上限：綜合所得總額31,953,328元×20%－現金捐贈501,000元＝5,889,665元）< 5,934,500元＝（150,000股×27.55元）＋（68,000股×26.5元）】；(二)102年度部分：上訴人及林茂昌於102

01 年6月27日與華南銀行受託公益信託專戶簽訂贈與契約書，
02 約定贈與新漢公司股票43,000股及122,000股，當日收盤價2
03 6.85元；另於102年8月5日與華南銀行受託公益信託專戶簽
04 訂贈與契約書，分別約定贈與該公司股票14,000股及52,000
05 股，當日收盤價28.2元之非現金捐贈扣除額6,260,934元
06 【（捐贈上限：綜合所得總額31,472,170元 \times 20%－現金捐
07 贈33,500元＝6,260,934元） $<$ 6,291,450元＝（43,000股＋
08 122,000股） \times 26.85元＋（14,000股＋52,000股） \times 28.2
09 元】；(三)105年度部分：上訴人及林茂昌於105年9月23日與
10 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
11 新漢公司股票51,000股及68,000股，當日收盤價38.25元之
12 非現金捐贈扣除額4,391,083元【（捐贈上限：綜合所得總
13 額21,955,418元 \times 20%＝4,391,083元） $<$ 4,551,750元＝（5
14 1,000股 \times 38.25元）＋（68,000股 \times 38.25元）】（按前揭上
15 訴人及林茂昌捐贈之新漢公司股票，下綜稱系爭股票）。被
16 上訴人依據查得資料，以上訴人及林茂昌：(一)101年度部
17 分：於101年10月8日贈與新漢公司股票150,000股予華南銀
18 行受託公益信託專戶，惟於101年12月22日（收盤價24.3
19 元）始轉讓股票；上訴人於101年10月23日贈與新漢公司股
20 票68,000股予稻馨基金會，惟於101年12月6日（收盤價25.2
21 元）始轉讓股票，按實際轉讓股票日之收盤價核算非現金捐
22 贈扣除額5,358,600元【（150,000股 \times 24.3元）＋（68,000
23 股 \times 25.2元）】，核定綜合所得總額31,953,328元，綜合所
24 得淨額25,306,895元，應補徵稅額212,426元。(二)102年度部
25 分：於102年6月27日贈與新漢公司股票43,000股及122,000
26 股予華南銀行受託公益信託專戶；另於102年8月5日贈與新
27 漢公司股票14,000股及52,000股予同信託專戶，惟於102年9
28 月11日及12日（收盤價23元及22.95元）始轉讓股票，按實
29 際轉讓股票日之收盤價核算非現金捐贈扣除額5,310,150元
30 【（43,000股 \times 22.95元）＋（122,000股 \times 23元）＋（14,000
31 股 \times 22.95元）＋（52,000股 \times 23元）】，核定綜合所得總額3

01 1,472,170元，綜合所得淨額24,984,876元，應補徵稅額38
02 0,313元。(三)105年度部分：於105年9月23日贈與新漢公司股
03 票51,000股及68,000股予華南銀行受託公益信託專戶，惟於
04 105年11月17日及22日（收盤價29.9元及30.3元）始轉讓股
05 票，按實際轉讓股票日之收盤價核算非現金捐贈扣除額3,57
06 8,500元【（51,000股×30.3元）+（68,000股×29.9
07 元）】，核定綜合所得總額21,955,418元，綜合所得淨額1
08 7,210,473元，應補徵稅額325,033元。上訴人循序提起行政
09 訴訟，聲明請求判決訴願決定、復查決定及原處分均撤銷。
10 經臺北高等行政法院（下稱原審）108年度訴字第143號判決
11 （下稱前審判決）駁回後，上訴人不服提起上訴，經本院10
12 9年度判字第564號判決（下稱本院發回判決）廢棄前審判
13 決，發回原審更為審理。復經原審以109年度訴更一字第80
14 號判決（下稱原判決）駁回。上訴人仍表不服，遂提起本件
15 上訴，並聲明：原判決廢棄；被上訴人101、102及105年度
16 綜合所得稅核定通知書所載核定上訴人補繳各年度綜合所得
17 稅之處分、復查決定及訴願決定均撤銷。

18 三、上訴人起訴主張、被上訴人於原審之答辯及聲明，均引用原
19 判決所載。

20 四、原判決駁回上訴人在第一審之訴，係以：

21 (一)所得稅法第13條為依據量能課稅原則所為之規定，而所得歸
22 屬年度之計算方法，須可明確反映所得，才符合量能課稅的
23 要求。綜合所得稅採取收付實現制，以實際收受或擬制收受
24 的年度加以認列，亦以個人對收入客體已處於「物權管控」
25 之狀態來認定收入之實現；費用支出則以實際支付的年度加
26 以扣除，也就是以個人對於該等費用支出已喪失物權管控之
27 狀態，始認列扣除。

28 (二)公益慈善捐贈為我國綜合所得稅規範之列舉扣除額之一，捐
29 贈總額最高不超過綜合所得總額20%，以非現金財產為捐贈
30 者，所得列舉扣除金額之計算，則依實際取得成本為準，但
31 未能提出取得財產之確實憑證者，由稽徵機關依財政部訂定

之標準核定；其標準，由財政部參照捐贈年度實際市場交易情形定之，為所得稅法第17條之4第1項但書、第2項明文。如所捐贈者為上市（櫃）、興櫃股票，而納稅義務人未能提出實際取得成本之確實憑證者，以捐贈日之收盤價或加權平均成交價格計算之，亦經個人以非現金財產捐贈列報扣除金額之計算及認定標準（下稱認定標準）第2條第1項第9款所明訂。

(三)前揭所得稅法第17條、第17條之4及認定標準等關於列舉扣除額之計算規定，旨在維護「主觀的淨額所得原則」；即納稅義務人客觀的所得淨額，於扣除其個人的基本生活或費用及家庭扶養費用（免稅額及扣除額）後，尚有賸餘者，方具有主觀的給付能力，才可納入課稅。公益慈善捐贈其支出當必須實現始得扣除，應以實際支付日期為準。認定標準第2條第1項第9款關於捐贈標的如為上市（櫃）、興櫃股票，其「捐贈日」之認定，當以納稅義務人之「股票實際交付日」為據。有價證券物權之變動須以交付證券代替該動產之交付。依證券交易法第43條第2項規定，則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。

(四)本件爭點為系爭股票捐贈列報綜合所得稅扣除金額之評定基準日。捐贈人將所捐贈之股票申請轉帳時，已喪失物權管控的可能，不再得以支配運用。職是，捐贈人於股票轉帳申請時，既已喪失對於股票之物權管控，即適當以此時點認定為「實際支付日」。一則合於收付實現制之意旨；二則防免捐贈扣除額之認定流於「射悖性」；再者，基於稽徵經濟之考量，所耗費之成本較諸所能徵得之稅捐收入，亦屬最為精簡。原處分據此而為之核定，並無違誤，復查決定、訴願決定遞予維持，亦無不合，上訴人訴請撤銷，為無理由等詞，為其判斷之基礎。

五、本院查：

01 (一)按行政訴訟法第260條第3項規定：「受發回或發交之高等行
02 政法院，應以最高行政法院所為廢棄理由之法律上判斷為其
03 判決基礎。」查本條項規定，係基於本院原則上為法律審，
04 就廢棄理由應有法律上判斷，受發回或發交之高等行政法院
05 應受此項判斷之拘束，不許更持相異之見解，以收統一法令
06 見解之效果。

07 (二)所得稅法第13條規定：「個人之綜合所得稅，就個人綜合所
08 得總額，減除免稅額及扣除額後之綜合所得淨額計徵之。」
09 第17條第1項第2款第2目之1規定：「按第14條至第14條之2
10 及前2條規定計得之個人綜合所得總額，減除下列免稅額及
11 扣除額後之餘額，為個人之綜合所得淨額：□……□扣除額
12 ：納稅義務人就下列標準扣除額或列舉扣除額擇一減除外，
13 並減除特別扣除額：(一)……(二)列舉扣除額：1. 捐贈：納稅義
14 務人、配偶及受扶養親屬對於教育、文化、公益、慈善機構
15 或團體之捐贈總額最高不超過綜合所得總額百分之20為限。
16 但有關國防、勞軍之捐贈及對政府之捐獻，不受金額之限制
17 。」第17條之4（105年7月27日新增）規定：「（第1項）納
18 稅義務人、配偶及受扶養親屬以非現金財產捐贈政府、國防
19 、勞軍、教育、文化、公益、慈善機構或團體者，納稅義務
20 人依第17條第1項第2款第2目之1規定申報捐贈列舉扣除金額
21 之計算，除法律另有規定外，應依實際取得成本為準。但有
22 下列情形之一者，由稽徵機關依財政部訂定之標準核定之：
23 □未能提出非現金財產實際取得成本之確實憑證。……（第
24 2項）前項但書之標準，由財政部參照捐贈年度實際市場交
25 易情形定之。（第3項）本法中華民國105年7月12日修正之
26 條文施行前，納稅義務人、配偶及受扶養親屬已以非現金財
27 產捐贈，而納稅義務人個人綜合所得稅尚未核課或尚未核課
28 確定之案件，其捐贈列舉扣除金額之計算，適用第1項規定
29 。」又依上揭所得稅法第17條之4第2項規定授權訂定之認定
30 標準第2條第1項第9款規定：「納稅義務人、配偶及受扶養
31 親屬以非現金財產捐贈政府、國防、勞軍、教育、文化、公

01 益、慈善機構或團體（以下簡稱政府機關或團體），該非現
02 金財產係出價取得者，納稅義務人依本法第17條第1項第2款
03 第2目之1規定列報捐贈列舉扣除金額，除法律另有規定外，
04 應依實際取得成本為準。但納稅義務人未提出實際取得成本
05 之確實憑證者，依下列規定計算：……□上市（櫃）、興櫃
06 股票：以捐贈日之收盤價或加權平均成交價格；捐贈日無交
07 易價格者，以捐贈日後第1個有交易價格日之收盤價或加權
08 平均成交價格計算之。」第6條規定：「本標準發布施行
09 前，納稅義務人、配偶及受扶養親屬已以非現金財產捐贈，
10 而納稅義務人個人綜合所得稅尚未核課或尚未核課確定之案
11 件，其捐贈列舉扣除金額之計算，適用第2條至第4條規
12 定。」又按「個人所得之歸屬年度，依所得稅法第14條及第
13 88條規定……之意旨，係以實際取得之日期為準，亦即年度
14 綜合所得稅之課徵，僅以已實現之所得為限，而不問其所得
15 原因是否發生於該年度。」司法院釋字第377號解釋著有明
16 文。次按「……綜合所得稅之課徵，係以收付實現制為原
17 則，所得所屬年度之認定，應以實際取得日期為準，納稅義
18 務人申請扣除額之認定，亦應以實際支付日期為準。」經財
19 政部60年12月22日台財稅第39920號令（下稱財政部60年12
20 月22日令）釋在案。可知，我國綜合所得稅之課徵係以收付
21 實現制為原則，即對於已實現之所得課稅，而其實現與否，
22 原則上以是否收到現金或足以替代現金之報償為準，而納稅
23 義務人申報扣除額之認定，亦應以實際支付日期為準。

24 (三)所得稅法第17條第1項第2款第2目之1規定主要目的，在於納
25 稅義務人對於「教育、文化、公益、慈善機構或團體」所為
26 之捐贈及對國防、勞軍暨政府之捐獻，乃有助益於社會及政
27 府機關之行為，並可達成扶助相對事業團體發展之目的，寓
28 有增進公共利益之內涵，故給予減免租稅之優惠措施。是此
29 寓含受贈人收受捐贈物，因可即時變現，能達扶助發展、增
30 進公共利益之目的，要能讓「受贈人」可以即時變現，自應
31 以「捐贈物已實際移轉予受贈人為準」。又所得稅法關於綜

01 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
02 申請扣除額之認定，均以實際取得或支付日期為準，自符合
03 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
04 產「發生物權行為之變動」，始生效力。且參諸所得稅法所
05 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
06 礎，是實物捐贈與現金捐贈之扣除額，二者不應有差別之租
07 稅待遇。又捐贈標的物如係上櫃公司之股票，依證券交易法
08 第6條第1項規定可知，係屬證券交易法所稱之「有價證
09 券」。有關動產物權業經證券化者，因此等證券為物權證
10 券，動產之權利以證券表彰之，是其物權之變動須以交付表
11 彰動產物權之證券，以代替該動產之交付。又依證券交易法
12 第43條第2項規定：「證券集中保管事業保管之有價證券，
13 其買賣之交割，得以帳簿劃撥方式為之；……」可知有價證
14 券在證券集中保管事業下保管者，其有價證券之轉讓行為，
15 亦可依「帳簿劃撥方式」完成，無須為實體證券之交付。上
16 揭法律見解，業據本院發回判決於廢棄理由之法律上判斷指
17 明甚詳。

18 (四)本件捐贈標的物係上櫃公司之股票，依證券交易法第6條第1
19 項規定可知，係屬證券交易法所稱之「有價證券」。關於系
20 爭股票捐贈日（實際移轉日）之認定，涉及上訴人就綜合所
21 得稅結算申報，應如何計算非現金捐贈扣除額，為兩造主要
22 爭執之所在。原判決以捐贈人於「股票轉帳申請時」，即已
23 喪失對於股票之物權管控，是當以此時點認定為股票贈與之
24 「實際支付日」，引之為股票捐贈得列報扣除金額之評定基
25 準日，原處分據此核定，並無違誤，乃判決駁回上訴人之
26 訴，固非無見。惟承前所述，本院發回判決於廢棄理由之法
27 律上判斷，業已指明所得稅法第17條第1項第2款第2目之1規
28 定主要目的，在於納稅義務人對於「教育、文化、公益、慈
29 善機構或團體」所為之捐贈及對國防、勞軍暨政府之捐獻，
30 乃有助益於社會及政府機關之行為，並可達成扶助相對事業
31 團體發展之目的，寓有增進公共利益之內涵，故給予減免租

01 稅之優惠措施。是此寓含「受贈人收受」捐贈物，因可即時
02 變現，能達扶助發展、增進公共利益之目的，要能讓「受贈
03 人」可以即時變現，自應以「捐贈物已實際移轉予受贈人為
04 準」。又所得稅法關於綜合所得稅之課徵因採取收付實現制
05 之原則，所得所屬年度與申請扣除額之認定，均以實際取得
06 或支付日期為準，自符合收付實現制之意旨。所得與費用之
07 實現應以現金或非現金財產「發生物權行為之變動」，始生
08 效力。且參諸所得稅法所定之各列舉扣除額，均係以實際支
09 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
10 額，二者不應有差別之租稅待遇。又依證券交易法第43條第
11 2項規定：「證券集中保管事業保管之有價證券，其買賣之
12 交割，得以帳簿劃撥方式為之；……」可知有價證券在證券
13 集中保管事業下保管者，其有價證券之轉讓行為，亦可依
14 「帳簿劃撥方式」完成，無須為實體證券之交付等甚明。據
15 此廢棄理由之法律上判斷，本院發回判決並進一步指明：
16 「……然查上開證據固顯示林茂昌、上訴人就其等捐贈之股
17 票提出信託轉帳或轉帳之申請，惟各該捐贈之股票究係【何
18 時轉帳】，亦即何時實際交付予受贈人，【發生權利之移
19 轉】，則似有未明。」指示原審應依職權調查釐清上開事項
20 （本院發回判決第11頁參照）。是以，依前揭本院發回判決
21 廢棄理由之法律上判斷，本件捐贈標的物係屬上櫃公司之股
22 票，關於系爭股票捐贈日（實際移轉日）之認定（涉及如何
23 計算非現金捐贈扣除額），自應以系爭股票（捐贈物）實際
24 上已完成「帳簿劃撥」至受贈者帳戶，而生物權行為變動之
25 時點為準，該時起方可謂「受贈人」已實際收受系爭股票
26 （捐贈物）而可即時變現利用，得作為系爭股票捐贈列報扣
27 除金額評定基準日（捐贈日）之認定。前揭廢棄理由之法律
28 上判斷，依行政訴訟法第260條第3項規定，受發回或發交之
29 高等行政法院應受此判斷之拘束，不許更持相異之見解。原
30 判決雖就101、102、105年度，系爭股票受贈者入帳日期、
31 當日收盤價、捐贈扣除額若干為認定（原判決附表參照），

01 惟仍以系爭股票捐贈人於「股票轉帳申請日」之時點，認定
02 為股票贈與之「實際支付日」，引之為系爭股票捐贈得列報
03 扣除金額之評定基準日，核有適用法規不當之違法。

04 六、綜上，原判決有如上所述之違法，且與判決結論有影響。上
05 訴人據以指摘原判決違背法令，求予廢棄，為有理由。因原
06 判決固已就系爭股票如以「受贈者入帳日」之時點為評定基
07 準日而計算之「捐贈扣除額」若干為調查認定，惟並未就上
08 訴人於各該年度是否仍應補徵稅額？如應補徵，究各應補徵
09 多少稅額？為調查認定並給予兩造辯論之機會。是本件事證
10 尚有未明，有由原審再為調查審認之必要，本院尚無從自為
11 判決，爰將原判決廢棄，發回原審更為適法之裁判。又依原
12 判決附表備註所載憑以認定受贈者入帳日之證據資料，是否
13 即屬系爭股票完成帳簿劃撥至受贈者帳戶而生物權變動之時
14 點？案經發回，原審仍應予查明，併予指明。

15 七、據上論結，本件上訴為有理由。依行政訴訟法第256條第1
16 項、第260條第1項，判決如主文。

17 中 華 民 國 111 年 12 月 8 日

18 最高行政法院第一庭

19 審判長法官 吳 東 都

20 法官 王 俊 雄

21 法官 侯 志 融

22 法官 鍾 啟 煒

23 法官 許 瑞 助

24 以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

25 中 華 民 國 111 年 12 月 8 日

26 書記官 章 舒 涵