

臺中高等行政法院判決

111年度訴字第138號

111年11月24日辯論終結

原告 國睦工業股份有限公司

代表人 鄭明權

訴訟代理人 許進興 會計師

被告 財政部中區國稅局

代表人 吳蓮英

訴訟代理人 黃眉滋

上列當事人間營利事業所得稅事件，原告不服財政部111年4月21日台財法字第11113910620號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主 文

一、原告之訴駁回。

二、訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

壹、程序事實：

按行政訴訟法第113條規定：「（第1項）原告於判決確定前得撤回訴之全部或一部。但於公益之維護有礙者，不在此限。……（第3項）訴之撤回，應以書狀為之。但於期日得以言詞為之。……」原告起訴狀原聲明：「訴願及復查決定均撤銷。2. 請命將系爭呆帳損失認定為107年度費用。3. 若前2項聲明遭敗訴判決，請命被告更正破產宣告年度之營利事業所得稅，列為102年度費用。」嗣於民國111年10月5日準備程序更正第1項聲明為請求判決訴願決定及原處分均撤銷，及撤回第3項聲明，經被告同意，另於111年11月24日言詞辯論期日撤回第2項聲明，而更正聲明為「請求判決訴

願決定及原處分（即復查決定）均撤銷。」依前揭規定，應屬合法。

貳、實體方面

一、爭訟概要：

原告107年度營利事業所得稅結算申報，列報呆帳損失新臺幣(下同)137,746,300元，經被告初查以不符所得稅法相關規定予以剔除，核定呆帳損失0元，並將備抵呆帳超限920,380元部分，轉正為其他收入，核定其他收入為17,650,021元，補徵稅額12,539,648元。原告不服，申請復查，未獲變更，提起訴願，經訴願決定駁回，於是提起本件行政訴訟。

二、原告起訴主張及聲明：

(一)主張要旨：

1. 所得稅法第49條第5項第1款與第2款規定「應收帳款、應收票據及各項欠款債權有左列情事之一者，得視為實際發生呆帳損失：一、因倒閉逃匿、和解或破產之宣告，或其他原因，致債權之一部或全部不能收回者。二、債權中有逾期兩年，經催收後，未經收取本金或利息者。」其規定為各項欠款債權若符合第1款與第2款規定者，得視為實際呆帳損失，列為呆帳費用作為課稅所得的減項。該條文並未規定第1款及第2款有先後順序之適用，僅規定符合其中之一者，得視為實際發生呆帳損失。又該法條亦僅規定視為實際發生呆帳損失，而未規定應於何年度發生呆帳損失。
2. 原告的債務人MEYRA Produktion GmbH & Co, KG公司(下稱M公司)截至102年度有積欠應收未收帳款138,666,680元未能收回，M公司於102年6月1日經德國德特莫地方法院(下稱德國法院)裁定破產宣告，並選任漢斯·皮特·伯格哈蒂特律師(下稱漢斯律師)為破產管理人，原告原向破產法院申報債權，原破產管理人提出異議，經原告向破產法院提出異議，最後於110年1月18日更正全額確認債權138,666,680元(等值3,605,177.74歐元)，並有我國駐德國法蘭克福辦事處證明。債務人宣告破產之102年度，因未能取得認定之債權

01 表，無法申報呆帳損失，102年度僅於帳上提列備抵呆帳15
02 9,300,000元，帳列呆帳損失128,730,000元，並於申報時，
03 以超限為由而自行減列該呆帳損失128,730,000元，未將其
04 列報為可抵稅之營業費用，103至106年度也均因未能取得債
05 權表而適用第1款規定申報呆帳損失。至107年原告認為適用
06 第1款已相當困難，故改以適用第2款，於107年8月與10月分
07 別以原銷貨地點之原地址的原公司為發信對象，向M公司催
08 收，並取得該M公司簽收回函，原告又於107年12月再向漢斯
09 律師事務所催收，亦取得其簽收回函，故於107年以第2款之
10 要件申報呆帳損失138,666,680元，於當時並非故意不適用
11 第1款規定，是無條件可適用第1款規定，因該債權證明書發
12 給日為110年1月18日，收到日係在復查審理期間。

13 3. 原告於取得德國法院破產裁定書，107年度又取得M公司及破
14 產管理人漢斯律師事務所的催收存證信函回函，且未收回任
15 何本金及利息，又於復查審理期間再取得破產法院核發的債
16 權表，並經駐外使館認證，債權催收款文件於107年度取
17 得，應符合第2款要件。又110年度取得破產管理人的債權明
18 細表及破產裁定書，亦符合第1款要件，不論適用第1款或第
19 2款，應均符合規定而可申報呆帳損失，且所得稅法對呆帳
20 損失之適用，亦無年度之限制。然107年度申報營利事業所
21 得稅後，被告以「原告提示之存證信函及郵件回執，無法確
22 信是否為原告交寄M公司催收應收帳款存證信函回執，且未
23 取具經我國駐外使領館驗證屬實之函文等」為由不予認列，
24 復查時又原告對破產人如有債權，是為破產債權，應以破產
25 管理人認可並列入破產債權金額為依據，且應以M公司於102
26 年6月1日經德國法院裁定破產宣告為列報年度，不得列於10
27 7年度為由復查決定駁回，訴願決定又以相同理由駁回，認
28 事用法多有違誤。

29 4. 依所得稅法第49條第5項第1款與第2款之文義，第1款係適用
30 於有特定事件而未能收回的應收帳款，如和解或破產等特定
31 事件，因其通常可短期取得明確之證明文件，立即適用而無

01 需拖過2年。第2款之適用於帳款久未能收回，但無特定事實
02 者，故準用時效觀念，規定逾2年經催收未能收取本金或利
03 息者，視為實際發生呆帳損失，以解決企業未能收回帳款之
04 困擾。在通常情況下第1款適用條件具體明確，短期內即可
05 達成要件，取得文件少會拖過2年。本案M公司之破產管理人
06 因對債權金額有異，前後經8年始確認該債權金額，若適用
07 有其優先順序，適用第1款反而更不利於第2款，其應非立法
08 本意。再觀其規定「符合有下列條件之一者，得視為實際發
09 生呆帳損失」，並未規定得適用第1款者便不得適用第2款，
10 原處分為增加法令所無之限制。

- 11 5. 有關呆帳損失僅能認列於破產宣告年度，訴願決定主要理由
12 為營利事業所得稅查核準則(下稱查核準則)第94條第5項之
13 規定「有下列情事之一者視為實際發生呆帳損失，並應於發
14 生當年度沖抵備抵呆帳。」而不得列於其他非破產宣告年
15 度。觀所得稅法僅規定得列為呆帳損失，而無年度限制，適
16 用位階較低的查核準則，為增加本法所無之限制，限縮納稅
17 義務人法律上利益，依該規定所為處分屬違法處分。又M公
18 司雖於102年度為破產宣告，但雙方對債權金額有爭議，實
19 際上於當時根本未能取得文件，並認列呆帳損失。又呆帳損
20 失於102年度與107年度認列，對國家課稅並無影響等語。

21 (二)聲明：1. 訴願決定及原處分均撤銷。2. 請命將系爭呆帳損失
22 認列為107年度費用。

23 三、被告答辯及聲明：

24 (一)答辯要旨：

- 25 1. 原告係經營代步車製造，截至102年度銷售予德商M公司之應
26 收帳款未收回之呆帳損失共138,666,680元，扣除備抵呆帳
27 超限920,380元，列報107年度呆帳損失137,746,300元(138,
28 666,680元-920,380元)，經被告初查以原告提示之存證信函
29 及郵件回執，無法確認是否為原告交寄M公司催收應收帳款
30 之存證信函回執，且未取具經我國駐外使領館、商務代表或
31 外貿機構驗證屬實M公司營業地址之函文，乃核定呆帳損失0

元，並將備抵呆帳超限920,380元部分，轉正為其他收入，核定其他收入17,650,021元(原申報16,729,641元+備抵呆帳超限920,380元)，補徵稅額12,539,648元。原告不服，主張略以：(一)銷售予M公司138,666,680元之應收帳款，判斷截至103年度已難以收回，故於103年度將應收帳款與備抵呆帳沖銷138,666,680元，惟因於該年度未能取得合於規定可認列呆帳之證明文件，是未列報於103年度，有103年度會計師稅務簽證報告可稽。因M公司已向德國法院申請破產，但破產程序尚未完結，該公司積欠原告帳款已久，倘俟其破產終結再申報呆帳損失，影響公司權益甚巨，故分別於107年8月16日及107年10月25日2次以郵局存證信函向M公司催收，並經M公司人員簽收，應可依「財政部各地區國稅局審查營利事業呆帳損失認定原則」(下稱呆帳損失認定原則)第6點規定認列呆帳損失。(二)系爭呆帳損失亦經破產管理人110年1月18日更正列入債權金額138,666,680元(3,605,177.74歐元)，並有我國駐德國法蘭克福辦事處證明，該呆帳損失應核認等，經被告復查決定略以：(一)查依卷附資料顯示M公司於102年6月1日經德國法院裁定破產宣告，並選任漢斯律師為破產管理人，依德國破產條例第27條規定，破產程序開始，破產法院會任命破產管理人，債權人在啟動破產程序中具有合法權益，提供其債權的可信證據，在一定期間將其債權報告給破產管理人。又依我國破產法規定，破產人因破產之宣告，對於應屬破產財團之財產，喪失其管理及處分權。且破產債權，非依破產程序，不得行使。是原告對M公司有債權之請求，應依破產程序向法院選任之破產管理人申報債權，而非原告主張以「呆帳損失認定原則」第6點規定，債權逾期2年，經債權人催收，即可依取具郵政事業已送達之存證函為催收證明，列報於送達年度之呆帳損失，原告主張核不足採。(二)M公司於102年度既經德國法院為破產宣告裁定，原告對M公司如有債權，係在破產宣告前已成立，屬破產債權，應依破產程序處理，且原告可列入呆帳損失之金

01 額，應以破產管理人認可並列入破產債權金額為依據。復查
02 時，被告以110年3月17日中區國稅法一字第1100002398號
03 函，請原告提示依破產程序向破產管理人申報債權金額，及
04 破產管理人於申報債權期限屆滿後所編造之債權表，並經我
05 國駐外使領館、商務代表或外貿機構驗證屬實之證明及其他
06 復查有利事證供核。嗣原告雖取具經破產管理人於110年1月
07 18日更正列入債權金額138,666,680元(3,605,177.74歐
08 元)，並有我國駐德國法蘭克福辦事處證明，惟系爭呆帳損
09 失所屬之破產債權，依所得稅法第49條第5項第1款、查核準
10 則第94條第5款第1目規定，應以M公司於102年6月1日經德國
11 法院裁定破產宣告時為列報年度，不得列報於107年度，原
12 核定呆帳損失金額0元、其他收入17,650,021元，並無不合
13 等由，駁回其復查之申請。

- 14 2. 所得稅法第49條第5項第1款及第2款規定，各該規定之內容
15 既有不同，適用時自應有所分際，最高行政法院59年度判字
16 第551號參照。又上揭規定在適用上有順位關係，有最高行
17 政法院97年度判字第494號判決意旨可稽，是所得稅法第49
18 條第5項呆帳損失認列之規定，應嚴格區分其構成要件，不
19 容相互混淆。第1款及第2款所定呆帳損失發生之原因並不相
20 同，其第1款係就客觀上已生足認債務人將不可能清償債務
21 情事，致營利事業之債權有因此不能收回者，所為得視為實
22 際發生呆帳損失之規定。至第2款規定，其債務並無需有第1
23 款規定之原因，僅需營利事業之債權逾2年經催收而未收取
24 為已足，且此兩款規定在適用上有順位關係。原告對M公司
25 之債權已符合所得稅法第49條第5項第1款所定債務人受破產
26 宣告無法收回之情形，即應以M公司於102年6月1日經德國法
27 院裁定破產宣告時為系爭呆帳損失之列報年度。
- 28 3. 原告主張截至102年度銷售予M公司之應收帳款未收回呆帳損
29 失，於102年6月1日經德國法院裁定破產宣告，並選任漢斯
30 律師為破管人，並於110年1月8日之破產表更正原告債權金
31 額為138,666,680元等，是原告對M公司之債權自己符合所得

稅法第49條第5項第1款所定債務人受破產宣告無法收回之情形，系爭呆帳損失應以M公司於102年6月1日經德國法院裁定破產宣告時為列報年度，不得列報於107年度，原查予以剔除，核定呆帳損失金額0元、其他收入17,650,021元，並無違誤。原告主張系爭呆帳損失同時具有所得稅法第49條第5項第1款及第2款事由，依前開判決意旨，原告就系爭呆帳損失構成要件事實之主張即有矛盾，尚難憑採。且原告提示之存證信函及郵件回執，無法確認是否為其交寄M公司催收應收帳款之存證信函回執，未證明確實已合法送達於債務人，並非如原告所述無論適用49條第5項第1款或第2款規定均有符合。

4. 原告主張所得稅法第49條第5項第1款規定無年度限制，查核準則增加本法所無之限制，限縮納稅義務人利益云云。關於呆帳損失之認列範圍及其實際發生之時點為何，所得稅法第49條第5項定有明文，與查核準則第94條第5款、第6款及第7款係規定呆帳損失之認定與舉證方式等技術性、細節性規範，相互配合，在認列呆帳損失時，應以上開規定為準據。又因所得稅法第49條第5項所謂「視為」，係將具類似性質，而實質不同之法律事實，經由法律規定，賦予相同之法律效果。是所得稅法第49條第5項規定之呆帳損失，於所規定要件均具備時，本條所稱「視為實際發生呆帳損失」之效果即發生，此時即為查核準則第94條第5款所稱「應於發生當年度沖抵備抵呆帳」之「發生當年度」，亦為應列報該呆帳損失之年度，故呆帳損失應於實際發生年度認列，無法任由營利事業選擇其歸屬年度。查核準則第94條第5款規定並未牴觸所得稅法或增加法律所無之限制，亦未逾越該法授權範圍等語。

(二)聲明：原告之訴駁回。

四、爭點：

- (一)所得稅法對呆帳損失之列報年度，是否有限制？查核準則第94條第5款之規定是否增加法律所無之限制？

01 (二)系爭呆帳損失究應適用所得稅法第49條第5項第1款或同條項
02 第2款而列報呆帳？系爭呆帳損失應列報於102年或107年？

03 五、本院的判斷：

04 (一)前提事實：爭訟概要所述，除上列爭點外，為兩造所不爭
05 執，並有核定通知書、繳款書、復查決定、訴願決定等相關
06 資料在卷可稽（原處分卷第295、205、401-407、443-451
07 頁），堪認為真實。

08 (二)本件應適用之法規：

09 1. 所得稅法第24條第1項前段：「營利事業所得之計算，以其
10 本年度收入總額減除各項成本費用、損失及稅捐後之純益額
11 為所得額。」第49條第5項第1款、第2款、第6項規定：「應
12 收帳款、應收票據及各項欠款債權有左列情事之一者，得視
13 為實際發生呆帳損失：一、因倒閉逃匿、和解或破產之宣
14 告，或其他原因，致債權之一部或全部不能收回者。二、債
15 權中有逾期兩年，經催收後，未經收取本金或利息者。」

16 「前項債權於列入損失後收回者，應就其收回之數額列為收
17 回年度之收益。」

18 2. 查核準則第94條第5款規定：「應收帳款、應收票據及各項
19 欠款債權，有下列情事之一，視為實際發生呆帳損失，並應
20 於發生當年度沖抵備抵呆帳。(一)債務人倒閉、逃匿、重整、
21 和解或破產之宣告，或其他原因，致債權之一部或全部不能
22 收回者。(二)債權中有逾期兩年，經催收後，未經收取本金或
23 利息者。……」第6款第2目：「前款第1目債務人倒閉、逃
24 匿，致債權之一部或全部不能收回之認定，應取具郵政事業
25 無法送達之存證函，並依下列規定辦理……(二)債務人居住國
26 外者，應取得債務人所在地主管機關核發債務人倒閉、逃匿
27 前登記營業地址之證明文件，並經我國駐外使領館、商務代
28 表或外貿機構驗證屬實。」第7款第2目規定：「第5款第1目
29 債務人重整、和解或破產之宣告，或其他原因，致債權之一
30 部或全部不能收回者，應檢具下列憑證憑以認定……(二)屬破
31 產之宣告或依法重整者，應有法院之裁定書。」第8款規

01 定：「第5款第2目屬債權有逾期2年，經債權人催收，未能
02 收取本金或利息者，應取具郵政事業已送達之存證函、以拒
03 收或人已亡故為由退回之存證函或向法院訴追之催收證
04 明。」上開查核準則是依所得稅法第80條第5項規定而訂定
05 有關營利事業所得稅結算申報之調查、審核等事項，該準則
06 第94條第6款、第7款乃係就所得稅法第49條第5項規定呆帳
07 認列之實體標準，所為有關呆帳損失認定「證明方法」等技
08 術性、細節性、執行性事項之規定，並為簡化稽徵作業，避
09 免申報浮濫所必要，尚未逾越所得稅法等相關規定，本院自
10 得予以援用，先行說明。

- 11 3. 破產法第57條規定：「破產，對債務人不能清償債務者宣告
12 之。」第64條規定「法院為破產宣告時，應選任破產管理
13 人，並決定左列事項：一、申報債權之期間。但其期間，須
14 在破產宣告之日起，15日以上，3個月以下。二、第1次債權
15 人會議期日。但其期日，須在破產宣告之日起1個月以
16 內。」第75條規定：「破產人因破產之宣告，對於應屬破產
17 財團之財產，喪失其管理及處分權。」第88條前段規定：
18 「破產人應將與其財產有關之一切簿冊、文件及其所管有之
19 一切財產，移交破產管理人。」第98條前段規定：「對於破
20 產人之債權，在破產宣告前成立者，為破產債權。」第99條
21 規定：「破產債權，非依破產程序，不得行使。」

- 22 4. 財政部99年4月15日台財稅字第09800646060號令「財政部各
23 地區國稅局審查營利事業呆帳損失認定原則」（下稱呆帳損
24 失認定原則）第3點規定：「(第1項)營利事業之應收帳款、
25 應收票據及各項欠款債權，有下列情事之一者，視為實際發
26 生呆帳損失：(一)因債務人倒閉、逃匿、重整、和解或破產之
27 宣告，或其他原因，致債權之一部或全部不能收回。(二)債權
28 有逾期2年，經催收後，未經收取本金或利息。(第2項)前項
29 呆帳損失，營利事業已依法提列備抵呆帳者，應於發生當年
30 度先沖抵備抵呆帳，沖抵不足之餘額，列為當年度呆帳損
31 失；其未提列備抵呆帳者，應於發生當年度認列呆帳損

失。」第5點規定：「第3點第1項第1款所定因債務人重整、和解或破產之宣告，或其他原因，致債權之一部或全部不能收回者，應檢具下列憑證憑以認定……(二)屬破產之宣告或依法重整者，應有法院之裁定書。」第6點規定：「第3點第1項第2款所定債權有逾期2年，經催收後，未經收取本金或利息之認定，依下列規定辦理：(一)債權逾期2年，經債權人催收，未能收取本金或利息者，應取具郵政事業已送達之存證函或向法院訴追之催收證明。如存證函或催收證明交寄之年度與送達年度不同時，以存證函或催收證明之送達年度為呆帳損失列報年度……(三)債權逾期2年，營利事業取得郵政事業以『拒收』為由退回之存證函，如經債權人提示債權之證明文件，並經查核屬實者，以存證函退回當年度為呆帳損失列報年度。(四)債務人居住國外或大陸地區，經催收取具已送達之存證函或其他證明文件者，營利事業應提示相關證明文件（如合約書、出口報單等）以佐證債務人之確實營業地址。」

(三)查上述所得稅法第49條第5項所定兩款之「得視為實際發生呆帳損失」之原因，內容並不相同，其中第1款係就客觀上已生足認債務人將不可能清償債務情事，而致營利事業之債權有因此不能收回者，所為「得視為實際發生呆帳損失」之規定。至第2款規定，其債務並無需有第1款規定之原因，僅需營利事業之債權逾期2年，經催收而未收取為已足。並因所謂「視為」，係將具類似性質，而實質不同之法律事實，經由法律規定，賦予相同之法律效果。故所得稅法第49條第5項規定之呆帳損失，於所規定之要件均具備時，本條所稱「視為實際發生呆帳損失」之效果即發生，此時即為行為時查核準則第94條第5款所稱「應於發生當年度沖抵備抵呆帳」之「發生當年度」，亦為應列報該呆帳損失之年度(最高行政法院99年度判字第1153號判決參照)。故所得稅法第49條第5項規定關於呆帳損失之列報，於所規定之要件均具備時，即會發生「視為實際發生呆帳損失」之法律擬制效果，

此即為呆帳損失應列報之年度，亦即前開規定之解釋適用，係以發生法律擬制「視為實際發生呆帳損失」之效果為認定列報呆帳損失之年度，所得稅法並非未規定前開呆帳損失發生之列報年度，且依此解釋，關於呆帳損失發生之列報年度，既不得提前年度預先列報，亦不得延後年度列報，而是在確定具備上開視為實際發生呆帳損失要件之年度為列報，自無從將作為減項之呆帳損失任由納稅義務人恣意列報年度，從而，原告主張所得稅法對呆帳損失之列報無年度之限制，查核準則限於發生當年度，係增加法律所無之限制等云，並無可採。

(四)依卷附德國破產條例第27、28條規定(原處分卷第307頁)，破產程序開始，破產法院會任命破產管理人，債權人在啟動破產程序中具有合法權益，提供其債權的可信證據，在一定期間將其債權報告給破產管理人。又依我國破產法規定，破產人因破產之宣告，對於應屬破產財團之財產，喪失其管理及處分權。且破產債權，非依破產程序，不得行使。查原告係經營代步車製造，其主張截至102年度銷售予M公司之應收帳款未收回呆帳損失138,666,680元，而主張適用所得稅法第49條第5項第2款規定，於107年度列報銷售M公司之應收帳款有呆帳損失137,746,300元(呆帳損失138,666,680元-備抵呆帳超限920,380元)，惟M公司於102年6月1日經德國法院裁定破產宣告，並選任漢斯律師為破產管理人(原處分卷第41-43頁)，而原告於103年即已知悉M公司業經德國法院裁定破產宣告，其後並已就原告對M公司之債權為申報，雖因破產管理人有異議，而無法確定債權金額(原處分卷第45-47頁)，然此時已符合所得稅法第49條第5項第1款所定債務人受破產宣告，就客觀上足認債務人不可能清償債務，致營利事業之債權不能收回，而得視為實際發生呆帳損失之情形，因此系爭呆帳損失應列報於102年度，不得列報為107年度之呆帳損失。又本件復查階段，被告以110年3月17日中區國稅法一字第1100002398號函(原處分卷第384-385頁)，請原告

01 提示依破產程序向破產管理人申報債權金額，及破產管理人
02 於申報債權期限屆滿後所編造之債權表，並經我國駐外使領
03 館、商務代表或外貿機構驗證屬實之證明及其他復查有利事
04 證供核。嗣原告雖取具經破產管理人於110年1月18日更正列
05 入債權金額138,666,680元(3,605,177.74歐元)，並有我國
06 駐德國法蘭克福辦事處證明(原處分卷第331-347頁)，惟系
07 爭呆帳損失仍屬破產債權，尚須依破產程序行使權利，非屬
08 原告得逕向債務人M公司催收或向破產管理人催收之債權，
09 是關於系爭呆帳損失之列報自應以M公司於102年6月1日經德
10 國法院裁定破產宣告時為列報年度，而不得任由原告以催收
11 而未收回為由自行列報於107年度，因之，被告核定107年度
12 呆帳損失金額0元，並無不合。原告雖主張因102年破產宣告
13 年度及103至106年度均因未能取得債權表，而無法依所得稅
14 法第49條第5項第1款申報呆帳損失等語，惟依查核準則第94
15 條第7款第2目規定：「第5款第1目債務人重整、和解或破產
16 之宣告，或其他原因，致債權之一部或全部不能收回者，應
17 檢具下列憑證憑以認定：(二)屬破產之宣告或依法重整者，應
18 有法院之裁定書。」故原告依法以上揭德國法院之裁定書為
19 憑，即可列為破產宣告當年度之呆帳損失，至於債權金額之
20 多少，雖當時尚無法取得債權表，但可以其他足以證明係因
21 銷貨所導致債權損失之相關文件即可予以列報，亦經被告陳
22 述在卷(本院卷第109頁)，故原告上揭所述，並無可採。綜
23 上，系爭呆帳損失之列報應適用所得稅法第49條第5項第1款
24 規定，列報於102年度，堪以認定。

25 (五)所得稅法第49條第5項第1款、第2款雖無明文規定適用順
26 序，然前開規定之解釋適用，係以發生法律所定「視為實際
27 發生呆帳損失」之效果為認定列報呆帳損失之年度，是關於
28 呆帳損失之認列時點，自會牽涉到上開規定2款事由實體要
29 件事實發生先後而存有適用順位之問題。而觀最高行政法院
30 97年判字第494號判決意旨：「呆帳損失之認列時點，其法
31 規範基礎為所得稅法第49條第5項第1、2款及查核準則第94

條第5款第1、2目兩項之規定，而上開法規範在個案中之適用，存有順位關係。換言之，特定之應收帳款在客觀上符合上開法規範第1款或第1目規定之構成要件時，即應在時點所屬之稅捐週期認列為呆帳。若無法符合上開法規範第1款或第1目之構成要件者，才有進一步探究是否符合該等法規範第2款或第2目之規定。」之論述內容，之所以認為該2款規定存有適用順位關係，係立於「同一時點」觀察，當存在第1款要件時，即可於該時點所屬之稅捐週期認列呆帳，自無進一步探究第2款要件之必要。申言之，以時間之進程而言，如第2款規定要件合致而發生視為實際發生呆帳損失之效果，縱使無第1款規定之原因，仍應於第2款要件合致之時點所屬稅捐週期認列呆帳，也不因嗣後年度債務人另有第1款之原因而須延後認列呆帳損失之時點。是以，原告之債務人M公司於102年6月1日既經德國法院裁定破產宣告，系爭呆帳損失已為破產債權之一部分，而得視為實際發生呆帳損失，已符合所得稅法第49條第5項第1款所定之構成要件，即應該在該時點所屬之稅捐週期即102年認列為呆帳，而無涉債權人是否於107年另為取具催收證明。職是，呆帳損失究應歸屬於何一年度，應以實際發生年度定之，而系爭呆帳損失係於102年度符合所得稅法第49條第5項第1款、查核準則第94條第5款第1目規定要件，原告即應以102年度作為系爭呆帳損失列報年度。不容許任由納稅義務人選擇其歸屬年度，否則因各年度稅負有所不同，如許納稅義務人在呆帳確定後可自由選定歸屬年度列報，勢必影響量能課稅原則及租稅公平性之落實。

(六)綜上，系爭呆帳損失不得列報於107年度，被告予以剔除，核定呆帳損失金額0元、其他收入17,650,021元，並無不合，復查決定及訴願決定予以維持，亦無違法，原告訴請撤銷訴願決定及原處分(復查決定)，為無理由，應予駁回。

(七)本件判決基礎已經明確，兩造其餘的攻擊防禦方法及訴訟資料經本院斟酌後，核與判決結果不生影響，無一一論述的必

要，併予敘明。

六、結論：原告之訴無理由。

中華民國 111 年 12 月 15 日

臺中高等行政法院第二庭

審判長法官 劉錫賢

法官 林靜雯

法官 楊蕙芬

以上正本證明與原本無異。

如不服本判決，應於送達後20日內，向本院提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內向本院補提理由書（均須按他造人數附繕本）；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（須附繕本）。未表明上訴理由者，逕以裁定駁回。

上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書，但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人：

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. 上訴人或其法定代理人具備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	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。

01

得為上訴審訴訟代理人

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 111 年 12 月 15 日

03

書記官 林昱玟