臺北高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第一庭
110年度訴字第432號
112年10月5日辯論終結

原　　告　國際山霖汽車股份有限公司

代　表　人　陳家慶律師（破產管理人）

被　　告　財政部北區國稅局

代　表　人　李怡慧（局長）

訴訟代理人　林欣怡
　　劉正瑜
　　嚴秀貞

上列當事人間營利事業所得稅事件，原告不服財政部中華民國110年2月9日台財法字第10913946060號（案號：第10900628號）訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主　文

被告應就原告105年12月30日之申請案（含106年5月17日補充說明），作成對於原告之100年度營利事業所得稅及未分配盈餘事件准予行政程序重開，並就原結算申報第38欄利息收入、第44欄其他收入（違約金）項下，均作成准予更正為0元之行政處分。

原告其餘之訴駁回。

訴訟費用由被告負擔三分之一，餘由原告負擔。

事實及理由

一、程序事項：

本件訴訟中，被告之代表人由王綉忠變更為蔡碧珍，嗣又變更為李怡慧，並據新任代表人具狀聲明承受訴訟（本院卷1第293、297至298頁、本院卷2第377頁），核無不合，先予敘明。

二、事實概要：

㈠原告於民國101年5月31日提出結算申報之100年度營利事業所得稅（下稱營所稅，含未分配盈餘部分），列載之原告代表人為林○慧（斯時正確代表人應為林○勇），列報之課稅所得額計新臺幣（下同）195,962,765元，應納稅額33,313,670元，就未分配盈餘部分則列報未分配盈餘185,828,768元，應納稅額18,582,876元（被告按其申報核定後，原告逾期均未繳納，被告即分別於101年10月31日《就營所稅結算申報部分》、102年11月8日《就未分配盈餘申報部分》移送強制執行）。嗣因原告於100年4月22日經臺灣臺北地方法院99年度破字第40號民事裁定宣告破產（遞經臺灣高等法院100年度破抗字第32號廢棄前開裁定發回、臺灣臺北地方法院復以102年8月16日100年度破更一字第8號民事裁定宣告破產，下稱系爭破產事件），並經系爭破產事件於103年10月7日以民事裁定選任陳家慶律師為破產管理人後，破產管理人乃代表原告於105年12月30日向被告提出申請（下稱系爭申請，含106年5月17日補充說明），主張前開原告100年度營所稅申報時因經破產宣告中，致未如實經有權者申報，並有申報內容與事實不符等情，依行政程序法第128條第1項第2款規定，申請被告准予程序重開並更正前申報內容，其中：⑴項次101（免徵所得稅之出售土地利益〈損失〉，原申報暨初核114,876,251元、二核為140,810,631元），主張應增加差額2,212,588元（故增至143,023,219元），⑵項次52部分（非營業損失之其他損失，原申報暨核定為2,089,746元），主張增列差額166,704,427元，⑶項次38部分（非營業收益之利息收入，原申報暨初核72,719,944元、三核為36,659,054元），⑷項次44（非營業收益之其他收入，原申報暨初核83,967,804元、三核為66,019,305元），並據以更正課稅所得額及包含未分配盈餘部分之應納稅額（針對前開4項次之更正申請，下合稱系爭4項次申請，並含106年5月17日補充說明；至於原告斯時尚有其餘申請更正部分，不在本

件起訴審理範圍）。嗣經被告查認結果，以106年11月30日北區國稅板橋營字第1060118156號函、107年11月12日北區國稅板橋營字第1070116688號函（下合稱前處分1），就系爭4項次申請予以否准（針對其餘申請部分，有部分經被告以二核認定《項次59》課稅所得額為154,909,558元，即原申報課稅所得195,962,765元－銷貨折讓14,523,810元－利息支出517,210元－減少之出售資產利益77,807元－增加之出售土地增益25,934,380元，重核計算《項次60》應納稅額為26,334,624元，及更正100年度未分配盈餘部分《項次1》稅後純益252,951,130元、《項次22》未分配盈餘213,899,127元、《項次23》未分配盈餘應加徵營利事業所得稅21,389,912元）。原告不服，經財政部108年5月8日台財法字第10813913510號訴願決定（下稱前訴願決定，前訴願可閱卷2第367至379頁）撤銷前處分1，由被告另為處分。

㈡嗣後被告仍以108年12月9日北區國稅板橋營字第1080119130號函（下稱前處分2）否准原告之系爭4項次申請，原告不服而提起訴願中，經被告重新審認原告主張對於大有巴士股份有限公司（下稱大有巴士公司）購車款債權之產生及其後轉讓與日鑫機械有限公司（下稱日鑫公司）之事宜，尚有待補證及釐清，乃先以109年2月11日北區國稅板橋營字第1090112177號函（下稱109年2月11日函）撤銷前處分2，復以109年7月8日北區國稅板橋營字第1090122629號函（下稱原處分，含被告111年1月11日北區國稅板橋營字第1110110657號更正函），仍否准系爭項次申請部分（其餘更正申請，有部分經被告三核更正《項次59》課稅所得額100,900,169元，《項次60》應納稅額17,153,028元，併同更正100年度未分配盈餘部分《項次1》稅後純益208,123,337元、《項次22》未分配盈餘169,071,334元、《項次23》未分配盈餘應加徵營利事業所得稅16,907,133元，歷次核定情形詳見附表）。原告不服，遞經財政部訴願駁回，乃提起本件訴訟。

三、本件原告主張：

㈠原告前就營所稅（含未分配盈餘部分）之申報情形，確有行政程序法第128條第1項規定應准予程序重開之情事：

1.以原告名義辦理之100年度營所稅網路申報，非由其當時原告代表人林○勇申報，而有列載錯誤代表人之情事，被告未究明而仍依該無權申報內容，對原告100年度營所稅及未分配盈餘所為營所稅之核課，即有違誤。又原告斯時因最大債務人大有巴士公司之欠繳而經營不善，自99年起首次遭破產宣告後即處於無營運狀態，大有巴士公司自96年起向原告先後買受144輛大巴士卻積欠車款達387,512,475元，嗣經原告於110年11月10日將其中對大有巴士公司之75輛車款債權均讓與訴外人日鑫公司，並約定由日鑫公司代償原告債務46,134,061元作為對價（嗣後日鑫公司於101年間又將其對大有巴士公司之75輛車款債權讓與訴外人利達通運有限公司《下稱利達公司》），日鑫公司且有發函通知大有巴士公司有關債權轉讓乙事，可證原告對大有巴士之購車款債權於100年11月10日後截至100年12月31日止，經剔除日鑫公司受讓之前開對大有巴士公司債權即迄100年12月31日止，計有應收車款144,956,742元、違約金61,763,288元、利息60,127,847元，合計266,847,877元債權（下稱系爭車款債權），僅有應收車款41,336,001元、違約金22,204,516元、利息12,592,097元，合計76,132,614元債權，前開申報內容有虛增其他應收帳款情事，原告事實上並未取得上開收入，被告依申報所為核定即有錯誤暨矛盾，且前由林○慧以原告名義所為申報，依法亦不足以對原告發生效力，並有足以影響原告100年度營利事業所得稅核定之重要證物漏未斟酌之相當於再審事由情事，依行政程序法第128條第1項第2、3款規定，當得請求被告作成准予程序重新進行之處分。

2.原告之破產管理人陳家慶律師前係針對102年度營所稅本稅及未分配盈餘提出『復查』中，曾委任訴外人魏啟山於104年12月5日領取被告核發之原告100至102年共計3年度

之損益表等資料，迄105年11月7日破產管理人向法院聲請協助調查事項後，始知悉本件有上開行政程序重新進行之事由，原告隨於105年12月30日提出系爭申請而請求重開程序以為更正，亦在3個月內而無逾期情事。

㈡關於前申報項次101免徵所得稅之出售土地利益（損失）項下，應增列2,212,588元：

前經申報免徵所得稅之出售土地增益（項次101）114,876,251元部分，係台灣金融資產服務股份有限公司（下稱金資公司）99北金拍五字第5號強制執行事件中原告所有房地經拍賣後之損益，該房地因第一次拍定人棄標，經第一次拍定人繳納之價差10,908,477元（下稱系爭拍賣差額，兩次拍價差10,907,777元，加計登報費後計為10,908,477元），由第1、2次拍定之房屋拍定價額同為55,300,000元，即可見系爭拍賣差額應屬土地部分之價差，就項次101免徵所得稅之土地增益應為143,023,219元（計算式：出售土地利益為土地拍定價215,900,000元＋原拍定人俞昌哲就再拍賣土地負擔差額10,908,477元－土地成本80,003,760元－土地增值稅2,595,923元－分攤執行費1,185,575＝143,023,219元），與被告三核認定之土地出售利益為140,810,631元，兩者差異2,212,588元（計算式：143,023,219－140,810,631＝2,212,588元）應予增列入項次101免徵所得稅之土地增益（計算式：143,023,219－140,810,631＝2,212,588元）。

㈢關於原申報項次52欄非營業損失之其他損失項下，原告應得請求增列166,704,427元：

原告與日鑫公司間係簽立協議書（下稱系爭協議），約定將系爭車款債權（含利息及違約金）轉讓與日鑫公司，而日鑫公司則須承擔原告積欠之債務（指原告積欠祥讚、元富、舒和等公司之債務）為對價，屬原告經營本業或營業項目之行為，且合理及必要，又因系爭車款債權（含利息及違約金）數額高於日鑫公司所承擔原告之債務金額，計算後原告受有債權讓與之損失，應得申請就項次52增列220,713,816元之

其他損失（計算式：266,847,877元-46,134,061元＝220,713,816元）。另若以被告三核認定所採用按歸屬年度減除利息、違約金之方式，項次52欄之其他損失，就此仍得請求增列166,704,427元（計算式：債權轉讓損失220,713,816元-36,060,890元【分年違約利息】-17,948,499元【分年違約金】＝166,704,427元）。

㈣關於項次38非營業收益之利息收入、項次44非營業收益之其他收入項下：

因原告於100年度確已將系爭車款債權轉讓與日鑫公司，系爭車款債權附隨之100年度利息收入（初核72,719,944元，被告三核調減為36,659,054元）、違約金收入（初核83,967,804元，被告三核調減為66,019,305元），依民法第294、295條規定亦隨同轉讓與日鑫公司，若以100年度尚無從將係爭協議之結算結果列計入項次52非營業損失之其他損失項下，基於權責發生制，當年度前開附隨之利息收入、違約金收入仍已屬原告當年度未賺得、未實現之收入，有重大不實之情形，當自收入中剔除，並請求先針對項次52之更正請求為判決，其次方為項次38與44項下之更正請求。另本件前開請求之認定結果，尚涉及項次第59欄〔課稅所得額〕、第60欄〔應納稅額〕、第53欄〔全年所得額〕之各該金額，且各該項次經分別認定之結果，將連動不同項次之計算而較為複雜，未分配盈餘部分亦將隨之變動，故不在本件為確切稅額若干之主張，待判決結果再由被告重新核算，為此依行政程序法第128條第1項第2、3款規定（原告曾主張適用稅捐稽徵法第28條規定部分，則據其陳明不再主張，本院卷2第385至386頁之筆錄），訴請判決如訴之聲明所示等語。

㈤並聲明：1.訴願決定及原處分關於否准下述聲明第2項所示部分均撤銷。2.被告應依原告105年12月30日之申請案（含106年5月17日補充說明），作成對於原告之100年度營利事業所得稅及未分配盈餘事件准予行政程序重開，並作成下述行政處分：

⑴原結算申報書第101欄免徵所得稅之出售土地利益（損失）金額為143,023,219元（亦即增列差額2,212,588元）。

⑵下述選擇聲明依序如下：

①第一聲明：原結算申報第52欄其他損失更正准予增列差額166,704,427元（被告僅核定為2,089,746元）。

②第二聲明：原結算申報第38欄利息收入、第44欄其他收入（違約金）均准予更正為0元之行政處分。

四、本件被告則以：

㈠原告依行政程序法第128條第1項第2款規定請求准予重開行政程序，應無理由：

1.原告100年度營所稅係採網路申報，依據「營利事業所得稅電子結（決）算及清算申報作業要點」規定，一旦經由網路上傳營所稅資料申報成功，即視同係納稅義務人申報或經由納稅義務人授權第三人申報，林○慧前為原告代表人，雖於101年5月15日變更為林○勇，以斯時原告採網路申報且經身分認證後而為申報，登載代表人縱有錯誤，應不致構成申報無效，且因原告申報後逾期未繳納自結稅款，被告亦曾通知原告之代表人，斯時原告亦當能知悉卻未曾異議等，應無行政程序法第128條第2項關於事由發生在後或知悉在後之情事，亦不應以原告破產管理人是否知悉錯核之時間為準。況原告曾於104年11月26日（板橋分局收文日）即委託代理人魏啟山向板橋分局申請，於104年12月5日領取100年度未分配盈餘加徵營所稅核定通知書在案，原告卻遲至105年12月30日（收文日）始以系爭申請請求被告准予重開100年度營所稅（含未分配盈餘）之行政程序，仍已逾行政程序法第128條第2項前段規定之「法定救濟期間經過後3個月內」之申請期限，自無進一步審查是否具備同條第1項第2款及第3款之「新事實」、「新證據」之餘地。

2.被告就初核所為部分更正，僅係就原告嗣後迭次補提相關事證而請求更正追認乙事為審查，將原確定部分依職權廢棄，並非准依系爭申請重開行政程序之申請，且廢棄部分有利原告，原告就此已無爭訟必要，至維持初核者亦非新處分，原告仍無從主張其有權利或法律上利益受損而得請求被告除開行政程序。

㈡關於前申報項次101免徵所得稅之出售土地利益（損失）項下，原告主張應增列原拍定人依法給付之價差補償，應無理由：

原告所有房地，前經台灣金資服務公司第一次拍賣後，因原拍定人放棄而經以較低之金額再拍賣，依108年6月25日99北金拍五字第5號函及附表可知因此原拍定人應負擔差額10,908,477元（含一拍、再拍賣之總拍賣價差金額10,907,777元，及再拍賣執行所生費用700元），性質上為原拍定人給付之損害賠償款，應列為原告之其他收入，尚無所得稅法第4條第16款營利事業出售土地所得免納所得稅之適用，故原告主張原拍定人應負擔之差額10,908,477元應全數歸為出售土地增益而應予增列「免徵所得稅之出售土地增益」2,212,588元（即2,224,238－原告與被告土地分攤執行費差異數11,650），於法不合。

㈢關於原申報項次52欄非營業損失之其他損失項下，原告主張增列166,704,427元，亦與規定不符：

依原告主張，其係於100年11月10日與日鑫公司簽立債權讓與契約書，將原告對大有巴士公司之系爭車款債權（含違約利息及違約金）讓與日鑫公司，日鑫公司則承擔原告積欠祥讚公司等26位債權人之債務，但由原告所提系爭協議等資料，尚仍無從認定系爭購車債權之轉讓與日鑫公司代償原告所積欠債務間，具備對價關係或關聯性，且縱認二者屬對價關係，亦可見此交易違反商業交易習慣及經驗法則，與營利事業之損失，須符合「確定發生或實際存在」及「金額可合理估計」時，方得認列之所得稅法等相關規定不合；況若依

原告主張系爭車款債權之讓與，與日鑫公司同意代償原告積欠之債務46,134,061元構成對價關係（被告不同意），由後者情況，日鑫公司與原告及原告之債權人係於100年12月至101年間陸續進行協商並簽訂償還債務協議書（部分債權人未同意代償），亦可見此損失金額，於100年底時尚無從估計，甚且於101年度始能確認系爭債權轉讓對價並成就約定條件以為確定，依財務會計準則公報第33號規定，亦不得於100年度認列此筆損失。

㈣關於項次38非營業收益之利息收入、項次44非營業收益之其他收入項下：

系爭車款債權附隨之100年度利息（被告三核調減為36,659,054元）、違約金（初核被告三核定調減為66,019,305元），符合已實現及已賺得之會計原理原則，即應入帳認列收入，且依原告之主張，系爭車款債權讓與日鑫公司時，仍附有追索權之約定，依財務會計準則公報第33號規定亦不得除列此資產，以對價之日鑫公司應代償原告所積欠債務金額，又係至101年方確定，約定買賣條件等迄101年度方能確定，自亦無於100年度應無即減除利息暨違約金收入之問題，原告各該主張，應無理由等語，資為抗辯。

㈤並聲明：原告之訴駁回。

五、本件如事實概要欄所示事實，除下述所示爭點外，其餘為兩造所不爭執，並有原告名義之101年5月31日結算申報資料（原處分卷2第58至59頁）、系爭申請書（原處分卷2第91至96頁、第46至49頁）、前處分1（原處分卷2第3至15頁、卷6第200至203頁）、前訴願決定（前訴願可閱卷2第367至379頁）、前處分2（原處分卷6第54至82頁）、109年2月11日函（訴願可閱卷2第44-1至50頁）、被告按原告101年5月31日申報作成之核定通知書暨二核、三核通知書（原處分卷6第37至42頁）、原處分暨更正函（本院卷1第29至37頁、第305頁）、訴願決定（本院卷1第39至53頁）影本等件在卷可

稽，堪認與事實相符。而兩造既以前詞爭執，則本件所應審究之主要爭點厥為：

㈠由原告101年5月31日所為100年度營所稅結算申報（含未分配盈餘部分）內容及當時情形，原告主張有行政程序法第128條第1項第2、3款規定因發現新證據或漏未斟酌之重要證據，且如經斟酌可受較有利益處分之情形，是否屬實？被告就100年度營所稅核定程序應否准予重開？

㈡若原告請求程序重開為有理：

1.關於原告申報項次101免徵所得稅之出售土地利益（損失）項下，原告所有經金資公司99北金拍五字第5號強制執行事件拍賣之房地，就房屋及土地再拍賣之拍定價格分別為215,900,000元及55,300,000元部分（原處分卷1第305頁），業經被告核定列入項次101申報核計，惟就土地部分曾經第1次拍定價額226,807,777元，就與第2次拍定價額215,900,000元之價差，經原拍定人依法給付之補償金部分（即10,907,777元，加計補償之登報費700元後，共計10,908,477元，下稱系爭差額；被告前開三核，將系爭差額減除原告主張之成本、必要費用後，納入項次40計為168,603,481元，原處分卷2第16、23頁），原告主張尚有2,212,588元應增列為項次101免徵所得稅之土地增益（由三核140,810,631元增至143,023,219元），是否有理？

2.關於第一選擇聲明部分即項次52欄非營業損失之其他損失項下:原告與日鑫公司於100年11月10日簽立之債權讓與契約書，所約定轉讓與日鑫公司之系爭車款債權〔即原告對於大有巴士公司之75輛購車款債權（含利息及違約金）〕，及由日鑫公司承擔之債務（指原告對於祥讚、元富、舒和等公司之債務，原處分卷7第43至44-1頁），是否屬原告於100年度之非營業債權讓與損失而得列計為項次52欄之其他損失？原告請求增列166,704,427元，是否有理？

3.關於第二選擇聲明即項次38非營業收益之利息收入、項次44非營業收益之其他收入項下：原告主張轉讓與日鑫公司之系爭債權所附隨可得之100年度利息（初核72,719,944元，以被告三核後調減為36,659,054元為準）、違約金（初核83,967,804元，以被告三核後調減為66,019,305元為準），依權責發生制是否仍屬原告當年度應列計之收入？原告請求予以剔除，是否有理？

六、本院之判斷如下：

㈠本件原告主張應斟酌之新證據，確已符合行政程序法第128條第1項第2款規定，其請求被告准予重開100年度營所稅（含未分配盈餘部分）之核課程序，應為有理：

1.行政程序法第128條第1項第2款、第3款及第2項規定：「（第1項）行政處分於法定救濟期間經過後，具有下列各款情形之一者，相對人或利害關係人得向行政機關申請撤銷、廢止或變更之。但相對人或利害關係人因重大過失而未能在行政程序或救濟程序中主張其事由者，不在此限：……二、發生新事實或發現新證據者，但以如經斟酌可受較有利益之處分者為限。三、其他具有相當於行政訴訟法所定再審事由且足以影響行政處分者。（第2項）前項申請，應自法定救濟期間經過後3個月內為之；其事由發生在後或知悉在後者，自發生或知悉時起算。但自法定救濟期間經過後已逾5年者，不得申請。」110年1月20日修正後行政程序法第128條新增第3項明定：「第1項之新證據，指處分作成前已存在或成立而未及調查斟酌，及處分作成後始存在或成立之證據。」參照立法理由載謂：「鑑於系爭規定之立法目的既係為加強對人民權利之保護，確保行政之合法性，是凡足以推翻或動搖原行政處分所據以作成事實基礎之證據，皆應屬系爭規定『發現新證據』之適用範圍，自應包括『於行政處分作成後始存在或成立之證據』在內，……」等語，可知修法理由係基於修正前規定之「發現新證據」，若僅限縮於「作成行政處分

之時業已存在，但未經斟酌」之範圍，而不包括「作成行政處分後始發現之證據」，涉及增加法文所無限制而增訂第3項以為正確適用，修正後規定對於尚在行政訴訟中之事件，亦有適用；又前開規定，仍須限於該證據經斟酌可受較有利益之處分，且以申請人非因重大過失而未能於行政程序或救濟程序為主張者，方得適用之。又行政訴訟法第273條第1項第13款規定：「有下列各款情形之一者，得以再審之訴對於確定終局判決聲明不服。但當事人已依上訴主張其事由或知其事由而不為主張者，不在此限：……十三、當事人發現未經斟酌之證物或得使用該證物。但以如經斟酌可受較有利益之裁判為限。」亦可見無論依行政程序法第128條第1項第2款或第3款規定申請行政程序再開，均須符合申請重開事由經斟酌結果，足以影響動搖原行政處分之作成，而為其要件（最高行政法院110年度上字第611號、111年度上字第328號判決意旨參照）。又依前開第128條第2項規定，申請程序重開者，自法定救濟期間經過，或事由發生在後或知悉在後者，自發生或知悉時起算已逾3個月者，或自法定救濟期間經過已逾5年者，均不許再提起行政程序重開之申請。而所謂知悉在後者，當以申請人主觀上已有確知為準，如僅係可得知悉，實際上不知，尚難僅以重開事由客觀上已發生或經揭示於公眾，即得謂申請人已知悉事由（最高行政法院101年度判字第1095號判決意旨參照）。

2.再行政程序法第129條規定：「行政機關認前條之申請為有理由者，應撤銷、廢止或變更原處分；認申請為無理由或雖有重新開始程序之原因，如認為原處分為正當者，應駁回之。」可知行政程序重新進行之決定可分為兩個階段，第一階段准予重開，第二階段係重開後作成決定將原處分撤銷、廢止或仍維持原處分。若行政機關第一階段即認為重開不符合法定要件，而予以拒絕，就沒有第二階段之程序（最高行政法院109年度判字第205號、110年度上

字第311號判決意旨參照）。又進入第二階段程序後，亦有可能經審認原處分為正當，故仍維持原處分，亦當予辨明。

3.本件兩造均不爭執針對原告100年度營所稅（含未分配盈餘部分）之申報，係於101年5月31日經列載原告代表人林○慧之名義而向被告提出結算申報，惟斯時原告正確代表人應為林○勇，而當時列報之原告100年度課稅所得額計195,962,765元、應納稅額33,313,670元（未分配盈餘則列報185,828,768元、應納稅額18,582,876元），經被告以102年3月、10月核定通知書按其申報核定（下稱初核），惟屆期原告並未如數繳納稅款，被告曾於101年10月31日《就營所稅結算申報部分》、102年11月8日《就未分配盈餘申報部分》先後移送行政執行，及原告於100年4月22日先經系爭破產事件之第一審民事裁定（即臺灣臺北地方法院99年度破字第40號民事裁定）宣告破產在案，抗告後雖曾經廢棄前開裁定而發回，最終仍經裁定宣告破產確定，而系爭破產事件迄103年10月7日方以民事裁定選任陳家慶律師為破產管理人等事實，並有101年5月31日結算申報資料（原處分卷2第58至59頁、原處分卷6第550頁）、初核（原處分卷6第37、40頁）、原告公司登記資料（原處分卷3第33至36頁）、被告催繳及移送行政執行資料（原處分卷3第41至42、43-1至43-2頁），及系爭破產事件相關裁定（本院卷2第361至371頁，原處分卷2第60-1、99至114頁）等件在卷可按，堪認屬實。

4.由上開情形可知，為原告公司於101年5月31日提出之100年度營所稅結算申報，固係為令原告公司得以按照法定期限履行應為之營所稅申報行為義務，並據被告陳明係採網路線上申報方式（原處分卷2第58頁），惟被告亦自承原告代表人前於101年5月16日即變更為林○勇（原處分卷4第99頁、原處分卷3第33至36頁），101年5月31日申報時列載之林○慧確非原告登記之代表人，甚且，原告公司早

於100年4月22日即經系爭破產事件之第一審民事裁定（即臺灣臺北地方法院99年度破字第40號民事裁定，本院卷2第361至367頁）宣告破產在案，依破產法第75條規定，原告因破產宣告，對於應屬破產財團之財產，喪失其管理及處分權，被告對原告之稅捐債權即須透過破產程序行使，破產財團並由法院依破產法第64條選任之破產管理人占有管理，代表破產財團為法定職權之行使，且系爭破產事件第一審裁定抗告後雖曾經廢棄，依破產法第5條準用民事訴訟法第491條第1項規定，抗告，除別有規定外，無停止執行效力之規定，亦無礙於100年4月22日系爭破產事件第一審裁定宣告破產後，原告即對構成破產財團之財產喪失管理及處分權之事實；換言之，101年5月31日針對原告100年度營所稅之稅捐債務，所為結算申報暨是否繳納等管理事務，顯名代表原告辦理之林○慧，實為無權代理人，且縱如被告所稱斯時實際為原告辦理線上申報者，應有取得原告網路申辦之應備資訊，以申報時對外表明者究係本於林○慧代表原告辦理而來之授權，亦無解於此申報係無權代理者所為，依民法第170條規定，在未經破產管理人代表原告承認前，相關申報資料及內容仍有對本人不生效之疑義。則被告前未能查認100年度營所稅法定申報期限屆至時，原告業經宣告破產在案，仍於102年間按前101年5月31日之申報資料作成初核（原處分卷6第37、40頁），後續送達及催繳等，亦未見對破產管理人為之（原處分卷3第41至42、43-1至43-2頁），均涉及初核所憑事證效力未定，列載之初核相對人之代表人有誤等情事，僅就原告提出申請時所執系爭破產事件之歷次破產宣告裁定及選任破產管理人裁定等資料而言，均關乎原告破產管理人是否及追認何部分申報內容，以決定初核有無違誤、應否更正等判斷，自構成足以影響初核合法性之新事實、新證據，當無疑義；原告自得依行政程序法第128條第1項第2、3款規定，請求被告重開其原告100年度營所稅之核課程序。

5.再者，原告就101年5月31日申報內容中關於項次101免徵所得稅之出售土地增益項下，就部分數額之認列提出新證據，即臺灣臺北地方法院99年司執字第14596號民事執行事件委請金資公司拍賣後之100年6月16日民事執行處強制執行金額計算書分配表（原處分卷1第305至311頁），其中「執行清償（拍賣）所得金額」欄位相關記載，由原告提出系爭申請後，被告亦曾根據此計算書分配表等資料而將項次101欄由初核為114,876,251元者，調增至二核之140,810,631元（原處分卷6第38頁、被告計算表見原處分卷2第23、16頁，本院卷2第315頁之註(4)），即可見此分配表內容確實足以動搖初核之內容；另原告尚主張對大有巴士公司之系爭車款債權有經轉讓與日鑫公司，因此交易受有損失部分應列報入項次52欄其他損失項下，或項次38欄利息收入暨項次44其收入項下者，以其提出之100年11月10日簽立債權讓與契約書計12份（包含所該車款之營業大客車附條件買賣契約書、動產擔保交易債權人變更登記申請書，原處分卷2第157至229頁），若足以證明其主張之交易情形屬實，確亦足以影響各該列報項次之金額，進而動搖初核所定稅額（具體認定結果則另見下述）。綜合上情均可見，原告所主張並檢附之各該證據資料，乃被告初核時未曾審認之新事實及新證據，部分證據資料經提出後，甚且有經被告採認而為二核、三核之情事，益見若原告主張可採，相關事證即有可能動搖初核合法性，原告主張各該情形符合行政程序法第128條第1項第2、3款程序重開事由，得請求被告准予進入第一階段之程序重開，即為有據。

6.被告雖又辯稱原告以系爭申請請求准予程序重開時，所執以事由知悉在後之時間起算後，仍已逾行政程序法第128條第2項前段所指3個月期限者，無非以前就初核暨催繳、移送行政執行等事項曾通知原告，原告斯時即能知悉有重開事由，或謂原告之破產管理人前於104年12月5日即曾向

被告申領取得初核資料等（原處分卷3第18至23頁），迄105年12月30日提出系爭申請時（原處分卷2第91至96頁），亦逾3個月云云。但查，被告所稱初核或後續催繳、移送執行等通知時間，原告已經系爭破產事件裁定宣告破產在案，而被告未曾對破產管理人送達相關通知等情，業經認定如前，自無從認有權代表原告處理之破產管理人得以知悉。至於原告之破產管理人經選任後，固曾於104年12月5日申領取得本件初核資料，惟僅憑前開初核資料，仍待比對與原告100年度應列報之相關營業及非營業帳證等，始能查究並決定前申報結算有無錯漏暨是否承認等事項，原告復已陳明系爭車款債權經轉讓與日鑫公司乙事，係於105年11月7日以破產管理人之地位提出陳報狀，聲請法院傳喚原告前代表人林○勇並協助提供相關資料，及函請大有巴士公司提供與原告間協議書等資料後，續於105年12月5日先向系爭破產事件之審理法院陳報，有因前開資料而向被告申請更正原告100年度營所稅核定結果之必要（本院卷1第215至227頁），就破產管理人應受法院監督之職責為陳報後，方於105年12月30日向被告提出系爭申請，顯然原告之破產管理人係在前述向法院聲請協助調查後，始能比對資料而確知原告100年度營所稅之初核，因前開新事實、新證據而有違誤等情，其隨即於105年12月30日提出系爭申請，自未逾3個月法定期限，亦甚為明確。被告辯稱原告知悉在前，距提出系爭申請時已逾3個月期限，應與事實不符，並不足採。

7.至於被告尚辯稱基於原告系爭申請，確有以二核、三核而更正初核之核定內容暨稅額（原處分卷6第37至42頁），係依行政程序法第117條規定，本於被告職權而為有利原告之部分撤銷者，並無礙被告就初核確定之結果，須重開程序後始為部分撤銷之實質，縱如其所稱係另依行政程序法第117條規定辦理，而非針對原告系爭申請之部分准駁，以其確有採酌原告在系爭申請所檢附資料等情狀，仍

可佐證原告所執各該事證，確實足以影響初核之結論，被告謂其可依職權撤銷初核部分內容，卻又謂原告不得請求其程序重開，反而顯不合理，並不足為對其有利之認定。

㈡原告所執100年度營所稅核課程序應重開之主張，固為有據，惟其主張三核之項次101欄（免徵所得稅之土地出售增益《損失》），被告應依其所請核准增列部分，則無理由：

1.所得稅法第4條第16款前段規定：「下列各種所得，免納所得稅：……十六、……營利事業出售土地，……其交易之所得。」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。」可知所謂出售土地之交易所得，乃指納稅義務人因「買賣」或「交換」所有土地，所取得之交易對價經減除成本、費用之餘額而言。又強制執行法第68條之2第1、2項明定：「（第1項）拍定人未繳足價金者，執行法院應再拍賣。再拍賣時原拍定人不得應買。如再拍賣之價金低於原拍賣價金及因再拍賣所生之費用者，原拍定人應負擔其差額。（第2項）前項差額，執行法院應依職權以裁定確定之。」立法理由則指明：「……如再拍賣之價金低於原拍賣價金及再拍賣之費用時，自應由原拍定人負擔其差額，庶能填補債權人及債務人之損害。此項差額，執行法院有依職權確定其數額之責。……。又再拍賣之標的物仍屬債務人所有，其價金高於原拍賣價金，原拍定人對其餘額，依法並無任何權利可得之主張。不待規定自明。……。」可見因原拍定人未繳足價金而再拍賣之情形，法院依職權確定原拍定人曾負擔之差額，乃為填補債權人及債務人所受損害，與拍賣標的物之對價無涉，並非屬標的物交易所得之性質。

2.本件原告主張其所有臺北市大安區懷生段3小段308、308-1地號等土地暨建物，經臺灣臺北地方法院99年司執字第14596號民事執行事件委請金資公司於100年間拍賣，該部

分執行拍賣所得金額，除有各該土地、建物拍賣價額外，尚有因再拍賣而經法院依法確定後命原拍定人繳納之再拍賣差額計10,908,477元（即系爭差額），謂此差額亦為各該土地、建物之交易所得，應攤算有關土地部分而增列入項次101欄云云，固據其提出該民事執行事件之100年6月16日民事執行處強制執行金額計算書分配表、財產拍賣後清冊影本等件為憑（原處分卷1第305至311頁，其中「執行清償（拍賣）所得金額」欄內之記載），原處分卷1第312頁）；經比對前開列載內容可知，再拍賣之土地2筆所得價款分別為90,000,000元、125,900,000元（合計215,900,000元），建物所得價款則為55,300,000元，被告據以審酌後，就前開土地所示數額之價款經攤算後，於二核之項次101欄調增至140,810,631元乙節（原處分卷6第38頁、被告計算表見原處分卷2第23、16頁，本院卷2第315頁之註⑷），就前開所示價額部分以被告攤算結果為準，原告亦不爭執（本院卷2第385頁之筆錄）。原告雖主張因再拍賣而經原拍定人繳納之系爭差額，亦屬於前開拍賣土地、建物之交易所得價款云云，依前開規定意旨及說明，清楚可見系爭差額實為對執行債權人、債務人之賠償性質，以原拍定人亦未因繳納系爭差額而得享有拍賣之土地暨建物權利而言，亦可證系爭差額並非拍賣標的物之對價，原告仍主張系爭差額應包含經拍賣土地之交易所得性質，謂應攤算列計入項次101欄之土地出售增益云云（原告計算內容參見本院卷2第315頁註⑶所示），容屬誤解，並不可採。

㈢原告主張因系爭車款債權轉讓與日鑫公司之交易受有損失，被告應依其所請准予增列入項次52欄其他損失項下，亦無理由：

1.所得稅法第22條第1項規定：「會計基礎，凡屬公司組織者，應採用權責發生制，……。」商業會計法第10條規定：「（第1項）會計基礎採用權責發生制；……。（第2

項）所謂權責發生制，係指收益於確定應收時，費用於確定應付時，即行入帳。決算時收益及費用，並按其應歸屬年度作調整分錄。」另財務會計準則公報第32號第4段規定：「收入通常於已實現或可實現且已賺得時認列。……」是公司組織之營利事業所得額之計算，係採權責發生制，凡在會計期間內已確定發生之收入及費用，無論實際有無現金收付，均應入帳，以確定其營利事業所得額。至於權責發生制之理解，學理上以「收入」之認列為核心，以「特定經濟資源」符合「已實現」及「已賺得」之二要件後，應認列收入。其中「已實現」要件，除了包括對經濟資源之真實占有支配外，也包括在法律上取得給付請求權之情形（再配合收現可能性之存在）；「已賺得」之要件，則指該筆「已實現」之經濟資源，其對應之成本費用已支付或已耗用（最高行政法院104年度判字第268號判決意旨參照）。

2.次按所得稅法第38條規定：「經營本業及附屬業務以外之損失，或家庭之費用，及各種稅法所規定之滯報金、怠報金、滯納金等及各項罰鍰，不得列為費用或損失。」依同法第80條第5項規定所授權訂定之營利事業所得稅查核準則第2條第2項規定：「營利事業之會計事項，應參照商業會計法、商業會計處理準則、企業會計準則公報、金融監督管理委員會認可之國際財務報導準則、國際會計準則、解釋及解釋公告（以下簡稱國際財務報導準則）等據實記載，產生其財務報表。……」第62條規定：「經營本業及附屬業務以外之費用及損失，不得列為費用或損失。」第63條規定：「未實現之費用及損失，除……外，不予認定。」第100條第1款規定：「出售或交換資產損失：一、資產之未折減餘額大於出售價格者，其差額得列為出售資產損失。」而財務會計準則公報第1號「財務會計觀念架構及財務報表之編製」關於費損之認列，其中第3段規定：「在權責發生基礎下，企業應依配合原則將收入及其

直接相關之成本同時認列。」第59、60段亦分別規定：「費損應於未來經濟效益之減少能可靠衡量時，於損益表認列。……」、「費損通常與直接攸關之收益項目同時認列。……」可知損失係於能可靠衡量時認列，且應與其直接攸關之收益項目同時為之。

3.原告主張因系爭車款債權讓與日鑫公司而受有損失，所稱損失內容及是否於100年度能可靠衡量等，均有不明，其訴請判決如訴之聲明2.、⑵、①所示，應無理由：

⑴本件原告主張因系爭車款債權轉讓與日鑫公司之交易，於100年度即受有損失，謂應列入項次52欄之其他損失項下者，無非以系爭車款債權計266,847,877元（本金144,956,742元、違約金61,763,288元及利息60,127,847元），業於100年11月10日轉讓與日鑫公司，與日鑫公司協議之對價則由日鑫公司代償原告積欠元富工業股份有限公司等26人計46,134,061元之債務，並稱原告因此受有系爭車款債權轉讓之損失計220,713,816元（計算式：即日鑫公司代償之原告積欠債務46,134,061元-原告對大有巴士公司之系爭車款債權266,847,877元）。然細觀原告所提出與日鑫公司間於100年11月10日簽立之各該債權讓與契約書影本計12份，及斯時一併檢附作為車款清償擔保之各該營業大客車附條件買賣契約書（原告與大有巴士公司所簽立）、動產擔保交易債權人變更登記申請書暨動產擔保交易（附條件買賣）債權人變更契約書（列載原債權人或讓與人為原告，新債權人或受讓人為日鑫公司，簽立日期均為100年11月10日，原處分卷2第157至229頁），均僅見載明由原告將各該對大有巴士公司之車款債權，自100年11月10日起單方轉讓與日鑫公司，及註記原告應對日鑫公司負連帶清償之責，此外並無日鑫公司受讓系爭車款債權之同時，尚須代償而承擔原告積欠他人債務等記載或約定；甚且於101年3月1日另由原告與日鑫公司、大有巴士公司簽立

之三方協議書（下稱三方協議，原處分卷2第156頁）第1條約款，仍僅見重申系爭車款債權已於100年11月10日轉讓日鑫公司之事實，並未見就系爭車款債權之讓與尚有何對價關係，甚或該對價即為日鑫公司應代償原告所積欠他人債務等約定內容，反而僅可見原告在未有報酬等對價約定下，即於100年11月10日與日鑫公司成立單方將系爭車款債權讓與日鑫公司之約定，斯時即足生債權移轉之效力，已難認斯時雙方尚有針對轉讓債權應有對價之報酬等為合意。

⑵其次，由原告所提出日鑫公司同意代償原告積欠祥讚工業股份有限公司等26位債權人之日鑫公司概括承受償還明細表中（下稱承受債務明細表，本院卷1第193至195頁），除前8筆登載簽定日為100年12月間外，其餘均為101年間，已償還日期欄列載日期更均為101年至102年5月31日間發生者，顯然此承受債務明細表當為102年5月31日後所製作，比對前開列載時間，更均在系爭車款債權讓與契約書簽立後，亦未見有將此明細表列為100年11月10日債權讓與契約附件等記載，實難認此明細表與於100年11月10日之系爭車款債權讓與契約有何關聯性，此日鑫公司代償原告積欠債務乙事，是否即為系爭車款債權讓與之對待給付，實有疑問。

⑶再者，原告雖又舉100年12月7日曾與日鑫公司、承受債務明細表所載各該原告債權人簽立之償還債務協議書，及同日之債權協商會議紀錄影本等件（本院卷2第33至80頁）為憑，觀之各該協議書第1條約款，雖載明以各該原告之債權人（即甲方）同意由原告（即乙方）將債權移轉與日鑫公司（即丙方）後，由日鑫公司概括承受償還原告積欠之債務總計8,881,411元等旨，但簽立償還協議者僅有原告與明細表所示原告之債務人，並無受讓系爭車款債權之日鑫公司，亦無應清償系爭車款債權之債務人即大有巴士公司參與或在場，亦即不論系爭車款

債權之新受讓債權人或債務人，均非前開償還債務協議書之簽立人，系爭車款債權讓與乙事，更與簽約之一造即明細表所載原告之債權人無關；抑且，前開償還債務協議書第1條約款，復未見具體說明所指原告轉讓與日鑫公司之債權確切內容暨金額若干等，此部分記載是否即指系爭車款債權之讓與，亦無法肯認。綜上以觀，益見此部分列載，至多僅係原告為向各該債權人說明自身原有資產即系爭車款債權，業經轉讓而減少其資力，日鑫公司則因此資力增加而較能償還債務，以利各該債權人能為民法第301條之承認，與原告與日鑫公司間就各該債務由日鑫公司承擔如何約定，實屬二事，仍無從肯認原告與日鑫公司簽立100年11月10日之債權讓與契約書之同時，即有以日鑫公司須承擔原告各該債務而立於對待給付之關係，更難認其等就日鑫公司若未能如數代償原告債務時，有何足以影響系爭車款債權前已讓與而歸屬日鑫公司效力等約定。

⑷況且，原告主張因系爭車款債權讓與而受有損失，主要在於系爭車款債權之金額，遠高所稱日鑫公司為其代償之債務總額，而系爭車款債權轉讓與日鑫公司之具體緣由究竟為何，是否及如何與原告之本業相關等情，並未見原告為具體合理之說明，亦未見有進一步之證據可供憑認；其另泛稱係為令原告債權人撤回對原告破產之聲請者，由其提出之100年12月7日與日鑫公司及原告債務人之債權協商會議紀錄，實僅在說明針對日鑫公司代償原告所積欠債務乙事，仍無從合理化系爭車款債權讓與日鑫公司，究竟與原告本業之營運有何相干，參照前揭規定意旨及說明，原告所指損失並無從認與本業有關；再以承受債務明細表列載之償還時間，復均在100年度以後，其所指損失中涉及系爭車款債權轉讓之對價部分（即日鑫公司代償原告積欠之債務），確切數額亦難認於100年度即得可靠衡量而為損益之結算認列，應非於1

00年度即能評估。上情種種，均難認原告此部分主張為有據，被告辯稱此部分損失未於100年度發生，且亦不符合項次52欄其他損失之認列要件，較足採信。

㈣被告三核所認定項次38欄利息收入、項次44欄其他收入（即系爭車款債權於100年度附隨之利息債權、違約金從權利數額），業因系爭車款債權於100年間已讓與日鑫公司之事實而當除列，原告請求被告於各該項次之收入中剔除為0元，為有理由，應予准許：

1.民法第294條第1項前段規定：「債權人得將債權讓與於第三人。……。」第295條規定：「（第1項）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。但與讓與人有不可分離之關係者，不在此限。（第2項）未支付之利息，推定其隨同原本移轉於受讓人。」第296條：「讓與人應將證明債權之文件，交付受讓人，並應告以關於主張該債權所必要之一切情形。」第297條第1項：「債權之讓與，非經讓與人或受讓人通知債務人，對於債務人不生效力。但法律另有規定者，不在此限。」而債權讓與契約係以移轉特定債權為其標的，屬於處分行為，債權讓與契約發生效力時，債權即行移轉於相對人，為準物權契約，亦有最高法院97年度台上字第1213號民事判決意旨可資參照。

2.商業會計法第28條之1第1、2款規定：「資產負債表係反映商業特定日之財務狀況，其要素如下：一、資產：指因過去事項所產生之資源，該資源由商業控制，並預期帶來經濟效益之流入。二、負債：指因過去事項所產生之現時義務，預期該義務之清償，將導致經濟效益之資源流出。」財務會計準則公報第33號第3段針對公報用語定義以：「⑴金融資產：係指①現金；②表彰對某一企業擁有所有權之憑證；③使企業本身能自另一方收取現金、其他金融商品或按潛在有利於己之條件與另一方交換其他金融商品之合約權利。⑵金融負債：係指使企業負有交付現

金’其他金如商品或按潛在不利於己之條件與另一方交換其他金融商品之合約義務。⑶移轉：係指將非現金之金融資產讓與或交付予該金融資產發行人以外之個體。包含應收帳款之出售、交付特殊目的信託、提供做為擔保品等……。⑭除列：係指由資產負債表移除原已認列之資產或負債。……。」（本院卷1第558至575頁）。

3.本件兩造均不爭執被告針對項次38欄利息收入、項次44欄其他收入，前係參採原告提出系爭申請時檢附之大有巴士公司委任會計師陳世元所出具大有巴士公司與原告間「應付款項餘額協議程序執行報告」內容，有就「應付款項、違約金及利息計算表」中所列日期、金額核對與相關帳證紀錄、合約及資金流程相符，違約金、利息金額亦與約定條款計算相符，及前曾函詢該會計師獲復：大有巴士公司100年度帳列利息支出及其他損失中分別有包括積欠山霖公司車款之利息及違約金36,659,054元及66,019,305元（原處分卷1第28至49頁、原處分卷3第146頁，被告計算見原處分卷3第161頁），為以三核更正項次38欄之利息收入為36,659,054元、項次44欄其他收入（即違約金收入）由初核83,967,804元更正為66,019,305元等情，並有初核、二核、三核之核定通知書（原處分卷6第37至42頁，歷次核定內容詳見附表）等件在卷可憑。

4.然查，原告就系爭車款債權，既已於100年11月10日簽立債權讓與契約而轉讓與日鑫公司，其為擔保系爭車款債權之清償，與債務人即大有巴士公司間之動產擔保交易（附條件買賣契約）登記暨簽立之附條件買賣契約書，亦有一併辦理轉讓登記與受讓之債權人即日鑫公司（原處分卷2第157至229頁，其中動產擔保交易債權人變更登記申請書上並蓋有100年11月17日動產擔保登記檢驗章戳而經登記在案），系爭車款債權於債權讓與契約簽立後，其債權人即由原告轉為日鑫公司，至於何時通知系爭車款債權之債務人即大有巴士公司，不過為觀念通知，使債務人知有債

權移轉之事實，免誤向原債權人清償而已（最高法院39年台上字第448號民事判例意旨參照）。而原告本於系爭車款債權得對大有巴士公司主張之從權利即利息債權、違約金債權，依民法第296條規定亦應一併隨同移轉於受讓人日鑫公司；換言之，系爭車款債權及附隨之利息債權、違約金債權，自原告以債權讓與契約，約定自100年11月10日起轉讓與日鑫公司後，對各該債權之控制即已發生移轉之效力，原告不得再行使系爭車款債權及其從權利，各該利息債權及違約金債權對原告已無實現可能（包含法律上已無給付請求權，亦無收現可能性），更無已賺得可言，堪認不再歸屬為原告100年度應列報之收入。原告請求重開核課程序後，就此2項次列載之收入數額均應剔除至0元，即為有據。

5.被告雖辯稱原告就系爭車款債權而與日鑫公司簽立之12份債權讓與契約書末段，尚有約定原告須負連帶清償之責（下稱系爭連帶清償約款，原處分卷2第157至229頁），亦即大有巴士公司若後續未能對日鑫公司清償系爭車款債權，原告尚須對日鑫公司負連帶清償責任，並謂原告因此就系爭車款債權仍有保留其報酬與風險，符合財務會計準則公報第33號第4段第3點等所例舉「未喪失對移轉資產之控制」之情形，應不得除列此部分資產云云，但查：

⑴財務會計準則公報第33號「金融資產之移轉及負債消滅之會計處理準則」關於金融資產除列之認定標準，其中第4段規定：「移轉人若未喪失對移轉資產之控制，則不宜除列該資產。例如：……（3）移轉資產並非市場上隨時可得，且移轉人仍保留『移轉』資產之報酬『與』風險，……。」第25段前段規定：「企業對於構成金融資產或部分金融資產之合約權利喪失控制時，應除列該金融資產或該部分金融資產。……。」第26段規定：「當移轉人移轉全部或部分金融資產且放棄對金融資產之控制時，於交換所收取『對價』（移轉金融資產

之受益權利除外）之範圍內應視為出售。所謂移轉人放棄對移轉資產之控制應符合下列所有條件：⑴移轉資產已經與移轉人隔離，……。⑵每一個受讓人有權質押或交換移轉資產……，且未有限制受讓人（或持有人）行使質押或交換權力之條件，致使移轉人獲得非屬細微之利益。⑶移轉人未藉由下列方式之一，維持對移轉資產之有效控制：①到期日前有權利及義務買回或贖回移轉資產之協議。②單方面使持有人返還特定資產之能力。」（本院卷1第558至575頁）可知如本件應收帳款債權之金融資產除列與否，會計準則上主要取決於移轉人有無喪失對該資產之控制，而是否喪失控制之檢視項目，在資產經移轉之情形，則可由資產移轉之報酬「與」風險是否未經保留，以判斷移轉人對資產之控制程度。

⑵循此，本件原告將系爭車款債權讓與日鑫公司時，固然因系爭連帶清償約款之約定，一旦日鑫公司之系爭車款債權未能自大有巴士公司處獲償時，日鑫公司尚得向原告求償，被告據此乃辯稱原告對系爭車款債權未能獲償之風險，因系爭連帶清償約款而未能排除，故謂系爭車款債權（包含附隨之從權利）應不能除列，仍應列計為原告100年度之收入範圍。但由被告所舉上開會計準則之定義，本不以衡量移轉之風險是否仍經保留即足，尚須合併其對債權移轉之報酬（即未來現金流量取得之空間）為觀察；而在權責發生制下，系爭車款債權尚歸屬原告時，原告藉由債權行使預期可得之報酬，及所伴隨若無法順利求償，有預期經濟效益流失之風險，顯然在與日鑫公司簽立債權轉讓契約後，業因原告單方讓與之準物權行為而完全喪失，原告嗣後已無行使該債權以獲得報酬之可能，自亦不再有伴隨之無法求償風險存在；再進一步審酌原告移轉系爭車款債權之情形，如前述，並無法肯認其有自日鑫公司取得對價之對待給付約定存

在，自亦難認原告就資產之移轉有取得報酬可言（被告於前開項次52欄之爭議事項中，亦曾否認有原告所稱對待給付關係存在，執為否定可計算為與本業有關損失之抗辯依據），則本件自亦無原告是否尚透過移轉報酬之保留，致仍保留控制此債權之空間，而本件債權讓與契約內容，復未有被告所舉財務會計準則公報第33號第26段⑶所示有效控制資產等狀況，反而清楚可見符合同段⑴、⑵所示原告對債權之行使已完全隔離，受讓之日鑫公司且有完全受讓後自由交換、處分該債權之權利（後續其亦有將系爭車款債權再行轉讓他人之事實，本院卷1第668至671頁），原告就此毫無保留控制之情事，僅由前開財務會計準則之除列標準而言，本件亦無不得除列之情形。

⑶再者，對照商業會計法第28條之1第1、2款之定義可知，有別於負債主要為預期經濟效益之流出，係以潛在不利於己條件下之合約義務為其特徵，資產則著眼於預期經濟效益之流入，較側重於潛在有利條件於己條件下之權利，前開財務會計準則就得否除列資產所設對資產控制是否達喪失程度之判斷標準，自應著重於經濟效益能否流入之控制觀點，才能與負債之定義有效區別；換言之，在資產移轉之情形，雖然有考量所伴隨之資產風險是否仍保留之必要，但不應僅執此為唯一依據，此由被告所舉學理資料如本院卷1第584至585頁之中級會計計學論及金融資產移轉給他人，而他人擁有追索權之情形，雖然企業所承擔壞帳風險並未移轉，不符合出售條件時，仍須再測試企業是否放棄對金融資產之控制，並以受讓人有無實際出售該資產之實際能力作為測試條件等說明，亦可為佐證，並非如被告辯稱原告在移轉交易下仍須承擔壞帳風險時，即可逕行認定資產並未移轉而不得除列；尤其以前開原告所舉例示情況或論述，均以資產之移轉有對價關係為前提（如前述即為「出售」之

買賣交易，本院卷1第598至607頁所示者亦同），更與本件系爭車款債權讓與欠缺對價，而為原告單獨處分之情形，明顯不同，自亦無從比附援引。甚且，系爭車款債權在未見有對價報酬下，已完全脫離原告之控制，雖然該債權之壞帳風險，又因系爭連帶清償約款之約定，致原告仍須承擔，但此風險內涵已與系爭車款債權自身之可預期收益流入乙事，業因移轉時未有報酬約定而彼此切割，已與系爭車款債權預期可得之經濟效益無關，原告並無法因系爭連帶清償約款而保留對債權之控制，此由受讓之日鑫公司可再行轉讓而不受限制，即可明之；亦即對原告而言，系爭車款債權經讓與後已完全脫離其控制，其並無對價為酬，甚為明確，並未因有系爭連帶清償約款而帶來債權實現收益之可能。至於系爭連帶清償約款所造成原告需承擔大有巴士公司壞帳風險，與系爭車款債權之報酬收益既然係切割而欠缺伴隨結合之關係，毋寧可認此已屬原告另新增之負債所造成，蓋因原告在債權讓與後，已無從自大有巴士公司處取得收益，卻反而新增須承擔與大有巴士公司同樣為債務人之不利地位，縱使系爭連帶清償約款之存在方為促成債權讓與契約成立之動機，該契約之最終經濟安排結果，已未再保留原告有預期收益之流入可能，而僅餘新增預期收益流出之不利條件；再就稅務關涉之原告稅捐負擔能力而論，同樣未因系爭連帶清償約款之存在，即可動搖原告對該債權已無從實現或賺得之實況，系爭車款債權包含其從權利，業因100年11月10日之債權讓與契約成立生效而不再歸屬於原告，自亦無仍在100年度營所稅之項次38、44欄，仍予認列為原告收入之理。故被告辯稱原告因系爭連帶清償約款仍須承擔風險，即可認系爭車款債權上未脫離原告控制云云，實係出於對系爭車款債權讓與約定、效力等內容，及財務會計準則在本件涵攝情況之誤解，核與事實不符，應不足採。

⑷此外，被告復指摘系爭車款債權之讓與有不合常規云云，為原告所否認，並陳明讓與後即未曾有行使該債權之情形，並據債務人大有巴士公司函復說明後續針對系爭車款債權之行使，日鑫公司有再轉讓與利達公司，原告讓與後並無仍就該債權為主張或行使等情事（本院卷1第668至671頁），已足認原告確有讓與系爭車款債權而不再控制此債權之事實，至於讓與動機為何、是否為商業合理決策等，要屬原告應自負其責之事項，均無礙於前述系爭車款債權確已脫離原告控制之認定，亦予指明。

七、從而，原告依行政程序法第128條第1項第2、3款規定，請求被告作成准予重開100年度營所稅（含未分配盈餘）之核課程序，並請求被告就核定之項次38欄利息收入、項次44欄其他收入金額，應作成更正予以剔除而為0元之行政處分，尚符合規定，為有理由。至於其餘請求，則無理由，應予駁回。

八、本件事證已臻明確，兩造其餘主張、陳述及證據，均無礙本院前開論斷結果，爰不予一一論述，併予指明。

據上論結，本件原告之訴為一部有理由，一部無理由，依行政訴訟法第104條、民事訴訟法第79條規定，判決如主文。

中　　華　　民　　國　　112　　年　　10　　月　　26　　日

審判長法　官　蕭忠仁

法　官　羅月君

法　官　林麗真

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　　112　　年　　10　　月　　26　　日

書記官　謝貽婷