

臺北高等行政法院判決

111年度訴字第360號

112年4月13日辯論終結

原告 繁蔡實業股份有限公司

代表人 劉宗軒（董事長）

訴訟代理人 陳宏杰 律師

彭正元 律師

趙子澄 律師

被告 財政部北區國稅局

代表人 蔡碧珍（局長）

訴訟代理人 江方琪

黃怡潔

陳郁媛

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111年1月20日台財法字第11013945190號（案號：第11000374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

一、事實概要：

原告於民國100年度營利事業所得稅結算申報，列報全年所得額新臺幣（下同）138,621,305元及投資抵減稅額2,073,559元，經被告依申報數核定，惟否准依產業創新條例列報之投資抵減稅額2,073,559元，核定應補徵稅額2,073,559元（下稱原核定，限繳期間為102年10月16日至102年10月25

日），原告於102年10月18日繳清稅款且未申請復查，全案於102年11月25日確定在案。嗣原告於108年4月2日、17日、同年5月17日、109年6月9日及110年3月3日提出申請並陸續具狀補正說明，檢附最高行政法院108年度判字第94號判決（下稱系爭判決）為據，主張其原列報於101年度營利事業所得稅結算申報之投資損失59,404,928元（下稱系爭投資損失）業經系爭判決認定應於100年度認列，申請更正本年度結算申報書之「投資損失」為59,404,975元（原告申請書所附損益及稅額計算表原誤列載為「出售資產損失」59,627,980元，業據原告更正），並請求被告依行政程序法第128條規定行政程序重開，依職權撤銷本年度營利事業所得稅核課處分，並退還溢繳稅款（原已核定投資抵減稅額部分則無爭執）。經被告審查後以110年4月7日北區國稅審一字第1100004091號函（下稱原處分），否准其申請。原告不服，再以被告應依稅捐稽徵法第28條第5項及第2項等規定作成退稅處分為由，提起訴願，經決定駁回，遂提起本件行政訴訟。

二、原告之主張及聲明：

(一)被告應受系爭判決既判力之拘束，依行政程序法第128條規定，再開本件行政程序，並對原核定進行變更或部分撤銷：

1.系爭判決針對有關原告之「100年投資損失」部分既已判決確定，其訴訟標的及原因事實均為既判力之範圍所及，判決理由應已產生爭點效，據此，判決理由實質上即發生變更原核定之效力，被告實應受該確定判決之拘束，不得為相反之認定。系爭判決已肯認系爭投資損失依權責基礎已於100年度實現，並肯認系爭投資損失應於100年度營利事業所得稅列報損失，上開認定屬於原核定作成後發生有利於原告之變更，符合行政程序法第128條第1項第1款規定，被告即應依照原告之申請准予重開行政程序。又系爭判決作成後，其判決理由亦屬對於投資損失認列時點之事實上變更，且上開理由經斟酌後，原核定將可受有利於原告之處分者，故原告所提行政程序重開申請亦符合行政程序法第128條第1項第2款

規定。據此，被告應依系爭判決意旨，對於原核定進行變更或部分撤銷，將系爭投資損失重新更正並列報在100年度營利事業所得稅之中。

2.系爭判決係於108年3月7日宣示判決並告確定，原告於108年3月18日收受判決後，旋於同年4月17日發函向被告申請更正及退稅，是原告既已在收受系爭判決確定時起3個月內向被告申請100年度營利事業所得稅之更正及退稅，並無逾越行政程序法第128條第2項規定之除斥期間限制。又行政程序法第128條第2項有關「但自法定救濟期間經過後已逾5年者，不得申請。」之規定，應係指原告從未於法定救濟期間提出爭執而言，然本件投資損失爭議係被告103年11月18日作成101年度營利事業所得稅結算申報核定通知書後始發生，案經復查、訴願機關審查、行政法院審理及作成判決在案，原告豈未於法定救濟期間內提出爭執？原告於最高行政法院之系爭判決作成前，因投資損失所應認列申報之年度之爭議仍懸而未決，自無可能於100年度營利事業所得稅結算申報案件核定日（即102年9月23日）後之法定期間內，即依系爭判決之認定結果申請復查，更何況當時原告已就系爭投資損失提起行政救濟，被告不應機械式適用法條，而應考量個案情況為評價。

(二)原告依110年12月17日修正後稅捐稽徵法第28條第1項規定申請退還100年度溢繳之營利事業所得稅，被告應適用修正後之同條第2項，作成退稅處分：

1.依據中央法規標準法第18條及司法院102年度「智慧財產法律座談會」「行政訴訟類相關議題」提案及研討結果第4號研討結果，機關受理人民聲請許可案件適用法規時，如在處理程序終結前，據以准許之法規有變更者，應適用新法規。準此，原告係向被告申請准許對於原核定進行變更或部分撤銷，並作成退稅處分，且於110年12月17日修正施行前，處理程序尚未終結，自應適用修正後稅捐稽徵法第28條規定，方符法制，被告遽以適用修正前稅捐稽徵法論斷，實有適用

01 法令不當之違誤。營利事業所得稅查核準則（下稱查核準
02 則）第99條所稱「投資損失」，並無區分被投資事業是否在
03 國外、或是否有實質營運活動，被告錯誤引用103年修正後
04 之查核準則第99條第2款但書之規定，將SHG公司視為係原告
05 「在國外且無實質營運活動」之被投資事業，而要求原告應
06 提供其轉投資具有實質營運之事業，因營業上虧損致該國外
07 被投資事業發生損失之證明文件（亦需我國駐外機關之驗證
08 或證明），顯然增加原告於100年度營利事業所得稅申報時
09 該準則所無之規定，至屬違法不當。

10 2.被告前已認定投資損失應列報於100年度，並未再論及原告
11 應再提供轉投資具有實質營運之事業，因營業上虧損致該國
12 外被投資事業發生損失等證明文件（亦需我國駐外機關之驗
13 證或證明）供核，始得認列相關投資損失等資料。詎被告竟
14 於原告申請更正時，誤用法令額外要求提供上揭資料，實於
15 法無據，而有適用法令錯誤之情形。被告就101年營利事業
16 所得稅案件於106年間本院進行審理時，即已知原告就SHG公
17 司出售資產損失應改列於100年營利事業所得稅之申報，卻
18 未依職權更正並退還原告所溢繳之稅款，此亦有可歸責之其
19 他錯誤存在。據此，因被告確有適用法令錯誤，及應依職權
20 更正卻未更正等可歸責之錯誤，原告自得依稅捐稽徵法第28
21 條第1項規定，於繳納（即102年10月18日）後15年內申請退
22 稅還100年度溢繳之營利事業所得稅；被告依同法條第2項規
23 定，應查明並退還稅款予原告。退步言之，縱認本件係可歸
24 責於原告之錯誤，原告於108年4月17日向被告提出退還稅款
25 稅申請，亦無逾越修正後稅捐稽徵法第28條第5項後段規定
26 之法定期間。

27 (三)原告確實受有投資損失，被告應准予列報100年度營利事業
28 所得稅之「投資損失」，並作成退稅處分：

29 1.原告透過100%持股之Sunflower Healthcare Group (HK) Co
30 mpany Limited（下稱SHG公司）出售轉投資之Prius Health
31 care (UK) Ltd.（下稱UK公司）及Prius Healthcare Cor

poration（下稱PHC公司）股權而分別受有49,288,895元、10,116,080元之投資損失，共計受有出售資產損失59,404,975元，此已反應於101年度營所稅申報書中，原告亦有提供該年度營利事業所得稅查核報告及會計師簽證報告書、股權交易資料、SHG公司轉投資PHC公司之匯款單據、SHG公司出售PHC公司股權之契約及買賣價款之匯入水單等相關證明文件予被告佐證。被告刻意將103年修正後之營所稅查核準則第99條第2款但書所增加之「但被投資事業在國外且無實質營運活動者，應以其轉投資具有實質營運之事業，因營業上虧損致該國外被投資事業發生損失之證明文件」與本應檢附之「投資損失應有被投資事業之減資彌補虧損、合併、破產或清算證明文件」混為一談，實不足採。據此，原告所提上開文件，已足證原告確因SHG公司撤銷註冊而解散受有系爭投資損失，此經會計師查核屬實，且被告於101年營利事業所得稅行政爭訟案件亦對於相關證明文件無爭執，是系爭判決既已明確認定系爭投資損失應認列於100年度，被告即應受拘束，將系爭投資損失准列其100年度營利事業所得稅之投資損失，原告自得依稅捐稽徵法第28條第1項規定申請退稅，被告應依同條第2項作成退稅處分，方符法制。

- 2.原告101年度營利事業所得稅結算申報時，於損益科目項次48欄「出售資產損失」科目，就上開投資損失49,288,895元，加計投資PHC公司損失10,116,080元，並扣除出售UK公司全部股權取得之47元，另加計原告其他的出售產損失294,174元後，共申報59,699,102元；詎被告竟僅核定「出售資產損失」294,174元，其餘均剔除，然卻於同年度損益科目項次40欄「出售資產增益」科目，就原告同樣係因出售前述UK公司全部股權及八貫企業股份有限公司所應申報之「出售資產增益」27,748,137元全部予以核定，該「出售資產損失」及「出售資產增益」欄所申報之數額，均係源於之前原告取得UK公司股東權益之投資損失4,928,895元，加計之後以47元出售UK公司全部股權乙事而來，若被告就此上開49,2

88,895元之投資損失不予認列，則被告自應就原告所自行申報之33,868,137元之「出售資產增益」亦應予剔除，豈有僅對原告所申報之「增益」同意認列，卻對原告所申報之「損失」拒絕認列之理，實屬謬誤，有欠公允。況查，被告於兩造前案有關原告公司101年營利事業所得稅訴訟中，所爭者僅為原告就上開損失是否應於101年之結算申報認列之「認列時點問題」，其他對於原告所申報之上開「出售資產損失」或「出售資產增益」數額，則均未提出疑慮，豈有在原告依系爭判決結果，將上開「出售資產損失」及「出售資產增益」移列至原告100年度營利事業所得稅結算申報「投資損失」時，卻又復為爭執之理？被告明知原告實質上並未獲得33,868,090元增益，卻為達到徵稅之目的，竟於同意認列「出售資產增益」部分後，刻意剔除原告既存之「損失」49,288,848元，實有失誠信，更已侵害納稅人之財產權。

3.另原告係於100年間承受Prius Healthcare International Inc.（下稱PHI公司）對於UK公司之應收帳款債權後，於101年1月2日將應收帳款債權中之15,420,758元轉為對於UK公司之投資款，觀原告101年1月2日之轉帳傳票記載之科目名稱為長期投資，可證原告係將PHI公司原先對於UK公司之應收帳款債權約23,101,595元中之15,420,758元轉為投資款，然此部分因係原告於101年1月2日方轉為對UK公司之投資款，自不應計入100年之投資損失。

(四)聲明：

1.訴願決定及原處分均撤銷。

2.被告應依原告108年4月2日之申請作成准予更正100年度營利事業所得稅投資損失為59,404,975元，及准予退還溢繳營利事業所得稅稅款10,098,845元之行政處分。

三、被告之答辯及聲明：

(一)本件不受系爭判決既判力拘束，亦無行政程序法第128條第1項第1款、第2款及第2項規定之適用：

01 1.最高行政法院於108年3月7日系爭判決確定在案，該案訴訟
02 標的為101年度營所稅處分，即判決主文僅及於101年度營利
03 事業所得稅處分，並未及於100年度營利事業所得稅處分，
04 自不生既判力問題。該判決理由固有論及投資損失，惟僅及
05 於認列時點之判斷，並未及於認定系爭投資損失是否確已實
06 現，及其數額是否正確，原告顯係誤解。綜上，本件不受系
07 爭判決既判力拘束，該案訴訟標的未及於100年度營利事業
08 所得稅處分，判決理由亦僅及於投資損失認列時點之判斷，
09 未就系爭投資損失進行實質調查認定。

10 2.原告100年度營利事業所得稅事件，經被告核定應補徵稅額
11 2,073,559元（繳納期限屆滿日為102年10月25日），原告於
12 102年10月18日繳清補徵稅額後，因未申請復查，全案於102
13 年11月25日確定，至遲應於107年11月24日前提出申請，惟
14 原告至108年4月17日始申請重開程序，依行政程序法第128
15 條第2項規定自法定救濟期間經過後已逾5年不得申請，自無
16 該規定之適用。又本件係營利事業所得稅之核課處分，於被
17 告作成處分時，其效力即已發生，不具有持續性，屬一次性
18 行政處分之效力內容，非屬有持續效力之行政處分，自無行
19 政程序法第128條第1項第1款規定之適用。又同條項第2款所
20 謂「新證據」，係指於作成行政處分業已存在，因處分相對
21 人或利害關係人不知或因故不能使用，致未經斟酌，及處分
22 作成後始存在或成立，且如經斟酌可受較有利益之處分者。
23 參據系爭判決理由四可知，最高行政法院於此判決僅就本件
24 所爭執之投資損失59,404,928元事項，作應認列時點（100
25 年度）之闡明，並未就原告是否因此致有系爭投資損失等事
26 項進行實質調查認定，該判決自非新證據。

27 (二)本件並無適用法令錯誤之情形，自無稅捐稽徵法第28條規定
28 之適用，且無要求原告提示法無明文規定之證明文件之情
29 事：

30 1.本件爭執之100年度營所稅事件，原告自行申報投資損失
31 為0元，被告依其申報數核定，嗣後原告始申請更正為59,

01 404,928元，本件既查無因稅捐稽徵機關適用法令錯誤、
02 計算錯誤或其他可歸責於政府機關之錯誤，致溢繳稅款之
03 情事，自無稅捐稽徵法第28條第2項規定之適用。

04 2.依被告訪查紀錄，原告100%持有香港子公司SHG公司為非
05 實質營運之公司，實際運用投資資金營運之公司係透過SH
06 G公司轉投資之孫公司UK公司及PHC公司，業經被告104年1
07 1月16日北區國稅法一字第1040018842號復查決定書、財
08 政部105年4月15日台財法字第10513916370號訴願決定
09 書、本院105年度訴字第647號判決及最高行政法院系爭判
10 決載明；又依SHG公司註冊地香港公司條例規定，申請撤
11 銷註冊之公司須為不營運但有償債能力的公司，可知SHG
12 公司確實為非實質營運之公司。原告雖於申請更正100年
13 度營利事業所得稅結算申報時，已提示SHG公司100年股東
14 會議事錄、香港公司註冊處第320號公告註冊撤銷名冊及
15 經臺北經濟文化辦事處（香港）驗證證明文件，主張已符
16 合行為時查核準則第99條相關規定，然依據行為時查核準
17 則第99條第1款及第2款規定，除提示清算證明文件外，尚
18 應以該投資損失業已實現，致其原始出資額受有折減者，
19 始符規定。綜上，SHG公司僅係扮演導管體作用，實際運
20 用投資款營運而可能產生虧損者應為3家孫公司，自難憑S
21 HG公司形式外觀之清算文件，即可證明係爭投資損失數額
22 為真。

23 3.SHG公司係未實質營運且100%被原告持有之導管公司，原
24 告對其具有完全監督控制能力，且原告於企業訪談中亦自
25 承SHG公司無實質營運，故無會計師簽證之財務報表，基
26 於前揭實質課稅原則及行為時查核準則第99條第1款規
27 定，系爭投資損失縱或屬實，原告應提示實際營運之3家
28 孫公司實際產生營運虧損而減資彌補或清算之證明文件，
29 以證明原告之資本額業已折減，其投資損失已實現。被告
30 屢請原告提示前揭相關證明文件，迄未提示完全，乃實質
31 課稅暨公平課稅之原則，否准其申請，均符合所得稅法立

01 法意旨。綜上，103年度修正前後之查核準則第99條第1款
02 均規定投資損失認列原則應以實現者為限，且原出資額並
03 未折減者，則不予認定，修正前後法令並無二致，被告核
04 無自行增加行為時查核準則第99條所無之規定，亦無適用
05 法令錯誤之情事。

06 (三)原告歷次提示之證明文件，尚不足以證明原告確已發生投資
07 損失，或實際投資損失金額為若干：

08 1.被告為實質調查原告上揭所主張之投資損失是否實現，相關
09 金額若干？屢請原告提示相關證明文件，惟原告於申請更正
10 階段提示資料尚不足證，訴願階段雖補提示資料，然原告主
11 張之交易流程未提示證明文件供核，並表示相關資料並未留
12 存，所提示之被投資公司（UK公司及PHC公司）資產負債表
13 與其陳述主張亦無法勾稽驗證，且股本金額均與所主張匯付
14 投資款核不相符，又僅提示投資公司（原告）之會計師查核
15 報告節本，而非被投資公司（UK公司及PHC公司）之會計師
16 查核報告或可供勾稽之營收損益資料，以查核被投資公司確
17 因營運虧損致投資公司原始出資額折減。綜上，依原告陳述
18 及所檢附資料顯示，被告尚難予以審認其主張之投資損失業
19 已實現致原始出資額減損。

20 2.原告101年度營所稅申報類別為會計師簽證申報案件，原則
21 採書面查核認定。是101年度案件被告未對「出售資產增
22 益」再行查核，爰依「出售資產增益」申報數核定，並非經
23 查核後未有爭執而核認之。另UK公司相關損失，係因原告於
24 101年度案件查核階段未提示損失已實現之證明文件，乃經
25 被告剔除，101年度案件查核及行政救濟程序中，原告均未
26 提及有相關增益已申報，若剔除損失應同步調減增益之主
27 張。綜上，原告101年度案件「出售資產增益」科目係按申
28 報數核定，相關損失則係因原告提示證明文件不完全，致無
29 法勾稽後經被告剔除，並無明知為同一交易事項，卻就增益
30 逕予認列，損失復又剔除之情事。況原告所主張之增益是否
31 確為同一交易事項，尚未可稽。

01 3.母、子及孫公司雖為同一集團，其分別具獨立法人人格，各
02 該營運、財務及會計事項均應各自獨立，並非母公司經會計
03 師查核簽證且有合併財報數據，等同孫公司亦已經會計師查
04 核簽證，如原告主張孫公司均經當地會計師事務所查核簽
05 證，應提出各該公司其自身會計師簽證財務報告以供查核。
06 同集團各公司具獨立法人人格，原告提及因集團簡化，將PH
07 I公司辦理解散清算，因此PHI公司乃將其對於UK公司之應收
08 債權移轉予原告等語。按原告提供之組織架構圖，原告與PH
09 I公司為兄弟公司，UK公司之應收債權並非集團簡化即可任
10 意移轉，其轉換之對價為何？究是原告取得亦或是SHG公司
11 取得此應收債權轉投資款？相關證明文件為何？又原告會計
12 師查核報告所提及數額15,420,758元亦與主張之23,101,595
13 元並不相符，尚有諸多待查核事項尚未確認，非原告101年
14 度財務簽證報告揭露相關數據即可核認。

15 (四)聲明：原告之訴駁回。

16 四、上開事實概要欄所述之事實經過，除下列爭執事項外，其餘
17 為兩造所不爭執，並有：原處分（本院卷第48至53頁）、訴
18 願決定（本院卷第54至62頁）、系爭判決（本院卷第64至75
19 頁）、100年度及101年度營利事業所得稅結算申報核定通知
20 書（本院卷第333、403頁）、被告104年11月16日北區國稅
21 法一字第1040018842號復查決定書（本院卷第76至83頁）、
22 財政部105年4月15日台財法字第10513916370號訴願決定
23 （本院卷第84至95頁）、本院105年度訴字第647號營利事業
24 所得稅事件106年2月15日準備程序筆錄（本院卷第96至98
25 頁）、SHG公司匯款予UK公司之匯出匯款賣匯水單（本院卷
26 第100至112頁）、集團架構圖（本院卷第114頁）、PHI公司
27 對UK公司出貨金額整理表暨出貨單（本院卷第116至244
28 頁）、原告100年及101年度未分配盈餘申報書節本（本院卷
29 第246至254頁）、原告101年營利事業所得稅結算申報查核
30 報告書節本（本院卷第256頁）、101年度營利事業所得稅結
31 算申報查核報告書暨查核說明書（本院卷第247至256頁）、

01 SHG投資PHC公司說明資料及匯款水單（本院卷第258至264
02 頁）、SHG公司出售PHC公司股權之契約及買賣價款之匯入水
03 單（本院卷第266至268頁）、UK公司歷年登記資料及清算報
04 告（本院卷第363至383頁、第453至483頁）、原告101年1月
05 2日轉帳傳票（本院卷第405頁）、原告108年4月2日、同年4
06 月17日、同年5月17日、109年6月9日及110年3月3日申請更
07 正及退稅函文（原處分卷1第95至100頁、第102至104頁、第
08 124至125頁、第128至129頁）等文件附卷可參，自堪認為真
09 正。是本件爭執事項厥為：(一)原告依行政程序法第128條規
10 定申請行政程序重開，是否符合法定要件？(二)原告主張透過
11 SHG公司出售轉投資之UK公司、PHC公司股權而分別受有投資
12 損失，被告以原處分否准其更正100年度投資損失之申請，
13 是否適法？原告依110年12月17日修正後之稅捐稽徵法第28
14 條第5項規定請求退還溢繳稅款，是否有理由？

15 五、本院之判斷：

16 (一)本件不符合行政程序重開之要件：

17 1.按110年1月20日修正前行政程序法第128條規定：「（第1
18 項）行政處分於法定救濟期間經過後，具有下列各款情形之
19 一者，相對人或利害關係人得向行政機關申請撤銷、廢止或
20 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
21 序或救濟程序中主張其事由者，不在此限：一、具有持續效
22 力之行政處分所依據之事實事後發生有利於相對人或利害關
23 係人之變更者。二、發生新事實或發現新證據者，但以如經
24 斟酌可受較有利益之處分者為限。三、其他具有相當於行政
25 訴訟法所定再審事由且足以影響行政處分者。（第2項）前
26 項申請，應自法定救濟期間經過後3個月內為之；其事由發
27 生在後或知悉在後者，自發生或知悉時起算。但自法定救濟
28 期間經過後已逾5年者，不得申請。」（110年1月20日修正
29 新增第3項規定：「第1項之新證據，指處分作成前已存在或
30 成立而未及調查斟酌，及處分作成後始存在或成立之證
31 據。」）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。」準此以論，行政處分經過法定救濟期間後，必須具有行政程序法第128條第1項所列各款情形之一，相對人或利害關係人始得申請行政程序重開。且申請人如因重大過失而未能於行政程序或救濟程序主張上開事由，或自法定救濟期間經過（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，或自法定救濟期間經過已逾5年者，即不許再提起行政程序重開之申請。又申請行政程序重開如不符合法定要件，行政機關既無從開啟已終結之行政程序，自無續行審究原處分是否具有應予撤銷、廢止或變更之情事。又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，固對於尚在行政訴訟中之事件，亦有適用。但該證據仍須經斟酌可受較有利益之處分者，始足當之；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為限（最高行政法院110年度上字第333號判決意旨參照）。

2. 經查，原告本件申請程序重開，其申請之法令依據係行政程序法第128條第1項第1款「事實事後發生有利之變更」及第2款「發生新事實或發現新證據」，而其所主張之事實變更及新證據無非係指其101年度營利事業所得稅事件之最高行政法院系爭判決為憑，惟本件原告所爭執100年度營利事業所得稅原核定係於102年9月23日作成，核定應補徵之稅額定於102年10月16日至同年月25日間繳納，且原告於102年10月18日已完全繳清稅款。原告如有不服，應於稅款繳納期間屆滿

(即102年10月25日)之翌日起30日內為復查之提起，惟原告未為復查申請，原核定處分業於102年11月25日已發生形式確定之效力等情，業據被告當庭敘明(本院卷第317至318頁準備程序筆錄)，並有卷附被告核定通知書在卷可稽(原處分卷1第1頁)，堪可認定。嗣原告因101年度營利事業所得稅事件涉訟，經最高行政法院系爭判決於108年3月7日就系爭投資損失部分駁回原告之上訴。然依行政程序法第128條第2項規定，原告至遲應在法定救濟期間經過後3個月內申請重新審理，縱有程序再開之事由發生在後或知悉在後之情事，亦應於法定救濟期間經過後5年內提出申請，而原告遲至108年5月17日始向被告首度提及申請依行政程序法第128條規定請求本件程序重開(原處分卷1第102至104頁)，顯已逾越行政程序法第128條第2項但書「自法定救濟期間經過後已逾5年」規定之法定申請期限，已於法不合，則被告否准其申請，難認有何違誤。

- 3.原告雖主張行政程序法第128條第2項但書係指從未於法定救濟期間提出爭執，然系爭投資損失爭議係被告103年11月18日作成101年度營利事業所得稅核定後始發生，並循序經行政救濟，豈未於法定救濟期間內提出爭執，且在系爭判決作成前，自無可能就原核定於法定期間內提起救濟等語。惟查，原告既將系爭投資損失於其101年度營利事業所得稅申報，而經被告作成101年度營利事業所得稅課稅處分(下稱另案核定處分)，該核定處分與本件原核定處分為各自獨立之行政處分，自難將原告就另案核定處分所為之行政救濟行為，視之為原告對本件原核定處分有於救濟期間內提出爭執。又況，被告於另案核定處分之104年11月16日復查決定書上即載明略以：原告就產生系爭投資損失之3家事業係於100年間註銷或出售，縱有實際發生損失，依權責發生基礎，不得列報於101年度(見原處分卷1第3頁)等語，及被告於另案核定處分涉訟於本院審理時，復多次建議原告就投資損失申報年度有誤部分應循更正程序辦理正確年度申報(參本

01 院卷第73頁、第98頁），是以，原告至遲應於104年及105年
02 間即已知悉本件原核定處分有所主張行政程序法第128條
03 規定行政程序重開之事由，仍未於知悉時起3個月內向被告
04 申請本件程序重開，亦已逾越行政程序法第128條第2項後段
05 規定之法定申請期限。從而，原告前揭主張容有對法令之誤
06 解，不足為採。

07 4.原告另主張其「100年投資損失」部分既已判決確定，其訴
08 訟標的及原因事實均為既判力之範圍所及，被告自應受該確
09 定判決之拘束云云，並援引最高行政法院系爭判決為原核定
10 處分確定後之有利事實變更及新證據。惟按稅法上規範之投
11 資損失係以被投資事業實質發生營運虧損為限，並透過減資
12 彌補或解散清算方式，造成其出資額折減者，投資損失才算
13 真正實現，並非僅檢附形式減資或清算文件或形式上的查核
14 準則第99條第2款所規定之被投資事業經駐外單位認證之清
15 算證明文件，即可認定（詳後述）。本院基於下列理由，認
16 其此部分之主張為不可採，茲析述如下：

17 (1)按所得稅法第9條規定：「本法稱財產交易所得及財產交易
18 損失，係指納稅義務人並非為經常買進、賣出之營利活動而
19 持有之各種財產，因買賣或交換而發生之增益或損失。」又
20 關於「投資損失」項目及「出售或交換資產損失」項目之審
21 核，98年9月14日修正發布（按：本件行為時）查核準則第9
22 9條及第100條分別規定：「……二、投資損失應有被投資事
23 業之減資彌補虧損、合併、破產或清算證明文件。……三、
24 因被投資事業減資彌補虧損而發生投資損失，……四、因被
25 投資事業合併而發生投資損失，……五、因被投資事業破產
26 而發生投資損失，……六、因被投資事業清算而發生投資損
27 失，……」、「一、資產之未折減餘額大於出售價格者，其
28 差額得列為出售資產損失。二、資產之交換，應以時價入
29 帳，……」即營利事業因轉投資於其他事業所發生之損失，
30 應依第99條有關投資損失之規定為認列；如因買賣或交換其

01 持有財產所致損失，始依第100條規定按資產未折減餘額與
02 售價（或時價）之差額，認列出售資產損失。

03 (2)經查，原告以其被投資公司即SHG公司於註冊地香港辦理註
04 冊撤銷取得之香港憲報101年1月20日第320號公告、香港公
05 司註冊處撤銷註冊通知書、台北經濟文化辦事處驗證之SHG
06 公司清算證明文件以及SHG公司資產負債表、投資成本匯款
07 水單、股東臨時會議事錄等資料，於101年度營利事業所得
08 稅結算申報列報系爭投資損失59,404,928元（原始投資成本
09 87,763,990元與獲配清算資產28,359,062元之差額，參見原
10 處分卷1第273頁之會計師查核報告項次48調整說明）；上開
11 申報經被告訪查時，原告陳稱略以：SHG公司並無實質營
12 運，故無會計師簽證之財務報表，原告係透過該公司再轉投
13 資UK公司（與SHG公司同時於101年1月註銷）、PHC公司（10
14 0年6月售出）及Prius Healthcare Solutions Pty Ltd.（
15 100年12月註銷）等3家具實質營運公司，此3家公司於100年
16 間註銷或出售而受有投資損失等語（原處分卷1第12頁），
17 經被告審查後認原告所提證明文件僅能佐證SHG公司解散之
18 事實，尚不足以證明原告是否確已發生投資損失及實際損失
19 之金額為若干，又縱有實際發生系爭損失，依權責發生基
20 礎，不得列報於101年度，況原告未提示上開3家公司經我國
21 駐外使領館、商務代表或外貿機關驗證之清算證明文件或出
22 售資產損失證明文件等為由，就系爭投資損失否准認列，有
23 另案營所稅事件之復查決定書附卷可稽（原處分卷1第2至5
24 頁），足知原告列報之系爭出售資產損失，實屬查核準則第
25 99條所規範之因被投資事業清算而發生之投資損失。

26 (3)再者，原告於另案營所稅事件法院審理中固主張SHG公司將
27 其所持有之UK公司股權轉讓予原告致生損失，又於100年6月
28 出售PHC股權僅售得美金6,104.43元，因此受有美金323,89
29 5.57元之出售資產損失，然經細譯本院105年訴字第647號判
30 決內容，實未就原告所主張之前揭損失是否確實發生為實體
31 審究認定，而僅就兩造所爭執SHG公司之投資損失是否應於1

00年度結算申報認列乙節為審認（參原處分卷1第19至21頁），嗣經兩造提起上訴後，最高行政法院系爭判決於理由欄第四、(二)2.點載稱：「系爭投資損失59,404,928元部分，依繁葵公司主張，既是因其投資登記於香港的SHG公司撤銷註冊並解散而發生，而SHG公司是經清算程序而解散，清算完結後相關結算表冊已於100年12月31日提經股東會承認，又有100年12月31日SHG公司100年第1次股東臨時會議事錄、該次股東臨時會簽到簿及相關表冊等在卷可考，揆諸前揭規定與說明，繁葵公司因被投資事業SHG公司清算結果，縱令有投資損失，其投資損失於100年12月31日即已實現，應當於100年度營利事業所得稅申報時列報損失，而非於系爭年度（101年度）列報損失。原判決據此維持北區國稅局否准認列系爭投資損失的決定，並論明：SHG公司是繁葵公司投資的公司，既經撤銷註冊並解散則應經清算程序，該當行為時查核準則第99條第6款『被投資事業清算而發生投資損失』的要件，投資損失的時點為SHG公司於100年12月31日經股東會承認清算表冊的100年度，而非證明文件完成的101年度等語，尚無違誤，核無繁葵公司上訴意旨所指應適用查核準則第99條第2款而錯誤適用同條第6款的情事。」（見本院卷第73至74頁），益徵系爭判決係依原告主張及參酌SHG公司之股東臨時會議事錄及相關表冊等事證，認定SHG公司於100年間清算完結，依據行為時查核準則第99條第6款關於被投資事業清算而發生投資損失認列時點之規定，縱令有其主張之投資損失亦應列報於100年度，而維持另案核定處分否准101年度認列系爭投資損失之決定並維持原判決此部分之結論，然而關於原告被投資事業SHG公司因其實質營運之事業有營業上虧損致該公司發生損失之相關事證，則未見最高行政法院系爭判決就此有為任何實體審酌及認定，自不生拘束本件事實認定之既判力。原告稱被告應受系爭判決既判力拘束之主張，容有誤解。且縱經斟酌系爭判決意旨，亦無從

01 使原告受較有利益之處分，顯非合於行政程序法第128條第1
02 項第1款、第2款規定申請行政程序重開之要件甚明。

03 (二)被告以原處分否准原告列報系爭投資損失，尚無違誤，原告
04 依修正後稅捐稽徵法第28條第5項規定請求退還溢繳稅款，
05 核屬無據：

06 1.按行為時稅捐稽徵法第28條第1項、第2項規定：「（第1
07 項）納稅義務人自行適用法令錯誤或計算錯誤溢繳之稅款，
08 得自繳納之日起5年內提出具體證明，申請退還；屆期未申
09 請者，不得再行申請。（第2項）納稅義務人因稅捐稽徵機
10 關適用法令錯誤、計算錯誤或其他可歸責於政府機關之錯
11 誤，致溢繳稅款者，稅捐稽徵機關應自知有錯誤原因之日起
12 2年內查明退還，其退還之稅款不以5年內溢繳者為限。」上
13 開規定嗣於110年12月17日修正公布（下稱修正後），內容
14 為：「（第1項）因適用法令、認定事實、計算或其他原因
15 之錯誤，致溢繳稅款者，納稅義務人得自繳納之日起10年內
16 提出具體證明，申請退還；屆期未申請者，不得再行申請。
17 但因可歸責於政府機關之錯誤，致溢繳稅款者，其退稅請求
18 權自繳納之日起15年間不行使而消滅。……（第5項）中華
19 民國110年11月30日修正之本條文施行時，因修正施行前第1
20 項事由致溢繳稅款，尚未逾5年之申請退還期間者，適用修
21 正施行後之第1項本文規定；因修正施行前第2項事由致溢繳
22 稅款者，應自修正施行之日起15年內申請退還。……」修正
23 後稅捐稽徵法第28條第1項規定僅係將修正前稅捐稽徵法第2
24 8條第1項「錯誤可歸責於納稅義務人」及第2項「錯誤可歸
25 責於政府機關」整併於第1項，並延長申請退還期間，其餘
26 意旨並未變更。又稅捐稽徵機關本於所認定之事實，適用法
27 令作成課稅處分，其事實認定必須正確，法令適用始可能正
28 確。事實認定錯誤，法令適用自必錯誤。因此，行為時稅捐
29 稽徵法第28條第2項所稱之適用法令錯誤，法律文義包含因
30 事實認定錯誤所致適用法令錯誤之情形。從而，稅捐稽徵機
31 關之課稅處分認定事實錯誤時，納稅義務人得援引行為時稅

01 捐稽徵法第28條第2項規定，請求退還溢繳之稅款（最高行
02 政法院105年7月份第1次庭長法官聯席會議決議及106年12月
03 份第2次庭長法官聯席會議修正決議意旨）。另審諸行為時
04 稅捐稽徵法第28條第1項與第2項規定，二者就溢繳稅款發生
05 之原因雖然有異（前者肇因於納稅義務人；後者肇因於稅捐
06 機關），惟以「適用法令錯誤」致溢繳稅款作為退稅事由則
07 無不同，參照決議意旨，同條第1項之「適用法令錯誤」，
08 理當與第2項為相同解釋，而認其法律文義包含因事實認定
09 錯誤所致適用法令錯誤之情形。是以，納稅義務人因修正施
10 行前稅捐稽徵法第28條第1項、第2項事由致溢繳稅款而申請
11 退稅者，當以有稽徵機關適用法令錯誤、認定事實錯誤、計
12 算錯誤或其他可歸責於政府機關之錯誤等存在為前提。

13 2.另按所得稅法第24條第1項前段規定：「營利事業所得之計
14 算，以其本年度收入總額減除各項成本費用、損失及稅捐後
15 之純益額為所得額。」又依行為時查核準則第99條第1款、
16 第2款前述規定，投資損失應以實現者為限；其被投資之事
17 業發生虧損，而原出資額並未折減者，不予認定。投資損失
18 應有被投資事業之減資彌補虧損、合併、破產或清算證明文
19 件。是故所得稅法第24條第1項得減除之各項成本費用損
20 失，基於核實課稅法則，除法律有特別規定外，應以已實現
21 者為限。而所稱投資損失應以實現者為限，係指投資後被投
22 資公司因其營業上活動所發生之損失實現，致營利事業原出
23 資額折減而言。至於投資損失是否實現，依司法院釋字第42
24 0號解釋及稅捐稽徵法第12條之1第1、2項規定，並參以最高
25 行政法院104年12月份第1次庭長法官聯席會議決議：「按行
26 為時（民國93年1月2日修正發布）營利事業所得稅查核準則
27 第99條第1款、第2款規定：『投資損失：一、投資損失應以
28 實現者為限；其被投資之事業發生虧損，而原出資額並未折
29 減者，不予認定。二、投資損失應有被投資事業之減資或清
30 算證明文件。』本題乙公司之設立目的僅在持有丙公司股
31 權，別無其他營運活動，實際上運用甲公司投資款產生營運

01 虧損者為丙公司，而非乙公司。則乙公司即使外觀上辦理減
02 資彌補虧損，甲公司並依上開規定提出乙公司之減資或清算
03 證明文件，因丙公司並未辦理減資彌補虧損，對甲公司而
04 言，其投資乙公司之資本額，未因此而折減；至於乙公司雖
05 形式上辦理減資，折減甲公司之出資額，實質經濟上難認甲
06 公司投資損失確已實現，並不符合上開規定之投資損失認列
07 要件。」之意旨，應以實質經濟事實關係為依據，而非以形
08 式外觀為準。如被投資事業在國外無實質營運活動者，應以
09 其轉投資具有實質營運之事業，因營業上虧損致該國外被投
10 資事業發生損失之證明文件，且基於核實課稅原則，其證據
11 方法必須具有相當證明力足以證明投資事業因被投資事業營
12 運虧損致原始出資額折損，而非形式上真正具有證據能力而
13 已（最高行政法院108年度判字第171號判決、105年度判字
14 第523號判決意旨參照）。

15 3. 又按租稅稽徵程序，稅捐稽徵機關雖依職權調查原則而進
16 行，惟有關課稅要件事實，多發生於納稅義務人所得支配之
17 範圍，稅捐稽徵機關掌握困難，為貫徹公平合法課稅之目
18 的，因而課納稅義務人申報協力義務，有司法院釋字第537
19 號解釋可參。又有關營利事業所得加項之收入，雖應由稅捐
20 稽徵機關負客觀舉證責任；惟營業費用為計算營利事業所得
21 額之減項，有利於納稅義務人，依行政訴訟法第136條準用
22 民事訴訟法第277條規定，應由納稅義務人就營業費用事實
23 之存在，負客觀舉證責任。另當事人主張事實，須負舉證責
24 任，倘其所提出之證據不足為主張事實之證明，自不能認其
25 主張之事實為真實。準此，納稅義務人主張有發生營業成
26 本、費用或損失情事，皆係計算營利事業所得額之減項，不
27 論從證據掌控或利益歸屬觀之，皆應由納稅義務人負舉證責
28 任。是本件原告主張已發生投資損失情事，自應提示系爭投
29 資損失確已實現，其原始出資額確已折減之證據，以供查
30 核。

01 4.本件原告於108年4月2日申請更正100年度營利事業所得稅結
02 算申報「項目48」出售資產損失為59,627,980元（包含與本
03 件爭執無關之223,052元，見原處分卷1第97至99頁之更正申
04 請書內容），惟嗣於本件準備程序中將前開申請其中因SHG
05 公司清算所生損失59,404,928元更正為「項目47」投資損
06 失、「項目48」出售資產損失應更正為223,052元（項目48
07 與本件爭執無關，參見本院卷第326頁筆錄）。職是，本件
08 系爭損失既係原告解散清算其未實質營運之子公司即SHG公
09 司所致生，自應依查核準則第99條有關投資損失之規定核實
10 認列。然本院基於下列之理由認原告所提事證不足以證明系
11 爭投資損失確已實現：

12 (1)經查，原告固提出98年至99年間SHG公司匯款予UK公司之匯
13 款水單影本7筆合計英鎊53萬元（折合新台幣26,187,300
14 元）、同集團之PHI公司對UK公司之應收帳款計美金775,28
15 9.24元（折合新台幣23,101,595元），及99年間SHG公司匯
16 款予PHC公司之匯款水單影本3筆計美金33萬元等為證（參原
17 證七、九及十二），並主張：SHG公司對UK公司及PHC公司之
18 股權投資分別為49,288,895元（計算式：投資匯款26,187,3
19 00元+應收帳款轉投資23,101,595元）及美金33萬元，嗣SHG
20 公司於100年12月31日因股東會承認清算，由原告承受SHG公
21 司原持有之UK公司股權，其後原告於101年10月間將UK公司
22 全部股權出售第三人僅售47元，而生損失49,288,848元（計
23 算式：售價47元-投資款49,288,895元）；PHC公司由SHG公
24 司於100年6月14日出售股權予第三人，僅售得美金6,104.43
25 元，因而受有美金323,895.57元（計算式：售價6,104.43元
26 美金-投資款33萬元美金，折合新台幣10,116,080元）之損
27 失等語。

28 (2)先就UK公司部分之股權投資而言，依據原告提示其所屬集團
29 之架構圖（製作日2010年3月31日），顯示原告持有SHG公司
30 100%股權，再透過SHG公司持有UK公司90%股權（見本院卷第
31 114頁），然依UK公司2011年12月31日資產負債表所示（見

原處分卷1第368頁），該公司股本僅為英鎊100元，若以SHG公司90%持股計，該公司對UK公司之投入股本只有英鎊90元，核與原告所稱SHG公司對UK公司投資成本為新台幣49,288,895元（匯款英鎊53萬元加計以應收帳款轉投資之美金775,289.24元），顯有不符，則原告上開所提SHG公司匯付UK公司英鎊53萬元其性質是否為原告所稱之股權投資款，已屬可疑；原告起訴意旨雖主張：除英鎊53萬元之匯款外，另以同集團PHI公司對UK公司之應收帳款美金775,289.24元，轉為SHG公司對UK公司之投資款云云，並提出PHI公司之出貨單等帳證資料為憑（本院卷第116至244頁），惟細譯原告所提供UK公司上開資產負債表之記載，可知UK公司於2011年12月31日之股本為英鎊100元，而其他短期借款及應付帳款則分別為英鎊330,000元及英鎊531,200.58元，由此股本及負債如此懸殊之差距，且UK公司股本僅英鎊100元，遠小於原告所稱UK公司滯欠PHI公司應付帳款之金額即美金775,289.24元，顯示直至SHG公司於2011年12月31日經股東會承認清算為止，並無發生原告所稱以同集團PHI公司對UK公司之應收帳款美金775,289.24元，轉為對該公司投資款之情事；此外，SHG公司既已於100年12月31日完結清算程序（原處分卷1第94頁之SHG公司股東臨時會議事錄參照），再無可能自他公司承受對UK公司應收貨款債權，並將承受債權轉為投資款。又況，經本院於準備程序中當庭請原告釐清PHI公司對UK公司應收帳款債權美金775,289.24元之承受人及債權轉為投資之時點等疑義，原告以書狀說明略以：於100年8月間PHI公司清算解散前，該公司將其對於UK公司之應收帳款債權移轉予原告，原告承受上開應收帳款債權後於101年1月2日將其中之15,420,758元轉為對UK公司之投資款等語，並提供原告公司101年1月2日轉帳傳票影本為證（見本院卷第395、399、405、411頁），顯示PHI公司對UK公司應收帳款債權實係由原告承受而非SHG公司，且原告承受上開應收帳款債權之後，遲至101年1月2日始將其中部分債權轉為對UK公司之

01 投資款。質言之，PHI公司對UK公司應收帳款債權之轉讓，
02 與SHG公司實無關涉，則此債權對於100年間SHG公司解散清
03 算所致生之投資損失，自不生任何影響，且原告所稱SHG公
04 司以承受UK公司之應收貨款轉為對該公司之投資乙節，顯然
05 與UK公司資產負債表登載情形兩相齟齬，其主張應收帳款債
06 權轉增資乙節核屬有疑，尚無堪採憑。

07 (3)再者，關於SHG公司對UK公司之股權投資，原告於起訴狀固
08 另說明略以：SHG公司於100年12月31日經股東會承認清算表
09 冊後，即由原告承受SHG公司原所持有之UK公司股權云云
10 （見本院卷第42頁），惟經本院依職權查詢英國政府於網路
11 上關於UK公司登記之公示資料，卻見UK公司股權事實上早於
12 100年9月6日即移轉予原告（見本院卷第375頁），此與原告
13 主張係因SHG公司於100年12月31日清算後始由原告承受UK公
14 司股權乙情顯有出入，就此不一致之處經本院當庭與原告確
15 認，卻未見其就自SHG公司受讓UK公司股權之緣由及正確時
16 間等節為合理之交代（參本院卷第485頁筆錄），是其主張
17 之可信性已堪存疑；又縱認原告係透過SHG公司間接投資UK
18 公司股權，係於SHG公司經清算後，始由其承受UK公司全數
19 股權，而改由原告直接投資UK公司，然對照UK公司前揭2011
20 年12月31日資產負債表所示該公司自成立以來虧損累計有85
21 8,688.93英鎊（累計盈虧-515,397.24、本期損益-343,291.
22 69），惟於UK公司股權由原告承受之前，並未發生該公司辦
23 理減資以彌補虧損之情事，故SHG公司即使於100年度清算完
24 結，然其所轉投資實質營運之UK公司股權係全數移轉予原
25 告，且UK公司從未辦理減資，是對原告而言，其投資UK公司
26 之出資額並未因此受有折減，自不符合前開規定之投資損失
27 認列要件。

28 (4)原告固主張：原告承受UK公司股權後，於101年10月全部出
29 售予第3人，售價僅為47元，確實因SHG公司清算受有損失4
30 9,288,848元（計算式：47元-49,288,895元）云云，並援引
31 會計師查核報告書記載為據（本院卷第254頁）。惟按所得

01 稅法第83條規定所稱納稅義務人應提示之帳簿文據應符合
02 「形式面」及「實質面」之規範要求，其中形式面之規範要
03 求，主要是在查核準則之具體規定中落實；而實質面之規範
04 要求，則要求提示之帳證能證明成本費用支出之真實性、必
05 要性及合理性，即帳證除符合查核準則所定書面格式之「形
06 式面」標準外，更需強調「帳證能否證明待證事實」之「實
07 質面」（最高行政法院105年度判字第681號判決意旨參
08 照）。經查，原告101年度營利事業所得稅查核說明書僅簡
09 略記載：「申報公司於101年10月份出售持有Prius Healthc
10 are (UK) Limited之全數股權，出售價款47元，經核相關帳
11 證，尚無不符。」（本院卷第254頁）等語，既無買方資
12 料，亦無股權價格評定及交易價格決定等相關資訊，實無從
13 憑此得以確認原告將該等股權以47元出售而致高達49,288,8
14 48元投資損失之真實性。又原告於另案營所稅事件被告核課
15 調查時，說明UK公司係於2012年1月間與其母公司即SHG公司
16 同時註銷（見原處分卷1第12頁），且該案復查階段，原告
17 仍未依被告指示，提出UK公司經我國駐外使領館、商務代表
18 或外貿機關驗證之清算證明文件或出售資產損失證明文件供
19 核。嗣於本件100年度營利事業所得稅申請更正案之訴願
20 時，原告始說明係將UK公司出售予非關係人Jenn Tseng，雙
21 方係依UK公司資產負債表進行議價並無鑑價等語（見原處分
22 卷1第378頁）。惟經本院依職權查得UK公司登記公示資料，
23 顯示該公司股權（100股）係於100年9月6日自SHG公司移轉
24 給原告，嗣於101年10月1日雖再移轉予曾震（Jenn Tseng）
25 即現任原告公司董事，然直至103年1月14日止，原告時任董
26 事長劉清繁（Ching-Fong Liu）仍擔任UK公司之執行長（Di
27 rector）、原告時任董事劉宗軒（Tsung-Hsuan Liu）則擔
28 任UK公司之秘書（Secretary），且於劉清繁及劉宗軒解任
29 執行長及秘書不久後之同年3月25日，UK公司即申報進行清
30 算程序，有英國政府之UK公司公示資訊在卷可稽（見本院卷
31 第443至444、470頁），並經本院於準備程序中當庭與兩造

01 確認無訛（本院卷第492至494頁）。換言之，UK公司股權於
02 101年10月1日名義上固移轉登記於曾震，然而在原告對UK公
03 司經營成果顯然不彰情形下（UK公司100年12月31日累計虧
04 損858,688.93英鎊），收購人曾震卻仍由原告公司之董事長
05 及董事繼續擔任UK公司之要職，並且持續至該公司即將進行
06 清算之前夕，始予以解任，此舉與一般收購者之經營決策顯
07 然相悖，則原告出售UK公司股權之交易是否為真實，實非無
08 疑。是以，原告雖主張其因出售承受自SHG公司之UK公司股
09 權致生高達49,288,848元投資損失，經核其中仍存有上述諸
10 多異於常情之處，尚難遽信，況直至UK公司於103年間清算
11 前，原告所主張之原始出資額實際上並無任何折損，被告否
12 准認列系爭投資損失並無適用法令錯誤、認定事實錯誤、計
13 算錯誤或其他可歸責於被告等錯誤存在，原告主張於100年
14 因SHG公司解散而受有系爭投資損失，依修正後稅捐稽徵法
15 第28條第5項規定請求退還溢繳稅款云云，委無可採。

16 (5)至原告另主張：若被告就處分UK公司股權之投資損失49,28
17 8,895元不予認列，則就其101年度申報之出售資產增益33,8
18 68,137元亦應予剔除云云。惟按所得稅法採年度課稅原則，
19 對於納稅義務人稅捐負擔能力之衡量，係以一年度為其時間
20 單位。亦即，在年度課稅原則之下，國家對於納稅義務人一
21 個年度內之財產上增益課徵所得稅。所得之計算，係以其本
22 年度收入總額減除相關成本費用、損失後之餘額為所得額
23 （最高行政法院108年度大字第3號裁定意旨參照）。原告既
24 自稱係於101年10月處分UK公司全數股權（參本院卷第254頁
25 101年度營利事業所得稅結算申報查核報告書），則其處分U
26 K公司所生損益之認列縱認屬實，亦係發生於101年度，自非
27 屬本件得以審究之範圍，併此敘明。

28 (6)再就PHC公司部分之股權投資而言，原告固提出SHG公司匯款
29 予PHC公司計美金33萬元之匯款水單及股權交易單暨出售款
30 美金6,104.43元匯入憑證等，主張受有投資損失10,116,080
31 元。惟查，PHC公司係成立於2009年6月3日（見原處分卷1第

10頁及第374頁之公司查詢及登記資料），SHG公司遲至該公司成立後約1年，始分別於2010年4月6日、8月3日及9月20日陸續投入資金美金10萬元、3萬元及20萬元，且於最後一筆亦是最大金額之資金投入PHC公司後，於未及1年時間之2011年7月27日隨即將PHC公司之股權以美金6,104.43元之低價出讓。易言之，原告透過SHG公司間接鉅額投資PHC公司總計投入資金美金33萬元後，旋即於短期內以顯不相當之價格將PHC公司股權移轉予他人，此投資情形已有異於常情。再觀諸原告所提供SHG公司出售PHC公司股權交易買賣單（見本院卷第266頁），顯示向SHG公司購買PHC公司股權之SKYLINE BIO-TECH CO., LTD（下稱SKYLINE公司），其營業地址為「9660 Flair Drive, Suite 300, EL Monte, CA 91731」，竟與PHC公司之登記地址「9660 FLAIR DRIVE, SUITE 300, EL MONTE, CA 91731」（見原處分卷1第10頁及第374頁之公司查詢及登記資料）相同，可知SKYLINE公司與原告之關聯應至為密切；又經本院依職權查詢美國加州政府有關公司登記於網路上之公示資料，顯示直至104年7月16日PHC公司向美國加州政府遞交申報資料上所記載之公司所有人仍為原告之代表人劉宗軒（Tsung-Hsuan Liu）（見本院卷第351頁），另以「SKYLINE BIO」為關鍵字在該公司登記公示資料庫上搜尋則查無結果（見本院卷第341至342頁），復經本院於準備程序中多次請原告陳報SKYLINE公司之登記及負責人等資料，迄今均仍未見原告提出任何事證以實其說（本院卷第357頁、第494至495頁），足徵SKYLINE公司是否確實存在，已非無疑，又衡以SHG公司於100年間出售PHC公司股權後，該公司之經營權竟無任何異動，與前述原告出售UK公司股權之交易模式如出一轍，核與一般收購者之經營決策顯然迥異，故此股權交易是否僅為係原告內部組織架構之調整，甚至SHG公司出售PHC公司股權之交易是否為真實，均容有可議。原告就此固陳稱：上開股權交易買賣單所載地址僅係SKYLINE公司通訊地址，且SKYLINE公司向SHG公司購買PHC公司股權

並未積極要求辦理商業登記變更，屬公司營運政策之考量，原告無權置喙云云。惟衡以商業上凡事講究將本求利的現實，SKYLINE公司豈有投入資金收購PHC公司，卻從不積極經營，反容任原告公司現任負責人繼續掌握該公司經營權之理，原告說詞實與一般商業經營之基本邏輯多所背離，顯難自圓其說，無以憑採。是以，原告雖提出股權交易單及出售款匯入憑證主張受有系爭投資損失，經核其中仍存有上述諸多異於常情且與卷證資料所示不符之處，尚難採信，其主張因SHG公司因出售PHC公司股權而受有投資損失，依此請求退還溢繳稅款云云，亦非可採。

(7)綜上，原告始終未提供具有實質營運事業之UK公司及PHC公司，於100年間因營業上虧損致原告被投資公司SHG公司發生損失之相關證明文件予被告核對，且原告所為主張又有上開與卷內事證不相符之處，難以證明原告系爭投資損失確已實現。從而，原處分否准原告申請更正申報書以認列系爭投資損失，即無違誤。

六、綜上所述，原告主張各節均非可採，依其所提事證尚無從認定於100年度受有系爭投資損失，是原告請求行政程序重開及退還溢繳稅款，除不符合行政程序法第128條程序重開之要件外，原處分否准原告更正本年度結算申報書之「投資損失」之申請，於法並無違誤，訴願決定遞予維持，亦無不合。原告訴請判決如聲明所示，為無理由，應予駁回。

七、本件事證已臻明確，兩造之其餘攻擊防禦及陳述，經本院詳加審究，或與本件之爭執無涉，或對本件判決之結果不生影響，爰不逐一論述，附此指明。

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項前段，判決如主文。

中 華 民 國 112 年 5 月 11 日

臺北高等行政法院第五庭

審判長法官 陳 心 弘

法官 畢 乃 俊

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，向本院提出上訴狀並表明上訴理由，如於本判決宣示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（須按他造人數附繕本）。

三、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241條之1第1項前段）

四、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1項但書、第2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	

01

影本及委任書。

02

中 華 民 國 112 年 5 月 11 日

03

書記官 吳 芳 靜