

臺北高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第三庭

112年度訴字第660號

115年4月30日辯論終結

原 告 普詮電子股份有限公司

代 表 人 林煜喆（董事長）

訴訟代理人 張書瑋 律師

被 告 財政部北區國稅局

代 表 人 李雅晶（局長）

訴訟代理人 張佩君

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112年4月13日台財法字第11213907900號（案號：第11100593號）訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主 文

原處分（含復查決定）關於核定應納稅額逾6,527,109元部分及該部分訴願決定均撤銷。

被告應作成准許退稅7,883元及自110年12月3日起，至填發收入退還書或國庫支票之日止，按各年度1月1日郵政儲金1年期定期儲金固定利率，按日加計利息之行政處分。

原告其餘之訴駁回。

訴訟費用由被告負擔百分之二，餘由原告負擔。

事實及理由

甲、程序部分：

本件被告代表人原為蔡碧珍，訴訟進行中依序變更為李怡慧、李雅晶，茲據被告新任代表人具狀聲明承受訴訟（見本院卷一第597頁、本院卷二第321頁），核無不合，應予准許。

01 乙、實體事項：

02 一、事實概要：

03 本件原告係經營電子器材及電子設備批發業，於108年度營
04 利事業所得稅（下稱營所稅）結算申報：(一)108年度各項耗
05 竭及攤提之帳載結算金額為新臺幣（下同）1,225,520元，
06 經原告考量其為取得美國Grey Pharmaceuticals Inc. 及Woun
07 dcare Company之長期產品銷售臺灣獨家代理及相關銷售技
08 術，於103年至105年間透過專家生物科技股份有限公司（下
09 稱專家公司）及美國GP Global Inc.（下稱GP公司）協助，
10 並預付與專家公司及GP公司之長期顧問服務款，然實質經濟
11 效益不佳，故於108年度將長期顧問服務款全數提列減損損
12 失，又因其已取具統一發票及扣繳在案，且依雙方合約有效
13 期間分10年逐年攤銷，爰經會計師帳外調整增加「無形資產
14 一長期顧問服務」攤銷4,812,552元，列報各項耗竭及攤提
15 為6,038,072元。嗣經被告否准認列108年度攤提4,812,552
16 元部分，核定各項耗竭及攤提為1,225,520元。(二)108年度列
17 報利息收入1,959,789元，經被告以其同意調增其他應收款-
18 關係人部分之設算利息收入818,326元，核定2,778,115元。
19 原告不服，申請復查，經被告111年7月25日北區國稅法一字
20 第1110009350號復查決定（下稱復查決定）駁回，原告仍不
21 服，提起訴願，復經財政部112年4月13日台財法字第112139
22 07900號訴願決定（下稱訴願決定）駁回，遂提起本件行政
23 訴訟。

24 二、本件原告主張：

25 各項耗竭及攤提部分：

26 (一)會計師於103年間將此列為無形資產之緣由：

27 權利金支出若有符合具有可辨認性、可被企業控制及具有
28 未來經濟效益之特性，得將之資產化，成為無形資產之一
29 環。經查，原告於103年間委任之財簽與稅簽會計師為資
30 誠聯合會計師事務所，當初會計師係依據財務會計準則公
31 報第37號之標準評估：1.可辨認性：美國原廠產品於台灣

01 地區及中國、香港、澳門及泰國地區之獨家銷售權係分別
02 由原告與專家公司之契約及原告與GP公司之契約而產生，
03 符合可辨認性之指標；2.可被企業控制：原告業已透過支
04 付權利金之方式取得美國原廠產品於台灣地區及中國、香
05 港、澳門及泰國地區10年間之獨家銷售權，可作為企業能
06 控制自獨家銷售權所產生之預期未來經濟效益之證據；3.
07 未來經濟效益：會計師評估原告可藉由銷售美國原廠之產
08 品而取得營收，故具有未來之經濟效益，進而認定原告取
09 得之美國原廠產品獨家代理銷售權符合無形資產定義之三
10 項要件，方將之提升為無形資產之層級而分年攤折。

11 (二)原告最初申報之會計科目為「各項耗竭及攤提」，然依最
12 高行政法院106年度判字第208號判決意旨可知此部分就算
13 不能歸入營業權科目，亦可歸類為「權利金支出」科目而
14 依營利事業所得稅查核準則（下稱營所稅查核準則）第87
15 條規定認列，合先敘明。再查，原告確實已支付系爭權利
16 金，此項支出係真實存在，僅因市場、經營、法令等因素
17 導致後續無法產生預期收入，復佐以被告曾自承：「查原
18 告並未主張與專家公司、GP公司間於108年度解除契約或
19 處分該權利之事由，故其與專家公司、GP公司間之契約仍
20 屬有效，其得據以向專家公司、GP公司要求進貨及履約，
21 是原告於108年度尚未發生損失，自無從列報其他損
22 失。」等語，倘依被告前揭所述，原告仍得依其與專家及
23 GP公司間之契約而向其等要求進貨及履約者，則不論原告
24 於108年度是否仍有銷售紀錄，本件支出於108年度仍應屬
25 有效益，此應可作為本院准許認列為「權利金支出」科目
26 之基礎。

27 (三)本件支出具「權利金」性質：

28 1、原告支出權利金予專家公司所取得者為愛喜瑞敷 (Accele
29 rex)、蕾蒂雅 (Radien) 等由The Wound Care Company
30 及旗下相關企業 (即美國原廠) 所研發、生產、製造之產
31 品於台灣地區之獨家代理銷售，又原告取得權利之期間依

01 照台灣地區獨家銷售顧問合約書第5條之約定為「自契約
02 生效日起10年」。至於原告支付權利金予GP公司及Radien
03 公司所取得者為美國原廠產品於中國、香港、澳門及泰國
04 地區之獨家代理銷售權，又上開區域之獨家代理銷售權係
05 延續台灣地區合約之條件而來，因此權利期間亦同，故本
06 件權利金支出係原告取得獨家代理銷售權之對價，且原告
07 須取得產品之獨家代理銷售權方得於特定區域內進行推廣
08 銷售等營利行為，具有財產價值，已符合所得稅法第8條
09 第6款及外國營利事業申請適用所得稅法第25條第1項規定
10 計算所得額案件審查原則第6點第3目關於權利金之定義。

11 2、再者，最高行政法院86年度判字第572號判決即明確認定
12 該案原告給付予國外廠商所取得之「獨家採購權」屬於
13 「各種特許權利」之一，因此其所給付之費用即為權利
14 金，又該案原告所取得之權利與本案之「獨家代理銷售
15 權」性質相同，此見解應可作為本院認定本件支出具權利
16 金性質之依據。

17 3、又專家公司於收訖最後一期款項後，尚於103年11月28日
18 傳送電子郵件表示：「昨日已收到貴司支付台灣權利金NT
19 D：14433120（USD：468000）目前台灣已支付完畢，感謝
20 貴司各單位的協助。」，除此之外，原告尚於轉帳傳票之
21 應付費用摘要欄位將此筆支出記載為「台灣區專家生技獨
22 家代理權利金」等內容，以上均可作為此項費用具權利金
23 性質之證明。

24 4、至於原告支付予GP公司之款項則為取得美國原廠產品於中
25 國、香港、澳門及泰國地區之獨家代理經銷權，佐以雙方
26 於契約當中明確定義該部分費用為「授權費用」，且原告
27 於支付款項並依法向被告辦理扣繳申報時，尚於中華民國
28 各類所得扣繳暨免扣繳憑單勾選所得類別為「權利金」，
29 前後共計繳納2,615,150元之稅款，而被告迄今亦未指謫
30 原告歷次辦理之扣繳程序有任何錯誤，此益證各該支出均
31 具備權利金性質。

01 (四) 本件符合權利金科目認列之真實性、必要性及合理性要
02 件：

03 1、本件權利金支出具備「真實性」：

04 (1) 專家公司是否支付銷售總額3%之獎勵金予原告、原告後續
05 是否有銷售紀錄等均涉及嗣後各種主、客觀變化，蓋原告
06 於103年支付權利金予專家公司之初，豈可能料到專家公
07 司遲不安排原告至美國訪廠？於104年間轉而尋求與美國
08 原廠GP公司合作時，又如何能預見系爭產品將在000年間
09 遭衛生局查扣？且GP公司亦在履約過程中出現誠信問題，
10 導致原告不得不先暫停權利金之支付？最後甚至演變為與
11 專家公司及GP公司對簿公堂之結果？故自不得以此倒果為
12 因推論最初之支出無「真實性」或「必要性」，甚至否准
13 本件權利金之認列。又企業從事營業活動雖支出費用，然
14 仍可能發生失敗之風險，倘若僅因無法獲得成功之結果，
15 致其先前投入之費用須遭稅捐機關剔除，則此不啻變相懲
16 罰失敗的創業者，亦將造成企業經營轉趨保守並迴避創新
17 之嚴重後果，甚至被告將成功與否作為費用可否認列之標
18 準，此恐構成不合理之差別待遇，亦與憲法第7條所保障
19 之平等原則有違。

20 (2) 原告有與專家公司簽訂契約並實際支付權利金予專家公
21 司：依原告與專家公司於103年2月12日簽訂之台灣地區獨
22 家銷售顧問合約書與專家公司開立之發票，可知被告於簽
23 約時（即103年2月17）給付3,372,386元（即美金117,000
24 元）（含稅為3,541,005元）之首筆顧問費、第一次下訂
25 時扣除15,000套貼布及3,000組保養品之價格後先於103年
26 3月10日給付5,397,600元（即美金300,600元【計算式：7
27 51,500*40%=300,600】）之權利金，並於103年3月25日給
28 付8,163,258元（即美金450,900元【計算式：751,500*6
29 0%=450,900】）之權利金，嗣又於103年11月給付13,745,
30 829（即美金445,714.3元）（含稅為14,433,120元）之權
31 利金，綜上可知，原告因上開契約總計支付予專家公司之

01 權利金總額為30,679,073元【計算式：3,372,386+5,397,
02 600+8,163,258+13,745,829=30,679,073】，帳上記載為3
03 0,684,892元，此有原告給付權利金予專家公司之勾稽明
04 細表、轉帳傳票與原始憑證可參。

05 (3)原告有與GP公司簽訂契約並實際支付權利金予GP公司及其
06 指定公司：依原告與GP公司簽訂之TERM SHEET中文版之記
07 載，佐以臺灣銀行匯款單、各類所得扣繳憑單及各類所得
08 扣繳稅額繳款書可知，雙方約定授權費用與產品費用合計
09 為美金1,500,000元，另因原告曾給付美金436,950元予專
10 家公司，GP公司同意得以此抵充【計算式：1,500,000-43
11 6,950=1,063,050】，扣除後之半數即為授權費用【計算
12 式：1,063,050*1/2=531,525】，因此原告先於104年12月
13 21日帳載、104年12月24日付美金50,000元（即新臺幣1,6
14 47,000元），並於104年12月31日就其他未來應付之權利
15 金暫估為美金481,525元（即新臺幣15,798,835元）【計
16 算式：531,525-50,000=481,525】，其後被告分別於105
17 年4月1日、105年17月14日105年9月1日105年11月1日、10
18 6年2月6日、106年6月2日支付美金50,000元【計算式；匯
19 款40,000+扣繳10,000=50,000】、106年10月5日支付美金
20 50,000元【計算式：匯款6,313.5+GP應退33,686.5+扣繳1
21 0,000=50,000】，最終總計僅給付美金400,000元（即新
22 臺幣13,130,500元）之權利金予GP公司，此觀諸原告給付
23 權利金予GP公司之勾稽明細表、轉帳傳票與原始憑證自
24 明。

25 (4)被告之監察室雖曾認定專家公司無台灣地區獨家銷售而將
26 其移送調查局偵辦，然此案於被告協助原告移送調查局偵
27 辦後，經臺灣臺北地方檢察署於110年10月30日以109年度
28 偵字第10007號、第18373號案件為不起訴處分（見原證
29 4）；原告不服，提起再議，復經臺灣高等檢察署於110年
30 12月16日以110年度上聲議字第9770號處分駁回再議，原
31 告收受後，繼而聲請交付審判，又遭臺灣臺北地方法院

01 (下稱臺北地院)於111年6月30日以111年度聲判字第5號
02 裁定駁回交付審判之聲請。而臺灣高等檢察署及臺北地院
03 均認為無法僅憑專家公司之各年度申報紀錄即遽論其於無
04 台灣地區獨家代理銷售權。臺北地院經調查證據後，已認
05 定專家公司有台灣地區獨家代理銷售權。

06 (5)專家公司之官方網站首頁即有張貼美國原薇負責人Greg P
07 ilant同意藍文人為Wound care公司亞洲代表之授權書，
08 並表明兩公司互有持股關係，且專家公司代為徵求亞洲區
09 各國獨家代理商，且專家公司已列名於美國原廠之官方網
10 站。

11 (6)專家公司曾於102年12月16日以電子郵件傳送簡報予原
12 告，該簡報除記載Greg Pilant為The Woundcare Company
13 及Greystone Pharmaceuticals Inc.之創辦人且專家公司
14 則為上開美國原廠在亞洲區之唯一辦公室外，尚同時檢附
15 關於PHI專利技術之描述及臨床試驗之圖片及數據等機密
16 資訊，倘若專家公司無美國原廠之技術支援應無法產出
17 上開簡報內容。原告總經理劉國華曾於簽訂系爭契約前即
18 提出為何美國原廠之名稱與專利證書上載不同之疑問，專
19 家公司藍文人為釐清美國原廠之公司組織型態，遂委請美
20 國原廠負責人Greg Pilant對此親自出具說明函，以利取
21 得原告之信任。

22 (7)原告總經理劉國華為確保專家公司於合約期間均保有美國
23 原廠之獨家代理暨銷售權，尚於代理意願書中提出：「9.
24 如果產品因該國法律禁止進口銷售則應該無條件退還權利
25 金。…11.若原廠the Woundcare Company Inc.無故之理
26 由要撤銷代理權則要付以900萬美金之權利金和二年之銷
27 售毛利賠償作為普詮公司員工之資遣費……」等要求，而
28 專家公司藍文人當時亦同意並實際簽署上開代理意願書，
29 即已承諾若專家公司喪失美國原廠之獨家代理銷售權者，
30 將賠償原告900萬美金及2年之銷售毛利予原告。

01 (8)GP公司之Greg Pilant曾與3M公司合作開發與PHI技術相關
02 之產品，GP公司之Greg Pilant曾多次出具獨家銷售權利
03 書予原告，另依美國原廠Greg Pilant於103年8月13日至
04 美國公證人處公證之授權書，此亦使原告堅信專家公司有
05 該等產品之獨家銷售權且亦得再將此權利轉授權予原告。
06 原告因專家公司遲未安排原告至美國訪廠而與美國原廠負
07 責人Greg Pilant直接聯繫，Greg Pilant為化解原告之疑
08 慮即邀請其與家人至美國工廠參訪。GP公司亦曾於104年6
09 月23日以電子郵件說明美國原廠之公司架構及轉約之合法
10 性。

11 2、本件權利金支出具備「必要性」：

12 (1)原告為發展藥用敷料及保養品事業，業於103年3月26日
13 經經濟部許可新增「醫療器材零售業」、「乙類成藥零售
14 業」、「化妝品零售業」等為公司之營業項目（見原證2
15 0），並在103年3月31日取得主管機關核發之販賣業藥商
16 許可執照，可見在新增營業項目後此已屬於原告之本業。
17 又倘若原告未支付權利金，即無法取得愛喜瑞敷（Accele
18 rex）及蕾蒂雅（Radien）產品於特定區域之代理銷售
19 權，專家公司及GP公司亦不會願意將產品販售予原告，原
20 告若無貨源即無從發展此項新事業，由此可見原告支付本
21 件權利金為銷售美國原廠產品並跨足醫美市場之前提條
22 件，兩者具有高度之關聯性，自與本業有關且具必要性。

23 (2)除此之外，原告為發展此項事業甚至另行聘僱與保養品產
24 業相關之員工、設立「業七部」專責美妝業務、邀請名人
25 舉辦新品上市發表會、投注大量之資金投放廣告、與藝人
26 接洽業配工作、開發醫美診所及藥局之銷售通路、委任外
27 部專家顧問提供予保養品行銷有關之諮詢服務並邀請外部
28 講師舉辦內-部銷售教育訓練課程，原告因此尚於103年至
29 106年分別達成3,578,255元、6,671,298元、4,337,571元
30 及6,099,468元之銷售額，此有銷貨淨額表及商品銷貨期

01 報表可憑，並於各該年度就上開收益申報為公司之營業收
02 入課稅。

03 3、本件權利金支出具備「合理性」；且本件權利金支出是否
04 具備「合理性」應由被告舉證，被告未就權利金支出之不
05 合理性負擔舉證責任：

06 (1)依最高行政法院104年度判字第175號、100年度判字第361
07 號判決意旨，本件權利金支出是否具備「合理性」應由被
08 告舉證。

09 (2)被告要求原告提出權利金計價基礎及價格評估依據之佐證
10 文件用以證明合理性，已違反租稅法律主義：

11 依營所稅查核準則第87條規定，並未要求支付者取具權利
12 金計價基礎佐證文件及價格評估依據，而原告與專家公司
13 簽訂原證12之契約後，已確實依約付款並取得專家公司開
14 立之統一發票，而專家公司亦如實認列權利金收入並依法
15 申報納稅。至於GP公司因屬國外廠商，原告在與GP公司簽
16 訂TERM SHEET之協議書後，更在每次付款前以GP公司為權
17 利金所得人辦理各類所得扣繳暨免扣繳憑單之申報，累積
18 已繳納2,615,150元之稅款，並於付款時取具結匯證明文
19 件。足見原告已依照稅法之相關規定留存相關憑證，故被
20 告要求原告尚應檢附權利金計價基礎及價格評估依據之佐
21 證文件，顯已增加營所稅查核準則第87條所無之限制，按
22 司法院釋字第650號解釋理由書所示意旨，而有違租稅法
23 律主義。

24 (3)被告要求原告提出權利金計價基礎及價格評估依據之佐證
25 文件用以證明合理性，已違反信賴保護原則：

26 原告在購入系爭權利金前已經過合理之分析評量，而所得
27 稅法並未規定列報權利金支出應取具何計價基礎及價格評
28 估依據之佐證文件，原告信賴此基礎方未將評估及討論過
29 程予以書面化，蓋過若法令有明確要求，原告即會將之列
30 為重要前提事項，並在確認取具相關憑證後方行支付，豈
31 會有不配合辦理之理？則本件稅捐機關在無任何法源依據

01 之狀況下，於原告支付權利金將近10年後又突然以此為由
02 否准原告之認列，此舉顯已違反信賴保護原則。

03 (4)被告要求原告提出權利金計價基礎及價格評估依據之佐證
04 文件用以證明合理性，違反論理及證據法則：

05 被告在行政救濟階段始主張原告未提出權利金計價基礎及
06 價格評估依據之佐證文件而否准列報，然而，對於系爭權
07 利金有權訂價者為所得人即專家公司，原告身為購買者並
08 無決定價格之權限，且原告與專家公司並「非關係人」，
09 更無法左右專家公司之訂價，只能選擇接受與否，則被告
10 以「關係人交易」之標準要求原告提出價格評估依據，此
11 作法已有未洽，且亦違反最高行政法院104年度判字第175
12 號及100年度判字第361號判決所揭示「稅捐機關應就費用
13 支出之不合理性或超乎一般常規負擔舉證責任」之意旨。
14 況原告於訴訟期間已提出以下文件，如專家公司負責人藍
15 文人於102年12月16日寄發予原告之電子郵件所檢附之簡
16 報、美國專利及商標局出具之專利證書、3M公司網站之公
17 開資訊、台灣地區獨家銷售顧問合約書等，用以主張本件
18 權利金支出具合理。

19 (五) 本件權利金支出得依遞延效益即合約有效期間分10年認
20 列：

21 1、雖本院於113年4月24日行準備程序時提出：「依卷內資
22 料，108年度看不出來有發生費用，原告是否考慮於103至
23 106年提出資料以申請退稅方式辦理？」之可能性，然經
24 原告諮詢安永聯合會計師事務所會計師之意見後，會計師
25 表示略以：因原告支付之費用應屬權利金性質，且原告依
26 據與專家公司103年3月12日簽訂台灣地區獨家銷售顧問合
27 約書之約定，因此取得產品長達10年之獨家代理銷售權，
28 評估該支出有10年之遞延效益，倘若原告欲將此費用回歸
29 集中於特定年度認列，除有違一般會計處理原則外，按照
30 國稅局均會要求公司將有遞延效益之費用分年攤提之一貫

01 作法，原告縱使回歸支出年度申請退稅，亦會遭國稅局以
02 此理由否准。

03 2、至於本院表示108年度看不出有效益等情，則不影響一開
04 始分10年攤提之作法，會計師會在分年攤提後的每個年度
05 逐一確認該支出是否仍有效益，若於108年度認定該支出
06 於該年度已無效益者，在會計處理上則會於108年度改列
07 為「其他損失」，而非回溯至103年度全數扣除，且縱使1
08 08年度已列為損失，因往後年度不見得一定無效益，因此
09 會計師尚會於109年度評估應將此項支出列為費用或是損
10 失，倘若經評估為有效益者，豈非須反覆地辦理更帳程
11 序？因此站在會計師之角度此作法並不可行，且亦將造成
12 稅捐稽徵成本大幅提升。

13 (六) 縱認本件權利金支出於108年度已無效益，亦得轉列為
14 「其他損失」科目，而非回溯最初支出年度一次認列：

15 1、雖被告援引營所稅查核準則第63條及第67條規定，主張原
16 告未與專家公司及GP公司解除契約，在契約仍有效之狀況
17 下，原告仍得據以向專家公司及GP公司要求進貨及履約，
18 故原告於本年度尚未發生損失，自無從列報其他損失云
19 云，惟查，依營所稅查核準則第67條第1項規定及財務部
20 稅務入口網站之問答集，可證明第67條第1項前段所稱之
21 原始憑證係指統一發票或收款證明，並非如被告所宣稱為
22 契約解除之文件。又依財政部69年10月6日台財稅字第383
23 66號函及最高行政法院100年度判字第1748號判決意旨，
24 若本院認為支出效益尚及於108年度，則本件即得列為權
25 利金費用，然倘若本院認於108年度已無任何效益者，則
26 應列為其他損失，而究竟應列為權利金費用或其他損失，
27 則端視該筆支出於108年度是否仍有效益為斷。

28 2、再查，關於本件權利金支出於108年度是否仍有效益之部
29 分，業經被告自承：「查原告並未主張與專家公司、GP公
30 司間於系爭年度解除契約或處分該權利之事由，故其與專
31 家公司、GP公司間之契約仍屬有效，其得據以向專家公

01 司、GP公司要求進貨及履約，是原告於系爭年度尚未發生
02 損失，自無從列報其他損失。」等語，足堪認定被告係認
03 為系爭契約須經解除方屬無效益之情形，並據此主張原告
04 之損失尚未發生，則被告前揭所述，顯已自認本件權利金
05 支出於108年度仍有效益，既然如此，本院自得援引被告
06 之上開論述作為本件權利金支出於108年度尚有效益之理
07 由，並准予原告認列為權利金支出。

08 (七) 又不論本件權利金支出係列報於「各項耗竭及攤提」、
09 「權利金」或「其他損失」科目，均不影響原告108年度
10 應繳納之稅額：

11 若依被告所主張原告與專家、GP公司之契約仍屬有效而得
12 據以向其等請求進貨及履約，本院認本件權利金支出於10
13 8年度仍有效益者，原告將4,812,552元自原先申報之「各
14 項耗竭及攤提」科目轉列調整為「權利金」科目後，仿照
15 108年度營所稅結算申報核定通知書格式，原告申報額應
16 變更為「各項耗竭及攤提」1,225,520元、「其他費用」2
17 2,403,093元；若認該權利金支出於108年度已無效益者，
18 因4,812,552元將轉列調整為「其他損失」科目，故申報
19 額應變更為「各項耗竭及攤提」1,225,520元、「營業淨
20 利」53,289,586元、「營業淨利率」7.27%、「非營業損
21 失及費用總額」42,588,501元。又從上開兩版試算之記載
22 內容可知，不論將4,812,552元列為「各項耗竭及攤
23 提」、「權利金」或「其他損失」科目，均不影響原告10
24 8年度應繳納之稅額，倘若被告同意原告轉列會計科目
25 者，則原告將立刻配合辦理更正申報程序。

26 利息收入部分：

27 (一) 原處分可閱卷第139頁所列科目之交易內容均非消費借貸
28 之法律關係：

29 1、原告已提出原處分可閱卷第139頁所載科目之傳票及原始
30 帳證，如：出貨單、銷貨單、運送單、出口報單、PACKIN
31 GLIST、INVOICE等，並區分公司別、是否為營業所生、是

01 否超過365天而彙整製作原證53之明細表，又細譯各該傳
02 票及原始帳證之記載足堪認定原處分可閱卷第139頁所列
03 科目之交易內容均非消費借貸之法律關係。至於原告遲延
04 收款之原因則為買方拖欠款項，原告並已於109年11月18
05 日以寄送電子郵件之方式辦理催收。

06 2、再者，原處分可閱卷第209頁之客戶帳齡分析表係會計師
07 事務所以原有「長期應收款利息收入設算」之表格修改而
08 來，當時係因被告承辦人員要求試算一版供其參考，因此
09 會計師事務所人員僅修改表格所列之科目及數字，其餘部
10 分則未更動，因此方有「普詮電子對關係人放款，且金額
11 重大，依所得稅法第24條規定，應設算利息收入」之文字
12 記載，然此不代表原處分可閱卷第139頁所載科目實際上
13 為放款性質。

14 3、又原始「長期應收款利息收入設算」表格所載之科目即
15 「被分類為長期應收款者」共計57,402,880元，業經會計
16 師事務所於該年度之稅報調增利息收入在案，而原告之所
17 以於申報之初即自行調增，係因各該交易之內容確實為借
18 貸性質，此有該科目之原始帳證可稽，至於當初未將原處
19 分可閱卷第139頁所載科目即「被分類至其他應收款-關係
20 人」共計31,281,573元設算利息，則係因該等科目並非對
21 關係人之放款。

22 4、此外，經原告於本件訴訟期間勾稽原始憑證之記載後，發
23 現原處分可閱卷第139頁於製表之初曾發生金額區間填載
24 錯誤之情形，究其原因可能係原告一開始自ERP系統所輸
25 出者乃包含應收帳款及其他應收款科目之表格，但為配合
26 會計師事務所查核所需，遂以人工方式將此拆分為兩個部
27 分，而會計師事務所於查核時僅確認科目及餘額是否正
28 確，方未發現區間錯誤之情形，故原告對於優倍速貿易股
29 份有限公司、普詮電子深圳有限公司、上海普詮電子有限
30 公司及普詮生技股份有限公司超過365天之應收帳款分別
31 為9,082,262元【計算式：4,956,718+4,125,544=9,082,2

01 62】、4,813,628元【4,799,133+14,495=4,813,628】、
02 2,070,483元、580,212元，合計為16,546,585元，並非原
03 處分可閱卷第139頁所載之31,271,573元，原本並已將正
04 確之金額更新於原證53之明細表。

05 (二) 既然原告自始至終均未同意被告設算利息收入，且應收帳
06 款未催收非屬於所得稅法第24條之3第2項之規範對象，況
07 被告亦未主張依營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準
08 則第2條、第5條第6款等規定按營業常規予以調整，猶有
09 甚者，不論被告是否欲援引營利事業所得稅不合常規移轉
10 訂價查核準則之相關規定，因被告亦未依所得稅法第43條
11 之1規定踐行報經財政部核准之程序，故被告逕行設算利
12 息收入之作法，已有悖於租稅法律主義與法定必要程序。

13 並聲明：

14 (一) 訴願決定、復查決定及原處分關於各項耗竭及攤提否准認
15 列及利息收入調增部分均撤銷。

16 (二) 被告應作成退還原告108年度營利事業所得稅稅款1,126,1
17 73元，及自被告應退稅之日即110年12月3日起，至填發收
18 入退還書或國庫支票之日止，按各年度1月1日郵政儲金1
19 年期定期儲金固定利率，按日加計利息之行政處分。

20 (三) 訴訟費用由被告負擔。

21 三、被告則以：

22 各項耗竭及攤提部分：

23 (一) 費用支出，係計算營利事業所得額之減項，係有利納稅義
24 務人之事項，且該費用支出之相關資料多為納稅義務人所
25 支配及掌握，稅捐稽徵機關欲完全調查及取得，容有相當
26 困難，故從證據之掌握與利益歸屬之觀點言之，自應由主
27 張扣除之納稅義務人負擔證明責任，若其所提之資料經徵
28 納雙方舉證攻防之結果，最後仍呈現混沌不明之狀態時，
29 應由納稅義務人承擔該費用支出不存在之不利益結果，始
30 符課稅公平原則。

31 (二) 無形資產：

01 1、原告108年度營利事業所得稅結算申報，經會計師帳外調
02 整增加「無形資產－長期顧問服務」攤銷4,812,552元，
03 依會計師提供之計算明細內容，係原告於103年4月向專家
04 公司購買獨家代理權利金，於104年12月向GP公司購買Lic
05 ense fee及105年1月向GP公司購買銷售經銷權，並已取得
06 專家公司開立「顧問費」之統一發票，及以GP公司為「權
07 利金」所得人辦理各類所得扣繳暨免扣繳憑單之申報。

08 2、依原告與專家公司簽訂之合約，原告所購買者，為於台灣
09 地區獨家銷售美國Woundcare製藥公司所生產製造之專利
10 藥用敷料與保養品組及未來研發含Polyhydrated Ionogen
11 成分之相關商品的優先銷售或第一順位拒絕之權利（。次
12 依原告與GP公司簽訂之合約，原告所購買者，為於中港澳
13 泰銷售GP公司製造之敷料及保養品等商品之獨家銷售權。
14 又按最高行政法院110年度上字第206號判決意旨，原告取
15 得上開「獨家代理權利金」、「License fee」及「銷售
16 經銷權」等非經主管官署核准登記之權利或法律（如民營
17 公用事業監督條例、電業法第33條授權訂定之電業登記規
18 則）規定之營業權，非屬所得稅法第60條規定營業權、商
19 標權、著作權、專利權及各種特許權等範疇，縱申請人於
20 復查時補充提示The WoundCare Company與專家公司出具
21 之臺灣區獨家代理權暨獨家銷售權利書，核認專家公司有
22 獨家銷售權，原告向專家公司、GP公司購買之「獨家代理
23 權利金」、「License fee」及「銷售經銷權」非屬所得
24 稅法第60條規定無形資產範疇。

25 (三) 權利金：

26 1、原告主張本件支出具權利金性質，符合真實性、必要性及
27 合理性要件，得依合約有效期間分10年認列一節：

28 (1)依營所稅查核準則第87條第1款規定略以，權利金支出應
29 依契約或其他相關證明文件核實認定，但契約或其他相關
30 證明文件約定金額，超出一般常規者，除經提出正當理由
31 外，不予認定。查權利金為取得專利授權之代價，常見計

01 價方式可分為定額權利金與計量權利金，定額權利金係由
02 被授權人支付一固定之金額予授權人，與授權商品之實際
03 銷售額無關，但授權人仍有必要預估授權商品之銷售額，
04 以決定合理之定額權利金。計量權利金之計算則以授權商
05 品之實際銷售額為計價之基礎。被告於原查及復查時，皆
06 函請原告提示計價基礎佐證文件、價格評估依據、各年度
07 相關銷售產品之銷售明細帳、依合約約定專家公司願提供
08 總銷售金額之3%作為獎勵金或行銷費及契約生效時各年度
09 需訂購一定數量之藥片貼布及保養品等之相關進貨明細帳
10 及進銷存明細表、各筆付款與合約約定及扣繳等如何勾稽
11 及相關帳簿憑證等資料供核，原告雖提示103年至106年銷
12 貨淨額表、商品銷貨報表、進貨明細表、轉帳傳票與原始
13 憑證，然就權利金之計價基礎佐證文件、價格評估依據等
14 仍未提示，僅空言主張專家公司與原告商議權利金時始終
15 對價格有所堅持，縱使原告曾試圖降低金額，仍遭專家公
16 司回絕等語，並未提示任何權利金估價或談判往來議價過
17 程佐證文件，致被告無法審酌系爭支出是否符合旨揭權利
18 金之相關規定。

19 (2)又查專家公司101至109年度營所稅申報書、營業稅進銷項
20 來源明細表，原告為專家公司主要交易對象，應有相當之
21 議價能力，然就權利金之計價基礎佐證文件、價格評估依
22 據等，原告始終未能提示任何權利金估價或談判往來議價
23 過程佐證文件，顯有違一般社會交易常情。

24 (3)原告108年度無形資產及未攤銷費用明細載明「台灣區"專
25 家生技"獨家代理權利金」原始金額合計30,684,892元(1
26 6,939,063+13,745,829)，與原告取得專家公司顧問費統
27 一發票銷售額合計30,679,073元相較，申報金額多報5,81
28 9元；上開明細載明「GP Global.Inc License fee」與
29 「GP Global.Inc 銷售經銷權」原始金額合計17,445,835
30 元(1,647,000+15,798,835)，與原告扣繳憑單金額合計
31 13,075,750元(依給付日期105年9月1日之扣繳稅額繳款

01 書所載，權利金給付金額應為1,585,750元，原告起訴狀
02 原證16勾稽明細表誤植為1,640,500元)相較，申報金額
03 亦多報4,370,085元，爰此，原告申報獨家銷售權之原始
04 金額與所附憑證無法勾稽，其列報系爭年度各項耗竭及攤
05 提金額之正確性已非無疑，且原告未協力提示權利金之計
06 價基礎、價格評估依據等文件，僅空言主張專家公司與原
07 告商議權利金時始終對價格有所堅持，縱使原告曾試圖降
08 低金額，仍遭專家公司回絕等語，相關權利金計價基礎、
09 價格評估依據或談判往來議價過程等佐證文件均付之闕
10 如，致被告無從審酌系爭獨家銷售權之經濟價值及是否符
11 合權利金之相關規定。

12 (4)按所得稅法第24條第1項前段規定，營利事業所得之計
13 算，是以其本年度收入總額減除各項成本費用、損失及稅
14 捐後之純益額為所得額，故依收入與成本費用配合原則，
15 得自收入減除之各項成本費用、損失及稅捐，應以為取得
16 該收入所發生者為限。次按營所稅查核準則第62條規定，
17 原告於108年度已無該業務相關收入，亦未提示108年度訂
18 購藥片貼布及保養品等相關進貨明細帳及進銷存明細表，
19 致被告無從核實認定該支出與業務之關聯性，是以被告不
20 予核認該項支出核屬有據。

21 (5)綜上，原告與專家公司及GP公司之獨家代理權與獨家銷售
22 權爭議，系爭交易事實內容之性質究係為「無形資產－各
23 項耗竭及攤提」或「權利金」，原告並未釐清其性質及說
24 明有無轉正項目之必要，亦迄未完整提供可資審認之相關
25 資料，致被告無從核實認定系爭支出與其業務之關聯性，
26 原告之主張尚難採認。

27 2、原告主張縱本件支出不符合無形資產之要件，仍得轉正權
28 利金項目認列一節：

29 (1)原告108年度營所稅結算申報，經會計師帳外調整增加
30 「無形資產－長期顧問服務」攤銷4,812,552元，依會計
31 師提供之計算明細內容，係原告於103年4月向專家公司購

01 買獨家代理權利金，於104年12月向GP公司購買License f
02 ee及105年1月向GP公司購買銷售經銷權，並已取得專家公
03 司開立「顧問費」之統一發票，及以GP公司為「權利金」
04 所得人辦理各類所得扣繳暨免扣繳憑單之申報。依原告與
05 專家公司簽訂之合約，原告所購買者，為於台灣地區獨家
06 銷售美國Woundcare製藥公司所生產製造之專利藥用敷料
07 與保養品組及未來研發含Polyhydrated Ionogen 成分之
08 相關商品的優先銷售或第一順位拒絕之權利；次依原告與
09 GP公司簽訂之合約，原告所購買者，為於中港澳泰銷售GP
10 公司製造之敷料及保養品等商品之獨家銷售權。觀原告對
11 系爭支出之描述，其性質應為無形資產，且會計師查核簽
12 證報告書亦認定為無形資產。

13 (2)按最高行政法院110年度上字第206號判決意旨略以，所得
14 稅法第60條第1項所定之無形資產，係列舉營業權、商標
15 權、著作權及專利權，最後以「各種特許權」為概括規
16 定，其中商標權、著作權及專利權均屬法律所賦予並保障
17 之權利，而同條第3項第3款明定「其他各種特許權」係以
18 取得後法定享有之年數作為計算攤折之標準，亦屬法律所
19 賦予並保障之權利。因此，該條所定之無形資產，應屬法
20 律所賦予並保障之權利，並非泛指經營一般營利事業之權
21 利或經營該等事業行為所衍生之商業價值，故如營利事業
22 以出價取得者非屬所得稅法第60條法律所賦予並保障無形
23 資產之範疇，即無從依所得稅法第60條規定攤折費用。

24 3、原告主張縱本件權利金支出已無效益，亦得轉列為其他損
25 失，均不影響原告108年度應繳納之稅額一節：

26 (1)依營所稅查核準則第62條規定，列報損失應與經營本業及
27 附屬業務有關，原告於108年度列報各項耗竭及攤提，無
28 從核實認定該支出與業務之關聯性已如前述，原告主張改
29 列損失仍於法未合。

30 (2)次依營所稅查核準則第63條、第67條第1項前段規定，原
31 告並未主張與專家公司、GP公司間於108年度解除契約或

01 處分該權利之事由，故其與專家公司、GP公司間之契約仍
02 屬有效，其得據以向專家公司、GP公司要求進貨及履約，
03 是原告於108年度尚未發生損失，自無從列報其他損
04 失。

05 利息收入部分：

06 (一) 原告主張其並未同意調增利息收入一節：

07 1、本件原告於辦理108年度營所稅結算申報時，已自行設算
08 長期應收帳款之利息收入，被告進行查核時，請原告委任
09 之會計師另就其他應收款-關係人等項目提供帳齡明細並
10 檢視催收及延遲收款情形，經其補充說明尚有帳齡超過36
11 5天之其他應收款31,281,573元未設算利息收入，並提供
12 帳齡分析及依所得稅法第24條之3規定計算之利息收入金
13 額明細供核。

14 2、查原告所提示之客戶帳齡分析表(其他應收款-關係人)
15 上載，應收關係人優倍速貿易股份有限公司、普詮電子
16 (深圳)有限公司、上海普詮電子有限公司及普詮生技股
17 份有限公司，截至108年12月31日之未收應收帳款分別
18 為：10,280,894元、15,961,114元、5,657,985元及580,2
19 12元，合計32,480,205元，其中逾1年未收帳款分別為9,0
20 82,262元、15,961,114元、5,657,985元及580,212元，
21 合計31,281,573元，已符合前揭規定要件，原告按資金貸
22 與期間所屬(108)年度1月1日臺灣銀行之基準利率2.61
23 6%計算調增利息收入818,326元，與原申報時自行設算長
24 期應收帳款之利息收入邏輯一致，爰依會計師分析及計算
25 結果核定調增利息收入818,326元，原核定利息收入2,77
26 8,115元並無不合。

27 (二) 原告主張交易內容均非消費借貸，不得依所得稅法第24條
28 之3規定調增利息收入，即使依所得稅法第43條之1調增利
29 息收入，被告未於訴願程序終結前報請財政部核准一節：

30 1、公司與關係企業間應收帳款延長收款期限之態樣，將對公
31 司本身之營業資金產生實質排擠效果，如未履行延遲利息

01 請求權，形同將該應收取之款項於延長收款期間無償貸予
02 關係企業，實與現金借貸無異。如有未收取利息或約定利
03 息偏低之情形，固亦符合所得稅法第43條之1不合營業常
04 規情形，惟依所得稅法第24條之3第2項規定，凡公司將資
05 金無息或以偏低利息貸與股東或任何他人，除預支職工薪
06 資之情形外，均屬其適用之範疇，即使該他人（借款人）
07 為公司之關係企業，亦不在除外之列，則稽徵機關就公司
08 將資金貸與股東或任何他人未收取利息或約定利息偏低之
09 情形，逕行依據所得稅法第24條之3第2項規定，設算利息
10 收入課稅，仍具適法性。

11 2、退一步言之，公司應收帳款延期收款實與現金借貸無異一
12 節已如前述，若公司另有向他人（含關係人）借貸而發生
13 應支付利息情事，亦將產生資金排擠效果，當屬營所稅查
14 核準則第97條第11款之貸出款項性質，應認有營所稅查核
15 準則第97條第11款規定之適用。經查原告108年度列報利
16 息支出7,775,752元，其中關係人借款利息支出1,516,011
17 元，以原告當年度向關係企業福豐盛投資股份有限公司平
18 均借款金額28,233,333元計算，其借款利率高達5.37%，
19 此有原告108年度營利事業所得稅結算申報書第B1頁（關
20 係人負債及業主權益明細表）可稽。原告一方面對關係企
21 業加長收款期限且未收取利息，一方面又借入款項支付利
22 息，若原告按一般收款期限如期收款，則可減少借款金
23 額，進而減少利息支出。故原告申報之利息支出中，對相
24 當於該加長收款期限應收帳款所支付之利息支出，尚非原
25 告營運合理且必要之費用，縱認本案未依所得稅法第43條
26 之1規定報經財政部核准而不得逕予調增利息收入，亦應
27 按營所稅查核準則第97條第11款規定減少相當於該加長收
28 款期限應收帳款所支付之利息支出。本件原告以高達5.3
29 7%之利率借入2,800餘萬元，利息支出150餘萬元，而被告
30 按108年度1月1日臺灣銀行基準利率2.616%計算原告對關

01 係人放款3,100餘萬元之利息收入818,326元，已對原告為
02 有利之認定等語。

03 並聲明：

04 (一) 駁回原告之訴。

05 (二) 訴訟費用由原告負擔。

06 四、兩造不爭之事實及兩造爭點：

07 本件如事實概要欄所載之事實，為兩造所不爭執，復有原告
08 108年度營利事業所得稅結算申報書(參原處分可閱卷1第53
09 至96頁)、原告108年度營利事業所得稅查核報告書(參原處
10 分可閱卷1第1至52頁)、被告108年度營利事業所得稅結算申
11 報核定通知書(即原處分，參原處分可閱卷1第274至275
12 頁)、復查決定書(參本院卷1第34至41頁)、訴願決定書(參
13 本院卷1第44至55頁)等件在卷可參，自堪信為真正。兩造之
14 聲明陳述均詳如上述，因此兩造之主要爭點為：

15 (一) 被告以原告所認列之「無形資產—長期顧問服務」非屬所得
16 稅法第60條規定範疇，否准原告108年度列報之各項耗竭及
17 攤提4,812,552元，是否違誤？

18 (二) 被告調增原告108年度之利息收入818,326元，是否違誤？

19 五、本院之判斷：

20 (一) 各項耗竭及攤提部分：被告否准原告列報各項耗竭及攤提4,
21 812,552元，並無違誤，理由如下：

22 1. 本件應適用之法條與法理：

23 (1) 所得稅法第38條規定：「經營本業及附屬業務以外之損
24 失……不得列為費用或損失。」第60條規定：「(第1
25 項) 營業權、商標權、著作權、專利權及各種特許權
26 等，均限以出價取得者為資產。(第2項) 前項無形資產之
27 估價，以自其成本中按期扣除攤折額後之價額為準。
28 (第3項) 攤折額以其成本照左列攤折年數按年平均計算
29 之……一、營業權以10年為計算攤折之標準……三、商
30 標權、專利權及其他各種特許權等，可依其取得後法定
31 享有之年數為計算攤折之標準。」

- 01 (2)行為時營利事業所得稅查核準則(下稱營所稅查核準則)
02 第2條第2項規定：「營利事業之會計事項，應參照商業
03 會計法、商業會計處理準則、企業會計準則公報、金融
04 監督管理委員會認可之國際財務報導準則、國際會計準
05 則、解釋及解釋公告(以下簡稱國際財務報導準則)等
06 據實記載，產生其財務報表。至辦理所得稅結算申報
07 時，其帳載事項與所得稅法、所得稅法施行細則、產業
08 創新條例、中小企業發展條例、營利事業所得稅不合常
09 規移轉訂價查核準則、適用所得稅協定查核準則、營利
10 事業適用所得稅法第24條之4計算營利事業所得額實施辦
11 法、營利事業對關係人負債之利息支出不得列為費用或
12 損失查核辦法、房地合一課徵所得稅申報作業要點、本
13 準則及有關法令規定未符者，應於申報書內自行調整
14 之。」第96條第3款規定：「各項耗竭及攤折：……三、
15 無形資產應以出價取得者為限，其計算攤折之標準如
16 下：(一)營業權為10年。……(三)商標權、專利權及其
17 他特許權為取得後法定享有之年數。(四)商譽最低為5
18 年。」
- 19 (3)財政部67年4月4日台財稅第32189號函(下稱財政部67年4
20 月4日函)：「主旨：貴公司使用未經核准登記取得專利
21 權之秘密方法，所付之代價，不適用所得稅法第60條有
22 關計提攤折之規定。說明：二、所得稅法第60條所稱之
23 專利權，應以依照專利法規定，經主管官署核准登記
24 者，始能提列攤折額。貴公司使用未經核准登記取得專
25 利權之秘密方法，所支付之代價，核與前開規定不符，
26 不得援用專利權攤折之規定辦理。」
- 27 (4)財政部100年8月12日台財稅字第10004073270號令(下稱
28 財政部100年8月12日令)：「所得稅法第60條規定之營業
29 權，應以法律(如民營公用事業監督條例(註：108年11
30 月20日廢止)、電業法第33條(註：現行第24條)授權
31 訂定之電業登記規則)規定之營業權為範圍。」

01 (5)所得稅法第60條第1項所定之無形資產，係列舉營業權、
02 商標權、著作權及專利權，最後以「各種特許權」為概
03 括規定，其中商標權、著作權及專利權均屬法律所賦予
04 並保障之權利，而同條第3項第3款明定「其他各種特許
05 權」係以取得後法定享有之年數作為計算攤折之標準，
06 亦屬法律所賦予並保障之權利。因此，該條所定之無形
07 資產，應屬法律所賦予並保障之權利，並「非」泛指經
08 營一般營利事業之權利或經營該等事業行為所衍生之商
09 業價值，故如營利事業以出價取得者「非」屬所得稅法
10 第60條法律所賦予並保障無形資產之範疇，即「無從」
11 依上開規定攤折費用(最高行政法院110年度上字第206
12 號、110年度上字第207號、109年度上字第800號、109年
13 度判字第559號、109年度判字第561號、109年度判字第5
14 60號、109年度判字第315號判決意旨參照)。

15 2. 按營利事業所得稅之會計事項，除依所得稅法等相關法令規
16 定，應於申報時予以帳外調整外，本應參照商業會計法、商
17 業會計處理準則、企業會計準則公報及國際財務報導準則等
18 據實記載。依企業會計準則公報第18號無形資產第3、4、17
19 及19條規定，該公報所謂無形資產，係指無實體形式之非貨
20 幣性資產，並同時符合「具有可辨認性」、「可被企業控
21 制」、「具有未來經濟效益」之要件者；而予以認列之條件
22 則為「資產之未來經濟效益很有可能流入企業」及「資產之
23 成本能可靠衡量」，而無形資產之攤銷，應反映企業預期資
24 產未來經濟效益之消耗型態，無法可靠決定時，應採用直線
25 法(公報內容參本院卷2第157至160頁)。上開無形資產之認
26 定及得以成本逐年攤銷之要件，現行稅法或特別法上均無相
27 異之規定，是在營利事業所得稅之申報上，自應援用。故營
28 業權須符合無形資產具有「可辨認性、可被企業控制及具有
29 未來經濟效益」之定義，始得依上述規定主張攤提成本。而
30 所謂「可被企業控制」，依財團法人會計研究發展基金會於
31 105年8月31所發布之企業會計準則公報問答集(105)基秘字

01 第194號表示：「企業有權取得標的資源所產生之未來經濟
02 效益，且能限制他人取得該效益。企業控制無形資產所產生
03 未來經濟效益之能力，通常源於法定權利。……於缺乏法定
04 權利時，證明控制較為困難。」可知企業取得該營業權即有
05 法律上依據得控制他人使用其效益，得採取一定之法律行動
06 禁止他人為就同一資產取得經濟效益；核此特徵於所得稅法
07 第60條第1項其他例示之無形資產，即商標權、著作權、專
08 利權及各種特許權等，均明顯可見，故一般營業行為所衍生
09 之商業價值或一般營業之許可，均難以認定為營業權。

10 3. 又按財政部100年8月12日令：「所得稅法第60條規定之營業
11 權，應以法律規定之營業權為範圍。」為財政部以主管機關
12 之地位，對於所得稅法第60條規定所為之釋示，僅係闡明法
13 規之原意，自法規生效之日起有其適用，其意旨與所得稅法
14 第60條規定尚無不符，而未增加行為時所得稅法第60條所無
15 之限制，亦與租稅法律主義並無違背。因此，所得稅法第60
16 條規定之營業權，並非指一般營業行為所衍生之商業價值
17 (最高行政法院109年度上字第1136號判決意旨參照)。再
18 者，所得稅法第60條除營業權外，所規範之商標權、著作
19 權、專利權及各種特許權，均為法律所規定之權利，而該條
20 第3項第3款亦有依其取得後「法定」享有之年數為計算攤折
21 之標準等規定，依法條一致性原則，所為營業權亦應以法律
22 規定之權利為範圍之闡述，符合所得稅法第60條規定意旨，
23 並未違反法律保留原則。準此，所得稅法第60條規定之營業
24 權，依財政部100年8月12日令，並非指一般營業行為所衍生
25 之商業價值，而係以法律(如民營公用事業監督條例、電業
26 法第33條授權訂定之電業登記規則)規定之營業權。

27 4. 經查，原告於103年間向專家生物科技股份有限公司(下稱專
28 家公司)購買台灣地區銷售「專利藥用敷料(Accelerex)」、
29 「保養品組(Radien)」及「未來研發含Polyhydrated Ionog
30 en成分之相關產品」(均為美國Woundcare製藥公司所生產)
31 之獨家銷售(代理)權利；原告又於104年12月及105年1月向

01 美國GP Global Inc. (下稱GP公司)購買於中國、香港、澳門
02 及泰國銷售「敷料」及「保養品」(均為GP公司生產製造)之
03 獨家經銷權利,有原告與專家公司簽訂之台灣地區獨家銷售
04 顧問合約書、美國Woundcare製藥公司之獨家代理權暨獨家
05 銷售權利書、原告與GP公司簽訂之TERM SHEET可稽(參原處
06 分可閱卷1第257至260頁、第270頁及第157至159、255至256
07 頁)。然而,前開「獨家銷售(代理)權」、「獨家經銷權」
08 須符合無形資產具有「可辨認性、可被企業控制及具有未來
09 經濟效益」之定義,始得主張攤提成本,惟原告取得之「獨
10 家銷售(代理)權」、「獨家經銷權」並非源於法定權利,且
11 非法律有規定之營業權,亦與商標權、著作權、專利權等法
12 定權利無涉,非屬所得稅法第60條規定之無形資產範圍,依
13 前開規定及說明,自無所得稅法第60條無形資產計提攤折規
14 定之適用。換言之,所得稅法第60條所列舉之營業權、商標
15 權、著作權、專利權及各種特許權,應指有法律賦予並保障
16 之權利,始得依該條所訂年限攤銷,原告價購取得之「獨家
17 銷售(代理)權」、「獨家經銷權」,非屬法律所賦予並保障
18 之權利,自不該當所得稅法第60條所定之無形資產,自無適
19 用該條攤折規定之餘地。何況,原告於本院審理時亦主張:
20 「我們現在不主張無形資產,我們主張權利金。」(參本院
21 卷2第220頁),可見原告不爭執所取得之「獨家銷售(代理)
22 權」、「獨家經銷權」與無形資產之要件不符(至於本件是
23 否應轉正為權利金科目,詳下述),故被告否准各項耗竭及
24 攤提4,812,552元,核定為1,225,520元(=申報數6,038,072
25 元—調整減列4,812,552元),即無不合。

26 5. 至於原告主張系爭「獨家銷售(代理)權」、「獨家經銷
27 權」,縱未能分年認列各項耗竭及攤提,亦應轉正為權利金
28 科目准予認列等語(參本院卷1第17頁、本院卷2第70及220
29 頁),亦不可採,理由如下:

30 (1)營所稅查核準則第62條規定:「經營本業及附屬業務以
31 外之費用及損失,不得列為費用或損失。」第87條第1及

01 4款規定：「一、權利金支出，應依契約或其他相關證明
02 文件核實認定。但契約或其他相關證明文件約定金額，
03 超出一般常規者，除經提出正當理由外，不予認定。
04 四、權利金之支出憑證如下：（一）支付國內廠商者，
05 應有統一發票及契約證明；支付我國境內居住之個人
06 者，應有收據及契約證明。（二）支付國外廠商及非我
07 國境內居住之個人者，除應有契約證明並取得對方發票
08 或收據外，已辦理結匯者，應有結匯證明文件；未辦理
09 結匯者，應有銀行匯付或轉付之證明文件……」

10 (2)所得稅法第24條第1項前段規定：「營利事業所得之計
11 算，以其本年度收入總額減除各項成本費用、損失及稅
12 捐後之純益額為所得額。」亦即營利事業之收入，於減
13 除各項成本費用、損失及稅捐後之純益額，始為營利事
14 業所得額。依收入與成本費用配合原則，得自收入減除
15 之各項成本費用、損失及稅捐，應以為取得該收入所發
16 生者為限(司法院釋字第703號理由書意旨參照)。

17 (3)於所得之計算上，財務報表為表彰真實之財務狀況、經
18 營成果、及現金流量的情形，於該項收入實際支出多少
19 成本、費用，及相應之損失，均有必要予以認列，而不
20 論該成本、費用或損失是否合理與必要；但於稅務上所
21 要掌握的是該企業實際的納稅能力，非必要且合理之成
22 本、費用或損失，即應予以剔除，否則不僅流失稅基，
23 甚且助長以不必要成本費用支出，或未合理防範損失，
24 致生減少稅捐繳納義務之效應。故而，所得稅上與收入
25 相應的成本、費用及損失，除必須真實外，尚須客觀上
26 「合理」且「必要」，才得認列。又營利事業本業及附
27 屬業務之經營，其核心目的係為獲取經營事業之收入，
28 且獲取收入之經營活動，有其循環性，即自投入資金、
29 購置資產或勞務、製成產品或備具服務能力或建置資
30 產，經由銷售產品或勞務或提供資產，再收回資金之程
31 序，此始為企業所由存立經營事業活動。是所謂經營本

01 業及附屬業務合理發生之費用，自當限於費用之性質係
02 直接或間接指向獲取收入之經營事業活動所生者，始足
03 當之(最高行政法院109年度判字第174號、107年度判字
04 第556號、105年度判字第390號、105年度判字第137號判
05 決意旨參照)。

06 (4)營利事業之成本、費用及損失等應行扣減之項目，則屬
07 於課稅公法關係發生後之消滅事由，不論從證據掌控或
08 利益歸屬之觀點言之，均應由納稅義務人負擔客觀舉證
09 責任(最高行政法院112年度上字第42號判決意旨參照)。
10 按所得稅法制上有關營業費用之認列，大體上可以依循
11 以下判斷流程，循序作成判斷，判斷過程中之舉證責任
12 客觀配置則如下述：費用支出真實性之證明：即證明
13 「特定費用確實有支出之事實」，因為費用屬計算所得
14 之減項，此等待證事實之舉證責任，應由納稅義務人負
15 擔。費用支出必要性之證明：即證明「支付特定費用所
16 取得之對應服務，確實用於支援企業營業活動之進
17 行」，而「企業營業活動」之實證特徵則是「活動目標
18 (直接或間接)指向營業收入之獲取(但不保證目標一
19 定達成)」，其判斷事項亦可稱為「營業費用與業務活
20 動間之關連性判斷」。又此項待證事實之證明責任，依
21 查核準則第62條之規範結構(即「經營本業及附屬業務
22 以外之費用及損失，不得列為費用或損失」)，仍應由
23 納稅義務人負擔(最高行政法院103年度判字第447號判
24 決)。

25 (5)本件無法轉正為權利金科目之理由：

26 ①.按營所稅查核準則第87條係針對權利金支出之事實而
27 為，尚與所得稅法第60條第1項及營所稅查核準則第9
28 6條第3款係屬「無形資產」之規定有別。至所謂權利
29 金支出，參諸所得稅法第14條第1項第5類關於「權利
30 金所得」之規範，應係指以「專利權、商標權、著作
31 權、秘密方法及各種特許權利，供他人使用」而支出

01 之對價。換言之，關於產生權利金支出之標的，並非
02 僅限於所得稅法第60條第1項所規定「營業權、商標
03 權、著作權、專利權及各種特許權」等權利之使用
04 權。若依納稅義務人提出之契約或其他相關證明文
05 件，無從認定其確有取得關於「專利權、商標權、著
06 作權、秘密方法或各種特許權利」之使用權，或雖有
07 取得此等權利之使用權，然此等權利與納稅義務人所
08 經營本業或附屬業務無涉，即該權利金支出非經營本
09 業或附屬業務所必要之費用，則就此權利金支出之列
10 報，稽徵機關得全額否准認列(最高行政法院104年度
11 判字第175號判決意旨參照)。

12 ②. 原告主張取得之「獨家銷售(代理)權」、「獨家經
13 銷權」並非源於法定權利，且非法律有規定之營業
14 權，亦與商標權、著作權、專利權等法定權利無
15 涉，非屬所得稅法第60條規定之無形資產範圍，並
16 無所得稅法第60條無形資產計提攤折規定之適用等
17 情，已如前述。

18 ③. 原告又主張其支出之權利金應於合約有效期間內准
19 許一部或全部列報減除所得額，實際上係指所支出
20 之對價使其取得特定權利，其認列前提乃原告所支
21 付款項果真取得特定權利為要件，自不待言，此與
22 上述最高行政法院實務見解所闡明：若依納稅義務
23 人提出之契約或其他相關證明文件，無從認定其確
24 有取得關於「專利權、商標權、著作權、秘密方法
25 或各種特許權利」之使用權，或雖有取得此等權利
26 之使用權，然此等權利與納稅義務人所經營本業或
27 附屬業務無涉，即該權利金支出非經營本業或附屬
28 業務所必要之費用，則就此權利金支出之列報，稽
29 徵機關得全額否准認列之旨。

30 ④. 原告提出所契約、統一發票及扣繳憑單等文件，其
31 金額彼此無法互為勾稽：

01 A. 經查，依原告與專家公司簽訂之台灣地區獨家銷售
02 顧問合約書約定第1條銷售產品：「中文名稱：愛
03 喜瑞敷貼布(英文名稱：Accelerex)。保養品組中
04 中文名稱：蕾蒂雅(英文名稱：Radien)。」、第2條
05 銷售區域：「台澎金馬地區(從本地轉口不在此
06 限)。」、第3條銷售性質：「銷售區域內之獨家銷
07 售權以及一切相關產品銷售或委託製造包裝之相關
08 業務。」、第7條雙方應盡義務約定：「(一)甲方
09 (指專家公司)部分：1. 契約生效後，甲方應依乙方
10 (指原告)之要求，安排乙方必要人員去拜訪原廠(The Woundcare Company Inc)研發基地和生產基
11 地，以便取得雙方之互信和交流。2. 甲方需和甲方
12 之授權母公司The Woundcare Company Inc要負責
13 產品專利或侵權法律責任及因產品品質而引起的醫
14 療糾紛。如因銷售產品發生消費爭訟時，甲方應配
15 合乙方進行訴訟協助，如有賠償時，亦應與乙方共
16 負賠償責任。3. 甲方無條件提供本銷售產品之相關
17 醫學技術之佐證或FDA之認證，並為乙方所提疑問
18 提供解答。4. 甲方應配合乙方提供市場推廣的協助
19 和贊助，包括人員培訓及產品樣品之提供介紹等。
20 5. 甲方願提供總銷售金額之3%作為乙方之獎勵金或
21 行銷費。6. 甲方應保證銷售產品自交貨時起有3年
22 保用期限(self life)。7. 甲方同意銷售產品如因
23 滯銷而過期時，超出最低採購量部分可換貨或退
24 貨。8. 甲方同意乙方對銷售產品於不違反公平交易
25 法則下有自由訂價的權利。9. 若因甲方之授權母廠
26 The Woundcare Company Inc無故撤銷甲方之代理
27 權致乙方亦無法銷售契約產品時，則需賠償乙方美
28 金900萬元整作為乙方全部損害之賠償。」、
29 「(二)乙方(指原告)義務：1. 首筆顧問費訂金之給
30 付：首筆顧問費總計美金11萬7千元整，於簽約時
31

01 一次給付。……5. 乙方每年訂單數量需依下列約
02 定：契約第1年：契約簽立生效時需下訂1萬5千套
03 藥片貼布及3千組保養品，含顧問費共86萬8千5百
04 元美金，扣除簽約日給付之11萬7千元美金，尚餘7
05 5萬1千5百元美金，乙方應於103年3月10日給付此
06 金額之40%，剩餘的60%於貨到時間開具15天內到期
07 之支票以為給付。第1次下訂貨到後半年內亦應為
08 如第1次下訂之數量產品下訂，其之付款方式則為
09 同前次付款條件。」(參原處分可閱卷1第257至260
10 頁)。

11 B. 然而，依原告與專家公司之前開合約，其中並
12 「未」約定原告應給付顧問費之完整金額(合約僅
13 就首筆顧問費之金額11萬7千元整予以約定，其餘
14 部分均無明文)，且合約中所載顧問費數額與原告
15 所附統一發票等憑證無法勾稽，亦無顧問費係如何
16 計算之依據，遑論有提供計價基礎之佐證資料。原
17 告雖有取得專家公司所開立包含顧問費之4紙統一
18 發票，合計支出顧問費「30,679,073元」(=3,37
19 2,386 + 13,745,829 + 5,397,600 + 8,163,258，參
20 原處分可閱卷1第253至254頁)，惟統一發票所載金
21 額「30,679,073元」與合約僅約定首筆顧問費「美
22 金117,000元」無法勾稽。此外，原告申報營所稅
23 時所附000年度無形資產及未攤銷費用明細記載：
24 「台灣區“專家生技”獨家代理權利金，原始金額
25 合計30,684,892元」(=16,939,063 + 13,745,82
26 9，參原處分可閱卷1第4頁)，不但與合約僅約定首
27 筆顧問費「美金117,000元」無法勾稽，亦與原告
28 取自專家公司之統一發票金額「30,679,073元」不
29 相符。從而，原告雖提出合約、統一發票等文件，
30 據以主張000年度有發生權利金支出，惟其合約並
31 未載明完整顧問費金額，亦乏計算依據，且與統一

01 發票無法勾稽，因此尚難認為原告已提出費用支出
02 真實性之證明而對其為有利之認定。

03 C. 次查，依原告與GP公司簽訂之TERM SHEET(中文譯
04 為：條款清單)約定：「本條款清單適用於中國，
05 香港，澳門和泰國(「地區」)的獨家經銷……鑒於
06 GP公司為BiocellereX Inc許可之產品製造商，Bio
07 cellereX Inc擁有產品知識產權。」第3點：「經
08 銷商應支付總額50,000美元(「協議付款」)以簽訂
09 本協議。如果未達成協議付款且本條款表未於2015
10 年10月7日簽署，則本協議將失效。新地區的獨家
11 經銷協議將在30天內簽署。……獨家經銷商協議包
12 含授權費用和產品費用，共需支付總計1,500,000
13 美元。該產品將是第1批與經銷商地區經銷相關
14 的新產品樣品。1,500,000美元的付款條件如下：a.
15 付給選擇協議書的436,950美元，針對這份協議書
16 的協議付款之50,000美元(產品費用)b. 50,000美元
17 on 11/10/15授權費用c. 50,000美元 on 1/10/16產
18 品費用d. 50,000美元 on 3/10/16授權費用e. 50,00
19 0美元 on 5/10/16產品費用f. 50,000美元 on 7/1
20 0/16授權費用g. 50,000美元 on 9/10/16產品費用
21 h. 50,000美元 on 11/10/16授權費用i. 應於2017年
22 同樣月份和日期每次給付50,000美元，共支付300,
23 000美元(每筆付款與2016年的條件相同)j. 應於201
24 8年同樣月份和日期每次給付50,000美元，共支付3
25 00,000美元k. 63,050美元 on 1/10/19(每筆付款為
26 一半授權費和一半產品費用)l. 剩餘款項 on 3/10/
27 19。」第4點：「針對授權費，公司(指GP公司)應
28 與經銷商(指原告)一年兩次在中國會面以協助營銷
29 和銷售，並獲取所需的任何監管批准。公司應協助
30 經銷商在銷售地區尋找產品經銷。」(參原處分可
31 閱卷1第157至159頁、第255至256頁)。

01 D. 然而，依原告與GP公司簽訂之TERM SHEET可知，在
02 原告尚未簽訂中國、香港及澳門(新地區)之獨家經
03 銷協議前，必須支付總額50,000美元(TERM SHEET
04 之用語為「協議付款」，英文為Agreement Paymen
05 t)以取得後續協商獨家經銷協議合約內容之機會，
06 此與簽署獨家經銷協議後所應支付授權費用和產品
07 費用共1,500,000美元，性質有別。依TERM SHEET
08 可知，於104至106年間，原告共應給付7次授權費
09 (License fee)，每次給付50,000美元(給付日期：
10 104年11月10日、105年3月10日、105年7月10日、1
11 05年11月10日、106年3月10日、106年7月10日、10
12 6年11月10日)，合計應給付350,000美元(=50,000
13 x7次)；然而，原告卻提供「8紙」所得類別為權利
14 金之扣繳憑單後，原告給付金額合計為13,075,750
15 元(=1,647,000+1,640,500+1,585,750+1,640,
16 500+1,640,500+1,640,500+1,640,500+1,640,
17 500，參原處分可閱卷1第227至242頁)，究其原因
18 乃係原告誤將協議付款(Agreement Payment)之50,
19 000美元亦作為授權費並製作「權利金」扣繳憑單
20 予以扣繳。既然原告於104至106年間依約僅有支付
21 7次授權費用，每次各50,000美元之義務，則原告
22 實際支付8次(較約定多1次)授權費(權利金)共「1
23 3,075,750元」與約定不符，其真實性已有疑義。
24 此外，原告申報營所稅時所附000年度無形資產及
25 未攤銷費用明細記載「GP Global.Inc License fe
26 e」與「GP Global.Inc銷售經銷權」原始金額合計
27 「17,445,835元」(=1,647,000+15,798,835，參
28 原處分可閱卷1第4頁)，不但與約定104至106年間
29 應支付授權費(License fee)「350,000美元」無法
30 勾稽，亦與原告提供之扣繳憑單實際給付總額「1
31 3,075,750元」無從比對。從而，原告雖提出TERM

01 SHEET、扣繳憑單等文件，據以主張000年度有發生
02 權利金支出，惟其並未提出權利金之計算依據，遑
03 論有提供計價基礎之佐證資料，且合約約定內容與
04 扣繳憑單之給付所得總額無法勾稽，因此尚難認為
05 原告已提出費用支出真實性之證明而對其為有利之
06 認定。

07 ⑤. 依原告提出之契約或其他證明文件，無從認定其確
08 有取得關於「專利權、商標權、著作權、秘密方法
09 或特許權利」等權利之使用權，其主張所支付對價
10 屬權利金性質應准予認列云云，並不可採：

11 A. 按解釋意思表示，應探求當事人之真意，不得拘
12 泥於所用之辭句，民法第98條定有明文。而解釋
13 當事人之契約，應以當事人立約當時之真意為
14 準，而真意何在，又應以過去事實及其他一切證
15 據資料為斷定之標準，不能拘泥文字致失真意
16 （最高法院39年台上字第1053號判例意旨參
17 照）。又解釋契約，應於文義上及論理上詳為推
18 求，以探求當事人立約時之真意，並通觀契約全
19 文，斟酌訂立契約當時及過去之事實、交易上之
20 習慣等其他一切證據資料，本於經驗法則及誠信
21 原則，從契約之主要目的及經濟價值作全盤之觀
22 察，以為其判斷之基礎，不能徒拘泥字面或截取
23 書據中一二語，任意推解致失其真意（最高法院
24 99年度台上字第1421號判決意旨參照）。

25 B. 經查，原告之現負責人林煜喆於他案刑事案件警
26 詢時曾表示：伊自107年3月間起擔任聲請人(即
27 本件原告)之董事長，經北區國稅局於同年12月
28 間要求聲請人補稅，才發現本案合約(即原告與
29 專家公司所簽之台灣地區獨家銷售顧問合約書)
30 只是紙上作業，聲請人實際上未取得任何權利，
31 及原告與專家公司簽署前開合約時，Woundcare

01 公司尚未經設立登記，且其專利權業已逾期之事
02 實，有原告以專家公司負責人涉犯詐欺等罪嫌向
03 臺灣臺北地方法院聲請交付審判之111年度聲判
04 字第5號刑事裁定可參，則原告一方面於刑案表
05 示其支付予專家公司款項未使其取得任何權利，
06 另一方面又於本件營所稅事件表示所支付款項係
07 使其取得獨家銷售之權利，顯然前後矛盾，其是
08 否有因支付專家公司款項而取得特定權利，已有
09 疑義。再者，依前開原告與專家公司之合約內容
10 可知，原告所支付之對價包含貨款及顧問費，其
11 中原告所支付「貨款」部分，係使原告得向專家
12 公司訂購愛喜瑞敷貼布(Accelerex)、蕾蒂雅 (R
13 adien)等產品，並於台灣地區銷售。至於原告所
14 支付「顧問費」部分，契約雙方雖就專家公司
15 「應安排原廠參訪」、「應負責產品專利或侵權
16 法律責任」、「應提供產品之醫學認證」、「應
17 提供市場推廣的協助和贊助」、「應同意超出最
18 低採購量部分可換貨或退貨」以及「原告遭撤銷
19 代理權之損害賠償」等義務有所約定，惟並
20 「未」約定原告支出對價後有取得「何種權利」
21 之使用權，更不用說有針對原告取得之「何種權
22 利」本身之價格若干、期間、價值評估依據及數
23 字計算過程等計價基礎有任何佐證資料，縱使原
24 告已提出合約、統一發票等文件據此主張有支出
25 之事實，惟前開文件無法互為勾稽等情，已如前
26 述。況且負責生產製造並擁有「愛喜瑞敷貼布(A
27 ccelerex)」、「蕾蒂雅 (Radien)」等產品之專
28 利權者並非專家公司，而係The Woundcare Comp
29 any Inc(即合約所稱原廠或母廠，下稱Woundcar
30 e公司)，原告對此亦無爭執(參本院卷2第11
31 頁)，可見專家公司並無法排除原廠基於締約自

01 由及商業利益等考量又另行授權他人在我國經銷
02 前開產品，倘原廠真的再行授權他人，原告也僅
03 能以債務不履行為由向專家公司請求損害賠償。
04 是由契約之主要目的及經濟價值無從判斷原告有
05 自專家公司取得何種特許權利，本件尚難僅憑合
06 約中有「獨家銷售權」之文字，即認定原告所支
07 付款項有實際取得該權利。

08 C. 又依前開原告與GP公司之TERM SHEET內容可知，
09 原告所支付之對價包含貨款及授權費，其中原告
10 所支付「貨款」部分，係使原告得向GP公司訂購
11 敷料與保養品等產品，並於中國、澳門、香港及
12 泰國地區銷售。至於原告所支付「授權費」部
13 分，契約雙方雖就GP公司「應與原告於中國會面
14 以協助營銷或銷售，一年兩次」、「應協助原告
15 取得所需監管批准」、「應協助原告在銷售地區
16 尋找產品經銷」等義務有所約定，惟仍未約定原
17 告支出對價後有取得「何種權利」之使用權，更
18 不用說有針對原告取得之「何種權利」本身之價
19 格若干、期間、價值評估依據及數字計算過程等
20 計價基礎有任何佐證資料，縱使原告已提出TERM
21 SHEET、扣繳憑單等文件據此主張有支出之事
22 實，惟前開文件無法互為勾稽等情，已如前述。
23 況且擁有敷料與保養品等產品之知識產權(Produ
24 cts intellectual property)者並非GP公司，而
25 係BiocellereX Inc 公司，GP公司並無法排除Bi
26 ocellereX Inc公司基於締約自由及商業利益等
27 考量又另行授權他人生產並在我國經銷前開產
28 品，倘原廠真的再行授權他人，原告也僅能以債
29 務不履行為由向GP公司請求損害賠償。是由契約
30 之主要目的及經濟價值無從判斷原告有自GP公司
31 取得何種特許權利，本件尚難僅憑合約中有「獨

01 家經銷」之文字，即認定原告所支付款項有實際
02 取得該權利。

- 03 ⑥. 實際上，細譯前開合約內容，原告與專家公司及GP
04 公司間，原告有價金給付之義務(貨款、顧問費或
05 授權費)，而專家公司及GP公司有提供「產品」(包
06 含愛喜瑞敷貼布、蕾蒂雅等)及「原告銷售前開產
07 品所需之顧問服務」(包含安排原告參訪、提供產
08 品認證、協助推廣市場、獲取所需監管批准等等)
09 之義務。又營利事業所得之計算，依所得稅法第24
10 條第1項前段規定：「營利事業所得之計算，以其
11 本年度收入總額減除各項成本費用、損失及稅捐後
12 之純益額為所得額。……」，係以其本年度收入總
13 額減除各項成本費用、損失及稅捐後的純益額為所
14 得額。而依收入與成本費用配合原則，得自收入減
15 除之各項成本費用、損失及稅捐，應以為取得該收
16 入所發生者為限(司法院釋字第703號理由書意旨參
17 照)。亦即，雖然原告提出之契約或其他證明文
18 件，無從認定其確有取得關於「專利權、商標權、
19 著作權、秘密方法或特許權利」等權利之使用權，
20 而無權利金支出列報之餘地，已如前述。惟原告依
21 約所實際支付之顧問費或授權費，或可能為原告
22 「銷售相關產品時」取得收入之相關支出，而屬進
23 貨(存貨)成本之一部分，於「實際銷貨年度」若符
24 合合理且必要之成本列報要件，或可能得認屬銷貨
25 成本之一部；然而，依原告所提供之銷貨淨額表及
26 商品銷貨期報表可知，系爭產品僅於「103至106
27 年」有銷售紀錄，至於「000年度以後」則「無」
28 任何銷售紀錄(參本院卷1第427至437頁)，此與原
29 告起訴狀稱：「原告於000年度以後之所以無銷售
30 紀錄，係因新北市政府衛生局接獲檢舉而於106年9
31 月25日至原告位於○○市○○區……之倉庫稽查，

01 並查扣現場所有存貨，導致原告之產品銷售事業無
02 以為繼，雖原告曾於000年初向衛生福利部……申
03 請分裝輸入，惟主管機關要求之補正資料眾多，若
04 要符合所有標準原告將需投入更多之成本，又適逢
05 原告內部更換經營團隊，經評估整體經濟效益後，
06 決定退出此市場……」相符(參本院卷1第20至21
07 頁)，原告並提供新北市政府衛生局藥物(化妝品)
08 檢查現場紀錄表、新北市政府衛生局扣留文件、物
09 品或設備清單等資料佐證(參本院卷1第439至440
10 頁)，堪認原告於「000年度決定退出市場」後，確
11 無銷售愛喜瑞敷貼布、蕾蒂雅及其他美妝產品之收
12 入(下稱愛喜瑞敷貼布等產品銷貨收入)，是就本件
13 「108年度」而言，既無愛喜瑞敷貼布等產品銷貨
14 收入可言，依前開收入及成本費用配合原則及量能
15 課稅原則，自不得於108年度列報關於愛喜瑞敷貼
16 布等產品銷貨收入之相關成本及費損。故原告主張
17 於103至105年間已實際支出4,800餘萬元，依合約
18 得分10年逐年攤銷，108年度應准予列報權利金支
19 出4,812,552元云云(參原處分可閱卷1第4頁、本院
20 卷2第62頁)，於法不合，尚非可採。

21 6. 附帶而言，原告「103至106年度」雖有銷售愛喜瑞敷
22 貼布等產品銷貨收入，其為賺取系爭收入而支付予專
23 家公司及GP公司之款項，是否與所得稅法及營所稅查
24 核準則等規定相符，而得認列為成本或費損以作為課
25 稅所得之減項，尚非本件應審理範圍(本件審理範圍
26 為被告「108年度」核課處分是否適法，無涉其他年
27 度)，應由原告提供具體文件另案進行行政爭訟，併
28 予敘明。

29 7. 最後，原告雖又主張確實有支出該筆費用，得依營所
30 稅查核準則第103條之規定將該支出以其他費用或損
31 失列支云云(參本院卷2第62、74及221頁)，惟依商業

01 會計法第48條規定：「支出之效益及於以後各期者，
02 列為資產。其效益僅及於當期或無效益者，列為費用
03 或損失。」，可知支出之效益及於「以後各期者」得
04 列為資產，支出之效益僅及於「當期者」應列為當期
05 費用，而支出「已無效益者」應列為當期損失；依前
06 所述，原告於106年底受主管機關稽查後，於107年度
07 以後即無法繼續銷售系爭產品，原告亦表明已於107
08 年度決定退出市場，可知原告支出前開顧問費及授權
09 費至遲於106或107年度已成為「無未來效益之支出」，
10 縱涉及費用損失是否具有合理必要性，亦屬10
11 6或107年度「當期費用」或「當期損失」可否列報之
12 問題，與本件108年度營所稅事件亦無關涉，並非本
13 件審理範圍，附此敘明。

14 (二)關於被告設算利息收入部分：

15 1. 應適用之法規與法理：

16 (1)所得稅法第24條之3第2項規定：「公司之資金貸
17 與股東或任何他人未收取利息，或約定之利息偏
18 低者，除屬預支職工薪資者外，應按資金貸與期
19 間所屬年度1月1日臺灣銀行之基準利率計算公司
20 利息收入課稅。」

21 (2)查核準則第97條第11款規定：「利息：十一、營
22 業人一方面借入款項支付利息，一方面貸出款項
23 並不收取利息，或收取利息低於所支付之利息
24 者，對於相當於該貸出款項支付之利息或其差
25 額，不予認定。當無法查明數筆利率不同之借入
26 款項，何筆係用以無息貸出時，應按加權平均法
27 求出之平均借款利率核算之。」核其按加權平均
28 法求出平均借款利率之意旨，在於避免採用利率
29 之「簡單平均法」（僅將各筆借款之利率簡單平
30 均，未顧及借款本金之多寡對利息支出之多寡之
31 權重影響）致生偏頗情形。

01 (3)按所得稅法第24條之3第2項規定之立法意旨，乃
02 公司係屬獨立法人且以營利為目的，為正確計算
03 營利事業損益及防杜公司違反營利本旨，允宜設
04 算公司利息收入(最高行政法院109年度上字第920
05 號判決意旨參照)。是自從所得稅法第24條之3第2
06 項於98年5月29日公布生效施行後，凡公司將資金
07 無息或以偏低利息貸與股東或任何他人，除預支
08 職工薪資之情形外，均屬其適用之範疇，即使該
09 他人(借款人)為公司之關係企業，亦不在除外
10 之列。則稽徵機關就公司將資金貸與股東或任何
11 他人未收取利息或約定利息偏低之情形，逕行依
12 據所得稅法第24條之3第2項規定，設算利息收入
13 課稅，仍具適法性。

14 (4)又按所得稅法第24條規定得減除之各項成本費
15 用，揆其立法意旨，自以營業上合理及必要者為
16 限。營利事業倘一方面借入款項支付利息，一方
17 面貸出款項不收利息，對相當於該貸出款項所支
18 付之利息支出，當然係不合理及不必要之費用，
19 是查核準則第97條第11款規定，類此情形，不予
20 認定，尚無違反租稅法律主義，本院71年判字第1
21 242號判例意旨亦同。又司法院釋字第650號解釋
22 係針對查核準則第36條之1第2項(註：已於98年9
23 月14日刪除，而所得稅法第24條之3係所得稅法於
24 98年5月27日修正公布時所增訂，此新增規定與因
25 司法院第650號解釋而刪除之查核準則第36條之1
26 規定，除有少部分文字差異外，其實質內容並無
27 不同，即以增訂之上開所得稅法規定代替經司法
28 院宣告違憲之查核準則第36條之1規定)所為之解
29 釋，而不及於查核準則第97條第11款規定；再查
30 核準則第97條第11款尚無違應切近所得額實質之
31 要求，與查核準則第36條之1第2項之規定尚有不

01 同，並無違反法律保留原則(最高行政法院99年度
02 6月份庭長法官聯席會議(三)意旨參照)。是
03 以，就查核準則第97條第11款之規定是否違反法
04 律保留原則一節，依最高行政法院目前採行之法
05 律見解，一向認為查核準則第97條第11款之規範
06 意旨，與司法院釋字第650號解釋對象之已刪除查
07 核準則第36條之1第2項規定有所不同，因此該條
08 款之規定內容尚不違反稅捐法制上之法律保留原
09 則(即「稅捐法定原則」)，且符合實質課稅原
10 則之精神(最高行政法院100年判字第1252號判決
11 意旨參照)。

12 (5)所得稅法第24條之3第2項規定所稱「資金貸
13 與」，應採與查核準則第97條第11款規定所稱
14 「貸出款項」一致解釋為宜，且貸出款項未收取
15 利息或偏低者，如無法證明其係以自有資金貸與
16 他人者，應先依查核準則第97條第11款規定，於
17 已列報之利息支出項下核減，不足時，才依所得
18 稅法第24條之3規定設算擬制利息收入：

19 ①.按租稅法所重視者，應為足以表徵納稅能力之
20 經濟，而非其外觀形式之法律行為，故在解釋
21 適用稅法時，所應根據者為經濟實質，不僅止
22 於形式上之公平，應就實質上經濟利益之享受
23 者予以課稅，始符實質課稅及公平課稅之原
24 則，司法院釋字第420、496及500號解釋可資
25 參照。稅捐以人民之經濟活動成果為課徵對
26 象，而經濟活動成果又以私法來加以維持，因
27 此稅法原則上應尊重人民對經濟活動成果之私
28 法上安排，不過，當人民私法上安排不是只有
29 產生私法上之法律效果，還同時附帶產生稅法
30 上之法律效果時，稅捐法制會例外從稅捐獨立
31 性之觀點，把「濫用私法形式，卻不符合經濟

01 實質」之經濟成果安排，用稅法之觀點予以矯正，將之定性為借款而產生擬制設算利息之法律效果，以符合實質課稅原則（稅務稽徵實務對於經濟事實應否課予稅捐，早已採取實質課稅原則，並經86年1月17日司法院釋字第420號闡示後，於98年5月13日立法增訂於稅捐稽徵法第12條之1；嗣因納稅者權利保護法於105年12月28日立法完成，於該法第7條有相同規定，遂刪除稅捐稽徵法之本條規定）。因之，查核準則第97條第11款規定應依經濟實質成果認定，而非限於文義之消費借貸為限（最高行政法院98年度判字第731號判決、100年度判字第716號判決、96年度判字第1127號判決意旨參照）。

15 ②. 是以，所得稅法第24條之3第2項規定所稱「資金貸與」，應與查核準則第97條第11款規定所稱「貸出款項」作相同解釋，即依實質課稅原則，係指營利事業之資金因貸出而減少，不問其借貸資金之性質如何，亦不以民法第474條所規定之消費借貸為限，例如，倘營利事業對應收款項不積極催收或為其他法律上權利之主張，而容認應收款項長期積欠而不予收回，就其經濟實質而言，無異以資金貸與他人而未收取利息，且系爭貸與他人款項倘源自其借入款，即營利事業一方面對外舉借款項，另一方面又對應收款項延長收款期限之情形，即已符合查核準則第97條第11款之規定；縱系爭貸與他人款項係源自自有資金，即營利事業雖未對外舉借款項，惟長期對應收款項不予收回之情形，將對公司本身之營業資金產生實質排擠效果，形同將該應收取之款項於延長收款期間無

01 償貸予他人，仍與資金借貸無異，也因其係以
02 自有資金貸與他人，並無查核準則第97條第11
03 款規定之適用，此時除預支職工薪資之情形
04 外，當屬所得稅法第24條之3第2項規定之適用
05 範疇，稽徵機關逕行設算利息收入課稅，仍具
06 適法性。

07 ③. 又按所得稅法第24條之3第2項之規範意旨，基
08 於營利事業之資金必然用於營利目標上，而營
09 利事業之資金本身既在供己營利之用，自不會
10 供他人謀利而不收取因為放棄資金運用而生之
11 利息，故基於稽徵經濟原則之考量，採取擬制
12 設算之方式認定其利息收入；而查核準則第97
13 條第11款規範意旨，乃是將「營利事業在營業
14 活動中實質上並無必要之利息支出」類型予以
15 具體化。易言之，當納稅義務人於借款之同時
16 卻將資金無息貸與他人，則其借款實難認定為
17 營業上所必要，蓋既有多餘之款項可無息貸與
18 他人，則實可將該筆資金充作營業上使用，而
19 無另行舉債之必要。綜上可知，納稅義務人貸
20 與他人之款項係來自自有資金，則依所得稅法
21 第24條之3規定設算利息收入；若納稅義務人
22 貸與他人之款項係來自借款(即向他人借入款
23 項後，再予以貸出之情形)，則依查核準則第9
24 7條第11款規定，對於相當於該貸出款項支付
25 之利息或其差額，應予扣減。因此，貸與他人
26 之款項未收取利息或偏低者，如無法證明其係
27 以自有資金貸與他人者，則應「先依」查核準
28 則第97條第11款規定，於已列報之利息支出項
29 下核減，不足時，「才依」所得稅法第24條之
30 3規定設算擬制利息收入(本院98年訴字第979
31 號判決意旨參照，並經最高行政法院100年判

01 字第509號判決維持其結論)。亦即，所得稅法
02 第24條之3第2項規定應有補充查核準則第97條
03 第11款規範不足之意。

04 (6)行政訴訟法第125條第1項規定：「行政法院應依
05 職權調查事實關係，不受當事人主張之拘束。」
06 第133條前段規定：「行政法院於撤銷訴訟，應
07 依職權調查證據……」第189條第1項規定：「行
08 政法院為裁判時，應斟酌全辯論意旨及調查證據
09 之結果，依論理及經驗法則判斷事實之真偽。
10 ……」第209條第3項規定：「理由項下，應記載
11 關於攻擊或防禦方法之意見及法律上意見。」是
12 以縱令本案審理範圍固定，但法院職權調查之權
13 責仍然存在，其調查事項亦不受當事人主張之限
14 制，僅判決主文受「不利益變更禁止原則」之節
15 制(法院如認已核定之稅額，其稅基量化有「違
16 法」疑義者，應具體指明其「違法」處，並「考
17 量」排除該違法事由後，可以確定之最低度稅基
18 金額，再「加上」應加計之稅基金額，「比較」
19 該加總後之稅基總金額，與原核定之稅基總金
20 額，決定其對應稅額「高於」或「低於」原核定
21 稅額，而為「原告之訴駁回」，或「部分廢棄原
22 核定處分」之判決；倘審查結果發現作為程序標
23 的之課稅處分所確認之應納稅額太低，法院只能
24 於判決理由說明，原稅額核定太低，應該諭知更
25 高之稅額，但基於不利益變更禁止原則，原審法
26 院只能駁回被上訴人之訴。)從而事實審法院，
27 應本於職權調查證據，並依調查證據之結果，認
28 定事實，不受當事人主張之拘束；且其認定事實
29 不得違背經驗法則或論理法則；並應於判決書理
30 由項下記載關於攻擊或防禦方法之意見及法律上
31 之意見，否則判決即屬違背法令(最高行政法院1

01 09年度上字第896號判決意旨參照)。惟行政法院
02 行使此職權係以為裁判基礎之事實不明為前提；
03 苟行政法院依既有證據資料足證明待證事實時，
04 則其未就其他未經當事人聲明調查之證據予以調
05 查，自難謂有何違反上開規定可言(最高行政法
06 院111年度上字第49號判決意旨參照)。

07 2. 經查，原告108年度營利事業所得稅結算申報，原列
08 報利息收入1,959,789元(參本院卷1第29頁之核定通
09 知書)，嗣被告依原告提示之客戶帳齡分析表(其他應
10 收款－關係人)及設算利息收入計算明細(參原處分可
11 閱卷1第139及209頁)，截至108年12月31日其他應收
12 款－關係人分別有：優倍速股份有限公司10,280,894
13 元(前名稱為普星貿易股份有限公司、優倍速生技股
14 份有限公司，下稱優倍速公司，客戶代碼BA01135)、
15 普詮電子(深圳)有限公司15,961,114元(下稱普詮深
16 圳公司，客戶代碼BB00157)、上海普詮電子有限公司
17 5,657,985元(下稱上海普詮公司，客戶代碼BB00158)
18 及普詮生技股份有限公司580,212元(下稱普詮生技公
19 司，客戶代碼BE00128)，未收款餘額合計為32,480,2
20 05元，其中逾1年未收款分別為優倍速公司9,082,262
21 元、普詮深圳公司15,961,114元、上海普詮公司5,65
22 7,985元及普詮生技公司580,212元，合計為31,281,5
23 73元(=9,082,262+15,961,114+5,657,985+580,2
24 12)。被告乃依所得稅法第24條之3第2項規定，按108
25 年度1月1日臺灣銀行之基準利率2.616%，就「逾1年
26 未收款31,281,573元」設算利息收入818,326元(=3
27 1,281,573×2.616%)，並據以調增利息收入，核定利
28 息收入為2,778,115元(=原申報1,959,789元+調增數
29 818,326元，參本院卷1第32頁之被告調整法令及依據
30 說明書)。是以，就此部分本件應審理範圍為系爭
31 「逾1年未收款31,281,573元」，應依所得稅法第24

01 條之3規定設算利息收入，抑或是依查核準則第97條
02 第11款規定，扣減所支付之利息或其差額。

03 3. 查被告認原告未就系爭「逾1年未收款31,281,573
04 元」積極催收而任憑資金積壓，依其經濟實質等同由
05 原告無息將資金貸與優倍速公司等4家關係人而應擬
06 制設算利息收入，即依所得稅法第24條之3第2項規
07 定，按108年度1月1日臺灣銀行之基準利率2.616%計
08 算，調增利息收入818,326元，固非無見。

09 4. 惟以，觀諸原告本年度營利事業所得稅結算申報，亦
10 有列報利息支出7,775,752元（參本院卷1第29頁之核
11 定通知書），可見原告108年度有向他人借入款項並
12 支付利息，而卷內並無系爭「逾1年未收款31,281,57
13 3元」係原告以自有資金貸與他人之事證，則依前揭
14 說明，應「先依」查核準則第97條第11款規定，於利
15 息支出項下核減，不足時，「才依」所得稅法第24條
16 之3規定設算擬制利息收入。查依原處分查核時會計
17 師提供予被告之「利息支出」明細分類帳（參原處分
18 可閱卷1第201至203頁）、108年利息支出彙總表（參原
19 處分可閱卷1第204頁）及原告108年營所稅結算申報時
20 所提供「108年12月31日比較資產負債表」（參原處分
21 可閱卷1第48頁），顯示原告108年間支付利息7,775,7
22 52元所借入款項共計有24筆（借款之期初餘額共343,
23 224,527元、期末餘額共281,416,875元），其中向關
24 係人福豐盛投資股份有限公司（下稱福豐盛投資公司）
25 及鄭誠富之借款利率均為6%、向第一銀行商業銀行
26 （下稱第一銀行）之借款利率為1.68%至3.57%間、向兆
27 豐國際商業銀行（下稱兆豐銀行）之借款利率為1.8%至
28 3.2%間、向上海商業儲蓄銀行（下稱上海銀行）之借款
29 利率為3%，惟因原告並未提供系爭24筆借款各筆之借
30 款期間、利率等資料，且被告原查時請原告會計師依
31 查核準則第97條第11款規定計算平均借款利率，原告

會計師僅回覆：「因公司針對關係人款項非屬於資金貸與性質，故無計算利息之情事」等語(參原處分可閱卷1第205頁及其背面)而未予計算平均借款利率，本院乃以原告108年列報之利息支出7,775,752元與原告比較資產負債表所載期末借款餘額343,224,527元(107年12月31日，即108年期初餘額)及281,416,875元(108年12月31日，即108年期末餘額)，計算平均借款利率為2.49%【=利息支出7,775,752元÷〔(108年期初餘額343,224,527元+108年期末餘額281,416,875元)÷2〕】，此將借款本金水準對利息支出多寡之影響納入考量，亦無違計算平均借款利率以避免偏頗之查核準則第97條第11款意旨。是以，被告原處分未先依查核準則第97條第11款規定，就系爭「逾1年未收款31,281,573元」，予以計算利息支出778,911元(=31,281,573×2.49%)，從原告本年度列報之利息支出中減除，逕依所得稅法第24條之3第2項規定設算利息並調增利息收入818,326元(=31,281,573×2.616%)，自有未洽。

5. 從而，被告原處分未先依查核準則第97條第11款規定，剔除原告本年度列報利息支出之其中778,911元，此部分尚應補徵應納稅額155,782元(=778,911×20%)；惟被告原處分依所得稅法第24條之3第2項規定設算利息收入818,326元，此部分原核定應納稅額163,665元，於法不合。綜言之，關於本件被告設算利息收入818,326元之撤銷，及應剔除原告利息支出778,911元，其等二者對被告核定之應納稅額最終產生淨影響數為7,883元(=剔除利息支出尚應補徵稅額155,782元—原核定設算利息收入應補徵稅額163,665元)。亦即，被告原就系爭「逾1年未收款31,281,573元」部分核定補徵稅額163,665元，其中7,883元係有

01 違誤，應予撤銷，其餘應補徵稅額155,782元部分，
02 於法並無不合，應予維持。

03 6. 被告雖稱原告108年度列報利息支出7,775,752元，其
04 中向關係人福豐盛投資公司平均借款金額為28,233,3
05 33元，利息支出1,516,011元，其借款利率高達「5.3
06 7%」，被告僅按108年度1月1日臺灣銀行之基準利率
07 「2.616%」設算利息收入，已對原告為有利之認定云
08 云(參本院卷2第423至424頁)；然而，既然原告108年
09 度列報利息支出7,775,752元，除向關係人福豐盛投
10 資公司公司借款外，尚有另外向借款利率較低之第一
11 銀行、兆豐銀行等借款，被告亦未能證明本件遭設算
12 利息收入之系爭「逾1年未收款31,281,573元」，其
13 資金係全數來自關係人福豐盛投資公司，則被告片面
14 擷取部分利率較高之借款而為論斷，難認已對原告為
15 有利之認定，其主張並不可採。

16 7. 至原告主張其未同意被告調增利息收入，系爭其他應
17 收款其中26,561,322元係原告對優倍速公司、普詮深
18 圳公司及上海普詮公司因營業所生之未收款，並非對
19 關係人之放款云云(參本院卷2第329頁、原證53)，並
20 不可採，理由如下：

21 (1)按商業會計法(下稱商會法)第1條第1項規定：

22 「商業會計事務之處理，依本法之規定。」第2條
23 規定：「(第1項)本法所稱商業，指以營利為目的
24 之事業；其範圍依商業登記法、公司法及其他法律
25 之規定。(第2項)本法所稱商業會計事務之處理，
26 係指商業從事會計事項之辨認、衡量、記載、分
27 類、彙總，及據以編製財務報表。」第14
28 條規定：「會計事項之發生，均應取得、給予或
29 自行編製足以證明之會計憑證。」第15條規定：

30 「商業會計憑證分下列二類：一、原始憑證：證
31 明會計事項之經過，而為造具記帳憑證所根據之

憑證。二、記帳憑證：證明處理會計事項人員之責任，而為記帳所根據之憑證。」第16條規定：「原始憑證，其種類規定如下：一、外來憑證：係自其商業本身以外之人所取得者。二、對外憑證：係給與其商業本身以外之人者。三、內部憑證：係由其商業本身自行製存者。」第18條第1項規定：「商業應根據原始憑證，編製記帳憑證，根據記帳憑證，登入會計帳簿。但整理結算及結算後轉入帳目等事項，得不檢附原始憑證。」第33條規定：「非根據真實事項，不得造具任何會計憑證，並不得在會計帳簿表冊作任何記錄。」第35條規定：「記帳憑證及會計帳簿，應由代表商業之負責人、經理人、主辦及經辦會計人員簽名或蓋章負責。但記帳憑證由代表商業之負責人授權經理人、主辦或經辦會計人員簽名或蓋章者，不在此限。」等旨，可知公司（諸如本件原告）自己會計事務（會計事項之辨認、衡量、記載、分類、彙總，及據以編製財務報表）之處理，係由公司自己負擔公法上義務而據實從事，不得遺漏或造假（同法第71條及第72條公司負責人及公司會計人員刑事責任規定參照）。

(2) 依納稅者權利保護法第11條第2項規定：「稅捐稽徵機關就課稅或處罰之要件事實，除法律別有明文規定者外，負證明責任。」是稅捐稽徵機關就課稅處分之要件事實，負有客觀舉證責任，惟有關課稅要件事實，多發生於納稅義務人所得支配之範圍，稅捐稽徵機關掌握困難，為貫徹公平合法課稅之目的，因而納稅義務人就其所掌握及管領之課稅資料有協力義務，若納稅義務人未能履行其協力義務，應認稽徵機關對於課稅構成要件之證明程度得減輕之，因此稅捐稽徵機關倘對課

01 稅要件提出相當證明，客觀上已足能證明當事人
02 構成課稅要件事實之經濟活動，已可使法院綜合
03 所有證據而形成心證，如當事人予以否認，即應
04 就其主張之事實提出證據以動搖法院所為該當構
05 成要件事實之認定，以貫徹公平合法課稅之目的
06 (最高行政法院112年度上字第752號判決意旨參
07 照)。

08 (3)所得稅法第83條第3項所定之「帳簿、文據提
09 示」，特別是在「營利事業」之情形，並非僅要
10 求「納稅義務人將眾多而未經整理之帳證資料，
11 交給稅捐機關查核」，即認其「協力義務」已了
12 結。而是要求其提出「符合會計帳簿結構、可相
13 互對比查閱、整理完備且符合會計法規要求」之
14 文書(帳)與憑證(證)為據(最高行政法院107
15 年判字第49號判決意旨參照)。

16 (4)經查，本件分別於113年11月13日、114年7月9日
17 本院行準備程序時，諭知原告提示其客戶帳齡分
18 析表(其他應收款-關係人)科目餘額之會計傳
19 票、帳冊及原始憑證等相關帳證供核，以查證其
20 實際交易內容及是否屬於銷售所生應收帳款性質
21 (參本院卷2第221及305頁)。嗣原告於本件審理期
22 間，提出部分資料供核，觀之原告提出之原證46
23 之其他應收款-關係人科目之交易逾期收款天數
24 表(下稱原證46)，此係原告針對客戶帳齡分析表
25 (其他應收款-關係人)逾1年尚未收款部分所出具
26 之明細(金額為31,281,573元，對象包含優倍速公
27 司、普詮深圳公司、上海普詮公司及普詮生技公
28 司)。惟查，原告所提原證46之摘要欄位竟有「通
29 達-普詮(深圳)」、「通達-上海普詮」等原告
30 以「通達公司」為銷貨對象之記載，然經比對上
31 述客戶帳齡分析表(其他應收款-關係人)之內

01 容，該分析表並無任何關於「通達公司」帳齡之
02 記載，系爭原證46與客戶帳齡分析表(其他應收款
03 - 關係人)之間，顯有歧異(原證46參本院卷2第25
04 5至259頁、客戶帳齡分析表參原處分可閱卷1第13
05 9頁)再由原告提示之未收款催收電子郵件影本可
06 知，「普詮深圳公司」、「上海普詮公司」、
07 「通達公司」，其等三者分屬完全不同之法人個
08 體(參本院卷2第261頁)，尚難混為一談，是以，
09 原告所提原證46並非客戶帳齡分析表(其他應收款
10 - 關係人)記載31,281,573元之組成明細，無從互
11 為比對勾稽。從而，原告主張會計師查核時有發
12 生金額區間錯誤致系爭其他應收款-關係人超過3
13 65天之金額僅有16,546,585元，而非客戶帳齡分
14 析表所記載31,281,573元云云(參本院卷2第330
15 頁)，因原告所提原證46並非客戶帳齡分析表(其
16 他應收款-關係人)記載31,281,573元之組成明
17 細，無從詳實對照，原告以原證46而為相異於客
18 戶帳齡分析表(其他應收款-關係人)之金額主
19 張，尚不足採信。

20 (5)次查，原告又提供客戶名稱(For account and ri
21 sk of Messrs)及收貨人(Consignee)均為TUNG-D
22 INTERNATIONAL DEVELOPMENT LTD.(中文譯為通達
23 國際發展有限公司，下稱通達公司)之INVOICE及P
24 ACKING LIST(參原證54第39至40頁、第92至93
25 頁、第102至103頁、第115至116頁、第141至142
26 頁、第153至154頁、第157至158頁、第161至162
27 頁、第163至164頁、第170至171頁、第176至177
28 頁、第181至182頁、第183至184頁、第189至192
29 頁、第193至194頁、第195至196頁、第197至198
30 頁、第200及203頁、第201至202頁、第206至209
31 頁、第210至211頁、第212至213頁、第216至217

01 頁、第220至221頁、第222至223頁、第224至225
02 頁、第226至227頁、第230至231頁、第232至233
03 頁、第235至236頁、第237至238頁、第239至240
04 頁、第244至245頁、第246至247頁、第248至249
05 頁、第250至251頁、第254至255頁、第256至257
06 頁、第258至259頁、第262及265頁、第263及266
07 頁、第267至268頁、第272至273頁、第274至275
08 頁、第276至277頁、第278至279頁、第282至283
09 頁、第284至285頁、第287至288頁、第290至291
10 頁、第293至294頁、第295至296頁、第302至303
11 頁、第305至306頁、第311至312頁、第313至314
12 頁、第318至319頁、第323至324頁、第326至327
13 頁、第331至332頁、第333至334頁、第337至338
14 頁、第341至342頁、第343至344頁、第345至346
15 頁、第347至348頁、第351至352頁、第354至355
16 頁、第356至357頁、第358至359頁、第360至361
17 頁、第367至368頁、第至頁、第370至371頁、第3
18 72至373頁、第374至375頁、第384至385頁、第38
19 6至387頁、第390至391頁、第393及396頁、第394
20 及397頁、第398至399頁、第407至408頁、第409
21 至410頁、第411至412頁、第419至420頁、第423
22 至424頁、第425至426頁、第427至428頁、第431
23 至432頁、第435至436頁、第437至438頁、第439
24 至440頁、第441至442頁、第443至444頁、第445
25 至446頁，成冊列放於卷外)，及提供買方為TUNG-
26 D INTERNATIONAL DEVELOPMENT LTD.(即通達公
27 司)之出口報單(參原證54第298至300頁、第307至
28 309頁、第315至316頁、第321至322頁、第329至3
29 30頁、第335頁、第362至363頁、第364頁、第376
30 頁、第377至378頁、第400至401頁、第402至403
31 頁、第413至414頁、第415至416頁，成冊列放於

01 卷外)。由上可知，原告雖提示大量與「通達公
02 司」相關之INVOICE、PACKING LIST及出口報單，
03 惟依原告所提示客戶帳齡分析表(其他應收款－關
04 係人)之交易對象可知，原告「並無」對「通達公
05 司」之其他應收款存在，已如前述，原告所提出
06 與「通達公司」相關之憑證，顯係臨訟混淆拼
07 湊，尚難據以對原告為有利之認定。亦即，縱使
08 原告提供諸多其與「通達公司」相關之INVOICE、
09 PACKING LIST及出口報單，至多僅能證明原告對
10 「通達公司」可能有銷貨之事實，並不能證明原
11 告對「普詮深圳公司」及「上海普詮公司」有銷
12 貨之事實；原告主張其與「普詮深圳公司」及
13 「上海普詮公司」間有多達15,946,619元及5,65
14 7,985元之未收款係因銷售交易所產生應收帳款
15 (參原證53，成冊列放於卷外)，原告卻無法提供
16 實際銷貨給「普詮深圳公司」及「上海普詮公
17 司」之出口報單、經買受人簽收之出貨單等可信
18 度較高之外來憑證(原告自其本身以外之人所取得
19 者，商會法第16條第1款參照)；並且，原告有部
20 分交易「僅」提供內部自行印製之會計傳票而無
21 其他原始憑證可供勾稽，此情形例如：普詮深圳
22 公司未收款3,707,279元(=1,816,126+1,680,14
23 3+211,010，參原證53第2頁、原證54第1頁，成
24 冊列放於卷外)及上海普詮公司未收款68,465元
25 (=14,474+53,991，參原證53第5頁、原證54第1
26 頁，均成冊列放於卷外)；甚至，針對部分未收款
27 竟「並未」提供任何憑證(參原證53第5頁，成冊
28 列放於卷外)，例如：上海普詮公司未收款735,47
29 3元。由於原告未能提出具體可信之帳證以供詳實
30 查對勾稽，以致本院無從認定原告對「普詮深圳
31 公司」及「上海普詮公司」確有與營業相關之銷

01 貨事實，尚難依原告所提臨訟混淆拼湊資料逕對
02 其為有利之認定。

03 (6)實際上，依原告另外提示之其對客戶銷貨之應收
04 帳款帳齡分析表所示，原告於108年期末有對「通
05 達公司」之應收帳款餘額12,013,611元及6,286,1
06 89元，另外，原告對普詮深圳公司、上海普詮公
07 司則無應收帳款餘額，金額均為0元(參原處分可
08 閱卷1第140頁)，又前開應收帳款12,013,611元、
09 6,286,189元、0元、0元情形，連同108年度其餘
10 應收帳款，原告本年度應收帳款期末總額為187,8
11 11,726元，此亦經簽證會計師與帳冊核對相符(參
12 原處分可閱卷1第24頁)，可見原告於108年期末有
13 對「通達公司」因出售商品或勞務等而發生金錢
14 債權，此乃認列於「應收帳款」科目項下，此與
15 「其他應收款－關係人」有別(行為時商業會計處
16 理準則第15條第2項第4款規定；相較於「非」因
17 出售商品或勞務而生之金錢債權，應認列於其他
18 應收款科目項下，行為時商業會計處理準則第15
19 條第2項第5款規定參照)，並經會計師查帳相符。
20 換言之，原告對「通達公司」具有帳列「應收帳
21 款」債權，此與本件系爭「其他應收款－關係
22 人」(與通達公司無關)32,480,205元，係屬二
23 事。亦即，原告帳載「應收帳款」與「其他應收
24 款－關係人」，二者互相獨立，並無關涉，尚難
25 混為一談。且原告於108年營所稅申報時「並無」
26 對「通達公司」之其他應收款存在等情，已如前
27 述。是以，原告刻意提供與「通達公司」相關之I
28 NVOICE、PACKING LIST及出口報單等憑證，以圖
29 混充為原告對「普詮深圳公司」及「上海普詮公
30 司」之銷貨憑證，自不足取，本件無以認定原告
31 對「普詮深圳公司」及「上海普詮公司」果真有

01 銷貨事實，即無從認定原告對「普詮深圳公司」
02 及「上海普詮公司」係有銷售交易所生之應收帳
03 款債權存在。

04 (7)至於原告另主張其對優倍速公司有4,956,718元之
05 未收款亦係因銷售交易所產生(參原證53，成冊列
06 放於卷外)，惟原告僅提供自行開立之統一發票等
07 對外憑證(由原告給與其以外之人之憑證，商會法
08 第16條第2款參照)，並無提供可信度較高之外來
09 憑證(原告自其本身以外之人所取得者，例如經買
10 方實際簽收之出貨單等物流紀錄，商會法第16條
11 第1款參照)，並且優倍速公司為原告100%持股之
12 子公司，有原告108年度關係人明細表可稽(參原
13 處分可閱卷1第61至62頁)，甚至原告之前負責人
14 劉國華亦曾擔任過優倍速公司之代表人(參原證5
15 5，成冊列放於卷外)，顯見原告可完全掌控優倍
16 速公司，交易雙方具有特殊關係，尚難徒憑原告
17 有開立統一發票之形式，即認定原告確有對優倍
18 速公司銷售商品之事實。

19 (8)又按行為時商業會計處理準則第15條第2項第4及5
20 款規定：「四、應收帳款：指商業因出售商品或
21 勞務等而發生之債權。……(二)金額重大之應
22 收關係人帳款，應單獨列示。……五、其他應收
23 款：指不屬於應收票據、應收帳款之應收款
24 項。」可知「應收帳款」與「其他應收款」之區
25 別為：是否係因營業活動出售商品或勞務而產生
26 之金錢債權。前者係因銷售商品或勞務所產生向
27 客戶收取款項之權利(例如：賒銷商品或勞務)；
28 後者則非因銷售商品或勞務所產生之金錢債權。
29 經查，原告實際並未對優倍速公司、普詮深圳公
30 司及上海普詮公司(下稱系爭3家公司)銷售貨物等
31 情，已如前述。原告卻於會計傳票錯誤記載自己

01 對於系爭3家公司具有「應收帳款」債權（會計傳
02 票參原證53之附表1-1、附表1-2及附表1-3所附憑
03 證，成冊列放於卷外），並以之載入帳冊。嗣因
04 稅務簽證會計師查得原告前開錯誤，乃提出專業
05 意見，原告即以借記「其他應收款」（產生其他
06 應收款科目餘額）、貸記「應收帳款」（沖銷應
07 收帳款科目餘額）等「自行」編製會計傳票、
08 「自行」變更財務報表表達等帳務處理方式，而
09 為錯誤更正，此由原告更正後應收帳款明細帳並
10 「無」原告對系爭3公司之應收帳款餘額（應收帳
11 款明細帳參原處分可閱卷1第140及143頁），以及
12 原告更正後資產負債表載明對包含系爭3公司在內
13 之其他應收款共計32,480,205元（資產負債表等
14 參原處分可閱卷1第24、91及139頁）等情，可供
15 參照。原告對於本件遭被告認定應設算利息收入
16 之「其他應收款－關係人」，部分金額原係列報
17 於「應收帳款」項下，經會計師查核後予以重新
18 分類至「其他應收款－關係人」項下等事實，亦
19 不爭執（參本院卷2第331頁）。並且，原告本年度
20 營所稅結算申報，亦對被告提出由原告自己更正
21 編製之資產負債表（包含其他應收款32,480,205元
22 等項目）等財務報告，而為結算申報之辦理。是
23 以，原告經簽證會計師查帳後，亦認為前述帳列
24 其他應收款32,480,205元之交易對象為原告之關
25 係人，原告並亦認為系爭32,480,205元「非」屬
26 原告出售商品或勞務所生金錢債權，原告是乃將
27 系爭32,480,205元最終入帳為其他應收款，而非
28 應收帳款，原告並將之揭露於資產負債表，並對
29 被告為申報，則原告主張其他應收款－關係人中
30 有部分係因銷售交易之營業所產生云云，實不足
31 採。

01 (9)又雖然原告108年營所稅申報時所檢附之會計師查
02 核報告書記載：「其他應收款－關係人經與帳冊
03 核對相符，其中26,561,322元係因營業所產生之
04 催收款。」等語(參原處分可閱卷1第24頁)，原告
05 據此主張系爭32,480,205元其中對優倍速公司、
06 普詮深圳公司及上海普詮公司，有因營業所生之
07 未收款項，分別為4,956,718元、15,946,619元及
08 5,657,985元云云(參原證53，成冊列放於卷外)，
09 惟原告實際並未對優倍速公司、普詮深圳公司及
10 上海普詮公司銷售貨物，原告之簽證會計師於查
11 帳後基於專業判斷，認系爭32,480,205元與出售
12 商品或勞務等營業無關而不屬於應收帳款科目金
13 額，有必要改列為其他應收款科目，原告乃自行
14 將系爭32,480,205元全數帳載為其他應收款而非
15 應收帳款，並將之揭露於資產負債表中，而為申
16 報等情，已如上述。再佐以原告所提帳證或缺乏
17 物流紀錄等可信度較高之外來憑證，或提供與本
18 件其他應收款餘額無涉之出口通達公司帳證以圖
19 混充拼湊等情，亦如前述，則系爭會計師查核報
20 告所稱「因營業所產生之催收款」(參原處分可閱
21 卷1第24頁)，其意旨即與出售商品或勞務無涉，
22 至多僅能解為係原告於本年度營運作業期間內所
23 生之催收款，尚難徒憑該查核報告之片段籠統文
24 字，即對原告為有利之認定。

25 8. 易言之，原告108年12月31日其他應收款－關係人之餘
26 額，並「非」原告因出售商品或勞務等而發生之貨款債
27 權，被告認其與關係企業間有金錢債權卻長期未收取，
28 將對公司本身之營業資金產生實質排擠效果，如未履行
29 延遲利息請求權，形同原告將應收取之款項於延長收款
30 期間無償貸予關係企業，與現金借貸無異，被告乃依所
31 得稅法第24條之3第2項規定設算利息收入818,326元，

01 固非無見；惟以，被告未先依查核準則第97條第11款規
02 定，就系爭「逾1年未收款31,281,573元」，予以計算
03 利息778,911元(=31,281,573×2.49%)，從原告本年度
04 列報之利息支出中減除，逕依所得稅法第24條之3第2項
05 規定設算利息並調增利息收入818,326元(=31,281,573
06 ×2.616%)，自有未洽，已如前述。從而，針對系爭「逾
07 1年未收款31,281,573元」而言，被告因調增原告利息
08 收入818,326元所致應納稅額增加163,665元，其中7,88
09 3元(=[818,326—778,911]×20%)係有違誤，應予撤
10 銷，其餘補徵稅額155,782元(=778,911×20%)部分，於
11 法並無不合，應予維持。是以，本件應納稅額由原核定
12 之6,534,992元(參本院卷1第29頁之核定通知書第60
13 欄)，應變更為6,527,109元(=6,534,992—7,883)，
14 本件應退稅額則由原核定之340,433元，應變更為348,3
15 16元(=正確應納稅額6,527,109元—108年度暫繳自繳
16 稅額6,837,362元—108年度抵繳之扣繳稅額38,063
17 元)，其中340,433元被告已於110年12月2日開立退稅支
18 票予原告(參原處分可閱卷1第276頁之退稅主檔各細項
19 線上查詢影本)，則本件被告尚應退還稅款7,883元(=3
20 48,316—340,433)予原告，併予敘明。

21 (三)綜上所述，本件應納稅額正確應為6,527,109元，訴願決
22 定、復查決定及原處分關於核定應納稅額逾6,527,109元
23 部分均應撤銷。亦即，原告就應納稅額7,883元(=原核
24 定之6,534,992元—正確應納稅額6,527,109元)部分訴請
25 撤銷，即有理由，應予准許。又被告前於110年12月2日
26 開立退稅支票予原告(參原處分可閱卷1第276頁之退稅主
27 檔各細項線上查詢影本)，基於前述應納稅額7,883元之
28 應予撤銷，原告請求被告應作成准許退稅7,883元及(依
29 稅捐稽徵法第38條第2項)自110年12月3日起，至填發收
30 入退還書或國庫支票之日止，按各年度1月1日郵政儲金1
31 年期定期儲金固定利率，按日加計利息之行政處分之法

01 定利息之行政處分，為有理由，應予准許。至原告其餘
02 請求，均無理由，應予駁回。

03 六、兩造其餘攻擊防禦方法均與本件判決結果不生影響，故不逐
04 一論述，併此敘明。

05 據上論結，本件原告之訴為一部有理由，一部無理由。

06 中 華 民 國 115 年 5 月 21 日

07 審判長法官 陳心弘

08 法官 彭康凡

09 法官 畢乃俊

10 一、上為正本係照原本作成。

11 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
12 提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內
13 補提理由書；如於本判決宣示或公告後送達前提起上訴者，
14 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
15 繕本）。

16 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，
17 逕以裁定駁回。

18 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
19 法第49條之1第1項第3款）。但符合下列情形者，得例外不
20 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。

01

<p>(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</p>	<ol style="list-style-type: none">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。

02

中 華 民 國 115 年 5 月 21 日

03

書記官 李依穎