

臺北高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第一庭

113年度訴字第948號

113年12月5日辯論終結

原告 全興食品股份有限公司

代表人 林文祥（董事長）

訴訟代理人 李宥叡 會計師

被告 財政部北區國稅局

代表人 李怡慧（局長）

訴訟代理人 林佳緯

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113年6月13日台財法字第11313915680號訴願決定（案號：第11300163號），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、程序事項：

原告受合法通知，無正當理由未於言詞辯論期日到場，核無行政訴訟法第218條準用民事訴訟法第386條各款所列情形，依行政訴訟法第218條準用民事訴訟法第385條第1項前段規定，依被告聲請而為一造辯論判決。

二、事實概要：

原告民國109年度營利事業所得稅結算申報，列報處分資產損失新臺幣（下同）328,540,917元，課稅所得稅額負263,8

01 19,841元；被告依據申報及查得資料，核計處分資產損失為
02 118,130,331元，核定課稅所得額負48,971,113元，應退稅
03 額359,123元（下稱原處分）。原告不服，申請復查，經被
04 告113年1月11日北區國稅法務字第1130000523號復查決定書
05 （下稱復查決定）駁回。原告仍不服，提起訴願，遭訴願決
06 定駁回，遂提起本件行政訴訟。

07 三、本件原告主張：

08 (一)企業併購法(下稱企併法)並未明文分割新設公司之受讓資產
09 於稅法上之評價，須一律回歸至被分割資產之帳面價值；該
10 法令亦未強制被分割公司就分割前已存在之租稅利益（遞延
11 所得稅資產）須視同放棄，否則將與政府獎勵企業進行組織
12 調整以發揮經營綜效之精神相違。是本件被告就原告所分割
13 取得之投資資產自原始取得之成本546,390,000元，強制調
14 降至分割時之帳面價值337,368,402元，實以增加租稅法律
15 所未規範之限制，而造成原告租稅上之重大不利益，已嚴重
16 違反租稅法律主義。

17 (二)本件全興國際水產股份有限公司（下稱全興水產公司）將獨
18 立部門依企併法進行企業分割，分割新設全興食品股份有限
19 公司（即原告），係依企併法及相關規定進行為兄弟式分
20 割，原股東及其持股比例並未改變。分割後新設公司-全興
21 食品公司（即原告）繼受取得宇昌生物科技有限公司（下稱
22 宇昌公司）股權，為繼受被分割公司-全興水產公司所有權
23 利義務，該投資損失既然未實現，則其稅務取得成本並未改
24 變，原告109年度營利事業所得稅結算申報案件以被分割公
25 司-全興水產公司原始投資取得宇昌公司股權之成本，為繼
26 受公司-全興食品公司（即原告）取得宇昌公司股權之成
27 本，應符合財政部96年10月31日台財稅第09604546420號令
28 （下稱財政部96年10月31日令）規定，被分割公司帳列財務
29 會計與所得稅法令間暫時性差異之隨同移轉，是以原告於實
30 際出售時始將暫時性差異轉列已實現。

01 (三)本案原告於受讓宇昌公司股權時，被分割公司-全興水產公
02 司及受讓公司（即原告），依企併法第44條規定均未有認列
03 任何投資損失，亦即分割時被分割之營業或財產之未實現損
04 失，無法於分割時由被分割公司認列為處分資產損失，於被
05 分割公司-全興水產公司寄存該投資損失（帳列遞延所得稅
06 資產），而嗣後原告完成出售宇昌公司股權時，應得依原始
07 投資取得宇昌公司股權之成本，作為計算實際處分損益之基
08 礎。否則，被分割公司-全興水產公司於被分割前持有宇昌
09 公司股權之未實現投資損失，將導致永久喪失該投資損失作
10 為稅務成本扣除之權利，此已顯失租稅公平，且與企併法為
11 獎勵企業進行組織調整而訂定租稅獎勵政策相違。

12 (四)綜上所述，聲明求為判決：

13 1. 訴願決定及原處分（含復查決定）核定調減處分資產損失
14 210,410,586元部分均撤銷。

15 2. 訴訟費用由被告負擔。

16 四、本件被告答辯：

17 (一)全興水產公司依企併法第4條第6款規定，將其「水產養殖冷
18 凍部門」及宇昌公司100%股權等，讓與新設之原告，並由全
19 興水產公司原股東取得原告發行之股份，依經濟部92年5月2
20 0日經商字第09200071680號函（下稱經濟部92年5月20日
21 函），其會計處理應以帳面價值為基礎，即以被分割資產原
22 帳面價值減負債後之淨值，作為取得原告發行股份之成本，
23 原告亦以被分割資產及負債之帳面價值，作為取得資產及負
24 債之成本；原告於分割新設時，於資產負債表採用權益法之
25 投資項下，即以分割時宇昌公司帳面價值337,368,402元入
26 帳。而依財政部96年10月3日台財稅字第09604545320號令
27 （下稱財政部96年10月3日令）「應以被分割資產之帳面價
28 值作為實際成交价格」，基於分割之財務會計基礎，亦（於
29 稅上）認定以被分割資產之帳面價值作為「實際成交价格」，
30 此不因採何種分割模式有別，僅是所據以計算轉讓資
31 產之損益，應否依法徵免營利事業所得稅。是被告審認分割

01 時宇昌公司帳面價值337,368,402元，為所得稅法第65條規
02 定該項資產分割時之「實際成交價格」，進而原告嗣後處分
03 宇昌公司股權，以分割時入帳之「實際成交價格」作為計算
04 處分資產損益之基礎，經核並無不合。

05 (二)原告109年度營利事業所得稅簽證申報補充說明及宇昌公司
06 財務報表等，於分割前，被分割公司—全興水產公司（於財
07 會上）按宇昌公司各年度虧損所認投資損失，依所得稅法及
08 營利事業所得稅查核準則規定，（於稅上）係尚未實現損
09 失；然分割時，依全興水產公司107年度（分割年度）營利
10 事業所得稅結算申報會計師簽證查核報告書中，有關採用權
11 益法之投資說明略以，因分割轉讓以前年度權益法投資損失
12 已實現，故應予帳外調整增加投資損失；另依照企併法第44
13 條規定，因而產生之損失，亦不得自所得中減除，故擬帳外
14 調整減列投資損失等，暨查核報告書所列明細，以及原告復
15 查提具說明【三、申請人復查理由（二）】：全興水產公司
16 分割新設原告，係依企併法等規定進行，為「兄弟式分
17 割」，原股東及其持股比例並未改變，適用企併法第44條規
18 定，亦即分割時被分割之營業或財產已提列之損失，無法於
19 分割時由被分割公司認列為處分資產損失等，則全興水產公
20 司於107年度（分割年度）認該投資損失已實現，且符合企
21 併法第44條第3項規定，該已實現之投資損失，不得自所得
22 額中減除等。從而，尚無原告主張有財政部96年10月31日令
23 之適用。

24 (三)綜上所述，聲明求為判決：

- 25 1.原告之訴駁回。
- 26 2.訴訟費用由原告負擔。

27 五、本院之判斷：

28 (一)本件應適用之法令：

- 29 1、所得稅法第24條第1項前段規定：「營利事業所得之計算，
30 以其本年度收入總額減除各項成本費用、損失及稅捐後之純

- 01 益額為所得額。」第65條規定：「營利事業在……分割……
02 時，其資產之估價，以時價或實際成交價格為準。」
- 03 2、企併法第4條第6款規定：「本法用詞定義如下：……六、分
04 割：指公司依本法或其他法律規定將其得獨立營運之一部或
05 全部之營業讓與既存或新設之他公司，而由既存公司或新設
06 公司以股份、現金或其他財產支付予該公司或其股東作為對
07 價之行為。」第44條第3項規定：「公司分割取得有表決權
08 之股份達全部交易對價80%以上，並將取得之股份全數轉予
09 股東者，其因而產生之所得，免徵營利事業所得稅；其因而
10 產生之損失，亦不得自所得額中減除。」
- 11 3、行為時營利事業所得稅查核準則第2條第2項規定：「營利事
12 業之會計事項，應參照商業會計法、商業會計處理準則、企
13 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
14 準則、國際會計準則、解釋及解釋公告（以下簡稱國際財務
15 報導準則）等據實記載，產生其財務報表。至辦理所得稅結
16 算申報時，其帳載事項與所得稅法……、本準則及有關法令
17 規定未符者，應於申報書內自行調整之。」第100條第1款規
18 定：「出售或交換資產損失：一、資產之未折減餘額大於出
19 售價格者，其差額得列為出售資產損失。」
- 20 4、經濟部92年5月20日經商字第09200071680號函（下稱經濟部
21 92年5月20日函）：「一、公司依企業併購法及公司法規
22 定，將獨立營運之一部或全部之營業讓與新設之公司，作為
23 此新設公司發行新股予分割公司股東對價者，若分割公司股
24 東相對持股並未改變，則仍得依財團法人中華民國會計研究
25 發展基金會（91）基秘字第128 號函規定辦理；因前述分
26 割，性質係屬組織重整，其會計處理應以帳面價值為基
27 礎……。」
- 28 5、財政部96年10月3日台財稅字第09604545320號令（下稱財政
29 部96年10月3日令）：「一、公司依企業併購法規定進行分
30 割，將其得獨立營運之一部或全部之營業讓與其100%持股之
31 子公司，並取得子公司發行之新股者，在無不當規避或減少

01 納稅義務之情況下，應以被分割資產之帳面價值作為實際成
02 交價格，據以計算被分割公司轉讓資產之損益，依法課徵營
03 利事業所得稅……。」

04 6、財政部96年10月31日令：「被分割公司帳列財務會計與所得
05 稅法令間暫時性差異之隨同移轉……依經濟部92年2月11日
06 經商字第09202018810號函規定，公司依企業併購法規定進
07 行分割，應將獨立營運營業之資產及負債一併轉讓予既存或
08 新設之他公司。依此，被分割公司帳列負債中未實現費用或
09 損失部分屬於該分割部分者，應一併轉讓予分割後既存或新
10 設公司承受。被分割公司以往年度辦理營利事業所得稅結算
11 申報時，如已將前開未實現之費用或損失，依營利事業所得
12 稅查核準則第63條第1項規定調整減列，則分割後既存或新
13 設公司於將來支付義務或損失實際發生時，得依所得稅法及
14 相關法令規定列報為費用或損失。」

15 (二)經核上開財政部96年10月3日令及財政部96年10月31日令，
16 係財政部以中央稅務主管機關之地位，就公司依企併法規定
17 進行分割時，分割後既存或新設公司關於繼受投資抵減、5
18 年免徵營利事業所得稅等租稅獎勵，以及被分割公司轉讓資
19 產損益之計算、帳列暫時性差異隨同移轉之稅務處理事項，
20 依據所得稅法與企併法規定進而為相關稅捐核課之解釋，其
21 內容與相關法律規定暨立法意旨無違，應可適用。

22 (三)又所得稅法令與財務會計對收入、費用之認定基準不同而產
23 生之所得計算差異，能於一定時間內消弭差異者為暫時性差
24 異。就固定資產而言，公司財務會計上與所得稅申報上倘因
25 採用折舊方法不同而產生暫時性差異，於公司出售該固定資
26 產辦理當年度營利事業所得稅申報時，因係以售價減除出售
27 時稅務上之未折減餘額計算出售損益並據以課稅，而非減除
28 財務會計上之未折減餘額計算出售損益課稅，其因折舊方法
29 不同所產生之稅務上未折減餘額與財務會計上未折減餘額間
30 之暫時性差異，即於出售時一次實現。而公司依企併法規定
31 進行分割時，被分割公司既有轉讓相關資產並取得對價（即

01 取得既存或新設公司發行之新股或為該公司股東)之事實，
02 實與出售無異，其轉讓資產之課稅損益，依所得稅法第65條
03 規定，係以實際成交價格減除該等資產稅務上之未折減餘額
04 或成本計算，有關被分割資產原本稅務上未折減餘額或成本
05 與財務會計上未折減餘額或成本間之暫時性差異，基於前述
06 出售之相同原理，應計入轉讓資產之課稅損益而一次實現。
07 換言之，被分割公司資產之暫時性差異於分割時在課稅上已
08 全數實現，分割後既存或新設公司係以同一實際成交價格作
09 為取得資產稅務上之成本，並無分割資產之暫時性差異仍然
10 存在而移轉予分割後既存或新設公司承受可言。至於財政部
11 96年10月31日令釋第3點乃係就被分割公司未實現費用或損
12 失所產生之帳列負債而為規範，其係考量分割後既存或新設
13 公司自被分割公司承受前開負債，即係承接將來支付或履行
14 該負債之義務，與單純承受被分割公司資產之情形不同，倘
15 被分割公司以往年度辦理營利事業所得稅結算申報時，已依
16 營利事業所得稅查核準則第63條第1項規定將不得認列之未
17 實現費用及損失調整減列，未列報為各該提列年度之費用或
18 損失，則分割後既存或新設公司承受該負債後，應允其於履
19 行相關支付義務或損失實際發生年度列為費用或損失，俾正
20 確計算其課稅所得額，因此始在公司為分割時財務會計上與
21 稅務上之暫時性差異已一次實現原則外，例外規定前揭負債
22 之財務會計上與稅務上之暫時性差異得隨同移轉於分割後既
23 存或新設公司。

24 (四) 本院經核原處分並無違誤，茲分述如下：

25 1、經查，本件係全興水產公司前於中國大陸投資設立而持有宇
26 昌公司股權，經於107年7月31日（分割基準日）分割新設原
27 告，由原告受讓被分割公司—全興水產公司可獨立營運之
28 「水產養殖冷凍部門」（含資產、員工及營業等）及相關轉
29 投資公司（含宇昌公司100%股權等），並發行新股與全興水
30 產公司之原股東作為對價，此有全興水產公司分割計畫書、

01 大陸投資架構圖 -分割前及大陸投資架構圖 -分割後附卷可
02 參（見原處分卷1第103頁至第110頁）。

03 2、次查，嗣原告於109年間，經宇昌公司減資後，與中國大陸
04 日鑫公司簽訂股權轉讓協議，此有股權轉讓協議及宇昌公司
05 股權轉讓協議所有資產移交清單附卷可參（見原處分卷1第1
06 21頁至第130頁），出售宇昌公司100%股權，並於109年度營
07 利事業所得稅結算申報，列報所受讓宇昌公司股權之處分資
08 產損失 328,540,917元〔全興水產公司原始投資成本 546,3
09 90,000元，扣除109年間宇昌公司減資58,925,620元，減資
10 後投資成本487,464,380元，並依出售價158,923,463元，計
11 算處分資產損失328,540,917元（出售價額158,923,463元
12 一減資後投資成本487,464,380元）〕，此有原告109年度營
13 利事業所得稅簽證申報補充說明附卷可參（見原處分卷1第1
14 00至102頁）。

15 3、又查，被告依據申報及查得資料，以全興水產公司分割時，
16 該項長期投資宇昌公司100%股權之帳面價值為337,368,402
17 元，此有全興水產公司107年度營利事業所得稅結算申報查
18 核報告書附卷可參（見原處分卷1第153頁及第156頁），參據
19 上開財政部96年10月3日令意旨，分割新設之原告應以該長
20 期投資分割時帳面價值，非以全興水產公司原始取得該長期
21 投資帳列成本計算；另依原告與日鑫公司間補充協議，此有
22 補充協議附卷可參（見原處分卷1第120頁），約定日鑫公司
23 退還相關稅款等，核定處分資產損失為118,130,331元〔分
24 割時宇昌公司股權帳面價值337,368,402元，扣除109年間宇
25 昌公司減資58,925,620元，減資後投資成本為278,442,782
26 元，並依出售價額158,923,463元，計算處分資產損失118,1
27 30,331元（出售價額158,923,463元＋補充協議退稅款1,38
28 8,988元一減資後投資成本278,442,782元）〕，乃以原處分
29 核定課稅所得額虧損48,971,113元，應退稅額359,123元，
30 此有被告109年營利事業所得稅結算申報核定通知書附卷可
31 參（見原處分卷1第139頁），揆諸前揭規定，並無違誤。

01 (五)原告雖主張：被告核定處分資產損失將原告分割取得之宇昌
02 公司100%股權自原始取得成本546,390,000元，調降至分割
03 時帳面價值337,368,402元，增加稅法所未規範之限制云
04 云。惟查：

05 1、經查，全興水產公司依企併法第4條第6款規定，將其「水產
06 養殖冷凍部門」及宇昌公司100%股權等，讓與新設之原告，
07 並由全興水產公司原股東取得原告發行之股份，依上開經濟
08 部92年5月20日函，其會計處理應以帳面價值為基礎，即以
09 被分割資產原帳面價值減負債後之淨值，作為取得原告發行
10 股份之成本，原告亦以被分割資產及負債之帳面價值，作為
11 取得資產及負債之成本；原告於分割新設時，於資產負債表
12 採用權益法之投資項下，即以分割時宇昌公司帳面價值337,
13 368,402元入帳。

14 2、次查，依上開財政部96年10月3日令釋「應以被分割資產之
15 帳面價值作為實際成交价格」，基於分割之財務會計基礎，
16 亦（於稅上）認定以被分割資產之帳面價值作為「實際成交
17 價格」，此不因採何種分割模式有別，僅是所據以計算轉讓
18 資產之損益，並視是否符合企併法等相關規定徵免營利事業
19 所得稅。

20 3、從而，被告審認分割時宇昌公司帳面價值337,368,402元，
21 為所得稅法第65條規定該項資產分割時之「實際成交價
22 格」，進而原告嗣後處分宇昌公司股權，以分割時入帳之
23 「實際成交价格」作為計算處分資產損益之基礎，經核於法
24 並無不合。

25 4、綜上，足見原告此部分之主張，實係誤解相關法令，不足採
26 信。

27 (六)原告又主張：其繼受宇昌公司股權，分割時該投資損失未實
28 現，其稅務取得成本未改變，依財政部96年10月31日令，全
29 興水產公司帳列財務會計與所得稅法令間暫時性差異之隨同
30 移轉，而於原告實際出售時始將暫時性差異轉列已實現，係
31 符合企併法及稅法相關規定；否則，全興水產公司於被分割

01 前持有宇昌公司股權之未實現投資損失，將永久喪失作為稅
02 務成本扣除之權利云云。惟查，

03 1、經查，原告109年度營利事業所得稅簽證申報補充說明及宇
04 昌公司財務報表等（見原處分卷1第100頁至第102頁），於
05 分割前，被分割公司—全興水產公司（於財會上）按宇昌公
06 司各年度虧損所認投資損失，依所得稅法及營利事業所得稅
07 查核準則規定，（於稅上）係尚未實現損失。

08 2、次查，分割時，依全興水產公司107年度（分割年度）營利
09 事業所得稅結算申報會計師簽證查核報告書中（見原處分卷
10 1第153頁至第154頁），有關採用權益法之投資說明略以
11 「因分割轉讓以前年度權益法投資損失已實現，故應予帳外
12 調整增加投資損失……另依照企併法第44條規定，因讓與他
13 公司之營業或財產而產生之所得免稅其因而產生之損失，亦
14 不得自所得中減除，故擬帳外調整減列投資損失。」等語。
15 可見全興水產公司於107年度（分割年度）認投資損失已實
16 現，並知悉依企併法第44條第3項規定，因分割產生之損
17 失，無法自所得額中減除。

18 3、又查，依全興水產公司107年度（分割年度）營利事業所得
19 稅結算申報會計師簽證查核報告書所列明細（見原處分卷1
20 第153頁至第154頁），以及原告復查提具說明【三、申請人
21 復查理由（二）】（見原處分卷1第144頁）：全興水產公司
22 分割新設原告，係依企併法等規定進行，為「兄弟式分
23 割」，原股東及其持股比例並未改變，適用企併法第44條第
24 3項規定，亦即分割時被分割之營業或財產已提列之損失，
25 無法於分割時由被分割公司認列為處分資產損失等，則全興
26 水產公司於107年度（分割年度）認該投資損失已實現，且
27 符合企併法第44條第3項規定，該已實現之投資損失，不得
28 自所得額中減除等。另財政部96年10月31日令，係說明負債
29 中未實現費用或損失，有暫時性差異之隨同移轉，業如前
30 述，而全興水產公司認宇昌公司投資損失已實現，自無上開
31 財政部96年10月31日令之適用。

01 4、綜上，足見原告此部分之主張，亦非可採。
02 六、綜上所述，原告前揭主張，均非可採。從而，本件被告所為
03 原處分（含復查決定）核定調減處分資產損失210,410,586
04 元部分，並無違誤，訴願決定遞予維持，亦無不合。原告仍
05 執前詞，訴請撤銷，為無理由，應予駁回。
06 七、本件事證已臻明確，兩造其餘之攻擊防禦方法，經核與判決
07 結果不生影響，故無逐一論述之必要，併此敘明。
08 八、據上論結，本件原告之訴為無理由，依行政訴訟法第98條第
09 1項前段、第218條、民事訴訟法第385條第1項前段，判決如
10 主文。

11 中 華 民 國 113 年 12 月 19 日
12 審判長法官 蕭忠仁
13 法官 羅月君
14 法官 許麗華

- 15 一、上為正本係照原本作成。
16 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
17 提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內
18 補提理由書；如於本判決宣示或公告後送達前提起上訴者，
19 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
20 繕本）。
21 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，
22 逕以裁定駁回。
23 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
24 法第49條之1第1項第3款）。但符合下列情形者，得例外不
25 委任律師為訴訟代理人（同條第3項、第4項）。
26

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。

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

02 中 華 民 國 113 年 12 月 19 日
03 書記官 鄭聚恩