

臺北高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第七庭

113年度訴字第996號

115年7月9日辯論終結

原告 佳世達科技股份有限公司

代表人 陳其宏（董事長）

訴訟代理人 李益甄 律師

陳以昕 律師

高于亭 律師（兼送達代收人）

被告 財政部北區國稅局

代表人 李雅晶（局長）

訴訟代理人 徐佩如

陳立瑩

張淑娟

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20日台財法字第11313907940號訴願決定（案號：第11200757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：

（一）本件原告起訴時，被告代表人為李怡慧，嗣於訴訟程序進行中變更為李雅晶，茲據被告新任代表人具狀聲明承受訴訟（本院卷三第15頁），核無不合，應予准許。

01 (二)按「(第1項)訴狀送達後，原告不得將原訴變更或追加他
02 訴。但經被告同意或行政法院認為適當者，不在此限。(第
03 2項)被告於訴之變更或追加無異議，而為本案之言詞辯論
04 者，視為同意變更或追加。(第3項)有下列情形之一者，
05 訴之變更或追加，應予准許：……二、訴訟標的之請求雖有
06 變更，但其請求之基礎不變。……」行政訴訟法第111條第1
07 項、第2項、第3項第2款定有明文。查原告起訴時，聲明係
08 為「1.訴願決定及原處分均撤銷。2.被告應依原告民國110
09 年5月31日及110年7月29日之申請，作成准予原告更正105年
10 度營利事業所得稅申報增列投資損失新臺幣(下同)16,22
11 7,588,528元之行政處分。3.訴訟費用由被告負擔。」(本
12 院卷一第13頁)嗣於113年12月26日準備期日，原告變更其
13 訴之聲明為：「1.訴願決定及原處分均撤銷。2.被告應依原
14 告110年5月31日及110年7月29日、110年9月29日之申請，作
15 成准予原告更正105年度營利事業所得稅申報增列投資損失1
16 6,227,588,528元之行政處分。3.訴訟費用由被告負擔。」
17 (本院卷二第220頁)，核原告前開聲明之變更，仍係本於
18 同一基礎社會事實，於本件之審理與終結無礙，應予准許。

19 二、事實概要：

20 原告(前為明基電通股份有限公司，96年7月5日變更名稱)
21 105年度營利事業所得稅(下稱營所稅)結算申報，列報投資
22 損失0元，經被告於107年6月25日核定投資損失、課稅所得
23 額及應納稅額均為0元，原告未申請復查，案告確定。嗣原
24 告以110年5月31日佳財稅字第1100531001號函(下稱110年5
25 月31日函)、110年7月29日安建(110)稅(一)字第00515D號函
26 (下稱110年7月29日函)及110年9月6日安建(110)稅(一)字第
27 00586D號函(下稱110年9月6日函)，申請更正及增列投資損
28 失22,052,466,234元(110年5月31日函)、16,554,186,200元
29 (110年7月29日函、110年9月6日函)，復以110年9月29日安
30 建(110)稅(一)字第00619D號函(下稱110年9月29日函)更正
31 投資損失為16,227,588,528元，主張94年間為收購德國西門

01 子公司Siemens AG(下稱西門子公司)之手機事業，於荷蘭設
02 立100%持股之控股公司BenQ Mobile Holding B.V.(下稱荷
03 蘭BMH公司)，因荷蘭BMH公司及其子公司持續發生嚴重虧
04 損，遂於95年底向當地法院啟動破產程序，104年度經法院
05 破產裁定完結，原告於110年7月20日正式取得荷蘭法院裁定
06 破產程序完結證明文件，始釐清投資損失係屬105年度，原
07 告105年度營所稅結算申報核定日為107年6月25日，距申請
08 更正日110年5月31日，尚未逾行政程序法第128條第2項法定
09 5年申請時效等，申請行政程序重開；被告函請原告提示系
10 爭投資損失相關金額確已實現之證明文件及補充說明相關資
11 料查核結果，以112年3月7日北區國稅營所字第1120002507
12 號函（下稱原處分），否准其申請。原告不服，提起訴願經
13 決定駁回，原告仍不服，遂向本院提起行政訴訟。

14 三、本件原告主張：

15 (一)納稅者權利保護法第21條立法理由與最高行政法院判決意旨
16 揭示之法理，法院就課稅處分之審判範圍係採取「總額主
17 義」，是本件爭執並不以行政程序法第128條為限，原告尚
18 得於本件訴訟依稅捐稽徵法第28條第1項規定，請求退還溢
19 繳稅款：

20 1.依照納稅者權利保護法第21條立法理由，足見立法者基於
21 依法課稅原則、保障人民權益之目的，於原處分有其他違
22 法事由致損害納稅者權利之情形下，容許納稅者就原處分
23 之其他違法事由為爭執，行政救濟機關或法院審查範圍不
24 以原先爭執之處分瑕疵為限。另依最高行政法院108年度
25 上字第693號判決意旨，凡課稅處分違法，納稅義務人均
26 得隨時就同一處分下之不同爭點追加爭執，法院應將其列
27 入審理範圍，並不因某一不同爭點未於復查或訴願程序提
28 出而不許納稅義務人再於行政訴訟事實審言詞辯論終結前
29 行爭執。

30 2.原告於110年5月31日首次申請更正列報對荷蘭BMH公司之
31 投資損失時，係以稅捐稽徵法第28條為依據，嗣110年7月

29日再詳述是於110年5月26日始發現有此投資損失。是原告提起訴願聲明不服原處分，雖主要以行政程序法第128條規定為據，然原處分因存在認定事實與計算之錯誤，致原告有溢用抵減稅額之情事，足徵原處分有其他違法事由，則本件尚有稅捐稽徵法第28條之適用，故稅捐稽徵法第28條係前揭最高行政法院判決所指之「同一處分下之不同爭點」，依納稅者權利保護法第21條立法理由與最高行政法院判決意旨，法院就課稅處分之審判範圍係採取「總額主義」，本件應將原告得否依據稅捐稽徵法第28條申請退稅納入審理範圍，殆無疑義。

(二)原告於105年度營所稅結算申報有溢為使用前10年核定虧損數額之情事，故依行為時稅捐稽徵法第28條第1項規定，申請更正105年度營所稅申報增列投資損失16,227,588,528元，並將前10年核定虧損本年度扣除額更正為0元（即退還溢為使用之前10年核定虧損數額共計2,823,767,193元），於法有據：

1.原告前於106年5月27日申報105年度營所稅時，因申報當時囿於跨國資訊落差，尚不知悉荷蘭BMH公司破產程序業已於105年1月6日終結，原告遂於申報105年度營所稅當時，基於原告誤認其於105當年度並無已實現之投資損失得以列報，錯誤未列報系爭投資損失金額16,277,588,528元，因此導致原告錯誤計算出該年度全年所得額為正數，連帶使其錯誤自行適用所得稅法第39條第1項規定申報以原告經被告核定之前10年虧損數額全額扣抵原告105年度全年所得額，從而原告105當年度課稅所得額始經計算申報為0元。

2.由是可見，本件與原告援引之另案（即本院101年度訴字第1103號判決、最高行政法院102年度判字第111號判決）原告「溢繳稅款」類型相同，均非原告有實際上超額繳納稅款導致稅捐稽徵機關受有溢收稅款之不當得利，而係於營所稅申報第55欄超額使用經稅局核定之虧損扣除額，以

01 抵減第53欄全年所得額，從而使第59欄課稅所得額抵減為
02 0元而無實際繳納稅款，故無論本件原告或另案原告，均
03 係請求更正並退還溢使用之抵減稅額，而非請求退還溢繳
04 稅款。就此最高行政法院102年度判字第111號判決亦肯認
05 此種溢使用抵減稅額所致溢繳稅款類型（未有實際上超額
06 繳納稅款）仍有稅捐稽徵法第28條規定之適用，原告有無
07 實際上超額繳納稅款對於其提出稅捐稽徵法第28條退稅請
08 求權不生影響，故本件原告依稅捐稽徵法第28條規定請求
09 更正溢扣之抵減稅額，於法有據。至於被告援引最高行政
10 法院105年度判字第682號判決，係針對「有應納稅額而尚
11 未繳納稅款之納稅義務人」，應以該納稅義務人已超額繳
12 納稅款導致稅捐稽徵機關有超收稅款之不當得利為適用稅
13 捐稽徵法第28條規定之前提要件，與本件原告於105年度
14 本即因超額使用扣抵稅額導致當年度應納稅額為0元之情
15 形有別，尚難比附援引。

16 (三)原告因發現新證據，爰依行政程序法第128條第1項規定請求
17 行政程序再開，更正原告105年度營所稅結算申報增列投資
18 損失16,227,588,528元，並將前10年核定虧損本年度扣除額
19 更正為0元，於法有據：

20 1.原告係於110年5月26日始自委請處理破產事宜之外國律師
21 知悉荷蘭BMH公司破產程序已終結。原告旋即透過荷蘭BMH
22 公司破產管理人於110年7月8日發函請求荷蘭法院確認上
23 情，並經荷蘭法院於110年7月20日回函證實。原告於取得
24 上揭文件後，亦旋即於110年7月29日依行政程序法第128
25 條規定向被告提出本件重開程序申請。是本件申請自係於
26 原告知悉有當年度投資損失之新證據後3個月內為之。

27 2.荷蘭BMH公司於95年經荷蘭法院裁定進入破產程序後，該
28 公司之一切管理與清算事務、文書收受處理等即概由破產
29 管理人全權掌理，原告無從透過參與公司事務或受領帳冊
30 文件等，知悉荷蘭BMH公司於何時破產終結，荷蘭BMH公司
31 之破產管理人依荷蘭破產法規定無義務主動將破產程序相

01 關辦理事宜告知股東即原告，原告因非荷蘭BMH公司之債
02 權人，亦無從依循荷蘭破產法下相關債權人參與程序而掌
03 握破產進度，足證原告實際上甚難即時掌握荷蘭BMH公司
04 破產程序最新辦理進度。原告仍於106年間向荷蘭BMH公司
05 之破產管理人詢問破產程序進度，並合理信賴破產管理人
06 之回覆，導致未能於當時即掌握荷蘭BMH公司業於105年1
07 月6日破產終結，難謂原告未盡查證義務而有重大過失。

08 3. 綜上，原告囿於跨國資訊落差及破產管理人未及時通知，
09 未能於105年荷蘭BMH公司破產程序終結時即時知悉上情，
10 因破產營理人於破產公司係獨立執行職務之人，而非破產
11 公司股東或債權人之代理人或使用人，則破產管理人執行
12 職務縱有過失，亦難謂為原告之過失；又原告於110年發
13 現「荷蘭BMH公司破產程序已終結」之新證據後，已立即
14 向被告申請更正，並無任何明知而未即時提出之情事，自
15 非屬因重大過失而未能於行政程序或救濟程序中主張其事
16 由。故縱使原告105年營所稅結算申報核定通知書之法定
17 救濟期間已經過，原告尚得依行政程序法第128條第1項規
18 定，申請行政程序再開，請求被告更正原告105年度營所
19 稅結算申報增列投資損失16,227,588,528元，並將前10年
20 核定虧損本年度扣除額更正為0元。

21 (四) 被告應作成准予原告105年度營所稅申報增列投資損失16,22
22 7,588,528元、前10年核定虧損本年度扣除額更正為0元之行
23 政處分：

24 1. 觀諸行為時營利事業所得稅查核準則（下稱查核準則）第
25 99條之規定，其僅要求納稅義務人提出被投資事業之減資
26 彌補虧損、合併、破產或清算證明文件，並未要求納稅義
27 務人應提示被投資事業及其轄下全部子公司於破產期間
28 「前、後」之一切會計表冊，是依憲法第19條、司法院釋
29 字第706號解釋理由書、納稅者權利保護法第3條第1項及
30 第3項規定，稅捐機關自不得逕自增加原告應出具之證明
31 文件範圍。原告先前所提示文件，已足證明原告符合依查

01 核準則第99條規定認列投資損失之各項要件。被告及訴願
02 審理機關未察於此，恣意增加查核準則第99條所無之限
03 制，即與租稅法律主義有所齟齬。

04 2.按最高行政法院106年度判字第425號判決、本院103年度
05 訴更二字第128號判決意旨可知，子公司因發生虧損而有
06 減資、合併、破產或清算情事者，此部分虧損既確定無法
07 復原或收回，則母公司對子公司之投資損失已實現，依查
08 核準則第99條第2款本文規定，母公司僅須向稽徵機關提
09 供「被投資事業之減資彌補虧損、合併、破產或清算證明
10 文件」，即得認列投資損失。荷蘭BMH公司主要在處理歐
11 洲各子公司之業務、財務等事務，有實際從事商業活動之
12 事實，自屬一具有實質營運活動之事業，原告因被投資事
13 業荷蘭BMH公司破產而發生投資損失，故本件應適用查核
14 準則第99條第2款本文之規定。原告投資之荷蘭BMH公司因
15 發生虧損而宣告破產，並經荷蘭法院裁定破產終結在案，
16 而原告先前已向被告提出破產終結之證明文件，已符合查
17 核準則第99條第2款本文之規定，依上開最高行政法院判
18 決意旨，原告應毋庸提供BenQ Mobile GmbH & Co.OHG
19 （下稱德國BMG公司）等其他原告之孫公司因營業上虧損
20 致荷蘭BMH公司發生損失之證明文件，殆無疑義。

21 3.又由荷蘭BMH公司94年度損益表與95年1月1日至95年6月30
22 日損益表可知，尚認列營業費用分別為869,173歐元與54
23 4,240歐元，其細項包含銷售費用與一般行政費用，足證
24 荷蘭BMH公司確有從事實質營運活動；又荷蘭BMH公司確實
25 有聘請員工擔任財務後勤人員，負責從事歐洲科技產業之
26 市場分析、追蹤並管理歐洲子公司業務及財務狀況、營運
27 方針之擬定、向集團總部即原告回報歐洲業務活動與集團
28 業務政策之執行等工作，荷蘭BMH公司破產管理人於破產
29 程序出具之停止支付報告亦有揭露荷蘭BMH公司主業務活
30 動為「管理對子公司之持股、投資、記錄保存及營運」、
31 員工人數約為20人，足徵荷蘭BMH公司確係一具實質營運

01 功能之公司。況荷蘭BMH公司其公司主要業務性質本係投
02 資控股公司，負責管理子公司之事務，是依本院100年度
03 訴字第200號判決意旨，荷蘭BMH公司既以掌理投資控股為
04 其業務，財務報表上營業收入與費用低乃屬當然，並不能
05 因其為「投資控股」公司，即率論斷為無實質營運活動之
06 公司。另荷蘭法院業已肯認荷蘭BMH公司確實係設有辦公
07 處所、聘僱有多名員工、從事有可由客觀第三方核實之營
08 業活動，足資證明荷蘭BMH公司與無實質營運公司有所不
09 同，被告有所不察，竟僅以荷蘭BMH公司為投資控股公司
10 即認其等同為一無實質營運活動之公司，顯有率斷。

11 4. 荷蘭BMH公司已於105年1月6日經荷蘭阿姆斯特丹地方法院
12 確認完成最終分配，依荷蘭破產法即為破產程序終結，原
13 告亦已向被告提出荷蘭BMH公司破產完成之證明文件並業
14 經我國駐荷蘭台北代表處驗證。是原告已依營所稅查核準
15 則第99條第2款與第5款規定，檢附投資損失之證明文件供
16 被告查核，被告指摘原告從未出具，洵屬無據。

17 5. 荷蘭BMH公司作為原告集團當時指定統籌承接西門子公司
18 手機事業部門業務之主體，其於併購生效後持續產生之虧
19 損，自屬公司營運所生實質損失。被告不應僅因原告就與
20 西門子集團併購交易整體而言為淨收款方，即否認原告就
21 荷蘭BMH公司之投資損失，蓋原告投資荷蘭BMH公司所以產
22 生損失，實係原告在併購交易後持續經營荷蘭BMH公司等
23 有持續產生虧損、最終破產，從而使原告對荷蘭BMH公司
24 之出資額全數折減，此與原告前於與西門子集團併購交易
25 中為淨收款方實屬二事。

26 6. 荷蘭BMH公司為統一管理、營運各投資子公司，與各子公
27 司間簽署系爭現金池協議，而須承擔子公司之特定債權及
28 債務（與交付服務及商品有關之債權及債務）。惟由於原
29 告收購西門子公司手機事業部門後始發現部門淨值顯有低
30 估且後續營運不善之故，導致荷蘭BMH公司各子公司之營
31 運狀況均不理想，連帶使荷蘭BMH公司承擔鉅額虧損，縱

01 使原告不斷挹注資金，仍無法改善荷蘭BMH公司持續虧損
02 之窘境，最終僅能申請破產。嗣後，荷蘭BMH公司分別於1
03 00年6月20日、101年7月13日及104年11月6日進行三次分
04 配，總金額為26,753,074.36歐元，足證荷蘭BMH公司經破
05 產管理人清算該公司尚積欠債務總額與剩餘財產後，全數
06 剩餘財產均已支付予債權人，未有任何剩餘財產可供分配
07 予公司股東，即原告並無自荷蘭BMH公司受有任何資金之
08 收回，依最高行政法院106年度判字第658號判決與103年
09 度判字第339號判決意旨，原告就荷蘭BMH公司之出資額已
10 全數折減至明。又原告於95年度財務報告作成時，將其對
11 荷蘭BMH公司之系爭投資損失評估為永久性差異項目，而
12 未認列為遞延所得稅資產，不影響原告於嗣後年度滿足查
13 核準則第99條等相關規定後，得於營所稅申報結算時認列
14 該投資損失等語，並聲明求為判決：①訴願決定及原處分
15 均撤銷。②被告應依原告110年5月31日及110年7月29日、
16 110年9月29日之申請，作成准予原告更正105年度營利事
17 業所得稅申報增列投資損失16,227,588,528元之行政處
18 分。③訴訟費用由被告負擔。

19 四、被告則以：

20 (一)被告審認本件核無稅捐稽徵法第28條第1項之適用：

21 1.稅捐稽徵法第28條第1項規定之適用，係就納稅義務人
22 「已繳納稅款」之情形下，以納稅義務人自行適用或原課
23 稅處分有適用法令錯誤或計算錯誤情事，致納稅義務人
24 「溢繳稅款」為要件。惟本件原告105年度營所稅申報及
25 核定應納稅額均為0元，原告亦無實際繳納稅款，並無
26 「溢繳稅款」之情事，自無從於「繳納之日」起5年內
27 （修法前）或10年（修法後）申請退稅，是以無稅捐稽徵
28 法第28條第1項規定之適用。

29 2.原告以本院101年度訴字第1103號判決及最高行政法院102
30 年度判字第111號判決，主張該二判決均肯認有「溢為使
31 用抵減稅額」導致應納稅額為0元，當屬稅捐稽徵法第28

條所指溢繳款之情形，係屬誤解。該二判決爭點係為中國石油化學工業開發股份有限公司（下稱中石化公司）95年度營所稅申報虧損扣除額計算之爭執，中石化公司95年度營所稅於96年5月間報繳並有實際繳納稅款，遂於99年依稅捐稽徵法第28條規定申請退還溢繳稅款，經稽徵機關以無適用法令錯誤予以否准，法院審酌該報繳案雖未經復查而告確定，惟中石化公司99年間請求退稅，期間未超過行為時稅捐稽徵法第28條所規定之5年，無論依稅捐稽徵法第28條第1項或第2項規定，申請退稅行為尚能通過程序法之門檻審查標準，法院必須進入實體審查等等，並非認定「溢為使用抵減稅額」致應納稅額為0元之情事屬稅捐稽徵法第28條所定溢繳稅款範圍。本件原告105年度營所稅並無實際繳納，自無稅捐稽徵法第28條規定所述溢繳稅款情事，亦無稅款可申請退還，與前揭二判決所述情形迥異，自難比附援引而執為本件有利之聲明。且最高行政法院105年度判字第682號判決意旨，原告105年度營所稅結算申報案件，列報投資損失0元，經被告於107年6月25日核定投資損失、課稅所得額及應納稅額均為0元，原告未繳納稅額，不構成請求退稅之前提要件，無論稅捐稽徵法第28條規定修正前、後，均無該條規定之適用。

3. 又縱本件被告准許原告得予增列105年度投資損失，亦應重新計算105年度課稅所得額及可供以後年度扣除之虧損金額，於106至115年度之純益額中扣除，於此情況下，原告依稅捐稽徵法第28條申請退還溢繳稅款之年度應為「106至115年度」，並非本件之105年度。

(二) 被告曾於113年3月7日以北區國稅營所字第1130002767號函詢原告何以105年1月26日至110年5月26日間皆處於不知情狀態，且未有任何積極作為之原由，惟原告未提示任何積極作為之證明文件，仍重申其已於95年12月27日起喪失對荷蘭BMH公司之控制能力。經查原告已有「重大過失」而未能在行

政程序或救濟程序中主張其事由之情事，依行政程序法第128條第1項但書規定，已不得申請撤銷、廢止或變更：

1.原告提示之原證30及31業已證明荷蘭BMH公司之德國律師Detlef Hass(下稱德國律師Hass)於106年2至4月間與破產管理人秘書有書信往來，獲取經阿姆斯特丹地方法院批准已向債權人支付款項之分配清單，並將該訊息轉知原告，原告於該期間已知悉破產程序即將終結或業已終結，否則不會要求獲得更進一步償付債權人之相關資料。退步言之，縱無破產管理人之進一步回應，德國律師Hass或原告可以書面函詢荷蘭法院或隨時於公開網站中搜尋破產進度，惟原告均未有任何作為，僅執詞主張因破產管理人未有回應，致原告未能即時追蹤荷蘭BMH公司破產進度，且原告遲至110年5月26日方由德國律師Hass通知破產程序已完結，難謂非屬重大過失。又原告自承「95年度財務報告將其對荷蘭BMH公司之系爭投資損失，評估為永久性差異項目，而未認列為遞延所得稅資產」，原告既已決定此重大之投資損失不再認列，自然不再關注荷蘭BMH公司之破產進度，應屬身為上市公司之原告於審慎評估後之決定，若非重大過失即應屬刻意為之。

2.原告之訴願代理人於110年7月29日函檢附附件二「德國當地律師通知荷蘭BMH破產程序完結信函影本」，主張原告於110年5月26日始自德國當地律師知悉荷蘭BMH公司之破產程序已於104年度完結。依上開信函內容得知，原告遲於110年5月26日始知悉荷蘭BMH公司破產程序完成並非被動告知，而係原告主動向德國律師要求報告荷蘭BMH公司破產進度，德國律師則依原告之指示報告、討論並回復此信函，可見原告並非無法查證荷蘭BMH公司破產進度。原告雖稱自95年12月27日經荷蘭法院宣布暫停支付後，由破產管理人接管，自此喪失對該子公司之控制權，無法取得財務報表云云，然「喪失控制能力」與「無法主動探知破產申請進度」係屬二事，「喪失控制能力」僅為原告無法

01 透過持股而控制子公司之業務、財務、人事等，並不阻卻
02 原告隨時可向律師或破產管理人探詢破產進度之能力。如
03 同本案原告自95年12月27日起喪失股權控制之能力，卻可
04 在110年5月間主動探詢而知悉破產進度。是以，原告係得
05 以主動要求報告荷蘭BMH公司破產進度，並非因喪失控制
06 能力而一併喪失要求得知破產進度之權利，原告應作為而
07 不作為，核屬重大過失。

08 3.原告自認「已無多餘人力及資源即時追蹤荷蘭BMH後續破
09 產程序之進行」，原告承認應即時追蹤卻遲未為之，反以
10 「無多餘人力及資源」為由，消極逃避其應主動探知破產
11 進度之義務。原告為上市公司，凡有重大訊息均應於公開
12 資訊觀測站中即時公告，其已分別於95年12月28日、95年
13 9月29日公告重大訊息周知投資人有關荷蘭BMH公司及德國
14 BMG申請破產之訊息，亦於95年度合併財務報告中完整揭
15 露，原告已充分知悉該兩家被投資公司申請破產之重要
16 性，且影響金額甚鉅，從而即時辦理重大訊息公告，可見
17 原告具有足夠之注意能力，本應善盡一般之注意能力隨時
18 追蹤破產進度，卻疏漏追蹤，致長達9年多之時間稱處於
19 不知情狀態，後卻係經由德國律師告知方知悉，其主張洵
20 無足採。

21 4.依據荷蘭破產法規定，破產債務人即荷蘭BMH公司之代表
22 人於破產期間，非經法院同意不得離開其住所，該代表人
23 就其破產期間離開住所之限制應知之甚詳，荷蘭BMH公司
24 之代表人應自其收受解除限制之通知即可得知破產程序已
25 終結。原告為荷蘭BMH公司之唯一股東，荷蘭BMH公司之代
26 表人係由原告指派，原告卻不知BMH公司之代表人是否解
27 除住居所限制，致不知破產程序終結，實有重大過失。

28 5.綜上，原告為荷蘭BMH公司唯一股東，卻於荷蘭BMH公司申
29 請破產後9年間全然未詢問進度、未有任何積極性作為，
30 亦未提示任何積極詢查破產進度行為之事證，僅一再執詞
31 主張「喪失控制能力」而遲未獲知，原告顯然欠缺一般應

有之注意，核屬「重大過失」，依行政程序法第128條第1項但書規定，不符合撤銷、廢止或變更行政原處分之要件。

(三)有關原告主張本件投資損失發生於000年度，原告已出具相關證明文件，被告應依查核準則第99條規定，准許原告於該年度營所稅結算申報增列投資損失一節：

1.原告投資荷蘭BMH公司，荷蘭BMH公司僅有之營運活動即為轉投資事業，乃下設19家子公司，荷蘭BMH公司僅居間扮演導管作用，並無實質營運活動，實質運用母公司（即原告）投資款產生營運盈虧之公司並非荷蘭BMH公司，而係其下設之19家子公司，原告究有無投資損失，應視其實際投資上開19家子公司（即荷蘭BMH公司之轉投資事業）之投資額有無實際發生減損而定。而原告未提示其等公司實際發生營運虧損之完整證明文件，難以核認系爭投資損失確已發生，再依原告所提供荷蘭BMH公司94年10月1日至95年12月27日損益表及資產負債表資料，更顯見荷蘭BMH公司短期內之鉅額虧損來自其轉投資事業（處分投資損失），為確認損失是否實現及產生損失之原因內容，原告自應提供其等轉投資事業之相關資料供被告審酌，此為原告主張營利事業所得額扣減項目之必要舉證責任，並非原告所稱係被告自行增加法所未明定之納稅義務。

2.依荷蘭BMH公司之19家子公司94年及95年1至6月損益表及資產負債表內部資料所載（不包含德國BMG公司），全部子公司94年度本期損益合計數為-190,333,077歐元，與荷蘭BMH公司94年度損益表所載投資損失0歐元及94年度資產負債表所載未分配盈餘-556,693歐元不符；另全部子公司95年1至6月本期損益合計數為-400,748,567歐元，與荷蘭BMH公司95年1至6月損益表所載投資收益143,856,296歐元及投資損失412,575,342歐元合計數亦不符。

3.原告提供荷蘭BMH公司財務報表資料(未經原告代理人事務所KPMG簽名)與111年12月15日所提示財報資料(經原告代

理人事務所KPMG簽名)內容有所不同，尚難確認財報資料之正確性，致無從審酌實質投資損失。

4.原告稱荷蘭BMH公司申請破產後，其投資之子公司陸續申請破產、清算或出售，原告提供荷蘭BMH公司投資之子公司於荷蘭BMH公司申請破產清算後之營運狀況及檢附案關證明文件，依查核準則第99條第2款但書規定，被投資事業在國外且無實質營運活動者，應提示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，並應有我國駐外使領館、商務代表或外貿機關之驗證或證明。惟原告檢附之公司登記、公司清算、公司註銷、出售合約等文件，未經我國駐外使領館、商務代表或外貿機關之驗證或證明，亦未提示清算之證明文件，公司註銷資料僅能佐證公司解散之事實，尚不足以證明投資損失是否實現，或實際投資損失金額為若干，又查仍有6家子公司未提供資料，是原告並未提示實際營運之子公司清算證明文件以證明原告之資本額業已折減，未符合查核準則第99條投資損失認列要件。

(四)本件荷蘭BMH公司核無實質營運功能：

依原告提示荷蘭BMH公司94年1月1日至12月31日損益表、95年1月1日至6月30日損益表，均無營業收入、營業成本，僅有營業費用，且其被動收入占總收入100%，顯見荷蘭BMH公司僅有之營業活動為轉投資事業，原告所稱分析歐洲子公司營運之業務，按財務報表資料，荷蘭BMH公司94年1月1日至95年6月30日並無營業收入及營業成本；95年7月1日至95年12月27日僅半年即列載鉅額虧損293,623,064歐元，原告迄今未提供該期間損益表及說明虧損原因，倘該鉅額虧損來自原告所稱分析歐洲子公司營運之業務，應說明短期間內為何公司「從事分析歐洲營運業務」會產生如此鉅額虧損之原因；倘若該鉅額虧損來自轉投資事業，自應說明短期間內旗下轉投資事業因營運產生實質虧損所導致荷蘭BMH公司之投資損失並提供相關財務報表以供查核，而非僅憑荷蘭BMH公司形

式外觀之破產完結文件，申請追認鉅額投資損失，自難證明其具實質營運功能。

(五)原告主張荷蘭BMH公司之投資損失已實現，且原出資額已全數折減。本件被告請原告提示具有相當證明力之資料及明細，證明投資事業因被投資事業營運虧損致原始出資額折損，惟迄今尚未提示，致被告無從審認原告投資荷蘭BMH公司所產生之實質營運損失：

1. 荷蘭BMH公司僅於半年間（95年7月1日至95年12月27日）對關係人之短期應收款項減少72,583,671歐元、長期投資遽減116,247,547歐元、對關係人之長期應收款項遽增1億歐元及短期應付關係人款項遽增129,879,123歐元，原告迄未就荷蘭BMH公司帳載對關係人長、短期應收款項及短期應付關係人款項遽增減原因提出說明及提示相關明細。
2. 依95年6月30日及95年12月27日資產負債表資料所載累積虧損，可得知95年7月1日至95年12月27日期間產生鉅額虧損293,034,764歐元，原告迄今未就該半年間所產生之鉅額虧損提示相關明細及證明資料，以供釐清是否因經營非投資業務而產生實質營運損失，亦迄未提供該期間損益表（95年7月1日至95年12月27日）之相關明細資料。
3. 依荷蘭BMH公司破產程序前之95年12月27日資產負債表資料，僅載有短期應付關係人款項161,660,635歐元，並未列記所稱之有應償還債務250,000,000歐元，何以經過破產程序及現金池協議，即產生荷蘭BMH公司對德國BMG公司有應償還債務250,000,000歐元？原告迄今未就前揭應償還債務250,000,000歐元提出相關明細及證明資料。
4. 依所提示荷蘭BMH公司旗下19家子公司94年及95年1至6月損益表及資產負債表內部資料所載（不包含德國BMG公司），全部子公司94年度本期損益合計數為-190,333,077歐元，與荷蘭BMH公司94年度損益表所載投資損失0歐元及94年度資產負債表所載未分配盈餘-556,693歐元不符；另全部子公司95年1至6月本期損益合計數為-400,748,567歐

元，亦與荷蘭BMH公司95年1至6月損益表所載投資收益143,856,296歐元及投資損失412,575,342歐元合計數不符。依原告所提示資料，全部子公司94年及95年1至6月本期損益合計損失金額主要來自BMWG公司之94年度本期損益-192,745,341歐元及95年1至6月本期損益-380,610,272歐元，原告亦未提示BMWG公司前揭期間產生損失原因之財報資料，自無從審認原告投資荷蘭BMH公司所產生之實質營運損失。

5.依原告94及95年度年報資料所載，系爭併購案，西門子公司應提供補償約6億歐元，前經原告訴願代理人說明係割讓員工金額11,500,000歐元、生產平台補償362,000,000歐元，負數淨值轉正242,751,037歐元（約手機業務財產淨值-202,003,154歐元及退休金義務40,747,862歐元）、西門子公司應認購GDR金額50,000,000歐元，計666,251,037歐元，惟原告迄未提供併購案發生時德國BMG公司實際支付西門子公司價款相關證明資料，亦未提供相關事項會計分錄，致無從得知德國BMG公司就併購案實際支付款項為何？德國BMG公司收購西門子公司手機事業之相關資產負債帳列於何處？應收西門子公司給付款666,251,037歐元帳列於何處？原告於訴願階段雖稱已於112年4月7日函提示併購時西門子公司應付之6億歐元補償款及荷蘭BMH公司與德國BMG公司向法院宣告破產後，西門子公司尚應支付原告1.17億歐元之相關審計查核底稿，並說明該併購案，西門子公司承諾補貼約6億歐元，其中227,808,607歐元係直接提供予原告，384,031,900歐元係直接提供予德國BMG公司，另荷蘭BMH公司認列之遞延貸項143,410,339歐元，亦有入帳並有詳細計算式云云。惟查前開所稱荷蘭BMH公司遞延貸項143,410,339歐元，應係荷蘭BMH公司就併購案所認列之負商譽（即廉價購買利益），本案原告申請增列投資損失，主張其透過成立子公司荷蘭BMH公司，再投資設立BMWG公司及德國BMG公司，並由德國BMG公司併

01 購西門子公司手機事業所產生之損失，致形成原告對荷蘭
02 BMH公司投資損失等情形下，如併購案係由德國BMG公司執
03 行，基於法人人格獨立原則，何以補償款分別由原告及德
04 國BMG公司收取及帳列？又何以由荷蘭BMH公司產生併購負
05 商譽？綜合原告提供之資料以觀，併購案似非僅由德國BM
06 G公司執行而應係涉及3家公司（即原告、荷蘭BMH公司及德
07 國BMG公司），且前揭所稱遞延貸項143,410,339歐元及攤
08 提收入，皆未見於所提供荷蘭BMH公司94年1至12月及95年
09 1至6月損益表與94年9月3日、95年6月30日、95年12月27
10 日資產負債表。原告僅以經經濟部投審會核准匯出款項及
11 未收回款項等語主張被告應准予增列105年度營所稅國外
12 投資損失，未提供相關詳細證明資料，自無從審認其被投
13 資公司確因營運上所產生之實質損失。

14 (六)原告主張95年度財務報告作成時，將其對荷蘭BMH公司之系
15 爭投資損失評估為永久性差異項目，而未認列為遞延所得稅
16 資產，不影響原告於嗣後年度滿足查核準則第99條等相關規
17 定，得於營所稅結算申報時認列該投資損失：依商業會計處
18 理準則第22條規定，意即當企業有未使用的課稅損失可以遞
19 轉於以後期間，且在有效期間內（10年）很有可能會有課稅
20 所得以供減除時，則應於損失發生當期認列遞延所得稅資
21 產，並相對認列遞延所得稅利益。是以，原告自認於當時作
22 成財務報表時已評估於可預期之將來之營運狀況，並非很有
23 可能產生足夠之課稅所得以供投資損失減除，故將系爭投資
24 損失列為永久性差異，自始不再於營所稅列報，然原告卻於
25 本案主張其於110年間透過國外律師往來信件方知悉荷蘭BMH
26 公司破產程序早已於105年完成，可見本件原告申請更正之
27 原因與其財報之揭露相互矛盾等語，資為抗辯。並聲明求為
28 判決：①駁回原告之訴。②訴訟費用由原告負擔。

29 五、本件如事實概要欄所載，有原告105年度營利事業所得稅結
30 算申報核定通知書（原處分第1卷第1頁）、110年5月31日函
31 （原處分第1卷第5頁）、110年7月29日函（原處分第1卷第1

8頁至第20頁）、110年9月6日函（原處分第1卷第23頁）、110年9月29日函（原處分第1卷第86頁至第89頁）、原處分（本院卷1第69頁至第75頁）、訴願決定（本院卷1第47頁至第65頁）等附卷可稽，兩造就此部分事實且無爭執，應可採為裁判基礎。故本件應予審究者乃：1.原告依110年12月17日修正後之稅捐稽徵法第28條第1項規定請求更正105年度營所稅結算申報之投資損失數額，是否有理由？2.原告依行政程序法128條第1項第2款規定申請行政程序重開，是否符合法定要件？3.原告主張因荷蘭BMH公司發生虧損，已於105年1月6日經當地法院裁定破產程序終結，致原告對荷蘭BMH公司之原出資額已全數折減，原告受有投資損失16,227,588,528元，被告以原處分否准其更正105年度投資損失之申請，是否適法？

六、本院之判斷：

(一)本件無稅捐稽徵法第28條申請退還溢繳稅款規定之適用：

1.本件相關法規與法理：

修正前稅捐稽徵法第28條第1項及第2項規定：「(第1項)納稅義務人自行適用法令錯誤或計算錯誤溢繳之稅款，得自繳納之日起5年內提出具體證明，申請退還；屆期未申請者，不得再行申請。(第2項)納稅義務人因稅捐稽徵機關適用法令錯誤、計算錯誤或其他可歸責於政府機關之錯誤，致溢繳稅款者，稅捐稽徵機關應自知有錯誤原因之日起2年內查明退還，其退還之稅款不以5年內溢繳者為限。」上開規定於110年12月17日修正公布，修正後稅捐稽徵法第28條第1項及第4項規定：「(第1項)因適用法令、認定事實、計算或其他原因之錯誤，致溢繳稅款者，納稅義務人得自繳納之日起10年內提出具體證明，申請退還；屆期未申請者，不得再行申請。但因可歸責於政府機關之錯誤，致溢繳稅款者，其退稅請求權自繳納之日起15年間不行使而消滅。(第4項)第1項規定溢繳之稅款，納稅義務人以現金繳納者，應自其繳納該項稅款之日起，至填

發收入退還書或國庫支票之日止，按溢繳之稅額，依各年度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，一併退還。」修正後稅捐稽徵法第28條第1項規定僅將修正前稅捐稽徵法第28條第1項「錯誤可歸責於納稅義務人」及第2項「錯誤可歸責於政府機關」整併於第1項，並修正申請期限，相較於舊法因可歸責於納稅義務人之錯誤致溢繳稅款者，其請求期限由「5年」延長為「10年」；亦同步調整因政府機關核課錯誤，導致納稅義務人溢繳稅款之退稅請求權時效，由舊法「無期限明文」縮短為「15年」，其餘意旨並未變更。可見無論依修正前稅捐稽徵法第28條第1項及修正後同條第1項規定行使退稅請求權，均以有「發生溢繳稅款結果而有退稅必要」為前提（最高行政法院111年度上字第486號、110年度上字第810號、107年度判字第550號判決意旨參照）。

2. 稅捐稽徵法第28條為租稅返還請求權之具體規範，性質上屬實體法上之不當得利返還請求權，其規範目的在於稅捐稽徵機關徵收稅款，欠缺法律上原因，使納稅義務人繳納之稅款與租稅法規定不一致，納稅義務人有此請求權以回復與租稅法定原則相符合之應有狀態。納稅義務人取得上開不當得利返還請求權，應以納稅義務人「已繳納稅款」之情形下，因納稅義務人自行適用或原課稅處分有適用法令錯誤或計算錯誤情事，致納稅義務人「溢繳稅款」為前提。又揆諸前引稅捐稽徵法第28條規定可知，無論依110年12月17日修正前稅捐稽徵法第28條第1項及修正後同條第1項，均明文規定申請退還之起算點為「自繳納之日起」，因此解釋上必須是納稅義務人因「溢繳」稅款而受有損害，使稅捐稽徵機關受有「溢收」稅款之利益，方可依據該條規定申請退還溢繳稅款。

3. 經查，本件原告105年度營所稅申報及核定應納稅額均為0元，有原告105年度營利事業所得稅結算申報核定通知書可稽（參原處分第1卷第1頁），原告亦承認於105年度並無

01 實際繳納稅款(參本院卷2第243頁)，依前開說明，原告既
02 未自行或依被告之核定繳納稅款，當無任何「溢繳稅款」
03 可資退還，顯見原告不具備稅捐稽徵法第28條所規定之請
04 求權要件至明，因此本件並無稅捐稽徵法第28條申請退還
05 溢繳稅款規定之適用。再者，原告雖引用稅捐稽徵法第28
06 條第1項規定為請求，請求之內容卻是「申請更正105年度
07 營所稅結算申報增列投資損失數額」及「申請將前10年核
08 定虧損本年度扣除額更正為0元」(參本院卷2第336頁)，
09 而非直接請求退還特定數額之稅款及應加計之法定利息，
10 此等請求內容與前述退稅請求權法規範所定之構成要件不
11 符，則原告主張依稅捐稽徵法第28條規定，請求被告應作
12 成准予更正105年度營所稅增列投資損失之處分及更正前1
13 0年核定虧損本年度扣除額為0元云云，於法自屬無據。

14 4.原告又稱本件與本院101年度訴字第1103號判決、最高行
15 政法院102年度判字第111號判決(下稱系爭95年度營所稅
16 案件)案情相同，均無實際繳納超額稅款致稽徵機關受有
17 溢收稅款之不當得利，前開案件係請求更正虧損扣除額，
18 而非請求退還溢繳稅款，最高行肯認亦有稅捐稽徵法第28
19 條之適用，本件得援引前開案例云云(參本院卷2第401
20 頁、第402頁)，惟查：

21 (1)系爭95年度營所稅案件之中石化公司(即該案原告)，主
22 張其90、91年度營所稅申報時，因適用違法之財政部66
23 年函釋，使其自行少申報90、91年度之虧損扣除額，致
24 中石化公司95年度營所稅僅得申報「前5年核定虧損本
25 年度扣除額」792,499,380元及00年度發生溢繳稅款之
26 情形。中石化公司乃於99年8月13日申請更正中石化公
27 司「95年度」營利事業所得稅申報第55欄「前5年核定
28 虧損本年度扣除額」為837,426,720元，並申請退還「0
29 0年度」溢繳之營所稅款(相同原告之00年度營所稅案
30 件經本院101年度訴字第1104號判決、最高行政法院102
31 年度判字第112號判決駁回原告之訴確定《下稱系爭00

年度營所稅案件》)。由於中石化公司95年度「前5年核定虧損本年度扣除額」之餘額多寡，會連動影響00年度可得扣除之「前5年核定虧損本年度扣除額」，進而影響中石化公司00年度課稅所得及應納稅額之多寡(註：95年度得使用前5年虧損依序為90、91、92、93及94年、00年度得使用前5年虧損依序為91、92、93、94及95年。所以「90年」之虧損扣除額最遲應於95年度使用完畢，00年度營所稅申報時即不得扣除90年之虧損扣除額。是倘若認定90年得使用前5年虧損較中石化公司原申報數為多，則中石化公司95年度申報時得盡可能使用屬於90年之虧損扣除額，而將91年之虧損扣除額留給00年度使用，使00年度課稅所得及應納稅額得以減少)。中石化公司遂「同日」(即99年8月13日)分別提出：「更正95年度營所稅第55欄前5年核定虧損本年度扣除額申報數」及「退還00年度溢繳之稅款」等兩項不同申請。基於中石化公司截至95年度得扣除之虧損扣除額剩餘若干，會直接影響中石化公司於00年度可得使用之「前5年核定虧損本年度扣除額」餘額若干，及是否生有溢繳稅款之情事，前後互相牽連，且中石化公司之00年度營所稅申報確實「有」實際繳納稅款至國庫，此有中石化公司00年度營所稅爭訟事件之相關裁判內容可供參考(即本院101年度訴字第1104號判決、最高行政法院102年度判字第112號判決)，故最高行政法院於系爭95年度營所稅案件乃認為中石化公司提出「更正95年度虧損扣除額」及「退還00年度溢繳之稅款」等兩項申請，其「申請退稅行為」能通過程序法之審查標準而應進入實體審查。由「申請退稅行為」等文字可知，最高行政法院依然認為「發生溢繳稅款結果而有退稅必要」為稅捐稽徵法第28條之適用前提，其「未」曾肯認稅捐稽徵法第28條可適用於未實際繳納稅款之情形，核先敘明。

(2)申言之，中石化公司於系爭95年度營所稅案件起訴請求標的乃是更正95年度營利事業所得稅申報第55欄「前5年核定虧損本年度扣除額為837,426,720元」，且中石化公司就95年度營所稅實際並未繳納稅款，可見中石化公司系爭95年度營所稅案件並非稅捐稽徵法第28條錯誤「溢繳稅款」之適用範圍。惟基於中石化公司系爭95年度營所稅案件涉及截至95年度為止尚有「前5年核定虧損本年度扣除額」(95年度得使用前5年虧損依序為90、91、92、93及94年)餘額若干之問題，此一問題會連動影響系爭96年度營所稅案件課稅所得及應納稅額多寡，進而影響中石化公司有無「溢繳稅款」之判斷，又因系爭95年度營所稅案件之法律審法院認為中石化公司之請求「更正前5年核定虧損本年度扣除額為837,426,720元」，其所涉及實體爭議乃為「適用所得稅法第39條第1項規定之各期虧損之量化，應否將當期『依所得稅法第42條第1項規定、不計入所得額課稅』之轉投資收益所得金額計入」，是於中石化公司95年度營所稅爭訟事件，必須予以判斷前開免稅轉投資收益應否計入虧損扣除額之實體問題。而最高行政法院認為，財政部66年函釋指明「應將各該期依同法第42條規定免計入所得額之投資收益，先行抵減各期之核定虧損後，再以虧損之餘額，自本年度純益額中扣除」，係財政部本於主管機關地位就適用所得稅法第39條所為釋示，其為闡明法規之原意，核與所得稅法第39條立法意旨相符，並未逾越法律規定。最終認定中石化公司申請更正「前5年核定虧損本年度扣除額為837,426,720元」為無理由之結論。然而，通篇判決理由並未「論及稅捐稽徵法第28條可適用於未實際繳納稅款之情形，原告主張，容有誤會。

(3)是以，就中石化公司系爭95年度營所稅案件而言，實則中石化公司於95年度並未繳納稅款，其請求更正「前5年核定虧損本年度扣除額為837,426,720元」，此與納

01 稅者以對國庫實際繳納稅款後，認有錯誤情事導致溢繳
02 稅款至國庫，乃以稅捐稽徵法第28條為據請求退稅之情
03 形有別。並且原告據以主張之前開案件，其法律審法院
04 所認實體爭議乃係上述「免稅轉投資收益應否計入虧損
05 扣除額」之問題，並「未」肯認於未實際繳納稅款之情
06 形下，亦可例外以稅捐稽徵法第28條作為請求準據。從
07 而，原告援引系爭95年度營所稅案件逕論縱未實際繳納
08 稅款，亦有稅捐稽徵法第28條之適用餘地云云，核係主
09 觀歧異之見解，尚難憑採。

10 (二)本件原告有「因重大過失而未能在行政程序或救濟程序中主
11 張其事由者」之情形，不符合行政程序重開之要件：

12 1.本件相關法規與法理：

13 (1)查核準則第99條第1款、第2款、第5款及第6款規定：

14 「投資損失：一、投資損失應以實現者為限；其被投資
15 之事業發生虧損，而原出資額並未折減者，不予認定。
16 二、投資損失應有被投資事業之減資彌補虧損、合併、
17 破產或清算證明文件。但被投資事業在國外且無實質營
18 運活動者，應以其轉投資具有實質營運之事業，因營業
19 上虧損致該國外被投資事業發生損失之證明文件，並應
20 有我國駐外使領館、商務代表或外貿機關之驗證或證
21 明；在大陸地區者，應有行政院大陸委員會委託處理臺
22 灣地區與大陸地區人民往來有關事務之機構或團體之證
23 明。……五、因被投資事業破產而發生投資損失，以法
24 院破產終結裁定日為準。六、因被投資事業清算而發生
25 投資損失，以清算人依法辦理清算完結，結算表冊等經
26 股東或股東會承認之日為準。」

27 (2)按行政程序法第128條規定：「（第1項）行政處分於法
28 定救濟期間經過後，具有下列各款情形之一者，相對人
29 或利害關係人得向行政機關申請撤銷、廢止或變更之。
30 但相對人或利害關係人因重大過失而未能在行政程序或
31 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。……（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。（第3項）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。」其中第3項係於110年1月20日修正增訂，參諸修法說明，乃因修法前實務適用系爭規定之第2款時，多將規定中之「發現新證據」，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」，實增加法文所無之限制，乃予增訂第3項以為正確適用。從而，本諸立法意旨，行政程序法第128條第1項第2款規定所指新證據，自當包括處分作成後始存在或成立之證據。

(3)又按行政程序法第128條第1項所指新事實，應係客觀上發生足以改變舊事實之新事實；所謂新證據，必須具備證據之適格，即係指可供證明當事人主張事實為真之證據方法，包括人證、物證、書證等，並係指行政處分作成時業已存在，但未經斟酌之事實或證據，或處分作成後始存在或成立之證據者而言，且以如經斟酌可受較有利益之處分，及非因申請人之重大過失而未能在行政程序或救濟程序中主張其事由者為限（最高行政法院110年度上字第611號判決意旨參照）。又在進行已確定之行政處分有無違誤之實體判斷前，自應先審究請求重開是否符合法定要件，如不符合重開要件，即無進一步審理原處分之違法性之必要。

(4)所謂過失，以其欠缺注意之程度為標準，可分為抽象的過失、具體的過失及重大過失三種：應盡善良管理人之注意（即依一般觀念，認為有相當知識經驗及誠意之人應盡之注意）而欠缺者，為「抽象的過失」；應與處理自己事務為同一注意而欠缺者，為「具體的過失」；顯

然欠缺普通人之注意者，為「重大過失」，故過失之有無，抽象的過失，乃以是否欠缺應盡善良管理人之注意定之；具體的過失，則以是否欠缺應與處理自己事務為同一之注意定之；重大過失，係以是否顯然欠缺普通人之注意定之，苟非欠缺其注意，即不得謂之有過失（最高法院42年台上字第865判例參照）。所謂「重大過失」，係以是否顯然欠缺普通人之注意定之，倘顯然欠缺普通人之注意者，為重大過失。而相對人或利害關係人有否「重大過失」，致未能在行政程序或救濟程序中主張其事由，應依具體案件情形，為客觀之事後審查判斷（最高行政法院101年度判字第221號判決意旨參照）。

2.原告有即時追蹤並揭露其子公司破產程序進度之義務：

(1)按資本市場的存在可使資金需求單位迅速取得成本低廉的資金，相對地，資金供給單位亦可以透過資本市場提供剩餘的資金以獲得合理的報酬率。由於資本市場與一國的經濟發展息息相關，因此促進資本市場的穩定發展與保障投資人之基本權益具有高度必要性。然而，市場上的資金需求者往往掌握了優勢資訊，而資金供給者卻是在無法獲得充分資訊的情形下作選擇，導致資本市場一直以來充斥著逆選擇問題。因此，必須降低資金需求者與供給者間的資訊不對稱弊害（諸如逆選擇及內線交易等），以提供一具效率、公正的資本市場交易平台，一直廣受世界各主要國家重視。

(2)按證券交易法第14條第1項及第2項規定：「（第1項）本法所稱財務報告，指發行人及證券商、證券交易所依法令規定，應定期編送主管機關之財務報告。（第2項）前項財務報告之內容、適用範圍、作業程序、編製及其他應遵行事項之財務報告編製準則，由主管機關定之……。」第36條第1項第1款及第3項第2款規定：「（第1項）已依本法發行有價證券之公司，除情形特殊，經主管機關另予規定者外，應依下列規定公告並向

主管機關申報：一、於每會計年度終了後3個月內，公告並申報由董事長、經理人及會計主管簽名或蓋章，並經會計師查核簽證、董事會通過及監察人承認之年度財務報告。(第3項)第1項之公司有下列情事之一者，應於事實發生之日起2日內公告並向主管機關申報：……二、發生對股東權益或證券價格有重大影響之事項。」第140條規定：「證券交易所應訂定有價證券上市審查準則及上市契約準則，申請主管機關核定之。」

(3)又按證券發行人財務報告編製準則第4條規定：「(第1項)財務報告指財務報表、重要會計項目明細表及其他有助於主要使用者決策之揭露事項及說明。(第2項)財務報表應包括資產負債表、綜合損益表、權益變動表、現金流量表及其附註或附表。……(第5項)本準則所稱重大，係指財務報告資訊之遺漏、誤述或模糊可被合理預期將影響一般用途財務報告主要使用者以該財務報告資訊所作決策之情形。重大之判斷取決於資訊之量化因素或質性因素，量化因素應考量認列於財務報表之影響金額，及可能影響主要使用者對發行人財務狀況、財務績效及現金流量整體評估之未認列項目(包括或有負債及或有資產)；質性因素至少應考量發行人特定因素及外部因素，包括關係人之參與、不普遍之交易、非預期之差異或趨勢變動、所處之地理位置、其產業領域或營運所在地之經濟情況等。」又所稱財務報告之「主要使用者」係「指無法要求報導個體直接對其提供資訊，而必須依賴一般用途財務報告以取得其所需財務資訊者，包括現有或潛在之投資人、貸款人及其他債權人，故財務報告內容應以主要使用者之資訊需求出發……」(同條立法理由參照)。

(4)再按臺灣證券交易所股份有限公司有價證券上市契約準則第3條規定：「證券相關法令及證券交易所章則暨公

告事項規定均為有價證券上市契約之一部分，契約之任一方皆應遵守之。」

- (5)末按臺灣證券交易所股份有限公司對上市公司重大訊息之查證暨公開處理程序第4條第1項第5款規定：「上市公司重大訊息，係指下列事項：……五、上市公司、或其母公司、或其子公司進行公司重整或破產之程序，及其進行政務中所發生之一切事件，包括任何聲請、受法院所為之任何通知或裁定，或經法院依相關法令所為之禁止股票轉讓之裁定，或保全處分在內，或前開事項有重大變更者。」第6條第1項第1款規定：「上市公司應依下列各款所定申報期限，將重大訊息內容或說明輸入本公司指定之網際網路資訊申報系統：一、有第4條第1項各款規定情事者，除該條項第40款應於本公司公告暫停或恢復其有價證券交易後1小時內輸入外，餘各款規定情事應於事實發生日起次一營業日交易時間開始2小時前輸入。但於其前發布新聞稿者，則應同時輸入。」
- (6)是以，上市公司對於重大訊息之發生，有即時充分揭露之義務，且投資大眾、貸款人及其他債權人等外部財務報表使用者，對於上市公司「每一年度期末」當日之財務狀況，及公司「每一年度當年」收益及費損等經營績效，端賴公司「每一年度」財務報表及其附註資訊之允當表達及充分揭露，始能避免居於資訊劣勢而決策錯誤致生投資或債權不能回收之損失。又針對公司「每一年度」財務報表之相關重大事項，更有賴公司於「每一年度」編製財務報表及其附註資訊前，均已恪盡資訊收集及查證等注意義務，使公司及時熟稔訊息（to be well informed timely），並於「每一年度」之財務報表及其附註資訊，予以充分揭露，使主要使用者等大眾人士可得獲悉金額鉅大或性質特殊等重大財務資訊，避免大眾面臨資訊遺漏、誤述或模糊之劣勢，自不待言。

- 01 3.經查，本件原告係100%持有荷蘭BMH公司，原告係荷蘭BMH
02 公司之唯一股東，德國BMG公司亦為荷蘭BMH公司轉投資之
03 BenQ Wireless GmbH(下稱德國BMWG公司)100%再轉投資之
04 公司。換言之，荷蘭BMH公司為原告之子公司、德國BMWG
05 公司為原告孫公司、德國BMG公司為原告之曾孫公司，此
06 有荷蘭BMH公司轉投資架構圖及原告94年及93年12月31日
07 財務報表轉投資事業相關資訊可稽(參原處分第1卷第568
08 頁、第569頁、第571頁；本院卷1第201頁、第202頁)。荷
09 蘭BMH公司及德國BMG公司於95年12月27日、同年9月28日
10 分別向荷蘭、德國法院聲請無力清償保護，當地法院則分
11 別於96年1月間宣布啟動德國BMG公司、德國BMWG公司及荷
12 蘭BMH公司之破產程序，並任命破產管理人乙節，有原告9
13 5年度年報及財務報表之附註揭露可佐(參本院卷2第149、
14 174頁)。原告105年度營所稅結算申報，原列報投資損失0
15 元，經被告107年6月25日核定投資損失、課稅所得及應納
16 稅額皆為0元(參原處分第1卷第1頁、第2頁)，原告就被告
17 前開核定未於法定期間內申請復查，業告確定，嗣於110
18 年5月31日、同年7月29日、同年9月6日及同年9月29日主
19 張因110年5月26日始知悉荷蘭BMH公司之破產程序已於105
20 年度完成，申請將投資損失由原申報0元更正為16,227,58
21 8,528元等情，有原告110年5月31日函、110年7月29日
22 函、110年9月6日函及110年9月29日函可佐(參原處分第1
23 卷第5頁、第18頁至第20頁、第23頁、第86頁至第89頁)。
- 24 4.惟依前揭說明，原告對其子公司荷蘭BMH公司之破產程序
25 及其進程序中所發生之一切事件，包含向法院「聲請」
26 破產程序、法院宣布「啟動」破產程序及法院裁定破產程
27 序「終結」等與破產程序進行相關之一切事件，本屬原告
28 應及時向大眾揭露之重大訊息，尤其就破產程序何時終
29 結，其終結對原告權利義務有何影響等重要事項，原告更
30 應主動追蹤及確認，並及時為重大訊息之公告(可參考附
31 件1，其他上市公司就子公司破產程序所為之公告)。原告

01 僅揭露荷蘭BMH公司已聲請、法院已啟動破產程序，對於
02 破產程序是否終結此一重要事項，卻主張因破產程序期間
03 很長，到後期幾乎沒有主動追蹤，直到110年才因主動追
04 蹤始知悉荷蘭BMH公司已於105年度經荷蘭法院裁定破產程
05 序終結云云(參本院卷2第222頁)，顯係忽略其身為上市公
06 司之資訊揭露義務，於法不合，並不可採。況且，就本件
07 而言，系爭投資損失 16,227,588,528元在哪一年度實際
08 符合查核準則第99條投資損失認定要件，致使依法於符合
09 之當年度減少公司稅捐負擔達數百億餘元之鉅額，此係攸
10 關原告之財務報告主要使用者(諸如股東等)權益甚鉅，
11 並且性質特殊，核屬原告之「每一年度」重大財務事項
12 (系爭損失於各當年度期間內是否已成就投資損失之認列
13 減除所得額要件)，原告基於各當年度財務報表及其附註
14 之充分揭露及公允表達，本即必須按「每一年度」履行恪
15 盡資訊收集及查證等注意義務，原告本應於「每一年度」
16 予以例行查證，縱使原告主張已將系爭投資損失評估為永
17 久性差異，毋庸逐年評估遞延所得稅資產之實現情形云云
18 (參本院卷2第247頁)，亦無法免除其「每一年度」均應確
19 認，並於符合查核準則第99條投資損失認列要件時應及時
20 於財務報表及其附註充分揭露之義務。

21 5.綜上，原告係國內上市公司，基於保護投資人及債權人等
22 利害關係人，原告有責任編製允當表達之財務報表及揭露
23 重要財務資訊之義務，且應逐年關注並取得荷蘭BMH公司
24 之破產程序終結與否之相關資料，倘符合查核準則第99條
25 投資損失之認列要件，即應檢附相關證明文件於稅務申報
26 時列報投資損失，並及時於財務報表及其附註充分揭露。
27 惟原告疏於及時取得重要財務資訊，恣意逕將「每一年
28 度」之查證義務，推延成為數年未為查證，以致遲至110
29 年間始知悉荷蘭BMH公司早於105年破產終結，進而為本件
30 非常救濟方式之爭訟，應認原告多年均遲誤不予查證相關
31 資訊，長期不履行注意義務，對有義務揭露之重大財務資

訊漠不關心，具有應注意、能注意而不注意之重大過失，則依行政程序法第128條第1項但書之規定，原告有「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」之情形，是原告依該條規定主張行政程序重開，亦屬無據。

(三)被告以原處分否准原告列報系爭投資損失，尚無違誤：

1.按所得稅法第24條第1項前段規定：「營利事業所得之計算，以其本年度收入總額減除各項成本費用、損失及稅捐後之純益額為所得額。」又依行為時查核準則第99條第1款、第2款前述規定，投資損失應以實現者為限；其被投資之事業發生虧損，而原出資額並未折減者，不予認定。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。是故所得稅法第24條第1項得減除之各項成本費用損失，基於核實課稅法則，除法律有特別規定外，應以已實現者為限。而所稱投資損失應以實現者為限，係指投資後被投資公司因其營業上活動所發生之損失實現，致營利事業原出資額折減而言。至於投資損失是否實現，依司法院釋字第420號解釋及行為時稅捐稽徵法第12條之1第1、2項規定，並參以最高行政法院104年12月份第1次庭長法官聯席會議決議：「按行為時（民國93年1月2日修正發布）營利事業所得稅查核準則第99條第1款、第2款規定：『投資損失：一、投資損失應以實現者為限；其被投資之事業發生虧損，而原出資額並未折減者，不予認定。二、投資損失應有被投資事業之減資或清算證明文件。』本題乙公司之設立目的僅在持有丙公司股權，別無其他營運活動，實際上運用甲公司投資款產生營運虧損者為丙公司，而非乙公司。則乙公司即使外觀上辦理減資彌補虧損，甲公司並依上開規定提出乙公司之減資或清算證明文件，因丙公司並未辦理減資彌補虧損，對甲公司而言，其投資乙公司之資本額，未因此而折減；至於乙公司雖形式上辦理減資，折減甲公司之出資額，實質經濟上難認甲公司投資損失確已實現，並不符合上開規定之投資損

失認列要件。」之意旨，應以實質經濟事實關係為依據，而非以形式外觀為準。如被投資事業在國外無實質營運活動者，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，且基於核實課稅原則，其證據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已（最高行政法院108年度判字第171號判決、105年度判字第523號判決意旨參照）。

2.投資損失係稅捐債權之減項（即稅捐債權消滅或減縮之範疇），依舉證責任分配原則，應由納稅義務人負舉證責任（最高行政法院102年度判字第730號判決意旨參照）。又按租稅稽徵程序，稅捐稽徵機關雖依職權調查原則而進行，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，因而課納稅義務人申報協力義務，有司法院釋字第537號解釋可參。又有關營利事業所得加項之收入，雖應由稅捐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額之減項，有利於納稅義務人，依行政訴訟法第136條準用民事訴訟法第277條規定，應由納稅義務人就營業費用事實之存在，負客觀舉證責任（最高行政法院110年度上字第551號判決、110年度上字第790號判決、111年度上字第94號判決意旨參照）。另當事人主張事實，須負舉證責任，倘其所提出之證據不足為主張事實之證明，自不能認其主張之事實為真實。準此，納稅義務人主張有發生營業成本、費用或損失情事，皆係計算營利事業所得額之減項，不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任。是本件原告主張已發生投資損失情事，自應提示系爭投資損失確已實現，其原始出資額確已折減之證據，以供查核。

3.本件原告105年度營所稅結算申報，列報投資損失、課稅所得及應納稅額皆為0元，經被告於107年6月25日為相同

核定，原告未於法定期間內申請復查，業告確定，嗣原告以110年5月31日函、110年7月29日函及110年9月6日函(參原處分第1卷第5頁、第18頁至第20頁、第23頁)申請行政程序重開，更正及增列投資損失22,052,466,234元(110年5月31日函)、16,554,186,200元(110年7月29日函、110年9月6日函)，復以110年9月29日函(參原處分第1卷第86頁至第89頁)更正投資損失為16,227,588,528元，本件不符合行政程序重開之要件，已如前述。實體上，就本件原告欲更正投資損失為16,227,588,528元而言，本件系爭投資損失既係因荷蘭BMH公司及其子公司因併購西門子公司手機事業後持續發生嚴重營業虧損，致95年底啟動破產程序而生，自應依查核準則第99條有關投資損失之規定核實認列。然本院基於下列之理由認原告所提事證亦不足以證明系爭投資損失確已實現，可得列報作為原告課稅所得減項：

(1)原告之子公司荷蘭BMH公司並無實質營運功能：

①查核準則第99條第1款、第2款、第5款及第6款規定：

「投資損失：一、投資損失應以實現者為限；其被投資之事業發生虧損，而原出資額並未折減者，不予認定。二、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。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，並應有我國駐外使領館、商務代表或外貿機關之驗證或證明；在大陸地區者，應有行政院大陸委員會委託處理臺灣地區與大陸地區人民往來有關事務之機構或團體之證明。……五、因被投資事業破產而發生投資損失，以法院破產終結裁定日為準。六、因被投資事業清算而發生投資損失，以清算人依法辦理清算完結，結算表冊等經股東或股東會承認之日為準。」查核準則第99條係關於投資損失如何認定之細

01 節性及技術性規定，其規範投資損失應以實現者為
02 限，核與所得稅法第24條揭禁之收入與成本費用配合
03 原則相符，係為避免投資損失浮濫列報致違反租稅公
04 平原則所必要。至上述本條第2款及第6款規定則是關
05 於證明方法之技術性規範，其基本立意為被投資事業
06 實際發生營運虧損並以減資彌補、破產或清算方式實
07 現者，致投資公司之原始出資額折減時，始有列報投
08 資損失之適用，尚非謂被投資事業一有減資、破產情
09 事，形式上取得減資、破產之證明文件，即當然合於
10 本條規定之投資損失列報要件。蓋有關課徵租稅構成
11 要件事實之判斷及認定，應以其實質上經濟事實關係
12 及所產生之實質經濟利益為準，而非以形式外觀為
13 準，否則容易造成租稅規避，無以實現租稅公平。稅
14 法上規範之投資損失，係以被投資事業實質發生營運
15 虧損為限，並透過減資彌補、解散清算甚至破產之方
16 式，造成其出資額折減者，投資損失才算真正實現，
17 並非僅檢附形式減資、清算破產文件或形式上的查核
18 準則第99條第2款所規定之被投資事業經駐外單位認
19 證之清算證明文件，即可認定(最高行政法院107年度
20 判字第261號判決意旨參照)。

21 ②原告雖檢附經我國荷蘭台北代表處驗證之荷蘭阿姆斯特
22 特丹地方法院110年7月20函文及其中文譯本等文件
23 (參本院卷1第337頁至第347頁)，作為原告對荷蘭BMH
24 公司之出資額16,227,588,528元(原告於94、95年間
25 分次匯出資金予荷蘭BMH公司)已因荷蘭BMH公司破產
26 程序終結而折減，其投資損失已實現之依據。然而，
27 依查核準則第99條規定，就國內營利事業列報其國外
28 被投資事業之投資損失，須具備實質營運而發生營業
29 上虧損之事實，並檢附相關證明文件始得列報，倘被
30 投資事業本身(假設為A公司)在國外且無因實質營運
31 所生營業上虧損，尚須提供其轉投資之具有實質營運

之事業(假設為B公司，不限1家公司)，因「營業上虧損」(B公司營業上損失)致該國外被投資事業(A公司)之轉投資發生損失實現之證明文件，國內營利事業才有列報投資損失以作為課稅所得減項之可能。準此，倘被投資事業(A公司)並「無」實質營運，縱令事後被投資事業(A公司)辦理破產程序終結致國內營利事業原出資額有所折減，此損失因「非」被投資事業(A公司)基於實質營運所生營業上虧損，難謂被投資事業(A公司)之投資損失已實現而有列報減除課稅所得之適用，因此，並不符合上述投資損失認列要件。

③經查，依原告94年及93年12月31日財務報表第8頁記載：「一、公司沿革……本公司於民國94年7月28日臨時股東會通過收購德國西門子公司……手機事業，並以民國00年00月0日為併購基準日，本公司並於荷蘭設立100%持股之控股公司，利用該控股公司下新設立之子公司或本公司原有直接及間接持股之子公司承接西門子分佈全球之手機事業相關資產及負債。」(參本院卷2第124頁)；原告94年年報第13頁記載略以：原告與西門子公司手機部門的合併正式於00年00月0日生效，總部設立於慕尼黑的德國BMG公司，也於同日開始運作(參本院卷2第159頁)；又94年年報第102、104頁(參本院卷2第164頁、第166頁)及組織架構圖(參本院卷1第201至202頁)記載荷蘭BMH公司下設19家公司略以：荷蘭BMH公司為原告之子公司，主要營業項目為「控股公司」；BMAT、BMDK、BMFR、BMGR、BMIT、BMNL、BMNO、BMPL、BMPT、BMRU、BMES、BMT R、BMUK、BMCL、BMCO、BMMG、BMWG等17家公司(下稱系爭17家子公司)為荷蘭BMH公司之子公司；BMG公司(即德國BMG公司)為BMWG之子公司(即德國BMG公司為荷蘭BMH公司之孫公司)；BMVG公司為BMG之子公司(即BMVG公司為荷蘭BMH公司之曾孫公司)；荷蘭BMH公司

於95年第1、2季又新設2家100%持股之子公司BMBR、B
MAR(參本院卷1第201頁、第202頁)，可知於荷蘭BMH
公司啟動破產程序前，其下設有至少19家子公司(下
稱系爭19家子公司)、1家孫公司及1家曾孫公司等被
控制公司(下統稱系爭21家被控制公司)。又原告併購
西門子公司之手機部門，係為創造原告之BenQ手機的
全球知名度，使BenQ手機得與其他世界級手機品牌相
抗衡，並達到增加手機訂單之原告重大企業目標(參
本院卷2第158頁)，且原告透過荷蘭BMH公司直接或間
接轉投資之系爭21家被控制公司，其等主要營業項目
為「電子產品之買賣」、「手機研發」、「電子產品
之生產及銷售」(參本院卷2第166頁)，可知實際進行
手機事業之研發、生產與銷售等實質營運活動者，係
荷蘭BMH公司下設系爭21家被控制公司，而非荷蘭BMH
公司。

④次查，本件原告於94年間因收購西門子公司手機事
業，並以荷蘭BMH公司下設21家公司，以直接或間接
承接西門子公司遍布於全球之手機事業之相關資產及
負債，嗣因所併購之手機事業持續發生營業上鉅額虧
損，原告於95年9月28日經董事會決議停止對荷蘭BMH
公司之資金挹注後，荷蘭BMH公司及其下設主要公司
德國BMG公司(即荷蘭BMH公司之孫公司)，於95年底分
別向法院申請無力清償保護，並於96年1月初分別經
荷蘭及德國當地法院宣告啟動破產程序，已如前述。
則依原告提示荷蘭BMH公司之94年1月1日至12月31
日、95年1月1日至6月30日損益表(參本院卷1第417
頁、第469頁)，均無營業收入、營業成本，僅有營業
費用，且非屬本業之零星營業外收入(例如：利息收
入、處分資產利益)占總收入100%，顯見荷蘭BMH公司
本身並「無」實質營運手機事業之事實，其僅有之營
業活動即為轉投資事業。

⑤再由原告94年及93年12月31日財務報表之附註揭露及原告所提供94年10至12月之荷蘭BMH公司長投變動表，可知原告於94年度之財務報表上係採權益法認列對荷蘭BMH公司之投資損失，而荷蘭BMH公司之投資損失主要係源自其再轉投資之系爭17家子公司發生營業上虧損所致，例如：原告94年度認列對荷蘭BMH公司之投資損失5,491,369千元(=依權益法認列之投資損失5,106,082+併購西門子公司手機部門遞延貸項調整385,287)，前開5,106,082千元主要係源自系爭17家子公司營業上虧損(130,983,948歐元)及荷蘭BMH公司自身損失(556,693歐元)，加計利息收入2,763,077歐元後，原告對荷蘭BMH公司之投資損失為128,777,564歐元(=130,983,948+556,693—2,763,077)，換算台幣後之金額即為財務報表上所認列之5,106,082千元(參原處分第2卷第1152頁、第1155頁、本院卷2第133頁)，95年1至6月之財務報表附註亦反映相同情節(參原處分第2卷第1089頁、第1092頁)。是實質上運用原告投資款而產生營業上盈虧之公司，於94年度係實際營運之系爭17家子公司(95年荷蘭BMH公司有再新設2家子公司)，在原告未提供實際營運之系爭19家子公司有我國駐外使領館、商務代表或外貿機關驗證之損失證明文件前，自難憑荷蘭BMH公司形式外觀之破產終結行為，即謂原告投資資本已生折減或投資損失已實現。此外由原告提供之荷蘭BMH公司94年10月1日至95年12月27日損益表，列報鉅額投資虧損293,123,607歐元(Loss on disposal of investment)(參本院卷1第516頁)、95年12月27日資產負債表列報累積虧損293,623,064歐元(Unappropriated earnings)(參本院卷1第514頁)，其累積虧損認列主因即係前述鉅額投資虧損所致，亦可知荷蘭BMH公司短期內之鉅額虧損係來自其轉投資事業(即系爭21家被控制公

司)，荷蘭BMH公司作為控股公司僅居間扮演導管作用，並無實質營運之營業上虧損。是故，荷蘭BMH公司本身並「無」實質從事手機事業致生鉅額營業損失之事實。換言之，原告注資於荷蘭BMH公司後，實質運用原告鉅額投資款產生嚴重營運虧損之公司並非荷蘭BMH公司，而係由荷蘭BMH公司擔任導管而為控股之系爭21家被控制公司，從而，本件原告有無投資損失，應視系爭21家被控制公司之投資額有無實際發生營業上虧損而定。亦即，原告對荷蘭BMH公司之出資額16,227,588,528元，得否認為因破產終結已全數折減，有無查核準則第99條列報減除原告課稅所得之適用，應審酌原告併購西門子公司後，系爭21家被控制公司因實質營運手機等事業所生「營業上虧損」是否確實均已實現，且相關營業上虧損是否均取得經我國駐外使領館、商務代表或外貿機關驗證之證明文件，以供作為判斷認列投資損失之依據。

- ⑥原告雖又主張荷蘭BMH公司主要營運活動為「Managing shares in and financing record keeping for and running subsidiary companies」（管理對子公司之持股、投資、記錄保存及治理子公司），主要業務性質為投資控股公司，負責管理子公司之事務，員工人數約為20人，多為財務後勤人員，足徵荷蘭BMH公司係具實質營運功能之公司云云（參原處分第1卷第302頁；本院卷1第34頁、第512頁）；實則，荷蘭BMH公司所從事者僅係其扮演導管公司，以其控股公司之地位，居於系爭21家被控制公司之上層而處理所生之附隨性事務活動（例如：股權管理、轉投資公司帳務處理及監督治理子公司等），尚非實質營運手機相關產銷事業。再者，原告並未完整提供荷蘭BMH公司20名員工從事業務之具體內容資料（僅提供部分人員名單及職稱，參原處分第1卷第302頁），仍無從審酌荷蘭B

01 MH公司是否確實從事手機產銷等營運致生營業上鉅額
02 虧損。並且，原告就荷蘭BMH公司係以掌理投資控股
03 為業之控股公司，而非實際進行手機研發、生產及銷
04 售乙節，並無爭執(參本院卷1第34頁)，在在顯示荷
05 蘭BMH公司其性質乃係導管公司，其活動主要為控管
06 其轉投資之持股事宜，並無實質從事手機研發及產銷
07 等營業上活動，惟本件原告得否列報系爭投資損失以
08 減除課稅所得，尚應視荷蘭BMH公司下設系爭21家被
09 控制公司實際進行手機事業所生「營業上虧損」是否
10 已實現，其發生之鉅額損失是否合理且必要，又是否
11 取得經我國駐外使領館、商務代表或外貿機關驗證之
12 營業上虧損證明文件等，以供作為判斷依據，已如前
13 述，則原告一再空言主張荷蘭BMH公司係具實質營運
14 功能之公司，本件應適用查核準則第99條第2款本
15 文，原告僅提出荷蘭BMH公司破產終結之證明文件已
16 符合規定云云(參本院卷2第252頁、第253頁)，尚難
17 憑採。

18 (2)原告迄未提示其轉投資公司實際發生營運虧損之完整證
19 明文件供被告勾稽：

20 ①提示帳簿、文據，特別是在「營利事業」之情形，並
21 非僅要求「納稅義務人將眾多而未經整理之帳證資
22 料，交給稅捐機關查核」，即認其「協力義務」已了
23 結。而是要求其提出「符合會計帳簿結構、可相互對
24 比查閱、整理完備且符合會計法規要求」之文書
25 (帳)與憑證(證)為據(最高行政法院107年判字第
26 49號判決意旨參照)。又本件原告對荷蘭BMH公司之出
27 資額16,227,588,528元是否已全數折減，即投資損失
28 是否已實現，應審酌系爭21家被控制公司因實質營運
29 手機等事業所生「營業上虧損」是否確實均已實現，
30 且相關營業上虧損是否均取得經我國駐外使領館、商

01 務代表或外貿機關驗證之證明文件，以供作為判斷依
02 據，已如前述。

03 ②原告主張荷蘭BMH公司申請破產後，其投資之子公司
04 陸續申請破產、清算或出售，並提供荷蘭BMH公司投
05 資之子公司(即系爭19家子公司)，於荷蘭BMH公司申
06 請破產後之現況彙整表及相關證明文件(參原處分第2
07 第895頁至第1024頁)，惟查原告所提示資料，「未」
08 依查核準則第99條第2項但書規定，經我國駐外使領
09 館、商務代表或外貿機關之驗證或證明，且其所提示
10 之「未」經驗證之註銷資料或許能佐證公司解散之事
11 實，然而尚不足以證明原告對荷蘭BMH公司之出資額1
12 6,227,588,528元已全數折減，亦即投資損失是否實
13 現或實際損失金額仍然不明，何況依原告所提供前開
14 彙整表，尚有6家子公司資料未提供，難認原告所提
15 事證已足以證明系爭投資損失確已實現。從而，原處
16 分否准原告申請更正申報書以認列系爭投資損失，即
17 無違誤。

18 七、綜上所述，本件原告所執各節，尚非可採，原處分並無違
19 誤，訴願決定遞予維持，亦無不合。原告訴請判決如聲明所
20 示，乃無理由，應予駁回。

21 八、本件事證已臻明確，兩造其餘攻擊防禦方法及訴訟資料，經
22 核均與本件判決結果不生影響，故不逐一論述，併此敘明。
23 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
24 前段，判決如主文。

25 中 華 民 國 115 年 8 月 6 日

26 審判長法官 林家賢

27 法官 郭淑珍

28 法官 吳坤芳

29 一、上為正本係照原本作成。

30 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
31 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	

01
02
03

書影本及委任書。
中 華 民 國 115 年 8 月 6 日
書記官 何閣梅