

臺北高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第五庭

114年度訴字第28號

115年5月7日辯論終結

原告 華碩電腦股份有限公司

代表人 施崇棠

訴訟代理人 蘇偉哲 律師

被告 財政部臺北國稅局

代表人 樓美鐘（局長）

訴訟代理人 李佩玲

許碧容

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11月7日台財法字第11313923250號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主 文

原告之訴駁回。

訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

一、被告之代表人原為吳蓮英，嗣於訴訟進行中變更代表人為謝慧美、樓美鐘，並經新任代表人承受訴訟（見本院卷2第158、266頁），核無不合，應予准許。

二、事實概要：

原告107年度營利事業所得稅結算申報，列報其他損失新臺幣(下同)2,300,548,741元；被告依據申報及查得資料，以其中2,296,320,300元(下稱系爭款項)不符所得稅法第38條規定等，否准認列，核計為4,228,441元，併同其餘調整，核定課稅所得額7,952,178,791元，補徵稅額538,130,107元(嗣依原告提示資料核增境外所得可扣抵稅額，更正為536,726,526元)。原告不服，申請復查，未獲變更，遂向財政部

01 提起訴願，經財政部113年11月7日台財法字第11313923250
02 號訴願決定(下稱訴願決定)駁回，原告仍不服，提起本件行
03 政訴訟。

04 三、本件原告主張：

05 (一)緣歐洲聯盟執行委員會(下稱歐盟執委會)於104年3月間
06 針對ASUS產品於歐洲市場之經銷活動進行突襲調查時，認
07 原告及其德國子公司Asus Computer GmbH(下稱德國華
08 碩)、法國子公司Asus France SARL(下稱法國華碩)恐
09 涉嫌干預當地零售商獨立決定其轉售ASUS產品價格之權
10 利，遂經初步調查蒐集有關資料後，於106年2月初基於原
11 告為母公司，對子公司德國華碩、法國華碩之行為均具重
12 大影響力，而啟動對原告集團涉及在歐盟境內對電子產品
13 限制(固定)轉售價格或制定最低銷售價格之相關行政程
14 序。歐盟執委會於106年2月6日向原告徵詢採取合作程序
15 之意願，並經原告提出和解提議，幾經協商，最終雙方於
16 107年間達成共識原告應分別與德國華碩、法國華碩連帶
17 給付58,162,000歐元及5,360,000歐元(即系爭款項之金
18 額)。

19 (二)系爭款項係由原告與歐盟執委會進行合作程序，並就原告
20 違規之事實範圍、應繳納之款項數額進行討論、相互讓步
21 之結果，該款項自應定性為「和解金」，而非屬所得稅法
22 第38條規定之「罰鍰」。被告逕以系爭款項具「罰鍰」之
23 形式外觀即否准認列為原告107年當年度之其他損失，其
24 主張殊有可議：

25 1.原告依「合作程序」提出具拘束力之和解要約予歐盟執
26 委會後，歐盟執委會依照該要約之內容出具決議書，性
27 質上即與我國行政程序法第136條之行政和解契約類
28 似。

29 2.財政部北區國稅局就訴外人奇美電子股份有限公司(於
30 99年3月間已併入群創光電股份有限公司，下稱群創)
31 於99年8月間因遭歐盟執委會裁處而支付予歐盟執委會

01 的款項，曾於104年度核認為「和解金」而准予認列為
02 其他損失，與本件情形並無不同，自應比照辦理。

03 3.系爭款項之性質為何，應自「實質認定」。財政部逕以
04 系爭款項於歐盟競爭法及決議書內容中均被稱為「罰
05 鍰」（“fine”）及歐盟理事會第1/2003號競爭法令施
06 行規則並無和解程序之明文為由，主張被告認定系爭款
07 項為罰鍰，無視原告於本件確實係參與由歐盟執委會所
08 啟動之「合作程序」，並就調查事實及支付金額確實經
09 雙方協商確認等事實，其事實認定即有可議。

10 (三)退步言之，縱認為系爭款項之性質並非和解金而為罰鍰，
11 依所得稅法第38條、財政部67年11月2日台財稅字第37326
12 號函(下稱財政部67年11月2日函)及財政部100年7月14日
13 台財稅字第10000173320號函(下稱財政部100年7月14日
14 函)之意旨，我國營利事業因遭外國政府或單位裁處所繳
15 納之罰鍰，亦得認列為其他損失：

16 1.所得稅法僅於中華民國主權所及範圍內生效力，故所得
17 稅法第38條規定之各項罰鍰應僅限違反我國法令而遭處
18 罰鍰者，並不包含違反外國法律而遭處罰鍰之情形。

19 2.承上，依財政部67年11月2日函及財政部100年7月14日
20 函之意旨，遭外國政府裁處之罰鍰得作為損失列支，則
21 本件原告支付系爭款項予歐盟之性質為罰鍰，本件亦有
22 上揭財政部函釋之適用，原告自得認列系爭款項為其他
23 損失，被告尚不得逕以案例事實不同認為不得援用。

24 (四)原告為歐盟執委會決議書當事人之一，歐盟執委會復認定
25 原告因間接持有德國華碩及法國華碩之百分之百股權，在
26 經濟上應視為單一企業，故縱使原告未直接銷售產品予德
27 國及法國之零售商，亦無法否定原告對於子公司有監督管
28 理及決策之權，實難謂系爭款項與原告之營業行為無關。
29 倘被告主張系爭款項屬銷貨行為所衍生之相關損失費用僅
30 得與銷貨收入配合認列，因原告確實自全球市場（包含德
31 國等歐洲市場）獲有銷貨收入，並認列於原告各年度之營

01 業收入，亦應准予原告認列。被告以原告未直接銷售產品
02 予德國及法國當地零售商，否准原告列報系爭損失，其見
03 解顯有可議。退步言，倘認為原告並非因負擔自己責任而
04 支付系爭款項予歐盟，而係代其子公司履行支付款項之責
05 任，按財政部67年11月2日函之意旨，系爭款項亦得認列
06 為原告支出款項當年度（即107年）之其他損失。

07 (五)退步言，倘認原告繳納之系爭款項為罰鍰，據悉我國另有
08 面板業者前因違反歐盟競爭法遭裁罰案件，同為我國人民
09 或企業於他國進行營業行為時違反外國法律規定而遭裁
10 罰，被告亦曾允准前揭面板業者就其遭裁罰並已繳納之金
11 額認列為業者實際繳納之當年度損失，本件情形與該案高
12 度相似，自應得比照面板案之處理方式，允許原告認列系
13 爭款項為107年之其他損失：

- 14 1.我國多家面板業者前於95年至99年間經歐盟執委會認定
15 有違反歐盟競爭法行為並開啟調查程序，並於99年8月
16 分別遭歐盟執委會裁處鉅額罰鍰（下稱「面板案」），
17 本件情形與該案高度相似，自應得比照辦理認列為原告
18 107年之其他損失。
- 19 2.就前揭面板案之處理，我國政府邀集各行政部會積極協
20 助上開面板業者應變，並就其支付予歐盟之罰鍰允准業
21 者認列為損失，俾落實政府照顧我國廠商在國外權益之
22 政策目標；則倘鈞院認本件原告所支付之系爭款項性質
23 為罰鍰而與面板業者支付者相同，原告自應得比照面板
24 案處理方式，將107年度實際繳納之系爭款項認列為當
25 年度其他損失，方符平等原則。
- 26 3.經法院查詢結果，面板案中友達、瀚宇彩晶及群創，於
27 域外違反外國反托拉斯法而遭裁處，所應支付予外國政
28 府之款項，與本件原告支付予歐盟執委會之系爭款項，
29 本質並無不同，稽徵機關既准予上開面板業者認列其支
30 付之款項為當年度其他損失，自無理由否准原告所請。

01 (六)訴願決定或有謂本件歐盟執委會認定原告違反歐盟運作條
02 約之行為，亦可能屬我國公平交易法所禁止，故不得認列
03 損失云云，惟無論本件原告於歐盟所涉犯行為為何均非我
04 國公平交易法規定效力所及，自不應影響系爭損失之認
05 列：

06 1.歐盟運作條約第101條所欲維護法益係為「維護歐盟境
07 內消費者之利益」，與我國公平交易法之立法目的無從
08 等同視之；本件原告之行為亦非違反我國之公平交易
09 法。

10 2.縱退步言之，原告確有違反我國公平交易法，被告亦僅
11 得至多扣除公平交易法第19條之5,000萬元上限罰鍰金
12 額，不得全數剔除。

13 3.面板案與本件情形類似，已如前述；該案中面板業者所
14 涉犯之卡特爾行為，我國公平交易法中亦有相同之立法
15 例，被告並未以此為由剔除面板業者就繳納罰鍰予歐盟
16 所認列之損失，卻否准原告認列本件系爭款項為稅上損
17 失，且無法說明兩案不同處理方式之正當理由，被告否
18 准原告認列本件系爭款項為稅上損失，自屬違反平等原
19 則。

20 4.由是可知，訴願決定固將原告因違反歐盟運作條約第10
21 1條第1項規定而遭裁處之罰鍰與違反我國公平交易法第
22 19條規定所得裁處之罰鍰等同視之，惟無論自法理或過
23 往實務處理情形觀之，原告支付予歐盟之系爭款項是否
24 得認列為當年度損失之爭議，與我國公平交易法第19條
25 規定及歐盟運作條約第101條第1項規定是否屬相同立法
26 例均無涉，自不得作為否准原告認列損失之審酌因素，
27 訴願決定書前揭認定實屬無據。

28 (七)聲明：

29 1.訴願決定及原處分（含復查決定）關於否准更正其他損
30 失2,296,320,300元之部分均撤銷。

31 2.訴訟費用由被告負擔。

01 四、被告則以：

02 (一)原告係透過ASUS INTERNATIONAL LIMITED、CHANNEL PILO
03 T LIMITED及ASUS TECHNOLOGY PTE. LIMITED，間接持有德
04 國華碩公司和法國華碩公司100%股權，本件依原告提示之
05 歐盟執委會Case AT. 40465-ASUS決議書，歐盟執委會以原
06 告等(包括原告、德國華碩、法國華碩)於100年至103年間
07 限制德國、法國零售商獨立訂價(轉售價格)，違反歐盟競
08 爭法，依據歐洲聯盟運作條約(Treaty on the Functioni
09 ng of the European Union, TFEU)第101條規定及歐洲聯
10 盟規則(Council Regulation [EC])No 1/2003 第7條(行
11 為命令)及第23條(罰款)規定調查及裁罰。歐盟執委會為
12 計算罰款金額，採計102年德國華碩在德國構成違規及法
13 國華碩在法國構成違規之銷售價值，考慮產品包括 1.德
14 國：為系統業務集團銷售之產品以及開放式平台業務集團
15 銷售之網絡、桌上型電腦及顯示器產品，以及 2.法國：為
16 開放式平台業務集團銷售所有產品。歐盟執委會另考量嚴
17 重程度(雖維持轉售價格本質上會產生限制競爭效果，惟
18 相比水平協議，限制競爭效果為低)，及原告於調查後，
19 積極配合調查等情，根據罰鍰指引第37點規定減少應處罰
20 鍰40%，最終決議對於在德國的侵害行為，處罰58,162,0
21 00歐元；對於在法國的侵害行為，處罰5,360,000歐元，
22 共處罰款63,522,000歐元(即系爭金額)，並認定原告應以
23 完全持有子公司之母公司身分，為上開子公司於德國及法
24 國之違規行為負連帶責任。

25 (二)原告雖主張系爭金額為其與執委會多次溝通協商之和解結
26 果，應為和解金，惟查：

27 1.所謂和解，依行政程序法第136條規定，係於行政機關
28 盡職權調查後，仍對事實或法律狀況不明，而與當事人
29 約定，互相讓步，以終止爭執之契約。至行政處罰係對
30 於違反行政法上義務者，予以追究責任之單方行政行為
31 (行政處分)，以期維護社會公共秩序之制度。

01 2.參酌前揭歐盟執委會Case AT. 40465-ASUS決議書內容可
02 知，原告與德國華碩、法國華碩縱於程序中向歐盟執委
03 會提出1紙「和解要約」，以及承認違法責任、於法定
04 義務外提供證據及放棄程序權利等行為，乃係欲藉此降
05 低罰鍰金額，並獲得最終罰鍰金額落於原告預期內結
06 果，與行政程序法第136條明定之和解顯然不同，相關
07 規定類似我國行政罰法第18條，受處罰者主動提供證據
08 並放棄提起行政訴訟之權利，以降低其應受責難程度，
09 而得以減輕罰鍰。

10 3.綜上，本件原告因子公司德國華碩、法國華碩對其所銷
11 售之產品採監控干預零售商轉售價格之作為，經歐盟執
12 委會調查核認系爭行為違反歐洲聯盟競爭法，而原告為
13 上開子公司最終母公司應就該違章行為負連帶責任，已
14 如前述，爰衡酌其子公司在德法銷售期間、銷售價值、
15 限制競爭情形及原告配合說明之程度，據以裁處系爭金
16 額之罰款，尚非事實或法律狀況未明之基礎上，所為之
17 約定，原告主張所支付者為和解金一節，應無足採。

18 (三)原告產品之經銷，係透過經銷商銷售予德法當地零售商，
19 與當地零售商無直接供貨關係，且係德國華碩及法國華碩
20 各自限制德法零售商獨立決定其轉售價格之行為；又原告
21 於第7次復查補充理由書說明德國華碩、法國華碩100年至
22 107年間並無盈餘分配情形等，且未能提示該等產品之銷
23 貨收入有直接列報或間接認列於原告107年度課稅所得之
24 相關證明文件，從而，本件既無法認定系爭罰鍰與原告10
25 7年度取有具體收入有關，依收入與成本費用配合原則，
26 即難認原告將之列為其他損失具稅務上之必要性及合理
27 性，且個案情節核與財政部67年11月2日函所適用之基礎
28 背景事實特徵有間。另依最高行政法院92年度判字第1048
29 號判決意旨，原告援引財政部67年11月2日函，主張所得
30 稅法第38條規定所稱「各項罰鍰」，不包括違反外國法律
31 遭處罰鍰情形，委不足採。

01 (四)經審視財政部100年7月14日函之案例背景，此案當事人所
02 涉違法事實及須負擔義務性質，與德國華碩、法國華碩違
03 反歐盟競爭法規致原告連帶受罰之事實，兩者有間，無法
04 比擬，併予敘明。

05 (五)德國華碩、法國華碩雖為原告間接持有100%股權之子公
06 司，然其在營運、財務及會計事項均應各自獨立，損費細
07 目亦應各自計算、各自分攤，亦即與一般國內不同企業間
08 之處理方式一致，母公司依法可享有之利益為年度決算
09 後，按出資比例取得子公司稅後盈餘，若子公司無稅後盈
10 餘，母公司即無利益可言。準此，德國華碩、法國華碩因
11 自身行為違反歐洲聯盟競爭法而遭處之罰款，自應由渠等
12 公司各自為其行為負擔相對罰款，並透過盈餘虧損，表現
13 於原告之財務報表，而非直接由原告列報系爭罰款，且查
14 原告在歐洲之銷售模式，係由原告銷售產品予關係企業，
15 再由關係企業銷售產品予德國及法國當地零售商，原告並
16 未直接銷售產品予德國及法國當地零售商，亦即並未自德
17 國及法國當地零售商取得收入及將相關所得合併課徵本國
18 營利事業所得稅。復依原告101及102年度營利事業所得稅
19 結算申報書關係人明細表及關係人交易明細表，並未有與
20 德國華碩及法國華碩交易資料，亦可得知原告於101及102
21 年度並未銷貨與德國華碩及法國華碩。是原告主張其個體
22 財報所認列之營業收入占母子公司合併之營業收入達7
23 7%，原告集團大部分之「產品銷貨收入」均已由原告認
24 列，其確有取自德國華碩及法國華碩之銷貨收入一節，顯
25 有誤解。

26 (六)原告主張，我國曾有多家面板業者因違反歐盟運作條約第
27 101條規定，遭歐盟執委會裁處罰鍰，本件與該等面板業
28 者案情雷同(均係違反歐盟運作條約第101條規定、均遭歐
29 盟執委會裁處罰鍰)，亦應就原告支付系爭罰鍰准予列報
30 損失等，原告就其主張提示1份歐盟執委會決議書(下稱執

01 委會LCD案決議書)，經與歐盟執委會Case AT. 40465-ASUS
02 決議書對照：

03 1.就違法行為而言，本件係歐盟執委會認定德法華碩公司
04 涉有「垂直限制」情形，違反歐盟運作條約第101條規
05 定；而歐盟執委會LCD案決議書，則係我國及外國營利
06 事業涉「卡特爾」案件(此決議書第1段：1. This Decis
07 ion relates to a cartel……)，為歐盟運作條約第10
08 1條規定涵蓋禁止之「水平協議」行為。

09 2.就行為人及受處罰者而言，本件承上說明，係歐盟執委
10 會認定德國華碩、法國華碩直接參與違法行為，原告則
11 以完全持有德國華碩、法國華碩之母公司身分，分別為
12 德國華碩公司及法國華碩公司負連帶責任，並因此連帶
13 受罰；而歐盟執委會LCD案決議書，以其中我國營利事
14 業AU Optronics Corporation(下稱AUO)為例，執委會
15 係以AUO公司員工在特定期間直接參與「卡特爾」會
16 議，認定AUO直接參與違法行為而負違法責任，並依第
17 1/2003號規則第23條第2項規定裁處AUO罰鍰(歐盟執委
18 會LCD案決議書第6. 2. 3. 段、第8. 5. 段及通過之決議參
19 照)等。

20 3.基上，兩案之違法行為、案情內容有別，且原告所陳案
21 件之我國營利事業(如AUO)能否將該等違法行為之不利
22 處置，於當年度營利事業所得稅申報為其他損失，尚須
23 由該管稽徵機關就個案處罰性質等具體情節加以審酌；
24 同樣地，本件原告能否將連帶受罰而繳納之罰鍰，於10
25 7年度營利事業所得稅列報為其他損失，亦應由被告究
26 明個案事實為適法處置，是縱二者均屬違反歐盟運作條
27 約第101條規定遭執委會裁處罰鍰，此亦不足以作為即
28 應一致認列損失之依據。

29 (七)聲明：

30 1.駁回原告之訴。

31 2.訴訟費用由原告負擔。

01 五、本院之判斷：

02 (一)本件相關法規：

- 03 1.行為時所得稅法第24條第1項前段規定：「營利事業所得
04 之計算，以其本年度收入總額減除各項成本費用、損失及
05 稅捐後之純益額為所得額。」第38條規定：「經營本業及
06 附屬業務以外之損失，或家庭之費用，及各種稅法所規定
07 之滯報金、怠報金、滯納金等及各項罰鍰，不得列為費用
08 或損失。」
- 09 2.所得稅法施行細則第42條之1規定：「本法第38條所稱之
10 各項罰鍰，係指依各種法規所科處之罰鍰。」
- 11 3.營利事業所得稅查核準則（下稱查核準則）第62條規定：
12 「經營本業及附屬業務以外之費用及損失，不得列為費用
13 或損失。」第90條第6款規定：「……六、各種稅法所規
14 定之滯納金、滯報金、怠報金等及各種法規所科處之罰
15 鍰……不予認定。」

16 (二)查事實概要欄所載事實，除後述部分外，為兩造所不爭執，
17 並有原告申報書（見原處分卷第124頁）、被告調整說明
18 （見原處分卷第738頁至第739頁）、復查決定書（見本院卷
19 一第67頁至第75頁）及訴願決定書（見本院卷一第77頁至第
20 100頁）在卷可稽，堪信為真實。

21 (三)本件兩造爭執，在於原告107年度營利事業所得稅結算申
22 報，於其他損失中列報其他損失2,296,320,300元，被告予
23 以剔除，是否適法有據？經查：

24 1.系爭款項係因原告之海外關係企業因違法情事，致遭歐盟
25 執委會決議裁處罰鍰：

26 (1)查原告透過其海外ASUS International Limited、Chan
27 nel Pilot Limited、ASUS Technology PTE. Limited
28 等子公司，間接對德國華碩及法國華碩等二企業，均分
29 別持股100%（見原處分卷第1231頁）。

30 (2)依原告提示之107年7月24日歐盟執委會裁罰調查報告
31 （Case AT.40465）及裁罰決議（見原處分卷第1277頁

01 至第1300頁，下稱決議書)所載，歐盟執委會以「100
02 年3月3日至103年6月27日期間，德國華碩有多項措施旨
03 在限制德國零售商獨立決定其轉售價格的能力」，且
04 「102年4月7日至103年12月15日期間，法國華碩有多項
05 措施旨在限制法國零售商獨立決定其轉售價格的能力」
06 等情事，乃認德國華碩及法國華碩違反歐盟競爭法，即
07 依據歐盟運作條約第101條規定，及歐盟理事會規則(C
08 ouncil Regulation)其中(EC)No 1/2003號規定之第7
09 條(要求停止違規行為)及同號規定之第23條(裁處罰
10 鍰)等，予以規制及處罰(見原處分卷第1278頁至第12
11 82頁、第1296頁至第1297頁)。

12 (3)查原告產品之經銷，係透過經銷商對德國及法國當地零
13 售商為銷售，原告與德法當地零售商之間並無直接供貨
14 關係。至於德國華碩、法國華碩，則分別在德國、法國
15 從事原告ASUS品牌產品之行銷、維修及保固作業(見原
16 處分卷第834頁、第1296頁)。再者，ASUS品牌產品的
17 銷售活動在德國及法國，係透過「開放式平台」(涵蓋
18 顯示器、主機板、網路、顯示卡、桌上型電腦等產品)
19 及「系統」(涵蓋筆電、e-pad、行動電話等產品)兩
20 個業務集團從事，並經由非獨家批發商及零售商進行產
21 品銷售，原告並非直接對終端使用者(end-user)從事
22 銷售交易(見原處分卷第1296頁)：

23 ①德國華碩：其在100年至103年之案關期間內，係透
24 過上述「開放式平台」及「系統」兩個業務集團，
25 對德國當地零售商進行產品轉售價格之監控及干
26 預。亦即，德國華碩在案關期間，擬定並執行一套
27 旨在將價格穩定維持於建議轉售價格水準的策略。
28 該策略涉及對德國當地零售商，以系統性方式監控
29 轉售價格，進而對以低於建議轉售價格出售產品的
30 當地零售商，進行價格之干預(見原處分卷第1289
31 頁至第1294頁)。

01 ②法國華碩：其在102年至103年之案關期間內，係透
02 過上述「開放式平台」業務集團，對法國當地零售
03 商進行產品轉售價格之監控及干預措施，目的在於
04 將價格維持於建議轉售價格水準，以致零售商完全
05 瞭解法國華碩之價格策略，並定期同意將轉售價格
06 維持於或提高至期望水準（見原處分卷第1286頁至
07 第1288頁）。

08 (4)基於德國華碩及法國華碩之上開監控及干預價格行為，
09 係限制當地零售商獨立決定其轉售價格的能力，已構成
10 故意違反歐盟競爭法情事，歐盟執委會遂認定：①德國
11 華碩應為其在德國直接參與違規負責；②法國華碩應為
12 其在法國直接參與違規負責；③原告應以其居於德國華
13 碩之母公司之身分，為德國華碩在德國的違規負連帶責
14 任；④原告應以其居於法國華碩之母公司之身分，為法
15 國華碩在法國的違規負連帶責任。（見原處分卷第1281
16 頁）。

17 (5)最終，歐盟執委會乃按照歐盟理事會規則其中(EC)No
18 1/2003號規定之第7條，決議要求德國華碩及法國華碩
19 等企業，停止相關故意違規行為。並按照歐盟理事會規
20 則其中(EC)No 1/2003號規定之第23條，就德國華碩之
21 故意違規行為裁處罰鍰58,162,000歐元，並就法國華碩
22 之故意違規行為裁處罰鍰5,360,000歐元（見原處分卷
23 第1278頁、第1280頁至第1281頁）；亦即，合計裁處罰
24 鍰63,522,000歐元（即本件系爭其他損失2,296,320,30
25 0元）。

26 (6)原告雖主張系爭款項為其與歐盟執委會和解而支付之和
27 解金，並非罰鍰云云，惟參諸卷附決議書雖亦載有華碩
28 相關企業提出正式合作要約（a formal offer to coo
29 perate），為解決爭端提出合作要約（settlement sub
30 mission），該要約包括：清楚及毫無疑問承認「華
31 碩」所負違法責任，指出「華碩」預期被執委會裁罰及

01 在此合作程序中可接受之罰鍰最高金額等（見原處分卷
02 第1321頁、第1295頁）。惟前述合作要約旨在對歐盟執
03 委會表示：願意負擔違法責任、配合行政程序、預期受
04 到裁罰、可接受之罰鍰最高金額等事項，以展現犯後態
05 度良好之情狀。又歐盟執委會亦予以參酌，而認華碩相
06 關企業之配合，承認相關行為違反歐盟運作條約第101
07 條規定，並提供有重大附加價值的額外證據，係有效強
08 化歐盟執委會對相關違法行為之舉證，又因放棄特定程
09 序權利，使行政效率可得提升，乃根據罰鍰指引第37
10 點，將原應裁處罰鍰減少40%（見原處分卷第1279
11 頁）。可知，原告與德國華碩、法國華碩縱於程序中向
12 歐盟執委會提出合作要約等，旨在欲藉此降低遭受罰鍰
13 之金額，然並未改變歐盟執委會居於單方行政高權而強
14 制施以罰鍰處分之性質，尚難認定本件為雙方締結行政
15 契約以代替行政處分之和解性質。則原告主張系爭款項
16 性質為和解金，並非罰鍰云云，難以憑採。

17 2.按「營利事業所得之計算，以其本年度收入總額減除各項
18 成本費用、損失及稅捐後之純益額為所得額。」為所得稅
19 法第24條第1項前段所明定。而關於營利事業列報費用損
20 失的查核，查核準則第62條規定：「經營本業及附屬業務
21 以外之費用及損失，不得列為費用或損失。」是於稅務上
22 所須掌握者為企業實際之稅捐負擔能力，非必要且合理之
23 成本、費用及損失，即應予以剔除，否則不僅流失稅基，
24 甚且助長以不必要成本費用支出，或未合理防範損失，致
25 生減少納稅義務之結果。故所得稅上「與收入相應」之成
26 本、費用及損失，除必須真實外，尚須客觀上「合理」且
27 「必要」，方得認列。又營利事業本業及附屬業務之經
28 營，其核心目的係為獲取經營事業之收入，且獲取收入之
29 經營活動，有其循環性，即自投入資金、購置資產或勞
30 務、製成產品或備具服務能力或建置資產，經由銷售產品
31 或勞務或提供資產，再收回資金之程序，此始為企業所由

01 存立經營事業活動。是所謂經營本業及附屬業務合理必要
02 發生之費用（損失），自當限於費用（損失）之性質係直
03 接或間接指向獲取收入之經營事業活動所生者，始足當之
04 （最高行政法院112年度上字第42號判決、109年度判字第
05 174號判決、107年度判字第556號判決意旨參照）。44年1
06 2月23日修正公布所得稅法第34條規定：「經營本業及附
07 屬業務以外之損失，或家庭之費用，以及各項罰鍰，不得
08 列為費用或損失。」就該條增訂「各項罰鍰，不得列為費
09 用或損失」（註：現行法條次為第38條，就此部分亦為相
10 同規定），財政部乃予以說明「關於罰鍰不應列作費用開
11 支之理由：查營利事業計征所得稅，對於費用之認定，何
12 者屬於必要，何者較為合理，大都基於國家之財政政策，
13 及其費用發生之原因，罰鍰一項，原屬該事業因違犯法令
14 而受懲罰，其過失既出諸納稅義務人，則此項費用之發
15 生，自不能認為營業上之必要或合理，而准其開支。例如
16 因漏稅而科罰，或因緝私而沒入之支出，如准予列作費用
17 開支，則與科罰之原意未盡符合，故此項費用，在法理
18 上，在維護國家稅收上，均不應准其列支。即美國、日本
19 各國所得稅法中，現亦有明文規定，罰款不能列作開
20 支。」等旨明確（相關立法院公報見原處分卷第1182
21 頁）。可見，基於各項罰鍰原不屬營利事業之合理必要費
22 用，應不准在當年度內減除，故予明文規定。且罰鍰不得
23 列報扣除，乃因此類強制性支出，具有裁罰性，如准予減
24 除，將減少裁罰效果，並避免可歸責於營利事業之故意、
25 過失所衍生之裁罰，在相當於稅率的部分轉嫁至廣大納稅
26 人負擔，不符責任負擔之歸責原則。準此：

27 (1)關於原告主張：所得稅法第38條所定「各項罰鍰，不得
28 列為費用或損失」之旨，僅限於違反我國法令所受罰
29 鍰，給付違反他國法令之罰鍰，不在此限。依財政部67
30 年11月2日函釋，漁船在他國領海內違法作業所付罰款

01 得列為營業外損失，則本件亦應准許原告將系爭國外罰
02 鍰2,296,320,300元列報為其他損失一節，經查：

03 ①財政部67年11月2日函略以：「我國漁船在烏拉圭領
04 海內違法作業，被烏國海軍處罰集體罰款美金○○
05 元，由各作業漁船及代理商分擔繳納之款項，可憑烏
06 國海軍收據影本經貴局（編者註：現為行政院農業委
07 員會漁業署）證明分擔罰款金額，作為各該船主及代
08 理商當年度營業外損失列支。」（見本院卷一第145
09 頁）。

10 ②按第二次世界大戰以前，漁業權僅為附屬於領海之下的
11 「專屬漁業權」，為沿海國領土之延伸，領海中的
12 所有資源為沿海國所獨占，他國不得汲取之。隨著造
13 船以及冷凍技術的發達，遠洋漁業在第二次世界大戰
14 後，蓬勃發展。漁業權的概念逐漸脫離領海範疇，並
15 逐漸發展成為「專屬漁業權」與「入漁權」兩種概
16 念。基於入漁權，各國得以透過技術合作、付費等方
17 式，合法進入他國領海或經濟海域內捕魚。我國政府
18 為確保遠洋漁業的發展，亦於第二次世界大戰後，開
19 始展開對外入漁權之交涉。然因我國於60年退出聯合
20 國，喪失國際法人地位，以致入漁權交涉多受到「國
21 家承認」問題之阻礙，顯然不利我國漁民生計及遠洋
22 漁業之發展。是迫於國際現實，諸如我國漁船在他國
23 領海內作業遭處罰款，政府乃協助負擔罰款一部分
24 （見本院卷一第434頁），並就作業漁船及代理商分
25 擔繳納之款項，例外准許列報營業外損失，即我國前
26 開行政行為係為突破入漁權交涉困境所採權宜措施，
27 以達保護我國漁民生計及遠洋漁業發展之政策目的，
28 自有其特殊時空背景。至於本件，則係德國華碩及法
29 國華碩在歐洲當地，故意違反歐盟運作條約第101條
30 規定，限制當地零售商獨立決定產品轉售價格，個案
31 情節及時空背景迥然不同，尚難比附援引。則原告主

01 張本件應比照財政部67年11月2日函釋個案，准許系
02 爭國外罰鍰2,296,320,300元之給付，列報為原告所
03 得額之減除云云，實難採據。

04 ③國內營利事業因境外不法、不正當行為，而遭受外國
05 政府裁罰之情形，縱非屬所得稅法第38條所稱罰鍰，
06 仍須確屬該國內營利事業經營本業及附屬業務必要支
07 出，始得列報扣除。實務見解認為，營利事業遭到外
08 國政府處以罰鍰，於當年度列報其他損失，如其性質
09 認非合理必要費用，稽徵機關予以剔除，尚無不合
10 （最高行政法院92年度判字第1048號判決意旨參
11 照）。財政部100年7月14日函：「主旨：有關國內營
12 利事業因未符合外國政府法規而遭處罰所繳納之罰
13 款，得否認列其他損失乙案，請參照本部67年11月2
14 日台財稅第37326號函，本諸職權辦理，請查照。說
15 明：一、復貴局（註：北區國稅局）100年4月22日北
16 區國稅審一字第1000003313號函。二、至所報個案資
17 料，宜請貴局按查得事證，確認屬該國內營利事業經
18 營本業及附屬業務必要支出後，據以核實認定。」
19 （見本院卷一第147頁），亦係本諸斯旨，重申營利
20 事業損失之列報減除所得額，必須依個案情節核實認
21 定，並須符合國內營利事業經營本業及附屬業務之
22 「必要」支出等要件，非謂給付外國政府之罰款一律
23 均可列報減除國內營利事業之所得額。

24 (2)所得稅法第38條規定所稱經營本業及附屬業務合理必要
25 發生之費用損失，限於費用損失之性質係直接或間接指
26 向獲取收入之經營事業活動所生者，始足當之，已如前
27 述。查原告與德國華碩、法國華碩三者固為關係企業，
28 然德國華碩、法國華碩既係原告另外轉投資，且係依據
29 歐盟法律所設立登記之公司法人，原告又係依我國法律
30 設立之營利事業，三者分屬不同的法人人格，為在不同
31 法域受不同法律規範之營利事業，其會計制度亦應各自

01 獨立，自不得任由原告將不同法人人格之資產、負債及
02 經營收支，互為主張。經查：

03 ①依原告申報之101年度關係人交易明細表所示，原告1
04 01年度收入主要來自新加坡、臺灣、中國、英屬維京
05 群島、香港、美國、美屬薩摩亞等地區之關係企業，
06 其中並無原告自德國、法國地區關係企業獲取收入之
07 紀錄（見本院卷二第293頁至第300頁）。再依101年
08 度關係人交易明細表所示，原告係自其新加坡關係企
09 業ASUS TECHNOLOGY PTE. LIMITED獲取收入（含銷貨
10 及其他各種收入，下同）353,448,742仟元、自其臺
11 灣關係企業華碩聯合科技（股）公司獲取收入16,63
12 4,931仟元、自其臺灣關係企業昱聯科技（股）公司
13 獲取收入73,383仟元……等，合計原告該年度自該等
14 關係企業獲取收入共達370,293,800仟元。又查，原
15 告自己個體損益表則顯示（本院卷二第237頁、第238
16 頁），其於101年度之營業收入375,118,873仟元、營
17 業外收入619,124仟元，收入總額為375,737,997仟元
18 （=375,118,873+619,124）。換言之，原告101年
19 度自其新加坡地區等關係企業所獲取收入370,293,80
20 0仟元，占原告101年度收入總額375,737,997仟元之
21 比例高達約98.55%（=370,293,800÷375,737,99
22 7），惟其中均無以認定原告係有列報自己取自德國
23 或法國地區之收入為我國應稅收入。

24 ②次查依原告申報之102年度關係人交易明細表所示，
25 原告102年度收入主要來自新加坡、臺灣、英屬維京
26 群島、美國、中國等地區之關係企業，其中亦無原告
27 自德國、法國地區關係企業獲取收入之紀錄（見本院
28 卷二第285頁至第291頁）。再依102年度關係人交易
29 明細表所示，原告係自其新加坡關係企業ASUS TECHN
30 OLOGY PTE. LIMITED獲取收入233,229,291仟元、自
31 其新加坡關係企業ASUS GLOBAL PTE. LTD. 獲取收入1

01 05, 733, 307仟元、自其臺灣關係企業華碩聯合科技
02 (股)公司獲取收入15, 834, 377仟元……等，合計原
03 告該年度自該等關係企業獲取收入共達355, 062, 358
04 仟元。又查，原告自己個體損益表則顯示(本院卷二
05 第237頁、第238頁)，於102年度之營業收入358, 74
06 1, 099仟元、營業外收入1, 281, 587仟元，收入總額為
07 360, 022, 686仟元(=358, 741, 099+1, 281, 587)。
08 換言之，原告102年度自其新加坡地區等關係企業所
09 獲取收入355, 062, 358仟元，占原告102年度收入總額
10 360, 022, 686仟元之比例亦高達約98.62%(=355, 06
11 2, 358÷360, 022, 686)，惟其中亦均無以認定原告係
12 有列報自己取自德國或法國地區之收入為我國應稅收
13 入。

14 ③至於原告主張：其個體損益表之101年度營業收入37
15 5, 118, 873仟元(本院卷二第237頁)，占集團合併損
16 益表營業收入448, 684, 621仟元(本院卷二第249頁)
17 之比例約達84%(=375, 118, 873÷448, 684, 621)；其
18 個體損益表之102年度營業收入358, 741, 099仟元(本
19 院卷二第237頁)，占集團合併損益表營業收入463, 2
20 86, 507仟元(本院卷二第249頁)之比例約達77%(=
21 358, 741, 099÷463, 286, 507)，即可認定原告係有列
22 報自己取自德國或法國地區之收入為我國應稅收入云
23 云，然則：

24 □當投資公司與被投資公司之間存在母、子公司關係，
25 且投資公司(母公司)具有多個子公司，則母公司與
26 其全部子公司統稱為集團。又母、子公司實際為分別
27 獨立存在的法律個體，各有其會計紀錄，惟為完整表
28 達整體集團之財務狀況與損益績效，財務會計上將集
29 團擬制為單一經濟個體，以整體集團(即母公司及其
30 全部子公司)為基礎，編製合併財務報表(下稱合併
31 報表)。再就合併報表將集團擬制為單一經濟個體之

01 觀點而言，母、子公司間之交易（諸如母公司對子公
02 司銷貨、母公司自子公司進貨……等），亦被擬制為
03 集團內部事件，而非對外交易，乃於編製集團合併報
04 表時，以合併沖銷分錄將母、子公司間之交易金額予
05 以銷除（註：載於合併工作底稿，並未正式入帳，是
06 母、子公司各自之財務報表不受沖銷分錄之影響）；
07 亦即，將母、子公司間之交易金額擬制為未發生。是
08 以，國際會計準則第27號第20點規定合併報表之編製
09 應將「集團內個體間之帳戶餘額、交易、收益及費損
10 應全數銷除」（本院卷二第337頁），且華碩集團之
11 合併報表亦附註載明「所有合併個體間重大之內部交
12 易均已於合併財務報表中銷除」等語（本院卷二第32
13 5頁），其旨亦同。

- 14 □惟營利事業所得稅係按營利事業之年度盈餘計徵，稅
15 捐客體為營業收入與非營業收入，減去相對應之成
16 本、費用及損失（所得稅法第24條第1項前段規定參
17 照），按權責發生制（所得稅法第22條規定參照）計
18 算之應課稅盈餘。又查核準則第2條第2項規定，營利
19 事業之會計事項，應參照商業會計法、商業會計處理
20 準則、財務會計準則公報、國際會計準則等據實記
21 載，產生其財務報表；至辦理所得稅結算申報時，其
22 帳載事項與所得稅法、查核準則及有關法令之規定未
23 符者，應於申報書內自行調整之。蓋稅務會計與財務
24 會計之計算依據與基礎原即有異，而租稅之課徵，自
25 應以租稅法之有關規定為準據（最高行政法院109年
26 度判字第174號判決、111年度上字第779號判決意旨
27 參照）。
- 28 □又原告辦理各年度營利事業所得稅結算申報，稅捐主
29 體係「原告」，稅捐客體為「原告之營業收入與非營
30 業收入」等核課事項，此與集團合併報表將原告收入
31 於合併工作底稿上予以銷除擬制為未發生，自是有

01 別。實則，原告（母公司）以自己101年度營業收入3
02 75,118,873仟元（包含原告自子公司獲取之收入），
03 與集團合併損益表營業收入448,684,621仟元（已銷
04 除原告自子公司獲取之收入），二者互為比較，進而
05 計算原告之收入占比為系爭84%，此乃係將不同性質
06 之事項混為一談，尚不足以對原告為有利之認定。又
07 原告亦以自己102年度營業收入358,741,099仟元（包
08 含原告自子公司獲取之收入），與集團合併損益表營
09 業收入463,286,507仟元（已銷除原告自子公司獲取
10 之收入），二者互為比較，進而計算原告之收入占比
11 為系爭77%，亦係混淆「原告稅捐主體自己收入」與
12 「集團合併報表收入」之歧異性質，而為主張，亦不
13 足以對原告為有利之認定。

14 ④此外，依原告提示之000年度德國華碩自身損益表所
15 載，該公司於000年度產生稅前淨利521,852.52歐
16 元，經減除對德國之所得稅179,011.75歐元及其他稅
17 捐4,614,93歐元，乃為德國華碩之該年度稅後淨利33
18 8,225.84歐元（本院卷二第244頁），此按匯率39.43
19 換算，即約新臺幣13,336仟元（本院卷二第243
20 頁）。是觀之前述德國華碩自身損益表可知，德國華
21 碩之經營收入係對外國繳納所得稅，我國無從對德國
22 華碩自身之收入課稅，原告又未自德國華碩獲取收入
23 以供列報我國之應課稅所得，且原告最終實際承擔支
24 付罰鍰全額，並未向德國華碩、法國華碩求償（見本
25 院卷二第93頁準備程序筆錄），原告係「無償」為德
26 國華碩之故意違規行為支付歐盟行政罰鍰58,162,000
27 歐元，以致減損原告對我國之稅捐負擔能力，形同德
28 國華碩之收入係對外國繳納所得稅，但德國華碩之罰
29 鍰卻被用以列報減免我國之所得稅；至就法國華碩部
30 分（見本院卷二第246頁至第247頁），情形亦同，即
31 法國華碩之收入係負擔法國租稅債務。且此舉乃將可

01 歸責於營利事業故意所衍生違法行為之裁罰效果，在
02 相當於稅額部分轉嫁至我國納稅人負擔，不符責任負
03 擔之歸責原則，且無異我國對外國之稅捐補貼，顯然
04 有害我國租稅主權及租稅公平。

05 ⑤從而，原告本件並未提示具體事證可供認定其自系爭
06 子公司獲取收入並為我國營利事業應稅收入之列報，
07 亦無原告自系爭子公司獲取盈餘分配之應稅投資收入
08 列報事實可供認定。被告是認系爭其他損失2,296,32
09 0,300元並非合理必要，亦非屬原告經營本業及附屬
10 業務以外之損失，按所得稅法第24條第1項前段及第3
11 8條規範意旨，不得列為費用或損失，自屬有據。

12 (3)至於原告主張：我國曾有多家面板業者因違反歐盟運作
13 條約第101條，遭歐盟裁處罰鍰，此涉及財政部100年7
14 月14日台財稅字第10000173320號函，被告本件亦應予
15 以比照，不應剔除系爭其他損失2,296,320,300元云
16 云；然而：

17 ①財政部100年7月14日函僅係重申營利事業損失之列報
18 減除所得額，必須依個案情節核實認定，並須符合國
19 內營利事業經營本業及附屬業務之「必要」支出等要
20 件，非謂給付外國政府之罰款一律均可列報減除國內
21 營利事業之所得額，已如前述。

22 ②歐盟執委會於99年12月8日，正式對台灣的4家面板廠
23 商，包含友達、奇美電，華映、瀚宇彩晶，以及南韓
24 樂金，以在90年至95年期間涉及聯合壟斷液晶面板價
25 格，違反「反托拉斯法」，判處罰款6億4千9百萬歐
26 元（約新臺幣259億4千2百萬元），而韓國三星因為
27 是向歐盟執委會舉報的廠商，所以沒有被罰款；亦
28 即，歐盟對台灣面板廠裁罰，唯一不受罰的就是全球
29 最大面板廠韓國三星電子，三星以「污點證人」身分
30 不罰，正可因此拉大與其他業者競爭力的差距；韓國
31 面板廠本因韓元貶值，在台灣面板廠賠錢之際，仍然

01 賺錢，復因利用台灣面板廠繳交巨額罰款之際，再拉
02 大彼此差距。是以，稽徵機關若考量當時我國多家面
03 板廠商同時遭到韓國三星電子蓄意打壓、惡意競爭，
04 實際已危及我國整國面板產業鍊之生存等個案情節，
05 就國內營利事業因此繳納外國罰鍰列報為其他損失，
06 而為核實認定，亦非法所不許。至於本件，則係德國
07 華碩及法國華碩在歐洲當地，自行故意違反歐盟運作
08 條約第101條規定，限制當地零售商獨立決定產品轉
09 售價格，前開情節與上述我國多家面板業者同時遭到
10 韓國三星電子蓄意打壓及惡意競爭等情，並不相同。
11 況依被告之說明，前開友達、瀚宇彩晶、群創等公
12 司，其中友達係有直接銷貨予其捷克子公司（即友達
13 有列報銷貨給子公司之相關營業收入）、瀚宇彩晶有
14 直接銷貨予其義大利子公司（即瀚宇彩晶有列報銷貨
15 給子公司之相關營業收入）、群創有直接銷貨予其荷
16 蘭子公司（即群創有列報銷貨給子公司之相關營業收
17 入）（見本院卷二第140頁），至於華映公司因相關
18 資料已逾保存年限而銷毀（見本院卷一第497頁至第5
19 01頁）；前開業者有列報應稅收入情形，核與本件原
20 告並未直接銷貨予其歐洲子公司（即原告並無相關應
21 稅收入之列報），情節並非相同，實難比附援引。

22 (四)從而，原告之海外關係企業，於德國及法國當地故意從事違
23 法行為，致遭歐盟執委會決議裁處行政罰鍰2,296,320,300
24 元，原告以之列報為本年度之自己其他損失，被告予以剔
25 除，併同其餘調整，對原告核定補徵稅額536,726,526元，
26 與所得稅法第24條第1項前段、第38條、同法施行細則第42
27 條之1等規範意旨，並無不合。

28 (五)綜上，原告所訴，核無足採。原處分（含復查決定）並無違
29 法，訴願決定予以維持，亦無不合。原告徒執前詞，訴請撤
30 銷為無理由，應予駁回。

31 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

01 一論述，併此敘明。

02 七、結論：本件原告之訴為無理由。

03 中 華 民 國 115 年 5 月 28 日

04 審判長法官 洪慕芳

05 法官 郭銘禮

06 法官 周泰德

07 一、上為正本係照原本作成。

08 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
09 提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內
10 補提理由書；如於本判決宣示或公告後送達前提起上訴者，
11 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
12 繕本）。

13 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，
14 逕以裁定駁回。

15 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
16 法第49條之1第1項第3款）。但符合下列情形者，得例外不
17 委任律師為訴訟代理人（同條第3項、第4項）。
18

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	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。

01

- | | |
|----------------------------|---|
| 一，經最高行政法院認為適當者，亦得為上訴審訴訟代理人 | 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 28 日

03

書記官 蕭純純