

臺灣臺北地方法院行政訴訟判決

109年度稅簡字第1號

110年7月19日辯論終結

原告 會統投資股份有限公司

代表人 李棟樑

訴訟代理人 吳金湖會計師

被告 財政部臺北國稅局

代表人 宋秀玲

訴訟代理人 鄭錦凰

詹美燕

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108年11月27日台財法字第10813939490號（案號：第000000000號）訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主 文

原告之訴駁回。

訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

一、事實概要：

原告民國106年度營利事業所得稅結算申報，列報利息支出新台幣（下同）866,872元；被告以該年度列報營業收入22,241,747元〔含免稅之股利收入20,818,232元及應稅之統一證券股份有限公司（下稱統一證券公司）董監事酬勞1,423,515元〕，因購買統一證券公司股份之平均動用資金占有價證券平均動用資金之比例為14.64%又非屬投資統一證券公司部分之有價證券於年度結束前尚未出售，乃以利息收支差額865,829元（利息支出866,872元－利息收入1,043元），按購買統一證券公司股份以外有價證券平均動用資金比例85.36%（1－14.64%），核算分攤應予遞延之利息支出為739,072元（865,829元×85.36%），被告並核定利息支出

127,800元（866,872元－739,072元），應補稅額124,933元。原告不服，申請復查，未獲變更，原告仍表不服，提起訴願，遭駁回，遂提起本件行政訴訟。

## 二、本件原告主張：

(一)、原告106年度營利事業所得稅結算申報將取自統一證券股份有限公司（下稱統一證券公司）之董監事酬勞收入列為營業收入，並無違反相關規定。依經濟部「營業項目代碼」，各種事業投資所得為專業投資公司之主要營業收入。依臺灣證券交易所股份有限公司報經金融監督管理委員會備查所發布修訂之一般行業會計項目及代碼（以下簡稱一般行業會計項目及代碼），其中代碼4250酬勞收入係指投資公司所取得被投資公司之董監事酬勞收入，亦為各種事業投資(持股)所得之營業收入。是原告將統一證券公司之董監事酬勞收入列為營業收入，並無違反相關規定。被告認董監事酬勞收入與投資(持股)無直接因果關係，與前述一般行業會計項目及代碼，認為投資公司取得董監事酬勞收入為事業投資延伸之所得，應列營業收入細目有別。

(二)、就一般法律文義解釋，營利事業免稅所得相關成本費用損失分攤辦法第4條第3項所稱「可於各該產生應稅收入範圍內」係指第3項前段未出售之土地、有價證券或期貨等項目各自產生之應稅收入範圍內，就各自可直接合理明確歸屬及分攤之利息支出列為當期費用，分攤辦法並無規定各項目內各自分攤之利息支出，應再依細目（如股票別）的動用資金比，於各細目產生之應稅收入範圍內，始得列為當期費用。分攤辦法第4條第3項所稱「運用」依教育部重編國語辭典修訂本釋義為「根據事物的特性而加以利用」，故依持有上市櫃公司股票之特性，長期持股、就任董監及董監酬勞有相互依存之直接因果關係。

(三)、按經濟部91年2月5日經商第00000000000號函，董事或監察人不以股東身分為必要，又未具股東身分者，有行為能力之自然人始得被選任為董事或監察人。又按經濟部94年11月26

01 日經商第00000000000函，董監事酬勞屬盈餘分派範疇，而  
02 董監事酬勞係為公司服務所得之酬金，二者係屬二事，被告  
03 否定董監事酬勞與長期持有股份有直接因果關係，明顯違  
04 法，並聲明：並聲明求為判決撤銷訴願決定及原處分（含復  
05 查決定）。

06 三、被告答辯則以：

07 (一)、按營利事業免稅所得相關成本費用損失分攤辦法第4條第1項  
08 及第3項規定：「前條規定之營利事業購買之第2條第1項第1  
09 款土地、第2款有價證券或第3款期貨，於年度結束前尚未出  
10 售者，其依前條規定計算應分攤之利息支出及可直接合理明  
11 確歸屬之成本、費用、利息或損失，應以遞延費用列帳，配  
12 合出售各款免稅收入列為出售年度之費用……。第1項未出  
13 售之土地、有價證券或期貨，經運用後如有產生應稅收入  
14 者，其當年度可直接合理明確歸屬及依前條第2款規定計算  
15 應分攤之利息支出可於各該產生應稅收入範圍內，列為當期  
16 費用，並准自計算當年度課稅所得額中減除。」本件被告按  
17 所得稅法第4條之1、第24條第1項收入成本費用配合原則之  
18 規定，以營利事業之費用及損失既為免稅收入及應稅收入所  
19 共同發生，如免稅收入及不計入所得項目之相關成本、費用  
20 全歸由應稅項目吸收，則營利事業將雙重獲益，不僅有失立  
21 法原意，亦不符收益與費用配合及課稅公平原則。是依分攤  
22 辦法，未出售有價證券經運用後產生應稅收入者，始有應分  
23 攤之利息支出可於應稅收入範圍內列為當期費用之適用，合  
24 先敘明。

25 (二)、本件系爭為原告取自統一證券公司之董監事酬勞收入（原告  
26 為統一證券公司提供董監事勞務所賺取之對價），是否屬前  
27 揭分攤辦法所規定之「經運用」所產生之收入，而得減除分  
28 攤之利息支出，與原告列報董監事酬勞收入為營業收入或非  
29 營業收入無涉，原告顯有誤解等語，資為抗辯，並聲明：判  
30 決駁回原告之訴。

31 四、法院之判斷：

- 01 (一)、本案適用之法令依據：所得稅法第24條第1項規定：「營利  
02 事業所得之計算，以其本年度收入總額減除各項成本費用、  
03 損失及稅捐後之純益額為所得額。所得額之計算，涉有應稅  
04 所得及免稅所得者，其相關之成本、費用或損失，除可直接  
05 合理明確歸屬者，得個別歸屬認列外，應作合理之分攤；其  
06 分攤辦法，由財政部定之。」營利事業免稅所得相關成本  
07 費用損失分攤辦法（下稱分攤辦法）第3條規定：「營利事  
08 業以房地或有價證券或期貨買賣為業者，於計算應稅所得及  
09 前條第1項各款免稅所得時，其可直接合理明確歸屬之成  
10 本、費用、利息或損失，應作個別歸屬認列；其無法直接合  
11 理明確歸屬之營業費用及利息支出，應依下列規定分別計算  
12 各該款免稅收入之應分攤數：一、……二、利息支出之分  
13 攤：（一）如利息收入大於利息支出，則全部利息支出得在  
14 應稅所得項下減除；利息收入小於利息支出時，其利息收支  
15 差額分別按購買前條第1項第1款土地、第2款有價證券或第3  
16 款期貨之平均動用資金，占全體可運用資金之比例為基準，  
17 採月平均餘額計算分攤之。所稱全體可運用資金，包括自有  
18 資金及借入資金；所稱自有資金，指淨值總額減除固定資產  
19 淨額及存出保證金後之餘額……。」分攤辦法第4條第1項及  
20 第3項規定：「前條規定之營利事業購買之第2條第1項第1款  
21 土地、第2款有價證券或第3款期貨，於年度結束前尚未出售  
22 者，其依前條規定計算應分攤之利息支出及可直接合理明確  
23 歸屬之成本、費用、利息或損失，應以遞延費用列帳，配合  
24 出售各款免稅收入列為出售年度之費用……。第1項未出售  
25 之土地、有價證券或期貨，經運用後如有產生應稅收入者，  
26 其當年度可直接合理明確歸屬及依前條第2款規定計算應分  
27 攤之利息支出可於各該產生應稅收入範圍內，列為當期費  
28 用，並准自計算當年度課稅所得額中減除。」
- 29 (二)、經查：原告106年度營利事業所得稅結算申報，列報利息支  
30 出 866,872元；被告以該年度列報營業收入22,241,747元  
31 〔含免稅之股利收入20,818,232元及應稅之統一證券公司董

監事酬勞1,423,515元〕，因購買統一證券公司股份之平均動用資金占有價證券平均動用資金之比例為14.64%又非屬投資統一證券公司部分之有價證券於年度結束前尚未出售，被告乃以利息收支差額865,829元（利息支出866,872元－利息收入1,043元），按購買統一證券公司股份以外有價證券平均動用資金比例85.36%（1－14.64%），核算分攤應予遞延之利息支出為739,072元（865,829元×85.36%），並核定利息支出127,800元（866,872元－739,072元），有106年度營利事業所得稅節申報核定通知書、調整查核說明及損益表等附卷可稽（原處分卷第62頁、第53頁）。原告雖主張：被告僅以產生應稅收入中未出售有價證券（即統一證券公司股份）之動用資金比例，計算分攤核認該部分之利息支出，已逾分攤辦法規定等云云，惟按：本件應稅之董監事酬勞，係原告為統一證券公司提供董監事勞務所獲取之對價，非屬運用統一證券公司股份所產生之收入，且本件原告於年度結束前既未出售有價證券，是購買有價證券應分攤之利息支出865,829元〔利息收支差額 865,829元（利息支出 866,872元－利息收入1,043元）× 有價證券平均動用資金占全體平均可運用資金之比率100%〕，應以遞延費用列帳，俟出售年度配合出售免稅收入列為費用，核算利息支出應為 1,043元（申報數866,872元－865,829元），惟基於行政救濟不利益變更禁止原則，遂維持原核定利息支出127,800元，原處分核定，即屬有據。

(三)、原告復主張：分攤辦法第4條第3項所稱「可於各該產生應稅收入範圍內」係指第3項前段未出售之土地、有價證券或期貨等項目各自產生之應稅收入範圍內，就各自可直接合理明確歸屬及分攤之利息支出列為當期費用，分攤辦法並無規定各項目內各自分攤之利息支出，應再依細目（如股票別）的動用資金比，於各細目產生之應稅收入範圍內，始得列為當期費用云云，惟查：本件被告原核定漏未查明系爭收入係董監事酬勞，非屬統一證券公司股份經「運用」所產生之收

入，無利息支出分攤之適用，誤以原告統一證券公司股份之動用資金比例，計算分攤核認該部分利息支出，基於行政救濟不利益變更禁止原則，被告復查決定維持原核定利息支出，已如前述。依所得稅法第4條之1、第24條第1項收入成本費用配合原則之規定，營利事業之費用及損失既為免稅收入及應稅收入所共同發生，如免稅收入及不計入所得項目之相關成本、費用全歸由應稅項目吸收，則營利事業將雙重獲益，不僅有失立法原意，亦不符收益與費用配合及課稅公平原則，是分攤辦法第1條明文規定：「本辦法依所得稅法第24條第1項規定訂定之」，即應以收入成本費用配合原則，依應免稅項目為分攤基礎。此自分攤辦法第4條第3項規定可自當年度課稅所得額中減除之當期費用，限於「經運用」產生「應稅收入範圍內」之「可直接合理明確歸屬之利息支出」及「計算應分攤之利息支出」益明，原告主張分攤辦法並無規定依股票別的動用資金比，於股票別產生之應稅收入範圍內，始得列為當期費用，容有誤解，自不足採。

(四)、原告又主張：分攤辦法第4條第3項所稱「運用」依教育部重編國語辭典修訂本釋義為「根據事物的特性而加以利用」，故依持有上市櫃公司股票之特性，長期持股、就任董監及董監酬勞有相互依存之直接因果關係云云。惟查：依分攤辦法第4條第3項規定：「第1項未出售之土地、有價證券或期貨，經運用後如有產生應稅收入者，其當年度其當年度可直接合理明確歸屬及依前條第2款規定計算應分攤之利息支出可於各該產生應稅收入範圍內，列為當期費用，並准自計算當年度課稅所得額中減除。」是未出售有價證券經運用後產生應稅收入者，始有應分攤之利息支出可於應稅收入範圍內列為當期費用之適用，本件董監事酬勞，係原告為統一證券公司提供董監事勞務所賺取之對價，非屬統一證券公司股份經「運用」所產生之收入，尚無利息支出分攤之適用，有經濟部81年7月17日商217298號函：「按公司與董事、監察人之關係依公司法第192條、第216條規定，係屬民法上之委任

關係。復按公司法第196條、第227規定，董事、監察人之報酬，未經章程訂明者，應由股東會議定。是以，所謂『董事、監察人之報酬』，應係指董事、監察人為公司服務應得之酬金而言。」（原處分卷第103頁）可資佐證。再查行為時公司法第192條第1項規定：「公司董事會，設置董事不得少於3人，由股東會就有行為能力之人選任之。」90年10月25日修正理由第1點：「按現行規定以股東充任董事，並不能與企業所有與企業經營分離之世界潮流相契合，且公司之獲利率與公司董事由股東選任無特殊關聯，故董事不以具有股東身分為必要，修正第1項。」可資參照（原處分卷第102頁），是原告主張董事酬勞與持股具有直接因果關係，屬運用股份所產生之收入，核無足採。是原告以前揭「一般行業會計項目及代碼」（原告附件7，本院卷第143頁），投資公司之收入「包含」金融資產（負債）出售淨利益、投資收入【股利收入、採用權益法之關聯企業及合資利益之份額及透過損益按公允價值衡量之金融資產（負債）利益】、債息收入、利息收入、酬勞收入及地產出售收入（開發投資公司適用），遽下斷論，認為其董監事酬勞為運用統一證券公司股份所產生之收入，顯就董監事酬勞之性質有所誤解，其主張自不足採。

(五)、原告未主張：未具股東身分者，有行為能力之自然人始得被選任為董事或監察人，又董監事酬勞屬盈餘分派範疇，而董監事報酬係為公司服務所得之酬金，二者係屬二事，並以經濟部91年2月5日經商字第00000000000號函、94年11月26日經商字第00000000000函為據，被告否定董監事報酬與長期持有股份有直接因果關係，明顯違法云云。經查：依經濟部96年1月24日經商字第09600500940號令規定，自97年1月1日起，有關員工分紅及董監事之會計處理，參考國際會計準則之規定，應列為費用（詳如經濟部96年1月24日經商字第09600500940號令及財團法人中華民國會計研究發展基金會96年3月16日基秘字第00000052號函，原處分卷第101頁）。

查董監事酬勞抑或董監事報酬皆屬為公司提供勞務之代價列報，差異僅在於一是依公司營運結果發放、另一是經常性報酬。本件係有關董監事酬勞之性質之定性，原告以有行為能力之自然人始得被選任為董事或監察人，主張持股與董事酬勞具有直接因果關係，進而認為董事酬勞係屬運用股份所產生之收入，忽略董監事酬勞係提供董監事勞務所賺取之對價，核無足採。

五、綜上，本件應稅之董監事酬勞（原告為統一證券公司提供董監事勞務所賺取之對價），非屬原告運用統一證券公司股份所產生之收入，且原告之有價證券於年度結束前尚未出售，依分攤辦法規定計算應分攤之利息支出865,829元，應全數遞延，俟出售年度配合免稅收入列為費用，惟調整後之利息支出1,043元低於原核定利息支出127,800元，基於行政救濟不利益變更禁止原則，遂維持原核定利息支出127,800元，尚無不合。原告主張，委無足採，原處分及復查決定，並無違法，訴願決定予以維持，核無不合。原告訴請撤銷，為無理由，應予駁回。

據上論結，本件原告之訴為無理由，依行政訴訟法第98條第1項前段，判決如主文。

中 華 民 國 110 年 8 月 16 日  
行政訴訟庭 法 官 張瑜鳳

以上正本係依原本作成。

如不服本判決，應於判決送達後20日內，以原判決違背法令為理由，向本院提出上訴狀並表明上訴理由（原判決所違背之法令及其具體內容或依訴訟資料可認為原判決有違背法令之具體事實）。

其未載明上訴理由者，應於提出上訴後20日內，向本院補提理由書（上訴狀及上訴理由書均須按他造人數附繕本），並繳納上訴裁判費新臺幣3,000元；如未按期補提上訴理由書，則逕以裁定駁回上訴。

中 華 民 國 110 年 8 月 16 日



