

臺北高等行政法院判決

地方行政訴訟庭第一庭

113年度地訴字第36號

115年3月18日辯論終結

原告 普詮電子股份有限公司

代表人 林煜喆

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

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12月13日台財法字第11213939280號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主 文

一、訴願決定、復查決定及原處分關於補徵營利事業所得稅額逾新臺幣962,510元部分均撤銷。

二、原告其餘之訴駁回。

三、訴訟費用由被告負擔1/2，餘由原告負擔。

事實及理由

壹、程序部分：

原告起訴時，被告代表人原為李怡慧，於訴訟進行中變更為李雅晶，業經具狀聲明承受訴訟（本院卷二第267頁），核無不合，應予准許。

貳、實體部分：

一、事實概要：

原告民國109年度各項耗竭及攤提之帳載結算金額為新臺幣（下同）590,266元，又其前於107年度將無形資產項下之長期顧問服務款全數提列減損損失後，認應按10年逐年攤銷，故於109年度帳外調整增加4,812,552元（下稱系爭支出）。嗣原告於109年度營利事業所得稅結算申報時，列報各項耗竭及攤提5,402,818元及利息收入1,482,012元，惟經被告就

01 攤提增加之系爭支出部分否准認列，並以帳載「其他應收
02 款-關係人」35,321,748元為基礎設算利息收入897,069元，
03 以109年營利事業所得稅結算申報核定通知書暨繳款書(下稱
04 原處分)，核定原告109年各項耗竭及攤提為590,266元，利
05 息收入為2,379,081元，應補稅額為1,141,924元。原告不
06 服，申請復查，經被告以112年8月7日北區國稅法務字第
07 1120010176號復查決定(下稱復查決定)駁回。原告仍不服，
08 循序提起本件行政訴訟。

09 二、原告主張：

10 (一)Greystone集團在美國享有PHI(即聚水生成離子)之專利，
11 並以該專利開發有藥用敷料、保養品等產品(下稱系爭產
12 品)，而專家生物科技股份有限公司(下稱專家公司)為
13 Greystone集團之亞洲區辦公室，擁有臺灣地區獨家代理
14 權。原告為拓展營業項目，故與專家公司簽訂台灣地區獨家
15 銷售顧問合約書，約定自契約生效日即103年3月10日起10年
16 內取得於臺灣地區獨家銷售系爭產品之權利。原告於簽約時
17 給付首筆權利金3,372,386元，並於103年3月至11月間支付3
18 次權利金，共計30,679,073元，帳載為30,684,892元。惟後
19 續因專家公司片面展延訂單交貨日，原告避免斷貨危機，經
20 與Greystone集團洽談轉介後，於104年10月7日與美國GP
21 Global Inc.(下稱GP公司)簽約，取得系爭產品於中港澳
22 等地區之獨家銷售權，依雙方簽訂之Term Sheet中文版、勾
23 稽明細表、轉帳傳票與原始憑證所示，雙方約定授權費用與
24 產品費用合計為美金150萬元，然因原告曾給付美金436,950
25 元予專家公司，GP公司同意得以此抵充，扣除後之半數即為
26 授權費用，因此原告於104年12月24日先行支付美金5萬元，
27 再於105年4月至106年10月間支付美金5萬元共7次，合計給
28 付美金40萬元權利金予GP公司，故原告確實取得系爭產品之
29 獨家銷售權。又原告於取得上開權利後之103至106年間均有
30 系爭產品之銷售收入，並於各該年度進行申報，依照收入及
31 成本費用配合原則，其所產生之相關成本包含本件權利金，

01 故縱使系爭支出不符合所得稅法第60條第1項所定無形資產
02 要件，因具權利金性質，故得轉正回歸權利金科目認列支
03 出。

04 (二)被告雖質疑系爭支出之合理性、必要性，然原告已提出相關
05 憑證來佐證系爭支出係權利金，意在取得獨家銷售權，被告
06 要求原告尚應檢附權利金計價基礎及價格評估依據之佐證文
07 件，顯已增加營利事業所得稅查核準則（下稱查核準則）第
08 87條所無之限制。又原告無法預料支付權利金後所生之不履
09 約、產品遭查扣等後續問題，被告以原告自107年開始即無
10 產品之銷售紀錄此一業務推展成功與否作為否准認列之標
11 準，已構成不合理之差別待遇，與憲法第7條保障之平等原
12 則有違。且依最高行政法院100年度判字第361號、104年度
13 判字第175號判決意旨，權利金支出合理性之舉證責任應由
14 被告負擔。此外，被告曾核准原告於106年度認列GP公司權
15 利金之攤提1,744,584元，於107年度減列GP公司與專家公司
16 之權利金共計4,812,552元，本件被告卻剔除系爭支出並命
17 原告補稅，顯違反行政行為一致性及信賴保護原則。再者，
18 若系爭支出無法列為權利金科目，亦應列為該年度之損失。

19 (三)關於設算利息收入部分，原告並未同意本件利息收入之調
20 增，且被告於調增時亦未具體敘明其設算依據及設算基礎
21 （包含起算時點、日數、利率等），僅憑未經原告授權之會
22 計師事務所之客戶帳齡分析表即認定原告已同意調增，被告
23 認事用法顯有違誤。且本件係涉及應收帳款遲未收取並非資
24 金貸與行為，被告依所得稅法第24條之3第2項設算利息收
25 入，已違反租稅法律主義等語。

26 (四)並聲明：訴願決定、復查決定及原處分關於原告應納稅額
27 1,141,924元部分均撤銷。

28 三、被告則以：

29 (一)所得稅法第60條第1項規定所列舉營業權、商標權、著作權
30 等無形資產，均屬法律所賦予並保障之權利，若營利事業所
31 取得者若非法定權利，即非保障之範疇，自無從依規定攤折

01 費用。原告雖主張向專家公司購得「獨家代理權」、向GP公
02 司購得「License fee」及「銷售經銷權」，然此等均非經
03 主管官署核准登記之權利或法律規定之營業權，自非屬同法
04 第60條規定之無形資產範疇。

05 (二)原告雖主張系爭支出應轉正為權利金項目，然原告帳載取得
06 專家公司獨家代理權所支出之權利金為30,684,892元，與其
07 提供歷次支出顧問費之統一發票銷售額合計30,679,073元，
08 兩者不一致。又帳載取得GP公司「License fee」及「銷售
09 經銷權」所支出之權利金為合計17,445,835元，與原告扣繳
10 憑單金額合計13,075,750元亦不一致，故原告申報金額與所
11 附憑證無法勾稽，其列報各項耗竭及攤提金額之正確性已有
12 疑義。審酌專家公司101至109年度營利事業所得稅申報書、
13 103至105年營業稅進銷項來源明細表，原告為專家公司主要
14 交易對象，原經營行業與醫療器材及化妝品業二者特性差異
15 甚鉅，事前應有相當之評估規劃，卻就權利金之計價基礎佐
16 證文件、價格評估依據等，始終未能提出任何權利金估價或
17 談判往來議價過程佐證文件，亦未提出自專家公司進貨詳細
18 明細表，而自GP公司之進貨金額表亦僅有金額未載明單位、
19 數量，被告無從勾稽。故依最高行政法院之見解，縱使資產
20 購入不具必要性與合理性之舉證責任由稅捐稽徵機關負擔，
21 然本件係因原告未盡上開協力義務，致被告無法依查核準則
22 第87條第1款權利金規定予以審酌之情形。又原告主張因與
23 專家公司及GP公司間之履約爭議，未能依合約約定收取專家
24 公司願提供總銷售金額3%之獎勵金，至今卻未見原告要求上
25 開二間公司依合約約定支付獎勵金，或取具相關證明文件於
26 評估合約已無經濟效益之年度主張全數認列損失，反而於已
27 無該業務銷售實績之各年度，陸續帳外調整增加「無形資
28 產-長期顧問服務」攤銷自該年度營業收入減除與該收入無
29 關之支出，未符合所得稅法第24條收入與成本費用配合原
30 則，被告無從核實認定系爭支出與原告109年度業務之關聯
31 性及支出金額之合理性、必要性，自應不予核認該項支出。

01 另原告與專家公司、GP公司間之契約仍屬有效，其得據以向
02 專家公司、GP公司要求進貨及履約，故依查核準則第63條、
03 第67條第1項前段規定，原告未能證明已發生損失，自無從
04 列報為其他損失等語。

05 (三)關於設算利息收入部分，原告所提示之客戶帳齡分析表（其
06 他應收款-關係人）載明，應收關係人上海普詮電子有限公
07 司（下稱上海普詮）、普詮電子（深圳）有限公司（下稱
08 深圳普詮）、普詮生技股份有限公司（下稱普詮生技）及優
09 倍速貿易股份有限公司（下稱優倍速），截至109年12月31
10 日之未收而應收之帳款合計35,321,748元，其中逾1年未收
11 帳款合計16,157,565元，已符合所得稅法第24條之3第2項規
12 定，公司之資金貸與或任何他人未收取利息之要件，故被告
13 按上開關係人每月月底應收帳款餘額以111年1月1日臺灣銀
14 行之基準利率2.366%設算資金貸與關係企業之利息收入合計
15 897,069元，故原核定利息收入2,379,081元，並無不合等
16 語。

17 (四)並聲明：原告之訴駁回。

18 四、本件爭點：

19 (一)原告109年度營利事業所得稅結算申報，列報各項耗竭及攤
20 提5,402,818元，經被告否准其中「無形資產-長期顧問服
21 務」攤提增加之系爭支出部分，核定為590,266元，是否適
22 法？

23 (二)被告依原告帳載「其他應收款-關係人」餘額35,321,748
24 元，依所得稅法第24條之3第2項規定設算原告109年度該部
25 分利息收入以課稅，是否適法？

26 五、本院之判斷：

27 (一)應適用之法令：

28 1. 所得稅法

29 (1)第24條之3第2項：「公司之資金貸與股東或任何他人未收取
30 利息，或約定之利息偏低者，除屬預支職工薪資者外，應按
31 資金貸與期間所屬年度1月1日臺灣銀行之基準利率計算公司

01 利息收入課稅。」

02 (2)第38條：「經營本業及附屬業務以外之損失，…，不得列為
03 費用或損失。」

04 (3)第60條：「(第1項)營業權、商標權、著作權、專利權及各
05 種特許權等，均限以出價取得者為資產。(第2項)前項無形
06 資產之估價，以自其成本中按期扣除攤折額後之價額為準。
07 (第3項)攤折額以其成本照左列攤折年數按年平均計算之。
08 但在取得後，如因特定事故不能按照規定年數攤折時，得提
09 出理由，申請該管稽徵機關核准更正之：一、營業權以10年
10 為計算攤折之標準。…。三、商標權、專利權及其他各種特
11 許權等，可依其取得後法定享有之年數為計算攤折之標
12 準。」

13 2. 查核準則

14 (1)第87條第1款：「權利金支出，應依契約或其他相關證明文
15 件核實認定。但契約或其他相關證明文件約定金額，超出一
16 般常規者，除經提出正當理由外，不予認定。」

17 (2)第62條：「經營本業及附屬業務以外之費用及損失，不得列
18 為費用或損失。」

19 (二)前提事實：

20 前開事實概要欄之事實，除上開爭點外，其餘均為兩造所不
21 爭執，並有原告109年度營利事業所得稅結算申報書（原處
22 分卷第52至93頁）、原處分暨調整法令及依據說明書（本院
23 卷一第33頁、第35至37頁）、復查決定書（本院卷一第43至
24 50頁）、財政部112年12月13日台財法字第11213939280號訴
25 願決定書（案號：第11200791號，本院卷一第54至66頁）各1
26 份附卷可稽，此部分之事實，堪以認定。

27 (三)被告否准認列原告在「無形資產-長期顧問服務」攤提增加
28 之系爭支出部分，並無違誤：

29 1. 按所得稅法第60條第1項所定之無形資產，係列舉營業權、
30 商標權、著作權及專利權，最後以「各種特許權」為概括規
31 定，其中商標權、著作權及專利權均屬法律所賦予並保障之

01 權利，而同條第3項第3款明定「其他各種特許權」係以取得
02 後法定享有之年數作為計算攤折之標準，亦屬法律所賦予並
03 保障之權利。因此，該條所定之無形資產，應屬法律所賦予
04 並保障之權利，並非泛指經營一般營利事業之權利或經營該
05 等事業行為所衍生之商業價值，故如營利事業以出價取得者
06 非屬所得稅法第60條法律所賦予並保障無形資產之範疇，即
07 無從依上開規定攤折費用（最高行政法院112年度上字第526
08 號判決意旨參照）。

09 2. 經查，原告109年度營利事業所得稅結算申報委任會計師查
10 核簽證辦理時，經會計師帳外調整增加系爭支出，提列為減
11 損損失。而系爭支出係為取得關於系爭產品專家公司之獨家
12 代理權以及GP公司License fee、銷售經銷權乙情，此有會
13 計師查核報告1份在卷可憑（原處分卷第7頁）。參諸原告與
14 專家公司簽訂之台灣地區獨家銷售顧問合約書（本院卷一第
15 117至120頁），與GP公司簽訂之Term Sheet中文版契約（本
16 院卷一第135至136頁），以及專家公司出具之獨家代理權暨
17 銷售權利書（本院卷一第109頁），可知原告所取得之標
18 的，應為系爭產品於台灣地區、中港澳等地區之獨家銷售
19 權；佐以台灣銷售合約書關於原告方之第9條約定：「乙方
20 僅有台灣地區之獨家銷售權利，並不當然享有契約產品之任
21 何專利權利。」、Term Sheet中文版第5條約定：「獨家經
22 銷協議的格式及條款應與台灣獨家經銷協議相同。」足見原
23 告並未取得系爭產品之專利權。揆諸上開說明，因原告取得
24 之產品獨家銷售權，僅為營利事業基於其營業，出價取得之
25 一般性權利，立法者並未特別透過法律明文規定賦予保障，
26 故無所得稅法第60條無形資產計提攤折規定之適用，是被告
27 否准認列，應屬有據。

28 3. 至原告雖主張系爭支出亦可轉正為權利金支出云云：

29 (1) 按查核準則第87條第1、2、4款規定：「一、權利金支出，
30 應依契約或其他相關證明文件核實認定。但契約或其他相關
31 證明文件約定金額，超出一般常規者，除經提出正當理由

01 外，不予認定。二、有關生產製造技術之權利金支出，應於
02 契約有效期間內按期攤折，並列為製造費用。…。四、權利
03 金之支出憑證如下：（一）支付國內廠商者，應有統一發票
04 及契約證明；支付我國境內居住之個人者，應有收據及契約
05 證明。（二）支付國外廠商及非我國境內居住之個人者，除
06 應有契約證明並取得對方發票或收據外，已辦理結匯者，應
07 有結匯證明文件；未辦理結匯者，應有銀行匯付或轉付之證
08 明文件……」。次按本於量能課稅原則，所得課稅應以收入
09 減除成本及必要費用後的客觀淨值，而非所得毛額作為稅
10 基，以符收入及成本費用配合原則。因此營利事業所得額減
11 項之營業成本支出，應係與營業收入相對應，倘營業收入經
12 認定並未發生，自無相對應之營業成本支出，營利事業即不
13 得列報。復按營利事業之成本支出，係計算營利事業所得額
14 之減項，為有利於納稅義務人之要件事實，由納稅義務人負
15 客觀舉證責任。倘營業收入業已發生，除非能確實證明營業
16 成本支出為必要、合理，且確實存在，否則，包括確實證明
17 營業成本支出不存在及無法證明營業成本支出事實存在與否
18 之情形，不得予以認列（最高行政法院110年度上字第177號
19 判決意旨參照）。

20 (2)查依卷附之原告銷貨淨額表及商品銷貨期報表（本院卷一第
21 333至336頁），可知原告僅於103年至106年間有系爭產品之
22 銷售紀錄。佐以原告於本院審理中自陳：其於107年度以後
23 無銷售紀錄，係因新北市政府衛生局接獲檢舉而於106年9月
24 25日至原告倉庫稽查，並查扣現場所有存貨，導致原告之產
25 品銷售事業無以為繼。又主管機關要求補正之資料須GP公司
26 協助方能取得，然而當時已因雙方履約爭議切斷溝通管道，
27 經原告評估整體經濟效益後，決定退出此市場。故109年並
28 無銷售產品，亦無此部分之銷售收入等語（本院卷一第20
29 頁、本院卷二第348頁），足證原告109年並無銷貨系爭產品
30 之收入，揆諸上開說明，原告並未合於收入及成本費用配合
31 原則，自不得於本年度列報系爭產品銷貨收入之成本及費

01 用。

02 (3)再者，原告雖主張系爭支出均為權利金支出云云。惟就原告
03 與專家公司部分，參諸原告與專家公司簽訂之台灣地區獨家
04 銷售顧問合約書（本院卷一第117至120頁），其中乙方義務
05 第1條、第5條約定原告應支付取得銷售產品權利之「顧問
06 費」，首筆為美金11萬7千元，後續應給付之1萬5千套藥片
07 貼布及3千組保養品之金額，以及包含首筆顧問費之顧問費
08 共計美金86萬8,500元，實無法證明雙方約定原告取得獨家
09 銷售權所應支付之權利金總額究竟為何。況依原告所提出之
10 發票記載（本院卷一第121至122頁），其所支出之「顧問
11 費」（不含稅）共計30,679,073元（計算式：
12 3,372,386+13,745,829+5,397,600+8,163,258），換算為美
13 金約為1,010,243元（當年新臺幣對美元之匯率平均為
14 30.368元，計算式：30,679,073 ÷ 30.368 =
15 1,010,243），遠超過上開契約所約定已包含貨款之權利金
16 數額，故原告主張30,679,073元均為權利金之支出，真實性
17 已屬有疑，難以盡信。又依會計師查核報告之無形資產及未
18 攤銷費用明細表之記載（原處分卷第7頁），原告支付予專
19 家公司之權利金原始金額共計30,684,892元（計算式：
20 16,939,063+13,745,829），與發票記載之金額30,679,073元
21 不符，是原告主張申報之金額為權利金，並作為列報各項耗
22 竭及攤提金額之基礎，與實際事證不符，難認可採。另關於
23 原告與GP公司部分，觀諸Term Sheet中文版契約第3條以及
24 後續原告與GP公司同負責人之Biocellrex, LLC及Radien
25 International, LLC（下稱Radien公司）所簽訂China
26 Option Agreement第1條m.（本院卷一第135至136頁、第201
27 至202頁）獨家銷售權之授權費用係採分期給付之方式，最
28 後款項應於107年12月17日繳清。惟原告於本院審理中自陳
29 其於106年10月5日支付美金5萬元給Radien公司後，即未再
30 繼續支付等語（本院卷二第128頁），可證如依契約約定，
31 原告至多僅於支付GP公司或Radien公司各期權利金之期間取

01 得獨家代理銷售權，未及於109年度。況據107年起擔任原告
02 財務管理兼董事長特助之林純任，於相關刑事案件（按：臺
03 灣臺北地方檢察署109年度偵字第10007號、第18373號案）
04 警詢中證稱略以：105年間另外簽署的China Option
05 Agreement與Term Sheet並沒有差別，一樣是對大陸港澳的
06 經銷權，只是差在付款條件變更。我們認為原告與GP公司、
07 Radien公司簽約取得之經銷權是不存在的，合約裡面完全沒
08 有提及專利及藥證，這些產品都沒有通過大陸、港、澳的審
09 查，也不確定能否在當地實際銷售，加上這並不是知名品
10 牌，依一般商業原則，為何需要支付這麼多的費用取得經銷
11 權等語（本院卷二第130-13至130-15頁），故原告究有無取
12 得系爭產品之獨家銷售權，顯屬有疑。據上各情，依卷內事
13 證無從核實確認原告有取得中國、港澳地區之獨家經銷權，
14 亦難確認原告與專家公司約定之權利金數額，故被告依查核
15 準則第87條第1、2款規定，不認此部分之支出為權利金支
16 出，亦否准攤提，應屬合法，原告主張均非可採。

- 17 4. 至原告另主張縱無從列報無形資產、權利金，仍得轉列其他
18 損失云云。然企業支付權利金所認列之無形資產，係於每一
19 報導期間結束日（或每年定期）評估其帳上之權利金成本是
20 否有減損跡象，若有減損跡象存在，接續進行減損測試，如
21 該資產已減損，企業應即時認列減損損失，而未來期間之攤
22 銷費用，則依減損後資產帳面金額調整之。亦即，減損損失
23 係於資產減損發生之當年度為認列，後續並以減損後帳面金
24 額為基礎計提攤銷費用。申言之，資產帳面金額如已全部減
25 損，即無未攤銷餘額存在而得於未來期間攤銷，亦無從改列
26 為其他損失。觀諸卷附之會計師查核報告中無形資產及未攤
27 銷費用明細表（原處分卷第7頁），其上記載「長期顧問服
28 務-2」項目之期初未攤銷餘額28,309,546元以及累計減損
29 28,309,546元，並於註2載明：「長期顧問服務係預付專家
30 生物科技股份有限公司及美國GP Global, Inc. 為協助普詮公
31 司取得美國Grey Stone Pharmaceuticals, Inc. & Woundcare

01 Company之長期產品銷售臺灣獨家代理及相關銷售技術之長期
02 顧問服務款，經考量實質經濟效益不佳，故將長期顧問服
03 務全數提列減損損失。」足知原告帳載之「長期顧問服
04 務-2」於109年度前已全數提列減損損失，致本年度該項目
05 之帳面金額為0元（期初未攤銷餘額28,309,546元—累計減
06 損28,309,546元），是以，縱該資產有原告所稱其他損失，
07 亦與本年度無涉，原告主張將其原列報攤銷數4,812,552元
08 轉列為本年度其他損失，核無可採。

09 (四)被告依原告帳載「其他應收款-關係人」餘額35,321,748
10 元，設算原告本年度該部分之利息收入，應有違誤：

11 1. 按所得稅法第24條之3第2項：「公司之資金貸與股東或任何
12 他人未收取利息，或約定之利息偏低者，除屬預支職工薪資
13 者外，應按資金貸與期間所屬年度1月1日臺灣銀行之基準利
14 率計算公司利息收入課稅。」其立法意旨乃公司係屬獨立法
15 人且以營利為目的，為正確計算營利事業損益及防杜公司違
16 反營利本旨，允宜設算公司利息收入。次按納稅者權利保護
17 法第7條第2項：「稅捐稽徵機關認定課徵租稅之構成要件事
18 實時，應以實質經濟事實關係及其所生實質經濟利益之歸屬
19 與享有為依據。」第11條第2項：「稅捐稽徵機關就課稅或
20 處罰之要件事實，除法律別有明文規定者外，負證明責
21 任。」準此，課稅要件事實應由稽徵機關負舉證責任，其所
22 提證據必須使法院之心證達到確信之程度，始可謂其已盡舉
23 證之責，若僅使事實關係陷於真偽不明之狀態，法院仍應認
24 定該課稅要件事實為不存在，而將其不利益歸於稽徵機關
25 （最高行政法院109年度上字第920號判決意同此旨）。是
26 以，倘稅捐稽徵機關欲依所得稅法第24條之3第2項規定，設
27 算公司利息收入予以課稅，自應就該公司有貸與他人資金而
28 未收取利息或收取利息偏低之事實負舉證責任，不得僅以擬
29 制推測之方法，推定課稅要件事實之存在。

30 2. 經查，被告係以原告109年度帳載「其他應收款-關係人」
31 35,321,748元為基礎，依所得稅法第24條之3第2項規定設算

01 利息收入。而參諸卷附之會計師查核報告書（原處分卷第24
02 頁），「其他應收款-關係人」餘額為35,321,748元，其中
03 28,245,237元係因營業所產生之催收款。復依原處分查核時
04 會計師提供予被告之帳齡分析表及帳載紀錄（原處分卷第
05 109至116頁），可知上開「其他應收款-關係人」包含「應
06 收帳款」、「其他應收款」兩項科目，且未收帳款之期間長
07 短，包含有未滿1年及逾1年之情形，多數為未滿1年。其中
08 「應收帳款」項目摘要欄並無任何記載，惟列入此會計科目
09 者，乃係因銷貨交易而得向買方收取之貨款，故此項目為原
10 告對其關係企業即上海普詮、深圳普詮、普詮生技、普星貿
11 易銷貨所生之款項一直未收取。另「其他應收款」項目，依
12 摘要欄之記載，應係原告為關係企業即深圳普詮、普星貿
13 易、優倍速支付辦公室、車位租金及各項費用等之代墊款
14 項。前者係基於交易關係而生之價金請求權，後者則係因業
15 務往來所生之代墊支出，均非當然即屬以提供資金供他人使
16 用為目的之資金貸與行為。

- 17 3. 被告雖以原告對上開關係企業未收款之帳齡較長，部分逾1
18 年未收，認其經濟實質等同無息將資金貸與予關係企業。然
19 而，關係企業間銷貨未收款、代墊費用之原因容有多端，可
20 能涉及交易條件約定、資金調度或企業整體資金安排，不必
21 然即出自金錢消費借貸關係或其他具有融資目的之資金貸與
22 行為。何況帳載之未收款期間包含未滿1年以及1年以上之情
23 形，則如何能認無論係基於銷貨未收款抑或代墊費用、無論
24 未收款之期間長短，均係所得稅法第24條之3第2項所定之
25 「資金貸與」行為，揆諸上開說明，此課稅要件事實應由被
26 告舉證。惟被告雖於本院審理中稱：原始的說明有提到這是
27 關係企業的放款等語，卻始終未提出相應事證（本院卷二第
28 129頁、第141至142頁），此外被告並無就未收款項之發生
29 原因、原約定收款條件、是否逾通常商業往來期間、是否已
30 達實質上供關係企業無償使用資金之程度等面向，提出具體
31 事證以證明，是被告以雙方屬關係企業、帳齡偏長，即認構

01 成資金貸與之要件，尚屬抽象推測之範疇，難認已就課稅構
02 成要件事實盡其舉證責任。從而，被告以原告帳載「其他應
03 收款-關係人」餘額35,321,748元為基礎，設算109年度利息
04 收入897,069元，難認有據，是被告僅得向原告補徵應納稅
05 額962,510元（計算式：4,812,552×稅率20%＝
06 962,510.4），逾此數額部分即有上開違誤。

07 (五)綜上所述，被告就原告攤提增加之系爭支出部分否准認列，
08 當屬合法，復查決定及訴願決定遞予維持，並無違誤，原告
09 訴請撤銷，為無理由，應予駁回；惟被告調增利息收入
10 897,069元應有違誤，原處分核定補徵營利事業所得稅額超
11 過962,510元部分，係屬違法，復查決定及訴願決定未予糾
12 正，亦有違誤，原告訴請撤銷此部分，為有理由，應予准
13 許。

14 六、本件事證已臻明確，兩造其餘攻擊防禦方法及主張陳述，均
15 對本件判決結果不生影響，爰不一一論駁，併此敘明。

16 七、結論：原告之訴一部為有理由、一部為無理由。

17 中 華 民 國 115 年 4 月 29 日

18 審判長法官 劉正偉

19 法官 邱士賓

20 法官 楊甯仔

21 一、上為正本係照原本作成。

22 二、如不服本判決，應於送達後20日內，向本院地方行政訴訟庭
23 提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內
24 補提理由書；如於本判決宣示或公告後送達前提起上訴者，
25 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
26 繕本）。

27 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，
28 逕以裁定駁回。

29 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
30 法第49條之1第1項第2款）。但符合下列情形者，得例外不
31 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	<ol style="list-style-type: none"> 1.上訴人或其法定代理具備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，上訴或其法定代理人具備會計師資格者。 3.專利行政事件，上訴或其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，經高等行政法院高等行政訴訟庭認為適當者，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>	

中 華 民 國 115 年 4 月 29 日

書記官 余筑祐