# 最 高 行 政 法 院 判 決

108年度判字第370號

上　訴　人　新加坡商都彭國際股份有限公司台灣分公司
代　表　人　劉汝熹
訴訟代理人　鍾典晏　律師
　　陳志愷　會計師
被上訴人　財政部臺北國稅局
代　表　人　許慈美

上列當事人間營利事業所得稅事件，上訴人對於中華民國107年3月29日臺北高等行政法院106年度訴字第1266號判決，提起上訴，本院判決如下：

主　文

原判決廢棄，發回臺北高等行政法院。

理　由

一、緣上訴人民國102年度營利事業所得稅結算申報（採4月制，即102年4月1日至103年3月31日），列報其他收入新臺幣（下同）107,992,695元，全年所得額91,318,614元，課稅所得額負19,669,290元，經被上訴人依申報收入數，併同其餘調整（兌換虧損：上訴人原申報額為16,697,655元，被上訴人嗣改核定額為5,847,696元；前十年核定虧損本年度扣除額：上訴人原申報額為110,987,454元，被上訴人嗣改核定額為0元），及因上訴人有本年度抵繳之扣繳稅額為242元，核定應補稅額17,368,338元　（原申報課稅所得額－19,669,290元＋兌換虧損調整數10,849,959元＋前十年核定虧損本年度扣除額調整數110,987,454元）x 17％－本年度抵繳之扣繳稅額242元Ｖ。嗣上訴人向被上訴人申請更正其他收入為1,998,413元（即調整減少其他收入105,994,282元），經被上訴人否准更正，仍維持原核定。上訴人不服，循序提起行政訴訟。經原審法院判決駁回後，乃提起本件上訴。

二、上訴人於原審起訴意旨略謂：其於93自95年間自S.T.Dupont S.A.（下稱法國都彭公司）進貨時，帳列存貨及應付帳款並未產生任何成本費用以享受租稅利益；上訴人請求法國都彭

公司免除應付未付之帳款，因此項欠款所對應者為存貨資產之增加，與現金資產增加之本金債務相同，而與利息等費用或損失之應計認列性質不同，則在STD INVESTMENT Pte.Ltd.（下稱新加坡都彭公司）為法國都彭公司100%持有之子公司，以及總公司與分公司在法律評價上係同一法律主體之情形下，法國都彭公司縱使免除已逾請求權時效之系爭應付未付帳款，用以彌補歷年來其投資公司的虧損，依財政部86年6月18日台財稅字第861901688號函（下稱86年6月18日函釋）說明二但書之規定，自不屬所得稅課徵範圍；退萬步言，縱將本案進貨於嗣後「銷貨時」認列之銷貨成本，與之前「進貨」交易相互聯結者，則其在銷貨時除銷貨成本之認列外，亦會產生相對應之銷貨收入，在上訴人歷年來銷貨收入皆大於銷貨成本而產生銷貨毛利之情況下，並無侵蝕課稅所得而享受租稅利益之情事；本件縱依被上訴人之認定邏輯計算，其僅考量「銷貨時」之銷貨成本，卻省略所產生相對應銷貨收入之影響，實有違行政程序法第9條規定，亦背離司法院釋字第385號解釋之意旨，均難謂適法。又應付帳款之相對科目為資產增加，與費用或損失立即發生之應付費用或損失性質不同，且存貨之轉列為銷貨成本係因銷貨交易而生，並非應付帳款產生之際；進貨款之是否轉列銷貨成本，需視取得之進貨是否銷售而定，並非於取得進貨時即行轉列，故其應付帳款之支付義務於交易發生時並無相對應之損益項目產生，等同以借入資金取得資產之購銷交易業務往來之情形，仍屬資金借貸之範疇，此由公司法第15條第1項第1款規定並未排除因業務往來而產生之支付義務為資金借貸之規定可明，而與事後以借貸資金所取得資產之銷售與否實不相涉。又所得稅法第4條第1項第17款但書所謂之「贈與」自應與遺產及贈與稅法有關「贈與」之定義相同，本案行為係上訴人請求法國都彭公司免除上訴人93至95年之應付未付帳款，該等債務自得行使請求權時起，已罹2年之消滅時效，分別於95至97年時效完成，從而，由於本案情形並不符合遺產及贈

與稅法第5條第1款所謂「在請求權時效內」無償免除債務之要件，並無法論以該法之贈與法律效果，自無所得稅法第4條第1項第17款但書「取自營利事業『贈與』之財產，不在此限」而應課徵所得稅之適用。再依100年1月26日修正公布之所得稅法第24條第2項及其立法理由，依不真正溯及既往之法理，本件自應以100年修正之所得稅法第24條第2項規定作為課稅依據，應於時效消滅年度轉列其他收入；退步言之，即便依被上訴人所言，100年度以後發生逾消滅時效仍未給付之應付未付帳款始有前述修正後新法之適用，本案依法最遲也應轉列為該新法生效時之99年度收入，被上訴人未准更正減少102年度之其他收入容屬違誤。另被上訴人所舉租稅利益之享受與應付帳款之是否免除並無關聯，本案仍應有財政部86年6月18日函釋說明二但書規定之適用，況被上訴人一方面認本案債務為佣金或利息之應付費用或損失之性質，另一方面又認本件無行為時營利事業所得稅查核準則第108條之1有關應付費用或損失逾2年未給付應轉列其他收入之適用，其理由顯自相矛盾；又依經濟部106年9月21日經商字第10602420200號函釋（下稱106年9月21日函釋），本件係由上訴人股東法國都彭公司經股東會決議按持有股份比例無償放棄對上訴人之債權，故依經濟部106年9月21日函釋放寬認列資本公積非限於需依持股比例之情形，更應有財政部86年6月18日函釋說明二但書所定無須認列為收入以課徵營利事業所得稅之適用等語，為此請求判決撤銷訴願決定及原處分（即復查決定）。

三、被上訴人於原審答辯意旨略謂：財政部86年6月18日函釋所指之本金債務係指因借貸而發生之債務，與上訴人獲法國都彭公司免除93至95年度因進銷貨關係而產生應付帳款之債務不同，上訴人帳列應付帳款為向法國都彭公司進貨而生，尚非因借貸款項而來，又上訴人100至102年資產負債表之存貨金額均為0元，顯見該進貨之成本於歷年申報銷貨收入時列報銷貨成本，此情況與前揭衍生之利息部分相同，應於免除

年度轉列其他收入，始符合衡平原則。且以上訴人94年核定課稅所得虧損17,394,814元為例，法國都彭公司免除上訴人當年度應付帳款63,774,351元，等同上訴人營業成本多列63,774,351元，經調減後94年度即應有課稅所得46,379,537元，並無上訴人主張免除應付帳款課稅所得不減反增之情況。又上訴人為外國公司在臺分公司，其並無資本額，何來資本交易，縱有母子公司間債務免除情形，亦屬法國都彭公司與上訴人總公司間之問題，而與上訴人無涉；且若母子公司間進貨之應付帳款，於銷貨時列報毋須付款之銷貨成本，而於逾核課期間免除應付帳款債務亦毋須於免除年度列報收入，則跨國企業集團間，以此方式決定免除債務金額多寡來操縱損益即非難事，各國何需訂立各種法規，避免本國租稅課徵權遭受侵蝕；況所得稅法第4條第1項第17款及修正理由，並未規範僅免除在請求權時效「內」之債權，始須列入課稅。又依100年1月26日修正公布所得稅法第24條第2項、98年9月14日修正前營利事業所得稅查核準則第108條之1、101年1月4日增訂之營利事業所得稅查核準則第108條之2等規定，可知100年度以前僅規範應付費用及損失，因請求權時效消滅應轉列其他收入；有關應付未付帳款應於時效消滅年度轉列其他收入之規定，係於100年修法後所新增，依中央法規標準法第13條規定，應於修正公布日起算第3日起發生效力，即100年以後發生逾消滅時效仍未給付之應付未付帳款始有其適用。上訴人93至95年度應付未付之帳款於102年度免除時，自應計入免除債務年度所得課稅等語，為此請求判決駁回上訴人在原審之訴。

四、原判決駁回上訴人之訴，其理由略謂：㈠上訴人對於構成本件課稅處分之諸項課稅基礎事實中，僅係就「其他收入107,992,695元」一項有所爭執，主張被上訴人應調整為1,998,413元（即調減105,994,282元），至於被上訴人補徵稅額17,368,338元所涉其餘項目，並無爭執。上訴人為新加坡都彭公司之台灣分公司，而法國都彭公司為新加坡都彭公司之單

一股東，對新加坡都彭公司持有股份100%。上訴人於93至95年度因向法國都彭公司進貨，係以賒帳方式購入，對供應商法國都彭公司產生應付帳款之債務，合計為歐元2,542,464.16元。然直至102年度，上訴人始終未支付，系爭歐元2,542,464.16元之進貨帳款，經新加坡都彭公司向法國都彭公司提出免除債務之請求，於103年2月間獲法國都彭公司之同意。亦即，上訴人實際上「無須支付」該等進貨帳款，形同該等存貨之實際購入成本為「0元」，而非歐元2,542,464.16元，然因系爭歐元2,542,464.16元早由上訴人列報為課稅所得之減項，即產生課稅所得額（純益額）被低估致稅款短繳之情事。上訴人獲法國都彭公司免除之債務，係因進銷貨關係而產生之應付帳款，並非因借貸款項而來，且上訴人100至102年度資產負債表之存貨金額均為0元，顯見該進貨之成本於歷年申報銷貨收入時，已列報於銷貨成本，此情況與財政部86年6月18日函釋衍生之利息部分之性質相同，應於免除年度轉列其他收入。又上訴人於93至97年間，每年均有逾4千萬元之銷貨收入，則上訴人因該等存貨轉列為銷貨成本，充作歷年銷貨收入之減項，使課稅所得因而減少，上訴人亦因而享有減少繳納所得稅之利益。綜上，被上訴人否准上訴人更正調減其他收入105,994,282元（歐元2,542,464.16元x兌新臺幣匯率 41.00000000），核定其他收入107,992,695元，於法有據，並無不合。另基於衡平原則，上訴人進貨時已列報成本費用享受租稅上之利益，該進貨之債務嗣後因免除給付而無須支付時，自應列入收益課稅。此與財政部86年6月18日函釋說明二但書所定公司股東按股東會決議及持股比例無償免除「本金」債務以彌補股權虧損之情形有別，尚難比附援引。㈡所得稅法第4條第1項第17款修正原因，係原規定因贈與而取得之財產一律免納所得稅，乃因贈與財產須繳納贈與稅，故不再課徵所得稅，俾免重複課稅，惟贈與稅課徵對象僅為「個人」，如屬營利事業之贈與，則不在現行遺產及贈與稅法所規定範圍內，爰予修訂對取自營利事

業贈與之財產仍應課徵所得稅，以杜取巧。又債權屬財產之一種，是上訴人經法國都彭公司免除債務，自屬取自營利事業贈與之財產，依所得稅法第4條第1項第17款但書規定，「取自營利事業贈與之財產」應課徵所得稅，且該但書針對「已罹」請求權時效而免除債務之贈與，並未排除應課徵所得稅之適用。再者，上訴人於102年10月17日尚償付法國都彭公司部分帳款，其餘應付帳款仍帳列至102年度，且新加坡都彭公司於103年2月間仍向供應商法國都彭公司表明「本公司台灣分公司未來的現金流量，不足以清償其對法國都彭公司已過清償期之債務……2,542,464.16歐元」等語，而明示承認法國都彭公司請求權之存在，則被上訴人認定上訴人係不行使抗辯權，經供應商免除債務，係取自營利事業贈與財產，應依所得稅法第4條第17款但書課徵所得稅，自於法有據。㈢依司法院釋字第657號解釋，涉及人民繳納稅捐之客體，應以法律或由法律明確授權之命令定之，方符租稅法律主義。有關營利事業應將帳載逾一定時效仍未給付之應付費用轉列其他收入，已涉及人民繳納稅捐之客體，應予明定課稅依據，以符合租稅法律主義。爰配合權責發生制之會計基礎，100年1月26日修正公布所得稅法第24條第2項明定：「營利事業帳載應付未付之帳款、費用、損失及其他各項債務，逾請求權時效尚未給付者，應於時效消滅年度轉列其他收入，俟實際給付時，再以營業外支出列帳。」以正確計算營利事業之損益，公平課稅。揆諸前揭大法官解釋意旨及說明，所得稅法第24條第2項規定，本應適用法條構成要件與生活事實合致時有效之新法，始得直接依據新法定其法律效果，因此所得稅法第24條第2項規定，乃係於100年以後發生逾消滅時效仍未給付之應付未付帳款，始有其適用。上訴人主張93至95年度之應付未付帳款因逾2年，依所得稅法第24條第2項規定，應轉列已逾核課期間之95至97年度其他收入或99年度收入乙節，乃係「法律效果的溯及生效」與「法律事實的回溯連結」，已違反法律不溯及既往原則。上訴人主張

依不真正溯及既往之法理，本件應以100年1月26日修正公布之所得稅法第24條第2項規定作為課稅依據云云，容屬其一己主觀見解，委無足取。又修正前營利事業所得稅查核準則第108條之1規定，係於98年9月14日經刪除，上訴人主張其亦得適用該規定云云，亦難足採。㈣上訴人主張系爭免於支付帳款之存貨，縱使轉列為銷貨成本，並未減少課稅所得云云。惟以上訴人94年度核定課稅所得虧損17,394,814元為例，法國都彭公司免除上訴人當年度應付帳款63,774,340元，等同上訴人營業成本多列63,774,340元，若予調減，則94年度應係有課稅所得46,379,526元（63,774,340元－17,394,814元）。再依上訴人函覆被上訴人所稱，上訴人對法國都彭公司之應付帳款累計歐元4,111,784.74元，102會計年度決定抵銷未償還款項歐元2,542,464.16元（即調減其他收入105,994,282元），就所免除之部分應付帳款，若依上訴人之主張，母子公司間進貨之應付帳款，於銷貨時列報無須付款之銷貨成本，俟逾核課期間，再由母公司免除應付帳款債務，且免除債務之利益亦無須列報收入，則利用免除債務之手法及金額之多寡，即可遂行短漏稅捐之目的，亦非公平。另經濟部106年9月21日函釋係於股東無償放棄債權或捐贈資產予公司，乃係股東基於股東之地位所為之行為，一律認列為資本公積。此與本件係基於買賣關係，賣方無償放棄債權，核屬買方獲益，買方依所得稅法規定應將該獲益數額，列報為其他收入之情形，情節不同。再者，縱使經濟部對於財務會計事務之處理有所示釋，然所得稅法令對特殊項目的認定與納入或排除稅基，有別於一般公認會計原則，必須以經特別規定調整後之所得淨額，計算應納稅額。從而，營利事業於辦理營利事業所得稅結算申報時，依行為時營利事業所得稅查核準則第2條第2項規定，即須按照所得稅法令調整之（本院107年度判字第81號判決意旨參照），則上訴人雖援引上開經濟部函釋，亦難對上訴人為有利之認定等語。

五、上訴意旨略謂：㈠原判決認應付帳款增加之存貨已轉列銷貨

成本減少所得而享有稅上利益，則其債務免除當應轉列收入以增加所得，而未能審視該「銷貨成本」之轉列係因嗣後銷貨交易產生「銷貨收入」之適用收入成本配合原則而生，並非與取得存貨之應付帳款債務同時發生，蓋應付帳款增加之存貨與借款購置資產之不影響所得交易之性質相同，而與費用或損失負債估列之減少所得交易之性質不同。況前述為配合銷貨收入產生所轉列銷貨成本之經營結果，係使上訴人截至99年度產生以前年度尚未扣除之虧損計115,024,545元，使法國都彭公司不得不於102年度免除系爭債務，上訴人經濟實質上並未享有任何稅上利益，原判決錯誤比附援引不同性質之交易，顯有違論理及經驗法則之違背法令。另經濟部106年9月21日函釋對於應認屬股本有關交易之規範，在於放寬非限於需依持股比例之情形，惟其基於股東所為與股本有關交易並不認屬所得增加之解釋原理，則與財政部86年6月18日函釋說明二但書相同，該賦稅主管機關解釋內容自應為本件適用。本案所免除之債務係與借款購買資產性質相同之取得存貨之應付帳款債務，並非買方因賣方無償放棄債權即有獲益之費用或損失之負債估列，仍不逸脫「本金」債務之範疇，原判決已有違反論理及經驗法則之違背法令。原判決未能依本案係由與上訴人屬同一法律主體之總公司100％持股之股東法國都彭公司同意，按持有股份比例無償放棄對上訴人之應付帳款債權以彌補自己之股權虧損之事實，以適用財政部86年6月18日函釋說明二但書所定無須課徵營利事業所得稅之規定，其事實認定錯誤所致不適用法規情節，自構成判決違背法令。㈡原判決漏未斟酌上訴人債務免除係依股東持股比例免除以彌補歷年來之股權虧損，換言之，上訴人歷年來持續處於嚴重虧損狀態，經濟實質上並無力負擔稅捐，並不因是項債務免除而享受任何稅捐上利益，進而增加負擔稅捐債務之能力，原判決對此一再視而不見致未能正確適用財政部86年6月18日函釋說明二但書之規定，以符量能課稅原則之意旨，反而錯誤認為上訴人利用免除債務手法，遂

行短漏稅捐目的，亦非公平等語，益顯其不適用法規之違誤。㈢個人之贈與係屬遺產及贈與稅法之範疇，營利事業之贈與則不在該法所規定範圍，故增訂所得稅法第4條第1項第17款但書以所得稅課徵之，俾與遺產及贈與稅法之課徵互為補充，二者「贈與」於整體法規範體系相互關聯，則依據法律之體系解釋原理，所得稅法第4條第1項第17款所謂之「贈與」當係承接自遺產及贈與稅法之「贈與」而有相同之定義。再按「無償免除或承擔債務」非遺產及贈與稅法第4條第2項規定之「贈與」概念所能涵蓋，故另在同法第5條第1款訂定「無償免除或承擔債務」之「以贈與論」，惟其構成需符合「在請求權時效內」之要件始足當之，而為所得稅法第4條第1項第17款但書於包含「無償免除或承擔債務」之「以贈與論」情形下，所應承接之營利事業贈與所得稅課徵之法律構成要件。系爭93至95年之應付未付帳款，已分別於95至97年時效完成，本案情形不符合時效「內」無償免除債務之要件，其既非遺產及贈與稅法第4條第2項之「贈與」，亦非同法第5條第1款之「以贈與論」，從而亦不適用所得稅法第4條第1項第17款但書規定，足顯原判決不適用法規及適用不當之違背法令。㈣姑不論原判決不適用財政部86年6月18日函釋說明二但書規定之違背法令情節，上訴人即便償付部分帳款、其餘應付帳款仍帳列至102年度及新加坡都彭公司向法國都彭公司表明不足清償等事實，然在法律未為相關行為擬制之情況下，並不足資證明或得推論上訴人有何拋棄時效利益的意思表示，至多僅能認為肯認有自然債務存在，而非明示承認拋棄時效利益，況且時效消滅仍為給付，依民法之法律效果為「不得以不知時效為理由，請求返還」，並非得解釋為恢復時效完成前狀態之時效未消滅，原判決逾越法律應有之解釋而為事實之推論，致未正確適用所得稅法第4條第1項第17款規定，實構成適用法規不當及違反證據法則之違法判決。㈤原判決並未詳加闡述「不真正溯及既往」法律構成要件之意涵及其如何不適用於本件之理由，即逕自不予

採納系爭應付未付帳款至遲應轉列所得稅法第24條第2項規定修正生效時所屬之上訴人99年度（99年4月1日至100年3月31日，上訴人係採4月制會計年度）收入之主張，且未在此法理之應有理解下為修正所得稅法第24條第2項規定之解釋適用，而認定在其生效後逾請求權時效尚未給付之債務始有該修正條文之適用，並將於102年度早已逾時效消滅年度之系爭應付未付帳款認列為該年度收入，實有判決適用法規不當之違背法令，及不備理由與理由矛盾之當然違背法令。姑不論系爭債務免除無須課徵所得稅，係適用財政部86年6月18日函釋說明二但書規定之結果，以符合量能課稅原則之意旨，況原判決明知該項債務免除而無須付款之銷貨成本係於產生銷貨收入之「銷貨時」列報，及其債務免除轉列上訴人99年度收入於本案提出更正申請時（即104年1月8日）尚未逾該年度營利事業所得稅申報之核課期間，並有核定前10年虧損尚未扣除餘額計115,024,545元等情節，猶認上訴人有藉由逾核課期間作法遂行短漏稅捐目的情形，亦有足以影響判決結果之重要證據漏未斟酌之違背法令。㈥原判決一方面將系爭93至95年度取得存貨之應付帳款與費用或損失之負債估列等同視之，卻未能適用其應適用之行為時營利事業所得稅查核準則第108條之1規定，予以認列為95至97年度收入，竟將其認列為該法條業經廢止及已逾時效消滅年度之102年度收入，亦構成不適用法規與適用不當之違背法令，及理由矛盾之當然違背法令等語，為此請求廢棄原判決，並撤銷訴願決定及原處分（即復查決定）。

六、本院查：

㈠按所得稅法第4條第1項第17款規定：「下列各種所得，免納所得稅：……十七、因繼承、遺贈或贈與而取得之財產。但取自營利事業贈與之財產，不在此限。」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。」復按財政部76年4月3日台財稅字第7621173號函：「國內營利事業取

得國外營利事業贈與之財產，依現行所得稅法第4條第17款但書規定，應課徵營利事業所得稅。說明：二、所得稅法第4條第17款但書規定，取自營利事業贈與之財產，不予免徵所得稅，並不以國內營利事業為限，取自國外營利事業贈與之財產，仍應有其適用。」財政部86年6月18日函釋：「主旨：核釋外國營利事業無償免除中華民國境內營利事業對其所負債務相關課稅疑義。……說明：一、……二、外國營利事業無償免除中華民國境內營利事業對其所負之本金債務，核屬外國營利事業對國內營利事業之贈與，依據所得稅法第4條第17款但書規定，應由該國內營利事業併入其當年度營利事業所得額課徵營利事業所得稅。但該外國營利事業如為國內營利事業之股東，且其無償免除被投資公司對其所負之本金債務，係依被投資公司之股東會決議按股份比例免除，以彌補自己之股權虧損者，該國內營利事業得免適用上開規定課徵營利事業所得稅。三、外國營利事業放棄前開本金所衍生之利息債權，如該國內營利事業前已按約定估列應付利息、列報利息費用者，應於外國營利事業免除利息給付義務時，轉列其他收入課稅。」

㈡原審依前揭理由，認原處分（即復查決定）以上訴人102會計年度因供應商免除應付帳款債務而獲益，不予調整減少其他收入105,994,282元，並維持本件補徵稅額17,368,338元之核定，認事用法，並無違誤，訴願決定予以維持，亦無不合，而判決駁回上訴人所提撤銷訴訟。固非無見。

㈢惟依行政訴訟法第133條規定，行政法院於撤銷訴訟，應依職權調查證據。且依同法第125條、第189條規定，行政法院應依職權調查事實關係，不受當事人主張之拘束，並應行使闡明權，使當事人得為事實上及法律上適當完全之辯論，及令其陳述事實、聲明證據，或為其他必要之聲明及陳述；其所聲明或陳述有不明瞭或不完足者，應令其敘明或補充之；為裁判時，應斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，依論理及經驗法則判斷事實之真偽，並將得心證之理由，記明於判決

。又依同法第209條第3項規定，判決書理由項下，應記載關於攻擊或防禦方法之意見及法律上之意見。故行政法院對於攸關本案事實關係之重要證據方法，如果有應調查而未予調查之情形，或對當事人之主張不予調查或採納，卻未說明其理由者，即構成判決不備理由之違法。

㈣按行為時即95年5月24日修正公布商業會計法第42條第2項規定：「受贈資產按公平價值入帳，並視其性質列為資本公積、收入或遞延收入；無公平價值時，得以適當評價計算之。」行為時即95年11月30日修正公布商業會計處理準則第25條第1項規定：「資本公積，指公司因股本交易所產生之權益。」揆諸經濟部91年3月14日經商字第09102050200號函釋謂：「按公司法刪除第238條規定後，資本公積回歸商業會計法及相關規定之適用，其商業會計之處理如後：…四修正後公司法第241條『受領贈與之所得』其範圍包括：指與股本交易有關之受領贈與：⑴受領股東贈與本公司已發行之股票。⑵股東依股權比例放棄債權或依股權比例捐贈資產。…」（亦即股東依股權比例放棄債權者，以「資本公積－受領贈與之所得」入帳）；經濟部94年5月5日經商字第09402048030號函釋亦謂：「一、…依本部91年3月14日經商字第09102050200號函規定，股東依股權比例放棄債權者，以『資本公積－受領贈與之所得』入帳；而有限公司類推適用上開規定，依出資比例放棄債權者列入資本公積，未依股權比例放棄債權者，則帳列『其他收入』科目，…」；經濟部106年09月21日經商字第10602420200號函更明示：「一、依據本部於106年8月2日召開『研議公司受領股東放棄債權或捐贈資產之會計處理疑義』會議決議。二、報導期間開始日在中華民國106年1月1日以後之財務報表，關於股東無償放棄債權或捐贈資產予公司，係股東基於股東之地位所為之行為，無論有無依持股比例，應一律認列為資本公積，本部94年5月5日經商字第09402048030號函與上開說明不符部分，不再援用。…」對於股東依股權比例放棄其對公司之債權者，始終

規定應以「資本公積－受領贈與之所得」入帳，而非以「其他收入」入帳，即無從於會計年度終了為損益之計算；且對於股東所放棄之「債權」，並未限定為金錢借貸所生之債權，只要股東放棄債權與股本交易有關，縱使其係放棄對於公司的貨款債權，如果係為彌補公司的股本虧損（或稱彌補股東自己的股權虧損，乃與股本交易有關），亦應以「資本公積－受領贈與之所得」入帳。蓋股東與公司之間因買賣關係而產生貨款債權後，股東直接放棄該債權，與其於取得對公司的貨款債權後，先借款予公司償還該貨款債務，再放棄其對公司的借款債權，其間經濟實質並無不同，最後會計帳上之處理亦應無分軒輊，始符平等原則。

㈤本件上訴人為新加坡都彭公司之台灣分公司，而法國都彭公司為新加坡都彭公司之單一股東，對新加坡都彭公司持有股份100%，上訴人於93至95年度因向法國都彭公司進貨，係以賒帳方式購入，對供應商法國都彭公司產生應付帳款之債務，直至102年度累計尚有歐元2,542,464.16元，折合新臺幣105,994,282元未償還，經上訴人總公司（新加坡都彭公司）向法國都彭公司提出免除債務之請求，法國都彭公司於103年2月間予以同意等情，為原判決確認之事實，既然上訴人總公司之唯一股東法國都彭公司已依其百分之一百股權比例放棄對於上訴人之債權，則依前揭規定及說明，上訴人主張系爭應付帳款105,994,282元，應轉列為資本公積，尚非無據。原判決雖謂：經濟部106年9月21日函釋係於股東無償放棄債權或捐贈資產予公司，乃係股東基於股東之地位所為之行為，一律認列為資本公積。此與本件係基於買賣關係，賣方無償放棄債權，核屬買方獲益，買方依所得稅法規定應將該獲益數額，列報為其他收入之情形，情節不同等語，惟上訴人總公司（新加坡都彭公司）於103年2月間向其唯一股東即母公司法國都彭公司提出免除債務之請求，已表明「本次免除之債務將用以填補本公司之股東權益虧損」，法國都彭公司予以同意，亦明示「本次免除之債務將用以填補該公司

之股東權益虧損」（見原處分卷第115、116頁），足見法國都彭公司係基於股東之地位，對於其子公司即上訴人總公司（新加坡都彭公司）為無償放棄債權行為，以彌補自己的股權虧損（或稱彌補上訴人總公司的股本虧損），原判決對此有利於上訴人之事證漏未斟酌，遽為不利於上訴人之認定，容有未洽。

㈥又財政部86年6月18日函釋謂：「外國營利事業無償免除中華民國境內營利事業對其所負之本金債務，核屬外國營利事業對國內營利事業之贈與，依據所得稅法第4條第17款但書規定，應由該國內營利事業併入其當年度營利事業所得額課徵營利事業所得稅。但該外國營利事業如為國內營利事業之股東，且其無償免除被投資公司對其所負之本金債務，係依被投資公司之股東會決議按股份比例免除，以彌補自己之股權虧損者，該國內營利事業得免適用上開規定課徵營利事業所得稅。」細繹其原因，除股東依股權比例放棄其對公司之債權者，係為彌補自己的股權虧損，乃與股本交易有關，應以「資本公積」入帳，而非以「其他收入」入帳外，並基於上開免除債務之情形未曾享受租稅利益之考量。如果外國營利事業按其持股比例無償免除我國境內營利事業對其所負之債務，以彌補自己之股權虧損，而我國境內營利事業未曾因該債務享有減少繳納所得稅之利益，且未來亦無可能享有減少繳納所得稅之利益者（全部或部分），即與財政部86年6月18日函釋情形的經濟實質相當，又其性質為股東與公司間有關股本之交易（或股本之彌補），公司並無收益，則就其未曾享受或不能享受租稅利益範圍內，無論基於量能課稅、實質課稅或衡平原則，均不應對該免除之債務課徵營利事業所得稅。

㈦原判決雖謂：本件係上訴人之供應商法國都彭公司基於買賣關係而免除應付帳款債務之情形，且上訴人100至102年度資產負債表之存貨金額均為0元，顯見該進貨之成本於歷年申報銷貨收入時，應已列報銷貨成本，如於債權人免除該應付

帳款年度不列收入課稅，形同上訴人取得存貨無需支付成本，但卻列報銷貨成本，致課稅所得不當減少將造成租稅課徵的不平衡，是基於衡平原則，上訴人進貨時已列報成本費用享受租稅上之利益，該進貨之債務嗣後因免除給付而無須支付時，自應列入收益課稅等語，惟稽諸上訴人於93至98年間，每年均有逾1千萬元至2千5百餘萬元之虧損；99年度亦有4百50餘萬元之虧損（見原處分卷第176頁），縱使上訴人歷年來未將系爭應付帳款105,994,282元按各年度銷貨數額分別轉列為銷貨成本，於各年度是否能因此轉虧為盈，而應繳納營利事業所得稅，及其所應繳納之稅額多少？均非無疑。亦即系爭應付帳款105,994,282元自93年度開始每年因存貨出售而轉列為銷貨成本的金額有多少，至何年度轉列為銷貨成本完畢？尚有未明。且依原判決所述，上訴人於系爭102年度申報「前十年核定虧損本年度扣除額110,987,454元」，卻因申報扣除之102年度並非使用藍色申報書，會計帳冊簿據亦非經會計師查核簽證，遭被上訴人予以剔除，而無法享受減少課稅所得額之租稅利益，則上訴人於102年度財務報表是否能將其未使用的課稅損失（系爭應付帳款105,994,282元因逐年轉列為銷貨成本所造成的虧損額）於帳上列為「遞延所得稅資產」，以供未來可能產生的課稅所得使用（即作為計算課稅所得額之減項），端視上訴人於93年度（進貨）至99年度（存貨為零）各年度申報營利事業所得稅時，是否使用藍色申報書，或其會計帳冊簿據經會計師查核簽證而定（參見原處分卷第176頁）。如果系爭應付帳款105,994,282元按各年度銷貨數額分別轉列銷貨成本所造成之當年度虧損額，因該年度未使用藍色申報書，會計帳冊簿據亦非經會計師查核簽證而無法於未來作為計算課稅所得額之減項（所得稅法第39條第1項參照），即屬未來無可能享有減少繳納所得稅利益之情形，揆諸前開說明，就此部分虧損額而言，自無從基於衡平原則，要求上訴人於該進貨所生之債務嗣後因免除給付而無須支付時，將其列入收益課稅。凡此攸關

上訴人是否因該等存貨轉列為銷貨成本，充作歷年銷貨收入之減項，使課稅所得減少，而已享有減少繳納所得稅之利益，或未來可能享有減少繳納所得稅之利益，以及是否與前揭財政部86年6月18日函釋情形的經濟實質相當，而得於系爭應付帳款105,994,282元債務被免除時，主張在其未曾享受或不能享受租稅利益範圍內，免併入其當年度營利事業所得額課稅？原審未詳予調查釐清，遽認本件與財政部86年6月18日函釋說明二但書所定公司股東按股東會決議及持股比例無償免除「本金」債務以彌補股權虧損之情形有別，尚難比附援引，而不採上訴人之主張，自嫌速斷。

㈧至於原判決（第18頁）另謂：以上訴人94年度核定課稅所得虧損17,394,814元為例（見原處分卷第176頁），法國都彭公司免除上訴人當年度應付帳款63,774,340元（見原處分卷第106頁），等同上訴人營業成本多列63,774,340元，若予調減，則94年度應係有課稅所得46,379,526元（63,774,340元－17,394,814元）等語，惟上訴人縱使於94年度因向供應商法國都彭公司進貨而產生應付帳款債務63,774,340元，亦未必於當年度即能將其全額列入營業成本減除。蓋基於收入與成本費用配合原則，營利事業以賒帳方式購入存貨，雖於購入時借記「存貨（或進貨）」（使資產帳戶餘額增加）、並貸記「應付帳款」（使負債帳戶餘額增加），但須俟存貨出售而獲取收入時，始認列銷售收入與銷貨成本（即沖減存貨資產，將之轉列為銷貨成本），除非94年底已無存貨，否則當年度進貨所生應付帳款，即無可能全部列入營業成本減除。原審遽認法國都彭公司於102年度免除上訴人94年度應付帳款63,774,340元，等同上訴人於94年度之營業成本多列63,774,340元云云，容有誤會，併此敘明。

㈨綜上所述，上訴意旨指摘原判決不適用法規、適用不當及理由不備，尚非無據，且影響裁判之結果，上訴人聲明將之廢棄，為有理由，爰將原判決廢棄，發回原審法院更為審理。

據上論結，本件上訴為有理由。依行政訴訟法第256條第1項、第

260條第1項，判決如主文。

中　　華　　民　　國　　108　　年　　7　　月　　25　　日

最高行政法院第四庭

審判長法官　鄭　小　康

法官　沈　應　南

法官　劉　介　中

法官　帥　嘉　寶

法官　林　文　舟

以　上　正　本　證　明　與　原　本　無　異

中　　華　　民　　國　　108　　年　　7　　月　　25　　日

書記官　楊　子　鋒