臺北高等行政法院判決

108年度訴更一字第69號

）FKT64W1Z1X5L0;@109年4月24日辯

原　　告　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　　告　財政部臺北國稅局
代　表　人　許慈美（局長）
訴訟代理人　劉淑珍

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106年7月12日台財法字第10613901520號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決後，原告上訴，經最高行政法院（108年度判字第370號判決）將原判決廢棄發回，本院更為判決如下：

主　文

訴願決定及原處分（即復查決定）均撤銷。

第一審及發回前上訴審訴訟費用由被告負擔。

事實及理由

一、事實概要：

1.原告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，經被告依申報收入數，併同其餘調整（兌換虧損：原告原申報額為16,697,655元，被告嗣改核定額為5,847,696元；前十年核定虧損本年度扣除額：原告原申報額為110,987,454元，被告嗣改核定額為0元），及因原告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∨。嗣原告向被告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），經被告否准更正，仍維持原核定。

2.原告不服，申請復查，經被告105年9月6日財北國稅法一字第1050034440號復查決定（下稱原處分）駁回，原告仍不服，提起訴願，經財政部106年7月12日台財法字第10613901520號訴願決定駁回（下稱訴願決定）。原告猶未甘服，遂提起行政訴訟。經本院106年度訴字第1266號判決駁回（下稱原審判決），原告不服，提起上訴，經最高行政法院108年度判字第370號判決（下稱發回判決）廢棄原判決，發回本院更為審理。

二、本件原告主張：

1.法國都彭公司免除系爭債務之效力及於新加坡都彭公司及原告之應付帳款債務，係依持股比例用以彌補新加坡都彭公司因原告經營所生而歸屬於新加坡公司並構成該公司的股權虧損：

①新加坡都彭公司係於85年7月30日依行為時之舊公司法規定經經濟部認許登記，並於85年8月14日經核准設立台灣分公司（即原告）在台從事營業活動，依107年8月1日修正前公司法第4條、第371條及修正後第4條規定，即與中華民國公司具有同一之權利能力。原告本身無獨立之權利能力，原告對外所為或所受法律行為的效力皆及於新加坡都彭公司及原告本身。

②原告為新加坡都彭公司在台灣之分公司，新加坡都彭公司為原告之本公司，依修正前、後公司法第3條第2項、經濟

部57年1月10日經商字第00945號函、司法院80年2月27日（80）秘台廳一字第01232號函、財政部76年3月9日台財稅字第7586738號函釋意旨及其在所得稅課徵上之適用，新加坡都彭公司之母公司法國都彭公司，對原告免除系爭應付帳款債務歐元2,542,464.16元，效力當然及於所屬法人格之新加坡都彭公司及原告本身。

2.本件於稅務申報上所需探究者為應付帳款相關連進貨轉列銷貨成本之年度及其對各該年度課稅所得之影響，非謂免除應付帳款必會獲得營業成本增加之少繳所得稅利益：

①被告忽視本件事實為包含原告之新加坡都彭公司與法國都彭公司之關係，而為系爭債務免除之非屬交易法律行為所應適用之權利義務主體，其債務免除之法律效果自會及於原告，與關係人間交易從事之移轉訂價實不相涉，亦未在本件所應適用與股本交易有關債務免除會計及稅務處理法令之正確理解下，依其相關連進貨轉列銷貨成本之年度涵攝其少繳所得稅利益之課稅構成要件，均與最高行政法院發回明確表示之法律見解有違。

②被告明知財政部86年6月18日台財稅字第861901688號函釋（下稱86年函釋）之課稅構成要件在於所免除債務之相關連成本費用，於認列年度影響課稅所得計算而享有之少繳所得稅利益，卻又認定原告93至95年度應納稅額多寡與102年度因債務免除之認列收入課稅係屬二事，其理由顯然前後矛盾。

3.系爭與股本交易有關免除應付帳款債務之相關連進貨，係於93至98年度轉列為銷貨成本，其各年度課稅所得經排除此部分銷貨成本之認列，仍無課稅所得產生，亦即原告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，則依發回判決之法律上判斷，以上事實適用財政部86年函釋規定（因係與股本交易有關之債務免除，故為適用該函釋說明二但書之規定）之結果，其免除之債務應免予課徵營利事業所得稅，被告將系爭應付未付帳款全數轉列至102年度之其他收入課稅，於前揭判決意旨顯有未合：

①本件乃須就系爭應付帳款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，至何年度轉列完畢，及其影響各年度課稅所得計算而享有任何少繳所得稅利益之數額。依所得稅法第44條第1項前段及第3項規定意旨，原告93至98年度因出售系爭債務而取得存貨所轉列之銷貨成本金額依序為2,675,587元、11,348,031元、38,404,317元、25,347,810元、26,686,590元與1,531,948元，至98年度轉列完畢。

②次查，原告93至98各年度虧損分別為：93年度10,757,235元、94年度17,394,814元、95年度15,837,432元、96年度19,197,258元、97年度25,475,056元與98年度12,690,600元，合計101,352,395元，此亦經被告確認在案（參被告本審行政訴訟補充答辯狀第15頁第10行至第14行）。從而，若將上開原告自93至98年度每年因系爭債務而取得存貨出售轉列為銷貨成本之金額，排除於各年度課稅所得計算，則原告於各該年度仍無課稅所得產生，並未因系爭債務而享有任何少繳所得稅之利益。

③綜上，依發回判決之法律上判斷，由於系爭應付帳款105,994,282元而取得之存貨，係自93年度開始每年因存貨出售而轉列為銷貨成本，至98年度轉列完畢，其轉列之成本經排除於各該年度課稅所得計算，各年度仍無課稅所得，

且截至98年度經重新計算之核定尚未扣除虧損數，因原告102年度經排除系爭其他收入為虧損，且99至101年度及103至106年度合計亦為虧損（原證3），並未因而增加未來虧損扣除數減除，而享有任何少繳所得稅利益。則依商業會計法、商業會計處理準則、相關經濟部函釋及財政部86年函釋說明二但書之規定，此項應付帳款經原告總公司新加坡都彭公司之唯一股東即母公司法國都彭公司為無償放棄債權行為，以彌補自己的股權虧損，自應免予課徵營利事業所得稅，否則將嚴重違反量能課稅、實質課稅或衡平原則。

④況截至103年3月31日止，原告已因營運困難致使連年虧損累計高達252,091,448元，從經濟實質的觀點，並無增加額外負擔稅捐能力，若仍予維持被告之決定，除顯然不符上開法則及法理外，更與一般民眾法律情感認知相悖離，難令社會大眾信服。

⑤再者，被告答辯認為因法國都彭公司免除原告應付帳款之債務，基於原告資產負債表之存貨金額為0，而逕自認定原告於申報銷貨收入時應已列報銷貨成本云云（參被告本審行政訴訟補充答辯狀第14頁第5行至第8行），如此不但未能審視「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，亦與本件發回判決針對營利事業以賒帳方式購入存貨之會計認定，及收入與成本費用配合原則所揭示之意旨相悖，被告錯誤認定至明，併此敘明。

3.並聲明：訴願決定及原處分（即復查決定）均撤銷。第一審及發回前上訴審訴訟費用由被告負擔。

三、被告則以：

1.本件免除以前年度應付帳款之金額，其已於以前年度之損益表列報成本費用扣除，而得以減少課稅所得，自應於免除年度將以前年度已列報之成本費用轉列收入於免除年度之損益表中申報，以調增課稅所得，始符合平等原則，此與免除列於資產負債表而不曾列報於損益表之借貸債務，因不影響課稅所得，自無於免除借貸債務之年度，列入損益表轉收入課稅之理：

①本件案情非原判決所言先向母公司借錢還應付帳款，母公司再免除借貸款項之情況。又按外資在中華民國境內可以設立子公司或分公司等各種組織型態，從事營利行為。境外總公司與境內之分公司間，涉及租稅管轄權之問題，故總、分公司間之成本、費用認列，將影響各國所收租稅之多寡，國內分公司與國外母公司分屬2個權利主體，國內分公司依所得稅法第3條第3項「屬地主義」之規定，凡有中華民國來源所得時，均須計算所得及納稅，且依所得稅法第41條之規定，該外國公司在中華民國境內設立之分公司應單獨設立帳簿，並被視為一獨立課稅主體，雖其無獨立之法人人格，但當其與外部之人（自然人或法人）發生交易時，有所得稅法第24條之適用，但當其交易對象為關係企業時，有所得稅法第43條之1及查核準則第114條之1有關非常規交易及移轉訂價之規範。

②財務報表之目的，係為真實報導企業之財務狀況、經營績效及財務狀況之變動，以幫助財務報表使用者之投資、授信及其他經濟決策，其與依所得稅法規定計算課徵所得稅

之目的本有不同。原判決以經濟部106年9月21日經商字第10602420200號函釋（下稱106年函釋），股東無償放棄債權或捐贈資產予公司，一律認列為資本公積，而非以其他收入入帳之財務會計處理論斷，亦有違誤。惟稅務會計與財務會計之計算依據與基礎原即有異，租稅之課徵，自應以租稅之有關規定為準據，所得稅法第4條第17款但書已規定，取自營利事業贈與之財產，不在免稅範圍；又依查核準則第2條第2項規定財稅會差異於辦理結算申報時，仍應依稅法規定於申報書內自行調整（及帳外調整申報），況經濟部106年函釋所及與之對象為母、子公司間帳務處理，與本件原告與新加坡都彭公司為總、分公司關係，與法國都彭公司亦非母、子公司關係，又跨國集團公司間之交易尚有移轉訂價之規範，倘跨國集團公司間得透過免除買賣交易產生之債務，操縱損益而得免課稅捐，則各國何需制訂移轉訂價之規範，以防杜跨國避稅。是本件既經國外營利事業免除債務，自應依所得稅法第4條第17款但書、查核準則第2條、財政部62年4月18日台財稅第32799號函釋（下稱62年函釋）及76年4月3日台財稅字第7621173號函釋（下稱76年函釋）等規定認列收入。

③財政部86年函釋背景為：依所得稅法第4條第1項第17款規定因贈與而取得之財產免納所得稅之立法理由，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，惟取自營利事業之贈與，因營利事業不因贈與而課徵贈與稅，是取自營利事業之贈與，受贈人即應計入所得課稅。然依財政部65年12月28日台財稅第38600號函釋（卷第194頁）意旨，股東放棄債權得免課贈與稅，僅適用「股東往來」帳戶之貸方餘額用以彌補虧損者，又所謂「股東往來

」科目，係指股東將資金借予公司。查財政部86年函釋，係指母公司貸款予投資75%之子公司而發生之借貸債務，即帳列資產負債表之股東往來項目，因子公司營運狀況不佳，母公司放棄本金及所衍生之利息債權，以彌補子公司歷年之虧損，本金部分，如經股東會決議按股份比例免除，以彌補自己之股權虧損者，參財政部65年函釋意旨，免課徵子公司營利事業所得稅，此係因該借貸之本金不影響歷年課稅所得之計算；至衍生之利息部分，以前年度如已估列應付利息，列報利息費用，因係申報於損益表中，已影響課稅所得之計算，無論該應付利息有無逾2年，參照財政部62年函釋，均應於免除年度轉列其他收入（卷第172頁至第175頁）。

2.原告93年度至98年度均為會計師簽證申報案件，其93年度至98年度合計虧損101,352,395元（93年度虧損10,757,235元、94年度虧損17,394,814元、95年度虧損15,837,432元、96年度虧損19,197,258元、97年度虧損25,475,056元、98年度虧損12,690,600元），其103年度至108年度營利事業所得稅結算申報案件，如符合所得稅法第39條第1項但書規定，自得於產生課稅所得年度，列報前10年虧損扣除額，此與衡平原則無關，端視原告是否符合所得稅法規定之要件：

①依會計學基本原理原則之會計期間假設，企業經營之實際損益若干，必須待其結束經營清算完畢才可正確得知，但因資訊使用者需要及時的資訊作為決策之參考，若等企業結束經營時才報導其經營成果，則此項資訊已失時效，因此須將企業存在的期間劃分成若干相等的時段，每一個時段稱為一個會計期間，於各時段結束時編製各項財務報表，定期提供予資訊使用者。會計期間最長為一年，因會計

期間之假設，產生期末應收應付及預收預付項目，而使會計基礎有現金基礎與權責發生之應計基礎之分。是所得稅法第22條規定公司組織會計基礎應採權責發生制，所得稅法第23條有會計年度之規定。

②本件原告自93年至95年間向法國母公司進貨，借記「存貨（或進貨）」，貸記「應付帳款」，而其出售存貨之成本計算係以期初存貨加計本期進貨扣除期末存貨後為銷貨成本，期末存貨為下期之期初存貨，本期銷售收入之成本究為期初存貨或本期進貨之銷售，原告未提示進銷存明細帳供查核，故無可考，僅能單純以進銷存之金額計算銷貨成本，而難認定其本期進貨是否全數於本期銷售，惟當期末存貨為0時，即表示其進貨已列於各年度營業成本中，原告98年度即無進貨，99年度之資產負債表存貨金額為0元，可知其以賒帳方式之進貨已於99年度以前列報為營業成本，又原告94年營業成本明細表顯示，期初存貨金額58,473,402元，本期進貨52,634,643元，期末存貨51,773,535元並減其他2,542,529元，得出94年度銷貨成本56,791,981元，原告94年度進貨金額52,634,643元，卻於106年9月12日起訴狀證物二提示94年度經免除之帳列應付帳款1,529,742.92歐元（以進貨時匯率45.0000000元計算，折合新臺幣為68,919,628元;如以申請免除之102年度匯率41.0000000元計算，折合新臺幣為63,774,351元），該帳列應付帳款金額大於申報之當期進貨金額52,634,643元，且原告於調查時之104年2月說明，對法國都彭公司截至102年之應付帳款總計4,111,784.74歐元，102年度請求免除2,542,464.16歐元，因係多年前之應付帳款，所以未能提供相關進貨憑證（原處分卷第66頁），是被告乃以原告94年度

核定課稅所得虧損17,394,814元為例（原處分卷第176頁）說明，法國都彭公司免除原告當年度應付帳款63,774,340元（原處分卷第106頁），等同原告營業成本多列63,774,340元，若予調減，則94年度應有課稅所得46,379,526元（63,774,340元－17,394,814元），其目的僅在說明原告確有獲益，然其獲益多寡有諸多因數影響，基於所得稅徵收係以歷年制處理，每年就應收應付調整結算申報納稅，其93至95年度應納稅額多寡，與102年度原告因被免除應付帳款獲益，而合於所得稅法規定應轉收入課稅之規定，係屬二事。又被告所謂衡平原則係指原告以往年度已賒帳方式進貨之金額已列報為成本費用扣除，而減少所得課徵之租稅效果，其自應於免除債務之年度列為收入課稅始符衡平原則。並聲明：原告之訴駁回，訴訟費用由原告負擔。

四、兩造不爭之事實及兩造爭點：

1.如事實欄所述之事實，業據提出被告第1次核定通知書(原處分卷第101-102頁）、被告第2次核定通知書（原處分卷第155-157頁）、原處分（原處分卷第211-215頁）、訴願決定(原審卷第114-121頁)、原告104年8月11日更正申請函（原審卷第94-96頁)、發回判決（本院卷第15-33頁）等影本等為證，其形式真正為兩造所不爭執，堪為真。

2.兩造爭點為：原處分以原告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，有無違誤？

五、本院判斷：

1.本件應適用之法條與法理：

①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：……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。」

②財政部62年4月18日台財稅第32799號函釋（下稱財政部62年函釋）規定：「營利事業應付佣金，如經對方免除給付之義務時，應即轉列為其他收入課稅。」

③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。」

④財政部86年6月18日台財稅字第861901688號函釋：「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。」

2.兩造實質之爭議，在於被告認為：企業受領其他企業之贈與，財務會計按稅後淨額轉入資本公積，未計入損益表，惟稅法規定應列入課稅所得。此與所得稅法第4條第17款但書規定一樣，取自營利事業的贈與，是沒有免稅的規定。股東對公司的贈與，在財務會計上會是資本公積；在稅務會計，要列所得課稅。依查核準則第2條規定，當他財會快要發生差異時，必須調整成稅務會計的方式來結算申報。故營利事業獲得之贈與在財務會計上應列資本公積，但在稅務會計上，該部分應列為非營利所得裡面的其他收入。原告則稱，被告的論述，僅提到企業受領其他企業的贈與，是一般情形，但並未涵蓋到本案的特殊情形。本案是股東依股權比例放棄所投資事業（包括原告在內的新加坡總公司）的債權，用以彌補自己投資事業的虧損。債務人事實上是原告總公司及原告，因為是屬於原告的債權，原告跟新加坡總公司是同一個法律主體，所以同時也是新加坡總公司的債權。債權人是原告總公司的法國母公司，法國母公司百分之百投資設立新加坡總公司，總公司只有一個股東，就是法國母公司。而原告是新加坡總公司的臺灣分公司，因為他不是屬於股權投資，他就是同一個總公司的營業單位，是新加坡總公司在外國（臺灣地區）設立之分公司。經查：

①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。」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。

②而本件事實，原告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%，原告於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，經原告總公司（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，為兩造所無爭執之事項。既然原告總公司之唯一股東法國都彭公司已依其100%股權比例放棄對於原告之債權，則依前揭規定及說明，原告主張系爭應付帳款105,994,282元，應轉列為資本公積。然而，原告總公司（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p115、p116），足見法國都彭公司係基於股東之地位，對於其子公司即原告總公司（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（或稱彌補原告總公司的股本虧損）；並不因此而使原告獲利，亦即並未因而增加未來虧損扣除數減除，而使原告享有任何少繳所得稅利益。

③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。」查其原因，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），則該公司並為因此而獲致收益，則就其未曾享受或無由享受租稅利益範圍內，基於量能課稅、實質課稅或衡平原則，自無由對該免除之債務（認為債務之免除就是，實質利益之增加），而應課徵營利事業所得稅。

3.原告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，形同原告取得

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，原告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。然查：

①最高行政法院發回意旨，具體表明：原告於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p176頁），當原告未曾將系爭應付帳款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。

②經原告陳明（參本院卷p73），將上開原告自93至98年度每年因系爭債務而取得存貨出售轉列為銷貨成本之金額，排除於各年度課稅所得計算，則原告於各該年度仍無課稅所得產生，並未因系爭債務而享有任何少繳所得稅之利益。就原告之陳報，經核查：

⑴原告於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元未償還者，列計93至98年度，逐年列計「系爭應付帳款」（以下簡稱「源自系爭」）或「其他」（以下簡稱「源自其他」）及營業成本，分析列計如附件（共6頁，分敘93至98年度，逐年查實源自系爭之銷貨成本）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？以資確認，原本未曾將系爭應付帳款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？經詳核確認，附表所示每年因存貨出售而轉列為銷貨成本的金額，配合原告93至98各年度虧損之金額（參被告之陳述，本院卷p59）分別為：93年度10,757,235元、94年度17,394,814元、95年度15,837,432元、96年度19,197,258元、97年度25,475,056元與98年度12,690,600元等語。如將系爭應付帳款105,994,282元按各年度銷貨數額分別轉列為銷貨成本逐年核算，並無轉虧為盈而須另行納稅情形。

⑵各年度之情形如下：

Ⅰ93年度：原告93年度核定虧損10,757,235元，如將系爭債務（系爭應付帳款）而取得存貨出售轉列為當年度之銷貨成本2,675,587元參計之，仍虧損8,081,648元（-10,757,235＋2,675,587），未有課稅所得產生。

Ⅱ94年度：原告94年度核定虧損17,394,814元，即使就系爭應付帳款所取得存貨出售轉列為當年度之銷貨成本11,348,031元，仍虧損6,046,783元（-17,394,814＋11,348,031），未有課稅所得產生。

Ⅲ95年度：原告95年度核定虧損15,837,432元，倘因此而少計當年度之銷貨成本38,404,317元後，雖為22,566,885元（-15,837,432＋38,404,317）。惟經扣除91年度核定尚未扣除虧損15,697,503元（本院卷p97）後，22,566,885-15,697,503=6,869,382；尚餘之

6,869,382與92年度核定尚未扣除虧損13,672,150元（本院卷p97之申報虧損數）併計之；則仍屬無所得之情形（尚餘虧損額6,802,768；13,672,150-6,869,382= 6,802,768）。

Ⅳ96年度：原告96年度核定虧損19,197,258元，排除因系爭債務而取得存貨出售轉列為當年度之銷貨成本25,347,810元後，雖為6,150,552元（-19,197,258＋25,347,810），惟經扣除92年度虧損之未扣除餘額6,802,768元則仍屬無所得之情形（尚餘虧損額652,216元，亦即6,802,768-6,150,552=652,216）。

Ⅴ97年度：原告97年度核定虧損25,475,056元，排除因系爭債務而取得存貨出售轉列為當年度之銷貨成本26,686,590元後，雖為1,211,534元（-25,475,056＋26,686,590），惟經扣除92年度虧損之未扣除額餘652,216元，尚待計算餘額為559,318元。與98年原告營利事業所得稅結算申報查核簽證報告書，本院卷p101之前十年核定虧損之年度扣除額；就92年度虧損之未扣除額13,672,150元，關於本案之情形就95年度部分，扣除6,869,382元（餘額6,802,768元），次於96年度部分，再扣除6,150,552元（餘額652,216元），所餘就97年度部分扣除用盡。而同一98年原告營利事業所得稅結算申報查核簽證報告書，所示93年未扣除餘額而言，關於本案之情形就97年度部分，經扣除用盡92年度虧損未扣除額餘652,216元，尚待計算餘額為559,318元，而93年度重新計算之核定尚未扣除虧損額為10,757,235元（但原告陳報：93年度重新計算之核定尚未扣除虧損8,081,648元，參本院卷p73）經扣除關

於本案情形之97年度尚待計算餘額為559,318元，經扣除後93年度虧損之未扣除餘額為7,522,330元。則經處理本案情形後，原告就97年度仍屬無所得之情形。

Ⅵ98年度：原告98年度核定虧損12,690,600元，即便排除因系爭債務而取得存貨出售轉列為當年度之銷貨成本1,531,948元，仍虧損11,158,652元（-12,690,600＋1,531,948），未有課稅所得產生。

⑶是以，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之金額，業經核算如附表（93年至98年共計6頁，逐年各有1表）所示，即使將系爭應付帳款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（有些雖可稱當年度尚有「正值」之營業收入，但經折計十年核定虧損之91、92、93年度扣除額後）均無法轉虧為盈；自無「因系爭應付帳款105,994,282元按各年度銷貨數額分別轉列為銷貨成本，致有盈餘」而需另行納稅之情形。

4.就稅捐體制上，兩造爭執事項之說明。

①被告主張，本件案情非原判決所言先向母公司借錢還應付帳款，母公司再免除借貸款項之情況。需於102年度課稅者，其理由無非是：

⑴境外總公司與境內之分公司間，涉及租稅管轄權之問題，故總、分公司間之成本、費用認列，將影響各國所收租稅之多寡，國內分公司與國外母公司分屬2個權利主體。雖無獨立之法人人格，當其與外部之人（自然人或法人）交易時，有所得稅法第24條之適用，惟其交易對象為關係企業時，有所得稅法第43條之1及查核準則第

114條之1就非常規交易及移轉訂價之規範。

⑵稅務會計與財務會計之計算依據與基礎原即有異，租稅之課徵，自應以租稅之有關規定為準據，所得稅法第4條第17款但書已規定，取自營利事業贈與之財產，不在免稅範圍；又依查核準則第2條第2項規定財稅會差異於辦理結算申報時，仍應依稅法規定於申報書內自行調整。本件免除以前年度應付帳款之金額，其已於以前年度之損益表列報成本費用扣除，而得以減少課稅所得，自應於免除年度將以前年度已列報之成本費用轉列收入於免除年度之損益表中申報，以調增課稅所得，始符合平等原則。

⑶原告確有獲益，然其獲益多寡有諸多因數影響，基於所得稅徵收係以歷年制處理，每年就應收應付調整結算申報納稅，其93至95年度應納稅額多寡，與102年度原告因被免除應付帳款獲益，而合於所得稅法規定應轉收入課稅之規定，係屬二事。又被告所謂衡平原則係指原告以往年度已賒帳方式進貨之金額已列報為成本費用扣除，而減少所得課徵之租稅效果，其自應於免除債務之年度列為收入課稅始符衡平原則。

②原告則稱，新加坡總公司跟原告是總、分公司的關係，原告其實是新加坡總公司的一個部門，是同一個法律主體。這個主體的效果，是及於分公司即原告。原告的債權債務關係實質上是新加坡總公司的，因為他是同一法人格。

⑴法國都彭公司免除系爭債務之效力，及於新加坡都彭公司及原告之應付帳款債務，係依持股比例用以彌補新加坡都彭公司因原告經營所生而歸屬於新加坡公司，並構成該公司的股權虧損。免除系爭債務本質不是一個交易

。所謂的交易，是指貨物或勞務的取得，產生債權債務。本件在貨物或勞務的取得之後的債權債務的免除，故不屬於貨物或勞務的取得的交易關係。

⑵被告稱外部之人交易時有所得稅法第24條之適用，或交易對象為關係企業時，有非常規交易及移轉訂價規範之適用。此所涉所得歸屬的概念，臺灣的收入要不要併到新加坡總公司去課稅，這是屬於交易的所得歸屬概念，而本案不是。本件於稅務申報上所需探究者為應付帳款相關連進貨轉列銷貨成本之年度及其對各該年度課稅所得之影響，非謂免除應付帳款必會獲得營業成本增加之少繳所得稅利益。

⑶系爭與股本交易有關免除應付帳款債務之相關連進貨，係於93至98年度轉列為銷貨成本，其各年度課稅所得經排除此部分銷貨成本之認列，仍無課稅所得產生，亦即原告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，則依發回判決之法律上判斷，以上事實適用財政部86年函釋規定（因係與股本交易有關之債務免除，故為適用該函釋說明二但書之規定）之結果，其免除之債務應免予課徵營利事業所得稅。

③本院就發回判決之理解，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。而本案，法國都彭公司係基於股東之地位，對於其子公司即原告總公司（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（或稱彌補原告總公司的股本虧損）；並不因此而使原告獲利，亦即並未因而增加未來虧損扣除數減除，而使原告享有任何少繳所得稅利益。

⑴雖被告就同一人格者，稱就課稅上，不能這樣看待。如果他的論點是對的，那在臺灣所有的銷貨收入應該併列到新加坡去算；關於總、分公司這個問題，這涉及地域課稅的問題，不能混為一談。財政部86年函釋是針對母子公司，而本案原告是在臺一個分公司，沒有資本額，只有營運金，也沒有彌補虧損等等，完全無法從事如同函釋所述之行為態樣。本案就是很單純，若免除債務依規定就是要算收入。然查，雖會計作業上，進貨就是進貨關係，就是一個應付帳款關係；而在公司與股東間發生借貸關係時，始發生股東往來，自屬不同。但從實質面而言，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），則該公司並為因此而獲致收益，則就其未曾享受或無由享受租稅利益範圍內，基於量能課稅、實質課稅或衡平原則，自無由對該免除之債務（認為債務之免除就是，實質利益之增加），而應課徵營利事業所得稅。這是從量能課稅之觀點來看，無所獲益自無由課稅。而這由實質面的觀察，最高行政法院發回意旨所稱「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」等語，其流程不同

，帳上記載也將隨之不同；但其經濟之實質面並不因「流程差異致記帳不同」而生影響。此一觀點，與納稅者權利保護法第7條第1項「涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之。」相一致。

⑵原告另指被告所稱所得歸屬，就是租稅管轄權，歸屬分公司之所得，自應對分公司課稅，這是交易的概念；但本件不是交易所得，而是債務免除、債權放棄，不適用所得歸屬的概念。惟查，通常是交易衍生所得，交易如果將之當作雙務契約，概分有償及無償，故所得並非完全來自有償之雙務契約（交易），如取自營利事業贈與之財產為贈與，是一種單方無償的交易，受贈之一方將獲取利益而有所得。同樣的免除債務，即使在民事法的觀點是單方行為，而非雙務契約，而免除債務就會導致實質財產之增加，就是獲益而將衍生所得歸屬，就國外公司在台設置分公司如原告者，將面臨租稅管轄權分配之範疇。故被告認為事很單純，原告雖為外國公司在台所設之分公司，在臺灣就是一個課稅主體，課稅主體符合臺灣的稅法規定，該課稅時就是要課稅。

④本案，法國都彭公司係基於股東之地位，對於其子公司即原告總公司（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（或稱彌補原告總公司的股本虧損）；是否因此而使原告獲利？亦即是否因而增加未來虧損扣除數減除？而使原告享有任何少繳所得稅之利益。而此處所稱之獲利，實際上產生對原告之租稅管轄權。而被告以：「原告94年度核定課稅所得虧損17,394,814元為例（本

院卷p59、原處分卷p176）說明，法國都彭公司免除原告當年度應付帳款63,774,340元（原處分卷p106），等同原告營業成本多列63,774,340元，若予調減，則94年度應有課稅所得46,379,526元（63,774,340元－17,394,814元），其目的僅在說明原告確有獲益，93至95年度應納稅額多寡，與102年度原告因被免除應付帳款獲益，而合於所得稅法規定應轉收入課稅之規定，係屬二事。但查，102年度原告因被免除應付帳款是否「獲益」？要從實質觀點來判斷，而本案，法國都彭公司係基於股東之地位，對於其子公司即原告總公司（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（或稱彌補原告總公司的股本虧損）；並不因此而使原告獲利，亦即並未因而增加未來虧損扣除數減除，而使原告享有任何少繳所得稅利益（因此無法就此課稅）。是以，有關免除應付帳款債務之相關連進貨，係於93至98年度轉列為銷貨成本（究竟有無？或其數額？），其各年度課稅所得經排除此部分銷貨成本之認列，是否有課稅所得產生？而獲益者；自有查核之必要。而這些就是回應被告，就課稅而言，在台原告就是一獨立人格，關於總、分公司就涉及地域課稅的問題等；是以，本院認為無須課稅者，是因法國都彭公司係基於股東之地位，對於其子公司即原告總公司（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（或稱彌補原告總公司的股本虧損）；並不因此而使原告獲利，此即實質課稅原則所稱之既無利益自無課稅。另與排除因系爭債務而取得存貨出售轉列為當年度之銷貨成本，並同計算前十年核定虧損之當年度扣除額之未扣除餘額；以探求原告有無因「銷貨成本（減項）」之列計，而增加課稅所得

額，而享有少納稅之利益？經本院詳核逐計後（如附表所示）並無課稅所得之產生。

5.綜上所述，原告上開所訴各節，非無可採，原處分（即復查決定）則有違誤，訴願決定遞予維持，即有未洽，原告訴請判決如其聲明所示，為有理由，應予准許。本件判決基礎已臻明確，兩造其餘之攻擊防禦方法及訴訟資料經本院斟酌後，核與判決不生影響，無一一論述之必要，併予敘明。

六、據上論結，本件原告之訴為有理由，爰依行政訴訟法第98條第1項前段，判決如主文。

中　　華　　民　　國　　109　　年　　5　　月　　22　　日

臺北高等行政法院第六庭

審判長法　官　陳金圍

法　官　畢乃俊

法　官　陳心弘

一、上為正本係照原本作成。

二、如不服本判決，應於送達後20日內，向本院提出上訴狀並表明上訴理由，如於本判決宣示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（須按他造人數附繕本）。

三、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241條之1第1項前段）

四、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1項但書、第2項）

得不委任律師為訴訟代理人之情形	所　需　要　件
㈠符合右列情形之一	1.上訴人或其法定代理人具備律師資

者，得不委任律師為訴訟代理人	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，上訴人或其法定代理人具備專利師資格或依法得為專利代理人者。
㈡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㈠、㈡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㈡所示關係之釋明文書影本及委任書。	

中　　華　　民　　國　　109　　年　　5　　月　　22　　日

書記官　簡若芸