臺北高等行政法院判決

）FKT64W1Z1X5L0;@109年度訴字第

）FKT64W1Z1X5L0;@109年9月17日辯

原　　告　福座開發股份有限公司
代　表　人　邵明斌（董事長）
訴訟代理人　翁鵬倫　律師
被　　告　財政部臺北國稅局
代　表　人　宋秀玲（局長）
訴訟代理人　吳裕惠

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109年3月13日台財法字第10913901140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、程序事項：

本件被告代表人原為許慈美，訴訟中變更為宋秀玲，業據被告新任代表人提出承受訴訟狀聲明承受訴訟，核無不合，應予准許。

二、事實概要：

原告民國105年度營利事業所得稅結算申報，列報其他損失新臺幣（下同）150,011,231元及停徵之證券、期貨交易損失8,147,135元；被告初查，以系爭其他損失中有150,000,000元係原告102年間出售股票發生之呆帳損失，因該損失與停徵之證券、期貨交易損益具有直接因果關係，並可直接合理明確歸屬，基於收入與成本、費用配合原則，除核認系爭

損失150,000,000元，並同額調增停徵之證券期貨交易損失，核定其他損失150,011,231元及停徵之證券、期貨交易損失158,147,135元，應補稅額26,517,511元（含調增停徵之證券期貨交易損失150,000,000元及調增利息收入5,985,354元，致應增補之稅額；原告對調增利息收入5,985,354元部分不爭執）。原告就調增停徵之證券期貨交易損失150,000,000元不服（該部分調整補徵稅額25,500,000元【150,000,000× 17%】），申請復查，經被告以108年8月26日財北國稅法一字第1080031904號復查決定（下稱復查決定）駁回，提起訴願，經訴願決定駁回，遂提起本件行政訴訟。

三、本件原告主張：

㈠營利事業「綜合所得稅」：

依本院108年度訴字第1650號判決意旨（原證3），原告出售國寶人壽保險股份有限公司（下稱國寶人壽公司）股權予成威投資股份有限公司（下稱成威公司），惟雖有出售股票之外觀，實則原告本為國寶人壽公司之控股公司，且掌握該公司經營權，該次出售股權則為國寶人壽公司經營權之移轉，且非透過一般證券市場交易可得為之。此觀成威公司於取得股權後，即取得多數董事席次可證，並有國寶人壽公司在經濟部之公司變更事項登記資料足憑。依上開判決見解，國寶人壽公司股票之移轉乃為原權利（即國寶人壽公司經營權）之變形，以致成威公司得以「控制」國寶人壽公司，而無權利主體透過權利客體之交易而發生可評估增益實現與否之效果，非屬證券交易行為，亦無證券交易所得可言，自不得課徵綜合所得稅。

㈡所得基本稅額：

1.縱將該等股票移轉視為證券虧損而計入綜合所得稅，營利

事業於102至105年雖無課徵證券所得稅，惟其證券交易利得皆須計入基本稅額，且課徵12%所得稅，非謂證券利得因證券所得稅停徵即等同「免稅」，自無收入與成本、費用配合原則之適用。

2.原處分及訴願書主張證券所得免稅，應指「個人」自105年度無論證券所得稅、所得稅基本稅額「皆不納入」證券利得而言，原告為營利事業，所適用規定與個人並非相同。

㈡證券虧損應於當年度綜合所得稅中予以扣除：縱將該等股票移轉視為證券虧損而計入綜合所得稅，則亦應依所得基本稅額條例第7條規定，自該年度證券所得中減除1.5億元虧損，要屬當然。是原告提起本件行政訴訟，並聲明求為判決：1.原處分（即復查決定）及訴願決定均撤銷。2.訴訟費用由被告負擔。

四、被告則以：

㈠原告援引本院108年度訴字第1650號判決意旨，主張原告出售系爭股權，乃國寶人壽公司經營權之轉移，且非透過一般證券市場交易可得為之，並無權利主體透過權利客體之交易而發生可評估增益實現與否之效果，非屬證券交易行為等情，核不足採：

1.關於證券交易所得及損失之徵免，因所得稅法第4條之1有特別規定，自應依該規定為之。又投資人取得股權之目的雖不盡相同，而取得股權的方式亦不一而足，惟若取得股權的方式為買賣或交換，進而發生增益或損失，即為所得稅法上所謂之證券交易所得或損失。

2.投資公司對被投資公司之影響力大小，依行為時財務會計準則第5號公報第5段規定，可分為有控制能力、有重大影

響力及無重大影響力三類。而所謂控股公司或稱母公司，為企業中擁有另一家公司股權，其投票權足以影響或票選其管理團隊，掌握其管理及營運的公司，亦即透過其握有之股權（投票權），對另一家公司（被投資公司）有控制力，且通常係以擁有其他公司股票為目的，其本身常無營業活動。

3.國寶人壽公司於101年10月12日已發行股份總數為575,000,000股，原告持有股數為85,814,186股，持股比例為14.92%（85,814,186股÷ 575,000,000股），因此原告對國寶人壽公司並無控制能力或重大影響力，有國寶人壽公司變更登記表及原告101年財務報表附註（第7頁）可稽。原告與成威公司於101年12月間簽訂股份買賣契約書，約定原告以總價200,000,000元（分四期支付）將國寶人壽公司股票78,850,943股出售與成威公司，有股份買賣契約書附卷可稽，原告依約於收取第1期價款50,000,000元後，即於102年將交易股票全部過戶完成，並完納證券交易稅。原告因此一出售行為及契約之履行，將「股票」轉變為現金或其他債權形式，產生的物權變動，進而發生可評估增益或損失實現與否之效果，與本院108年度訴字第1650號判決係認該個案經濟內涵在於二公司之企業組織再造，非為證券交易行為之情形不同，原告比附援引主張其出售系爭國寶人壽公司股權，非屬證券交易行為等情，核不足採。

㈡為維護租稅公平，確保國家稅收，建立營利事業及個人所得稅負擔對國家財政之基本貢獻，特制定所得基本稅額條例，縱使營利事業依所得基本稅額條例第7條之規定，因加計此依所得稅法第4條之1規定停止課徵所得稅之所得額而須繳納

基本稅額，營利事業之證券交易所得，其於所得稅法之規範上仍屬免稅之本質並未改變，自有所得稅法第24條第1項規定意旨之適用。

㈢成威公司未依合約約定之期日，給付各期之價款合計150,000,000元（即原告102年度帳列之「其他應收款」），原告即於105年6月29日委任律師請求成威公司給付，惟成威公司仍未給付，原告遂於105年12月30日寄發存證信函催收，因催收仍無著，原告即依營利事業所得稅查核準則（下稱查核準則）第94條規定，於105年度列報其他損失150,000,000元。又成威公司105年12月23日申請停業，於106年12月22日停業期滿後未復業，因擅自歇業他遷不明，經所轄機關財政部北區國稅局於107年7月18日通報主管機關撤銷登記，經經濟部於107年12月6日廢止登記，有成威公司營業稅稅籍資料查詢清單及經濟部商工登記公示資料可稽。基此，因成威公司有倒閉之情事，被告原查從寬認定原告因此發生呆帳損失，依原告申報數核定為其他損失150,000,000元。

㈣系爭損失係因原告102年出售股票之價款無法收回而產生之呆帳損失，而上述原告出售股票之損益，依所得稅法第4條之1規定為停徵之證券交易損益，基於收入與成本、費用之配合，系爭無法收回股票交易款項之損失，不應歸屬其他應稅收入負擔，自應直接歸屬於停徵之證券交易損益，是被告原核定除核認系爭損失150,000,000元外，並同額調增停徵之證券、期貨交易損失，核定其他損失150,011,231元、停徵之證券、期貨交易損失158,147,135元（8,147,135元＋150,000,000元）、全年所得額143,074,853元及課稅所得額301,148,201　全年所得額143,074,853元－「58欄」73,787元－（停徵之證券、期貨交易損益負158,147,135元）∨（原

處分卷第423頁）。

五、上開事實概要欄所述之事實，為兩造所不爭執，並有被告營利事業所得稅結算申報核定通知書（參原處分卷第431及426頁）、105年度營利事業所得稅復查決定應補稅額更正註銷單（參原處分卷第459頁）、復查決定書及訴願決定書（參原處分卷第488至461頁）等附卷足稽，洵堪信實。

六、本件兩造爭點厥在：原告本件列報第99欄「停徵之證券期貨交易損失」為8,147,135元（負值），被告調整擴張第99欄之損失金額150,000,000元（負值），因而核定「停徵之證券期貨交易損失」為158,147,135元（負值），是否適法？

七、本院之判斷：

㈠按所得稅法第4條之1規定：「自中華民國79年1月1日起，證券交易所得停止課徵所得稅，證券交易損失亦不得自所得額中減除。」第24條第1項規定：「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。所得額之計算，涉有應稅所得及免稅所得者，其相關之成本、費用或損失，除可直接合理明確歸屬者，得個別歸屬認列外，應作合理之分攤；其分攤辦法，由財政部定之。」第49條第5項第2款規定：「應收帳款、應收票據及各項欠款債權有左列情事之一者，得視為實際發生呆帳損失：……二、債權中有逾期2年，經催收後，未經收取本金或利息者。」

㈡查核準則第2條第2項規定：「營利事業之會計事項，應參照商業會計法、商業會計處理準則、企業會計準則公報、金融監督管理委員會認可之國際財務報導準則、國際會計準則、解釋及解釋公告等據實記載，產生其財務報表。至辦理所得稅結算申報時，其帳載事項與所得稅法、所得稅法施行細則

、……、本準則及有關法令規定未符者，應於申報書內自行調整之。」同準則第94條第5款及第8款規定：「呆帳損失：……五、應收帳款、應收票據及各項欠款債權，有下列情事之一，視為實際發生呆帳損失，並應於發生當年度沖抵備抵呆帳。（一）……（二）債權中有逾期2年，經催收後，未經收取本金或利息者。……八、第5款第2目屬債權有逾期2年，經債權人催收，未能收取本金或利息者，應取具郵政事業已送達之存證函……之催收證明。」又財政部97年4月28日台財稅字第09704517650號令：「營利事業於證券交易所得停止課徵所得稅期間出售有價證券，嗣因價款無法收回，依所得稅法第49條規定認列之呆帳損失，應歸屬免稅收入之損失。」前開令釋核與所得稅法第4條之1及第24條第1項規範意旨相符，自得適用。

㈢所得基本稅額條例第7條第1項及第2項規定：「（第1項）營利事業之基本所得額，為依所得稅法規定計算之課稅所得額，加計下列各款所得額後之合計數：一、依所得稅法第4條之1及第4條之2規定停止課徵所得稅之所得額。二、……。（第2項）依前項第1款及第9款規定加計之所得額，於本條例施行後發生並經稽徵機關核定之損失，得自發生年度之次年度起5年內，從當年度各該款所得中減除。」所得基本稅額條例之立法目的，旨在維護租稅公平，確保國家稅收，建立營利事業及個人所得稅負擔對國家財政之基本貢獻，使納稅義務人繳納最基本之稅額，以避免國家租稅減免規定（例如所得稅法第4條之1證券交易所得停止課徵所得稅，證券交易所得免稅）導致納稅義務人繳納之稅額偏低，甚至毋需繳納稅額之不衡平現象。

㈣被告調整（增）第99欄「停徵之證券期貨交易損失」150,00

0,000元，據以核定原告「停徵之證券期貨交易損失」為158,147,135元，並無違誤，析述如下：

1.查原告於101年間與成威公司簽訂股份買賣契約書，約定由原告將持有之國寶人壽股票78,850,943股出售予成威公司，雙方同意買賣價金為2億元。又原告係於買受人給付第一期款5,000萬元時，隨即將全部股票78,850,943股背書轉讓過戶予買受人成威公司。至於其餘價金1億5,000萬元則約定由買受人分3年支付，每年應對原告支付5,000萬元（買賣契約書參原處分卷第308至306頁）。

2.成威公司取得上述國寶人壽股票後，歷經多年均未實際對原告給付剩餘價金150,000,000元，原告則於105年12月30日對成威公司寄發存證信函，對成威公司催收款項（參原處分卷第305頁）。因成威公司始終未給付系爭價金150,000,000元，原告於105年度營利事業所得稅結算申報時，將系爭未實際收取之價金150,000,000元列報至第52欄「其他損失」內（參原處分卷第8頁），以致第53欄「全年所得額」吸收該損失150,000,000元後，原告之應稅所得即縮減成為137,089,499元，復因原告「未」於第99欄納入國寶人壽股票交易所由生之免稅損失150,000,000元（負值），以致第59欄「課稅所得額」經吸收該免稅項目之損失150,000,000元後，本件稅基即縮減成為145,162,847元（參原處分卷第431頁）。換言之，原告係以成威公司不給付股票交易之價金150,000,000元為由，使105年度之應稅所得吸收免稅項目之損失，而獲有減少應納稅額25,500,000元（150,000,000× 17%）之租稅利益甚明。

3.出售有價證券而產生之證券交易收入，依所得稅法第4條之1前段規定，自79年1月1日起，所得停止課徵所得稅；

惟如營利事業出售有價證券之相關成本、費用、損失歸由應稅項目吸收，則營利事業除一方面可享受免稅之優惠，另一方面相關成本、費用、損失又得以自應稅收入中認列減除，將可雙重獲益，不僅有失立法原意，並造成侵蝕稅源及課稅不公之結果，有違租稅公平原則，故出售有價證券即應依所得稅法第24條第1項規定認列其相關成本、費用、損失，以杜免稅項目之相關成本、費用、損失歸由應稅項目吸收致營利事業雙重獲益之弊，並貫徹課稅公平之旨。基於應稅、免稅項目應予區別之意旨，營利事業因買賣股票所衍生之損失，乃因「證券交易」所生；揆諸上揭規定及說明，證券交易所由生損失，即不得自應稅所得額中減除。

4.原告出售國寶人壽股票予成威公司，買賣價金依約為2億元（股份買賣契約書參原處分卷第309至306頁），成威公司僅對原告給付5,000萬元，其餘價金1億5千萬元則實際未給付，經原告帳列為「其他應收款1億5千萬元」（參原處分卷第256頁），原告嗣於105年12月30日對成威公司寄發郵局存證信函催收股票價金1億5千萬元（參原處分卷第305頁）。然因買受人成威公司於105年12月23日申請停業，於106年12月22日停業期滿後未復業，甚且歇業他遷不明，經被告通報主管機關撤銷登記（參原處分卷第353頁）。再者，原告亦具文向被告表示，對成威公司係有應收價金款項1億5千萬元，其欲以前開105年12月30日之郵局存證信函為據，按查核準則第94條相關規定列報損失1億5千萬元等情，有原告委任會計師說明文件在卷可稽（參原處分卷第329頁）。則原告主張系爭出售股票之其他應收款1億5千萬元，屬催收無著之損失，尚非無據。換言之，

原告雖將系爭損失1億5千萬元列報成為「其他損失」，實則該損失係肇因於原告對成威公司之應收股票價金款項無法收回所致，其性質核屬上引所得稅法第49條第5項第2款、查核準則第94條第5款及第8款所定「呆帳損失」無訛。

5.上述原告出售國寶人壽股票予成威公司之收入，依所得稅法第4條之1規定，為免稅之證券交易收入，原告於105年度確定無法收回應收股票款項致生損失，其應屬證券交易之損失甚明，按諸所得稅法第24條第1項所定，免稅項目可直接合理明確歸屬者，應個別歸屬為免稅之性質等意旨，此項基於免稅證券交易收入（應收股票價款）所產生之損失（應收股票價款事後確定無法收回），即不應歸屬由其他應稅項目負擔，自不得從應稅所得項下為減除。

6.從而，被告按所得稅法第4條之1及第24條第1項所定，以系爭損失係證券交易所由生，可直接合理明確歸屬至免稅證券交易，乃核定本件第99欄應「同額」納入該項證券交易致生之損失150,000,000元（負值），以避免本件第59欄「課稅所得額」不當吸收免稅項目之損失致侵蝕稅基150,000,000元，則被告被告此部分之核定，洵屬有據。亦即，原告本件列報第99欄「停徵之證券期貨交易損失」8,147,135元（負值），被告調整擴張第99欄之損失金額150,000,000元（負值），最終核定本件「停徵之證券期貨交易損失」為158,147,135元（負值），並無不合。又被告此部分之調整，致增加原告本年度課稅所得額150,000,000元，並據以對原告補徵此部分稅額25,500,000元（150,000,000× 17%），經核並無違誤。

㈤原告援引本院另案108年度訴字第1650號綜合所得稅事件之判決，據以主張本件情節與該案相同，原告出售國寶人壽股

票予成威公司，僅係經營權之移轉，並無權利主體透過客體之交易而發生損益效果，非屬證券交易，即無證券交易之所得或損失可言，被告調整證券交易之損失金額，係有違誤云云；惟查：

1.原告所援引本院另案108年度訴字第1650號判決，係關涉翔名公司與寶虹公司經董事會及股東會同意，並於103年間簽訂股份轉換契約，該二公司同意依據企業併購法第29條「股份轉換」方式，由翔名公司以發行新股予寶虹公司之股東，作為取得寶虹公司100%股份之對價。股份轉換完成後，寶虹公司成為翔名公司100%持股之子公司，翔名公司併購寶虹公司之「企業合併」事宜乃告完成。至於寶虹公司之原股東換出寶虹公司股票以換入翔名公司股票，並且該二公司合致企業併購法第29條股份轉換之企業合併要件，所涉股份轉換行為（換出寶虹股票換入翔名股票），是否產生證券交易所得而成為個人綜合所得稅之應報繳項目，係該案之爭訟標的與情節。然觀之本件，僅係原告單純出售所持國寶人壽股票予成威公司，與股份轉換或企業合併等均無所關涉。本件僅係上述證券交易損失不得從應稅所得項下減除之爭訟事件，二者情節與紛爭事項迥然不同，尚難比附援引，原告主張情節及紛爭相同，本件非屬證券交易行為云云，不足憑採。

2.公司之股份具有表彰股東權利之法律效果，持有某公司股份之人，即是該公司之股東，依法對該公司享有盈餘分派、表決權、提案權……等等參與公司治理之權利。換言之，原告將國寶人壽股票出售予成威公司，並將股票轉讓過戶於成威公司名下，則原告係「賣斷」自己對國寶人壽之股東權，原告之股權已然喪失，原告已無從行使該等股份

所表彰之權利，此乃賣斷該等股份之法律效果。本件係原告居於股票所有權人主體，透過國寶人壽股票此客體，與成威公司進行證券交易，並且原告係將股權賣斷予成威公司，原告依約即應有出售證券之收入，經減除原告之成本及費用等，即係原告之證券交易損益。則本件顯然係有原告此權利主體透過國寶人壽股份之買賣而發生證券交易之損益效果，原告上揭主張，容非可採。

㈥原告另主張按所得基本稅額條例第7條規定，證券交易所得須計入營利事業之基本所得額為課稅，則證券交易已非免稅性質云云；然查，所得基本稅額條例係在改善營利事業或個人因適用租稅減免規定而繳納較低稅負或完全免稅之不公平現象，為維護租稅公平，確保國家稅收，建立營利事業及個人所得稅負擔對國家財政之基本貢獻而設。一般所得稅額高於或等於基本稅額者，已達所得稅之基本貢獻度，其應納稅額不受該條例影響，仍依所得稅法等相關法律規定繳納之；倘一般所得稅額低於基本稅額者，因未達所得稅之基本貢獻度，其應繳納之所得稅，除按所得稅法及其他相關法律計算認定外，應另就基本稅額與一般稅額之差額認定之。準此，該條例公布施行後，有關營利事業當年度產生之所得，其營利事業所得稅之計算及繳納，除依原有所得稅法規定計算營利事業所得稅外，另應依該條例計算基本所得額及基本稅額，再比較兩者稅額之差額，以決定當年度最終之應納稅額，故有關一般所得稅額及基本稅額係分別依據所得稅法及所得基本稅額條例各自獨立計算得出。是所得稅法第4條之1及第4條之2規定停止課徵所得稅之證券及期貨交易所得額，係屬「所得稅法上免稅所得」之性質，並不因所得基本稅額條例第7條將該等所得納入營利事業基本所得額之計算基礎，而

有所改變。因此，原告主張95年起施行所得基本稅額條例，實質上證券交易已非免稅性質云云，容有誤解。

㈦至於原告主張本件第99欄調增證券交易損失150,000,000元，則該損失應按所得基本稅額條例第7條規定自105年度之證券交易利得中減除云云；惟按：

1.原告105年度依所得稅法規定計算之「一般所得稅額」為51,195,194元（參原處分卷第418頁），「高於」依所得基本稅額條例規定計算之「基本稅額」36,077,784元（參原處分卷第417頁），即本件105年度之應納稅額係以「一般所得稅額」51,195,194元為準（參原處分卷第431頁），並非「基本稅額」。

2.前揭所得基本稅額條例第7條第1項及第2項之規定，係就營利事業之基本所得額方面，在所得基本稅額條例第7條第2項明文規定可跨年度的盈虧互抵。即對於營利事業之「基本所得額」計算，明文規定所得基本稅額條例第7條第1項第1款（註：免稅之證券交易所得等）及第9款所得，其經「稽徵機關核定之損失」可以自發生年度之次年度起「5年」內，從當年度各該款所得中減除（最高行政法院109年度判字第288號判決意旨參照）。就原告之105年度「基本所得額」計算而言，被告調增第99欄證券交易損失150,000,000元之際，就原告105年度「基本所得額」之核定，即因105年度係證券交易「損失」158,147,135元（內含被告調整之損失150,000,000元），而「非利得」，被告乃核定105年度「基本所得額」中應加計之「證券交易利得」為0元（參原處分卷第417-418頁參照）。至於系爭證券交易損失150,000,000元，可否於106年度以後充作「基本所得額」中「證券交易利得」之盈虧互抵項目，並

非本件審究範圍。原告上開主張，並非可採。

八、綜上所述，原告所訴，核無足採。原告本件列報第99欄「停徵之證券期貨交易損失」為8,147,135元（負值），被告調整擴張第99欄之損失金額150,000,000元（負值），因而核定「停徵之證券期貨交易損失」為158,147,135元（負值），並據以補徵此部分稅額25,500,000元（150,000,000×17%），洵屬有據。從而，原處分並無違誤，訴願決定予以維持，亦無不合。原告徒執前詞，訴請判決如聲明所示，為無理由，應予駁回。

九、本件事證已臻明確，兩造其餘之攻擊防禦方法及訴訟資料經本院斟酌後，核與判決結果不生影響，無一一論述之必要，併予敘明。

十、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　　109　　年　　10　　月　　8　　日

臺北高等行政法院第一庭

審判長法　官　許瑞助

法　官　楊得君

法　官　林秀圓

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符合右列情形之一者，得不委任律師為訴訟代理人	1.上訴人或其法定代理人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　　10　　月　　8　　日

書記官　黃倩鈺