

【相關法條】

1. 中華民國憲法第 19 條(36.01.01)
2. 行政訴訟法第 1 條(103.06.18)
3. 所得稅法第 14-3、43-1、66-8、80 條(104.12.02)
4. 營利事業所得稅查核準則第 99 條(103.09.30)
5. 營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則第 2、4、5 條(104.03.06)
6. 所得基本稅額條例第 15-1 條(101.08.08)
7. 營利事業所得稅查核準則第 99 條(93.01.02)

【決議】

按行爲時（民國 93 年 1 月 2 日修正發布）營利事業所得稅查核準則第 99 條第 1 款、第 2 款規定：「投資損失：一、投資損失應以實現者爲限；其被投資之事業發生虧損，而原出資額並未折減者，不予認定。二、投資損失應有被投資事業之減資或清算證明文件。」本題乙公司之設立目的僅在持有丙公司股權，別無其他營運活動，實際上運用甲公司投資款產生營運虧損者爲丙公司，而非乙公司。則乙公司即使外觀上辦理減資彌補虧損，甲公司並依上開規定提出乙公司之減資或清算證明文件，因丙公司並未辦理減資彌補虧損，對甲公司而言，其投資乙公司之資本額，未因此而折減；至於乙公司雖形式上辦理減資，折減甲公司之出資額，實質經濟上難認甲公司投資損失確已實現，並不符合上開規定之投資損失認列要件。

【法律問題】

本國之甲公司（即母公司）100%投資設立乙公司（即子公司），再由乙公司 100%投資在國外設立丙公司（即孫公司）。嗣乙公司於 95 年辦理減資彌補虧損，甲公司遂列報投資損失。如乙公司別無其他營運活動，實質經營虧損者爲丙公司，丙公司未辦理減資或清算，甲公司之列報投資損失，是否符合行爲時營利事業所得稅查核準則第 99 條第 1 款及第 2 款之投資損失認列要件？

【甲說：肯定說】

依行爲時營利事業所得稅查核準則（下稱查核準則）第 99 條第 1 款、第 2 款規定，被投資之事業（子公司）發生虧損，並辦理減資彌補虧損者，原投資事業（母公司）之出資額即有折減，原則上應認定原投資損失已經實現。

【乙說：否定說】

子公司僅有之營運活動即爲轉投資事業，且轉投資對象即爲孫公司，子公司僅居間扮演導管作用。因子公司僅爲控股公司，並無實質營運活動，則實質運用母公司投資款產生營運盈虧之公司並非子公司，而係孫公司，母公司究有無投資損失，應視母公司實際投資之孫公司（即子公司之轉投資事業）之投資額有無實際發生減損而定。而母公司未提示孫公司之減資或清算等原出資額已折減之證明文件供核，難認系爭投資損失確已發生。

表決結果：採乙說。

決議：如決議文。

- 一、按營利事業所得稅查核準則第 99 條第 1 款、第 2 款規定：「投資損失：一、投資損失應以實現者為限；其被投資之事業發生虧損，而原出資額並未折減者，不予認定。二、投資損失應有被投資事業之減資彌補虧損、合併、破產或清算證明文件。但被投資事業在國外且無實質營運活動者，應以其轉投資具有實質營運之事業，因營業上虧損致該國外被投資事業發生損失之證明文件，並應有我國駐外使領館、商務代表或外貿機關之驗證或證明；在大陸地區者，應有行政院大陸委員會委託處理臺灣地區與大陸地區人民往來有關事務之機構或團體之證明。……。」本題乙公司之設立目的僅在持有丙公司股權，實際上運用甲公司投資款產生營運盈虧之公司並非乙公司而係丙公司，則乙公司即使辦理減資彌補虧損，形式上雖折減甲公司之資本額，但對甲公司而言，實質投資之資本額因丙公司並未辦理減資彌補虧損而因此折減，自難僅因乙公司形式外觀之減資行為，即謂甲公司投資資本已因乙公司辦理減資即生折減或投資損失已實現。如甲公司未能依上開規定提出丙公司因營業上虧損之證明文件，稅捐稽徵機關依上開規定，認甲公司不符投資損失認列要件，於法並無不合。
- 二、所得稅法第 43 條之 1 規定：「營利事業與國內外其他營利事業具有從屬關係，或直接間接為另一事業所有或控制，其相互間有關收益、成本、費用與損益之攤計，如有以不合營業常規之安排，規避或減少納稅義務者，稽徵機關為正確計算該事業之所得額，得報經財政部核准按營業常規予以調整。」而所謂「不合營業常規之安排」，依營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則第 1 款、第 7 款之規定，係指「關係企業相互間，於其商業或財務上所訂定之條件，異於雙方非關係人所為，致原應歸屬於其中一交易人之所得，因該等條件而未歸屬於該交易人者。」而言。依題意，甲公司與乙公司雖屬關係企業，惟雙方之間並非因交易而有不合營業常規之安排；彼此間亦未訂有異於非關係人之商業或財務上之條件，而有不合常規之安排導致甲公司認列損失，實與所得稅法第 43 條之 1 之規定無涉。甲說認所謂「不合營業常規之安排」，其安排之標的並未限於「交易行為」，只要對於「相互間有關收益、成本、費用與損益之攤計」事項，有不合營業常規之安排行為，均屬之。至於營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則第 2 條第 1 項及第 2 項雖規定：「(第 1 項) 營利事業與國內外其他營利事業具有從屬關係，或直接間接為另一事業所有或控制，其相互間有關收益、成本、費用或損益攤計之交易，應符合營業常規，以正確計算相關營利事業在中華民國境內之納稅義務。(第 2 項) 前項營利事業從事交易時，有以不合營業常規之安排，規避或減少其在中華民國境內之納稅義務者，稽徵機關為正確計算相關營利事業之所得額及應納稅額，得依法進行調查，並依本法第 43 條之 1 規定，報經財政部核准按營業常規予以調整。」但此準則係依所得稅法第 80 條第 5 項之授權所訂定，僅用於「營利事業所得稅不合常規移轉訂價」之查核，所謂「移轉訂價」係指「營利事業從事受控交易所訂定之價格或利潤」(同準則第 4 條第 1 項第 10 款)，本難以行政命令規定的部分事項限制母法的適用範圍等語，似乏論據。
- 三、如前所述，本題之設題既與所得稅法第 43 條之 1 規定無涉，自亦無稅捐稽徵機關應否「報准財政部核准依營業常規予以調整」之問題。

壹、建議酌修設題內容及甲說文字如下：

一、建議將原提案設題「本國之甲公司（即母公司）100%投資設立乙公司（即子公司），再由乙公司 100%投資在國外設立丙公司（即孫公司，乙公司別無其他營運活動）。之後乙公司辦理減資彌補虧損，甲公司遂列報投資損失。稽徵機關審查結果認為實質經營虧損者為丙公司，丙公司未辦理減資，不符投資損失認列要件，是否需依所得稅法第 43 條之 1 規定，事先報經財政部核准，始得予以剔除。」修正為：「本國之甲公司（即母公司）100%投資設立乙公司（即子公司），再由乙公司 100%投資在國外設立丙公司（即孫公司）。嗣乙公司於 95 年辦理減資彌補虧損，甲公司遂列報投資損失。稽徵機關審查結果認為乙公司僅係形式安排的紙上公司，實質經營虧損者為丙公司，丙公司未辦理減資或清算，不符投資損失認列要件，甲公司有不當藉乙公司之減資以規避或減少納稅義務之情形，擬予以剔除，是否有所得稅法第 43 條之 1 規定之適用？如有適用，事先報經財政部核准，是否為必要程序？」

二、建議將甲說（肯定說）的理由補正為：

依行為時營利事業所得稅查核準則（下稱查核準則）第 99 條第 1 款、第 2 款規定，被投資之事業（子公司）發生虧損，並辦理減資彌補虧損者，原投資事業（母公司）之出資額即有折減，原則上應認定原投資損失已經實現。

如果認為子公司本身在國外並無實質營運活動，其發生虧損係因其再轉投資國外具有實質營運之事業（孫公司）發生營業上虧損，致子公司發生投資損失，然孫公司並未辦理減資或清算，故子公司之再轉投資損失並未實現，其藉由形式上減資，以使母公司之出資額折減，形式上雖符合上開規定認列投資損失之要件，但由於祖母子孫公司間具有從屬或控制關係，實質上母公司之原投資損失並未實現，應不予認列子公司因再轉投資國外孫公司所累積虧損應攤計之原投資損失者，無異認定原投資事業（母公司）係藉由設立一無實質營運或形式安排之控股架構（子公司），間接投資實質營運之孫公司，再利用子公司符合法律形式之減資行為，以產生投資損失，而規避或減少納稅義務，故應略過該無實質營運或形式安排之控股架構（子公司），逕依直接投資之常規，以孫公司未辦理減資或清算，原投資損失未實現，剔除子公司因再轉投資國外孫公司所累積虧損應攤計之原投資損失部分，而調整母公司之所得額。

由於行為時查核準則第 99 條第 1 款、第 2 款規定，僅規範直接投資之投資損失列報條件，並未及於再轉投資（間接投資）之情形。如欲以直接投資之常規（以孫公司未辦理減資或清算，原投資損失未實現），調整間接投資之投資損失（剔除子公司因再轉投資國外孫公司所累積虧損應「攤計」之原投資損失部分，而調整母公司之所得額），只能適用所得稅法第 43 條之 1 規定，於稽徵機關報經財政部核准後，按營業常規予以調整該事業申報之投資損失，始符租稅法律主義及依法行政原則，並收統一見解及避免恣意之功效。

蓋該法條規定之要件「以不合營業常規之安排，規避或減少納稅義務」，其所謂安排，依其文義，本不以「交易」為限，而營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則係依所得稅法第 80 條第 5 項之授權所訂定，僅用於「營利事業所得稅不合常規移轉訂價」之查核，所謂「移轉訂價」係指「營利事業從事受控交易所訂定之價格或利潤」（同準則第 4 條第 1 項第 10 款），本難以行政命令規定的部分事項限制母法的適用範圍，何況交

易之概念可以涵蓋借貸或投資等資金移轉行為(營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則第 5 條規定該準則適用之「交易類型」,其中第 6 款之「資金之使用」,包括「資金借貸、預付款、暫付款、擔保、延期收款或其他安排」,可資參照)。

又何種安排不合營業常規,調整範圍如何,宜有統一標準,以符公平原則,不應任由稽徵機關各自為政,法律乃規定踐行「報經財政部核准按營業常規予以調整」之程序;且營利事業所得額之調增,攸關人民納稅義務之加重,並涉及人民財產權之限制,除有實體法之授權外,程序上更應力求審慎,如果解為稽徵機關於調整營利事業之所得額前,得任意選擇是否報經財政部核准,即使法律盡失其特別規定此項報准程序之意義。故依法條文義,縱認稽徵機關對於「報經財政部核准」之程序係「得」為之,其裁量權亦已萎縮至零。

三、修補理由如下：

- 1.營利事業所得稅查核準則第 99 條 1 款、第 2 款於 98 年 9 月 14 日修正前的條文係：「投資損失：一、投資損失應以實現者為限，其所投資之事業發生虧損，而原出資額並未折減者，不予認列。二、投資損失應有所投資事業之減資或清算證明文件。」僅規範直接投資之投資損失列報條件，並未及於再轉投資（間接投資）之情形，98 年 9 月 14 日、101 年 1 月 4 日的修正只是針對直接投資為之，迨 103 年 4 月 9 日修正時始出現規範間接投資的條文，故在此之前，是否能將規範直接投資的條文擴張或類推適用到間接投資的情形，以及是否基於租稅法定主義，應經由所得稅法第 43 條之 1 規定的程序，始能將規範直接投資的條文適用到間接投資的情形，容有爭議。然原設題未指明爭議發生的時期，爰參考其所引案例係發生於 94 年至 99 年之間，設定其行為時為「95 年」。
- 2.發生爭議的案例，其子公司未必除投資設立孫公司外，別無其他營運活動（例如 103 判 630 之子公司，其虧損即區分為國內營運累積虧損及國外投資累積虧損，參見原提案資料第 8 頁）。且稽徵機關不採認母公司列報的投資損失的理由，除因孫公司未辦理減資或清算，不符投資損失認列要件外，尚認為子公司係非常態投資設立（視為一導管）或僅係形式安排的紙上公司，母公司有不當藉子公司之減資以規避或減少納稅義務之情形，故基於實質課稅原則，剔除其列報的投資損失（參見原提案資料第 8 頁、第 48 頁、第 80 頁）。為突顯問題的爭點，爰建議修正題旨如上。
- 3.揆諸原設題所引判決先例，可知對於甲公司（即母公司）列報投資損失，依實質課稅原則，並不符行為時查核準則第 99 條第 1 款、第 2 款規定要件的論點，甲、乙說尚無不同見解，兩者之間的歧異係在於下列兩點，一為依實質課稅原則，而以直接投資之規範，調整（剔除）間接投資之投資損失，是否有所得稅法第 43 條之 1 規定之適用？二為所得稅法第 43 條之 1 是不是裁量規定，亦即適用該規定時，事先報經財政部核准，是否為必要程序？
- 4.甲說的內容既係引述採此說的判決先例，為使資訊完整，乃酌量摘錄其記載的理由以補正之。

貳、對於上開修正後之設題，建議：採甲說（肯定說）

理由如下：

- 一、首先要澄清的是，設題甲說所引述的判決先例 103 判 339、102 判 393 的基礎事實是直接投資損失認列的問題，103 判 630、102 判 392 的基礎事實才是間接投資損失認列的

問題；乙說所引述的判決先例 100 判 1725 的基礎事實是呆帳損失認列的問題，其中 103 判 608、244 及 102 判 794 雖係處理間接投資損失認列的問題，但未表示所得稅法第 43 條之 1 是裁量規定的見解，只有 103 判 295、102 判 629、662、663 不但處理間接投資損失認列的問題，而且表示所得稅法第 43 條之 1 是裁量規定的見解。

二、甲說與乙說所引的案例，縱使是間接投資，其基礎事實亦不盡相似。甲說的案例，其子公司係國內公司，且非紙上公司，在國內有營業，惟在國外僅有轉投資設立孫公司，並無實質營運活動，故其虧損即區分為國內營運累積虧損及國外投資累積虧損（例如 103 判 630 之子公司，參見原提案資料第 8 頁）。而乙說的案例，其子公司係國外紙上公司，且有涉及帳戶處理前後反覆不一致情形（例如 103 判 244 之子公司，參見原提案資料第 80 頁）。另外，甲說案例 103 判 630 之孫公司依其所在地國法令及會計規定，無法直接辦理減資以彌補虧損，僅能以降低既有之股票面額後將該部分轉入資本公積，再以資本公積彌補累積虧損之迂迴方式，達到類似我國「減資彌補虧損」之結果，惟其前提為公司股票需屬面額發行，否則即無法採此方式形成類似我國「減資彌補虧損」之結果（參見原提案資料第 20 頁）。

三、按憲法上正當法律程序原則之內涵，除要求人民權利受侵害或限制時，應有使其獲得救濟之機會與制度，亦要求立法者依據所涉基本權之種類、限制之強度及範圍、所欲追求之公共利益、決定機關之功能合適性、有無替代程序或各項可能程序成本等因素綜合考量，制定相應之法定程序（司法院釋字第 689 號、709 號解釋參照）。且基於保障人民權利之考量，法律規定之實體內容固不得違背憲法，其為實施實體內容之程序及提供適時之司法救濟途徑，亦應有合理規定，方符憲法維護人民權利之意旨（司法院釋字第 488 號解釋參照）。次按憲法第 19 條規定，人民有依法律納稅之義務，係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、稅基、稅率、納稅方法、納稅期間等租稅構成要件及租稅稽徵程序，以法律定之（司法院釋字第 640 號解釋參照），是有關稅捐稽徵之程序，亦有租稅法律主義之適用。稽徵機關認定租稅構成要件時，以實質經濟事實關係為依據，適用稅法規範之租稅主體、租稅客體、稅目、稅基、稅率等為租稅之核課，在實體法上，固難謂有違租稅法定原則，但依實質課稅原則調整納稅義務人藉由非常規的安排所規避或減少的納稅義務，畢竟是會增加人民的租稅負擔，涉及對人民財產權（基本權）的限制，其調整應該踐行正當行政程序，其程序並應以法律或法律具體明確授權之法規命令定之。且實質課稅原則的適用宜有統一標準，以符公平原則，不應任憑稽徵機關各自為政，滋生弊端。故由法律規定稽徵機關依實質課稅原則調整人民的納稅義務時，須「報經財政部核准」，可以收統一見解、避免恣意及減少訟源的功效，堪認符合憲法要求的正當行政程序及租稅法律主義。然而現行法對於稽徵機關依實質課稅原則調整人民的納稅義務，規定有「報經財政部核准」之正當行政程序者，僅有所得稅法第 14 條之 3、第 43 條之 1、第 66 條之 8 及所得基本稅額條例第 15 條之 1，易言之，僅有所得稅（包括所得基本稅額）之調整有較嚴謹的正當行政程序可資遵循，其他種類的稅捐（稅目）則付諸闕如，任憑各地稽徵機關自行裁量。如果適用所得稅法規定的正當稽徵程序時，還要限縮其文義涵攝範圍、減少其適用層面，無異擴大稽徵程序的欠缺正當性。故基於「行政訴訟以保障人民權益，確保國家行政權之合法行使，增進司法功能為宗旨」（行政訴訟法第 1 條），行政法院宜尊重上開法條文字的抽象性，使其充分或儘量適用於調整人民納稅義務的稽徵程序，以符合憲法對於正當行政程序的要求。

四、營利事業所得稅查核準則第 99 條第 1 款、第 2 款於 98 年 9 月 14 日修正前的條文係：「投資損失：一、投資損失應以實現者為限，其所投資之事業發生虧損，而原出資額並未折減者，不予認列。二、投資損失應有所投資事業之減資或清算證明文件。」僅規範直接投資之投資損失列報條件，並未及於再轉投資（間接投資）之情形，98 年 9 月 14 日、101 年 1 月 4 日的修正只是針對直接投資為之，迨 103 年 4 月 9 日修正時始出現規範間接投資的條文，故在此之前，將規範直接投資的條文擴張或類推適用到間接投資的情形，要求間接投資的孫公司也必須辦理減資或清算，母公司才能認列投資損失，恐有違租稅法定原則，只能依所得稅法第 43 條之 1 的授權與程序，以不合常規的間接投資安排所攤計的投資損失，須按直接投資的常規予以調整為由，始能將規範直接投資的條文適用到間接投資的情形，而符合租稅法律主義及依法行政原則。

五、所得稅法第 43 條之 1 於 60 年 12 月 30 日增訂公布，其規定之要件「以不合營業常規之安排，規避或減少納稅義務」，所謂安排，依其文義，本不以「交易」為限，而營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則係於 93 年 12 月 28 日依所得稅法第 80 條第 5 項之授權所訂定（所得稅法第 43 條之 1 並未授權訂定任何執行辦法），僅用於「營利事業所得稅不合常規移轉訂價」之查核，所謂「移轉訂價」係指「營利事業從事受控交易所訂定之價格或利潤」（同準則第 4 條第 1 項第 10 款），本難以後來行政命令規定的部分事項限制先前母法其他法條的適用範圍，何況交易之概念可以涵蓋借貸或投資等資金移轉行為（營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則第 5 條規定該準則適用之「交易類型」，其中第 6 款之「資金之使用」，包括「資金借貸、預付款、暫付款、擔保、延期收款或其他安排」，可資參照）。至於所得稅法第 43 條之 1 在當初增訂時，提案機關雖附有「母子公司間，對於原料或產品價格、成本、費用、及損失等項之攤計，藉不合營業常規之安排，以逃避納稅義務者，近年已多實例，茲擬參照美國稅法規定，及各國租稅協定通例，增訂專條，以杜取巧」之理由，但法律一經公布實施，就像嬰兒誕生，本具有獨立發展的生命，必須與時俱進，推陳出新，不受限於起草時的立法理由（註一），此觀嗣後於 93 年 12 月 28 日訂定發布之營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則第 5 條，已將「適用本準則之交易類型」擴大到有形資產之移轉或使用、無形資產之移轉或使用、服務之提供、資金之使用等類型，並逐項例示其行為態樣，再以「其他安排」概括之，可得明證。本件祖母子孫公司間既具有從屬或控制關係，則母公司經由子公司辦理減資而申報子公司再轉投資國外孫公司所累積虧損應攤計之原投資損失，已構成「營利事業與國內外其他營利事業具有從屬關係，或直接間接為另一事業所有或控制，其相互間有關損益之攤計」，則原投資事業（母公司）藉由設立一個於國外無實質營運或形式安排之控股架構，再利用符合法律形式之減資行為，以產生投資損失者，因認列投資損失直接影響當年度或將來年度之課稅所得額，則其行為已構成「以不合營業常規之安排，規避或減少納稅義務」，依所得稅法第 43 條之 1 規定，稽徵機關於報經財政部核准後，始得按營業常規予以調整該事業申報之投資損失，而正確計算其所得額。

六、尤其甲說的案例 103 判 630 之子公司係國內公司，且非紙上公司，在國內有營業，是否因其在國外僅轉投資設立孫公司，並無實質營運活動，即認子公司係形式的安排？又孫公司礙於其所在地國法令及會計規定，無法直接辦理減資以彌補虧損，是否可以參考財政部於實務上容認除減資、清算等外，其他實質上出資額已經無法收回之情形，雖無形式上的出資額折減程序，亦屬投資損失已經實現的事例（註二），准母公司以其孫公司之重要資產或營業已經停止、移轉或價值減損，且難以回復為由，認列投資損失？稽徵

機關不宜自行認定，實有報請財政部審查核定之必要。

七、次按所得稅法第 43 條之 1 規定所謂「得報經財政部核准按營業常規予以調整」，本質上係基於稅捐法定主義，由法律授予稽徵機關對於租稅規避行為按營業常規予以調整之權限，故「得報經」是授權規定，不是法律效果的裁量規定。只要關係企業相互間有關收益、成本、費用與損益之攤計，有以不合營業常規之安排，規避或減少納稅義務之情事，稽徵機關即享有按營業常規予以調整的權限，且基於其稽徵職責，必須加以調整，惟此權限之行使，應先報經財政部核准，始得為之。

八、蓋何種安排不合營業常規，調整範圍如何，宜有統一標準，以符公平原則，不應任由稽徵機關各自為政，法律乃規定踐行「報經財政部核准按營業常規予以調整」之程序；且營利事業所得額之調增，攸關人民納稅義務之加重，並涉及人民財產權之限制，除有實體法之依據外，程序上更應力求審慎，如果解為稽徵機關於調整營利事業之所得額前，得任意選擇是否報經財政部核准，即使法律盡失其特別規定此項報准程序之意義，此稽諸仿照所得稅法第 43 條之 1 之立法例而具有相同程序要件之同法第 66 條之 8（86 年 12 月 30 日增訂公布）於立法院委員會討論時，財政部賦稅署署長備詢之回答：「……所得稅法第 43 條之 1，即有對關係企業防範規避租稅的安排。而本條文亦是一種防範規避的規定，……必須報請財政部核准才能進行調整。另一方面則是要有明確的證據方能作『不當』或『其他虛偽安排』的認定……我們的調查範圍必須是以財政部核准者為限。」等語自明（參見立法院公報第 86 卷第 51 期委員會紀錄），故所謂「報經財政部核准」乃必要程序，非得由稽徵機關任意裁量（註三）。

九、請參酌本院判決先例（103 年度判字第 630 號、第 339 號；102 年度判字第 392 號、第 393 號；101 年度判字第 235 號、第 898 號；96 年度判字第 1369 號）、立法紀錄（立法院公報第 86 卷第 51 期委員會紀錄）及學者論著（翁岳生編，行政法（上），2006 年 10 月 3 版，頁 206；林光炫著，正當法律程序之研究—以稅法規定「報經財政部核准」為中心，德明學報第 37 卷第 1 期，頁 26 至 27；黃源浩著，所得稅法第 43 條之 1 不是裁量規定：評最高行政法院 102 年度判字第 662 號判決，頁 12 至 13）。

註一：例如：1.本院 101 年度判字第 898 號案例事實係稽徵機關認為從屬或控制關係企業間於 91 年、92 年有應收股利，未及時收取，屬不合常規交易，乃於報經財政部核准後，予以設算利息收入（上開判決並認為該案應直接適用所得稅法第 43 條之 1，與營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則無關）。2.本院 96 年度判字第 1369 號案例事實係母公司將其投資香港子公司的股權，以不合理低價轉讓予其另一設於英屬維京群島的子公司，稽徵機關逕依移轉日股權淨值調整出售資產增益，案經行政院撤銷發回重為復查決定時，始依所得稅法第 43 條之 1 規定，報經財政部核准予以調整。3.財政部 87 年 4 月 1 日台財稅字第 871936676 號函釋「轉調員工之營利事業與接收員工之營利事業，如有以不合營業常規交易之安排，規避或減少納稅義務者，稽徵機關得依所得稅法第 43 條之 1 規定辦理。」4.財政部 82 年 7 月 31 日台財稅字第 821491991 號函釋「營利事業銷售商品（含未上市公司股票）予其關係企業，如經查明售價顯較時價為低，係屬不合營業常規之安排，應再查明有無規避或減少納稅義務情事，依所得稅法第 43 條之 1 規定辦理」。5.財政部 74 年 7 月 23 日台財稅字第 19331 號函釋「公司間借貸款項利息支出不當如負責人及股東相同准按營業常規調整」。6.財政部 72 年 11 月 19 日台財稅字第 38225 號函釋「營利事業與其關係企業間相互融資，不計收付利息，如彼此因適用之所得稅級距稅率不同，則有規避或減少納

稅義務之可能，受託辦理所得稅查核簽證申報之會計師，應依營業常規同時作帳外調整，分別列報其利息收入及利息費用。」均已超越原立法理由例示交易類型的範圍。

註二：例如：財政部 93 年 12 月 31 日台財稅字第 09304561780 號函釋（特殊目的信託計畫完成後，受益證券持有人如有本金未獲清償者，應屬已實現之投資損失，其持有人為營利事業者，可於申報營利事業所得稅時核實列報損失）及 97 年 8 月 8 日台財稅字第 09700316790 號函釋（營利事業持有經財政部或金管會依法派員接管，且經行政院金融重建基金列為經營不善金融機構股權者，得檢具概括讓與基準日前最近一期經會計師查核簽證之財務報告每股淨值證明，於概括讓與基準日所屬年度列報投資損失）。參見原提案資料第 18 頁。

註三：除甲說所引本院判決先例外，96 年度判字第 1369 號、101 年度判字第 235 號、第 898 號等判決亦認「報經財政部核准」乃必要程序。



【高點法律專班】

版權所有，重製必究！