

集團公司間債務免除利益之課稅-以最高行政法院 108 年度判字第 370 號判決為討論核心

摘要

集團事業因應經營狀況之變化，資產結構有靈活調整之需求，債務移轉及債務免除為集團事業內部成員常用的財務工具。財政部 86 年 6 月 18 日台財稅第 861901688 號函針對外國營利事業免除我國境內營利事業對其所負之本金債務的情形提出一種解方。前揭函釋觀察債務免除對於債務人經濟上之意義，以贈與行為捕捉此種稅基。並創設例外適用所得稅法第 4 條第 1 項第 17 款之免稅要件。就本金債務所從生的利息債權部分，則統一認為應於債權人免除利息給付義務時，依所得稅法課稅。

最高行政法院 108 年度判字第 370 號判決植基於前揭函釋，就國外母公司免除(國內)子公司金錢債務之案例類型，定性為母公司之贈與，並作出進一步詮釋。該判決認為，自民國 95 年 5 月 24 日修正商業會計法第 42 條第 2 項後，股東依股權比例捐贈資產，應劃歸於子公司之資本公積，始符合現行有效之會計評價政策。準此，該判決否定子公司取得債務免除之利益，精緻化前揭函釋的適用範圍。

事實上，債務免除及債務移轉等債之消滅原因，於經濟上皆使債務人於債之關係中解脫，債務人因此獲致具有租稅法意義的增益。如何對該利益進行定性，牽涉稅法上所得之定義、會計上的處理方案及稅捐債權構成要件之合致等問題。本文以最高行政法院 108 年度判字第 370 號判決為支點，梳理國內有關文獻。並討論子公司獲債務免除利益之會計評價方法。最後提出本文認為較佳的解決方案，作為總結。

內容

壹、前言	3
貳、投資母公司以債務免除作為彌補股權虧損之方法—最高行政法院 108 年度判字第 370 號判決之細譯	5
一 案例事實	5
二 原告主張	6
三 被告抗辯	7
四 法院裁判	8
(一) 原審見解	8
(二) 最高行政法院見解	10
(三) 更審判決見解	12
五 小結	13
(一) 法國都彭公司基於股東之地位，以彌補自己的股權虧損為目的，對於其子公司為無償放棄債權行為，於稅法上應如何評價	13
(二) 原審及上訴審判決(更審判決同)結論之簡單評述	14
參、「營利事業股東，依被投資公司之股東會決議，免除對其所負之本金債務，以彌補自己之股權虧損」案例類型之思考流程	15
一 公司應付未付之帳款被債務免除，對於該公司而言，係一種增益，開始受到稅法關注	15
二 「因賒購所生之價金債務獲免除」之評價方案—兼論稅法之經濟觀察法、會計處理方法與經濟行為(事件)	17
三 「子公司獲債務免除之利益」可能為所得稅法之「所得」	19
(一) 限制的所得概念(狹義的所得概念)	19
(二) 概括的所得概念(廣義的所得理論)	20
(三) 市場所得理論	20
(四) 小結	20
四 「子公司獲債務免除之利益」可能評價為遺產與贈與稅法之「贈與」	21
(一) 稅法領域之「贈與」與民法領域之異同	21
(二) 稅捐法律規範所描述的「贈與」	21
(三) 遺贈稅與所得稅的競合論	22
五 「子公司獲債務免除之利益」可能於會計處理上為「資本公積」進而脫免於稅法的評價	23
(一) 資本公積之意義	23

(二) 資本公積之類型.....	24
(三) 資本公積概念之釐清於本案之意義.....	25
肆、「公司獲債務免除利益」之會計評價.....	26
伍、本案之較佳處理方案-代結語.....	26

壹、前言

集團事業內部，尤其是完成了產業鏈垂直整合的事業，公司間於產品生產、銷售上環節上互相成為有機的補充，子公司因應設立地市場之需求，常需從集團母公司或其他集團子公司進貨。於一般情形下¹，會計上之存貨項目(Inventory)將於銷貨時計入銷貨成本，作為銷貨收入的減項，結轉於損益表(Income Statement)上。從事買賣業的公司於經常性營業中，反覆進行著進貨及銷貨的過程，完成其營業週期；換言之，從存貨管理及會計的角度觀察，公司的營業行為可以「預定於營業週期內銷售之存貨」為基礎來描述，如果存貨能如規劃地於週期內出售，且通常公司已利用訂價機制將經營成本內化於銷售價格中，存貨的適當出售通常意味著公司能有盈餘，即能夠穩健地、永續地運營。

但公司適當地完成其銷貨週期，卻仍然出現虧損者，亦屬可以想像，這個現象尤其好發於多角化經營的公司。究其原因，單純地、僅以商品銷售為單一業務的買賣業不符合企業風險分散的需要，而公司的營業項目越多，通常可以分散單一市場的波動風險，卻無法驅避市場結構性之風險；如此，公司以訂價機制吸收營運成本的策略很可能失效；意即於買賣業所賺得的盈餘，不能填補於其他業務之虧損，此時如果從存貨項目的變化觀察，即與公司實際之經營狀況失焦。

進一步的問題係，當子公司營運發生虧損，於會計年度終了時，子公司應如何允當評價、反映相關的資訊？最直觀的途徑，係由子公司於會計報表編制年度，藉股東會議事程序決議認列待彌補虧損，將當期損失作為股東權益(Equity)項目的減項²，辦理減資註銷股本程序，至於採取減少股份總額或每股金額或兩者兼有之方式辦理減資³，公司享有選擇權。以上的處理方案表彰公司營運成敗由股東享受、承擔的會計政策及法理基礎，蓋股東權益項下的法定盈餘公積雖係基於政策考慮，依法律規定強制提列(公司法第 237 條第一項、第 112 條第一項)，但仍以填補可能產生之虧損為目的(公司法第 239 條第一項前段)，且股東

¹ 例示為永續盤存制的狀況，參閱蔡彥卿，會計學原理。

² 參閱經濟部 71 年 9 月 13 日商字第 33548 號函釋「公司彌補虧損，應以每營業年度終了，在同一會計年度內所發生之本期收益，減除本期成本費用及損失後不足之差額，列於虧損彌補議案內，經股東常會承認，累積於帳上未經彌補之數額為限，尚不得彌補營業年度中間所發生之「本期虧損」。至特別盈餘公積得否彌補虧損，應視提列時所指定之用途而定，倘為彌補虧損者，其得彌補之範圍與法定盈餘公積及資本公積同。」

³ 參閱經濟部 73 年 11 月 29 日商字第 46671 號函釋「公司資本額之股款種類有現金、債權轉入、財產抵繳、合併他公司、公積、盈餘、可轉換公司債等。股份有限公司依法辦理減資登記，係減少股份總額或每股金額或兩者兼而有之，並非專指設立或某次增資所繳納某種股款之減少。」

會仍對之有部分的支配餘地(公司法第 241 條第一項、第三項)；而特別盈餘公積，為股東(公司所有人)顧慮將來營運狀況變化，而預先積存於公司之資金(公司法第 237 條第二項)，以上兩者之資金來源皆源自於公司盈餘，法邏輯上，自然以股東得以支配公司營業之結果為前提。商業會計處理準則第 29 條第二項明示「盈餘分配（或虧損彌補）應俟股東同意或股東會決議後方可列帳。但有盈餘分配（或虧損彌補）之議案者，應在當期財務報表附註中註明。」可知公司經營成果，經由股東會之合意，終局應由公司所有者(股東)承受。之所以以銷除股份程序彌補虧損，係因為股東僅以出資額為限承擔風險(股東有限責任)，公司不能強求股東新增出資以沖銷虧損額，使股份價值維持不變(公司法第 2 條第一項第四款)。

如果採用上述銷除股份彌補虧損的路徑，對於投資母公司之效果為何？若以我國之會計政策及相關法規為參照，母公司作為投資公司、持有子公司股份，當子公司因虧損而銷除股份時，母公司應將此差額按持股比例作為投資損失處理⁴(營利事業所得稅查核準則第 99 條參照)。當然，母公司可以藉由再增資的方法彌補子公司因虧損而生之資產破口，兩者不互相衝突。

子公司出現虧損時，母公司可以採用的另一種應對方案，可以從使子公司「減負」的角度考慮。承上述，價值鏈(Value chain)上的母子公司間，常有進銷貨的關係，母公司對子公司出售貨品、同時對子公司有金錢債權。子公司可能在買賣業務活動上進展順利，但因其他業務的總體效果而產生淨虧損，此時母公司即陷入兩難的境地：一方面，該應收帳款本身牽涉母公司之財務健全，依據 IFRS 謹慎保守的會計政策，非重大財務組成部分之應收帳款的通常存續期間以 12 個月為限，隨著債務到期日之屆近，債權人(母公司)應按債務存續期間估定信用損失、衡量其備抵損失⁵；也就是說，母公司應於債權發生時(金融工具原始認列時點)起隨時衡量該債權之信用風險，於子公司營運狀況不佳、甚至發生虧損時，考慮該子公司之獨特損失型態，及客戶評等、擔保品之有無及品質等事項，以備抵損失(備抵呆帳)的會計科目，適當反映該風險。

另一方面，集團事業間有財務及功能層面的整體性，若母公司追款恐急，對於財務、業務陷入困境的子公司而言，無異於被勒緊脖子上的絞繩，從集團事業經營者的角度考慮，子公司之償付能力，應用於非集團事業間的債務上。準此，母公司消極地不請求債務之清償，抑或是免除對子公司之債務，皆屬合理的調節手段。至於母公司認列子公司之虧損為投資損失，或免除子公司債務之會計處理方法，牽涉如何以稅法適當評價此種財貨流動，留待後文相關部分詳述。

最高行政法院 108 年度判字第 370 號判決之案例事實及歷審裁判，於上述母公司藉由免除子公司債務，以彌補母公司之股權虧損之案例類型有啟示性，茲先對歷審裁判之雙方攻防方法及法院判斷進行整理，以凸顯爭點之所在；後續鋪排上，本文擬回歸所得稅法上的「所得」觀念，討論子公司受有債務免除之

⁴ 於 IFRS 會計報表編制上，該科目為編號第 590501 號之「採用權益法認列之子公司、關聯企業及合資損失之份額」。參閱：主計處網站，(IFRS 各業適用損益表科目名稱、定義及編號)，網址 <https://www.dgbas.gov.tw/public/Attachment/741314251N41Q42NS.pdf>

⁵ 參考網路文獻、證券交易所網站，IFRS 9「金融工具」-應收帳款之壞帳估計實務指引，網址：<https://www.twse.com.tw/staticFiles/listed/ifrsVersion/%7B1BF8FC0E-35C1-CA5C-D31D-240664F26773%7D.docx>。

利益應如何於稅法上評價之問題。然後，評述歷審裁判的思考方法，及相關學說之見解，並指明其不足之處。接著，討論子公司獲債務免除利益之會計評價方法；最後提出本文對相關問題的解決方案，代替結語。

貳、投資母公司以債務免除作為彌補股權虧損之方法－最高行政法院 108 年度判字第 370 號判決之細譯

一 案例事實

(一) 本案之上訴人為新加坡都彭國際股份有限公司之台灣分公司，被上訴人為財政部臺北國稅局。上訴人因應商業習慣或營業季節等特殊情形，已申請變更會計年度起訖日期為每年 4 月 1 日至隔年 3 月 31 日(所得稅法第 23 條但書)。緣上訴人辦理民國 102 年度(102 年 4 月 1 日至 103 年 3 月 31 日)營利事業所得稅結算申報，列報 102 年所得額為新臺幣(下同) 91,318,614 元，其中包含其他收入 107,992,695 元，經減除前 10 年核定虧損於本年度之扣除額(所得稅法第 39 條第一項但書參照)及合於其他獎勵或停免徵規定之免稅所得額，計算出課稅所得額⁶為負 19,669,290 元。

(二) 被上訴人依申報收入數額，調整上訴人之兌換虧損項目，由原申報之 16,697,655 元改核定為 5,847,696 元；另外，將原申報之「前十年核定虧損本年度扣除額」110,987,454 元改核定為 0 元。並因應計算基礎之變更，核定應補稅額。計算公式如下：

(原申報課稅所得額負 19,669,290 元 + 兌換虧損調整數 10,849,959 元⁷ + 前十年核定虧損本年度扣除額調整數 110,987,454 元⁸) × 17% - 本年度抵繳之扣繳稅額 242 元 = 17,368,338 元。

(三) 嗣上訴人以其他收入項目中之 105,994,282 元為錯誤，請求被上訴人更正其他收入項目為 1,998,413 元(即原申報之 107,992,695 元 - 105,994,282 元 = 1,998,413 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。

至於前述之兌換虧損調整數、前十年核定虧損本年度扣除額調整數及本年度抵繳之扣繳稅額等項目，為兩造所不爭執，非本案之爭點，併予敘明。

⁶ 營利事業課稅所得額，為依所得稅法第 24 條第一項計算得出之全年所得額(純益額)，扣除「前 10 年核定虧損本年度扣除額(藍色及簽證申報適用；所得稅法地 39 條第一項但書)」、「合於獎勵規定之免稅所得」、「停徵之證券及期貨交易所得(損失)」、「免徵所得稅之出售土地增益(損失)及 110 年 7 月 1 日以後交易符合 110 年 4 月 28 日修正公佈所得稅法第 4 條之 4 規定房屋、土地、房屋使用權、預售屋及其坐落基地暨股份或出資額之所得(損失)」等項目所得之淨額。參考：財政部網站：營利事業所得稅試算(第五步驟)，網址：<https://www.etax.nat.gov.tw/etwmain/etw158w/35>

⁷ 為前述兌換虧損之原申報額與核定額之差額，即 16,697,655 元 - 5,847,696 元 = 10,849,959 元。

⁸ 為前述「前十年核定虧損本年度扣除額」之原申報額與核定額之差額，即 110,987,454 元 - 0 元 = 110,987,454 元。

二 原告主張

(一) 上訴人於 93 自 95 年間自母公司 S.T.Dupont S.A. (下稱法國都彭公司；持有上訴人 100% 股份) 進貨時，依一般會計方法，借方記存貨(Inventory)、貸方記應付帳款(Accounts Receivable)。嗣後該對母公司(法國都彭公司)之債務罹於消滅時效，上訴人請求法國都彭公司對該筆未付帳款為債務免除。**於會計處理上**，該項欠款所對應者為存貨資產之增加，與資產負債表上現金資產增加之本金債務相同，而與損益表上之費用或損失認列項目(如利息等)之性質不同；**因此，於法律適用上**，財政部 86 年 6 月 18 日台財稅字第 861901688 號函⁹ (下稱 86 年 6 月 18 日函釋) 應有適用餘地，此係因總公司與分公司在法律評價上係同一法律主體、且經濟上也有一體性的情狀下，母公司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，與 86 年 6 月 18 日函釋所述之「投資公司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」案例類型之經濟效果無殊；上訴人因母公司免除應付未付債務所生之增益，依 86 年 6 月 18 日函釋之試用結果，為所得稅法第 4 條第 1 項第 17 款之免稅所得。

(二) 承上，退步言之，上訴人向母公司進貨係以銷售為目的，因進貨而產生的存貨(inventory)已於歷年之銷貨活動中，以銷貨成本項目反應於損益表上，並構成各該年份所得稅之稅基；所得稅法第 24 條第一項中段明示，本年度各項收入所關涉之成本與費用之計算，如果可以直接合理明確歸屬者，即應個別歸屬認列，此即學理所稱之「對應性原則」；若依被上訴人之計算方法，單獨剝離債務免除所生之增益，以免除年度之「其他收入」項目評價，將忽略對損益表上銷貨收入之整體影響，對法律為割裂適用，違背司法院釋字第 385 號解釋之意旨、亦背離行政程序法第 9 條之規定。

(三) 本案上訴人向母公司進貨，對應存貨及應付帳款增加，而應付帳款之相對科目為資產負債表之資產(Asset)增加，與(損益表上)費用或損失科目將直接產生年度所得額計算上的效果不同(所得稅法第 24 條第一項)；換言之，存貨(Inventory)之轉列為銷貨成本係因銷貨交易而生，存貨之是否轉列銷貨成本，需視取得之進貨是否銷售而定，具有射倖性，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，兩者(銷貨成本及應付帳款)之發生有時間差；類似於向母公司借入現金、再以該資金購入存貨之情形，而屬資金借貸之範疇。此為法律所容許之因業務往來而生之資金借貸(參閱公司法第 15 條第 1 項第 1 款)，至於以借貸資金所取得存貨，是否確能銷售？仍與本案法律適用結果不相關涉。

(四) 又，本於法律之整體性及一貫性解釋，所得稅法第 4 條第 1 項第 17 款但書所謂之「贈與」，應與遺產及贈與稅法有關「贈與」之採用同一解釋論，遺

⁹財政部 86 年 6 月 18 日台財稅字第 861901688 號函釋說明二謂「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。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。」

產及贈與稅法第5條第1款明定「在請求權時效內無償免除或承擔債務者，其免除或承擔之債務」視為贈與(擬制贈與)，可以推知若債務已罹於請求權時效，對其所為之債務免除非稅法領域所稱之贈與。本案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，該等債務自得行使時起，已罹2年之消滅時效，分別於95至97年時效完成，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。

(五) 100年1月26日修正公布之所得稅法第24條第2項規定「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。」參酌其立法理由¹⁰及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，於消滅時效完成年度轉列其他收入；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。

(六) 本件上訴人股東法國都彭公司為債務免除、並經股東會決議按持有股份比例無償放棄對上訴人之債權，依經濟部106年9月21日經商字10602420200號函釋¹¹(下稱106年9月21日函釋)第二點「...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」放寬認列資本公積之條件，非限於需依持股比例放棄債權或捐贈資產之情形。依前揭理由，請求判決撤銷訴願決定及原處分(即復查決定)。

三 被告抗辯

(一) 財政部86年6月18日函釋所指之「本金債務」限於因消費借貸法律關係而生之債務，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。

(二) 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，此情況與本金債務衍生之利息部分類同，基於衡平原則，應於債務免除年度轉列其他收入項目。

(三) 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

¹⁰ 民國100年1月26日修正公布之所得稅法第24條第2項之立法理由，謂「二、依司法院釋字第六五七號解釋，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，增訂第二項規定營利事業帳載應付未付之帳款、費用及其他各項債務，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。」

¹¹ 經濟部106年9月21日經商字10602420200號函釋「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。

三、股東逾時效未領取之股利，應認列為資本公積，而非其他收入，本部93年3月23日經商字第09302041230號函釋予以廢止，另本部91年4月11日經商字第09102053510號函及92年12月29日經商字第09202260140號函與上開說明不符部分，不再援用。」

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 63,774,351 元，經調減後 94 年度即應有課稅所得額為 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。

(四) 若母子公司間進貨之應付帳款，於銷貨時列報銷貨成本，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，將肇致我國營利事業所得稅之稅基流失。

(五) 針對原告上述(四)之主張，察諸我國所得稅法第 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。此亦可由 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 等規定交互觀察得知；上訴人 100 年度以前發生之應付費用及損失，應於請求權時效消滅時即轉列其他收入。

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。依據上述主張，請求判決駁回上訴人在原審之訴。

四 法院裁判

(一) 原審見解

臺北高等行政法院 106 年度訴字第 1266 號判決(下稱原審判決)基於下述理由，駁回上訴人之訴。

1 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（歐元 2,542,464.16 元×兌新臺幣匯率 41.00000000=新台幣 105,994,282 元，為上訴人爭執之其他收入額），又，上訴人 100 至 102 年度資產負債表顯示「存貨」帳戶餘額均為「0 元」，足見該等進貨已於 100 年度以前即被轉列為「銷貨成本」，且原告於 93 至 97 年間，每年銷貨收入均逾進貨成本(每年 4 千萬元)，則原告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。嗣後，新加坡都彭公司向法國都彭公司提出免除債務之請求，獲法國都彭公司之同意；經濟效果上，形同該等存貨之實際購入成本為「0 元」，然因系爭歐元 2,542,464.16 元早由原告列報為課稅所得之減項，即產生課稅所得額（純益額）被低估致稅基侵蝕之情事。

2 財政部 86 年 6 月 18 日函釋，意在適用於「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金錢借貸債務(本金債務)」案例類型。其理由為，從會計處理方法觀察，營利事業因借貸取得「本金」時，係借記（增加）「現金」或「銀行存款」等資產科目(約當現金科目)，同時貸記（增加）「股東往來」負債科目；於清償本金時，則貸記（減少）「現金」或「銀行存款」等資產科目，同時借記（減少）「股東往來」負債科目。前開類型之貸還「本金」之會計事項僅涉及「資產」及「負債」項目之變動，對於課稅所得額（純益額）尚無影響。此係因營利事業之借(還)貸行為一般而言非屬營業行為，無法據以計算成本費用、進而為營利事業所得(純益額)之計算(所得稅法第 24 條第一項參照)。故依據所得

稅法第4條第1項第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。至於財政部86年6月18日函釋第三點「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。」係因該營利事業已將借貸所生之利息帳載為「應付利息」負債項目，而借記（增加）「利息支出」之金額，**經過損益表計算後**，將該利息支出（尚未實際支付）充作課稅所得之減項。嗣後債權人免除債務人利息債務之給付義務，致使「利息支出」之會計事件（同時也是稅法事件）未發生，先前供作課稅所得之減項，將造成課稅所得額（純益額）被低估致稅款短繳之情事，故應轉列為其他收入捕捉此種稅基。或者可以將上述結論化約為，視該項增益有無經過損益表、作為課稅所得額（純益額）之減項，若無，視該增益之特性（無償與否），擬制為贈與課稅；若有，則做為營利事業之其他收入，課徵營利事業所得稅。

本案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，已列報於銷貨成本；**較類似於**財政部86年6月18日函釋第三點本金利息債權之情形，上訴人應將獲母公司債務免除所生之增益，轉列為其他所得課稅。

3 針對上訴人上述(四)之主張，以為本件獲免除之債務既然「已罹」請求權時效，並非在請求權時效「內」無償免除，不符合遺產及贈與稅法第5條第1款之構成要件，亦無所得稅法第4條第1項第17款但書應納所得稅規定之適用。然所得稅法第4條第1項第17款之修訂，係因贈與稅課徵對象限於「個人」，如屬營利事業之贈與，應由營利事業所得稅捕捉，以杜絕贈與行為「繞道」由營利事業完成。依據原告之主張，反而承認非屬營所稅、亦非屬贈與稅之財產移動，與所得稅法第4條第1項第17款但書之修訂理由相乖離，「取自營利事業贈與之財產」應課徵所得稅，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。

4 **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。100年1月26日修正公布所得稅法第24條第2項：「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。」依一般法律適用方法，應適用於「法條構成要件」與「生活事實」合致時有效之新法；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，乃係將發生於新法施行前之生活事實連結新法之法律效果，已違反法律不溯及既往原則。

5 針對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，與依其他收入計算之**稅法效果**，並不一定導出減少營利事業所得稅的效果。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）；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，則可利用免除債務之手法及金額之多寡，遂行短漏稅捐之目的，

6 另外，經濟部 106 年 9 月 21 日函釋闡明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，不能比附援引。

（二）最高行政法院見解

最高行政法院 108 年度判字第 370 號判決(下稱上訴審判決)認定上訴人獲法國都彭母公司債務免除而生之增益應定性為資本公積，而認上訴人之上訴為有理由；爰將原判決廢棄，發回原審法院更為審理。理由如下：

1 實務因應 90 年刪除公司法關於資本公積之例示性規定，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：(1)受領股東贈與本公司已發行之股票。(2)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)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。」可知股東本於股東身分與公司所為之股本交易，依行為時有效之會計政策，似應以「資本公積—受領贈與之所得」項目記帳。

經濟部 94 年 5 月 5 日經商字第 09402048030 號函釋¹²雖一度限縮上述經濟部 91 年 3 月 14 日經商字第 09102050200 號函釋之適用範圍，於「依出資比例放棄債權者」，若非未依股權比例放棄債權者，則應列入「其他收入科目」，嗣後已經經濟部 106 年 09 月 21 日經商字第 10602420200 號函¹³解除上述限制，可知目前實務對於「股東無償放棄債權或捐贈資產於公司」之情形，已統一其會計處理方法，一律依「資本公積—受領贈與之所得」入帳，而非以「其他收入」入帳。

原審雖限縮前揭函釋之「債權」於金錢(消費)借貸之類型，惟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。此係基於稅法之**經濟觀察法**，比較「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」，兩者之**經濟實質意義及最後會計帳上之處理**亦應無分軒輊，應為相同之評價。

¹² 經濟部 94 年 5 月 5 日經商字第 09402048030 號函釋謂「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，…」

¹³ 經濟部 106 年 09 月 21 日經商字第 10602420200 號函明示：「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。…」

2 至於如何判斷股東放棄對公司之債權，是否係為彌補公司之股本虧損？應審酌客觀事實證據認定之。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）向法國都彭公司表示無清償能力、並提出免除債務之請求，法國都彭公司於 103 年 2 月間予以同意並明示「本次免除之債務將用以填補該公司之股東權益虧損」，可以推知法國都彭公司係為彌補上訴人之股本虧損而為債務免除，系爭應付帳款 105,994,282 元，應轉列為資本公積。

3 又財政部 86 年 6 月 18 日函釋第三點於本案不能適用之理由，除上述應以「資本公積」入帳，而非以「其他收入」入帳之理由外，並應觀察其經濟上的實質效果。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 日函釋第二點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。

4 另上訴人指陳「縱使將各該進貨不依銷貨成本入帳，改認列為其他收入，亦未必生有利之租稅效果」等語，為有理由。分三點述之：

(1) 進貨成本入帳方式之變更，未必影響公司之盈虧狀態，致影響純益額之計算：

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，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，於各該年度未必能因此轉虧為盈，而應繳納營利事業所得稅。

於成本費用之分攤層面(所得稅法第 24 條第 1 項參照)，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) 於計算全年所得額時¹⁴，需考慮營利事業得否主張「前 10 年核定虧損本年度扣除額」所生之差異：

依原審判決所述，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「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。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

¹⁴ 同前註 6。

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，將其列入其他收益課稅。

(3) 原審判決理由所舉之例，未考慮當年度進貨未於年末完全出售之情形，未盡妥洽：

原審判決以上訴人 94 年度核定課稅所得虧損 17,394,814 元為例，謂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 年度應有課稅所得 46,379,526 元。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。

(三) 更審判決見解

本案經發回原審法院更為審理，臺北高等行政法院於民國 109 年 05 月 22 日作成臺北高等行政法院 108 年度訴更一字第 69 號判決（下稱更審判決），大致維持上訴審判決之見解，其要旨為：循諸經濟部 91 年 3 月 14 日經商字第 09102050200 號函釋、及行為時即 95 年 5 月 24 日修正公布商業會計法第 42 條第 2 項規定，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。本件原告於 93 至 95 年度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，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」，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。

更審判決另外設算原告若更改 93 至 98 年度之會計政策，將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，而於 102 年依其他所得列計，以觀察其租稅效果上的差異之部分；及關於境外總公司與境內之分公司間租稅管轄權之稅捐體制問題，因與本文之討論關係較遠，故予以省略。

五 小結

(一) 法國都彭公司基於股東之地位，以彌補自己的股權虧損為目的，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(債務免除)行為，於稅法上應如何評價

1 參諸原審判決之理由構築，係以財政部 86 年 6 月 18 日函釋作為解釋所得稅法第 4 條第 1 項第 17 款規定之方針；依據**稅法之經濟觀察法**，母公司免除該項應付未付之進貨款項，形同使 93 至 97 年之銷貨成本降為零，而事實上訴人於各該年度有列計銷貨成本，而造成各該年課稅所得不當減少、造成稅基侵蝕之狀況。另外，從**會計處理之角度觀察**，法國都彭公司免除上訴人之債務，牽動 93 至 97 年度損益表項目(即「銷貨成本」)之變動，較類似於財政部 86 年 6 月 18 日函釋第三點之利息費用攤提，而非該函釋第二點但書之「以彌補自己之股權虧損為目的，依被投資公司之股東會決議按股份比例免除債務」之類型，故應將債務免除所生之增益，轉列其他收入課徵營所稅。

2 相對地，上訴審裁判雖然結論與原審判決不同，但具有類似的論理結構。上訴審裁判以商業會計法第 42 條第 2 項及經濟部 106 年 09 月 21 日經商字第 10602420200 號等函釋為軸心，認為依行為時有效之會計政策，公司股東放棄債權或捐贈資產者，應一律以「資本公積—受領贈與之所得」入帳，至於是否依出資比例放棄債權或捐贈資產者則非所問。另外，上訴審認為股東與公司間有關股本之彌補，公司並無收益，亦無所得稅介入的空間。

3 上述兩種判決理由，排除「子公司所受債務免除」如何為會計處理之論爭，從論理結構與層次上觀察，有下列缺陷:首先，兩者皆不從「子公司獲母公司債務免除」是否為稅法上有意義的增益出發，而且不對「所得」、「贈與(及擬制贈與)」及「資本公積」等稅法概念作定性，利用函釋所固化的案例類型作為探討基點，如財政部 86 年 6 月 18 日函釋之「外國營利事業股東，依被投資公司之國內公司股東會決議，按股份比例免除對其所負之本金債務，以彌補自己之股權虧損」或經濟部 106 年 09 月 21 日經商字第 10602420200 號函釋之「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」；如此之解釋途徑，說理性及可驗證性較低，也比較難建構案例類型，對法適用之安定性提供貢獻。

另外，歷審判決多使用「**衡平原則(平等原則)**」及「**假設的案例比較**」充實判決理由，如原審判決認為「原告 100 年至 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**。」、「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**...」上訴審判決認為「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**。」此涉及稅法的法學方法論(法適用論)；蓋如果「子公司獲母公司債務免除」為稅法上有意義的財產增益，其為何種稅捐的租稅客體?涉及租稅法律主義的滿足。所謂的「衡平原則」及「類似案例比較」為何種法適

用方法?此外，如果此種租稅客體並未被任何租稅實定法所捕捉，稅法是否允許類推適用?其邊界縱深應如何劃定，始不至於侵害租稅法律主義的核心?

(二) 原審及上訴審判決(更審判決同)結論之簡單評述

1 探究原審及上訴審判決之理由及結論，兩者各有論述精彩及失慮之處，並不能直斷孰較有說服力。原審判決注意「國內營利事業單純向外國營利事業借貸款項」及「子公司先向母公司進貨，再獲母公司免除價金債務」之會計處理方法異同，但直接推斷獲母公司免除債務，將導致營利事業所得稅被低估，未考慮影響純益額之其他變因，業經上訴審糾正；相對地，上訴審迴避資本公積之定義及其稅法上的意義，直接認定「股東無償放棄債權，係基於股東之地位所為之行為，應一律認列為資本公積」，較欠說服力；且其認為母公司之債務免除為股東與公司間有關股本之交易（或股本之彌補），對子公司而言毫無收益，忽略母公司之所以對子公司為債務免除，係為改善其財務結構、增加子公司資本適足率，絕非無謀之一著。

2 承上，原審及上訴審之判斷，過度著力於會計方法之呈現，略欠稅法獨自地思考；法國都彭母公司之所以對子公司(上訴人)為債務免除，係因「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」「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...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』」（上訴審判決理由書第五段），就母公司賒售存貨予上訴人之交易時點觀察，母公司對於債權之獲清償應有期待(此並牽涉所得之應計基礎，詳下述)；嗣後子公司財務狀況不佳，母公司基於子公司財務健全之考量，故意使債權罹於消滅時效、並為債務免除，時序上有重要性，並不能被類比為「形同原告取得存貨無需支付成本，故歷年之銷貨成本為零」。

另外，上訴人既然缺乏償債能力，法國都彭母公司免除上訴人之債務，是否可以被評價為一種再出資?此與評價為資本公積的方案有類似性，應有討論價值。

最後，上訴人之償債能力不足、且該被免除債權已罹於時效之情形下，無論該被免除之債權作為上訴人之其他收入、資本公積、抑或是再出資評價，其公允價值如何?此涉及會計處理之入帳數額問題，歷審判決皆欠缺討論。被免除債務之公允價值評估應予以討論。

本文於寫作上，先於第叁段落就「營利事業股東，依被投資公司之股東會決議，免除對其所負之本金債務，以彌補自己之股權虧損」此種案例類型提出思考方法；再於第肆段討論債務人資力狀況及債權逾消滅時效對於估值之影響。並於第伍段提出本文認為本案例較為合理的處理方案，以代結語。

叁、「營利事業股東，依被投資公司之股東會決議，免除對其所負之本金債務，以彌補自己之股權虧損」案例類型之思考流程

一 公司應付未付之帳款被債務免除，對於該公司而言，係一種增益，開始受到稅法關注

(一) 公司借入金錢時，對於此種財貨流動，稅法中並無不予課稅的明文規定；然既然稱之為「借入」，自應與返還義務協同觀察，從經濟的視角，借入及返還義務相抵扣，並不能直言借款公司受有稅法上有意義的增益，因借款公司於借款前後之租稅負擔能力不變¹⁵；在返還義務仍存在的情況下，一般而言，借入金額也不是「所得」或「收入額」(所得稅法第 14 條第一項，此與所得之理論有關，參下述)；但相對地，如若返還債務消滅(無論因債務免除或債務移轉¹⁶)，公司將由債之關係中解放，經濟上允受有利益，此時，此項收益原則上應予課稅¹⁷。

學者有認為「在一般情形，如果債務人具有清償能力，而債權人免除其債務時，將使其淨資產增加，因此有所得，應納入課稅¹⁸。」該說法略有瑕疵；第一，債務人無論有無清償能力，債權人為債務免除之效果，皆是使其淨資產增加，因會計上淨資產得為負值之故。二、淨資產增加是否可以評價為一種所得，需討論所得的定義(詳下述)，非可簡單推導。另外，認為本案之情形應做特殊處理，因被免除之債權為母公司所有，應列入資本公積項目評價。此點與本文之見解不同。

從上述說明可知，稅法之所以對「公司獲債務免除之利益」產生興趣，無關集團事業的組織架構(母子公司之關係)，也無涉於債權人免除債務之目的(為彌補自己之股權虧損)，純粹係因為借入金與返還義務斷開連結，使此項增益對於借款公司租稅負擔能力提升之效果，轉為明晰之故。

本案母公司免除子公司之債務，非以消費借貸為法律上之原因，而係本於賒銷關係(售出貨物後非直接取得現金，而係取得返還債權)之案例類型，論理及結論無殊。子公司獲債務免除後，借款債務及存貨購入之關係斷絕，子公司從該債務關係中解放，受有稅法上有意義之增益。

承上，本文對原審及上訴審(包含更審)判決，進行部分評論。

(二) 上訴審法院認為財政部 86 年 6 月 18 日函釋第二點但書為「外國營利事業股東，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」此種案例類型「創設¹⁹」免納營所稅之例外，係因為「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

¹⁵ 如果借款方利用不合理之低利率等手端，達成輸送利益予子公司之目的，為非常規交易，稽徵機關應依通常之交易效果介入調整。

¹⁶

¹⁷ 參閱：岡村忠生(2014)，《事業取引における債務の移転について》，金子 宏、中里 実、J.マーク・ラムザイヤー主編，《租税法と市場》，頁 372。

¹⁸ 參閱：陳清秀(2021)，國外母公司免除子公司債務之稅法上處理—評析最高行政法院 108 年度判字第 370 號判決，台灣法學雜誌，413 期，頁 146。

¹⁹ 按解釋性行政規則自不可能具有法的創設效力。此處之用詞實為質疑該函釋的合法性的誇張說法。

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。」(上訴審判決理由書第六段第(六)點)，容有誤會。債務獲免除、子公司(債務人)受有利益，係脫離債之關係的利益，不須迂迴於該債務免除於稅法上，是否肇致所得稅減少(免)繳納之間接效果。另外，上訴審認為本案上訴人並無收益，於會計處理上應列為資本公積，也是對資本公積的誤解，蓋上訴人公司獲致經濟上的利益是前提，如何為會計上的處理、或租稅法律如何反應，皆不會變動上訴人公司獲益的事實。

(三) 相對地，原審判決雖然結論上承認子公司獲債務免除，為所得之一種(轉列其他所得項目課稅)，然參其理由，係比較債務免除前後於所得稅額上的影響，此點灼明於原審判決理由書第五段第(四)點：「若賒帳購入存貨之債務經供應商免除給付之義務，對於購入「存貨」之營利事業而言，無需支付購貨款項，形同存貨成本為 0 元，則轉列為銷貨成本之金額亦應係「0 元」，即該等存貨之出售，所產生之銷售收入無需減除銷貨成本金額，以免課稅所得額（純益額）被低估致生稅款短漏之情事。」就此點而言，原審判決理由並未正面說明「獲債務免除利益」稅法應予評價的理由，而係從稅基可能受侵蝕的角度解釋，與上訴審判決之視角相同，僅理由仁智互見而已。

二 「因賒購所生之價金債務獲免除」之評價方案—兼論稅法之經濟觀察法、會計處理方法與經濟行為(事件)

(一) 財政部 86 年 6 月 18 日函釋之適用範圍，一直是本案歷審裁判之爭點所在。關於該號函釋中的「本金債務」及「利息債務」如何解釋，似乎為債務免除利益之定性，劃定涇渭線。原審判決以為，依據經濟觀察法，子公司獲債務免除，使各該銷貨發生年度之銷貨成本實質上「0 元」，但各該年度之銷貨成本，已分別攤列，造成各該年度營利事業純益額被短估²⁰，而從會計處理上，營利事業於利息債權發生時，應提列「利息支出」，如果該項支出最終未實際支付，亦產生費用已先行計列，而產生營利事業純益額被短估之情事，故財政部 86 年 6 月 18 日函釋以「其他收入」之所得類別評價此種稅基²¹，而原告因向母公司賒購貨物所生之價金債務，非屬前揭函釋所稱之「本金債務」；從「預先計列，作為純益額之減項」但「嗣後不實現，而造成純益額之短估」的特徵來看，原告「因賒購所生之價金債務獲免除」，較類似於前揭函釋第三點「利息支出」之情形²²。應轉列「其他所得」課稅。

(二) 對之，上訴審判決亦運用經濟觀察法，卻得出「因賒購所生之價金債務獲免除」較類似於財政部 86 年 6 月 18 日函釋第二點「本金債務獲免除」之結論。其說理為：「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。」(理由欄六、(四)、)換言之，上訴審判決假設了一個借款行為，沖銷子公司之貨款債務，使之完全轉變為消費借貸關係。在此脈絡下，前揭函釋之「本金債務」包含所有具有對待給付之債務類型，蓋依上訴審之方法，皆可假定一個借款債務，子公司以借得之金錢償還價金債務、使債之關係消滅，然後僅餘一個金錢借貸之債。

(三) 稅法之經濟觀察法、會計處理方法與經濟事件：為了探究原審及上

²⁰ 原審判決理由欄五、(四)、3.「且查，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，獲法國都彭公司之同意等節，亦如上述。亦即，原告實際上「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 元早由原告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。」

²¹ 原審判決理由欄五、(四)、4.「至於因借貸所生利息部分，國內營利事業依約應給付利息者，於實際支付利息時，即貸記(減少)「現金」或「銀行存款」等資產帳戶，並借記(增加)「利息支出」之金額，而該一「利息支出」可作為課稅所得之減項。又如利息尚未實際支付，但先帳載為「應付利息」負債時，亦可借記(增加)「利息支出」之金額，並將該利息支出(尚未實際支付)充作課稅所得之減項。又若係帳載為「應付利息」負債之情形，嗣後債權人免除債務人利息債務之給付義務，則形同「利息支出」未發生，先前供作課稅所得之減項，即亦造成課稅所得額(純益額)被低估致稅款短繳之情事。故而財政部 86 年 6 月 18 日函釋「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。」以為衡平。」

²² 原審判決理由欄五、(四)、5.「原告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(見原處分卷第 66 頁)，並非因借貸款項而來，且原告 100 至 102 年度資產負債表之存貨金額均為 0 元(見原處分卷第 198 頁至第 199 頁、第 42 頁)，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，此情況與前揭財政部 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。綜上，被告否准原告更正調減其他收入 105,994,282 元，核定其他收入 107,992,695 元，於法有據，並無不合。」

訴審運用假設案例思考方法的合理性。擬先於此簡單辨明稅法之經濟觀察法、會計處理方法與經濟行為之關係。

1 稅法之經濟觀察法

在稅捐法律規範文義射程範圍內，依據一般法適用論，即可合理判定稅捐法律規範效力之邊界，於此範圍之內，稅法並不需要創設獨有的解釋方法；但在稅捐法律規範文義一般理解範圍之外，法律適用者得否參酌量能平等課稅原則，以漏洞填補之方法擴張稅捐規範之文義可能範圍，於結果上擴張納稅主體及納稅客體範圍？此即德國學理上的經濟觀察法（die wirtschaftliche Betrachtungsweise），或稱為實質課稅原則（Substance over form principle）。換言之，租稅立法者所未曾規劃的空間，從稅捐規範的內在價值體系觀察，係屬不可容忍，稅捐稽徵機關進一步借由經濟觀察法、擴張稅捐法律的規範範圍，以解決依法課稅原則與量能課稅原則相互衝突的情況²³。通說以為，實質課稅原則或經濟觀察法，應屬於法律規範的目的解釋法之一種，適用於所有欲正確掌握經濟實質的法律規範包括稅捐法律規範在內。

2 會計處理方法(應計基礎)

會計紀錄應對何種經濟事件作出回應？此涉及會計之基礎假設與應計基礎（accrual basis），現行有效的權責發生制，係將影響企業資產、負債或業主權益發生增減變動的經濟事項（會計事項），作為應計基礎，「於此基礎下，交易及其他事件之影響應於發生時（而非於現金或約當現金收付時）予以認列，並記錄於會計紀錄中，且於相關之財務報表期間報導。採應計基礎編製之財務報表，不但可讓使用者獲知過去涉及收付現金之交易，亦可使其瞭解未來支付現金之義務及顯示未來收取現金之資源²⁴。」

3 經濟事件及稅法、會計之關係

承上 1、2，稅法與會計類似，皆對經濟之事件作出反應；所不同者乃，稅法係以量能原則作為核心，稅捐法規範之目的主要在於國庫之充實；財務報表的編制，係作為經營階層與公司外之投資人（即財務報表使用人）經濟決策之基礎²⁵，兩者之目的不同。原審判決及上訴審判決對於「因賒購所生之價金債務獲免除」的會計處理，細緻剖析，卻沒有說明會計處理方法與稅法的關聯；本文認為，會計技術對公司之租稅負擔能力（經濟能力）作量化的呈現，對於稅額之計算有助益，但支配稅法領域的，始終是量能平等負擔原則，因此，謹慎保守的會計政策呈現的財貨增益，通常即是稅法領域的租稅負擔能力增加，但稅法亦可能因認定困難等理由，放棄部分會計報告的資產增加；商譽的攤銷²⁶，即是一著例。

原審判決之所以認為公司將進貨價額移列至銷貨成本，必然導致各該銷貨年度純益額被低估。最核心的原因，也是誤認了稅法與會計方法之分際及極限，如上訴審所指陳，縱使各該銷貨年度銷貨成本被高估，未必同於各該年度之全年所得額被低估，因銷貨成本，只是營利事業純益額計算公式之組成因子，而

²³ 參閱：柯格鐘（2015），〈論依法課稅原則之解釋方法——對歷年來司法院大法官解釋的觀察（下）〉，《興大法學》，18 期，頁 12-14。

²⁴ 參考：財務報表編製及表達之架構，財團法人會計研究發展委員會網站，頁 9。網址：<https://www.aridf.org.tw/IFRS/Framework.pdf>。

²⁵ 參考：國際會計準則第 1 號 財務報表之表達，財團法人會計研究發展委員會網站，頁 10-11。

²⁶

純益額之計算結果若為正值，才具有租稅負擔能力，況且縱使純益額為正值，還須扣除「前10年核定虧損本年度扣除額」、「合於獎勵規定之免稅所得」等項目，該年度之課稅所得額未必為正值(參更審判決理由欄五、3、②之計算)。

但上訴審判決假設子公司再向母公司為借款行為，沖銷子公司之貨款債務，使之完全轉變為消費借貸關係，而認「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」仍屬一種誤會，蓋母公司再借款予資力不足的子公司，屬於「對子公司之再融資」，對於母公司而言，其財務管理恐出現問題；對於子公司而言，其舉債維持運營，槓桿率(leverage)將會提升，因此其經濟實質意義並不相同；僅子公司確實利用該筆款項償還對母公司之貨款債務時，會計帳上之處理相同。

(四) 小結

原審判決及上訴審判決，於理由構築上，皆不先對「子公司獲債務免除之利益」定性，而借道於財政部86年6月18日所預設的兩種案例類型討論，並且於稅捐法律規範適用邊界未明的情況下，以所謂「經濟觀察法」²⁷，作為適用某種案例類型之理由，較欠缺說服力。

本文認為，之所以對「子公司獲債務免除之利益」課稅(至於稅捐類型，詳下述)，係因母公司之債務免除使子公司脫離債之關係，其本身就是稅法上有意義的經濟增益；除金錢借貸契約之外，具有對待給付義務之債之關係(如本案之貨款債務)，評價上應無不同。原審及上訴審判決之見解，有檢討之空間。

三 「子公司獲債務免除之利益」可能為所得稅法之「所得」

循上述脈絡，既然判定「子公司獲債務免除之利益」為應予課稅之稅基，接續的問題係，應以何種租稅法律規範加以捕捉？

檢驗順序上，所得稅具有最廣的射程範圍(一般性)及反映稅捐負擔能力之最適性，應先予討論，我國所得稅法關於所得的概念，並未經由第7條至第12條的立法名詞解釋中加以定義，而係於第14條第一項各類所得規定中，以既存、先驗的所得概念為前提，迴避正面定義所得的困難，本文先予擇要介紹所得所得概念的理論²⁸，再予開展後文：

(一) 限制的所得概念(狹義的所得概念)

其定義途徑，係藉由個人主動獲致所得的目的(Zweck)，動因上係用以消費(Konsum)的觀點來定義所得。據此，所得乃是在一定期間內，在某人未減少其繼續存續的基幹財產(Stammgut)上，新增加可供自由使用之經濟財或交換財的總額(die Summe der wirtschaftlichen oder Tauschgüter)此說，因此被稱為消費財理論²⁹。因此，除了揉合古典財產權的一般性定義「所有權人對於特定期間內所產生的一切具有財貨價值的支配權限」³⁰外，限制的所得概念區分不具可稅性的

²⁷ 學理上有對司法院釋字第420號以降之「經濟觀察法」之適用論，採取批評態度者。同註23，頁23-26。

²⁸ 參考：柯格鐘(2008)，〈論所得稅法上的所得概念〉，臺大法學論叢，第37卷第三期，頁129-188。

²⁹ 同註28，頁135。

³⁰ 參閱：吳庚、陳淳文(2021)，《憲法理論與政府體制》，增訂七版，財產權篇。

基幹財產，與得自由支配以充實消費生活的消費財。

於上述脈絡下，所得的特徵固然係個人總財產的增益，但獲致此增益的流程是所得的核心要素；所得須產生於人類的經濟活動(die wirtschaftliche Tätigkeit)、或是參與市場的行為，且須為有計畫性的行動。在此脈絡下，所得的概念必與工作權相牽連³¹，營利事業之營業活動，可以被視為法人的工作權，於理論銜接上並無問題；因此如**受贈財產**、取得樂透獎金或遺產繼承等收入，因為非個人計畫所取得、又非資本投入於經濟活動之產出，雖然客觀上膨大了個人的總財產，仍非所得。

德國學者 Guth 於 1869 年提出源泉理論(Quellentheorie, source theory)，作為狹義所得理論的重要分支。氏認為：所得乃是從某個固定之源泉(Quelle)，具有一定之規則性、能反覆形成財產上增益，如源泉般生生不滅、流轉不息，其所有者在不減少其基幹財產(Fond)的情況下，得以享受、消費或以某種方式予以消滅；因此偶然性、涉倖性的收入類型即非所得。與本案相關連者，乃母公司「無償」免除子公司債務之特點，於稅法上可能作為贈與處理。此問題，留待下文介紹完贈與稅(及擬致贈與)之後，於**競合**的脈絡討論。

(二) 概括的所得概念(廣義的所得理論)

但如果吾人不區分基幹財產與孳息間的不同，僅注意個人總體財產於兩個時間點間的差額(增益及減損皆有可能)，所得的判斷及論述將被簡化。經濟學者 Schanz 於 1896 年提出純資產增加說(Reinvermögenszugangstheorie, comprehensive income theory, accretion theory)，主張：所得為一定期間中資產淨值之增加或貶損，其中亦包括使用與第三人所提供之具有金錢價值的給付(Nutzungen und geldwerte Leistungen Dritter)在內³²。此種定義下的所得射程最廣，可以涵括遺產、**贈與**、遺贈、樂透獎金、保險給付、保險退休儲金、**非因營運而致的資產增值**及投機盈餘(Spekulationsgewinne)等。

(三) 市場所得理論

該說認為，所稅法之課稅標的為市場所得，必須是納稅義務人基於主觀獲取盈餘之意圖，亦即營利之意圖，藉由營利行為，參與經濟上交易所實現(erwirtschaften)之經濟成果方屬之；營利意圖，作為所得的主觀要素，必須於營利行為伊始時即已存在，而通貫營利行為及經濟結果的實現兩個時點。因此，如果是業餘之集郵嗜好者，其偶爾交換或出售珍藏之郵票，縱有財產上增益，因主觀上並無獲取盈餘之意圖，故依照市場所得理論，屬於個人嗜好之活動，不論其為利得或有所損失，均屬私人消費領域(private Konsumsphäre)。

(四) 小結

關於上述各說的採擇，學理上有從量能原則的角度評價³³，認為評價核心是財產上的增益對納稅主體的租稅負擔能力有無正面貢獻；若有，即應為所得稅法之所得，如果本案採用淨資產增加(廣義的所得理論)說，子公司獲債務免除之

³¹ 參閱李惠宗(2019)，《憲法要義》，八版，頁 286-287。

³² 同上註 28，頁 139。

³³ 同註 28，頁 162。

利益為所得稅之稅基，固無問題；源泉理論需要區分基幹財產及消費財產，本案子公司獲母公司債務的寬免，難說是基於獲致收益的目的(Zweck)所為的營業行為，甚至，子公司獲致此種收入也難以再投入生產活動(對應於自然人之消費(Konsum))，蓋母公司之所以放棄對子公司之債權，如本案之情形，通常係因子公司已無償還能力之故。

本案，母公司百分百持有子公司之股份，加上子公司請求債務免除能獲同意之射幸性，難以認定為從公開自由交易的市場獲得該種利益，母公司既無償免除子公司債務，從該財貨移轉中毫無取得，不符合市場「供、求相對應」的特性，依市場所得理論，子公司之此種增益非所得。

本文認為，所得稅具有一般性，對量能平等原則之評價也最適當，在本案營利事業(法人)增益評價的案例類型，應不用採取限制的所得理論，此係因**法人與自然人的倫理基礎**不同，法人以追求利益為唯一存在目的，區分基幹財產及消費財的意義不大，稅捐立法固守稅捐中立原則、使營利法人間得以公平競爭，即已充足。另外，我國憲法沒有明文對市場保障的國家義務，從取徑上，難以採取市場所得理論。本案，採用淨資產增加說，認定獲債務免除之增益為一種所得，似無不可(結論與美國內地稅法之價值決定相同，參下肆、述)

四 「子公司獲債務免除之利益」可能評價為遺產與贈與稅法之「贈與」

(一) 稅法領域之「贈與」與民法領域之異同

稅法規範欲描述的經濟事件，往往需要借用其他法律之既存法律概念，例如民法上的「繼承」、「租賃」、「贈與」、「僱傭」、農業發展條例的「農地」等用語及概念，立法之簡潔及學習之容易性³⁴為考量要點。稅法上所使用的法律概念，其解釋是否應與各該法律相同，有「統一說」與「獨立說」及「目的適合說」等諸說³⁵。

統一說顧慮法安定性，認為稅捐法律規範之解釋方法，應依附於其他法律之下，另一側面言之，即否認稅法作為獨立法領域的價值，較無說服力。獨立說及目的適合說(折衷說)，皆考慮稅法所擬規制的經濟事件，尤其是「經濟利益歸屬」，對於稅捐之核課(尤其是量能平等原則)之意義，就此點而言，學者有正確指出折衷說可稱為獨立說之變體³⁶，兩者可謂只是對經濟利益歸屬狀態考慮的比重不同，強行區辨實益不高。

(二) 稅捐法律規範所描述的「贈與」

本於稅法的獨立性(或「目的適合說」)，贈與之定義應探詢稅法獨自的價值(經濟利益之歸屬)，遺產及贈與稅法(下稱遺贈稅法)展現立法者所作的第一次價值決定，應以此為討論之基點。遺贈稅法第4條第2項規定「本法稱贈與，指財產所有人以自己之財產無償給予他人，經他人允受而生效力之行為。」係參考民事法上的贈與結構，作為稅法上贈與之原型³⁷；與此相對，並且與本案

³⁴

³⁵ 參閱：李惠宗(2021)，〈事務所為受僱律師加入公會繳納會費性質之探討〉，《月旦法學雜誌》，312期，頁90-92。同參：李惠宗(2020)，〈從【赤崁樓門票案】談營業稅法上「營業」的解釋—最高行政法院95年度判字第192號判決評釋〉，《月旦裁判時報》，102期，頁9-10。

³⁶ 同註35，頁91。

³⁷ 參閱：黃士洲(2006)，〈稅法對私法的承接與調整(上)—以消極信託於擬制贈與上的評價為例〉，

相關者，為遺贈稅法第五條第一款「在請求權時效內無償免除或承擔債務者，其免除或承擔之債務。」以贈與論（或稱為擬制贈與）；如果說，民事法律的贈與概念在稅捐法規適用時有先序性（Vorherigkeit），民法角度的定性（Qualifikation）有利於稅法的目的性解釋及涵攝³⁸，那麼在解釋遺贈稅法第五條的「擬制贈與」案例類型時，作為「原型」的民法上贈與的概念要素，即有參考價值。依據通說，遺贈稅法第五條之立法係為防杜諸項假借買賣或其他非贈與的形式，規避應稅贈與行為之合致³⁹；所以遺贈稅法第5條，係為捕捉經濟歸屬意義相同（或相似），但逸脫民事法律典型贈與之規範要素者，即具備「無償」「移轉」「可量化且可支配」之「財貨」內容予他人之行為，至於他人是否允受，為民事法上「不得使他人強迫得利」法理之體現，稅法之關注點為該經濟內容是否確實轉移，利益接受方「同意」與否應非稅法關注之點。

遺贈稅法第五條第一款將特定類型的債務免除及債務承擔擬制為贈與行為，與上述稅法意義的贈與要素互相鉤稽，亦符合無對價的經濟利益移轉等典型特徵。至於該條款之「請求權時效內」要件應如何解釋？原審判決對其有簡單的論述「消滅時效完成之效力，僅發生拒絕給付之抗辯權，並非使請求權當然消滅，債務人若不行使其抗辯權，法院尚不得以消滅時效業已完成，而認請求權已消滅」從而認為「則被告認定原告係不行使抗辯權，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。」似有論理跳躍之嫌疑。本文認為，遺贈稅法第5條第1款之所以限定該債權於請求權時效內，係因若請求權以罹已時效，該債權之經濟價值已大幅貶損（但仍有一定價值，詳下述肆、之會計估值方法），且因債務人有行使抗辯權之選擇餘地，債權人對於該債權價值的支配可能性，已不完全操之在手。本文因此較為同意上訴人之主張，認為若債權已經罹於消滅時效，應不能成為稅法擬制贈與的標的、或者至少需要特殊的處理方法。上訴判決從「抗辯權發生主義」與「債權消滅主義」的區辨，得出「仍應課徵所得稅」的結論，不能使人信服。

（三） 遺贈稅與所得稅的競合論

本案上訴人認為，所得稅法第4條第1項第17款但書將「取自營利事業贈與之財產」劃歸遺贈稅法統轄，而遺贈稅法第5條第1款，又排除消滅時效已完成之債務免除，作為擬制贈與課稅；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，及不真正溯及既往之法理，子公司母公司獲債務免除之利益，應於消滅時效完成年度轉列其他收入，成為各該年度營所稅之稅基。該攻擊方法對不真正溯及既往法理的理解有重大偏差，導致原審及上訴審判決皆致力於該法理的論述，對於本案已被凸顯的重要爭議，即所得稅與遺贈稅的競合關係，缺乏討論。

依本文的思考脈絡，從稅基的辨認開始，至稅目類型的歸類，承前文之

《台灣本土法學雜誌》，88期，頁7。

³⁸參閱：參閱：黃士洲(2006)，〈稅法對私法的承接與調整（下）—以消極信託於擬制贈與上的評價為例〉，《台灣本土法學雜誌》，88期，頁7。

³⁹立法院公報，62卷6期，頁39。前註37，頁6。另參閱：鄭俊仁、王淑美(1995)，〈以贈與論課稅規定之檢討〉，《財稅研究》，27卷5期，頁115-116。

所述，本文認為可以所得稅法來評價。如果拋開不真正溯及既往法理的問題，100年1月26日修正公布之所得稅法第24條第2項規定「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。」立法理由⁴⁰認為此種類型的稅基尚未被當時之所得稅法所掌握，故應明定其課徵依據，以符合租稅法律主義；該理由並經原審判決所承認、引用。

合併觀察上述所得稅法第24條第二項之立法理由，及74年12月24日修正公布之所得稅法第4條第1項第17款之立法理由⁴¹，似乎互相矛盾。蓋所得稅法第4條第1項第17款之立法理由，似乎認為若無特別規定，所得稅法自可介入營利事業的所有增益（淨資產增加說或限制的淨資產增加說），在受贈人為自然人之情形，遺贈稅法為所得稅法之特別規定，於受贈人為營利事業之情形，遺贈稅法既排除該主體之適用，應回歸適用所得稅法，遺贈稅法及所得稅法為競合之關係。既然我國所得稅法已採取淨資產增加說，營利事業之各項債務，逾請求權時效者，可認為於時效完成時點取得所得，此種所得應歸於「其他所得」類別，課徵營所稅；循此脈絡，所得稅法第24條第2項的增訂，就與租稅法律主義之滿足無涉，而係作為我國所得稅法採取淨資產增加說的再一次強調，並指示會計處理方案。如果上訴人採取此種解釋方法，就可以主張「公司之各種債務逾消滅時效，所生之經濟增益，本應於該項收入實現時計入其他所得項目課稅；所得稅法第24條第二項之增訂及其立法理由，恰為所得稅法採取淨資產增加說的澄清或註腳」即可避免迂迴適用「不真正溯及既往法理」所致的批評。

不過細譯上述所得稅法第4條第1項第17款之立法理由，亦可發現問題。所得稅法與遺贈稅法之差別，除了稅基、稅率及扣除額之外，最顯著的差異，在於遺產及贈與（包含擬制贈與）的獲致不涉及勞力的投入，租稅立法對其介入的空間較大；另外，遺產及贈與作為一種經濟來源，不能期待受贈人（或繼承人）仰仗其生存、與人性尊嚴之保障距離較遠，因此兩種稅目的違憲審查應有不同。所得稅法第4條第1項第17款之立法理由似乎認為「不歸於遺贈稅管轄，即自然被所得稅吸納」，應屬誤解。不過該問題與本文主題牽涉較遠，茲數筆帶過。

五 「子公司獲債務免除之利益」可能於會計處理上為「資本公積」進而脫免於稅法的評價

（一）資本公積之意義

我國公司法及商業會計法上的「資本公積」，為引介自德日法學的概念，從中文字義上，容易遭曲解為與「資本」有關聯（如上訴審判決，詳下述），但比較相關法制，如日本会社法第445條第3項與第4項稱為「準備金」、德國股份法第150

⁴⁰ 同註11。

⁴¹ 修法理由「二、第十七款修正原因：本款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以內，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。」

條(Aktiengesetz, AktG)則稱為 Ru"cklage，同樣譯為準備金⁴²；其一般性定義應為，公司為因應未來可能的經濟波動或虧損，預留一筆具有特定用途的資金於股東權益部項下，成為公司不能自由動支的財產，作為抗風險(risk averse)之用⁴³；我國公司法第 239 條列示之資本公積及盈餘公積，僅在於標示資金來源不同，兩者「防患未然」之性格相同。

(二) 資本公積之類型

1 股票溢價發行與票面之差額：資本公積常依財源類型區劃，其中最典型者，乃票面金額股溢價發行與票面之差額（公司法第 156 條第 2 項參照）1946 年修正之公司法第 230 條第 3 項規定：「超過票面金額發行股票所得之溢價，應全部作為公積金」。當時法律雖未使用資本公積一詞，然而股票之票面溢價，為股東出資之一部分，應為資本公積無疑⁴⁴。

2 由非營業結果產生的增益

公司法於 1966 年的大幅修正中，立法者將原來第 230 條第 3 項有關發行新股溢價應提列為公積金的規定刪除，增訂第 238 條，並仿日本商法的規定，以列舉的方式規定公司應將下列金額累積為資本公積：「一、超過票面金額發行股票所得之溢額；二、每一營業年度，自資產之估價增值，扣除估價減值之溢額；三、處分資產之溢價收入；四、自因合併而消滅之公司，所承受之資產價額，減除自該公司所承擔之債務額及向該公司股東給付額之餘額；五、受領贈與之所得。」採用列舉的方式立法，最大的問題就是缺乏對資本公積抽象、一般的定義，以致不能因應未被列舉的類型靈活應對⁴⁵。此種立法模式，橫互至今，如現行公司法第 241 條第 1 項規定下列資本公積得依股東會決議轉入資本「一、超過票面金額發行股票所得之溢額；二、受領贈與之所得。」

為填補 1966 年立法時的空缺，當時學者多將資本公積描述為「由非營業結果產生的損益」。此種定義方法，仍然「以文害義」，蓋非由於股東行為介入所生之資本公積，與股東權益（資本）毫無關聯，如在公司受領贈與之情形，通常不生資本額之變動⁴⁶。另外，公司於主營業務以外獲致的增益，仍可能合致一般會計政策之收益(income)項目，公司法之資本公積與會計上資本公積的落差，導致兩者難以互相接軌。晚近的見解甚至認為，從資本充實原則的角度，公司之資產，得以維持正常運營、保障股東及債權人權益即為已足，現行公司法對資本公積使用上的限制，將導致過多資本積存於公司，不利於社會經濟發展，並引用美國法制，認為資本公積概念沒有存在必要⁴⁷。

參考我國商業會計處理準則第 32 條第四款、現行有效的會計政策關於收益之定義⁴⁸，資本公積，絕非公司由非營業結果產生的增益，應無疑問。

3 公司因股本交易所產生之權益

2001 年公司法再度大幅修正，立法者順應各界之需求，放棄公司法獨自的資本公積定義，使之完全回歸商業會計法及相關會計政策的適用。現行商業會計處理準則第 28 條第一項規定：「資本公積，指公司因股本交易所產生之權益。」現行有效之財務會計準則公報第 1 號第 85 段亦有類似之規定：「資本公積係指公司與股東間之股本交易所產生之溢價，包括發行股票溢價、受領股東贈與及其他因財務準則公報規定產生

⁴² 參見林咏榮(1991)，《公司法要詮》，自版，頁 123。

⁴³ 參閱：葉新民（2016），論資本公積之意義與使用目的，靜宜法學，第五期，頁 209-211。

⁴⁴ 同註 43，頁 211。

⁴⁵ 簡維弘(2005)，《資本公積之規範及相關租稅問題之探討》，輔仁大學法律學研究所碩士學位論文，頁 1。

⁴⁶ 同註 43，頁 213。

⁴⁷ 同註 25，頁 6。

⁴⁸ 參閱：王文宇(2022)，公司法論，頁 236。

者...。」

（三）資本公積概念之釐清於本案之意義

本案上訴審判決一再強調「子公司獲母公司債務免除」對子公司（上訴人）而言，並非收益。在定性上，又認為債務免除所生之財務變化，為股東與公司間有關股本之交易，即為資本公積之一種。學理上有正確理解本案「股東以免除公司債務方式，作為股東投入之資本」者⁴⁹，但該說似乎認為資本公積必然為股本溢價發行與票面之差額，忽略資本公積之類別區分。承上述，資本公積之意義，依現行法應完全參酌會計上的定義，資本公積之部分類型可能是會計學上的收益(income)，絕非「非收益，故應列為資本公積」；準此，上訴審判決認為：「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，...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...」（上訴審判決理由欄六、（六））容有誤會。

產生誤解的成因，可能在於相關實務見解不說明資本公積之意義，而強橫的作出某些財務報告的指示，如上訴審判決實質引用之經濟部 91 年 3 月 14 日經商字第 09102050200 號函釋、94 年 5 月 5 日經商字第 09402048030 號函釋及 106 年 09 月 21 日經商字第 10602420200 號函釋等，使法院誤認「股東基於股東之地位所為之行為，一律認為資本公積。」（上訴審判決理由欄六、（四））然而，上述函釋的正確性十分堪憂，如經濟部 91 年 3 月 14 日經商字第 09102050200 號函釋明定應作為資本公積處理的「受領股東贈與本公司已發行之股票」之類型，為「公司禁止取得自己股票」之例外（公司法第 167 條第 1 項），公司因受贈取得自己之股票，應辦理股份銷除（公司法第 168 條第 1 項），不能轉列資本公積。

股東為何依股份比例放棄對公司之債權或捐贈財產？本文認為，此涉及公司虧損時的會計處理。按虧損撥補，除章程有特約外，應依股份等比銷除資本額（公司法第 101 條第 1 項第 5 款）如股東不願被銷除股份，即可免除（或捐贈）等額的對公司債權，以沖銷虧損撥補對資產負債表（股東權益部分）及股東權益變動表之影響。於此理解下，本案母公司對子公司為債務免除，並非為積存特定目的之資金，預備於未來因應虧損，而係為了抵銷既有虧損對自己之影響；子公司所獲債務免除之利益似不應計入資本公積項下。

六 「子公司獲債務免除之利益」可能於會計處理上為「原股東再投資」進而脫免於稅法的評價

該解釋方案未被原、被告及各審級法院顧慮。但承資本公積的脈絡，本文認為，本案法國都彭母公司免除子公司債務，係因該對子公司債權已成為呆帳，而子公司虧損之效果，又將成為母公司之權益投資損失，法國都彭公司本於其財務處理上的需要，選擇免除該債務，使該筆呆帳確定成為「備抵呆帳」項目的減項（為營業損失的一種）；對母、子公司而言，上述的會計方案選擇皆不一定導致稅捐債務輕減的效果，非租稅規避，母公司應享有租稅選擇權。進一步推闡，既然母公司可以選擇免除該債務，會計上轉列資本公積處理，將該債權作為出資（公司法第 156 條第 5 項），作為對子公司之再投入，這不違背母公司減輕子公司債務負擔的初衷，也可以抵銷虧損撥補的效果、維持子公司之資本額。從會計處理上，對子公司再出資，與轉列資本公積的效果相同，都是計入股東權益項目下，而且母公司持股比例為 100%，並不至於發生以債作股，稀釋其他股東股權比例的弊端；從經濟觀察的角度，「以對公司之貨幣債權出資」及「對子公司債務免除」具有類似的經濟歸屬意義。

⁴⁹ 同註 19，頁 142。

肆、「公司獲債務免除利益」之會計評價

無論將本案「公司獲債務免除利益」定位為其他所得、資本公積或股本的再投入，歷審判決皆未意識到一個問題，該利益的數額該如何估定？

一 將其依照債務成立時的帳面數額列計是不合理的；營利事業所得稅查核準則第 94 條第五項第二款規定：「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。...（二）債權中有逾期兩年，經催收後，未經收取本金或利息者。上述債權逾期二年之計算，係自該項債權原到期應行償還之次日起算；債務人於上述到期日以後償還部分債款者，亦同。」本案貨款債權早已罹於消滅時效，依據現行會計政策，應直接計列呆帳，成為母公司營業費用。縱使列報呆帳後債權獲得全部或部分清償，應依實際收取之債權沖銷呆帳損失。

本案對子公司之債權已罹消滅時效，該債權雖未消滅（抗辯權發生主義），但其市場價值已大幅減損；無論該債務免除利益被歸於資本公積或股本（股東再投資），皆屬於以權益工具（股權；Equity）處理本來作為負債(liability)項目的手段，依據國際財務報導解釋第 19 號「以權益工具消滅金融負債」的指示，應先評價所發行的權益工具之公允價值，當公允價值無法可靠衡量時，則應反映所消滅金融負債之公允價值。本案子公司對於百分百持有其股份之母公司發行權益工具，該權益工具欠缺公平的市價參考，應反映所消滅的金融負債之價值⁵⁰。此即該筆債務的公允價格。極端的說，一個債權無論多麼久遠、債務人如何推託，在專業討債公司手上總還能榨取剩餘價值，此即為呆帳的公允價格。原審判決有云「又債權屬財產之一種，是原告經法國都彭公司免除債務，自屬取自營利事業贈與之財產」，可知此種呆帳的公允價格，即為債務免除時，子公司所獲致的收益價值，兩者互為彼此的反面。

（二）本案之上訴人長期處於嚴重虧損狀態，母公司對其之貨款債權之公允價值，需要更加保守的認定，此有別於上述罹於消滅時效之情形。當然，此點於債權之公允價值評估時即會列入考慮，茲單獨討論以為強調。

（三）小結：「公司獲債務免除利益」雖然未見本案原被告雙方及歷審法院所顧量，但其重要程度不亞於列於股東權益部或其他收入項目之爭執。依本文所信，該利益之數額為該債權之公允價格、兩者互為表裡。如果母公司依債權成立時（子公司之財務狀況較佳、時效未完成）之帳面價格作為呆帳之沖回額度，將高估母公司該年度之收入額；如果子公司以債務成立時之帳面價值計入收入（或資本公積），將高估子公司該年度之收入額或資本總額，皆有租稅操作的餘地，應謹慎處理之。

伍、本案之較佳處理方案-代結語

「子公司獲得母公司債務免除」，將子公司從對待給付的法律關係中解脫出來，本身就是一種稅法上應予介入的經濟增益，無論母公司是否以填補虧損為目的、或是否依持股比例免除。在稅目的選擇方面，所得稅法，基於其一般性及反映量能平等原則之最適性，應能較佳地反映此種稅基。

縱使在「子公司獲債務免除」為增益的視角下，仍可能以資本公積作為會計的處理方案。本案母公司免除子公司之債務，除填補虧損之外，並有減輕子公司債務負擔、改善子公司債務結構之目的，在資本公積的分類上，類似於

⁵⁰ 參閱：謝一震(2022)，非現金出資之應有概念，月旦時論，51 期，頁 54。

對公司之資本投入，本於稅法不對出資額課稅之原則，此種資本公積非所得稅法之稅基。此外，以母公司「以債作股」的方法處理，其經濟意義相近，於會計上皆屬於「以權益工具消滅金融債務」之類型。

本案欠缺著墨之點，為債務獲免除利益之估值問題。公允價值之評定，影響稅基計算及會計處理，重要性不亞於該利益之定性。本文認為，因該公司之信用(credit)狀態惡化與該債權已罹於時效之理由，債務獲免除之利益，應保守評估。如此，方可避免母子公司收入額及資本額之高估，產生租稅操作（規避）之空間。