

裁判字號：高雄高等行政法院 97 年度訴字第 194 號 行政判決

裁判日期：民國 97 年 08 月 05 日

案由摘要：營利事業所得稅

高雄高等行政法院判決

97 年度訴字第 194 號

97 年 7 月 22 日辯論終結

原 告 嘉○電力股份有限公司

代 表 人 徐○東

訴訟代理人 袁○蘭 會計師

陳東良 律師

被 告 財政部台灣省南區國稅局

代 表 人 邱○茂 局長

訴訟代理人 劉○玲

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 97 年 1 月 3 日台財訴字第 09600426860 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、事實概要：緣原告 90 年度營利事業所得稅結算申報，列報其他資產－未攤銷開辦費用新台幣（下同）269,680,945 元、非營業損失及費用總額－其他損失 1,005,187 元，被告初查以其所列報其他資產－未攤銷開辦費用 269,680,945 元，其中 43,780,836 元，係原告 90 年度支付台灣電力股份有限公司（下稱台電公司）之違約金，被告以該項支出非於籌備期間應產生之支出，且對其未來營運並無遞延效益，非屬資產性質，乃將其轉正為支付年度之其他損失，即變更核定 90 年度其他損失為 44,786,023 元。原告不服，申請復查，未獲變更，提起訴願，亦遭決定駁回，遂提起本件行政訴訟。

二、本件原告主張：

（一）被告之處分適用法令錯誤及解釋法令錯誤：財政部民國 64

年 8 月 7 日台財稅第 35728 號函及 64 年 12 月 5 日台財稅第 3863

4 號函分別規定：「所得稅法第 64 條所稱開辦費，係指營利事業在籌備期間所支付之一切費用。」、「營利事業在建廠期間如已開始營業，其屬開始營業日以前所發生之費用，准以開辦費列支；至在開始營業日以後所發生之費用，則應列為當期費用。」是以，於前揭函釋之有效適用期限中，該二函釋亦均已明示開辦費之範圍包括籌備期間或開始營業日之前之期間所發生之一切費用，並未加諸任何額外之限制，則本件原告於 84 年成立，92 年方完成建廠而正式商業運轉，其籌備期間涵蓋 84 年至 92 年，故於該段籌備期間中所發生須支付予台電之賠償款，符合該 64 年二函釋所定之開辦費定義及範圍無疑，原告依前述相關函釋及稅法規定將其列報為開辦費並分年攤提，並無不當及任何違反法令之處。而財政部雖於嗣後以 88 年 10 月 28 日台財稅第 881953511 號函釋對於開辦費之認定範圍重為核釋，惟該函釋中第 3 項亦明定「自 87 年 1 月 1 日起設立之營利事業，其籌備期間所發生之費用，應依本函規定辦理。惟本函發文日前，已依本部 64 年 8 月 7 日台財稅第 35728 號函及 64 年 12 月 5 日台財稅第 38634 號函規定列報開辦費，且對其有利之案件，仍得適用該二函規定辦理。。」此函釋明文規定自 87 年 1 月 1 日起設立之營利事業方應依本函規定辦理，以「起」字明定應予適用之期間，其規定之意旨極為明確，足認原告並非財政部 88 年函釋所規範之對象。該 88 年函釋之所以要增列第 3 項規定，約定應適用該 88 年函釋之期間，此等折衝應係基於信賴保護原則及司法院釋字第 287 號解釋，避免追溯自法令生效日起生效之新函釋衝擊依據，既有法令規定所建構之法律適用行為，使得信賴前揭既有 64 年函釋之納稅義務人之信賴利益獲得保護，故其訂定第 3 項之目的係為維持法律秩序之安定性。詳言之，此項規定分為本文與但書部分，依據法律之文義解釋方法，但書應為本文部分之例外規定及補充規定，而非單獨可脫離於本文加以適用之條文，是以本文部分既已限制該 88 年函應僅適用於 87 年 1 月 1 日起設立之營利事業，其但書部分之規定亦僅能適用於 87 年 1 月 1 日起設立之營利事業，故該部

分但書所規範者乃係 87 年 1 月 1 日後方設立，且已於函釋發布日（即 88 年 10 月 28 日）前已依本部 64 年 8 月函及 64 年 12 月函規定列報開辦費者，至於在 86 年度前設立之營利事業所列報之開辦費顯非此函釋所欲規範之標的。更何況原告成立於 84 年，此乃爭納雙方不爭之事實，故本案顯無須適用該函釋，包括其中但書之規定。另財政部 88 年函釋之文義解釋，其所欲規範主體可分為二種，其一為 87 年 1 月 1 日以後設立之營利事業，若該等營利事業於 87 年設立至財政部 88 年 10 月 28 日發布該函釋止，所發生之一切支出，並已依前開財政部 64 年 8 月及 64 年 12 月函釋列報開辦費者，基於信賴保護原則仍准適用。其二即依該函釋之反面解釋，即若為 87 年以前設立之營利事業，則基於維持法律生活之安定性，應於排除不受該函釋之任何拘束，包括該函釋第 3 項但書部分之規定，而應一律適用前開財政部 64 年 8 月及 64 年 12 月函釋。換言之，揆諸財政部 88 年函釋，若其有意將受規範主體及於 87 年以前設立之營利事業，當可於本函中不區分是否為 87 年 1 月 1 日設立之營利事業，只要說明所有營利事業，其籌備期間所發生之費用於本函釋發布後，均應依本函規定辦理，再依司法院釋字第 287 號解釋應溯自法規生效日意旨，如此即可將規範主體及於所有之營利事業。然其既明示 87 年 1 月 1 日起設立之營利事業，受規範主體自當僅及於 87 年 1 月 1 日以後設立之營業事業。又依財政部 88 年函釋旨在折衝於財政部解釋性行政規則依司法院釋字第 287 號將溯自法規生效日，而恐影響法之安定性，損及人民對法規之信賴，故特別規定，自 87 年 1 月 1 日起設立之營利事業於本函釋發布時，已依前揭財政部 64 年 8 月及 64 年 12 月函釋列報者，不受財政部 88 年函釋影響。既然自 87 年 1 月 1 日以後設立原應適用新規定之營利事業，其已依舊規定列報之開辦費都受到保護而不予變動，更遑論設立日在 87 年 1 月 1 日前之營利事業，自當許其繼續依舊函釋之規定辦理。本件原告係成立於 84 年，當無適用前開財政部 88 年函釋之可能，被告決以該 88 年度函釋第 3 項之但書規定，反將適用主體擴大至所有營利事業，原核定即有適

法性之錯誤。

- (二) 訴願決定第 9 頁第 9 行中援引營利事業所得稅查核準則（下稱查核準則）第 96 條第 4 款有關開辦費之規定，而認原告列報之項目不符合該條文規定而不准列為開辦費，惟被告之上級機關於訴願決定書所援引之查核準則第 96 條第 4 款條文係於 93 年 1 月 2 日經財政部以台財稅第 0920457921 號令修正發布之條文，而非原告行為時有效存在之規定。行為時查核準則有關開辦費之規定為：「．．．4、開辦費之攤提，最低不得少於五年，但營利事業預定之營業年限低於五年者，依其預定之營業年限。5、開辦費之攤提，應自營業開始之年度起，逐年攤提不得間斷，其未攤提者，應於應攤提之年度調整補列。．．．」僅明定開辦費之攤提年限及是否得間斷等有關攤提計算之規定，未述及開辦費認定範圍，是以行為時法令，係以解釋函令就開辦費之範圍予以規範，因此營利事業自得依相關解釋函令之規範加以認定。原告依財政部 88 年函釋旨意，仍可適用財政部 64 年 8 月及 64 年 12 月函釋之規定而不受財政部 88 年函釋限縮開辦費範圍之影響，又該 64 年二函釋既言明「所得稅法第 64 條所稱開辦費，係指營利事業在籌備期間（開始營業日前）所支付之一切費用」，並未再加諸其他限制，例如須為與企業設立『直接有關』或對未來營運有遞延效益等條件，則姑不論原告籌備期間（開始營業日前）所支付之一切費用是否具遞延經濟效益，其支出均得列為開辦費。況依查核準則第 116 條及 117 條規定，93 年 1 月 2 日修正之查核準則第 96 條係自發布日起施行，是原告行為時當無該修正後條文之適用；復依司法院釋字第 210 號及第 420 號解釋揭櫫之租稅法律主義原則，有關租稅構成要件須以法律明訂，而有利於人民之租稅構成要件，亦不可任意縮減。準此，被告引用行為後查核準則規定而否准原告開辦費之認列，顯有適用法令錯誤之違誤，而被告認定須與設立直接有關並具有遞延效益（雖原告該等支出確實與設立直接有關並對未來營運具有效益，詳後述）方得認列為開辦費，無異否定原告事實上並非財政部 88 年函釋所欲規範之對象

之地位。倘認被告之原核定及復查決定為適法，則財政部於 88 年函釋中特別明定本函發文日前，已依該部 64 年二則函釋規定列報開辦費，且對其有利之案件，仍得適用該二函規定辦理之意義安在？是以原處分、復查決定及訴願決定顯自創法律所無之限制，顯屬違法並對原告不公。

- (三) 司法院釋字第 525 號解釋之意旨「信賴保護原則攸關憲法上人民權利之保障，公權力行使涉及人民信賴利益而有保護之必要者，不限於授益行政處分之撤銷或廢止，即行政法規之廢止或變更亦有其適用。行政法規公布施行後，制定或發布法規之機關依法定程序予以修改或廢止時，應兼顧規範對象信賴利益之保護。除法規預先定有施行期間或因情事變遷而停止適用，不生信賴保護問題外，其因公益之必要廢止法規或修改內容致人民客觀上具體表現其因信賴而生之實體法上利益受損害，應採取合理之補救措施，或訂定過渡期間之條款，俾減輕損害，方符憲法保障人民權利之意旨。」按行政函釋係屬行政法規，得為人民信賴之標的；而原告信賴行為時有效之財政部 64 年 8 月及 64 年 12 月函釋，方於 84 年開始投資興建發電廠，亦已投入鉅額資金，即有信賴表現。另前已述及，財政部 88 年函釋既已明定「自 87 年 1 月 1 日起設立之營利事業，其籌備期間所發生之費用，應依本函規定辦理。惟本函發文日前，已依本部 64 年 8 月 7 日台財稅第 35728 號函及 64 年 12 月 5 日台財稅第 38634 號函規定列報開辦費，且對其有利之案件，仍得適用該二函規定辦理。」則由該函釋由文義上解釋，亦僅可解為其僅規範於 87 年 1 月 1 日起設立之營利事業，若該等營利事業因 87 年設立時，所發生之一切支出，已依財政部 64 年二則函釋列報開辦費，則其於 88 年函釋發布（88 年 10 月 28 日方發布）時，基於信賴保護原則仍准適用。但若為 87 年以前設立之營利事業則排除不受該函釋之拘束，一律適用 64 年函釋，以維法之安定性。

- (四) 縱如被告認定，開辦費需與設立直接有關並具遞延效益之支出方得列，本件原告系爭支出亦符合與設立直接相關並對未來營運具有遞延效益，析述如下：

1、原告對台電公司賠償款實係由於政府 84 年來第一次開放民營電廠設立時並無相關經驗，致產生眾多非可歸責於原告之阻礙因素所導致，況該等賠償金確為原告確保其未來營業所必須支付者，其效益及於開始營業以後各期，基於收入與成本配合原則，本應將其列為開辦費，被告之核定理由顯無所據，由於台電公司開發設立電廠多方受到阻擾，困難重重，備載容量於 84 年已降至 4.7%，台灣缺電情形極其嚴重，故政府於 84 年開放第一波民營電廠設立之競標，原告於 84 年 6 月 28 日得標，同日得標之廠商尚有六家，迄今建廠完成者僅有三家，其餘皆因地方民眾抗爭、財務困難或其他原由而未完成建廠，並已被經濟部取消籌設電廠之核准，足可見電廠興建難度很高。原告得標後即積極進行電廠籌建工作，惟因台電公司、中國石油股份有限公司俱乏先例與經驗，故原告與其協商極其費時，加上相關之抗爭等暴力事件，終導致建廠後續各環節之遲滯而造成原告與台電公司簽約延遲、取得銀行聯貸延遲、採購各項設備延遲、整地開工延遲，最後當然導致正式運轉由原預定之 90 年（基載機組）及 91 年（中載機組）6 月 30 日延遲至 92 年 12 月 15 日。原告與台電公司因購售電合約中燃料成本調整公式基礎年度認定有爭議，以致原告與台電公司遲至 88 年 11 月 24 日方簽訂購售電合約。另原告與台電公司簽約後又因發電機組規格並未載明於合約，產生了機組規格爭議，為此，經濟部能源委員會、台電公司原告協商此問題一年半始達成協議（88 年 12 月至 90 年 6 月），經濟部能源委員會在召開公聽會後於 90 年 6 月 27 日發函核准發電機組規格由 G Type 改為 F Type，惟原告在此之前因設備規格不確定而未能進行設備採購工作，建廠進度因而嚴重延遲。在解決上述發電機組規格爭議後，原告擬儘速完成銀行聯貸以購置發電設備時，因原告之延遲已使其他後續成立之民營電廠優先占滿聯貸銀行之借款額度，經一再協商多方設法，原本於 89 年 1 月簽訂之聯貸主辦行委託服務合約，卻遲至 91 年 1 月 8 日方完成銀行聯貸簽約，設備供應廠商方肯確定原告財務無虞而願意開始製造生產，此一延遲又使

原告之建廠進度落後。原告之發電原料為中油所供應之天然氣，因此必須與中油簽訂供氣合約。惟因中油原擬配氣予原告之新營配氣站發生民眾抗爭，迫使中油改由民雄站配氣，然而民雄站原為中油之隔離站而非配氣站，因此必須增購土地改建升級，惟所增成本究應由何方負擔，雙方協商多次，直至 89 年 12 月 29 日，始達成協議，並簽訂供氣合約。91 年 3 月 1 日動工改建，至 92 年 4 月 15 日始完成改建，因而亦拖延了原告之商轉供電。在原告整體籌設期間，地方人士多所要求，並以環保為名引領群眾抗爭，86 年 1 月 30 日能源委員會率學者進行廠址勘察時，即首次爆發大規模抗爭。後因建廠停滯，始轉為隱性抗爭，直至 89 年 9 月 23 日開工整地，9 月 24 日即再度爆發激烈抗爭，迄 89 年 12 月 28 日始結束，亦造成建廠進度延宕。由上述各項使原告商業運轉延遲之因素說明可知，所有原因均導因於政府首次開放民營電廠之申設而各方經驗不足，過程中遭遇諸多原先政府、台電公司以及原告均難以預測之爭議或困難，致最後進度未如預期，原告為求配合政府政策，並達成未來能順利營運而繼續售電予台電公司之目標，故而被迫依購售電合約之規定支付賠償金予台電公司。由上述可知，原告發生前述各項事件以致延遲商業運轉，縱有部分爭議係起始於原告與台電公司簽約之前，亦絕非原告與台電公司簽約時即可預先避免，更遑論發生於簽約後之各項事件。況係由政府所主導，原告為配合政府政策，縱遇重重困難，仍需盡量配合相關單位辦理以達成原訂目標，此外，由於原告未來僅可售電予台電公司，唯有與台電公司依合約規定妥善配合，方可順利開展營業活動並持續經營。故有其特殊背景因素，原告因各項緣由致延遲商業運轉而於籌備期間發生須支付予台電公司之賠償款，確為原告為確保其後續營運所發生，否則如原告被台電公司認定為違約卻不支付該賠償款，台電公司即可終止合約，原告即喪失供電對象，公司只有關門一途，系爭賠償支出事關原告公司之生死存亡，當然具有遞延效益，基於收入及成本配合原則，原告將其所支付之違約金列為開辦費，並無不當

。被告僅謂原告於簽約時已明知此等事項故應已納入風險考量，此等主張顯未能綜觀本案錯綜複雜之事實關係，以及原告顯難於事前預知所有未來事件之必然道理（亦即所謂「風險」者，其本質上即為難以全然預估與規避），僅以過於簡單之論理即認定原告應對於未能如期動工之結果承擔所有不利益責任，顯係未能充分注意所有對原告有利與不利之情形，有違行政程序法第9條之規定。

- 2、以台電公司買方獨占之市場地位觀之，原告如不支付台電公司該等賠償款，則不可能有後續營業及繼續從事售電予台電公司之營利活動，將致設立之目的不成就而無存在之必要，因此被告謂該等賠償款之支付對未來之營運不具遞延效益，顯與事實不合，原告與台電公司間之契約雖係於88年11月訂定，而該88年函釋係同年10月所發布，惟原告擬與台電公司進行電力合作絕非一至二個月內所倉促決定之計畫，早已於設立時起即已依據當時之稅務法令背景，包括行為時有效之財政部64年8月及64年12月函釋，對於日後之業務活動先予規劃，而係早已投入大量人力、財力及物力，難以想像原告僅因財政部於88年10月所發布不應適用於原告之88年函釋而停止所有設立電廠業務之續行。何況，若原告不與台電公司簽約，將完全失去參與第三波開放電廠之投標資格，原告為進一步開展電廠之業務而不得不簽約，以免失去與唯一獨佔客戶之合作機會。經查原告與台電公司簽訂購售電合約中第5章第13條中亦明定「甲乙雙方，如有一方認為對方未履行合約．．．被指稱未履行合約之一方，於限定時間內未改進或答覆時，另一方得隨時即終止本合約，並取得本合約或其他相關法律規定之權利及補償。」又對於何謂未履行合約之情形，於該條中亦明訂未在90年6月30日（預定商業運轉日）之前商業運轉為未履行合約之一情況。亦即，原告延遲商業運轉實已造成台電公司可終止契約之一事由，台電公司除要求賠償外，更可依合約中止與原告之契約而使原告無法達成設立目的而無法有後續售電予台電公司之營利行為。如上所述，以台電公司處於買方獨買之市場獨占之優越地位，原

告該賠償支出之性質係原告為了避免遭對方終止合約，以確保未來營運之開展，得繼續售電予台電公司賺取利潤而發生之支出，且確係於正式營業前之籌備期間所發生，其效益當然及於未來而具有遞延效益，故應將其遞延並分年攤提，方符合成本收入配合原則，被告否准所持理由係認該違約金之支出對原告未來營運不具遞延效益，顯屬未查明各項事證而率予論斷，與事實不符，其復查及訴願決定顯有不當。

- 3、原告已提示有關認定開辦費之相關資料予被告供核，惟被告仍以該賠償損失係原告於 88 年 11 月 24 日與台電公司簽訂購售電合約前即已明知並可預防，進而推論該賠償款不具遞延效益，兩者間實無任何因果關係而顯有邏輯上之問題。依前述財政部 64 年 8 月及 64 年 12 月函釋規定得認列為開辦費並分年攤提之支出必須以「屬開始營業日以前（籌備期間）所發生之費用」為限，亦即其判斷之關鍵在於是否為營利事業開始營業日之前所發生之費用，至於是否於設立時即可預知其發生原因或應納入考量則非所問，本案被告該等賠償金確實發生於籌備期間，已符合前揭法令所訂得認列為開辦費之要件，被告卻以其發生原因應為原告在簽約時所能預知並已納入考量者，進而認定其不具遞延效益而作為否准理由，顯無任何法令依據，其違法至灼已於前述。此外，開辦費如發生於財政部 88 年函釋公布前，此等在營運前發生之費用依行為時法令即得認列之；而一般開辦費理應為得以先前預知並可事先納入考量，例如發起人報酬、會計師公費、設立登記規費等等均亦屬之。然而損費發生之風險得否預知並事先納入考量實與其是否具遞延效益無任何因果關係，按此等規費或公費之收取乃係一次性服務之對價，僅係使營利事業合法產生法人人格而成為權利義務主體之必要支出，並無法保證開辦成功之企業可產生未來營業收入或降低未來營業開支，然此等費用支出依被告之見解仍可作為具有未來經濟效益之遞延費用之資產項目。而系爭之賠償支出，原告已一再強調基於台電公司買方獨買市場，未有此支出，則日後連營業收入均為不

可能，更遑論增加收入。而有此等支出，原告方能繼續營運至今，否則若未能再獲取與台電公司合作之機會，原告將難以繼續於此產業維持營運。舉輕明重，律師、會計師及政府機關之登記規費之支出，其對企業之效益並不明確均已可列為開辦費，更何況本案該賠償支出對於原告未來營運之效益顯屬相當明確。被告之說理實難以服人，有違論理法則，倘依被告核定之邏輯，籌備期間損費發生之風險只要為可預料並事先納入考量者，則不具遞延效益而不准列為開辦費，則將發生營利事業連設立登記相關費用皆無法認列為開辦費之荒謬現象，顯見被告在本案否准原因上之邏輯推理顯不合理，而有重為審酌之必要。

- (五) 原告可適用財政部 64 年 8 月及 64 年 12 月函釋，自應依該二函釋已明確規範之開辦費定義與範圍認定之，被告之核定顯然違反量能課稅原則開辦費准予分年且甚至強制要求攤提年限不得低於五年，其主要理由，在會計學理上是配合原則（所有與該收益之產生有關之成本均應在同一會計期間轉為費用，以便與收益配合而正確的計算損益），在稅法學上則是量能課稅之具體展現。蓋營利事業設立之初往往需耗費不少開辦成本，此亦為一般市井小民所知悉，經營事業須先投入一大筆資本（金），因回收資金或產生一定營收，須一段期間的經營時間。惟日後之所以可回收資金，究其原由，乃由於創業期間（建廠期間）投入成本之結果，該成本對日後之營收顯然有貢獻，當應將其與之配合。會計學上乃以分年攤折方法達到此一目的；而稅法亦為體察人民真正納稅能力，雖日後產生營收而有能力納稅，但實因之前投入之結果，故亦准許將之前之投入可與之攤折配合。故配合原則實為量能課稅之一體兩面，然被告卻僅執該系爭之賠償金無遞延效益而否准。本件原告自 84 年設立後，為達成真正運轉營業所支出之賠償金，若能遞延使之在以後真正有營業收入時再以分年攤折方式與之配合，不但更能真正反應原告之納稅能力，亦符合開辦費強制要求至少分五年攤銷之立法意旨，且不會造成設立期間有每年有鉅額虧損，正式運轉後卻有鉅額獲利與實況不合

之現象。蓋被告不應強加原告在有虧損年度要認列損失、費用，但在有獲利年度即否認其費用與損失。否則有違稅法應掌握納稅人經濟實質上最終納稅能力之本旨。

- (六) 被告未就原告所提出之證明文件詳加調查並就實質情況以為認定，顯違反行政程序法之規定按行政程序法第 36 條「行政機關應依職權調查證據，不受當事人主張之拘束，對當事人有利及不利事項一律注意。」及同法第 43 條「行政機關為處分或其他行政行為，應斟酌全部陳述與調查事實及證據之結果，依論理及經驗法則判斷事實之真偽，並將其決定及理由告知當事人。」原告已於復查及訴願理由中提供台電公司與原告（基載機組）購售電合約、相關抗爭報導及延遲商業運轉之詳細資料，並於被告復查及訴願期間陸續提供諸多事證，以證明原告完全符合行為時稅法相關規定，以及該等支出確實與原告之設立直接相關並確為未來是否得繼續其營運活動之關鍵，是自得將其認列為開辦費並分年攤列，被告卻未對前揭證明文件詳加調查，由其復查決定書中僅率予認定該支付款項對未來公司營運並『無遞延效益』，而未提出其就實質證據加以審酌後為何認定無遞延效益之理由及原告如不支付該等款項仍能繼續營運之反證，即否准原告認定為開辦費，足見被告未依職權調查證據並加以審核，並對當事人有利不利情形一律注意之規定，以及未依行政程序法第 43 條按經驗法則及論理法則判斷事實之真偽，並將其決定及理由告知當事人之規定，其復查及訴願決定實有不當。

- (七) 財務會計準則與稅法相關規定係基於不同目的而訂定，其不同規定之處所在多有，而依查核準則第 2 條規定「營利事業所得稅之調查、審核，應依稅捐稽徵法、所得稅法及本準則之規定辦理，其未經規定者，依有關法令之規定辦理。營利事業之會計事項，應參照商業會計法、商業會計處理準則及財務會計準則公報等據實記載，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．．．本準則及有關法令未符者，應於申報書內自行調整之。」是以，營利事業辦理所得稅結算

申報及稅務機關有關營利事業所得稅之調查審核，仍應以所得稅法及相關法令函釋等之規定為準據，除非稅法未有相關規定者，方有依一般公認會計原則適用之餘地，絕無可能在稅法法令對某事項已有明確規定之情況下，不予適用該稅法法令，反適用與稅法規定不同之會計準則公報。行為時稅捐法令對於開辦費已有明文之規定，包括前述之財政部之 64 年之二則函釋中關於「所得稅法第六十四條所稱開辦費，係指營利事業在籌備期間所支付之一切費用。」之規定，訴願決定機關援引「財務會計準則公報第 19 號」有關開辦費之規定，以未具法令地位之財務會計準則公報優先適用於本案，而忽略行為時財政部之有效函釋，已有違法；故其認定原告不得於申報營利事業所得稅時，將系爭違約金金額認列為開辦費，此等訴願決定即應由鈞院予以撤銷。

- (八) 退步言之，系爭違約金如不屬開辦費，亦屬經濟部 73 年 9 月 1 日商第 33795 號函釋所規定之非常損失：「查商業會計法第 56 條第 2 項（修正後為第 48 條第 2 項）『數額較為鉅大之非常損失，不宜全部由本期負擔之』其中所稱之『非常損失』係指性質特殊及不常發生之損失而言，且於判斷某一會計事項是否屬於非常損失範圍時，並應考慮企業之經營環境」經濟部 73 年 9 月 1 日經 73 商字第 33795 號函釋在案，是我國商業會計之法令制度下對於何謂非常損失有其明確之解釋性定義，反觀行為時之商業會計法第 48 條第 2 項之規定僅敘明：「數額較為鉅大之非常損失，不宜全部由本期負擔者，得分期負擔之」該條文並未就何謂非常損失加以定義，而只對於已符合所謂非常損失之定義且金額鉅大者應如何列帳所為之指示性規定，由該項條文明顯無法得知某項損失得否列為非常損失；然即便該項違約金屬於其他損失之性質，但如經考量本案原告所處之產業環境，包括台電公司之買方獨占地位、不支付違約金所產生之後續效果、原告 88 年度簽約後必須完工之時點僅餘 2 年而得以施工期間短促（性質特殊）；以及電力事業係政府管制事業故民間企業難以取得核准以設立新電廠（不常發生）

，即必應能明瞭系爭違約金係屬性質特殊、不常發生，故完全符合前揭經濟部 73 年函釋之規定，則仍應轉列為非常損失科目而予以分年攤銷，並非性質類似於營利事業所得稅查核準則第 103 條之其他損失者，即不可能被列為非常損失，正確之解釋應為：所有損費科目如符合經濟部 73 年函釋，即得從一般損費科目轉列為非常損失科目而仍應予以分期攤銷，故被告之見解恐有錯誤。

- (九) 原告系爭年度申報之開辦費項目不僅包括系爭違約金，尚包含其他支出，包括律師、會計師及政府機關之登記規費等，被告僅將賠償支出轉列，其餘之其他支出部分仍維持原申報。然若依被告之主張及剔除邏輯，因財政部 88 年函釋已明定要設立前之必要支出方可認列為開辦費，惟原告於 84 年即已設立，若依被告論理，則應全部不能列報為開辦費，何以被告僅剔除申報數中之賠償支出而准列申報數中之其他支出。且在系爭賠償款支出年間，即 89 年至 92 年對原告之營利事業所得稅結算方式均採相同核課方式，均僅剔除賠償支出而不及其他支出部分，被告僅否准系爭違約金，主觀認定開辦費是否合理必要其權力過大。被告適用法令顯然自相矛盾，以選擇性適用法令之方式任意曲解法令，並任意割裂適用財政部 88 年函釋之規定，而與司法院釋字第 385 號解釋相違背云云。乃聲明求為判決撤銷訴願決定及原處分（含復查決定）。

三、被告則以：

- (一) 按「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。」及「．．．開辦費及其他遞延費用之估價，應以實際支出中按期減除攤提之數額為標準。前項開辦費之攤提，每年至多不得超過原額 20%。」分別為行為時所得稅法第 24 條第 1 項及第 64 條第 1 項後段、第 2 項前段所明定。次按「支出之效益及於以後各期者，列為資產。其效益僅及於當期或無效益者，列為費用或損失。」及「商業創業期間發生之費用，除因設立所發生之必要支出具有未來經濟效益得予遞延外，應作為當期費用。前項所稱創業期間，係指商業自開始

籌備至所計劃之主要營業活動開始且產生重要收入前所涵蓋之期間。」分別為行為時商業會計法第 48 條第 1 項及第 50 條第 4 項、第 5 項所規定。復按「各項耗竭及攤折：．．．4、開辦費之攤提，最低不得少於五年，但營利事業預定之營業年限低於五年者，依其預定之營業年限。5、開辦費之攤提，應自營業開始之年度起，逐年攤提不得間斷，其未攤提者，應於應攤提之年度調整補列。」及「其他費用或損失：．．．2、左列其他費用或損失，可核實認定：．．．（3）違約金及沒收保證金經取得證明文據者。」分別為行為時查核準則第 96 條第 4 款、第 5 款前段及第 103 條第 2 款第 3 目所規定。

- （二）原告未依其於 88 年 11 月 24 日與台電公司簽訂購售電合約之規定，於原預定商業運轉日前進行商業運轉、取得專案融資貸款合約及未在 91 年 3 月 31 日之前將鍋爐安裝完成，致遭台電公司沒入違約金 14,740,176 元及運轉前保證金 220,207,257 元，合計沒入 234,947,433 元；嗣原告就遲延商業運轉支付予台電公司之違約金及運轉前保證金，是否為不可抗力之事故或不可歸責於原告之事由，聲請仲裁，並經中華民國仲裁協會於 94 年 7 月 26 日仲裁確定，台電公司應返還原告違約金及運轉前保證金 109,077,300 元及自 93 年 2 月 24 日起按年息 5% 計算之利息，有中華民國仲裁協會仲裁判斷書影本可稽。原告就遲延商業運轉支付台電公司之違約金及運轉前保證金 234,947,433 元，其支付年度及明細分別為 89 年度 1,965,480 元、90 年度 43,780,836 元、91 年度 105,162,362 元及 92 年度 84,038,755 元，合計 234,947,433 元。而原告分別列報 89 年度 1,651,471 元、90 年度 43,780,836 元、91 年度 105,162,362 元及 92 年度 84,038,755 元，合計 234,633,424 元，於 92 年度轉列開辦費，並自 92 年度 12 月份起，依照供電合約期間按 25 年分年攤提。另仲裁後台電公司 94 年度返還原告之違約金及運轉前保證金 109,077,300 元及按年息 5% 計算之利息 8,255,000 元，原告全數於 94 年度列報為其他收入及利息收入。

- （三）依財政部 64 年 8 月 7 日台財稅第 35728 號函及 64 年 12 月 5 日

台財稅第 38634 號函釋規定，營利事業於籌備期間所支付之一切費用均屬開辦費，惟是項見解業經財政部 88 年 10 月 28 日台財稅第 881953511 號函釋變更為「營利事業在籌備期間所發生之費用，應依下列規定，按其性質分別列支：

1. 因『設立』營利事業所發生之必要費用，如發起人報酬、律師與會計師公費、設立登記之規費、發起人會或創立會之費用、股份招募與承銷之費用及其他與設立直接有關之費用，應列為開辦費，並自開業之日起，依稅法規定逐年攤提。
2. 非因設立營利事業所發生之費用，則非屬開辦費，．．，應列為當年度費用。
3. 自 87 年 1 月 1 日起設立之營利事業，其籌備期間所發生之費用，應依本函規定辦理。

。」又前揭財政部 88 年函釋有關開辦費之見解，業經明定於 93 年 1 月 2 日修訂發布之查核準則第 96 條第 4 款，是有關『開辦費』之核認，自應以『設立』營利事業所發生之必要費用為限，至非因設立營利事業所發生之費用或設立後所發生之費用，則非屬開辦費，自無行為時所得稅法第 64 條第 2 項前段分期攤提之適用；另前揭財政部 88 年函釋雖亦規定「惟本函發文日前，已依本部 64 年 8 月 7 日台財稅第 35728 號函及 64 年 12 月 5 日台財稅第 38634 號函規定列報開辦費，且對其有利之案件，仍得適用該二函規定辦理。」

其適用範圍係指 86 年度以前已列報之開辦費，至 87 年度以後發生之費用，仍應依財政部前開 88 年函釋意旨辦理。本件原告於 84 年成立、85 年 4 月 29 日經經濟部核准設立登記，而本件系爭違約金 150,594,669 元（分別為 89 年度 1,651,471 元、90 年度 43,780,836 元及 91 年度 105,162,362 元），核其發生年度均在前揭財政部 88 年度函釋發布之後，核無財政部前開二個 64 年函釋之適用，且系爭違約金亦非原告於籌備期間因『設立』所應發生之必要費用，核非屬開辦費性質，本件原告訴稱其正式商業營運前，所發生支付臺電公司之賠償款，得列報為開辦費乙節，於法無據，洵不足採。是被告依查核準則第 103 條第 2 款第 3 目之規定，將系爭違約金轉正為各該支付年度之其他損失，與信賴保護原則及法安定性無違亦無涉，原告所稱顯係誤解法令。

(四) 又依財務會計準則公報第 19 號—創業期間會計處理準則第 3 段至第 5 段，有關開辦費相關規定：「3、企業創業期間因設立所發生之必要支出，如發起人報酬、律師與會計師公會、設立登記之規費、發起人會或創立會之費用、股份招募與承銷之費用及其他與設立直接有關之支出均屬開辦費。創業期間非屬設立所發生之支出，如招募與訓練員工、市場調查及開拓貨源等支出則非屬開辦費。企業籌設分支機構所發生之支出，亦非開辦費。」「4、開辦費之支出使企業得以成立並營業，故具有未來經濟效益，宜予以遞延，並分期攤銷之。」「5、創業期間除從事與設立有關之活動外，通常致力於財務規劃、資金籌措、探勘與開發自然資源、研究發展、開拓貨源、購買廠房設備或其他營業資產（如採礦權）、招募與訓練員工、市場調查與開發及準備生產等活動。」是於創業期間，並非所有支出皆屬開辦費。系爭違約金係因原告無法依其與台電公司間之購售電合約所訂期限完成專案融資貸款、鍋爐安裝及商業運轉而支付，經核原告提示其與台電公司之購售電合約、相關抗爭報導及延遲商業運轉之詳細資料並參照中華民國仲裁協會仲裁判斷書第 24 頁至 35 頁所載原告無法如期商業運轉之事由（如剩餘容量處理、匯率分攤處理、山坡地開發許可核發、中油公司天然氣供應時程及民眾抗爭等），多數皆因原告本身之因素所造成，是其支付台電公司之違約金屬懲罰性違約金，其發生原因係原告之違約行為所致，亦即債務人不履行債務所為之給付，此與營利事業於籌備期間所支付之開辦費，係增加營利事業未來產生營業收入或減少將來營業開支之性質不同，則原告自 89 年度至 91 年度支付台電公司之違約金，自非所得稅法第 64 條第 1 項規定所稱之開辦費，依前揭商業會計法第 48 條及第 50 條規定，應列為給付年度之損失，並無轉列資產予以遞延攤提之適用。從而，被告否准原告攤提系爭違約金，並轉列為各該支出年度之其他損失，並無不合，亦未違反行政程序法第 9 條、第 36 條、第 43 條之規定及論理法則、收入與成本配合原則及量能課稅原則，原告所稱顯係誤解法令，洵

不足採。

- (五) 開辦費與非常損失二者性質不同，適用情形亦不相同，本件原告踐行行政救濟程序，於復查及訴願階段皆主張系爭違約金應屬開辦費，現於行政訴訟時，卻改稱系爭違約金屬非常損失，原告說辭前後矛盾。依行為時商業會計法第2條第2項規定：「商業會計事務，謂依據一般公認會計原則從事商業會計事務之處理及據以編制財務報表。」原告於辦理90年度營利事業所得稅結算申報時，系爭違約金帳載為其他損失，經會計師調整為『開辦費』，現卻更弦主張為非常損失，究竟何者為真？又其主張非常損失，係未經過復查及訴願程序而逕為行政爭訟，亦非法之所許。此參最高行政法院62年判字第96號判例可資參酌。
- (六) 本件原告於84年成立，85年4月29日經經濟部核准設立登記，92年完成建廠正式商業運轉，其籌備期間至85年4月29日止，而創業期間則涵蓋84年至92年。系爭違約金43,780,836元及其他各項費用支出金額103,248,686元，核其發生年度均在前揭財政部88年度函釋發布之後，應適用88年函釋規定，將上開金額全數轉正為當期費用或損失，惟原核定僅將系爭違約金轉正，餘依原告申報數核定。被告雖於原告踐行行政救濟時發現此一錯誤，惟依最高行政法院62年判字第298號判例，不得為更不利於行政救濟人之決定，因此原告90年度列報之其他各項費用支出103,248,686元，均維持原核定，此不表示原告能據以要求援引適用，將業經轉正之違約金再次調整為錯誤之開辦費，從而，原告指稱被告任意割裂適用財政部88年函釋之規定，而與司法院釋字第385號解釋相違背，顯係誤解法令之適用，洵不足採。原告同一事實之行政救濟案件，業經鈞院判決原告之訴駁回在案，原告仍復執前詞，未能提示新事證，所訴洵不足採。乃聲明求為判決駁回原告之訴等語。

四、按「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。」「．．．開辦費及其他遞延費用之估價，應以實際支出中按期減除攤提之數額為標準。」「前項開辦費之攤提，每年至多不得超過原

額 20%。．．．」 「支出之效益及於以後各期者，列為資產。其效益僅及於當期或無效益者，列為費用或損失。」 「商業創業期間發生之費用，除因設立所發生之必要支出具有未來經濟效益得予遞延外，應作為當期費用。」 「前項所稱創業期間，係指商業自開始籌備至所計劃之主要營業活動開始且產生重要收入前所涵蓋之期間。」 「預付費用應為有益於未來，確應由以後期間負擔之費用，其估價應以其有效期間未經過部分為準；．．．開辦費及其他遞延費用之估價，應以未攤銷之數額為準。」分別為行為時所得稅法第 24 條第 1 項、第 64 條第 1 項後段、第 2 項前段及商業會計法第 48 條第 1 項、第 50 條第 4 項、第 5 項、第 53 條所明定。又按「4、開辦費之攤提，最低不得少於 5 年，但營利事業預定之營業年限低於 5 年者，依其預定之營業年限。」 「5、開辦費之攤提，應自營業開始之年度起，逐年攤提不得間斷，其未攤提者，應於應攤提之年度調整補列。但營利事業在建廠期間，如因有營業外收入，依規定應辦理營利事業所得稅結算申報者，其開辦費每年可在不超過截至當年度已實支總額 20% 範圍內攤提。如某一年度因無營業外收入，免依規定辦理營利事業所得稅結算申報者，該年度不得攤提。」 「其他費用或損失：．．．2. 左列其他費用或損失，可核實認定：．．．（3）違約金及沒收保證金經取得證明文據者。」復分別為行為時查核準則第 96 條第 4 款、第 5 款及第 103 條第 2 款第 3 目所明定。

五、本件原告 90 年度營利事業所得稅結算申報，列報其他資產—未攤銷開辦費用 269,680,945 元、非營業損失及費用總額—其他損失 1,005,187 元，被告初查以其所列報其他資產—未攤銷開辦費用 269,680,945 元，其中 43,780,836 元，係原告 90 年度支付台電公司之違約金，被告以該項支出非於籌備期間應產生之支出，且對其未來營運並無遞延效益，非屬資產性質，乃將其轉正為支付年度之其他損失，即變更核定 90 年度其他損失為 44,786,023 元等情，為兩造所不爭執，並有被告 90 年度營利事業所得稅結算申報更正核定通知書及中華民國仲裁協會 93 年仲聲愛字第 28 號仲裁判斷書附於原處分卷可

稽，洵堪認定。

六、原告起訴雖執前詞爭執，惟查：

- (一) 按司法院釋字第 420 號解釋意旨：「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。」
- 釋字第 496 號解釋意旨：「憲法第 19 條規定『人民有依法納稅之義務』，係指人民有依法律所定要件負繳納稅捐之義務或享減免繳納之優惠而言。稅法之解釋，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。」上開司法院解釋，無非闡釋涉及租稅事項之法律，其解釋應遵守之方法，指明應本於租稅法律主義之精神為之。按首揭所得稅法第 64 條第 1 項僅規定，開辦費及其他遞延費用之估價，應以實際支出中按期減除攤提之數額為標準，未明定何謂開辦費，惟按首揭行為時所得稅法第 64 條及查核準則第 96 條第 4 款前段、第 5 款前段規定，開辦費攤提年限不得低於 5 年，已認定開辦費具有遞延效益之性質，即應調整開辦費攤提及未攤提之年度，且為充分揭露營利事業營運情形，當對遞延費用以未攤銷之數額為準，列示在資產負債表上，方符行為時商業會計法第 48 條第 1 項、第 50 條第 5 項「商業創業期間發生之費用，除因設立所發生之必要支出具有未來經濟效益得予遞延外，應作為當期費用」及第 53 條規定之意旨，當前之開辦費，在我國會計實務實具資產之性質。另參據財務會計準則公報第 19 號—創業期間會計處理準則第 4 點、第 5 點規定：「4、企業創業期間因設立所發生之必要支出，如發起人報酬、律師與會計師公費、設立登記之規費、發起人會或創立會之費用、股份招募與承銷之費用及其他與設立直接有關之支出均屬開辦費。創業期間非屬設立所發生之支出，如招募與訓練員工、市場調查及開拓貨源等支出則非屬開辦費。企業籌設分支機構所發生之支出，亦非開辦費。5、開辦費之支出使企業得以成立並營業，故具有未來經濟效益，宜予以遞延，並分期攤銷之。」準此，足見開辦費係指營利事業自籌備設立至開始營

業前，因設立所發生必要支出之各項費用，如發起人報酬、律師與會計師公費、設立登記之規費、發起人會或創立會之費用、股份招募與承銷之費用及其他與設立有關之支出均屬開辦費，其目的在使營利事業於未來產生營業收入或減少將來的營業開支，且因該項支出對於未來營運有遞延之效益，故統以開辦費處理，並於開始營業後逐年攤銷；反之，若創業期間非屬設立所發生之支出，如招募與訓練員工、市場調查及開拓貨源等支出，則非屬開辦費之範圍，且該支出之效益僅及於當期，自不得於開始營業後逐年攤銷。次按「當事人得約定債務人於債務不履行時，應支付違約金。違約金，除當事人另有訂定外，視為因不履行而生損害之賠償總額。其約定如債務人不於適當時期或不依適當方法履行債務時，即須支付違約金者，債權人除得請求履行債務外，違約金視為因不於適當時期或不依適當方法履行債務所生損害之賠償總額。」為民法第 250 條所明定。復參最高行政法院 87 年度判字第 1697 號判決意旨：「按違約金依其性質，可分為制裁性質之違約金與損害賠償性質之違約金，前者為對於債務不履行之懲罰，其違約金債權之發生，以有債務不履行為已足，不以損害之發生為必要，債權人於違約金外，尚得請求履行或不履行所生之損害賠償。後者係以預定債務不履行之損害賠償總額為目的。當事人如無特別訂定，通常應視為因不履行而生損害賠償之總額。」是當事人間約定債務人於債務不履行時，支付之違約金，無論為制裁性質之違約金或損害賠償性質之違約金，均係因債務人債務不履行違反契約內容所為之給付，營利事業於創業期間因債務不履行而給付之懲罰性違約金或保證金，並非營利事業自籌備設立至開始營業前，因設立所發生必要支出之費用，且該等懲罰性違約金或保證金亦非營利事業增加未來產生營業收入或減少將來營業支出之費用，自非開辦費。則開辦費係營利事業於籌辦期間為未來產生營業收入或減少將來營業開支所支出之費用，具有遞延之性質，乃為當然之解釋。再者，系爭違約金之支付之緣由，乃因原告剩餘容量處理懸而未決、

匯率分攤處理、山坡地開發許可核發及中油公司天然氣供應時程延誤，均屬可歸責原告之事由而非不可抗力，業經前揭仲裁判斷所認定。若依原告所述開辦費之範圍包括籌備期間或開始營業日之前之期間所發生之一切費用，而不論歸責事由，則無異縱容營業人故意或過失行為存在，此非法之本意，故原告此部分主張顯無可採。

- (二) 本件原告於 84 年間向經濟部申請設立發電業，於 85 年 4 月 29 日經經濟部核准設立登記，經審定合格並參與台電公司辦理之電價競標，分別入選 90 年及 91 年度之燃氣機組基載機組 20 萬瓦及中載機組 25 萬瓦，並經經濟部核准於嘉義縣民雄鄉設立電廠，原告於 88 年 11 月 24 日與台電公司簽訂購售電合約，將發電廠生產之電能售予台電公司，惟因原告無法依購售電合約所訂期限完成專案融資貸款、鍋爐安裝及商業運轉，原告乃依購售電合約支付台電公司違約金及保證金總計 234,947,433 元，原告就其支付於台電公司之違約金及保證金總計 234,947,433 元，是否為不可抗之事故或不可歸責於原告之事由，申請仲裁，經中華民國仲裁協會於 94 年 7 月 26 日仲裁確定，認定台電公司應返還原告違約金及保證金 109,077,300 元，此有上開仲裁判斷書附於原處分卷可稽，又原告 90 年度所列報其他資產一未攤銷開辦費用 269,680,945 元，其中 43,780,836 元，係原告 90 年度支付台電公司之違約金，此兩造所是認。然依前揭說明，開辦費應係指營利事業自籌備設立至開始營業前所發生之各項費用，而當事人間約定債務人於債務不履行時，支付之違約金，無論為制裁性質之違約金與損害賠償性質之違約金，均係債務人債務不履行所為之給付，並非營利事業自籌備設立至開始營業前所發生之必要費用，自非開辦費之範圍。況縱原告給付違約金予台電公司，具有避免台電公司終止合約，使其繼續售電予台電公司賺取利潤之效果，然此與營利事業於籌備期間所支付之開辦費，係增加營利事業未來產生營業收入或減少將來營業開支之性質不同，則原告於 89 年度至 92 年度支付台電公司之違約金，自非所得稅法第 64 條第 1 項規定所稱之開辦費。則被告認

定原告 90 年度營利事業所得稅結算申報，列報其他資產—未攤銷費用 269,680,945 元，其中 43,780,836 元，並非籌備期間所產生之支出，否准原告攤提並轉列各該支付年度之其他損失，並無不合。從而，原告主張其給付予台電公司之違約金，係為避免遭對方終止合約，確保未來營運之開展，得繼續售電予台電賺取利潤而發生之支出，具有遞延效益云云，顯不足採。

- (三) 至原告主張其設立時既信賴當時有效之法令而為重大經濟安排，成立須長時間方能回收之電廠，無論基於信賴應予保護之原則或法之安定性考量，本件開辦費之認定及攤提，依財政部 88 年 10 月 28 日台財稅第 881953511 號函釋，應繼續適用財政部 64 年 8 月 7 日台財稅第 35728 號函、64 年 12 月 5 日台財稅第 38634 號函云云。按「營利事業在建廠期間支付之利息費用（應列入資產成本部分除外），得列為開辦費，並依所得稅第 64 條之規定，分年攤提。說明：二、所得稅法第 64 條所稱開辦費，係指營利事業在籌備期間所支付之一切費用。」「營利事業在建廠期間如已開始營業，其屬開始營業日以前所發生之費用，准以開辦費列支；至在開始營業日以後所發生之費用，則應列為當期費用。．．．」「．．．二、營利事業在籌備期間所發生之費用，應依左列規定，按其性質分別列支：（一）因設立營利事業所發生之必要費用，如發起人報酬、律師與會計師公費、設立登記之規費、發起人會或創立會之費用、股份招募與承銷之費用及其他與設立直接有關之費用，應列為開辦費，並自開業之日起，依稅法規定逐年攤提。（二）非因設立營利事業所發生之費用，則非屬開辦費，除屬所得稅法第 45 條規定應認屬資產之實際成本，或依相關稅務法令規定應以遞延費用認列者外，應列為當年度費用。三、自 87 年 1 月 1 日起設立之營利事業，其籌備期間所發生之費用，應依本函規定辦理。惟本函發文日前，已依本部 64 年 8 月 7 日台財稅第 35728 號函及 64 年 12 月 5 日台財稅第 38634 號函規定列報開辦費，且對其有利之案件，仍得適用該二函規定辦理。」分別經財政部 64 年 8 月 7 日台財稅第 35728

號函、64 年 12 月 5 日台財稅第 38634 四號函（前二函經核定免於列入 90 年 12 月版所得稅法令彙編）及 88 年 10 月 28 日台財稅第 881953511 號函（該函經核定免於列入 94 年 12 月版所得稅法令彙編）函釋在案。本件原告於 90 年度營利事業所得稅結算申報，列報其支付台電公司之違約金及保證金，惟依前揭說明，該違約金及保證金非屬營利事業於籌辦期間為未來產生營業收入或減少將來營業開支所支出之費用，即與前揭財政部 64 年 8 月 7 日台財稅第 35728 號函釋及 64 年 12 月 5 日台財稅第 38634 號函釋意旨，開辦費係營利事業在籌備期間所支付之一切費用不合，則系爭違約金及保證金自無前開財政部二則函釋之適用。又原告固係於 89 年度至 92 年度間支付予台電公司違約金及保證金總計 234,947,433 元，惟本件係 90 年度營利事業所得稅申報案件，此亦與前揭 88 年 10 月 28 日台財稅第 881953511 號函釋意旨，開辦費須於本函發文日前，已依前揭 64 年 8 月 7 日台財稅第 35728 號函及 64 年 12 月 5 日台財稅第 38364 號函規定列報為開辦費，始得依財政部 64 年二則函釋辦理之內容不符，故本件亦不適用前開財政部 88 年函釋有關適用前開財政部 64 年二則函釋之部分。再者，信賴保護原則攸關憲法上人民權利之保障，公權力行使涉及人民信賴利益而有保護之必要者，不限於授益行政處分之撤銷或廢止（行政程序法第 119 條、第 120 條及第 126 條參照），即行政法規之廢止或變更亦有其適用。惟適用信賴保護原則，應有信賴基礎、信賴表現行為及信賴值得保護等情，始足當之。本件原告於 84 年間向經濟部申請設立發電業，並於 88 年 11 月 24 日與台電公司簽訂購售電合約，將發電廠生產之電能售予台電公司，惟因原告無法依購售電合約所訂期限完成專案融資貸款、鍋爐安裝及商業運轉，原告乃依購售電合約支付台電公司違約金及保證金等情，業如前述，惟原告依當時法令與台電公司簽訂購售電合約，嗣後原告因債務不履行而給付予台電公司違約金及保證金，被告對該違約金及保證金並未有任何行政處分，原告亦無積極依處分有為財產處分或其他具體信賴行為之表現，自與信賴保護原則及法安

定性無涉，則原告主張應受信賴保護原則之適用，顯有可議。從而，原告主張其設立時既信賴當時有效之法令而為重大經濟安排，成立須長時間方能回收之電廠，無論基於信賴保護原則或法之安定性考量，得依財政部 88 年函釋繼續適用財政部 64 年 8 月及 64 年 12 月函釋云云，無足採信。

（四）另原告主張其賠償台電公司損失之情形，因首次開放民營電廠無經驗所致，縱被告認為系爭項目不符財政部 88 年函釋之開辦費定義，仍應符合行為時商業會計法第 48 條第 2 項之鉅大非常損失，宜分期負擔之法律明文云云。按「其他費用或損失：．．．2. 左列其他費用或損失，可核實認定：．．．（3）違約金及沒收保證金經取得證明文據者。」為前揭查核準則第 103 條第 2 款第 3 目所明定。又上開法條係針對其他費用及損失之認定與舉證方式等技術性、細節性事項加以規定，為簡化稽徵作業、避免呆帳損失浮濫列報所必要，並未逾越所得稅法等相關規定之範圍及目的，亦未加重人民稅賦，核與所得稅法規定之意旨相符，自得予以援用。又按「數額較為鉅大之非常損失，不宜全部由本期負擔者，得分期負擔之」為行為時商業會計法第 48 條第 2 項所明定，然該規定於 95 年 5 月 24 日商業會計法修正時遭刪除，況本件原告 90 年度營利事業所得稅結算申報，列報其他資產—未攤銷費用 269,680,945 元，其中 43,780,836 元，係原告 90 年度支付支付台電公司之違約金及保證金，均係債務人因債務不履行所為之賠償，為可歸責原告，自非前揭行為時商業會計法第 48 條第 2 項所稱之鉅大非常損失，則被告將原告支付予台電公司之違約金及保證金轉列為其他損失，即屬有據。又按「行為時適用之所得稅法第 83 條第 1 項規定之申請復查，為提起訴願以前必先踐行之程序。若不經過復查而逕為行政爭訟，即非法之所許。」最高行政法院 62 年判字第 96 號判例可資參酌。本件原告主張列為非常損失，係未經過復查及訴願程序而逕為行政爭訟，亦非法之所許。

（五）末查，本件原告於 84 年成立，85 年 4 月 29 日經經濟部核准設立登記，92 年完成建廠正式商業運轉，其籌備期間至 85

年4月29日止，而創業期間則涵蓋84年至92年。系爭違約金43,780,836元及其他各項費用支出金額103,248,686元，核其發生年度均在前揭財政部88年度函釋發布之後，原應將上開金額全數轉正為當期費用或損失，原核定雖僅將系爭違約金轉正，餘依原告申報數核定，惟依行政救濟不得為更不利於行政救濟人決定之法理，被告原處分亦無違誤。

七、綜上所述，本件原告主張各節俱無可採。則被告認定原告90年度營利事業所得稅結算申報，被告以其所列報其他資產—未攤銷開辦費用269,680,945元，其中43,780,836元，係原告90年度支付之違約金，被告以該項支出非於籌備期間應產生之支出，且對其未來營運並無遞延效益，非屬資產性質，乃將其轉正為支付年度之其他損失，即變更核定90年度其他損失為44,786,023元，於法尚無違誤，復查決定及訴願決定遞予維持，亦無不合。原告提起本件訴訟，求為撤銷訴願決定及原處分（含復查決定），為無理由，應予駁回。又本件事證已臻明確，兩造其餘爭執，核與判決結果不生影響，即無逐一論述之必要，併此敘明。

據上論結，本件原告之訴為無理由，依行政訴訟法第195條第1項後段、第98條第1項前段，判決如主文。

中 華 民 國 97 年 8 月 5 日
高雄高等行政法院第一庭

審判長法官 呂 佳 徵

法官 林 勇 奮

法官 蘇 秋 津

以上正本係照原本作成。

如不服本判決，應於判決送達後20日內向本院提出上訴書狀，其未表明上訴理由者，應於提起上訴後20日內向本院提出上訴理由書（須按對造人數附繕本）；如於本判決宣示或公告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（須附繕本）。未表明上訴理由者，逕以裁定駁回。

中 華 民 國 97 年 8 月 5 日

書記官 洪 美 智

資料來源：高雄高等行政法院裁判書彙編（97 年版）第二期 91-121 頁