

裁判字號：最高行政法院 96 年判字第 527 號判決

裁判日期：民國 96 年 03 月 29 日

裁判案由：營利事業所得稅

最 高 行 政 法 院 判 決

96年度判字第00527號

上 訴 人 財政部臺灣省北區國稅局

代 表 人 甲○○

送達代收人 乙○○

被 上 訴 人 上鋼股份有限公司

代 表 人 丙○○

訴訟代理人 邱秀珠律師

上列當事人間因營利事業所得稅事件，上訴人對於中華民國94年7月7日臺北高等行政法院93年度訴字第2112號判決，提起上訴，本院判決如下：

主 文

原判決廢棄。

被上訴人在第一審之訴駁回。

第一審及上訴審訴訟費用均由被上訴人負擔。

理 由

- 一、緣被上訴人民國88年度未分配盈餘申報，原列報未分配盈餘新台幣（下同）70,311,887元，其中未分配盈餘減項第14項「處分固定資產之溢價收入作為資本公積者」申報為36,519,442元，後更正申報為202,920,885元，經上訴人核定為36,519,442元，未分配盈餘核定為123,246,619元，應補徵10%營利事業所得稅5,293,472元，被上訴人不服，就「處分固定資產之溢價收入作為資本公積者」項目申請復查，未獲變更，提起訴願，案經財政部92年7月29日台財訴字第0921354162號訴願決定將原處分（復查決定）撤銷，責由上訴人另為處分。嗣上訴人依訴願決定撤銷意旨重新查核結果，仍維持原核定。被上訴人不服，遂再提起訴願，遭訴願決定駁回，遂提起本件行政訴訟。
- 二、被上訴人於原審起訴主張：（一）依行為時有效之公司法規定，處分資產之溢價收入應轉列資本公積項下，不得分配：公司法主管機關經濟部77年4月16日□商10187號解釋令就公司法第238條第3款有關資本公積轉列之釋疑，解釋如下：「按凡處分資產之溢價收入屬非營業結果所產生之權益者，該資產即屬公司法第238條第3款所稱『資產』之範圍。故公司法第238條第3款所稱『處分資產之溢價收入』應視所處分該資產所產生之權益是否為『營業結果』而定。如所處分資產之溢價收入非屬營業結果所產生之權益，則須列入資本公積

；反之如處分資產之溢價收入屬營業結果所產生之權益，則無須列入資本公積」。另經濟部82年1月7日商227720號及經濟部82年4月12日商208035號之解釋令亦持相同之解釋。（二）所得稅法第66條之9之規定應與行為時公司法第238條第3款相呼應，依其立法意旨，依法應分配之盈餘而未分配者，方為本條課稅之客體，至於依法不得分配之盈餘，自不得對其加徵課稅，此觀諸同條第2項有關應減除項目之規定自明。同條立法理由第2段明載「為正確計算應加徵百分之十營利事業所得稅之未分配盈餘，爰於第二項明定未分配盈餘之計算基礎。原則上以實際可供分配之稅後盈餘為準，．．．，同時各該營利事業依法不能分配或已不存在之所得，亦准予減除，俾使未分配盈餘之計算臻於公平合理。」，故能否作為減項，應以該所得「依法能否分配」作為判斷基準。又同條第8款明定計算「未分配盈餘」加徵營利事業所得稅時，得減除「處分固定資產之溢價收入作為資本公積者」。所得稅法對於何謂「固定資產」並未明文，故解釋「固定資產」之定義時，應與行為時公司法第238條第3款所規定作相同之解釋。財政部87年10月29日台財稅第000000000號函令解釋可知該條所謂之「固定資產」，係泛指作為營業項目以外之資產，並非專指商業會計處理準則所謂之固定資產。（三）所得稅法第66條之9第3項規定所謂「已實際發生者為限」，不應以公司股東會決議日期作為是否已實際發生之標準，被上訴人88年度系爭處分資產有溢價收入時，於會計處理上分類入帳錯誤而不自知，故結算申報錯誤，連帶88年度財簽報告及決算書表亦編製錯誤，導致少提列資本公積，而89年度股東常會因不懂或未察覺該項錯誤，而決議照案通過，此決議既違反公司法第238條第3款，依公司法第191條規定，該決議自屬自始絕對無效。系爭處分資產之溢價收入已依法轉列資本公積，只是列帳錯誤而已。本件溢價收入作為資本公積者有依法應分配之盈餘，方有依所得稅法第66條之9第1項加徵未分配盈餘10%之餘地。本件被上訴人88年度並無盈餘且虧損中，如認應加徵稅額，則莫名被罰，令人難以甘服。且將之當作有盈餘未分配予以加徵10%營利事業所得稅，但事實上無盈餘可供分配，又無法將加徵10%之營利事業所得稅隨盈餘分配列計可扣抵稅額退還股東報繳綜合所得稅，亦有違所得稅修訂兩稅合一制度之精神。被上訴人已繳納之營利事業所得稅7,031,189元，上訴人自應退還之。又按稅捐稽徵法第38條第2項規定，上訴人自應依該規定加息退還，請求撤銷訴願決定及原處分等語。

三、被上訴人則以：（一）按「本法第66條之9第2項8款所稱處分固定資產溢價收入作為資本公積者，係指營利事業處分固定資產之增益，減除應分擔之營利事業所得稅後，依公司法第238條第3款規定提充資本公積之數額」為所得稅法施行細則第48條之10所明定。復按「固定資產指為供營業上使用，

非以出售為目的，且使用年限在一年或一個營業週期以上之有形資產，以較長者為準…」為商業會計處理準則第17條所明定。又按「營利事業處分遞耗、無形資產之溢價收入及受領贈與所得，其稅後餘額如已列入資本公積者，得作為計算未分配盈餘之減除項目」為財政部87年10月29日台財稅第00000000號函所明定。（二）被上訴人於88年度出售土地增益166,401,443元，原列盈餘，嗣於90年8月30日經臨時股東會決議更正列為資本公積，並申請更正申報未分配盈餘核減項第14項「處分固定資產之溢價收入作為資本公積者」為202,920,885元，惟依被上訴人提供87、88年度資產負債表，88年度固定資產-土地減少數僅為3,593,593元，該出售土地增益36,519,442元，業於89年8月30日股東會時轉列資本公積，未含系爭出售土地。而系爭二筆土地於資產負債表上非列於固定資產-土地項下，依會計師查核報告為其他資產，性質為閒置資產和出租資產，依其性質亦非屬遞耗、無形資產，揆諸首揭商業會計處理準則第17條規定及財政部87年10月29日台財稅第000000000號函釋意旨，原核定否准認列「處分固定資產之溢價收入做為資本公積者」之減除項目並無違誤。次查首揭所得稅法第66條之9第3項規定，其立法理由為前揭減除項目，各公司減除時點先後不一，基於公平一致原則，特別明定減除之時點，自不能以事後溯及之方式，任意變更其發生之時點。故被上訴人於90年8月30日開臨時股東會決議通過後效力及於各該年度之事項及財務報表，即難謂符合上開「截至各該所得年度之次一會計年度結束前，已實際發生為限」之規定，原處分否准減除洵無違誤，請予維持等語，資為抗辯。

- 四、原審以：（一）系爭資產已經被上訴人於89年度營利事業所得稅結算申報，其增益為166,401,443元，為兩造所不爭執，被上訴人於89年8月30日股東會議決議，本將之列為盈餘，而與行為時公司法第238條第3款（業於90年11月12日刪除）之規定未符，另於90年8月30日臨時股東會決議更正錯誤，即系爭增益應提列為資本公積非盈餘，而於上訴人就被上訴人89年度營利事業所得稅申報正式核定期日（91年4月26日）之前90年11月1日向上訴人申請更正，足見被上訴人係在上訴人正式核定通知書作成前即處分前所為之更正，法並無禁止更正明文，上訴人參據所得稅法第66條之9第3項規定否准被上訴人更正，容有誤解法令，無足憑採。蓋所謂「實際發生」時，應係就個案本身為效力性之觀察，非繫於「股東會決議之時」，公司法第191條規定無效，乃自始絕對無效，故對於法律明定應為之事項，除法有明文外，股東會決議仍不得違反法令之強制或禁止規定。查股東會決議屬公司內部組織，其決議事項除法有明文規定外，並無絕對效力，如股東會決議內容與法文相背者，自無不准重為討論另為決議之理。類同事件，被上訴人於90年10月30日向財政部台北

市國稅局（下稱北市國稅局）申請更正，亦經北市國稅局於91年3月22日准予更正核定，堪認同為財政部稅務機關，就類同事件，竟為令人不解之差異作法。（二）查所得稅法第66條之9第2項第8款，並未就「固定資產」涵義作定義性之規定，商業會計處理準則第17條雖另規定：「固定資產指為供營業上使用，非以出售為目的，且使用年限在一年或一個營業週期以上之有形資產，以較長者為準．．．。」及「營利事業處分遞耗、無形資產之溢價收入及受領贈與所得，其稅後餘額如已列入資本公積者，得作為計算未分配盈餘之減除項目。」為財政部87年10月29日台財稅第000000000號函示在案，然行政機關之函示或法規命令僅於法律無明文規定時，立於補充解釋之地位而已，並不能置法律明文於不顧而適用函示或法規命令。查上開行為時公司法第238條第3款既僅明訂處分「資產」之溢價收入，並未區分固定或非固定資產，適用公司法第238條第3款之範圍時，自難予以限縮解釋。是故依公司法之規定，系爭增益本應列為資本公積，而不得作為盈餘加以分配，故其溢價收入之稅後金額，自應於「未分配盈餘課稅所得額」中減除。（三）查上訴人處理本件未慮及行為時尚未刪除之公司法第238條第3款之規定，逕認系爭增益非屬所得稅法第66條之9第2項第8款規定之範圍，而否准被上訴人之更正與申請，即有可議。另公司法主管機關經濟部77年4月16日77商10187號函、及82年1月7日商227720號函及經濟部82年4月12日商208035號函之意見，並非否定行為時公司法第238條第3款之資產，不得列入資本公積，亦可供參酌。從而，處分不動產資產之溢價收入，得否作為未分配盈餘之減項，其重點在於該溢價收入應否轉列資本公積，如依法屬須轉列資本公積者，即不得以之作為盈餘分配予股東，參照所得稅法第66條之9第2項之立法理由，自無就此非未分配盈餘加徵10%營利事業所得稅之問題矣。本件被上訴人處分系爭資產之溢價收入，依法既應轉列為資本公積，有如前述，其原先之結算申報誤列為盈餘，嗣後申請更正轉列為資本公積，既無不合，自己非盈餘而毋庸再繳納未分配盈餘10%之營利事業所得稅亦明。（四）被上訴人因會計作業疏失導致帳務錯誤，上開處分固定資產之增益計202,920,885元，被上訴人僅將其中36,519,442元列入資本公積，另166,401,443元依法應轉列資本公積而未列入，致誤列報未分配盈餘70,311,887元，而於90年6月1日誤繳交88年度未分配盈餘加徵之營利事業所得稅7,031,189元，被上訴人90年8月發現錯誤，乃以臨時股東會決議提請更正，旋即向台北市國稅局提出更正申請，經該局於91年3月22日核定更正免徵所得稅之出售土地增益計202,920,885元在案，被上訴人向上訴人財政部臺灣省北區國稅局提出更正申請書申請更正，並申請退回溢繳稅款，上訴人未予准許，反另向被上訴人補徵營利事業所得稅5,293,472元，容有未合，復查及訴

願決定未予糾正，亦有未洽，既經被上訴人異議不服請求撤銷，自應就此違失均予以撤銷，發回上訴人另為適當之處分，以符法制，作為其判決之論據。

五、上訴意旨略以：按所得稅法第66條之9第2項第8款（下稱系爭條款）所稱「固定資產」與「資本公積」解釋方法，應以租稅法上之借用概念為之，又所得稅法對同一名詞概念解釋不同於其他私法概念時，應依稅法之文義為不同於私法之名詞解釋。系爭條款規定與行為時公司法第238條第3款規定文義已有不同，系爭條款僅借用公司法有關「資本公積」之概念，「固定資產」則援引商業會計法第17條及第27條規定之概念，自應限縮解釋公司法第238條第3款之規定，從而，被上訴人出售之土地非屬固定資產，處分該資產之溢價收入，核與系爭條款規定不合，自不得減除。原判決未予注意，顯有判決未適用法令或適用法令不當之違誤。次按原判決係援引系爭條文第2項之立法目的，並非系爭條款之立法目的，故未必可予援用，原判決以處分系爭資產之溢價收入，依法應轉列為資本公積，依行為時公司法第239條第1項規定，不得分配盈餘，其推論結果不符邏輯，因行為時公司法第238條規定，該等累積為資本公積之項目，依系爭條款第2項規定，並非均可列為計算未分配盈餘之減項。系爭條款立法目的應採客觀說，對處分僅供營業使用之土地、房屋、機器設備等固定資產之溢價收入作為資本公積者，可分配為未分配盈餘之減項，其目的應屬對生財器具之資本財所生盈餘不課稅，以避免稅及資本。至為何其他可歸屬資本公積之盈餘規定未規定列為減項，乃屬立法裁量範圍。為此，請求廢棄原判決，駁回被上訴人在第一審之訴等語。

六、本院查：按「處分資產之溢價收入，應累積為資本公積。」為行為時公司法第238條第3款所明定（該條業於90年11月12日刪除）。又資本公積，僅得用以填補公司虧損或轉增資，此亦為行為時公司法第239條第1項、第241條所明定。次按「自八十七年度起，營利事業當年度之盈餘未作分配者，應就該未分配盈餘加徵百分之十營利事業所得稅，不適用第七十六條之一規定。」「前項所稱未分配盈餘，係指經稽徵機關核定之課稅所得額，加計同年度依本法或其他法律規定減免所得稅之所得額、不計入所得課稅之所得額、已依第三十九條規定扣除之虧損及減除左列各款後之餘額：一、當年度應納之營利事業所得稅。二、彌補以往年度之虧損。三、已由當年度盈餘分配之股利淨額或盈餘淨額。四、已依公司法或其他法律規定由當年度盈餘提列之法定盈餘公積，或已依合作社法規定提列之公積金及公益金。五、依本國與外國所訂之條約，或依本國與外國或國際機構就經濟援助或貸款協議所訂之契約中，規定應提列之償債基金準備，或對於分配盈餘有限制者，其已由當年度盈餘提列或限制部分。六、已依公司或合作社章程規定由當年度盈餘給付之董、理、監事

職工紅利或酬勞金。七、依證券交易法第四十一條之規定，由主管機關命令自當年度盈餘已提列之特別盈餘公積。八、處分固定資產之溢價收入作為資本公積者。九、當年度損益計算項目，因超越規定之列支標準，未准列支，而具有合法憑證或能提出正當理由者。十、其他經財政部核准之項目。」「前項第三款至第八款，應以截至各該所得年度之次一會計年度結束前，已實際發生者為限。」為所得稅法第66條之9第1、2、3項所明定。復按「本法第六十六條之九第二項八款所稱處分固定資產溢價收入作為資本公積者，係指營利事業處分固定資產之增益，減除應分擔之營利事業所得稅後，依公司法第二百三十八條第三款規定提充資本公積之數額」為所得稅法施行細則第48條之10所明定。復按「固定資產指為供營業上使用，非以出售為目的，且使用年限在一年或一個營業週期以上之有形資產，以較長者為準…」為行為時商業會計處理準則第17條所明定。又按「營利事業處分遞耗、無形資產之溢價收入及受領贈與所得，其稅後餘額如已列入資本公積者，得作為計算未分配盈餘之減除項目」為財政部87年10月29日台財稅第000000000號函所明定。經查被上訴人於88年度出售土地增益166,401,443元，原列盈餘，嗣於90年8月30日經臨時股東會決議更正列為資本公積，並申請更正申報未分配盈餘減項「處分固定資產之溢價收入作為資本公積者」為202,920,885元，惟依被上訴人提供87、88年度資產負債表，88年度固定資產-土地減少數僅為3,593,593元，該出售土地增益36,519,442元，業於89年8月30日股東會時轉列資本公積，未含系爭出售土地。而系爭二筆土地於資產負債表上非列於固定資產-土地項下，依會計師查核報告為其他資產，性質為閒置資產和出租資產，依其性質亦非屬遞耗、無形資產，揆諸首揭商業會計處理準則第17條規定及財政部87年10月29日台財稅第000000000號函釋意旨，原核定否准認列「處分固定資產之溢價收入做為資本公積者」之減除項目並無違誤。至原判決固認行為時公司法第238條第3款既僅明訂處分「資產」之溢價收入，並未區分固定或非固定資產，適用公司法第238條第3款之範圍時，自難予以限縮解釋，是依公司法之規定，系爭增益本應列為資本公積，而不得作為盈餘加以分配，故其溢價收入之稅後金額，自應於「未分配盈餘課稅所得額」中減除。惟查行為時公司法第238條第3款所定應累積為資本公積乃為「處分資產之溢價收入」，而所謂之資產依商業會計法第27條第1項第1款規定乃係指流動資產、基金及長期投資、固定資產、遞耗資產、無形資產及其他資產。從而應累積列為資本公積之處分資產之溢價收入，其所指雖包括上開流動資產等資產之溢價收入，惟可作為所得稅法第66條之9第1項所定營利事業當年度未分配盈餘分配加徵百分之10營利事業所得稅之減項，依同條第2項第8款之規定，則僅為限於處分資產中之「固定資產」

之溢價收入作為資本公積者，至處分其餘資產之溢價收入，除依同條項第10款經財政部核准之項目外，尚無准許作為加徵百分之10營利事業所得稅之減項，此參照財政部稅制委員會將財政部87年10月29日台財稅第000000000號函准將「營利事業處分遞耗、無形資產之溢價收入及受領贈與所得，其稅後餘額如已列入資本公積者，作為計算未分配盈餘之減除項目」列於所得稅法第66條之9第2項第10款經財政部核准列為減項之項目自明，否則倘依原判決所認於適用所得稅法第66條之9第2項第8款之規定減項，不分該資產屬「固定資產」與否，均可因該資產已列為資本公積認不屬於營利事業之未分配盈餘，而無庸依所得稅法第66條之9第1項規定加徵百分之10之營利事業所得稅，則財政部自無須再就上開處分遞耗資產、無形資產之溢價收入列為資本公積，重覆函釋准予作為加徵營利事業所得稅之減項。至原判決引用所得稅法第66條之9第2項立法理由第2段載為「為正確計算應加徵百分之十營利事業所得稅之未分配盈餘，爰於第2項明定未分配盈餘之計算基礎。原則上以實際可供分配之稅後盈餘為準．．．，同時各該營利事業依法不能分配或已不存在之所得，亦准予減除，俾使未分配盈餘之計算臻於公平合理」，作為「依法應分配之盈餘而未予分配」可作為加徵核課之減項依據，惟查該立法理由說明僅在敘明該條項所可列為減項均具有公司未分之盈餘而實際不能分配之特性，惟尚非凡屬公司未分配盈餘實際不能分配者均可作為加徵課稅之減項，原判決遽認所得稅法第66條之9第2項第8款之處分固定資產之溢價收入作為資本公積者，依公司法第238條第3款之規定，凡處分資產之溢價收入列為資本公積者即並無庸再區分究否該資產為固定資產，倘該列入資本公積因屬不能分配之公司未分配盈餘，自可作為加徵課稅之減項，自有未洽，本件原判決基於上述理由，因而將原處分及訴願決定均撤銷，即有判決適用法規不當之違法，上訴人執此上訴，為有理由，應將原審判決廢棄，並駁回被上訴人在原審之訴。至被上訴人所引經濟部之77年4月16日□商10187號、82年1月7日商227720號、82年4月12日商208035號之函釋均僅在敘明凡處分資產之溢價收入屬非營業結果所產生之權益者，該資產即屬公司法第238條第3款所稱『資產』之範圍。如所處分資產之溢價收入非屬營業結果所產生之權益，則須列入資本公積；反之如處分資產之溢價收入屬營業結果所產生之權益，則無須列入資本公積。此核與本件可否將被上訴人處分屬非固定資產之溢價收入作為加徵課稅之減項無涉，本院自無庸予以審酌，附此敘明。

據上論結，本件上訴為有理由，依行政訴訟法第256條第1項、第259條第1款、98條第3項前段，判決如主文。

中 華 民 國 96 年 3 月 29 日
第二庭審判長法 官 鄭 淑 貞

法官黃合文
法官吳明鴻
法官鄭小康
法官帥嘉寶

以上正本證明與原本無異
中華民國 96 年 3 月 30 日
書記官 郭育玎

資料來源：司法院法學資料檢索系統