

高雄高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第一庭

112年度訴字第461號

民國113年8月14日辯論終結

原告 永豐餘投資控股股份有限公司

代表人 葉惠青

訴訟代理人 黃志文 律師

被告 財政部高雄國稅局

代表人 翁培祐

訴訟代理人 朱玲瑤

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112年10月19日台財法字第11213932320號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主 文

一、原告之訴駁回。

二、訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

一、事實概要：

原告於民國106年未分配盈餘申報，將如附表所示交易調整項目，列報為「項次14：其他經財政部核准之項目」新臺幣(下同)共74,488,242元，未分配盈餘515,665,850元，經被告分別核定為0元及590,154,092元。原告並採連結稅制，併同其子公司合併申報未分配盈餘合計數515,665,850元，經被告核定為590,154,092元，應補稅額7,448,824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、原告起訴主張及聲明：

(一)主張要旨：

- 01 1、如附表所示交易調整項目（含編號A、B、C），合於財政部9
02 9年10月4日台財稅字第00000000000號函（下稱財政部99年1
03 0月4日函）、104年1月6日台財稅字第00000000000號函（下
04 稱財政部104年1月6日函）及106年11月22日台財稅字第0000
05 0000000號令（下稱財政部106年11月22日令，以上合稱系爭
06 3則函令）之核准項目，原告自得依行為時所得稅法第66條
07 之9第2項第10款規定，分別列報計算為106年度應加徵10%營
08 利事業所得稅未分配盈餘之減除項目。
- 09 2、財政部系爭3則函令關於「依序先沖抵以前年度保留盈餘」
10 之意旨，另謂就股權淨值減少數額，應先扣減資本公積，不
11 足數再沖抵保留盈餘，且應依序沖抵86年度以前年度保留盈
12 餘或87年度及以後年度之保留盈餘，如仍有餘額，始能扣減
13 上年度及當年度稅後盈餘乙節，違反行為時所得稅法第66條
14 之9第2項第10款「當年度」之稅後純益減除各款項目之明文
15 規定及立法本旨，且無法律或授權規定應先沖抵先前年度累
16 積之保留盈餘，違反憲法第19條、納稅者權利保護法（下稱
17 納保法）第3條揭示之租稅法定原則，自應拒絕適用。被告
18 援引上述「依序先沖抵以前年度保留盈餘」之函釋條件，否
19 准認列報106年度當期稅後盈餘之減除項目，即有違誤。
- 20 3、財政部系爭3則函令關於「依序先沖抵以前年度保留盈餘」
21 之函釋意旨，須先以「非當年度」之保留盈餘沖抵部分，除
22 致納稅義務人「當年度」遭加徵10%營利事業所得稅，且
23 「非當年度」保留盈餘已於相關年度繳納10%營利事業所得
24 稅，嗣後沖抵投資股權淨值減少金額後，卻無相應之退稅措
25 施，顯不公平且與實質課稅原則相悖。又經濟部109年1月9
26 日經商字第00000000000號函（下稱109年1月9日函）認依公
27 司法第237條規定提列法定盈餘公積時，以「本期稅後淨
28 利」為提列基礎，在同一會計年度內發生之會計事項，應一
29 併於同一會計年度處理，與所得稅法規定以「當年度」純益
30 減除未分配盈餘減項之意旨相符。依營利事業所得稅查核準
31 則第111條規定，即便是因帳載計算錯誤之前期損益調整，

01 稅務處理亦列入當期損益調整，而非調整以前年度之損益致
02 影響以前年度申報之安定性。上開依序沖抵之函釋意旨，違
03 反上開規定及法理論，已增加法律所無之租稅義務，違反納
04 保法第7條規定。

05 4、行為時所得稅法第66條之9第2項第2至8款規定之減除項目，
06 無須先行沖抵「之前年度」保留盈餘，而係直接沖抵「當年
07 度」純益。財政部系爭3則函令依同條項第10款核准「所投
08 資之股權淨值減少」之減除項目，本質上同有實際無法分配
09 之性質，理應等同處理。被告未具體說明兩者間差異何在，
10 此差別待遇已違反憲法第7條、納保法第5條及行政程序法第
11 6條之平等原則。

12 5、附表編號A退休金精算損失之差異數部分，為確定福利計算
13 再衡量數，依財政部103年12月18日台財稅字第0000000000
14 號令（下稱103年12月18日令）及107年修正所得稅法第66條
15 之9第2項之立法理由，屬「其他綜合損益項目」之一，應轉
16 入當年度未分配盈餘之計算數額。又前揭差異數發生於000
17 年度，自應列入106年度未分配盈餘之計算，被告否准原告
18 列報，核定未分配盈餘之金額，顯有違誤。

19 (二)聲明：訴願決定及原處分(含復查決定)均撤銷。

20 三、被告答辯及聲明：

21 (一)答辯要旨：

22 1、原告列報「項次14：其他經財政部核准項目」74,488,242
23 元，作為未分配盈餘扣減項目。經被告調閱會計師底稿，查
24 得原告係就其投資子公司按權益法調整保留盈餘，將附表編
25 號A、B、C列報為減除項目。然依財政部系爭3則函令之意
26 旨，就投資股權淨值減少之核准減除項目，依序先沖抵以前
27 各年度保留盈餘。原告87年度及以後年度之保留盈餘計4,93
28 5,840,496元（即87至105年度餘額），足以沖抵原告列報附
29 表編號A、B、C因股權淨值減少需調整之減除數額，並無前
30 年度保留盈餘不足沖抵情事，自無需以106年度稅後盈餘減
31 除。

01 2、行為時所得稅法第66條之9第2項關於核算未分配盈餘之減項
02 規定，係於第2款至第8款為減項之列舉規定，並為臻周延，
03 而於第10款為「其他經財政部核准之項目」之補遺規範，該
04 條項第2款為「彌補以往年度之虧損及經會計師查核簽證之
05 次一年度虧損，第3款為「已由當年度盈餘分配之股利淨額
06 或盈餘淨額」，第4至8款則為依有關法律規定應提列或對於
07 分配盈餘有限制等事項，與財政部依第10款「其他經財政部
08 核准之項目」規定，針對因股權交易事項使其投資之股權淨
09 值減少，以財政部系爭3則函令核准為未分配盈餘減項之情
10 形有別。況被告針對相同交易之案件均依上揭函令為一致性
11 之處理，並無原告所稱違反平等原則。

12 3、附表編號A列報105年度退休金精算損失之差異數部分，既非
13 所得稅法第66條之9第2項第2款至8款列舉之減除項目，亦未
14 依第10款經財政部核准為減除項目，被告否准原告列報本期
15 (106年度)項次14「其他經財政部核准之項目」之未分配盈
16 餘減除項目，於法有據。又依財政部103年12月18日令及107
17 年修正所得稅法第66條之9第2項之立法理由，屬確定福利計
18 算再衡量數性質之退休金精算損失，可計入「其他綜合損
19 益」而為當年度未分配盈餘一部分，然未分配盈餘申報係採
20 年度制，應歸屬「當年度」依規定可減除之金額。附表編號
21 A之退休金精算損失係原告之子公司元太公司105年退休金精
22 算損益查核數發生差異，於106年始發現欲作調整，自應回
23 歸105年度重新核算更正，始為正辦，而非於發現錯誤年度
24 (106年)補列差額。

25 (二)聲明：原告之訴駁回。

26 四、爭點：

27 (一)財政部系爭3則函令關於「依序先沖抵以前年度保留盈餘」
28 部分之意旨，是否具規範正當性？

29 (二)被告依上述函令意旨，否准原告列報如附表所示之未分配盈
30 餘減除項目，核定原告106年度未分配盈餘部分之「項次1

01 4：其他經財政部核准之項目」0元及未分配盈餘590,154,09
02 2元，有無違誤？

03 五、本院的判斷

04 (一)事實概要所述之事實，為兩造所不爭，並有原告106年度未
05 分配盈餘合併申報核定通知書（第65頁）及繳款書（第67
06 頁）附本院卷、原告106年度未分配盈餘申報書及合併申報
07 未分配盈餘總表（第2-8頁）、94年度至106年度資產負債表、
08 未分配盈餘申報核定清單及盈餘分配表或盈虧撥補表（第4-1
09 06頁）、原告個體權益變動表（第108頁）、原告112年5月23日
10 說明書、投資簡圖及子公司權益變動表（原處分卷第118-145
11 頁）、復查決定書（第200-210頁）、訴願決定書（第268-27
12 8頁）等附於原處分卷為證，堪信為真。

13 (二)應適用的法令

14 1、行為時所得稅法第66條之9第1項、第2項第10款：「（第1
15 項）自87年度起，營利事業當年度之盈餘未作分配者，應就
16 該未分配盈餘加徵10%營利事業所得稅。（第2項）前項所稱
17 未分配盈餘，自94年度起，係指營利事業當年度依商業會計
18 法規定處理之稅後純益，減除下列各款後之餘額：……十、
19 其他經財政部核准之項目。」

20 2、財政部函令

21 (1)99年10月4日函：「主旨：營利事業未按持股比例認購被投
22 資公司增資發行新股，致投資比例發生變動，使其所投資之
23 股權淨值減少，而以上年度及當年度稅後盈餘沖抵時，可否
24 分別列為上年度及當年度未分配盈餘之減除項目疑義乙案。
25 說明：二、營利事業依財務會計準則第5號公報（編者註：
26 現行為企業會計準則第6號公報）規定認列對被投資公司之
27 長期投資，於95年度以後年度旨揭原因產生投資股權淨值減
28 少數，依該公報第50段（編者註：現行為第31條）及財團法
29 人中華民國會計研究發展基金會87年7月16日（87）基秘字
30 第146號函規定，維持一貫之原則選擇沖抵同一筆長期投資
31 或全部長期投資所產生之資本公積，不足數再沖抵保留盈

01 餘，並經依序沖抵86年度以前年度保留盈餘或87年度及以後
02 年度之保留盈餘，其屬依序沖抵未按持股比例認股年度之上
03 年度及當年度稅後盈餘部分，得參照本部99年2月8日台財稅
04 字第00000000000號令規定，分別列為計算該上年度及當年
05 度應加徵10%營利事業所得稅未分配盈餘之減除項目。」

06 (2)104年1月6日函：「二、子公司因被投資事業之股權交易，
07 依據國際會計準則第27號『合併及單獨財務報表』」規定，
08 將取得或處分被投資事業股權價格與帳面價值差額所產生之
09 借方餘額，沖抵同種類交易之資本公積，不足數再沖抵保留
10 盈餘，其母公司依據國際會計準則第28號『投資關聯企業』
11 採權益法認列子公司上開交易致沖抵保留盈餘者，參照本部
12 99年2月8日台財稅字第00000000000號令規定，母公司經依
13 序沖抵86年度以前保留盈餘或87年度及以後年度之保留盈
14 餘，其屬依序沖抵股權交易上年度及當年度稅後盈餘部分，
15 得分別列為計算股權交易上年度及當年度應加徵10%營利事
16 業所得稅未分配盈餘之減除項目。」

17 (3)106年11月22日令：「營利事業下列股權交易事項，依國際
18 會計準則或企業會計準則公報相關規定處理而須沖抵保留盈
19 餘時，經依序沖抵86年度以前年度保留盈餘、87年度以後年
20 度之保留盈餘，其屬沖抵該交易上年度及當年度稅後盈餘部
21 分，得分別列為交易上年度及當年度應加徵營利事業所得稅
22 未分配盈餘之減除項目：……二、未按持股比例認購被投資
23 公司增資發行新股，致投資比例發生變動，使股權淨值發生
24 減少數，依國際會計準則第27號『合併及單獨財務報表』或
25 企業會計準則公報第6號『投資關聯企業及合資』規定調整
26 投資之帳面金額及權益項目，沖抵同種類交易所產生之資本
27 公積，不足數再沖抵保留盈餘……。」

28 (三)財政部系爭3則函令關於「依序先沖抵以前年度保留盈餘」
29 之意旨，具有規範之正當性，被告遵照適用之，並無違誤：
30 1、依行為時所得稅法第66條之9第1項規定意旨，對未分配之稅
31 後盈餘「加徵」10%（107年度起修正為5%）營利事業所得稅

01 之規範目的，係「為避免營利事業藉保留盈餘規避股東或社
02 員之稅負」（參見86年立法理由），同時寓有達成「藉此課
03 稅手段，督促企業將盈餘分配予資本主，使國家能再對資本
04 主課以個人綜合所得稅」之租稅政策。又依同條第2項規定
05 意旨，為使加徵稅負之未分配盈餘，更趨近於營利事業實際
06 保留之盈餘（95年修正立法理由），獲致更正確之計算基
07 礎，明定營利事業之未分配盈餘，應以「營利事業當年度依
08 商業會計法規定處理之稅後純益」為計算基礎（於107年2月
09 7日修正為現行法），再減除同條第2項各款規定得扣除項目
10 後之餘額。同條第2項第2至8款（第1、9款已刪除）以列舉
11 方式，列明得扣除項目，並於第10款規定「其他經財政部核
12 准之項目」，核係法律就得列為稅基減除項目之租稅要件，
13 授權主管機關即財政部在該條上開第2至8款之項目外，補充
14 明定為核准減除之項目，俾使未分配盈餘之計算臻於公平合
15 理。是以，依行為時所得稅法第66條之9第2項規定之明白文
16 義，若非屬第2至第8款列舉之減除項目，且非屬第10款經財
17 政部依授權規定核准者，即不得列為計算未分配盈餘之減除
18 項目。

19 2、財政部系爭3則函令之內容，分別針對「未按持股比例認購
20 被投資公司增資發行新股，致投資比例發生變動，使股權淨
21 值發生減少數」（99年10月4日函、106年11月22日令）、
22 「子公司買賣其投資事業之股權，致投資事業股權價格與帳
23 面價值所生差額數」（104年1月6日函）為規範對象，並訂
24 明「依序先沖抵以前年度保留盈餘」之減除條件，其沖抵順
25 序為：(1)以資本公積沖抵(係指沖抵同一筆長期投資、同種
26 類交易或全部長期投資所產生之資本公積)；(2)以保留盈餘
27 沖抵(係指先沖抵86年度以前保留盈餘或87年度及以後年度
28 之保留盈餘)；(3)以稅後盈餘沖抵(係指沖抵交易上年度及
29 當年度稅後盈餘)。簡言之，應先沖抵資本公積及前期累積
30 之保留盈餘，如仍有不足，始得就該不足數，依行為時所得
31 稅法第66條之9第2項第10款「其他經財政部核准之項目」，

01 以稅後盈餘沖抵而列為未分配盈餘之減除項目。依此論述可
02 知，財政部系爭3則函令之適用，須具備2要件：(一)符合因股
03 權投資所生股權淨額減少等規範項目。(二)適用「依序先沖抵
04 以前年度保留盈餘」之沖抵順序後，仍有沖抵不足情形。

05 3、財政部系爭3則函令係財稅中央主管機關即財政部依行為時
06 所得稅法第66條之9第2項第10款之授權，對於特定交易項目
07 之損益，補充明定為核准之未分配盈餘「得減除項目」，核
08 其授權之目的、內容及範圍符合授權明確性原則，自無違法
09 法律保留原則。再者，對未分配盈餘加徵營利事業所得稅，既
10 係基於督促企業將盈餘分配予資本主之目的，則只有當期稅
11 後盈餘處於可分配而不分配之情況時，方得計入課稅基礎。
12 是依行為時所得稅法第66條之9第2項前段規定，經損益表
13 (以財務會計為基礎)所算得之「當期稅後盈餘」金額，如有
14 「當期實際發生損失但未經減除」之情事，以致存在高估盈
15 餘(「虛盈實虧」或「實際盈餘數額低於認定盈餘數額」)之
16 現象時，始具有應予減除，不予計入未分配盈餘課稅基礎之
17 正當性；反之，倘無「有當期實際損失發生但未經減除」之
18 情事存在，只是基於會計保守性原則之要求所考量之估計損
19 失(實際上尚未產生)，而從財務會計之角度認為既存之當
20 期盈餘「不能」分配者，若有前期保留盈餘(財富存量)存在
21 為填補時，此等屬於財務會計盈餘保守性之考量因素所造成
22 之盈餘分配限制，即應解消，該當期稅後盈餘恢復於可供分
23 配之狀態，稅法上亦無「再自當期稅後盈餘減除」之正當性
24 (最高行政法院107年度判字第426號判決意旨參照)。

25 4、財政部系爭3則函令均係針對「投資股權淨值發生減少」所
26 為之規範，而「投資股權淨值之變動」實係來自於「權益變
27 動表」，非屬損益表事項；且該變動屬預估數並非實際發生
28 (尚未退出投資)，自不符合「當期實際發生損失」。又此種
29 僅基於財務會計保守性之考量所認定之損失，不存在高估盈
30 餘之情形，於前期保留盈餘(財富存量)尚存在而足以填補
31 時，稅法上之評價規範顯然為「仍有分配當期稅後盈餘予資

01 本主之必要」，不分配即須加徵未分配盈餘稅。是以，財政
02 部系爭3則函令關於「依序先沖抵以前年度保留盈餘」之要件，
03 要求此等股權淨值之減損要在沖抵前期保留盈餘後，仍有
04 不足時，方得基於保守性原則於「當期稅後盈餘」項下減
05 除，據以計算未分配盈餘稅，其扣抵順序即有其實質正當
06 性，並無增加法律所無之租稅義務，亦無重複課稅之問題。
07 原告主張財政部系爭3則函令關於「依序先沖抵以前年度保
08 留盈餘」之要件，有違反租稅法律主義、抵觸經濟部109年1
09 月9日函應於同一會計年度扣減之意旨及「非當年度」盈餘
10 沖抵投資股權淨值減少數，卻無相對應之退稅措施等情形之
11 違法，並無可採。

12 5、原告雖主張財政部系爭3則函令關於「依序先沖抵以前年度
13 保留盈餘」之意旨，違反平等原則云云。惟查，行為時所得
14 稅法第66條之9第2項第2至8款(第1款及第9款已刪除)規定之
15 減除項目，主要分為兩類：一為該盈餘是否因彌補以往年度
16 或次一年度虧損(第2款規定)或因在盈餘產生後之隔年度
17 年末已支用(第3、6款規定)而不復存在；一為盈餘雖然存
18 在，但依稅法以外之法規範規定，無法分配予股東者(第
19 4、5、7、8款規定)。而財政部系爭3則函令規範對象之
20 「所投資之股權淨值減少」，實屬預估之損失，無須實際以
21 當期盈餘填補，不具備上開兩類盈餘減除項目之特性(不存
22 在或依法受限制)，性質上尚有不同，依「等則等之，不等
23 則不等之」之平等原則真義，自得與列舉之第2至第8款事由
24 為不同之規範，增加「依序先沖抵以前年度保留盈餘」為要
25 件。至於先沖抵以前年度之保留盈餘，係因所得稅法對企業
26 發生新損失，而須動用盈餘為填補時，在「已課徵過未分配
27 盈餘」之舊有盈餘(財富存量)仍然足夠之情況下，仍認為
28 當期保留盈餘(財富流量)應予分配，是依該規定先沖抵以
29 前年度保留盈餘，仍有不足時，方可沖抵當期末分配盈餘，
30 與以前期損益項目發生「錯誤」為前提之前期損益調整，係
31 調整當年度期初保留盈餘(列報於權益變動表)之情形，並不

01 相同，原告執此兩者比較並據以爭執，實有誤解。原告關於
02 上開規範意旨違反憲法第7條、納保法第5條及行政程序法第
03 6條平等原則、違反營利事業所得稅查核準則第111條規定之
04 主張，均無可採。

05 6、依上所述，財政部系爭3則函令關於「依序先沖抵以前年度
06 保留盈餘」之意旨，係財政部經法律授權所制定規範之要件，
07 就立法論，並無授權欠缺或不明確情形，具有法規範之
08 正當性，被告自應遵照適用。縱認係屬解釋性行政規則之性
09 質，依上述同一之說明，就解釋論，符合行為時所得稅法第
10 66條之9第2項第10款之法律本旨，並無增加法律所無之限
11 制，仍具有規範之正當性，被告亦得援引適用之。

12 (四)被告否准原告列報如附表所示項目，核定原告106年度未分
13 配盈餘部分之「項次14：其他經財政部核准之項目」0元及
14 未分配盈餘590,154,092元，尚無違誤：

15 1、原告106年度未分配盈餘申報，列報「會計師查核簽證當年
16 度財務報表所載之稅後純益」1,747,027,986元，依序減除
17 「已由當年度盈餘分配之股利或盈餘」996,222,897元、
18 「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
19 公積」160,650,997元及「其他經財政部核准之項目」74,48
20 8,242元，合計當年度依所得稅法第66條之9第2項規定計算
21 之未分配盈餘為515,665,850元，有前述未分配盈餘申報書
22 可查。原告並與子公司永豐餘消費品實業(股)公司，合併
23 申報未分配盈餘合計數515,665,850元，應加徵合併申報未
24 分配盈餘稅額51,566,585元(515,665,850元x10%)，於107
25 年度合併結算申報應退稅額抵繳金額1,288,994元，自行繳
26 納50,277,591元(51,566,585元-1,288,994元)，有前述10
27 6年度合併申報未分配盈餘總表(原處分卷第8頁)可證。茲
28 就原告申報如附表所示編號A、B、C交易調整項目為「其他
29 經財政部核准之項目」74,488,242元，分別詳述如下。

30 2、附表編號B部分：

01 此交易調整項目，係因原告之關聯企業元太科技工業股份有
02 限公司（下稱元太公司）買賣子公司股權，致投資股權淨值
03 減少，按持股比例計算為40,198,944元等情，有原告112年5
04 月23日復查補充說明書（原處分卷第146-147頁）、元太公
05 司及其子公司合併權益變動表及106年度保留盈餘減項說明
06 （原處分卷第136-140頁）可證，足認符合財政部104年1月6日
07 函規範對象之第1要件，惟仍須符合「依序先沖抵以前年度
08 保留盈餘」之第2要件，亦即須有不足沖抵之情形，始得列
09 為106年度未分配盈餘之減除項目。然查，原告87至98年度
10 尚有累積保留盈餘180,107,153元，99年至105年度止亦有累
11 積保留盈餘達4,935,840,496元（即106年度期初未分配盈
12 餘），有106年度盈餘分配表或盈虧撥補表及資產負債表（原
13 處分卷第44-46頁）可參。是以，附表編號B部分之淨值減少
14 金額，經依序先抵沖前期累積之保留盈餘，金額相差甚鉅，
15 顯無不足沖抵之情形，不符合上述第2要件。是以，被告否
16 准原告將此部分列報106年度未分配盈餘之減除項目，尚無
17 違誤。

18 3、附表編號C部分：

19 此交易調整項目，包括原告100%投資之永豐餘全球公司、
20 永豐餘國際公司未按持股比例認購被投資公司之現金增資致
21 股權淨值減少，及買賣被投資公司股權致投資股權淨值減少
22 等類型，共計34,254,266元，有前述原告112年5月23日復查
23 補充說明書及其被投資公司之股東權益變動表及保留盈餘調
24 整數計算底稿（原處分卷第146、118-130頁）為證。前者交
25 易調整事項之淨值減少金額，屬財政部104年1月6日函之規
26 範項目，後者則屬財政部99年10月4日函及106年11月22日令
27 之規範項目，足認符合上開函令規範對象之第1要件。然此
28 部分之淨值減少金額，經依序先抵沖前期累積之保留盈餘
29 （即前述87至98年度之累積保留盈餘180,107,153元、99年
30 至105年度止之累積保留盈餘達4,935,840,496元），相差懸
31 殊，顯然亦無不足沖抵之情形，不符合上述第2要件。是

01 以，被告否准此部分作為106年度未分配盈餘減除項目之列
02 報，亦無違誤。

03 4、附表編號A部分：

04 (1)關於退休金精算損失查核之差異數，並不在財政部系爭3則
05 函令之核准項目範圍內，復查無財政部發布將此項目列為核
06 准減除項目之函令或相關規定，性質上顯非行為時所得稅法
07 第66條之9第2項第10款規定之「其他經財政部核准之項
08 目」。是以，原告將附表編號A部分之關聯企業元太公司105
09 年度退休金精算損失查核之差異數，按持股比例計算35,032
10 元，列報為「項次14：其他經財政部核准之項目」，於法無
11 據。再者，退休金精算損失，並非行為時所得稅法第66條之
12 9第2項第2至8款之列舉項目，亦無從依列舉條款列入未分配
13 盈餘之減除項目。是以，被告否准此部分作為106年度未分
14 配盈餘減除項目之列報，並無違誤。

15 (2)按財政部103年12月18日令：「一、自102會計年度起，營利
16 事業依證券交易法第14條第2項授權訂定『證券發行人財務
17 報告編製準則』或依金融監督管理委員會有關編製財務報告
18 相關法令規定，採用經該會認可之國際財務報導準則、國際
19 會計準則、解釋及解釋公告（以下簡稱國際財務報導準則）
20 編製財務報告者，其依所得稅法第66條之9第2項規定計算之
21 未分配盈餘，應以當年度依該等法令規定處理之本期稅後淨
22 利及由其他綜合損益項目轉入當年度未分配盈餘之數額，減
23 除同條項各款後之餘額計算之……。」參對嗣後修法之107
24 年2月7日修正所得稅法第66條之9立法理由：「三、鑑於營
25 利事業於採用國際財務報導準則前，應以商業會計法規定編
26 製損益表之稅後純益做為未分配盈餘計算基礎，採用國際財
27 務報導準則以後，營利事業應編製綜合損益表，該表包括
28 『本期稅後淨利』及『其他綜合損益』兩部分，『其他綜合
29 損益』係資產負債表之其他權益項目，非屬當年度可分配盈
30 餘之範圍，俟計入『本期稅後淨利』時（如備供出售金融資
31 產未實現評價損益，俟處分該資產時計入損益）列為當年度

01 未分配盈餘；惟部分『其他綜合損益』項目（如確定福利計
02 算之再衡量數等）嗣後未計入『本期稅後淨利』，而直接轉
03 列『保留盈餘』，考量該等項目亦屬當年度可分配盈餘之範
04 圍，財政部103年12月18日令……規定，自102年度起營利事
05 業依證券交易法或金融監督管理委員會有關編製財務報告相
06 關法令採用國際財務報導準則編製財務報告者……其當年度
07 未分配盈餘應以本期稅後淨利及由其他綜合損益項目轉入當
08 年度未分配盈餘之數額為準，爰修正第2項……」等語，核
09 係將財政部103年12月18日令之意旨，修法使之明文化。是
10 以，依符合行為時所得稅法第66條之9第2項本文前段規定本
11 旨之財政部103年12月18日令之解釋意旨，足認確定福利計
12 算之再衡量數（含員工退休金精算損益查核之差異數），性
13 質上屬於「其他綜合損益」項目，在稅務會計上得重分類計
14 入「本期稅後淨利」再轉列為當年度未分配盈餘、或重分類
15 未計入「本期稅後淨利」而直接轉列保留盈餘。故此項差異
16 數額之調整，將影響未分配盈餘之計算結果，惟須透過損益
17 之調整更正手續，不能逕予適用行為時所得稅法第66條之9
18 第2項各款規定列為未分配盈餘之減除項目。

- 19 (3)次按所得稅為週期稅制，其實現時點應有客觀標準，不容納
20 稅義務人自行設定調整。又未分配盈餘申報係採年度制，乃
21 就「當年度」之稅後純益，扣除「當年度」依規定可減除之
22 金額，以正確計算當年度未分配盈餘之數額（最高行政法院
23 104年度判字第720號判決、106年度判字第472號判決、107
24 年度判字第680號判決意旨）。參照2013年開始適用之國際
25 會計準則第19號（IAS19）「員工福利」第122段規定「認列
26 於其他綜合損益之淨確定福利負債（資產）再衡量數（含精算
27 損益及扣除利息後之計畫資產報酬）不得於後續期間重分類
28 至損益。惟企業得將該等認列於其他綜合損益之金額於權益
29 內移轉。」{依證券交易法第14條第2項規定訂定證券發行人
30 財務報告編製準則（採國際財務報導準則版本）第12條第4
31 項第11款第2目亦有後續不得重分類至損益項目之類似規定}

01 及財政部103年12月18日令意旨，足認此部分退休金精算損
02 失為「其他綜合損益」項目，雖得重分類轉列未分配盈餘之
03 數額，惟僅限轉列於退休金精算損失之當年度。經查，依原
04 告112年5月23日「106年未分配盈餘加徵營利事業所得稅復
05 查補充說明」載明：「(二)精算損失……係原告原取得105
06 年被投資公司元太公司之退休金精算損益查核數為9,062,87
07 9元……故原告依其對元太公司直接與間接持股比例於106年
08 第1季調整認列35,032元」等語（原處分卷第146頁），起訴
09 狀亦有相同內容之陳述（本院卷第13頁），可知此部分退休
10 金精算損失屬於105年度，原告按直接及間接持股比例計算
11 後之調整數，依前述規定及說明，自應於交易發生年度(105
12 年)，由其他綜合損益項目(確定福利計算之再衡量數)轉入
13 當年度(105年)之未分配盈餘，如當年度涉有計算錯誤之
14 情事，即應回歸該年度重新核算，以正確計算「當年度」未
15 分配盈餘加徵10%之金額，始為正確作法，而非於發現錯誤
16 年度(106年)補列差額請求扣減。是以，原告主張此部分退
17 休金精算損失縱認不能依行為時所得稅法第66條之9第2項各
18 款規定列報減除項目，亦可計入106年度未分配盈餘申報直
19 接扣減云云，亦無可採。

20 5、依上述說明，附表編號A、B、C之調整事項，均不符合財政
21 部系爭3則函令之要件，不能依行為時所得稅法第66條之9第
22 2項第10款「其他經財政部核准之項目」列為當期末分配盈
23 餘之減除項目。附表編號A之調整事項，雖得依其他綜合損
24 益項目轉計入損失當年度(105年)之未分配盈餘數額，但
25 不能轉入原告主張之106年度。被告否准原告106年度未分配
26 盈餘「項次14：其他經財政部核准之項目」之申報核定為0
27 元，並核定未分配盈餘應為590,154,092元，尚無違誤。

28 (五)綜上所述，原告之主張，均無可採。原處分(含復查決定)
29 並無違誤，訴願決定遞予維持，亦無不合，原告訴請撤銷，
30 為無理由，應予駁回。又本件判決基礎已經明確，兩造其餘

01 攻擊防禦方法及訴訟資料經本院斟酌後，認與判決結果不生
02 影響，無一一論述的必要，一併說明。

03 六、結論：原告之訴無理由。

04 中 華 民 國 113 年 9 月 4 日

05 審判長法官 李 協 明

06 法官 邱 政 強

07 法官 孫 奇 芳

08 一、上為正本係照原本作成。

09 二、如不服本判決，應於送達後20日內，向本院高等行政訴訟庭
10 提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內
11 補提理由書；如於本判決宣示或公告後送達前提起上訴者，
12 應於判決送達後20日內補提上訴理由書（均須按他造人數附
13 繕本）。

14 三、上訴未表明上訴理由且未於前述20日內補提上訴理由書者，
15 逕以裁定駁回。

16 四、上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書（行政訴訟
17 法第49條之1第1項第3款）。但符合下列情形者，得例外不
18 委任律師為訴訟代理人（同條第3項、第4項）。
19

得不委任律師為 訴訟代理人之情形	所需要件
(一)符合右列情形之一者， 得不委任律師為訴訟代理人	1. 上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備法官、檢察官、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，上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備會計師資格者。 3. 專利行政事件，上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備專利師資格或依法得為專利代理人者。
(二)非律師具有	1. 上訴人之配偶、三親等內之血親、二親等內

01

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	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(一)、(二)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(二)所示關係之釋明文書影本及委任書。	

02

中 華 民 國 113 年 9 月 4 日

03

書記官 祝 語 萱

04

112年度訴字第461號附表	
編號	交易調整項目
A	原告之關聯企業元太公司105年度退休金精算損失原查核數9,062,879元，於106年間取得元太公司財務報告，發現實際精算損失9,285,783元，差異數222,904元，依原告及其投資公司之直接與間接持股比例，調減106年度保留盈餘35,032元。
B	原告之關聯企業元太公司106年度買賣其子公司股權，因實際取得股權價格與帳面價值差異，投資股權淨值減少255,600,846元，依原告及其投資公司之直接與間接持股比例，調減保留盈餘40,198,944元。
C	原告以100%投資之永豐餘全球公司及永豐餘國際公司之子公司，因下列投資股權淨值減少，而調減106年度保留盈餘： (1)原告100%投資之永豐餘全球公司及永豐餘國際公司皆持有Jupiter(BVI)股權各38.4477%，因Jupiter(BVI)之子公司於106年間買賣InnovativPackaging.Worldwide, LLC股權，

致Jupiter(BVI)106年度保留盈餘減少美金788,986元，永豐餘全球公司及永豐餘國際公司依持股比例，分別調減保留盈餘美金303,347元(美金788,986元x38.4477%)。

(2)永豐餘全球公司100%投資YFYRFID公司，因YFYRFID公司100%投資之子公司永道揚州公司於106年現金增資時，引進外部投資人香港允盛有限公司資金，致YFYRFID公司持股比例降為94.9992%，並認列沖減保留盈餘美金502,526元，永豐餘全球公司乃調減保留盈餘美金502,526元；又因投資成本人民幣與美元之匯差，而調減保留盈餘美金41,797.06元。

(3)以上換算新臺幣合計：34,254,266元[(美金303,347元+美金303,347元+美金502,526元+美金41,797.06元)x29.76]。

A、B、C合計數35,032元+40,198,944元+34,254,266元=74,488,242元