

最 高 行 政 法 院 判 決

111年度上字第398號

上 訴 人 玉山金融控股股份有限公司

代 表 人 黃永仁

訴訟代理人 王健安 律師

高羅亘 律師

林秉衡 律師

被 上 訴 人 財政部臺北國稅局

代 表 人 宋秀玲

上列當事人間營利事業所得稅事件，上訴人對於中華民國111年4月7日臺北高等行政法院109年度訴字第669號判決，提起上訴，本院判決如下：

主 文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理 由

一、上訴人採連結稅制，併同其子公司〔玉山商業銀行股份有限公司（下稱玉山銀行）、玉山綜合證券股份有限公司（下稱玉山證券）、玉山創業投資股份有限公司（下稱玉山創投）、玉山保險經紀人股份有限公司（下稱玉山保經）〕合併辦理102年度營利事業所得稅結算申報（下稱102年度營所稅合併申報），於103年5月30日完成申報，經被上訴人於106年6月16日核定應納稅款新臺幣（下同）13,516,881元，上訴人於106年9月15日繳清稅款。嗣於107年2月23日（被上訴人收文日）具文更正102年度營所稅合併申報案，申請追認其合併結算申報子公司原以非屬經營本業或附屬業務之損失而自行剔除之薪資支出，並退還溢繳稅款。經被上訴人以109年1月15日財北國稅審一字第1090002309號函（下稱原處

01 分) 否准其申請，上訴人不服，提起訴願經決定駁回後，提
02 起行政訴訟，並聲明：1.訴願決定、原處分均撤銷。2.被上
03 訴人應依上訴人107年2月21日之申請作成退還溢繳稅款共3
04 9,741,441元之行政處分。案經臺北高等行政法院（下稱原
05 審）109年度訴字第669號判決（下稱原判決）駁回後，遂提
06 起本件上訴，並聲明：原判決廢棄；訴願決定及原處分均撤
07 銷，被上訴人應作成退還溢繳稅款共39,741,441元予上訴人
08 之行政處分。或發回原審更為適法之審理。

09 二、上訴人起訴主張、被上訴人於原審之答辯及聲明，均引用原
10 判決所載。

11 三、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：

12 (一)上訴人102年度採連結稅制，併同其子公司合併辦理營利事
13 業所得稅結算申報，於103年5月30日完成申報，經被上訴人
14 於106年6月16日核定應納稅款13,516,881元，上訴人於106
15 年9月15日繳清稅款，並未申請復查，全案於同年10月16日
16 確定，又上訴人自行剔除從屬公司認列上訴人分配予從屬公
17 司員工紅利，作為從屬公司薪資費用233,773,184元（229,0
18 77,529+3,991,307+352,174+352,174），係經會計師查核報
19 告記載非屬經營本業及附屬業務之損失而予以調整減除，亦
20 有上訴人各子公司薪資費用會計師簽證內容影本附卷足憑
21 （見原處分卷第18至21頁），亦為上訴人所不爭，均堪認屬
22 實。

23 (二)依上訴人所提供102年公司章程第36條規定：「本公司每年
24 度決算如有盈餘，於依法完納一切稅捐後，應先彌補以往年
25 度虧損，再依法提列法定盈餘公積，必要時得酌提或迴轉特
26 別盈餘公積，如尚有餘額，連同以前年度保留盈餘作為可供
27 分配盈餘，並得視需要酌予保留，由董事會擬具議案，依下
28 列百分比分配並提經股東會決議之：一、股東紅利96%。
29 二、董事酬勞1%。三、員工紅利3%。……。」及玉山金控員
30 工紅利發放處理要點規定：「本公司每年度決算如有盈餘，
31 於依法完納一切稅捐後，應先彌補以往年度虧損，再依法提

01 列法定盈餘公積，必要時得酌提特別盈餘公積，如尚有餘
02 額，連同以前年度保留盈餘，依下列百分比分配之：……惟
03 本公司股東會得視實際需要，決議保留全部或部分盈餘不予
04 分配。」（見原審卷第178至179頁、第181頁）由上開規定亦
05 可知，上訴人所發放之員工紅利，係當年度決算有盈餘之情
06 況下，於完納一切稅捐，並彌補以往年度虧損後有餘額，再
07 依法提列法定盈餘公積，必要時得酌提特別盈餘公積，如尚
08 有餘額，由董事會提分配案，經由股東大會決議後才可以分
09 配。且股東會得視實際需要，決議保留全部或部分盈餘不予
10 分配。是如上訴人當年度並無盈餘，或有盈餘但股東大會決
11 議不分配的情況，即不配發員工紅利，與所得稅法第32條第
12 1款「公司、合作社職工之薪資，經預先決定或約定執行業
13 務之股東、董事、監察人之薪資，經組織章程規定或股東大
14 會或社員大會預先議決，不論營業盈虧必須支付者」之規定
15 並不相符。

16 (三)本件既係上訴人於102年度分配盈餘紅利予子公司（玉山銀
17 行、玉山證券、玉山創投、玉山保經）之員工，則上訴人所
18 為乃是於營業產生盈餘結果，始分配盈餘予子公司員工，若
19 係營業產生虧損結果，則無給付盈餘之可言，並不合致所得
20 稅法第32條所定之薪資費用列支要件，是被上訴人依其申報
21 並核定上訴人102年度營所稅應納稅款13,516,881元，並無
22 不合。

23 (四)又財政部96年9月11日台財稅字第09604531390號令（下稱財
24 政部96年9月11日令釋）放寬所得稅法第32條之限制，允許
25 符合一定條件之員工分紅（將盈餘按固定比例或裁量比例分
26 配予員工），可得認列為薪資費用，惟僅限於公司分配盈餘
27 予「自己公司之員工」，始有適用，若係公司分配盈餘予從
28 屬公司員工，則依所得稅法第38條規定，非屬經營本業或附
29 屬業務之費損，不得列報為費用；另財政部97年9月10日台
30 財稅字第09704543830號令（下稱財政部97年9月10日令釋）

，則係就公司之股東以其持有公司股份辦理信託，所產生之孳息轉讓予公司員工，因公司未實際支付員工之薪資，依所得稅法第32條規定，不得列報為費用所為釋示。本件上訴人於102年度分配盈餘紅利予子公司（玉山銀行、玉山證券、玉山創投、玉山保經）之員工，並不符合所得稅法第32條所定之薪資費用列支要件，已如前述，亦與上開財政部96年9月11日令釋、97年9月10日令釋得適用之情形有別。

(五)至於財政部107年12月28日台財稅字第10701031420號令（下稱財政部107年12月28日令釋）放寬公司為獎勵及酬勞從屬公司員工，依公司法、證券交易法或金融控股公司法規定，以員工酬勞入股、發行員工認股權憑證、現金增資保留部分股份供員工認購、買回庫藏股轉讓予員工或發行限制員工權利新股等方式，獎酬其從屬公司員工者，該從屬公司依財務會計規定，衡量自其員工取得勞務並於既得期間內認列之費用，於申報營利事業所得稅時，得列報為從屬公司之薪資支出。核屬稅捐稽徵法第1條之1第1項所稱財政部所發布對納稅義務人有利之解釋函令，依同條項但書規定，僅適用於尚未核課確定之案件，即該令釋於107年12月28日公布生效時仍在復查、訴願及行政訴訟中，尚未核課確定之案件，始有適用。上訴人102年度營所稅合併申報案業於106年10月確定，依稅捐稽徵法第1條之1規定，自無財政部107年12月28日令釋之適用。

(六)上訴人102年度營所稅合併申報，被上訴人依其申報並核定上訴人102年度營所稅應納稅款13,516,881元，並無適用法令、認定事實、計算或其他原因之錯誤，致溢繳稅款之情事。被上訴人以原處分否准上訴人退稅之申請，於法並無違誤，訴願決定予以維持，核無不合，乃判決駁回上訴人之訴。

四、本院經核原判決駁回上訴人在原審之訴之結論，並無違誤。茲就上訴意旨補充論斷如下：

(一)按修正前稅捐稽徵法第28條第1項、第2項規定：「納稅義務人自行適用法令錯誤或計算錯誤溢繳之稅款，得自繳納之日起5年內提出具體證明，申請退還；屆期未申請者，不得再行申請。」「納稅義務人因稅捐稽徵機關適用法令錯誤、計算錯誤或其他可歸責於政府機關之錯誤，致溢繳稅款者，稅捐稽徵機關應自知有錯誤原因之日起2年內查明退還，其退還之稅款不以5年內溢繳者為限。」110年12月17日修正稅捐稽徵法第28條第1項、第5項規定：「因適用法令、認定事實、計算或其他原因之錯誤，致溢繳稅款者，納稅義務人得自繳納之日起10年內提出具體證明，申請退還；屆期未申請者，不得再行申請。但因可歸責於政府機關之錯誤，致溢繳稅款者，其退稅請求權自繳納之日起15年間不行使而消滅。」「中華民國110年11月30日修正之本條文施行時，因修正施行前第1項事由致溢繳稅款，尚未逾5年之申請退還期間者，適用修正施行後之第1項本文規定；因修正施行前第2項事由致溢繳稅款者，應自修正施行之日起15年內申請退還。」又關於課予義務訴訟事件，行政法院係針對「法院裁判時原告之請求權是否成立、行政機關有無行為義務」之爭議，依法作成判斷。其判斷基準時點，與行政法院對行政機關所作行政處分違法性審查之撤銷訴訟不同，除法律另有規定外，不得僅以作成處分時之事實及法律狀態為準，事實審法院言詞辯論程序終結時之事實狀態的變更，以及法律審法院裁判時之法律狀態的變更，均應綜合加以考量，以為判斷。裁判基準時決定後，將在此基準時點以前所發生之事實及法律狀態的變化納入考慮範圍，解釋個案應適用之實體法規定及法律適用原則以為法律適用作成裁判（本院109年度大字第3號裁定意旨參照）。而無論依修正前稅捐稽徵法第28條第1項、第2項及修正後同條第1項規定之退稅請求，解釋上均包含稅捐稽徵機關適用法令錯誤，及因事實認定錯誤所致適用法令錯誤，致溢繳稅款之情形。又因稅捐債務係於稅捐要件合致時即已發生，故不論該稅捐債務係由納稅義務人

01 自行報繳或由稅捐稽徵機關作成核課處分者，原則上均應為
02 稅捐要件合致時即所謂「行為時」作為判斷稅捐稽徵機關認
03 定事實及法令適用有無錯誤之基準時點。

04 (二)行為時所得稅法第24條第1項前段規定：「營利事業所得之
05 計算，以其本年度收入總額減除各項成本費用、損失及稅捐
06 後之純益額為所得額。」(107年2月7日修正公布時未修正本
07 項)又同法第32條規定：「營利事業職工之薪資，合於下列
08 規定者，得以費用或損失列支：一、公司、合作社職工之薪
09 資，經預先決定或約定執行業務之股東、董事、監察人之薪
10 資，經組織章程規定或股東大會或社員大會預先議決，不論
11 營業盈虧必須支付者。二、合夥及獨資組織之職工薪資，執
12 行業務之合夥人及資本主之薪資，不論營業盈虧必須支付，
13 且不超過同業通常水準者。」行為時營利事業所得稅查核準
14 則（下稱查核準則）第63條第1項：「未實現之費用及損
15 失，除第50條之存貨跌價損失，第71條第8款之職工退休金
16 準備、職工退休基金或勞工退休準備金，第94條之備抵呆
17 帳，及其他法律另有規定或經財政部專案核准者外，不予認
18 定。」行為時查核準則第71條第2款規定：「公司、合作社
19 職工之薪資，經事先決定或約定，執行業務之股東、董事、
20 監察人之薪資，經組織章程規定或股東大會或社員大會預先
21 議決，不論盈虧必須支付者，准予核實認列。」可知，本於
22 收入與成本費用配合原則，所得稅法上關於營利事業所得之
23 計算，其中就營業費用支出之認列，除法律有特別規定外，
24 應以已實現且屬合理必要者為限。就營利事業職工薪資支出
25 之認列而言，除須符合所得稅法第32條規定，即必須經預先
26 決定或約定，並且不論營業盈虧均必須支付者外，尚須該費
27 用屬已實現（法律有特別規定者除外）且屬合理必要者，始
28 能列報為薪資費用，而於稅法上列為其課稅所得之減項。

29 (三)金融控股公司法第49條規定：「金融控股公司持有本國子公
30 司股份，達已發行股份總數百分之90者，得自其持有期間在
31 1個課稅年度內滿12個月之年度起，選擇以金融控股公司為

納稅義務人，依所得稅法相關規定合併辦理營利事業所得稅
結算申報及未分配盈餘加徵百分之10營利事業所得稅申
報……。」又財政部本於中央主管機關職權，為執行上述法
律之必要，以92年2月12日台財稅字第0910458039號函訂定
「營利事業依金融控股公司法第49條及企業併購法第40條規
定合併辦理營利事業所得稅申報處理原則」（下稱處理原
則）。處理原則第1點、六：「合併結算申報課稅所得額及
應納稅額之計算規定：(一)各公司依所得稅法第24條規定計算
之所得額，扣除依法律規定減免所得稅之所得額及合於所得
稅法第39條但書規定之個別營業虧損後之餘額，為各公司課
稅所得額。(二)各公司課稅所得額之合計數，為合併結算申報
所得額。(三)合併結算申報所得額，扣除合於所得稅法第39條
但書規定之合併營業虧損後之餘額，為合併結算申報課稅所
得額。(四)合併結算申報課稅所得額，依規定稅率計算之應納
稅額，為合併結算申報應納稅額。」可知，金融控股公司依
法採連結稅制報稅時，母子公司需先各自計算盈虧後，最後
再加總各公司課稅所得之合計數，為連結稅制合併申報之所
得額，再扣除合於所得稅法第39條但書規定之合併營業虧損
後之餘額，作為合併結算申報課稅所得額繳稅。集團企業下
之母子公司，無論財務會計上是否編製合併財務報表，甚至
稅務上是否採行連結稅制合併申報營利事業所得稅，因各該
公司仍具有獨立之法人人格並應單獨設立帳簿，關於各別營
利事業個體，其稅務申報仍應依相關規定辦理。

(四)經查，上訴人採連結稅制，併同其子公司（玉山銀行、玉山
證券、玉山創投、玉山保經）合併辦理102年度營所稅合併
申報，於103年5月30日完成申報，經被上訴人於106年6月16
日核定應納稅款13,516,881元，上訴人未申請復查，並於10
6年9月15日繳清稅款，全案於106年10月16日確定。上訴人
嗣於107年2月23日（被上訴人收文日）具文更正102年度營
所稅合併申報案，申請追認其合併結算申報子公司原以非屬
經營本業或附屬業務之損失而自行剔除之薪資支出，並退還

01 溢繳稅款，經被上訴人以原處分否准其申請。又上訴人自行
02 剔除前揭玉山銀行、玉山證券、玉山創投、玉山保經等子公
03 司認列上訴人分配予該子公司員工紅利，作為子公司薪資費
04 用233,773,184元（229,077,529+3,991,307+352,174+352,1
05 74），係經會計師查核報告記載非屬經營本業及附屬業務之
06 損失而予以調整減除等情，為原審依調查證據之辯論結果所
07 確定之事實，核與卷內證據相符。原判決據以論明依上訴人
08 所提供102年公司章程第36條規定及玉山金控員工紅利發放
09 處理要點規定，上訴人所發放之員工紅利，係當年度決算有
10 盈餘之情況下，於完納一切稅捐，並彌補以往年度虧損後有
11 餘額，再依法提列法定盈餘公積，必要時得酌提特別盈餘公
12 積，如尚有餘額，由董事會提分配案，經由股東大會決議後
13 才可分配。且股東會得視實際需要，決議保留全部或部分盈
14 餘不予分配。是如上訴人當年度並無盈餘，或有盈餘但股東
15 大會決議不分配的情況，即不配發員工紅利，與所得稅法第
16 32條第1款「公司、合作社職工之薪資，經預先決定或約定
17 執行業務之股東、董事、監察人之薪資，經組織章程規定或
18 股東大會或社員大會預先議決，不論營業盈虧必須支付者」
19 之規定並不相符，被上訴人所為否准上訴人申請退還溢繳稅
20 款之原處分，於法無違而予以維持之結論，經核尚無違誤。

21 (五)次按本於收入與成本費用配合原則，所得稅法上關於營利事
22 業職工薪資支出之認列而言，除須符合所得稅法第32條規
23 定，即必須經預先決定或約定，並且不論營業盈虧均必須支
24 付者外，尚須該費用屬已實現（法律有特別規定者除外）且
25 屬合理必要者，始能列報為薪資費用，而於稅法上列為其課
26 稅所得之減項，此觀上揭行為時所得稅法第24條第1項前
27 段、同法第32條及行為時查核準則第63條第1項、第71條第2
28 款等規定即明。而所謂薪資支出認列之合理必要性，以該營
29 利事業（納稅義務人）有無給付義務為判斷因素之一，合於
30 事物之本質，應屬可採。是以，原判決敘明營利事業職工薪
31 資支出除須符合所得稅法第32條規定，即必須經預先決定或

約定，並且不論營業盈虧均必須支付者外，尚須該薪資支出係納稅義務人本身有給付義務，且由其實際所支付（於權責發生制下，正確用語應係該費用已實現），始能列報為薪資費用，而於稅法上列為其課稅所得之減項等情，論述說理雖未周延而稍嫌簡略，然與上揭行為時所得稅法第24條第1項前段、同法第32條及行為時查核準則第63條第1項、第71條第2款等規範意旨相符，並非增加法律所無限制。上訴意旨主張依所得稅法第32條第1款就營利事業職工薪資列報規定，如符合「經預先決定或約定」、「不論營業盈虧均必須支付」之要件，即生得以費用或損失列支之法律效果，然原判決認尚須該薪資支出係納稅義務人本身有給付義務，且由其實際所支付，始能列報為薪資費用，乃增加法律所無限制，顯有判決不適用法規之違背法令云云，並非可採。

(六)復按憲法第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號解釋理由書參照）。納稅者權利保護法第3條第3項規定：「主管機關所發布之行政規則及解釋函令，僅得解釋法律原意、規範執行法律所必要之技術性、細節性事項，不得增加法律所未明定之納稅義務或減免稅捐。」又稅捐稽徵法第1條之1第1項規定：「財政部依本法或稅法所發布之解釋函令，對於據以申請之案件發生效力。但有利於納稅義務人者，對於尚未核課確定之案件適用之。」同條第2項規定：「財政部發布解釋函令，變更已發布解釋函令之法令見解，如不利於納稅義務人者，自發布日起或財政部指定之將來一定期日起，發生效力；於發布日或財政部指定之將來一定期日前，應核課而未核課之稅捐及未確定案件，不適用該變更後之解釋函令。」所謂尚未核課確定之案件，指該項函釋公布生效時仍在復查、訴願、再訴願及行政訴訟中，尚未

核課確定之案件。又「行政主管機關就行政法規所為之釋示，係闡明法規之原意，固應自法規生效之日起有其適用。惟在後之釋示如與在前之釋示不一致時，在前之釋示並非當然錯誤，於後釋示發布前，依前釋示所為之行政處分已確定者，除前釋示確有違法之情形外，為維持法律秩序之安定，應不受後釋示之影響。……」亦經司法院釋字第287號解釋在案。可知，財政部就行政法規所為釋示而發布之解釋函令，若無變更已發布解釋函令之法令見解之情，則應依司法院釋字第287號解釋意旨，自法規生效之日起有其適用。須屬「變更」已發布解釋函令之法令見解者，始屬上述稅捐稽徵法第1條之1第2項所規範範圍。換言之，上揭稅捐稽徵法第1條之1第2項規定之適用，以財政部發布之解釋函令有「變更」已發布解釋函令之法令見解情事為前提，若無後函令變更前函令情事，即與本條項之規定無涉。又財政部發布解釋函令，「變更」已發布解釋函令之法令見解，如屬「有利」於納稅義務人者，依稅捐稽徵法第1條之1第2項規定之反面解釋，應認亦適用於尚未核課確定之案件。

(七)針對所得稅法第32條規定之營利事業職工薪資支出，得否認列為費用或損失之適用疑義（尤其金融控股公司與其本國子公司依金融控股公司法，選擇以金融控股公司為納稅義務人，依所得稅法相關規定合併辦理營利事業所得稅結算申報時，關於母公司以員工酬勞入股或現金增資保留部分股份供員工認購等方式，獎酬其子公司員工之薪資支出，究能否認列費用？如何認列？上揭規範並未明文，徵納雙方就上揭情形能否認列為薪資費用存有歧異），財政部先後訂頒：

- 1.財政部96年9月11日令釋：「一、自97年1月1日起，公司員工分紅之金額如非由公司本身之股票或其他權益商品價格決定者，公司於申報營利事業所得稅時，得依下列規定以費用列支：(一)員工分紅金額，若係依盈餘之固定比例提列者（例如依盈餘之8%提列），公司應於員工提供勞務之會計期間依所訂定之固定百分比，估計員工分紅可能發放之金額，認

01 列為費用。至次年度股東會決議之金額如有差異，應依會計
02 估計變動處理，列為次年度之損益。……三、公司依公司法
03 第235條第4項規定，分配予從屬公司員工之紅利，依所得稅
04 法第38條規定，不得列報為費用。」

05 2.財政部97年9月10日令釋：「公司之股東以其持有公司股份
06 辦理信託，所產生之孳息轉讓予公司員工，該信託契約之委
07 託人為公司之股東，並非公司，故公司依財團法人中華民國
08 會計研究發展基金會發布財務會計準則公報第39號『股份基
09 礎給付之會計處理準則』及97年1月18日（97）基秘字第021
10 號函規定計算認列之薪資費用，於申報營利事業所得稅時，
11 不得列為費用。」

12 3.因應107年8月1日修正公司法第235條之1規定，擴大員工獎
13 酬工具之發放對象，可包括控制或從屬公司之員工，財政部
14 107年12月28日發布令釋：「一、公司為獎勵及酬勞從屬公
15 司員工，依公司法、證券交易法或金融控股公司法規定，以
16 員工酬勞入股、發行員工認股權憑證、現金增資保留部分股
17 份供員工認購、買回庫藏股轉讓予員工或發行限制員工權利
18 新股等方式，獎酬其從屬公司員工者，該從屬公司依財團法
19 人中華民國會計研究發展基金會97年1月18日（97）基秘字
20 第017號函、國際財務報導準則第2號『股份基礎給付』或企
21 業會計準則公報第23號『股份基礎給付』規定，衡量自其員
22 工取得勞務並於既得期間內認列之費用，於申報營利事業所
23 得稅時，得列報為從屬公司之薪資支出。……」

24 (八)上揭財政部96年9月11日令釋、97年9月10日令釋及107年12
25 月28日令釋，係財政部針對所得稅法第32條規定之營利事業
26 職工薪資支出，得否認列為費用或損失之適用疑義，基於稅
27 捐稽徵中央主管機關之職權，為協助下級機關或屬官統一解
28 釋法令、認定事實，依行政程序法第159條第2項第2款規定
29 訂頒之解釋性行政規則，並未逾越所得稅法等相關規範意
30 旨，亦未增加法律所無之限制，並未違反納稅者權利保護法
31 第3條第3項規定，與租稅法律主義尚無違背。被上訴人於處

理金融控股公司與其本國子公司依所得稅法相關規定合併辦理營利事業所得稅結算申報時，關於母公司以員工酬勞入股或現金增資保留部分股份供員工認購等方式，獎酬其子公司員工之薪資支出，究能否認列費用或如何認列等問題，自得參照適用。查財政部96年9月11日令釋公司依公司法第235條第4項規定，分配予從屬公司員工之紅利，依所得稅法第38條規定，不得列報為費用，惟因應107年8月1日修正公司法第235條之1規定，擴大員工獎酬工具之發放對象，可包括控制或從屬公司之員工，財政部107年12月28日發布令釋放寬公司為獎勵及酬勞從屬公司員工，依公司法、證券交易法或金融控股公司法規定，以員工酬勞入股、發行員工認股權憑證、現金增資保留部分股份供員工認購、買回庫藏股轉讓予員工或發行限制員工權利新股等方式，獎酬其從屬公司員工者，該從屬公司依財務會計規定，衡量自其員工取得勞務並於既得期間內認列之費用，於申報營利事業所得稅時，得列報為從屬公司之薪資支出。可知，財政部107年12月28日令釋係「變更」前揭財政部96年9月11日令釋見解，且屬「有利」於納稅義務人，依上說明，依稅捐稽徵法第1條之1第2項規定之反面解釋，應認亦適用於尚未核課確定之案件。惟原審依調查證據之辯論結果，依法認定上訴人102年度營所稅合併申報案業於106年10月確定，核與卷內證據資料相符。是本件營所稅合併申報案既已於106年10月核課確定，依上說明，自無財政部107年12月28日令釋之適用。原判決就此援用稅捐稽徵法第1條之1第1項但書規定，認財政部107年12月28日令釋乃有利之解釋函令，僅適用於尚未核課確定之案件，本件合併申報案業於106年10月確定，無財政部107年12月28日令釋之適用等情，法律見解固有部分未洽，惟認本件無財政部107年12月28日令釋之適用則無不合，尚不影響判決之結果，仍應予維持。上訴意旨主張依稅捐稽徵法第1條之1第1項但書「有利於納稅義務人者，對於尚未核課確定之案件適用之」規定，是否「有利」，應以「變更已發布

解釋函令」為前提，原判決一方面認本件與財政部96年9月1
1日令釋、97年9月10日令釋有別，無上揭函釋之適用，然另
一方面卻又認財政部107年12月28日令釋屬對納稅義務人
「有利」之解釋函令，依原判決之理由，將使有無財政部10
7年12月28日令釋之適用，作為營利事業職工薪資可否以費
用或損失列支之基礎，原判決顯有適用稅捐稽徵法第1條之1
規定不當，並違反租稅法律主義，消極不適用納稅者權利保
護法第3條規定，亦構成判決理由矛盾等當然違背法令，原
判決顯應予廢棄云云，尚非可採。

五、綜上所述，原判決部分理由雖有未洽，惟駁回上訴人在原審
之訴之結果，尚無違誤，仍應予維持。上訴論旨，仍執前
詞，指摘原判決違背法令，求予廢棄，為無理由，應予駁
回。

六、據上論結，本件上訴為無理由。依行政訴訟法第255條第1
項、第98條第1項前段，判決如主文。

中 華 民 國 111 年 12 月 22 日
最高行政法院第一庭

審判長法官 吳 東 都

法官 洪 慕 芳

法官 王 俊 雄

法官 侯 志 融

法官 許 瑞 助

以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

中 華 民 國 111 年 12 月 22 日

書記官 章 舒 涵