

最 高 行 政 法 院 判 決

114年度上字第422號

上 訴 人 財政部臺北國稅局

代 表 人 李雅晶

訴訟代理人 許榴容

張素媛

被 上 訴 人 中國信託金融控股股份有限公司

代 表 人 顏文隆

訴訟代理人 李益甄 律師

陳以昕 律師

李函穎 律師

上列當事人間營利事業所得稅事件，上訴人對於中華民國114年5月22日臺北高等行政法院112年度訴字第1438號判決，提起上訴，本院判決如下：

主 文

一、上訴駁回。

二、上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理 由

一、被上訴人民國103年度採連結稅制，併同其子公司合併辦理營利事業所得稅結算申報及102年度未分配盈餘結算申報所得稅新臺幣(下同)17,933,174,869元，其中：一、103年度營利事業所得稅部分：(一)被上訴人列報其他收入131,018,578元，其中取得美商大都會保險股份有限公司METLIFE, INC. (下稱美商大都會)賠償款收入77,372,062元，嗣申請更正為0元，經上訴人核認原列報屬其他收入無誤，核定其他收入131,018,578元。(二)子公司中國信託資產管理股份有限公司(下稱中信資產)列報營業收入總額58,906,353元、營業成本0元、出售資產增益2,987,066元及停徵之證券、期貨交易所

01 得2,980,621元，經上訴人分別核定為558,906,353元、497,
02 019,379元、6,445元及70,130元。(三)被上訴人列報合併結算
03 申報課稅所得額17,933,174,869元，經上訴人核定為18,36
04 8,352,578元。二、102年度未分配盈餘部分：(一)子公司中國
05 信託商業銀行股份有限公司(下稱中信商銀)列報「項次12」
06 依其他法律規定，由主管機關命令自當年度盈餘已提列特別
07 盈餘公積或限制分配部分(下稱「項次12」)4,514,551,558
08 元，經上訴人核定為1,117,201,015元。(二)子公司中國信託
09 綜合證券股份有限公司(下稱中信證券)列報「項次12」58,5
10 08,671元，經上訴人核定為32,645,760元。(三)被上訴人列報
11 合併申報未分配盈餘合計數負27,762,347元，上訴人核定為
12 3,395,451,107元，應補稅額339,545,110元(上訴人核定103
13 年度營利事業所得稅部分及102年度未分配盈餘部分，下稱
14 原處分)。被上訴人不服，申請復查結果：一、追減子公司
15 中信資產營業收入總額190,137,873元、追認「第99欄」停
16 徵之證券、期貨交易所得2,268,345元，併同調減營業成本1
17 90,000,000元，併同追減合併結算申報課稅所得額2,406,21
18 8元。二、分別追認子公司中信商銀及中信證券「項次12」
19 3,397,350,543元及25,862,911元，併同追減上訴人合併申
20 報未分配盈餘合計數3,423,213,454元。三、其餘復查駁
21 回。被上訴人對前開復查核定之其他收入77,372,062元部分
22 仍表不服，循序向臺北高等行政法院(下稱原審)提起行政
23 訴訟，聲明：訴願決定及原處分(含復查決定)關於否准更
24 正其他收入77,372,062元為0元之部分均撤銷。經原審112年
25 度訴字第1438號判決(下稱原判決)：「訴願決定及原處分
26 (含復查決定)關於否准更正其他收入77,372,062元為0元
27 之部分均撤銷。」上訴人不服，提起本件上訴，並聲明：原
28 判決廢棄，被上訴人在原審之訴駁回。

29 二、被上訴人起訴主張與上訴人在原審之答辯均引用原判決之記
30 載。

31 三、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：

01 (一)被上訴人與美商大都會簽訂股份買賣合約，由美商大都會將
02 所持有之大都會國際人壽保險股份有限公司（下稱大都會國
03 際）股權，全部出售予被上訴人，雙方約定收購股權之價金
04 為美金1.8億元，於100年11月1日完成交割，被上訴人於同
05 日認列長期股權投資5,430,511,535元；嗣被上訴人於100年
06 11月3日始得知，金融監督管理委員會（下稱金管會）檢查
07 局已於100年4月11日以一般業務檢查報告，通知大都會國際
08 應就少提之責任準備金，儘速補提足額。大都會國際乃進行
09 精算並補提責任準備金96,859,909元，並以100年10月31日
10 為入帳日期。嗣經買賣雙方於103年5月28日達成協議，由美
11 商大都會於103年5月30日給付被上訴人77,372,062元，以解
12 決紛爭。

13 (二)依照被上訴人與美商大都會簽訂之股份買賣合約第9節（Art
14 icle 9）其中第9.1條及第9.7條，以及第4節（Article 4）
15 其中第4.5條、第4.14條、第4.17條等所定，略以：(1)美商
16 大都會在下列情況，會給予補償且不損及中信集團（包含管
17 理階層、員工、投資人等）之利益：①違反股份買賣合約第
18 4節所聲明及保證事項（美商大都會針對大都會國際股權之
19 出售，向中信金控聲明並保證所提供之大都會國際財務報表
20 在重大方面均為允當表達、大都會國際於法令遵循並無重大
21 負面影響、大都會國際已依法提列相關負債準備……等等事
22 項）；②任何違反美商大都會或大都會國際於股份買賣合約
23 所同意事項。(2)復按上述合約第9.7條（收購股權價金之調
24 整）所定，所有依據第9節而補償或支付之款項，均由買賣
25 雙方認定為收購價金之調整（Section 9.7 Adjustment of
26 Purchase Price.……all payments or indemnifications
27 made under this Article 9 shall be treated by the pa
28 rties hereto as an adjustment of Purchase Price.）等
29 語。本件被上訴人於103年度自美商大都會取得款項77,372,
30 062元，其實質上經濟事實關係，乃美商大都會出售大都會
31 國際之股權予被上訴人，美商大都會依據股份買賣合約，對

01 被上訴人負有擔保責任，若大都會國際係有未依法提列足夠
02 負債準備等瑕疵事項，即屬美商大都會違反其出賣人依約之
03 保證責任，被上訴人即可依股份買賣合約第9.1條、第9.7
04 條、第4.5條、第4.14條、第4.17條等約定條款，請求減少
05 收購股權價金而為對價調整，是應認被上訴人自美商大都會
06 取得款項77,372,062元，核屬原購股價金之一部返還，即被
07 上訴人固有財產之填補，並非被上訴人獲取額外資產增加之
08 收入，非屬應課稅收入性質。

09 (三)基於財務會計準則公報第25號第4段、第19段、國際財務報
10 導準則（IFRSs）第3號第45段等帳務處理技術規定，被上訴
11 人因未於股權交易完成日100年11月1日起算1年內，即101年
12 10月31日以前，調減長期股權投資之帳載成本金額，乃將系
13 爭款項77,372,062元帳載為103年度之其他收入，惟此等會
14 計處理技術下之擬制收入帳載，不足以真實增添被上訴人之
15 稅捐負擔經濟能力，上訴人主張列報為103年度其他收入即
16 成為課稅所得，顯與納稅者權利保護法（下稱納保法）第7
17 條、所得稅法第24條第1項應以納稅者之實質經濟收入為其
18 稅捐負擔能力之衡量等意旨不符。

19 (四)被上訴人取回系爭77,372,062元並非新增財產之取得，僅係
20 固有財產之收回，並無額外之現實資產增加，即無收益（增
21 益）產生，實質上亦未增加被上訴人之稅捐負擔能力，自難
22 認為屬所失利益，尚非所得稅課徵對象。是被上訴人主張上
23 訴人核定之系爭其他收入應予調減77,372,062元，基於所得
24 稅法第24條第1項前段之量能課稅意旨，核屬有據，應予准
25 許。原處分予以否准，於法不合，訴願決定未予糾正，亦有
26 未洽，被上訴人訴請撤銷，為有理由，應予准許等語，判決
27 撤銷訴願決定及原處分（含復查決定）關於否准更正其他收
28 入77,372,062元為0元部分。

29 四、本院經核原判決撤銷訴願決定及原處分（含復查決定）關於
30 否准更正其他收入77,372,062元為0元部分，尚無違誤，茲
31 就上訴意旨補充論述如下：

(一)量能課稅原則與客觀淨所得原則均為所得稅課稅處分合法性之審查標準，量能課稅原則係由憲法第7條規定之平等原則所衍生，乃指個別納稅義務人之租稅負擔，應按照其經濟上之負擔能力分配，以符合實質課稅及公平原則；客觀淨所得原則係指國家對人民課徵所得稅時，計算的稅基不應是個人的「總收入」，而必須先扣除為賺取該收入所必需支出的成本、必要費用以及損失，以剩下的「淨額」作為實際課稅依據。所得稅法第24條第1項規定：「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。」又依民法第216條規定：「（第1項）損害賠償，除法律另有規定或契約另有訂定外，應以填補債權人所受損害及所失利益為限。（第2項）依通常情形，或依已定之計劃、設備或其他特別情事，可得預期之利益，視為所失利益。」可知，損害賠償範圍包括「所受損害」及「所失利益」，所謂「所受損害」乃現存財產因損害事實之發生而減少，即積極之損害；至於「所失利益」則係新財產之取得，因損害事實之發生而受妨害，為消極之損害。前揭「所受損害」之賠償係填補現存財產之損害，相當於收入減除成本無所得，故免納所得稅，並非認係免稅所得，而與所得稅法第4條第1項規定之免稅所得有間；而「所失利益」之賠償，實質乃預期利益取得之替代，性質上係屬新財產之取得，應以其收入額減除成本及必要費用後之餘額為課稅所得額。財政部83年6月16日台財稅第831598107號函釋略以：「說明：……□訴訟雙方當事人，以撤回訴訟為條件達成和解，由一方受領他方給予之損害賠償，該損害賠償中屬填補債權人所受損害部分，係屬損害賠償性質，可免納所得稅；其非屬填補債權人所受損害部分，核屬所得稅法第14條第1項第9類（現行法為第14條第1項第10類）規定之其他所得，應依法課徵所得稅。□……所稱損害賠償性質不包括民法第216條第1項規定之所失利益。」104年5月22日台財稅字第10304044790號函略以：「○○航空公司違反美國反托拉斯

01 法，與貨運代理商於民事賠償之團體訴訟中達成和解。本案
02 團體訴訟請求之民事賠償係針對相關航空公司被認定有共同
03 決定載運貨物進、出美國之運費價格，共謀不提供貨運代理
04 商燃油附加費折扣，以超收貨物燃油附加費，請求賠償。按
05 貨物燃油附加費為航空運送服務價格之一部分，係依貨物重
06 量或大小等因素向客戶收取超過基本運費之價格，因此，倘
07 經查明○○航空公司給付予原告之和解金美金△△萬元尚在
08 其所收取之燃油附加費範圍內，應屬○○航空公司以協議方
09 式同意給予之折扣，仍屬運費價格之折讓性質，並非原告之
10 所得；超出其所收取之燃油附加費部分，非屬填補原告所受
11 損害，為所得稅法第8條第11款之其他收益，應於給付時辦
12 理扣繳。」上開函釋係財稅主管機關本於職權就財稅法規而
13 為解釋，符合客觀公平原則，且未牴觸租稅法律主義，自得
14 加以援用。

15 (二)經查，被上訴人與美商大都會簽訂股份買賣合約，由美商大
16 都會將所持有之大都會國際股權，全部出售予被上訴人，雙
17 方約定收購股權之價金為美金1.8億元，並於100年11月1日
18 完成交割，被上訴人於同日認列長期股權投資5,430,511,53
19 5元；嗣被上訴人於100年11月3日始得知，金管會檢查局已
20 於100年4月11日以一般業務檢查報告，通知大都會國際應就
21 少提之責任準備金，儘速補提足額，大都會國際乃進行精算
22 並補提責任準備金96,859,909元，並以100年10月31日為入
23 帳日期；嗣經被上訴人與美商大都會於103年5月28日達成協
24 議，由美商大都會於103年5月30日給付被上訴人77,372,062
25 元，以解決買賣大都會國際之股權紛爭，被上訴人將系爭7
26 7,372,062元帳載為103年度之其他收入等情，為原審依法認
27 定之事實，經核與卷內證據相符。原判決據以論明：依照被
28 上訴人與美商大都會簽訂之股份買賣合約第9節（Article
29 9）其中第9.1條及第9.7條，以及第4節（Article 4）其中
30 第4.5條、第4.14條、第4.17條等所定，略以：(1)美商大都
31 會有下列情況，會給予補償且不損及中信集團（包含管理階

層、員工、投資人等)之利益：①違反股份買賣合約第4節所聲明及保證事項(美商大都會針對大都會國際股權之出售，向中信金控聲明並保證所提供之大都會國際財務報表在重大方面均為允當表達、大都會國際於法令遵循並無重大負面影響、大都會國際已依法提列相關負債準備……等等事項)；②任何違反美商大都會或大都會國際於股份買賣合約所同意事項。(2)復按上述合約第9.7條(收購股權價金之調整)所定，所有依據第9節而補償或支付之款項，均由買賣雙方認定為收購價金之調整(Section 9.7 Adjustment of Purchase Price.……all payments or indemnifications made under this Article 9 shall be treated by the parties hereto as an adjustment of Purchase Price.)等語，美商大都會必須擔保大都會國際已適切揭露財務狀況、並無違反法規情事、已依法提列相關負債準備等事項，如果大都會國際發生財務報表不允當、未遵循法令規定、未依法認列相關負債準備等瑕疵事項，即屬美商大都會違反其出賣人依約之保證責任，被上訴人自可依照股份買賣合約第9.1條、第9.7條、第4.5條、第4.14條、第4.17條等約定條款，向美商大都會請求保證責任之履行，即返還收購股權價金96,859,909元，嗣經雙方於103年5月28日達成和解，由美商大都會於103年5月30日給付被上訴人77,372,062元，是應認被上訴人於103年5月30日回收而填補之77,372,062元非屬收益，並非新增財產之取得，而屬填補現存固有財產損害，僅係固有財產之收回，並無額外之現實資產增加，即無收益(增益)產生，實質上並未增加被上訴人之稅捐負擔能力，自難認為屬所失利益，尚非所得稅課徵對象等情，業已詳述得心證之理由，並就上訴人之主張何以不足採取，予以論駁甚詳，經核與論理法則、經驗法則及證據法則無違。原判決因認被上訴人訴請撤銷原處分(含復查決定)關於否准更正其他收入77,372,062元為0元部分，為有理由，即無不合。上訴意旨主張：原審自執其查明美商大都會給付77,372,062

元之經濟事實，憑大都會國際100年10月31日補提認列之負債項目「責任準備金96,859,909元」，而認被上訴人其固有財產受有實質損害，進而認定美商大都會給付原因係為填補被上訴人所受損害，為價金之一部返還，忽略商業會計法第60條，所得稅法第22條第1項、第24條第1項前段及營利事業所得稅查核準則第2條第1項及第2項規定，顯有行政訴訟法第243條第1項判決適用法令不當、判決不適用法令及違反論理法則之違背法令情事等語，核係依憑己見，就原審認定事實、取捨證據之職權行使，指摘其為不當，並無可採。

(三)按財務會計準則公報第25號第4段規定：「本公報用語定義如下：……(6)收購價格分攤期間：係指收購公司為辨明及決定收購日所取得資產與承擔負債之公平價值，以便將收購價格分攤於各該資產與負債所需之期間。當收購公司無法獲得進一步資訊以辨明及決定取得資產與承擔負債之公平價值時，即視為收購價格分攤期間之結束。因收購前或有事項存在，致無法評估資產、負債或資產價值減損之金額時，不得據以延長收購價格分攤期間。收購價格分攤期間之長短視情況而定，惟最長不得超過收購日後1年。」第19段規定：「(第1項)收購公司將收購成本分攤至取得之個別資產與負債時，亦應包含收購前被收購公司或有事項。該或有事項之金額按下列方式決定：(1)其公平價值可於收購價格分攤期間確定者，應按其公平價值分攤收購成本。(2)其公平價值無法於收購價格分攤期間確定者，如同時符合下列二條件，應依其估計金額分攤收購成本：①分攤期間結束前，相關資訊顯示被收購公司於收購完成時很有可能資產、負債已存在或資產價值已減損。②資產或負債之金額可合理估計。(第2項)收購價格分攤期間以後對收購前之或有事項所做之調整，應列入當期損益。」IFRSs第3號第45段規定：「若企業合併之原始會計處理於合併發生之報導期間結束日前尚不完整，收購者應於其財務報表中報導尚不完整會計處理項目之暫定金額。於衡量期間，收購者應追溯調整已於收購日認列

之暫定金額，以反映所取得有關收購日已存在事實與情況之新資訊（若該事實與情況於收購日已得知，將影響收購日已認列金額之衡量）。於衡量期間，收購者亦應認列因取得有關收購日已存在事實與情況之新資訊而產生額外之資產或負債（若該事實與情況於收購日已得知，將導致認列收購日之該等資產及負債）。收購者一旦取得其所欲得知之收購日已存在事實與情況資訊，或獲悉無法取得更多資訊時，衡量期間即結束。惟衡量期間自收購日起不得超過1年。」上開財務會計準則公報及國際財務報導準則之規定，主要基於揭露財務資訊之及時性、不同期間之易於比較性、節制帳務處理成本之權宜性等考量，乃將逾越1年期間年度之調整金額一律視為損益事項，不再論究其經濟事實僅為收購公司固有財產之回收。換言之，縱使收購公司於逾越期間年度始因確定減價收購而收回原始價金之一部，其經濟實質並非財產之額外添增，此並未增加收購公司之稅捐負擔能力，惟基於上述財務會計準則公報等規定，收購公司仍須於逾越期間年度將所收回原始價金部分，予以擬制為收入而增加財務會計上之盈餘。惟財務會計上之盈餘，並非當然即屬課稅所得，營利事業取得之損害賠償金額，仍應依量能課稅原則及前揭財政部83年6月16日台財稅第831598107號函釋意旨，判斷該損害賠償之性質究屬填補所受損害，抑或屬所失利益，據以認定該損害賠償金額應否課徵所得稅，尚不得僅以損害賠償金額已登載為財務會計之其他收入之事實，逕認該損害賠償金額應課徵所得稅。

(四)因被上訴人未於股權交易完成日100年11月1日起算1年內，即101年10月31日以前，調減長期股權投資之帳載成本金額，故其於103年5月30日取得美商大都會給付之77,372,062元後，將103年間收取之77,372,062元款項列報為103年度其他收入，合乎前引財務會計準則公報及國際財務報導準則之規定，並無登載不實之情事，且此一財務會計帳務登載方式與該77,372,062元款項是否屬課稅所得，核屬二事，該77,3

72,062元原屬填補損害之性質，並不因此即變更為所失利益。是原判決論以：上訴人主張被上訴人未於股權交易完成日100年11月1日起算1年內，調減長期股權投資之帳載成本金額，則其須將103年度收取之77,372,062元款項，列報為103年度其他收入成為課稅所得云云，與納保法第7條、所得稅法第24條第1項等規範意旨有悖，尚不足採等語，經核亦無不合。上訴意旨猶主張：被上訴人已自行申報將收取該77,372,062元認列其他收入，復矛盾主張實際性質為買賣價金減少，卻又未更正經會計師簽證之合併財務報告相關收購成本資訊，反要求上訴人悖離上述一般投資大眾可取得之公開資訊及稅法規定逕為認定，實難採據，如被上訴人所述固有財產已受損害屬實，則相關財務報表登載不實，恐已違反金融法規相關規定，又被上訴人如藉此財務、稅務作法不一方式興訟獲得超額利益，無異鼓勵企業就稅法未規定之事項恣意妄為，如此投機取巧顯非法之所許，亦非公平競爭商業社會之所樂見等語，核屬其主觀見解，亦非可取。

(五)綜上所述，原判決撤銷訴願決定及原處分（含復查決定）關於否准更正其他收入77,372,062元為0元部分，並無不合。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。

五、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 115 年 8 月 13 日

最高行政法院第四庭

審判長法官 王 碧 芳

法官 王 俊 雄

法官 鍾 啟 煒

法官 羅 月 君

法官 陳 文 燦

以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

01 中 華 民 國 115 年 8 月 13 日
02 書記官 章 舒 涵