

臺北高等行政法院判決

109年度訴字第669號

111年3月10日辯論終結

原告 玉山金融控股股份有限公司

代表人 黃永仁（董事長）

訴訟代理人 王健安 律師

高羅亘 律師

曾玠智 律師

被告 財政部臺北國稅局

代表人 宋秀玲（局長）

訴訟代理人 吳裕惠

李家珍

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109年4月9日台財法字第10913909720號（案號：第10900173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、程序事項：被告代表人原為許慈美，於訴訟進行中變更為宋秀玲，茲由其具狀聲明承受訴訟，核無不合，應予准許。

二、爭訟概要：原告採連結稅制，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，經被告

於106年6月16日核定應納稅款新臺幣（下同）13,516,881元，原告於106年9月15日繳清稅款。嗣於107年2月23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。經被告以109年1月15日財北國稅審一字第1090002309號函（下稱原處分）否准其申請，原告不服，提起訴願，遭決定駁回，遂提起本件行政訴訟。

三、原告起訴主張及聲明：

（一）主張要旨：

1.原告發放予從屬公司員工之102年度紅利（股票紅利）係依據102年時有效之原告公司章程與玉山金控員工紅利發放處理要點，顯屬經組織章程規定或股東大會或社員大會預先議決，發放與職工之薪資。又原告及各從屬公司雖於102年皆為獲利，惟玉山創投縱於107年度決算為虧損，原告仍於108年時，發放予玉山創投員工107年度紅利（股票紅利），顯見，原告就員工紅利之發放，並不以公司獲利為前提，而與公司獲利與否無關，自是「不論營業盈虧必須支付」。是原告發放予從屬公司員工之102年度紅利實符合所得稅法第32條之要件，自應依財政部107年12月28日台財稅字第10701031420號令（下稱107年12月28日令）針對所得稅法第32條及金融控股公司法第49條之解釋，列報為從屬公司之薪資支出。

2.綜觀所得稅法第32條或第38條及金融控股公司法第49條規定，均無任何授權財政部得以訂定「何種薪資支出」得以減除或不予減除之規定，是無論是財政部96年9月11日台財稅字第09604531390號令（下稱96年9月11日令）、97年9月10日台財稅字第09704543830號（下稱97年9月10日令）或107年12月28日令，皆為財政部依行政程序法第159條第2項第2款所為之法規釋示性行政規則。而原告系爭薪資支出233,773,184元，是否得列報為費用主張扣除，影響原告稅捐債務13,516,881元，係原告稅法上權利，不得

01 以未經法律具體明確授權之法規釋示性行政規則加以限制。
02 原處分以未經法律具體明確授權之法規釋示性行政規則，
03 對原告成本費用減除之「稅法上權利」加以限制，增加
04 法律所無之限制，顯有違租稅法律主義、納稅者權利保護
05 法第3條規定。本件原告發放予從屬公司員工之102年度
06 紅利，是否得作為薪資支出，以費用或損失列支，與稅捐
07 稽徵法第1條之1第1項規定無涉；亦即與應適用財政部上
08 開令釋無關。原告所請，實符合所得稅法第32條之要件。

09 3.原告102年度營利事業所得稅先於103年5月30日完成申
10 報，其申報內容由簽證會計師自行調整，剔除從屬公司認
11 列原告分配予從屬公司員工紅利，作為從屬公司薪資費
12 用。其理由無非是錯誤適用違法之財政部96年9月11日令
13 釋與97年9月10日令釋，而適用法令錯誤。同時，被告就
14 原告102年度營利事業所得稅申報之內容，亦於106年6月
15 16日核定應納稅額，並肯認原告自行剔除從屬公司薪資費
16 用之調整事項，顯見被告亦有適用法令錯誤，而導致原告
17 於106年9月15日繳清稅款後，存在溢繳稅款39,741,441
18 元。是以，原告所請，顯符合稅捐稽徵法第28條之規定，
19 被告自應依法做成退還溢繳稅額之行政處分等語。

20 (二) 聲明：

21 1.訴願決定、原處分均撤銷。

22 2.被告應依原告107年2月21日之申請作成退還溢繳稅款共
23 39,741,441元之行政處分。

24 四、被告答辯及聲明：

25 (一) 答辯要旨：

26 1.依原告所提供102年公司章程第36條及玉山金控員工紅利
27 發放處理要點規定，原告所發放之員工紅利，係當年度決
28 算有盈餘之情況下，於完納一切稅捐，並彌補以往年度虧
29 損後有餘額，再依法提列法定盈餘公積，必要時得酌提特
30 別盈餘公積，如尚有餘額，由董事會提分配案，經由股東
31 大會決議後才可以分配，且股東會得視實際需要，決議保

01 留全部或部分盈餘不予分配，顯與所得稅法第32條第1款
02 規定不符。至於原告舉其關係企業玉山創投107年度決算
03 為虧損，但108年原告仍發放員工紅利一節，查原告提供1
04 07年度合併決算資料，僅個別子公司玉山創投虧損，當年
05 度合併綜合損益實為盈餘，故當年度原告之盈餘自可依公
06 司章程及股東大會決議發放員工紅利，惟若原告當年度合
07 併綜合損益為虧損，即使個別子公司為盈餘，依前開公司
08 章程規定，原告尚不得發放員工紅利，是其主張亦不足
09 採。

10 2.基於企業整體營運考量及有助企業留才，財政部107年12
11 月28日令核釋放寬公司為獎勵及酬勞從屬公司員工，依公
12 司法、證券交易法或金融控股公司法規定，以員工酬勞入
13 股、發行員工認股權憑證、現金增資保留部分股份供員工
14 認購、買回庫藏股轉讓予員工或發行限制員工權利新股等
15 方式，獎酬其從屬公司員工者，該從屬公司依財務會計規
16 定，衡量自其員工取得勞務並於既得期間內認列之費用，
17 於申報營利事業所得稅時，得列報為從屬公司之薪資支
18 出。因財政部107年12月28日令釋非本案據以申請而發
19 布，且原告102年度營利事業所得稅結算合併申報案業於1
20 06年10月確定，是本件依稅捐稽徵法第1條之1規定及維持
21 法律秩序之安定性，自無107年12月28日令之適用。

22 3.原告102年度採連結稅制，併同其子公司合併辦理營利事
23 業所得稅結算申報，被告依其申報核定，並無稅捐稽徵法
24 第28條規定，因適用法令錯誤、計算錯誤或其他可歸責於
25 政府機關之錯誤，致溢繳稅款之情事，被告據以否准原告
26 所請，並無不合等語。

27 (二) 聲明：駁回原告之訴。

28 五、本院之判斷：

29 (一) 按現行稅捐稽徵法第28條第1項規定：「因適用法令、認
30 定事實、計算或其他原因之錯誤，致溢繳稅款者，納稅義
31 務人得自繳納之日起10年內提出具體證明，申請退還；屆

01 期未申請者，不得再行申請。但因可歸責於政府機關之錯
02 誤，致溢繳稅款者，其退稅請求權自繳納之日起15年間不
03 行使而消滅。」又因稅捐債務係於稅捐要件合致時即已發
04 生，故不論該稅捐債務係由納稅義務人自行報繳或由稅捐
05 稽徵機關作成核課處分者，原則上均應以稅捐要件合致時
06 即所謂「行為時」作為認定事實及法令適用之基準時點。

07 (二) 次按行為時所得稅法第24條第1項前段規定：「營利事業
08 所得之計算，以其本年度收入總額減除各項成本費用、損
09 失及稅捐後之純益額為所得額。」(107年2月7日修正公布
10 時未修正本項)又同法第32條規定：「營利事業職工之薪
11 資，合於下列規定者，得以費用或損失列支：一、公司、
12 合作社職工之薪資，經預先決定或約定執行業務之股東、
13 董事、監察人之薪資，經組織章程規定或股東大會或社員
14 大會預先議決，不論營業盈虧必須支付者。二、合夥及獨
15 資組織之職工薪資，執行業務之合夥人及資本主之薪資，
16 不論營業盈虧必須支付，且不超過同業通常水準者。」可
17 知，就營利事業職工之薪資支出而言，除須符合所得稅法
18 第32條規定，即必須經預先決定或約定，並且不論營業盈
19 虧均必須支付者外，尚須該薪資支出係納稅義務人本身有
20 給付義務，且由其實際所支付，始能列報為薪資費用，而
21 於稅法上列為其課稅所得之減項。

22 (三) 又我國現行連結稅制係採損益連結制，合併申報之母公司
23 與其持股90%以上之本國子公司參與合併申報，各公司當
24 年度課稅所得額及虧損額可相互抵銷，投資抵減獎勵可共
25 同適用，以減輕其所得稅負擔。惟因各該公司仍具有獨立
26 之法人人格並應單獨設立帳簿，各公司之成本、費用、損
27 失無從互相流用以供減免稅捐，是否可得依法列支費損，
28 仍應按個別公司為認定，此亦有「營利事業依金融控股公
29 司法第49條及企業併購法第40條規定合併辦理營利事業
30 所得稅申報處理原則」第1點、六「合併結算申報課稅所得
31 額及應納稅額之計算規定：(一) 各公司依所得稅法第24

01 條規定計算之所得額，扣除依法律規定減免所得稅之所得
02 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
03 額，為各公司課稅所得額。」等旨可參。換言之，集團企
04 業下之母子公司，無論財務會計上是否編製合併財務報
05 表，甚至稅務上是否採行連結稅制合併申報營利事業所得
06 稅，關於各別營利事業個體，其稅務申報仍應依相關規定
07 辦理。是就薪資支出而言，如同前述，除須符合所得稅法
08 第32條規定外，尚須該薪資支出係納稅義務人本身有給付
09 義務，且由其實際所支付，始得於稅法上列為其課稅所得
10 之減項。

11 (四) 查原告102年度採連結稅制，併同其子公司合併辦理營利
12 事業所得稅結算申報，於103年5月30日完成申報，經被告
13 於106年6月16日核定應納稅款13,516,881元，原告於106
14 年9月15日繳清稅款，並未申請復查，全案於同年10月16
15 日確定，有102年度營利事業所得稅合併結算申報核定通
16 知書、徵銷明細清單在卷可稽(見原處分卷第11、12頁)，
17 並為原告所不爭；又原告自行剔除從屬公司認列原告分配
18 予從屬公司員工紅利，作為從屬公司薪資費用233,773,18
19 4元(229,077,529+3,991,307+352,174+352,174)，係經
20 會計師查核報告記載非屬經營本業及附屬業務之損失而予
21 以調整減除，亦有原告各子公司薪資費用會計師簽證內容
22 影本附卷足憑(見原處分卷第18至21頁)，亦為原告所不
23 爭，均堪認屬實。再者，依原告所提供102年公司章程第3
24 6條規定：「本公司每年度決算如有盈餘，於依法完納一
25 切稅捐後，應先彌補以往年度虧損，再依法提列法定盈餘
26 公積，必要時得酌提或迴轉特別盈餘公積，如尚有餘額，
27 連同以前年度保留盈餘作為可供分配盈餘，並得視需要酌
28 予保留，由董事會擬具議案，依下列百分比分配並提經股
29 東會決議之：一、股東紅利96%。二、董事酬勞1%。三、
30 員工紅利3%。……。」及玉山金控員工紅利發放處理要點
31 規定：「本公司每年度決算如有盈餘，於依法完納一切稅

01 捐後，應先彌補以往年度虧損，再依法提列法定盈餘公
02 積，必要時得酌提特別盈餘公積，如尚有餘額，連同以前
03 年度保留盈餘，依下列百分比分配之：……惟本公司股東
04 會得視實際需要，決議保留全部或部分盈餘不予分配。」
05 (見本院卷第178至179頁、第181頁)由上開規定亦可知，
06 原告所發放之員工紅利，係當年度決算有盈餘之情況下，
07 於完納一切稅捐，並彌補以往年度虧損後有餘額，再依法
08 提列法定盈餘公積，必要時得酌提特別盈餘公積，如尚有
09 餘額，由董事會提分配案，經由股東大會決議後才可以分
10 配。且股東會得視實際需要，決議保留全部或部分盈餘不
11 予分配。是如原告當年度並無盈餘，或有盈餘但股東大會
12 決議不分配的情況，即不配發員工紅利，與所得稅法第32
13 條第1款「公司、合作社職工之薪資，經預先決定或約定
14 執行業務之股東、董事、監察人之薪資，經組織章程規定
15 或股東大會或社員大會預先議決，不論營業盈虧必須支付
16 者」之規定並不相符。本件既係原告於102年度分配盈餘
17 紅利予子公司（玉山銀行、玉山證券、玉山創投、玉山保
18 經）之員工，則原告所為乃是於營業產生盈餘結果，始分
19 配盈餘予子公司員工，若係營業產生虧損結果，則無給付
20 盈餘之可言，並不合致所得稅法第32條所定之薪資費用列
21 支要件，是被告依其申報並核定原告102年度營所稅應納
22 稅款13,516,881元，並無不合。

23 (五) 又財政部96年9月11日令放寬所得稅法第32條之限制，允
24 許符合一定條件之員工分紅（將盈餘按固定比例或裁量比
25 例分配予員工），可得認列為薪資費用，惟僅限於公司分
26 配盈餘予「自己公司之員工」，始有適用，若係公司分配
27 盈餘予從屬公司員工，則依所得稅法第38條規定，非屬經
28 營本業或附屬業務之費損，不得列報為費用；另財政部97
29 年9月10日令，則係就公司之股東以其持有公司股份辦理
30 信託，所產生之孳息轉讓予公司員工，因公司未實際支付
31 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。本件原告於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。是以，原告102年度營所稅合併申報並經被告核定之內容，並無違誤。被告以原處分否准原告退稅之申請，亦無不合，原告主張原處分以未經法律具體明確授權之法規釋示性行政規則，對原告成本費用減除之「稅法上權利」加以限制，增加法律所無之限制，顯有違租稅法律主義、納稅者權利保護法第3條規定云云，自不足採。

（六）至於財政部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。原告102年度營利事業所得稅結算合併申報案業於106年10月確定，是本件依稅捐稽徵法第1條之1規定，自無財政部107年12月28日令之適用。

六、從而，原告102年度營所稅合併申報，被告依其申報並核定原告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。被告以原處分否准原告退稅之申請，於法並無違誤，訴

願決定予以維持，核無不合，原告猶執前詞，訴請判決如聲明所示，為無理由，應予駁回。

七、本件事證已臻明確，兩造其餘主張及陳述，經核於判決結果不生影響，不再逐一論列，附此敘明。

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

中 華 民 國 111 年 4 月 7 日

臺北高等行政法院第四庭

審判長法 官 高愈杰

法 官 鍾啟煒

法 官 李君豪

一、上為正本係照原本作成。

二、如不服本判決，應於送達後20日內，向本院提出上訴狀並表明上訴理由，如於本判決宣示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。（須按他造人數附繕本）

三、上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書。（行政訴訟法第241條之1第1項前段）

四、但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人。（同條第1項但書、第2項）

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. 上訴人或其法定代理人具備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)非律師具有右列情	1. 上訴人之配偶、四親等內之血親、

01

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

二親等內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 111 年 4 月 7 日

03

書記官 樓琬蓉