

臺北高等行政法院判決

110年度簡上字第143號

上訴人 玉山證券投資顧問股份有限公司

代表人 徐敏思（董事長）

訴訟代理人 曾玠智 律師

被上訴人 財政部臺北國稅局

代表人 宋秀玲（局長）

上列當事人間營利事業所得稅事件，上訴人不服臺灣臺北地方法院中華民國110年9月7日109年度稅簡字第23號行政訴訟判決，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、上訴人民國103年至105年度營利事業所得稅結算申報，分別列報薪資支出新臺幣（下同）1,667萬2,510元、1,935萬1,134元及1,836萬1,361元，經被上訴人分別於105年3月18日、106年1月11日及106年12月14日依申報數核定，上訴人未申請復查，而告確定；又106年度營利事業所得稅結算申報，列報薪資支出1,863萬6,467元，經被上訴人於108年1月11日依申報數核定。嗣上訴人以108年3月22日玉總投顧字第10800075號函（下稱上訴人108年3月22日函）主張依財政部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），公司為獎勵及酬勞從屬公司員工，以員工酬勞入股、現金增資保留部分股份供員工認購，獎酬其從屬公司員工者，於申報營利事業所得稅結算申報時，得列報為從屬公司之薪資費用，申請追認更正其於103年至106年度營

01 利事業所得稅結算申報，經簽證會計師以非屬經營本業或附
02 屬業務之損失而自行帳外剔除之薪資費用98萬5,318元、26
03 萬4,499元、30萬8,183元及77萬825元，並依稅捐稽徵法第2
04 8條規定申請退還各該年度溢繳之稅款（103年、105年及106
05 年度營利事業所得稅結算申報自繳稅款40萬2,450元、42萬
06 1,956元及24萬3,318元，分別於104年5月28日、106年6月1
07 日及107年5月29日繳納完竣，104年度核定應退稅額3萬3,29
08 3元於106年2月15日兌領）等，案經被上訴人以109年4月24
09 日財北國稅審一字第1090015380號函（下稱原處分），准予
10 調增106年度薪資支出77萬0,825元（核定應退稅額13萬1,04
11 0元，上訴人於108年5月22日兌領），惟否准退還103年、10
12 4年及105年度營利事業所得稅16萬7,504元、4萬4,964元及5
13 萬2,391元之申請。上訴人就被上訴人否准其申請部分不
14 服，提起訴願遭決定駁回，乃提起行政訴訟，經原審判決駁
15 回後，提起本件上訴。並聲明：1.原判決廢棄。2.訴願決定
16 及原處分否准其申請追認更正103年至105年度之薪資費用98
17 萬5,318元、26萬4,499元、30萬8,183元部分，以及退還103
18 年至105年度營利事業所得稅部分（下稱系爭申請）均撤銷。
19 3.被上訴人應作成退還溢繳稅款共26萬4,859元予上訴
20 人之行政處分。

21 二、上訴人起訴主張、被上訴人在第一審的答辯，均引用原判決
22 的記載。

23 三、原審為上訴人敗訴的判決，是以：

24 (一)上訴人103年至105年度營利事業所得稅結算申報，分別列報
25 薪資支出1,667萬2,510元、1,935萬1,134元及1,836萬1,361
26 元，經被上訴人分別於105年3月18日、106年1月11日及106
27 年12月14日依申報數核定，未經本件上訴人提起行政救濟程
28 序而生形式存續力。系爭申請所申請追認與退稅者，係針對
29 103年至105年度上訴人「從屬公司」認列「母公司」玉山金
30 融控股股份有限公司（下稱玉山金控公司）分配予員工獎酬
31 紅利認應作為薪資費用之部分，則財政部107年12月28日令

01 釋之內容為獎勵及酬勞從屬公司員工，認依公司法、證券交
02 易法或金融控股公司法規定，以員工酬勞入股、發行員工認
03 股權憑證、現金增資保留部分股份供員工認購、買回庫藏股
04 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
05 司員工者，衡量自其員工取得勞務並於既得期間內認列之費
06 用，於申報營利事業所得稅時，得列報為從屬公司之薪資支
07 出，應為有利於納稅義務人之法令見解變更。惟依稅捐稽徵
08 法第1條之1第1項但書規定，僅對財政部107年12月28日令釋
09 發布時尚未核課確定之案件適用之。是被上訴人作成前已生
10 形式存續力之上訴人薪資支出核定處分時，並無適用當時法
11 令錯誤之情形，財政部107年12月28日令釋之事後發布僅為
12 適用法令之見解變更，尚不至使系爭申請符合稅捐稽徵法第
13 28條第1款或第2款錯誤溢繳稅款退還之規定，自亦無上訴人
14 所稱按財政部107年12月28日令釋意旨以及稅捐稽徵法第28
15 條規範，上訴人追認103至105年度薪資費用後，應可請求退
16 還溢繳之營利事業所得稅之理，而應回歸稅捐稽徵法第1條
17 之1第1項規定及司法院釋字第287號解釋理由書意旨，就已
18 確定課稅核定處分，並不因嗣後法令之改變或適用法令之見
19 解變更而受影響。是被上訴人於109年4月24日作成原處分，
20 否准上訴人之系爭申請，應無違誤。

21 (二)又依所得稅法第32條規定，營利事業員工之薪資，須為營利
22 事業實際支付，始得以費用或損失列支。財政部97年9月10
23 日台財稅字第09704543830號令（下稱財政部97年9月10日令
24 釋），係行為時財政部基於中央財稅主管機關職權，就公司
25 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
26 司員工，因公司未實際支付員工之薪資，依所得稅法第32條
27 規定，不得列報為費用所為之釋示，實未逾越法律規定。此
28 外，財政部96年9月11日台財稅字第09604531390號令（下稱
29 財政部96年9月11日令釋），亦係行為時財政部基於中央財
30 稅主管機關職權，就公司以員工分紅入股等獎勵及酬勞方
31 式，僅限於公司分配予自身公司員工得以費用列支，分配予

01 從屬公司員工之紅利，依所得稅法第38條規定，不得列報所
02 為之釋示內容，經核亦未逾越法律規定。且前述財政部96年
03 9月11日令釋及97年9月10日令釋均係針對所得稅法第32條規
04 定之營利事業職工薪資得列為費用或損失列支之實際適用範
05 圍做明確解釋，並未違反納稅者權利保護法第3條第3項「主
06 管機關所發布之行政規則及解釋函令，僅得解釋法律原意、
07 規範執行法律所必要之技術性、細節性事項，不得增加法律
08 所未明定之納稅義務或減免稅捐」規定，亦未增加法律所無
09 之限制而違反租稅法律主義。至財政部107年12月28日令釋
10 則係為營造有利企業留攬人才之租稅環境，母公司以股份基
11 礎證券獎酬從屬公司員工，從屬公司依財務會計規定所認列
12 之薪資費用雖然不會實際支付，惟基於企業整體營運考量及
13 有助企業留才，期為臺灣企業留才注入強心針，重新檢討母
14 （控制）公司給付子（從屬）公司員工獎酬之稅務處理，放
15 寬於申報營利事業所得稅仍可列報為薪資支出，始於107年1
16 2月28日令釋放寬公司為獎勵及酬勞從屬公司員工，依公司
17 法、證券交易法或金融控股公司法規定，以員工酬勞入股、
18 發行員工認股權憑證、現金增資保留部分股份供員工認購、
19 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
20 酬其從屬公司員工者，該從屬公司依財務會計規定，衡量自
21 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
22 業所得稅時，得列報為從屬公司之薪資支出。依稅捐稽徵法
23 第1之1條第1項規定：「財政部依本法或稅法所發布之解釋
24 函令，對於據以申請之案件發生效力。但有利於納稅義務人
25 者，對於尚未核課確定之案件適用之」財政部107年12月28
26 日令釋既非本件據以申請而發布，自不符「對於據以申請之
27 案件發生效力」規定，又上訴人103年至105年度營利事業所
28 得稅結算申報，分別列報薪資支出1,667萬2,510元、1,935
29 萬1,134元及1,836萬1,361元，業經被上訴人分別於105年3
30 月18日、106年1月11日及106年12月14日依申報數核定，上
31 訴人未申請復查，而告確定，亦非屬「尚未核課確定之案

件」，是上訴人103年至105年度營利事業所得稅結算申報核無財政部107年12月28日令釋之適用。上訴人主張財政部96年9月11日令釋及97年9月10日令釋，增加法律所無之限制，違反租稅法律主義、納稅者權利保護法第3條之規定，法院應拒絕適用，並回歸所得稅法第32條、第38條或財政部107年12月28日令釋規定之意旨適用等語，即不足採。

(三)綜上，被上訴人以原處分否准上訴人之系爭申請，並無違誤，訴願決定予以維持，核無不合。上訴人訴請撤銷訴願決定及原處分關於否准系爭申請部分，命被上訴人應作成退還溢繳稅款共264,859元予上訴人之行政處分，為無理由，應予駁回等詞，為其判斷的基礎。

四、本院經核原判決駁回上訴人在第一審之訴的結論，尚無違誤，並論述如下：

(一)應適用的法令及法理的說明：

1.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。」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（最高行政法院86年度裁字第1632號裁定意旨參照）。又同法第28條第1項及第2項規定：「（第1項）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。（第2項）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。」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自行報繳或由稅捐稽徵機關作成核課處分者，其認定事實及適用法令之基準時點原則上均應為稅捐要件合致時即所謂「行為時」（最高行政法院109年度上字第1096號判決意旨參照）。

01 2.所得稅法第24條第1項前段規定：「營利事業所得之計算，
02 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
03 益額為所得額。」第32條規定：「營利事業職工之薪資，合
04 於下列規定者，得以費用或損失列支：一、公司、合作社職
05 工之薪資，經預先決定或約定執行業務之股東、董事、監察
06 人之薪資，經組織章程規定或股東大會或社員大會預先議
07 決，不論營業盈虧必須支付者。二、合夥及獨資組織之職工
08 薪資，執行業務之合夥人及資本主之薪資，不論營業盈虧必
09 須支付，且不超過同業通常水準者。」可知，就營利事業職
10 工之薪資支出而言，除須符合所得稅法第32條規定外，尚須
11 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
12 付，始得於稅法上列為其課稅所得之減項。

13 3.財務會計準則公報第7號「合併財務報表」第3段第1點、第3
14 點、第4點、第5點規定：「3.本公報用語定義如下：(1)合併
15 財務報表：係指視聯屬公司為單一經濟個體所發布之財務報
16 表。……(3)子公司：係指被另一企業個體（母公司）控制之
17 企業個體。(4)母公司：係指控制一個或多個企業個體（子公
18 司）之企業個體。(5)聯屬公司：係指母公司及其全部子公司
19 之統稱。」第4段規定：「會計資訊之提供應著重經濟實
20 質，而不拘泥於法律形式。企業之經營常因法律上、經濟上
21 或其他因素之考慮，而使一個經濟個體透過兩個以上之法律
22 個體（如母子公司）運作，在此情況下，若僅閱讀單一法律
23 個體之財務報表，自難瞭解整個經濟個體活動之全貌。因此
24 會計報導應以編製合併財務報表之方式，表達整個經濟個體
25 之實質。」第5段規定：「母公司之利害關係人所關心者，
26 係聯屬公司全體而非僅母公司個別之財務狀況、經營成果及
27 財務狀況之變動情形。」第6段規定：「聯屬公司全體之財
28 務資訊，可藉合併財務報表以單一經濟個體之方式編製，而
29 不考慮個別公司在法律上之獨立地位，此種方式較能允當表
30 達其財務狀況、經營成果及財務狀況之變動情形。」足見，
31 屬一個經濟個體透過兩個以上法律個體運作之母子公司，其

財務資訊以聯屬公司全體之合併財務報表，較能允當表達其財務狀況、經營成果及財務狀況之變動情形。因此，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財務會計處理，財團法人中華民國會計研究發展基金會97年1月18日（97）基秘字第017號函（下稱會計研究發展基金會97年1月18日函釋）第6段乃規定：「六、母公司以其本身之權益商品給與子公司之員工，由於聯屬公司合併報表中應視為權益交割之股份基礎給付交易，故子公司之個別報表中亦應視為權益交割之股份基礎給付交易衡量員工所提供之勞務，並認列相對之權益增加作為母公司之出資。……」

- 4.行為時營利事業所得稅查核準則（下稱查核準則）第2條第2項規定：「營利事業之會計事項，應參照商業會計法、商業會計處理準則、財務會計準則公報、金融監督管理委員會認可之國際財務報導準則、國際會計準則、解釋及解釋公告（以下簡稱國際財務報導準則）等據實記載，產生其財務報表〔按：於106年1月3日修正為營利事業之會計事項，應參照商業會計法、商業會計處理準則、企業會計準則公報、金融監督管理委員會認可之國際財務報導準則、國際會計準則、解釋及解釋公告（以下簡稱國際財務報導準則）等據實記載，產生其財務報表。〕。至辦理所得稅結算申報時，其帳載事項與所得稅法、所得稅法施行細則、……本準則及有關法令規定未符者，應於申報書內自行調整之。」準此，營利事業之會計事項，應參照商業會計法、商業會計處理準則、財務會計準則公報及國際財務報導準則等據實記載，產生其財務報表。惟辦理所得稅結算申報，其帳載事項與所得稅法、所得稅法施行細則及本準則及有關法令之規定未符者，應於申報書內自行調整之（最高行政法院109年度判字第561號判決意旨參照）。是以，公司為獎勵及酬勞從屬公司員工，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，獎酬其從屬公司員工者，該從屬公司於財務會計

01 上即便依會計研究發展基金會97年1月18日函釋、國際財務
02 報導準則第2號「股份基礎給付」及企業會計準則公報第23
03 號「股份基礎給付」規定，計算認列薪資費用，但該薪資費
04 用於稅法上可否作為課稅所得之減項，仍須依所得稅法之相
05 關規定為判斷。

06 (二)上訴人雖主張系爭申請係針對上訴人從屬公司認列母公司玉
07 山金控公司103年至105年度分配給子公司員工之紅利作為薪
08 資費用，財政部96年9月11日令釋及97年9月10日令釋僅針對
09 母公司分配予從屬公司員工之紅利，不得列報為母公司之薪
10 資費用作成解釋，並非針對從屬公司可否認列予以解釋，此
11 與財政部107年12月28日令釋明示母公司分配予從屬公司員
12 工之紅利，得列報為從屬公司之薪資支出之內容不同。況
13 且，所得稅法並無任何從屬公司不得認列之規範，原處分適
14 用財政部96年9月11日令釋及97年9月10日令釋，顯然增加所
15 得稅法第32條及第38條規定所無之限制，剝奪上訴人依所得
16 稅法第24條規定所得主張扣除成本、費用及損失之稅法上權
17 利，原判決以財政部107年12月28日令釋係見解變更，依稅
18 捐稽徵法第1條之1第1項規定，上訴人不得援引上開令釋請
19 求退還103年至105年度溢繳之稅款為由，駁回上訴人之起
20 訴，自屬判決違背法令等語。

21 (三)然依前揭說明可知，母公司以其本身之權益商品給與子公司
22 員工之交易（本件母公司玉山金控公司分配予上訴人子公司
23 員工之獎酬紅利即屬之），因財務會計上係採行合併財務報
24 表之觀點，而將集團企業視為單一財務報導個體，並將此類
25 交易以集團企業本身之權益商品給與集團內員工視之，即應
26 依財務會計準則公報第39號「股份基礎給付之會計處理準
27 則」、國際財務報導準則第2號「股份基礎給付」第43C段及
28 企業會計準則公報第23號「股份基礎給付」第43條規定，衡
29 量集團內員工提供之勞務而認列整體集團企業所取得勞務之
30 成本，隨之導致子公司之個別財務報表中，亦應視為權益交

01 割之股份基礎給付交易，而須於子公司會計帳上衡量員工所
02 提供之勞務，並予以認列薪資費用。

03 (四)縱然，我國鑒於集團企業下投資控股公司（母公司）與其高
04 度持股之子公司，於經濟實質上具有之同一實體性，僅因形
05 式上之組織或法人人格之獨立，故無分開申報之必要，而於
06 營利事業所得稅引進連結稅制（金融控股法第49條規定，最
07 高行政法院101年度判字第489號判決意旨參照），但因我國
08 連結申報稅制係採「個別損益扣抵型」申報方式，而非「所
09 得連結型」申報方式，亦即營利事業依金融控股法第49條規
10 定合併辦理營利事業所得稅結算申報，係先由各母子公司計
11 算其收入減除各項成本費用、損失後之所得額，再循序合併
12 計算集團之課稅所得額及應納稅額，以符合民法及公司法賦
13 予各公司獨立的法人人格，係個別的權利義務主體之規範意
14 旨（最高行政法院102年度判字第532號判決意旨參照），故
15 企業集團採連結稅制合併申報營利事業所得稅者，雖視為經
16 濟上同一實體，惟仍與同一營利事業個體或合併報表有別，
17 其稅申報仍應依相關規定辦理（最高行政法院108年度判字
18 第569號判決意旨參照）。換言之，集團企業下之母子公司
19 公司，無論財務會計上是否編製合併財務報表，甚至稅務上
20 是否採行連結稅制合併申報營利事業所得稅，關於各別營利事
21 業個體，其稅務申報仍應依相關規定辦理。故就薪資支出而
22 言，除須符合所得稅法第32條規定外，尚須該薪資支出係納
23 稅義務人本身有給付義務，且由其實際所支付，始得於稅法
24 上列為其課稅所得之減項。

25 (五)上訴人103年至105年度營利事業所得稅結算申報，分別列報
26 薪資支出1,667萬2,510元、1,935萬1,134元及1,836萬1,361
27 元，經被上訴人分別於105年3月18日、106年1月11日及106
28 年12月14日依申報數核定，上訴人未申請復查，而告確定。
29 嗣上訴人以108年3月22日函主張依財政部107年12月28日令
30 釋，公司為獎勵及酬勞從屬公司員工，以員工酬勞入股、現
31 金增資保留部分股份供員工認購，獎酬其從屬公司員工者，

於申報營利事業所得稅結算申報時，得列報為從屬公司之薪資費用，其中關於系爭申請即申請追認其於103年至105年度營利事業所得稅結算申報，經簽證會計師以非屬經營本業或附屬業務之損失而自行帳外剔除之薪資費用98萬5,318元、26萬4,499元及30萬8,183元，並依稅捐稽徵法第28條規定申請退還上開年度溢繳之稅款共計26萬4,859元部分，案經被上訴人以原處分予以否准等情，為原審依法認定之事實，核與卷附103年度營利事業所得稅結算申報核定通知書（原處分卷第26頁）、104年度營利事業所得稅結算申報核定通知書（原處分卷第29頁）、105年度營利事業所得稅結算申報核定通知書（原處分卷第32頁）、上訴人108年3月22日函及其附件（原處分卷第35-77頁）、原處分（原處分卷第1-5頁）相符，自得作為本院判決之基礎。

(六)「從屬（子）公司」於會計帳上認列「控制（母）公司」分配予其員工獎酬紅利作為薪資費用，乃因財務會計上對於該類交易係採取「合併財務報表」之報導觀點所致。惟於營利事業辦理所得稅結算申報時，從屬公司仍須依查核準則第2條第2項規定，依財務會計準則公報第39號「股份基礎給付之會計處理準則」、國際財務報導準則第2號「股份基礎給付」第43C段及企業會計準則公報第23號「股份基礎給付」第43條規定，將財務會計帳上所認列之薪資費用予以調整剔除，已如前述。從而，本件上訴人於系爭申請所爭執之薪資費用，因其給予員工獎酬紅利給付義務者為母公司玉山金控公司，上訴人並未實際支付，故依前述所得稅法第24條第1項前段及第32條規定，上訴人於財務會計帳上認列該等薪資費用，依查核準則第2條第2項規定即屬應調整事項，而不准認列。至於財政部107年12月28日令釋：「一、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

01 公司依財團法人中華民國會計研究發展基金會97年1月18日
02 (97)基秘字第017號函、國際財務報導準則第2號『股份基
03 礎給付』或企業會計準則公報第23號『股份基礎給付』規
04 定，衡量自其員工取得勞務並於既得期間內認列之費用，於
05 申報營利事業所得稅時，得列報為從屬公司之薪資支出。
06 ……」將公司分配員工獎酬紅利予從屬公司員工，從屬公司
07 於稅務會計上所認列之費用，准予於申報所得稅時列為薪資
08 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
09 納稅義務人有利之解釋函令，依同條但書規定，僅適用於尚
10 未核課確定之案件，即該令釋於107年12月28日公布生效時
11 仍在復查、訴願及行政訴訟中，尚未核課確定之案件。上訴
12 人103年至105年度營利事業所得稅結算申報申報，既經被上
13 訴人分別於105年3月18日、106年1月11日及106年12月14日
14 依申報數核定，未據上訴人提起行政救濟程序而告確定，自
15 無該函釋之適用。是原判決維持原處分否准系爭申請之結
16 論，即無不合。

17 (七)綜上所述，原判決駁回上訴人在第一審之訴的結論，經核並
18 無違誤。上訴意旨指摘原判決違背法令，請求廢棄，並撤銷
19 訴願決定及原處分關於否准系爭申請部分，以及判命被上訴
20 人作成退還上訴人溢繳稅款共26萬4,859元之行政處分，為
21 無理由，應予駁回。

22 五、據上論結，本件上訴為無理由。依行政訴訟法第236條之2第
23 3項、第255條第1項、第98條第1項前段，判決如主文。

24 中 華 民 國 110 年 11 月 30 日

25 臺北高等行政法院第一庭

26 審判長法 官 許瑞助

27 法 官 林麗真

28 法 官 孫萍萍

29 上為正本係照原本作成。

30 不得上訴。

31 中 華 民 國 110 年 11 月 30 日

