臺北高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第六庭
112年度訴字第1438號
114年4月24日辯論終結

原　　告　中國信託金融金融控股股份有限公司

代　表　人　顏文隆（董事長）

訴訟代理人　李益甄　律師
　　高文心　律師
複 代理 人　陳以昕　律師
被　　告　財政部臺北國稅局

代　表　人　吳蓮英（局長）
訴訟代理人　許榴容
　　張素媛
　　王子雄

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11213926080號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主　文

訴願決定及原處分（含復查決定）關於否准更正其他收入新臺幣77,372,062元為0元之部分均撤銷。

訴訟費用由被告負擔。

事實及理由

一、事實概要：

原告民國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17,933,174,869元，其中：一、103年度營利事業所得稅部分：㈠原告列報其他收入新臺幣(下同)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，經被告核認原列報屬其他收入無誤，核定其他收入131,018,578元。㈡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、期貨交易所得2,980,621元，經被告分別核定為558,906,353元、497,019,379元、6,445元及70,130元。㈢原告列報合併結算申報課稅所得額17,933,174,869元，經被告核定為18,368,352,578元。二、102年度未分配盈餘部分：㈠子公司中國信託商業銀行股份有限公司(下稱中信商銀)列報「項次12」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盈餘公積或限制分配部分(下稱「項次12」)4,514,551,558元，經被告核定為1,117,201,015元。㈡子公司中國信託綜合證券股份有限公司(下稱中信證券)列報「項次12」58,508,671元，經被告核定為32,645,760元。㈢原告列報合併申報未分配盈餘合計數負27,762,347元，被告核定為3,395,451,107元，應補稅額339,545,110元(被告核定103年度營利事業所得稅部分及102年度未分配盈餘部分，下稱原處分)。原告不服，申請復查結果：一、追減子公司中信資產營業收入總額190,137,873元、追認「第99欄」停徵之證券、期貨交易所得2,268,345元，併同調減營業成本190,000,000元，併同追減合併結算申報課稅所得額2,406,218元。二、分別追認子公司中信商銀及中信證券「項次12」3,397,350,543元及25,862,911元，併同追減訴願人合併申報未分配盈餘合計數3,423,213,454元。三、其餘復查駁回。原告對前開復查核定之其他收入77,372,062元部分仍表不服，提起訴願遭駁回，遂提起本件行政訴訟。

二、本件原告主張：

㈠原告與美商大都會簽訂股份買賣合約取得大都會國際人壽保險股份有限公司(下稱大都會國際)100%股權，買賣價金為美

金180,000,000元，並於100年11月1日完成交割，同日認列長期股權投資5,430,511,535元，嗣原告於同年月3日始得知，金融監督管理委員會(下稱金管會)檢查局已於同年4月11日以一般業務檢查報告，通知大都會國際應就因沖銷迴轉少提責任準備金，儘速補提足額，原告方於該日開始進行精算並補提責任準備金96,859,909元。是系爭美商大都會給付之賠償款77,372,062元，始因美商大都會未事先告知大都會國際少提責任準備金，違反原告與美商大都會簽訂之股份買賣合約第4.5條（已依一般公認會計原則編製財務報表）、第4.14條（無違反法令之情事）及第4.17條（已依法提足責任準備金）等擔保條款，致原告須於取得大都會國際之100%股權後另行補提責任準備金，使原告取得之大都會國際股權價值，實際上較原告所支付之股權買賣價金為低，易言之，原告之現存財產在交割完成後，即發生積極之減少，而受有相當於該筆責任準備金金額之損害。據此，系爭賠償款係依股份買賣合約第9.7條之約定所為之給付或賠償均應視為買賣價金之調整，應屬收購價金之折減，僅係因原告向美商大都會請求損害賠償涉及雙方計算與協商，待雙方達成共識、簽署和解協議書（103年5月28日）及原告收取系爭賠償款（103年5月30日），距收購日已超過1年，且經原告評估，系爭賠償款金額對整體財務報表之影響未達重大性，不致影響財務報表使用者經濟決策之作成，故未於101年度財務報表追溯調整採權益法認列之長期投資成本金額。再者，自行為時保險業財務報告編製準則第8條第2項第4款第3目規定可知，大都會國際未足額提存之責任準備金，屬大都會國際之「負債」科目性質。綜上，系爭賠償款既係為填補原告購買股權標的價值之不足，應屬民法第216條規定之「所受損害」，且系爭賠償款僅為原告所受損害金額之80%，尚未能足額填補原告所受之損害，遑論受有額外之經濟上利益。換言之，原告於103年間收受之系爭賠償款，僅係填補其過去因該筆股權買賣交易所受損害之80%，其經濟負擔能力並未

增加，自不得認原告因該筆賠償款而有所得；是依系爭股份買賣合約第9.7條之約定、所得稅法第45條第1項規定，系爭賠償款應為股權買賣價金之減項（調整收購價金），屬實際成本之減少，本質上係在填補原告所受損害，而非所失利益，不具所得性質。被告以原告未於101年度財務報表追溯調整長期投資成本為由，否准原告更正此筆其他收入為0元，有違量能課稅原則及租稅公平原則。

㈡由第25號公報及IFRS第3號規範目的觀之，所謂「收購價格分攤期間」或「衡量期間」不超過1年，係為避免財務報表之或有事項長期懸而未決，影響財務報表使用者評估企業之經營成果，與所得稅法上重視掌握納稅義務人之實際租稅負擔能力顯有不同，是系爭賠償款之性質是否為所得，仍應回歸所得稅法相關規定及其原理原則，不得逕以原告未於101年度財務報表追溯調整採權益法認列之長期投資成本金額為由，否准原告之更正申請。

㈢被告所稱補提責任準備金僅影響財務報表分析計算之數字或比例而未受有實質損害之主體係針對「大都會國際」本身；而原告所以取得系爭賠償款乃因原告為股權交易之買方，對於賣方美商大都會違反合約之擔保條款進行求償而來，原告所受損害即為價差損害，與被告上開主張顯屬不同主體、不同層次之問題。再者，因美商大都會就「大都會國際」此一股權交易標的之負債未正確估列，導致身為買方之原告支付過高之買賣價金，而應賠償原告，此賠償款並非「原告依通常情形，或依已定之計劃、設備或其他特別情事，可得預期之利益」，自非所失利益之範圍；被告逕認此賠償款之收受對提升原告財務報表上獲利及償付能力具有正面效益，即推論其屬所失利益性質，不但與民法第216條規定不符，亦未正確衡量原告是否就此賠償款有額外之稅負負擔能力。

㈣被告主張原告提出之收購價格減去大都會國際因補提責任準備金所受之公平價值減損，未明顯低於價格合理性意見書上記載之合理收購價格區間，即代表原告未受損害云云；然姑

且不論原告當時委請專家出具之價格合理性意見書係於「未知大都會國際未提責任準備金」之情形下作成，該價格合理性意見書內所提價格區間，僅係代表原告所欲提出之收購價格倘落於該區間內，均屬合理；而原告透過評估大都會國際之股權價值後擇定其收購價格，即代表原告已預期「其透過此筆交易可獲得之股權價值」及確定「其所願意支付之收購成本」，且兩者已達成價值平衡，則「其透過此筆交易可獲得之股權價值」此一因素於交易後發現締約時所未考慮之事項造成價值減損，即已破壞原達成之價值平衡，原告遂產生財產上積極損害。是被告上開主張實屬無據，且增加法令所無之限制。

㈤原告與美商大都會作為股權買賣交易之雙方當事人，就系爭賠償款屬於損害賠償性質及應填補之金額均已達成協議。而此一和解行為，既無明顯規避稅捐之跡象，亦無違反任何強制或禁止規定，被告自應尊重。

㈥由大都會國際第5屆第3次董事會議紀錄，足證原告與美商大都會間持續有進行求償相關的溝通，並未逾越民法第365條第1項所規定減少價金請求權之除斥期間。況且，即使認為本件原告之減少價金請求權已逾除斥期間，原告尚得以同一原因事實向美商大都會主張民法第227條第2項不完全給付之損害賠償請求權，該項請求權之消滅時效為15年，而無罹於時效之虞。是以，被告稱原告主張之價金減少請求權顯已逾6個月除斥期間而消滅云云，於本件並無實益，自無足採。

㈦原告於收購大都會國際100%股權後，僅將其改名為「中國信託人壽保險股份有限公司」，並未將其吸收合併。是以，被告所指稱原告於100年年報上認列之商譽，僅屬財務會計上因收購而帳列於「合併報表」之商譽數額，於原告「個體報表」上並無此商譽數額，且原告於「稅務申報」上亦未主張相關商譽之攤銷。據此，原告於100年度及後續年度營利事業所得稅申報時既未認列此筆商譽並進行攤銷，則無論嗣後有無進行商譽減損測試，均不影響原告每年所繳納之稅額。

更何況，原告於收購大都會國際後，每年度均係依國際會計準則第36號第90段規定，以大都會國際之帳面金額及其經評估之可回收金額比較，進行商譽檢損測試，即使原告於收購大都會國際時支出之收購價金有折減，並不當然會導致此部分商譽必然有減損，實際上，經原告於每年度編制財報時合理評估相關商譽整體並無減損情形，並於財報上如實表達。是被告前述主張與本件認定系爭賠償款性質上是否屬於原告之應稅所得並無關聯，自不得作為認定系爭賠償款性質之依據。

㈧被告復主張原告當時收購價格高於大都會國際淨資產公平價值，故賠償款並非全數屬於所受損害云云；然被告既從未對系爭賠償款究竟使原告享有何種實質經濟上利益而有增加稅捐負擔能力為說明，亦未就其宣稱「系爭賠償款具有所得性質」之課稅事實要件，依法負擔證明責任，被告之主張顯不可採等語。並聲明：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元之部分均撤銷。

三、被告則以：

㈠原告於101年10月9日向美商大都會求償，尚未屆最長收購價格分攤期間1年（交易完成日100年11月1日起算1年，即101年10月31日），依第25號公報規定，應將預期可收回價金認列為應收款，或調整長期投資出價取得之原始成本；惟原告迄未調整財務會計帳載原始成本，僅於收購價格分攤期間過後收取賠償金時，逕自認列為當期損益，顯見原告業經審酌原始成本之會計事項無須依公報規定調整，原告既已正確記載原始成本之財務會計事項，據以申報營利事業所得稅，當無於邇後年度反覆變更原始成本會計事項之理，又系爭賠償款已屬後續會計事項調整，與原始收購成本之評價無涉，原告主張應為股權買賣價金之折減，有違權責發生之會計基礎原則；故被告否准申請更正賠償款收入77,372,062元為0元，洵屬有據。

㈡本件因提列責任準備金不足致生之賠償收入，是否具所得性質，仍應視該筆收入係填補原告所受損害抑或所失利益來判斷；而有關保險責任準備金係依據保險法相關規定，按照各險種過去理賠經驗及費用採精算方式及主管機關所定準備金提存比率所提列之各項準備，使保險公司在其未來有能力完全履行給付保戶保險金之責任，爰依規定所提存之金額。惟所謂「提存」，係在資產負債表之負債欄紀錄特定金額，保險公司得以與該金額相當之資產進行投資以提升其償債能力。又保險公司投資之資金大多源自保費收入所提存之準備金，為期未來能完全履行給付保險金之責任，當會審慎運用資金，以免投資失誤進而影響償付能力。是本件因提列責任準備金不足導致原告可投資運用資金減少之曝險情形，致影響原告會計上獲利及償付能力，而相關獲利及償付能力係財務報表分析計算之數字或比例，並未造成原告實質之損害。原告收取之賠償收入77,372,062元已對提升原告財務報表上利及償付能力具有正面之效益，當屬彌補可得預期之利益，應視為填補「所失利益」，自屬所得稅課徵之對象，故為後續會計事項之調整，與原始收購價金之評價無涉，應列入調整年度之其他收入；是原告主張應為股權買賣價金之折減，有違權責發生之會計基礎原則。另，原告99年至103年之合併財務報告並未見其揭露與本併購案有關之資產減損（含商譽）損失之認列及相關資訊，原告稱系爭賠償款為填補其收購價格過高而受有之損害，實無足採。

㈢系爭賠償款不屬於所得稅法第4條第1項規範之免稅所得，亦非企業在生產經營活動中，因銷售產品或提供勞務而取得之各項收入，應歸非營業收入，參依營利事業所得稅結算申報書損益表之分項，其性質應為其他收入，原則上應以其收入總額減除成本及必要費用後之餘額為課稅所得。是原告稱系爭賠償款係彌補其所受之損害，仍應由原告就此收入之成本及必要費用內容負協力調查義務，即原告須舉證其成本及費用，始有免納所得稅之適用

㈣本件收購案之財務顧問建議合理之收購價格為特定「價格區間」，尚非特定價格。且從原告100年年報第205頁有關收購大都會國際之資產、負債及產生之商譽情形，原告列示大都會國際之收購成本5,481,509千元、被收購公司（即大都會國際)之資產及負債「公平價值」分別為100,540,235千元及96,542,306千元，被收購公司之可辨認淨資產「公平價值」為3,997,929千元（資產公平價值100,540,235千元-負債公平價值96,542,306千元），其中將收購成本與可辨認淨資產公平價值之差額認列商譽1,483,580千元（收購成本5,481,509千元-可辨認淨資產公平價值為3,997,929千元）；原告於100年11月1日完成股權移轉後，將大都會國際更名為中國信託人壽保險有限公司（下稱中國信託人壽），對比原告100年年報之中國信託人壽簡明資產負債表可知，收購成本5,481,509千元雖高於可辨認淨資產之公平價值3,997,929千元，卻遠低於99年（收購前）及100年（收購後)被收購公司之股東權益帳面價值（99年股東權益：7,451,582千元；100年股東權益：14,102,547千元），顯見原告收購當時對於大都會國際評估之收購價值絕非單純等同其淨資產帳面價值，原告卻於事後主張本件大都會國際收購價值即應扣除此同等金額（即責任準備金之帳面價值96,859,909元），實有邏輯上之謬誤。再者，收購價格係以「可辨認淨資產之公平價值」為計算基礎，原告提出高於可辨認淨資產之公平價值之收購價格併購大都會國際，並將價差部分認列商譽；惟原告未證實本收購案之價值評估分析顯示補提之責任準備金96,859,909元確實造成大都會國際之可辨認淨資產公平價值大幅下降，致原告最終支付之收購價格未能落於合理價格區間本件補提大都會國際之責任準備金致使大都會國際資產負債表之負債增加，股東權益減少之情形，原告並未提示具體事證證實因補提責任準備金，將大都會國際增加承擔負債之「公平價值」納入價值評估考量後，導致其收購價格確實已明顯落於該合理價格區間之外。原告未能區分淨資產（即股東權益）

之公平價值與帳面價值，而責任準備金之補提雖造成大都會國際淨資產帳面價值之下降，卻不必然同額影響可辨認淨資產之公平價值。再者，原告99年至103年合併財務報告及合併財務報表附註雖指出：商譽所屬現金產生單位，每年定期進行減損測試，並就可回收金額低於帳面價值部分，認列減損損失，然其合併財務報告內卻未見揭露與本併購案有關之資產（含商譽）減損損失之認列及相關資訊，是原告主張本件收購案之「支付價格過高」（美金1.8億元），卻未提示相關具體事證以實其說，其主張系爭賠償款金係填補其所受損害，顯無足採。

㈤原告與美商大都會簽署之和解協議書，為渠等間私法上法律關係，尚不得據此即謂原告受有價差損害得免納所得稅。依大都會國際第5屆第3次董事會議紀錄可知，大都會國際前於100年11月9日電洽原告討論本件補提責任準備金之處理方式，續於100年11月25日及12月5日將本件情形轉陳原告相關單位，評估是否依股權買賣合約約定向美商大都會進行求償，顯見原告早於100年11月份已得知美商大都會於股權交割前未誠實告知未依法令補提責任準備金一事，卻遲至101年10月9日始去函向美商大都會求償。據此，原告主張之減少價金請求權已逾民法第365條規定之6個月除斥期間；原告於除斥期間後方主張系爭賠償款屬買賣價金之折減，立場反覆，凸顯原告收購當時及知悉美商大都會未誠實告知未依法令補提責任準備金時，均未單純認定收購價值等同淨資產帳面價值等語，資為抗辯。並聲明：駁回原告之訴。

四、上開事實概要欄所述之事實經過，即原處分否准原告申請更正賠償款收入77,372,062元為0元，而經復查復查核定維持一事，除下述爭點外，其餘為兩造所不爭執，並有原告認列長期股權投資5,430,511,535元（原處分卷1第624頁）、原告與美商大都會簽訂之股份買賣合約書英文版節錄、中文版部分節錄（本院卷第203-223頁、原處分卷1第659-660頁）、原告對美商大都會之求償函（本院卷第227-233

頁）、原告與美商大都會簽訂之和解協議書（本院卷第235-251頁）、金管會檢查局100年4月11日辦理一般業務檢查意見（本院卷第225頁）、原處分即103年度營利事業所得稅部分(本院卷第31-33頁；原處分卷1第776頁)、102年度未分配盈餘部分（原處分卷1第252頁）、復查決定（本院卷第35-57頁）、訴願決定（本院卷第63-73頁）附卷可稽，洵堪認定。經核兩造之陳述，本件爭點厥為：被告否准原告申請更正賠償款收入77,372,062元為0元，是否無理由？

五、本院得判決之心證

㈠按所得稅法第24條第1項前段規定：「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。……」第80條第5項規定：「稽徵機關對所得稅案件進行書面審核、查帳審核與其他調查方式之辦法，及對影響所得額、應納稅額及稅額扣抵計算項目之查核準則，由財政部定之。」依前揭所得稅法第80條第5項授權訂定之行為時營利事業所得稅查核準則（下稱查核準則）第2條規定：「（第1項）營利事業所得稅之調查、審核，應依稅捐稽徵法、所得稅法及本準則之規定辦理，其未經規定者，依有關法令之規定辦理。（第2項）營利事業之會計事項，應參照商業會計法、商業會計處理準則及財務會計準則公報等據實記載，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……營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則、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。」

㈡租稅稽徵所謂之量能課稅原則，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。又依納稅者權利保護法（納保法）第7條規定：「（第1項）涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之。（第2項）稅捐稽徵機關認定課徵租稅之構成要件事實時，應以實質經濟事實關係

及其所生實質經濟利益之歸屬與享有為依據。」以符合實質課稅及公平原則。其立法理由載稱：「按稅捐之核課，應依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之，亦經司法院大法官釋字第420號解釋闡示。此項根據經濟上意義之認定，包含『法律解釋』與『事實認定』，故分別於本條第1、2項明定之。」基此，實質課稅原則不僅作為探求稅法規範追求量能課稅原則目的之解釋方法，亦係作為探求課稅對象之法律關係與經濟實質之事實認定方法，乃落實量能課稅原則之具體運用手段（最高行政法院111年度上字第24號判決意旨參照）。

㈢按財務會計是以貨幣為主要量度，對企業已發生之交易或事項，運用專門的方法進行確認、衡量，並以財務會計報告為主要形式，定期向各經濟利益相關者提供會計信息的企業外部會計。稅務會計乃是將特定企業個體之經濟活動，按照相關租稅法規與稽徵實務，加以記錄、分類、彙總、計算，以確定其課稅所得額與應納稅額，並將相關之財務資料列於申報書，供稽徵機關作為審核之憑據，可見稅務會計與財務會計就營利事業所得之計算依據及基礎並非相同。為簡化並統一企業之會計作業，稅務會計原則上雖以財務會計為基礎，然稅法基於量能課稅、公平課稅等原則及社會政策、稽徵經濟等目的，稅務會計有必要作特別規定，或調整補充財務會計不完整或不公平之處（最高行政法院112年度上字第142號判決意旨參照）。又量能課稅原則是憲法上平等原則所具體化之稅捐正義原則，要求有關納稅義務人之負擔能力，應按照其經濟上之負擔能力分配，乃是稅捐正義之衡量原則，並作為稅捐負擔公平之最高標準。行為時所得稅法第24條第1項前段規定：「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。」即為上開原則之具體化條文（最高行政法院112年度上字第142號判決意旨參照）。

㈣原告本年度取得美商大都會給付之款項77,372,062元，其實質經濟事實關係，為買受人依約請求減少購股價金，出賣人因而返還款項，並非應課稅收入性質：

1.依所得稅法第24條第1項關於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規定可知，我國營利事業所得稅就所得之概念，乃為「包括所得」；亦即，營利事業特定期間內經濟上之純資產增加，即為所得，不以特定源泉產生之增益為限。又由於法條規定是以「收入」之形態把握所得，故原則上排除未實現之利得，以及自己財產利用所生之歸屬所得，因此，所得之概念兼具有「交易所得」之內涵。據此，營利事業所得稅上所謂收入概念，也就是指透過市場交易活動而流入總額之經濟效益。營利事業所得稅之所以採取上開所得概念之論理在於：稅捐負擔能力為所得稅課徵之基礎，此原基於市場所能提供的營利機會而來，國家雖未直接創設市場，但提供了市場運作所需之各種環境，以供營利行為之從事。營利事業所得稅課徵之正當性，正由於納稅人參與市場而有所收益，故在此收益中有義務分擔公共支出（最高行政法院105年度判字第387號判決意旨參照）。換言之，所謂收入係指銷售貨物或提供勞務等活動，所產生之資產流入或負債之清償及附屬業務所產生之淨資產增加之利得。有關課徵租稅構成要件事實之判斷及認定，應以實質上經濟事實關係及所產生之實質經濟利益為準，而非以形式外觀為準，否則無以實現租稅公平之基本理念及要求。故涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之（最高行政法院93年度判字第138號判決意旨參照）。

2.經查，本件原告與美商大都會簽訂股份買賣合約，由美商大都會將所持有之大都會國際人壽保險股份有限公司（下稱大都會國際）股權，全部出售予本件原告，買賣雙方約定收購股權之價金為美金1.8億元，原告並於100年11月1日完成交

割，同日認列長期股權投資5,430,511,535元；嗣原告於100年11月3日始得知，金管會檢查局已於100年4月11日以一般業務檢查報告，通知大都會國際應就少提之責任準備金，儘速補提足額。大都會國際始進行精算並補提責任準備金96,859,909元，並以100年10月31日為入帳日期（會計分錄參原處分卷1第625頁）。嗣經買賣雙方於103年5月28日達成協議，由出賣人於103年5月30日對買受人即本件原告給付款項77,372,062元，以為買賣大都會國際之股權之紛爭解決方式等情，原告認列長期股權投資5,430,511,535元資料（原處分卷1第624頁）、原告與美商大都會簽訂之股份買賣合約書英文版節錄、中文版部分節錄（本院卷第203-223頁、原處分卷1第659-660頁）、金管會檢查局100年4月11日辦理一般業務檢查意見（本院卷第225頁）、原告與美商大都會簽訂之和解協議書（本院卷第235-251頁）附卷可證。

3.依照前述股份買賣合約第9節（Article 9）其中第9.1條及第9.7條，以及第4節（Article 4）其中第4.5條、第4.14條、第4.17條等所定（本院卷第215、219、207、211、213頁及原處分卷1第660頁以下），略以：(1).美商大都會在下列情況，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（本院卷第219頁），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 Purchas

e Price.）等語。故而，上述股份買賣合約所定，出賣人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，原告自可依照上述股份買賣合約第9.1條及第9.7條，以及第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其中一部，即減少原告購股價金96,859,909元（本院卷第227至229頁），然因買賣雙方於103年5月28日達成和解，均如上述。

4.綜上所述，原告本件於103年度自出賣人美商大都會取得款項77,372,062元，其實質上經濟事實關係，乃係美商大都會出售大都會國際之股權予本件原告，出賣人美商大都會依據股份買賣合約，對買受人負有擔保責任，若大都會國際係有未依法提列足夠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，本件原告即可依約請求減少收購股權價金而為對價調整，是應認原告自美商大都會取得款項77,372,062元，核屬原購股價金之一部返還，即原告固有財產之填補，並非原告獲取額外資產增加之收入。

5.至於被告主張：損害賠償是填補現存財產的損害，相當於賠償收入減除成本費用後尚無所得，故而免納所得稅，本件系爭77,372,062元係原告之其他收入，原告須舉證其成本及費用，始有免納所得稅之適用；本件原告補提責任準備金96,859,909元，影響原告會計上獲利及償付能力，原告收取77,372,062元款項可提升原告財務報表上獲利及償付能力，應視為填補「所失利益」，自屬所得稅課徵對象云云。然而：

⑴所謂收入係指銷售貨物或提供勞務等活動，所產生之資產流入或負債之清償及附屬業務所產生之「淨資產增加」之利得（最高行政法院93年度判字第138號判決意旨參照）。又有關營利事業的課稅所得，亦是採「純資產增加」說的精神，

就已實現的財產收益，不論增益原因為何，是否經由市場交易取得，均應納入所得課稅（最高行政法院99年度判字第243號判決意旨參照）。再者，稅捐稽徵機關認定課徵租稅之構成要件事實時，應以實質經濟事實關係及其所生實質經濟利益之歸屬與享有為依據。核納稅義務人在一段期間中「純資產之增加」，依據經濟觀察法，既足以表彰其租稅能力，且已實現所得稅法之租稅構成要件，應即成立租稅債務。因為在純資產增加說的所得概念下，著重於其在客觀上因該項經濟成果反映之稅捐負擔能力，方能實現租稅課徵之公平（最高行政法院109年度上字第17號判決意旨參照）。

⑵原告與美商大都會簽訂股份買賣合約，買賣雙方約定買賣價金為美金1.8億元，原告係於100年11月1日給付全部價金新臺幣5,430,511,535元；嗣原告基於大都會國際之未依法認列負債準備等瑕疵事項，乃依照上述買賣合約規定向美商大都會請求保證責任之履行，案經雙方於103年5月28日達成協議，由出賣人於103年5月30日對買受人即本件原告給付款項77,372,062元，而為買賣價金之一部返還等情，已如前述。又被告亦自承：損害賠償是填補現存財產的損害，相當於賠償收入減除成本費用後尚無所得，故而免納所得稅等語（本院卷第516至517頁）。從而，原告於103年5月30日回收而填補之買賣價金自非屬於收益，而屬填補現存固有財產損害。換言之，原告本件取回系爭77,372,062元並「非」新增財產之取得，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，實質上亦「未」增加原告之稅捐負擔能力，自難認為乃所失利益，尚非所得稅課徵對象。

⑶另被告雖稱本件補提責任準備金96,859,909元，影響「原告」會計上獲利及償付能力云云。然而，金管會檢查局於100年4月11日通知大都會國際應就少提之責任準備金，儘速補提足額等情（本院卷第225頁），已如上述。觀諸大都會國際之會計分錄（原處分卷1第625頁），大都會國際乃於100

年10月31日認列負債項目「責任準備金96,859,909元」，並因而相對帳載其營業成本項目「提存壽險責任準備96,859,909元」等情，此應係「大都會國際」（並非原告）補足認列負債96,859,909元，並相對認列營業成本96,859,909元（盈餘之減少），此一帳載事項係增加大都會國際之負債金額，減少大都會國際之年度盈餘，並未變動本件原告之財務報表項目。從而，被告主張原告必須再額外舉證證明所受固有財產填補之其他成本費用等云云，容有誤會，難以採據。

6. 是以，原告主張本年度自美商大都會取回77,372,062元，係依約減少購股價金，出賣人美商大都會依約返還款項，此非原告經濟上之純資產增加，僅是固有財產之填補，並未增加原告之稅捐負擔能力，非屬本年度應課稅收入事項，被告本件核定之系爭其他收入應予調減77,372,062元，基於所得稅法第24條第1項前段之量能課稅意旨，核屬有據，應予准許。

㈤至於被告主張：按財務會計準則公報第25號第4段及第19段、國際財務報導準則（IFRSs）第3號第45段等規定，原告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，則原告須將103年度收取之系爭77,372,062元款項，予以列報為103年度其他收入成為課稅所得之一部云云。然而：

1. 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一年。」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。」

2. 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之資訊，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。」

3. 簡言之，上開財務會計準則等規定乃係要求收購公司於收購日起1年之內，按所取得個別資產與所承擔個別負債之公平價值，將原始收購價格予以拆分，即規定收購價格分攤期間（衡量期間）自收購日起不得超過1年；惟若逾越1年期間以後（下稱逾越期間年度），基於可靠資訊而認定被收購公司之或有事項、資產公平價值、負債公平價值，或收購公司之購股價金等，應予以調整金額，此際所做之調整，應列入逾越期間年度之收益費損等事項，不予回溯變動先前於價格分攤期間所為資產負債之分攤金額結果。然而，上開財務會計準則等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，乃將逾越期

間年度之調整金額一律視為損益事項，不再論究其事務本質。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，而不論究其經濟事實僅為收購公司固有財產之回收。然而，相對於上開財務會計之設計目的，稅法基於量能課稅、公平課稅等原則及社會政策、稽徵經濟等目的，稅務會計有必要作特別規定，或調整補充財務會計不完整或不公平之處；所得稅法第24條第1項前段規定係量能課稅原則之具體化條文，並且量能課稅意旨下用以衡量稅捐負擔能力之收入係指經濟資產之實質增加，形式上之擬制增加應不屬之。

4.故而，雖然原告於103年度確定自出賣人美商大都會收回價金減少金額77,372,062元，此部分實際係原告固有財產之填補，因原告基於財務會計準則公報第25號等帳務處理技術規定，將系爭款項77,372,062元帳載為103年度之其他收入，惟此等會計處理技術下之擬制收入帳載，不足以真實增添原告之稅捐負擔經濟能力，即與納保法第7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稅捐負擔能力之衡量等意旨不符。則原告主張系爭77,372,062元係出賣人返還原始購股價金之一部，實際並非應課稅收入性質，不應列入課稅所得，本件應調整減少其他收入77,372,062元，核屬可採。至於被告主張按財務會計準則公報第25號等規定，原告未於股權交易完成日100年11月1日起算1年內，調減原帳載之購股成本金額，原告須將103年度收取之系爭77,372,062元款項，予以列報為103年度其他收入成為課稅所得之一部云云，核與納保法第7條、所得稅法第24條第1項等規範意旨有悖，尚不足採。

㈥被告主張：原告對於大都會國際未提列責任準備金一事，使原收購價金美金1.8億元出現不合理情況，影響原告收購價

格之決定，必須舉證證明云云。然而：

1.依照上述股份買賣合約所定，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，原告即可依約請求收購股權價金之調整，即請求減少收購價金而為對價調整，出賣人對買受人即有返還一部價金之給付義務等節，均如上述。出賣人與買受人雙方對於買賣標的之議價，基於契約自由，本可參酌各種相關資訊，諸如：買賣標的之品質、買受人對買賣標的之需求程度等等，未能一概而論，買賣雙方就交易標的之價金究竟多寡，端賴雙方最終達成之契約合意而定。又以本件大都會國際之資產及負債實況而言，買受人對於買賣標的之品質相較於出賣人而言，大多居於資訊劣勢，是買方於買賣契約中要求賣方應充分揭露完整告知影響議價之標的品質資訊，以確保交易之誠信及公平，若賣方未對買方揭露重要資訊，致生買賣標的之品質未達預期，造成議價之偏誤，買方依約要求賣方履行保證責任而返還一部分價金，如同減價收受，以作為議價偏誤之治癒，亦屬商業常情，並非法所不許。是原告主張大都會國際未提列責任準備金，但賣方未對買方告知此事，賣方應履行保證責任一節，自屬合理。

2.至於被告所稱被收購公司大都會國際之可辨認淨資產公平價值（經由估計而得）、大都會國際之淨資產帳面價值（資產負債表股東權益部分）等財務資訊（參被告補充卷第39至41頁），核係決定買賣價金之參考資訊，惟最終之價金多寡之合意，仍應以雙方簽訂買賣契約之條款為準據。更遑論，大都會國際未提列責任準備金，賣方並未對原告揭露此一額外負債資訊，使原收購價金美金1.8億元出現高估情形，因原告高估標的價值，原收購價格之決定受到影響而產生偏誤，原告因而向賣方請求返還價金，賣方亦依約返還原告77,372,062元等情，亦如前述。則被告上開對於大都會國際未提列責任準備金一事，使原收購價金美金1.8億元出現不合理

情況，影響原告收購價格之決定，被告要求原告必須另再舉證證明云云，亦不足採。

㈦另被告主張：按民法第365條規定，買受人因物有瑕疵，而請求減少價金者，其請求權受有6個月除斥期間之限制，原告本件之減少價金請求權已逾6個月期間而消滅，系爭77,372,062元並非買賣價金之減少云云；然而：

1.按民法第365條規定：「（第1項）買受人因物有瑕疵，而得解除契約或請求減少價金者，其解除權或請求權，於買受人依第356條規定為通知後6個月間不行使或自物之交付時起經過5年而消滅。（第2項）前項關於6個月期間之規定，於出賣人故意不告知瑕疵者，不適用之。」等旨，就物之瑕疵擔保之減少價金請求權固有6個月期間之限制；惟民法關於買賣瑕疵擔保之規定，並非強行規定，當事人得以特約免除、限制或加重之；基於契約自由原則，當事人關於瑕疵擔保責任，另有特約者，原則上自應從其特約（最高法院107年度台上字第2093號民事判決、104年度台上字第550號民事判決意旨參照）。

2.又本件原告於101年10月9日依照買賣契約所定向美商大都會請求其負保證責任，美商大都會亦於103年5月30日依約對原告給付77,372,062元，而為價金之一部返還，亦如上述。是以，買賣雙方對於賣方之擔保責任，並無6個月除斥期間之約束，則被告主張本件有民法第365條適用，原告之減少價金請求權已逾6個月除斥期間，系爭77,372,062元並非買賣價金之減少云云，容有誤會，亦難採據。

3.退步言之，物之瑕疵擔保責任與不完全給付之債務不履行責任，其法律性質、構成要件及規範功能各不相同，上開二項請求權競合時，買受人得擇一行使之（最高法院105年度台上字第2245號判決意旨參照）。又民法第227條規定，並未限制契約成立後發生之瑕疵，始得適用，是以買賣標的物如係特定物，於契約成立前已發生瑕疵，出賣人於締約時，因故意或過失未告知該瑕疵，而買受人不知有瑕疵仍為購買

者，出賣人給付不符合債務本旨，即應負不完全給付之債務不履行責任（最高法院94年度台上字第1112號、103年度台上字第2631號、112年度台上字第924號判決意旨參照）；出賣人應負不完全給付之債務不履行責任者，債權人除得依關於給付遲延或給付不能之規定行使權利外，並有民法第264條之適用（最高法院100年度台上字第1468號判決意旨參照；此部分學說見解，亦可參王澤鑑，損害賠償，2017年10月，頁261-265；詹森林，民事法理與判決研究(六)，2012年12月，頁74-83）。從而，本件原告得向美商大都會請求之請求權基礎，並非只有瑕疵擔保請求權，尚有不完全給付請求權，被告之主張本有誤會，且終究而言，原告與美商大都會間最終仍以和解方式為之，且其賠償之目的在於填補固有損害而非增加收益，被告自難執上開抗辯為之，一併敘明。

六、綜上所述，原告主張原處分（含復查決定）關於否准更正其他收入77,372,062元為0元之部分，為有理由，應予准許，原處分予以否准，於法不合，訴願決定未予糾正，亦有未洽，原告訴請撤銷，為有理由，應予准許。

七、兩造其餘攻擊防禦方法均與本件判決結果不生影響，故不逐一論述，併此敘明。

八、結論：原告之訴有理由。

中　　華　　民　　國　　114　　年　　5　　月　　22　　日

審判長法　官　洪慕芳

法　官　郭銘禮

法　官　周泰德

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，向本院高等行政訴訟庭提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內補提理由書；如於本判決宣示或公告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（均須按他造人數附繕本）。

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，逕以裁定駁回。

四、上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書（行政訴訟法第49條之1第1項第3款）。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3項、第4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	1.上訴人之配偶、三親等內之血親、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。	

中　　華　　民　　國　　114　　年　　5　　月　　22　　日

書記官　黃靖雅