

臺灣臺北地方法院行政訴訟判決

109年度稅簡字第23號

110年8月31日辯論終結

原告 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

被告 財政部臺北國稅局

代表人 宋秀玲(局長)

訴訟代理人 張素媛

陳鴻文

張淑貞

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10月15日台財法字第10913933340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、事實概要：原告民國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）16,672,510元、19,351,134元及18,361,361元，經被告分別於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，原告未申請復查，而告確定；106年度營利事業所得稅結算申報，列報薪資支出18,636,467元，經被告於108年1月11日依申報數核定。嗣原告於108年3月22日具文主張依財政部107年12月28日台財稅字第10701031420號令（簡稱財政部107年12月28日

01 令），公司為獎勵及酬勞從屬公司員工，以員工酬勞入股、
02 現金增資保留部分股份供員工認購，獎酬其從屬公司員工
03 者，於申報營利事業所得稅結算申報時，得列報為從屬公司
04 之薪資費用，申請追認更正其於103年至106年度營利事業所
05 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
06 損失而自行帳外剔除之薪資費用985,318元、264,499元、30
07 8,183元及770,825元，並退還各該年度溢繳之稅款（103
08 年、105年及106年度營利事業所得稅結算申報自繳稅款402,
09 450元、421,956元及243,318元，分別於104年5月28日、106
10 年6月1日及107年5月29日繳納完竣，104年度核定應退稅額3
11 3,293元於106年2月15日兌領）等，案經被告以109年4月24
12 日財北國稅審一字第1090015380號函（即本件原處分），准
13 予調增106年度薪資支出770,825元（核定應退稅額131,040
14 元，原告於108年5月22日兌領），惟否准退還103年至105年
15 度營利事業所得稅之申請。原告就被告否准其申請追認更正
16 其於103年至105年度營利事業所得稅結算申報，經簽證會計
17 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
18 費用985,318元、264,499元、308,183元部分以及退還103年
19 至105年度營利事業所得稅部分不服，提起訴願經駁回後，
20 遂提起本件行政訴訟。

21 二、本件原告主張下列事由，並聲明求為判決撤銷訴願決定及原
22 處分關於否准原告申請追認更正之薪資費用985,318元、26
23 4,499元、308,183元、以及申請退還103年至105年度營利事
24 業所得稅分別為167,504元、44,964元、52,391元部分，被
25 告應作成退還溢繳稅款共264,859元予原告之行政處分：

26 （一）本件財政部96年函令與97年9月函令規定，顯然增加法律
27 所無之限制，違反租稅法律主義、納稅者權利保護法第3
28 條之規定，法院自應拒絕適用，並回歸所得稅法第32條、
29 第38條或財政部107年函令意旨適用：

30 1. 按「納稅者有依法律納稅之權利與義務」、「主管機關所
31 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」，為納稅者權利保護法第3
條第1項、第3項所明定。

2. 又按「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。所得額之
計算，涉有應稅所得及免稅所得者，其相關之成本、費用
或損失，除可直接合理明確歸屬者，得個別歸屬認列外，
應作合理之分攤；其分攤辦法，由財政部定之」、「營利
事業職工之薪資、合於左列規定者，得以費用或損失列
支：一、公司、合作社職工之薪資，經預先決定或約定執
行業務之股東、董事、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議決，不論營業盈虧必須支付
者。二、合夥及獨資組織之職工薪資、執行業務之合夥人
及資本主之薪資，不論營業盈虧必須支付，且不得超過同業
通常水準者」、「經營本業及附屬業務以外之損失，或家
庭之費用，及各種稅法所規定之滯報金、怠報金、滯納金
等及各項罰鍰，不得列為費用或損失」，分別為所得稅法
第24條第1項、第32條、第38條所明定。

3. 再按「憲法為國家最高規範，法律牴觸憲法者無效，法律
與憲法有無牴觸發生疑義而須予以解釋時，由司法院大法官
掌理，此觀憲法第一百七十一條、第一百七十三條、第
七十八條及第七十九條第二項規定甚明。又法官依據法律
獨立審判，憲法第八十條定有明文，故依法公布施行之法
律，法官應以其為審判之依據，不得認定法律為違憲而逕
行拒絕適用。惟憲法之效力既高於法律，法官有優先遵守
之義務，法官於審理案件時，對於應適用之法律，依其合
理之確信，認為有牴觸憲法之疑義者，自應許其先行聲請
解釋憲法，以求解決」，為司法院大法官解釋第371號解
釋意旨所明示。

4. 爰此，本件原處分及訴願決定指摘原告於103年至105年度
營利事業所得稅申報及核定「行為時」所應適用之財政部

01 96年函令與97年9月函令，其內容涉及玉山金融控股股份
02 有限公司發放予原告員工紅利是否得列為原告之薪資支
03 出，依所得稅法第24條規定，其成本、費用及損失之認列
04 與否，顯然將直接所得額與應納稅額之計算，屬於對於納
05 稅義務人繳納稅款之義務「有無」、「多寡」直接發生影
06 響之事項，應屬於受到租稅法律主義限制與保留之事項，
07 自不得僅以解釋函令即「剝奪」原告得列報相關薪資支出
08 作為費用或損失之「稅法上權利」。

09 5. 申言之，依照所得稅法第24條規定，營利事業所得稅所得
10 額之計算，既以收入減除成本、費用及損失之純益額作為
11 所得額之計算方式，則就所得額計算（稅捐債務形成）之
12 權利義務關係論之，成本、費用與損失之減除既有利降低
13 納稅義務人之所得額計算，納稅義務人自有主張減除「成
14 本、費用及損失」之「稅法上權利」，而就納稅義務人
15 「稅法上權利」（即成本、費用及損失之減除）之限制，
16 自應以法律或法律明確授權之法規命令為之，不得僅以解
17 釋函令為之。況且，綜觀所得稅法第32條或第38條規定更
18 均無任何授權財政部得以訂定「何種薪資支出」得以減除
19 或不予減除之規定，財政部96年函令與97年9月函令竟自
20 行特定類型之「薪資支出」直接認定「不得列報」為費用
21 顯然增加法律所無之限制，違反租稅法律主義及納稅者權
22 利保護法第3條、所得稅法第32條、第38條意旨甚為明
23 確，鈞院依法自應依照法律獨立審判，而逕行拒絕適用該
24 96年函令與97年9月函令。

25 6. 又觀諸本件原告所申請者，係針對「從屬公司」認列「母
26 公司」分配之員工紅利作為薪資費用，而財政部96函令與
27 97年9月函令除有前述增加法律所無限制之違法之外，實
28 際上亦僅針對「公司依公司法第235條第4項規定，分配予
29 從屬公司員工之紅利，依所得稅法第38條規定，不得列報
30 為費用」。即「母公司」分配予「從屬公司」之員工紅利
31 不得列報為「母公司」薪資費用，顯與財政部107年函令

01 内容及本件原告申請適用內容，認定「母公司」分配予從
02 屬公司員工紅利得列報為「從屬公司」薪資支出不同。

03 7. 綜上所述，本件原告103年至105年度營利事業所得稅申報
04 核定時，雖就「從屬公司」認列母公司分配予從屬公司員
05 工紅利部分，自行由會計師為帳上剔除，並經被告機關核
06 定在案。但事實上原處分及訴願決定主張該行為時應適用
07 之96年函令與97年9月函令顯然增加法律所無限制(增加所
08 得稅法第32條與第38條所無限制)，剝奪納稅義務人依所
09 得稅法第24條所得主張扣除成本、費用及損失之稅法上權
10 利，自非合法而應適用之解釋令。退步言之，衡酌財政部
11 96年函令與97年9月函令就本件申請所涉「從屬公司」認
12 列「母公司」分配予「從屬公司員工」紅利部分認列為薪
13 資支出乙事，並無明確限制，即「行為時」就「原告認列
14 玉山金控分配予原告員工之紅利是否得由原告認列薪資支
15 出」亦無適用96年函令與97年9月函令之空間。職是之
16 故，本件原處分與訴願決定以原告行為時應適用96年函令
17 與97年9月函令為由，駁回原告申請，自非適法，應予撤
18 銷無疑。

19 (二) 本件原告申請退還103年至105年度營利事業所得稅溢繳稅
20 額之申請，符合稅捐稽徵法第28條第1項、第2項之規定，
21 自應依法做成退還溢繳稅額之行政處分：

22 1. 按「納稅義務人自行適用法令錯誤或計算錯誤溢繳之稅
23 款，得自繳納之日起五年內提出具體證明，申請退還；屆
24 期未申請者，不得再行申請。納稅義務人因稅捐稽徵機關
25 適用法令錯誤、計算錯誤或其他可歸責於政府機關之錯
26 誤，致溢繳稅款者，稅捐稽徵機關應自知有錯誤原因之日
27 起二年內查明退還，其退還之稅款不以五年內溢繳者為
28 限」，為稅捐稽徵法第28條第1項、第2項所明定。

29 2. 本件原告103年至105年度營利事業所得稅分別先於104年5
30 月28日、105年5月31日、106年6月1日完成申報，其申報
31 內容由簽證會計師於自行調整依所得稅法第38條規定，剔

01 除原告認列玉山金控分配予原告員工紅利，作為原告薪資
02 費用。其理由無非是錯誤適用違法之財政部96年函令與97
03 年9月函令，而對所得稅法第38條增加法律所無之限制，
04 而適用法令錯誤。同時，被告機關就原告103年至105年度
05 營利事業所得稅申報之內容，亦分別於105年3月18日、10
06 6年1月11日、106年12月14日依申報數核定，並肯認原告
07 自行剔除薪資費用之調整事項，顯見被告機關有適用法令
08 錯誤，而導致原告存在溢繳稅款264,859元，自應予以退
09 還無疑。

10 三、被告則以下述理由資為抗辯，並聲明求為判決駁回原告之訴
11 :

12 (一) 所得稅法第32條規定「營利事業職工之薪資，合於下列規
13 定者，得以費用或損失列支：一、公司、合作社職工之薪
14 資，……不論營業盈虧必須支付者。二、合夥及獨資組織
15 之職工薪資，……不論營業盈虧必須支付……」。亦即營
16 利事業員工之薪資，須為營利事業實際支付，始得以費用
17 或損失列支。財政部97年9月10日令，係行為時財政部基
18 於中央財稅主管機關職權，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之釋示，未逾越法律規定。又財政部96年9月11日令，亦係行為時財政部基於中央財稅主管機關職權，就公司以員工分紅入股等獎勵及酬勞方式，僅限於公司分配予自身公司員工得以費用列支，分配予從屬公司員工之紅利，依所得稅法第38條規定，不得列報為之釋示，未逾越法律規定。前述財政部96年9月11日令及財政部97年9月10日令，亦未違反納稅者權利保護法第3條第3項「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」規定。原告主張財政部96年9月11日令及財政部97年9月10日令違反租稅法律主義及

納稅者權利保護法第3條規定，顯係誤解。本案由母公司—玉山金控分配予原告員工依財務會計準則公報第39號計算之股份基礎紅利薪資費用，原告並未實際支付該等薪資支出，依所得稅法第32條規定，原告不得列支薪資費用，被告否准更正，並無違誤。

(二) 財政部107年令，係為營造有利企業留攬人才之租稅環境，就員工酬勞雖非從屬公司實際給付，惟基於企業整體營運考量及有助企業留才，爰重新檢討母（控制）公司給付子（從屬）公司員工獎酬之稅務處理，於107年12月28日核釋，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。原告主張適用財政部107年令，被告應追認系爭103至105年度薪資費用，金額分別為985,318元、264,499元及308,183元，並退還溢繳稅款一節，查稅捐稽徵法第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」，財政部107年令非本件據以申請而發布，不符「對於據以申請之案件發生效力」規定，又原告103至105年度營利事業所得稅，已核定確定在案，亦非屬「尚未核課確定之案件」，是依稅捐稽徵法第1條之1第1項規定及維持法律秩序之安定性，自無該令之適用，原告主張，容有誤解。

(三) 稅捐稽徵法第28條第1項及第2項規定，所謂「適用法令錯誤」，係指納稅義務人自行申報或稅捐稽徵機關本於認定之課稅經濟事實所據以核課之法律或行政命令有適用錯誤之情事而言，例如稅捐法規解釋錯誤，或依確定之事實引

用錯誤之稅法規定課稅，或因課，稅事實認定錯誤導致適用法令錯誤而溢繳稅款。而稅捐稽徵法第28條第1項及第2項之退稅請求，法條既已明定其要件，且稅捐債務又係於稅捐要件合致時發生，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，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」。是依稅捐稽徵法第28條第1項或第2項主張適用法令錯誤或其他可歸責政府機關錯誤之退稅請求，原則上亦應以行為時作為認定事實及法令適用之基準時點。

(四) 原告103至105年度營利事業所得稅結算申報案件，未於核定通知書送達之翌日起30日內申請復查，而告確定。系爭103至105年度薪資支出985,318元、264,499元及308,183元，原告並未實際支付，依所得稅法第32條規定，不得列為薪資費用。又系爭103至105年度薪資支出，經會計師查核結果，以非屬經營本業及附屬業務之損失，予以調整減除，係依行為時確定之事實；據以適用法令所為之調整，被告依其申報數核定，並無稅捐稽徵法第28條規定，因適用法令錯誤、計算錯誤或其他可歸責於政府機關之錯誤，致溢繳稅款之情事，被告據以否准原告所請，並無不合。並聲明求為判決駁回原告之訴。

四、本院之判斷：

(一) 本件應適用之法令與法理：

1. 稅捐稽徵法第1條之1第1項及第2項規定「(第1項)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。(第2項)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」；第28條

第1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」；第34條第3項第1款規定：「第1項所稱確定，係指左列各種情形：一、經稅捐稽徵機關核定之案件，納稅義務人未依法申請復查者」。

2. 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32條規定「營利事業職工之薪資，合於下列規定者，得以費用或損失列支：一、公司、合作社職工之薪資，經預先決定或約定執行業務之股東、董事、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議決，不論營業盈虧必須支付者。二、合夥及獨資組織之職工薪資，執行業務之合夥人及資本主之薪資，不論營業盈虧必須支付，且不超過同業通常水準者」；第38條規定「經營本業及附屬業務以外之損失，或家庭之費用，及各種稅法所規定之滯報金、怠報金、滯納金等及各項罰鍰，不得列為費用或損失」。

3. 財政部96年9月11日台財稅字第09604531390號令（簡稱財政部96年9月11日令）「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……三、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」（原處分卷第19頁）。財政部97年6月11日台財稅字第09704515210號令（簡稱財政部97年6月11日令）「一、公司依證券交易法及公司法規定發行員工認股權憑證予本公司員工，且以發行新股履約者，自97年1月1日起依財團法人中華民國會計研究發展基金會發布財務會計準則公報第39號『股份基礎給付之會計處理準則』（註：現行為國際財務報導準則第2號『股份基礎給付』）及行政

院金融監督管理委員會96年12月12日金管證六字第0960065898號令（註：依金融監督管理委員會103年12月10日金管證審字第1030049895號令廢止）規定，以公平價值或內含價值計算及於各年度認列之酬勞成本，於申報營利事業所得稅時，可依營利事業所得稅查核準則第71條規定核實認定為公司各年度之薪資之支出。……三、公司發行之員工認股權憑證，其發放對象為國內外子公司員工者，其費用非屬公司經營本業及附屬業務之損失，依據所得稅法第38條規定，不得列為費用或損失」（原處分卷第22頁）。財政部97年7月10日台財稅字第09704515240號令（簡稱財政部97年7月10日令）「自97年1月1日起，公司辦理現金增資發行新股，依公司法第267條規定保留部分股份由員工認購，其依財團法人中華民國會計研究發展基金會發布財務會計準則公報第39號『股份基礎給付之會計處理準則』（註：現為國際財務報導準則第2號『股份基礎給付』）及96年10月12日（96）基秘字第267號函規定認列之薪資費用，於申報營利事業所得稅時，應參照本部97年6月11日台財稅字第09704515210號令有關公司發行員工認股權憑證列報薪資費用之規定辦理」（原處分卷第23頁）。財政部97年9月10日台財稅字第09704543830號令（簡稱財政部97年9月10日令）「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，該信託契約之委託人為公司之股東，並非公司，故公司依財團法人中華民國會計研究發展基金會發布財務會計準則公報第39號『股份基礎給付之會計處理準則』及97年1月18日（97）基秘字第021號函規定計算認列之薪資費用，於申報營利事業所得稅時，不得列為費用」（原處分卷第24頁）。此等令釋係行為時中央財稅主管機關財政部基於職權，依所得稅法第32條、第38條所規定營利事業得以職工薪資作為費用、損失列支營利事業所得減除範圍計算之立法意旨所為技術性、細節性的規範，以維繫實質課稅所必要，且

符合法律規定之範圍及目的，核與母法規定之意旨相符，並無違反法律保留原則，自得予以援用。

(二) 經查，原告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16,672,510元、19,351,134元及18,361,361元，經被告分別於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，原告未申請復查，而告確定；106年度營利事業所得稅結算申報，列報薪資支出18,636,467元，經被告於108年1月11日依申報數核定。嗣原告於108年3月22日具文主張依財政部107年12月28日令，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，申請追認其於103年至106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985,318元、264,499元、308,183元及770,825元，並依稅捐稽徵法第28條規定申請退還各該年度溢繳之稅款（103年、105年及106年度營利事業所得稅結算申報自繳稅款402,450元、421,956元及243,318元，分別於104年5月28、106年6月1日及107年5月29日繳納完竣，104年度核定應退稅額33,293元於106年2月15日兌領）等，案經被告以原處分准予調增106年度薪資支出770,825元（核定應退稅額131,040元，原告於108年5月22日兌領），否准退還103年至105年度營利事業所得稅之申請（分別為167,504元、44,964元、52,391元）等情，有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）、原告108年3月22日玉總投顧字第10800075號函（原處分卷第35-36頁）、玉山投顧員工股票獎酬費用與調整數費用統計表（原處分卷第42頁）、損益科目查核說明（原處分卷第75-77頁）、原處

分（原處分卷第1-5頁）在卷可憑，自堪信為真實。經核本件兩造爭點為：原告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16,672,510元、19,351,134元及18,361,361元，經被告分別於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，原告未申請復查，原告則於108年3月22日申請追認原以非屬經營本業或附屬業務之損失而剔除之薪資支出，並退還溢繳稅款（分別為167,504元、44,964元、52,391元），是否有據？

（三）復按「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」、「（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」，分別為稅捐稽徵法第1條之1第1項、第28條第1項、第2項所明定。繼按「行政機關基於法定職權，就行政法規所為之釋示，係闡明法規之原意，性質上並非獨立之行政命令，固應自法規生效之日起有其適用。惟對同一法規條文，先後之釋示不一致時，非謂前釋示當然錯誤，於後釋示發布前，主管機關依前釋示所為之行政處分，其經行政訴訟判決而確定者，僅得於具有法定再審原因時依再審程序辦理；其未經訴訟程序而確定者，除前釋示確屬違法，致原處分損害人民權益，由主管機關予以變更外，為維持法律秩序之安定，應不受後釋示之影響。……又稅捐稽徵法第28條之規定，係指適用法令錯誤或計算錯誤溢繳稅款者，納稅義務人得於5年之法定期間內，申請退還。故課稅處分所依據之行政法規釋示，如有確屬違法情形，其已繳稅款之納稅

義務人，自得依此規定申請退還。惟若稽徵機關作成課稅處分時，適用當時法令並無錯誤，則已確定之課稅處分，自不因嗣後法令之改變或適用法令之見解變更而受影響，應無上開規定之適用，乃屬當然」（司法院釋字第287號解釋理由參照）。亦即計算錯誤或其他可歸責於政府機關之錯誤，致溢繳稅款者，仍得依稅捐稽徵法第28條規定申請退稅；反之，如係適用法令之見解變更，則無該條錯誤溢繳稅款退還規定之適用。又98年1月21日修正現行稅捐稽徵法第28條第2項之規定，納稅義務人欲請求稅捐稽徵機關退還所繳稅款，須以稅捐稽徵機關有適用法令錯誤、計算錯誤或其他可歸責於政府機關之錯誤存在為其要件。此之所謂「適用法令錯誤」，係指稅捐稽徵機關本於認定之課稅經濟事實，所據以核課之法律或行政命令有適用錯誤之情事而言，例如稅捐法規解釋錯誤，或依確定之事實引用錯誤之稅法規定課稅，或因課稅事實錯誤導致適用法令錯誤而溢繳稅款。另依稅捐稽徵法第28條第1項或第2項主張適用法令錯誤或其他可歸責政府機關錯誤之退稅請求，原則上應以稅捐要件合致時，即所謂「行為時」作為認定事實及法令適用之基準時點（最高行政法院101年度判字第835號判決參照）。

（四）本件原告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16,672,510元、19,351,134元及18,361,361元，經被告分別於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。原告上開所主張應經追認其於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985,318元、264,499元、308,183元，所計算繳付之稅款167,504元、44,964元、52,391元，原告未於期限內申請復查，業已確定在案，由於原告未提起行政爭訟程序，前核定處分已生形式存續力（不可爭性、不可撤銷性）在案。此外，本件原告申請追認與退稅之理由主要為依財政

部107年12月28日令，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支出。原告之集團母公司玉山金融控股股份有限公司於103-106年度皆有發放股份基礎給付獎酬予原告公司員工，當時認定員工股份基礎給付酬勞之薪資費用非屬公司經營本業及附屬業務之損失，原告於申報營利事業所得稅時皆已調整減除；又原告之集團母公司玉山金融控股股份有限公司於103、106年度有辦理現金增資，並有依公司法等相關規範保留部份予原告公司員工認購，當時亦認定現金增資員工承購之薪資費用非屬公司經營本業及附屬業務之損失，原告公司於申報營利事業所得稅時亦已調整減除（原處分卷第35頁）。被告審查後，以本件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985,318元、264,499元、308,183元部分，無從適用財政部107年12月28日令，仍應參照前揭財政部96年9月11日令、97年6月11日令、97年7月10日令、97年9月10日令釋規定辦理，於申報營利事業所得稅時尚不得認列為費用，亦即認並非屬該條規定錯誤溢繳稅款之範疇等由，否准其申請，實難認有何違誤。

（五）再者，原告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16,672,510元、19,351,134元及18,361,361元，經被告分別於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，既未經本件原告提起行政救濟程序而生形式存續力，已如前述。財政部107年12月28日令釋內容固明定「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，該從屬公司依財團法

01 人中華民國會計研究發展基金會97年1月18日（97）基秘字
02 第017號函、國際財務報導準則第2號『股份基礎給付』或
03 企業會計準則公報第23號『股份基礎給付』規定，衡量自
04 其員工取得勞務並於既得期間內認列之費用，於申報營利
05 事業所得稅時，得列報為從屬公司之薪資支出。…」（原
06 處分卷第25頁）。本件原告所申請追認與退稅者，係針對
07 103年至105年度原告「從屬公司」認列「母公司」玉山金
08 融控股股份有限公司分配予員工獎酬紅利認應作為薪資費
09 用之部分，為兩造所不爭執之事實，則財政部107年12月2
10 8日令釋內容為獎勵及酬勞從屬公司員工，認依公司法、
11 證券交易法或金融控股公司法規定，以員工酬勞入股、發
12 行員工認股權憑證、現金增資保留部分股份供員工認購、
13 買回庫藏股轉讓予員工或發行限制員工權利新股等方式，
14 獎酬其從屬公司員工者，衡量自其員工取得勞務並於既得
15 期間內認列之費用，於申報營利事業所得稅時，得列報為
16 從屬公司之薪資支出，應為有利於納稅義務人之法令見解
17 變更。惟依上揭稅捐稽徵法第1條之1第1項但書規定，僅
18 對財政部107年12月28日函釋發布時尚未核課確定之案件
19 適用之。是被告作成前已生形式存續力之原告薪資支出核
20 定處分時，並無適用當時法令錯誤之情形，財政部107年1
21 2月28日令函之事後發布僅為適用法令之見解變更，尚不
22 至使本件符合稅捐稽徵法第28條第1款或第2款錯誤溢繳稅
23 款退還之規定，自亦無原告所稱按財政部107年12月28日
24 令意旨以及稅捐稽徵法第28條規範，原告追認103-105年
25 度薪資費用後，應可請求退還溢繳之營利事業所得稅之
26 理，自應回歸稅捐稽徵法第1條之1第1項及司法院釋字第2
27 87號解釋理由書意旨，就已確定課稅核定處分，並不因嗣
28 後法令之改變或適用法令之見解變更而受影響，被告於10
29 9年4月24日作成原處分，否准原告申請追認於103年至105
30 年度營利事業所得稅結算申報，經簽證會計師以非屬經營
31 本業或附屬業務之損失而自行帳外剔除之薪資費用985,31

8元、264,499元、308,183元，並申請退還103年至105年度溢繳之稅款分別為167,504元、44,964元、52,391元，應無違誤。

(六) 至原告主張稱本件財政部96年函令與97年9月函令規定，顯然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，法院自應拒絕適用，並回歸所得稅法第32條、第38條或財政部107年函令意旨適用云云。惟按所得稅法第32條規定「營利事業職工之薪資，合於下列規定者，得以費用或損失列支：一、公司、合作社職工之薪資，……不論營業盈虧必須支付者。二、合夥及獨資組織之職工薪資，……不論營業盈虧必須支付……」。亦即依所得稅法第32條規定，營利事業員工之薪資，須為營利事業實際支付，始得以費用或損失列支。財政部97年9月10日令，係行為時財政部基於中央財稅主管機關職權，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之釋示，實未逾越法律規定。此外，財政部96年9月11日令，亦係行為時財政部基於中央財稅主管機關職權，就公司以員工分紅入股等獎勵及酬勞方式，僅限於公司分配予自身公司員工得以費用列支，分配予從屬公司員工之紅利，依所得稅法第38條規定，不得列報所為之釋示內容，經核亦未逾越法律規定。且前述財政部96年9月11日令及財政部97年9月10日令，明顯針對所得稅法第32條規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圍做明確解釋，根本未違反納稅者權利保護法第3條第3項「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」規定，以及並未增加法律所無之限制而違反租稅法律主義。而財政部107年12月28日令釋，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

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有助企業留才，期為臺灣企業留才注入強心針，重新檢討母（控制）公司給付子（從屬）公司員工獎酬之稅務處理，放寬於申報營利事業所得稅仍可列報為薪資支出（參見本院卷第95-103頁相關網路新聞記載），即於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。依稅捐稽徵法第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」，財政部107年12月28日令並非本件據以申請而發布，不符「對於據以申請之案件發生效力」規定，又原告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16,672,510元、19,351,134元及18,361,361元，經被告分別於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，原告未申請復查，而告確定，亦非屬「尚未核課確定之案件」，原告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。原告稱本件財政部96年函令與97年9月函令規定，顯然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，法院自應拒絕適用，並回歸所得稅法第32條、第38條或財政部107年函令意旨適用云云，即不足採。

五、綜上所述，原告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16,672,510元、19,351,134元及18,361,3

61元，經被告分別於105年3月18日、106年1月11日及106年1月14日依申報數核定，原告未申請復查而告確定。系爭103至105年度薪資支出985,318元、264,499元及308,183元，原告並未實際支付，依所得稅法第32條規定，不得列為薪資費用。又系爭103至105年度薪資支出，經會計師查核結果，以非屬經營本業及附屬業務之損失，予以調整減除，係據以適用法令所為之調整，被告依其申報數核定，核無稅捐稽徵法第28條規定，因適用法令錯誤、計算錯誤或其他可歸責於政府機關之錯誤，致溢繳稅款之情事，被告以原處分（即復查決定）據以否准原告所申請追認更正其於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985,318元、264,499元、308,183元部分以及退還103年至105年度營利事業所得稅部分，並無違誤，訴願決定予以維持，核無不合。原告訴請判決撤銷訴願決定及原處分關於否准原告申請追認更正之薪資費用985,318元、264,499元、308,183元、以及申請退還103年至105年度營利事業所得稅分別為167,504元、44,964元、52,391元部分，被告應作成退還溢繳稅款共264,859元予原告之行政處分，均為無理由，應予駁回。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，爰不逐一論列，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 110 年 9 月 7 日
行政訴訟庭 法官 范智達

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，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內向本院補提理由書（均須按他造人數附繕本），逾期未提出者，勿庸命補正，即得依行政訴訟法第245條第1項規定以裁定駁回。上訴

01 理由應表明關於原判決所違背之法令及其具體內容，或依訴
02 訟資料可認為原判決有違背法令之具體事實。

03 中 華 民 國 110 年 9 月 7 日

04 書記官 蔡凱如