最 高 行 政 法 院 判 決

109年度判字第457號

再 審原 告　財政部臺北國稅局
代　表　人　宋秀玲
訴訟代理人　陳季季
再 審被 告　新光合成纖維股份有限公司
代　表　人　吳東昇
訴訟代理人　陳建宏　會計師
　　林瑞彬　律師

上列當事人間所得稅法事件，再審原告對於中華民國108年5月9日本院108年度判字第230號判決，提起再審之訴，本院判決如下：

主　文

再審之訴駁回。

再審訴訟費用由再審原告負擔。

理　由

一、本件再審之訴，再審原告代表人由許慈美變更為宋秀玲，茲經繼任者於民國109年7月16日具狀承受訴訟，核無不合，應予准許，先此敘明。

二、再審被告民國99年度股東可扣抵稅額帳戶變動明細申報表，列報獲配股利總額或盈餘總額所含的可扣抵稅額新臺幣（下同）126,397,434元及因98年11月5日合併而承受消滅公司的股東可扣抵稅額帳戶餘額36,103,738元，經再審原告分別核定125,313,916元及0元。再審被告就合併而承受消滅公司的股東可扣抵稅額帳戶餘額申請更正為36,103,738元，經再審原告重行核定為8,810元後，申經復查決定：追認99年度獲配股利總額或盈餘總額所含的可扣抵稅額1,083,518元，變更核定為126,397,434元；追認99年度股東可扣抵稅額帳戶期初餘額17,199元，變更核定為50,534,698元；其餘復查駁回。再審被告就99年度合併而承受消滅公司之股東可扣抵稅額不利其部分，循序提起行政訴訟，經臺北高等行政法院（下稱原審法院）以105年度訴字第1324號判決（下稱前程序

原審判決）駁回。再審被告仍不服，提起上訴，經本院以108年度判字第230號判決（下稱原確定判決）廢棄前程序原審判決，並撤銷訴願決定及原處分（即復查決定）不利於再審被告部分。再審原告遂以原確定判決有行政訴訟法第273條第1項第1款所規定之事由，向本院提起本件再審之訴（至再審原告以行政訴訟法第273條第1項第13款及第14款事由，提起再審之訴部分，本院另以裁定移送於原審法院）。

三、再審原告起訴主張略以：

、依財務會計準則公報第5號「採權益法之長期股權投資會計處理準則」第52段「長期股權投資減損之處理」規定，投資公司對僅具重大影響力而未具控制能力之長期股權投資，應以個別長期股權投資帳面價值為基礎，於資產負債表日評估是否有減損跡象，若有客觀證據顯示業已減損，投資公司應依財務會計準則公報第35號「資產減損之會計處理準則」規定，比較個別投資之可回收金額與帳面價值，計算該投資之減損損失；財務會計準則公報第34號「金融商品之會計處理準則」第52段「金融資產之減損或無法收回」規定：「單一或一組金融資產，僅於存在客觀證據顯示原始認列後已發生影響金融資產估計未來現金流量之損失事件時，始發生減損並認列減損損失……。」第53段「以攤銷後成本衡量之金融資產」規定：「企業宜首先評估以攤銷後成本衡量之金融資產，是否存在客觀證據，顯示重大個別金融資產發生減損，以及非屬重大之個別金融資產單獨或共同發生減損。企業若評估個別金融資產（無論該金融資產重大與否）無減損之客觀證據，宜再將其納入一組類似信用風險特徵之金融資產，並評估該組資產是否發生減損。個別評估減損並已認列或持續認列減損損失之金融資產，無須以前述方式評估減損。」故評估「合併基準日」長期股權投資的價值是否有減損，依財務會計準則公報規定應由再審被告所為，且公司營運狀況及風險等亦屬再審被告可預期且應為之，非再審原告所應評估。依財團法人中華民國會計研究發展基金會101年3月9日

（101）基秘字第60號函（下稱會研基金會101年3月9日函）規定，母公司與其原始投資設立之100%持股子公司合併，由於子公司係母公司100%原始投資，故母公司對子公司之長期股權投資與子公司股權淨值間並無差額。如再審被告所述，渠等子公司股東權益明細含股本1,226,250,000元、資本公積36,021,979元、保留盈餘358,252,658元、未認列為退休金成本之淨損失7,981,683元，金融商品未實現損失594,441,391元，股東權益合計1,018,101,563元即為長期股權帳面價值1,018,101,563元，並以此金額認定為母公司於合併時取得合併消滅之子公司淨資產，並據以計算再審被告視同分配股利的數額及受配的股東可扣抵稅額8,810元並無不合，原確定判決認定再審原告逕以「未實現損失」當作「減損損失」認定長期股權投資的帳面價值，並以此金額認定為「母公司於合併時取得合併消滅之子公司淨資產」據以計算再審被告視同分配股利的數額及受配的股東可扣抵稅額8,810元，顯係誤解。

、原確定判決所指未減除未實現損益前的盈餘數358,252,658元，係指新融投資股份有限公司等6家子公司（下稱新融等6家子公司）之帳列數，惟本案再審被告簡易合併100%投資之子公司，係認定類屬同一集團間之組織重整，並不適用於一般合併之相關購買法或權益結合法之會計處理，財務會計處理僅為母公司存續公司帳列「長期股權投資」科目與其他資產負債等科目間之調整，並將調整結果以合併後之「長期股權投資」及資產負債科目金額顯現，並未計入再審被告之未分配盈餘，即新融等6家子公司合併前帳載保留盈餘「並不會」轉至再審被告，不會造成再審被告日後盈餘分配予股東時，卻無股東可扣抵稅額可供分配，而違反兩稅合一制度的本旨情事。原確定判決所持見解實有上述判決適用法規顯有錯誤情事等語，爰求為廢棄原確定判決，並駁回再審被告之上訴。

四、再審被告則以：

、依會研基金會101年3月9日函，若母公司合併100%原始投資之子公司時，母公司對子公司之長期股權投資一定會等於子公司之股權淨值。原確定判決認定再審原告逕將「未實現損失」當作「減損損失」認定長期股權投資的帳面價值有違反兩稅合一制度之本旨，亦即子公司雖須依會計處理準則認列「未實現損失」，惟該項損失不會減少母公司可供分配盈餘，又於子公司帳上存有累積未分配盈餘之際，該累積未分配盈餘已透過長期股權投資所採權益法認列之投資損益而包含於母公司之累積未分配盈餘中。故再審原告若逕使子公司於合併生效日將「未實現損失」結清，並造成子公司股東可扣抵稅額遭註銷，在母公司合併時並未有減損而減少可供分配盈餘時，卻無法將子公司以前年度已繳納之稅額（即股東可扣抵稅額）分配給股東，顯已嚴重違反兩稅合一制度之本旨。再審原告係以「母公司合併100%原始投資之子公司不會有減損損失發生」之當然事實，刻意迴避原確定判決上述指摘。

、再審被告合併新融等6家子公司時，子公司帳上尚存有累積未分配盈餘計358,252,658元，而該等累積未分配盈餘業透過長期股權投資所採權益法認列之投資損益而包含於再審被告之累積未分配盈餘中。再審原告聲稱再審被告簡易合併100%投資之子公司後，新融等6家子公司合併前之帳載保留盈餘並未計入再審被告之未分配盈餘，實屬對財務會計損益表之錯誤判讀，因母子公司發生簡易合併時，僅發生母公司帳列「長期股權投資」科目與其他資產負債等科目間之調整，原子公司之保留盈餘於財務會計上已認列為母公司之投資收益，原子公司帳列之保留盈餘實因財稅暫時性差異之故，於實際股利分配或視同股利分配時始在稅上認列股利，故不得以保留盈餘科目消滅即認減少母公司之可供分配之盈餘，而僅係遞延至合併時點在稅上認列股利等語，資為抗辯，並求為判決駁回再審原告之訴。

五、本院查：

、按確定判決有行政訴訟法第273條第1項第1款所規定：「適用法規顯有錯誤者」之事由，固得提起再審之訴。惟所謂「適用法規顯有錯誤」，係指確定判決就事實審法院所確定之事實而為之法律上判斷，有適用法規顯然錯誤之情形。即確定判決所適用之法規有顯然不合於法律規定，或與司法院現尚有效之大法官解釋顯然違反者。至於法律上見解之歧異或事實之認定，再審原告對之縱有爭執，要難謂為適用法規錯誤，而據為再審之理由。

、87年度起所得稅制改採兩稅合一制，即營利事業繳納之營利事業所得稅，藉由股東可扣抵稅額帳戶以及設算扣抵制，准由其個人股東扣抵其應納之綜合所得稅，是於所得稅法第三章「營利事業所得稅」增列第五節「股東可扣抵稅額帳戶」規定（第66條之1至第66條之8；嗣廢除兩稅合一設算扣抵制度，自107年1月1日起，營利事業毋須設置股東可扣抵稅額帳戶，該等條文均於107年2月7日修正刪除）。依行為時所得稅法第66條之3第1項第5款：「營利事業下列各款金額，應計入當年度股東可扣抵稅額帳戶餘額：……五、因合併而承受消滅公司之股東可扣抵稅額帳戶餘額。但不得超過消滅公司帳載累積未分配盈餘，按稅額扣抵比率上限計算之稅額。」第66條之5第3項規定：「營利事業合併時，因合併而消滅之公司，應於合併生效日註銷其股東可扣抵稅額帳戶餘額。」及其立法理由：「合併消滅公司股東可扣抵稅額帳戶之餘額，係消滅公司於存續期間，其股東可用以扣抵其綜合所得稅之權利，如公司業因合併而消滅，其股東可扣抵稅額帳戶餘額，可於合併時併同累積未分配之盈餘，由存續公司承受。但因營利事業分配盈餘時，其稅額扣抵比率應依第66條之6之規定辦理，故合併存續公司承受消滅公司盈餘時，其應計入之可扣抵稅額，亦應以依第66條之6規定計算之扣抵稅額為限……」、「……四、合併消滅公司股東可扣抵稅額帳戶之餘額，係消滅公司於存續期間，其股東可用以扣抵其綜合所得稅之權利，如公司業因合併而消滅，其股東自不再

享有扣抵權利，爰於第3項規定因合併而消滅之公司，應於合併生效日就股東可扣抵稅額帳戶餘額註銷。」可知，營利事業合併時，因合併而消滅公司股東可扣抵稅額帳戶的承受，須以消滅公司有累積未分配盈餘為前提，且承受的股東可扣抵稅額，以不得超過消滅公司帳載累積未分配盈餘，按稅額扣抵比率上限計算的稅額為限；而消滅公司則於合併生效日註銷其股東可扣抵稅額帳戶餘額。

、復按會研基金會101年3月9日函說明四(一)規定：「母公司與其原始投資設立之100%持股公司合併：母公司應以帳上對子公司之長期股權投資帳面值轉為資產及負債科目，前述長期股權投資帳面價值應為母公司評估長期股權投資減損損失後之金額，如有減損應一次認列損失。由於子公司係母公司100%原始投資，故母公司對子公司之長期股權投資與子公司股權淨值間並無差額。」又財政部101年7月11日台財稅字第10104530040號令（下稱財政部101年7月令釋）：「……有關『公司與其100%持股之子公司合併，其合併存續之母公司於合併時取得合併消滅之子公司淨資產』之價值，依前開……會計研究發展基金會101年3月9日函說明四（一）及（三）之規定，應以母公司帳上對子公司之長期股權投資帳面價值（評估原長期股權投資減損損失後之金額）認定。」再行為時營利事業所得稅查核準則第2條第1項及第2項規定：「（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、所得基本稅額條例及本準則之規定辦理，其未經規定者，依有關法令規定辦理。（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。……」旨在明定營利事業應依法及相關會計準則、公報規定，編製允當表達的財務報表，以達財務資訊透明之目的。而財務報表既為判斷租稅客體相關事實存否之重要資料，自為稅捐稽徵機關調查、審核之對象。

ŋ、原確定判決廢棄前程序原審判決，並撤銷訴願決定及原處分

不利被上訴人部分，其理由論明：1.觀諸所得稅法第66條之3第1項第5款、所得稅法第66條之5第2項及第3項及其立法理由，消滅公司股東可扣抵稅額帳戶的承受，僅能在消滅公司的帳載累積未分配盈餘範圍內，承受消滅公司相對應的股東可扣抵稅額，消滅公司倘無帳載累積未分配盈餘可供分配，即不得承受消滅公司的股東可扣抵稅額。參照財務會計準則公報第5號「採權益法之長期股權投資會計處理準則」，母公司如持有子公司100%股權，應採權益法帳列長期股權投資，其投資損益的認列，是於被投資公司（子公司）每年產生損益時，即依對子公司之約當持股比例認列投資收益，不待子公司實際分配股利時始認列。易言之，採權益法的長期股權投資，其投資收益認列的時點，會早於子公司實際分配股利給母公司並給予股東可扣抵稅額時。因此，倘子公司的盈餘尚未實際分配（股利）予母公司，母公司帳上仍會有因認列對子公司投資收益而產生的（會計上）盈餘可供分配，此時母公司並未實際受配取得系爭盈餘相對應的子公司（稅務上）股東可扣抵稅額。另母公司（會計上）可分配盈餘，會因該項投資的價值嗣後發生減損，因認列減損損失而抵銷。換言之，子公司（稅務上）股東可扣抵稅額僅在子公司實際分配股利予母公司時，才會併同分配予母公司。至於子公司帳上的未實現損失（如金融商品未實現損益、未認列退休金成本的淨損失），雖會使子公司的淨資產減少（金融商品減少、應計退休金負債增加），但不會使子公司可分配盈餘減少；母公司若依約當持股比例認列該項未實現損失，則母公司帳列的「長期股權投資」帳面價值也會跟著降低，但該項損失僅列為母公司股東權益項下的減項，而非直接列為損益減項，該項未實現損失亦不會減少母公司（會計上）可供分配盈餘。又於日後子公司實際分配股利予母公司時，母公司因而取得的盈餘（現金股利或股票股利），在會計上，因先前已依持股比例認列投資收益，不再重複認列投資收益；在稅務上，母公司雖實際取得投資收益（股利），惟因所得稅

法第42條規定「不計入所得額課稅」，對母公司的課稅所得額並無影響，然隨著盈餘分配所獲配的股東可扣抵稅額，則列為母公司股東可扣抵稅額帳戶內，待母公司日後分配盈餘（股利）予股東時，由母公司的股東，用以扣抵其綜合所得稅。2.子公司帳上的未實現損失（如金融商品未實現損益、未認列退休金成本之淨損失），雖會使子公司的淨資產減少（金融商品減少、應計退休金負債增加），但不會使子公司可分配盈餘減少；母公司若依約當持股比例認列該項未實現損失，則母公司帳列的「長期股權投資」帳面價值也會跟著降低，但該項損失僅是列為母公司股東權益項下的減項，而非直接列為損益減項，該項未實現損失亦不會減少母公司（會計上）可供分配盈餘。會研基金會101年3月9日函及財政部101年7月11日令釋均明示母公司於合併子公司時，應以減損損失後的金額作為長期股權投資的帳面價值，並以之認定為「母公司於合併時取得合併消滅之子公司淨資產」。3.再審被告於98年11月5日吸收合併其原始投資設立的100%持股新融等6家公司，並於合併基準日承受新融等6家公司的淨資產（承受資產、負債），相當於承受該6家公司的股東權益淨額1,018,101,563元，除包括：新融等6家公司的「股本」共1,226,250,000元、「資本公積」共36,021,979元、「保留盈餘」共358,252,658元外，並有（逕列為股東權益減項之）「未認列退休金成本之淨損失」7,981,683元及（逕列為股東權益減項之）「金融商品未實現損益」594,441,391元，惟並未就其長期股權投資作減損評估，致其會計上仍有未減除「未實現損益」的可分配「保留盈餘」358,252,658元（蓋可供分配的保留盈餘與未實現損益分屬股東權益項下的不同科目，兩者不會自動抵銷），而再審被告取得新融等6家公司的淨資產中，其中「金融資產」、「應計退休金負債」，既已因認列「未實現（評價）損益」、「未認列退休金成本淨損失」而減少，原處分逕以「未實現損失」當作「減損損失」（未實現損失與減損損失二者在會計上為不同概

念，且未實現損失數額不必然等於實際減損數額），認定長期股權投資的帳面價值，並以此金額認定為「母公司於合併時取得合併消滅之子公司淨資產」，據以計算再審被告視同分配股利的數額（美加投資有限公司公司37,926元）及受配的股東可扣抵稅額8,810元，復依財政部101年6月4日函釋註銷新融等6家公司股東可扣抵稅額帳戶違反兩稅合一制度的本旨等語。經核原確定判決所適用之法規並無與本案應適用之法規相違背，或與現尚有效之司法院大法官解釋有所牴觸之情形。再審意旨主張：原確定判決認定再審原告逕以「未實現損失」當作「減損損失」認定長期股權投資的帳面價值，並以此金額認定為「母公司於合併時取得合併消滅之子公司淨資產」據以計算再審被告視同分配股利的數額及受配的股東可扣抵稅額8,810元，係有誤解云云，無非係就長期股權投資帳面價值之事實爭議，依上述規定及說明，尚難謂合於適用法規顯有錯誤之要件。

ē、又母公司與其原始投資設立之100%持股公司合併，母公司應以帳上對子公司之長期股權投資帳面值轉為資產及負債科目，前述長期股權投資帳面價值應為母公司評估長期股權投資減損損失後之金額，已如前述，是子公司雖須依會計處理準則認列「未實現損失」，惟該項損失不會減少母公司可供分配盈餘；於子公司帳上存有累積未分配盈餘之際，該累積未分配盈餘已透過長期股權投資所採權益法認列之投資損益而包含於母公司之累積未分配盈餘中。故原確定判決上開論述，無非在確立原處分逕以再審被告長期股權投資帳面價值減除其對新融等6家子公司出資額之數額，作為消減之子公司帳載累積未分配盈餘，並據此計算再審原告得承受之股東可扣抵稅額帳戶餘額，已嚴重違反兩稅合一制度之本旨。換言之，系爭母子公司之簡易合併，僅發生母公司帳列「長期股權投資」科目與其他資產負債等科目間之調整，原子公司之保留盈餘於財務會計上已逐年認列為母公司之投資收益，而原子公司帳列之保留盈餘於實際股利分配或視同股利分配時

始在稅上認列股利，核屬財稅暫時性之差異，故不得以子公司保留盈餘科目消滅即得認母公司帳列之可供分配之盈餘亦隨之變動。是再審原告以本案再審被告簡易合併100%投資之子公司屬同一集團間之組織重整，新融等6家子公司合併前帳載保留盈餘「並不會」轉至再審被告，不會造成再審被告日後盈餘分配予股東時，卻無股東可扣抵稅額可供分配，而主張無原確定判決所認之違反兩稅合一制度本旨情事云云，亦屬對課稅事實之爭議，而無關法規之適用，仍無可取。

、綜上所述，再審原告所為原確定判決有適用法規顯有錯誤之指摘，均無可採。故再審原告依行政訴訟法第273條第1項第1款規定提起本件再審之訴，為顯無再審理由，應予駁回。

六、據上論結，本件再審之訴為無理由。依行政訴訟法第278條第2項、第98條第1項前段，判決如主文。

中　　華　　民　　國　　109　　年　　8　　月　　31　　日

最高行政法院第四庭

審判長法官　鄭　小　康

法官　蕭　惠　芳

法官　劉　介　中

法官　帥　嘉　寶

法官　林　玫　君

以　上　正　本　證　明　與　原　本　無　異

中　　華　　民　　國　　109　　年　　8　　月　　31　　日

書記官　陳　品　潔