最 高 行 政 法 院 判 決

109年度判字第462號

上　訴　人
即原審原告　新光金融控股股份有限公司
代　表　人　吳東進
送達代收人　施貽昶
訴訟代理人　蔡佩君　會計師
丁子芃　律師
陳俊霖　律師
上　訴　人
即原審被告　財政部臺北國稅局
代　表　人　宋秀玲
訴訟代理人　詹慶忠

上列當事人間營利事業所得稅事件，上訴人對於中華民國107年5月31日臺北高等行政法院106年度訴字第1209號判決，對其不利部分，各自提起上訴，本院判決如下：

主　文

兩造上訴均駁回。

上訴審訴訟費用由兩造各自負擔。

理　由

一、上訴人財政部臺北國稅局代表人由許慈美變更為宋秀玲，茲據新任代表人具狀聲明承受訴訟，核無不合，應予准許。

二、事實經過：㈠上訴人新光金融控股股份有限公司(下稱新光金控，原判決稱新光公司)採連結稅制，併同其子公司合併辦理97年度營利事業所得稅結算申報及96年度未分配盈餘申報。經上訴人財政部臺北國稅局（下稱國稅局）就97年度營利事業所得稅結算申報部分，核定合併結算申報課稅所得額為虧損15,238,996,371元，併同其餘調整，核定應退稅額為840,289,033元；96年度未分配盈餘申報部分，核定合併未分配盈餘合計數1,092,648,819元，加徵10%營利事業所得稅19,183,041元。㈡上訴人新光金控不服，申經上訴人國稅局105年8月31日財北國稅法一字第1050033579號復查決定：

1.97年度營利事業所得稅部分：⑴追認上訴人新光金控「第58欄」64,726,228元。⑵子公司新光人壽保險股份有限公司（下稱新光人壽）「第99欄」停徵之證券、期貨交易損失26,856,956元。子公司臺灣新光商業銀行股份有限公司（下稱新光銀行）各項耗竭及攤提4,481,991元及前5年核定虧損本年度扣除額303,208,666元。⑶子公司臺灣新光保險經紀人股份有限公司（下稱新光保經）薪資支出5,818,922元。2.96年度未分配盈餘部分：追認子公司新光銀行「項次12」231,250,381元。追減「合併申報公司依規定享有之投資抵減，合計於本年度實際抵減之稅額」11,562,519元。3.其餘復查駁回。㈢上訴人新光金控仍不服，提起訴願，案經上訴人國稅局重審，以106年2月16日財北國稅法一字第1060006344號重審復查決定略以：1.撤銷105年8月31日財北國稅法一字第1050033579號復查決定。2.97年度營利事業所得稅部分：追認上訴人新光金控「第58欄」64,726,228元、子公司新光人壽「第99欄」停徵之證券、期貨交易損失26,856,956元、子公司新光銀行各項耗竭及攤提4,481,991元、前5年核定虧損本年度扣除額303,208,666元、子公司新光保經薪資支出5,818,922元。3.96年度未分配盈餘部分：追認子公司新光銀行「項次12」261,789,273元；追減「合併申報公司依規定享有之投資抵減，合計於本年度實際抵減之稅額」13,089,463元。4.其餘復查駁回。㈣上訴人新光金控復表不服，就96年度未分配盈餘部分之新光金控「項次14」及子公司新光銀行「項次14」計2項，再提起訴願。經財政部106年7月3日台財法字第10613925190號（案號：第00000000號）決定訴願駁回，新光金控不服，續提行政訴訟，聲明求為判決：訴願決定及原處分（即重審復查決定）不利上訴人新光金控部分均撤銷，並稱爭點為2個未分配盈餘申報（上訴人新光金控及子公司新光銀行）項次14部分（見原審卷1第58、60頁，卷2第47頁筆錄）。案經原審法院106年度訴字第1209號判決：「（第1項）訴願決定及原處分（即重審復查決定）關

於『原告列報當年度未分配盈餘0元，被告核定為3,652,975元』部分撤銷。（第2項）原告其餘之訴駁回。」上訴人新光金控對於主文第2項駁回其子公司新光銀行「項次14」列報77,292,698元，上訴人國稅局否准認列，核定為0元部分上訴，聲明廢棄此部分之原判決，並撤銷關於該部分之訴願決定及原處分。上訴人國稅局則就主文第1項上訴，聲明廢棄該部分之原判決，並駁回上訴人在原審此部分之訴。

三、上訴人新光金控起訴主張及上訴人國稅局在第一審的答辯，均引用原判決的記載。

四、原審為上訴人新光金控一部勝訴、一部敗訴的判決，係以：

㈠關於上訴人國稅局核定上訴人新光金控96年度未分配盈餘部分之「項次14」0元及未分配盈餘3,652,975元」部分：

1.此部分涉及庫藏股交易損失3,652,975元如何沖抵的問題，財政部92年12月4日台財稅字第0920456602號令(下稱財政部92年令）及財政部99年2月8日台財稅字第09800483410號令(下稱財政部99年令）可供參考。財政部考量上市、上櫃公司庫藏股票之交易損益（買回庫藏股票處分或註銷）雖屬證券交易損益，但因其溢價屬公司法第241條規定「超過票面金額發行股票所得之溢額」範圍，依促進產業升級條例（99年5月12日廢止）第19條規定，免予計入當年度營利事業所得額課稅。至其交易損失，依據財務會計準則公報第30號（下稱第30號公報）「庫藏股票會計處理準則」第10段及第13段規定，既應沖銷同種類庫藏股票所產生之資本公積，故應列為溢價之減項，尚不得另以證券交易損失認列，亦即庫藏股票交易損益尚非屬所得稅法第24條第1項有關營利事業所得額之計算範圍。依財政部92年令可知，財政部係將當年度未經加徵10%營利事業所得稅之稅後盈餘與前期累積之保留盈餘分開處理，而就庫藏股票轉讓或註銷發生之損失，經以同種類庫藏股票產生之資本公積及前期累積之保留盈餘沖抵後，仍有不足，該不足數，倘有以當年度稅後盈餘沖抵部分，方得列為當年度未分配盈餘減項。又既然上市、上櫃公司庫

藏股票之交易損益屬證券交易損益，其溢價又屬公司法第241條規定「超過票面金額發行股票所得之溢額」範圍，依促進產業升級條例（99年5月12日廢止）第19條規定，免予計入當年度營利事業所得額課稅。庫藏股票交易之盈餘，則為95年5月30日修正前所得稅法第66條之9第2項規定「依本法或其他法律規定不計入所得課稅之所得額」之加計項目。雖依公司法規定應轉列資本公積，即使其轉列資本公積時，依同條項第8款規定應列為減除項目。而超過票面金額發行股票所得之溢額，依促進產業升級條例第19條規定，免予計入當年度營利事業所得額課稅，正是91年11月13日修正發布之所得稅法施行細則第48條之10第2項第4款所稱之「依其他法律規定免計入所得額課稅之所得額」，而非同條第2項「未將上開免計入之所得額列為加計項目」。故財政部92年令前段，認「庫藏股票交易之溢價作為資本公積者，非屬所得稅法第66條之9第2項規定計算未分配盈餘之加計項目；其交易損失，亦不得列為計算未分配盈餘之減除項目」者，即無可憑採，是庫藏股票交易損失，亦得列為計算未分配盈餘之減除項目。惟財政部92年令後段，係基於財務會計準則所導出，與稅務會計並無衝突，自得援用。

2.所得稅法第66條之9於95年5月30日修正公布，修正公布後，營利事業自94年度起未分配盈餘之計算，係以其當年度依商業會計法規定處理之稅後純益，減除所得稅法第66條之9第2項各款之餘額，其立法理由係為使應加徵10%營利事業所得稅之未分配盈餘，更趨近於營利事業實際保留之盈餘。財政部配合修正，乃發布99年令。依財政部92年令及99年令，94年度及以前年度所發生之庫藏股票交易損失，如營利事業依第30號公報第10段及第13段規定辦理，僅沖抵「當年度稅後盈餘」之金額，始准予列為未分配盈餘之減除項目；95年度及以後年度所發生之庫藏股票交易損失，如營利事業依第30號公報第10段及第13段規定辦理，沖抵「上年度稅後盈餘」及「當年度稅後盈餘」之金額，得分別計算上年度及當年度

應加徵10%營利事業所得稅未分配盈餘之減除項目。是財政部99年令顯較財政部92年令更有利於營利事業，即除准許沖抵「當年度稅後盈餘」之金額可列為未分配盈餘之減除項目外，更放寬沖抵「上年度稅後盈餘」之金額，亦准予列為上年度未分配盈餘之減除項目，屬所得稅法第66條之9第2項第10款未分配盈餘之減除項目「其他經財政部核准之項目」。

3.上訴人新光金控96年度之未分配盈餘為負數，表示本期無未分配盈餘，應為0元，即已將本期稅後純益全數分配外，並於本期盈餘分配時將期初未分配盈餘792,519,964元一併分配予股東。且其97年度營利事業所得稅結算申報書第15頁之96年度盈餘分配表填報期初未分配盈餘（代號02）金額為3,719,827,148元，而95年度盈餘分配表所載之期末未分配盈餘及96年度盈餘分配表所載之期初未分配盈餘金額均為3,723,480,123元，與前述所得稅結算申報書第15頁所填報期初未分配盈餘（代號02）之差額為負3,652,975元，此即為庫藏股交易損失之金額，顯見上訴人新光金控於申報本期未分配盈餘時，係將庫藏股交易損失優先由前期未分配盈餘中減除，並無將庫藏股交易損失由當年度未分配盈餘減除之情事。上訴人新光金控於96年有因庫藏股交易發生損失3,652,975元，並以累積未分配盈餘沖抵之情形，該沖抵金額應作為前期（95年）未分配盈餘之減項，而不作為本期未分配盈餘之減項，依前述計算方式，上訴人新光金控本期稅後純益仍已全數分配，所列報「項次14」其他經財政部核准之項目3,652,975元及當年度依所得稅法第66條之9第2項規定計算之未分配盈餘為0元者，上訴人國稅局就「項次14」核定為0元，並無違誤。上訴人國稅局依所得稅法第66條之9第2項規定計算未分配盈餘為3,652,975元，是單純以計算方式為之。惟本案係將本期稅後純益全數分配外，並於本期盈餘分配時將期初未分配盈餘792,519,964元一併分配，自無未分配盈餘3,652,975元可言；且該庫藏股交易損失3,652,975元，是以前期（95年）未分配盈餘沖抵之（為95年之減項），既然

新光金控96年度之未分配盈餘，計算結果為負數，表示本期無未分配盈餘；自不能以數據計算之結果認定之。又上訴人新光金控96年因庫藏股交易損失3,652,975元，並以累積未分配盈餘沖抵，該沖抵金額應作為前期（95年）未分配盈餘之減項；惟就上訴人國稅局認定「分配屬87至95年度之盈餘為796,172,939元」，比對新光金控分配結餘尚不足792,519,964元，需以往年度之保留盈餘來作分配，同樣的96年未分配盈餘已經用盡，庫藏股交易損失3,652,975元亦須以以往累積未分配盈餘沖抵之，故上訴人國稅局所謂796,172,939元，即上訴人新光金控所謂以往年度之保留盈餘來作分配或沖抵792,519,964元+3,652,975元=796,172,939元，僅係計算先後而已。

㈡上訴人國稅局核定上訴人新光金控子公司新光銀行（「項次14」0元部分：此部分所涉資產重估增值，原帳列合併前之舊新光銀行股東權益項下，94年合併後，該資產重估增值已計入合併發行新股調整之「資本公積－合併溢價」科目中。故上訴人國稅局以新光銀行之未分配盈餘部分，係舊新光銀行與誠泰銀行於94年透過股份交換方式，由誠泰銀行發行新股給舊新光銀行，然後交換舊新光銀行的部分，故原帳列舊新光銀行的股東權益項下未實現增值，在合併當時已經消滅，轉換成發行新股的價格的一部分，才會產生【資本公積──合併溢價】這個科目，原科目已經消滅，不應再回轉，應屬可採。按資本公積是會計上的一個分類項目，應歸屬於股東權益（業主權益）之下。企業開始成立時股東出資為股本，營運後的盈餘若不分配而轉為股本，則為盈餘轉增資；此二者之外的資本增加，都可以列入資本公積。資本公積有其使用之限制，原則上僅得依法填補公司當年度的虧損，或撥充股本。資本公積包括：股本溢價、資產重估增值、合併利益、受贈資本等。既然資本公積是會計上的一個分類項目，則紀錄方式就是資本公積來源（或性質）之重要說明。又依會計科目之記載，上訴人新光金控94至96年度股東權益變動表

，其94年12月31日股東權益其他項目僅帳列「累積換算調整數」-1,915,000元，並無「資產重估增值準備」項目，95年度以「資本公積－股本溢價」、「保留盈餘－法定盈餘公積」及「保留盈餘－特別盈餘公積」等項目彌補虧損，96年度以「股本」、「資本公積－股本溢價」、「資本公積－合併溢價」及「資本公積－其他」等項目彌補虧損，均非以「資產重估增值準備」彌補虧損，自無法透過帳冊之記載而認定新光金控有以資產重估增值彌補虧損之情事；就行為時營利事業資產重估價辦法第41條規定而言，既無相關之事實當無法規適用之空間。則上訴人國稅局核定新光銀行「項次14」為0元，當無違誤。上訴人新光金控對於子公司新光銀行此部分之陳述，與帳載內容不一致，自無法為有利之認定。

㈢綜上，原判決將訴願決定及原處分（即重審復查決定）關於上訴人新光金控列報當年度未分配盈餘0元，上訴人國稅局核定為3,652,975元部分撤銷，並將上訴人新光金控其餘之訴駁回。

五、本院按：

㈠上訴人國稅局上訴部分（即原判決主文第1項「訴願決定及原處分（即重審復查決定）關於『原告列報當年度未分配盈餘0元，被告核定為3,652,975元』部分撤銷。」部分）：

1.按上訴為當事人對於所受不利益之判決聲明不服之程序，於原判決受勝訴判決之當事人，自無許其提起上訴之理。上訴人國稅局上訴聲明：「請將原判決廢棄，被上訴人在原審之訴駁回。」經查上訴人新光金控起訴時，訴之聲明為：訴願決定及原處分（即重審復查決定）不利上訴人新光金控部分均撤銷（原審卷2第47頁筆錄），而原判決為上訴人新光金控一部勝訴，一部敗訴之判決，主文為：「（第1項）訴願決定及原處分（即重審復查決定）關於『原告列報當年度未分配盈餘0元，被告核定為3,652,975元』部分撤銷。（第2項）原告其餘之訴駁回。（第3項）訴訟費用由原告負擔9/10，餘由被告負擔。」按主文第2項既係駁回上訴人新光金控

除第1項以外之訴，可見主文第2項有利於上訴人國稅局，自無許其提起上訴之理，因此上訴人國稅局之上訴聲明雖請求廢棄原判決全部，惟其對於原判決主文第2項駁回上訴人新光金控部分並無任何指摘，故其真意應僅就原判決對其不利部分即判決主文第1項上訴，合先敘明。

2.原判決主文第1項之爭議在於上訴人新光金控是否以96年度盈餘彌補其庫藏交易損失3,652,975元。上訴人新光金控主張依其96年度盈餘分配所示之計算方式可見係以往年度之累積未分配盈餘沖抵，並非以96年度未分配盈餘沖抵，依此計算其96年度依所得稅法第66條之9第2項規定計算之未分配盈餘為0元，故其申報96年度依所得稅法第66條之9第2項規定計算之未分配盈餘為0元，合於規定，並無不合。上訴人國稅局則以上訴人新光金控於96年度未分配盈餘表之減項「項次14」填報庫藏股交易損失3,652,975元，可見係以96年度盈餘彌補庫藏交易損失3,652,975元，於法未合，乃核定減項「項次14」為0元，其據此計算上訴人新光金控屬96年度未分配盈餘為3,652,975元，就此數額加徵10%營利事業所得稅，殆無疑義等語，茲為爭議。

3.行為時（95年5月30日修正）所得稅法第66條之9規定：「（第1項）自87年度起，營利事業當年度之盈餘未作分配者，應就該未分配盈餘加徵10%營利事業所得稅。（第2項）前項所稱未分配盈餘，自94年度起，係指營利事業當年度依商業會計法規定處理之稅後純益，減除下列各款後之餘額：……十、其他經財政部核准之項目。」準此，經財政部核准之項目，營利事業得將其列為計算未分配盈餘之減除項目（即項次14「其他經財政部核准之項目」）。

4.財政部對於庫藏股票交易所產生之損失，得否列為未分配盈餘之減項，作成財政部92年令：「上市、上櫃公司依證券交易法第28條之2規定購買之庫藏股票，於轉讓或註銷時之相關課稅規定如下：一、庫藏股票交易(庫藏股票之轉讓或註銷)屬證券交易，惟該交易之溢價，……二、庫藏股票交易

之溢價作為資本公積者，非屬所得稅法第66條之9第2項規定計算未分配盈餘之加計項目；其交易損失，亦不得列為計算未分配盈餘之減除項目，惟上開損失公司於依據財務會計準則公報第30號『庫藏股票會計處理準則』第10段及第13段規定，沖抵同種類庫藏股票之交易所產生之資本公積，仍有不足而沖抵保留盈餘後，如有以當年度之稅後盈餘沖抵部分，該沖抵之金額可列為計算所得稅法第66條之9規定未分配盈餘之減除項目。」嗣所得稅法第66條之9於95年5月30日修正公布後，財政部頒布99年令：「一、上市、上櫃公司轉讓或註銷其依證券交易法第28條之2規定購買之庫藏股票所產生之損失，如為94年度之庫藏股票交易損失，仍得依本部92年令第2點規定，將其以當(94)年度稅後盈餘沖抵之金額，列為計算所得稅法第66條之9規定未分配盈餘之減除項目；如為95年度以後年度之庫藏股票交易損失，上市、上櫃公司於依財務會計準則公報第30號第10段及第13段規定，沖抵同種類庫藏股票交易所產生之資本公積，並經依序沖抵86年度以前年度保留盈餘或87年度及以後年度之保留盈餘，其屬依序沖抵庫藏股票交易上年度及當年度稅後盈餘部分，得分別列為計算庫藏股票交易上年度及當年度應加徵10%營利事業所得稅未分配盈餘之減除項目。……。」可知，財政部92年令第2點規定營利事業就庫藏股票交易損失於依據財務會計準則公報第30號第10段及第13段規定，沖抵同種類庫藏股票之交易所產生之資本公積，仍有不足而沖抵保留盈餘後，如有以當年度之稅後盈餘沖抵部分，該沖抵之金額可列為計算所得稅法第66條之9規定未分配盈餘之減項。而財政部99年令則規定95年度及以後年度所發生之庫藏股票交易損失，不得逕依財政部92年令第2點規定之方式沖抵，而另有沖抵順序。倘依財政部99年令規定之順序沖抵後，其屬依序沖抵庫藏股票交易上年度及當年度稅後盈餘部分，始得分別列為計算庫藏股票交易上年度及當年度應加徵10%營利事業所得稅未分配盈餘之減除項目。簡言之，倘以前年度之累積盈餘尚足

沖抵庫藏股票交易之損失時，自不得將該庫藏股票交易之損失，作為當年度未分配盈餘之減除項目。

5.又關於分配盈餘所屬之年度，財政部87年4月30日台財稅第000000000號函釋（下稱87年函釋），略以：「……實施兩稅合一制後，為計算依所得稅法第66條之9規定應加徵10%營利事業所得稅之當年度未分配盈餘，公司組織之營利事業於分配股利或盈餘時，應採個別辨認方式，在其86年度以前所累積之可分配盈餘數額、87年度或87以後各年度可分配盈餘數額之額度內，自行認定其分配盈餘所屬之年度。」財政部89年1月20日台財稅第0000000000號函釋（下稱89年函釋），略以：「……實施兩稅合一制後，公司組織之營利事業於依首揭規定，自行認定其分配盈餘所屬之年度時，應依左列方式依序認定之：（一）……以股東會決議之議事錄或經股東會承認之盈餘分配表附註說明，認定其分配盈餘所屬之年度。（二）未依前款規定認定者，得於依所得稅法第102條之1第1項規定申報全年股利分配彙總資料時，於該申報書內註明其分配盈餘所屬之年度及盈餘分配之金額。（三）未依前2款規定認定者，應於依所得稅法第102條之2規定辦理未分配盈餘申報時，於未分配盈餘申報書內載明分配盈餘所屬之年度及分配盈餘之金額。」

6.上訴人新光金控之96年度未分配盈餘申報，列報減項「項次14其他經財政部核准之項目」庫藏交易損失3,652,975元，上訴人國稅局以上訴人新光金控尚有「87年度及以後年度之累積盈餘」可供沖抵96年度庫藏交易損失而非以96年度盈餘彌補，乃否准認列庫藏交易損失3,652,975元，核定「項次14」為0元，據此「項次22」合計當年度依所得稅法第66條之9第2項規定計算之未分配盈餘核定為3,652,975元（上訴人新光金控申報0元），據此數額加徵10%營利事業所得稅。惟查：

⑴關於減項「項次14」，經查上訴人新光金控於98年6月1日申報97年度營利事業所得稅結算時，同時提出「96年度未

分配盈餘申報書」及「盈餘分配表或盈虧撥補表96年度」（見原處分卷第137、138頁，下稱96年度未分配盈餘分配表及96年度盈餘分配表）。其中96年度未分配盈餘表依所得稅法第66條之9第2項規定，計算當年度之未分配盈餘為0元（見該表項次27），但其96年度盈餘分配表填卻載96年未分配盈餘3,652,975元，二者不一致，對此上訴人新光金控主張96年度之未分配盈餘實為0元，其96年度盈餘分配表填載為3,652,975元係誤植。觀諸上訴人新光金控97年度營利事業所得稅結算申報書第15頁之96年度盈餘分配表填報期初未分配盈餘（代號02）金額為3,719,827,148元（見原處分卷第138頁），而95年度盈餘分配表所載之期末未分配盈餘及96年度盈餘分配表所載之期初未分配盈餘金額均為3,723,480,123元（原審卷2第54頁），與前述所得稅結算申報書第15頁所填報期初未分配盈餘（代號02）之差額為負3,652,975元（3,719,827,148元-3,723,480,123元=-3,652,975元），此數額與庫藏股交易損失之金額相同，可見上訴人新光金控主張係將庫藏股交易損失由前期未分配盈餘中減除，並非由當（96）年度未分配盈餘減除，該庫藏股交易損失既已使用前期未分配盈餘填補，自無需重複由本期96年度未分配盈餘填補。因此，上訴人新光金控96年度盈餘分配表填載96年未分配盈餘3,652,975元，應係誤植，非無可採。又於兩稅合一制度下，公司組織之營利事業自行認定其分配盈餘所屬年度，應依上開財政部87年函釋及89年函釋辦理，以辦理未分配盈餘申報時，於未分配盈餘申報書內載明分配盈餘所屬之年度及分配盈餘之金額，惟此金額必須是正確金額，據此加徵10%營利事業所得稅，始屬有據。上訴人新光金控之申報96年度未分配盈餘分配表及96年度盈餘分配表既有前述不一致情形，其主張有誤植是否屬實應予調查，不能僅憑上訴人新光金控96年度盈餘分配表填載96年未分配盈餘3,652,975元，即認上訴人新光金控有96年度未分配盈餘3,652,975

元。而原審經調查，認上訴人新光金控係將庫藏股交易損失優先由前期未分配盈餘中減除，並無將庫藏股交易損失由當年度未分配盈餘減除之情事，即「項次14」應為0元，而上訴人96年度盈餘分配表填載96年未分配盈餘3,652,975元即有未合。原判決於理由中敘明：上訴人新光金控96年度分配盈餘計算結果為負數，表示96年度無未分配盈餘（嚴格來說，上訴人新光金控96年度之稅後純益還不夠分配，而將以往年度之保留盈餘來作分配），故此項連結申報之未分配盈餘應為0元，上訴人新光金控除已將本期稅後純益全數分配外，並於96年度盈餘分配時將期初未分配盈餘792,519,964元一併分配予股東，上訴人新光金控並無將庫藏股交易損失由當年度未分配盈餘減除之情事等語（原判決第21、22頁）。據此認定上訴人新光金控列報「項次14」為3,652,975元為不可採，上訴人國稅局核定為0元，並無違誤等語。核原判決之認定與卷附證據相符，其認定事實亦與論理法則、經驗法則及證據法則尚屬無違。

㈡關於「項次22」合計當年度依所得稅法第66條之9第2項規定計算之未分配盈餘，其數額係加減各項次的數額而來。查本案情節是將本期（96年度）稅後純益全數分配外，並於本期盈餘分配時將期初未分配盈餘792,519,964元一併分配，自無未分配盈餘3,652,975元可言，既然上訴人新光金控96年度之未分配盈餘，計算結果為負數，表示本期無未分配盈餘，尚應考量系爭3,652,975元以往年度盈餘沖抵則其他減項數額會增加，故不能單純以「項次14」核定0元之結果認定「項次22」會有同額正數之結餘而核定96年度未分配盈餘為3,652,975元。經查上訴人新光金控「97年度營利事業所得稅結算申報書第15頁之96年度盈餘分配表，上訴人新光金控96年度共分配股利5,355,113,562元，其中分配屬87至95年度之盈餘為796,172,939元，分配屬96年度之盈餘為4,558,940,623元，期末未分配盈餘

為2,927,307,184元，其中屬96年度之盈餘為3,652,975元」，就上訴人國稅局認定「分配屬87至95年度之盈餘為796,172,939元」者，經比對分配結餘尚不足792,519,964元，需要以往年度之保留盈餘來作分配，同樣的96年未分配盈餘已經用盡，庫藏股交易損失3,652,975元也要以以往累積未分配盈餘沖抵之，故上訴人國稅局所謂796,172,939元，就是上訴人新光金控所謂以往年度之保留盈餘來作分配或沖抵792,519,964元+3,652,975元=796,172,939元。足見上訴人新光金控96年度盈餘已經用盡，並無未分配盈餘3,652,975元可言，經原判決論述在卷，其認定合於論理法則、經驗法則及證據法則，為可採信。原判決並以參照行政程序法第9條，有利於納稅義務人之事項，稅捐稽徵機關亦應注意之。即使上訴人新光金控就沖抵庫藏股交易損失之說明或數據之填寫，未能面面俱到，甚至有陳述失措之處，稅捐稽徵機關仍是要以有利於納稅義務人之方式為認定。故原判決以上訴人新光金控主張各節非無可採，其列報96年度未分配盈餘0元，上訴人國稅局單純以原申報減項「項次14」核定為0，致有同額之正數為結餘，據以核定96年度依所得稅法第66條之9第2項規定計算之未分配盈餘為3,652,975元，尚有未合，即無違誤。上訴人國稅局以上訴人新光金控97年度營利事業所得稅申報書第15頁之96年度盈餘分配表記載認屬96年度之未分配盈餘為3,652,975元，其據此加徵10%營利事業所得稅，殆無疑義，據以指摘原判決主文第1項違反租稅核課安定性而違背法令，為不可採。此外，上訴人國稅局於上訴時提出上訴人新光金控97年度股東常會議事錄，並稱該議事錄上並未附註說明分配盈餘所屬之年度及分配盈餘之金額；又提出97年9月24日各類所得扣繳暨免扣繳憑單申報書及98年1月20日股利憑單申報書，並稱其上亦未註明其分配盈餘所屬之年度及分配盈餘之金額云云。惟上訴人國稅局已稱所提上開證物並未註明其分配盈餘所屬之年度及分配盈餘之

金額，自無法證明上訴人新光金控係以96年度盈餘彌補系爭庫藏股交易損失，而認定上訴人新光金控有3,652,975元未分配盈餘。

㈡上訴人新光金控上訴部分（即關於上訴人新光金控子公司新光銀行「項次14」列報77,292,698元，上訴人國稅局否准認列，核定為0元部分，見原審卷1第60、61、65頁）：

1.商業會計法第52條第3項原規定：「自用土地經依公告現值調整後而發生之增值，經減除估計之土地增值稅準備及其他法令規定應減除之準備後，列為資本公積項下之資產重估增值準備。」嗣95年5月24日修正為：「自用土地經依公告現值調整後而發生之增值，經減除估計之土地增值稅準備及其他法令規定應減除之準備後，列為業主權益項下之未實現重估增值。」

2.營利事業資產重估價辦法第41條原規定：「營利事業之虧損，如以資產增值準備彌補，此後年度發生之盈餘，除依照公司法、所得稅法之規定分配外，其餘應轉回資產增值準備科目項下，在原撥補數額未轉回前，不得分派股息及其他用途。」此規定嗣於97年7月15日刪除，係為配合91年11月12日修正公布之公司法刪除第238條與修正第241條規定及95年5月24日修正公布之商業會計法第52條規定，營利事業辦理資產重估或調整增值部分，應改列未實現重估增值之項目，並不得彌補虧損及轉增資；且修正營利事業辦理重估或調整之資產而發生增值部分，原由資本公積項下之資產重估增值準備改列為業主權益項下之未實現重估增值，營利事業資產重估價辦法原第41條規定與上開修正後規定未合，爰予刪除。

3.經濟部93年2月20日經商字第09302016680號函（下稱經濟部93年2月20日函）：「公司因組織重整將原已重估之資產移轉與百分之百持股子公司，則與該移轉資產有關之土地增值稅準備及資產重估資本公積應一併移轉，至於母公司若前以該移轉資產之重估資本公積彌補虧損者，則對原母公司盈餘分配之限制，應隨重估資產一併移轉。」經濟部95年12月4

日經商字第09502432290號函（下稱經濟部95年12月4日函）：所詢經本部於95年11月15日邀集有關機關學者，研商員工分紅及資產重估相關會計處理，其議題三會議結論為：「商業會計法修正後，公司即應將原帳列資本公積項下之『資產重估增值準備』予以重分類，不得將94年度原帳列資本公積項下之『資產重估增值準備』彌補以前年度虧損。案內95年6月20日股東會仍以『資本公積－資產重估增值準備』彌補94年累積虧損，自非適法」。

4.查上訴人新光金控之子公司新光銀行於94年12月31日，由舊新光銀行與誠泰銀行進行換股合併，而為存續公司，可見本件合併情形與經濟部93年2月20日函係「公司因組織重整將原已重估之資產移轉與百分之百持股子公司」之情形，尚有不同，故本件無93年2月20日函之適用。另會計研究發展基金會77年1月8日（77）基秘字第004號函，係就股份有限公司以法定盈餘公積及非資本重估之資本公積彌補虧損，以後若有盈餘是否應轉回之解釋，查系爭資產重估增值帳列原新光銀行股東權益項下之「資產重估增值準備」，在合併時已經轉為「資本公積－合併溢價」即「資本公積－資產重估增值準備」已經消滅，不生以後有盈餘年度轉回的問題。而且經濟部95年12月4日函指明於95年5月24日商業會計法修正後，公司即應將原帳列資本公積項下之「資產重估增值準備」予以重分類，不得將94年度原帳列資本公積項下之「資產重估增值準備」彌補以前年度虧損。再者，系爭資產重估增值準備已用於彌補虧損而上訴人新光金控主張轉回，參照經濟部95年12月4日函，上訴人新光金控子公司新光銀行其以系爭資產重估增值準備彌補虧損自非適法，亦不得准予轉回。綜上，上訴人新光金控將子公司新光銀行已用於彌補虧損之系爭資產重估增值列報為「項次14」列報77,292,698元，於法不合。原判決論明：系爭資產重估增值，原帳列合併前之舊新光銀行股東權益項下，94年合併後，該資產重估增值已計入合併發行新股調整之「資本公積－合併溢價」科目中，

故上訴人國稅局稱關於新光銀行之未分配盈餘部分，舊新光銀行與誠泰銀行於94年透過股份交換方式，由誠泰銀行發行新股給舊新光銀行，然後交換舊新光銀行的部分，故原帳列舊新光銀行的股東權益項下未實現增值，在合併當時已經消滅，轉換成發行新股的價格的一部分，才會產生【資本公積──合併溢價】這個科目，原科目已經消滅，不應且無從再回轉。又依會計科目之記載，新光銀行94至96年度股東權益變動表，新光銀行94年12月31日股東權益其他項目僅帳列「累積換算調整數」-1,915,000元，並無「資產重估增值準備」項目，95年度以「資本公積－股本溢價」、「保留盈餘－法定盈餘公積」及「保留盈餘－特別盈餘公積」等項目彌補虧損，96年度以「股本」、「資本公積－股本溢價」、「資本公積－合併溢價」及「資本公積－其他」等項目彌補虧損，均非以「資產重估增值準備」彌補虧損，自無法透過帳冊之記載而認定上訴人新光金控子公司新光銀行有以資產重估增值彌補虧損之情事，上訴人新光金控亦無法提出其以資產增值準備彌補虧損之相關文件證明所述屬實，就營利事業資產重估價辦法第41條規定而言，既無相關之事實，當無法規適用之空間等情，理由雖有不同，但結論無不合。上訴人新光金控指摘原判決忽略上訴人新光金控之子公司新光銀行係吸收合併原新光銀行、概括承受原新光銀行之資產及負債，故原新光銀行辦理之資產重估由存續之新光銀行使用中，重估增值利益尚未實際實現，若以該本質上為未實現資產重估增值之「合併溢價」彌補虧損後，嗣後該資產跌價，則會造成新光銀行資本損害等事實，故原判決以「資產重估增值準備」科目消滅，而認不應再回轉，有未適用經濟部93年2月20日函、會計研究發展基金會77年1月8日（77）基秘字第004號函，違反營利事業資產重估價辦法第41條規範目的及意旨，有判決不適用法規或適用不當之違法，乃其一己之見，均不可採。故原判決認上訴人國稅局否准新光銀行將系爭資產重估增值金額列為所得稅法第66條之9規定計算未分配盈餘

「項次14」之減除項目，核定新光銀行「項次14」為0元，即無違背法令。

㈢綜上所述，原判決撤銷訴願決定及原處分（即重審復查決定）關於上訴人新光金控列報96年度未分配盈餘0元，上訴人國稅局核定為3,652,975元部分，並駁回上訴人新光金控其餘之訴，核無違誤。上訴人新光金控及上訴人國稅局各對其不利部分提起上訴，指摘原判決違背法令，求予廢棄，均無理由，應予駁回。

六、據上論結，本件兩造上訴均為無理由。依行政訴訟法第255條第1項、第98條第1項前段，判決如主文。

中　　華　　民　　國　　109　　年　　9　　月　　3　　日

最高行政法院第二庭

審判長法官　吳　東　都

法官　胡　方　新

法官　陳　秀　媖

法官　王　俊　雄

法官　林　妙　黛

以　上　正　本　證　明　與　原　本　無　異

中　　華　　民　　國　　109　　年　　9　　月　　3　　日

書記官　徐　子　嵐