

臺中高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第三庭

112年度訴字第2號

114年4月23日辯論終結

原告 有勵企業有限公司

代表人 陳慶鐵

被告 財政部中區國稅局

代表人 樓美鐘

訴訟代理人 牛素玲

李永彬

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111年11月10日台財法字第11113935720號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主 文

一、原告之訴駁回。

二、訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

壹、程序方面：

按行政訴訟法第111條第1項、第2項規定：「(第1項)訴狀送達後，原告不得將原訴變更或追加他訴。但經被告同意或行政法院認為適當者，不在此限。(第2項)被告於訴之變更或追加無異議，而為本案之言詞辯論者，視為同意變更或追加。」查原告起訴時原聲明：一、請求撤銷財政部民國111年1月10日台財法字第00000000000號訴願決定(下稱訴願決定)及原處分。二、訴訟費用由原告負擔。三、撤銷行政救濟加利息(見本院卷第17頁)。嗣於本院言詞辯論期日變更及撤回部分聲明為：一、被告對原告106年度營利事業所得稅之核定(下稱原核定)、111年7月29日中區國稅法一字第0000000000號重核復查決定(下稱重核復查決定)及訴願決定不

01 利於原告部分均撤銷。二、訴訟費用由原告負擔（見本院卷
02 第248至249頁）。被告對於原告所為訴之變更並無異議，而
03 為本案之言詞辯論，視為同意變更。

04 貳、實體方面：

05 一、事實概要：

06 原告從事平板玻璃及其製品製造，於106年度營利事業所得
07 稅結算申報，列報營業收入淨額新臺幣(下同)105,499,230
08 元、營業成本98,745,135元及全年所得額1,032,952元，經
09 被告調帳查核後作成原核定，剔除原料超耗10,914,509元、
10 追認生產領用成本3,911,298元，核定營業成本91,741,924
11 元及全年所得額8,063,382元，應納稅額1,370,774元，扣減
12 前已繳納175,601元，應補稅額1,195,173元。原告不服，申
13 請復查，經被告以110年2月1日中區國稅法一字第000000000
14 0號復查決定予以維持（下稱前復查決定），原告續提起訴
15 願，經財政部以111年3月9日台財法字第000000000000號訴願
16 決定(下稱前訴願決定)，將前復查決定撤銷，由被告另為復
17 查決定。嗣被告依撤銷意旨重行審酌結果，重行核算營業成
18 本為91,885,183元（申報98,745,135元-重行核定原料超耗
19 6,859,952元），另追認非營業損失及費用項下之其他損失22
20 6,084元，原核定全年所得額8,063,382元，以重核復查決定
21 追減369,343元，變更核定全年所得額7,694,039元。原告不
22 服，提起訴願，經財政部以訴願決定駁回，原告仍不服，遂
23 提起本件行政訴訟。

24 二、原告起訴主張及聲明：

25 (一)主張要旨：

26 原告提示之106年度原料進銷存明細表因才數錯誤，惟金額
27 無誤，復查時已補正，應予認定。又災害損失8,290,044元
28 (840,060才)有報經被告所屬沙鹿稽徵所派員勘查屬實，依
29 營利事業所得稅查核準則（下稱查核準則）第102條規定，
30 應核實認列為當年損失。另依查核準則第101條第3款商品盤
31 損規定，依商品之性質可能發生自然損耗或減失情事，對於

無法提出證明文件者，如營利事業會計制度健全，經實地盤點結果，其商品盤損率在1%以下者，得予認定等語。

(二)聲明：

1.原核定、重核復查決定及訴願決定不利於原告部分均撤銷。

2.訴訟費用由被告負擔。

三、被告答辯及聲明：

(一)答辯要旨：

1.有關原告主張其提示之106年度原料進銷存明細表因才數錯誤，惟金額無誤，復查時已補正，應予認定一節：

原告於復查時雖已重編106年度原料進耗存明細表，並提示帳簿憑證供被告查核，惟經被告依原告於復查時重新編製106年度原料進耗存明細表所列各項製品之數量及金額進行查核，發現原告仍未對就平時領料、退料、產品、人工、製造費用等確實作成紀錄，亦未編有生產日報表或生產通知單，致其製成品原料耗用數量仍無法核實認定。原告對其耗用原料超過該業通常水準之部分，雖主張係下腳或搬運破損，但未能提出證明文據供核，且未有將該等下腳轉列至期末存貨盤存等帳證紀錄，亦未踐行法定報廢程序，難認其主張之事實確實存在；因平板玻璃製造加工業，財政部並未頒定原料耗用通常水準，且依該行業別之結算報核定資料，亦無法查得機器、設備、製造程序、原品質等均與原告相當之同業原料耗用情形可資比照，乃依查核準則第58條第3項規定之適用順序，本件應依原告重編後原料進耗存明細表所列各項品名，逐項按105年度各項製品單位原料耗用量核定情形，重行核算106年度應耗原料量，按原料耗用量扣除應耗原料量，重新核算原料超耗數量675,898才及原料超耗金額6,859,952元，並重新核算營業成本為91,885,183元。

2.有關原告主張災害損失8,290,044元，有報經被告所屬沙鹿稽徵所派員勘查，應予核實認定一節：

01 依原告復查主張及重新編制106年度原物料進耗存明細表
02 係爭災害損失係產製過程產生之下腳及搬運破損，已請
03 金鴻成玻璃處理廠(下稱金鴻成處理廠)及進富玻璃有限公
04 司(下稱進富公司)回收碎玻璃，處理乾淨後銷售與慶程
05 企業有限公司(下稱慶程公司)，惟原告僅提示金鴻成處
06 理廠及進富公司銷售予慶程公司之統一發票，並未顯示拍
07 照日期之載運廢玻璃照片供核，且未提示原告請金鴻成處
08 理廠及進富公司回收碎玻璃之統一發票、合約書及運送單
09 等相關資料，致無從查核上開2家營業人銷售予慶程公司
10 之碎玻璃是否源自原告；又據金鴻成處理廠表示，106年
11 度未與原告交易；進富公司表示，106年度曾至原告處所
12 清運1至2次雜色玻璃與大部分乾淨玻璃廢棄，無發票、合
13 約書、磅單紀錄等文件，無法判斷賣給慶程公司之碎玻
14 璃，有多少數量係來自於原告等語。且原告未於玻璃破損
15 事實發生後30日內檢具商品、原物料報告表等資料報請該
16 管稽徵機關派員勘查監毀，或取具事業主管機關監毀之證
17 明文件，未符合查核準則第2條第2項及第101條之1規定，
18 被告否准認列災害損失8,290,044元，並無不合。

19 3.另有關原告於109年1月6日復查期間出具說明書，表示106
20 年間因鋼索斷裂導致玻璃嚴重破損曾向被告所屬沙鹿稽徵
21 所申請原料報廢，並提示照片及光碟片供核一節：

22 原告雖曾於106年12月4日、22日向該所申請原物料報廢，
23 但未具品名(僅記載報單號碼)，數量計17,549才、金額
24 計226,084元，與本次復查主張之金額不同，且原告已於1
25 07年5月8日撤回該等申請案。準此，原告雖曾於106年度
26 終了前主張原料於非產製過程中破損而申請報廢，嗣因撤
27 回申請而未列報於當年度營利事業所得稅結算申報書之非
28 營業損失及費用項下，惟復查時依其提示照片等資料，並
29 核對該進口報單品名及數量，核有玻璃損壞報廢之事實，
30 已依其損失性質追認其他損失226,084元。

01 4.有關原告主張商品盤損，其商品盤損率在1%以下者，得予
02 認定一節：

03 本件直接原料耗用除生產領用83,324,841元(7,033,467才
04)外，尚包括其他災害損失8,290,044元(840,060才)，
05 依原告復查主張及重新編制106年度原物料進耗存明細表
06 ，系爭災害損失係產製過程產生之下腳及搬運破損，並非
07 存貨之盤損；況系爭原料為玻璃製品，並無可能發生自然
08 耗損或滅失之情事，尚無查核準則第101條第3款規定之適
09 用。

10 5.綜上，本件原核定營業成本91,741,924元，重行核算營業
11 成本為91,885,183元，即申報之營業成本98,745,135元剔
12 除重行核定原料超耗6,859,952元；另追認非營業損失及
13 費用項下之其他損失226,084元，是原核定全年所得額8,0
14 63,382元，應予追減369,343元，變更核定全年所得額7,6
15 94,039元，並無違誤等語。

16 (二)聲明：駁回原告之訴。

17 四、本院判斷：

18 (一)前提事實：

19 前揭事實概要所載事實，有原告106年度營利事業所得稅結
20 算申報書-106年度損益及稅額計算表、106年度營利事業所
21 得稅結算申報核定通知書(108年8月26日核定)、106年度營
22 利事業所得稅結算申報更正核定通知書(108年10月8日核
23 定)、核定稅額繳款書、前復查決定、前訴願決定、重核復
24 查決定、訴願決定等各項證據資料影本存卷可查（見原處分
25 卷一第78、120、215、217頁、第369至378頁、第410至413
26 頁、第451至464頁、第488至498頁），堪認為真實。

27 (二)按所得稅法第24條第1項前段規定：「營利事業所得之計算
28 ，以其本年度收入總額減除各項成本費用、損失及稅捐後之
29 純益額為所得額。」第28條規定：「製造業耗用之原料，超
30 過各該業通常水準者，其超過部分，非經提出正當理由，經
31 稽徵機關查明屬實者，不予減除。」次按財政部依所得稅法

第80條第5項規定授權訂定之查核準則第2條規定：「（第1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、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、產業創新條例、中小企業發展條例、營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則、適用所得稅協定查核準則、營利事業適用所得稅法第24條之4計算營利事業所得額實施辦法、營利事業對關係人負債之利息支出不得列為費用或損失查核辦法、房地合一課徵所得稅申報作業要點、本準則及有關法令規定未符者，應於申報書內自行調整之。（第2項）營利事業申報之所得額達各該業所得額標準，經稽徵機關發現申報異常或涉有匿報、短報或漏報所得額者，或經會計師查核簽證申報之案件，稽徵機關應依本準則及營利事業所得稅結算申報書面審核案件抽查要點規定辦理。」第58條規定：「（第1項）製造業已依稅捐稽徵機關管理營利事業會計帳簿憑證辦法設置帳簿，平時對進料、領料、退料、產品、人工、製造費用等均作成紀錄，有內部憑證可稽，並編有生產日報表或生產通知單及成本計算表，經內部製造及會計部門負責人員簽章者，其製品原料耗用數量，應根據有關帳證紀錄予以核實認定。（第2項）製造業不合前項規定者，其耗用之原料如超過各該業通常水準；超過部分，除能提出正當理由，經查明屬實者外，應不予減除。（第3項前段）前項各該耗用原料之通常水準，由主管稽徵機關會同實地調查，並洽詢各該業同業公會及有關機關擬訂，報請財政部核定；其未經核定該業通常水準者，得比照機器、設備、製造程序、原料品質等相當之該同業原料耗用情形核定之；其無同業原料耗用情形可資比照者，按該事業上年度核定情形核定之。……（第4項）前項所稱同業，指各主管稽徵機關所轄或鄰近縣（市）之該同業；所稱上年度核定情形，指上年度

據以計算耗料之依據。」第101條之1規定：「商品報廢：一、商品或原料、物料、在製品等因過期、變質、破損或因呆滯而無法出售、加工製造等因素而報廢者，除可依會計師查核簽證報告或年度所得稅查核簽證報告，並檢附相關資料核實認定其報廢損失者外，應於事實發生後30日內檢具清單報請該管稽徵機關派員勘查監毀，或事業主管機關監毀並取具證明文件，核實認定……三、依前2款規定報廢之商品或原料、物料、在製品等，如有廢品出售收入，應列為其他收入或商品報廢損失之減項。」係財政部為處理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所訂法規命令，核與母法授權之規範意旨相符，並無增加法律所無之限制，自得予以援用。

(三)經查，原告雖主張其已於復查時補正106年度原料進銷存明細表，應予核實認列原料耗用數云云。惟原告雖有提示帳簿憑證供被告查核（見原處分卷第40至41頁），然原告平時對進料、領料、退料、產品、人工、製造費用等項，並未確實作成紀錄，亦未編有生產日報表或生產通知單，即無從依查核準則第58條第1項規定根據有關帳證紀錄予以核實認定其製成品原料耗用數量，而應適用同條第2項規定，就耗用原料如超過該業通常水準而無正當理由，對於超過部分，應不予減除。又因財政部對於平板玻璃製造加工業並未頒訂原料耗用通常水準，亦查無機器、設備、製造程序、原料品質等相當之同業原料耗用情形可資比照，被告乃依查核準則第58條第3項前段規定，就使用3mm銀霞花玻璃等12項原料（下稱系爭原料）之製成品，按原告上年度即105年度核定之各項製品單位原料耗用量（見原處分卷一第81頁）計算標準耗用量。經與原告重編106年度原料進銷存明細表之實際耗用量（見原處分卷一第432頁）比較後，就超過標準耗用量部分原告未能提出正當理由，即應不予減除，是重核復查決定計算原料超耗量675,898才，超耗金額6,859,952元（見原處分卷一第4

33頁)，重核營業成本為91,885,183元(申報98,745,135元-原料超耗6,859,952元)，核屬適法有據。

(四)關於原告主張災害損失8,290,044元(840,060才)曾報經被告所屬沙鹿稽徵所派員勘查屬實，依查核準則第102條規定，應核實認列為當年損失乙節。依原告重新編制之106年度原物料進耗存明細表(見原處分卷一第432頁)所列其他災害損失為數量840,060才，金額8,290,044元，原告固主張此部分損失係產製過程產生之下腳及搬運破損，已請金鴻成處理廠及進富公司回收碎玻璃，處理乾淨後銷售與慶程公司，並提示金鴻成處理廠及進富公司銷售予慶程公司之統一發票，以及未顯示日期之載運廢玻璃照片供核(見原處分卷第127至135頁)，然上開資料僅能證明金鴻成處理廠及進富公司銷售碎玻璃予慶程公司，無法憑以認定該2家營業人銷售予慶程公司之碎玻璃係源自原告，而原告未能提出其請該2家營業人回收碎玻璃之統一發票、合約書及運送單等相關資料，自無從遽認原告上開主張屬實。又依被告所屬沙鹿稽徵所於109年1月3日對金鴻成處理廠負責人曾清堯之談話筆錄，曾清堯表示106年度並未與原告交易等語(見原處分卷一第180頁)；另進富公司雖以說明書表示106年度曾至原告處所清運1至2次雜色玻璃與大部分乾淨玻璃廢棄物，惟並無發票、合約書、磅單紀錄等文件，亦無法判斷賣給慶程公司之碎玻璃，有多少數量係來自於原告等語(見原處分卷一第174頁)，即無從據以具體認定損失數額。況原告亦未於玻璃破損事實發生後30日內檢具商品、原物料報告表等資料報請該管稽徵機關派員勘查監毀，或取具事業主管機關監毀之證明文件，未符合查核準則第101條之1規定，被告乃否准認列災害損失8,290,044元，並將此損耗併列於106年度原料耗用，核算年度超耗金額(見原處分卷一第433頁)。且被告另於重核復查決定時，就原告曾於106年12月4日、22日向被告所屬沙鹿稽徵所申請原料報廢，但未具品名(僅記載報單號碼)，數量計17,549才、金額計226,084元部分，雖原告嗣

於107年5月8日撤回該等申請案，惟仍已依其損失性質追認其他損失226,084元，而為對原告有利之認定，有原告106年12月4日及同年月22日申請原料報廢及災損資料及107年5月8日撤回原料報廢及災損申請資料影本在卷可佐（見原處分卷第184至198頁）。則被告所為上開核認，亦無違誤。

(五)原告雖又主張依查核準則第101條第3款商品盤損規定，依商品之性質可能發生自然損耗或滅失情事，對於無法提出證明文件者，如營利事業會計制度健全，經實地盤點結果，其商品盤損率在1%以下者，得予認定云云。惟按查核準則第101條規定：「商品盤損：一、商品盤損之科目，僅係對於存貨採永續盤存制或經核准採零售價法者適用之。二、商品盤損，已於事實發生後30日內檢具清單報請該管稽徵機關調查，或經會計師盤點並提出查核簽證報告或年度所得稅查核簽證報告，經查明屬實者，應予認定。三、商品盤損，依商品之性質可能發生自然損耗或滅失情事，無法提出證明文件者，如營利事業會計制度健全，經實地盤點結果，其商品盤損率在百分之一以下者，得予認定；盤損率之計算公式如下：(一)買賣業：盤損金額/期初存貨+本期進貨-進貨退出及折讓(二)製造業：盤損金額/原物料、製成品及在製品期初存貨+本期進料-進料退出及折讓+直接人工+製造費用」，準此，「商品盤損」科目存在於營業人對存貨採取永續盤存制之會計處理，且帳簿上需記載此項損失，始有依法核認之必要。查原告106年度損益表上並無商品盤損科目（見原處分卷第75頁），無從核認此項損失，原告主張亦無可採。

五、綜上所述，原告所述均不可採，其106年度所得稅結算申報，被告原核定營業成本91,741,924元，重核營業成本91,885,183元(申報98,745,135元-重核原料超耗6,859,952元)，另追認原告復查時主張玻璃損壞報廢之其他損失226,084元，認事用法均無違誤，訴願決定予以維持，亦核無不合。原告訴請撤銷及判決如訴之聲明所示，為無理由，應予駁回。

六、本件為判決基礎之事證已臻明確，兩造其餘攻擊防禦方法核與判決結果不生影響，爰不逐一論述，併此敘明。

七、結論：本件原告之訴為無理由，應予駁回。

中華民國 114 年 5 月 21 日

審判長法官 蔡紹良

法官 陳怡君

法官 黃司榮

以上正本證明與原本無異。

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）；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（須附繕本）。未表明上訴理由者，逕以裁定駁回。

上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書，但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人：

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. 當事人或其代表人、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。 2. 稅務行政事件，當事人或其代表人、管理人、法定代理人具備會計師資格。 3. 專利行政事件，當事人或其代表人、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。
(二)非律師具有右列情形之一，經本案之行政法院認為適當	1. 當事人之配偶、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。

01

者，亦得為訴訟代理人。

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. 當事人為公法人、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，當事人應於提起上訴或委任時釋明之，並提出(一)、(二)所示關係之釋明文書影本及委任書。

02

中 華 民 國 114 年 5 月 21 日

03

書記官 詹靜宜