

臺中高等行政法院判決

地方行政訴訟庭

114年度地訴字第12號

115年3月5日辯論終結

原告 有勵企業有限公司

代表人 陳慶鐵

訴訟代理人 陳鶴儀律師

江尚嶸律師

被告 財政部中區國稅局

代表人 翁培祐

訴訟代理人 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113年12月18日台財法字第11313948500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113年12月18日台財法字第11313948500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13頁)。嗣於本院114年7月8日準備程序期日變更及撤回部分聲明為：一、被告112年12月20日107年度營利事業所得稅結算申報更正核定通知書(下稱原處分

01)、113年8月16日中區國稅法務字第1130007134號復查決定
02 (下稱復查決定)及訴願決定均撤銷。二、訴訟費用由被告
03 負擔(見本院卷第124頁)。被告對於原告所為訴之變更並
04 無異議,而為本案之言詞辯論,視為同意變更。

05 貳、實體方面:

06 一、事實概要:

07 原告從事平板玻璃及其製品製造,於107年度營利事業所得
08 稅(下稱營所稅)結算申報,列報營業成本新臺幣(下同)
09 84,237,438元、其他損失258,535元及全年所得額1,171,712
10 元,經被告調帳查核後作成原處分,剔除原料超耗3,068,66
11 7元及其他損失258,535元,核定營業成本81,168,771元、其
12 他損失0元、全年所得額4,498,914元,應納稅額899,782元
13 ,扣減前已繳納之暫繳稅額87,801元及自繳稅額146,541元
14 ,應補稅額665,440元。原告不服,申請復查,經被告以復
15 查決定予以維持,原告續提起訴願,經財政部以訴願決定駁
16 回,原告仍不服,遂提起本件行政訴訟。

17 二、原告起訴主張及聲明:

18 (一)主張要旨:

19 1.原告之生產領用量及原料耗用量均於原料應耗量之合理範
20 圍,製作裁切玻璃之損耗率亦均於通常範圍內,顯見原料
21 超耗部分應具正當理由,依營利事業所得稅查核準則(下
22 稱查核準則)第58條第2項規定,就超耗部分應仍得減除
23 :

24 (1)依原告所提出之「107年度直接原料明細表(製成品)
25 」所載單位成本平均用量,與被告依前一年度即106年
26 度原料超耗計算表推算而得之「107年度原告超耗計算
27 表」所載每才應耗用數量相較,就項次1、3至6、11及
28 16部分之差距皆未過鉅,足認原告之「生產領用量」及
29 「原料耗用量」皆於應耗原料量之合理範圍內,無應予
30 剔除之超耗部分。

31 (2)再就項次1、3、4、5、11、16部分,其損耗率依序為7%

01 、22%、21%、15%、0.9%、0.89%【計算式：（生產領用
02 量-應耗用數量）/應耗用數量*100%=損耗率】。又其中
03 項次1、3、4為壓花玻璃，項次5、11、16為平板玻璃，
04 經與被告提出之臺灣區玻璃工業同業公會（下稱玻璃公
05 會）台區玻業字第20-102號函覆內容所載裁切損耗率尚
06 屬相符。原告裁切玻璃之損耗率在通常範圍內，自無應
07 予剔除之原料超耗金額。至被告雖表示損耗玻璃可交由
08 原玻璃廠商作為下角料，故損耗率為0%，惟被告未審酌
09 原告係自國外進口玻璃原料，不可能將裁切損耗部分運
10 回國外交予原廠商，被告違反行政程序法第9條、第36
11 條所規定有利不利一律注意原則，原處分顯有違誤。

12 2.被告應核定原告有185,430元之災害損失並追認為其他損
13 失：

14 被告前於原告106年度營所稅核定時，就原告曾於106年12
15 月4日、22日提出嗣自行撤回之報廢申請金額計226,084元
16 ，仍為對原告有利之認定而予全額認列為其他損失，則基
17 於行政自我拘束原則，應貫徹對原告有利認定之行政一體
18 及平等原則，將原告於107年度曾提出報廢申請之金額185
19 ,430元，亦認屬災害損失而予追認為其他損失等語。

20 (二)聲明：訴願決定及原處分（含復查決定）均撤銷。

21 三、被告答辯及聲明：

22 (一)答辯要旨：

23 1.就剔除原料超耗3,068,667元部分：

24 (1)本件於沙鹿稽徵所調查時，原告雖已提示營業成本相關
25 帳簿憑證供核，惟對於平時領料、退料、產品、人工、
26 製造費用等未確實作成紀錄，亦未編有生產日報表或生
27 產通知單，致其各項製成品原料耗用數量無法予以核實
28 認定。因財政部並未就平板玻璃製造加工業頒定原物料
29 耗用通常水準尚，而為調查被告轄區內有無得比照機器
30 、設備、製造程序、原料品質等相當之該同業原料耗用
31 情形，被告經由玻璃公會網站查詢，亦查無與原告相同

從事購進不同尺寸玻璃從事裁切、磨邊及強化等加工程序，且機器、設備、製造程序、原料品質等相當之該同業原料耗用情形資料。復經由營利事業所得稅稅務系統查詢，系統亦僅能查得轄內申報與原告相同行業代號之營利事業其當年度申報及上年度核定毛利率、費用率、營業淨利率及純益率等資料，而無法查得比照機器、設備、製造程序、原料品質等相當之該同業原料耗用情形資料，足認亦查無機器、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。是被告依查核準則第58條第3項規定，按原告上（106）年度核定情形，就使用系爭原料之製成品，核定107年度同品項製成品單位原料耗用量，剔除系爭原料超耗3,068,667元，核定原告營業成本81,168,771元，並無不合。

(2)就項次1、3、4、5、11及16等6項玻璃原料耗用情形，依玻璃公會109年5月5日台區玻業字第20-102號函復，除說明平板玻璃及壓花玻璃改切之損耗率外，亦已說明損耗玻璃係可回收等語。再依財政部核定玻璃業之原料耗用通常水準第41頁至第44頁所載，有關加工玻璃製程，因有些加工廠會購買玻璃工廠所製造的原版玻璃再做加工，在玻璃改切部分，因厚度關係，其改切的損耗率皆不同，5~6mm損耗10~12%;6~10mm損耗為20%;12mm損耗為25~35%;15~19mm損耗為30~40%，以上為加工廠在製程中所記錄的改切損耗率，但經過加熱強化、彎曲強化及改切的部分皆可交由原玻璃廠商作下腳料，故原版玻璃損耗率為0%。依上開玻璃公會之函復及財政部核定之玻璃業原料耗用通常水準，有關平板玻璃製程之成型、切片、品質不合、搬運、包裝、入庫及加工玻璃製程之改切所產生之損耗碎玻璃，均可回爐回收使用，等於無損失，損耗率為0%，是原告主張其107年度原料損耗率尚屬合理範圍一節，核不足採。

2.就剔除其他損失258,535元部分：

01 (1)原告如認有部分原料因破損而無法加工製造致有損失，
02 除應踐行法定報廢程序外，仍須有原料毀棄之事實，始
03 可核實認列其損失發生之時點、數量及金額，如自行委
04 託他人清運及回收，而未於玻璃破損事實發生後30日內
05 檢具清單報請該管稽徵機關即沙鹿稽徵所派員勘查監毀
06 ，亦未取具事業主管機關監毀之證明文件，則未符合查
07 核準則第101條之1商品報廢之規定。

08 (2)原告雖曾於107年11月15日（沙鹿稽徵所收文日）向沙
09 鹿稽徵所申請其於107年7月19日及9月18日進口玻璃破
10 損報廢，並檢附原物料報廢申請書〔未具品名（僅記載
11 報單號碼），數量計13,245才、金額計185,430元〕及損
12 失清單（下稱系爭報廢申請），經沙鹿稽徵所函請原告
13 補正相關資料後，因原告檢附資料未齊備，已函復原告
14 礙難辦理，而予駁回確定，與106年度時係原告自行撤
15 回有異。本案復查時，原告再度提示系爭報廢申請相關
16 資料，惟系爭報廢申請之金額185,430元與原告所列報
17 其他損失金額258,535元並不一致，且原告雖提供2張照
18 片供核，惟相片並無有關報廢品名及數量等資訊，亦無
19 提供毀棄過程前後照片（須加註日期）等資料供核，尚難
20 證明與原告主張之其他損失有關。被告並已於113年4月
21 17日以中區國稅法務字第1130003740號函請原告說明申
22 請原物料報廢金額185,430元與其列報其他損失金額258
23 ,535元不符之原因，並就玻璃毀損照片提供品名、數量
24 等可資佐證資料、銷毀貨物之毀棄過程前後照片（須加
25 註日期）及其他對復查有利之事證，惟原告迄未提供。
26 基上，原告迄未提供其他損失之確實證明文件供核，被
27 告核定其他損失0元，並無不合等語。

28 (二)聲明：原告之訴駁回。

29 四、本院判斷：

30 (一)前提事實：

31 前揭事實概要所載事實，有原告107年度營所稅結算申報書

01 -107年度損益及稅額計算表、107年度營所稅結算申報更正
02 核定通知書(112年12月20日核定)暨繳款書、復查決定、訴
03 願決定等各項證據資料影本存卷可查(見原處分卷一第12
04 頁、第76至77頁、第211至219頁、第222至233頁),堪認為
05 真實。

06 (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
07 ,以其本年度收入總額減除各項成本費用、損失及稅捐後之
08 純益額為所得額。」第28條規定:「製造業耗用之原料,超
09 過各該業通常水準者,其超過部分,非經提出正當理由,經
10 稽徵機關查明屬實者,不予減除。」次按財政部依所得稅法
11 第80條第5項規定授權訂定之查核準則第2條規定:「(第1
12 項)營利事業之會計事項,應參照商業會計法、商業會計處
13 理準則、企業會計準則公報、金融監督管理委員會認可之國
14 際財務報導準則、國際會計準則、解釋及解釋公告(以下簡
15 稱國際財務報導準則)等據實記載,產生其財務報表。至辦
16 理所得稅結算申報時,其帳載事項與所得稅法、所得稅法施
17 行細則、產業創新條例、中小企業發展條例、營利事業所得
18 稅不合常規移轉訂價查核準則、適用所得稅協定查核準則、
19 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
20 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
21 失查核辦法、房地合一課徵所得稅申報作業要點、本準則及
22 有關法令規定未符者,應於申報書內自行調整之。(第2項
23)營利事業申報之所得額達各該業所得額標準,經稽徵機關
24 發現申報異常或涉有匿報、短報或漏報所得額者,或經會計
25 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
26 得稅結算申報書面審核案件抽查要點規定辦理。」第58條規
27 定:「(第1項)製造業已依稅捐稽徵機關管理營利事業會計
28 帳簿憑證辦法設置帳簿,平時對進料、領料、退料、產品、
29 人工、製造費用等均作成紀錄,有內部憑證可稽,並編有生
30 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
31 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：

1.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，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製成品原料耗用數量乙節，為原告所自承（見本院卷第188頁），即應適用同條第2項規定，就耗用原料如超過該業通常水準，就超過部分應提出正當理由，否則即不予認列減除。

2.就財政部對於平板玻璃製造加工業並未頒訂原料耗用通常

01 水準，亦查無機器、設備、製造程序、原料品質等相當之
02 同業原料耗用情形可資比照乙節，原告並無爭執（見本院
03 卷第188頁），復有被告提出同業當年度申報與上年核定
04 比率比較表及玻璃公會網站資料各1份存卷可查（見本院
05 卷第101至105頁）。被告乃依查核準則第58條第3項前段
06 規定，就原告107年度使用3mm銀霞花玻璃等24項原料(下
07 稱系爭原料)之所有製成品，其中21項按原告上年度即106
08 年度經核定之同品項製品之單位原料耗用量(見原處分卷
09 第38-1頁)計算標準耗用量；另就107年度新增項次12之A0
10 50-4「5mm明鏡玻璃」、項次15之A050-7「5mm超白玻璃」
11 ，及項次22之A080-4「8mm灰色玻璃」等原料製品，因無
12 上年度核定情形，即按原告自行提出107年度原料進銷存
13 明細表（見原處分卷第33頁）予以核實認定等節，此觀被
14 告提出107年度原料超耗計算表即明(見原處分卷第64頁)
15 。經與原告自行提出107年度原料進銷存明細表及直接原
16 料明細（製成品）之實際耗用量（見原處分卷第33至34頁
17 ）比較後，就超過標準耗用量部分共311,289才，超耗金額
18 3,068,667元，認原告未能提出正當理由，予以剔除，核
19 屬適法有據。

20 **3.原告雖主張已就超耗原料提出正當理由，被告應依查核準**
21 **則第58條第2項之規定予以核實認列原料耗用數云云，惟**
22 **：**

23 (1)依所得稅法第28條規定及查核準則第58條第2項規定，
24 可知納稅義務人就原物料有超耗情事者，應負說明超耗
25 正當理由之舉證責任。原告僅以項次1、3、4、5、11及
26 16等品項，每才應耗用數量與被告所核算比照106年度
27 核定每才應耗用數量差距尚非過鉅為由，逕予主張屬應
28 耗原料量之合理範圍內，而具正當理由，不應剔除等云
29 ，惟並未提出任何客觀資料證據以資佐證其所謂「差距
30 未過鉅」之結論係如何形成，亦未說明差距存在之理由
31 為何，尚難認其已盡說明超耗原料正當理由之舉證責任

。至原告主張上開品項之損耗率依序為7%、22%、21%、15%、0.9%、0.89%，與玻璃公會台區玻業字第20-102號函覆內容所載裁切損耗率尚屬相符等云。經核上開函文係載謂：「……三、搬運及損耗參考說明如下：……2.改切損耗率（玻璃厚度3-6mm）：平板玻璃約為3-5%；壓花玻璃約為5-10%。……3.玻璃厚度與改切損耗成正比。……四、上述損耗玻璃可環保回收。……」（見本院卷第169頁）。就項次1、3、4為壓花玻璃，依玻璃公會上揭回函其改切損耗率約為5-10%，惟就項次3、4之損耗率各22%、21%，顯然大幅高於玻璃公會之估算；另項次5、11及16為平板玻璃，就項次5之損耗率15%亦大幅高於玻璃公會所估算之3-5%。況原告亦未能說明為何就項次1、11及16等品項，原告依其製程技術已可控制損耗率在合理甚至遠低於玻璃公會之估算數值，惟就項次3、4、5卻仍大幅高於玻璃工會之估算之合理依據。足認玻璃公會之上開函復亦無足為對原告有利之認定，原告此部分之主張，尚無足採。

(2)有關原告主張其係自國外進口玻璃原料，不可能將裁切損耗部分運回國外交予原廠商，故損耗率不可能如被告所主張為0%部分，經查被告係援引財政部核定玻璃業原料耗用通常水準中所載「有些加工廠會購買玻璃工廠所製造的原版玻璃再做加工，在玻璃改切部分，因厚度關係，其改切的損耗率皆不同，5~6mm損耗10~12%；6~10mm損耗為20%；12mm損耗為25~35%；15~19mm損耗為30~40%，以上為加工廠在製程中所記錄的改切損耗率，但經過加熱強化、彎曲強化及改切的部分皆可交由原玻璃廠商作下腳料，故原版玻璃損耗率為0%」等語，有財政部核定玻璃業原料耗用通常水準在卷可查（見原處分卷第125頁），其認定原版玻璃損耗率為0%之主因係經過加熱強化、彎曲強化及改切的玻璃原料仍得作為下腳料回收利用，此觀玻璃公會109年5月5日台區玻業字第20-

01 102號函覆內容亦明（見本院卷第169頁），而與是否是
02 交由原玻璃廠商無涉，是原告此部分之主張，亦無足採
03 。

04 4.原告另主張就其他損失部分，應比照106年度營所稅之核
05 定，認列系爭報廢申請之金額185,430元為其他損失等云
06 。

07 (1)原告雖曾於107年11月15日向沙鹿稽徵所提出系爭報廢
08 申請，經沙鹿稽徵所函請原告補正相關資料後，因原告
09 未併填具「進口應稅貨物或菸酒變質損壞銷毀申請書」
10 ，亦未檢附報廢貨物之存貨明細帳暨每片報廢玻璃四周
11 附有尺寸之照片，認資料未齊備，已函復原告礙難辦理
12 ，而予駁回。於復查時，原告再度提示系爭報廢申請相
13 關資料，並提供2張照片供核，惟相片仍無有關報廢品
14 名及數量等資訊，亦無提供毀棄過程前後照片（須加註
15 日期）等資料供核，被告並已於113年4月17日以中區國
16 稅法務字第1130003740號函請原告說明申請原物料報廢
17 金額185,430元與其列報其他損失金額258,535元不符之
18 原因，並就玻璃毀損照片提供品名、數量等可資佐證資
19 料、銷毀貨物之毀棄過程前後照片（須加註日期）及其
20 其他對復查有利之事證，惟原告迄未提供等情，有系爭報
21 廢申請相關資料、沙鹿稽徵所函文暨送達證書、復查時
22 原告所提資料及被告113年4月17日中區國稅法務字第11
23 30003740號函暨送達證書等存卷可稽（見原處分卷第14
24 至28頁、第93至97頁、第181至183頁）。因原告迄未能
25 提供其他損失之確實證明文件供核，無從核實認定，故
26 被告認不符查核準則第101條之1之規定，不予認列報廢
27 損失，而核定其他損失為0元，並無不合。

28 (2)且按平等原則係要求行政機關對於事物本質上相同之事
29 件應作相同之處理，除有合理正當之事由外，不得為差
30 別待遇，乃形成行政自我拘束原則，倘在事物本質上有
31 所差異者，自無上開原則之適用。經核原告於106年度

固亦曾提出報廢申請，惟未經稽徵所審核即自行撤回，
為被告陳明在卷（見本院卷第189頁），與系爭報廢申
請業據沙鹿稽徵所審核認原告所提資料無從核實認定而
已予否准之情形不同，即難認屬得以援引之行政先例。
是以原告此部分之主張，亦非可採。

五、綜上所述，原告所述均不可採，其107年度營所稅結算申報
，被告以原處分核定營業成本81,168,771元(申報84,237,4
38元—原料超耗3,068,667元)，其他損失為0元，全年所得
額4,498,914元，應納稅額899,782元，扣減前已繳納之暫繳
稅額87,801元及自繳稅額146,541元，應補稅額665,440元，
認事用法均無違誤，復查決定及訴願決定予以維持，亦核無
不合。原告訴請撤銷及判決如訴之聲明所示，於法無據，本
院無從准許。

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 115 年 4 月 10 日

審判長法官 黃司榮

法官 李嘉益

法官 黃麗玲

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
-------------------------	------

01

(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者，亦得為訴訟代理人。	1. 當事人之配偶、三親等內之血親、二親等內之姻親律師資格者。 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. 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、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 115 年 4 月 10 日

03

書記官 凌雲霄