

臺北高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第四庭
111年度訴更一字第27號
113年11月28日辯論終結

原告 中華電線電纜股份有限公司

代表人 陳亮吟（董事長）

訴訟代理人 洪戩毅 律師

被告 財政部臺北國稅局

代表人 吳蓮英（局長）

訴訟代理人 曾月英

詹慶忠

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108年4月29日台財法字第10813909980號（案號：第10800238號）訴願決定，提起行政訴訟，經本院109年6月18日108年度訴字第1097號判決後，復經最高行政法院111年4月21日109年度上字第866號判決發回更審，本院判決如下：

主 文

原告之訴駁回。

第一審及發回前上訴審訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

甲、程序部分：

本件原告代表人原為陳昭蓉，訴訟進行中變更為陳亮吟；被告代表人原為宋秀玲，訴訟進行中依序變更為陳慧綺、吳蓮英。茲分別據原告、被告新任代表人具狀聲明承受訴訟（見本院卷二第37頁、卷一第161頁），核無不合，應予准許。

乙、實體事項：

壹、事實概要：

01 原告民國（下同）102年度未分配盈餘申報，列報項次6「彌
02 補以往年度之虧損」（下稱「項次6」）新臺幣（下同）89,
03 127,961元及未分配盈餘124,082,112元，經被告初查，以原
04 告102年度開始採用國際財務報導準則（下稱IFRS）編製財
05 務報告，101年12月31日累積虧損89,128仟元，經調節3,73
06 4,003仟元轉換後為累積盈餘3,644,875仟元（=負89,128仟
07 元+3,734,003仟元），102年1月1日帳上已無累積虧損，乃
08 核定「項次6」為0元及未分配盈餘為213,210,073元，應納
09 稅額21,321,007元，應補稅額8,912,796元，並按所漏稅額
10 8,912,796元處0.5倍之罰鍰4,456,398元。原告不服，申請
11 復查獲追減罰鍰2,228,199元，並駁回其餘復查。原告仍不
12 服，提起訴願，經決定駁回後，遂提起行政訴訟，聲明撤銷
13 訴願決定及原處分（即復查決定）不利其部分。經本院以10
14 8年度訴字第1097號判決（下稱原判決）駁回，原告提起上
15 訴，由最高行政法院以109年度上字第866號判決（下稱發回
16 判決），將原判決廢棄，發回本院更為審理。

17 貳、本件原告主張：

18 一、被告認原告101年12月31日帳上累積虧損原有89,128千元，
19 因102年度首次採用IFRS轉換影響數為3,734,003千元，以致
20 轉換後成為保留盈餘3,644,875千元（即負89,128千元+3,73
21 4,003千元），惟如被告109年3月12日新聞稿及就相關會計
22 準則變動的追溯調整數應否計入未分配盈餘加徵營利事業所
23 得稅歸納之附表所示（原證十四），102年開始適用IFRS，
24 如追溯調整是「淨增加數」，無須計入，追溯調整係「淨減
25 少數」，則得列入當年度未分配盈餘之減除項目。茲被告所
26 認102年度首次採用IFRS轉換影響數為3,734,003千元，該3,
27 734,003千元為「淨增加數」，係無須計入未分配盈餘，故
28 在102年度採用IFRS新會計準則下，該3,734,003千元之「淨
29 增加數」不須計入未分配盈餘之下，只有累積虧損89,128千
30 元，而被告所認之累積虧損89,128千元為原告101年12月31
31 日帳上之累積虧損，自應適用原一般公認會計原則，而不適

01 用102年開始適用之IFRS國際財務報導準則，故原告以102年
02 之稅後淨利245,723,268元（原證七）去彌補原告101年就存
03 在之累積虧損89,128千元，顯然符合行為時所得稅法第66條
04 之9第2項及所得稅法施行細則第48條之10規定，關於彌補以
05 往年度之虧損，指營利事業以當年度之未分配盈餘實際其截
06 至上一年度決算日止，依商業會計法規定處理之累積虧損數
07 額之規定。被告未詳予斟酌原告於原審時提出之被告109年3
08 月12日新聞稿（原證十四），以及行為時所得稅法第66條之
09 9第2項規定及所得稅法施行細則48條之10規定，遽認行為時
10 所得稅法66條之9所規範之未分配盈餘，既已因採用IFRS而
11 變更其計算基礎，則用該未分配盈餘所「彌補之以往年
12 度虧損」，同須以IFRS報導準則為計算基礎，認事用法違誤
13 至明。

14 二、按營利事業是從102年度開始採用IFRS，而在102年度未開始
15 採用IFRS之前，營利事業還是採原一般公認會計原則，依行
16 為時所得稅法施行細則第48條之10、商業會計法第6條及所
17 得稅法第23條規定，營利事業以每年1月1日起至12月31日止
18 為會計年度，依會計年度劃分與歸屬原則，被告認原告101
19 年12月31日帳上累積虧損原有89,128千元，則原告在101年
20 度有累積虧損89,128千元，洵堪認定。又依原告103年股東
21 會議事錄肆、承認事項：「二、本公司102年度盈虧撥補
22 案，提請承認。決議：本案經主席徵詢全體出席股東無異議
23 全案通過，並決議不配發現金及股票股利。」可徵，原告之
24 累積虧損89,128千元，業經原告全體出席股東無異議通過承
25 認撥補原告虧損89,127,961元（原證十三）。因此原告以10
26 1年會計年度（即101年1月1日起至101年12月31日）就有之
27 累積虧損（89,128千元），去實際彌補截至上一年度（101
28 年）決算日止的累積虧損，顯然符合行為時所得稅法施行細
29 則第48條之10規定。原審謂營利事業102年採用IFRS處理之
30 本期盈餘（包括本期稅後淨利及其他綜合損益項目轉入當年
31 度未分配盈餘之數額），其所繼續累積之保留盈餘或是彌補

01 之累積虧損，當係指經過轉換調整後之保留盈餘（或累積虧
02 損），而非依先前之一般公認會計原則所認列之數額。因
03 此，本件課稅年度雖為102年度，關於未分配盈餘所得減除
04 之虧損，自應以IFRS基礎為計算，認被告以原告於102年採
05 用IFRS；而原告採用IFRS之期初保留盈餘若為正數，即無
06 「以往年度虧損」可資減除，認事用法，殊非妥適，洵有斟
07 酌餘地。如前所述，被告認原告101年12月31日帳上累積虧
08 損原有89,128千元，故原告在101年度有累積虧損89,128千
09 元。但累積虧損89,128千元是在101會計年度仍採用中華民國
10 一般公認會計原則所認列之累積虧損，被告不察將101年
11 會計年度仍採用中華民國一般公認會計原則所認列之累積虧
12 損89,128千元，放在102年才開始採用之IFRS會計原則的預
13 計轉換影響數為3,734,003千元加入計算轉換成為累積盈餘
14 （即保留盈餘）3,644,875千元（即負89,128千元+3,734,00
15 3千元），顯然有所違誤。

16 三、原告提列特別盈餘公積，係依金融監督管理委員會（下稱金
17 管會）101年11月21日金管證發字第1010047490號令（下稱1
18 10年11月21日令）及110年3月31日金管證發字第1090150022
19 號（下稱110年3月31日令）令，由於原告103年度營利事業
20 所得稅結算申報書（下稱103年度申報書）第15-1頁第11b欄
21 「102年度其他保留盈餘調整數」2,136,443,363元與申報書
22 20b欄，同是102年初經調整計算後之未分配盈餘，不足以提
23 列特別盈餘公積（庫藏股）2,307,509,468元，因此依據金
24 管101年11月21日令及110年3月31日令，原告由102年度當期
25 稅後淨利提列171,066,105元補足。故原告主張依法提列盈
26 餘公積（庫藏股）1,640,099,027元是確實存在，只是加計
27 原告自行提列特別盈餘公積667,410,441元，成為提列特別
28 盈餘公積，合計數2,307,509,468元。

29 四、依財政部103年12月18日台財稅字第10304621090號令（下稱
30 財政部103年12月18日令）及被告109年3月12日新聞稿之附
31 表「會計原則變動之追溯調整數應否計入未分配盈餘加徵營

01 利事業所得稅規定」，原告102年開始採用IFRS（國際財務
02 報導準則）的追溯調整數額是否須計入未分配盈餘，如追溯
03 調整是「淨增加數」無須計入，追溯調整係「淨減少數」則
04 「得」列入當年度未分配盈餘之減除項目。茲原告102年首
05 次採用IFRS所產生之追溯調整，是「淨增加數」3,726,10
06 7,950元，依財政部103年12月18日令及被告109年3月12日新
07 聞稿附表所載，原告102年首次採用IFRS產生追溯調整是
08 「淨增加數」3,726,107,950元，非「淨減少數」，原告並
09 無須計入未分配盈餘申報，故原告在103年申報書（即102年
10 度未分配盈餘申報書）項次12「依其他法律規定，由主管機
11 關命令自當年度已提列特別盈餘公積或限制分配部分」，申
12 報金額為0元，未將原告依法提列之特別盈餘公積（庫藏
13 股）1,640,099,027元及自行提列特別盈餘公積667,410,441
14 元，合計2,307,509,468元，計入減除項目申報，洵屬適法
15 有據。

16 五、原告係依證券交易法第41條第1項規定所提列之特別盈餘公
17 積（庫藏股）1,640,099,027元，說明如下：

18 （一）於91年時，原告有3家子公司宏禹興業股份有限公司、台
19 灣倉智企業股份有限公司及凱澤企業股份有限公司（下稱
20 分別稱宏禹公司、倉智公司、凱澤公司）分別持有原告之
21 股票，由於102及101年度個體財務報告書暨會計師查核報
22 告書第69頁、第70頁庫藏股交易說明以：「中華民國一般
23 公認會計原則下，子公司持有母公司股票視同庫藏股處理
24 部分，於首次適用財務會計準則公報第30號『庫藏股票會
25 計處理準則』時，係以91年初子公司帳列投資母公司股票
26 之帳面價值作為庫藏股票之入帳基礎，此金額可能不等於
27 原始投資成本。而轉換至個體財務報告會計準則後，庫藏
28 股票應自始以取回成本自權益中減除，並無上述過渡的規
29 定，是以應追溯調整權益變動表中庫藏股票相關科目餘
30 額。截至101年12月31日及1月1日，本公司將庫藏股票回
31 歸至原始投資成本調整增加至保留盈餘之金額皆為2,307,

01 509仟元。」（原證十六）。91年1月1日原告上開3家子公
02 司持有原告公司股票原始投資成本分別為：宏禹公司986,
03 787,709元，倉智公司832,687,056元，凱澤公司682,739,
04 718元，合計共2,502,214,483元，減除91年已入帳庫藏股
05 票成本194,705,015元，即是應追溯調整增加庫藏股票成
06 本及保留盈餘之金額皆為2,307,509,468元（原證二十：
07 原告90年度財務報告第37頁，以及原證二十一：原告91年
08 度財務報告第43頁）。

09 （二）按自102年1月1日起之會計原則，由中華民國一般公認會
10 計原則轉換為IFRS，故上述追溯調整增加庫藏股票成本及
11 保留盈餘之金額皆為2,307,509,468元亦同時調整計入102
12 年度的會計帳：

13 依金管會101年11月21日令及110年3月31日令，因原告3家
14 子公司宏禹公司、倉智公司、凱澤公司持有原告股票之10
15 2年12月31日市價分別為334,945,338元、263,343,35744
16 元、202,230,210元，共計800,519,115元，與102年12月3
17 1日原告上開三家子公司宏禹公司、倉智公司、凱澤公司9
18 86,787,709元、832,687,056元、682,739,718元，合計2,
19 502,214,483元庫藏股帳面價值作比較，原告依其差額比
20 例計算，依法提列特別盈餘公積1,640,099,027元。另自
21 行提列特別盈餘公積667,410,441元（102年度市價回升部
22 分：2,307,509,468-1,640,099,027=667,410,441），與
23 依法提列特別盈餘公積1,640,099,027元，合計為2,307,5
24 09,468元即102年1月1日調整入帳的IFRS追溯調整數，同
25 時增加庫藏股票成本及保留盈餘的2,307,509,468元。

26 （三）原告102年度盈餘分配表或盈虧撥補表依法提列特別盈餘
27 公積1,640,099,027元及自行提列特別盈餘公積667,410,4
28 41元，合計2,307,509,468元即為原告102年度盈餘分配表
29 或盈虧撥補表申報書第15-1頁，申報特別盈餘公積為2,30
30 7,509,468元（即原告102年度盈餘分配表或盈虧撥補表第

01 20b欄「102年度其他保留盈餘調整數」2,136,443,363元
02 +第21欄「102年度」171,066,105元）。

03 (四) 本院113年8月27日院東月股111訴更一000027字第1130006
04 949號來函所提供原告子公司(宏禹等3公司)在各年度期
05 末持有母公司(原告)股票之市場價值與帳面價值之比較
06 表,原則上是由子公司在年底就母公司股票市價(12月平
07 均收盤價)依成本與市價孰低評價編製,跌價損失列入當
08 期損益,若市價較上次評價有回升時,得在已認列的跌價
09 損失範圍內認列回升利益。被投資的子公司將年度經會計
10 師查核簽證的財務報表提供給母公司即原告,原告再按權
11 益法依持有股權來認列子公司每年的投資損益。

12 六、原告102年度稅後純益為245,723,268元,經減除其他綜合損
13 益項目確定福利精算損失7,940,868元後,原告申報102年當
14 年度未分配盈餘稅後純益237,782,400元,嗣於103年6月24
15 日原告召開股東常會,決議自102年當年度未分配盈餘稅後
16 純益237,782,400元,依法提列法定公積24,572,327元,故
17 原告102年度未分配盈餘尚存213,210,073元無誤。

18 七、原告102年首次採用IFRS所產生之追溯調整,是「淨增加
19 數」3,726,107,950元,依財政部103年12月18日令及被告10
20 9年3月12日新聞稿附表所載,原告102年首次採用IFRS產生
21 追溯調整是「淨增加數」3,726,107,950元,非「淨減少
22 數」,原告並無須計入未分配盈餘申報,故原告在103年申
23 報書(即102年度未分配盈餘申報書)項次12「依其他法律
24 規定,由主管機關命令自當年度已提列特別盈餘公積或限制
25 分配部分」,申報金額為0元,未將原告依法提列之特別盈
26 餘公積(庫藏股)1,640,099,027元及自行提列特別盈餘公
27 積667,410,441元,合計2,307,509,468元,計入減除項目申
28 報,故原告102年度未分配盈餘213,210,073元(即102年度
29 當年盈餘237,782,400元-102年度依法提列法定公積24,572,
30 327元)依舊存在。

01 八、原告102、101年度個體財務報告暨會計師查核報告附註第36
02 點「首次採用體財務報告準則」，主要在於二個會計原則中
03 華民國一般公認會計原則及IFRS之間的差異影響數的計算，
04 及提供102年度財務報表編製依據及比較基礎；絕非被告102
05 年度營利事業所得稅未分配盈申報核定通知書調整法令及依
06 據說明書，以102年、101年度個體財務報告暨會計師查核報
07 告附註第36點「首次採用個體財務報告準則」（二）101年1
08 2月31日個體資產負債表之調節（102年財報第64頁）（原證
09 十六）定原告101年12月31日帳上累積虧損原有89,128千
10 元，惟因102年度首次採用IFRS之轉換影響數為3,734,003千
11 元，以致轉換後成為保留盈餘3,644,875千元，進而認定原
12 告102年度採用IFRS之會計政策所編製財務報表並「無」以
13 往年度虧損可供本期稅後淨利進行彌補。依編製準則的原理
14 而論，首次採用IFRS之轉換影響數為3,734,003千元，是101
15 年度以前採用一般公認會計原則與採用IFRS會計原則間的差
16 異影響數，但原告在101會計年度是採用中華民國一般公認
17 會計原則，累積虧損89,128千元，而不是將在102年才要採
18 用IFRS會計原則的轉換影響數3,734,003千元加入101年度來
19 計算產生累積盈餘3,644,875千元，認為是101年12月31日的
20 累積盈餘。依所得稅法施行細則第48條之10規定，原告101
21 會計年度是採用中華民國一般公認會計原則，累積虧損89,1
22 28千元是於法有據，不是被告以101年度當時尚未開始適用1
23 02年度IFRS會計原則產生的差異影響數加計後的數額。

24 九、綜上所述，原告依行為時所得稅法第66條之9規定及行為時
25 所得稅法施行細則第48條之10規定，以原告102年度盈虧撥
26 補表所載之稅後純益（即本期淨利）245,723,268元，實際
27 彌補截至上一年度（即101年度）101年12月31日決算日止之
28 以往年度累積虧損89,127,961元，即屬適法有據。被告未遑
29 詳究注意行為時所得稅法第66條之9條規定及行為時所得稅
30 法施行細則第48條之10規定，自94年度起，營利事業當年度
31 未分配盈餘之計算，係以其當年度依商業會計法規定處理後

01 之「稅後純益（即稅後淨利）」為基礎，減除所得稅第66條
02 之9第2項第2款所列各款後之餘額。而營利事業以當年度未
03 分配盈餘依所得稅法第66條之9第2項第2款所規定彌補以往
04 年度之虧損，必須營利事業以當年度依商業會計法規定處理
05 之規定「稅後純益（即稅後淨利）」去實際彌補其截至上一
06 年度決算日止，依商業會計法處理之累積虧損之意旨，遽認
07 原告102會計年度採用國際財務報導準則IFRSs編製財務報
08 告，依原告103年股東常會議事手冊第25頁附表102年度盈虧
09 撥補表所載，原告依IFRSs調整後期初累積盈虧為正數餘額
10 2,136,443,463元，已無累積虧損可供實際彌補，據此認定
11 原告申報102年未分配盈餘，列報減除彌補以往年度之虧損8
12 9,127,961元，短漏報未分配盈餘89,127,961元，應納稅額
13 8,912,796元，處0.25倍罰鍰2,228,199元，顯屬於法無據，
14 認事用法洵欠允當。

15 十、並聲明：

16 （一）訴願決定及原處分（含復查決定）均撤銷。

17 （二）第一審及發回前上訴審訴訟費用由被告負擔。

18 參、被告則以：

19 一、查原告101年12月31日帳上累積虧損數額原有89,127,961
20 元，惟其自102年度首次採用IFRS編製財務報告，因會計原
21 則變動產生差異，追溯調整期初保留盈餘，調整數為3,726,
22 107,950元，致採用當年度調整後之帳載期初累積未分配盈
23 餘為貸方餘額為2,136,443,463元，已無累積虧損可供彌
24 補，此有102年度盈虧撥補表（原處分卷第767頁，103年股
25 東常會議事手冊第25頁）可稽，依所得稅法施行細則第48條
26 之10規定，應以當（102）年度之未分配盈餘「實際彌補」
27 其截至上一年度（101年度）決算日止之累積虧損，方得自
28 當年度未分配盈餘項下減除，原告102年度調整後期初累積
29 盈虧已為貸方餘額，並無累積虧損可供彌補，業經最高行政
30 法院肯認，合先敘明。

01 二、有關發回判決略以：就原告於原審所主張「依法提列特別盈
02 餘公積（庫藏股）」1,640,099,027元，是否符合金管會110
03 年11月21日令及110年3月31日令乙節：

04 （一）依原告103年度申報書第16頁（證據1）項次12「依其他法
05 律規定，由主管機關命令自當年度盈餘已提列特別盈餘公
06 積或限制分配部分」（下稱「項次12」），申報金額為0
07 元。另申報書第15-1頁（證據2）申報特別盈餘公積為2,3
08 07,509,468元（第20b欄「102年度其他保留盈餘調整數」
09 2,136,443,363元+第21欄「102年度」171,066,105元），
10 並無原告於原審所主張「依法提列特別盈餘公積（庫藏
11 股）」1,640,099,027元。

12 （二）原告主張「首次採用IFRS編製財務報告，102年度追溯調
13 整期初保留盈餘淨增加數為3,636,979,989元（即累積虧
14 損負89,127,961元+3,726,107,950元），依被告109年3月
15 12日新聞稿之附表『會計原則變動之追溯調整數應否計入
16 未分配盈餘加徵營利事業所得稅規定』所述，無須計入當
17 年度未分配盈餘數額計算應加徵的營利事業所得稅，致原
18 告依證券交易法第41條第1項規定所提列之特別盈餘公積
19 （庫藏股）1,640,099,027元，未列入102年度未分配盈餘
20 申報書之減除項目。」由此觀之，原告依法提列特別盈餘
21 公積（庫藏股）1,640,099,027元，係源自首次採用IFRS
22 追溯調整之保留盈餘數中提列。

23 （三）被告於111年5月11日及6月30日分別以財北國稅法一字第1
24 110013968號及第1110018905號函（證據3），請原告說明
25 特別盈餘公積（庫藏股）1,640,099,027元是否為行為時
26 所得稅法第66條之9第2項第7款規定。如是，請說明係依
27 據何法令提列特別盈餘公積及相關帳務處理方式？並提示
28 103年股東會議紀錄、盈虧撥補表、提列該等特別盈餘公
29 積之傳票、分類明細帳、計算式、會計師查核簽證之財務
30 報告及相關佐證資料供核，惟原告於111年5月18日及同年

01 7月14日函復（證據4），僅敘明「詳如行政訴訟補充理由
02 狀所述」，並未再提供任何資料。

03 （四）綜上，原告迄未說明特別盈餘公積（庫藏股）1,640,099,
04 027元係如何計算並提示相關佐證資料供核，是被告尚難
05 據以認定上開金額係依據金管會金管會110年11月21日令
06 及110年3月31日令而提列之特別盈餘公積。另原告既主張
07 因會計原則變動追溯調整期初保留盈餘，無須計入當年度
08 未分配盈餘數額計算應加徵的營利事業所得稅，致所提特
09 別盈餘公積（庫藏股）1,640,099,027元未能列入103年度
10 申報書第16頁「項次12」，自不得依所得稅法第66條之9
11 條第2項第7款規定自當年度稅後純益中減除。被告原核定
12 「項次6」0元、「項次12」0元及未分配盈餘213,210,073
13 元，應納稅額21,321,077元，自行繳納稅額12,408,211
14 元，應補稅額8,912,961元，並無不合。

15 三、原告其自102年1月1日起由中華民國一般公認會計原則轉換
16 為IFRS，故追溯調整增加庫藏股成本及保留盈餘之金額皆為
17 2,307,509,468元。上述追溯調整增加數在102年度盈虧撥補
18 表之IFRS調整數項下認列，亦同時調整計入102年度會計帳
19 目，並再依法提列特別盈餘公積1,640,099,027元及自行提
20 列特別盈餘公積667,410,441元（當年度市價回升部分）一
21 節，惟有關因首次採用IFRS追溯調整增加庫藏股成本之差
22 額，是否應依金管會101年4月6日金管證發字第1010012865
23 號函規定，提列相同數額之特別盈餘公積，被告以111年7月
24 20日財北國稅法一字第1110020999號函（證據1）詢金管
25 會，經該會以111年8月8日金管證審字第1110142965號函
26 復：「說明：二、……，該庫藏股之『帳面價值』及『原始
27 購入成本』之差額，應於轉換至國際財務報導準則日（國內
28 上市公司為101年1月1日），將該等調整直接認列於保留盈
29 餘中，另該調整數尚無涉應提列特別盈餘公積之規定。」
30 （證據2）因此，原告於首次採用IFRS追溯調整增加庫藏股

01 成本2,307,509,468元，所提列特別盈餘公積1,640,099,027
02 元，非屬依法應提列之特別盈餘公積。

03 四、提列或迴轉特別盈餘公積情形說明：

04 (一) 依改制前財政部證券暨期貨管理委員會91年3月18日(9
05 1)台財證(一)字第170010號公告：「公告事項：二、
06 ……上市、上櫃公司仍應就子公司在期末因持有母公司股
07 票市價低於帳面價值之差額，依持股比例計算提列相同數
08 額之特別盈餘公積不得分派。……」雖經金管會101年11
09 月21日令自102年1月1日停止適用。惟金管會101年11月21
10 日令仍有相同規範，因此，上市、上櫃公司，應依前揭規
11 定，自子公司持有母公司股票之日起，逐年於期末衡量提
12 列或迴轉特別盈餘公積，倘符合行為時所得稅法第66條之
13 9規定，得自當年度未分配盈餘項下減除。由原告發行之
14 股票於各年度之年底收盤價觀之，原告在102年底之收盤
15 價高於101年底之收盤價，而101年底之收盤價亦高於100
16 年底之收盤價，100年至102年股價係逐步回升之情況，又
17 子公司投資科目係以公平價值衡量，故子公司投資科目於
18 100年底評價後(以股票市價認列損益)，即為次(101)
19 年初帳面價值，依續於101年底評價後之金額亦為102年初
20 帳面價值，是依金管會101年11月21日令，因子公司在期
21 末持有母公司股票之市價係高於帳面價值，市價與帳面價
22 值之差額，原告應按其持股比例，核算應迴轉特別盈餘公
23 積數額，併同列入101年及102年度未分配盈餘計算，即上
24 開應迴轉特別盈餘公積列入「項次2 加：於94年度或以後
25 年度依所得稅第66條之9第2項第5款及第7款規定限制或提
26 列之盈餘，於限制原因消滅年度之次一會計年度結束前未
27 作分配之金額」(下稱「項次2」)欄位申報，依規定稅
28 率加徵營利事業所得稅。

29 (二) 原告子公司持有原告股票，原告應依金管會101年11月21
30 日令規定，於每年年底就子公司持有部分之帳面價值與市
31 價之差額，衡量提列或迴轉特別盈餘公積，惟因宏禹等3

01 家子公司持有原告股票於101年12月31日及102年12月31日
02 市價均高於帳面價值，市價與帳面價值之差額依持股比例
03 計算後之金額應迴轉特別盈餘公積。因此，原告提列特別
04 盈餘公積1,640,099,027元，非屬依法應提列之特別盈餘
05 公積，自不得依行為時所得稅法第66條之9第2項第7款規
06 定，於當年度稅後純益中減除，故本件102年度未分配盈
07 餘金額為213,210,073元，應納稅額為21,321,007元，應
08 補稅額為8,912,796元，且所漏稅額亦為8,912,796元，被
09 告原核定並無不合。

10 五、又原告漏報未分配盈餘89,127,961元，違章事證明確，原按
11 應納稅額處0.5倍罰鍰，嗣復查決定考量原告係對適用所得
12 稅法施行細則有所誤解，且係首次採用IFRS，至短漏報未分
13 配盈餘，爰依據納稅者權利保護法第16條第2項規定，並參
14 酌裁罰金額倍數參考表使用須知第4點，酌予減輕裁罰，改
15 按應納稅額8,912,796處0.25倍罰鍰2,228,199元，經核係已
16 考量原告違章情節所為適切之裁罰，洵屬適法允當等語。

17 六、並聲明：

18 (一) 駁回原告之訴。

19 (二) 第一審及發回前上訴審訴訟費用由原告負擔。

20 肆、兩造不爭之事實及兩造爭點：

21 如事實概要欄所述之事實，業據提出原告103年6月24日股東
22 常會議事手冊（見原處分卷第793至739頁）、102及101年度
23 個體財務報告暨會計師查核報告（見原處分卷第717至621
24 頁）、103年度營利事業所得稅結算暨102年度未分配盈餘申
25 報書（見原處分卷第294至289頁）、103年度營利事業所得
26 稅結算會計師代理簽證申報之查核報告書（見原處分卷第17
27 4至136頁）、被告102年度未分配盈餘申報核定通知書、調
28 整法令及依據說明書及繳款書（見原處分卷第799至796
29 頁）、裁處書及違章案件罰鍰繳款書（見原處分卷第795、7
30 98頁）、復查決定（見原處分卷第926至921頁）及訴願決定

01 (見原處分卷第961至952頁)等原處分卷所附證物為證，其
02 形式真正為兩造所不爭執，堪信為真，兩造之爭點厥為：
03 原告102年度未分配盈餘申報，被告認原告短漏報未分配盈
04 餘89,127,961元，乃對原告補徵稅額8,912,796元，並按所
05 漏稅額處0.25倍之罰鍰2,228,199元，是否適法有據？

06 伍、本院之判斷：

07 一、補稅部分：

08 (一) 本件應適用之法條與法理：

09 1、行為時所得稅法第66條之9第1項、第2項規定(95年5月30
10 日修正條文)：「(第1項)自87年度起，營利事業當年
11 度之盈餘未作分配者，應就該未分配盈餘加徵10%營利事
12 業所得稅。(第2項)前項所稱未分配盈餘，自94年度
13 起，係指營利事業當年度依商業會計法規定處理之稅後純
14 益，減除下列各款後之餘額：一、(刪除)二、彌補以往
15 年度之虧損及經會計師查核簽證之次一年度虧損。三、已
16 由當年度盈餘分配之股利淨額或盈餘淨額。四、已依公司
17 法或其他法律規定由當年度盈餘提列之法定盈餘公積，或
18 已依合作社法規定提列之公積金及公益金。五、依本國與
19 外國所訂之條約，或依本國與外國或國際機構就經濟援助
20 或貸款協議所訂之契約中，規定應提列之償債基金準備，
21 或對於分配盈餘有限制者，其已由當年度盈餘提列或限制
22 部分。六、已依公司或合作社章程規定由當年度盈餘給付
23 之董、理、監事職工紅利或酬勞金。七、依其他法律規
24 定，由主管機關命令自當年度盈餘已提列特別盈餘公積或
25 限制分配部分。八、依其他法律規定，應由稅後純益轉為
26 資本公積者。九、(刪除)十、其他經財政部核准之項
27 目。」行為時所得稅法施行細則第48條之10規定：「本法
28 第66條之9第2項第2款所稱彌補以往年度之虧損，指營利
29 事業以當年度之未分配盈餘實際彌補其截至上一年度決算
30 日止，依商業會計法規定處理之累積虧損數額；……。」

01 2、2010年版國際財務報導準則（即IFRS）第1號第3段前段規
02 定：「企業之首份國際財務報導準則財務報表係指企業採
03 用國際財務報導準則並明確且無保留聲明遵循國際財務報
04 導準則之首份年度財務報表。」第6段規定：「企業應在
05 轉換至國際財務報導準則日，編製並提出初始國際財務報
06 導準則財務狀況表。此係遵循國際財務報導準則會計處理
07 之起點。」第7段前段規定：「企業之初始國際財務報導
08 準則財務狀況表，以及首份國際財務報導準則財務報表所
09 涵蓋之所有期間內，應採用相同之會計政策。」第11段規
10 定：「企業在其初始國際財務報導準則財務狀況表所採用
11 之會計政策，可能與同日依先前之一般公認會計原則所採
12 用之會計政策不同。因轉換而造成之調整係由轉換至國際
13 財務報導準則日前之事項及交易所產生。因此，企業應於
14 轉換至國際財務報導準則日，將該等調整直接認列於保留
15 盈餘中（或更適當之其他權益類別）。」

16 3、金管會101年11月21日金管證發字第1010047490號令（下
17 稱金管會101年11月21日令）：「一、依據證券交易法第4
18 1條第1項規定辦理。二、為維持公司財務結構之健全與穩
19 定，避免盈餘分派侵蝕資本，損及股東權益，上市、上櫃
20 及興櫃公司除應依本會中華民國101年4月6日金管證發字
21 第1010012865號令提列特別盈餘公積外，並應就子公司在
22 期末因持有母公司股票市價低於帳面價值之差額，依持股
23 比例計算提列相同數額之特別盈餘公積不得分派。嗣後市
24 價如有回升部分，上市、上櫃及興櫃公司得就該部分金額
25 依持股比例迴轉特別盈餘公積。……」

26 4、金管會110年3月31日金管證發字第1090150022號令（下稱
27 金管會110年3月31日令）廢止上開101年11月21日函令之
28 適用，惟延續其旨，於說明□載明「為維持公司財務結構
29 之健全與穩定，避免盈餘分派侵蝕資本，損及股東權益，
30 上市、上櫃及興櫃公司除應依第二點至前點規定提列特別
31 盈餘公積外，並應就子公司在期末因持有母公司股票市價

01 低於帳面價值之差額，依持股比例計算提列相同數額之特
02 別盈餘公積不得分派。嗣後市價如有回升部分，上市、上
03 櫃及興櫃公司得就該部分金額依持股比例迴轉特別盈餘公
04 積。」。

- 05 5、財政部103年12月18日台財稅字第10304621090號令釋（下
06 稱財政部103年12月18日令）：「核釋營利事業採用國際
07 財務報導準則之未分配盈餘計算規定一、自102會計年度
08 起，營利事業依證券交易法第14條第2項授權訂定「證券
09 發行人財務報告編製準則」或依金融監督管理委員會有關
10 編製財務報告相關法令規定，採用經該會認可之國際財務
11 報導準則、國際會計準則、解釋及解釋公告（以下簡稱國
12 際財務報導準則）編製財務報告者，其依所得稅法第66條
13 之9第2項規定計算之未分配盈餘，應以當年度依該等法令
14 規定處理之本期稅後淨利及由其他綜合損益項目轉入當年
15 度未分配盈餘之數額，減除同條項各款後之餘額計算之。
16 二、營利事業因首次採用國際財務報導準則之期初保留盈
17 餘淨減少數，致採用當年度之帳載累積未分配盈餘產生借
18 方餘額（累積虧損），其以當年度稅後盈餘實際彌補該借
19 方餘額之數額，得列為計算當年度未分配盈餘之減除項目。
20 三、……。」

21 （二）被告核定情形與兩造爭執事項：

- 22 1、原告102年度未分配盈餘申報（見本院卷一第77頁），列
23 報項次1「當年度財務報表所載之本期稅後淨利」237,78
24 2,400元、項次6「彌補以往年度之虧損」89,127,961元、
25 項次9「由當年度盈餘提列法定盈餘公積」24,572,327
26 元，致本年度未分配盈餘為124,082,112元（237,782,400
27 -89,127,961-24,572,327），及應納稅額12,408,211元
28 （124,082,112×10%）。
- 29 2、惟被告認原告102年1月1日帳上已無累積虧損，乃核定項
30 次6「彌補以往年度之虧損」為0元，及本件未分配盈餘為
31 213,210,073元（原告申報124,082,112元+被告調增89,1

01 27,961元)，並認原告漏報未分配盈餘89,127,961元，短
02 漏稅額8,912,796元（漏報未分配盈餘89,127,961元×稅率
03 10%），乃對原告補徵稅額8,912,796元，並按所漏稅額8,
04 912,796元處0.25倍之罰鍰2,228,199元（見原處分卷第79
05 6、953頁），原告就此聲明不服，而為兩造爭執。

06 3、此外，原告另又主張其提列特別盈餘公積（庫藏股）1,64
07 0,099,027元，係受金管會金管證發字第1010047490號、1
08 090150022號函限制分配盈餘之命令所致，屬行為時所得
09 稅法第66條之9第2項第7款：「依其他法律規定，由主管
10 機關命令自當年度盈餘已提列特別盈餘公積或限制分配部
11 分」，而得自本年度未分配盈餘項下扣除，被告予以否
12 准，亦為兩造爭執。

13 4、至於本件其餘核課事項，兩造則未爭執。

14 （三）原告102年度未分配盈餘申報，並無以往年度之累積虧損
15 可資當年度之盈餘進行彌補，核無行為時所得稅法第66條
16 之9第2項第2款減除規定適用：

17 1、財政部鑑於營利事業於採用IFRS前，係以商業會計法規定
18 編製損益表之稅後純益做為未分配盈餘計算基礎，採用IF
19 RS以後，營利事業應編製綜合損益表，該表包括「本期稅
20 後淨利」及「其他綜合損益」兩部分，因而發布103年12
21 月18日台財稅字第10304621090號核釋：「自102會計年度
22 起營利事業採用國際財務報導準則編製財務報告者，其依
23 所得稅法第66條之9第2項規定計算之未分配盈餘，應以當
24 年度依該等法令規定處理之本期稅後淨利及由其他綜合損
25 益項目轉入當年度未分配盈餘之數額，減除同條項各款後
26 之餘額計算。說明：一、自102會計年度起，營利事業依
27 證券交易法第14條第2項授權訂定『證券發行人財務報告
28 編製準則』或依金融監督管理委員會有關編製財務報告相
29 關法令規定，採用經該會認可之國際財務報導準則、國際
30 會計準則、解釋及解釋公告（以下簡稱國際財務報導準
31 則）編製財務報告者，其依所得稅法第66條之9第2項規定

01 計算之未分配盈餘，應以當年度依該等法令規定處理之本
02 本期稅後淨利及由其他綜合損益項目轉入當年度未分配盈餘
03 之數額，減除同條項各款後之餘額計算之。……」本諸金
04 管會認可之2010年版國際財務報導準則（即IFRS）第1號
05 第3段前段規定：「企業之首份國際財務報導準則財務報
06 表係指企業採用國際財務報導準則並明確且無保留聲明遵
07 循國際財務報導準則之首份年度財務報表。」第6段規
08 定：「企業應在轉換至國際財務報導準則日，編製並提出
09 初始國際財務報導準則財務狀況表。此係遵循國際財務報
10 導準則會計處理之起點。」第7段前段規定：「企業之初
11 始國際財務報導準則財務狀況表，以及首份國際財務報導
12 準則財務報表所涵蓋之所有期間內，應採用相同之會計政
13 策。」第11段規定：「企業在其初始國際財務報導準則財
14 務狀況表所採用之會計政策，可能與同日依先前之一般公
15 認會計原則所採用之會計政策不同。因轉換而造成之調整
16 係由轉換至國際財務報導準則日前之事項及交易所產生。
17 因此，企業應於轉換至國際財務報導準則日，將該等調整
18 直接認列於保留盈餘中（或更適當之其他權益類別）。」
19 等旨，企業首次採用IFRS編製財務報表，其初始國際財務
20 報導準則財務狀況表與首份國際財務報導準則財務報表，
21 應採用相同之會計政策。因此，營利事業102年度採用IFR
22 S處理之本期盈餘（包括本期稅後淨利及由其他綜合損益
23 項目轉入當年度未分配盈餘之數額），其所繼續累積之保
24 留盈餘或是彌補之累積虧損，當係指經過轉換調整後之保
25 留盈餘（或累積虧損），而非依先前之一般公認會計原則
26 所認列之數額。前揭財政部103年12月18日台財稅字第103
27 04621090號令釋，合於IFRS之意旨，自得予以適用（最高
28 行政法院109年度上字第866號判決意旨參照）。

29 2、經核，本件原告就其102年度之未分配盈餘申報事項，已
30 依IFRS調整其當年度保留盈餘，有原告102、101年度個體
31 財務報告暨會計師查核報告附註第36點「首次採用個體財

01 務報告會計準則」之揭露，載明「本公司轉換至個體財務
02 報告會計準則日為101年1月1日」，並列示101年1月1日及
03 101年12月31日個體資產負債表之調節，核與原處分卷第6
04 58至655頁之會計師查核報告相符；又依原告103年股東常
05 會議事錄所附102年盈虧撥補表之記載，原告已依IFRS進
06 行調整其期初累計盈餘為3,636,979,989元，亦即本件並
07 無以往年度累積虧損，核與原處分卷第523頁所附撥補表
08 記載亦相符。

09 3、是被告本件認定原告並「無」以往年度累積虧損，核無行
10 為時所得稅法第66條之9第2項第2款減除規定適用，乃將
11 原告所列報之系爭項次6金額89,127,961元予以剔除，否
12 准自本年度未分配盈餘項下減除，最終核定「項次6」為0
13 元，並無不合，應予維持。

14 4、至原告主張，本件並非以經過轉換調整後之102年度期初
15 保留盈餘3,636,979,989元為準，仍應以先前之一般公認
16 會計原則所列期初累積虧損89,127,961元為準，被告應依
17 行為時所得稅法第66條之9第2項第2款規定予以減除後計
18 算未分配盈餘加徵稅款云云，核係原告主觀歧異見解，尚
19 難憑採。

20 (四) 原告本件並「無」行為時所得稅法第66條之9第2項第7款
21 扣除當年度未分配盈餘之適用：

22 1、按行為時所得稅法第66條之9第2項第7款規定（95年5月30
23 日修正條文）：「前項所稱未分配盈餘，自94年度起，係
24 指營利事業當年度依商業會計法規定處理之稅後純益，減
25 除下列各款後之餘額：……七、依其他法律規定，由主管
26 機關命令自當年度盈餘已提列特別盈餘公積或限制分配部
27 分。」

28 2、又金管會以上揭101年11月21日令及110年3月31日令，要
29 求適用IFRS編製財報之上市櫃及興櫃公司（母公司），於
30 其「子公司在期末因持有母公司股票市價『低於』帳面價
31 值之差額」情況，母公司應「依持股比例計算提列相同數

01 額之特別盈餘公積」，此部分不得分派盈餘；反之，若其
02 「子公司在期末持有母公司股票市價『未低於』帳面價
03 值」，或者母公司帳載係為「累積虧損」（並無盈餘可供
04 提列特別盈餘公積）等情形下，母公司「無須」「依持股
05 比例計算提列相同數額之特別盈餘公積」，並無疑義。

06 3、申言之，按金管會上揭101年11月21日令及110年3月31日
07 令，均涉及「子公司在期末因持有母公司股票市價低於帳
08 面價值之差額」，即涉及「子公司在期末持有母公司股票
09 之市場價值與帳面價值之互為比較」。就本件而言，所涉
10 項目說明如下：

11 (1). 母公司：係指本件原告，即中華電線電纜股份有限公
12 司（簡稱「華電公司」，華電股票之上市代號為160
13 3）。

14 (2). 子公司：係指由原告持股93.26%之子公司宏禹興業股
15 份有限公司（簡稱宏禹公司）、由原告持股96.94%之
16 子公司台灣倉智企業股份有限公司（簡稱倉智公
17 司）、由原告持股99.95%之子公司凱澤企業股份有限
18 公司（簡稱凱澤公司），此有原告之子公司明細資料
19 附卷可稽（見本院卷一第375頁）。

20 (3). 子公司持有母公司（華電公司）股票：又上開宏禹、
21 倉智、凱澤等公司（簡稱宏禹等3公司），亦分別持
22 有華電股票24,538,120股、19,292,569股、14,815,4
23 00股，並且前開持有股數自90年1月1日至102年12月3
24 1日期間均未變動（見本院卷一第376、383、455
25 頁）。

26 (4). 會計年度期初日、期末日：係指各個會計年度之起始
27 日（1月1日）、終了日（12月31日）。

28 (5). 母公司股票之各年度期末每股市場價值（Market Val
29 ue）：係按華電股票之當年度12月份每股平均收盤價
30 格，或當年度最終交易日之每股收盤價格予以衡量認
31 定。次按證券交易所公布之華電股票歷史收盤價格紀

錄所示，其於90至102年期間，各年度期末之每股市場價格分別為：90年度3.32元、91年度5.3元、92年度5.67元、93年度5.97元、94年度4.04元、95年度7.25元、96年度6.44元、97年度5.17元、98年度14.35元、99年度12.4元、100年度7.56元、101年度10.9元、102年度13.65元（見本院卷一第480至492頁）。

(6). 母公司股票之各年度期末帳面價值 (Book Value)：查宏禹等3公司係將所持有華電股票，先後歸類為短期投資金融資產、備供出售金融資產（見本院卷一第376、383、389、393、398、403、408、413、419、425、430、435、455頁），是依各年度適用之會計準則等相關規定（見本院卷一第357至359、457至471頁），宏禹等3公司必須於各個會計年度終了日，按華電股票之當時市場價值 (Market Value)，衡量評定該項金融資產之價值金額而予以載入帳簿，成為宏禹等3公司之該項金融資產帳面價值 (Book Value)。又宏禹等3公司針對當年度該項金融資產帳面價值，必須予以同額結轉至下一年度期初，以供下一年度期末時，就該項金融資產當時之帳面價值、市場價值二者，逐年互為比較之用。茲以90年12月31日為例，宏禹等3公司必須於90年12月31日按華電股票之市場價值，即每股3.32元，衡量評定持有該項金融資產之帳面價值，並為帳簿登載（登載於宏禹等3公司之帳簿），已如上述。又基於宏禹等3公司分別持有華電股票24,538,120股、19,292,569股、14,815,400股，是認宏禹等3公司持有華電股票之90年12月31日帳面價值分別為81,466,558元（每股市價3.32元×24,538,120股）、64,051,329元（每股市價3.32元×19,292,569股）、49,187,128元（每股市價3.32元×14,815,400股），合計即為194,705,015元（81,466,558+64,051,329+49,187,128）。並且，宏禹等3公司須

01 將已經入帳之上述90年12月31日帳面價值81,466,558
02 元、64,051,329元、49,187,128元，予以同額結轉成
03 為91年1月1日該項金融資產期初帳面價值。嗣華電股
04 票歷經1年之後，於91年12月31日當時市價漲升至每
05 股5.3元（見本院卷一第481頁），宏禹等3公司再執
06 前述原載「91年1月1日帳面價值81,466,558元、64,0
07 51,329元、49,187,128元」，與華電股票之新近「91
08 年12月31日當時市場價值130,052,036元（每股市價
09 5.3元×24,538,120股）、102,250,616元（每股市價
10 5.3元×19,292,569股）、78,521,620元（每股市價5.
11 3元×14,815,400股）」，互為比較高低，決定91年12
12 月31日入帳金額，往後年度亦復如是，不予贅述。

13 4、是將「子公司（宏禹等3公司）帳載之該金融資產（華電
14 股票）期初帳面價值」、「子公司（宏禹等3公司）持有
15 該金融資產（華電股票）之期末市場價值」此二者，互為
16 比較孰高孰低。有關91至102年度比較情形如下：

17 (1). 91年度：

18 ①宏禹等3公司持有華電股票之91年度期初（91年1月
19 1日）帳面價值（自90年12月31日帳面價值同額結
20 轉而得），合計即為194,705,015元，已如上述。

21 ②至就宏禹等3公司持有華電股票之91年度期末（91
22 年12月31日）市場價值而言，按華電股票之91年度
23 期末每股市價為5.3元（見本院卷一第481頁），是
24 認宏禹等3公司持有華電股票之91年度期末市場價
25 值分別為130,052,036元（每股市價5.3元×24,538,
26 120股）、102,250,616元（每股市價5.3元×19,29
27 2,569股）、78,521,620元（每股市價5.3元×14,81
28 5,400股），合計即為310,824,272元（130,052,03
29 6+102,250,616+78,521,620）。

30 ③經比較子公司期末持有華電股票之市場價值與帳面
31 價值，前者之310,824,272元「高於」後者之194,7

01 05,015元，是認本年度並「無」「子公司在期末因
02 持有母公司股票市價『低於』帳面價值」情況，母
03 公司（即本件原告）「不受」金管會上揭101年11
04 月21日令及110年3月31日令所定提列特別盈餘公積
05 之強制拘束。又查，本件原告於91年度亦「未」提
06 列任何特別盈餘公積，此有原告91年度股東權益變
07 動表並「無」記載提列特別盈餘公積之情附卷可佐
08 （見本院卷一第379頁）。

09 (2). 92年度：

10 ①宏禹等3公司持有華電股票之92年度期初（92年1月
11 1日）帳面價值（即91年12月31日以市價衡量入帳
12 之帳面價值），合計即為310,824,272元，已如上
13 述。

14 ②至就宏禹等3公司持有華電股票之92年度期末（92
15 年12月31日）市場價值而言，按華電股票之92年度
16 期末每股市價為5.67元（見本院卷一第482頁），
17 是認宏禹等3公司持有華電股票之92年度期末市場
18 價值分別為139,131,140元（每股市價5.67元×24,5
19 38,120股）、109,388,866元（每股市價5.67元×1
20 9,292,569股）、84,003,318元（每股市價5.67元×
21 14,815,400股），合計即為332,523,324元（139,1
22 31,140+109,388,866+84,003,318）。

23 ③經比較子公司期末持有華電股票之市場價值與帳面
24 價值，前者之332,523,324元「高於」後者之310,8
25 24,272元，是認本年度並「無」「子公司在期末因
26 持有母公司股票市價『低於』帳面價值」情況，母
27 公司（即本件原告）「不受」金管會上揭101年11
28 月21日令及110年3月31日令所定提列特別盈餘公積
29 之強制拘束。又查，本件原告於92年度亦「未」提
30 列任何特別盈餘公積，此有原告92年度股東權益變

01 動表並「無」記載提列特別盈餘公積之情附卷可佐
02 (見本院卷一第387頁)。

03 (3). 93年度：

04 ①宏禹等3公司持有華電股票之93年度期初(93年1月
05 1日)帳面價值(即92年12月31日以市價衡量入帳
06 之帳面價值)，合計即為332,523,324元，已如上
07 述。

08 ②至就宏禹等3公司持有華電股票之93年度期末(93
09 年12月31日)市場價值而言，按華電股票之93年度
10 期末每股市價為5.97元(見本院卷一第483頁)，
11 是認宏禹等3公司持有華電股票之93年度期末市場
12 價值分別為146,492,576元(每股市價5.97元×24,5
13 38,120股)、115,176,637元(每股市價5.97元×1
14 9,292,569股)、88,447,938元(每股市價5.97元×
15 14,815,400股)，合計即為350,117,151元(146,4
16 92,576+115,176,637+88,447,938)。

17 ③經比較子公司期末持有華電股票之市場價值與帳面
18 價值，前者之350,117,151元「高於」後者之332,5
19 23,324元，是認本年度並「無」「子公司在期末因
20 持有母公司股票市價『低於』帳面價值」情況，母
21 公司(即本件原告)「不受」金管會上揭101年11
22 月21日令及110年3月31日令所定提列特別盈餘公積
23 之強制拘束。又查，本件原告於93年度亦「未」提
24 列任何特別盈餘公積，此有原告93年度股東權益變
25 動表並「無」記載提列特別盈餘公積之情附卷可佐
26 (見本院卷一第396頁)。

27 (4). 94年度：

28 ①宏禹等3公司持有華電股票之94年度期初(94年1月
29 1日)帳面價值(即93年12月31日以市價衡量入帳
30 之帳面價值)，合計即為350,117,151元，已如上
31 述。

01 ②至就宏禹等3公司持有華電股票之94年度期末（94
02 年12月31日）市場價值而言，按華電股票之94年度
03 期末每股市價為4.04元（見本院卷一第484頁），
04 是認宏禹等3公司持有華電股票之94年度期末市場
05 價值分別為99,134,005元（每股市價4.04元×24,53
06 8,120股）、77,941,979元（每股市價4.04元×19,2
07 92,569股）、59,854,216元（每股市價4.04元×14,
08 815,400股），合計即為236,930,200元（99,134,0
09 05+77,941,979+59,854,216）。

10 ③經比較子公司期末持有華電股票之市場價值與帳面
11 價值，前者之236,930,200元「低於」後者之350,1
12 17,151元，其等差額為113,186,951元（236,930,2
13 00—350,117,151）。查，金管會上揭101年11月21
14 日令及110年3月31日令強制母公司必須在「子公司
15 持有母公司股票之市場價值低於帳面價值之差額」
16 範圍內提列特別盈餘公積，母公司帳載方式為「借
17 記」（減少）保留盈餘科目金額，同時「貸記」
18 （增加）特別盈餘公積科目金額，透過保留盈餘金
19 額之減少，即造成可供分配盈餘之減少，如此即可
20 達到限制盈餘分配之規範目的。可知，提列特別盈
21 餘公積之前提要件，乃是母公司帳上具備保留盈餘
22 （可供分配盈餘），若是母公司帳上呈現「累積虧
23 損」，即「無」盈餘可供分配或提列公積，此時母
24 公司即無從提列特別盈餘公積，不受金管會上揭10
25 1年11月21日令及110年3月31日令所定提列特別盈
26 餘公積之強制拘束，並無疑義。又查，本件原告於
27 94年度係呈現累積虧損1,752,035仟元之情形，自
28 「無」保留盈餘可供分配或提列特別盈餘公積，此
29 亦有原告94年度股東權益變動表並「無」記載提列
30 特別盈餘公積之情附卷可佐（見本院卷一第396
31 頁）。

01 (5). 95年度：

02 ①宏禹等3公司持有華電股票之95年度期初（95年1月
03 1日）帳面價值（即94年12月31日以市價衡量入帳
04 之帳面價值），合計即為236,930,200元，已如上
05 述。

06 ②至就宏禹等3公司持有華電股票之95年度期末（95
07 年12月31日）市場價值而言，按華電股票之95年度
08 期末每股市價為7.25元（見本院卷一第485頁），
09 是認宏禹等3公司持有華電股票之95年度期末市場
10 價值分別為177,901,370元（每股市價7.25元×24,5
11 38,120股）、139,871,125元（每股市價7.25元×1
12 9,292,569股）、107,411,650元（每股市價7.25元
13 ×14,815,400股），合計即為425,184,145元（177,
14 901,370+139,871,125+107,411,650）。

15 ③經比較子公司期末持有華電股票之市場價值與帳面
16 價值，前者之425,184,145元「高於」後者之236,9
17 30,200元，是認本年度並「無」「子公司在期末因
18 持有母公司股票市價『低於』帳面價值」情況，母
19 公司（即本件原告）「不受」金管會上揭101年11
20 月21日令及110年3月31日令所定提列特別盈餘公積
21 之強制拘束。又查，本件原告於95年度亦「未」提
22 列（增加）任何特別盈餘公積，此有原告95年度股
23 東權益變動表並「無」記載「提列」特別盈餘公積
24 之情附卷可佐（見本院卷一第401頁）。此外，按
25 金管會上揭101年11月21日令及110年3月31日令，
26 亦有「嗣後市價（註：母公司股票市價）如有回升
27 部分，上市、上櫃及興櫃公司（註：母公司）得就
28 該部分金額（市價回升金額）依持股比例迴轉
29 （註：減列）特別盈餘公積」等旨。申言之，母公
30 司就此之帳載方式為「借記」（減少）特別盈餘公
31 積科目金額，同時「貸記」（增加）保留盈餘科目

01 金額，透過前述特別盈餘公積之金額減少，使可供
02 分配盈餘之金額增加，如此即是所定「迴轉特別盈
03 餘公積」之旨，使特別盈餘公積之全部或一部回復
04 成為可供分配盈餘，以解消盈餘分配之限制。可
05 知，迴轉特別盈餘公積之前提要件，係母公司於以
06 前年度已經實際提列特別盈餘公積在案，若母公司
07 於以前年度並未提列特別盈餘公積，即無迴轉特別
08 盈餘公積之餘地。次查，本件原告於以前年度均未
09 提列特別盈餘公積等節，已如上述，是原告於95年
10 度亦「未」迴轉（減少）任何特別盈餘公積，此有
11 原告95年度股東權益變動表並「無」記載「迴轉」
12 特別盈餘公積之情附卷可佐（見本院卷一第401
13 頁）。

14 (6). 96年度：

- 15 ①宏禹等3公司持有華電股票之96年度期初（96年1月
16 1日）帳面價值（即95年12月31日以市價衡量入帳
17 之帳面價值），合計即為425,184,145元，已如上
18 述。
- 19 ②至就宏禹等3公司持有華電股票之96年度期末（96
20 年12月31日）市場價值而言，按華電股票之96年度
21 期末每股市價為6.44元（見本院卷一第486頁），
22 是認宏禹等3公司持有華電股票之96年度期末市場
23 價值分別為158,025,493元（每股市價6.44元×24,5
24 38,120股）、124,244,144元（每股市價6.44元×1
25 9,292,569股）、95,411,176元（每股市價6.44元×
26 14,815,400股），合計即為377,680,813元（158,0
27 25,493+124,244,144+95,411,176）。
- 28 ③經比較子公司期末持有華電股票之市場價值與帳面
29 價值，前者之377,680,813元「低於」後者之425,1
30 84,145元，其等差額為47,503,332元（377,680,81
31 3—425,184,145）。惟提列特別盈餘公積之前提要

01 件，乃是母公司帳上具備保留盈餘，若是母公司帳
02 上呈現「累積虧損」，即「無」盈餘可供分配或提
03 列公積，此時母公司即無從提列特別盈餘公積，不
04 受金管會上揭101年11月21日令及110年3月31日令
05 所定提列特別盈餘公積之強制拘束，已如上述。又
06 查，本件原告於96年度係呈現累積虧損1,538,131
07 仟元之情形，自「無」保留盈餘可供分配或提列特
08 別盈餘公積，此亦有原告96年度股東權益變動表並
09 「無」記載提列特別盈餘公積之情附卷可佐（見本
10 院卷一第406頁）。

11 (7). 97年度：

- 12 ①宏禹等3公司持有華電股票之97年度期初（97年1月
13 1日）帳面價值（即96年12月31日以市價衡量入帳
14 之帳面價值），合計即為377,680,813元，已如上
15 述。
- 16 ②至就宏禹等3公司持有華電股票之97年度期末（97
17 年12月31日）市場價值而言，按華電股票之97年度
18 期末每股市價為5.17元（見本院卷一第487頁），
19 是認宏禹等3公司持有華電股票之97年度期末市場
20 價值分別為126,862,080元（每股市價5.17元×24,5
21 38,120股）、99,742,582元（每股市價5.17元×19,
22 292,569股）、76,595,618元（每股市價5.17元×1
23 4,815,400股），合計即為303,200,280元（126,86
24 2,080+99,742,582+76,595,618）。
- 25 ③經比較子公司期末持有華電股票之市場價值與帳面
26 價值，前者之303,200,280元「低於」後者之377,6
27 80,813元，其等差額為74,480,533元（303,200,28
28 0—377,680,813）。惟母公司帳上若呈現「累積虧
29 損」，即「無」盈餘可供分配或提列公積，此時母
30 公司即無從提列特別盈餘公積，不受金管會上揭10
31 1年11月21日令及110年3月31日令所定提列特別盈

01 餘公積之強制拘束，已如上述。又查，本件原告於
02 97年度係呈現累積虧損1,328,691仟元之情形，自
03 「無」保留盈餘可供分配或提列特別盈餘公積，此
04 亦有原告97年度股東權益變動表並「無」記載提列
05 特別盈餘公積之情附卷可佐（見本院卷一第411
06 頁）。

07 (8). 98年度：

08 ①宏禹等3公司持有華電股票之98年度期初（98年1月
09 1日）帳面價值（即97年12月31日以市價衡量入帳
10 之帳面價值），合計即為303,200,280元，已如上
11 述。

12 ②至就宏禹等3公司持有華電股票之98年度期末（98
13 年12月31日）市場價值而言，按華電股票之98年度
14 期末每股市價為14.35元（見本院卷一第488頁），
15 是認宏禹等3公司持有華電股票之98年度期末市場
16 價值分別為352,122,022元（每股市價14.35元×24,
17 538,120股）、276,848,365元（每股市價14.35元×
18 19,292,569股）、212,600,990元（每股市價14.35
19 元×14,815,400股），合計即為841,571,377元（35
20 2,122,022+276,848,365+212,600,990）。

21 ③經比較子公司期末持有華電股票之市場價值與帳面
22 價值，前者之841,571,377元「高於」後者之303,2
23 00,280元，是認本年度並「無」「子公司在期末因
24 持有母公司股票市價『低於』帳面價值」情況，母
25 公司（即本件原告）「不受」金管會上揭101年11
26 月21日令及110年3月31日令所定提列特別盈餘公積
27 之強制拘束。此外，若母公司於以前年度並未提列
28 特別盈餘公積，縱使母公司股票市價有所回升，亦
29 無迴轉特別盈餘公積之餘地，並且本件原告於以前
30 年度均未提列特別盈餘公積等節，均如上述。又
31 查，本件原告於98年度並「未」提列（增加）、亦

01 「未」迴轉（減少）任何特別盈餘公積，此有原告
02 98年度股東權益變動表並「無」記載其提列或迴轉
03 特別盈餘公積等情附卷可佐（見本院卷一第416
04 頁）。

05 (9). 99年度：

06 ①宏禹等3公司持有華電股票之99年度期初（99年1月
07 1日）帳面價值（即98年12月31日以市價衡量入帳
08 之帳面價值），合計即為841,571,377元，已如上
09 述。

10 ②至就宏禹等3公司持有華電股票之99年度期末（99
11 年12月31日）市場價值而言，按華電股票之99年度
12 期末每股市價為12.4元（見本院卷一第489頁），
13 是認宏禹等3公司持有華電股票之99年度期末市場
14 價值分別為304,272,688元（每股市價12.4元×24,5
15 38,120股）、239,227,856元（每股市價12.4元×1
16 9,292,569股）、183,710,960元（每股市價12.4元
17 ×14,815,400股），合計即為727,211,504元（304,
18 272,688+239,227,856+183,710,960）。

19 ③經比較子公司期末持有華電股票之市場價值與帳面
20 價值，前者之727,211,504元「低於」後者之841,5
21 71,377元，其等差額為114,359,873元（727,211,5
22 04—841,571,377）。惟母公司帳上若呈現「累積
23 虧損」，即「無」盈餘可供分配或提列公積，此時
24 母公司即無從提列特別盈餘公積，不受金管會上揭
25 101年11月21日令及110年3月31日令所定提列特別
26 盈餘公積之強制拘束，已如上述。又查，本件原告
27 於99年度係呈現累積虧損615,574仟元之情形，自
28 「無」保留盈餘可供分配或提列特別盈餘公積，此
29 亦有原告99年度股東權益變動表並「無」記載其提
30 列特別盈餘公積之情附卷可佐（見本院卷一第422
31 頁）。

01 (10).100年度：

02 ①宏禹等3公司持有華電股票之100年度期初（100年1
03 月1日）帳面價值（即99年12月31日以市價衡量入
04 帳之帳面價值），合計即為727,211,504元，已如
05 上述。

06 ②至就宏禹等3公司持有華電股票之100年度期末（10
07 0年12月31日）市場價值而言，按華電股票之100年
08 度期末每股市價為7.56元（見本院卷一第490
09 頁），是認宏禹等3公司持有華電股票之100年度期
10 末市場價值分別為185,508,187元（每股市價7.56
11 元×24,538,120股）、145,851,822元（每股市價7.
12 56元×19,292,569股）、112,004,424元（每股市價
13 7.56元×14,815,400股），合計即為443,364,433元
14 （185,508,187+145,851,822+112,004,424）。

15 ③經比較子公司期末持有華電股票之市場價值與帳面
16 價值，前者之443,364,433元「低於」後者之727,2
17 11,504元，其等差額為283,847,071元（443,364,4
18 33—727,211,504）。惟母公司帳上若呈現「累積
19 虧損」，即「無」盈餘可供分配或提列公積，此時
20 母公司即無從提列特別盈餘公積，不受金管會上揭
21 101年11月21日令及110年3月31日令所定提列特別
22 盈餘公積之強制拘束，已如上述。又查，本件原告
23 於100年度係呈現累積虧損466,259仟元之情形，自
24 「無」保留盈餘可供分配或提列特別盈餘公積，此
25 亦有原告100年度股東權益變動表並「無」記載其
26 提列特別盈餘公積之情附卷可佐（見本院卷一第42
27 8頁）。

28 (11).101年度：

29 ①宏禹等3公司持有華電股票之101年度期初（101年1
30 月1日）帳面價值（即100年12月31日以市價衡量入

帳之帳面價值)，合計即為443,364,433元，已如上述。

②至就宏禹等3公司持有華電股票之101年度期末（101年12月31日）市場價值而言，按華電股票之101年度期末每股市價為10.9元（見本院卷一第491頁），是認宏禹等3公司持有華電股票之101年度期末市場價值分別為267,465,508元（每股市價10.9元×24,538,120股）、210,289,002元（每股市價10.9元×19,292,569股）、161,487,860元（每股市價10.9元×14,815,400股），合計即為639,242,370元（267,465,508 + 210,289,002 + 161,487,860）。

③經比較子公司期末持有華電股票之市場價值與帳面價值，前者之639,242,370元「高於」後者之443,364,433元，是認本年度並「無」「子公司在期末因持有母公司股票市價『低於』帳面價值」情況，母公司（即本件原告）「不受」金管會上揭101年11月21日令及110年3月31日令所定提列特別盈餘公積之強制拘束。此外，若母公司於以前年度並未提列特別盈餘公積，縱使母公司股票市價有所回升，亦無迴轉特別盈餘公積之餘地，並且本件原告於以前年度均未提列特別盈餘公積等節，均如上述。又查，本件原告於101年度並「未」提列、亦「未」迴轉任何特別盈餘公積，此有原告101年度股東權益變動表並「無」記載其提列或迴轉特別盈餘公積等情附卷可佐（見本院卷一第433頁）。

(12). 102年度：

①宏禹等3公司持有華電股票之102年度期初（102年1月1日）帳面價值（即101年12月31日以市價衡量入帳之帳面價值），合計即為639,242,370元，已如上述。此亦有宏禹等3公司持有華電股票此一備供

01 出售金融資產之公開財務資料附卷可供參照（見本
02 院卷一第435頁）。

03 ②至就宏禹等3公司持有華電股票之102年度期末（10
04 2年12月31日）市場價值而言，按華電股票之102年
05 度期末每股市價為13.65元（見本院卷一第492
06 頁），是認宏禹等3公司持有華電股票之102年度期
07 末市場價值分別為334,945,338元（每股市價13.65
08 元×24,538,120股）、263,343,567元（每股市價1
09 3.65元×19,292,569股）、202,230,210元（每股市
10 價13.65元×14,815,400股），合計即為800,519,11
11 5元（334,945,338 + 263,343,567 + 202,230,21
12 0）。此亦有宏禹等3公司持有華電股票此一備供出
13 售金融資產之公開財務資料附卷可供參照（見本院
14 卷一第455頁）。

15 ③經比較子公司期末持有華電股票之市場價值與帳面
16 價值，前者之800,519,115元「高於」後者之639,2
17 42,370元，是認本年度並「無」「子公司在期末因
18 持有母公司股票市價『低於』帳面價值」情況，母
19 公司（即本件原告）「不受」金管會上揭101年11
20 月21日令及110年3月31日令所定提列特別盈餘公積
21 之強制拘束。換言之，金管會上揭101年11月21日
22 令及110年3月31日令強制母公司提列特別盈餘公
23 積，其係以「子公司在期末因持有母公司股票市價
24 『低於』帳面價值」為前提要件，若「未」具備前
25 開前提要件者，母公司提列特別盈餘公積「非」屬
26 行為時所得稅法第66條之9第2項第7款所定「依其
27 他法律規定，由主管機關命令自當年度盈餘已提列
28 特別盈餘公積」情形，自無減除未分配盈餘之適
29 用。

30 ④雖然，原告102年度股東權益變動表記載「依金管
31 證發字第10100474905號令（註：即金管會101年11

01 月21日金管證發字第1010047490號令，贅載
02 「5」)提列特別盈餘公積1,640,099仟元」(見本
03 院卷一第440頁)，又會計師查核報告(四)首次採用I
04 FRS應提列之特別盈餘公積之內容，載有「因期末
05 子公司持有母公司之股票市值低於帳面價值提列等
06 額之特別盈餘公積1,640,099(按：仟元)」等語
07 (見本院卷一第443頁)。惟查：

08 A.按金管會101年11月21日令及110年3月31日令強
09 制適用之前提要件為「子公司在期末因持有母公
10 司股票市價『低於』帳面價值」等節，已如上述，
11 然而，子公司宏禹等3公司於102年度期末持有
12 華電股票之市場價值為800,519,115元，「高於」
13 其帳面價值639,242,370元，亦如上述，是
14 認原告(母公司)並「無」金管會101年11月21
15 日令及110年3月31日令強制提列特別盈餘公積之
16 適用。從而，縱使原告自主提列系爭特別盈餘公
17 積1,640,099仟元(1,640,099,027元)，亦與金
18 管會101年11月21日令及110年3月31日令無涉，
19 此部分提列核「無」行為時所得稅法第66條之9
20 第2項第7款扣除當年度未分配盈餘之適用。此觀
21 之原告102年度未分配盈餘申報，於申報書項次1
22 2「依其他法律規定，由主管機關命令自當年度
23 盈餘已提列特別盈餘公積或限制分配部分。」，
24 載明其列報減除未分配盈餘金額為「0元」之旨
25 (見原處分卷第289頁)，亦可認定。

26 B.再者，原告102年度稅後純益為245,723,268元，
27 經減除確定福利精算損失7,940,868元，是乃列
28 報102年當年度盈餘237,782,400元(245,723,26
29 8-7,940,868)，兩造就本件102年當年度盈餘2
30 37,782,400元，亦無所爭執(見本院卷一第38、
31 77頁)。嗣103年6月24日原告召開股東常會，決

01 議自102年當年度盈餘237,782,400元其中，依法
02 提列法定公積24,572,327元（原告股東常會議事
03 錄等見本院卷一第249、283頁），原告亦將提列
04 法定公積24,572,327元部分，列報為本件當年度
05 盈餘之減除項目（見本院卷一第77頁），兩造就
06 此部分，亦無爭執。可見，本件當年度盈餘237,
07 782,400元，經減除當年度法定公積24,572,327
08 元之提列（行為時所得稅法第66條之9第2項第4
09 款參照），本件當年度盈餘尚存213,210,073元
10 （237,782,400－24,572,327），兩造就此部分
11 亦無爭執（見本院卷一第354、367頁）。經本院
12 函詢原告，其是否針對前述102年當年度尚存未
13 分配盈餘213,210,073元部分，主張係受金管會1
14 01年11月21日令及110年3月31日令強制而提列特
15 別盈餘公積，並主張因而有行為時所得稅法第66
16 條之9第2項第7款減除當年度盈餘213,210,073元
17 之適用（見本院卷一第314至315頁）。嗣經原告
18 函覆，表明其無意如此主張（見本院卷一第370
19 頁）。

20 C. 實則，基於宏禹等3公司投資金融資產（華電股
21 票）之原始成本分別為986,787,709元、832,68
22 7,056元、682,739,718元，共計2,502,214,483
23 元（見本院卷一第138頁），原告乃按國際會計
24 準則第32號第33段規定（見本院卷一第307
25 頁），於原告自己之102年度帳簿登載庫藏股成
26 本2,502,214,483元，即原告於102年1月1日（期
27 初）之庫藏股入帳「帳面價值」（Book Value）
28 為2,502,214,483元（原告財報見本院卷一第439
29 至440頁），經減除其舊有帳面價值194,705,015
30 元，即原告庫藏股帳面價值調增（借記）2,307,
31 509,468元（2,502,214,483－194,705,015），

01 其相對會計處理係調增（貸記）保留盈餘2,307,
02 509,468元，致原告並因而新增未分配盈餘2,30
03 7,509,468元，此有原告書狀及會計師查核報告
04 等附卷可參（見本院卷一第137頁及原處分卷第1
05 86頁）。

06 D. 此外，宏禹等3公司持有華電股票之102年12月31
07 日（期末）市場價值分別為334,945,338元、26
08 3,343,567元、202,230,210元，合計即為800,51
09 9,115元，已如上述。原告乃自行以「子公司在
10 期末持有母公司股票（華電股票）市價800,519,
11 115元（334,945,338+263,343,567+202,230,2
12 10）」、「母公司（華電公司）庫藏股帳面價值
13 2,502,214,483元（986,787,709+832,687,056
14 +682,739,718）」等二者，互為比較，分別計
15 算差額為651,842,371元（334,945,338-986,78
16 7,709）、569,343,489元（263,343,567-832,6
17 87,056）、480,509,508元（202,230,210-682,
18 739,718），再將前開差額按原告對宏禹等3公司
19 之持股比例93.26%、96.94%、99.95%，分別為乘
20 算，結果為607,908,195元（651,842,371×93.2
21 6%）、551,921,578元（569,343,489×96.9
22 4%）、480,269,254元（480,509,508×99.9
23 5%），三者合計（見本院卷一第138頁）即為1,6
24 40,099,027元（607,908,195+551,921,578+48
25 0,269,254）。原告乃針對上述其庫藏股帳面價
26 值增加2,307,509,468元所致未分配盈餘增加2,3
27 07,509,468元部分，自主決定從中留存1,640,09
28 9,027元不予發放股利，並據以減記保留盈餘1,6
29 40,099,027元，予以轉列特別盈餘公積1,640,09
30 9,027元成為不予分配部分（見本院卷一第138、
31 265頁）。按原告系爭特別盈餘公積1,640,099,0

01 27元之提列，係源自「子公司在期末持有母公司
02 股票（華電股票）市價800,519,115元」、「母
03 公司（華電公司）庫藏股帳面價值2,502,214,48
04 3元（註：登載於母公司帳簿）」等二者互相比
05 較高低所致，其係「有別於」金管會101年11月2
06 1日令及110年3月31日令所定，須以「子公司在
07 期末持有母公司股票（華電股票）市價800,519,
08 115元」、「子公司持有母公司股票（華電股
09 票）之帳面價值639,242,370元（註：登載於子
10 公司帳簿）」等二者互為比較高低後，始有強制
11 提列特別盈餘公積之餘地。是認原告系爭特別盈
12 餘公積1,640,099,027元之提列，並「非」金管
13 會101年11月21日令及110年3月31日令之適用範
14 圍。

15 E. 再者，針對原告因庫藏股入帳價值增加2,307,50
16 9,468元，所致保留盈餘（未分配盈餘）增加2,3
17 07,509,468元情事，經被告函詢金管會，案經金
18 管會111年8月8日金管證審字第1110142965號函
19 （下稱金管會111年8月8日函覆）回覆表示「庫
20 藏股之帳面價值……調整直接認列於保留盈餘中
21 （註：借記增加「庫藏股」，同時貸記增加「保
22 留盈餘」）」「另該調整數尚『無涉』應提列特
23 別盈餘公積之規定。」等旨甚明（見本院卷一第
24 185頁）。

25 F. 是以，雖然原告102年度股東權益變動表記載其
26 依金管證發字第1010047490號令（即金管會101
27 年11月21日令）提列特別盈餘公積1,640,099仟
28 元等情（見本院卷一第440頁），惟系爭特別盈
29 餘公積1,640,099,027元（1,640,099仟元）之提
30 列，並非金管會101年11月21日令及110年3月31
31 日令之適用範圍，已如上述，則原告股東權益變

01 動表所載提列特別盈餘公積1,640,099仟元係依
02 金管證發字第1010047490號令所致云云，容有誤
03 會，尚不足採。又卷附會計師查核報告載有「因
04 期末子公司持有母公司之股票市值低於帳面價值
05 （註：此指母公司庫藏股帳面價值）提列等額之
06 特別盈餘公積1,640,099（仟元）」等語（見本
07 院卷一第443頁），核屬原告基於自己無意發放
08 股利所為自主性特別盈餘公積提列（自主縮減可
09 供分配盈餘）使然，尚與金管會101年11月21日
10 令及110年3月31日令無涉，亦予敘明。

11 5、綜言之，原告基於庫藏股入帳價值增加2,307,509,468
12 元，所致保留盈餘（未分配盈餘）增加2,307,509,468元
13 之情，乃自行以「子公司在期末持有母公司股票（華電股
14 票）市價800,519,115元」、「母公司（華電公司）庫藏
15 股帳面價值2,502,214,483元（註：登載於母公司帳
16 簿）」等二者，互為比較計算差額，再按原告對子公司之
17 持股比例，自主設算1,640,099,027元，並從上述保留盈
18 餘增加數2,307,509,468元其中，予以減記1,640,099,027
19 元，使之轉列特別盈餘公積1,640,099,027元，以達到自
20 行縮減可供分配盈餘不欲發放股利之目的。惟按金管會10
21 1年11月21日令及110年3月31日令所定，須以「子公司在
22 期末持有母公司股票（華電股票）市價800,519,115
23 元」、「子公司持有母公司股票（華電股票）之帳面價值
24 639,242,370元（註：登載於子公司帳簿）」等二者互為
25 比較高低等節，已如上述。則原告採取「子公司在期末持
26 有母公司股票（華電股票）市價」、「母公司（華電公
27 司）庫藏股帳面價值」等二者，互為比較及計算差額，進
28 而據以自主提列特別盈餘公積等情，尚非金管會101年11
29 月21日令及110年3月31日令適用範圍。佐以金管會111年8
30 月8日函覆表示，母公司庫藏股帳面價值調增所致保留盈
31 餘增加情形，就該等保留盈餘數額，尚「無涉」應（強

01 制) 提列特別盈餘公積之規定，亦即，並「無」由主管機
02 關依法命令自當年度盈餘提列特別盈餘公積之強制拘束，
03 是認原告自主提列系爭特別盈餘公積1,640,099,027元，
04 並非由主管機關命令所致。則被告本件認系爭特別盈餘公
05 積1,640,099,027元之提列，核無行為時所得稅法第66條
06 之9第2項第7款適用，否准自當年度盈餘項下減除，於法
07 尚無不合，應予維持。

08 (五) 至原告另又主張：其首次採用IFRS致102年度期初保留盈
09 餘調整「淨增加」3,726,107,950元，按財政部103年12月
10 18日令意旨，前開保留盈餘淨增加3,726,107,950元，無
11 須計入102年度未分配盈餘為申報，故原告本件並未列報
12 此未分配盈餘3,726,107,950元，惟被告仍應准許原告於
13 「項次12」列報特別盈餘公積提列之減除未分配盈餘云云
14 (原告書狀見本院卷一第371頁)；惟查：

15 1、按上揭財政部103年12月18日令說明二「營利事業因首次
16 採用國際財務報導準則之期初保留盈餘『淨減少數』，致
17 採用當年度之帳載累積未分配盈餘產生借方餘額(累積虧
18 損)，其以當年度稅後盈餘實際彌補該借方餘額之數額，
19 得列為計算當年度未分配盈餘之減除項目。」等旨，就本
20 件而言，必須原告首次採用IFRS之102年度期初保留盈餘
21 整體彙總調整金額為「淨減少數」，且致102年度期初成
22 為累積虧損(借方餘額)，則以102年度稅後盈餘實際彌
23 補之數額，始得列為計算當年度未分配盈餘之減除項目。
24 然而，原告首次採用IFRS致102年度期初保留盈餘整體彙
25 總調整係「淨增加」3,726,107,950元(內含個別調增及
26 調減項目，明細見原處分卷第569頁及本院卷一第448
27 頁)，並「無」首次採用IFRS之期初保留盈餘「淨減少
28 數」致成累積虧損(借方餘額)情形。縱依金管會101年4
29 月6日金管證發字第1010012865號令(見本院卷一第493
30 頁)，原告按未實現重估增值1,431,282,544元及累積換
31 算調整數69,253,982元(見原處分卷第569頁)，自前開

01 期初保留盈餘淨增加3,726,107,950元其中，同額提列特
02 別盈餘公積1,431,282,544元及69,253,982元，其期初保
03 留盈餘仍有「淨增加」金額2,225,571,424元（3,726,10
04 7,950－1,431,282,544－69,253,982），仍「無」首次採
05 用IFRS之期初保留盈餘「淨減少數」致成累積虧損（借方
06 餘額）情形。是原告本件並「無」財政部103年12月18日
07 令說明二計算減除當年度未分配盈餘之規定適用。

08 2、又基於緩解公開發行公司首次採用IFRS之衝擊，財政部10
09 3年12月18日令說明一，乃核釋102年度未分配盈餘申報僅
10 須以102年「當年度本期稅後淨利」及「由其他綜合損益
11 項目轉入當年度未分配盈餘之數額」為稅基計算，至期初
12 保留盈餘之「淨增加」數則免計入未分配盈餘計算（見本
13 院卷一第499、505頁）。是以，原告上述102年度期初保
14 留盈餘「淨增加」3,726,107,950元（或「淨增加」金額
15 2,225,571,424元），依財政部103年12月18日令乃無須列
16 入本件102年度未分配盈餘之計算申報。

17 3、至於原告主張因將庫藏股成本金額予以調增2,307,509,46
18 8元，乃據以提列特別盈餘公積1,640,099,027元及667,41
19 0,441元（見原處分卷第569頁），二者合計即2,307,509,
20 468元（1,640,099,027+667,410,441），被告應准許原
21 告將之列報於項次12「依其他法律規定，由主管機關命令
22 自當年度盈餘已提列特別盈餘公積或限制分配部分」云
23 云；惟系爭庫藏股成本調增2,307,509,468元，以致期初
24 保留盈餘增加2,307,509,468元部分，按金管會111年8月8
25 日函覆意旨（見本院卷一第185頁），該保留盈餘2,307,5
26 09,468元之調增尚「無涉」應（強制）提列特別盈餘公積
27 之規定，亦即，並「無」由主管機關依法命令自當年度盈
28 餘提列特別盈餘公積之強制拘束，是認原告自主提列系爭
29 特別盈餘公積1,640,099,027元及667,410,441元，均非由
30 主管機關命令所致，即均無行為時所得稅法第66條之9第2
31 項第7款適用。則原告主張本件應准許於「項次12」列報

01 系爭1,640,099,027元及667,410,441元之減除未分配盈餘
02 云云，於法不合，尚難憑採。

03 二、罰鍰部分：

04 (一) 本件應適用之法條與法理：

05 1、納稅者權利保護法第16條第1項、第2項規定：「(第1
06 項)納稅者違反稅法上義務之行為非出於故意或過失者，
07 不予處罰。(第2項)納稅者不得因不知法規而免除行政
08 處罰責任。但按其情節，得減輕或免除其處罰。」

09 2、行為時所得稅法第102條之2第1項規定：「營利事業應於
10 其各該所得年度辦理結算申報之次年5月1日起至5月31日
11 止，就第66條之9第2項規定計算之未分配盈餘填具申報
12 書，向該管稽徵機關申報，並計算應加徵之稅額，於申報
13 前自行繳納。其經計算之未分配盈餘為零或負數者，仍應
14 辦理申報。」及第110條之2第1項規定：「營利事業已依
15 第102條之2規定辦理申報，但有漏報或短報未分配盈餘
16 者，處以所漏稅額1倍以下之罰鍰。」

17 3、103年4月16日修正發布之稅務違章案件裁罰金額或倍數參
18 考表(下稱裁罰倍數參考表)關於所得稅法第110條之2第
19 1項部分規定：「營利事業已依第102條之2規定辦理申
20 報，但有漏報或短報未分配盈餘者，處以所漏稅額1倍以
21 下之罰鍰。……二、漏稅額超過新臺幣5萬元者。處所漏
22 稅額0.5倍之罰鍰。但於裁罰處分核定前，以書面或於談
23 話筆(紀)錄中承認違章事實，並願意繳清稅款及罰鍰
24 者，處所漏稅額0.4倍之罰鍰。」(註：財政部112年11月
25 30日修正發布之裁罰倍數參考表就此部分並未修正)。

26 (二) 經查，本件原告就其102年度之未分配盈餘申報事項，已
27 依IFRS調整其當年度保留盈餘，有原告102、101年度個體
28 財務報告暨會計師查核報告附註第36點「首次採用個體財
29 務報告會計準則」之揭露，載明「本公司轉換至個體財務
30 報告會計準則日為101年1月1日」，並列示101年1月1日及
31 101年12月31日個體資產負債表之調節，核與原處分卷第6

01 58至655頁之會計師查核報告相符；又依原告103年股東常
02 會議事錄所附102年盈虧撥補表之記載，原告已依IFRS進
03 行調整其期初累計「盈餘」為3,636,979,989元，亦即本
04 件並「無」以往年度「累積虧損」，核與原處分卷第523
05 頁所附撥補表記載亦相符。又查，原告本件未分配盈餘申
06 報之日期為104年5月28日（見原處分卷第294頁），而當
07 時上述財政部103年12月18日令業已發布，按其意旨，營
08 利事業102年度採用IFRS處理之本期盈餘（包括本期稅後
09 淨利及由其他綜合損益項目轉入當年度未分配盈餘之數
10 額），其所彌補之累積虧損，當係指經過轉換調整後之累
11 積虧損，而非依先前之一般公認會計原則所認列之系爭
12 89,127,961元等節，已如上述。然原告102年度未分配盈餘
13 申報，仍逕將系爭89,127,961元列報於「項次6」而為減
14 除，以致短漏報未分配盈餘89,127,961元，亦生短漏稅額
15 8,912,796元之結果，則被告認定原告有應注意、能注意
16 而不注意之過失，即屬有據。

17 （三）被告初查原按所漏稅額8,912,796元處0.5倍罰鍰，計4,45
18 6,398元（裁處書見原處分卷第795頁）。嗣復查決定考量
19 原告係對適用所得稅法施行細則有所誤解，且係首次採用
20 國際財務報導準則，乃按納稅者權利保護法第16條規定，
21 並參酌裁罰倍數參考表使用須知第4點「違章情節……較
22 輕者，仍得……減輕其罰」等旨，敘明減輕之理由（見原
23 處分卷第922至921頁），改按所漏稅額8,912,796元處0.2
24 5倍罰鍰，計2,228,199元，經核係已考量原告違章情節所
25 為適切裁罰，於法尚無不合，應予維持。

26 三、綜上，原處分（即復查決定）並無違誤，訴願決定予以維
27 持，亦無不合。原告訴請撤銷，為無理由，應予駁回。

28 四、兩造其餘攻擊防禦方法均與本件判決結果不生影響，故不逐
29 一論述，併此敘明。

30 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
31 前段，判決如主文。

01 中 華 民 國 113 年 12 月 26 日

02 審判長法官 陳心弘

03 法官 林妙黛

04 法官 畢乃俊

05 一、上為正本係照原本作成。

06 二、如不服本判決，應於送達後20日內，向本院高等行政訴訟庭
07 提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內
08 補提理由書；如於本判決宣示或公告後送達前提起上訴者，
09 應於判決送達後20日內補提上訴理由書（均須按他造人數附
10 繕本）。

11 三、上訴未表明上訴理由且未於前述20日內補提上訴理由書者，
12 逕以裁定駁回。

13 四、上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書（行政訴訟
14 法第49條之1第1項第3款）。但符合下列情形者，得例外不
15 委任律師為訴訟代理人（同條第3項、第4項）。

16

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. 上訴人或其代表人、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、副教授者。 2. 稅務行政事件，上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備會計師資格者。 3. 專利行政事件，上訴人或其代表人、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者。
(二)非律師具有右列情形之一，經最高行政法院認為適當	1. 上訴人之配偶、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，亦得為上
訴審訴訟代理
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. 上訴人為公法人、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，上訴人應於提起上訴或委任時釋明之，並提出(二)所示關係之釋明文書影本及委任書。

02

中 華 民 國 113 年 12 月 26 日

03

書記官 李依穎