

最 高 行 政 法 院 判 決

109年度判字第32號

上 訴 人 財 政 部 臺 北 國 稅 局

代 表 人 許 慈 美

訴 訟 代 理 人 許 瓊 尹

被 上 訴 人 環 亞 股 份 有 限 公 司

代 表 人 荊 皋

訴 訟 代 理 人 蔡 朝 安 律 師

李 益 甄 律 師

李 威 忠 律 師

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10月11日臺北高等行政法院107年度訴更一字第28號判決，提起上訴，本院判決如下：

主 文

原判決廢棄，發回臺北高等行政法院。

理 由

一、緣被上訴人民國98年度未分配盈餘申報，列報項次1「稅後純益」新臺幣（下同）負29,281,541元、項次3「其他（含稽徵機關核定短漏報之稅後純益）」0元及未分配盈餘負29,281,541元，上訴人原依申報數核定，嗣以其98年度營利事業所得稅結算申報，漏報出售資產增益1,025,488,787元及利息收入1,126元，致漏報稅後純益931,954,012元，爰重行核定項次3「其他（含稽徵機關核定短漏報之稅後純益）」931,954,012元及未分配盈餘902,672,471元，應補稅額90,267,247元，並按所漏稅額處0.5倍之罰鍰計45,133,623元。被上訴人不服，遂循序提起行政訴訟，經臺北高等行政法院（下稱原審法院）105年度訴字第812號判決（下稱前判決）駁回。被上訴人不服，提起上訴，經本院107年度判字第138號判決（下稱本院發回判決）將前判決廢棄，發回原審法院更審。嗣經原審法院以107年度訴更一字第28號判決（下稱原判決）撤銷訴願決定及原處分（含復查決定），上訴人不服，乃提起本件上訴。

01 二、被上訴人於原審起訴主張略以：(一)被上訴人漏報98年度出售
02 資產增益，屬「會計錯誤」之情事，且為財務報表編製時已
03 存在之事實，為財報正確性及可參考性，被上訴人於發現後
04 即追溯重編98年度財務報表及虧損撥補表，並於104年召開
05 股東會承認並彌補之前之累積虧損，自生以盈餘彌補虧損之
06 效力。被上訴人召開股東會通過以98年稅後純益彌補虧損，
07 屬所得稅法第66條之9第2項第2款減除稅後純益之減項，因
08 被上訴人彌補虧損後，帳上仍有累積虧損3,044,764,289元
09 ，並無任何盈餘可供分配，自無從依所得稅法第66條之9規
10 定，對被上訴人之未分配盈餘加徵營利事業所得稅。(二)參最
11 高法院101年度台上字第446號判決及105年度台上字第1034
12 號判決可知，公司重編之營業報告書、財務報表，得於後續
13 年度送交股東會補正或追認，仍生股東會承認之效力，且公
14 司法第228條第1項規定之表冊，不以一次送交股東會承認為
15 必要，公司分次送交股東會承認，尚難認不生效力。(三)依營
16 利事業所得稅查核準則（下稱查核準則）第2條第2項、財務
17 會計準則公報第8號（下稱財會公報第8號）「會計變動及前
18 期損益調整之處理準則」相關規定可知，因會計錯誤而重編
19 之財務報表有追溯之效力，被上訴人於重編98年度財務報表
20 後，即依法於104年1月20日召開股東會就重編之98年度財務
21 報表及虧損撥補議案予以承認，並經出席股東全體同意通過
22 ，從而，被上訴人重編之98年度財務報表已生實際虧損撥補
23 之效力，符合本院99年度7月份第2次庭長法官聯席會議決議
24 所稱「實際彌補虧損」及「股東會同意」之要件，自生彌補
25 虧損之效力。(四)被上訴人漏報出售資產增益屬會計錯誤，依
26 財會公報第8號規定應追溯重編財務報表，此為本院發回判
27 決意旨所肯認，上訴人主張重編財務報表僅作為編制比較報
28 表之用，不影響相關權利義務，自不足採。本件所涉事實為
29 被上訴人98年未分配盈餘，因會計錯誤重編財務報表後，召
30 開股東常會實際彌補虧損。上訴人援引本院102年度判字第1
31 98號判決與本件案情不同，無從比附援引等語，為此請求判

01 決撤銷訴願決定及原處分（含復查決定）。

02 三、上訴人於原審答辯意旨略謂：(一)本院發回判決見解認為臨時
03 股東會追認系爭錯誤並彌補虧損，即可追溯承認其屬98年度
04 實際彌補虧損數，惟重編比較報表目的僅係便於比較，並無
05 將相關權利義務回溯生效，而本院發回判決見解亦與本院99
06 年7月份第2次庭長法官聯席會議決議意旨不符。(二)且依公司
07 法第183條、第228條及第230條等規定可知，每會計年度終
08 了，董事會應將其所造具之營業報告書、財務報表及盈餘分
09 派或虧損撥補之議案等各項表冊，提經股東會承認及決議盈
10 餘分派或虧損撥補後，始將各項表冊分發各股東。故所得稅
11 法施行細則第48條之10所規定之「實際彌補其以往年度累積
12 虧損之數額」，當係指股東會議事錄或經股東承認之盈餘分
13 配表，決議以未分配盈餘所得年度之後盈餘，彌補以前年度
14 帳載虧損之金額。(三)財會公報第8號第17段規定：「前期損
15 益項目之錯誤於以後年度發現時，應以其對損益之稅後影響
16 數調整發現錯誤年度之期初保留盈餘，資產負債相關科目應
17 一併更正。編製比較財務報表時，應重編以前年度報表，並
18 揭露錯誤之性質，及其對發生錯誤年度之損益影響。」財會
19 公報第8號係訂定企業會計變動及前期損益調整之處理準則
20 ，當會計處理發生錯誤，於以後年度發現時應依照第17段規
21 定處理，而其處理的方法是「追溯調整前期損益，重編以前
22 年度報表」會計學所謂「追溯重編法Retroactive Adjustme
23 ntand Restatement」，此「追溯」並非法律用語，並無「
24 自始產生效力之意涵」，被上訴人及本院發回判決意旨以會
25 計錯誤應追溯重編財務報表，並生追溯調整之效力，係對會
26 計處理方法意涵之誤解。(四)蓋會計學上所謂之「追溯重編法
27 」係會計處理方法的簡稱，意指「追溯調整前期損益，重編
28 以前年度報表」，而所謂「追溯調整前期損益」即是做「前
29 期損益」更正分錄，調整期初保留盈餘。「重編以前年度報
30 表」係指當編製比較報表時，應揭露過去年度錯誤事項，以
31 便於前後期報表比較之適用。又本院102年度判字第198號判

01 決以更正92年至100年財務報表及追認93年至100年以各期本
02 期淨利彌補以往年度虧損之盈餘撥補案之股東會決議，係發
03 生在101年6月25日而非屬93至98年度股東會之決議案，依公
04 司法、商業會計法及商業會計處理準則及本院99年7月份第2
05 次庭長法官聯席會議決議意旨，93至98年度股東會既無彌補
06 虧損撥補之決議案，尚不得以101年股東會之決議要求退還
07 93至98年度已繳納未分配盈餘加徵營利事業所得稅。核該判
08 決案例與本案案情相似，仍得適用，被上訴人主張無從比附
09 援引，顯係誤解等語，為此請求判決駁回被上訴人於原審之
10 訴。

11 四、原判決撤銷訴願決定及原處分（含復查決定），其理由略以
12 ：（一）本案稅上課稅所得額由負28,692,107元調整為579,054,
13 112元，僅其中（1）出售資產增益1,025,488,787元及（2）利息收
14 入1,126元會影響當年度未分配盈餘之計算，則當年依商業
15 會計法規定處理之稅後純益僅包括2部分：其一，帳載全年
16 所得額（稅後）負29,281,541元（即核定項次1）；其二，
17 核定短漏報稅所得為1,025,489,913元（出售資產增益1,025
18 ,488,787元+利息收入1,126元）。相關所得稅費用93,535,9
19 01元[（出售資產增益1,025,488,787元+利息1,126元-出售
20 土地免稅增益651,346,311元） $\times 25\%$]，稅後純益為931,954,
21 012元（1,025,488,787元+1,126元-93,535,901元）即核定
22 項次3（經稽徵機關核定短漏報之稅後純益）。在無其他減
23 除項目下，當年度依所得稅法第66條之9規定計算之未分配
24 盈餘為902,672,471元（負29,281,541元+931,954,012元）
25 。就數據計算上，兩造均無意見。而本案原處分（即復查決
26 定）對於依上揭數據產生之應補稅額90,267,247元，並按所
27 漏稅額處0.5倍之罰鍰計45,133,623元。對於本院發回判決
28 意旨認為上訴人置被上訴人其餘所得稅費用（本件所核定之
29 應補稅額與所得稅費用一致）51,217,627元（144,753,528
30 元-93,535,901元）於不顧，容有未洽部分，被上訴人稱「
31 最高行政法院之上揭顧慮於本件是多餘的，因為核定補繳的

144,753,528元並未實際繳納」。(二)財會公報第8號【會計變動】及【前期損益】調整之處理準則第17段：「前期損益項目之錯誤於以後年度發現時，應以其對損益之稅後影響數調整發現錯誤年度之期初保留盈餘，資產負債相關科目應一併調整。編製比較財務報表時，應重編以前年度報表，並揭錄錯誤之性質，及其對發生錯誤年度之損益影響。」本案爭議，是被上訴人98年度營利事業所得稅結算申報，漏報出售資產增益1,025,488,787元及利息收入1,126元，這是發生於財務報表上之錯誤，參照國際會計準則（第8號）即IFRS IAS8關於錯誤之處理有兩種：A.並非「實務上不可行」者，應於發生錯誤後之首次發佈之財務報表中，就「重編錯誤發生之該前期所表達之比較金額」「若錯誤發生於所表達最早時間之前，則應重編所表達最早期間之資產、負債及權益之初始餘額」為追溯更正。B.若屬「實務上不可行」者，則應自實務上可追溯重編之最早時間（可能為當期）重編資產、負債及權益之初始餘額。而所稱「實務上不可行」者，是該企業已盡所有合理之努力，卻無法適用某項規定，則適用該規定即為實務上不可行者；如追溯適用及追溯重編之影響數無法決定，或追溯適用及追溯重編之影響數之重大估計無法與其他資訊客觀區分，或追溯適用及追溯重編時須對管理階層之意圖作出假設。A.本案情節，是足以決定「漏報出售資產增益1,025,488,787元及利息收入1,126元」為追溯適用及追溯重編之影響數，且該數據有完整之來源說明，足以與其他資訊為客觀之區分，且出售資產增益是來自法院拍賣之結果，無須對管理階層之意圖作出任何假設；則本案情節應歸屬於國際會計準則（第8號）即IFRS IAS8關於錯誤處理之「非實務上不可行」之類型，應於發生錯誤後之首次發佈之財務報表中，就「重編錯誤發生之該前期所表達之比較金額」為追溯更正。B.而「漏報出售資產增益1,025,488,787元及利息收入1,126元」是103年經上訴人查獲，故被上訴人就該漏報事件（98年度出售資產增益），屬「前期損益之會計錯誤（

且非實務上不可行之類型)」情事)，於發現後即追溯重編98年度財務報表，及虧損撥補表，並於104年召開股東會承認並彌補之前之累積虧損。原98年度之虧損撥補表稅後純損為負29,281,541元；追溯重編之98年度虧損撥補表，稅後純益為795,333,483元。C.追溯重編之98年度虧損撥補表，其數據是財務報表上錯誤之更正，也確實有此漏報出售資產增益及利息收入，經計算也確實有「稅後純益795,333,483元」，該數據經股東會承認並彌補之前期累積虧損。故被上訴人稱，104年1月20日召開股東會通過以98年稅後純益彌補虧損，屬所得稅法第66條之9第2項第2款減除稅後純益之減項，因被上訴人彌補虧損後，帳上仍有累積虧損3,044,764,289元，並無任何盈餘可供分配，自無從依所得稅法第66條之9規定，對被上訴人之未分配盈餘加徵營所稅，應屬有據。(三)按公司法第20條第1項：「公司每屆會計年度終了，應將營業報告書、財務報表及盈餘分派或虧損撥補之議案，提請股東同意或股東常會承認（略）」然而財務報表之數據，及以之為基礎之盈餘分派或虧損撥補的議案，均可能發生財會公報第8號「會計變動」及「前期損益」調整之處事情事，關於調整事項，會因為發生時間的差異，而造成無法及時調整的困境。本案98年度未分配盈餘申報，被上訴人漏報出售資產增益及利息收入等，是103年經上訴人查獲，故被上訴人及時就該漏報事件追溯重編98年度財務報表，及虧損撥補表，並於104年召開股東會承認並彌補之前期累積虧損，正是國際會計準則（第8號）即IFRS IAS8關於錯誤之處理，應於發生錯誤後之首次發佈之財務報表中，就「重編錯誤發生之該前期所表達之比較金額」「若錯誤發生於所表達最早時間之前，則應重編所表達最早期間之資產、負債及權益之初始餘額」為追溯更正。該追溯更正之財務報表，應該是正確反應當期的財務現狀，且程序上經股東會承認，並通過彌補前期累積虧損之決議，自屬所得稅法第66條之9第2項第2款減除稅後純益之減項。因被上訴人彌補虧損後，帳上仍有累積

01 虧損 3,044,764,289元，並無任何盈餘可供分配，上訴人自
02 無從依所得稅法第66條之9規定，對被上訴人之98年度未分
03 配盈餘加徵10%之營利事業所得稅；也無法據以裁罰。(四)至
04 於上訴人稱：「重編以前年度報表」係指當編製比較報表時
05 應揭露過去年度錯誤事項，以便於前後期報表比較之適用
06 等語。然而，財務報表除正確反應財務狀態外，尚衍生後續
07 關於盈餘之處理，而財會公報第8號會計變動及前期損益調
08 整之處理準則第17段、國際會計準則（第8號）均有就前期
09 損益調整為相關之處理機制，雖未對正確財務報表所確認之
10 盈餘，為相關說明（會計原則，僅需處理到帳上或報表上之
11 完整及正確）；但公司法及證券交易法並未就「發生於財務
12 報表上之錯誤（如認列、衡量、表達、揭露之錯誤，或計算
13 錯誤），更正後之財務狀況（尤其是「更正前為純損無法彌
14 補前期累積虧損」，而「更正後為純益得以彌補前期累積虧
15 損」），限制其不得於該期以當期未分配盈餘彌補前期累積
16 虧損（財務報表上確認有稅後盈餘，如何處理稅後盈餘，是
17 保留或分派，或虧損撥補，無涉於會計原則，而相關於公司
18 法及證券交易法，以及在稅法上如何操作）；上訴人所稱僅
19 「揭露過去年度錯誤事項，以便於前後期報表比較之適用等
20 」，而認為效力僅於更正後發生，而非溯及於錯誤更正之當
21 期，在所得稅法第66條之9未設相關限制的前提下，本件課
22 稅及裁罰處分是增加法律（公司法及證券交易法）所無之限
23 制（不得於所更正之該期「更正98年度未分配盈餘報表」以
24 當期「98年度」未分配盈餘彌補前期「97年度及以前」累積
25 虧損），而無可採。(五)在理論上，有許多論理上的推演及敘
26 述；而現實上，可以比較簡單的說明。社會一般行為之主要
27 目的及其經濟價值，是可以由理性及自利作初步之判讀；企
28 業有前期虧損者，除為維持適當之股價，沒有企業會選擇在
29 有前期虧損（97年以前）之下，不彌補虧損，也不申報未分
30 配盈餘，造成未分配盈餘之補稅之外，還要受裁罰。讓企業
31 在明知有虧損之狀況下，限制他不得及時彌補虧損，而期待

01 該企業保留盈餘（並課未分配盈餘加徵10%營利事業所得稅
02 ）之後再彌補累積虧損，是不合理的。但99年度營利事業所
03 得稅申報時發現有虧損者，申報時100年5月間，是無法確認
04 99年度那份虧損情況，因此法規明文「經會計師查核簽證之
05 次一年度虧損」。本案之情狀，是103年度發現98年度營利
06 事業所得稅申報時，漏未申報「出售資產增益」，若依上訴
07 人之見解，103年度發現錯誤，關於「前期損益」，僅得重
08 編98年度至102年度之資產負債表，並於保留盈餘之報表上
09 揭露前期損益之調整稅後淨額（僅生推延調整之效果，而無
10 法發生雖追溯重編之效力），無法適用所得稅法第66條之9
11 第2項第2款之規定，讓98年度依商業會計法規定於103年度
12 更正處理之稅後純益，於更正時及時彌補97年前之前期虧損
13 。則稅捐機關「一方面」因103年度發現98年度營利事業所
14 得稅申報時，漏未申報「出售資產增益」，而就98年度營利
15 事業所得稅為補稅及裁罰之處分；「另一方面」緊接著若因
16 此確認98年度有稅後純益，則因已無任何機會可以決定彌補
17 前期虧損或盈餘分配，也就是無任何機會可以變動或影響「
18 原先98年度未分配盈餘之申報」，則98年度未分配盈餘之申
19 報必然會發生應補稅及裁罰之事項，這就營利事業所得稅為
20 補稅及裁罰之處分，必然造成98年度未分配盈餘之申報發生
21 應補稅及裁罰之情事；同一基礎事實，作兩種補稅及裁罰，
22 當然是不合理的。既然，所得稅法第66條之9第2項第2款之
23 規定，於申報當年度得以適用，於發現錯誤之年度，也無限
24 制不得追溯重編。會計原則也認同追溯重編之效力，而公司
25 法及證券交易法亦無限制之下，本於行為之主要目的及其經
26 濟價值，在理性及自利下，要求企業在有前期虧損之下，不
27 選擇彌補虧損，而接受未分配盈餘之課稅要補稅及裁罰；是
28 無期待可能性的，原處分（含復查決定）即有違誤，訴願決
29 定未予糾正，亦有不合等語。

30 五、上訴意旨略謂：(一)原判決稱：「原告（即被上訴人）於103
31 年經被告（即上訴人）查獲漏報出售資產增益及利息收入，

屬會計錯誤，於發現後即追溯重編98年度財務報表及虧損撥補表，並於104年1月20日召開股東會承認並彌補之前累積虧損」乙節，惟查被上訴人卷內「更原證一」所附證據資料未具合法性及真實性：1.股東「鼎永強實業有限公司」之開會通知書有二張，開會事由（環亞股份有限公司104年度股東臨時會）及會議內容（承認重編後98年度財務報表及98年度虧損撥補表）皆相同，但發文日期不同（104年1月5日及104年9月11日），且發文文號（環字第10401004號及環字第104004號）在後者其文號在前，有違反經驗法則及臨訟補據之嫌。2.4張出席股東之「委託書」委託人未簽名或蓋章，且重要課稅證據「104年股東臨時會議事錄」、「98年度盈虧撥補表」及「出席股東的簽名簿」亦未經主席簽名及蓋章，有違公司法第183條第1項：「股東會之議決事項，應作成議事錄，由主席簽名或蓋章……」之規定。原判決就前述所附重要課稅證據，未予深入調查其真實性及合法性，即有認定事實違反證據法則及經驗法則之違法，構成判決違背法令之上訴事由。(二)原判決稱：「……相關所得稅費用為93,535,901元（出售資產增益1,025,488,787元＋利息收入1,126元－出售土地免稅增益651,346,311元）×25%」，稅後純益為931,954,012元（1,025,488,787元－93,535,901元）即核定項次3（經稽徵機關核定短漏報之稅後純益）。在無其他減除項目下，當年度依所得稅法第66條之9規定計算之未分配盈餘為902,672,471元（負29,281,541元＋931,954,012元）就數據計算上，兩造均無意見。」原判決又稱：「原98年度之虧損撥補表稅後純損為負29,281,541元；追溯重編之98年度虧損撥補表，稅後純益為795,333,483元。」惟查，原判決所謂之稅後純益795,333,483元係被上訴人更正申報之數據，並非本案98年度依商業會計法核算兩造均無意見之稅後純益數902,672,471元（負29,281,541元＋931,954,012元），原判決核認本案有關「稅後純益」數之金額前後並不相同，有判決理由前後矛盾之情。再者，若以兩造均無意見之稅

01 後純益數902,672,471元減除經104年度召開股東臨時會承認
02 並彌補之前期累積虧損795,333,483元（上訴人並不認為依
03 法可減除）仍有差額107,338,988元，亦非如原判決所言本
04 案並無任何盈餘可供分配，原判決乃有認定事實違反經驗法
05 則及證據法則之情。（三）按所得稅法第66條之9於95年修法後
06 ，未分配盈餘之計算以依商業會計法規定處理之當年度稅後
07 純益為基礎。被上訴人原申報的稅後純益負29,281,541元，
08 而核定其稅後純益最終為902,672,471元（931,954,012元－
09 29,281,541元）並無不合，此亦為被上訴人所肯認。原判決
10 對前揭上訴人及被上訴人兩造依據商業會計法及商業處理準
11 則所核算數字之理由恕置不論，顯有判決不適用法律及判決
12 理由矛盾之違法。又會計事項，必須依會計程序登帳。原判
13 決未請被上訴人提供其依據財務會計準則公報第8號第17段
14 規定所重編之財務報表、盈虧撥補表及錯誤更正分錄等資料
15 ，以確認其98年度重編盈虧撥補表金額之正確性。準此，原
16 判決顯然有認定事實違反經驗法則、證據法則、判決未具理
17 由及判決理由矛盾等情事，已構成判決違背法令之上訴事由
18 。（四）按財會公報第8號規定：「前期損益項目之錯誤於以後
19 年度發現時，應以其對損益之稅後影響數調整發現錯誤年度
20 之期初保留盈餘，資產負債相關科目應一併更正。編製比較
21 財務報表時，應重編以前年度報表，並揭露錯誤之性質，及
22 其對發生錯誤年度之損益影響。」經濟部87年6月8日經八七
23 商字第87207097號函（下稱經濟部87年6月8日函）規定：「
24 公司因會計處理錯誤致以前年度盈餘有所增減宜於最近年度
25 盈餘分配時調整。二、查股份有限公司盈餘之分配，依照『
26 公司法』第20條第1項及第230條第1項規定，應經股東常會
27 決議分配之，合先敘明。三、公司因會計處理錯誤或會計原
28 則變動重編以前年度財務報表，致以前年度盈餘有所增減，
29 宜於最近年度盈餘分配時予以調整，惟若有損及股東權益之
30 情事，對其所受之損害，應負賠償之責。」經濟部82年11月
31 26日經商字第229192號函（下稱經濟部82年11月26日函）規

01 定：「查本部62年4月4日商字第09047號函釋略以：『股東常
02 會之決議，可由其後之股東臨時會加以變更。』復照公司法
03 第228、第232條規定之立法意旨，盈餘分派議案經股東常會
04 決議後，應僅限於股東常會召開當年度營業終結前召開之股
05 東臨時會，得以變更股東常會之決議。前開62年之函釋應予
06 補充。」上開財會公報第8號所稱「調整發現錯誤年度之期
07 初保留盈餘」，已明確規範錯誤對損益之稅後影響數，僅能
08 調整「發現錯誤年度」的期初保留盈餘，而非變更以往年度
09 之財務報表。至該規定後段所稱「重編以前年度報表」，並
10 非要撤銷以往年度已經提請股東同意或股東會承認之財務報
11 表，再以重編之報表取代之，否則前段規定顯係贅文；且依
12 體系解釋，法規範邏輯顯有矛盾。「重編以前年度報表」，
13 毋寧只是基於充分揭露原則，讓投資者、政府機關等知悉若
14 未發生錯誤，各年度財務報表應有之金額，以利比較、分析
15 財務狀況（此與商業會計法第32條規定意旨相同，均在利於
16 投資者等分析、比較），而非認定該等報表既有錯誤，即應
17 予以廢棄，並以重編後之報表代之。此係因該等財務報表既
18 經提請股東同意或股東會承認，其所生之經濟秩序即已確定
19 ，縱然於以後年度發現錯誤，基於安定性，亦不應予以變動
20 （參前揭經濟部87年6月8日函意旨）。則被上訴人固可於10
21 4年度透過臨時股東會之決議將98年度稅後純益，彌補以往
22 年度之虧損（97年以前之前期虧損）（如原判決所言，公司
23 法並未禁止嗣後決議盈虧撥補案），但其終究是發生於000
24 年度的會計事項，斷然無法變更102年度以前提請股東同意
25 或股東會承認之財務報表。且參照經濟部87年6月8日函意旨
26 ，盈餘分派議案經股東常會決議後，應僅限於「股東常會召
27 開當年度營業終結前」召開之股東臨時會，得以變更股東常
28 會之決議。蓋財務報表是依循「分錄→過帳→試算→調整→
29 結帳→編表」之會計程序而來，是依據103年度發生之會計
30 事項，所作之分錄僅會入帳於103年度之財務報表，無法真
31 正重編以往年度之財務報表。對照上開公報規定，被上訴人

於103年度發現錯誤，即應作「前期損益」更正之分錄：（借）累計折舊（貸）土地、房屋及前期損益調整（稅後）931,054,012元，是被上訴人之保留盈餘必須俟其於103年度作更正分錄後，始會於入帳於103年度之財務報表（此即公報所稱調整期初保留盈餘之意義）。易言之，102年度以前，被上訴人帳上並無該等盈餘，自無法以104年度之決議，使之於98年度發生彌補以往年度之虧損（97年以前之前期虧損）之結果，即不符合所得稅法施行細則第48條之10規定所稱之「以當年度之未分配盈餘實際彌補」之要件，也難謂有本院99年度7月份第2次庭長法官聯席會議決議所稱之「實際彌補之行為」，自不得作為所得稅法第66條之9第2項第2款規定之減項。準此，原判決有違租稅安定性、適用法令不當及錯誤之違法，有違背法令之情形。(五)原判決既稱「足見商業會計處理準則、財務會計準則公報（第8號）、國際會計準則（第8號）均得作為本案之判準」，又謂：「但公司法及證券交易法並未就『發生於財務報表上之錯誤（如認列、衡量、表達、揭露之錯誤，或計算錯誤），更正後之財務狀況（尤其是『更正前為純損無法彌補前期累積虧損』，而『更正後為純益得以彌補前期累積虧損』），限制其不得於該期以當期末分配盈餘彌補前期累積虧損……。」，原判決有適用法令錯誤及判決理由矛盾情事：蓋原判決既認為商業會計處理準則得作為本案之判準，而「商業會計處理準則第26條第2項『盈餘分配或虧損彌補，應俟業主同意或股東會決議後方可列帳，有盈餘分配或虧損彌補之議案，應在財務報表附註中註明。』則公司彌補虧損應於股東會決議後方可列帳。」既謂「應於股東會決議後方可列帳」，顯然係於104年度入帳，則依前述會計程序，如何變更98年度之財務報表？原判決就此有理由矛盾情事；又本案適用商業會計處理準則第26條第2項、財會公報第8號之結果，即可獲得104年度決議之盈虧撥補案，並不符合所得稅法第66條之9第2項第2款規定之減項，原判決卻因未正確適用上開規定及經濟部82年

11月26日函意旨盈餘分派議案經股東常會決議後，應僅限於股東常會召開當年度營業終結前召開之股東臨時會，得以變更股東常會之決議，而率然指出本件課稅及裁罰處分是增加法律（公司法及證券交易法）所無之限制，亦有適用法令錯誤情事。(六)原判決指出：「……追溯更正之財務報表，應該是正確反應當期的財務現狀，且程序上經股東會承認，並通過彌補前期累積虧損之決議，自屬所得稅法第66條之9第2項第2款減除稅後純益之減項……。」有適用法令錯誤情事：

- 1.就「追溯更正之財務報表，應該是正確反應當期的財務現狀」乙節，原判決顯係誤解財會公報第8號所謂「重編以前年度報表」之意義，業詳述於前，其未正確解釋法令，適用法令即有錯誤。
- 2.就「程序上經股東會承認，並通過彌補前期累積虧損之決議，自屬所得稅法第66條之9第2項第2款減除稅後純益之減項」乙節，亦屬判決違背公司法第228條、第232條法令及經濟部82年11月26日函意旨，即盈餘分派議案經股東常會決議後，應僅限於股東常會召開當年度營業終結前召開之股東臨時會，得以變更股東常會之決議，已如前述。
- 3.就「因原告彌補虧損後，帳上仍有累積虧損3,044,764,289元，並無任何盈餘可供分配……」乙節，被上訴人104年度股東會決議之盈虧撥補案，既然不能變更98年度之財務報表，自不屬所得稅法第66條之9第2項第2款規定減除稅後純益之減項。原判決因未正確適用商業會計處理準則第26條第2項、財會公報第8號及經濟部82年11月26日函，已有判決違背法令情事，其指出「原告（即被上訴人）彌補虧損後，帳上仍有累積虧損……並無任何盈餘可供分配」，更是混淆應然面與實然面。實則，企業帳上有虧損，固然依法不得分配盈餘，但實際上並非沒有違法分配盈餘者（公司法第232條第3項即在處理違法分派盈餘），是以帳上仍有累積虧損，即推出並無任何盈餘可供分配，顯然違背論理法則及經驗法則。原判決指出：「沒有企業會選擇在有前期虧損（97年以前）之下，不彌補虧損，也不申報未分配盈餘，造成未分

01 配盈餘之補稅之外，還要受裁罰。」有認定事實不依證據之
02 違法：原判決上開描述，顯係主觀上之認定，而非依據證據
03 判斷事實；又縱然符合經驗法則，但無法排除營利事業因故
04 意或過失不彌補虧損，及（或）未申報未分配盈餘，致經稅
05 捐稽徵機關補稅處罰之可能，原判決上開論述亦違反論理法
06 則。按營利事業所得稅及未分配盈餘之申報義務，分別規定
07 於所得稅法第71條及第102條之2，屬於不同之申報義務。營
08 利事業若同時違反該2條規定，即應分別依同法第110條及第
09 110條之2規定處罰，此為兩稅合一下之租稅架構及設計，原
10 判決竟謂：「就營利事業所得稅為補稅及裁罰之處分，必然
11 造成98年度未分配盈餘之申報發生應補稅及裁罰之情事；同
12 一基礎事實，作兩種補稅及裁罰，當然是不合理的。」以之
13 作為撤銷理由，顯有判決未依法令情事。何況法律規定是否
14 合理？本非行政機關，甚至法院所能置喙，縱原判決認有違
15 實質課稅原則，亦不能遽然以指摘其合理性而為撤銷之理由
16 ；蓋實質課稅不能取代依法行政，按實質課稅原則係為填補
17 法令漏洞或租稅規避，若無法令漏洞或租稅規避情事，即應
18 依法行政。原判決竟指出：「本於行為之主要目的及其經濟
19 價值，在理性及自利下，要求企業在有前期虧損之下，不選
20 擇彌補虧損，而接受未分配盈餘之課稅要補稅及裁罰；是無
21 期待可能性的。」將營利事業因可歸責於自己之故意或過失
22 ，致未依法定程序（包括但不限於前述商業會計處理準則第
23 26條第2項、財會公報第8號規定之會計程序），以其應有之
24 盈餘彌補虧損產生之不利益，歸咎於稅捐稽徵機關依法行政
25 所為之處分，並指摘無期待可能性，顯是倒果為因。況期待
26 可能性係阻卻責任事由，與課稅構成要件是否合致並無關聯
27 ，以之作為撤銷補稅處分之依據，容有未洽。(七)未分配盈餘
28 依所得稅法第66條之9規定加徵營利事業所得稅係按「年度
29 」計算，又依公司法第170條、第183條、第228條及第230條
30 等規定可知，股東常會應於每會計年度終了後6個月內召開
31 ，每會計年度終了董事會應將其所造具之營業報告書、財務

報表及盈餘分派或虧損撥補之議案等各項表冊，提經股東會承認及決議盈餘分派或虧損撥補後，始將各項表冊分發各股東。且參經濟部82年11月26日函，盈餘分派議案經股東常會決議後，應僅限於股東常會召開當年度營業終結前召開之股東臨時會，得以變更股東常會之決議。準此，所得稅法第66條之9第2項第2款所稱「彌補以往年度之虧損」及所得稅法施行細則第48條之10第4項規定得減除之虧損，必須限於以「當年度之未分配盈餘」實際彌補之數額。故營利事業於計算未分配盈餘加徵10%營利事業所得稅，欲減除「彌補其以往年度累積虧損」，自須以截至上期資產負債表日帳載為累積虧損，且經股東會決議為彌補虧損議案，始足當之，此亦獲本院99年7月份第2次庭長法官聯席會議決議綦詳。本件被上訴人98年度之正確稅後純益為902,672,471元，被上訴人未於股東常會召開年度（99年度）股東會決議彌補以往年度虧損，即不得認列為所得稅法第66條之9第2項第2款之減除項目，而應以上開稅後純益902,672,471元為基礎，據以核定98年度未分配盈餘，上訴人原處分並無違誤等語，為此請求判決廢棄原判決，並駁回被上訴人在原審之訴。

六、本院查：

(一) 本件涉及之法規：

- ① 行為時所得稅法第66條之9：「（第1項）自八十七年度起，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百分之十營利事業所得稅。（第2項）前項所稱未分配盈餘，自九十四年度起，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：…二彌補以往年度之虧損及經會計師查核簽證之次一年度虧損。…」第110條之2：「（第1項）營利事業已依第102條之2規定辦理申報，但有漏報或短報未分配盈餘者，處以所漏稅額一倍以下之罰鍰。…」行為時所得稅法施行細則第48條之10：「本法第66條之9第2項第2款所稱彌補以往年度之虧損，指營利事業以當年度之未分配盈餘實際彌補其

01 截至上一年度決算日止，依商業會計法規定處理之累積虧
02 損數額；所稱經會計師查核簽證之次一年度虧損，指營利
03 事業次一年度財務報表經會計師查核簽證查定之稅後純損
04 數額。」

- 05 ②公司法第20條：「（第1項）公司每屆會計年度終了，應
06 將營業報告書、財務報表及盈餘分派或虧損撥補之議案，
07 提請股東同意或股東常會承認。…」第183條：「（第1項
08 ）股東會之議決事項，應作成議事錄，由主席簽名或蓋章
09 ，並於會後二十日內，將議事錄分發各股東。（第2項）
10 前項議事錄之製作及分發，得以電子方式為之。（第3項
11 ）第一項議事錄之分發，公開發行股票之公司，得以公告
12 方式為之。（第4項）議事錄應記載會議之年、月、日、
13 場所、主席姓名、決議方法、議事經過之要領及其結果，
14 在公司存續期間，應永久保存。（第5項）出席股東之簽
15 名簿及代理出席之委託書，其保存期限至少為一年。但經
16 股東依第一百八十九條提起訴訟者，應保存至訴訟終結為
17 止。（第6項）代表公司之董事，違反第1項、第4項或前
18 項規定者，處新臺幣一萬元以上五萬元以下罰鍰。」第22
19 8條：「（第1項）每會計年度終了，董事會應編造左列表
20 冊，於股東常會開會三十日前交監察人查核：一、營業報
21 告書。二、財務報表。三、盈餘分派或虧損撥補之議案。
22 （第2項）前項表冊，應依中央主管機關規定之規章編造
23 。（第3項）第1項表冊，監察人得請求董事會提前交付查
24 核。」第230條：「（第1項）董事會應將其所造具之各項
25 表冊，提出於股東常會請求承認，經股東常會承認後，董
26 事會應將財務報表及盈餘分派或虧損撥補之決議，分發各
27 股東。（第2項）前項財務報表及盈餘分派或虧損撥補決
28 議之分發，公開發行股票之公司，得以公告方式為之。（
29 第3項）第一項表冊及決議，公司債權人得要求給予、抄
30 錄或複製。（第4項）代表公司之董事，違反第一項規定
31 不為分發者，處新臺幣一萬元以上五萬元以下罰鍰。」第

232條：「（第1項）公司非彌補虧損及依本法規定提出法定盈餘公積後，不得分派股息及紅利。（第2項）公司無盈餘時，不得分派股息及紅利。（第3項）公司負責人違反第一項或前項規定分派股息及紅利時，各處一年以下有期徒刑、拘役或科或併科新臺幣六萬元以下罰金。」

③證券交易法施行細則第6條：「（第1項）依本法第36條所公告並申報之財務報告，未依有關法令編製而應予更正者，應照主管機關所定期限自行更正，並依下列規定辦理：一個體或個別財務報告有下列情事之一，應重編財務報告，並重行公告：（一）更正綜合損益金額在新臺幣一千萬元以上，且達原決算營業收入淨額百分之一者。…」行為時商業會計處理準則第26條：「…（第2項）盈餘分配或虧損彌補，應俟業主同意或股東會決議後方可列帳，有盈餘分配或虧損彌補之議案，應在財務報表附註中註明。」

④103年4月9日修正發布營利事業所得稅查核準則第2條：「…（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、財務會計準則公報、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。…」行政院金融監督管理委員會於98年5月14日發布我國企業採用國際會計準則之推動架構，其中上市上櫃公司及興櫃公司應自102年起依財團法人中華民國會計研究發展基金會翻譯並發布之IFRSs編製財務報告；非上市上櫃及興櫃之公開發行公司應自104年起依IFRSs編製財務報告，亦得自102年起提前適用（參見該委員會99年2月2日金管證審字第0990004943號函）。

(二)按財務會計準則公報第8號會計變動及前期損益調整之處理準則第6段：「會計估計變動係指因新經驗之累積、新資料之獲得或新事項之發生而修正以往之估計者。……」第13段：「會計估計變動之影響應以下列方式處理：(1)若估計變動僅影響當期（例如呆帳損失多估或少估），應於當期處理

，不得調整前期損益。(2)若估計變動影響當期及以後數期（例如固定資產折舊年限之變動），應於當期及以後各期處理，不調整以前各期損益，亦不計算累積影響數，但應將估計變動對當期純益之影響加以揭露。」第9段：「前期損益調整係指前期損益項目在計算、記錄與認定上（如資本支出誤列為收益支出），以及會計原則與方法之採用上發生錯誤致財務報表失實，於該期報表發布後始發現而應為調整者，及依本會所發布之公報應調整前期損益者。」第17段：「前期損益項目之錯誤於以後年度發現時，應以其對損益之稅後影響數調整發現錯誤年度之期初保留盈餘，資產負債之相關科目應一併更正。編製比較財務報表時，應重編以前年度報表，並揭錄錯誤之性質，及其對發生錯誤年度之損益影響。」國際會計準則第8號（IAS8，會計政策、會計估計變動及錯誤）A部分第5段：「本準則用語定義如下：…會計估計變動係指評估資產及負債目前狀況與相關之未來預期效益與義務後，而對資產、負債帳面金額或資產各期耗用金額所作之調整。會計估計變動係因新資訊或新發展所導致，因而並非錯誤更正。…前期錯誤係指企業因未使用或誤用下列可靠資訊，而造成以前一期或多期財務報表之遺漏或誤述：(a)於通過發布前述期間財務報表時可取得之資訊；及(b)於前述財務報表編製及表達時可合理預期已取得且已考量之資訊。此等錯誤包括計算錯誤、會計政策適用錯誤、忽略或誤解事實及舞弊之影響。…追溯重編係指更正財務報表要素所認列、衡量及揭露之金額，視為前期錯誤從未發生過。…」第36段：「除第37段所述情況外，會計估計變動之影響應於下列期間推延認列於損益：(a)變動當期，若變動僅影響當期；或(b)變動當期及未來期間，若變動影響當期及未來期間。」第42段：「除第43段另有規定外，企業應於發現錯誤後之首次通過發布之整份財務報表中，按下列方式追溯更正重大前期錯誤：(a)重編錯誤發生之該前期所表達之比較金額；或(b)若錯誤發生在所表達最早期間之前，則應重編所表達

最早期間之資產、負債及權益之初始餘額。」是以會計估計變動之會計處理方法，學理上稱為推延調整法（幸世間審定／林蕙真著，中級會計學新論下冊，第7版，101年7月，第455頁）。而前期損益調整係指前期損益項目發生錯誤致財務報表失實，所為之會計處理方法，即學理上對於錯誤更正之方法（追溯重編法）（同前著，第459頁）。又會計估計變動與錯誤更正有時不易區分。一般而言，如原估計係審慎決定，現因新資訊或新經驗之獲得，重新估計後而加以修正，屬於會計估計變動。如原估計時有疏失（如誤用資訊或計算錯誤）而致估計錯誤，若干年後發現加以修正，則屬於錯誤之更正，雖然兩者之區別有時難以判斷，但甚為重要，因兩者之會計處理並不同（同前著，第455頁）。且揆諸證券交易法施行細則第6條第1項規定，依證券交易法第36條所公告並申報之財務報告，有未依有關法令編製（包括錯誤）而應予更正者，應重編財務報告，並重行公告，則企業為更正前期錯誤而重編財務報表，如符合前揭法規及會計準則之規定，即發生溯及更正之效力，視為前期錯誤從未發生過。

(三) 99年7月27日最高行政法院99年度7月份第2次庭長法官聯席會議決議略以：「民國86年12月30日增訂公布之所得稅法第66條之9第2項各款係關於計算營利事業『當年度未分配盈餘』之減除項目規定。其中第2款既規定『彌補以往年度虧損』，依其文義解釋，自應有實際彌補之行為。且公司虧損之彌補，依公司法第20條規定，應提請股東會同意或股東常會承認。而商業會計處理準則第26條第2項亦規定，虧損彌補，應俟業主同意或股東會決議後方可列帳，如有虧損彌補之議案，應在當期財務報表附註中註明。故86年12月30日增訂公布之所得稅法第66條之9第2項第2款規定所謂『彌補以往年度虧損』，當係指營利事業以當年度之未分配盈餘，實際彌補以往年度之虧損。87年6月10日增訂發布之同法施行細則第48條之10第4項規定：『本法第66條之9第2項第2款所稱彌補以往年度之虧損，係指營利事業以當年度之未分配盈餘

01 實際彌補其以往年度累積虧損之數額。』核與86年12月30日
02 增訂公布之所得稅法第66條之9第2項第2款規定意旨相符，
03 並未增加母法所無之限制。」復依前揭公司法第20條第1項
04 、第183條、第228條及第230條等規定可知，每會計年度終
05 了，董事會既應將其所造具之營業報告書、財務報表及盈餘
06 分派或虧損撥補之議案等各項表冊，提經股東會承認及決議
07 盈餘分派或虧損撥補後，始將各項表冊及議事錄分發各股東
08 或公告之，則行為時所得稅法施行細則第48條之10第1項所
09 規定之「營利事業以當年度之未分配盈餘實際彌補其截至上
10 一年度決算日止，依商業會計法規定處理之累積虧損數額」
11 ，就股份有限公司而言，當係指股東會決議以當年度之未分
12 配盈餘彌補其截至上一年度決算日止，依商業會計法規定處
13 理之累積虧損數額。且由於行為時所得稅法第66條之9第3項
14 對於未分配盈餘之減項年度限制，僅規定：「前項第3款至
15 第8款，應以截至各該所得年度之次一會計年度結束前，已
16 實際發生者為限。」不及於「前項第2款」之「彌補以往年
17 度之虧損」，則基於明示其一排斥其他之法理，所謂「彌補
18 以往年度虧損」，自不限於「截至各該所得年度之次一會計
19 年度結束前，已實際發生者」，只要在稽徵機關就營利事業
20 當年度未分配盈餘，核定補加徵百分之十營利事業所得稅前
21 ，其股東會完成決議以當年度之未分配盈餘彌補其截至上一
22 年度決算日止，依商業會計法規定處理之累積虧損數額，即
23 應認已實際彌補其以往年度之虧損。蓋行政處分之作成，原
24 則上應以其作成時之事實狀態為基礎，並以此作為撤銷訴訟
25 的裁判基準時，如果核課處分作成時，股東會已完成決議以
26 當年度之未分配盈餘彌補其截至上一年度決算日止，依商業
27 會計法規定處理之累積虧損數額，其課稅基礎事實及其對應
28 的租稅債務關係即已發生變化，自應制約核課處分之作成。
29 何況量能課稅原則乃依據憲法上平等原則所具體化之稅捐正
30 義原則，要求有關納稅義務人之稅捐負擔，應當按照經濟上
31 之負擔能力分配，106年12月28日施行之納稅者權利保護法

第5條規定：「納稅者依其實質負擔能力負擔稅捐，無合理之政策目的不得為差別待遇。」即揭示斯旨。量能課稅原則之具體化原則之一，即為淨額所得原則，認為可支配的所得，亦即淨額的所得，才能表彰納稅義務人之經濟上給付稅捐能力。如果將所謂「彌補以往年度虧損」，限於「截至各該所得年度之次一會計年度結束前，已實際發生者」，除此以外，不准於作成核課處分時，減除股東會已完成決議以當年度之未分配盈餘彌補其截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額，則不但增加法律所無限制，且違反量能課稅原則。

(四)原判決以前揭四之理由將原補稅及罰鍰處分、復查暨訴願決定均予撤銷，固非無見。惟依行政訴訟法第125條第1項規定：「行政法院應依職權調查事實關係，不受當事人主張之拘束。」（依其立法理由應限於有關公益事項）、第133條規定：「行政法院於撤銷訴訟，應依職權調查證據；於其他訴訟，為維護公益者，亦同。」、第134條規定：「前條訴訟，當事人主張之事實，雖經他造自認，行政法院仍應調查其他必要之證據。」可知我國行政訴訟法於撤銷訴訟，及於其他訴訟，遇到與公益有關之事項，係採職權探知（調查）主義，當事人（包括被告機關）並無主觀舉證責任（向法院提出證據之行為責任），然職權調查證據有其限度，仍不免有要件事實不明的情形，由於法院不能拒絕審判，最後必須做出決定，而分配其不利益之歸屬，因此當事人尚有客觀之舉證責任，民事訴訟法第277條前段規定：「當事人主張有利於己之事實者，就其事實有舉證之責任。」於上述範圍內，仍為撤銷訴訟所準用（行政訴訟法第136條參照）。且課徵租稅構成要件事實之認定，基於依法行政及規範有利原則，固應由稅捐稽徵機關負擔客觀舉證責任（稅捐稽徵法第12條之1第4項、納稅者權利保護法第7條第4項、第11條第2項參照），但有利於減少或免除稅捐的要件事實（包括稽徵機關就營利事業當年度未分配盈餘加徵百分之十營利事業所得稅

01 時，股東會是否已完成決議以當年度之未分配盈餘彌補其截
02 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
03 額）如果真偽不明，則應由納稅義務人承擔其不利益之結果
04 。又依行政訴訟法第189條、第209條第3項規定，行政法院
05 為裁判時，應斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，依論理及
06 經驗法則判斷事實之真偽，並將得心證之理由，記明於判決
07 ；判決書理由項下，應記載關於攻擊或防禦方法之意見及法
08 律上之意見。故行政法院對於攸關本案事實關係之重要證據
09 方法，如果有應調查而未予調查之情形，卻未說明其理由者
10 ，即構成判決不備理由之違法。

11 (五)上訴意旨指摘被上訴人於原審所附證據資料未具合法性及真
12 實性：1.股東「鼎永強實業有限公司」之開會通知書有二張
13 ，開會事由（環亞股份有限公司104年度股東臨時會）及會
14 議內容（承認重編後98年度財務報表及98年度虧損撥補表）
15 皆相同，但發文日期不同（104年1月5日及104年9月11日）
16 ，且發文文號（環字第10401004號及環字第104004號）在後
17 者其文號在前，有違反經驗法則及臨訟補據之嫌。2.4張出
18 席股東之「委託書」委託人未簽名或蓋章，且重要課稅證據
19 「104年股東臨時會議事錄」、「98年度盈虧撥補表」及「
20 出席股東的簽名簿」亦未經主席簽名及蓋章，有違公司法第
21 183條第1項：「股東會之議決事項，應作成議事錄，由主席
22 簽名或蓋章……」之規定等語。被上訴人答辯意旨則謂其於
23 訴願書所附之104年股東臨時會資料，已於議事錄上蓋章，
24 出席股東並於簽到簿上進行簽名，受委託出席股東亦依法取
25 得授權，是被上訴人於行政訴訟中所附之股東會議事錄等資
26 料未有簽名或蓋章，顯係訴訟中證據資料之誤引，然不影響
27 被上訴人104年1月20日召集股東臨時會之真實性及正確性云
28 云。稽諸被上訴人於104年10月1日提起訴願時雖曾主張其已
29 於104年1月20日召開股東臨時會正式通過「重編98年度財務
30 報表」及「重編98年度虧損撥補表」等議案，完成法定盈虧
31 撥補程序等語，並提出有蓋章之104年股東臨時會議事錄、

重編98年度虧損撥補表、股東簽到簿及委託書影本為證（詳訴願卷第2冊第11頁至第18頁），惟查被上訴人於104年7月20日申請復查時似僅主張其98年12月31日之資產負債表所列期初累積虧損（87年度以後餘額）為－3,840,097,772元，依上訴人所為98年度營利事業所得稅核定通知書，補列上訴人出售資產增益1,025,488,787元及利息收入1,126元後，尚不足以彌補前述累積虧損，故98年度短漏報未分配盈餘稅額為零元等情，並未主張其已於104年1月20日召開股東臨時會通過「重編98年度財務報表」及「重編98年度虧損撥補表」等議案，且僅提出99年6月20日的股東常會議事錄及原始98年度虧損撥補表等影本為證（原處分卷第78至86頁）。而上訴人之復查決定係於104年9月3日作成，被上訴人之訴願書則載明於同年9月10日收受復查決定書，另外被上訴人於提起行政訴訟時所檢附之104年股東臨時會會議資料，除未蓋章之104年股東臨時會議事錄、重編98年度虧損撥補表、股東簽到簿及委託書影本外，尚包括股東「鼎永強實業有限公司」之開會通知書影本二張，其開會事由（環亞股份有限公司104年度股東臨時會）及會議內容（承認重編後98年度財務報表及98年度虧損撥補表）皆相同，但發文日期（分別104年1月5日及104年9月11日）、開會時間（分別為104年1月20日及104年9月25日）均不同，且發文文號分別為環字第10401004號及環字第104004號，發文日期在後者其文號在前（原審法院105年度訴字第812號卷第96至104頁），核與其於更一審時提出之104年股東臨時會會議資料相同（原審卷第200至208頁），則被上訴人究竟係於104年1月20日或同年9月25日召開股東臨時會，通過「重編98年度財務報表」及「重編98年度虧損撥補表」等議案，顯有疑義，揆諸前揭規定及說明，此攸關上訴人於104年1月30日作成本件未分配盈餘申報更正核定通知書時（原處分卷第82頁），被上訴人之股東會是否已完成決議以98年度之未分配盈餘彌補其截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額，而得

01 作為決定其98年度未分配盈餘之減項？原審未依職權加以調
02 查釐清，遽採信被上訴人之主張，認定其已於104年1月20日
03 召開臨時股東會通過以98年稅後純益彌補虧損，容嫌速斷。
04 何況依該「重編98年度虧損撥補表」所示，被上訴人重新計
05 算的稅後純益只有795,333,483元，也用此金額去實際（股
06 東臨時會決議）彌補以往年度累積虧損之部分數額795,333,
07 483元，則被上訴人得否主張上訴人所認定的稅後純益（未
08 分配盈餘）902,672,471元已悉數用以彌補以往年度之累積
09 虧損，亦非無疑，原審未詳察及於此爭議，遽認依被上訴人
10 追溯重編之98年度虧損撥補表，已無任何未分配盈餘可供加
11 徵百分之十營利事業所得稅（原判決第19頁），亦嫌速斷。

12 (六)又依納稅者權利保護法第21條第1項、第3項規定：「納稅者
13 不服課稅處分，經復查決定後提起行政爭訟，於訴願審議委
14 員會決議前或行政訴訟事實審言詞辯論終結前，得追加或變
15 更主張課稅處分違法事由，受理訴願機關或行政法院應予審
16 酌。其由受理訴願機關或行政法院依職權發現課稅處分違法
17 者，亦同。」「行政法院對於納稅者之應納稅額，應查明事
18 證以核實確認，在納稅者聲明不服之範圍內定其數額。但因
19 案情複雜而難以查明者，不在此限。」準此，事實審行政法
20 院於稅務訴訟，就攸關納稅者應納稅額之事證，縱使當事人
21 不為主張，仍應依職權查明，以核實確認其應納稅額，在納
22 稅者聲明不服之範圍內定其數額。而所謂「依商業會計法規
23 定處理之稅後純益」，乃指綜合損益表上之稅前淨利減「所
24 得稅費用」後之餘額，依國際會計準則第12號（IAS12，所
25 得稅）A部分第5段之定義：「所得稅費用（所得稅利益）係
26 指包含於決定本期損益中，與當期所得稅及遞延所得稅有關
27 之彙總數。當期所得稅係指與某一期間課稅所得（課稅損失）
28 有關之應付（可回收）所得稅金額。」可知所得稅費用中
29 之「當期所得稅」本應與當期應付所得稅一致，且因營利事
30 業於年初編製前一年度財務報表時，通常該年度之營利事業
31 所得稅尚未核定，亦未申報繳納，只能估計該年度「當期所

得稅」（其採估計認列與是否已繳納無涉），俟稽徵機關核定或另為核課處分，如其數額與當初估計不符，且原因僅係新資訊或新經驗之獲得，而重新估計後加以修正，固屬會計估計變動，僅須將補徵的稅額認列為補徵年度的所得稅費用，但如果係因前期錯誤而漏報課稅所得額，依前揭規定及說明，則須追溯重編財務報表，將補徵的稅額一併認列為該被追溯年度的所得稅費用，並據此重新計算該被追溯年度的未分配盈餘，加徵百分之十營利事業所得稅。何況該補徵稅額的行政處分已具有存續力，稽徵機關既另就該被追溯年度的未分配盈餘核定加徵百分之十營利事業所得稅，於計算該年度之未分配盈餘時，其中所得稅費用之數額即應受先前補徵處分的拘束（即構成要件效力），自不宜將該補徵的稅額割裂處理，導致財務會計與稅捐債務關係的複雜化（本件營利事業所得稅應補徵稅額計144,753,528元，上訴人僅將其中93,535,901元認列為被追溯之98年度的所得稅費用，據以重新計算其未分配盈餘，而將其餘51,217,627元留供認列為補徵年度的所得稅費用）。因此，本院發回判決指明：本件上訴人於103年11月20日就被上訴人98年度營利事業所得稅結算申報，作成更正核定通知書，除就其短漏報出售房地增益，因未提示相關資料供核定出售資產增益，按不動產買賣業（行業標準代號：6811-11）之同業利潤標準淨利率17%核定短漏報出售資產增益為1,025,488,787元，其中房屋增益374,142,476元屬應稅所得，並以其漏報利息收入1,126元，於稅上同額調增此利息收入外，尚就其5年前列報應付未付帳款，認已罹於時效，稅上同額調增其他收入166,906,103元，及以憑證不全，稅上調減應付利息支出66,696,514元，課稅所得由負28,692,107元調整為579,054,112元，核定應納稅額144,753,528元等情，有被上訴人98年度營利事業所得稅結算申報更正核定通知書暨其調整法令及依據說明書影本附原審法院105年度訴字第812號卷（第37-40頁）可稽。則在被上訴人財報上其他收入及利息支出照舊編列（前揭就

應付未付帳款，認已罹於時效，調增其他收入，及以憑證不全，調減應付利息，僅係在稅上調整），原申報的稅前或稅後純益均為負29,281,541元，僅須調增短漏報之出售資產增益1,025,488,787元，及利息收入1,126元之情形下，被上訴人依商業會計法規定處理之稅前純益，即為996,208,372元（1,025,488,787元 + 1,126元 - 29,281,541元），其稅後純益應為851,454,844元（996,208,372元 - 144,753,528元）。蓋調增課稅所得，致補徵之營利事業所得稅，全係來自應稅部門的稅前部分，作為所得稅費用，係屬計算「營利事業當年度依商業會計法規定處理之稅後純益」的減項。然上訴人卻僅以出售資產增益1,025,488,787元 + 利息收入1,126元 - 漏報收入增加稅額93,535,901元 即（房屋增益374,142,476元 + 利息收入1,126元） $\times 25\% \vee = 931,954,012$ 元，作為「其他（含稽徵機關核定短漏報之稅後純益）」，加被上訴人原申報的稅後純益負29,281,541元，而認定其稅後純益最終為902,672,471元（931,954,012元 - 29,281,541元），並以此作為被上訴人98年度未分配盈餘，而置被上訴人其餘所得稅費用（本件所核定之應補繳稅額與所得稅費用一致）51,217,627元（144,753,528元 - 93,535,901元）於不顧，容有未洽等語。詎原判決徒以被上訴人稱本院之上揭顧慮於本件是多餘的，因為核定補繳的144,753,528元並未實際繳納（參原審卷第222頁）等語，而就此攸關被上訴人於98年度是否有未分配盈餘可資加徵百分之十營利事業所得稅及其稅額之事項，恣置不論，仍有未洽。

(七)綜上所述，原判決既有前開理由不備之違法，且影響裁判之結果，上訴人聲明將之廢棄，即為有理由；又因系爭事實尚未臻明確，本院自無從為法律上之判斷（自為判決），爰將原判決廢棄，發回原審法院更為審理。

據上論結，本件上訴為有理由。依行政訴訟法第256條第1項、第260條第1項，判決如主文。

中 華 民 國 109 年 1 月 21 日

27