

臺中高等行政法院裁定

108年度簡上字第26號

上訴人 欣龍寶麗龍有限公司

代表人 簡國銘

訴訟代理人 蕭仲達 會計師

被上訴人 財政部中區國稅局

代表人 宋秀玲

上列當事人間未分配盈餘加徵營利事業所得稅事件，上訴人對於中華民國108年4月30日臺灣臺中地方法院108年度稅簡字第4號行政訴訟判決，提起上訴，本院裁定如下：

主 文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理 由

一、按對於簡易訴訟程序之判決提起上訴，非以其違背法令為理由，不得為之，行政訴訟法第235條第2項及第236條之1規定甚明。是當事人對於地方法院簡易訴訟程序之判決上訴，應以其違背法令，且於上訴理由中表明上開事由，否則即不應准許，應認為上訴不合法而駁回之。又依同法第236條之2第3項準用第243條第1項規定，判決不適用法規或適用不當者，為違背法令；而判決有第243條第2項所列各款情形之一者，為當然違背法令。故當事人對於地方法院簡易訴訟程序之判決上訴，如依行政訴訟法第236條之2第3項準用第243條第1項規定，以判決有不適用法規或適用不當為理由時，其上訴狀或理由書應表明原判決所違背之法令及其具體內容；若係成文法以外之法則，應揭示該法則之旨趣，倘為司法院解釋或最高行政法院之判例，則為揭示該判解之字號或其內容

。如以行政訴訟法第236條之2第3項準用第243條第2項所列各款情形為理由時，其上訴狀或理由書，應揭示合於該條項各款之事實。上訴狀或理由書如未依此項方法表明者，即難認為已對簡易訴訟程序之判決之違背法令有具體之指摘，其上訴自難認為合法。

二、上訴人104年度未分配盈餘申報，列報未分配盈餘新臺幣(下同)0元；被上訴人依據查得資料，以上訴人104年4月23日結清勞工退休準備金帳戶，領回結清剩餘款709,531元，漏未申報其他收入709,531元，致漏報所得額709,531元。乃據以按「當年度依商業會計法規定處理之稅後純益」572,764元，加計調增項次3「其他(含經稽徵機關核定短漏後純益)」572,764元(709,531元-136,767元)，減除彌補以往年度之虧損94,985元，核定104年度未分配盈餘572,764元，除依行為時所得稅法第66條之9第1項規定，就該未分配盈餘加徵10%營利事業所得稅57,276元，並依同法第110條之2第1項規定，審酌違章情節，按所漏稅額57,276元處以0.4倍之罰鍰22,910元。上訴人不服，申請復查未獲變更，提起訴願，仍遭駁回，遂提起行政訴訟，經原審法院以108年度稅簡字第4號判決將上訴人之訴駁回，上訴人不服，復提起本件上訴。

三、上訴人對於原判決上訴主張：

(一)按「對於簡易訴訟程序之裁判不服者，除本法別有規定外，得上訴或抗告於管轄之高等行政法院。」、「簡易訴訟程序之上訴，除第241條之1規定外，準用第3編規定。」、「對於高等行政法院判決之上訴，非以其違背法令為理由，不得為之。」、「判決不適用法規或適用不當者，為違背法令。有下列各款情形之一者，其判決當然違背法令：……六、判決不備理由或理由矛盾。」行政訴訟法第235條第1項、第23

6條之2第3項、第242條、第243條第1項、第2項第6款分別定有明文。次按「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百分之十營利事業所得稅。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：…
…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。…」
「營利事業因受獎勵免稅或營業虧損，致加計短漏之所得額後仍無應納稅額者，應就短漏之所得額依當年度適用之營利事業所得稅稅率計算之金額，分別依前二項之規定倍數處罰。但最高不得超過9萬元，最低不得少於4,500元。」分別為行為時所得稅法第66條之9第1項、第2項第2款及第110條第3項所明定。再按「（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1項或前項規定分派股息及紅利時，各處1年以下有期徒刑、拘役或科或併科新臺幣6萬元以下罰金。」（即公司當年度有盈餘，應優先彌補以往年度虧損及提出法定公積後，若尚有盈餘，才能分派股息及紅利，若未全部分派，才須申報繳納10%未分配盈餘稅）為公司法第232條所明定。末按「權益變動表，為表示權益組成項目變動情形之報表，其項目分類與內涵如下：…三、保留盈餘（或累積虧損）。（一）期初餘額。（二）追溯適用及追溯重編之影響數（以稅後淨額列示）。（三）本期淨利（或淨損）。（四）提列法定盈餘公積、特別盈餘公積及分派股利項目。（五）期末餘額。…」（按保留盈餘『或累積虧損』之計算方式，是有一定之順序，不得任意變更之）為商業會計處理準則第42條第3款所明定。

01 (二)查所得稅法第66條之9之立法目的，在於公司組織之營利事
02 業當年度有盈餘可供分配（即本期稅後純益於減除依法得減
03 除之項目後仍有餘額者）而未做分配時，將造成股東規避（
04 或延緩）繳納股利綜合所得稅，影響政府稅收，故預先就當
05 年度該未分配盈餘加徵10%營所稅是有其必要性。然其前提
06 必然是盈餘分配前公司帳列累積盈虧為正數，否則，當公司
07 計算帳列累積盈虧時，在未減除提列法定盈餘公積、特別盈
08 餘公積及分派股利項目（即商業會計處理準則第42條第3款
09 第4目）前為負數時，則不得謂當年度公司有未分配盈餘可
10 供分配，此可從商業會計處理準則第42條第3款規定之計算
11 公式即可得知，主管機關審查盈虧撥補表時，亦可一望即知
12 。又，行為時所得稅法第66條之9第1項所謂「當年度之盈餘
13 未做分配者」之文義解釋，當係指當年度帳上之稅後純益，
14 於減除第2項各款之金額後」，仍有餘額未做分配時，始構
15 成未分配盈餘加徵10%營所稅之要件。

16 (三)另從商業會計處理準則第42條第3款及公司法第232條兩者之
17 規定合併觀之，行為時所得稅法第66條之9第2項第2款之規
18 定「彌補以往年度之虧損」，當係指本期淨利（即商業會計
19 處理準則第42條第3款第3目）應優先彌補以往年度虧損，而
20 非公司有無實際彌補虧損或實際彌補虧損有多少，故倘公司
21 會計處理錯誤，影響當期淨利，在追溯彌補虧損後仍為負數
22 時，亦不能使公司當年度轉為有盈餘可做分配能力之人，如
23 果被上訴人仍謂上訴人有盈餘可供分配而未做分配，豈非無
24 視於商業會計處理準則第42條第3款之規定及公司法第232條
25 禁止帳列有虧損者不能分配盈餘之強制規定。因此，本案若
26 依商業會計處理準則第42條第3款規定，縱加上漏報收入，
27 上訴人仍無盈餘可供分配，若依公司法第232條規定，上訴

人不可能無盈餘卻敢甘冒遭刑事制裁而做分配盈餘。

(四) 上訴人依商業會計處理準則第42條第3款之規定於計算累積盈虧時，自會依原帳列本期淨利彌補以往年度虧損，此乃當然之理，但被上訴人不能執著於上訴人僅能以未加計漏列收入前之淨利，為實際彌補之數額，而不允許漏列之收入應優先彌補以往年度虧損。被上訴人本於職權查得上訴人有漏報收入時，除調整本期淨利外，於減除以往年度虧損時，仍應優先考慮是否尚有以往年度虧損已彌補完畢，當漏報之收入小於以往年度尚待彌補之虧損時，即不能謂上訴人當年度有未分配盈餘未分配而須加徵10%營所稅，蓋優先彌補虧損乃是公司法之強制規定。

(五) 經查，上訴人104年度期初帳列累積盈虧為-1,188,754元，加計原帳列當期稅後純益94,985元及漏列之稅後純益572,764元後，期末帳列累積盈虧為-521,005元，實際上當年度仍無盈餘可供分配，被上訴人不問上訴人於調整增加漏列之稅後純益後於彌補以往年度虧損仍無盈餘可供分配之事實，即以該漏列之稅後純益為「當年度之盈餘未做分配」加徵10%營所稅，顯已違反所得稅法第66條之9第1項及第2項第2款規定之立法目的暨商業會計處理準則第42條第3款之規定。原審判決未能顧及相關法令之規定及正確解釋法令，顯有判決不適用法規之違背法令。

(六) 再者，依所得稅法第110條第3項規定，我國是有對營利事業因受獎勵免稅或營業虧損，致加計短漏之所得額仍無應納稅額者，擬制營利事業仍有該筆所得而須依當年度所得稅稅率計算應納稅額，但最高不得超過90,000元，最低不得少於4,500元之規定。惟對於當年度之未分配盈餘之計算，並無擬制短漏報之收入於減除以往年度之虧損（即帳列累積盈虧）

01 後仍無盈餘可供分配時，仍須加徵10%營所稅之規定，被上
02 訴人對於所得稅法第66條之9所未規定上訴人並不存在之當
03 年度未分配盈餘加徵10%營所稅，即屬增加人民不必要之負
04 擔，原審對上訴人之主張何以不採之理由並未記明於判決書
05 中，其判決當有不備理由之違反法令。

06 四、原判決論斷略以：……(二)本件原告對於漏報上述未分配盈
07 餘及其計算金額，並無爭議，主張其僅一時疏忽，未列入申
08 報營利事業所得稅，但因原告104年度申報之虧損為-1,093,
09 769元，縱使加計本件漏報之稅後純益572,764元，帳面仍有
10 累積虧損520,823元，自無未分配盈餘之可言，故被告所為
11 補稅及罰鍰之原處分，均屬違法。然查關於行為時所得稅法
12 第66條之9第2項第2款規定所稱「彌補以往年度之虧損」同
13 法施行細則第48條之10第1項前段規定係指：「營利事業以
14 當年度之未分配盈餘實際彌補其截至上一年度決算日止，依
15 商業會計法規定處理之累積虧損數額。」而言。參諸最高行
16 政法院99年7月份第2次庭長法官聯席會議決議：「民國86年
17 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
18 算營利事業『當年度未分配盈餘』之減除項目規定。其中第
19 2款既規定『彌補以往年度虧損』，依其文義解釋，自應有
20 實際彌補之行為。且公司虧損之彌補，依公司法第20條規定
21 ，應提請股東會同意或股東常會承認。而商業會計處理準則
22 第26條第2項亦規定，虧損彌補，應俟業主同意或股東會決
23 議後方可列帳，如有虧損彌補之議案，應在當期財務報表附
24 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
25 第2項第2款規定所謂『彌補以往年度虧損』，當係指營利事
26 業以當年度之未分配盈餘，實際彌補以往年度之虧損。87年
27 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：『

01 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
02 營利事業以當年度之未分配盈餘實際彌補其以往年度累積虧
03 損之數額。』核與86年12月30日增訂公布之所得稅法第66條
04 之9第2項第2款規定意旨相符，並未增加母法所無之限制。
05 』意旨，所謂「彌補虧損」，自須以營利事業踐行公司法及
06 商業會計準則之規定，始符法定要件，並非僅憑財務報表或
07 者稅捐申報之金額，逕為計算上之增減即認已足。(三)本件
08 原告主張104年度申報之虧損為-1,093,769元，縱使加計本
09 件漏報之稅後純益572,764元，帳面仍有累積虧損520,823元
10 等語。然查原告為有限公司，並未踐行公司法第20條第1項
11 規定：「公司每屆會計年度終了，應將營業報告書、財務報
12 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
13 承認。」第110條第1項、第2項規定：「(第1項)每屆會計年
14 度終了，董事應依第228條之規定，造具各項表冊，分送各
15 股東，請其承認。(第2項)前項表冊送達後逾1個月未提出異
16 議者，視為承認。」第228條第1項規定：「每會計年度終了
17 ，董事會應編造左列表冊，於股東常會開會30日前交監察人
18 查核：一、營業報告書。二、財務報表。三、盈餘分派或虧
19 損撥補之議案。」之法定程序，自難主張逕以財務報表或稅
20 捐申報之計算，主張毋須繳納未分配盈餘加徵10%之營利事
21 業所得稅等情，據以駁回上訴人之訴，並已明確論述其事實
22 認定之依據及得心證之理由，對上訴人在原審之主張如何不
23 足採之論證取捨等事項，均詳為論斷。上訴人提起本件上訴
24 ，雖以原判決違背法令為由，惟核其上訴理由，無非係重述
25 其在原審業經主張而為原判決摒棄不採之陳詞，或就原審取
26 捨證據、認定事實之職權行使，指摘其為不當或違背法則，
27 或係執其歧異之法律見解，就原審已論斷者，泛言未論斷，

01 或就原審所為論斷或駁斥其主張之理由，泛言其論斷不適用
02 法規或違背法則或理由矛盾，對於原判決所敘理由，則未具
03 體指出有何不適用法規或適用法規不當之情形，或有行政訴
04 訟法第243條第2項所列各款之情形，難認對原判決之如何違
05 背法令已有具體之指摘。依首揭規定及說明，應認其上訴為
06 不合法，應予駁回。

07 五、據上論結，本件上訴為不合法。依行政訴訟法第236條、第2
08 36條之2第3項、第249條第1項前段、第104條、民事訴訟法
09 第95條、第78條，裁定如主文。

10 中 華 民 國 108 年 7 月 18 日

11 臺中高等行政法院第二庭

12 審判長法官 林 秋 華

13 法官 劉 錫 賢

14 法官 陳 文 燦

15 以上正本證明與原本無異。

16 本裁定不得抗告。

17 中 華 民 國 108 年 7 月 18 日

18 書記官 蔡 逸 媚