臺北高等行政法院判決

108年度訴字第1097號

）FKT64W1Z1X5L0;@109年6月4日辯論

原　　告　中華電線電纜股份有限公司

代　表　人　陳金鋑

訴訟代理人　洪戩穀　律師

被　　告　財政部臺北國稅局

代　表　人　許慈美

訴訟代理人　龍雲裳

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00000000號)訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主　文

原告之訴駁回。

訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

一、事實概要：

原告民國102年度未分配盈餘申報，列報項次6「彌補以往年度之虧損」（下稱「項次6」）新臺幣(下同)89,127,961元及未分配盈餘124,082,112元，經被告初查，以原告102年度開始採用國際財務報導準則（下稱IFRS）編制財務報告，101年12月31日累積虧損89,128千元，經調節3,734,003千元轉換後為累積盈餘3,644,875千元，102年1月1日帳上已無累積虧損，乃核定「項次6」為0元及未分配盈餘為213,210,073元，應納稅額21,321,007元，應補稅額8,912,796元，並按所漏稅額8,912,796元處0.5倍之罰鍰4,456,398元。原告不服，申請復查結果，獲被告以108年1月22日財北國稅法一字

第1080003573號復查決定追減罰鍰2,228,199元，其餘復查駁回。原告仍然不服，提起訴願，經決定駁回後，提起本件行政訴訟。

二、原告主張略以：

(一)原告在102年度申報未分配盈餘時，申報以當年度未分配盈餘實際彌補以往年度（101年度）之累積虧損金額89,127,961元，由於累積虧損金額89,127,961元是101年度以前就存在，而適用新的IFRS是自102年度才開始，新舊會計原則的差異理應在102年1月1日作調整，顯然102年度的調整數去彌補以往年度（101年度）的累積虧損不符合行為時所得稅法第66條之9第2項，及其施行細則第48條之10規定。原告依行為時所得稅法第66條之9規定及行為時所得稅法施行細則第48條之10規定，以原告102年度盈虧撥補表所載之稅後純益（即本期淨利）245,723,268元，實際彌補截至上一年度（即101年度）101年12月31日決算日止之以往年度累積虧損89,127,961元，即屬適法有據。

(二)IFRS適用日期是102年1月1日才開始，所以應在加計全部調整及提撥項目後才是成為正式IFRS轉換後期初金額，故不是被告認定的101年12月31日報表上試算的期末金額即等於102年1月1日的期初金額。依原告102年度盈虧撥補表（103年股東常會議事手冊第25頁）所載，原告102年度盈虧撥補表之本期淨利（即稅後純益）係245,723,268元；至於102年度盈虧撥補表所載之2,136,443,463元之期初累積盈虧數額，並非稅後純益（即稅後淨利），自不得執此認定此累積盈虧既經原告調整後之帳載期初累積未分配盈餘為正數餘額，已無累積虧損可供彌補；被告認定原告申報102年度未分配盈餘時減除彌補以往年度之虧損89,127,961元，短漏報未分配盈

餘89,127,961元，係違反不當聯結禁止原則。

(三)被告遽認原告102會計年度採用IFRS編製財務報告，依原告103年股東常會議事手冊第25頁附表102年度盈虧撥補表所載，原告依IFRS調整後期初累積盈虧為正數餘額2,136,443,463元，已無累積虧損可供實際彌補，據此認定原告申報102年未分配盈餘，列報減除彌補以往年度之虧損89,127,961元，短漏報未分配盈餘89,127,961元，應納稅額8,912,796元，處0.25倍罰鍰2,228,199元，核被告本件行政裁罰違反實質課稅原則，並有認定課徵租稅構成要件，未以實質經濟事實關係及其所生實質經濟利益之歸屬與享有為依據之違法，認事用法殊欠允當，洵有可議。

(四)營利事業因首次採用IFRS之期初保留盈餘淨減少數，致採用當年度之帳載累積未分配盈餘產生借方餘額（累積虧損），其以當年度稅後盈餘實際彌補該借方餘額之數額，「得」列為計算當年度未分配盈餘之減除項目。此號解釋令第二段明白說明採用IFRS則造成期初保留盈餘淨減少數而產生累積虧損「得」列為計算當年度未分配盈餘之減除項目，並未規範以前年度之虧損不得彌補，被告卻以此號解釋令作為其核定上的依據，已違反所得稅法第66條之9及其施行細則第48條之10之規定。

(五)原告103年度股東會上報告102年度盈餘撥補表時提出，依法提列法定盈餘公積及自行依法提列法定盈餘公積金額為1,640,099,027元及667,410,441元(合計2,307,509,468元)，事實上「庫藏股未實現損失轉回」與「未實現重估增值」及「累積換算調整數(利益)」三個調整項目性質是完全相同，皆是因採用新的會計原則IFRS所產生的累積盈餘，都屬於期初的調整項目，只因在股東會上報告時間不同，為配合盈

虧撥補表項目分類，所以將其置於當年度分配項目下，今若將「庫藏股未實現損失轉回」依法提列法定盈餘公積及自行依法提列法定盈餘公積金額為1,640,099,027元及667,410,441元放在期初調整的位置上，調整後期初累積盈虧為-171,066,005元(2,136,443,463-2,307,509,468)即是負數，並產生待彌補之累積虧損。原告提列特別盈餘公積的三個項目「庫藏股未實現損失轉回」與「未實現重估增值」及「累積換算調整數(利益)」，金額分別為2,307,509,468元、1,431,282,544元及69,253,982元，皆是首次採用IFRS所增加保留盈餘，依各自增加部分提列特別盈餘公積，並未超額提列。

(六)綜上，原告依所得稅法第66條之9及施行細則第48條之10規定辦理未分配盈餘申報，彌補以往年度之虧損89,127,961元，並無違反任何法令之規定等語。並聲明求為判決：訴願決定及原處分（即復查決定）不利原告部分均撤銷。

三、被告答辯略以：

(一)原告上一年度(101年度)決算日止，依商業會計法規定處理之累積虧損數額雖為89,127,961元，惟其自102會計年度起，既依IFRS編製財務報告，因採用當(102)年度調整後之帳載期初累積未分配盈餘為貸方餘額，已無累積虧損可供彌補，被告核定「項次6」彌補虧損0元及未分配盈餘213,210,073元，應補稅額8,912,796元，並無不合。又原告短漏報未分配盈餘89,127,961元，違章事證明確，原按應納稅額處0.5倍罰鍰，嗣復查決定考量原告係對適用所得稅法施行細則有所誤解，且係首次採用IFRS，致短漏報未分配盈餘，爰依據納稅者權利保護法第16條第2項規定，並參酌裁罰金額倍數參考表使用須知第4點，酌予減輕裁罰，改按應

納稅額8,912,796元處0.25倍罰鍰2,228,199元，經核係已考量原告違章情節所為適切之裁罰，原處分應無違法。

(二)依財政部103年12月18日號令第1段規定，自102會計年度起，營利事業依證券交易法第14條第2項授權訂定「證券發行人財務報告編製準則」或依金管會有關編製財務報告相關法令規定，採用經該會認可之IFRS編製財務報告者，其依所得稅法第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益項目轉入當年度未分配盈餘之數額，減除同條項各款後之餘額計算之。

(三)原告當年度未分配盈餘「項次6」89,127,961元，被告原核以當年度期初已無累積虧損，不符首揭所得稅法第66條之9及財政部103年度號令為由剔除在案，上開號令係規定營利事業因首次採用IFRS之期初保留盈餘淨減少數之處理方式，；又營利事業因首次採用IFRS之期初保留盈餘淨減少數是否應計入當年度(102年)未分配盈餘「項次1」稅後純益之相關規定，與本案爭點「項次6」彌補以往年度之虧損無涉，原告誤以前開財政部103年號令為爭執，而謂102年開始適用IFRS產生的追溯調整數，淨增加數無須計入，淨減少數得列入當年度未分配盈餘之減除項目云云，顯係對上開法令適用之誤解等語，資為抗辯。並聲明求為判決：原告之訴駁回。

四、本件如事實概要欄所載之事實，有原處分卷附原告103年6月24日股東常會議事手冊（第739-793頁）、102及101年度個體財務報告暨會計師查核報告（第621-717頁）、103年度營利事業所得稅結算暨102年度未分配盈餘申報書（第289-294頁）、103年度營利事業所得稅結算會計師代理簽證申報之查核報告書（第136-174頁）、被告102年度未分配盈餘申報

核定通知書、調整法令及依據說明書及繳款書（第796-797頁及第799頁）、裁處書及違章案件罰鍰繳款書（第795頁及第798頁）、復查決定（第921-926頁）及訴願決定（第952-961頁）在卷可稽，應可認定。本件之爭點為：原告102年度未分配盈餘申報，是否有以往年度之累積虧損可資當年度之盈餘進行彌補？

五、本院之判斷

甲、補稅部分

(一)行為時所得稅法第66條之9第1項及第2項（95年5月30日修正條文）規定：「（第1項）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10%營利事業所得稅。（第2項）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。……。」本條文嗣於107年2月7日修正公布為：「（第1項）自87年度起至106年度止，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10%營利事業所得稅；……。（第2項）前項所稱未分配盈餘，指營利事業當年度依商業會計法、證券交易法或其他法律有關編製財務報告規定處理之本期稅後淨利，加計本期稅後淨利以外純益項目計入當年度未分配盈餘之數額，減除下列各款後之餘額：一、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。……。」可知，未分配盈餘應加徵10%營利事業所得稅，而所稱「未分配盈餘」，於107年2月7日修正前可簡化理解為「稅後純益－彌補以往年度虧損」，修正後可簡化理解為「稅後淨利＋其他純益－彌補以往年度虧損」。

(二)該條之修正立法理由為：「……三、鑑於營利事業於採用國際財務報導準則前，應以商業會計法規定編製損益表之稅後純益做為未分配盈餘計算基礎，採用國際財務報導準則以後，營利事業應編製綜合損益表，該表包括『本期稅後淨利』及『其他綜合損益』兩部分，『其他綜合損益』係資產負債表之其他權益項目，非屬當年度可分配盈餘之範圍，俟計入『本期稅後淨利』時（如備供出售金融資產未實現評價損益，俟處分該資產時計入損益）列為當年度未分配盈餘；惟部分『其他綜合損益』項目（如確定福利計算之再衡量數等）嗣後未計入『本期稅後淨利』，而直接轉列『保留盈餘』，考量該等項目亦屬當年度可分配盈餘之範圍，財政部103年12月18日台財稅字第10304621090號令……，自102年度起營利事業依證券交易法或金融監督管理委員會有關編製財務報告相關法令採用國際財務報導準則（即IFRS，詳後述）編製財務報告者，……其當年度未分配盈餘應以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之數額為準，爰修正第2項……。」可見，該條於107年2月7日之修法，係將上揭財政部103年12月18日令明文入法，以因應自102年度起已採用IFRS編制財務報表之公司，如有部分屬可分配盈餘之其他綜合損益項目係直接轉列保留盈餘，而未計入本期稅後淨利，明訂將之加計納入未分配盈餘。

(三)又行為時所得稅法施行細則第48條之10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，指營利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日止，依商業會計法規定處理之累積虧損數額；……。」本條文嗣配合上述本法第66條之9第2項之修法，而於107年6月29日修正公布為：「本法第66條之9第2項第1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截至上一年度決算日止，依商業會計法、證券交易法或其他法律有關編製財務報告規定處理之待彌補虧損數額；……。」其修正理由載明：「一、107年2月7日修正公布本法第66條之9第2項規定，營利事業計算當年度未分配盈餘之法據包括商業會計法、證券交易法或其他法律有關編製財務報告規定，爰修正第1項定明本法第66條之9第2項第1款所稱彌補以往年度虧損，該虧損指營利事業依上開法律處理之上1年度決算日之待彌補虧損，亦即依上開法律處理之上1年度期初未分配盈餘（或待彌補虧損）加計上1年度當期稅後淨利（或淨損）及其他調整未分配盈餘項目（包含其他綜合損益項目計入未分配盈餘數、追溯適用及追溯重編之影響數等）後之上1年度期末待彌補虧損數額；……。」是關於本法第66條之9所謂「以往年度虧損」，係指依商業會計法、證券交易法或其他法律有關編製財務報告規定處理之上1年度期初累積盈虧加計上1年度當期稅後盈虧及其他調整未分配盈餘項目後之上1年度期末待彌補虧損數額。亦知，本法第66條之9所規範之未分配盈餘既已因採用IFRS而變更其計算基礎，則用該未分配盈餘所「彌補之以往年度虧損」，同須以IFRS報導準則為計算基礎。

(四)再按，金管會認可之2010年版國際財務報導準則（即IFRS）第1號第3段前段規定：「企業之首份國際財務報導準則財務報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循國際財務報導準則之首份年度財務報表。」第6段規定：「企業應在轉換至國際財務報導準則日，編製並提出初始國際財務報導準則財務狀況表。此係遵循國際財務報導準則會計處理之起點。」第7段前段規定：「企業之初始國際財務

報導準則財務狀況表，以及首份國際財務報導準則財務報表所涵蓋之所有期間內，應採用相同之會計政策。」第11段規定：「企業在其初始國際財務報導準則財務狀況表所採用之會計政策，可能與同日依先前之一般公認會計原則所採用之會計政策不同。因轉換而造成之調整係由轉換至國際財務報導準則日前之事項及交易所產生。因此，企業應於轉換至國際財務報導準則日，將該等調整直接認列於保留盈餘中（或更適當之其他權益類別）。」對於企業首次採用IFRS編制財務報表，明訂初始國際財務報導準則財務狀況表與首份國際財務報導準則財務報表，應採用相同之會計政策。因此，如果企業依先前之一般公認會計原則所採用之會計政策與IFRS所採用者不同時，原則上必須將轉換至國際財務報導準則日前之事項及交易所產生之差異，於轉換至國際財務報導準則日，調整認列於保留盈餘中，以使不同期間之事項及交易，於整體財務報表中均係依據IFRS一致之基礎進行衡量、認列以及報導。從而，營利事業102年度採用IFRS處理之本期盈餘（包括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之數額），其所繼續累積之保留盈餘或是彌補之累積虧損，當係指經過轉換調整後之保留盈餘（或累積虧損），而非依先前之一般公認會計原則所認列之數額。

(五)基上，本件課稅年度雖為102年，而所得稅法施行細則第48條之10雖遲至107年6月29日始完成修法，惟其修正理由業已闡明，此次修正是為了配合107年2月7日母法第66條之9第2項關於「當年度未分配盈餘」計算之修法，且財政部於母法第66條之9完成修正之前，已先發布前揭103年12月18日令以補充「未分配盈餘」之計算，其本期稅後淨利應以IFRS為處理，故該未分配盈餘所得減除之虧損，自亦應以相同之IFRS

基礎為計算，才不致生杆格。則被告認首次採用IFRS之期初保留盈餘若為正數，即無「以往年度虧損」可資減除，應屬可採。

(六)經查，兩造對於本件之「未分配盈餘」，均認應以「102年度稅後淨利」加「102年度其他純益項目」減除「彌補以往年度虧損」為計算；及對於「102年度稅後淨利」為245,723,268元、「102年度其他純益項目」為負7,940,868元」，合計後稅後純益為237,782,400元（245,723,268－7,940,868），亦無爭議（均見本院卷第291頁，109年4月17日準備程序筆錄）。再查，被告認原告101年12月31日帳上累積虧損原有89,128千元，惟因102年度首次採用IFRS之轉換影響數為3,734,003千元，以致轉換後成為保留盈餘3,644,875千元（即負89,128千元+3,734,003千元，原處分卷第655頁上半部之調節表參照），及依據原告102年度盈虧撥補表，仍認定原告102年1月1日已無累積虧損可供彌補，有原告102及101年度個體財務報告暨會計師查核報告之個體資產負債表調節（原處分卷第655頁）、原告102年12月31日暨101年12月31日及1月1日個體資產負債表（原處分卷第715頁)、原告102年及101年1月1日至12月31日個體權益變動表（原處分卷第712頁）、103年6月24日股東常會議事手冊所附102年度盈虧撥補表（原處分卷第767頁）及被告核定通知書調整法令及依據說明書（原處分卷第797頁）可稽；故認定原告102年度採用IFRS之會計政策所編制財務狀況表並「無」以往年度虧損可資本期稅後淨利進行彌補。則被告以原告102年度符合「項次6」之未分配盈餘減除金額為0元，連同原告列報之102年度稅後純益237,782,400元及由當年度盈餘提列法定盈餘公積24,572,327元，核定原告102年度依所

得稅法第66條之9第2項規定計算之未分配盈餘金額應為213,210,073元（稅後純益237,782,400元－提列法定盈餘公積24,572,327元），並核定未分配盈餘之應納稅額21,321,007元（213,210,073元x 10%），減除原告申報已自行繳納稅額12,408,211元，即對原告補徵稅額8,912,796元（原處分卷第796頁之核定通知書參照），尚無不合。原告主張，被告認定原告於申報時不能減除彌補以往年度之虧損89,127,961元，係不當聯結禁止原則，及違反所得稅法第66條之9及其施行細則第48條之10之規定云云，尚無足取。

(七)原告另主張，被告引用的報表（即102年度財簽報告第64頁之調節表，見原處分卷第655頁上半部參照）是適用IFRS影響數所做試算過程的揭露說明而已，報表尚未調整完成，應再加計全部「調整」及「提撥」項目才是IFRS開始適用102年1月1日的期初金額等語。然查，有關尚未完成「調整」部分：

1、企業依先前之一般公認會計原則所採用之會計政策與IFRS所採用者不同時，原則上必須將轉換至國際財務報導準則日前之事項及交易所產生之差異，於轉換至國際財務報導準則日，調整認列於保留盈餘中，以使不同期間之事項及交易，於整體財務報表中均係依據IFRS一致之基礎進行衡量、認列以及報導，已如上述。

2、依原告102、101年度個體財務報告暨會計師查核報告附註第36點「首次採用個體財務報告會計準則」之揭露，原告轉換至個體財務報告會計準則日為101年1月1日（見原處分卷第658頁），並列示101年1月1日及101年12月31日個體資產負債表之調節，分別由先前一般公認會計原則帳列101年1月1日累積虧損負466,259千元，經「累積換算調整數」69,254

千元、「未實現重估增值」1,431,282千元、「退休金損失」負84,858千元、「庫藏股交易」2,307,509千元及3,007千元等5項目之調整（其調整理由可見該表說明欄所註記位於財簽報告第65-70頁，即原處分卷第649-654頁之重大調節說明），經轉換為101年1月1日保留盈餘3,259,935千元(見原處分卷第657頁），此轉換結果並與原告個體資產負債表所載101年1月1日之保留盈餘數額3,259,935千元相符（見原處分卷第715頁）。

3、又由先前依一般公認會計原則帳列101年12月31日累積虧損負89,128千元，除經上開5筆相同項目之調整以外，再調整101年度稅後淨利之轉換影響數7,809千元（見原處分卷第654頁），轉換為101年12月31日保留盈餘3,644,875千元(見原處分卷第655頁)。

4、前揭101年12月31日保留盈餘數額轉換結果，加計其他調整未分配盈餘項目「確定福利精算損益」（此項目原告選擇認列於其他綜合損益項下，於權益變動表認列入保留盈餘，後續期間不予重分類至損益，詳可參財簽報告第41及66頁之附註說明，即原處分卷第653及678頁）負7,896千元後之保留盈餘為3,636,979千元(即3,644,875千元－7,896千元)；此與原告公布之個體資產負債表所載101年12月31日之保留盈餘數額3,636,979千元相符（見原處分卷第715頁）。

5、由上可知，原告財簽報告附註揭露之101年12月31日保留盈餘調節（即原處分卷第655頁之調節），除「確定福利精算損益」項目負7,896千元尚未及於自其他綜合損益轉入保留盈餘之外，其餘項目均已遵循IFRS規定完成轉換，並將調整認列於保留盈餘中。

6、被告原處分調整依據所引用之會計師查核報告書第64頁（原

處分卷第655頁）101年12月31日個體資產負債表調節，雖未將認列於保留盈餘之其他綜合損益項目「確定福利精算損益」負7,896千元計入保留盈餘，然原告保留盈餘之餘額經過計入該項目後仍然為盈餘而非虧損，應不影響被告認定原告102年1月1日帳上已無累積虧損之結論。是原告此部分主張，尚無可採。

(八)原告復主張，有關尚未完成「提撥」部分，即「庫藏股未實現損失轉回」2,307,509,468元與「未實現重估增值」及「累積換算調整數」，皆是採用IFRS所產生的期初累積盈餘的調整項目，經重編102年度盈虧撥補表，將「庫藏股未實現損失轉回」依法提列特別盈餘公積1,640,099,027元及自行提列特別盈餘公積667,410,441元調整期初盈餘，正確的期初累積盈虧為-171,066,005元，其依「庫藏股未實現損失轉回」、「未實現重估增值」及「累積換算調整數」金額各自提列特別盈餘公積2,307,509,468元、1,431,282,544元及69,253,982元，並未超額提列等語。惟查：

1、公司法第237條第1項、第2項規定：「（第1項）公司於完納一切稅捐後，分派盈餘時，應先提出10%為法定盈餘公積。……。（第2項）除前項法定盈餘公積外，公司得以章程訂定或股東會議決，另提特別盈餘公積。」及證券交易法第41條第1項規定：「主管機關認為有必要時，對於已依本法發行有價證券之公司，得以命令規定其於分派盈餘時，除依法提出法定盈餘公積外，並應另提一定比率之特別盈餘公積。」可知，法定盈餘公積係於公司完納一切稅捐後分派盈餘時，始需提列，特別盈餘公積則在法定盈餘公積提列之後，由公司自行決定或依主管機關命令，在自法定盈餘公積提撥後之盈餘中提列；則不論提列法定盈餘公積或特別盈餘公積，

其前提皆為有盈餘可資提撥，如果期初未分配盈餘經提撥至餘額為零，當屬無未分配盈餘可資提撥特別盈餘公積之情形。基此，公司原帳列保留盈餘為負數（累積虧損），在採用IFRS轉換後保留盈餘成為正數，則僅能在該盈餘數額範圍內提列特別盈餘公積（金管會證期局網站發布105年4月修訂「採用國際財務報導準則後，提列特別盈餘公積之適用疑義問答」第4題參照，見原處分卷第945頁）。

2、經查，原告102年度首次採用IFRS編制財務報告，其102年1月1日期初保留盈餘數額為3,636,979,989元（見原處分卷第715頁、767頁），業如上述。因此，縱原告事後重編102年度盈虧撥補表，不論係依主管機關命令（即金管會101年4月6日金管證發字第1010012865號令及101年11月21日金管證發字第1010047490號令）或是自行決議提列特別盈餘公積，其於102年1月1日所提撥之總數額僅能在當時保留盈餘數額即3,636,979,989元範圍內為之。然原告所提更正後102年度盈虧撥補表（見本院卷第71頁）所載自102年1月1日期初保留盈餘提列之特別盈餘公積，除經股東常會承認之盈虧撥補表（見原處分卷第767頁)所列「累積換算調整數」69,253,982元及「未實現重估增值」1,431,282,544元之外，另再提列「依法提列特別盈餘公積（庫藏股）」1,640,099,027元及「自行提列特別盈餘公積（庫藏股）」667,410,441元，上開4項特別盈餘公積提列總額已達3,808,045,994元（即69,253,982元+1,431,282,544元+1,640,099,027元+667,410,441元），業已超過原告當時可資提撥之保留盈餘數額，是原告更正後盈虧撥補表所載特別盈餘公積之提列，顯與公司法第237條及證券交易法第41條規定有違，核非適法。從而，原告主張其正確的期初保留盈

餘為負數，被告否定其申報彌補以往年度虧損的權利云云，亦無足採。

乙、罰鍰部分：

(一)按納稅者權利保護法第16條第1項、第2項規定：「（第1項）納稅者違反稅法上義務之行為非出於故意或過失者，不予處罰。（第2項）納稅者不得因不知法規而免除行政處罰責任。但按其情節，得減輕或免除其處罰。」又行為時所得稅第102條之2第1項規定：「營利事業應於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日止，就第66條之9第2項規定計算之未分配盈餘填具申報書，向該管稽徵機關申報，並計算應加徵之稅額，於申報前自行繳納。其經計算之未分配盈餘為零或負數者，仍應辦理申報。」及第110條之2第1項規定：「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1倍以下之罰鍰。」而被告裁處時即財政部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考表」（下稱「裁罰倍數參考表」）關於所得稅法第110條之2第1項部分規定：「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1倍以下之罰鍰。……二、漏稅額超過新臺幣5萬元者。處所漏稅額0.5倍之罰鍰。但於裁罰處分核定前，以書面或於談話筆（紀）錄中承認違章事實，並願意繳清稅款及罰鍰者，處所漏稅額0.4倍之罰鍰。」

(二)經查，原告所編制之個體資產負債表已載明其101年12月31日保留盈餘數額為3,636,979千元（見原處分卷第715頁），又其所編制之102年度盈虧撥補表亦顯示經IFRS調整後之期初累積盈虧為3,636,979,989元（即「期初累積盈虧」負89,127,961元+「採用TIFRS調整數合計」3,726,107,950元

，原處分卷第767頁參照）；且本件原告未分配盈餘申報之日期為104年5月28日（見原處分卷第294頁之「103年度營利事業所得稅結算、102年度未分配盈餘網路申報書附件資料封面」），而該時前述之財政部103年12月18日台財稅字第10304621090號令業已發布，表達自102年度起營利事業依IFRS編製財務報告，其當年度未分配盈餘應如何處理，是原告當可知或已知採用IFRS轉換後102年1月1日之保留盈餘數額為正數，帳上已無累積虧損可資彌補。然原告102年度未分配盈餘申報，仍逕將其101年度資產負債表帳列虧損89,127,961元直接列報於「項次6」，未將因轉換採用IFRS產生的保留盈餘增加數3,636,979,989元先行調整以往年度虧損89,127,961元，致溢報彌補以往年度之虧損89,127,961元而短報未分配盈餘89,127,961元，業經認定如前，則被告認定原告所為，有應注意、能注意而不注意之過失，即屬有據。本件原告違章事證明確，依所得稅法第110條之2第1項規定，營利事業有漏報或短報未分配盈餘者，處所漏稅額1倍以下之罰鍰，被告原處分參酌裁罰倍數參考表規定，按所漏稅額8,912,796元處0.5倍罰鍰4,456,398元（見原處分卷第795頁）。被告復查決定審酌原告對適用所得稅法施行細則第48條之10規定有所誤解，且102年度係首次採用IFRS，認定原告違章情節較輕，乃依稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表使用須知第4點規定，改按所漏稅額處0.25倍罰鍰為2,228,199元，核無不合。

六、綜上，原告主張均無可採。原處分（即復查決定）認事用法均無違誤，訴願決定遞予維持，亦無不合，原告訴請撤銷，為無理由，應予駁回。本件事證已臻明確，兩造其餘攻擊及防禦方法，對本件判決結果不生影響，爰不逐一論列，併此

敘明。

七、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項前段，判決如主文。

中　　華　　民　　國　　109　　年　　6　　月　　18　　日

臺北高等行政法院第六庭

審判長法　官　陳金圍

法　官　許麗華

法　官　吳俊螢

一、上為正本係照原本作成。

二、如不服本判決，應於送達後20日內，向本院提出上訴狀並表明上訴理由，如於本判決宣示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（須按他造人數附繕本）。

三、上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書。（行政訴訟法第241條之1第1項前段）

四、但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人。（同條第1項但書、第2項）

得不委任律師為訴訟代理人之情形	所　需　要　件
㈠符合右列情形之一者，得不委任律師為訴訟代理人	1.上訴人或其法定代理人具備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，上訴人或其法定代理人具備專利師資格或依法得為專

	利代理人者。
㈡非律師具有右列情形之一，經最高行政法院認為適當者，亦得為上訴審訴訟代理人	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。 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㈠、㈡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㈡所示關係之釋明文書影本及委任書。	

中　　華　　民　　國　　109　　年　　6　　月　　18　　日

書記官　王月伶