

臺灣臺中地方法院行政訴訟判決

108年度稅簡字第4號

108年4月16日辯論終結

原告 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

被告 財政部中區國稅局

代表人 宋秀玲

訴訟代理人 李玲珊

上列當事人間未分配盈餘加徵營利事業所得稅及罰鍰事件，原告不服財政部中華民國107年12月18日台財法字第10713949750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；被告依據查得資料，以原告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)」(下稱短漏稅後純益)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(下同)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。原告不服，申請復查未獲變更，提起訴願，仍遭駁回，遂提起本件行政訴訟。

二、本件原告主張：

(一)按「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。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。……」「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。但最高不得超過九萬元，最低不得少於四千五百元。」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。次按「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1項）。公司無盈餘時，不得分派股息及紅利（第2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（第3項）。」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。……」為商業會計處理準則第42條第3款所明定。

(二)按所得稅法第66條之9第1項所謂「當年度之盈餘未做分配者」之文義解釋，當係指當年度帳上之稅後純益，可以做分配股息及紅利而股東會未做分配而言（蓋有盈餘而不分配股息及紅利，將造成股東規避稅負，影響政府稅收），不包括股東會不能做分配股息及紅利之稅後純益，合先敘明。

(三)所謂未分配盈餘（即商業會計處理準則所稱之保留盈餘），依商業會計處理準則第42條第3款之規定，應係指年底公司帳上之保留盈餘（或累積虧損），包括以前年度之保留盈餘（即期初餘額）及本期淨利（或淨損）等內容，如果期初保留盈餘係負數（即以往年度之累積虧損）大於本期淨利，則年底公

司帳上仍屬累積虧損，而無盈餘可供分配股息及紅利。

(四)另，依公司法第232條第1項及第2項規定，公司有未分配盈餘可供分配股息及紅利才能分配股息及紅利，倘公司無法分配股息及紅利，即不得謂公司有未分配盈餘可供分配股息及紅利。

(五)又，按所得稅法第66條之9第2項第2款規範意旨，本案應解為「公司組織營利事業當年度之稅後純益(包含追溯調整原告漏未申報之其他收入稅後純益)於減除以往年度之虧損後仍有餘額，而未作分配股息及紅利時，始應就當年度未分配盈餘加徵10%營所稅。」方符未分配盈餘之正確處理方式，而與商業會計處理準則一致。

(六)經查，原告104年度原申報帳列累積虧損為-1,093,769元(證物一，含當期之損益94,985元)，而於加計未入帳之其他收入稅後純益572,946元後，帳上仍有累積虧損520,823元，原告於更正財務報表後仍無盈餘可供分配股息及紅利，並無違反未分配盈餘加徵10%營所稅申報之義務。且原告104年度因漏報領取職工退休準備金709,531元(稅後淨利572,946元)，106年度發現錯誤時，於編製105年度盈虧撥補表時，即已追溯調整期初待彌補虧損1,093,769元(即104年度期末待彌補虧損)，105年度之期末待彌補虧損為437,569，仍無可供分配之盈餘，故未違反所得稅法第66條之9立法目的。

(七)再者，如同所得稅法第110條第3項規定一般，本案因104年度帳上漏列其他收入，以致於虧損撥補時雖彌補數額會減少，但於加計漏列之其他收入後，因仍產生累積虧損，仍不至於造成104年度有盈餘可供分配股息及紅利，故應可準用所得稅法第110條第3項規定處理之法理，並無須課徵未分配盈餘加徵10%營所稅，至多僅須因未分配盈餘申報不正確，而處以行為罰而已。

(八)又，依目前稽徵實務作法，當營利事業發生短、漏報營業稅額時，倘帳列尚有累積留抵稅額時，應先與累積留抵稅額相

01 抵後，如無應納營業稅額者，則得以免罰。同理，原告漏報
02 收入之稅後純益，經彌補以往年度帳列累積虧損後帳列仍為
03 虧損者，則仍無盈餘可供分配股息及紅利，自不生未分配盈
04 餘加徵10%營所稅及罰鍰之情事。

05 (九)至於被告及訴願機關雖引用最高行政法院99年度7月份第2次
06 庭長法官聯席會議決議內容做為駁回之依據，然觀之該決議
07 內容與本案事實並非相同，其引用難謂合法。

08 (十)綜上所述，原告並無違反所得稅法第110條之2之規定，被告
09 機關認事用法均有違失，並聲明求為判決撤銷訴願決定及原
10 處分。

11 三、被告則以：

12 (一)未分配盈餘部分：

13 1.行為時所得稅法第66條之9第1項、第2項第2款規定：「(第1項)自87年度起，營利事業當年度之盈餘未作分配者，
14 應就該未分配盈餘加徵10%營利事業所得稅。(第2項)前
15 項所稱未分配盈餘，自94年度起，係指營利事業當年度依
16 商業會計法規定處理之稅後純益，減除下列各款後之餘額
17 …二、彌補以往年度之虧損及經會計師查核簽證之次一年
18 度虧損。」同法施行細則第48條之10第1項前段規定：「
19 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
20 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
21 決算日止，依商業會計法規定處理之累積虧損數額。」公
22 司法第20條第1項規定：「公司每屆會計年度終了，應將
23 營業報告書、財務報表及盈餘分派或虧損撥補之議案，提
24 請股東同意或股東常會承認。」第110條第1項、第2項規
25 定：「(第1項)每屆會計年度終了，董事應依第228條之規
26 定，造具各項表冊，分送各股東，請其承認。(第2項)前
27 項表冊送達後逾1個月未提出異議者，視為承認。」第228
28 條第1項規定：「每會計年度終了，董事會應編造左列表
29 冊，於股東常會開會30日前交監察人查核：一、營業報告
30 書。二、財務報表。三、盈餘分派或虧損撥補之議案。」
31

2.原告係經營塑膠皮、塑膠布製造業，104年度未分配盈餘申報，列報當年度依商業會計法規定處理之稅後純益94,985元，減除彌補以往年度之虧損94,985元，未分配盈餘0元，經被告機關所屬南投分局查獲其104年度營利事業所得稅結算申報，漏報領回結清勞工退休準備金帳戶剩餘款709,531元，致漏報所得額709,531元、所得稅額136,767元（申報核定所得額94,985元+漏報所得額709,531元） $\times 17\%$ 及稅後純益572,764元（709,531元-136,767元），乃核定未分配盈餘572,764元，加徵10%營利事業所得稅57,276元（乙證1-5，詳原卷第63頁至第75頁）。原告復查主張其104年度領取退休準備金709,531元，因一時疏忽未列入當年度收入課稅，惟其104年度申報帳列累積虧損為1,093,769元，加計漏未入帳之稅後純益572,764元後，累積盈虧仍為負數，並無盈餘可供分配，依所得稅法第66條之9第2項第2款規定，無須加徵10%營利事業所得稅云云（乙證1-6，詳原卷第7頁至第10頁、第30頁）。申經被告機關復查決定略以，（一）查本件同一課稅事實104年度營利事業所得稅結算申報案件，經被告機關所屬南投分局查獲漏報其他收入709,531元，致漏報所得額709,531元，核定補徵營利事業所得稅額136,767元及裁處罰鍰82,060元，原告業已繳納完竣，且未申請復查，已告確定在案，其顯未依商業會計法規定處理稅前純益，應堪認定。是原告104年度未分配盈餘申報，原查依前揭漏報所得額認定其漏報稅後純益572,764元，調增104年度稅後純益，核屬有據，尚無不合。（二）本件原告主張其104年度申報帳列累積虧損為1,093,769元，加計漏未入帳之稅後純益572,764元後，累積盈虧仍為負數，無須加徵10%營利事業所得稅乙節，依首揭所得稅法施行細則第48條之10第1項前段規定及參照最高行政法院99年度7月份第2次庭長法官聯席會議決議意旨，所得稅法第66條之9第2項第2款規定所稱彌補以往年度虧損，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虧損而言；而有限公司虧損之彌補，依公司法第20條第1項、第110條第1項、第2項及第228條第1項規定，須經董事造具虧損撥補議案分送各股東，請其承認之程序為之；另依商業會計處理準則第29條第2項規定：「盈餘分配（或虧損彌補）應俟股東同意或股東會決議後方可列帳。但有盈餘分配（或虧損彌補）之議案者，應在當期財務報表附註中註明。」本件復查時，被告機關於107年7月3日以中區國稅法一字第1070007885號函，請原告提示帳簿憑證、實際彌補累積虧損證明文件及復查有利事證（乙證1-7，詳原卷第77頁至第78頁），依其提示之資料，查其104年度盈虧撥補議案，係於105年6月30日經全體股東同意以104年度稅後純益94,985元彌補以往年度之虧損，有股東同意書、財務報表、分類帳及轉帳傳票等資料可稽，是原告104年度實際彌補以往年度虧損之金額為94,985元，至臻明確，本件原查核認減除彌補以往年度之虧損94,985元，核屬有據，是原告主張核不足採。（三）綜上，本件被告機關所屬南投分局依原告列報當年度依商業會計法規定處理之稅後純益94,985元，加計漏報之稅後純益572,764元，減除彌補以往年度之虧損94,985元，核定未分配盈餘572,764元，加徵10%營利事業所得稅57,276元，並無不合，被告機關復查決定乃予維持，財政部訴願決定亦採與被告機關相同之論見予以駁回。

3. 訴訟意旨略謂：原告主張其104年度原申報帳列累積虧損為1,093,769元，加計漏未入帳之稅後純益572,946元（正確應為572,764元）後，帳上仍有累積虧損，原告於更正財務報表後，仍無盈餘可供分配股息及紅利，自不生未分配盈餘加徵10%營利事業所得稅及罰鍰之情事云云。

4. 答辯理由：

① 所得稅法第66條之9規定所稱未分配盈餘，係指營利事業當年度依商業會計法規定處理之稅後純益，減除各法定項目數額後之餘額。本件被告機關依據查得資料，以

原告104年度營利事業所得稅結算申報，漏報其他收入709,531元，致漏報所得額709,531元，依首揭規定，按「當年度依商業會計法規定處理之稅後純益」94,985元，加計調增短漏稅後純益572,764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，並無不合。

- ②原告主張其104年度原申報帳列累積虧損為1,093,769元，加計漏未入帳之稅後純益後，帳上仍有累積虧損，原告於更正財務報表後，仍無盈餘可供分配股息及紅利等情，參照最高行政法院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實際彌補其以往年度累積虧損之數額。』核與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款規定意旨相符，並未增加母法所無之限制。」本件原告104年度盈虧撥補議案，於105年6月30日經全體股東同意，以104年度稅後純益94,985元彌補以往年度之虧損，有股東同意書、財務報表、分類帳及轉帳傳票等資料可稽，是原告104年度實際彌補以往年度虧損之金額為94,985元

01 ；另被告機關查得原告漏報其他收入709,531元，核定
02 加計調增短漏稅後純益572,764元，依其性質原告自無
03 可能以此為實際彌補虧損，原告帳上縱有虧損，自不得
04 減除。原告所訴，核無足採，此部分原處分請續予維持
05 。

06 (二) 罰鍰部分：

- 07 1. 所得稅法第110條之2第1項規定：「營利事業已依第102條
08 之2規定辦理申報，但有漏報或短報未分配盈餘者，處以
09 所漏稅額1倍以下之罰鍰。」
- 10 2. 原告104年度未分配盈餘申報，經被告機關所屬南投分局
11 查獲其漏報稅後純益572,764元，致漏報未分配盈餘572,
12 764元，漏稅額57,276元，違章事證明確，已如前述，核
13 其違章行為有應注意、能注意而不注意之過失，自應論罰
14 。原告業於裁罰處分核定前，以書面承認違章事實，並承
15 諾願意繳清稅款及罰鍰，依稅務違章案件裁罰金額或倍數
16 參考表規定，應按所漏稅額57,276元處0.4倍罰鍰22,910
17 元，是原處罰鍰22,910元，並無違誤，被告機關復查決定
18 乃予維持，財政部訴願決定亦採與被告機關相同之論見予
19 以駁回。
- 20 3. 訴訟意旨略謂：與未分配盈餘部分相同理由，請求撤銷罰
21 鍰。
- 22 4. 答辯理由：本件被告機關以原告104年4月23日結清勞工退
23 休準備金帳戶領回結清剩餘款，104年度營利事業所得稅
24 結算申報，漏報其他收入709,531元，漏報104年度稅後純
25 益572,764元，進而漏報104年度未分配盈餘，核有過失，
26 自應論罰，乃依所得稅法第110條之2第1項規定，參據稅
27 務違章案件裁罰金額或倍數參考表：「一、……二、漏稅
28 額超過……5萬元。處所漏稅額0.5倍之罰鍰。但於裁罰處
29 分核定前，以書面或於談話筆(紀)錄中承認違章事實，並
30 願意繳清稅款及罰鍰者，處所漏稅額0.4倍之罰鍰。」審
31 酌原告業於裁罰處分核定前，以書面承認違章事實，並承

01 諾願意繳清稅款及罰鍰等，按所漏稅額57,276元處以0.4
02 倍之罰鍰22,910元，已考量原告違章情節而為適切裁罰，
03 並無違誤，亦請續予維持。爰請求駁回原告之訴，訴訟費
04 用由原告負擔。

05 四、兩造之爭點即為：被告認定原告漏報104年度未分配盈餘之
06 所得709,531元，認定104年度所得為804,516元（申報核定
07 所得額94,985+709,531=804,516），應納稅額為136,767元
08 。原告漏報未分配盈餘709,531元，減去應納稅額136,767元
09 ，其餘572,764元即為原告漏報之稅後純益。被告並按此計
10 算方式，加徵10%營利事業所得稅57,276元，並按0.4倍裁處
11 罰鍰22,910元，是否合法？經查：

12 (一)行為時所得稅法第66條之9第1項及第2項第2款規定：「自87
13 年度起，營利事業當年度之盈餘未作分配者，應就該未分配
14 盈餘加徵10%營利事業所得稅。前項所稱未分配盈餘，自94
15 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
16 純益，減除下列各款後之餘額：…二、彌補以往年度之虧損
17 及經會計師查核簽證之次一年度虧損。」行為時所得稅法施
18 行細則第48條之10第1項前段規定：「本法第66條之9第2項
19 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
20 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
21 規定處理之累積虧損數額；…。」

22 (二)本件原告對於漏報上述未分配盈餘及其計算金額，並無爭議
23 ，主張其僅一時疏忽，未列入申報營利事業所得稅，但因原
24 告104年度申報之虧損為-1,093,769元，縱使加計本件漏報
25 之稅後純益572,764元，帳面仍有累積虧損520,823元，自無
26 未分配盈餘之可言，故被告所為補稅及罰鍰之原處分，均屬
27 違法。然查關於行為時所得稅法第66條之9第2項第2款規定
28 所稱「彌補以往年度之虧損」同法施行細則第48條之10第1
29 項前段規定係指：「營利事業以當年度之未分配盈餘實際彌
30 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
31 虧損數額。」而言。參諸最高行政法院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實際彌補其以往年度累積虧損之數額。』核與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款規定意旨相符，並未增加母法所無之限制。」意旨，所謂「彌補虧損」，自須以營利事業踐行公司法及商業會計準則之規定，始符法定要件，並非僅憑財務報表或者稅捐申報之金額，逕為計算上之增減即認已足。

(二)本件原告主張104年度申報之虧損為-1,093,769元，縱使加計本件漏報之稅後純益572,764元，帳面仍有累積虧損520,823元等語。然查原告為有限公司，並未踐行公司法第20條第1項規定：「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。」第110條第1項、第2項規定：「(第1項)每屆會計年度終了，董事應依第228條之規定，造具各項表冊，分送各股東，請其承認。(第2項)前項表冊送達後逾1個月未提出異議者，視為承認。」第228條第1項規定：「每會計年度終了，董事會應編造左列表冊，於股東常會開會30日前交監察人查核：一、營業報告書。二、財務報表。三、盈餘分派或虧損撥補之議案。」之法定程序，自難主張逕以財務報

表或稅捐申報之計算，主張毋須繳納未分配盈餘加徵10%之營利事業所得稅。

(四)另就罰鍰部分，按行政罰法第7條第1項規定：「違反行政法上義務之行為非出於故意或過失者，不予處罰」所得稅法第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。」本件原告漏報104年度稅後純益572,764元，漏稅額57,276元，違章事證明確，已如前述。原告自承一時疏忽，顯見其有應注意、能注意而不注意之過失，自應論罰。原告並於裁罰處分核定前，以書面承認違章事實，並承諾願意繳清稅款及罰鍰，依稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表規定，應按所漏稅額57,276元處0.4倍罰鍰22,910元，是原處分裁罰鍰22,910元，自屬適法。

六、從而，原處分並無違法，訴願決定予以維持，核無不合。原告訴請撤銷，為無理由，應予駁回。

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 108 年 4 月 30 日
行政訴訟庭 法官 張升星

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，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）。上訴理由應表明關於原判決所違背之法令及其具體內容，或依訴訟資料可認為原判決有違背法令之具體事實。

書記官 莊金屏

中 華 民 國 108 年 4 月 30 日