高雄高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第三庭
113年度訴字第317號
民國115年1月8日辯論終結

原　　告　莊再嶺

訴訟代理人　曾邑倫　律師
　　何珩禎　律師
被　　告　財政部南區國稅局

代　表　人　陳慧綺
訴訟代理人　鍾寶慧
　　李依珊
　　涂亨玉

上列當事人間營業稅等事件，原告不服財政部中華民國113年5月29日台財法字第11313909770號及同年6月20日台財法字第11313921230號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主　文

一、原告之訴駁回。

二、訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

一、事實概要：

㈠被告依據查得資料，以原告與訴外人陳○○合夥經營「○○○○鍋麻豆店」（下稱系爭商號），未依規定申請稅籍登記，於民國105年4月至111年7月間(下稱系爭期間)銷售貨物，銷售額合計新臺幣(下同)37,925,265元（未含稅）；另於107年6月至111年7月間，未依規定取得進項憑證金額合計18,916,137元(未含稅)，經審理違章成立，除核定補徵「原告、陳○○(合夥事業)」營業稅額1,896,263元，並依加值型及非加值型營業稅法(下稱營業稅法)第45條、第51條第1項第1款及稅捐稽徵法第44條規定，擇一從重裁處罰鍰948,1

31元(漏稅罰)，及依稅捐稽徵法第44條第1項規定，按未依規定取得進貨憑證，經查明認定總額18,916,137元處2%之罰鍰378,322元（行為罰），合計裁處罰鍰1,326,453元。

㈡另系爭商號未依限辦理105至110年度營利事業所得稅結算申報，經通知依限補報後，始辦理申報，被告依其申報及查得資料分別核定「原告、陳○○(合夥事業)」105至110年度課稅所得額321,247元、566,099元、648,193元、598,977元、625,365元及428,179元，並核定加徵滯報金2,730元、4,811元、12,963元、11,979元、12,507元及8,563元，合計加徵滯報金53,553元。

㈢原告就營業稅本稅及罰鍰、營利事業所得稅加徵滯報金均不服，分別循序申請復查、訴願，均遭駁回，原告猶不服，遂合併提起本件行政訴訟。

二、原告起訴主張及聲明：

㈠主張要旨：

1.本案之主要爭點，在於「原告於系爭期間，與陳○○是否有共同經營系爭商號之民事合夥關係」，此一合夥事實及法律關係存否，苟業經民事訴訟程序為確認，基於法之一致性與安定性，行政法院應為一致之判斷，避免一事二斷而衍生更多民事私權法律關係之矛盾與爭議。原告前與陳○○間之清償債務民事訴訟，因陳○○主張「系爭商號係伊與原告共同合夥經營，營收均由原告收取」等語，經臺灣高等法院臺南高分院（下稱臺南高分院）113年度家上字第40號民事判決(原告請求陳○○清償債務事件，下稱原告請求清償債務案民事判決)審理時列為重要爭點，並以下列理由，認定陳○○「合夥」主張，並不足採。易言之，民事法院業已認定「系爭商號之營收，係由陳○○收取，而非原告」、「原告並未與陳○○合夥經營系爭商號」等事實明確。上開爭點效即在原告與陳○○之間發生效力，陳○○就與該重要爭點有關之他訴訟，不得再為相反之主張，法院亦不得作相異之判斷，顯見被告先前基於

錯誤之事實(陳○○之片面陳述)依據，對原告所為之行政處分，並非適法，應予撤銷。

2.系爭商號於111年7月27日業經訴外人郭○○辦理商號及稅籍登記核准在案之事實，益證原告業已於105年4月退出合夥，如系爭商號為陳○○與原告合夥，則如何可由陳○○母親郭○○取得原告之出資額，是可見系爭商號為陳○○所獨資經營，如此陳○○始有可能於111年7月27日移轉登記予其母親郭○○。退夥後原告僅係基於夫妻情誼，無償為陳○○處理部分店務，且僅偶一為之，不因此而成為經營者，原告未曾參與營利事業之經營、更無分紅或決策之權，自難憑原告曾在陳○○經營系爭商號期間，基於配偶身分、為求家庭和諧而給予之協力支持，遽認系爭商號為原告與陳○○合夥經營之事業。被告將營利事業負責人陳○○與負責人之配偶、代理人混為一談，顯有違誤。

3.原告於105年1月向陳○○以言詞聲明退夥，依民法規定，於000年0月底即生效力；至於是否結算合夥財產，此乃原告與陳○○間之私權爭議，並不影響原告已退出合夥事業之事實及效力；再就一般商號經營負擔無限責任之特性，實無必要夫妻同為合夥人，僅需一人經營為已足，否則無異將夫妻雙方之財產均列入合夥經營事業之擔保，再自本件○○○○鍋等加盟店經營之情形，亦可知陳○○家族前後經營多家○○○○鍋商號，此均可佐證系爭商號係由陳○○獨資經營。

4.系爭商號之經營方針、金流、物流、人事、行銷等決策，均由陳○○主導、決定及實際收益，除陳○○前於111年7月1日接受社工訪談時，自述經營兩家○○○○鍋，月收入20萬等語，及業經本院函查得知外送平台之營業收入，均係匯入陳○○之金融帳戶；店內現金收入，由陳○○以現金方式持有外，另可見其郵局帳戶存款，自系爭商號於103年1月開業時起，每月均有固定數萬元至數十萬元不等之現金存入，迄至107年12月21日止，已累積存款達195萬

6,502元，及其自經營系爭商號以來，得以用豐厚之營業收入，持續購入高價名牌精品、保時捷休旅車及市價2,000餘萬元之東區透天房產等高價資產，並能負擔每月18萬元之貸款等情，在在足證系爭商號係由陳○○經營，實質經濟利益之歸屬與享有，亦均歸陳○○獨得，與原告無涉。本於實質課稅之公平原則，及前述原告與陳○○間並不存有合夥事實與法律關係之民事判決認定，被告所為不利原告之行政處分，自屬違法而應予撤銷。

㈡聲明：訴願決定及原處分(含復查決定)均撤銷。

三、被告答辯及聲明：

㈠答辯要旨：

1.被告調查認定原告未於105年4月退夥，於105年4月至111年7月間與陳○○仍合夥經營系爭商號，理由如下：

⑴原告111年12月21日於被告所屬佳里稽徵所談話紀錄陳稱：「……此店由我與岳母出資，……正式對外營業……1個月左右……我因故退出經營。……103年初開始營業，我跟哥哥才做了1個多月就離開公司，我本金也沒收回……」自述其於103年2月退出合夥，嗣又改稱於105年4月起退出合夥，前後說詞不一；且僅於112年7月12日出具說明書，未提示相關證明文件，致被告無從審酌。被告另函詢陳○○，陳○○於112年7月26日出具陳述意見書稱，原告未曾對其提出退夥之聲明，亦未請求結算合夥財產。

⑵依臺灣臺南地方法院(下稱臺南地院)106年度簡字第41號行政訴訟判決，臺南市政府以原告105年6月中旬至同年8月9日，非法聘僱外勞於系爭商號工作，違反就業服務法處以罰鍰，原告並以雇主身分提起行政訴訟。

⑶系爭商號於108年1月14日對外徵人廣告之聯絡人及110年工業及服務業普查表所載系爭商號負責人均為原告。另依原告與員工106至111年間之line通訊內容之截圖，原告於106年至111年間，員工持續將系爭商號每日營業

額傳給原告核對；且依原告111年12月21日於被告所屬佳里稽徵所談話紀錄，與原告嗣於112年1月4日提供供應商111年1月26日至同年2月25日之應收帳款帳冊資料及110年10月26日出貨單相符，可見原告105年4月以後仍有參與系爭商號營運及管理，益徵渠等2人有合夥經營系爭商號之事實。

⑷依衛生福利部食品藥物管理署(下稱食藥署)111年12月1日函復，系爭商號有完成食品業者登錄，所登錄之負責人即為原告，並至111年10月11日廢止食品業者登錄字號之前，均未異動負責人。

⑸依臺南地院111年度婚字第284號民事判決內容，原告於該民事訴訟事件，係主張系爭商號為其與陳○○共同經營，並未退出合夥，至被告111年間發函調查系爭商號擅自營業情形前，並未要求結算系爭商號之利潤，且查原告於退出其與陳○○共同經營之○○餐飲（即○○○○鍋夢時代店），即以存證信函通知陳○○限期辦理利潤結算，對系爭商號未明確為退夥之聲明及合夥財產之結算，其間矛盾甚明，亦有悖於其所稱已聲明退出系爭商號之主張。況原告亦曾於112年間透過委任律師，向陳○○求償系爭商號103年1月至111年10月間之一半盈餘。

2.臺南高分院113年度家上字第40號民事判決（原告與陳○○間清償債務事件）係爭執原告有無代陳○○繳納麻豆房地價款之事實，並就陳○○抗辯原告係以雙方於103年至111年7月間合夥經營之系爭商號營收繳納以麻豆房地設定抵押之麻豆區農會借款，惟為原告所否認，法院認依相關事證，難認系爭商號於105年以後仍由原告與陳○○合夥經營，抑或該商號之營收於105年之前係由原告收取，從而陳○○無法證明原告用以清償麻豆房地價金之款項，係來自於系爭商號之營收，進而認定原告請求陳○○返還其代為給付之麻豆房地價款，應予准許。惟原告於本件行政

訴訟所爭執者，係其105年4月以後並非系爭商號之合夥人，無須共同負擔系爭商號租稅債務，依被告查得資料，系爭商號以現金交易為主，臺南高分院上開判決既未調查系爭商號之營業收入流向，且系爭商號並未提示相關營收、支出之完整帳簿憑證，何以僅憑外送款項匯入陳○○帳戶即可斷定原告未實際管領使用系爭商號之營收，足見民事訴訟及行政訴訟所爭執之事項有別，對證據之取捨及認定，亦不盡相同，本件仍應依職權調查證據認定事實，原告所提臺南高分院民事判決，不足以推翻被告認定其與陳○○105年4月以後有合夥經營系爭商號之事實。

3.被告核認原告與陳○○於系爭期間有未辦理稅籍登記而共同經營系爭商號，未開立統一發票交付買受人並依規定報繳營業稅，且未依規定取得進貨憑證等事實，依查得之資料核定「原告、陳○○（合夥事業）」漏報銷售額合計37,925,265元，核定補徵營業稅 1,896,263元，並按所漏稅額1,896,263元處0.5倍罰鍰948,131元；未依規定取得進項憑證部分，按查明認定總額18,916,137元處2%罰鍰378,322元，並無不合。原告所訴各節，核無足採。

4.另系爭商號未依規定辦理105至110年度營利事業所得稅結算申報，經被告以112年5月4日南區國稅佳里營所字第1120601317號函通知依限補辦理申報，系爭商號始於同年月23及24日辦理補報，並自行按行業別「麵店、小吃店」之同業利潤標準淨利率9%，申報105年至110年度課稅所得額分別為321,246元、566,099元、648,193元、598,977元、625,365元及428,179元，經被告以105年度營業收入應為3,569,394元，依同業利潤標準淨利率核定課稅所得額應為321,247元外，其餘年度課稅所得額均按申報數核定，並就105及106年度部分，按核定應納稅額之半數，分別加徵10%滯報金2,730元、4,811元；107至110年度部分，按核定之所得額按當年度適用之營利事業所得稅稅率20%計算之金額，分別加徵10%滯報金12,963元、11,979 元、1

2,507元及8,563元，合計加徵滯報金53,553元，並無不合。

㈡聲明：原告之訴駁回。

四、爭點：

㈠原告於系爭期間是否仍為系爭商號之合夥人？

㈡被告核定應補徵營業稅額1,896,263元，並裁處罰鍰1,326,453元，及加徵營利事業所得稅滯報金53,553元，是否適法？

五、本院的判斷：

㈠事實概要記載之事實，有105年4月至111年7月營業稅違章補徵核定通知書(原處分A1卷第37至46頁)、112年度財營業字第75112000186號裁處書(原處分A1卷第16頁)、105年至110年營利事業所得稅結算申報書(原處分A2卷第24至49頁)、105年至110年營利事業所得稅核定通知書(原處分A2卷第71至76頁)、112年12月25日南區稅法務字第1120009049號復查決定書(原處分A1卷第486至493頁)、113年2月6日南區稅法務字第1130001171號復查決定書(原處分A2卷第579至585頁)、113年5月29日台財法字第11313909770號訴願決定書(原處分A1卷第719至732頁)、113年6月20日台財法字第11313921230號訴願決定書(原處分A2卷第653至665頁)等附卷可稽，足信為真實。

㈡原告於系爭期間仍為系爭商號之合夥人

1.應適用的法令：

⑴民法第667條第1項、第2項：「(第1項)稱合夥者，謂二人以上互約出資以經營共同事業之契約。(第2項)前項出資，得為金錢或其他財產權，或以勞務、信用或其他利益代之。」

⑵民法第668條：「各合夥人之出資及其他合夥財產，為合夥人全體之公同共有。」

⑶民法第671條第1項：「合夥之事務，除契約另有訂定或另有決議外，由合夥人全體共同執行之。」

⑷民法第686條：「(第1項)合夥未定有存續期間，或經訂明以合夥人中一人之終身，為其存續期間者，各合夥人得聲明退夥，但應於兩個月前通知他合夥人。(第2項)前項退夥，不得於退夥有不利於合夥事務之時期為之。(第3項)合夥縱定有存續期間，如合夥人有非可歸責於自己之重大事由，仍得聲明退夥，不受前2項規定之限制。」

2.有關原告系爭商店合夥、退夥事實之認定，本院不受「原告請求清償債務案民事判決」拘束：

⑴我國民事訴訟係採當事人進行主義及辯論主義原則，法院以當事人主張之事實及提供之訴訟資料，以為裁判之基礎；當事人所未提出之事實及證據，不得斟酌之，則關於事實之認定，自係採形式的真實發見主義為原則，當事人自認或不爭執之事實，無待於心證，法院即得逕以之為裁判之基礎（民事訴訟法第279條第1項、第280條第1項前段參照）。而依行政訴訟法第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。」乃揭示行政訴訟採職權調查主義原則，行政法院依職權調查證據及認定事實，不受當事人主張之拘束，關於事實之認定，係採實質的真實發見主義原則。故我國於民事訴訟與行政訴訟分屬不同之審判系統，民事法院與行政法院，各有其權限，關於事實之認定本得依其調查所得之訴訟資料，分別作不同之認定。行政法院對繫屬案件事實之認定，自可依法自行認定事實，不受民事法院拘束。

⑵原告主張「原告請求清償債務案判決」(本院卷2第201至204頁)已認定系爭商號之營收係由陳○○收取，原告並未與陳○○合夥經營系爭商號云云。惟有關原告是否自105年4月以後仍有合夥經營系爭商號之事實，依上開說明，本院原不受民事判決認定之事實拘束，原告主張於本案有既判力(爭點效)，不得為不同事實認定，已無足

採。況上開民事判決爭執之標的，係原告請求陳○○給付代墊房地價款375萬元及其法定利息，因陳○○就其抗辯系爭商號持續管領使用及「營收」確實用以清償雙方共有之房地價金為證明，進而認定原告請求陳○○返還其代為給付之房地價款，應予准許，就原告是否均未參與系爭商號之經營，及已於105年4月聲明退夥之事實，並未成為該應釐清之事實而有所認定(詳如後述)，原告援引「原告請求清償債務案判決」，認有既判力，兩造及本院均應受其拘束，亦無足採。

3.系爭商號為原告與陳○○合夥經營：

按稱合夥者，謂二人以上互約出資以經營共同事業之契約；前項出資，得為金錢或其他財產權，或以勞務、信用或其他利益代之各合夥人之出資及其他合夥財產，為合夥人全體之公同共有，民法第667條第1項、第2項及第668條有所明定。合夥經營之事業若以營利為目的，依商業登記法第3條、第4條規定，固應向所在地之主管機關為商業登記，然商業登記僅屬行政管理措施，合夥關係之存否，應就當事人有無互約出資經營共同事業之客觀事實予以認定。查，系爭商號原為原告及陳○○之母郭○○共同出資成立，嗣郭○○於102年12月間將系爭商號出資額贈與陳○○，系爭商號遂由原告與陳○○共同合夥經營，此有郭○○陳述意見書(原處分A1卷第354頁)，並經郭○○於本院審理時證述屬實(見本院卷1第378-386頁)，原告亦不否認確實有出資(本院卷2第327頁)。是系爭商號雖於111年8月29日始由郭○○以「○○行」名稱辦理商號登記(原處分A1卷第193-1頁)，然於系爭期間仍屬原告與陳○○合夥經營之事業。

4.原告主張自105年4月起退夥之事實不能證明：

⑴按合夥因合夥人全體同意解散而解散；民法第692條第2款定有明文。合夥未定有存續期間，各合夥人得聲明退夥，但應於兩個月前通知他合夥人，同法第686條第1項

亦規定甚明，亦即退夥人仍應向他合夥人全體以意思表示為之，始生退夥之效力。查經本院於114年3月10日準備程序傳喚證人陳○○及郭○○，雖二人之證詞有些細節不盡相同。但均表示未聽說原告要拆夥(本院卷1第386、392頁)；另依據原告提出之111年度婚字第284號民事答辯(二)狀節本(本院卷2第23至26頁)，陳○○表示：「於105年間帶著孩子們回麻豆……，又因當時麻豆火鍋店經營不善賠錢，原告（莊再嶺）又稱是被告（陳○○）要開的店，被告得自己想辦法去管理，且店負責人是被告名字，被告要自己想辦法把店經營起來，原告就撒手不管了。當時因為娘家媽媽覺得火鍋店收起來很不划算，所以就再投資50萬元讓被告陳○○經營管理，把店裡重新裝潢改變風格、重新開幕、重新開始」等語，或有指述原告當時暫不管系爭商號經營之意，仍與原告已主動聲明退夥之意思有別，是陳○○既否認已有退夥，原告復未提出具證據保存性質之存證信函(如後述之○○○○鍋永康店)等為證，以其主張曾以言詞表示退夥，自難採信。況合夥、退夥之事實，原非不具合夥人身分之被告或第三人所得知悉，對照後述原告於105年4月後仍有參與系爭商號經營之事實，難認原告有於105年4月間已聲明退夥。

⑵106至111年間仍參與經營之事實：

再者，依原告與員工106年7月5日至111年3月4日間之line通訊內容之截圖，原告於106年至111年間，員工持續將系爭商號每日營業額傳給原告核對(本院卷1第157至231頁)，陳○○亦持續與原告討論人員調度、休假安排及工作分配等(本院卷2第51至95頁)，足見原告於系爭期間仍參與系爭商號之經營管理。原告雖稱係基於夫妻情誼，無償為陳○○處理部分店務，且僅偶一為之，不因此而成為經營者等語，然合夥之經營與夫妻相互代理之日常家務有別，原告不僅對內，如上述，持續參與系爭商號

營運之安排，對外亦於人才招募廣告、110年工業及服務業普查表及食品業者登錄平台等登錄記載為聯絡人或負責人，此亦有上開社群招聘貼文(原處分A1卷第205頁)、普查表(原處分A1卷第204頁)、FDA食品藥物業者登陸平台(原處分A1卷第198頁)、食藥署111年12月1日FDA食字第0000000000號函(原處分A1卷第264至265頁)及113年10月18日FDA食字第0000000000號函(本院卷1第153至155頁)等可參，原告之行為已超出夫妻間日常家務分攤或代理之範疇，而屬合夥事務之執行，是其主張已聲明從系爭商號退夥，核不足採。

⑶又依臺南地院111年度婚字第284號民事判決內容(原處分A1卷第466至485頁)，原告於該民事訴訟事件中主張系爭商號原為其與陳○○之母出資開立，約定營業淨利均分，嗣由陳○○母親將出資股權轉讓陳○○繼受，由原告與陳○○共同經營，並將系爭商號經營之利潤再開設○○○○鍋－夢時代店，迄今未要求結算系爭商號之利潤，原告除共同經營之火鍋店事業外，另有正當工作及投資之收入來源等語，亦有悖於其所稱已聲明退出系爭商號之主張。又原告曾以存證信函通知陳○○終止與陳○○隱名合夥經營之○○餐飲（即○○○○鍋－夢時代店）並要求限期辦理利潤結算，有存證信函(原處分A1卷第656至657頁)可參，足見原告對於退夥應有之通知與結算程序知之甚明，卻未見原告提出系爭商號退夥之證明，足認其退夥主張並不可採。

⑷此外，經本院函查之foodpanda、Uber Eats等外送平台之外送合作契約雖由陳○○簽署(本院卷1第257至270頁、卷2第307至312頁)，營業收入均匯入陳○○之金融帳戶，店內現金亦由陳○○持有，然陳○○為系爭商號合夥人之一，其具名簽署契約及管理金流，亦屬執行合夥事務，尚不得遽以認定其獨自經營系爭商號。

㈢被告核定原告應補徵營業稅款1,896,263元，並裁處罰鍰1,326,453元（未辦理稅籍登記及漏報銷售額罰鍰948,131元＋未依規定取得進項憑證罰鍰378,322元），並無違誤：

1.應適用的法令：

⑴行為時營業稅法

①第28條：「營業人之總機構及其他固定營業場所，應於開始營業前，分別向主管稽徵機關申請稅籍登記。」（105年12月28日修正為……稅籍登記。）

②第32條第1項：「營業人銷售貨物或勞務，應依本法營業人開立銷售憑證時限表規定之時限，開立統一發票交付買受人……。」

③第35條第1項：「營業人除本法另有規定外，不論有無銷售額，應以每2月為1期，於次期開始15日內，填具規定格式之申報書，檢附退抵稅款及其他有關文件，向主管稽徵機關申報銷售額、應納或溢付營業稅額。其有應納營業稅額者，……一併申報。」

④第43條第1項第3款：「營業人有下列情形之一者，主管稽徵機關得依照查得之資料，核定其銷售額及應納稅額並補徵之：……三、未辦妥稅妥稅籍登記，即行開始營業，或已申請歇業仍繼續營業，而未依規定申報銷售額。」（105年12月28日修正為未辦妥稅籍登記……。）

⑤第45條：「營業人未依規定申請稅籍登記者，除通知限期補辦外，並得處新臺幣3千元以上3萬元以下罰鍰；屆期仍未補辦者，得按次處罰。」

⑥第51條第1項第1款：納稅義務人，有下列情形之一者，除追繳稅款外，按所漏稅額處5倍以下罰鍰，並得停止其營業：一、未依規定申請稅籍登記而營業。」（105年12月28日修正為未辦妥稅籍登記……。）

⑵行為時稅捐稽徵法第44條第1項前段：「營利事業依法規定應給與他人憑證而未給與，應自他人取得憑證而未取得，或應保存憑證而未保存者，應就其未給與憑證、未取得憑證或未保存憑證，經查明認定之總額，處5%罰鍰……。」(110年12月17日修正為……經查明認定之總額，處「5%以下」罰鍰。)

⑶納稅者權利保護法(下稱納保法)第16條第1項、第3項：「(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3項)稅捐稽徵機關為處罰，應審酌納稅者違反稅法上義務行為應受責難程度、所生影響及因違反稅法上義務所得之利益，並得考量納稅者之資力。」

⑷行政罰法第24條第1項：「一行為違反數個行政法上義務規定而應處罰鍰者，依法定罰鍰額最高之規定裁處。但裁處之額度，不得低於各該規定之罰鍰最低額。」

⑸財政部函令

①財政部84年8月9日台財稅第841640632號函（財政部111年9月22日台財稅字第0000000000號令修正，下稱財政部84年8月9日涵）：「稅捐稽徵法第44條對於營利事業未依規定取得進貨憑證，應就其未取得憑證，經查明認定之總額處以5%以下罰鍰之規定，應以經實際查核認定之進貨金額計算處罰。……如營利事業未能提示相關證明文件，經以實際查得之資料，或依所得稅法第27條、第83條及所得稅法施行細則第81條規定，逕行核定其進貨成本時，以該項金額作為計算處罰之基礎。」

②85年6月19日台財稅第850290814號函(財政部109年11月3日台財稅字第00000000000號令修正)：「關於營業人進貨未依規定取得進貨憑證，並於銷貨時漏開統一發票之漏進漏銷案件，其銷貨漏開統一發票，同時觸犯稅捐稽徵法第44條及加值型及非加值型營業稅法

第51條第1項第3款規定部分，應依本部85年4月26日台財稅第851903313號函釋採擇一從重處罰。至其進貨未依規定取得進貨憑證部分，仍應依稅捐稽徵法第44條規定處罰。」

③97年6月30日台財稅字第00000000000號令(109年11月3日台財稅字第00000000000號令及111年9月22日台財稅字第00000000000號令修正)：「營業人觸犯……營業稅法第51條第1項各款，同時違反稅捐稽徵法第44條規定者，……應擇一從重處罰。所稱擇一從重處罰，應依行政罰法第24條第1項規定，就具體個案，按營業稅法第51條第1項所定就漏稅額處最高5倍之罰鍰金額與按稅捐稽徵法第44條所定就經查明認定總額處最高5%之罰鍰金額比較，擇定從重處罰之法據，再依該法據及相關規定予以處罰。」

④109年11月3日台財稅字第00000000000號令：「一、納稅義務人之行為同時構成行為罰及漏稅罰規定，依司法院釋字第503號解釋及行政罰法第24條規定，應採擇一從重處罰者，包含但不限於下列情形：……(三)納稅義務人之行為構成營業稅法第45條或第46條，同時涉及稅捐稽徵法第44條及營業稅法第51條第1項規定……。」

⑹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）關於營業稅第51條第1項第1款部分規定：「第1次處罰日以前(含本日)之左列違章行為。按所漏稅額處1倍之罰鍰。但於裁罰處分核定前已補辦稅籍登記或不再繼續營業，並已補繳稅款者，處0.5倍之罰鍰。」關於稅捐稽徵法第44條第1項部分係規定「一、1年內經第1次查獲者，按未給予憑證、未取得憑證、未保存憑證，經查明認定之總額處2%罰鍰」。

2.按稅捐稽徵法第48條之3規定：「納稅義務人違反本法或稅法之規定，適用裁處時之法律。但裁處前之法律有利於

納稅義務人者，適用最有利於納稅義務人之法律。」該法條所稱「裁處」，依修正理由說明之意旨，包括訴願、再訴願及行政訴訟之決定或判決（最高行政法院89年9月份第1次庭長法官聯席會議參照）。準此，稅捐稽徵法第44條第1項業於110年12月17日參酌司法院釋字第685號解釋意旨，將關於「處百分之5罰鍰」之規定修正為「處百分之5以下罰鍰」，係屬對原告有利之修正，依上開說明，本件自應適用修正後之新規定，合先敘明。

3.漏稅額補徵部分：

原告與訴外人陳○○合夥經營系爭商號，已如前述，核屬營業稅法第2條第1款、第6條第1款所稱營業人，就其經營系爭商號之營業行為，依法應課徵營業稅。而原告未辦理稅籍登記即逕行營業，有111年7月25日陳○○談話紀錄(原處分A2卷第177至179頁)及111年12月21日原告談話紀錄(原處分A2卷第218至219頁)可參；且未依規定申報銷售額，依營業稅第43條第1項第3款規定，應補徵營業稅。從而，被告依查得資料以系爭商號於系爭期間之銷售額合計37,925,265元（未含稅），按營業稅率5%核定補徵營業稅額1,896,263元，並無違誤。

4.「未依規定申請稅籍登記」、「應給與他人憑證而未給與」之行為罰與「短漏報銷售額」漏稅罰部分：

又系爭商號依上述查得之銷售額，計算每月平均銷售額，已遠超過財政部75年7月12日台財稅字第7526254號函訂定之營業人使用統一發票銷售額標準（平均每月20萬元），自應依規定開立統一發票。原告同時為「○○○○鍋夢時代店」之登記負責人，並申請設立「○○餐飲」商號(原處分卷2第431頁)，足見其就經營系爭商號，應先辦理稅籍登記並開立統一發票乙節，不可能不知。是以，原告未辦妥營業登記即從事系爭商號之經營，亦未於所定時限內開立統一發票交付買受人，向稽徵機關申報銷售額、應納營業稅額，其違反行政法上義務之行為，顯有應注意、能

注意而未注意之過失，並已生逃漏稅捐之結果，自應受罰。原告所為同時構成營業稅法第45條、第51條第1項第1款及稅捐稽徵法第44條規定，係一行為違反兩個以上行政法上義務規定而應處罰鍰之情形，應依行政罰法第24條第1項前段規定從一重處罰。經比較結果，依營業稅法第45條規定，處最高罰鍰30,000元、同法第51條第1項規定，按所漏稅額1,896,263元處最高5倍即9,481,315元，及依稅捐稽徵法第44條規定，按未依規定給與憑證金額25,221,517元處5%罰鍰，惟依同法第2項規定罰鍰最高上限1,000,000元，應從一重擇定營業稅法第51條為裁處之依據（適用稅捐稽徵法之前述修正規定不影響從一重處罰之結果），被告參據營業稅法第51條第1項及裁罰倍數參考表規定，以合夥人陳○○已於規定期限內申請分期繳納稅款，按所漏稅額裁處0.5倍罰鍰948,131元，核已充分考量原告違章情節而為適切之裁罰，於法亦無不合。

5.「應自他人取得憑證而未取得」之行為罰部分：

另系爭商號於107年6月至111年7月間(依財政部74年3月20日台財稅第13298號函，就系爭期間扣除已逾5年行為罰裁處期間)，未依規定取得進項憑證部分，因原告及陳○○均未提示帳簿憑證，被告乃依財政部84年8月9日函，以該期間查得之銷售額25,221,517元，按行業別「麵店、小吃店」之同業利潤標準毛利率25%，核定未依規定取得進項憑證金額合計18,916,137元【25,221,517元×（1－25%）】，並依稅捐稽徵法第44條第1項及裁罰倍數參考表規定，裁處2%之罰鍰計378,322元，亦屬允當。

㈣被告核定加徵營利事業所得稅滯報金53,553元部分：

1.應適用的法令：

⑴所得稅法第24條第1項前段:「營利事業所得之計算，以其本年度收入總額減除各項成本費用、損失及稅捐後之純益額為所得額。」

⑵行為時所得稅法第71條第1項、第2項:「(第1項)納稅義務人應於每年5月1日起至5月31日止，填具結算申報書，向該管稽徵機關，申報其上一年度內構成…… 營利事業收入總額之項目及數額，以及有關減免、扣除之事實，並應依其全年應納稅額減除暫繳稅額、尚未抵繳之扣繳稅額及可扣抵稅額，計算其應納之結算稅額，於申報前自行繳納……。(第2項)前項納稅義務人為獨資、合夥組織之營利事業者，以其全年應納稅額之半數，減除尚未抵繳之扣繳稅額，計算其應納之結算稅額，於申報前自行繳納……。」(107年2月7日修正第2項前段為……獨資、合夥組織之營利事業應依前項規定辦理結算申報，無須計算及繳納其應納之結算稅額……。」

⑶所得稅法第79條第1項：「納稅義務人未依規定期限辦理結算申報者，稽徵機關應即填具滯報通知書，送達納稅義務人，限於接到滯報通知書之日起15日內補辦結算申報；其屆期仍未辦理結算申報者，稽徵機關應依查得之資料或同業利潤標準，核定其所得額及應納稅額……。」

⑷行為時所得稅法第108條第1項：「納稅義務人違反第71條規定，未依限辦理結算申報，而已依第79條第1項規定補辦結算申報，經稽徵機關據以調查核定其所得額及應納稅額者……；其屬獨資、合夥組織之營利事業應按稽徵機關調查核定應納稅額之半數另徵10%滯報金。但最高不得超過30,000元，最低不得少於1,500元。」(107年2月7日修正為……其屬獨資、合夥組織之營利事業應按稽徵機關調查核定之所得額按當年度適用之營利事業所得稅稅率計算之金額另徵10%滯報金……)

2.原告與訴外人陳○○合夥經營系爭商號，卻未申請稅籍登記並報繳營業稅，已如前述，渠2人亦未辦理系爭商號之營利事業所得稅申報，經被告通知後補辦理結算申報，雖

因綜合所得額總額經扣除免稅額、扣除額等，無課稅所得額(本院卷2第227頁)，然其合夥之系爭商號未依法辦理結算申報，依所得稅法第108條第1項仍有滯報金之裁罰，被告依原告申報及查得資料，分別核定系爭商號105至110年度課稅所得額為321,247元、566,099元、648,193元、598,977元、625,365元及428,179元，並依修正前後所得稅法第108條第1項規定，就105及106年度部分，按核定應納稅額之半數，分別加徵10%滯報金2,730元、4,811元；107至110年度部分，按核定之所得額按當年度適用之營利事業所得稅稅率20%計算之金額，分別加徵10%滯報金12,963元、11,979 元、12,507元及8,563元，合計加徵滯報金53,553元，亦無不合。

六、綜上所述，原處分（含復查決定）並無違誤，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。本件事證已經明確，兩造其餘攻擊防禦方法及訴訟資料經本院斟酌後，認與判決結果不生影響，無一一論述的必要，併此說明。

七、結論：原告之訴無理由。

中　　華　　民　　國　　115　　年　　1　　月　22　　日

審判長法　官　林　彥　君

法　官　黃　奕　超

法　官　黃　堯　讚

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，向本院高等行政訴訟庭提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內補提理由書；如於本判決宣示或公告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（均須按他造人數附繕本）。

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，逕以裁定駁回。

四、上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書（行政訴訟法第49條之1第1項第3款）。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3項、第4項）。

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(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。	

中　　華　　民　　國　　115　　年　　1　　月　　23　　日

書記官　林　映　君