

01 高雄高等行政法院判決

02 高等行政訴訟庭第三庭

03 113年度訴字第306號

04 民國113年12月19日辯論終結

05 原 告 光隆瀝青股股份有限公司

06 代 表 人 陳炎通

07 訴訟代理人 陳魁元 律師

08 蘇柏維 律師

09 被 告 財政部高雄國稅局

10 代 表 人 翁培祐

11 訴訟代理人 周靜資

12 陳敬中

13 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11
14 3年5月10日台財法字第11313913130號、第11313913220號、第11
15 313913240號及第11313913250號訴願決定，提起行政訴訟，本院
16 判決如下：

17 主 文

18 一、原告之訴駁回。

19 二、訴訟費用由原告負擔。

20 事實及理由

21 一、事實概要：

22 原告民國103至106年度之未分配盈餘申報，分別列報已由當
23 年度盈餘分配之股利淨額或盈餘淨額新臺幣(下同)20,431,6
24 59元、14,613,307元、17,083,931元及17,053,369元，未分
25 配盈餘均為0元，經被告查得其分別虛列盈餘分配16,431,65
26 9元、12,613,307元、14,083,931元及14,053,369元，核定1
27 03至106年度未分配盈餘16,431,659元、12,613,307元、14,
28 083,931元及14,053,369元，應補稅額1,643,165元、1,261,
29 330元、1,408,393元及1,405,336元，並按所漏稅額處以0.8

01 倍之罰鍰1,314,532元、1,009,064元、1,126,714元及1,12
02 4,268元。原告就罰鍰處分均不服，分別申請復查，未獲變
03 更，遞提起訴願，亦遭決定駁回，遂合併提起本件行政訴
04 訟。

05 二、原告起訴主張及聲明：

06 (一)主張要旨：

07 1.原告與原告股東陳雪英因分配股利涉訟，經臺灣高雄地方
08 法院（下稱高雄地院）110年度重訴字第155號民事判決
09 （下稱系爭民事判決），判決原告勝訴，訴訟中其他股東
10 證稱原告前負責人羅德義有為平衡帳目而浮報股利乙事，
11 並未經公司內部深入調查、釐清，真實性仍有存疑，因希
12 望藉由稅務機關行政調查，釐清股東於訴訟中證述，故與
13 被告達成協議並立承諾書，被告卻逕以該承諾書為證據，
14 未調查原告各年度是否故意漏報稅款，顯有率斷之瑕疵。

15 2.原告已積極配合被告進行調查，被告卻僅憑系爭民事判決
16 進而援引公司股東於該案中陳述，而未依正當法律程序盡
17 詳實調查，確認原告前經營團隊具有浮報股東股利情事，
18 即逕行認定原告於103至106年度係故意短漏報未分配盈餘
19 為由，作成裁罰相當於當年度應補稅額0.8倍之罰鍰處
20 分，顯有違行政程序法第4條規定；且被告作成該裁罰處
21 分，亦未依行政程序法第9條規定，審酌原告現任經營團
22 隊主動配合被告調查之有利事實，降低裁罰倍率，原告對
23 於被告所為裁處不服，請求撤銷裁罰處分。

24 3.再者，原告現代表人陳炎通就短漏報盈餘分配之處理與原
25 告陳報之友和耐火材料工業股份有限公司違章案（下稱友
26 和案）事例相類似，被告對於相類似案件，未酌減罰鍰金
27 額，而為相同對待，與平等原則亦屬有違。

28 (二)聲明：訴願決定及原處分(含復查決定)均撤銷。

29 三、被告答辯及聲明：

30 (一)答辯要旨：

- 01 1.被告依相關事證及系爭民事判決查得原告以不實之股東常
02 會議事錄，通過分派103至106年度股東紅利及股息，據此
03 申報各該年度未分配盈餘及填具股利憑單，與實際分配金
04 額不符，致短漏報未分配盈餘。被告乃參上開判決相關事
05 證，更正核定原告103至106年度實際分配股利金額分別為
06 4,000,000元、2,000,000元、3,000,000元及3,000,000
07 元，及各年度依所得稅法第66條之9第2項規定計算之未分
08 配盈餘16,431,659元、12,613,307元、14,083,931元及1
09 4,053,369元，除依法就原告103至106年度未分配盈餘加
10 徵10%營利事業所得稅，補徵稅額1,643,165元、1,261,33
11 0元、1,408,393元及1,405,336元，並以其係以不實之股
12 東常會議事錄，申報分配股利或盈餘淨額，致短漏報未分
13 配盈餘，屬故意以不正當方法逃漏稅捐，違章事證明確，
14 參據稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表(下稱裁罰倍數
15 參考表)規定，考量原告因受嚴重特殊傳染性肺炎疫情影
16 響，依限申請分期繳納稅捐，爰酌減裁罰倍數，改按所漏
17 稅額處以0.8倍之罰鍰1,314,532元、1,009,064元、1,12
18 6,714元及1,124,268元，揆諸法律規定，並無違誤。
- 19 2.依系爭民事判決，高雄地院向原告多位股東調查後，以原
20 告陳稱其向國稅局檢送之股東常會議事錄及股利憑單等文
21 件所載內容不實，尚堪採信，故系爭議事錄記載之盈餘分
22 派議案既未經股東常會開會決議，自不生效力等由，判決
23 原告勝訴而免於額外發放股利之義務。今原告為減免漏稅
24 違章責任，對於上開判決中自承浮報股東分紅之方式平衡
25 報表一事，片面為不同主張，辯稱係因證據相對優越下獲
26 得勝訴，任意推翻自己先前證詞，實有違禁反言原則。
- 27 3.原告於系爭民事訴訟中自承，其向被告檢送之議事錄及股
28 利憑單等文件所載內容不實，並以該不實資料，申報各該
29 年度未分配盈餘並填具股利憑單。被告為進一步調查，經
30 原告之現任代表人於112年3月31日出具說明書認諾各年度
31 短報未分配盈餘之違章事實；另依原告股東朱文川提供之

01 104至107年度股利分配簽收單，核與系爭民事判決內容，
02 股東所證明之實際分配股利金額相符，並無原告所稱，未
03 依正當法律程序詳實調查之情。

04 4.系爭民事判決尚未宣判前現任代表人陳炎通業已就任(111
05 年4月間就任)，且明知原告歷年有向被告浮報股東分紅及
06 未據實填報股利憑單，亦知悉判決結果，然卻未主動向被告
07 申請更正系爭年度未分配盈餘申報書並補繳所漏稅額，
08 故原告及現任代表人，對於歷年未分配盈餘申報書虛報股
09 利或盈餘淨額，致生逃漏稅之結果，既為明知並有意維持
10 已發生之結果，自屬有逃漏稅之故意，被告據以認定原告
11 103至106年度短報未分配盈餘，核屬故意以不正當方法逃
12 漏稅捐，並依法裁罰，即無不合。至於友和案，因主動自
13 我檢舉及配合調查而核減罰鍰，與原告係被動接獲調查
14 後，僅以說明書陳述，未盡協力義務配合調查，二者違章
15 情節迥異，原告主張已積極配合調查，顯與事實不符。

16 (二)聲明：原告之訴駁回。

17 四、爭點：原告103至106年度漏報未分配盈餘之行為，屬故意或
18 過失，被告裁罰有無過重？

19 五、本院的判斷

20 (一)事實概要所述之事實，業據提出103年度未分配盈餘申報書
21 (原處分A1卷第3頁)、104年度未分配盈餘申報書(原處分A2
22 卷第1頁)、105年度未分配盈餘申報書(原處分A3卷第1頁)、
23 106年度未分配盈餘申報書(原處分A4卷第2頁)、112年3月31
24 日及4月12日承諾書(原處分A1卷第57-63頁)、103至106年度
25 未分配盈餘申報更正核定通知書暨調整法令依據及說明書
26 (原處分A16卷第66-73頁)、112年度財高國稅法違字第00000
27 000000號(原處分A1卷第97頁)、112年度財高國稅法違字第0
28 0000000000號(原處分A2卷第77頁)、112年度財高國稅法
29 違字第00000000000號(原處分卷A3第79頁)、112年度財高
30 國稅法違字第00000000000號(原處分A4卷第69-70頁)、復

01 查決定書（本院卷第27-57頁）、訴願決定書（本院卷第59-
02 91頁）等為證，堪信為真。

03 (二)應適用的法令

04 1.所得稅法

05 (1)107年2月7日修正之第66條之9第1項、第2項、第3項：

06 「(第1項)自87年度起至106年度止，營利事業當年度之
07 盈餘未作分配者，應就該未分配盈餘加徵百分之10營利
08 事業所得稅；自107年度起，營利事業當年度之盈餘未
09 作分配者，應就該未分配盈餘加徵百分之5營利事業所
10 得稅。(第2項)前項所稱未分配盈餘，指營利事業當年
11 度依商業會計法、證券交易法或其他法律有關編製財務
12 報告規定處理之本期稅後淨利，加計本期稅後淨利以外
13 純益項目計入當年度未分配盈餘之數額，減除下列各款
14 後之餘額：……二、已由當年度盈餘分配之股利或盈
15 餘……。(第3項)前項第2款至第6款，應以截至各該所
16 得年度之次一會計年度結束前，已實際發生者為限。」

17 (2)95年5月30日修正之第66條之9第1項、第2項、第3項：

18 「(第1項)自87年度起，營利事業當年度之盈餘未作分
19 配者，應就該未分配盈餘加徵10%營利事業所得稅。
20 (第2項)前項所稱未分配盈餘，自94年度起，係指營利
21 事業當年度依商業會計法規定處理之稅後純益，減除下
22 列各款後之餘額：……三、已由當年度盈餘分配之股利
23 淨額或盈餘淨額……。(第3項)前項第3款至第8款，應
24 以截至各該所得年度之次一會計年度結束前，已實際發
25 生者為限。」

26 (3)第102條之2第1項：「營利事業應於其各該所得年度辦
27 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
28 第2項規定計算之未分配盈餘填具申報書，向該管稽徵
29 機關申報，並計算應加徵之稅額，於申報前自行繳
30 納……。」

01 (4)第110條之2第1項：「營利事業已依第102條之2規定辦
02 理申報，但有漏報或短報未分配盈餘者，處以所漏稅額
03 1倍以下之罰鍰。」

04 2.納稅者權利保護法（下稱納保法）第16條第1項及第3項：
05 「（第1項）納稅者違反稅法上義務之行為非出於故意或過
06 失者，不予處罰。……（第3項）稅捐稽徵機關為處罰，應
07 審酌納稅者違反稅法上義務行為應受責難程度、所生影響
08 及因違反稅法上義務所得之利益，並得考量納稅者之資
09 力。」

10 3.行政罰法第7條：「（第1項）違反行政法上義務之行為非
11 出於故意或過失者，不予處罰。（第2項）法人、設有代表
12 人或管理人之非法人團體、中央或地方機關或其他組織違
13 反行政法上義務者，其代表人、管理人、其他有代表權之
14 人或實際行為之職員、受僱人或從業人員之故意、過失，
15 推定為該等組織之故意、過失。」第18條第1項：「裁處
16 罰鍰，應審酌違反行政法上義務行為應受責難程度、所生
17 影響及因違反行政法上義務所得之利益，並得考量受處罰
18 者之資力。」

19 4.行為時稅捐稽徵法第21條第1項第3款：「稅捐之核課期
20 間，依左列規定：……三、未於規定期間內申報，或故意
21 以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者，其核課期間為7
22 年。」

23 (三)原告故意短漏報103至106年度未分配盈餘，被告依各年度所
24 漏稅額裁處0.8倍之罰鍰，核屬適法：

25 1.違章事實之認定

26 (1)原告於系爭民事案件以向被告檢送之議事錄及股利憑單
27 均屬不實為抗辯(主張)：

28 經查，原告原申報103至106年度之未分配盈餘均為0
29 元，被告原依其申報數核定，嗣因原告股東陳雪英對原
30 告提起請求返還股利訴訟，於案件審理中，原告自承因
31 購買之諸多原料無法取得發票作為進項憑證，導致帳面

01 生產成本偏低，利潤偏高，實際利潤低於財務報表所示
02 金額，故以浮報股東分紅之方式平衡報表，其歷年向國
03 稅局(即本件被告)申報之股東分紅金額不實；其製作之
04 股利憑單等文件內容不實等語，經法院依證人(即原告
05 股東)黃俊源、朱文川、杜振三之證詞，認定上開原告
06 陳稱其向國稅局(即本件被告)檢送之股東常會議事錄及
07 股利憑單等文件所載內容不實，尚堪採信，故系爭議事
08 錄記載之盈餘分派議案既未經股東常會開會決議，自不
09 生效力等由，判決駁回原告股東陳雪英請求返還股利之
10 訴，有系爭民事判決在卷(原處分A1卷第14-23頁)可
11 證。

12 (2)原告簽署之承諾書與事實(系爭民事案件之抗辯)相符

13 被告依據系爭民事判決進行調查，經以112年1月7日財
14 高國稅審三字第0000000000號函及同年3月20日財高國
15 稅銷售字第0000000000號函(原處分A1卷第25、29頁)請
16 原告提供相關資料，原告僅陳明不清楚103至108年度盈
17 餘分配情形，僅提供108年度股利分配資料，嗣以承諾
18 書承認：①虛增103至106年度未分配盈餘減項16,431,6
19 59元、12,613,307元、14,083,931元及14,053,369元及
20 ②漏稅額1,643,165元、1,261,330元、1,408,393元及
21 1,405,336元，有原告112年3月31日說明書(原處分A1卷
22 第55頁)、112年4月12日及同年3月31日承諾書(原處分A
23 1卷第57至63頁)可參。又依原告股東朱文川提供之陳述
24 及104年至107年度股利分配簽收單(原處分A1卷第44至5
25 1頁)，與原告各年度申報分配之股利金額有異，足見原
26 告103至106年度短漏報未分配盈餘，應可認定。是被告
27 依上開原告承諾書核定103至106年度應補徵稅額1,643,
28 165元、1,261,330元、1,408,393元及1,405,336元，尚
29 無違誤。

30 (3)至原告主張於系爭民事案件坦承向被告檢送之議事錄及
31 股利憑單等文件所載內容均屬不實，係就股東陳雪英請

01 求返還股利時所為之訴訟上攻防，原告並因證據優勢獲
02 勝訴判決，是否與各該年度申報知實情相符實有疑義。
03 然原告此部分主張，與其於民事訴訟上之重要主張，前
04 後互相矛盾，已難採信，且如上所述，亦與客觀之卷證
05 資料不符，自無足採。

06 2. 本件裁罰金額之酌定並無裁量瑕疵或違反比例原則：

07 按我國營利事業所得稅採申報制，由納稅義務人就其年度
08 內構成營利事業收入總額之項目及數額，以及有關減免、
09 扣除之事實，依其全年應納稅額減除暫繳稅額、尚未抵繳
10 之扣繳稅額及可扣抵稅額，並應就所得稅法第66條之9第2
11 項規定計算未分配盈餘，計算其應納之結算稅額及應加徵
12 之未分配盈餘應納稅款，於申報前自行繳納，且納稅義務
13 人亦有依法誠實申報課稅之注意義務。若納稅義務人明知
14 有誠實申報之義務，仍漏報未分配盈餘者，自有逃漏稅捐
15 之故意，經稽徵機關查獲並核定其短漏報之未分配盈餘數
16 額後，自應依前開規定，處以其漏稅額1倍以下之罰鍰。
17 原告短漏報103至106年度未分配盈餘，經核定補稅在案，
18 違章事證明確，業如前述。又原告既係所得稅法規定之納
19 稅義務人，應知營利事業有誠實申報之義務，明知有盈餘
20 未分配，卻以虛增分派股東紅利沖抵未分配盈餘，以脫免
21 課徵10%未分配盈餘稅，核其違章行為，顯係明知有意使
22 其發生，或已預見其發生且縱容其發生，應屬故意為之，
23 自應論罰。又原告雖故意漏報未分配盈餘，然已於裁罰處
24 分核定前以書面承認違章事實，並承諾分期繳清稅款，是
25 被告審酌前述情狀，乃依所得稅法第110條之2第1項規
26 定，並參據裁罰倍數參考表於所得稅法（營利事業所得
27 稅）第110條之2第1項部分關於納稅義務人短漏報未分配
28 盈餘之規定及使用須知第4點，本於法定裁量權審酌，按
29 原告所漏稅額1,643,165元、1,261,330元、1,408,393元
30 及1,405,336元分別裁處0.8倍之罰鍰計1,314,532元、1,0
31 09,064元、1,126,714元及1,124,268元，未逾越法定裁量

01 範圍，亦無裁量濫用或裁量怠惰情事，實已考量原告違章
02 程度所為之適切裁罰，並未違反納保法第16條及行政罰法
03 第18條規定，亦與比例原則無違，自屬合法。

04 3.原告其餘罰鍰金額酌減事由之主張並無可採：

05 (1)原告未舉證證明前代表人就漏報或短報未分配盈餘之違
06 章行為係屬無責：

07 A. 依行政罰法第7條第1項，必須行為人具備故意或過失
08 之責任條件，始得對其違章行為加以裁罰。一般而
09 言，所謂故意係指行為人對於違反行政法上義務之構
10 成要件事實，明知並有意使其發生，或預見其發生而
11 其發生並不違背其本意；所謂「過失」，指行為人對
12 於違反行政法上義務之構成要件事實之發生，雖非故
13 意，但按其情節應注意、能注意而不注意，或雖預見
14 其能發生而確信其不發生。是以，不論故意或過失，
15 均係以客觀上有「違反行政法上義務之構成要件事
16 實」為前提。又私法人、團體、組織之行為，通常由
17 公司內部之自然人所為，因而同條第2項即規定以
18 「其代表人、管理人、其他有代表權之人或實際行為
19 之職員、受僱人或從業人員」之故意、過失，推定為
20 該等組織之故意、過失。是故，關於組織之主觀責任
21 條件之成立，除有反證可以推翻推定之結果外，應以
22 對於「違反行政法上義務之構成要件事實」之成立，
23 具有決定或督導責任之組織代表人、管理人、其他有
24 代表權之人；或實際作成「違反行政法上義務之構成
25 要件事實」行為之職員、受僱人或從業人員，渠等主
26 觀上是否有故意、過失為據。

27 B. 查，本件原告主張前代表人羅德義為平衡無法取具發
28 票之支出，故103-106年向被告檢送之議事錄及股利
29 憑單均屬不實，則原告客觀上有前開違章行為已堪認
30 定。又羅德義既為103-106年間原告之代表人，對該
31 段區間公司營運及稅務申報均具有決定及監督之責

01 任，是就103-106年間稅務上之短報或漏報行為，依
02 上開組織之主觀責任要件成立之說明，原告自可歸
03 責，原告既不能舉證前代表人羅德義就上開稅務申報
04 無可歸責，僅以現代表人陳炎通就103-106年度未分
05 配盈餘之申報，既無參與或知悉，認不可歸責，並無
06 足採。

07 (2)原告亦未盡協力義務：

08 再者，有關盈餘之實際分配情況，主要掌握在納稅義務
09 人手中，為貫徹課稅公平原則，應認屬納稅義務人得以
10 支配或掌握之課稅要件事實及原因關係證據資料，納稅
11 義務人應盡協力義務，為合理之說明及舉證，而非主張
12 由稅務機關行政調查協助釐清。原告係故意漏報未分配
13 盈餘，已如前述，至原告嗣雖出具承諾書，然以未留存
14 103至107年度股利分配資料為由，僅提供108年度股利
15 分配資料，難謂已盡協力義務；況原告現任代表人於上
16 開民事訴訟審理中已就任，其明知原告有漏未申報之未
17 分配盈餘，仍未依法補申報，於被告發函查調後，始出
18 具承諾書並更正股利申報，難認已積極配合被告查處、
19 補稅，且衡之裁罰倍數參考表關於所得稅法第110條之2
20 第1項短漏報未分配盈餘之規定，於納稅義務人核屬故
21 意短漏報之違章行為，並無再細分不同情況之裁處，蓋
22 因違章行為既屬故意，若仍得依情況酌減，無異鼓勵人
23 民違法，是於故意短漏報未分配盈餘，無承認違章事實
24 即得酌減裁罰之規定，然被告仍依裁罰倍數參考表使用
25 須知第4點規定，考量原告自動出具承諾書且申請分期
26 繳納稅捐亦皆如期繳納，酌減罰鍰至0.8倍，實已充分
27 審酌原告情況所為適切之裁處，核無裁量怠惰、裁量逾
28 越或裁量濫用之違法情事，其認事用法，並無違誤。原
29 告上述主張，自非可採。

30 4.原告所舉「友和案」無法比附援引：

01 原告另以原告現代表人就短漏報盈餘分配之處理與其所舉
02 「友和案」事例相類似(見A1卷第116-117頁、A2卷第92-9
03 3、A3卷第96-97頁、A4卷第83-84頁)，對於相類似案件應
04 為相同處理之平等原則，被告未比附援引就裁罰金額酌
05 減，顯屬恣意差別待遇之不當行政行為云云。惟被告就
06 「友和案」酌減，係因該公司對於前經營團隊之違章事
07 實，主動自我檢舉，並善盡協力義務及提供相關事證配合
08 調查而核減罰鍰，而原告係被動接獲調查後，僅以說明書
09 表示該公司已無留存103至107年度股利分配資料，未盡協
10 力義務配合調查，已具體說明原告本案與「友和案」二者
11 違章之查起及調查過程協力義務之配合程度，均屬有異，
12 而無法比附援引，原告主張現代表人已積極配合調查，應
13 再酌減裁罰金額，亦無足採。

14 六、綜上所述，原處分(含復查決定)並無違誤，訴願決定遞予維
15 持，亦無不合，原告訴請撤銷，為無理由，應予駁回。又本
16 件判決基礎已經明確，兩造其餘攻擊防禦方法及訴訟資料經
17 本院斟酌後，認與判決結果不生影響，無一一論述的必要，
18 一併說明。

19 七、結論：原告之訴駁回。

20 中 華 民 國 113 年 12 月 31 日

21 審判長法官 林 彥 君

22 法官 廖 建 彥

23 法官 黃 堯 讚

24 一、上為正本係照原本作成。

25 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
26 提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內
27 補提理由書；如於本判決宣示或公告後送達前提起上訴者，
28 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
29 繕本）。

30 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，
31 逕以裁定駁回。

01 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
 02 法第49條之1第1項第3款）。但符合下列情形者，得例外不
 03 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。 | |

05 中 華 民 國 114 年 1 月 3 日
 06 書記官 林 映 君