

01 臺中高等行政法院判決

02 高等行政訴訟庭第二庭

03 110年度訴字第274號

04 民國113年11月14日辯論終結

05 原 告 冠果實業有限公司

06 代 表 人 施灼杭

07 原 告 貿喜實業有限公司

08 代 表 人 施灼杭

09 共 同

10 訴訟代理人 蔡宜宏 律師

11 被 告 財政部中區國稅局

12 代 表 人 樓美鐘

13 訴訟代理人 李永彬

14 陳曉伶

15 陳芳質

16 上列當事人間因營利事業所得稅事件，原告冠果實業有限公司不  
17 服財政部110年9月1日臺財法字第11013923800號訴願決定、原告  
18 貿喜實業有限公司不服110年10月1日臺財法字第11013932430號  
19 訴願決定、110年10月1日臺財法字第11013933260號訴願決定、1  
20 10年10月1日臺財法字第11013933270號訴願決定，合併提起行政  
21 訴訟，本院判決如下：

22 主 文

23 一、原告之訴駁回。

24 二、訴訟費用由原告負擔。

25 事實及理由

26 一、程序事項：

01 被告代表人於本件訴訟繫屬中由吳蓮英變更為樓美鐘，已據  
02 新任代表人具狀聲明承受訴訟（本院卷2第67-73頁），核無  
03 不合，應予准許

04 二、爭訟概要：

05 (一)原告冠果實業有限公司（下稱原告冠果公司）105年度營利  
06 事業所得稅結算申報，列報營業收入淨額新臺幣（下同）4  
07 8,312,990元及全年所得額877,023元，原經被告依申報數核  
08 定，嗣財政部賦稅署（下稱賦稅署）查獲其漏報營業收入1  
09 2,153,929元及所得額1,823,089元，乃通報被告重行核定營  
10 業收入淨額60,466,919元及全年所得額2,700,112元，應補  
11 稅額418,694元，並按所漏稅額309,926元處1倍罰鍰309,926  
12 元（下稱原處分1-1）；另原告冠果公司105年度未分配盈餘  
13 申報，列報未分配盈餘0元，原經被告依申報數核定，嗣經  
14 依105年度營利事業所得稅核定漏報稅後純益金額1,513,163  
15 元，乃重行核定未分配盈餘1,513,163元及加徵10%營利事  
16 業所得稅151,316元，並按所漏稅額151,316元處1倍罰鍰15  
17 1,316元（下稱原處分1-2）。原告冠果公司不服，申請復  
18 查，嗣就營利事業所得稅補徵本稅及未分配盈餘加徵營利事  
19 業所得稅部分撤回復查，僅就罰鍰部分復查。經被告以110  
20 年3月19日中區國稅法一字第0000000000號重審復查決定  
21 （下稱重審復查決定）追減營利事業所得稅罰鍰61,986元及  
22 未分配盈餘罰鍰75,658元。原告冠果公司仍不服，提起訴  
23 願，經財政部110年9月1日臺財法字第0000000000號訴願決  
24 定書（下稱訴願決定1）駁回。

25 (二)原告貿喜實業有限公司（下稱原告貿喜公司）105年度未分  
26 配盈餘申報，列報未分配盈餘0元，經賦稅署查獲其105年度  
27 營利事業所得稅結算申報，漏報營業收入38,410,037元，致  
28 漏報稅後純益4,782,049元，乃通報被告重行核定未分配盈  
29 餘4,782,049元，加徵10%營利事業所得稅478,204元，並按  
30 所漏稅額478,204元處1倍之罰鍰478,204元（下稱原處分  
31 2）。原告貿喜公司不服，經申請復查後未獲變更，續提起

01 訴願，經財政部以110年10月1日臺財法字第00000000000號  
02 訴願決定書（下稱訴願決定2）駁回。

03 (三)原告貿喜公司因106年度營利事業所得稅結算申報，列報營  
04 業收入淨額120,927,573元及全年所得額1,876,812元；被告  
05 依通報及查得資料，核定營業成本118,564,116元及全年所  
06 得額4,240,269元，應補稅額401,787元（下稱原處分3）。  
07 經原告申請復查後未獲變更。原告循序提起訴願，經財政部  
08 分別以110年10月1日臺財法字第00000000000號訴願決定書  
09 （下稱訴願決定3）予以駁回。

10 (四)原告貿喜公司因106年度未分配盈餘申報，列報未分配盈餘1  
11 61,833元；被告原依通報資料，核定106年度稅後純益2,09  
12 5,991元及核定未分配盈餘2,095,991元，依行為時所得稅法  
13 第66條之9第1項規定加徵10%營利事業所得稅209,599元，  
14 減除原告已自行繳納之稅額16,183元，補徵稅額193,416元  
15 （下稱原處分4）。原告不服，經申請復查後，未獲變更。  
16 原告循序提起訴願，經財政部以110年10月1日臺財法字第00  
17 000000000號訴願決定書（下稱訴願決定4）駁回。

18 (五)原告對上述(一)至(四)之營利事業所得稅違章及未分配盈餘違章  
19 之罰鍰處分、重審復查決定、復查決定、訴願決定1、訴願  
20 決定2、訴願決定3、訴願決定4均不服，遂合併提起本件行  
21 政訴訟。

### 22 三、原告主張要旨及聲明：

23 (一)依最高行政法院39年判字第2號判決、107年判字第70號判  
24 決、109年判字第49號判決可知，租稅裁罰爭訟案件，係國  
25 家行使處罰高權的結果，與課稅平等或稽徵便利無關，而與  
26 刑事罰類似，當事人並無協力義務或責任以自證己罪或自證  
27 無違規事實，且有「無罪推定」及「疑則無罪」原則之適  
28 用，故稽徵機關就處罰之要件事實亦應負擔證明責任（納稅  
29 者權利保護法第11條第2項參照），且其證明程度至少應達  
30 到「幾近於真實的蓋然性」（蓋然率99.8%以上，或稱真實  
31 的確信蓋然性），始可謂其已盡舉證之責，否則法院仍應認

01 定該處罰要件事實為不存在，而將其不利益歸於稽徵機關。  
02 準此，原處分既以「故意積極逃漏稅」作為裁罰基準，自應  
03 由被告就此負舉證責任，且證明程度應達「真實的確信蓋然  
04 性」，方符法制。

05 (二)然查被告核對之帳證及銷貨收款資料，僅為原告管理記錄之  
06 用，並非依會計準則及稅法所設置之正式會計帳冊，故而被  
07 告引用之依據應有誤用之虞，從而對本稅及未分配盈餘應補  
08 納之核定應有所錯誤。

09 (三)被告於本件查核論述略謂「本件申請人於銷貨時均登錄於其  
10 電腦會計系統（內帳），會計人員每月並據該會計系統資料  
11 製作『業務收帳折數表』供代表人施君核對，是申請人明知  
12 其營業收入狀況，惟為減輕稅賦，另委由會計師製作不實之  
13 帳冊及財務報表，並持前開不實之財務報表辦理申報……以  
14 達其積極逃漏稅之目的，自應以故意論罰……」，惟查「業  
15 務收帳折數表」實為原告助理人員使用EXCEL製作，僅供業  
16 務參考紀錄所用，且依上開判例認為被告負有舉證責任，然  
17 而被告未有提供相關「業務收帳折數表」能佐證原告有故  
18 意。

19 (四)參臺北高等行政法院91年訴字第4755號判決意旨及財政部93  
20 年9月29日臺財訴字第00000000000號函示所屬各區國稅局：  
21 「認定事實……不宜僅憑有權調查機關（如法務部調查局或  
22 各縣市警察局）移送案件及其他類似案件之移送書、筆錄或  
23 起訴書等資料核定補稅處罰。」亦即就105年度及106年度重  
24 行核定之金額，被告亦應具體說明計算過程，所依據之文件  
25 為何，否則僅憑有權調查機關之資料，難認被告善盡舉證責  
26 任。

27 (五)又原告因不諳會計申報事務，故委由建智會計師事務所作帳  
28 申報。且關於申報所需之文件資料，原告一直以來皆依會計  
29 師之要求提供。故而，原告對於發生短報收入之情況，或有  
30 過失，但確無被告所指有積極逃漏稅捐之故意。

01 (六)本件起源於臺灣彰化地方檢察署（下稱彰化地檢署）移請稅  
02 捐稽徵機關對原告補稅裁罰，惟彰化地檢署檢察官起訴書  
03 （108年8月20日108年度偵字第960號、第8179號、第8413號  
04 及第8469號），就營所稅部分，敘明「……本案並未查獲被  
05 告有以詐術或其他積極作為逃漏稅捐，足以表現其違法之惡  
06 性，故不能以該罪相繩。」（起訴書第13頁第1-2行）益徵  
07 原告未有故意逃漏稅捐，充其量僅係不黯相關會計申報事  
08 務，致有短報之疏失，不應以故意論罰。

09 (七)原告冠果公司部分：

10 1.被告主張原告「故意積極逃漏稅」云云，被告應舉證以實其  
11 說，業如前述。況且，有關申報所需文件資料，原告皆依會  
12 計師之要求而提供，並依會計師查核後製作之帳冊及財務報  
13 表申報，自難謂有何過失，更何來「故意」之可言？惟被告  
14 迄未舉證原告有何逃漏稅之「故意」，原處分於法自屬違  
15 誤。

16 2.被告主張原告於銷貨時均登錄於其電腦會計系統（內帳），  
17 會計人員每月並據該會計系統資料製作「業務收帳折數表」  
18 供代表人施君核對等語。惟查，上開業務收帳折數表係追查  
19 帳務收款狀況等參考之用，並非正式之會計帳冊，況且被告  
20 上開所稱之「內帳」者，可能因作業人員繕打錯誤或類似之  
21 失誤，而致輸出之數值有所誤差，確實僅供參考之用。至於  
22 會計師所製作之帳冊及財務報表，係會計師依據相關依法查  
23 核而來，其內容自屬準確，何來被告所指不實財務報表？基  
24 此，原告依會計師製作之帳冊及財務報表而申報，自難謂有  
25 何逃漏稅之「故意」，被告就此應舉證以實其說。

26 3.又被告告發原告代表人施灼杭涉犯稅捐稽徵法第41條之逃漏  
27 稅捐罪嫌部分，依上開檢察官起訴書第12-13頁之內容可  
28 知，檢察官調查後已認為，原告代表人施灼杭並無造作假單  
29 據或設置偽帳以逃漏稅捐之情事，並無逃漏稅捐之積極行  
30 為，實質上檢察官已為不起訴處分，而僅因刑法上想像競合  
31 關係，而於程序上不另為不起訴之處分，此益明原告並無被

01 告所指製作不實之帳冊及財務報表、故意逃漏稅捐之行為，  
02 被告上開主張殊難憑採。

03 4.有關違章情形及裁罰金額或倍數：

04 (1)就所得稅法第110條第1項部分，依行為時「稅務違章案件  
05 裁罰金額或倍數參考表」（下稱裁罰參考表）就所得稅法  
06 部分，有關營利事業所得稅之規定，漏稅額超過新臺幣10  
07 萬元者，處所漏稅額0.8倍之罰鍰。但於裁罰處分核定  
08 前，以書面或於談話筆（紀）錄中承認違章事實，並願意  
09 繳清稅款及罰鍰者，處所漏稅額0.7倍之罰鍰，其屬查獲  
10 之日前5年內未曾查獲有所得稅法第110條第1項漏報或短  
11 報依所得稅法規定應申報課稅之所得額，或查獲之日前5  
12 年內經查獲有所得稅法第110條第1項漏報或短報依所得稅  
13 法規定應申報課稅之所得額未經裁處罰鍰者，處所漏稅額  
14 0.6倍之罰鍰；必須經查屬故意有所得稅法第110條第1項  
15 漏報或短報依本法規定應申報課稅之所得額者，始處所漏  
16 稅額1倍之罰鍰。

17 (2)就所得稅法第110條之2第1項部分，漏稅額超過新臺幣5萬  
18 元者，處所漏稅額0.5倍之罰鍰。但於裁罰處分核定前，  
19 以書面或於談話筆（紀）錄中承認該違章事實，並願意繳清  
20 稅款及罰鍰者，處所漏稅額0.4倍之罰鍰。必須經查屬故  
21 意有所得稅法第110條之2第1項漏報或短報未分配盈餘  
22 者，始處所漏稅額1倍之罰鍰。

23 (3)另依稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表使用須知（下稱  
24 裁罰參考表使用須知）第4點規定，參考表訂定之裁罰金  
25 額或倍數未達稅法規定之最高限或最低限，而違章情節較  
26 輕者，予以減輕其罰，至稅法規定之最低限為止。

27 (4)經查，原告並無被告所指故意逃漏稅捐之行為，業如前  
28 述，惟被告就原告105年度營利事業所得稅漏報稅額309,9  
29 26元，先處所漏稅額1倍罰鍰309,926元，及105年度漏報  
30 稅後純益1,513,163元，核定未分配盈餘1,513,163元，加  
31 徵10%營利事業所得稅，處所漏稅額1倍罰鍰151,316元，

01 並均按上開金額或倍數參考表使用須知第4點規定，減為  
02 處所漏稅額0.8倍罰鍰，自屬違誤。

03 (八)行政機關對於人民之裁罰，自應考慮其情節輕重，選擇適當  
04 之手段，始合於行政程序法第7條所揭示之比例原則。承前  
05 述，原告並無過失，更無故意之可言，原處分仍予裁罰自有  
06 違誤；又退萬步言，縱認原告應受行政裁罰，則參以前述，  
07 原告並無製作不實之帳冊及財務報表，並非故意逃漏稅捐，  
08 有關稅捐稽徵法第41條部分，實質上並已獲檢察官為不起訴  
09 之處分，且事後原告已撤回本稅部分之復查，均足見本件情  
10 節尚屬輕微，是原處分縱處0.8倍之罰鍰，均仍顯過重，有  
11 違比例原則，仍應再酌減其裁罰倍數比例，就此而言，原處  
12 分亦屬違誤。

13 (九)原告貿喜公司部分：

14 1.有關105年度未分配盈餘加徵營利事業所得稅罰鍰：

15 (1)被告就原告105年度漏報稅後純益4,782,049元，核定未分  
16 配盈餘4,782,049元，加徵10%營利事業所得稅，處所漏  
17 稅額1倍罰鍰478,204元，已屬違誤。又原告貿喜公司縱有  
18 違章漏報，其情節尚屬輕微，與前述原告冠果公司並無二  
19 致，惟被告亦未按上開金額或裁罰參考表使用須知第4點  
20 規定酌減罰鍰倍數，亦屬違誤。

21 (2)有關稅捐稽徵法第41條部分，已獲檢察官為不起訴之處  
22 分，足見本件情節尚屬輕微，原處分處所漏稅額1倍罰  
23 鍰，更未依前開金額或裁罰參考表使用須知第4點規定再  
24 酌減罰鍰倍數，顯然過重，有違比例原則，自應再酌減其  
25 裁罰倍數之比例，就此而言，原處分亦屬違誤。

26 (3)此外，臺灣彰化地方法院（下稱彰化地院）108年度訴字  
27 第1032號刑事判決後，業經彰化地檢署檢察官提起上訴，  
28 檢察官上訴理由認原告公司代表人105年度自原告貿喜公  
29 司領取股利所得106萬3,054元（詳見檢察官上訴理由書第  
30 12頁），果如此，原告貿喜公司於105年度即有分配盈  
31 餘，從而被告所認原告貿喜公司105年度未分配盈餘即非

01 事實，其據以加徵營利事業所得稅並按漏稅額罰鍰，自屬  
02 違誤。

03 2.有關106年度營利事業所得稅及未分配盈餘加徵營利事業所  
04 得稅部分：

05 (1)被告依水果批發業（行業標準代號：4541-12）同業利潤  
06 標準毛利率15%，核算原告之營業成本14,309,978元，並  
07 據以核定全年所得額4,240,269元，並調增全年所得額2,5  
08 25,290元及稅後純益2,095,991元，核定未分配盈餘2,09  
09 5,991元，加徵10%營利事業所得稅209,599元，減除原告  
10 已自行繳納之稅額16,183元，補繳稅額193,416元。惟  
11 查，原告之毛利率僅5%至8%，相關帳簿資料扣案於彰化  
12 地院108年度訴字第1032號卷內之偵查案卷中，此部分請  
13 向該院調閱偵查案卷，以查明事實。惟被告未詳查相關事  
14 實，逕依毛利率15%核算原告106年度營利事業所得稅額  
15 及未分配盈餘加徵營利事業所得稅額，誠有違實質課稅原  
16 則，自屬違誤。

17 (2)依彰化地檢署108年度偵字第960號（一）案卷內之原告貿  
18 喜公司「104年度營利事業所得稅審查報告書 一般案件重  
19 核報告書」所附申報審查比較表所載，機關核定之毛利率  
20 分別為8.06%、7.53%；依原告冠果公司「104年度營利  
21 事業所得稅審查報告書 一般案件重核報告書」所附申報  
22 審查比較表所載，機關核定之毛利率為5.11%；依原告冠  
23 果公司「105年度營利事業所得稅審查報告書 重點查核報  
24 告書」所附申報審查比較表所載，機關核定之毛利率為8.  
25 59%。由上可知，原告主張毛利率僅5%至8%一節，實屬  
26 有據，此益明被告逕依水果批發業同業利潤標準毛利率1  
27 5%核算原告之營業成本，並據以核定全年所得額，確屬  
28 違誤。

29 (十)原告冠果公司對於105年度營利事業所得稅部分並不爭執  
30 （惟仍爭執罰鍰及倍數），並已撤回復查申請；原告貿喜公  
31 司對於其105年度營利事業所得稅部分亦不爭執（惟仍爭執

01 罰鍰及倍數），亦已撤回復查申請（按，日後刑事部分經判  
02 決確定後，倘若被告核課之稅額與刑事確定判決所認事實有  
03 所不符，原告將申請被告更正，自不待言）。關於此，被告  
04 亦主張略以，原告冠果公司出具復查補充理由書說明對被告  
05 核定之漏報營業收入不爭執，且撤回營利事業所得稅（本  
06 稅）復查案，已告確定在案；原告貿喜公司對被告核定之漏  
07 報營業收入不爭執，且撤回營利事業所得稅（本稅）復查  
08 案。由上可知，原告對於被告以推計課稅方式核定之營業收  
09 入已不爭執，且出具復查補充理由書加以說明，並撤回營利  
10 事業所得稅復查案，應可認為原告已盡協力義務。故被告主  
11 張並非僅要求「納稅義務人將眾多而未經整理之帳證資料，  
12 交給稅捐機關查核」，即認其「協力義務」以了結，而是要  
13 求其提出「符合會計帳簿結、可相互比對查閱、整理完備且  
14 符合會計法規要求」之文書（帳）與憑證（證）為據云云，  
15 即難憑採。基此，原告既已盡協力義務，則依納稅者權利保  
16 護法（下稱納保法）第14條第4項規定、該條項規定之立法  
17 理由，及最高行政法院39年判字第2號判例要旨，本件被告  
18 逕依推計結果之「所漏稅額」對原告裁罰，自屬違誤。

19 □依彰化地檢署108年度偵字第960號（一）案卷內之原告貿喜  
20 公司「104年度營利事業所得稅審查報告書一般案件重核報  
21 告書」所附申報審查比較表所載，機關核定之毛利率分別為  
22 8.06%、7.53%；依原告冠果公司「104年度營利事業所得  
23 稅審查報告書一般案件重核報告書」所附申報審查比較表所  
24 載，機關核定之毛利率為5.11%；依原告冠果公司「105年  
25 度營利事業所得稅審查報告書重點查核報告書」所附申報審  
26 查比較表所載，機關核定之毛利率為8.59%。由上可知，原  
27 告主張毛利率僅5%至8%一節，實屬有據，故被告逕依水果  
28 批發業同業利潤標準毛利率15%核算原告之營業成本，並據  
29 以核定全年所得額，自屬違誤。

30 □按行政機關對人民課稅，係對人民財產權利加以限制，故相  
31 關法律適用時自應從嚴解釋，並限縮涵攝範圍，俾對於憲法

01 第15條所保障人民財產基本權之侵害降至最低程度。又行政  
02 機關對於人民有所處罰，必須確實證明其違法之事實，倘不  
03 能確實證明違法事實之存在，其處罰即不能認為合法（最高  
04 行政法院39年判字第2號判例要旨參照），是行政機關縱依  
05 推計課稅方式計算納稅義務人之所得額，然對於納稅義務人  
06 是否確有漏報所得額？若有漏報，其漏報金額為何？仍應有  
07 確實之證明，自無從僅依推計課稅之所得額認定納稅義務人  
08 有何逃漏所得稅之情事，洵至灼然。基此裁罰要件明確性之  
09 要求，納保法第14條第4項即明定：「納稅者已依稅法規定  
10 履行協力義務者，稅捐稽徵機關不得依推計結果處罰。」依  
11 該條項之立法理由謂：「推計課稅適用之對象僅為課稅之事  
12 實，以確保國家債權有效實現及維護課稅公平，性質上不應  
13 及於稅捐處罰之認定，蓋處罰應以明確之事實為基礎，自不  
14 許以證明度較低之推計方式為之。」可知，其立法意旨係著  
15 重於裁罰要件之明確性原則。是上開規定有關「納稅者已依  
16 稅法規定履行協力義務」者，解釋上自應從寬認定，以符合  
17 憲法第15條保障人民財產基本權之精神。經查，原告冠果公  
18 司對於105年度營利事業所得稅部分並不爭執（惟仍爭執罰  
19 鍰及倍數），並已撤回復查申請；原告貿喜公司對於其105  
20 年度營利事業所得稅部分亦不爭執（惟仍爭執罰鍰及倍  
21 數），亦已撤回復查申請（按，日後刑事部分經判決確定  
22 後，倘若被告核課之稅額與刑事確定判決所認事實有所不  
23 符，原告等將申請被告更正，自不待言）。關於此，被告答  
24 辯狀亦有此部分主張。由上可知，原告等對於被告以推計課  
25 稅方式核定之營業收入已不爭執，且出具復查補充理由書加  
26 以說明，並撤回營利事業所得稅復查案，應可認為原告等已  
27 盡協力義務。故被告主張並非僅要求「納稅義務人將眾多而  
28 未經整理之帳證資料，交給稅捐機關查核」，即認定「協力  
29 義務」已了結，而是要求其提出「符合會計賬簿結、可相互  
30 比對查閱、整理完備且符合會計法規要求」之文書（帳）與  
31 憑證（證）為據云云，即難憑採。基此，原告等既已盡協力

01 義務，則依納保法第14條第4項規定及該條項之立法理由、  
02 最高行政法院39年判字第2號判例要旨，被告逕依推計結果  
03 之「所漏稅額」對原告等裁罰，自屬違誤。

04 □聲明：

05 1. 訴願決定1及原處分1-1、1-2（含重審復查決定）關於罰鍰  
06 不利原告部分均撤銷。

07 2. 訴願決定2及原處分2（含復查決定）均撤銷。

08 3. 訴願決定3及原處分3（含復查決定）均撤銷。

09 4. 訴願決定4及原處分4（含復查決定）均撤銷。

10 5. 訴訟費用由被告負擔。

11 四、被告答辯要旨及聲明：

12 (一) 營利事業所得稅罰鍰：

13 1. 我國營利事業所得稅採結算申報制，由納稅義務人就其年度  
14 內構成營利事業收入總額之項目及數額，以及有關減免、扣  
15 除之事實，並依其全年應納稅額減除暫繳稅額、尚未抵繳之  
16 扣繳稅額及可扣抵稅額，計算其應納之結算稅額，於申報前  
17 自行繳納；納稅義務人有依法誠實申報課稅之注意義務。

18 2. 被告依據賦稅署通報彰化地檢署查扣原告電腦會計系統內之  
19 帳冊、紙本傳票等事證及查得資料，原告為營利事業，負有  
20 保持足以正確計算其營利事業所得額之帳簿憑證及會計紀錄  
21 暨自動誠實申報之義務，惟查原告將進銷資料登錄於其內部  
22 之上華會計系統（內帳），此有原告之會計人員106年10月2  
23 4日於彰化地檢署訊問筆錄中證稱每月據上華會計系統之銷  
24 售利潤分析表資料製作「業務收帳折數表（銷售利潤表）」  
25 供代表人施灼杭核對可證，惟原告為減輕稅賦，卻製作不實  
26 之帳冊及財務報表，向被告辦理結算申報，自104至106年連  
27 續多年漏報銷售額計22,684,376元，其中105年漏報營業收  
28 入高達12,153,929及所得額1,823,089元，致短漏報所得稅  
29 額309,926元，以達其積極逃漏稅之目的，違章事證明確，  
30 有彰化地檢署訊問筆錄、原告說明書、應收帳款明細表、轉

01 帳傳票、支票、存摺及105年度損益及稅額計算表等附卷可  
02 稽，核其違章行為，顯係故意為之，自應論罰。

03 (二)施灼杭於申報原告冠果公司及原告貿喜公司105及106年度之  
04 營利事業所得稅期間，為原告公司依商業會計法第4條第1款  
05 之商業負責人，其明知原告公司為納稅義務人，竟於商業會  
06 計年度之105及106年度，分別基於違反商業會計法之接續犯  
07 意，故意就上開營業收入及未分配盈餘所發生之會計事項遺  
08 漏而不為記錄，致使原告公司105及106年度之財務報表發生  
09 不實之結果，並持前開不實之財務報表申報營利事業所得稅  
10 及未分配盈餘，短報營業收入及未分配盈餘，前開逃漏稅捐  
11 之犯罪事實，經彰化地檢署檢察官依商業會計法第71條第4  
12 款之故意遺漏會計事項不為記錄罪起訴在案，有彰化地檢署  
13 檢察官108年度偵字第960號、8179號、8413號及8469號起訴  
14 書附卷可稽；又彰化地檢署檢察官就施灼杭涉嫌犯稅捐稽徵  
15 法第41條之逃漏稅捐罪嫌部分，雖以本案並未查獲施灼杭有  
16 以詐術或其他積極作為逃漏稅捐，故不能以該罪相繩。然此  
17 部分如成立犯罪，核與商業會計法第71條第4款起訴之罪嫌  
18 屬一行為觸犯數罪名之想像競合關係，為法律上一罪，爰不  
19 另為不起訴之處分，自不能以施灼杭未經依稅捐稽徵法第41  
20 條起訴為由，即謂原告無逃漏稅捐之故意。

21 (三)被告依納保法第16條第3項規定，審酌原告違反稅法上義務  
22 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  
23 益等事由，按其逃漏稅情節輕重，為合目的性、適當且合理  
24 之裁罰，並參酌裁罰參考表使用須知第4點及裁罰參考表關  
25 於所得稅法第110條第1項規定部分：「……三、經查屬故意  
26 有本條文第1項漏報或短報依本法規定應申報課稅之所得額  
27 者。處所漏稅額1倍之罰鍰。」且考量原告已撤回同一漏稅  
28 事實105年度營利事業所得稅及未分配盈餘加徵營利事業所  
29 得稅之復查申請，並已於108年11月19日繳清應補稅額等  
30 情，審酌其違章程度及違反稅法上義務之應受責難程度，酌  
31 予減輕其罰，按所漏稅額309,926元改處0.8倍之罰鍰247,94

01 0元，經核係已考量原告之違章程度而為適切之裁罰，洵屬  
02 適法允當。

03 (四)原告冠果公司105年未分配盈餘罰鍰：

04 本件查獲原告之交易均登錄於公司上華會計系統，其明知公  
05 司之營業收入狀況，惟為減輕稅賦，故意就其營業收入及未  
06 分配盈餘之會計事項遺漏而不為記錄，並以不實之財務報表  
07 辦理結算申報，漏報105年度營業收入12,153,929元，致漏  
08 報課稅所得額1,823,089元，進而於105年度未分配盈餘申  
09 報，漏報稅後純益1,513,163元〔1,823,089元x(1-1  
10 7%)〕，致短漏報未分配盈餘1,513,163元，漏稅額151,31  
11 6元，被告審酌違章情節，於法定裁罰倍數(1倍以下)範圍  
12 內，參據裁罰參考表，按所漏稅額151,316元處以1倍之罰鍰  
13 151,316元；復查決定審酌原告已撤回同一漏稅事實104、10  
14 5年度營利事業所得稅及未分配盈餘加徵營利事業所得稅復  
15 查案，並繳清本稅，裁罰倍數酌予減輕為0.8倍；復查決定  
16 則進一步考量公司法第232條第1項規定，公司非彌補虧損  
17 後，不得分派股息，原告辦理105年度未分配盈餘結算申報  
18 帳載累積虧損2,096,224元，如依前揭規定，以本次查獲之  
19 漏報稅後純益補以往年度虧損後，其可供分配之盈餘較少，  
20 是其主觀應受責難程度較低，及原告已撤回同一漏稅事實10  
21 4、105年度營利事業所得稅及未分配盈餘加徵營利事業所得  
22 稅之復查申請，並繳清本稅等，酌予減輕其罰，按所漏稅額  
23 151,316元改處0.5倍之罰鍰75,658元，經核係已考量原告之  
24 違章程度而為適切之裁罰，洵屬適法允當。

25 (五)原告貿喜公司105年度未分配盈餘申報之部分：

- 26 1.所得稅法第66條之9第1項及第2項規定：自87年度起，營利  
27 事業當年度之盈餘未作分配者，應就該未分配盈餘加徵10%  
28 營利事業所得稅；至所稱之未分配盈餘，係指營利事業當年  
29 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  
30 後之餘額。

01 2.本件同一營利事業所得稅事件（即原告105年度營利事業所  
02 得稅結算申報），係彰化地檢署偵辦原告涉嫌違反稅捐稽徵  
03 法等案，經搜索查扣原告電腦會計系統內之帳冊、紙本傳票  
04 等證物，函請賦稅署查核，查獲原告當（105）年度銷售免  
05 稅生鮮水果，漏報營業收入38,410,037元，而原告於彰化地  
06 檢署及賦稅署調查時亦承認確有漏報系爭營業收入之事實，  
07 惟未能提供相對應之營業成本帳證供核，從而，賦稅署乃就  
08 漏報營業收入部分，按水果批發業（行業標準代號：4541-1  
09 2）同業利潤標準毛利率15%，核算漏報所得額為5,761,505  
10 元（38,410,037元x15%）。是以，被告依賦稅署通報之資  
11 料，核定原告當（105）年度營業收入淨額為190,992,062  
12 元、全年所得額為7,555,312元及應補稅額為額為979,456  
13 元，而原告對核定之漏報營業收入亦不爭執，且撤回105年  
14 度營利事業所得稅復查案件，並告確定在案。（註：原告10  
15 5年度營利事業所得稅違章罰鍰事件，目前繫屬於大院審理  
16 中，編列案號為110年度訴字第157號案件）從而，被告基於  
17 同一事實及理由，依首揭規定，按原告申報之「當年度依商  
18 業會計法規處理之稅後純益」1,334,234元，加計調增「其  
19 他（含經稽徵機關核定短漏報之稅後純益）」4,782,049  
20 元，減除「已由當年度盈餘分配之股利淨額或盈餘淨額」1,  
21 200,811元及「已依公司法或其他法律規定由當年度盈餘提  
22 列之法定盈餘公積，或已依合作社法規規定提列之公積金及公  
23 益金」133,423元，重行核定當（105）年度未分配盈餘為4,  
24 782,049元〔（1,334,234元+4,782,049元）-（1,200,811元  
25 +133,423元）〕，補徵稅額478,204元，尚無不合，並無原  
26 告所述被告未盡舉證責任之情事。

27 3.原告雖執稱被告核對之帳證及銷貨收款資料，並非正式會計  
28 帳冊，本件引用依據有誤，補徵稅額亦有錯誤等情，經查本  
29 件係賦稅署依據彰化地檢署查扣之會計帳冊（日記帳、分類  
30 帳、臺灣應收帳款流程SOP與銷貨收入）等事證，進行查核  
31 分析發現：原告交易時係使用上華會計系統登錄進銷貨資

01 料，經就查扣之紙本傳票、現金簽收、支票影本及應收帳款  
02 明細表等資料進行抽查核對，查獲原告自104年至106年連續  
03 多年漏報銷售額共83,407,799元（104年度28,162,494元、1  
04 05年度38,410,037元、106年1至10月間16,835,268元），原  
05 告於調查時並不爭執，且於107年4月24日出具說明書認諾屬  
06 實。被告乃依據賦稅署通報彰化地檢署查扣之會計帳冊等事  
07 證及查得資料，核認原告確於有漏報免稅銷售額38,410,037  
08 元之事實，並基同一漏報事實據以核定原告105年度全年所  
09 得額、稅後純益、未分配盈餘及補徵稅額，並無原告所稱本  
10 件核對之帳證資料並非會計帳冊，本件引用依據有誤致補徵  
11 稅額亦有誤等情。又被告為查明案情，多次函請原告詳予說  
12 明及提供相關資料供核，惟原告僅空言主張，迄未提示足資  
13 佐證之相關證明文件供核，致無從就其主張予以審酌。

14 (六)罰鍰部分：

- 15 1.被告依據賦稅署通報彰化地檢署查扣之會計帳冊等事證及查  
16 得資料，以原告為營利事業，負有保持足以正確計算其營利  
17 事業所得額之帳簿憑證及會計紀錄暨自動誠實申報之義務，  
18 惟原告將進銷資料登錄於其內部之上華會計系統（內帳），  
19 其會計人員每月據上華會計系統之銷售利潤分析表資料製作  
20 「業務收帳折數表」供負責人施灼杭核對，足見原告明知營  
21 業收入狀況，惟為減輕稅賦，製作不實之帳冊及財務報表，  
22 並持前開不實之財務報表辦理105年度營利事業所得稅結算  
23 申報，漏報營業收入38,410,037元，致漏報課稅所得額5,76  
24 1,505元，進而於105年度未分配盈餘申報，漏報稅後純益4,  
25 782,049元，致短漏報未分配盈餘4,782,049元，核屬故意，  
26 自應論罰。
- 27 2.查施灼杭於申報原告4間公司104及105年度之營利事業所得  
28 稅期間，為原告公司依商業會計法第4條第1款之商業負責  
29 人，其明知原告4間公司為納稅義務人，竟於商業會計年度  
30 之104及105年度，分別基於違反商業會計法之接續犯意，故  
31 意就上開營業收入及未分配盈餘所發生之會計事項遺漏而不

01 為記錄，致使原告公司104及105年度之財務報表發生不實之  
02 結果，並持前開不實之財務報表申報營利事業所得稅及未分  
03 配盈餘，短報營業收入及未分配盈餘，前開逃漏稅捐之犯罪  
04 事實，經彰化地檢署檢察官依商業會計法第71條第4款之故  
05 意遺漏會計事項不為記錄罪起訴在案，有彰化地檢署檢察官  
06 108年度偵字第960號、8179號、8413號及8469號起訴書附卷  
07 可稽；又彰化地檢署檢察官就施灼杭涉犯稅捐稽徵法第41條  
08 之逃漏稅捐罪嫌部分，雖以本件並未查獲施灼杭有以詐術或  
09 其他積極作為逃漏稅捐，故不能以該罪相繩。然此部分如成  
10 立犯罪，核與商業會計法第71條第4款起訴之罪嫌屬一行為  
11 觸犯數罪名之想像競合關係，為法律上一罪，爰不另為不起  
12 訴之處分，自不能以施灼杭未經依稅捐稽徵法第41條起訴為  
13 由，即謂原告無逃漏稅捐之故意。

14 3.被告依納保法第16條第1項、第3項規定，審酌各項事由，綜  
15 合考量違章情節，於法定裁罰倍數（1倍以下範圍內，參照  
16 裁罰參考表關於所得稅法第110條之2第1項規定部分：  
17 「……三、經查屬故意有本條文第1項漏報或短報未分配盈  
18 餘者。處所漏稅額1倍之罰鍰。」按所漏稅額478,204元處以  
19 1倍之罰鍰478,204元，洵屬適法允當

20 (七)原告貿喜公司106年度營利事業所得稅結算申報之部分：

21 1.稅務案件之課稅資料多惟納稅義務人所掌握，且其案件數量  
22 至為龐雜，核其事務性質非賴納稅義務人之協力，稽徵機關  
23 殊難完全調查及取得必要之相關資料，以遂行稽徵程序，為  
24 貫徹課稅公平原則，並符合成本效能原則，應認納稅義務人  
25 就其支配或掌握之課稅要件事實資料，負有（司法院釋字第  
26 537號解釋意旨參照）納稅義務人違背上述義務，在行政實  
27 務上即產生由稅捐稽徵機關片面核定等不利益之結果，而減  
28 輕稽徵機關之證明程度。次按有關課稅處分之要件事實，其  
29 為課稅公法關係發生者如營利事業所得稅有關營業收入，固  
30 應由稅捐稽徵機關負舉證責任；惟費用、成本及損失等應行  
31 扣減之項目，則屬於課稅公法關係發生後之消滅事由，不論

01 從證據掌控或利益歸屬之觀點言之，均應由納稅義務人負擔  
02 證明責任（最高行政法院102年度判字第794號判決意旨參  
03 照）

04 2.原告於辦理106年度營利事業所得稅結算申報時，列報營業  
05 收入總額126,244,810元（帳載營業收入109,409,542元+系  
06 爭營業收入16,835,268元），營業成本120,927,573元（帳  
07 載營業成本104,254,138元+調增營業成本16,673,435元）及  
08 全年所得額1,876,812元。被告函請原告提示106年度帳簿憑  
09 證供核，其主張帳簿憑證遭彰化地檢署扣押而未能提示。因  
10 帳簿憑證已隨刑事案件移至彰化地院，原查核人員遂至該院  
11 翻閱帳證，查得被告已自行將系爭營業收入列入申報，並無  
12 漏報，且經抽核發票等憑證，尚無不符，爰依其申報數核定  
13 營業收入。惟就系爭營業收入16,835,268元之營業成本，原  
14 告以該收入約99%推估，自行調增營業成本16,673,435元，  
15 因該金額為估計數字，原告無法提示相關帳簿憑證及成本表  
16 供核，被告方依所得稅法施行細則第81條第1項規定及以108  
17 年9月25日談話紀錄，原告同意按水果批發業同業利潤標準  
18 毛利率15%核算該部分營業成本14,309,978元。原告雖於復  
19 查時，主張其歷年毛利率僅5%至8%，惟經被告再次函請原  
20 告提供106年度相關帳簿文據及有利事證供核，仍未獲提  
21 示，致無從就其主張予以審酌。原告既未依被告歷次通知，  
22 提出符合稅捐法制要求品質之完整帳簿文據供查證，則其申  
23 報之營業成本與營業活動之關連性及支出之必要性與合理  
24 性，即無從勾稽查核，難認原告已盡協力義務，則本件依同  
25 業利潤標準毛利率核定系爭營業收入之營業成本，核屬有  
26 據。

27 3.原告主張被告核對之帳證及銷貨收款資料，並非正式會計帳  
28 冊，引用之依據有誤致核定補徵之稅額亦有錯誤一節。經查  
29 本件係賦稅署依據彰化地檢署查扣之原告電腦會計系統內帳  
30 冊等事證進行查核，發現原告交易時均會使用上華會計系統  
31 登錄進銷貨資料，為確認該系統中之應收帳款科目數字正

01 確，就查扣之紙本傳票、現金簽收、支票影本及應收帳明細  
02 表等資料抽查核對，均勻稽相符，查獲原告自104年至106年  
03 連續多年漏報銷售額共83,407,799元（104年度28,162,494  
04 元、105年度38,410,037元、106年1至10月間16,835,268  
05 元），原告於彰化地檢署偵查庭及賦稅署調查時亦不爭執，  
06 且於107年4月24日出具說明書認諾違章屬實，並於辦理106  
07 年度營利事業所得稅結算申報時，將106年1至10月間漏報免  
08 稅銷售額16,835,268元（下稱系爭營業收入，從本院卷第15  
09 9頁推知）揭露於營業收入調節表加項，併入當年度營業收  
10 入申報在案。嗣經原查查核人員至彰化地院翻閱帳證及抽核  
11 發票等憑證，結果相符。又被告為查明就原告列報之系爭營  
12 業收入16,835,268元與其自行調增之營業成本16,673,435元  
13 有無相關連性，多次函請原告提供106年度相關帳簿、文據  
14 及其他有利事證供核，惟迄未提供，致無從就其主張歷年毛  
15 利率僅5%至8%一事予以審酌。從而，被告依同業利潤標準  
16 毛利率15%核定系爭營業收入之營業成本，並據此核算原告  
17 106年度營利事業所得額及補徵所得稅額，尚無違誤，原告  
18 此部分主張，核不足採。另本件僅核定補徵稅額並未裁處罰  
19 鍰，原告主張非故意逃漏稅捐，不應以故意論罰云云，與本  
20 件無涉，亦不足採。

21 (八)原告貿喜公司106年度未分配盈餘部分：

22 1.查本件同一課稅事實106年度營利事業所得稅行政救濟案，  
23 經財政部110年10月1日臺財法字第00000000000號訴願決定  
24 駁回，仍維持原核定，認原告106年度營業收入126,244,810  
25 元，營業成本118,564,116元，全年所得額4,240,269元。本  
26 件106年度未分配盈餘部分，原告106年度未分配盈餘申報，  
27 列報未分配盈餘161,833元，經被告依前揭通報資料以其106  
28 年度帳載營業收入較申報核定營業收入少計16,835,268元，  
29 乃予核定調增全年所得額2,525,290元（16,835,268元x水果  
30 批發業同業毛利率標準15%）、稅後純益2,095,991元【2,5  
31 25,290元x（1-17%）】及未分配盈餘2,095,991元，加徵1

01 0%營利事業所得稅209,599元，減除已自行繳納之稅額16,1  
02 83元，補徵稅額193,416元，核屬有據。復查時，被告函請  
03 原告提示106年度未分配盈餘申報有關文據等有利事證，迄  
04 未提示，是被告基於106年度營利事業所得稅同一課稅事  
05 實，據此核算被告未分配盈餘數額及補徵所得額，尚無違  
06 誤。是原告主張被告機關應盡舉證責任，核對之帳證及銷貨  
07 收款資料，並非正式會計帳冊，引用之依據有誤致補徵稅額  
08 亦有錯誤云云，委無足採。

09 2.又原告106年度營利事業所得稅課稅所得額，嗣後如經行政  
10 救濟變更核定致影響稅後純益及未分配盈餘，仍可另案辦理  
11 更正，不影響其權益。原告所訴，核不足採。

12 (九)聲明：

13 1.原告之訴駁回。

14 2.訴訟費用由原告負擔。

15 五、爭點：

16 (一)原告是否有逃漏稅捐故意或過失？

17 (二)被告核定原告冠果公司105年度營利事業所得稅罰鍰247,940  
18 元及105年度未分配盈餘罰鍰75,658元、原告貿喜公司105年  
19 度未分配盈餘加徵營利事業所得稅罰鍰478,204元、106年度  
20 營利事業所得稅之應補稅額401,787元、106年度未分配盈餘  
21 之補徵稅額193,416元，是否適法有據？

22 (三)原告請求撤銷被告核定之上開各該裁罰數額及應補稅款，是  
23 否有理由？

24 六、本院的判斷：

25 (一)前提事實：

26 爭訟概要所述，除上列爭點外，為兩造所不爭執，並有原告  
27 冠果公司105年度營利事業所得稅罰鍰裁處書（原處分卷1第  
28 112頁）、105年度未分配盈餘罰鍰裁處書（原處分卷1第93  
29 頁）、重審復查決定書（原處分卷1第203-211頁）、訴願決  
30 定1（本院卷1第35-45頁）；原告貿喜公司105年度未分配盈  
31 餘加徵10%營利事業所得稅核定通知書（原處分卷3第84

01 頁)、未分配盈餘罰鍰裁處書(原處分卷3第82頁)、110年  
02 7月14日中區國稅法一字第0000000000號復查決定書(原處  
03 分卷3第123-128頁)、訴願決定2(本院卷1第49-58頁);  
04 原告貿喜公司106年度營利事業所得稅核定通知書(原處分  
05 卷5第115-118頁)、110年7月14日中區國稅法一字第000000  
06 0000號復查決定書(原處分卷5第317-322頁)、訴願決定3  
07 (本院卷1第61-68頁);原告貿喜公司106年度未分配盈餘  
08 加徵10%營利事業所得稅核定通知書原處分卷7第26-28  
09 頁)、110年7月14日中區國稅法一字第0000000000號復查決  
10 定書(原處分卷7第67-72頁)、訴願決定4(本院卷1第71-7  
11 8頁)等件附卷可稽,堪予認定。

12 (二)本件應適用之法令:

- 13 1.納保法第14條規定:「(第1項)稅捐稽徵機關對於課稅基  
14 礎,經調查仍不能確定或調查費用過鉅時,為維護課稅公平  
15 原則,得推計課稅,並應以書面敘明推計依據及計算資料。  
16 (第2項)稅捐稽徵機關推計課稅,應斟酌與推計具有關聯  
17 性之一切重要事項,依合理客觀之程序及適切之方法為之。  
18 (第3項)推計,有二種以上之方法時,應依最能切近實額  
19 之方法為之。」第16條第1項、第3項規定:「(第1項)納  
20 稅者違反稅法上義務之行為非出於故意或過失者,不予處  
21 罰。(第3項)稅捐稽徵機關為處罰,應審酌納稅者違反稅  
22 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  
23 所得之利益,並得考量納稅者之資力。」
- 24 2.行為時所得稅法第24條第1項前段規定:「營利事業所得之  
25 計算,以其本年度收入總額減除各項成本費用、損失及稅捐  
26 後之純益額為所得額。」第66條之9第1項規定:「自87年度  
27 起,營利事業當年度之盈餘未作分配者,應就該未分配盈餘  
28 加徵10%營利事業所得稅。」第71條第1項規定:「納稅義  
29 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  
30 該管稽徵機關,申報其上一年度內構成……營利事業收入總  
31 額之項目及數額,以及有關減免、扣除之事實,並應依其全

01 年應納稅額減除暫繳稅額、尚未抵繳之扣繳稅額及依第15條  
02 第4項規定計算之可抵減稅額，計算其應納之結算稅額，於  
03 申報前自行繳納。但依法不併計課稅之所得之扣繳稅款，不  
04 得減除。」第83條第1項規定：「稽徵機關進行調查或復查  
05 時，納稅義務人應提示有關各種證明所得額之帳簿、文據；  
06 其未提示者，稽徵機關得依查得之資料或同業利潤標準，核  
07 定其所得額。」第102條之2第1項規定：「營利事業應於其  
08 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，  
09 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  
10 管稽徵機關申報，並計算應加徵之稅額，於申報前自行繳  
11 納。其經計算之未分配盈餘為零或負數者，仍應辦理申  
12 報。」第110條第1項規定：「納稅義務人已依本法規定辦理  
13 結算、決算或清算申報，而對依本法規定應申報課稅之所得  
14 額有漏報或短報情事者，處以所漏稅額2倍以下之罰鍰。」  
15 第110條之2第1項規定：「營利事業已依第102條之2規定辦  
16 理申報，但有漏報或短報未分配盈餘者，處以所漏稅額1倍  
17 以下之罰鍰。」

18 3.行為時所得稅法施行細則第48條之10第1項規定：「本法第6  
19 6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  
20 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，  
21 依商業會計法規定處理之累積虧損數額。」第81條第1項規  
22 定：「本法第83條所稱之帳簿文據，其關係所得額之一部或  
23 關係課稅年度中某一期間之所得額，而納稅義務人未能提示  
24 者，稽徵機關得就該部分依查得資料或同業利潤標準核定其  
25 所得額。」

26 4.行為時（即107年5月22日修正）稅務違章案件裁罰金額或倍  
27 數參考表（下稱裁罰參考表）就所得稅法第110條第1項之違  
28 章，規定：「……三、經查屬故意有本條文第1項漏報或短  
29 報依本法規定應申報課稅之所得額者。/處所漏稅額1倍之罰  
30 鍰。」另就所得稅法第110條之2第1項之違章，則規定：  
31 「……三、經查屬故意有本條文第1項漏報或短報未分配盈

01 餘者。/處所漏稅額1倍之罰鍰。」又裁罰參考表使用須知第  
02 4點規定：「參考表訂定之裁罰金額或倍數未達稅法規定之  
03 最高限或最低限，而違章情節重大或較輕者，仍得加重或減  
04 輕其罰，至稅法規定之最高限或最低限為止，惟應於審查報  
05 告敘明其加重或減輕之理由。」

06 5.又105年12月28日制定公布、106年12月28日起施行之納保法  
07 第14條規定：「（第1項）稅捐稽徵機關對於課稅基礎，經  
08 調查仍不能確定或調查費用過鉅時，為維護課稅公平原則，  
09 得推計課稅，並應以書面敘明推計依據及計算資料。（第2  
10 項）稅捐稽徵機關推計課稅，應斟酌與推計具有關聯性之一  
11 切重要事項，依合理客觀之程序及適切之方法為之。（第3  
12 項）推計，有2種以上之方法時，應依最能切近實額之方法  
13 為之。（第4項）納稅者已依稅法規定履行協力義務者，稅  
14 捐稽徵機關不得依推計結果處罰。」蓋基於量能課稅與實質  
15 課稅原則，稅捐稽徵機關以核實認定課稅基礎實額為原則，  
16 然於無法進行實額課稅情形，應准予推計課稅。前揭所得稅  
17 法第83條第1項、第3項規定，納稅義務人違反提示有關各種  
18 證明所得額之帳簿、文據的協力義務者，稅捐機關得「依同  
19 業利潤標準，核定其所得額」，即是立法者明定納稅義務人  
20 違反該協力義務時，發生推計課稅之法律明文；亦即允許稅  
21 捐機關於課稅資料難以調查時，得以同業利潤標準等間接證  
22 據推估稅額，以確保國家債權有效實現並維護租稅公平（最  
23 高行政法院111年度上字第468號判決參照）。

24 (三)經查，施灼杭為原告冠果公司、原告貿喜公司、元弘泰股份  
25 有限公司、水果妹行銷有限公司（以上簡稱原告等4家公司）  
26 及薩摩亞商曜聖有限公司臺灣分公司之經理人，並為實  
27 際負責人，上開公司之業務實由同一批員工在相同辦公處一  
28 起運作；施灼杭於申報上開公司104年度、105年度之營利事  
29 業所得稅期間，明知原告冠果公司、原告貿喜公司為納稅義  
30 務人，應於銷售貨物時據實開立統一發票，竟於商業會計年  
31 度之104年度（即104年1月1日至12月31日）、105年度（即1

01 05年1月1日至12月31日)，銷售貨物未依法開立統一發票，  
02 且分別基於違反商業會計法之接續犯意，利用不知情、已成  
03 年之公司會計職員在各會計年度結束之翌年製作原告冠果公  
04 司、原告貿喜公司之財務報表（即「營利事業所得稅結算申  
05 報書」後所附之「損益及稅額計算表」）時，故意就上開營  
06 業收入及未分配盈餘所發生之會計事項（包括營業收入總  
07 額、營業收入淨額、營業淨利、全年所得額、課稅所得額  
08 等）遺漏而不為記錄，致使原告冠果公司、原告貿喜公司10  
09 4年度、105年度之財務報表發生不實之結果，並持前開不實  
10 之財務報表，向被告所屬彰化分局（下稱彰化分局）申報，  
11 施灼杭以上述短報營業收入、未分配盈餘之方式隱匿營業收  
12 入及未分配盈餘，使原告逃漏營利事業所得稅，足以生損害  
13 於稅捐稽徵機關課稅之公平及正確性；嗣因彰化分局接獲檢  
14 舉，並提供相關資料予財政部關務署基隆關，由財政部關務  
15 署基隆關聯繫海洋委員會海巡署偵防分署苗栗查緝隊報告彰  
16 化地檢署指揮後，經彰化地檢署於106年10月24日會同苗栗  
17 查緝隊、彰化縣警察局員林分局持彰化地院法官核發之搜索  
18 票前往原告公司地址搜索，扣得原告公司內部帳冊等相關資  
19 料（彰化地院108年度訴字第1032號判決第1-4頁、第37頁，  
20 本院卷2第247-250頁）等情，有原告等4家公司104年度、10  
21 5年度營利事業所得稅審查報告書、財政部中區國稅局對原  
22 告等4家公司涉嫌漏營利事業所得稅發案資料（彰化地檢署1  
23 08年度偵字第960號卷1第3-387頁）、財政部中區國稅局營  
24 利事業所得稅涉嫌刑事案件調查報告（彰化地檢署108年度  
25 偵字第960號卷1第7-10頁）、原告等4家公司涉嫌漏營利事  
26 業所得稅案情報告（彰化地檢署108年度偵字第960號卷1第  
27 1-14頁）、施灼杭戶籍資料、原告等4家公司及薩摩亞商曜  
28 聖公司之營業稅籍資料（彰化地檢署108年度偵字第960號卷  
29 1第15-32頁）、原告等4家公司之104、105年度營利事業所  
30 得稅審查報告書及附件（彰化地檢署108年度偵字第960號卷  
31 1第33-125頁）、財政部中區國稅局彰化分局107年10月12

01 日、107年10月4日、107年12月26日函（彰化地檢署108年度  
02 偵字第960號卷1第125-128頁）、財政部107年9月21日臺財  
03 稅字第00000000000號函（彰化地檢署108年度偵字第960號  
04 卷1第129頁）、原告等4家公司及薩摩亞商曜公司稽核報告  
05 節略及相關事證資料（彰化地檢署108年度偵字第960號卷1  
06 第131-387頁、彰化地檢署108年度偵字第960號卷2第3-510  
07 頁、卷3第3-250頁）、彰化地檢署108年8月17日、108年8月  
08 18日勘驗筆錄及所附E-MAIL資料（彰化地檢署108年度偵字  
09 第8179號卷第15-26頁，即電子卷證檔案名稱彰化地檢署108  
10 年度偵字第960號卷6）、原告等4家公司108年7月30日陳情  
11 函、108年7月31日陳情函補充文（彰化地檢署108年度偵字  
12 第8179號卷第27-31頁，即電子卷證檔案名稱彰化地檢署108  
13 年度偵字第960號卷6）、財政部中區國稅局彰化分局108年8  
14 月22日函送之冠果公司105年度營利事業所得稅結算申報資  
15 料（彰化地檢署108年度偵字第8179號卷第37-91頁，即電子  
16 卷證檔案名稱彰化地檢署108年度偵字第960號卷6）、彰化  
17 地檢署108年8月26日公務電話紀錄（彰化地檢署108年度偵  
18 字第8179號卷第93頁，即電子卷證檔案名稱彰化地檢署108  
19 年度偵字第960號卷6）等件可資證明。又原告代表人施灼杭  
20 因上開行為觸犯商業會計法經檢察官提起公訴，並由彰化地  
21 院判處罪刑在案，除有上開事證及原告代表人施灼杭於偵查  
22 中認罪之自白外（本院卷2第285頁），並有彰化地檢署檢察  
23 官108年度偵字第960、8179、8413、8469號起訴書、彰化地  
24 院108年度訴字第1032號判決書在卷可按，且經本院調取該  
25 刑事電子卷證查證屬實（本院卷1第543、549-569頁、本院  
26 卷2第247-398頁），足堪信為真實。

27 (四)雖前揭刑事判決認定原告代表人施灼杭以上述短報營業收  
28 入、未分配盈餘之方式隱匿營業收入及未分配盈餘，使原告  
29 逃漏營利事業所得稅之犯罪時間僅為104-105年度，但本件  
30 原告兩家公司所涉及105-106年度漏報營業收入及未分配盈  
31 餘等事實，亦於彰化地檢署偵辦原告涉嫌違反稅捐稽徵法等

01 案中，搜索查扣原告電腦會計系統內之帳冊（內帳）、紙本  
02 傳票及銀行存摺等證物。其中原告冠果公司漏報105年度營  
03 業收入及稅後純益金額部分，原告為減輕稅賦，製作不實之  
04 帳冊及財務報表，向被告辦理結算申報，自104至106年連續  
05 多年漏報銷售額計22,684,376元，其中105年漏報營業收入  
06 高達12,153,929及所得額1,823,089元，致短漏報所得稅額3  
07 09,926元，另依其漏報稅後純益1,513,163元，致短漏報未  
08 分配盈餘1,513,163元，有彰化地檢署調查施灼杭之訊問筆  
09 錄（原處分卷1第7-15頁）、原告說明書（原處分卷1第82  
10 頁）、應收帳款明細表、轉帳傳票、支票、存摺（原處分卷  
11 1第46-79頁）及105年度損益及稅額計算表（原處分卷1第12  
12 9頁）等附卷可稽，原告復出具復查補充理由書說明對被告  
13 機關核定之漏報營業收入不爭執，且撤回營利事業所得稅  
14 （本稅）及未分配盈餘加徵營利事業所得稅復查案（原處分  
15 卷1第82-83頁），已告確定在案。另原告貿喜公司105年度  
16 未分配盈餘部分，因漏報營業收入致漏報稅後純益額，原告  
17 貿喜公司於彰化地檢署及賦稅署調查時承認漏報系爭未列營  
18 業成本之營業收入（原處分卷3第40頁），賦稅署乃就漏報  
19 營業收入部分按水果批發業（行業標準代號：4541-12）同  
20 業利潤標準毛利率15%，核算漏報所得額5,761,505元（38,  
21 410,037元x15%）及稅後純益4,782,049元，其105年度未分  
22 配盈餘應為4,782,049元，加徵10%營利事業所得稅478,204  
23 元。至於原告貿喜公司106年度營利事業所得稅及未分配盈  
24 餘部分，經賦稅署核對帳證及銷貨收款資料，認定原告貿喜  
25 公司於106年1至10月間漏報免稅銷售額16,835,268元，原告  
26 貿喜公司於彰化地檢署偵查庭及賦稅署調查時亦不爭執，並  
27 於107年4月24日出具說明書認諾屬實（原處分卷5第16  
28 頁），原告貿喜公司就系爭營業收入16,835,268元之營業成  
29 本，係以該收入約99%推估，自行調增營業成本16,673,435  
30 元，申報營業成本120,927,573元（帳載營業成本104,254,1  
31 38元+調增營業成本16,673,435元），惟未提示相關帳簿薄

01 憑證及成本表供核，原告貿喜公司負責人施灼杭於108年9月  
02 25日被告所屬民權稽徵所談話紀錄時已同意就系爭營業收入  
03 改按水果批發業同業利潤標準毛利率15%核算該部分營業成  
04 本14,309,978元（原處分卷5第12-14頁），被告進而核定其  
05 營業成本118,564,116元及全年所得額4,240,269元，應補稅  
06 額401,787元，及106年度稅後純益2,095,991元、未分配盈  
07 餘2,095,991元，並依規定加徵10%營利事業所得稅209,599  
08 元，減除原告已自行繳納之稅額16,183元，補徵稅額193,41  
09 6元。準此，原告兩家公司所涉及105-106年度漏報營業收入  
10 及未分配盈餘等事實，亦有相關事證可資依憑。

11 (五)雖原告主張被告核對之帳證及銷貨收款資料，僅為原告管理  
12 記錄之用，並非依會計準則及稅法所設置之正式會計帳冊，  
13 故而被告引用之依據應有誤用之虞，從而對本稅及未分配盈  
14 餘應補納之核定應有所錯誤等云。然查彰化地檢署偵辦原告  
15 涉嫌違反稅捐稽徵法等案中，搜索查扣原告電腦會計系統即  
16 上華電腦系統電磁紀錄下載之應收帳款相關資料，確實為原  
17 告兩家銷售貨物之真實帳冊，茲查證如下：

18 1.施灼杭為原告等4家公司及薩摩亞商曜聖公司（下稱5家公  
19 司）之實際負責人，彰化地檢署偵辦此5家公司涉嫌違反稅  
20 捐稽徵法等案件時，於106年10月24日搜索查扣5家公司之紙  
21 本帳證資料及上華電腦系統下載電磁紀錄等，經該地檢署以  
22 107年7月10日彰檢玉果106他1782字第29713號函請賦稅署協  
23 助調查此5家公司104年1月1日至106年10月24日間有無逃漏  
24 稅捐違章情事（原處分卷1第16頁）。案經賦稅署稽查後，  
25 財政部以107年9月21日臺財稅字第00000000000號函發被  
26 告，指5家公司分別於104至106年度涉嫌違章漏稅，應予補  
27 稅或處罰；施灼杭涉嫌以不正當方法逃漏稅捐，應向彰化地  
28 檢署辦理刑事案件告發（原處分卷1第80頁），被告乃於108  
29 年1月10日向彰化地檢署告發（彰化地檢署108年度偵字第96  
30 0卷1第3-14頁）。案經彰化地檢署偵查終結，於108年8月20  
31 日對施灼杭因違反稅捐稽徵法等案件，提起公訴（本院卷1

01 第551-563頁)，嗣經彰化地院108年度訴字第1032號判決  
02 (本院卷2第247-397頁)認定原告冠果公司、貿喜公司於商  
03 業會計年度之104年度、105年度，銷售貨物未依法開立統一  
04 發票，且由其等公司會計職員在各會計年度結束之翌年製作  
05 公司財務報表時，就營業收入及未分配盈餘所發生之會計事  
06 項遺漏而不為記錄，致使104、105年度之財務報表發生不實  
07 之結果，並持前開不實之財務報表，向彰化分局申報，導致  
08 短漏報營業收入、未分配盈餘，逃漏營利事業所得稅在案，  
09 有上開起訴書、判決書在卷可稽。其中判決書即認定5家公  
10 司104、105年度營業收入之結算金額所依據文件與卷附之內  
11 帳(即上華系統應收帳款)等相關資料相符。

12 2.另本院為調查扣押之5家公司上華電腦系統下載之資料是否  
13 為5家公司實際營業收入之真實紀錄，於111年4月7日函調彰  
14 化地院審理中之108年度訴字第1032號違反稅捐稽徵法等刑  
15 事卷宗之電子卷證到院參辦(本院卷1第543頁)，並特別指  
16 出調取起訴書證據清單編號5、6、10、11、13、15所示之扣  
17 押證物，亦經彰化地院檢送上揭證據資料之掃描光碟1片  
18 (本院卷1第549-569頁)附卷可查。經核上揭卷證資料，可  
19 供判斷是否為5家公司實際營業收入之真實內帳紀錄，主要  
20 有上華電腦系統下載之應收帳款沖銷貸方金額明細帳、SOP  
21 標準作業流程手冊-臺灣應收帳款流程表、出貨憑單維護作  
22 業單、行口應收帳款明細表、票據託收明細表、轉帳傳票、  
23 收款支票等卷證資料。經查，扣押資料SOP標準作業流程手  
24 冊-臺灣應收帳款流程表(彰化地檢署108年度偵字第960號  
25 卷1第233頁、原處分卷1第46頁)顯示，5家公司銷貨收款流  
26 程係：1.根據冰庫(應指水果冰存倉庫)回傳版單登打上華  
27 電腦系統製作出貨單出貨；2.再由業務助理人員列印應收帳  
28 款明細表交給相關業務人員進行收款；3.業務人員收款完成  
29 交帳應收會計人員，收現金者，會計科目借記暫付款-施  
30 總，現金交予施總；收票據者，借記應收票據，支票影印一  
31 聯黏貼傳票，並製作現金收支明細表及票據託收明細表；4.

01 應收會計人員審核業務收款單數量及價額正確，製作轉帳傳  
02 票，貸記應收帳款予以沖帳；5. 收款完成沖帳後，應收會計  
03 人員拋轉財務傳票，送特助審核再歸檔（彰化地檢署108年  
04 度偵字第960號卷1第233頁、原處分卷1第46頁）。又查，擔  
05 任5家公司應收帳款部分的會計人員郭梓琪於106年10月24日  
06 接受檢察官訊問時陳述，其在5家公司是擔任會計，負責應  
07 收帳款部分；5家公司對內是1間公司，內帳帳務是一套帳全  
08 部做在一起，把進銷資料輸入上華電腦系統，是用來沖銷貨  
09 出去的帳，每月據上華會計系統之銷售利潤分析表資料製作  
10 「業務收帳折數表（銷售利潤表）」供代表人施灼杭核對等  
11 語，有郭梓琪訊問筆錄可稽（原處分卷1第1-6頁），核與上  
12 揭SOP標準作業流程手冊-臺灣應收帳款流程表所載作業流程  
13 相符，堪以採信。故5家公司確實以上華電腦系統登載銷售  
14 貨物相關紀錄，出貨時即登入上華電腦系統製作出貨單出  
15 貨，之後再由上華電腦系統列印各個行口應收帳款明細表進  
16 行收款，收款完成交帳亦以上華電腦系統沖銷應收帳款，上  
17 華電腦系統下載之應收帳款沖銷貸方金額明細帳，係包含5  
18 家公司在一起之銷貨資料。

19 3. 再查，被告之核課基礎係以由上華電腦系統下載之5家公司  
20 應收帳款沖銷貸方金額明細帳為據，應收帳款沖銷貸方金額  
21 明細帳105年度沖銷貸記應收帳款總額為417,023,463元（本  
22 院卷1第255-449頁）、106年1至10月沖銷貸記應收帳款總額  
23 為296,387,831元（原處分卷5第167-280頁）。本院於111年  
24 2月8日準備程序庭諭被告提出核課所據之相關事證資料，經  
25 被告檢附賦稅署通報卷證資料光碟1只及5家公司應收帳款沖  
26 銷貸方金額明細帳光碟1只（本院卷1第507頁）。被告原查  
27 階段抽核105年度6月份沖銷貸記應收帳款金額合計55,141,0  
28 07元（原處分卷1第62-77頁），經本院覆核光碟資料105年  
29 度6月份沖銷貸記應收帳款金額合計55,141,007元無誤，且  
30 進一步加總105年度沖銷貸記應收帳款總額為417,023,463  
31 元、106年1至10月沖銷貸記應收帳款總額為296,387,831

01 元，數額相符。另為查證上揭應收帳款沖銷明細帳收款情  
02 形、數額正確性，就上開5家公司臺灣應收帳款流程表產出  
03 憑證、應收帳款沖銷作業金額，對應紙本出貨憑單維護作業  
04 單、請款用行口應收帳款明細表、收款之支票、票據託收明  
05 細表等資料進行核對，抽核105年6月傳票編號1050629017至  
06 1050629021沖銷（團購零售）應收帳款共計18,600元，出貨  
07 憑單維護作業單上均記載「付清」（即指收現金），轉帳傳  
08 票記暫付款-施總18,600元（此筆收現金完成收款沖銷應收  
09 帳款）；傳票編號1050629027沖銷（新店得利水果行）應收  
10 帳款791,350元，收取支票2紙金額合計791,300元，轉帳傳  
11 票記銷貨折讓50元（此筆收支票完成收款沖銷應收帳款）；  
12 傳票編號1050629028沖銷（欽記）應收帳款185,750元，收  
13 取支票金額185,750元（此筆收支票完成收款沖銷應收帳  
14 款）；傳票編號1050629029沖銷（中壢富祥）應收帳款484,  
15 150元，收取支票金額484,100元，轉帳傳票記銷貨折讓50元  
16 （此筆收支票完成收款沖銷應收帳款），有出貨憑單維護作  
17 業單、請款用行口應收帳款明細表、收款之支票、票據託收  
18 明細表等資料（原處分卷1第48-61頁）附卷可參，核與由上  
19 華電腦系統下載之5家公司105年度應收帳款沖銷貸方金額明  
20 細帳（本院卷1第255-449頁）所抽核之同年6月29日之應收  
21 帳款沖銷貸方金額（本院卷1第345-346頁）勾稽相符。又10  
22 6年度抽核傳票編號1060629008至1060629020沖銷（富南  
23 （鐵））、（中壢玉順）、（聯合青果行）、（昇華）、  
24 （富辰）、（大順水果行）、（龍寶）、（周三貴）、（文  
25 忠水果行）、（三重祥發）、（全興）及（天鵝）等行口應  
26 收帳款，其等收取之支票兌領金額合計1,656,650元，有客  
27 戶別應收帳款明細表、轉帳傳票、支票、票據託收明細表等  
28 資料（原處分卷5第136-166、202-203頁）在卷可查，核與  
29 由上華電腦系統下載之5家公司106年度應收帳款沖銷貸方金  
30 額明細帳（原處分卷5第167-280頁）所抽核之同年6月29日

01 之應收帳款沖銷貸方金額（原處分卷5第202-203頁）勾稽相  
02 符。

03 4.據上，由上華電腦系統下載之105年度、106年度1月至10月  
04 應收帳款沖銷貸方金額明細帳（本院卷1第255-449頁、原處  
05 分卷5第167-280頁）、銷貨折讓明細表（本院卷1第463-478  
06 頁），核屬5家公司（含本案原告冠果公司、原告貿喜公司2  
07 家）對內整合為同一家公司之銷售貨物應收帳款及銷貨折讓  
08 之真實帳冊，爰就應收帳款沖銷貸方金額加總，扣除銷貨折  
09 讓金額，即為5家公司實際已收款之銷售金額（營業收入淨  
10 額）。105年度應收帳款沖銷貸方金額加總為417,023,463  
11 元，扣減退貨及折讓金額10,228元，得5家公司105年度實際  
12 營業收入淨額417,013,235元；106年度至10月止應收帳款沖  
13 銷貸方金額加總為296,387,831元，扣減退貨及折讓金額36,  
14 352元，得5家公司106年度至10月止實際營業收入淨額296,3  
15 51,479元，即堪認定。

16 5.是以，被告依核實課稅原則，以檢方搜索查扣原告電腦會計  
17 系統即上華電腦系統電磁紀錄下載之應收帳款相關資料，作  
18 為核算原告銷貨收入之基礎尚無不合，原告所稱被告核對之  
19 帳證及銷貨收款資料，並非依會計準則及稅法所設置之正式  
20 會計帳冊，被告引用並為本稅及未分配盈餘應補納之核定應  
21 有所錯誤等云，顯非可採。

22 (六)原告主張被告僅憑有權調查機關之資料，未具體說明105年  
23 度及106年度重行核定金額之計算過程及所憑之文件，被告  
24 無善盡舉證責任云云。經查：

25 1.按所得稅法第83條第1項規定，稽徵機關進行調查或復查  
26 時，納稅義務人應提示有關各種證明所得額之帳簿、文據；  
27 其未提示者，稽徵機關得依查得之資料或同業利潤標準，核  
28 定其所得額。又關於我國租稅稽徵程序，稅捐稽徵機關雖依  
29 職權調查原則而進行，惟有關課稅要件事實，多發生於納稅  
30 義務人所得支配之範圍，稅捐稽徵機關掌握困難，為貫徹公  
31 平合法課稅之目的，故所得稅法課納稅義務人應為誠實申報

01 之協力義務及應提供帳簿文據之協力義務，並賦予稅捐稽徵  
02 機關於納稅義務人違反提供帳簿文據之協力義務時，具有依  
03 查得之資料或同業利潤標準核定其所得額之職權（最高行政  
04 法院112年度上字第308號判決參照）。

05 2.經查，被告依據賦稅署通報彰化地檢署查扣原告電腦上華會  
06 計系統進銷資料、會計帳冊（即日記帳、分類帳、臺灣應收  
07 帳款流程SOP與銷貨收入）、紙本傳票、現今簽收、支票影  
08 本、應收帳款明細表等事證，進行抽查核對，查獲原告持不  
09 實財務報表申報營利事業所得稅之營業收入及未分配盈餘，  
10 致短漏報應申報課營利事業所得稅之所得額及未分配盈餘之  
11 情事，並基於同一漏報事實據以核定原告當年度所得額、稅  
12 後純益、未分配盈餘及補繳稅款，已如前述。其間，賦稅  
13 署、被告為查明案情，分別函請原告冠果公司、貿喜公司詳  
14 予說明及提供相關資料供核，此有被告107年7月23日臺稅稽  
15 核字第0000000000號函（原處分卷1第30頁）、110年3月30  
16 日中區國稅法一字第0000000000號函（原處分卷3第95-96  
17 頁、原處分卷5第283-284頁）在卷可參。惟原告未能提出相  
18 關帳證資料，致被告調查後仍難以釐清原告公司年度實際營  
19 業收入。是原告確有未盡誠實申報及提供帳簿文據之協力義  
20 務之情事，被告就前述短漏報營業收入部分，遂以上開水果  
21 批發業同業利潤標準毛利率15%計算營業毛利，此部分並經  
22 原告貿喜公司負責人施灼杭於108年9月25日被告所屬民權稽  
23 徵所談話紀錄時同意就系爭營業收入改按水果批發業同業利  
24 潤標準毛利率15%核算該部分營業成本等語（原處分卷5第1  
25 2-14頁）。因此被告進而計算營業成本、全年所得額等，並  
26 據以按漏報營利事業所得額、未分配盈餘額裁處罰鍰，以此  
27 推估稅額之方式，尚難謂有違所得稅法第83條第1項、第3項  
28 規定。原告上開主張，容屬違誤之詞，無法採取。

29 (七)另原告主張「依彰化地檢108年度偵字第960號（一）案卷內  
30 之原告貿喜公司『104年度營利事業所得稅審查報告書一般  
31 案件重核報告書』所附申報審查比較表所載，機關核定之毛

01 利率分別為8.06%、7.53%；依原告冠果公司『104年度營  
02 利事業所得稅審查報告書一般案件重核報告書』所附申報審  
03 查比較表所載，機關核定之毛利率為5.11%；依原告冠果公  
04 司『105年度營利事業所得稅審查報告書重點查核報告書』  
05 所附申報審查比較表所載，機關核定之毛利率為8.59%。由  
06 上可知，原告主張毛利率僅5%至8%一節，實屬有據，故被  
07 告逕依水果批發業同業利潤標準毛利率15%核算原告之營業  
08 成本，並據以核定全年所得額，自屬違誤。」云云。然  
09 查：

- 10 1.依原告所提甲證13、14、15（本院卷2第31-37頁）為被告所  
11 製作之「本期與前十年申報審查比較表」，經比對被告彙整  
12 原告等多家公司相關年度之營利事業所得稅核定通知書之各  
13 年度毛利率分析表（本院卷2第55頁），其中主張之8.0  
14 6%、7.53%為原告貿喜公司104、105年度（本案系爭年度  
15 為105、106年度）最終核定之全年全部營業收入毛利率（10  
16 5、106年度則為7.53%、6.08%）；主張之5.11%為原告冠  
17 果公司104年度（本案系爭年度為105）最終核定之全年全部  
18 營業收入毛利率（105年度則為7.79%）；另主張之8.59%  
19 則為訴外人元弘泰公司104年度（非本案當事人）最終核定  
20 全年之全部營業收入毛利率，原告上開主張之數據容有部分  
21 錯誤，先此敘明。
- 22 2.次依所得稅法第83條第1項規定，稽徵機關進行調查或復查  
23 時，納稅義務人應提示有關各種證明所得額之帳簿、文據；  
24 其未提示者，稽徵機關得依查得之資料或同業利潤標準，核  
25 定其所得額。經查，原告冠果公司、貿喜公司於彰化地檢署  
26 及被告機關調查時均承認漏報105年度未列營業成本之營業  
27 收入及106年度至10月止漏申報營業稅銷售額。被告為查明  
28 此部分營業收入配合之營業成本數額，請原告提示相關帳簿  
29 憑證及各類成本表供核，惟原告均未能盡協力義務提供系爭  
30 短漏報營業收入之營業成本帳簿憑證資料，被告依上揭所得  
31 稅法第83條第1項規定，就其所查得系爭短漏報營業收入

01 (無法查得相應營業成本)資料,依同業利潤標準(法規定  
02 就是依同業利潤標準)毛利率15%僅核定系爭短漏報營業收  
03 入(尚非全年度之全部營業收入)之毛利予以調增,已如前  
04 述。其中(以下參考前揭各年度毛利率分析表):

05 (1)原告冠果公司105年度營所稅結算申報已列報營業收入淨  
06 額48,312,990元,被告據先前計算之實際營業收入淨額6  
07 0,466,919元,核算漏報營業收入淨額12,153,929元(60,  
08 466,919元-48,312,990元=12,153,929元)。原告冠果公  
09 司未盡協力義務提供相關帳簿表冊供核,被告依核定漏報  
10 營業收入12,153,929元,按水果批發業同業利潤標準毛利  
11 率15%,核算調增毛利(所得額)1,823,089元(12,153,  
12 929元 $\times$ 15%),加原告原申報毛利2,888,152元,核定全  
13 年之全部營收毛利為4,711,241元,全年之全部營收毛利  
14 率為7.79%(4,711,241元/60,466,919元)。

15 (2)原告貿喜公司105年度營所稅結算已申報營業收入淨額15  
16 2,582,025元,被告據先前計算之實際營業收入淨額為19  
17 0,992,062元,核定漏報營業收入淨額38,410,037元(19  
18 0,992,062元-152,582,025元=38,410,037元)。原告貿喜  
19 公司未盡協力義務提供營業成本相關帳簿憑證供核,被告  
20 依核定漏報營業收入38,410,037元,按水果批發業同業利  
21 潤標準毛利率15%,核算調增毛利(所得額)5,761,505  
22 元(38,410,037元 $\times$ 15%),加原告原申報毛利8,616,575  
23 元,核定全年之全部營收毛利為14,378,080元,全年之全  
24 部營收毛利率為7.53%(14,378,080元/190,992,062  
25 元)。

26 (3)原告貿喜公司106年度1月至10月止已申報營業稅銷售額  
27 (即營業收入)為91,155,211元,被告據先前計算之實際  
28 銷售額為107,990,479元,漏申報銷售額16,835,268元。  
29 因查獲時尚未屆106年度營所稅結算申報期限,原告貿喜  
30 公司於辦理106年度營所得結算申報時,遂將系爭營業收  
31 入16,835,268元列入申報,申報營業收入總額126,244,81

01 0元（帳載營業收入109,409,542元+系爭營業收入16,835,  
02 268元），並自行調增系爭營業收入之營業成本16,673,43  
03 5元，申報營業成本120,927,573元（帳載營業成本104,25  
04 4,138元+調增營業成本16,673,435元）。被告請原告貿喜  
05 公司提示106年度帳簿憑證及各類成本表供核，原告貿喜  
06 公司未盡協力義務提供，致前開調增之系爭營業收入之營  
07 業成本無法勾稽，被告乃按該部分營業收入16,835,268  
08 元，依水果批發業同業利潤標準毛利率15%（即成本率8  
09 5%），核算該部分之營業成本14,309,978元（16,835,26  
10 8元×85%），剔除營業成本2,363,457元（16,673,435元-  
11 14,309,978元），核定調增毛利（所得額）2,363,457  
12 元，加原告原申報毛利5,317,237元，核定全年之全部營  
13 收毛利為7,680,694元，全年之全部營收毛利率為6.0  
14 8%（7,680,694元/126,244,810元）。

15 3.綜上，被告最終核定原告系爭年度之全年全部營業收入毛利  
16 率為7.79%、7.53%及6.08%，亦落於原告上揭主張毛利率  
17 5%至8%範圍內，尚非就全年全部營業收入以同業利潤標準  
18 毛利率15%核計，原告上揭主張自有所誤解，委不足採。

19 (八)至於原告主張「彰化地院108年度訴字第1032號刑事判決  
20 後，業經彰化地檢署檢察官提起上訴，檢察官上訴理由認原  
21 告公司代表人105年度自原告貿喜公司領取股利所得1,063,0  
22 54元（詳見檢察官上訴理由書第12頁），果如此，原告貿喜  
23 公司於105年度即有分配盈餘，從而被告所認原告貿喜公司1  
24 05年度未分配盈餘即非事實，其據以加徵營利事業所得稅並  
25 按漏稅額罰鍰，自屬違誤。」一節。經查，依原告貿喜公司  
26 105年度未分配盈餘申報之核定通知書項次8「已由當年度盈  
27 餘分配之股利淨額或盈餘淨額」欄位所載，原告貿喜公司申  
28 報金額1,200,811元（原處分卷3第84頁），可見該公司當年  
29 度的確有1,200,811元之盈餘分配，並非如原告貿喜公司所  
30 稱被告認定原告貿喜公司105年度未有分配盈餘，是原告貿  
31 喜公司主張被告以其105年度未有分配盈餘為基礎據以加徵

01 營利事業所得稅並按漏稅額罰鍰有誤云云，顯非事實，並非  
02 可採。

03 (九)末按，行政罰法第7條規定：「(第1項)違反行政法上義務  
04 之行為非出於故意或過失者，不予處罰。(第2項)法人、  
05 設有代表人或管理人之非法人團體、中央或地方機關或其他  
06 組織違反行政法上義務者，其代表人、管理人、其他有代表  
07 權之人或實際行為之職員、受僱人或從業人員之故意、過  
08 失，推定為該等組織之故意、過失。」準此，法人違反行政  
09 法上義務，其代表人具有故意或過失者，即應處罰該法人。  
10 其中所謂「故意」，係指行為人對所有違反行政法上義務之  
11 客觀構成要件要素的認知，以及實現該構成要件之意志而  
12 言；至於「過失」，則是指行為人對於違反行政法上義務之  
13 構成要件事實之發生，雖非故意，但按其情節應注意、能注  
14 意而不注意，或雖預見其能發生而確信其不發生者而言。查  
15 原告公司於銷貨時均登錄於上華電腦系統，且會計人員於收  
16 款沖銷應收帳款後，據該會計系統資料製作報表送負責人審  
17 核再歸檔，是原告明知其營業收入狀況，惟為減輕稅賦，另  
18 為不實營業收入數額紀錄，並據以申報營利事業所得稅，短  
19 漏報相關營業收入及未分配盈餘，以達其積極逃漏所得稅之  
20 目的，自己該當故意逃漏稅捐之情事。茲就其等相關年度短  
21 漏報營業收入、未分配盈餘，致逃漏營利事業所得稅應予補  
22 稅及罰鍰之情形論述如下：

23 1.原告冠果公司105年度營利事業所得稅違章罰鍰及105年度未  
24 分配盈餘違章罰鍰部分：

25 (1)原告冠果公司係經營水果批發業，105年度營利事業所得  
26 稅結算申報列報營業收入淨額48,312,990元及全年所得額  
27 877,023元。嗣因彰化地檢署自5家公司查扣上華電腦系統  
28 下載之帳冊資料，經被告查得該資料為5家公司銷售貨物  
29 營業收入之真實帳冊，乃重行核算原告冠果公司105年度  
30 實際營業收入淨額60,466,919元，核定漏報營業收入淨額  
31 12,153,929元(60,466,919元-48,312,990元=12,153,929

01 元)。因原告冠果公司未盡協力義務提示有關成本費用等  
02 各種證明所得額之帳簿、文據，被告依所得稅法第83條第  
03 1項規定，按核定漏報營業收入淨額12,153,929元，按水  
04 果批發業同業利潤標準毛利率15%，核算漏報所得額1,82  
05 3,089元（12,153,929元×15%）。嗣經被告審酌原告已撤  
06 回同一漏稅事實105年度營利事業所得稅及未分配盈餘加  
07 徵營利事業所得稅之復查申請，及原告冠果公司已於108  
08 年11月19日繳清應補稅額等情，爰依納保法第16條第3項  
09 規定，且參酌裁罰參考表使用須知第4點及裁罰參考表關  
10 於所得稅法第110條第1項違章行為之規定，考量原告違反  
11 稅法上義務行為應受責難程度、所生影響及因違反稅法上  
12 義務所得之利益等事由，按其逃漏稅情節輕重，酌予減輕  
13 其罰，被告遂按所漏稅額309,926元改處0.8倍之罰鍰247,  
14 940元，追減罰鍰61,986元，經核尚無不合。

15 (2)依所得稅法第66條之9第1項及第2項規定可知，自87年度  
16 起，營利事業當年度之盈餘未作分配者，應就該未分配盈  
17 餘加徵10%營利事業所得稅，至所稱之未分配盈餘，係指  
18 營利事業當年度依商業會計法規定處理之稅後純益，減除  
19 各法定項目數額後之餘額。原告冠果公司105年度未分配  
20 盈餘申報，列報未分配盈餘0元，經被告查核後核定漏報1  
21 05年度營業收入12,153,929元，致漏報課稅所得額1,823,  
22 089元，已如前述。再經被告依105年度營利事業所得稅重  
23 行核定105年度未分配盈餘之申報，漏報稅後純益為1,51  
24 3,163元〔1,823,089元×(1-17%)〕，致短漏報未分配  
25 盈餘1,513,163元及加徵10%營利事業所得稅151,316元。  
26 被告審酌違章情節，於法定裁罰倍數（1倍以下）範圍  
27 內，參據裁罰參考表，按所漏稅額151,316元處以1倍之罰  
28 鍰151,316元；復查決定審酌原告已撤回同一漏稅事實10  
29 4、105年度營利事業所得稅及未分配盈餘加徵營利事業所  
30 得稅復查案，並繳清本稅，裁罰倍數酌予減輕為0.8倍；  
31 復查決定則進一步考量公司法第232條第1項規定，公司非

01 彌補虧損後，不得分派股息，原告辦理105年度未分配盈  
02 餘結算申報帳載累積虧損2,096,224元，如依前揭規定，  
03 以本次查獲之漏報稅後純益補以往年度虧損後，其可供分  
04 配之盈餘較少，是其主觀應受責難程度較低，及原告已撤  
05 回同一漏稅事實104、105年度營利事業所得稅及未分配盈  
06 餘加徵營利事業所得稅之復查申請，並繳清本稅等情，酌  
07 予減輕其罰，按所漏稅額151,316元改處0.5倍之罰鍰75,6  
08 58元，追減罰鍰75,658元，經核亦無不合。

09 (3)被告審酌原告違反稅法上義務行為應受責難程度、所生影  
10 響及因違反稅法上義務所得之利益等事由，按其逃漏稅情  
11 節輕重，酌予減輕其罰裁處所漏稅額及未分配盈餘之罰鍰  
12 金額，經核係已考量原告之違章程度而為適切之裁罰，洵  
13 屬適法允當。

## 14 2.原告貿喜公司105年度未分配盈餘加徵營利事業所得稅及罰 15 鍰部分：

16 (1)原告貿喜公司105年度營利事業所得稅結算申報，原列報  
17 營業收入淨額152,582,025元，嗣經查獲原告貿喜公司105  
18 年度營利事業所得稅實際營業收入淨額為190,992,062  
19 元，漏報營業收入淨額38,410,037元（190,992,062元-15  
20 2,582,025元=38,410,037元）。原告貿喜公司於彰化地檢  
21 署及賦稅署調查時承認漏報系爭未列營業成本之營業收入  
22 （原處分卷3第40頁），惟未能提供相對應之營業成本帳  
23 證供核，被告乃依所得稅法第83條第1項規定，就漏報營  
24 業收入部分，按核定漏報營業收入淨額38,410,037元，以  
25 水果批發業（行業標準代號：4541-12）同業利潤標準毛  
26 利率15%，核算漏報所得額為5,761,505元（38,410,037  
27 元x15%），補徵營利事業所得稅額979,456元（原處分卷  
28 3第63之1頁）。此部分原告貿喜公司對被告核定之漏報營  
29 業收入不爭執並已撤回營利事業所得稅本稅復查（原處分  
30 卷3第40、65頁）而告確定在案，致漏報稅後純益4,782,0  
31 49元（5,761,505元-979,456元），經被告基於105年度營

01 利事業所得稅同一課稅事實，重行核定未分配盈餘4,782,  
02 049元，依行為時所得稅法第66條之9第1項規定，就該未  
03 分配盈餘加徵10%營利事業所得稅478,204元，經核並無  
04 不合。

05 (2)另原告貿喜公司明知其營業收入狀況，惟為達逃漏稅捐之  
06 目的，乃持前開不實之財務報表辦理105年度營利事業所  
07 得稅結算申報，漏報營業收入38,410,037元，致漏報課稅  
08 所得額5,761,505元，進而於105年度未分配盈餘申報，漏  
09 報稅後純益4,782,049元，致短漏報未分配盈餘4,782,049  
10 元，有違納稅義務人之誠實申報義務，核其違章行為，應  
11 屬故意，亦如前述。原告貿喜公司就上揭未分配盈餘加徵  
12 10%之核定未承諾同意繳清（原處分卷3第65頁），被告  
13 依納保法第16條第1項、第3項規定，審酌各項事由，綜合  
14 考量違章情節，並依裁罰倍數參考表關於所得稅法第110  
15 條之2第1項違章情形之規定，按所漏稅額478,204元處以1  
16 倍之罰鍰478,204元，洵屬適法允當。

17 3.原告貿喜公司106年度營利事業所得稅之補徵稅額及106年度  
18 未分配盈餘之補徵稅額部分：

19 (1)原告貿喜公司106年度截至10月止已申報營業稅銷售額為9  
20 1,155,211元（本院卷1第495頁），嗣因彰化地檢署因5家  
21 公司涉嫌違反稅捐稽徵法等案而查扣5家公司上華電腦系  
22 統下載之帳冊資料，經被告查得該資料為5家公司銷售貨  
23 物之真實帳冊，乃據上揭計算方式核算原告貿喜公司106  
24 年度截至10月止實際銷售額為107,990,479元，漏申報銷  
25 售額16,835,268元（即107,990,479元-91,155,211元，下  
26 稱系爭營業收入），此部分原告貿喜公司亦出具說明書表  
27 示對被告核定106年度截至10月止漏申報銷售額16,835,26  
28 8元不爭執（原處分卷5第16頁）。因查獲時尚未屆106年  
29 度營利事業所得稅結算申報期限，原告貿喜公司於辦理10  
30 6年度營利事業所得稅結算申報時，遂自行將上揭漏申報  
31 銷售額16,835,268元列入結算申報營業收入項目，申報營

01 業收入總額126,244,810元（帳載營業收入109,409,542元  
02 +系爭營業收入16,835,268元），並自行調增系爭營業收  
03 入之營業成本16,673,435元，申報營業成本120,927,573  
04 元（帳載營業成本104,254,138元+調增營業成本16,673,4  
05 35元），列報全年所得額1,876,812元（原處分卷5第99-1  
06 04頁）。被告原查於108年1月10日以中區國稅民權營所字  
07 第0000000000號函，請原告提示106年度帳簿憑證及各類  
08 成本表供核（原處分卷5第90頁），原告於同年9月25日至  
09 被告機關所屬民權稽徵所說明，同意就系爭營業收入改按  
10 水果批發業同業利潤標準毛利率15%核算該部分營業成本1  
11 4,309,978元（原處分卷5第13頁）。原告復查主張其毛利  
12 率僅5%至8%，被告復於110年3月30日以中區國稅法一字  
13 第0000000000號函，請原告提示106年度相關帳簿、文據  
14 及復查有利事證（原處分卷5第283-284頁），原告函復前  
15 揭資料尚由彰化地檢署扣押中，無法提供（原處分卷5第2  
16 88頁）。查系爭營業收入係被告依據查扣原告之帳證及銷  
17 貨收款資料，核算原告106年1月至10月間漏報免稅銷售額  
18 16,835,268元，且經被告原查查核人員赴彰化地院查核原  
19 告之帳簿憑證，尚無不符，是被告原查依申報數核定營業  
20 收入126,244,810元，尚非無據。雖原告曾表示相關帳  
21 簿、文據由彰化地檢署扣押無法提出云云，然該刑事案件  
22 經彰化地檢署檢察官偵查終結起訴後，原告之負責人仍可  
23 向彰化地院刑事庭聲請閱卷及影印相關卷證供查核，但原  
24 告始終未提出，且經本院依職權向彰化地院調取108年度  
25 訴字第1032號刑事卷宗及相關扣押證物供兩造閱覽（本院  
26 卷1第541-569頁），原告亦僅為前揭起訴補充理由，尚難  
27 認原告此部分主張可為有利原告事實之認定。是被告按同  
28 業利潤標準毛利率15%核算系爭營業收入之營業成本14,3  
29 09,978元，加計帳載營業成本104,254,138元，核定營業  
30 成本118,564,116元，全年所得額4,240,269元（原處分卷  
31 5第116頁），並應補徵稅額401,787元並無不合。

01 (2)另基於106年度營利事業所得稅同一課稅事實，認原告106  
02 年度營業收入126,244,810元，營業成本118,564,116元，  
03 全年所得額4,240,269元。本件106年度未分配盈餘部分，  
04 原告106年度未分配盈餘申報，列報未分配盈餘161,833  
05 元，經被告依前揭通報資料以其106年度帳載營業收入較  
06 申報核定營業收入少計16,835,268元，乃予核定調增全年  
07 所得額2,525,290元（16,835,268元x水果批發業同業毛利  
08 率標準15%）、稅後純益2,095,991元【2,525,290元x（1  
09 -17%）】及未分配盈餘2,095,991元，加徵10%營利事業  
10 所得稅209,599元，減除已自行繳納之稅額16,183元，補  
11 徵稅額193,416元，核屬有據。經原告提起復查後，被告  
12 以110年4月13日中區國稅法一字第0000000000號函請原告  
13 提示106年度未分配盈餘申報有關文據等有利事證（原處  
14 分卷7第49、50頁），惟原告並未提示相關稅證資料，是  
15 被告基於106年度營利事業所得稅同一課稅事實，據此核  
16 算原告未分配盈餘數額及補徵所得額，亦無違誤。

17 (3)從而，被告依水果批發業同業利潤標準毛利率15%核定系  
18 爭營業收入之營業成本，並據此核算原告106年度營利事  
19 業所得額及補徵所得稅額，並進一步核算同一年度之未分  
20 配盈餘數額及補徵所得額，尚無違誤。

21 (十)綜上所述，原告既已依所得稅法之規定辦理營利事業所得稅  
22 及未分配盈餘申報，但有漏報營業收入致生漏報營利事業所  
23 得額及稅後純益之情事，且該漏報之情事明顯可歸責於原  
24 告，其違章事證明確，已如前述，嗣經賦稅署及被告多次通  
25 知，函請原告提示帳簿憑證、各類成本報表及其他有利文  
26 據，惟原告仍未能提示所需帳簿文據供核，其未盡協力義  
27 務，致使稅捐稽徵機關短漏核定稅捐，被告遂依相關法規，  
28 並考量原告之違章程度而為適切之裁罰及補徵稅額，就原告  
29 冠果公司所為105年度營利事業所得稅罰鍰處分、105年度未  
30 分配盈餘罰鍰處分及原告貿喜公司105年度未分配盈餘加徵  
31 營利事業所得稅及罰鍰處分、106年度營利事業所得稅之補

01 稅、106年度未分配盈餘加徵營利事業所得稅之補稅，核屬  
02 有據，尚無違誤。重審復查決定關於罰鍰不利原告部分、各  
03 復查決定及訴願決定1、訴願決定2、訴願決定3、訴願決定4  
04 予以維持，亦無不合。原告徒執前詞，訴請撤銷，為無理  
05 由，應予駁回。

06 七、本件判決基礎已經明確，兩造其餘的攻擊防禦方法及訴訟資  
07 料經本院斟酌後，核與判決結果不生影響，無一一論述的必  
08 要，一併說明。

09 八、結論：原告之訴為無理由，應予駁回。

10 中 華 民 國 113 年 12 月 5 日

11 審判長法官 劉錫賢

12 法官 林靜雯

13 法官 郭書豪

14 以上正本證明與原本無異。

15 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  
16 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  
17 按他造人數附繕本）；如於本判決宣示或公告後送達前提起上訴  
18 者，應於判決送達後20日內補提上訴理由書（須附繕本）。未表  
19 明上訴理由者，逕以裁定駁回。

20 上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書，但符合下列情  
21 形者，得例外不委任律師為訴訟代理人：

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. 當事人或其代表人、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。 2. 稅務行政事件，當事人或其代表人、管理人、法定代理人具備會計師資格。

	3. 專利行政事件，當事人或其代表人、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。
(二)非律師具有右列情形之一，經本案之行政法院認為適當者，亦得為訴訟代理人。	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. 當事人之配偶、三親等內之血親、二親等內之姻親具備律師資格者。</li> <li>2. 稅務行政事件，具備會計師資格者。</li> <li>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。</li> <li>4. 當事人為公法人、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。</li> </ol>
<p>是否符合(一)、(二)之情形，而得為強制律師代理之例外，當事人應於提起上訴或委任時釋明之，並提出(一)、(二)所示關係之釋明文書影本及委任書。</p>	

中 華 民 國 113 年 12 月 5 日

書記官 莊啟明