

臺中高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第三庭

112年度訴字第118號

原告 齊國砂石有限公司

代表人 林威廷

被告 財政部中區國稅局

代表人 樓美鐘

訴訟代理人 林毓玲

吳季芬

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112年2月23日台財法字第11213000080號、第11213000090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

壹、程序方面：

按行政訴訟法第111條第1項、第2項規定：「(第1項)訴狀送達後，原告不得將原訴變更或追加他訴。但經被告同意或行政法院認為適當者，不在此限。(第2項)被告於訴之變更或追加無異議，而為本案之言詞辯論者，視為同意變更或追加。」查原告起訴時原聲明：財政部112年2月23日台財法字第11213000080號(下稱訴願決定1)、第11213000090號訴願決定(下稱訴願決定2)及原處分均撤銷(見本院卷第15頁)。嗣於本院言詞辯論期日變更聲明為：訴願決定1、2及原處分(有關106及107年度營利事業所得稅之核定及裁處1倍罰鍰)、復查決定均撤銷(見本院卷第224頁)。被告對於原告所為訴之變更並無異議，而為本案之言詞辯論，視為同意變更。

01 貳、實體方面：

02 一、爭訟概要：

03 原告於民國106及107年度營利事業所得稅結算申報，分別列
04 報營業收入淨額新臺幣(下同)6,120萬5,568元及1億1,337萬
05 4,757元，全年所得額264萬7,251元及630萬1,735元，原經
06 被告依申報數核定。嗣被告配合臺灣彰化地方檢察署(下稱
07 彰化地檢署)對原告營業處所進行搜索，查獲原告於105年至
08 108年間銷售砂石收入銷售額新臺幣(下同)904萬1,289元及
09 收取補貼人工粒料處理收入銷售額1,248萬4,265元，共2,15
10 2萬5,554元，均未依規定開立統一發票，亦未申報銷售額。
11 被告核認原告漏報106年度銷售砂石收入305萬9,675元及補
12 貼人工粒料處理收入425萬6,850元，共731萬6,525元之營業
13 收入；漏報107年度銷售砂石收入539萬4,471元及補貼人工
14 粒料處理收入591萬8,191元，共1,131萬2,662元之營業收入
15 ，並以109年7月3日中區國稅東勢營所字第0000000000號函
16 請原告提示漏報收入之帳簿憑證供核。惟原告未提示，並於
17 109年8月6日出具同意書，說明因無法提示帳簿資料，就漏
18 報銷售砂石收入部分，同意依砂石採取業(行業標準代號：
19 0600-14)同業利潤標準毛利率26%計算漏報所得額；就漏報
20 補貼人工粒料處理收入部分，因成本費用於申報時已全額列
21 報，同意全額認列所得額等語。被告乃重行核定原告106及1
22 07年度營業收入淨額為6,852萬2,093元及1億2,468萬7,419
23 元，全年所得額為769萬9,616元及1,362萬2,488元，除分別
24 補徵106年度稅額85萬8,902元(下稱原核定1)及107年度稅
25 額146萬4,150元(下稱原核定2)，並均按所漏稅額處以1倍
26 之罰鍰85萬8,902元(下稱原裁處1)及146萬4,150元(下稱
27 原裁處2)。原告不服，分別申請復查，就106年度部分經被
28 告以111年10月12日中區國稅法一字第0000000000號駁回
29 (下稱復查決定1)；就107年度部分經被告以111年10月12
30 日中區國稅法一字第0000000000號駁回(下稱復查決定2)

01 。原告復均提起訴願，亦分別經財政部以訴願決定1、2予以
02 駁回，原告仍不服，遂提起本件行政訴訟。

03 二、原告起訴主張及聲明略以：

04 (一)被告以原核定1、2認定漏報之106、107年度銷售砂石收入及
05 補貼人工粒料處理收入，係原告前任負責人張愛新及其配偶
06 即實際負責人陳世允私自取用原告統一發票銷售勞務及物料
07 所得之款項，均非原告之營業收入。原告並未取得，股東會
08 亦未依公司法第23條第3項決議視為原告所得，且自陳世允
09 等人取得上開所得至被告核算所得額時，亦已逾公司法第23
10 條第3項但書所規定1年之期間，不應認定為原告所得，被告
11 之認定已違反公司法第23條規定。依最高行政法院108年度
12 判字第31號判決意旨，被告應就該等收入按實際交易事實調
13 整陳世允等人之所得額及應納稅額，方為適法。被告將應向
14 加害人即陳世允等人追償稅捐之公法上責任，轉嫁至被盜用
15 統一發票之被害人即原告本身，顯不符合實質課稅原則。

16 (二)被告僅憑彰化地檢署通報其查獲結果提供之金額，核算漏報
17 銷售砂石收入、補貼人工粒料處理收入，其計算基礎、相關
18 證物及計算式均付之闕如，況臺灣彰化地方法院（下稱彰化
19 地院）109年度矚重訴字第1號刑事判決已指明108年3月前係
20 由舊團隊經營原告公司，被告未曾向舊經營團隊陳世允、張
21 愛新、陳璽元等人詢問、調閱相關資料，僅於復查及訴願階
22 段中一味指摘原告未提供相關帳冊資料供其參考，難謂業盡
23 調查及舉證責任。

24 (三)該等收入非歸屬原告，且為原告無法預見，情節顯與原告故
25 意漏報稅賦不同，原告甚至未自陳世允等人取得任何相關帳
26 冊資料，如何能明知並有意使其發生，或已預見其發生且縱
27 容其發生之可能。且被告作成原裁處1、2亦難認已達最高行
28 政法院96年度判字第871號判決所示，處罰成立要件之證明
29 須達「完全確信」程度之意旨。

30 (四)縱認原核定1、2計算之收入為原告收入，該收入亦已經彰化
31 地院以109年度矚重訴字第1號刑事判決宣告沒收，形同原告

實「無」該等銷售額，自無所得。被告核定原告應繳納漏稅額、加計利息及罰鍰，均與法有違等語。

(五)聲明：原核定1、2、原裁處1、2、復查決定1、2及訴願決定1、2均撤銷。

三、被告答辯及聲明：

(一)全年所得額部分：

1.本件同一漏稅事實有關營業稅部分，經被告配合彰化地檢署搜索查獲，被告依據查得資料，核定原告補徵營業稅，原告不服，經復查未獲變更，循序提起訴願，經財政部以111年5月5日訴願決定駁回後，未提起行政訴訟而告確定。

2.被告依上開營業稅核課確定之事實，並依彰化地檢署扣得原告之內帳資料，核定原告漏報106年度銷售砂石收入305萬9,675元及補貼人工粒料處理收入425萬6,850元，計731萬6,525元；另核定原告漏報107年度銷售砂石收入539萬4,471元及補貼人工粒料處理收入591萬8,191元，計1,131萬2,662元。經原告於109年8月6日出具同意書，表示因無法提示帳簿資料，就漏報銷售砂石收入均同意依砂石採取業同業利潤標準毛利26%計算漏報所得額，及漏報補貼人工粒料處理收入之成本費用損失於申報時均已列報，同意全額認列所得額等語。被告乃重行核定原告106年度營業收入淨額為6,852萬2,093元及全年所得額為769萬9,616元；107年度營業收入淨額為1億2,468萬7,419元及全年所得額1,362萬2,488元。

3.有關原告稱前任負責人張愛新及其配偶即實際負責人陳世允，私自取用統一發票銷售勞務及物料所得之款項，不應認定為其所得，被告將應向陳世允等人追償稅捐之公法上責任，卻轉嫁至被盜用統一發票之被害人即原告，顯不符合實質課稅原則一節。被告係依彰化地檢署訊問筆錄及搜扣所得原告帳務資料，查得原告與昌華砂石行為同一營業主體，並以原告名義對外經營業務，原告為實際營業之課

01 稅主體。又張愛新係原告自107年10月18日至108年4月2日
02 登記負責人，林威廷係原告108年4月3日迄今之登記負責
03 人，張文錦係昌華砂石行登記負責人，原告及昌華砂石行
04 實際負責業務人為陳世允、宋國維，均為商業會計法所稱
05 之商業負責人，張愛新亦為原告及昌華砂石行會計主管，
06 其等為減輕稅賦圖利自己，於105年7月至108年8月間銷售
07 勞務予興茂實業有限公司（下稱興茂公司）等營業人漏開
08 統一發票致短漏報銷售額2,833萬8,037元，逃漏營業稅額
09 141萬6,902元，觸犯稅捐稽徵法第41條及商業會計法第71
10 條規定，經被告以109年7月28日刑事案件告發書移送彰化
11 地檢署偵辦，業經彰化地院於110年12月20日以109年度矚
12 重訴字第1號刑事判決其等違反廢棄物清理法、商業會計
13 法等罪。原告係有限公司組織之法人，具有獨立人格，
14 其與代表法人之自然人，分屬不同人格，各為獨立之權利
15 義務主體，是原告欠繳應納稅捐，係屬原告之稅捐債務，
16 不因其變更負責人而受影響，陳世允等人執行公司業務之
17 所得應歸屬原告。

- 18 4.有關原告稱依彰化地院刑事判決原告及新舊經營團隊之犯
19 罪所得均全部宣告沒收，形同原告實無該等銷售額，自無
20 所得一節。按依憲法第19條及所得稅法第3條第1項規定，
21 人民有依法律納稅之義務，所得稅課稅構成要件滿足時，
22 所得稅債務即已發生，應依所得稅法規定課徵所得稅，倘
23 納稅義務人未依法申報，本依法稽徵（行政）原則，稅捐
24 稽徵機關應依法補徵稅捐，倘有違反稅法規定，並應處
25 罰，此係法治國貫徹「依法課稅原則」及「量能課稅原
26 則」之當然結果。是本件原告銷售砂石予幸福有限公司及
27 興茂公司，及該等公司付給原告每噸350元人工粒料之處
28 理費用時，即應依所得稅法規定計算所得課徵所得稅。縱
29 系爭所得係因原告盜採國有土地與河川地砂石及因違反廢
30 棄物清理法之非法行為而取得，並經司法機關裁判沒收，
31 亦無不同，其因在於刑法沒收制度係居於補充地位，應次

於國家租稅債權之行使，該非法取得之所得，仍然具有所得的屬性，況「砂石」及「處理人工粒料」本身並無不法性，更不應獲取方式合法與否而異其租稅待遇，此係基於並符合「稅捐中立性原則」之要求；非法所得免稅，無異鼓勵非法行為，且現行法律並無規定，不合法行為所取得之所得，不應課稅，任何人不能因不法行為之獲利不用課稅反而被鼓勵，此係貫徹「任何人不能自不法行為中獲利」原則之體現，也同時基於法秩序一體性原則的價值判斷。是系爭銷售砂石收入及補貼人工粒料處理收入仍應依法課徵所得稅，尚難以經刑事判決沒收作為免課徵之理由。

(二)罰鍰部分：

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。納稅義務人有依法誠實申報課稅之注意義務，納稅義務人已依所得稅法規定辦理結算申報，而對依所得稅法規定應申報課稅之所得額有漏報或短報情事時，處以所漏稅額2倍以下之罰鍰，所得稅法第110條第1項定有明文。

2.被告依據查得資料，以原告106及107年度營利事業所得稅結算申報，漏報營業收入731萬6,525元及1,131萬2,662元，致漏報所得額505萬2,365元及732萬0,753元，所得稅額85萬8,902元及146萬4,150元，違章事證明確，已如前述。原告於涉案期間銷售勞務予興茂公司等營業人漏開統一發票致短漏報銷售額，逃漏營業稅額，對商業上交易行為所發生之會計事項，故意遺漏不為記錄，致使公司所編製財務報表發生不實之結果，被告配合彰化地檢署搜索查獲，取得原告會計人員登錄之帳務資料，該帳務資料明細並經彰化地檢署檢察官訊問原告原登記負責人張愛新及相

關人等，其等均坦承原告銷售貨物或勞務，有未依規定開立統一發票之事實。又原告明知其銷售貨物應依規定開立統一發票，並於申報銷售額時列入申報，卻自105年至108年間連續多年漏開統一發票及漏報銷售額，並於辦理各該年度營利事業所得稅結算申報時漏報營業收入，核其違章行為，顯係明知並有意使其發生，或已預見其發生且縱容其發生，核屬故意，自應論罰。原告訴稱其無法預見陳世允等人私人行為，與原告故意漏報稅賦不同云云，核不足採。

3.被告依所得稅法第110條第1項規定，依裁罰倍數參考表所定違章情節，審酌其違反稅法上義務行為應受責難程度，按106及107年度所漏稅額分別處以1倍之罰鍰，已考量原告之違章情節及程度而為適切之裁罰，應屬適法允當等語。

(三)聲明：駁回原告之訴。

四、本件兩造主要爭點為：

(一)被告以原核定1、2認定原告漏報之106及107年度銷售砂石收入及補貼人工粒料收入數額，是否適法有據？

(二)被告以原裁處1、2按所漏稅額裁處1倍之罰鍰，是否適法？

(三)被告認定原告漏報之收入是否業經刑事判決宣告沒收？是否會因為經刑事判決宣告沒收而不能核課所得稅及裁處罰鍰？

五、本院的判斷：

(一)前提事實：

前揭爭訟概要所載事實，除上開爭點事項外，餘者為兩造所不爭執，並分別有如判決附表所示甲證1至2；乙證1至9、19至22、24至27、34等各項資料可查，堪認為真正。

(二)被告以原核定1、2認定原告漏報之106及107年度銷售砂石收入及補貼人工粒料收入之所得額，並無違誤：

1.應適用的法令：

(1)所得稅法第3條第1項規定：「凡在中華民國境內經營之營利事業，應依本法規定，課徵營利事業所得稅。」第

11條第2項規定：「本法稱營利事業，係指公營、私營或公私合營，以營利為目的，具備營業牌號或場所之獨資、合夥、公司及其他組織方式之工、商、農、林、漁、牧、礦冶等營利事業。」第21條第1項規定：「營利事業應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。」第24條第1項前段規定：「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。」第83條第1項規定：「稽徵機關進行調查或復查時，納稅義務人應提示有關各種證明所得額之帳簿、文據；其未提示者，稽徵機關得依查得之資料或同業利潤標準，核定其所得額。」

(2)所得稅法施行細則第72條規定：「本法……第83條第1項、第3項……所稱查得資料，指納稅義務人之收益損費資料。」第81條第1項規定：「本法第83條所稱之帳簿文據，其關係所得額之一部或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所得額。」

(3)納稅者權利保護法第14條規定：「（第1項）稅捐稽徵機關對於課稅基礎，經調查仍不能確定或調查費用過鉅時，為維護課稅公平原則，得推計課稅，並應以書面敘明推計依據及計算資料。（第2項）稅捐稽徵機關推計課稅，應斟酌與推計具有關聯性之一切重要事項，依合理客觀之程序及適切之方法為之。（第3項）推計，有二種以上之方法時，應依最能切近實額之方法為之。

（第4項）納稅者已依稅法規定履行協力義務者，稅捐稽徵機關不得依推計結果處罰。」

2.推計課稅之適用，係因有課稅事實存在，而其課稅資料龐雜，若經逐一詳查，必然耗費龐大人力、物力，基於經濟考量，乃准許稽徵機關採取「推計」之方法，推論出納稅者堪稱合理之課稅所得或利潤，以為核課之基礎。而所得

01 稅法第83條係所得稅核課案件適用推計課稅之法律依據，
02 亦可視為是納稅者未盡協力義務提供證明所得額之帳簿、
03 文據時，所需面臨之法律效果。在納稅者未提供帳簿、文
04 據時，即必須接受稽徵機關以「查得之資料」，或者以「
05 同業利潤標準」核定所得額。而「同業利潤標準」之適
06 用，係被告並無「查得之資料」，或者該資料不可信賴之
07 下，始採「同業利潤標準」予以核定，乃屬當然。

08 3.經查，被告依彰化地檢署訊問原告負責人陳世允、張愛
09 新、會計劉惠玉、林姿吟、幸福有限公司(下稱幸福公司)
10 負責人溫俊勇、會計溫巧如等人之陳述(見原處分卷2-1
11 第59頁、第37至38頁、第189頁、第205頁之乙證33)，及
12 搜索扣得原告之內帳資料(見乙證35)，查得原告於105
13 年7月至108年8月期間，確有銷售砂石予幸福有限公司(下
14 稱幸福公司)，於106年度計321萬2,659元(見原處分卷2-
15 1第442至446頁之乙證35)；於107年度計566萬4,195元
16 (見原處分卷2-1第434至442頁之乙證35)，均漏開統一
17 發票致短漏報銷售額，106年度計305萬9,675元(計算
18 式： $3,212,659/1.05\%=3,059,675$ ，小數點以下四捨五
19 入，以下均同)、107年度計539萬4,471元(計算式： $5,6$
20 $64,195/1.05\%=5,394,471$)，核屬有據。

21 4.被告另依原告負責人陳世允、張愛新、會計林姿吟、居間
22 介紹人張岳軫、興茂實業有限公司(下稱興茂公司)負責
23 人楊竣歲等人之陳述(見原處分卷2-1第96至98頁、第187
24 至189頁、第205頁之乙證33)，及搜索扣得原告之內帳資
25 料(見乙證36)，查得原告於106年6月至107年12月期
26 間，由同開科技工程股份有限公司(下稱同開公司)委託
27 興茂公司運載人工粒料至原告達觀廠傾倒，興茂公司並付
28 給原告每噸330元處理費用，於106年度計446萬9,692元
29 (見原處分卷2-1第472至483頁之乙證36)；於107年度計
30 621萬4,101元(見原處分卷2-1第462至471頁之乙證3
31 6)，均漏開統一發票致短漏報銷售額，106年度計425萬

6,850元（計算式： $4,469,692/1.05\%=4,256,850$ ）、107年度計591萬8,191元（計算式： $6,214,101/1.05\%=5,918,191$ ），經核亦無違誤。

5.被告就原告上開漏報銷售額情節，另核定補徵營業稅額，原告不服，提起復查未獲變更，復提起訴願，經財政部以111年5月5日台財法字第11113913440號訴願決定駁回後，未提行政訴訟而告確定（見乙證11、16）。被告依相關人陳述、搜索扣得之原告內帳資料及營業稅核課確定之事實，認定原告漏未申報上開補貼人工粒料處理收入及銷售砂石收入，為查核相關成本費用，以109年7月3日中區國稅東勢營所字第1090400723號函請原告提示有關帳簿文據供查（見乙證7、25）。經原告於109年8月6日出具同意書，表示因無法提示帳簿資料，就漏報銷售砂石收入均同意依「砂石採取業」（行業標準代號：0600-14）同業利潤標準毛利26%計算漏報所得額，及漏報補貼人工粒料處理收入之成本費用損失於申報時均已列報，同意全額認列所得額等語（見乙證8、乙證26）。準此，被告並任何成本、費用之帳簿文據等「查得之資料」可為採據，乃就銷售砂石收入部分採「同業利潤標準」進行核定所得額，另就補貼人工粒料處理收入部分，依原告同意書認定成本費用損失於申報時均已列報。是就106年度全年所得額部分，被告原核定1依所得稅法第83條規定及原告同意書內容，就漏報銷售砂石收入305萬9,675元，按砂石採取業（行業標準代號：0600-14）同業利潤標準毛利率26%計算漏報所得額79萬5,515元（計算式： $3,059,675 \times 26\% = 795,515$ ）；漏報補貼人工粒料處理收入425萬6,850元，因原告自認相對應之成本費用已列報，乃全額認列為所得額，核定漏報所得額合計為505萬2,365元，原核定營業收入淨額6,120萬5,568元，全年所得額264萬7,251元，被告重核106年度營業收入淨額為6,852萬2,093元，全年所得額為769萬9,616元，應補稅額85萬8,902元，有106年度營利事業所得稅更正核定通知

書影本可佐（見乙證3）。就107年度全年所得額部分，被告原核定2就漏報銷售砂石收入539萬4,471元，依砂石採取業同業利潤標準毛利率26%計算漏報所得額140萬2,562元（計算式： $5,394,471 \times 26\% = 1,402,562$ ），及漏報補貼人工粒料處理收入591萬8,191元之成本費用損失，原告自認於申報時已列報，故全額認列為所得額，核定漏報所得額合計為732萬753元，原核定營業收入淨額1億1,337萬4,757元，全年所得額630萬1,735元，重核107年度營業收入淨額為1億2,468萬7,419元，全年所得額為1,362萬2,488元，應補稅額146萬4,150元，有107年度營利事業所得稅核定通知書影本可佐（見乙證21），經核並無不合。

6.原告雖主張被告僅憑彰化地檢署通報其查獲結果提供之金額，核算漏報銷售砂石收入、補貼人工粒料處理收入，其計算基礎、相關證物及計算式均付之闕如，亦未曾向陳世允、張愛新、陳璽元等舊經營團隊詢問、調閱相關資料，僅於復查及訴願階段中一味指摘原告未提供相關帳冊資料供其參考，難謂業盡調查及舉證責任等語。惟查，被告係依彰化地檢署訊問相關人之陳述及扣得原告之內帳資料，勾稽所漏營業收入無誤，已如上述，其核算原告營業收入並非無據。而就成本費用之核定，原告違反所得稅法第21條第1項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之義務，未盡協力義務，迄今從未提供任何成本費用相關帳證以供查核，導致被告調查困難，始依原告同意書所載內容核定成本費用，應認被告已盡調查及舉證責任。原告上開主張，難認可採。

7.關於原告主張前任負責人張愛新及其配偶即實際負責人陳世允，私自取用原告統一發票銷售勞務及物料所得之款項，原告並未取得，股東會亦未依公司法第23條第3項決議視為原告所得，不應認定為原告所得乙節。經查，原告為公司法人，於98年12月22日設立，於107年10月18日變更負責人為張愛新，於108年4月3日變更負責人為林威

01 廷，有營業稅稅籍資料可稽(見乙證5)，依所得稅法第3條
02 第1項規定，在中華民國境內經營之營利事業，應依法課
03 徵營利事業所得稅。原告除變更負責人外，未申請解散申
04 報，是公司之法人人格不受影響，其法人人格並未消滅，
05 原告應負擔之租稅債務，並不因變更負責人而影響。且依
06 幸福公司負責人溫俊勇及興茂公司負責人楊竣歲等人於彰
07 化地檢署訊問時均證稱交易之對象為原告(見原處分卷2-
08 1第38頁、第99頁之乙證33)，相關交易復均登載於原告
09 內帳，應屬原告之營業收入無訛。至於原告前負責人是否
10 將漏開統一發票、漏未申報之所得占為己有，核屬原告與
11 陳世允等人間民事訴訟範疇，與本件公法債權、債務之關
12 係無涉，故原告上開主張，核不足採。

13 (三)被告以原裁處1、2按所漏稅額裁處1倍之罰鍰，核屬有據：

14 1.應適用的法令：

15 (1)所得稅法第110條第1項規定：「納稅義務人已依本法規
16 定辦理結算、決算或清算申報，而對依本法規定應申報
17 課稅之所得額有漏報或短報情事者，處以所漏稅額2倍
18 以下之罰鍰。」

19 (2)納稅者權利保護法第16條第1項規定：「納稅者違反稅
20 法上義務之行為非出於故意或過失者，不予處罰。」第
21 3項規定：「稅捐稽徵機關為處罰，應審酌納稅者違反
22 稅法上義務行為應受責難程度、所生影響及因違反稅法
23 上義務所得之利益，並得考量納稅者之資力。」

24 (3)行政罰法第7條第2項規定：「法人、設有代表人或管理
25 人之非法人團體、中央或地方機關或其他組織違反行政
26 法上義務者，其代表人、管理人、其他有代表權之人或
27 實際行為之職員、受僱人或從業人員之故意、過失，推
28 定為該等組織之故意、過失。」

29 (4)稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表(下稱裁罰倍數參
30 考表)明定，就納稅義務人故意違反所得稅法第110條
31 第1項規定者，處所漏稅額1倍之罰鍰。此乃財政部本於

其上級行政機關之地位，為簡化執行機關之個案行政裁量，所頒布具有「裁量性準則」性質之行政規則。而行政機關為行使法律所授與裁量權，在遵循法律授權目的及範圍之內，必須實踐具體個案正義，惟顧及法律適用的一致性，以符合平等原則，乃訂定行政裁量準則作為下級機關行使裁量權之準則，既能實踐具體個案之正義，又能實踐行政的平等對待原則，並非法律所不許。

2.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；納稅義務人有依法誠實申報課稅之注意義務；納稅義務人已依本法規定辦理結算申報，而對依法應申報課稅之所得額有漏報或短報情事時，依所得稅法第110條第1項規定，處以所漏稅額2倍以下之罰鍰；若屬故意者，依裁罰倍數參考表規定，處所漏稅額1倍之罰鍰。

3.又稽徵機關對於納稅義務人依所得稅法規定應申報課稅之所得額有漏報或短報並造成漏稅結果等違法情事之構成要件該當、違法且有責，已確實證明者，得依所得稅法第110條第1項規定對之處以罰鍰。其罰鍰金額，法律明定為所漏稅額兩倍以下。至個人綜合所得稅漏稅額之計算，依現行所得稅法規定，係以個人綜合所得總額（包括稽徵機關核定之個人財產交易所得）為計算基礎，並不因所得核定方式之不同而有不同。是稽徵機關如依查得之資料按財政部頒定財產交易所得標準推計核定財產交易所得，該核定所得額之行政處分未經依法單獨或併隨相關行政處分撤銷或變更，且其所核定之所得額已得作為核定補徵稅額之計算基礎者，則於稽徵機關證實納稅義務人違反所得稅法第110條第1項規定而應對之處以罰鍰時，自亦得以該核定之財產交易所得，作為核定其漏稅額之計算基礎，並無針對

漏稅額之計算，應另行舉證證明該筆財產交易有無所得或所得多寡之法律或法理依據（最高行政法院98年8月份第2次庭長法官聯席會議決議意旨參照，嗣經最高行政法院以107年度1月份第1次庭長法官聯席會議決議繼續援用）

。

4.原告106、107年度有上開漏開統一發票、漏報營業收入，致漏報所得額，而遭被告補徵所得稅情形，詳如前述，被告所核定之所得額及補徵稅額係屬適法有據，業如上述，自得以被告上開核定，作為核定其漏稅額之計算基礎。又原告之代表人及會計人員均明知銷售貨物或勞務應依規定開立統一發票，並於申報銷售額時列入申報，卻連續多年漏開統一發票及漏報銷售額，並於辦理106及107年度營利事業所得稅結算申報時漏報營業收入，核其違章行為，顯係明知並有意使其發生，核屬故意，自應論罰。被告原裁處1、2依所得稅法第110條第1項規定，參據裁罰倍數參考表，按所漏稅額裁罰1倍罰鍰，106年度裁罰85萬8,902元（見乙證4），107年度裁罰146萬4,150元（見乙證22），已考量原告之違章情節及程度而為適切之裁罰，應屬適當。原告主張其無法預見陳世允等人私人行為，顯與故意漏報稅賦不同等語，要無足採。

(四)被告認定原告漏報之收入縱經刑事判決宣告沒收，亦不影響被告依法核課所得稅及裁處罰鍰之國家租稅債權與裁罰權之行使：

1.按行政罰法第26條規定：「（第1項）一行為同時觸犯刑事法律及違反行政法上義務規定者，依刑事法律處罰之。但其行為應處以其他種類行政罰或得沒入之物而未經法院宣告沒收者，亦得裁處之。（第2項）前項行為如經不起訴處分、緩起訴處分確定或為無罪、免訴、不受理、不付審理、不付保護處分、免刑、緩刑之裁判確定者，得依違反行政法上義務規定裁處之。（第3項）第1項行為經緩起訴處分或緩刑宣告確定且經命向公庫或指定之公益團體、

01 地方自治團體、政府機關、政府機構、行政法人、社區或
02 其他符合公益目的之機構或團體，支付一定之金額或提供
03 義務勞務者，其所支付之金額或提供之勞務，應於依前項
04 規定裁處之罰鍰內扣抵之。」前揭條文規定一行為同時觸
05 犯刑事法律及違反行政法上義務規定時，依刑事法律處
06 罰，乃因刑罰與行政罰同屬對不法行為之制裁，而刑罰之
07 懲罰作用較強，科以刑事責任即足資警惕時，實無一事二
08 罰再處行政罰之必要，但其前提應為同一行為，如係不同
09 行為，自無行為過度評價，或一事二罰之疑慮，而應無前
10 揭規定之適用。

11 2. 查原告經彰化地院以109年度矚重訴字第1號刑事判決及上
12 訴後經臺灣高等法院臺中分院（下稱臺中高分院）以111
13 年度矚上訴字第994號刑事判決判處罪刑之部分，係因其
14 負責人陳世允、陳璽元、宋國維、林威廷、受僱人張清榮
15 執行業務犯廢棄物清理法第46條第4款前段「未依第41條
16 第1項規定領有廢棄物清除、處理許可文件，從事廢棄物
17 清除、處理」罪，而依同法第47條規定科以罰金（見原處
18 分卷1-1第419頁、第313至316頁之乙證12，本院卷第229
19 頁、第328至331頁之丁證1），原告係因其負責人及受僱
20 人非法從事廢棄物清除、處理之行為而受罰。惟本件被告
21 以原裁處1、2裁罰原告之原因，係原告於依法申報營利事
22 業所得稅時對應申報課稅之所得額加以漏報，顯非同一行
23 為，自無行政罰法第26條規定之適用。

24 3. 至原告主張銷售砂石予幸福公司之收入，及同開公司委託
25 興茂公司運載人工粒料至原告達觀廠傾倒所給付原告之處
26 理費用，既經法院宣告沒收，形同原告實無該等銷售額，
27 自無所得等語。惟按依憲法第19條規定：「人民有依法律
28 納稅之義務。」所得稅法第3條第1項規定：「凡在中華民
29 國境內經營之營利事業，應依本法規定，課徵營利事業所
30 得稅。」即規範人民有依法律納稅之義務，所得稅課稅構
31 成要件滿足時，所得稅債務即已發生，應依所得稅法規定

課徵所得稅，倘納稅義務人未依法申報，稅捐稽徵機關應依法補徵稅捐，倘有違反稅法規定，並應處罰，以符合「依法課稅」及「量能課稅」原則。縱屬非法行為所取得之所得，亦不影響稽徵機關對國家租稅債權之行使。另按刑法於104年12月17日修正時業已刪除第34條有關沒收為從刑之規定，並增訂刑法第38條之3第1、2項規定：「（第1項）第38條之物及第38條之1之犯罪所得之所有權或其他權利，於沒收裁判確定時移轉為國家所有。（第2項）前項情形，第三人對沒收標的之權利或因犯罪而得行使之債權均不受影響。」其立法理由為：「沒收目的在剝奪犯罪不法利得，以預防犯罪，基於被害人保護優先及交易安全之維護，不僅第三人對於沒收標的之權利不應受沒收裁判確定效力影響，對於國家沒收或追徵之財產，因與犯罪行為有關，自應賦予被害人優先行使其債權之權利，以避免因犯罪行為人履行不能，致求償無門，有害於被害人權利之實現。爰修訂原條文第2項規定。」業已明揭刑法有關沒收之規定已非刑罰權之行使，而係立於補充之地位，目的在剝奪犯罪行為人因犯罪取得之不法利得，惟對於第三人之權利不生影響。是以，原告固因其經營者陳世允、陳璽元、宋國維、林威廷自106年5月起至108年8月13日止非法處理同開公司汙泥而收受興茂公司處理費，及盜採砂石販售獲利，經臺中高分院以111年度矚上訴字第994號刑事判決諭知需與陳世允、陳璽元、宋國維、林威廷連帶沒收不法利得（見本院卷第341至343頁之丁證1），惟對於被告對原告之租稅債權及裁罰權均不生影響，原告上開主張，亦屬無據。

六、綜上所述，原核定1、2及原裁處1、2於法並無違誤，訴願決定1、2及復查決定1、2予以維持，核無不合。原告訴請撤銷訴願決定1、2及原核定1、2、復查決定1、2，為無理由，應予駁回。

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

料經本院斟酌後，核與判決結果不生影響，無一一論述的必要，併予敘明。

八、結論：原告之訴無理由。

中 華 民 國 112 年 12 月 20 日

審判長法官 蔡 紹 良

法官 張 鶴 齡

法官 黃 司 榮

以上正本證明與原本無異。

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）；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（須附繕本）。未表明上訴理由者，逕以裁定駁回。

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	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。 2. 稅務行政事件，具備會計師資格者。

01

者，亦得為訴訟代理人。	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. 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。
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。	

02

中 華 民 國 112 年 12 月 21 日

03

書記官 詹靜宜

04

附表、證據編號對照表

05

證號	證據名稱	所附卷宗	頁次
甲證1	被告所屬東勢稽徵所111年10月14日函檢附106及107年度復查決定書、核定稅額繳款書、復查決定應補繳稅額更正註銷單等影本	本院卷	23-49
甲證2	財政部112年2月23日台財法字第00000000000號、第11213000090號訴願決定書影本(106、107年度營所稅及罰鍰事件)	本院卷	51-81
乙證1	被告111年10月12日中區國稅法一字第00000000000號復查決定書及送達證書等影本(106年度營所稅及罰鍰事件)	原處分卷1-1	487-501
乙證2	財政部112年2月23日台財法字第00000000000號訴願決定	原處分卷1-1	537-550

	書影本(106年度營所稅及罰鍰事件)		
乙證3	106年度營利事業所得稅更正核定通知書影本	原處分卷1-1	191-1
乙證4	106年度營利事業所得稅裁處書影本	原處分卷1-1	198
乙證5	齊國公司營業稅稅籍資料影本(同乙證23)	原處分卷1-1	79-82
乙證6	彰化地檢署109年3月31日通報函影本(同乙證24)	原處分卷1-1	76
乙證7	被告所屬東勢稽徵所109年7月3日中區國稅東勢營所字第0000000000號調查函影本(同乙證25)	原處分卷1-1	171-1-171-2
乙證8	原告同意書及承諾書影本(106年度營所稅)	原處分卷1-1	147-148
乙證9	原告110年10月5日復查申請書影本	原處分卷1-1	199-205
乙證10	原告111年8月12日說明函及買賣契約書影本	原處分卷1-1	423-424
乙證11	被告111年1月10日中區國稅法一字第0000000000號復查決定書影本(營業稅事件)	原處分卷1-1	153-161
乙證12	彰化地院109年度矚重訴字第1號刑事判決影本(同乙證29)	原處分卷1-1	276-420
乙證13	經濟部商工登記公示資料影本	原處分卷1-1	512-513
乙證14	彰化地檢署檢察官併辦意旨	原處分卷1-1	222-275

	書影本(109年度偵字第8730號、110年度偵字第8423、9204、9205號)(同乙證28)		
乙證15	被告111年7月29日中區國稅法一字第0000000000號函影本(通知補提相關帳證資料)(同乙證30)	原處分卷1-1	421-422
乙證16	財政部111年5月5日台財法字第00000000000號訴願決定書影本(營業稅事件)(同乙證31)	原處分卷1-1	162-169
乙證17	刑事案件告發書及案情報告	原處分卷1-1	112-129
乙證18	陳世允等人訊問筆錄及帳簿資料影本	原處分卷1-1	97-100、69-75、2-36
乙證19	被告111年10月12日中區國稅法一字第0000000000號復查決定書及送達證書等影本(107年度營所稅及罰鍰事件)	原處分卷2-1	773-787
乙證20	財政部112年2月23日台財法字第00000000000號訴願決定書影本(107年度營所稅及罰鍰事件)	原處分卷2-1	812-825
乙證21	107年度營利事業所得稅核定通知書影本	原處分卷2-1	735-736
乙證22	107年度營利事業所得稅裁處書影本	原處分卷2-1	513
乙證23	齊國公司營業稅稅籍資料影本(同乙證5)	原處分卷2-1	414-417

乙證24	彰化地檢署109年3月31日通報函影本(同乙證6)	原處分卷2-1	217
乙證25	被告所屬東勢稽徵所109年7月3日中區國稅東勢營所字第0000000000號調查函影本(同乙證7)	原處分卷2-1	419-1-419-2
乙證26	原告同意書影本(107年度營所稅)	原處分卷2-1	430
乙證27	原告110年9月22日復查申請書及111年8月12日函覆文及附件等影本	原處分卷2-1	514-520、731-732
乙證28	彰化地檢署檢察官併辦意旨書影本(109年度偵字第8730號、110年度偵字第8423、9204、9205號)(同乙證14)	原處分卷2-1	530-590
乙證29	彰化地院109年度矚重訴字第1號刑事判決影本(同乙證12)	原處分卷2-1	591-718
乙證30	被告111年7月29日中區國稅法一字第0000000000號函影本(通知提示相關帳證資料)(同乙證15)	原處分卷2-1	730
乙證31	財政部111年5月5日台財法字第0000000000號訴願決定書影本(營業稅事件)(同乙證16)	原處分卷2-1	336-343
乙證32	109年7月28日刑事案件告發書影本	原處分卷2-2	344-361
乙證33	彰化地檢署訊問筆錄影本	原處分卷2-1	35-41、57-61、95-1

			01、167-2 09、218-2 24、253-2 59、377-4 11、485-4 91
乙證34	原告承諾書影本(107年度營 所稅)	原處分卷2-1	431
乙證35	原告106及107年度漏報銷售 砂石收入帳務資料	原處分卷2-1	433-446
乙證36	原告106及107年度漏報補貼 人工粒料處理收入帳務資料	原處分卷2-1	462-483
乙證37	被告所為原告歷次處分	原處分卷1-1	461
丁證1	臺灣高等法院臺中分院以111 年度矚上訴字第994號刑事判 決	本院卷	227-355