

臺中高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第二庭

114年度簡上字第7號

上訴人 冠果實業有限公司

代表人 施灼杭

訴訟代理人 蔡宜宏 律師

被上訴人 財政部中區國稅局

代表人 樓美鐘

上列當事人間因營利事業所得稅事件，上訴人對於中華民國114年3月20日本院地方行政訴訟庭112年度稅簡字第2號行政訴訟判決，提起上訴，本院判決如下：

主 文

一、上訴駁回。

二、上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理 由

一、事實概要：上訴人冠果實業有限公司（下稱冠果公司）104年度營利事業所得稅結算申報，列報營業收入淨額新臺幣（下同）27,659,850元及全年所得額虧損639,814元，原經被上訴人依申報數核定；嗣依據財政部賦稅署（下稱賦稅署）通報及查得資料，被上訴人認定上訴人漏報營業收入6,278,361元，乃重行核定營業收入淨額33,938,211元及全年所得額301,940元，應補稅額51,329元，並審酌違章情節，以民國108年1月14日108財營所字第00000000000號裁處書，按所漏稅額51,329元處1倍罰鍰51,329元（下稱原處分）。上訴人對上揭本稅及罰鍰均不服，申請復查，嗣撤回本稅部分之復查，僅就罰鍰部分申請復查，經被上訴人以109年6月5日中區國稅法一字第00000000000號復查決定書追減罰鍰10,266元，其餘復查駁回（下稱復查決定）；上訴人對復查決

01 定仍不服，經提起訴願亦遭財政部以110年4月23日台財法字
02 第00000000000號訴願決定書駁回訴願（下稱訴願決定），
03 繼提起行政訴訟，經本院地方庭112年度稅簡字第2號行政訴
04 訟判決駁回，遂提起本件上訴。

05 二、上訴人起訴主張及訴之聲明、被上訴人於原審之答辯理由及
06 聲明、原判決認定之事實及理由，均引用原判決書所載。

07 三、上訴意旨略以：

08 （一）證人郭梓琪係證述其將「進銷項資料」輸入系統所產出之損
09 益表不正確，可知其輸入之資料為進項資料及銷項資料，顯
10 已包含營業收入資料，營業成本及費用，詎原判決仍認證人
11 所指「上華系統所載資料不正確部分應係指營業成本、營業
12 費用部分，而非指營業收入之記載有何不正確」，其認定事
13 實不依證據，自屬違法。

14 （二）原判決前認上華系統所載均為正確資料，其後卻又認上華系
15 統所載營業成本、費用無相關憑證可供核認係屬正確，而否
16 認上華系統所載高達44,587,110元之鉅額虧損及稅後損益數
17 額為-16,832,201.860元為真，原判決所認顯然前後不一，
18 容有判決理由矛盾之違法。

19 （三）行政程序法第36條規定，姑且不論上訴人是否未提供充足之
20 帳證資料，被上訴人均應依職權調查證據，並應注意對上訴
21 人有利及不利事項，詎被上訴人竟逕以上訴人占5家公司申
22 報總數比例8.68%推算，殊不知其如此按比例推算之法令依
23 據為何？亦有調查未盡之失及判決不備理由之違法。猶有進
24 者，原判決既認上訴人漏報營業收入，亦即否認上訴人申報
25 之正確性；然卻又逕以上訴人等5家公司申報數之比例推
26 算，似又肯認上訴人申報之正確性，如此立論容有謬誤，有
27 違論理法則，更有判決理由前後矛盾之違法。

28 （四）聲明：1.原判決廢棄。2.訴願決定及原處分（含復查決定）
29 均撤銷。

30 四、被上訴人答辯略以：

01 原判決認定上華系統內所載之應收帳款相關資料為5家公司
02 營業收入正確資料，並於判決理由欄敘明所憑之證據及得心
03 證，自無判決不備理由之違法。衡諸臺灣彰化地方檢察署10
04 7年4月23日訊問筆錄，上訴人代表人對於財政部賦稅署核算
05 之5家公司營業收入，沒有意見，僅稱考量成本分攤計算之
06 問題，希望依據5家公司申報銷售額比例分別計算漏銷金額
07 及課予稅捐及罰鍰。上訴人於原審亦曾引用上訴人代表人之
08 此等供述，自難諉為不知。本件據此核定上訴人104年度漏
09 報營業收入，係依據上訴人之代表人主動提出之拆分方法計
10 算，且該方法已屬最能切近實額之方法。並聲明：上訴駁
11 回。

12 五、本院經核原判決駁回上訴人在原審之訴之結論，並無違誤，
13 茲就上訴意旨補充論述如下：

14 (一)所得稅法第3條規定：「(第1項)凡在中華民國境內經營之
15 營利事業，應依本法規定，課徵營利事業所得稅。(第2
16 項)營利事業之總機構在中華民國境內者，應就其中華民國
17 境內外全部營利事業所得，合併課徵營利事業所得稅。
18 ……」第24條第1項前段規定：「營利事業所得之計算，以
19 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
20 額為所得額。」第83條第1項、第3項規定：「(第1項)稽
21 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
22 所得額之帳簿、文據；其未提示者，稽徵機關得依查得之資
23 料或同業利潤標準，核定其所得額。……(第3項)納稅義
24 務人已依規定辦理結算申報，但於稽徵機關進行調查時，通
25 知提示有關各種證明所得額之帳簿、文據而未依限期提示
26 者，稽徵機關得依查得之資料或同業利潤標準核定其所得
27 額；嗣後如經調查另行發現課稅資料，仍應依法辦理。」所
28 得稅法施行細則第72條規定：「本法……第83條第1項、第3
29 項……所稱查得資料，指納稅義務人之收益損費資料。」第
30 81條第1項規定：「本法第83條所稱之帳簿文據，其關係所
31 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

01 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
02 潤標準核定其所得額。」前揭所謂「未提示」帳簿文據，除
03 全未提示者外，亦包括雖提示而有不完全致無法勾稽者。

04 (二)105年12月28日制定公布、106年12月28日起施行之納稅者權
05 益保護法第14條規定：「(第1項)稅捐稽徵機關對於課稅
06 基礎，經調查仍不能確定或調查費用過鉅時，為維護課稅公
07 平原則，得推計課稅，並應以書面敘明推計依據及計算資
08 料。(第2項)稅捐稽徵機關推計課稅，應斟酌與推計具有
09 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
10 之。(第3項)推計，有2種以上之方法時，應依最能切近實
11 額之方法為之。(第4項)納稅者已依稅法規定履行協力義
12 務者，稅捐稽徵機關不得依推計結果處罰。」蓋基於量能課
13 稅與實質課稅原則，稅捐稽徵機關以核實認定課稅基礎實額
14 為原則，然於無法進行實額課稅情形，應准予推計課稅。前
15 揭所得稅法第83條第1項、第3項規定，納稅義務人違反提示
16 有關各種證明所得額之帳簿、文據的協力義務者，稅捐機關
17 得「依同業利潤標準，核定其所得額」，即是立法者明定納
18 稅義務人違反該協力義務時，發生推計課稅之法律明文；亦
19 即允許稅捐機關於課稅資料難以調查時，得以同業利潤標準
20 等間接證據推估稅額，以確保國家債權有效實現並維護租稅
21 公平。

22 (三)上訴意旨固主張原判決認證人郭梓琪等所指「上華系統所載
23 資料不正確部分應係指營業成本、營業費用部分，而非指營
24 業收入之記載有何不正確」，其認定事實不依證據，自屬違
25 法云云。經查：

26 1、事實認定乃事實審法院之職權，而證據之證明力如何，事實
27 審法院有認定判斷之權限。苟其事實之認定已斟酌全辯論意
28 旨及調查證據的結果，而未違背論理法則、經驗法則或其他
29 證據法則者，不能因其取捨證據與當事人所希冀者不同，致
30 所認定之事實異於當事人之主張者，即謂有違背法令之情
31 形。再者，原判決認定事實及法律判斷，若無應適用之法規

01 漏未適用，或不應適用而誤為適用之情形，自不構成行政訴
02 訟法第243條第1項所稱之違背法令情形。又判決已敘明其判
03 斷事實所調查證據之結果及斟酌辯論意旨等項之理由，足以
04 勾稽其認定事實之證據基礎，並明瞭其調查證據及取捨原
05 因，證據與應證事實間之關聯性，事實真偽之判斷，合於經
06 驗法則與論理法則者，即難謂有未依職權調查證據及認定事
07 實未憑證據之違背法令情形。

08 2、經核原判決於理由五(三)1至4論明：依證人郭梓琪證述與扣
09 押資料SOP標準作業流程手冊-台灣應收帳款流程表所載作業
10 流程相符，並覆核被上訴人於原查階段提出之上華系統下載
11 之上訴人等5家公司之104年度應收帳款沖銷明細帳，及抽核
12 其中104年度6月份之沖銷貸記應收帳款明細檔金額，確認相
13 關銷貨收入憑證相符，又原審並調閱本院高等庭110年度訴
14 字第157號卷宗，確認前已由本院高等庭勘驗被上訴人所提
15 出之卷證資料及明細帳2光碟無訛，乃「確認上華系統中之
16 應收帳款相關資料確為上訴人等5家公司銷售貨物收入之正
17 確資料」，就證據取捨及判斷之理由已詳為說明，經核並無
18 違誤。

19 3、原判決於理由五(三)2固援引郭梓琪之證述(原判決第12頁第
20 18至20行)，惟原判決理由五(三)既係認定「上華系統中之
21 應收帳款相關資料確為上訴人等5家公司『銷售貨物收入』
22 之正確資料」，業如上述，即係依理由五(三)1至4所指卷證
23 資料為「銷售貨物收入」之認定，而不及於「營業成本及營
24 業費用」，是原判決理由五(三)2自僅以證人郭梓琪所指輸
25 入上華系統之「銷貨資料」等語部分可採(理由五(三)2即原
26 判決第13頁第6、7行參照)，並參佐前開其餘卷證而為事實
27 之認定。

28 4、至原判決理由五(三)5係基於上開理由五(三)1至4「確認上
29 華系統中之應收帳款相關資料確為上訴人等5家公司『銷售
30 貨物收入』之正確資料」之認定，就上訴人主張上華系統資
31 料並非正確資料部分，即上訴人主張「銷售貨物收入」並非

01 正確部分敘明不採之理由。從而原判決依其理由五(三)1至4
02 而於理由五(三)5(1)以證人郭梓琪、林緹嬌、張瑋庭等之證
03 述，要非逕全採郭梓琪之證詞，進而認定上開證人所指上華
04 系統所載資料不正確部分應係指「營業成本、營業費用」部
05 分，而非指「營業收入」之記載有何不正確(原判決第15頁
06 第4至6行)，係綜合判斷而為認定，核與原判決理由五(三)1
07 至4之認定無違，要無上訴意旨所指認定事實不依證據之違
08 法。

09 (四)上訴意旨又主張原判決前認上華系統所載均為正確資料，其
10 後卻又認上華系統所載營業成本、費用無相關憑證可供核認
11 係屬正確，而否認上華系統所載高達44,587,110元之鉅額虧
12 損及稅後損益數額為-16,832,201.860元為真，原判決所認
13 顯然前後不一，容有判決理由矛盾之違法云云。經查：

14 1、認定事實應綜合直接、間接證據，參酌個案全部情狀，本於
15 推理作用，依一般經驗法則為整體性及實質性之評價。再
16 者，納稅義務人有配合稽徵機關進行調查或復查，提示有關
17 各種證明所得額之帳簿、文據供核之義務，其未提示者，稅
18 捐稽徵機關得依查得之資料或同業利潤標準，核定其所得
19 額，為行為時所得稅法第83條第1項所明定。是以，鑑於稅
20 捐核課基礎事實資料多為納稅義務人支配，稅捐稽徵機關就
21 稅捐成立要件事實，固應負客觀舉證責任，但其未直接參與
22 私人經濟活動，不易蒐集齊全相關事證資料，乃課予納稅義
23 務人應履行上開協力調查義務。換言之，若納稅義務人未履
24 行該協力義務時，稅捐稽徵機關對於課稅構成要件之證明程
25 度得降低之，倘綜觀稅捐稽徵機關調查取得資料顯示之客觀
26 情況，堪認納稅義務人構成課稅要件之經濟活動始符常態
27 時，稅捐稽徵機關就稅捐債權存在之要件事實即已盡舉證責
28 任，納稅義務人如主張有異於常態之特殊情況者，必須就所
29 主張事實提出證據以實其說，方足以動搖稅捐構立要件該當
30 性之基礎，以貫徹公平合法課稅之目的（最高行政法院111
31 年度上字第568號及112年度上字第752號判決意旨參照）。

01 2、原判決係先認定上華系統內所載之應收帳款相關資料確為上
02 訴人等5家公司「銷售貨物收入」之正確資料，並未認上華
03 系統所載「均為」正確資料，業如上述，上訴意旨主張原判
04 決認上華系統所載均為正確資料，容有誤解。原判決又以上
05 華系統所登載之營業成本、費用無相關憑證可供核認係屬正
06 確，方按水果批發業同業利潤標準毛利率15%核算上訴人漏
07 報營業收入淨額部分之營業成本，乃以所得稅法第83條第1
08 項、第3項規定，審認上訴人違反提示有關各種證明所得額
09 之帳簿、文據的協力義務致發生推計課稅之法律效果，經核
10 並無違背法令之情形。次按所得稅法第24條第1項前段規
11 定：「營利事業所得之計算，以其本年度收入總額減除各項
12 成本費用、損失及稅捐後之純益額為所得額。」上訴人既未
13 就其營業成本、費用提供相關具體證據資料以證明之，僅空
14 泛主張上華系統所載高達44,587,110元之鉅額虧損及稅後損
15 益數額為-16,832,201.860元為真，自無從確認其稅基結算
16 係屬正確。是故，原審綜觀上開事證情況，於原判決敘明：
17 上訴人迄今亦未能盡協力義務提供該部分營業收入淨額之成
18 本費用相關帳簿憑證資料，故被上訴人依所得稅法第83條第
19 3項規定，按水果批發業同業利潤標準毛利率15%計算漏報營
20 業收入淨額部分（並非就全年度之營業收入淨額）之營業毛
21 利，而核定上訴人104年度漏報所得額為941,754元（即6,27
22 8,361元 $\times$ 15%）；復扣除經被上訴人依上訴人申報核定之全
23 年所得額虧損639,814元部分，核定上訴人104年之全年所得
24 額為301,940元（即941,754元-639,814元），應納稅額為5
25 1,329元（即301,940元 $\times$ 17%）；又因原經被上訴人核定上訴
26 人104年營利事業所得稅結算申報之應納稅額為0元，而核認
27 上訴人104年度短漏報之所得稅額即為51,329元，亦均屬有
28 據等情（原判決第18頁），於法核無不合。

29 （五）上訴意旨復主張：被上訴人逕以上訴人占5家公司申報總數
30 比例8.68%推算上訴人實際營業收入淨額，殊不知其如此按
31 比例推算之法令依據為何，亦有調查未盡之失及判決不備理

01 由之違法云云。按所謂判決不備理由係指判決全然未記載理
02 由，或雖有判決理由，但其所載理由不明瞭或不完備，不足
03 使人知其主文所由成立之依據。經查，原判決業已敘明，被
04 上訴人乃據上華系統下載之上訴人等5家公司應收帳款沖銷
05 明細帳，合計上訴人等5家公司104年度之銷售總額為391,01
06 0,298元，復扣減該年度退貨及折讓金額17,086元，認上訴
07 人等5家公司該年度之實際銷售淨額（營業收入淨額實際
08 數）為390,993,212元，自屬有據。又實際銷售淨額為上訴
09 人等5家公司之合計數，且上訴人未盡提供足以分算各公司
10 收入與成本費用帳證之協力義務，被上訴人乃依上訴人等5
11 家公司104年度營利事業所得稅結算申報分別申報之營業收
12 入淨額，占上訴人等5家公司所申報之營業收入淨額合計總
13 數之比例，將依上華系統所查得之上訴人等5家公司實際銷
14 售淨額合計數拆分為每一公司之個別實際營業收入淨額。是
15 上訴人104年度營利事業所得稅結算申報所申報之營業收入
16 淨額為27,659,850元，占上訴人等5家公司所申報之營業收
17 入淨額合計總數318,536,725元之比例為8.68%（即27,659,8
18 50元/318,536,725元），核計上訴人104年度實際營業收入
19 淨額為33,938,211元（即390,993,212元×8.68%），並核定
20 上訴人104年度漏報之營業收入淨額為6,278,361元（實際營
21 業收入淨額33,938,211元-申報營業收入淨額27,659,850元=
22 漏報營業收入淨額6,278,361元），亦屬有據等情（原判決
23 第17-18頁）。原判決業敘明其判斷之依據及得心證之理
24 由，並就上訴人在原審之論據，何以不足採取，分別予以指
25 駁，並無調查未盡之失及判決不備理由之違法等情事。

26 六、綜上所述，原判決駁回上訴人在原審之訴，認事用法俱無違
27 誤，亦無判決違背法令，上訴人訴請廢棄原判決，並撤銷訴
28 願決定及原處分，均無理由，應予駁回。

29 七、結論：上訴無理由。

30 中 華 民 國 114 年 7 月 17 日
31 審判長法官 劉錫賢

01
02
03
04
05
06

法 官 林靜雯

法 官 郭書豪

以上正本證明與原本無異。

本判決不得上訴。

中 華 民 國 114 年 7 月 17 日

書記官 林昱紋