

臺灣臺南地方法院行政訴訟判決

110年度稅簡字第4號

原告 正州實業股份有限公司

代表人 蔡博全

訴訟代理人 王永富律師

被告 財政部南區國稅局

代表人 盧貞秀

訴訟代理人 侯美莉

林秀月

郭秀鳳

上列當事人間未分配盈餘加徵營利事業所得稅事件，原告不服被告110年1月4日南區國稅法一字第1100000187號復查決定書及財政部110年5月13日台財法字第11013912030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、訴訟費用新臺幣2,000元由原告負擔。

事實及理由

一、事實概要：原告101年度未分配盈餘申報，列報項次1～1「會計師查核簽證當年度財務報表所載之稅後純益」新臺幣（下同）8,936,628元，未分配盈餘0元；被告初查依申報數核定，嗣查獲原告101年度營利事業所得稅結算申報，虛列營業成本2,025,226元，致漏報稅後純益1,680,937元，乃重行核定未分配盈餘1,680,937元，依行為時所得稅法第66條之9第1項規定，就該未分配盈餘加徵10%營利事業所得稅168,093元，並依同法第110條之2第1項規定，審酌違章情節，按所漏稅額168,093元處以1倍之罰鍰168,093元。原告不服，申請復查，未獲變更，提起訴願亦遭駁回，遂提起本件訴訟。

01 二、本件原告起訴主張：

02 (一)本件被告核定101年度未分配盈餘加徵營利事業所得稅補徵
03 本稅168,093元及裁處罰鍰168,093元：被告109年1月2日南
04 區國稅新化銷售二字第1090540032號函復更正後之營業稅核
05 定通知書認定原告僅101年11-12月取得群泰塑膠有限公司
06 (下稱群泰公司)、昇泰塑膠股份有限公司(下稱昇泰公
07 司)進項憑證銷售額2,025,226元、進項稅額101,262元，符
08 合上開稅捐稽徵法第48-1條免罰，被告就原告取得非實際交
09 易對象群泰公司、昇泰公司進項憑證之進項銷售額2,025,22
10 6元，直接予以剔除補稅處罰，顯然將營業稅及營利事業所
11 得稅、未分配盈餘加徵營所稅混為一談，參照最高行政法院
12 107年判字第369號判決意旨，課徵租稅構成要件事實之認
13 定，基於依法行政及規範有利原則，應由稅捐稽徵機關負擔
14 客觀舉證責任(稅捐稽徵法第12條之1第4項、納稅者權利保
15 護法第7條第4項、第11條第2項參照)，營所稅剔除需要證
16 明原告係虛報成本，與營業稅只要取得非實際交易對象，依
17 據營業稅法第19條規定不得扣抵銷項稅額，如提出扣抵既有
18 營業稅法第51條第1項第5款虛報進項稅額，有漏報營業稅之
19 結果，應依法補徵，屬兩套完全不同課稅的法律規範，況本
20 件101年度營利事業所得稅結算申報進銷存明細表已經被告
21 書面審核核定在案，原告101年度相關憑證已逾5年保存期
22 限，無提供之協力義務，101年度帳簿已依法提供給被告，
23 況被告在其查緝案件分析報告中序號8及序號10，該報告僅
24 稱原告取得非實際交易對象群泰公司、昇泰公司進項憑證之
25 進項銷售額2,025,226元，自動補報補繳營業稅101,262元及
26 利息，未依稅捐稽徵法第12條之1第4項、納稅者權利保護法
27 第7條第4項、第11條第2項規定舉證證明被告原核定審查有
28 進貨事實之進銷存明細表有何不符的地方，有何虛報成本，
29 致有漏報101年度未分配盈餘，而有漏稅額，顯係一違法之
30 行政處分。

31 (二)原告就本案爭執的是課稅所得額與未分配盈餘所適用的法條

是所得稅法第66條之9第2項及第4項的財務會計所得，要根據會計師認定的財務會計憑證為準，要以會計師查定數為準，也就是課稅所得與財務會計所得認定的法條及基準不同。且商業會計法之主管機關是經濟部，不是稅務單位。課稅一定要根據法定的程序，被告沒有依據法定程序，課稅程序上就有瑕疵，一定要由主管機關調整，不管主管機關是經濟部或直轄市政府，都要由主管機關調整，本件被告沒有依據法定程序先通知主管機關，所以本件行政處分應該予以撤銷，而且有瑕疵的行政程序行為要補正也要在訴願決定前補正。

(三)並聲明：原處分（財政部南區國稅局109年10月7日101年度未分配盈餘申報更正核定通知書、109年10月20日財政部南區國稅局裁處書）、復查決定書（110年1月4日南區國稅法一字第1100000187號復查決定書）及訴願決定書（110年5月13日台財法字第11013912030號訴願決定書）均撤銷。

三、被告則以：

(一)未分配盈餘加徵10%營利事業所得稅：

1.法令依據：

①稅捐稽徵法第21條第1項第3款規定：「稅捐之核課期間，依左列規定：一、……三、未於規定期間內申報，或故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者，其核課期間為7年。」。

②行為時所得稅法第66條之9第1項及第2項規定：「自87年度起，營利事業當年度之盈餘未作分配者，應就該未分配盈餘加徵10%營利事業所得稅。前項所稱未分配盈餘，自94年度起，係指營利事業當年度依商業會計法規定處理之稅後純益，減除下列各款後之餘額……。」。第102條之2第1項前段規定：「營利事業應於其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，就第66條之9第2項規定計算之未分配盈餘填具申報書，向該管稽徵機關申報，並計算應加徵之稅額，於申報前自行繳納。」。

01 2.認原告主張不可採之意見：

02 ①本件相同事實之營業稅違章，係臺灣臺南地方檢察署（下
03 稱臺南地檢署）及法務部調查局臺南市調查處（下稱臺南
04 市調查處）調查，以原告負責人蔡博全、會計楊幸妤於10
05 1年11月至107年6月，明知原告無進貨事實，卻取得鉅豐
06 塑膠企業有限公司、群泰公司、昇泰公司等13家營業人開
07 立之不實進項憑證計923張，銷售額共267,009,974元，稅
08 額共13,350,503元，充當進項憑證申報扣抵銷項稅額，足
09 生損害稅捐稽徵機關對稅款之正確稽徵及管理，暨涉嫌人
10 名曜聯合會計事務所負責人邱名顯、員工邱友鴻明知原告
11 無交易事實，教唆並幫助原告以不實進項憑證之銷售額7%
12 為代價，取得上開不實憑證，嚴重侵害國家稅收，經被告
13 以108年8月26日南區國稅審四字第1080006108號刑事案件
14 告發書（下稱108年8月26日刑事案件告發書）移送臺南地
15 檢署偵辦，其中涉嫌人邱名顯、邱友鴻等人業經該署檢察
16 官偵查終結，於109年3月6日以108年度偵字第7962號等起
17 訴書提起公訴在案。

18 ②被告依通報及查得資料，就原告無進貨事實取得群泰公司
19 及昇泰公司開立之不實統一發票，充作進項憑證，核定10
20 1年度營利事業所得稅結算申報，虛列營業成本2,025,226
21 元，短漏報課稅所得額2,025,226元，及短漏報稅後純益
22 1,680,937元，事證明確，依首揭規定，按原告申報之項
23 次1～1「會計師查核簽證當年度財務報表所載之稅後純
24 益」8,936,628元，加計調增「其他（含經稽徵機關核定
25 短漏報之稅後純益）」1,680,937元，減除項次8「已由當
26 年度盈餘分配之股利淨額或盈餘淨額」8,042,965元及項
27 次9「已依公司法或其他法律規定由當年度盈餘提列之法
28 定盈餘公積……」893,663元，重行核定101年度未分配盈
29 餘為1,680,937元。原告申請復查，被告以109年12月15日
30 南區國稅法一字第1090008238號函請提示其他補充理由及
31 具體事證，未獲配合，原告既未提示有利反證並合理說

明，以供審酌，被告本諸職權調查事實及證據，核定原告確有漏報分配盈餘情事，洵屬有據。

③原告主張被告未舉證證明其101年度取得群泰公司及昇泰公司進項憑證，有何虛報成本，致有漏報101年度未分配盈餘，原處分顯非合法云云。惟按證人在調查機關調查中及在檢察官偵查中所為之陳述，據其陳述所作之筆錄，非不得作為文書證據，作為認定事實之憑據（最高行政法院88年度判字第3412號判決意旨參照）。本件被告配合臺南地檢署檢察官指揮偵辦，並依職權調查事實及證據結果，以原告代表人蔡博全及會計楊幸妤於108年6月27日在臺南地檢署製作談話紀錄坦承原告與群泰公司、昇泰公司無交易事實，並以不實進項銷售額之7%為代價向名曜聯合會計事務所取得；又原告自行申請剔除群泰公司及昇泰公司不實統一發票共15張（群泰公司8張、昇泰公司7張），銷售額共2,025,226元，稅額101,262元，並補報繳以不實進項憑證扣抵銷項稅額之營業稅款；另於被告調查期間，群泰公司及昇泰公司人員均坦承其公司與原告均無交易事實；準此，原告自無可能向群泰公司及昇泰公司進貨。又被告依原告提示之帳簿光碟-總分類帳資料，查得原告取有群泰公司進項憑證共815,682元，品名「PE袋」帳列製造費用-包裝費，取有昇泰公司進項憑證共1,209,544元，品名「塑膠製品加工」帳列製造費用-加工費等不實統一發票，均已入帳並申報，造成虛列營業成本2,025,226元、短漏報課稅所得2,025,226元及短漏報稅後純益1,680,937元之事實，是被告上開調查原告不法事實及證據，符合證據法則、論理法則及經驗法則，足以認定已構成課徵租稅要件，被告核定原告101年度未分配盈餘申報，短漏報稅後純益1,680,937元及未分配盈餘1,680,937元，於法有據。

(二)罰鍰部分：

1.法令依據：

01 ①納稅者權利保護法第16條規定：「納稅者違反稅法上義務
02 之行為非出於故意或過失者，不予處罰。…稅捐稽徵機關
03 為處罰，應審酌納稅者違反稅法上義務行為應受責難程
04 度、所生影響及因違反稅法上義務所得之利益，並得考量
05 納稅者之資力。」。

06 ②所得稅法第110條之2第1項規定：「營利事業已依第102條
07 之2規定辦理申報，但有漏報或短漏未分配盈餘者，處以
08 所漏稅額1倍以下之罰鍰。」。

09 2.認原告主張不可採之意見：

10 我國營利事業所得稅採結算申報制，納稅義務人有依法誠實
11 申報課稅之注意義務。原告為法人組織之營利事業，應知悉
12 營利事業有誠實申報未分配盈餘加徵10%營利事業所得稅之
13 義務，卻明知無進貨事實，取群泰公司及昇泰公司開立之不
14 實統一發票，充作進項憑證，虛列營業成本2,025,226元，
15 致漏報課稅所得額2,025,226元，及短漏報稅後純益1,680,9
16 37元，進而於101年度未分配盈餘申報，短漏報未分配盈餘
17 1,680,937元，使稅捐稽徵機關陷於錯誤，因而發生逃漏未
18 分配盈餘加徵10%營利事業所得稅之結果，有原告101年度未
19 分配盈餘申報書、103年5月15日之原告101年度未分配盈餘
20 查核簽證申報查核報告書、被告未分配盈餘申報更正核定通
21 知書及108年8月26日刑事案件告發書，暨臺南地檢署108年
22 度偵字第7962號起訴書、原告代表人蔡博全及會計楊幸好於
23 臺南地檢署之談話紀錄及群泰公司、昇泰公司人員於被告之
24 談話紀錄等資料附案佐證，違章事證明確；況原告坦承該不
25 實進項憑證以銷售額的7%為代價取得，且已列報為營業成本
26 之事實，致生逃漏營利事業所得稅及短漏報稅後純益之結
27 果，本件按其情節明知並有意使其發生，其預見其發生而其
28 發生並不違背其本意之情形，核有逃漏稅捐之故意，自應受
29 罰。依所得稅法第110條之2第1項規定，並參據稅務違章案
30 件裁罰金額或倍數參考表有關所得稅法第110條之2第1項：
31 「一……三、經查屬故意有本條文第1項漏報或短報未分配

01 盈餘者。處所漏稅額1倍之罰鍰。」規定，按所漏稅額168,0
02 93元處以1倍之罰鍰168,093元，經核已考量原告之違章程度
03 而為適切之裁罰，洵屬適法允當，並無違誤，原告所訴委無
04 足採。

05 (三)並聲明：原告之訴駁回。

06 四、爭點：被告以原告101年度營利事業所得稅結算申報，虛列
07 營業成本2,025,226元，致漏報稅後純益1,680,937元，而重
08 行核定未分配盈餘1,680,937元，除依行為時所得稅法第66
09 條之9第1項規定，就該未分配盈餘加徵10%營利事業所得稅1
10 68,093元，並按所漏稅額處1倍之罰鍰168,093元，是否適
11 法？

12 五、本院之判斷：

13 (一)應適用的法令及函釋：

- 14 1.稅捐稽徵法第21條第1項第3款：「稅捐之核課期間，依左列
15 規定：……三未於規定期間內申報，或故意以詐欺或其他不
16 正當方法逃漏稅捐者，其核課期間為7年。」。
- 17 2.行為時之所得稅法第66條之9第1項：自87年度起，營利事業
18 當年度之盈餘未作分配者，應就該未分配盈餘加徵百分之10
19 營利事業所得稅。
- 20 3.行為時所得稅法第66條之9第2項第3款：前項所稱未分配盈
21 餘，自94年度起，係指營利事業當年度依商業會計法規定處
22 理之稅後純益，減除下列各款後之餘額：一、（刪除）二、
23 彌補以往年度之虧損及經會計師查核簽證之次一年度虧損。
24 三、已由當年度盈餘分配之股利淨額或盈餘淨額。…。
- 25 4.行為時所得稅法第66條之9第4項：營利事業當年度之財務報
26 表經會計師查核簽證者，第二項所稱之稅後純益，應以會計
27 師查定數為準。其後如經主管機關查核通知調整者，應以調
28 整更正後之數額為準。
- 29 5.行為時所得稅法第110條之2第1項：營利事業已依第102條之
30 2規定辦理申報，但有漏報或短報未分配盈餘者，處以所漏
31 稅額一倍以下之罰鍰。

01 6.103年4月16日財政部台財稅字第10304542180號令修正發布
02 「稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表」關於所得稅法第11
03 0條之2第1項規定：「……三經查屬故意有本條第1項漏報或
04 短報未分配盈餘者，處所漏稅額1倍之罰鍰。」。

05 7.所得稅法第83條：稽徵機關進行調查或復查時，納稅義務人
06 應提示有關各種證明所得額之帳簿、文據；其未提示者，稽
07 徵機關得依查得之資料或同業利潤標準，核定其所得額。前
08 項帳簿、文據，應由納稅義務人依稽徵機關規定時間，送交
09 調查；其因特殊情形，經納稅義務人申請，或稽徵機關認有
10 必要，得派員就地調查。納稅義務人已依規定辦理結算申
11 報，但於稽徵機關進行調查時，通知提示有關各種證明所得
12 額之帳簿、文據而未依限期提示者，稽徵機關得依查得之資
13 料或同業利潤標準核定其所得額；嗣後如經調查另行發現課
14 稅資料，仍應依法辦理。

15 8.納稅者權利保護法第14條：稅捐稽徵機關對於課稅基礎，經
16 調查仍不能確定或調查費用過鉅時，為維護課稅公平原則，
17 得推計課稅，並應以書面敘明推計依據及計算資料。稅捐稽
18 徵機關推計課稅，應斟酌與推計具有關聯性之一切重要事
19 項，依合理客觀之程序及適切之方法為之。推計，有二種以
20 上之方法時，應依最能切近實額之方法為之。納稅者已依稅
21 法規定履行協力義務者，稅捐稽徵機關不得依推計結果處
22 罰。

23 (二)就原告101年度營利事業所得稅結算申報，列報營業收入淨
24 額794,439,633元，營業成本739,587,949元，全年及課稅所
25 得額11,230,698元，經被告初查按其申報數核定。嗣因臺南
26 地檢署通知被告協查而查獲原告於101年11月至12月間取得
27 昇泰公司及群泰公司所開立之不實交易憑證共15紙（群泰公
28 司8張、昇泰公司7張），銷售額合計2,025,226元（群泰公
29 司815,682元、昇泰公司1,209,544元），稅額101,262元
30 （群泰公司40,783元、昇泰公司60,479元），並據以虛報進
31 項稅額，已造成虛列營業成本，且原告坦承該不實進項憑證

01 以銷售額的7%為代價取得，並已列報為營業成本等情，業
02 經另案高雄高等行政法院110年度訴字第204號判決及最高行
03 政法院111年度上字第166號裁定確定，有該判決及裁定可
04 佐，又原告對上開判決確認之事實（即以昇泰公司及群泰公
05 司開立之不實交易憑證，虛列營業成本2,025,226元之事
06 實）於111年7月18日本院審理中亦不爭執（見言詞辯論筆
07 錄，本院卷第251頁），顯見原告明知取自群泰公司及昇泰
08 公司之不實統一發票，仍據以入帳並申報，造成逃漏稅捐之
09 結果，核屬稅捐稽徵法第21條第1項第3款之故意以詐欺或其
10 他不正當方法逃漏稅捐者，是本件之核課期間應為7年。從
11 而，被告將上開虛列之營業成本2,025,226元全數剔除，重
12 新核定短漏報所得之應納稅額為344,289元，原告短漏報課
13 稅所得額之2,025,226元扣除短漏報所得之應納稅額344,289
14 元後，短漏報之稅後純益為1,680,937元，該稅後純益1,68
15 0,937元以稅率10%計算，核定短漏報未分配盈餘稅額為16
16 8,093元，應補徵稅額168,093元，即無不合。

17 (三)又原告雖主張課稅所得額與未分配盈餘所適用的法條是所得
18 稅法第66條之9第2項及第4項的財務會計所得，要根據會計
19 師認定的財務會計憑證為準，要以會計師查定數為準，也就
20 是課稅所得與財務會計所得認定的法條及基準不同云云。經
21 查：

22 1.未分配盈餘加徵營所稅原則上應以會計師依商業會計法查定
23 之稅後純益為準，其後如經主管機關查核通知調整者，應以
24 調整更正後之數額為準，而非以稽徵機關依所得稅法核定之
25 稅後純益為準，此有上開所得稅法第66條之9第2、4項規定
26 可參。又依商業會計法第33條規定，非根據真實事項，不得
27 造具任何會計憑證，即商業會計須根據真實事項依照一般公
28 認會計原則為登載，而非依稅法之規定登載，故所得稅法第
29 83條第1項及納保法第14條所規定之推計課稅，例如同業利
30 潤標準，僅適用於稅務會計，於商業會計自不適用。蓋公司
31 行號平日均應依商業會計法及一般公認會計原則，就真實交

易事項造具會計憑證、登載帳冊及編製財務報表，嗣於次年5月申報前一年度營所稅時，再依據稅法相關規定自行調整不符合稅法之項目，以符合稅法之規定。亦即，平日係依商業會計登載真實交易事項，僅於申報營所稅時始依稅法有別於商業會計之規定另作稅務會計之調整，故所得稅法第83條及納保法第14條所規定之推計課稅，於商業會計自無適用之餘地。雖因未分配盈餘加徵營所稅應以營利事業當年度依商業會計法規定處理之稅後純益為基準，而稅後純益係來自商業會計法之稅前純益扣除營所稅，故營所稅多寡仍會影響未分配盈餘加徵營所稅之金額，且其中營所稅可能係採推計課稅之結果，然究非商業會計直接採用推計課稅。

2. 又納稅義務人取得不實統一發票之態樣約可歸納為2類：

①無交易事實而取得不實統一發票藉以虛增營業成本或費用者：此種情形完全是為了逃漏稅的目的，因納稅義務人並無實際進貨之事實，其虛增之營業成本或費用，在稅務會計上本即應予全額剔除，並無推計其相對應之營業成本或費用之必要。至於商業會計上，依商業會計法第33條規定，無交易事實本不得造具任何會計憑證，並不得在會計帳簿表冊作任何記錄。

②有交易事實而取得非實際交易對象的統一發票者：納稅義務人取得非實際交易對象所開立之憑證，在稅務會計上，如經稅捐稽徵機關查明確有進貨事實，此種情形其帳列之營業成本或費用應准予認列，亦無推計其相對應之營業成本或費用之必要。至於商業會計上，因有交易事實，本應根據實際交易事實造具會計憑證，登載在會計帳簿表冊上。

3. 而本件原告無交易事實而取得群泰公司、昇泰公司開立之不實統一發票藉以虛增上述營業成本一情，業經本院認定說明如上，且為兩造所不爭執，由此可知，在稅務會計上，納稅義務人取得不實統一發票登載在帳簿上，經主管機關查明其無交易事實者，應予全額剔除，並無推計其營業成本或費用

之必要。況且原告係為實施商業會計法之營利事業，且為所得稅法之納稅義務人，其明知進貨應取得實際交易對象之進貨憑證，無進貨事實尤不得取得不實進貨憑證，然原告竟取得不實統一發票15紙充當進貨憑證虛增營業成本，致短漏報所得額、應納稅額，進而影響稅後純益及未分配盈餘之核定，而有逃漏稅捐情事，自足生損害稅捐稽徵機關課稅之公平及正確性。是以，本件為純屬無交易事實而取得不實統一發票以虛增營業成本，藉此逃漏稅捐一情，堪以認定。從而，系爭金額無論在稅務會計上或商業會計上均屬虛增之營業成本，被告予以剔除，並無違法。是以，原告此部分主張依商業會計法應以會計師查定數為準，不得直接剔除該金額云云，不可憑採。

4.至原告主張課稅要依法定程序，所得稅法第66條之9第4項規定要由主管機關通知調整，但主管機關是經濟部或縣市政府，被告沒有先通知主管機關，故本件課稅程序上有瑕疵，應予撤銷云云。惟依所得稅法102條之4之規定，稽徵機關接到未分配盈餘申報書後，應派員調查，核定其未分配盈餘及應加徵之稅額，其調查核定，準用第80條至第86條之規定。故被告既為稽徵機關，依法即有調查核定原告未分配盈餘及應加徵之稅額之權限，而非以通知經濟部或縣市政府為前提要件，原告此部分主張，亦非可採。

5.承前所述，原告為實施商業會計法之營利事業，竟取得不實統一發票15紙充當進貨憑證虛增營業成本，致短漏報所得額及應納稅額，進而影響稅後純益及未分配盈餘之核定，而有逃漏稅捐情事，核其違章行為，顯有故意，自應受罰。依前開說明，被告以原告101年度漏報所得額2,025,226元，影響稅後純益金額為1,680,937元，乃重行核定未分配盈餘1,680,937元，就該未分配盈餘加徵10%營利事業所得稅168,093元，並依所得稅法第110條之2第1項規定及參酌上開裁罰倍數參考表規定，按所漏稅額168,093元處以1倍之罰鍰168,093元，實屬有據。

01 六、綜上，原告本件主張均不可採，被告所為之上開補稅處分、
02 罰鍰處分及復查決定，均無違誤，訴願決定予以維持，亦無
03 不合。原告訴請撤銷，為無理由，應予駁回。

04 七、本件事證已臻明確，兩造其餘攻擊防禦方法及訴訟資料，經
05 本院審酌後，核於判決之結果不生影響，爰不予一一論述，
06 併此敘明。

07 八、據上論結，本件原告之訴為無理由，依行政訴訟法第98條第
08 1項前段，判決如主文。

09 中 華 民 國 111 年 8 月 5 日
10 行政訴訟庭 法 官 黃聖涵

11 一、上為正本係照原本作成。

12 二、如不服本判決，應於判決送達後20日內，向本院提出上訴狀
13 上訴狀並應記載上訴理由，表明關於原判決所違背之法令
14 及其具體內容或依訴訟資料可認為原判決有違背法令之具體
15 事實，並依法繳納上訴費用新台幣3000元。其未表明上訴理
16 由者，應於提出上訴後20日內向本院補提理由書（上訴狀及
17 上訴理由書均須按他造人數附繕本），如逾期未提出上訴理
18 由書者，本院毋庸再命補正，由本院逕以裁定駁回上訴。

19 中 華 民 國 111 年 8 月 5 日
20 書記官 謝明達