

最 高 行 政 法 院 判 決

108年度上字第682號

上 訴 人 午陽企業股份有限公司

代 表 人 鄭麗芬

訴訟代理人 王健安 律師

吳俊志 律師

被 上 訴 人 財政部中區國稅局

代 表 人 吳蓮英

上列當事人間未分配盈餘加徵營利事業所得稅事件，上訴人對於中華民國108年5月23日臺中高等行政法院107年度訴字第89號判決，提起上訴，本院判決如下：

主 文

原判決廢棄，發回臺中高等行政法院。

理 由

一、本件被上訴人之代表人由宋秀玲變更為吳蓮英，茲據新任代表人具狀聲明承受訴訟，核無不合，應予准許。

二、上訴人係經營汽車零件、百貨批發業，99年度未分配盈餘申報，列報未分配盈餘新臺幣（下同）3,471,851元，被上訴人原依申報數核定，嗣查得上訴人99年度無進貨事實，取具元陽貿易事業股份有限公司（下稱元陽公司）、川輝興業有限公司（下稱川輝公司）開立不實之統一發票銷售額23,000,000元及26,387,892元，計49,387,892元，作為進項憑證；並查得上訴人取得民國99年6月7日川輝公司開立不實之統一發票銷售額4,500元，於申報當期銷售額、應納或溢付營業稅額時，未作為進項憑證申報扣抵銷項稅額，惟已列報營業成本，核認其虛列營業成本計49,392,392元（49,387,892元＋4,500元），致漏報稅後純益40,995,685元〔49,392,392元×（1-17%）〕，乃重行核定未分配盈餘44,467,536元，

01 加徵10%營利事業所得稅4,446,753元，並按所漏稅額4,09
02 9,568元處0.5倍之罰鍰2,049,784元。上訴人不服，申請復
03 查結果，獲變更核認上訴人99年度虛列營業成本28,304,009
04 元，追減未分配盈餘17,503,358元及罰鍰875,168元。上訴
05 人仍不服，提起訴願，遭決定駁回，續提行政訴訟，經原審
06 法院107年度訴字第89號判決(下稱原判決)駁回，遂提起本
07 件上訴，並聲明：原判決廢棄。原處分(含復查決定)及訴願
08 決定均撤銷。

09 三、上訴人起訴主張、被上訴人在第一審的答辯，均引用原判決
10 的記載。

11 四、原審以：(一)上訴人99年度營利事業所得稅事件雖經本院108
12 年度判字第33判決發回原審更為審理(原審法院108年度訴
13 更一字第3號)，然因未分配盈餘加徵營利事業所得稅自94
14 年度起，原則上應以會計師依商業會計法查定之稅後純益為
15 準，而非以稽徵機關依所得稅法核定之稅後純益為準，且所
16 得稅法第83條及納稅者權利保護法第14條所規定之推計課
17 稅，於商業會計並不適用。是上訴人99年度營利事業所得稅
18 事件所為推計之營業成本既非屬依商業會計法登載真實事項
19 之營業成本，據此推計核課之稅後純益，自不得作為未分配
20 盈餘加徵營利事業所得稅之基準。(二)上訴人雖主張確實委託
21 元陽公司及川輝公司從事加工、包裝業務，元陽公司、川輝
22 公司所使用之人力多為臨時性家庭代工，部分又轉交其他家
23 庭式企業執行云云。惟查加工貨物之送交與取回並無跡證可
24 查，統一發票開立之張數、金額無法與交易相對應，且上訴
25 人支付元陽公司、川輝公司之進貨價金有回流上訴人代表人
26 鄭麗芬帳戶之現象，再加上元陽公司、川輝公司無法證明有
27 提供加工服務之人力與物力，而上訴人就其主張有利於己之
28 委託元陽公司、川輝公司加工之事實，應負舉證之責，不但
29 未舉證以實其說，且未盡協力義務提出會計帳冊供核，上訴
30 人代表人鄭麗芬及配偶賴富源更已於刑案認罪，承認上訴人
31 與元陽公司、川輝公司無交易之事實，則被上訴人認定上訴

01 人99年度虛列營業成本28,304,009元，致其當年度未分配盈
02 餘金額短列23,492,327元，實屬有據。(三)上訴人99年度未分
03 配盈餘申報，列報未分配盈餘3,471,851元，被上訴人原依
04 申報數核定，嗣查得上訴人99年度無進貨事實，取具元陽公
05 司及川輝公司開立不實之統一發票銷售額23,000,000元及2
06 6,387,892元，計49,387,892元，作為進項憑證，及99年6月
07 7日取得川輝公司開立不實之統一發票銷售額4,500元，於申
08 報當期銷售額、應納或溢付營業稅額時，未作為進項憑證申
09 報扣抵銷項稅額，惟已列報營業成本，核認其虛列營業成本
10 計49,392,392元，致漏報所得額49,392,392元及稅後純益4
11 0,995,685元，乃重行核定未分配盈餘44,467,536元，加徵1
12 0%營利事業所得稅4,446,753元。上訴人不服，主張其與元
13 陽公司及川輝公司確有進貨及加工事實，無漏報稅後純益，
14 申經被上訴人復查決定略以，被上訴人經核對上訴人所提示
15 系爭不實之統一發票、日記帳及分類帳等資料，變更核認上
16 訴人99年度虛列營業成本28,304,009元。是本件99年度未分
17 配盈餘加徵營利事業所得稅，依營利事業所得稅復查決定重
18 行核算漏報所得額28,304,009元、稅後純益23,492,327元
19 [28,304,009元 $\times$ (1-17%)] 及未分配盈餘23,492,327
20 元，應准予追減未分配盈餘17,503,358元(40,995,685元—
21 23,492,327元)，變更核定未分配盈餘26,964,178元並加徵
22 10%營利事業所得稅2,696,417元，實屬有據。(四)上訴人係
23 所得稅法之納稅義務人，明知營利事業有誠實申報之義務，
24 惟於99年間無進貨事實，卻取具元陽公司及川輝公司開立之
25 不實統一發票，作為進項憑證，虛增營業成本，致漏報課稅
26 所得額，進而於99年度未分配盈餘申報，漏報未分配盈餘2
27 3,492,327元，違反誠實申報義務，致發生逃漏未分配盈餘
28 加徵營利事業所得稅之結果，核有逃漏稅捐之故意，又稅務
29 違章案件裁罰金額或倍數參考表(下稱「倍數參考表」)於1
30 03年4月16日修正，關於所得稅法第110條之2第1項規定：
31 「…三、經查屬故意有本條文第1項漏報或短報未分配盈餘

者。處所漏稅額1倍之罰鍰。」修正前則規定：「一、……
二、漏稅額超過新臺幣5萬元者。處所漏稅額0.5倍之罰鍰。
但於裁罰處分核定前，以書面或於談話筆（紀）錄中承認違
章事實，並願意繳清稅款及罰鍰者，處所漏稅額0.4倍之罰
鍰。」本件係倍數參考表變更前應裁處而未裁處之案件，依
財政部104年6月11日台財稅字第10404512780號令意旨，修
正後之「倍數參考表」顯較應裁處而未裁處時之100年5月27
日「倍數參考表」更不利於上訴人，依修正前「倍數參考
表」，審酌上訴人於裁罰處分核定前，未以書面承認違章事
實及願意繳清稅款與罰鍰等情，按所漏稅額2,349,232元處
0.5倍之罰鍰1,174,616元，並無違誤，復查決定及訴願決定
分別予以維持，亦無不合，乃判決駁回上訴人在原審之訴。

五、本院按：

(一)所得稅法第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。」行為時即95年5月30日修正公布第66條之9
規定：「（第1項）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百分之10營利事業所得
稅。（第2項）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：……。」準此，營利事業未作分配之盈餘，
應以當年度依商業會計法規定處理之稅後純益，減除該條項
所列各款後之餘額計算，即營利事業未分配盈餘係以年度稅
後純益為計算基礎。而營利事業年度期間的損益由收益（收
入及利得）及費損（費用及損失）所構成，並透過損益表予
以呈現，依當年度內發生之收益及費損，而產生稅前淨利，
扣除所得稅費用或加計所得稅利益後，即為損益表所表達之
當年度稅後純益（或稅後盈餘）。

(二)所得稅法第66條之9第2項於95年5月30日修正前，係規定
「前項所稱未分配盈餘，係指『經稽徵機關核定之課稅
額』，加計同年度依本法或其他法律規定減免所得稅之所得

01 額、不計入所得課稅之所得額、已依第39條規定扣除之虧損
02 及減除左列各款後之餘額：……」對照上開修正後之規定可
03 知，關於未分配盈餘之計算基礎，係將修法前的「稽徵機關
04 核定之課稅額」改以「依商業會計法規定處理之稅後純益」
05 計算。其立法意旨在於，使應加徵10%營利事業所得稅之未
06 分配盈餘，更趨近於營利事業實際保留之盈餘，修正後第2
07 項乃規定營利事業自計算94年度之未分配盈餘起，應以依商
08 業會計法規定處理之當年度稅後純益為基礎，同時修正各款
09 減除項目規定。

10 (三)商業會計法第33條規定：「非根據真實事項，不得造具任何
11 會計憑證，並不得在會計帳簿表冊作任何記錄。」第60條規
12 定：「與同一交易或其他事項有關之收入及費用應適當認
13 列。」又納稅者權利保護法第14條規定：「（第1項）稅捐
14 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
15 時，為維護課稅公平原則，得推計課稅，並應以書面敘明推
16 計依據及計算資料。（第2項）稅捐稽徵機關推計課稅，應
17 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
18 及適切之方法為之。（第3項）推計，有二種以上之方法
19 時，應依最能切近實額之方法為之。（第4項）納稅者已依
20 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
21 罰。」所得稅法第83條規定：「（第1項）稽徵機關進行調
22 查或復查時，納稅義務人應提示有關各種證明所得額之帳
23 簿、文據；其未提示者，稽徵機關得依查得之資料或同業利
24 潤標準，核定其所得額。（第2項）前項帳簿、文據，應由
25 納稅義務人依稽徵機關規定時間，送交調查；其因特殊情
26 形，經納稅義務人申請，或稽徵機關認有必要，得派員就地
27 調查。（第3項）納稅義務人已依規定辦理結算申報，但於
28 稽徵機關進行調查時，通知提示有關各種證明所得額之帳
29 簿、文據而未依限期提示者，稽徵機關得依查得之資料或同
30 業利潤標準核定其所得額；嗣後如經調查另行發現課稅資
31 料，仍應依法辦理。」而稽徵機關就未分配盈餘加徵10%營

01 利事業所得稅者，係依行為時所得稅法第66條之2規定課徵
02 稅捐，其課徵基礎為未分配盈餘數額，此未分配盈餘數額之
03 事實認定為稽徵機關課稅基礎之事實，經調查仍不能確定或
04 調查費用過鉅時，為維護課稅公平原則，自有所得稅法第83
05 條及納稅者權利保護法第14條推計課稅規定之適用。非謂商
06 業依商業會計法之規定處理會計事務，一概不適用所得稅法
07 第83條及納稅者權利保護法第14條之推計課稅之規定。否
08 則，稅捐稽徵機關核定課稅額有推計營業成本之適用，依商
09 業會計法規定處理稅後純益，反無推計營業成本之適用，將
10 使營利事業實際保留盈餘數額無法趨近實際保留之盈餘數
11 額，與上述所得稅法第66條之9第2項修法意旨有違。

12 (四)原判決將原處分（補稅及罰鍰）及訴願決定均予維持，固非
13 無見。惟本件未分配盈餘加徵10%營利事業所得稅應適用行
14 為時所得稅法第66條之9第2項規定，其計算基礎係「依商業
15 會計法規定處理之稅後純益」，而營利事業當年度的損益係
16 由收益（收入及利得）及費損（費用及損失）所構成，依當
17 年度內發生之收益及費損，而產生稅前淨利，扣除所得稅費
18 用或加計所得稅利益後，即為損益表所表達之當年度稅後純
19 益（或稅後盈餘）額，因此倘營業成本發生變動，則依商業
20 會計法規定處理之稅後純益，其數額必然會受影響。上訴人
21 在原審一再主張其並未虛列營業成本，其確有加工事實等
22 語，則被上訴人於調整上訴人帳列營業成本部分，本應依納
23 稅者權利保護法第11條第1項規定：「稅捐稽徵機關或財政
24 部賦稅署指定之人員應依職權調查證據，對當事人有利及不
25 利事項一律注意，其調查方法須合法、必要並以對納稅者基
26 本權利侵害最小之方法為之。」又「營業成本」乃指「經企
27 業銷售、取得營業收入」之貨物或勞務，在「到達可供銷售
28 狀態前所必要」之一切合理必要之支出，與「企業為銷售商
29 品、提供勞務等日常活動所發生之各項支出」所指之費用，
30 二者相區別。因此，企業因銷售貨物或勞務而獲致之營業收
31 入，所銷售之貨物或勞務應有對應之營業成本存在。因此，

即便企業客觀上未盡到稅捐法制所要求之協力義務及誠實申報義務，其在申報稅捐（營利事業所得稅）時不提供正確之憑證或出具不實之憑證，以致虛增營業成本數額而遭稅捐機關查獲者，稅捐機關在核定該申報不實項目之營業成本時，尚不得全數否准，而應依職權調查證據，就查得之證據為斷，或依法定標準推計該營業成本金額。

(五)本件乃因被上訴人查獲上訴人99年度營利事業所得稅結算申報，虛列營業成本，致漏報所得額、稅後純益及未分配盈餘，而重行核定未分配盈餘44,467,536元，補徵10%營利事業所得稅額，並按該所漏稅額4,099,568元處以0.5倍罰鍰2,049,784元，上訴人對該補稅及罰鍰處分不服，循序提起訴訟，為原審確定之事實。而上訴人99年度營利事業所得稅結算申報案，因上述虛列營業成本情形，亦經被上訴人就原核定之營業成本予以調整後，重行核定其收入數額及全年所得額，而補徵稅額並處罰鍰，亦為原審確定之事實。原判決逕以被上訴人「並未將全部不實統一發票49,387,892元全額剔除」，上訴人「就其主張有利於己之委託元陽公司、川輝公司加工之事實，應負舉證之責，不但未舉證以實其說，且未盡協力義務提出會計帳冊供核」，所得稅法第83條及納稅者權利保護法第14條規定之推計課稅，於商業會計不適用等語，認上訴人99年度未分配盈餘金額短列23,492,327元，實屬有據為由，將原處分及訴願決定均予維持，揆諸上述說明，原判決有適用法規不當之違背法令，且影響裁判之結果，上訴人求予廢棄，即有理由。又因上訴人之請求有無理由，尚有由原審調查事實之必要，本院自無從自為判決，爰將原判決廢棄，發回原審法院更為審理。

六、據上論結，本件上訴為有理由。依行政訴訟法第256條第1項、第260條第1項，判決如主文。

中 華 民 國 110 年 1 月 28 日

最高行政法院第二庭

審判長法官 吳 東 都

01

法官 胡 方 新

02

法官 陳 秀 嫻

03

法官 王 俊 雄

04

法官 林 妙 黛

05

以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

06

中 華 民 國 110 年 1 月 28 日

07

書記官 徐 子 嵐