

最 高 行 政 法 院 判 決

113年度上字第60號

上 訴 人 台灣格力電器股份有限公司

代 表 人 沈 棧 律師

送達代收人 王子文 律師

被 上 訴 人 財政部北區國稅局

代 表 人 李怡慧

訴訟代理人 陳惠君

上列當事人間營利事業所得稅事件，上訴人對於中華民國112年1月16日臺北高等行政法院111年度訴字第1212號判決，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、上訴人申報100年度未分配盈餘，列報未分配盈餘新臺幣（下同）2,592,200元，被上訴人原按其申報數核定，嗣以上訴人經查獲於民國100年9月至12月間就購入之分離式冷氣室內機半製品，有經產製為「分離式冷氣室內機成品」（下稱系爭貨物）卻漏報貨物稅情形，先後於102年2月26日、5月14日核定補徵第1次貨物稅6,171,218元並裁罰、第2次貨物稅180,000元並裁罰（上訴人循序提起行政訴訟，經本院109年11月23日109年度判字第596號判決確定在案，下稱系爭貨物稅判決），及於102年5月27日補徵上訴人100年度營業稅在案（上訴人循序提起行政訴訟，經本院109年12月17日109年度判字第658號判決確定在案，下稱系爭營業稅判決）。被上訴人繼於104年5月17日補徵上訴人100年度營利事業所得稅（下稱營所稅），再於104年11月間就營所稅結算申報短漏報營業收入17,649,085元，致漏報稅後純益14,6

48,741元，重行核定未分配盈餘17,240,941元，加徵10%營所稅1,724,094元，扣除原繳納259,220元，應補稅額計1,464,874元（繳納期間：自104年12月16日至同年月25日），並裁處上訴人罰鍰732,437元（被上訴人前開補稅及罰鍰處分，下合稱原處分）。上訴人於105年1月13日申請復查，經被上訴人於111年4月21日以復查決定調減上訴人短漏報營業收入為13,557,440元（追減4,091,645元，下稱系爭營業收入），重行核定上訴人100年度漏報之稅後純益11,252,675元，未分配盈餘13,844,875元（追減3,396,066元），應補徵稅額1,125,267元（計算式：未分配盈餘13,844,875元加徵10%營所稅之應納稅額1,384,487元－已繳納259,220元）及罰鍰562,633元（追減罰鍰169,804元），上訴人提起訴願經決定駁回，提起行政訴訟，聲明：訴願決定及原處分（含復查決定）對上訴人不利部分均撤銷。經臺北高等行政法院（下稱原審）111年度訴字第1212號判決（下稱原判決）駁回。上訴人不服，遂提起本件上訴，聲明：（一）原判決不利上訴人之部分廢棄。（二）上開廢棄部分，原處分（含復查決定）及訴願決定對上訴人不利部分均撤銷，或發回原審繼續審理。

二、上訴人起訴主張及被上訴人於原審之答辯及聲明，均引用原判決之記載。

三、原審斟酌全辯論意旨與調查證據之結果，以：

（一）系爭貨物稅、營業稅判決已本於當事人辯論結果，詳述認定上訴人確將向訴外人建裕電機股份有限公司（下稱建裕公司）購入之分離式冷氣室內機半製品4,812台，經組裝成冷氣室內機搭配產製之室外機出售，取得系爭營業收入之得心證理由，就此重要爭點之認定查無何顯然違背法令情事，上訴人在本件復未提出任何足以推翻前開判斷之新訴訟資料，基於「爭點效」之法理，應不得再為相反主張，法院亦不得作相反判斷，以符訴訟法上之誠信原則。上訴人就100年度營所稅（含未分配盈餘）之結算申報，既未列報出售系爭貨

物之系爭營業收入，致100年度未分配盈餘申報書內容亦未列報，被上訴人認上訴人未依法列報系爭營業收入，致未分配盈餘部分列報之稅後純益有短漏情形，即無違誤。又被上訴人因上訴人未提示系爭貨物實際銷售價格，乃按查得之進貨價格7,908,507元，除以當年度適用之同業利潤標準成本率70%（行業標準代號：2851-11，冷氣機製造業），核定上訴人短漏報系爭貨物之完稅價格11,297,867元（7,908,507元÷成本率70%），短漏報貨物稅額2,259,573元（完稅價格11,297,867元×貨物稅率20%），漏報之系爭營業收入（同營業稅銷售額）計13,557,440元（完稅價格11,297,867元+貨物稅額2,259,573元），業據系爭貨物稅、營業稅判決肯認為合法，被上訴人續以上訴人短漏報系爭營業收入，重行核定該年度營業收入淨額144,790,507元（即原申報項次04之131,233,067元+13,557,440元）、全年所得額17,348,565元（原申報項次53之3,791,125元+13,557,440元），亦據系爭營所稅判決確定並無違法，上訴人在本件僅泛稱被上訴人應不得推計課稅，仍未善盡協力義務而提出任何新資料，對前開推計課稅結果，即不得再為爭執。從而，被上訴人就100年度未分配盈餘部分之稅後純益，列計上訴人短漏報之系爭營業收入後應增加11,252,675元（計算式：系爭營業收入13,557,440元×《1-稅率17%》），重行核定稅後純益共計14,132,897元（即原申報數2,880,222元+11,252,675元）、未分配盈餘13,844,875元（即稅後純益14,132,897元-原提列法定盈餘公積288,022元），認上訴人就未分配盈餘尚應繳納按10%稅率計算之營所稅1,384,487元（計算式：13,844,875元×10%），扣除前已繳納稅額後，應補徵稅額1,125,267元（計算式：1,384,487元-原繳納金額259,220元），自屬有據。

(二)上訴人既將系爭貨物產製出售而取得系爭營業收入，對系爭營業收入應於營所稅及後續未分配盈餘結算申報中列計，當知之甚明，尤其上訴人尚且將支付建裕公司之分離式冷氣室

內機半製品購入數額，列報為該年度進貨成本，益見其當明知就系爭營業收入有誠實申報義務，卻於貨物稅階段即短漏報，對其後營業稅、營所稅及未分配盈餘營所稅申報將一致短漏報，自亦明知，其既隱匿而不予列報，對於本件未分配盈餘之列報有所短漏乙事，自亦在其預期內而屬故意違規。被上訴人依所得稅法第110條之2第1項及行為時稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表（下稱裁罰倍數參考表），以復查決定按所漏稅額1,125,267元之0.5倍裁處罰鍰562,633元（計算式：1,125,267元 $\times$ 0.5），難認有何裁量怠惰、逾越或濫用情事，且因上訴人未履行協力義務，造成僅得以間接證據推估稅額之既成事實，被上訴人因以前開稅額推計結果裁處罰鍰，自無違反納稅者權利保護法（下稱納保法）第14條第4項規定。

(三)原處分命上訴人補稅及裁罰時，所定繳納期間屆至日均為104年12月25日，並經上訴人在繳納期間屆至前收受，則徵收期間應自翌日即104年12月26日起算。上訴人於105年1月13日提出本件復查申請，並表明因短漏營所稅經補徵部分提起行政訴訟中，請求針對未分配盈餘部分之補稅及罰鍰，暫緩復查決定等旨。被上訴人基於上訴人就系爭營業收入所涉短漏報行為，先後因涉嫌逃漏貨物稅、營業稅、營所稅及本件未分配盈餘營所稅而均申請復查，貨物稅、營業稅部分且已先行提起行政救濟，並參酌財政部80年8月8日台財稅第800695600號函釋意旨，乃如上訴人所請，暫緩作成未分配盈餘營所稅補稅暨罰鍰之復查決定，自尚符合規定，且復查決定經暫緩作成期間仍在稅捐稽徵法第39條第1項所指暫緩執行期間，當有同法第23條第3項自徵收期間扣除之法律效果。上訴人申請復查時即請求暫緩作成復查決定，於2個月後未見逕行提起訴願，事後竟爭執復查決定作成逾2個月部分，不屬法定暫緩執行期間，實有任意割裂法律而僅擇對其有利部分適用，有違誠信原則情事，應不可取。又上訴人於本件復查決定作成後，未曾按原處分繳納，故無稅捐稽徵法第39

01 條第2項除書繼續暫緩執行規定之適用，被上訴人業於111年
02 7月15日就原處分補稅部分移送執行，該部分徵收期間經扣
03 除前述暫緩執行期間後，顯未逾5年，並無上訴人指稱徵收
04 期間已屆滿，不得再行徵收情事等語，而判決駁回上訴人在
05 原審之訴。

06 四、本院經核原判決並無違誤，茲就上訴意旨補充論述如下：

07 (一)行為時即95年5月30日修正公布所得稅法第66條之9第1項、
08 第2項規定：「自87年度起，營利事業當年度之盈餘未作分
09 配者，應就該未分配盈餘加徵百分之10營利事業所得稅。」

10 「前項所稱未分配盈餘，自94年度起，係指營利事業當年度
11 依商業會計法規定處理之稅後純益，減除下列各款後之餘
12 額：……。」行為時即95年5月24日修正公布商業會計法第5
13 8條第1項規定：「商業在同一會計年度內所發生之全部收
14 益，減除同期之全部成本、費用及損失後之差額，為該期稅
15 前純益或純損；再減除營利事業所得稅後，為該期稅後純益
16 或純損。」上述所得稅法第66條之9之修正理由，係考量財
17 務會計與稅務會計上之差異性，為使應加徵10%營所稅之未
18 分配盈餘，更趨近於營利事業實際保留之盈餘，故修正同條
19 第2項規定，自94年度起關於營利事業當年度未分配盈餘之
20 計算，應依商業會計法規定處理之稅後純益為核算基礎。參
21 諸前揭行為時商業會計法第58條第1項規定，所謂稅後純益
22 係課稅所得額減除應納稅額後之餘額，可知，行為時所得稅
23 法第66條之9第2項規定作為營利事業當年度未分配盈餘核算
24 基礎之稅後純益，係以經稽徵機關核定之課稅所得額及應納
25 稅額為準據；因此，稽徵機關對同一年度營所稅之核課處分
26 而併同產生影響納稅義務人依行為時商業會計法規定處理之
27 稅後純益者，加徵10%營所稅之未分配盈餘，係以上開調整
28 更正稅後純益數額之營所稅核課處分為核算基礎。

29 (二)行為時（下同）即79年1月26日修正公布之稅捐稽徵法第23
30 條第1項及第3項規定：「（第1項）稅捐之徵收期間為5年，
31 自繳納期間屆滿之翌日起算；應徵之稅捐未於徵收期間徵起

者，不得再行徵收。但於徵收期間屆滿前，已移送法院強制執行，或已依強制執行法規定聲明參與分配，或已依破產法規定申報債權尚未結案者，不在此限。……（第3項）依第39條暫緩移送法院強制執行或其他法律規定停止稅捐之執行者，第1項徵收期間之計算，應扣除暫緩執行或停止執行之期間。」第39條第1項規定：「納稅義務人應納稅捐，於繳納期間屆滿30日後仍未繳納者，由稅捐稽徵機關移送法院強制執行。但納稅義務人已依第35條規定申請復查者，暫緩移送法院強制執行。」上述稅捐稽徵法第23條所稱徵收期間，乃稽徵機關行使稅捐徵收權之期間，即對於已屆清償期之稅捐，稽徵機關得請求納稅義務人清償之一定期間；其規定之目的，係為使國家稅捐徵收權之行使期間，非漫無限制，以免納稅義務永久陷於不確定狀態，所著重者為法秩序之安定，尚非對積欠稅捐債務之納稅義務人給予利益。徵收期間開始進行後，稽徵機關如因法定事由致不能行使稅捐請求權者，於計算5年徵收期間時，應將該不能行使請求權之期間扣除，稅捐稽徵法第23條第3項乃規定：「依第39條暫緩移送執行或其他法律規定停止稅捐之執行者，第1項徵收期間之計算，應扣除暫緩執行或停止執行之期間。」是以，於納稅義務人已依同法第35條規定申請復查之情形，稽徵機關對其應繳納之稅款，於復查期間終結前應暫緩移送強制執行，並扣除不計入徵收期間。又稅捐稽徵法第35條第4項雖規定：「稅捐稽徵機關對有關復查之申請，應於接到申請書之翌日起2個月內復查決定，並作成決定書，通知納稅義務人；……」惟稽徵機關未於該項所定期間內作成決定，依同條第5項規定，納稅義務人得逕行提起訴願，並不影響其行政救濟之權益，且期間屆滿後作成之復查決定仍有效力，而於復查決定作成之期間，稽徵機關所為課稅處分之執行力，仍因稅捐稽徵法第39條第1項但書規定而受有限制，於計算徵收期間時自應予扣除。

(三)經查，被上訴人以原處分對上訴人補徵100年度未分配盈餘營所稅及裁處罰鍰，原處分所定繳納期間至104年12月25日屆滿，上訴人在此之前已收受原處分（含繳款書），嗣於105年1月13日提出本件復查申請，並表明因短漏營所稅經補徵部分提起行政訴訟中，請求針對未分配盈餘部分之補稅及罰鍰，暫緩復查決定，斯時上訴人就產製系爭貨物出售所涉短漏報系爭營業收入之事，業經被上訴人補徵貨物稅、營業稅及營所稅，上訴人均已申請復查；又被上訴人係待系爭貨物稅、營業稅判決分別於109年11月23日及12月17日確定，且於110年12月8日作成營業稅重核復查決定，於同年月17日送達上訴人後，於111年4月21日作成本件復查決定等情，為原審確定之事實，核與卷內證據相符。是以，被上訴人未於稅捐稽徵法第23條第4項所定期間內作成本件復查決定，乃起因於上訴人以營所稅補徵處分之行政救濟程序尚在進行中為由，請求暫緩復查程序，且基於當時上訴人就因短漏報系爭營業收入遭補徵貨物稅、營業稅及營所稅，均已提起行政救濟，及上訴人100年度營所稅課稅所得額與應納稅額，為其當年度稅後純益之計算基礎，將直接影響本件未分配盈餘數額之核定結果，則被上訴人暫緩本件就未分配盈餘加徵10%營所稅之復查程序，以免認定歧異及節省就相同事項重複調查之勞費，自非無正當理由而怠為作成本件復查決定。是原判決論明：上訴人申請本件復查時，表明因同一系爭營業收入所涉短漏報營所稅經補徵部分提起行政訴訟中，請求針對未分配盈餘部分之補稅及罰鍰，暫緩復查決定，被上訴人基於上訴人就系爭營業收入所涉短漏報行為，先後遭補徵貨物稅、營業稅、營所稅及本件未分配盈餘營所稅，均申請復查，貨物稅、營業稅部分且先行提起行政救濟，乃如上訴人所請，暫緩作成復查決定，自符合規定，且復查決定暫緩作成期間仍為稅捐稽徵法第39條第1項所定暫緩執行期間，當依同法第23條第3項自徵收期間扣除；針對上訴人主張依稅捐稽徵法第23條第4項規定，本件得扣除之暫緩執行期間僅

01 為2個月一節，並援引為本院目前統一見解之89年度9月份第
02 1次庭長法官聯席會議決議，詳敘該2個月期間僅屬訓示規
03 定，上訴人申請復查時已請求暫緩作成，於2個月後未逕行
04 提起訴願，事後竟爭執復查決定作成逾2個月部分，不屬法
05 定暫緩執行期間，乃任意割裂法律而僅擇對其有利部分適
06 用，有違誠信原則等不足採取之理由，核其認事用法均無違
07 誤，並無違背法令情事。上訴意旨仍執其已於原審提出，而
08 為原判決論駁不採之陳詞，主張：原判決認稅捐稽徵法第23
09 條第4項僅屬訓示規定，逸脫該項規定之文義解釋，且對人
10 民依同條第1項享有之消滅時效利益加諸限制，顯違法律保
11 留原則，有判決不適用法規及適用不當之違誤云云，為其一
12 己主觀見解，並非可採。

13 (四)行為時所得稅法第71條第1項前段規定：「納稅義務人應於
14 每年5月1日起至5月31日止，填具結算申報書，向該管稽徵
15 機關，申報其上一年度內構成綜合所得總額……之項目及數
16 額，以及有關減免、扣除之事實，並應依其全年應納稅額減
17 除……扣繳稅額及可扣抵稅額，計算其應納之結算稅額，於
18 申報前自行繳納。」第110條之2第1項規定：「營利事業已
19 依第102條之2規定辦理申報，但有漏報或短報未分配盈餘
20 者，處以所漏稅額1倍以下之罰鍰。」納保法第16條第1項規
21 定：「納稅者違反稅法上義務之行為非出於故意或過失者，
22 不予處罰。」從而，違反稅法上義務之處罰，除須具備客觀
23 之違規行為外，尚以其行為具有主觀歸責事由即故意或過失
24 為必要。營所稅係採自行申報制，納稅義務人有誠實報繳之
25 義務，並對申報內容盡審查核對之責，納稅義務人如因故意
26 或過失有短漏報未分配盈餘，即合致上述所得稅法第110條
27 之2第1項規定之漏稅罰。原判決依調查證據之辯論結果，敘
28 明上訴人既將系爭貨物產製出售而取得系爭營業收入，對系
29 爭營業收入屬100年度內構成上訴人營利事業收入總額之項
30 目及數額，應於營所稅及後續就未分配盈餘結算申報中列
31 計，當知之甚明，尤以其尚將支付建裕公司之分離式冷氣室

內機半製品購入數額列報為該年度進貨成本，益見其當明知就系爭營業收入有誠實申報義務，卻於貨物稅之階段即短漏報，對其後於營業稅、營所稅及未分配盈餘之營所稅申報將一致短漏報乙事，亦當明知，卻隱匿不予列報，對於本件未分配盈餘之列報有所短漏乙事，自亦在其預期內而屬故意違規，被上訴人按上訴人所漏稅額1,125,267元之0.5倍裁處罰鍰562,633元，難認有何裁量怠惰、逾越或濫用等違法，已詳述其判斷之依據及得心證之理由，核無違背證據法則、論理法則或經驗法則，亦無判決不適用法規或適用不當、理由不備或矛盾等違背法令情事。又漏稅違章之處罰係以納稅義務人違反誠實義務為前提，在自動報繳之稅制下，有關納稅義務人是否違反誠實義務，端視其在報繳之時點有無充分揭露，倘就該稅捐客體之法律屬性有爭議，亦須充分揭露其有所得情事，如因此未予繳納所對應之稅款者，始難以漏稅違章行為視之。依原審認定之事實，上訴人申報100年度未分配盈餘營所稅時，對足以增加稅後純益之系爭營業收入乃隱匿未予列報，是其並未揭露取有該項所得情事，係故意違反誠實申報義務，致因而短漏報未分配盈餘營所稅，自屬應受處罰之漏稅違章行為，不因其嗣後提起行政救濟時始爭執系爭貨物不屬應稅貨物，無須辦理貨物稅登記及申報，即得認其主觀上不具備故意逃漏稅捐之處罰要件，原判決就此未予論述，理由固稍欠完備，惟不影響判決結論，仍應維持。上訴意旨指摘原判決未敘明不採認上訴人主張因主觀上認定遭補稅之貨物屬零件始未申報之理由，逕認上訴人係故意逃漏稅捐，有不適用納保法第11條第1、2項規定及不備理由之違法云云，並無足取。

(五)末按納保法第14條第4項規定：「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。」是推計課稅案件，並非當然可以處罰，如稽徵機關並無確切證據證明逃漏稅事實，僅因納稅義務人違反協力義務而被推計課稅時，僅能調整補稅而不罰，於納稅義務人並無故意或過失之

情形，亦不得處罰。惟如稽徵機關業已證明納稅義務人短漏報未分配盈餘之構成要件該當、違法且有責之事實者，即得依法加以處罰。依原判決認定之事實，本件起源於被上訴人查得上訴人於100年9月至12月間向建裕公司購入分離式冷氣室內機半製品，經產製為系爭貨物，惟未申報貨物稅（亦未辦理產品登記），亦未就出售貨物所取得系爭營業收入申報營業稅、營所稅及未分配盈餘，故被上訴人係經調查事實而認定上訴人有短漏報未分配盈餘情事，係核實認定，並非推計而來。至有關漏稅額之計算部分，因上訴人自始未盡協力義務，提示系爭貨物實際銷售價格，即有推計課稅之必要性。被上訴人係按查得之進貨價格除以當年度適用之營利事業同業利潤標準成本率70%（行業標準代號：2851-11，冷氣機製造業），計算核定上訴人短漏報系爭貨物之完稅價格、貨物稅額及出售系爭貨物漏報之系爭營業收入，再據以計算上訴人100年度未分配盈餘之稅後純益及應補徵之未分配盈餘營所稅額等情，為原審認定甚明。原判決就此論明：上訴人未履行協力義務，造成僅得以間接證據推估稅額之既成事實，而罰鍰又係以漏稅額為準，被上訴人因而僅得以前開稅額推計之結果核計裁處罰鍰若干，並無違反納保法第14條第4項規定之問題，堪認被上訴人所處罰鍰係屬合法，經核尚無不合。上訴意旨另主張原判決誤認在納稅義務人違反協力義務時可以推計方式處罰，維持被上訴人以推計方式所為罰鍰處分，有適用納保法第14條第4項規定不當及理由不備之違誤云云，為其一己主觀法律意見，難以採取。

五、綜上所述，上訴人之主張均無可採，原判決將訴願決定及原處分（含復查決定）不利上訴人部分均予維持，而駁回上訴人在原審之訴，核無違誤。上訴論旨，仍執前詞，指摘原判決違背法令，求予廢棄，為無理由，應予駁回。

六、據上論結，本件上訴為無理由。依行政訴訟法第255條第1項、第98條第1項前段，判決如主文。

中 華 民 國 114 年 3 月 27 日

01
02
03
04
05
06

最高行政法院第四庭

審判長法官 王 碧 芳
法官 王 俊 雄
法官 陳 文 燦
法官 林 秀 圓
法官 鍾 啟 煒

07
08
09

以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異
中 華 民 國 114 年 3 月 27 日
書記官 廖 仲 一