

臺北高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第五庭

111年度訴字第570號

113年3月21日辯論終結

原告 京原國際股份有限公司

代表人 胡淳義（董事長）

訴訟代理人 謝協昌 律師

許坤立 律師

被告 財政部臺北國稅局

代表人 吳蓮英（局長）住同上

訴訟代理人 朱美玉

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110年3月10日台財法字第1113902080號（案號：第11001000號）訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主 文

原告之訴駁回。

訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

一、程序事項：

(一)原告提起本件訴訟時，原係聲明求為判決：「訴願決定、原處分(民國109年10月21日A1C35109150156號處分書及復查決定書)均撤銷。」嗣於言詞辯論期日變更訴之聲明為：「訴願決定、原處分(109年10月21日A1C35109150156號處分書及復查決定書)不利於原告部分均撤銷」（本院卷第231頁），核其請求之基礎不變，本院認為尚屬適當，且被告於訴之變更並無異議，而為本案之言詞辯論，符合行政訴訟法第111條第1項、第2項、第3項第2款規定，應予准許。

01 (二)原告起訴後，被告代表人由宋秀玲依序變更為陳慧綺、吳蓮
02 英，茲據新任代表人具狀聲明承受訴訟（本院卷第117
03 頁），核無不合，爰予准許。

04 二、事實概要：

05 原告辦理105年度營利事業所得稅結算申報及104年度未分配
06 盈餘申報，申報情形如下：(一)105年度營利事業所得稅結
07 算申報部分：原告列報其他收入新臺幣(下同)0元，全年所
08 得額1,858,907元，前10年核定虧損本年度扣除額1,858,907
09 元，課稅所得額0元。被告原依申報數核定，嗣經通報查獲
10 原告為英倫大安館產後護理之家(下稱英倫大安館)及英倫市
11 民大道館產後護理之家(下稱英倫大道館，與英倫大安館合
12 稱2家產後護理之家)之實際負責人，其漏報上開2間產後護
13 理之家其他收入34,872,815元，乃剔除前10年核定虧損本年
14 度扣除額，初查重行核定其他收入34,872,815元，全年及課
15 稅所得額36,731,722元，補徵稅額6,244,392元，並按所漏
16 稅額5,414,643元處以0.6倍之罰鍰3,248,785元。(二)104年
17 度未分配盈餘部分：列報項次3「其他(含經稽徵機關核定短
18 漏報之稅後純益)」(下稱「項次3」)0元，「項次22」當
19 年度依所得稅法第66條之9第2項規定計算之未分配盈餘為負
20 1,548,335元，被告初查依申報數核定，嗣據查得原告104年
21 度營利事業所得稅結算申報，漏報2家產後護理之家其他收
22 入13,476,445元，致短報全年所得額13,476,445元，進而漏
23 報稅後純益11,414,262元，乃重行核定「項次3其他(含經稽
24 徵機關核定短漏報之稅後純益)」11,414,262元及未分配盈餘
25 9,865,927元，依行為時所得稅法第66條之9第1項規定，就
26 該未分配盈餘加徵10%營利事業所得稅986,592元，並依同法
27 第110條之2第1項規定，按所漏稅額986,592元處0.4倍處罰
28 鍰394,636元。原告不服，申經復查結果，獲追減105年度營
29 利事業所得稅其他收入361,516元及罰鍰154元，追減後105
30 年度營利事業所得稅其他收入變更為34,511,299元；104年
31 度未分配盈餘「項次3其他(含經稽徵機關核定短漏報之稅後

01 純益」349,879元、罰鍰13,995元。原告仍不服，提起訴願
02 遭駁回，遂提起本件行政訴訟。

03 三、原告起訴主張及聲明：

04 (一)原告依法並不具有經營產後護理之家之權能，並無被告所認
05 定漏報產後護理之家營業收入之可能，蓋原告營業項目為其
06 他顧問服務業，並不具有經營產後護理之家之權能，英倫市
07 民大道產後護理之家及英倫大安館產後護理之家（以下統稱
08 英倫產後護理之家）絕非原告所經營，該英倫產後護理之家
09 之營業收入並非原告之經營所得，自無漏報英倫產後護理之
10 家之營業收入情事之可能。

11 (二)雖原告就英倫產後護理之家分別與張國燕、袁少華簽立合約
12 書，然由該合約內容亦足證二人實係實際負責人，原告並非
13 實際負責人：

14 1. 原告就英倫大道館、英倫大安館分別於103年7月9日、104年
15 7月31日與張國燕、袁少華簽立合約書，其第一條約定：

16 「(一)甲方（即張國燕、袁少華）為本機構名義負責人，乙
17 方（即京原公司）為實際營運負責人。(二)甲方就其在乙方
18 之受託行為，如發生任何有關本機構經營盈虧、稅務及各項
19 經營負責人相關之法律糾紛、爭議或訴訟時，一切責任皆由
20 乙方自行承擔，概與甲方無涉；但甲方需無條件配合乙方行
21 使執行本機構負責人之相關工作與義務，不得藉故拖
22 延。」，此條文字，有誤導第三人，讓第三人誤認原告係英
23 倫大道館及英倫大安館實際營運主體，負責英倫大道館及英
24 倫大安館經營盈虧、稅捐及法律糾紛之法律責任之虞。

25 2. 惟查袁少華等2人具有資深護理人員資格，乃受聘申請設置2
26 家產後護理之家，2家產後護理之家營運期間，對入住產後
27 媽媽，依台北市產後護理機構收費基準第二條規定，開立收
28 據或發票，收取費用，係自負盈虧，並負擔繳納稅捐義務，
29 絕無2家產後護理之家盈餘歸屬原告，其虧損及稅捐，歸由
30 原告承擔情事。再者，倘營運期間，發生護理業務之法律糾
31 紛、爭議或訴訟時，亦係以英倫大道館及英倫大安館為法律

糾紛、爭議或訴訟主體，原告無從介入或干預。準此，上揭合約書所謂「乙方（即京原公司）為實際營運負責人、有關本機構經營盈虧、稅務及各項經營負責人相關之法律糾紛、爭議或訴訟時，一切責任皆由乙方自行承擔。」，顯與英倫大道館及英倫大安館之實際運作不符。

3. 上揭合約書第一條條文之意旨，在於保護張國燕及袁少華，以文字揭示張國燕、袁少華就英倫大道館及英倫大安館之營運，不負實際營運負責人之義務，張國燕與袁少華係受聘之英倫大道館及英倫大安館登記名義負責人，僅領固定報酬，就英倫大道館及英倫大安館之經營盈虧，不負責任，就英倫大道館及英倫大安館稅捐，不負繳納義務，倘因護理業務糾紛、爭議或訴訟者，張國燕與袁少華，不負賠償義務人之責任，讓張國燕及袁少華擔任英倫大道館及英倫大安館登記名義負責人期間，安心工作，有所保障。

4. 原告與袁少華等2人簽立上揭合約書係因經營2家產後護理之家月子餐及SPA，係英倫大道館及英倫大安館伙伴，始以原告名義與袁少華等2人簽立上揭合約書。

(三)包括104、105年在內，歷年來英倫大道館及英倫大安館之收入，全數由各該產後護理之家所收取及保有，全數未由原告收取或匯付予原告，原告非該實質經濟利益歸屬及享有者，被告就英倫大道館及英倫大安館之漏報收入而對原告科以納稅及罰鍰義務，顯有誤認。鑑於2家產後護理之家之房東升創投資有限公司及杰昇投資有限公司，屬投資型法人，不得為商業行為主體，始由原告每年各支付租金10萬元予房東升創公司及杰昇公司（參原證5），而於英倫大道館及英倫大安館館內經營月子餐及SPA之商業行為。原告就月子餐及SPA之收入，於支付營運費（包括支付杰昇公司及升創公司租金）及繳納稅金後，倘有盈餘者，均歸屬由英倫大道館及英倫大安館所享有，從未由原告取得。被告就英倫大道館及英倫大安館之漏報收入而對原告科以納稅義務及罰鍰，顯屬誤謬。

01 (四)原告既非2家產後護理之家之出資者，亦非實際經營者，所
02 有經營行為、收入、支出，原告均未參與、取得或享有任何
03 經營利益，亦無任何款項交由原告收取，因此原告對於兩家
04 英倫產後護理之家既無任何權利，本無委託張國燕、袁少華
05 經營之權利。實際上係李承恩與李俊琳始為兩家英倫產後護
06 理之家之實際權利擁有者，因此李俊琳僅係以原告作為委託
07 經營之簽約主體，斷無因原告為簽約名義人而成為實質經濟
08 利益享有者。被告以原告有與袁少華等2人簽署委託經營合
09 約以及原告曾自承係家英倫產後護理之家之實際經營者而認
10 為應以原告為課稅主體，亦屬無據。關於是否符合被告課稅
11 的依據必須係以該產後護理之家實質經濟事實關係及其所生
12 實質經濟利益之歸屬與享有確為原告之事實為依據，縱令原
13 告有與袁少華等2人營運簽署合約，縱令原告曾有錯誤陳
14 述，參諸行政訴訟法第133、134條規定，該二家產後護理之
15 家之收入既然從未由原告所享有，該收入之實質經濟事實關
16 係及其所生實質經濟利益之歸屬與享有均為英倫大道館及英
17 倫大安館，與原告無涉，因此英倫大安館及英倫大道館若有
18 漏開發票，逃漏稅捐情事，被告核定補繳本稅及裁罰之對
19 象，應係英倫大道館及英倫大安館，或者係英倫大道館及英
20 倫大安館之出資人，始符合納稅者權利保護法第7條第1-4項
21 規定之實質課稅主義。

22 (五)英倫大道館及英倫大安館係由本案檢舉人李承恩與訴外人李
23 俊琳所共同出資成立及經營，與原告無涉：

24 案檢舉人李承恩前所提出之刑事告訴狀內容記載可知，兩家
25 英倫產後護理之家係由李承恩所主張之Quest World Investm
26 ents Limited（下稱Quest World公司）百分之百成立之升
27 創公司以及李俊琳已成立之杰昇公司以各佔50%權益之方
28 式，合資購買金池大樓以及明城大樓，共同在該二棟大樓分
29 別經營大安館、市民大道館產後護理之家，平分盈餘。此一
30 事實並經台北地檢署107年偵字第8936號、108年度偵字第59
31 87-5991號以及109年度偵續字第37號等不起訴處分書可參。

01 雖原告為李俊琳所實質管理之公司，惟以原告為課稅主體亦
02 顯屬錯誤，蓋兩家英倫產後護理之家之實際經營者為李承恩
03 及李俊琳，並非原告，就兩家英倫產後護理之家之收入均係
04 歸屬於李承恩及李俊琳，兩人各占百分之50，此為實質經濟
05 事實，李承恩及李俊琳亦為兩家英倫產後護理之家之實質經
06 濟利益之享有者，因此納稅義務人亦應為李承恩及李俊琳，
07 原處分以原告為課稅主體顯有誤認。

08 (六)原處分及原決定違反納稅者權利保護法第11條及第7條第1-4
09 項規定以及顯有認定事實不憑證據、未盡客觀舉證責任等違
10 法情形：被告認定原告英倫大道館及英倫大安館漏報產後護
11 理之家營業收入，自應就該營業收入之實質經濟事實關係及
12 其所生實質經濟利益之歸屬與享有確為原告之事實，先盡舉
13 證責任。惟查，包括104、105年在內，歷年來2家產後護理
14 之家之收入，全數由各該產後護理之家所收取及保有，全數
15 未由原告收取或匯付予原告，並無任何證據證明英倫大道館
16 及英倫大安館之收入歸屬於原告或由原告所享有及使用，被
17 告亦未就此一事實盡充分之舉證責任。然而如前所述，該二
18 家產後護理之家之收入既然從未由原告所享有，該收入之實
19 質經濟事實關係及其所生實質經濟利益之歸屬與享有均為英
20 倫大道館及英倫大安館，與原告無涉，始符合納稅者權利保
21 護法第7條第1-4項規定之實質課稅主義。原處分不察，逕以
22 原告為漏報收入之主體而課以補稅及罰鍰之處分，顯非適
23 法，原決定不察，逕予維持，原處分及原決定均有違反納稅
24 者權利保護法第11條及第7條第1-4項規定以及顯有認定事實
25 不憑證據、未盡客觀舉證責任等違法情形甚明。

26 (七)聲明：訴願決定、原處分(109年10月21日A1C35109150156號
27 處分書及復查決定書)不利部分均撤銷

28 四、被告答辯及聲明：

29 (一)105年度營利事業所得稅-其他收入部分：

30 1. 本件原告與袁少華等2人簽訂合約書，約定由2人分別擔任2
31 家產後護理之家名義負責人，如發生任何有關經營盈虧、稅

務及各項經營負責人相關之法律糾紛、爭議或訴訟時，一切責任皆由原告自行承擔，與2人無涉等，分別有原告與張國燕103年7月9日簽訂之合約書及袁少華104年7月31日簽訂之合約書附卷可稽。袁少華及張國燕亦自承僅為擔任產後護理之家之名義負責人，每月支領執照津貼及薪資等，亦有張國燕及袁少華108年6月25日說明書附卷可稽。原告亦自承為課稅主體，有同年6月3日說明書可證。原告為系爭2家產後護理之家實際負責人，原告主張營業項目為其他顧問服務業，產後護理之家非其營業項目及系爭合約與實際運作不符等，無礙原告為實際負責人之事實，該2機構之經營收入既已實現或已賺得，即應歸屬原告之當年度所得額，被告將2家產後護理之家當年度全年所得，併入歸課原告105年度營利事業所得稅之其他收入，復查決定追減其他收入361,516元，變更為34,511,299元，並無不合。

2. 被告按納保法第11條規定，對原告有利及不利事項一律注意，並依職權調查查得系爭合約書及所約定雙方當事人自承之說明書等事證，核認系爭2家產後護理之家經濟活動實質利益之歸屬者為原告，原告為其實際負責人，亦無違誤。

(二)105年度營利事業所得稅罰鍰部分：

違章事證明確，依納保法第16條第3項規定衡酌原告未如實申報系爭所得，已生稅收損害影響，獲得短繳所得稅之利益，被告依所得稅法第110條第1項規定，並參據裁罰倍數參考表有關所得稅法第110第1項規定審認原告已於裁罰處分核定前，以書面承認違章事實並承諾願意繳清稅款及罰鍰，且於查獲日前5年內未曾查獲有漏報或短報依應申報課稅之所得額等，被告按所漏稅額5,414,643元處0.6倍罰鍰3,248,785元，嗣系爭其他收入既經追減361,516元，已如前述，重行核算所漏稅額為5,414,385元處0.6倍罰鍰為3,248,631元，追減罰鍰154元，變更核定為3,248,631元，已考量原告違章程度而為適切之裁罰，洵屬允當。

(三)104年度未分配盈餘部分：

01 本件被告查獲原告為英倫大安館及英倫大道館實際經營者，
02 且原告亦自承其為課稅主體(詳原處分卷第375頁、第488
03 頁)，被告將2家產後護理之家104年度所得歸課原告當年度
04 其他收入13,476,445元及全年所得額13,476,445元，進而於
05 104年度未分配盈餘漏報「項次3」11,414,262元及未分盈餘
06 9,865,927元，嗣所涉之104年度營利事業所得稅及罰鍰事
07 件，業經被告於110年8月30日以財北國稅法一字第11000257
08 71號復查決定追減其他收入421,541元，原核定「項次3」及
09 未分配盈餘，應分別追減349,879元，變更核定「項次3」為
10 11,064,383元及未分配盈餘為9,516,048元，訴願決定予以
11 維持，並無不合。

12 (四)104年度未分配盈餘罰鍰部分：

13 原告為系爭2家產後護理之家之實際所得人，104年度營利事
14 業所得稅結算申報，漏報2家產後護理之家其他收入13,476,
15 445元，進而於104年度未分配盈餘申報，漏報稅後純益11,4
16 14,262元，致漏報未分配盈餘9,865,927元，有104年度未分
17 配盈餘申報書及核定通知書等附案可稽，違章事證明確，經
18 依納保法第16條第3項規定衡酌，原告未如實申報系爭所
19 得，已生稅收損害影響，又其因違章行為已使原告獲得短繳
20 所得稅之利益，被告依所得稅法第110條之2第1項規定，於
21 法定裁罰倍數(1倍以下)範圍內，並參據裁罰倍數參考表有
22 關所得稅法第110條之2第1項規定審認原告於裁罰處分核定
23 前，以書面承認違章事實並願意繳清稅款及罰鍰等，按所漏
24 稅額986,592元處以0.4倍罰鍰394,636元；嗣系爭未分配盈
25 餘既經被告追減349,879元，經重行核算所漏稅額951,604元
26 處0.4倍罰鍰380,641元，復查決定追減罰鍰13,995元，變更
27 核定為380,641元，已考量原告違章程度而為適切之裁罰，
28 洵屬允當。

29 (五)聲明：原告之訴駁回。

30 五、本院之判斷：

01 (一)本件如事實概要欄所載之事實，有原告105年度營利事業所
02 得稅及104年度未分配盈餘網路申報書（見原處分卷第30-43
03 頁）、被告核定通知書及裁處書（見原處分卷第523-534
04 頁）、復查決定（見本院卷第31至38頁）、訴願決定（見本
05 院卷第39-54頁）、原告與張國燕103年7月9日簽訂、與袁少
06 華104年7月31日簽訂之合約書（下稱系爭合約書。見本院卷
07 第57-60頁）、袁少華108年間說明書（見原處分卷第487、48
08 6、476-477頁）、張國燕108年間說明書（見原處分卷第372-3
09 74頁）、原告108年6月3日說明書（見原處分卷第488、375頁）
10 等可稽，且為兩造所不爭執，堪信為真實。查原告就105年
11 度營利事業所得稅部分，係對於被告復查核定其他收入34,5
12 11,299元及罰鍰不服，其餘105年度營所稅核課事項，則未
13 爭執；原告就104年度未分配盈餘申報部分，係對於被告復
14 查核定「項次3」11,064,383元及「項次22」未分配盈餘9,5
15 16,048元（「項次1」負值1,548,335元＋「項次3」11,064,
16 383元），補徵稅額951,604元（見原處分卷第565、557頁）
17 不服，其餘原告104年度未分配盈餘核課事項，則未爭執，
18 先予敘明。爰就被告核定原告105年度營利事業所得稅補稅
19 金額及罰鍰、104年度未分配盈餘加徵10%營利事業所得稅金
20 額及罰鍰，是否適法有據，判斷如下。

21 (二)105年度營利事業所得稅補稅（其他收入）及罰鍰部分：

- 22 1. 所得稅法第24條第1項前段規定：「營利事業所得之計算，
23 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
24 益額為所得額。」
- 25 2. 被告依據原告與袁少華等2人簽訂之合約書，約定「……甲
26 方（即張國燕、袁少華）為本機構名義負責人，乙方（即原
27 告）為實際營運負責人。……甲方就其在乙方之受託行為，
28 如發生任何有關本機構經營盈虧……一切責任皆由乙方自行
29 承擔，概與甲方無涉；……」合作條件為原告每月支付2人
30 負責人執照津貼各30,000元，2人需無條件配合行使機構負
31 責人之相關工作與義務，且商業登記之證件、資料、印章或

其影本之所有權，皆歸原告所有，並另有保密義務、告知義務、競業禁止、終止合作及不得借貸等相關約定（見本院卷第57-60頁）；且袁少華等2人與原告出具說明書，略以：原告與袁少華等2人簽訂合約書，委請袁少華等2人分別於103年7月20日至106年7月19日及104年7月31日至106年7月30日擔任英倫大道館及英倫大安館名義負責人並每月支付執照津貼，合約書中明定由原告為實際營運負責人，如發生經營虧損、稅務及各項經營負責人相關之法律糾紛、爭議或訴訟時由原告承擔，均稱2家產後護理之家課稅主體係原告（見原處分卷第488、375頁之原告說明書、第486-487頁之袁少華說明書及第374、148頁之張國燕說明書），被告據認定原告為英倫大安館及英倫大道館之實際營運負責人並承擔經營盈虧，核屬有據，原告為2家產後護理之家實質經濟利益歸屬者，堪以認定。被告依據檢舉及查得資料，核定英倫大安館105年度全年所得額12,584,872元（原查核定漏報收入22,527,230元-復查決定追減利息收入1,516元+申報收入總額41,292,864元-申報費用總額51,233,706元，見原處分卷第253-258頁之調查報告書及本院卷第31-38頁之復查決定）、英倫大道館105年度全年所得額21,926,427元（原查核定漏報收入19,264,452元+申報收入總額51,619,404元-原核定費用總額48,597,429元-復查決定追認薪資費用360,000元，見原處分卷第81-83頁之調查報告書及本院卷第31-38頁之復查決定），即無違誤。

3. 雖原告主張其營業項目為其他顧問服務業，並不具有經營產後護理之家權能，始與袁少華等2人簽訂系爭合約書，旨在保障張國燕及袁少華擔任登記名義負責人期間安心工作；歷年來2家產後護理之家之收入，全數未由原告收取或匯付原告，被告就2家產後護理之家漏報收入對原告科以納稅義務，顯有誤認，違反納稅者權利保護法第11條及第7條第1-4項規定云云。惟查：

(1)按護理人員法第2條：「本法所稱護理人員，指護理師及護士。」第14條：「為減少醫療資源浪費，因應連續性醫療照護之需求，並發揮護理人員之執業功能，得設置護理機構。」第15條第3款：「護理機構之服務對象如左：……三、產後需護理之產婦及嬰幼兒。」第17條：「護理機構之開業，應依左列規定，向所在地直轄市或縣（市）主管機關申請核准登記，發給開業執照：一、公立護理機構：由其代表人為申請人。二、財團法人護理機構：由該法人為申請人。三、私立護理機構：由個人設置者，以資深護理人員為申請人；由其他法人依有關法律規定附設者，以該法人為申請人。」第19條：「（第1項）護理機構應置負責資深護理人員一人，對其機構護理業務，負督導責任，其資格條件由中央主管機關定之。（第2項）私立護理機構由前項資深護理人員設置者，以其申請人為負責人。」可知，私立護理機構之設置有二：其一為由其他法人依有關法律規定附設者成立法人，依規定附設；其二為由個人即資深護理人員申請設立。由於設立類型不同，因此營運收入的課稅方式不同：法人附設者，因法人係由社員出資成立，其結餘款可按出資比例分配予社員，具有營利之性質，其收入應申報及繳納營利事業所得稅；由個人設立（資深護理人員設置者），營運收入係以申請設立登記的負責人為課稅對象，該所得應併入個人綜合所得課稅，如與他人有類似合夥關係則按約定分配比例核課所得，且經營護理機構之所得不屬於所得稅法第14條第1項第一類「營利所得」、第二類「執行業務所得」、第三類「薪資所得」或第四類至第九類的各類所得，而歸類為同條項第十類「其他所得」（參見最高行政法院103年度判字第564號判決意旨）。又按所得稅法第14條第1項第十類前段規定：「其他所得：不屬於上列各類之所得，以其收入額減除成本及必要費用後之餘額為所得額。」是以個人申請方式所成立之產後護理之家，各年度對經營者所歸課

之所得額，係以該護理之家之收入總額減除成本及必要費用後之餘額為計算，而此餘額應對其歸課當年度其他所得。

(2)經查，原告聘僱袁少華等2人擔任2家產後護理之家之名義負責人，袁少華等2人僅負責執行護理機構負責人之相關工作及義務而支領定額之薪資及證照津貼；原告則承擔該2護理機構之經營盈虧、稅務及各項經營負責人相關之法律糾紛、爭議或訴訟，實為英倫大道館英倫大安館之實際營運負責人，此觀諸原告與張國燕及袁少華簽訂之合約書（本院卷第57-60頁）、張國燕說明書及薪資支領清冊（原處分卷第374、148頁）以及袁少華說明書及薪資支領清冊（原處分卷第486-487頁）即明。茲袁少華等2人雖登記為2家產後護理之家之負責人，惟渠等實際上只負責照護工作及配合登記為負責人而領取薪資及執照津貼，然原告經約定為實際營運負責人，除實際掌控2家產後護理之家之商業登記證件、資料、印章之所有權，並於經濟上最終承受2家產後護理之家之經營盈虧，足認該2護理機構實際上係由原告經營甚明。綜上，原告既透過具備資深護理人員資格之袁少華等2人，以個人設置之方式，成立並經營2家產後護理之家，則被告依據所得稅法第14條第1項第十類「其他所得」相關規定，以2家產後護理之家收入總額減除成本及必要費用後之餘額為所得額，歸課原告同年度非營業收益項下之其他收入，即無不合。原告主張2家產後護理之家歷年收入由各該2館收取及保有，未匯付予原告，其非實質經濟利益歸屬及享有者，為不足採。

(3)原告又主張其為讓袁少華等2人擔任負責人期間安心工作，始與其簽立系爭合約書，該合約書與實際運作不符云云。惟經審諸系爭合約書內容，原告與張國燕及袁少華於其中載明：「……第一條受託保證：(一)甲方（即袁少華等2人）為本機構名義負責人，乙方（即原告）為實際營運負責人。(二)甲方就其在乙方之受託行為，如發生任何

01 有關本機構經營盈虧……一切責任皆由乙方自行承擔，概
02 與甲方無涉；……第三條證件保管：所有記載或含有商業
03 登記之證件、資料、印章或其影本之所有權，皆歸乙方所
04 有，…」（本院卷第57-60頁參照），明定2家產後護理之
05 家證件及印章為原告所有，且由原告享有或承擔2家產後
06 護理之家經營盈虧。衡情商場上之合作案，參與者莫不就
07 彼此之權利義務於契約中詳為記載，以作為履約之依據，
08 並防杜紛爭。基此，袁少華等2人果如原告所稱係2家產後
09 護理之家之實際負責人，殊無為上開系爭合約書中約定之
10 理，記載上述如此不利於己之約定。原告此部分所辯，顯
11 與商業常情有違，難以採信。

12 (4)原告復主張依其原證6刑事告訴狀及不起訴處分書（臺灣
13 臺北地方法院檢察署107年度偵字第8936號、108年度偵字
14 第5987至5991號、109年度偵續字第37號）2家產後護理之
15 家實際所有人為訴外人李俊琳及李承恩，李俊琳及李承恩
16 為實質經濟利益歸屬者云云。惟查，訴外人李俊琳為京倫
17 集團總裁，旗下有原告、京倫建設股份有限公司、京業建
18 設股份有限公司、京琳實業股份有限公司、京恩建設股份
19 有限公司、昇邦營造股份有限公司、杰昇投資有限公司及
20 2家產後護理之家等關係企業，以土地開發為業，為從事
21 投資業務之人。復觀之系爭合約書（見本院卷第57至60
22 頁），係由李俊琳代表原告與袁少華等2人簽訂，李俊琳
23 係透過原告間接投資2家產後護理之家而為2家產後護理之
24 家之「最上層投資人」，但2家產後護理之家之經營及盈
25 虧係全由原告負責並承擔，均如上述。則2家產後護理之
26 家營運利潤等經濟利益依合約書之約定歸屬原告，原告獲
27 取之經濟利益屬於原告當年度應課稅所得額範圍；原告是
28 否分配盈餘給李俊琳等上層投資股東，並不影響原告上開
29 2家護理之家實際營運負責人，並承擔2家護理之家經營盈
30 虧，原告為實質經濟利益之歸屬與享有者，本件以原告作
31 為課稅主體，並無不合，原告主張為不可採。

01 4. 罰鍰部分：

02 (1)按我國營利事業所得稅採結算申報制，由納稅義務人就其
03 年度內構成營利事業收入總額之項目及數額，以及有關減
04 免、扣除之事實，並依其全年應納稅額減除暫繳稅額、尚
05 未抵繳之扣繳稅額及可扣抵稅額，計算其應納之結算稅
06 額，於申報前自行繳納；納稅義務人有依法誠實申報課稅
07 之注意義務。次按所得稅法第110條第1項規定：「納稅義
08 務人已依本法規定辦理結算、決算或清算申報，而對依本
09 法規定應申報課稅之所得額有漏報或短報情事者，處以所
10 漏稅額2倍以下之罰鍰。」

11 (2)原告為系爭2間產後護理之家之實際所得人，自應於辦理1
12 05年度營利事業所得稅結算申報時，注意覈實申報納稅，
13 惟竟漏報其他收入34,511,299元（被告核定其他收入34,5
14 11,299元其中2,661,975元係所得轉正，不涉及違章，故
15 違章金額為31,849,324元），致生所漏稅額5,414,385元
16 （違章金額31,849,324元×稅率17%）情事（見原處分卷第
17 287、559頁），有上述105年度營利事業所得稅結算申報
18 書、說明書、合約書等案關資料附案可憑，原告核有應注
19 意、能注意而未注意之過失，自應論罰。被告依所得稅法
20 第110條第1項規定，並參據裁罰倍數參考表有關所得稅法
21 第110第1項規定部分：「一、……二、漏稅額超過新臺幣
22 10萬元者，處所漏稅額0.8倍之罰鍰。但於裁罰處分核定
23 前，以書面或於談話筆（紀）錄中承認違章事實，並願意
24 繳清稅款及罰鍰者，處所漏稅額0.7倍之罰鍰，其屬下列
25 情形之一者，處所漏稅額0.6倍之罰鍰：一、查獲之日前5
26 年內未曾查獲有本條文第1項漏報或短報依本法規定應申
27 報課稅之所得額……。」茲原告已於裁罰處分核定前，以
28 書面承認違章事實並承諾願意繳清稅款及罰鍰，且於查獲
29 日前5年內未曾查獲有漏報或短報依法應申報課稅之所得
30 額等，被告復查決定按所漏稅額5,414,385元處0.6倍罰鍰
31 為3,248,631元，即原處罰鍰3,248,785元應予追減154

元，變更核定為3,248,631元，核係已考量原告違章程度而為適切之裁罰，尚無違誤。

(三)104年度未分配盈餘補稅及罰鍰部分：

1. 行為時所得稅法第66條之9第1項、第2項及第4項規定：
「（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……。 （第4項）營利事業當年度之財務報表經會計師查核簽證者，第2項所稱之稅後純益，應以會計師查定數為準。其後如經主管機關查核通知調整者，應以調整更正後之數額為準。」所得稅法第110條之2第1項：「營利事業已依第102條之2規定辦理申報，但有漏報或短報未分配盈餘者，處以所漏稅額1倍以下之罰鍰。」
2. 本件裁處時（按：103年4月16日修正公布）裁罰倍數參考表有關所得稅法（營利事業所得稅）第110條之2第1項規定部分：「……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。」
3. 查原告申報其104年度課稅所得額負值1,345,952元，惟被告查獲原告為英倫大安館及英倫大道館實際經營者，且原告亦自承其為課稅主體（見原處分卷第375、488頁），被告乃核定原告漏報104年度英倫大道館所生其他收入13,054,904元（初核13,476,445元－復查追減421,541元），並核定104年度課稅所得額為11,708,952元（13,054,904－1,345,952）及應納稅額1,990,521元（11,708,952×17%），係有被告就原告104年度營所稅事件之復查決定書附卷可稽（見本院卷第97至99頁）。被告乃認原告漏報104年度稅後純益，於本件項次3（短漏報之稅後純益）調增11,064,383元（漏報所得額13,054,904元－應納稅額1,990,521），連同其他項

目，最終核定原告104年度未分配盈餘為9,516,048元，應補稅額951,604元（本件復查決定書等見本院卷第35、36頁及原處分卷第565、557、297、296頁）。又2家產後護理之家實際係由原告經營負責，其等盈虧全由原告承擔，前揭2機構之經營收益，應歸屬原告當年度所得額等節，均如上述。則原告所稱並非實際所得者云云，不足採信。

4. 按所得稅法第66條之9規定所稱未分配盈餘，係指營利事業當年度依商業會計法規定處理之稅後純益，減除各法定項目數額後之餘額。原告104年度營利事業所得稅結算申報，漏報2間產後護理之家其他收入13,054,904元及應納稅額1,990,521元，進而於104年度未分配盈餘申報，漏報稅後純益11,064,383元（漏報104年度所得額13,054,904元－應納稅額1,990,521元），致生漏報未分配盈餘9,516,048元，被告復查決定補徵稅額951,604元，即無不合。

5. 罰鍰部分：

- (1)我國營利事業所得稅採申報制，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，並應就所得稅法第66條之9第2項規定計算未分配盈餘，計算其應納之結算稅額及應加徵之未分配盈餘應納稅款，於申報前自行繳納；納稅義務人自有依法誠實申報課稅之注意義務。所得稅法第110條之2第1項規定：「營利事業已依第102條之2規定辦理申報，但有漏報或短報未分配盈餘者，處以所漏稅額1倍以下之罰鍰。」

- (2)原告為系爭2家產後護理之家之實際所得人，104年度營利事業所得稅結算申報，漏報2家產後護理之家其他收入13,054,904元及應納稅額1,990,521元，進而於104年度未分配盈餘申報，漏報稅後純益11,064,383元，致生漏報未分配盈餘9,516,048元及短漏稅額951,604元之結果，原告前開違章情節，核有應注意、能注意而未注意之過失，自應

論罰。被告依所得稅法第110條之2第1項規定，於法定裁罰倍數（1倍以下）範圍內，並參據裁罰倍數參考表有關所得稅法第110條之2第1項規定部分：「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……。」本件原告於裁罰處分核定前，以書面承認違章事實並願意繳清稅款及罰鍰等，復查決定按所漏稅額951,604元處0.4倍罰鍰380,641元，原處分罰鍰394,636元應予追減13,955元，變更核定為380,641元，經核係已考量原告違章程度而為適切之裁罰，亦無違誤。

六、綜上，復查決定將原查105年度營利事業所得稅追減其他收入361,516元及罰鍰154元；104年度未分配盈餘追減「項次3」其他349,879元及罰鍰13,995元，均無違誤，訴願決定予以維持，亦無不合。原告訴請撤銷不利於原告之部分，為無理由，應予駁回。本件事證已臻明確，兩造其餘攻擊防禦方法均與本件判決結果不生影響，故不逐一論述，併此敘明。

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

中 華 民 國 113 年 4 月 11 日

審判長法 官 陳心弘

法 官 鄭凱文

法 官 林妙黛

一、上為正本係照原本作成。

二、如不服本判決，應於送達後20日內，向本院高等行政訴訟庭提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內補提理由書；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（均須按他造人數附繕本）。

三、上訴未表明上訴理由且未於前述20日內補提上訴理由書者，逕以裁定駁回。

四、上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書（行政訴訟法第49條之1第1項第3款）。但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人（同條第3項、第4項）。

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. 上訴人或其代表人、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、副教授者。 2. 稅務行政事件，上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備會計師資格者。 3. 專利行政事件，上訴人或其代表人、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者。
(二)非律師具有右列情形之一，經最高行政法院認為適當者，亦得為上訴審訴訟代理人	1. 上訴人之配偶、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。 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. 上訴人為公法人、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，上訴人應於提起上訴或委任時釋明之，並提出(二)所示關係之釋明文書影本及委任書。	

中 華 民 國 113 年 4 月 11 日
書記官 李建德