

臺北高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第五庭

114年度訴字第550號

115年7月30日辯論終結

原告 浮手作料理有限公司

代表人 賴添旺

送達代收人 賴彥孚

輔佐人 賴彥孚

被告 財政部北區國稅局

代表人 翁培祐（局長）

訴訟代理人 江方琪

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114年4月17日台財法字第00000000000號、台財法字第00000000000號、台財法字第00000000000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)被告代表人原為李怡慧，於訴訟進行中變更為李雅晶、翁培佑，茲由其具狀聲明承受訴訟，核無不合，應予准許。

(二)原告起訴時聲明原為：訴願決定及原處分均撤銷（本院卷1第13頁），嗣於115年3月18日準備程序期日更正為：訴願決定、復查決定及原處分均撤銷（本院卷1第458頁）。經核上開訴之變更，本院認為適當，依前揭規定，應予准許。

二、事實概要：

原告於民國100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）25,378,407元及全年所得額2,284,218元，被告所屬宜蘭分局查得其漏報營業收入7,143元，核定營業收入淨額25,385,550元及全年所得額2,284,860元，嗣再查獲其漏報營業收入24,656,434元，重行核定營業收入淨額50,041,984元、營業淨利8,006,717元及全年所得額8,008,506元，應補稅額973,129元，並經被告處罰鍰670,850元（下合稱原處分1）；又於101年度營利事業所得稅結算申報，列報營業收入淨額29,672,326元及全年所得額2,670,732元，經被告所屬宜蘭分局按申報數核定，嗣再查獲其漏報營業收入12,086,646元，重行核定營業收入淨額41,758,972元、營業淨利6,681,435元及全年所得額6,683,908元，應補稅額682,240元，並經被告處罰鍰328,757元（下合稱原處分2）；最後，原告於101年度未分配盈餘申報，列報未分配盈餘0元，經被告所屬宜蘭分局按申報數核定，嗣經查獲其101年度營利事業所得稅結算申報漏報營業收入12,086,646元，致漏報稅後純益1,605,106元，重行核定未分配盈餘1,605,106元，加徵10%營利事業所得稅160,510元，應補稅額160,510元，並處罰鍰160,510元（下合稱原處分3）。原告對原處分1、原處分2、原處分3均不服，分別申請復查及提起訴願，均遭駁回（如附表所示），遂提起本件行政訴訟。

三、本件原告主張：

（一）本院110年度訴更一字第2號判決（下稱營業稅判決）附表1係被告依檢舉人於檢舉時所提出的資料而製作的總營業額、總現金等相關紀錄及整理原告於農會帳戶金流紀錄所為之逐日互為比對，並作成附表1共593筆對照表，惟依原告提示證2至證8支出統一發票及收據與上開附表1列示支出金額未符；有11筆經比對該附表1總現金金額與上開農會帳戶存款明細不符；有46筆經比對該附表1總現金金額與上開農會帳戶存款明細金額有無法比對情形，營業稅與營利事業所得稅皆未因事實之爭點進行實質審理申辯判斷，原告皆於再審事件提

01 出新事證，並合法申請比對發現新事證，其事證足以推翻原
02 判決。

03 (二)101年度未分配盈餘訴願決定書之訴願審議委員會李主任委
04 員慶華因利害關係，未依訴願法第55條規定迴避。

05 (三)原告於102年7月30日回函已將文據憑證、日記帳簿提供予被
06 告；而104年5月30日發生火災一案亦於104年6月30日報備，
07 被告104年7月3日卻來函說明：已逾時、歉難同意等語，違
08 反營利事業所得稅查核準則第102條規定及誠信原則，而應
09 予以核實減除。

10 (四)被告稱原告營業收入25,385,550元，加上全年所得2,284,86
11 0元，再加上查獲漏報24,656,434元，重新核定50,041,984
12 元，平均一天營收將近13萬6千9百86元，12張桌每天至少翻
13 3次桌，更依存摺存入款項，有與其13萬8千9百86元數字存
14 款以100年一月份12筆其中還有數天存一筆、100年2月份9
15 筆、3月份15筆存款，均未達此數字，且營業收入需扣除人
16 事管銷，房屋租金，然被告如何計算房屋租金為費用，就檢
17 舉資料所記載67,000元或是經宜蘭地方法院公證的房屋契約
18 書當中的50,000元計算，不得而知，實屬不作調查行為。

19 (五)原告子公司即○○○餐廳、○○○○餐廳及○○○餐廳共用
20 之顧客滿意度意見卡，意見卡上註明○○○/0000/○○○與
21 ○○○名稱；且原告與○○○餐廳營利事業所得年度股利營
22 利憑單、扣繳憑單之負責人同一。綜上可證原告為該三家子
23 公司之總部且出自於統一金流，並統一由原告支付進項所
24 需。又上開資料為被告所提供，被告卻未依行政程序法第36
25 條規定，調查採認該等有利原告之資料。

26 (六)本件推計課稅違反納稅者權利保護法(下稱納保法)第14
27 條、第15條、第16條等相關規定，有明顯重大瑕疵等語。並
28 聲明：(附表所示)訴願決定、復查決定及原處分均撤銷。

29 四、被告則以：

30 (一)100年度營利事業所得稅：

原告100年度營利事業所得稅結算申報係依擴大書面審核實施要點列報營業收入淨額25,378,407元、非營業收入總額1,789元及全年所得額2,284,218元〔（營業收入淨額25,378,407元+非營業收入總額1,789元）x純益率9%〕，被告所屬宜蘭分局查得其漏報營業收入7,143元，核定營業收入淨額25,385,550元及全年所得額2,284,860元，嗣再查獲其漏報營業收入24,656,434元，被告所屬宜蘭分局以其經通知提示帳簿文據而未提示，按該業（行業標準代號：5610-11）同業利潤標準毛利率45%核算漏報所得額11,095,395元，加計前次核定所得額2,284,860元，重行核算所得額13,380,255元，惟較當年度全部營業收入淨額50,041,984元按該業同業利潤標準淨利率16%核算營業淨利8,006,717元加計非營業收入總額1,789元之所得額8,008,506元為高，重行核定全年所得額8,008,506元。

(二)101年度營利事業所得稅：

原告101年度營利事業所得稅結算申報係依擴大書面審核實施要點列報營業收入淨額29,672,326元、非營業收入總額2,473元及全年所得額2,670,732元〔（營業收入淨額29,672,326元+非營業收入總額2,473元）x純益率9%〕，經被告所屬宜蘭分局按申報數核定，嗣再查獲其漏報營業收入12,086,646元，經通知提示帳簿文據而未提示，按該業（行業標準代號：5610-11）同業利潤標準毛利率45%核算漏報所得額5,438,991元，加計前次核定所得額2,670,732元，重行核算所得額8,109,723元，惟較當年度全部營業收入淨額41,758,972元按該業同業利潤標準淨利率16%核算營業淨利6,681,435元加計非營業收入總額2,473元之所得額6,683,908元為高，重行核定全年所得額6,683,908元。

(三)未分配盈餘部分：

原告101年度未分配盈餘申報，列報當年度依商業會計法規定處理之稅後純益598,493元、彌補以往年度之虧損598,493元及未分配盈餘0元。被告依通報及查得資料，原告100年1

01 月至101年8月間銷售貨物及勞務，未依規定開立統一發票並
02 漏報銷售額合計36,743,080元（100年度24,656,434元及101
03 年度12,086,646元），核認原告101年度營利事業所得稅結
04 算申報，漏報營業收入12,086,646元，致短漏報所得額1,93
05 3,863元及稅後純益1,605,106元【1,933,863元 $\times$ (1-1
06 7%)】。復依所得稅法第66條之9規定及商業會計處理準則第
07 26條第2項規定，營利事業於計算未分配盈餘加徵10%營利事
08 業所得稅時，如欲減除彌補以往年度之虧損項目，須同時具
09 備有以往年度之虧損可供減除、及經股東同意彌補虧損及有
10 實際彌補等要件，然原告迄未提示彌補累積盈虧、分配現金
11 股利等相關股東會決議紀錄及其他有利事證供核，依上開法
12 規規定，尚不得作為當期末分配盈餘之減除項目，原核定未
13 分配盈餘1,605,106元及應補稅額160,150元，並無不合。

14 (四)本件同一課稅事實營業稅部分，前經本院以110年度訴更一
15 字第2號判決駁回、最高行政法院112年度上字第409號裁定
16 （下合稱前案確定裁判）上訴駁回而告確定。原告復提起再
17 審、再審聲請，分別遭兩院駁回。原告於踐行營業稅部分救
18 濟程序時，就爭議事項所主張及提示之理由及證據資料，既
19 經前案確定裁判以營收報告所載總營業額、總現金等相關紀
20 錄，與原告農會帳戶具體金流紀錄，係可互為勾稽比對，又
21 各日營業額實際淨現金流入之報表記載，與農會帳戶金流紀
22 錄相符，被告以該營收報表所載100年1月至101年8月間全部
23 總營業額86,907,479元（含稅，100年52,544,083元、101年
24 34,363,396元），減除已申報銷售額46,025,948元（100年2
25 5,385,550元、101年20,640,398元），審認原告漏報之銷售
26 額為36,743,080元（100年24,656,434元、101年12,086,646
27 元），並無違誤而告確定在案，從而，被告據以分別歸課原
28 告漏報100、101年度營利事業所得稅之營業收入24,656,434
29 元、12,086,646元及101年度未分配盈餘1,605,106元，核屬
30 有據。至於原告主張依其提示原證2至原證8支出統一發票及
31 收據與前案確定裁判附表1列示支出金額未符；有11筆經比

01 對該附表1總現金金額與上開農會帳戶存款明細不符；有46
02 筆經比對該附表1總現金金額與上開農會帳戶存款明細金額
03 有無法比對云云，然原告尚不得於本訴推翻經前案確定裁判
04 審認之事實結果。

05 (五)訴願審議委員會李主任委員慶華於101年3月6日至105年5月2
06 9日間擔任被告之代表人，而本件本稅原核定（101年度未分
07 配盈餘「第2次核定」）係於104年9月30日核定，並於105年
08 3月21日裁處罰鍰之行政處分，均係由被告所屬宜蘭分局作
09 成，該期間之分局長為林耀輝；本件復查決定係於113年12
10 月10日作成，被告代表人為李怡慧，是以，有關101年未分
11 配盈餘訴願決定書是否違反訴願法第55條之規定，為財政部
12 權責範疇。復由財政部115年4月1日台財法字第00000000000
13 號函（下稱財政部115年4月1日號函）內容略以，101年度未
14 分配盈餘訴願決定書主任委員未迴避係因該年度未分配盈餘
15 之核定通知書（第1次及第2次）未明確顯名機關首長，而10
16 5年3月21日作成之罰鍰裁處書係由被告宜蘭分局林分局長耀
17 輝具名作成，未能察得李前主任委員慶華有參與處分之作
18 成，併予陳明。

19 (六)原告並未檢附其所稱104年5月30日災害損失申請事件經被告
20 函復資料，且104年度縱有發生災害損失亦非本件系爭年
21 度，是原告主張災害損失需核實認定一事，實與本件無涉。

22 (七)營利事業以持續經營為本質，所有的經濟活動都不可能透過
23 單一憑證之觀而被正確理解以及呈現。因此，要求納稅義務
24 人提出「符合會計帳簿結構、可相互對比查閱、整理完備且
25 符合會計法規要求」之文書（帳）與憑證（證），會計紀錄
26 始稱信實，也才能被認可具有證據價值，若營利事業提出任
27 何「孤立」或「矛盾」帳冊憑證，其實都無從此單一觀察以
28 評價及勾勒整體經濟活動全貌；而在納稅者未提供帳簿、文
29 據時，即必須接受稽徵機關以「查得之資料」，或者以「同
30 業利潤標準」核定所得額；而「同業利潤標準」之適用，係
31 稽徵機關並無「查得之資料」，或者該資料不可信賴之下，

始採「同業利潤標準」予以核定。本件原告僅提示總分類帳及日記帳，尚乏進銷項憑證及相關成本表等，僅於104年8月31日以書面說明104年5月30日發生火災及102年4月25日遭竊，迄未提示相關帳簿文據及成本費用憑證資料供核，致無從對其為有利之認定。

(八)原告主張其為總部，子公司分別為○○○餐廳、○○○○餐廳及○○○餐廳，並提示公司顧客滿意度意見卡共同於同商標一節；然原告所稱子公司與本件原告既係不同之營業人，不同之稅捐主體有各自之公法上稅捐債務必須分開認定，且無從依該意見卡對被告核認原告漏報營業收入或依法核定營業淨利作為有利減除之認定。原告復提供○○○100至101年度營業稅申報書、100年日記帳1份、資產負債表（帳戶式）1紙及○○○○○○○○資產負債表（帳戶式）1紙，足見○○○及○○○○○○○○各自設有獨立帳簿憑證，而該資料非屬原告之帳簿憑證，與本件營利事業所得稅核課無涉。又原告提示113年9月18日北區國稅宜蘭銷字第0000000000號函，係原告向被告所屬宜蘭分局申請分期繳納100年1月至101年8月營業稅及罰鍰，亦與本件營利事業所得稅核課無涉。另原告提示其營業稅申報書、統一發票明細表、○○○99年度綜合所得稅結算申報書，○○○○○○開立統一發票1紙、○○○留抵重複報繳營稅申請書一紙等資料供核，惟該等資料均非屬原告之帳簿憑證，無從對原告有利之認定。另原告主張營業收入需扣除人事管銷、房屋租金一節，然被告查得100及101年度漏報營業收入部分，業經前案確定裁判在案，又因原告未提示完整帳簿憑證供核，被告依所得稅法第83條規定、所得稅法施行細則第81條第1項規定及營利事業所得稅查核準則第6條第1項規定，按中式餐館業（行業標準代號：0000-00）淨利率16%核算其100及101年營業淨利，並核定全年所得額分別為8,008,506元及6,683,908元、101年度未分配盈餘1,605,106元，並無不合。

(九)罰鍰部分：

01 原告對其每日營業活動繕製營業交易明細表記載交易總額並
02 將營業現金如數存入其壯圍鄉農會帳戶內，足堪認定其對於
03 實際營業情形知之甚詳，自應於辦理系爭年度營利事業所得
04 稅結算申報時，注意覈實申報納稅，惟竟漏報系爭年度營業
05 收入，致漏報所得額及稅額，進而101年度未分配盈申報亦
06 短漏報未分配盈，係明知或預見系爭違章行為可獲得短繳營
07 業稅、營利事業所得稅及未分配盈餘之利益，顯有逃漏稅捐
08 之故意，違章事證明確，不符納保法第16條第1項不予處罰
09 之規定，自應論罰。復以，系爭年度營利事業所得稅罰鍰部
10 分，參據財政部103年4月16日修正裁罰倍數參考表有關所得
11 稅法第110條第1項規定，為不利於納稅義務人之變更，且本
12 件係裁罰倍數參考表修正發布時尚未裁罰確定案件，依稅捐
13 稽徵法施行細則第3條規定，應適用修正前裁罰倍數參考
14 表；乃審酌原告於裁罰處分核定前，以書面承認違章事實，
15 並願意繳清稅款及罰鍰等，按所漏稅額處以1倍之罰鍰；系
16 爭未分配盈餘罰鍰部分，參據上開裁罰倍數參考表有關所得
17 稅法第110條之2第1項規定，審酌原告漏報營業收入致漏報
18 未分配盈餘之違章責任係屬故意，按所漏稅額處以1倍之罰
19 鍰，均無違誤等語，資為抗辯。並聲明：駁回原告之訴。

20 五、上開事實概要欄所述之事實經過，除下述爭點外，其餘為兩
21 造所不爭執，並有100年度核定通知書、裁處書（原處分A2
22 卷第168-169、164頁）、復查決定1（原處分A2卷第438-450
23 頁）、訴願決定1（本院卷第49-62頁）；101年度核定通知
24 書、裁處書（原處分B2卷第35、8頁）、復查決定2（原處分
25 B2卷第292-304頁）、訴願決定2（本院卷第65-78頁）；101
26 年度未分配盈餘核定通知書、裁處書（原處分C1卷第169、1
27 67頁）、復查決定3（原處分C1卷第234-242頁）、訴願決定
28 3（本院卷第65-78頁）附卷可稽，洵堪認定。經核兩造之陳
29 述，本件爭點厥為：

30 (一)原告100年度營利事業所得稅結算申報，被告因查獲原告漏
31 報營業收入共24,663,577元（漏報7,143元及24,656,434

元），經重行核定後，認原告課稅所得額應為8,008,506元，乃對原告開單補徵稅額973,129元，並處罰鍰670,850元，是否適法有據？

(二)原告101年度營利事業所得稅結算申報，被告因查獲原告漏報營業收入12,086,646元，經重行核定後，認原告課稅所得額應為6,683,908元，乃對原告開單補徵稅額682,240元，並處罰鍰328,757元，是否適法有據？

(三)原告101年度未分配盈餘申報，被告因查獲原告漏報稅後純益1,605,106元，經重行核定後，認原告未分配盈餘應為1,605,106元，乃對原告開單補徵稅額160,510元，並處罰鍰160,510元，是否適法有據？

六、本院得判斷之心證

(一)相關法規及法理：

1.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：一、（刪除）二、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。三、已由當年度盈餘分配之股利淨額或盈餘淨額。四、已依公司法或其他法律規定由當年度盈餘提列之法定盈餘公積，或已依合作社法規定提列之公積金及公益金。……。」第71條第1項前段規定：「納稅義務人應於每年5月1日起至5月31日止，填具結算申報書，向該管稽徵機關，申報其上一年度內構成綜合所得總額或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，並應依其全年應納稅額減除暫繳稅額、尚未抵繳之扣繳稅額……計算其應納之結算稅額，於申報前自行繳納。……。」第83條規定：「（第1項）稽徵機關進行調

查或復查時，納稅義務人應提示有關各種證明所得額之帳簿、文據；其未提示者，稽徵機關得依查得之資料或同業利潤標準，核定其所得額。……（第3項）納稅義務人已依規定辦理結算申報，但於稽徵機關進行調查時，通知提示有關各種證明所得額之帳簿、文據而未依限期提示者，稽徵機關得依查得之資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稅資料，仍應依法辦理。」同法施行細則第48條之10第1項規定：「本法第66條之9第2項第2款所稱彌補以往年度之虧損，指營利事業以當年度之未分配盈餘實際彌補其截至上一年度決算日止，依商業會計法規定處理之累積虧損數額；所稱經會計師查核簽證之次一年度虧損，指營利事業次一年度財務報表經會計師查核簽證查定之稅後純損數額。」第81條第1項規定：「本法第83條所稱之帳簿文據，其關係所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潤標準核定其所得額。」。

2.營利事業所得稅查核準則（下稱查核準則）第6條第1項前段規定：「營利事業之帳簿文據，其關係所得額之一部未能提示，經稽徵機關依所得稅法施行細則第81條之規定，就該部分按同業利潤標準核定其所得額者，其核定之所得額，以不超過當年度全部營業收入淨額依同業利潤標準核定之所得額為限。」

3.100及101年度營利事業所得稅結算申報案件擴大書面審核實施要點（下稱擴大書面審核實施要點）第9點規定：「九、適用本要點之申報案件，經發現有短、漏報情事時，應按下列規定補稅處罰：（一）短、漏報營業收入之成本已列報者，應按全額核定漏報所得額。（二）短、漏報營業收入之成本未列報者，得適用同業利潤標準之毛利率核計漏報所得額，惟核定所得額，以不超過當年度全部

營業收入淨額依同業利潤標準核定之所得額為限。
……。」

4.財政部80年8月8日台財稅第000000000號函釋：「納稅義務人因同一漏稅事實，涉嫌分別逃漏營業稅及營利事業所得稅，經稽徵機關調查核定應補徵營業稅及營利事業所得稅者，納稅義務人於收到補徵稅款繳款書後，如對核定之營業稅及營利事業所得稅不服，應分別依照稅捐稽徵法第35條規定申請復查。但稽徵機關對有關營利事業所得稅部分復查之申請，可暫緩依稅捐稽徵法第35條第2項（編者註：現行第4項）規定作成決定，並通知納稅義務人俟營業稅部分經復查、訴願或行政訴訟終結決定或判決應補徵或退還稅款後，再依營業稅部分確定之事實，作為營利事業所得稅復查決定之參考。」

5.綜言之，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；經營本業及附屬業務以外之費用及損失，不得列為費用或損失。前開成本、費用、損失或所得額，均應以營利事業設置之帳簿憑證與會計紀錄為據。申言之，憑證係營利事業記帳之依據，帳冊又為課徵營利事業所得稅之依據，是營利事業自應保持足以正確計算其營利事業所得額之帳簿憑證及會計紀錄，並於稽徵機關進行調查或復查營利事業所得稅結算申報時，該營利事業應提示有關各項證明所得額之帳簿、文據；倘未提示，稽徵機關得依查得之資料或同業利潤標準，核定其所得額（最高行政法院103年度判字第81號判決意旨參照）。又帳簿憑證與會計紀錄既為課徵稅捐之依據，營利事業自應完整保持足以真實正確計算稅捐之帳簿憑證及會計紀錄，故營利事業應提出「符合會計帳簿結構、可相互對比查閱、整理完備且符合會計法規要求」之文書（帳）與憑證（證）供稽徵機關審查，此為納稅義務人之協力義務。所得稅法第83條第3項所定之「帳簿、文據提示」，特別是在「營利事業」之情形，並非僅要求

01 「納稅義務人將眾多而未經整理之帳證資料，交給稅捐機
02 關查核」，即認其「協力義務」已了結。而是要求其提出
03 「符合會計帳簿結構、可相互對比查閱、整理完備且符合
04 會計法規要求」之文書（帳）與憑證（證）為據（最高行
05 政法院112年度上字第375號判決、112年度上字第380號判
06 決、112年度上字第42號判決、107年度判字第691號判
07 決、107年度判字第49號判決意旨參照）。

08 (二)原告漏開100年度發票之當年度營業收入24,656,434元、漏
09 開101年度發票之當年度營業收入12,086,646元部分，均未
10 經原告登載收入帳冊，亦未經原告報繳各該年度之營所稅款
11 及101年度未分配盈餘稅款：

12 1.經查，與本件相關之營業稅事件-漏開100年度、101年度營
13 業收入發票之認定：

14 (1)經查，關於原告100年及101年度漏開營業收入發票之營業稅
15 爭訟事件(業經本院職權調閱上開判決全卷)，因檢舉人檢舉
16 原告於100年1月至101年8月間銷售貨物及勞務，未依規定開
17 立發票，漏報銷售收入，並檢附100年1月至101年3月期間各
18 月份「0000○○○○」營收報表，及101年4月1日至同年8月
19 15日期間，原告使用POS系統(關於此系統，可參原處分卷3
20 第350-351頁原告自身於本院營業稅判決之主張)所生之每日
21 交易明細資料，以為佐證。被告所屬宜蘭分局（下稱宜蘭分
22 局）於102年3月25日接獲上開檢舉後，於102年4月1日函知
23 原告提供100至101年度之進項憑證、銷項憑證、收付款證
24 明、訂席（位）記錄簿及相關帳簿憑證等供查核，原告以其
25 因於102年3月13日遭竊且相關電腦及營業資料均被竊為由，
26 表示無法提供相關帳證資料。

27 (2)嗣於前案事實審法院（即本院110年度訴更一字第2號案件之
28 審理法院；下稱本院營業稅判決）審理期間，因法院認定稅
29 捐稽徵機關在核定稅額過程中，原告不願意提示真實營業紀
30 錄供核，刻意不履行協力義務，稽徵機關即得減輕證明程
31 度，依查得之資料，核定其稅額；且因原告刻意不提示真實

01 銷售紀錄供核，被告乃按檢舉人提供之原告營收報表，連同
02 原告提示之農會帳戶交易明細及存摺影本等，作為原告100
03 年1月至101年8月間實際銷售收入（營業收入）之認定依據
04 （本院營業稅判決第12-45頁）。

05 (3)被告以原告營收報表、POS系統資料所載100年1月1日至101
06 年8月15日期間之上述全部總營業額（內含營業稅）86,907,
07 479元，認定為原告100年1月1日至101年8月15日期間全部營
08 業額（內含營業稅），復將應開立發票全部營業額86,907,4
09 79元分期臚列，並與原告申報之營業額互為比較，以計算原
10 告漏開發票之營業額（即本院營業稅判決附表17），然因被
11 告查獲「101年7月1日至101年8月15日（46日）」之不含稅
12 營業額為7,780,600元（8,169,630÷1.05），而原告申報「1
13 01年7月1日至101年8月31日（62日）」之不含稅營業額7,88
14 8,177元，二者互為比較後，此部分漏報營業額產生「負值1
15 07,577元」，被告乃從低認定，使100年1月至101年6月漏報
16 營業額36,850,657元縮減107,577元，全部漏報營業額為36,
17 743,080元（36,850,657－107,577），因此認定方式係對原
18 告有利，應予維持。又原告故意漏未開立發票並漏報銷售
19 額，同時違反稅捐稽徵法第44條及營業稅法第51條第1項第3
20 款規定，被告從重依營業稅法第51條第1項第3款規定，按所
21 漏稅額1,837,154元處1.5倍之罰鍰2,755,731元，於法有
22 據，本院營業稅判決因此判決駁回原告之訴（本院營業稅判
23 決及附表見原處分卷3第270至352頁）。

24 (4)因原告對於上述營業稅判決駁回其訴，表示不服，提起上
25 訴，案經最高行政法院112年度上字第409號裁定（下稱112
26 年確定裁定）上訴駁回，上述營業稅爭訟事件乃告確定。雖
27 然，原告又對於前開112年確定裁定聲請再審，案經最高行
28 政法院113年度聲再字第430號裁定駁回再審之聲請，另關於
29 移送本院之聲請再審案件部分，亦經本院高等庭114年度再
30 字第7號判決駁回再審之訴，至原告嗣又就本院110年度訴更

一字第2號判決追加再審之訴，亦經本院高等庭114年度再字第7號裁定駁回再審追加之訴。

(5)綜上，與本件相關之營業稅事件，業經法院審理認定：檢舉人提供之原告營收報表及POS系統資料，可與原告提示之農會帳戶金流紀錄互為勾稽比對，綜合整體事證判斷，該等營收報表及POS系統資料乃屬原告內部用以管理日常營業收支之真實文書及準文書，具有形式證據力；並且，法院亦審理認定：原告100年1月至101年8月全部銷售收入（內含營業稅）係為86,907,479元，經扣除內含營業稅4,138,451元，即原告100年1月至101年8月全部營業收入淨額82,769,028元（＝含稅營收86,907,479元－營業稅4,138,451元），其中屬於100年度之全年營業收入淨額為50,041,984元，屬於101年1月至8月之營業收入淨額為32,727,044元，然原告僅就100年度全年營業收入淨額開立發票25,385,550元，僅就101年1月至8月營業收入淨額開立發票20,640,398元，致生漏開100年度營業收入發票24,656,434元（＝50,041,984－25,385,550）、漏開101年度營業收入發票12,086,646元（＝32,727,044－20,640,398），共計漏報營業收入(額)36,743,080元及漏未報繳其等營業稅之違章情事等情，亦有本院營業稅判決附表1及附表17附卷可供參照（原處分卷3第288、270頁；另可參本院營業稅判決伍、一、(三)之整理）。

(6)從上可知，經本院調閱上開判決之卷宗後，審閱相關證據，與本案有關者乃原告漏開100年度營業收入發票24,656,434元以及漏開101年度營業收入發票12,086,646元等情，堪以認定(至於原告於本案之抗辯詳後述)。

2.從而，因原告100年度全年營業收入淨額應為50,041,984元，原告僅就其中25,385,550元係有開立發票報繳營業稅，至就其餘24,656,434元（＝50,041,984－25,385,550）部分，則漏未開立發票致短漏營業稅款等節，已如上述。

3.又原告101年度營業收入淨額，屬於101年1月至8月之營業收入淨額應為32,727,044元，原告僅就其中20,640,398元開立

發票，致漏開101年度營業收入發票12,086,646元（=32,727,044—20,640,398）並短漏營業稅款等節，亦如上述。次查，原告101年9月至12月之營業收入淨額應為9,031,928元（原處分卷B2第31頁），是認原告101年度全年營業收入淨額應為41,758,972元（=32,727,044+9,031,928）。

4.按原告本件100年度營所稅結算申報事項所示（原處分卷A2第7頁），其本年度登載至會計帳冊之營業收入淨額僅25,378,407元（帳載結算金額），並且原告報繳營所稅所依據之營業收入淨額亦僅係該25,378,407元（自行依法調整後金額），且原告亦於申報書之「營業收入調節說明」欄中記載，其本年度營所稅申報之營業收入總額25,378,407元，與其申報100年度營業稅發票銷售額25,378,407元，二者相同；再者，原告並於申報書載明其因經營中式餐館（標準代號561011），乃於本年度獲有營業收入淨額共25,378,407元。次查，實則原告於營業稅之申報，係列報其100年度經營中式餐館開立營業收入發票銷售額共25,385,550元（原處分卷A2第11頁）。

5.綜合前開事證，可見原告就其100年度全年營業收入淨額50,041,984元，僅將其中有開立發票之25,378,407元予以載入會計帳冊，並以之為100年度營所稅結算申報之營業收入金額25,378,407元；至於有開立發票之其餘7,143元（=25,385,550—25,378,407），以及漏未開立發票之24,656,434元，二者合計24,663,577元（=7,143+24,656,434）部分，原告則未依法登載收入帳冊，亦未依法報繳營所稅。

6.按原告本件101年度營所稅結算申報事項所示（原處分卷B2第6頁），其本年度登載至會計帳冊之營業收入淨額（帳載結算金額）僅29,672,326元（=101年1月至8月開立發票20,640,398元+101年9月至12月開立發票9,031,928元），並且原告報繳營所稅所依據之營業收入淨額（自行依法調整後金額）亦僅係該29,672,326元，且原告亦於申報書之「營業收入調節說明」欄中記載，其本年度營所稅申報之營業收入總

01 額29,672,326元，與其申報101年度營業稅發票銷售額29,67
02 2,326元，二者相同；再者，原告亦於申報書載明其因經營
03 中式餐館（標準代號561011），乃於本年度獲有營業收入淨
04 額共29,672,326元。

05 7.綜上，原告就其上述101年度全年營業收入淨額41,758,972
06 元，僅將其中有開立發票之29,672,326元予以載入會計帳
07 冊，並以之為101年度營所稅結算申報之營業收入金額29,67
08 2,326元；至於漏未開立發票之12,086,646元部分（=41,75
09 8,972—29,672,326），原告則未依法登載收入帳冊，亦未
10 依法報繳營所稅。

11 8.至就原告101年度未分配盈餘：

12 (1)按行為時商業會計法第34條規定：「會計事項應按發生次
13 序逐日登帳，至遲不得超過2個月。」第58條第1項規定：

14 「商業在同一會計年度內所發生之全部收益，減除同期之
15 全部成本、費用及損失後之差額，為該期稅前純益或純
16 損；再減除營利事業所得稅後，為該期稅後純益或純
17 損。」等旨，可知，營利事業違反商業會計法規定，漏未
18 將其當年度營業收入之一部登載帳冊，即造成帳載年度收
19 益不當短少，亦造成帳載稅後純益因而不當短少。次按行
20 為時所得稅法第66條之9第2項「所稱未分配盈餘，自94年
21 度起，係指營利事業當年度依商業會計法規定處理之稅後
22 純益」及可減除法定事項等旨，則營利事業之未分配盈
23 餘，係以帳載稅後純益為申報基礎，若營業收入漏未登
24 帳，即造成帳載稅後純益之短漏及漏未報繳未分配盈餘稅
25 款之違章。

26 (2)經查，原告101年度全年營業收入應為41,758,972元，原
27 告僅就其中29,672,326元開立發票及登載帳冊，其餘收入
28 12,086,646元則漏開發票亦未予以登載帳冊，本年度營所
29 稅結算申報漏報營業收入12,086,646元等情，均如上述。
30 又查，原告僅以有開立發票之收入29,672,326元為基礎，
31 連同其他事項，列報其本年度帳載稅前純益為1,061,210

元（＝帳載營業收入29,672,326元－帳載營業成本16,319,779元－帳載營業費用12,293,810元＋帳載利息收入2,473元），此有原告101年度營所稅結算申報書所示其帳載全年所得額（稅前純益）1,061,210元之情，可供參照（原處分卷B2第6頁）。原告乃以前述帳載稅前純益1,061,210元，經減除所得稅費用462,717元，即成為帳載稅後純益598,493元（＝1,061,210－462,717），此有原告101年度損益表所示帳載「營業收入29,672,326元」、帳載「本期損益（稅後）598,493元」等事項可供參照（營業稅事件之原處分卷1第113至114頁），亦有原告101年12月31日資產負債表所示帳載「本期損益（稅後）598,493元」事項可供參照（原處分卷B2第5頁）。

(3)嗣原告於101年度未分配盈餘之申報，即以上述財務報表帳載稅後純益598,493元為列報，並亦列報彌補以往年度虧損598,493元、未分配盈餘0元（＝598,493－598,493）及應納稅額0元等事項（原處分卷C1第2頁）。然而，原告101年度營業收入應為41,758,972元，就其中收入12,086,646元原告漏開發票亦未予以登載帳冊，則原告僅以營業收入之一部即29,672,326元作為本年度稅後純益598,493元之計算基礎，顯然造成短漏申報稅後純益及未分配盈餘之不法結果。

9. 綜上所述，原告係藉由漏開營業收入之發票，隱匿收入不為依法登帳，以躲避稅捐查緝，其不僅以之遂行逃漏營業稅款之目的，亦以之遂行其逃漏營所稅款及未分配盈餘稅款等目的。

(三)被告本件核定補徵稅額，並無違誤：

1. 所得稅法第83條規定：「（第1項）稽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所得額之帳簿、文據；其未提示者，稽徵機關得依查得之資料或同業利潤標準，核定其所得額。……（第3項）納稅義務人已依規定辦理結算申報，但於稽徵機關進行調查時，通知提示有

01 關各種證明所得額之帳簿、文據而未依限期提示者，稽徵
02 機關得依查得之資料或同業利潤標準核定其所得額；嗣後
03 如經調查另行發現課稅資料，仍應依法辦理。」蓋基於量
04 能課稅與實質課稅原則，稅捐稽徵機關以核實認定課稅基
05 礎實額為原則，然於無法進行實額課稅情形，應准予推計
06 課稅。前揭所得稅法第83條第1項、第3項規定，納稅義務
07 人違反提示有關各種證明所得額之帳簿、文據的協力義務
08 者，稅捐機關得「依同業利潤標準，核定其所得額」，即
09 是立法者明定納稅義務人違反該協力義務時，發生推計課
10 稅之法律明文；亦即允許稅捐機關於課稅資料難以調查
11 時，得以同業利潤標準等間接證據推估稅額，以確保國家
12 債權有效實現並維護租稅公平（最高行政法院111年度上
13 字第468號判決意旨參照）。

14 2.納保法第14條規定：「（第1項）稅捐稽徵機關對於課稅
15 基礎，經調查仍不能確定或調查費用過鉅時，為維護課稅
16 公平原則，得推計課稅，並應以書面敘明推計依據及計算
17 資料。（第2項）稅捐稽徵機關推計課稅，應斟酌與推計
18 具有關聯性之一切重要事項，依合理客觀之程序及適切之
19 方法為之。（第3項）推計，有二種以上之方法時，應依
20 最能切近實額之方法為之。（第4項）納稅者已依稅法規
21 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 3.再者，納保法第14條第1項至第3項，係將稅捐稽徵機關得
24 推計課稅之情形、推計課稅所應審酌事項、所得採取之方
25 式及應遵循之原則，予以明定；至於所得稅法第83條第1
26 項及第3項，則為稽徵機關得以推計課稅之法律明文規範
27 之一，二者間並不存在特別法與普通法之關係。本件被告
28 已詳述係因原告提示帳簿不完全，被告乃以查得之原告營
29 業收入淨額，按同業利潤標準，核算其營業淨利、所得額
30 （盈餘），合於所得稅法第83條第1項及第3項規定之理
31 由，核無違誤，並無納保法第14條第1項至第3項應優先於

01 所得稅法第83條第1項及第3項而為適用之關係（最高行政
02 法院112年度上字第257號判決意旨參照）。

03 4.經查：

04 (1)原告僅於102年7月30日對稽徵機關提示總分類帳及日記帳
05 （原處分卷A2第141頁），並無具體交易憑證及相關成本
06 表等可供詳實勾稽比對。又帳簿憑證與會計紀錄既為課徵
07 稅捐之依據，營利事業自應完整保持足以真實正確計算稅
08 捐之帳簿憑證及會計紀錄，故營利事業應提出「符合會計
09 帳簿結構、可相互對比查閱、整理完備且符合會計法規要
10 求」之文書（帳）與憑證（證）供稽徵機關審查，此為納
11 稅義務人之協力義務。所得稅法第83條第3項所定之「帳
12 簿、文據提示」，特別是在「營利事業」之情形，並非僅
13 要求「納稅義務人將眾多而未經整理之帳證資料，交給稅
14 捐機關查核」，即認其「協力義務」已了結。而是要求其
15 提出「符合會計帳簿結構、可相互對比查閱、整理完備且
16 符合會計法規要求」之文書（帳）與憑證（證）。

17 (2)嗣宜蘭分局另以104年7月30日北區國稅宜蘭營字第000000
18 0000號函通知原告提示相關所得額帳簿及憑證等供核（原
19 處分卷A2第143至144頁），經原告書面申請延期1個月提
20 示（原處分卷A2第146頁），經宜蘭分局以104年8月5日北
21 區國稅宜蘭營字第0000000000號函復，准其延至104年8月
22 31日提示帳簿憑證（原處分卷A2第148頁），惟原告屆期
23 仍未提示，僅於104年8月31日以書面說明104年5月30日發
24 生火災及102年3月13日遭竊等語（原處分卷A2第151至156
25 頁）。然依竊案當日新光保全公司人員作成事故記錄、該
26 竊案正犯○○○及共犯○○○於刑案偵查時供陳、為原告
27 掌管「0000○○○○○○」之○○○至警局報案時表明之
28 內容可知，原告之「電腦及營業資料」並無遭竊或毀損之
29 情（原處分卷A2第305至307頁）；經宜蘭縣政府消防局函
30 復有關前述104年5月30日火災受損情形為「起火處位於廚
31 房燒毀面積約15平方公尺」，而○○○○有限公司於說明

書亦稱，該火災毀損物品係「廚房內的固定資產、商品、原物料」（原處分卷4第5頁）。是以，原告稱其營業收支資料因火災燒毀云云，尚難採信。

(3)又為查核100年及101年度相關成本費用，宜蘭分局仍再於104年9月1日以北區國稅宜蘭營字第0000000000號函敦促原告應提示營所稅之所得額相關帳證供核等旨（原處分卷A2第157至158頁）。嗣本件營所稅及未分配盈餘復查期間，被告再以113年8月1日北區國稅法務字第0000000000號函，請原告提示100年及101年度營業收入及相關成本費用、101年度盈餘實際分配事項等帳證供核（原處分卷A2第351至352頁），惟原告均未提示。基上可知，稅捐稽徵機關在核定稅額過程中，原告不願意提示真實營業紀錄供核，刻意不履行協力義務，稽徵機關即得減輕證明程度，依查得之資料或同業利潤標準，核定其所得額及稅額（最高行政法院112年度上字第409號裁定意旨參照）。換言之，原告所提示總分類帳及日記帳，乃孤立之文書，並無真實完整原始憑證、記帳憑證等以供順查比對至帳冊及財務報表，即原告100年及101年度所得額及盈餘等課稅基礎，無從詳為核實勾稽；原告既始終未提出完整之原始憑證、記帳憑證、帳冊等資料，無從核實評價及勾勒原告整體經濟活動全貌，依所得稅法第83條及同法施行細則第81條第1項規定，以納稅義務人違反提示有關各種證明所得額之帳簿、文據之協力義務者，發生稅捐稽徵機關得「依同業利潤標準，核定其所得額」之法律效果（最高行政法院112年度上字第129號裁定意旨參照），仍難認原告就本件營所稅案件已善盡其協力義務。

5. 被告本件核定情形：

(1)被告核定原告100年度課稅所得額8,008,506元及應補徵營所稅額973,129元：

①原告100年度營利事業所得稅結算申報，列報營業收入淨額25,378,407元（原告申報書見原處分卷A2第7頁），被

01 告初核查得原告已開立營業收入發票（不含營業稅）計2
02 5,385,550元（原處分卷A2第11頁），是認原告漏報已開
03 立發票之營業收入淨額7,143元（ $=25,385,550-25,378,$
04 407 ），此有被告第1次核定通知書附卷可供參照（原處分
05 卷A2第169頁）。嗣因被告另又查獲原告漏開營業收入發
06 票（不含營業稅）計24,656,434元之上述違章情事，且原
07 告就漏開營業收入發票24,656,434元部分，亦未依法登載
08 帳冊，且未依法報繳營所稅等節，亦如上述。被告乃重行
09 核定原告100年度營業收入淨額共50,041,984元（ $=$ 原告
10 申報營收25,378,407元 $+$ 原告漏報已開立發票之營收7,14
11 3元 $+$ 原告漏報未開立發票之營收24,656,434元）。

12 ②又原告未依法提示相關帳證以供核實勾稽，其違反提示有
13 關各種證明所得額之帳簿、文據之協力義務，發生稅捐稽
14 徵機關得「依同業利潤標準，核定其所得額」之法律效果
15 等節，亦如上述。被告是乃依所得稅法第83條規定，以原
16 告業別「中式餐館」（標準代號561011）之本年度同業利
17 潤標準淨利率16%（原處分卷A2第162頁），核定本年度營
18 業淨利為8,006,717元（ $=$ 100年度營收50,041,984元 $\times$ 標
19 準淨利率16%），又因原告本年度尚有營業外收入1,789
20 元，被告重行核定乃認原告本年度課稅所得額為8,008,50
21 6元（ $=8,006,717+1,789$ ），應納營所稅額為1,361,446
22 元（ $=8,008,506$ 元 $\times$ 稅率17%）。

23 ③此外，按查核準則第6條第1項前段規定：「營利事業之帳
24 簿文據，其關係所得額之一部未能提示，經稽徵機關依所
25 得稅法施行細則第81條之規定，就該部分按同業利潤標準
26 核定其所得額者，其核定之所得額，以不超過當年度全部
27 營業收入淨額依同業利潤標準核定之所得額為限。」又10
28 0及101年度營利事業所得稅結算申報案件擴大書面審核實
29 施要點（下稱擴大書面審核實施要點）第9點規定：
30 「九、適用本要點之申報案件，經發現有短、漏報情事
31 時，應按下列規定補稅處罰：（一）短、漏報營業收入之

成本已列報者，應按全額核定漏報所得額。（二）短、漏報營業收入之成本未列報者，得適用同業利潤標準之毛利率核計漏報所得額，惟核定所得額，以不超過當年度全部營業收入淨額依同業利潤標準核定之所得額為限。……。」查原告100年度營所稅結算申報（原處分卷A2第7頁），係依擴大書面審核實施要點列報營業收入25,378,407元、營業外收入1,789元及全年所得額2,284,218元〔＝（營業收入25,378,407元＋營業外收入1,789元）×純益率9%〕，因宜蘭分局查得原告漏報已開發票之營業收入7,143元，乃核定（第1次核定）原告營業收入25,385,550元（＝25,378,407＋7,143）、全年所得額2,284,860元〔＝（營業收入25,385,550元＋營業外收入1,789元）×純益率9%〕（原處分卷A2第169頁）。嗣又查獲原告漏報營收24,656,434元，所漏報營收之成本亦未列報，原告亦未提示相關成本費用等帳證供核，按原告業別中式餐館（標準代號561011）之同業利潤標準毛利率45%（原處分卷A2第162頁）核算此部分漏報所得額為11,095,395元（＝漏報營收24,656,434元×標準毛利率45%），經加計前次核定所得額即上述2,284,860元，則原告全部所得額成為13,380,255元（＝2,284,860＋11,095,395）；惟以原告當年度全部營收50,041,984元按同業利潤標準淨利率16%核算營業淨利8,006,717元（＝50,041,984×16%），加計營業外收入1,789元，全部所得額係8,008,506元（＝8,006,717＋1,789），因前者之13,380,255元高於後者之8,008,506元，被告重行核定（第2次核定；原處分卷A2第168頁）本年度全部所得額係從低以8,008,506元為準，核與查核準則第6條第1項前段及擴大書面審核實施要點第9點等規定意旨，並無不合。

- ④基於被告核定原告本年度應納稅額為1,361,446元（＝8,008,506元×稅率17%），經減除原告已暫繳稅額139,090元、扣繳稅額178元、自繳稅額249,049元，被告是乃開單

01 補徵稅額973,129元（ $=1,361,446-139,000-000-000,$
02 049）。又被告前開重行核定情形亦有100年度營所稅核定
03 通知書附卷可供參照（原處分卷3第353頁）。是認本件對
04 原告補徵100年度營所稅973,129元，並無違誤，應予維
05 持。

06 (2)被告核定原告101年度課稅所得額6,683,908元及應補徵營
07 所稅額682,240元：

08 ①原告101年度營利事業所得稅結算申報，列報營業收入淨
09 額29,672,326元（原告申報書見原處分卷B2第6頁），被
10 告初查按原告申報數核定（第1次核定通知書見原處分卷B
11 2第30頁）。嗣因被告查獲原告漏開營業收入發票（不含
12 營業稅）計12,086,646元之上述違章情事，且原告就漏開
13 營業收入發票12,086,646元部分，亦未依法登載帳冊，且
14 未依法報繳營所稅等節，亦如上述。被告乃重行核定原告
15 101年度營業收入淨額共41,758,972元（ $=$ 原告申報營收2
16 9,672,326元 $+$ 原告漏報未開立發票之營收12,086,646
17 元）。

18 ②又原告未依法提示相關帳證以供核實勾稽，其違反提示有
19 關各種證明所得額之帳簿、文據之協力義務，發生稅捐稽
20 徵機關得「依同業利潤標準，核定其所得額」之法律效果
21 等節，亦如前述。被告依所得稅法第83條規定，以原告業
22 別之本年度同業利潤標準淨利率16%（原處分卷A2第162
23 頁），核定本年度營業淨利為6,681,435元（ $=$ 101年度營
24 收41,758,972元 $\times$ 標準淨利率16%），又因原告本年度尚有
25 營業外收入2,473元，被告重行核定乃認原告本年度課稅
26 所得額為6,683,908元（ $=$ 6,681,435 $+$ 2,473），應納營
27 所稅額為1,136,264元（ $=$ 6,683,908元 $\times$ 稅率17%）。

28 ③又查，原告101年度營所稅結算申報（原處分卷B2第6
29 頁），亦係依擴大書面審核實施要點列報營業收入29,67
30 2,326元、營業外收入2,473元及全年所得額2,670,732元
31 $[($ 營業收入29,672,326元 $+$ 營業外收入2,473元) $\times$ 純

益率9%〕。嗣遭查獲漏報營收12,086,646元，所漏報營收之成本亦未列報，原告亦未提示相關成本費用等帳證供核，按原告業別之同業利潤標準毛利率45%（原處分卷A2第162頁）核算此部分漏報所得額為5,438,991元（＝漏報營收12,086,646元×標準毛利率45%），經加計前次核定所得額即上述2,670,732元，則原告全部所得額成為8,109,723元（＝2,670,732＋5,438,991）；惟以原告當年度全部營收41,758,972元按同業利潤標準淨利率16%核算營業淨利6,681,435元（＝41,758,972×16%），加計營業外收入2,473元，全部所得額係6,683,908元（＝6,681,435＋2,473），因前者之8,109,723元高於後者之6,683,908元，被告重行核定（第2次核定；原處分卷B2第30頁）本年度全部所得額係從低以6,683,908元為準，核與上述查核準則第6條第1項前段及擴大書面審核實施要點第9點等規定意旨，亦無不合。

④基於被告核定原告本年度應納稅額為1,136,264元（＝6,683,908元×稅率17%），經減除原告已暫繳稅額194,159元、扣繳稅額247元、自繳稅額259,618元，被告是乃開單補徵稅額682,240元（＝1,136,264－194,000－000－000,618）。又被告前開重行核定情形亦有101年度營所稅核定通知書附卷可供參照（原處分卷3第355頁）。是認本件對原告補徵101年度營所稅682,240元，並無違誤，應予維持。

(3)被告核定原告漏報101年度未分配盈餘1,605,106元及應補徵未分配盈餘稅額160,510元：

①按行為時即95年5月30日修正公布所得稅法第66條之9第1項、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：……。」行為時即95年5月24日修正公布商

業會計法第58條第1項規定：「商業在同一會計年度內所發生之全部收益，減除同期之全部成本、費用及損失後之差額，為該期稅前純益或純損；再減除營利事業所得稅後，為該期稅後純益或純損。」上述所得稅法第66條之9之修正理由，係考量財務會計與稅務會計上之差異性，為使應加徵10%營所稅之未分配盈餘，更趨近於營利事業實際保留之盈餘，故修正同條第2項規定，自94年度起關於營利事業當年度未分配盈餘之計算，應依商業會計法規定處理之稅後純益為核算基礎。參諸前揭行為時商業會計法第58條第1項規定，所謂稅後純益係課稅所得額減除應納稅額後之餘額，可知，行為時所得稅法第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稅額為準據；因此，稽徵機關對同一年度營所稅之核課處分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稅後純益者，加徵10%營所稅之未分配盈餘，係以上開調整更正稅後純益數額之營所稅核課處分為核算基礎（最高行政法院113年度上字第60號判決意旨參照）。

- ②查原告101年度全年營業收入應為41,758,972元，原告僅就其中29,672,326元開立發票及登載帳冊，其餘收入12,086,646元則漏開發票亦未予以登載帳冊，本年度營所稅結算申報漏報營業收入12,086,646元等情，均如上述。又查，原告僅以有開立發票之收入29,672,326元為基礎，連同其他事項，列報其本年度帳載稅前純益為1,061,210元，經減除所得稅費用462,717元，即成為帳載稅後純益598,493元（ $=1,061,210-462,717$ ），此有原告申報其101年度帳載營業收入29,672,326元、稅前純益1,061,210元、所得稅費用462,717元及稅後純益598,493元等財務報表會計事項可供參照（原處分卷B2第5至6頁）。嗣原告於101年度未分配盈餘之申報，即以前述財務報表帳載稅後純益598,493元為列報，並亦列報彌補以往年度虧損598,4

93元、未分配盈餘0元（＝598,493—598,493）及應納稅額0元等事項（原處分卷C1第2頁）。

③然而，原告101年度營業收入應為41,758,972元，就其中收入12,086,646元原告漏開發票亦未予以登載帳冊，則原告僅以營業收入之一部即29,672,326元作為本年度稅後純益598,493元之計算基礎，顯然造成短漏申報稅後純益及未分配盈餘之不法結果。又因原告未依法提示相關帳證以供核實勾稽，其違反提示有關各種證明所得額之帳簿、文據之協力義務，發生稅捐稽徵機關得「依同業利潤標準，核定其所得額」之法律效果等節，亦如上述。被告乃依所得稅法第83條規定，以原告業別之本年度同業利潤標準淨利率16%，核算所漏報營收12,086,646元之稅後純益應為1,605,106元〔（＝短漏營業收入12,086,646元×同業利潤標準淨利率16%×（1－稅率17%）〕，又此部分並無依法彌補以往年度虧損、提列法定公積、或分配盈餘等事實，被告乃對原告補徵未分配盈餘稅額160,510元（＝漏報未分配盈餘1,605,106元×稅率10%），此有101年度未分配盈餘核定通知書附卷可供參照（原處分卷3第357頁），經核被告本件補徵未分配盈餘稅額160,510元，與行為時所得稅法第66條之9規範意旨，並無不合，應予維持。

(4)綜上所述，原告100年度營所稅結算申報，漏報營業收入淨額24,663,577元，致漏報課稅所得額5,724,288元，連同其他事項，被告核定應補徵稅額973,129元；101年度營所稅結算申報，漏報營業收入淨額12,086,646元，致漏報課稅所得額4,013,176元，連同其他事項，被告核定應補徵稅額682,240元；101年度未分配盈餘申報，漏報未分配盈餘1,605,106元，被告核定應補徵稅額160,510元。被告本件對原告補徵前開稅額，經核於法均無不合，應予維持。

(四)原告各項主張，均不足採：

01 1.原告主張：於本件提示支出統一發票及收據等（原處分卷
02 3第86至92、10至64頁），前開發票及收據之支出金額，
03 與營業稅判決附表1（原處分卷3第288至297頁）之支出金
04 額，其等並不相同（包含被告如何計算房屋租金等費用），
05 應認該等訴訟資料足以推翻營業稅判決云云（原告書狀見
06 本院卷1第17至19頁）。然而：

07 (1)按營利事業透過提示帳證，揭露經營資訊時，各種相關文
08 據之間必須可相互勾稽對比查閱，其資訊內容始足稱為具
09 有可信度及可驗證性。由於營利事業以持續經營為其本
10 質，所有的經濟活動，都不可能透過零散、孤立、片段資
11 訊之觀察而被正確理解以及呈現。因此，其於稅捐稽徵程
12 序中被要求應為記帳，及提示各種相關文據之協力義務，
13 並非僅要求其將眾多而未經整理之零散、孤立、片段資
14 料，交給稅捐機關查核，即認其「協力義務」已了結。而
15 是要求其提出「符合會計帳簿結構、可相互對比查閱、整
16 理完備且符合會計法規要求」之文書（帳）與憑證
17 （證）。前開憑證、帳冊及財務報表紀錄彼此間，需可互
18 為往復比對勾稽無訛，會計紀錄始稱信實，也才得以觀
19 察、評價及勾勒整體經濟活動全貌。納稅義務人所提出之
20 帳證必須具有該等特質，而可合理完整說明營利事業所有
21 經濟活動者，始能被認已履行其協力義務。反之，營利事
22 業透過提示帳證所揭露之資訊，不符合上述可互為往復比
23 對等要求標準者，即有帳證無法查核勾稽之情形存在，亦
24 難認所提示資訊係具有可信度及可驗證性（最高行政法院
25 109年度裁字第385號裁定、本院108年度訴字第646號判決
26 意旨參照）。

27 (2)至就本件，原告雖提示所稱支出統一發票及收據等文書
28 （原處分卷3第86至92、10至64頁），惟其中關於發票及
29 收據部分，並「無」相關金流紀錄之金融機構憑證、依法
30 編製簽核之相關會計科目傳票、依法登載簽核之相關會計
31 科目帳冊等可供互為往復比對，實乃帳證無法互相查核勾

稽之情形，無從核實認定財務會計依法所載現金支出帳務及時點為何；其中100年10月份支出明細表部分（原處分卷3第90頁），則「無」相關原始憑證、合法會計傳票及帳冊等可供互為往復比對，亦屬帳證無法互相查核勾稽之情形，仍無從核實認定其等現金支出帳務及時點為何；雖有提示現金支出傳票1紙（原處分卷3第11頁），惟無從認定買受人、會計主體為何，亦未見原告之財務會計等人員予以簽核，仍屬帳證無法互相查核勾稽之情形。實則，原告係將眾多而未經整理之零亂資料提供查核，並非「符合會計帳簿結構、可相互對比查閱、整理完備且符合會計法規要求」之帳證，乃係零散、孤立、片段資訊，無從以之觀察、評價及勾勒整體經濟活動全貌，均不足以認定具有財務會計事項之可信實及可驗證性。

(3)再相較於本院營業稅判決附表1（原處分卷3第288至297頁）所臚列各筆，乃係該案事實審法院就原告營收報表、POS系統資料所載營業額、總現金等相關紀錄，及原告農會帳戶金流紀錄，逐日互為往復比對勾稽而得，並非片段、孤立資訊，且各筆收支亦經詳列證據出處（相關證據附於營業稅事件原處分卷1及2；又該附表1援引證據出處為「被告答辯卷第2頁至第16頁」者，與「營業稅事件原處分卷1第284至270頁」相同），有其憑信性，亦具有可驗證性，符合證據裁判主義。則原告僅以系爭發票及收據等零散、孤立、片段資訊，帳證無法詳實查核勾稽，不足以推翻營業稅判決所認原告漏報銷售收入之違章事實，亦不足以推翻本件所認原告漏未帳載及漏未列報營業收入、所得額及稅後盈餘等違章事實。

2.原告主張：本院營業稅判決附表1共593筆營業收入，其中有46筆（下稱系爭46筆）係有違誤，應認該等訴訟資料足以推翻營業稅判決云云（原告書狀見本院卷1第19至22頁）。然而：

01 (1)按商業會計法第10條規定：「（第1項）會計基礎採用權
02 責發生制；在平時採用現金收付制者，俟決算時，應照權
03 責發生制予以調整。（第2項）所謂權責發生制，係指收
04 益於確定應收時，費用於確定應付時，即行入帳。決算時
05 收益及費用，並按其應歸屬年度作調整分錄。（第3項）
06 所稱現金收付制，係指收益於收入現金時，或費用於付出
07 現金時，始行入帳。」又按所得稅法第22條第1項規定：
08 「會計基礎，凡屬公司組織者，應採用權責發生制，其非
09 公司組織者，得因原有習慣或因營業範圍狹小，申報該管
10 稽徵機關採用現金收付制。」等旨，公司組織營利事業所
11 得稅係按其當年度盈餘計徵，稅捐客體為營業收入與非營
12 業收入，減去相對應之成本、費用及損失（所得稅法第24
13 條第1項前段規定參照），並按「權責發生制」計算之財
14 務會計盈餘（最高行政法院112年度上字第42號判決意旨
15 參照）。至權責發生制下之收入認列時點，係指賺取收入
16 之活動已全部或大部分已完成，所需投入之成本亦已全部
17 或大部分投入，且提供商品或勞務已轉換成對現金之請求
18 權之日，即應入帳予以認列收入（最高行政法院112年度
19 上字第151號判決意旨參照）。

20 (2)亦即，就公司組織營利事業之收入而言，基於權責發生
21 制，係於提供商品或勞務已轉換成對現金之請求權（確定
22 應收）之日，即應記帳予以認列該日收入之發生，並
23 「非」採取現金收付制之實際收取現金日為發生收入之
24 日。是以，在權責發生制下，若客戶尚未消費即先對原告
25 支付訂金款項，此屬客戶之預付款項（原告之預收款項），
26 縱使原告於該日取得現金，惟此日原告尚未提供商品
27 或勞務，該預收款項尚非原告之收入，僅係原告須於未
28 來為對待給付之契約債務事項；又若原告於客戶消費日已
29 提供商品或勞務，雖然客戶並未於當天履行付款義務，惟
30 原告既於當時取得價金請求權（應收債權），客戶該日消
31 費即屬原告當日發生之收入，事後收回價金則係前開應收

債權之滿足。換言之，原告係公司組織之營利事業，其會計基礎依法應採權責發生制，則原告之收入發生日（權責發生制），與取得現金日（現金收付制）係屬二事，尚難混為一談。

(3)至原告就系爭46筆有所爭執，其中多係原告誤以現金收付制而為主張，尚不足採；又原告其餘主張，亦係個人主觀誤解，均不足採。本院乃將原告對於系爭46筆之爭執及應認定情形，逐筆臚列於附表A，以供參照。是如附表A所示，原告雖就卷附本院營業稅判決附表一共593筆營業收入（本院卷1第121至130頁）之其中46筆部分予以爭執，惟原告主張均不足採。

(4)又卷附原告之100年1月1日至101年8月15日期間共593筆營業收入連同營業稅額，全部總營業額為86,907,479元（本院卷1第121至130頁），係有營收報表、POS系統資料、原告存款帳戶明細及存摺等可供逐筆對照相符，尚無違誤，係可認定。原告雖反覆爭執其中系爭46筆或者認為該營業收入認定有誤而為主張，惟均不足以推翻本院營業稅判決所認原告漏報銷售收入之違章事實，亦不足以推翻本件所認原告漏未帳載及漏未列報營業收入、所得額及稅後盈餘等違章事實。

3.原告主張：按其101年度資產負債表所示，尚有累積虧損3,509,181元（原處分卷C1第162頁），則被告認定原告101年度尚有未分配盈餘1,605,106元，即應以之彌補累積虧損，不應對原告補徵未分配盈餘稅款云云。然而：

(1)按公司法第20條第1項規定：「公司每屆會計年度終了，應將營業報告書、財務報表及盈餘分派或虧損撥補之議案，提請股東同意或股東常會承認。」又在尚未依法經過股東同意或股東常會承認之前，盈餘分派或虧損撥補案僅為提請股東討論之議案（公司法第20條立法理由參照），是公司必須依法定程序及要件提請討論，且依法定程序及

要件取得股東同意或股東常會承認，盈餘分派或虧損撥補案始能成立生效而為實際發生。

(2)又按行為時所得稅法第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：……二、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。三、已由當年度盈餘分配之股利淨額或盈餘淨額。四、已依公司法或其他法律規定由當年度盈餘提列之法定盈餘公積……（第3項）前項第3款至第8款，應以截至各該所得年度之次一會計年度結束前，已實際發生者為限。」等旨，則原告101年度之稅後純益（盈餘）其分派或彌補以前年度累積虧損，均應依法定程序及要件提請討論且經公司股東同意，始有分派盈餘或以盈餘彌補以往年度虧損之實際發生可言。惟本件經被告以113年8月1日北區國稅法務字第0000000000號函（原處分卷C1第176頁），請原告提示彌補累積虧損、分配現金股利等相關股東會決議紀錄及其他有利事證供核，惟原告並未提示，則本件尚不足以認定「原告以稅後盈餘1,605,106元彌補累積虧損」確有實際發生，既未能認定其已實際發生，按行為時所得稅法第66條之9第3項規定，即「無」減除未分配盈餘之適用，則原告主張被告應認系爭稅後盈餘1,605,106元已經用於彌補原告累積虧損云云，難以憑採。

4. 原告雖稱：其他營利事業即○○○（營利事業統一編號：00000000）、○○○○有限公司（營利事業統一編號：00000000）、○○○○○有限公司（營利事業統一編號：00000000）等，均係原告「浮手作料理有限公司」之子公司，係由母公司即原告統收統支云云（本院卷2第15頁）。然而：

- 01 (1)按所得稅法第83條第1項規定：「稽徵機關進行調查或復
02 查時，納稅義務人應提示有關各種證明所得額之帳簿、文
03 據；其未提示者，稽徵機關得依查得之資料或同業利潤標
04 準，核定其所得額。」同法施行細則第81條第1項規定：
05 「本法第83條所稱之帳簿文據，其關係所得額之一部或關
06 係課稅年度中某一期間之所得額，而納稅義務人未能提示
07 者，稽徵機關得就該部分依查得資料或同業利潤標準核定
08 其所得額。」
- 09 (2)次按所謂審計軌跡（Audit Trail），是指「某一會計主
10 體」自己之資訊系統或商業流程中，按時間順序對所有活
11 動進行的自主化、防篡改紀錄，內容涵蓋「誰、何時、何
12 地、做什麼」等交易與操作紀錄。亦即，「某一會計主
13 體」就自己之會計帳務處理流程，要取具真實原始憑證、
14 據以製作記帳憑證、據以登載帳冊，再據以編製自己之財
15 務報表，並須經由負責人及會計人員等簽名或蓋章負責
16 （商業會計法第33條至第35條參照），如有缺漏，就不足
17 以核實表彰其本身財務、業務狀況。可見，詳實之會計憑
18 證、帳簿、財務報告等乃反映「某一會計主體」在一定時
19 期內所發生之各項資金運用、會計交易事項、儲存各種會
20 計信息，以完整建構可供核實勾稽查對之審計軌跡。
- 21 (3)申言之，商業（營利事業）應根據真實原始憑證，編製記
22 帳憑證，根據記帳憑證，登入會計帳簿，進而產出日記
23 簿、總分類帳、明細分類帳等，經由健全會計制度，依收
24 入配合原則彙整，始能確認營利事業本身在一定時期內所
25 發生之收入、支出、利潤等經營狀況（商業會計法第2章
26 至第5章參照），若僅單純提供記帳憑證（會計傳票）形
27 式，或僅單純提供帳簿形式，尚無法直接詳實認定其財
28 務、業務狀況。是依所得稅法第83條第1項、同法施行細
29 則第81條第1項等規定，營利事業於稅捐稽徵調查人員依
30 法進行調查時，應在規定時間內提示有關各種證明自己銷
31 售額及所得額之帳簿憑證。所謂提示帳簿、文據義務，必

01 須納稅義務人將帳證整理後再交給稅捐機關查核，始得認
02 已了結協力義務。換言之，納稅義務人必須提出自己符合
03 會計帳簿結構、可相互對比查閱、整理完備且符合會計法
04 規要求之文書（帳）與憑證（證），始得認其已履行協力
05 義務。故所謂未提示帳簿文據之情形，包括全部未提示、
06 提示不完全、不健全或不相符等態樣在內。營利事業無法
07 完整履行前開協力義務，無法確保所提出之帳證，其完備
08 程度符合前開營利事業所得稅之核實查證標準，其帳證不
09 全，無法完整呈現稅基核實量化結果，則稽徵機關依查得
10 之資料或同業利潤標準所為核定結果，即不受影響，尚不
11 足予以推翻（最高行政法院107年度判字第49號判決意旨
12 參照）。

13 (4)經查，原告本件雖提示帳簿供核，惟所提示者係其他會計
14 主體「○○○（營利事業統一編號：00000000）」之帳簿
15 （本院卷2第69、181至386頁），實則本件原告係「浮手
16 作料理有限公司（營利事業統一編號：00000000）」此一
17 會計主體（本院卷2第113頁），原告提示「其他營利事
18 業」之帳簿供核（並非原告自己之帳證），無法以之完整
19 呈現「原告自己」之稅基核實量化結果。原告本件實際並
20 「未」提出符合會計帳簿結構、可相互對比查閱、整理完
21 備且符合會計法規要求之文書（帳）與憑證（證），實難
22 對原告為有利之認定。則被告本件依查得之資料、同業利
23 潤標準所為核定結果，即不受影響，尚不足予以推翻。

24 (5)況前述○○○係由案外人○○○「獨資」之商業，本件原
25 告（浮手作料理有限公司）並「未」對○○○有所出資；
26 又按經濟部商工登記資料所示，亦均「無」原告對前述○
27 ○○○有限公司、○○○○○有限公司有所出資之紀錄。
28 則原告所稱係有出資於○○○、○○○○○有限公司、○○
29 ○○○有限公司，系爭3家均是原告之子公司云云，難以
30 採信。再者，○○○、○○○○○有限公司、○○○○○有
31 限公司，亦均是個別獨立之會計主體，均應個別依法獨立

01 設置帳簿，各自取具真實原始憑證，各自依法據實編製記
02 帳憑證並登入帳簿，其等分別具有誠實從事自己會計事務
03 之公法上義務，不容混淆。從而，原告主張○○○、○○
04 ○○有限公司、○○○○○○有限公司，均係原告之子公
05 司，係由原告統收統支，以其他營利事業之片段不全帳
06 證，即可表彰原告之全部收支情形云云，難認符合實情，
07 均不足採。

08 5. 原告主張：101年度未分配盈餘訴願決定書之訴願審議委
09 員會主任委員李慶華因利害關係，未依訴願法第55條規定
10 迴避，應認101年度未分配盈餘之訴願決定係屬違法，應
11 予撤銷云云。惟查：

12 (1)按「訴願審議委員會主任委員或委員對於訴願事件有利害
13 關係者，應自行迴避，不得參與審議。」為訴願法第55條
14 所規定。上開條文所由之設，係參酌84年2月10日修正發
15 布行政院暨所屬各級行政機關訴願審議委員會組織規程第
16 5條規定，增訂訴願會主委或委員對於訴願事件有利害關
17 係者應自行迴避，以示其公正客觀。所謂「有利害關
18 係」，訴願法雖未明文列舉，惟參考民事訴訟法第32條、
19 第33條第1項第2款及刑事訴訟法第17條、第18條第2款之
20 規定，可知凡對於訴願事件具有法律上、倫理上、情感
21 上、職務上及經濟上之利害關係，足認執行職務有偏頗之
22 虞者，均應自行迴避（最高行政法院108年度判字第104號
23 判決意旨參照）。

24 (2)再者，經本院函詢財政部，其115年4月1日台財法字第000
25 00000000號函說明，略以：①本件訴願審議委員會主任委
26 員李慶華係101年3月6日至105年6月4日期間，擔任財政部
27 北區國稅局（下稱北區局）之局長。②關於原告100年度
28 營利事業所得稅及罰鍰事件（A案）、101年度營利事業所
29 得稅及罰鍰事件（B案），按卷附裁處書所示，A案及B案
30 之罰鍰處分係由時任北區局局長李慶華署名出具（本院卷
31 2第390至394頁），其係有參與A案及B案罰鍰處分之作

01 成。嗣A案及B案之訴願審議，李慶華乃自行迴避。③至於
02 原告101年度未分配盈餘課稅及罰鍰事件（C案），卷附未
03 分配盈餘課稅之核定通知書雖有局長之制式印文（本院卷
04 2第396至398頁），惟卷附未分配盈餘罰鍰裁處書則顯示C
05 案罰鍰處分係由北區局宜蘭分局林耀輝分局長具名作成
06 （本院卷2第400頁）。

07 (3)是就C案，尚無李慶華參與罰鍰處分作成情形，則李慶華
08 參與C案罰鍰處分之訴願審議，尚無是否迴避問題。至於C
09 案之課稅處分，固然李慶華曾參與C案核定稅額處分之作
10 成（本院卷2第396至398頁局長制式印文），嗣又參與C案
11 核定稅額處分之訴願審議，惟原告並未說明李慶華於C案
12 核定稅額處分之訴願事件，有何法律上、倫理上、情感
13 上、職務上及經濟上之利害關係，足認執行職務有偏頗之
14 虞之情形。再者，訴願委員對案件所持之法律見解，縱令
15 不符當事人之意，亦難指該各別訴願委員為「對案件有利
16 害關係，而存在偏頗可能」，則原告主張李慶華應於C案
17 訴願審議時迴避但未迴避，訴願決定係屬違法云云，尚不
18 足採（最高行政法院108年度判字第104號判決意旨參
19 照）。

20 (4)實則，訴願委員係以個人身分遴聘之，並非以原處分機關
21 代表之利益到會，訴願本質亦為行政自省，而與行政訴訟
22 法第19條第2款至第6款維護當事人司法救濟以及審級利益
23 所設迴避事由不同(陳敏，行政法總論，2019年11月，頁1
24 343-1344)；換言之，相較訴訟法上之「迴避」係為確保
25 司法之公正，透過法律之規定，或以自行迴避之原因或於
26 當事人有所聲請時，將該法官從其所受理之案件予以排除
27 之一種制度。是其對象乃特定之法官，非法官所屬之機關
28 一法院，亦即僅對於法官個人而為者始可，此觀諸訴訟法
29 關於迴避之規定，均以「法官」為規範之對象即明（行政
30 訴訟法第19條、第20條、民事訴訟法第32條以下、刑事訴
31 訟法第17條以下參照）（司法院釋字第601號解釋理由書參

照)。從而，考諸法官必須獨立、公正行使審判職權，使當事人確信職司審判權者，乃客觀、超然及受適當之制度保障而能作出正確判斷之中立第三者。且法官就其依法受理之案件，均應本諸良知，獨立完成憲法與法律所賦予之職責，除有法律明文之規定外，其他之人固不得任意將之拒卻於所受理案件之外，法官本人亦不得任意以個人之原因拒絕為該案件之審理。就有關迴避規定之制度設計上，程序法上迴避制度設計，不若訴訟法上為確保司法之公正如此嚴格，此就行政訴訟法關於職權迴避、自行迴避及聲請迴避分別規定，且不論對於利害關係人、是否接觸前案等制度設計均較其他程序法嚴格即可得知。考諸原告已然主張本件希望本院就原處分審酌，不要因為程序問題發回訴願機關等語(本院卷2第472-473頁)，因而，本院以為，縱使訴願機關有上述迴避之程序瑕疵，亦不因此撤銷訴願決定而發回訴願機關。

(五)被告本件裁處罰鍰，亦無違誤：

- 1.按所得稅法第110條第1項規定：「納稅義務人已依本法規定辦理結算、決算或清算申報，而對依本法規定應申報課稅之所得額有漏報或短報情事者，處以所漏稅額2倍以下之罰鍰。」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.納保法第14條規定：「（第1項）稅捐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時，為維護課稅公平原則，得推計課稅，並應以書面敘明推計依據及計算資料。……（第4項）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。」第16條第1項規定：「納稅者違反稅法上義務之行為非出於故意或過失者，不予處罰。」
- 3.次按現行稅法上，除了基於稽徵經濟原則，例外規定以推計方法計算稅基外（如所得稅法第17條第1項第2款關於標

準扣除額之規定），其餘得以推計方式課稅者，前提殆為協力義務之違反，此可觀諸納保法第14條第4項規定，係以「協力義務之履行與否」作為稅捐稽徵機關得否以推計結果處罰之判準點，是循納保法第14條第4項文義邏輯而言，納稅義務人違反協力義務時，稅捐稽徵機關並非不得依推計結果予以處罰；但納稅義務人如未違反協力義務，僅因稽徵經濟原則必須以推計方法計算稅基時，稅捐稽徵機關即不得依推計結果予以處罰。依此，納保法第14條第4項無異揭示了一項可能降低稅捐處罰證明度要求之原則，亦即，在納稅義務人違反協力義務時，稅捐稽徵機關不僅可於稅捐債權額度所要求之證明度降低，於稅捐處罰「量刑」之證明度之要求上，亦隨之降低。原告對於漏列之營業收入、未分配盈餘，無法提出完全帳證資料供被告查核勾稽而有違反提示各種文據之協力義務。從而，被告依財政部頒訂標準核定之課稅基礎，作為其漏稅額之計算基礎，並依法裁罰，難認與法有違（最高行政法院112年度上字第279號裁定意旨參照）。

- 4.原告將本件營業收入存至其農會帳戶等情，均如上述，則原告對於自己獲取100年及101年度收入、獲取101年度盈餘等事實，自難推諉不知。又原告除了將101年度未分配盈餘598,493元用於彌補以往年度虧損598,493元以外，實際並無其他減除101年度未分配盈餘之事項等情，亦難諉為不知。然而，原告卻漏報100年度營業收入淨額24,663,577元、漏報101年度營業收入淨額12,086,646元、漏報101年度未分配盈餘1,605,106元〔（＝短漏營業收入12,086,646元×同業利潤標準淨利率16%×（1－稅率17%）〕，構成漏報應課稅所得額及未分配盈餘等違章情事，被告認原告本件違章係故意而為，核屬有據。又原告本件漏報所得額及未分配盈餘，所漏稅額分別為：100年度營所稅670,850元（＝原告漏報營業收入淨額24,663,577元×同業利潤標準淨利率16%×稅率17%）、101年度營所稅328,757元

(=原告漏報營業收入淨額12,086,646元×同業利潤標準淨利率16%×稅率17%)、101年度未分配盈餘稅160,510元(=原告漏報未分配盈餘1,605,106元×稅率10%)。此有被告裁處書附卷可供參照(原處分卷3第354、356、358頁)。

5.稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表(下稱參考表)之變動：

(1)就100年度營所稅結算申報而言，原告係於101年5月9日予以申報(原處分卷A2第14、565頁)；就101年度營所稅結算申報而言，原告係於102年5月21日予以申報(原處分卷B2第7、404頁)；至於101年度未分配盈餘之申報，原告則係於103年5月15日予以申報(原處分卷C1第2、295頁)，先予敘明。

(2)次按稅捐稽徵法施行細則第3條規定：「財政部發布之稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表變更時，不利於納稅義務人者，對於發布時尚未核課確定之案件，不適用之。」等旨，則雖然參考表經修正有所變更，但其變更不利於納稅義務人，則仍應適用修正前之參考表相關裁罰基準規定。

(3)是就所得稅法第110條第1項之裁罰而言(原告分別於101年5月9日、102年5月21日申報營所稅)：

按行為時之100年3月18日財政部台財稅字第00000000000號令修正發布之參考表(下稱100年3月18日參考表)規定：「所得稅法第110條第1項：……二、漏稅額超過新臺幣10萬元者。處所漏稅額1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0.8倍之罰鍰。」(原處分卷A2第345、343頁)。嗣財政部於103年4月16日以台財稅字第00000000000號令修正發布參考表(下稱103年4月16日參考表)，係規定：「所得稅法第110條第1項：……三、經查屬故意有本條文第1項漏

報或短報依本法規定應申報課稅之所得額者。處所漏稅額1倍之罰鍰。」（原處分卷A2第338頁）。復按財政部於114年8月8日以台財稅字第11404564731號令修正發布現行參考表（下稱114年8月8日參考表），亦係規定：「所得稅法第110條第1項：……三、經查屬故意有本條文第1項漏報或短報依本法規定應申報課稅之所得額者。處所漏稅額1倍之罰鍰。」

(4)就所得稅法第110條之2第1項之裁罰而言（原告於103年5月15日申報101年度未分配盈餘）：

按行為時之103年4月16日參考表所規定：「所得稅法第110條之2第1項：……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。」

（原處分卷A2第336頁）。復按現行114年8月8日參考表所規定：「所得稅法第110條之2第1項：……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。」綜言之，關於本件申報營所稅違章部分，按行為時100年3月18日參考表相關規定，漏稅額超過10萬元者，處所漏稅額1倍之罰鍰，然亦定有例外容許減除罰鍰倍數之事由（如於裁罰處分核定前承認違章事實……等）；惟103年4月16日參考表及現行114年8月8日參考表之相關規定，均係「經查屬故意有本條文第1項漏報或短報依本法規定應申報課稅之所得額者。處所漏稅額1倍之罰鍰。」，並「無」例外容許減除罰鍰倍數之事由，是認本件營所稅違章部分，以行為時100年3月18日參考表相關規定，係較有利於原告，裁罰基準應適用修正前（行為時）即100年3月18日參考表相關規定。又關於本件申報未分配盈餘違章部分，修正前或修正後均係規定「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」，並無變動情形。

01 6.是以，原告既係所得稅法規定之納稅義務人，明知營利
02 事業有誠實申報之義務，惟其為隱匿營業收入之事實，
03 故意短漏開統一發票、故意漏為營業收入及未分配盈餘
04 之登帳，明知其為營利事業，竟漏列營業收入，致漏報
05 所得額及未分配盈餘，其逃漏稅捐之行為，顯與單純之
06 不作為有別，已足構成故意逃漏稅捐之可責要件（最高
07 行政法院112年度上字第279號裁定意旨參照）。從而，
08 就漏報營所稅課稅所得額之故意違章，被告按所得稅法
09 第110條第1項及行為時100年3月18日參考表相關規定，
10 因原告「未」於裁罰處分核定前，以書面承認違章事
11 實，並願意繳清稅款及罰鍰（本院卷1第415至416
12 頁），乃按所漏稅額各處1倍罰鍰670,850元、328,757
13 元，並無不合；至就漏報未分配盈餘之故意違章，被告
14 按所得稅法第110條之2第1項及行為時103年4月16日參
15 考表相關規定，處以所漏稅額1倍罰鍰計160,510元，亦
16 無不合。被告既已考量原告之違章情節而為適切之裁
17 罰，並無裁量怠惰、裁量逾越或裁量濫用之違法情事，
18 自屬合法，應予維持。

19 (六)綜上，原告所訴，核無足採。從而，原處分（含復查決定）
20 並無不法，訴願決定予以維持(如附表所示)，亦無不合。原
21 告徒執前詞，訴請撤銷如附表所示之訴願決定及原處分（含
22 復查決定），為無理由，應予駁回。

23 七、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
24 一論述，併此敘明。

25 八、結論：原告之訴為無理由。

26 中 華 民 國 115 年 8 月 21 日

27 審判長法 官 洪慕芳

28 法 官 孫萍萍

29 法 官 周泰德

30 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。

01

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。

02

中 華 民 國 115 年 8 月 21 日

03

書記官 黃靖雅