

臺灣桃園地方法院行政訴訟判決

111年度稅簡字第7號

111年9月5日辯論終結

原告 歷新國際股份有限公司

代表人 洪鍵生

訴訟代理人 張德君會計師

被告 財政部北區國稅局

代表人 蔡碧珍

訴訟代理人 劉桂英

上列當事人間未分配盈餘加徵營利事業所得稅事件，原告不服財政部中華民國111年1月27日台財法字第11013947510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、事實概要：

原告107年度未分配盈餘申報，列報未分配盈餘新臺幣（下同）0元，經被告查獲其107年度營利事業所得稅結算申報，虛列營業成本2,407,229元，致漏報稅後純益1,925,783元，核定未分配盈餘1,925,783元，依所得稅法第66條之9條第1項規定，就該未分配盈餘加徵5%營利事業所得稅96,289元，應補稅額96,289元，並依同法第110條之2第1項規定，按所漏稅額96,289元處以0.4倍之罰鍰38,515元（以下應補稅額及罰鍰合稱為原處分）。原告不服原處分，申經復查未獲變更，提起訴願後，仍遭訴願決定駁回，於是向本院提起本行政訴訟。

01 二、原告主張要旨：

02 (一) 原告係以提供飛機清潔服務為主要營業項目，所需要之清
03 潔人力來源可區分為自行聘僱員工（扣繳申報，帳列直接
04 人工及營業費用—薪資項目）與向外申請派遣工（取具統
05 一發票，帳列製造費用—工資項目）兩部分，原告之工資
06 明細分類帳上記載於107年12月31日入帳之製造費用2,40
07 7,229元(下稱系爭製造費用)，摘要欄記載「待補憑
08 證」，係因前受任帳務處理事務所疏失，無法尋得原告部
09 分帳簿憑證，致未能提供該筆工資入帳之支付對象、付款
10 證明及相關會計憑證。原告營業特徵係屬人力密集行業，
11 其對於每月所發生勞務薪資，依據經驗法則與論理法則，
12 該等人力薪資支出確有支付之事實，與其他故意以無進貨
13 事實逃漏稅案顯然有別，被告經職權調閱帳簿憑證審視
14 後，亦不爭執原告係因第三人之過失致使系爭憑證遺失而
15 無法提出，而認定原告並無逃漏稅之故意。是本件系爭製
16 造費用之憑證遺失所導致租稅之效果，如同在交易上欠缺
17 符合稅法上之憑證，係費用不予認列，增加營利事業所得
18 稅課稅所得額並補徵稅款。而未分配盈餘之課稅，依所得
19 稅法第66條之9規定係以依商業會計法規定處理之當年度
20 稅後純益為計算基礎，被告逕以未能提示系爭憑證所增加
21 之所得額作為計算未分配盈餘之課稅基礎，除違反依法行
22 政原則外，亦對課稅基礎事實認識有誤。

23 (二) 原處分送達之原告107年度未分配盈餘申報核定通知書，
24 其計算項次欄位3「加：其他（含經稽徵機關核定短漏報
25 或主管機關查核通知調整之本期稅後淨利）」當中之「含
26 經稽徵機關核定短漏報」並無法律或法律授權之法規命令
27 依據，行政處分欠缺合法性。因為依所得稅法第66條之9
28 第4項規定：「其後如經主管機關查核通知調整者，應以
29 調整更正後之數額為準。」，所稱之主管機關，依據商業
30 會計法之規定，係指經濟部，若為公開發行以上公司，參
31 照證券交易法之規定，主管機關則應為金融監督管理委員

會，並非財政部或是國稅局等稅捐稽徵機關，其理甚明。足見，上揭未分配盈餘申報核定通知書，其計算項次欄位3當中之「含經稽徵機關核定短漏報」，並無任何法律或法律授權之法規命令依據，行政處分欠缺合法性。但被告之複查決定書與財政部之訴願決定書，文中卻未見對此核課行政處分的事實、理由及法令依據，以及財政部是否為商業會計法的主管機關等爭執，做出任何說明與解釋，被告所為之行政處分，顯然有重大瑕疵。

(三) 並聲明：訴願決定及原處分(含復查決定)均撤銷。

三、被告答辯略以：

(一) 未分配盈餘部分：

- 1、本件同一課稅事實之原告107年度營利事業所得稅部分，營業成本列報43,976,478元，被告依其提示之明細分類帳，查得107年12月31日系爭製造費用—工資2,407,229元無相關憑證，原告說明因其帳務人員異動及與原記帳事務所解除委任，憑證無法尋得且無從得知相關資訊，並非明知並有意使其發生之故意逃漏稅行為，其虛列營業成本2,407,229元，致漏報所得額2,407,229元，原告出具承諾書承認違章事實，同意繳清稅款及罰鍰，不再爭訟，核定營業成本41,569,249元，應補稅額481,445元，並經被告處罰鍰288,867元，原告未申請復查確定在案。
- 2、本件復查時，被告以110年8月18日北區國稅法一字第110009613號函請原告提供系爭支出付款對象及金流佐證資料供核，嗣原告分別以110年8月24日(110)詮綜字第1167號函及110年8月27日(110)詮綜字第1168號函復略以，其107年度薪資扣繳金額27,418,315元核與帳列直接人工及營業費用—薪資項目調節相符，未有短漏扣繳情形，並執前詞主張係因108年6月終止原委任事務所及公司內部會計人員離職，故無法提示系爭費用之支付憑證等語。惟查原告107年度製造費用—工資帳列合計數17,446,378元，各筆入帳金額均取具按交易對象別開立之統一發票，惟獨

遺漏未取具系爭107年12月31日2,407,229元統一發票，有原告107年度製造費用—工資項目取得發票明細表可稽。又原告提供日記帳載明系爭支出傳票紀錄：（借方）製—工資2,407,229元，（貸方）銀行存款2,407,229元（卷第202頁），惟迄未能提供收款人基本資料、支付憑證及銀行存摺影本等資料，是原告主張系爭支出有支付事實等語，尚難採認。

3、按營利事業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已如前述，系爭製造費用—工資2,407,229元，因原告無法提示支付事實證明，依首揭商業會計法第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。從而，系爭製造費用金額無論在稅務會計上或商業（財務）會計上均屬虛增之營業成本，其當（107）年度依商業會計法規定處理之稅後純益即有短漏報情形，被告依首揭規定加計該短漏報之稅後純益為計算未分配盈餘之基礎，核屬有據。至原告歷次主張本案系爭憑證遺失所導致租稅之效果，如同在交易上欠缺符合稅法上之憑證，僅費用不予認列，被告逕以作為計算未分配盈餘之課稅事實認識有誤，及原處分欠缺法律或法律授權之法規命令等語，尚難採認。

4、綜上，有關未分配盈餘部分，被告依107年度營利事業所得稅核認之事實，核算漏報稅後純益1,925,783元〔2,407,229×（1－20%）〕，被告核定原告107年度之未分配盈餘為1,925,783元，並無不合，請續予維持。

（二）罰鍰部分：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，計算其應納之結算稅額，連同就所得稅法第66條之9規定計算之未分配盈餘應納稅款，於申報前自行繳納，且納稅義務人亦有依法

誠實申報課稅之注意義務。原告就構成營利事業收入總額，以及營業成本之項目及數額等，知之最詳，卻虛列營業成本2,407,229元，致漏報所得額2,407,229元及稅後純益1,925,783元，其違反誠實申報義務，核有應注意，能注意而未注意之過失，未符合納稅者權利保護法第16條第1項不予處罰之規定，應予論罰；又原告已於裁罰處分核定前，出具承諾書承認違章事實，並願意繳清稅款及罰鍰，依前揭規定，被告按所漏稅額96,289元處0.4倍罰鍰38,515元，原處分並無違誤，請續予維持。

（三）並答辯聲明：求為判決駁回原告之訴。

四、本院之判斷：

（一）未分配盈餘部分：本件被告核定原告未分配盈餘1,925,783元，加徵5%營利事業所得稅96,289元，應補稅額96,289元，並無違誤：

1、按所得稅法第66條之9規定：「（第1項）自87年度起至106年度止，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；自107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5%營利事業所得稅。（第2項）前項所稱未分配盈餘，指營利事業當年度依商業會計法、證券交易法或其他法律有關編製財務報告規定處理之本期稅後淨利，加計本期稅後淨利以外純益項目計入當年度未分配盈餘之數額，減除下列各款後之餘額……。」

商業會計法第14條規定：「會計事項之發生，均應取得、給予或自行編製足以證明之會計憑證。」第19條規定：「（第1項）對外會計事項應有外來或對外憑證；內部會計事項應有內部憑證以資證明。（第2項）原始憑證因事實上限制無法取得，或因意外事故毀損、缺少或滅失者，除依法令規定程序辦理外，應根據事實及金額作成憑證，由商業負責人或其指定人員簽名或蓋章，憑以記帳……。」第33條規定：「非根據真實事項，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。」第38條規定：「（第1項）各項會計憑證，除應永久保存或有關未結會計事項者外，應於年度決算程序辦理終了後，至少保存5年。（第2項）各項會計帳簿及財務報表，應於年度決算程序辦理終了後，至少保存10年。但有關未結會計事項者，不在此限。」第58條規定：「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，為本期綜合損益總額。」

2、經查，本件同一課稅事實之原告107年度營利事業所得稅部分，營業成本列報43,976,478元（見原處分卷第95頁），被告依其提示之明細分類帳，查得107年12月31日製造費用—工資2,407,229元無相關憑證，原告說明因其帳務人員異動及與原記帳事務所解除委任，憑證無法尋得且無從得知相關資訊，並非明知並有意使其發生之故意逃漏稅行為，其虛列營業成本2,407,229元，致漏報所得額2,407,229元，原告出具承諾書承認違章事實，同意繳清稅款及罰鍰，不再爭訟（見原處分卷第99頁），嗣經被告核定原告之營業成本41,569,249元，應補稅額481,445元（見原處分卷第209頁），並經被告處原告罰鍰288,867元（見原處分卷第102頁），原告未申請復查確定在案。以上事實為兩造所不爭執（見本院卷第126頁），並有上揭證據資料附卷可稽，堪信為真實。

3、次查，本件原告係經營運輸工具清潔服務（汽車除外）業，107年度列報未分配盈餘0元（見原處分卷第145頁），嗣經被告查獲原告107年度營利事業所得稅結算申報，列報營業成本為43,976,478元（見原處分卷第95頁），惟被告依原告提供之明細分類帳，查得107年12月31日入帳之系爭製造費用—工資2,407,229元，並無相關憑證，且摘要欄記載「待補憑證」等語（見原處分卷第31頁）；被告即以110年8月18日北區國稅法一字第1100009613號函（見原處分卷第188頁）請原告提供系爭支出付款

對象及金流佐證資料供核，嗣原告分別以110年8月24日（110）詮綜字第1167號函（見原處分卷第192至201頁）及110年8月27日（110）詮綜字第1168號函（見原處分卷第202至208頁）復略以，其107年度薪資扣繳金額27,418,315元核與帳列直接人工及營業費用—薪資項目調節相符，未有短漏扣繳情形，並主張係因108年6月終止原委任事務所及公司內部會計人員離職，故無法提示系爭製造費用之支付憑證等語。以上事實為兩造所不爭執（見本院卷第123至124頁），並有上揭證據資料附卷可稽，亦堪信為真實。

- 4、再查，本件原告107年度列報之系爭製造費用之營業成本工資2,407,229元，惟原告並無法提供任何之支付憑證以資證明，已詳如前述，即無從認定原告有支付系爭製造費用之事實。原告雖主張：原告營業特徵係屬人力密集行業，原告對於每月所發生勞務薪資，依據經驗法則與論理法則，該等人力薪資支出確有支付之事實等語。惟查，觀諸原告107年度製造費用—工資帳列合計數17,446,378元，各筆入帳金額均取具按交易對象別開立之統一發票，惟獨遺漏未取具系爭107年12月31日2,407,229元統一發票，此有原告107年度製造費用—工資項目取得發票明細表（見原處分卷第192頁）可稽。足見，原告列報支付107年度製造費用工資之金額高達17,446,378元，並非僅有系爭工資2,407,229元1筆而已，自無從僅以原告有聘僱勞工之事由，即可推定原告有支出系爭工資之事實；況且其餘各筆工資之支付均有按交易對象別開立之統一發票，惟獨遺漏未取具系爭工資2,407,229元之統一發票，再衡以系爭工資之金額已高達2,407,229元，依據商業交易常情及經驗法則，實難想像對於支付如此高額之工資費用會有遺漏統一發票或無法補發取得其他支付證明之情事。再者，觀諸原告提供日記帳載明系爭支出傳票紀錄：（借方）製—工資2,407,229元，（貸方）銀行存款2,407,229元（卷

第202頁），惟原告亦迄今仍未能提供收款人基本資料、支付憑證及銀行存摺影本等資料，足見原告並無法證明有支付系爭製造費用之事實。是依據上開說明，本件自無從認定原告有支付系爭製造費用之事實，惟原告卻將無法證明係真實存在之系爭製造費用2,407,229元，帳列107年度營利事業所得稅申報營業成本，則不論係在稅務會計上或商業（財務）會計上即均屬虛增營業成本。準此，被告乃依原告107年度營利事業所得稅核認之事實，核算漏報稅後純益1,925,783元，併入計算未分配盈餘之基礎，就原告107年度未分配之盈餘（即1,925,783元）加徵5%營利事業所得稅96,289元，依據前揭規定及說明，並無不合。故本件被告以原處分核定原告107年度未分配盈餘加徵5%營利事業所得稅額為96,289元，應補稅額96,289元，自屬依法有據，並無違誤。

- 7、至原告主張：系爭製造費用之憑證遺失所導致租稅之效果，如同在交易上欠缺符合稅法上之憑證，係費用不予認列，增加營利事業所得稅課稅所得額並補徵稅款；惟本件未分配盈餘之課稅，依所得稅法第66條之9規定係以依商業會計法規定處理之當年度稅後純益為計算基礎，被告逕以未能提示系爭製造費用之憑證所增加之所得額作為計算未分配盈餘之課稅基礎，除違反依法行政原則外，亦對課稅基礎事實認識有誤等語。惟按所得稅法第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等規定處理之本期稅後淨利，加計及減除各法定項目數額後之餘額。意即未分配盈餘加徵營利事業所得稅，係以營利事業當年度「依商業會計法規定處理之稅前純益」扣除營利事業所得稅後之「本期稅後淨利」為計算基準。準此，「依商業會計法規定處理之稅前純益」仍應以係屬真實為必要之前提。況依商業會計法第33條規定，非根據真實事項，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。是營利事業應根據真實事項依照一般公認會計原

則登載各筆交易，並取得足以證明各會計事項發生之原始憑證製作傳票紀錄，以資證明交易之真實性。換言之，不論係在稅務會計上或商業（財務）會計上列報之交易支付金額均需係屬於真實並得以證明為真正，始得予以認列，否則即係屬於虛增交易之營業成本。經查，本件原告107年度未分配盈餘申報，列報未分配盈餘0元，經被告查得其107年度營利事業所得稅結算申報，於營業成本項下製造費用-工資明細分類帳，107年12月31日入帳系爭製造費用2,407,229元，惟原告卻無法提出支付之交易憑證，已無從認定原告有支付系爭製造費用之事實，已詳如前述，況依商業會計法第19條第2項規定：欠缺原始憑證（發票），應根據事實及金額憑以記帳，惟原告迄未能依被告通知，提供收款人基本資料、支付憑證及銀行存摺影本等資料，佐證系爭製造費用之工資有真實交易事實。又依商業會計法第33條規定：非根據真實事項，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。則原告將無法證明為真實之系爭製造費用帳列於該年（107）度營業成本，依商業會計法規定處理之稅後純益即有短漏報情形。足見本件原告107年度帳列系爭製造費用金額，不僅違反上揭商業會計法第19條第2項、第33條規定，且無論係在稅務會計上或商業（財務）會計上亦均屬虛增營業成本，且亦不因所得稅法第66條之9規定所稱未分配盈餘，係依商業（財務）會計法等規定處理計算而有異。故原告上開主張：被告對課稅基礎事實認識有誤云云，核無足採。

- 8、又原告主張：依所得稅法第66條之9第4項規定：「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。」所稱之主管機關，依據商業會計法之規定，係指經濟部，若為公開發行以上公司，參照證券交易法之規定，主管機關則應為金融監督管理委員會，並非財政部或是國稅局等稅捐稽徵機關，足見，本件被告所為未分配盈餘申報核定通知書，其計算項次欄位3當中之「含經稽徵機關

核定短漏報」，並無任何法律或法律授權之法規命令依據，行政處分欠缺合法性等語。惟按依所得稅法第66條之9規定於95年5月30日修正前，該條文之第4項原規定：「第二項未分配盈餘之計算，如於申報時尚未經稽徵機關核定者，得以申報數計算之。其後經核定調整時，稽徵機關應依第一百條規定辦理。」等語，嗣於95年5月30日修正時將上開第4項規定予以刪除，觀諸其立法理由謂：「第四項刪除。按未分配盈餘之計算，已回歸商業會計法規定。又稽徵機關對於未分配盈餘申報案之核定補稅或退稅事宜，所得稅法第一百條第五項已明定準用同法條第一項至第四項之規定辦理，本項爰予刪除。」等語。足見，稽徵機關對於未分配盈餘申報案之核定補稅或退稅事宜，應依所得稅法第100條第5項準用同法條第1項至第4項之規定辦理，而不須再於所得稅法第66條之9之條文內加以規定。換言之，對於公司之未分配盈餘申報案之核定補稅或退稅事宜，其主管機關仍係稅捐稽徵機關，而非原告主張之經濟部或金融監督管理委員會。是本件被告既係公司之未分配盈餘申報案之核定補稅或退稅事宜之稅捐稽徵主管機關，依法自得對於公司之未分配盈餘申報是否有短漏報予以核定。足見，本件被告所為未分配盈餘申報核定通知書，其計算項次欄位3當中記載：「含經稽徵機關核定短漏報」等字樣，自屬於法有據，並無違誤。至於現行之所得稅法第66條之9第4項規定：「營利事業當年度之財務報表經會計師查核簽證者，第二項所稱本期稅後淨利、本期稅後淨利以外之純益項目及純損項目計入當年度未分配盈餘之數額，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。」則係指營利事業依規定編製之財務報表，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；惟此係關於財務報表之調整更正事宜，與稽徵機關對於未分配盈餘申報案之核定補稅或退稅事宜，係屬於二事。本件係事涉原告公

司之未分配盈餘申報案之核定補稅或退稅事宜，其主管機關依法律規定為被告之稅捐稽徵機關，並無疑義。故原告上開主張，顯係誤解法律之規定，核不足採。

(二) 罰鍰部分：本件被告按原告所漏稅額96,289元，裁處原告0.4倍罰鍰38,515元，並無違誤：

1、納稅者權利保護法第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。」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。」

稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表有關所得稅法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……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……。」

2、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，計算其應納之結算稅額，連同就所得稅法第66條之9規定計算之未分配盈餘應納稅款，於申報前自行繳納，且納稅義務人亦有依法誠實申報課稅之注意義務。原告就構成營利事業收入總額，以及營業成本之項目及數額等，知之最詳，卻虛列營業成本2,407,229元，致漏報所得額2,407,229元及稅後純益1,925,783元，其違反誠實申報義務，核有應注意，能注意而未注意之過失，未符合納稅者權利保護法第16條第1項不予處罰之規定，應予論罰；又原告已於裁罰處分核定前，出具承諾書承認違章事實，並願意繳清稅款及罰鍰。故本件被告依前揭規定，按原告所漏稅額96,289元，以原處分裁處原

01 告0.4倍罰鍰38,515元，於法並無違誤。

02 (三)綜上所述，本件被告以原處分核定原告之未分配盈餘為1,92
03 5,783 元，加徵5%營利事業所得稅96,289元，應補稅額96,2
04 89元，並處罰鍰38,515元，均屬於法有據，並無違誤，復查
05 及訴願決定遞予以維持，核無不合。故原告訴請撤銷，為無
06 理由，應予駁回。

07 五、本件判決基礎已經明確，兩造其餘的攻擊防禦方法及訴訟
08 資料經本院斟酌後，核與判決結果不生影響，無一一論述
09 的必要，一併說明。

10 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
11 前段，判決如主文。

12 中 華 民 國 111 年 10 月 31 日
13 行政訴訟庭 法 官 黃漢權

14 一、上為正本係照原本作成。

15 二、如不服本判決，應於送達後20日內，向本院提出上訴狀，其
16 未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內向本院補提理由
17 書（均須按他造人數附繕本）。上訴理由應表明關於原判決
18 所違背之法令及其具體內容，或依訴訟資料可認為原判決有
19 違背法令之具體事實。

20 中 華 民 國 111 年 10 月 31 日
21 書記官 蕭竣升