臺中高等行政法院判決

107年度訴字第89號

108年5月2日辯論終結

原　　告　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　　告　財政部中區國稅局

代　表　人　宋秀玲

訴訟代理人　蔡錦雲

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107年2月7日台財法字第10713902730號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主　文

一、原告之訴駁回。

二、訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

壹、程序方面：

被告之代表人於原告起訴後，由蔡碧珍變更為宋秀玲，並經變更後之代表人聲明承受訴訟，核無不合，應予准許。

貳、實體方面：

一、爭訟概要：

緣原告申報民國99年度未分配盈餘加徵營利事業所得稅，列報未分配盈餘新臺幣（下同）3,471,851元，被告原依申報數核定，嗣查得原告99年度營利事業所得稅結算申報，虛列營業成本49,392,392元，致漏報稅後純益40,995,685元，乃重行核定未分配盈餘44,467,536元，加徵10%營利事業所得

稅4,446,753元，並按所漏稅額4,099,568元處0.5倍之罰鍰2,049,784元。原告不服，申請復查結果，獲變更核認原告99年度虛列營業成本28,304,009元，追減未分配盈餘17,503,358元及罰鍰875,168元。原告猶表不服，提起訴願，遭決定駁回，於是提起本件行政訴訟。

二、原告起訴主張及聲明：

㈠主張要旨：

1.原告係設立於71年10月6日，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）則分別設立於75年6月24日、92年5月1日，設立時間已久，均係有實際營業之公司。因元陽公司、川輝公司與原告均屬「午陽集團」下之企業，原告之業務，最初係向汽／機車零配件製造廠商採購相關商品後即予以販賣出口，然此類業務競爭激烈、毛利微薄，故於98年間，原告改變部分商業模式，將採購之商品予以簡易加工、分類、包裝後出售，如此可以增加商品附加價值並區隔市場，其中包括：提供客戶印刷商標、商品資料服務、將不同型號商品予以分類、包裝成組合包型式，因此需要人力從事加工、包裝程序，而原告該等新增工作，即委由元陽公司、川輝公司等公司承攬執行。

2.元陽公司、川輝公司代原告從事上開加工、包裝業務，執行該等業務所需耗材均由元陽公司、川輝公司採購，所使用之人力則大多為臨時工，部分工作亦復轉交其他家庭式企業執行，且因元陽公司、川輝公司年營業收入淨額及非營業收入合計均在3,000萬元以下，營利事業所得稅結算申報符合財政部擴大書面審核標準，僅需以純益率6%規定申報，不須提供相關進項憑證予稅捐稽徵機關，加以接受代工之家庭式企業均不願開立發票或收據，因此元陽公司、川輝公司雖有上

開原材料、人工費用支出，然疏忽未實際取得相關進項憑證，亦就支付薪資費用部分予以申報。

3.原告確實有進貨事實，確實進口散裝貨品進行加工，有加工人力之需求，被告完全剔除來自川輝公司及元陽公司之進貨成本，容有違法之處：

⑴依納稅者權利保護法第11條第1項規定，對稅捐構成要件事實，稽徵機關應盡職權調查義務。

⑵原告進貨後加工再出口之淨利，顯高於現行直接購買成品，再行出口之利潤。以原告98年出口品項OIL SEAL為例，較小的品項單位銷售價為6.43元，成本為4.73元，而由宜群包裝欣業社加工之成本僅有0.9元；而較大的款項單位銷售價為15.76元，成本為11.81元，而由川輝公司加工之成本僅有2.4元。以商業經營模式而言，經加工再行出口，確實提高商品售價，且加工成本於總成本中比例亦不高，顯確有加工之必要。

⑶被告主張元陽、川輝2家公司為虛設行號，並且認定原告並無進貨事實而「虛報進項」。然而，原告主張：原告所進貨之原料均屬散裝，必須加工後再出口之；以出口品項OIL SEAL為例，OIL SEAL進貨時為未經包裝之狀態，必經封口包裝，並由手工貼上雷射防偽標籤，始為出口時之品項，而出口時包裝完成之產品OIL SEAL係經封口包裝，必須有設備「自動包裝機」始能辦到，此於臺灣臺中地方法院106年度訴字第353號刑事案件之107年6月28日9時20分，於臺灣臺中地方法院刑事第12法庭之審判筆錄中，曾為原告包裝廠商之宜群包裝欣業社負責人何日專作證陳稱零組件包裝，需要自動包裝機。惟原告之財產目錄中並無設備「自動包裝機」，故有委外加工之必要。元陽公司、川

輝公司代原告從事上開加工、包裝業務，執行該等業務所需耗材均由元陽公司、川輝公司採購，所使用之人力則大多為臨時工，部分工作亦復轉交其他家庭式企業執行。原告所進貨之原料均屬散裝，必須加工後再出口之；原告於臺灣臺中地方法院106年度訴字第353號刑事案件中，亦已聲請函詢原告之進貨廠商豪奏億企業社關於出貨至原告之原料性質，根據其函覆之資料可發現，原告之進貨確實皆為散裝，與包裝完成實際出貨之品項不同，故而可以肯認有加工之需求。

⑷原告包裝廠商宜群包裝欣業社負責人何日專亦於107年6月28日刑事審判程序中作證陳稱：「是散裝的沒錯」，其包裝加工的工作是「把不良品檢出，把工廠送過來的成品包裝成客戶指定的樣式，放入包裝盒，接上電池，裝箱，然後打包。」

⑸綜上，由原告進貨廠商、下游包裝廠商之證詞及函覆，可以得知原告係進口散裝貨品，交由外包廠商加工後，始得以包裝完成之產品出口，而原告欠缺加工設備、人力，無自行加工之可能；準此，原告出口貨物既已包裝完整，則不論是否委由川輝、元陽公司加工包裝，必然有委外加工之事實存在，被告指稱原告虛列進項成本，亦即否定前開加工事實之存在，於經驗法則上顯有矛盾之處，其認定事實恐有所違誤。

4.原告自成立以來，包裝產品一直有委外加工之事實，此於臺灣臺中地方法院106年度訴字第353號刑事案件，107年6月28日審判程序中，證人何日專、侯金水之證詞可以得到肯認：

⑴原告既有加工需求，已如前述。稽徵機關未確實調查前開加工事實是否存在，僅以「原告未提供有利事證」、「未

能提供加工之證明」等理由，遽認原告虛列進貨成本，逕行加以剔除，忽略系爭出口產品確實需要加工之事實，容有違背職權調查義務之虞。縱或被告認元陽與川輝公司之加工事實不合理，然確實有加工事實存在，被告仍應依其職權調查加工事實及加工成本。於107年6月28日審判程序中，證人侯金水之證述陳稱其任職於關係人元陽公司時，主要的工作內容是「找人包裝」，可見元陽公司委外包裝之情事其來有自。

⑵至於稽徵機關指稱原告未能提供加工證明部分，證人侯金水於當日審判程序中其委外包裝係找「鄰近眷村的歐巴桑，大約五、六十人」，而證人侯金水亦陳稱：「沒有，要給她報稅，那些歐巴桑就說，如果要報稅，她不要做了，等於賺一個手工，也沒有多少錢，她說：『如果要報稅，我就不要了。』後來就都沒有報稅。」亦即以此種委由家庭代工加工之經濟模式，現實上無法取得加工證明。

⑶證人何日專（原告前員工）亦於同次審判程序中陳稱，其在原告任職時工作內容即係「送貨到代工廠，當時在午陽的倉庫，我任職倉管，公司會把貨送來倉庫，我會把這些貨送到其他的包裝廠去，後來有覺得因為剛好太太也沒有其他的工作，想說有些包裝的工作她可以勝任，就請太太幫忙，公司的貨品，請她幫忙包裝一下。」等語。尤可說明，原告出口之商品一直以來均有委外包裝之需求，且技術難度不高，僅是一般家庭代工層級之工作。

⑷被告雖主張元陽公司並未列報勞務成本或加工成本，川輝公司未列報員工薪資所得云云，惟原告既主張，前開商品部分工作係轉交家庭代工執行，使用之人力多為臨時工，自不須過多之加工勞力成本。

⑸綜上，根據另案刑事庭所函詢之原告上下游廠商回函，以及原告提出之加工前後產品，可得知原告確係進口散裝產品，經由加工包裝後，方才外銷出口。既有加工之前提存在，原告本身無足夠員工、設備加工之事實，又已由原告之財產目錄可證，則原告必同時有委外加工之事實存在，並非如被告所主張，原告係虛列進項成本。此外，根據原告前員工何日專、元陽公司前員工侯金水於107年6月28日在刑事庭之證言，亦證委外加工之事實確實存在，且係委由家庭代工之方式為之，故而欠缺加工證明。被告認定原告虛列進項成本，進而漏稅，認定事實容有重大錯誤。

5.縱被告認前開加工並非實際由川輝公司、元陽公司提供，惟委外加工之事實確實在，則必然有對應之成本，被告不應全數剔除。原告既係經營汽車零件、百貨批發業，則被告於無法確實調查成本時，按納稅者權利保護法第14條第1項、第2項規定，縱使被告無法實際調查加工成本，亦應以推計課稅之方式，以同業淨利率或毛利率核定稅額，始屬合法。

6.原告並未虛列成本，縱或被告認加工勞務並非川輝公司、元陽公司所提供，亦僅取得非實際交易對象之憑證，並無漏稅事實。依司法院釋字第339號解釋意旨，漏稅罰必須以有漏稅結果為必要，若無漏稅結果，僅係取得非實際交易對象之進項憑證，依稅捐稽徵法第44條第1項裁處行為罰。原告有委外加工之必要，且有加工事實存在，故復查所認定之虛列成本49,392,392元，並核定漏報未分配盈餘等情事並非事實，被告不得按所得稅法第110條之2第1項規定處以漏稅罰。

7.原告99年營利事業所得稅事件已由最高行政法院於108年判字第33號判決發回，現已由鈞院108年訴更一字第3號審理中：

⑴原告99年營利事業所得稅事件雖經鈞院107年訴字90號駁回，惟已由最高行政法院於108年判字第33號判決發回，按最高行政法院之發回意旨，認定於原告已證明「到達可供銷售之狀態，有加工需求」後，被告應舉證證明「代工成本支出不存在」。

⑵最高行政法院發回意旨略謂：「若特定企業因銷售貨物或勞務而獲致之營業收入，所銷售之貨物或勞務『客觀上』確有對應之營業成本存在，只是該企業客觀上未盡到稅捐法制（本案中指所得稅法制）所要求之協力義務，以及誠實申報義務，不提供正確之憑證或出具不實之憑證，而在申報稅捐（營利事業所得稅）時虛增營業成本數額，經稅捐機關查獲者。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，而應依法定標準推計該營業成本金額，以符合『核實課稅原則』之要求。」準此以言，最高行政法院認定原告已證明該成本費用客觀存在，僅因未盡協力義務而應推計之問題。

⑶原告於本件準備程序及營利事業所得稅之事實審調查程序中，均已證明原告所進貨之原料均屬散裝，必須加工後再出口，故必有加工包裝之需求，被告亦未否認前開事實，僅主張該部分成本費用已由宜群、大田興之包裝費、加工費所涵蓋。則被告自應舉證證明其所認列之宜群包裝欣業社（下稱宜群）包裝費1,677,885元、大田興精密實業有限公司（下稱大田興）包裝費7,207,811元及加工費1,147,635元是否即涵蓋原告之所有加工及包裝費用；若不足以涵蓋，則被告即尚未盡納稅者權利保護法第11條所要求之職權調查義務，此亦為本件爭執所在。

8.原告確實進口散裝貨品進行加工，有加工人力之需求，被告

機關並未否認該加工人力之需求。且原告公司自成立以來，包裝產品一直有委外加工之事實，亦於刑事案件中，由證人陳述得以肯認：

⑴被告主張元陽、川輝兩家公司為虛設行號，並且認定原告並無進貨事實而「虛報進項」。然而，原告係將產品加工、包裝後再行出口，故有委外加工之必要。除被告承認之宜群、大田興外，元陽公司、川輝公司代原告從事上開加工、包裝業務，執行該等業務所使用之人力則大多為臨時性家庭代工，部分工作亦復轉交其他家庭式企業執行。

⑵原告所進貨之原料均屬散裝，必須加工後再出口之；原告於另案刑事案件臺灣臺中地方法院106年度訴字第353號案件中，亦已聲請函詢原告之進貨廠商豪奏億企業社關於出貨至原告之原料性質，根據其函覆之資料可發現，原告之進貨確實皆為散裝，與包裝完成實際出貨之品項不同，故而可以肯認有加工之需求。準此，原告有加工需求一事，不論於本稅案件或本案，均非被告所否認，僅係被告主張該等成本費用已由所認列之宜群、大田興所涵蓋而已。

⑶原告經營之產業別為汽車零件、汽車百貨批發，同業利潤標準為毛利率19%，淨利率8%，可見產業利潤微薄。而以原告99年出口之品項Oil Seal為例，原告當年度出口總價41,245,024元，數量4,707,950個，有出口資料可徵；而宜群包裝部分僅1,303,200元（大田興無包裝OIL SEAL），數量為2,172,000個，姑且不論其他品項是否均需加工包裝，於原告已證明品項Oil Seal需包裝及加工之前提，被告剔除原列報元陽及川輝之包裝費用後，即無法說明剩餘之2,535,900個品項之包裝如何完成，顯見被告之事實認定顯有違誤之處。

9.綜上，根據最高行政法院本稅發回之意旨，原告已確實證明產品出口確有加工、包裝之需求，而被告尚且無法證明「代工成本支出不存在。」則被告自應舉證證明其已認列之宜群、大田興等加工、包裝費足以涵蓋所有加工包裝費。而本件營利事業所得稅之發回案件，亦已由鈞院另案審理中。為免裁判矛盾及耗費資司法資源、雙方時間成本，爰請求鈞院停止訴訟等語。

㈡聲明：訴願決定及原處分（含復查決定不利部分）均撤銷。

三、被告答辯及聲明：

㈠答辯要旨：

1.未分配盈餘部分：

⑴原告係經營汽車零件、百貨批發業，99年度未分配盈餘申報，列報未分配盈餘3,471,851元，原經被告依申報數核定，嗣被告所屬臺中分局查獲原告99年度無進貨事實，取得元陽公司及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，合計49,387,892元，作為進項憑證，被告乃重行查核原告99年度營利事業所得稅申報案件，並查得原告99年6月7日取得川輝公司開立不實之統一發票銷售額4,500元，於申報當期銷售額、應納或溢付營業稅額時，並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49,392,392元（49,387,892元＋4,500元），致漏報所得額49,392,392元及稅後純益40,995,685元【49,392,392元x（ 1－17%）】，重新核定未分配盈餘44,467,536元，加徵10%營利事業所得稅4,446,753元。原告不服，主張其與元陽公司及川輝公司確有進貨及加工事實，無漏報稅後純益，且本案已逾稅捐稽徵法第21條規定之核課期間，原核定稅額應撤銷等，申經被

告復查決定略以，㈠查本件同一課稅事實99年度營利事業所得稅結算申報案件，經原查查獲原告虛列營業成本49,392,392元，致漏報所得額49,392,392元，經核定補徵營利事業所得稅及裁處罰鍰，原告不服，申經復查決定略以，依同一漏稅事實營業稅核課確定原告取具系爭不實統一發票為無進貨之事實，被告經核對原告所提示系爭不實之統一發票、日記帳及分類帳等資料，變更核認原告99年度虛列營業成本28,304,009元。㈡本件原告之代表人鄭麗芬為元陽及川輝2公司之財務主管，於98年1月起至101年12月間止，明知元陽及川輝2公司無銷貨之事實，竟分別虛開不實之統一發票，分別交付原告等5家營業人充當進項憑證使用，申報扣抵銷項稅額，其涉嫌以此不正常方法幫助原告等營業人逃漏稅捐，觸犯稅捐稽徵法第43條及商業會計法第71條規定等情，經臺灣臺中地方檢察署檢察官起訴在案，經核原告取得系爭不實之統一發票充當進貨憑證、虛報營業成本，並漏報稅後純益及未分配盈餘，已屬故意以不正當方法逃漏稅捐，符合稅捐稽徵法第21條第1項第3款規定，自應適用7年之核課期間。又原告係於101年5月31日辦理99年度未分配盈餘申報，則核課期間至108年5月30日屆滿，本件未分配盈餘核定稅額繳款書係於105年12月12日送達原告，並未逾7年核課期間，是原告所訴，核無足採。㈢本件99年度未分配盈餘部分，依前開營利事業所得稅復查決定重行核算漏報所得額28,304,009元、稅後純益23,492,327元　28,304,009元x（ 1－17%）∨及未分配盈餘23,492,327元，應准予追減未分配盈餘17,503,358元（40,995,685元-23,492,327元）為由，變更核定未分配盈餘26,964,178元。

⑵本件同一漏稅事實營業稅部分，被告查得原告98年4月至101年11月間無進貨事實，取得元陽公司及川輝公司開立不實之統一發票，銷售金額計196,712,034元，於申報當期銷售額、應納或溢付營業稅額時，作為進項憑證申報扣抵銷項稅額，乃核定補徵營業稅額4,132,188元，並處罰鍰353,182元。原告不服，申請復查，未獲變更，提起訴願，經財政部訴願決定駁回。原告猶表不服，提起行政訴訟，經鈞院106年度訴字第285號裁定以原告提起行政訴訟，已逾法定不變期間，顯非合法為由，予以駁回確定，是營業稅部分已告確定在案。本件同一課稅事實99年度營利事業所得稅結算申報案件，被告依據申報及查得資料，以原告99年度無進貨事實，卻取具元陽公司及川輝公司開立之不實統一發票，金額計49,392,392元，於99年度營利事業所得稅結算申報，虛列營業成本49,392,392元，乃核認其短漏報所得額49,392,392元，核定補徵營利事業所得稅及裁處罰鍰，嗣原告不服，申請復查，經被告依同一漏稅事實營業稅核課確定原告取具系爭不實統一發票為無進貨之事實，經核對其所提示系爭不實之統一發票、日記帳及分類帳等資料，以106年11月21日中區國稅法一字第1060013477號復查決定，變更核認原告99年度虛列之營業成本為28,304,009元。原告不服，仍執其與元陽公司及川輝公司之交易屬實為理由，提起訴願，業經財政部訴願決定以其所訴各節核無足採，予以駁回在案。從而，被告復查決定基於同事實及理由，依所得稅法第110條之2第1項規定，就原告99年度未分配盈餘申報部分，重行核算短漏報稅後純益23,492,327元，變更核定99年度未分配盈餘為26,964,178元，洵無不合。

2.罰鍰部分：

⑴被告查得原告99年度未分配盈餘申報，漏報稅後純益40,995,685元，致漏報未分配盈餘40,995,685元，經審理違章成立，乃按所漏稅額4,099,568元處0.5倍之罰鍰2,049,784元。原告不服，申經被告復查決定略以，本件既經復查變更核認漏報稅後純益23,492,327元，原告漏報未分配盈餘23,492,327元，違章事證明確，原告為實施商業會計法之營利事業，明知與元陽公司及川輝公司無進貨事實，猶持渠等公司開立之不實統一發票，作為進項憑證，虛增營業成本，致短漏報所得額及稅後純益，核其違章行為，顯係明知有意使其發生，或已預見其發生且縱容其發生，應屬故意為之，自應論罰。依財政部103年4月16日台財稅字第10304542180號令修正稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表（下稱「倍數參考表」）規定，經查屬故意有所得稅法第110條之2第1項漏報未分配盈餘者，處所漏稅額1倍之罰鍰，因該修正後之「倍數參考表」，較不利於原告，依財政部104年6月11日台財稅字第10404512780號令釋，本件係「倍數參考表」變更前應裁處而未裁處之案件，應適用103年4月16日修正前「倍數參考表」之規定。又原告未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，應依修正前「倍數參考表」規定，按所漏稅額2,349,232元（全部應納稅額2,696,417元－核定免罰部分應納稅額347,185元），處0.5倍之罰鍰1,174,616元，復查決定乃准予追減罰緩875,168元。原告仍表不服，提起訴願，經財政部訴願決定亦持與被告相同之論見予以駁回。

⑵財政部100年5月27日台財稅字第10004516580號令修正發布之「倍數參考表」，就所得稅法第110條之2第1項規定

：「……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。」原未依納稅義務人違反申報義務情形，依其違章情節予以區分不同之裁量基準，嗣於103年4月16日修正「倍數參考表」始增訂：「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。」就納稅義務人違反申報義務情形，按違章情節予以區分不同之裁量基準，依財政部104年6月11日台財稅字第10404512780號令釋意旨，不利於納稅義務人者，於變更前應裁處而未裁處及已裁處尚未確定之罰鍰案件，不適用之。

⑶被告復查決定以原告係所得稅法之納稅義務人，明知營利事業有誠實申報之義務，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不實統一發票，作為進項憑證，虛增營業成本，致漏報課稅所得額28,304,009元及稅後純益23,492,327元，進而於99年度未分配盈餘申報，漏報未分配盈餘23,492,327元，違反自動誠實申報義務，致發生逃漏未分配盈餘加徵營利事業所得稅之結果，核有逃漏稅捐之故意，依所得稅法第110條之2第1項規定及財政部104年6月11日令釋意旨，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」更不利於原告，遂依103年4月16日修正前「倍數參考表」，審酌原告於裁罰處分核定前，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，洵屬適法，並無違誤，原告所訴，委不足採等語。

㈡聲明：駁回原告之訴。

四、爭點：

㈠原告99年度營利事業所得稅事件已由最高行政法院108年度判字第33判決發回本院更審（108年度更一字第3號），本件是否有停止訴訟之必要？

㈡被告認定原告99年度虛列營業成本28,304,009元，致其當年度未分配盈餘金額短列23,492,327元，是否適法？

㈢被告復查決定將原核定99年度未分配盈餘44,467,536元，追減未分配盈餘17,503,358元，及將原裁處罰鍰2,049,784元，追減罰鍰875,168元，即重行核定未分配盈餘26,964,178元加徵10%營利事業所得稅2,696,417元，並按所漏稅額2,349,232元處0.5倍罰鍰1,174,616元，是否適法？

五、本院的判斷：

㈠前提事實：

原告申報99年度未分配盈餘加徵營利事業所得稅，列報未分配盈餘3,471,851元，被告原依申報數核定，嗣查得原告99年度營利事業所得稅結算申報，虛列營業成本49,392,392元，致漏報稅後純益40,995,685元，乃重行核定未分配盈餘44,467,536元，加徵10%營利事業所得稅4,446,753元，並按所漏稅額4,099,568元處0.5倍之罰鍰2,049,784元；原告不服，申請復查結果，獲變更核認原告99年度虛列營業成本28,304,009元，追減未分配盈餘17,503,358元及罰鍰875,168元；原告猶表不服，提起訴願，遭決定駁回等情，為兩造所不爭執，且有99年度未分配盈餘申報書、更正核定通知書及繳款書、原裁處書及罰鍰繳款書、復查決定書、復查決定應補稅額更正註銷單及繳款書、訴願決定書等件資料影本附卷可證（原處分卷第1、10-14、290-296、311、312、320-330頁

），此部分事實堪以認定。

㈡未分配盈餘加徵營利事業所得稅自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，而非指稅捐機關依所得稅法核定之稅後純益：

1.應適用之法令：

⑴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，……（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。……」

⑵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。」

⑶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2項）前項帳簿、文據，應由納稅義務人依稽徵機關規定時間，送交調查；其因特殊情形，經納稅義務人申請，或稽徵機關認有必要，得派員就

地調查。（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。」

⑷納稅者權利保護法第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2項）稅捐稽徵機關推計課稅，應斟酌與推計具有關聯性之一切重要事項，依合理客觀之程序及適切之方法為之。（第3項）推計，有二種以上之方法時，應依最能切近實額之方法為之。（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。」

2.據上，未分配盈餘加徵營利事業所得稅原則上應以會計師依商業會計法查定之稅後純益為準，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，而非以稽徵機關依所得稅法核定之稅後純益為準。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，即商業會計須根據真實事項依照一般公認會計原則為登載，而非依稅法之規定登載，故所得稅法第83條及納稅者權利保護法第14條所規定之推計課稅，於商業會計自不適用。蓋公司行號平日均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，嗣於次年5月申報前一年度營利事業所得稅時，再依據稅法相關規定自行調整不符合稅法之項目。亦即，平日係依商業會計登載真實交易事項，僅於申報營利事業所得稅時始依稅法作稅務會計之調整

，故所得稅法第83條及納稅者權利保護法第14條所規定之推計課稅，於商業會計自無適用之餘地。

3.經查，原告99年度營利事業所得稅事件雖經最高行政法院108年度判字第33判決發回本院更審（108年度更一字第3號），惟最高行政法院發回意旨主要係認為被告應依職權調查是否有推計原告營業成本之必要，然因未分配盈餘加徵營利事業所得稅原則上應以會計師依商業會計法查定之稅後純益為準，而非以稽徵機關依所得稅法核定之稅後純益為準，且所得稅法第83條及納稅者權利保護法第14條所規定之推計課稅，於商業會計並不適用，已如前述，故原告99年度營利事業所得稅事件雖由最高行政法院108年度判字第33判決發回本院更審，本院認為本件尚無停止訴訟之必要。蓋無論原告99年度營利事業所得稅事件是否有依稅法推計營業成本之必要，推計之營業成本既非屬依商業會計法登載真實事項之營業成本，據此推計核課之稅後純益，自不得作為未分配盈餘加徵營利事業所得稅之基準。

㈡被告認定原告99年度虛列營業成本28,304,009元，致其當年度未分配盈餘金額短列23,492,327元，並無違法：

1.所得稅法第83-1條規定：「（第1項）稽徵機關或財政部指定之調查人員進行調查時，如發現納稅義務人有重大逃漏稅嫌疑，得視案情需要，報經財政部核准，就納稅義務人資產淨值、資金流程及不合營業常規之營業資料進行調查。（第2項）稽徵機關就前項資料調查結果，證明納稅義務人有逃漏稅情事時，納稅義務人對有利於己之事實，應負舉證之責。」司法院釋字第537號解釋略以：「……因租稅稽徵程序，稅捐稽徵機關雖依職權調查原則而進行，惟有關課稅要件事實，多發生於納稅義務人所得支配之範圍，稅捐稽徵機關

掌握困難，為貫徹公平合法課稅之目的，因而課納稅義務人申報協力義務。」因此，在租稅稽徵之程序當中，納稅義務人仍有申報及提示與課稅要件事實有關之帳簿、憑證等協力義務，不因行政機關或法院應依職權調查證據而受影響。倘納稅義務人未善盡申報協力義務時，依實務通說，稅捐稽徵機關可減輕其舉證責任，或降低相關待證事實之證明標準，以為平衡。

2.原告雖主張：該公司確實委託元陽公司、川輝公司從事加工、包裝業務，元陽公司、川輝公司所使用之人力多為臨時性家庭代工，部分又轉交其他家庭式企業執行云云。惟查：

⑴原告與元陽公司、川輝公司訂定之承攬加工商品契約書第3條記載：「乙方（即元陽公司、川輝公司）承製汽機車0件物品所需之一切材料全由甲方（即原告）供給。」第5條記載：「乙方所承製之成品應悉數交與甲方，並依甲方所指定之加工項目進行加工，如：分裝、雷射、雕花、貼紙、打印字等，且不得私自出售或為其他處分。」第8條記載：「乙方承製物品之加工費，依甲方交付之加工物品另行議訂，並依所加工物品計算加工費。」（原處分卷第214-215頁）。依一般經驗法則，原告交付元陽公司、川輝公司加工物品及加工所需材料，應有買進時之進貨憑證（如進貨單、進項發票），元陽公司、川輝公司完成加工品之品項、數量、計價方式及請款資料單亦應交付予原告，以作為請領加工費之憑據，如此方能確信有交易事實之存在。亦即，原告就其與元陽公司、川輝公司之交易事實，應依商業會計法及一般公認會計原則，取具原始憑證，並詳實登載在會計帳冊上，然原告並未能提供具體加工物品運送及交付紀錄等相關物流及金流證明文件、帳冊供

核，即有疑義。

⑵依據川輝公司98年度至101年度營利事業所得稅結算申報資料（參見本院107年度訴字第90號原處分可閱覽卷第599-617頁），該公司自行填報所經營之行業為一般汽車零件、百貨批發業，其營業成本明細表亦列報買賣業之進銷成本，並未列報勞務成本或加工成本，原告復未能提示其另有委外加工之相關證明文件供核。又據該公司之綜合所得稅給付清單資料、衛生福利部全民健康保險署（下稱健保署）及勞動部勞工保險局之查復資料，該公司於前揭違章期間均未列報員工薪資所得，未於健保署成立投保單位，亦未參加勞工保險（同上卷第501、502、591-594頁），可見該公司於該期間應未僱用員工，自無可能提供勞務予原告。另依據元陽公司98年度至101年度營利事業所得稅結算申報資料（同上卷第618-636頁），該公司自行填報所經營之行業為一般汽車零件、百貨批發業，其營業成本明細表亦列報買賣業之進銷成本，並未列報勞務成本或加工成本，財產目錄所列載之固定資產僅有辦公室、運輸設備、電視機及冷氣等項，並無前揭分裝、雷射、雕花、貼紙、打印字等加工所應使用之機台，而原告又未提示其另有委外加工之證明文件，顯見該公司並無足以提供加工勞務之人力及設備。又被告於106年9月22日以中區國稅法一字第1060011326號函，請原告提示98年度至100年度帳簿、憑證、商品進銷存明細表及有關文據，以及與元陽公司、川輝公司之合約書、訂購單、報價單、簽收單、運送單、交貨驗收紀錄等交易證明文件及加工明細表（含加工項目、數量、單價、金額等）暨收（付）價款證明文件等資料供核，惟原告僅提示日記帳及分類帳供核，並未進一步

提供相關憑證及具體加工物品運送、交付紀錄等相關物流證明文件供核。是本件自難僅憑原告上開主張雙方簽訂之承攬加工商品契約書，即可認定原告確實有委託川輝公司及元陽公司從事承攬加工及勞務提供之事實。

⑶依川輝公司及元陽公司98年1月至101年12月、98年12月至101年12月間之進項來源明細表、銷項去路明細表等資料顯示，川輝公司進項金額29,522,851元，但銷項高達115,587,382元；另元陽公司進項金額23,264,750元，但銷項高達108,033,928元。前者進貨金額約占銷貨金額比例25%，後者約占22%，進銷貨申報之金額差距相當大，顯與一般交易常情不符（同上第304頁）。縱使有如原告所稱川輝公司與元陽公司委外家庭代工廠包裝，因支付之勞務費用未記入進貨費用申報情事，但元陽公司、川輝公司與原告間未有相關帳冊憑證，且未取得相關外部憑證，亦難實其說。再者，有關金流部分之查核結果，經被告查得川輝公司合作金庫銀行帳戶（帳號：0000000000000）存摺資金往來明細，其中98年12月開立之發票字軌號碼JU00000000號金額24,150,189元（含稅），係原告於98年12月29日及12月31日轉入川輝公司帳戶（同上卷第459頁），且於帳款轉入後，旋於當日即轉入原告之負責人鄭麗芬個人帳戶內（同上卷第440、458頁）。其餘交易亦有原告以EDI電子轉帳方式匯入之款項，隨即於同日又以EDI轉帳方式提領出去（同上卷第450-458頁），流入鄭麗芬帳戶之情事，且於每日存款結餘數額僅維持在數千元至數萬元間，例如99年12月21日原告以EDI分別存入3筆金額分別為4,970,299元、5,000,000元及5,000,000元，旋於同日以EDI提款5,000,000元、5,000,000元及5,000,000元，流入鄭麗

芬帳戶，其帳戶內僅留11,070元，其對應之銷貨為99年8月31日及99年9月1日之2筆金額7,330,020元及7,640,279元之銷貨（同上卷第440、456、466頁）。此外，川輝公司於99年12月31日開立一筆3,150,000元（含稅）之銷貨發票予原告，項目為加工及系統整合（同上卷第466頁），同樣調查川輝公司之帳戶，於100年3月7日以無摺轉存3,150,000元，並於同日以EDI提領3,150,000元流入鄭麗芬帳戶內（同上卷第440、455頁）。另元陽公司於99年度僅開立99年12月31日之發票字軌號碼QU00000000號金額24,150,000元（含稅）統一發票，品名為加工及系統整合，原告係於100年3月7日將全額轉入元陽公司合作金庫銀行帳戶（帳號：101024），且於帳款轉入後，旋於當日即全數提領一空（同上卷第562、548、546頁），與一般公司將帳款留下週轉運用之常情有違。而且，為何集中在年底請款開立統一發票，未見原告合理說明，亦有疑義。

⑷原告代表人鄭麗芬之配偶賴富源為元陽、川輝等2家公司實際負責人，而原告代表人鄭麗芬亦為元陽、川輝等2家公司財務主管，負責財務及稅賦事宜。而其2人因涉及明知營業人應依銷售貨物或勞務之實際情況，據實開立統一發票，竟共同基於填製不實會計憑證及幫助他人逃漏稅捐之犯意聯絡，於98年1月起至101年12月間止，明知元陽、川輝等2家公司無銷貨之事實，分別虛開銷售額分別合計108,033,928元、115,058,548元之不實統一發票17紙、61紙，交付予訴外人永大數位動力股份有限公司等3家營業人及原告等2家營業人充當進貨憑證使用，並由各該營業人全數或部分提出申報扣抵銷項稅額，致幫助他人逃漏營業稅額計5,401,697元、5,752,705元等情，經臺灣臺中地

方檢察署檢察官偵查後，認為觸犯商業會計法第71條、稅捐稽徵法第43條第1項等罪嫌，業經檢察官提起公訴。其中，該起訴書第4頁記載：「證人楊孟茹於本署偵查中之結證述：98年1月至101年12月間，伊在威達集團、午陽集團任職，負責集團內威達、午陽、元陽、川輝等公司的會計業務。伊老闆是賴富源，老闆娘是鄭麗芬，鄭麗芬負責管理上開2集團的所有事務，集團設有財務長，財務長也須向鄭麗芬報告相關事宜。伊曾申報過元陽、川輝公司的營業稅，是老闆娘鄭麗芬和財務主管蔡美麗、許相仁請伊申報，伊曾開立元陽、川輝公司的發票，也曾將上開元陽、川輝公司及午陽公司等3家公司發票互開給對方，這些也都財務主管口頭上要伊開立的，並沒有出貨單等原始憑證可以佐證。」核與另起訴書第3頁記載：「被告鄭麗芬於本署偵查中之供述：坦承元陽、川輝等2家公司是午陽集團旗下的公司，午陽集團實際負責人為伊先生即被告賴富源，被告賴富源負責集團內公司的業務部分，伊則是負責集團內公司財務部分。杜立兆、鄭建章是伊請他們2人分別掛名擔任元陽、川輝等2家公司負責人，杜立兆等2人並未實際經營此2家公司。元陽、川輝等2家公司僅有請臨時工從事加工，不會開立統一發票，所以伊有請午陽公司的會計幫忙開立上開元陽等2家公司的統一發票。自98年至101年間，即上開2家公司停業前，統一發票都是由楊孟茹負責開立。伊也坦承曾口頭要求楊孟茹開立元陽、川輝等2家公司統一發票之抬頭、品項、數量、金額等，並未有相關之進貨憑證等原始憑證可佐證……」等語，就其2人如何開立統一發票所為之供詞互核一致，證人楊孟茹所開立元陽公司之統一發票予原告，僅係依鄭麗芬或會計主

管之口頭指示即予開立，並無相關之進貨憑證可資佐證，且無交易事實，已如前述，則其開立之統一發票顯屬不實，應堪認定。

⑸而且，鄭麗芬、賴富源於臺灣臺中地方法院106年度訴字第353號違反商業會計法案件審理時，就檢察官起訴之全部違法事實業已認罪，亦有協商程序筆錄附卷可證（本院卷第373- 411頁），更足以證明原告與元陽公司、川輝公司間並無交易之事實，純屬關係企業間虛開發票充當進貨憑證使用。尤可議者，鄭麗芬、賴富源一方面於刑事案件認罪，承認原告與元陽公司、川輝公司間無交易之事實，以換取較輕之刑責，另一方面卻又在行政訴訟事件主張原告與元陽公司、川輝公司間確有委託加工之事實，顯然自相矛盾，實不可取。蓋若原告確實有委託元陽公司、川輝公司加工之事實，則該2公司收取原告給付之加工費後，開立發票予原告作為營業成本之憑證，完全合乎商業會計法及稅法之規定，鄭麗芬、賴富源根本不需就此部分認罪。至於元陽公司、川輝公司因使用之人力多為臨時性家庭代工，部分又轉交其他家庭式企業執行，致該2公司未能取得加工成本之憑證，亦僅屬元陽公司及川輝公司內部之問題，核與原告公司無涉。

3.至於原告主張：被告應舉證證明其所認列之宜群包裝費1,677,885元、大田興包裝費7,207,811元及加工費1,147,635元是否即涵蓋原告之所有加工及包裝費用乙節。經查，被告初核原剔除之營業成本，包括原告99年度取自元陽公司及川輝公司之全部統一發票金額合計49,392,392元，嗣於復查程序時，被告已變更核定僅剔除其中列為「銷貨成本-貿易-國外」科目6,899,042元及「其他營業成本」科目22,918,550元

，合計剔除29,817,592元。至於同樣取自元陽公司、川輝公司之統一發票而列為「推銷-出貨-加工費用」科目合計19,303,144元，被告已予追減並未剔除，即被告並未將全部不實統一發票49,387,892元全額剔除。

4.綜上所述，原告主張其委託元陽公司、川輝公司加工，惟加工貨物之送交與取回卻無跡證可查，統一發票開立之張數、金額無法與交易相對應，且原告支付元陽公司、川輝公司之進貨價金有回流原告代表人鄭麗芬帳戶之現象，再加上元陽公司、川輝公司無法證明有提供加工服務之人力與物力，而原告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，原告代表人鄭麗芬及配偶賴富源更已於刑案認罪，承認原告與元陽公司、川輝公司無交易之事實，則被告認定原告99年度虛列營業成本28,304,009元，致其當年度未分配盈餘金額短列23,492,327元，實屬有據。

㈣被告復查決定將原核定99年度未分配盈餘44,467,536元，追減未分配盈餘17,503,358元，重行核定未分配盈餘26,964,178元並加徵10%營利事業所得稅2,696,417元，適法有據：

1.原告係經營汽車零件、百貨批發業，99年度未分配盈餘申報，列報未分配盈餘3,471,851元，被告原依申報數核定，嗣查得原告99年度無進貨事實，取具元陽公司及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，並查得原告99年6月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），致漏報所得額49,392,

392元及稅後純益40,995,685元　49,392,392元x（ 1-17%）V，乃重行核定未分配盈餘44,467,536元，加徵10%營利事業所得稅4,446,753元。原告不服，主張其與元陽公司及川輝公司確有進貨及加工事實，無漏報稅後純益，申經被告復查決定略以，被告經核對原告所提示系爭不實之統一發票、日記帳及分類帳等資料，變更核認原告99年度虛列營業成本28,304,009元。

2.本件99年度未分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行核算漏報所得額28,304,009元、稅後純益23,492,327元　28,304,009元x（ 1-17%）V及未分配盈餘23,492,327元，應准予追減未分配盈餘17,503,358元（40,995,685元－23,492,327元），變更核定未分配盈餘26,964,178元並加徵10%營利事業所得稅2,696,417元，實屬有據。

㈤被告復查決定將原裁處罰鍰2,049,784元，追減罰鍰875,168元，即重行核定按所漏稅額2,349,232元處0.5倍罰鍰1,174,616元，亦無違法：

1.應適用的法令：

⑴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。」

⑵財政部100年5月27日台財稅字第10004516580號令修正發布之稅務違章裁罰金額或倍數參考表（下稱「倍數參考表」），就所得稅法第110條之2第1項規定：「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。」原未依納稅義務人違反申報義務情形，依其違

章情節予以區分不同之裁量基準，嗣於103年4月16日修正之裁罰「倍數參考表」增訂：「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。」就納稅義務人違反申報義務情形，按違章情節予以區分不同之裁量基準。

⑶財政部104年6月11日台財稅字第00000000000令：「稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表變更，如不利於納稅義務人者，對於變更前應裁處而未裁處及已裁處尚未確定之罰鍰案件，不適用之。」

2.被告復查決定以原告係所得稅法之納稅義務人，明知營利事業有誠實申報之義務，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不實統一發票，作為進項憑證，虛增營業成本，致漏報課稅所得額，進而於99年度未分配盈餘申報，漏報未分配盈餘23,492,327元，違反誠實申報義務，致發生逃漏未分配盈餘加徵營利事業所得稅之結果，核有逃漏稅捐之故意，依首揭規定及財政部104年6月11日令釋意旨，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」更不利於原告，於是依修正前「倍數參考表」，審酌原告於裁罰處分核定前，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。

㈥本件判決基礎已經明確，兩造其餘的攻擊防禦方法及訴訟資料經本院斟酌後，核與判決結果不生影響，無一一論述的必要，併此敘明。

六、結論：原處分並無違誤，復查決定及訴願決定分別予以維持，亦無不合。原告訴請撤銷為無理由，應予駁回。

中　　華　　民　　國　　108　　年　　5　　月　　23　　日

臺中高等行政法院第二庭

審判長法官　林　秋　華

法　官　莊　金　昌

法　官　陳　文　燦

以上正本證明與原本無異。

如不服本判決，應於送達後20日內，向本院提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內向本院補提理由書（均須按他造人數附繕本）；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（須附繕本）。未表明上訴理由者，逕以裁定駁回。

上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書，但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人：

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.上訴人或其法定代理人具備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，	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。

經最高行政法院認為適當者，亦得為上訴審訴訟代理人	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　　108　　年　　5　　月　　23　　日

書記官　林　昱　妏