臺中高等行政法院判決

109年度簡上字第19號

上　訴　人　昭臺股份有限公司

代　表　人　黃俞雄

被上訴人　財政部中區國稅局

代　表　人　吳蓮英

上列當事人間未分配盈餘加徵營利業所得稅事件，上訴人對於中華民國109年6月11日臺灣臺中地方法院107年度稅簡字第28號行政訴訟判決，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

壹、程序方面：

本件上訴人上訴時，被上訴人之代表人為宋秀玲，嗣於訴訟中變更為吳蓮英，茲據新任代表人具狀聲明承受訴訟，經核無不合，應予准許。

貳、實體方面：

一、上訴人104年度未分配盈餘申報，列報未分配盈餘新臺幣（下同）0元；被上訴人依臺灣臺中地方檢察署（原名臺灣臺中地方法院檢察署，下稱臺中地檢署）通報及查扣資料，查獲上訴人104年度營利事業所得稅結算申報，漏報營業收入2,887,087元，另查得漏報停徵之證券、期貨交易所得1,332元，致漏報稅後純益395,931元，乃核定104年度未分配盈餘395,931元，加徵10%營利事業所得稅39,593元，並按所漏稅額39,593元處以1倍之罰鍰39,593元。上訴人不服，申請復查，未獲變更，提起訴願，經訴願決定駁回，因而提起行政

訴訟。經臺灣臺中地方法院（下稱原審法院）以109年6月11日107年度稅簡字第28號判決（下稱原判決）駁回，上訴人仍不服，於是提起本件上訴。

二、上訴人起訴之主張及聲明、被上訴人於原審之答辯及聲明暨原判決關於證據取捨、認定事實及適用法規之論據，均詳如原判決所載。

三、上訴人上訴意旨略以：

㈠被上訴人據以核定上訴人漏報之營業收入淨額、逃漏營利事業所得稅金額及未分配盈餘額申報額及104年度其他損失0元之理由，為被上訴人依據臺中地檢署查扣上訴人公司EPR系統資料光碟列印之104年度「出貨資料查詢表」、「月報單明細表」、「收款資料查詢」、「銷售明細表」，以抽核方式審核並確認上開資料之正確性及完整性後，認該等資料應屬可採，及當事人未盡協力義務，提供報廢設備之相關資料及帳務憑證，業據上訴人於復查、訴願及原審階段一再陳明並附上相關資料及帳務資料（報廢老舊設備之其他損失4,536,695元；出售報廢退回資產明細表、收據及老舊設備照片，部分之固定資產預留殘價總計1,030,971元，報廢取得收入合計66,796元），惟均未獲准予以審酌、調查，原審法院未予斟酌，逕認被上訴人核定上訴人104年度其他損失0元並無違誤，顯未盡其調查義務，自屬判決不備理由，足以構成廢棄發回之原因：

1.依原判決理由記載，其認定上訴人有漏報104年度營利事業所得稅，並影響104年度未分配盈餘申報而重為核定未分配盈餘額並命補稅、加徵營利事業所得稅及按所漏報稅額裁罰等情事，被上訴人核定上訴人漏報之營業收入淨額、逃漏營利事業所得稅金額及未分配盈餘額申報額，俱無違誤，係以

被上訴人依據臺中地檢署查扣上訴人公司EPR系統資料光碟列印之104年度「出貨資料查詢表」、「月報單明細表」、「收款資料查詢」、「銷售明細表」，以抽核方式審核並確認上開資料之正確性及完整性後，認該等資料應屬可採，並以上訴人未提供報廢老舊設備之相關資料及帳務憑證，故被上訴人核定上訴人104年度其他損失0元並無違誤，為其主要論處。

2.惟復查決定既係以「『月報單明細表』所載報單號碼、報關日期、貨款金額、報關外幣金額、匯率及臺幣金額等資訊，與本局出口報單總細項資料線上查詢列印作業-BLO160W核對，皆可查得該筆『抽核』訂單單號之出口報單明細資料，且二者之報單號碼、報關日期及臺幣金額等資料皆一致。另臺中地檢署查扣之申請人（即上訴人昭臺公司）『收款資料查詢』載有收款日期、水單單號、訂單單號、幣別、實際金額、費用及實收金額等資訊，經本局『抽核』出貨資料查詢所載訂單單號，核對至『收款資料查詢』，『抽核』之訂單均有收款資料」等事證，作為核定上訴人漏報營業收入淨額、逃漏營利事業所得稅額、利息及漏申報未分配盈餘額及分別按所漏稅額裁罰之依據；惟其僅係「抽核」部分出貨資料查詢所載訂單單號，與亦係「抽核」之「收款資料查詢」核對，並未就每筆交易逐一核對、確認其「報關金額」及「貨款金額」是否相符、以及所謂「貨款金額」是否即係上訴人已現實取得之營利收入？有否「出貨資料查詢」及「月報單明細表」所登載之「貨款金額」，未列入「收款資料查詢」內或尚未現實收取之情形？被上訴人及原審俱未依職權查證明白，以致其真偽仍屬不明，顯未盡其調查義務，自屬判決不備理由，足以構成廢棄發回之原因。

3.再者，被上訴人雖以當事人未盡協力義務，提供報廢設備之相關資料及帳務憑證云云，作為核定上訴人104年度其他損失為0元之理由，惟此部分資料業據上訴人於復查、訴願及原審一再陳明並附上相關資料及帳務資料，但均未獲得原審予以審酌、調查，僅於原判決中載明：「系爭資產取得時點為何、是否確已達規定耐用年限、何時報廢、何時出售、其廢料售價收入是否已不足預留之殘價等事實，均發生於原告支配範圍，且涉及系爭資產得否報廢、當年度有無報廢事實、是否生有損失之認定，原告依法自應盡協力義務，提供相關資料及帳簿憑證以供查核，然原告未提出，揆諸前揭說明，被告予以全數剔除，核定其他損失0元，尚無不合」云云，忽視上訴人曾對其主張報廢老舊固定資產以致損失4,536,695元，已提出報廢相關資料及帳務資料之事實。又以上訴人未依法提出報廢資產之應有記錄該會計事項經過之原始憑證及記帳所根據之記帳憑證，及就上述資產是否確已達規定耐用年限、何時報廢、何時出售、其廢料售價收入是否已不足預留之殘價等事實，將相關資料及帳簿憑證限縮於「報廢資產之應有記錄該會計事項經過之原始憑證及記帳所根據之記帳憑證」及「報廢資產是否確已達規定耐用年限、何時報廢、何時出售、其廢料售價收入是否已不足預留之殘價等事實」前者，增加法所無之限制，有違法律保留原則；後者，依上訴人所提之報廢資產照片、報廢單據，應可得知報廢資產是否確已達規定耐用年限、何時報廢、何時出售、其廢料售價收入是否已不足預留之殘價等事實，然原判決未命被上訴人或上訴人為進一步之說明，或闡明上訴人得為調查證據之聲請，即逕以其非會計憑證即不採為證據，顯有調查職責未盡，及判決不備理由等當然違背法令，而足以構成廢棄發

回之原因。

㈡綜上，原判決確有判決不備理由、調查職責未盡等當然違背法令，且此項違誤又顯然影響被上訴人所核定之上訴人漏報營業收入淨額、逃漏營利事業所得稅額、未分配盈餘及按所漏稅額之裁罰，而關係本件未分配盈餘加徵營利事業所得稅數額及裁處罰鍰金額之正確性，自有善盡調查證據職責根究明白之必要等語。為此上訴聲明：⑴原判決廢棄，發回原審法院。⑵訴願決定及原處分（即復查決定）均撤銷。

四、本院經核原判決駁回上訴人在原審之訴，並無違誤，茲就上訴意旨再論斷如下：

㈠被上訴人核定上訴人104年度未分配盈餘395,931元，於法並無不合，與營利事業所得稅「帳外調整」之其他損失4,536,695元無關，原審法院已善盡職權調查責任：

1.應適用的法令：

⑴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百分之十營利事業所得稅。（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。五、依本國與外國所訂之條約，或依本國與外國或國際機構就經濟援助或貸款協議所訂之契約中，規定應提列之償債基金準備，或對於分配盈餘有限制者，其已由當年度盈餘提列或限制部分。六、已依

公司或合作社章程規定由當年度盈餘給付之董、理、監事職工紅利或酬勞金。七、依其他法律規定，由主管機關命令自當年度盈餘已提列特別盈餘公積或限制分配部分。八、依其他法律規定，應由稅後純益轉為資本公積者。九、（刪除）十、其他經財政部核准之項目。……（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62條規定：「申報營利事業所得稅時，各項所得計算依稅法規定所作調整，應不影響帳面紀錄。」

⑶商業會計處理準則第29條規定：「（第1項）保留盈餘（或累積虧損），指由營業結果所產生之權益，包括下列會計項目：一、法定盈餘公積：指依公司法或其他相關法律規定，自盈餘中指撥之公積。二、特別盈餘公積：指依法令或盈餘分派之議案，自盈餘中指撥之公積，以限制股息及紅利之分派者。三、未分配盈餘（或待彌補虧損）：指未經指撥之盈餘（或未經彌補之虧損）。（第2項）盈餘分配（或虧損彌補）應俟股東同意或股東會決議後方可列帳。但有盈餘分配（或虧損彌補）之議案者，應在當期財務報表附註中註明。」

2.非公開發行上市上櫃以上之中小型企業，係依商業會計法、商業會計處理準則及「中華民國一般公認會計準則」（105年度以後改依「企業會計準則」為依循）之規定，處理會計事項，所產生之數額稱為「財務帳載金額」，於年度申報營利事業所得稅時，財務帳載損益科目依據稅法相關規定，「帳外調整」有關收入、成本、費用或損失後，產生「課稅所得」之「稅務申報金額」，再依當年度稅率計算利息費用，

扣除暫繳及扣抵稅額後，為「應補繳稅額」或「應退稅額」。依上開商業會計法第62條規定，此種依稅法規定所作之「帳外調整」，不會影響公司之帳面紀錄，即不會變動「帳載金額」。又帳載「本期稅前損益」減除利息費用後為帳載「本期損益」，再減除下列項目後，即為上開所得稅法第66條之9所規定依商業會計法所計算之「未分配盈餘」：⑴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。⑵已由當年度盈餘分配之股利淨額或盈餘淨額。⑶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。⑷依本國與外國所訂之條約，或依本國與外國或國際機構就經濟援助或貸款協議所訂之契約中，規定應提列之償債基金準備，或對於分配盈餘有限制者，其已由當年度盈餘提列或限制部分。⑸已依公司或合作社章程規定由當年度盈餘給付之董、理、監事職工紅利或酬勞金。⑹依其他法律規定，由主管機關命令自當年度盈餘已提列特別盈餘公積或限制分配部分。⑺依其他法律規定，應由稅後純益轉為資本公積者。⑻其他經財政部核准之104項目。若企業於營利事業結算申報後，經稅務稽徵機關查獲有漏報營業收入情形，其核定營業毛利之稅後影響數亦為企業財務帳載紀錄所漏列之金額，將影響財務帳載「未分配盈餘」金額，企業亦應一併調整帳載紀錄，以符合商業會計法規定。

3.經查，上訴人104年度營利事業所得稅結算申報之部分，自行申報及核定情形如下：

⑴上訴人自行申報：

營業收入192,461,697元、營業成本146,122,933元、營業毛利46,338,764元、營業費用37,464,950元、營業淨利8,

873,814元、非營業收入2,639,268元（包括利息收入16,908元、兌換盈益2,620,687元、其他收入1,673元）、非營業支出9,202,718元（包括出售資產損失1,694,348元、利息支出1,427,258元、兌換虧損1,544,417元、其他損失4,536,695元）、全年所得額2,310,364元、課稅所得額2,310,364元（見原處分卷第6頁）。

⑵被上訴人原核定：

被上訴人查獲上訴人漏報營業收入2,887,087元，核認漏列相對應營業成本2,411,666元，致漏報營業毛利475,420元（2,887,087-2,411,666）；又上訴人漏報停徵之證券、期貨交易所得1,332元；另被上訴人對上訴人帳載其他損失之固定資產報廢損失4,536,695元，因上訴人未提出相關憑證，故全數帳外剔除，其他損失核定0元；以及將出售資產損失帳外剔除1,328,020元，核定變更為366,328元，原核定如下：營業收入195,348,784元、營業成本148,534,599元、營業毛利46,814,185元、營業費用37,395,505元、營業淨利9,418,680元、非營業收入2,640,600元（包括利息收入16,908元、兌換盈益2,620,687元、其他收入1,673元、出售資產增益1,332）、非營業支出3,338,003元（包括出售資產損失366,328元、利息支出1,427,258元、兌換虧損1,544,417元、其他損失0元）、全年所得額8,721,277元、課稅所得額8,719,945元（見營所稅案原處分卷1之核定通知書）

⑶被上訴人復查決定：

被上訴人核認上訴人漏報營業收入2,887,087元部分之成本、損費均已列報，應予變更核認漏報營業毛利2,887,087元，惟基於不利益變更禁止原則，仍維持原核定475,421

元；另將出售資產損失回復原核定，變更認列為1,694,348元外，其餘維持原核定，復查決定如下：營業收入195,348,784元、營業成本148,534,599元、營業毛利46,814,185元、營業費用37,395,505元、營業淨利9,418,680元、非營業收入2,640,600元（包括利息收入16,908元、兌換盈益2,620,687元、其他收入1,673元、出售資產增益1,332元）、非營業支出4,666,023元（包括出售資產損失1,694,348元、利息支出1,427,258元、兌換虧損1,544,417元、其他損失0元）、全年所得額7,393,257元、課稅所得額7,391,925元，核定應納稅額1,256,627元，應補繳稅額863,866元（見原處分卷第3頁）。

⑷原告對營利事業所得稅之復查決定另案提起行政訴訟，經本院以107年度訴字第361號判決駁回在案。

4.次查，本件104年度未分配盈餘申報部分，上訴人104年12月31日帳載「本期損益（稅後）」為3,660,592元，「累積盈虧」為-4,328,405元；上訴人104年度未分配盈餘申報，列報「依商業會計法規定處理稅後純益」3,660,592元，減「彌補以往年度虧損」3,660,592元，未分配盈餘0元。因上開上訴人漏報營業收入2,887,087元之行為，以致漏報營業毛利475,421元、另漏報停徵之證券、期貨交易所得1,332元，影響帳載未分配盈餘亦有漏列之情形，被上訴人原核定認定上訴人短漏報稅後純益395,931元【475,421元x（1-104年度營所稅稅率17%）＋1,332＝395,931元】，未分配盈餘增列395,931元，復查時雖重行核算短漏報稅後純益2,397,615元，惟基於不利益變更禁止原則，仍維持原核定，並據以核課加徵10%營利事業所得稅39,593元，已就上訴人作最有利考量，有資產負債表影本、被上訴人「104年度未分配盈餘

調整數額計算表」、「104年度未分配盈餘申報核定通知書」附原處分卷第4-5頁、訴願卷第16頁可佐。從而，被上訴人核定上訴人短漏報之稅後純益395,931元，係因上訴人漏報營業收入2,887,087元致漏報營業毛利475,421元，及漏報停徵之證券、期貨交易所得1,332元所致，核與營利事業所得稅「帳外調整」之其他損失4,536,695元無關。

5.原審就上開上訴人短漏報稅後純益395,931元之構成項目，包括營業收入漏報2,887,087元、營業成本漏列2,411,666元、停徵之證券、期貨交易所得1,332元（此項漏列上訴人並不爭執），查核後認定上訴人確有漏列營業收入2,887,087元之事實；被上訴人原核定依同業利潤標準毛利率計算系爭漏報營業收入之營業成本，並無不當，維持原核定營業毛利146,814,185元；認定上訴人104年度有未分配盈餘395,931元，原處分據以加徵10%營利事業所得稅39,593元無誤，判決理由略以：

①「六、……㈡原告確有漏報營業收入之事實：1.查黃俞雄係原告之負責人，為商業會計法所規定之商業負責人，負有據實製作商業會計憑證之義務。黃俞雄明知依稅捐稽徵法及所得稅法之規定，在國內經營之營利事業，應依法課徵營利事業所得稅，竟基於逃漏原告營利事業所得稅之犯意，先於95年12月15日，在模里西斯設立昭臺公司海外子公司G公司，並以G公司名義向兆豐國際商業銀行（下稱兆豐銀行）豐原分行申請OBU（國際金融業務）帳戶；另在英屬維京群島設立無實際營業之紙上公司『ARCO MA ARABIA CO.,LTD』（下稱A公司）、『PREMIER CHOIX INC.』（下稱P公司）與『RAPESCO GROUP CO.,LTD』（下稱R公司），並以R公司名義向兆豐銀行新加坡分行申請OBU帳

戶、以P公司及A公司名義分別向兆豐銀行香港分行申請OBU帳戶。而原告並未實際銷貨予A公司、P公司、R公司，卻將其銷貨予『美洲、歐洲以外市場客戶』、『美洲市場客戶』、『歐洲及中南美洲市場客戶』分別偽作係A公司、P公司、R公司向原告下單訂購，要求客戶將貨款全數匯至G公司銀行帳戶，再依客戶地區別，將貨款自G公司帳戶分別匯入A公司銀行帳戶、P公司銀行帳戶、R公司銀行帳戶後，由不知情之公司會計王佳珍、業務王美珍依黃俞雄之指示，自A公司銀行帳戶、P公司銀行帳戶、R公司銀行帳戶，將一定比例之貨款匯至原告向兆豐銀行豐原分行申請之帳戶，作為原告之營業收入，自96年間起至103年間止，於出口申報時隱匿真正買主及價格，製作買主分別為A公司、P公司、R公司，及較低金額之不實發票（INVOICE）之會計憑證，交予不知情之報關行憑以辦理出口申報，低報實際銷貨金額，故意遺漏外銷營業收入之會計事項不為記錄，以此方式漏報原告之營業收入，並自97年度起至104年度止每年1月1日迄3月15日之間，短報外銷營業收入，且於每年5月1日迄5月31日據以提出申報上一年度之營利事業所得稅，以詐術或不正當方法逃漏96年度至103年度之稅捐，足生損害於稅捐稽徵機關核課稅捐之正確性，違反稅捐稽徵法第41條第1項第1款、第47條及商業會計法第71條第1款等情，業經臺灣臺中地方檢察署檢察官105年度偵字第17117號起訴書起訴，並經本院以106年度訴字第1026號判決黃俞雄罪刑在案，此有各該起訴書節本（見本院卷1第46頁至第47頁）、本院刑事審判筆錄節本在卷（見本院卷1第48頁至第56頁）可稽。2.……但查，原告之負責人黃俞雄於95年12月15日在模里西斯設立無實際繳納

股款之紙上海外子公司G公司及以該公司名義向兆豐銀行豐原分行申請G公司銀行帳戶（即G公司0BU帳戶）；另在英屬維京群島設立紙上公司P公司、R公司及A公司，並以P公司及A公司名義向兆豐銀行香港分行分別申請各該公司之銀行帳戶（即P公司0BU帳戶及A公司0BU帳戶），及以R公司名義向兆豐銀行新加坡分行申請R公司銀行帳戶（即R公司0BU帳戶）；而原告基於逃漏稅捐之犯意，自96年間起至103年間止，並未實際銷貨予P公司、R公司及A公司，竟將其銷貨予『美洲市場客戶』、『歐洲及中南美洲市場客戶』及『美洲、歐洲以外市場客戶』分別偽作係P公司、R公司、A公司向原告下單訂購，並要求客戶將貨款全數匯至G公司OBU帳戶，再依客戶地區別，將貨款自G公司OBU帳戶分別匯入P公司、R公司及A公司之OBU帳戶後，由原告不知情之會計及業務人員，依原告之負責人黃俞雄指示，自P公司、R公司及A公司OBU帳戶將一定比例之貨款匯至原告設於兆豐銀行豐原分行之帳戶，作為其營業收入，而低報原告實際銷貨金額，故意遺漏外銷營業收入之會計事項不為記錄，以此方式漏報原告之營業收入逃漏稅捐情事等情，業經原告負責人黃俞雄於104年12月14日在中機站調查筆錄中供承：原告因出口業務關係及與國外客戶交易往來需要，在海外設立G公司、P公司、R公司及A公司，並以P公司、R公司及A公司為買受人報關出口；出貨後客戶會將貨款統一匯至G公司帳戶，再由其本人依據出口報關資料將G公司帳戶資金，匯至P公司、R公司及A公司帳戶，再匯至原告帳戶等語；黃俞雄復於106年5月23日於被告之談話紀錄陳稱：原告ERP系統係由其本人請他人設計導入，出貨資料查詢及月報單明細表是該系統產出，前述境外公

司只是供統計各區域業務情況，國外客戶收入及款項仍屬原告之營業收入無誤等語；原告業務人員王美珍於104年12月9日在中機站調查筆錄、106年5月2日在被告之談話紀錄中陳稱：G公司、P公司、R公司及A公司都是原告負責人黃俞雄設立之境外公司，出口公司不管實際海外客戶名稱為何，一律依地區別以前述P公司、R公司及A公司作為出口報單上的國外進口商；『出貨資料查詢』及『月報單明細表』均係ERP系統建檔產出，『出貨資料查詢』主要為業務人員接單後，依據客戶產品及下單資料建檔產出，主要係供業務人員查詢使用；至『月報單明細表』係業務人員前端建檔後，會計人員可進入該系統後端查詢使用；原告之出口業務，負責人黃俞雄會要求國外業務人員將每筆外銷貨物金額，依其指示之不同百分比，於原告『ERP作業系統』中登載，系統會自動產生2種不同金額，一種為實際銷貨金額，一種是依輸入百分比計算後低於實際銷貨之金額，低於實際價格之金額之INVOICE（商業發票）供作出口報關，正確金額之INVOICE（商業發票）及裝船文件供國外客戶提貨，客戶收到文件後，會將貨款匯至原告指定的G公司OBU帳戶，黃俞雄再分匯至P公司、R公司及A公司之OBU帳戶，再依前述訂單依百分比折算金額後匯回臺灣；104年7月27日臺灣臺中地方檢察署至原告營業處所搜索查扣之原告ERP系統資料光碟列印出之出貨資料，是原告真正的實際出貨及營業金額等語明確。又原告之會計人員王佳珍於104年12月14日在中機站之調查筆錄中陳稱：應收帳款之帳務均由原告負責人黃俞雄負責，其依黃俞雄提供之出貨明細、出口報單及水單彙整成應收帳款明細，再提供予黃俞雄；其製作公司銷貨及OBU明細，『銷貨

金額』係根據黃俞雄提供『內製』報關明細製作，『出口金額』則依據出口報單，『匯回金額』是依黃俞雄提供之水單製作等語；復於106年5月10日在被告訪查時談話紀錄中陳稱：伊自100年3月間開始在原告公司任職，擔任會計工作，銷售明細表係伊本人進入公司，經當時會計主管張嘉芳要求用EXCEL建檔製作的，並非公司ERP系統產出，可以確定裡面的資料都有所依據，而非憑空捏造等語；及原告會計人員（即負責人配偶）張嘉芳於106年5月2日在被告訪查時談話紀錄中陳稱：原告ERP系統係由負責人黃俞雄決策導入，出貨資料查詢及月報單明細表是該系統產出等語，並有臺灣臺中地方檢察署查扣原告ERP系統及會計隨身碟列印之系爭期間之出貨資料查詢、月報單明細表、銷售明細表及被告調取之出口報單等件在卷可稽。足證原告確實利用其設立之G公司、P公司、R公司、A公司及其開立之OB U銀行帳戶作為掩飾，明知未銷貨予P公司、R公司及A公司，卻於出口申報時隱匿真正買主及價格，製作買主分別為A公司、P公司、R公司，及較低金額之不實發票（INVOICE）之會計憑證，交予不知情之報關行憑以辦理出口申報，低報實際銷貨金額，並要求客戶將貨款全數匯至G公司帳戶，再依客戶地區別，將貨款自G公司帳戶分別匯入P公司、R公司及A公司之OBU帳戶，隨後再由P公司、R公司及A公司OBU帳戶將一定比例之貨款匯至原告設於兆豐銀行豐原分行之帳戶，作為其營業收入，而低報原告實際銷貨金額，以此方式漏報原告之營業收入逃漏稅捐等情，足堪認定。雖上開刑事判決係認定原告96年起至103年間之漏報營業收入逃漏稅捐之事實，不及本件原告逃漏104年度營利事業所得稅部分，但本件既有前揭原告與各地區

客戶之外銷交易，於出口報單上買方名稱欄位分別偽填P公司、R公司及A公司，並將貨款自G公司帳戶分別匯入P公司、R公司及A公司之OBU帳戶，隨後再由P公司、R公司及A公司OBU帳戶將一定比例之貨款匯至原告設於兆豐銀行豐原分行之帳戶，作為其營業收入，而低報原告實際銷貨金額等交易模式；且上開原告公司人員亦供承ERP系統係由負責人黃俞雄決策導入，出貨資料查詢及月報單明細表是該系統產出等情，被告依據檢調人員於104年7月27日所查扣之帳冊資料，將其中原告公司ERP系統資料光碟列印系爭期間之出貨資料查詢、月報單明細表等資料，以不限外銷區域方式抽核『出貨資料查詢』所載訂單單號，交叉核對至『月報單明細表』所載同一訂單單號，查得『出貨資料查詢』所載『出貨日期』、『客戶代號』及『出貨金額』，與『月報單明細表』所載『出貨日期』、『客戶代號』及『貨款金額』均相同，惟部分『月報單明細表』所載『報關外幣金額』，低於『貨款金額』，與原告之業務人員王美珍於前揭調查程序及被告之談話紀錄陳稱：『有2種不同金額，一種為實際銷貨金額，一種供作出口報關金額』之內容相符；另『月報單明細表』所載報單號碼、報關日期、貨款金額、報關外幣金額、匯率及臺幣金額等資訊，與被告『出口報單總細項資料線上查詢列印作業-BLO160W』核對，皆可查得該筆抽核訂單單號之出口報單明細資料，且二者之報單號碼、報關日期及臺幣金額等資料皆一致；又臺灣臺中地方檢察署查扣原告之『銷售明細表』載有訂單號碼、客戶代號、國別、匯率、外幣金額、臺幣金額、出貨日期、收款日期及實收金額等資訊，經與抽核之『出貨資料查詢』所載之訂單單號比對，均有收款資料

，分別有出貨資料查詢、月報單明細表、銷售明細表、出口報單及『出口報單總細項資料線上查詢列印作業-BLO160W』等件在卷可資比對（出口報單總細項資料光碟，外放），是被告認定上開經查扣ERP系統資料光碟所列印出貨資料查詢及月報單明細表等資料具有完整性，可作為認定事實之依據，並據以核認原告系爭期間實際營業收入，經核即無不合。顯見在系爭期間，原告對於外銷業務之處理，其內部操作流程均相同，即以製作不實出口報單申報出口等方式，短漏報營業收入，是上開本院106年度訴字第1026號判決結果仍得作為本件認定之依據。……3.……然查，被告於107年1月9日以中區國稅法一字第1070000428號函，請原告提供104年度帳簿憑證及復查有利證據供核，被告依其提示帳簿憑證，核對出貨資料查詢、月報單明細表及銷售明細表等資料，並依據該系爭期間出貨資料查詢及月報單明細表所載『貨款金額』核算之金額（不論報關外幣金額大於貨款金額，或報關外幣金額小於貨款金額，均以「貨款金額」納入計算），核認其同期間實際營業收入淨額195,348,784元，並減除其已申報之營業收入淨額192,461,697元，核定漏報營業收入2,887,087元，尚非無據。而本件除有上開原告公司人員之陳述外，復有檢調人員查扣經比對相符之原告公司內部ERP系統資料可資佐證，並非僅以原告公司負責人之配偶張嘉芳陳述為唯一認定依據，是原告以張嘉芳為臺灣臺中地方檢察署偵查案件之告發人，自101年間起即與黃俞雄互提18件民刑事訴訟對簿公堂，雙方已水火不容等情，主張其所言並非可採等語，自非可採。……6.再者，依所得稅法第22條第1項前段規定，公司組織之會計基礎固應採權責發生制，但營利

事業所得稅查核準則第15條之2第1款前段亦明定，外銷貨物銷貨收入之年度歸屬，以外銷貨物報關日所屬之會計年度認定，而非以貨款「收款日」作為認列收入之基準。本件既係原告於出口申報時隱匿真正買主及價格，並以較低金額之不實發票（INVOICE）之會計憑證，交予不知情之報關行憑以辦理出口申報，低報實際銷貨金額，故意遺漏外銷營業收入之會計事項不為記錄，以此方式漏報原告之營業收入，則被告依前述查獲『月報單明細表』所載報關日期，歸屬該年度外銷營業收入，尚無不合。……」（見原判決第17-28頁）。

②「㈣被告否准認列系爭成本費用，並無違法：……4.原處分（即復查決定）以：原告原列報營業成本146,122,933元，初查以其漏報營業收入2,887,087元，其中82,824元部分之成本已列報；另2,804,263元部分之成本無法查核，遂依文具製造業（行業標準代號：3314-00）同業利潤標準毛利率14%核算調增營業成本2,411,666元【2,804,263元x（ 1-14%）】，核定營業成本148,534,599元（146,122,933元＋2,411,666元）。惟查原告之負責人黃俞雄106年5月23日至原處分機關備詢時之談話紀錄『12.問：除已申報之成本費用外，是否尚有已取得合法憑證未列報成本費用，請提供相關佐證資料供核。黃君答：回去確認後提供。』惟迄未提供，復查時被告於107年2月22日以中區國稅法一字第1070001899號函，請原告提示漏報營業收入2,887,087元，除已申報之成本費用外，尚未列報成本費用之相關事證供核，亦未提示，爰變更核認漏報營業收入2,887,087元之成本、損費均已列報，原核定營業成本148,534,599元，應予以調減2,411,666元，變更核認146,

122,933元，經重行核算本件營業毛利49,225,851元（營業收入淨額195,348,784元－復查變更核認營業成本146,122,933元），惟較原核定營業毛利46,814,185元為高，基於行政救濟不利益變更禁止原則，維持原核定營業毛利46,814,185元等由，駁回其復查之申請，固非無見。然查，原告係主張其並未漏報營業收入，因而未再提供其他尚未列報成本費用之相關憑證供核，是本件自不能在原告之主張無從信為真實之情況下，立即導出『原告可申報此部分營業成本全然不存在』之事實論斷。而依所得稅法第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。以本件銷售貨物獲致營業收入之情形而言，其銷售貨物有成本支出，乃屬常態，被告既係就原告所提示之104年度帳簿憑證及查得資料相互勾稽查得其漏報之營業收入，自不能僅以原告在客觀上未盡協力義務及誠實申報義務，迄未能提出其他營業成本之具體事證，即全數否准其成本費用之認列。依照上開說明，被告初查階段依同業利潤標準毛利率計算系爭漏報營業收入之營業成本，並無不當；原處分不採，除准認列82,824元部分之成本費用外，其餘全數不予認列成本費用，即有未恰。然因原處分經重行核算本件營業毛利49,225,851元（營業收入淨額195,348,784元－復查變更核認營業成本146,122,933元），較原核定營業毛利46,814,185元為高，乃基於行政救濟不利益變更禁止原則，維持原核定營業毛利46,814,185元，已回復至初查正確認定之結論，是原處分縱有上開認事用法不當之處，但因結論對原告並無不利，故仍應予以維持。」（見原判決第28-31頁）。

③「㈥被告核定原告104年度有未分配盈餘195,931元（按應為395,931元之誤繕）……加徵10%營利事業所得稅39,593元，並無違法：……2.經查，原告代表人黃俞雄於海外設立無實際繳納股款之紙上公司，操縱該等公司營業收入，低報原告銷貨金額，故意遺漏外銷營業收入之會計事項不為記錄，以此方式漏報原告營業收入，逃漏稅捐，足生損害於稅捐稽徵機關核課稅捐之正確性，違反稅捐稽徵法及商業會計法，經本院以106年度訴字第1026號判處徒刑在案。被告依臺中地檢署查扣之原告銀行帳戶明細、ERP系統出貨資料查詢及月報單明細表等資料，核算原告104年度營利事業所得稅，漏報營業收入2,887,087元，致漏報所得額475,420元；原告不服，申請復查，經被告復查決定核認漏報營業收入2,887,087元部分之成本、損費均已列報，應予變更核認漏報所得額2,887,087元。原告不服被告核認其104年度營利事業所得稅漏報營業收入2,887,087元所為之107年6月11日中區國稅法一字第1070007069號復查決定，仍執業務王美珍僅負責歐洲及中南美洲之業務，且明細表內容不正確，被告引用張嘉芳、王美珍及王佳珍談話紀錄所述內容及不正確之明細表，核認原告營業收入，顯非允當為理由，提起訴願，經財政部訴願審議委員會以其訴願無理由駁回在案。從而，被告復查決定基於同一事實及理由，依首揭規定，就原告104年度未分配盈餘申報部分，重行核算漏報稅後純益2,397,615元，未分配盈餘2,397,615元，惟較原核定未分配盈餘395,931元為高，基於行政救濟不利益變更禁止原則，遞予維持，經核並無不合。」（見原判決第34-35頁）。

6.經核原判決斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，認定上訴人

於104年度有未分配盈餘395,931元，被上訴人據以加徵10%營利事業所得稅39,593元，並無違誤；訴願決定遞予維持，亦無不合等情，已詳予論斷，並將判斷而得心證之理由記明於判決，並無違背論理法則或經驗法則，亦無判決不適用法規或適用不當、不備理由等違背法令之情事。上訴人主張原審未盡職權調查，有判決不備理由之違法乙節，核無足採。

7.至於上訴人主張其帳載報廢老舊設備之其他損失4,536,695元未獲准予以審酌、調查，原審法院未予斟酌，逕認被上訴人核定上訴人104年度其他損失0元並無違誤，顯未盡其調查義務，自屬判決不備理由乙節。經查，上訴人104年度報廢老舊設備，帳載列為「其他損失」4,536,695元，並於104年度營利業所得稅結算申報時，亦申報列為「其他損失」。嗣後因上訴人未提示相關事證，經被上訴人於核定營利事業所得稅時全數「帳外調整」剔除，核定「其他損失」為0，此為本院107年度訴字第361號營利事業所得稅事件判決所認定之事實。而依商業會計法第62條規定，此種依稅法規定所作之「帳外調整」，不會影響公司之帳面紀錄，即不會變動「帳載金額」，該「帳外調整」僅影響營利事業所得稅之計算，並不調整帳載「其他損失」之記載及金額，亦未影響商業會計法帳載「未分配盈餘」之記載及金額，故本件未分配盈餘加徵10%營利事業所得稅之核定，並無「其他損失」之「帳外調整」影響數，上訴人此部分主張顯有誤解，並不可採。

㈡上訴人具有違章故意，被上訴人裁處罰鍰並無違誤：

1.應適用的法令：

⑴行政罰法第7條規定：「（第1項）行政法上義務之行為非出於故意或過失者，不予處罰。（第2項）法人、設有代

表人或管理人之非法人團體、中央或地方機關或其他組織違反行政法上義務者，其代表人、管理人、其他有代表權之人或實際行為之職員、受僱人或從業人員之故意、過失，推定為該等組織之故意、過失。」

⑵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.違反行政法上義務之行為，若係出於故意或過失，即應加以處罰。其中所謂「故意」，係指行為人對所有違反行政法上義務之客觀構成要件要素的認知，以及實現該構成要件之意志而言。至於「過失」，則是指行為人對於違反行政法上義務之構成要件事實之發生，雖非故意，但按其情節應注意、能注意而不注意，或雖預見其能發生而確信其不發生者而言。

3.上訴人明知其銷售貨物應依規定申報銷售額，卻自96年至104年間連續多年漏報銷售額，其中漏報104年度營業收入2,887,087元，致漏報稅後純益395,931元，影響104年度未分配盈餘395,931元，已詳如前述，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。被上訴人復查決定據以維持原核定加徵10%營利事業所得稅39,593元，已就上訴人最有利之考量，並按所漏稅額39,593元，依「稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表」規定，裁處1倍罰鍰39,593元，經核並無違誤。原判決就裁罰部分並無違背論理法則或經驗法則，亦無判決不適用法規或適用不當、不備理由等違背法令之情事。

㈢綜上所述，原判決認事用法並無違誤，上訴論旨指摘原判決違背法令，求予廢棄，為無理由，應予駁回。

五、結論：本件上訴為無理由，應予駁回。

中　　華　　民　　國　　109　　年　　8　　月　　26　　日

臺中高等行政法院第三庭

審判長法官　莊　金　昌

法　官　楊　嵩　琇

法　官　陳　文　燦

以上正本證明與原本無異。

本判決不得上訴。

中　　華　　民　　國　　109　　年　　8　　月　　26　　日

書記官　林　昱　妏