

臺北高等行政法院判決

) FKT64W1Z1X5L0;@107年度訴字第

) FKT64W1Z1X5L0;@108年3月28日辯

原告 生生投資股份有限公司

代表人 姚祖驤 (董事長)

訴訟代理人 程才芳 律師

被告 財政部臺北國稅局

代表人 許慈美 (局長)

訴訟代理人 龍雲裳

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10

7年6月6日台財法字第10713920860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(一)民國101年度營利事業所得稅(下稱營所稅)結算申報，列報利息收入新臺幣(下同)2,003元，原經被告依申報數核定，嗣查獲短漏報利息收入6百萬元，經原告申請更正後，重新核定利息收入為10,182,917元，併同其餘調整，核定應補稅額880,612元，減除原告補繳自繳稅款880,612元後，補徵稅額0元，另按所漏稅額518,979元處0.6倍之罰鍰311,387元。(二)100年度未分配盈餘申報，列報「項次3」其他(含經稽徵機關核定短漏報之稅後純益，下稱「項次3」)0元及「項次22」當年度依所得稅法第66條之9第2項規定計算之未分配盈餘(下稱未分配盈餘)42,401,058元，經被告按申報數核定，嗣查獲短漏報當年度稅後純益

5,426,282元，乃重行核定「項次3」5,426,282元及未分配盈餘47,827,340元，加徵10%營所稅後，補徵稅額542,629元。原告不服，申請復查，未獲變更，原告仍表不服，提起訴願，經被告依訴願法第58條第2項規定重新審查結果，准予追減「項次3」及未分配盈餘各27,976元，變更核定「項次3」為5,398,306元及未分配盈餘為47,799,364元，補徵稅額539,831元，被告乃按變更核定之所漏稅額539,831元處0.4倍之罰鍰215,932元。原告對101年度營所稅罰鍰處分及100年度未分配盈餘加徵營所稅罰鍰處分不服，申請復查，未獲變更，提起訴願亦遭駁回，遂提起本件行政訴訟。

二、本件原告主張：

(一)被告認定原告貸與億擎建設股份有限公司（下稱億擎公司）1億，約定週年利率6%，惟原告與億擎公司間自始即非借款關係，而為投資關係，102年9月協議書中記載億擎公司積欠原告借款及利息一事，係因原告公司投資億擎公司1億元之投資關係於102年間破裂，經雙方協商後，億擎公司同意以加計利息方式，作為返還原告同意其分期返還該投資款本金及投資收益之條件，因有加計利息之事，始於該協議書記載為借等字樣，而非自始即為借貸及約定年息6%之情事。另原告於105年6月17日自行申請更正100年度營所稅結算申報書所附附件4之總分類帳中註記「年底餘額1億元——此筆約定利率6%」，係因被告於104年2月間來文查核102年度之提列呆帳內容，認原告與億擎公司間之資金往來於99年起即未依原帳上加計應收利息，故要求原告應依調解書上所載6%加計利息，然無法認定原告實際上有與億擎公司約定6%之利率。

(二)依所得稅法第49條第5項第2款規定、最高行政法院60年判字第53號判例意旨，債權已逾期兩年且經催收後未經收取本金

或利息者，該債權所生之利息自應認為是壞帳（呆帳）之一部份，在未實際收入此項利息之前，自不應計徵利息所得自明。縱認原告與億擎公司間之1億元為借貸關係，並約定年息6%之利息，因億擎公司就該筆1億元之款項從未返還任何本金或利息予原告，依所得稅法第49條第5項第2款之規定，系爭債權自視為實際發生呆帳損失，基於該債權（呆帳）所生之應收利息，自應視為呆帳之一部份，在未曾實際收入此項利息之前自不應計徵利息所得，又自原告給付該筆款項起至101年底止，億擎公司從未返還任何本金或給付任何利息予原告，足見該筆款項之經濟效益於當時評估時已無法流入原告，原告自得依商業會計法第41條之1規定將該筆款項評價為呆帳，則訴願決定以原告於101年度營所稅結算申報書記載呆帳損失為0元，且資產負債表亦未提列備抵呆帳，故無法認定該筆金額為呆帳云云，自有違誤。

(三)被告於104年1月26日以財北國稅內湖營所字第1040950728號函（下稱被告104年1月26日函）調查102年度營所稅，嗣於105年5月26日簽准就同一債權短漏報利息收入通報各年度，並於同年6月13日派查本件，而認原告於同年6月15日自動繳納稅款之行為不符稅捐稽徵法第48條之1第1項免罰之規定。惟本件所涉係101年度營所稅、100年度未分配盈餘，被告104年1月26日函係涉102年度營所稅，自與本件無關。另被告未舉證證明其於105年5月26日簽准並於同年6月13日派查本件之事實為真，況依財政部於103年9月25日台財稅字第10300596890號令（下稱財政部103年9月25日令）修正「稅捐稽徵法第48條之1所稱進行調查之作業步驟及基準日之認定原則（下稱認定原則）」關於營所稅案之作業步驟及基準日，足見稅捐稽徵法第48條之1所稱進行調查之基準日認定，於

營所稅案件係以審查發現有異常並發函當日（即函查日）為調查基準日，而非以派查日為調查基準日自明。

(四) 被告於106年4月間始作出原處分，而原告早於105年6月15日及17日即已更正申報並補繳稅款，即於裁罰前已補申報並已補繳稅款。嗣原告提起訴願，主張於被告調查及作成原處分前即已自行更正申報補繳，惟訴願決定僅以不符稅捐稽徵法第48條之1規定及本件無原告承認違章事實及願補繳稅款及罰鍰之承諾書等語，認定應按所漏稅額裁處0.6倍（101年度營所稅部分）、0.4倍（100年度未分配盈餘部分）之罰鍰，足見被告未於裁罰時斟酌原告已自動更正申報並補繳稅款之事實參酌最高行政法院106年度判字第492號判決意旨，自有裁量怠惰、濫用裁量權限之違法，亦有不適用納稅者保護法（下稱納保法）第16條規定之違。

(五) 就100年度未分配盈餘加徵營所稅罰鍰部分，仍援引上開原告與億擎公司之1億元資金往來並非借貸以及已屬壞帳之債權仍應計利息收入並予以申報，有違最高行政法院60年判字第53號判例意旨。

(六) 是原告聲明：訴願決定及原處分均撤銷。

三、被告則以：

(一) 本件同一漏稅事實之101年度營所稅本稅部分，被告以104年1月26日函調查原告102年度營所稅，其中查核事項(五)其他應收款及預付款，經查有資金貸予他人未依規定計算利息收入情事，嗣於105年5月26日簽准派案查核本件，就同一債權短漏報利息收入通報各年度，並於同年6月13日派查，是本件最先作為之日即調查基準日應為104年1月26日，是日已就「其他應收款」進行調查。而原告係於本件調查之後105年6月17日始申請更正調增利息收入10,180,914元（含系爭利息收

入6百萬元)，並於同年月15日補繳稅款880,612元確定在案，自無稅捐稽徵法第48條之1規定免罰之適用，更無納保法第16條第2項規定之適用，原告主張適用上開規定免罰，顯有誤解。另被告就同一案情之101年度未分配盈餘加徵營所稅案件，復查期間曾於106年1月11日以財北國稅內湖營所字第0000000000函請原告提示與億擎公司原始借款合同書、歷年借款異動明細表及案關佐證資料等供核，惟其逾期未提示，嗣於被告再行電話通知時，原告於106年3月10日傳真說明並無臺灣臺北地方法院（下稱臺北地院）調解前之相關催收資料可資提供，故被告分別於106年3月15日及16日函詢臺北地院及賴盛星律師，取得原告與億擎公司間之協議書、存證信函、民事起訴狀等事證，原告隱匿漏報系爭利息收入之相關事證，不予提供，違章事證明確，本件並無納保法第16條第2項適用之餘地，至於原告所提最高行政法院106年度判字第492號判決意旨所涉爭點事實係違反所得基本稅額條例之漏稅違章案件，與本件不同，難以援引適用。

(二)原告更正帳外調增100年度、101年度利息收入6百萬元之申請，所附之總分類帳「其他應收款」項下書明餘額1億元、約定週年利率6%等資料。又被告曾函請原告提示與億擎公司原始借款合同書、歷年借款異動明細表及案關佐證資料等供核，惟其逾期未提示，經被告發函調查取具之協議書、存證信函、民事起訴狀及臺北地院103年6月25日103年度司他調字第67號調解筆錄，可知原告對億擎公司計至102年6月30日之其他應收款本金及利息總額為127,372,585元【本金1億元+計至98年12月31日之帳載應收利息6,372,585元+99年1月1日起至102年6月30日止漏列之利息收入2千1百萬元（每年6百萬元×3.5年）】，是100、101年度利息收入非原告所訴

01 為協議後分期返還投資金額之條件，實為原告自行計算並帳
02 載利息收入計算至98年12月31日，99至102年度則為短漏計
03 利息收入，又其與億擎公司成立調解時之調解金額為4,325
04 萬元，係原告對億擎公司計至102年6月30日之借款本金及利息
05 總額127,372,585元，扣除已取償部分後之餘額，而該127
06 ,372,585元即係以本金1億元及每年應收利息收入6百萬元計
07 算而得，又億擎公司於上開調解筆錄中應給付之金額4,325
08 萬元，惟因億擎公司未依約履行，致衍生後來之起訴、調解
09 成立及應收利息等情，不論其他應收款為投資或借貸所產生
10 ，原告每年有系爭利息收入之債權並無不同，依民事訴訟法
11 第380條第1項及第416條第1項規定，該調解筆錄與確定判決
12 有同一之效力，亦即原告101年度對億擎公司有本金1億元及
13 每年6百萬元之應收利息收入債權存在，依所得稅法及商業
14 會計法規定，公司組織應採用權責發生制，原告101年度既
15 有6百萬元之應收利息收入，則被告認定原告短漏報利息收
16 入6百萬元核有過失，原核本應處以所漏稅額0.8倍罰鍰，惟
17 原核誤以原告承諾違章事實而處0.6倍之罰鍰311,387元，基
18 於行政救濟不利益變更禁止原則，原處罰鍰請應無不當。

19 (二)至原告主張其依修正前商業會計處理準則（下稱商會準則）
20 第15條第2項第6款第2目規定，經評估系爭應收利息6百萬元
21 無法收回，故全額提列呆帳，經與應計利息收入6百萬元互
22 抵後，對當期損益並無增加一節，查原告101年度營所稅結
23 算申報書第1頁損益及稅額計算表中「呆帳損失」帳載結算
24 金額為0元，第2頁資產負債表中並無提列備抵呆帳，顯見原
25 告當年度「應收利息收入」並未列帳，決算時自無應收款項
26 得以評估無法收回之數額，進而得予估列備抵呆帳，以列為
27 其他應收款之減項，又依上開協議書、存證信函、民事起訴

狀及調解筆錄等事證，可知原告於102年9月14日與億擎公司就全部債權簽訂協議書，103年1月17日以郵局存證信函催討全部債權，顯未放棄收取系爭利息收入債權之意圖，自無可能於101年度即評估系爭應收利息6百萬元無法收回，而逕予將全額提列呆帳，況原告亦未依營利事業所得稅查核準則（下稱營所稅查核準則）第94條規定，提示可認列呆帳損失之相關憑證供被告審酌，核難認定當年度有可供認列為費用之呆帳損失。

(四)另100年度未分配盈餘，本件原告同一漏稅事實之100年度營所稅部分，經被告於105年6月13日派案查核後，始於105年6月17日申請更正調增100年度利息收入，並於同年月15日補繳稅款確定在案。不論原告帳列「其他應收款」係為投資或借貸所產生，原告每年有系爭利息收入之債權並無不同。經被告查得原告當年度營所稅漏報利息收入6百萬元，致漏報稅後純益5,398,306元，基於同一漏稅事實，原告同時漏報系爭未分配盈餘5,398,306元，違反首揭所得稅法誠實申報之義務，核有應注意能注意而不注意之過失，本局審酌其違章情節，參據稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表（下稱裁罰倍數參考表）關於所得稅第110條之2第1項規定，原應按所漏稅額539,831元處0.5倍之罰鍰269,916元，惟被告原核誤以原告於裁罰處分核定前承認違章事實並願意繳清稅款及罰鍰，而處0.4倍之罰鍰215,932元，基於行政救濟不利益變更禁止原則，復查決定遞予維持，經核係已考量原告違章程度而為適切裁罰。

(五)又原告訴稱本件罰鍰處分有違最高行政法院60年判字第53號判例意旨一節，查原告於當年度營利事業所得稅結算申報書第1頁損益及稅額計算表中「呆帳損失」帳載結算金額為0元

，既已申報為0元，被告原處分從何認定已屬壞帳，自無最高行政法院60年判字第53號判例意旨適用之餘地，原告起訴理由任意指摘與事實不符，亦如前述。是被告原處罰鍰並無違誤。原告之主張，核無足採，原處罰鍰請續予維持。

(六)依財政部核定頒行「財稅資訊處理手冊——營利事業所得稅」（下稱處理手冊）第6章「選案、派查、管制及案卷管理」，第4節「案件派查及管制」一、(一)3.(2)、(二)2.及二、派查類別04、05之規定，本件係被告所屬內湖稽徵所（下稱內湖稽徵所）於查核原告102年度營所稅結算申報案件時，經書面審核發現申報異常，以104年1月26日函調查系爭「其他應收款」，被告102年度營所稅審查報告書封面書明「未列入選查案件」，其結算申報調查項目調整數額報告表之派案類別：04，依前揭處理手冊規定為一般書面審核案件，又依前揭調查基準日之認定原則，原告102年度營所稅結算申報未列入選查之案件，經審查發現有異常，載明具體查核範圍，通知原告限期提供帳簿憑證等相關資料接受調查，並以函查日即發文日104年1月26日為調查基準日。系爭101年度營所稅結算申報案件，原以非擴大書面審核案件如申報核定在案，嗣經內湖稽徵所發現有重大逃漏情事，依前揭營所稅結算申報書面審核案件抽查要點規定，於105年5月26日簽准以派案類別：05抽查案件，派案查核原告100及101年度營所稅結算申報案件，是為第2次核定，被告101年度營所稅審查報告書封面書明「一般案件重核報告書」，其結算申報調查項目調整數額報告表之查核次數：02，派案類別：05，依前揭處理手冊規定審查單位抽查案件為選案查核案件，適用派查案件範圍係擴大及非擴大案件經核定後復選案抽查之案件。又依前揭調查基準日之認定原則，列選案件及涉嫌違章案件，

經被告進行函查，其調查函載明具體查核範圍，進行調查之
作為有數個時，以最先作為之日為調查基準日。綜上，本件
於104年1月26日已就「其他應收款」進行函查，是日即為本
件最先作為之日，應為本件調查基準日。

(七)是被告聲明：駁回原告之訴。

四、上開事實概要欄所述之事實，有被告104年1月26日函、107
年7月10日財北國稅內湖營所字第1070955842號函、101年度
營所稅結算申報暨繳款資料、原告承諾及陳述意見書、被告
就原告101年度營所稅審查（重核）報告、原告與億擎公司
之協議書、存證信函、起訴狀及調解筆錄、訴願決定及復查
決定等件附於原處分卷（下稱原卷）、訴願卷及本院卷可稽
。是本件應審酌之爭點即為：被告以原告於101年度營所稅
申報漏報101年度利息收入6百萬元，及於100年度未分配盈
餘因同年度營所稅漏未申報100年度利息收入6百萬元，因而
作成原處分，於法是否有據。

五、101年度營所稅罰鍰部分：

(一)按稅捐稽徵法第48條之1第1項規定：「納稅義務人自動向稅
捐稽徵機關補報並補繳所漏稅款者，凡屬未經檢舉、未經稅
捐稽徵機關或財政部指定之調查人員進行調查之案件，下列
之處罰一律免除……二、各稅法所定關於逃漏稅之處罰。」
行為時所得稅法第22條第1項規定：「會計基礎，凡屬公司
組織者，應採用權責發生制……。」第24條第1項規定：「
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……。」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。」次按行為時商業會計

法第10條第2項規定：「所謂權責發生制，係指收益於確定應收時，費用於確定應付時，即行入帳……。」繼按財政部103年9月25日台財稅字第10300596890號令修正發布之認定原則規定：「……八、其他列選案件、個案調查案件、涉嫌違章案件、臨時交辦調查案件……(二)經辦人員應於交查簽收當日進行函查、調卷、調閱相關資料或其他相同作為，並應詳予記錄以資查考，藉昭公信。(三)……進行調查之作為有數個時，以最先作為之日為調查基準日。」

(二)本件原告101年度營所稅結算申報，列報利息收入2,003元，原經被告依申報數核定，嗣查獲短漏報該年度利息收入6百萬元，經原告申請更正後，重新核定利息收入為10,182,917元，併同其餘調整，核定應補稅額880,612元，減除原告補繳自繳稅款880,612元後，補徵稅額0元，另按所漏稅額518,979元處0.6倍之罰鍰311,387元。原告對罰鍰處分不服，申請復查，未獲變更，提起訴願，經財政部訴願決定駁回，此有被告裁處書、復查決定及訴願決定等件附卷可稽，合先敘明。

(三)原告雖以：其與億擎公司系爭1億元之資金往來係投資關係而非借貸關係，原處分認原告未申報101年度利息債權與事實不符等情為主張。茲以：

1.原告曾於103年1月17日委由賴盛星律師對億擎公司發寄發存證信函，其上記載：「億擎公司前向本公司借款，截至102年6月30日止，積欠本公司本息127,372,585元，經……協議，於102年9月14日簽訂四方協議書在案，……億擎公司未於約定之102年12月31日清償完畢，億擎公司顯已違約，請貴律師代函催告清償，否則當依法辦理。」等語（見原處分卷第8至10頁存證信函）。而原告與億擎公司於102年9月14日

簽訂之所謂四方協議書，其上記載：「丙方（按即億擎公司）積欠甲方（按即原告）借款及截至102年6月30日止含利息共計127,372,585元。」（見原卷第11至14頁協議書）。嗣因億擎公司仍未清償，原告乃於103年3月19日向臺北地院提起民事訴訟，起訴狀理由業已記載：「被告（按即億擎公司）因積欠原告（按即本件原告）借款及截至102年6月30日止含利息共計127,372,585元」等語（見原卷第3至6頁民事起訴狀）。足見原告與億擎公司系爭1億元之資金往來確屬借貸關係，而非投資關係；縱依原告主張係投資關係，惟因雙方就上開金額曾約定利息，均無礙原告享有100年度利息及仍為利息收入之定性，依所得稅法第22條所訂權責發生制，原告縱實際上未收取101年度利息，亦應於該年度營所稅申報該利息收入。

2.原告提起民事訴訟後，經臺北地院事件受理，最後原告與億擎公司成立訴訟上調解（臺北地院103年度司他調字第67號事件），其與億擎公司成立調解時之調解金額為4,325萬元（含利息之債權總額127,372,585元-億擎公司投資大陸聯合開發專案之所有權部分移轉作價抵償債務56,122,585元-102年9月30日第三人徐柏輝代償2千8百萬元），係原告對億擎公司計至102年6月30日之借款本金及利息總額127,372,585元，扣除已取償部分後之餘額，而該127,372,585元即係以本金1億元及每年應收利息收入6百萬元計算而得（本金1億元+計至98年12月31日之帳載應收利息6,372,585元+99年1月1日起至102年6月30日止漏列之利息收入2千1百萬元〈每年6百萬元×3.5年〉（見原卷第1至2頁調解筆錄）。益徵原告與億擎公司系爭1億元之資金往來為借貸關係，已如前述。而原告於本件調查後之105年6月15日補繳稅款880,612元（見

原卷第158頁補繳繳款書），並於105年6月17日申請更正調增101年度利息收入10,182,914元（含101年度利息收入6百萬元，見原卷第159頁），是原告主張系爭1億元之資金往來係投資關係，因而並無享有系爭利息等情，要不足採。

(四)原告次以：依修正前商業會計處理準則第15條第2項第6款第2目規定，經原告評估101年度利息債權無法收回，已屬壞帳之債權，故全額提列呆帳，經與應計利息收入6百萬元互抵後，對當期損益並無增加，不應計入利息收入申報等情為主張。茲以：

1.依所得稅法第49條第5項第2款規定：「應收帳款、應收票據及各項欠款債權有左列情事之一者，得視為實際發生呆帳損失：……二、債權中有逾期兩年，經催收後，未經收取本金或利息者。」是應收利息帳款如擬列為呆帳損失，自須逾期兩年，經催收後未經收取，始符要件。

2.經查，本件係101年營所稅，原告於102年5月31日申報期限前，就101年度利息收入並未見有何對債務人催收之相關證明；而於申報期限後之102年9月14日起，原告尚就包括101年度利息收入在內之所有債權簽訂協議書、寄發存證信函、提起民事訴訟及最終於103年6月25日於臺北地院成立訴訟上調解之事實（見原卷第1至14頁），亦難認其於本件101年營所稅申報期限前，有何評估101年度利息債權無法收回、已屬壞帳之情形。再者，以系爭借款本金高達1億元，每年利息亦多達6百萬元，原告復為公司組織，其於事後就系爭借款為積極催收之情況下，竟主張其前所發生之101年度利息應收帳款為實際發生之呆帳損失，洵與證據及事實未符，要無可採。

3.況以，原告101年度營所稅結算申報書損益及稅額計算表中

「呆帳損失」帳載結算金額為0元（見原卷第133頁），嗣後申請更正之申報書中「呆帳損失」帳載結算金額亦為0元（見原卷第159頁）；另資產負債表中亦無提列備抵呆帳（見原卷第66頁），顯見原告101年度「應收利息收入」並未列帳，決算時自無應收款項得以評估無法收回之數額，進而得予估列備抵呆帳。又原告於102年9月14日與億擎公司就全部債權簽訂協議書，103年1月17日以郵局存證信函催討全部債權，顯未放棄收取系爭利息收入債權之意圖，自無可能於101年度即評估該年度應收利息6百萬元無法收回，而逕予將全額提列呆帳，況原告亦未依營所稅查核準則第94條規定，提示可認列呆帳損失之相關憑證供被告審酌，核難認定當年度有可供認列為費用之呆帳損失，並進而於計算營利事業所得時予以減除。是本件情形當與最高行政法院60年判字第53號判例意旨不同，自無適用餘地。又此部分事實已臻明確，是原告再就上開相關事項聲請函詢億擎公司，本院認即無必要，附此敘明。

(五)原告繼以：其於被告進行調查前已自行申報補繳稅款，應予免罰等情為主張。茲以：

- 1.依首揭稅捐稽徵法第48條之1及上揭財政部103年9月25日修正發布之認定原則，所稱未經稅捐稽徵機關或本部指定之調查人員進行調查之案件，係指數個經調查之作為中，皆尚未開始作為，抑或尚未經經辦人員交查簽收者。
- 2.依財政部核定頒行處理手冊第6章「選案、派查、管制及案卷管理」，第4節「案件派查及管制」一、(一)3.(2)、(二)2.及二、派查類別04、05之規定，本件係內湖稽徵所於查核原告102年度營所稅結算申報案件時，經書面審核發現申報異常，以104年1月26日函調查系爭「其他應收款」（見原卷第17

至18頁），被告102年度營所稅審查報告書封面書明「未列入選查案件」，其結算申報調查項目調整數額報告表之派案類別：04，依前揭處理手冊規定為一般書面審核案件，又依前揭調查基準日之認定原則，原告102年度營所稅結算申報未列入選查之案件，經審查發現有異常，載明具體查核範圍，通知原告限期提供帳簿憑證等相關資料接受調查，並以函查日即發文日104年1月26日為調查基準日。系爭101年度營所稅結算申報案件，原以非擴大書面審核案件如申報核定在案，嗣經內湖稽徵所因前開102年度營所稅結算申報進行調查，即發現100、101（即本件）年度在內之先前數年度營所稅結算申報亦就同一債權短漏報利息收入，有重大逃漏情事，依前揭營所稅結算申報書面審核案件抽查要點規定，於105年5月26日簽准通報其他各年度，以派案類別：05抽查案件，派案查核原告100及101年度營所稅結算申報案件，被告101年度營所稅審查報告書封面書明「一般案件重核報告書」，其結算申報調查項目調整數額報告表之查核次數：02，派案類別：05，依前揭處理手冊規定審查單位抽查案件為選案查核案件，適用派查案件範圍係擴大及非擴大案件經核定後復選案抽查之案件。又依前揭認定原則，列選案件及涉嫌違章案件，經被告進行函查，其調查函載明具體查核範圍，進行調查之作為有數個時，以最先作為之日為調查基準日。綜上，本件於104年1月26日已就與本件101年度「其他應收款」之同一債權進行函查，該日即為本件最先作為之日，應為本件調查基準日。而原告係於派查日後之105年6月17日始申請更正，自無稅捐稽徵法第48條之1規定免罰之適用，原告稱應予免罰，亦屬誤解。

(六)原告續以：原告早於105年6月15日補繳稅款，並於105年6月

17日更正申報，被告係於嗣後始作成原處分，詎未斟酌原告已自動更正申報並補繳稅款之事實，仍按所漏稅額裁處0.8倍之罰鍰，自有濫用裁量權限之違法等情為主張。經查，原告101年度對億擎公司有本金1億元及每年6百萬元之應收利息收入債權存在，依所得稅法及商業會計法規定，公司組織應採用權責發生制，原告101年度既有6百萬元之應收利息收入，則被告基於同一事實之認定，以原告短漏報利息收入6百萬元，其漏報所得違章事證明確，原告未依首揭規定善盡營利事業所得稅誠實申報之義務縱非故意，亦核有應注意、能注意而不注意之過失，且未符合行政罰法第7條第1項不予處罰、稅務違章案件減免處罰標準免予處罰或納保法第16條第2項但書得減免處罰之規定，被告自應予以論罰。原告雖於106年6月27日出具承諾書及陳述意見書（見原卷第92至93頁），惟原告並未承認違章事實表明願意接受處罰，並經原告陳述意見略以：「……應無短漏報之情事，不適用所得稅法第110條第1項規定……」等語（見原卷第92頁陳述意見書），是原告自始即不願認諾違章事實並繳清罰鍰（按原告僅補繳稅款，但未承認違章），從而，被告審酌原告違反本件行政法上義務行為應受責難程度、所生影響及因違反行政法上義務所得之利益，依現行且本件裁判前並未修正之裁罰倍數參考表有關所得稅法第110條第1項（營所稅部分）違章情形二、（一）前段規定，本應按所漏稅額處0.8倍罰鍰，惟因原核誤以原告承諾違章事實而依違章情形二、（一）但書後段規定按所漏稅額518,979元處0.6倍之罰鍰311,387元，雖有違誤，惟此係對原告有利，且此處分並無裁量怠惰、裁量逾越或裁量濫用之違法情事，更與行政罰法第18條第1項、納保法第16條第3項之規定相符，依行政救濟不利益變更禁止原則

，此部分罰鍰自應維持。原告主張本件應免罰或不應裁罰等情，委無足採。

六、100年度未分配盈餘加徵營所稅罰鍰部分：

(一)按「(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。」「營利事業應於其各該所得年度辦理結算申報之次年5月1日起至5月31日止，就第66條之9第2項規定計算之未分配盈餘填具申報書，向該管稽徵機關申報，並計算應加徵之稅額，於申報前自行繳納。」「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。」為行為時所得稅法第66條之9第1項、第2項、第4項、第102條之2第1項前段、第110條之2第1項所規定。次按「營利事業之會計事項，應參照商業會計法、商業會計處理準則及財務會計準則公報等據實記載，產生其財務報表。」為行為時營所稅查核準則第2條第2項前段所規定。

(二)本件原告100年度未分配盈餘申報，列報「項次3」0元及未分配盈餘42,401,058元，經被告原查依申報數核定，嗣查得短漏報當年度稅後純益5,426,282元，乃重行核定「項次3」5,426,282元（短漏報利息收入6,000,000元－補徵之營所稅573,718元）及未分配盈餘47,827,340元，原告不服，申請復查，未獲變更，提起訴願，案經被告重審復查決定，以原核定短漏報所得應減除之補徵營利事業所得稅金額誤計為57

3,718元，經重新計算應為601,694元為由，分別追減「項次3」及未分配盈餘各27,976元，變更核定「項次3」為5,398,306元及未分配盈餘為47,799,364元。被告乃按變更核定之所漏稅額539,831元（漏報稅後純益5,398,306元×10%）處0.4倍之罰鍰計215,932元，合先敘明。

(三)原告雖以：100年度未分配盈餘已依會計師查核之財務報告書損益表之金額如實申報，且100年度營所稅已依法補報系爭利息收入及補繳所漏稅額，被告核定調增「項次3」顯不合理，並於原告補繳稅額後予以裁罰，與稅捐稽徵法第48條之1規定有違；另原告與億擎公司間為投資而非借貸關係，並無利息收入可言；且依修正前商會準則第15條第2項第6款第2目規定，原告就100年度利息6百萬元全額提列呆帳，對當期損益並無增加，原處分有違所得稅法第49條及最高行政法院60年判字第53號判例意旨等情為主張。茲以：

- 1.原告100年度營所稅雖於105年6月15日及17日補繳稅額及申請更正（見原卷第113至118頁），惟係在調查基準日104年1月26日之後，業經本院論述如前，本件並無稅捐稽徵法第48條之1規定免罰之適用；且原告100年度未分配盈餘亦無補報並補繳所漏稅款，主張得以免罰乙節，核無足採。
- 2.原告100年度貸與資金予億擎公司，約定週年利率6%，惟漏計應收億擎公司之利息收入6百萬元，有原告檢具更正申請書、總分類帳「其他應收款」項下書明約定週年利率6%附卷可稽（原卷第118、115頁）。而原告與億擎公司間就系爭1億元係借貸關係而非投資關係；且無論原告帳列「其他應收款」係為投資或借貸所產生，原告每年有系爭利息收入之債權並無不同。再依被告日後簽訂協議書、寄發存證信函、提起民事訴訟及成立訴訟上調解之追索過程（見原卷第1至14

頁），均未見其有放棄催討100年度利息債權之情事，或有何經其評估為不可能實現呆帳之情事，亦經本院論述如前，是原告漏報未分配盈餘違章事證明確，被告基於同一事實，認定原告漏報系爭稅後純益，據以核增「項次3」5,398,306元及核定未分配盈餘47,799,364元，洵屬合法。

3. 本件原告為營利事業，其依所得稅法第102條之2規定辦理100年度未分配盈餘申報，應善盡誠實申報之義務，惟原告仍漏報100年度利息收入600萬元，縱非故意，亦核有應注意、能注意而未注意之過失，且未符合行政罰法第7條第1項不予處罰、稅務違章案件減免處罰標準免予處罰或納保法第16條第2項但書得減免處罰之規定，被告自應予以論罰。原告雖於106年6月27日出具承諾書及陳述意見書（見原卷第94至95頁），惟原告並未承認違章事實表明願意接受處罰，並經原告陳述意見略以：「……無短漏報之情事，不適用所得稅法第110條之2第1項規定……」（見原卷第94頁陳述意見書），是原告自始即不願認諾違章事實並繳清罰鍰（按原告僅補繳稅款，但未承認違章），從而，被告審酌原告違反本件行政法上義務行為應受責難程度、所生影響及因違反行政法上義務所得之利益，依現行且本件裁判前並未修正之裁罰倍數參考表有關所得稅法第110條之2第1項（營所稅部分）違章情形二、（一）前段規定，本應按所漏稅額處0.5倍罰鍰，惟因原核誤以原告承諾違章事實而依違章情形二、（一）但書後段規定按所漏稅額539,831元處0.4倍之罰鍰215,932元，固容有違誤，惟此係對原告有利，且此處分無裁量怠惰、裁量逾越或裁量濫用之違法情事，更與行政罰法第18條第1項、納保法第16條第3項之規定相符，依行政救濟不利益變更禁止原則，此部分罰鍰自應維持。原告主張本件應免罰或不應裁罰

01 等情，委無足採。

02 七、綜上所述，被告認事用法並無違誤，訴願決定遞予維持，亦
03 無不合，原告仍執前詞，訴請撤銷如聲明所示，為無理由，
04 應予駁回。

05 八、本件事證已臻明確，兩造其餘之攻擊防禦方法及訴訟資料，
06 經本院詳加審究，或與本件之爭執無涉，或對本件判決結果
07 不生影響，爰不逐一論述，併予敘明。

08 九、據上論結，本件原告之訴為無理由，依行政訴訟法第98條第
09 1項前段，判決如主文。

10 中 華 民 國 108 年 4 月 18 日

11 臺北高等行政法院第二庭

12 審判長法官 許 瑞 助

13 法官 楊 得 君

14 法官 鍾 啟 煌

15 一、上為正本係照原本作成。

16 二、如不服本判決，應於送達後20日內，向本院提出上訴狀並表
17 明上訴理由，如於本判決宣示後送達前提起上訴者，應於判
18 決送達後20日內補提上訴理由書（須按他造人數附繕本）。

19 三、上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書。（行政訴
20 訟法第241條之1第1項前段）

21 四、但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人。（同
22 條第1項但書、第2項）

23 24 25 26	得不委任律師為訴訟 代理人之情形	所 需 要 件
27	(一)符合右列情形之一	1.上訴人或其法定代理人具備律師資

01 02 03 04 05 06 07 08	者，得不委任律師 為訴訟代理人	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。
09 10 11 12 13 14 15 16 17 18 19	(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。
20 21 22 23	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 4 月 18 日
書記官 吳 芳 靜