

臺北高等行政法院判決

107年度訴更一字第77號

) FKT64W1Z1X5L0;@108年1月11日辯

原告 東光鋼鐵機械股份有限公司

代表人 甘錦祥（董事長）

訴訟代理人 曾錦煙 會計師

被告 財政部臺北國稅局

代表人 許慈美（局長）

訴訟代理人 劉淑珍

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  
104年10月7日台財訴字第000000000000、第000000000000號及第  
000000000000號訴願決定，提起行政訴訟，經最高行政法院發回  
本院更審，本院判決如下：

主 文

原告之訴駁回。

第一審及發回前上訴審訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

一、事實概要：

（一）原告97及98年度營利事業所得稅結算申報，列報營業成本分  
別為新臺幣（下同）8,830萬5,135元、5,255萬7,243元及其  
他費用各為134萬7,452元、225萬7,841元，經被告依申報數  
核定課稅所得額分別為6,105萬2,742元、2,542萬1,064元；  
嗣原告申請更正營業成本分別為2,730萬5,135元、3,155萬  
7,243元及其他費用各為160萬4,452元、242萬9,274元，被  
告依其更正申報數核定課稅所得額分別為1億2,179萬5,742  
元、4,624萬9,631元。嗣被告接獲通報，查得原告更正事項  
屬被檢舉範圍，且更正事項係於檢舉後始提出，不符稅捐稽

徵法第48條之1自動補繳免罰之規定，核認原告虛列成本致短漏報所得稅額，按所漏稅額1,518萬5,750元、520萬7,141元，各處以1倍之罰鍰計1,518萬5,750元、520萬7,141元。

(二)原告96至98年度未分配盈餘加徵營利事業所得稅申報（下稱未分配盈餘申報），依所得稅法第66條之9第2項規定計算之未分配盈餘，分別列報為62萬8,185元、38萬1,366元、0元（自行繳納未分配盈餘加徵10%營利事業所得稅分別為6萬2,819元、3萬8,136元、0元）經被告依申報數核定；嗣原告因前述更正營業成本等事由，一併調增各年度稅後純益（5,240萬8,680元、6,974萬1,194元、3,969萬9,170元），及各該年度10%法定盈餘公積提列數（524萬868元、697萬4,119元、396萬9,917元），乃申請更正各年度未分配盈餘為4,779萬5,997元、6,314萬8,441元、3,572萬9,253元（復自行補繳未分配盈餘加徵10%營利事業所得稅分別為471萬6,781元、627萬6,707元、357萬2,925元），被告乃依其更正申報數核定。嗣被告接獲通報，認原告更正事項屬被檢舉範圍，且於檢舉後始提出更正，並依檢舉資料認原告係於以後年度始召開董事會提列更正後盈餘之法定盈餘公積，核與所得稅法第66條之9第3項提列法定盈餘公積應以截至該所得年度之次一會計年度結束前，已實際發生者為限規定不符，否准其更正調增法定盈餘公積提列數，被告遂據以重行核定未分配盈餘為5,303萬6,865元、7,012萬2,560元、3,969萬9,170元，分別補徵因否准提列法定盈餘公積所增加之未分配盈餘應納稅額52萬4,087元、69萬7,412元、39萬6,992元，並就上開更正增加稅後純益之未分配盈餘增加數（5,240萬8,680元、6,974萬1,194元、3,969萬9,170元）乘10%稅率為漏稅額，就該所漏稅額524萬868元、697萬4,120元、396萬9,917元

，處以0.5倍之罰鍰計262萬434元、348萬7,060元、198萬4,958元。

(三)原告就上開罰鍰處分不服，申請復查，經被告分別以104年6月25日財北國稅法一字第1040023571號（96年度未分配盈餘申報部分、97年度營利事業所得稅結算申報部分）、0000000000號（97年度未分配盈餘申報部分、98年度營利事業所得稅申報部分）、0000000000號（98年度未分配盈餘申報部分）復查決定駁回後，提起訴願，經訴願決定駁回。原告不服，遂提起行政訴訟，經本院以104年度訴字第1868號判決原告之訴駁回。原告仍不服，向最高行政法院提起上訴，經最高行政法院以107年度判字第368號判決廢棄原判決，並將案件發回本院更為審理。

## 二、本件原告主張：

(一)本件檢舉人並未提示具體證據供查核，依「各級稽徵機關處理違章漏稅及檢舉案件作業要點」（下稱系爭作業要點）第13點規定，自無成立檢舉案件之要件。至於原告101年6月28日董事會議紀錄略以「有人藉此提出刑事告訴，或向國稅局檢舉」等語，乃屬臆測，並非確知有人檢舉。又被告101年6月22日發調查函之日，仍未掌握原告有具體可疑之違章事實，此由被告事後以原告更正申報之內容處罰原告即可推知，因此原告於101年6月28日主動申請更正補繳所得稅，應仍在調查開始之前，當有稅捐稽徵法第48條之1第1項之適用。

(二)況且原告就系爭各年度結算申報營利事業所得額，皆高於同業利潤淨利率標準（例如97年度原告申報38.21%，同業利潤為33%），被告在調查原告營利事業所得稅結算申報案件時，原告如未能提示帳證資料，則被告最高只能依同業利潤標準33%核定，原告原申報已達38.21%，遠超過得處罰之核定

標準。嗣因原告帳列多項支出無法取得合法憑證，遂更正補繳系爭稅捐，確實無逃漏稅捐之故意。復以，原告借名登記之土地如產生收入，登記者之綜合所得稅率40 %均高於營利事業所得稅17%或25%，兩相比較被告應退還原告溢繳之稅金，至於借名登記之租金收入遲至103年確定，係因當時原告始與借名登記人達成和解所致。被告雖主張原告有將資產借名登記於他人名下取得收益，而利用股東往來隱匿所得逃漏稅捐云云。惟原告借名登記之土地皆閒置未出租，僅少部分房屋遭占用，且原告皆未收到租金。

(三)綜上，被告僅憑原告營利事業所得稅結算申報更正金額，以臆測方式核定原告逃漏所得金額，對誠實更正補繳之原告處以漏稅罰，顯有違誤，且違反行政程序法第6條規定等語。

(四)為此請求判決訴願決定、原處分（即復查決定）均撤銷。

### 三、被告則以：

(一)按稅捐稽徵法第48條之1自動補報補繳免罰之規定，以未經檢舉及未經稽徵機關或財政部指定之調查人員進行調查為要件。本件檢舉人於101年3月6日提出檢舉，指稱原告藉由股東往來科目逃漏歷年稅捐，經被告以101年6月22日財北國稅審三字第1010207942號函（下稱101年6月22日函）請原告提示股東往來明細、收付款證明，並由原告收訖後，旋於101年6月28日召開董事會，決議當日下午立即辦理股東往來更正，足證原告確實於檢舉日後之101年6月28日始辦理更正調增所得額，故無稅捐稽徵法第48條之1自動補報免罰之適用。

(二)依臺灣臺北地方法院（下稱臺北地院）101年度重訴字第195號所有權移轉登記事件之101年1月15日言詞辯論筆錄、臺灣高等法院102年度上易字第2008號判決及原告95至98年度資

01 產負債表之股東往來科目金額逐年增加等資料，原告確有將  
02 資產借名登記於他人名下並取得收益。又依原告於臺灣士林地  
03 方法院檢察署（下稱士林地檢署）101年度偵字第8059號  
04 案件陳報狀，原告亦表明其股東往來帳實質上是收入。而原  
05 告101年6月28日更正申請書，乃調減95至98年度之營業成本  
06 以增加所得額，亦併同更正沖銷股東往來科目。惟經被告函  
07 查原告部分股東與原告有無借貸關係，渠等股東多回復稱並  
08 無借款予原告或不清楚是否借款予原告，顯見原告實有藉股  
09 東往來隱匿所得，漏報所得，並藉由調減營業成本及增加應  
10 付款項以沖銷股東往來，致漏報未分配盈餘之違法，已非單  
11 純不作為，核屬故意，自應受罰。而按所得稅法第110條第1  
12 項規定，納稅義務人應申報課稅之所得額有漏報或短報情事  
13 者，即應處以所漏稅額2倍以下之罰鍰，與營利事業所得稅  
14 結算申報是否已達同業利潤標準無涉。

15 (三)綜上，被告以原告之違章行為係屬故意，參據財政部98年12  
16 月8日台財稅字第09800584140號令發布之稅務違章案件裁罰  
17 金額或倍數參考表（下稱98年修正之裁罰倍數參考表）規定  
18 並審酌違章情節，以原告未於裁罰處分核定前，以書面或於  
19 談話筆（紀）錄中承認違章事實，並願意繳清稅款及罰鍰，  
20 按97及98年度所漏稅額分別處以1倍罰鍰；併分別就96至98  
21 年度更正而增加之未分配盈餘乘10%稅率為漏稅額，處0.5倍  
22 罰鍰，尚無違誤等語。

23 (四)為此請求判決駁回原告之訴。

24 四、兩造之聲明陳述均詳如上述，因此兩造之主要爭點為：（一  
25 ）原告97及98年度營利事業所得稅結算申報，被告核認原告  
26 短漏報所得稅額，各該年度分別裁處罰鍰1,518萬5,750元及  
27 520萬7,141元，是否適法？（二）原告96、97及98年度未分

01 配盈餘申報，被告核認原告短漏報未分配盈餘稅額，各該年  
02 度分別裁處罰鍰262萬434元、348萬7,060元及198萬4,958元  
03 ，是否適法？

04 五、本院之判斷：

05 （一）本件相關規制：

06 1.按稅捐稽徵法第48條之1第1項規定：「納稅義務人自動向  
07 稅捐稽徵機關補報並補繳所漏稅款者，凡屬未經檢舉、未  
08 經稽徵機關或財政部指定之調查人員進行調查之案件，下  
09 列之處罰一律免除；其涉及刑事責任者，並得免除其刑：  
10 一、本法第41條至第45條之處罰。二、各稅法所定關於逃  
11 漏稅之處罰。」次按所得稅法第110條第1項規定：「納稅  
12 義務人已依本法規定辦理結算、決算或清算申報，而對依  
13 本法規定應申報課稅之所得額有漏報或短報情事者，處以  
14 所漏稅額2倍以下之罰鍰。」第110條之2第1項規定：「營  
15 利事業已依第102條之2規定辦理申報，但有漏報或短報未  
16 分配盈餘者，處以所漏稅額1倍以下之罰鍰。」第102條之  
17 2第1項規定：「營利事業應於其各該所得年度辦理結算申  
18 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  
19 計算之未分配盈餘填具申報書，向該管稽徵機關申報，並  
20 計算應加徵之稅額，於申報前自行繳納。其經計算之未分  
21 配盈餘為零或負數者，仍應辦理申報。」

22 2.復按財政部98年修正之裁罰倍數參考表所得稅法（營利事  
23 業所得稅）第110條第1項部分規定：「……二、漏稅額超  
24 過新臺幣10萬元者。處所漏稅額1倍之罰鍰。但於裁罰處  
25 分核定前，以書面或於談話筆（紀）錄中承認違章事實，  
26 並願意繳清稅款及罰鍰者，處所漏稅額0.8倍之罰鍰。」  
27 第110條之2第1項部分規定：「……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。」又財政部103年4月16日修正之裁罰倍數參考表所得稅法（營利事業所得稅）第110條第1項部分規定：「……二、漏稅額超過新臺幣10萬元者。處所漏稅額0.8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0.7倍之罰鍰，其屬查獲之日前五年內未曾查獲有本條文第一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0.6倍之罰鍰。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。……」第110條之2第1項部分規定：「……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。」（所得稅法第110條第1項有關營利事業所得稅部分之裁罰倍數參考表嗣再經財政部於105年2月5日、107年5月22日修正，上開103年4月16日之修正內容基本上未變）再按稅捐稽徵法第1條之1第4項規定：「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，有利於納稅義務人者，對於尚未核課確定之案件適用之。」財政部104年6月11日台財稅字第10404512780號函釋：「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。」

3.另財政部為使各級稽徵機關處理違章漏稅及檢舉案件一致起見，訂定「各級稽徵機關處理違章漏稅及檢舉案件作業要點」（下稱系爭作業要點），其第13點第1項規定：「

01 檢舉人向稽徵機關檢舉案件時，稽徵機關應注意查明下列  
02 事項，如有欠缺者，應通知檢舉人於文到10日內限期補正  
03 或提供新事證，逾期未提供者，即行簽報不予受理：（一）  
04 檢舉人姓名及住址。（二）被檢舉者之姓名及地址，如  
05 係公司或商號，其名稱、負責人姓名及營業地址。（三）  
06 所檢舉違章漏稅之事實及可供偵查之具體事證。」

07 （二）原告利用公司之「股東往來會計帳戶」隱匿獲利之情節：

08 1.原告將自有之不動產借用他人名義為登記之情：

09 (1)原告前於56年間買受臺北市○○區○○段東新庄子小段  
10 00000000000000000000000000號土地，並借用訴外

11 人甘南清之名義，登記為甘南清所有（前揭6筆土地於  
12 68年間實施地籍圖重測，嗣於82年經臺北市○○區段徵  
13 收辦理重劃後，就臺北市○○區○○段○○○○○段

14 000○號土地部分）。甘南清過世後，由其繼承人即訴  
15 外人甘建成、甘建福於80年間辦理繼承，並於79年間書  
16 立承諾書（下稱系爭承諾書）載明：「先父甘南清名下  
17 原地號台北市○○段東新庄子小段153、154、155、156

18 、157、158等六批土地自原取得時係屬東光鋼鐵機械股  
19 份有限公司（即原告）所有，今相續過戶與甘建成、甘  
20 建福等二人，過戶後以新地號為準，乃屬該公司所有無  
21 誤，恐口說無憑，特立承諾書為據」。又甘建成（歿於  
22 99年間）、甘建福自甘南清過世後，即由甘建成掌控東  
23 光公司、甘建福掌控臺灣製鋼公司。此有原告於臺灣士  
24 林地方法院100年度重訴字第371號所有權移轉登記民事  
25 案件（下稱士林地院100年度重訴字第371號案件）中所  
26 為主張可稽（見卷外民事判決第1、5頁）。

27 (2)次查，由訴外人甘淑芳、甘淑芳、甘淑蓉於臺灣臺北地

方法院另案提出之已故董事長甘建成所製作之股東往來帳冊所載，可知東光鋼鐵公司關於房地（包含上揭土地）借名登記事務，均係由甘建成獨立作帳（股東往來帳），其作法為：先以股東往來之科目，由原告將現金交給甘建成保管，並將土地借名登記之股東所收取之租金交由甘建成保管，再由甘建成以前揭款項繳納地價稅、房屋稅及給付借名登記股東因借名登記事務所產生之所得稅，足見上揭土地確係借名登記於四大股東名下，否則原告不可能以股東往來科目給付予甘建成，借名登記股東也不可能將土地租金納入往來帳，再由甘建成繳納地價稅等上開稅款（見卷外民事判決第2頁反面、第3頁）。

- (3) 又查，上開甘建成所作股東往來帳冊（下稱甘建成之現金帳冊），係以其（股東之一員）經手之現金收付情形，按時間先後為序時之紀錄（甘建成之現金帳冊見原處分卷一第122-113頁），而與本件原告東光鋼鐵公司之「股東往來會計帳戶」之帳載事項並非同一。以97年度為例，97年1月11日甘建成經手之現金增加1,132,398元（見原處分卷一第115頁），連同96年度期末其經營之現金餘額1,284,751元，97年1月11日甘建成經營之現金餘額成為2,417,149元（1,284,751+1,132,398）。嗣97年5月23日，原告東光鋼鐵公司則匯款現金2,000,000元予甘建成，以致甘建成之現金帳冊記載「97年5月23日東光轉入股東往來2,000,000元」之紀錄（見原處分卷一第115頁），並使甘建成經營之現金餘額同額增加2,000,000元。再以97年12月31日而言，甘建成之現金帳冊顯示其經營之現金餘額成為「1,757,573元」（見

原處分卷一第114頁)，惟原告97年12月31日之資產負債表係顯示東光鋼鐵公司之「股東往來會計帳戶」帳載餘額為「411,512,000元」（見原處分卷一第25頁），二者自是有別。

(4) 至於原告撥款予股東甘建成後，甘建成即以原告所撥付款項支應原告應負擔之地價稅等開支（原告將不動產借名登記於股東名下，而借名登記不動產所生稅費等仍由原告支付）等情，亦有「95年11月24日」甘建成之現金帳冊記載由其保管之現金餘額本係「1,235,823元」，因原告於95年11月24日撥款予甘建成8,000,000元，其現金帳冊乃記載收得「股東往來入8,000,000元」，甘建成並隨即於當日及同年12月12日以原告所撥款項，支應原告借名登記不動產而應負擔之地價稅3,863,864元（借甘建福之配偶甘賴榮玉之名）、509,073元（借甘建福之名）、3,769,708元（借甘建成之名）、141,495元（借林顏絢美之名）、353,320元（借林正明之名）等紀錄在卷可稽（見原處分卷一第117頁）。

(5) 復以「97年11月25日」為例，甘建成經營之現金餘額僅剩1,638,306元，不足支應地價稅款，原告東光鋼鐵公司乃匯款現金10,000,000元予甘建成，以致甘建成股東往來帳冊記載「97年11月25日股東往來入10,000,000元」之紀錄，並記載甘建成利用該10,000,000元支付97年度甘建福名下不動產之地價稅4,394,954元及448,304元、甘建成名下不動產之地價稅4,319,753元、林顏絢美名下不動產之地價稅146,542元，以及甘建成經營之現金於97年11月25日當日剩下2,328,753元（1,638,306+10,000,000-4,394,954-448,304-4,319,753-

146,542)等事項(見原處分卷一第114頁)。再者,就前開甘建福名下不動產之地價稅而言,係因實際屬原告所有之台北市○○區○○段○○段000○號1宗土地○○○區○○段○○段○○○號等6宗土地○○○區○○段○○○號等2宗土地,借名登記於甘建福(及其配偶甘賴榮玉)、甘建成名下,該等土地所生地價稅則由原告負擔,原告乃撥付上述現金10,000,000元予甘建成,由甘建成為款項之分配,由於甘建福(及其配偶)名下應有部分之地價稅款為4,843,257元,其中4,394,954元係由甘建成開立其個人之支票轉付予甘建福(甘建成則以原告撥付之10,000,000元作為票款4,394,954元之資金來源),並經甘建福、員工陳麗紋等人簽認,其餘448,304元則由甘建成另筆支付,前情亦有97年度地價稅(東光鋼鐵公司部分)計算明細等在卷可佐(見原處分卷一第128-127、114頁)。

- (6)又原告會計人員林麗英於他案民事訴訟事件中亦證稱「(問:你在原告公司擔任何職?)會計,到職日為84年5月1日」「公司有些部分土地借名登記在股東名下,因借名登記會衍申出地價稅等款項,這些會算單就是為了解決這些款項的」「(問:借名登記在何股東名下?)甘賴榮玉、甘建成、林正明、林顏絢美」「(問:你如何知道系爭土地是借名登記在股東名下?)是甘建成告訴我,且曾經送相關地價稅憑證給甘賴榮玉簽收」「甘建福是甘賴榮玉的先生,陳麗紋是甘建福公司的員工。甘建福有簽收支票金額新台幣4,394,954元是包括要給甘賴榮玉的新台幣2,307,117.33元」「(問:公司為何要留存這些房屋稅單?)因這是公司借名登記在四大

股東名下的房屋」 「（問：這個帳冊是由何人紀錄？）  
由我跟甘建成紀錄。我有親眼見過甘建成紀錄這個帳冊  
，在他開立支票時看過，他開支票的原因是為支付借名  
登記地價稅及費用。甘建成紀錄帳冊的目的是為紀錄借  
名登記土地收支。這份帳冊還有包含南港借名登記的土  
地」 「（問：在收入欄都有相當大筆的股東往來的收入  
，這些股東往來收入，是什麼錢？）這是公司不定期撥  
不定額款項專款專用在地價稅、房屋稅及有些借名登  
記土地的費用」 「…… 921地號是……甘賴榮玉部分  
的計算……餘額0000000元，有給甘賴榮玉核對簽名」  
「（問：找補後的0000000元是由何人支付給甘賴榮玉  
？）有開支票，就是剛說的甘建成彰化銀行建成分行的  
帳戶開支票」 「（問：支付這些地價稅，原告公司帳冊  
內有無記載？）沒有」（民事案件筆錄見原處分卷一第  
164、163、161、157、156、136、117頁）。

(7)從而，原告將自有之不動產借用股東之名義為登記，又  
為負擔借名登記不動產之稅費等各項開支，原告乃撥款  
予股東甘建成，由甘建成保管、支配、使用之。又股東  
甘建成將所經管現金之收付及存餘情形，按時序記載成  
流水帳冊等情，係有上開事證可供認定。

2.原告利用「漏記收入科目」及「貸記不實之股東往來科目  
」以隱匿獲利：

(1)原告不定期撥不定額款項予股東甘建成等情，已如上述  
，又原告撥付款項予股東，必須有資金來源，亦必須從  
事公司之帳務登載事宜，前開事項係有原告會計人員林  
麗英所稱「（問：你剛說『這是公司不定期撥不定額款  
項專款專用，用地價稅、房屋稅及有些借名登記土地

的費用』，公司從何名目的款項撥款到這個帳戶中？）  
……公司的帳目是我做的。至於公司科目紀錄為何已經  
忘記」「（問：這些款項是否應匯給股東的？）不是。  
錢是公司自有的款項，不是要分給股東的錢匯到這個帳  
戶」「（問：公司將這些款項匯到筆記本上記載的帳戶  
內後，公司的盈餘是否會因此減少？）公司的帳目餘額  
會減少，但不算是盈餘減少」「（問：這些匯到筆記本  
上記載的帳戶內的金額是否屬於該公司的營業收入一部  
分？）是」等語在卷可佐（民事案件筆錄見原處分卷一  
第160、159頁）。申言之，原告不定期給付予股東甘建  
成之款項，既是原告營業收入之一部分且錢是公司自有  
的款項（原告獲取收入時公司銀行存款會增加），又如  
上所述，原告支付地價稅時公司帳冊內並無記載支出（  
既無記載支出，為減少稅負，必須減少記載收入），並  
審酌甘建成收到原告撥付之款項時係紀錄「股東往來入  
」（應係指其所獲款項來自原告沖減公司之股東往來科  
目），及林麗英所稱公司匯出款項後帳目餘額會減少（  
應係指公司之股東往來科目餘額會隨之減少）等節，衡  
情原告應係公司經營獲取收入時僅記載公司「銀行存款  
」科目之增加（借記：公司銀行存款科目），及公司「  
股東往來」科目之增加（貸記：公司股東往來科目），  
以達到「漏記營業收入」（不予貸記營業收入科目）之  
目的，並同時「虛增股東對公司之債權」（使股東往來  
科目貸方餘額虛增），嗣因借名登記不動產之稅費及各  
項開支，必須付出款項時，原告即沖減「股東往來」科  
目一定金額（借記：公司股東往來科目），並支付款項  
（貸記：公司銀行存款科目）予甘建成等他人，而由甘

建成等他人代為保管、支配、使用、或保有原告自有之款項。

(2) 再按原告 95 及 98 年度資產負債表所載，原告之「股東往來科目」餘額由 283,135,108 元遞增至 462,470,000 元，且原告之「銀行存款科目」餘額亦由 189,912,461 元遞增至 295,450,063 元，二者出現同步增加之情形。雖然，原告因 95 年度挹注資金 8 千餘萬元於「未完工程資產」之投資活動（95 年度 97,015,197 元－94 年度 15,993,768 元）、96 年度挹注資金 5 千餘萬元於「未完工程資產」之投資活動（96 年度 153,965,682 元－95 年度 97,015,197 元）、98 年度挹注資金 4 千餘萬元於「備供出售金融資產」之投資活動（98 年度 117,636,283 元－97 年度 76,562,680 元）等由，以致銀行存款科目餘額之遞增幅度稍有減緩，惟二者係呈現同步增加之情形，仍可認定。換言之，原告因隱藏收入款項於股東往來科目中，不予記載公司收入之會計科目，而係不實記載股東往來科目餘額之增加，以致銀行存款科目餘額（將收入存至銀行）與不實之股東往來科目餘額，二者呈現同步增加之情形，亦可認定（原告 94 至 98 年度資產負債表見原處分卷一第 431-435 頁）。

(3) 此外，原告歷年帳載鉅額之股東往來貸方餘額，係用以表彰原告之股東對原告擁有鉅額之債權，惟查，經被告審查人員詢問「有無借錢給東光鋼鐵機械股份有限公司？」，原告多位股東均委由代理人表示「未曾借款」或「未曾借錢給該公司」等語明確（談話紀錄見卷外「查緝案件稽查報告書」第 197-196、187 頁）。又查，原告 98 年度帳載股東往來貸方餘額已高達 462,470,000 元，

然而，原告若果真有向股東借入鉅額款項，何以原告歷經98、99年間，均未給付絲毫借款利息予股東（債權人），以致原告98、99年間僅因收有租賃押金而設算利息費用425,683、359,388元元，而無任何借款利息費用之支付（原告損益表及營業報告書等見原處分卷一第79、77、71頁），亦證原告係不實記載鉅額之股東往來貸方餘額，而為股東製造對公司之不實債權。

(4) 次查，原告於99年間先因給付員工福利金105,000元，而沖減股東往來105,000元，餘額成為462,365,000元（公證人對原告股東會之錄音內容及股東往來支出明細等見原處分卷一第105、99、65頁）。原告嗣於99年3月11日將公司原帳載之股東往來科目餘額462,365,000元其中157,500,000元，按當時各股東之持股比例，以匯款或轉帳等方式，給付現金予各股東，原告並據以沖減股東往來科目157,500,000元（原告借記「股東往來」科目157,500,000元，並貸記公司「銀行存款」科目157,500,000元），經沖減後，原告帳載之股東往來餘額成為304,865,000元（462,365,000－157,500,000），而原告負責人甘錦祥於99年3月11日亦有受領上開原告給付之股東往來科目款項19,500,000元（原告給付股東款項明細及銀行金流憑證等見原處分卷一第377-376、369、347頁）。嗣因被告調查相關課稅資料，原告負責人甘錦祥乃於104年4月2日委託會計師陳壽萱至被告辦公處所陳述意見及全權處理相關事宜，受託人經詢問而表明「（問：請說明委託人受領東光鋼鐵機械股份有限公司金錢之緣由為何？）公司股東往來以前就存在……給付金額時係按當時股東持股比例返還」等語（談話紀錄等

見原處分卷一第388-392頁)。又佐以原告多名股東經被告審查人員詢問「受領東光鋼鐵機械股份有限公司金錢之緣由為何?」,渠等亦均委由代理人表示「該金額係按股權比例分配」等語明確(談話紀錄見卷外「查緝案件稽查報告書」第199、196、187頁)。再者,因有原告之股東於101年5月29日股東常會中詢問「股東往來究竟為全體股東共同持有還是依照比例持有?若以比例持有又以何時作為基準?」等語,原告負責人甘錦祥乃回答「股東往來是所有股東的權益,依以往的慣例是按股東的持股而享有此權益」等語明確(原告股東常會議事錄見原處分卷一第90、86頁)。易言之,原告係因隱匿獲利於股東往來帳戶中,並製造不實之股東往來債權,俟特定時日則假借原告償還債務之名,而將所隱匿之獲利款項,以當時之股東持股比例分配現金予各股東(按持股比例分配現金予股東之情形詳見原處分卷一第377-346頁),以致原告之股東係知悉「按股權比例分配」款項,亦知悉無需過問究竟係股東何人借款金錢若干予原告(因原告實際並無向股東借入金錢)。甚且,原告之負責人亦逕自表明「股東往來是所有股東的權益,依以往的慣例是按股東的持股而享有此權益」等語,而無需逐一詳查股東與原告間之具體金錢借貸關係,益見原告係為隱匿獲利而虛偽記載股東對公司擁有借貸關係之債權。

- (5) 從而,原告係隱匿獲利於股東往來帳戶中,再俟機假借返還借款予股東之名,沖銷股東往來帳戶及銀行存款帳戶餘額,而將公司隱匿之獲利款項或係給付予甘建成而為支配使用,或係按股東持股比例,分配現金由各個股

東分享公司獲利等情，洵堪認定。

3.原告亦利用「借記不實之營業成本科目」及「貸記不實之股東往來科目」以隱匿獲利：

(1)原告不僅利用上述「不予貸記收入科目」之手法，以隱匿公司獲利；尚有利用「虛偽借記營業成本科目」並「虛偽貸記股東往來科目」之手法，以達額外隱匿公司獲利之目的。經查，原告於99年3月11日按股東持股比例，分配現金由各個股東分享公司隱匿之獲利等節，已如上述，嗣因被告調查相關課稅資料，原告負責人甘錦祥乃於104年4月2日委託會計師陳壽萱至被告辦公處所陳述意見及全權處理相關事宜，受託人經詢問而表明「（問：請說明委託人受領東光鋼鐵機械股份有限公司金錢之緣由為何？）公司股東往來以前就存在……給付金額時係按當時股東持股比例返還……股東往來更正原因係歷年虛列成本調整，因原科目係『借：成本，貸：股東往來』」等語明確（談話紀錄等見原處分卷一第388-392頁）。

(2)又查，按原告97年12月31日之資產負債表所載，97年度帳載期末股東往來科目餘額為411,512,000元（見原處分卷一第44頁）。再按原告製作之股東往來支出明細所載（公證人對原告股東會之錄音內容及股東往來支出明細等見原處分卷一第105、99、65頁），98年間因原告投資之東成發公司轉帳40,820,887元予原告，原告獲取該筆款項時係貸記股東往來科目，以致股東往來科目增加40,820,887元，連同98年度之期初餘額411,512,000元（即97年度之期末餘額），其累計餘額即成為452,332,887元（411,512,000+40,820,887），又原告因支付

東光百貨 7-9 月份管理費 191,454 元而沖減股東往來 191,454 元，使科目餘額成為 452,141,433 元（452,332,887－191,454）。再因原告「虛列 98 年度之營業成本 21,000,000 元」（借記營業成本科目 21,000,000 元），基於複式簿記及借貸平衡等帳務處理原則，原告既於借方虛增營業成本 21,000,000 元，必須同額將特定貸方會計科目予以虛增，否則借貸無法平衡，有礙於財務報表之編製。從而，原告又利用不實增加股東對公司之債權之手法，乃以「貸記股東往來科目」21,000,000 元之方式為因應，並使股東往來餘額累積成為 473,141,433 元（452,141,433＋21,000,000）。

(3) 換言之，原告係於借方記載不實之營業成本金額，使公司之獲利不實減少，並利用不實增加股東債權之手法，於貸方虛增股東往來之科目餘額，以為對應，並達到將公司之獲利額外隱匿於股東往來帳戶中之目的。

4. 綜合原告上開隱匿經營獲利之手法而言，不論原告係隱藏營業收入不予記載（不實減少獲利），或虛增營業成本而為記載（不實減少獲利），均係隱匿公司獲利之行為，且均係利用公司之「股東往來會計帳戶」而為隱匿，洵堪認定。

(三) 原告利用公司之「股東往來會計帳戶」隱匿子公司給付款項之情節：

1. 經查，原告另有投資東成發開發股份有限公司（下稱東成發公司），且原告對該公司持股 100%（見原處分卷一第 241 頁）。又查，東成發公司歷年獲利甚豐，該公司本係長期低報課稅所得及稅後純益，嗣經該公司辦理更正，更正後之歷年稅後純益高達 3 千 9 百餘萬元至 4 千 2 百餘萬元不

等（東成發公司更正後資產負債表等見原處分卷一第229-225、171、243頁）。再者，原告雖對東成發公司持股達100%，但並未以權益法逐年按東成發公司之純益調整增加長期投資之帳面價值。此外，東成發公司因多所獲利而歷年給付數千萬元款項予原告，原告於獲取東成發公司之款項時，則係借記銀行存款科目，並貸記原告之「股東往來科目」，此係有原告之股東往來明細表記載97年間因「東成發由銀行轉帳入（97年度股往）40,820,887元」，以致原告之「股東往來科目餘額增加40,820,887元」之紀錄在卷可稽，亦有98年間因「東成發由銀行轉帳入（98年度股往）23,130,000元」，以致原告之「股東往來科目餘額增加23,130,000元」之紀錄在卷可稽（見原處分卷一第65頁）。

2. 然而，原告本件辦理課稅所得額等更正事項中，係將東成發公司歷年給付予原告之款項41,000,000元、53,000,000元、48,340,295元及23,130,000元（下稱東成發給付之款項），轉列成為原告擬返還予東成發公司之款項，並據以調整入帳成為原告之負債科目「應付款項－東成發」之帳面金額（見原處分卷一第91頁原告更正事項中貸記「應付款項－東成發」一欄所示）。此外，因原告未按權益法調整增加長期投資之帳面價值，乃一併更正調整增加「長期投資－東成發」之科目餘額（見原處分卷一第91頁中借記「長期投資－東成發」一欄所示）。再者，前開「應付款項－東成發」（負債科目）與「長期投資－東成發」（資產科目），二者帳面金額有所差異，原告係將其等之差異數沖減「股東往來科目」（負債科目）餘額，以為因應（即原處分卷一第91頁中，原告借記「股東往來」一欄係內

含該二科目之差異數額)。換言之，針對上開東成發給付之款項，原告係以「應付款項－東成發」、「長期投資－東成發」、「股東往來」等資產及負債會計科目(資產負債表帳戶)之更正調整以為因應，並未據以更正調整成本费用(損益表帳戶)等課稅所得事項，則系爭東成發給付之款項與本件原告補報各年度營業之稅前利益，尚無關涉。至於原告本件就稅前利益及其稅額之補報，係另外以營業成本及費用科目之更正而為因應。以97年度而言，原告更正減少營業成本61,000,000元及更正增加營業費用257,000元，合計更正增加本期稅前利益(課稅所得)「60,743,000元」(61,000,000－257,000)；98年度亦以相同方式更正增加稅前利益「20,828,567元」(營業成本減少21,000,000元－營業費用增加171,433元)，前開事項亦有原告營所稅更正申報明細表所載各年度「營業成本減少」、「營業費用增加」、「合計本期利益」等事項在卷可稽(見原處分卷一第91頁「營所稅更正申報」部分)，並有原告申請更正相關書表等在卷可佐(見原處分卷一第48、46、40頁及原處分卷二第65、63、56頁)，併予敘明。

(四)原告利用「股東往來會計帳戶」隱匿獲利情事早於101年3月間即經檢舉在案：

- 1.原告利用「股東往來會計帳戶」隱匿獲利，再俟機撥款予甘建成供其支配使用，或按股東持股比例分配現金，使各個股東均有分享原告所隱匿之獲利等情節，均如上述。
- 2.又查，有檢舉人於「101年3月6日」以網路電子郵件提出檢舉，並具體陳述原告98年度將營業成本21,000,000元列入股東往來科目內，涉有逃漏稅捐等情事(檢舉內容摘要見原處分卷一第174頁)。檢舉人嗣於「101年3月8日」更

01 補充說明其所檢舉者包含「東光鋼鐵機械股份有限公司…  
02 …疑似藉由股東往來科目逃漏歷年稅捐」「增補東光鋼鐵  
03 98年度及99年度營業報告書補充說明」「依照東光鋼鐵內  
04 部文件記載其在98年12月31日時，股東往來金額為462,47  
05 0,000元整……從東光鋼鐵98年度及99年度營業報告書觀  
06 察，該公司所列之費用欄上關於各項利息支出部分，並未  
07 計算股東往來科目上之金額，如此龐大之股東往來金額，  
08 即便現今利率如此低廉，若確實有這筆股東往來存在，豈  
09 可能各股東皆未要求利息，顯見其公司有意藉由股東往來  
10 科目隱藏實際獲利數字，意圖規避所應繳納之稅捐」「東  
11 光鋼鐵曾再三強調『東光鋼鐵近十年來，除出租不動產外  
12 ，無任何營業』」「何以營業成本竟會成為股東往來增加  
13 之金額？」等事項，並檢附原告之營業報告書、損益表等  
14 並無股東往來負債所生利息支出之情以為佐證（檢舉函及  
15 檢附之財務報表等見原處分卷一第174、82-81、79、77、  
16 71頁）。嗣被告於「101年6月22日」因前開檢舉事宜而發  
17 函請原告提供98及99年度股東往來明細及相關收付款證明  
18 等資料以供查核（財北國稅審三字第1010207942號書函及  
19 送達證書等見處分卷一第170-168頁），惟原告並未提供  
20 股東往來等資料以供查核。

21 （五）原告經檢舉後始補報課稅所得、未分配盈餘，及更正沖銷  
22 股東往來科目餘額等節：

23 1.原告補報課稅所得及其稅額部分：

24 (1)原告利用「股東往來會計帳戶」以隱匿獲利等情事，早  
25 於101年3月間即經檢舉在案，且被告知悉後即於101年6  
26 月22日發函予原告以進行查核事宜等情，均如上述。又  
27 原告於獲悉遭人檢舉之後，由原告之董事於101年6月28

01 日召開董事會，並由董事長提案說明「股東往來科目，  
02 存在於本公司已有40年。當時係顧慮將這些錢用於借名  
03 登記土地之相關支出與費用。但是，最近有人藉此提出  
04 刑事告訴，或向國稅局檢舉。致使臺北市國稅局審三科  
05 來函調查。股東往來遂成為本公司之罩門。不論本人或  
06 此後誰擔任董事長，都會被這問題所困擾。因此，今天  
07 約大家一起討論，將股東往來科目作更正」等語，前開  
08 提案並由原告與會董事作成「同意自民國95年度至民國  
09 98年度逐年辦理更正，轉為收入並補繳稅捐（如附表）  
10 」等決議在案（原告101年6月28日董事會議事錄及更正  
11 股東往來之附表見原處分卷一第111、108、109頁）。

12 (2) 雖然原告上述董事會於101年6月28日將「股東往來會計  
13 帳戶」所隱匿之獲利，籠統稱為更正「轉為收入」以補  
14 繳稅捐，實則原告係兼以漏列收入及虛列成本等方式隱  
15 匿獲利於股東往來科目內，已如上述。惟原告若更正「  
16 轉為收入」，將可能另涉有漏開統一發票致逃漏營業稅  
17 等其他違反公法上義務之不法情事，以致原告經董事會  
18 決議之更正股東往來事項附表（見原處分卷一第109頁  
19 ），係含混以「營業成本減少」之更正方式以為因應，  
20 使原告僅以「補繳營利事業所得稅」之方式，補報「股  
21 東往來會計帳戶」所隱匿之獲利，而規避可能衍生之營  
22 業稅逃漏之查緝（原告是否另外涉嫌漏開營業收入之統  
23 一發票，並非本件審理範圍）。然而，不論原告係隱藏  
24 營業收入不予記載（不實減少獲利），或虛增營業成本  
25 而為記載（不實減少獲利），均係隱匿公司獲利之行為  
26 。縱使原告就隱藏營業收入若干、虛增營業成本若干等  
27 ，不予以分別列示轉正，惟其等均係產生低報課稅所得

01 及其稅額之結果，則原告含混以「營業成本減少」之方  
02 式更正「股東往來會計帳戶」，對於本件短漏課稅所得  
03 及其稅額之認定，尚無影響。

04 (3) 經查，原告於98年12月31日當時，帳載股東往來科目之  
05 貸方餘額已累積高達462,470,000元（見原處分卷一第  
06 78頁）。再者，原告於99年3月11日假借對股東清償債  
07 務之名，而實際按股東持股比例分配公司獲利157,500,  
08 000元予各股東成員，並沖減股東往來科目157,500,000  
09 元等節，已如上述，則經扣減已分配之系爭獲利157,50  
10 0,000元，連同其他調整項目，原告尚有股東往來貸方  
11 餘額「304,865,000元」未為沖銷（股東往來分類帳見  
12 原處分卷一第348-347頁）。嗣原告因101年6月22日臺  
13 北市國稅局審三科發函調查，隨即於101年6月28日由董  
14 事會決議更正股東往來及其附表以補繳稅款等節，亦如  
15 上述。又原告係以逐年減少營業成本（增加課稅所得）  
16 95年度28,000,000元、96年度39,000,000元、97年度  
17 61,000,000元、98年度21,000,000元，連同欲返還予東  
18 成發公司之逐年應付款項95年度41,000,000元、96年度  
19 0元、97年度53,000,000元、98年度48,340,295元等方  
20 式，分別逐年更正沖減股東往來95年度69,000,000元（  
21 28,000,000+41,000,000）、96年度39,000,000元（39  
22 ,000,000+0）、97年度114,000,000元（61,000,000+  
23 53,000,000）、98年度69,340,295元（21,000,000+48  
24 ,340,295）。換言之，原告以前開方式將上述未經沖銷  
25 之98年12月31日股東往來貸方餘額「304,865,000元」  
26 其中之291,340,295元（69,000,000+39,000,000+114  
27 ,000,000+69,340,295），分成95、96、97及98等4個

會計年度，予以沖減更正（見原處分卷一第109頁之更正股東往來附表「股東往來（營業成本＋應付款項）」一欄所載）。

(4) 又查，原告以上開更正減少營業成本並沖減股東往來95年度28,000,000元、96年度39,000,000元、97年度61,000,000元、98年度21,000,000元之方式，連同額外增列營業費用95年度136,000元、96年度134,000元、97年度257,000元、98年度171,433元，原告乃補報各年度課稅所得額95年度27,864,000元（ $28,000,000 - 136,000$ ）、96年度38,866,000元（ $39,000,000 - 134,000$ ）、97年度60,743,000元（ $61,000,000 - 257,000$ ）、98年度20,828,567元（ $21,000,000 - 171,433$ ），並補報所得稅額95年度6,966,000元（ $27,864,000 \times 25\%$ ）、96年度9,716,500元（ $38,866,000 \times 25\%$ ）、97年度15,185,750元（ $60,743,000 \times 25\%$ ）、5,207,142（ $20,828,567 \times 25\%$ ），前情亦有101年6月28日經原告之董事會決議通過之更正股東往來附表所示「本期利益」、「當期營所稅」等欄位所載內容在卷可佐（見原處分卷一第109頁）。

(5) 綜言之，原告係遭人檢舉後，始更正沖銷股東往來，並補報97及98年度課稅所得額60,743,000元及20,828,567元，再據以補報97及98年度營所稅額15,185,750元及5,207,142元，被告核定原告97及98年度短漏應納稅額15,185,750元及5,207,141元（含尾數差1元），尚非無據。原告主張所漏稅額15,185,750元及5,207,141元係未經檢舉即已補報補繳云云，尚難採據。

2. 原告補報未分配盈餘稅額部分：

(1) 因原告經人檢舉及被告函查後，始補報「稅前利益」95年度27,864,000元、96年度38,866,000元、97年度60,743,000元、98年度20,828,567元，經分別減除各筆「營所稅額」95年度6,966,000元、96年度9,716,500元、97年度15,185,750元、98年度5,207,142元，連同原告補報「權益法下對東成發公司之投資利益」95年度30,750,000元、96年度27,907,500元、97年度28,900,725元、98年度30,354,452元，以及補報「未分配盈餘稅額」95年度0元、96年度4,648,320元、97年度4,716,781元、98年度6,276,707元，原告即補報「稅後盈餘」95年度51,648,000元（稅前利益27,864,000元－營所稅6,966,000元＋投資利益30,750,000元－未分配盈餘稅0元）、96年度52,408,680元（38,866,000－9,716,500＋27,907,500－4,648,320）、97年度69,741,194元（60,743,000－15,185,750＋28,900,725－4,716,781）、98年度39,699,170元（20,828,567－5,207,142＋30,354,452－6,276,707）等事項，又原告前開更正內容亦有更正事項附表「本期利益」、「當期營所稅」、「長期投資－依權益法100%認列東成發利益」、「未分配加徵」、「稅後盈餘」等欄位所載內容在卷可稽（見原處分卷一第109頁）。

(2) 又查，原告對東成發公司持股100%，雖然該公司歷年獲利甚豐（東成發公司各年度稅後純益見原處分卷一第230-225頁所示「本期損益（稅後）」一欄），但原告未按權益法認列投資利益並調增對東成發公司投資之帳面價值，而係由東成發公司直接將獲利所生資金直接給與原告，原告則將取自東成發公司之款項帳載至「股東

往來科目」內，原告前開帳載情形亦有卷附原告股東往來增加金額一欄所示「東成發由銀行轉帳入（97年度股往）40,820,887元」、「東成發由銀行轉帳入（98年度股往）23,130,000元」等紀錄可佐（見原處分卷一第65頁）。換言之，原告不按權益法認列對東成發公司投資之收益，僅於取得東成發公司給與之款項時，始貸記股東往來科目，形同原告實際已享有東成發公司獲利之經濟利益，卻未將投資所生盈餘予以入帳。

- (3) 又原告上述將子公司東成發所給與之款項帳載至「股東往來科目」內等異常帳務處理情形，亦遭檢舉人於101年3月6日及同年月8日檢舉「東光鋼鐵機械股份有限公司……疑似藉由股東往來科目逃漏歷年稅捐」「（一）『東成發由銀行轉帳入（97年度股往）』項：東成發開股份有限公司雖係東光公司之轉投資公司，惟並非東光鋼鐵之股東，東光鋼鐵竟將與東成發公司之資金往來列為股東往來，於法已有未合」「（十二）『東成發由銀行轉帳入（98年度股往）』項：同第一項之說明」等節在案（檢舉函等見原處分卷一第82-80、65、174頁）。嗣原告經人檢舉後，始於101年6月28日經董事會決議更正補報對東成發公司之投資收益（長期投資—依權益法100%認列東成發利益），同時將東成發公司歷年所給與之盈餘款項返還予東成發公司（應付款項—東成發），並沖減股東往來科目餘額（前開更正內容記載於董事會決議通過之「附表」內，見原處分卷一第111、108、109頁）。從而，原告將來自東成發公司之投資收益（長期投資—依權益法100%認列東成發利益），併入稅後盈餘之計算，並一併辦理未分配盈餘等更正（見原處分

卷一第109頁），亦屬遭人檢舉後始從事之更正補報行為。

(4) 此外，原告101年間補報未分配盈餘稅額部分，原告係以95年度稅後盈餘51,648,000元減除10%法定公積5,164,800元，其可供分配但未分配之盈餘46,483,200元（ $51,648,000 - 5,164,800$ ），按10%補報其稅額「4,648,320元」（ $46,483,200 \times 10\%$ ），並作為96年度稅後盈餘之減除項目。96年度稅後盈餘52,408,680元，原告減除10%法定公積5,240,868元，其可供分配但未分配之盈餘47,167,812元（ $52,408,680 - 5,240,868$ ），按10%補報其稅額「4,716,781元」，並作為97年度稅後盈餘之減除項目。97年度稅後盈餘69,741,194元，原告減除10%法定公積6,974,120元，其可供分配但未分配之盈餘62,767,074元（ $69,741,194 - 6,974,120$ ），按10%補報其稅額「6,276,707元」，並作為98年度稅後盈餘之減除項目。98年度稅後盈餘39,699,170元，原告減除10%法定公積3,969,917元，其可供分配但未分配之盈餘35,729,253元（ $39,699,170 - 3,969,917$ ），原告按10%補報未分配盈餘稅額為「3,572,925元」。前情亦有更正事項附表「未分配加徵」、「稅後盈餘」、「法定公積」、「可供分配盈餘」等欄位所載內容在卷可稽（見原處分卷一第109頁）。

(5) 然按「（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，減除下列各款後之餘額：……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。」所得稅法第66條之9第1項、第2項第4款及第3項分別定有明文，而同法施行細則第48條之10第3項復規定：「本法第66條之9第2項第4款所定之法定盈餘公積、公積金及公益金，應以營利事業當年度盈餘實際提列數計算之。」依上述所得稅法第66條之9第2項第4款針對盈餘公積、公積金或公益金之提列係為「已依」……「提列」之文字，暨同條第3項所為「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」之規定，顯見所得稅法施行細則第48條之10第3項規定係符合所得稅法第66條之9之規範意旨，應予援用。準此，關於營利事業之盈餘縱依公司法第237條應提列一定比例之法定盈餘公積，然若於各該所得年度之次一會計年度結束前未實際提列者，於該年度之未分配盈餘申報自不得援引所得稅法第66條之9第2項第4款規定主張法定盈餘公積之減除（最高行政法院104年度判字第238號判決意旨參照）。

- (6) 經查，原告本件係於「101年」間始按董事會決議補報96年度稅後盈餘52,408,680元及減除10%法定盈餘公積5,240,868元、97年度稅後盈餘69,741,194元及減除10%法定盈餘公積6,974,120元（含尾數差1元），98年度稅後盈餘39,699,170元及減除10%法定盈餘公積3,969,917元，經核系爭法定盈餘公積5,240,868元、6,974,120元、3,969,917元等，縱使101年以後亦有依公司法第230條規定經股東常會承認而實際予以提列，亦係屬於96、

97、98等所得年度之次一會計年度（即97、98、99等會計年度）結束前，「尚未實際提列」者，於該等年度之未分配盈餘申報自不得援引所得稅法第66條之9第2項第4款規定主張法定盈餘公積之減除。則被告本件否准原告系爭法定盈餘公積分別於96、97、98等年度之未分配盈餘申報中減除，尚非無據。從而，被告核定原告短漏未分配盈餘稅額96年度5,240,868元（原告補報之稅後盈餘52,408,680元×10%）、97年度6,974,120元（原告補報之稅後盈餘69,741,194元×10%連同尾數差1元）、98年度3,969,917元（原告補報之稅後盈餘39,699,170元×10%）等節，經核亦無不合（被告查核說明見原處分卷一第192頁、原處分卷二第219頁、原處分卷三第141頁）。

(7) 綜言之，原告係遭人檢舉後，始更正沖銷股東往來，並補報按權益法認列投資收益所生盈餘，已如上述，則原告主張未經檢舉即已補報云云，亦難憑採。

3. 原告又稱係因財務會計原有帳列多項支出無法取得合法憑證，遂更正減少財務會計帳載之營業成本金額，並放棄將該等支出列為公司營運成本，使商業會計之帳務內容與稅務申報資料一致云云（原告書狀見本院卷第67頁）；然按「凡商業之資產、負債或業主權益發生增減變化之事項，稱為會計事項。」（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3項）無法取得原始憑證之會計事項，

商業負責人得令經辦及主管該事項之人員，分別或共同證明。」「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。」「會計事項應按發生次序逐日登帳，至遲不得超過二個月。」「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」「商業負責人、主辦及經辦會計人員或依法受託代他人處理會計事務之人員有下列情事之一者，處五年以下有期徒刑、拘役或科或併科新臺幣六十萬元以下罰金：一、以明知為不實之事項，而填製會計憑證或記入帳冊。二、故意使應保存之會計憑證、會計帳簿報表減失毀損。三、偽造或變造會計憑證、會計帳簿報表內容或毀損其頁數。四、故意遺漏會計事項不為記錄，致使財務報表發生不實之結果。五、其他利用不正當方法，致使會計事項或財務報表發生不實之結果。」係商業會計法第11條第1項、第19條、第33條、第34條、第58條第1項、第71條定有明文。申言之，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，始為該期稅前純益或純損。設若原始憑證因事實上限制無法取得，仍應根據事實及金額作成憑證，由負責人或其指定人員簽名或蓋章，憑以記帳。且會計憑證、會計帳簿表冊必須完整真實記載。又為達成促使商業會計制度步入正軌，商業財務公開，以取信於大眾，促進企業資本形成，避免阻滯商業及社會經濟之發展等社會法益之保護，商業會計法第71條就會計憑證或帳冊之不實記載、故意遺漏會計事項不為記錄、利用不正當方法使會計事項或財務報表發生不實之結果……等不法行為，定有刑事責任（最高法院103年度台上字第3357號刑事判

決意旨參照)。換言之，原告會計帳冊已記載之多項支出若「果真」屬實，僅是無法取得原始憑證，仍應根據事實及金額作成內部憑證，由負責人或其指定人員簽名或蓋章，憑以記帳，始足以將會計年度內所發生之「全部」成本及費損等完整記載入帳，不應反而捨本逐末，竟將已記載之真實支出事後予以變更減少，造成會計事項及財務報表之不實表達。至於營利事業所得稅之申報，針對欠缺憑證之真實支出，僅須「帳外」調整補稅即可，無須更正支出會計事項及財務報表之記載與表達。實則，原告係因利用「股東往來會計帳戶」隱匿獲利，遭人檢舉及被告函查之後，即籠統以「減少營業成本」並相對沖減股東往來科目餘額之方式以為因應等節，均如上述。原告主張因財務會計原有帳列多項支出無法取得合法憑證，遂更正減少已入帳之營業成本金額云云，並非合法，亦非合理，應係臨訟彌縫之詞，不足採信。

- 4.原告尚稱借名登記於他人名下之不動產，若有取得收益，亦係以登記人之名義繳納高額綜合所得稅，並無短漏稅額云云（原告書狀等見另案104年度訴字第1868號本院卷第19、103頁）；然按「租稅義務之履行，首應依法認定租稅主體、租稅客體及租稅客體對租稅主體之歸屬，始得論斷法定納稅義務人是否已依法納稅或違法漏稅。……而租稅義務之履行是否符合法律及憲法意旨，並非僅依公庫財政上之收支情形或特定稅制之事實效果進行審查，仍應就法定納稅義務人是否及如何履行其納稅義務之行為認定之，始符前揭租稅法律主義之本旨。……」經司法院釋字第685號解釋理由書闡述甚明。本件係原告利用「股東往來會計帳戶」以隱匿公司經營之獲利，已如上述，核係原告

就營利事業課稅所得額之短漏行為，並違反營利事業所得稅租稅義務之履行。縱如原告所稱將自有不動產所生收益，以他人名義繳納高額個人綜合所得稅，亦係租稅客體對租稅主體之歸屬有誤，滋生是否溢繳稅額之情形，不能視同原告已履行稅額繳納義務，或認原告之租稅債務已因抵銷、免除或其他事由而消滅。則原告所稱以他人之名義繳納綜合所得稅，並無短漏營利事業所得稅額云云，亦難採據。

(六) 原告係故意逃漏稅捐且遭人檢舉之後始予補報補繳：

1. 本件係原告利用漏記收入、虛列營業成本、不按權益法認列投資收益，並且為股東製造不實之股東往來債權等手法，隱匿各年度課稅所得及盈餘，以致短漏稅額，前情均如上述。換言之，原告係利用機巧之帳務處理及資金流轉等手法，故意短漏報應申報課稅之所得額及盈餘，以達逃漏稅捐之目的，該當所得稅法第110條第1項短漏報所得額，及同法第110條之2第1項短漏報未分配盈餘等不法情事，洵堪認定。

2. 雖按稅捐稽徵法第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；其涉及刑事責任者，並得免除其刑：一、本法第41條至第45條之處罰。二、各稅法所定關於逃漏稅之處罰。」然因本件係101年3月間遭人檢舉之後，原告始於101年6月間補報所短漏之課稅所得及未分配盈餘，原告前開遭人檢舉、遭調查人員進行調查，始事後補報各節，亦均如上述。換言之，原告本件「並非」屬未經檢舉、未經調查即自動補報並補繳所漏稅款者，尚難認有捐

稽徵法第48條之1第1項例外免罰規定之適用。

3.復按財政部98年修正之裁罰倍數參考表所得稅法（營利事業所得稅）第110條第1項部分規定：「……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。」第110條之2第1項部分規定：「……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。」又財政部103年4月16日修正之裁罰倍數參考表所得稅法（營利事業所得稅）第110條第1項部分規定：「……二、漏稅額超過新臺幣十萬元者。處所漏稅額0.8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0.7倍之罰鍰，其屬查獲之日前五年內未曾查獲有本條文第一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0.6倍之罰鍰。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。……」第110條之2第1項部分規定：「……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。」（所得稅法第110條第1項有關營利事業所得稅部分之裁罰倍數參考表嗣再經財政部於105年2月5日、107年5月22日修正，上開103年4月16日之修正內容基本上未變）再按稅捐稽徵法第1條之1第4項規定：「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，有利於納稅義務人者，對於尚未核課確定之案件適用之。」財政

部104年6月11日台財稅字第10404512780號函釋：「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。」原告就97、98年度營利事業所得稅及96至98年度未分配盈餘結算申報後，雖於101年6月28日申請更正，並補繳所得稅額，惟係因他人檢舉且經被告查核後始行更正，不符合稅捐稽徵法第48條之1自動補報免罰規定之適用；且原告故意漏短報情事核屬所得稅法第110條第1項、第110條之2第1項之違章行為，且103年4月16日修正發布之裁罰倍數參考表，對屬故意違章之原告因非屬有利之變更，依財政部104年6月11日函釋意旨，於本件並無其適用。

4.亦即，被告本件依財政部98年修正之裁罰倍數參考表，經審酌原告違章情節、應受責難程度，及原告未於裁罰處分核定前，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等情狀，就97及98年度營利事業所得稅部分，按所漏稅額1,518萬5,750元及520萬7,141元，裁處1倍罰鍰，計1,518萬5,750元及520萬7,141元，並就96至98年度未分配盈餘部分，按所漏稅額524萬868元、697萬4,120元及396萬9,917元，裁處0.5倍罰鍰，計262萬434元、348萬7,060元及198萬4,958元，經核均無不合，應予維持。

（七）綜上，原告所訴，核無足採。從而，原處分並無不法，訴願決定予以維持，亦無不合。原告徒執前詞，訴請撤銷訴願決定及原處分（含復查決定），為無理由，應予駁回。

六、兩造其餘攻擊防禦方法均與本件判決結果不生影響，故不逐一論述，併此敘明。

01 中 華 民 國 108 年 1 月 24 日

02 臺北高等行政法院第六庭

03 審判長法官 陳金圍

04 法官 畢乃俊

05 法官 陳心弘

06 一、上為正本係照原本作成。

07 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  
08 明上訴理由，如於本判決宣示後送達前提起上訴者，應於判  
09 決送達後20日內補提上訴理由書（須按他造人數附繕本）。

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

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

14

15 得不委任律師為訴訟  
16 代理人之情形

所 需 要 件

17

18 (一)符合右列情形之一  
19 者，得不委任律師  
20 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。

21

22

23

24

25

26

27 (二)非律師具有右列情

- 1.上訴人之配偶、三親等內之血親、

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

- 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。

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 1 月 24 日  
書記官 黃明和