

臺北高等行政法院判決

) FKT64W1Z1X5L0;@109年度訴字第

) FKT64W1Z1X5L0;@110年1月28日辯

原 告 達闢環境工程股份有限公司

代 表 人 郭泰宏

訴訟代理人 朱容辰律師

被 告 財政部北區國稅局

代 表 人 王綉忠（局長）

訴訟代理人 黃麗玲

江方琪

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109年1月16日台財法字第10813946290、000000000000、000000000000、000000000000、000000000000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

甲、程序事項：

按「訴狀送達後，原告不得將原訴變更或追加他訴。但經被告同意或行政法院認為適當者，不在此限。」行政訴訟法第111條第1項定有明文。查原告於民國（下同）109年3月16日（本院收文日）起訴時，訴之聲明原為：「一、財政部台北國稅局於民國108年6月28日北區國稅法一字第1080008810號、000000000000號、000000000000號、000000000000號及該局於108年7月1日所為之北區國稅法一字第1080008931號重審復查暨財政部於109年1月16日所為之台財法字第10813946290號

、000000000000號、000000000000號、000000000000號及00000
000000號訴願決定均撤銷。二、訴訟費用由被告負擔。」嗣
於109年3月20日（本院收文日）具狀變更訴之聲明為：「一
、財政部北區國稅局於民國108年6月28日北區國稅法一字第
1080008810號、000000000000號、000000000000號、00000000000
號及該局於108年7月1日所為之北區國稅法一字第108000893
1號重審復查暨財政部於109年1月16日所為之台財法字第108
13946290號、000000000000號、000000000000號、00000000000
0號及000000000000號訴願決定均撤銷。二、訴訟費用由被告
負擔。」，後原告訴訟代理人復於109年8月19日準備程序期
日變更訴之聲明為：「一、訴願決定及原處分不利於原告之
部分均撤銷。二、訴訟費用由被告負擔。」，核其變更訴之
聲明之內容尚在本件固有之審理範圍，無礙兩造前就本件實
體爭點已為之攻擊防禦方法及證據資料之實效性，是基於程
序經濟，本院認原告所為訴之變更，乃屬適當，應予准許，
先此說明。

乙、實體方面：

壹、事實概要：

一、原告95年度營利事業所得稅結算申報，列報營業成本新臺幣
（下同）576,850,328元、全年所得額38,235,676元；被告
初查依申報數核定，嗣查獲其當年度無進貨事實，卻取具邦
洲海事股份有限公司、環中實業股份有限公司、聯鑫工程顧
問股份有限公司、展吉企業有限公司、台灣極水股份有限公
司、豐鍵股份有限公司、翔圓國際實業有限公司及百景造形
工程有限公司8家營業人（下稱邦洲公司等8家營業人）開立
之不實統一發票，金額共61,851,648元，充當進貨憑證，經
審理原告以不實憑證虛增營業成本61,851,648元之違章成立

，乃予剔除，重行核定營業成本514,998,680元，全年所得額100,087,324元，除補徵應納稅額15,462,912元，並依所得稅法第110條第1項規定，審酌違章情節，按所漏稅額15,462,912元處以1倍之罰鍰15,462,912元。原告不服，申請復查結果，獲追認營業成本2,380,952元及追減罰鍰595,238元；原告猶表不服，提起訴願，案經被告重新審查原處分結果，以108年6月28日北區國稅法一字第1080008810號重審復查決定：「撤銷……107年12月10日北區國稅法一字第1070017546號復查決定。追認營業成本……2,380,952元及追減罰鍰3,568,773元。」

二、原告95年度未分配盈餘申報，列報未分配盈餘30,158,831元，被告原依其申報數核定，嗣查獲其95年度營利事業所得稅結算申報，虛列營業成本61,851,648元（重審復查決定誤植為61,851,647元），致漏報稅後純益46,388,735元（正確應為46,388,736元），乃重行核定未分配盈餘76,547,566元，除依行為時所得稅法第66條之9第1項規定，就該未分配盈餘加徵10%營利事業所得稅7,654,756元，並依同法第110條之2第1項規定，審酌違章情節，按所漏稅額4,638,873元處以0.5倍之罰鍰2,319,436元。原告不服，申請復查結果，獲追減未分配盈餘1,785,714元及罰鍰89,285元；原告仍表不服，提起訴願，案經被告重新審查原處分結果，以108年6月28日北區國稅法一字第1080008814號重審復查決定：「撤銷……107年12月10日北區國稅法一字第1070017548號復查決定。追減未分配盈餘……1,785,714元及罰鍰535,316元。」

三、原告96年度營利事業所得稅結算申報，列報營業成本734,312,529元、全年所得額30,361,070元，被告原依其申報數核定，嗣查獲其96年度無進貨事實，卻取具潤記營造有限公司

、邦洲海事股份有限公司、喬東企業有限公司、勢豐實業股份有限公司、富淵工程有限公司、環中實業股份有限公司6家營業人（下稱邦洲公司等6家營業人）開立之不實統一發票，金額共37,342,858元，充當進貨憑證，經審理原告以不實憑證虛增營業成本37,342,858元之違章成立，乃予剔除，重行核定營業成本696,969,671元，全年所得額67,703,928元，除補徵應納稅額9,335,715元，並依所得稅法第110條第1項規定，審酌違章情節，按所漏稅額9,335,715元處以1倍之罰鍰9,335,715元。原告不服，申請復查，未獲變更，提起訴願，案經被告重新審查原處分結果，以108年6月28日北區國稅法一字第1080008816號重審復查決定：「撤銷……107年12月10日北區國稅法一字第1070017549號復查決定。追減罰鍰……1,867,143元，其餘復查駁回。」

四、原告96年度未分配盈餘申報，列報未分配盈餘20,178,704元；被告初查依申報數核定，嗣查獲其96年度營利事業所得稅結算申報，虛列營業成本37,342,858元，致漏報稅後純益28,007,144元 短漏所得額 $37,342,858 \times (1 - 25\%) = 28,007,143.5$ 元，乃核定未分配盈餘48,185,848元，依行為時所得稅法第66條之9第1項規定，就該未分配盈餘加徵10%營利事業所得稅4,818,584元，並依同法第110條之2第1項規定，審酌違章情節，按所漏稅額2,800,714元處以0.5倍之罰鍰1,400,357元。原告不服，申請復查，未獲變更，提起訴願，案經被告重新審查原處分結果，以108年6月28日北區國稅法一字第1080008817號重審復查決定：「撤銷……107年12月10日北區國稅法一字第10700175478號復查決定。追減罰鍰……280,072元，其餘復查駁回。」

五、原告98年度營利事業所得稅結算申報，列報營業成本171,50

5,627元、全年所得額23,398,454元，被告原依其申報數核定，嗣查獲其98年度無進貨事實，卻取具天價企業社及喬東企業股份有限公司（下稱喬東公司）2家營業人開立之不實統一發票，金額共5,285,711元，充當進貨憑證，經審理原告以不實憑證虛增營業成本5,285,711元之違章成立，乃予剔除，重行核定營業成本166,219,916元，全年所得額28,684,165元，除補徵應納稅額7,161,041元，並依所得稅法第110條第1項規定，審酌違章情節，按所漏稅額1,321,428元處以1倍之罰鍰1,321,428元。原告不服，申請復查，未獲變更，提起訴願，案經被告重新審查原處分結果，以108年7月1日北區國稅法一字第1080008931號重審復查決定：「撤銷…107年12月12日北區國稅法一字第1070017723號復查決定。追減罰鍰…264,286元，其餘復查駁回。」

六、上述五件復查結果，原告不服，提起訴願，業經決定駁回，遂提起本件行政訴訟。

貳、本件原告主張：

一、被告針對原告之95年度營利事業所得稅及加徵罰鍰、95年度未分配盈餘加徵營利事業所得稅及加徵罰鍰、96年度營利事業所得稅及加徵罰鍰、96年度未分配盈餘加徵營利事業所得稅及加徵罰鍰及98年度營利事業所得稅及加徵罰鍰，對原告進行裁處。以原告「故意」申報不實為由，予以裁處，並加計罰鍰。對於有不實申報乙事，原告並不爭執，惟原告所爭執者在於，此等不實申報之舉，乃是原告前任總經理人「陳塊」不法侵佔公司資產，而「故意」向稅捐機關為虛偽不實之申報，其乃是隱匿原告全體股東，對於前任總經理此等不法行為，原告本身也是受害人。在此情況下，就此等「申報不實」究應適用稅捐稽徵法21條第1項第1款（追徵期間5年

01) 予以認定？還是以同條第1項第3款（追徵期間7年）予以
02 認定？

03 二、本案原告並不知悉公司資產遭前任總經理以虛開發票等方式
04 予以不法侵佔，然當公司發覺公司資產遭前任總經理不法侵
05 佔後，即主動委請律師於99年7月14日向地檢署提出告訴，
06 期藉此維護自身權益，足見原告並無任何隱匿之舉。然本案
07 中，被告與訴願機關對於歷年之稅務均認定「法人之代表人
08 行為即是法人之行為」，所以法人代表人「故意为不實申報
09 」，即依行政罰法第7條之規定推定法人為「故意不法申報
10 」，所以其核課稅捐期間，即認定為「7年」而非「5年」。
11 惟本案中，原告本身就是受害人，在發現被害的第一時間主
12 動向檢察官提起告訴，但這樣的結果卻換來「財政部」的補
13 稅與罰鍰？本案中，最令原告不服之處在於，不管是檢察官
14 的起訴書或是刑事庭的終局判決均認定原告本身就是「被害
15 者」，是遭到「陳塊」等人不法行為加害之被害人，且迄今
16 未受到任何的賠償。亦即不論是民事訴訟、刑事訴訟，法院
17 都認定原告是「被害人」，但在行政罰上，主管機關卻反向
18 認定「原告」是「惡意逃漏稅捐」，是「加害人」，仍要被
19 裁處漏稅額與加計罰鍰。

20 三、本案之爭點，在於原告究竟在法律上屬於「善意之被害人」
21 還是「惡意之加害人」？亦即是否具有「違法之故意」？就
22 最高法院見解，法律而言，「侵權行為」非屬「法律行為」
23 ，不得代理，依此見解，本公司前總經理陳塊等人故意为「
24 不實登載」向國家為申報不實稅捐，自非屬其身為法人代表
25 所得代理之範圍，在此情況下，陳塊等人所為之不法行為（
26 偽造文書申報稅捐），自不應對於原告發生任何效力。而納
27 稅者權利保護法已於105年12月28日公佈，並明定於公佈後

01 一年施行，在此情況下，本案當應適用納稅者權利保護法之
02 特別規定，而不得再允許機關以「推定故意」方式予以裁罰
03 ，是原告主張本案之追徵時效，自應以5年計算，而非以7年
04 計算。

05 四、被告所引用的有關最高行政法院107年度判字第327號判決，
06 與本案雖屬「同一事實」，差別在於前案處理的是「營業稅
07 」而本案則是「營所稅」。雖然屬「同一事實」，但得適用
08 法律的背景卻是完全不同。因為前案係針對105年12月22日
09 所為之「臺北高等行政法院104年度訴字第1875號判決」不
10 服而提起上訴。而在前案事實審言詞辯論前，納稅者權利保
11 護法根本沒有通過，更遑論實施，如何能引用作為有利於受
12 處分人（即原告）之依據？而最高行政法院乃是法律審法院
13 ，是以「事實審所認定之事實」為判斷有無違法？依當時的
14 法律規範與時空背景，行政機關確實可以引用行政罰法之規
15 定予以「推定」法人為故意。但在本案之情況則有所不同。
16 蓋納稅者權利保護法第1條第2項已明文：「關於納稅者權利
17 之保護，於本法有特別規定時，優先適用本法之規定。」而
18 納稅者權利保護法第11條第2項明定「稅捐稽徵機關就課稅
19 或處罰之要件事實，除法律別有明文規定者外，負證明責任
20 」。是依該法第11條第2項之規定，已不再允許稅捐稽徵機
21 關以「推定」方式認定，而需要盡積極之證明責任。

22 五、本案有下列事證得證明，原告顯非「故意」，至多僅有「過
23 失」，自不應適用稅捐稽徵法21條第1項第3款之7年追徵期
24 間，而應回到同條項第1款之5年核課期間：

25 （一）依被告自己所提出之答辯狀：「依上開起訴書、刑事判決
26 書原告刑事告訴狀查核結果，原告因內部控管疏失，致陳
27 塊、邱士菁分別於擔任原告之總經理、董事兼管理部經理

01 期間，得利用總經理及董事兼管理部經理職務徇私舞弊，
02 侵占原告款項，……」均認為這是「內部控管疏失」，果
03 係如此，又怎會被認定為「故意」？

04 (二) 被告之答辯理由亦是主張：「自難以原告於『事發後』已
05 對陳塊、邱士菁提出告訴，即認定原告已盡事前監督及防
06 止之能力。」然查，未盡「事前監督及防止之能力」之效
07 力就等同於「故意」或是「未必故意」？還是僅屬於「過
08 失」？對於此部分，被告之法律見解，顯然是有錯誤的。
09 司法實務上對於「故意」之定義，係以刑法第13條為依據
10 ：「行為人對於構成犯罪之事實，明知並有意使其發生者
11 ，為故意。行為人對於構成犯罪之事實，預見其發生而其
12 發生並不違背其本意者，以故意論。」在實務上即稱為之
13 「故意」與「未必故意」。若原告於知悉後，容任彼等繼
14 續為之，遭被告認定為「未必故意」，尚可理解，但本案
15 並非如此，原告知悉後，即主動提出刑事告訴。並未予以
16 容任，在此情況下，即得證明，原告並無任何「故意」或
17 「未必故意」可言。是原告公司不具有「故意」逃漏稅捐
18 ，在此情況下，自不應適用稅捐稽徵法21條第1項第3款之
19 核課期間，而應適用同條項第1款之核課期間等情。

20 六、並聲明：

21 (一) 訴願決定及原處分不利於原告之部分均撤銷。

22 (二) 訴訟費用由被告負擔。

23 參、被告則以：

24 一、本件同一課稅事實營業稅行政救濟部分，業經最高行政法院
25 107年度判字第327號判決確定在案。

26 二、稅捐法律事實或證明法律事實之證據方法通常在納稅義務人
27 之管領下，為達公平課稅，稅法除課以人民稅捐繳納之主要

義務外，又課以人民若干行為義務，即學說所稱協力義務，因此，納稅義務人依個別稅捐法規之規定，負有稽徵程序之申報協力義務，實係貫徹公平及合法課稅所必要，為司法院釋字第537號解釋理由書闡明在案。故以協助主要義務之實現，其內容可分別為直接協力義務、間接協力義務，前者如申報、設置帳冊，取得及給與憑證等等，後者則如稅捐稽徵法第30條第1項所示，於稽徵機關調查課稅資料時，得要求提示有關文件或通知備詢等，而稅捐稽徵法第21條第1項第3款將「是否已依規定申報」及有無故意以詐術或其他不正當方法逃漏稅捐並列為延長核課期間為7年之事由，其實無異於揭示核課期間之延長，係以協力義務之違反為要件，只是，前者為申報此等直接協力義務之違反，後者為其他直接義務或間接協力義務之違反，蓋不論何種協力義務違反，無不構成稽徵機關闡明稅捐構成要件之障礙，而有延長課稅期間之必要……而核課期間乃時效制度，應將稅捐稽徵法第21條第1項第3款條文中「未依規定申報」、「詐術」解為違反協力義務而有礙於稅捐構成要件事實闡明障礙者之例示規定，舉凡意在逃漏稅捐未盡協力義務者，此有臺北高等行政法院99年度訴字第156號判決可供參酌。

三、依稅捐稽徵法第21條第1項第1款規定「5年」之核課期間，係以納稅義務人已在規定期間內「誠實申報」為前提，若納稅義務人雖在規定期間內申報，惟未盡誠實申報之作為義務，而故意以詐欺或匿報、短報、漏報之積極作為或消極不作為之不正當方法逃漏稅者，即與稅捐稽徵法第21條第1項第3款規定之情形相當，其稅捐之核課期間為「7年」，俾維護租稅公平。

四、分述如下：

01 (一) 95年度營利事業所得稅：

02 查原告無進貨事實，卻以邦洲公司等8家營業人開立之不
03 實統一發票，虛列營業成本61,851,648元，致發生漏報所
04 得額之行為，核有故意以不正當方法逃漏稅捐之情事，依
05 首揭規定，核課期間應為7年，其95年度營利事業所得稅
06 係於96年5月29日辦理結算申報，核課期間至103年5月28
07 日屆滿，本件核定之稅額繳款書（繳納期間自103年4月6
08 日起至103年4月15日止）已於103年3月24日合法送達，尚
09 未逾核課期間。又稅捐之徵收期間係自103年4月16日起算
10 5年（提起行政訴訟徵收期間中斷），亦未逾稅捐之徵收
11 期間。

12 (二) 95年度未分配盈餘：

13 查原告無進貨事實，卻以邦洲公司等8家營業人開立之不
14 實統一發票，虛列營業成本61,851,648元，致發生漏報稅
15 後純益及未分配盈餘之行為，核有故意以不正當方法逃漏
16 稅捐之情事，依首揭規定，核課期間應為7年，其95年度
17 未分配盈餘係於97年5月29日辦理結算申報，核課期間至
18 104年5月28日屆滿，本件核定之稅額繳款書（繳納期間自
19 103年4月6日起至103年4月15日止）已於103年3月24日合
20 法送達，尚未逾核課期間。又稅捐之徵收期間係自103年4
21 月16日起算5年（提起行政訴訟徵收期間中斷），亦未逾
22 稅捐之徵收期間。

23 (三) 96年度營利事業所得稅：

24 查原告無進貨事實，卻以邦洲公司等6家營業人開立之不
25 實統一發票，虛列營業成本37,342,858元，致發生漏報所
26 得額之行為，核有故意以不正當方法逃漏稅捐之情事，依
27 首揭規定，核課期間應為7年，其96年度營利事業所得稅

01 係於97年5月29日辦理結算申報，核課期間至104年5月28
02 日屆滿，本件核定之稅額繳款書（繳納期間自103年4月16
03 日起至103年4月25日止）已於103年4月9日合法送達，尚
04 未逾核課期間。又稅捐之徵收期間係自103年4月26日起算
05 5年（提起行政訴訟徵收期間中斷），亦未逾稅捐之徵收
06 期間。

07 （四）96年度未分配盈餘：

08 查原告無進貨事實，卻以邦洲公司等6家營業人開立之不
09 實統一發票，虛列營業成本37,342,858元，致發生漏報稅
10 後純益及未分配盈餘之行為，核有故意以不正當方法逃漏
11 稅捐之情事，依首揭規定，核課期間應為7年，其96年度
12 未分配盈餘係於98年5月25日辦理結算申報，核課期間至
13 105年5月24日屆滿，本件核定之稅額繳款書（繳納期間自
14 103年4月16日起至103年4月25日止）已於103年4月9日合
15 法送達，尚未逾核課期間。又稅捐之徵收期間係自103年4
16 月25日起算5年（提起行政訴訟徵收期間中斷），亦未逾
17 稅捐之徵收期間。

18 （五）98年度營利事業所得稅：

19 查原告無進貨事實，卻以天價企業社及喬東企業有限公司
20 等2家營業人開立之不實統一發票，虛列營業成本5,285,7
21 11元，致發生漏報所得額之行為，核有故意以不正當方法
22 逃漏稅捐之情事，依首揭規定，核課期間應為7年，其98
23 年度營利事業所得稅係於99年5月29日辦理結算申報，核
24 課期間至106年5月28日屆滿，本件核定之稅額繳款書（繳
25 納期間自103年3月16日起至103年3月25日止）已於103年3
26 月7日合法送達，尚未逾核課期間。又稅捐之徵收期間係
27 自103年3月26日起算5年（提起行政訴訟徵收期間中斷）

，亦未逾稅捐之徵收期間。

五、行政罰法第7條第2項規定：「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。」旨在解決現行法律以法人、團體或其他組織作為處罰對象之責任條件問題，明定以代表人等相關自然人之故意、過失，推定為該等組織之故意、過失；蓋法人等團體係透過具有一定權限之自然人為行為，是該自然人行為之故意、過失，應推定為該等團體之故意或過失。

六、本件原告無進貨事實，於95、96及98年度營利事業所得稅申報時列報其營業成本，而陳塊、邱士菁分別於擔任原告之總經理、董事兼管理部經理期間，利用假交易取得系爭不實發票，復以系爭發票之金額列報成本減少繳納營利事業所得稅額，已屬實質逃漏稅捐，當有不實申報短漏全年所得額之故意，則依前揭規定，應推定為原告之故意。最高行政法院107年度判字第327號判決亦已論明，原告不僅由陳塊、邱士菁全權掌控公司業務及財務各項事宜……任由陳塊、邱士菁同時保管並使用公司章及法定代表人章等，缺乏監督及制衡機制，自難以原告於「事發後」已對陳塊、邱士菁提出告訴，即認原告已盡事前監督及防止之能事……。是原告執詞主張其遭陳塊及邱士菁惡意矇騙，且於發現其等犯行後即主動向臺北地檢署提出告訴，足證該取得不實發票之行為非屬原告之本意，其已盡充分之監督責任及防止義務，無任何虛報營業成本及其他費用之故意或過失，且陳塊及邱士菁2人與系爭營業人共同填製不實發票之行為已逾越其執行職務範圍，自不能依行政罰法第7條第2項規定，將之推定為原告之故意

、過失，此為原告歧異之法律見解，亦不足採。是原告稱其於民刑事訴訟被認定是被害人，行政罰上卻被認定逃漏稅捐補稅處罰，係訴訟主體不同，並非事實認定分歧。況原告於99年7月14日向臺灣臺北地方法院檢察署提起陳塊違法行為之刑事告訴，明知逃漏稅捐事實，於被告所屬桃園分局102年7月31日北區國稅桃園銷字第1020212524號書函通知調查後，迄未自動補報補繳所漏稅捐，不符合稅捐稽徵法第48條之1規定，自應補稅處罰。

七、所得稅法第24條第1項前段及第38條之規定，可知營利事業所得稅固以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其計算基礎，但人民應依法納稅乃憲法明定之義務，完足稅收更為國家社會正常發展及增進人民福利之憑藉，人民就法定納稅義務原負有避免稅基受不當侵蝕之附隨義務。準此以論，各項成本費用、損失及稅捐具備減除項目之適格與否，並非徒以事實上之真偽為判斷準據，尚須視其作為減除納稅義務人稅負之項目是否具法律上正當性而定。易言之，營利事業列報之各項成本費用、損失及稅捐縱使非虛，但若其不具必要性或合理性，或事業原應依內部正當控管防止其發生者，因事業就該成本費用或損失之發生具有可歸責性，如仍准予作為減除項目列支，將造成鼓勵不法、抵銷制裁及容任規避稅負之不良效果，不但失其法律上之正當性，且明顯違反租稅公平原則，自應予以剔除，方符稅務會計之原理。依上開起訴書、刑事判決書及原告刑事告訴狀查核結果，原告因內部控管疏失，致陳塊、邱士菁分別於擔任原告之總經理、董事兼管理部經理期間，得利用總經理及董事兼管理部經理職務徇私舞弊，侵占原告款項，自難謂係經營本業及附屬業務所發生，應為原告與陳君等2人間之內部關

01 係，若因而致原告蒙受損害，亦僅陳君等2人對原告負賠償
02 責任，不得以此項損害列報為原告經營本業之損失，有最高
03 行政法院90年判字第301號判例可供參照。

04 八、罰鍰部分分述如下：

05 （一）95年度營利事業所得稅：

06 原告95年無進貨事實，卻取得邦洲公司等8家營業人開立
07 不實統一發票，虛偽記載帳冊並於95年度營利事業所得稅
08 結算申報，虛列營業成本59,470,696元（61,851,648元－
09 重審復查決定追認2,380,952元）之違章事證明確，核屬
10 故意，應予論罰，被告審酌原告主動告發陳塊及邱士菁違
11 法行為，其所涉情節與違反行政法上義務行為應受責難程
12 度，酌予減輕裁罰倍數，按所漏稅額14,867,674元處以0.
13 8倍罰鍰，並無違誤，請續予維持。

14 （二）95年度未分配盈餘：

15 原告95年無進貨事實，卻取得邦洲公司等8家營業人開立
16 不實統一發票，虛偽記載帳冊並於95年度營利事業所得稅
17 結算申報，虛列營業成本59,470,696元進而漏報稅後純益
18 ，致漏報未分配盈餘44,603,022元之違章事證明確，核屬
19 故意，應予論罰，被告審酌原告主動告發陳塊及邱士菁違
20 法行為，其所涉情節與違反行政法上義務行為應受責難程
21 度，酌予減輕裁罰倍數，按所漏稅額4,460,302元處以0.4
22 倍罰鍰，並無違誤，請續予維持。

23 （三）96年度營利事業所得稅：

24 原告96年無進貨事實，卻取得邦洲公司等6家營業人開立
25 不實統一發票，虛偽記載帳冊並於96年度營利事業所得稅
26 結算申報，虛列營業成本37,342,858元之違章事證明確，
27 核屬故意，應予論罰，被告審酌原告主動告發陳塊及邱士

01 菁違法行為，其所涉情節與違反行政法上義務行為應受責
02 難程度，酌予減輕裁罰倍數，按所漏稅額9,335,715元處
03 以0.8倍罰鍰，並無違誤，請續予維持。

04 (四) 96年度未分配盈餘：

05 原告96年無進貨事實，卻取得邦洲公司等6家營業人開立
06 不實統一發票，虛偽記載帳冊並於96年度營利事業所得稅
07 結算申報，虛列營業成本37,342,858元，進而漏報稅後純
08 益致漏報未分配盈餘28,007,144元之違章事證明確，核屬
09 故意，應予論罰，被告審酌原告主動告發陳塊及邱士菁違
10 法行為，其所涉情節與違反行政法上義務行為應受責難程
11 度，酌予減輕裁罰倍數，按所漏稅額2,800,714元處以0.4
12 倍罰鍰，並無違誤，請續予維持。

13 (五) 98年度營利事業所得稅：

14 原告98年無進貨事實，卻取得天價企業社及喬東企業有限
15 公司開立不實統一發票，虛偽記載帳冊並於98年度營利事
16 業所得稅結算申報，虛列營業成本5,285,711元之違章事
17 證明確，核屬故意，應予論罰，被告審酌原告主動告發陳
18 塊及邱士菁違法行為，其所涉情節與違反行政法上義務行
19 為應受責難程度，酌予減輕裁罰倍數，按所漏稅額1,321,
20 428元處以0.8倍罰鍰，並無違誤，請續予維持等語，資為
21 抗辯。

22 九、並聲明：

23 (一) 駁回原告之訴。

24 (二) 訴訟費用由原告負擔。

25 肆、兩造不爭之事實及兩造爭點：

26 如事實概要欄所述之事實，業據提出原告刑事告訴狀 95年
27 度營所稅及罰鍰卷（下稱95年度營所稅卷）1第881-891頁V

01 、臺北地院102年度金重訴字第13號刑事判決（95年度營所
02 稅卷1第110-175頁）、高等法院103年度上重訴字第30號刑
03 事判決（95年度營所稅卷1第716-787頁）、刑事案件相關調
04 查筆錄（95年度營所稅卷1第220-259頁）、原告93至98年涉
05 嫌取得不實進項憑證明細表（95年度營所稅卷1第92頁）、
06 原告95年度不實進項憑證登帳整理表及相關帳簿憑證影本（
07 95年度營所稅卷1第97-106頁）、95年度營所稅申報核定通
08 知書、稅額繳款書、裁處書及罰鍰繳款書（95年度營所稅卷
09 1第212-216頁）、95年度未分配盈餘申報核定通知書、稅額
10 繳款書、裁處書及罰鍰繳款書 95年度未分配盈餘及罰鍰卷
11 （下稱95年度未分配盈餘卷）1第191-195頁V、原告96年度
12 不實進項憑證登帳整理表及相關帳簿憑證影本 96年度營所
13 稅及罰鍰卷（下稱96年度營所稅卷）1第85、86-101頁V、9
14 6年度營所稅申報核定通知書、稅額繳款書、裁處書及罰鍰
15 繳款書（96年度營所稅卷1第226-231頁）、96年度未分配盈
16 餘申報核定通知書、稅額繳款書、裁處書及罰鍰繳款書 96
17 年度未分配盈餘及罰鍰卷（下稱96年度未分配盈餘卷）1第3
18 60-365頁V、原告98年度不實進項憑證登帳整理表及相關帳
19 簿憑證影本 98年度營所稅及罰鍰卷（下稱98年度營所稅卷
20 ）1第148-160頁V、98年度營所稅申報核定通知書、稅額繳
21 款書、裁處書及罰鍰繳款書（98年度營所稅卷1第165-169頁
22 ））、復查決定（95年度營所稅卷1第892-898頁、95年度未分
23 配盈餘卷1第719-723頁、96年度營所稅卷1第434-439頁、96
24 年度未分配盈餘卷1第798-802頁、98年度營所稅卷1第440-4
25 45頁）、重審復查決定（95年度營所稅卷1第941-949頁、95
26 年度未分配盈餘卷1第759-767頁、96年度營所稅卷1第961-9
27 69頁、96年度未分配盈餘卷1第885-892頁、98年度營所稅卷

01 1第451-459頁)及訴願決定(本院卷第21-99頁)等所附證
02 物為證,其形式真正為兩造所不爭執,堪信為真,兩造之爭
03 點厥為:

04 一、原告95、96、98年度營利事業所得稅申報以無進貨事實發票
05 虛列營業成本,致生各該年度營利事業所得稅及95、96年度
06 未分配盈餘加徵10%營利事業所得稅之短漏補徵及相應漏稅
07 罰,其核課及裁處是否罹於核課(裁處)期間?

08 二、罰鍰部分,原告有無故意過失?

09 伍、本院之判斷:

10 一、本件應適用之法條與法理:

11 (一)稅捐稽徵法第21條第1項第1款及第3款規定:「(第1項)
12 稅捐之核課期間,依左列規定:一、依法應由納稅義務人
13 申報繳納之稅捐,已在規定期間內申報,且無故意以詐欺
14 或其他不正當方法逃漏稅捐者,其核課期間為5年。……
15 三、未於規定期間內申報,或故意以詐欺或其他不正當方
16 法逃漏稅捐者,其核課期間為7年。」

17 (二)稅捐稽徵法第22條第1項第1款規定:「前條第一項核課期
18 間之起算,依左列規定:一、依法應由納稅義務人申報繳
19 納之稅捐,已在規定期間內申報者,自申報日起算。」

20 (三)稅捐稽徵法第49條前段規定:「滯納金、利息、滯報金、
21 怠報金、短估金及罰鍰等,除本法另有規定者外,準用本
22 法有關稅捐之規定。」是同法第21條第1項關於課稅期間
23 之規定,其漏稅罰鍰之裁處期間,應予準用。

24 (四)納稅者權利保護法第11條第2項規定:「稅捐稽徵機關就
25 課稅或處罰之要件事實,除法律別有明文規定者外,負證
26 明責任。」

27 (五)行政罰法第7條規定:「(第1項)違反行政法上義務之行

01 為非出於故意或過失者，不予處罰。（第2項）法人、設
02 有代表人或管理人之非法人團體、中央或地方機關或其他
03 組織違反行政法上義務者，其代表人、管理人、其他有代
04 表權之人或實際行為之職員、受僱人或從業人員之故意、
05 過失，推定為該等組織之故意、過失。」

06 二、被告以原告前總經理及董事兼管理部經理持不實進項發票申
07 報95、96及98年營業成本，認定其95、96及98年營利事業所
08 得稅及95、96年度未分配盈餘加徵10%營利事業所得稅之補
09 徵稅款及相應漏稅罰，其稅捐核課處分及漏稅罰裁處期間為
10 7年，並無違誤：

11 （一）查本件原告係經營水污染防治工程業，其前任總經理即訴
12 外人陳塊（91年間起至99年3月間止），負責綜理工程策
13 略擬定、工程投標、工程轉包、下包商請款、工地估驗之
14 督導及審核等業務；另原告前董事兼管理部經理即訴外人
15 邱士菁（92年間起至99年間止），負責綜理原告財務運作
16 及資金調度等業務。渠等2人於95年、96年及98年任職於
17 原告期間，與邦洲公司等營業人並無實際交易事實（亦即
18 該等公司未提供任何專案工程服務），取得該等營業人所
19 開立之不實發票（詳見95年度營所稅卷1第379-382頁之臺北
20 地檢署檢察官起訴書附表一、第110-129頁之臺北地院
21 刑事判決書附表壹之二），據以沖銷原告「庫存現金」帳
22 目，或以「暫付款」、「其他預付款」、「預付工程款」
23 等名義出帳，將原告庫存現金轉出挪用，或透由廠商配合
24 將款項提出予以侵占私用等情，由原告於99年7月14日提
25 起刑事告訴經臺北地檢署檢察官起訴後，業經臺北地院10
26 2年度金重訴字第13號刑事判決及高等法院103年度上重訴
27 字第30號刑事判決（下稱系爭刑事判決，業經最高法院10

5年度台上字第3244號刑事判決駁回刑事案件被告之上訴而告確定)認定在案，有卷附原告告訴狀、調查局移送書、臺北地檢署起訴書、臺北地院、高等法院及最高法院刑事判決等可憑(95年度營所稅卷1第881-891、792-813、716-787、110-175頁及98年度營所稅卷1第101-129頁)，足認屬實。

(二)被告接獲通報後，函請原告提示相關帳簿、文據，查獲原告95、96及98年度分別取得前揭邦洲公司等營業人開立之不實發票金額(未稅)分別為61,851,648元、37,342,858元及5,285,711元，且已將該等不實發票帳列於各該年度營業成本相關科目，並申報營業成本等節，此亦有卷附原告分類帳、轉帳傳票等帳簿文據影本及被告95、96及98年度營利事業所得稅審查報告書等資料可憑(95年度營所稅卷1第97-105頁、不可閱覽卷第549頁；96年度營所稅卷1第87-101頁、不可閱覽卷第494頁；98年度營所稅卷1第148-159頁、不可閱覽卷第26頁)，且原告就上開以不實發票申報各年度營業成本乙節，亦不爭執(參本院卷第14頁之原告起訴狀內容)。

(三)被告依據上開查得結果，乃剔除並核認原告95年度營業成本為514,998,680元(申報金額576,850,328元－虛列營業成本61,851,648元)、96年度營業成本為696,969,671元(申報金額734,312,529元－虛列營業成本37,342,858元)及98年度營業成本為166,219,916元(申報金額171,505,627元－虛列營業成本5,285,711元)，一併調增95及96年度稅後純益46,388,735元 漏報所得得額61,851,648元 $\times$ (1-25%)，有1元誤差 $\vee$ 及28,007,144元 漏報所得額37,342,858元 $\times$ (1-25%) $\vee$ ，核認該等年度未分配盈餘

分別為 76,547,566 元（申報金額 30,158,831 元 + 調增稅後純益 46,388,735 元）及 48,185,848 元（申報金額 20,178,704 元 + 調增稅後純益 28,007,144 元），並於 103 年 3 月 24 日、103 年 4 月 9 日送達 95 年度及 96 年度營所稅及未分配盈餘之本稅暨罰鍰核定通知書及繳款書，於 103 年 4 月 9 日送達 98 年度營所稅之本稅暨罰鍰核定通知書及繳款書；嗣復查階段，被告依據同一課稅事實補徵營業稅案最高行政法院 107 年度判字第 327 號確定判決，核認其中原告於 95 年 12 月 6 日取得百景造型工程有限公司發票金額 2,380,952 元確有交易事實，而予以變更核定 95 年度營業成本為 517,379,632 元（原核定金額 514,998,680 元 + 重行核認有交易事實之營業成本 2,380,952 元）及 95 年度未分配盈餘 74,761,852 元 原核定金額 76,547,566 元 - 重行核認有交易事實之營業成本 2,380,952 元 $\times$ （1-25%） $\vee$ ，有卷附核定通知書、送達證書及重審復查決定等資料可憑（95 年度營所稅卷 1 第 107、216、941-949 頁；96 年度營所稅卷 1 第 226、232 頁；98 年度營所稅卷 1 第 165 頁；95 年度未分配盈餘卷 1 第 195 頁、96 年度未分配盈餘卷 1 第 360 頁），本院經核尚無違誤。

（四）原告雖主張其不知悉公司資產遭前總經理及董事兼管理部經理以虛開發票方式不法侵占，當發覺公司資產遭侵占時，其主動向臺北地檢署提出告訴，且斯時總裁特地協助檢方及法官調查，可證其無故意逃漏稅捐之意，被告未查明納保法實施後相關規定，仍援引行政罰法第 7 條「推定故意」為核課期間 7 年之依據，有適用法律違誤【見本院卷第 340-341 頁原告行政訴訟準備（一）狀】等語。

（五）惟基於法律安定性之要求，稅法設有核課期間之制度。但

01 依法應由納稅義務人申報繳納之稅捐，納稅義務人未於規
02 定期間內申報，或納稅義務人故意以詐欺或其他不正當方
03 法逃漏稅捐時，增加正確核課稅捐之困難時，即不容許其
04 主張與誠實納稅人相同之法律安定利益。故而，稅捐稽徵
05 法第21條第1項第3款「稅捐之核課期間，依左列規定：…
06 …三、未於規定期間內申報，或故意以詐欺或其他不正當
07 方法逃漏稅捐者，其核課期間為7年。」之規定，以納稅
08 義務人是否已依規定申報，或有無故意以詐欺或其他不正
09 當方法逃漏稅捐，將核課期間分為5年或7年，此2年核課
10 期間差距，並非對逃漏稅捐者之「處罰」，而係因逃漏稅
11 捐之舉，提高稽徵機關闡明稅捐構成要件之難度，而有延
12 長核課期間，俾便稽徵機關取得相關證據之必要。又因稅
13 捐法律事實或證明法律事實之證據方法通常在納稅義務人
14 之管領下，為達公平課稅，稅法乃課以人民若干行為義務
15 ，以協助主要稅捐義務之實現，稅捐稽徵法第21條第1項
16 第3款將「是否已依規定申報」及有無「故意以詐術或其
17 他不正當方法」逃漏稅捐並列為延長核課期間為7年之事
18 由，揭示核課期間之延長係以協力義務之違反為要件，只
19 是，前者為申報此等直接協力義務之違反，後者為其他直
20 接義務或間接協力義務之違反；蓋不論何種協力義務之違
21 反，無不構成稽徵機關闡明稅捐構成要件之障礙，而有延
22 長課稅期間之必要（最高行政法院105年度判字第251號判
23 決意旨參照）。至於行政罰法第7條規定，乃對行為人違
24 反行政法上義務之所為處罰，以行為人或法人等組織其機
25 關（代表人、管理人、其他有代表權之人）出於「故意」
26 或過失為處罰責任要件，其法文「故意」固與稅捐稽徵法
27 第21條第1項第3款核課期間規定相同，但不論基於體系因

素、目的因素，都不容二者為同一範圍之解釋。申言之，現代國家基於「有責任始有處罰」之原則，對於違反行政法上義務之處罰，應以行為人主觀上有可非難性及可歸責性為前提（行政罰法第7條立法理由參照），故而，行政罰法第7條所謂「故意」文字解釋必須嚴格，始與立法本旨相符；而稅捐稽徵法第21條第1項第3款所規範之核課（裁處）期間乃時效制度，故應將該法文中「『故意』以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐」解為「違反協力義務而有礙於稅捐構成要件事實闡明障礙者」之例示規定，是若意在逃漏稅捐未盡協力義務者，如未據實申報，即有「核課期間為7年」之適用。故原告主張【依納稅者權利保護法第11條第2項規定，納稅者權利保護事宜應優先適用納保法而排除行政罰法第7條規定；被告以法人代表人故意為不實申報，推定為法人故意不法申報，進而認定本件核課期間為7年，乃納稅者權利保護法施行前，有關行政罰法第7條第2項之過往實務見解，其適用法律非無違誤】等語【見本院卷第341頁原告行政訴訟準備（一）狀】，尚難採信。

（六）徵諸前揭關於原告前任總經理及董事兼管理部經理於任職期間，利用虛假交易取得無進貨事實之不實發票，據以帳列於95、96及98年度營業成本相關科目並申報營業成本之認定以觀，原告於各該年度所得稅申報時，本應據實申報，卻違反該據實申報之協力義務，致發生漏稅結果，構成稽徵機關闡明稅捐構成要件之障礙，揆諸上開關於稅捐稽徵法第21條第1項第3款適用之說明，原告行為該當於故意以不正當方法逃漏稅捐者，其核課（裁處）期間應延長為7年。故此，原告如期於96年5月29日為95年度營利事業所

得稅結算申報（見95年度營所稅卷1第86頁）、於97年5月29日為96年度營利事業所得稅結算暨95年度未分配盈餘申報（見96年度營所稅卷1第77頁）、於98年5月25日為96年度未分配盈餘申報（見96年度未分配盈餘卷1第202頁）、於99年5月29日為98年度營利事業所得稅結算申報（見98年度營所稅卷1第89頁），依稅捐稽徵法第21條、第22條及第49條前段規定，95、96及98年度營利事業所得稅及95、96年度未分配盈餘加徵10%營利事業所得稅其稅捐核課處分核課期間及相應漏稅罰裁處期間屆滿日分別為103年5月28日、104年5月28日、105年5月24日及106年5月28日，被告就原告前揭補繳稅款核定及漏稅罰裁分別於103年3月24日及103年4月9日送達，有送達回執在卷可憑，乃於申報日期起7年內為核課（裁處），並未逾核課（裁處）期間，原告主張，尚無足採。

三、罰鍰部分，原告縱非無故意，亦有過失，被告予以裁罰，並無違誤：

（一）按95年2月5日施行之行政罰法第7條規定：「（第1項）違反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。」，旨在解決現行法律以法人、團體或其他組織作為處罰對象之責任條件問題，明定以代表人等相關自然人之故意、過失，推定為該等組織之故意、過失；蓋法人等團體係透過具有一定權限之自然人為行為，是該自然人行為之故意、過失，應推定為該等團體之故意或過失（最高行政

01 法院107年度判字第327號判決意旨參照)。又既言「推定
02 故意、過失責任」，即得舉反證推翻之意。另人民與為違
03 反行政法上義務行為之使用人或代理人既本應負同一故意
04 或過失責任，自須該使用人或代理人對該違反行政法上義
05 務之行為有故意或過失，始生本人因推定具有故意或過失
06 ，而負違反行政法上義務之責任，或因舉證推翻「推定之
07 故意、過失」，而不負違反行政法上義務之責任（最高行
08 政法院103年度判字第76號判決意旨參照）。

09 (二) 查原告前總經理及董事兼管理部經理陳塊、邱士菁故意以
10 不實發票申報營業成本，致發生漏稅結果，已如前述，該
11 等2人明顯違反從事商業活動之企業所負擔基本之公法義
12 務，依上開規定，推定原告對本件漏稅結果係有故意，原
13 告如欲推翻前開法律上之推定，自應積極證明自己對組織
14 成員已盡監督之能事。惟查原告不僅由陳塊、邱士菁全權
15 掌控公司業務及財務各項事宜，且原告之董事長及法定代
16 表人戴錦明雖負責原告之一般管理，卻並未參與原告之日
17 常營運，甚且任由陳塊、邱士菁同時保管並使用公司章及
18 法定代表人章等，缺乏監督及制衡機制，此有原告之刑事
19 告訴狀所載內容及系爭刑事判決審查認定在卷可佐（見95
20 年度營所稅卷1第890-891頁刑事告訴狀內容：「……陳塊
21 ……邱士菁……邱淑琴……三人均趁董事長戴錦明遠在新
22 加坡，『充分授權』渠等經營公司之機會，從事不法行為
23 。」及第761頁之系爭刑事判決第27頁內容：「……然查
24 ：本案被告二人（按：即陳塊及邱士菁）完全可以掌握達
25 闢公司庫存現金之支出及掌握金庫之鑰匙，沒有任何監督
26 ，業經證人劉芮均於偵查時證稱：達闢公司金庫鑰匙是由
27 邱士菁在保管等語，核與證人邱淑琴於調查局詢問時證稱

：達闢公司空白支票、銀行存摺及取款大、小章都是放在邱士菁個人辦公室的金庫裡面，鑰匙由邱士菁保管，直到伊99年離職前2年，因為邱士菁太常出國，所以邱士菁又打了一把鑰匙請伊保管，但伊也要在邱士菁同意下，才能使用金庫內的公司印鑑、存摺、空白支票，……等語相符……。」參照），自難以原告於「事發後」已對陳塊、邱士菁提出告訴，認原告已盡事前監督及防止之能事。又納稅者權利保護法第11條第2項固規定，稅捐稽徵機關就課稅或處罰之要件事實（構成要件該當性、違法性及有責性），除法律別有明文規定者外，負證明責任。然本件原告缺乏監督及制衡機制，難認其已盡事前監督及防止之能事，業如前述，縱原告主觀上無故意違反誠實申報義務，然核有應注意、能注意而未注意之過失責任，被告予以論罰，與納稅者權利保護法第11條第2項規定，並無違背，被告重審復查決定因按「壹、事實概要」欄各年度所漏稅額，處以1倍之罰鍰，亦無違誤。

四、從而，原處分並無違法，訴願決定予以維持，核無不合。原告訴請撤銷，為無理由，應予駁回。

五、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，並此說明。

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項前段，判決如主文。

中華民國 110 年 2 月 25 日

臺北高等行政法院第五庭

審判長法官 陳金圍

法官 侯志融

法官 畢乃俊

- 01 一、上為正本係照原本作成。
- 02 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
03 明上訴理由，如於本判決宣示後送達前提起上訴者，應於判
04 決送達後20日內補提上訴理由書（須按他造人數附繕本）。
- 05 三、上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書。（行政訴
06 訟法第241條之1第1項前段）
- 07 四、但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人。（同
08 條第1項但書、第2項）

09 10 11 12	得不委任律師為訴訟代理人之情形	所 需 要 件
13 14 15 16 17 18 19 20 21	(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。
22 23 24 25 26 27	(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。

01
02
03
04
05
06
07
08
09
10
11

	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 110 年 2 月 25 日
書記官 李依穎