臺灣桃園地方法院行政訴訟判決

106年度簡字第44號
108年6月11日辯論終結

原　　告　通達國際股份有限公司
代　表　人　蔡江隆
訴訟代理人　陳彥希律師
　　李宛珍律師
複　代理人　陳家慶律師
訴訟代理人　丁金輝會計師
被　　告　財政部北區國稅局
代　表　人　王綉忠
訴訟代理人　鄭博宇

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106 年3 月22日台財法字第10513967100 號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主　文

訴願決定撤銷。

訴訟費用由被告負擔。

事實及理由

一、事實概要：

原告民國94年度未分配盈餘申報，列報未分配盈新臺幣（下同）0 元，經被告核定為504,526,476 元。嗣經被告查獲原告於94年度營利事業所得稅結算申報，虛報交際費3,200,000 元，致漏報稅後純益2,400,000 元，乃重行核定未分配盈餘506,926,476 元，除加徵10% 營利事業所得稅240,000 元，並按所漏稅額240,000 元處0.5 倍之罰鍰計120,000 元（下稱原處分）。原告不服，申請復查，未獲變更，提起訴願，亦遭駁回，於是提起本件行政訴訟。

二、本件原告起訴主張及聲明：

㈠主張要旨：

1.程序部分：被告對於原告94年度營利事業所得稅之課稅及罰鍰處分，業經臺北高等行政法院106 年度訴字第609 號判決

以訴願程序有違法之情事，判決撤銷訴願決定。本件未分配盈餘加徵營利事業所得稅及罰鍰處分係依上揭營業事業所得稅處分作成，且有曾任被告代表人者具名作成原處分後又參與訴願程序，本件訴願程序自有違法，訴願決定應予撤銷：

⑴訴願審議委員會主任委員吳自心擔任被告代表人期間，具名參與作成不利原告之原處分，並曾具名參與作成不利於原告之上揭94年度營利事業所得稅之課稅及罰鍰處分之第一次核定之復查決定，其於本件訴願審議時未予迴避，違反訴願決第55條之規定，訴願程序有重大瑕疵，訴願決定應予撤銷。

⑵被告就原告94年度第二次營利事業所得稅核定處分，與本件原核定處分、復查程序、訴願程序之審理期間相當，被告之代表人相同，而兩造間關於94年度第二次營利事業所得稅處分行政爭訟案，業經臺北高等行政法院以106 年度訴字第609 號判決，以訴願決定有程序違法之重大瑕疵而判決撤銷訴願決定，本件有相同之違法情形，訴願決定自難以維持。

⑶綜上，本件未分配盈餘加徵營利事業所得稅及罰鍰處分，係以同年度第二次營利事業所得稅處分為基礎作成（見被告106 年7 月11日訴訟答辯狀理由壹、四、答辯理由：（二）第4 點），且有曾任被告代表人者具名作成原處分後又參與訴願程序之違法情形，本件訴願程序自有違法，應予撤銷。

2.實體部分：

⑴臺北高等行政法院依最高行政法院107 年度判字第49號判決意旨，於納稅者權利保護法（下稱納保法）施行後，將原告於行政爭訟程序所主張之國外虛偽銷貨收入應予減除納為審理範圍，於受理兩造94年度第一次營利事業所得稅行政訴訟（案號105 年度訴字第38號），判決認定原告94年度有國外虛偽銷貨收入1,469,862,364 元（即虛偽營業所得），應予減除，且原告94年度虧損上千萬元。本件漏

報所得額為320 萬元，虛增所得為14億6986萬餘元，遠大於漏報所得額，應無漏報所得可言，原處分核定有未分配盈餘加徵營利事業所得稅及罰鍰，顯然有誤，應予撤銷。另相關證據亦證明被告明知原告94年度有國外虛偽交易，絕大部分營業收入屬虛偽，嗣經被告移送司法調查，檢察官於起訴書詳載虛偽外銷之事實，被告竟怠於調查證據，違反依司法調查結果更正處分之承諾，仍將國外營業收入全部當作真實收入作成維持原分之復查決定，訴願決定予以維持，均屬違法，應予撤銷。

⑵依所得稅法第66-9條之規定，原告94年度之財務報表經會計師查核簽證，於計算未分配盈餘數額時，稅後純益應以會計師查定數為準。

⑶稅捐機關並非所得稅法第66-9條第4 項後段所謂之主管機關，而原告94年度經會計師查核簽證之財務報表，從未經主管機關查核通知調整，故94年度並無應加徵營利事業所得稅之未分配盈可言。

⑷原處分（含復查決定）一方面以經會計師查核簽證之財報查定數為稅後純益，另一方面又加計依核定漏報課稅所得額計算之稅後純益，違反所得稅法第66-9條之規定，應予撤銷。

⑸依所得稅法第66-9條規定，計算未分配盈餘尚應減除該條第2 項所列各款數額，故縱使以原告尚未依法司調查結果更正前之經會計師簽證之94年度財報顯示稅後純益，減除次一年度虧損，原告94年度並無未分配盈餘，原處分核定原告有未分配盈餘應補繳營利事業所得稅額，顯然違法，應予撤銷。

⑹綜上所述，原處分、復查決定及訴願決定未審究原告94年度高達十餘億元之不實營業收入應依承諾依司法調查之結果予以減除，復未依94年度起適用之所得稅法第66-9條規定核定原告94年度之未分配盈餘，顯然違法，應予撤銷。

㈡聲明：訴願決定、復查決定及原處分均撤銷。

三、被告答辯及聲明：

㈠答辯要旨：

1.本件原核定為原告94年度營利事業所得「第2次核定」之行政處分，而本件105年2月16日北區國稅法一字第105002348號復查決定，被告代表人為李慶華，是本件復查決定時，吳自心非被告代表人，並非行政程序法第32條第3款規定之情形，且本件與原告94年度營利事業所得稅「第1次核定」事件之行政處分內容亦不同，難認吳自心於本件復查決定有訴願法第55條所規定之「有利害關係者」，本件訴願決定踐行之審議程序，自無違反訴願法第55條之規定。

2.原告所主張國外虛偽銷貨收入情節及相關事證，尚非本件行政處分應予審究之範圍，本件行政處分之內函與爭點，係原告94年度營利事業所得稅虛報交際費3,200,000元，致被告核定原告漏報94年度未分配盈餘2,400,000元是否違法。本件原告94年度未分配盈餘申報，列報未分配盈餘0元，被告核定504,526,476元（即第1次核定，目前繫屬臺北高等行政法院），嗣經被告查獲原告94年度營利事業所得稅結算申報虛報交際費3,200,000元，致漏報稅後純益2,400,000元，重行核定未分配盈餘506,926,476元，加徵10%營利事業所得稅240,000元，並無不合。

3.至於94年度營利事業所得稅之營業收入並未經被告查獲調整，係依申報數核定，原告主張其國外虛偽交易致其94年度營利事業所得稅申報之營業收入金額虛增，應另案依稅捐稽徵法第28條或其他適法之規定，提出具體事證申請更正退還，如非致溢繳稅款而係致短漏報稅款者，在未經人檢舉或稅捐稽徵機關查獲前，應依同法第48條之1規定自動補報補繳稅款免予處罰，是原告所主張國外虛偽交易等情，尚非適法之更正申請或救濟管道，且非本件行政處分審究之範圍。

4.罰鍰部分：未分配盈加徵營利事業所得稅係採申報制，由納稅義務人就所得稅法第66條之9第2項規定計算之未分配盈餘填具申報書，向稽徵機關辦理申報，並計算其應納加徵之

稅額，於申報前自行繳納，且納稅義務人亦有依法誠實申報課稅之注意義務。原告明知營利事業有誠實申報之義務，其無支付事實猶持京宇公司開立之統一發票，充當交際費虛列營業費用，致稽徵機關陷於錯誤，因而發生逃漏營利事業所得稅之結果，自有逃漏稅捐之故意，又原告係屬「故意」之事由亦屬本件行為時已存在之事實，依修正後之裁罰金額或倍數參考表，應處1 倍罰鍰，惟修正後之裁罰金額或倍數參考表並未有利於原告，依上開規定，自應參酌「裁處時」即修正前之裁罰金額或倍數參考表。準此，本件原告虛報之交際費，已超過5 萬元，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，被告經衡酌其違章情節及應受責難程度，依法按所漏稅額240,000 元處0.5 倍罰鍰120,000 元，並無違誤等語。

㈡聲明：駁回原告之訴。

四、前揭事實概要所載各情，為兩造所不爭，且有上開各該文件、原處分、復查決定書、訴願決定書等件影本附原處分卷、訴願卷可稽。茲依兩造主張之意旨，敘明判決之理由。

五、原告主張本件訴願決定之訴願審議委員會主任委員吳自心參與原處分之作成，有法定之迴避事由，本件訴願決定有程序違法之情事等語。按訴願法第55條規定：「訴願審議委員會主任委員或委員對於訴願事件有利害關係者，應自行迴避，不得參與審議」，所定「利害關係」如何界定，行政院93年5 月18日院臺規字第0930000835號函釋略以：「……其範圍如何，於適用上既有不明確之處，則依行政程序法第3 條第1 項，訴願法未規定者，應適用行政程序法第32條及第33條有關公務員在行政程序中之迴避規定。」等語，核與相關法規，並無不合。而行政程序法第32條第3 款規定：「公務員在行政程序中，有下列各款情形之一者，應自行迴避：……三、現為或曾為該事件當事人之代理人、輔佐人者。」是以訴願審議委員會主任委員或委員就訴願決定所審查之前置程序之行政行為，曾為作成該行政行為之下級機關之法定代理

人（或代表人）者，應即符合「曾為該事件當事人之代理人」之法定要件，而構成行政程序法第32條第3款所定之迴避事由。若有依法應迴避之訴願審議委員會主任委員或委員參與訴願決定，其踐行之審議程序即有重大瑕疵，所作成之訴願決定自難予以維持（最高行政法院92年判字第550號判決意旨可參），應予撤銷。經查：

㈠本件訴願審議委員會主任委員吳自心，先具名作成原處分，又於訴願程序擔任訴願審議委員會主任委員，即吳自心於99年7月23日至101年3月間擔任被告機關之代表人，具名作成不利原告之原處分（即94年度未分配盈餘申報更正核定通知書，核定日期：99年11月16日，及裁處書，日期：99年11月18日；參見本院卷1第18、19頁），又於訴願程序擔任訴願審議委員會主任委員（本院卷1第30頁反面），吳自心既以被告機關首長之身分具名作成原處分，則其後擔任訴願審議委員會主任委員，顯有職務上利害關係，即有應自行迴避之事由。被告雖稱訴願審議委員會主任委員吳自心於本件原處分上蓋章，係屬職務上之行為，並無應迴避之情事云云。惟查，本件吳自心於原處分之作成，並未另請其他職務代理人，而係自居機關首長職位，並於處分書具名，其情形已符合行政程序法第32條第3款所定曾為該事件當事人（即被告機關）之代理人（即代表人）之要件，對於訴願事件即有利害關係，依訴願法第55條規定，應自行迴避，不得參與審議，被告所稱上情，並非可取。

㈡被告復稱：本件復查決定時，吳自心非被告代表人，並非行政程序法第32條第3款規定之情形，且訴願決定之審議範圍係復查決定，並不包括原處分，吳自心並未具名作成本件復查決定故無須迴避云云。惟查，本件原處分係由吳自心以被告機關之代表人之身分，具名作成不利原告之原處分，已詳如前述，且復查決定及訴願決定亦均維持原處分，並未撤銷廢棄原處分，是原處分即為本件之訴訟標的，則吳自心即已符合行政程序法第32條第3款所定曾為本件訴訟事件當事人

（即被告機關）之代理人（即代表人）之要件，且對於訴願事件即有利害關係，依訴願法第55條規定，應自行迴避，不得參與審議。再者，訴願決定之審議範圍並非僅限於復查決定，亦包括原處分（即原核定處分）；且關於課稅處分之訴願決定，實務上不乏同時撤銷復查決定及原處分之案例，例如，財政部99年5 月26日台財訴字第09900137060 號訴願決定、財政部107 年3 月5 日台財法字第10613957840 號訴願決定（見臺北高等行政法院106 年度訴字第609 號營利事業所得稅事件卷2 原證38、39頁）等；又原告於訴願程序所請求事項係「原處分及原復查決定均撤銷」，有原告之訴願書（訴願卷2 第10頁）可證；此外，觀之本件訴願決定所載理由，其訴願審議之範圍亦包含原處分，摘引如下：「壹、未分配盈餘加徵營利事業所得稅部分：…四、第查：（一）本件訴願人94年度未分配盈餘申報，列報未分配盈餘0 元，經原處分機關核定未分配盈餘為504,526,476 元。嗣原處分機關查獲訴願人於94年11月間無支付事實，取具京宇公司開立之統一發票，銷售額計3,047,619 元（不含稅），並以之虛報交際費3,200,000 元，致漏報稅後純益2,400,000 元，乃依94年度營利事業所得稅核認之事實，按會計師查核簽證94年度財務報表所載之稅後純益16,396,774元，加計前次核定漏報課稅所得額之稅後純益488,129,702 元及本次核定漏報課稅所得額之稅後純益2,400,000 元，重行核定未分配盈餘50 6,926,476元，加徵10% 營利事業所得稅240,000 元，揆諸首揭規定，並無不合。」（本院卷1 附件3 訴願決定第4頁第15行至第27行，第5 頁第1 行）、「（三）綜上，訴願人所訴，核無足採，本部分原處分應予維持。」（本院卷1 附件3 訴願決定第5 頁第21至22行），可見訴願決定已審理原核定處分之事證，並肯認原處分機關之核定。又「貳、罰鍰部分：…四、第查：…（三）…本件既經原處分機關審酌查得事證，核認訴願人虛列營業費用，致生逃漏未分配盈餘之結果，係屬故意在案，……。從而，本件原處分機關復查

決定仍按所漏稅額240,000元處以0.5倍之罰鍰計120,000元，經核係已考量訴願人之違章程度而為適切之裁罰，並無違誤。訴願人所訴，尚難認為有理由，本部分原處分亦應予維持。」（見本院卷1附件3訴願決定第9頁第10行至第13行、第21行至第25行），亦見訴願決定就原核定處分是否合法妥適，予以審究，被告所稱訴願決定之審議範圍不包括原處分，亦不足取。

㈢綜上，本件訴願審議主任委員吳自心既於原核定處分時擔任被告機關代表人，具名作成原處分，若允許其於訴願程序擔任主任委員，無異使其審查本身曾參與作成之原處分之合法性及妥適性，自難期待其參與訴願決定無偏頗之虞，勢將有損於訴願程序行政救濟之功能，而影響當事人於訴願審級之利益。故原告主張本件訴願決定之訴願審議委員會主任委員吳自心參與原處分之作成，有法定之迴避事由，本件訴願決定有程序違法之重大瑕疵，揆諸前揭規定及說明，並非無據，核屬可採。

六、從而，本件訴願決定既有上開程序違法之情事，基於當事人之程序利益，自難予以維持，應由本院予以撤銷，由受理訴願機關重行為適法之審議。至於原告對於本件原處分及復查決定所提不服之表示，則有待受理訴願機關重行審議，其應否撤銷，本院尚無從逕行判決，兩造其餘實體爭議，本院亦尚無論究之必要，附此敘明。

據上論結，本件原告之訴為有理由，依行政訴訟法第98條第1項前段，判決如主文。

中　　華　　民　　國　　108　　年　　7　　月　　31　　日

行政訴訟庭　法　官　黃漢權

上為正本係照原本作成。

如不服本判決，應於判決送達後20日內，向本院提出上訴狀，上訴狀並應記載上訴理由，表明關於原判決所違背之法令及其具體內容或依訴訟資料可認為原判決有違背法令之具體事實，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（上訴

狀及上訴理由書均須按他造人數附繕本），並應繳納上訴費新臺幣3,000元。

中　　華　　民　　國　　108　　年　　8　　月　　1　　日

書記官　　程省翰