臺灣臺中地方法院行政訴訟判決

107年度稅簡字第13號
107年12月25日辯論終結

原　　告　特旺塑膠股份有限公司
代　表　人　李嘉欣
訴訟代理人　陳民雄會計師
被　　告　財政部中區國稅局
代　表　人　蔡碧珍
訴訟代理人　李長憲

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107年5月2日台財法字第10713907550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100年度營利事業所得稅結算申報，列報營業收入淨額新臺幣(下同)67,078,953元及全年所得額虧損9,694,492元，原經被告核定營業收入淨額67,104,946元及全年所得額虧損9,668,499元，嗣查獲其漏報營業收入12,921,198元，乃重行核定營業收入淨額80,000,151元及全年所得額虧損6,981,040元，應補稅額0元，並就漏報所得額2,713,452元，按當年度適用之營利事業所得稅稅率計算之金額461,286元處0.5倍之罰鍰230,643元，因最高不得超過90,000元，乃裁處罰鍰90,000元。原告仍表不服，提起復查、訴願遞遭駁回，遂提起本件行政訴訟。

二、本件原告主張：

㈠原告係經營塑膠皮製品製造業，被告於103年間以其查得原告臺灣銀行西屯分行及兆豐銀行北臺中分行2帳戶（下稱系爭帳戶）於97年11月至101年2月期間內之資金往來，推定原告民國100年有未入帳6,401,940元係銷售額所生，原告就該等帳戶說明公司所有資金往來，包括理財活動及營業活動，

均以該2帳戶調度，並未針對無關營業活動之資金往來以專戶管理，且提示未入帳之李嘉欣3,310,700元(證物三)、鍾詩博2,200,565元(證物四)在帳戶內資金流轉情形等文件。彼等亦於台中高等行政法院出庭作證，說明借貸事實。惟台中高等行政法院105年度訴字第292號以：「、、、原告所主張事由，於會計師簽證之帳簿內均無記載，亦無相關憑證，倘若採認原告主張無異係將台灣社會工商經營長期存在『內帳』」『外帳』之違法，非但未加矯正其不法，反而視為常態正常化，自非所宜。」最高行政法院106年度判字第403號以「、、、關於事實認定之主張，無非就原審取捨證據、認定事實之職權行使，任意指摘原判決有違背法令情事，自非可採。」最高行政法院107年度判字第16號則以：「、、、被告將未入帳金額即直接認定為銷貨，則判決未述明依據相關證據，從而形成銷貨交易對象、地點、內容、方法等認定有關銷貨事實之過程，即有理由不備之違誤云云。係就原審所為論斷或駁斥其主張之理由，泛言原判決不適用法規或適用不當，並非可採。」被告以查得原告未入帳之帳戶金額，先全部推定為原告之銷售額，並要求原告逐項舉證證明非屬原告之銷售額，固不符租稅法定原則；且於判決確定後，依據推定銷售額推定計算原告漏稅額為處罰依據，然處罰所據漏報營業收入之事實從未被證明為真正，原告實難甘服。

㈡被告係以未入帳銀行存款，認定原告銀行帳戶之存入資金係屬銷貨，而漠視資金借貸往來對象並無商業經營經歷，且前後年間彼此僅有幾筆往來與一般商業繼續經營常態有異等事實，自屬以推計方式認定銷貨收入。且不論其已違收入應由稽徵機關舉證之舉證法則，即或其得以推計課稅補徵稅款，然仍不得逕以推計方式處罰。

㈢按「又行政官署對於人民有所處罰，必須確實證明其違法之事實。倘不能確實證明違法事實之存在，其處罰即不能認為合法。」、「行政罰與刑罰之構成要件雖有不同，而刑事判決與行政處分，亦原可各自認定事實，惟認定事實須憑證據

，倘無證據足資認定有堪以構成行政罰或刑罰要件之事實存在，即不得僅以推測之詞予人處罰，則為二者所應一致」分別為最高行政法院39年判字第2號判例、75年判字第309號判例所明釋。再者，「本件如屬推計課稅，則因推計課稅原本係不可能實額課稅時所認許之概算課稅，推計者僅及於課稅之數額，並不及於課稅基礎之事實，故只能據以補稅不得據以處罰。」最高行政法院95年判字第1218號亦著有判決。原告本負有完全且真實陳述之協力義務，然被告既認原告無法確認未入帳銀行存款非屬銷貨貨款，自應推定為銷貨貨款。且原告因無銷貨事實無法提出成本資料乃依該推定銷貨收入之同業利潤標準毛利率21%「推定」漏報所得額，與上述判例及判決，均一再闡明，「推計者僅及於課稅之數額，並不及於課稅基礎之事實，故只能據以補稅不得據以處罰。」「倘無證據足資認定有堪以構成行政罰或刑罰要件之事實存在，即不得僅以推測之詞予人處罰」，顯見被告逕以其推定之銷售額推定漏稅額，作為處罰原告之依據，事實上並未查明原告確有構成行政罰之事由，違法至明。

㈣「按稅捐之稽徵乃科人民以義務，課稅事實之存在自應依證據認定之，無證據自不得以擬制推測之方法，推定課稅事實之存在。故當事人否認課稅事實所持之辯解，縱屬不能成立，亦不能因此即反推必有課稅事實，仍非有證據不得遽為課稅事實之認定。又課稅要件事實，基於依法行政及規範有利原則，既應由稽徵機關負舉證責任，其所提證據必須使法院之心證達到確信之程度，始可謂其已盡舉證之責，若僅使事實關係陷於真偽不明之狀態，法院仍應認定該課稅要件事實為不存在，而將其不利益歸於稽徵機關。至於人民因否認本證之證明力所提出之反證，因其目的在於推翻或削弱本證之證明力，防止法院對於本證達到確信之程度，故僅使本證之待證事項陷於真偽不明之狀態，即可達到其舉證之目的，在此情形下，其不利益應由稽徵機關承擔。」最高行政法院106年判字第456號著有判決。原告就上開金額，確已盡舉證

之能事，並有相當證據(證人之證詞及往來事實)說明系爭金額實非銷售額，從而在證據不明之情況下，本不得任意推計漏稅額，尤不得據以處罰，否則即顯然違反上開判例要求行政機關應證明有確實違法事實方得處罰之意旨。

㈤被告未能查明原告有構成行政罰要件之存在事實，即推計處罰，誤解租稅法定原則及違反行政罰之基本原則，違背法令至灼，並聲明求為判決撤銷訴願決定及原處分。

三、被告則以：

㈠行為時所得稅法第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。」第71條第1項前段規定：「納稅義務人應於每年5月1日起至5月31日止，填具結算申報書，向該管稽徵機關，申報其上一年度內構成綜合所得總額或營利事業收入總額之項目及數額，以及有關減免、扣除之事實，並應依其全年應納稅額減除暫繳稅額、尚未抵繳之扣繳稅額及可扣抵稅額，計算其應納之結算稅額，於申報前自行繳納。」第83條第1項規定：「稽徵機關進行調查或復查時，納稅義務人應提示有關各種證明所得額之帳簿、文據；其未提示者，稽徵機關得依查得之資料或同業利潤標準，核定其所得額。」現行同法第110條第1項及第3項規定：「（第1項）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。」「（第3項）營利事業因……營業虧損，致加計短漏之所得額後仍無應納稅額者，應就短漏之所得額依當年度適用之營利事業所得稅稅率計算之金額，分別依前2項之規定倍數處罰。但最高不得超過9萬元，最低不得少於4千5百元。」同法施行細則第81條第1項規定：「本法第83條所稱之帳簿文據，其關係所得額之一部或關係課稅年度中某一期間之所得額，而納稅義務人未能提示者，稽徵機關得就該部分依查得資料或同業利潤標準核定其所得額。」財政部80年8月8日台財稅第000000000號函：「納稅義

務人如對核定之營業稅及營利事業所得稅不服，應分別依照稅捐稽徵法第35條規定申請復查。但稽徵機關對有關營利事業所得稅部分復查之申請，可暫緩依稅捐稽徵法第35條第2項（註：現行法第4項）規定作成決定，並通知納稅義務人俟營業稅部分經復查、訴願或行政訴訟終結決定或判決應補徵或退還稅款後，再依營業稅部分確定之事實，作為營利事業所得稅復查決定之參考。」

㈡原告係經營塑膠皮製品製造業，100年度營利事業所得稅結算申報，列報營業收入淨額67,078,953元及全年所得額虧損9,694,492元，原經被告機關核定營業收入淨額67,10 4,946元及全年所得額虧損9,668,499元，嗣被告機關查獲原告漏報營業收入12,921,198元，乃於102年10月29日以中區國稅一字第1020014829號函，請原告提示漏報營業收入之相關成本損費帳簿憑證供核，惟其未提示，另被告機關因前次核定多計營業收入25,993元，遂重行核定營業收入淨額80,000,151元（前次核定營業收入淨額67,104,946元-前次核定多計營業收入25,993元+本次漏報營業收入12, 921,198元），並就上開漏報營業收入12,921,198元，按塑膠皮製品製造(雨衣、桌布除外)業（行業標準代號：2209 -14）同業利潤標準毛利率21%，核算漏報營業淨利2,713,452元及所得額2,713,452元，重行核定全年所得額虧損6,981,040元（前次核定全年所得額虧損9,668,499元-前次核定多計營業收入25,993元+本次漏報所得額2,713,452元），並就其漏報所得額2,713,452元，依前揭所得稅法第110條第3項規定，按當年度適用之營利事業所得稅稅率計算之金額461,286元（2,713,452元x稅率 17%）處0.5倍罰鍰230,643元，惟依同法條第3項但書規定，最高不得超過90,000元，乃處罰鍰90,000元。原告對罰鍰不服，主張原核定漏報營業收入中尚有股東資金周轉存入款等非銷售交易未予扣除，請重新查明云云。申經被告機關復查決定（乙證1，行政救濟卷第107頁至第113頁）略以，(一)查本件同一漏稅事實營業稅部分，

原經被告機關依原告臺灣銀行西屯分行（活期存款帳戶帳號：000000000000）及兆豐國際商業銀行北臺中分行（活期存款帳戶帳號：00000000000）帳戶之資金往來，查獲原告97年至100年銷售貨物漏報銷售額計39,876,215元（97年3,358,422元、98年11,517,843元、99年12,078,752元及100年12,921,198元），嗣經被告機關依原告提示上開帳戶存入款非屬營業收入之佐證資料，就系爭期間之存入款項，減除其主張非屬營業收入之存入款(如銀行錯帳、確屬股東往來之存入款、帳列其他收入之實習生補助款、96年已開立發票遲延至97年初收款及退稅款等)及已申報之營業收入後，重行核認原告97年9月至100年12月銷售貨物銷售額計26,325,623元（97年933,015元、98年10,036,360元、99年8,954,308元及100年6,401,940元），營業稅額1,316,281元，未依規定開立統一發票，且於申報當期銷售額時亦未列入申報，乃予以補徵營業稅並處罰鍰。原告不服，申經被告機關復查決定略以，復查時，經被告機關所屬沙鹿稽徵所於104年8月19日以中區國稅沙鹿銷售字第1040454532號書函，通報被告機關更正原告系爭期間漏報銷售額為25,884,460元（97年漏報銷售額正確為491,852元，原誤核為933,015元），亦即應予追減銷售額441,163元。又原告復查主張應扣除私人間借貸返還款、股東資金周轉存入款、樣品寄送國外，由國外廠商補貼材料費之存入款及部分小額款項回存等項目，經被告機關就原告提示事證查核結果，除99年新光保全股份有限公司退還保證金15,000元及大院訴訟提存金35,942元，合計50,942元確非屬原告之營業收入，有該公司退還支票及大院之提存書等事證可稽，應予減除銷售額48,516元（15,000元+35,942元）÷1.05∨外，其餘之存入款原告無法提示明確之事證證明非屬營業收入，其主張核不足採，是原核定原告於系爭期間漏報銷售額26,325,623元，乃予追減銷售額489,679元（441,163元＋48,516元），變更核定25,835,944元（97年491,852元、98年10,036,360元、99年

8,905,792元及100年6,401,940元）。原告仍表不服，遂提起訴願，遞遭駁回，循序提起行政訴訟，案經最高行政法院106年度判字第403號判決駁回，已告確定。(二)本件營利事業所得稅罰鍰部分，被告機關於106年1月9日及同年8月8日分別以中區國稅法一字第1060000317號函及第0000000000號函，請原告提示100年度漏報營業收入之相關成本損費帳簿憑證等復查有利資料供核，惟原告迄未提示，本件原核認原告100年度漏報營業收入12,921,198元，依上開營業稅核課確定之事實，應予變更核認漏報營業收入6,401,940元，並依前揭規定，就漏報營業收入部分，按同業利潤標準毛利率21%核算漏報營業淨利1,344,407元(6,401,940元x 21%)及所得額1,344,407元，重行核算全年所得額虧損8,350,085元（前次核定全年所得額虧損9,668,499元-前次核定多計營業收入25,993元+本次漏報所得額1,344,407元）。又原告明知其銷售貨物應依規定開立統一發票，並於申報銷售額時列入申報，卻自97年9月至100年12月間連續4年漏開立統一發票及漏報銷售額，並漏報100年度營業收入，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。本件因加計短漏之所得額後仍無應納稅額，原告未於裁罰處分核定前，以書面承認違章事實，並承諾願意繳清稅款及罰鍰，依「稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表」（以下簡稱裁罰倍數參考表）規定，應就漏報所得額1,344,407元，按當年度適用之營利事業所得稅稅率計算之金額228,549元(1,344,407元x稅率 17%)處0.5倍罰鍰114,274元，惟依前揭所得稅法第110條第3項但書規定，最高不得超過90,000元，是原處罰鍰並無違誤，復查決定乃予維持，原告不服，提起訴願，遞遭訴願決定駁回（乙證2，行政救濟卷第146頁至第160頁），遂提起本訴訟。

㈢訴訟意旨略謂：被告機關依原告臺灣銀行西屯分行及兆豐國際商業銀行北臺中分行帳戶之資金往來，認定原告前揭帳戶之存入資金係屬銷貨收入，而漠視資金借貸往來對象並無商

業經營經歷，自屬以推計方式認定銷貨收入，縱經被告機關以推計方式補徵稅款，仍不得逕以處罰。又原告本負有完全且真實陳述之協力義務，然被告機關因原告無法確認未入帳銀行存款非屬銷貨貨款，即推定其為銷貨收入，且原告因無銷貨事實無法提出成本資料，經被告機關依推定之銷貨收入，按同業利潤標準毛利率21%推定漏報所得額，依改制前行政法院39年判字第2號判例及75年判字第309號判例意旨，被告機關逕以推定之銷貨收入計算漏稅額，並未查明原告確有構成行政罰之事由，故只得據以補稅，不得處罰云云。

㈣就原告訴訟意旨答辯如下：

1.按我國營利事業所得稅採自動申報制，由納稅義務人就其年度內構成營利事業收入總額之項目及數額，以及有關減免、扣除之事項，並依其全年應納稅額減除暫繳稅額、尚未抵繳之扣繳稅額及可扣抵稅額，計算其應納之結算稅額，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義務，若有申報不實情事，應依所得稅法第110條之規定處以罰鍰。又所得稅法第110條第3項乃鑑於對納稅義務人違反誠實申報義務之處罰，係為督促其善盡應作為之義務，俾稅捐稽徵機關得以掌握稅源資料，達成維護租稅公平並確保國庫收入之必要手段，且為避免未涉及短漏稅額仍依同法條第1項或第2項規定之倍數處罰，恐有過重之虞，乃明定其處罰最高及最低金額限制，合先陳明。

2.次按司法院釋字第537號解釋意旨，稅務案件因具有課稅資料多為納稅義務人所掌握及大量性行政之事物本質，稽徵機關欲完全調查及取得相關資料，容有困難；是為貫徹課稅公平原則，應認屬納稅義務人所得支配或掌握之課稅要件事實，因而課納稅義務人租稅稽徵上之協力義務（包括保存憑證、設帳記載、辦理申報、接受調查、提示文據等義務）。故納稅義務人若怠於盡上開協力義務，將減輕稽徵機關之證明程度，並在實務上產生由稽徵機關片面核定等不利益之後果。

3.查本件同一漏稅事實營業稅部分，原經被告機關依原告臺灣銀行西屯分行（活期存款帳戶帳號：000000000000）及兆豐國際商業銀行北臺中分行（活期存款帳戶帳號：00000000000）帳戶(以下簡稱系爭帳戶)之資金往來，查獲原告97年至100年銷售貨物漏報銷售額計39,876,215元（97年3,358,422元、98年11,517,843元、99年12,078,752元及100年12,921,198元），嗣經被告機關依原告提示系爭帳戶存入款非屬營業收入之佐證資料，就系爭期間之存入款項，減除其主張非屬營業收入之存入款(如銀行錯帳、確屬股東往來之存入款、帳列其他收入之實習生補助款、96年已開立發票遲延至97年初收款及退稅款等)及已申報之營業收入後，重行核認原告97年9月至100年12月銷售貨物銷售額計26,325,623元（97年933,015元、98年10,036,360元、99年8,954,308元及100年6,401,940元），營業稅額1,316,281元，未依規定開立統一發票，且於申報當期銷售額時未列入申報，乃予以補徵營業稅並處罰鍰。原告不服，申經被告機關復查決定略以，復查時，經被告機關所屬沙鹿稽徵所於104年8月19日以中區國稅沙鹿銷售字第1040454532號書函，通報被告機關更正原告系爭期間漏報銷售額為25,884,460元（97年漏報銷售額正確為491,852元，原誤核為933,015元），亦即應予追減銷售額441,163元。又原告復查主張應扣除私人間借貸返還款、股東資金周轉存入款、樣品寄送國外，由國外廠商補貼材料費之存入款及部分小額款項回存等項目，經被告機關就原告提示事證查核結果，除99年新光保全股份有限公司退還保證金15,000元及大院訴訟提存金35,942元，合計50,942元確非屬原告之營業收入，有該公司退還支票及大院之提存書等事證可稽，應予減除銷售額48,516元 （15,000元+35,942元）÷ 1.05∨外，其餘之存入款原告無法提示明確之事證證明非屬營業收入，其主張核不足採，是原核定原告於系爭期間漏報銷售額26,325,623元

，乃予追減銷售額489,679元（441,163元＋48,516元），變更核定25,835,944元（97年491,852元、98年10,036,360元、99年8,905,792元及100年6,401,940元）。原告仍表不服，遂提起訴願，遞遭駁回，循序提起行政訴訟，案經最高行政法院106年度判字第403號判決(乙證3，行政救濟卷第71頁至第82頁)駁回，已告確定。

4.本件營利事業所得稅罰鍰部分，查系爭漏報營業收入係依原告銀行帳戶之實際資金往來查獲，又被告機關於106年1月9日及同年8月8日分別以中區國稅法一字第1060000317號函及第0000000000號函(乙證4至乙證5，行政救濟卷第65頁、第87頁)，請原告提示100年度漏報營業收入之相關成本損費帳簿憑證等復查有利資料供核，惟原告迄未提示，難謂原告已盡協力義務。本件原核認原告100年度漏報營業收入12,921,198元，依營業稅核課確定之事實，應予變更核認漏報營業收入6,401,940元，並依首揭規定，就漏報營業收入部分，按同業利潤標準毛利率21%核算漏報營業淨利1,344,407元(6,401,940元x 21%)及所得額1,344,407元，重行核算全年所得額虧損8,350,085元（前次核定全年所得額虧損9,668,499元-前次核定多計營業收入25,993元+本次漏報所得額1,344,407元）。又原告明知其銷售貨物應依規定開立統一發票，並於申報銷售額時列入申報，卻自97年9月至100年12月間連續4年漏開立統一發票及漏報銷售額，並漏報100年度營業收入，核其違章行為，應屬故意為之，自應論罰。本件因加計短漏之所得額後仍無應納稅額，原告未於裁罰處分核定前，以書面承認違章事實，並承諾願意繳清稅款及罰鍰，依裁罰倍數參考表規定，應就漏報所得額1,344,407元，按當年度適用之營利事業所得稅稅率計算之金額228,549元(1,344,407元x稅率 17%)處0.5倍罰鍰114,274元，惟依首揭所得稅法第110條第3項但書規定，最高不得超過90,000元，爰裁處罰鍰90,000元，經核係已考量原告違章情節而為適切之裁

罰，洵屬適法允當。

5.至原告主張本件屬推計課稅，依改制前行政法院39年判字第2號判例及75年判字第309號判例意旨，被告機關逕以推定之銷貨收入計算漏稅額，並未查明原告確有構成行政罰之事由，故只得據以補稅不得處罰乙節，查依最高行政法院98年8月份第2次庭長法官聯席會議決議：「稽徵機關對於納稅義務人依所得稅法規定應申報課稅之所得額有漏報或短報並造成漏稅結果等違法情事之構成要件該當、違法且有責，已確實證明者，得依所得稅法第110條第1項規定對之處以罰鍰……至……漏稅額之計算……並不因所得核定方式之不同而有不同。是稽徵機關如依查得之資料按財政部頒定……所得標準推計核定……所得，該核定所得額之行政處分未經依法單獨或併隨相關行政處分撤銷或變更，且其所核定之所得額已得作為核定補徵稅額之計算基礎者，則於稽徵機關證實納稅義務人違反所得稅法第110條第1項規定而應對之處以罰鍰時，自亦得以該核定……所得，作為核定其漏稅額之計算基礎。」且本決議亦經該院107年1月份第1次庭長法官聯席會議決議，於納稅者權利保護法施行後，繼續援用。是本件被告機關依營業稅核課確定之事實，核認原告100年度漏報營業收入6,401,940元，並以原告未盡協力義務，提示漏報營業收入之相關成本損費帳簿憑證供核，乃按同業利潤標準毛利率21%核算漏報營業淨利1,344,407元(6,401,940元x 21%)及所得額1,344,407元，依上開決議意旨，被告機關依查得資料核算原告該年度漏報之營業淨利及所得額，自得以該核定之所得額，就原告短報所得部分依法裁處罰鍰，不因所得核定方式之不同而有差異，並無未依證據認定原告違法事實即對其加以處罰之情事，難謂有違上開2號判例意旨。

㈤綜上，被告機關依首揭規定並參據裁罰倍數參考表有關所得稅法第110條第3項規定部分，審酌原告於裁罰處分核定前，未以書面承諾違章事實及願意繳清稅款及罰鍰，按該短漏之

所得額依當年度適用稅率計算之金額228,549元處0 .5倍之罰鍰114,274元，惟依首揭所得稅法第110條第3項但書規定，最高不得超過90,000元，是原裁處罰鍰90,000元，並無違誤。原告所訴各節，委不足採，並聲明求為判決駁回原告之訴。

四、兩造之爭點即為：被告依據推計課稅之基礎，作為行政裁罰之根據，是否合法？經查：

㈠行為時所得稅法第21條第1項規定：「營利事業應保持足以正確計算其營利事業所得額之帳簿憑證及會計紀錄。」同法第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71條第1項規定：「納稅義務人應於每年5月1日起至5月31日止，填具結算申報書，向該管稽徵機關，申報其上一年度內構成綜合所得總額或營利事業收入總額之項目及數額，以及有關減免、扣除之事實，並應依其全年應納稅額減除暫繳稅額、尚未抵繳之扣繳稅額及可扣抵稅額，計算其應納之結算稅額，於申報前自行繳納……。」第83條第1項規定：「稽徵機關進行調查或復查時，納稅義務人應提示有關各種證明所得額之帳簿、文據；其未提示者，稽徵機關得依查得之資料或同業利潤標準，核定其所得額。」現行同法第110條第1項及第3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……營利事業因受獎勵免稅或營業虧損，致加計短漏之所得額後仍無應納稅額者，應就短漏之所得額依當年度適用之營利事業所得稅稅率計算之金額，分別依前2項之規定倍數處罰。但最高不得超過9萬元，最低不得少於4千5百元。」所得稅法施行細則第81條第1項規定：「本法第83條所稱之帳簿文據，其關係所得額之一部或關係課稅年度中某一期間之所得額，而納稅義務人未能提示者，稽徵機關得就該部分依查得資料或同業利潤標準核定其所得額。」財政部80年8月8

日台財稅第000000000號函：「……納稅義務人如對核定之營業稅及營利事業所得稅不服，應分別依照稅捐稽徵法第35條規定申請復查。但稽徵機關對有關營利事業所得稅部分復查之申請，可暫緩依稅捐稽徵法第35條第2項（註：現行法第4項）規定作成決定，並通知納稅義務人俟營業稅部分經復查、訴願或行政訴訟終結決定或判決應補徵或退還稅款後，再依營業稅部分確定之事實，作為營利事業所得稅復查決定之參考。」另按商業會計法第14條規定：「會計事項之發生，均應取得、給予或自行編製足以證明之會計憑證。」第18條：「商業應根據原始憑證，編製記帳憑證，根據記帳憑證，登入會計帳簿。但整理結算及結算後轉入帳目等事項，得不檢附原始憑證。商業會計事務較簡或原始憑證已符合記帳需要者，得不另製記帳憑證，而以原始憑證，作為記帳憑證。」第19條：「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。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。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。」

㈡本件原告於系爭課稅年度漏報營業稅之事實，原告提出公司帳戶應該扣除私人間借貸返還款、股東資金周轉存入款、樣品寄送國外，由國外廠商補貼材料費之存入款及部分小額款項回存等項目，然因未能提出依據商業會計法編製之帳簿憑證，經台中高等行政法院105年度訴字第292號判決駁回，並由最高行政法院106年度判字第403號駁回上訴，確定在案。

㈢本件營利事業所得稅罰鍰部分，被告函請原告提示100年度漏報營業收入之相關成本損費帳簿憑證等復查有利資料供核，惟原告均未提示完整之帳簿憑證等，被告乃依營業稅核課確定之事實，就漏報營業收入12,921,198元，按塑膠皮製品製造(雨衣、桌布除外)業（行業標準代號：2209-14）同業

利潤標準毛利率21%，核算漏報營業淨利2,713,452元及所得額2,713,452元，因加計前次核定全年所得額虧損9,668,499元及減除前次核定多計營業收入25,993元後仍虧損6,981,040元，遂依前揭所得稅法第110條第3項規定，就其漏報所得額2,713,452元按當年度適用之營利事業所得稅稅率計算之金額461,286元(2,713,452元x稅率17%)處0.5倍之罰鍰230,643元，惟同法條第3項但書規定最高不得超過90,000元，乃裁處罰鍰90,000元。並以原告明知其銷售貨物應依規定開立統一發票，並於申報銷售額時列入申報，卻自97年9月至100年12月間連續4年漏開立統一發票及漏報銷售額，並漏報100年度營業收入，核其違章行為，應屬故意為之，自應論罰。

㈣按我國營利事業所得稅採自動申報制，由納稅義務人就其年度內構成營利事業收入總額之項目及數額，以及有關減免、扣除之事項，並依其全年應納稅額減除暫繳稅額、尚未抵繳之扣繳稅額及可扣抵稅額，計算其應納之結算稅額，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義務，若有申報不實情事，應依所得稅法第110條之規定處以罰鍰。又所得稅法第110條第3項乃鑑於對納稅義務人違反誠實申報義務之處罰，係為督促其善盡應作為之義務，俾稅捐稽徵機關得以掌握稅源資料，達成維護租稅公平並確保國庫收入之必要手段，且為避免未涉及短漏稅額仍依同法條第1項或第2項規定之倍數處罰，恐有過重之虞，乃明定其處罰最高及最低金額限制，合先敘明。

㈤原告主張本件屬推計課稅，依改制前行政法院39年判字第2號判例、75年判字第309號判例及納稅者權利保護法第14條第4項規定，原告對於應盡協力義務包括配合調查及應提示資料等無不全力配合，只對推計課稅部分無法自證，請求免予裁處罰鍰乙節，按改制前行政法院39年判字第2號判例及75年判字第309號判例，係指行政機關需有證據足資認定違法事實時，始得對人民加以處罰；納稅者權利保護法第14條

第4項則規定納稅義務人已依稅法規定履行協力義務時，稅捐稽徵機關不得依推計結果處罰等語。然依納稅者權利保護法第14條第4項規定之反面解釋，納稅者未依稅法規定履行協力義務者，稅捐稽徵機關仍得依推計結果處罰。本件原告未依所得稅法及商業會計法編製帳簿憑證，自屬未履行其協力義務，參照最高行政法院98年8月份第2次庭長法官聯席會議決議（於納稅者權利保護法施行後，經最高行政法院107年1月份第1次庭長法官聯席會議決議除由理由七刪除外，其餘繼續援用）：「稽徵機關對於納稅義務人依所得稅法規定應申報課稅之所得額有漏報或短報並造成漏稅結果等違法情事之構成要件該當、違法且有責，已確實證明者，得依所得稅法第110條第1項規定對之處以罰鍰。」其理由八指出：「稽徵機關舉證證明納稅義務人有故意漏報所得額並造成漏稅結果之違法情事，應依所得稅法第110條第1項規定對之處以罰鍰……。至個人綜合所得稅漏稅額之計算，依現行所得稅法規定，係以個人綜合所得總額（包括稽徵機關核定之個人財產交易所得）為計算基礎，並不因所得核定方式之不同而有不同。是稽徵機關如依查得之資料按財政部頒定財產交易所得標準推計核定財產交易所得，該核定所得額之行政處分未經依法單獨或併隨相關行政處分撤銷或變更，且其所核定之所得額已得作為核定補徵稅額之計算基礎者，則於稽徵機關證實納稅義務人違反所得稅法第110條第1項規定而應對之處以罰鍰時，自亦得以該核定之財產交易所得，作為核定其漏稅額之計算基礎，並無針對漏稅額之計算，應另行舉證證明該筆財產交易有無所得或所得多寡之法律或法理依據。」可導出稽徵機關就納稅者短漏報所得額而有漏稅結果之事實，已經確實證明，該當所得稅法第110條第1項規定之構成要件、違法且有責時，僅其成本費用不明確，致無法核實計算其所漏稅額，且係出於納稅者未履行協力義務所致者，即具有可非難性，自可予以處罰。

㈥稅法學理固有主張推計課稅不應作為裁罰基礎之主張，然查

納稅者權利保護法第14條第4項之立法理由雖稱：「推計課稅適用之對象僅為課稅之事實，以確保國家債權有效實現及維護課稅公平，性質上不應及於稅捐處罰之認定，蓋處罰應以明確之事實為基礎，自不許以證明度較低之推計方式為之。爰明定第四項規定。」等語，然其立法理由之說明，顯與法條明文規定之文義不符，自不得僅憑立法理由而認推計課稅不得據為裁罰之依據。

(七)綜上，被告復查決定依首揭規定，並參據裁罰倍數參考表有關所得稅法第110條第3項規定部分，審酌原告於裁罰處分核定前，未以書面承諾違章事實及願意繳清稅款、罰鍰等情，按該短漏之所得額依當年度適用稅率計算之金額228,549元處0.5倍之罰鍰114,274元，惟依首揭所得稅法第110條第3項但書規定，最高不得超過90,000元，爰裁處罰鍰90,000元，經核已考量原告違章程度而為適切之裁罰，洵屬適法允當，本件原處分應予維持。

五、從而，本件原處分並無違法，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。

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　　108　　年　　1　　月　　8　　日

行政訴訟庭法　官　張升星

上為正本係照原本作成。

如不服本判決，應於送達後20日內，向本院提出上訴狀，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（均須按他造人數附繕本）。上訴理由應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。

中　　華　　民　　國　　108　　年　　1　　月　　8　　日

書記官　莊金屏