臺灣臺中地方法院行政訴訟判決

107年度稅簡字第28號
109年5月21日辯論終結

原　　告　昭臺股份有限公司
代　表　人　黃俞雄
訴訟代理人　蔡瑞煙律師
被　　告　財政部中區國稅局
代　表　人　宋秀玲　　通訊處：臺中市○區○○路○○○號
訴訟代理人　郭素雅　　通訊處：臺中市○區○○路○○○號

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107 年10月8 日臺財法字第10713938150 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、程序事項：

㈠本件被告之代表人於原告起訴後，由蔡碧珍變更為宋秀玲，並經變更後之代表人具狀聲明承受訴訟，有聲明承受訴訟狀附卷可稽，核無不合，應予准許。

㈡原告經合法通知無正當理由未於民國109 年5 月21日言詞辯論期日到場，核無行政訴訟法第218 條準用民事訴訟法第386 條各款所列情形，爰依被告之聲請，由其一造辯論而為判決。

二、事實概要：原告104 年度未分配盈餘申報，列報未分配盈餘新臺幣（下同）0 元；被告依臺灣臺中地方檢察署（原名臺灣臺中地方法院檢察署，下稱臺中地檢署）通報及查扣資料，查獲原告104 年度營利事業所得稅結算申報，漏報營業收入2,887,087 元，另查得漏報停徵之證券、期貨交易所得1,332 元，致漏報稅後純益395,931 元，乃核定104 年度未分配盈餘395,931 元，加徵10% 營利事業所得稅39,593元，並按所漏稅額39,593元處以1 倍之罰鍰39,593元。原告不服，

申請復查，未獲變更，再提起訴願遭駁回，遂提起本件訴訟。

三、本件原告主張：

㈠原處分係以：

1.本件同一課稅事實104 年度營利事業所得稅結算申報案件，經查獲原告漏報營業收入2,887,087 元，致漏報所得額475,420 元，經核定補徵營利事業所得稅及裁處罰鍰，原告不服，再經復查決定略以：依臺中地檢署查扣之原告企業資源規劃系統（以下簡稱ERP 系統）資料光碟及會計隨身碟列印出貨資料查詢及月報單明細表等資料，月報單明細表所載「報關外幣金額」低於「貨款金額」，與原告之業務人員王美珍於臺中地檢署檢察官調查程序及被告之談話記錄陳稱：「有二種不同金額，一種為實際銷貨金額，一種是供做出口報單金額」內容相符；另以月報單明細表勾稽原處分機關「出口報單總細項資料線上查詢列印作業-BLO160W」及臺中地檢署查扣原告之收款資料查詢，認原查以臺中地檢署查扣之ERP 系統資料光碟列印出貨資料及月報單明細表等資料，核認原告系爭期間實際營業收入，洵屬有據；以及經被告依原告提示帳簿憑證，核對出貨資料查詢、月報單明細表及銷售明細表等資料，核算原告短漏報營業收入2,887,087 元，原核定營業收入淨額195,348,784 元，並無不合。

2.原告原列報營業成本146,122,933 元，原查以其漏報營業收入2,887,087 元，其中82,824元部分之成本已列報；另2,804,263 元部分之成本無法查核，遂依文具製造業（行業標準代號：3314-00 ）同業利潤標準毛利率14％核算調增營業成本2,411,666 元【2,804,263 元x（ 1-14％）】，核定營業成本148,534,599 元（146,122,933 元+2,411,666元）。惟原告除已申報之成本費用外，經通知未再列報成本費用之相關事證供核，亦未提示，爰變更核認漏報營業收入2,887,087 元之成本、損費均已列報，原核定營業成本148,534,599 元，應予以調減2,411,666 元，變更核認146,122,933 元。

經重行核算本件營業毛利49,225,851元（營業收入淨額195,348,784元－復查變更核認營業成本146,122,933元），較原核定營業毛利46,814,185元為高，基於行政救濟不利益變更禁止原則，原核定營業毛利46,814,185元，應予維持。

3.本件104年度未分配盈餘部分，依前開營利事業所得稅復查決定變更核認漏報營業收入2,887,087元之成本、損費均已列報，重行核算漏報稅後純益2,397,615元（營業收入2,887,087元＋停徵之證券、期貨交易所得1,332元－所得稅費用490,804元）及未分配盈餘2,397,615元，惟較原核定未分配盈餘395,931元為高，基於行政救濟不利益變更禁止原則，原核定未分配盈餘395,931元，應予維持為由，核定104年度未分配盈餘395,931元，加徵10%營利事業所得稅39,593元，並按所漏稅額39,593元處1倍罰鍰39,593元；並謂原告104年度營利事業所得稅課稅所得額，嗣後如經行政救濟變更核定致影響稅後純益及未分配盈餘，仍可另案辦理更正，不影響權益。

㈡惟查，第三人張嘉芳為原告公司負責人黃俞雄之前配偶，及本件臺中地檢署偵查案件之告發人，有臺灣高等法院臺中分院民事判決及臺中地檢署檢察官起訴書可稽（甲證3、4）。張嘉芳自101年間起即與黃俞雄互提18件民刑事訴訟對簿公堂，雙方已水火不容，亦有前開民事判決所載互提訴訟內容可參；尤其張嘉芳雖遭原告解除財務會計主管職務，但卻仍一再交付不明資料予會計王佳珍等人，製作原告公司負責人黃俞雄所不知之所謂交易資料表單，有王佳珍於臺中地方法院之證述內容足憑（甲證5），可知臺中地檢署檢察官依張嘉芳之告發所查扣之相關資料，其內容是否真正並非無疑。

㈢原告之業務人員王美珍與張嘉芳共同設立乙好股份有限公司，兩人關係匪淺；而原告之外銷市場區分為美洲、歐洲、亞洲、中南美洲、紐澳及非洲等地區，王美珍僅負責歐洲及中南美洲地區之業務，且依王美珍在法務部調查局中部地區機

動工作站所述，即知原告公司有關船務工作、船期、運費及包括報關公司聯繫，自96年間起早已由專人王興蓮負責（甲證6），則王美珍不從事報關工作，自不可能得知報關之相關細節，其所述即係臆測而故為偏頗，不足採信。原處分引用王美珍所述：原告之出口業務，黃俞雄會要求國外業務人員將每筆外銷貨物金額，依其指示之不同百分比於ERP 作業系統登載，系統會自動產生二種不同金額，一種為實際銷貨金額，一種是供作出口報關金額（INVOICE 商業發票）及裝船文件供國外客戶提貨；認原查以臺中地檢署查扣之ERP 系統資料光碟列印出貨資料及月報單明細表等資料核認原告系爭期間之實際營業收入，洵屬有據云云，即有違誤（詳後述）。

㈣原處分所引用出貨資料查詢及月報單明細表等內容並非正確，且該等資料亦非原告編製之內部帳務資料；此觀諸出貨資料查詢，除無幣別外，部分亦無單價及金額，另該月報單明細表則有「報關外幣金額」大於「貨款金額」之情形，且此情形之筆數及金額甚多，有月報單明細表異狀列表足佐（甲證7），豈非原告以少報多，導致需多繳稅，由此不合理現象，即足證明該等明細表內容不正確。至於月報單明細表上固有「貨款金額」及「報關外幣金額」2 項內容，惟該2 項內容，或完全相同、或不同但無固定比例（或非整數比例），並無業務人員王美珍所稱依黃俞雄指示之不同百分比於ERP 作業系統中登載，系統會出現二種不同金額，一種為實際銷貨金額，一種是依輸入百分比計算後低於實際銷售之金額供作出口報關，亦足以證明原處分以王美珍之談話筆錄及出貨資料查詢、月報單明細表為憑，認定原告漏報營業收入2,877,087 元，顯非允洽。

㈤又所得稅法第83條第3 項規定：「納稅義務人已依規定辦理結算申報，但於稽徵機關進行調查時，通知提示有關各種證明所得額之帳簿、文據而未依限提示者，稽徵機關得依查得之資料或同業利潤標準，核定其所得額；……」，原告並未

漏報營業收入，因而未再提供其他成本費用之相關憑證供核，依上開所得稅法規定，縱使原處分認定原告有漏報營業收入2,887,087元（原告否認），原查依同業利潤標準毛利率計算營業成本，並無不當；原處分不採，除准認列82,824元部分之成本費用外，其餘全數不予認列成本費用，亦明顯不當。

㈥尤其，原告辦理104年度營利事業所得稅法結算申報，因報廢已達耐用年限之粉體塗裝設備、雙子星模具及船型膠臺模具等固定資產，故列報其他損失4,536,695元，詎被告於另案104年度營利事業所得稅結算申報案件，認縱然原告報廢已達耐用年限之折舊性固定資產，雖無須向被告辦理報備手續，但關於該資產殘值轉列損失乃須有報廢事實存在始得認列，原告既無法提示報廢事實存在之相關事證，而不予認列該損失。然查，所得稅法第57條第1項規定：「固定資產於使用期滿折舊足額後毀滅或廢棄時，其廢料售價收入不足預留之殘價者，不足之額得列為當年度之損失。其超過預留之殘價者，超過之額應列為當年度之收益。」其立法目的，乃規定營利事業折舊性之固定資產，已屆滿規定之耐用年數而無法繼續使用者，即得列為當年度之損失，此為當然之解釋；該法條雖另規定出售廢料而有收入時，應將之列入計算，但並非規定屆滿耐用年數而無法繼續使用之固定資產均需出售而必有收入。另財政部69年12月18日臺財稅字第40295號函釋：「㈠固定資產於使用期滿折舊足額後，如該項資產已不存在，僅剩殘值者，如欲報廢，無須向稽徵機關辦理報備手續。㈡上項固定資產如未達毀滅或報廢之程度，予以出售，其售價超過預留之殘值部分，應列為當年度之收益。」亦即報廢不須報備，如固定資產未達毀滅或廢棄之程度，而有出售，其售價超過預留之殘值部分時，始應列為收益；並非硬性規定屆滿使用年限之固定資產均須經過出售程序，且均須有所收入。原告於104年將屆滿耐用年限無殘餘價值之折舊性固定資產，予以報廢，均符合規定，被告於另案核定原

告104 年度營利事業所得稅結算申報時，遽以原告未提示資產報廢前後及清運過程之照片供核，不予認列其他損失4,536,695 元，於法自有未合（該案已提起行政訴訟）。

㈦按營利事業所得稅查核準則第15條之2 第1 款前段規定：「營利事業外銷貨物或勞務，其銷貨收入之歸屬年度，依下列規定辦理：一、外銷貨物應列為外銷貨物報關日所屬會計年度之銷貨收入處理。」另案104 年度營利事業所得稅及罰鍰事件（臺中高等行政法院107 年度訴字第361 號），108 年3 月6 日審理時被告稱：「（法官：被告是根據什麼資料比對出原告有漏報？）我們以原告的出貨資料去查，比對出口報單，並比對內帳的訂單編號。如果出口報單有，訂單編號也有，這部分我們就不核課，代表原告已經申報；如果出貨資料查詢有，但出口報單沒有，或者是短報，我們就會針對沒有報單或短報的這部分補繳。例如從出貨資料查詢、銷售明細表顯示款項有入帳，但出口報單卻沒有，我們就認定為漏報。」、「（法官：原始查證資料如何勾稽比對，被告是否可以說明？）參照原處分卷第325 頁，右側的核定資料是我們整理的，左側的出貨資料查詢是從當事人ERP 系統列印出來的，經勾稽出貨資料查詢、月報單及銷售明細表等資料，外銷未申報金額為933,027 元（臺幣），這是短報部分；ERP 系統出貨資料查詢，漏報部分有1954,060元，這兩個金額加起來就是系爭金額2,887,087 元。」（見該案108.3.6 準備程序筆錄，甲證8 ）。惟依所得稅法第22條第1 項前段規定，公司組織之會計基礎應採權責發生制，又依營利事業所得稅查核準則第15條之2 第1 項前段規定，外銷貨物銷貨收入之年度歸屬，以外銷貨物報關日所屬之會計年度認定，並非以貨款「收款日」作為認列收入之基準。被告稱出貨資料查詢與銷售明細表顯示款項有入帳，但出口報單沒有，就認定為漏報，漏報部分有1,954,060 元云云；惟既查無出口報單，即無法證明原告有外銷貨物或該外銷貨物之報關日期，被告遽以出貨資料查詢及銷售明細表所載，認定被告漏報10

4年度營業收入1,954,060元，即有不當。

㈧關於原告104年度營利事業所得稅事件臺中高等行政法院107年度訴字第361號判決（甲證9）查明：

1.「按所得稅法制中所稱之『營業成本』，乃指『經企業銷售、取得營業收入』之貨物或勞務，在『到達可供銷售狀態前所必要』之一切資源耗費。若特定企業因銷售貨物或勞務而獲致之營業收入，所銷售之貨物或勞務『客觀上』亦確有對應之營業成本存在，只是該企業客觀上未盡到稅捐法制（本案中指所得稅法制）所要求之協力義務，以及誠實申報義務，不提供正確之憑證或出具不實之憑證，而在申報稅捐（營利事業所得稅）時虛增營業成本數額，經稅捐機關查獲者。稅捐機關在核定該申報不實項目之營業成本時，尚不得全數否准，而應依法定標準推計該營業成本金額，以符合『核實課稅原則』之要求。又當企業申報之營業成本有多個項目時，如果各該項目之獨立性（即資源耗用需求各自獨立，不相互影響，故不存在重疊認列之可能）得以確認，負責所得稅課徵之稅捐機關即應逐一審查各該營業成本項目支出之真實性及必要性，並在企業申報不實之情況下，以核實或推計之手段，認列該項目之營業成本。」有最高行政法院108年度判字第33號判決意旨可資參照。準此可知，營利事業因銷售貨物而獲致之營業收入，所銷售之貨物在客觀上確有對應之營業成本存在，稅捐機關並不能以該營利事業客觀上未盡到稅捐法制所要求之協力義務及誠實申報義務，不提供正確之憑證或出具不實之憑證，即得全數否准，而應依法定標準推計該營業成本金額，以符合「核實課稅原則」之要求（見判決第29-30頁）。

2.原告係主張其並未漏報營業收入，因而未再提供其他尚未列報成本費用之相關憑證供核，是本件自不能在原告之主張無從信為真實之情況下，立即導出「原告可申報此部分營業成本全然不存在」之事實論斷。而依所得稅法第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。以本件銷售貨物獲致營業收入之情形而言，其銷售貨物有成本支出，乃屬常態，被告既係就原告所提示之104 年度帳簿憑證及查得資料相互勾稽查得其漏報之營業收入，自不能僅以原告在客觀上未盡協力義務及誠實申報義務，迄未能提出其他營業成本之具體事證，即全數否准其成本費用之認列。依照上開說明，被告初查階段依同業利潤標準毛利率計算系爭漏報營業收入之營業成本，並無不當；原處分不採，除准認列82,824元部分之成本費用外，其餘全數不予認列成本費用，即有未洽（見判決第31頁）。

㈨原告104 年度營利事業所得稅結算申報，列報其他損失4,536,695 元，係報廢已達耐用年限之粉體塗裝設備、雙子星模具及船型膠臺模具等固定資產，被告以原告未提示報廢資產之相關事證，予以全數剔除，核定其他損失0 元；臺中高等行政法院107 年度訴字第361 號判決，固以下列理由認定被告否准認列系爭其他損失，並無違法：

1.經營本業及附屬業務以外之損失，或家庭之費用，及各種稅法所規定之滯報金、怠報金、滯納金等及各種罰鍰，不得列為費用或損失；固定資產於使用期滿折舊足額後，毀滅或廢棄時，其廢料售價收入不足預留之殘價者，不足之額得列為當年度之損失，其超過預留之殘價者，超過之額應列為當年度之收益，分別為所得稅法第38條、第57條第1 項所明定。是以，固定資產於使用期滿折舊足額後？滅或廢棄，並非當然為損失，須其廢料售價收入不足預留之殘價，始得將不足之額列為當年度之損失。而固定資產有預留殘價，報廢時廢料是否出售，其售價高於預留殘價或低於預留殘價，且固定資產於何時報廢，收益及損失歸屬之課稅年度等，稽徵機關仍有審酌之必要，是稽徵機關於查核時為瞭解前揭事實，自得要求營利事業提供相關證明文件（見判決第32頁）。

2.已屆滿規定之耐用年限而無法繼續使用，固得列為當年度的損失，惟記錄企業行為乃會計功能之一，商業之資產、負債

或業主權益發生增減變化之事項，為會計事項，會計事項發生均應取得、給予或自行編製足以證明之會計憑證（商業會計法第11條第1 項及第14條規定參照）。又報廢損失認列之前提為當年度須有報廢及廢料售價收入不足預留殘價之事實，亦為所得稅法第57條第1 項所明定。因此，原告主張系爭資產於104 年度報廢，依法應有記錄該會計事項經過之原始憑證及記帳所根據之記帳憑證，而系爭資產之使用已逾耐用年數不堪使用予以廢棄時，雖無須事前向稽徵機關報備，惟系爭資產取得時點為何、是否確已達規定耐用年限、何時報廢、何時出售、其廢料售價收入是否已不足預留之殘價等事實，均發生於原告支配範圍，且涉及系爭資產得否報廢、當年度有無報廢事實、是否生有損失之認定，原告依法自應盡協力義務，提供相關資料及帳簿憑證以供查核，然原告迄未提出，揆諸前揭說明，被告予以全數剔除，核定其他損失0 元，尚無不合（見判決第32-33 頁）。

3.然查：

①原告係於104 年度營利事業所得稅結算申報，將已達耐用年限、報廢未使用折舊性資產粉體塗裝設備、雙子星模具及船型膠臺模具等之帳面價值列報其他損失4,536,695 元，並於被告於107 年1 月9 日以中區國稅法一字第1070000428號函，請原告提供104 年度帳簿憑證及復查有利證據供核時，提出104 年度帳簿憑證供被告查核。臺中高等行政法院判決未見及此，就原告提出之卷存證據資料恝置不論，遽謂原告未提出相關資料及帳簿憑證查核，被告予以全數剔除，核定其他損失0 元，尚無不合云云，顯有認定事實與證據資料不符之違法。

②另憲法第19條規定係指人民有依法律所定要件負繳納稅捐之義務或享有減免繳納之優惠而言。亦即國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、客體、稅基、稅率等租稅構成要件明定。因此有關租稅法律的適用，自不得任意加以限制或擴張解釋，或增加法律所無之

限制。故主管機關本於法定職權就相關法律所為之闡釋，自應秉持憲法原則及相關法律之立法意旨，遵守一般法律解釋方法而為之；如逾越法律解釋之範圍，而增加法律所無之租稅義務，則非憲法第19條規定之租稅法律主義所許（司法院釋字字705 號、第706 號解釋理由書參照），有最高行政法院107 年判字第196 號判決意旨可參。

③查所得稅法第57條第1 項雖規定「固定資產於使用期滿折舊足額後毀滅或廢棄時，其廢料售價收入不足預留之殘價者，不足之額得列為當年度之損失。其超過預留之殘價者。超過之額應列為當年度之收益」，但並無規定屆滿使用年限廢棄不用之固定資產，均須經過出售程序，且均須有所收入，此參財政部69年12月18日臺財稅字第40295 號函釋：固定資產於使用期滿折舊足額後，如該項資產已不存在，僅剩殘值者，無須向稽徵機關辦理報備手續可明。臺中高等行政法院判決遽認依所得稅法第57條第1 項規定，固定資產於使用期滿折舊足額後？滅或廢棄，並非當然為損失，須其廢料售價收入不足預留之殘價，始得將不足之額列為當年度之損失，即屬對於所得稅法第57條第1 項規定之解釋增加法律所無之限制，違反法律保留原則及租稅法律主義，自非允洽。

④再，原告係報廢已達耐用年限之固定資產，該等固定資產折舊攤提至耐用年限（甲證10），因使用年限屆至，復老舊不堪使用，多數已無殘值或剩餘殘值不高，原告乃拜託資源回收商回收，惟因時日已久，僅能找到部份報廢事證（甲證11），該找到部份之固定資產預留殘價總計1,030,971 元，報廢取得收入合計66,796元，收入顯不足預留殘價。至於其他尚未能找齊報廢事證之固定資產，則同因已達耐用年限不堪使用，或無報廢收入或縱有報廢收入亦不足預留殘價，被告否准原告認列其他損失，全數予以剔除，核定其他損失0 元，尤顯不當。

㈣承上，原處分憑以認定原告漏報營業收入之出貨資料查詢、月報單明細表、收款資料查詢等資料，內容並非正確，且非

原告所編製之內部帳務資料，前已敘明，原處分徒憑該遭人誣陷內容不正確之資料，認定原告漏報營業收入，自有不當；且核算稅後純益復未扣除其他損失，因此核定原告104 年度有未分配盈餘395,931 元，加徵10% 營利事業所得稅39,593元，顯有違誤。又該未分配盈餘核定既有不當，原處分以該核定認原告漏報稅後純益395,931 元，致漏報未分配盈餘395,931 元及漏稅額39,593元為由，按所漏稅額39,593元處1 倍罰鍰39,593元，亦顯非適法。

㈡原處分對課稅處分之基本要件事實，認定有誤，所為之補稅及罰鍰處分，即與法有違，訴願決定未予詳查，遽予維持，並有不當等情，並聲明求為判決：1.訴願決定及原處分（復查決定）均撤銷。2.訴訟費用由被告負擔。

四、被告則以：

本件訴訟意旨有二，茲分別答辯論列如下：

㈠未分配盈餘部分：

1.按行為時所得稅法第66條之9 第1 項及第2 項前段規定：「（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 項前段）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。」

2.原告係經營文具製造業，104 年度未分配盈餘申報，列報未分配盈餘0 元，被告機關所屬豐原分局依據被告機關通報臺灣臺中地方檢察署查獲原告利用設立海外子公司名義，低報實際銷貨金額逃漏所得稅，乃依臺中地檢署所查扣之原告銀行帳戶明細、ERP 系統出貨資料查詢及月報單明細表等資料，核算原告104 年度漏報營業收入2,887,087 元，另依被告機關課稅資料歸戶清單查得漏報停徵之證券、期貨交易所得1,332 元，致漏報稅後純益395,931 元，核定104 年度未分配盈餘395,931 元，加徵10% 營利事業所得稅39,593元。原告復查主張104 年度營利事業所得稅行政救濟中，尚未確定，即遽為104 年度未分配盈餘申報核定及裁罰，明顯違誤不

當云云。經被告復查決定略以：

①查本件同一課稅事實104年度營利事業所得稅結算申報案件，經被告查獲漏報營業收入2,887,087元，致漏報所得額475,420元，經核定補徵營利事業所得稅及裁處罰鍰，原告不服，申經被告復查決定略以：

⑴營業收入淨額部分：

本件原查依臺中地檢署查扣之原告ERP系統資料光碟及會計隨身碟列印出貨資料查詢及月報單明細表等資料，經抽核「出貨資料查詢」所載訂單單號，核對至「月報單明細表」所載同一訂單單號，查得「出貨資料查詢」所載「出貨日期」、「客戶代號」及「出貨金額」，與「月報單明細表」所載「出貨日期」、「客戶代號」及「貨款金額」均相同，惟「月報單明細表」所載「報關外幣金額」，低於「貨款金額」，與原告之業務人員王美珍於臺中地檢署檢察官調查程序及被告機關之談話紀錄陳稱：「有二種不同金額，一種為實際銷貨金額，一種供作出口報關金額」內容相符；另「月報單明細表」所載報單號碼、報關日期、貨款金額、報關外幣金額、匯率及臺幣金額等資訊，與被告機關「出口報單總細項資料線上查詢列印作業-BL0160W」核對，皆可查得該筆抽核訂單單號之出口報單明細資料，且二者之報單號碼、報關日期及臺幣金額等資料皆一致。另臺中地檢署查扣原告之「收款資料查詢」及「銷售明細表」載有收款日期、水單單號、訂單單號、幣別、實際金額、費用及實收金額等資訊，經被告機關抽核「出貨資料查詢」所載訂單單號，核對至「收款資料查詢」，抽核之訂單均有收款資料，據此，ERP系統資料光碟列印出貨資料查詢及月報單明細表等資料具完整性，足證該等資料應屬可採，原查以臺中地檢署查扣之ERP系統資料光碟列印出貨資料及月報單明細表等資料核認原告系爭期間實際營業收入，洵屬有據。且被告機關於107年1月9日以中區國稅法一字第1070000428號函（原卷第61頁至第63頁），請原告提供104年度帳簿憑證及復查有利證據供核，

經依其提示帳簿憑證，核對出貨資料查詢、月報單明細表及銷售明細表等資料，核算原告短漏報營業收入2,887,087 元，原核定營業收入淨額195,348,784 元，並無不合，應予維持。

⑵營業成本部分：

原告原列報營業成本146,122,933 元，原查以其漏報營業收入2,887,087 元，其中82,824元部分之成本已列報；另2,804,263 元部分之成本無法查核，遂依文具製造業（行業標準代號：3314-00 ）同業利潤標準毛利率14% 核算調增營業成本2,411,666 元【2,804,263 元x （1-14% ）】，核定營業成本148,534,599 元（146,122,933 元+2,411,666元）。惟查原告負責人黃俞雄106 年5 月23日至被告機關備詢時（原卷第54頁至第58頁）之談話紀錄12問（復查決定書誤繕為11問）：除已申報之成本費用外，是否尚有已取得合法憑證未列報成本費用，請提供相關佐證資料供核。黃君答：回去確認後提供，惟迄未提供，復查時被告機關於107 年2 月22日以中區國稅法一字第1070001899號函（原卷第59頁至第60頁），請原告提示漏報營業收入2,887,087 元，除已申報之成本費用外，尚未列報成本費用之相關事證供核，亦未提示，爰變更核認漏報營業收入2,887,087 元之成本、損費均已列報，原核定營業成本148,534,599 元，應予以調減2,411,666 元，變更核認146,122,933 元。

⑶綜上，經重行核算本件營業毛利49,225,851元（營業收入淨額195,348,784 元－復查變更核認營業成本146,122,933 元），惟較原核定營業毛利46,814,185元為高，基於行政救濟不利益變更禁止原則，原核定營業毛利46,814,185元，復查決定乃予維持。

②本件104 年度未分配盈餘部分：

依前開營利事業所得稅復查決定變更核認漏報營業收入2,887,087 元之成本、損費均已列報，重行核算漏報稅後純益2,397,615 元（營業收入2,887,087 元+ 停徵之證券、期貨交

易所得1,332 元－所得稅費用490,804 元）及未分配盈餘2,397,615 元，惟較原核定未分配盈餘395,931 元為高，基於行政救濟不利益變更禁止原則，原核定未分配盈餘395,931 元，復查決定乃予維持。又原告104 年度營利事業所得稅課稅所得額，嗣後如經行政救濟變更核定致影響稅後純益及未分配盈餘，仍可另案辦理更正，並不影響其權益，併予敘明。

3.訴訟意旨略謂：原告除復執前詞，並主張被告機關於核算原告稅後純益未扣除其他損失係明顯違誤云云。答辯理由如下：

①關於臺中地檢署檢察官105 年度偵字第17117 號起訴書起訴案，業經臺灣臺中地方法院106 年度訴字第1026號刑事判決處徒刑審明。

②本件原告代表人黃俞雄於海外設立無實際繳納股款之紙上公司，操縱該等公司營業收入，低報原告銷貨金額，故意遺漏外銷營業收入之會計事項不為記錄，以此方式漏報原告營業收入，逃漏稅捐，足生損害於稅捐稽徵機關核課稅捐之正確性，違反稅捐稽徵法及商業會計法，經臺灣臺中地方法院106 年度訴字第1026號判處徒刑在案。被告機關依臺中地檢署查扣之原告銀行帳戶明細、ERP 系統出貨資料查詢及月報單明細表等資料，核算原告104 年度營利事業所得稅，漏報營業收入2,887,087 元，致漏報所得額475,420 元；原告不服，申請復查，經被告機關復查決定核認漏報營業收入2,887,087 元部分之成本、損費均已列報，應予變更核認漏報所得額2,887,087 元。原告不服被告機關核認其104 年度營利事業所得稅漏報營業收入2,887,087 元所為之107 年6 月11日中區國稅法一字第1070007069號復查決定，仍執業務王美珍僅負責歐洲及中南美洲之業務，且明細表內容不正確，被告機關引用張嘉芳、王美珍及王佳珍談話紀錄所述內容及不正確之明細表，核認原告營業收入，顯非允當為理由，提起訴願，業經財政部審理結果，以其所訴各節核無足採，詳予論

駁在案。從而，被告機關復查決定基於同一事實及理由，依首揭規定，就原告104 年度未分配盈餘申報部分，重行核算漏報稅後純益2,397,615 元，未分配盈餘2,397,615 元，惟較原核定未分配盈餘395,931 元為高，基於行政救濟不利益變更禁止原則，遞予維持，經核並無不合。至原告主張稅後純益未扣除其他損失乙節，查系爭稅後純益係依查獲之漏報營業收入計算而來，且其列報之其他損失因未提示相關佐證資料供核，經被告機關核定0 元，原告主張未予扣除，顯有誤解。

㈡罰鍰部分：

1.按所得稅法第110 條之2 第1 項規定：「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。」

2.原告104 年度未分配盈餘申報，原經被告機關所屬豐原分局以其漏報稅後純益395,931 元，致短漏報未分配盈餘395,931 元及漏稅額39,593元，按所漏稅額39,593元處1 倍罰鍰39,593元（原卷第18頁）。本件既經復查核認漏報稅後純益2,397,615 元及未分配盈餘2,397,615 元，重行計算漏稅額239,761 元，違章事證明確，已如前述。原告明知其外銷貨物應依規定申報銷售額，卻自96年至104 年間連續多年漏報銷售額，並漏報104 年度稅後純益，核其違章行為，顯係故意以不正當方法逃漏稅捐，自應論罰，依「稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表」規定，應按所漏稅額239,761 元處1 倍罰鍰239,761 元，惟較原處罰鍰39,593元為高，基於行政救濟不利益變更禁止原則，原處罰鍰39,593元，復查後乃予維持。

3.訴訟意旨略謂：原告持與本稅相同理由提起行政訴訟。

4.答辯理由：本件原告明知其外銷貨物應依規定申報銷售額，卻自96年至104 年間連續多年漏報銷售額，並漏報104 年度稅後純益，核其違章行為，顯係故意為之，自應論罰，依「稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表」規定，按所漏稅額23

9,761 元處1 倍罰鍰239,761 元，惟較原處罰鍰39,593元為高，基於行政救濟不利益變更禁止原則，原處罰鍰39,593元，乃予維持，是本件罰鍰已考量原告違章情節而為適切之裁罰，洵屬適法允當等語，資為抗辯，並聲明求為判決：①請駁回原告之訴。②訴訟費用由原告負擔。

五、本件如事實概要欄所載之事實，有財政部中區國稅局107 年7 月13日中區國稅法一字第1070008455號復查決定書、財政部中區國稅局104 年度營利事業所得稅未分配盈餘核定稅額繳款書、財政部中區國稅局104 年度營利事業所得稅復查決定應補稅額更正註銷單、財政部107 年10月8 日臺財法字第00000000000 號訴願決定書、財政部中區國稅局108 年2 月19日中區國稅法一字第1080001816號函暨其檢附有關「報關金額大於貨款金額」相關資料、財政部中區國稅局108 年4 月30日中區國稅法一字第1080005135號函及檢附原告短報及漏報銷貨收入之相關事證資料、臺中高等行政法院107 年度訴字第361 號判決書等在卷可稽，堪信為真正。兩造之爭點為：㈠原告有無漏報營業收入之事實？㈡被告否准認列系爭其他損失、系爭成本費用，是否適法？㈢被告核定原告104 年度有未分配盈餘195931元，加徵10% 營利事業所得稅3,9593元，是否適法？㈣被告按原告所漏稅額39,593元處1 倍罰鍰39,593元，是否適法？

六、本院之判斷：

㈠緣原告曾因104 年度營利事業所得稅結算申報，列報營業收入淨額192,461,697 元、營業毛利46,338,764元、其他損失4,536,695 元及全年所得額2,31 0,364元；被告依臺灣臺中地方檢察署通報及查扣資料，查獲原告漏報營業收入2,887,087 元及列報其他損失未提示相關事證，乃核定營業收入淨額195,348,784 元、營業毛利46,814,185元、其他損失0 元及全年所得額7,393,257 元，應補稅額863,866 元，並按所漏稅額80,821元處1 倍之罰鍰80,821元。原告不服，申請復查，未獲變更，提起訴願亦遭駁回，遂向臺中高等行政法院

提起行政訴訟，經該院以107 年度訴字第361 號營業事業所得稅事件受理，於108 年5 月9 日判決駁回原告之訴、訴訟費用由原告負擔在案，原告不服判決目前上訴最高行政法院中等事實，有臺中高等行政法院107 年度訴字第361 號判決書（見本院卷2 第79頁至第99頁反面）及本院公務電話紀錄在案可稽，核先敘明。

㈡原告確有漏報營業收入之事實：

1.查黃俞雄係原告之負責人，為商業會計法所規定之商業負責人，負有據實製作商業會計憑證之義務。黃俞雄明知依稅捐稽徵法及所得稅法之規定，在國內經營之營利事業，應依法課徵營利事業所得稅，竟基於逃漏原告營利事業所得稅之犯意，先於95年12月15日，在模里西斯設立昭臺公司海外子公司G 公司，並以G 公司名義向兆豐國際商業銀行（下稱兆豐銀行）豐原分行申請OBU （國際金融業務）帳戶；另在英屬維京群島設立無實際營業之紙上公司「ARCO MA ARABIA CO . ,LTD」（下稱A 公司）、「PREMIER CHOIX INC . 」（下稱P 公司）與「RAPESCO GROUP CO . ,LTD 」（下稱R 公司），並以R 公司名義向兆豐銀行新加坡分行申請OB U帳戶、以P 公司及A 公司名義分別向兆豐銀行香港分行申請OBU 帳戶。而原告並未實際銷貨予A 公司、P 公司、R 公司，卻將其銷貨予「美洲、歐洲以外市場客戶」、「美洲市場客戶」、「歐洲及中南美洲市場客戶」分別偽作係A 公司、P 公司、R 公司向原告下單訂購，要求客戶將貨款全數匯至G 公司銀行帳戶，再依客戶地區別，將貨款自G 公司帳戶分別匯入A 公司銀行帳戶、P 公司銀行帳戶、R 公司銀行帳戶後，由不知情之公司會計王佳珍、業務王美珍依黃俞雄之指示，自A 公司銀行帳戶、P 公司銀行帳戶、R 公司銀行帳戶，將一定比例之貨款匯至原告向兆豐銀行豐原分行申請之帳戶，作為原告之營業收入，自96年間起至103 年間止，於出口申報時隱匿真正買主及價格，製作買主分別為A 公司、P 公司、R 公司，及較低金額之不實發票（INVOI CE）之會計憑證，

交予不知情之報關行憑以辦理出口申報，低報實際銷貨金額，故意遺漏外銷營業收入之會計事項不為記錄，以此方式漏報原告之營業收入，並自97年度起至104 年度止每年1 月1 日迄3 月15日之間，短報外銷營業收入，且於每年5 月1 日迄5 月31日據以提出申報上一年度之營利事業所得稅，以詐術或不正當方法逃漏96年度至103 年度之稅捐，足生損害於稅捐稽徵機關核課稅捐之正確性，違反稅捐稽徵法第41條第1 項第1 款、第47條及商業會計法第71條第1 款等情，業經臺灣臺中地方檢察署檢察官105 年度偵字第17117 號起訴書起訴，並經本院以106 年度訴字第1026號判決黃俞雄罪刑在案，此有各該起訴書節本（見本院卷1 第46頁至第47頁）、本院刑事審判筆錄節本在卷（見本院卷1 第48頁至第56頁）可稽。

2.雖原告主張「張嘉芳為原告公司負責人黃俞雄之前配偶，及臺灣臺中地方檢察署偵查案件之告發人。張嘉芳自101 年間起即與黃俞雄互提18件民刑事訴訟對簿公堂，雙方已水火不容。尤其張嘉芳雖遭原告解除財務會計主管職務，但卻仍一再交付不明資料予會計王佳珍等人，製作原告公司負責人黃俞雄所不知之所謂交易資料表單，原處分所述王佳珍製作之銷貨及OBU 明細，即係張嘉芳要其製作，負責人黃俞雄並不知有該表單存在，可知原處分所引用張嘉芳及王佳珍之談話筆錄內容，並非事實。」「原告之外銷市場區分為美洲、歐洲、亞洲、中南美洲、紐澳及非洲等地區，業務人員王美珍僅負責歐洲及中南美洲地區之業務，且依王美珍在中機站所述，原告有關船務工作、船期、運費及包括報關公司聯繫，自96年間起早由專人王興蓮負責，則王美珍不從事報關工作，自不可能得知報關之相關細節，其所述即係臆測而故為偏頗，不足採信。」云云，並提出臺灣高等法院臺中分院106 年度家上字第32號民事判決書、臺灣臺中地方法院之刑事審判筆錄、中機站調查筆錄為證（參見甲證3 、5 、6 ）。但查，原告之負責人黃俞雄於95年12月15日在模里西斯設立無

實際繳納股款之紙上海外子公司G 公司及以該公司名義向兆豐銀行豐原分行申請G 公司銀行帳戶（即G 公司OBU 帳戶）；另在英屬維京群島設立紙上公司P 公司、R 公司及A 公司，並以P 公司及A 公司名義向兆豐銀行香港分行分別申請各該公司之銀行帳戶（即P 公司OBU 帳戶及A 公司OBU 帳戶），及以R 公司名義向兆豐銀行新加坡分行申請R 公司銀行帳戶（即R 公司OBU 帳戶）；而原告基於逃漏稅捐之犯意，自96年間起至103 年間止，並未實際銷貨予P 公司、R 公司及A 公司，竟將其銷貨予「美洲市場客戶」、「歐洲及中南美洲市場客戶」及「美洲、歐洲以外市場客戶」分別偽作係P 公司、R 公司、A 公司向原告下單訂購，並要求客戶將貨款全數匯至G 公司OBU 帳戶，再依客戶地區別，將貨款自G 公司OBU 帳戶分別匯入P 公司、R 公司及A 公司之OBU 帳戶後，由原告不知情之會計及業務人員，依原告之負責人黃俞雄指示，自P 公司、R 公司及A 公司OBU 帳戶將一定比例之貨款匯至原告設於兆豐銀行豐原分行之帳戶，作為其營業收入，而低報原告實際銷貨金額，故意遺漏外銷營業收入之會計事項不為記錄，以此方式漏報原告之營業收入逃漏稅捐情事等情，業經原告負責人黃俞雄於104 年12月14日在中機站調查筆錄中供承：原告因出口業務關係及與國外客戶交易往來需要，在海外設立G 公司、P 公司、R 公司及A 公司，並以P 公司、R 公司及A 公司為買受人報關出口；出貨後客戶會將貨款統一匯至G 公司帳戶，再由其本人依據出口報關資料將G 公司帳戶資金，匯至P 公司、R 公司及A 公司帳戶，再匯至原告帳戶等語；黃俞雄復於106 年5 月23日於被告之談話紀錄陳稱：原告ERP 系統係由其本人請他人設計導入，出貨資料查詢及月報單明細表是該系統產出，前述境外公司只是供統計各區域業務情況，國外客戶收入及款項仍屬原告之營業收入無誤等語；原告業務人員王美珍於104 年12月9 日在中機站調查筆錄、106 年5 月2 日在被告之談話紀錄中陳稱：G 公司、P 公司、R 公司及A 公司都是原告負責人黃俞

雄設立之境外公司，出口公司不管實際海外客戶名稱為何，一律依地區別以前述P公司、R公司及A公司作為出口報單上的國外進口商；「出貨資料查詢」及「月報單明細表」均係ERP系統建檔產出，「出貨資料查詢」主要為業務人員接單後，依據客戶產品及下單資料建檔產出，主要係供業務人員查詢使用；至「月報單明細表」係業務人員前端建檔後，會計人員可進入該系統後端查詢使用；原告之出口業務，負責人黃俞雄會要求國外業務人員將每筆外銷貨物金額，依其指示之不同百分比，於原告「ERP作業系統」中登載，系統會自動產生2種不同金額，一種為實際銷貨金額，一種是依輸入百分比計算後低於實際銷貨之金額，低於實際價格之金額之INVOICE（商業發票）供作出口報關，正確金額之INVOICE（商業發票）及裝船文件供國外客戶提貨，客戶收到文件後，會將貨款匯至原告指定的G公司OBU帳戶，黃俞雄再分匯至P公司、R公司及A公司之OBU帳戶，再依前述訂單依百分比折算金額後匯回臺灣；104年7月27日臺灣臺中地方檢察署至原告營業處所搜索查扣之原告ERP系統資料光碟列印出之出貨資料，是原告真正的實際出貨及營業金額等語明確。又原告之會計人員王佳珍於104年12月14日在中機站之調查筆錄中陳稱：應收帳款之帳務均由原告負責人黃俞雄負責，其依黃俞雄提供之出貨明細、出口報單及水單彙整成應收帳款明細，再提供予黃俞雄；其製作公司銷貨及OBU明細，「銷貨金額」係根據黃俞雄提供「內製」報關明細製作，「出口金額」則依據出口報單，「匯回金額」是依黃俞雄提供之水單製作等語；復於106年5月10日在被告訪查時談話紀錄中陳稱：伊自100年3月間開始在原告公司任職，擔任會計工作，銷售明細表係伊本人進入公司，經當時會計主管張嘉芳要求用EXCEL建檔製作的，並非公司ERP系統產出，可以確定裡面的資料都有所依據，而非憑空捏造等語；及原告會計人員（即負責人配偶）張嘉芳於106年5月2日在被告訪查時談話紀錄中陳稱：原告ERP系統係由負責人黃俞

雄決策導入，出貨資料查詢及月報單明細表是該系統產出等語，並有臺灣臺中地方檢察署查扣原告ERP 系統及會計隨身碟列印之系爭期間之出貨資料查詢、月報單明細表、銷售明細表及被告調取之出口報單等件在卷可稽。足證原告確實利用其設立之G 公司、P 公司、R 公司、A 公司及其開立之OBU 銀行帳戶作為掩飾，明知未銷貨予P 公司、R 公司及A 公司，卻於出口申報時隱匿真正買主及價格，製作買主分別為A 公司、P 公司、R 公司，及較低金額之不實發票（INVOICE）之會計憑證，交予不知情之報關行憑以辦理出口申報，低報實際銷貨金額，並要求客戶將貨款全數匯至G 公司帳戶，再依客戶地區別，將貨款自G 公司帳戶分別匯入P 公司、R 公司及A 公司之OBU 帳戶，隨後再由P 公司、R 公司及A 公司OBU 帳戶將一定比例之貨款匯至原告設於兆豐銀行豐原分行之帳戶，作為其營業收入，而低報原告實際銷貨金額，以此方式漏報原告之營業收入逃漏稅捐等情，足堪認定。雖上開刑事判決係認定原告96年起至103 年間之漏報營業收入逃漏稅捐之事實，不及本件原告逃漏104 年度營利事業所得稅部分，但本件既有前揭原告與各地區客戶之外銷交易，於出口報單上買方名稱欄位分別偽填P 公司、R 公司及A 公司，並將貨款自G 公司帳戶分別匯入P 公司、R 公司及A 公司之OBU 帳戶，隨後再由P 公司、R 公司及A 公司OBU 帳戶將一定比例之貨款匯至原告設於兆豐銀行豐原分行之帳戶，作為其營業收入，而低報原告實際銷貨金額等交易模式；且上開原告公司人員亦供承ERP 系統係由負責人黃俞雄決策導入，出貨資料查詢及月報單明細表是該系統產出等情，被告依據檢調人員於104 年7 月27日所查扣之帳冊資料，將其中原告公司ERP 系統資料光碟列印系爭期間之出貨資料查詢、月報單明細表等資料，以不限外銷區域方式抽核「出貨資料查詢」所載訂單單號，交叉核對至「月報單明細表」所載同一訂單單號，查得「出貨資料查詢」所載「出貨日期」、「客戶代號」及「出貨金額」，與「月報單明細表」所載「出貨

日期」、「客戶代號」及「貨款金額」均相同，惟部分「月報單明細表」所載「報關外幣金額」，低於「貨款金額」，與原告之業務人員王美珍於前揭調查程序及被告之談話紀錄陳稱：「有2 種不同金額，一種為實際銷貨金額，一種供作出口報關金額」之內容相符；另「月報單明細表」所載報單號碼、報關日期、貨款金額、報關外幣金額、匯率及臺幣金額等資訊，與被告「出口報單總細項資料線上查詢列印作業-BLO160W」核對，皆可查得該筆抽核訂單單號之出口報單明細資料，且二者之報單號碼、報關日期及臺幣金額等資料皆一致；又臺灣臺中地方檢察署查扣原告之「銷售明細表」載有訂單號碼、客戶代號、國別、匯率、外幣金額、臺幣金額、出貨日期、收款日期及實收金額等資訊，經與抽核之「出貨資料查詢」所載之訂單單號比對，均有收款資料，分別有出貨資料查詢、月報單明細表、銷售明細表、出口報單及「出口報單總細項資料線上查詢列印作業-BLO160W」等件在卷可資比對（出口報單總細項資料光碟，外放），是被告認定上開經查扣ERP 系統資料光碟所列印出貨資料查詢及月報單明細表等資料具有完整性，可作為認定事實之依據，並據以核認原告系爭期間實際營業收入，經核即無不合。顯見在系爭期間，原告對於外銷業務之處理，其內部操作流程均相同，即以製作不實出口報單申報出口等方式，短漏報營業收入，是上開本院106 年度訴字第1026號判決結果仍得作為本件認定之依據。

3. 又系爭出貨資料查詢、月報單明細表及銷售明細表等均係自原告ERP 系統下載或會計隨身碟查獲，原告雖主張前揭查扣之出貨資料查詢及月報單明細表等資料，內容均非正確數據，欠缺正當性，不足為課稅依據云云。然查，被告於107 年1 月9 日以中區國稅法一字第1070000428號函，請原告提供104 年度帳簿憑證及復查有利證據供核，被告依其提示帳簿憑證，核對出貨資料查詢、月報單明細表及銷售明細表等資料，並依據該系爭期間出貨資料查詢及月報單明細表所載「

貨款金額」核算之金額（不論報關外幣金額大於貨款金額，或報關外幣金額小於貨款金額，均以「貨款金額」納入計算），核認其同期間實際營業收入淨額195,348,784 元，並減除其已申報之營業收入淨額192,461,697 元，核定漏報營業收入2,887,087 元，尚非無據。而本件除有上開原告公司人員之陳述外，復有檢調人員查扣經比對相符之原告公司內部ERP 系統資料可資佐證，並非僅以原告公司負責人之配偶張嘉芳陳述為唯一認定依據，是原告以張嘉芳為臺灣臺中地方檢察署偵查案件之告發人，自101 年間起即與黃俞雄互提18件民刑事訴訟對簿公堂，雙方已水火不容等情，主張其所言並非可採等語，自非可採。而上開原告外銷業務之作業模式及流程並未區分外銷歐洲、中南美洲或以外地區之外銷交易，是原告訴稱王美珍僅負責歐洲、中南美洲之業務，且原告有關船務工作、船期、運費及包括報關公司聯繫，自96年起即由專人王興蓮負責，則王美珍不從事報關工作，自不可能得知報關之相關細節，其所述不足採信云云，亦非可採。至於王佳珍於臺灣臺中地方法院審理時改稱相關銷售明細表、OBU 匯款明細，均係伊到職後，由張嘉芳提供內部文件，要求伊所製作云云，與上開於104 年12月14日在中機站之調查筆錄中之陳述不符，且與上開原告公司業務人員王美珍之陳述內容相異；另黃俞雄104 年12月14日於中機站調查筆錄已自承，所查扣會計隨身碟列印「OBU 匯款明細報表」、「102 年度昭臺股份有限公司銷貨及OBU 明細」，係由王佳珍製作，是伊請王佳珍整理銷貨、OBU 匯款明細等資料，作為公司治理的參考等語，其所訴前後不一，亦難採信。況本件銷售明細資料所顯示之「出貨日期」、「客戶代號」及「出貨金額」等項目，經與扣案原告ERP 系統資料光碟比對結果，並無不符，是不論原內部文件係由張嘉芳或黃俞雄提供，均無礙上開認定事實之真實性，自難作為有利原告認定之依據。

4.另原告訴稱「原處分所引用出貨資料查詢及月報單明細表等

內容並非正確，且該等資料亦非原告所編製之內部帳務資料，此觀諸出貨資料查詢，除無幣別外，部分亦無單價及金額，另該月報單明細表則有『報關外幣金額』大於『貨款金額』之情形，且此情形之筆數及金額甚多，亦有月報單明細表異狀列表足佐，豈非原告以少報多，導致需多繳稅，由此不合理現象，即足證明該等明細表內容不正確。」「至於月報單明細表上固有『貨款金額』及『報關外幣金額』2 項內容，惟該2 項內容，或完全相同、或不同但無固定比例（或非整數比例），並無業務人員王美珍所稱依黃俞雄指示之不同百分比於ERP 作業系統中登載，系統會出現2 種不同金額，一種為實際銷貨金額，一種是依輸入百分比計算後低於實際銷售之金額供作出口報關，均足以證明原處分以王佳珍、王美珍及張嘉芳3 人談話筆錄及出貨資料查詢、月報單明細表為憑，認定原告漏報營業收入2,877,087 元，顯有違誤。」等云。經查，本件被告係比對臺灣臺中地方檢察署查扣之原告ERP 系統資料光碟及會計隨身碟列印104 年度「出貨資料查詢」（包含所有內外銷資料）、「月報單明細表」（僅出口報關資料）及人工編製之各月份「銷售明細表」等資料，另以「月報單明細表」所載報單號碼與「出口報單總細項資料線上查詢列印作業-BLO160W」勾稽，皆可查得該筆抽核訂單單號之出口報單明細資料，且二者之報單號碼、報關日期及以月報單明細表所載報關外幣金額換算新臺幣金額等資料皆一致。又上開「銷售明細表」詳實記載原告各筆內外銷交易之「訂單號碼」、「客戶代號」、「外幣幣別及金額」、「換算臺幣金額」、「收款日」、「費用明細」、「實收金額」、「入款銀行帳號」及「開立發票號碼」等資訊，被告按逐筆交易之「訂單單號」交叉比對原告「出貨資料查詢」報表，以驗證該報表之正確性及完整性，並未查得「銷售明細表」或「出貨資料查詢」報表有虛構或記載不實之情事，乃進而認定原告有漏報營業收入之事實。上開「出貨資料查詢」報表所載交易雖無幣別，惟其金額與「月報單明細表」

所載「貨款金額」及「銷售明細表」所載「外幣金額」可相互勾稽，當可藉以辨別原告實際銷貨金額之幣別，自不因上開「出貨資料查詢」資料未記載幣別而影響其證明力。另原告所稱「出貨資料查詢」報表有部分並無單價及金額等情，經核多為以「GS」（即樣本，參見張嘉芳於106年5月2日在被告訪談時之談話紀錄）為開頭之訂單單號，或係原告免費提供樣品給客戶之訂單（有部分樣品需計費，參見原處分卷2第318頁），雖無須收取貨款，惟該樣品亦屬出貨，故於「出貨資料查詢」報表建檔，原告以此主張該報表內容並非正確，實難採信。至於原告提出「月報單明細表異狀列表」（參見甲證7，本院卷1第137頁至第155頁），主張系爭月報單明細表有「報關外幣金額」大於「貨款金額」之異常情形，即足證明該等明細表內容不正確一節。經查，原告所臚列月報單明細表異常情形，其中關於系爭104年度部分共有10筆：⑴第1筆訂單單號GF-00000000部分，有併單情形（GF-00000000及GF -00000000）。依「出貨資料查詢」顯示（參見臺中高等行政法院107年度訴字第361號卷《下稱另案卷》第287頁），該訂單單號GF-00000000有6筆銷售貨物，合計金額為美金60,210.58元，但因加入GF-00000000訂單金額美金395.52元（參見另案卷第289頁），遂有原告所稱月報單明細表有「報關外幣金額」大於「貨款金額」之情形。此觀原告之ERP系統資料月報單明細表（參見另案卷第291頁）內訂單GF-00000000之備註載明：「多上8箱，GF-000 00000」，及公司會計人員王佳珍製作之銷售明細表訂單G F-00000000（參見另案卷第293頁）亦記載：「入兆豐銀行……與GF-00000000 0起出貨、報關與GF-00000000 0同入款」亦可得知。是此部分訂單GF-00000 000之金額美金60,210.58元，經合併訂單GF-00000000（金額美金395.52元）後，金額即為美金60,606.10元。⑵第2筆訂單單號GF -00000000部分，有加計樣品金額。依照「出貨資料查詢」（參見另案卷第299頁）顯示，金額為美金1,097.52

元，經對應月報單明細表（參見另案卷第301 頁），訂單GF- 00000000的金額為美金1,097.52元，報關金額為美金1,102.52元，出口報單（參見另案卷第303 頁、第305 頁），上面報單號碼顯示「X1108 」，中間的統計方式欄位「04」代表樣品，代號04計有4 筆（參見另案卷第303 頁、第305 頁），4 筆金額加計為美金5 元（美金0.5 元Ｘ2BAG＋0.5 元Ｘ1PCE＋0.5 元Ｘ1PCE＋0.1 元Ｘ30PCE ）。⑶第3 筆訂單單號GF-00000000 部分，有加計樣品金額（參見另案卷第307 頁）。依照月報單明細表（參見另案卷第309 頁），訂單GF-00 000000之貨款金額為美金61,400.60 元，報關金額則為美金63,946.60 元，但備註載明「有樣品隨櫃出」，經對應銷售明細表（參見另案卷第311 頁）訂單GF-00000000 部分，載明「61,401.60 ＋（運）2,500 ＋（保）45」，合計63,946.60 （報關金額），其中美金61,401.60 元含2 項樣品，金額合計1 元，此有出口報單總細項資料（參見另案卷第313 頁）及銷售明細表（參見另案卷第311 頁），在訂單GF-00000000 部分（報關號碼X5226 ），記載04樣品有2 筆，各1PCS，合計1 元即可知。⑷第4 筆訂單單號GF-00000000 部分，有加計樣品金額。依照月報單明細表（參見另案卷第317 頁），訂單GF-00000000 之貨款金額為美金8,294.40元，報關金額則為美金8,304.40元，經對應銷售明細表、出口報單總細項資料、出口報單（參見另案卷第319 頁至第327 頁），訂單GF-00000000 部分，總金額美金8,304.40元記載04樣品有10PCS ，單價為美金1 元，合計10元。⑸第5 筆訂單單號GF-00000000 部分，有訂單併櫃情形。依照「出貨資料查詢」（參見另案卷第329 頁）顯示，訂單GF-00000000 ，11筆貨物合計金額美金66,477.74 元；訂單GF-00000000 ，6 筆貨物合計金額美金57,640.08 元；訂單GF-00000000 ，金額美金148.32元。此觀月報單明細表（參見另案卷第333 頁），訂單GF-00000000 ，貨款金額美金66,477.74 元，報關金額美金124,266.14元，備註欄已載明與訂單GF-000

00000 併櫃，及訂單GF-00000000 銷售明細表（參見另案卷第335 頁）亦記載「與GF-00000000 0起出貨並與GF-00000000 0起報關」等語即可知。⑹第6 筆訂單單號GF-00000000 部分，有訂單併櫃情形。依照月報單明細表（參見另案卷第337 頁）所示，貨款金額美金7,056.00元，報關金額美金18,552.00 元，其備註欄記載「GF-000000 00～16，00000000，00000000，4 單併出」，是本筆訂單確有訂單併櫃情形。⑺第7 筆訂單單號GF-00000000 部分，有訂單併櫃情形。依照月報單明細表（參見另案卷第339 頁）所示，貨款金額美金162.00元，報關金額美金14,418.00 元，其備註欄記載「GF-00000000 ～33，35～52共27單併出」，是本筆訂單有訂單併櫃情形。⑻第8 筆訂單單號GF-00000000 部分，有訂單併櫃情形。依照月報單明細表（參見另案卷第341 頁）所示，貨款金額美金10,350.00 元，報關金額美金20,490.50元，其備註欄記載「併入GF-00 000000櫃中」，是本筆訂單有訂單併櫃情形。⑼第9 筆訂單單號GF-00000000 部分，有訂單併櫃情形。依照月報單明細表（參見另案卷第343 頁）所示，貨款金額美金19,593.60 元，報關金額美金42,530.40 元，其備註欄記載「GF- 00000000＆2003＆2023併出1 ＊40GP櫃」，是本筆訂單有訂單併櫃情形。⑽第10筆訂單單號GF-00000000 部分，有訂單併櫃情形。依照月報單明細表（參見另案卷第345 頁）所示，貨款金額美金9,324.66元，報關金額美金14,504.56 元，其備註欄記載「與GF-00000000 併出1 ＊20貨櫃」，另有出口報單（參見另案卷第347 頁至第351 頁）可資比對，是本筆訂單有訂單併櫃情形。依照上開分析，原告公司內部製作之月報單明細表關於系爭年度部分，雖有原告所提出前揭「報關外幣金額」大於「貨款金額」之情形，然此情形或係包含樣品金額在內，或係訂單併櫃所致，皆有其合理原因，是原告所稱該等月報單明細表有金額歧異之異常情形，其內容顯非正確云云，即非可採。

6.再者，依所得稅法第22條第1 項前段規定，公司組織之會計

基礎固應採權責發生制，但營利事業所得稅查核準則第15條之2 第1 款前段亦明定，外銷貨物銷貨收入之年度歸屬，以外銷貨物報關日所屬之會計年度認定，而非以貨款「收款日」作為認列收入之基準。本件既係原告於出口申報時隱匿真正買主及價格，並以較低金額之不實發票（INVO ICE）之會計憑證，交予不知情之報關行憑以辦理出口申報，低報實際銷貨金額，故意遺漏外銷營業收入之會計事項不為記錄，以此方式漏報原告之營業收入，則被告依前述查獲「月報單明細表」所載報關日期，歸屬該年度外銷營業收入，尚無不合。是以原告所稱「被告稱出貨資料查詢與銷售明細表顯示款項有入帳，但出口報單沒有，就認定為漏報1,954,060 元，惟既查無出口報單，即無法證明原告有外銷貨物或該外銷貨物之報關日期，被告遽以出貨資料查詢及銷售明細表所載，認原告有漏報104 年度營業收入1,954,060 元，即有不當。」云云，即有所誤解，委非可採。

㈣被告否准認列系爭成本費用，並無違法：

1.應適用之法令如下：

①所得稅法第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。」、同法第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。」

②所得稅法施行細則第72條規定：「本法第3 條之4 第4 項、第75條第5 項、第6 項、第79條、第83條第1 項、第3 項、第102 條之2 第2 項、第102 條之3 第2 項及第108 條第2 項所稱查得資料，指納稅義務人之收益損費資料」、同細則第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。」

2.按行政訴訟法第125 條第1 項規定：「行政法院應依職權調查事實關係，不受當事人主張之拘束。」第133 條規定：「行政法院於撤銷訴訟，應依職權調查證據；於其他訴訟，為維護公益者，亦同。」行政法院於撤銷訴訟固應依職權調查事實及證據，不受當事人主張之拘束。惟稅捐稽徵機關在核定稅額過程中，須納稅義務人協同辦理者所在多有，學理上稱為納稅義務人之協力義務，包括申報義務、記帳義務及提示文據義務等，納稅義務人違背上述義務，在行政實務上即產生由稅捐稽徵機關片面核定等不利益之後果，亦即稅捐稽徵機關可減輕其舉證責任，或降低相關待證事實之證明標準，司法院釋字第537 號解釋：「……因租稅稽徵程序，稅捐稽徵機關雖依職權調查原則而進行，惟有關課稅要件事實，多發生於納稅義務人所得支配之範圍，稅捐稽徵機關掌握困難，為貫徹公平合法課稅之目的，因而課納稅義務人申報協力義務。」即揭示此意旨。又「納稅義務人於稽徵機關進行調查或復查時未提示該項帳簿文據或雖提示而有不完全者，稽徵機關應依所得稅法第83條第2 項規定時間命其提示或補正，如經過規定時間，而納稅義務人仍不遵照提示或補正者，稽徵機關始得依同條第1 項後段規定，依查得之資料或同業利潤標準，核定其所得額。」復有最高行政法院61年判字第198 號判例意旨可資參照。而所稱「未提示」，兼指帳簿文據全部未提示或雖提示而有不完整、不健全或不相符而言（最高行政法院76年度判字第530 號判決意旨可參）。是納稅義務人於稽徵機關進行調查或復查時，有提供帳證供查核之義務，如未能提示帳證供查核，或雖提示而有不完全、不健全或不相符者，稽徵機關即得依查得之資料，或依同業利潤標準之「推計方式」，核定其所得額，所得稅法第83條第1 項規定甚明。

3.惟「按所得稅法制中所稱之『營業成本』，乃指『經企業銷售、取得營業收入』之貨物或勞務，在『到達可供銷售狀態前所必要』之一切資源耗費。若特定企業因銷售貨物或勞務

而獲致之營業收入，所銷售之貨物或勞務『客觀上』亦確有對應之營業成本存在，只是該企業客觀上未盡到稅捐法制（本案中指所得稅法制）所要求之協力義務，以及誠實申報義務，不提供正確之憑證或出具不實之憑證，而在申報稅捐（營利事業所得稅）時虛增營業成本數額，經稅捐機關查獲者。稅捐機關在核定該申報不實項目之營業成本時，尚不得全數否准，而應依法定標準推計該營業成本金額，以符合『核實課稅原則』之要求。又當企業申報之營業成本有多個項目時，如果各該項目之獨立性（即資源耗用需求各自獨立，不相互影響，故不存在重疊認列之可能）得以確認，負責所得稅課徵之稅捐機關即應逐一審查各該營業成本項目支出之真實性及必要性，並在企業申報不實之情況下，以核實或推計之手段，認列該項目之營業成本。」有最高行政法院108年度判字第33號判決意旨可資參照。準此可知，營利事業因銷售貨物而獲致之營業收入，所銷售之貨物在客觀上確有對應之營業成本存在，稅捐機關並不能以該營利事業客觀上未盡到稅捐法制所要求之協力義務及誠實申報義務，不提供正確之憑證或出具不實之憑證，即得全數否准，而應依法定標準推計該營業成本金額，以符合「核實課稅原則」之要求。

4.原處分（即復查決定）以：原告原列報營業成本146,122,933元，初查以其漏報營業收入2,887,087元，其中82,824元部分之成本已列報；另2,804,263元部分之成本無法查核，遂依文具製造業（行業標準代號：3314-00）同業利潤標準毛利率14%核算調增營業成本2,411,666元【2,804,263元×（1-14%）】，核定營業成本148,534,599元（146,122,933元＋2,411,666元）。惟查原告之負責人黃俞雄106年5月23日至原處分機關備詢時之談話紀錄「12.問：除已申報之成本費用外，是否尚有已取得合法憑證未列報成本費用，請提供相關佐證資料供核。黃君答：回去確認後提供。」惟迄未提供，復查時被告於107年2月22日以中區國稅法一字第1070001899號函，請原告提示漏報營業收入2,887,087

元，除已申報之成本費用外，尚未列報成本費用之相關事證供核，亦未提示，爰變更核認漏報營業收入2,887,087 元之成本、損費均已列報，原核定營業成本148,534,599 元，應予以調減2,411,666 元，變更核認14 6,122,933元，經重行核算本件營業毛利49,225,851元（營業收入淨額195,348,784 元－復查變更核認營業成本146,122,933 元），惟較原核定營業毛利46,814,185元為高，基於行政救濟不利益變更禁止原則，維持原核定營業毛利46,814,185元等由，駁回其復查之申請，固非無見。然查，原告係主張其並未漏報營業收入，因而未再提供其他尚未列報成本費用之相關憑證供核，是本件自不能在原告之主張無從信為真實之情況下，立即導出「原告可申報此部分營業成本全然不存在」之事實論斷。而依所得稅法第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。以本件銷售貨物獲致營業收入之情形而言，其銷售貨物有成本支出，乃屬常態，被告既係就原告所提示之104 年度帳簿憑證及查得資料相互勾稽查得其漏報之營業收入，自不能僅以原告在客觀上未盡協力義務及誠實申報義務，迄未能提出其他營業成本之具體事證，即全數否准其成本費用之認列。依照上開說明，被告初查階段依同業利潤標準毛利率計算系爭漏報營業收入之營業成本，並無不當；原處分不採，除准認列82,824元部分之成本費用外，其餘全數不予認列成本費用，即有未恰。然因原處分經重行核算本件營業毛利49,225,851元（營業收入淨額195,348,784 元－復查變更核認營業成本146,122,933 元），較原核定營業毛利46,814,185元為高，乃基於行政救濟不利益變更禁止原則，維持原核定營業毛利46,814,185元，已回復至初查正確認定之結論，是原處分縱有上開認事用法不當之處，但因結論對原告並無不利，故仍應予以維持。

㈤被告否准認列系爭其他損失，並無違法：

1.應適用的法令如下：

①商業會計法第11條第1項規定：「凡商業之資產、負債、權益、收益及費損發生增減變化之事項，稱為會計事項。」及同法第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。」

②所得稅法第57條第1項規定：「固定資產於使用期滿折舊足額後毀滅或廢棄時，其廢料售價牧人不足預留之殘價者，不足之額得列為當年度之損失，其超過預留之殘價者，超過之額應列為當年度之收益。」

2.按經營本業及附屬業務以外之損失，或家庭之費用，及各種稅法所規定之滯報金、怠報金、滯納金等及各種罰鍰，不得列為費用或損失；固定資產於使用期滿折舊足額後，毀滅或廢棄時，其廢料售價收入不足預留之殘價者，不足之額得列為當年度之損失，其超過預留之殘價者，超過之額應列為當年度之收益，分別為所得稅法第38條、第57條第1項所明定。是以，固定資產於使用期滿折舊足額後毀滅或廢棄，並非當然為損失，須其廢料售價收入不足預留之殘價，始得將不足之額列為當年度之損失。而固定資產有預留殘價，報廢時廢料是否出售，其售價高於預留殘價或低於預留殘價，且固定資產於何時報廢，收益及損失歸屬之課稅年度等，稽徵機關仍有審酌之必要，是稽徵機關於查核時為瞭解前揭事實，自得要求營利事業提供相關證明文件。另財政部69年12月18日臺財稅字第40295號函釋：「㈠固定資產於使用期滿折舊足額後，如該項資產已不存在，僅剩殘值者，如欲報廢，無須向稽徵機關辦理報備手續。」

3.原告104年度營利事業所得稅結算申報，列報其他損失4,536,695元，係報廢已達耐用年限之粉體塗裝設備、雙子星模具及船型膠臺模具等固定資產，被告以原告未提示報廢資產之相關事證，遂予以全數剔除，核定其他損失0元。查已屆滿規定之耐用年限而無法繼續使用，固得列為當年度的損失，惟記錄企業行為乃會計功能之一，商業之資產、負債或業主權益發生增減變化之事項，為會計事項，會計事項發生均

應取得、給予或自行編製足以證明之會計憑證（商業會計法第11條第1 項及第14條規定參照）。又報廢損失認列之前提為當年度須有報廢及廢料售價收入不足預留殘價之事實，亦為所得稅法第57條第1 項所明定。因此，原告主張系爭資產於104 年度報廢，依法應有記錄該會計事項經過之原始憑證及記帳所根據之記帳憑證，而系爭資產之使用已逾耐用年數不堪使用予以廢棄時，雖無須事前向稽徵機關報備，惟系爭資產取得時點為何、是否確已達規定耐用年限、何時報廢、何時出售、其廢料售價收入是否已不足預留之殘價等事實，均發生於原告支配範圍，且涉及系爭資產得否報廢、當年度有無報廢事實、是否生有損失之認定，原告依法自應盡協力義務，提供相關資料及帳簿憑證以供查核，然原告未提出，揆諸前揭說明，被告予以全數剔除，核定其他損失0 元，尚無不合。原告主張「所得稅法第57條第1 項其立法目的，乃規定營利事業折舊性之固定資產，已屆滿規定之耐用年數而無法繼續使用者，即得列為當年度之損失，此為當然之解釋……報廢不須報備，如固定資產未達毀滅或廢棄之程度，而有出售，其售價超過預留之殘值部分時，始應列為收益，並非硬性規定屆滿使用年限之固定資產均須經過出售程序，且均須有所收入。原告於104 年將已屆滿耐用年限無殘餘價值之折舊性固定資產，予以報廢，均符合規定……」等云，容屬誤解，核不足採。雖原告另主張「原告係報廢已達耐用年限之固定資產，該等固定資產折舊攤提至耐用年限（甲證10），因使用年限屆至，復老舊不堪使用，多數已無殘值或剩餘殘值不高，原告仍拜託資源回收商回收，惟因時日已久，僅能找到部分報廢事證（甲證11），該找到部份之固定資產預留殘價總計1,030,971 元，報廢取得收入合計66,796元，收入顯不足預留殘價。至於其他尚未能找齊報廢事證之固定資產，則同因已達耐用年限不堪使用，或無報廢收入或縱有報廢收入亦不足預留殘價，被告否准原告認列其他損失，全數予以剔除，核定其他損失0 元，尤顯不當」等云，惟依前

揭說明，因原告未依法提出報廢資產之應有記錄該會計事項經過之原始憑證及記帳所根據之記帳憑證，及就上述資產是否確已達規定耐用年限、何時報廢、何時出售、其廢料售價收入是否已不足預留之殘價等事實，原告明顯依未法盡協力義務，提供相關資料及帳簿憑證以供被告查核，被告事後提出該部分證據，自難據為有利於原告認定之憑據。

㈥被告核定原告104 年度有未分配盈餘195931元，加徵10% 營利事業所得稅39593 元，並無違法：

1.按行為時所得稅法第66條之9 第1 項及第2 項規定：「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。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：……。」

2.經查，原告代表人黃俞雄於海外設立無實際繳納股款之紙上公司，操縱該等公司營業收入，低報原告銷貨金額，故意遺漏外銷營業收入之會計事項不為記錄，以此方式漏報原告營業收入，逃漏稅捐，足生損害於稅捐稽徵機關核課稅捐之正確性，違反稅捐稽徵法及商業會計法，經本院以106 年度訴字第1026號判處徒刑在案。被告依臺中地檢署查扣之訴願人銀行帳戶明細、ERP 系統出貨資料查詢及月報單明細表等資料，核算訴願人104 年度營利事業所得稅，漏報營業收入2,887,087 元，致漏報所得額475,420 元；原告不服，申請復查，經被告復查決定核認漏報營業收入2,887,087 元部分之成本、損費均已列報，應予變更核認漏報所得額2,887,087 元。原告不服被告核認其104 年度營利事業所得稅漏報營業收入2,887,087 元所為之107 年6 月11日中區國稅法一字第0000000000號復查決定，仍執業務王美珍僅負責歐洲及中南美洲之業務，且明細表內容不正確，被告引用張嘉芳、王美珍及王佳珍談話紀錄所述內容及不正確之明細表，核認原告營業收入，顯非允當為理由，提起訴願，經財政部訴願審議委員會以其訴願無理由駁回在案。從而，被告復查決定基於

同一事實及理由，依首揭規定，就原告104 年度未分配盈餘申報部分，重行核算漏報稅後純益2,397,615 元，未分配盈餘2,397,615 元，惟較原核定未分配盈餘395,931 元為高，基於行政救濟不利益變更禁止原則，遞予維持，經核並無不合。

3.綜上所述，原告104 年度營利事業所得稅結算申報，列報營業收入淨額192,461,697 元、營業毛利46,338,764元、其他損失4,536,695 元及全年所得額2,310,364 元；經被告依臺灣臺中地方檢察署通報及查扣資料，查獲原告漏報營業收入2, 887,087元及列報其他損失未提示相關事證，乃核定營業收入淨額195,348,784 元、營業毛利46,814,185元、其他損失0 元及全年所得額7,393,257 元，應補稅額863,866 元，並按所漏稅額80,821元處1 倍之罰鍰80,821元，及被告認定原告有前揭所載之漏報營業收入款項、否准被告認列上述系爭成本費用、系爭其他損失等情，事證明確，已如前述，原處分，均無違誤之處，是以，原告前揭所主張，無法採信。

㈦被告按原告所漏稅額39,593元處1 倍罰鍰39,593元為適法：

1.應適用的法令：

按所得稅法第110 條之2 第1 項規定：「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。」另按行政罰法第7 條規定：「違反行政法上義務之行為非出於故意或過失者，不予處罰。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。」亦即，違反行政法上義務之行為，若係出於故意或過失，即應加以處罰。其中所謂「故意」，係指行為人對所有違反行政法上義務之客觀構成要件要素的認知，以及實現該構成要件之意志而言。至於「過失」，則是指行為人對於違反行政法上義務之構成要件事實之發生，雖非故意，但按其情節應注意、能注意

而不注意，或雖預見其能發生而確信其不發生者而言。

2.原告具有違章故意：

原告明知外銷貨物應依規定申報銷售額，卻自96年至104 年間連續多年漏報銷售額，其中104 年度營利事業所得稅結算申報，漏報營業收入2,887,087 元、漏報停徵之證券、期貨交易所得1,332 元，致漏報稅後純益359,931 元，核定104 年度未分配盈餘395,931 元，加徵10％營利事業所得稅39,593元，並按所漏稅額3,9593元處1 倍罰鍰，經核原告違章行為，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，依「稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表」規定，按所漏稅額239,761 元處1 倍罰鍰239,761 元，惟較原處罰鍰39,593元為高，仍基於行政救濟不利益變更禁止原則，維持原處罰鍰39,593元，是原處分縱有上開認事用法不當之處，但因結論對原告並無不利，故仍應予以維持。

七、綜上，原告主張各節，均無可採，原處分認事用法並無違誤，訴願決定遞予維持，亦無不合。原告仍執前詞，訴請撤銷，為無理由，應予駁回。

八、本件事證已臻明確，兩造其餘主張、陳述及證據，均無礙本院前開論斷結果，爰不予一一論述，併予指明。

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　　109　　年　　6　　月　　11　　日

行政訴訟庭法　官　楊萬益

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　　109　　年　　6　　月　　12　　日

書記官　吳韻聆