

裁判字號：最高行政法院 108 年度判字第 525 號 行政判決

裁判日期：民國 108 年 11 月 14 日

案由摘要：營利事業所得稅

最高行政法院判決

108 年度判字第 525 號

上訴人 東光鋼鐵機械股份有限公司

代表人 甘錦祥

訴訟代理人 曾錦煙 會計師

被上訴人 財政部臺北國稅局

代表人 許慈美

上列當事人間營利事業所得稅事件，上訴人對於中華民國 108 年 1 月 24 日臺北高等行政法院 107 年度訴更一字第 77 號判決，提起上訴，本院判決如下：

主 文

原判決廢棄，發回臺北高等行政法院。

理 由

一、緣(一)上訴人 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，經被上訴人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；嗣上訴人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，被上訴人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。嗣被上訴人接獲通報，查得上訴人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，核認上訴人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)上訴人 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)

經被上訴人依申報數核定；嗣上訴人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），被上訴人乃依其更正申報數核定。嗣被上訴人接獲通報，認上訴人更正事項屬被檢舉範圍，且於檢舉後始提出更正，並依檢舉資料認上訴人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，被上訴人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）上訴人就上開罰鍰處分不服，申請復查，經被上訴人分別以民國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）、第1040023587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）、第1040023599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。上訴人不服，遂提起行政訴訟，經臺北高等行政法院（下稱原審法院）104年度訴字第1868號判決（下稱前判決）駁回。上訴人不服，提起上訴，經本院107年度判字第368號判決（下稱本院發回判決）將前判決廢棄，發回原審法院更審。嗣經原審法院以107年度訴更一字第77號判決（下稱原判決）駁回上訴人之訴，上訴人不服，乃提起本

件上訴。

- 二、上訴人於原審起訴意旨略謂：(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。至於上訴人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。又被上訴人101年6月22日發調查函之日，仍未掌握上訴人有具體可疑之違章事實，因此上訴人於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(自動補報免罰)之適用。(二)況且上訴人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年度上訴人申報38.21%，同業利潤為33%)，被上訴人在調查上訴人營利事業所得稅結算申報案件時，上訴人如未能提示帳證資料，則被上訴人最高只能依同業利潤標準33%核定，上訴人原申報已達38.21%，遠超過得處罰之核定標準。嗣因上訴人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。至被上訴人雖主張上訴人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。惟上訴人借名登記之土地皆閒置未出租，僅少部分房屋遭占用，且上訴人皆未收到租金。(三)被上訴人僅憑上訴人營利事業所得稅結算申報更正金額，以臆測方式核定上訴人逃漏所得金額，對誠實更正補繳之上訴人處以漏稅罰，顯有違誤，且違反行政程序法第6條規定等語，為此請求判決撤銷訴願決定、原處分(即復查決定)。
- 三、被上訴人於原審答辯意旨略謂：(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，指稱上訴人藉由股東往來科目逃漏歷年稅捐，經被上訴人以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)請上訴人提示股東往來明細、收付款證明，並由上訴人收訖後，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，足證上訴人

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 號判決及上訴人 95 至 98 年度資產負債表之股東往來科目金額逐年增加等資料，上訴人確有將資產借名登記於他人名下並取得收益。又依上訴人於臺灣士林地方法院檢察署（下稱士林地檢署）101 年度偵字第 8059 號案件陳報狀，上訴人亦表明其股東往來帳實質上是收入。且經被上訴人函查上訴人部分股東與上訴人有無借貸關係，渠等股東多回復稱並無借款予上訴人或不清楚是否借款予上訴人，顯見上訴人實有藉股東往來隱匿所得，漏報所得，並藉由調減營業成本及增加應付款項以沖銷股東往來，致漏報未分配盈餘之違法，已非單純不作為，核屬故意，自應受罰。而應按所得稅法第 110 條第 1 項規定，處以所漏稅額 2 倍以下之罰鍰，與營利事業所得稅結算申報是否已達同業利潤標準無涉。(三)被上訴人以上訴人之違章行為係屬故意，參據財政部 98 年 12 月 8 日台財稅字第 09800584140 號令發布之稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表（下稱 98 年修正之裁罰倍數參考表）規定並審酌違章情節，以上訴人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，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 年度更正而增加之未分配盈餘乘 10% 稅率為漏稅額，處 0.5 倍罰鍰，尚無違誤等語，為此請求判決駁回上訴人在原審之訴。

四、原判決駁回上訴人之訴，其理由略謂：(一)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，訂定系爭作業要點，其第 13 點第 1 項規定：「檢舉人向稽徵機關檢舉案件時，稽徵機關應注意查明下列事項，如有欠缺者，應通知檢舉人於文到 10 日內限期補正或提供新事證，逾期未提供者，即行簽報不予受理：（一）檢舉人姓名及住址。（二）被檢舉者之姓名及地址，如係公司或商號，其名稱、負責人姓名及營業地址。（三）所檢舉違章漏稅之事實及可供偵查之具體

事證。」。(二)上訴人利用公司之「股東往來會計帳戶」隱匿獲利之情節有：1.上訴人將自有之不動產借用他人名義為登記之情：(1)上訴人前於56年間買受臺北市○○區○○段○○○○小段000、000、000、000、000、000地號土地，並借用訴外人甘南清之名義，登記為甘南清所有。甘南清過世後，由其繼承人即訴外人甘建成、甘建福於80年間辦理繼承，並於79年間書立承諾書（下稱系爭承諾書）載明：「先父甘南清名下原地號台北市○○段○○○○小段000、000、000、000、000、000等六批土地自原取得時係屬東光鋼鐵機械股份有限公司（即上訴人）所有，今相續過戶與甘建成、甘建福等二人，過戶後以新地號為準，乃屬該公司所有無誤，恐口說無憑，特立承諾書為據」。又甘建成（歿於99年間）、甘建福自甘南清過世後，即由甘建成掌控東光公司、甘建福掌控臺灣製鋼公司，此有上訴人於臺灣士林地方法院100年度重訴字第371號所有權移轉登記民事案件（下稱士林地院100年度重訴字第371號案件）中所為主張可稽。(2)次由訴外人甘淑芳、甘淑蓉於臺北地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，由上訴人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。(3)上訴人係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，上訴人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，有甘建成所作股東往來帳冊（下稱甘建成之現金帳冊）、上訴人97年12月31日之資產負債表、97年度地價稅（東光鋼鐵公司部分）計算明細等，及上訴人會計人員林麗英於他案民事訴訟事件中筆錄等事證可供認定。2.上訴人利用「漏記收入科目」及「貸記不實之股東往來科目」以隱匿獲利：(1)上訴人不定期撥

不定額款項予股東甘建成等情，已如上述，又上訴人撥付款項予股東，必須有資金來源。經查上訴人不定期給付予股東甘建成之款項，是上訴人營業收入之一部分且錢是公司自有的款項。衡情上訴人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，上訴人即沖減「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、或保有上訴人自有之款項。(2)從而，上訴人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，有上訴人 94 至 98 年度資產負債表、上訴人損益表及營業報告書、上訴人給付股東款項明細及銀行金流憑證、上訴人多名股東經被上訴人審查人員詢問之談話紀錄見卷外「查緝案件稽查報告書」、上訴人股東常會議事錄等附原處分卷，洵堪認定。3.上訴人亦利用「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：上訴人不僅利用上述「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。換言之，上訴人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，有上訴人負責人甘錦祥於 104 年 4 月 2 日委託會計師陳壽萱至被上訴人辦公處所陳述意見之談話紀錄、上訴人 97 年 12 月 31 日之資產負債表、上訴人製作之股東往來支出明細所載等附原處分卷可佐。4.綜合上訴人上開隱匿經營獲利之手法

而言，不論上訴人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)上訴人利用公司之「股東往來會計帳戶」隱匿子公司給付款項之情節：經查，上訴人另有投資東成發開發股份有限公司（下稱東成發公司），且上訴人對該公司持股100%。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。再者，上訴人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上訴人，上訴人於獲取東成發公司之款項時，則係借記銀行存款科目，並貸記上訴人之「股東往來科目」，以致有上訴人「股東往來科目餘額增加23,130,000元」之紀錄在卷；亦有上訴人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，並有上訴人申請更正相關書表等在卷可稽。(四)上訴人利用「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.上訴人利用「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上訴人所隱匿之獲利等情節，均如上述。2.又查，檢舉人於「101年3月6日」以網路電子郵件提出檢舉，並具體陳述上訴人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。檢舉人嗣於「101年3月8日」更補充說明其所檢舉者包含「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」「增補東光鋼鐵98年度及99年度營業報告書補充說明」「依照東光鋼鐵內部文件記載其在98年12月31日時，股東往來金額為462,470,000元整……從東光鋼鐵98年度及99年度營業報告書觀察，該公司所列之費用欄上關於各項利息支出部分，並未計算股東往來科目上之金額，如此龐大之股東往來金額，即便現今利率如此低廉，若確實有這筆股東往來存在

，豈可能各股東皆未要求利息，顯見其公司有意藉由股東往來科目隱藏實際獲利數字，意圖規避所應繳納之稅捐」 「東光鋼鐵曾再三強調『東光鋼鐵近十年來，除出租不動產外，無任何營業』」 「何以營業成本竟會成為股東往來增加之金額？」等事項，並檢附上訴人之營業報告書、損益表等並無股東往來負債所生利息支出之情以為佐證。嗣被上訴人於「101年6月22日」因前開檢舉事宜而發函請上訴人提供98及99年度股東往來明細及相關收付款證明等資料以供查核（有財北國稅審三字第1010207942號書函及送達證書等附處分卷），惟上訴人並未提供股東往來等資料以供查核。(五)上訴人經檢舉後始補報課稅所得、未分配盈餘，及更正沖銷股東往來科目餘額等節：1.上訴人補報課稅所得及其稅額部分：(1)上訴人利用「股東往來會計帳戶」以隱匿獲利等情事，早於101年3月間即經檢舉在案，且被上訴人知悉後即於101年6月22日發函予上訴人以進行查核事宜等情，均如上述。又上訴人於獲悉遭人檢舉之後，由上訴人之董事於101年6月28日召開董事會，並由董事長提案說明「股東往來科目，存在於本公司已有40年。當時係顧慮將這些錢用於借名登記土地之相關支出與費用。但是，最近有人藉此提出刑事告訴，或向國稅局檢舉。致使臺北市國稅局審三科來函調查。股東往來遂成為本公司之罩門。不論本人或此後誰擔任董事長，都會被這問題所困擾。因此，今天約大家一起討論，將股東往來科目作更正」等語，前開提案並由上訴人與會董事作成「同意自民國95年度至民國98年度逐年辦理更正，轉為收入並補繳稅捐（如附表）」等決議在案（上訴人101年6月28日董事會議事錄及更正股東往來之附表附原處分卷）。(2)雖然上訴人上述董事會於101年6月28日將「股東往來會計帳戶」所隱匿之獲利，籠統稱為更正「轉為收入」以補繳稅捐，實則上訴人係兼以漏列收入及虛列成本等方式隱匿獲利於股東往來科目內，已如上述。惟上訴人若更正「轉為收入」，將可能另涉有漏開統一發票致逃漏營業稅等其他違反公法上義務之不法情事，以致上訴人經董事會決議之更正股東往來事項附表（附原處分卷），係含混以「營業成本減少」之更正方式以為

因應，使上訴人僅以「補繳營利事業所得稅」之方式，補報「股東往來會計帳戶」所隱匿之獲利，而規避可能衍生之營業稅逃漏之查緝（上訴人是否另外涉嫌漏開營業收入之統一發票，並非本件審理範圍）。然而，不論上訴人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。縱使上訴人就隱藏營業收入若干、虛增營業成本若干等，不予以分別列示轉正，惟其等均係產生低報課稅所得及其稅額之結果，則上訴人含混以「營業成本減少」之方式更正「股東往來會計帳戶」，對於本件短漏課稅所得及其稅額之認定，尚無影響。

(3)上訴人係遭人檢舉後，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，被上訴人核定上訴人 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。上訴人主張所漏稅額 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.上訴人補報未分配盈餘稅額部分：(1)因上訴人經人檢舉及被上訴人函查後，始補報「稅前利益」，更正內容有更正事項附表「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。又上訴人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，形同上訴人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。上訴人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 8 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」在案（檢舉函附原處分卷）。從而，上訴人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，亦屬遭人檢舉後始從事之更正補報行為。(2)按所得稅法施行細則第 48 條之 10 第 3 項規定：「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（本院 104 年度判字第 238 號判決意旨參照）。經查，上訴人本件係於「101 年」間始按董事會決議補報 96、97、98 年度稅後盈餘及減除 10%法定盈餘公積，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。則被上訴人本件否准上訴人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。3.上訴人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；然按商業會計法第 11 條第 1 項、第 19 條、第 33 條、第 34 條、第 58 條第 1 項、第 71 條規定，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，上訴人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，上訴人係因利用「股東往來會計帳戶」隱匿獲利，遭人檢舉及被上訴人函查之後，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。上訴人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. 本件係上訴人利用「股東往來會計帳戶」以隱匿公司經營之獲利，已如上述，核係上訴人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。縱如上訴人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，不能視同上訴人已履行稅額繳納義務，或認上訴人之租稅債務已因抵銷、免除或其他事由而消滅。則上訴人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。綜言之，上訴人係遭人檢舉後，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，則上訴人主張未經檢舉即已補報云云，亦難憑採。

(六) 上訴人係故意逃漏稅捐且遭人檢舉之後始予補報補繳：1. 本件係上訴人利用漏記收入、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，上訴人係利

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.本件係101年3月間遭人檢舉之後，上訴人始於101年6月間補報所短漏之課稅所得及未分配盈餘，上訴人前開遭人檢舉、遭調查人員進行調查，始事後補報各節，亦均如上述。換言之，上訴人本件「並非」屬未經檢舉、未經調查即自動補報並補繳所漏稅款者，尚難認有稅捐稽徵法第48條之1第1項例外免罰規定之適用。3.上訴人就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上訴人查核後始行更正，不符合稅捐稽徵法第48條之1自動補報免罰規定之適用；且上訴人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，對屬故意違章之上訴人因非屬有利之變更，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，被上訴人本件依財政部98年修正之裁罰倍數參考表，經審酌上訴人違章情節、應受責難程度，及上訴人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，應予維持等語。

五、上訴意旨略謂：(一)檢舉人101年3月6日網路檢舉電子郵件及101年3月7日、101年3月8日、101年3月16日、101年6月28日、101年7月2日、101年7月12日、101年7月18日、101年7月19日、101年12月19日補充說明，其檢舉內容乃指述上訴人公司：(1)99年度財務報表中股東往來科目減少129,633,174元，係因歸還股東款、繳納股東之稅款、發放員工福利金、取回東光百貨債權、營業成本及東成發公司由銀行轉帳等，

惟上開原因似不應列入股東往來科目，該公司藉由股東往來科目隱匿所得。(2)101年度股東會議曾表示股東往來係按股東持股比例計算權益；101年6月28日加開董事會，決議辦理95年至98年度營利事業所得稅更正，調整股東往來科目並全數列入營業收入，顯見股東往來科目係公司用於隱匿獲利。(3)95年至99年間轉投資東成發公司之收益，以長期投資(虧損)及應付費用等科目之調整隱藏獲利。(4)101年股東會議紀錄中得知99年3月11日曾匯予各股東之款項，實為股利分配，應計入各該股東所得核課綜合所得稅等語，然本件上訴人係因公司部分營業成本無法取得合法憑證，故決議更正營業成本，因此所生之損失則經由股東同意分擔吸收，顯與檢舉人所檢舉內容所載上訴人係利用股東往來隱匿獲利之情不相符合，此亦經本院發回判決理由所認同。是以檢舉人之檢舉內容顯與前開說明所謂「經檢舉」自應使稽徵機關知悉有逃漏稅事實之存在，且須有具體可疑之違章對象及事實為前提等要件未盡相符。檢舉人亦未提示具體證據與被上訴人查核，本案自無成立檢舉案件之要件，原判決未究明檢舉內容，僅憑被上訴人之書面說明，即判定檢舉內容明確，具體載明上訴人公司多年來之運作事實，自有判決矛盾之違背法令情事。(二)原判決表示上訴人利用公司之「股東往來會計帳冊」隱匿獲利之情節有：(1)上訴人將自有之不動產借用他人名義登記之情。(2)上訴人利用「漏記收入科目」及「貸記不實之股東往來科目」以隱匿獲利。惟查，上訴人將自有之不動產借用他人名義登記，係早於56年即予發生，其購買系爭不動產之資金如確實為公司所有，則應「借記股東往來」非上訴人帳上「貸記股東往來」。又稱「漏記收入科目」，惟查上訴人借用他人名義登記之不動產，除臺北市○○區○○段○○小段000地號及其附屬建物有出租與他人外，其餘借用他人名義登記之不動產皆未有出租情事，何來有漏記收入之情事。被上訴人並未查得任何事證，可資證明上訴人證明登記取得收益之金額，僅憑上訴人營利事業所得稅結算申報更正金額，以臆測方式核定上訴人逃漏所得金額，並處罰上訴人，其論事用法不無違誤，惟原判決未究明被上訴人主張上訴

人之漏稅事實與上訴人之營利事業所得稅結算申報更正之原由是否相同，即判決上訴人之營利事業所得稅結算申報更正與檢舉之漏稅事實相符，自有判決矛盾之違背法令情事。(三)按「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。」、「本法第八十三條所稱之帳簿文據，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。」為所得稅法第 83 條及同法施行細則第 81 條所明定。原判決卻無視上訴人於案關年度結算申報營利事業所得額皆高於同業利潤淨利率（例：97 年度上訴人申報 38.21%，同業利潤為 33%）之標準，自有判決不適用法規之違背法令情事等語，為此請求廢棄原判決，並撤銷訴願決定及原處分。

六、本院查：

- (一)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、第 41 條至第 45 條之處罰。二、各稅法所定關於逃漏稅之處罰。」所得稅法第 110 條第 1 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。」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。」第 102 條之 2 第 1 項規定：「營利事業應於其各該所得年度辦理結算申報之次年 5 月 1 日起至 5 月 31 日止，就第 66 條之 9 第 2 項規定計算之未分配盈餘填具申報書，向該管稽徵機關申報，並計算應加徵之稅額，於申報前自行繳納。其經計算之未分配盈餘為零或負數者，仍應辦理申報。」
- (二)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 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）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。」

- (三)原判決以前揭理由認上訴人就 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上訴人查核後始行更正，不符合稅捐稽徵法第 48 條之 1 自動補報免罰規定之適用；並以上訴人利用漏記收入、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，換言

之，上訴人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，惟 103 年 4 月 16 日修正發布之裁罰倍數參考表，對屬故意違章之上訴人因非屬有利之變更，依財政部 104 年 6 月 11 日函釋意旨，於本件並無其適用，而論斷被上訴人依財政部 98 年修正之裁罰倍數參考表，經審酌上訴人違章情節、應受責難程度，及上訴人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 年度漏報未分配盈餘部分，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。固非無見。

(四)惟依行政訴訟法第 125 條第 1 項、第 2 項規定，行政法院固應依職權調查事實關係，不受當事人主張之拘束，惟審判長仍應注意使當事人得為事實上及法律上適當完全之辯論；又行政訴訟法第 133 條前段、第 141 條第 1 項規定，行政法院於撤銷訴訟，固應依職權調查證據，惟調查證據之結果，仍應告知當事人為辯論；再依行政法院組織法第 10 條之 2 第 1 項、行政訴訟法第 125 條之 1 第 2 項規定，司法事務官辦理之事務固包括稅務事件之資料蒐集、分析及提供財稅會計等專業意見，惟行政法院因司法事務官提供而獲知之特殊專業知識，應予當事人辯論之機會，始得採為裁判之基礎。

(五)原判決雖係依調查證據之結果認定事實，但該調查證據之內容，包括上訴人如何將自有之不動產借用他人名義為登記（尤其引據所謂卷外士林地院 100 年度重訴字第 371 號民事判決之內容，參原判決第 8、9 頁）、如何利用「漏記收入科目」及「貸記不實之股東往來科目」以隱匿獲利、如何利用「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、如何利用公司之「股東往來會計帳戶」隱匿子公

司（東成發公司）給付款項、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，以及如何於本件辦理課稅所得額等更正事項中，將東成發公司歷年給付予上訴人之款項，轉列成為上訴人擬返還予東成發公司之款項，並據以調整入帳成為上訴人之負債科目「應付款項－東成發」之帳面金額等情，均未於準備程序或言詞辯論程序呈現或提示，調查證據之結果亦未告知當事人為辯論時，此比對原判決理由與準備程序筆錄、言詞辯論筆錄記載事項自明，揆諸前揭行政訴訟法有關辯論主義之規定，已有未合。且原判決運用複式簿記及借貸平衡等帳務處理原則，分析論述上訴人如何利用漏記收入、虛列營業成本、不按權益法認列投資收益，以及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稅後盈餘等情，如果係採納司法事務官對於本稅務事件之資料蒐集、分析及其所提供財稅會計專業意見，則屬因司法事務官提供而獲知當事人所不知之特殊專業知識，依前開行政訴訟法第 125 條之 1 第 2 項規定，即應予當事人辯論之機會，始得採為裁判之基礎，然遍查原審全卷，未見有踐行此法定程序，容有未洽。

(六)次按行政訴訟法第 133 條前段規定，行政法院於撤銷訴訟，固應依職權調查證據，以期發現真實，當事人並無主觀舉證責任，然職權調查證據有其限度，仍不免有要件事實不明之情形，而必須決定其不利益結果責任之歸屬，故當事人仍有客觀之舉證責任，民事訴訟法第 277 條前段規定：「當事人主張有利於己之事實者，就其事實有舉證之責任。」於上述範圍內，仍為撤銷訴訟所準用（行政訴訟法第 136 條參照）又租稅債務與租稅處罰於本質上究竟有所不同，前者乃於課徵要件事實發生時，租稅債務即為成立，故協力義務與租稅債務有密切的關連，課稅處分僅係加以確認及命為給付而已，然租稅處罰要件事實縱使發生，行為人並不當然成立受罰義務，須俟作成裁罰處分，始有依處分內容繳納罰鍰或為其他行為之義務，裁罰相對人並無先驗的協力義務。申言之，租稅裁罰爭訟案件係國家行使處罰高權的結果，與課稅平等或稽徵便利無關，而與刑事罰類似，當事人並無協力義務或

責任以自證己罪或自證無違規事實，且有「無罪推定」及「疑則無罪」原則之適用，故稽徵機關就處罰之要件事實應負擔全部的證明責任（納稅者權利保護法第 11 條第 2 項參照），且其證明程度至少應達到「幾近於真實的蓋然性」（蓋然率 99.8% 以上，或稱真實確信的蓋然性），始可謂其已盡舉證之責，否則法院仍應認定該處罰要件事實為不存在，而將其不利益歸於稽徵機關。故本院 39 年度判字第 2 號判決要旨明示：「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。」即本乎斯旨。

(七) 原判決雖認定上訴人利用漏記收入、虛列營業成本之手法，以漏報應申報課稅之所得額（97 年度為 60,743,000 元、98 年度為 20,828,567 元），致生漏稅之結果（97 年度為 15,185,750 元、98 年度為 5,207,141 元），但對於該兩個年度漏記收入、虛列營業成本的具體情形，僅論述：「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）……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）」等語（原判決第 17、18 頁）、「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）」等語（原判決第 20 頁）、「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……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）」等語（原判決第 14 頁）、「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）」等語（原判決第 15 頁，然此部分為 99 年度的金流）、「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」等語（原判決第 16、17 頁），並泛論：「原告若更正『轉為收入』，將可能另涉有漏開統一發票致逃漏營業稅等其他違反公法上義務之不法情事，以致原告經董事會決議之更正股東往來事項附表（見原處分卷一第 109 頁），係含混以『營業成本減少』之更正方式以為因應，使原告僅以『補繳營利事業所得稅』之方式，補報『股東往來會計帳戶』所隱匿之獲利，而規避可能衍生之營業稅逃漏之查緝……縱使原告就隱藏

營業收入若干、虛增營業成本若干等，不予以分別列示轉正，惟其等均係產生低報課稅所得及其稅額之結果」等語（原判決第 22、23 頁），除已論述上訴人「虛列 98 年度之營業成本 21,000,000 元」致漏報該年度課稅所得額「20,828,567 元」（營業成本應減少 21,000,000 元—營業費用應增加 171,433 元）外，對於上訴人漏報 97 年度課稅所得額 60,743,000 元的原因究係出於匿報收入或虛增營業成本，則未加以調查釐清，揆諸前開規定及說明，關於本件上訴人所涉所得稅法第 110 條第 1 項規定漏稅罰的構成要件事實（漏記收入或虛列成本，以漏報應申報課稅之所得額，致生漏稅的結果），其證明程度是否已達到「幾近於真實的蓋然性」，尚非無疑。

- (八)再原判決論述上訴人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，上訴人乃撥款予股東甘建成，由甘建成保管、支配、使用等情（原判決第 8-12 頁），與本件上訴人利用漏記收入、虛列營業成本、不按權益法認列投資收益，以漏報 97 及 98 年度營利事業所得稅之課稅所得額及 96 至 98 年度之未分配盈餘，似乎沒有關連。又上訴人另有投資東成發公司，且持股 100%，東成發公司因多所獲利而歷年給付數千萬元款項予上訴人，上訴人於獲取東成發公司之款項時，則係借記銀行存款科目，並貸記上訴人之「股東往來科目」（見原處分卷一第 65 頁），嗣於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上訴人之款項 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），轉列成為上訴人擬返還予東成發公司之款項，並據以調整入帳成為上訴人之負債科目「應付款項—東成發」之帳面金額（見原處分卷一第 91 頁上訴人更正事項中貸記「應付款項—東成發」一欄所示）。此外，因上訴人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」及「稅後盈餘」之科目餘額（見原處分卷一第 91 頁中借記「長期投資—東成發」及貸記「稅後（淨利）損」所示）。換言之，針對上開東成發給付之款項，上訴人係以「應付款項—東成發」、「長期投資—東成發」、「股東往來」、「稅後盈

餘」(即稅後純益)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。然原判決卻論述為：「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」(原判決第19、20頁)，乃漏未斟酌上訴人一併更正調整增加其「稅後盈餘」(即稅後純益)，進而補報相關各年度未分配盈餘。且由於行為時所得稅法第42條第1項規定「公司組織之營利事業，因投資於國內其他營利事業，所獲配之股利淨額或盈餘淨額，不計入所得額課稅」，故上訴人縱使有利用公司之「股東往來會計帳戶」隱匿系爭東成發給付款項情事，亦與系爭漏報97及98年度營利事業所得稅之課稅所得額無涉。併此敘明。

- (九)另上訴人於101年間補報未分配盈餘稅額部分，原判決既已敘明上訴人係以補報增加之95年度稅後盈餘51,648,000元減除10%法定公積5,164,800元，以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」(46,483,200×10%)，並作為96年度稅後盈餘之減除項目；對於補報增加之96年度稅後盈餘52,408,680元，亦減除10%法定公積5,240,868元，以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；對於補報增加之97年度稅後盈餘69,741,194元，亦減除10%法定公積6,974,120元，以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；對於補報增加之 98 年度稅後盈餘 39,699,170 元，亦減除 10%法定公積 3,969,917 元，以其可供分配但未分配之盈餘 35,729,253 元（39,699,170—3,969,917），按 10%補報未分配盈餘稅額為「3,572,925 元」等情，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」等欄位所載內容在原處分卷一第 109 頁可稽（原判決第 27 頁），足見上訴人於 101 年間補報增加 95 年度至 98 年度之未分配盈餘稅額，依序為 95 年度 4,648,320 元、96 年度 4,716,781 元、97 年度 6,276,707 元、98 年度 3,572,925 元，然原判決卻誤記為上訴人補報「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（原判決第 25 頁第 9-11 行）。

(+)復按 95 年 5 月 30 日修正公布即行為時所得稅法第 66 條之 9 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百分之十營利事業所得稅。（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：……」95 年 5 月 24 日修正公布即行為時商業會計法第 58 條第 1 項規定：「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；再減除營利事業所得稅後，為該期稅後純益或純損。」準此，行為時所得稅法第 66 條之 9 第 1 項規定之未分配盈餘（亦即同法第 110 條之 2 第 1 項所謂有漏報或短報之「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，減除同法第 66 條之 9 第 2 項各款後之餘額；而該所謂「稅後純益」，係指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），再減除營利事業所得稅後之餘額；又此所謂「營利事業所得稅」，除營利事業所申報當年度（本期）應繳納之營利事業所得稅外，尚包括其同時申報之前一年度依所得稅法第 66 條之 9 第 2 項規定計算之未分配盈餘所應加徵之「百分之十營利事業所得稅」（所得稅法第 102 條之 2 第 1 項參照）。上訴人於 101 年間補報增

加 95 年度至 98 年度之未分配盈餘，依序為 95 年度 46,483,200 元、96 年度 47,167,812 元、97 年度 62,767,074 元、98 年度 35,729,253 元（詳如前揭理由(九)所述）；被上訴人既認其係於「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（以其餘額作為「未分配盈餘」）、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（以其餘額作為「未分配盈餘」），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（以其餘額作為「未分配盈餘」），核與所得稅法第 66 條之 9 第 3 項規定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，已實際發生者為限不符，而否准其更正調增法定盈餘公積提列數，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，依序為 96 年度 524,087 元（103 年 1 月 24 日核定、原處分卷一第 194 頁）、97 年度 697,412 元（103 年 1 月 29 日核定、原處分卷二第 224 頁）、98 年度 396,992 元（103 年 6 月 23 日核定、原處分卷三第 145 頁），揆諸上開規定，該增加之未分配盈餘應納稅額即應作為計算次一年度稅後盈餘（即稅後純益）之減除項目，始能正確算出次一年度的稅後盈餘，進而計算其年度未分配盈餘，且該增稅核定已產生存續力，則嗣後被上訴人為裁處漏稅罰而重新計算上訴人漏報之未分配盈餘時，自應受該先前的增稅核定拘束，就 97 年度部分，除以上訴人補報之當年度「稅前利益」60,743,000 元+補報之當年度「權益法下對東成發公司之投資利益」28,900,725 元-補繳之當年度營利事業所得稅 15,185,750 元-補繳之 96 年度未分配盈餘稅額 4,716,781 元=69,741,194 元（即上訴人補報增加之 97 年度稅後盈餘）為基礎外，尚應減掉該重新核定增加的 96 年度未分配盈餘應納稅額 524,087 元（其餘額為 69,217,107 元）；就 98 年度部分，除以上訴人補報之當年度「稅前利益」20,828,567 元+補報之當年度「權益法下對東成發公司之投資利益」30,354,452 元-補繳之當年度營利事業所得稅 5,207,142 元-補繳之 97 年度未分配盈餘稅額 6,276,707 元=39,699,170 元（即上訴人補報增加之 98 年度稅後盈餘）為基礎外，尚應減掉該

重新核定增加的 97 年度未分配盈餘應納稅額 697,412 元（其餘額為 39,001,758 元），始為正辦。詎被上訴人於 103 年 4 月 22 日、103 年 12 月 30 日分別以上訴人漏報 97 年度、98 年度未分配盈餘，按其漏稅額裁處罰鍰時，逕以上訴人補報增加之 97 年度稅後盈餘 69,741,194 元、98 年度稅後盈餘 39,699,170 元作為其於各該年度漏報之未分配盈餘，再乘 10% 稅率為漏稅額（原處分卷二第 222 頁、原處分卷三第 144 頁），而未從上訴人補報增加之 97 年度、98 年度稅後盈餘中減除其先前已核定增加的 96 年度未分配盈餘應納稅額 524,087 元、97 年度未分配盈餘應納稅額 697,412 元，於法尚有未合，原判決未經詳察，遽予維持，容有未洽。

未按原判決既認「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，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」，即認本件應適用前揭財政部 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 項及第 110 條之 2 第 1 項部分第二點之規定，揆諸其中「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」乃裁處時應考量之事由，如果行為人於裁罰處分核定前，未主動表明其是否願意繳清稅款及罰鍰，則需由稽徵機關加以詢問始能知悉其意願，而據以裁處不同的罰鍰金額，此為被上訴人裁量時應遵守的義務。稽諸本件上訴人 97 年及 98 年度營利事業所得稅結算申報，原分別列報營業成本為 8,830 萬 5,135 元、5,255 萬 7,243 元及其他費用為 134 萬 7,452 元、225 萬 7,841 元，經被上訴人依申報數核定，嗣上訴人於 101 年 6 月 28 日申請更正，分別調減營業成本為 6,100 萬元、2,100 萬元及調增其他費用 25 萬 7,000 元、17 萬 1,433 元，並自動加計利息補繳稅款，經被上訴人依更正申報數核定；又上訴人 96 至 98

年度未分配盈餘申報，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），經被上訴人依申報數核定，嗣上訴人因前述更正營業成本及補報之當年度「權益法下對東成發公司之投資利益」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），亦經被上訴人依其更正申報數核定等情，為原判決認定之事實，並有營利事業所得稅結算申報書、申請更正書、更正核定通知書、被上訴人裁處書等附於原處分卷可參。可見上訴人已於 101 年 6 月 28 日時申請更正時承認漏報各該年度課稅所得額及未分配盈餘事實，並已繳清自行補報之稅款。且對於嗣後被上訴人重新核定，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部分，上訴人並未提起行政救濟（按本件上訴人係對罰鍰提起行政救濟），似無不願意繳納之情形；至於嗣後被上訴人因接獲通報，查得上訴人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，而裁處之罰鍰，於裁罰處分核定前（漏報 96 至 98 年度未分配盈餘，分別於 103 年 3 月 4 日、103 年 4 月 22 日、103 年 12 月 30 日裁罰）有無詢問上訴人是否願意繳納（此攸關罰鍰輕重，如未徵詢，即屬裁量怠惰），則非無疑。然原審對於前述有利於上訴人的裁量事由，未加以斟酌，可疑之處則未予以調查釐清，遽行論斷上訴人「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」，而維持被上訴人適用前揭財政部 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 項及第 110 條之 2 第 1 項部分第二點前段之規定，就 97 及 98 年度營利事業所得稅部分，按所漏稅額裁處 1 倍罰鍰，

並就漏報 96 至 98 年度未分配盈餘部分，按所漏稅額裁處 0.5 倍罰鍰之結果，尚嫌速斷。

綜上所述，原判決認事用法及踐行程序既有前述未周全之處，且影響裁判之結果，即難以維持，上訴意旨雖未指摘及於此，但此為本院應依職權審酌之事項，仍應認其上訴為有理由，爰將原判決廢棄，發回原審法院更為審理。

據上論結，本件上訴為有理由。依行政訴訟法第 256 條第 1 項、第 260 條第 1 項，判決如主文。

中 華 民 國 108 年 11 月 14 日

最高行政法院第四庭

審判長法官 鄭 小 康

法官 蘇 嫻 娟

法官 劉 介 中

法官 帥 嘉 寶

法官 林 文 舟

以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

中 華 民 國 108 年 11 月 14 日

書記官 楊 子 鋒

資料來源：最高行政法院裁判書彙編（108 年 1 月至 12 月）第 100-131 頁