

調 查 報 告

壹、案由：據張○○陳訴：財政部台灣省北區國稅局對渠所代表之全美昌營造股份有限公司，未經調查即將檢調單位「估列」函知查明之「工資表總額」，逕行以「匿報所得」核定補稅並處罰鍰；嗣又將該公司 78 年度至 82 年度已經調查核定之「所得稅」，改按「同業利潤標準」重行核定，並作補稅及處罰之依據，涉有違失等情乙案。

貳、調查意見：

財政部台灣省北區國稅局（下稱北區國稅局）將全美昌營造股份有限公司（下稱全美昌公司）原經核定之民國（下同）78 年度至 82 年度之營利事業所得稅，依法務部調查局新竹市調查站（下稱新竹市調站）所移送之查報資料，重行核定所得稅並科處罰鍰，全美昌公司不服提起復查，經北區國稅局改依同業利潤標準重行核定並科處罰鍰後，全美昌公司不服，提起訴願、再訴願程序。嗣經北區國稅局分別依訴願、再訴願決定意旨，撤銷各該年度之行為罰處分後，全美昌公司向北區國稅局請求確認 78 年度至 82 年度營利事業所得稅及罰鍰無效，全美昌公司不服北區國稅局函復，乃提起行政訴訟程序，迭經行政訴訟第一審、上訴審及再審均遭駁回，乃向本院陳訴。

陳訴人即全美昌公司負責人張○○陳訴，北區國稅局對渠所代表之全美昌公司，未經調查即將檢調單位「估列」函知查明之「工資表總額」，逕行以「匿報所得」核定補稅並處罰鍰；嗣又將該公司 78 年度至 82 年度已經調查核定之「所得稅」，改按「同業利潤標準」重行核定，並作補稅及處罰之依據，涉有違失等情乙案。

案經本院調查竣事，茲將調查意見臚列如后：

一、北區國稅局依被虛報薪資人檢舉及新竹市調查站函報資料，經職權調查認全美昌公司違章事證明確，重行核定稅額並科處罰鍰，尚無陳訴人指陳違失情事

(一)按 81 年 11 月 23 日財政部台財稅第 811684678 號函發布修正各級稽徵機關處理違章漏稅及檢舉案件作業要點第 20 點明訂：「違章案件經稽查發現事實具體明確後，應取具受稽查人或其合法代理人之承諾或作成談話筆錄，並敘明查獲經過、違章事實、違反及適用法條，連同違章證物、啟封筆錄及違章證物清冊、涉嫌違反法條，簽移違章案件審理單位辦理。」復按行為時所得稅法第 110 條第 1 項及稅捐稽徵法第 44 條分別規定：「納稅義務人已依本法規定辦理結算申報，但對依本法規定應申報課稅之所得額有漏報或短報情事者，處以所漏稅額兩倍以下之罰鍰。」（下稱漏稅罰）、「營利事業依法規定應給與他人憑證而未給與，應自他人取得憑證而未取得，或應保存憑證而未保存者，應就其未給與憑證、未取得憑證或未保存憑證，經查明認定之總額，處百分之五罰鍰。」（下稱行為罰）。

(二)經查，本件全美昌公司 78 年度至 82 年度營利事業所得稅，於申報核定後，經新竹市調站檢送相關資料請該局依法查處，北區國稅局調查後認事證明確，於 85 年 12 月 6 日以北區國稅法裁第 85051305 號處分書，將 78 年度重行核定全年所得額 40,387,043 元，應補稅額 8,585,153 元，違章罰鍰 9,290,164 元（包括漏稅罰 8,585,100 元及行為罰 705,064 元）；於 85 年 4 月 23 日以北區國稅法裁第 85014244 號處分書，將 79 年度重行核定全年所得額 82,856,700 元，應補稅額 18,273,575 元，處

違章罰鍰（漏稅罰）18,273,500元；於86年10月8日以北區國稅法裁第86040233號處分書，將80年度重行核定全年所得額64,118,400元，應補稅額9,928,274元，處違章罰鍰11,988,837元（包括漏稅罰10,381,700元及行為罰1,607,137元）。惟此年度違章罰鍰，因登錄錯誤，嗣經北區國稅局復查結果，更正為漏稅額9,928,274元（按：應為9,928,200元之誤），另加計5%行為罰1,837,155元，合計罰鍰11,765,355元；於85年4月23日以北區國稅法裁第85014244號處分書，將81年度重行核定全年所得額64,008,007元，應補稅額14,006,294元，處違章罰鍰（漏稅罰）14,006,200元；於85年4月23日以北區國稅法裁第85014244號處分書，將82年度重行核定全年所得額63,029,625元，應補稅額10,098,000元，處違章罰鍰（漏稅罰）10,098,000元。此有前開相關處分書在卷可稽。

- (三)復查，據北區國稅局提供本院相關資料表示，新竹市調站係於84年3月3日執行搜索扣押全美昌公司相關資料，查獲該公司取得「○○○」集團販賣之人頭身分證資料填報各該年度之不實之薪資所得，該局於84年3月23日以北區國稅三第84010254號函請新竹市調站提供相關資料。另台灣新竹地方法院檢察署（下稱新竹地檢署）並於84年3月27日以竹檢尚強字第8698號函請北區國稅局派員協助清查該署偵辦○○○販賣人頭身分證幫助廠商逃漏稅案，經該局同意派員協助清查。嗣新竹市調站於84年8月3日以竹法字第0763號函及84年10月2日以竹法字第0962號函檢送相關資料請該局依法查處。北區國稅局另於84年10月26日以

北區國稅三第 84038139 號函請新竹市調站協助影印相關資料以供查核。上情經核與北區國稅局於本院約詢時表示：「這是我們審查三科的配合檢調行政流程-會審，所以 3 月 3 日依現行作業程序，我們就已經知悉這個案子」、「因為屬於偵查不公開，所以我們有去市調站影印相關的資料。這是第二次了，第一次是 3 月 23 日去函請提供資料」等語相符。足見，北區國稅局於新竹地檢署及新竹市調站偵辦「○○○」集團涉犯不法乙案過程曾派員協助清查，並於新竹市調站函報前後 2 次函請提供並影印相關資料，應為可採。

- (四)另查，該局經財政部於 85 年 1 月 8 日以台財稅第 842217490 號函准予查調○○○之銀行存提往來明細後，於 85 年 1 月 20 以北區國稅三第 85061692 號函請銀行提供○○○存款往來明細資料。此均有前開相關函文、通知雙掛號回執及談話筆錄在卷可稽。又北區國稅局除依新竹市調站查獲通報全美昌公司取得「○○○」集團販賣之人頭身分證資料填報各該年度之不實之薪資扣繳憑單資料外，尚依據該局受理檢舉人檢舉全美昌公司虛報 79 年至 82 年薪資檢舉書及該局向財政部財稅資料中心依財政部「營利事業虛報薪資專案查核作業細部計畫」所列印之 81 年至 82 年異常薪資查核清單等事證。此與北區國稅局於本院約詢時表示：「全美昌部分，我們就 81 到 82 年度有請財稅資料中心，依虛報薪資作業計畫，列印薪資清單，…。而且該公司有部分被虛報者有來檢舉虛報的事實」等語及北區國稅局查獲違章案件簽報單相符。再查，北區國稅局曾於 84 年 12 月 16 日以北區國稅三第 84046733 號函請全美昌公司提示 78 年至 82 年度營業帳簿、進銷

項憑證、工程合約書、員工進用資料、扣繳憑單、工資表及薪資印領有關資料供查核，惟均未獲提供後，復通知全美昌公司負責人即陳訴人張○於 85 年 2 月 12 日至該局製作談話筆錄供稱，薪工資表係由下包提供，然未提示承攬契約及相關支付憑證等佐證資料等情，足認其違章事實明確，乃依法務部調查局新竹市調查站通報資料重行核定。

(五)綜上，陳訴人指陳，北區國稅局對全美昌公司未經調查即將檢調單位「估列」函知查明之「工資表總額」，逕行以「匿報所得」核定補稅並處罰鍰云云，容有誤解。北區國稅局係依被虛報薪資人之檢舉及新竹市調查站之函報資料，並經依職權調查後，認全美昌公司違章事證明確，重新核定稅額並科處罰鍰，經查尚無陳訴人指陳未經調查，逕依檢調資料核定等情。

二、北區國稅局依據全美昌公司申請復查意旨及營利事業所得稅查核準則第 6 條第 1 項等規定，改按同業利潤標準重行核定稅額，與法尚無不合，陳訴人指陳容有誤解

(一)按司法院大法官釋字第 218 號解釋意旨：「人民有依法律納稅之義務，憲法第十九條定有明文。國家依課徵所得稅時，納稅義務人應自行申報，並提示各種證明所得額之帳簿、文據，以便稽徵機關查核。凡未自行申報或提示證明文件者，稽徵機關得依查得之資料或同業利潤標準，核定其所得額。此項推計核定方法，與憲法首開規定之本旨並不牴觸。」復按，所得稅法第 83 條第 1 項及所得稅法施行細則第 81 條第 1 項分別規定：「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。」、「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。」又按，82 年 12 月 30 日修正之營利事業所得稅查核準則第 6 條第 1 項規定：「帳簿文據，其關係所得額之一部而未能提示者，依所得稅法施行細則第 81 條之規定辦理。但其核定所得額，以不超過當年度全部營業收入淨額依同業利潤標準核定之所得額為限。」

(二)經查，本件全美昌公司不服北區國稅局 78 年度至 82 年度重行核定處分，分別就 78、79、81 及 82 年度部分於 85 年 10 月 3 日、同年 6 月 24 日、同年 6 月 24 日及同年 6 月 24 日申請復查，另就 80 年度部分於 86 年 12 月 26 日申請復查。北區國稅局就前開申請，分別作成復查決定如下：

- 1、78、79、81、82 年度部分：北區國稅局審認，經查調整剔除其人工成本後，核定淨利率為百分之 19.34（78 年度部分）、23.47（79 年度部分）、23.54（81 年度部分）及 13.92（82 年度部分）依據該局 86 年 6 月 6 日訂定「營利事業以不實憑證列報成本費用案件其所得額核定及違章金額計算處理原則」第 2 點及第 3 點規定，仍應受營利事業所得稅查核準則第 6 條第 1 項但書之限制，因此應予變更核定全年課稅所得額等情。乃變更各年度全年所得額，並據以變更應補繳漏稅額及罰鍰，茲分述於下：

(1)78 年度部分：於 86 年 10 月 1 日以北區國稅法字第 86039038 號復查決定書，變更全年所得額 25,211,317 元，漏稅額 4,791,222 元，罰

緩金額 6,255,000 元（包括漏稅罰 4,791,200 元、行為罰 1,463,800 元）。

(2)79 年度部分：於 86 年 9 月 26 日以北區國稅法字第 86038837 號復查決定書，變更為全年所得額 42,490,105 元，漏稅額 8,181,926 元，罰緩金額 10,200,200 元（包括漏稅罰 8,181,900 元、行為罰 2,018,300 元）。

(3)81 年度部分：於 86 年 9 月 26 日以北區國稅法字第 86038836 號復查決定書，變更為全年所得額 35,702,689 元，漏稅額 6,929,965 元，罰緩金額 8,345,100 元（包括漏稅罰 6,929,900 元、行為罰 1,415,200 元）。

(4)82 年度部分：於 86 年 9 月 26 日以北區國稅法字第 86038835 號復查決定書，變更為全年所得額 44,424,842 元，漏稅額 5,446,805 元，罰緩金額 6,377,000 元（包括漏稅罰 5,446,800 元、行為罰 930,200 元）。

2、80 年度部分：北區國稅局於 90 年 5 月 8 日通知全美昌公司調帳查核，惟全美昌公司逾期（90 年 5 月 17 日）未提示帳簿憑證及有關文據備查，北區國稅局乃於 90 年 9 月 19 日以北區國稅法字第 90041567 號復查決定書，維持原核定處分。

(三)經核，全美昌公司對於北區國稅局 78 至 82 年度重行核定之處分不服，並以 78、79、81 及 82 年度部分原核定淨利率，遠高於相當年度之同業利潤標準百分之 12 及百分之 10，請依租稅公平原則，愛心查稅精神，作公平一致之審查等情為由，申請復查。北區國稅局乃依營利事業所得稅查核準則第 6 條第 1 項規定及該局 86 年 6 月 6 日函頒之「營利事業以不實憑證列報成本費用案件其所得額核定及

違章金額計算處理原則」第 2 點及第 3 點規定，改按同業利潤標準重行核定，並據以變更全年所得稅額及應補漏稅額及罰鍰等情。此有各該年度復查決定書在案足稽，並經核與北區國稅局於本院約詢時表示：「全美昌在申請復查時，也有主張適用同業利潤標準。我們後來依照 6 月 6 日的原則，來重新核定」等語相符。足認，北區國稅局依法改按「同業利潤標準」重行核定，並作為補稅及罰鍰之依據，亦為全美昌公司申請復查意旨所主張在案，所為復查決定亦屬有利全美昌公司。

(四)再查，嗣陳訴人以北區國稅局 5 個年度復查決定違法而無效亦顯無理由，乃提起行政訴訟，經台北高等行政法院於 94 年 6 月 22 日以 93 年度訴字第 02561 號判決駁回，其理由略以：全美昌公司申報稅捐在先，而因案被搜索查扣帳冊之時間則在後，且全美昌公司之所以會遭搜索查扣，實係因有事證顯示，其有虛報成本費用之情事，相關負責人並因此移送檢察署進行漏稅犯罪偵查，且經起訴判刑（全案尚未確定）。在此情形下足證，全美昌公司本身之帳證早在查扣之始，即有憑證不實之情形（至少一部不實，此點連陳訴人也不敢否認），則被告機關為推計，至少在外觀上並無明顯之瑕疵存在等情。嗣陳訴人不服提起上訴，並經最高行政法院駁回上訴確定在案。

(五)另陳訴人指陳本案應依財政部（79）台財稅第 791198461 號函示辦理部分，據北區國稅局提供本院資料表示：該函示係指未取得憑證，經查明確有該項工資支出，但無合約可核對計算人工數量者，則按核定工資比例標準百分之 25 範圍內認定，超過部分不予認定，惟本件全美昌公司未能證明支付

工資之事實，自無適用之餘地等語。又財政部於 90 年 3 月 12 日台財訴字第 0901350087 號、90 年 1 月 29 日台財訴字第 0901350356 號、90 年 2 月 13 日台財訴字第 0901350370 號及 90 年 1 月 20 日台財訴字第 0901350357 號訴願決定書，亦就陳訴人此部分相同之主張，詳予指駁在案。至陳訴人另稱應依「各級稽徵機關處理違法漏稅及檢舉案件作業要點」規定就檢調函查部分或其列報工程別逐一查明認定、亦不得以推計方法將與「工資」無關之其他成本一併重課推計等情部分，經據北區國稅局提供資料表示：「因本案未能提示承攬契約及相關支付憑證，無法依工程別逐一查明認定，而相關直接人工薪資費用應剔除無法提供支付薪資事實部分，惟如此將造成核定所得額大於同業利潤標準淨利率之情形，該局乃從寬按營利事業所得稅查核準則第 6 條第 1 項但書規定，依同業利潤標準淨利率核定」、「如將該公司營造成本之材料、人工、工程費用，依所得稅法施行細則第 31 條第 1 項第 2 款計算公式，採分開核認，反而對公司造成不利情形」等語。

(六)綜上，北區國稅局依據全美昌公司申請復查意旨及營利事業所得稅查核準則第 6 條第 1 項等規定，改按「同業利潤標準」重行核定，經核與法尚無不合，所為復查決定亦屬有利全美昌公司。陳訴人指陳全美昌公司業經核定完納，事後有查核不實工資表，縱不依限提示帳簿，無適用「同業利潤標準」推計餘地、假愛心辦稅之名重行將原核定稅額改按同業利潤標準之懲罰性條款行變更核定之實，而作更不利陳情人之決定等情，實容有誤解。

三、全美昌公司因違反稅捐稽徵法第 44 條規定，經北區國

稅局科處行為罰部分，嗣經北區國稅局依財政部訴願及行政院再訴願決定意旨，分別註銷在案，於法亦無不合

(一)按 89 年 4 月 20 日司法院大法官釋字第 503 號解釋（下稱釋字第 503 號）意旨略以：納稅義務人違反作為義務而被處行為罰，僅須其有違反作為義務即應受處罰；而逃漏稅捐之被處漏稅罰者，則須具有處罰法定要件之漏稅事實方得為之。二者處罰目的及處罰要件雖不相同，惟其行為如同時符合行為罰及漏稅罰之處罰要件時，除處罰之性質與種類不同，必須採用不同之處罰方法或手段以達行政目的所必要者外，不得重覆處罰，乃現代民主法治國家之基本原則。是違反作為義務之行為，同時構成漏稅行為之一部或係漏稅行為之方法而處罰種類相同者，如從其一重處罰已足達成行政目的時，即不得再就其他行為併予處罰，始符憲法保障人民權利之意旨。復按訴願法第 96 條規定：「原行政處分經撤銷後，原行政處分機關須重為處分者，應依訴願決定意旨為之，並將處理情形以書面告知受理訴願機關。」

(二)經查，本件全美昌公司不服北區國稅局 78 至 82 年度變更應補稅額及罰鍰金額之復查決定，續行訴願、再訴願等程序，其結果略以：

1、80 年度部分：案經財政部於 91 年 8 月 29 日以台財訴第 0900071116 號訴願決定書，以釋字第 503 號解釋意旨，違反作為義務同時構成漏稅罰與行為罰之要件者，擇一從重處罰之規定辦理有案，從而原處分機關就訴願人違反稅捐稽徵法第 44 條規定處罰鍰 1,837,155 元部分，自非無重行審酌之餘地等情為由，決定：「原處分（復查決定）

關於行為罰部分撤銷，由原處分機關另為處分。其餘訴願駁回。」北區國稅局嗣於 92 年 1 月 13 日，依前開訴願決定意旨，以北區國稅法一字第 0920005406 號訴願決定撤銷重核案件復查決定書，重核決定：「行為罰鍰 1,837,155 元部分予以註銷。」

- 2、78、79、81 及 82 年度部分：案經全美昌公司不服財政部分別駁回此 4 年度之訴願決定，合併向行政院提起再訴願，經行政院於 87 年 12 月 21 日以台 87 訴字第 62837 號再訴願決定：「原決定及原處分關於依行為時稅捐稽徵法處罰鍰計 78 年度新台幣 1,463,800 元、79 年度 2,018,300 元、81 年度 1,415,200 元及 82 年度 930,200 元部分均撤銷，由原處分機關另為適法之處分，其餘部分之再訴願駁回。」惟北區國稅局於 88 年 6 月 14 日再訴願決定重核案件復查決定書均仍決定：「維持原核定。」全美昌公司對此不服，再度分別向財政部提起訴願，均經財政部訴願決定：「將原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」嗣北區國稅局於 92 年 11 月 3 日，依前開訴願決定意旨，以北區國稅法一字第 0920027056 號、第 0920027057 號、第 0920027050 號及第 0920027055 號訴願決定重核復查決定書以原核定有關未依規定取得合法憑證，依稅捐稽徵法第 44 條規定處百分之 5 罰鍰部分，與認定虛列成本事實不符，依相關法條規定及財政部訴願決定撤銷意旨，應予註銷為由，分別將 78、79、81 及 82 年度因違反稅捐稽徵法第 44 條之規定，經科處行為罰 1,463,800 元、2,018,300 元、1,415,200 元及 930,200 元部分均註銷在案。

(三)經核，全美昌公司 78 至 82 年度原經北區國稅局依稅捐稽徵法第 44 條規定科處行為罰之處分，嗣經該局於 92 年 1 月 13 日以北區國稅法一字第 0920005406 號訴願決定撤銷重核案件復查決定書，將 80 年度之行為罰鍰部分註銷，另於 92 年 11 月 3 日以北區國稅法一字第 0920027056 號、第 0920027057 號、第 0920027050 號及第 0920027055 號訴願決定撤銷重核復查決定書將 78、79、81 及 82 年度之行為罰鍰部分予以註銷在案。此均有前開相關訴願決定撤銷重核案件復查決定書在卷可稽，並與北區國稅局於本院約詢時表示：「本案事證明確，只處罰漏稅罰，有關 44 條部分，此部分後來經訴願撤銷，我們也拿掉了」、「這個案子各個年度，後來已經確定了，而且減少的已經很多稅額了，追減全年所得 102,452,422 元及罰鍰 28,378,701 元」等語相符。足徵，北區國稅局業依財政部訴願及行政院再訴願決定意旨，註銷全美昌公司 78 至 82 年度因違反稅捐稽徵法第 44 條規定經科處行為罰之處分在案。

(四)綜上，全美昌公司因違反稅捐稽徵法第 44 條規定，經北區國稅局科處行為罰部分，嗣經北區國稅局依財政部訴願及行政院再訴願決定意旨，分別註銷在案，經核於法亦無不合。陳訴人指陳本案非屬虛列費用，僅系取得不實憑證，故僅能認定全美昌公司未取得合法憑證，致違反稅捐稽徵法第 44 條規定等情，容有誤解。