臺中高等行政法院判決

108年度訴字第35號
111年4月14日辯論終結

原　　告　喜盈服裝有限公司

代　表　人　林寶環

訴訟代理人　蔡世祺　律師
　　何念屏　律師

被　　告　財政部中區國稅局

代　表　人　吳蓮英
訴訟代理人　蔡錦雲
　　解長海
　　李玲珊

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11月28日台財法字第10713942090號、第10713943340號、第10713943360號、107年11月27日台財法字第10713943350號等訴願決定，提起行政訴訟。本院判決如下：

主　文

一、原告之訴駁回。

二、訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

壹、程序方面：

被告之代表人於原告起訴後，由蔡碧珍變更為宋秀玲，嗣後又變更為吳蓮英，經變更後之代表人聲明承受訴訟（參見本院卷二第7頁、本院卷三第89頁），核無不合。

貳、實體方面：

一、爭訟概要：

㈠原告係經營服裝批發及零售業，原告民國（下同）97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）58,698,020元、營業成本44,256,795元、營業費用及損失總額12,175,835元、非營業收入總額19,643元、非營業損失及費用總額 1,004,188元及全年所得額1,280,845元；被告原依申報數核定，嗣查獲原告利用員工及他人名義申請營業登記從事服裝交易，分散營業收入16,620,977元，另漏報營業收入264,342,110元及非營業收入1,344,200元，乃重行核定營業收入淨額339,661,107元、營業成本174,304,041元、營業費用及損失總額96,806,626元、非營業收入總額1,363,843元、非營業損失及費用總額6,178,470元及全年所得額63,735,813元，應補稅額15,054,977元，並按所漏稅額15,054,977元處0.8倍之罰鍰12,043,981元。原告不服，申請復查結果，獲追減全年所得額18,508,218元及罰鍰3,701,644元。原告仍不服，提起訴願，經財政部於107年11月28日以台財法字第10713942090號訴願決定駁回。

㈡原告98年度營利事業所得稅結算申報，列報營業收入淨額76,077,482元、營業成本54,762,095元、營業費用及損失總額18,954,404元、非營業收入總額21,223元、非營業損失及費用總額477,658元及全年所得額1,904,548元；被告原依申報數核定，嗣查獲原告利用員工及他人名義申請營業登記從事服裝交易，分散營業收入14,811,633元，另漏報營業收入221,038,183元及非營業收入5,189,778元，乃重行核定營業收入淨額311,927,298元、營業成本144,565,556元、營業費用及損失總額108,139,784元、非營業收入總額5,211,001元、非營業損失及費用總額4,033,998元及全年所得額60,398,961元，應補稅額14,366,680元，並按所漏稅額14,366,680元處0.8倍之罰鍰11,493,344元。原告不服，申請復查結果，獲追減全年所得額16,498,298元及罰鍰3,299,660元。原告仍不服，提起訴願，經財政部於107年11月28日以台財法字第10713943340號訴願決定駁回。

㈢原告99年度營利事業所得稅結算申報，列報營業收入淨額147,857,814元、營業成本103,500,470元、營業費用及損失總額40,363,292元、非營業收入總額17,775元、非營業損失及費用總額301,743元及全年所得額3,710,084元；被告原依申報數核定，嗣查獲原告利用員工及他人名義申請營業登記從事服裝交易，分散營業收入28,280,290元，另漏報營業收入285,228,271元及非營業收入1,104,045元，乃重新核定營業收入淨額461,366,375元、營業成本207,717,619元、營業費用及損失總額161,791,355元、非營業收入總額1,121,820元、非營業損失及費用總額4,195,719元及全年所得額88,783,502元，應補稅額13,998,497元，並按所漏稅額13,998,497元處0.8倍之罰鍰11,198,797元。原告不服，申請復查結果，獲追減全年所得額25,245,101元及罰鍰3,433,334元。原告仍不服，提起訴願，經財政部於107年11月27日以台財法字第10713943350號訴願決定駁回。

㈣原告100年度營利事業所得稅結算申報，列報營業收入淨額416,021,033元、營業淨利41,922,782元、非營業收入總額18,944元、非營業損失及費用總額337,728元及全年所得額41,603,998元；經被告查獲原告利用員工及他人名義申請營業登記從事服裝交易，漏報營業收入40,008,760元及非營業收入611,000元，乃核定營業收入淨額456,029,793元、營業淨利72,254,765元、非營業收入總額629,944元、非營業損失及費用總額2,574,751元及全年所得額70,309,958元，應補稅額4,200,834元，並按所漏稅額4,196,194元處1倍之罰鍰4,196,194元。原告不服，申請復查結果，獲追減全年所得額15,503,760元及罰鍰2,630,953元。原告仍不服，提起訴願，經財政部於107年11月28日以台財法字第10713943360號訴願決定駁回。

㈤原告對上開4件訴願決定均表不服，於108年1月25日一併向本院提起本件行政訴訟。

二、原告起訴主張及聲明：

㈠主張要旨：

1.本案兩造所爭執之主要重點，即在於臺灣彰化地方檢察署（下稱彰化地檢署）自原告會計電腦系統所查扣之97年1月1日至100年8月31日（下稱系爭期間）損益表（下稱系爭損益表）、資產負債表（下稱系爭資產負債表）（甲證9-1、9-2），究竟是否足以作為被告憑以核定本件營利事業所得稅及罰鍰之證據基礎：

⑴系爭損益表及系爭資產負債表內容混有原告負責人私人投資在內，被告於事實真相陷於不明的狀態下，竟就課稅要件事實存在未盡舉證責任，明顯違法。被告之承辦人員解長海於刑事案件101年5月31日偵查程序（甲證10第8至15頁）中，已明確表示沒辦法依據系爭查扣之系爭損益表及系爭資產負債表來核定，足見被告承辦審核員解長海亦自承系爭損益表、系爭資產負債表有諸多不正確之處，例如「期末存貨」、「期初存貨」均記載為0，惟實際上營業店面中有很多庫存（即衣服）即屬錯誤記載，實難直接作為核課稅捐之依據，況且亦無任何帳證、憑證可以核對系爭損益表、系爭資產負債表之正確性，堪認系爭損益表、系爭資產負債表顯有瑕疵。

⑵又，時任於原告公司之會計顧美玲（即製作系爭資產負債表之人）於彰化地檢署100年11月23日偵查程序中曾證稱：「（檢察官：你先聽我講，我的問題很簡單，不用講的那麼複雜，這是真的嗎？沒問題吧？）顧美玲：不正確。」、「（檢察官：爲什麼不正確？）顧美玲：因為我們，我就說我們工作，其實後期都沒有在，專注會計那邊，那你想我們一個謝小姐，他光是每天的營收，他要處理的事，其實內部帳，根本有一些都是沒有調整的。」、「（檢察官：什麼意思？）顧美玲：就是他只是，我們只是著重在，可能我們有支付人家的多少錢，要收多少錢，我們只注重在這一塊，那其他的細節，可能就是沒有認真去做。」、「我們沒有經過核算」等語明確（甲證11），

另案鈞院再審審理時（案號：105年度再字第32號），證人顧美玲並曾到庭具結證以：「（法官：在檢方偵訊時詢問事項為何？）損益表與資產負債表。（法官：訊問的內容與回答為何？）我說報表不正確，我很緊張所以就說帳記載不正確。（法官：什麼帳不正確？）報表是我與謝濠煙小姐一起製作。每日營收是賴麗真負責製作成excel報表，我與謝會依據這份資料輸入我們的電腦系統，產出銷貨金額。（法官：什麼報表不正確？）因為我負責的工作複雜，我有負責老闆的私人投資的帳務記載與老闆對外聯繫的工作。（法官：帳務不正確之處為何？）我就是把不應該出現在公司的營收的資料把他輸入進去。……因為有時老闆賣股票，會問我股票進帳情形，我為了方便，就把股票進出的金額也打入公司帳戶裡面，所以我用電腦就可以知道股票進出的情況。」、「（蔡律師：有關損益表中是否包含股東個人股票交易金額？）是。（蔡律師：證人所稱的損益表不正確就是這個意思？）我之前就一直強調報表不正確就是有股票的進出。……（蔡律師：你將老闆的股票收入記載在何處？）我記載在銷貨收入，因為我使用的電腦軟體只有銷貨收入，所以這樣記載。（蔡律師：這樣的記載要給誰看？）要給老闆問的時候我自己看的。（法官：你這樣的操作方式將公司與股東的收入混在一起，時間多久？）早期沒有用電腦，從大約96、97年起用這個記帳軟體後，就為了方便將公司、股東收入混在一起。」（甲證12第2頁至第4頁）等語，可知系爭損益表、系爭資產負債表不僅不正確，亦未經核算，甚至，證人顧美玲為了自己能在原告公司法代吳聰奇向其詢問股票進出狀況時，儘速查得帳目並回覆，遂將屬吳聰奇私人投資股票之匯入款項以該記帳軟體計入「銷售收入」之科目，證實系爭資產負債表下「銷售收入」尚包含吳聰奇之個人投資收入之情形，易言之，系爭資產負債表、系爭損益表所載之「營業收入」亦非原告公司之實際「銷貨收入」，在

在證明系爭扣案之資產負債表、損益表帳載數字之正確性有重大疑義，不足作為本件課稅之依據，詎料，被告竟仍執為課稅之唯一證據，原處分及訴願決定顯有違法，自不待言。

⑶至於，彰化地檢署於100年12月30日訊問被告吳聰奇、林寶環之偵訊筆錄記載略以：「（均問：對於國稅局核定的營業稅本稅稅額共計45,023,966元，有無意見？）吳聰奇答：沒有。（均問：關於營業所得稅部分，是否願意配合國稅局逕行查核，適用同業利潤標準，核定其所得額？）均答：同意。」（見另案偵查卷，100年度他字第1908號卷三第201、202頁）云云，並經被告作為原處分理由之一惟查：經法院行勘驗程序還原當時檢察官向原告之法定代理人林寶環、其配偶吳聰奇告知略以：「……葉建成檢察官：所以我已經跟你承諾過了，這有錄音錄影，你這是稅捐稽徵法，我只要求你補稅，無任何處罰，也沒有任何附加的刑法。就是你去分期後，到行政執行署分期完後，你就照分期履行，履行稅捐完畢，完全不用負擔其他刑責，我的職權就是這樣，你已經都把稅還完了，我也不會再……譬如說緩起訴，你可以問律師，還有法治教育、且還有罰公益捐，都不用，你就是去繳完，我就是這樣承諾，所以你也不用去講縮減的事，你要縮減的前提就是你要拿出其他資料，我也可以同意你這麼做，但未必對你有利，對呀越查越多，對嗎？我也知道企業要生存不能夠直接，太過嚴厲的處罰，該處罰的處罰，所以我跟你講，三年嘛，你問律師，緩起訴三年，稅捐核課到這個數額，至少可以讓他攤五年，那你們實際核定的，我會叫你們訂在三年內，萬一三年內撤緩了，我還在，我不知道我還會不會在這個位子，我還是一樣給你做同樣的處分嘛，以完納稅捐為前提，甚至於你三年了已經一億，繳了六千多萬，我就不信後手的檢察官會再把你起訴，你錢已繳那麼多了，他一定希望你繼續繳，所以分期要有分期的打算，最

多的年限是多久，自己要有個計畫，對吧！吼，這樣可以嗎？吼！其他就不要再去爭執了啦。」（見甲證10第6、7頁），可知當時吳聰奇、林寶環確實對於以系爭資產負債表、系爭損益表所列營業收入作為營業稅核課基礎已表示應予以減縮之爭執意見，係該案葉建成檢察官向吳聰奇、林寶環偽稱只要吳聰奇、林寶環繳清國稅局核算之稅額即承諾不會被起訴或有任何刑罰，若仍再爭執核課基礎應減縮恐難以獲得較為有利之處分，而國稅局也會依所得稅法第83條逕行按同業利潤標準核課營業所得稅，全案所涉刑事及行政罰等爭議亦可早日確定，免去訴訟程序之耗費，誘使吳聰奇、林寶環等2人於100年12月30日承諾願意繳納國稅局以系爭資產負債表、損益表核算之不正確營業稅額云云，惟前揭刑案經檢察官起訴後，為了釐清事實，目前仍由臺灣高等法院臺中分院刑事庭更審審理中（案號：107年度重上更一字第3號）有關被告於營業稅案認定之營收金額，原告仍有重大爭執，根本尚未確定。何況，吳聰奇、林寶環當時供述既然不具任意性，且系爭資產負債表、系爭損益表帳載數字亦有無從驗證正確性之重大瑕疵，根本不能僅以上開有瑕疵之供述內容，反推系爭資產負債表、系爭損益表帳載數字為真實灼然。

⑷尤有甚者，原告委託富耀會計師事務所許順雄會計師針對系爭資產負債表、系爭損益表之合理性，以會計學理之角度進行驗證並製作鑑識會計調查服務報告書（下稱系爭鑑識會計報告書，甲證13），系爭鑑識會計報告書亦明確指出系爭資產負債表、損益表具有諸多不合理之處，不足以作為被告核課稅徵之依據：

①查系爭鑑識會計報告書摘要欄即明確指出：「經覆核分析發現系爭資產負債表及損益表甚多不合理之處，而財政部中區國稅局彰化分局驗證程序明顯不足，顯然不合乎課稅要件事實應由稅捐稽徵機關負證明責任之法定要件，另因搜索扣押證據不全造成徵納雙方處於進退不能

之困境，因此，前審臺中高分院依扣押之損益表認定為喜盈公司真實之營業收入明顯不合理。」（見甲證13，第1頁）等語，足見以會計專業檢視系爭資產負債表所載之數字有多處不合理之處，無從驗證系爭資產負債表之正確性，是被告逕依有瑕疵之系爭資產負債表、損益表認定原告公司之真實營業收入，甚至核認全年度所得、罰鍰等項目，顯然違法，甚為明確。

②況且，系爭鑑識會計報告書更具體以會計原理檢驗系爭扣案之資產負債表、損益表何以具有瑕疵之理由，諸如：A.系爭損益表營業收入與系爭資產負債表存貨比率明顯不合理，其理由略謂：「……資訊顯示喜盈公司系爭期間之期末存貨皆為0，明顯不合理，以喜盈公司經營服裝品牌事業，門市銷售係其最重要的銷售管道，不可能無期末存貨，因門市一定有已入店但尚未銷售之庫存，總部也一定有已自供應商進貨但尚未鋪貨或前期留存之過季庫存，因此報表無任何庫存，顯然不合乎實際營運之結果。」（詳參甲證13第7頁）；B.系爭損益表營業收入與成本之比率明顯不合理，理由略以：「……資訊顯示喜盈公司系爭期間損益表之毛利率在49%-59%之間，而同期間財政部頒布之同業利潤標準之毛利率僅25%，系爭損益表之毛利率幾乎都超過部頒之同業毛利率一倍，以上，顯示系爭損益表確具重大異常，應需要更進一步之資訊及驗證程序，以判斷其允當性。」（詳參甲證13第8頁）；C.系爭損益表並未列計折舊明顯不合理，理由略以：「……資訊顯示喜盈公司系爭期間之折舊費用為0，明顯不合理，以喜盈公司經營服裝品牌事業，門市○○○○○○○○○○○○道，其不可能無固定資產及相關之折舊費用，因此報表並未列計折舊費用，顯示系爭損益表確具重大異常，應需要更進一步之資訊及驗證程序，以判斷其允當性。」（詳參甲證13第9頁），且系爭資產負債表尚列舉有D.損益表營業收入

與資產負債表應收帳款（含票據）比率明顯不合理；E.損益表營業成本與資產負債表應付帳款（含票據）比率明顯不合理（參甲證13第9、10頁）等疑義，可見以會計專業角度檢驗系爭扣案之資產負債表及損益表，上開報表所載數字確實具有諸多不合理之重大瑕疵，系爭鑑識會計報告書並進一步說明：系爭資產負債表及系爭損益表未完成法定程序經過財務報表之編製程序（例如編製、覆核及核准等），自不能未經過驗證（驗證方法於系爭鑑識會計報告書第7頁）即一概認定系爭資產負債表及損益表所示金額正確。更何況，被告所屬彰化分局曾自行推計之原告營業收入最大值僅1,299,849,766元，然系爭資產負債表及系爭損益表上載營業收入卻為1,446,581,181元，差距已達157,715,000元，實屬重大差異。是以，系爭資產負債表及系爭損益表顯然無法允當表達原告各年度之實際營業收入，被告逕以系爭之資產負債表及系爭損益表認定原告各年度之實際營業收入（即營業收入淨額），甚至於本案又重複執為核認原告於系爭期間之全年度所得及罰鍰云云，顯不合法。

③綜上，經鑑識會計專業檢視系爭資產負債表及損益表所載之數字，顯然具有多處不合理之處，根本無從驗證系爭資產負債表及系爭損益表之正確性，不能執以認定原告於上開期間之真正營業收入（即營業收入淨額），遑論執以核認「全年度所得」，茲因課稅之要件事實，依法應由稅捐稽徵機關負舉證責任，如前所述，系爭資產負債表、系爭損益表所載之數字其合理之瑕疵既然甚多，原處分逕執以作為本件營利事業所得稅及罰鍰案件之課稅核認基礎，顯有違法之處。

⑸況且，如稅捐稽徵機關依查核準則等規定之程序方法仍無法證明課稅事實時，依法被告尚得依納稅者權利保護法第14條、所得稅法第83條等法文為「推計課稅」，如仍逕依系爭資產負債表、系爭損益表認定原告各年度之真實營業

收入將與納稅者權利保護法及稅捐稽徵法之規範精神有違，被告依法自應以稅捐法規及實務應以推計課稅方法來認定原告各年度之收入甚明，而依系爭鑑識會計報告書以「推計課稅」之方式，進一步推估原告在系爭期間之真實收入合理區間應為：「914,873,302元至1,204,017,779元」之間，顯非被告前以扣案之系爭資產負債表及系爭損益表所認定之1,446,581,181元（含稅，未稅則1,377,696,364元），系爭鑑識報告書之理由略以：「系爭個案因搜索扣押證據不全，造成徵納雙方處於進退不能之困境，而憑藉異常及不合理的資產負債表及損益表作為課稅基礎的證據，又無其他足以支撐其合理性的其他證據，顯然不符合納稅者權利保護法及稅捐稽徵法之規範，因此擬以目前法令規定之推計課稅來推計合理之營業收入。經以門市營業收入報表基礎之推計法、以銀行對帳單基礎之銀行現金及刷卡總額推計法及以銀行對帳單基礎之最大營業收入推計法三種推計方法，推計喜盈公司之營業收入應在914,873,302元至1,204,017,779元之間。」（見甲證13第1頁）等語，足見，系爭鑑識報告考量納稅者權利保護法第14條之關聯性、合理客觀程序及適切方法等要件後，乃認定原告於系爭期間之實際營業銷售額（即營業收入淨額）推計應係落於：「914,873,302元至1,204,017,779元（未稅）」之區間（按：推計方法有三：1、以門市營業收入報表基礎之推計法。2、以銀行對帳單基礎之銀行現金及刷卡總額推計法。3、以銀行對帳單基礎之最大營業收入推計法，詳甲證13第19至21頁），此與系爭原處分逕自以有瑕疵之系爭資產負債表、系爭損益表所核認之1,377,696,364元（未稅，含稅則為1,446,581,181元）相差甚遠。足見，先不論「營業成本、營業費用及損失、非營業收入總額、非營業損失及費用」等項目，單僅就「營業收入淨額」一項，系爭鑑識報告及原處分在系爭期間之認定落差已高達：「462,823,062元至173,678,585元」（按：1,37

7,696,364元-「914,873,302元至1,204,017,779元」），進一步說明，例如以97年度為例，系爭鑑識報告推計計算之結果，原告於97年度之「營業收入淨額」區間落於：「161,197,538元至252,445,153元」（未稅，參甲證13第19至20頁），被告則憑有瑕疵之系爭資產負債表、系爭損益表核認97年度之「營業收入淨額」為323,486,769元（未稅），堪認僅就97年度之「營業收入淨額」數額觀之，兩者數額落差已達「162,289,231元至71,041,616元」之譜，遑論98年度至100年度亦有相同鉅額落差之情事。足見，如被告依法以系爭鑑識報告所採行之推計課稅方式來認定原告各年度「營業收入淨額」，因與原處分所核認之「營業收入淨額」數額落差幅度甚大，如前所述，原處分於系爭期間各年度之「全年度所得額」之計算，必將隨之而有大幅減認之情事，並影響各年度罰鍰之計算，堪認，原處分及訴願決定均有無可維持應予撤銷之違法。

⑹綜上，原處分未排除有瑕疵之系爭資產負債表及系爭損益表，未依法採以推計課稅之方式來正確計算原告公司之全年度所得額，反而執有瑕疵之系爭扣案資產負債表及損益表為錯誤之課徵稅捐基礎，導致錯誤認定各年度之「全年所得額」，進而再以前開錯誤認定之前提事實，裁處本件歷次罰鍰，均有違法應予撤銷之處，乃訴願決定未查上情，竟一概駁回原告之訴願，自亦有應予一併撤銷之違法，臻臻至明。

2. 本案相關之刑案雖經檢察官起訴，日前業經最高法院以108台上字第2388號刑事判決廢棄發回，刻正由臺灣高等法院臺中分院刑事庭更審審理中（案號：109年度重上更二字第10號），有關被告於營業稅案認定之營收金額，原告仍有重大爭執，根本尚未確定。更何況，依前開最高法院108台上字第2388號刑事判決發回意旨：「本件上訴人等於原審辯稱喜盈公司於97年1月1日至100年8月31日期間內之銷貨收入，應以檢察官所查扣門市營收日報表所示營業收入額為據，始符

合真實等節，並提出喜盈公司97年至100年各年度日記帳、分類帳等資料，復執上開分類帳資料，辯稱：該等分類帳摘要欄所載內部調貨交易紀錄，係虛增營業收入等情。惟原審對上訴人等此部分有利之辯解未予採納，僅援引臺中高等行政法院104年度訴字第384號判決之內容為指駁（見原判決第16頁第17行至第17頁倒數第3行），顯然受行政法院判決所拘束。而上訴人等此部分辯解，攸關本件喜盈公司所逃漏營業稅、營利事業所得稅金額等事實之認定，原審未自行本於法之確信，依據卷證資料採證認事用法，與直接審理原則之本旨未合，亦有可議。」（甲證16）亦闡明刑事案件應採直接審理原則，並要求更審法院應不受行政法院判決拘束，而應自行就原告之負責人林寶環等人之辯解是否可採詳查釐清等旨，從而，為釐清本案原告系爭期間之營業收入及逃漏稅捐數額之多寡等事實，原告負責人林寶環等人之辯護人業已於該案具狀向臺灣高等法院臺中分院刑事庭聲請將上開事項送請公正第三方專業會計師「臺灣省會計師公會」辦理相關鑑定事項，公訴檢察官對於上開證據調查之聲請亦當庭表示：「無意見」等語，有該案準備程序筆錄一紙可參（甲證17）。

3. 本案應送由臺灣省會計師公會辦理會計鑑定以釐清事實，謹提出東吳大學會計系馬嘉應教授所出具之會計專案鑑定報告（甲證24），以會計鑑識專業說明本案縱然無完整會計憑證，然依卷內所存之報表及存摺等證據已足以委由專業會計人員評價究竟被告以系爭資產負債表及損益表所認定之逃漏稅捐數額是否「合理」；以及逃漏稅額應評估應為多少等重要爭議：

⑴查本案確實有送請會計進行會計鑑定之必要，為能透過會計專業及會計鑑識實務角度向鈞院說明，前於本案刑事案件程序透過辯護人委請東吳會計學系系主任暨專任教授馬嘉應教授出具鑑定意見，馬嘉應教授係具有中華民國會計公會全國聯合會會計師專業鑑定委員會副主任委員之經

歷，不僅有會計學術專業同時具有會計鑑定實務經歷，其所答覆本案是否能由臺灣省會計師公會辦理鑑定之意見自足以參酌；查，鑑定人馬嘉應教授針對本案原告公司所逃漏稅捐數額多寡有無辦法送請會計鑑定得到鑑定結果乙事，出具鑑定意見結論如下：「喜盈公司於違反稅捐稽徵法等案中，經彰化地檢署檢察官於100年9月9日至喜盈公司進行搜索後，所扣押之系爭資產負債表及損益表、系爭營業日報表及系爭存摺目錄，為足夠且適切之財務、業務等基本資訊，可供臺灣省會計師公會依評價準則公報常見評價方法中之市場法進行評價，據以合理反應喜盈公司97年至100年8月止之逃漏稅捐數額。」（甲證24）等語，可證由會計鑑定專業之角度，會計評價係有多種評價方法，無論會計憑證是否齊全均得送請會計鑑定，本案係得以透過評價準則公報所揭露之市場法進行評價，並無不能送請會計鑑定之疑慮。

⑵承上，依上開會計鑑定報告可知會計鑑定乃係具有多種方法能進行估算企業之營業收入及數額、利潤等數字，並非僅有逐筆核對會計憑證一種機械式評價方法，依據「評價準則公報」第4號第23條即揭露會計評價人員可持①市場法。②收益法。③資產法等3種方法得進行估算企業之營業利潤，本案原告公司之營業收入或利潤當然得透過核對相關存摺金流並比對同類型企業利潤等方法進行估算，並進而得出本案以營業收入所估算之逃漏稅捐數額多寡，送由公正第三方臺灣省會計師公會進行會計鑑定並非僅有在所有會計憑證全部齊全之狀態下始可為之。

⑶況且，將本案逃漏稅捐數額送由公正第三方單位臺灣省會計師公會進行鑑定，實為全案最重要之調查方法，蓋因本案固歷經行政、刑事法院審理，然均係以被告所製作之文件以及被告核算稅額人員證詞等偏向一方之證據進行判斷事實，顯見取得公正第三方客觀且專業之意見，明顯符合證據資料欲豐富、越能發現真實之刑事訴訟目的，因此若

鈞院審酌上開會計鑑定意見書後，仍對於本案原告逃漏稅捐數額能否進行會計鑑定有所疑慮，懇請逕行傳喚馬嘉應教授到庭作證說明（地址：111台北市○○區○○路00號）；甚至亦可直接函詢臺灣省會計師公會相關鑑定流程及所應檢附之資料，再行將全案送請進行會計鑑定，以釐清事實。

4.綜上所述，原處分及訴願決定，實有諸多違背法令之處，應予撤銷等語。

㈡聲明：

1.訴願決定及原處分（含復查決定）不利原告部分均撤銷。

2.訴訟費用由被告負擔。

三、被告答辯及聲明：

㈠答辯要旨：

1.全年所得額部分：

⑴查稅務案件數量至為龐雜，且課稅資料多為納稅義務人所掌握及管領，核其事務性質非賴納稅義務人之協力，稽徵機關殊難完全調查及取得必要之相關資料，以遂行稽徵程序，且納稅義務人於稅額核定程序中負有正確申報、記帳、提示文據等法定義務，為貫徹課稅公平原則，並符合成本效能原則，應認屬納稅義務人就其所得支配或掌握之課稅要件事實資料，負有提供之協力義務，其違背協力義務者，除須受行政罰鍰處分外，稅捐稽徵機關之舉證責任應予減輕，如依稅捐稽徵機關對於課稅構成要件事實已為相當證明，在客觀上可認納稅義務人有該經濟活動及利益歸屬者，即應認稅捐稽徵機關已盡相當舉證責任，有司法院釋字第537號解釋意旨及最高行政法院102年度判字第318號、100年度判字第1300號、100年度判字第952號、100年度判字第365號及100年度判字第192號判決意旨可資參照。再者，行政機關依行政程序法第36條至第43條之規定，具有行政調查權限，得蒐取相關證據資料，憑以認定事實，且依稅捐稽徵法第30條規定，稅捐稽徵機關之調查

人員，為調查課稅資料，得向有關機關、團體或個人進行調查，要求提示有關文件、資料。故稅務案件之相關人之陳述如出於自由意志，且無違反正當程序者，自具證據能力，可資為認定事實之證據。另依所得稅法第24條第1項規定，所得稅之課徵，原則上應以動態之所得來源作為課稅依據，即以收入減除成本費用後之餘額，作為計算稅額之依據。是正確表現納稅義務人客觀納稅能力之收入減除成本費用後之餘額，方為所得稅課徵之原則。又所謂帳簿文據，係泛指有關證明納稅義務人所得額之各種帳簿表冊，暨一切足以證明所得額發生之對外及內部之文件單據，有最高行政法院87年度判字第2793號判決及95年度判字第105號判決，可資參照。

⑵本件同一漏稅事實營業稅部分，被告所屬彰化分局依彰化地檢署通報資料查獲原告97年1月1日至100年8月31日間利用員工及他人名義申請營業登記從事服裝交易並分散所得，乃依彰化地檢署所查扣之原告97年1月1日至100年8月31日之系爭損益表所載銷貨收入淨額認定為其同期間實際銷貨銷售額，共計1,446,581,181元【97年339,661,107元，98年311,927,298元，99年461,366,375元，100年（截至100年8月31日）333,626,401元】，減除原告及受利用分散人同期間申報之銷售額計500,850,939元後，原告短漏報銷售額945,730,242元，逃漏營業稅額47,286,511元，減除受利用分散人已納營業稅額2,262,545元，核定補徵營業稅額45,023,966元。原告不服，申經被告復查決定追減營業稅額3,444,239元，原告仍不服，循序提起訴願遭駁回，復提起行政訴訟，經鈞院104年度訴字第384號判決（乙證1-11）略以，經稽之彰化地檢署檢察官101年度偵字第5926號起訴書所載，原告之會計人員謝濠煙與顧美玲於檢察官偵訊時已證稱：經檢察官於100年9月9日執行搜索自原告電腦列印出之原告97年營業收入淨額339,661,107元、本期損益60,460,538元，98年營業收入淨額31

1,927,298元、本期損益55,577,048元，99年營業收入淨額461,366,375元、本期損益78,194,379元，100年營業收入淨額344,609,986元、本期損益57,122,584元之資產負債表與損益表內容，係依照原告實際收入去填載的，依照各分店匯款入存摺的實際匯入匯出金額去統計編製，為原告內帳等情屬實。再觀諸該查得損益表記載具體詳實，項目明確，已包括銷貨收入、銷貨成本及各科目項下之細目，且係原告之會計人員按其經手之原告實際收入填載，依照各分店統計編製，足認證人謝濠煙與顧美玲所述該損益表係原告內帳乙節非虛。又參佐原告之負責人林寶環經被告原查時請其提示相關資料，亦答稱無法提示包括私人理財、私人投資之相關憑證，其後經被告以102年9月3日中區國稅法一字第1020011949號函及102年11月26日中區國稅法一字第1020016316號函請原告提供相關證明文件供核，亦均未提示；復經被告以103年2月18日中區國稅法一字第1030002071號函請提供其主張實際銷售額987,515,331元，與損益表所示營業收入總額1,446,581,181元相異之原因證明文件，原告亦僅出具書面說明，未能備齊相關資料供核。又原告嗣雖提出及引據上開97年至100年各年度日記帳、分類帳、金融機構開立帳戶歷史交易明細資料、門市營收日報表經統計資料、97年至100年私人投資資金轉出轉入明細表及其帳戶交易明細等件為憑，然上開書件，尚不足證明其主張具可信性，則被告採酌彰化地檢署檢察官當場查扣之97年1月1日至100年8月31日之損益表所載其銷貨收入淨額共1,446,581,181元（97年計339,661,107元，98年計311,927,298元，99年計461,366,375元，100年1月至100年8月31日計333,626,401元），核認原告前揭期間之銷售額，並以該損益表所載銷貨收入按實際匯入金額統計編製，依營業稅法第32條第2項規定，已內含營業稅，乃作成復查決定核算原告97年1月至100年8月間實際銷售額為1,377,696,364元，漏報銷售額876,845,425

元，應補徵營業稅額41,579,727元，並准予追減營業稅額3,444,239元，核與事證情況及相關法令規定無違，自屬適法有據，原告聲請囑託鑑定原告之財務報表及訊問證人顧美玲，核無必要，而駁回其訴。原告不服，提起上訴，經最高行政法院105年度裁字第791號裁定上訴駁回確定，嗣原告仍表不服，提起再審之訴，亦經鈞院105年度再字第32號判決駁回及最高行政法院107年度判字第613號判決（乙證1-12）上訴駁回在案。是原告主張系爭報表之損益包括原告負責人私人投資所得及審酌彰化地檢署101年5月31日被告承辦人解長海偵查譯文之內容，足以證明被告所依憑之系爭資產負債表與系爭損益表顯不可信乙節，核不足採，業經上開行政訴訟判決，論述綦詳。

⑶本件爭點：應依被告查得之資料，或依原告主張以同業利潤標準，核定其所得額？論述如次：

①查本件系爭資產負債表及系爭損益表係自原告營業處所之會計電腦系統下載，原告之會計人員謝濠煙及顧美玲於彰化地檢署檢察官調查程序中亦證稱，100年9月9日彰化地檢署至原告營業處所搜索其相關帳證資料時，由其電腦列印出系爭資產負債表及系爭損益表，係依原告實際收入、支出、各分店實際匯入及匯出金額所編製，為原告之內帳，有彰化地檢署檢察官101年度偵字第5926號起訴書及102年度偵字第4826號併辦意旨書可稽，且原告之負責人林寶環101年6月28日於被告所屬彰化分局製作之談話紀錄亦表示，系爭損益表係內帳。另觀諸系爭資產負債表及系爭損益表記載具體詳實，項目明確，已包括營業收入、營業成本、營業費用及各科目項下之細目，且係原告之負責人指示會計人員按其經手之實際收入及支出填載，依照各分店統計編製，足認林寶環、謝濠煙與顧美玲所述系爭資產負債表及系爭損益表係原告之內帳非虛。

②況原告利用他人名義分散所得，為其所不爭，原查依查扣原告系爭資產負債表及系爭損益表等財報資料，核定應補徵營業稅額45,023,966元，亦經其負責人100年12月30日於彰化地檢署訊問筆錄中表示無意見，且經依前揭彰化地檢署查扣之系爭資產負債表中「銀行存款」「銀行借款—北銀」查核，與原告銀行帳戶資料相符，系爭資產負債表中「本期損益」金額與查扣之系爭損益表中「本期損益」金額亦相符；嗣原告於營業稅訴願階段提供97年度日記簿、總分類帳及行政訴訟階段提供98、99及100年度（期間100年1月1日至8月31日）日記簿、分類帳，查各年度分類帳科目、金額，亦與系爭損益表均相符，足證系爭資產負債表及系爭損益表之資料，應屬可採。

③又公司各種交易之會計處理流程，係依據交易憑證製作傳票（會計分錄），然後據以入帳（計入序時之日記帳及按會計科目分類紀錄之總分類帳），會計年度結束時再依據總分類帳各會計科目調節後之餘額編製財務報表（損益表及資產負債表等），依上述會計流程，損益表及資產負債表之金額來自於會計帳簿之統計，而會計帳簿之記載又源於每日發生交易之記錄。本件逃漏稅金額之核算，主要依據彰化地檢署搜索查扣原告97至99年度及100年1月1日至8月31日之財務報表資料，並經調查過程據以核課，搜索查扣原告內部製作之財務報表，係該公司內部統計之經營成果，並非對外使用之報表，故該內部報表不可能故意為逃漏稅而記載不實，既為供原告內部自行使用之報表，當然是真實反映實際收入、成本及費用、以及計算後之真實盈餘，故被告依據該報表查核後，按依所得稅法及營利事業所得稅查核準則等規定核實計算之所得，當然為原告正確之課稅所得。

④基上，本件原告經彰化地檢署搜索查扣之系爭資產負債表及系爭損益表等內帳資料，自屬得以證明原告之收益

損費資料，符合所得稅法第83條及同法施行細則第72條規定所稱之查得資料，被告依調查事實及證據之結果，按所得稅法及營利事業所得稅查核準則等規定，據以核定其營利事業所得稅，核屬有據，自無原告所稱按同業利潤標準推計課稅方式之適用。

⑷至原告提供許順雄會計師鑑識會計調查服務報告書，主張系爭資產負債表及損益表不合理之處等詞，論述如次：

①營業收入與存貨比率不合理：主張依原告之營業狀態，原告不可能沒有期末存貨，所以扣押之資產負債表存貨記載為0元不合理云云。經核對原告提供之會計帳冊，原告係將當期進貨全數轉列銷貨成本，無盤存期末存貨，此一情形係原告入帳方式所造成，僅依資產負債表存貨所載金額為0元即判斷不合理，尚嫌率斷。

②營業收入與成本比率不合理：主張營業毛利高過財政部頒定同業利潤標準毛利率作為判斷之依據。查依所得稅法第21條規定，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。營利事業應設帳記載並如實申報其營利事業所得額。營利事業如未自行申報或提示證明文件者，依所得稅法第83條第1項規定，稽徵機關得依查得之資料或同業利潤標準，核定其所得額。故財政部所頒定之同業利潤標準僅作為未提示帳簿憑證及無查得資料可供核實認定之案件核定依據，本案已有查得之資料供核實認定，難謂較同業利潤標準毛利率為高即有不合理，尚乏依據之情，上開報告書主張，容有誤解。

③未列計折舊不合理：主張依原告行業特性，其不可能沒有固定資產，有固定資產就一定有折舊費用，所以折舊為0元不合理云云。查提列折舊僅是會計年度結束時所作的調整分錄，縱然原告有購買資產，折舊費用為0元之原因，可能係原告選擇當期費用化（購入當期全額認列為費用），或資產已屆耐用年限不能再提列折舊，或

原告會計年度結束未作調整分錄等情形所造成，此部分財務會計之處理應由原告說明，僅憑折舊費用為0元，即判斷財務報表不合理，尚嫌率斷。另此部分並不影響對原告營業收入之認定，且被告已依查得之資料認列相關折舊費用。

④營業收入與應收款項比率不合理：主張依財務報表計算原告應收帳款收現天數124天到158天之間，跟原告之營業狀態有很大落差，所以不合理云云。查應收帳款收現天數之計算（365天／應收帳款週轉率），應收帳款週轉率代表公司在一個會計年度應收帳款收現之次數【營業收入淨額/〔（期初應收帳款餘額+期末應收帳款餘額）／2〕】，應以由營業行為（銷貨收入）所產生之應收帳款計算應收帳款收現天數，依原告提供之會計帳冊資料，其中應收帳款—高雄及應收帳款—台北設計部係與股東往來所產生之應收帳款，與營業行為無涉，不得據以計算應收帳款收現天數，而許順雄會計師據以計算以致會產生所訴不合理之情形。

⑤營業成本與應付款項比率不合理：主張依財務報表計算原告應付帳款周轉天數216天到371天之間，付款天數長達7到12個月，所以不合理云云。查應付帳款付款天數之計算（365天／應付帳款週轉率），應付帳款週轉率代表公司在一個會計年度應付票據及帳款付現之次數【營業成本/〔（期初應付票據及帳款餘額+期末應付票據及帳款餘額）／2〕】，應以由營業行為（進貨）所產生之應付票據及帳款計算應付帳款付現天數，依原告提供之會計帳冊資料，其應付票據除進貨外尚包括租金支出、營業費用、利息支出，應付帳款除進貨外尚包括營業費用，與營業成本無涉，不得據以計算應付帳款付現天數，而許順雄會計師據以計算以致產生所訴不合理之情形。

⑥系爭資產負債表及損益表不合理：主張以門市營業收入報表基礎推計法、以銀行對帳單基礎之銀行現金及刷卡總額推計法、以銀行對帳單基礎之最大營業收入推計法等3方法，推估原告系爭期間之營業收入應在9.14億元至12.04億元之間云云。查原告於營業稅復查程序主張，其遭查扣之財務報表資料為其內部財務預測參考之損益表，含公司門市及全省各地所有以員工名義設立小店營業收入預估值、股東個人所有投資及理財之預估值、目標值等情；訴願階段原告提示97年度日記簿、分類帳等資料，並主張系爭財務報表之營業收入確實包含股東私人投資之資金及內部交易未沖銷致虛增營業收入等情；行政訴訟階段於105年2月22日提供98、99及100年度（期間100年1月1日至8月31日）日記簿及分類帳（但未提示原始憑證），主張彰化地檢署查扣財務報表之營業收入應包含股東私人投資之資金及內部交易未沖銷虛增之營業收入等情（原告前、後主張不一）；業經鈞院104年度訴字第384號判決原告之訴駁回及最高行政法院105年度裁字第791號裁定上訴駁回。原告對於上開判決仍表不服，提起再審之訴，亦經鈞院以105年度再字第32號判決再審之訴駁回及最高行政法院以107年度判字第613號判決上訴駁回。原告97年1月至100年8月間實際銷售額為1,377,696,364元〔97年323,486,769元，98年297,073,617元，99年439,396,548元，100年（截至100年8月31日）317,739,430元〕，已告確定。

⑦本件原告自行委請許順雄會計師所為鑑識會計調查服務報告書，僅以營業收入與存貨比率、營業收入與成本比率、未列計折舊、營業收入與應收款項比率、營業成本與應付款項比率等不合理，推論以系爭損益表認定為原告真實營業收入不合理。惟上開比率係財務報表分析工具，而財務報表分析之主要目的，乃在於評估企業經營績效或財務狀況等情，況未經查核原告帳冊或憑證，且

該報告書之主張有誤解之處，尚不足以證明財務報表真或假。

⑧基上，原告系爭期間實際營業收入業經鈞院依職權調查並認定原告之財務報表可採，且經行政訴訟程序確定在案，足以證明財務報表所載金額是正確的。從而被告參據營業稅部分確定之事實，依所得稅法及營利事業所得稅查核準則等規定，查核系爭損益表之營業成本、營業費用及損失之各項損費、非營業收入、非營業損失及費用，核定原告各年度之營利事業所得稅，足認被告已依職權調查課稅事實並適用法律。並無原告所稱系爭資產負債表及系爭損益表不可信，以推計方式認定原告各年度之營業收入，並以推計之營業收入，再依所得稅法第83條規定，按同業利潤標準核定所得額之適用。

⑸至原告主張系爭漏稅行為所涉刑事判決尚繫於臺灣高等法院臺中分院，被告於營業稅案認定之營收金額，尚未確定乙節，查原告負責人林寶環及相關人等共3人(下稱林寶環等3人)違反商業會計法刑事案件經最高法院判決撤銷原判決，發回臺灣高等法院臺中分院之理由係因原審法院就其等違反商業會計法之事實與理由論述間互相齟齬，及未審理、判決也未認定、說明林寶環等3人是否有逃漏未分配盈餘加徵營利事業所得稅額部分被訴之犯行，而認有已受請求之事項未予判決之違法，然未否認林寶環等3人有逃漏營業稅及營利事業所得稅之行為，況該案雖發回臺灣高等法院臺中分院審理中，惟其發回理由與本件原告營利事業所得稅及罰鍰案之核定金額無關。又原告97年至100年8月間之營業稅及罰鍰事件，已經鈞院104年度訴字第384號駁回其訴，並經最高行政法院105年度裁字第791號裁定上訴駁回，已屬行政法院實體上判決確定，發生實質確定力之行政處分，原告及被告即受該判決確定力的拘束，當事人對於同一事項，除不得再行爭執，被告亦不得再變更，原告及被告均因受確定判決確定力之拘束，被告不得依行

政程序法第117條規定辦理變更。因此縱因109年度重上更二字第10號違反稅捐稽徵法等案，經刑事判決確定原告漏報營業稅額罰鍰金額與前經行政法院實體上判決確定之漏報營業稅額及罰鍰金額不同，原告倘認有行政訴訟法第273條再審之事由，仍應依行政訴訟法規定另提起再審之訴訟程序，以符法制。

⑹本件被告初查以彰化地檢署所查扣之原告97年1月1日至97年12月31日之損益表所載資料，核定營業收入淨額339,661,107元、營業成本174,304,041元、營業費用及損失總額96,806,626元、非營業收入總額1,363,843元、非營業損失及費用總額6,178,470元及全年所得額63,735,813元；復查階段，被告以104年11月24日中區國稅法一字第10400015132號函、105年4月21日中區國稅法一字第1050004815號函、同年12月8日中區國稅法一字第1050014852號函及106年1月17日中區國稅法一字第1060000776號函(乙證1-13)，請原告提示97年度帳簿憑證等案關復查主張及理由之有利資料供核，惟原告未提示，僅出具補充理由(乙證1-14)主張系爭資產負債表及系爭損益表有明顯錯誤，不應作為核稅之依據，應依所得稅法第83條規定，以同業利潤標準核定所得額等情。是以，被告參據營業稅部分確定之事實，並參酌對原告有利之事項，重行核定營業收入淨額323,486,769元、營業成本174,304,041元、營業費用及損失總額98,969,077元，核算營業淨利50,213,651元，加計非營業收入總額1,309,444元，減除非營業損失及費用總額6,295,500元，變更核定全年所得額45,227,595元，全年所得額予以追減18,508,218元，經核並無不合，本部分復查決定及訴願決定，謹請鈞院續予維持。

⑺本件被告初查以彰化地檢署所查扣之原告98年1月1日至98年12月31日之損益表所載資料，核定營業收入淨額311,927,298元、營業成本144,565,556元、營業費用及損失總額108,139,784元、非營業收入總額5,211,001元、非營業損

失及費用總額4,033,998元及全年所得額60,398,961元；復查階段，被告以104年11月24日中區國稅法一字第10400 15132號函、105年4月21日中區國稅法一字第1050004815號函、同年12月8日中區國稅法一字第1050014852號函及106年1月17日中區國稅法一字第1060000776號函(乙證1-13)，請原告提示98年度帳簿憑證等案關復查主張及理由之有利資料供核，惟原告未提示，僅出具補充理由(乙證1-14)主張系爭資產負債表及系爭損益表有明顯錯誤，不應作為核稅之依據，應依所得稅法第83條規定，以同業利潤標準核定所得額等情。是以，被告參據營業稅部分確定之事實，並參酌對原告有利之事項，重行核定營業收入淨額297,073,617元、營業成本144,565,556元、營業費用及損失總額109,744,665元，核算營業淨利42,763,396元，加計非營業收入總額5,171,265元，減除非營業損失及費用總額4,033,998元，變更核定全年所得額43,900,663元，全年所得額予以追減16,498,298元，經核並無不合，本部分復查決定及訴願決定，謹請鈞院續予維持。

⑻本件被告初查以彰化地檢署所查扣之原告99年1月1日至99年12月31日之損益表所載資料，核定營業收入淨額461,366,375元、營業成本207,717,619元、營業費用及損失總額161,791,355元、非營業收入總額1,121,820元、非營業損失及費用總額4,195,719元及全年所得額88,783,502元；復查階段，被告以104年11月24日中區國稅法一字第10400 15132號函、105年4月21日中區國稅法一字第1050004815號函、同年12月8日中區國稅法一字第1050014852號函及106年1月17日中區國稅法一字第1060000776號函(乙證5-13)，請原告提示99年度帳簿憑證等案關復查主張及理由之有利資料供核，惟原告未提示，僅出具補充理由(乙證5-14)主張系爭資產負債表及系爭損益表有明顯錯誤，不應作為核稅之依據，應依所得稅法第83條規定，以同業利潤標準核定所得額等情。是以，被告參據營業稅部分確定之事

實，並參酌對原告有利之事項，重行核定營業收入淨額439,396,548元、營業成本207,717,619元、營業費用及損失總額165,019,508元，核算營業淨利66,659,421元，加計非營業收入總額1,074,699元，減除非營業損失及費用總額4,195,719元，變更核定全年所得額63,538,401元，全年所得額予以追減25,245,101元，經核並無不合，本部分復查決定及訴願決定，謹請鈞院續予維持。

⑼本件被告初查以彰化地檢署所查扣之原告100年1月1日至100年9月8日之損益表及查得資料，核定營業收入淨額456,029,793元、營業淨利72,254,765元、非營業收入總額629,944元、非營業損失及費用總額2,574,751元及全年所得額70,309,958元；復查階段，被告以104年11月24日中區國稅法一字第1040015132號函、105年4月21日中區國稅法一字第1050004815號函、同年12月8日中區國稅法一字第1050014852號函及106年1月17日中區國稅法一字第1060000776號函(乙證7-13)，請原告提示100年度帳簿憑證等案關復查主張及理由之有利資料供核，惟原告未提示，僅出具補充理由(乙證7-14)主張系爭資產負債表及系爭損益表有明顯錯誤，不應作為核稅之依據，應依所得稅法第83條規定，以同業利潤標準核定所得額等情。是以，被告參據營業稅部分確定之事實，並參酌對原告有利之事項，重行核定營業淨利56,813,289元，加計非營業收入總額600,848元，減除非營業損失及費用總額2,607,939元，變更核定全年所得額54,806,198元，全年所得額予以追減15,503,760元，經核並無不合，本部分復查決定及訴願決定，謹請鈞院續予維持。

⑽至原告聲請囑託鑑定原告之財務報表，業經鈞院104年度訴字第384號判決（第21頁），核無必要。又臺灣高等法院臺中分院109年度重上更二字第10號刑事判決（第22頁、第24頁）略以「被告等人及其等之辯護人徒就檢方自喜盈公司電腦列印之資產負債表、損益表及查扣之營業日

報表等資料，是否合於商業會計處理準則所定之財務報表格式為標準，據以辯稱本案應以被告等人及喜盈公司均未能提出有關憑證之查扣營業日報表等資料，據以核算喜盈公司短報銷售收入金額及逃漏營業稅、營利事業所得稅數額，均難憑採。從而，被告等人及其等之辯護人就此聲請傳喚調查證人馬嘉應教授，並將上開查扣之營業日報表等物送請臺灣省會計師公會鑑定，本院認均無其必要……」「另證人即被告等人及其等之辯護人於本院更一審審理聲請傳訊之證人許順雄會計師雖表示：上開檢方自喜盈公司電腦列印之資產負債表及損益表，有與一般會計原理原則不符之處，難僅憑該資產負債表所載之營業收入，認定為喜盈公司之真正營業收入，稅捐稽徵機關未負舉證責任，僅能以推計課稅之方法作為推估營業收入之合理營業收入金額等語。惟查，前開資產負債表及損益表係在喜盈公司營業處所搜索其相關帳證資料時，自其電腦列印出來，且為喜盈公司之實際收入、支出，係依各分店實際匯入及匯出金額所編製等情，業如前述。是本件已有查得喜盈公司之損益表及該公司於上開行政訴願階段提示之帳戶供核實認定，自無證人許順雄會計師所指應依同業利潤標準核定營利事業所得稅額之適用……」，併予敘明。

2.罰鍰部分；

⑴本件原告97年度營利事業所得稅結算申報，漏報營業收入248,167,772元及非營業收入1,289,801元，致短漏報所得額43,946,750元及所得稅額10,427,922元，違章事證明確，又原告明知其銷售貨物應依規定開立統一發票並申報銷售額，卻自97年至100年間連續多年漏報銷售額，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。又本件係倍數參考表103年4月16日變更前已裁處尚未確定之罰鍰案件，而修正後之倍數參考表（屬故意有所得稅法第110條第1項漏報或短報依本法規定應申報課稅所得額者，處所漏稅額1倍

之罰鍰），較不利於原告，被告乃依所得稅法第1項規定及財政部104年6月11日台財稅字第10404512780號令，審酌原告已於裁罰處分核定前，以書面承認違章事實，並承諾願意繳清稅款及罰鍰，依修正前倍數參考表規定，按復查決定變更核認之漏稅額10,427,922元處0.8倍之罰鍰8,342,337元，經核係已考量原告違章程度而為之適切裁罰，屬適法允當，本部分復查決定及訴願決定亦請大院續予維持。

⑵本件原告98年度營利事業所得稅結算申報，漏報營業收入206,184,502元及非營業收入5,150,042元，致短漏報所得額41,996,115元及所得稅額10,242,105元，違章事證明確，又原告明知其銷售貨物應依規定開立統一發票並申報銷售額，卻自97年至100年間連續多年漏報銷售額，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。又本件係倍數參考表103年4月16日變更前已裁處尚未確定之罰鍰案件，而修正後之倍數參考表（屬故意有所得稅法第110條第1項漏報或短報依本法規定應申報課稅所得額者，處所漏稅額1倍之罰鍰），較不利於原告，被告乃依所得稅法第1項規定及財政部104年6月11日台財稅字第10404512780號令，審酌原告已於裁罰處分核定前，以書面承認違章事實，並承諾願意繳清稅款及罰鍰，依修正前倍數參考表規定，按復查決定變更核認之漏稅額10,242,105元處0.8倍之罰鍰8,193,684元，經核係已考量原告違章程度而為之適切裁罰，屬適法允當，本部分復查決定及訴願決定亦請鈞院續予維持。

⑶本件原告99年度營利事業所得稅結算申報，漏報營業收入263,258,444元及非營業收入1,056,924元，致短漏報所得額59,828,317元及所得稅額9,706,829元，違章事證明確，又原告明知其銷售貨物應依規定開立統一發票並申報銷售額，卻自97年至100年間連續多年漏報銷售額，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。又本件係倍數參考表103年4月16日變更前已裁處尚未確定之罰鍰案件，而修正後之倍數參考表（屬故意有所得稅法第110條第1項漏報或短報依本法規定應申報課稅所得額者，處所漏稅額1倍之罰鍰），較不利於原告，被告乃依所得稅法第1項規定及財政部104年6月11日台財稅字第10404512780號令，審酌原告已於裁罰處分核定前，以書面承認違章事實，並承諾願意繳清稅款及罰鍰，依修正前倍數參考表規定，按復查決定變更核認之漏稅額9,706,829元處0.8倍之罰鍰7,765,463元；經核係已考量原告違章程度而為之適切裁罰，屬適法允當，本部分復查決定及訴願決定亦請鈞院續予維持。

⑷本件原告100年度營利事業所得稅結算申報，短漏報所得額13,202,200元及所得稅額1,565,241元，違章事證明確，又原告明知其銷售貨物應依規定開立統一發票並申報銷售額，卻自97年至100年間連續多年漏報銷售額，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。被告依倍數參考表規定，參酌原告之違章行為應屬故意，且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等情節，乃按所漏稅額1,565,241元處1倍罰鍰1,565,241元，經核係已考量原告之違章程度而為之適切裁罰，並無違誤，本部分復查決定及訴願決定亦請鈞院續予維持等語。

㈡聲明：駁回原告之訴。

四、爭點：

㈠本件原告提出鑑識會計調查服務報告書，主張系爭資產負債表及系爭損益表不合理，應以推計課稅來推計合理之營業收入，並以推計之營業收入依所得稅法第83條規定，按同業利潤標準推計原告系爭期間之營業淨利等云；被告則以系爭資

產負債表、系爭損益表為原告會計人員之會計電腦系統下載，經會計人員及原告負責人林寶環所自認系爭資產負債表、系爭損益表為原告之「內帳」，此經行政法院審查可信，為被告依所得稅法第83條規定之「查得資料」，況且系爭期間原告之營業稅及罰鍰案件已告確定，對行政機關具有拘束力，被告以此為系爭期間原告營業收入基礎，依所得稅法第83條規定「查得資料」，採核定課稅等語。則本件系爭資產負債表、系爭損益表是否不可採信而有推計課稅之適用？被告依所得稅法第83條規定，以「查得資料」核定原告系爭期間之課稅所得，是否適法？

㈡被告就原告97至100年度營利事業所得稅構成項目，包含營業收入、營業成本、營業費用、非營業收入、非營業損失等項目，所為之核定，是否適法有據？

㈢被告就原告97至100年度營利事業所得稅之漏稅行為，所為之裁罰處分，是否適法？

五、本院的判斷：

㈠前提事實：

前揭爭訟概要之事實，除前列之爭點事項外，其餘為兩造所不爭執，並分別有如附表所示各項資料可查（甲證1之8、9-1、9-2；乙證1-1至1-4、1-6、1-7、1-10、1-13、1-14、5-1至5-4、5-6、5-7、5-10、5-13、5-14、7-1至7-4、7-6、7-7、7-10、7-13、7-14。本件判決相關證據之編號詳附表），此部分事實堪以認定。

㈡本件系爭資產負債表、系爭損益表是否不可採信而有推計課稅之適用？被告依所得稅法第83條規定，以「查得資料」核定原告系爭期間之課稅所得，是否適法？

1.應適用的法令：

⑴所得稅法第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。」

⑵所得稅法施行細則第72條規定：「本法……第83條第1項、第3項……所稱查得資料，指納稅義務人之收益損費資料。」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。」

⑶前臺灣省政府財政廳54年10月4日財稅一第71082號令：「所得稅法第83條所稱『帳簿文據』一詞，係泛指有關證明納稅義務人所得額之各種帳簿表冊暨一切足以證明所得額發生之對外及內部之文件單據而言。」

⑷財政部80年8月8日台財稅第800695600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。」

2. 推計課稅之適用，須以有課稅事實存在，然因課稅資料龐雜，若經逐一詳查，必然耗費龐大人力、物力，基於經濟考量，乃准許稽徵經關採取「推計」之方法，推論出納稅者堪稱合理之課稅所得或利潤，以為核課之基礎。而所得稅法第83條係所得稅核課案件適用推計課稅之法律依據，也可以說是納稅者未盡協力義務提供證明所得額之帳簿、文據時，所需面臨之法律效果。在納稅者未提供帳簿、文據時，即必須接受稽徵機關以「查得之資料」核定所得額，或者以「同業利潤標準」核定所得額。而「同業利潤標準」之適用，必須係被告並無「查得之資料」，或者該資料不可信賴之下，始得採「同業利潤標準」予以核定，乃屬當然。

3. 經查，原告經營服裝批發及零售（對外營業品牌為「巧玲瓏」），原告負責人林寶環及其配偶吳聰奇(亦為實際負責

人)，自97年起以謝濠煙等26人為名義負責人，於臺中○縣市市申請設立營業登記與原告無關之商號，而上揭成立之商號，形式上雖與原告無關，惟仍由林寶環與吳聰奇負責經營所有進貨、銷貨與人事事務，且將營業收入匯至原告，並記入原告實際使用之內部帳冊(即內帳)內，用以分散原告之實際營業收入，以此方式分散原告之營業收入而規避稅賦，以詐術或不正當方法逃漏系爭期間之營業稅共45,023,966元，足以生損害於稅捐機關對於營業稅稽徵之正確性及公平性，因違反稅捐稽徵法及商業會計法，業經彰化地檢署檢察官101年度偵字第5926號起訴書及102年度偵字第4826號併辦意旨書起訴在案（日前業經最高法院以108台上字第2388號刑事判決廢棄發回，已由臺灣高等法院臺中分院刑事庭109年度重上更二字第10號更審判決有罪在案）。原告負責人之配偶吳聰奇於彰化地檢署100年12月30日訊問筆錄中自認對被告營業稅額之核定無意見：「(均問：對於國稅局核定的營業稅本稅稅額共計45,023,966元，有無意見？）吳聰奇答：沒有。」【參見乙證1-5，原處分卷(乙證1)第104頁、乙證5-5，原處分卷(乙證5)第216頁、乙證7-5，原處分卷(乙證7)第81頁】。原告之會計人員謝濠煙及顧美玲於彰化地檢署檢察官調查程序中證稱，彰化地檢署至原告營業處所搜索其相關帳證資料時，由其電腦列印出原告97年、98年、99年及100年（截至100年9月8日）損益表（即系爭損益表）所載之營業收入淨額分別為339,661,107元、311,927,298元、461,366,375元及344,609,986元，係依原告實際收入及各分店實際匯入金額所編製，有彰化地檢署之起訴書可稽；且原告之負責人林寶環於被告所屬彰化分局製作之談話紀錄亦表示：「【⑸問：依據彰化地檢署及本局彰化縣分局查獲資料，喜盈公司實際所屬直營門市計有90家（提示直營門市分析表予被約談人核對），是否確實為喜盈公司所設立之門市？喜盈公司與直營門市彼此在法律上從屬關係為何？】答：（經核對後）確實是喜盈公司所設立之門市，在法律上各門市並非

喜盈公司之分公司或營業處，而是個別獨立之營利事業（小規模營業人），因為全部都是我個人或我借用員工名義所設立，故在營業管理及財務帳務（內帳）均由我及喜盈公司之會計統一處理，外帳部分則委託記帳業者依規定各自入帳報稅。【⑹問：依據彰化地檢署於喜盈公司搜索查獲資料，其中電腦列印97、98、99年度之資產負債表及損益表是否為喜盈公司按商業會計法及財務會計準則公報所編製之財務報表，編製者與負責記帳者為何人？】答：該電腦列印之資料係供我參考之內帳，會計依據我要求的方式記載，我並不懂商業會計法或財務會計準則公報的規定，僅按一般收入支出的觀念要求會計紀錄後，產出報表供我參考運用。」【參見乙證1-9，原處分卷(乙證1)第77頁）、乙證5-9，原處分卷(乙證5)第189頁、乙證7-9，原處分卷(乙證7)第77頁】，已承認系爭資產負債表、系爭損益表係原告之「內帳」，具有可查性。

4.經核對系爭資產負債表中「銀行存款」「銀行借款—北銀」金額，與原告銀行帳戶資料相符，系爭資產負債表中「本期損益」金額與查扣之系爭損益表中「本期損益」金額亦相符。而攸關本件營業收入金額認定之相關營業稅事件，被告原依彰化地檢署所查扣之系爭損益表所載銷貨收入淨額認定為其同期間實際銷貨銷售額，共計1,446,581,181元【97年339,661,107元，98年311,927,298元,99年461,366,375元，100年（截至100年8月31日）333,626,401元】，嗣後經復查階段，被告以前揭查得之系爭損益表的營業收入係按實際金額統計編製，依加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法）第32條第2項規定，應內含營業稅，重行計算原告97年1月至100年8月間實際銷售額為1,377,696,364元【97年323,486,769元，98年297,073,617元，99年439,396,548元，100年（截至100年8月31日）317,739,430元】，原告不服，提起行政訴訟，經本院104年度訴字第384號判決駁回，原告提起上訴，經最高行政法院105年度裁字第791號裁定駁回確

定，原告復對本院104年度訴字第384號判決提起再審之訴，亦經最高行政法院107年度判字第613號判決駁回，此業經調取本院104年度訴字第384號卷及105年度再字第32號卷等全卷核閱屬實，並有上開裁判資料附原處分卷可佐（見原處分卷【乙證1】第308-332頁、第333-337頁、第0000-0000頁）。

5.上開本院104年度訴字第384號判決對於系爭期間原告實際銷售額已詳為審查，並敘明略以：「……㈢本件原告就其主張事實雖提出97年至100年各年度日記帳、分類帳；原告與商號名義負責人於金融機構開立帳戶之歷史交易明細資料（見訴願卷附）、檢察官所查扣門市營收日報表經統計資料（見原處分卷第218至228頁）；97年至100年私人投資資金轉出轉入明細表及其帳戶交易明細（分見本院卷第127頁與第128至145頁）等書件，資為證明。惟：1.原告雖主張系爭財務報表所列之營業收入計有66,550,815元係屬股東私人投資之金額，並提出明細表為憑（見本院卷第127頁）。然該23筆資金自個人（股東）帳戶轉出後，雖僅7筆款項轉入原告公司帳戶，其餘16筆轉入個人帳戶，惟該23筆資金數額確實計入銷貨收入分類帳內（見本院卷第115至126頁），倘其確為股東私人投資金額屬實，衡諸次數及數額皆非偶一少數，殊難認有誤載為原告公司之銷貨收入之可能，明顯有違一般商業營業人入帳之經驗法則。縱使其分錄所列載借應收帳款與貸銷貨收入之金額一致，因記帳甚易事後人為操作，亦不能憑此形式上之登錄資料，即判定為私人投資。2.原告雖復謂：因其中有些係股票帳戶，這些個人帳戶其實是公司在使用，但在匯款同日都可找到帳戶確有紀錄銷貨收入。會計認為原告公司是負責人夫妻的，沒有其他的投資人，所以會將原告負責人夫妻的資金記入云云。然衡情銷貨收入數額已達億元規模之公司，當有獨立帳戶之公司帳戶專供營業交易收付款使用始稱正常，其若非出於規避稽徵機關對公司資金流向之查核，鮮少使用個人帳戶作為營業交易收付款使用之合

理事由。再者，公司之營業收入與股東私人投資金額判然可分，其頻繁發生混淆誤記之情形，顯有違會計入帳原理，倘無積極有利證據相佐，殊難憑認原告所述，信實可採。3.原告雖又主張：分類帳摘要欄所載內部調貨交易虛增營業收入，其內部調貨係內部公司與公司間調貨的情況，在外觀上有54個公司帳戶，在內部間調來調去。高等會計學講關係企業之間內部調貨的沖銷，會先做銷貨，年底時須做沖銷分錄，將銷貨收入與應收帳款對沖，財務報表中有很多應收帳款-某分店，如有沖銷年底都不會有。內部調貨的部分年底有多少未銷售出去，這部分會將應收帳款-某分店與銷貨收入的科目對沖。從財務報表就可看出沒有做會計上的對沖，又在分類帳上有內部調貨的紀錄，因這部分的資料已無，如何計算沒有詳細的資料云云。然觀諸原告主張98年度之內部調貨交易總額計60,189,000元（見本院卷第126頁），該具體數額如何形成，原告並未提出其內部調貨之原始憑證資料供核，無從徒憑其註記及主張即認定為真正。況且，原告97年日記帳所載內部調貨分錄均記為，借記：應收帳款-某分店，貸記：銷貨收入，以應收帳款-西螺為例，97年1月1日借記：應收帳款-西螺9,130（見訴願卷第2冊日記帳第4頁），同年月4日借記：應收帳款-西螺33,580（見訴願卷第2冊日記帳第5頁），依時間序於日記帳可查得應收帳款-西螺之分錄記載，過帳後於分類帳簿顯現，而證諸訴願卷第2冊分類帳第98-100頁科目：應收帳款-西螺，上述日記帳97年1月1日借記：應收帳款-西螺9,130；同年月4日借記：應收帳款-西螺33,580，就逐筆於借方累積出餘額，至1月26日餘額為249,980，在1月31日即沖銷2筆，貸記230,870及8,489，應收帳款-西螺之餘額為10,621，其於每個月月底均有沖銷應收帳款-西螺之紀錄，至97年12月31日沖銷僅剩餘額18,810（見訴願卷第2冊分類帳第100頁），明顯與原告於105年3月2日本院言詞辯論期日所述：內部調貨的部分未銷售出去，這部分會將應收帳款-某分店與銷貨收入的科目對沖，

從財務報表就可看出沒有做會計上的對沖乙節相齟齬。又依原告所提98年銷貨收入分類帳簿（見本院卷第115至126頁）所登載之多筆內部調貨數額計39,183,147元，亦與原告所指內部交易虛增營業收入金額60,189,000元，相去甚遠。是原告此部分主張，亦無從為其有利之判斷。4.至於原告述及公司資產負債表不可能無期末存貨、提列折舊與合併報表等節，經檢視系爭年度資產負債表、分類帳等財務報表資料，因當期的本期進貨全部轉到銷貨成本，未就期末存貨調整分錄，而提列折舊部分，只因公司在年底未作調整分錄而已，均不會影響銷貨收入之認定。且本件原告與其他人頭間並不具母子公司之法定要件，純係原告借用人頭分散所得，即會計學理所稱內帳統計，不涉及合併報表問題。況原告所稱內部調貨，經查核其分類帳，乃借應收帳款，貸銷貨收入，該應收帳款於年底時幾已收回，如係店與店之間的銷貨收入，該應收帳款如何能收回，經查97、98年度年底餘額僅剩30幾萬元，而99、100年度因內部調貨所產生的應收帳款都是0元，顯示應收帳款均已收回，若非已賣出，豈有應收帳款可收回，足證原告所稱店與店間調貨乙節，與事證情況不符，不能採信。……㈤經稽之彰化地檢署檢察官101年度偵字第5926號起訴書所載，原告公司會計人員謝濠煙與顧美玲於檢察官偵訊時已證稱：經檢察官於100年9月9日執行搜索自原告公司電腦列印出之原告97年營業收入淨額3億3966萬1107元、本期損益6046萬538元，98年營業收入淨額3億1192萬7298元、本期損益5557萬7048元，99年營業收入淨額4億6136萬6375元、本期損益7819萬4379元，100年營業收入淨額3億4460萬9986元、本期損益5712萬2584元之資產負債表與損益表內容，係依照原告實際收入去填載的，依照各分店匯款入存摺的實際匯入匯出金額去統計編製，為原告公司內帳等情屬實（見原處分卷第24頁）。再觀諸該查得損益表記載具體詳實，項目明確，已包括銷貨收入、銷貨成本及各科目項下之細目，且係原告會計人員按其經手之原告實際收入填載，

依照各分店統計編製，足認證人謝濠煙與顧美玲所述該損益表係公司內帳乙節非虛。又參佐原告負責人林寶環經被告原查時請其提示相關資料，亦答稱無法提示包括私人理財、私人投資之相關憑證，其後經被告以102年9月3日中區國稅法一字第1020011949號函及102年11月26日中區國稅法一字第1020016316號函請提供相關證明文件供核，亦均未提示；復經被告以103年2月18日中區國稅法一字第1030002071號函請提供其主張實際銷售額987,515,331元，與損益表所示營業收入總額1,446,581,181元相異之原因證明文件，原告亦僅出具書面說明，未能備齊相關資料供核。又原告嗣雖提出及引據上開97年至100年各年度日記帳、分類帳、金融機構開立帳戶歷史交易明細資料、門市營收日報表經統計資料、97年至100年私人投資資金轉出轉入明細表及其帳戶交易明細等件為憑，然上開書件，尚不足證明其主張具可信性，已詳如前述，則被告採酌彰化地檢署檢察官當場查扣之97年1月1日至100年8月31日之損益表所載其銷貨收入淨額共1,446,581,181元（97年計339,661,107元，98年計311,927,298元，99年計461,366,375元，100年1月至100年8月31日計333,626,401元），核認原告前揭期間之銷售額，並以該損益表所載銷貨收入按實際匯入金額統計編製，依營業稅法第32條第2項規定，已內含營業稅，乃作成復查決定核算原告97年1月至100年8月間實際銷售額為1,377,696,364元，漏報銷售額876,845,425元，應補徵營業稅額41,579,727元，並准予將原核定追減營業稅額3,444,239元，核與事證情況及相關法令規定無違，自屬適法有據。原告聲請囑託鑑定原告之財務報表及訊問證人顧美玲，核無必要，併此敘明。」等語，認定被告依據系爭損益表核定原告系爭期間實際營業收入並無違誤。而該營業稅事件認定之事實，自得為本件營利事業所得稅認定之基礎。

6.又查，系爭資產負債表及系爭損益表（參見甲證9-1、甲證9-2)記載具體詳實，項目明確，包括營業收入、營業成本、

營業費用及各科目項下之細目，係原告之負責人指示會計人員按其經手之實際收入及支出填載，依照各分店統計編製。嗣原告於營業稅訴願階段提供97年度日記簿、總分類帳及行政訴訟階段提供98、99及100年度（期間100年1月1日至8月31日）日記簿、分類帳，查各年度分類帳科目、金額，亦與系爭損益表均相符。

7. 再者，公司各種交易之會計處理流程，係依據交易憑證製作傳票（會計分錄），然後據以入帳（計入序時之日記帳及按會計科目分類紀錄之總分類帳），會計年度結束時再依據總分類帳各會計科目調節後之餘額編製財務報表（損益表及資產負債表等），依上述會計流程，損益表及資產負債表之金額來自於會計帳簿之統計，而會計帳簿之記載又源於每日發生交易之記錄。本件逃漏稅金額之核算，主要依據彰化地檢署搜索查扣原告97至99年度及100年1月1日至8月31日之財務報表資料，並經調查過程據以核課，搜索查扣原告內部製作之財務報表，係該公司內部統計之經營成果，並非對外使用之報表，故該內部報表不可能故意為逃漏稅而記載不實，既為供原告內部自行使用之報表，當然是真實反映實際收入、成本及費用、以及計算後之真實盈餘。

8. 是以，本件經彰化地檢署搜索查扣之系爭資產負債表及系爭損益表等內帳資料，符合所得稅法第83條及同法施行細則第72條規定所稱之「查得資料」，且具有可信性，足以證明原告系爭期間之收益損費資料，被告依據該報表查核後，按依所得稅法及營利事業所得稅查核準則等規定核實計算之所得，可認定為原告系爭期間正確之課稅所得。

9. 原告主張系爭損益表及資產負債表內容混有原告負責人私人投資在內、系爭資產負債表之存貨均為0，原告委託許順雄會計師鑑識系爭資產負債表及系爭損益表所載之數字，有諸多不合理之處，無從驗證系爭資產負債表及系爭損益表之正確性，應依所得稅法第83條規定以同業利潤標準核定等云。惟查：

⑴所謂適用所得稅法第83條第1項規定，依同業利潤標準核定其所得額之情形，係指稽徵機關進行調查或復查時，納稅義務人未提示有關各種證明所得額之帳簿、文據，而稽徵機關亦無「查得之資料」以核定其所得額。然本件被告已有「查得之資料」（即系爭資產負債表、系爭損益表），且該查得之資料係屬可信，詳如前述，若要推翻此「查得之資料」，另以適用同業利潤標準核定，則需由原告提出足夠反證推翻此「查得之資料」，否則被告自得依其「查得之資料」核定所得額。

⑵系爭資產負債表中「期末存貨」為0，代表原告將進貨全部列入當年度銷貨成本，如此使得當年度銷貨毛利減少，當年度營業淨利及所得稅稅賦也相對減少，對原告年度所得之核定並無不利。縱若原告堅持要調整系爭資產負債表之存貨金額，以舉證責任配置原則，亦應由原告負舉證責任，提出實際存貨之盤存資料以供被告審查，調整原始之系爭資產負債表及損益表，然原告並未提供存貨盤存資料，被告未予調整並無違誤。

⑶又原告指摘系爭資產負債表內混有原告負責人私人投資，然並未提出明細以實其說；而許順雄會計師鑑識會計調查服務報告書，指摘系爭資產負債表及損益表有諸多不合理之處，論駁說明如下：

①營業收入與存貨比率不合理之部分：

報告書主張依原告之營業狀態，原告不可能沒有期末存貨，所以扣押之資產負債表存貨記載為0元不合理云云。經核此情形，係原告將進貨全部列入當年度銷貨成本之入帳方式所造成，而此情形對原告之課稅所得減少之情形下，所得稅賦反而減少，對原告並非不利，詳如前述，若僅依資產負債表存貨所載金額為0元即判斷不合理，尚嫌率斷。

②營業收入與成本比率不合理之部分：

報告書主張營業毛利高過財政部頒定同業利潤標準毛利率作為判斷之依據。惟查，依所得稅法第21條規定，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。營利事業應設帳記載並如實申報其營利事業所得額。營利事業如未自行申報或提示證明文件者，依所得稅法第83條第1項規定，稽徵機關得依查得之資料或同業利潤標準，核定其所得額。故財政部所頒定之同業利潤標準僅作為未提示帳簿憑證及無查得資料可供核實認定之案件核定依據，本案已有查得之資料供核實認定，難謂較同業利潤標準毛利率為高即有不合理，上開報告書主張，容有誤解。

③未列計折舊不合理之部分：

報告書主張依原告行業特性，其不可能沒有固定資產，有固定資產就一定有折舊費用，所以折舊為0元不合理云云。惟查，提列折舊僅是會計年度結束時所作的調整分錄，縱然原告有購買資產，折舊費用為0元之原因，可能係原告選擇當期費用化（購入當期全額認列為費用），或資產已屆耐用年限不能再提列折舊，或原告會計年度結束未作調整分錄等情形所造成，此部分財務會計之處理應由原告說明，僅憑折舊費用為0元，即判斷財務報表不合理，尚嫌率斷，且此部分並不影響對原告營業收入之認定。而被告已依查得之資料認列相關折舊費用。

④營業收入與應收款項比率不合理之部分：

報告書主張依財務報表計算原告應收帳款收現天數124天到158天之間，跟原告之營業狀態有很大落差，所以不合理云云。惟查：應收帳款收現天數之計算（365天／應收帳款週轉率），應收帳款週轉率代表公司在一個會計年度應收帳款收現之次數【營業收入淨額/〔（期初應收帳款餘額+期末應收帳款餘額）／2〕】，應以由營業行為（銷貨收入）所產生之應收帳款計算應收帳款

收現天數，依原告提供之會計帳冊資料，其中應收帳款—高雄及應收帳款—台北設計部係與股東往來所產生之應收帳款，與營業行為無涉，不得據以計算應收帳款收現天數，而許順雄會計師據以計算以致會產生所述不合理之情形。

⑤營業成本與應付款項比率不合理之部分：

報告書主張依財務報表計算原告應付帳款周轉天數216天到371天之間，付款天數長達7到12個月，所以不合理云云。查應付帳款付款天數之計算（365天／應付帳款週轉率），應付帳款週轉率代表公司在一個會計年度應付票據及帳款付現之次數【營業成本/〔（期初應付票據及帳款餘額+期末應付票據及帳款餘額）／2〕】，應以由營業行為（進貨）所產生之應付票據及帳款計算應付帳款付現天數，依原告提供之會計帳冊資料，其應付票據除進貨外尚包括租金支出、營業費用、利息支出，應付帳款除進貨外尚包括營業費用，與營業成本無涉，不得據以計算應付帳款付現天數，而許順雄會計師據以計算以致產生所訴不合理之情形。

⑥系爭資產負債表及損益表不合理之部分：

報告書主張以門市營業收入報表基礎推計法、以銀行對帳單基礎之銀行現金及刷卡總額推計法、以銀行對帳單基礎之最大營業收入推計法等3方法，推估原告系爭期間之營業收入應在9.14億元至12.04億元之間云云。惟查，原告於營業稅事件之復查程序主張，其遭查扣之財務報表資料為其內部財務預測參考之損益表，含公司門市及全省各地所有以員工名義設立小店營業收入預估值、股東個人所有投資及理財之預估值、目標值等情；訴願階段原告提示97年度日記簿、分類帳等資料，並主張系爭財務報表之營業收入確實包含股東私人投資之資金及內部交易未沖銷致虛增營業收入等情；行政訴訟階段於105年2月22日提供98、99及100年度（期間100年1

月1日至8月31日）日記簿及分類帳（但未提示原始憑證），主張彰化地檢署查扣財務報表之營業收入應包含股東私人投資之資金及內部交易未沖銷虛增之營業收入等情（原告前、後主張不一），業經本院104年度訴字第384號判決原告之訴駁回及最高行政法院105年度裁字第791號裁定上訴駁回。原告對於上開判決仍表不服，提起再審之訴，亦經本院以105年度再字第32號判決再審之訴駁回及最高行政法院以107年度判字第613號判決上訴駁回。系爭資產負債表、系爭損益表係屬可信，詳如前述，原告此部分主張，核無足採。

⑦許順雄會計師所為鑑識會計調查服務報告書，僅以營業收入與存貨比率、營業收入與成本比率、未列計折舊、營業收入與應收款項比率、營業成本與應付款項比率等不合理，推論以系爭損益表認定為原告真實營業收入不合理。惟上開比率係財務報表分析工具，而財務報表分析之主要目的，乃在於評估企業經營績效或財務狀況等情，況且該會計師並未實際查核原告帳冊或憑證，僅憑財務分析數據尚不足以證明財務報表之真假。

⑧是以，原告系爭期間實際營業收入業經本院104年度訴字第384號營業稅事件依職權調查並認定原告之財務報表可採，且經最高行政法院行政訴訟程序確定在案，足以證明系爭資產負債表、系爭損益表所載金額係屬是正確，並無原告所稱不可信而應按同業利潤標準核定所得額之適用。

10. 綜上，被告依「查得之資料」（包含系爭資產負債表、系爭損益表及系爭期間之分類帳帳冊），並根據營業稅事件確定之事實，依所得稅法及營利事業所得稅查核準則等規定，逐一查核系爭損益表之營業收入、營業成本、營業費用及損失之各項損費、非營業收入、非營業損失及費用，以核定原告各年度之營利事業所得額及所得稅賦，並無違誤。

㈢被告就原告97至100年度營利事業所得稅構成項目，包含營業收入、營業成本、營業費用、非營業收入、非營業損失等項目，所為之核定，並無不合，分別說明如下：

1.應適用的法令：

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。」

2.本件被告初查以彰化地檢署所查扣之原告系爭損益表所載資料，核定97至100年度損益項目；於復查階段，被告以104年11月24日中區國稅法一字第1040015132號函、105年4月21日中區國稅法一字第1050004815號函、同年12月8日中區國稅法一字第1050014852號函及106年1月17日中區國稅法一字第1060000776號函【參見乙證1-13，詳原處分卷(乙證1)第379頁、第382頁、第434頁、第448頁】，請原告提示帳簿憑證等有利資料供核，惟原告未提示，僅出具補充理由【參見乙證1-14，詳原處分卷（乙證1)第364頁至第374頁、第383頁至第432頁、第435頁至第444頁】主張系爭資產負債表及系爭損益表有明顯錯誤，不應作為核稅之依據，應依所得稅法第83條規定，以同業利潤標準核定所得額等情，是以被告參據營業稅事件確定之事實，並參酌對原告有利之事項，重行核定97至100年度損益項目，詳以下說明。

3.97年度：

⑴營業收入淨額：

①原告97年度列報營業收入淨額58,698,020元，原經被告所屬彰化分局依申報數核定，嗣經原查查獲原告97年度利用員工及他人名義所設立之巧玲瓏服飾店、奧馬服飾店及韻芝雅服飾店（下稱受利用分散之營利事業)分別分散申報營業收入4,839,705元、4,076,243元及7,705,029元，合計16,620,977元，另漏報營業收入264,342,110元，乃重行核定原告營業收入淨額339,661,107元。此同一漏稅事實之營業稅事件，業經本院104年度訴字

第384號判決原告之訴駁回及最高行政法院105年度裁字第791號裁定上訴駁回。原告對於上開判決仍表不服，提起再審之訴，亦經本院以105年度再字第32號判決再審之訴駁回及最高行政法院以107年度判字第613號判決上訴駁回確定。

②原告未能提出推翻系爭資產負債表、系爭損益表正確性之足夠證據，本件被告依上開營業稅核課確定之事實，於復查階段，參酌對原告有利之事項，追減漏報營業收入16,174,338元，變更核認漏報營業收入為248,167,772元，變更核定原告97年度營業收入淨額為323,486,769元，原核定營業收入淨額339,661,107元應予追減16,174,338元。經核並無不合。

⑵營業成本：

原告97年度列報營業成本44,256,795元，原經被告所屬彰化分局（即原查）依申報數核定，嗣依查獲之系爭損益表所載資料，重行核定營業成本174,304,041元。被告復查決定予以維持。原告主張系爭資產負債表所顯示存貨(含期初及期末)為0元，與事實不符等云，經查：

①存貨為0，係原告之入帳方式，將當年度進貨全數列入銷貨成本，若要調整，須由原告提出盤存資料，以利被告審查調整，詳如前述。然經被告函請原告提示存貨分類帳、原始憑證、明細表等足資證明各年度期初存貨及期末存貨金額之帳證，惟原告迄未提示相關資料供核。

②被告依據查獲之系爭資產負債表及系爭損益表所載資料及調查事證，核定97年度營業成本174,304,041元，經核並無不合。

⑶營業費用及損失總額：

原告97年度列報營業費用及損失總額12,175,835元，原經被告原查依申報數核定，嗣後被告原查依查獲之系爭損益表所載資料，重行核定營業費用及損失總額96,806,626

元。被告復查決定變更核定為96,806,626元，追加2,162,451元，查核說明如下：

①原告主張其結算申報原有列報折舊及各項攤提金額，系爭損益表所顯示折舊20,555元及各項攤提金額為0元，與事實不符，且水電費僅核定180,819元，顯與事實不合等云，惟查原告之負責人林寶環101年6月28日於被告所屬彰化分局製作之談話紀錄(乙證1-9)表示，原告所設立之門市，全部係借用員工名義設立，營業管理及財務帳務(內帳)由其及原告之會計統一處理，外帳部分則委託記帳業者依規定各自入帳報稅；該電腦列印之資料係供其參考之內帳，會計依據其要求方式記載，其不懂商業會計法等規定，僅按一般收入支出之觀念要求會計記錄後，供其參考運用；系爭損益表係內帳，確實包含各直營門市之支出，有些實際支出未含在系爭損益表內，此部分參考結算申報資料即可證明等情，被告函請原告提示系爭損益表中屬資本支出之項目、金額、憑證及目錄，並說明已列入系爭損益表之當期支出之項目及金額、按年提列折舊之項目及金額、以及一併說明如有尚未入帳之成本費用，並提示原始憑證、明細表，惟原告迄未提示相關資料供核。

②原告97年度列報折舊447,973元及各項攤提1,433,480元，原經被告原查依申報數核定，嗣後被告原查依查獲之系爭損益表所載資料，重行核定折舊20,555元及各項攤提0元。於復查階段，被告審查認為系爭97年12月31日資產負債表所載固定資產-運輸設備4,614,013元，與原告97年度營利事業所得稅結算申報之97年12月31日資產負債表所載固定資產-運輸設備4,956,134元相當，然系爭97年度損益表僅提列折舊20,555元，系爭資產負債表所載固定資產-運輸設備之累計折舊僅250,000元，與原告97年度營利事業所得稅結算申報之資產負債表所載固定資產-運輸設備累計折舊3,406,255元，顯不相當，

即系爭損益表顯未依所得稅法等相關規定計算折舊及各項攤提。再查原告及受利用分散之營利事業96年度營利事業所得稅結算申報列報折舊及各項攤提，及財產目錄所載固定資產-運輸設備、其他雜項設備及未攤銷費用，業經各稽徵機關依法核定在案，該等固定資產取得時間為96年度以前，仍可依所得稅法等相關規定，於以後年度繼續計算折舊或攤折，且查原告97年度營利事業所得稅結算申報財產目錄新增運輸設備-光陽機車(車牌號碼：EYF-019)及貨車(車牌號碼：8812-JW），經被告函請交通部公路總局臺中區監理所彰化監理站(下稱彰化監理站)提供之原告所屬車籍資料，尚無不合，是原告及受利用分散之營利事業97年度列報之折舊計483,474元及各項攤提計1,474,066元，應屬可採，原核定折舊20,555元及各項攤提0元，應分別追認462,919元及1,474,066元，變更核定折舊為483,474元及各項攤提為1,474,066元。

③原告97年度列報水電瓦斯費576,915元，原經被告原查依申報數核定，嗣後被告原查依查獲之系爭損益表所載資料，重行核定水電瓦斯費180,819元。於復查階段，原告主張被告核定其水電費僅180,819元，顯與事實不符等情，經被告審查認為系爭損益表除有水電瓦斯費180,819元外，另有電力費3,892,666元，被告原查誤將電力費核認於其他費用，應予轉正至水電瓦斯費，是原核定水電瓦斯費180,819元，應予追認3,892,666元，變更核定為4,073,485元，原核定其他費用10,858,087元應予追減3,892,666元，復查決定變更核定為6,965,421元。

④另原告97年度列報文具用品99,849元，原經被告原查依申報數核定，嗣後被告原查依查獲之系爭損益表所載資料，重行核定文具用品134,212元。於復查階段，被告審查認為受利用分散之營利事業97年度列報文具用品計

249,829元，業經各稽徵機關核定在案，依實質課稅之公平原則，該受利用分散之營利事業申報之文具用品應予轉正歸屬原告，據此，原告及受利用分散之營利事業97年度依規定列報文具用品計349,678元(99,849元＋249,829元)，尚屬可採，是原核定文具用品134,212元應予追認215,466元，復查決定變更核定為349,678元。

⑤原告97年度列報捐贈10,000元，原經被告原查依申報數核定，嗣依被告原查依查獲之系爭損益表所載資料，重行核定捐贈0元。於復查階段，被告審查認為原告列報捐贈10,000元，其已就捐贈填報各類所得扣繳暨免扣繳憑單，是原核定捐贈0元，應予追認10,000元，復查決定變更核定為10,000元。

⑥其餘薪資支出等科目，被告原查依查獲之系爭資產負債表及系爭損益表所載資料及調查事證核定，被告復查決定予以維持。

⑦綜上，被告復查決定重行核算營業費用及損失總額98,969,077元，原核定營業費用及損失總額96,806,626元應予追認2,162,451元，經核並無不合。

⑷非營業收入總額：

①原告97年度列報非營業收入總額19,643元，包含利息收入12,382元及其他收入7,261元，原經被告原查依申報數核定，嗣後被告原查依系爭損益表查獲其漏報利息收入189,052元、租賃收入1,113,962元、兌換盈益20,045元及其他收入21,141元，乃重行核定利息收入201,434元、租賃收入1,113,962元、兌換盈益20,045元、其他收入28,402元，核定非營業收入總額計1,363,843元。於復查階段，被告審查認為系爭損益表所載租賃收入1,113,962元及其他收入28,402元係按實際金額統計編製，依營業稅法第32條第2項規定，應內含營業稅，是重行計算原告之租賃收入1,060,916元及其他收入27,049元，原核定租賃收入1,113,962元應予追減53,046元，

復查決定變更核定為1,060,916元，原核定其他收入28,402元應予追減1,353元，復查決定變更核定為27,049元。

②據上，本件原核定非營業收入總額1,363,843元應予追減54,399元（53,046＋1,353），變更核定1,309,444元，經核並無不合。

⑸非營業損失及費用總額：

①原告97年度列報非營業損失及費用總額1,004,188元，包含利息支出767,797元、出售資產損失117,030元及其他損失119,361元，原經被告原查依申報數核定，嗣後被告原查依系爭損益表所載資料，重行核定利息支出4,324,645元、投資損失987,000元、出售資產損失0元、兌換虧損156,134元及其他損失710,691元，核定非營業損失及費用總額計6,178,470元。於復查階段，被告審查認為原告97年度營利事業所得稅結算申報檢附之出售報廢資產明細表，出售運輸設備-客貨車(車牌號碼：ON-8328)之損失計117,030元(帳面價值121,792元－售價4,762元)，經被告函請彰化監理站提供原告車輛報廢資料，該車輛已於96年向該站申報報廢，原告於97年度出售該車輛，列報出售資產損失117,030元，應屬可採，是原核定出售資產損失0元，應予追認117,030元，復查決定變更核定為117,030元；其餘利息支出等科目，被告原查依查獲系爭資產負債表及系爭損益表所載資料及調查事證核定，復查決定予以維持。

②據上，本件原核定非營業損失及費用總額6,178,470元應予追認117,030元，復查決定變更核定為6,295,500元。經核尚無不合

⑹綜上，被告復查決定原告97年度營業收入淨額323,486,769元、營業成本174,304,041元、營業費用及損失總額98,969,077元，核算營業淨利50,213,651元，加計非營業收入總額1,309,444元，減除非營業損失及費用總額6,295,500

元，核定全年所得額45,227,595元，被告原核定全年所得額63,735,813元，復查決定予以追減18,508,218元，經核並無違誤。（請詳附表二之核定明細表）

4.98年度：

⑴營業收入淨額：

①原告98年度列報營業收入淨額76,077,482元，原經被告依申報數核定，嗣經查獲原告98年度利用以其員工及他人名義所設立之巧玲瓏服飾店、小妮子服飾店、奧馬服飾店及韻芝雅服飾店等受利用分散之營利事業，分別分散申報營業收入4,366,454元、1,007,366元、1,618,532元及7,819,281元，合計14,811,633元，另漏報營業收入221,038,183元，乃重行核定原告營業收入淨額311,927,298元。此同一漏稅事實之營業稅事件，業經本院104年度訴字第384號判決原告之訴駁回及最高行政法院105年度裁字第791號裁定上訴駁回。原告對於上開判決仍表不服，提起再審之訴，亦經本院以105年度再字第32號判決再審之訴駁回及最高行政法院以107年度判字第613號判決上訴駁回確定。

②原告未能提出推翻系爭資產負債表、系爭損益表正確性之足夠證據，本件被告依上開營業稅核課確定之事實，於復查階段，參酌對原告有利之事項，追減漏報營業收入14,853,681元，變更核認漏報營業收入為206,184,502元，變更核定原告98年度營業收入淨額為297,073,617元，原核定營業收入淨額311,917,298元應予追減14,853,681元。經核並無不合。

⑵營業成本：

原告98年度列報營業成本54,762,095元，經被告原查依查獲系爭損益表所載資料，核定營業成本144,565,556元。被告復查決定予以維持。原告主張系爭資產負債表所顯示存貨(含期初及期末)為0元，與事實不符等云，經查：

①存貨為0，係原告之入帳方式，將當年度進貨全數列入銷貨成本，若要調整，須由原告提出盤存資料，以利被告審查調整，詳如前述。然經被告函請原告提示存貨分類帳、原始憑證、明細表等足資證明各年度期初存貨及期末存貨金額之帳證，惟原告迄未提示相關資料供核。

②被告依據查獲之系爭資產負債表及系爭損益表所載資料及調查事證，核定98年度營業成本144,565,556元，經核並無不合。

⑶營業費用及損失總額：

原告98年度列報營業費用及損失總額18,954,404元，經被告原查依查獲系爭損益表所載資料，核定營業費用及損失總額108,139,784元。被告復查決定變更核定為109,744,665元，追加1,604,881元，查核說明如下：

①原告主張其結算申報原有列報折舊及各項攤提金額，系爭損益表所顯示折舊及各項攤提金額均為0元，與事實不符等云，然查原告之負責人林寶環101年6月28日於被告所屬彰化分局製作之談話紀錄(乙證1-9)表示，原告所設立之門市，全部係借用員工名義設立，營業管理及財務帳務(內帳)由其及原告之會計統一處理，外帳部分則委託記帳業者依規定各自入帳報稅；該電腦列印之資料係供其參考之內帳，會計依據其要求方式記載，其不懂商業會計法等規定，僅按一般收入支出之觀念要求會計記錄後，供其參考運用；系爭損益表係內帳，確實包含各直營門市之支出，有些實際支出未含在系爭損益表內，此部分參考結算申報資料即可證明等情，被告函請原告提示系爭損益表中屬資本支出之項目、金額、憑證及目錄，並說明已列入系爭損益表之當期支出之項目及金額、按年提列折舊之項目及金額、以及一併說明如有尚未入帳之成本費用，並提示原始憑證、明細表，惟原告迄未提示相關資料供核。

②原告98年度列報折舊423,928元及各項攤提1,452,584元，原經被告依申報數核定，嗣分別依申報數及查獲系爭損益表所載資料，核定折舊423,928元及各項攤提0元。復查階段，被告審查認為系爭98年12月31日資產負債表所載固定資產-運輸設備5,485,275元，與原告98年度營利事業所得稅結算申報之98年12月31日資產負債表【參見乙證3，原處分卷（乙證3)第371頁】所載固定資產-運輸設備5,203,189元相當，然系爭98年度損益表提列折舊0元，系爭資產負債表所載固定資產-運輸設備之累計折舊僅250,000元，與原告98年度營利事業所得稅結算申報之資產負債表所載固定資產-運輸設備累計折舊3,262,018元，顯不相當，即系爭損益表顯未依所得稅法等相關規定計算折舊及各項攤提。再查原告及受利用分散之營利事業96年度營利事業所得稅結算申報列報折舊及各項攤提，及財產目錄【參見乙證3，原處分卷(乙證3)第355頁至第362頁】所載固定資產-運輸設備、其他雜項設備及未攤銷費用，業經各稽徵機關依法核定在案，該等固定資產取得時間為96年度以前，仍可依所得稅法等相關規定，於以後年度繼續計算折舊或攤折，且查原告98年度營利事業所得稅結算申報財產目錄所載固定資產-運輸設備、其他雜項設備及其他資產-未攤銷費用，均經會計師依規定查核，並就新增固定資產-運輸設備及其他雜項設備予以抽查(抽查比率100%)相符，是原告及受利用分散之營利事業98年度列報之折舊計451,980元及各項攤提計1,486,562元，應屬可採，原核定折舊423,928元及各項攤提0元，應分別追認28,052元及1,486,562元，復查決定變更核定折舊為451,980元及各項攤提為1,486,562元。

③原告98年度列報文具用品158,928元，原經被告依申報數核定，嗣後被告原查依系爭損益表所載資料，核定文具用品191,878元。於復查階段，被告審查認為原告98

年度列報文具用品158,928元，業經會計師依規定抽查相符，另受利用分散之營利事業98年度列報文具用品計87,332元，亦經各稽徵機關依法核定在案，依實質課稅之公平原則，該受利用分散之營利事業申報之文具用品應予轉正歸屬原告，據此，原告及受利用分散之營利事業98年度列報文具用品計246,260元，尚屬可採，是原核定文具用品191,878元應予追認54,382元，復查決定變更核定為246,260元。

④原告98年度列報交際費90,476元，原經被告依申報數核定，嗣依被告原告依查獲之系爭損益表所載資料，核定交際費97,921元。於復查階段，被告審查認為原告98年度列報交際費90,476元，業經會計師依規定抽查相符，另受利用分散之營利事業98年度列報交際費計43,330元，亦經各稽徵機關依法核定在案，且未超過查核準則第80條規定限額，據此，原告及受利用分散之營利事業98年度列報交際費計133,806元，尚屬可採，是原核定交際費97,921元應予追認35,885元，復查決定變更核定為133,806元。

⑤其餘薪資支出等科目，原查依查獲之系爭資產負債表及系爭損益表所載資料及調查事證核定，復查決定予以維持。

⑥綜上，被告復查決定重行核算營業費用及損失總額109,744,665元，原核定營業費用及損失總額108,139,784元應予追認1,604,881元(28,052元＋1,486,562元＋54,382元＋35,885元)，變更核定為109,744,665元。經核並無不合。

⑷非營業收入總額：

①原告98年度列報非營業收入總額21,223元，包含利息收入7,212元及其他收入14,011元，原經被告依申報數核定，嗣依被告原查依系爭損益表，查獲其漏報投資收益及一般股息及紅利1,412,600元、利息收入36,691元、

租賃收入834,454元及兌換盈益2,906,033元，乃核定投資收益及一般股息及紅利1,412,600元、利息收入43,903元、租賃收入834,454元、兌換盈益2,906,033元及其他收入14,011元，核定非營業收入總額計5,211,001元。於復查階段，被告審查認為系爭損益表所載租賃收入834,454元係按實際金額統計編製，依營業稅法第32條第2項規定，應內含營業稅，是重行計算原告之租賃收入794,718元(834,454元÷1.05)，原核定租賃收入834,454元應予追減39,736元，變更核定為794,718元。

②據上，本件原核定非營業收入總額5,211,001元，復查決定追減39,736元，變更核定為5,171,265元。經核並無不合。

⑸非營業損失及費用總額：

原告98年度列報非營業損失及費用總額477,658元，包含利息支出386,177元及出售資產損失91,481元，原經被告依申報數核定，嗣依被告原查依系爭損益表所載資料，核定利息支出3,616,597元、出售資產損失91,481元、兌換虧損209,000元及其他損失116,920元，核定非營業損失及費用總額計4,033,998元，被告復查決定予以維持。經核並無不合。

⑹綜上，被告復查決定核認原告98年度營業收入淨額297,073,617元、營業成本144,565,556元、營業費用及損失總額109,744,665元，核算營業淨利42,763,396元，加計非營業收入總額5,171,265元，減除非營業損失及費用總額4,033,998元，變更核定全年所得額43,900,663元，原核定全年所得額60,398,961元，乃予追減16,498,298元。經核並無違誤。（請詳附表二之核定明細表）

5.99年度：

⑴營業收入淨額：

①原告99年度列報營業收入淨額147,857,814元，嗣經被告原查查獲原告99年度利用員工及他人名義所設立之菁

之坊服飾店、雅盈服飾店、葛萊蔓服飾店、巧玲瓏服飾店、小妮子服飾店、艾蜜莉服飾店、名美服飾店、星彤服飾店及韻芝雅服飾店等受利用分散之營利事業，分別分散申報營業收入3,419,280元、2,374,545元、1,186,558元、3,006,449元、4,040,901元、1,530,415元、2,017,817元、371,130元及10,333,195元，合計28,280,290元，另漏報營業收入285,228,271元，乃核定原告營業收入淨額461,366,375元。此同一漏稅事實之營業稅事件，業經本院104年度訴字第384號判決原告之訴駁回及最高行政法院105年度裁字第791號裁定上訴駁回。原告對於上開判決仍表不服，提起再審之訴，亦經本院以105年度再字第32號判決再審之訴駁回及最高行政法院以107年度判字第613號判決上訴駁回確定。

②原告未能提出推翻系爭資產負債表、系爭損益表正確性之足夠證據，本件被告依上開營業稅核課確定之事實，於復查階段，參酌對原告有利之事項，追減漏報營業收入21,969,827元，變更核認漏報營業收入為263,258,444元，變更核定原告99年度營業收入淨額為439,396,548元，原核定營業收入淨額461,366,375元應予追減21,969,827元。經核並無不合。

⑵營業成本：

原告98年度列報營業成本103,500,470元，經被告原查依查獲系爭損益表所載資料，核定營業成本207,717,619元，被告復查決定予以維持。原告主張系爭資產負債表所顯示存貨(含期初及期末)為0元，與事實不符等云，經查：

①存貨為0，係原告之入帳方式，將當年度進貨全數列入銷貨成本，若要調整，須由原告提出盤存資料，以利被告審查調整，詳如前述。然經被告函請原告提示存貨分類帳、原始憑證、明細表等足資證明各年度期初存貨及期末存貨金額之帳證，惟原告迄未提示相關資料供核。

②被告依據查獲之系爭資產負債表及系爭損益表所載資料及調查事證，核定99年度營業成本207,717,619元，經核並無不合。

⑶營業費用及損失總額：

原告99年度列報營業費用及損失總額40,363,292元，經被告原查依查獲系爭損益表所載資料，核定營業費用及損失總額161,791,355元。被告復查決定變更核定為165,019,508元，追加3,228,153元，查核說明如下：

①原告主張其結算申報原有列報折舊及各項攤提金額，系爭損益表所顯示折舊44,334元及各項攤提金額為0元，與事實不符等云，然查原告之負責人林寶環於被告所屬彰化分局製作之談話紀錄(參見乙證5-9)表示，原告所設立之門市，全部係借用員工名義設立，營業管理及財務帳務(內帳)由其及原告之會計統一處理，外帳部分則委託記帳業者依規定各自入帳報稅；該電腦列印之資料係供其參考之內帳，會計依據其要求方式記載，其不懂商業會計法等規定，僅按一般收入支出之觀念要求會計記錄後，供其參考運用；系爭損益表係內帳，確實包含各直營門市之支出，有些實際支出未含在系爭損益表內，此部分參考結算申報資料即可證明等情，被告函請原告提示系爭損益表中屬資本支出之項目、金額、憑證及目錄，並說明已列入系爭損益表之當期支出之項目及金額、按年提列折舊之項目及金額、以及一併說明如有尚未入帳之成本費用，並提示原始憑證、明細表，惟原告迄未提示相關資料供核。

②原告99年度列報折舊446,941元及各項攤提2,132,957元，經被告原查依查獲系爭損益表所載資料，核定折舊44,334元及各項攤提0元。復查階段，被告審查認為系爭99年12月31日資產負債表所載固定資產-運輸設備5,625,275元，與原告99年度營利事業所得稅結算申報之99年12月31日資產負債表所載固定資產-運輸設備5,203,1

89元相當，然系爭99年度損益表僅提列折舊44,334元，系爭資產負債表所載固定資產-運輸設備之累計折舊僅250,000元，與原告99年度營利事業所得稅結算申報之資產負債表所載固定資產-運輸設備累計折舊3,625,406元，顯不相當，即系爭損益表顯未依所得稅法等相關規定計算折舊及各項攤提。再查原告及受利用分散之營利事業96年度營利事業所得稅結算申報列報折舊及各項攤提，及財產目錄所載固定資產-運輸設備、其他雜項設備及未攤銷費用，業經各稽徵機關依法核定在案，該等固定資產取得時間為96年度以前，仍可依所得稅法等相關規定，於以後年度繼續計算折舊或攤折，且查原告98及99年度營利事業所得稅結算申報財產目錄所載固定資產-運輸設備、其他雜項設備及其他資產-未攤銷費用，均經會計師依規定查核，並就新增固定資產-運輸設備及其他雜項設備予以抽查相符，是原告及受利用分散之營利事業99年度列報之折舊計482,626元及各項攤提計2,323,418元，應屬可採，原核定折舊44,334元及各項攤提0元，應分別追認438,292元及2,323,418元，變更核定折舊482,626元及各項攤提2,323,418元。

③原告99年度列報文具用品299,984元，經被告原查依查獲系爭損益表所載資料，核定文具用品226,682元。復查階段，被告審查認為原告99年度列報文具用品299,984元，業經會計師依規定抽查相符，另受利用分散之營利事業99年度列報文具用品計62,022元，業經各稽徵機關核定在案，依實質課稅之公平原則，該受利用分散之營利事業申報之文具用品應予轉正歸屬原告，據此，原告及受利用分散之營利事業99年度列報文具用品計362,006元，尚屬可採，是原核定文具用品226,682元應予追認135,324元，變更核定為362,006元。

④原告99年度列報交際費334,595元，經被告原查依查獲系爭損益表所載資料，核定交際費128,721元。復查階

段，被告審查認為原告99年度列報交際費334,595元，業經會計師依規定抽查相符，且未超過查核準則第80條規定限額，據此，原告99年度列報交際費334,595元，尚屬可採，是原核定交際費128,721元應予追認205,874元，變更核定334,595元。

⑤原告99年度列報稅捐124,018元，經被告原查核定0元。復查階段，被告審查認為原告99年度列報稅捐124,018元業經會計師依規定抽查相符，另受利用分散之營利事業99年度列報稅捐計1,227元，業經稽徵機關核定在案，據此，原告及受利用分散之營利事業99年度列報稅捐125,245元，尚屬可採，是原核定稅捐0元應予追認125,245元，變更核定125,245元。

⑥其餘薪資支出等科目，被告原查依查獲系爭資產負債表及系爭損益表所載資料及調查事證核定，被告復查決定予以維持。

⑦綜上，被告復查決定重行核算營業費用及損失總額為165,019,508元，原核定營業費用及損失總額161,791,355元應予追認3,228,153元，變更核定為165,019,508元。經核並無不合。

⑷非營業收入總額：

①原告99年度列報非營業收入總額17,775元，包含利息收入6,211元及其他收入11,564元。被告原查依系爭損益表查獲其漏報利息收入114,514元、租賃收入986,050元及其他收入3,481元，乃核定利息收入120,725元、租賃收入986,050元及其他收入15,045元，核定非營業收入總額計1,121,820元。於復查階段，被告審查認為系爭損益表所載租賃收入986,050元及其他收入15,045元係按實際金額統計編製，其中除其他收入原申報11,564元經會計師查核屬退還保證金外，餘依營業稅法第32條第2項規定，應內含營業稅，是重行計算原告之租賃收入939,095元及其他收入14,879元，原核定租賃收入986,05

0元應予追減46,955元，變更核定939,095元，原核定其他收入15,045元應予追減166元，變更核定為14,879元。

②據上，本件原核定非營業收入總額1,121,820元應予追減47,121元（46,955＋166），變更核定為1,074,699元。

⑸非營業損失及費用總額：

原告99年度列報非營業損失及費用總額301,743元，係屬利息支出，經原查依系爭損益表所載資料，核定利息支出3,529,331元及其他損失666,388元，核定非營業損失及費用總額計4,195,719元，被告復查決定予以維持。

⑹綜上，被告復查決定核認原告99年度營業收入淨額439,396,548元、營業成本207,717,619元、營業費用及損失總額165,019,508元，核算營業淨利66,659,421元，加計非營業收入總額1,074,699元，減除非營業損失及費用總額4,195,719元，變更核定全年所得額63,538,401元，原核定全年所得額88,783,502元應予追減25,245,101元。經核並無違誤。（請詳附表二之核定明細表）

6.100年度：

⑴營業淨利：

①原告100年度列報營業收入淨額416,021,033元，經原查查獲原告100年度利用員工及他人名義所設立之菁之坊服飾店、葛萊蔓服飾店、小妮子服飾店、艾蜜莉服飾店、名美服飾店、星彤服飾店及韻芝雅服飾店等受利用分散之營利事業，分散申報營業收入，依系爭損益表所載資料核認原告漏報營業收入40,008,760元(查獲100年1月1日至同年8月31日銷售額333,626,401元＋100年9月至12月銷售額122,403,392元－416,021,033元)，核定營業收入淨額456,029,793元。此同一漏稅事實之營業稅事件，業經本院104年度訴字第384號判決原告之訴駁回及最高行政法院105年度裁字第791號裁定上訴駁回。

原告對於上開判決仍表不服，提起再審之訴，亦經本院以105年度再字第32號判決再審之訴駁回及最高行政法院以107年度判字第613號判決上訴駁回確定。

②而原告未能提出推翻系爭資產負債表、系爭損益表正確性之足夠證據，於復查階段，被告依上開營業稅核課確定之事實，審查認為：被告原核認原告及受利用分散之營利事業100年1月1日至同年8月31日之營業收入淨額333,626,401元，因內含營業稅額，應予變更核認該期間之營業收入淨額317,739,430元。又查原告100年9月1日至12月31日申報營業稅銷售額計122,403,392元，受利用分散之營利事業100年9月1日至12月31日申報營業稅銷售額計9,256,737元，依實質課稅之公平原則，該受利用分散之營利事業申報之銷售額應予轉正歸屬原告之銷售額，另原告及受利用分散之營利事業申報營業稅銷售額中，屬非營業收入之金額計94,526元（營業收入調節欄1,192元＋93,333元，尾差1元），本件應以原告100年1月1日至同年8月31日之營業收入淨額317,739,430元，加計原告及受利用分散之營利事業100年9月1日至12月31日申報營業稅銷售額計131,660,129元(122,403,392＋9,256,737)，減除原告及受利用分散之營利事業申報營業稅銷售額中屬非營業收入之金額計94,526元，變更核定原告100年度營業收入淨額449,305,033元(317,739,430＋131,660,129-94,526)，核與原告及受利用分散之營利事業100年度列報營業收入淨額合計數449,305,033元（原告列報數416,021,033元＋受利用分散之營利事業列報數33,284,000元）相符，是原核定營業收入淨額456,029,793元應予追減6,724,760元，變更核定449,305,033元。經核並無不合。

③被告原查就系爭損益表所載100年1月1日至同年9月8日營業收入、銷貨成本、及各項費用等資料，依調查事證結果，核算該期間營業淨利61,112,784元，另依100年9

月9日至12月31日之營業收入淨額111,419,807元，按服裝零售業同業利潤標準淨利率10%核算該期間營業淨利11,141,981元，合計核定營業淨利72,254,765元(61,112,784＋1,141,981)。被告於復查階段，依調查事證，重行核算營業淨利為56,813,289元【依系爭損益表核算100年1月1日至同年9月8日之營業淨利44,702,785元〔原核認同期間營業淨利61,112,784元一系爭損益表同期間營業收入淨額內含之營業稅16,409,999元(344,609,986元+1.05×5%)〕+100年9月9日至12月31日之營業收入淨額121,105,046元×同業利潤標準淨利率10%】，原核定營業淨利72,254,765元應予追減15,441,476元，變更核定56,813,289元。經核並無不合。

⑵非營業收入總額：

①原告100年度列報非營業收入總額18,944元，包含利息收入11,124元及其他收入7,820元，經被告原查依系爭損益表查獲其漏報租賃收入611,000元，乃核定利息收入11,124元、租賃收入611,000元及其他收入7,820元，核定非營業收入總額計629,944元。於復查階段，被告審查發現系爭損益表所載租賃收入611,000元係按實際金額統計編製，依營業稅法第32條第2項規定，應內含營業稅，是重行計算原告之租賃收入為581,904元(611,000÷1.05)，原核定租賃收入611,000元應予追減29,096元，變更核定為581,904元。

②據上，本件原核定非營業收入總額629,944元應予追減29,096元，變更核定為600,848元。經核並無不合。

⑶非營業損失及費用總額：

①原告100年度列報非營業損失及費用總額337,728元，包含利息支出260,167元、出售資產損失3,728元及其他損失73,833元，嗣經原查依系爭損益表所載資料，重行核定利息支出2,524,751元、出售資產損失0元及其他損失

50,000元，核定非營業損失及費用總額計2,574,751元。

②於復查階段，被告審查發現：

A.原告100年度營利事業所得稅結算申報檢附之出售報廢資產明細表，係其100年7月11日出售雜項設備-冰箱及冷氣之損失計3,728元(帳面價值計4,920元－售價計1,192元)，該銷售額1,192元，核與原告100年度損益及稅額計算表之營業收入調節說明83欄相符，應屬可採。另受利用分散之營利事業100年度列報出售資產損失5,627元，亦經稽徵機關依法核定在案，據此，原告及受利用分散之營利事業100年度列報出售資產損失計9,355元，尚屬可採，是原核定出售資產損失0元，應予追認9,355元，變更核定9,355元。

B.另原告100年度列報其他損失73,833元，經查原告100年度營利事業所得稅結算申報檢附之出售報廢資產明細表，係報廢運輸設備-轎車(車牌號碼：QU-3562)之損失73,833元(取得日期：86年1月1日，帳面價值73,833元)，經被告函請交通部公路總局臺中區監理所彰化監理站提供原告車輛報廢資料，該車輛已於100年3月8日向該站申報報廢，原告於100年度報廢已達耐用年限之車輛，列報其他損失73,833元，應屬可採，原核定其他損失50,000元，應予追認23,833元，變更核定73,833元。

C.至於利息支出部分，原查依查獲系爭資產負債表及系爭損益表所載資料及調查事證核定，尚無不合。

D.據上，本件原核定非營業損失及費用總額2,574,751元應予追認33,188元(9,355＋23,833)，變更核定為2,607,939元。經核並無不合。

⑷綜上，被告於復查階段變更核認營業淨利為56,813,289元，加計非營業收入總額600,848元，減除非營業損失及費用總額2,607,939元，變更核定全年所得額54,806,198

元，原核定全年所得額70,309,958元乃予追減15,503,760元。經核並無違誤。（請詳附表二之核定明細表）

㈣被告就原告97至100年度營利事業所得稅之上開漏稅行為，認定為故意逃漏行為，依所得稅法相關規定，所為之裁罰處分，經核並無違誤，分別說明如下：　　□

1.應適用的法令：

⑴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……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。」

⑵財政部90年12月24日台財稅字第0900456675號令：「納稅義務人利用他人名義分散所得之案件，其應補稅額之計算，依本部62年3月21日台財稅第32131號函規定，係採實質課稅原則，應先扣除受利用分散人溢繳稅額後再行發單補徵。漏稅額之計算，亦應先行扣除受利用分散人溢繳之稅額後再據以裁處罰鍰。」

⑶財政部104年6月11日台財稅字第10404512780號令：「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。」

2.核上開函釋均係財政部基於主管權責，就法規適用所為之闡示，尚與法律之本旨無違，行政法院於審理個案時，自得予以援用。

3.按稅捐稽徵法第12條之1第3項規定，租稅規避係納稅義務人基於獲得租稅利益，違背稅法之立法目的，濫用法律形式，規避租稅構成要件之該當，以達成與交易常規相當之經濟效果。反之，租稅逃漏則係對於滿足課稅要件之事實，全部或部分予以隱匿之行為。申言之，租稅規避雖濫用法律形式，惟其法律形式外觀與當事人真意並無不符；苟涉及以通謀虛偽之法律形式以達減免租稅義務者，即非租稅規避範疇，而應論以租稅逃漏。本件原告利用他人名義分散營業收入，漏

報營業收入及非營業收入，致生逃漏所得稅，為租稅逃漏行為，非屬租稅規避。

4.97年度：

⑴按「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。」為稅捐稽徵法第1條之1第4項所明定。裁處時財政部98年12月8日台財稅字第09800584140號令修正之「稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表」（下稱「裁罰倍數參考表」），就所得稅法(營利事業所得稅)第110條第1項規定：「一、……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。」並未針對係故意(以詐欺或其他不正當方法)或過失，致逃漏稅款，而規範不同之裁罰參考，嗣103年4月16日財政部台財稅字第10304542180號令修正「裁罰倍數參考表」始增訂：「……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所得額者。處所漏稅額1倍之罰鍰。」(105年2月5日台財稅字第10504508290號令、107年5月22日台財稅字第10700584561號令、110年6月8日財政部台財稅字第10904708730 號令修正亦同)，本件既經被告審酌查得事證，核認原告係明知而為不實申報，故意逃漏97年度營利事業所得稅之違章情事，審諸103年4月16日、105年2月5日、107年5月22日即110年6月8日「裁罰倍數參考表」，均顯較裁處時之98年12月8日「裁罰倍數參考表」更不利於原告，依上開規定，自應適用98年12月8日「裁罰倍數參考表」，處以漏稅額0.8倍之罰鍰。

⑵本件既經復查決定追減漏報營業收入16,174,338元，變更核認漏報營業收入248,167,772元（264,342,110－16,174,338)及非營業收入1,289,801元(核定數1,309,444元－申報數19,643元)，並變更核定全年所得額為45,227,595

元，重行核算漏報所得額43,946,750元（45,227,595元－申報課稅所得額1,280,845元）及短漏報所得稅額10,427,922元（短漏報所得額43,946,750元×25%－受利用分散人名義溢繳之稅額558,765元），違章事證明確，已如前述。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年至100年間連續4年漏開統一發票及漏報銷售額，並漏報97年度營業收入及非營業收入，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。依財政部103年4月16日台財稅字第10304542180號令修正之「裁罰倍數參考表」規定，經查屬故意有所得稅法第110條第1項漏報所得者，處所漏稅額1倍之罰鍰，因該修正後之「裁罰倍數參考表」，較不利於原告，依前揭財政部104年6月11日台財稅字第10404512780號令釋規定，本件係倍數參考表變更前已裁處尚未確定之案件，應適用修正前「裁罰倍數參考表」之規定，又原告已於裁罰處分核定前，以書面承認違章事實，並承諾願意繳清稅款及罰鍰，應依原裁處時「裁罰倍數參考表」規定，按所漏稅額10,427,922元處0.8倍罰鍰8,342,337元，被告原查原處罰鍰12,043,981元，被告復查決定予以追減3,701,644元，變更核定為8,342,337元(12,043,981－3,701,644)。經核並無違誤。（請詳附表二之核定明細表）

5.98年度：

⑴按「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。」為稅捐稽徵法第1條之1第4項所明定。裁處時財政部98年12月8日台財稅字第09800584140號令修正之「裁罰倍數參考表」，就所得稅法(營利事業所得稅)第110條第1項規定：「一、……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。」並未針對係故意(以詐欺或其他不正當方法)或過失，致逃漏稅款，而規範不同之裁罰參考，嗣103年4月16日財政部台財稅字第10304542180號令修正裁罰倍數參考表始增訂：「……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所得額者。處所漏稅額1倍之罰鍰。」(105年2月5日台財稅字第10504508290號令、107年5月22日台財稅字第10700584561號令、110年6月8日財政部台財稅字第10904708730號令修正亦同)，本件既經被告審酌查得事證，核認原告係明知而為不實申報，故意逃漏97年度營利事業所得稅之違章情事，審諸103年4月16日、105年2月5日、107年5月22日即110年6月8日「裁罰倍數參考表」，均顯較裁處時之98年12月8日「裁罰倍數參考表」更不利於原告，依上開規定，自應適用98年12月8日「裁罰倍數參考表」，處以漏稅額0.8倍之罰鍰。

⑵本件既經復查決定追減漏報營業收入14,853,681元，變更變更核認漏報營業收入206,184,502元(221,038,183－14,853,681)及非營業收入5,150,042元(核定數5,171,265元－申報數21,223元)，並變更核定全年所得額43,900,663元，重行核算漏報所得額41,996,115元(核定數43,900,663元－申報課稅所得額1,904,548元)及短漏報所得稅額10,242,105元(短漏報所得額41,996,115元×25%－受利用分散人名義溢繳之稅額256,923元），違章事證明確，已如前述。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年至100年間連續4年漏開統一發票及漏報銷售額，並漏報98年度營業收入及非營業收入，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。依財政部103年4月16日台財稅字第10304542180號令修正倍數參考表規定，經查屬故意有所得稅法第110條第1項漏報所得者，處所漏稅額1倍之罰鍰，因該修正後之倍數參考表，

較不利於原告，依前揭財政部104年6月11日令，本件係倍數參考表變更前已裁處尚未確定之案件，應適用修正前倍數參考表之規定，又原告已於裁罰處分核定前，以書面承認違章事實，並承諾願意繳清稅款及罰鍰，應依原裁處時倍數參考表規定，按所漏稅額10,242,105元處0.8倍罰鍰，原處罰鍰11,493,344元，復查決定乃予以追減3,299,660元，變更核定為8,193,684元。經核並無違誤。（請詳附表二之核定明細表）

6.99年度：

⑴按「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。」為稅捐稽徵法第1條之1第4項所明定。裁處時財政部98年12月8日台財稅字第09800584140號令修正之「裁罰倍數參考表」，就所得稅法(營利事業所得稅)第110條第1項規定：「一、……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。」並未針對係故意(以詐欺或其他不正當方法)或過失，致逃漏稅款，而規範不同之裁罰參考，嗣103年4月16日財政部台財稅字第10304542180號令修正裁罰倍數參考表始增訂：「……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所得額者。處所漏稅額1倍之罰鍰。」(105年2月5日台財稅字第10504508290號令、107年5月22日台財稅字第10700584561號令、110年6月8日財政部台財稅字第10904708730號令修正亦同)，本件既經被告審酌查得事證，核認原告係明知而為不實申報，故意逃漏97年度營利事業所得稅之違章情事，審諸103年4月16日、105年2月5日、107年5月22日即110年6月8日「裁罰倍數參考表」，均顯較裁處時之98年12月8日「裁罰倍數參考表」更不利於原告，依上開

規定，自應適用98年12月8日「裁罰倍數參考表」，處以漏稅額0.8倍之罰鍰。

⑵本件既經復查決定追減漏報營業收入21,969,827元，變更核認漏報營業收入263,258,444元（285,228,271-21,969,827)及非營業收入1,056,924元(核定數1,074,699元－申報數17,775元)，並變更核定全年所得額63,538,401元，重行核算漏報所得額59,828,317元（63,538,401元－申報課稅所得額3,710,084元）及短漏報所得稅額9,706,829元（短漏報所得額59,828,317元x17%－受利用分散人名義溢繳之稅額463,984元），違章事證明確，已如前述。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年至100年間連續4年漏開統一發票及漏報銷售額，並漏報99年度營業收入及非營業收入，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。依財政部103年4月16日台財稅字第10304542180號令修正「裁罰倍數參考表」規定，經查屬故意有所得稅法第110條第1項漏報所得者，處所漏稅額1倍之罰鍰，因該修正後之倍數參考表，較不利於原告，依前揭財政部104年6月11日台財稅字第10404512780號令釋規定，本件係倍數參考表變更前已裁處尚未確定之案件，應適用修正前倍數參考表之規定，又原告已於裁罰處分核定前，以書面承認違章事實，並承諾願意繳清稅款及罰鍰，應依原裁處時「裁罰倍數參考表」規定，按所漏稅額9,706,829元處0.8倍罰鍰7,765,463元，原處罰鍰11,198,797元，復查決定追減3,433,334元，變更核定為7,765,463元。經核並無違誤。（請詳附表二之核定明細表）

7.100年度：

本件既經復查決定變更核定全年所得額54,806,198元，重行核算漏報所得額13,202,200元（54,806,198元－申報核定所得額41,603,998元）及短漏報所得稅額1,565,241元（短漏

報所得額13,202,200元×17%－受利用分散人名義溢繳之稅額679,133元），違章事證明確，已如前述。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年至100年間連續4年漏開統一發票及漏報銷售額，並漏報100年度非營業收入，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。又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規定，應按所漏稅額1,565,241元處1倍罰鍰1,565,241元，原處罰鍰4,196,194元，被告復查決定乃予追減2,630,953元，變更核定為1,565,241元。經核並無違誤。（請詳附表二之核定明細表）

㈤本件判決基礎已經明確，兩造其餘的攻擊防禦方法及訴訟資料經本院斟酌後，核與判決結果不生影響，無一一論述的必要，併此敘明。

六、結論：原處分並無違誤，訴願決定予以維持，亦無不合。原告訴請撤銷為無理由，應予駁回。

中　　華　　民　　國　　111　　年　　5　　月　　5　　日

臺中高等行政法院第二庭

審判長法　官　劉　錫　賢

法　官　林　靜　雯

法　官　莊　金　昌

以上正本證明與原本無異。

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）；如於本判決宣示或公告後送達前提起上訴者，應於判決送達後20日內補提上訴理由書（須附繕本）。未表明上訴理由者，逕以裁定駁回。

上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書，但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人：

得不委任律師為訴訟	所　需　要　件

代理人之情形	
㈠符合右列情形之一者，得不委任律師為訴訟代理人	1. 上訴人或其法定代理人具備律師資格或為教育部審定合格之大學或獨立學院公法學教授、副教授者。 2. 稅務行政事件，上訴人或其法定代理人具備會計師資格者。 3. 專利行政事件，上訴人或其法定代理人具備專利師資格或依法得為專利代理人者。
㈡非律師具有右列情形之一，經最高行政法院認為適當者，亦得為上訴審訴訟代理人	1. 上訴人之配偶、三親等內之血親、二親等內之姻親具備律師資格者。 2. 稅務行政事件，具備會計師資格者。 3. 專利行政事件，具備專利師資格或依法得為專利代理人者。 4. 上訴人為公法人、中央或地方機關、公法上之非法人團體時，其所屬專任人員辦理法制、法務、訴願業務或與訴訟事件相關業務者。
是否符合㈠、㈡之情形，而得為強制律師代理之例外，上訴人應於提起上訴或委任時釋明之，並提出㈡所示關係之釋明文書影本及委任書。	

中　華　民　國　111　年　5　月　5　日

書記官　許　騰　云

==========強制換頁==========

附表一、證據編號對照表

證號	證據名稱	所附卷宗	頁次
甲證1	被告107年7月13日中區國稅法一字第1070008465號復查決定書影本(97年度)(原告編號附件1)(同乙證1-1)	本院卷一	37-62
甲證2	財政部107年11月28日台財法字第10713942090號訴願決定書影本(97年度)(原告編號附件2)	本院卷一	63-92
甲證3	被告107年7月13日中區國稅法一字第1070008459號復查決定書影本(98年度)(原告編號附件3)	本院卷一	93-117
甲證4	財政部107年11月28日台財法字第10713943340號訴願決定書影本(98年度)(原告編號附件4)	本院卷一	119-147
甲證5	被告107年7月13日中區國稅法一字第1070008467號復查決定書影本(99年度)(原告編號附件5)(同乙證5-1)	本院卷一	149-174
甲證6	財政部107年11月27日台財法字第10713943350號訴願決定書影本(99年度)(原告編號附件6)(同乙證5-2)	本院卷一	175-203
甲證7	被告107年7月13日中區國稅法一字第1070008469號復查決定書影本(100年度)(原告編號附件7)(同乙證7-1)	本院卷一	205-226
甲證8	財政部107年11月28日台財	本院卷一	227-249

	法字第10713943360號訴願決定書影本(100年度)(原告編號附件8)(同乙證7-2)		
甲證9-1	系爭損益表(原告編號原證1)(同乙證1-6)	本院卷一	251-265
甲證9-2	系爭資產負債表(原告編號原證1)(同乙證1-7)	本院卷一	266-285
甲證10	臺灣高等法院臺中分院107年8月10日準備程序筆錄影本(原告編號原證2)	本院卷一	287-303
甲證11	證人顧美玲彰化地檢署100年11月23日偵查譯文(原告編號原證3)	本院卷一	305-306
甲證12	臺中高等行政法院106年8月21日準備程序筆錄影本(原告編號原證4)	本院卷一	307-311
甲證13	鑑識會計調查服務報告書影本(原告編號原證5)	本院卷一	313-341
甲證14	101年6月28日被告審查一科談話紀錄影本(原告編號原證6)	本院卷二	237-242
甲證15	最高法院判決主文公告影本(原告編號附件1)	本院卷三	33
甲證16	最高法院108年度台上字第2388號刑事判決影本(原告編號附件1)	本院卷三	107-111
甲證17	臺灣高等法院臺中分院刑事庭109年度重上更二字第10號109年7月7日準備程序筆錄影本(原告編號附件2)	本院卷三	113-121
甲證18	原告負責人吳聰奇使用之股	本院卷三	311-641

	票交割帳戶往來明細、原告使用之帳戶往來明細及檢方搜索時扣押之損益負債表(每日分類帳式)等文件核定資料影本(原告編號原證7)		
甲證19	被告製作之原告97至100年資產負債表之銀行存款核對表(原告編號原證8)	本院卷三	643-651
甲證20	97至99年股東股票交易所得金額匯入公司帳戶之明細(原告編號原證9)	本院卷三	653-651
甲證21	原告會計顧美玲在再審程序中到庭作證之審理筆錄影本(原告編號原證10)	本院卷三	659-675
甲證22	刑事案件卷附原告7月份營業日報表影本(原告編號原證11)	本院卷三	677-685
甲證23	刑事案件卷附營業日報表與各小店帳戶收入整理資料影本(原告編號原證12)	本院卷三	687-697
甲證24	110年11月22日馬嘉應教授出具之專案鑑定報告正本(原告編號原證13)	本院卷四	39-53
乙證1-1	被告107年7月13日中區國稅法一字第1070008465號復查決定書影本(97年度)(同甲證1)	原處分卷(乙證1)	713-738
乙證1-2	財政部107年11月28日台財法字第10713942090號訴願決定書影本(97年度)(同甲證2)	原處分卷(乙證1)	0000-0000

乙證1-3	復查申請書影本	原處分卷(乙證1)	338-345
乙證1-4	本件同一漏稅事實營業稅及罰鍰事件復查決定書影本	原處分卷(乙證1)	231-241
乙證1-5	彰化地檢署訊問筆錄影本	原處分卷(乙證1)	103-106
乙證1-6	系爭資產負債表(同甲證9-2)	原處分卷(乙證1)	156-159
乙證1-7	系爭損益表(同甲證9-1)	原處分卷(乙證1)	144-146
乙證1-8	最高行政法院105年度裁字第791號裁定影本	原處分卷(乙證1)	333-337
乙證1-9	被告談話紀錄影本(林寶環)	原處分卷(乙證1)	73-79
乙證1-10	訴願申請書及補充理由影本	原處分卷(乙證1)	000-0000
乙證1-11	臺中高等行政法院104年度訴字第384號判決影本	原處分卷(乙證1)	308-332
乙證1-12	最高行政法院107年度判字第613號判決影本	原處分卷(乙證1)	0000-0000
乙證1-13	復查補正資料及查詢往來函件資料影本	原處分卷(乙證1)	379、382、434、448
乙證1-14	復查補正理由影本	原處分卷(乙證1)	364-374、383-432、435-444
乙證1-15	臺中高等行政法院105年度再字第32號判決影本	原處分卷(乙證1)	750-787
乙證1-16	原告97年度分類帳影本	原處分卷(乙證1-16)	全卷

乙證1-17	原告98年度分類帳影本	原處分卷(乙證1-17)	全卷
乙證1-18	原告99年度分類帳影本	原處分卷(乙證1-18)	全卷
乙證1-19	原告100年度分類帳影本	原處分卷(乙證1-19)	全卷
乙證2	97年度不可閱資料	原處分卷(乙證2)	全卷
乙證3	98年度可閱資料	原處分卷(乙證3)	全卷
乙證4	98年度不可閱資料	原處分卷(乙證4)	全卷
乙證5-1	被告107年7月13日中區國稅法一字第1070008467號復查決定書影本(99年度)(同甲證5)	原處分卷(乙證5)	634-659
乙證5-2	財政部107年11月27日台財法字第10713943350號訴願決定書影本(99年度)(同甲證6)	原處分卷(乙證5)	0000-0000
乙證5-3	復查申請書影本	原處分卷(乙證5)	312-321
乙證5-4	本件同一漏稅事實營業稅及罰鍰事件復查決定書影本	原處分卷(乙證5)	12-20
乙證5-5	彰化地檢署訊問筆錄影本	原處分卷(乙證5)	215-218
乙證5-6	系爭資產負債表(同甲證9-2)	原處分卷(乙證5)	249-252
乙證5-7	系爭損益表(同甲證9-1)	原處分卷(乙證5)	256-258

乙證5-8	最高行政法院105年度裁字第791號裁定影本	原處分卷(乙證5)	72-76
乙證5-9	被告談話紀錄影本(林寶環)	原處分卷(乙證5)	185-191
乙證5-10	訴願申請書及補充理由影本	原處分卷(乙證5)	729-994
乙證5-11	臺中高等行政法院104年度訴字第384號判決影本	原處分卷(乙證5)	47-71
乙證5-12	最高行政法院107年度判字第613號判決影本	原處分卷(乙證5)	0000-0000
乙證5-13	復查補正資料及查詢往來函件資料影本	原處分卷(乙證5)	345、347、397、438
乙證5-14	復查補正理由影本	原處分卷(乙證5)	348-396、399-435
乙證6	99年度不可閱資料	原處分卷(乙證6)	全卷
乙證7-1	被告107年7月13日中區國稅法一字第1070008469號復查決定書影本(100年度)(同甲證7)	原處分卷(乙證7)	285-306
乙證7-2	財政部107年11月28日台財法字第10713943360號訴願決定書影本(100年度)(同甲證8)	原處分卷(乙證7)	858-880
乙證7-3	復查申請書影本	原處分卷(乙證7)	123-131
乙證7-4	本件同一漏稅事實營業稅及罰鍰事件復查決定書影本	原處分卷(乙證7)	0-8
乙證7-5	彰化地檢署訊問筆錄影本	原處分卷(乙證7)	80-83

乙證7-6	系爭資產負債表(同甲證9-2)	原處分卷(乙證7)	91-93
乙證7-7	系爭損益表(同甲證9-1)	原處分卷(乙證7)	94-96
乙證7-8	最高行政法院105年度裁字第791號裁定影本	原處分卷(乙證7)	34-38
乙證7-9	被告談話紀錄影本(林寶環)	原處分卷(乙證7)	73-78
乙證7-10	訴願申請書及補充理由影本	原處分卷(乙證7)	386-816
乙證7-11	臺中高等行政法院104年度訴字第384號判決影本	原處分卷(乙證7)	9-33
乙證7-12	最高行政法院107年度判字第613號判決影本	原處分卷(乙證7)	882-891
乙證7-13	復查補正資料及查詢往來函件資料影本	原處分卷(乙證7)	152、154、156、180
乙證7-14	復查補正理由影本	原處分卷(乙證7)	157-167、168-177
乙證8	100年度不可閱資料	原處分卷(乙證8)	全卷

附表二

108年度訴字第35號核定明細表

97年度	申報數	分散營收	漏報營收	原查核定	復查決定	-追減/追加
營業收入淨額	58,698,020	16,620,977	264,342,110	339,661,107	323,486,769	-16,174,338
營業成本	44,256,795			174,304,041	174,304,041	
營業毛利	14,441,225			165,357,066	149,182,728	-00000000
營業費用及損失	12,175,835			96,806,626	98,969,077	2,162,451

營業淨利	2,265,390			68,550,440	50,213,651	-18,336,789
非營業收入	19,643		1,344,200	1,363,843	1,309,444	-54,399
非營業損失及費用	1,004,188			6,178,470	6,295,500	117,030
全年所得額	1,280,845		62,454,968	63,735,813	45,227,595	-18,508,218
應補稅額				15,054,977		
所漏稅額			15,054,977	15,054,977	10,427,922	
罰鍰倍數				0.8	0.8	
罰鍰				12,043,981	8,342,337	-3,701,644

98年度	申報數	分散營收	漏報營收	原查核定	復查決定	-追減/追加
營業收入淨額	76,077,482	14,811,633	221,038,183	311,927,298	297,073,617	-14,853,681
營業成本	54,762,095			144,565,556	144,565,556	
營業毛利	21,315,387			167,361,742	152,508,061	-14,853,681
營業費用及損失	18,954,404			108,139,784	109,744,665	1,604,881
營業淨利	2,360,983			59,221,958	42,763,396	-16,458,562
非營業收入	21,223		5,189,778	5,211,001	5,171,265	-39,736
非營業損失及費用	477,658			4,033,998	4,033,998	
全年所得額	1,904,548		58,494,413	60,398,961	43,900,663	-16,498,298
應補稅額				14,366,680		
所漏稅額				14,366,680	10,242,105	
罰鍰倍數				0.8	0.8	
罰鍰				11,493,344	8,193,684	-3,299,660

99年度	申報數	分散營收	漏報營收	原查核定	復查決定	-追減/追加
營業收入淨額	147,857,814	28,280,290	285,228,271	461,366,375	439,396,548	-21,969,827
營業成本	103,500,470			207,717,619	207,717,619	
營業毛利	44,357,344			253,648,756	231,678,929	-21,969,827

營業費用及損失	40,363,292			161,791,355	165,019,508	3,228,153
營業淨利	3,994,052			91,857,401	66,659,421	25,197,980
非營業收入	17,775		1,104,045	1,121,820	1,074,699	-47,121
非營業損失及費用	301,743			4,195,719	4,195,719	
全年所得額	3,710,084		85,073,418	88,783,502	63,538,401	-25,245,101
應補稅額				13,998,497		
所漏稅額				13,998,497	9,706,829	
罰鍰倍數				0.8	0.8	
罰鍰				11,198,797	7,765,463	-3,433,334

100年度	申報數	分散營收	漏報營收	原查核定	復查決定	-追減/追加
營業收入淨額	416,021,033		40,008,760	456,029,793	449,305,033	-6,724,760
營業成本						
營業毛利						
營業費用及損失						
營業淨利	41,922,782			72,254,765	56,813,289	15,441,476
非營業收入	18,944		611,000	629,944	600,848	-29,096
非營業損失及費用	337,728			2,574,751	2,607,939	33,188
全年所得額	41,603,998		28,705,960	70,309,958	54,806,198	-15,503,760
應補稅額				4,200,834		
所漏稅額				4,196,194	1,565,241	
罰鍰倍數				1.0	1	
罰鍰				4,196,194	1,565,241	-2,630,953