臺中高等行政法院判決

108年度訴字第57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　李永彬
　　李玲珊
　　蔡錦雲

上列當事人間因未分配盈餘加徵營利事業所得稅事件，原告不服財政部中華民國107年12月26日台財法字第10713944690號、第10713944560號、第10713944700號、第10713944740號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主　文

原告之訴駁回。

訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

壹、程序部分：

被告之代表人於原告起訴後，由宋秀玲變更為吳蓮英，並經變更後之代表人聲明承受訴訟（見本院卷1第423頁），核無不合，應予准許。

貳、實體部分：

□爭訟概要：

原告係經營服裝批發及零售業，民國97年度至100年度（下稱系爭年度)未分配盈餘申報，依序列報新臺幣（下同）0元、0元、0元及20,718,792元，嗣經臺灣彰化地方檢察署

（下稱彰化地檢署）通報查獲原告於97年至100年間利用員工及他人名義申請營業登記從事服裝交易，分散及漏報營業收入，依彰化地檢署查扣之原告系爭年度損益表（下稱系爭損益表）（註：100年度僅至9月8日止）及資產負債表（下稱系爭資產負債表）所載資料，予以重新計算原告系爭年度各年營利事業所得稅之全年所得額，進一步計算致漏報稅後純益之數額，重行核定系爭年度各年未分配盈餘數額，加徵10%營利事業所得稅；並按各年漏報未分配盈餘致所漏稅額處0.4倍罰鍰（下稱原查核定）。原告不服，申請復查結果，因原告對系爭年度同一課稅事實之營利事業所得稅核定亦有不服，前申請被告復查決定，追減系爭年度營利事業所得稅之全年所得額，是本件系爭年度未分配盈餘及其罰鍰復查決定，因而亦獲追減未分配盈餘及罰鍰，核定如下：

㈠被告107年7月17日中區國稅法一字第1070008568號復查決定（下稱原處分1）：原告97年度未分配盈餘申報，列報未分配盈餘0元，經被告依97年度營利事業所得稅復查決定重新核定漏報稅後純益32,960,063元，變更核定未分配盈餘32,960,063元，追減未分配盈餘13,881,163元及罰鍰555,246元。

㈡被告107年7月13日中區國稅法一字第1070008461號復查決定（下稱原處分2）：原告98年度未分配盈餘申報，列報未分配盈餘0元，經被告依98年度營利事業所得稅復查決定重新核定漏報稅後純益31,497,087元，變更核定未分配盈餘31,497,087元，追減未分配盈餘12,373,723元及罰鍰494,949元。

㈢被告107年7月13日中區國稅法一字第1070008468號復查決定（下稱原處分3）：原告99年度未分配盈餘申報，列報未分配盈餘0元，經被告依99年度營利事業所得稅復查決定重新核定漏報稅後純益49,657,504元，變更核定未分配盈餘49,657,504元，追減未分配盈餘20,953,432元及罰鍰838,137元。

㈣被告107年7月13日中區國稅法一字第1070008481號復查決定（下稱原處分4）：原告100年度未分配盈餘申報，列報未分配盈餘20,718,792元，經被告依100年度營利事業所得稅復查決定重新核定漏報稅後純益10,957,826元，變更核定未分配盈餘31,676,618元，追減未分配盈餘12,845,245元及罰鍰513,810元。原告對原處分1、2、3、4仍表不服，提起訴願亦遭財政部107年12月26日台財法字第10713944690號（下稱訴願決定1）、第10713944560號（下稱訴願決定2）、第10713944700號（下稱訴願決定3）、第10713944740號（下稱訴願決定4）訴願駁回，遂提起本件行政訴訟。

□原告起訴主張及聲明：

㈠主張要旨：

1.本件查扣之系爭期間損益表及資產負債表內容係混有原告負責人私人投資在內，並非原告之實際銷售額，不得以之作為核課稅捐之基礎。系爭期間損益表及資產負債表未經驗證，被告重複基於錯誤之前提基礎作成本件違法處分，顯有未盡舉證責任。

2.被告之承辦人員解長海於101年5月31日刑事案件偵查程序中明確表示系爭損益表、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仍有很多庫存（即衣服），足認系爭損益表、資產負債表記載有誤，實難直接作為核課稅捐之依據，況且無任何帳證、憑證、可以核對系爭損益表、資產負債表之正確性，堪認系爭損益表、資產負債表顯有瑕疵。

3.原告之會計人員顧美玲100年11月23日及106年8月21日分別於彰化地檢署及本院均證稱其於製作原告之財務報表時，會將原告負責人私人投資所得記載在銷貨收入，亦未經核算，足以證明系爭查扣之損益表帳載之正確性有重大疑義，不足作為本件課稅之依據。

4.本案原告負責人林寶環及其配偶吳聰奇等人（下稱林寶環等2人）違反商業會計法刑事案件，目前上訴最高法院刑事庭審理中，原告於前開刑事案件中，就被告認定之營收金額，原告仍有重大爭執，尚未確定。

5.原告委託許順雄會計師針對系爭資產負債表及系爭損益表提出之鑑識會計調查服務報告書，明確指出系爭資產負債表及系爭損益表有下述不合理之處，不足以作為被告課稅之依據：

⑴營業收入與資產負債表存貨比率明顯不合理：系爭資產負債表資訊顯示原告系爭期間之期末存貨皆為0，但原告經營服裝品牌事業，門市銷售為最重要的銷售管道，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。

⑵系爭損益表營業收入與成本之比率明顯不合理：資訊顯示原告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1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。

⑶系爭損益表並未列計折舊明顯不合理：資訊顯示原告系爭期間之折舊費用為0，明顯不合理，以原告經營服裝品牌事業，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。

⑷損益表營業收入與資產負債表應收帳款（含票據）比率、應付帳款（含票據）比率明顯均不合理。故系爭資產負債表及損益表所載之營業收入，顯然不能直接以之認定為原告系爭期間之真實營業收入。

6.被告如依營利事業所得稅查核準則等規定之程序方法仍無法證明課稅事實時，尚得依納稅者權利保護法第14條及所得稅法第83條規定為「推計課稅」，依許順雄會計師提出鑑識會計調查服務報告書之推計方法，推計原告97年1月1日至100年8月31日間之營業收入淨額應係落於914,873,302元至1,204,017,779元間，惟原處分未依法採推計課稅方式計算原告之全年所得額，反執有瑕疵之系爭資產負債表及系爭損益表為錯誤之課徵稅捐基礎，先錯誤認定原告各年度之漏報所得額，再以前開錯誤認定之事實，核認本件系爭年度未分配盈餘，進而加徵10%營利事業所得稅及罰鍰，原處分及訴願決定，均有違法應予撤銷之處。

㈡聲明：訴願決定1、2、3、4及原處分1、2、3、4不利原告部分均撤銷。

□被告答辯及聲明：

㈠答辯要旨：

1.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，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，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，且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，及系爭資產負債表中「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，足證系爭損益表之資料應屬可採，被告自得據以作為核課稅捐之基礎。

2.營利事業所得之計算，是以其當年度收入總額減除各項成本費用及稅捐後之純益額為所得額，被告承辦人員解長海於101年5月31日刑事案件偵查程序中之證詞，僅係就原告營利事業所得稅事件，因原告尚未提示相關帳簿憑證資料供被告查核，因此於回答檢察官訊問時，表示暫依所得稅法第83條第1項規定，按同業利潤標準淨利率預估應補徵營利事業所得稅額；易言之，上開陳述僅在表達未經調帳查核勾稽程序之財務報表，尚難遽為核課基礎，並非認為查扣之系爭資產負債表及損益表所載金額必然不正確。

3.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，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，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，經本院104年度訴字第384號判決駁回其訴。原告不服，提起上訴，嗣經最高行政法院105年度裁字第791號裁定上訴駁回，已屬確定案件；原告仍表不服，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，其中針對原告會計顧美玲於本院106年8月21日證詞業經本院審理認為不可採，原告猶表不服，提起上訴，亦經最高行政法院以107年度判字第613號判決上訴駁回。又本件同一漏稅事實營業稅部分既經上開行政訴訟終審確定

判決及再審判決，肯認系爭損益表並無原告所稱將原告負責人投資所得計入銷貨收入之事實。

4.原告系爭期間之營業收入既經前揭本院104年度訴字第384號判決確定，被告依原告營業稅經行政訴訟判決確定之事實，核認其各年度之營業收入，並依調查事實及證據之結果，依所得稅法及營利事業所得稅查核準則等規定，據以核定原告各年度營利事業所得稅及本件未分配盈餘，並非以林寶環等2人違反商業會計法之刑事案件是否成立為準據，無需待林寶環等2人違反商業會計法之刑事案件確定。

5.原告提出鑑識會計調查服務報告書，係以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，惟查本件原告系爭期間實際營業收入，業經行政訴訟程序確定在案，且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公司內帳資料，亦經被告驗證得以作為核課稅捐之基礎，並經本院依職權調查認定原告之財務報表可採；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核實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及未分配盈餘，足認被告已依職權調查課稅事實並適用法律，並無原告所稱無法證明課稅事實而須以推計課稅方式核定之情形。另依原告主張依許順雄會計師提出之鑑識會計調查服務報告書，明確指出系爭資產負債表及系爭損益表甚多不合理之處，如營業收入與存貨比率不合理、營業收入與成本比率不合理、未列計折舊不合理、營業收入與應收款項比率不合理、營業成本與應付款項比率不合理，故原告主張系爭資產負債表及系爭損益表不合理，應以鑑識會計調查服務報告書，採

推計課稅方式推計營業收入及營業淨利乙節，核不足採。

6.罰鍰部分：原告明知其銷售貨物應依規定申報銷售額，卻自97年至100年間連續4年漏報銷售額，並漏報100年度稅後純益，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日修正稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表（下稱倍數參考表）規定，經查屬故意有所得稅法第110條之2第1項漏報未分配盈餘者，應處所漏稅額1倍之罰鍰，惟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應裁處而未裁處之案件，應適用103年4月16日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，依原裁處時倍數參考表規定，按復查決定變更核認之漏稅額1,095,782元處0.4倍罰鍰438,312元，並無不合。

㈡聲明：原告之訴駁回。

□爭點：

㈠被告據彰化地檢署自原告會計電腦系統所查扣之系爭期間損益表、資產負債表，以及同一課稅事實之營利事業所得稅復查決定，進一步計算系爭年度漏報稅後純益，核定原告系爭年度未分配盈餘加徵10%營利事業所得稅如附表1所示追減數額，是否於法有據？

㈡本件被告以原告系爭年度復查決定漏報未分配盈餘之所漏稅額裁處0.4倍罰鍰如附表1所示追減數額，是否合法？

□本院的判斷：

㈠前提事實：

原告係經營服裝批發及零售業，於系爭年度未分配盈餘申報，依序列報0元、0元、0元及20,718,792元，嗣經彰化地檢署通報查獲原告於97年至100年間利用員工及他人名義申請營業登記從事服裝交易，分散及漏報營業收入，依

檢察官查扣原告會計電腦系統所列印之系爭損益表及資產負債表所載資料為基準，予以重新計算原告系爭年度各年營利事業所得稅之全年所得額，進一步計算致漏報稅後純益之數額，做成原核定。原告不服，申請復查結果，因原告對系爭年度同一課稅事實之營利事業所得稅核定亦有不服，前申經被告復查決定，追減系爭年度營利事業所得稅之全年所得額，是本案系爭年度未分配盈餘及其罰鍰復查決定，因而亦獲追減未分配盈餘及罰鍰，核定如附表一，上開事實有原處分1至4、訴願決定書1至4、系爭損益表及資產負債表（甲證1）、原告同一課稅事實之營利事業所得稅及罰鍰復查決定書（乙證1-4、乙證3-4、乙證5-4、乙證7-4）、原告同一課稅事實之營業稅確定判決即本院104年度訴字第384號判決、最高行政法院105年度裁字第791號裁定、本院105年度再字第32號判決、最高行政法院107年度判字第613號判決附卷可稽（乙證1-6至乙證1-9），應堪認定（本件判決相關證據之編號詳附表2）。

㈡被告據彰化地檢署自原告會計電腦系統所查扣之系爭期間損益表、資產負債表，以及同一課稅事實之營利事業所得稅復查決定，進一步計算系爭年度漏報稅後純益，核定原告系爭年度未分配盈餘加徵10%營利事業所得稅如附表1所示追減數額，於法有據：

1.應適用之法令（詳附錄）：

⑴行為時所得稅法第24條第1項前段、第66條之9第1項至第4項、第83條、第102條之2第1項、第110條之2第1項。

⑵商業會計法第14條、第33條、第38條。

⑶納稅者權益保護法（下稱納保法）第14條。

2.按行為時所得稅法第24條第1項前段規定：「營利事業所得之計算，以其本年度收入總額減除各項成本費用、損失及稅捐後之純益額為所得額」、第66條之9第1項至第4項：「（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10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：一、（刪除）二、彌補以往年度之虧損及經會計師查核簽證之次一年度虧損。三、已由當年度盈餘分配之股利淨額或盈餘淨額。四、已依公司法或其他法律規定由當年度盈餘提列之法定盈餘公積，或已依合作社法規定提列之公積金及公益金。五、依本國與外國所訂之條約，或依本國與外國或國際機構就經濟援助或貸款協議所訂之契約中，規定應提列之償債基金準備，或對於分配盈餘有限制者，其已由當年度盈餘提列或限制部分。六、已依公司或合作社章程規定由當年度盈餘給付之董、理、監事職工紅利或酬勞金。七、依其他法律規定，由主管機關命令自當年度盈餘已提列特別盈餘公積或限制分配部分。八、依其他法律規定，應由稅後純益轉為資本公積者。九、（刪除）十、其他經財政部核准之項目。（第3項）前項第三款至第八款，應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。（第4項）營利事業當年度之財務報表經會計師查核簽證者，第2項所稱之稅後純益，應以會計師查定數為準。其後如經主管機關查核通知調整者，應以調整更正後之數額為準。」、第102條之2第1項：「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。」。

3.次按「依86年12月30日修正公布所得稅法第66條之9第2項規定，92年度關於應加徵10%營利事業所得稅之未分配盈餘，係以『經稽徵機關核定之課稅所得額』作為核算之基礎。而就未分配盈餘加徵10%營利事業所得稅處分提起之行政救濟事件，該據以核算未分配盈餘之『經稽徵機關核定之課稅所得額』因屬另一核課處分，而非

受理該加徵10%營利事業所得稅事件之行政法院所要審查之行政處分。又行政處分除具無效事由而當然無效外，在未經撤銷、廢止或因其他事由失效前，其效力繼續存在。是該『核定課稅所得額』處分，經納稅義務人另案提起撤銷訴訟，雖經本院將該事件之高等行政法院判決廢棄發回高等行政法院更為審理，然該核定課稅所得額處分在未經撤銷確定前，即仍具行政處分之效力，故納稅義務人雖援引對該核定課稅所得額處分之爭執，於加徵10%營利事業所得稅之上訴事件再為指摘，本院亦不得就此爭執為實體審究，並據以廢棄高等行政法院判決。」最高行政法院102年度9月份第2次庭長法官聯席會議決議意旨參照。而95年5月30日修正所得稅法第66條之9第2項規定為「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：……」。由該條文第2項修正前後規定內容之差異足知，修正前未分配盈餘金額之形成，是以「稽徵機關核定之課稅所得額」為起點，95年5月30日修正時，即改以「依商業會計法規定處理之稅後純益」為計算未分配盈餘之起點。又按損益表之項目分類如下：一、營業收入。二、營業成本。三、營業費用。四、營業外收益及費損。五、所得稅。六、……。十、本期純利（或純損）。本期純利或純損，指本期之盈餘或虧損，95年11月30日修正之商業會計處理準則第28條、第37條規定甚明。是所得稅法第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計算營利事業所得稅之處分，實與未分配盈餘加徵10%營利事業所得稅處分，具有同一課稅行為事實之前、後處分關係，僅於核算未分配盈餘之處分時，未分配盈餘數額之形成係以「依商業會計法規定處理之稅後純益」作為核算之基礎。故在前揭最高行政法院102年度9月份第2次庭長法官聯席會議決議意旨情形下，同一

課稅行為事實之營利事業所得稅案，在未經撤銷、廢止或因其他事由失效前，其效力繼續存在，未分配盈餘加徵10%營利事業所得稅案不得就營利事業所得稅結算案為實體審究，僅得依職權就所得額計算之數(字)額為形式上之審酌(是否有加減錯誤？)。而未分配盈餘加徵10%營利事業所得稅案，所仍應依職權調查者為稽徵機關核定短漏報之稅後純益數額，是否係「依商業會計法規定處理之稅後純益」作為核算之基礎，且依所得稅法第66條之9第2項計算之未分配盈餘。

4.本件被告查獲原告於系爭年度利用員工及他人名義申請營業登記從事服裝零售交易，分散及漏報營業收入，依檢察官查扣原告系爭年度系爭損益表（註：100年度僅至9月8日止）所載構成全年所得額之科目數額（即營業收入淨額-營業成本-營業費用損失+非營業收益-非營業損失=全年所得額）為基準，予以重新計算原告系爭年度營利事業所得稅之全年所得額。系爭損益表係出自原告會計電腦系統之帳載會計事項紀錄，累計記載產生之財務報表，原告為實施商業會計法之營利事業，系爭損益表自係參照商業會計法、商業會計處理準則等記載產生之財務報表，且經查亦無營利事業所得稅查核準則第2條第2項後段規定，財務會計與稅務會計未相符之差異調整之數額。被告依系爭損益表所載構成全年所得額之科目數額（即營業收入淨額-營業成本-營業費用損失+非營業收益-非營業損失=全年所得額）為基準，予以重新計算原告系爭年度營利事業所得稅之全年所得額，進一步計算致漏報稅後純益之數額，確係「依商業會計法規定處理之稅後純益」，依所得稅法第66條之9第1項、第2項、第4項及第110條之2第1項規定重行核定97年度至100年度未分配盈餘加徵10%營利事業所得稅及罰鍰，並無違誤。茲析述如下：

⑴經查，原告係經營服裝批發及零售業，其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，經

彰化地檢署通報被告所屬彰化分局查獲。被告所屬彰化分局乃依彰化地檢署所查扣之原告系爭年度之系爭損益表所載銷貨收入淨額各為97年度339,661,107元，98年度311,927,298元，99年度461,366,375元，100年度截至100年9月8日止（計251天）344,609,986元，依每日加權平均計算回推至100年8月31日止(計243天)營業收入淨額為333,626,401元(即344,609,986*243天/251天)，核定補徵營業稅額45,023,966元，另予以裁處罰鍰之營業稅案，復查階段，經被告以系爭損益表之營業收入係按實際匯入金額統計編製，其數額內含營業稅，依加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法）第16條第1項後段規定，本次銷售之銷項稅額不在其銷售額內，乃扣除銷項稅額計算原告服飾交易銷售額97年度323,486,769元，98年度297,073,617元，99年度439,396,548元，100年度（截至100年8月31日）317,739,430元，應補徵營業稅額41,579,727元，重行按所漏稅額處以罰鍰。原告不服，循序提起行政爭訟，經本院104年度訴字第384號判決駁回，提起上訴，經最高行政法院105年度裁字第791號裁定駁回確定在案。原告就本院104年度訴字第384號判決提起再審之訴，經本院105年度再字第32號判決駁回，提起上訴，亦經最高行政法院107年度判字第613號判決駁回。原告又於108年間申請行政程序重開，經被告否准，循序救濟，經提起訴願，亦遭駁回，提起行政訴訟，再經本院108年度訴字第322號判決駁回，提起上訴，經最高行政法院110年度上字第259號裁定上訴駁回在案。

⑵上述營業稅案與本案均係源自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銷貨收入之同一課稅事實，前後兩訴訟當事人同一，且就本案重要爭點「被告核認原告從事服飾交易銷貨收入97年度323,486,769元，98年度297,073,617元，99年度439,396,54

8元，100年度（截至100年8月31日）317,739,430元，認事用法有無違誤」，當事人於前訴訟已為充分之舉證及攻擊防禦，而為適當完全之辯論，經本院104年度訴字第384號判決駁回、最高行政法院105年度裁字第791號裁定駁回確定在案，本諸判決確定力及爭點效理論，本案不得對「原告從事服飾交易銷售額97年度323,486,769元，98年度297,073,617元，99年度439,396,548元，100年度（截至100年8月31日）317,739,430元」重要爭點事實為相反判斷，就本案卷證資料亦查無可證明上揭銷售額有依營業稅法第3條第3項規定視為銷售貨物之銷售額及營利事業所得稅結算申報書（損益及稅額計算表）中「營業收入調節說明」欄所列應減除項目，如有開立發票之佣金收入、租金收入、出售資產等，且亦無前有依稅法調整應回歸帳載數額之情形，是上揭銷售額核屬各該年度期間依商業會計法記載之營業收入。

⑶原告雖主張被告並未查獲其有關各種證明所得額之帳簿文據，不得逕依系爭資產負債表及系爭損益表核定應補徵營業稅額云云，惟查：

①查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，先予說明（最高行政法院87年度判字第2793號判決及最高行政法院95年度判字第105號判決意旨參照）。

②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，且原告負責人林寶環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，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額，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，且經原查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，及系爭資產負債表中「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，足證系爭損益表之資料應屬可採。是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公司內帳資料，自屬得以證明原告所得額之帳簿文據，亦屬原告之收益損費資料，符合所得稅法施行細則第72條規定所稱之查得資料，原查依調查事實及證據之結果，依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，是原告主張被告並未查獲其有關各種證明所得額之帳簿文據，即依系爭資產負債表及系爭損益表認定為查得之資料，不得逕依所得稅法第83條第1項規定，核計其

營利事業所得稅云云，為無可採。

5.以下依原告復查時提示之資料及被告查得資料認定系爭年度未分配盈餘加徵10%營利事業所得稅如下：

⑴97年度未分配盈餘部分：

①營業收入淨額：依營業稅核課確定之事實，變更核定原告97年度營業收入淨額323,486,769元。

②營業成本：依原告之分類帳及日記帳等資料，其當期之本期進貨計174,304,041元全數轉入營業成本，且與系爭損益表所載營業成本相符，該等帳冊既亦無期初存貨及期末存貨，且原告迄今仍未就其主張提示足資證明期初存貨及期末存貨金額之帳證，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。

③營業費用及損失總額：復查決定依調查事實結果，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(折舊462,919元＋各項攤提1,474,066元＋水電瓦斯費3,892,666元－其他費用3,892,666元＋文具用品215,466元＋捐贈10,000元)，變更核定98,969,077元。

④非營業收入總額：查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，應內含營業稅，是重行計算原告之租賃收入1,060,916元(1,113,962元÷1.05)及其他收入27,049元(28,402元÷1.05)，原核定租賃收入1,113,962元應予追減53,046元，變更核定1,060,916元，原核定其他收入28,402元應予追減1,353元，變更核定27,049元。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元＋1,353元），變更核定1,309,444元。

⑤非營業損失及費用總額：查原告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），經查該車輛已於96年向監理站申報報廢，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，變更核定117,030元，從而原核定非營業損失及費用總額6,178,470元應予追認117,030元，變更核定6,295,500元。

⑥綜上，本件應予核認營業收入淨額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，原核定全年所得額63,735,813元應予追減18,508,218元。準此，本件97年度未分配盈餘部分，依前開營利事業所得稅復查決定重行核算漏報所得額43,946,750元（45,227,595元－申報全年所得額1,280,845元）及稅後純益32,960,063元（43,946,750元－所得稅費用10,986,687元），變更核定未分配盈餘32,960,063元。

⑦原告97年度未分配盈餘申報，列報未分配盈餘0元，經被告依上開97年度營利事業所得稅查核結果，原查核定依商業會計法規定處理漏報之稅後純益46,841,226元，核定97年度未分配盈餘46,841,226元，加徵10%營利事業所額稅為4,684,122元。復查決定重新核定依商業會計法規定處理漏報之稅後純益32,960,063元【即(復查決定全年所得額45,227,595-原列報全年所得額1,280,845)*(1-25%)】，變更核定未分配盈餘32,960,063元(即漏報32,960,063+申報0)，原核定未分配盈餘46,841,226元，追減未分配盈餘13,881,163元(即46,841,226-32,960,063)，核無違誤（計算詳如附表3所示）。

⑵98年度未分配盈餘部分：

①營業收入淨額：依營業稅核課確定之事實，變更核定原告98年度營業收入淨額297,073,617元。

②營業成本：依原告提示之分類帳等資料，其當期之本期進貨計144,565,556元全數轉入營業成本，且與系爭損益表所載營業成本相符，該等分類帳既亦無期初存貨及期末存貨，且原告迄今仍未就其主張提示足資證明期初存貨及期末存貨金額之帳證，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，是原核定營業成本144,565,556元，應予維持。

③營業費用及損失總額：依調查事實結果，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（折舊28,052元＋各項攤提1,486,562元＋文具用品54,382元＋交際費35,885元），變更核定109,744,665元。

④非營業收入總額：查系爭損益表所載租賃收入834,454元係按實際金額統計編製，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794,718元。據上，本件原核定非營業收入總額5,211,001元應予追減39,736元，變更核定5,171,265元。

⑤非營業損失及費用總額：原查依系爭損益表所載資料及調查事證核定4,033,998元，經核尚無不 合，應予維持。

⑥綜上，本件應予核認營業收入淨額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43,90

0,663元，原核定全年所得額60,398,961元應予追減16,498,298元。準此，本件98年度未分配盈餘部分，依前開營利事業所得稅復查決定重行核算漏報所得額41,996,115元（43,900,663元－申報全年所得額1,904,548元）及稅後純益31,497,087元（41,996,115元－所得稅費用10,499,028元），變更核定未分配盈餘為31,497,087元。

⑦原告98年度未分配盈餘申報，列報未分配盈餘0元，經被告依上開98年度營利事業所得稅查核結果，原查核定依商業會計法規定處理漏報之稅後純益43,870,810元，核定98年度未分配盈餘43,870,810元，加徵10%營利事業所額稅為4,387,081元。復查決定重新核定依商業會計法規定處理漏報之稅後純益31,497,087元【即(復查決定全年所得額43,900,663-原列報全年所得額1,904,548)*(1-25%)】，變更核定未分配盈餘31,497,087元(即漏報31,497,087+申報0)，原核定未分配盈餘43,870,810元，追減未分配盈餘12,373,723元(即43,870,810-31,497,087)，核無違誤（計算詳如附表3所示）。

⑶99年度未分配盈餘部分：

①營業收入淨額：依營業稅核課確定之事實，變更核定原告99年度營業收入淨額439,396,548元。

②營業成本：依原告提示之分類帳等資料，其當期之本期進貨計207,717,619元全數轉入營業成本，且與系爭損益表所載營業成本相符，該分類帳既亦無期初存貨及期末存貨，且原告迄今仍未就其主張提示足資證明期初存貨及期末存貨金額之帳證，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，是原核定營業成本207,717,619元，應予維持。

③營業費用及損失總額：依調查事實結果，重行核算營業費用及損失總額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(折舊438,292元＋各項攤提2,323,418元＋文具用品135,324元＋交際費205,874元＋稅捐125,245元)，變更核定165,019,508元。

④非營業收入總額：查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，餘應內含營業稅，是重行計算原告之租賃收入939,095元（986,050元÷1.05）及其他收入14,879元〔11,564元＋（3,481元÷1.05）〕，原核定租賃收入986,050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14,879元。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元＋166元），變更核定1,074,699元。

⑤非營業損失及費用總額：原查依系爭損益表所載資料及調查事證核定4,195,719元，經核尚無不合，應予維持。

⑥綜上，本件應予核認營業收入淨額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。準此，本件99年度未分配盈餘部分，依前開營利事業所得稅復查決定重行核算漏報所得額59,828,317元（63,538,401元－申報全年所得額3,710,084元）及稅後純益49,657,504元（59,828,317元－所得稅費用10,170,813元），變更核定未分配盈餘49,657,504元。

⑦原告99年度未分配盈餘申報，列報未分配盈餘0元，經被告依上開99年度營利事業所得稅查核結果，原查核定依商業會計法規定處理漏報之稅後純益70,610,936元，核定99年度未分配盈餘70,610,936元，加徵10%營利事業所額稅7,061,093元。復查決定重新核定依商業會計法規定處理漏報之稅後純益49,657,504元【即(復查決定全年所得額63,538,401-原列報全年所得額3,710,084)*(1-17%)】，變更核定未分配盈餘49,657,504元(即漏報49,657,504+申報0)，原核定未分配盈餘70,610,936元，追減未分配盈餘20,953,432元(即70,610,936-49,657,504)，核無違誤（計算詳如附表3所示）。

⑷100年度未分配盈餘：

①營業淨利：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，依營業稅核課確定之事實，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（333,626,401元÷1.05）。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元＋9,256,737元），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，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。又本件查獲原告100年1月1日至同年9月8日之系爭損益表及100年9月8日之系爭資產負債表，係屬所得稅法施行細則第72條規定所稱之查得資料，且原告迄今仍未提示相關帳簿文據供核，是就系爭損益表所載資料，依調查事證結果，核算原告100年1月1日至同年9月8日營業淨利，並另就其同年9月9日至12月31日之營業收入淨額，按服裝零售業同業利潤標準淨利率10%核定該期間營業淨利，經重行核算之營業淨利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－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。

②非營業收入總額：查系爭損益表所載租賃收入611,000元係按實際金額統計編製，應內含營業稅，是重行計算原告之租賃收入581,904元（611,000元÷1.05），原核定租賃收入611,000元應予追減29,096元，變更核定581,904元。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600,848元。

③非營業損失及費用總額：依調查事實結果，重行核算非營業損失及費用總額2,607,939元，原核定非營業損失及費用總額2,574,751元應予追認33,188元（出售資產損失9,355元＋其他損失23,833元），變更核定2,607,939元。

④綜上，本件應予核認營業淨利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，原核定全年所得額70,309,958元應予追減15,503,760元。準此，本件100年度未分配盈餘部分，依前開營利事業所得稅復查決定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）及稅後純益10,957,826元（13,202,200元－所得稅費用2,244,374元），變更核定未分配盈餘31,676,618元。

⑤是原告100年度未分配盈餘申報，列報未分配盈餘20,718,792元，經被告依上開100年度營利事業所得稅查核結果，原查核定依商業會計法規定處理漏報之稅後純益23,803,071元，核定100年度未分配盈餘44,521,863元（即20,718,792+23,803,071），加徵10%營利事業所額稅4,452,186元。復查決定重新核定依商業會計法規定處理漏報之稅後純益10,957,826元【即(復查決定全年所得額54,806,198-原列報全年所得額41,603,998)*(1-17%)】，變更核定未分配盈餘31,676,618元(即漏報10,957,826+申報20,718,792)，原核定未分配盈餘44,521,863元，追減未分配盈餘12,845,245元(即44,521,863-31,676,618)，核無違誤（計算詳如附表3所示）。

⑸承上所述，被告依前處分營利事業所得稅結算案之同一課稅事實，重新計算原告系爭年度營利事業所得稅之全年所得額，進一步計算致漏報稅後純益之數額，確係依商業會計法規定處理之稅後純益。被告依所得稅法第66條之9第1項、第2項、第4項及第110條之2第1項規定重行核定97年度至100年度未分配盈餘加徵10%營利事業所得稅如附表1所示追減數額，其認事用法並無違誤。

6.原告雖主張本案查扣之系爭期間損益表及資產負債表未經驗證，無從作為核課稅捐之基礎，被告重複基於錯誤之前提基礎作成本件違法處分，顯有未盡舉證責任云云。惟查，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，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，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，系爭損益表係內帳等語，有偵訊筆錄附卷可稽（本院卷2第335頁至第344頁）。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，且經原查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，及系爭資產負債表中「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，足證系爭損益表之資料應屬可採，被告自得據以作為核課稅捐之基礎。原告主張系爭損益表及系爭資產負債表未經驗證，無從作為核課稅捐之基礎乙節，核不足採。

7.原告又主張被告承辦人員101年5月31日於刑事案件偵查程序中，明確表示無法依據系爭查扣之損益表及資產負債表來核定，堪認系爭損益表及資產負債表顯有瑕疵云云。惟查營利事業所得之計算，是以其當年度收入總額減除各項成本費用及稅捐後之純益額為所得額，被告承辦人員於101年5月31日刑事案件偵查程序中之證詞，僅係就原告營利事業所得稅事件，因原告

尚未提示相關帳簿憑證資料供被告查核，於回答檢察官訊問時，表示暫依所得稅法第83條第1項規定，按同業利潤標準淨利率預估應補徵營利事業所得稅額，故上開陳述僅在表達未經調帳查核勾稽程序之財務報表，尚難遽為核課基礎，並非認為查扣之系爭資產負債表及損益表所載金額必然不正確。是原告主張被告承辦人員證稱無法依據系爭損益表及系爭資產負債表來核定稅捐乙節，顯係誤解，核無足採。

8.原告復主張原告之會計人員顧美玲於100年11月23日及106年8月21日分別於彰化地檢署及本院均證稱其於製作原告之財務報表時，會將原告負責人私人投資所得記載在銷貨收入，亦未經核算，證明系爭查扣之損益表帳載之正確性有重大疑義，不足作為本件課稅之依據云云。惟查，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，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，經本院104年度訴字第384號判決駁回其訴。原告不服，提起上訴，嗣經最高行政法院105年度裁字第791號裁定上訴駁回，已告確定；原告仍表不服，提起再審之訴，亦經本以105年度再字第32號判決再審之訴駁回，有上開確定判決附卷可參（乙證1-6、乙證1-7、乙證1-8），就原告會計顧美玲於本院105年度再字第32號營業稅事件106年8月21日審

理時之證詞，業經本院105年度再字第32號確定判決於判決理由□㈣4.認定：「……經本院詢問證人何項科目應予調整，證人顧美玲卻搪塞其詞，語焉不詳。況且，倘為使股東個人迅速知悉股票買賣所得，依一般商業會計應另外設帳詳載投資所得，然證人顧美玲卻陳稱其將股東個人買賣股票所得載入公司營業銷貨帳目內，反將使帳目紊亂不清，無從區分，顯然不符常理及會計原理，故證人顧美玲證稱其為使老闆清楚股票所得而誤載入損益表云云，顯不可採。」等語，嗣原告仍表不服提起上訴，亦經最高行政法院以107年度判字第613號判決上訴駁回，有上開確定判決附卷可參（乙證1-6、乙證1-7、乙證1-8、乙證1-9）。又本件同一漏稅事實營業稅部分既經上開行政訴訟終審確定判決及再審判決，肯認系爭損益表並無原告所稱將原告負責人投資所得計入銷貨收入之事實。故原告主張依其會計人員顧美玲之證詞，足證系爭報表之銷貨收入包括原告負責人私人投資所得且未經核算，不足作為本件課稅之依據乙節，並無可採。

9.原告再主張林寶環等2人違反商業會計法刑事案件上訴於最高法院審理中，有關被告於營業稅案認定之營收金額，原告仍有重大爭執，尚未確定云云。惟查，原告系爭期間之營業收入既經前揭本院104年度訴字第384號判決確定，被告依原告營業稅經行政訴訟判決確定之事實，核認其各年度之營業收入，並依調查事實及證據之結果，依所得稅法及營利事業所得稅查核準則等規定，據以核定原告各年度營利事業所得稅及本件未分配盈餘，並非以林寶環等2人違反商業會計法之刑事案件是否成立為準據，自無需待其確定。原告主張其對於被告機關營業稅案認定之營收金額仍有爭執尚未確定乙節，顯係誤解，核不可採。

10.原告又提出其委託許順雄會計師針對系爭資產負債表及系爭損益表所作之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有諸多不合理之處，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云云。惟查，本件原告系爭期間實際營業收入，業經行政訴訟程序確定在案，且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公司內帳資料，亦經被告驗證得以作為核課稅捐之基礎，並經本院及最高行政法院歷次判決認定原告之財務報表可採（乙證1-6至1-9），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核實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及未分配盈餘，足認被告已依職權調查課稅事實並適用法律，並無原告所稱無法證明課稅事實而須以推計課稅方式核定之情形。另就原告主張依許順雄會計師提出之鑑識會計調查服務報告書（下稱報告書），明確指出系爭資產負債表及系爭損益表甚多不合理之處，析述如下：

⑴原告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，僅依系爭資產負債表存貨所載金額為0元即判斷不合理，尚嫌率斷。

⑵原告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部分。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，本件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，而缺乏依據，故原告上開主張，容有誤解。

⑶原告主張依原告行業特性，其不可能沒有固定資產，折舊費用列為0元不合理云云。經查，提列折舊僅是會計年度結束時所作的調整分錄，縱然原告有購入資產，惟倘若原告選擇當期費用化即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，均可能造成折舊費用為0元，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。

⑷原告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，與原告之營業狀態有很大落差，所以不合理云云。經查應收帳款收現天數之計算為：365天除以應收帳款週轉率，而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。惟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，而許順雄會計師據此計算，以致會產生報告書不合理之情形。 又原告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。經查，應付帳款付款天數之計算為365天除以應付帳款週轉率，而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。惟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，而許順雄會計師據此計算，以致產生報告書不合理之情形。

⑸綜上，原告主張系爭資產負債表及系爭損益表不合理，應以鑑識會計調查服務報告書（即報告書），採推計課稅方式推計營業收入及營業淨利乙節，均無可採。本件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97至100年度未分配盈餘分別為32,960,063元、31,497,087元、49,657,504元、31, 676,618元，經核並無違誤。

㈢本件被告以原告系爭年度復查決定漏報未分配盈餘之所漏稅額裁處0.4倍罰鍰如附表1所示數額，是否合法？

1.應適用之法令：

⑴所得稅法第102條之2第1項、第110條之2第1項。

⑵按所得稅法第102條之2第1項及第110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，就所得稅法第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。若有申報卻漏報或短報未分配盈餘者，處以所漏稅額1倍以下之罰鍰。又原處分作成同現行倍數參考表，依財政部100年5月27日台財稅字第10004516580號令修正發布之倍數參考表，就所得稅法第110條之2第1項規定：「一、……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。」原未依納稅義務人違反申報義務情形，依其違章情節予以區分不同之裁量基準，嗣於103年4月16日修正之倍數參考表增訂：「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。」就納稅義務人違反申報義務情形，按違章情節予以區分不同之裁量基準。

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.經查，本件原告明知其銷售貨物應依規定申報銷售額，卻漏報系爭年度之銷售額及稅後純益，核其違章行為，顯係故意以不正當方法逃漏稅捐，自應論罰。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條之2第1項漏報或短報未分配盈餘者，處所漏稅額1倍之罰鍰），較不利於原告，被告乃依首揭財政部104年6月11日台財稅字第10404512780號令釋規定，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，依原裁處時倍數參考表規定，按復查決定變更核認罰鍰如下：

⑴97年度：

復查決定重新核定依商業會計法規定處理漏報之稅後純益32,960,063元【即(復查決定全年所得額45,227,595-原列報全年所得額1,280,845)*(1-25%)】，變更核定未分配盈餘32,960,063元(即漏報32,960,063+申報0)，原核定未分配盈餘46,841,226元，追減未分配盈餘13,881,163元(即46,841,226-32,960,063)及罰鍰555,246元(即追減未分配盈餘13,881,163*10%*0.4)。

⑵98年度：

復查決定重新核定依商業會計法規定處理漏報之稅後純益31,497,087元【即(復查決定全年所得額43,900,663-原列報全年所得額1,904,548)*(1-25%)】，變更核定未分配盈餘31,497,087元(即漏報31,497,087+申報0)，原核定未分配盈餘43,870,810元，追減未分配盈餘12,373,723元(即43,870,810-31,497,087)及罰鍰494,949元(即追減未分配盈餘12,373,723*10%*0.4)。

⑶99年度：

復查決定重新核定依商業會計法規定處理漏報之稅後純益49,657,504元【即(復查決定全年所得額63,538,401-原列報全年所得額3,710,084)*(1-17%)】，變更核定未分配盈餘49,657,504元(即漏報49,657,504+申報0)，原核定未分配盈餘70,610,936元，追減未分配盈餘20,953,432元(即70,610,936-49,657,504)及罰鍰838,137元(即追減未分配盈餘20,953,432*10%*0.4)。

⑷100年度：

復查決定重新核定依商業會計法規定處理漏報之稅後純益10,957,826元【即(復查決定全年所得額54,806,198-原列報全年所得額41,603,998)*(1-17%)】，變更核定未分配盈餘31,676,618元(即漏報10,957,826+申報20,718,792)，原核定未分配盈餘44,521,863元，追減未分配盈餘12,845,245元(即44,521,863-31,676,618)及罰鍰513,810元(即追減未分配盈餘12,845,245*10%*0.4)。

⑸綜上，原告違反自動誠實申報義務，致發生逃漏未分配盈餘加徵營利事業所得稅之結果，核有逃漏稅捐之故意，自應依上開規定論罰。故被告依上開規定及財政部前開104年6月11日令釋意旨，審酌原告於裁罰處分核定前，以書面承認違章事實，並承諾願意繳清稅款及罰鍰(參原處分卷1第17-18頁、卷3第30-31頁、

卷7第16頁），即按原裁處時裁罰參考表規定，按所漏稅額處0.4倍之罰鍰，並就復查決定前所裁處之罰鍰額予以追減，該處分實已考量原告違章程度所為適切之裁罰，經核並無違誤。

㈣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。

□結論：原告之訴為無理由，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　楊　蕙　芬

法　官　林　靜　雯

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代理人之情形	所　需　要　件
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　李　孟　純

附表1：

	內容	頁數
原處分1	核定未分配盈餘32,960,063元及罰鍰1,873,648元，追減未分配盈餘13,881,163元及罰鍰555,246元。（97年度）	本院卷1第39至48頁
原處分2	核定未分配盈餘31,497,087元及罰鍰1,754,832元，追減未分配盈餘12,373,723元及罰鍰494,949元。（98年度）	本院卷1第61至70頁
原處分3	核定未分配盈餘49,657,504元及罰鍰2,824,437元，追減未分配盈餘20,953,432元及罰鍰838,137元。（99年度）	本院卷1第83至92頁
原處分4	核定未分配盈餘31,676,618元及罰鍰952,122元，追減未分配盈餘12,	本院卷1第105至114頁

	845,245元及罰鍰513,810元。（100年度）	

本判決引用的相關條文：

【行為時所得稅法】

第24條第1項前段

營利事業所得之計算，以其本年度收入總額減除各項成本費用、損失及稅捐後之純益額為所得額。

第66條之9第1項至第4項

（第1項）自87年度起，營利事業當年度之盈餘未作分配者，應就該未分配盈餘加徵10%營利事業所得稅。

（第2項）前項所稱未分配盈餘，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：

一、（刪除）

二、彌補以往年度之虧損及經會計師查核簽證之次一年度虧損。

三、已由當年度盈餘分配之股利淨額或盈餘淨額。

四、已依公司法或其他法律規定由當年度盈餘提列之法定盈餘公積，或已依合作社法規定提列之公積金及公益金。

五、依本國與外國所訂之條約，或依本國與外國或國際機構就經濟援助或貸款協議所訂之契約中，規定應提列之償債基金準備，或對於分配盈餘有限制者，其已由當年度盈餘提列或限制部分。

六、已依公司或合作社章程規定由當年度盈餘給付之董、理、監事職工紅利或酬勞金。

七、依其他法律規定，由主管機關命令自當年度盈餘已提列特別盈餘公積或限制分配部分。

八、依其他法律規定，應由稅後純益轉為資本公積者。

九、（刪除）

十、其他經財政部核准之項目。

（第3項）前項第3款至第8款，應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。
（第4項）營利事業當年度之財務報表經會計師查核簽證者，第2項所稱之稅後純益，應以會計師查定數為準。其後如經主管機關查核通知調整者，應以調整更正後之數額為準。

第83條
（第1項）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。
（第2項）前項帳簿、文據，應由納稅義務人依稽徵機關規定時間，送交調查；其因特殊情形，經納稅義務人申請，或稽徵機關認有必要，得派員就地調查。
（第3項）納稅義務人已依規定辦理結算申報，但於稽徵機關進行調查時，通知提示有關各種證明所得額之帳簿、文據而未依限期提示者，稽徵機關得依查得之資料或同業利潤標準核定其所得額；嗣後如經調查另行發現課稅資料，仍應依法辦理。

第102條之2第1項
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。

第110條之2第1項
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。

【商業會計法】
第14條
會計事項之發生，均應取得、給予或自行編製足以證明之會計憑證。

第33條規定
非根據真實事項，不得造具任何會計憑證，並不得在會計帳簿表冊作任何記錄。

第38條
（第1項）各項會計憑證，除應永久保存或有關未結會計事項者外，應於年度決算程序辦理終了後，至少保存5年。
（第2項）各項會計帳簿及財務報表，應於年度決算程序辦理終了後，至少保存10年。但有關未結會計事項者，不在此限。

【納稅者權利保護法】
第14條
（第1項）稅捐稽徵機關對於課稅基礎，經調查仍不能確定或調查費用過鉅時，為維護課稅公平原則，得推計課稅，並應以書面敘明推計依據及計算資料。
（第2項）稅捐稽徵機關推計課稅，應斟酌與推計具有關聯性之一切重要事項，依合理客觀之程序及適切之方法為之。
（第3項）推計，有二種以上之方法時，應依最能切近實額之方法為之。
（第4項）納稅者已依稅法規定履行協力義務者，稅捐稽徵機關不得依推計結果處罰。

附表2、證據編號對照表

證據編號	證據名稱或內容	所附卷宗	頁碼
甲證1	系爭查扣期間之損益表、資產負債表	本院卷1	127-161頁
甲證2	臺灣高等法院臺中分院107年度重上更一字第3號案件107年8月10日準備程序筆錄	本院卷1	163-179頁
甲證3	原告之會計人員顧美玲於彰化地檢署110年11月23日偵察程序證詞譯文	本院卷1	181-182頁
甲證4	本院105年度再字第32號事件106年8	本院卷1	183-191頁

	月21日準備程序筆錄		
甲證5	富耀會計師事務所鑑識會計調查服務報告書	本院卷1	193-191頁
甲證6	原告負責人測謊鑑定書	本院卷2	41-207頁
甲證7	東吳大學會計系教授馬嘉應出具之專案鑑定報告	本院卷2	221-228頁
乙證1-1	被告107年7月17日中區國稅法一字第1070008568號復查決定書	原處分卷第1卷	150-158頁
乙證1-2	財政部107年12月26日台財法字第10713944690號訴願決定書	原處分卷第1卷	274-288頁
乙證1-3	原告102年11月22日復查申請書	原處分卷第1卷	25-31頁
乙證1-4	被告107年7月13日中區國稅法一字第1070008465號復查決定書-97年度營利事業所得稅及罰鍰事件	原處分卷第1卷	180-205頁
乙證1-5	原告訴願書及訴願理由書	原處分卷第1卷	173-179頁 238-261頁
乙證1-6	本院104年度訴字第384號判決	原處分卷第1卷	293-317頁
乙證1-7	最高行政法院105年度裁字第791號裁定	原處分卷第1卷	318-322頁
乙證1-8	本院105年度再字第32號判決	原處分卷第1卷	323-360頁
乙證1-9	最高行政法院107年度判字第613號判決	原處分卷第1卷	361-370頁
乙證3-1	被告107年7月13日中區國稅法一字第1070008461號復查決定書	原處分卷第3卷	115-123頁
乙證3-2	財政部107年12月26日台財法字第10713944560號訴願決定書	原處分卷第3卷	140-154頁
乙證3-3	原告102年10月24日復查申請書	原處分卷第3卷	36-42頁
乙證3-4	被告107年7月13日中區國稅法一字第	原處分卷	64-88頁

	1070008459號復查決定書-98年度營利事業所得稅及罰鍰事件	第3卷	
乙證3-5	原告訴願書	原處分卷 第3卷	132-138頁
乙證5-1	被告107年7月13日中區國稅法一字第1070008468號復查決定書	原處分卷 第5卷	106-114頁
乙證5-2	財政部107年12月26日台財法字第10713944700號訴願決定書	原處分卷 第5卷	624-638頁
乙證5-3	原告103年6月13日復查申請書	原處分卷 第5卷	27-33頁
乙證5-4	被告107年7月13日中區國稅法一字第1070008467號復查決定書-99年度營利事業所得稅及罰鍰事件	原處分卷 第5卷	49-74頁
乙證5-5	原告訴願書及訴願理由書	原處分卷 第5卷	194-200頁 575-599頁
乙證7-1	被告107年7月13日中區國稅法一字第1070008481號復查決定書	原處分卷 第7卷	59-68頁
乙證7-2	財政部107年12月26日台財法字第10713944740號訴願決定書	原處分卷 第7卷	279-293頁
乙證7-3	原告104年12月23日復查申請書	原處分卷 第7卷	18-29頁
乙證7-4	被告107年7月13日中區國稅法一字第1070008469號復查決定書-100年度營利事業所得稅及罰鍰事件	原處分卷 第7卷	184-205頁
乙證7-5	原告訴願書及訴願理由書	原處分卷 第7卷	211-229頁 230-253頁
丁證1	本院108年7月2日準備程序筆錄	本院卷1	407-412頁
丁證2	本院110年8月24日準備程序筆錄	本院卷2	19-31頁
丁證3	調本院108訴字35號全卷	本院卷2	17頁
丁證4	本院111年4月14日言詞辯論筆錄	本院卷2	277-281頁

==========強制換頁==========

附表3　　本案系爭年度未分配盈餘申報核定稅額計算表

97年度	申報數	原查核定	復查決定	追減
營業收入淨額	58,698,020	339,661,107	323,486,769	
- 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	
- 營業費用及損失	12,175,835	96,806,626	98,969,077	
= 營業淨利	2,265,390	68,550,440	50,213,651	
+ 非營業收入	19,643	1,363,843	1,309,444	
- 非營業損失及費用	1,004,188	6,178,470	6,295,500	
= 全年所得額	1,280,845	63,735,813	45,227,595	-18,508,218
漏報稅後純益		46,841,226	32,960,063	-13,881,163
未分配盈餘	0	46,841,226	32,960,063	-13,881,163
加徵10%營所稅		4,684,122	3,296,006	-1,388,116
罰鍰(所漏稅額0.4倍)		1,873,648	1,318,402	-555,246

98年度	申報數	原查核定	復查決定	追減
營業收入淨額	76,077,482	311,927,298	297,073,617	
- 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	
- 營業費用及損失	18,954,404	108,139,784	109,744,665	
= 營業淨利	2,360,983	59,221,958	42,763,396	
+ 非營業收入	21,223	5,211,001	5,171,265	
- 非營業損失及費用	477,658	4,033,998	4,033,998	
= 全年所得額	1,904,548	60,398,961	43,900,663	-16,498,298
漏報稅後純益		43,870,810	31,497,087	-12,373,723
未分配盈餘	0	43,870,810	31,497,087	-12,373,723
加徵10%營所稅		4,387,081	3,149,708	-1,237,373
罰鍰(所漏稅額0.4倍)		1,754,832	1,259,883	-494,949

99年度	申報數	原查核定	復查決定	追減
營業收入淨額	147,857,814	461,366,375	439,396,548	
- 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	
- 營業費用及損失	40,363,292	161,791,355	165,019,508	
= 營業淨利	3,994,052	91,857,401	66,659,421	
+ 非營業收入	17,775	1,121,820	1,074,699	
- 非營業損失及費用	301,743	4,195,719	4,195,719	
= 全年所得額	3,710,084	88,783,502	63,538,401	-25,245,101
漏報稅後純益		70,610,936	49,657,504	-20,953,432
未分配盈餘	0	70,610,936	49,657,504	-20,953,432
加徵10%營所稅		7,061,093	4,965,750	-2,095,343
罰鍰(所漏稅額0.4倍)		2,824,437	1,986,300	-838,137

100年度	申報數	原查核定	復查決定	追減
營業收入淨額	416,021,033	456,029,793	449,305,033	
- 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	
+ 非營業收入	18,944	629,944	600,848	
- 非營業損失及費用	337,728	2,574,751	2,607,939	
= 全年所得額	41,603,998	70,309,958	54,806,198	-15,503,760
漏報稅後純益		23,803,071	10,957,826	-12,845,245
未分配盈餘	20,718,792	44,521,863	31,676,618	-12,845,245
加徵10%營所稅		4,452,186	3,167,661	-1,284,525
罰鍰(所漏稅額0.4倍)		952,122	438,312	-513,810