最　高　行　政　法　院　判　決

111年度上字第519號

上　訴　人　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 上訴 人　財政部中區國稅局

代　表　人　樓美鐘

上列當事人間營利事業所得稅事件，上訴人對於中華民國111年5月5日臺中高等行政法院108年度訴字第35號判決，提起上訴，本院判決如下：

主　文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理　由

一、被上訴人代表人已由吳蓮英變更為樓美鐘，茲據新任代表人具狀聲明承受訴訟，核無不合。

二、爭訟概要：

㈠上訴人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；被上訴人原依申報數核定，嗣查獲上訴人利用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。上訴人不服，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。

㈡上訴人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；被上訴人原依申報數核定，嗣查獲上訴人利用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。上訴人不服，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。

㈢上訴人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；被上訴人原依申報數核定，嗣查獲上訴人利用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。上訴人不服，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。

㈣上訴人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；經被上訴人查獲上訴人利用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。上訴人不服，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。

㈤上訴人就上開97至100年度復查結果猶未甘服，分別提起訴願均遭駁回，遂合併提起行政訴訟，並聲明：訴願決定及原處分（含復查決定）不利上訴人部分均撤銷。經臺中高等行政法院（下稱原審）108年度訴字第35號判決（下稱原判決）駁回，上訴人仍表不服，遂提起本件上訴，並聲明：原判決廢棄或發回原審更為審理；原處分撤銷。

三、上訴人起訴主張、被上訴人於原審之答辯及聲明，均引用原判決所載。

四、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：

㈠臺灣彰化地方檢察署（下稱彰化地檢署）自上訴人電腦系統所查扣之民國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）是否不可採信而有推計課稅之適用？被上訴人依行為時所得稅法（下稱所得稅法）第83條規定，以查得資料核定上訴人課稅所得，是否適法？

1.上訴人經營服裝批發及零售（對外營業品牌為巧玲瓏），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，申請設立營業登記與上訴人無關之商號，該等商號形式上雖與上訴人無關，惟仍由林寶環夫婦負責經營所有進、銷貨與人事事務，且將營業收入匯

至上訴人，並記入上訴人實際使用之內部帳冊（即內帳）內，用以分散其實際營業收入而規避稅賦。其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（業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）。吳聰奇於彰化地檢署100年12月30日訊問筆錄中，自認對被上訴人營業稅額之核定無意見；謝濠煙及顧美玲於彰化地檢署檢察官調查程序中證稱，彰化地檢署至上訴人營業處所搜索其相關帳證資料時，所列印之系爭損益表所載之營業收入淨額，係依上訴人實際收入及各分店實際匯入金額所編製；林寶環於被上訴人所屬彰化分局（下稱彰化分局）製作之談話紀錄亦表示，系爭資產負債表、系爭損益表係上訴人「內帳」。經核對系爭資產負債表中「銀行存款」「銀行借款—北銀」金額，與上訴人銀行帳戶資料相符，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，被上訴人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，嗣後經復查階段，被上訴人以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，重行計算上訴人97年1月至100年8月間實際銷售額為1,377,696,364元，上訴人不服，循序提起行政訴訟，經原審104年度訴字第384號判決駁回後，經本院105年度裁字第791號裁定駁回確定。上開原審104年度訴字第384號判決對於系爭期間上訴人實際銷售額已詳為審查，認定被上訴人依系爭損益表核定上訴人實際營業收入並無違誤。

2.系爭資產負債表及系爭損益表記載具體詳實，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，係上訴人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。彰化地檢署搜索查扣上訴人97至

99年度及100年1月1日至8月31日之財務報表資料，係該公司內部統計之經營成果，並非對外使用之報表，其不可能故意為逃漏稅而記載不實，且既為供上訴人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。是以，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，足以證明上訴人系爭期間之收益損費資料，被上訴人依據該報表查核後，依所得稅法及營利事業所得稅查核準則（下稱查核準則）等規定核實計算之所得，可認定為上訴人系爭期間正確之課稅所得。

3.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。然本件被上訴人已有可信之「查得之資料」，若要推翻此「查得之資料」，另以適用同業利潤標準核定，則需由上訴人提出足夠反證推翻此「查得之資料」，否則被上訴人自得依其「查得之資料」核定所得額。至許順雄會計師鑑識會計調查服務報告書（下稱調查服務報告書），雖指摘系爭資產負債表及損益表有諸多不合理之處，惟查：⑴營業收入與存貨比率不合理部分：此情形係上訴人將進貨全部列入當年度銷貨成本之入帳方式所造成，而此對上訴人之課稅所得減少之情形下，所得稅賦反而減少，對上訴人並非不利，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。⑵營業收入與成本比率不合理部分：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。⑶未列計折舊不合理部分：提列折舊僅是會計年度結束時所作的調整分錄，折舊費用為0元之原因，可能係上訴人選擇當期費用化（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，或上訴人會計年度結束未作調整分錄等情形所造成，僅憑折舊費用為0元，即判斷財務報表不合理，尚嫌率斷。⑷營業

收入與應收款項比率不合理部分：依上訴人提供之會計帳冊資料，其中應收帳款—高雄及應收帳款—臺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。⑸營業成本與應付款項比率不合理部分：依上訴人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。⑹系爭資產負債表及系爭損益表不合理部分：上訴人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，系爭資產負債表、系爭損益表係屬可信。⑺另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上訴人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上訴人帳冊或憑證，僅憑財務分析數據尚不足以證明財務報表之真假。

㈡被上訴人就上訴人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（如原判決附表二所示系爭各年度復查決定）並無不合：

1.97年度：復查決定核認上訴人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，被上訴人原核定全年所得額63,735,813元，復查決定予以追減18,508,218元，經核並無違誤。

2.98年度：復查決定核認上訴人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。

3.99年度：復查決定核認上訴人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。

4.100年度：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。

㈢被上訴人就上訴人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，所為之裁罰處分，經核並無違誤：裁處時財政部98年12月8日台財稅字第00000000000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項並未針對係故意或過失，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00000000000號令修正裁罰倍數參考表始增訂：「……□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。」本件既經被上訴人審酌查得事證，核認上訴人利用他人名義分散營利事業所得，係明知而為不實申報，故意逃漏97年度、98年度、99年度營利事業所得稅之違章情事，審諸103年4月16日後修訂之裁罰倍數參考表，均較裁處時之98年12月8日裁罰倍數參考表更不利於上訴人，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。至100年度營利事業所得稅之違章情事，上訴人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，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，被上訴人復查決定乃予追減2,630,953元，變更核定為1,565,241元，經核並無違誤。

㈣綜上，如原判決附表二所示系爭各年度復查決定（含系爭各年度營業收入淨額、營業成本、營業毛利、營業費用及損失、營業淨利、非營業收入、非營業損失及費用、全年所得額、應漏稅額、罰鍰倍數、罰鍰數額等），並無違誤，訴願決定予以維持，亦無不合，上訴人訴請撤銷不利於上訴人部分，為無理由，乃判決駁回上訴人在原審之訴。

五、本院經核原判決駁回上訴人在原審之訴之結論，並無違誤。茲就上訴意旨補充論斷如下：

㈠本件上訴聲明記載「原判決廢棄或發回原審更為審理；原處分撤銷」，惟觀諸上訴人於原審起訴聲明原為「原處分（含復查決定）及訴願決定均撤銷」，經原審審判長闡明「復查決定及訴願決定已有追減一部分的稅額，這部分無訴訟實益，是否要將此部分的聲明剔除？」上訴人於原審之訴訟代理人即將聲明更正為「原處分（含復查決定）及訴願決定不利原告（即上訴人）部分均撤銷」（參原審言詞辯論筆錄，附於原審卷4第134頁），是就復查決定已追減部分之稅額及罰鍰，上訴人應無不服而提起上訴之意，故該部分非本件上訴範圍，先此敘明。

㈡按所得稅法第3條規定：「（第1項）凡在中華民國境內經營之營利事業，應依本法規定，課徵營利事業所得稅。（第2項）營利事業之總機構在中華民國境內者，應就其中華民國境內外全部營利事業所得，合併課徵營利事業所得稅。……」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。」（107年2月7日修正公布時未修正本項）第8

3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。」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。」

㈢次按所謂「推計課稅」係指稅捐稽徵機關為課稅處分時，不根據直接資料，而使用各種間接資料，認定課稅要件事實（課稅基礎）的方法。稅捐之核課，係以「核實課稅」為原則，推計課稅之適用，必須在稅捐稽徵機關無法核實課徵，方採取之認定事實手段，具有候補性。倘課稅基礎可以核實認定，即無採取推計課稅之正當性。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，亦為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，乃推計課稅之方法，必須係被上訴人並無「查得之資料」，或者該資料不可信賴之下，而無法核實課稅之情況下，始得採「同業利潤標準」予以核定，乃屬當然。

㈣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。」財政部90年12月24日台財稅字第0000000000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。」核上開函釋係財政部基於主管權責，就納稅義務人利用他人名義分散所得之案件，其應補稅額及漏稅額如何計算所為之闡示，尚與法律之本旨無違，稅捐稽徵機關自得予以援用。

㈤營業稅法第1條：「在中華民國境內銷售貨物或勞務及進口貨物，均應依本法規定課徵加值型或非加值型之營業稅。」第15條第1項：「營業人當期銷項稅額，扣減進項稅額後之餘額，為當期應納或溢付營業稅額。」就營利事業所得稅之課徵，上揭所得稅法第24條第1項前段明文：「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。」是以營利事業所得稅與營業稅係不同之稅目，各具課徵要件，二者間並無以何者之成立作為另一稅捐之課徵要件情事。行政法院就審理之營利事業所得稅事件，雖得斟酌相關連營業稅事件所調查證據而為事實之認定，但不得逕援引營業稅事件確定判決所認定之事實，作為營利事業所得稅事件之事實。

㈥經查，上訴人經營服裝批發及零售（對外營業品牌為「巧玲瓏」），上訴人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，於臺中市等縣市申請設立營業登記與上訴人無關之商號，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，且將營業收入記入上訴人實際使用之內部帳冊（即內帳）內，用以分散上訴人之實際營業收入，以此方式分散上訴人之營業收入而逃漏稅賦，上訴人負責人林寶環及其配偶吳聰奇並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（於110年12月30日經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，均緩刑3年，並向公庫支付120萬元在案）。吳聰奇於彰化地檢署100年12月30日訊問中亦承認系爭資產負債表、系爭損益表係上訴人之「內帳」。又系爭資產負債表及系爭損益表係彰化地檢署檢

察官執行搜索自上訴人電腦系統所列印查扣，內容記載具體詳實，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，係上訴人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，具有可信性，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」，足以證明上訴人系爭期間之收益損費資料。又被上訴人於上揭營業稅事件復查階段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，依營業稅法第32條第2項規定，應內含營業稅，重行計算上訴人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】，上訴人不服，提起行政訴訟，經原審104年度訴字第384號判決駁回，上訴人提起上訴，經本院105年度裁字第791號裁定駁回確定，上訴人復對原審104年度訴字第384號判決提起再審之訴，亦經本院107年度判字第613號判決駁回在案。從而，被上訴人依據系爭資產負債表及系爭損益表查核後，參據營業稅事件確定之事實，逐一核實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，以核定上訴人各年度之營利事業所得額及應納營利事業所得稅額，如原判決附表二核定明細表所示復查決定，並無違誤。又上訴人以他人名義分散上訴人之實際營業收入而逃漏營利事業所得稅，上訴人係明知而為不實申報，核係故意逃漏97至100年度營利事業所得稅，被上訴人所為如原判決附表二核定明細表所示復查決定之罰鍰，亦無違誤等情，為原審依調查證據之辯論結果所確定之事實，核與卷內證據資料相符。原判決並詳予論明所得稅法第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。然本件被上訴人已有「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，若要推翻此「查得之資料」，另以適用同業利潤標準核定，則需由上訴人提出足夠反證推翻此「查得之資料」，否則被上訴人自得依其「查得之資料」核定所得額，上訴人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，被上訴人以查得且可信之系爭損益表及系爭資產負債表，核實計算系爭年度之營利事業所得稅額，洵無違誤，而駁回上訴人之訴等情，依上揭規定與說明，經核並無違誤。又原判決除援引上揭營業稅事件確定判決所認定之事實，作為營利事業所得稅事件之事實認定外，尚就相關證據為調查而認定不利於上訴人之事實，於法尚無違誤。原判決業敘明其判斷之依據及得心證之理由，並就上訴人在原審之論據，何以不足採取，分別予以指駁，並無違反證據法則、經驗法則或論理法則等情事，經核並無判決違背法令之情形。

㈦上訴意旨主張依上訴人負責人所使用之股票交割帳戶往來明細等資料及顧美玲之證詞，可見至少已有201,604,161元係投資款項遭誤記為營業收入，因而究竟系爭資產負債表及系爭損益表中所列載之營業收入有無負責人個人投資之金額遭誤記，原審未予調查，且原判決曲解會計顧美玲及負責人林寶環證詞，推論系爭資產負債表及系爭損益表之記載無訛，並認定被上訴人得作為營業收入認定之基礎，顯與卷內事證相矛盾，又無隻字片語說明有利於上訴人之事證不足採信及取捨證據之得心證理由，原判決有未依職權調查證據，理由與卷內事證矛盾及理由不備等當然違法云云。惟按證據之取捨與當事人所希冀者不同，致其事實之認定亦異於該當事人之主張者，不得謂為原判決有違背法令之情形。又證據之證明力如何或如何調查事實，事實審法院有認定判斷之權，苟已斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，而未違背論理法則、經驗法則或證據法則，自不得遽指為違法。查原判決敘明上訴人之負責人林寶環於被上訴人所屬彰化分局製作之談話紀錄亦表示：「【㈤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。」已承認系爭資產負債表、系爭損益表係上訴人之「內帳」，足以證明上訴人系爭期間之收益損費資料等情（原判決第31、32、37頁參照），此為原判決調查證據後，依法認定之事實，原判決並論明所得稅法第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。本件被上訴人已有「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，若要推翻此「查得之資料」，另以適用同業利潤標準核定，則需由上訴人提出足夠反證推翻此「查得之資料」，否則被上訴人自得依其「查得之資料」核定所得額。就系爭資產負債表、系爭損益表有關營業收入之記載，有無個人投資之金額遭誤記入乙節，原判決依法調查相關證據後，並參據上揭原審104年度訴字第384號營業稅事件確定判決，以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，殊難認有誤載為上訴人

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，又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等情，而論明上訴人並未能提出足夠反證推翻此「查得之資料」，是被上訴人依「查得之資料」，參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，以核定上訴人各年度之營利事業所得額及所得稅賦，並無違誤等情，原判決業敘明其判斷之依據及得心證之理由，於法核無違誤。上訴意旨核係就原判決業已論駁之理由以及就原審取捨證據、認定事實之職權行使事項，任加爭執，殊屬其一己主觀意見，並不足取。

㈧上訴意旨主張系爭資產負債表及系爭損益表既非以會計或財務會計準則公報等方式製成，不具備商業會計法第66條第3項所規定之要件，被上訴人以此非正式會計文件核定上訴人逃漏稅額及罰緩，顯已違法云云。但查，本件據為營利事業所得稅應納稅額及漏稅金額之核算，係依據彰化地檢署搜索查扣上訴人97至99年度及100年1月1日至8月31日之系爭資產負債表及系爭損益表，此係上訴人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之「內帳」，內容記載具體詳實，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，具有可信性，業經原判決調查證據後依法認定在案。上揭經查扣之上訴人內帳（系爭資產負債表及系爭損益表），既係依各分店匯入之款

項而記載之實際收入，縱僅以流水帳之方式登載，倘經調查後足認具有可信性，而足資為系爭期間上訴人實際收入之認定，自得採為事實認定之依據，並不以需具備財務報表之法定格式及要件為必要。上訴意旨無非執其一己主觀見解，指摘原判決違背法令，尚非可採。

㈨上訴意旨主張調查服務報告書已指出系爭資產負債表諸多與會計原理相違背之處，系爭資產負債表及系爭損益表所製作之日記帳及分類帳上載銷貨收入可能有重複計算之違誤；而檢察官所查扣門市營收日報表所示營業收入額之表格，其上所載上訴人各門市之每日營業收入，上訴人並不爭執，自可將其提供予公正第三方會計師辦理鑑定，將上開爭議予以釐清，惟原判決拒不將本案函送臺灣省會計師公會鑑定，又未於判決理由中說明上訴人前開證據調查聲請何以不予調查之理由，亦有判決理由不備之當然違背法令事由云云。但查，原判決經調查證據暨斟酌全案辯論意旨，就許順雄會計師所為調查服務報告書，指摘系爭資產負債表及系爭損益表有不合理之處，已逐一論駁不可採之理由，並說明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，該會計師並未實際查核上訴人帳冊或憑證，僅憑財務分析數據尚不足以證明財務報表之真假（原判決第38至41頁參照）。原判決進而論明系爭資產負債表及系爭損益表，係彰化地檢署搜索查扣上訴人內部製作之財務報表，係上訴人之負責人指示會計人員按其經手之實際收入及支出填載，為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，既為供上訴人內部自行使用之報表，自係真實反映實際收入、成本及費用、以及計算後之真實盈餘，其所載金額係屬正確，並無上訴人所稱不可信而應按同業利潤標準核定所得額之適用，被上訴人依所得稅法第83條規定，以「查得之資料」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，以核定上訴人各年度之營利事業所得額

及所得稅賦，核無違誤。再者，證據之證明力如何或如何調查事實，事實審法院有認定判斷之權，苟已斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，而未違背論理法則、經驗法則或證據法則，自不得遽指為違法。原審未將本案送請第三方會計師或函送臺灣省會計師公會鑑定，並於理由中敘明本件判決基礎已經明確，上訴人上開請求，核無必要等情，於法尚無違誤，並無應調查而未調查或判決不備理由之違背法令情事。上訴意旨執詞謂原判決有應調查而未調查或判決不備理由之違法云云，尚非可採。

六、綜上所述，上訴人之主張均無可採，原判決將訴願決定及原處分不利於上訴人部分，予以維持，而駁回上訴人在原審之訴，核無違誤。上訴論旨，仍執前詞，指摘原判決違背法令，求予廢棄，為無理由，應予駁回。

七、據上論結，本件上訴為無理由。依行政訴訟法第255條第1項、第98條第1項前段，判決如主文。

中　華　民　國　112　年　8　月　23　日

最高行政法院第一庭

審判長法官　吳　東　都

法官　王　俊　雄

法官　侯　志　融

法官　鍾　啟　煒

法官　許　瑞　助

以　上　正　本　證　明　與　原　本　無　異

中　華　民　國　112　年　8　月　23　日

書記官 章　舒　涵