最　高　行　政　法　院　判　決

111年度上字第523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

上列當事人間未分配盈餘加徵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57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：

上訴人係經營服裝批發及零售業，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）通報查獲上訴人於民國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上訴人系爭年度損益表（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，予以重新計算上訴人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）。上訴人不服，申請復查結果，因上訴人對系爭年度營利事業所得稅核定亦有不服，前申請被上訴人復查決定，追減系爭年度營利事業所得稅之全年所得額，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（核定情形詳原判決附表1及附表3所示），說明如下：

㈠被上訴人107年7月17日中區國稅法一字第0000000000號復查決定（下稱原處分1）：上訴人97年度未分配盈餘申報，列報未分配盈餘0元，經被上訴人參據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被上訴人107年7月13日中區國稅法一字第0000000000號復查決定（下稱原處分2）：上訴人98年度未分配盈餘申報，列報未分配盈餘0元，經被上訴人參據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被上訴人107年7月13日中區國稅法一字第0000000000號復查決定（下稱原處分3）：上訴人99年度未分配盈餘申報，列報未分配盈餘0元，經被上訴人參據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被上訴人107年7月13日中區國稅法一字第0000000000號復查決定（下稱原處分4）：上訴人100年度未分配盈餘申報，列報未分配盈餘20,718,792元，經被上訴人參據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。

㈤上訴人對原處分1、2、3、4（合稱原處分）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（訴願決定1、2、3、4，合稱訴願決定），遂合併提起行政訴訟，並聲明：訴願決定及原處分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57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本件被上訴人查獲上訴人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，依檢察官查扣上訴人系爭年度系爭損益表所載構成全年所得額之科目數額為基準，予以重新計算上訴人系爭年度營利事業所得稅之全年所得額。系爭損益表係出自上訴人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，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。被上訴人依系爭損益表所載構成全年所得額之科目數額為基準，予以重新計算上訴人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」，重行核定系爭年度未分配盈餘加徵10%營利事業所得稅及罰鍰，並無違誤。

㈡上訴人系爭年度之營業稅案，經原審104年度訴字第384號判決駁回、本院105年度裁字第791號裁定駁回確定在案，就本案卷證資料亦查無可證明上揭銷售額有依加值型及非加值型

營業稅法（下稱營業稅法）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，亦無依稅法調整應回歸帳載數額之情形。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。

㈢系爭資產負債表及系爭損益表係自上訴人營業處所之會計電腦系統下載，上訴人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日彰化地檢署至上訴人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，係依上訴人實際收入、支出、各分店實際匯入及匯出金額所編製，且上訴人負責人林寶環101年6月28日於被上訴人所屬彰化分局製作之談話紀錄亦表示，系爭損益表係內帳。而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，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上訴人之內帳非虛，況上訴人利用他人名義分散所得，為其所不爭，原查依查扣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，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，且經原查依系爭資產負債表中「銀行存款」「銀行借款—北銀」查核，與上訴人銀行帳戶資料相符，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。

㈣系爭資產負債表及系爭損益表等公司內帳資料，自屬得以證明上訴人所得額之帳簿文據，亦屬上訴人之收益損費資料，符合所得稅法施行細則第72條規定所稱之查得資料。被上訴人依上訴人復查時提示之資料及被上訴人查得資料認定系爭年度之營業收入淨額、營業成本、營業費用及損失總額、非營業收入總額、非營業損失及費用總額等項目，並核定系爭

年度未分配盈餘加徵10%營利事業所得稅（詳如原判決附表3所示），並無違誤。系爭各年度說明如下：

⑴97年度未分配盈餘部分：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%營利事業所得稅為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，變更核定未分配盈餘32,960,063元，原核定未分配盈餘46,841,226元，追減未分配盈餘13,881,163元，核無違誤。

⑵98年度未分配盈餘部分：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43,900,663元。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%營利事業所得稅為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，變更核定未分配盈餘31,497,087元，原核定未分配盈餘43,870,810元，追減未分配盈餘12,373,723元，核無違誤。

⑶99年度未分配盈餘部分：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%營利事業所得稅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，變更核定未分配盈餘49,657,504元，原核定未分配盈餘70,610,936元，追減未分配盈餘20,953,432元，核無違誤。

㈣100年度未分配盈餘：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，加徵10%營利事業所得稅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，變更核定未分配盈餘31,676,618元，核無違誤。

㈤上訴人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，析述如下：⑴上訴人主張依其營業狀態，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。經核對上訴人提供之會計帳冊，上訴人係將當期進貨全數轉列銷貨成本，無盤存期末存貨，此一情形係上訴人入帳方式所造成，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上訴人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，故上訴人主張容有誤解。⑶上訴人主張依其行業特性，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，縱然上訴人有購入資產，惟倘若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，或上訴人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上訴人說明，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上訴人營業收入之認定，且被上訴人已依查得之資料認列相關折舊費用。⑷上訴人主張依財務報表計算其應收帳款收現天數124天到158天之間，與上訴人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，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。又上訴人主張依財務報表計算上訴人應付帳款周轉天數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，而許順雄會計師據此計算，以致產生報告書不合理之情形。

㈥上訴人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，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，自應依法論罰。故被上訴人審酌上訴人於裁罰處分核定前，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）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予以追減（如原判決附表1及附表3所示），該處分實已考量上訴人違章程度所為適切之裁罰，經核並無違誤，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「訴願決定及原處分均撤銷。」經原審審判長闡明「本件復查階段時有追減部分之本稅及罰鍰，該部分是否剔除？」上訴人於原審之訴訟代理人即將聲明更正為「訴願決定及原處分不利上訴人部分均撤銷」（參原審言詞辯論筆錄，原審卷2第278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）行為時即95年5月30日修正公布所得稅法第66條之9第1項、第2項規定：「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。」「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：……。」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。」第110條之2第1項規定：「營利事業已依第102條之2規定辦理申報，但有漏報或短報未分配盈餘

者，處以所漏稅額1倍以下之罰鍰。」又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，必須係稅捐稽徵機關並無「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依上揭行為時即95年5月30日修正公布所得稅法第66條之9第1項、第2項規定，可知營利事業未作分配之盈餘，應以當年度依商業會計法規定處理之稅後純益，減除該條項所列各款後之餘額計算。是以，營利事業未分配盈餘係以年度稅後純益為計算基礎。而營利事業年度期間的損益由收益（收入及利得）及費損（費用及損失）所構成，並透過損益表予以呈現，依當年度內發生之收益及費損，而產生稅前淨利，扣除所得稅費用或加計所得稅利益後，即為損益表所表達之當年度稅後純益（或稅後盈餘）。本件上訴人之營利事業所得稅處分（即上訴人系爭年度一般營利事業所得稅之課稅及裁罰

處分）其稅基形成之法規範基礎為所得稅法第24條第1項規定；而原處分（即上訴人系爭年度稅後盈餘加徵10％營利事業所得稅之課稅及裁罰處分），其稅基形成之法規範基礎則為行為時所得稅法第66條之9第2項之規定。在立法沿革上，所得稅法第66條之9曾於95年5月30日經修正，修正前之該條第2項係規定「前項所稱未分配盈餘，係指『經稽徵機關核定之課稅額』，加計同年度依本法或其他法律規定減免所得稅之所得額、不計入所得課稅之所得額、已依第39條規定扣除之虧損及減除左列各款後之餘額：……」，行為時條文則規定為「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額」為起點，逐步往財務所得之方向調整，以求反映營利事業分配盈餘之真實能力。但因商業會計法及財務會計準則與所得稅法間一直存在財稅差異，差異項目太多，既有規定常掛一漏萬，造成很多不合理之結果，以致經常出現企業帳上無盈餘可供分配，惟稅上卻需繳納10％未分配盈餘稅額，引發諸多行政爭訟。所以行為時所得稅法第66條之9條文於95年5月30日修正時，將未分配盈餘之計算基礎，從修法前的「稽徵機關核定之課稅額」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。

㈤比較行為時所得稅法第66條之9第2項修正前後規定之差異，如謂在舊法實施期間，一般營利事業所得稅之課稅及裁罰處分其所認定之「課稅所得額或漏稅額」事實，對其後作成之未分配盈餘加徵10％營利事業所得稅之課稅及裁罰處分而言，具有構成要件效力，固屬正確。事實上，原判決引用之本院102年9月份第2次庭長法官聯席會議決議意旨，亦是在此規範背景下所形成之正確法律見解。但若未分配盈餘數額之計算係適用行為時所得稅法第66條之9第2項之規定者，則未分配盈餘數額之事實認定，完全獨立於「課稅所得額或漏

稅額」之事實認定，不能謂未分配盈餘數額之計算，是以「課稅所得額或漏稅額」為其構成要件事實，自無構成要件效力理論適用之餘地，必須另為事實認定，無法引用構成要件效力理論，而排除被上訴人對課稅事實之證明責任，原審更有依職權調查事實之義務。

㈥經查，上訴人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上訴人於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，被上訴人依檢察官查扣上訴人會計電腦系統所列印之系爭損益表及系爭資產負債表所載資料為基準，予以重新計算上訴人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，做成原查核定。上訴人不服，申請復查結果，因上訴人對系爭年度之營利事業所得稅核定亦有不服，前申經被上訴人復查決定，追減系爭年度營利事業所得稅之全年所得額，本案系爭年度未分配盈餘及其罰鍰之復查決定，因而亦予追減未分配盈餘及罰鍰（復查決定核定情形，如原判決附表1所示，系爭年度上訴人申報數、原查核定、復查決定、追減數額等，詳原判決附表3所示）。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，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上訴人之內帳非虛。又上訴人以他人名義分散上訴人之實際營業收入而逃漏稅捐，上訴人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，被上訴人審酌上訴人於裁罰處分核定前，以書面承認違章事實，並承諾願意繳清稅款及罰鍰，按原裁處時裁罰倍數參考表規定，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，該處分實已考量上訴人違章程度所為適切之裁罰。

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，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。上訴人又於108年間申請行政程序重開，經被上訴人否准，循序救濟，經提起訴願，亦遭駁回，提起行政訴訟，再經原審108年度訴字第322號判決駁回，提起上訴，經本院110年度上字第259號裁定上訴駁回在案等情，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。原判決並予論明系爭損益表係出自上訴人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，查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，被上訴人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，予以重新計算上訴人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」，被上訴人復查決定依所得稅法第66條之9第1項、第2項規定，重行核定系爭年度未分配盈餘加徵10%營利事業所得稅及罰鍰，並無違誤等情，依上揭規定與說明，經核於法無違。又原判決除援引上揭營業稅事件確定判決及參據系爭年度營利事業所得稅核定所認定之事實，作為本件系爭年度未分配盈餘加徵10%營利事業所得稅及罰鍰之事實認定外，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復按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。又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。查原判決經依法調查證據及斟酌全辯論意旨，已敘明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，被上訴人承辦人員於101年5月31日刑事案件偵查程序中之證詞，僅係就上訴人營利事業所得稅事件，因上訴人尚未提示相關帳簿憑證資料供被上訴人查核，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等情（原判決第24頁參照），經核尚無違誤。上訴意旨主張被上訴人承辦員解長海於刑事案件101年5月31日偵查程序中，已明確表示沒辦法依據查扣之系爭損益表及系爭資產負債表來核定，由其所述可知，系爭損益表、系爭資產負債表有諸多不正確之處，原判決未審酌上開證據，說明取捨證據之得心證理由，有判決理由不備之違法云云，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，並非可採。

㈧上訴意旨主張依上訴人會計顧美玲於彰化地檢署100年11月23日偵查程序及原審105年度再字第32號審理之證詞，可知系爭損益表、系爭資產負債表不僅不正確，亦未經核算，且顧美玲為了自己能在上訴人負責人向其詢問股票進出狀況時，儘速查得帳目並回覆，遂將屬公司負責人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、系爭損益表所載之營業收入非上訴人之實際銷貨

收入，不足作為課稅之依據，原判決竟無視於顧美玲於偵查及再審證詞，逕認系爭損益表之資料應屬可採，判決理由顯然已有與卷內事證矛盾之當然違法云云。查原判決經依法調查證據及斟酌全辯論意旨後，已論明上訴人會計顧美玲於原審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，業經原審105年度再字第32號確定判決於判決理由□㈣4.認定：「……經原審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，嗣上訴人仍表不服提起上訴，亦經本院以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。本件同一漏稅事實營業稅部分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上訴人所稱將上訴人負責人投資所得計入銷貨收入之事實等情（原判決第25至26頁參照），核與卷內證據資料，尚無不合，原審亦尚就相關證據為調查而依法認定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，足資為認定事實之依據。原判決業敘明其判斷之依據及得心證之理由，於法並無違誤。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。

㈨上訴意旨主張上訴人負責人林寶環於被上訴人談話記錄中，堅持搜索之資產負債表及損益表包含個人理財收入等不屬於上訴人實際營收之款項，且從存貨記載為「0」，可知查獲資料記錄不完整，原判決顯未盡調查證據之職責，況當時係

因該案檢察官向吳聰奇、林寶環偽稱只要吳聰奇、林寶環繳清被上訴人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，而被上訴人也會依所得稅法第83條逕行按同業利潤標準核課營利事業所得稅，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、林寶環承諾願意繳納被上訴人以系爭資產負債表、系爭損益表核算之不正確營業稅額，吳聰奇、林寶環當時供述既不具任意性，且系爭扣案之資產負債表、損益表帳載數字亦有無從驗證正確性之重大瑕疵，原審遽以前開財務資料為內帳，認定系爭資產負債表、損益表為可採，判決理由顯然具有不備之當然違法云云。惟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。本件被上訴人據彰化地檢署通報查獲上訴人於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，被上訴人遂依檢察官查扣上訴人會計電腦系統所列印之系爭損益表及系爭資產負債表所載資料為基準，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，核定上訴人各年度之營利事業所得稅及未分配盈餘，足認被上訴人已依職權調查課稅事實並適用法律。被上訴人尚非以吳聰奇、林寶環等人之供述或100年12月30日之偵查筆錄為計算或認定依據。況縱承辦檢察官就上訴人逃漏稅額及補稅問題與吳聰奇、林寶環等人為如上述之討論，亦難遽認吳聰奇、林寶環於偵查中之供述，不具任意性。又上訴人主張依其營業狀態，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元不合理乙節，業據原判決論明經核對上訴人提供之會計帳冊，上訴人係將當期進貨全數轉列銷貨成本，無盤存期末存貨，此一情形係上訴人入帳方式所造成，僅依系爭資產負債表存貨所載金額為0元即判斷該查扣資料不合理，尚嫌率斷（原判決第2

7頁第14至19行）等情。上訴人上揭主張核屬就原審取捨證據、認定事實之職權行使事項，執一己主觀之見，任加爭執，並非可採。

㈩上訴意旨主張許順雄會計師於另案（原審108年度訴字第35號）於108年10月17日審理時，亦詳述被上訴人驗證程序明顯不足，難以支撐系爭資產負債表及系爭損益表之真實性，被上訴人仍逕自割裂擷取其上所記載之營業收入為上訴人營業收入之認定，可徵系爭資產負債表及系爭損益表有重大違法之瑕疵，原判決未遑審酌上情，判決顯有違背法令之處云云。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，經被上訴人驗證得以作為核課稅捐之基礎，乃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，核定上訴人各年度之營利事業所得稅及未分配盈餘，並無上訴人所稱無法證明課稅事實而須以推計課稅方式核定之情形，上訴人主張系爭資產負債表及系爭損益表不合理，應以調查服務報告書，採推計課稅方式推計營業收入及營業淨利乙節，均無可採等情，原判決業敘明其判斷之依據及得心證之理由，經核並無違誤。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，並非足取。

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