

裁判字號：最高行政法院 103 年度判字第 676 號 行政判決

裁判日期：民國 103 年 12 月 18 日

案由摘要：營利所得稅事件

最高行政法院判決

103 年度判字第 676 號

103 年 12 月 18 日

上訴人 安普新股份有限公司

代表人 黃常青

訴訟代理人 黃鴻隆 會計師

王健安 律師

被上訴人 財政部中區國稅局

代表人 阮清華

上列當事人間營利事業所得稅事件，上訴人對於中華民國 103 年 7 月 16 日臺中高等行政法院 102 年度訴字第 208 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、本件上訴人係經營塑膠製品批發及零售業，辦理民國 95 年度營利事業所得稅結算申報及 94 年度未分配盈餘申報，列報營業收入淨額新臺幣（下同）362,161,026 元、全年所得額 8,886,011 元及未分配盈餘 0 元，被上訴人原依上訴人申報數核定，嗣查得上訴人漏報 95 年度營業收入 705,815,633 元，經函請上訴人就此漏報收入部分提示帳簿文據供核未果，乃重行核定營業收入淨額 1,067,976,659 元、全年所得額 89,449,211 元，補徵應納稅額 20,140,799 元，並依所得稅法第 110 條第 1 項按所漏稅額處 1 倍罰鍰計 14,116,312 元。另依核定 94 年度漏報所得額調整之稅後純益，重行核定 94 年度未分配盈餘 55,230,680 元，加徵百分之十營利事業所得稅 5,523,068 元，並依所得稅法第 110 條之 2 第 1 項按所漏稅額處 0.5 倍罰鍰計 2,761,534 元。上訴人不服，循序提起行政訴

訟，經原審判決駁回，乃提起本件上訴。

二、上訴人起訴主張：（一）香港益卓有限公司（MODERN PIONEER LIMITED，下稱香港益卓公司）設立於上訴人設立之前，故其設立與上訴人無涉。又香港益卓公司之實際管理處所在大陸地區，貨款結算都在香港。上訴人業已提出香港益卓公司係以「來料加工」之法律關係對大陸地區工廠進行投資，並出具來料加工契約及說明來料加工運作模式之相關新聞資料、經財團法人海峽交流基金會認證之大陸地區律師法律意見書，足以證明香港益卓公司於香港確實以來料加工方式投資大陸地區東莞大朗益卓工廠（下稱大朗益卓廠），此即為香港益卓公司之實際營運事實。另上訴人已提出香港益卓公司為結算貨款，在香港開戶之銀行資金往來資料，證明香港益卓公司於香港確實有大筆營運資金流動，足以證明香港益卓公司係有實際營運之公司。且從 87 年開工起到 92 年止，該公司在大陸地區經營有成，始決定返國上市，逐步移回臺灣，故香港益卓公司是一家有資產、有員工、有經營團隊、有亮麗經營成績之實體公司，並非上訴人藉訴外人黃常青等 22 名股東名義在境外設立之的紙上公司。至上訴人則係集團在國際供應鏈上提供香港益卓公司交易決定後之往來聯絡服務，即扮演部分後勤服務角色，甚且在 90 年度前，上訴人全公司員工人數僅個位數，實無從透過香港益卓公司在大陸地區營運。（二）依行為時在大陸地區從事投資或技術合作許可辦法第 4 條第 1 項及第 2 項規定，如欲取得赴大陸投資之許可，應經由在第三地投資設立之公司、事業為之，方屬適法。香港益卓公司即係黃常青與數位股東為遵循上揭法令規範，赴大陸進行來料加工之投資行為，非屬濫用法律形式之非常規交易行為。是上訴人未將香港益卓公司之營業收入列入申報，與租稅規避之要件不符。至被上訴人所提證據資料，均發生於 92 年度以後，係香港益卓公司為回臺上市而為之必要帳目整併、業務移轉行為，僅得證明上訴人與香港益卓公司自 92 年度起屬關係企業，無法據以證明香港益卓公司為一虛設之紙上公司。（三）香港益卓公司與上訴人係構成關係企業，上訴人已依規定就其與各

關係企業間之「受控交易」，於申報 94、95 年度營利事業所得稅時，檢附各年度「移轉訂價報告」在案。如認香港益卓公司係上訴人為分散所得而虛設，涉及收益歸屬等不合常規安排，應依所得稅法第 43 條之 1 規定報請財政部核准後，始能予以調整，已據柯格鐘教授提出法律意見書。財政部固於日前提出所得稅法第 43 條之 4 修正草案，引進「實際管理處所」稅制，然該草案將「實際管理處所」之認定要件及其相關事項之辦法，授權由財政部訂定，亦即「實際管理處所」之認定係不容恣意。況香港益卓公司絕非「實際管理處所」在中華民國境內之營利事業。且以此作為課稅基準之新稅制，尚未通過立法程序。被上訴人將香港益卓公司之營業收入歸屬上訴人，涉及主體之調整，亦應適用所得稅法第 66 條之 8 報請財政部核准，惟未見被上訴人提出報請財政部核准之文件，即逕作成調整，其程序要件顯有欠缺等語，求為判決撤銷訴願決定及原處分（即復查決定）。

三、被上訴人則以：（一）香港益卓公司設立登記之處所為香港○○○○○街○○號○○樓，該處面積僅約 25 坪，上設有 200 家無實際營運之紙上公司，香港益卓公司即為其中之一。而香港益卓公司之實際聯絡地址為上訴人之營業地址，其原始股東張研理及張貴寧於 88 年 9 月間將股份轉讓給上訴人負責人黃常青及黃長青，其股份轉讓登記表上之地址皆為改制前臺中縣太平市○○路○○○○○○號，可見該公司股東及營運聯絡均於我國境內。另香港益卓公司於大陸地區廣東省東莞市大朗鎮經濟開發區設立大朗益卓廠，負責材料加工及製造，其經常往來之銀行帳戶均設立在臺灣，聯絡地址為上訴人營業地址，且 94 年度財務報表及股權淨值委由簽證會計師查核之公費均由上訴人列帳。又大朗益卓廠向臺灣陶氏化學股份有限公司（下稱陶氏公司）訂購材料，係由上訴人派駐大陸員工及上訴人負責人覆核，再由香港關係企業洽詢上訴人確認契約內容後，以香港益卓公司名義簽訂購料契約，並在臺灣開立信用狀，相關文件寄送臺灣上訴人之營業地址。再依香港益卓公司主要銷售對象之一所屬臺灣關係企業表示，該公司及所屬關係企業與上訴人及香港益卓公

司交易往來聯繫均係透過上訴人進行，並依上訴人之要求以香港益卓公司或上訴人為交易對象。另勾稽查核該受訪公司及所屬關係企業之採購訂單內容，香港益卓公司與上訴人之聯絡人或確認人均由上訴人之員工擔任。且香港益卓公司為95年度盈餘分配時，並非以該公司之股權為基準，而是按上訴人藉由於境外英屬維京群島（BVI）設立之 MODERN PIONEER INTERNATIONAL LIMITED（下稱 BVI 公司）股東及持股比例作為發放對象及計算基礎，顯見上訴人確實操控香港益卓公司進銷貨等交易事宜及經營管理，並藉以分散上訴人之營業收入。（二）上訴人雖提示香港益卓公司 87 年度之採購合約書、廠房租賃契約書及零星香港銀行帳戶等文件，惟未提示該公司在香港之實質營運資料，且香港益卓公司之交易往來聯繫係透過上訴人進行，交易對象之選擇亦依上訴人之要求，則上訴人顯然具有訂單決策權。上訴人主張香港益卓公司是一家實體公司，上訴人則係扮演香港益卓公司後勤服務角色云云，核不足採。（三）香港益卓公司既無實際營運事實，與所得稅法第 43 條之 4 之修正草案，自屬有間。另香港益卓公司既屬無實際營運之紙上公司，上訴人實質操控並藉以分散營業收入，以逃漏營利事業所得稅，亦與所得稅法第 66 條之 8 規定之情形有間。況稽徵機關對於會計師簽證案件，仍得本於職權進行調查，上訴人稱被上訴人調查程序違法，核不足採。上訴人為中華民國境內之營利事業，藉由香港及英屬維京群島分別設立香港益卓公司及 BVI 公司等無實際經營之紙上公司分散所得，是其等收入當屬上訴人之收入。（四）上訴人藉國外紙上公司分散營業收入，具有逃漏稅捐之認識並付諸實行，已具主觀之故意，按行政罰法第 7 條第 1 項規定，自應受罰。（五）上訴人 94 年度未分配盈餘申報 0 元，被上訴人原依申報數核定，嗣經查獲上訴人在境外免稅地區成立紙上公司，並以渠等紙上公司名義接單，94 年度漏報營業收入 920,511,347 元，核有漏報所得額 73,640,907 元，乃重行核定未分配盈餘 55,230,680 元，加徵百分之十營利事業所得稅 5,523,068 元，核無不合等語，資為抗辯，求為判決駁回上

訴人之訴。

四、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：（一）我國政府係始於 82 年間，開放對大陸地區經貿往來，但受限於當時之「在大陸地區從事投資或技術合作許可辦法」第 4 條第 1 項、第 2 項規定，國內企業不能直接在大陸地區投資，故我國企業遂先在香港設立紙上公司，再以該紙上公司名義至大陸地區設廠，採取「臺灣接单、大陸生產」之營運方式，此為眾所周知之事實。香港益卓公司係於 86 年 10 月 24 日在香港辦竣立案登記，上訴人負責人黃常青並在臺灣以敏盛公司名義先後於 87 年 1 月 14 日、3 月 31 日、5 月 1 日購置塑膠射出成型機 8 台，約定交貨地點為大陸地區大朗益卓廠。（二）香港益卓公司自 86 年 7 月成立，至 94 年 12 月 31 日及 95 年之註冊資本即實收資本均僅為港幣 1 萬元。雖於 92 年 6 月 20 日變更其股東為黃常青（持股 1 %）及 BVI 公司（持股 99 %），但 BVI 公司資本額僅為美金 1 萬元，依香港益卓公司及 BVI 公司之上開資本額明顯不能維繫正常營運之開銷，且其擔保能力亦不足以取信交易相對人。再香港益卓公司之營業處所係設於香港○○○○○街○○號○○○○大樓○○樓，依證人即華興報關有限公司（下稱華興公司）業務經理蕭耀傑於 101 年 4 月 19 日受被上訴人派員訪談時證稱：該址樓層面積約 25 坪，但設有約 200 家之外資公司，實際上只供文件聯絡地址，並無營運，該地址只有香港華竝物流有限公司員工約 20 人，其他公司包括香港益卓公司在內均無派員等語。又觀之香港益卓公司之外匯存款銀行對帳單均以上訴人之營業地址臺中市○○區○○路 3 段 69 號 11 樓為送達地址。且香港益卓公司及大朗益卓廠 94 年度財務報表及股權淨值查核之會計師簽證公費（酬勞費用）均由上訴人支付列帳。此外，參照上訴人建置之網站介紹資料，安普新集團成立於 87 年，總部設立於臺灣，自設立後陸續在中國東莞等地區設立生產基地，可見設立於大陸地區之大朗益卓廠確實屬於上訴人管理經營範圍。（三）上訴人財務協理宋洋珊於 99 年 5 月 14 日受訪談時已陳稱：香港益卓公司接单之臺

灣處理人員，其工作地點設於臺灣之上訴人營業處所，接單後轉向大陸生產，大朗益卓廠是唯一生產製造廠商，香港益卓公司大部分收入均匯入臺灣 OBU 帳戶等語。復參據致伸科技股份有限公司（下稱致伸公司）101 年 6 月 1 日致伸財 101 第 027 號函載說明略以：(1) 自 95 年迄今，致伸公司與上訴人或香港益卓公司間之交易內容係模具之採購，由致伸公司應上訴人之要求以上訴人或香港益卓公司名義下單並支付貨款，但相關往來聯繫事宜係透過上訴人進行，模具由上訴人之大陸關係企業「東莞益卓」直接交付致伸公司在東莞之東聚電子電訊製品有限公司（下稱東莞東聚公司）供生產使用。(2) 自 95 年迄今，東莞東聚公司與上訴人間之交易內容係材料之採購，由東莞東聚公司向上訴人下單並支付貨款，材料由「東莞益卓」直接交付東莞東聚公司供生產使用，但東莞東聚公司未向香港益卓公司進行交易等語。足見致伸公司臺灣總公司係向上訴人下訂單，香港益卓公司僅為致伸公司之形式上交易名義人，上訴人始為實質上之交易對象。又參酌大朗益卓廠向訴外人陶氏公司訂購材料事宜，亦係由上訴人與陶氏公司接洽簽約，並由上訴人負責人黃常青簽署該交易付款開發信用狀申請書交予陶氏公司，並以上訴人設於臺中市○○區○○路 3 段 69 號 11 樓之營業處所作為聯絡地址。且大朗益卓廠於 95 年 12 月 19 日與東莞市對外加工裝配服務公司（下稱東莞裝配公司）簽訂加工裝配契約書，亦由上訴人股東薛文富簽署。另香港益卓公司為 95 年度盈餘分配時，並非以該公司股權為基準，而係按當時上訴人之股東成員 22 人及其持股比例為計算基礎發放股利（按，當時上訴人之股東及其持股比例與 BVI 公司相同）。香港益卓公司之營業活動既均由上訴人為之，則於上訴人未能提出香港益卓公司在香港繳稅文件或關於香港益卓公司實質營運之證據下，自不能僅因上訴人曾以香港益卓公司名義對外從事交易，並將營利所得入帳為該公司取得，遽謂香港益卓公司實際上有從事營利行為。且自上訴人設立後，即將香港益卓公司置於有效管理支配狀態，並借用其名義從事營利事業活動，用以分散並減少上訴人實際營業收入

，難認香港益卓公司非屬為規避稅捐之目的而立案登記之境外紙上公司。故列帳香港益卓公司之盈餘，依實質課稅原則，應認為上訴人所有。（四）上訴人借用香港益卓公司名義在臺灣接單，而在大陸地區生產之營運方式，本於經濟實質重於法律形式原則，即應將該部分之營業收入歸入實際接單、營運總部設於臺灣之上訴人，並不因上訴人成立時間在香港益卓公司之後而受影響。又香港益卓公司及 BVI 公司固具備法律形式之法人要件，但從公司管理、股東結構、業務往來廠商等因素觀之，香港益卓公司無從事營業活動之實質能力。上訴人係以與其相同股東名義及持股比例所設立之境外 BVI 公司，將投資大陸地區大朗益卓廠之投資收益與上訴人作法律形式之切割，則上訴人藉由此等方式獲取之營利收入，依所得稅法第 3 條第 1 項、第 2 項規定，應歸併為上訴人所有，課徵營利事業所得稅，無從僅憑證人蔡松棋會計師就香港益卓公司之財務報表出具無保留意見之財務報表及其證述，暨法律學者受託依上訴人提供之資料所為之法律鑑定報告意見書，即為上訴人有利之認定。（五）本件之香港益卓公司係名義公司，實際上之營業活動皆應認係上訴人所為，故上訴人與香港益卓公司間並非屬營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則第 2 條第 1 項及第 2 項所稱之從屬關係，自無上開規定之適用。再所得稅法第 66 條之 8 規定乃因應兩稅合一制度實施後，為防杜納稅義務人藉投資所得適用稅率高低之不同，不當規避或減少納稅義務，破壞兩稅合一制度而設，本件個案情形與上開規定不相當，要無適用餘地。是上訴人就應屬其所有而帳列香港益卓公司之 95 年度營業收入計 705,815,633 元及 94 年度未分配盈餘 55,230,680 元，未據實申報，且亦未遵期提示完整帳簿文據供核，被上訴人按其他塑膠製品製造業（行業標準代號：2109-11）之同業利潤標準淨利率 8%，重行核定上訴人 95 年度之營業淨利 85,438,132 元，全年所得額 89,449,211 元，應補稅額 20,140,799 元，並重行核定其 94 年度未分配盈餘計 55,230,680 元，加徵百分之十營利事業所得稅 5,523,068 元，自屬適法有據。（六）上訴人

以上開境外紙上公司分散營業收入，具有逃漏稅捐之認識，並有意使其實現，顯屬故意行為，且其於裁罰處分核定前未承認違章事實，且未承諾願意繳清稅款及罰鍰，則被上訴人依所得稅法第 110 條第 1 項及稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表（下稱倍數參考表），按其 95 年度所漏稅額裁處 1 倍罰鍰計 14,116,312 元。另就短漏報 94 年度未分配盈餘部分，被上訴人依所得稅法第 110 條之 2 第 1 項及倍數參考表相關規定按所漏稅額處 0.5 倍罰鍰計 2,761,534 元，其裁量權之行使，於法核無不合等語，判決駁回上訴人在原審之訴。

#### 五、本院查：

- (一) 按「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。」「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。但其來自中華民國境外之所得，已依所得來源國稅法規定繳納之所得稅，得由納稅義務人提出所得來源國稅務機關發給之同一年度納稅憑證，……自其全部營利事業所得結算應納稅額中扣抵。扣抵之數，不得超過因加計其國外所得，而依國內適用稅率計算增加之結算應納稅額。」所得稅法第 3 條第 1 項、第 2 項分別定有明文。又「涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神：依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之。……」復經司法院釋字第 420 號解釋在案。可知，總機構在中華民國境內之營利事業，不論其係在中華民國境內或境外獲致之所得，均應合併在我國課徵營利事業所得稅，僅係得依所得稅法第 3 條第 2 項但書規定為境外已繳稅額之扣抵。至是否屬總機構在中華民國境內營利事業之所得，則屬事實認定問題。而為此事實認定時，如有涉及租稅事項之法律，其解釋應依前開司法院解釋所揭櫫「實質課稅原則」之意旨為之。
- (二) 又按「營利事業與國內外其他營利事業具有從屬關係，或直接間接為另一事業所有或控制，其相互間有關收益、成

本、費用與損益之攤計，如有以不合營業常規之安排，規避或減少納稅義務者，稽徵機關為正確計算該事業之所得額，得報經財政部核准按營業常規予以調整。」「個人或營利事業與國內外其他個人或營利事業、教育、文化、公益、慈善機關或團體相互間，如有藉股權之移轉或其他虛偽之安排，不當為他人或自己規避或減少納稅義務者，稽徵機關為正確計算相關納稅義務人之應納稅額，得報經財政部核准，依查得資料，按實際應分配或應獲配之股利、盈餘或可扣抵稅額予以調整。」固分別為所得稅法第 43 條之 1 及第 66 條之 8 所明定。惟所得稅法第 43 條之 1 係針對營利事業間具有從屬關係或直接間接為另一事業所控制者，為規避稅負，其業務經營方式易為不合常規之安排，乃為杜逃漏，所特為得予調整之規定。並因依同法第 80 條第 5 項授權訂定之「營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則」第 4 條第 1 項第 1 款、第 2 款及第 7 款明定：「本準則用詞定義如下：一、關係企業：指營利事業相互間有前條從屬或控制關係者。二、關係人：指前款關係企業或有下列情形之人：……七、不合營業常規或不合交易常規：指交易人相互間，於其商業或財務上所訂定之條件，異於雙方為非關係人所為，致原應歸屬於其中一交易人之所得，因該等條件而未歸屬於該交易人者。」是關於與第三人為交易行為之主體究屬具從屬或控制關係企業間何者之爭議，即與所得稅法第 43 條之 1 規定無涉，自不生本條所規範應「報經財政部核准按營業常規予以調整」之情。另上述所得稅法第 66 條之 8 則係為防杜納稅義務人藉投資所得適用稅率高低之不同，不當規避或減少納稅義務，減損政府稅收，並破壞兩稅合一制度而設。是關於具有從屬或控制關係企業間究何者屬與第三人為交易行為主體之爭執，更是與之無涉。

- (三) 經查：本件原判決係依香港益卓公司、上訴人、BVI 公司等成立之背景、經過與股權變動情形，及相關證人之陳述與所查得有關香港益卓公司、大朗益卓廠等有關業務之洽商、實際執行等決定及相關費用甚至有關帳務及督核均由

上訴人負責人黃常青代表與會計師簽約並由上訴人負擔輔導公費，另輔導顧問合約書之抬頭亦冠上「安普新公司」而非「香港益卓公司」，且香港益卓公司銷售營收之收取亦匯至臺灣之 OBU 帳戶，盈餘分配係按上訴人之股東成員及持股比例為之等調查證據之辯論結果，並詳述得心證之理由，而認香港益卓公司屬未實際營運之紙上公司，其實質上係上訴人所為臺灣接單、大陸生產之經營行為。核其認定並無與卷內證據不合情事。且查：

- (1) 民事訴訟法第 278 條第 1 項：「事實於法院已顯著或為其職務上所已知者，無庸舉證。」之規定，依行政訴訟法第 176 條規定，於行政訴訟亦準用之，尚非如上訴意旨所稱，行政訴訟法無「眾所周知之事實」無庸舉證之規定。至原判決關於「臺商到大陸地區投資採取臺灣接單、大陸生產之營運方式」等語之記載，乃為就 82 年間起臺灣地區之廠商基於法令之限制，為於大陸地區投資，通常所採模式之背景說明，目的乃為就本件情形先作時空背景之鋪陳，尚非僅據該眾所周知之事實即謂香港益卓公司本年度之營業收入，實質上係屬上訴人營業收入之認定。是縱如上訴意旨所稱事實上亦有廠商非採「臺灣接單、大陸生產」之模式者，亦無從因而為有利於上訴人之認定。另縱依當時法令，臺灣地區廠商無法直接在大陸地區投資，亦無從即謂本件之香港益卓公司確為本件營業收入之行為主體，即原判決自整體營運事實而為行為主體之判斷，自無何理由前後矛盾之情。故上訴意旨以原判決未就「臺灣接單、大陸生產」之事實依職權調查，有違反行政訴訟法第 125 條之違法，且將受限於當時法令之間接投資，評價為非常規交易，其理由前後矛盾云云，自無可採。
- (2) 另「關於言詞辯論所定程式之遵守，專以筆錄證之。」為行政訴訟法第 132 條準用民事訴訟法第 219 條所明定。而關於黃常青於 87 年間以敏盛公司名義在臺灣地區購買機器設備，約定交貨地點在大陸地區大朗益卓廠等合約書之證物，係附上訴人之訴願補充理由書所提出

，有該等證據附訴願卷可按，而於原審 103 年 7 月 2 日言詞辯論期日，原審審判長有提示包含訴願卷之本件相關卷證予兩造陳述意見一節，亦有該言詞辯論筆錄可憑，尚無上訴意旨所稱原審未就敏盛公司購買機器行為命兩造為言詞辯論情事。且依原判決確定之事實，上訴人負責人黃常青於香港益卓公司於 86 年 10 月設立時，固非其股東，然嗣後香港益卓公司即由黃常青及其兄弟黃長青所持有，後於 92 年間變更為黃常青持股百分之一、BVI 公司持股百分之九十九。是原判決關於上訴人負責人黃常青於 87 年間以敏盛公司名義在臺灣購買機器設備，約定交貨地點在大朗益卓廠等節之論述，目的乃為說明上訴人雖係於 87 年 7 月間始設立，實則於設立前即與大朗益卓廠，抑且香港益卓公司有相當密切之關係，尚不得因上訴人形式上係成立於香港益卓公司設立後，即否定香港益卓公司於本年度之營業行為，實質上應歸屬上訴人之認定。至原判決依上述關於黃常青以敏盛公司名義購貨及交貨等調查證據之辯論結果，憑以認定事實，本屬原審本其事實審職權而為。況依原判決確定之事實，上訴人與 BVI 公司均於 93 年 12 月 23 日、94 年 7 月 8 日及 95 年 3 月 9 日同步調整其等股東成員及持股比例，且其等之股東組成與持股比例均相同，並佐以 BVI 公司係無營運之紙上控股公司且持有香港益卓公司 99 % 股權之事實，則屬本件爭執所屬之 95 年度，原判決認上訴人為香港益卓公司及大朗益卓廠之實際控制公司，即無不合。故上訴意旨以依原判決上開關於敏盛公司之論述，則所為行為主體之認定，即應為敏盛公司，而與上訴人無涉；且原審未就敏盛公司購買機器行為命兩造為言詞辯論，即將敏盛公司購買機器行為視為上訴人所為，有違反行政訴訟法第 125 條規定之違法云云，無非係就原審關於證據取捨之職權行使事項，泛執其主觀意見為指摘，並無可採。

(3) 再原判決係依華興公司人員所為「香港益卓公司設立登

記處所面積僅 25 坪，卻設有 200 家公司，該處所僅有華興公司派駐人員（無其他公司行號之人員派駐及營運）為設於該址之公司行號（包含香港益卓公司）代收信件，各該公司行號再支付華興公司代收信件之酬勞。」等節之陳述，並參酌其他調查證據之辯論結果，詳述得心證之理由，而為香港益卓公司於本年度並無實際營運事實之認定，而此為原審證據取捨及事實認定之職權行使範疇，雖其證據取捨與上訴人所希冀者不同，致事實認定異於上訴人之主張，亦不得因之而認原判決有違背法令之情。且依原判決之記載，華興公司人員係證稱，香港益卓公司在所登記設址之處所無營運之情，而此乃從外觀即得判斷之事實，亦與華興公司人員有於此處代收郵件情事間，無矛盾衝突之情。另原判決所引上訴人網站之內容，乃關於上訴人相關營運歷史及過程之說明，雖係於系爭 95 年度後始查得之資料，然歷史資料本係於發生後始得加以記述。是原判決援為認定本件事實之證據，自無何違反證據法則情事。故上訴意旨以香港益卓公司係以「來料加工方式」在大陸地區進行生產，香港益卓公司僅負責接单、收款及進料與付款作業，此均可透過電腦、電話及網路進行。況香港益卓公司在香港第一銀行帳戶地址，亦填載該地址，並註記由香港華興商務代理有限公司收受，是以香港益卓公司確實有實際營運之事實。而華興公司一方面陳稱其為香港益卓公司代收信件，卻又稱香港益卓公司未實際營運，顯有矛盾之處。且華興公司人員所言僅得證明香港益卓公司未派員常駐，無從用以證明香港益卓公司無實質營運，原判決未慮及此，其判決有理由不備之違法。另原判決以審理時查閱之網站內容，事後推斷上訴人有實質控制大朗益卓廠，亦有違法云云為指摘，即屬其主觀意見，核無足取。

- (4) 又本件係關於上訴人 95 年度營業收入之爭執，而原判決除就上訴人與香港益卓公司於 95 年度前之關係為歷史性之整體觀察外，並針對 95 年度之事項為特別之說

明，其中關於致伸公司部分，即屬其中針對 95 年度相關情形所為之證據調查及事實認定。另本件既係關於上訴人 95 年度營業收入之爭執，且致伸公司之回函已明載「自 95 年迄今」等語，亦經原判決認定甚明，則此等說明於本件之認定自具意義；況原判決亦已敘明上訴人其他陳述與舉證均與判決結論不生影響，而證據取捨又本屬原審之職權行使事項，是雖與當事人所希冀者不同，究難因此即逕指為違法。故上訴意旨以致伸公司之證詞係針對 95 年度以後至調查時之情況為說明，原審逕予引用，且上訴人要求原審重新函詢調查致伸公司陳述，原審並未置理云云，指摘原判決有違反行政訴訟法第 125 條及理由不備之違法，亦無足取。再原判決並未否定香港益卓公司及 BVI 公司之法人人格，至其中關於香港益卓公司及 BVI 公司資本額之說明，乃為與香港益卓公司之營業額及 BVI 公司之轉投資額相比較，並憑為香港益卓公司是否屬系爭營業收入之實際行為主體之認定。而原判決亦係依其調查包含上述資本額等證據結果並斟酌全辯論意旨，而認系爭營業收入之實際行為主體為上訴人，尚非香港益卓公司，進而本於實質課稅原則，認被上訴人將系爭營業收入併歸上訴人之收入，於法並無不合，且依上述規定及說明，核與所得稅法第 43 條之 1 及第 66 條之 8 規定無涉。故上訴意旨另以我國公司法並無公司最低資本額限制，原判決以香港益卓公司資本額僅 1 萬元港幣、BVI 公司資本額僅 1 萬元美金為由，認香港益卓公司與 BVI 公司非正常營運，顯與我國公司法相悖，且若外國法令規定資本額過低不合法，則原審應依職權為調查等與原判決論斷理由無必然關涉之主觀意見為爭執，核無可採。

- (5) 另按「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。」為所得稅法第 83 條第 1 項所明定。本件被上訴人於查得上訴人有漏報系爭營業收入後，曾通知上訴人提

示漏報部分之帳簿文據供核，然因上訴人均未提示，乃按同業利潤標準淨利率予以核定一節，已經原判決依法認定在案。是被上訴人所核定上訴人漏報之營業收入，雖源自香港益卓公司經會計師簽證之財務報表，然該財務報表記載之成本費用是否屬實及是否合於我國稅法規定，被上訴人本得予以查核，且依上述所得稅法第 83 條規定，上訴人亦有提示有關證明所得額之帳簿文據供核之義務。故被上訴人因上訴人未依規定提出相關之帳簿文據供核，乃依所得稅法第 83 條規定按同業利潤標準核定其所得額，即屬有據。至原判決就上訴人關於被上訴人採依經會計師簽證之財務報表所載營業收入，卻不採同報表所載對上訴人有利之營業成本及費用云云之爭執，未詳予指駁，雖未臻妥適，然其結論既無不合，雖上訴意旨執以指摘原判決理由不備，原判決仍應維持。

- (四) 再按「營利事業當年度之財務報表經會計師查核簽證者，第二項所稱之稅後純益，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。」所得稅法第 66 條之 9 第 4 項定有明文。經查：被上訴人係因查得上訴人於 94 年度亦同 95 年度，有名義為香港益卓公司實際屬上訴人之營業收入，乃將之歸併上訴人之營業收入，並重行核定上訴人 94 年度之所得額，而被上訴人本件關於上訴人 94 年度應加徵之未分配盈餘所得稅即據此調整結果而為之核定一節，亦經原判決認定在案，並上訴人 94 年度營利事業所得稅之調整核定，迄無遭撤銷、廢止或經確認無效情事，是依上述所得稅法第 66 條之 9 第 4 項規定，被上訴人據為未分配盈餘數之核定，即無不合。加以被上訴人調整核定上訴人 94 年度所得額之源由既同 95 年度，而被上訴人認上訴人於 95 年度有漏報系爭營業收入之情，於法並無不合，已如上述。此外，原判決關於加徵 94 年度未分配盈餘所得稅及就短漏 95 年度營業收入暨 94 年度未分配盈餘所生之罰鍰，均已論斷在案，尚無不合，且上訴意旨亦未就此部分執

詞指摘，是原判決此部分亦應維持。

(五) 綜上所述，上訴人之主張均無可採。原判決將補徵上訴人 95 年度營利事業所得稅及其罰鍰暨加徵 94 年度未分配盈餘所得稅及其罰鍰之訴願決定及原處分均予維持，而駁回上訴人在原審之訴，核無違誤。上訴論旨，仍執詞指摘原判決違背法令，求予廢棄，為無理由，應予駁回。六、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。

最高行政法院第六庭

審判長法官 林 茂 權

法官 吳 東 都

法官 姜 素 娥

法官 許 金 釵

法官 楊 惠 欽

資料來源：最高行政法院司法院公報第 57 卷 3 期 169-180 頁最高行政法院裁判書彙編（103 年 1 月至 12 月）第 1-17 頁司法周刊第 1733 期 4 版