

高雄高等行政法院判決

110年度訴字第465號

民國112年2月23日辯論終結

原告 威騏國際股份有限公司

代表人 張進興

訴訟代理人 陳世洋 會計師

被告 財政部高雄國稅局

代表人 李怡慧

訴訟代理人 李素秋

鄭玉惠

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110年11月10日台財法字第11013937950號訴願決定，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

被告之代表人於本件訴訟繫屬中變更為李怡慧，已由其具狀聲明承受訴訟（本院卷1第59頁），核無不合，應予准許。

貳、實體方面

一、爭訟概要：

原告民國102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）1,166,116,259元、全年及課稅所得額-12,830,418元，原經被告書面審查，查得漏報利息收入171,951元，並調減商品盤損損失58,969元，核定全年及課稅所得額-12,599,498元。嗣查獲原告無進貨事實，取得飛陽科

技股份有限公司(下稱飛陽公司)開立之不實統一發票金額357,176,339元，充當進項憑證，經函請原告提示帳簿憑證供核，未獲提示，乃依所得稅法第83條規定，將原告申報之營業收入淨額1,166,116,259元，按其自行申報之電子器材、電子設備批發（行業代號：4642-11）同業利潤標準淨利率8%，核定營業淨利為93,289,300元，併同剔除利息支出5,551,739元及投資損失28,269元，重行核定全年及課稅所得額為95,313,302元，補徵稅額16,203,261元，原告不服，申請復查，獲追減全年及課稅所得額35,226,370元，原告仍表不服，提起訴願，遭決定駁回，遂提起本件行政訴訟。

二、原告起訴主張及聲明：

（一）主張要旨：

1、原告確屬實進實銷，且被告無「直接證據」以證明原告故意以詐術或其他不正當方法逃漏稅捐；再者本件並無罰鍰處分，亦即本件係屬「調整所得額」事件，而非「逃漏所得額」事件，故核課期間為5年。

(1)本件僅涉及「循環開立統一發票」之102年度循環交易虛開不實統一發票銷售額484,615,719元【440,329,626元+對美歐德企業有限公司(下稱美歐德公司)銷售額44,286,093元】及無進貨事實取得飛陽公司開立之不實統一發票金額357,176,339元，此二課稅基礎涉以詐術或其他不正當方法逃漏稅捐，其核課期間固為7年，但因銷項大於進項高達127,439,380元(原虛銷440,329,626元+美歐德公司44,286,093元=484,615,719元大於虛進357,176,339元)，經剔除前揭虛進虛銷金額之後，其餘帳簿憑證俱屬實在，且均毫不涉及以詐術或其他不正當方法逃漏稅捐，故被告並未就本件裁處任何罰鍰。基上僅生涉及原告得否就循環交易所「虛增營業淨利127,439,380元」，同額調整減列營業淨利127,439,380元，並請求退稅之爭議而已，是本件核課期間仍僅為5年，而非7年。

01 (2)本件同一「無漏稅事實」，營業稅確定無漏稅之事實，當
02 然亦為營利事業所得稅無漏稅事實之「構成要件事實」之
03 參考。縱如被告主張原告虛進虛銷，則依經驗法則及常態
04 事實，凡營利事業欲藉由循環交易以美化財務報表，以免
05 被銀行抽銀根者，必定使其循環交易之營業收入大於營業
06 成本，以增加營業毛利，而毫無逃漏稅之結果，亦即營業
07 稅申報之銷項必定大於進項。但被告109年1月10日「裁處
08 書」就受處分人即原告於101年1月至102年11月間無進貨
09 事實卻取得飛陽公司開立之統一發票充當進項憑證事件，
10 原處罰鍰金額45,915,065元，嗣後以110年8月17日財高國
11 稅鎮銷字第1101105066號函全額註銷原告營業稅本稅及罰
12 鍰。依上足證本件「循環交易」必定業經被告查證銷項大
13 於進項屬實(虛銷大於虛進)，而無逃漏稅之結果。此「無
14 逃漏稅之結果」既經被告核定確定，且此「無逃漏稅之結
15 果(即無故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐)」並為認
16 定核課期間究為5年或7年之先決事項，故對本件自有「構
17 成要件效力」。

18 (3)本件「循環交易(供應鏈交易)」僅生虛增所得之結果，並
19 無逃漏所得，且按同業利潤標準淨利率8%調整所得，僅係
20 「調整所得」並非「逃漏所得(逃漏稅捐)」，故原告並無
21 以逃漏稅捐為目的之不提示有關文件，未違反協力義務。
22 縱謂原告有違反協力義務(假設語)，但協力義務之違反，
23 至多僅生稽徵機關得減輕舉證責任之法效果，要不得濫充
24 為將核課期間由5年延長至7年之理由。依上，本件核課期
25 間仍為5年。

26 2、本件應先依前揭「查得之資料」核定所得額，並退還誤繳
27 稅捐，而不得逕依同業利潤標準核定所得額。

28 (1)訴願決定未說明何以未先依查得之資料核定所得額之理
29 由，是顯有行政處分不備理由之當然違背法令。被告依據
30 通報及查得資料，以原告無進貨事實取具飛陽公司開立之
31 不實統一發票金額547,184,175元(銷售額549,544,946元-

01 折讓退回金額2,360,771元)及虛開不實統一發票銷售額52
02 9,023,999元於復查階段重新核定，此二者即係所得稅法
03 第83條第1項所指「稽徵機關查得之資料」，亦即被告對
04 於課稅基礎，已足可依此二項查得之資料以供調查確定所
05 得額，從而依納稅者權利保護法（下稱納保法）第14條第
06 1項反面解釋，本件顯無適用推計課稅之餘地。

07 (2)原告確屬實進實銷，循環交易之銷項必大於進項，被告未
08 盡職權調查義務，僅注意不利於原告之虛進，而不注意有
09 利於原告之虛銷及虛銷大於虛進之事實，更不注意其110
10 年3月26日財高國稅法一字第1100102835號復查決定書所
11 核定「尚未涉營業稅逃漏稅」此有利於原告之基礎構成要
12 件事實，逕依同業利潤標準核定所得額，即有違誤。

13 3、被告提出之「被告原查查緝案件調查報告及原告經逐期計
14 算虛進虛銷應補徵稅額及漏稅額計算表」所示虛進(冒退
15 稅額)及本期(月)漏稅額，均與臺灣高雄地方法院(下稱高
16 雄地院)108年度金重訴字第7號刑事判決「附表三：飛陽
17 公司開立統一發票明細表」所示，飛陽公司開立統一發票
18 予原告，從99年1月至100年12月止幫助(原告)逃漏營業稅
19 額皆為0元，迥不相同。故原告否認前揭「被告原查查緝
20 案件調查報告及原告經逐期計算虛進虛銷應補徵稅額及漏
21 稅額計算表」之真正。

22 4、被告加總原告虛銷金額，漏列原告銷售美歐德公司之銷售
23 額。依財政部臺北國稅局(下稱臺北國稅局)審查四科查緝
24 案件稽查報告之「循環交易流程圖」及「營業稅年度資料
25 查詢(營業稅申報期別查詢)-銷項去路明細」，原告對銷
26 售對象美歐德公司開立銷售額有44,286,093元，被告應依
27 該稽查報告認定原告虛銷44,286,093元及美歐德公司虛進
28 44,286,093元，亦即被告應將原告涉案期間「循環交易流
29 程圖」之所有涉案公司均列入虛進虛銷，以加總計算原告
30 虛銷是否大於虛進而無逃漏稅之結果，亦即被告不應漏計
31 原告對美歐德公司之銷售額44,286,093元。況依上開稽查

01 報告(三)美歐德公司資金查核：依據財政部北區國稅局
02 (下稱北區國稅局)中和稽徵所108年9月5日北區國稅中和
03 銷審字第1080481038號函提示之永豐商業銀行永和分行帳
04 戶資料(帳號：000000000000)，該等銷貨收入資金於飛
05 陽公司轉入後，多數旋即於當日或數日內以相當之金額轉
06 出，流向不明，疑似製造資金分層，而核認原告銷售美歐
07 德公司皆為真實，且美歐德公司向飛陽公司進貨皆為真
08 實。爰基於同一「證據評價」，原告再次主張本件系爭
09 「取具飛陽公司開立之統一發票357,176,339元」及「開
10 立發票營業收入440,329,626元」，均確屬實進實銷，而
11 毫無任何虛進虛銷情事。

12 5、本件縱有虛開統一發票及取得不實統一發票，被告仍應採
13 臺北高等行政法院109年度訴更一字第67號確定判決意旨
14 所示北區國稅局、被告及財政部南區國稅局(下稱南區國
15 稅局)之核定補稅方式(臺北國稅局亦同)。即原核定全年
16 及課稅所得額-12,599,498元+取具飛陽公司開立之不實統
17 一發票357,176,339元-虛增營業收入440,329,626元+剔除
18 利息支出5,551,739元+剔除投資損失28,269元+其他收入
19 (即虛增營業收入之8%)35,226,370元(註：本件其他收
20 入已逾核課期間)=-54,946,407元，因仍虧損，故並無應
21 納稅額。惟被告復查決定全年及課稅所得額為60,086,932
22 元，兩者相差高達115,033,339元，被告竟湊謂已對原告
23 有利，豈有天理公道乎！

24 6、利息支出5,551,739元應予全額認列。

25 (1)被告不爭執原告於102年度另有真實營收725,786,633元存
26 在(指原告列報1,166,116,259元—被告在本件復查階段
27 另行核算認為不實營收440,329,626元)，被告就此甚且
28 亦認定原告確有實際營業費用等，顯然被告亦不爭執原告
29 在前述虛偽交易之外，仍存在實際營業之事實，對照前開
30 真實營業收入及費用數額，原告主張該年度利息費用5,55
31 1,739元係與日常實際營業者相關，即尚符合常情，反而

01 係被告未經全面調查，即逕認原告就真實營業部分並無向
02 銀行借款而有支出利息費用之必要，係出於一己之推測；
03 況本件貸款利息主係因向銀行「續貸」，而非「新貸」，
04 且虛進虛銷本無資金積壓，故無須支付利息，從而本件利
05 息支出5,551,739元自應予全額認列。

06 (2)系爭利息支出均係被告所認定原告實際營業收入725,786,
07 633元之必要支出，且原告101年度營利事業所得稅事件
08 (大院辛股，110年度訴字第464號案繫屬中)及其他同類案
09 件之判決，各被告（稽徵機關）於原處分時均予全額認列
10 利息支出，而分文未剔除。故本案被告違反行政先例，對
11 原告濫為特殊不公平之待遇。

12 (二)聲明：訴願決定及原處分(含復查決定)不利於原告部分均
13 撤銷。

14 三、被告答辯及聲明：

15 (一)答辯要旨：

16 1、臺北國稅局查得飛陽公司於101年1月至103年8月間開立不
17 實統一發票幫助他人逃漏稅捐，以108年11月5日財北國稅
18 審四字第1080039152號刑事案件移送書，移請臺灣士林地
19 方檢察署偵辦，並通報被告查處，原告102年間無進貨事
20 實取得飛陽公司開立之不實統一發票金額357,176,339元
21 (統一發票銷售額387,314,592元-折讓退回金額30,138,25
22 3元)。因原告明知前揭無交易事實之行為，涉及虛列成本
23 或費用，核屬故意以不正當方法逃漏稅捐，被告先以109
24 年2月7日財高國稅審一字第1090101859號函，請原告提示
25 與飛陽公司間交易相關帳簿文據未果，全案改以調帳查
26 核，再以109年3月3日財高國稅審一字第1090102949號函
27 請提示帳簿文據供核，仍未提示，爰依所得稅法第83條規
28 定，將申報營業收入淨額1,166,116,259元，按其自行申
29 報之電子器材、電子設備批發（行業代號：4642-11）同
30 業利潤標準淨利率8%核定核定營業淨利93,289,300元，併
31 同剔除利息支出5,551,739元及投資損失28,269元，更正

核定全年及課稅所得額為95,313,302元，補徵稅額16,203,261元；復查階段經被告再以109年7月2日財高國稅法一字第1090107067號函請原告提供帳簿文據，逾期猶未提示，且查得原告除虛列成本及費用外，同時涉及虛增營業收入440,329,626元(統一發票銷售額454,234,465元-折讓退回金額13,904,839元)，應重新核定營業收入淨額為725,786,633元(列報營業收入淨額1,166,116,259元-虛增營業收入440,329,626元；復查決定誤植為725,786,626元)，並按電子器材、電子設備批發(行業代號：4642-11)同業利潤標準淨利率8%，核定營業淨利為58,062,930元，全年及課稅所得額為60,086,932元。爰以，原告涉以不正當方法逃漏稅捐，按所得稅法之規定，核課期間為7年，原告係於103年5月29日辦理102年度營利事業所得稅結算申報，而本件營利事業所得稅結算申報更正核定通知書於109年4月20日送達原告，尚未逾核課期間。

- 2、原告之負責人程豐仁涉嫌基於圖利自己及幫助他人逃漏稅捐之犯意，於99年1月至103年6月間明知無實際交易之事實，取得不實統一發票並虛開不實統一發票，足生損害稅捐稽徵機關對稅捐之正確稽徵及管理，所犯為稅捐稽徵法第41條「納稅義務人以詐術或其他不正當方法逃漏稅捐者，處5年以下有期徒刑、拘役或科或併科新臺幣6萬元以下罰金」之罪，案經被告以110年1月14日財高國稅審四字第1100100486號刑事案件告發書，移請臺灣高雄地方檢察署偵辦刑責在案。是所稱剔除前揭虛進虛銷金額之後，其餘無故意以不正當方法逃漏稅捐，核課期間為5年等語，核不足採。又依最高行政法院105年度判字第251號判決對稅捐稽徵法5年及7年適用不同之法理為「因逃漏稅捐之舉」，提高稽徵機關闡明稅捐構成要件之難度，而有延長核課期間，俾便稽徵機關取得相關證據之必要。故申報行為之內容有「取具不實進項憑證」，則會使稽徵機關核定困難，故有延長之必要，而本件原告除了有「取具不實進

項憑證」不法，亦有「虛開發票」不法，其更加重稽徵機關正確核定稅捐之難度，若「取具不實進項憑證」核課期間為7年，反之同時有「取具不實進項憑證」及「虛開發票」不法行為核課期間卻僅為5年，則鼓勵納稅義務人為不法行為反獲有較多稅捐上利益，實有違稅捐核課公平性，亦與稅捐稽徵法第21條立法精神相違背。

3、原告99年1月至103年6月涉嫌開立及取得不實統一發票，經被告以110年1月14日財高國稅審四字第1100100486號刑事案件告發書移送臺灣高雄地方檢察署偵辦刑責，且虛進大於虛銷，經被告逐期計算涉案期間虛開及取得不實統一發票金額後，核算原告逃漏營業稅7,786,684元，惟因已逾7年核課期間，未再另行發單補徵稅額，並註銷虛增之欠稅。又飛陽公司有無逃漏稅或原告有無逃漏營業稅，尚非本件爭點，與本案無涉，況查原告引用之判決是飛陽公司99-100年度開立不實銷項發票所涉商業會計法及稅捐稽徵法等之相關刑責，亦與本案系爭102年度不同，併予敘明。

4、對於原告於準備程序主張美歐德公司亦屬原告對其虛銷一案。查美歐德公司設籍新北市○○區，101年至110年之交易對象，除原告及飛陽公司受刑事訴追，餘經查皆為正常公司。101及102年設籍在臺中市飛陽公司向新北市美歐德公司訂貨，由在高雄原告出貨，依經驗法則，貨品不可能從高雄運到新北市再運回到臺中，故由在高雄原告直接運到臺中市飛陽公司是符合常情，對美歐德公司而言此訂單貨品運送因符合常情，其交易查無可疑處，尚無證據證明美歐德公司知悉原告及飛陽公司皆為實際負人程豐仁所有，並進而為提高營業額向銀行詐貸；且美歐德公司負責人尚無因檢察機關調查由證人轉列刑事共犯被告，即無足夠資料證明原告與美歐德公司交易為雙方通謀虛偽無效法律行為，原核定此二公司交易仍屬營業稅範疇，尚無違誤。

01 5、最高行政法院對利息支出可否採認之論點，參照96年7月1
02 9日96年度判字第1280號判決，除支出之真實性外，最重
03 要的仍在「支出之必要性」（或借款本金運用在營業活動
04 之「關聯性」）判斷上。原告除未提供利息支出之相關帳
05 簿、憑證外，對借款本金是否用於與營業活動相關之支
06 出，亦未提示相關資料供核，未履行協力義務，是被告無
07 從審酌系爭利息支出是否符合法定認列要件而予以剔除，
08 被告核定並無不當。

09 （二）聲明：原告之訴駁回。

10 四、爭點：

11 （一）被告以原告未提示帳證，依所得稅法第83條規定按同業利
12 潤標準核定所得額及不予認列利息支出是否適法？

13 （二）本件之核課期間應為5年或7年？

14 五、本院的判斷：

15 （一）應適用的法令：

16 1、行為時稅捐稽徵法

17 （1）第21條：「（第1項）稅捐之核課期間，依左列規定：……

18 三、未於規定期間內申報，或故意以詐欺或其他不正當方法
19 逃漏稅捐者，其核課期間為7年。（第2項）在前項核課期間
20 內，經另發現應徵之稅捐者，仍應依法補徵或並予處罰；在
21 核課期間內未經發現者，以後不得再補稅處罰。」

22 （2）第22條第1款：「前條第1項核課期間之起算，依左列規定：

23 一、依法應由納稅義務人申報繳納之稅捐，已在規定期間內
24 申報者，自申報日起算。」

25 2、所得稅法

26 （1）第24條第1項前段：「營利事業所得之計算，以其本年度收
27 入總額減除各項成本費用、損失及稅捐後之純益額為所得
28 額。」

29 （2）第83條第1項、第3項：「（第1項）稽徵機關進行調查或復
30 查時，納稅義務人應提示有關各種證明所得額之帳簿、文
31 據；其未提示者，稽徵機關得依查得之資料或同業利潤標

01 準，核定其所得額。（第3項）納稅義務人已依規定辦理結
02 算申報，但於稽徵機關進行調查時，通知提示有關各種證明
03 所得額之帳簿、文據而未依限期提示者，稽徵機關得依查得
04 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
05 現課稅資料，仍應依法辦理。」

06 3、所得稅法施行細則第81條第1項：「本法第83條所稱之帳簿
07 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
08 得額，而納稅義務人未能提示者，稽徵機關得就該部分依查
09 得資料或同業利潤標準核定其所得額。」

10 4、營利事業所得稅查核準則（下稱查核準則）第6條第1項前
11 段：「營利事業之帳簿文據，其關係所得額之一部未能提
12 示，經稽徵機關依所得稅法施行細則第81條之規定，就該部
13 分按同業利潤標準核定其所得額者，其核定之所得額，以不
14 超過當年度全部營業收入淨額依同業利潤標準核定之所得額
15 為限。」

16 （二）查，原告102年度營利事業所得稅結算申報，列報營業收入
17 淨額1,166,116,259元、營業淨利-9,043,492元，被告依書
18 面審查，併同調整利息收入171,951元，及調減商品盤損損
19 失58,969元，核定全年及課稅所得額-12,599,498元；嗣於1
20 08年間被告依臺北國稅局通報查得原告涉嫌於101年1月至10
21 2年11月取得飛陽公司開立不實發票金額357,176,339元（銷
22 售額387,314,592元－銷貨退回30,138,253元），充當進項
23 憑證，乃函請原告提示帳簿憑證供核，未獲提示，遂依所得
24 稅法規定，按其自行申報之電子器材、電子設備批發（行業
25 代號：4642-11）同業利潤標準淨利率8%核定營業淨利93,28
26 9,300元，併同剔除利息支出5,551,739元及投資損失28,269
27 元，更正核定全年及課稅所得額為95,313,302元，補徵稅額
28 16,203,261元；惟因原告不服上開更正核定，於復查階段，
29 被告除了再函請原告提供帳簿文據外，同時查得原告亦涉及
30 虛增營業收入440,329,626元（銷售額454,234,465元－折讓退
31 回13,904,839元），因原告逾期猶未提示帳證，被告乃依查

得事實重新核定營業收入淨額為725,786,633元(列報營業收入淨額1,166,116,259元-虛增營業收入440,329,626元)、營業淨利為58,062,930元(725,786,633元×8%)及全年及課稅所得額為60,086,932元，並將原告移送刑事偵辦乙節，為兩造所是認，並有原告102年度營利事業所得稅結算申報書(原處分卷1第2至6頁)、被告102年度營利事業所得稅結算申報核定通知書及更正核定通知書(原處分卷1第18、106至108頁)、被告109年2月7日及同年3月3日財高國稅審一字第1090101859號、第1090102949號函(原處分卷1第45至46、51至52頁)、109年7月2日財高國稅法一字第1090107067號函(原處分卷1第127至128頁)、110年1月14日財高國稅審四字第1100100486號刑事案件告發書(原處分卷1第149至176頁)、臺北國稅局108年11月5日財北國稅審四字第1080039152號刑事案件移送書(原處分卷1第22至38頁)、復查決定書(原處分卷1第183至188頁)、訴願決定書(原處分卷1第230至240頁)等文件在卷可證，則此等事實自堪信實。

(三)雖原告主張本件實係「循環(交易)開立統一發票」，經剔除虛進虛銷金額之後，其餘帳簿憑證俱屬實在，僅生虛增所得並得請求退稅之結果，並無逃漏所得，且本件已逾5年核課期間及帳簿保存期間，原告自無補徵102年度營利事業所得稅義務等語，資為爭議。惟查：

1、原告確有開立及取得不實統一發票以虛增營業收入及虛列營業成本之事實。

(1)原告102年度銷項去路明細及進項來源明細(原處分卷1第142至146、77至80頁)，原告主要銷售對象為天達科技股份有限公司(下稱天達公司)、良弘光電股份有限公司(下稱良宏公司)、美歐德公司等；進貨對象則為飛陽公司、鴻鵠國際股份有限公司、鼎曜科技股份有限公司(下稱鼎曜公司)、天合資訊股份有限公司(下稱天合公司)等。其中天達公司、鼎曜公司、良弘公司、飛陽公司業經被告、北區國稅局、南區國稅局及臺北國稅局以取得或開立不實統一發票告

發移送刑事偵辦，有110年8月26日財高國稅審四字第1100108434號、109年4月8日北區國稅審四字第1090004131號、105年4月11日南區國稅審四字第1050002923號、108年11月5日財北國稅審四字第1080039152號函(原處分卷2第270至292、309至310、334至344頁，原處分卷3第822至838頁)可參。佐以原告主辦會計李雅苓109年11月9日談話紀錄敘明「95至102年間在威騏公司任職，99年之後就是主辦會計。1. 威騏公司與飛陽公司、豐立公司及天達公司間，並沒有真實的進銷貨事實，純開立統一發票，為了以進銷項統一發票向銀行融資。2. 威騏公司與良宏公司、鼎曜公司間，應該不實統一發票比較多，為了以進銷項統一發票向銀行融資。4. 威騏公司與天合公司間交易，已經不記得了。」及會計吳季芳同年月12日談話紀錄亦表示「98年至102年任職威騏公司會計人員。1. 飛陽公司及豐立公司：是威騏公司老闆程豐仁所設立，並沒有真實的進銷貨事實，純循環開立統一發票，為了以進銷項統一發票向銀行融資。2. 鼎曜公司、天達公司：沒有真實的進銷貨事實，純循環開立統一發票。3. 天合公司、良宏公司：不清楚有無真實交易。」(按談話紀錄雖置於原處分不可閱覽卷1，但其內容已經呈現於原處分卷1第168-169頁，並經本院於言詞辯論提示全案卷證)足見原告與飛陽公司、良宏公司、鼎曜公司、天達公司等公司間應無交易事實。

(2)另依被告110年8月26日財高國稅審四字第1100108434號(天達公司)刑事告發書中天達公司負責人溫峰泰表示該公司之進銷項憑證都是由張瀨文經手，而張瀨文談話紀錄則陳述「……有看到威騏公司所提供之銷貨憑單，不清楚銷貨憑單為何無人簽章；威騏公司開立予天達公司之統一發票，係由威騏公司員工李雅苓及負責人程豐仁交付伊……」(原處分卷2第288-290頁)。及參南區國稅局105年4月11日南區國稅審四字第1050002923號(良宏公司)刑事案件告發書中案關銀行帳戶處理人員陳珮玲、廖菊蘭均表示不清楚良宏公司與原

告間之交易情形；張雅婷(原告之員工)則表示良弘公司與原告為關係企業，良宏公司財務均由原告幫忙處理，匯款動作係依主管指示，不清楚交易內容等語(原處分卷2第337-341頁)。與上開李雅苓、吳季芳之談話紀錄相勾稽，適可證良宏公司、天達公司等與原告之間並無真實交易。

(3)又原告訴訟代理人於本院111年8月3日準備程序中亦自承「(法官問：原告102年的進銷貨，究竟全部虛進虛銷或部分虛進虛銷?)部分虛、部分實，包括進項、銷項都是如此。」「(法官問：149頁的部分，原告是否虛進虛銷?)從被告證據評價，被告列虛的我們無意見。但被告沒有列入美歐德是錯的。」、「我們主張循環交易，是有賺錢，多繳稅。……」(本院卷1第251至252頁)。而「循環交易」為實務上試圖窗飾財務報表的公司，用來替銷售額和利益灌水或美化應收帳款最具代表性的手法之一，該反覆進行的交易僅係帳面上虛偽記載及資金匯入匯出，並無實際貨物進出。是原告102年度有為製造循環交易而開立及取得不實憑證以虛增營業收入及營業成本，堪信屬實。

2、原告未提供帳證違反協力義務，本件核課期間應為7年。

(1)按為能正確掌握納稅義務人之營業額及盈餘，作為對其課徵租稅之依據，納稅義務人應依稅法規定，設置帳簿，並對所有之交易事項，逐筆記錄。準此，商業會計法第38條規定：「(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。」所得稅法第21條規定：「(第1項)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。(第2項)前項帳簿憑證及會計紀錄之設置、取得、使用、保管、會計處理及其他有關事項之管理辦法，由財政部定之。」而財政部發布之稅捐稽徵機關管理營利事業會計帳簿憑證辦法第2條第1款規定：「凡實施商業會計法之營利事

業，應依左列規定設置帳簿：一、買賣業：(一)日記簿：……
(二)總分類帳：……(三)存貨明細帳。(四)其他必要之補助帳
簿。」第17條第1項規定：「營利事業設置之帳簿，應按會計
事項發生之次序逐日登帳，至遲不得超過2個月。」第26
條第1項規定：「營利事業設置之帳簿，除有關未結會計事
項者外，應於會計年度決算程序辦理終了後，至少保存10
年。但因不可抗力之災害而毀損或滅失，報經主管稽徵機關
查明屬實者，不在此限。」第27條第1項規定：「營利事業
之各項會計憑證，除應永久保存或有關未結會計事項者外，
應於會計年度決算程序辦理終了後，至少保存5年。」可知，
營利事業負有設置帳簿（依營業類別之不同，設置該業
別特別規定之帳簿）、至少保存帳簿10年、會計憑證5年之
法定義務，且其登載除符合形式規定外，須在實質上為完備
及正確的登載。

(2)次按，公平合法之課稅乃以稅捐構成要件事實經完備及正確
之闡明為前提，是稅捐稽徵法第21條第1項第3款規定，以納
稅義務人是否已依規定申報，或有無故意以詐欺或其他不正
當方法逃漏稅捐，將核課期間分為5年或7年，此2年核課期
間差距，並非對逃漏稅捐者之「處罰」（並非行政罰，更非
刑事罰），而係因稅捐法律事實或證明法律事實之證據方法
通常在納稅義務人之管領下，其逃漏稅捐之舉，將增加稅捐
稽徵機關正確核課稅捐之困難，而有延長核課期間，俾便稽
徵機關取得相關證據之必要（最高行政法院100年度判字第1
685號、105年度判字第67號判決意旨參照）。又核課期間之
延長係以協力義務之違反為要件，「是否已依規定申報」為
直接協力義務之違反，「有無故意以詐欺或其他不正當方法
逃漏稅捐」則屬其他直接義務或間接協力義務之違反；蓋不
論何種協力義務之違反，無不構成稽徵機關闡明稅捐構成要
件之障礙，而有延長課稅期間之必要。準此，稅捐稽徵法第
21條第1項第3款之「其他不正當方法」，當然包括以逃漏稅
捐為目的之不揭示重要相關稅務資訊，及不提示有關文件此

01 等協力義務之違反（最高行政法院110年度上字第40號、105
02 年度判字第251號判決意旨參照）。

03 (3)查，原告102年度確有開立及取得前揭交易對象不實憑證，
04 已如前述，是其所為之申報已難認屬真實正確；被告於原查
05 至復查期間經多次函請原告提供帳冊憑證，原告均未提示，
06 自無從認定剔除虛進虛銷金額之後，其餘帳簿憑證俱屬實
07 在，亦無從確認其真正所得。且依上開規定，營利事業負有
08 設置帳簿、保存憑證之義務，而除永久保存及未結會計事項
09 外之憑證應「至少」保存5年、帳冊「至少」保存10年，該
10 保存期限係為配合稅款的徵收期間及確保將來查證欠稅時之
11 查核可能性，並非表示5年、10年屆滿即無保存義務，原告
12 迄至本件言詞辯論終結之際均未能提出任何帳冊、憑證，核
13 已構成以逃漏稅捐為目的之不揭示重要相關稅務資訊，及不
14 提示有關文件此等協力義務之違反，本件自有延長課稅期間
15 為7年之必要。又原告係於103年5月29日辦理102年度營利事
16 業所得稅結算申報，而被告營利事業所得稅結算申報更正核
17 定通知書於109年4月20日送達原告，此有送達證書可參(原
18 處分卷1第104頁)，並未逾7年核課期間，是原告主張帳冊保
19 存已超過5年協力義務的界線且已逾核課期間云云，自無可
20 採。

21 (4)另原告雖主張虛銷大於虛進且營業稅部分未涉及逃漏稅等
22 語，然所得稅之查核重在「資源實際流入及流出有無之誠實
23 申報」，與營業稅法上漏稅有無之判斷，著重於有無真實之
24 銷貨及進貨行為（決定是否構成「虛進虛銷」）不同，各具
25 課徵要件，本應分別認定。況且被告註銷原告營業稅及罰鍰
26 之緣由係已逾7年核課期間，並非認定原告未涉及逃漏營業
27 稅，此亦有被告前鎮稽徵所查緝案件調查報告可參(本院卷1
28 第203至205頁)。是原告主張無逃漏稅捐之結果，不用再審
29 究有無以詐術或不正當方法，核課期間應為5年等語，同無
30 足取。

01 (四)被告依同業利潤標準淨利率推估原告營業淨利，並據以計算
02 其全年度課稅所得額，適法有據。

03 1、按「營利事業應保持足以正確計算其營利事業所得額之帳簿
04 憑證及會計紀錄。」為所得稅法第21條第1項所明定。又租
05 稅稽徵程序，稅捐稽徵機關雖依職權調查原則而進行，惟有
06 關課稅要件事實，多發生於納稅義務人所得支配之範圍，稅
07 捐稽徵機關掌握困難，為貫徹公平合法課稅之目的，因而課
08 以納稅義務人申報協力義務，業經司法院釋字第537號解釋
09 闡明。是以，稅捐稽徵協力義務，無非為確保營利事業所得
10 稅之稽徵，有事實之證明方法可稽，則在稅捐稽徵機關對於
11 課稅要件有關之事實負舉證責任外，課以納稅義務人各種協
12 力義務，無非在減輕稅捐稽徵機關調查之功能，如因未盡協
13 力義務致調查困難或花費過鉅，則產生證明程度降低之效
14 果。是故納稅義務人於稽徵機關進行調查或復查時，具有應
15 提示有關各種證明所得額之帳簿、文據之義務，若其未提
16 示，或提示不完全、不健全或不相符者，稽徵機關即得依查
17 得之資料或同業利潤標準，核定其所得額。至於稽徵機關究
18 應按查得資料或同業利潤標準核定，則應由稽徵機關按個案
19 調查結果之客觀情形，依職權為之。

20 2、又同業利潤標準係「依稅務行業標準分類，以抽樣調查方法
21 建立各行業利潤率（毛利率、費用率及淨利率）標準」之類
22 型化設計。由此同業利潤標準來推計所得者，其推計手段之
23 規範特徵為「可掌握之具體金額」，以同業利潤標準來推估
24 該「可掌握具體金額」所對應之「所得」。此等被掌握之具
25 體金額可以是「成本金額」、「費用金額」或「收入金
26 額」，三者均無不可。再者依上所述，依同業利潤標準所為
27 之推計課稅，其前提必須有可掌握之具體事實基礎（收入、
28 成本或費用之現實取得或支出金額均無不可）。而且推計理
29 由正是因為帳證無法核實勾稽，因此等事實基礎，當然不會
30 建立在權責發生制之觀點下（帳證不可查時，權責制意義下
31 之損益即無法形成），而接近現金收付制之觀點。至於實務

01 上有關推計營業淨利後，再加計業外損益之案例，其所指之
02 「業外損益」，均是營業活動本身欠缺因果關連性或過於間
03 接之損益，如果該損益與營業活動關係密切時，首先即要按
04 配合原則，將其納入營業損益之計算範圍內，再按現金收付
05 制之精神決定推計之核實基礎，方屬對所得稅法第83條及所
06 得稅法第81條之正確解釋（最高行政法院102年度判字第12
07 號判決意旨參照）。

08 3、依納保法第21條第1項前段規定，行政法院對於納稅者之應
09 納稅額，應查明事證以核實確認，在納稅者聲明不服之範圍
10 內定其數額。惟如前述，本件因原告涉有部分虛進虛銷且違
11 反提供帳冊憑證之協力義務，至其營業活動內容屬於實進實
12 銷部分，無法釐清，是依前揭規定及說明，被告自得依職權
13 以同業利潤標準核定之，並以「可掌握之具體金額」（即原
14 告自行申報之營業收入淨額1,166,116,259元-虛增營業收入
15 440,329,626元），作為推計營業淨利之基礎，此等推計基
16 礎與實情最為接近，而符合司法院釋字第218號之解釋意旨
17 （即「……依……推計核定方法估計所得額時，應力求客
18 觀、合理，使與納稅義務人之實際所得相當，以維租稅公平
19 原則。……」）。又基於銷貨收入與銷貨成本（營業成本）
20 二者間具有直接之因果關係，則不實銷貨收入之排除亦須一
21 併排除其對應之銷貨成本，始為合理。惟原告未提供相關帳
22 冊憑證，該不實銷貨究竟對應若干營業成本，並無足夠之商
23 品進銷存明細等帳證可供逐日逐項勾稽，該營業成本已達課
24 稅資料難以調查之程度，自無從確定本件真實銷貨所應扣除
25 之成本。是原告稱本件應以查得之資料，即各別扣除原告無
26 進貨事實取具飛陽公司開立之不實統一發票金額547,184,17
27 5元及虛開不實統一發票銷售額529,023,999元後之數額核定
28 所得額，無適用推計課稅之餘地等語，顯非合理，核難採
29 據。

30 4、又原告併主張其與美歐德公司間之銷售額44,286,093元亦屬
31 不實銷貨而應扣除云云。惟查，美歐德公司迄今均無因虛偽

01 交易而遭移送刑事偵辦，此由上開被告、北區國稅局、南區
02 國稅局及臺北國稅局移送書即可推知。而主張權利或權限之
03 人，原則上應就權利發生事實負舉證責任；而否認權利或權
04 限之人，則應就權利之阻礙或消滅、抑制之抗辯事實，負舉
05 證責任，依此，原告既否認其與美歐德公司間交易之真實
06 性，理應就該事實自負舉證之責，然原告迄至本院言詞辯論
07 終結之際，均未提出任何相關事證，雖其逕以臺灣高雄地方
08 法院108年度金重訴字第7號刑事判決理由之論述為據（本院
09 卷1第489至491頁），主張其與美歐德公司間無真實交易云
10 云，然查，上開尚未確定之刑事判決本不足以作為有利原告
11 之證據資料；且細究該判決內容，亦僅認定美歐德公司與飛
12 陽公司間之交易為不實，並未同時認定原告與美歐德公司間
13 之交易亦為不實；況美歐德公司負責人賴炳宏在該刑事案件
14 偵查時亦未曾證述其與原告102年間之交易係屬虛偽。是原
15 告上開主張，亦無可採。

16 (五)原告申報之利息支出5,551,739元及投資損失28,269元，均
17 應予剔除。

18 1、按「經營本業及附屬業務以外之費用及損失，不得列為費用
19 或損失。」「費用及損失，未經取得原始憑證，或經取得而
20 記載事項不符者，不予認定。……」為行為時查核準則第62
21 條、第67條第1項前段所明定。在計算所得稅額時，與收入
22 相對應的成本、費用及損失，除必須「真實」外，尚須客觀
23 上「合理」且「必要」，方得認列。又當事人主張事實，須
24 負舉證責任，倘其所提出之證據，不足為主張事實之證明，
25 自不能認其主張之事實為真實（改制前行政法院36年判字第
26 16號判例意旨參照）。

27 2、原告雖稱102年度列報利息支出5,551,739元係向金融業舉借
28 款項所生，且屬於借新還舊，然未提出支付該金額之原始憑
29 證或帳載紀錄供被告查核勾稽，無從核實認定該支出數額之
30 真實性；縱然原告102年度仍有實際進行營業活動，然其借
31 款之屬性未明，縱有支付之事實，亦難謂該利息支出屬因經

營而合理必要支出之成本費用。從而，被告以原告列報之利息支出並不符合上開法規範之要求，予以剔除，並無違誤。又利息支出僅為構成所得額項目之一，並非單獨稅捐處分，無從割裂適用不同核課期間，原告主張利息支出不涉及逃漏稅，核課期間應為5年，亦屬無據。

3、至於投資損失，原告未提出帳載紀錄及憑證，亦未答辯，無從審認其數額及真實性，被告予以剔除，亦難謂有違誤。

(六)綜上，原告所訴，核無足採。從而，原處分、復查決定不利原告部分均無違誤，訴願決定予以維持，亦無不合。原告徒執前詞，訴請撤銷為無理由，應予駁回。又兩造其餘攻擊防禦方法均與本件判決結果不生影響，故不逐一論述，併此敘明。

六、結論：原告之訴為無理由。

中 華 民 國 112 年 3 月 16 日

高雄高等行政法院第三庭

審判長法官 林 彥 君

法官 廖 建 彥

法官 黃 奕 超

以上正本係照原本作成。

一、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）。未表明上訴理由者，逕以裁定駁回。

二、上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書。（行政訴訟法第241條之1第1項前段）

三、但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人。（同條第1項但書、第2項）

得不委任律師為訴訟代理人之情形	所需要件
(一) 符合右列情形之一者，得不	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

01

委任律師為訴訟代理人	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。
(二) 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（一）、（二）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（二）所示關係之釋明文書影本及委任書。	

02

中 華 民 國 112 年 3 月 16 日

03

書記官 涂 明 鵬