

高雄高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第三庭

114年度簡上字第8號

上訴人 玉財有限公司

代表人 汪碧玉

訴訟代理人 紀佳佑 律師

被上訴人 財政部高雄國稅局

代表人 翁培祐

上列當事人間營利事業所得稅事件，上訴人對於中華民國114年3月5日本院地方行政訴訟庭113年度稅簡字第9號判決，提起上訴，本院判決如下：

主 文

一、上訴駁回。

二、上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理 由

一、上訴人民國110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）9,673,551元、利息收入657元及全年所得額773,937元，被上訴人原依申報數核定。嗣查獲上訴人無銷貨事實，重行核定營業收入淨額0元、營業淨利0元、利息收入657元、其他收入773,884元及全年所得額774,541元，補徵稅額121元（未達起徵點），並以110年度營利事業所得稅結算申報更正核定通知書（下稱原處分）通知上訴人。上訴人不服，申請復查及提起訴願，均經駁回。上訴人猶未甘服，循序提起行政訴訟，經本院地方行政訴訟庭（下稱原審）以113年度稅簡字第9號判決（下稱原判決）駁回其訴，上訴人猶未甘服，遂提起本件上訴。

二、上訴人起訴主張及與被上訴人於原審之答辯，均引用原判決之記載。

三、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以（一）上訴人與派維爾科技股份有限公司（下稱派維爾公司）簽訂之「業務

01 協同推廣經銷合約書」（下稱系爭合約書），其中第三條
02 「業務合作及分潤條件」涉及上訴人利益之分潤百分比、第
03 七條「合約期間」，及立約日期均為空白，上訴人實際負責
04 人蔡居安亦自陳忘了與派維爾公司何者接洽，且無相關業務
05 資料可以佐證有介紹廠商界接派維爾公司的第三方支付服
06 務，尚難據此認定上訴人與派維爾公司有何推廣業務之合
07 作，並藉以取得營業收入可言。（二）被上訴人於112年3月
08 6日詢問「經橋頭地檢署調查，玉財公司未聘請員工、未購
09 置電腦設備，平時也都沒人辦公卻經營電腦及電腦週邊設備
10 批發、電腦套裝軟體批發及其他資料處理、主機及網站代管
11 服務，請說明」時，上訴人實際負責人蔡居安自承「玉財公
12 司僅係賺取佣金手續費，目前尚未從事前揭業務」等語，足
13 認上訴人並無實際經營業務。又上訴人未證明系爭所得之28
14 家營業人係其介紹給派維爾公司，則其請求傳喚系爭所得之
15 28家公司負責人、派維爾公司負責人、孫駿騰等人以證明系
16 爭所得之28家公司與派維爾公司交易之真偽，即無調查之必
17 要，併予敘明。（三）財政部78年6月24日台財稅第7811468
18 97號函（下稱財政部78年6月24日函）係基於所得稅法第24
19 條第1項、第83條第1項及同法施行細則第81條規範意旨，指
20 明營利事業虛開或出售發票的收益亦屬所得稅的課徵客體，
21 仍應依其收益資料核實認列，並於無法查得收益資料時，以
22 統一的標準推計其所得額，以為課稅基礎，其性質相當於同
23 業利潤標準。財政部78年6月24日函涉及推計所得，尚無違
24 租稅法律主義或法律保留原則（最高行政法院102年度判字
25 第277號、109年度判字第143號判決意旨參照）。被上訴人
26 認上訴人自派維爾公司取得之收入屬其他收入，上訴人卻虛
27 開統一發票予派維爾公司，依所得稅法第83條規定及財政部
28 78年6月24日函意旨，按虛開統一發票金額9,673,551元的
29 8%調增其他收入773,884元，即屬有據等語，判決駁回上訴
30 人在原審之訴。

31 四、本院按：

01 (一)不利益變更禁止僅適用於訴願及行政訴訟程序，不適用於復
02 查程序，行政法院有依職權調查及認定事實之義務

03 行政救濟程序中之所謂不利益變更禁止原則係指：處分相對
04 人於對處分不服而提起包括訴願程序、行政訴訟等行政救濟
05 程序，該行政救濟機關作成訴願決定書或判決時，不得使該
06 請求救濟者受較原處分更不利益之結果，我國分別於訴願法
07 第81條第1項但書及行政訴訟法第195條第2項明定之。此一
08 規定係對行政救濟機關作成訴願決定書或判決時，所為之拘
09 束，並非在限制人民之訴訟權或訴願權（最高行政法院105
10 年度判字第393號判決意旨參照）。改制前行政法院62年判
11 字第298號判例雖認為「依行政救濟之法理，除原處分適用
12 法律錯誤外，申請復查之結果，不得為更不利於行政救濟人
13 之決定。」然判例已無一般性的拘束力，且該判例適用於稅
14 務行政救濟採行爭點主義的年代（最高行政法院106年度判
15 字第95號判決意旨參照），與現今納稅者權利保護法第21條
16 改採總額主義的精神相距甚遠，自無比附援引的價值。原核
17 定與復查決定共同構成課稅處分，稅捐稽徵機關自不得在復
18 查階段創設所謂不利益變更禁止原則，減少納稅義務人依法
19 應繳納之稅捐。若復查決定比原核定不利，誤用不利益變更
20 禁止原則，而依原核定之課稅金額作成復查決定，行政法院
21 仍應依職權調查予以審究，實體認定後方能適用行政訴訟法
22 第195條第2項之不利益變更禁止原則予以評價。

23 (二)上訴人開立予派維爾公司之統一發票銷售額，非屬其營業收
24 入

25 1、上訴人營業稅稅籍資料查詢（原處分卷第88至90頁）雖顯示
26 從事電腦及電腦周邊設備、套裝軟體批發。然上訴人名義負
27 責人汪碧玉於111年6月29日、同年10月13日訊問筆錄稱蔡居
28 安前妻蔣佩軍借用其名義設立彩券行（原審卷第95、99、10
29 8頁）。而上訴人實際負責人蔡居安111年9月29日訊問筆錄
30 （原處分卷第229至230頁）則稱上訴人由其妹蔡文琳設立，
31 借用來收取佣金；其112年3月6日談話紀錄則自承無雇用員

01 工，設立地址亦無辦公用品或電腦設備，上訴人僅係賺取佣
02 金手續費，目前尚未從事前揭業務。另派維爾公司負責人蔡
03 昌燄112年2月22日談話筆錄（原處分卷第250、251頁）亦表
04 示與上訴人無實際交易，64家營業人都是蔡居安介紹的，僅
05 是將蔡居安部分之佣金用上訴人的名義拆給他。依前述訊問
06 及談話筆錄可知，上訴人設立之目的係用以收取派維爾公司
07 給付蔡居安之佣金，並無經營任何營業稅籍上所記載之業
08 務。

- 09 2、派維爾公司負責人蔡昌燄提供之系爭合約書（原處分卷第24
10 4至249頁）係派維爾公司與上訴人簽立，該合約僅有立約人
11 名稱及匯款帳戶資料，有關業務合作及分潤條件（第3
12 條）、合約期間（第7條）及簽約日等均空白，尚難據此認
13 定上訴人與派維爾公司有何推廣業務之合作。另上訴人實際
14 負責人蔡居安112年3月6日談話紀錄（原處分卷第309至311
15 頁）雖稱屬上訴人之佣金收入計有64家營業人（被上訴人依
16 據起訴書附表一整理剔除重複者，計28家），應該都是其介
17 紹的。上訴意旨又稱汪碧玉與蔡居安共同經營上訴人公司並
18 分潤報酬，就上訴人與派維爾公司間之業務，派維爾公司應
19 支付平台之金額為營業額之2.5%，因串接支付平台之公司皆
20 為孫駿騰轉介而來，再將其中1.5%佣金以現金結算交付孫駿
21 騰，上訴人僅負責推廣派維爾公司線上支付系統之業務，惟
22 本件28家公司均係由孫駿騰居間聯繫並經由上訴人之關係，
23 推薦其等與派維爾公司簽約、合作，上訴人自派維爾公司取
24 得之佣金，並有按照該28家公司與派維爾公司之業務往來，
25 計算佣金收入，且尚須分潤孫駿騰等情（本院卷第30頁）。
26 惟上訴人主張已與原審歷次主張有所出入，對於如何串接廠
27 商與派維爾公司、佣金比率及金流安排等均無法提出實質合
28 理之說明，無從認定上訴人與派維爾公司確有業務推廣合
29 作。是不論從營業登記、人員設備、對外營業表徵等，均無
30 法釋明上訴人有實際仲介派維爾公司之行動支付業務或經營

實質經濟活動之事實，其開立予派維爾公司之統一發票銷售額，自難認屬上訴人之營業收入。

(三)再者，上訴人之合作金庫高雄科技園區分行帳戶於110年度雖有收受派維爾公司匯入1,099,675元、1,045,822元、1,196,218元、1,450,300元、1,428,991元、1,110,967元、1,049,975元、875,274元、929,977元，並分別開立銷售額為1,047,338元、996,021元、1,139,255元、1,381,238元、1,360,944元、1,058,064元、971,405元、833,594元、885,692元之發票（合計9,673,551元）。上訴人開立予派維爾公司之銷售額經認定與其營業活動無關，且上開收入為實際負責人蔡居安藉上訴人名義取自派維爾公司之款項，亦有上訴人112年3月3日說明書暨所附開立發票及收款明細表、營業收入分類帳及銀行歷史交易明細查詢結果等資金流程可證（原處分卷第299至308頁）。被上訴人於復查理由以上訴人收取派維爾公司9,673,551元，並非其合法經營之營業收入，應核認為該年度其他收入；又上訴人未提示相關費用憑證，乃依所得稅法第83條規定，加計利息收入657元及其他收入9,673,551元，重行核定全年所得額9,674,208元（原處分卷第154頁），應可支持。惟復查決定誤用不利益變更禁止原則，維持原核定之「利息收入657元、其他收入773,884元及全年所得額774,541元」，雖有違誤；但訴願決定依訴願法第81條第1項但書及本院依行政訴訟法第195條第2項之不利益變更禁止原則，仍只能維持原處分。原判決認上訴人虛開統一發票予派維爾公司作為進貨憑證，且未履行協力義務提供虛開發票所獲收益之帳證，以供勾稽查核，致被上訴人無從查知上訴人提供銷貨發票給派維爾公司所得具體收益的數額，依前開財政部78年6月24日函規定意旨及說明，比照推計方式課稅，按所開立統一發票金額8%的標準認定其他收入，而維持原處分等情，理由雖有不同，但結論並無二致，仍應予維持。

01 (四)原判決業已敘明上訴人並無實際經營業務，上訴人亦無法合
02 理釋明來自派維爾公司之收入係屬營業收入，自無調查28家
03 公司的必要。上訴人之上訴意旨執其一己之法律見解或對事
04 實爭議的論述，就其於原審法院業已主張而為原判決所不採
05 的事項再為爭執，並就原審法院取捨證據、認定事實的職權
06 行使為指摘，亦難認原判決有違背法令或理由矛盾等情形。

07 五、綜上所述，原判決駁回上訴人之訴之理由，雖與本院未盡相
08 同，然其駁回之結論既無不合，仍應維持。上訴意旨，仍執
09 前詞，指摘原判決違背法令，求予廢棄，為無理由，應予駁
10 回。

11 六、結論：上訴無理由。

12 中 華 民 國 114 年 7 月 17 日

13 審判長法官 林 彥 君

14 法官 黃 堯 讚

15 法官 黃 奕 超

16 上為正本係照原本作成。

17 不得上訴。

18 中 華 民 國 114 年 7 月 17 日

19 書記官 李 佳 芮