

高雄高等行政法院判決

地方行政訴訟庭第一庭

113年度稅簡字第9號

114年2月19日辯論終結

原告 玉財有限公司

代表人 汪碧玉

訴訟代理人 紀佳佑律師

被告 財政部高雄國稅局

代表人 翁培祐

訴訟代理人 葉香伶

陳敬中

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113年5月9日台財法字第11313912170號（案號：第00000000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

一、事實概要：原告民國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，被告原依申報數核定。嗣查獲原告無銷貨事實，虛開統一發票銷售額共9,673,551元，乃依所得稅法第83條規定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），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）通知原告。原告不服，申請復查，經被告以112年12月26日財高國稅法務字第1120112077號復查決定（下稱復查決定）駁回，又提起訴願，經財政部113年5月9日台財法字第

01 11313912170號訴願決定（案號：第00000000號；下稱訴願
02 決定）駁回。原告仍不服，提起本件行政訴訟。

03 二、原告主張略以：

04 （一）原告經營項目屬服務業，110年度列報之營業收入係介紹
05 需使用第三方支付之客戶予派維爾科技股份有限公司（下
06 稱派維爾公司）所收取之佣金手續費，且依派維爾公司之
07 佣金計算表，按實際收受款項，逐筆如實開立發票，並無
08 開立不實統一發票之不法行為，亦非掩飾蔡居安與派維爾
09 公司共犯洗錢行為之不法犯罪所得。

10 （二）聲明：訴願決定及原處分（含復查決定）均撤銷。

11 三、被告答辯則以：

12 （一）被告自派維爾公司檔案查得其給付原告系爭所得之28家營
13 業人稅籍資料，除多顯示為已通報主管機關撤銷登記、註
14 銷、停業及擅自歇業等稅籍異常情形（原處分卷第2
15 頁），依其等辦理營業稅籍登記之網域名稱或網址查詢，
16 亦顯示僅提供貨到付款或查無網站（原處分卷第252-297
17 頁），並無使用第三方支付服務之必要。

18 （二）推廣經銷合約書中佣金分潤條件部分為空白，該合約書是
19 否成立，誠屬可疑。

20 （三）蔡居安自承為原告實際負責人，無聘用員工及未經營登記
21 之營業項目，而臺灣橋頭地方檢察署（下稱橋頭地檢署）
22 查扣資料包含手機、現金、繳費收據及租賃契約，並無相
23 關帳簿文據（原處分卷第315頁）。被告函請原告提供帳
24 簿憑證供核，原告僅稱「本公司非買賣業，並無進貨，因
25 此並無進貨相關憑證」，被告依所得稅法第83條規定核
26 定，於法有據。

27 （四）聲明：原告之訴駁回。

28 四、本件事實概要欄所載事實，有原告系爭所得之28家營業人稅
29 籍資料、原告領用派維爾公司佣金表（橋頭地檢署110年度
30 偵字第16731號等起訴書，下稱系爭起訴書；附表5-4）、系
31 爭起訴書、原告開立15張統一發票明細（專案調檔查核清

單)、被告112年4月11日刑事案件告發書、原告損益及稅額計算表、資產負債表及其他費用明細表、營利事業所得稅結(決)算申報核定通知書、原處分、被告112年5月10日財高國稅鎮營字第1120551636號函、原告112年5月16日說明書、被告112年11月20日財高國稅法務字第1120116002號函、橋頭地檢署新聞稿、復查決定、訴願決定、111年6月29日蔣佩軍調查筆錄、111年9月29日蔡居安訊問筆錄、原告與派維爾公司間之「業務協同推廣經銷合約書」(下稱系爭合約書)、派維爾公司負責人蔡昌燄112年2月22日談話紀錄、28家營業人稅籍登記之網域名稱或網址查詢結果、原告銀行帳戶交易明細(派維爾公司匯款)、原告開立發票及收款明細表及說明書、112年3月6日蔡居安談話紀錄、111年6月29日刑事警察局扣押蔡居安物品等在卷可稽(原處分卷第2頁至第112頁、第129頁至第131頁、第136頁至第162頁、第181頁至第319頁),並經本院依職權調取橋頭地檢署110年度偵字第16731號等電子卷核閱無誤,且為兩造所不爭執,足認屬實。

五、本件爭點為:原處分以原告110年度自派維爾公司取得之款項應列為其他收入,是否有據?

六、本院之判斷:

(一)應適用之法令:

- 1、所得稅法第24條第1項: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。所得額之計算,涉有應稅所得及免稅所得者,其相關之成本、費用或損失,除可直接合理明確歸屬者,得個別歸屬認列外,應作合理之分攤;其分攤辦法,由財政部定之。
- 2、所得稅法第83條第1項: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。

01 3、所得稅法施行細則第81條第1項：所得稅法第83條所稱之
02 帳簿文據，其關係所得額之一部或關係課稅年度中某一期
03 間之所得額，而納稅義務人未能提示者，稽徵機關得就該
04 部分依查得資料或同業利潤標準核定其所得額。

05 4、納稅者權利保護法第14條：（第1項）稅捐稽徵機關對於
06 課稅基礎，經調查仍不能確定或調查費用過鉅時，為維護
07 課稅公平原則，得推計課稅，並應以書面敘明推計依據及
08 計算資料。（第2項）稅捐稽徵機關推計課稅，應斟酌與
09 推計具有關聯性之一切重要事項，依合理客觀之程序及適
10 切之方法為之。（第3項）推計，有2種以上之方法時，應
11 依最能切近實額之方法為之。（第4項）納稅者已依稅法
12 規定履行協力義務者，稅捐稽徵機關不得依推計結果處
13 罰。

14 （二）按「因租稅稽徵程序，稅捐稽徵機關雖依職權調查原則而
15 進行，惟有關課稅要件事實，多發生於納稅義務人所得支
16 配之範圍，稅捐稽徵機關掌握困難，為貫徹公平合法課稅
17 之目的，因而課納稅義務人申報協力義務。」司法院釋字
18 第537號解釋著有明文，又「稅捐法律關係，乃是依稅捐
19 法律之規定，大量且反覆成立之關係，具有其特殊性，稽
20 徵機關並未直接參與當事人間私經濟活動，其能掌握之資
21 料自不若當事人，則稽徵機關如已提出相當事證，客觀上
22 已足能證明當事人之經濟活動，即難謂未盡舉證責任」
23 （最高行政法院93年度判字第1607號判決參照）。

24 （三）原告主張介紹第三方支付客戶給派維爾公司，由派維爾公
25 司支付佣金服務費云云。惟查，原告與派維爾公司訂有系
26 爭合約書（原處分卷第249頁至第244頁），系爭合約書第
27 二條「協同推廣範圍及委託辦理事項」載明原告負責：
28 「（1）潛在客戶開發、產品／服務／平台／收費內容說
29 明、申辦資料收取及申辦進度／結果回報／意見回饋等
30 （2）對於申辦人同意辦理之案件進行合約解說、輔導簽
31 印、系統介接／測試／上線指導協助及各項乙方（即派維

01 爾公司)指定之設定／租用(含次年續租)／其他規費之
02 代收轉付……。」等內容，倘原告確有依系爭合約書進行
03 金流推廣業務，原告應保有上開相關業務之證據可供被告
04 查核，但原告實際負責人蔡居安自陳忘了與派維爾公司何
05 者接洽，且無資料可以佐證有介紹廠商界接派維爾公司的
06 第三方支付服務(原處分卷第311頁至第309頁)等語。另
07 其中第三條「業務合作及分潤條件」涉及原告利益之分潤
08 百分比、第七條「合約期間」，及立約日期均為空白，是
09 尚難據此認定原告與派維爾公司有何推廣業務之合作，並
10 藉以取得營業收入可言。再被告於112年3月6日詢問「經
11 橋頭地檢署調查，玉財公司未聘請員工、未購置電腦設
12 備，平時也都沒人辦公卻經營電腦及電腦週邊設備批發、
13 電腦套裝軟體批發及其他資料處理、主機及網站代管服
14 務，請說明」時，原告實際負責人蔡居安自承「玉財公司
15 僅係賺取佣金手續費，目前尚未從事前揭業務」(原處分
16 卷第310頁)等語，足認原告並無實際經營業務。因此，
17 原告並無證據證明來自派維爾公司之收入係屬營業收入，
18 自可認定。原告未證明系爭所得之28家營業人係其介紹給
19 派維爾公司，則其請求傳喚系爭所得之28家公司負責人、
20 派維爾公司負責人、孫駿騰等人以證明系爭所得之28家公
21 司與派維爾公司交易之真偽，即無調查之必要，併予敘
22 明。

23 (四) 財政部78年6月24日台財稅第000000000號函：「營利事業
24 非法出售或虛開統一發票給予他人作為進貨憑證者，其虛
25 開統一發票之收益，依查獲收益資料核實認定，若無收益
26 資料可供認定者，則按其所開立之統一發票金額8%標準
27 認定。」(下稱財政部78年6月24日函)這是因虛開統一
28 發票予他人作為進貨憑證，復無收益資料可為認定，稅捐
29 機關依其收益資料統一按所開立發票金額比例認定，是為
30 補充性規定，俾為所屬機關執行的準據，與立法意旨無違
31 。

。上開函文內容，係基於所得稅法第24條第1項、第83條

01 第1項及同法施行細則第81條規範意旨，指明營利事業虛
02 開或出售發票的收益亦屬所得稅的課徵客體，仍應依其收
03 益資料核實認列，並於無法查得收益資料時，以統一的標
04 準推計其所得額，以為課稅基礎，其性質相當於同業利潤
05 標準。依司法院釋字第218號解釋意旨：「人民有依法律
06 納稅之義務，憲法第19條定有明文。國家依法課徵所得稅
07 時，納稅義務人應自行申報，並提示各種證明所得額之帳
08 簿、文據，以便稽徵機關查核。凡未自行申報或提示證明
09 文件者，稽徵機關得依查得之資料或同業利潤標準，核定
10 其所得額。此項推計核定方法，與憲法首開規定之本旨並
11 不牴觸。」財政部78年6月24日函涉及推計所得，尚無違
12 租稅法律主義或法律保留原則（最高行政法院102年度判
13 字第277號、109年度判字第143號判決意旨參照）。再
14 者，財政部78年6月24日函按所開立統一發票金額8%的標
15 準，是參酌前臺灣省政府財政廳所屬省、市各主要稽徵機
16 關實務處理意見，以及由各該稽徵機關處理此類案件與法
17 院判決所發現的業界利得，予以彙整分析而得，該8%的
18 收益標準，尚屬客觀、合理，可資適用（最高行政法院
19 100年度判字第599號、103年度判字第275號、109年度判
20 字第143號判決意旨參照）。依所得稅法第3條規定，凡在
21 中華民國境內經營的營利事業，應依法課徵營利事業所得
22 稅，故不論營利事業的營業項目為何，縱然是虛開統一發
23 票予他人，如獲取一定利益，仍應按其受益金額核課營利
24 事業所得稅。在虛開統一發票收益的情形，納稅義務人違
25 反其協力義務，稽徵機關又無法取得直接證據，倘因此放
26 棄課稅，對於誠實保存營業課稅資料並據實報繳稅款的納
27 稅義務人而言，實有違租稅公平，此時採行類似「同業利
28 潤標準」的推計方式，依上述說明，應為法之所許。

29 (五) 原告並無證據證明自派維爾公司間取得之款項係屬原告營
30 業收入，已陳述如上。被告認原告自派維爾公司取得之收
31 入屬其他收入，原告卻虛開統一發票予派維爾公司，依所

01 得稅法第83條規定及財政部78年6月24日函意旨，按虛開
02 統一發票金額9,673,551元的8%調增其他收入773,884
03 元，即屬有據。

04 七、綜上所述，原告於110年度並無推廣經銷派維爾公司金流之
05 營業收入，依上揭法令及函示意旨，被告按所開立之統一發
06 票金額8%認定其他收入，核定營業收入總額0元、營業淨利
07 0元、其他收入773,884元並無違誤，復查決定、訴願決定遞
08 予維持，亦無不合。原告仍執前言，訴請撤銷，並無理由，
09 應予駁回。

10 八、本案事證已明確，兩造其餘攻擊及防禦方法，均與本件判決
11 結果不生影響，爰不一一論駁。

12 九、據上論結，原告之訴為無理由，依行政訴訟法第98條第1項
13 前段，判決如主文。

14 中 華 民 國 114 年 3 月 5 日
15 法 官 邱美英

16 以上正本係照原本作成。

17 如不服本判決，應於送達後20日內，以原判決違背法令為理由，
18 向本院地方行政訴訟庭提出上訴狀並表明上訴理由（原判決所違
19 背之法令及其具體內容，以及依訴訟資料合於該違背法令之具體
20 事實），其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內補提理由
21 書；如於本判決宣示或公告後送達前提起上訴者，應於判決送達
22 後20日內補提上訴理由書（均須按他造人數附繕本）。上訴未表
23 明上訴理由且未於前述20日內補提上訴理由書者，逕以裁定駁回
24 。

25 中 華 民 國 114 年 3 月 5 日

26 書記官 涂明鵬