

最 高 行 政 法 院 判 決

110年度上字第347號

上訴人（原審原告） 通達國際股份有限公司

代 表 人 蔡江隆

訴訟代理人 陳彥希 律師

李宛珍 律師

上訴人（原審被告） 財政部北區國稅局

代 表 人 蔡碧珍

訴訟代理人 賴雪琴

上列當事人間營利事業所得稅事件，上訴人對於中華民國110年1月28日臺北高等行政法院106年度訴字第607號判決，提起上訴，本院判決如下：

主 文

原判決廢棄，發回臺北高等行政法院。

理 由

一、事實概要

(一)緣上訴人通達國際股份有限公司（下稱上訴人通達公司）民國91年度營利事業所得稅結算申報，列報關於營業收入總額新臺幣（下同）183,448,506元、營業成本103,776,150元、修繕費1,201,476元、折舊3,865,852元、佣金支出100,000元、其他費用6,573,302元及全年所得額7,299,810元。

(二)原經上訴人財政部北區國稅局（下稱上訴人北區國稅局）分別核定（即第1次核定）214,248,033元、82,248,109元、1,201,476元、3,865,852元、100,000元、6,573,302元及21,245,159元。

(三)嗣上訴人北區國稅局查獲其於91年間無進銷貨事實，開立不實統一發票合計31,733,711元，虛列營業收入總額31,733,711元，另取具不實統一發票合計61,916,677元，虛報營業成本項下進料61,354,998元及製造費用561,679元，乃重行核

01 定（即第2次核定）營業收入總額、營業成本、修繕費、折
02 舊、佣金支出、其他費用及全年所得額為182,514,322元、2
03 0,331,432元、1,194,876元、3,865,852元、0元、6,506,79
04 9元及75,739,924元，應補稅額13,623,692元，並按所漏稅
05 額8,722,760元處以0.8倍之罰鍰計6,978,208元。

06 (四)上訴人通達公司不服，申請復查，經上訴人北區國稅局以10
07 5年2月16日北區國稅法一字第1050002331號復查決定駁回。

08 上訴人通達公司仍表不服，就營業收入總額、營業成本及罰
09 鍰部分提起訴願，亦遭駁回，遂循序提起行政訴訟。

10 (五)經臺北高等行政法院（下稱原審法院）以106年度訴字第607
11 號判決（下稱原判決）將訴願決定及原處分（含復查決定）
12 應納稅額逾7,155,720元部分及關於罰鍰逾1,943,485元部分
13 均撤銷。上訴人通達公司其餘之訴駁回。兩造對其不利部分
14 均提起上訴。

15 二、上訴人通達公司起訴主張、上訴人北區國稅局在第一審的答
16 辯，均引用原判決的記載。

17 三、原審為兩造各一部勝訴、一部敗訴之判決，係以上開第2次
18 核定事件所涉調整項目之本次實際補稅金額13,623,692元及
19 其罰鍰6,978,208元，為本件涉訟範圍。

20 (一)本件核定應補稅額部分，茲就所涉項目分述如下：

21 1.調減營業收入31,733,711元並調增其他收入2,538,696元
22 部分：

23 (1)上訴人通達公司於91年1月至12月間向榮驛科技股份有
24 限公司（下稱榮驛公司）購買原料等項目計43,017,585
25 元（營業稅額2,150,879元）及模具設備計14,400,000
26 元（營業稅額720,000元），銷售貨物21,178,081元
27 （營業稅額1,058,906元）；向源宏科技股份有限公司
28 （下稱源宏公司）購買原料計33,830,039元（營業稅額
29 1,691,503元），銷售貨物10,555,630元（營業稅額52
30 7,781元），上訴人北區國稅局查獲榮驛公司及源宏公
31 司均透過人頭帳戶將資金回流上訴人通達公司之帳戶，

01 認定上訴人通達公司上開交易涉嫌無交易事實循環開立
02 發票，乃補徵營業稅並裁處罰鍰，上訴人通達公司不服
03 循序提起行政救濟，經原審法院以98年度訴字第2260號
04 判決駁回，上訴人通達公司提起上訴，經本院99年度裁
05 字第2311號裁定上訴駁回在案。則上訴人通達公司於91
06 年間無銷貨事實，開立統一發票予榮驛公司與源宏公
07 司，銷售額合計31,733,711元（榮驛公司21,178,081元
08 +源宏公司10,555,630元），堪予認定。從而，上訴人
09 通達公司申報營業收入總額183,448,506元，上訴人北
10 區國稅局認定其中31,733,711元係虛偽銷貨所生，乃據
11 以調減營業收入31,733,711元，尚無不合。

12 (2)上訴人北區國稅局再依據財政部78年6月24日台財稅第7
13 81146897號函（下稱財政部78年函釋），將上開上訴人
14 通達公司開立予榮驛公司不實統一發票金額21,178,081
15 元及開立予源宏公司不實統一發票金額10,555,630元，
16 按上訴人通達公司開立不實統一發票金額8%推計其91年
17 度因虛開統一發票之收益為2,538,696元（31,733,711
18 元×8%）部分。依臺灣板橋地方法院（現更名為臺灣新
19 北地方法院）100年度金重訴字第5號刑事判決（下稱系
20 爭刑事判決）第13-15頁所載，認定榮驛公司係上訴人
21 通達公司前負責人周雲楠及孫玉春等人計畫進行假交易
22 以虛增營業額，而於91年間以上訴人通達公司員工陳柏
23 維擔任登記負責人所成立之人頭公司，該公司係由孫玉
24 春辦理登記，且取得公司登記資料並開立銀行帳戶後，
25 公司登記資料、銀行存摺、印鑑等物均交付予周雲楠持
26 有，是榮驛公司實際係由上訴人通達公司當時之負責人
27 周雲楠所設立，且其成立目的完全係為配合上訴人通達
28 公司進行虛偽交易之人頭公司。因此，上訴人通達公司
29 主張榮驛公司在系爭刑事判決已被認定是其前實際負責
30 人所設立的人頭公司，不會有買發票的問題，因為等於是
31 左手賣給右手的紙上交易而已，上訴人通達公司沒有

跟榮驛公司進行虛偽銷售而有任何獲利一節，尚非無據，應堪採認。

(3)綜上，上訴人通達公司91年間發生虛偽銷貨31,733,711元，應調減營業收入31,733,711元，而上訴人北區國稅局以上訴人通達公司開立予榮驛公司不實統一發票金額21,178,081元之8%，推算其非法出售或虛開統一發票給予他人之收益1,694,246元（即21,178,081元×8%）部分，則因榮驛公司實際上係上訴人通達公司當時負責人周雲楠所設立以從事虛偽交易之人頭公司，上訴人北區國稅局認此部分上訴人通達公司銷售統一發票獲有利益之推論即有違誤，應予扣除。從而，本件關於核定其他收入2,538,696元部分，其中1,694,246元尚有違誤，應予扣除，至其餘核定之其他收入844,450元（2,538,696元-1,694,246元），即無不合。

2.調減研究費用21,600,000元、修繕費6,600元、佣金支出100,000元及其他費用66,503元部分：

(1)查上訴人通達公司於91年1月至12月間無進貨事實，取具源宏公司及榮驛公司所開立之統一發票，銷售額分別為33,830,039元及57,417,585元，已如前述。又上開源宏公司及榮驛公司所開立之不實統一發票共計49紙，上訴人通達公司係分別帳列於「材料」（源宏公司）33,667,430元、「製造-其他製費」（源宏公司）162,609元、「材料」（榮驛公司）27,687,566元、「製造-其他製費」（榮驛公司）399,072元、「研發費」（榮驛公司）21,600,000元、「佣金支出」（榮驛公司）100,000元、「管理-修繕費」（榮驛公司）6,600元、「管理-勞務費、雜項購置、雜費等3筆」（榮驛公司）計66,503元及「預付貨款」（榮驛公司）7,557,844元，有系爭不實統一發票交易明細表（此表備註欄編號1至13交易係宏源公司虛開發票、編號14至47交易為榮驛公司

虛開發票)暨上訴人通達公司入帳之會計傳票附原處分卷2第59-87頁可稽。

(2)則上訴人通達公司於91年間無交易事實，取得源宏公司及榮驛公司開立之統一發票，並據以於其會計帳簿上虛列研發費21,600,000元(帳載紀錄見原處分卷2第67-69頁之會計傳票或第30-31頁之明細分類帳)、佣金支出100,000元(帳載紀錄同前卷第65頁上方之會計傳票)、修繕費6,600元(帳載紀錄同前卷第64頁上方之會計傳票)及其他費用項下之勞務費55,203元、雜項購置9,100元及雜費2,200元(帳載紀錄同前卷第65頁下方之會計傳票、第53-62頁之會計傳票及憑證)，而使課稅所得額虛偽減少，應可認定。準此，上訴人北區國稅局剔除上開費用而調減上訴人通達公司帳列研究費用21,600,000元、修繕費6,600元、佣金支出100,000元及其他費用66,503元，均無不合。

3.調減營業成本61,916,677元部分：

(1)查上訴人通達公司91年間取得源宏公司及榮驛公司所開立之不實統一發票，並以之虛列帳載「材料」(源宏公司)33,667,430元、「製造-其他製費」(源宏公司)162,609元、「材料」(榮驛公司)27,687,566元、「製造-其他製費」(榮驛公司)399,072元，已如前述，則上訴人通達公司無進貨事實而於其91年度之會計帳簿上虛列本期進貨61,354,996元及製造費用561,681元，有系爭不實統一發票交易明細表暨上訴人通達公司會計傳票附卷可佐，上訴人北區國稅局即據以認定上訴人通達公司虛報成本61,916,677元。

(2)嗣上訴人通達公司於復查階段以銷售發票記載品名非上訴人通達公司決算書所載業務、發票記載有違商業買賣常理、模式與開立予源宏與榮驛公司手法相同及進貨公司已歇業等理由，主張91年間其銷售予中緯、科佳科技股份有限公司(下稱科佳公司)、翔騰資訊股份有限公

01 司（下稱翔騰公司）、塑電、萬景台實業有限公司（下
02 稱萬景台公司）及群學等公司銷售額共計43,721,609元
03 亦屬虛偽不實交易；再於訴願階段及本件訴訟中，上訴
04 人通達公司另提出進、銷統一發票及其明細表，主張上
05 開經上訴人北區國稅局認定為不實統一發票之虛偽進
06 貨，其中轉售予科佳、塑電、萬景台、翔騰等公司銷售
07 額有15,550,835元應自營業收入總額剔除，其中轉至期
08 末存貨金額有27,125,929元不應自銷貨成本減除等語。

09 (3)關於上訴人通達公司主張虛偽進貨轉虛偽銷售部分：經
10 審酌上訴人通達公司提出之榮驛公司及源宏公司虛進轉
11 虛銷明細表、系爭銷項及進項統一發票及其所附明細
12 表、銷貨收入及其他營業收入總分類帳等件，堪認上訴
13 人通達公司91年度銷售予萬景台公司等4家公司金額計1
14 2,449,618元部分，其貨物之來源係前述上訴人通達公
15 司取具榮驛公司及源宏公司開立不實統一發票之虛偽進
16 貨，而同屬虛偽不實之銷售交易；至於其餘之銷貨，則
17 無從自上訴人通達公司所提證據，認定該等銷貨其貨品
18 亦確實係來自上訴人通達公司與榮驛公司及源宏公司進
19 行之虛偽進貨。

20 (4)關於上訴人通達公司主張虛偽進貨轉入期末存貨部分：
21 經審酌上訴人通達公司提出之榮驛公司及源宏公司虛進
22 轉庫存明細表（即原證18）、系爭進項統一發票及其所
23 附明細表、2002年12月31日庫存明細表，堪認上訴人通
24 達公司91年度期末存貨帳載金額計12,723,990元部分之
25 貨物，其來源係前述上訴人通達公司取具榮驛公司及源
26 宏公司開立不實統一發票之虛偽進貨；其餘之期末存
27 貨，則無法從上訴人通達公司所提證據可相互對比該等
28 庫存其貨品亦確實係來自上訴人通達公司與榮驛公司進
29 行之虛偽進貨。

30 (二)上訴人通達公司91年度營利事業所得稅結算申報，列報課稅
31 所得額為0元，經上訴人北區國稅局第1次核定調增課稅所得

01 額21,245,159元及應納稅額5,301,289元，上訴人通達公司
02 不服循序提起行政救濟，經原審法院105年度訴字第37號審
03 理維持上訴人北區國稅局核定調增課稅所得額18,432,975元
04 及應納稅額4,598,243元部分（18,432,975元×稅率25%—累
05 進差額10,000元），上訴人通達公司及上訴人北區國稅局提
06 起上訴，經本院109年度判字第100號判決駁回兩造上訴而告
07 確定。本件上訴人北區國稅局第2次核定，調減營業收入31,
08 733,711元並調增其他收入844,450元、剔除研究費用21,60
09 0,000元、剔除修繕費6,600元、剔除佣金支出100,000元、
10 剔除其他費用66,503元、調減營業成本49,192,687元部分
11 （即上訴人北區國稅局核定調減數61,916,677元—虛偽進貨
12 轉入期末存貨12,723,990元），尚無不合。連同上述系爭虛
13 偽進貨轉虛偽銷售12,449,618元併同推計虛開發票所生其他
14 收入995,969元，則本件第1次及第2次核定課稅所得額應為4
15 7,055,855元（第1次核定已確定數18,432,975元—31,733,71
16 1元+844,450元+21,600,000元+6,600元+100,000元+66,503
17 元+49,192,687元—12,449,618元+995,969元）。至於上訴人
18 北區國稅局以虛開發票予榮驛公司所調增其他收入1,694,24
19 6元以及調減營業成本其中12,723,990元部分，尚有未洽，
20 此部分即未予計入課稅所得額中。準此，上訴人通達公司91
21 年度營利事業所得稅結算申報，經以上開課稅所得額47,05
22 5,855元按所得稅率25%計算並減除累進差額10,000元，應納
23 稅額為11,753,963元（47,055,855元×25%—10,000元）。又
24 上訴人通達公司既有上述虛偽交易情事，本無從逕以同業利
25 潤標準來衡量經上訴人北區國稅局核定後之毛利率多寡，且
26 本次核定課稅所得額既經原審法院審認應予調減如前述，則
27 上訴人通達公司以同業利潤標準質疑上訴人北區國稅局核定
28 有違經驗法則及商業常情一節，亦不足採。從而，上訴人北
29 區國稅局第1次核定已確定應納稅額為4,598,243元，則本次
30 上訴人通達公司應補稅額為7,155,720元（11,753,963元—4,
31 598,243元），逾此部分則應予撤銷。

01 (三)罰鍰部分：

02 1.上訴人北區國稅局調減營業成本其中12,723,990元部分，
03 於法不合，已如上述，連同虛偽進貨轉虛偽銷售12,449,6
04 18元，則上訴人北區國稅局核定應予裁罰之上開漏報所得
05 額34,891,039元應減除12,723,990元及12,449,618元，予
06 以縮減成為9,717,431元（34,891,039元-12,723,990元-1
07 2,449,618元）。

08 2.又上訴人通達公司亦自承於91年間無進貨及銷貨事實等情
09 ，是其虛列營業收入、營業成本、佣金支出、修繕費、其
10 他費用、虛報模具設備折舊，因而發生逃漏營利事業所得
11 稅應納稅款，自有逃漏稅捐之故意。依103年4月16日修正
12 前之「稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表」（下稱裁罰
13 倍數參考表），以有無以書面或於談話筆（紀）錄中承認
14 違章事實分別處0.8倍及1倍罰鍰，而依現行即107年5月22
15 日修正之裁罰倍數參考表則應處1倍罰鍰，因非屬對其有
16 利之變更，本件仍應以103年4月16日修正前之裁罰倍數參
17 考表為依據。從而，上訴人北區國稅局審酌上訴人通達公
18 司已於裁罰處分核定前，以書面或於談話筆（紀）錄中承
19 認違章事實，並願意繳清稅款及罰鍰，以及本件違章情節
20 暨上訴人通達公司應受責難程度，按短漏稅額裁處「0.8
21 倍」之罰鍰，即無裁量違誤之情形，固應予以維持。

22 3.然基於本件受裁罰之漏報所得額應縮減成為9,717,431
23 元，而其對應之應納稅額係為2,429,357元（9,717,431元
24 ×稅率25%），且上訴人北區國稅局訴訟代理人於原審法院
25 審理中亦表示倘上訴人通達公司所漏稅額有降低，考量上
26 訴人通達公司違章情節及應受責難程度等情後，仍應裁處
27 0.8倍之罰鍰等情。是以，本件罰鍰亦應縮減成為1,943,4
28 85元（2,429,357元×0.8），逾此部分之罰鍰，即有違
29 誤，應予撤銷。

30 (四)綜上所述，原處分（含復查決定）所核定應補稅額7,155,72
31 0元及罰鍰1,943,485元部分，並無違誤，訴願決定予以維

01 持，核無不合。至原處分（含復查決定）所核定應補稅額逾
02 7,155,720元部分及罰鍰逾1,943,485元部分，則有違誤，訴
03 願決定未予糾正，容有未洽，均應予以撤銷。

04 四、上訴人通達公司上訴意旨略以：

05 (一)原判決認定上訴人北區國稅局按上訴人通達公司開立予源宏
06 公司不實統一發票金額8%推計業外收入，並無不合部分，有
07 判決不適用法規及判決不備理由之違背法令：

08 1.由原處分查獲之虛偽進項、銷項金額，顯示上訴人通達公
09 司開立不實統一發票予源宏公司之金額為10,555,630元，
10 源宏公司開立不實統一發票予上訴人通達公司之金額為3
11 3,830,039元，進銷互抵可見虛偽進項之金額大於虛偽銷
12 項，依此客觀事實，上訴人通達公司絕無銷售虛偽發票以
13 獲利之可言。

14 2.上訴人通達公司前實際負責人周雲楠既非為販售統一發票
15 牟利，又無證據證明上訴人通達公司涉有任何銷售不實發
16 票予他人以獲取利益之情事，依客觀事實上訴人通達公司
17 不可能藉銷售發票予源宏公司而獲有收益，又納稅者權利
18 保護法（下稱納保法）第14條第2項規定「稅捐稽徵機關
19 推計課稅，應斟酌與推計具有關聯性之一切重要事項」，
20 則上訴人北區國稅局逕按上訴人通達公司開立予源宏公司
21 之虛偽發票金額8%設算業外收入，即有違誤。

22 (二)原判決僅以上訴人通達公司所提出之資料，未審酌相關事證
23 即遽行認定營業收入、營業成本數額，有判決不適用法規、
24 理由不備及認定事實違反證據法則之違背法令：

25 1.原判決僅「依據上訴人通達公司所提供之資料」，未通盤
26 調查其他證據，遽行認定系爭年度營業成本數額，致依原
27 判決結果，上訴人通達公司之毛利率竟高達79.6%（詳後
28 述），遠逾同業標準而與經驗法則相違背，且與上訴人北
29 區國稅局95年底之認定互相矛盾，自有判決不適用法規及
30 認定事實違反證據法則之違背法令。

01 2.原判決就虛偽進貨轉虛偽銷售部分，雖認定上訴人通達公
02 司系爭年度銷售予萬景台公司等4家公司金額計12,449,61
03 8元部分屬於虛偽不實之銷售交易，但對其他銷貨卻未盡
04 職權調查依論理及經驗法則判斷之責，遽以會計帳冊與發
05 票品名或規格之記載相異，而認定無法從上訴人通達公司
06 所提證據予以認定為虛偽進貨轉虛偽銷售云云，亦有判決
07 不適用法規及認定事實違反證據法則之違法。

08 3.納保法第21條第3項規定：「行政法院對於納稅者之應納
09 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。」上訴人通達公司是否由虛開發票予上開萬
11 景台等4家公司而有獲益，言詞辯論終結前上訴人北區國
12 稅局未曾主張，合議庭亦未曾提出並詢問兩造意見。原判
13 決遽以「上開4家公司並非上訴人通達公司前負責人利用
14 其員工所成立之人頭公司」即認定上訴人就該等虛偽銷售
15 部分應按8%推計業外收入，顯有不適用法規之判決違背法
16 令。

17 (三)原判決於帳證資料未完足之情形下，未依法推計營業成本又
18 未敘明不適用推計原則之理由，有判決不適用法規及判決不
19 備理由之違背法令：

20 上訴人通達公司系爭年度因虛偽交易而有虛增營業額及虛增
21 營業成本之情形，原判決既已將虛增營業額自營業收入中減
22 除，而營業成本原應核實認定，然原判決認定之營業成本，
23 毛利率高達79.6%極度違反商業常情及經驗法則，遠逾同業
24 利潤標準毛利率30%，顯與經驗法則以及商業常情不符。原
25 判決僅憑上訴人北區國稅局核認之項目及上訴人通達公司所
26 提出之資料為範圍，未依職權調查證據，查明系爭年度營業
27 收入及營業成本數額，於帳簿憑據不完足之情形下，亦未依
28 法推計營業成本，致其認定事實違反經驗法則，顯有判決不
29 適用法則及認定事實違反經驗法則之違背法令。

30 (四)課稅處分係負擔處分，上訴人北區國稅局課稅之基礎須為確
31 實之事實，並應就符合課稅要件之事實為證明，俾符依法行

01 政原則。上訴人北區國稅局作成原處分，其所依據之營業收
02 入高達原申報營業收入之99.5%，與上訴人北區國稅局95年
03 底認定上訴人通達公司前負責人涉嫌虛設行號絕大部分營業
04 收入為不實交易相反，互相矛盾。上訴人北區國稅局就此非
05 常態事實，自應負舉證責任，否則即應承擔舉證不足之不利
06 益。原判決未依職權調查證據，通盤考量相關事證，即採認
07 上訴人北區國稅局核定之基礎，有判決不適用法規之違背法
08 令。

09 五、上訴人北區國稅局上訴意旨略以：

10 (一)營業收入總額、營業成本及其他收入：

11 1.依司法院釋字第537號解釋意旨，在稅捐法制之稽徵領
12 域，基於稅捐具有大量行政特徵之考量，與稅捐法複雜性
13 及「稅捐資料掌握在人民手中」等諸多因素，特別強調
14 「協力義務」之重要性。納稅義務人違背上述義務，在行
15 政實務上即產生由稅捐稽徵機關片面核定等不利益之後
16 果，而減輕稽徵機關之證明程度。本件上訴人通達公司就
17 原自行列報之營業收入主張尚有虛偽銷售情事而應予更正
18 減除，及主張部分虛偽進貨應轉至自行列報之期末存貨中
19 減除，致營業成本應予更正調增等，係屬於權利發生後之
20 消滅事由，有關收入之調減及成本調增之事實，本為營利
21 事業全年所得之減項，不論從證據掌控或利益歸屬之觀
22 點，均應由主張更正減除之納稅義務人即上訴人通達公司
23 負擔證明責任，合先陳明。

24 2.原判決僅憑核對上訴人通達公司自行拼湊部分進、銷貨發
25 票之品名(或品號)、數量、庫存明細表之品號及進而編製
26 虛進轉虛銷明細表，即認定上訴人通達公司主張部分虛偽
27 進貨有相對應之虛偽銷貨及部分虛偽進貨係轉入虛偽期末
28 存貨屬實，而忽略上訴人通達公司並未提示進貨、銷貨及
29 存貨等「帳簿」以供核實查對，無法僅憑銷貨發票品名或
30 庫存明細表之品號即可認定係源自虛偽進貨而來，且上訴
31 人通達公司係經營電腦製造業，由其提示之91年12月31日

01 庫存明細表顯示有再製品、材料及製成品等各項存貨明
02 細，存貨種類及數量繁多，品名、品號及規格分類複雜，
03 在上訴人通達公司未提示進貨、銷貨及存貨明細帳簿之
04 前，則其向榮驛及源宏公司進貨後究係如何銷貨，是否計
05 入期末存貨均不得而知，無法核實查核所主張是否為真
06 實，難認其已盡協力義務。

07 3. 況原判決第28頁第11行至第29頁第7行內容，卻僅憑統一
08 發票「品名」欄位相同即可認定所主張虛偽交易屬實(原
09 證17項次21)，而不論系爭虛偽銷貨日期(91年4月30日)甚
10 至在虛偽進貨日期(91年10月4日)將近半年之前(即先虛偽
11 銷貨再虛偽進貨)，實不符合常情，有違經驗法則。

12 4. 另原判決認定上訴人通達公司91年7月29日開立與萬景台
13 公司銷貨統一發票明細項次1至項次8(原證17項次1)及91
14 年6月28日開立與萬景台公司銷貨統一發票所載品名及數
15 量(原證17項次2及3)，亦屬虛偽交易，然依臺灣臺北地方
16 檢察署檢察官96年度偵字第11364號不起訴處分書所載略
17 以，參以萬景台公司與上訴人通達公司簽訂買賣合約書、
18 上訴人通達公司開立與萬景台公司91年6月28日、7月29
19 日、9月2日、11月6日之統一發票、貨款簽收單、萬景台
20 公司付款支票及銷貨單等資料，足證萬景台公司確實與上
21 訴人通達公司有實際交易。

22 5. 又上訴人北區國稅局所屬新店稽徵所雖曾於00年00月間函
23 查萬景台及翔騰公司與上訴人通達公司間之交易情形，惟
24 查核後並未認定上訴人通達公司與萬景台及翔騰公司之交
25 易係屬虛偽交易。而原判決卻僅憑進、銷貨統一發票品名
26 相符逕認定上訴人通達公司91年7月29日及6月28日開立與
27 萬景台公司之銷貨交易係屬虛偽，實有判決不備理由之違
28 背法令情事。

29 6. 又原判決第25頁第17行至28頁第10行，以上訴人通達公司
30 91年9月13日開立與科佳公司銷貨發票係屬源自榮驛公司
31 之虛偽進貨(原證17項次9至20)，判決理由或有以系爭科

01 佳公司銷貨發票所附明細之品名核對相符（但品號不
02 符），或有以品號核對相符（但品名不符），即據以認定
03 虛偽交易屬實，並未論及同一筆銷貨發票如何判斷何時以
04 品名或何時以品號核對即可認定，而不論品名相符但品號
05 不符或品號相符但品名不符之矛盾情形，顯有判決不適用
06 法規或適用不當之違背法令情事。

07 7. 綜上，上訴人通達公司經查獲與源宏公司及榮驛公司間無
08 進銷貨交易事實後，始主張尚有其他虛偽銷貨及虛偽存貨
09 情事，原判決僅憑上訴人通達公司提示進貨及銷貨統一發
10 票所載品名即認定其銷售與萬景台等4家公司之銷貨為虛
11 偽銷貨，另僅憑上訴人通達公司提示進貨統一發票所載品
12 名即據以認定庫存明細表之存貨係來自榮驛公司及源宏公
13 司，顯有違論理、證據及經驗法則之違背法令情形，且上
14 訴人通達公司迄今未能提示帳簿等資料，則其虛銷之事
15 證、金額之多寡及成本之計算依據等，均未能予以釐清，
16 顯難認其已善盡協力義務。

17 8. 依系爭刑事判決所載，上訴人通達公司之前任負責人周雲
18 楠，因公司營運未見起色，遂謀議虛設人頭公司與上訴人
19 通達公司從事虛偽交易以虛增營業額，另基於蒐集統一發
20 票作為上訴人通達公司進項憑證扣抵稅額，取得人頭公司
21 不實進項憑證以幫助上訴人通達公司逃漏稅捐，縱此部分
22 並無虛開統一發票或為販賣統一發票以獲取對價利益，惟
23 其虛增銷售額可據以向金融機構貸款，除了可取得較民間
24 貸款為低之利率外，再者上訴人通達公司亦可將相關貸款
25 資金挪作個人投資使用，自有從中獲取利益。縱使虛開統
26 一發票之對象為上訴人通達公司所成立之人頭公司，然其
27 為創設不實業績表象，從事虛偽銷售行為而開立統一發
28 票，雖係配合交易，仍不失以「獲利」為目的之考量，原
29 判決認為人頭公司僅是左手賣給右手之紙上交易並無獲利
30 之推論，顯有判決不備理由或理由矛盾之違背法令情事。

- 01 9.上訴人通達公司95年度營利事業所得稅事件，有關按國內
02 虛銷(亦包含人頭公司)開立統一發票金額之8%核算其他收
03 入一節，經本院108年度判字第340號判決維持原處分確
04 定。爰此，本件上訴人通達公司開立不實統一發票與我國
05 國內源宏公司及榮驛公司合計31,733,711元並列報營業收
06 入，上訴人通達公司不但因從事虛開統一發票之違法行為
07 須負法律上之刑事責任，不因虛開統一發票對象是否為所
08 設立之人頭公司而有別，且因安排虛偽交易，仍有應負擔
09 之營業稅及營利事業所得稅。依經驗法則及論理法則，營
10 利事業虛開統一發票之目的，自無不取得相當代價之理。
- 11 10.又上訴人通達公司並未提示開立不實統一發票相關資料供
12 核，且參酌財政部78年函釋意旨，關於虛開統一發票之收
13 益，需先依查獲收益資料核實認定，若查無收益資料，其
14 收益認定原則，係採「有收益」或「有代價」推定原則。
15 承上，原判決將核定「其他收入」2,538,696元，其中1,6
16 94,246元部分均撤銷，係屬行政訴訟法第243條規定判決
17 不適用法規或適用不當，為違背法令情事。

18 (二)罰鍰：

- 19 1.本件上訴人通達公司91年度虛報營業收入、營業成本及營
20 業費用，致漏報所得額34,891,039元，違章事實明確已如
21 前述，核其情節係明知而為不實申報之行為，自有逃漏稅
22 捐之故意，未符合納保法第16條第1項不予處罰之規定。
- 23 2.又上訴人通達公司係屬「故意」之事由，亦屬本件行為時
24 已存在之事實，依修正後之裁罰倍數參考表，應處1倍罰
25 鍰，惟修正後之裁罰倍數參考表並未有利於上訴人通達公
26 司，自應參酌「裁處時」即修正前之裁罰倍數參考表。準
27 此，本件上訴人通達公司漏報之所得額，經核算所漏稅額
28 為8,722,760元，已超過10萬元，其已於裁罰處分核定
29 前，以書面或談話筆(紀)錄中承認違章事實，並表示願
30 意繳清稅款及罰鍰。上訴人北區國稅局經衡酌其違章情節

及應受責難程度，按所漏稅額8,722,760元處0.8倍罰鍰6,978,208元，原處罰鍰6,978,208元並無違誤。

3.原判決以本件受裁罰之漏報所得額應縮減成為9,717,431元，罰鍰亦應縮減為1,943,485元，逾此部分之罰鍰，即有違誤，應予撤銷。惟查原判決有不適用法規或適用不當之違背法令情事，已如前述，原處罰鍰6,978,208元並無違誤。

六、本院按：

(一)按行為時所得稅法第24條第1項規定：「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。」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。」營利事業所得稅查核準則第67條第1項前段規定：「費用及損失，未經取得原始憑證，或經取得而記載事項不符者，不予認定。……。」納保法第14條規定：「（第1項）稅捐稽徵機關對於課稅基礎，經調查仍不能確定或調查費用過鉅時，為維護課稅公平原則，得推計課稅，並應以書面敘明推計依據及計算資料」「（第2項）稅捐稽徵機關推計課稅，應斟酌與推計具有關聯性之一切重要事項，依合理客觀之程序及適切之方法為之。」所得稅法施行細則第31條第1項第1款規定：「本法第24條第1項所稱營利事業所得，其計算公式舉例如下：一、買賣業：（1）銷貨總額－（銷貨退回＋銷貨折讓）＝銷貨淨額（2）期初存貨＋〔進貨－（進貨退出＋進貨折讓）〕＋進貨費用－期末存貨＝銷貨成本（3）銷貨淨額－銷貨成本＝銷貨毛利（4）銷貨毛利－（銷售費用＋管理費用）＝營業淨利（5）營業淨利＋非營業收益－非營業損失＝純益額（即所得額）二、製造業：（1）（期初存料＋進料－期末存料）＋直接人工＋製造費用＝製造成本（2）期初在製品存貨＋製造成

01 本一期末在製品存貨＝製成品成本（3）期初製成品存貨＋
02 製成品成本一期末製成品存貨＝銷貨成本（以下略。）」

03 (二)按行政訴訟法第189條規定，行政法院為裁判時，除別有規
04 定外，應斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，依論理法則及
05 經驗法則判斷事實之真偽；依此判斷而得心證之理由，應記
06 明於判決。據此，構成行政法院判斷事實真偽之證據評價基
07 礎，乃全辯論意旨及調查證據之結果。基於行政訴訟之職權
08 調查原則（行政訴訟法第125條第1項及第133條），法院必
09 須充分調查為裁判基礎之事證以形成心證，法院在對全辯論
10 意旨及調查證據之結果為評價時，應遵守兩項要求，一是
11 「訴訟資料之完整性」，二是「訴訟資料之正確掌握」。前
12 者乃所有與待證事實有關之訴訟資料，都必須用於心證之形
13 成而不能有所選擇，亦即法院負有審酌與待證事實有關之訴
14 訟資料之義務，如未審酌亦未說明理由，即有不適用行政訴
15 訟法第125條第1項、第133條之應依職權調查規定，及判決
16 不備理由之違背法令。又依同法第209條第3項規定，判決書
17 理由項下，應記載關於攻擊或防禦方法之意見及法律上之意
18 見。故行政法院認定事實應憑調查所得之證據資料，就證據
19 與事實之關聯性如何，其證明力之有無，形成心證之理由，
20 記明於判決理由項下。如未說明所憑證據足供證明事實之心
21 證理由，或就當事人提出之證據摒棄不採，又未說明不採之
22 理由，或其調查證據未臻完備，不足以判斷事實之真偽，均
23 構成判決不備理由之違法。又按「當事人主張事實，須負舉
24 證責任，倘其所提出之證據，不足為主張事實之證明，自不
25 能認其主張之事實為真實。」又所得稅法第83條第3項所定
26 之「帳簿、文據提示」，特別是在「營利事業」之情形，並
27 非僅要求「納稅義務人將眾多而未經整理之帳證資料，交給
28 稅捐機關查核」，即認其「協力義務」已了結。而是要求其
29 提出「符合會計帳簿結構、可相互對比查閱、整理完備且符
30 合會計法規要求」之文書（帳）與憑證（證）為據。此外營
31 利事業中之製造業，其成本費用之查核難度更甚於一般之銷

01 售業，對帳證品質之要求更為嚴格，此乃稅捐法制領域所習
02 知之經驗法則。

03 (三)查上訴人通達公司91年度營利事業所得稅結算申報，列報課
04 稅所得額為0元，經上訴人北區國稅局第1次核定調增課稅所
05 得額21,245,159元及應納稅額5,301,289元，上訴人通達公
06 司不服循序提起行政救濟，經原審105年度訴字第37號審理
07 維持上訴人北區國稅局核定調增課稅所得額18,432,975元及
08 應納稅額4,598,243元部分（ $18,432,975 \text{元} \times \text{稅率} 25\% - \text{累進}$
09 $\text{差額} 10,000 \text{元}$ ），上訴人通達公司及上訴人北區國稅局均提
10 起上訴，經本院109年度判字第100號判決駁回兩造上訴而告
11 確定。後因上訴人北區國稅局查獲上訴人通達公司虛開發票
12 予榮驛公司及源宏公司，並自榮驛公司及源宏公司取得不實
13 進項發票，上訴人北區國稅局據以調減上訴人通達公司國內
14 銷貨收入31,733,711元、營業成本61,916,677元、研究費用
15 21,600,000元、修繕費6,600元、佣金支出100,000元及其他
16 費用66,503元，並按虛開發票金額8%設算其他收入2,538,69
17 6元（ $\text{上訴人通達公司虛開發票金額} 31,733,711 \text{元} \times 8\%$ ）。原
18 審審理後，認上訴人通達公司91年度營利事業所得稅結算申
19 報，除前開上訴人北區國稅局調整事項外，另有自榮驛公司
20 及源宏公司取得不實進項發票之虛偽進貨轉入期末存貨12,7
21 23,990元、虛偽進貨轉虛偽銷貨12,449,618元及併同前述虛
22 銷12,449,618元部分，另推計虛開發票所生其他收入995,96
23 9元等事項，又虛開發票予榮驛公司所調增其他收入1,694,2
24 46元部分，因通達及榮驛公司實質控制人同一，經驗上不存
25 在違法銷售發票獲利之可能，故此等法律涵攝於法尚有未
26 洽，原審綜合前開事項調整，上訴人通達公司91年度課稅所
27 得額應為47,055,855元（ $\text{即} 18,432,975 \text{元} - 31,733,711 \text{元} +$
28 $1,916,677 \text{元} + 21,600,000 \text{元} + 6,600 \text{元} + 100,000 \text{元} + 66,503 \text{元} +$
29 $844,450 \text{元} - 12,723,990 \text{元} - 12,449,618 \text{元} + 995,969 \text{元}$ ），按
30 所得稅率25%計算並減除累進差額10,000元，應納稅額為11,
31 753,963元。亦即應補繳稅額為7,155,720元，並處罰鍰為1,

943,485元（計算式如附表所示），爰為如原判決主文所示之諭知。惟上訴人均對原判決不服而分別提起上訴。

(四)茲就上訴人主張分別論述如下：

1.虛偽進貨轉虛偽銷貨12,449,618元及併同推計虛開發票所生其他收入995,969元部分：

(1)按稅捐稽徵機關管理營利事業會計帳簿憑證辦法第2條規定：「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：得視實際需要加設特種日記簿。(二)總分類帳：得視實際需要加設明細分類帳。(三)存貨明細帳。(四)其他必要之補助帳簿。二、製造業：(一)日記簿：得視實際需要加設特種日記簿。(二)總分類帳：得視實際需要加設明細分類帳。(三)原物料明細帳（或稱材料明細帳）。(四)在製品明細帳。(五)製成品明細帳。(六)生產日報表：記載每日機器運轉時間、直接人工人數、原料領用量、及在製品與製成品之生產數量等資料。(七)其他必要之補助帳簿。」故營利事業若屬買賣業至少應設置日記簿、總分類帳及存貨明細帳等帳簿表冊，若屬製造業，除買賣業帳簿外更需對原物料等存貨，另外設置原物料明細帳（或稱材料明細帳）、在製品明細帳、生產日報表（記載每日機器運轉時間、直接人工人數、原料領用量、及在製品與製成品之生產數量等資料）序時記載，於稽徵機關查核時應詳實提示前開帳簿表冊，始盡協力義務。

(2)上訴人通達公司經營電腦製造業，製造業自購入材料、投入人工及發生並分攤製造費用為其生產流程，故自原始購入實體材料後，經過在製品、製成品等生產階段，始能成為商品出售予外界。上訴人通達公司於91年1月至12月間無進貨事實，取自源宏公司及榮驛公司所開立之不實統一發票共計49紙，上訴人通達公司係分別帳列於「材料」（源宏公司）3,667,430元、「製造-其他製費」（源宏公司）162,609元、「材料」（榮驛公司）27,687,566元、「製造-其他製費」（榮驛公司）399,072元、「研發費」（榮驛公司）21,

600,000元、「佣金支出」（榮驛公司）100,000元、「管理-修繕費」（榮驛公司）6,600元、「管理-勞務費、雜項購置、雜費等3筆」（榮驛公司）計66,503元及「預付貨款」（榮驛公司）7,557,844元等情，為原審依法確定之事實，原判決詳細核對上訴人通達公司自行編製虛進轉虛銷明細表(原證17)、進、銷貨發票、發票明表/之品名、品號、規格及數量等資料，認定上訴人通達公司於91年1月至12月間無進貨事實，取自源宏公司及榮驛公司之開立不實統一發票所購入材料中，有部分虛偽進貨有對應之虛偽銷貨12,449,618元可查（虛偽販售予科佳、塑電、萬景台及翔騰等4家公司），因而扣除該營業收入，另推計虛開發票所生其他收入995,969元等情，固非無見，惟上訴人通達公司並未提供前述證明所得額之原物料明細帳（或稱材料明細帳）、在製品明細帳、生產日報表(記載每日機器運轉時間、直接人工人數、原料領用量、及在製品與製成品之生產數量等資料)等帳簿表冊，而上訴人通達公司係經營電腦製造商，豈有虛偽購入材料仍以材料形式虛偽出售予萬景台等公司之理；再者，依原判決第28頁所述認列出售電子產品予翔騰公司乙節，卻僅憑進銷項統一發票「品名」欄位相同即可認定所主張虛偽交易屬實(原證17項次21)，而不論系爭虛偽銷貨日期(91年4月30日)甚至在虛偽進貨日期(91年10月4日)將近半年之前(即先虛偽銷貨再虛偽進貨)，實不符合常情，有違經驗法則。又原判決認定上訴人通達公司前開虛偽進貨轉銷售之銷售對象之萬景台公司等，經上訴人北區國稅局主張依其所屬新店稽徵所曾於00年00月間函查萬景台及翔騰公司與上訴人通達公司間之交易情形，惟並未認定萬景台公司及翔騰公司向訴人通達公司之進貨交易係屬虛偽交易（見原審卷二第80頁），則原判決未依職權調查前開事證及上訴人北區國稅局前揭主張，理由亦未說明上訴人北區國稅局主張為何不足採信，上訴人北區國稅局認判決有不適用法規及理由不備之違法，即尚非無理。至上訴人通達公司主張原判決認上訴

01 人通達公司上開虛偽銷貨予萬景台等公司，因而推計獲得虛
02 開發票所生其他收入995,969元部分，於原審並未經上訴人
03 北區國稅局主張，亦未經原審徵詢兩造之意見，即逕行認
04 定，顯亦有未經調查、辯論而逕為認定之違法乙節，亦尚非
05 無由。況原認定虛偽銷售部分之範圍，如前所述尚有爭議，
06 逕為推計，亦難認屬正確，自應待虛偽銷售範圍確定後，再
07 一併認定其有多少之其他收入，始符實際。至其餘上訴人通
08 達公司主張虛銷部分，則因其「品號/規格」與虛進不同，
09 難以證明確屬虛銷，業經原判決論敘甚詳而否准認列，自屬
10 無誤，上訴人通達公司主張原判決此部分認定，有違證據法
11 則之違法，即無理由，惟此乃屬尚待確定虛偽銷貨之一部
12 分，爰不另為駁回諭知。

13 2.虛偽進貨轉入期末存貨12,723,990元部分：

14 原判決固以核對上訴人通達公司自行編製虛進轉庫存明細表
15 (原證18)、進貨發票、庫存明細表之品名、品號、規格、料
16 號及數量等資料，認定上訴人通達公司於91年1月至12月間
17 無進貨事實，取自源宏公司及榮驛公司所開立之不實統一發
18 票購入材料中，部分虛偽進貨係轉入虛偽期末存貨一事為
19 真。惟上訴人通達公司並未提供前開材料明細帳等帳簿表冊
20 已如前述。又依上訴人通達公司所提供91年12月31日庫存明
21 細表所載在製品庫存合計金額40,318,436元、原料庫存金額
22 合計106,931,154元及製成品庫存金額合計33,448,523元
23 (分別見原審卷一第274、283、284頁)，經原判決依上訴
24 人通達公司所提資料，可認其於91年間取得系爭榮驛公司及
25 源宏公司開立不實發票之虛偽進貨中，有部分貨品轉入該年
26 度虛偽期末存貨而非屬銷貨成本，故採計上訴人通達公司之
27 主張，認該等存貨金額12,723,990元部分應自上訴人通達公
28 司調減之銷貨成本中予以加回，惟參以原判決所載之原證18
29 項次1至9(見原判決第31頁至第38頁)，上訴人通達公司庫
30 存部分有部分屬製成品，核與上訴人通達公司取得系爭榮驛
31 公司及源宏公司開立不實發票之虛偽進貨材料不符，則原判

01 決先認定上訴人通達公司前開虛偽自榮驛公司、源宏公司取
02 得不實發票係購入材料，卻又認定前開虛偽購入材料係轉入
03 製成品期末存貨，而非材料存貨，原判決認定事實前後歧
04 異，且對存貨帳簿之編制是否符合相關編制準則一無論述，
05 上訴人北區國稅局主張原判決有認定事實不憑證據之違法，
06 即為有理。

07 **3.按虛開發票金額8%設算其他收入部分：**

08 查上訴人北區國稅局依據財政部78年函釋，將上開上訴人通
09 達公司開立予榮驛公司不實統一發票金額21,178,081元及開
10 立予源宏公司不實統一發票金額10,555,630元，按上訴人通
11 達公司開立不實統一發票金額8%推計其91年度因虛開統一發
12 票之收益為2,538,696元（31,733,711元×8%），惟原判決認
13 定其中榮驛公司在系爭刑事判決已被認定是其前實際負責人
14 所設立的人頭公司，不會有買發票問題，自等於左手賣給右
15 手的紙上交易，上訴人通達公司並無獲利可言，故調減此部
16 分其他收入等情云云，惟查依日常經驗法則，公司在開立不
17 實統一發票予他公司，除虛增營收外，通常亦寓有其他不法
18 利得，因而上訴人北區國稅局以合理且符合日常經驗法則之
19 推計方法，推計上訴人通達公司之其他收入，尚屬合理（參
20 本院108年度判字第340號判決），從而上訴人北區國稅局主
21 張原判決調減此部分其他收入，有判決不備理由之違法，尚
22 屬可採。惟上訴人通達公司並無進貨事實，猶取具榮驛公司
23 及源宏公司所開立之統一發票，合計61,916,677元（榮驛公
24 司28,086,638元+源宏公司33,830,039元），則上訴人通達
25 公司主張其91年度虛開統一發票予榮驛公司及源宏公司，金
26 額猶少於榮驛公司及源宏公司虛開統一發票予上訴人通達公
27 司，從而上訴人通達公司並無收益，尚非全然無理，自尚待
28 本次發回更審查明。

29 **(五)按司法院釋字第745號解釋意旨闡明：**「本於量能課稅原
30 則，所得課稅應以收入減除成本及必要費用後的客觀淨值，
31 而非所得毛額，作為稅基。此項要求，於各類所得之計算均

應有其適用。」故營利事業認列營業收入項目之相對應營業成本費用，應核實予以認列，在稽徵機關對於課稅基礎經調查仍不能確定或調查費用過鉅情形下，應斟酌與推計具有關聯性之一切重要事項，依合理客觀之程序及適切之方法，以符合論理法則及一般經驗法則之方式推計課稅（納保法第14條規定參照）。本案上訴人通達公司主張系爭年度之毛利率高達79.6%【計算式： $(161,990,360 - 33,055,422) \div 161,990,360$ 】，則上訴人通達公司以該毛利率遠逾同業利潤標準毛利率30%，顯與經驗法則以及商業常情不符一節，即非無疑，尚待本次發回更審，命本案上訴人通達公司提供詳實存貨明細帳簿表冊再供核算，或斟酌上訴人通達公司取得系爭不實統一發票所列帳成本與營業費用、其他年度推計情形等具有關聯性之一切重要事項，以符合論理法則及一般經驗法則之方式審酌個案事實，決定是否為一部或全部之推計課稅。

(六)綜上所述，本件原判決既有如前開上訴人各自主張之不備理由等違法情事，自應予以廢棄。又本件事實尚未明確，本院自難據此自為判決，爰予以發回原審再予調查，以臻翔實。另本件營利事業所得稅數額既尚待原審發回後再予認定，從而原判決依上訴人通達公司所漏稅額核算之罰鍰，即無所附麗，自應一併廢棄，附此敘明。

七、據上論結，本件上訴為有理由。依行政訴訟法第256條第1項、第260條第1項，判決如主文。

中 華 民 國 112 年 1 月 31 日

最高行政法院第二庭

審判長法官 帥 嘉 寶

法官 林 玫 君

法官 李 玉 卿

法官 洪 慕 芳

法官 鄭 小 康

01 以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異
02 中 華 民 國 112 年 1 月 31 日
03 書記官 徐 子 嵐