最　高　行　政　法　院　判　決

110年度上字第387號

上　訴　人　南寶山開發建設股份有限公司

代　表　人　洪榮隆

訴訟代理人　蔡文斌　律師
　　林亭宇　律師
　　李明峯　律師

被 上訴 人　財政部南區國稅局

代　表　人　盧貞秀

上列當事人間營業稅事件，上訴人對於中華民國110年3月16日高雄高等行政法院108年度訴字第493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、上訴人於民國86年11月24日經核准公司設立登記，經營業務包括殯葬場所開發租售業、殯葬設施經營業，其申報營業稅之留抵稅額，累積至102年8月止，為新臺幣（下同）16,829,896元。嗣經濟部於104年12月7日核准上訴人解散並辦理註銷登記，上訴人遂於105年10月14日，依加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法）第39條第1項第3款規定，向被上訴人申請退還留抵稅額（即營業人所繳納營業稅有溢付稅額之情形，不退還營業人，而留抵未來之稅額）16,829,896元。被上訴人經審查結果，以多次函請提供相關帳簿憑證、收付款及工程驗收證明等文件，惟上訴人未提供相關資料供佐證，無法合理說明，致無法查明該溢付稅額產生之真實性

及合理性為由，以108年5月13日南區國稅恆春工商字第1080840743號函（下稱原處分），否准其申請。上訴人不服，循序提起行政訴訟，並聲明：訴願決定及原處分均撤銷，暨被上訴人應依上訴人申請，作成發還上訴人留抵稅額16,829,896元，及自105年10月14日起算至填發收入退還書日止，按依各年度1月1日郵政儲金1年期定期儲金固定利率，按日加計利息之行政處分。經原審判決駁回，乃提起本件上訴。

二、上訴人起訴主張及被上訴人於原審之答辯均引用原判決所載。

三、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：

(一)兩造舉證責任之判斷：營業人依營業稅法第39條第1項第3款規定申請退還留抵稅額，涉及所繳納營業稅有無溢付稅額之事實認定，性質上係有利於營業人之租稅免除或減輕事實，依行政訴訟法第136條準用民事訴訟法第277條規定，自應由營業人就溢付稅額存在之事實負擔客觀舉證責任。又每一期留抵稅額係歷年營業期間「累積存量」且經稽徵機關形式上審查無誤，營業人就「溢付稅額存在」之要件事實負客觀舉證責任，不可能要求逐年逐筆進銷項稅額事實均舉證，凡證明該當營業稅法第39條第1項各款或第2項情形、最後形成之溢付稅額存在及其數額多寡，即可初步認為就本證已舉證成功。而稽徵機關依調查結果，拒絕退還全部或部分留抵稅額時，自應就營業人該當留抵稅額存在之事實，提出足以動搖法院原已形成確信上述要件事實該當之反證，營業人即應承擔真實性陷入真偽不明之不利益。又稽徵機關為提出反證而依職權進行調查時，營業人就仍在保存期限之帳簿憑證，負有提出以供查核之協力義務，倘違反，稽徵機關得因此減輕提出反證所負擔之證明程度。

(二)上訴人應負協力義務之判斷：依營業稅法第34條、稅捐稽徵機關管理營利事業會計帳簿憑證辦法（下稱帳簿憑證辦法）第1條第2項、第25條、第26條第1項、第27條第1項、第28條之1第1項規定意旨可知，於營業稅稽徵案件，營業人負有設

置帳簿、保存帳簿10年、保存會計憑證5年之法定義務，稽徵機關就營業稅案件進行調查時，營業人就其依法保存之帳簿、會計憑證等稅捐資料負有提出之協力義務。而帳簿憑證辦法第26條第1項、第27條第1項關於保存期限之起算所稱「應於會計年度決算程序辦理終了後」，應指向「辦理營利事業所得稅結算申報期限」之申報終止日，即下一年度5月31日為止。被上訴人以105年10月3日南區國稅恆春工商字第1050841539號函（下稱105年10月3日函）明確通知上訴人提出相關交易之帳簿，則上訴人即負有提出尚在10年保存期限內帳簿之協力義務。

(三)關於上訴人有無虛增進項稅額之判斷：

1.原判決附表編號10、11、12發票部分：

⑴上訴人有協力義務之違反：上開3張發票係訴外人永青營造工程股份有限公司（下稱永青公司）就原判決附表序號③至⑦之5件工程合約之工程款所開立之3紙發票。上開發票開立日期分別為95年8月31日、98年3月1日、101年9月3日，上訴人應自「辦理營利事業所得稅結算申報期限」申報終止日，即96年5月31日、99年5月31日、102年5月31日起，負有10年期限之保存帳簿義務。上訴人於收受被上訴人105年10月3日函通知提示帳簿時，上開3張發票之相關帳簿，均在保存期限範圍，上訴人負有提出之協力義務。又上訴人為納骨塔營建業，登記之公司名稱種類為「開發建設」股份有限公司，足認依帳簿憑證辦法第2條、第26條第1項、第27條第1項、商業會計法第38條規定，應設置保存之帳簿，至少包括各該年度日記簿、存貨明細帳、總分類帳、在建工程明細帳、施工日報表。然上訴人除於105年10月14日申請書檢附99年1月1日至103年1月1日總分類帳外，遲至訴願程序，始於108年8月23日提出少數文件資料，並無任何於95年至100年間有關永青公司承攬工程之相關日記簿、在建工程明細、施工日報表等帳簿，亦無施工說明書、完工期程表、完工報告單、驗收紀錄、工程結算書、保固書、工程進度表及已建造完工等

相關證明文件，被上訴人無法查明勾稽與此3張發票有關之進貨事實，顯有違反協力義務。被上訴人就上訴人留抵稅額存在之要件事實，在此3張發票涉及虛增進項稅額之事實範圍內，得減輕反證之舉證證明度。

⑵上開3紙發票係就原判決附表序號③至⑦5件工程合約之工程款所開立，發票金額與工程款無法核對，不能釐清對應關係，且顯然未依各該工程合約第4條約定付款辦法及營業人開立銷售憑證時限表之規定開立憑證。又依上訴人提出之94至100年未完工塔位總分類帳(明細)，永青公司所開立原判決附表編號10號發票，在未完工前，即支付鉅額款項，是否確有該工程施作已有可疑。又編號10、11發票，不僅發票日期與記帳日期不符，金額也有不同，足見上訴人取自永青公司之發票及帳冊有登載不實情形，無法合理支持上開進貨事實存在。又原判決附表編號10、11發票，永青公司雖已申報銷售額，惟未向上訴人收取營建工程款（含營業稅），亦即原判決附表序號③至⑦合約之工程款，上訴人始終未曾支付，永青公司卻仍繼續承攬施作，甚至最後開立原判決附表編號12鉅額發票，一併於上訴人拍賣程序參與債權分配，顯與一般商業交易常情有違。另依臺灣屏東地方法院（下稱屏東地院）民事執行處囑託美林國際不動產估價師事務所（下稱美林估價師事務所）就上訴人之不動產及動產進行價值評估鑑定報告，鑑定時價值為161,399,391元。然上訴人之塔位建築設施（下稱系爭納骨塔）係先委由合益營造股份有限公司（下稱合益公司）承攬完成本體，93年獲核發使用執照，已具相當價值，則上訴人於91年至97年間，再委託永青公司承攬原判決附表所示工程，合約總報酬高達402,107,680元(未稅)，與上開鑑定價值顯不相當，此部分交易不具合理性，難認有真實委建工程存在。綜上調查結果，並考量被上訴人提出反證之證明程度應減輕，原審無法形成上訴人與永青公司間就此3紙發票確有進貨（委建工程）事實之認定，此部分形成留抵稅額之要件事實陷於真偽不明，應由上

訴人負擔客觀舉證責任之法效果，應認係上訴人取自永青公司所開立並無進貨(委建工程）事實之不實發票，確有虛增進項稅額共15,781,367元（315,627,340元x5%）元。

2.原判決附表編號1至9發票部分：

⑴上訴人並無協力義務之違反：上開9紙發票之開立日期，係91年11月1日至94年10月22日止，則上訴人應分別自92年5月31日至95年5月31日止起，負有10年期限之帳簿保存義務。是上訴人於105年10月5日收受被上訴人105年10月3日函時，上開9紙發票之相關帳簿、會計憑證，均已逾10年、5年之法定保存期限，則上訴人縱未提出其已不負保存義務之帳證，亦無違反協力義務，被上訴人就此部分留抵稅額存在之事實，無從減輕反證所負擔之舉證證明度。

⑵依被上訴人之調查舉證，無法認定上訴人取自永青公司之9紙發票並無進貨（委建工程）事實：原判決附表編號1發票之開立發票日與原判決附表序號①工程合約訂約日同為91年11月1日，與該工程合約書第4條及營業人開立銷售憑證時限表之規定不符，且於甫訂約即開立全額發票請款，亦與一般商業交易常情有違。又原判決附表編號2至9之發票，係就原判決附表序號②之同一工程合約所開立，觀諸其開立日期，不符合該工程合約書第4條及營業人開立銷售憑證時限表之規定。編號9發票開立日期為94年10月22日，然依上訴人提出94至100年未完工塔位總分類帳(明細)，先於94年10月22日帳列「未完工塔位」科目，再於同年底轉列「已完工塔位」科目，工程是否確實完工，亦有疑義。又上訴人委託永青公司承攬原判決附表所示工程，合約總報酬高達402,107,680元(未稅)，與美林估價師事務所鑑定上訴人之不動產及動產價值161,399,391元，顯不相當，此部分交易不具合理性，難認確有真實之委建工程存在。另上訴人就原判決附表序號①工程合約之款項，開立原判決附表編號1發票一紙，就序號②工程合約之款項，依序先後開立原判決附表編號2至9發票8紙，發票金額或工程款項相符，且可相互對應，則

具有可信度。綜上調查結果，上訴人取具上開發票作為進項憑證，有部分異常，亦有可信處，考量上訴人無違反協力義務，無從減輕提出反證之舉證證明度，依原審調查結果及被上訴人所舉反證，原審無法形成上訴人與永青公司間就此9紙發票確無進貨（委建工程）事實之認定，是原審應採信上訴人此部分所舉本證，並無虛報進項稅額情事。

(四)關於上訴人有無短漏報銷項稅額之判斷：

1.移轉25,000個單位（塔位21,072個、牌位3,928個）予春雨夏之陽股份有限公司（下稱春雨夏之陽公司）部分：依營業稅法施行細則第5條、第18條、第25條規定，營業人以其所有之貨物與他人互易而交換取得有價值之股權，亦屬營業稅法上之銷售貨物行為，應依營業稅法第32條第1項前段、同法施行細則第18條規定，以換出貨物或取得股權的時價，從高認定銷售額，開立統一發票交付交易相對人。依協議書可知，上訴人於93年間，移轉25,000個單位（塔位21,072個、牌位3,928個）予春雨夏之陽公司，以交換取得上訴人公司股權9%，則上訴人自應以25,000個單位或上訴人公司股權9%之當時市場價格，從高認定為銷售額，據以開立統一發票，故上訴人主張應依其當時登記資本總額35,000,000元之9%比例計算云云，有違上開規定，並無可採。另上訴人雖主張就此交易已開立發票云云，惟未提示交易紀錄或帳簿憑證等資料，無法確認有無確實開立發票、申報金額若干。又倘依上訴人自行呈報於91至94年間銷售塔位、牌位之市價，以最低價格即每單位價格4,000元計算，至少應就此筆交易申報銷售額（不含稅）95,238,095元（4,000元×25,000÷1.05）、銷項稅額4,761,905元。又依上訴人提供之90至93年銷售予不特定第三人「發票明細（不含稅）」，總銷售額合計74,064,788元，是單就上開兩種銷售額加總，不計入其他銷售額，至93年底累計申報銷售額應至少169,302,883元（95,238,095元＋74,064,788元）。然依上訴人提供歷年申報營利事業所得稅資料，上訴人90至93年合計開立發票之銷售額

僅為101,746,052元，兩相比對可知上訴人明顯漏開立統一發票，至少短漏報銷售額67,556,831元（169,302,883元－101,746,052元），短漏報銷項稅額3,377,842元（67,556,831元x5%）。依上開調查結果，有明顯證據足認上訴人確有短漏報銷項稅額情事，不論有無違反協力義務，均不影響此部分判斷。

2.銷售予翔禾開發建設企業股份有限公司（下稱翔禾公司）5,010個單位（塔位4,939個、牌位71個）部分：依上訴人與翔禾公司簽訂之買賣契約書第2條，買賣價金每單位8,000元，骨灰位、神主牌位等各以1單位計數，又依上訴人提出之交易清冊，自94至97年底，雙方共計買賣交付5,010個單位，則總銷售額(不含稅)應為38,171,429元（5,010x8,000元÷1.05）。然依上訴人申報開立予翔禾公司之進銷項憑證明細資料表，自93年度至99年度止，總計僅33,656,950元，則上訴人至少短漏開立發票（不含稅）計4,514,479元（38,171,429元－33,656,950元），短漏報銷項稅額225,724元（4,514,479元x5%）。依上開調查結果，足可認定上訴人此部分有短漏報銷項稅額情事，不論上訴人有無違反應提出此部分協力義務，不影響此部分判斷。

3.銷售予不特定第三人20,556個單位（塔位20,040個、牌位516個）部分：上訴人主張銷售予第三人共20,556個單位（塔位20,040個、牌位516個），均屬93年以前銷售者，僅提供有保存之統一發票，計有塔位14,039個、牌位56個之發票，其餘開立之發票因保存不當，且已逾保存期限，故無法提出供查核等情。是被上訴人以上訴人僅提出上開數量之統一發票，即據以主張上訴人無法提出發票者共有6,001個塔位、460個牌位，均屬未依規定開立發票等云，而無視該發票憑證是否已逾保存期限，其推論之證據證明度甚為薄弱，無可採信。考量上訴人無違反協力義務，無從減輕被上訴人提出反證之舉證證明度，尚不足動搖原審法院就上訴人依此形成留抵稅額之確信，原審應採信上訴人之本證，認定無漏開發票

或短漏報銷項稅額。被上訴人主張應以上開數量之單位，依每單位8,000元核算上訴人短漏報之銷項稅額2,461,333元，自留抵稅額中扣除云云，並無可採。

4.回饋（贈與）獅子鄉500個塔位部分：上訴人主張已依規定開立此筆贈與塔位之統一發票，惟未妥善保存，且已逾保存期限。而被上訴人依其調查結果，僅以上訴人未提出此筆「贈與視同銷售行為」之統一發票，即據以主張上訴人漏未開立發票而漏報銷項稅額云云，證據證明度甚為薄弱。又被上訴人未具體主張或舉證該贈與行為或漏開發票之具體時間點，無從據以判斷相關帳簿、憑證是否仍在5年、10年之保存期限內。是縱上訴人未提出相關帳簿、發票憑證以供調查，亦難認有違反協力義務。從而依被上訴人所舉反證暨調查結果，尚不足動搖原審就上訴人依此形成留抵稅額之確信，原審自應採信上訴人之本證，認定上訴人並無漏開發票或短漏報此部分銷項稅額。被上訴人主張應以上開數量之單位，依每單位8,000元核算上訴人短漏報之銷項稅額190,476元，自留抵稅額中扣除云云，並無可採。

(五)綜上所述，上訴人確有上開虛增進項稅額、短漏報銷項稅額之情事，上開3項應扣除金額合計19,384,933元（15,781,367元＋3,377,842＋225,724元），已超過營業稅留抵稅額16,829,896元，經被上訴人抵銷後，上訴人已無留抵稅額存在，不具有留抵稅額退還請求權，被上訴人否准上訴人退還留抵稅額16,829,896元之申請，並無違誤。又本件判決基礎已明，上訴人請求調閱屏東縣政府所核發建造執照及使用執照相關資料之聲請，核無調閱必要，且與判決結果不生影響，併予說明等語，判決駁回上訴人在原審之訴。

四、本院經核原判決駁回上訴人在原審之訴，結論於法並無不合，茲論斷如下：

(一)營業稅法第1條規定：「在中華民國境內銷售貨物或勞務及進口貨物，均應依本法規定課徵加值型或非加值型之營業稅。」第3條第1項規定：「將貨物之所有權移轉與他人，以

取得代價者，為銷售貨物。」第15條第1項規定：「營業人當期銷項稅額，扣減進項稅額後之餘額，為當期應納或溢付營業稅額。」第32條第1項前段規定：「營業人銷售貨物或勞務，應依本法營業人開立銷售憑證時限表規定之時限，開立統一發票交付買受人。」第34條規定：「營業人會計帳簿憑證之管理辦法，由財政部定之。」第35條第1項、第3項規定：「（第1項）營業人除本法另有規定外，不論有無銷售額，應以每2月為1期，於次期開始15日內，填具規定格式之申報書，檢附退抵稅款及其他有關文件，向主管稽徵機關申報銷售額、應納或溢付營業稅額。其有應納營業稅額者，應先向公庫繳納後，檢同繳納收據一併申報。……（第3項）前2項營業人，使用統一發票者，並應檢附統一發票明細表。」第39條規定：「（第1項）營業人申報之左列溢付稅額，應由主管稽徵機關查明後退還之：一、因銷售第7條規定適用零稅率貨物或勞務而溢付之營業稅。二、因取得固定資產而溢付之營業稅。三、因合併、轉讓、解散或廢止申請註銷登記者，其溢付之營業稅。（第2項）前項以外之溢付稅額，應由營業人留抵應納營業稅。但情形特殊者，得報經財政部核准退還之。」

(二)我國現行加值型營業稅制，係就各個銷售階段之加值額分別予以課稅之多階段銷售稅，各銷售階段之營業人皆為營業稅之納稅義務人（司法院釋字第685號解釋意旨參照）。營業人依營業稅法第35條第1項之規定，以每2月為一期，檢附退抵稅款及其他有關文件，向主管稽徵機關申報銷售額、應納或溢付營業稅額。營業稅額之計算係以每期之銷項稅額（營業人銷售貨物或勞務時，依規定應收取之營業稅額）減進項稅額（營業人購買貨物或勞務時，依規定支付之營業稅額），其餘額若為正數，為「應納稅額」，營業人應先繳納；反之，若為負數，即為「溢付稅額」。為使營業人之銷售事實及銷售額等，有適時、適當之證明方法，營業稅法第32條乃對營業人課以依法定期日開立銷售憑證之協力義務，

規定營業人銷售貨物或勞務，應依同法所定營業人開立銷售憑證時限表規定之時限，開立統一發票交付買受人。在上開報繳制度下，並不要求進、銷項間要有明確之對應關係（其間有成本之考量），而是以稅捐週期（2個月），全部之進、銷項匯總後再總額相抵減，若產生進項稅額大於銷項稅額之情形，依營業稅法第39條第2項之規定，此等溢付稅額應留抵供以後稅捐週期來扣抵，因此留抵稅額是每期為增減計算後之「累積存量」概念。又依營業稅之制度精神，營業稅係對買受貨物或勞務之人，藉由消費所表彰之租稅負擔能力課徵之稅捐，稽徵技術上雖以營業人為納稅義務人，但經由後續之交易轉嫁於最終之買受人，亦即由消費者負擔。是以，營業人轉嫁營業稅額之權益應予適當保護，以符合營業稅係屬消費稅之立法意旨暨體系正義（司法院釋字第688號解釋意旨參照）。因此，當營業人停止營業，而不再為銷售行為時，因無法繼續從事營業行為，不再產生應納之營業稅，若尚有累積下來之溢付進項稅額，無從延續留抵，由於其非消費者，不是營業稅之最終歸屬對象，即有把累積之溢付留抵稅額退還予實質代墊營業人之必要，此即營業稅法第39條第1項第3款之規範意旨所在。而營業稅法第39條第1項規定「營業人申報之左列溢付稅額，應由主管稽徵機關查明後退還之」，所謂主管稽徵機關查明之義務，應指營業人有無留抵稅額之事實及正確數額後，方應准予退還。又關於營業人所從事營業活動之進銷項交易事實，係存在於營業人所管領支配之範圍，營業人雖已依營業稅法第35條第1項之規定，以每2月為一期，檢附退抵稅款及其他有關文件，向主管稽徵機關申報銷售額、應納或溢付營業稅額，主管稽徵機關所核定營業人之銷售額及留抵營業稅額，僅對於營業人之進銷項憑證予以審核，雖經核定，並非謂主管稽徵機關對於進銷項交易之事實行為及此留抵營業稅額，於事後發現有交易異常或營業人未依規定取得交易憑證之情形，不得再行查核。蓋營業人依營業稅法第39條第1項第3款之規定請求退還

留抵稅額時，此與營業人銷售貨物或勞務，所應稽徵查核之營業稅額，係屬不同之範疇，而為另一不同之請求權，此時主管稽徵機關有查明之義務，並非僅查明所留抵稅之數額，即可發還，自得就交易行為本身有相關情形之異常，要求營業人再檢具帳簿憑證而查明之。上訴意旨主張其於88至104年間，均依營業稅法第35條規定檢附相關帳薄文件，向主管稽徵機關申報銷售額、應納或溢付營業稅額，均經主管稽徵機關認可，並累積可扣抵稅額，是被上訴人當年申報既得查核認可，豈可於上訴人104年解散時復否決上開留抵稅額之認定，原處分之認定顯違背正當合理信賴，有違行政程序法第8條之誠信原則，原判決未予糾正，容有違背法令之違法云云，自無可採。

(三)依行政訴訟法第189條規定，行政法院為裁判時，除別有規定外，應斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，依論理法則及經驗法則判斷事實之真偽。然行政法院斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，就事實之真偽，未必均能形成確實心證，亦即待證事實陷於真偽不明。在此種情形，如何決定由訴訟之何造當事人負擔此項待證事實陷於真偽不明之不利益，即賦與如同事實存在之法律效果，抑或賦與如同事實不存在之法律效果，是所謂客觀舉證責任分配問題。行政訴訟法第136條準用民事訴訟法第277條之規定：「當事人主張有利於己之事實者，就其事實有舉證之責任。……」即關於解決真偽不明時之客觀舉證責任分配問題，而採取客觀舉證責任分配學說上所稱之「規範理論」，即當事人就法律規範中對其有利之要件事實，負客觀舉證責任；當該要件事實存否陷於真偽不明時，當事人負擔其不利益，即發生與該要件事實不存在相同之法律效果。有關課稅要件事實之存否及課稅標準，固應由稅捐機關負客觀舉證責任；惟租稅之免除、減輕等權利障礙要件事實及權利消滅要件事實或稅款返還請求權之要件事實，既為有利於人民之事實，自應由納稅義務人負客觀舉證責任。準此，營業人依營業稅法第39條第1項第3款規定

申請退還留抵稅額，涉及所繳納營業稅有無溢付稅額之事實認定，性質上係有利於營業人之稅款返還請求權事實，依前揭規定及說明，自應由營業人就溢付稅額存在之事實負擔客觀舉證責任。當營業人申請退還留抵稅額，稽徵機關依營業稅法第39條第1項規定進行調查時，自應查明營業人申請退還之留抵稅額是否確實存在。倘依調查結果，產生有無溢付稅額存在之事實存否不明時，得出與「溢付稅額事實不存在」相同之法律效果，申請人即不得主張退還稅款。換言之，除非能確實證明溢付稅額事實存在，否則包括確實證明溢付稅額事實不存在，及無法證明溢付稅額事實存在與否之情形，均不得主張退還稅款。

(四)經查，上訴人經經濟部於104年間准予解散並辦理註銷登記，續進行清算程序，被上訴人多次函請上訴人說明並提供相關資料供核。其中被上訴人為查明營業稅繳納情形，依稅捐稽徵法第30條第1項規定，以105年10月3日函請上訴人提出包括「留抵稅額產生原因說明書及相關帳證資料（含總分類帳、日記簿、進銷存明細帳、進銷項交易合約書、貨品簽收紀錄及收付款證明文件等）」等文件。上訴人因被上訴人之查證函復，旋於105年10月14日申請退還留抵稅額16,829,896元，因其所提出之文件尚有欠缺，致生疑義，雖經被上訴人多次函請補正，惟未依限提供帳證等資料以供稽核，無法認定確有上開留抵稅額存在，被上訴人遂以原處分駁回申請等情，為原審依法認定之事實，核與卷內證據相符。可知上訴人因已解散辦竣註銷登記，申請退還累積結存之溢付營業稅額，如前所述，依營業稅法第39條規定，稅捐稽徵機關就該留抵稅額仍應查明屬實，始能退還之。被上訴人嗣依實質審查結果認為真實性具高度合理懷疑者，因上訴人未能提出齊全之相關帳簿資料供核，致溢付稅額存在與否之真實性仍處於不明狀態，即不符合該條第1項所稱「查明」之要件，被上訴人不許發還尚屬有據。上訴意旨援引本院101年度判字第895號判決意旨，主張被上訴人以105年10月3日函

要求上訴人提出相關文件，惟該函並未敘明被上訴人於稽徵程序究係對何筆特定交易真實性有所懷疑、其合理懷疑之基礎，及所需相對應之資料，僅泛言要求上訴人提出留抵稅額產生原因說明書及相關帳證資料，則被上訴人課予上訴人提供帳證資料之協力義務，即非適法云云，委無足採。

(五)又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。」營業稅法第34條規定：「營業人會計帳簿憑證之管理辦法，由財政部定之。」財政部依所得稅法第21條規定制定發布帳簿憑證辦法，除適用於所得稅法之營利事業外，並準用於營業稅法之營業人。該辦法第1條第2項規定：「加值型及非加值型營業稅法第34條規定營業人有關會計帳簿憑證之管理準用本辦法之規定。」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：㈠日記簿：……㈡總分類帳：……㈢存貨明細帳。㈣其他必要之補助帳簿。……三、營建業：㈠日記簿：……㈡總分類帳：……㈢在建工程明細帳：……㈣施工日報表：……㈤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。」可知於營業稅稽徵案件，營業人負有設置帳簿（依營業人類別之不同，設置該業別特別規定之帳簿）、保存帳簿10年、保存會計憑證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。經查，上訴人除自承經營銷售納骨塔之塔位、牌位，屬買賣業外，衡諸上訴人95至102年度營利事業所得稅結算申報書，其上登載自行申報行業類別之標準代號為「4100-16」「4200-21」，對照我國稅務行業標準分類表，為「納骨塔營建業」；又上訴人登記之公司名稱種類為「開發建設」股份有限公司，所營事業包括住宅及大樓開發租賃業、工業廠房開發租賃業、殯葬場所開發租售業、殯葬設施經營業，足認上訴人依前揭帳簿憑證辦法第2條、第26條第1項、第27條第1項及商業會計法第38條規定，應設置保存之帳簿，應包括各該年度日記簿、存貨明細帳、總分類帳、在建工程明細帳、施工日報表及其他必要之補助帳簿。上訴意旨主張原判決反於上訴人實際所營業務為買賣業之事實，遽認上訴人所營為營建業，應設置保存之帳簿至少包括各該年度日記簿、存貨明細帳、總分類帳、在建工程明細帳、施工日報表，進而認定上訴人未提供該等帳簿，有協力義務之違反，顯有認定事實與卷內證據資料不符、理由矛盾之違背法令云云，自無足採。

(六)按事實認定乃事實審法院之職權，而證據之證明如何，事實審法院有認定判斷之權，苟其事實之認定已斟酌全辯論意旨及調查證據的結果，而未違背論理法則、經驗法則或證據法則，縱其證據之取捨與當事人所希冀者不同，致其事實的認定異於當事人之主張者，亦不得謂為原判決有違背法令之情形。經查，原判決附表編號10、11、12發票之開立日期，分別為95年8月31日、98年3月1日、101年9月3日，上訴人應自「辦理營利事業所得稅結算申報期限」申報終止日，即96年

5月31日、99年5月31日、102年5月31日起，負有10年期限之保存帳簿義務。是以，上訴人於105年10月5日收受被上訴人105年10月3日函通知提示帳簿時，上開3張發票之相關帳簿，均在保存期限範圍內而能提出。惟上訴人除於105年10月14日退還留抵稅額申請書檢附之99年1月1日至103年1月1日總分類帳外，另於108年8月23日提出文件資料，除94至100年總分類帳之「已完工塔位」、「未完工塔位」科目各1紙、101至102年日記簿暨極少數會計項目資料外，並無任何於95至100年間有關永青公司承攬工程之相關日記簿、在建工程明細帳、施工日報表等帳簿，亦無施工說明書、完工期程表、完工報告單、驗收紀錄、工程結算書、保固書、工程進度表及已建造完工等相關證明文件，為原判決依法確定之事實。被上訴人因此無法查明勾稽與此3張發票有關之進貨事實等情，業據原判決論明：1.永青公司就附表序號③至⑦之5件工程合約之工程款，開立上開3紙發票，發票金額與工程款無法核對，不能釐清其對應關係，且顯然未依各該工程合約第4條約定付款辦法「月結一次，每月期估驗計價先行扣除保留款10％待業主完成後，並履行全部合約義務後付清……」及營業人開立銷售憑證時限表之規定開立憑證。依上訴人提出之94至100年未完工塔位總分類帳（明細），永青公司於95年8月31日開立銷售額之50,000,000元發票（原判決附表編號10），係登載於「未完工塔位」科目，直至97年始將該科目累計數額全額轉列至「已完工塔位」科目，亦即在未完工前，即支付鉅額款項，是否確有該工程施作，已有可疑。再者，永青公司所開立附表編號10、11發票，銷售額為50,000,000元及100,000,000元，惟依上訴人提出之94至100年已完工塔位總分類帳（明細），卻是分別於97年底及98年底各登載1筆100,000,000元、12,317,540元，不僅發票日期與記帳日期不符，金額也有不同，足見上訴人取自永青公司之發票及帳冊登載有不實情形，無法合理支持上開進貨事實之存在。2.上訴人提出93年5月17日與翔禾公司訂立

塔位買賣契約書，主張其應收取之款項，已委由翔禾公司將價款代為給付與永青公司作為部分承攬工程款，以換取永青公司繼續施作工程。惟於本案訴訟中，卻另主張因營運上發生資金困難，故改由翔禾公司直接給付予上訴人，並提出3筆匯款資料為證，前後主張反覆不一，無從合理支持永青公司確有施作上開工程之事實。3.被上訴人109年4月1日函請岡山稽徵所查明永青公司承攬上訴人工程所開立發票有無申報繳納營業稅款，經該所以109年4月7日財高國稅岡銷字第1092751151號書函復「永青公司於106年6月8日申請退還留抵稅額，惟逾期未提示相關資料供核，本所已函復永青公司備妥資料後再行辦理。另因申報資料保存年限限制，查詢進銷項憑證僅查得93年3、4月以後申報之銷項資料，又截至發文日止該公司尚無積欠營業稅款」等語。又依岡山稽徵所該函檢附之永青公司回覆資料，永青公司所開立原判決附表編號10、11發票雖已申報銷售額，惟未向上訴人收取營建工程款（含營業稅），亦即原判決附表序號③至⑦合約之工程款，上訴人始終未曾支付，永青公司卻仍繼續承攬施作，甚至最後開立原判決附表編號12之鉅額發票，一併於上訴人拍賣程序參與債權分配，顯與一般商業交易常情有違。4.屏東地院民事執行處囑託美林估價師事務所就上訴人之不動產及動產進行價值評估，於99年10月27日完成鑑價報告，認鑑定時價值為161,399,391元。而上訴人之塔位建築設施先委由合益公司承攬完成本體，於93年獲核發使用執照，此時已具有相當價值，則上訴人於91至97年間，再委託永青公司承攬如原判決附表序號所示工程，合約總報酬高達402,107,680元（未稅），與上開鑑定價值顯不相當，此部分交易不具合理性，難認確有真實之委建工程存在（參見原判決第21至23頁）。從而，原判決依前揭調查證據結果暨綜合全案辯論意旨，認定上訴人申請退還留抵稅額，依被上訴人調查結果，無法形成上訴人與永青公司間就原判決附表編號10、11、12發票確有進貨（委建工程）事實之確信，產生留抵稅額存在

與否之要件事實不明，應由上訴人負擔客觀舉證責任之法效果，認係上訴人取自永青公司所開立並無進貨（委建工程）事實之不實發票，確有虛增進項稅額共15,781,367元（315,627,340元×5％）之情，業已敘明其判斷之依據及得心證之理由，經核與證據法則無違，亦無悖於經驗法則及論理法則，並就上訴人在原審之論據，何以不足採取，分別予以指駁，並無違誤，自無判決違背法令之情形。上訴意旨主張其與翔禾公司訂立塔位買賣契約，其後更改約定而收回款項，為當事人所合意；另永青公司為上訴人股東之一，其評估承攬工程將來能否取得工程款而繼續承攬工程，亦係當事人合意之私經濟活動行為，尚難認定上訴人與永青公司間承攬工程為不實；又原判決以永青公司發票登載欄位有誤且金額不同，進而論斷該公司並無工程進行，亦有判決不備理由之違法云云，均僅在爭執有無與永青公司簽訂工程合約之事實，仍無法據以證明本件有無留抵稅額之要件事實，上訴人上開主張，自無足採。

(七)復按營業稅法第32條第1項前段規定：「營業人銷售貨物或勞務，應依本法營業人開立銷售憑證時限表規定之時限，開立統一發票交付買受人。」營業稅法施行細則第5條規定：「本法第3條第1項及第2項所稱取得代價，包括收取價金、取得貨物或勞務在內。」第18條規定：「營業人以貨物或勞務與他人交換貨物或勞務者，其銷售額應以換出或換入貨物或勞務之時價，從高認定。」第25條規定：「本法稱時價，係指當地同時期銷售該項貨物或勞務之市場價格。」可知營業人以其所有之貨物與他人互易而交換取得有價值之股權，亦屬營業稅法上之銷售貨物行為，應以換出貨物或取得股權的時價，從高認定銷售額，開立統一發票交付交易相對人。又所得稅法第27條第2項規定：「營利事業之銷貨，未給與他人銷貨憑證，或未將銷貨憑證存根保存者，稽徵機關得按當年度當地該項貨品之最高價格，核定其銷貨價格。」第66條規定：「（第1項）納稅義務人應備置財產目錄，標明各

種資產之數量、單位、單價、總價及所在地，並註明其為成本、時價或估定之價額。（第2項）納稅義務人對於各種資產之估價不能提出確實證明文據時，該管稽徵機關得逕行估定其價額。」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。」營業人未盡上開義務者，主管機關得依相關規定職權認定之。關於上訴人有無短漏報銷項稅額部分：1.就上訴人移轉25,000個單位（塔位21,072個、牌位3,928個）予春雨夏之陽公司部分，原判決已敘明：查上訴人於93年間，移轉25,000個單位（塔位21,072個、牌位3,928個）予春雨夏之陽公司，以交換該公司原取得上訴人股權9%之事實，應以25,000個單位或上訴人公司股權9%之當時市場價格，從高認定為銷售額，據以開立統一發票。上訴人雖主張就此交易已開立發票，惟未提示交易紀錄或帳簿憑證等資料，無法確認有無確實開立發票、申報金額若干。惟姑不論上訴人公司股份之時價若干，就上開交易之塔位而論，倘依上訴人自行呈報於91至94年間，銷售塔位、牌位之市價，每單位價格在4,000元至6,000元之間，則以最低價格即每單位價格4,000元計算，至少應就此筆交易申報銷售額（不含稅）95,238,095元（4,000元×25,000÷1.05）、銷項稅額4,761,905元。又依上訴人提供之90至93年銷售予不特定第三人「發票明細（不含稅）」，總銷售額合計74,064,788元。是以，單就上開兩種銷售額之加總，而不計入其他之銷售額，至93年底累計申報銷售額應至少169,302,883元（95,238,095元＋74,064,788元）。然依上訴人提供之歷年申報營利事業所得稅資料，其90至93年合計開立發票之銷售額僅為101,746,052元。兩相比對結果，可知上訴人明顯漏開立統一發票，至少短漏報銷售額67,556,831元（169,302,883元－101,746,052元），短漏報銷項稅額3,377,842元（67,556,831元×5%，參見原判決第25、26頁），已說明其認定

依據及理由，核無違誤。上訴意旨雖主張其經營狀況不佳，春雨夏之陽公司豈會認同其持有上訴人股份以塔位市價交換，原判決從高認定所得而課稅，顯然侵害人民財產權云云，惟未提出任何事證以證其實，自不足採。2.上訴人銷售予翔禾公司5,010個單位（塔位4,939個、牌位71個）部分，原判決已敘明：依上訴人與翔禾公司簽訂之買賣契約書第2條，約定買賣價金每單位8,000元，骨灰位、神主牌位等各以1單位計數。又依上訴人提出之交易清冊，自94至97年底，雙方共計買賣交付5,010個單位。依約定單價8,000元計算，總銷售額（不含稅）應為38,171,429元（5,010×8,000元÷1.05）。然依上訴人申報開立予翔禾公司之進銷項憑證明細資料表，自93至99年度止，總計僅33,656,950元，則上訴人至少短漏開立發票（不含稅）計4,514,479元（38,171,429元－33,656,950元），短漏報銷項稅額225,724元（4,514,479元×5％，參見原判決第27頁），亦說明其認定依據及理由，於法無違。原審因此審認：1.原判決附表編號10、11、12統一發票係取自永青公司無進貨（委建工程）事實之不實發票，虛增進項稅額15,781,367元，應自留抵稅額扣除。2.上訴人以塔位與春雨夏之陽公司交換股權，至少有短漏報銷項稅額3,377,842元，應自留抵稅額扣除。3.上訴人銷售塔位予翔禾公司，至少短漏報銷項稅額225,724元，應自留抵稅額扣除。是以，上訴人確有虛增進項稅額、短漏報銷項稅額合計19,384,933元（15,781,367元＋225,724元＋3,377,842元），已超過上訴人主張之營業稅留抵稅額16,829,896元，則經被上訴人抵銷後，上訴人已無留抵稅額存在。被上訴人否准上訴人退還留抵稅額之申請，並無違誤等語（參見原判決第25至28頁），已詳述其心證之依據及理由，及上訴人主張不可採之理由，無悖於證據法則、經驗法則及論理法則，經核並無違誤。再者，正確實際交易當事人之特定，係透過交易過程之締約、履約活動軌跡為之，藉由履約過程中之金流及物流事實，認定實際交易對象。是否為

實際交易之對象，應依證據實質認定，尚難僅以形式上之契約為據，仍應調查是否確有交易行為為斷。上訴意旨主張其於原審已提出系爭納骨塔等現況照片及工程契約等，足以證明上訴人確有委託永青公司施作工程；且原審未依上訴人聲請調閱建造執照及使用執照，以查明系爭納骨塔等工程有無施作，亦未為適當之闡明義務要求兩造提出相關證據或陳述，有違訴訟照料義務，顯有調查未盡之違背法令云云，核係重述其在原審業經提出而為原判決摒棄不採之主張，就原判決業已論駁之理由以及就原審取捨證據、認定事實之職權行使事項，任加爭執，殊屬其一己主觀意見，並不足取。

(八)又按「不動產估價之作業程序、方法及估價時應遵行事項等技術規則，由中央主管機關定之。」不動產估價師法第19條第1項定有明文。內政部依上開法律規定授權發布之不動產估價技術規則第18條規定：「（第1項）比較法指以比較標的價格為基礎，經比較、分析及調整等，以推算勘估標的價格之方法。（第2項）依前項方法所求得之價格為比較價格。」第48條規定：「（第1項）成本法，指求取勘估標的於價格日期之重建成本或重置成本，扣減其累積折舊額或其他應扣除部分，以推算勘估標的價格之方法。（第2項）依前項方法所求得之價格為成本價格。（第3項）建物估價以求取重建成本為原則。但建物使用之材料目前已無生產或施工方法已改變者，得採重置成本替代之。（第4項）重建成本，指使用與勘估標的相同或極類似之建材標準、設計、配置及施工品質，於價格日期重新複製建築所需之成本。（第5項）重置成本，指與勘估標的相同效用之建物，以現代建材標準、設計及配置，於價格日期建築所需之成本。」可知成本法與比較法為不同之估價方法，有其各別之鑑定方式與目的，一般而言，興建工程而支出相關費用而考量其建造成本，會採取成本法；至不動產及動產拍賣時需探求一般交易行情之市場交易價格，則會採取比較法。查上訴人之債權人對其聲請強制執行案件，屏東地院民事執行處就上訴人所有

不動產（系爭納骨塔）及動產（1、3、5樓尚未售出之納骨塔位）囑託美林估價師事務所進行價值評估，於99年10月27日完成鑑價報告，認鑑定時價值為161,399,391元，為原審依法確定之事實。依卷附鑑價報告彙整表所示，美林估價師事務所之鑑價方式係採成本法（見原處分A卷第116頁）。衡諸本件主要爭點在於工程建造成本若干，而非市場價值，故原判決審認上訴人之塔位建築設施先委由合益公司承攬完成本體，於93年獲核發使用執照，此時已具有相當價值，則上訴人於91至97年間，再委託永青公司承攬如原判決附表所示工程，合約總報酬高達402,107,680元（未稅），與採取成本法計算出之鑑定價值顯不相當，難認具合理性，核屬有據，且無悖於經驗法則及論理法則，於法並無違誤。上訴人雖援引屏東地院民事執行處囑託亞洲無形資產鑑價有限公司（下稱亞洲鑑價公司）之鑑價報告，主張該鑑價報告以市場比較法為鑑價方式，鑑定價值為522,800,000元，較為合理可採云云。惟亞洲鑑價公司上開價值判定係依上訴人88至97年委請永青公司施作工程之合約金額計算而來（建築價值454,840,000元，推算土地價值為67,960,000元，價值合計522,800,000元，見原處分A卷第116頁），自難以金額評斷其本身交易之合理性。上訴意旨主張每個塔位實際銷售之均價約5,000元，與美林估價師事務所估計之價值有5倍差距，其以成本法為鑑價方式，顯然過低，不適用於永青公司承攬本件之外牆裝修、內部裝潢工程及水電消防工程；另原判決就上訴人所提亞洲鑑價公司100年3月12日之鑑價報告，未予採納又未說明不採理由，顯有理由不備之違背法令云云，均不足採。

(九)綜上所述，原判決業已說明其認定事實之依據及得心證之理由，其認事用法，經核並無違誤。上訴論旨，仍執前詞，指摘原判決違背法令，求予廢棄，難認有理由，應予駁回。

五、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。

中　　華　　民　　國　　111　　年　　7　　月　　14　　日

最高行政法院第一庭

審判長法官　吳　東　都

法官　陳　秀　嫈

法官　王　俊　雄

法官　林　妙　黛

法官　侯　志　融

以　上　正　本　證　明　與　原　本　無　異

中　　華　　民　　國　　111　　年　　7　　月　　14　　日

書記官　蕭　君　卉