

最 高 行 政 法 院 判 決

111年度上字第678號

上 訴 人

即原審原告 聚家國際股份有限公司

代 表 人 鄭加新

訴訟代理人 劉仁閔 律師

趙翊婷 律師

邱柏越 律師

上 訴 人

即原審被告 財政部北區國稅局

代 表 人 蔡碧珍

訴訟代理人 劉正瑜

上列當事人間營利事業所得稅事件，上訴人對於中華民國111年6月30日臺北高等行政法院109年度訴字第49號判決，提起上訴，本院判決如下：

主 文

兩造上訴均駁回。

上訴審訴訟費用由兩造各自負擔。

理 由

一、上訴人聚家國際股份有限公司（下稱上訴人聚家公司）民國105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）137,981,956元，營業成本130,103,799元，營業費用及損失總額6,730,327元，營業淨利1,147,830元，非營業收入總額61,563元，非營業損失及費用總額821,403元，全年及課稅所得額387,990元；上訴人財政部北區國稅局（下稱上訴人北區國稅局）初查，以其成本無法勾稽查核，且全部營業收入皆為其他家庭電器批發，就其2大進貨商品「IPTV儲值卡」、「電話儲值卡」以該業（行業標準代號：4561-99）同業利潤標準毛利率18%核算營業成本及剔除營業費用及損失項下關於版權儲值、模具之折舊費用後，因核算營業淨利數額有營利事業所得稅查核準則（下稱查核準

則)第6條第1項前段規定之適用，乃按同業利潤標準淨利率8%核定營業淨利11,038,556元(137,981,956元×8%=11,038,556元)，加計非營業收入總額61,563元，減除非營業損失及費用總額0元，全年課稅所得額11,100,119元(11,038,556元+61,563元=11,100,119元)，並以105年度營利事業所得稅核定稅額繳款書(下稱原處分)命上訴人聚家公司應補稅額1,821,062元。上訴人聚家公司不服，申經復查、訴願未獲變更，循序提起行政訴訟，求為判決撤銷訴願決定及原處分(含復查決定)。經原判決將訴願決定及原處分(含復查決定)關於應納稅額超過1,291,877元(即應補稅額超過1,225,919元)部分均撤銷，並駁回上訴人聚家公司其餘之訴。兩造乃各對不利其之部分提起上訴。

二、上訴人聚家公司起訴主張及上訴人北區國稅局於原審之答辯均引用原判決所載。

三、原判決將訴願決定及原處分(含復查決定)關於應納稅額超過1,291,877元(即應補稅額超過1,225,919元)部分均撤銷，並駁回上訴人聚家公司其餘之訴，其理由略以：

(一)、本件上訴人北區國稅局係以原處分(含復查決定)確認上訴人聚家公司105年度營利事業所得稅之應納稅額，惟於本件審理中，業據上訴人北區國稅局陳明前核算之營業收入、成本項下，因有部分涉及虛偽交易而應予剔除，且剔除之交易又涉及非營業收入(其他收入)之認列，惟加計結果仍在原處分(含復查決定)之應納稅額範圍，僅係各項下重新核算後互有調減，則相對於上訴人聚家公司在本件救濟中所爭執其列報之營業成本及費用損失等項目(上訴人聚家公司主張已有充足資料可憑以查核勾稽)，本即與營業收入屬高度關連性之事項而當一併受法院之審究裁判，加之訴人北區國稅局另行核算後之理由追補暨答辯，復係在原處分(含復查決定)所指應納稅額範圍內為項下之調減，就核計後之應納稅額而言，相對於原處分且較有利於上訴人聚家公司，自得就此一併審酌而為裁判；上訴人聚家公司主張上訴人北區國

01 稅局仍須就另行核算之內容重為處分，不得在本件更易應納
02 稅額所由之核算項次暨內容云云，容屬對原處分（含復查決
03 定）規制範圍之誤解，且若依其主張，反而不利於及時有效
04 救濟之訴訟經濟目的，應不足採。

05 (二)、原處分核定之上訴人聚家公司全年課稅所得額中，關於上訴
06 人聚家公司向鉅威實業有限公司（下稱鉅威公司）購入IPTV
07 儲值卡及系統設備、版權儲值、軟體開發及硬體設備等，再
08 轉售與漾拓國際股份有限公司（下稱漾拓公司）之交易部分
09 （下稱IPTV儲值卡等系統交易）、上訴人聚家公司分別向億
10 勝國際實業有限公司、歲旭國際有限公司（原辰旭電通科技
11 有限公司）、李洲實業有限公司、唯樂車業有限公司、唯樂
12 管理顧問有限公司及智創開發有限公司（下合稱億勝等公
13 司）購買電話儲值卡，再予以轉售部分（下稱系爭電話儲值
14 卡交易，進銷存明細表列載名稱：CW0499及電話儲值卡）所
15 示各該商品，難認有實際銷售予漾拓公司之事實；上訴人北
16 區國稅局於原審審理中所辯上訴人聚家公司就此係虛開統一
17 發票予漾拓公司，有虛報所生營業收入及對應之營業成本而
18 應剔除等情，當足採信；由上訴人聚家公司自身及漾拓公司
19 之實際經營狀況，已難認其有從事上開交易之事實；上訴人
20 聚家公司所提出與漾拓公司間銷項交易之相關資料，實有疑
21 問，亦難憑認各該交易之真實性；由上訴人聚家公司所主張
22 IPTV儲值卡等系統交易、系爭電話儲值卡交易之進貨（即上
23 訴人聚家公司分別與鉅威公司間及億勝等公司間）交易情
24 況，亦可佐證上訴人聚家公司與漾拓公司間之前開交易，應
25 屬虛報。上訴人聚家公司與漾拓公司間之IPTV儲值卡等系統
26 交易（進項來自鉅威公司）、系爭電話儲值卡交易（進項來
27 自億勝等公司）堪認屬虛偽不實交易，既如前述，爰就上訴
28 人聚家公司涉及虛報之營業收入、營業成本數額而當剔除，
29 分論如下：

- 30 1. 上訴人聚家公司虛報之營業收入可認計有123,519,993元（5
31 6,077,220元+67,442,773元=123,519,993元）：關於IPTV

01 儲值卡等系統交易部分（進項來自鉅威公司）計為56,077,2
02 20元（36,890,000元+6,304,620元+8,700,600元+4,182,
03 000元=56,077,220元），以上訴人聚家公司所開立與漾拓
04 公司之統一發票列載情形，包含IPTV儲值卡36,890,000元、
05 IPTV系統設備3,958,620元及2,346,000元（合計6,304,620
06 元）、IPTV版權儲值2,529,600元及6,171,000元（合計8,70
07 0,600元）、IPTV軟體開發暨硬體設備1,989,000元及2,193,
08 000元（合計4,182,000元）。關於電話儲值卡交易（進項來
09 自億勝等公司）部分計為67,442,773元（5,412,687元+62,
10 030,086元=67,442,773元），包含貨品代碼CW00499部分5,
11 412,687元（並有上訴人聚家公司開立給漾拓公司之發票、
12 辰旭電通科技有限公司開立之不實出貨單），及電話儲值卡
13 62,030,086元（並有上訴人聚家公司開立給漾拓公司之發
14 票），以上合計為123,519,993元（56,077,220元+67,442,
15 773元=123,519,993元）。又上訴人聚家公司另自東訊股份
16 有限公司行動通訊分公司進貨後銷售與漾拓公司部分，既據
17 上訴人北區國稅局陳稱經查認所列載承辦人員確係在職，同
18 意上訴人聚家公司之列報而無爭執（自認），且參酌此部分
19 進貨來源與前開經認虛報之進貨公司尚有不同，商品亦未必
20 專用於IPTV平臺服務系統乙途，上訴人北區國稅局就此部分
21 稅額之核算結果，當得採認。

- 22 2. 依上訴人聚家公司所提出105年度進銷存明細表等資料之記
23 載，其虛報前述各項不實營業收入所對應之營業成本計為11
24 9,246,525元（53,035,592元+66,210,933元=119,246,525
25 元）：關於IPTV儲值卡等系統交易所對應虛報之營業成本計
26 為53,035,592元（34,267,592元+6,181,000元+8,537,000
27 元+4,050,000元=53,035,592元），包含IPTV儲值卡34,26
28 7,592元（上期庫存成本結存32,700,000元+本期進貨成本1
29 3,950,000元—本期庫存成本結存12,382,408元），IPTV系
30 統設備6,181,000元（上期庫存成本結存8,481,000元+本期
31 進貨成本0元—本期庫存成本結存2,300,000元），IPTV版權

01 儲值8,537,000元（上期庫存成本結存0元＋本期進貨成本8,
02 537,000元－本期庫存成本結存0元），IPTV軟體開發暨硬體
03 設備4,050,000元（上期庫存成本結存6,150,000元＋本期進
04 貨成本0元－本期庫存成本結存2,100,000元）。關於電話儲
05 值卡交易所對應虛報之營業成本計為66,210,933元（5,306,
06 524元＋60,904,409元＝66,210,933元），包含貨品代碼：C
07 W00499之儲值卡5,306,524元（上期庫存成本結存0元＋本期
08 進貨成本5,306,524元－本期庫存成本結存0元），電話儲值
09 卡60,904,409元（上期庫存成本結存0元＋本期進貨成本68,
10 215,144元－本期庫存成本結存7,310,735元）。上訴人聚家
11 公司列報之「版權儲值」交易難認係真實，據此所為折舊費
12 用計1,014,727元，自亦無從憑認，上訴人北區國稅局因而
13 予以剔除，即無違誤。

14 (三)、上訴人聚家公司對漾拓公司之IPTV儲值卡等系統交易、系爭
15 電話儲值卡交易並非真實，上訴人聚家公司因之且於105年
16 間開立銷售額總計123,519,993元（不含營業稅）之不實統
17 一發票予漾拓公司等情，既經認定如前，參酌營利事業之負
18 責人從事虛開統一發票之違法行為，尚須負擔刑事責任，若
19 非以獲利為目的，尚難認其願冒刑罰風險，單純出於無償幫
20 助他人逃漏稅之意思，而大量虛開銷貨發票予他人使用，當
21 認上訴人聚家公司就虛開發票乙事應有獲利；又上訴人聚家
22 公司前經上訴人北區國稅局通知提示帳簿憑證供核，惟上訴
23 人聚家公司均否認此情而迄未提出虛開發票所獲收益之帳
24 證，以供勾稽查核，本件既有無法查得虛開統一發票等確實
25 收益資料情形，上訴人北區國稅局乃依推計方式課稅，並依
26 財政部78年6月24日台財稅第781146897號函釋所示按上訴人
27 聚家公司虛開統一發票金額123,519,993元之8%計算，故而
28 以上訴人聚家公司尚有非營業收入（其他收入）計9,881,59
29 9元（123,519,993元×8%＝9,881,599元）而予以列計，即
30 為有據。

01 (四)、關於上訴人聚家公司列報利息支出821,403元部分，上訴人
02 北區國稅局雖辯稱其提出資料不足以勾稽而全部不予認列，
03 惟上訴人聚家公司在本件審理中業已提出第一商業銀行、臺
04 灣中小企業銀行、臺灣銀行、三信商業銀行之放款利息收據
05 為憑，且經逐筆加總後列載之利息金額雖達238,586元（上
06 訴人北區國稅局誤算為238,587元，應係誤第一商業銀行出
07 具之利息收據金額「誤算為81,355元」，即上訴人北區國稅
08 局溢計1元之故）；惟細觀其中部分收據屬106年度者應不予
09 列入，另有計息期間自104年度12月份跨至105年度1月份
10 者，基於此認列依法應適用權責發生制（採應計基礎，而非
11 現金基礎），其中5,610元應認屬於104年度期末已發生之應
12 付利息費用（僅係105年度始有支付現金之實），尚不屬105
13 年度所支出利息費用，當予排除；亦即由上訴人聚家公司所
14 提示之銀行放款利息收據金額，僅其中232,976元始足認為
15 本件105年度之利息費用支出證明，其餘應認列於104年度之
16 5,610元（238,586元－232,976元＝5,610元）則與本件無
17 涉。據此，上訴人聚家公司所列報821,403元中之其餘部分
18 即588,427元（821,403元－232,976元＝588,427元），迄本
19 件審理中仍未據上訴人聚家公司提示可供勾稽之具體帳證，
20 已難認上訴人聚家公司此部分數額內之利息支出主張可採，
21 上訴人北區國稅局因而剔除588,427元部分尚無違誤。其
22 次，關於上訴人聚家公司有提出銀行放款利息收據且可認屬
23 於關於105年度所發生之利息費用計232,976元部分，上訴人
24 北區國稅局雖辯稱因上訴人聚家公司前述虛偽不實交易之金
25 額甚高，謂此部分仍應剔除云云。但上訴人聚家公司於105
26 年度另有真實營收14,461,963元存在（指上訴人聚家公司列
27 報137,981,956元—上訴人北區國稅局在本件訴訟中另行核
28 算認為不實營收123,519,993元），上訴人北區國稅局就此
29 甚且亦認定上訴人聚家公司確有實際營業費用等，顯然上訴
30 人北區國稅局亦不爭執上訴人聚家公司在前述虛偽交易之
31 外，仍存在實際營業之事實，對照真實營業收入及費用數

額，上訴人聚家公司主張該年度利息費用232,976元係與日常實際營業者相關，即尚符合常情，反而係上訴人北區國稅局未經全面調查，即逕認上訴人聚家公司就真實營業部分並無向銀行借款而支出利息費用之必要，係出於一己之推測，在其未能進一步提出具體合理之說明暨證明下，自當認上訴人北區國稅局否准上訴人聚家公司此數額內之利息支出列報，並非允洽，就此應為有利上訴人聚家公司之認定。從而，本件上訴人聚家公司之課稅所得應為7,599,275元【上訴人聚家公司申報387,990元（兩造均不爭執含利息收入61,563元）－虛報營業收入123,519,993元＋虛報營業成本119,246,525元＋剔除折舊1,014,727元＋非營業收入（其他收入）9,881,599元＋剔除利息支出588,427元＝7,599,275元】，應納稅額為1,291,877元（課稅所得7,599,275元×稅率17%＝1,291,877元），扣除上訴人聚家公司暫繳稅額23,185元及自繳稅額42,773元，上訴人聚家公司應補繳稅額為1,225,919元（應納稅額1,291,877元－暫繳稅額23,185元－自繳稅額42,773元＝1,225,919元）。上訴人北區國稅局就上訴人聚家公司105年度營利事業所得稅之申報，關於核定上訴人聚家公司應納稅額1,291,877元之部分（結算稅額即上訴人聚家公司應補繳稅額則為1,225,919元）洵屬有據，至於超過上開數額部分，則於法有違等詞，茲為其論據。

四、上訴意旨略以：

（一）、上訴人聚家公司部分：

1. 原處分（含復查決定）作成之違法事由乃係爭執上訴人北區國稅局是否得在上訴人聚家公司提供相關文簿憑據之情況下逕自援引所得稅法第83條規定，依照同業利率水準核定所得額。原判決未審酌上訴人北區國稅局於原審針對上訴人聚家公司與鉅威公司、億勝等公司間之進貨交易為虛偽不實，逕予推論上訴人聚家公司與漾拓公司間之銷貨交易亦為不實，核與原處分（含復查決定）及訴願決定程序時之主張有所不同，且有本質上之重大明顯差異，而准許上訴人北區國稅局

變更原處分（含復查決定）所據之事實與法律上依據，顯有適用法則不當之違法，且嚴重侵害上訴人聚家公司之審級利益。

2. 上訴人聚家公司於原審即提出有關其向億勝等公司間系爭電話儲值卡交易之憑證與付款紀錄，以足堪認相關交易之真實性，惟原判決就此有利上訴人聚家公司之事證均未審酌，亦未說明其不可採之理由，顯構成判決理由不備，且與卷內事證內容不符之違法。

3. 臺灣新北地方法院108年度重訴字第26號刑事判決（下稱系爭刑事案件，上訴後經臺灣高等法院於112年3月8日以111年度上訴字第356號刑事判決上訴人聚家公司代表人鄭加新無罪確定）亦認定上訴人聚家公司與鉅威公司間有關IPTV業務交易之真實性，且相關刑事案件證人所述證詞亦足認上訴人聚家公司確有從事相關IPTV業務經營，原判決未就有利於上訴人聚家公司之系爭刑事案件之調查結果為審酌，更未於判決理由中說明該判決結果有何不予採信之理由，逕自認定IPTV業務非屬真實云云，自構成判決理由不備，以及與客觀事證內容不符之違法等語。

(二)、上訴人北區國稅局部分：依上訴人聚家公司所提示事證，實無從認定上訴人聚家公司借款及相關利息支出為營業所必需之事實為真。上訴人聚家公司向鉅威公司及億勝等公司進貨後銷售與漾拓公司之交易為虛偽不實，上訴人聚家公司為該等無實際進銷貨之行為，均有製作物流及資金流程，掩飾其與鉅威公司、億勝等公司及漾拓公司間無交易之事實，以規避稽徵機關調查，上訴人聚家公司向金融機構借款之用途，究有多少數額用於真實交易之進貨或購買固定資產及非真實交易之製作虛偽資金流程，上訴人聚家公司均未說明及提示相關帳簿憑證供核，原判決亦認上訴人聚家公司向鉅威公司及億勝等公司進貨雖持續付款，進貨之真實性難以採信，卻又僅以上訴人聚家公司105年度有部分真實交易，逕予推論利息支出232,976元與日常實際營業者相關，欠缺任何證據

01 資料，原判決顯有認定事實未憑證據資料，違反證據法則之
02 違法；且不當擴張所得稅法第24條第1項前段、第38條與查
03 核準則第62條、第97條第2款規定之適用，違反例外規定應
04 從嚴解釋之法理，有判決不適用法規或適用不當之違法；復
05 就上訴人聚家公司製作虛偽資金流程的金融機構開立之利息
06 收據予以認列，亦有判決理由矛盾之違法等語。

07 五、本院經核原判決並無違誤，茲就上訴理由再予論述如下：

08 (一)、按所得稅法第24條第1項前段規定：「營利事業所得之計
09 算，以其本年度收入總額減除各項成本費用、損失及稅捐後
10 之純益額為所得額。」第38條規定：「經營本業及附屬業務
11 以外之損失，……不得列為費用或損失。」第83條第1項規
12 定：「稽徵機關進行調查或復查時，納稅義務人應提示有關
13 各種證明所得額之帳簿、文據；其未提示者，稽徵機關得依
14 查得之資料或同業利潤標準，核定其所得額。」同法施行細
15 則第81條第1項規定：「本法第83條所稱之帳簿文據，其關
16 係所得額之一部或關係課稅年度中某一期間之所得額，而納
17 稅義務人未能提示者，稽徵機關得就該部分依查得資料或同
18 業利潤標準核定其所得額。」依所得稅法第80條第5項規定
19 授權訂定之查核準則第6條第1項前段規定：「營利事業之帳
20 簿文據，其關係所得額之一部未能提示，經稽徵機關依所得
21 稅法施行細則第81條之規定，就該部分按同業利潤標準核定
22 其所得額者，其核定之所得額，以不超過當年度全部營業收
23 入淨額依同業利潤標準核定之所得額為限。」第62條規定：
24 「經營本業及附屬業務以外之費用及損失，不得列為費用或
25 損失。」第67條第1項前段規定：「費用及損失，未經取得
26 原始憑證，或經取得而記載事項不符者，不予認定。」第97
27 條第2款規定：「利息：……二、非營業所必需之借款利
28 息，不予認定。」

29 (二)、次按證據資料如何判斷，為證據之評價問題，在自由心證主
30 義之下，其證明力如何，是否足以證明待證之事實，乃應由
31 事實審法院斟酌辯論意旨及調查證據之結果，自由判斷；苟

其判斷無違反證據、經驗及論理法則等違法情事，即非法所不許。換言之，證據之取捨與當事人所希冀者不同，致其實事之認定亦異於該當事人之主張者，不得謂為原判決有違背法令之情形。又不同營業人及不同期間之交易真實性，本應視個案事實及所查得之相關事證分別認定，惟交易雙方具有特殊關係，並未經由正常商業談判達成契約，且其交易條件並未○○市場的公平價格，亦對於交易的風險性評估逾越一般人正常合理期待，縱有相關交易憑證及收付交易款項記錄，僅係徒具交易形式之外觀，難認該等交易之真實性。再行行政法院就行政爭訟事件應自行認定事實，並不受刑事判決所認定事實之拘束。查原審業依調查上訴人聚家公司提出之105年度進銷存明細表、開立之統一發票、銀行付款交易證明單、105年度進貨、銷貨、存貨明細帳、傳票暨憑證；第一商業銀行、臺灣中小企業銀行、臺灣銀行、三信商業銀行之放款利息收據，及依聲請調取系爭刑事案件卷證等證據之辯論結果，論明：

1. 上訴人聚家公司早期係經營名片印刷業務，於103年至105年間主要經營業務且為LED燈之設計銷售，並據斯時上訴人聚家公司董事劉○川、員工陳○秀、高○雯、唐○芙等人，於系爭刑事案件偵審中一致證述此情，且亦述及所設倉庫僅知有供存放LED燈等語，而針對上訴人聚家公司業務內容是否有包括電話儲值卡、行動網卡、軟硬體設備、網路電視等涉及IPTV平臺服務之進貨暨銷售業務，上訴人聚家公司員工（擔任總務）高○雯、陳○秀（105年間離職）、唐○芙（105年底轉至漾拓公司任職）則結證稱103年至105年間均未見上訴人聚家公司有從事此項業務，與漾拓公司間亦無此項業務往來，彼此只有印刷往來業務等語；另上訴人聚家公司員工陳○秀於系爭刑事案件審理中，雖證述曾有以網路電視儲值卡測試之情，惟上訴人聚家公司董事劉○川亦結證稱：雖曾為上訴人聚家公司測試網路電視，因上訴人聚家公司想在大陸地區推廣網路電視，但後來沒有下文，其不認為有此業

01 務，沒有推廣等語，已可見上訴人聚家公司至多僅曾有測試
02 之舉動，並無如其所稱已達成立或進行相關IPTV平臺系統服
03 務業務之程度，而此情自尚不足以支持上訴人聚家公司所提
04 供商品有令漾拓公司得以認知係值得購入者，此節除已可見
05 漾拓公司應無向上訴人聚家公司購入此商品之決策合理性，
06 在上訴人聚家公司從事總務工作之員工及董事等，既同稱絲
07 毫不知上訴人聚家公司有實際涉及電話儲值卡或IPTV儲值卡
08 甚或上訴人聚家公司所稱擬用為IPTV平臺網路電視等通訊設
09 備或監視器設備等業務之進行，亦難徒憑上訴人聚家公司所
10 執進銷存明細表或有開立統一發票等帳簿有經登載之形式，
11 即認其確有實際從事此部分業務。其次，上訴人聚家公司代
12 表人於系爭刑事案件偵查中雖曾自陳有實際參與上訴人聚家
13 公司與漾拓公司之經營，並負責IPTV儲值卡等系統交易之處
14 理模式云云，惟針對檢察官質疑漾拓公司並未有任何販售涉
15 及IPTV平臺系統之行動上網設備、電腦耗材等工程項目時，
16 其亦稱斯時漾拓公司主業實為LED燈之銷售業務，另亦有銷
17 售衛生棉、洗髮精、沐浴乳，或謂有從事跑腿汰換等服務業
18 務，與所述IPTV儲值卡系統服務之業務內容，實有相當落
19 差，依其說明仍難認漾拓公司當時有何已具體規劃並進行IP
20 TV儲值卡等系統業務之情形；亦即由上訴人聚家公司斯時之
21 業務範圍及對所稱IPTV儲值卡等系統業務缺乏具體進行內容
22 等情況，亦難認漾拓公司已有須向上訴人聚家公司進貨且數
23 額非低之商業決策合理性；另同時為上訴人聚家公司及漾拓
24 公司董事之劉○川，於系爭刑事案件偵審中曾結證稱：上訴
25 人聚家公司與漾拓公司事實上係混合作業，員工等會互用，
26 漾拓公司也是從事LED燈設計銷售之業務等語，核與由上訴
27 人聚家公司轉至漾拓公司任職之上訴人聚家公司員工唐○芙
28 證述情節相符，上訴人聚家公司總務高○雯復曾證稱未見上
29 訴人聚家公司與之有關於電話儲值卡、行動網卡、軟硬體設
30 備、網路電視等進貨暨銷售業務往來等語；上情亦可證漾拓
31 公司當時之業務內容，確實難認有何須購入上訴人北區國稅

01 局所指總金額達123,519,993元之IPTV儲值卡等系統交易或
02 系爭電話儲值卡交易相關商品之需要，上訴人北區國稅局以
03 漾拓公司所營業務應「無」電話儲值卡、行動上網卡之銷
04 售，亦無IPTV系統設備、IPTV版權儲值、IPTV軟體開發暨硬
05 體設備等商品或服務等銷售業務，進而質疑上訴人聚家公司
06 所列報銷售予漾拓公司之營業收入真實性，亦有其依據。

- 07 2. 依上訴人聚家公司主張及其代表人於系爭刑事案件中之陳
08 述，謂係上訴人聚家公司與進貨交易之鉅威公司間擬共同研
09 發關於IPTV業務之商業模式以為銷售，鉅威公司係負責相關
10 頻道之軟體授權等，上訴人聚家公司進貨後則係交由漾拓公
11 司處理面對客戶提供服務事宜，後續因上訴人聚家公司資金
12 問題即由漾拓公司直接與鉅威公司交易；惟分析上訴人聚家
13 公司與鉅威公司間簽立之「IPTV及儲值卡系統開發暨行銷專
14 案合約」（下稱IPTV儲值卡系統合約），並未見有何涉及後
15 續客戶服務部分係安排由上訴人聚家公司另行轉賣，或交由
16 漾拓公司處理等約定（包含後續改由鉅威公司與漾拓公司直
17 接交易等），上訴人聚家公司所稱有開發向鉅威公司進貨，
18 再轉賣漾拓公司銷售之商業模式，是否有達實質進行之程
19 度，已值存疑；尤其，上訴人聚家公司與漾拓公司間之交
20 易，復未見上訴人聚家公司提出其等有類如與鉅威公司間之
21 相關銷售契約等資料，上訴人聚家公司代表人於系爭刑事案
22 件偵查中亦曾自承與漾拓公司間之交易並無合約等可供佐
23 證；甚且，上訴人聚家公司與鉅威公司簽立之系爭IPTV儲值
24 卡系統合約所約定授權期間自105年3月10日起，惟上訴人聚
25 家公司在其前之105年2月23日，即曾將交易主要使用之IPTV
26 平臺建置有無法連線之重大瑕疵告知漾拓公司，迄105年4月
27 25日甚且發布暫停服務通知而實際未有正常運作，此情亦有
28 上訴人聚家公司代表人鄭加新於系爭刑事案件偵查中所述：
29 105年初測試IPTV平臺及儲值卡系統發現很多狀況，因為瑕
30 疵重大以致儲值卡等賣不出去等語可資佐證。由此觀之，上
31 訴人聚家公司與鉅威公司前縱使曾有就開發IPTV平臺服務等

商業模式為研議甚至測試，惟早於105年初漾拓公司即已知上訴人聚家公司之商業交易模式存在重大瑕疵而欠缺可行性，漾拓公司何以仍願意就無法運作之事項而仍持續支出相當數額以向上訴人聚家公司購入IPTV儲值卡等系統交易、系爭電話儲值卡交易所示商品等（以發票列載時間迄105年12月間），顯然欠缺商業上之合理性；且無論是否如上訴人聚家公司代表人所述上訴人聚家公司與漾拓公司間有實質互用員工等關聯，彼此既為個別獨立之公司營業主體，仍無解於前述欠缺商業決策合理性而難認彼此有真實交易之問題。又上訴人聚家公司前曾經上訴人北區國稅局於原處分作成前及復查中，通知其提出可供勾稽有關IPTV儲值卡等系統交易、系爭電話儲值卡交易所涉營業成本之傳票憑證等資料，均未據上訴人聚家公司提出，上訴人聚家公司代表人鄭加新於系爭刑事案件且曾稱與漾拓公司之間交易，只有製作統一發票，並無相關憑證單據等語；迄本件審理中，上訴人聚家公司雖提出與漾拓公司間交易相關之傳票憑證暨帳簿、發票等，惟相關系統設備存放照片與上訴人聚家公司或漾拓公司有何關聯等均不明，另諸如與漾拓公司間之轉帳傳票等資料，其上亦未見有任何相關承辦人員簽章審核之紀錄，明顯違反一般商業憑證製作之常情，各該資料仍不足以證明各該交易之真實性，上訴人聚家公司仍謂各該交易為真實，其列報之營業成本且可從中對應勾稽云云，實不足採。此外，關於上訴人聚家公司之代表人（實際負責人）鄭加新因與漾拓公司間之各該交易，業經系爭刑事案件認其犯商業會計法第71條第1款等罪而判處罪刑在案，理由亦同樣採取上訴人聚家公司與漾拓公司間103年11月至104年12月間為IPTV儲值卡暨系統設備等交易所開立與漾拓公司申報營業稅之發票等，實際上並無銷售事實存在之見解。

3. 關於進貨自鉅威公司之IPTV儲值卡等系統交易部分，依上訴人聚家公司主張及其代表人於系爭刑事案件中之說明，上訴人聚家公司當係基於鉅威公司有建置IPTV平臺等業務所需之

01 頻道、軟體授權等營業能力，方會購入以金額而言可認屬上
02 訴人聚家公司重要營業項目之各該商品；但在系爭刑事案件
03 偵查中，檢察官即曾詢問上訴人聚家公司代表人關於鉅威公
04 司與此項交易相關之進貨對象僅有1家，且進貨金額微小，
05 如何證明鉅威公司有提供相關頻道節目授權以進行IPTV平臺
06 建置服務之能力，上訴人聚家公司代表人斯時則稱無法表示
07 意見等語，再參酌上訴人聚家公司於系爭IPTV儲值卡系統合
08 約約定之授權期間開始，即知悉鉅威公司能提供之營業可行
09 性有瑕疵，而上訴人聚家公司所提出鉅威公司、億勝等公司
10 交貨給上訴人聚家公司之出貨單登載內容，其上列載上訴人
11 聚家公司承辦人員諸如陳○秀或孫○玲等（部分且僅列載陳
12 小姐而無具體姓名），在系爭刑事案件偵查中卻稱不知道上
13 訴人聚家公司有此類交易商品之業務，或稱並未實際負責任
14 何業務，復未見有承辦之核准人員、收貨人員等個人簽章，
15 而僅見蓋用上訴人聚家公司發票章、收發章等，確與一般商
16 業帳簿製作之常情有違。上開種種，均可見上訴人聚家公司
17 先後向鉅威公司、億勝等公司進貨而購入相關商品時，對於
18 所用以進行之業務即IPTV平臺系統服務等之可行性，事實上
19 並無足夠事證可為支持，以該貨品數量、貨款非少，復有相
20 當進貨時間暨頻率而論，若果有實際進貨，當無上訴人聚家
21 公司承辦人員絲毫不知此商品所需用業務之理；是上訴人北
22 區國稅局質疑上訴人聚家公司進貨交易部分之真實性，當為
23 有據。至於上訴人聚家公司所主張前於104年度向鉅威公司
24 進貨之交易，鉅威公司實際負責人蔣德發就此部分雖曾經臺
25 灣士林地方法院107年度訴字第373號刑事判決認屬虛偽不實
26 交易而有幫助逃漏營業稅並判處有罪在案，惟上訴後業經臺
27 灣高等法院109年度上訴字第234號刑事判決改判處此部分無
28 罪確定。但細觀該案之刑事二審判決認定理由，所提及有利
29 鉅威公司實際負責人之證據暨論斷，主要實繫於該刑事案件
30 二審法院函詢上訴人聚家公司後，經上訴人聚家公司回函表
31 示彼此間有實際交易，並提供其等交易之採購單、出貨單暨

01 匯款資料而經採認之結果；但無論由上訴人聚家公司對鉅威
02 公司提供商品可行性當有疑義之認知，或上訴人聚家公司承
03 辦人員證述情節暨各該出貨單等資料列載有違常情等疑問，
04 就本件而言，僅憑上訴人聚家公司在該案調查之說明及刑事
05 判決之理由，均仍不足以釋疑；況參酌該案判決結果，主要
06 亦係在鉅威公司實際負責人有無刑事犯罪之判斷，除不足以
07 拘束本件之認定外，本件主要亦在審究上訴人聚家公司與漾
08 拓公司間銷貨交易是否有虛報，進貨交易情況真實與否亦僅
09 屬佐證；換言之，縱使上訴人聚家公司與鉅威公司間之進貨
10 交易未必全屬虛偽，究與上訴人聚家公司進貨後有無實際出
11 售與漾拓公司者，仍屬二事，該案之刑事判決結果，自仍無
12 從憑為有利上訴人聚家公司之認定。

- 13 4. 綜上，上訴人聚家公司對於所謂鉅威公司研發之IPTV平臺暨
14 儲值卡等系統設備能否正常運作乙事，實涉及其購入IPTV儲
15 值卡等系統交易及系爭電話儲值卡交易所示商品後，是否果
16 需用而可供營利之重要事項，尤其上訴人聚家公司前並未經
17 營相類業務，常情而言對此更當善加查證後，方會決定是否
18 投入如此高金額以購入使用，惟依前述事證，至多僅得認上
19 訴人聚家公司曾有進行結果欠缺可行性之測試，其後續竟仍
20 持續付款進貨，已難採信此進貨之真實性；且無論上訴人聚
21 家公司所稱進貨狀況是否全屬真實，就上訴人聚家公司與漾
22 拓公司於105年間之營運內容等情，亦難認實際有此類商品
23 服務之業務進行，上訴人聚家公司於105年間卻仍開立各該
24 交易之統一發票供漾拓公司申報使用，堪認所列載銷售交易
25 內容應係不實，上訴人聚家公司據以列報各該交易之營業收
26 入，與相對應之營業成本等自亦均構成虛報。上訴人聚家公
27 司與漾拓公司間之IPTV儲值卡等系統交易（進項來自鉅威公
28 司）、系爭電話儲值卡交易（進項來自億勝等公司）堪認屬
29 虛偽不實交易，爰就上訴人聚家公司涉及虛報之營業收入12
30 3,519,993元、所對應之營業成本數額119,246,525元剔除。
31 而本件既有無法查得虛開統一發票等確實收益資料情形，上

01 訴人北區國稅局依推計方式課稅，並依財政部78年6月24日
02 台財稅第781146897號函釋所示按上訴人聚家公司虛開統一
03 發票金額123,519,993元之8%計算，故而以上訴人聚家公司
04 尚有非營業收入（其他收入）計9,881,599元而予列計，即
05 為有據。另上訴人聚家公司於105年度另有真實營收14,461,
06 963元存在，上訴人北區國稅局就此甚且亦認定上訴人聚家
07 公司確有實際營業費用等，顯然上訴人北區國稅局亦不爭執
08 上訴人聚家公司在前述虛偽交易之外，仍存在實際營業之事
09 實，對照真實營業收入及費用數額，上訴人聚家公司主張該
10 年度利息費用232,976元係與日常實際營業者相關，即尚符
11 合常情等得心證之理由甚詳，核與卷內事證並無不符，並無
12 違背論理法則或經驗法則情事。而原判決既已詳述其認定上
13 訴人聚家公司向億勝等公司進貨後售予漾拓公司之交易均非
14 真實之依據及得心證之理由，故僅以上訴人聚家公司提示之
15 交易憑證與付款紀錄，亦難認該等交易之真實性。再企業常
16 為營運需求而向金融機構借貸營運所需資金，故企業自有資
17 金及借貸而來之外來資金同為企業可運用資金來源，本於整
18 體資金不可分性，各項營運資金規劃亦可能因獲利期望值等
19 因素而發生資金排擠效果，又獲取資金之營運規劃，是否即
20 能產生收入亦屬未定，故原判決敘明：關於「營利事業所得
21 稅申報書」中「非營業損失」項下之利息支出項目，通常情
22 形與「本業」及「業外」收入均具關連性，若稅捐稽徵機關
23 以之與各別收入間方有關連性，即應對所指有關連性之「連
24 結原因事實」，具體加以說明，在利息支出同時涉及真實收
25 入、不實收入之情形，並應就此利息支出有多少應分割至真
26 實所得（扣除成本費用後之淨額）、不實所得等為合理主張
27 及舉證一節，尚與論理法則及證據法則無違。上訴人聚家公
28 司主張原判決有判決不備理由、不符證據法則等違法；上訴
29 人北區國稅局主張原判決違反證據法則、不當擴張所得稅法
30 第24條第1項前段、第38條與查核準則第62條、第97條第2款

規定之適用及判決理由矛盾等違法云云，均屬其主觀見解，並無可採。

(三)、按行政訴訟採職權調查原則，行政法院應依職權調查事實關係，不受當事人主張之拘束（行政訴訟法第125條第1項參照），行政機關之追補理由既有助於法院發現客觀事實與法律依據，且符合訴訟（程序）經濟之要求。因此，於「未改變行政處分之本質與結果（同一性）」、「屬於裁判基準時已存在之理由」、「無礙當事人之攻擊防禦（程序保障權利）」及「由行政機關自行追補理由」之前提下，自得允許行政機關於行政訴訟中追補行政處分之理由及其法律依據（本院109年度上字第722號判決參照）。查上訴人北區國稅局於原核時之核定通知書調整法令及依據說明書即載明：「營業成本：2、…該年度受查公司申報營業收入淨額137,981,956元及營業成本130,103,799元中，『IPTV儲值卡』及『電話儲值卡』係佔比最大，…，毛利率分別為7.11%及1.81%，皆未達同業毛利率，且此2品項為該年度進貨金額最大之品項，故應就這2品項列入查核」「折舊：上訴人聚家公司…，惟『版權儲值』同一年度同時列帳為進貨及固定資產…」「『利息支出』：依上訴人聚家公司104年105年度之資產負債表所載，上訴人聚家公司銀行借款自104年底之19,000,000元大幅增加至105年底34,483,100元，『利息支出』亦自104年度之207,402元增加至105年之821,403元，『利息支出』大幅增加…」等處分事實及理由（見原處分卷1第125頁），顯見『IPTV儲值卡』、『電話儲值卡』、『版權儲值』及『利息支出』等項目，係上訴人北區國稅局原核時就上訴人聚家公司105年度營利事業所得稅「應納稅額」之查核項目；復查決定書及訴願決定書亦均就「IPTV儲值卡」、「電話儲值卡」、「版權儲值」及「利息支出」等項目審查處分之理由（分別見原審卷1第167頁至第170頁、第158頁至第165頁）。因上訴人北區國稅局認上訴人聚家公司有未完整提示帳簿憑證情事，上訴人聚家公司乃於原審109年4月7

01 日首次準備程序提出行政準備（一）狀暨附表1，原證7之1
02 至7之18、原證8至原證21之證據（見原審卷1標示）之帳簿
03 憑證及證據文件供上訴人北區國稅局重新查核，經其於109
04 年11月30日以補充答辯狀（見原審卷2第59頁至第69頁）說
05 明就上訴人聚家公司105年營利事業所得稅重新查核結果，
06 及如何發現所涉交易為虛偽不實。核上訴人聚家公司於原審
07 審理中，既主動提出更詳盡帳簿表冊文件等證據，經上訴人
08 北區國稅局據而重新就「IPTV儲值卡」、「電話儲值卡」、
09 「版權儲值」及「利息支出」等查核項目重新查核，而提出
10 更為詳細之追補理由，即難謂有何改變原處分之本質及結果
11 （同一性）。且上訴人聚家公司於110年1月5日申請閱覽卷
12 宗後，兩造亦續於110年4月20日、110年10月1日、110年12
13 月14日、111年2月22日、同年4月26日、6月2日（分別見原
14 審卷2第231頁至第236頁、原審卷3第25頁至第27頁、第43頁
15 至第45頁、第175頁至第176頁、第179頁至第184頁、第317
16 頁至第321頁）之準備及言詞辯論程序，就上訴人前開進、
17 銷交易為虛假乙事，充分進行攻擊防禦，無礙上訴人聚家公
18 司之程序保障。是原判決援引納稅者權利保護法第21條立法
19 理由載明法院就課稅處分之審判範圍係採總額主義的精神，
20 敘明：應納稅額為課稅處分之規制內容，上訴人北區國稅局
21 係以原處分（含復查決定）確認上訴人聚家公司105年度營
22 利事業所得稅之應納稅額，惟於本件審理中，業據上訴人北
23 區國稅局陳明前核算之營業收入、成本項下，因有部分涉及
24 虛偽交易而應予剔除，且剔除之交易又涉及非營業收入（其
25 他收入）之認列，惟加計結果仍在原處分（含復查決定）之
26 應納稅額範圍，僅係各項下重新核算後互有調減，上訴人聚
27 家公司本件救濟中所爭執其列報之營業成本及費用損失等項
28 目，本即與營業收入屬高度關連性之事項而當一併受法院之
29 審究裁判，加之訴人北區國稅局另行核算後之理由追補暨
30 答辯，復係在原處分（含復查決定）所指應納稅額範圍內為
31 項下之調減，就核計後之應納稅額而言，相對於原處分且較

有利於上訴人聚家公司，且亦符及時有效救濟之訴訟經濟目的，自得就此一併審酌而為裁判等語，於法並無不合。上訴人聚家公司主張原處分（含復查決定）及訴願決定所據之事實及理由，均與上訴人北區國稅局於原審審理中就上訴人聚家公司進、銷交易為虛假交易之新增主張顯有本質上之不同，洵非單純原處分應納稅額範圍內之調減，原判決錯誤援引納稅者權利保護法第21條規定及其立法理由，逕容許將上訴人北區國稅局所為新增加之行政處分作為本件審理依據，構成適用法規不當之違法，且嚴重侵害上訴人聚家公司之審級利益云云，顯有誤解，要無足取。

(四)、綜上所述，原判決將訴願決定及原處分（含復查決定）關於應納稅額超過1,291,877元（即應補稅額超過1,225,919元）部分均撤銷，並駁回上訴人聚家公司其餘之訴，核無違誤。兩造上訴論旨，仍執前詞，各自指摘原判決不利於己部分為違背法令，求予廢棄，均為無理由，應予駁回。

六、據上論結，本件兩造上訴均為無理由。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 112 年 7 月 13 日

最高行政法院第二庭

審判長法官 帥 嘉 寶

法官 李 玉 卿

法官 洪 慕 芳

法官 鍾 啟 煒

法官 林 玫 君

以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

中 華 民 國 112 年 7 月 13 日

書記官 邱 鈺 萍