最　高　行　政　法　院　判　決

111年度上字第688號

上　訴　人　亞甫實業有限公司

代　表　人　藍世雄

訴訟代理人　陳繼民　律師

被 上訴 人　財政部北區國稅局

代　表　人　李怡慧

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年度訴更一字第67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、本件行政訴訟上訴後，被上訴人代表人由蔡碧珍變更為李怡慧。因新任代表人迄未為承受訴訟之聲明，本院乃依職權裁定由李怡慧為被上訴人代表人之承受訴訟人，續行本件訴訟，合先敘明。

二、上訴人96年度營利事業所得稅（下稱營所稅）結算申報，列報全年所得額新臺幣（下同）704,143元，被上訴人原依書面審查，暫按申報數核定，嗣查認上訴人虛列營業收入8,500,266元及營業成本33,313,342元，乃按虛開統一發票金額8,500,266元之8%核算其他收入680,021元，以104年1月17日96年度營所稅申報更正核定通知書（下稱核課補稅處分）重行核定全年所得額26,197,240元，應補稅額6,539,310元，並以104年財所得字第H1C35104150034號裁處書（下稱裁罰處分）按所漏稅額6,203,269元處1倍之罰鍰6,203,269元。上訴人就本稅及罰鍰均不服，申請復查，經被上訴人以105年5月31日北區國稅法一字第1050008682號復查決定（與核課補稅處分、裁罰處分合稱原處分）駁回，上訴人猶未甘服，提起訴願亦遭駁回，遂提起行政訴訟，聲明：訴願決定

及原處分均撤銷。經臺北高等行政法院（下稱原審）以106年度訴字第21號判決（下稱前判決）駁回上訴人之訴，上訴人不服，提起上訴，經本院以109年度判字第477號判決（下稱發回判決）廢棄原審前判決，發回原審更為審理。嗣原審以109年度訴更一字第67號判決（下稱原判決）：訴願決定及原處分（含復查決定）應納稅額逾787,780元部分，及關於罰鍰逾451,739元部分均撤銷。上訴人其餘之訴駁回。上訴人對原判決不服，提起上訴，並聲明：1.原判決不利上訴人部分有關「判決附表所示項次5、13、14、15、16、17、19、20、23、24、25、27、28、29、30、32、33」否准認列營業成本部分及該訴訟費用部分均廢棄。2.前開廢棄部分，訴願決定及原處分關於否准認列營業成本部分均撤銷，或發回原審更為審理。3.廢棄部分第一審及上訴審訴訟費用均由被上訴人負擔（被上訴人原就原判決對其不利部分亦提起上訴，嗣於111年8月15日撤回上訴）。

三、上訴人起訴主張、被上訴人於原審之答辯及聲明，均引用原判決所載。

四、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：

㈠依行為時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26條第1項規定（須連結同辦法第27條第1項規定）可知，營利事業就其帳簿與會計憑證之保存年限並不相同，除有關未結會計事項或應永久保存者外，前者於會計年度決算程序辦理終了後保存10年，後者為5年。至於「會計年度決算程序辦理終了」之時點，因帳簿及進、銷項憑證為營利事業處理營所稅之依據，保存該帳證之目的則在確保稅捐報繳完畢後，因新事證發現而重啟查核所需，故上開有關營利事業會計帳簿憑證保存年限規定之起算點，原則上應延伸至辦理營所稅結算申報日，而非以憑證取得日或給與日，或會計年度終了後決算辦理完竣時，或決算報表獲承認時為止。上訴人於97年5月24日就96年度營所稅結算申報涉及虛報營業收入及營業成本，相關交易發生於96年間，

被上訴人至103年12月17日始發函通知上訴人提示96至98年度帳簿憑證供核，而本件核課補稅處分及裁罰處分均為104年間作成。是就本件營所稅相關會計憑證保存年限，自應以97年5月25日起算5年保存期限，至102年5月24日已屆滿，堪認被上訴人通知上訴人提出帳簿憑證供核，及本件核課補稅處分、裁罰處分作成時，相關會計憑證部分已逾保存期限，故上訴人未能提出會計憑證部分，難認其有違協力義務；但帳簿部分之10年保存期限至107年5月24日止，上訴人仍無從解免應提出相關帳簿之協力義務，其若未提出，應減輕被上訴人之證明程度，進而得依已查事證而採認被上訴人之主張，若仍陷於真偽不明之狀況，最終應循客觀舉證責任分配原則而決定不利結果之歸屬。至被上訴人主張其早於上訴人98年10月12日北區國稅法一字第0980008511號復查決定前【即春誼堂企業有限公司（下稱春誼堂公司）發票案之復查程序】，即請上訴人提示相關憑證供核，然上訴人始終未提示，實與未盡協力義務無異；又所得稅法第83條第3項所定「帳簿、文據提示」，非僅要求納稅義務人將眾多未經整理之帳證交給稅捐機關查核，即得認其協力義務已了結，而是要求其提出符合會計帳簿結構、可相互對比查閱、整理完備且符合會計法規要求之文書（帳）與憑證（證）為據，則上訴人所提示之帳證，既無從與申報資料互為勾稽，即難據以對上訴人為有利之認定云云。惟營業稅及營所稅係不同稅目，所為課稅處分亦屬有異，尚難以被上訴人曾因查核營業稅而請上訴人提示憑證未果，即認上訴人未踐行營所稅之協力義務；又本件營所稅相關會計憑證既逾5年保存年限，被上訴人已無從要求上訴人提出會計憑證，遑論要求其須與帳簿可相互對比且整理完備。被上訴人上開主張，自非可採。

㈡上訴人於96年間之業務模式，係在臺購買布料出口委託大陸廠商加工後再進口銷售，並將相對應之出口報單編號臚列於進口報單上，符合當時財政部關稅總局96年1月24日修正發布之海關處理輸入委外加工成衣作業規定第2點及第4點，即

上訴人於出口報關時需先將布料樣品留存，復運進口時需查驗成衣與原留布料樣品是否相符，如有不符時則依進口貨物處理。是上訴人主張其於96年間係採在國內購買布疋出口後以相同布疋製成服飾再進口銷售之業務模式，應屬可採。上訴人進而主張本件所涉春誼堂公司、珈郁企業有限公司（下稱珈郁公司）、晢妍企業有限公司（下稱晢妍公司）、旻樺實業有限公司（下稱旻樺公司）、優尼科國際有限公司（下稱優尼科公司）及龍成紡織股份有限公司（下稱龍成公司）等6家公司（以下合稱春誼堂等6家公司，或除龍成公司以外合稱春誼堂等5家公司）之發票，均是其向該6家公司進貨所取得，進貨之布疋出口後已製成服飾進口銷售，進貨並無不實等語，惟如原判決附表所示上訴人提出之出口報單及進貨發票中，項次1至4、6至12、18、21、22、26、31之進貨發票金額與出口報單所載離岸價格甚為相近或完全相同，發票日期亦與出口報單報關日期十分接近，如原判決附表項次10珈郁公司發票日期96年4月11日、金額（未稅）597,623元；出口報單報關日期96年4月13日、項次1貨物離岸價格597,621元。同附表項次21旻樺公司發票日期96年11月28日、金額（未稅）374,976元；出口報單報關日期96年11月28日、項次1至4貨物離岸價格374,318元。同附表項次22優尼科公司發票日期96年5月15日、金額（未稅）3,892,742元；出口報單報關日期96年5月18日、項次1至4貨物離岸價格3,892,736元。同附表項次2春誼堂公司發票日期96年1月12日、金額（未稅）2,165,898元；出口報單報關日期96年1月16日、項次1貨物離岸價格2,165,898元。同附表項次4春誼堂公司發票日期96年1月25日、金額（未稅）1,539,763元；出口報單報關日期96年1月29日、項次1至4貨物離岸價格1,539,763元。同附表項次6春誼堂公司發票日期96年2月12日、金額（未稅）3,618,928元；出口報單報關日期96年2月15日、項次1貨物離岸價格3,618,928元等甚明。其進貨發票記載所購布疋固多以長度碼數計價，與出口報單係記載貨物重量（公

斤）不同，惟其金額甚為相近或完全相同，日期亦十分接近，即符合上訴人於96年間所採行購入布疋即出口加工之業務模式，其間並無其他加工行為增減布疋價格，堪認上訴人上開如原判決附表示項次1至4、6至12、18、21、22、26、31確有進貨並將布疋出口之事實，縱認被上訴人所指春誼堂等6家公司係屬虛設行號而非實際交易對象，然上訴人取得上開進貨發票仍應認有實際進貨情形，以上發票金額合計23,006,117元部分，自應追認為營業成本，被上訴人原自申報營業成本113,896,126元剔除33,313,342元，則有違誤，應追認23,006,117元而為103,588,901元（＝113,896,126－33,313,342＋23,006,117）。至原判決附表其他項次，因該所謂進貨發票之交易金額與出口報單所載離岸價格明顯不同，且上訴人亦未能針對個別發票逐一區分相應之匯款事實，尚無從認為出口貨物即為上訴人購入之布疋，難認上訴人主張有此部分進貨事實為可採。

㈢被上訴人雖指摘上訴人提示之進貨簿，未載明貨物名稱、數量及傳票號碼等營利事業查核準則要求之資訊，難與其進貨憑證互相勾稽，且上訴人96年度進貨合計54,719,450元，與其96年度營所稅查核簽證報告書提供之營業成本明細表，無論是進貨13,274,421元或原料進料54,613,994元，亦或兩者相加67,888,415元，皆不一致，故不可信；又上訴人若從春誼堂等6家公司進貨，尚需將布疋運至海關，再出口至大陸，並復運進口回臺，其運送過程無論是委託貨運公司或自行運送，均應有相關物流單據，然上訴人始終未能提示任何物流憑證以供勾稽，難認其確有進貨事實等語。實則，上訴人上開如原判決附表項次1至4、6至12、18、21、22、26、31之進貨事實，核與上訴人提示之進貨簿內金額欄所載金額、品名欄所載報單號碼並無不符，該進貨簿未明確記載貨物名稱、數量及傳票號碼等營利事業查核準則所要求資訊，並不影響上開進貨事實之認定。至進貨簿其他記載或有無相

關物流單據，因法規課予上訴人保存會計憑證之義務已逾年限，難再追究，無從據此而為上訴人不利之認定。

㈣上訴人申報之96年度營業收入，包括其銷貨予豪傑國際服飾有限公司（下稱豪傑公司）與貝里柏斯國際服飾有限公司（下稱貝里柏斯公司），金額合計8,500,266元，然上訴人提出之匯款支付明細表，豪傑公司與貝里柏斯公司數筆匯款總額固與相關發票總金額相近或相同，惟匯款金額無法對應任一筆發票金額，付款日期亦相差甚遠（自1個月餘至1年餘不等），有違一般交易常情。又上訴人提出之發票，所載品名均係「服飾」，數量均為「乙批」，且無單價之記載，上訴人復未提示銷貨帳、應收帳款明細帳等帳簿供核，亦難勾稽。再者，豪傑公司與貝里柏斯公司已承認取得非實際交易對象之進項憑證，其中包括向上訴人取得不實之進貨發票，亦即上訴人開立予豪傑公司與貝里柏斯公司之銷貨發票為不實，又豪傑公司與貝里柏斯公司已依相關規定補稅及受裁處，並全數繳清稅款且未申請復查而告確定，自難認上訴人於96年度有銷貨予豪傑公司與貝里柏斯公司之情事。是被上訴人將上訴人開立不實發票銷售額8,500,266元予豪傑公司及貝里柏斯公司部分，自營業收入調減，洵非無據。上訴人雖舉臺灣新北地方檢察署（下稱新北地檢）103年度偵字第21007號偵卷內證人即泰迪文企業社負責人林政文之證述，主張其曾為上訴人運送成衣至豪傑公司及貝里柏斯公司，因而認識其負責人楊身長等情，惟該案中檢察官並未提示本件銷貨發票請證人林政文確認，詢及相關送貨單據，林政文則稱已無保留等語，其涉本件事實部分未為明確之證述，難據為有利上訴人之認定。至上訴人虛開上開發票之漏稅額，參諸財政部78年6月24日台財稅字第781146897號函釋（下稱財政部78年函釋）意旨，虛開發票之收益，須先依查獲收益資料核實認定，若查無收益資料，其收益認定原則，係採「有收益」或「有代價」推定原則，即營利事業經查獲「有虛開發票之行為」，即認定其有「漏報所得額」，並按發票金額8%

核定其漏報所得額。至虛開發票之收益推計方法及標準，雖與同業利潤標準不同，惟其性質與所得稅法有關推計課稅之立法意旨並無不同。上訴人自始否認有虛銷之違章行為，則其就虛開發票究獲有若干收益，顯無可能提示證明該所得額之帳證供被上訴人核定。上訴人並未申報其虛開發票之收益，被上訴人依職權調查證據仍不能確定上訴人上開收益，為維護課稅公平原則，自得適用財政部78年函釋，故被上訴人以上訴人虛開發票金額8,500,266元，按該金額之8%核算其他收入680,021元（＝8,500,266×8%），並無不合。至於上訴人主張財政部78年函釋係以納稅義務人未盡申報及協力義務為前提，而會計憑證已逾保存年限，應無適用云云。然財政部78年函釋未以納稅義務人有無申報或能否協力為前提，納稅者權利保護法第14條第1項亦以稅捐稽徵機關對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，即得採推計課稅之方式，是被上訴人適用財政部78年函釋核算上訴人之其他收入，尚無違誤。

㈤上訴人雖以：被上訴人先前以上訴人分別向非實際交易對象之春誼堂等5家公司之裁處書及復查決定（即進貨營業稅前處分），均可證被上訴人早已認定上訴人確實有進貨之事實，其中春誼堂發票案尚經本院判決確定在案；另就旻樺公司、晢妍公司、珈郁公司及優尼科公司部分，因被上訴人同意全部以有進貨事實但取得非實際交易對象發票處理，因此上訴人未再繼續申請復查或提起訴願，是進貨營業稅前處分實具有構成要件效力，被上訴人竟以無進貨事實作成原處分，有違行政程序法第8條之誠信原則及禁反言原則，當係違法；且其代表人藍世雄因涉嫌違反稅捐稽徵法遭移送偵辦，業經新北地檢檢察官103年度偵字第21007號處分不起訴在案，是其交易並無不實云云。惟按營業稅與所得稅在性質上分別為消費稅及資本增益稅，本質及目的上即屬有別，適用的法律各異，前者非後者之先決事項，自無構成要件效力可言。關於營業稅及所得稅，自應就課稅事實分別適用各該

法律，各自作成處分。上訴人取具如原判決附表項次5、13至17、19、20、23至25、27至30、32、33所示之不實進貨發票，被上訴人認定無進貨事實，自無違誤。至上訴人提出包括春誼堂發票案確定判決在內之進貨營業稅前處分，雖認定上訴人僅係向非實際交易對象之春誼堂等5家公司取具發票，惟有進貨事實，然營業稅及營所稅既不相同，上開營業稅前處分對本件並無構成要件效力。至被上訴人事後以營業稅新處分更正進貨營業稅前處分，是否合法允適，非本件所得審究，上訴人亦不得以此即謂本件認定有誤。又上開新北地檢不起訴處分係以該案被告藍世雄雖無法提出完整之進銷貨紀錄，證實相關發票所示交易均為真實，然上訴人與相關公司有大量之匯款交易，與一般幫助他人逃漏稅捐之公司均無任何資金往來之情形相異，因認罪嫌不足而對藍世雄為不起訴處分。惟藍世雄涉嫌違反稅捐稽徵法第41條逃漏稅捐罪嫌，與上訴人違反所得稅法規定虛報進項稅額逃漏稅捐之違章，構成要件仍有不同，而刑案與行政處分原可各自認定事實，本件自不受上開不起訴處分事實認定之拘束。是上訴人上開主張，仍非可採。從而，上訴人96年度營所稅結算申報，原列報全年所得額704,143元，經查其無進銷貨事實，虛報銷貨予豪傑公司與貝里柏斯公司之營業收入8,500,266元及如原判決附表項次5、13至17、19、20、23至25、27至30、32、33所示營業成本10,307,225元，應予調減及剔除，並增列其他收入680,021元，核其課稅所得額應為3,191,123元（＝704,143＋33,313,342－23,006,117－8,500,266＋680,021），應補稅額為787,780元（＝3,191,123×25%－10,000，原處分所核6,539,310元有誤），逾此部分之原處分所核稅額，即有違誤，應予撤銷。又上訴人上開無進、銷貨事實，虛報營業收入及營業成本致漏報課稅所得額之行為，係故意以不正當方法逃漏稅捐，依行為時稅捐稽徵法第21條第1項第3款規定，核課期間應自上訴人申報96年度營所稅之97年5月24日起算7年，至104年5月23日屆滿，本件核定稅額繳

款書已於104年4月9日合法送達，自未逾核課期間。上訴人主張本件已逾5年核課期間云云，容屬誤會。

㈥上訴人於96年間並無進貨事實，卻執如原判決附表項次5、13至17、19、20、23至25、27至30、32、33所示春誼堂等6家公司虛開之發票虛列營業成本10,307,225元；且於同年間未銷貨予豪傑公司與貝里柏斯公司，卻虛開發票列為營業收入8,500,266元，據以申報96年度營所稅，致漏報所得額1,806,959元（＝33,313,342－23,006,117－8,500,266，原處分所核24,813,076元有誤）及所漏稅額451,739元（＝1,806,959×25%，原處分所核6,203,269元有誤），足認其主觀上具有逃漏營所稅之故意，應予論罰。被上訴人以上訴人為營所稅之納稅義務人，已依所得稅法規定辦理96年度營所稅結算申報，對依所得稅法規定應申報課稅之所得額有漏報並造成漏稅結果等違章情事，與所得稅法第110條第1項構成要件該當，違法且有責，且其故意違反上開規定，違章情節自非輕微，不符稅務違章案件裁罰金額倍數參考表（下稱裁罰倍數參考表）使用須知第4點規定在表定倍數以下酌減其罰之情形，並審酌上訴人違反本件行政法上義務行為應受責難程度、所生影響，依裁處時即至本件裁判前並未修正更有利上訴人之裁罰倍數參考表有關所得稅法（營所稅）第110條第1項違章情形第3類規定予以裁罰，固應予維持，然基於本件受裁罰之漏稅額應縮減為451,739元，且被上訴人訴訟代理人於原審審理中亦表示倘上訴人所漏稅額有降低，考量上訴人違章情節及受責難程度等情後，仍應裁處1倍之罰鍰等語，是本件罰鍰亦應縮減為所漏稅額451,739元之1倍即451,739元，逾此部分之罰鍰，即有違誤，應予撤銷。又依稅捐稽徵法第49條準用同法第21條第1項第3款及第22條規定，本件罰鍰繳款書亦同於104年4月9日合法送達，並無逾裁處期間之問題，併此敘明。因將訴願決定及原處分（含復查決定）核定應補稅額逾787,780元部分及罰鍰逾451,739元部分撤銷，駁回上訴人在原審其餘之訴。

五、上訴意旨略謂：

㈠依被上訴人97年度財營業字第F3040097104528號裁處書違章事實、98年10月12日北區國稅法一字第0980008511號復查決定書、被上訴人下轄臺北縣分局98年度財稅稽字第F3040098005289號裁處書違章事實、被上訴人99年1月4日北區國稅法一字第0990015104號復查決定書、被上訴人下轄臺北縣分局98年財營業字第F3040098001353號裁處書違章事實記載、被上訴人下轄臺北縣分局99年11月16日北區國稅北縣三字第0990034695號函說明二記載、被上訴人下轄臺北縣分局98年財營業字第F3040098101439號裁處書違章事實及被上訴人99年1月4日北區國稅法一字第0990015103號復查決定書（下合稱營業稅前處分），均可證被上訴人早已認定上訴人確有進貨事實但取得非實際交易對象之發票，被上訴人直至103年10月16日方接獲被上訴人記載「無進貨事實」之營業稅繳款書（下稱營業稅新處分），即被上訴人自97年10月14日至103年10月16日咸認上訴人有進貨事實並據以核定上訴人96年度營所稅之營業收入及營業成本之申報。就此一有進貨事實之認定，本得作為對上訴人有利判決之證據，原判決卻僅以營所稅與營業稅個別而不予採取，未記明如何不採之理由，容有判決不備理由之違誤。尤其就春誼堂公司之發票，前經原審99年度訴字第1035號及本院100年度判字第1434號判決確定上訴人就此有進貨事實但取得非實際交易對象之發票，且為被上訴人不爭執，此一不爭執事項除有積極事證外，應予尊重。原審卻否定上開判決所認「有進貨事實」，認原判決附表項次5不得認列為成本，有違本院100年度判字第1434號判決之既判力及爭點效。

㈡原判決以其附表項次1至4、6至12、18、21、22、26、31之進貨發票金額與出口報單所載離岸價格甚為相近或完全相同，發票日期亦與出口報單報關日期十分接近，符合上訴人於96年間所採行購入布疋即出口加工之業務模式，其間並無其他加工行為增減布疋價格，堪認原判決附表上述項次確有

進貨並將布疋出口之事實，確屬的論。惟原判決未將相同情形之該判決附表項次13、17、20、25、32、33等6紙發票認列為成本，顯未與前述經肯認應列為營業成本之發票為相同處理，容有判決理由前後矛盾之違誤。此外，雖尚有部分發票無法「直接」對應出口報單，此乃因上訴人尚購買其他公司之布料或紗而以併櫃方式處理，此部分資料龐大而未能提出於原審，並非上訴人無進貨事實，併予敘明。

六、本院經核原判決關於駁回上訴人在原審之訴部分，並無違誤，茲就上訴意旨補充論述如下：

㈠按行為時所得稅法第3條第1項規定：「凡在中華民國境內經營之營利事業，應依本法規定，課徵營利事業所得稅。」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110條第1項規定：「納稅義務人已依本法規定辦理結算、決算或清算申報，而對依本法規定應申報課稅之所得額有漏報或短報情事者，處以所漏稅額2倍以下之罰鍰。」

㈡稅捐稽徵係由稽徵機關本於職權調查原則而進行，惟稽徵機關所須處理之案件多而繁雜，且有關課稅要件事實，類皆發生於納稅義務人所得支配之範圍，其中得減免事項，納稅義務人知之最詳，依憲法第19條「人民有依法律納稅之義務」規定意旨，納稅義務人依個別稅捐法規之規定，負有稽徵程序之協力義務，係貫徹公平及合法課稅所必要。故「協力義務」與「職權調查義務」在稅捐稽徵法領域中並無衝突，協力義務之具體內容則由稅捐實證法決定。又在稅捐稽徵領域，其舉證責任之客觀配置原則，係以計算稅捐之加、減項為準，稅捐加項要件事實由稽徵機關負舉證責任，稅捐減項要件事由則由人民負擔舉證責任。營業成本為計算稅捐時之減項金額，原則上由納稅義務人承擔「事實真偽不明」所生之不利益。

㈢再按證據資料如何判斷，為證據之評價問題，在自由心證主

義之下，其證明力如何，是否足以證明待證之事實，乃應由事實審法院斟酌辯論意旨及調查證據之結果，自由判斷；若其判斷無違反證據、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，致其事實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。又所謂判決理由矛盾，係指判決有多項理由，且互相衝突，無以導出判決之結論；另所謂判決理由不備，則指判決全然未記載理由，或雖有判決理由，但其所載理由不明瞭或不完備，不足使人知其主文所由成立之依據而言。

㈣上訴人係經營成衣批發業等，96年度營所稅結算申報，列報營業收入淨額118,189,152元、營業成本113,896,126元、其他收入0元及全年所得額704,143元，經被上訴人依書面審查，暫按申報數核定。嗣經被上訴人查得其無銷貨事實，虛開發票與豪傑公司6,000,165元及貝里柏斯公司2,500,101元，銷售額合計8,500,266元；另查同期間無進貨事實，取得春誼堂等6家公司虛開之發票，銷售額合計33,313,342元充當進項憑證，認定上訴人虛報營業收入8,500,266元及營業成本33,313,342元，故將原申報營業收入118,189,152元酌減8,500,266元，核定為109,688,886元，原申報營業成本113,896,126元剔除33,313,342元，核定為80,582,784元，另按虛開發票金額8,500,266元之8％核算其他收入680,021元，重行核定全年所得額26,197,240元（上訴人申報全年所得額704,143元－虛報營業收入8,500,266元＋虛報營業成本33,313,342元＋其他收入680,021元），應納稅額為6,539,310元（26,197,240元x行為時所得稅法第5條第5項第3款所定稅率25％－累進差額10,000元），並按所漏稅額6,203,269元（〈虛報營業成本33,313,342元－虛報營業收入8,500,266元〉x25％）處1倍之罰鍰6,203,269元。又上訴人係於97年5月24日辦理96年度營所稅結算申報，與本件相關之交易發生於96年間，被上訴人於103年12月17日始發函通知上訴人提示96至98年度帳簿憑證供核，已逾行為時帳簿憑證辦法第

27條第1項規定營利事業就相關會計憑證應保存5年之期限，惟尚未超過同辦法第26條第1項就相關帳簿所定10年保存期限等情，為原審依職權確定之事實，核與卷內證據相符。原判決據此論明：上訴人於本件未能提出會計憑證部分，難認有違協力義務；但就帳簿部分仍無從解免所負應提出相關帳簿之協力義務，若未提出，則應減輕被上訴人之證明程度，進而得依已查事證而採認被上訴人之主張，若仍陷於真偽不明之狀況，最終應循客觀舉證責任分配原則而決定不利結果之歸屬，並依調查證據之辯論結果，認定：上訴人於96年間之業務模式，係在臺購買布料出口委託大陸廠商加工後再進口銷售，業據上訴人提出其96年間之出口報單左下方載有「本批係國產布委託大陸加工後，再復運進口」，與進口報單左下方記載「本批係委託國外加工後，復運進口貨物與出口樣袋核對無誤」等文字，並將相對應之出口報單編號臚列於進口報單上，此符合當時財政部關稅總局96年1月24日修正發布之海關處理輸入委外加工成衣作業規定第2點及第4點規定。且依上訴人所提原判決附表所示進貨發票與相應之出口報單，其中原判決附表項次1至4、6至12、18、21、22、26、31之進貨發票金額與出口報單所載離岸價格甚為相近或完全相同，發票日期亦與出口報單報關日期十分接近，其進貨發票記載所購布疋固多以長度碼數計價，而與出口報單係記載貨物重量（公斤）不同，惟其金額甚為相近或完全相同，日期亦十分接近，即符合上訴人於96年間所採行購入布疋即出口加工之業務模式，其間並無其他加工行為增減布疋價格，堪認上訴人就原判決附表上開項次確有進貨並將布疋出口之事實，此等發票金額合計23,006,117元，應追認為營業成本。至於原判決附表其他項次，因該所謂進貨發票之交易金額與出口報單所載離岸價格明顯不同，且上訴人亦未能針對個別發票逐一區分相應之匯款事實，尚無從認為其出口貨物即為上訴人購入之布疋，自難認定此部分上訴人有關進貨事實之主張為可採等語，業已敘明得心證之理由與認定事

實之依據，核與證據法則、經驗法則、論理法則並無違背，亦無不適用法規或適用法規不當之違法，且無理由相互牴觸，無法導出判決結論之矛盾情形。上訴意旨雖主張：原判決附表項次13、17、20、25、32、33，與上述經原審肯認有進貨事實之項次，同有發票金額、日期與出口報單所載離岸價格與報關日期相仿情形，亦應認列為成本云云，惟其所稱與出口報單離岸價格相仿之發票金額，為各該項次所列發票「含稅」之銷售額（參見上訴狀第7、8頁之記載，本院卷第41、42頁），此與原判決係就其附表項次1至4、6至12、18、21、22、26、31所列進貨發票之「未稅」金額，與各該項次出口報單所載離岸價格相互比較，認為二者極為接近甚或相同，因而採信上訴人關於96年間係在臺購入布料後，即出口委託大陸廠商加工之主張（參見原判決第13頁第25行至第14頁第10行），至於同附表其他項次，則因欠缺發票未稅銷售額與出口離岸價格之近似性，且上訴人未指明個別發票究有何相互對應之匯款事實，故未予採認者，採取之比較基礎顯不相同。上訴人既肯認原判決以上述標準，採信其附表項次1至4、6至12、18、21、22、26、31所示發票確有進貨事實，確屬的論，對於原判決認為不符合該判準而未予認列部分，卻指稱有判決理由矛盾情事，無非以其個人之見，就原審認定事實、取捨證據之職權行使事項，指摘為不當，自非可採。另上訴人對於原判決附表項次5、14至16、19、23、24、27至30等發票之金額與出口報單所載離岸價格無法「直接」對應，亦不諱言，上訴意旨主張：此乃因上訴人尚購買其他公司之布料或紗而以併櫃方式處理，此部分資料龐大而未能提出於原審，並非上訴人無進貨事實云云，僅係空泛陳詞，並無任何憑據，其執此指摘原判決違法，洵無足取。再者，原判決對上訴人於原審主張：被上訴人先前以其分別向非實際交易對象之春誼堂等5家公司取具發票而補稅之營業稅前處分，均可證被上訴人早已認定其確有進貨之事實，是該等營業稅前處分就本件具有構成要件效力，被上訴

人竟以無進貨事實作成本件原處分，有違行政程序法第8條之誠信原則及禁反言原則，當係違法一節，已敘明：上訴人所提營業稅前處分，雖認定上訴人僅係向非實際交易對象之春誼堂等5家公司取具發票，惟有進貨事實等情，然因營業稅及營所稅並不相同，前者並非後者之先決事項，上開營業稅前處分對本件並無構成要件效力，更與行政程序法第8條之誠信原則及禁反言原則無涉。至於被上訴人事後以營業稅新處分更正進貨營業稅前處分，其是否合法允適，則非本件所得審究，上訴人亦不得以此即謂本件認定有誤等語，對於上訴人上開主張何以不足採取，詳為論述，自無上訴意旨所稱判決理由不備情形。又本院100年度判字第1434號判決，係就上訴人對被上訴人認其於96年1月至3月間進貨，取具非實際交易對象之春誼堂公司所開立如原判決附表項次1至8所示統一發票，作為進項憑證申報扣抵銷項稅額，虛報進項稅額，予以補徵營業稅之處分不服，所提撤銷訴訟，駁回上訴人在原審之訴，該確定判決之既判力範圍應為確認上開補徵營業稅處分並未違法致侵害上訴人之權利或法律上利益（本院97年度12月份第3次庭長法官聯席會議決議㈡參照），至該確定判決就上訴人與春誼堂公司間有無前述8紙發票所示交易之爭點，肯認原審99年度訴字第1035號判決所為春誼堂公司未與上訴人實際交易之認定，屬判決理由中之判斷，不生既判力，且原判決認定上訴人就附表項次5所示發票並無進貨事實，與該另案確定判決認為上訴人並無該紙發票所示向春誼堂公司之進貨者，並未牴觸，自無違反該另案確定判決就重要爭點之判斷所生爭點效之問題。上訴意旨復以原審否定本院100年度判字第1434號判決所認「有進貨事實」，認原判決附表項次5之進貨發票金額不得認列為成本，有違該另案確定判決之既判力及爭點效云云，乃其一己主觀見解，仍無足取。

㈤末查，原判決另敘明：被上訴人認定上訴人開立不實之統一發票銷售額8,500,266元予豪傑公司與貝里柏斯公司，應自

營業收入調減，且應按該虛開發票金額8%核算其他收入680,021元，並無違誤。故上訴人96年度營所稅之課稅所得額，應為其列報之全年所得額704,143元，調減虛報銷貨予豪傑公司與貝里柏斯公司之營業收入8,500,266元，另剔除以原判決附表項次5、13至17、19、20、23至25、27至30、32、33所示發票虛增之營業成本10,307,225元，並增列其他收入680,021元後所得數額即3,191,123元，應補稅額則為787,780元（＝3,191,123×25%－10,000）。又上訴人96年營所稅申報，將上開虛開發票金額8,500,266元列為營業收入，另執原判決附表前述項次所示發票虛列營業成本10,307,225元，致漏報所得額1,806,959元（＝10,307,225－8,500,266），及所漏稅額451,739元（＝1,806,959×25%），主觀上具有逃漏營所稅之故意，被上訴人就所漏稅額裁處1倍之罰鍰，亦無違誤，已敘明其認定事實及法律上判斷之得心證理由，上訴意旨亦未指摘原判決此部分有何違背法令情事。則原判決據以將訴願決定及原處分核定應補稅額787,780元及罰鍰451,739元部分予以維持，於法並無不合。

七、綜上所述，原判決駁回上訴人在原審之訴部分，核無違誤。上訴論旨，指摘此部分原判決違背法令，求予廢棄，為無理由，應予駁回。

八、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　　112　　年　　7　　月　　19　　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　鍾　啟　煒

以　上　正　本　證　明　與　原　本　無　異

中　　華　　民　　國　　112　　年　　7　　月　　19　　日

書記官　廖　仲　一