

最 高 行 政 法 院 判 決

112年度上字第257號

上 訴 人 威騏國際股份有限公司

代 表 人 張進興

訴訟代理人 陳世洋 會計師

被 上 訴 人 財政部高雄國稅局

代 表 人 翁培祐

上列當事人間營利事業所得稅事件，上訴人對於中華民國112年3月8日高雄高等行政法院110年度訴字第464號判決，提起上訴，本院判決如下：

主 文

一、上訴駁回。

二、上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理 由

一、被上訴人代表人由李怡慧依序變更為陳柏誠、翁培祐，茲據新任代表人具狀聲明承受訴訟，核無不合，先予敘明。

二、上訴人101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）2,036,932,938元、全年及課稅所得額8,421,204元。被上訴人原以書面審查，認上訴人漏報利息收入7,333元，並調減投資收益13,875元，核定課稅所得額8,414,662元；嗣依據通報及查得資料，以上訴人當年度無進貨事實，卻取具飛陽科技股份有限公司（下稱飛陽公司）開立之不實統一發票金額合計547,184,175元，充當進貨憑證，改按調帳查核，因未獲提示帳簿憑證，乃將營業收入淨額2,036,932,938元，依所得稅法第83條規定，按上訴人自行申報之電子器材、電子設備批發（行業代號：4642-11）同業利潤標準淨利率8%，核定營業淨利為162,954,635元（2,036,932,938元X8%），更正核定課稅所得額為143,432,002元，補徵稅額22,952,948元。上訴人申請復查，經被上訴人以其101年度虛增營業收入529,023,999元，重新核定營業收入淨額1,507,908,939元（2,036,932,938-529,023,999）、

營業淨利120,632,715元（1,507,908,939元×8%）、全年與課稅所得額101,110,082元，以復查決定追減全年及課稅所得額42,321,920元。上訴人對未獲追減部分仍不服，提起訴願經決定駁回後，提起行政訴訟，聲明：訴願決定及原處分（含復查決定）不利於上訴人部分均撤銷。經高雄高等行政法院（下稱原審）110年度訴字第464號判決（下稱原判決）駁回。上訴人不服，遂提起本件上訴，聲明：（一）原判決廢棄。（二）訴願決定及原處分（含復查決定）均撤銷。

三、上訴人於原審之主張、被上訴人於原審之答辯，均引用原判決之記載。

四、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：

（一）上訴人自民國99年11月起至102年10月間止，與良宏光電股份有限公司（下稱良宏公司）、飛陽公司間，並無進貨、銷貨之事實，由上訴人開立不實之統一發票予良宏公司、良宏公司開立不實之統一發票予飛陽公司、飛陽公司開立不實之統一發票予上訴人，循環開立不實發票。上訴人於101年度開立不實統一發票予天達科技股份有限公司（下稱天達公司）、良宏公司、天合資訊股份有限公司（下稱天合公司）及鼎曜科技股份有限公司（下稱鼎曜公司）計529,023,999元，取具飛陽公司開立之不實統一發票計547,184,175元；嗣財政部臺北國稅局查得飛陽公司於101年1月至103年8月間，開立不實統一發票幫助他人逃漏稅捐，除移送司法機關外，並通報被上訴人查處，被上訴人先於109年3月3日，嗣於復查階段之109年5月26日，函請上訴人提示帳簿文據未果，乃違反協力義務。又上訴人101年度營業成本表期末存貨金額16,342,808元，而其取具飛陽公司開立不實之統一發票金額547,184,175元（列為營業成本表之本期進貨項下），可知上訴人101年度「至少」虛報營業成本金額530,841,367元（547,184,175元－16,342,808元，原判決誤載為530,841,032元），致發生漏稅結果，且違反據實申報之協力義務，構成稽徵機關稽查稅捐構成要件之障礙，其行為該當

行為時稅捐稽徵法第21條第1項第3款故意以不正當方法逃漏稅捐，核課期間應延長為7年。上訴人於102年5月27日辦理101年度營利事業所得稅結算申報，依行為時稅捐稽徵法第22條第1款規定，核課期間屆滿日為109年5月26日，被上訴人於109年3月27日送達營利事業所得稅核定稅額繳款書、更正核定通知書，未逾核課期間。

(二)上訴人雖主張循環交易之銷項必大於進項，若加計被上訴人漏計上訴人對美歐德企業股份有限公司（下稱美歐德公司）虛銷金額62,443,842元，上訴人非但無逃漏稅捐，反而溢繳云云。惟循環交易之目的係利用有限資金，製造參與之營業人大量交易之假象，遂行其不法之目的（如向金融機構詐貸等），為使該營業人所需繳納稅捐（主要為營業稅或營利事業所得稅）降至最低以減少資金流出，營業人通常會安排「真實與虛偽交易」之銷貨收入與成本合計數相近。故循環交易之銷項金額多大於進項金額，並不表示虛銷金額必定大於虛進金額，而無逃漏之意圖及結果。另臺灣高雄地方法院108年度金重訴字第7號刑事判決（下稱高雄地院刑事判決）僅認定美歐德公司開立不實之統一發票予飛陽公司，未認定上訴人開立不實統一發票予美歐德公司，上訴人主張應將銷貨予美歐德公司之銷項金額一併扣除云云，並不可採。再者，行為時所得稅法第71條第1項前段係規定就營利事業上一年度之全年所得核計其應納稅額，故核課期間應按所申報之全額適用，無區分計算營利事業所得額各組成項目而適用不同之核課期間，上訴人主張剔除虛進虛銷金額後之「剩餘課稅基礎」，核課期間均應為5年云云，亦無足取。再者，營業人有無逃漏營業稅額，係以逐期（通常2個月為1期）比對方式計算，與營利事業所得稅以當年度合計數計算不同，營業稅未逃漏之結果，不必然代表營利事業所得稅亦無逃漏，上訴人再以其取具飛陽公司不實統一發票，經被上訴人逐期比對，未涉及逃漏營業稅，主張其未逃漏營利事業所得稅云云，仍不可採。

01 (三)被上訴人因於109年間2度函請上訴人提示相關資料供核未
02 果，上訴人復同時虛增營業收入529,023,999元，乃重新核
03 定營業收入淨額1,507,908,939元（列報營業收入淨額2,03
04 6,932,938元－虛增營業收入529,023,999元），並因上訴人
05 未能提示相關成本費用之帳簿文據，乃依所得稅法第83條規
06 定，按同業利潤標準淨利率核定其營業淨利120,632,715元
07 （1,507,908,939元×8%），於法並無不合。被上訴人既未獲
08 上訴人提示相關帳簿文據，無法僅憑上訴人無進貨事實取具
09 飛陽公司開立之不實統一發票金額547,184,175元，及虛開
10 不實統一發票銷售額529,023,999元等查得資料，核定上訴
11 人之所得額。上訴人主張依納稅者權利保護法（下稱納保法）
12 第14條規定，被上訴人應以調查所得資料核定所得額，僅在
13 無查得資料時，始准予推計課稅云云，並不可採。又稅捐稽
14 徵法第11條所定憑證保存年限，係參照商業會計法規定，即
15 不得少於5年。況被上訴人函請上訴人提供之資料，係與本
16 案相關之帳簿及憑證，依商業會計法第38條規定，應至少保
17 存10年，上訴人未提示相關帳簿文據供核，其主張因已逾5
18 年保存期限而依法銷毀不克提出，乃無可歸責云云，亦不足
19 採，因將原處分（含復查決定）及訴願決定不利上訴人部分
20 均予維持，駁回上訴人在原審之訴。

21 五、本院經核原判決駁回上訴人在原審之訴，結論並無違誤，茲
22 就上訴意旨補充論述如下：

23 (一)上訴人對原判決提起上訴，其上訴聲明雖記載：原判決廢
24 棄，訴願決定及原處分（含復查決定）均撤銷。惟觀諸上訴
25 人於原審起訴聲明原為訴願決定及原處分均撤銷，嗣於原審
26 言詞辯論期日將聲明更正為訴願決定及原處分（含復查決
27 定）不利於上訴人之部分均撤銷（見原審卷2第298頁），是
28 就復查決定已追減全年及課稅所得額42,321,920元部分，上
29 訴人應無不服而提起上訴之意，故該部分非本件上訴範圍，
30 先予敘明。

01 (二)所得稅法第83條第1項、第3項規定：「(第1項)稽徵機關
02 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
03 之帳簿、文據；其未提示者，稽徵機關得依查得之資料或同
04 業利潤標準，核定其所得額。……(第3項)納稅義務人已
05 依規定辦理結算申報，但於稽徵機關進行調查時，通知提示
06 有關各種證明所得額之帳簿、文據而未依限期提示者，稽徵
07 機關得依查得之資料或同業利潤標準核定其所得額；嗣後如
08 經調查另行發現課稅資料，仍應依法辦理。」租稅稽徵程
09 序，稅捐稽徵機關雖依職權調查原則而進行，惟有關課稅要
10 件事實，多發生於納稅義務人所得支配之範圍，稅捐稽徵機
11 關掌握困難，為貫徹公平合法課稅之目的，故所得稅法課納
12 稅義務人應為誠實申報之協力義務及應提供帳簿文據之協力
13 義務，並賦予稅捐稽徵機關於納稅義務人違反提供帳簿文據
14 之協力義務時，得依職權以查得之資料或同業利潤標準核定
15 其所得額。而所得稅法第21條規定：「(第1項)營利事業
16 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
17 錄。(第2項)前項帳簿憑證及會計紀錄之設置、取得、使
18 用、保管、會計處理及其他有關事項之管理辦法，由財政部
19 定之。」財政部依所得稅法第21條第2項授權訂定之稅捐稽
20 徵機關管理營利事業會計帳簿憑證辦法(下稱帳簿憑證辦
21 法)第26條第1項規定：「營利事業設置之帳簿，除有關未
22 結會計事項者外，應於會計年度決算程序辦理終了後，至少
23 保存10年。但因不可抗力之災害而毀損或滅失，報經主管稽
24 徵機關查明屬實者，不在此限。」第27條第1項規定：「營
25 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
26 者外，應於會計年度決算程序辦理終了後，至少保存5
27 年。」另稅捐稽徵法第11條規定：「依稅法規定應自他人取
28 得之憑證及給予他人憑證之存根或副本，應保存5年。」其
29 立法理由載明：「憑證係記帳之依據，帳冊又為課稅之依
30 據，故原始憑證之保存，關係至為重大，現行稅法規定不
31 詳，爰予統一規定，俾資適用，憑證之保存年限參照商業會

計法之規定，不得少於5年。」可知營利事業應於一定年限內保持足以正確計算營利事業所得額之帳簿憑證，就有關未結會計事項以外之帳簿應至少保存10年，就應永久保存或有關未結會計事項以外之會計憑證應至少保存5年。

(三)按行為時稅捐稽徵法第21條第1項、第2項規定：「（第1項）稅捐之核課期間，依左列規定：一、依法應由納稅義務人申報繳納之稅捐，已在規定期間內申報，且無故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者，其核課期間為5年。……三、未於規定期間內申報，或故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者，其核課期間為7年。（第2項）在前項核課期間內，經另發現應徵之稅捐者，仍應依法補徵或並予處罰；在核課期間內未經發現者，以後不得再補稅處罰。」第22條第1款規定：「前條第1項核課期間之起算，依左列規定：一、依法應由納稅義務人申報繳納之稅捐，已在規定期間內申報者，自申報日起算。」準此，核課期間原則上為5年，除未申報案件核課期間為7年外，若為已申報案件，倘涉有故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者，核課期間為7年。由此可知，雖在規定期間內申報，惟未盡誠實申報義務，而故意以詐欺或匿報、短報、漏報的積極作為或消極不作為等不正當方法逃漏稅捐者，即與行為時稅捐稽徵法第21條第1項第3款所定情形相當，應適用較長之7年核課期間。納稅義務人基於逃漏稅捐之目的，於申報時漏報所得，於稽徵機關查核時復不提示與證明課稅事實相關，且尚在保存年限內之帳簿等資料，雖只是消極不作為，但已造成稽徵機關查明稅捐構成要件之障礙，應認屬故意以不正當方法逃漏稅捐，適用較長之7年核課期間，方能實現租稅之公平正義。

(四)經查，上訴人於102年5月27日辦理101年度營利事業所得稅結算申報，列報營業成本中之期末存貨金額16,342,808元、營業收入淨額2,036,932,938元、全年及課稅所得額8,421,204元。被上訴人原以書面審查，核定課稅所得額8,414,662元，嗣以查得上訴人於101年度開立不實之統一發票予天達

01 公司、良宏公司、天合公司及鼎曜公司計529,023,999元，
02 另取具飛陽公司開立之不實統一發票計547,184,175元，充
03 當進貨憑證，列為營業成本表之本期進貨項下，改按調帳查
04 核，先後於109年3月3日及109年5月26日函請上訴人提示帳
05 簿憑證，惟上訴人皆未提示，乃先依上訴人自行列報之營業
06 收入淨額2,036,932,938元，按其所申報電子器材、電子設
07 備批發（行業代號：4642-11）之同業利潤標準淨利率8%，
08 更正核定營業淨利為162,954,635元，於109年3月27日送達
09 更正核定通知書，嗣以復查決定重行核定營業收入淨額1,50
10 7,908,939元（列報營業收入淨額2,036,932,938元—虛增營
11 業收入529,023,999元），按同業利潤標準淨利率核定營業
12 淨利120,632,715元（1,507,908,939元×8%）等情，為原審
13 確定之事實，核與卷內證據相符。是以，上訴人101年度既
14 有開立及取得不實憑證而虛進虛銷之情形，其所為該年度營
15 利事業所得稅之申報內容，自難認為真實正確；被上訴人於
16 109年3月3日及109年5月26日函請上訴人提示帳簿憑證供核
17 時，雖已逾帳簿憑證辦法第27條第1項規定營利事業就相關
18 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
19 就相關帳簿所定10年保存期限。上訴人既未提示任何資料，
20 已違反提供帳冊之協力義務，並致被上訴人無完整帳證資料
21 可供勾稽比對，藉以查明上訴人該年度營利事業所得稅申報
22 內容中，有何成本、費用或損失係因真實交易活動所衍生之
23 合理及必要支出，得自所得額中扣除。被上訴人因認上訴人
24 取具不實進項憑證及虛開發票等不法情事，增加其正確核定
25 稅捐之難度，為故意以不正當方法逃漏稅捐，依行為時稅捐
26 稽徵法第21條第1項第3款規定，核課期間為7年，並以上訴
27 人自行列報之營業收入淨額2,036,932,938元，減除已查明
28 屬虛增營業收入529,023,999元之餘額，作為推計營業淨利
29 之基礎，按上訴人所申報行業之同業利潤標準，核算其營業
30 淨利，所為推計已力求客觀、合理，並剔除上訴人虛增之營
31 業收入，俾與上訴人之實際所得相當，以維租稅公平原則，

符合司法院釋字第218號解釋意旨及納保法第14條之規定，並無不合。原判決以上訴人未依被上訴人於109年間發函，提示當時已超過保存年限之憑證，係違反協力義務，固有未洽，惟認上訴人101年度列報之營業成本表期末存貨金額16,342,808元，其取具飛陽公司開立不實之統一發票金額547,184,175元，至少虛報其間差額之營業成本，故上訴人違反據實申報之協力義務，構成稽徵機關稽查稅捐構成要件之障礙，該當於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，其核課期間應延長為7年。被上訴人未獲上訴人提示相關帳簿，無法僅憑上訴人無進貨事實取具飛陽公司開立之不實統一發票金額547,184,175元，及虛開不實統一發票銷售額529,023,999元等查得資料，核定上訴人之所得額，因依所得稅法第83條規定，按同業利潤標準淨利率核定上訴人之營業淨利及計算課稅所得額，於109年3月27日送達更正核定通知書，未逾7年核課期間，乃適法有據，結論尚無違誤。原判決復就上訴人於原審援引高雄地院刑事判決及被上訴人註銷上訴人營業稅本稅及罰鍰，主張其並無逃漏稅捐一節，敘明：高雄地院刑事判決僅認定美歐德公司有開立不實之統一發票予飛陽公司，非認定上訴人有開立不實之統一發票予美歐德公司。上訴人主張應將銷貨予美歐德公司之銷項金額一併扣除，並不可採。另營業人有無逃漏營業稅額，係以逐期（通常2個月為1期）比對之方式計算，與營利事業所得稅以當年度合計數方式計算者相異，營業稅未造成逃漏稅捐之結果，不必然代表營利事業所得稅亦無逃漏稅捐之結果等語，詳為論述不足採取之理由，經核亦無不合。上訴意旨仍執其已於原審提出，業經原判決論駁不採之上述陳詞，就原審認定其有逃漏稅捐事實之職權行使事項，重複爭議，自非可採。

(五)營利事業所得稅為行為時稅捐稽徵法第21條第1項所稱依法應由納稅義務人申報繳納之稅捐，依行為時所得稅法第71條第1項規定，營利事業應就其上一年度內構成營利事業收入

01 總額之項目及數額，以及有關減免、扣除之事實，填具結算
02 申報書向該管稽徵機關申報。是稽徵機關核定營利事業所得
03 總額（淨額）及稅額，實為上開組成要素交錯適用、合併計
04 算之結果，該核課稅額處分具單一性及整體性，在適用核課
05 期間時，無從將同次申報之單一年度所得予以割裂，分別依
06 行為時稅捐稽徵法第21條第1項第1款及第3款規定，適用5
07 年、7年之核課期間。上訴意旨援引對本院無拘束力，且涉
08 及不同個案事實之原審110年度訴字第2號判決，主張：該原
09 審判決肯認上訴人之下游天達公司103年營業稅之核課期間
10 為5年，被上訴人亦認天達公司該年度營利事業所得稅之核
11 課期間為5年，本件自應採相同標準；且行為時稅捐稽徵法
12 第21條第1項既然並列3款情形，足證應按各爭點之事實分別
13 適用，本件剔除虛進虛銷金額後之剩餘課稅基礎，其核課期
14 間應為5年云云，並無足取。

15 (六)再查，納保法第14條第1項至第3項，係將稅捐稽徵機關得推
16 計課稅之情形、推計課稅所應審酌事項、所得採取之方式及
17 應遵循之原則，予以明定；至於所得稅法第83條第1項及第3
18 項，則為稽徵機關得以推計課稅之法律明文規範之一，二者
19 間並不存在特別法與普通法之關係。原判決已詳述被上訴人
20 係因上訴人提示帳簿不完全，被上訴人以上訴人自行列報之
21 營業收入淨額減除虛增營業收入之餘額，按同業利潤標準，
22 核算其營業淨利，合於所得稅法第83條第1項及第3項規定之
23 理由，核無違誤，上訴意旨主張：納保法第14條第1至3項應
24 優先於所得稅法第83條第1、3項而為適用，原判決違背特別
25 法優於普通法之原則；本件課稅基礎業經被上訴人調查確
26 定，依法不得推計課稅，原判決肯認被上訴人依同業利潤標
27 準核定其營業淨利，有不適用法規之違背法令云云，為其一
28 己主觀見解，殊難採憑。至上訴意旨另主張：上訴人因帳證
29 被檢調扣押致未能提示，此為不可歸責於上訴人之事由，故
30 其並未違反協力義務云云，為其於上訴審始提出之新攻擊方

01 法，依行政訴訟法第254條第1項規定，本院不得審酌，附此
02 敘明。

03 六、綜上所述，原判決將訴願決定及原處分（含復查決定）不利
04 上訴人部分均予維持，而駁回上訴人在原審之訴，結論核無
05 違誤。上訴論旨，指摘原判決違法，求予廢棄，為無理由，
06 應予駁回。

07 七、據上論結，本件上訴為無理由。依行政訴訟法第255條第1
08 項、第98條第1項前段，判決如主文。

09 中 華 民 國 113 年 9 月 12 日

10 最高行政法院第四庭

11 審判長法官 王 碧 芳

12 法官 王 俊 雄

13 法官 陳 文 燦

14 法官 林 秀 圓

15 法官 鍾 啟 煒

16 以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

17 中 華 民 國 113 年 9 月 12 日

18 書記官 廖 仲 一