

最 高 行 政 法 院 判 決

112年度上字第394號

114年3月4日辯論終結

上 訴 人 胡正山

訴訟代理人 陳品嘉 會計師

葉俊宏 律師

俞伯璋 律師

上 一 人

複 代 理 人 何明峯 律師

被 上 訴 人 財政部北區國稅局

代 表 人 李怡慧

訴訟代理人 林婉婷

蔡淑華

上列當事人間綜合所得稅事件，上訴人對於中華民國112年3月30日臺北高等行政法院109年度訴更一字第26號判決，提起上訴，本院判決如下：

主 文

一、原判決關於駁回上訴人下列第二項之訴及該訴訟費用部分均廢棄。

二、訴願決定及原處分（含復查決定）關於上訴人95年度應補稅額超過新臺幣9,530,147元、罰鍰超過新臺幣9,466,287元部分均撤銷。

三、其餘上訴駁回。

四、廢棄改判部分第一審及上訴審訴訟費用均由被上訴人負擔，駁回部分上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理 由

一、被上訴人之代表人原為蔡碧珍，嗣變更為李怡慧，茲據新任代表人具狀聲明承受訴訟，核無不合。

二、上訴人95、96年度綜合所得稅結算申報，經被上訴人以臺灣臺中地方法院檢察署（改制後為臺灣臺中地方檢察署，下稱臺中地檢署）及被上訴人所屬中和稽徵所查獲上訴人分別漏

報取自有限責任臺灣省第三資源回收物運銷合作社（下稱三資社）之營利所得新臺幣（下同）33,260,110元、4,727,787元，及上訴人本人與配偶95年度他筆營利、利息、租賃、執行業務所得合計13,252元、96年度他筆營利、租賃所得合計144,934元，乃歸課上訴人95、96年度綜合所得總額34,830,947元、6,298,288元，分別核定應納稅額12,675,413元、1,366,492元，經扣除扣繳稅額125,970元、167,538元及受利用分散所得者溢繳稅額1,659,167元、230,328元，再加計已退稅額62,137元、121,482元，本次應補稅額10,952,413元、1,090,108元，並分別裁處罰鍰10,248,647元、920,899元。上訴人不服，申請復查，經復查決定追減95、96年度應補稅額640,740元、42,392元及罰鍰834元、13,506元。上訴人對取自三資社之營利所得及罰鍰處分仍不服，循序提起行政訴訟，經臺北高等行政法院（下稱原審）107年度訴字第322號判決（下稱前判決）撤銷訴願決定及原處分（含復查決定）關於罰鍰部分，並駁回上訴人其餘之訴。兩造對於各自敗訴部分不服，分別提起上訴，經本院以109年度判字第153號判決（下稱發回判決）將原審前判決廢棄，發回原審更為審理。嗣原審以109年度訴更一字第26號判決（下稱原判決）駁回。上訴人對原判決不服，遂提起本件上訴，並聲明：(一)原判決廢棄。(二)上開廢棄部分，改判訴願、復查決定及原處分不利於上訴人之部分均撤銷。

三、上訴人起訴主張及被上訴人於原審之答辯及聲明，均引用原判決之記載。

四、原判決駁回上訴人在原審之訴，係以：

(一)財政部為解決一般自然人、資源回收業者難以開立銷貨憑證，及再生工廠無法取得進項憑證之問題，乃先後以民國86年3月18日台財稅字第861888061號、87年7月14日台財稅字第871953090號函釋（以下分別稱財政部86年函、87年函），使拾荒業之個人加入廢棄物清運合作社（下稱廢合社，本案之三資社屬之）成為社員，於社員出售回收資源予

01 再生工廠時，由廢合社出具營業稅之銷項憑證作為再生工廠
02 之進項憑證，並向國家繳納營業稅；出售廢棄物之價金，則
03 按每一社員提交之廢棄物比例分配，同時由廢合社按銷售金
04 額之6%（財政部73年12月24日台財稅第65468號函，下稱財
05 政部73年函）作為社員一時貿易所得，製作「一時貿易資料
06 申報表」（下稱一時貿易申報表），載明每一出售廢棄物之
07 社員所分得金額，送稅捐機關備查，以為未來對各社員課徵
08 綜合所得稅之依據（依本件三資社之運作，上開銷售及申報
09 作業，實係由三資社各回收站站長為之）。廢合社只是協助
10 自然人開立統一發票之服務機構，本身無營利目標及實際交
11 易行為，真正與再生工廠從事交易行為者，為從事拾荒工作
12 之自然人。財政部函令就資源回收業稅務稽徵之規定，雖立
13 意良善，卻因其制度設計，顯未顧及資源回收業真實產銷流
14 程，非僅「拾荒業者」與「再生工廠」2個層級，還包括直
15 接以現金向實際從事廢棄物回收之自然人購買廢棄物，再交
16 給廢合社匯總出賣予再生工廠之中間商。中間商如不願自行
17 辦理營業人登記，取得獨立營業人身分（有設籍、設帳與保
18 存憑證義務），其因有按銷售額6%計算一時貿易所得，實係
19 從低認定所得額之誘因，可能依附在廢合社之下，經由社員
20 身分之助，取得廢合社回收站站長之地位，甚至可能「無真
21 實社員存在」，而以人頭社員分散所得，甚至人頭社員也可
22 能是自願擔任，因在累進稅率下，以不同稅捐主體分散所
23 得，本身即有降低稅額之效果。亦即，一個加入三資社之
24 「正常」社員，雖參與三資社出名之一筆或數筆集體交易，
25 仍可能在自願或非自願之情況下，因三資社職員或各回收站
26 站長之分散所得行為，成為其他交易之「人頭」社員。

27 (二)上訴人明知三資社應按實際交易之社員資料申報一時貿易所
28 得，不得利用未實際從事資源回收運銷業務之自然人攤提所
29 得，竟於擔任第2回收站站長期間，與訴外人許昆煌（即三
30 資社總經理）、許素維、石嘉禎、許倍綺（即三資社之出
31 納、文書人員，負責處理社員入社暨申報個人一時貿易所

得、開立統一發票等業務)共同基於以明知不實事項，登載於業務上作成文書並予行使之概括犯意聯絡，於第2回收站有資源回收物交易成交，先由上訴人通知三資社銷售金額、種類，次由許倍綺或石嘉禎負責開立統一發票，嗣由不知情之會計唐美珠將發票資料鍵入三資社使用之電腦會計系統，繼由許昆煌指示許素維命令石嘉禎或許倍綺將三資社電腦會計系統內之發票明細金額，隨機拆解成發票回收金額5萬元以下，再存檔於三資社使用之電腦系統內，復由許素維調整並帶入未實際從事資源回收業之社員編號與人名，在一時貿易申報表上虛偽記載銷售人姓名、國民身分證統一編號、買受原因、日期、貨物名稱、單價、數量及合計金額，作成根本未實際從事資源回收運銷業務之自然人即訴外人陳鐘鑽等人名義之一時貿易申報表，向稅捐機關申報所得稅，以此方式利用人頭社員攤提一時貿易所得，上情業經石嘉禎、許倍綺因臺灣高等法院臺中分院（下稱臺中高分院）102年度上訴字第1810號偽造文書刑事案件（下稱系爭刑事案件）接受法務部調查局調查時陳述明確，核與上訴人於系爭刑事案件偵查中具狀自承其因受早期大部分真正賣廢棄物者不願申報所得稅，由其等或廢合社提供人頭社員，分配攤提一時貿易所得之慣例誤導，同有攤提所得之舉，對此深感悔悟，願向國稅局繳納稅金等情相符。另觀第2回收站一時貿易申報資料內容，被用以分散所得之人數，95年度高達635人、96年度高達334人，該2年度經被上訴人查得並臚列之申報異常人次及占比各為95年度506人、79.69%（ $506 \div 635$ ），96年度198人、59.28%（ $198 \div 334$ ）。如將該2年度重複被利用之同一人頭僅以1人次計算，共有743人被利用為分散所得之人頭，其中599人於該2年度之一時貿易所得申報異常，占比高達80.62%（ $599 \div 743$ ）。則被上訴人綜合各種相關事證，認定上訴人利用第2回收站之人頭社員，分散自己之一時貿易盈餘，並認三資社為第2回收站填報之一時貿易申報表並非真

實，無從認定其上所列銷售人與第2回收站有真實交易，洵屬有據。

(三)上訴人為三資社社員，並擔任該社第2回收站站長。95、96年度第2回收站透過三資社銷售資源回收物予再生廠商，由三資社依第2回收站提供資源回收物之種類、數量及金額等資料，開立95年度銷貨金額554,335,183元（下稱95年發票銷售額），連同營業稅27,716,781元，合計金額582,051,964元（554,335,183+27,716,781）之統一發票，及96年度銷貨金額78,796,458元（下稱96年發票銷售額），連同營業稅3,939,833元，合計金額82,736,291元（78,796,458+3,939,833）之統一發票，交付沛金有限公司、拾鑫有限公司、銑傑有限公司、映鑫有限公司、嘉泰五金有限公司、維泰五金有限公司、在仁成企業股份有限公司等買受人（下合稱再生廠商），供再生廠商作為進項憑證。再生廠商已將上開發票（含營業稅）之金額664,788,255元（95年度582,051,964元+96年度82,736,291元），匯款至三資社於三信商業銀行股份有限公司（下稱三信銀）營業部、臺灣新光商業銀行股份有限公司南屯分行、第一商業銀行股份有限公司（下稱一銀）北桃分行、一銀竹溪分行、臺灣中小企業銀行股份有限公司（下稱臺灣企銀）大發分行、華南商業銀行股份有限公司五甲分行、彰化商業銀行股份有限公司南崁分行、三信銀南屯分行等金融機構帳戶。三資社收受該664,788,255元後，將其中541,427,567元（下稱款項1）匯至上訴人銀行帳戶，另25,418,936元（下稱款項2）匯至李文楨臺灣企銀帳戶，5,317,417元（下稱款項3）匯至黃惠雯合作金庫商業銀行股份有限公司（下稱合庫）帳戶，其餘92,624,335元（下稱款項4）則直接從三資社銀行帳戶中領取現金。款項2至4既屬第2回收站銷售廢金屬之貨款，依前述三資社共同運銷之流程，三資社自應全額交付第2回收站之站長即上訴人。再由三資社於95、96年度收取手續費、營業稅合計後之金額分別為1,957,606元、31,656,614元，係以三資社開立予再

01 生廠商之發票銷貨金額633,131,641元（即95年發票銷售額5
02 54,335,183元+96年發票銷售額78,796,458元）為基準計
03 算，由上訴人逐期以匯款或現金存入三資社三信銀營業部帳
04 戶，足證款項2至4應已流入上訴人掌控。至於證人李文楨於
05 原審到庭時，對其臺灣企銀帳戶有無借予他人使用，說詞前
06 後反覆，且就三資社匯入該帳戶之25,418,936元交易細節，
07 概以時間久遠不清楚為由，無法說明實際交易情況，所稱該
08 筆款項係源於其與三資社間廢銅生意往來等語，洵非可採。
09 另證人鄭啟瑞雖於原審證稱：伊為第4回收站之實際站長，
10 黃惠雯將帳戶借予伊使用，三資社匯入該帳戶之款項3，應
11 係第4回收站共同運銷之貨款等語，惟第4回收站位於高雄，
12 上訴人經營之第2回收站則位於新北市三重區，以資源回收
13 種類繁雜之特性及運輸成本之考量，從事回收多具地域性，
14 實無經三資社集貨交易之可能，是證人鄭啟瑞稱款項3為第4
15 回收站共同運銷之貨款云云，亦非可採。

16 (四)上訴人不論向社員或非社員購進資源回收物，其既屬三資社
17 社員，並透過三資社銷售資源回收物予再生廠商，僅其集貨
18 方式為先買斷，而非以個別社員共同集貨後運銷，於運銷後
19 分配銷售款予個別社員，依財政部84年8月21日台財稅第841
20 643836號函釋（下稱財政部84年函）意旨，應准免辦營業登
21 記並免徵營業稅，僅課以個人一時貿易營利所得，尚難比附
22 援引非稅捐主管機關之內政部針對農業合作社發布之109年1
23 2月23日台內團字第1090070103號函（下稱109年函）。又獨
24 立營業人不僅有設籍、設帳與憑證保存等義務，申報所得時
25 亦應將全部銷售額列為收入，且在設算成本費用時，應依法
26 核實計算對應所得，則未辦營業登記之營業人若無法提供帳
27 簿或憑證供核實認定所得時，依財政部頒訂之96年度資源物
28 回收同業利潤標準淨利率，應以15%淨利率核定其營利所
29 得，其金額必然高於依財政部73年函以6%核計之一時貿易所
30 得額，故被上訴人實已採取對上訴人有利認定。又依所得稅
31 法施行細則第12條規定，一時貿易之盈餘應準用計算營利事

業所得額之應計基礎（權責發生制），予以認定應計貿易收入（當年度已發生並於當年度收現之收入＋當年度已發生但未來年度始收現之收入），現金收付課稅原則於此已經壓縮。是被上訴人採用三資社95、96年度開立發票銷售額554,335,183元、78,796,458元，按財政部73年函頒訂一時貿易盈餘純益率6%，分別核計該2年度一時貿易盈餘，歸課上訴人營利所得33,260,110元、4,727,787元，於法尚無不合。

(五)被上訴人已整理出社員異常清單，且其異常比例甚高，上訴人未能盡協力義務，提出積極事證指明一時貿易申報表真實之範圍，不能盡將舉證責任全歸被上訴人負擔。況王廖美麗、張竣能、林均蔓、廖文標、李建億等人於系爭刑事案件就交易之地點、金額、期間大都證稱不記得，上訴人在一時貿易申報表欠缺公信力之情況下，對共同銷售行為之收入分配應為相關證明，若其代收他人（不論社員與否）轉交回收物予三資社銷售屬實，自當於領款後，將屬各該實際銷售人之應得貨款轉手交付，且此事實非經上訴人提供資料，被上訴人或原審縱有職權也無從調查。然上訴人就原審請其提出實際運銷之社員名單及付款給實際社員之具體資料，一概以時間久遠或帳冊由三資社維護，其無法表示意見等語回應，衡酌上訴人95、96年度之銷售金額龐大，卻連1個實際運銷之社員資料及付款流向都無法提供，顯不合常理，其主張被上訴人迄未依發回判決舉證證明本件課稅要件事實，應承受其不利益云云，並非可採。

(六)上訴人於95、96年度擔任三資社第2回收站站長期間，銷售資源回收物予再生廠商，獲得取自三資社之營利所得，惟其利用非實際交易社員名義，虛偽填載不實之一時貿易申報表，藉此分別漏報95年、96年取自三資社之營利所得33,260,110元、4,727,787元，該當行為時所得稅法第110條第1項之客觀裁罰要件，且係基於故意，自應受罰。被上訴人按所漏稅額屬營利所得部分裁處1倍罰鍰分別為10,247,813元、907,393元，已考量上訴人違章程度而為適切裁罰，於法並無

01 違誤。上訴人95及96年度逃漏稅捐罪嫌，經刑事法院認定犯
02 罪不能證明，因與其他論罪科刑部分有想像競合犯之裁判上
03 一罪關係，不另為無罪諭知，於104年9月23日經最高法院10
04 4年度臺上字第2851號刑事判決駁回上訴確定，被上訴人在
05 此之前即於103年12月31日作成罰鍰裁處書，固有違刑事優
06 先原則。惟被上訴人於106年2月6日作成復查決定時，系爭
07 刑事案件業已判決確定，而復查程序係提供稽徵機關自我省
08 察，實質意義仍在原處分機關裁處階段，故應認原裁處之程
09 序瑕疵已治癒，則復查決定除追減95、96年度之罰鍰834
10 元、13,506元外，以上訴人逃漏稅捐未受刑事處罰，得依違
11 反行政法上義務規定裁處，核無依行政罰法第26條第1項撤
12 銷原處罰鍰之必要為由，維持其餘裁罰處分，難謂有違刑事
13 優先及一行為不二罰原則等語，為其判斷之基礎。

14 五、本院查：

15 (一)本稅部分：

- 16 1.行為時所得稅法第2條第1項規定：「凡有中華民國來源所得
17 之個人，應就其中華民國來源之所得，依本法規定，課徵綜
18 合所得稅。」第14條第1項第1類規定：「個人之綜合所得總
19 額，以其全年下列各類所得合併計算之：第一類：營利所得
20 得：……個人一時貿易之盈餘……屬之。」第71條第1項前
21 段規定：「納稅義務人應於每年5月1日起至5月31日止，填
22 具結算申報書，向該管稽徵機關，申報其上一年度內構成綜
23 合所得總額或營利事業收入總額之項目及數額，以及有關減
24 免、扣除之事實，並應依其全年應納稅額減除暫繳稅額、尚
25 未抵繳之扣繳稅額及可扣抵稅額，計算其應納之結算稅額，
26 於申報前自行繳納。」第83條第1項規定：「稽徵機關進行
27 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
28 簿、文據；其未提示者，稽徵機關得依查得之資料或同業利
29 潤標準，核定其所得額。」同法施行細則第12條規定：「本
30 法第14條第1項第1類所稱一時貿易之盈餘，指非營利事業組
31 織之個人買賣商品而取得之盈餘，其計算準用本法關於計算

營利事業所得額之規定。」行為時稅捐稽徵法第21條第1項第3款、第2項規定：「（第1項）稅捐之核課期間，依左列規定：……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；……。」廢棄物之回收，因涉及買賣交易，每一階段均應依法課徵營業稅，惟廢棄物之交易與一般商品交易不同，部分廢棄物之來源為一般社會大眾或拾荒者，其等銷售廢棄物給回收廠商時，難以開立銷貨憑證；回收廠商如未辦理公司或商號設立登記及營業登記，其將廢棄物蒐集及分類整理後，再將可回收利用之各類廢棄物，分別銷售給各該類再生工廠，作為產品原料來源之一時，亦無法開立發票給再生工廠作為進項憑證。為解決一般民眾及拾荒者難以開立銷貨憑證及再生工廠無法取得進項憑證之問題，財政部先後作成84年函：「關於有限責任臺灣省廢棄物運銷合作社之個人社員將收集之廢棄物交該社辦理共同運銷，准免辦營業登記並免徵營業稅，惟應依法課徵綜合所得稅。」86年函：「……關於調查單位查獲營業人取得臺灣省廢棄物運銷合作社開立之統一發票作為進項憑證申報扣抵銷項稅額涉嫌違章案件，究應如何處理，案經與會單位充分討論，獲致結論如次：（一）如查明營業人確有向臺灣省廢棄物運銷合作社之社員購進廢棄物，並向該合作社支付貨款，其取得該合作社開立金額相符之統一發票作為進項憑證申報扣抵銷項稅額，於法尚無不合，應免依稅捐稽徵法第44條及加值型及非加值型營業稅法（以下簡稱營業稅法）第19條或第51條第1項第5款規定補稅處罰。至於該合作社之個人社員透過該合作社銷售廢棄物部分，依本部84年8月21日函釋規定，免辦理營業登記，惟應依法課徵綜合所得稅。……」及87年函：「……臺灣省廢棄物運銷合作社之司庫如兼具其他營利事業負責人之身分，其交付再生工廠之廢棄物，除調查單位移送之筆錄及報告書外，若尚無其他具體事證證明確係該營利事業銷售與

再生工廠者，基於前述廢棄物回收與一般貨物買賣性質確有不同之考量，宜認定係該社社員共同運銷之廢棄物，依一時貿易所得，歸課社員之綜合所得稅。」透過由從事資源回收業務之自然人共同組成廢合社，成為社員，社員將蒐集所得廢棄物匯集，以廢合社名義集中出售予再生工廠，並由廢合社出具營業稅之銷項憑證，成為再生工廠之進項憑證，且由廢合社向國家繳納營業稅，再將出售廢棄物之價金，按每一社員提交之廢棄物比例，分配予各社員，同時制作一時貿易申報表，載明每一出售廢棄物之社員所分得金額，送稅捐機關備查，以為未來課徵各社員個人綜合所得稅時，認定各該社員當期所得之依據。是以，營業人（再生工廠）向廢合社之社員購進廢棄物，且支付貨款予該廢合社或其未具營利事業負責人身分之司庫，得認定係該社社員共同運銷之廢棄物，依一時貿易所得，歸課社員之綜合所得稅。上開財政部各函釋與該部73年函：「綜合所得稅個人一時貿易盈餘之單一純益率，自74年起調整為6%。」係財政部基於行政主管機關職權，就廢棄物運銷行為及個人一時貿易盈餘之稅捐稽徵事宜所為釋示，未逾越法律規定，得予援引適用。

2.關於證據取捨、證明力之判斷及事實認定，均屬事實審法院之職權，此項職權行使倘符合證據法則且不違背客觀存在之經驗法則或論理法則，縱其證據之取捨、證明力之判斷與當事人所希冀者不同，致其事實之認定異於該當事人之主張者，亦不得謂為判決有違背法令之情形。法院認定事實，並不悉以直接證據為必要，其綜合各項調查所得之直接、間接證據，本於合理推論而為判斷，要非法所不許。經查，以下事實為原審依職權所確定，核與卷內證據相符：

(1)上訴人為三資社社員，並擔任該社第2回收站站長；第2回收站於95、96年度透過三資社銷售資源回收物予再生廠商，由三資社依第2回收站提供資源回收物之種類、數量及金額等資料，開立95年發票銷售額554,335,183元連同營業稅27,716,781元，合計金額582,051,964元之統一發票，及96年發票

銷售額78,796,458元連同營業稅3,939,833元，合計金額82,736,291元之統一發票，交付再生廠商，由再生廠商給付與上述發票金額相同之664,788,255元予三資社。三資社收款後，將其中款項1匯至上訴人帳戶、款項2匯至李文楨臺灣企銀帳戶、款項3匯至黃惠雯合庫帳戶，另款項4係直接自三資社銀行帳戶中領取現金。又依上開95年、96年發票銷售額為基準計算之手續費、營業稅，係由上訴人逐期匯款或以現金存入三資社銀行帳戶等方式所支付。

(2)上訴人擔任第2回收站站長期間，與訴外人許昆煌（即三資社總經理）、許素維、石嘉禎、許倍綺（即三資社之出納、文書人員，負責處理社員入社暨申報個人一時貿易所得、開立統一發票等業務）共同基於明知為不實事項，而登載於業務上作成文書並行使之意思聯絡，於該回收站有資源回收物交易成交時，先由上訴人通知三資社銷售金額、種類，次由許倍綺或石嘉禎負責開立統一發票後，由不知情之會計唐美珠將發票資料鍵入三資社使用之電腦會計系統內，再由許昆煌指示許素維命令石嘉禎或許倍綺將三資社電腦會計系統內之發票明細金額，隨機拆解成發票回收金額5萬元以下，存檔於三資社使用之電腦系統內，由許素維調整並帶入未實際從事資源回收業之社員編號與人名，在一時貿易申報表上虛偽記載銷售人姓名、國民身分證統一編號、買受原因、日期、貨物名稱、單價、數量及合計金額，向被上訴人申報所得稅，上訴人因而所涉行使業務登載不實文書等刑事犯行，經刑事法院判處罪刑確定。又被上訴人依系爭刑事案件中之三資社回收站社員戶籍明細表，整理之第2回收站95、96年度社員異常清單，顯示三資社95、96年度之一時貿易申報表所列社員635人、334人，其中506人、198人，有入社日期晚於社員交貨期間，或在他案證稱其等在95、96年未做資源回收工作，抑或於申報綜合所得稅時僅列報1筆取自三資社之營利所得，無其他類別所得，所載連絡電話為三資社或舊貨工會等非社員個人聯絡電話等異常情形，占各該年度申報人

數之79.69%、59.28%；如兩年度重複被利用之同一人頭僅計1人次，其結果為743人被利用為分散所得之人頭，其中高達80.62%之599人有上述申報異常情事。

原判決基於上開事實，認定三資社第2回收站於95年、96年銷售資源回收物，而自再生廠商收受與三資社開立發票金額相符之664,788,255元，其中之款項1，因匯入上訴人帳戶而流入其掌控，另款項2至4均來自再生廠商向第2回收站買受廢金屬而給付三資社之貨款，依三資社共同運銷之流程，三資社亦應將該等銷貨收入全額交付第2回收站站長即上訴人，參以上訴人業將以95年、96年發票銷售額為基礎計算之手續費與營業稅支付三資社，益證款項2至4應已流入上訴人掌控。惟三資社製作之一時貿易申報表，係由石嘉禎或許倍綺將三資社電腦會計系統內之發票明細金額，隨機拆解成回收金額5萬元以下後存檔，由許素維調整並帶入未實際從事資源回收業之社員編號與人名，在一時貿易申報表上虛偽記載銷售人相關資料，且經被上訴人查核結果，申報異常比例甚高，無從認定該申報表上列載銷售人與第2回收站有真實交易。故上開第2回收站95年、96年發票銷售額，實際屬上訴人所運銷，上訴人係藉由與三資社職員共同為第2回收站填載虛偽不實之一時貿易申報表，利用人頭社員，分散其於95年、96年間之營利所得等情，已詳述其認定之依據與得心證之理由，核與證據法則、經驗法則及論理法則均無違背。

- 3.依行政訴訟法第260條第3項規定，受發回或發交之高等行政法院，受最高行政法院之發回或發交判決拘束者，為廢棄理由之法律上判斷。本院發回判決係以被上訴人對於匯入李文檳、黃惠雯帳戶之款項2、3，與上訴人個人從事買賣資源回收物之收入間有何關聯，未予論述，原審前判決予以維持，有不備理由之違背法令情形，而廢棄發回，並未就款項2、3究應如何歸屬，表示法律上意見。原審於本件發回後，重行調查，經綜合卷內各種間接證據及情況證據，依據經驗法則及論理法則之研判與推理作用，認定款項2、3最終仍流入上

01 訴人之掌控，原判決並就證人李文楨及借用黃惠雯帳戶之鄭
02 啟瑞到庭所為證言，說明因前者就有無將帳戶借用他人使
03 用，說詞前後反覆，後者稱三資社匯入黃惠雯帳戶之款項
04 3，應該是第4回收站與其他回收站共同運銷之貨款等語，與
05 其於另案即高雄高等行政法院105年度訴字第215、216號事
06 件中所述不符等情形，故不足採為對上訴人有利認定之理由
07 （參見原判決第25至27頁），並無違背本院發回判決意旨可
08 言，亦無判決全然未記載理由，或所載理由不足使人知其主
09 文所由成立之依據，或判決所載理由前後牴觸等理由不備或
10 矛盾情事。上訴意旨主張原判決未審酌李文楨、鄭啟瑞於原
11 審均證稱帳戶為其等自行持有及使用等情，仍將匯入李文
12 楨、黃惠雯帳戶之款項2、3列為上訴人之收入，違背發回判
13 決意旨，有不適用行政訴訟法第260條第3項、理由不備與矛
14 盾之違法云云，無非就原審認定事實及證據取捨之職權行使
15 而為爭議，並非可採。

- 16 4.財政部因應廢棄物回收相對於一般貨物買賣之特殊性質所發
17 布86年函，認為廢合社個人社員透過該廢合社銷售廢棄物，
18 即得依該部84年函，免辦理營業登記，而對其所得依法課徵
19 綜合所得稅，未將廢合社所屬回收站站長個人以社員身分透
20 過廢合社銷售資源回收物之情形排除適用。上訴人既具有三
21 資社社員身分，其將所購進資源回收物送交三資社銷售予再
22 生工廠，並由三資社開立統一發票予再生工廠作為進項憑
23 證，核與前揭財政部函釋所示廢合社之個人社員將所收集廢
24 棄物交該社辦理共同運銷之情形，尚無不符，則原判決認上
25 訴人得依財政部84年函免辦營業登記並免徵營業稅，僅課以
26 個人一時貿易營利所得，難謂有何違誤。至於合作社法第1
27 條：「（第1項）為健全合作制度，扶助推展合作事業，以
28 發展國民經濟，增進社會福祉，特制定本法。（第2項）本
29 法所稱合作社，指依平等原則，在互助組織之基礎上，以共
30 同經營方法，謀社員經濟之利益與生活之改善，而其社員人
31 數及股金總額均可變動之團體。」及第3條之1第2項本文：

「合作社經營之業務以提供社員使用為限。」係規定合作社法之立法目的、該法所稱「合作社」之定義，及合作事業經營業務之限制等事項，並無一語提及何謂「共同運銷」。內政部109年函，則係以該部100年11月29日針對農業合作社所為函釋（農業合作社係由農民依據合作社法所組成，其目的在藉由合作社組織辦理社員農產品生產、共同運銷及資材供應等業務服務社員，以減少中間剝削，增進收益）為據，而認「本案倘該合作社站（班）長係以其個人名義向非社員收購（買斷）產品，並透過合作社之共同運銷機制出售產品，非屬合作社之共同運銷範疇」，與上訴人取得95年、96年發票銷售款之收入應如何課徵稅捐之爭議無關，原判決因認該函釋為非稅捐主管機關之內政部針對與本件所涉廢合社性質不同之農業合作社而作成，尚難比附援引，亦無不合。上訴意旨主張：上訴人以個人名義向「非社員」收購或買斷產品，為自負盈虧性質，依內政部109年函意旨，非屬合作社社員間之共同運銷範疇，無適用一時貿易所得稅率課徵綜合所得稅之餘地；而本應對上訴人課徵之營業稅，則已逾行為時稅捐稽徵法第21條第1項第3款所定7年核課期間，不得再行課徵。原審僅因上訴人具有三資社社員身分，驟認其交易行為係共同運銷，與內政部109年函不符，且與合作社法第1條、第3條之1之立法意旨矛盾，乃變相架空合作社主管機關內政部之職掌，造成人民對合作社、共同運銷應以何機關之認定為準無所適從，違反明確性原則、平等原則及行政機關管轄等規定，有判決不適用法規或適用不當之違法；復未審酌本件應課徵營業稅已逾核課期間之對上訴人有利事實，逕認被上訴人從低推估所生一時貿易所得之法制規劃已採取對上訴人有利之認定，有違行政程序法第9條規定，且有判決不備理由或理由矛盾之違誤云云，均為其一己主觀見解，無足採取。

5.惟按：

(1)司法院釋字第377號解釋：「個人所得之歸屬年度，依所得稅法第14條及第88條規定……之意旨，係以實際取得之日期為準，亦即年度綜合所得稅之課徵，僅以已實現之所得為限，而不問其所得原因是否發生於該年度。」可知，我國綜合所得稅之課徵，係以收付實現制為原則，即對於已實現之所得課稅；而其實現與否，原則上以是否收到現金或足以替代現金之報償為準。又因司法院釋字第377號解釋理由書敘及：「至於公務員因法定原因停職，於停職間，又未支領待遇或生活津貼者，復職時一次補發停職期間之俸給，與納稅義務人得依己意變動其所得給付時間之情形不同，此種所得係由長期累積形成，宜否於取得年度一次按全額課稅，應於所得稅法修正時予以檢討，併予指明。」財政部乃以88年8月12日台財稅第881932202號函釋（下稱財政部88年函）：「納稅義務人因涉及刑事案件或公務人員懲戒案停職，嗣後經判決確定獲准復職，由服務機關一次補發停職期間之薪資所得，有關應納稅額之計算，依下列規定辦理：(一)納稅義務人於復職時，由服務機關一次補發停職期間之薪資所得，均屬實際補發年度之所得……(二)納稅義務人領取一次補發停職期間之薪資所得，其屬補發以前年度部分，應於辦理復職當年度綜合所得結算申報時，於申報書中註明補發之事實及金額，除檢附相關之扣繳暨免扣繳憑單外，並應檢附補發各年度薪資所得明細表，俾供稽徵機關計算補徵綜合所得稅。其屬補發復職當年度之薪資部分，仍應併入復職當年度綜合所得總額，課徵所得稅。(三)稽徵機關接獲納稅義務人綜合所得稅結算申報書後，應依納稅義務人提供補發各年度薪資所得明細表之各年度薪資所得總額，分別併入各該年度綜合所得總額計算應補徵之稅額後，彙總一次發單補徵復職年度之綜合所得稅。」針對因涉案停職之納稅義務人，日後復職而由服務機關一次發給停職期間薪資所得之特殊情形，調整並酌採權責發生制，以免因採取收付實現制，對納稅義務人非出於自主意思而一次取得之數年度薪資所得，於取得年度全額

課稅，對其造成不合理之負擔，為該部針對特定類型事件放寬收付實現制所作解釋函令。是個人所得之歸屬年度，除有執行業務所得查核辦法第10條第2項所定執行業務者依規定保持足以正確計算其執行業務所得額之帳簿憑證及會計紀錄，並於年度開始3個月前申報該管稽徵機關核准採用權責發生制計算所得，或上述財政部88年函等特別情形者，得按權責發生制計算執行業務所得外，應按收付實現原則計算所得，即不問其所得原因發生之年度，應併入實際取得日期所屬年度，課徵綜合所得稅。另依所得稅法施行細則第12條規定，行為時該法第14條第1項第1類所稱一時貿易之盈餘，僅其「所得額之計算」準用「本法（即所得稅法）關於計算營利事業所得額之規定」，故所準用條文應為所得稅法第3章第2節「營利事業所得額」第24條第1項：「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。……。」等有關營利事業所得額應如何計算之規定。又觀諸所得稅法第22條規定：「會計基礎，凡屬公司組織者，應採用權責發生制，其非公司組織者，得因原有習慣或因營業範圍狹小，申報該管稽徵機關採用現金收付制。」可知營利事業所得稅之課徵，僅公司組織之營利事業係強制採用權責發生制為會計基礎，非公司組織之營利事業如有法定事由，得申報該管稽徵機關核准後，採用現金收付制，並非必定採取權責發生制。而權責發生制之採行，納稅義務人應負較重之會計協力義務（所得稅法第21條、商業會計法第23條規定參照），非公司組織之營利事業尚且得因營業規模較小或原有習慣，選擇改採權責發生制以外之會計制度，從事一時貿易之個人，並非持續從事特定範圍之經濟活動，會計需要與會計能力均不及於營利事業，在法無明文之情況下，自不得任意變更此種個人所得於課徵綜合所得稅時應採取之收付實現制，強令個人就其一時性之交易行為，必須一律採用權責發生制。況且，基於一時貿易之非持續性特質，納稅義務人當年度取有一時貿易盈餘，次年度並

01 非當然有之，採取收付實現制亦較權責發生制更能如實呈現
02 從事一時貿易者之所得情形。被上訴人主張：一時貿易盈餘
03 與獨資資本主每年自其獨資經營事業所得盈餘，性質類似，
04 二者既同被歸類為所得稅法第14條第1項第1類之營利所得，
05 一時貿易盈餘即應比照獨資資本主經營獨資事業所得盈餘之
06 計算方式，採用營利事業所得額之應計基礎即權責發生制云
07 云，乃忽略本件行為時之所得稅法第71條係明定獨資之營利
08 事業應申報繳納營利事業所得稅，與一時貿易盈餘依同法施
09 行細則第12條規定，僅於計算所得額時準用關於計算營利事
10 業所得額之規定者，情形有別；且所稱營利事業所得額之應
11 計基礎即為權責發生制，與前引所得稅法第22條規定亦屬不
12 符，自非可採。

13 (2)經查，三資社95年度發票銷售額554,335,183元中之32,563,
14 599元，三資社係於96年始匯至上訴人銀行帳戶，則該32,56
15 3,599元為上訴人於96年間始實現之營利所得，應自95年度
16 之營利所得中扣除。是上訴人95年度一時貿易之營利所得額
17 應為31,306,295元〈 $(554,335,183 - 32,563,599) \times 6\%$ 〉，
18 與復查決定核定之營利所得額33,260,110元相較，應納稅額
19 應減少781,526元〈 $(33,260,110 - 31,306,295) \times 40\%$ 〉，而
20 為11,893,887元（復查決定核定應納稅額12,675,413-應減
21 少之稅額781,526），經扣除扣繳稅額125,970元及受利用分
22 散所得者溢繳稅款2,299,907元，再加計已退稅額62,137
23 元，應補稅額為9,530,147元，故復查決定核定上訴人95年
24 度應補稅額超過9,530,147元部分，於法有違，訴願決定未
25 予糾正，亦有未合，原判決維持該部分原處分與訴願決定，
26 自屬違誤，應予撤銷。至三資社於96年始交付上訴人之前述
27 32,563,599元，為上訴人於96年取得之營利所得，復查決定
28 核定上訴人96年度應補稅額4,727,787元，未將該部分所得
29 額列入計算，固非正確，惟因對上訴人較為有利，依行政訴
30 訟法第195條第2項規定：「撤銷訴訟之判決，如係變更原處

分或決定者，不得為較原處分或決定不利於原告之判決。」
仍應予維持。

(二)罰鍰部分：

- 1.復按行為時所得稅法第110條第1項規定：「納稅義務人已依本法規定辦理結算申報，但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。」行政罰法第7條第1項規定：「違反行政法上義務之行為非出於故意或過失者，不予處罰。」綜合所得稅係採納稅義務人自行申報制，納稅義務人有誠實報繳之義務，如就屬所得稅法規定應申報之所得有漏報或短報，且因此有漏稅情事，並納稅義務人就此短、漏報又有故意或過失，則除有其他免罰事由外，即合致上述所得稅法第110條第1項規定之漏稅罰。因此，稽徵機關業已證明納稅義務人逃漏稅之構成要件該當、違法且有責之事實者，即得依法加以處罰。原判決經調查證據並斟酌全案辯論意旨，敘明上訴人利用非實際交易社員名義，虛偽填載不實之一時貿易申報表，分別漏報95年、96年取自三資社之營利所得，以此偽造文書之犯罪行為達其逃漏稅目的，係基於故意利用他人名義分散所得藉以逃漏稅捐，被上訴人審酌上訴人違章情節及行政罰法第18條所定各項事由，參據行為時稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表有關「綜合所得稅稅目第110條第1項」部分：「四……(三)以他人名義分散所得：處所漏稅額1倍之罰鍰。」規定，對上訴人所漏稅額屬營利所得部分裁處1倍之罰鍰，並未逾越法定裁量範圍，亦無裁量濫用或裁量怠惰情事，尚無不合。惟上訴人95年度應補稅額為9,530,147元，業如前述，除上開藉由他人名義分散而故意逃漏之營利所得外，其餘漏報之各項所得計63,860元，因非以不正當方法逃漏稅捐，於被上訴人裁處時已逾5年裁處期間，應予免罰，故應處罰鍰9,466,287元（9,530,147-63,860），復查決定裁處上訴人95年度罰鍰數額超過9,466,287元部分，即有違法，訴願決定未予糾正，同有違誤，原判決予以維持，於法自有未合，應予撤

銷。至於復查決定按上訴人96年度所漏稅額1倍裁處罰鍰11,155,206元，計算基礎既不包括於96年始由上訴人取得之32,563,599元營利所得，固有未洽，然因對上訴人較為有利，依前引行政訴訟法第195條第2項規定，仍應維持。

2. 次查，依原判決認定事實可知，被上訴人已查得三資社自再生廠商收受之95年、96年發票銷售款確有進帳且由上訴人支配管領，因上訴人未盡協力義務，提出證明所得額之帳簿、文據，遂依財政部73年函核定其營利所得額，係核實認定為稅捐客體之營利所得確實存在，並非推計而來。上訴人既藉由以他人名義分散所得之方式，違反誠實申報之協力義務，被上訴人據以裁罰上訴人，自與納稅者權利保護法第14條第4項規定無違。至稽徵機關辦理綜合所得稅違章案件審核要點（下稱審核要點）第2點第2款規定：「納稅義務人結算申報案件，其屬左列情形者，免按漏報短報所得額論處：……（二）經稽徵機關就蒐集納稅義務人一時貿易交易之資料，依照部頒標準核定其所得額者。」僅於個案中從事一時貿易交易之納稅義務人，並無該當行為時所得稅法第110條第1項規定情形時，始有適用，上訴人既有前述以行使登載不實之文書，利用他人分散所得之故意逃漏稅行為，自不得適用前揭審核要點規定免受處罰，上訴意旨仍執其業於原審提出、而為原判決所不採之陳詞，主張被上訴人既按財政部核定之一時貿易純益率核定其一時貿易盈餘，依審核要點第2點第2款規定，自應免予處罰云云，並無足取。末依行政罰法第26條第1項、第2項規定，一行為同時觸犯刑事法律及違反行政法上義務規定，行政機關得否裁處行政罰，視該行為之刑事追或審判程序終局結果而定。原判決已詳述被上訴人最初對上訴人裁罰時，系爭刑事案件尚未判決確定，固有違行政罰法第26條第1項規定，惟嗣於稽徵機關自我省察之復查程序中，上訴人被訴逃漏稅捐之刑事罪嫌業經法院判決無罪確定，原裁處之程序瑕疵即已治癒，故復查決定將未經追減之罰鍰予以維持，難謂違反刑事優先及一行為不二罰原則等

語，所持法律見解並無不合。上訴意旨就此原判決已詳為論駁之事項，仍以其一己主觀之見解，復執陳詞為爭議，無可採取。

六、綜上所述，原判決將訴願決定及原處分（含復查決定）關於上訴人95年度應補稅額超過9,530,147元、罰鍰超過9,466,287元部分，予以維持，既有如上所述之違背法令情事，且已影響判決結論，上訴人求予廢棄，為有理由，爰由本院基於確定之事實，將該部分原判決廢棄，改判如主文第二項所示。至原判決駁回上訴人原審其餘之訴部分，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。

七、據上論結，本件上訴為一部有理由、一部無理由。依行政訴訟法第255條第1項、第256條第1項、第259條第1款、第98條第1項前段、第104條，民事訴訟法第79條，判決如主文。

中 華 民 國 114 年 3 月 20 日

最高行政法院第四庭

審判長法官 王 碧 芳

法官 李 玉 卿

法官 王 俊 雄

法官 陳 文 燦

法官 鍾 啟 煒

以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

中 華 民 國 114 年 3 月 20 日

書記官 廖 仲 一