

01 最高行政法院判決

02 112年度上字第457號

03 上訴人 侯如蓉

04 訴訟代理人 曾慶崇 律師

05 被上訴人 財政部中區國稅局

06 代表人 楊美鐘

07 上列當事人間綜合所得稅事件，上訴人對於中華民國112年6月1
08 日臺中高等行政法院110年度訴字第358號判決，提起上訴，本院
09 判決如下：

10 主文

11 一、上訴駁回。

12 二、上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

13 理由

14 一、被上訴人以上訴人95年度及96年度綜合所得稅結算申報，漏
15 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
16 資社）之一時貿易盈餘新臺幣（下同）664,809,799元及51,
17 503,458元，經臺灣臺中地方檢察署（下稱臺中地檢署）查
18 獲並通報被上訴人，乃核定上訴人該2年度營利所得39,888,
19 588元及3,090,207元，分別歸課上訴人綜合所得總額41,11
20 2,721元及5,732,777元，補徵應納稅額14,316,463元及976,
21 973元，並處罰鍰14,316,284元及848,143元（下稱原核
22 定）。上訴人不服，申請復查，未獲變更，提起訴願，經財
23 政部於民國104年12月23日以訴願決定撤銷復查決定，囑由
24 被上訴人另為處分。嗣被上訴人以重核復查決定維持原核
25 定，上訴人仍不服，提起訴願，經財政部於109年7月15日以
26 訴願決定撤銷重核復查決定，囑由被上訴人另為重核復查決
27 定。被上訴人重新審查結果，以110年5月3日中區國稅法二
28 字第1100004318號重核復查決定（下稱原處分），追減95及
29 96年度營利所得10,210,851元及2,645,536元、95年度罰鍰
30 3,954,484元，並註銷96年度罰鍰。上訴人提起訴願遭決定
31 駁回，提起行政訴訟，聲明：訴願決定及原處分不利上訴人

部分均撤銷。經臺中高等行政法院（下稱原審）110年度訴字第358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)原判決及訴願決定、原處分均撤銷。(二)被上訴人應另為適法之處分。

二、上訴人起訴主張與被上訴人在原審之答辯均引用原判決之記載。

三、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：

(一)在加值型營業稅制下，為解決無法開立銷售憑證的自然人（如拾荒者）與再生工廠間的稅務問題，而設立廢棄物清理合作社（下稱廢合社）制度。財政部86年3月18日台財稅字第861888061號函及87年7月14日台財稅第871953090號函（以下分別稱財政部86年函、87年函），允許個人加入廢合社，由廢合社代開銷項憑證並繳納營業稅，再按6%計算社員一時貿易所得。然此制度忽視資源回收業的多層次中間商結構，中間商可能以社員身分加入合作社，甚至成為回收站站長，並利用人頭社員分散實際所得，使稅務稽查複雜化。

(二)本稅部分：

1.上訴人是三資社第1回收站站長兼社員。第1回收站透過三資社銷售資源回收物給祥悅金屬有限公司（下稱祥悅公司）、晨曦發國際貿易股份有限公司、弘強國際銅業股份有限公司、元祥金屬工業股份有限公司、笠得精密工業股份有限公司、彰明環保有限公司及松暉金屬有限公司（下稱松暉公司）等7家資源回收業者（下合稱再生廠商），95、96年度銷售額（未含稅）分別為664,809,799元及51,503,458元（以下分別稱95年、96年發票銷售額），加計營業稅後之發票金額各為698,050,308元與54,078,634元，業經再生廠商於95年、96年給付三資社：

(1)再生廠商於95年4月30日前係將貨款匯入三資社於第一商業銀行股份有限公司大里分行、臺灣土地銀行股份有限公司烏日分行（下稱土銀烏日分行）所開設帳戶（上開2帳戶以下分別稱一銀、土銀帳戶），依三資社會計唐美珠於臺中地檢

署98年度他字第3611、3729號案件99年2月3日接受檢察官訊問時之陳述、三資社總經理許昆煌於109年7月15日至被上訴人之談話紀錄，與被上訴人查核上開2三資社帳戶95年間100萬元以上大額提領現金共計202,496,658元，提款人除上訴人外，另有李羅敏芳、李大樹、張瑋含、侯張雀等人，分別為上訴人之姻親、表妹及母親，均非三資社員工，亦非三資社下設各回收站站長，許昆煌上開談話紀錄稱應該是上訴人找李羅敏芳、李大樹、張瑋含等人幫忙領款，復參上訴人於99年1月20日調查筆錄陳稱其幾乎每天都會到銀行提領現金，堪認95年4月底三資社結清一銀、土銀帳戶前，該2帳戶係由上訴人實際掌控，再生廠商於95年1月至4月匯入三資社上開2帳戶之款項，業經上訴人全額收取。

(2)95年5月起再生廠商係將貨款匯入三資社於三信商業銀行股份有限公司（下稱三信）南屯分行、新光商業銀行股份有限公司南屯分行開設之帳戶（以下分別稱三信南屯帳戶、新光帳戶），經被上訴人查核該2帳戶款項於扣除匯費後，於95年5月至96年4月匯入上訴人於土銀烏日分行、合作金庫商業銀行股份有限公司烏日分公司、臺中市第二信用合作社中和分社所開設帳戶（以下分別稱土銀、合庫、二信帳戶），及於95年5月22日至11月15日匯予李大樹等9人，另於95年5月至12月由三資社員工許昆煌、許素維、石嘉禎、唐美珠進行大額提領現金。復參上訴人99年1月20日陳述，及被上訴人查核第1回收站收取前揭三資社銷貨款項後，分別於各期營業稅單月申報日前，將三資社就95年及96年發票銷售額應報繳之營業稅33,240,509元及2,575,176元與共同運銷手續費(0.3%)1,994,430元及167,391元，匯至三資社三信營業部帳戶，顯然三資社開立予再生廠商之發票金額均已由上訴人掌控無訛。

2.95年、96年發票銷售額由社務人員逐筆隨機歸戶社員計95年636人、96年332人，惟依上訴人於復查階段所提第1回收站95年及96年社員共同運銷明細表（下稱共同運銷明細表）所

示，95年、96年第1回收站共同運銷之社員分別僅42人、30人。參以三資社站長於刑事案件中供述，三資社站長多未向三資社提供完整交貨人資料，僅回報回收物內容。且三資社員工石嘉禎、許倍綺於刑案偵查及審理中均結證稱：回收站傳真資料僅含站名、日期、重量品名、單價、總金額等，無具體社員交貨資訊。唐美珠將發票資料輸入後，由伊等人工拆解成5萬元以下金額，經許素維補充社員資料並製作個人一時貿易資料申報表（下稱一時貿易申報表）。另臺灣臺中地方法院（下稱臺中地院）101年度訴字第1496號及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號刑事判決（以下分別稱刑事一審、二審判決）認定，上訴人等站長與三資社人員共同以包括提供人頭社員或隨機拆解發票金額並填入非實際從事資源回收業者資料等手法，犯行使業務上登載不實文書罪，經最高法院104年度臺上字第2851號刑事判決駁回上訴確定。綜上，足認三資社開立發票金額與實際社員資料不符，難認數百名申報社員為真正所得歸屬者，本案確有以人頭社員分攤銷售貨款情形。

3.被上訴人針對三資社95年發票銷售額與同年度社員共同運銷明細表所示總金額170,578,887元間之差額（下稱95年差額），已提供資金流向表、開立發票明細及給付營業稅與手續費資金流程明細表，證明上訴人實際掌控交易金額，應認被上訴人已就課稅所得歸屬主體盡其舉證責任。反之，上訴人就95年差額僅提供原證18之部分社員切結書，若上訴人確有代收他人（不論社員與否）轉交回收物予三資社銷售，當於領款後將貨款交付實際銷售人，上訴人卻未提供資料，被上訴人或原審縱有職權也無從調查，上訴人就此對其有利主張既未盡協力義務，即如同幽靈抗辯，被上訴人自不因而應承擔舉證責任之客觀風險，否則將使法制所要求納稅義務人協力義務無從落實，於稽徵實務之程序及實體亦難符公平正義。

01 4.被上訴人原核定95年、96年發票銷售額均為上訴人之營利所
02 得，嗣依上訴人於復查階段提示之95年、96年共同運銷明細
03 表，查認95年度42名社員銷售額合計170,578,887元（含上
04 訴人5,832,232元），96年度30名社員銷售額合計51,503,45
05 8元（含上訴人1,977,005元），係匯予上訴人所稱共同運銷
06 社員李羅敏芳、黃瑞倩、李大樹、侯錦松、侯張雀、侯文昌
07 及張瑋含等人，且與其等一時貿易申報表所載金額相符，而
08 予完全核認，將上訴人以外社員95年、96年銷售額164,746,
09 655元（170,578,887元-上訴人銷售額5,832,232元）及49,5
10 26,453元（51,503,458元-上訴人銷售額1,977,005元）自原
11 核定銷售額中減除，復將三資社於96年1月始匯入上訴人帳
12 戶之第1回收站95年12月份10張發票銷售款5,434,180元，依
13 收付實現原則，轉正為上訴人96年銷售額，重行核定上訴人
14 95年營利所得29,677,737元【(664,809,799元-164,746,655
15 元-5,434,180元)×6%】及96年營利所得444,671元【(51,50
16 3,458元-49,526,453元+5,434,180元)×6%】（下稱系爭營利
17 所得），其95年度所得總額30,901,870元（含上開三資社營
18 利所得29,677,737元、祥悅公司營利所得151,858元、三資
19 社薪資所得913,178元、利息所得159,097元），淨額30,54
20 1,773元，稅率40%再扣除累進差額計算應納稅額11,561,409
21 元，扣除原申報應納149,833元及應退1,049,776元，漏稅額
22 為10,361,800元；96年度所得總額3,087,241元（含上開三
23 資社營利所得444,671元、祥悅公司薪資所得1,723,912元、
24 松暉公司薪資所得404,777元、股利所得105,600元、三資社
25 利息所得408,281元），淨額2,616,241元，稅率30%再扣除
26 累進差額計算應納稅額501,572元，扣除原申報應納403,757
27 元及核定退稅128,830元，應退稅31,015元，無漏稅額，但
28 因被上訴人於97年間誤認上訴人96年度可扣抵稅額532,587
29 元高於該年度應納稅額403,757元，而於97年10月30日誤核
30 退金額128,830元，是於重核復查階段計算應退稅額31,015
31 元加計128,830元，核定上訴人應補稅額97,815元，是原處

分並無違誤，且無重複課稅情事。且上訴人95、96年度綜合所得稅，與他人共同製作不實個人一時貿易申報表，以偽造文書方式未依法申報，主觀上有故意，應依稅捐稽徵法第21條適用7年核課期間，上訴人分別於96年5月9日及97年5月26日申報，被上訴人分別於103年3月28日及104年3月2日合法送達核定通知書及繳款書，未逾核課期間。

(三)罰鍰部分：上訴人95年、96年擔任第1回收站站長期間，銷售資源回收物予再生廠商，未就系爭營利所得實際申報，而以人頭社員名義申報，符合所得稅法第110條第1項處罰要件，且主觀上顯屬故意。被上訴人依上訴人95年度所漏稅額10,361,800元處1倍罰鍰，96年度因無漏稅額註銷原處罰鍰，已考量上訴人故意利用他人名義分散所得逃漏稅捐之情形，符合稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表（下稱裁罰倍數參考表）規定，無裁量逾越，濫用、怠惰或違反比例原則情事，於法並無不合，乃駁回上訴人於原審之訴。

四、本院經核原判決駁回上訴人在原審之訴，並無違誤，茲就上訴意旨補充論述如下：

(一)本稅部分：

1.按行為時所得稅法第2條第1項規定：「凡有中華民國來源所得之個人，應就其中華民國來源之所得，依本法規定，課徵綜合所得稅。」第14條第1項第1類規定：「個人之綜合所得總額，以其全年下列各類所得合併計算之：第一類：營利所得：……個人一時貿易之盈餘……屬之。」第71條第1項前段規定：「納稅義務人應於每年5月1日起至5月31日止，填具結算申報書，向該管稽徵機關，申報其上一年度內構成綜合所得總額或營利事業收入總額之項目及數額，以及有關減免、扣除之事實，並應依其全年應納稅額減除暫繳稅額、尚未抵繳之扣繳稅額及可扣抵稅額，計算其應納之結算稅額，於申報前自行繳納。」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。」同法施行細則第12條規定：「本法第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。」次按財政部73年12月24日台財稅第65468號函（下稱財政部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%。」84年8月21日台財稅第841643836號函（下稱財政部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。」上開函釋係財政部本於稅捐稽徵主管機關之權責，就法律不明之處所為釋示，核未違反法律規定，自得援引適用。由此可知，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，財政部乃以86年函，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（再生廠商）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。

2.次按司法院釋字第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。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」，即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，惟一時貿易盈餘既屬個人所得，其歸屬年度之認定仍應依收付實現制，於個人實際取得所得之年度課徵綜合所得稅。

3.納稅者權利保護法第7條規定：「……（第2項）稅捐稽徵機關認定課徵租稅之構成要件事實時，應以實質經濟事實關係及其所生實質經濟利益之歸屬與享有為依據。……（第4項）前項租稅規避及第2項課徵租稅構成要件事實之認定，稅捐稽徵機關就其事實有舉證之責任。（第5項）納稅者依本法及稅法規定所負之協力義務，不因前項規定而免除。……」第11條第2項規定：「稅捐稽徵機關就課稅或處罰之要件事實，除法律別有明文規定者外，負證明責任。」是稅捐稽徵機關就課稅處分之要件事實，負有客觀舉證責任。惟有關課稅要件事實，多發生於納稅義務人所得支配之範圍，稅捐稽徵機關掌握困難，為貫徹公平合法課稅之目的，因而要求納稅義務人就其所掌握及管領之課稅資料負協力義務，若納稅義務人未能履行其協力義務，應認稽徵機關對於課稅構成要件之證明程度得予減輕，法院得降低稽徵機關對稅捐構成要件該當之證明度，以認定事實。此既非客觀舉證責任分配之轉換，更與事實真偽不明，必須委諸客觀舉證責任分配以決定爭訟結果，有所不同。因此，稅捐稽徵機關倘對課稅要件提出相當證明，客觀上已足能證明當事人構成課稅要件事實之經濟活動，可使法院綜合所有證據而形成心證，如當事人予以否認，即應就其主張之事實提出證據，以動搖法院所為該當構成要件事實之認定。

4.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：

01 (1)以下事實為原審依職權所確定，核與卷內證據相符：

02 ①上訴人係三資社社員兼第1回收站站長，第1回收站於95、96
03 年度透過三資社辦理共同運銷，銷售資源回收物予再生廠
04 商，三資社第1回收站95、96年發票銷售額加計營業稅後之
05 金額，業經再生廠商於95年、96年如數給付三資社，95年4
06 月30日前係匯入三資社之一銀、土銀帳戶，經被上訴人查核
07 該2帳戶95年間100萬元以上大額提領現金金額共202,496,65
08 8元，領款人除上訴人外，另有李羅敏芳、李大樹、張瑋
09 含、侯張雀等4人，分別為上訴人之姻親、表妹及母親，均
10 非三資社之員工或各回收站站長，且非受三資社委託領款。
11 再生廠商於95年5月起則將貨款匯入三資社之三信南屯、新
12 光帳戶，經被上訴人查核該2帳戶款項於扣除匯費後，於95
13 年5月至96年4月匯入上訴人之土銀、合庫、二信帳戶，於95
14 年5月22日至11月15日間匯予李大樹等9人，另於95年5月至1
15 2月由三資社員工許昆煌、許素維、石嘉禎、唐美珠等人大
16 額提領現金。又三資社就95年、96年發票銷售額應報繳之營
17 業稅與共同運銷手續費，係由上訴人每2個月匯款至三資社
18 三信營業部帳戶。

19 ②三資社社務人員將前述95年、96年發票銷售額隨機歸戶予社
20 員636人、332人，惟依上訴人於復查時所提95年、96年共同
21 運銷明細表所示，第1回收站該2年度共同運銷之社員分別僅
22 42人、30人。又上訴人擔任三資社第1回收站站長期間，與
23 訴外人許昆煌（即三資社總經理）、許素維、石嘉禎、許倍
24 綺（即三資社之出納、文書人員，負責處理社員入社暨申報
25 個人一時貿易所得、開立統一發票等業務）共同基於明知為
26 不實事項，而登載於業務上作成文書並予行使之意思聯絡，
27 由上訴人等站長或三資社提供人頭社員，以隨機拆解成發票
28 回收金額5萬元以下，並帶入未實際從事資源回收業之社員
29 編號與人名方式，偽造虛偽之一時貿易申報表向被上訴人申
30 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
31 行，經刑事法院判處罪刑確定。

- 01 ③被上訴人原核定95年、96年發票銷售額均為上訴人漏報三資
02 社給付之一時貿易盈餘，上訴人嗣於復查階段提出95年、96
03 年共同運銷明細表，經被上訴人核認上載上訴人以外社員共
04 同運銷之95年度銷售額164,746,655元（170,578,887元-上
05 訴人銷售額5,832,232元）及96年度銷售額49,526,453元（5
06 1,503,458元-上訴人銷售額1,977,005元），自原核定上訴
07 人95、96年度一時貿易銷售額中減除，另因第1回收站於95
08 年12月份開立之10張銷售發票，三資社於96年1月間始扣除
09 匯費後匯款至上訴人合庫帳戶，乃將該10張發票之銷售額5,
10 434,180元自上訴人95年度一時貿易銷售額轉列96年度銷售
11 額，以原處分核定上訴人95、96年度取有系爭營利所得。
- 12 (2)原判決基於上開事實，認定三資社第1回收站於95年、96年
13 銷售資源回收物予再生廠商，經再生廠商將與三資社開立發
14 票金額相符之貨款匯至三資社銀行帳戶，95年1月至4月匯入
15 之貨款業經上訴人全額收取，95年5月後匯入之貨款亦以匯
16 款或提領現金方式交付予上訴人或其指定社員；參以三資社
17 就95年、96年發票銷售額應報繳之營業稅與手續費，均由上
18 訴人支付，顯然再生廠商給付三資社之貨款皆由上訴人掌
19 控。惟三資社製作之一時貿易申報表，係由三資社人員依上
20 訴人等站長或該社提供之人頭社員，隨機拆解成發票回收金
21 額5萬元以下，帶入未實際從事資源回收業之社員編號與人
22 名，虛偽記載銷售人相關資料，且經被上訴人查明有不實或
23 異常情形，無從認定其上列載銷售人與第1回收站有真實交
24 易。故被上訴人核認95年、96年發票銷售額中，除上訴人所
25 提共同運銷明細表所列上訴人以外社員之銷售額外，其餘均
26 屬上訴人之一時貿易銷售額，並依收付實現原則，將三資社
27 於95年12月開立10張發票，惟於96年1月始匯予上訴人之5,4
28 34,180元，轉列上訴人96年度一時貿易銷售額，而以原處分
29 核定上訴人95、96年度取有系爭營利所得，並無違誤，已詳
30 述其認定之依據與得心證之理由，核與證據法則、經驗法則
31 及論理法則無違。原判決並就上訴人於原審所提三資社理事

主席鄭啟瑞說明書，何以不足以證明上訴人僅係協助三資社人員前往銀行取款，取款後係交付社務人員轉付社員等節，予以論駁，核無判決理由不備或矛盾之違法。另原判決所援引三資社總經理許昆煌於被上訴人調查時之陳述，僅在說明再生廠商於95年4月30日前匯至三資社一銀、土銀帳戶之貨款，第1回收站於領款前須由其蓋章，至該2帳戶及再生廠商於95年5月後另匯至三資社三信南屯、新光等其他帳戶之款項，經人領取後，最終歸屬於何人，許昆煌並未言及，原審經調查前揭各項直接、間接證據後，依據經驗法則及論理法則之研判及推理作用，認定該等款項最終流入上訴人之掌控，並無通知許昆煌到庭作證之必要，難謂有違職權調查之義務。上訴意旨主張：鄭啟瑞已說明三資社各運銷站發票金額為該站收集社員交貨總額，非站長一人交貨，上訴人協助領款係交付社員，非其個人貨款或所得。另許昆煌之陳述足以證明不論95年4月20日前後，第1回收站銀行帳戶內款項須經許昆煌同意方可領出或匯出，非上訴人所能掌控，原審對上述證據漏未斟酌，以上訴人每日提領即認定其係自行領取帳戶內款項，未通知許昆煌作證，查明上訴人能否掌控該等帳戶內資金，復無視於原處分將第1回收站社員共同運銷之全部收入歸為上訴人一人所得，不符一般回收業者之經驗法則，遽予維持，有未盡職權調查義務、判決理由不備及矛盾之違法云云，無非就原審認定事實、取捨證據之職權行使事項而為爭議，難謂原判決有何違背法令情事。

(3)次查，原判決就95年差額是否置於上訴人支配管控之下，而該當課稅構成要件此一待證事項，依據上訴人所提三資社收受貨款之資金流向表、第1回收站開立發票明細及第1回收站給付三資社營業稅及手續費資金流程明細表等事證，認被上訴人已就95年差額之所得歸屬主體盡其舉證責任，核無違背證據法則。至上訴人稱95年差額為其他回收站與第1回收站合併交貨之金額，應歸屬三資社向國稅局申報個人一時貿易資料上之社員所得等節，乃其為推翻前揭課稅要件事實存在

之認定，所主張之反對事實，自應提出足使稅捐構成要件事實存否陷於真偽不明之證據，始能達其目的。原審就此經調查證據及斟酌全案辯論意旨後，認定：三資社就95年發票銷售額所製作個人一時貿易資料並申報綜合所得稅之社員名單，經被上訴人查有不實及異常情形，且刑事一、二審判決認定三資社各回收站均有以人頭社員製作個人一時貿易資料之情事，故該一時貿易申報表因三資社員工與上訴人故意違反「制作及保存所得歸屬」之協力義務，無從確認其真實性，上訴人主張95年差額應歸屬一時貿易申報表上所列社員，顯非可採。上訴人另稱95年差額乃第1回收站與其他回收站共同行銷合併交貨之銷售額一節，綜觀三資社章程規定（社員入社時即須提報特定之共同行銷站，且應將所收集資源回收物交由該特定共同行銷站，非得隨意將資源回收物交予三資社任一回收站），與上訴人於98年、99年刑事偵查初始，供稱不知其他站有無實際交貨到第1回收站等語，及上訴人95年度綜合所得稅結算申報具領任職三資社第1回收站站長之薪資總額，係以95年發票銷售額為母數計算而得，暨三資社第2回收站胡正山及第17回收站張秋煌出具之證明書，均無從證明各站間合併交貨之物流或金流等事證，並無法認為真正，經核與證據、經驗與論理法則均無違背。上訴意旨主張：其已提出一時貿易申報表，被上訴人如認為其上所列社員存在人頭社員，應負舉證責任；三資社實際匯入其帳戶金額僅約1.2億元，被上訴人未能證明其已取得95年差額，卻以之為補稅基礎，難謂合法；又胡正山、張秋煌出具之證明書均提及三資社各回收站有集貨交易情形，原判決就上開事證未予審酌及調查，且未命被上訴人向三資社調取社員名冊、個別社員交易明細、各站開立發票之相關內容明細，查證勾稽一時貿易申報表所列社員之交易情形，有應調查證據未調查及判決理由不備之違法云云，係對原審取捨證據之職權行使指摘為不當，及要求稅捐稽徵機關對於課稅要件事實以外之事項負證明責任，推卸其為推翻課稅事實該當

所應負提出反證之責任，並非可採。又上訴人於原審出具原證18之切結書，立書人均列名於上訴人所提95年共同運銷明細表內，為原審所確認，故出具切結書之人共同運銷之銷售額，業經被上訴人自原核定上訴人95年一時貿易銷售額中扣除，而非屬本件爭訟範圍；另上訴人援引稅捐機關對於刑案二審審理時函詢事項所為回覆，與被上訴人於104年7月間對部分社員進行抽樣函查結果，僅泛稱部分第1回收站社員曾向稅捐機關申報參與三資社共同運銷之所得，並未具體指明所稱申報內容即為上訴人以本件一時貿易申報表申報之銷售額，更無相對應之金流等證據可供查對勾稽，無從據以認定上訴人有依一時貿易申報表給付運銷款予社員之事實，上訴意旨執以主張原判決未予審酌上開證物即維持原處分，係屬違法，亦無足取。

5. 刑事責任之認定受罪疑惟輕原則及嚴格證據法則之限制，惟依行政訴訟法第176條規定，行政訴訟關於證據事項，係準用民事訴訟法之相關規定，並無刑事訴訟法關於證據能力規定之適用，故不得僅以刑事責任不成立，即推論行政責任亦不成立。況且，稅捐債務係於合致稅捐法之課稅要件事實時即已發生，刑事判決所判斷之事實，行政法院審理行政爭訟事件時，固可參酌，但不當然受其拘束，仍得本於職權自行調查證據後為相異之認定。刑事一、二審判決係以人頭社員雖遭冒用，惟亦有真實社員及個人一時貿易所得存在，無法認同檢察官推論全部為不實，並以檢察官所指各站長逃漏稅金額，乃依扣案電腦內之各回收站年度發票總金額乘以6%計算而得，未查明人頭為何人及依法應扣除實際社員、實際交易情形，所憑有所偏差，在稅捐機關無法判斷有無逃漏稅捐，及檢察官未舉出上開情況是否致生逃漏稅捐之結果，無從遽以認定各站長逃漏稅捐金額等理由，就上訴人被訴逃漏稅捐罪部分不另為無罪之諭知。惟刑事一、二審判決認定之事實對原審並無拘束力。原審本於前揭調查證據所得，自行認定上訴人有系爭營利所得，被上訴人據以核課稅捐，並無

違誤，難謂有何違背法令情事。上訴意旨主張：原判決未說明不採納刑事判決認定上訴人未逃漏稅捐之理由，有理由不備之違法云云，並非可採。又原判決並未引用刑事案件一審卷三第2頁以下之資料作為認定事實之依據，上訴意旨援引證人陳子雄於刑事二審程序之證言，主張上開刑案卷證資料係自該刑案查扣之電腦匯出，與該刑案中之光碟資料內容不同云云，仍無從憑認原判決有何違背法令情事。再者，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布上述86年函，係認為廢合社個人社員透過該廢合社銷售廢棄物，即得依該部84年函，免辦理營業登記，而對其所得依法課徵綜合所得稅，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生工廠，並由三資社開立統一發票予再生工廠作為進項憑證，核與前揭財政部函釋所示廢合社之個人社員將所收集廢棄物交該社辦理共同運銷之情形，尚無不符，則原判決認上訴人得依財政部84年函免辦營業登記並免徵營業稅，僅課以個人一時貿易營利所得，難謂有何違誤。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，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，原判決維持被上訴人對上訴人補徵綜合所得稅之原處分，認事用法自屬違誤云云，為其一己主觀見解，難以採取。

- 6.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；……。」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。」前引第21條第1項第3款將是否已依規

定申報及有無故意以詐術或其他不正當方法逃漏稅捐，並列為延長核課期間為7年之事由，揭示核課期間之延長係以協力義務之違反為要件，蓋納稅義務人違反協力義務，構成稽徵機關查明稅捐構成要件之障礙，自有延長課稅期間之必要。上訴人於95、96年度既取有系爭營利所得，竟與三資社職員共同製作不實之一時貿易申報表，以偽造文書犯罪等方式，未依法申報，自己違反誠實申報之協力義務，而故意以不正當方法逃漏稅捐，應適用較長之7年核課期間。另依原審認定之事實，上訴人係分別於96年5月9日及97年5月26日辦理95、96年度綜合所得稅結算申報，被上訴人則於103年3月28日及104年3月2日對上訴人合法送達該2年度綜合所得稅核定通知書及核定稅額繳款書，未逾7年核課期間。是被上訴人因在核課期間屆滿前，要求上訴人提示足以證明將95年、96年發票銷售額交付一時貿易申報表上所列社員之帳簿文據，惟上訴人僅於復查階段提出共同運銷明細表，則被上訴人依查得資料，核定95年、96年發票銷售額，除共同運銷明細表所列上訴人以外社員之銷售額外，均為上訴人之營利所得，並無違法，上訴意旨主張被上訴人遲至103年間始開徵95、96年度綜合所得稅，並要求其提出95、96年度付款予社員之證據，已逾商業會計法第38條第1項所定會計憑證保存期限，不具期待可能性云云，仍無足取。

(二)罰鍰部分：

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，漏報取自三資社之系爭95年營利所得，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，參據行為時裁罰倍數參考表有關「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，對上訴人所漏稅額裁處1倍之罰鍰，並未逾越法定裁量範圍，亦無裁量濫用、裁量怠惰或違反比例原則情事，尚無不合。又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年發票銷售款確有進帳且由上訴人支配管領，惟上訴人就其中屬95年共同運銷明細表所列其他社員銷售額以外部分，未盡提出帳簿、文據之協力義務，遂依財政部73年函核定其系爭95年營利所得額，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，原判決予以維持，並無違誤。

五、綜上所述，上訴人之主張均無可採，原判決駁回上訴人在原審之訴，核無違誤。上訴論旨，指摘原判決違背法令，求予廢棄，為無理由，應予駁回。

六、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　　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 王俊雄
法官 陳文燦
法官 林秀圓

01

法官 鍾 啟 煒

02 以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異
03 中 華 民 國 114 年 3 月 20 日
04 書記官 廖 仲 一