

01 最 高 行 政 法 院 判 決

02 112年度上字第670號

03 上 訴 人 天達科技股份有限公司

04 代 表 人 張擎昇(清算人)

05 訴訟代理人 陳世洋 會計師

06 吳志勇 律師

07 被 上 訴 人 財政部高雄國稅局

08 代 表 人 翁培祐

09 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7  
10 月5日高雄高等行政法院111年度訴字第247號判決，提起上訴，  
11 本院判決如下：

12 主 文

- 13 一、上訴駁回。  
14 二、上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

15 理 由

- 16 一、被上訴人代表人由陳柏誠變更為翁培祐，茲據新任代表人具  
17 狀聲明承受訴訟，核無不合，合先敘明。  
18 二、上訴人102年度營利事業所得稅結算申報，列報營業收入淨  
19 額新臺幣（下同）323,617,940元、全年及課稅所得額-980,  
20 198元，原經被上訴人書面審查後依申報數核定。嗣以查獲  
21 上訴人無進貨事實，取得威騏國際股份有限公司（下稱威騏  
22 公司）開立之不實統一發票金額326,855,498元，充當進項  
23 憑證，且函請上訴人提示帳簿憑證供核，有提示帳證不完全  
24 情形，遂依上訴人自行申報之電腦及電腦週邊設備批發（行  
25 業代號：4641-11）同業利潤標準淨利率7%，核定營業淨利2

01 2,653,255元，加計利息收入58,090元、其他收入152,381  
02 元，並否准認列利息支出3,634,706元、兌換損失827元，更  
03 正核定全年及課稅所得額22,863,726元，補徵稅額3,886,83  
04 3元。上訴人不服，申請復查，被上訴人乃函請上訴人提供  
05 帳簿憑證，嗣查得上訴人另涉及開立不實發票予飛陽科技股  
06 份有限公司（下稱飛陽公司）及鼎曜科技股份有限公司（下  
07 稱鼎曜公司），虛增營業收入221,276,959元，及列報營業  
08 收入中包括有開立金額3,137,255元之顧問費發票予天逸財  
09 經科技服務股份有限公司（下稱天逸公司），惟上訴人仍未  
10 補提示帳證文據，被上訴人乃依查得事實將虛增之營業收入  
11 減除後，重新核定其營業收入淨額為102,340,981元（列報  
12 營業收入淨額323,617,940元－虛報營業收入221,276,959  
13 元），並就顧問費收入3,137,255元按其他管理顧問服務業  
14 （行業代號：7020-99）之同業利潤標準淨利率22%、其他營  
15 業收入99,203,726元按電腦及電腦週邊設備批發業（行業代  
16 號：4641-11）之同業利潤標準淨利率7%，分別重新計算核  
17 定營業淨利為7,634,456元（其他管理顧問服務：3,137,255  
18 元×22%＋電腦及電腦週邊設備批發：99,203,726元×7%）、  
19 全年及課稅所得額7,844,927元（營業淨利7,634,456元＋利  
20 息收入58,090元＋其他收入152,381元），追減全年及課稅  
21 所得額15,018,799元、追減應納稅額2,553,196元。上訴人  
22 仍不服，提起行政訴訟，並聲明：訴願決定及原處分（含復  
23 查決定）不利於上訴人部分均撤銷。案經高雄高等行政法院  
24 （下稱原審）111年度訴字第247號判決（下稱原判決）將訴  
25 願決定及原處分（含復查決定）關於利息支出項目，否准認  
26 列在946,034元範圍內均撤銷；上訴人其餘之訴駁回。上訴  
27 人就原判決不利部分提起上訴，並聲明：原判決不利於上訴  
28 人部分均廢棄；訴願決定及原處分（含復查決定）不利於上  
29 訴人部分均撤銷。

30 三、上訴人起訴主張、被上訴人在原審的答辯，均引用原判決  
31 的記載。

01 四、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：

02 (一)上訴人有虛報進項憑證、不履行帳簿文據提示協力義務之情  
03 形，核課期間應為7年，原處分未逾核課期間。上訴人未依  
04 通知提示完全之帳簿供核致無法勾稽，被上訴人依所得稅法  
05 第83條規定，按同業利潤標準淨利率核定其營業淨利7,634,  
06 456元，並無違誤。

07 (二)關於顧問費收入項目3,137,255元部分：上訴人營業收入淨  
08 額中，包含102年度銷售予天逸公司之顧問費收入3,137,255  
09 元，此有天逸公司提出予財政部臺北國稅局（下稱臺北國稅  
10 局）之說明函及交易明細表為證，核與天逸公司負責人溫峰  
11 泰（民國92年7月31日至99年12月29日任上訴人負責人）於1  
12 10年4月8日接受臺北國稅局詢問之談話記錄所陳相符，亦與  
13 臺北國稅局110年5月21日財北國稅審四字第0000000000號刑  
14 事案件移送書所載調查結果一致，應可採信。準此，被上訴  
15 人依收入性質，按其他管理顧問服務業（行業代號：7020-9  
16 9）之同業利潤標準淨利率22%核定其淨利690,196元（3,13  
17 7,255元×22%），尚無違誤。

18 (三)關於電腦及電腦週邊設備批發收入項目部分：上訴人以電腦  
19 及電腦週邊設備批發之銷售收入列報為營業收入淨額，於被  
20 上訴人扣除虛報銷售予飛陽公司、鼎曜公司之營業收入後，  
21 其客觀合理可作為推計基礎之營業收入淨額為102,340,981  
22 元，再扣除屬管理顧問服務業之顧問費收入3,137,255元，  
23 則上訴人就電腦及電腦週邊設備批發之營業收入淨額為99,2  
24 03,726元（102,340,981元－3,137,255元），被上訴人依此  
25 項收入性質，按電腦週邊設備批發業（行業代號：4641-1  
26 1）之同業利潤標準淨利率7%，核定此部分營業淨利6,944,2  
27 60元（99,203,726元×7%），並無違誤；另就此部分營業淨  
28 利加計顧問費營業淨利690,196元，核定102年度營業淨利為  
29 7,634,456元，亦無違誤。

30 (四)上訴人列報兌換虧損827元，被上訴人不予認列，並無違  
31 誤：上訴人102年度營利事業所得稅簽證申報查核報告書列

01 報兌換損失827元，然未提供銀行結匯證實書為其憑證，亦  
02 無明細計算表以資核對，依營利事業所得稅查核準則（下稱  
03 查核準則）第67條第1項前段及第98條第2款規定，應不予認  
04 定虧損。況依上訴人普通日記簿記載可知，該兌換虧損係因  
05 年底匯率調整而產生之帳面差額，並非已實現之虧損，自應  
06 不予認定，故被上訴人就此部分營業外損失予以剔除，並無  
07 違誤。

08 (五)上訴人列報利息支出3,634,706元，被上訴人全數否准認  
09 列，在946,034元範圍內有違誤，應予撤銷：

10 1.上訴人列報租車押金設算息之利息支出11,640元，被上訴人  
11 予以剔除，並無違誤：上訴人102年度向和運租車股份有限  
12 公司高雄分公司租賃汽車，就租車押金每月設算利息970  
13 元，全年利息11,640元（每月970元×12月），依加值型及非  
14 加值型營業稅法施行細則第24條及查核準則第72條規定，上  
15 訴人應以「租金支出」列帳，惟上訴人將之列報為利息支  
16 出，故被上訴人依其性質調整為租金支出，應屬適法，且因  
17 調整後之租金支出屬營業費用，並不影響本件上開依推計課  
18 稅方法所為營業淨利之核定。

19 2.上訴人列報支付彰化商業銀行股份有限公司九如分行（下稱  
20 彰銀九如分行）等5家銀行借款之利息支出為3,623,066元  
21 （3,634,706元－押金設算息11,640元）。上訴人102年度向  
22 銀行融資借款，實際繳付利息予彰銀九如分行等5家銀行之  
23 借款利息共計3,646,472元，其中2,700,438元係上訴人申請  
24 開立國內信用狀予受益人威騏公司，並於付款後轉融資所繳  
25 付之利息費用，惟因上訴人與威騏公司間並無真實交易，純  
26 係為取得銀行融資而開立不實發票，則上訴人以威騏公司為  
27 受益人所開立國內信用狀亦屬虛偽不實，其因而繳付之融資  
28 利息難認屬營業上所必須，被上訴人予以剔除不予認定，尚  
29 無違誤。至於剩餘946,034元部分，因係上訴人向銀行一般  
30 借款之利息支出，且為營業所必需，被上訴人否准認列在此  
31 金額範圍內，即有違誤，此部分應予撤銷。

01 (六)綜上，原判決乃將訴願決定及原處分（含復查決定）關於利  
02 息支出項目，否准認列在946,034元範圍內均撤銷；駁回上  
03 訴人在第一審其餘之訴。

04 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  
05 就上訴意旨補充論述如下：

06 (一)所得稅法第83條第1項、第3項規定：「（第1項）稽徵機關  
07 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  
08 之帳簿、文據；其未提示者，稽徵機關得依查得之資料或同  
09 業利潤標準，核定其所得額。……（第3項）納稅義務人已  
10 依規定辦理結算申報，但於稽徵機關進行調查時，通知提示  
11 有關各種證明所得額之帳簿、文據而未依限期提示者，稽徵  
12 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  
13 經調查另行發現課稅資料，仍應依法辦理。」租稅稽徵程  
14 序，稅捐稽徵機關雖依職權調查原則而進行，惟有關課稅要  
15 件事實，多發生於納稅義務人所得支配之範圍，稅捐稽徵機  
16 關掌握困難，為貫徹公平合法課稅之目的，故所得稅法課納  
17 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  
18 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  
19 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  
20 其所得額。而所得稅法第21條規定：「（第1項）營利事業  
21 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  
22 錄。（第2項）前項帳簿憑證及會計紀錄之設置、取得、使  
23 用、保管、會計處理及其他有關事項之管理辦法，由財政部  
24 定之。」財政部依所得稅法第21條第2項授權訂定之稅捐稽  
25 徵機關管理營利事業會計帳簿憑證辦法（下稱帳簿憑證辦  
26 法）第26條第1項規定：「營利事業設置之帳簿，除有關未  
27 結會計事項者外，應於會計年度決算程序辦理終了後，至少  
28 保存10年。但因不可抗力之災害而毀損或滅失，報經主管稽  
29 徵機關查明屬實者，不在此限。」第27條第1項規定：「營  
30 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  
31 者外，應於會計年度決算程序辦理終了後，至少保存5

01 年。」另稅捐稽徵法第11條規定：「依稅法規定應自他人取  
02 得之憑證及給予他人憑證之存根或副本，應保存5年。」其  
03 立法理由載明：「憑證係記帳之依據，帳冊又為課稅之依  
04 據，故原始憑證之保存，關係至為重大，現行稅法規定不  
05 詳，爰予統一規定，俾資適用，憑證之保存年限參照商業會  
06 計法之規定，不得少於5年。」可知營利事業應於一定年限  
07 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  
08 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  
09 關未結會計事項以外之會計憑證應至少保存5年。

10 (二)按行為時稅捐稽徵法第21條第1項、第2項規定：「(第1  
11 項)稅捐之核課期間，依左列規定：一、依法應由納稅義務  
12 人申報繳納之稅捐，已在規定期間內申報，且無故意以詐欺  
13 或其他不正當方法逃漏稅捐者，其核課期間為5年。……  
14 三、未於規定期間內申報，或故意以詐欺或其他不正當方法  
15 逃漏稅捐者，其核課期間為7年。(第2項)在前項核課期間  
16 內，經另發現應徵之稅捐者，仍應依法補徵或並予處罰；在  
17 核課期間內未經發現者，以後不得再補稅處罰。」第22條第  
18 1款規定：「前條第1項核課期間之起算，依左列規定：一、  
19 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  
20 者，自申報日起算。」準此，核課期間原則上為5年，除未  
21 申報案件核課期間為7年外，若為已申報案件，倘涉有故意  
22 以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者，核課期間為7年。由  
23 此可知，雖在規定期間內申報，惟未盡誠實申報義務，而故  
24 意以詐欺或匿報、短報、漏報的積極作為或消極不作為等不  
25 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  
26 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  
27 人基於逃漏稅捐之目的，於申報時漏報所得，於稽徵機關查  
28 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  
29 簿等資料，雖只是消極不作為，但已造成稽徵機關查明稅捐  
30 構成要件之障礙，應認屬故意以不正當方法逃漏稅捐，適用  
31 較長之7年核課期間，方能實現租稅之公平正義。

01 (三)經查，上訴人102年度營利事業所得稅結算申報，原經被上  
02 訴人書面審查後依申報數核定。嗣以查獲上訴人無進貨事  
03 實，取得威騏公司開立之不實統一發票，充當進項憑證，被  
04 上訴人函請上訴人提示帳簿憑證供核，其有提示帳證不完全  
05 情形，被上訴人遂為更正核定，上訴人不服，申請復查，被  
06 上訴人乃函請上訴人提供帳簿憑證，嗣查得上訴人另涉及開  
07 立不實發票予飛陽公司及鼎曜公司，虛增營業收入221,276,  
08 959元，及列報營業收入中包括有開立金額3,137,255元之顧  
09 問費發票予天逸公司，惟上訴人仍未補提示帳證文據，被上  
10 訴人乃依查得事實將虛增之營業收入減除後，重新核定其營  
11 業收入淨額為102,340,981元，並就顧問費收入3,137,255元  
12 按其他管理顧問服務業之同業利潤標準淨利率22%、其他營  
13 業收入99,203,726元按電腦及電腦週邊設備批發業之同業利  
14 潤標準淨利率7%，分別重新計算核定營業淨利為7,634,456  
15 元、全年及課稅所得額7,844,927元等情，為原審確定之事  
16 實，核與卷內證據相符。是以，上訴人102年度既有開立及  
17 取得不實憑證而虛進虛銷之情形，其所為該年度營利事業所  
18 得稅之申報內容，自難認為真實正確；被上訴人於109年10  
19 月23日、110年3月26日及同年11月17日函請上訴人提示帳簿  
20 憑證供核時，雖已逾帳簿憑證辦法第27條第1項規定營利事  
21 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2  
22 6條第1項就相關帳簿所定10年保存期限。上訴人僅提出102  
23 年度總分類帳、存貨分類帳、日記帳，至於其他重要之帳簿  
24 文據，迄於原審言詞辯論終結時，上訴人均仍未提出，原審  
25 以上訴人提示之帳簿文據並不完全，且無法就其中一部分所  
26 得額為正確之勾稽核定，核有未履行所得稅法第83條所課予  
27 提示帳簿文據協力義務之情形，被上訴人因認上訴人取具不  
28 實進項憑證及虛開發票等不法情事，增加其正確核定稅捐之  
29 難度，為故意以不正當方法逃漏稅捐，且有故意以虛報進項  
30 之詐欺方法逃漏稅捐情形，依行為時稅捐稽徵法第21條第1  
31 項第3款規定，核課期間為7年，並以上訴人自行列報之營業

01 收入淨額，減除已查明屬虛增營業收入之餘額，作為推計營  
02 業淨利之基礎，就顧問費收入項目3,137,255元部分，按其  
03 他管理顧問服務業之同業利潤標準淨利率22%核定其淨利69  
04 0,196元；就電腦及電腦週邊設備批發收入項目部分，按電  
05 腦週邊設備批發業之同業利潤標準淨利率7%，核定此部分營  
06 業淨利6,944,260元，所為推計已力求客觀、合理，並剔除  
07 上訴人虛增之營業收入，俾與上訴人之實際所得相當，以維  
08 租稅公平原則，符合司法院釋字第218號解釋意旨及納稅者  
09 權利保護法第14條之規定，並無不合。被上訴人於110年4月  
10 29日送達更正核定通知書，距上訴人申報日(103年5月29日)  
11 未逾7年核課期間，核屬適法有據。原判決就關於上訴人所  
12 列報「兌換虧損」項目827元部分，被上訴人不予認列，並  
13 無違誤；上訴人列報租車押金設算息之利息支出11,640元部  
14 分，被上訴人予以剔除，並無違誤；上訴人列報繳付銀行借  
15 款之利息支出部分，其中2,700,438元部分，係上訴人以威  
16 騏公司為受益人所開立國內信用狀而繳付之融資利息，非營  
17 業所必需，被上訴人予以剔除，尚無違誤等情，已經原審依  
18 調查證據之辯論結果，認定甚明，並就上訴人主張何以不足  
19 採取，分別予以論駁甚明，經核與卷內證據尚無不符，亦無  
20 違反論理法則、經驗法則或理由不備之情事。上訴意旨主張  
21 其並無虛報進項憑證、不履行帳簿文據提示協力義務之情  
22 形，並無「故意以詐欺或其他不正當方法」逃漏所得稅之結  
23 果，而僅涉及應否調整所得之情形，故核課期間僅為5年，  
24 指摘原判決有不適用法規及理由不備之違法云云，無非係其  
25 個人之主觀見解及就原審認定事實、證據取捨之職權行使事  
26 項為指摘，並無可採。

27 (四)行政訴訟關於證據，除行政訴訟法明文規定者外，應準用民  
28 事訴訟法相關之規定，此觀之行政訴訟法第2編第1章第4節  
29 及同法第176條之規定自明，又納稅者權利保護法第11條第3  
30 項規定，僅明定稅捐稽徵機關或財政部賦稅署指定之人員違  
31 法調查所取得之證據，原則上不得作為認定課稅或處罰之基

01 礎。至於刑事訴訟上之傳聞證據法則，並非訴訟法有關證據  
02 能力之普遍法理，於行政訴訟法亦無準用規定，於行政訴訟  
03 中並無適用。上訴人並未舉證證明證人即威騏公司主辦會計  
04 李雅苓、會計人員吳季芳及員工林士琬、林孟儒等人於接受  
05 被上訴人談話之紀錄係屬被上訴人違法取得之證據，自無納  
06 稅者權利保護法第11條第3項之證據排除法則適用，上訴人  
07 指摘原判決所引訴訟外之談話紀錄無證據能力云云，顯不足  
08 採。況關於證人李雅苓、吳季芳、林士琬及林孟儒等人於接  
09 受被上訴人談話之紀錄，業經原審於言詞辯論時，經提示當  
10 事人辯論，有言詞辯論筆錄在卷可按(原審卷3第170頁)。上  
11 訴人指摘原判決違反言詞辯論原則及直接審理原則，亦違反  
12 行政訴訟法第149條規定云云，並無足採。又證據資料如何  
13 判斷，為證據之評價問題，在自由心證主義之下，其證據價  
14 值如何，是否足以證明待證之事實，乃應由事實審法院斟酌  
15 全辯論意旨及調查證據之結果，依據論理法則及經驗法則而  
16 為判斷。原審綜合全辯論意旨及調查所得資料而認定上訴人  
17 取具威騏公司開立之統一發票金額326,855,498元，係故意  
18 虛報不實進項(成本費用)，藉由虛報應減除之成本費用，  
19 導致計算之營業淨利短少，而生逃漏稅捐之結果，合於行為  
20 時稅捐稽徵法第21條第1項第3款規定「以詐欺方法逃漏稅  
21 捐」情形，其判斷並無違反證據、經驗及論理法則，不得謂  
22 為原判決有違背法令之情形。上訴意旨主張證人李雅苓、吳  
23 季芳、林士琬及林孟儒等人之談話紀錄無證明力，原判決僅  
24 以被上訴人內部之調查筆錄，認定上訴人有故意虛報進項而  
25 逃漏稅捐之情事，違背證據法則、論理法則及經驗法則，而  
26 有判決不備理由之違法云云，自無足採。

27 (五)稽徵機關依所得稅法第83條第1項及同法施行細則第81條第1  
28 項等規定，就納稅義務人於應提示有關各種證明所得額之帳  
29 簿、文據，而未提示，得依查得之資料或同業利潤標準核定  
30 其所得額，上述條文所稱之「未提示」，係包含提示不完  
31 全。因此稽徵機關進行調查或復查時，其關係所得額一部之

01 帳簿文據，納稅義務人若未能提示或提示不完全者，稽徵機  
02 關即得就該部分依查得資料或同業利潤標準核定其所得額。  
03 原判決以上訴人雖有提出日記簿、總分類帳、存貨分類帳，  
04 然並未提示其他可供補正進銷貨內容之其他會計憑證或帳  
05 簿，可供逐日逐項勾稽，且其所提出存貨分類帳其記載內容  
06 不完整且無其他補正，無法達成正確核課營利事業所得稅之  
07 目的，足認亦有提示帳簿文據不完全之違反協力義務情形等  
08 情，亦經原審依調查證據之辯論結果認定甚明，核與卷內證  
09 據並無不合，則原審自無上訴意旨所稱未就上訴人所提之帳  
10 證予以調查論斷情事。故而，原判決維持被上訴人所為因上  
11 訴人未能提示完全之帳簿文據致應按同業利潤標準核定之認  
12 定，即無不合。又依行政訴訟法第133條規定，原審就本件  
13 訴訟本應依職權調查證據，是原審自得依其調查證據結果而  
14 為被上訴人所為本件屬應依同業利潤標準核定之認定係屬適  
15 法之判斷。至本件是否有帳簿文據提示不完全致應按同業利  
16 潤標準核定情事，則屬事實認定問題。是上訴意旨復執詞就  
17 屬原判決認定事實之職權行使事項為爭議，亦無足取。從  
18 而，上訴意旨以其並無帳簿文據不全情事，得按實認定所  
19 得，自無適用同業利潤標準推計課稅之餘地，縱予推計課  
20 稅，原判決未以上訴人相近年度之實際被查核情形之資料，  
21 予以合理推計認定，有未盡其職權調查義務，判決不備理由  
22 之違法云云，自無可採。

23 (六)稽徵機關核定營利事業所得總額（淨額）及稅額，係根據營  
24 利事業依行為時所得稅法第71條第1項規定，所申報其上一  
25 年度內構成收入總額之項目及數額，及有關減免、扣除之事  
26 實，就各該組成要素交錯適用、合併計算之結果，故核課稅  
27 額處分具單一性及整體性，在適用核課期間時，無從將同次  
28 申報之收入或扣減項目割裂處理，分別依行為時稅捐稽徵法  
29 第21條第1項第1款及第3款規定，適用5年、7年之核課期  
30 間。是上訴意旨另主張：關於顧問費收入3,137,255元、列  
31 報兌換虧損827元及利息支出3,646,472元部分，均與虛進虛

01 銷無涉，更無故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐之結  
02 果，故已逾5年核課期間，原判決有應適用而不適用行為時  
03 稅捐稽徵法第21條第1項規定及判決不備理由之違法云云，  
04 容屬誤解，無足採取。

05 (七)綜上所述，上訴人之主張均無可採，原判決核無違誤。上訴  
06 論旨，仍執前詞，指摘原判決違背法令，求予廢棄，為無理  
07 由，應予駁回。

08 六、據上論結，本件上訴為無理由。依行政訴訟法第255條第1  
09 項、第98條第1項前段，判決如主文。

10 中 華 民 國 114 年 1 月 16 日

11 最高行政法院第四庭

12 審判長法官 王 碧 芳

13 法官 鍾 啟 煒

14 法官 陳 文 燦

15 法官 林 秀 圓

16 法官 王 俊 雄

17 以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

18 中 華 民 國 114 年 1 月 16 日

19 書記官 張 玉 純