

臺北高等行政法院判決

109年度訴更一字第67號

111年6月9日辯論終結

原告 亞甫實業有限公司

代表人 藍世雄（董事）

訴訟代理人 陳繼民 律師

被告 財政部北區國稅局

代表人 蔡碧珍（局長）

訴訟代理人 劉桂英

邱玉琴

呂淑華

上列當事人間營利事業所得稅事件，原告不服財政部中華民國105年11月8日台財法字第10513951850號（案號：第10501181號）訴願決定，提起行政訴訟，經本院106年度訴字第21號判決駁回，原告提起上訴，經最高行政法院109年度判字第477號判決廢棄上開判決，發回本院更為審理，本院判決如下：

主 文

訴願決定及原處分（含復查決定）應納稅額逾新臺幣787,780元部分，及關於罰鍰逾新臺幣451,739元部分均撤銷。

原告其餘之訴駁回。

第一審及發回前上訴審訴訟費用由被告負擔2分之1，餘由原告負擔。

事實及理由

一、程序事項：被告之代表人於訴訟進行中由張綉忠變更為蔡碧珍，茲由新任代表人具狀向本院聲明承受訴訟，應予准許。

二、爭訟概要：

原告民國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，原經被告依書面審查，暫按申報數核定。嗣因查認其虛列營業收入8,500,266元及營業成本33,313,342元，乃按虛開統一發票金額8,5

00,266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。原告就本稅及罰鍰均不服，申請復查，經被告以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，原告猶未甘服，提起訴願亦遭駁回，遂提起行政訴訟。經本院以106年度訴字第21號判決駁回原告之訴，原告不服，提起上訴，經最高行政法院以109年度判字第477號判決廢棄上開本院判決，發回本院更為審理。

三、原告起訴主張及聲明：

(一)原告與春誼堂企業有限公司（下稱春誼堂公司）、珈郁企業有限公司（下稱珈郁公司）、哲妍企業有限公司（下稱哲妍公司）、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）間確有真實交易，縱認原告未與上開6家公司間交易，原告亦確有進貨事實，僅是取得非實際交易對象之發票，說明如下：1.春誼堂公司：依被告97年度財營業字第F3040097104528號裁處書違章事實及98年10月12日北區國稅法一字第0980008511號復查決定書，可認原告確有進貨事實，此經本院99年度訴字第1035號及最高行政法院100年度判字第1434號判決肯認。2.珈郁公司：依被告下轄臺北縣分局98年度財稅稽字第F3040098005289號裁處書違章事實及被告99年1月4日北區國稅法一字第0990015104號復查決定書，可認原告有進貨事實。3.哲妍公司：依被告下轄臺北縣分局98年財營業字第F3040098001353號裁處書違章事實記載，可認原告確有進貨事實。4.旻樺公司：依被告下轄臺北縣分局99年11月16日北區國稅北縣三字

01 第0990034695號函說明二記載，可認原告確有進貨事實。5.
02 優尼科公司：依被告下轄臺北縣分局98年財營業字第F30400
03 98101439號裁處書違章事實及被告99年1月4日北區國稅法一
04 字第0990015103號復查決定書，可認原告確有進貨事實。6.
05 況依被告於前審106年8月9日準備程序中自承「本件是部分
06 虛銷虛進，並非全部虛銷虛進」，可見原處分認定春誼堂等
07 6家公司全為虛進虛銷即有違誤。

08 (二)被告雖認原告虛報對豪傑國際服飾有限公司（下稱豪傑公
09 司）及貝里柏斯國際服飾有限公司（下稱貝里柏斯公司）之
10 營業收入。惟豪傑公司及貝里柏斯公司均以訴外人楊○長為
11 負責人，以出售成衣為業。原告自93年間即與楊○長往來，
12 並出售成衣，豪傑公司及貝里柏斯亦有匯款支付33,878,995
13 元予原告，並經臺灣新北地方檢察署（下稱新北地檢）傳喚
14 相關證人肯認上開事實。是被告認定虛銷所援引之承諾書，
15 其可信度顯較經嚴格證明之刑事不起訴處分為低，況豪傑公
16 司及貝里柏斯公司所提出之承諾書，上面亦清楚表明有進貨
17 事實，尤其依原告與豪傑公司及貝里柏斯公司之發票及付款
18 明細，均可證原告並無虛銷情事。縱認原告有虛銷情事，按
19 財政部78年6月24日台財稅字第781146897號函釋（下稱78年
20 函釋）固以發票金額8%作為認定收益，然該函釋係以納稅義
21 務人未盡申報及協力義務為前提，而本件除發票及匯款資料
22 外之相關憑證均已逾行為時稅捐稽徵機關管理營利事業會計
23 帳簿憑證辦法（下稱帳簿憑證辦法）第27條第1項規定之保
24 存期限，原告並無違反協力義務，自無上開函釋之適用。且
25 參新北地檢103年度偵字第21007號偵查卷可知，原告係委託
26 泰迪文企業社運送成衣交予豪傑公司及貝里柏斯公司，該2
27 家公司前身為「長耘公司」，是原告確有實際交易。況被告
28 將原告負責人移送偵辦，肇自被告所屬板橋分局102年11月2
29 9日北區國稅板橋銷字第102116470號函以原告95至98年間涉
30 嫌開立不實統一發票，係認原告與春誼堂等5家公司「有進
31 貨事實但取得非實際交易對象發票」，嗣改認無進貨事實，

01 原因恐係扣除原告與豪傑公司、貝里柏斯公司間銷售金額後
02 之營業收入109,688,851元未高於原營業成本113,896,126元
03 所致。

04 (三)原告96年間業務模式乃在臺購買布料後委託大陸加工後再運
05 進口銷售，本件所涉春誼堂等6家公司之發票亦是如此，此
06 依出口報單左下方記載「本批係國產布委託大陸加工後，再
07 復運進口」可證原告確有進貨事實，此參新北地檢103年度
08 偵字第21007號不起訴處分書，可知其認原告就春誼堂等6家
09 公司所開立之發票確有進貨事實。又依96年1月24日財政部
10 關稅總局修正之海關處理輸入委外加工成衣作業規定第2點
11 及第4點，可知原告出口報關時需先將布料樣品留存，復運
12 進口時需查驗成衣與原留布料樣品，如有不符時依進口貨運
13 處理，是以出口報單記載復運進口，可證是相同布疋製成服
14 飾再行進口。再依本件所涉發票，互核出口報單左下方記載
15 「本批係國產布委託大陸加工後，再復運進口」與進口報單
16 左下方記載「本批係委託國外加工後，復運進口貨物與出口
17 樣袋核對無誤」並將對應之出口報單編號臚列於進口報單
18 上，均可證原告確實是在國內購買布疋出口後以相同布疋製
19 成服飾再行進口。被告雖指數量不符或有矛盾云云，然此係
20 因原告購買布疋大多以長度碼數計價（僅有購買出清布疋方
21 以重量計價），且布疋碼數因不同布料材質而換算比例不
22 一，加上部分布疋或併櫃或拆分出口，致部分布疋無法直接
23 對應出口報單項次，但如以1碼布約0.12公斤計算，其發票
24 數量與出口報單重量應屬一致，可證原告有實際交易而取得
25 本件所涉發票之布疋。

26 (四)聲明：訴願決定及原處分（含復查決定）均撤銷。

27 四、被告答辯及聲明：

28 (一)原告96年度未依規定取得合法憑證，卻取具非實際交易對象
29 春誼堂公司15,180,269元、珈郁公司4,223,592元、哲妍公
30 司646,495元、優尼科公司5,392,742元等進項憑證申報扣抵
31 銷項稅額，原經被告分別於97及98年度查核時依有進貨事實

01 認定，嗣查得原告並無進貨事實，連同無進貨事實旻樺公司
02 5,385,439元及龍成公司2,484,805元，其無進貨事實漏報營
03 業稅部分，經逐期計算原告涉案期間漏稅額合計10,378元，
04 並處2.5倍罰鍰25,945元在案，被告所屬板橋分局以103年8
05 月7日北區國稅板銷字第1030209736號函及裁處書通知原
06 告，原告未申請復查並繳清稅款，該營業稅案業已確定。

07 (二)關於原告取得春誼堂等6家公司上開虛開之統一發票，銷售
08 額合計33,313,342元，致虛報營業成本一事，本件進貨是否
09 有交易事實，依原告提示之匯款支付表，就金流及物流方面
10 查核如下：1.證人即原告之會計人員藍○玉於104年3月20日
11 詢問筆錄稱有看到報關單、發票及送貨單等，有核對金額卻
12 證稱未曾與春誼堂等6家公司人員直接接觸，顯與一般會計
13 人員須詳細與對方對帳及付款之常情有違，其證詞是否可信
14 即屬有疑。2.自春誼堂等6家公司之96年度開立統一發票明
15 細與匯款支付表明細逐筆核對，有匯款金額與開立統一發票
16 金額不符、付款日期相距甚遠等有違一般交易常情之情事，
17 且無資金來源資料佐證，原告亦未提示進貨帳及應付帳款明
18 細帳等帳證資料供核，尚難證明有付款事實。3.雖原告付款
19 資料有部分與發票金額吻合，惟查原告銀行帳戶多筆以現金
20 (或轉帳)存入，金額高達26,600,000元，原告未提示其現金
21 存入之資金來源及進貨帳及應付帳款明細帳等帳證資料供
22 核，均難證明有付款事實。4.又原告96年度均為內銷，原告
23 稱其業務模式係在臺灣先購買布料後委託大陸加工後再復運
24 進口銷售予第三人，惟僅提示部分出口報單，並未提示進口
25 報單以實其說，且被告以105年1月4日北區國稅法一字第105
26 0000168號函通知原告提示帳證等，惟原告迄未提示進銷存
27 明細表及存貨帳等帳證資料供核。5.另從原告所提發票、進
28 口報單及出口報單等相關證據核對，前後對照之下矛盾百
29 出，某些項次單位不同，即使單位相同，數量與金額亦不
30 符，某些項次甚至僅記載金額等，實在無法勾稽，尚難證明
31 原告與春誼堂等6家公司間有交易事實。

01 (三)豪傑公司及貝里柏斯公司負責人楊○長於新北地檢103年度
02 偵字第10429號刑事案中，證稱不認識原告代表人藍世雄，
03 與藍世雄所稱認識楊○長等情並不一致。就豪傑公司及貝里
04 柏斯公司等2家營業人，其無交易事實取得原告等營業人虛
05 開之統一發票，充當進項憑證申報扣抵銷項稅額，漏報營業
06 稅部分，均由楊○長出具承諾書，並經被告依相關規定補稅
07 及裁罰，豪傑公司及貝里柏斯公司全數繳清稅款，未申請復
08 查確定在案。

09 (四)聲明：原告之訴駁回。

10 五、前開事實概要欄所載事實，有營業人進銷項交易對象彙加明
11 細表（進項來源）、專案申請調檔查核清單、原告96年進貨
12 簿、原告96年度總分類帳、豪傑公司101年7月6日承諾書、
13 貝里柏斯公司101年7月6日承諾書、被告103年7月24日北區
14 國稅審四字第1030012814號函及相關資料、被告103年12月1
15 7日北區國稅審一字第1030022621號函、被告97年10月14日9
16 7年度財營業字第F3040097104528號裁處書、被告98年10月1
17 2日北區國稅法一字第0980008511號復查決定、相關偵案不
18 起訴處分書、同業利潤標準查詢系統（第六次修訂）資料、
19 原告就龍成公司之進貨明細表、部分發票及對應出口報單、
20 原告代表人102年11月8日談話記錄、被告103年7月24日刑事
21 案件移送書、核課補稅處分、裁罰處分及其郵件收件回執、
22 原告96年間板信商業銀行存摺、板橋分局104年7月15日北區
23 國稅板橋銷字第1040107799號函及所附104年3月6日註銷簽
24 及註銷明細、徵銷明細清單查詢檔、留抵稅額資料線上查詢
25 檔、被告對豪傑公司及貝里柏斯公司所作之裁處書及徵銷明
26 細清單查詢檔、行政救濟案件查詢檔、原告之96年度發票及
27 送貨單、96年度營業稅核定稅額繳款書、裁處書、違章案件
28 罰鍰繳款書、復查決定及訴願決定附於原處分卷、訴願卷及
29 前審卷可稽，並經本院調閱相關偵案、刑事及行政訴訟案卷
30 宗查明。本件爭點為：被告認定原告虛報營業收入8,500,26
31 6元及營業成本33,313,342元之違章行為，並按原告虛開發

01 票金額8,500,266元之8%增列其他收入680,021元，重行核定
02 全年所得額26,197,240元，應補稅額6,539,310元及按所漏
03 稅額6,203,269元處1倍之罰鍰，是否有據？

04 六、本院之判斷：

05 (一)按行政訴訟法第189條規定：「（第1項）行政法院為裁判
06 時，應斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，依論理及經驗法
07 則判斷事實之真偽。但別有規定者，不在此限。……（第3
08 項）得心證之理由，應記明於判決。」參諸最高行政法院前
09 44年判字第48號、59年判字第410號判例：「刑事判決所認
10 定之事實，及其所持法律上見解，並不能拘束本院。本院應
11 本於調查所得，自為認定及裁判。」「行政爭訟事件並不受
12 刑事判決認定事實之拘束。……」可知，行政法院就行政爭
13 訟事件應自行認定事實，並不受刑事判決所認定事實之拘
14 束。又行為時所得稅法第3條第1項、第2項前段規定：
15 「（第1項）凡在中華民國境內經營之營利事業，應依本法
16 規定，課徵營利事業所得稅。（第2項）營利事業之總機構
17 在中華民國境內者，應就其中華民國境內外全部營利事業所
18 得，合併課徵營利事業所得稅。……」第24條第1項規定：
19 「營利事業所得之計算，以其本年度收入總額減除各項成本
20 費用、損失及稅捐後之純益額為所得額。」加值型及非加值
21 型營業稅法（下稱營業稅法）第1條規定：「在中華民國境
22 內銷售貨物或勞務及進口貨物，均應依本法規定課徵加值型
23 或非加值型之營業稅。」第15條規定：「營業人當期銷項稅
24 額，扣減進項稅額後之餘額，為當期應納或溢付營業稅
25 額。」依上可知，營所稅與營業稅係不同之稅別，各具課徵
26 要件，二者間並無以何者之成立作為另一稅捐之課徵要件情
27 事。

28 (二)次按行為時稅捐稽徵法第21條規定：「（第1項）稅捐之核
29 課期間，依左列規定：一、依法應由納稅義務人申報繳納之
30 稅捐，已在規定期間內申報，且無故意以詐欺或其他不正當
31 方法逃漏稅捐者，其核課期間為五年。二、依法應由納稅義

01 務人實貼之印花稅，及應由稅捐稽徵機關依稅籍底冊或查得
02 資料核定課徵之稅捐，其核課期間為五年。三、未於規定期
03 間內申報，或故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者，其
04 核課期間為七年。（第2項）在前項核課期間內，經另發現
05 應徵之稅捐者，仍應依法補徵或並予處罰；在核課期間內未
06 經發現者，以後不得再補稅處罰。」第22條規定：「前條第
07 一項核課期間之起算，依左列規定：一、依法應由納稅義務
08 人申報繳納之稅捐，已在規定期間內申報者，自申報日起
09 算。二、依法應由納稅義務人申報繳納之稅捐，未在規定期
10 間內申報繳納者，自規定申報期間屆滿之翌日起算。三、印
11 花稅自依法應貼用印花稅票日起算。四、由稅捐稽徵機關按
12 稅籍底冊或查得資料核定徵收之稅捐，自該稅捐所屬徵期屆
13 滿之翌日起算。」又按行為時所得稅法第24條第1項規定：
14 「營利事業所得之計算，以其本年度收入總額減除各項成本
15 費用、損失及稅捐後之純益額為所得額。所得額之計算，涉
16 有應稅所得及免稅所得者，其相關之成本、費用或損失，除
17 可直接合理明確歸屬者，得個別歸屬認列外，應作合理之分
18 攤；其分攤辦法，由財政部定之。」第110條第1項規定：
19 「納稅義務人已依本法規定辦理結算、決算或清算申報，而
20 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
21 以所漏稅額二倍以下之罰鍰。納稅義務人未依本法規定自行
22 辦理結算、決算或清算申報，而經稽徵機關調查，發現有依
23 本法規定課稅之所得額者，除依法核定補徵應納稅額外，應
24 照補徵稅額，處三倍以下之罰鍰。」

25 (三)再按「（第1項）稅捐稽徵機關對於課稅基礎，經調查仍不
26 能確定或調查費用過鉅時，為維護課稅公平原則，得推計課
27 稅。並應以書面敘明推計依據及計算資料。（第2項）稅捐
28 稽徵機關推計課稅，應斟酌與推計具有關聯性之一切重要事
29 項，依合理客觀之程序及適切之方法為之。（第3項）推
30 計，有二種以上之方法時，應依最能切近實額之方法為
31 之。」為105年12月28日訂定、106年12月28日施行之納稅者

權利保護法（下稱納保法）第14條第1至3項所規定，查其立法理由乃以「1. 按推計課稅之正當性在於達成租稅公平之目的。於課稅資料難以調查時，以間接證據推估稅額。依此項推估核定方法推計所得額時，應力求客觀、合理，使與納稅義務人之實際所得相當，以維租稅公平原則。此為司法院大法官釋字第218號解釋所肯認。基於量能課稅與實質課稅原則，稅捐稽徵機關以核實認定課稅基礎實額為原則，僅於無法進行實額課稅情形，始准予推計課稅。並為確保推計課稅程序透明公開，稅捐稽徵機關應以書面敘明推計依據及計算資料。爰明定第1項規定。2. 推計課稅應致力發現最大蓋然性的正確結果，應盡可能接近實額課稅之真實。推計課稅的結果必須具有說明力、經濟上的可能，所採用的推計方法本身合理，始為適當。爰明定第2項規定。3. 推計課稅既以間接證據推估稅額，其自有多種推估之可能，惟推計課稅之目的仍在核定最接近實額之真實稅額，稽徵機關應選擇最能貼近實額之方法為之。爰明定第3項規定。……」。而財政部78年函釋：「營利事業非法出售或虛開統一發票給予他人作為進貨憑證者，其虛開統一發票之收益，依查獲收益資料核實認定，若無收益資料可供認定者，則按其所開立之統一發票金額百分之八標準認定。」究其內容，無非基於所得稅法第24條第1項、第83條及同法施行細則第81條規範本旨，指明營利事業虛開或出售發票之收益亦屬所得稅之課徵客體，仍應依其收益資料核實認列，並於無法查得此收益資料時，以統一之標準推計其所得額，以為課稅之基礎，其性質（類）屬「同業利潤標準」；按諸司法院釋字第218號解釋意旨：「人民有依法律納稅之義務，憲法第19條定有明文。國家依法課徵所得稅時，納稅義務人應自行申報，並提示各種證明所得額之帳簿、文據，以便稽徵機關查核。凡未自行申報或提示證明文件者，稽徵機關得依查得之資料或同業利潤標準，核定其所得額。此項推計核定方法，與憲法首開規定之本旨並不牴觸。」故財政部上開關於推計所得額之函

釋，並無違租稅法律主義或法律保留原則。茲依所得稅法第3條規定，凡在中華民國境內經營之營利事業，應依法課徵營所稅，故不論營利事業其營業項目為何，縱係虛開發票予他人，如獲取一定利益，仍應按其受益金額予以核課營所稅。故在非營業收入（例如被告核認本件原告虛開發票銷售額）之情形，稽徵機關無法取得直接證據下，倘因此放棄課稅，對於誠實保存營業課稅資料並據實報繳稅款之納稅義務人而言，實有違租稅公平。是以非營業收入採行類似「同業利潤標準」之推計方式，應為法之所許。是營利事業如有非法出售或虛開發票給予他人作為進貨憑證情事，苟稽徵機關查無收益資料可供認定時，依前揭函釋意旨就虛開發票之行為核定所得額，應為法之所許。惟因新制定施行之納保法第14條業就推計課稅予明文規範，於適用財政部78年函釋時，應於不牴觸該規定之範圍內適用，自屬當然。

(四)經查，原告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，經被告依書面審查，暫按申報數核定，嗣因被告查認其無銷貨事實，虛開統一發票予豪傑公司6,000,165元及貝里柏斯公司2,500,101元，銷售額合計8,500,266元，同期間無進貨事實，取得以下營業人虛開之統一發票：旻樺公司5,385,439元、春誼堂公司15,180,269元、珈郁公司4,223,592元、暫妍公司646,495元、優尼科公司5,392,742元及龍成公司2,484,805元，銷售額合計33,313,342元，充當進項憑證，虛報營業收入及營業成本，被告乃以：1. 營業收入淨額：列報118,189,152元，因原告開立不實之統一發票銷售額8,500,266元已列報於營業收入，應予調減，核定為109,688,886元（=118,189,152—8,500,266）。2. 營業成本：列報113,896,126元，因原告取得不實之統一發票銷售額33,313,342元已列報於營業成本，應予剔除，核定為80,582,784元（=113,896,126—33,313,342）。3. 其他收入：列報0元，按虛開統一發票

金額8,500,266元之8%核算其他收入680,021元（＝8,500,266×8%），爰以核課補稅處分重行核定全年所得額26,197,240元（＝原告申報全年所得額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），營所稅應補稅額為6,539,310元（＝26,197,240×25%－10,000）。其中被告因認原告取得春誼堂等6家公司不實發票虛報營業收入，逕予剔除33,313,342元部分，經查其部分發票有實際進貨事實，應追認營業成本23,006,117元；至被告認定原告開立不實之統一發票銷售額8,500,266元予豪傑公司及貝里柏斯公司，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元部分，則無違誤。爰分論如下：

1. 依行為時帳簿憑證辦法第26條第1項規定：「營利事業設置之帳簿，除有關未結會計事項者外，應於會計年度決算程序辦理終了後，至少保存十年。但因不可抗力之災害而損毀或滅失，報經主管稽徵機關查明屬實者，不在此限。」第27條第1項規定：「營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者外，應於會計年度決算程序辦理終了後，至少保存五年。」依上開規定可知，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，原則上自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。本件係原告於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，被告至103年12月17日始以北區國稅審一字第1

030022621號函通知原告提示96至98年度帳簿憑證供核（原處分卷1第108至110頁），而本件核課補稅處分及裁罰處分均為104年間作成，有網路申報總表、96年營所稅核定稅額繳款書、裁罰處分及罰鍰繳款書、核課補稅處分等附卷可按（原處分卷1第13、129、130、136頁、本院卷1第211頁）。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，堪認被告通知原告提出帳簿憑證供核，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（另依原告於本院109年度訴更一字第69號有關96年度未分配盈餘申報事件，卷內其因申報而向被告提出之97年6月23日股東同意書，足見其決算報表當時業獲股東承認，縱以該時點起算，結論亦無不同），故原告於本件未能提出會計憑證部分，已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，原告仍無從解免所負應提出相關帳簿之協力義務，其若未提出，則應減輕被告之證明程度，進而得依已查事證而採認被告之主張，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。至被告主張其早於原告98年10月12日北區國稅法一字第0980008511號復查決定前（即春誼堂公司發票案之復查程序），即請原告提示相關憑證供核（本院96年度訴字第1035號卷第19頁），然原告始終未提示，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，則原告所提示之帳證，既無從與申報資料互為勾稽，即難據以對原告為有利之認定云云。惟按營業稅及營所稅係不同稅目，所為課稅處分亦屬有異，尚難以被告曾因查核營業稅而請原告提示憑證未果，即認原告未踐

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，被告已無從要求原告提出會計憑證，遑論要求其須與帳簿可相互對比且整理完備。被告上開主張，自非可採。

2. 經查，原告於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，業據原告提出其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，有該出口報單及進口報單在卷可稽（本院卷2第13至171頁），係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，即原告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運處理。是原告有關其於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等主張，應屬可採。原告進而主張本件所涉春誼堂等6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，固據如附表所示原告提出之進貨發票與相應之出口報單為憑（前審卷第82至194頁）。惟查，如附表所示原告提出之出口報單及進貨發票中，有項次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，例如附表項次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。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。附表項次22. 優尼科公司發票日期96年5月15日、金額（未稅）3,892,7

42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。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。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。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，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，即符合原告於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，堪認原告上開如附表所示項次1至4、6至12、18、21、22、26、31確有進貨並將布疋出口之事實，縱認被告所指春誼堂等6家公司係屬虛設行號而非實際交易對象，然原告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，被告原自申報營業成本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（ $=113,896,126-33,313,342+23,006,117$ ）。至於附表其他項次，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，且原告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原告購入之布疋，自難認定此部分原告有關進貨事實之主張為可採。

3. 至於被告指摘原告提示之進貨簿，並未載明貨物名稱、數量及傳票號碼等營利事業查核準則所要求之資訊，已難與其進貨憑證互相勾稽外，原告96年度進貨合計為54,719,450元（原處分卷1第90頁），與其96年度營所稅查核簽證報告書所提供之營業成本明細表中（原處分卷1第182

頁），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；又原告若從春誼堂等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是原告自行運送，均應有相關物流單據，然原告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，原告上開如附表所示項次1至4、6至12、18、21、22、26、31之進貨事實，核與原告提示之進貨簿內金額欄記載之金額、品名欄記載之報單號碼並無不符，有該進貨簿在卷可稽（原處分卷1第90至93頁），該進貨簿雖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之資訊，並不影響對於上開進貨事實之認定。至於進貨簿之其他記載或是有無相關物流單據，因法規課予原告有關會計憑證之保存義務，已逾保存年限，已難再予追究，尚無從據此而為原告不利之認定。

4. 關於原告申報之96年度營業收入，包括其銷貨予豪傑公司與貝里柏斯公司，金額合計8,500,266元等情，固據原告提出存摺、匯款支付明細表、發票為證（原處分卷1第140至151頁、前審卷第483至490頁）。然查，原告提出之上開匯款支付明細表，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，惟匯款金額並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），實與一般交易常情有違。又原告提出之上開發票，所載品名均係「服飾」，數量均為「乙批」，且無單價之記載，是在原告並未提示銷貨帳、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，其中包括向本件原告所取得不實之進貨發票，有承諾書在卷足稽（原處分卷1第100、102頁），亦即本件原告所開立予豪傑公司與貝里柏斯公司之銷貨發票，實屬不實，又豪傑公司與貝里柏斯公司已依相關規定補稅裁處確定，有該裁處書可稽

（前審卷第458至459頁），並已全數繳清稅款且未申請復查而告確定（前審卷第460至465頁），自難認原告於96年度有銷貨予豪傑公司與貝里柏斯公司之情事。是被告將原告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。原告雖舉新北地檢103年度偵字第21007號偵卷內證人即泰迪文企業社負責人林○文之證述，主張其曾為原告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○長等情，惟該偵案中檢察官並未提示本件銷貨發票請證人林○文確認，詢及相關送貨單據，林○文則稱已無保留等語，其涉本件事實部分並未為明確之證述，亦難據為有利原告之認定。至於原告虛開上開發票之漏稅額，參諸財政部78年函釋意旨，關於虛開發票之收益，須先依查獲收益資料核實認定，若查無收益資料時，其收益認定原則，係採「有收益」或「有代價」推定原則，亦即營利事業經查獲「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，惟其性質則與所得稅法有關推計課稅之立法意旨並無不同。經查，原告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，顯無可能提示有關證明該所得額之帳證供被告核定。本件原告並未申報其虛開發票之收益，被告依職權調查證據仍不能確定原告上開收益，為維護課稅公平原則，依前揭規定及說明，自得適用財政部78年函釋，故被告以原告虛開發票金額8,500,266元，按該金額之8%核算其他收入680,021元（ $=8,500,266 \times 8\%$ ），並無不合。至於原告主張財政部78年函釋係以納稅義務人未盡申報及協力義務為前提，而本件會計憑證已逾保存年限，應無適用云云。實則，78年函釋並未以納稅義務人有無申報或能否協力為前提，依納保法第14條第1項規定，亦係以稅捐稽徵機關對於課稅基礎，經調查仍不能確定或調查費用過鉅時，為維護課稅公

01 平原則，即得採推計課稅之方式，本件被告適用財政部78
02 年函釋核算原告之其他收入，尚無違誤。原告上開主張，
03 應非可採。

- 04 5. 至原告雖以：被告先前以原告分別向非實際交易對象之春
05 誼堂等5家公司之裁處書及復查決定（即進貨營業稅前處
06 分），均可證被告早已認定原告確實有進貨之事實，其中
07 春誼堂發票案尚經最高行政法院以該案上訴審判決確定在
08 案；另就旻樺公司、哲妍公司、珈郁公司及優尼科公司部
09 分，因被告同意全部以有進貨事實但取得非實際交易對象
10 發票處理，因此原告未再繼續申請復查或提起訴願，是進
11 貨營業稅前處分就本件實具有構成要件效力，被告竟以無
12 進貨事實作成本件原處分，有違行政程序法第8條之誠信
13 原則及禁反言原則，當係違法；且其代表人藍世雄因涉嫌
14 違反稅捐稽徵法遭移送偵辦，業經新北地檢檢察官103年
15 度偵字第21007號處分不起訴在案（前審卷第217至222
16 頁），是其交易並無不實云云。惟按營業稅與所得稅在性
17 質上分別為消費稅及資本增益稅，本質及目的上即屬有
18 別，兩者之租稅客體範圍、稅賦負擔者、納稅義務人、計
19 徵標準、租稅性質及稅率均不相同，適用的法律各異，前
20 者並非後者之先決事項，自無構成要件效力可言。關於營
21 業稅及所得稅，自應就課稅事實分別適用各該法律，各自
22 作成處分。經查，原告取具如附表項次5、13至17、19、2
23 0、23至25、27至30、32、33所示之不實進貨發票，已如
24 上述，是被告依無進貨事實予以認定，自無違誤。至於原
25 告所提出包括春誼堂發票案確定判決在內之進貨營業稅前
26 處分，雖認定原告僅係向非實際交易對象之春誼堂等5家
27 公司取具發票，為有進貨事實等情，然因營業稅及營所稅
28 既不相同，前者並非後者之先決事項，上開營業稅前處分
29 對本件並無構成要件效力，更與行政程序法第8條之誠信
30 原則及禁反言原則無涉。至於被告事後以營業稅新處分更
31 正進貨營業稅前處分，其是否合法允適，則非本件所得審

01 究，原告亦不得以此即謂本件認定有誤。又上開新北地檢
02 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
03 紀錄以證實相關發票所示交易均為真實，然原告與相關公
04 司有大量之匯款交易，與一般幫助他人逃漏稅捐之公司均
05 無任何資金往來之情形相異，因認罪嫌不足而對藍世雄為
06 不起訴處分。惟藍世雄涉嫌違反稅捐稽徵法第41條逃漏稅
07 捐罪嫌，與原告違反所得稅法規定虛報進項稅額逃漏稅捐
08 之違章，構成要件仍有不同，而刑案與行政處分原可各自
09 認定事實，本件自不受上開不起訴處分事實認定之拘束。
10 是原告上開主張，仍非可採。

- 11 6. 從而，原告96年度營所稅結算申報，原列報全年所得額70
12 4,143元，經查其無進銷貨事實，虛報銷貨予豪傑公司與
13 貝里柏斯公司之營業收入8,500,266元及如附表項次5、13
14 至17、19、20、23至25、27至30、32、33所示營業成本1
15 0,307,225元，應予調減及剔除，並增列其他收入680,021
16 元，核其課稅所得額應為3,191,123元（ $=704,143+33,3$
17 $13,342-23,006,117-8,500,266+680,021$ ），應補稅額
18 為787,780元（ $=3,191,123\times 25\%-10,000$ ，原處分所核6,
19 539,310元有誤），逾此部分之原處分所核稅額，即有違
20 誤，應予撤銷。至原告主張本件已逾5年核課期間，被告
21 已不得補徵本件營所稅云云。惟查，本件原告上開無進、
22 銷貨事實，虛報營業收入及營業成本致漏報課稅所得額之
23 行為，已構成故意以不正當方法逃漏稅捐之課責要件，依
24 首揭規定，核課期間應為7年，即自原告申報96年度營所
25 稅之申報日（即97年5月24日）起算7年，核課期間至104
26 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
27 法送達（原處分卷1第123頁），未逾7年核課期間。是原
28 告所訴，容屬誤會。

29 (五)罰鍰部分：

- 30 1. 按行為時所得稅法第110條第1項規定：「納稅義務人已依
31 本法規定辦理結算、決算或清算申報，而對依本法規定應

01 申報課稅之所得額有漏報或短報情事者，處以所漏稅額二
02 倍以下之罰鍰。」次按「財政部發布之稅務違章案件裁罰
03 金額或倍數參考表變更時，有利於納稅義務人者，對於尚
04 未核課確定之案件適用之。」為稅捐稽徵法第1條之1第4
05 項所明定。又按財政部103年4月16日台財稅字第10304542
06 180號令修正發布之「稅務違章案件裁罰金額或倍數參考
07 表」（下稱裁罰倍數參考表）關於所得稅法110條第1項
08 （營所稅）部分即規定：「一、……三、經查屬故意有本
09 條文第一項漏報或短報依本法規定應申報課稅之所得額
10 者。處所漏稅額一倍之罰鍰。……。」其間歷經多次修
11 正，現行裁罰倍數參考表該部分規定仍無變更，並無更有
12 利於納稅義務人而須另為適用之情形。

- 13 2. 我國營所稅採申報制，由納稅義務人就其年度內構成營利
14 事業收入總額之項目及數額，以及有關減免、扣除之事
15 實，並依其全年應納稅額減除暫繳稅額、尚未抵繳之扣繳
16 稅額及可扣抵稅額，計算其應納之結算稅額，於申報前自
17 行繳納，且納稅義務人亦有依法誠實申報課稅之注意義
18 務。本件原告於96年間並無進貨事實，卻執如附表項次
19 5、13至17、19、20、23至25、27至30、32、33所示春誼
20 堂等6家公司虛開之發票虛列營業成本10,307,225元；且
21 於同年間並未銷貨予豪傑公司與貝里柏斯公司，卻虛開發
22 票列為營業收入8,500,266元，據以申報96年度營所稅等
23 事實，已如前述，致有漏報所得額1,806,959元（=33,31
24 3,342—23,006,117—8,500,266，原處分所核24,813,076
25 元有誤）及所漏稅額451,739元（=1,806,959×25%，原處
26 分所核6,203,269元有誤），足認其主觀上具有逃漏營所
27 稅之故意，應予論罰。被告以原告為營所稅之納稅義務
28 人，已依所得稅法規定辦理96年度營所稅結算申報，而對
29 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
30 果等違章情事，與所得稅法第110條第1項構成要件該當，
31 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，並審酌原告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原告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，固應予以維持，然基於本件受裁罰之漏稅額應縮減成451,739元，且被告訴訟代理人於本院審理中亦表示倘原告所漏稅額有降低，考量原告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（原處分卷1第123頁），如前所論，並無逾裁處期間之問題，併此敘明。

七、綜上所述，原處分（含復查決定）所核定應補稅額787,780元部分，及罰鍰451,739元部分，並無違誤，訴願決定予以維持，核無不合。至原處分（含復查決定）所核定應補稅額逾787,780元部分及罰鍰逾451,739元部分，則有違誤，訴願決定未予糾正，容有未洽，均應予以撤銷。

八、本件事證已臻明確，兩造其餘主張及陳述，經核於判決結果不生影響，爰不逐一論列，附此敘明。

據上論結，本件原告之訴為一部有理由，一部無理由，依行政訴訟法第104條，民事訴訟法第79條，判決如主文。

中 華 民 國 111 年 6 月 30 日

臺北高等行政法院第四庭

審判長法官 高 愈 杰

法官 李 君 豪

法官 楊 坤 樵

一、上為正本係照原本作成。

二、如不服本判決，應於送達後20日內，向本院提出上訴狀並表明上訴理由，如於本判決宣示後送達前提起上訴者，應於判

決送達後20日內補提上訴理由書（須按他造人數附繕本）。

三、上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書。（行政訴訟法第241條之1第1項前段）

四、但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人。（同條第1項但書、第2項）

得不委任律師為訴訟代理人之情形	所需要件
(一)符合右列情形之一者，得不委任律師為訴訟代理人	1. 上訴人或其法定代理人具備律師資格或為教育部審定合格之大學或獨立學院公法學教授、副教授者。 2. 稅務行政事件，上訴人或其法定代理人具備會計師資格者。 3. 專利行政事件，上訴人或其法定代理人具備專利師資格或依法得為專利代理人者。
(二)非律師具有右列情形之一，經最高行政法院認為適當者，亦得為上訴審訴訟代理人	1. 上訴人之配偶、三親等內之血親、二親等內之姻親具備律師資格者。 2. 稅務行政事件，具備會計師資格者。 3. 專利行政事件，具備專利師資格或依法得為專利代理人者。 4. 上訴人為公法人、中央或地方機關、公法上之非法人團體時，其所屬專任人員辦理法制、法務、訴願業務或與訴訟事件相關業務者。
是否符合(一)、(二)之情形，而得為強制律師代理之例外，上訴人應於提起上訴或委任時釋明之，並提出(二)所示關係之釋明文書影本及委任書。	

中 華 民 國 111 年 6 月 30 日

書記官 何 閣 梅