臺北高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第五庭
114年度簡上字第17號

上　訴　人
即原審原告　麗舍實業有限公司

代　表　人　李憲宇（清算人）

上　訴　人
即原審被告　財政部臺北國稅局

代　表　人　李雅晶（局長）

訴訟代理人　黃柏松

上列當事人間營利事業所得稅事件，兩造對於本院地方行政訴訟庭中華民國113年9月26日112年度稅簡字第14號行政訴訟判決，於其等不利部分，分別提起上訴，本院判決如下：

主　文

原判決廢棄，發回本院地方行政訴訟庭。

理　由

一、程序事項：上訴人財政部臺北國稅局（下稱上訴人臺北國稅局）代表原為吳蓮英，於訴訟進行中變更為謝慧美、樓美鐘，再變更為李雅晶，並經新任代表人承受訴訟（本院卷第589、599、623頁），核無不合，應予准許。

二、事實概要：上訴人麗舍實業有限公司（下稱上訴人麗舍公司）就民國103年度營利事業所得稅結算申報，列報營業收入淨額13,692,326元、營業成本12,996,840元、營業費用及損失總額562,330元、營業淨利133,156元、利息收入49元、其他收入0元及全年所得額133,205元，經上訴人臺北國稅局依申報數核定。嗣上訴人臺北國稅局查得上訴人麗舍公司並

無實際銷貨事實，開立原判決附表所示ZA27281051等16紙不實統一發票（下稱系爭16紙發票）銷售額共13,692,326元，供訴外人東京著衣國際股份有限公司（下稱東京著衣公司）為進項憑證，爰依財政部78年6月24日台財稅第781146897號函釋（下稱財政部78年6月24日函）意旨，按上訴人麗舍公司所開立統一發票金額8%標準，調增其他收入1,095,386元（計算式：13,692,326元×8%，小數點以下四捨五入），併同其餘調整，重新核定營業收入淨額0元、營業成本0元、營業費用及損失總額0元、營業淨利0元，利息收入462元、其他收入1,095,386元，及全年所得額1,095,848元，應補徵稅額179,647元（計算式：1,095,848×17%－扣繳稅額45元－自繳稅額6,602元，小數點以下四捨五入），以103年度營利事業所得稅結算申報更正核定通知書（下稱原處分）通知上訴人麗舍公司。上訴人麗舍公司不服，申請復查，經上訴人臺北國稅局以110年9月23日財北國稅法一字第1100028158號復查決定駁回，復提起訴願，經財政部111年2月18日台財法字第11113902000號訴願決定（案號：第11000880號）駁回。上訴人麗舍公司不服，循序提起行政爭訟，經本院地方行政訴訟庭（下稱原審）以112年度稅簡字第14號判決（下稱原判決）撤銷原處分（含復查決定）關於補徵稅額超過61,228元部分及該部分訴願決定，並駁回上訴人麗舍公司其餘之訴。兩造就原判決不利部分仍不服，分別提起上訴。

三、上訴人麗舍公司起訴主張，上訴人臺北國稅局於原審之答辯，均引用原判決所載。

四、原判決意旨略以：

㈠、上訴人麗舍公司並無實際進銷貨事實，其103年度營利事業所得稅結算申報列報營業收入淨額13,692,326元乃屬虛報：

１、李憲宇為協助東京著衣公司解決向大陸廠商進貨時無法取得合法進項憑證之問題，於102年10、11月間與東京著衣公司財務長徐瑞雯議定，以國內公司開立統一發票作為東京著衣公司進貨之進項憑證。嗣李憲宇即以上訴人麗舍公司等7家

公司實現上開計畫，其中上訴人麗舍公司係以訴外人文美琳為掛名負責人而於103年1月間設立，而後於同年2月至4月期間，以麗舍公司名義開立系爭16紙發票交付東京著衣公司，發票銷售額共13,692,326元等情，有刑案證人東京著衣公司財務長徐瑞雯及會計黃怜嘉、上訴人麗舍公司登記負責人文美琳、李憲宇之員工廖淑慧等人證述相符，並有李憲宇陳稱設置上訴人麗舍公司目的就是在因應東京著衣公司取得憑證等情可佐，亦有借名登記麗舍公司協議書、國泰世華銀行帳戶交易明細表、代理商採購合約書、東京著衣公司取得廠商發票明細表等附卷可供參照，是認上訴人麗舍公司自始即係以供應東京著衣公司統一發票為目的而設立。

2、又上訴人麗舍公司所開立予東京著衣公司之銷貨發票均無銷貨事實，屬不實發票等節，據證人徐瑞雯及黃怜嘉證稱：上訴人麗舍公司等7家公司就只負責開立發票給東京著衣公司，實際係東京著衣公司在大陸地區自購貨物後運送至該公司嘉義倉庫，未經他人居中代購，未有向上訴人麗舍公司等7家公司進貨之事實等情可參；至就上訴人麗舍公司開立不實發票之流程，業據證人即李憲宇開設之廣達會計師事務所會計吳岱珈於刑案偵審中證稱：我有經手上訴人麗舍公司的外帳，有幫上訴人麗舍公司報營業稅，但是上訴人麗舍公司其實並沒有對外營業，係依照東京著衣公司會計黃怜嘉提供品項、金額資料開立上訴人麗舍公司銷貨發票，但我覺得這樣子開出去的發票是假的，又上訴人麗舍公司另自訴外人晉捷公司取得進貨發票，但晉捷公司實際上沒有在賣東西，因為沒有看過晉捷公司有進貨，我於103年4月底前保管上訴人麗舍公司等7家公司的存摺、印鑑配合做金流紀錄，部分存摺、印鑑則在東京著衣公司等情；並據東京著衣公司會計黃怜嘉於刑案證稱：財務長會叫我把進貨明細給吳岱珈，吳岱珈會給我發票，我再做立帳的動作，我平時跟吳岱珈聯繫開發票的事，我要給他數字、進多少貨，進什麼貨都要告訴她，她才有辦法開發票，她手上握著7家代理商的發票，從

上訴人麗舍公司開立的統一發票，上面沒有註明代購字樣等情相符。

3、上訴人麗舍公司雖於原審主張係訴外人邑偉公司進口貨物，其交貨予晉捷公司，再由晉捷公司銷售予上訴人麗舍公司，上訴人麗舍公司再銷售予東京著衣公司，故上訴人麗舍公司確有進銷貨事實云云。惟經原審援引具體事證：

⑴、東京著衣公司財務長徐瑞雯於刑案證稱：作業模式就是由我們自己去跟大陸廠商下單。我們與上訴人麗舍公司等7家公司只有發票的往來，該等7家公司從來沒有跟大陸廠商做接洽、訂購。我們與大陸廠商訂購的貨會送到東京著衣的子公司訴外人瑪薇琦公司倉庫，再由邑偉公司收貨送至東京著衣嘉義的物流倉，沒有透過上訴人麗舍公司等7家公司；

⑵、邑偉公司財務長劉翠榕於上訴人臺北國稅局之訪談中亦證稱：邑偉公司於103年後即不再幫東京著衣公司進口，僅代為運送貨物；邑偉公司出具說明書表示其所運送之貨物，係由東京著衣公司品檢部自行於產地選驗貨物，再由其報關進口臺灣，而後由其將貨物運送至東京著衣公司之嘉義倉庫，始開立貨物報關與運送處理費之銷售勞務發票；

⑶、上訴人麗舍公司等7家公司之金融帳戶為東京著衣公司保管並掌控貨物金額匯出入，藉以製造交易假象，此有東京著衣公司財務人員徐瑞雯及鄭敏惠於刑案審理中證稱，上訴人麗舍公司等7家公司的帳戶是由東京著衣公司的員工鄭敏惠保管，大陸廠商要請貨款時，鄭敏惠就把款項從該等帳戶中領出，交給邑偉公司去支付給大陸廠商，中間不會透過上訴人麗舍公司支付貨款，上訴人麗舍公司等7家公司的銀行帳戶是李憲宇於103年2月底，陸續將存摺、印鑑與網路密碼拿到東京著衣公司給鄭敏惠，這些帳戶都是東京著衣公司在使用，金流始終由東京著衣公司掌控；

⑷、末參以東京著衣公司經稽徵機關核認雖有進貨交易事實，卻向非實際交易對象即上訴人麗舍公司等7家公司取具進項發票扣抵營業稅，依法補徵稅款並處罰鍰確定後，東京著衣公

司已將前開稅款及罰鍰繳納完畢等情。原審即據以就上訴人麗舍公司所稱真實進貨再真實銷貨之主張，係如何不可採信，予以論駁，並為上訴人麗舍公司無實際進銷貨事實，其103年度營利事業所得稅結算申報列報營業收入淨額13,692,326元乃均屬虛報之論斷。

㈡、上訴人麗舍公司103年度所得額應為399,267元（原判決第11頁第25行誤載為398,805元），應補稅額為61,228元：

１、上訴人麗舍公司103年度之收入為開立不實發票銷售額按8%計算

⑴、李憲宇為協助東京著衣公司解決向大陸廠商進貨時無法取得合法進項憑證之問題，乃利用上訴人麗舍公司名義開立系爭16紙發票交付東京著衣公司使用，銷售額共13,692,326元等情，已如上述，並經原審於原判決附表詳列系爭16紙發票明細可參。又原審論斷上訴人麗舍公司無實際進銷貨事實，其103年度營利事業所得稅結算申報，以系爭16紙發票銷售額共13,692,326元，列報本年度營業收入淨額13,692,326元全部均屬虛報等節，亦如上述。

⑵、因東京著衣公司財務人員徐瑞雯及黃怜嘉於刑案證稱：取得上訴人麗舍公司名義所開立不實發票，東京著衣公司必須按不實發票銷售額支付3%手續費及5%營業稅，其中3%手續費係由上訴人麗舍公司開立交付發票，東京著衣公司以手續費的方式來帳列；前情核與李憲宇之事務所員工吳岱珈於刑案證稱：東京著衣公司將發票上所示購貨金額的5%營業稅、3%手續費匯入，我會跟鄭敏慧核對這8%進來的數字是否正確，因為李憲宇會在意錢有無進來，我有時候也會跟黃怜嘉核對等語一致。

⑶、佐以卷附之「東京著衣公司-銀行別銀行存款彙總表」（原審卷二第17頁）記載東京著衣公司以上訴人麗舍公司為付款對象，分別支付103年2月、3月及4月進貨款項21,956元（含營業稅1,046元）、7,171,253元（含營業稅341,489元）、6,764,989元（含營業稅322,143元），並分別支付103年2

月、3月及4月手續費款項658元（含營業稅31元）、215,138元（含營業稅10,245元）、202,949元（含營業稅9,664元），總計支付系爭16紙發票金額達14,376,943元（計算式：13紙進貨發票銷售額共13,293,521元＋13紙進貨發票營業稅共664,678元＋3紙手續費發票銷售額共398,805元＋3紙手續費發票營業稅共19,940元－東京著衣公司短付1元＝14,376,943元）；前開彙總表所載，與東京著衣公司及上訴人麗舍公司存摺影本所示，東京著衣公司於103年3月13日自第一銀行帳戶匯予麗舍公司22,614元、於103年4月7日自臺北富邦銀行帳戶匯予上訴人麗舍公司7,386,391元、於103年4月28日及5月14日自第一銀行帳戶分別匯予上訴人麗舍公司3,500,000元及3,467,938元，前開匯款總計14,376,943元（計算式：22,614元＋7,386,391元＋3,500,000元＋3,467,938元＝14,376,943元）等情，核屬相符，足證東京著衣公司確有如上開證人徐瑞雯、黃怜嘉、吳岱珈所述，為取得以上訴人麗舍公司名義開立之不實發票，確有支付不實發票銷售額8%（3%手續費及5%營業稅）之代價，原判決乃認上訴人麗舍公司103年度自東京著衣公司獲取之收入，係開立不實發票按銷售額8%計算之金額。

２、麗舍公司103年度所得額及應補稅額：

⑴、原判決認定上訴人麗舍公司無實際銷貨事實，其103年度營利事業所得稅結算申報列報系爭16紙發票所示銷售收入（營業收入淨額）共13,692,326元，均屬虛報，是認上訴人臺北國稅局核定上訴人麗舍公司本年度營業收入0元，並無違誤，應予維持。

⑵、另按課稅資料歸戶清單所示，上訴人麗舍公司103年度自金融機構獲取利息收入462元（原處分卷第54頁），原判決乃認上訴人臺北國稅局核定上訴人麗舍公司本年度利息收入462元，並無違誤，應予維持。

⑶、復因上訴人麗舍公司自始即係以供應東京著衣公司統一發票為目的而設立，其實並沒有對外營業，亦無進貨事實，雖經

上訴人臺北國稅局通知，上訴人麗舍公司並未提供成本及費損等帳證以供勾稽核對（原處分卷第1385頁），原判決乃認上訴人臺北國稅局核定麗舍公司本年度營業成本0元、營業費用及損失總額0元，並無違誤，應予維持。

⑷、至就其他收入部分，基於東京著衣公司財務人員及李憲宇之事務所員工吳岱珈均證稱，東京著衣公司為取得上訴人麗舍公司開立之不實發票，乃按上訴人麗舍公司所開發票銷售額的8%計算（3%手續費及5%營業稅），給付款項至上訴人麗舍公司銀行帳戶內，此與2家公司存摺紀錄核屬一致等上情，復佐以系爭16紙發票其中13紙（原判決附表編號1、3至9、11至15，下稱系爭13紙發票），係以東京著衣公司自上訴人麗舍公司進貨為名目而開立，該等發票銷售額共13,293,521元，另有營業稅額664,678元，又其餘3紙發票（原判決附表編號2、10、16，下稱系爭3紙發票），則係以東京著衣公司對上訴人麗舍公司支付手續費為由而開立，系爭3紙發票銷售額共398,805元，另有營業稅額19,940元；原判決乃認上訴人麗舍公司對東京著衣公司開立交付不實發票，以致自東京著衣公司實際取得其他收入共1,063,483元〈計算式：系爭13紙發票銷售額13,293,521元x（3%手續費＋5%營業稅）＝1,063,483元；或是計算式：手續費398,805元＋營業稅664,678元＝1,063,483元〉。

⑸、然原判決認上訴人麗舍公司固有向東京著衣公司收取發票金額5%，其亦將該筆款項664,678元全數用以繳付自身之營業稅，此係為延後上訴人麗舍公司幫助逃漏稅遭查獲，應將之視為成本，自前開其他收入1,063,483元中予以扣除。

⑹、原判決因此認定上訴人麗舍公司103年度所得額應為399,267元（計算式：利息收入462元＋其他收入1,063,483元－繳付營業稅視為成本664,678元＝399,267元），應納稅額67,875元（計算式：399,267元x稅率17%＝67,875元），減除扣繳稅額45元、自繳稅額6,602元，本件應補稅額61,228元（計算式：67,875元－45元－6,602元＝61,228元），原處分

（含復查決定）關於補徵上訴人麗舍公司103年度稅額超過61,228元部分，及該部分訴願決定均撤銷。

五、上訴人麗舍公司上訴意旨略以：

㈠、刑事法院判決已認定，上訴人麗舍公司於東京著衣案中並無其他收入來源，僅有手續費收入一項，且7家公司之手續費收入認定金額為5,048,111元，並均已以「犯罪所得」名義繳回國庫，其中屬於上訴人麗舍公司部分、未扣除成本之手續費收入為398,805元。縱認該手續費之成本為零，然既已繳回國庫，實質上已無任何手續費所得，則其既無所得，原判決仍認其應補繳營利事業所得稅61,228元，論理上難謂一致，並有重複評價同一所得之疑義。

㈡、上訴人麗舍公司未扣成本之手續費收入為398,805元，而其103年度申報營利事業所得為131,205元，實際列報之營業成本及營業費用僅267,600元。該金額與訴外人帥將軟體公司開立予上訴人麗舍公司之260,000元勞務費發票金額相近，而帥將軟體公司已將該筆260,000元列報營業收入並報繳營利事業所得稅，原判決未敘明不認列該筆勞務費用之理由。帥將軟體公司與上訴人麗舍公司彼此屬關係企業，兩公司間260,000元勞務交易，係依所得稅法第43條之1、及第80條第5項授權訂定之營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則第2條規定，其合法性並無疑義。關係企業間共同辦公所生共同費用，於會計及稅務實務上，得以「移轉訂價法」或「共同費用分攤法」處理。該260,000元勞務費係包含相關人員之人力成本、租金等多項營業費用分攤，故帥將軟體公司向上訴人麗舍公司收取260,000元勞務費並開立同額發票；如採共同費用分攤法，須將計程車費、電費、薪資等各項支出，逐一以共同抬頭或工作時間表方式分攤，執行上顯有困難，實務上多係採移轉訂價法處理。故其於113年9月2日言辯期日所稱「故意不列報上訴人麗舍公司薪資，而列報帥將軟體公司勞務費」，係指其選擇依移轉訂價方式處理。

㈢、上訴人麗舍公司有實際進銷貨事實，原判決理由違反民法第345條關於買賣之規定、營業稅法第3條第1項有關貨物銷售之定義，以及同條第3項第3款「代為購買貨物交付委託人者，視為銷售」之規定，亦有違行政程序法第6條所定行政公平及中立原則。

㈣、96年至102年11月間之「舊三段買賣交易架構」中，邑偉公司並未實際執行運送或報關行為，貨物亦未進入邑偉公司倉庫，係採間接交付方式進行紙上交易，惟該等交易所開立之發票均被認屬合法；然本案「新五段買賣交易架構」卻遭認定為非實際交易對象之不實發票，兩者認定標準並不一致。上訴人麗舍公司等7家公司之銷售發票，均有對應之銷貨明細、金流、物流及合約，進貨部分亦有對應之進貨資料、金流、物流及民法第761條第2項之間接交付合意，並無藉虛開發票協助東京著衣墊高營業成本、逃漏營利事業所得稅之動機，實際上亦未造成逃漏稅結果。原判決未區分具有實際交易基礎之交易與純屬虛構、無實際物流及金流之虛開發票行為，而將二者等同視之。

㈤、又本案並無營業稅或營利事業所得稅逃漏結果，依納稅者權利保護法第7條第3、6、8項及稅捐稽徵法第41條規定，至多僅屬租稅規避，而非租稅逃漏。若屬租稅規避，依納稅者權利保護法規定，不得科以刑事責任，稅捐稽徵機關僅得依交易常規調整課稅。

六、上訴人臺北國稅局上訴意旨略以：原判決有判決不適用法令、判決理由不備及理由矛盾之違法：

㈠、關於原判決認定原處分以8%推計方式課稅，不符納稅者權利保護法第14條第1項意旨部分：

１、依財政部78年6月24日函，「營利事業非法出售或虛開統一發票予他人作為進貨憑證者，其收益應依查獲收益資料核實認定；若無收益資料可供認定者，則按所開立統一發票金額8%標準認定。」該函係參酌稽徵機關實務處理意見、法院判決及業界利得分析而訂定，並經最高行政法院99年度裁字第

2101號裁定、100年度判字第599號判決、103年度判字第275號判決及109年度判字第143號判決所採。

２、原判決係依刑事案件證人證詞、東京著衣-取得廠商發票明細表、東京著衣-銀行別銀行存款彙總表、東京著衣第一銀行存摺影本及上訴人麗舍公司遠東銀行存摺影本等資料，認定實際收益。惟東京著衣公司係在李憲宇規劃下，藉由上訴人麗舍公司等7家公司虛開統一發票，以墊高進貨單價，達成上市上櫃目的，其財務報表及帳簿憑證形式上自須與虛偽交易流程相符，原判決以該等不實資料認定上訴人麗舍公司真實收益，有違論理及經驗法則。

３、東京著衣公司以總金額匯款予上訴人麗舍公司，並未拆分進貨貨款、手續費及5%營業稅，自無法據以核認實際收益。且原判決既認定金流始終由東京著衣公司掌控，並認該金流係假以有進銷貨為目的刻意製造，卻又據以認定為實際收益。又上訴人麗舍公司與東京著衣公司簽訂之代理商採購合約書記載為「貨物處理手續費」3%，而非販賣發票手續費，然雙方自始無實際交易，自難認定該契約之真實性，亦難憑此認定貨物處理手續費及東京著衣公司據此製作之財務報表等資料，即為虛開發票之實際手續費。因上訴人麗舍公司未提示完整帳簿憑證供核，爰依財政部78年6月24日函規定之8%標準推計課稅，並無不合。

㈡、關於將發票金額5%之收入用於繳納營業稅，視為延後幫助逃漏稅遭查獲所生之成本支出部分：

１、依加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法）第1條及財政部78年8月3日台財稅第780195193號函（下稱財政部78年8月3日函）規定，虛開統一發票並非營業稅課徵標的，營業人無銷貨事實而出售統一發票牟取不法利益，自始即無營業稅繳納義務。上訴人麗舍公司實際負責人李憲宇具有會計師資格，難謂不知無須繳納營業稅，然原判決未予敘明，有判決理由不備之違法。

２、依所得稅法第38條、營利事業所得稅查核準則第62條及最高行政法院105年度判字第137號判決意旨，所得稅上成本、費用及損失之認列，除須真實外，尚須客觀上「合理」且「必要」，並限於經營本業及附屬業務，且非屬違法支出項目。縱認本件已足以核實認定實際收益為5%營業稅加計3%手續費，惟上訴人麗舍公司對於非法販售統一發票行為自始即無營業稅繳納義務，其基於幫助東京著衣逃漏稅捐所繳納之營業稅款，自難認屬適法，亦非客觀上「合理」且「必要」。

㈢、關於既已將5%金額全數申報繳納營業稅，依法不得行使退稅請求權，故無雙重獲利情形，如以8%推計課稅，將導致該5%金額部分質變為懲罰金性質部分：

１、110年12月17日修正之稅捐稽徵法第28條第7項規定及其立法意旨，行為人明知無納稅義務而違反稅法或其他法律規定所繳納之款項，不得請求返還，係為避免鼓勵行為人以不法行為圖謀私利。上訴人麗舍公司為幫助東京著衣公司逃漏稅捐而非法販售統一發票，明知無繳納營業稅義務仍繳納營業稅，係以繳納稅捐之合法形式掩飾不法行為，如於營利事業所得稅上承認該等營業稅款為成本，無異變相退還法律明文禁止退還之稅捐，架空稅捐稽徵法第28條第7項立法意旨。又依最高行政法院110年度上字第450號裁定及營利事業所得稅查核準則第90條第15款規定，上訴人麗舍公司既非營業稅法第4章第2節之營業人，其以營業稅名義繳納之款項，自不得列為成本費用。原判決認定該5%營業稅應視為成本支出，顯與上開規定不合。

２、依所得稅法第3條及最高行政法院109年度判字第143號判決意旨，營利事業縱虛開統一發票，如獲有利益，仍應依法課徵營利事業所得稅；於非營業收入情形，如納稅義務人違反協力義務，稽徵機關又無法取得直接證據，則採推計課稅方式，以維租稅公平。上訴人麗舍公司經通知仍未提出帳簿憑證供查核，尚難僅依形式上契約、東京著衣公司不實財務報表、帳簿憑證及資金流程安排，即認定3%貨物處理手續費為

其實際收益，故按8%標準推計課稅，並無違誤。又支出之認列，限於營利事業經營本業及附屬業務，在客觀上「合理」及「必要」，且非屬違法支出項目，是原判決認為將導致5%金額部分質變為懲罰金性質，顯有誤解，而有「判決不適用法令」及「理由矛盾」之違法。

七、本院的判斷:

㈠、依行政訴訟法第189條規定，行政法院為裁判時，除別有規定外，應斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，依論理法則及經驗法則判斷事實之真偽；依此判斷而得心證之理由，應記明於判決。而基於行政訴訟之職權調查原則，法院應充分調查為裁判基礎之事證以形成心證，是所有與待證事實有關之訴訟資料，無論有利或不利於訴訟當事人之任何一造，都必須用於心證之形成而不能有所選擇，亦即法院負有審酌與待證事實有關之訴訟資料之義務，如未審酌亦未說明理由，即構成行政訴訟法第243條第1項所謂判決不適用同法第125條第1項、第133條之應依職權調查規定，暨同法第243條第2項第6款所謂判決不備理由之當然違背法令。

㈡、所得稅法第24條第1項前段規定：「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。」第38條規定：「經營本業及附屬業務以外之損失，或家庭之費用，及各種稅法所規定之滯報金、怠報金、滯納金等及各項罰鍰，不得列為費用或損失。」第83條第3項規定：「納稅義務人已依規定辦理結算申報，但於稽徵機關進行調查時，通知提示有關各種證明所得額之帳簿、文據而未依限期提示者，稽徵機關得依查得之資料或同業利潤標準核定其所得額；嗣後如經調查另行發現課稅資料，仍應依法辦理。」營利事業所得稅查核準則第62條規定：「經營本業及附屬業務以外之費用及損失，不得列為費用或損失。」財政部78年6月24日台財稅第781146897號函釋（下稱財政部78年6月24日函釋）：「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8%標準認定。」

㈢、「所得稅法第3條規定，凡在中華民國境內經營之營利事業，應依法課徵營利事業所得稅，故不論營利事業其營業項目為何，縱係虛開統一發票予他人，如獲取一定利益，仍應按其受益金額予以核課營利事業所得稅。」（最高行政法院109年度判字第143號判決意旨參照）。「稅務上所要掌握的是該企業實際的納稅能力，非必要且合理之成本、費用或損失，即應予以剔除，否則不僅流失稅基，甚且助長以不必要成本費用支出，或未合理防範損失，致生減少稅捐繳納義務之效應。故而，所得稅上與收入相應的成本、費用及損失，除必須真實外，尚須客觀上『合理』且『必要』，才得認列。」（最高行政法院105年度判字第137號判決意旨參照）。「成本費用准否列報，並非以具備原因事實為已足，原因事實僅是列報成本費用之前提門檻，尚須依據法律對於具備原因事實關係之成本費用再為准駁。如法律已有明文排除之規範者，法律之規定更應優先於原因事實關係而被遵守，租稅法定原則始可確立而貫徹。」（最高行政法院98年度判字第249號判決意旨參照）。又出售不實統一發票顯然不屬於常態營業活動範圍，不僅是違法行為，也缺乏合理正當性，公司縱使因為出售不實統一發票而發生支出，這也與公司經營之本業或附屬業務無關，依所得稅法第38條規定意旨及上開說明，在計算所得稅額時，不得認列為成本費損而自所得額中予以減除。

㈣、原判決認定上訴人麗舍公司對東京著衣公司開立交付不實發票，以致自東京著衣公司實際取得其他收入共1,063,483元，固非無據，惟查：

１、原判決認定李憲宇為協助東京著衣公司解決向大陸廠商進貨時無法取得合法進項憑證之問題，乃利用上訴人麗舍公司名義開立系爭16紙發票交付東京著衣公司使用，銷售額共13,692,326元，上訴人麗舍公司無實際進銷貨事實，其103年度

營利事業所得稅結算申報將系爭16紙發票銷售額13,692,326元，予以列報為本件營業收入淨額13,692,326元，均屬虛報。然原判決於計算出售不實發票獲取收入之金額時，僅認定系爭16紙發票其中13紙為不實發票，並以系爭13紙發票銷售額13,293,521元，麗舍公司按其8%（＝3%手續費＋5%營業稅），獲取報酬共1,063,483元（＝系爭13紙發票銷售額13,293,521元按3%計算手續費共398,805元＋系爭13紙發票銷售額13,293,521元按5%計算營業稅額共664,678元），卻沒有將系爭3紙發票及其銷售額398,805元認定為不實，原判決即有裁判理由先後矛盾情形。

２、又「所得稅法基於量能課稅之原則，自以『核實計算』為優先，祇有在核實計算有困難時，才會改以間接推計之手段認定所得額。」（最高行政法院105年度判字第558號判決意旨參照）。是財政部78年6月24日函釋關於「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8%標準認定」部分，係以「查獲收益資料核實認定」為優先，在核實計算有困難時，才改以「所開立之統一發票金額8%」之間接推計手段認定，其意旨與最高行政法院見解相同。則原判決於本件按東京著衣公司因取得不實發票而實際給付之代價，即依查獲收益資料核實認定，固非無據。然東京著衣公司取得系爭16紙發票，其實際支付手續費共398,805元，其並支付系爭16紙發票之營業稅額共684,618元（見本院卷第33頁附表中「營業稅額」一欄之小計金額），則東京著衣公司支付之全部代價應為1,083,423元（＝手續費共398,805元＋系爭16紙發票之營業稅額共684,618元），相較於原判決所核實認定之上述開立不實發票所獲收入1,063,483元，前者1,083,423元較後者1,063,483元，多出19,940元（計算式：1,083,423元－1,063,483元＝19,940元），則「何以東京著衣公司給付代價其中19,940元無須計入」本件開立交付不實發票所獲收入對

價計算，原判決就此並未敘明理由，乃有判決不附理由情形。

3、此外，原判決援引最高行政法院108年度判字第340號判決，認定上訴人麗舍公司將發票金額5%之收入664,678元用於繳納其營業稅，應視為延後其幫助逃漏稅遭查獲所生之成本664,678元，予以扣除，固非無據，惟查：

⑴、成本費損准否列報，並非以具備原因事實為已足，原因事實僅是列報成本費損之前提門檻，尚須依據法律對於具備原因事實關係之成本費損再為准駁。如法律已有明文排除之規範者，法律之規定更應優先於原因事實關係而被遵守，租稅法定原則始可確立而貫徹，已如上述。又「各種法理原則（例如『稅捐法定原則』或『平等原則』、『有利不利一律注意原則』、『合目的性裁量原則』或『實質課稅原則』、『租稅中立性原則』、『收入成本配合原則』、『稅捐公平原則』等等），都必須在『費用必要性』之待證事實被證明後，才能在確定之事實基礎下，討論此等法理原則在本案中有無適用餘地。」（最高行政法院100年度判字第361號判決意旨參照）。因此，本件若無法證明成本費損之合理必要性，也無法再適用例如收入成本配合原則、實質課稅原則等法理原則。

⑵、至於原判決所引用的最高行政法院108年度判字第340號判決意旨，其背景事實乃就該案受處分人通達公司基於「外銷」事由而開立之統一發票，屬於外銷交易之銷售額，客觀上「無從」非法出售予內國營業人以供逃漏「內銷」交易之營業稅，故稽徵機關所核定其非法販賣「外銷」統一發票之業外收入，應從稅基中予以扣除。又假設通達公司有「同時」申報非法販賣「外銷」統一發票之收入及其成本費損者，則自稅基中排除已申報之非法販賣外銷統一發票收入之際，亦應同時剔除已申報之非法販賣外銷統一發票之成本費損；然而，通達公司本來就沒有申報其「非法販賣統一發票」所生之「收入」（因為此等收入產生行為本身即屬違法行為，納

稅者絕不會自承違法），更不會申報為獲取該業外收入所生之「成本及費損」，則稽徵機關事後自行加計核定通達公司販賣「外銷」統一發票之收入，於法不合，應自稅基中予以排除，但尚無相關成本費損必須同時剔除之情形。至於通達公司並無實際國內銷售事實，卻開立不實發票供由國內其他營利事業申報扣抵銷項稅額以逃漏營業稅部分，因稽徵機關職權調查後，可高度懷疑通達公司有因幫助他人逃漏營業稅而生之不法利得，只是數額難以100%確認，則稽徵機關自得以合理且符合日常經驗法則之推計方法，按不實之內銷統一發票銷售額8%，推計核定通達公司不法收入之金額予以課稅，又通達公司因開立不實內銷發票所繳納營業稅，並「未」自課稅所得額中予以減除。

⑶、在此背景事實之下，最高行政法院108年度判字第340號判決認為：【從實證之角度言之，「非法販賣空白統一發票」收入本身，原則上亦不會有「基於『配合原則』所生」之「對應」成本及損費產生。這是因為「非法販賣空白統一發票」之成本或費用支出，原則上很低，在實證常態上，會低到可以完全予以忽略之地步（除非是「虛設行號」為了延緩非法販賣統一發票行為被發覺之時間，而按期履行「銷項營業人繳納營業稅」之法定義務，致有稅款支出，才有明確之成本支出存在）。是以該非法業外收入數額之多寡，與其成本費用數額間之相關性甚低。】（最高行政法院108年度判字第340號判決意旨參照）。可知其目的在於闡明虛設行號為了延緩非法販賣統一發票行為被發覺之時間，而按期繳納營業稅，致有稅款支出等原因事實手法安排。惟即便有成本費損存在，是否應該准許列報，並非以具備原因事實為已足，如法律已有排除之規範者，法律之規定更應優先於原因事實關係而被遵守，已如上述。況且，最高行政法院108年度判字第340號判決並沒有認定營利事業所繳納不實發票之營業稅，可以不適用所得稅法第38條不得列為費用或損失之規定；甚且，通達公司因開立不實內銷發票供他人使用，經按

發票銷售額8%推計核定不法收入予以課稅，而該公司因開立不實內銷發票所繳納之營業稅，實際並「未」自課稅所得額中予以減除。再者，出售不實統一發票此等違章情事，缺乏合理正當性，顯然不在常態狀況下之營業活動範圍內，縱使因出售不實統一發票發生繳納營業稅等支出，此與營利事業經營之本業或附屬業務間「無關」，依所得稅法第38條規定意旨，在計算所得稅額時，不得認列為成本費損而自所得額中減除。從而，原判決援引最高行政法院108年度判字第340號判決個案，逕認上訴人麗舍公司將發票金額5%之收入664,678元用於繳納其營業稅，應視為延後其幫助逃漏稅遭查獲所生之成本664,678元，得自所得額中予以減除，不符合成本費損須具備「真實且合理必要」始能減除所得額之租稅公平原則，亦不符合所得稅法第38條規範意旨，容有判決不適用法規或適用不當之違背法令。

八、綜上所述，原判決既有如上述之違背法令情事，且足以影響判決之結果，則上訴人指摘原判決違背法令，求予廢棄，為有理由。又本件原審固認定李憲宇為協助東京著衣公司解決向大陸廠商進貨時無法取得合法進項憑證之問題，乃利用上訴人麗舍公司名義開立不實發票交付東京著衣公司不法使用，又東京著衣公司為取具上訴人麗舍公司開立之不實發票，有按不實發票銷售額8%支付款項而為代價，上訴人麗舍公司開立交付不實發票實際獲有不法收入等事實；惟本件上訴人麗舍公司對東京著衣公司共開立交付系爭16紙發票，其等銷售額共13,692,326元，則系爭16紙發票是否係全部均屬不實開立？或僅系爭13紙發票始屬不實開立？又東京著衣公司若係自上訴人麗舍公司取具不實發票「16紙」，東京著衣公司就此實際支付代價若干，應認上訴人麗舍公司因此獲取收入若干及應補稅額若干？惟若東京著衣公司係自上訴人麗舍公司取具不實系爭13紙發票，東京著衣公司就此實際支付代價若干，應認上訴人麗舍公司因此獲取收入若干及應補稅額若干？則基於本件事證未臻明確，本院尚無從逕依原判決

所查得事證自為判決，有由原審再為調查審認之必要，爰將原判決廢棄，發回原審更為適法之裁判。

九、結論：本件上訴為有理由。

中　　華　　民　　國　　115　　年　　8　　月　　20　　日

審判長法　官　洪慕芳

法　官　周泰德

法　官　郭銘禮

上為正本係照原本作成。

不得上訴。

中　　華　　民　　國　115　　年　　8　　月　　20　　日

書記官　楊喻涵