

最 高 行 政 法 院 判 決

108年度判字第261號

上 訴 人 午陽企業股份有限公司

代 表 人 鄭麗芬

訴訟代理人 王健安 律師

吳俊志 律師

被 上 訴 人 財政部中區國稅局

代 表 人 宋秀玲

上列當事人間營利事業所得稅事件，上訴人對於中華民國107年1月26日臺中高等行政法院107年度訴字第92號判決，提起上訴，本院判決如下：

主 文

原判決廢棄，發回臺中高等行政法院。

理 由

壹、本件被上訴人之代表人已由蔡碧珍變更為宋秀玲，茲經其具狀聲明承受訴訟，核無不合，應予准許。

貳、緣上訴人98年度營利事業所得稅結算申報，列報營業成本新臺幣（下同）694,833,735元及全年所得額48,214,097元，原經被上訴人核定營業成本693,833,735元及全年所得額55,814,097元。嗣查得上訴人虛列營業成本56,579,565元，乃第2次核定營業成本637,254,170元，全年所得額112,393,662元，應補稅額14,144,891元，並按所漏稅額14,144,891元處1倍之罰鍰14,144,891元。上訴人不服，申請復查結果，獲追認營業成本19,640,677元及追減罰鍰4,660,169元。上訴人仍不服，提起訴願，經決定駁回，遂向臺中高等行政法院（下稱原審）提起行政訴訟，經原審判決駁回後，提起上訴。

參、上訴人起訴主張：一上訴人、元陽貿易事業股份有限公司（下稱元陽公司）及川輝興業有限公司（下稱川輝公司），均係有實際營業之公司，且均屬於「午陽集團」之企業。因上訴人於98年間，改變部分商業模式，將新增工作委由元陽公司、川輝公司等公司承攬執行。而上訴人所進貨之原料均屬

散裝，必須加工後再出口之。惟上訴人並無「自動包裝機」設備，故有委外加工之必要。元陽公司、川輝公司代上訴人從事加工、包裝業務，所需耗材均由元陽公司、川輝公司採購，所使用之人力則大多為臨時工，部分工作亦復轉交其他家庭式企業執行。被上訴人未確實調查前開加工事實是否存在，僅以上訴人未提供有利事證，未能提供加工之證明等理由，遽認上訴人虛列進貨成本，逕行加以剔除，容有違背職權調查義務之虞。二、依納稅者權利保護法第14條第1項及第2項規定，被上訴人於無法確實調查成本時，則應以推計課稅方式，以同業淨利率或毛利率核定稅額，始屬合法。由上訴人進貨廠商及下游包裝廠商之函復及證詞，可知上訴人進口散裝貨品，交由外包廠商加工後，以包裝完成之產品出口，縱或被上訴人認加工並非實際由川輝公司、元陽公司提供，惟委外加工之事實確實存在，則必然有對應之成本，被上訴人不應全數剔除。三、上訴人確有委外加工之必要，且有加工事實存在，故復查決定認定之虛列成本28,304,009元並非事實。既無漏稅結果存在，則不得按所得稅法第110條之規定處以漏稅罰等語，求為判決撤銷訴願決定及原處分（含復查決定）不利上訴人部分。

肆、被上訴人則以：一、被上訴人臺中分局查獲上訴人98年度無進貨事實，取得元陽公司與川輝公司開立不實之統一發票銷售額各為28,504,550元及29,061,432元（合計57,565,982元），作為進項憑證，原經被上訴人重行查核，發現上訴人取得川輝公司開立之統一發票銷售額271,656元部分，係以285,239元帳列於98年度「銷貨成本-貿易-國外」科目，乃核認上訴人虛列營業成本56,579,565元，第2次核定營業成本637,254,170元，復查後乃予追認19,640,677元，變更核定營業成本為656,894,847元。二、依元陽公司及川輝公司之98年度至101年度營利事業所得稅結算申報資料，該2家公司之營業成本明細表列報買賣業之進銷成本，並未列報勞務成本或加工成本。又依元陽公司資產負債表及財產目錄，顯見該公司並

01 無足以提供加工勞務之人力及設備。據川輝公司之相關資料
02 足見該公司於系爭期間未僱用員工，自無可能提供勞務予上
03 訴人。又該2家公司98年度至101年度進銷金額比例異常，經
04 函請該2家公司提示系爭年度帳簿及完整原始憑證供核仍未
05 能提示，自難認定元陽公司及川輝公司與上訴人銷貨發票之
06 加工費為真實交易。三有關金流部分之查核結果，民國98年
07 12月開立之發票，係上訴人於98年12月29日及12月31日轉入
08 川輝公司帳戶，旋於當日即轉入上訴人之負責人鄭麗芬個人
09 帳戶內，其餘交易亦有流入鄭麗芬上開帳戶之情事，且於每
10 日存款結餘數額僅維持在數千元至數萬元間，顯違常情，益
11 徵各該公司與上訴人間之交易為不實，上訴人主張其確有委
12 由元陽公司及川輝公司加工事實乙節，核不足採。四上訴人
13 違章事證明確，上訴人為實施商業會計法之營利事業，明知
14 與元陽公司及川輝公司無進貨事實，猶持各該公司開立之不
15 實統一發票，作為進項憑證，虛增營業成本，致短漏報所得
16 額，核其違章行為，顯係故意為之。上訴人未於裁罰處分核
17 定前以書面承認違章事實，並願意繳清稅款及罰鍰，應按所
18 漏稅額9,484,722元，處1倍罰鍰9,484,722元。是原處罰鍰
19 14,144,891元，復查決定乃予以追減4,660,169元，變更核
20 定9,484,722元等語，資為抗辯，求為判決駁回上訴人在原
21 審之訴。

22 伍、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：一上訴人經營
23 汽車零件之批發買賣（行業代碼465311為一般汽車零件、百
24 貨批發），98年度營利事業所得稅結算申報，列報營業成本
25 計694,833,735元及全年所得額48,214,097元，經原查核定
26 營業成本693,833,735元（追減1,000,000元）及全年所得額
27 55,814,097元。嗣經被上訴人臺中分局通報查獲上訴人無進
28 貨事實，取得元陽公司及川輝公司開立不實統一發票銷售額
29 各28,504,550元與29,061,432元，總額57,565,982元，作為
30 進項憑證。經被上訴人重行查核，發現上訴人取具川輝公司
31 開立之統一發票銷售額271,656元部分，係於98年度營業成

01 本中，帳列於「銷貨成本-貿易-國外」科目，金額合計285,
02 239元（271,656元+進項稅額13,583元），而因上訴人於被
03 上訴人第1次核定營利事業所得稅已同意調減加工費金額1,0
04 00,000元，故重新核認其虛列營業成本計56,579,565元（57
05 ,565,982元+13,583元-1,000,000元），剔除該年度虛報營
06 業成本後，作成復查決定追認營業成本19,640,677元，追減
07 罰鍰4,660,169元，堪予認定。二、上訴人與元陽公司、川輝
08 公司係屬關係企業，上訴人就其主張委託元陽公司、川輝公
09 司加工，及元陽公司與川輝公司除向外部廠商採購外，有委
10 託家庭企業加工乙節，均未能提出進項憑證供核，嗣僅提供
11 系爭年度之日記帳及明細帳資料，迄未提示相關貨物送交及
12 取回之簽收資料。衡情上訴人係屬股份有限公司之組織型態
13 ，若欠缺委外加工之品名、數量與工作品質驗收標準及紀錄
14 、加工費用計算明細等重要物流證明資料，殊難憑認雙方間
15 存在有委託加工之法律關係。又參證人楊孟茹於檢察官偵訊
16 時結證之陳稱，可見由上訴人代表人配偶賴富源擔任代表人
17 之永大數位動力股份有限公司於100年12月間無進貨事實，
18 亦有取具元陽公司開立不實統一發票銷售額計9,598,098元
19 ，營業稅額479,905元，作為進項憑證，虛報進項稅額之情
20 形，益見元陽公司及川輝公司與上訴人間實際上並無合法交
21 易之事實，徒憑公司主管之口頭囑咐，即由公司會計開立不
22 實之統一發票供上訴人作為虛列營業成本（加工費用）之原
23 始憑證。三、經勾稽川輝公司之合作金庫帳戶部分資金往來明
24 細影本，可見98年12月之發票金額24,150,189元，係由上訴
25 人先於98年12月29日及12月31日存入川輝公司帳戶，旋即於
26 同月31日轉入上訴人代表人鄭麗芬之個人帳戶，其餘年度之
27 各筆交易，亦多採用相同之操作方式，致使川輝公司帳戶僅
28 留有數千至數萬元不等之金額，堪認川輝公司帳戶之開設乃
29 便於虛構資金收付款流程之用，並非因實際上交易而發生之
30 資金流程。且觀諸元陽公司填報之98年度營利事業所得稅申
31 報之財產目錄，元陽公司並未有加工生產之機器設備。川輝

01 公司不但無為僱用從事受託加工業務員工之投保資料，亦未
02 見任何所得給付資料，足見川輝公司未有人員執行加工勞務
03 。又依川輝公司及元陽公司 98 年 1 月至 101 年 12 月、98 年 12 月
04 至 101 年 12 月間之進項來源明細表、銷項去路明細表等資料
05 顯示，川輝公司進貨金額約占銷貨金額比例為 25%，元陽公
06 司進貨金額約占銷貨金額比例約 22%，進銷貨申報之金額差
07 距相當大，顯有可疑。則上訴人始終未能提出相關帳冊憑證
08 ，亦未取得相關外部憑證，供勾稽查證，所述殊難謂信實可
09 採。四稽之上訴人提出之大田興精密實業有限公司開立之統
10 一發票憑證係屬 99 年度以後，核與本件之系爭 98 年度營利事
11 業所得稅課徵無涉。至於豪奏億企業社出具之 98 年度統一發
12 票，已經被上訴人認列，並無剔除之情事。五上訴人 98 年 12
13 月取得川輝公司開立之統一發票銷售額 271,656 元，加計 5%
14 營業稅共 285,239 元，但實際上並無進貨入帳之事實，故虛
15 列營業成本 285,239 元。其於 98 年 4 月份取得川輝開立之統一
16 發票銷售額 296,248 元，帳列期末商品存貨，並於 100 年方轉
17 為「銷貨成本-貿易-國外」，98 年度未列報營業成本。上訴
18 人其餘取得不實之統一發票銷售額計 56,998,078 元（57,565
19 ,982 元-271,656 元-296,248 元）部分，其中帳列 98 年度「銷
20 貨成本-貿易-國外」金額為 4,153,649 元，及「其他營業成
21 本」33,500,000 元，合計虛列營業成本 37,653,649 元。另上
22 訴人於營業稅違章查獲日前，於 100 年 8 月 3 日同意原查第 1 次
23 核定調減加工費用 1,000,000 元，並且補繳稅款。然其取得
24 元陽及川輝公司開立之統一發票金額 19,344,429 元（56,998
25 ,078 元-37,653,649 元）之部分，分別為 6,704,910 元、779,
26 806 元、959,893 元及 10,899,820 元，原帳列「其他營業成本
27 」，嗣於 98 年 12 月 31 日轉列為加工費，上訴人前開同意調減
28 之加工費，應自營業費用及損失總額項下之其他費用減除，
29 被上訴人原調減營業成本 1,000,000 元，自應予加回。是故
30 ，復查決定認定應剔除之虛報營業成本計 37,938,888 元（28
31 5,239 元+37,653,649 元），第 2 次核定營業成本 637,254,170

元，乃予追認19,640,677元（原核定虛報56,579,565元+原調減營業成本1,000,000元-復查重核後之虛報金額37,938,888元），乃變更核定營業成本656,894,847元（637,254,170元+19,640,677元），自屬適法有據。六、依所得稅法第110條第1項、107年5月22日修正之稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表規定，上訴人明知無進貨事實，執元陽公司及川輝公司不實統一發票作為進項憑證，使得應申報課稅之所得額有漏報或短報之情形，自成立所得稅法第110條第1項之違章情形。且核其情節係屬明知有短漏之情形，被上訴人按所漏稅額裁處1倍之罰鍰，要無違法等語，因將訴願決定及原處分均予維持，駁回上訴人之訴。

陸、上訴意旨略以：

一、上訴人已於另案刑事案件聲請傳喚證人侯金水、何日專及相關證據證明有加工之需求，若稽徵機關欲否認前開事實，自應盡其職權調查義務，並提出證據證明委外加工事實不存在。被上訴人未盡此等義務，原判決逕認上訴人未盡協力義務為由，否認其委託元陽公司、川輝公司加工之事實存在。就上訴人已證明有加工需求，應由「被上訴人」（上訴人誤繕為「上訴人」）負責舉證證明加工內容不存在部分未加審酌，顯有行政訴訟法第235條第2項判決違背法令之違法。且對上訴人所提之證明，其判決亦有違背論理法則及經驗法則之違法。

二、上訴人確實無加工能力，且有加工需求之情事，且對於上訴人於原審主張之「把貨分給50、60個歐巴桑，是帶回去全家加工，因此實際上是50、60戶」。惟原判決遽以：「不足以證明元陽、川輝有加工」，即認定無加工情事，對上訴人所提多項證明有加工之事實不加審酌，非但判決違背法令、違反論理法則與經驗法則，並有判決不備理由之違法。

三、上訴人已於言詞辯論程序中主張本件確實有進貨事實，縱或法院認定不應由元陽公司、川輝公司取具，惟進貨之事實確實存在，則並無虛報進項導致漏稅結果，自不得處所得稅法

第110條之漏稅罰。原判決未慮及此，仍逕以所得稅法第110條第1項裁罰，容有適用法令不當及判決不備理由之違法等語。

柒、本院查：

一、納稅者權利保護法第11條第1項規定：「稅捐稽徵機關或財政部賦稅署指定之人員應依職權調查證據，對當事人有利及不利事項一律注意，其調查方法須合法、必要並以對納稅者基本權利侵害最小之方法為之。」再者，會計上對「營業成本」之定義，於所得稅法自應為相同解釋，乃指「經企業銷售、取得營業收入」之貨物或勞務，在「到達可供銷售狀態前所必要」之一切資源耗費，以與「企業為銷售商品、提供勞務等日常活動所發生之經濟利益總支出」所指之費用，二者相區別。則成本是對象化的費用，會計損益表上有關商品或服務之直屬成本即稱之為營業成本，又稱為直接成本。成本相對於一定的產品而言，應與所產生之收入相配合，亦即成本應與一定種類和數量的產品相聯繫。沒有營業收入，營業成本無所附麗，反之，特定企業因銷售貨物或勞務而獲致之營業收入，所銷售之貨物或勞務客觀上，亦應有對應之營業成本存在。惟若該企業客觀上未盡到稅捐法制所要求之協力義務，以及誠實申報義務，不提供正確之憑證或出具不實之憑證，而在申報稅捐（營利事業所得稅）時虛增營業成本數額，經稅捐機關查獲者，稅捐機關在核定該申報不實項目之營業成本時，尚不得全數否准，而應依職權調查證據，就查得之證據為斷，或依法定標準推計該營業成本金額。

二、經查：

（一）上訴人就98年度營利事業所得稅申報，帳列98年度「銷貨成本-貿易-國外」科目4,153,649元及「其他營業成本」科目33,500,000元，經原核查得虛列營業成本合計37,653,649元（4,153,649元+33,500,000元）。復查後追認19,640,677元（原核定虛報56,579,565元+原調減營業成本1,000,000元-重核後虛報37,938,888元），重行核算本件應剔除虛報

之營業成本37,938,888元（即本件剩餘有認列爭議之金額）
。

(二)原判決從「金流可疑（進貨價金之支付有回流現象）」、「物流可疑（加工貨物之送交與取回沒有跡證可查）」與「稅上憑證不實（統一發票之開立張數、金額無法與交易相對應）」，加上「進貨對象（元陽公司及川輝公司）無法證明有提供加工服務之人力或物力」，以及「上訴人所舉證人立場公正性值得懷疑」等相關事證，認其申報內容不實，無從依其申報內容認列該2筆營業成本37,653,649元（但扣除上訴人主動或被動調減後37,938,888元），而為不利上訴人之判決，固非無見。

三、惟查，原判決雖贊同原核及復查程序之調整事項及金額，亦有就「上訴人提出之大田興精密實業有限公司開立之統一發票憑證係屬99年度以後，核與本件之系爭98年度營利事業所得稅課徵無涉。至於豪奏億企業社出具之98年度統一發票，已經被上訴人認列，並無剔除之情事。」為論述。但上開援引及論述，並未證明被上訴人至少曾「核實」認列上訴人上述2筆營業成本支出，原審應依職權調查證據，探究「上訴人所主張之加工內容，是否為其已銷售貨物，要到達可供銷售狀態，所必然需投入之資源耗用」等事實，依查得之證據詳予研求，若本件依查得資料無法勾稽營業成本，再決定是否對營業成本為推計課稅。

四、就推計課稅申言之，所得稅法第83條規定：「（第1項）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。（第2項）前項帳簿、文據，應由納稅義務人依稽徵機關規定時間，送交調查；其因特殊情形，經納稅義務人申請，或稽徵機關認有必要，得派員就地調查。（第3項）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。」準此，營利事業如無法提示有關營業成本之帳簿文據，稅捐稽徵機關自得以同業利潤標準核定其營業成本（因營業收入減營業成本等於毛利率，所以營業成本即依同業利潤標準之毛利率核定），自屬於法有據。此外，在稅捐稽徵機關發現漏報收入亦漏報營業收入之成本之案例，實務上亦有：「營利事業申報案，按書面審核核定，嗣後發現漏報收入，如該漏報營業收入之成本未列報，依同業利潤標準毛利率核計漏報所得額，……」之作法，此有財政部於97年6月3日發布之營利事業漏報營業收入核計漏報所得額之計算方式二、（三）點前段文字可稽。

五、在本件之案例，被上訴人既已認定上訴人之營業收入，但上訴人營業收入之成本未提示有關營業成本之帳簿文據而未准予列報，則被上訴人自應就營業收入相應之商品或服務依推計課稅認定營業成本。原判決所認定：「上訴人申報上述營業成本37,653,649元（爭議金額則僅有37,938,888元），無從信為真實」，但尚無從作「上訴人申報之此部分營業成本全然不存在」之事實論斷。是以上訴人於原審主張：上訴人係經營汽車零件、百貨批發業，則被上訴人於無法確實調查成本時，則應以推計課稅方式，以同業淨利率或毛利率核定稅額等語，即非全然無據，原審仍有先調查該2筆有爭議營業成本所對應之代工活動具體內容為何，代工活動又是已銷售貨物到達可供銷售狀態，必須經過工序流程，即有依法推計該代工活動營業成本之必要。

六、至於本件關於漏稅罰部分，納稅者權利保護法第14條第4項既已規定：「納稅者已依稅法規定履行協力義務者，稅捐稽徵機關不得依推計結果處罰。」自應依該規定辦理，附此敘明。

七、從而，原判決既有上述應調查而未調查之違法，已無從維持，上訴人求予廢棄，自屬有據。且有關原處分合法之基礎事實是否為真正，尚有待進一步之調查，本院無從自為法律判

01 斷，故將原判決廢棄，發回原審更為審理，另為適法裁判。
02 捌、據上論結，本件上訴為有理由。依行政訴訟法第256條第1項
03 、第260條第1項，判決如主文。

04 中 華 民 國 108 年 5 月 30 日

05 最高行政法院第四庭

06 審判長法官 鄭 小 康

07 法官 林 文 舟

08 法官 帥 嘉 寶

09 法官 林 樹 埔

10 法官 劉 介 中

11 以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

12 中 華 民 國 108 年 5 月 30 日

13 書記官 劉 柏 君