

最 高 行 政 法 院 判 決

108年度判字第340號

上 訴 人 通達國際股份有限公司

(原 審 原 告)

代 表 人 蔡江隆

訴訟代理人 陳彥希 律師

李宛珍 律師

陳家慶 律師

上 訴 人 財政部北區國稅局

(原 審 被 告)

代 表 人 王綉忠

訴訟代理人 蘇怡心

上列當事人間營利事業所得稅事件，上訴人對於中華民國108年1月10日臺北高等行政法院107年度訴更一字第21號判決，提起上訴，本院判決如下：

主 文

兩造上訴均駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人兩造各自負擔。

理 由

一、事實概要

1. 上訴人通達國際股份有限公司（下稱上訴人通達公司）係經營電腦製造業者，民國95年度營利事業所得稅結算申報，列報全年所得額虧損新臺幣（下同）216,248,384元、暫繳稅額0元。上訴人財政部北區國稅局（下稱上訴人北區國稅局）以上訴人通達公司未能提示相關帳冊、憑證等資料供核，以99年5月11日95年度營利事業所得稅結算申報核定通知書，依該業同業利潤標準淨利率12%核算營業淨利5,836,788元，加計非營業收入總額129,964,699元，減除非營業損失及費用總額71,732,445元，核定全年所得額64,069,042元，減除停徵之證券、期貨交易所得52,000元，核定課稅所得額64,017,042元及應納稅額15,994,260元，並減除尚未抵繳之扣繳稅額104,576元，應補徵稅額15,889,684元。

- 01 2.上訴人通達公司不服，申請復查，經上訴人北區國稅局以10
02 1年2月21日北區國稅法一字第1010010392號復查決定（下稱
03 復查決定）追認暫繳稅額10,950,703元，其餘復查駁回；上
04 訴人通達公司就全年所得額仍表不服，經提起訴願，遭決定
05 駁回，提起行政訴訟，經原審法院以105年度訴字第41號判
06 決（下稱前審判決）駁回原告（即上訴人通達公司）之訴。
07 上訴人通達公司不服，提起上訴，經本院107年度判字第49
08 號判決（下稱本院發回判決）將前審判決關於「其他收入新
09 臺幣122,656,893元項下，認列『出售統一發票』所生之新
10 臺幣117,248,397元其他收入」部分廢棄，並發回原審法院
11 更為審理。
- 12 3.經原審法院以107年度訴更一字第21號判決（下稱原判決）
13 以「訴願決定及原處分（含復查決定）除確定部分外，關於
14 核定『其他收入』新臺幣122,656,893元項下，調增認列『
15 出售統一發票』所生其他收入新臺幣53,278,002元部分均撤
16 銷。原告（即上訴人通達公司）其餘之訴駁回。」上訴人通
17 達公司及北區國稅局均不服，遂提起本件上訴。

18 二、上訴人通達公司起訴主張：

- 19 1.依臺灣新北地方法院100年度金重訴字第5號刑事判決（下稱
20 地院刑事判決）業已確定之事實，上訴人通達公司95年度與
21 「Sun Microsystems」公司間之國外營收均為不實，就此亦
22 無因虛開統一發票獲利之可言；上訴人北區國稅局主張上訴
23 人通達公司所列國外虛偽交易明細與地院刑事判決附表八與
24 附表九不符云云，並無可採：
- 25 A.地院刑事判決業已認定周雲楠虛設與國際知名電子大廠Su
26 n Microsystems英文名稱相仿之人頭公司作為虛偽銷貨對
27 象，且上訴人北區國稅局與檢調合作偵破周雲楠於海外虛
28 設行號，依原審法院99年度訴更一字第106號判決及本院
29 101年度判字第96號判決意旨，上訴人北區國稅局既未曾
30 舉證證明上訴人通達公司與Sun Microsystems之間有真實
31 交易，則上訴人通達公司95年度與Sun Microsystems之國

01 外營收均為不實，足堪認定：

02 (1). 本件原列報業外收入117,248,397元部分，係依財政部7
03 8年6月24日台財稅第000000000號函釋（下稱財政部78
04 年6月24日函），對非法出售或虛開統一發票給予他人
05 作為進貨憑證者以獲利者，所為之推計。

06 (2). 關於周雲楠在國內外虛設行號從事虛偽交易之事實，係
07 因上訴人北區國稅局接獲檢舉函，嗣經被上訴人內部調
08 查並協助檢調偵辦合力偵破，並經地院刑事判決確認在
09 案，上訴人北區國稅局若無相反之證據證明交易為真，
10 則依地院刑事判決認定之國外虛設人頭公司及上訴人通
11 達公司提出與國外人頭公司間之虛偽交易帳簿憑據，已
12 足證明上訴人通達公司就該等虛偽銷貨並無營業收入，
13 不應課徵營利事業所得稅。

14 (3). 上訴人通達公司之新管理階層係於96年入主，斯時檢調
15 單位對於周雲楠之相關犯行亦尚未查明，因此上訴人通
16 達公司自行申報營利事業所得時，誤依財政部78年6月2
17 4日函列報業外收入117,248,397元。就此，地院刑事判
18 決業已認定周雲楠係藉由虛設國内外人頭公司從事虛偽
19 交易並向銀行冒貸資金，與上訴人北區國稅局於94年間
20 收到檢舉函之檢舉事由相符。周雲楠既係以虛增營業收
21 入向銀行詐貸款項為目的，且交易對象大多為虛設之人
22 頭公司，上訴人通達公司自無非法出售或虛開統一發票
23 給予他人作為進貨憑證以獲利可言。針對周雲楠在美國
24 、香港虛設國外人頭公司，以上訴人通達公司名義與人
25 頭公司從事虛偽循環交易乙節，當時從事虛設人頭公司
26 及虛偽循環交易之行為人周雲楠、擔任人頭公司負責人
27 之周如亮、財務會計人員石宜瑄、鄭芝俐、吳麗華、周
28 美蓉、周素梅等人於地院刑事審判中，均承認上訴人通
29 達公司與國外人頭公司間之交易是假的；上訴人通達公
30 司財務會計人員周素梅、石宜瑄、鄭芝俐、吳麗華、周
31 美蓉、謝政堯（即刑案被告）等人違反商業會計法填載

01 不實憑證罪、行使業務登載不實出口報單等罪判決確定
02 移送執行函，周雲楠對地院刑事判決提起上訴，嗣於10
03 5年間撤回刑事上訴狀，是關於上訴人通達公司95年度
04 因前實際負責人及財會人員等從事虛偽交易之事實，業
05 經刑事判決確認在案，相關從事虛偽交易之行為人之罪
06 刑全部確定。

07 (4).地院刑事判決根據相關調查結果以及行為人證述，認定
08 周雲楠虛設與Sun Microsystems英文名稱相仿之人頭公
09 司作為銷貨對象，上訴人通達公司並無與Sun Microsy
10 stems實際交易之事實。

11 B.上訴人北區國稅局主張上訴人通達公司所提外銷明細與地
12 院刑事判決附表八、九不符，而認上訴人通達公司主張之
13 虛偽外銷金額不足憑採云云，惟上訴人北區國稅局主張，
14 並無理由，說明如下：

15 (1).地院刑事判決附表八、附表九，係刑事法院就貨運承攬
16 業者謝政堯、馬玉琢製作不實提單、出口報單所整理明
17 細表，與上訴人通達公司與虛偽人頭公司Sun Microsys
18 tems間之交易明細並不相同，上訴人北區國稅局以上訴
19 人通達公司主張之虛偽外銷金額與地院刑事判決附表八
20 、九不符，否認上訴人與Sun Microsystems間之虛偽交
21 易，顯無理由。上訴人北區國稅局雖主張上訴人通達公
22 司所提部分提單之日期與出口報單之報關日期不同云云
23 。惟依出口報關實務，提單日期係由承攬之貨運公司填
24 寫貨品實際上飛機或船舶之日期，則提單日期不一定與
25 報關日期同一日，因此關於上訴人北區國稅局所提地院
26 刑事判決附表八編號72、附表九編號67、69、70及71之
27 交易，其提單日期雖晚於出口報單日期1日，並無異常
28 之處，上訴人北區國稅局以此否認虛偽交易之存在，顯
29 無理由。

30 (2).地院刑事判決附表八、附表九係法院認定其他被告製作
31 不實提單、出口報單之清單，並非上訴人通達公司95年

度虛偽外銷之清單，二者不可直接比對；且關於上訴人通達公司相關帳簿與稅務申報上與Sun Microsystems間所為之交易應係虛偽已有地院刑事判決認定在案，是以上訴人通達公司與Sun Microsystems之虛偽外銷，並無依據財政部78年6月24日函設算業外收入之餘地。

- (3).關於地院刑事判決附表八編號73：其95年8月17日出口報單號碼為CA/95/586/20252，係上訴人北區國稅局發函請海關開櫃查驗，第一次查獲之虛偽出口事證，嗣後上訴人通達公司申請退關，故未列入為虛偽外銷明細。
- (4).關於地院刑事判決附表九編號76、77及78部分：編號78部分之不實發票號碼SN00000000對應95年11月17日出口報單報單號碼CA/95/182/08735，係海關95年11月查獲之虛偽出口案件，嗣後上訴人通達公司配合稅局來函調減營業稅申報書之外銷金額3,893,696元；編號76、77之發票號碼為NZ000000000、NI000000000-0，與其他以SN開頭之虛偽外銷發票號碼不同，故此二筆均未列入虛偽外銷明細。
- (5).再由地院刑事判決附表八及附表九均未含有海關於95年10月間查獲並列報之虛偽出口案件，例如：95年10月3日出口報單號碼CA/95/520/75608，益證零稅率出口之查核應以401申報及海關列報為依據，而非以地院刑事判決附表八、附表九為基礎。上訴人北區國稅局以上訴人通達公司提出之虛偽外銷明細與地院刑事判決附表八、附表九不一致，否認虛偽外銷交易之存在云云，顯無理由。

C.本件依據財政部78年6月24日函所設算8%之業外收入係涵蓋上訴人通達公司稅務申報與財務資料上所載對於「SUN MICROSYSTEMS」之外銷665,975,024元；依據地院刑事判決及相關行為人之自白及證述，上訴人通達公司並無與SUN MICROSYSTEMS有真實銷貨，彰彰甚明，故上訴人通達公司原誤報之業外收入117,248,397元，其中按虛偽外銷665

01 ,975,024元設算8%（金額53,278,002元）之部分應予減除
02 。

03 2.通達科技股份有限公司（下稱通達科技公司）亦係周雲楠成
04 立之人頭公司，上訴人通達公司不可能因虛開發票予通達科
05 技公司而獲益，上訴人通達公司95年度虛開予該公司之統一
06 發票金額，不應設算8%獲益：

07 A.關於虛開予國內營業人統一發票金額合計799,629,944元
08 部分，上訴人通達公司已陳報系爭發票號碼明細、金額及
09 各發票取得之營業人；並已說明依司法調查結果及上訴人
10 北區國稅局收到檢舉函之檢舉事由可知，周雲楠係意圖為
11 自己不法之所有虛增營收向銀行詐貸而虛開統一發票，而
12 非為販售發票圖利而虛開發票，依本院發回判決意旨，上
13 訴人北區國稅局應查明各營業人取得上訴人通達公司虛開
14 之發票之原因，則若上訴人北區國稅局無法舉證證明上訴
15 人通達公司係為販售發票圖利而虛開發票予各營業人，允
16 宜依司法調查之結果，更正減除就虛開予國內營業人之統
17 一發票金額8%之獲益。

18 B.臺灣新北地方法院第102年度簡字第2號刑事判決業已認定
19 通達科技公司係周雲楠以上訴人通達公司之員工周如亮為
20 人頭擔任登記負責人所成立之人頭公司，參與周雲楠主導
21 之循環虛偽交易，周如亮對此亦坦承不諱。依地院刑事判
22 決可推知，人頭公司之公司登記資料、銀行存摺、印鑑均
23 由周雲楠控管；通達科技公司既為周雲楠所設立之人頭公
24 司，人頭公司沒有真交易，通達科技公司與上訴人通達公
25 司間之交易自屬虛偽，上訴人通達公司自無為販售統一發
26 票以獲利之可能。上訴人通達公司不可能因虛開發票予通
27 達科技公司而獲益，故關於上訴人通達公司虛開予通達科
28 技公司之發票，不應按8%設算業外收入。

29 3.上訴人北區國稅局抽查沅順科技股份有限公司（下稱沅順公
30 司）、軒歲科技股份有限公司（下稱軒歲公司）及非凡能源
31 科技股份有限公司（下稱非凡公司）之營業狀況，主張上訴

人通達公司銷售與該等公司之發票難以認定為虛偽交易云云，與事實不符，而不足採：

上訴人通達公司部分主要業務係以從事與美國昇陽電腦公司相容之筆記型電腦與行動工作站之研發、生產與銷售為業，並不以電子零件之銷售為業。然由上訴人通達公司開立予沅順公司之發票品名記載「電子零件」，產品內容包括塑膠底蓋（PLASTIC BASE COVER）、CPU散熱器（CPU HEAT SINK ASSY FOR）；上訴人通達公司開立予非凡公司之發票品名記載「DDR-RAM」為電腦用記憶體等產品觀之，均非筆記型電腦或行動工作站，非屬上訴人通達公司之業務內容，足證該等交易係屬虛偽。上訴人通達公司開立予軒歲公司之發票品名記載「TURBO SERVER」係高功能電腦伺服器，且上訴人通達公司之伺服器係與昇陽公司相容之特殊規格，針對特殊市場與使用對象，軒歲公司係綜合商品批發商，依常理絕無購買此等高功能電腦伺服器之可能，可見此發票亦屬虛偽交易。上訴人北區國稅局以該3家公司營業正常，推論上訴人通達公司與其等間之交易並非虛偽云云，並無證據亦無理由。又上訴人通達公司銷售予前述公司之銷貨為不實交易，於申報95年度營業稅時，已自營收減除，上訴人北區國稅局作成原處分時對此並無意見。

4. 據上，依相關刑事判決業已確定之事實，上訴人通達公司95年度與Sun Microsystems之國外營收均為不實交易，外銷發票更無法供國內企業做為進項憑證使用，亦無法因虛開統一發票予Sun Microsystems公司而獲益，通達科技公司為周雲楠所設立之人頭公司，其設立之目的係作為周雲楠主導之虛偽循環交易對象之一，通達科技公司自不可能有給付上訴人通達公司虛開發票利益之情形，故上訴人通達公司並無「出售或虛開統一發票給予他人作為進貨憑證獲取利益」之情事，本件事實與財政部78年6月24日函所欲規範之情形有別。原處分、復查決定及訴願決定仍按虛偽外銷銷貨收入8%核算業外收入，自屬違法，此部分應予撤銷，重新核算正確之所

得稅額。

5. 綜上所述，求為判決：

A. 原處分（含復查決定）及訴願決定關於「其他收入122,656,893元項下，認列『出售統一發票』所生之117,248,397元其他收入」均撤銷。

B. 第一審及發回前上訴審訴訟費用除確定部分外由上訴人北區國稅局負擔。

三、上訴人北區國稅局答辯略以：

1. 上訴人通達公司主張95年度虛偽內銷開立統一發票之金額為799,629,944元，其並無從虛開統一發票中獲益，係周雲楠意圖為自己不法之利益，利用上訴人員工當人頭於海內外虛設人頭公司，虛增國內外營收向銀行詐貸，足以確認其並未涉有任何銷售不實統一發票予他人獲取利益之情事乙節，經查：

A. 上訴人通達公司辦理95年度營利事業所得稅結算申報，於營業收入調節說明其他項下調減虛銷金額1,465,604,968元，並依財政部78年6月24日函，按其虛銷金額8%認列收入，帳列其他收入項下，列報其他收入122,656,893元，上訴人北區國稅局乃依其「申報數」核認在案。

B. 上訴人通達公司現主張虛偽內銷金額799,629,944元及虛偽外銷金額716,049,886元，合計虛銷金額為1,515,679,830元，超過其原來自行調減虛銷金額1,465,604,968元，顯不合理，則其正確之虛偽內銷與外銷交易金額分別為何？

C. 就上訴人通達公司整理之虛偽內銷發票明細查核，經抽查部分銷貨對象沅順公司、軒歲公司及菲凡公司之營業狀況皆為正常，又上訴人通達公司開立與通達科技公司之統一發票計18張，上訴人通達公司認定17張為虛偽交易，惟發票號碼PZ0000000000之銷售額894,294元確為真實交易，則認定之標準為何？系爭虛偽內銷事證為何？上訴人通達公司均未提示佐證資料，致上訴人北區國稅局無法確認各

該統一發票之取得原因，進而判斷上訴人主張事實為真實。

D.上訴人通達公司於行政訴訟提示之明細分類帳及日記帳，皆係未調整虛銷金額前之帳載資料，如銷貨收入－內銷金額802,856,362元、銷貨收入－外銷金額764,411,557元，其未提示調整後之正確帳載資料，亦無任何憑證傳票可供查核，致上訴人北區國稅局無法勾稽核對。

E.依行為時營利事業所得稅查核準則第97條第2款及第98條第1款規定，上訴人通達公司向銀行借款所產生之利息支出及兌換虧損，若不能證明與營業有關，應一併調整予以剔除。

2.上訴人通達公司主張95年度虛偽外銷金額為716,049,886元，已提示相關傳票、統一發票及出口報單，惟交易編號8之傳票有所缺漏，且因95年度帳證遭扣於臺灣高等法院，故無法提供，另上訴人通達公司申報95年9月至12月零稅率銷售額與海關通報出口金額不符，故調減營業稅申報書之外銷金額共計50,048,096元乙節，經查：

A.經整理上訴人通達公司營業稅之申報資料，查得上訴人通達公司外銷銷售額為710,138,834元，惟上訴人通達公司主張虛偽外銷金額716,049,886元超過其「申報數」，顯不合理。

B.上訴人通達公司主張地院刑事判決附表八和附表九為其海外虛銷明細，惟依地院刑事判決所載係指「被告謝政堯製作內容不實之提單、出口報單及被告馬玉琢利用海遞公司、捷迅公司製單人員製作內容不實之提單、出口報單」，且地院刑事判決附表編號之部分提單日期與上訴人通達公司提示出口報單之報關日期不同；又地院刑事判決附表八及附表九部分有登載，惟上訴人通達公司並未列為虛偽外銷明細；亦有地院刑事判決附表無登載，上訴人通達公司卻列為虛偽外銷，如95年10月3日出口報單號碼CA/95/520/75608，金額23,177,612元。再者，上訴人通達公司提示

01 資料尚缺傳票、銷貨單及提單，亦未提示完整之帳簿憑證
02 因帳證資料不全，致上訴人北區國稅局無法勾稽，尚無
03 從逕以該刑事判決及上訴人通達公司主張虛偽外銷金額直
04 接作為課稅之依據。

05 C.上訴人通達公司另主張其申報95年9月至12月零稅率銷售
06 額與海關通報出口金額不符，故調減營業稅申報書之外銷
07 金額共計50,048,096元，惟查其於行政訴訟提示之明細分
08 類帳及日記帳，皆未登載調整後之正確外銷金額，上訴人
09 通達公司提示之資料無法勾稽。

10 D.上訴人通達公司真正之營業收入為何？上訴人通達公司主
11 張其所列報之部分營業收入為虛增，金額為何？究竟交易
12 是否屬實？仍應由上訴人通達公司提示事證以實其說。

13 3.上訴人通達公司於95年度營利事業所得稅申報時，已自行調
14 減虛偽銷貨收入，並申報虛偽銷貨之收益在案，即其自承95
15 年度有該虛偽銷貨收益之事實，上訴人北區國稅局亦依自行
16 申報數核定，就課稅處分之要件事實而言，有關營利事業所
17 得加項之收入，為權利發生事實，原應由稅捐稽徵機關負舉
18 證責任，惟本件上訴人通達公司既於95年度營利事業所得稅
19 結算申報書已載明有其他收入，即自認於95年度有此收入之
20 事實，上訴人北區國稅局自得免就上訴人通達公司結算申報
21 書自行申報所載收入負舉證責任。倘此部分真實無收益，為
22 何上訴人通達公司願自行依財政部78年6月24日函申報收益
23 ？又究有無收益之相關資料，屬上訴人通達公司所得支配或
24 掌握之課稅事實證據資料，上訴人通達公司既主張此部分並
25 未獲取收益，核屬有利於己之事實，上訴人通達公司即應就
26 該事實負協力義務。上訴人北區國稅局經查核後仍無法取得
27 確實資料得以核實課計，則就該收益之計算，依其「原申報
28 數」，尚非無憑。又上訴人通達公司因虛銷而產生之相關費
29 用損失（如利息支出及兌換虧損），因與營業無關，依收入
30 費用配合原則，亦應一併調整等語，求為判決駁回上訴人通
31 達公司之訴。

四、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：

1. 本案審理之範圍：

A. 經查：上訴人通達公司 95 年度營利事業所得稅結算申報，列報全年所得額虧損 216,248,384 元，無課稅所得產生，經上訴人北區國稅局核定上訴人通達公司營業淨利（業內所得）5,836,788 元，加計所核定之業外所得 58,232,254 元，即核定上訴人通達公司全年所得額 64,069,042 元（5,836,788 + 58,232,254）。上訴人通達公司就此表示不服，循序經行政爭訟，其中業內所得 5,836,788 元部分，案經本院發回判決駁回上訴人通達公司此部分上訴，而告確定。

B. 次查：上訴人通達公司 95 年度業外所得 58,232,254 元部分，其組成係包含業外損費 71,732,445 元、利息收入 1,141,084 元、租賃收入 1,371,432 元、出售資產增益 3,183,580 元、商品盤盈 7,171 元、兌換盈益 1,604,539 元、其他收入之原帳列數 1,637,997 元、其他收入項下之備抵呆帳迴轉金額 3,770,499 元、其他收入項下上訴人北區國稅局調增非法販賣統一發票所生獲利 117,248,397 元等項目（業外所得 58,232,254 元 = 利息收入 1,141,084 元 + 租賃收入 1,371,432 元 + 出售資產增益 3,183,580 元 + 商品盤盈 7,171 元 + 兌換盈益 1,604,539 元 + 其他收入之原帳列數 1,637,997 元 + 其他收入項下之備抵呆帳迴轉金額 3,770,499 元 + 其他收入項下上訴人北區國稅局調增非法販賣統一發票所生獲利 117,248,397 元 - 業外損費 71,732,445 元）。就前開組成項目，上訴人通達公司僅對「其他收入項下上訴人北區國稅局調增非法販賣統一發票所生獲利 117,248,397 元」一項有所不服。至於其餘「業外損費 71,732,445 元、利息收入 1,141,084 元、租賃收入 1,371,432 元、出售資產增益 3,183,580 元、商品盤盈 7,171 元、兌換盈益 1,604,539 元、其他收入之原帳列數 1,637,997 元、其他收入項下之備抵呆帳迴轉金額 3,770,499 元」等項目，上訴人通達公

01 司於前審審理時並未有所爭執，且該等項目亦非本院發回
02 判決更審之範圍，亦屬已確定之部分。

03 C.從而，本案審理之範圍僅係「其他收入項下上訴人北區國
04 稅局調增非法販賣統一發票所生獲利117,248,397元」一
05 項，及其對應納稅額之影響數額，合先敘明。

06 2.原處分卷附查核報告書中所載「虛開統一發票金額為1,465,
07 469,467元」係為誤載：

08 A.經查：本件兩造所爭執者係「其他收入項下上訴人北區國
09 稅局調增非法販賣統一發票所生獲利117,248,397元」，
10 已如上述。又系爭其他收入117,248,397元之核定，係上
11 訴人北區國稅局認定上訴人通達公司「不實營業收入而開
12 立虛銷統一發票」之金額1,465,604,968元，乘以8%之推
13 計淨利而得（1,465,604,968元×8%）。

14 B.然上訴人通達公司委請會計師出具之查核報告書中卻載明
15 「虛開統一發票金額為1,465,469,467元」，與前開計算
16 基礎之1,465,604,968元相較，短少135,501元（1,465,46
17 9,467－1,465,604,968）。經查：上訴人通達公司雖曾於
18 95年間申報95年度1及2月份發生「銷貨退回及折讓135,50
19 1元」，惟上訴人通達公司就該「銷貨退回及折讓135,501
20 元」並未予以入帳，此從原處分卷附明細分類帳冊記載95
21 年度發生銷貨退回42,142元及4,100,633元，二者合計為4
22 ,142,775元（參明細分類帳，見前審卷第342頁），對照
23 卷附401申報書所載135,501元、52,634元、20,539元、2,
24 043,307元、1,768,148元、226,848元，合計為4,246,977
25 元等銷貨退回及折讓紀錄。因帳載銷貨退回21,603元及62
26 ,330元並無營業稅申報紀錄，又因上開401申報書所載銷
27 貨退回及折讓52,634元及135,501元未經上訴人通達公司
28 入帳，從而上訴人通達公司上開明細分類帳冊所載銷貨退
29 回4,142,775元，相較卷附401申報書所載銷貨退回及折讓
30 4,246,977元，前者短少104,202元（已入帳4,142,775元
31 一已入帳未申報21,603元一已入帳未申報62,330元＋已申

報未入帳52,634元+已申報未入帳135,501元=卷附401申報書所載銷貨退回及折讓4,246,977元)。

C.換言之，上訴人通達公司於營業稅部分雖曾申報該「銷貨退回及折讓135,501元」，惟並未將之載入會計帳冊，已如前述。又上訴人通達公司95年度營利事業所得稅結算申報亦填具銷貨退回及折讓之「帳載結算金額」為4,142,775元(42,142+4,100,633)，因其中21,603元及62,330元未具合法憑證而經帳外調減，致95年度申報「自行依法調整後金額」為4,058,842元(20,539+4,038,303)，則上訴人通達公司結算申報之95年度營利事業所得中，亦未包含「銷貨退回及折讓135,501元」此一項目。從而，會計師出具之查核報告書中記載「虛開統一發票金額為1,465,469,467元」，應係「誤將」該「銷貨退回及折讓135,501元」作為1,465,604,968元之減除項目，以致誤載「虛開統一發票金額為1,465,469,467元」，相較營利事業所得稅結算申報書「營業收入調節說明」欄所載「1,465,604,968元」，有所短少135,501元，併予敘明。

3.關於「出售國外虛銷之統一發票」所生收入53,278,002元及「出售國內虛銷之統一發票」所生收入63,970,395元部分：

A.上訴人通達公司國內銷貨(科目代號：0000000)之帳載及營業稅申報情形：

(1).經查：按上訴人通達公司95年度申報之營業稅銷售額，其95年度營業稅銷售額總計為1,583,249,269元。再按上訴人通達公司同年度之營業稅申報書表所載，各期國內應稅銷售額分別為115,997,880元(銷項稅額5,799,895元)、161,554,524元(銷項稅額8,077,729元)、170,686,291元(銷項稅額8,534,317元)、275,103,334元(銷項稅額13,755,169元)、145,178,505元(銷項稅額7,258,925元)、363,463元(銷項稅額18,172元)，合計銷售額為868,883,997元(115,997,880+161,554,524+170,686,291+275,103,334+145,178,505+36

3,463)，合計銷項稅額為43,444,207元（5,799,895+8,077,729+8,534,317+13,755,169+7,258,925+18,172）。換言之，上訴人通達公司申報95年度銷售總額1,583,249,269元其中868,883,997元係屬於國內應稅銷售額，其餘714,365,272元（1,583,249,269-868,883,997）則屬於零稅率銷售額（外銷）。該714,365,272元零稅率銷售額（外銷）之申報，亦有上訴人各期401申報書所載85,250,451元、142,852元、198,016,274元、249,995,355元、168,883,007元、49,991,193元、負值46,154,400元、12,134,236元、負值3,893,696元等明細紀錄在卷可稽。

(2).次查：上訴人通達公司上開國內營業稅應稅銷售額868,883,997元之申報，係包含下列項目：

- (A).因租金收入開立發票1,371,432元。
- (B).因出售資產開立發票63,574,124元。
- (C).有銷貨事實之國內銷貨收入3,226,418元。
- (D).有銷貨事實之其他營業收入（科目代號：00000000）並且已申報營業稅銷售額者1,068,063元（即前審第343頁其他營業收入明細分類帳項次第12、16、23、25、26以外之其他各筆明細合計數）。
- (E).帳載有銷貨事實之外銷收入（科目代號：00000000）錯置於國內應稅銷售額類別予以申報，其金額為14,016元（見前審卷第436頁外銷收入明細分類帳中註記第72筆之紀錄）。
- (F).無國內銷貨事實而帳載之銷貨收入（科目代號：00000000）金額799,629,944元（見前審卷第339頁明細分類帳沖減內銷收入799,629,944元）。
- (G).又上開項目(A).至(E).部分，兩造並未爭執，兩造爭執者係上開項目(F).無國內銷貨事實而帳載之銷貨收入，且經開立統一發票而申報國內應稅銷售額799,629,944元部分。

01 B.上訴人通達公司外銷收入（科目代號：0000000）之帳載
02 及營業稅申報情形：
03 上訴人通達公司申報95年度營業稅銷售總額1,583,249,26
04 9元，其中868,883,997元係屬於國內應稅銷售額，其餘71
05 4,365,272元（1,583,249,269－868,883,997）則屬於零
06 稅率銷售額（外銷收入），已如上述。又查，上訴人通達
07 公司原申報95年度外銷收入係為764,413,368元，嗣因上
08 訴人通達公司另外申報零稅率銷售額「負值46,154,400元
09 」及「負值3,893,696元」，以致95年度申報零稅率銷售
10 額縮減為714,365,272元（764,413,368－46,154,400－3,
11 893,696），至於該714,365,272元之組成項目（48,347,6
12 55＋15,827＋666,001,790），分述如下：
13 (1).有銷貨事實之帳載外銷收入48,361,671元，經扣除其
14 中14,016元係錯置於國內應稅銷售額類型中申報，則
15 申報為零稅率銷售額者係其餘48,347,655元部分（見
16 前審卷第342、379、433頁，第436頁外銷收入明細分
17 類帳中註記第72筆之紀錄）。
18 (2).有銷貨事實之其他營業收入15,827元（即前審卷第34
19 3頁其他營業收入明細分類帳項次第25、26兩筆之合
20 計數，連同其他項目之申報見同卷第425頁）。
21 (3).無外銷事實而帳載之外銷收入（科目代號：0000000
22 ）金額666,001,790元（即上訴人帳載沖減外銷收入7
23 16,049,886元－已申報縮減46,154,400元－已申報縮
24 減3,893,696元，明細分類帳等，見前審卷第436、42
25 1、431頁）。
26 (4).又兩造就上開項目(1).及(2).並無爭執，所爭執者係
27 上開項目(3).無外銷事實而帳載且申報為零稅率銷售
28 額之外銷收入666,001,790元部分。
29 C.申言之，本件所涉「不實銷貨收入」之爭議，係包含內銷
30 收入應稅銷售額799,629,944元及外銷零稅率銷售額666,0
31 01,790元部分，二者合計為1,465,631,734元（799,629,9

44+666,001,790)，已如上述。又查：上訴人通達公司95年度營利事業所得稅結算申報，雖自行申報調節不實銷貨收入之金額1,465,604,968元，相較於上開不實銷貨收入1,465,631,734元，調節數短少26,766元（1,465,604,968－1,465,631,734），係因上訴人通達公司實際發生其他營業收入7,301元、3,925元、15,540元（見前審卷第343頁其他營業收入明細分類帳項次第12、16、23等三筆紀錄），三者合計即為26,766元（7,301+3,925+15,540），然上訴人通達公司「並未」將該等收入26,766元列報至營業稅銷售額中，卻又「錯誤」自上開不實內外銷收入1,465,631,734元（與該26,766元收入無涉）中予以減除26,766元，以致上訴人通達公司誤以「1,465,604,968元」作為不實內外銷營業收入之總數，並以之作為系爭「出售統一發票所生其他收入117,248,397元」（1,465,604,968元×8%）之計算基礎。從而，針對本件所涉「不實內、外銷營業收入交易金額」之判斷，於「不實內銷營業收入」部分應以799,629,944元為基礎，於「不實外銷營業收入」部分應以666,001,790元為基礎。至於本件就「『出售統一發票』所生之117,248,397元『其他收入』」之爭執，亦予以區分為二部分，即「出售國外虛銷之統一發票」所生「其他收入」53,278,002元（仍以上訴人通達公司誤認之不實外銷營業收入665,975,024元乘以8%為準），與「出售國內虛銷之統一發票」所生「其他收入」63,970,395元（不實內銷營業收入799,629,944元乘以8%），該二者合計即係上訴人本件自行申報之系爭「出售統一發票」所生營業外「其他收入」117,248,397元部分（53,278,002+63,970,395），先予敘明。

D.此外，上訴人通達公司所申報95年度全部外銷零稅率之營業稅銷售額764,413,368元，經上訴人通達公司申報減縮46,154,400元及3,893,696元，又因其中666,001,790元係不實外銷收入，則上訴人通達公司申報95年度之全部外銷

銷售額764,413,368元，其中48,363,482元（764,413,368－46,154,400－3,893,696－666,001,790元）係有實際銷貨，其中48,361,671元經上訴人通達公司帳載為外銷銷貨收入（科目代號：0000000），另有1,811元（48,363,482－48,361,671）經帳載至其他營業收入（科目代號0000000）科目中。至於內銷部分，上訴人通達公司係申報全部內銷營業稅銷售額868,883,997元，其中包含租金收入開立發票1,371,432元、出售資產開立發票63,574,124元、不實內銷銷售額799,629,944元、實際內銷銷貨收入（科目代號：0000000）3,226,418元、及實際其他營業收入（科目代號：0000000）1,082,079元。再另就「營所稅」之申報而言，上訴人通達公司係以上開實際外銷銷貨收入（科目代號：0000000）帳載數48,361,671元、實際內銷銷貨收入（科目代號：0000000）帳載數3,226,418元、實際外銷其他營業收入（科目代號：0000000）1,811元、及實際內銷其他營業收入1,082,079元（科目代號：0000000），連同未辦理營業稅申報之帳載其他營業收入（科目代號：0000000）26,766元，前開項目合計金額係52,698,745元（外銷銷貨收入48,361,671元＋內銷銷貨收入3,226,418元＋其他營業收入1,811元＋其他營業收入1,082,079元＋其他營業收入26,766元）。上訴人並以該52,698,745元作為95年度「營所稅」申報之「營業收入總額」。

4.關於「出售國外虛銷之統一發票」所生收入53,278,002元其他收入部分：

A.經查：上訴人通達公司95年度營利事業所得稅結算申報，就「營業收入總額」（內銷及外銷）係申報52,698,745元，然因上訴人通達公司95年度營業稅銷售額係申報1,583,249,269元，經扣除因租金收入開立發票1,371,432元，再扣除因出售資產開立發票63,574,124元，並加計上訴人通達公司漏報銷售額之上述其他營業收入26,766元，則上訴人通達公司95年度以內銷及外銷交易之名而產生之銷售額

01 係 1,518,330,479元 (1,583,249,269— 1,371,432— 63,57
02 4,124+ 26,766) , 其中「 52,698,745元」業經上訴人通
03 達公司於營利事業所得稅結算申報時, 列報為 95 年度有實
04 際交易之「營業收入總額」, 其餘 1,465,631,734 元則係
05 上訴人通達公司基於「無銷貨事實」而「未列報」為營所
06 稅之營業收入 (內外銷交易總額 1,518,330,479 元— 結算
07 申報營業收入總額 52,698,745 元) 。再者, 就前開「無銷
08 貨事實」之交易 1,465,631,734 元而言, 其中 666,001,790
09 元本係上訴人通達公司以銷貨予美國加州紐華克 (NEWARK
10) 地區 (美國郵政編碼 94560) 之「SUN MICROSYSTEMS」
11 公司之名而帳載為外銷銷貨收入, 就其餘 799,629,944 元
12 之交易部分, 上訴人通達公司則係予以帳載為內銷銷貨收
13 入 (1,465,631,734— 666,001,790) , 合先敘明。

14 B. 再就上述「無銷貨事實」之外銷交易 666,001,790 元而言
15 , 經查係上訴人通達公司前負責人周雲楠等假借外銷電腦
16 工作站等設備 (workstation) 予國際大廠之名義, 而虛
17 偽安排循環交易所生之外銷金額。又前開海外虛偽循環交
18 易情事係有臺灣高等法院 101 年度金上重訴字第 37 號刑事
19 判決 (下稱高院刑事判決) 載明不法行為在案。此外, 上
20 訴人通達公司之員工吳麗華 (90 年 6 月開始任職, 94 年中
21 旬因周美蓉離職, 接任出口、運送報關之進出口相關事務
22) 於地院刑案審理時亦證稱: 伊知道通達公司「專案出口
23 」, 就是出貨到香港, 香港林文魁 (註: 92 年 3 月起赴香
24 港地區設立金源順公司、百晟公司、勝興公司, 並在香港
25 負責不實物流、金流運作) 會通知貨要運回來, 再從香港
26 把貨轉回臺灣, 要出貨時, 伊負責打預示發票 (PI) ……
27 「專案出口」提單分為報關版及隨機版, 報關版上面是外
28 國公司, 隨機版是香港公司……因為陳律道 (註: 陳律道
29 自 88 年 9 月起迄至 97 年 1 月止任職於通達公司, 92 年 7 月開
30 始擔任業務副總, 負責產品市場拓展、行銷) 跟伊說公司
31 現在沒有再與「CO MPUT AC ENTER」「XEROX CONNECT」

01 交易，而改跟「SUN MICROSYSTEMS」交易，所以伊依照前
02 揭模式出貨……一樣是由林文魁接貨等語。又上訴人通達
03 公司之會計人員周素梅於刑案法院審理時證稱：任職期間
04 伊發現新竹商銀專案出口交易有異常，伊發現會計憑證金
05 額異常，進銷項憑證金額過大，廠商就是不實交易3家公
06 司「SUN MICROSYSTEMS」、「COMPUTACENTER」、「XEROX
07 CONNECT」，進項金額異常為金源順公司，上訴人通達公
08 司向金源順公司採購是不實交易，都是拆解回來等語。

09 C.此外，上訴人通達公司前負責人周雲楠等人係利用不堪使
10 用之廢品進行海外虛偽循環交易之情，亦有高院刑事判決
11 載明可佐。

12 D.又查：貨運承攬業者謝政堯（及另一業者馬玉琢）經上訴
13 人通達公司之員工吳麗華等人指示，配合製作不實之出口
14 報單等以供利用，亦有地院刑事判決載明在卷可佐。又謝
15 政堯配合製作之不實出口報單，其各筆明細詳列於高院刑
16 事判決之「附表八：已判決確定之被告謝政堯製作內容不
17 實之提單、出口報單」（下稱刑事判決附表八），其中屬
18 於95年度者係前開附表八所列編號65至74等各筆，且係以
19 「SUN MICROSYSTEMS」（買方名稱）、「UNITED STATES
20 」（買方國家）、「NEWARK BLDG 107777 GATEWAY BLVD
21 NEWARK, CA 094560 USA」（買方地址）等事項為不實之
22 登載，前情係有刑事判決附表八所載內容在卷可稽，並有
23 上訴人通達公司提示（附表八編號73以外）之系爭不實出
24 口報單影本共9筆附卷可佐。

25 E.至於另一業者馬玉琢配合製作不實之出口報單等以供利用
26 ，亦有地院刑事判決載明可佐。再者，馬玉琢配合製作之
27 不實出口報單，其各筆明細詳列於高院刑事判決之「附表
28 九：已判決確定之被告馬玉琢利用海遞公司、捷迅公司製
29 單人員製作內容不實之提單、出口報單」（下稱刑事判決
30 附表九），其中屬於95年度者係包含前開附表九所列編號
31 67至75等各筆，亦係以「SUN MICROSYSTEMS」（買方名稱

01)、「UNITED STATES」(買方國家)、「NEWARK BLDG
02 107777 GATEWAY BLVD NEWARK, CA 094560 USA」(買方
03 地址)等事項為不實之登載，前情亦有刑事判決附表九所
04 載內容在卷可稽，並有上訴人通達公司提示之系爭不實出
05 口報單影本共9筆附卷可佐。

06 F.此外，上訴人通達公司於本件行政爭訟期間另又額外主張
07 95年10月3日之出口報單CA/95/520/75608，亦係基於不實
08 外銷之目的而製作，其不實出口金額為23,177,612元(參
09 上訴人通達公司之虛偽外銷明細表第19筆，見前審卷第16
10 7頁)。經核系爭出口報單CA/95/520/75608所載內容，該
11 筆外銷亦係以不實之買方「SUN MICROSYSTEMS」為交易對
12 象，並且如同上開18筆不實出口報單所登載內容，系爭出
13 口報單CA/95/520/75608所載買方國家及地址亦係「UNITE
14 D STATES」及「NEWARK BLDG 107777 GATEWAY BLVD NEW
15 ARK, CA 094560 USA」等不實事項(參CA/95/520/75608號
16 出口報單)。再審酌上述上訴人通達公司員工吳麗華及會
17 計人員周素梅均證陳對「SUN MICROSYSTEMS」之交易係不
18 實外銷，以及關稅局等查獲上訴人通達公司係利用廢品進
19 行海外不實循環交易等情，則上訴人通達公司主張系爭出
20 口報單CA/95/520/75608所載對美國買受人「SUN MICROS
21 YSTEMS」之交易23,177,612元，亦屬海外不實循環交易之
22 一部分，應屬可採。

23 G.申言之，上訴人通達公司95年度係利用上述對「SUN MICR
24 OSYSTEMS」公司之19筆不實出口交易(上引19筆不實出口
25 報單所載)，於會計帳冊記載19筆不實外銷銷貨收入(參
26 日記帳及明細分類帳中以紅筆圈註數字1至19者，見前審
27 卷第307頁至第325頁、第339頁至第341頁)，又該等不實
28 外銷收入合計係為716,049,886元。再者，前開不實外銷
29 收入716,049,886元亦經上訴人通達公司申報至95年度之
30 營業稅銷售額中，此亦有卷附上訴人通達公司之營業稅零
31 稅率清單等申報事項可供勾稽(見前審第407頁至第408頁

、第412頁、第415頁至第416頁、第419、425頁中以紅筆圈註第6、8、12、13、16、23、26、39、40、44、47、51、53、56、59、63、68、74、80筆等紀錄）。嗣因95年11月間海關查獲上訴人通達公司外銷交易有所異常，乃針對95年9月11日及同年10月3日二筆出口報單CZ0000000000及CA/95/520/75608，僅認可歸戶銷售額分別為910,000元及848,000元，上訴人通達公司即以該二筆出口報單金額24,734,788元及23,177,612元分別減除前開910,000元及848,000元，並將其餘額46,154,400元申報為外銷銷售額之減縮（ $24,734,788 + 23,177,612 - 910,000 - 848,000$ ），此亦有上訴人通達公司於95年9及10月之401申報書填載「負值46,154,400元」申報減縮零稅率銷售額之紀錄在卷可佐。此外，上訴人通達公司又於96年3月間另行申報減縮95年11及12月之零稅率銷售額3,893,696元。從而，系爭19筆不實外銷銷售額716,049,886元，經申報減縮46,154,400元及3,893,696元後，僅餘「666,001,790元」（ $716,049,886 - 46,154,400 - 3,893,696$ ）。又上訴人通達公司於計算「出售國外虛銷之統一發票」所生其他收入時，係「誤以665,975,024元（原判決誤繕為65,975,024元）」按8%乘算而得出系爭其他收入53,278,002元等節，已如上述。

H.再就會計帳務處理而言，上訴人通達公司雖然未將上開減縮零稅率銷售額46,154,400元及3,893,696元之事項，單獨分筆載入帳冊以沖銷外銷銷貨收入，然上訴人通達公司係以全部19筆之批次沖銷方式，共計調減外銷銷貨收入716,049,886元（內含46,154,400元、3,893,696元及666,001,790元之沖銷）。換言之，上訴人通達公司對「SUN MICROSYSTEMS」之不實零稅率銷售額46,154,400元、3,893,696元及666,001,790元，均經上訴人通達公司於會計帳務處理中，調整減少外銷銷貨收入以為因應。至於上訴人北區國稅局所稱各節尚難採據，分論如下：

- 01 (1).上訴人北區國稅局雖主張：上訴人通達公司申報減縮零
02 稅率銷售額46,154,400元及3,893,696元（二者合計50,
03 048,096元）並未登載帳冊，所提資料無以勾稽云云。
04 然查，上訴人通達公司係將全部19筆虛偽收入批次沖銷
05 ，共計調減外銷銷貨收入716,049,886元，已包含46,15
06 4,400元、3,893,696元及666,001,790元等事項之收入
07 沖銷，均如上述，足見上訴人北區國稅局此部分之抗辯
08 ，不足採據。
- 09 (2).上訴人北區國稅局又主張：係查得上訴人通達公司外銷
10 銷售額710,138,834元，與上訴人通達公司主張之不實
11 外銷716,049,886元，二者不相一致，系爭不實外銷716
12 ,049,886元無從勾稽云云。經查，上訴人北區國稅局所
13 計算者，係以上訴人通達公司申報之全部（對「SUN MI
14 CROSYSTEMS」及對「其他公司」之全部外銷交易）零稅
15 率銷售額764,413,368元（參各期申報及統計數，見前
16 審卷第405、406、407、410、413、417、420、430頁）
17 ，減除上述上訴人通達公司申報縮減外銷金額50,048,0
18 96元，再減除上訴人通達公司於營業稅申報之銷貨折讓
19 4,226,438元，其淨額即為上訴人北區國稅局所稱外銷
20 銷售額「710,138,834」元（764,413,368－50,048,096
21 －4,226,438）。惟上訴人通達公司係主張對「SUN MIC
22 ROSYSTEMS」之19筆出口報單交易金額共「716,049,886
23 元」係屬虛偽，但上訴人通達公司對「其他公司」之外
24 銷交易則非虛偽。換言之，上訴人北區國稅局係以組成
25 內容不一樣之「710,138,834元」及「716,049,886元」
26 二者互為比較，致無從勾稽，足見上訴人北區國稅局此
27 部分之抗辯，並非可採。
- 28 (3).上訴人北區國稅局又主張：比對不實提單與不實出口報
29 單，係有部分提單日期與報關日期不同之情形，就上訴
30 人通達公司之主張不予採信云云。然查：承攬業者謝政
31 堯及馬玉琢配合製作虛偽出口報單，且不實登載買受人

01 為「美國」之「SUN MICROSYSTEMS」公司等情節，均如
02 上述。又上訴人通達公司之員工吳麗華及會計人員周素
03 梅均證陳對「SUN MICROSYSTEMS」之交易係不實外銷，
04 亦如上述。則縱使虛偽外銷文件出現部分提單日期與報
05 關日期不同之情形，亦係不實登載內容之相互間略有差
06 池而未臻完全密合之程度，但仍無礙於本件上訴人通達
07 公司對「SUN MICROSYSTEMS」係虛偽外銷之認定，上訴
08 人北區國稅局所稱部分日期不同云云，並不影響判斷。
09 足見上訴人北區國稅局此部分之抗辯，洵非可採。

10 (4).上訴人北區國稅局再主張：刑事判決附表八編號73，及
11 附表九編號76至78等不實提單與出口報單，上訴人並通
12 達公司未列入本件不實外銷收入之計算，就上訴人通達
13 公司之主張不予採信云云。惟查：就前開刑事判決附表
14 八編號73，及附表九編號76至78等不實外銷文件，雖然
15 上訴人通達公司未據以申報為不實銷售額之一部分，亦
16 未帳載為不實銷貨收入之一部分，但上訴人通達公司於
17 本件亦「未主張」將其等列入「出售國外虛銷之統一發
18 票」所生其他收入之計算，即對本件系爭其他收入53,2
19 78,002元之認定，並無影響。足見上訴人北區國稅局此
20 部分之抗辯，並非可採。

21 (5).上訴人北區國稅局另主張：95年10月3日之出口報單CA/
22 95/520/75608，此一外銷文件未經刑案判決列入附表八
23 或附表九之內，上訴人通達公司卻將該出口報單之外銷
24 金額23,177,612元列入計算（出口報單見原審卷第111
25 頁），就上訴人通達公司之主張不予採信云云。惟查：
26 系爭出口報單亦係以不實之買方「SUN MICROSYSTEMS」
27 為交易對象，亦有「UNITED STATES」及「NEWARK BLDG
28 107777 GATEWAY BLVD NEWARK, CA 094560 USA」等登
29 載事項，與刑事判決附表八及附表九所列示之「不實」
30 買受人、地址、買方國家等內容雷同。再審酌刑案證人
31 周素梅等已表明上訴人通達公司對「SUN MICROSYSTEMS

01 』之交易係不實外銷等情，則上訴人通達公司將出口報
02 單CA/95/520/75608之金額亦列入計算，尚無不合。更
03 何況上訴人通達公司因遭查獲對「SUN MICROSYSTEMS」
04 之外銷有異常情事，上訴人通達公司即針對出口報單CA
05 /95/520/75608之銷貨金額23,177,612元其中22,329,61
06 2元，連同其他項目，共申報減縮外銷銷售額50,048,09
07 6元在案，亦如上述，足見上訴人北區國稅局此部分之
08 抗辯，亦非可採。

09 I.承上，本件上訴人通達公司之前任負責人等係假借外銷商
10 品予美國之「SUN MICROSYSTEMS」公司，指示他人製作19
11 筆不實之出口報單，其等金額合計為「716,049,886元」
12 ，再據以申報不實之外銷銷售額且帳載為不實之外銷銷貨
13 收入等情，均如上述。然因上訴人通達公司業已申報減縮
14 虛偽外銷銷售額50,048,096元，則本件所爭執之虛偽外銷
15 金額僅餘666,001,790元（716,049,886－50,048,096）。
16 又因上訴人通達公司錯誤減除26,766元（詳如上述），而
17 「誤以665,975,024元」按8%乘算，得出系爭其他收入53,
18 278,002元。則上訴人通達公司主張系爭其他收入53,278,
19 002元係因95年度對「SUN MICROSYSTEMS」從事虛偽外銷
20 交易，嗣以「出售國外虛銷之統一發票」為由，而申報其
21 他收入53,278,002元部分，應屬可採。

22 J.復按行為時統一發票使用辦法第4條第32款規定（嗣100年
23 5月12日修正移列至第33款）：「合於下列規定之一者，
24 得免用或免開統一發票：……三十二、營業人外銷貨物、
25 與外銷有關之勞務或在國內提供而在國外使用之勞務。」
26 又上訴人通達公司系爭對「SUN MICROSYSTEMS」公司之不
27 實外銷，均係以「報單類別G5」（國貨出口）為外銷貨物
28 之申報，則系爭19筆不實外銷係可免開統一發票。雖然上
29 訴人通達公司就其中7筆（金額合計279,043,185元）開立
30 有二聯式之統一發票，然就其餘12筆（金額合計437,006,
31 701元）「並未」開立統一發票，則「未開立」統一發票

01 之12筆不實外銷部分，尚難認有「出售國外虛銷之統一發
02 票」情事。至於「有開立」二聯式統一發票之7筆不實外
03 銷部分，由於系爭發票均以國外之「SUN MICROSYSTEMS」
04 公司為外銷貨物之買受人，係外銷用統一發票，不可能用
05 來銷售予第三人，供該第三人充當進項稅額，扣抵該第三
06 人之營業稅銷項稅額，因此銷售統一發票獲利之事實推論
07 與實情不符，即無合法推計之基礎（本院發回判決意旨參
08 照）。則上訴人通達公司雖虛偽開立7筆外銷用統一發票
09 計279,043,185元，既無合法推計之基礎，即無從據以按
10 發票金額8%推估銷售統一發票之收入。

11 K.綜上，上訴人通達公司95年度以對「SUN MICROSYSTEMS」
12 之虛偽外銷金額665,975,024元之8%，推算「出售國外虛
13 銷之統一發票」之其他收入53,278,002元而為列報，然因
14 部分虛偽外銷並未開立統一發票，而其餘有開立二聯式統
15 一發票部分，係為外銷用統一發票，不可能用來銷售予第
16 三人供其扣抵營業稅銷項稅額，銷售外銷統一發票獲利之
17 推論不符實情，無從據以推估銷售外銷發票所生其他收入
18 。從而，本件原處分（含復查決定）關於核定「出售統一
19 發票」所生之117,248,397元其他收入部分，其中53,278,
20 002元並無合法推計之基礎，即有違誤，應予撤銷。

21 5.關於「出售國內虛銷之統一發票」所生收入63,970,395元部
22 分：

23 A.經查：上訴人通達公司95年度尚對造基公司、曼斐斯公司
24 、統欣公司、宇宙光電公司……等國內營業人進行不實之
25 銷貨，且上訴人通達公司亦有開立統一發票供該等營業人
26 利用進項稅額扣抵營業稅銷項稅額，又上訴人通達公司所
27 開立之不實發票金額合計係為799,629,944元，此有上訴
28 人通達公司提示之國內虛銷發票明細表附於原審卷可參。

29 B.次查：上訴人通達公司營業稅申報之95年度內銷應稅銷售
30 額（不含稅）共計為868,883,997元，其銷項稅額則為43,
31 444,207元。又前開銷售額868,883,997元係包含95年度租

01 金收入開立發票1,371,432元、出售資產開立發票63,574,
02 124元、不實內銷銷售額799,629,944元、實際內銷銷貨收
03 入3,226,418元、及實際其他營業收入1,082,079元，已如
04 上述。則上訴人通達公司因開立系爭不實銷貨發票799,62
05 9,944元供他人申報扣抵營業稅銷項稅額，上訴人通達公
06 司必須負擔系爭不實銷貨發票799,629,944元之5%營業稅
07 額高達3,998餘萬元。

08 C.本件如前所述，上訴人通達公司就營業稅之申報，本係填
09 報95年度共計有內銷應稅銷售額868,883,997元在案，嗣
10 因上訴人通達公司對造基公司、曼斐斯公司、統欣公司、
11 宇宙光電公司……等國內營業人所開立之統一發票係虛偽
12 不實，上訴人通達公司乃自行於營所稅申報之「營業收入
13 調節說明」項下，調整減少銷售額1,465,604,968元，並
14 按8%乘算而列報「非法販賣統一發票所生獲利117,248,39
15 7元」於第44欄「其他收入」項目內。又前開不實銷售額1
16 ,465,604,968元其中665,975,024元係屬於不實之外銷銷
17 售額等節，均如上述；其餘799,629,944元則係不實之內
18 銷應稅銷售額（1,465,604,968－665,975,024）。經查：
19 上訴人通達公司申報調節之系爭「不實內銷金額799,629,
20 944元」，與上訴人通達公司提示之「國內虛銷發票明細
21 之合計金額799,629,944元」，二者互相符合。次查：上
22 訴人通達公司會計帳冊亦載有系爭虛偽內銷收入之借方沖
23 銷紀錄，且合計沖銷不實內銷收入達799,629,944元，亦
24 與上開營所稅申報調節事項及虛銷發票明細等，互為符合
25 。從而，上訴人通達公司所稱95年度因虛偽內銷而開立不
26 實統一發票銷售額799,629,944元之情事，應可認定。

27 D.上訴人通達公司雖主張：開立系爭不實統一發票銷售額79
28 9,629,944元，僅係為向銀行冒貸款項而為，並未因開立
29 系爭不實發票而獲有任何對價云云。惟查：營利事業虛開
30 統一發票列報營業收入，其行為人不但因從事虛開統一發
31 票之違法行為須負法律上之刑事責任，且該營利事業因安

01 排虛偽交易，仍有應繳納營業稅及營利事業所得稅之負擔
02 衡情豈有可能發生「非以獲利」為目的，而虛開統一發
03 票之情事。因此，依經驗法則及論理法則，營利事業虛開
04 統一發票之目的，自無不取相當代價之理（本院107年度
05 判字第59號判決意旨參照）。再佐以上訴人通達公司本件
06 因虛開系爭發票銷售額799,629,944元，而申報應納銷項
07 稅額高達3,998餘萬元在案，已如上述，衡情上訴人通達
08 公司亦無可能不取得相當對價，而無償任由他人利用系爭
09 不實發票申報扣抵營業稅銷項稅額，足見上訴人通達公司
10 此部分之主張，不足採信。

11 E.次查：本件「上訴人通達公司有虛偽開立統一發票799,62
12 9,944元之事實」，既如上述，則在此事實下，即已確定
13 上訴人通達公司漏稅違章事實為真正。至其漏稅額之認定
14 ，上訴人北區國稅局固有查明其虛開統一發票收益之義務
15 ，惟稽之上訴人通達公司因此所產生之營業稅及營利事業
16 所得稅稅負皆由上訴人通達公司負擔，而核課稅捐處分案
17 件基於資訊不對稱，以及納稅義務人未盡申報及協力義務
18 在先之客觀情況，如稽徵機關已盡調查審認之義務，上訴
19 人通達公司猶未盡申報及協力義務，致上訴人北區國稅局
20 無收益資料可供認定之情況下，應容許上訴人北區國稅局
21 推計課徵其「所得額」。參諸財政部78年6月24日函釋意
22 旨，關於虛開統一發票之收益，須先依查獲收益資料核實
23 認定，若查無收益資料時，其收益認定原則，係採「有收
24 益」或「有代價」推定原則，亦即營利事業經查獲「有虛
25 開統一發票之行為」，即認定其有「漏報所得額」，並按
26 統一發票金額8%核定其漏報所得額（本院107年度判字第
27 59號判決意旨參照）。又上訴人通達公司雖主張：按虛開
28 發票金額8%列報其他收入係有錯誤，應予扣除云云。惟查
29 ：歷經前審及本院審理期間，上訴人通達公司均未提示虛
30 開發票之收益資料可供認定，則上訴人北區國稅局本件按
31 上訴人通達公司虛偽開立發票799,629,944元之8%，核定

01 上訴人通達公司「出售國內虛銷之統一發票」產生其他收
02 入63,970,395元部分（799,629,944元×8%），於法並無
03 不合，上訴人通達公司訴請撤銷此部分原處分（含復查決
04 定）及訴願決定，為無理由，應予駁回。

05 6.綜上所述，本件原處分（含復查決定）關於核定「其他收入
06 」122,656,893元項下，調增認列「出售統一發票」所生其
07 他收入53,278,002元部分，即有違誤，訴願決定就該部分予
08 以維持，亦有未洽，應予撤銷；又上訴人通達公司逾此部分
09 之請求，則為無理由，應予駁回。本件事證已臻明確，兩造
10 其餘主張及陳述，經核於判決結果不生影響，爰不逐一論列
11 ，附此敘明。

12 五、上訴人通達公司上訴意旨略以：

13 1.依行政訴訟法規定及本院判決（參本院105年度判字第36號
14 判決、104年度判字第273號判決、103年度判字第197號判決
15 及104年度判字第225號判決意旨）見解，行政法院於撤銷訴
16 訟應依職權調查證據，並負有審酌與待證事實有關之訴訟資
17 料之義務，如未予審酌，亦未說明理由，即有不適用法規及
18 判決不備理由之違背法令。原判決雖正確認定原處分（含復
19 查決定）將上訴人通達公司國外虛銷之統一發票設算8%其
20 他收入部分，並無合法推計之基礎，但漏未依職權查明並核
21 實上訴人通達公司之應納稅額，在上訴人通達公司聲明不服
22 之範圍內定其數額，即有不適用法令及判決不備理由之違背
23 法令。就關於原處分（含復查決定）將上訴人通達公司國內
24 虛銷之統一發票設算8%其他收入部分，原判決並未依職權
25 審酌上訴人通達公司所提出之證據及相關事證，僅憑臆測即
26 為裁判，亦有判決不適用行政訴訟法第133條之應依職權調
27 查規定，及判決不備理由之違背法令。

28 2.上訴人通達公司就國內虛偽銷貨收入統一發票部分，已陳報
29 相關明細、金額及各發票取得之營業人。然上訴人北區國稅
30 局就此及對上訴人通達公司主張發票記載不符常情等節，均
31 未舉證予以反駁。原審未調查及斟酌此等情事，逕於原判決

01 中臆測：「恆情豈有可能發生『非以獲利』為目的，而虛開
02 統一發票之情事」、「恆情原告（即上訴人通達公司）亦無
03 可能不取得相當對價，而無償任由他人利用系爭不實發票申
04 報扣抵營業稅銷項稅額」云云。由此可見原判決並未依職權
05 調查及認定兩造所提供之資料，亦未依職權調查虛開發票對
06 象營業人，是否為周雲楠自行設立之人頭公司而根本不可能
07 銷售發票圖利，或者虛偽交易之買受人是否有支付購買發票
08 之報酬並將該報酬交給予上訴人通達公司等事實。原判決顯
09 有不適用行政訴訟法第133條之行政法院應依職權調查規定
10 ，及判決不備理由之違背法令。

- 11 3. 至於原判決援引本院107年度判字第59號判決，稱不可能發
12 生「非以獲利」為目的，而虛開統一發票之情事云云。然該
13 判決之原因事實與本件並不相同，本件主導虛開發票之周雲
14 楠係為自己之不法利益向銀行詐貸，又假設在前述目的下，
15 虛增國內營收所虛開之發票有獲益之人，則依司法調查之結
16 果，係與周雲楠共謀之孫玉春，並無任何證據證明上訴人通
17 達公司因虛開發票獲有利益，如地院刑事判決事實參、（五
18 ）所載。上訴人通達公司本身即為周雲楠虛開發票製造虛增
19 營業額假象之被害人，絕不可能因虛開發票而從中獲利。原
20 判決錯誤援引基礎事實不同之判決，又未依職權調查證據，
21 判決違背法令至明等語。

22 六、上訴人北區國稅局上訴意旨略以：

- 23 1. 按本院72年判字第336號判例意旨，足見確定判決之既判力
24 範圍，應僅限於「訴訟標的之法律關係」。若訴訟標的以外
25 之事項，縱令與原訴訟標的之法律關係有影響，因而於判決
26 理由中對之有所判斷，亦不能因該判決已經確定而認此項判
27 斷有既判力（最高法院73年台上字第3292號判例亦同此見解
28 ）。查本件上訴人通達公司主張課稅處分違法之事由為業內
29 所得及其他收入，其中業內所得業經判決確定，此部分之法
30 律關係有既判力。而業外所得，有關其他收入部分廢棄，但
31 其餘部分尚難謂受該判決既判力之影響，應屬未確定。惟原

審卻以上訴人通達公司於前審審理時並未有所爭執，且該等項目亦非發回更審之範圍已屬確定，而未予以審酌，有判決不適用法規及適用法規錯誤之違法。

2. 納稅者權利保護法（下稱納保法）實施後，稅務案件之訴訟標的已改採總額主義。又依行政訴訟法第125條第1項規定，行政法院應依職權調查事實關係，不受當事人主張之拘束。是以，本案除了其他收入外，上訴人北區國稅局若能提出其他足以影響稅額核定正確性之事實及法律觀點，且未經行政爭訟另為實體之判斷，並不牴觸「不利益變更禁止原則」。法院應對影響核定稅額正確性之其他課稅基礎事實及法律觀點予以審酌，並算出正確之應納稅額，以維護租稅公平。惟原審僅審酌其他收入部分，對上訴人北區國稅局主張該收入相對之費用卻置之不理，顯有判決不備理由之違法。

3. 本於營利事業收入之意涵可知，營利事業費用發生之「原因」，性質上若非產生該營利事業收入之來源，即營利事業不會因該「原因」之存在而得產生收入，則該費用即因與該營利事業之本業或附屬業務無關，依所得稅法第38條規定，於營利事業所得稅決算申報時，自不得作為該營利事業之費用予以列報。而營利事業所得稅查核準則第97條第11款之規範意旨，係將「營利事業在營業活動中實質上並無必要之利息支出」類型予以具體化。而非交易常規所取向或所欲規避之稅捐目標則是稅捐稽徵機關所難以直接查明者，所以基於稽徵經濟之考量，以法規範圍明定直接剔除其所生之費用（利息）支出，核與所得稅法之規定並無牴觸，得予適用。是以，原判決撤銷虛偽外銷之其他收入部分，依前開收入費用配合原則，該收入產生之費用若非屬經營本業所發生，應不得認列。原審捨此不為，有判決不符經驗及論理法則。

4. 故業外所得部分，既經原審認定關於「出售國外虛銷之統一發票」所生收入53,278,002元應予撤銷，而所得係採淨值概念，相對應之費用損失應一併審酌。上訴人通達公司向銀行借款所產生之利息支出列報69,194,604元及因外銷而產生之

01 兌換虧損列報2,537,841元，此部分非合理且必要支出，亦
02 與上訴人通達公司營業無關，自不得視為非營業收入之減項
03 。原判決顯有證據取捨與認定事實未依證據之判決違背法令
04 情事等語。

05 七、本院按：

06 1.本案上訴爭點之確定：

07 A.原因事實：

08 (1).針對上訴人通達公司95年度營利事業所得稅額之核定，
09 徵、納雙方就其中部分爭點發生行政爭訟。其爭訟程序
10 進至107年1月23日本院發回判決作成時為止，爭訟雙方
11 爭訟之爭點事項有：

12 (A).有關「上訴人通達公司當期業內所得為5,836,788元
13 」之稅基認定是否合法。

14 (B).有關「上訴人通達公司當期業外所得中『其他收入』
15 項下，有未列報之『非法販賣統一發票所生117,248,
16 397元』之業外收入（以非法開立統一發票所載銷售
17 金額之合計數1,465,604,968元為推計基礎，按面額
18 8%推計銷售金額）存在」之稅基認定是否合法。

19 (2).本院發回判決之主文諭知及其對應之效力：

20 (A).確認上訴人北區國稅局作成之核課處分中，有關「上
21 訴人通達公司當期業內所得為5,836,788元」之稅基
22 認定規制決定為合法，此部分爭點之爭訟結果因而確
23 定，有既判力產生，徵、納雙方不得再行爭執。

24 (B).將上訴人北區國稅局作成之核課處分中，有關「上訴
25 人通達公司當期有『非法販賣統一發票』所生之117,
26 248,397元業外收入」之稅基認定規制決定，因所立
27 基之推計基礎事實（上訴人通達公司所開立之多張銷
28 項統一發票，實證上是否有可能全數非法販售予其他
29 營業人）未明，而發回事實審法院，要求事實審法院
30 重新調查推計之事實基礎，另為適法裁判。

31 (3).原審法院因此針對徵、納雙方前開有關「上訴人通達公

01 司是否有因非法販售統一發票而取得業外收入117,248,
02 397元」之爭點進行調查，並作成原判決，而為以下之
03 判決諭知：

04 (A).確認上訴人通達公司確有取得「因非法販售統一發票
05 而生」之業外收入63,970,395元（推計基礎之多張統
06 一發票銷售金額合計數為799,629,944元），而維持
07 原核課處分此部分之規制決定，乃將上訴人通達公司
08 此部分之撤銷訴訟予以駁回。

09 (B).但就原核定117,248,397元中，超過前開金額之餘額
10 53,278,002元部分，則以「該推計基礎之統一發票（
11 面額共計665,975,024元），開立事由載為『外銷』
12 ，客觀上無法販售予內國營業人」為由，而將原處分
13 、訴願決定有關此部分爭點之規制決定予以撤銷。

14 (4).徵、納雙方對原判決均表不服，分別提起上訴，全案因
15 此繫屬本院。

16 B.而徵、納雙方各自所持之上訴理由，則可簡要說明如下：

17 (1).上訴人通達公司針對「原判決維持原核課處分中有關認
18 定『其因非法販售統一發票而取得業外收入63,970,395
19 元』之規制性決定」一節，主張：

20 (A).原判決應依職權查明並核實確定其最終應納稅額（意
21 指原判決不得撤銷原核課處分之部分規制決定）。

22 (B).上訴人通達公司「開立銷項統一發票予國內營業人」
23 之在外行為，在實質上是否符合「無真實交易而非法
24 販售空白統一發票」之事實，仍應由法院依現有證據
25 ，而為實質調查。原判決未依上訴人通達公司所提全
26 部證據，就此稅基之有無，為實質調查，亦屬違法。

27 (2).上訴人北區國稅局則主張：

28 (A).依納保法第21條第1項規定，其在原審法院審理中，
29 可隨時對原核課處分中「未經判決確定」部分之規制
30 性決定（即爭點事項），提出爭議。

31 (B).而在前開法理基礎下，其得主張且實際已主張以下之

01 爭點如果於法有據，本案「業外」收入所對應之「業
02 外」成本費用，亦應依「（收入成本費用）配合原則
03 」同步減除（成本費用減除結果，即會增加應稅所額
04 金額）。

05 a.上訴人通達公司「非法銷售（適用零稅率）統一發
06 票」（上訴人北區國稅局載為「出售國外虛銷之統
07 一發票」）所生收入53,278,002元如予撤銷，對應
08 之費用及損失亦應一併審酌。

09 b.該等對應損費有以下2項，均屬非合理且必要支出
10 ，亦與上訴人通達公司營業無關，自不得視為非營
11 業收入之減項。

12 (a).上訴人通達公司向銀行借款所生之利息支出69,1
13 94,604元。

14 (b).上訴人通達公司因外銷所生兌換虧損列報2,537,
15 841元。

16 (C).原判決應審查該等爭點（是否於法有據），卻未予審
17 查，致使對應稅額金額非法短少，自屬違法。

18 C.是以本案有待本院判斷之上訴爭點，即為前開徵、納雙
19 方所主張之上訴理由是否於法有據。

20 2.本院之判斷結論及其理由形成：

21 A.在爭訟程序法上：

22 (1).上訴人北區國稅局在本案行政訴訟繫屬中，有權將訴訟
23 範圍擴張至「遭剔除之非法販賣統一發票所生之業外收
24 入53,278,002元，其所對應損費，應否一併扣除」之爭
25 議事項。理由如下：

26 (A).按於106年12月28日納保法實施前，司法實務就稅務
27 爭訟訴訟標的之確認，係採「爭點主義」。然而就「
28 爭點」範圍之界定而言，會基於事實調查之「成本效
29 益衡量」，而合理擴張爭點之範圍界定，將與爭點事
30 項之認事用法，具有高度關連性之事項，亦納入該爭
31 點範圍內，由受爭點繫屬之法院一併審究裁判（本院

01 100年度判字第107號判決、102年度判字第358號判決
02 參照)。從此法理觀點言之，在適用爭點主義之前提
03 下，有關「特定收入應否認列」爭議事項之審理，其
04 審理範圍自得一併擴及「該收入所對應成本費用應否
05 一併同時增刪」之爭議事項。

06 (B). 至於納保法於106年12月28日實施後，依納保法第21
07 條第1項之規定（即「納稅者不服課稅處分，經復查
08 決定後提起行政爭訟，於訴願審議委員會決議前或行
09 政訴訟事實審言詞辯論終結前，得追加或變更主張課
10 稅處分違法事由，受理訴願機關或行政法院應予審酌
11 。其由受理訴願機關或行政法院依職權發現課稅處分
12 違法者，亦同」），其針對「徵、納雙方是否可以追
13 加爭點」一節，顯然採取不同之處理模式，爰說明如
14 下：

15 a. 對納稅者而言，其得在行政爭訟中，隨時針對同一
16 核課處分下之其他爭點，自由為爭訟範圍之追加。
17 b. 但對稅捐機關，仍然受到爭點主義之限制，其無法
18 在行政爭訟過程，自行追加爭點，要求法院（或處
19 理行政爭訟機關）作成較原核課處分更為不利納稅
20 者之判決。在此值得進一步說明之法律適用事項則
21 為：

22 (a). 稅捐機關雖不得在行政爭訟中追加對納稅者不利
23 之爭點。但其可以本諸法定職權，自行將原來有
24 誤之舊核課處分撤銷，改作成正確之新核課處分
25 。

26 (b). 此時從理論上言之，繫屬法院或爭訟處理機關之
27 舊核課處分，既然已經原處分機關依職權撤銷，
28 程序標的即不復存在，法院或爭訟處理機關應以
29 原訴訟或爭訟不合法為由，駁回納稅者之訴訟或
30 爭訟。而由納稅者就新作成之核課處分，重行循
31 行政爭訟程序提起救濟。

01 (c).不過以上依法理而為之處置，會使已進行之行政
02 爭訟程序歸於徒勞，使相同爭議事項被「重複」
03 審查，有礙行政爭訟程序之效率性。因此德國法
04 制為改善此等「無效率」之現象，而在實證法中
05 明定，在此情形下（原處分機關作成新核課處分
06 時），新作成之核課處分「自動」取代已繫屬之
07 舊核課處分，成為行政法院或爭訟處理機關之程
08 序標的（審理對象）。此等解決方式可供我國法
09 制參考比較，爰在此併予敘明。

10 (C).是以本案上訴人北區國稅局前開爭議範圍之擴張，從
11 爭訟程序法之層次而言，應屬合法。但在法律觀念仍
12 應特別辨明以下二事。

13 a.其擴張爭議範圍「合法」之理由，並非如其所主張
14 之法律見解（即納保法第21條第1項規定之適用）
15 。而是因為該等擴張仍在原來「爭點主義」所界定
16 之爭點範圍內。

17 b.至於該追加之爭點事項，在實體法是否於法有據，
18 則詳後所述。此與「特定爭議範圍擴張在爭訟程序
19 法上是否許可」一節，分屬二事，爰在此先行敘明
20 之。

21 (2).但上訴人通達公司無權要求原判決在主文中為「確認（
22 終局）稅額」之諭知，理由如下：

23 (A).首先必須指明，適用納保法第21條第1項規定之結果
24 ，只表示在稅務行政爭訟程序中，許可納稅者就同一
25 爭訟核課處分基礎下之多數不同爭點可隨時追加爭執
26 ，將之納入爭訟審理範圍內。但並不表示一旦有「事
27 關核課處分合法性」之稅務行政爭訟提起，該核課處
28 分全部即自動成為法院（或爭訟處理機關）審查對象
29 之訴訟標的（或爭訟標的）。換言之，現行納保法第
30 21條第1項之規定，並不足以導出學理上所稱「總額
31 主義」之適用結論。而且訴訟標的或爭訟標的之界定

，亦是以「實際經法院（或爭訟處理機關）審理」之爭點範圍為據。在此附帶說明：

a. 以上之法律見解，類似於民事訴訟法中之「既判力相對論」理論。即將民事判決之既判力範圍，「限定」在曾經民事法院「實際」審究之事項。用以緩解適用「新訴訟標的」理論結果，導致既判力範圍過分擴張，致與「辯論主義」產生衝突之現象。

b. 而將現行納保法第21條第1項規定之法律適用，解為「許可納稅者任意擴張爭點」，再以實際經法院審理之爭點為界，來確認法院個案判決之既判力，最能防杜稅務爭訟中之「突襲性裁判」。

(B). 則在上開法理基礎下，審理「核課處分合法性」稅務爭訟事件之行政法院實無作成確認正確稅額確認處分之法定義務。行政法院僅依行政訴訟法第197條規定，可視個案情況為權衡，作成替代性之確認處分。

(C). 縱依納保法第21條第3項前段之規定（即「行政法院對於納稅者之應納稅額，應查明事證以核實確認，在納稅者聲明不服之範圍內定其數額。……」），可知立法者亦期待審理「核課處分合法性」稅務爭訟事件之行政法院，能作成「『相對』確認稅額」之判決（以納稅者聲明不服之範圍為界）。但同條項但書（「……但因案情複雜而難以查明者，不在此限」）亦將「案情複雜」之情形排除在外。

(D). 本案依原判決所載，不僅爭點項目甚多，且涉及多筆統一發票之開立與去向，事實調查困難。符合「案情複雜」之要件，原判決之主文不為「確認上訴人通達公司95年營利事業所得稅額金額」之諭知，亦難指為違法。上訴人通達公司此部分之上訴主張為無理由，應予駁回。

B. 在稅捐實體法上：

(1). 上訴人通達公司之上訴主張於法無據，應予駁回，理由

如下：

(A).此部分爭點上訴人通達公司係主張：

a.經上訴人北區國稅局以推計方式認列之「非法販售統一發票」業外收入63,970,395元，其推計基礎是「從上訴人通達公司開立予國內營業人收受之多張銷項統一發票，其各張統一發票所載銷售金額之加總799,629,944元」。然後按8%計算其每張統一發票之銷售金額，算得前開63,970,395元之業外收益。

b.但上訴人通達公司已盡到以下之協力義務：

(a).詳細說明其公司開立該等不實銷項統一發票之原因，即為「其公司前負責人周雲楠為向銀行詐貸鉅款，必須虛增營收」。而開立銷項統一發票予其他營業人，其目的即是虛增營收，沒有其他目的。

(b).該等銷項統一發票載有買受貨物之營業人資料，且其記載有何不合常情之處，上訴人通達公司亦有表明。

c.而在上訴人通達公司已盡協力義務之情況下，原審法院未經職權調查，即以推測之詞認定「上訴人通達公司有非法銷售統一發票，供他人違法抵繳營業稅，並取得不法銷售之業外收入」，有違職權調查義務。

(B).惟查：

a.納稅者要求稅捐機關履行職權調查義務者，首先必須指明以下事實、證據，並對調查路徑之可行性及合理性為具體陳述，同時要「配合」稅捐機關因開展調查程序之「合理」要求。

(a).其主張事實之具體內容為何，而且此等事實主張之具體內容，具有一定程度之合理性，符合經驗法則。

- (b). 其有履行哪些具體之法定協力義務。
- (c). 透過履行以上協力義務所呈現之證據方法，為何可以作為調查前開事實之起點。
- (d). 就其所知，還有哪些證據方法及調查途徑，對真相的發掘有助益。

b. 就本案而論：

(a). 先從日常經驗法則言之，非法販售空白統一發票（偽冒銷項營業人）之行為，可同時兼具「冒貸銀行鉅額借款」與「從幫助他人逃漏營業稅而獲取不法經濟利益」之雙重動機。因為上訴人通達公司本來即可從該單一行為同時獲得二種不法利益，則從追求「行為效益最大化」之觀點言之，很難想像上訴人通達公司前負責人周雲楠在開立不實銷項統一發票時，只有「虛增營收」之考量，而完全沒有「一併獲得其他不法利得」之考量。由此可見上訴人通達公司之事實主張並不合理。

(b). 再從「協力義務之履行」、「證據之保存」與「調查路徑之指明」而言，上訴人通達公司對「周雲楠代表上訴人通達公司開立不實統一發票予第三營業人時，完全沒有『幫助他人逃漏營業稅，而從中獲取不法收入』之意圖」一節，並沒有提出任何有價值之資訊，使稅捐機關能夠因此展開有效之調查。

c. 是以在此情況下，應認上訴人北區國稅局已盡其職權調查義務，且可高度懷疑「上訴人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」。則上訴人北區國稅局自得以合理且符合日常經驗法則之推計方法，推計計算上訴人通達公司前開不法業外收入。

d. 上訴人通達公司雖謂「稅捐機關未盡職權調查義務

，其推計違法」云云，但依上所述，此等上訴主張於法難謂有據，應予駁回。

(2).上訴人北區國稅局之上訴主張，同樣於法無據，應予駁回，理由如下：

(A).此部分爭點上訴人北區國稅局係主張：

a.前開經原判決以「上訴人通達公司基於外銷事由而開立之統一發票（面額共計665,975,024元），客觀上無從非法出售予內國營業人，逃漏營業稅」等情為由，而剔除業外收入53,278,002元。

b.但該遭剔除之業外收入53,278,002元，亦有下列之對應損費，如果上開業外收入53,278,002元應自計算當期所得之加項減除。則該2筆損費即屬「非合理且必要之支出，且與上訴人通達公司之營業無關」，亦應自計算所得之減項中減除：

(a).在上訴人通達公司營利事業所得稅結算申報書「非營業損失」項下欄位46之「利息支出」69,194,604元。

(b).在上訴人通達公司營利事業所得稅結算申報書「非營業損失」項下欄位51之「兌換虧損」2,537,841元。

(B).經查：

a.從事務法則言之，如果上訴人通達公司有「同時」申報「非法販賣空白統一發票」收入及其「成本費用或損失」者，則其「非法販賣空白統一發票」收入得自所得稅基中予以扣除時，已申報之成本與損費，亦應同時剔除，以符合「配合原則」，此乃事理上之當然。

b.而同樣基於事理法則，上訴人通達公司亦絕對不會申報其「非法販賣空白統一發票」所生之「業外收入」（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「成本及損費」。

c.何況從實證之角度言之，「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。

(C).則在前開實證基礎下，上訴人北區國稅局前開上訴理由，在事實認定層次上，即可確認其與客觀事實相背，而得認其上訴為無理由。因為上訴人通達公司「非法販賣空白統一發票」所生之業外收入，既然不在其原來之申報範圍內，而是由上訴人北區國稅局事後加計者，當然上訴人通達公司也不會有成本及損費之申報。而非法販售統一發票行為，依上所述，除非有彌縫幫助逃漏稅捐犯罪之例外情形，也沒有對應之成本及損費存在。

(D).當然上訴人北區國稅局前開主張之真意，也可能是「上訴人通達公司申報書中有關『非營業損失』大項下之欄位46『利息支出』69,194,604元，與欄位51『兌換虧損』之2,537,841元，該2筆金額龐大，如果原來核認上訴人通達公司有非法販賣統一發票業外收入117,248,397元之情況，其即不再計較前開2筆支出與營業活動之關連性。但現今117,248,397元之業外收入中，有53,278,002元遭原判決剔除，而僅維持63,970,395元之核定。其即要重新爭執前述『利息支出69,194,604元』及『兌換虧損2,537,841元』，是否為上訴人通達公司從事業內與業外活動過程中，所必要且

01 合理之支出」。但若其上訴主張之真意確係如此，則
02 基於下述法理之適用，其上訴理由亦非有據：

03 a.實則前開「利息支出」與「兌換虧損」科目雖依所
04 得稅申報書之格式，在形式上被列在「營利事業所
05 得稅申報書」中「非營業損失」大項下之欄位。但
06 查：

07 (a).該等支出主要與本業收入之獲致具有關連性（特
08 別是「兌換虧損」科目）。或者至少是與「本業
09 」及「業外」收入均具關連性（例如「利息支出
10 」科目，所以稅務行政爭訟案件中才會經常發生
11 「如何將無法明確歸屬之利息費用，合理分攤應
12 、免稅項下」之爭議案件）。

13 (b).另外該2筆費用與各別業外收入間之各別關連性
14 ，其間也要有連結原因之具體說明，不然其各別
15 關連性無從建立，亦無「收入成本費用損失配合
16 原則」之適用。

17 (c).而上訴人北區國稅局對此「連結原因事實」之具
18 體內容，全然未予說明，無法使法院信其主張為
19 真正。

20 b.若上訴人北區國稅局欲對該2筆支出（與本業收入
21 與業外收入之獲致間）之必要性與合理性，重為「
22 全面」爭議，則前開2筆支出金額中有多少應「分
23 割」至前開已經判決確定之「業內所得（扣除成本
24 費用後之淨額）」中，亦未見上訴人北區國稅局為
25 合理之主張及舉證。

26 c.何況從「爭點範圍界定」之角度言之，上訴人北區
27 國稅局前開有關「相對於全部收入之獲致，該2筆
28 費用之支出必要性與合理性爭議」，其爭議之處理
29 已涉及「業內與業外收入及損費」之全面調查，當
30 屬「全新」爭點之追加。而非前述「在既有爭點範
31 圍內」之爭議擴張而已。此時因稅捐機關無前述納

01 保法第21條第1項規定之適用，則上訴人北區國稅
02 局之前述主張內容，亦無法通過爭訟程序法之合法
03 性檢驗。

04 3.總結以上所述，原判決認事用法尚無違誤，兩造上訴人分別
05 指摘原判決違背法令云云，此等主張於法尚非有據，本件兩
06 造上訴均為無理由，同應予駁回。

07 八、據上論結，本件兩造上訴均無理由。依行政訴訟法第255條
08 第1項、第98條第1項前段，判決如主文。

09 中 華 民 國 108 年 7 月 11 日

10 最高行政法院第四庭

11 審判長法官 鄭 小 康

12 法官 沈 應 南

13 法官 劉 介 中

14 法官 林 文 舟

15 法官 帥 嘉 寶

16 以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

17 中 華 民 國 108 年 7 月 11 日

18 書記官 徐 子 嵐