# 最 高 行 政 法 院 判 決

108年度判字第96號

上　訴　人　丞鷹實業有限公司
代　表　人　張志強
訴訟代理人　劉仁閔　律師
被 上訴 人　財政部臺北國稅局
代　表　人　許慈美

上列當事人間營業稅事件，上訴人對於中華民國107年5月3日臺北高等行政法院106年度訴字第465號判決，提起上訴，本院判決如下：

主　文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理　由

一、被上訴人依財政部關務署臺北關（下稱「臺北關」）通報及查得資料，以上訴人民國101年5月至104年4月間辦理營業稅申報，虛列零稅率銷售額合計新臺幣（下同）123,200,500元，分別依上訴人前後期設籍轄區，追繳原已核退之營業稅59,462元及6,100,563元。上訴人對核定補徵營業稅額6,100,563元部分（下稱「原處分」）不服，申請復查，未獲變更，提起訴願，遭決定駁回後，提起行政訴訟，並聲明：訴願決定及原處分（含復查決定）均撤銷。經原審判決駁回，上訴人仍不服，遂提起本件上訴，並聲明：原判決廢棄；訴願決定及原處分（含復查決定）均撤銷。

二、上訴人起訴的主張及被上訴人在原審的答辯，均引用原判決所載。

三、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：

㈠上訴人於101年5月至104年4月間申報零稅率銷售額合計130,040,591元，申請退還營業稅金額合計6,160,025元，並獲退稅金額合計6,160,025元，嗣經臺北關通報被上訴人查獲，上訴人冒退營業稅額合計6,160,025元，經被上訴人所屬內湖稽徵所及信義分局分別核定補徵營業稅額59,462元及6,10

0,563元，上訴人就被上訴人所屬信義分局核定補徵營業稅額6,100,563元部分不服，提起訴訟，本件程序標的係被上訴人為追補上訴人冒退營業稅額6,100,563元，根據此營業稅額6,100,563元（逐筆合計）換算的銷售額為122,011,253元。

㈡依上訴人出口系爭貨物的物流事證分析：

1.依台灣大哥大股份有限公司（下稱「台灣大哥大」）業務副理陳啟仁於臺北關訪談時表示及該公司104年5月15日台信業字第1040001435號函、中華電信股份有限公司行動通信分公司（下稱「中華電信」）104年6月16日行行三密字第1040000068號函、遠傳電信股份有限公司（下稱「遠傳電信」）104年5月27日遠傳(發)字第10410501249號函可知，國內三大電信公司之電話儲值卡僅限國內使用，因未提供國際漫遊服務而無法於國外使用，且無法於國外直接購買，故本件買受人香港TALENT POLYTECH LIMITED（下稱「TALENT公司」）無購買我國電信公司儲值卡的理由，被上訴人認上訴人並無外銷出口電話儲值卡的事實，並非無據。

2.上訴人、群永實業有限公司（下稱「群永公司」）及鉅威實業有限公司（下稱「鉅威公司」）101年至104年度營利事業所得稅營業成本明細表均申報為買賣業，其等的損益表亦未列有研究費，且無申報研發人員等相關成本費用，而鉅威公司101年至104年度營利事業所得稅資產負債表的固定資產並無申報該公司IPTV平台企畫書所載的播放器、伺服器等機器設備，是上訴人主張其與鉅威公司、群永公司共同研發開發IPTV軟硬件，顯係不實，核無足採。況依上訴人所提鉅威公司IPTV平台企畫書內容，亦無關於IPTV系統與電話儲值卡關聯性的記載，而電話儲值卡如何使用該系統，上訴人始終未能提出有關TALENT公司任何資料或該公司向上訴人購入系爭儲值卡的訂購、收貨證據，自難認定儲值卡係供IPTV系統的儲值卡使用及上訴人與TALENT

公司交易的存在。

3.上訴人主張系爭國內3大電信儲值卡係向鉅威公司進貨，並提出進貨發票及訂購單供參。惟該訂購單上僅蓋有上訴人及鉅威公司統一發票章，並無雙方負責人章，有違一般商業常情。且依證人即上訴人業務助理方秀利於104年6月3日於臺北關的談話紀錄所稱，上訴人唯一經由鉅威公司取得電話儲值卡，鉅威公司的聯絡窗口是該公司的負責人孫慧玲；核與方秀利於原審證稱，與鉅威公司聯絡交易的是蔣德發（孫慧玲的配偶），所述不一。而孫慧玲於法務部調查局北部地區機動工作站103年12月22日電防二字第10378579330號刑事案件相關筆錄陳稱，其未實際負責鉅威公司業務，僅為名義負責人，與蔣德發於104年10月12日至被上訴人受訪談時供稱，鉅威公司業務實際係由其負責，孫慧玲僅是名義負責人相符。是上訴人提供的訂購單聯絡人為孫慧玲，與方秀利於原審證述其與鉅威公司聯絡人為蔣德發相矛盾，顯見該訂購單係上訴人安排進貨交易流程以應付被上訴人查核，上訴人復並未提供報價單、送貨單、驗收單及帳證等供被上訴人查核勾稽，自難證明上訴人與鉅威公司有交易的事實。

4.上訴人稱其自101年5月至104年4月間長期將儲值卡外銷至TALENT公司，則TALENT公司與上訴人理應相當熟悉。惟據行政院大陸委員會（下稱「陸委會」）香港事務局商務組104年6月1日台港（商組）字第0151178號函覆臺北關內容可知，TALENT公司非從事與電話儲值卡相關業務，亦不認識上訴人，則上訴人主張其與TALENT公司長期交易往來，與常情相違。又上開函文係陸委會據TALENT公司員工吳小姐以該公司員工身分經歷的陳述製成函文回覆臺北關，非屬傳聞證據，且該員工與上訴人素無相識，衡情亦無故意為不實不利於上訴人陳述的必要，其所為的陳述，應堪採信。況依代辦上訴人出口貨物之萬國航空貨運代理股份有限公司（下稱「萬國公司」）國外部經理劉漢祥於臺北關

訪談時陳稱，系爭貨物出口前的運送係由該公司配合運通公司，到上訴人處收取運送至永儲，再由上訴人將報關文件以E-MAIL或傳真給萬國公司，辦理報關及進倉事宜，萬國公司應上訴人要求，直接將出口貨物寄送給香港上興快遞公司（下稱「香港上興公司」），並非寄送給TALENT公司等語；依代辦上訴人進口快遞貨物的東慶國際通運有限公司（下稱「東慶公司」）經理張展維於臺北關訪談時陳稱，該公司收取進口報關費用的對象為香港上興公司等語；依臺灣上興國際有限公司（下稱「臺灣上興公司」）進口部經理陳春為於臺北關訪談時陳稱，香港上興公司為該公司的香港分公司，香港上興公司收到萬國公司代理的出口貨物後，隨即依據上訴人業務助理方小姐的指示，將上訴人及訴外人群永公司2家公司的出口貨物，原箱原貨由香港上興公司再寄回臺灣上興公司，並由方小姐自行至臺灣上興公司以現金支付運費及領貨……等語；佐以方秀利於臺北關訪談時陳稱，復運進口電話儲值卡退回鉅威公司，再由鉅威公司於國內銷售，上訴人最初由群永公司林海崴經理指導，並經其邀請一同合作，出口後所退營業稅，扣除運費、保險費、報關費及上訴人與鉅威公司相互匯款的手續費等成本後，再與鉅威公司平分，上訴人目的係為退營業稅等語。上述臺灣上興公司及萬國公司乃實際辦理系爭貨物進出口之人，對於運送情形最為知悉，每批進出口模式相同，復與上訴人素無恩怨，殊無在臺北關通知談話時，為上訴人不利陳述，謊稱上訴人是原箱原貨再進口之理。再者，貨送買方為交易常態，上訴人卻將貨送快遞公司而非送買方，並稱係依買方TALENT公司指示貨送香港上興公司，即屬變態事項，自應負舉證責任，上訴人既未能舉證以實其說，自難認所述交易屬實。

5.依臺北關以106年6月26日北普機字第1061024433號函覆，上訴人於涉案期間之「C3出口報單清單」共有9筆，因臺北關就本案的調查認定係上訴人涉案期間以「電話儲值卡

」不實外銷，旋即以低價快遞貨物報關進口，虛偽申報出口報單及虛增零稅率銷售額共計123,200,500元，涉嫌冒退營業稅額計6,100,563元，故於回覆該9筆「C3出口報單清單」之「出口報單」上「離岸價格」欄位之金額，皆將之「刪除」為0元，並有蓋上臺北關的核章為證，足見臺北關係認定上訴人為全部「虛偽申報出口報單及虛增零稅率銷售額」屬實，上訴人主張其並未虛偽申報外銷零稅率金額，無冒退營業稅額云云，核無足採。

6.證人方秀利雖於原審到庭證稱：系爭貨物都有實際出口，會寄到香港上興公司是因為林海崴告知寄到那裏，上訴人並無將系爭貨物出口復運進口之情事，伊在臺北關所稱係其中1筆退貨，其他交易都是正常的等語。然方秀利前開證述與其於臺北關訪談時所為陳述及前揭事證不符，已難信為真實。況方秀利於原審證稱，其對於所出口貨物的用途不甚清楚，與TALENT公司從未接洽過，寄送地點為香港上興公司，顯見上訴人主張其有出口銷貨予TALENT公司，委無足採。再者，若上訴人及群永公司皆透過林海崴與TALENT公司接洽，且又長期有交易，金額又甚大，則衡情林海崴應能很清楚知悉TALENT公司的負責人陳華，或其指定寄送香港上興公司的目的，然林海崴竟於原審到庭證稱，伊不認識TALENT公司的負責人、伊於海關大樓打電話給陳華，陳華說他不是陳華等語，是林海崴竟無法提出與其長期交易之人的詳實資料，顯悖於常情，則其證稱上訴人與TALENT公司為真實交易等情，顯難信為真實。

㈢依上訴人出口系爭貨物之金流事證分析：

1.上訴人主張其係以網路銀行轉帳付款方式支付鉅威公司貨款。然依上訴人與鉅威公司的資金往來情形，上訴人於系爭期間在第一商業銀行股份有限公司內科園區分行（下稱「第一商銀」）有多筆現金存入，同日或次日隨即現金提領或轉出予鉅威公司等營業人，其大額存入及提領代理人林家雯、吳中平、林伸達、呂蓁及方秀玲等人均非上訴人

員工，顯見其支付貨款的資金來源均非自己存入，益見上訴人帳戶係為安排資金付款流程使用，且其網路轉帳方式，非惟與一般商業交易常情不符，亦無法逐筆勾稽，自難證明其確有支付貨款及與鉅威公司有交易的事實。

2.上訴人在華泰商業銀行股份有限公司（下稱「華泰銀行」）帳戶固有外匯存入，匯款人雖為TALENT公司名義，惟匯入匯款通知書所載之匯款人地址為「RM.5,5F.,NO.00,LN.00,00000000 RD.,00000 DIST.,TAIPEI CITY 114,TAIWAN（R.O.C）」是鉅威公司登記地址英譯「臺北市○○區○○路○○巷○○號5樓之5」，足證係資金流程安排，且匯入後次日隨即結售為新臺幣，亦有違一般貿易買賣業交易習慣。上訴人雖於原審提出自行整理的外銷電話儲值卡匯款紀錄及相關匯款交易憑證，然經核其明細無出口報單號碼、未依稅捐稽徵機關管理營利事業會計帳簿憑證辦法第19條第2項規定，將外國貨幣折合新臺幣，且出口筆數及金額不符，已難採信。況上訴人既以新臺幣申報零稅率銷售額，自應依申報的營業人零稅率銷售額清單計95筆逐筆檢附出口報單、匯款水單及入帳的帳簿憑證等資料供核，是依上訴人所提示的資料觀之，仍無法證明其確有出口及收取外匯的事實。據上可知，上訴人外匯匯款地來自國內，其未取得外匯收入，所提示的匯款單顯係安排外匯資金流程，掩飾其虛報零稅率銷售額，虛增退稅限額，據以冒退營業稅額。

㈣被上訴人依上訴人系爭出口貨物的物流及金流事證，查得上訴人自101年5月間起至104年4月間止，在無實際交易情況下，以假出口方式，虛報零稅率銷售額，藉以冒退營業稅。至其假交易方式，究係以原物出口後復運進口，抑或以化整為零方式另行出口貨物，乃係上訴人虛偽交易的方式，與本件認定冒退營業稅並不生影響，本件並非一進一出的虛偽交易模式，亦非在核對上訴人的進銷存貨，上訴人主張出口報單與進口報單的重量、日期均無法勾稽，其貨物並無回流云云

，與被上訴人所認定上訴人並無實際交易出口乙節，並無直接關係。況依臺北關所函覆原審，上訴人於系爭期間的進口快遞貨物簡易申報單清表共有68筆，其貨名皆為card、電話卡、塑膠卡、卡片等，其中除編號6的數量為3,500（PCE）片，申報完稅價格1,400元；編號25的數量為3,750（PCE）片，申報完稅價格1,125元；編號26的數量為3,750（PCE）片，申報完稅價格1,125元；編號32的數量為3,750（PCE）片，申報完稅價格7,500元外；其餘64筆的數量皆為1（BOX）箱，金額卻不一，有申報完稅價格1,090元、800元、1,200元、1,250元不等，惟「每一箱」申報的完稅價格皆未超過1,500元以上，上訴人前開進口部分的申報，其金額與數量，本有異常情形，其執此反證其貨物未回流且有真實出口貨物云云，亦非可採。

㈤綜上，原處分（含復查決定）於法無違，訴願決定遞予維持，亦無違誤，乃判決駁回上訴人在第一審之訴。

四、本院經核原判決駁回上訴人在第一審訴訟，並無違法。另就上訴理由再予補充論述如下：

㈠加值型及非加值型營業稅法（下稱「營業稅法」）第7條第1款規定：「下列貨物或勞務之營業稅稅率為零：一、外銷貨物。……」第15條第1項：「營業人當期銷項稅額，扣減進項稅額後之餘額，為當期應納或溢付營業稅額。」第39條規定：「營業人申報之下列溢付稅額，應由主管稽徵機關查明後退還之：一、因銷售第7條規定適用零稅率貨物或勞務而溢付之營業稅。……。前項以外之溢付稅額，應由營業人留抵應納營業稅。但情形特殊者，得報經財政部核准退還之。」上述營業稅法第7條第1款的零稅率規定，是基於鼓勵外銷貨物取得外匯的目的而訂定，故依上述第39條第1項第1款規定申請退稅，自應以有進貨事實且該貨物確經外銷為要件。

㈡事實認定是事實審法院的職權，而如何調查事實或證據的證明力如何，事實審法院有斟酌判斷之權，如果其事實的認定已經斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，而且沒有違背論理

法則、經驗法則或證據法則，縱然其證據的取捨與當事人所希冀者不同，導致其事實的認定不同於該當事人的主張者，也不可以認為原判決有違背法令的情形。原審依職權調查證據並斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，認為依據上訴人出口貨物的物流事證分析：上訴人無法提供向鉅威公司購買國內3大電信儲值卡的報價單、送貨單、驗收單及帳證等供被上訴人查核勾稽，所提出的進貨發票並無負責人核章，訂購單所載聯絡人孫慧玲，也與孫慧玲及蔣德發所稱鉅威公司業務實際係由蔣德發負責不符，佐以上訴人業務助理方秀利陳稱，復運進口電話儲值卡退回鉅威公司，再由鉅威公司於國內銷售，上訴人最初由群永公司林海崴經理指導，並經其邀請一同合作，出口後所退營業稅，扣除運費、保險費、報關費及上訴人與鉅威公司相互匯款的手續費等成本後，再與鉅威公司平分，上訴人目的係為退營業稅等語，所以上訴人與鉅威公司並無交易的事實；又依代辦上訴人出口貨物的萬國公司國外部經理劉漢祥、代辦上訴人進口快遞貨物的東慶公司經理張展維及臺灣上興公司進口部經理陳春為等人陳稱，系爭貨物出口前係由萬國公司到上訴人處收取，並應上訴人要求，直接寄送給臺灣上興公司的香港分公司即香港上興公司，而非寄送TALENT公司，香港上興公司收到貨物後，隨即依據上訴人業務助理方小姐指示，將上訴人及訴外人群永公司2家公司的出口貨物，原箱原貨寄回臺灣上興公司，並由方小姐自行至臺灣上興公司以現金支付運費及領貨，而東慶公司代辦上訴人進口快遞貨物的報關費用係向香港上興公司收取，且依陸委會香港事務局商務組函覆臺北關內容可知，TALENT公司未從事與電話儲值卡相關業務，亦不認識上訴人，足認上訴人與TALENT公司間並無交易電話儲值卡的事實；況依台灣大哥大業務副理陳啟仁陳稱與該公司、中華電信及遠傳電信函文，國內三大電信公司的電話儲值卡僅限國內使用，無法於國外使用，且無法於國外直接購買，故TALENT公司並無購買我國電信公司儲值卡的理由；此外，上訴人、群

永公司及鉅威公司101年至104年度營利事業所得稅營業成本明細表均申報為買賣業，其等的損益表亦未列有研究費，且無申報研發人員等相關成本費用，而鉅威公司101年至104年度營利事業所得稅資產負債表的固定資產並無申報該公司IPTV平台企畫書所載的播放器、伺服器等機器設備，且依鉅威公司IPTV平台企畫書內容，亦無關於IPTV系統與電話儲值卡關聯性的記載，自難認定系爭儲值卡係供IPTV系統使用；再依上訴人出口系爭貨物之金流事證分析：依上訴人與鉅威公司的資金往來情形，上訴人於系爭期間在第一商銀有多筆現金存入，同日或次日隨即現金提領或轉出予鉅威公司等營業人，其大額存入及提領代理人林家雯、吳中平、林伸達、呂蓁及方秀玲等人均非上訴人員工，亦即其支付貨款的資金來源均非自己存入，顯見上訴人帳戶係為安排資金付款流程使用，自難證明其確有支付貨款予鉅威公司的事實；上訴人在華泰銀行帳戶固有TALENT公司名義匯入的款項，惟匯款通知書所載的匯款人地址「RM.5,5F.,NO.00,LN.00,00000000 RD.,00000 DIST.,TAIPEI CITY 114,TAIWAN（R.O.C）」竟為鉅威公司登記地址「臺北市○○區○○路○○巷○○號5樓之5」的英譯，足證是上訴人與鉅威公司刻意安排的外匯資金流程，無法證明上訴人確有收取外匯的事實等情，經核與卷內的證據相符，且無違背論理法則、經驗法則或證據法則之違法。上訴人仍主張原判決以上訴人銷售的電話儲值卡於境外無法使用，以及非將電話儲值卡送至TALENT公司，而否定交易之存在，違反營業稅法第3條及論理法則、經驗法則；且原判決以TALENT公司所填具貨款匯款通知書的公司地址非境外，遽認資金流程之安排有違一般貿易買賣交易習慣，卻未敘明一般貿易買賣交易習慣所指為何，有判決適用法規不當及理由不備之違法等語，是針對原判決取捨證據、認定事實的職權行使，指摘其為違法或不當，以及就原判決已詳予論斷者，泛言未論斷，實不足採。

㈢上訴人最初由群永公司林海崴經理指導，並經其邀請一同合

作，於系爭期間根本沒有實際向鉅威公司進貨（之後又將貨物退回給鉅威公司在國內銷售），也沒有實際將取自鉅威公司的電話儲值卡出口售予TALENT公司（先運送至香港上興公司，再運回臺灣上興公司由上訴人取回），而是藉由假出口、真退稅之方式，將所冒退的營業稅，扣除運費、保險費、報關費及上訴人與鉅威公司相互匯款的手續費等成本後，再與鉅威公司平分，已如前述。由於本件並非在核對上訴人的進銷存貨，亦非全屬一進一出的虛偽交易模式，故上訴人究係以原物出口後隨即或過一段時間、僅自己貨物或與群永公司貨物併同、一次或化整為零或化零為整等方式復運進口，均不影響上述冒退營業稅事實的認定。況依臺北關所函覆原審的內容，上訴人於系爭期間進口快遞貨物簡易申報單清表共有68筆，其貨名皆為card、電話卡、塑膠卡、卡片等，其中除編號6的數量為3,500（PCE）片，申報完稅價格1,400元；編號25的數量為3,750（PCE）片，申報完稅價格1,125元；編號26的數量為3,750（PCE）片，申報完稅價格1,125元；編號32的數量為3,750（PCE）片，申報完稅價格7,500元外；其餘64筆的數量皆為1（BOX）箱，金額卻不一，有申報完稅價格1,090元、800元、1,200元、1,250元不等，惟「每一箱」申報的完稅價格皆未超過1,500元，顯見上訴人上述進口部分的申報，其金額與數量，本即有異常情形等情，為原審依法確定的事實。是上訴人主張其於系爭期間第一筆進口日期為103年4月14日，足證其於101年5月起至103年4月14日前均無進口貨物，又臺北關雖以上訴人於103年7月28日出口的貨物項目數量與同年月31日進口的貨物項目數量相同，核認上訴人有以同批貨物出口後再進口之情事，惟該次出口貨物為25.2公斤，進口則為8.5公斤，顯屬不同品項之貨物，況上訴人於系爭期間僅有此一筆經確認係以同批貨物辦理出口再進口，非如原處分所認於系爭期間冒退營業稅額達6,160,025元，乃原判決就此未予審酌，亦未於理由中說明，除有適用論理法則、經驗法則不當之違誤，亦有判決不備理

由之違法等語，亦不足採。

㈣被上訴人依上述物流及金流事證，查得上訴人自101年5月間起至104年4月間止，在無實際交易情況下，以假出口方式，虛報零稅率銷售額合計130,040,591元，並冒退營業稅金額合計6,160,025元，其中經被上訴人所屬信義分局以原處分核定補徵營業稅額6,100,563元部分，已經就租稅構成要件善盡其舉證責任，上訴人亦無法提出反證予以推翻，故原判決維持原處分及訴願決定，並無違誤。上訴人主張其未提出充分單據及未就TALENT公司指示貨送香港上興公司為充分舉證，僅構成協力義務之違反，而非將舉證責任轉換由上訴人負擔，惟原判決以上訴人未就前開情形為充分舉證，逕認所述交易為假交易，有判決違背法令之違法等語，核無足採。

㈤綜上所述，原判決駁回上訴人在原審之訴，經核並無違誤。上訴意旨指摘原判決違背法令，請求廢棄，並撤銷訴願決定及原處分（含復查決定），為無理由，應予駁回。

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

中　華　民　國　108　年　3　月　7　日

最高行政法院第二庭

審判長法官　吳　東　都

法官　胡　方　新

法官　陳　秀　媖

法官　程　怡　怡

法官　張　國　勳

以　上　正　本　證　明　與　原　本　無　異

中　華　民　國　108　年　3　月　15　日

書記官　張　玉　純