最 高 行 政 法 院 判 決

109年度判字第100號

上　訴　人　通達國際股份有限公司
即原審原告
代　表　人　蔡江隆
訴訟代理人　陳彥希　律師
　　李宛珍　律師
上　訴　人　財政部北區國稅局
即原審被告
代　表　人　王綉忠
訴訟代理人　黃麗玲

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9月20日臺北高等行政法院105年度訴字第37號判決，提起上訴，本院判決如下：

主　文

兩造上訴均駁回。

上訴審訴訟費用由兩造各自負擔。

理　由

一、上訴人通達國際股份有限公司（下稱通達公司）91年度營利事業所得稅結算申報，列報營業收入總額新臺幣（下同）183,448,506元、營業成本103,776,150元、薪資支出22,342,814元、研究費0元、租賃收入0元、利息支出12,495,564元、全年所得額7,299,810元及前5年核定虧損扣除額7,299,810元，經上訴人財政部北區國稅局（下稱北區國稅局）分別核定214,248,033元、82,248,109元、22,292,814元、41,244,403元、960,000元、10,643,380元、21,245,159元及0元，並按全年所得額21,245,159元核定上訴人通達公司所漏應納稅額5,301,289元，另處1倍罰鍰5,301,200元（計至百元）。上訴人通達公司申請復查，獲追減罰鍰2,948,606元，提起訴願經決定駁回。上訴人通達公司仍不服，提起行政訴訟，並聲明：訴願決定及原處分（含復查決定）不利於上訴人通達公司部分均撤銷。經原審法院判決撤銷訴願決定及原處

分（含復查決定）應納稅額逾4,598,243元部分及關於罰鍰逾1,649,548元部分，上訴人通達公司其餘之訴駁回。兩造各對其不利部分提起上訴。

二、上訴人通達公司起訴主張及上訴人北區國稅局於原審之答辯均引用原判決所載。

三、原判決撤銷訴願決定及原處分（含復查決定）應納稅額逾4,598,243元部分及關於罰鍰逾1,649,548元部分，並駁回上訴人通達公司其餘之訴，係以：（一）關於上訴人北區國稅局嗣另案查得上訴人通達公司於民國91年間無進銷貨事實，開立不實統一發票合計31,733,711元，虛列營業收入總額31,733,711元，另取具不實統一發票合計61,916,677元，虛報營業成本項下進料61,354,998元及製造費用561,679元，重行核定營業收入總額、營業成本、修繕費、折舊、佣金支出、其他費用及全年所得額為182,514,322元、20,331,432元、1,194,876元、3,865,852元、0元、6,506,799元及75,739,924元，以第二次核課處分補徵稅額13,623,692元，並按所漏稅額8,722,760元處以0.8倍之罰鍰計6,978,208元，上訴人通達公司對第二次核課處分循序提起行政救濟，經原審法院（106年度訴字第607號）繫屬。因涉及上訴人通達公司是否虛開發票予榮驛科技股份有限公司（下稱榮驛公司）及源宏科技股份有限公司（下稱源宏公司）等公司31,733,711元、是否自榮驛及源宏等公司虛偽進貨61,916,677元、該虛偽進貨61,916,677元是否部分虛銷予中緯、科佳、翔騰、塑電、萬景台、群學、榮驛等國內營業人43,721,609元、以該虛偽進貨61,916,677元按1.68倍推算全部虛銷金額為104,020,017元是否適法、是否自榮驛及源宏公司等取具其他不實發票列報費用，及上訴人北區國稅局按發票金額8%設算其他收入2,538,696元是否適法等事項，屬納稅者權利保護法第21條第3項但書之案情複雜而難以查明者，且已另案繫屬，有避免相同實體爭點重複審理而生裁判歧異等風險，故第二次核課處分範圍內所涉事項，尚非屬本件審理範圍。（二）本稅

部分：1.上訴人北區國稅局本件調增課稅所得額21,245,159元部分：（1）調增營業收入579,224元部分：上訴人通達公司91年度申報營業稅銷售額206,902,008元，相較其申報91年度之營業收入總額183,448,506元，申報營業稅之銷售額其中23,453,502元並未列報為營業收入（營業稅銷售額206,902,008元－營業收入總額183,448,506元）。依上訴人通達公司申報之調節說明所載，係因91年度期末尚有預收款項10,752,172元未經轉列收入、非屬收入項目之代收款項於91年度期末結存11,741,330元、營業外之租金收入（非營業內收入）960,000元等事項所致（10,752,172元＋11,741,330元＋960,000元＝23,453,502元）。就前開代收款項11,741,330元而言，依上訴人通達公司之明細分類帳顯示，91年度共發生7筆代收款項，合計僅為11,162,106元，其中579,224元查無代收款之帳載紀錄，則上訴人通達公司溢以11,741,330元調節營業稅銷售額，造成已開立發票之銷售額579,224元在無代收款紀錄情況下，卻訛充銷售額的減項，致91年度申報之營業收入短漏銷售額579,224元，上訴人通達公司亦未提示「銷售額579,224元並非收入」之事證供核，上訴人北區國稅局核定該銷售額579,224元亦屬於營業收入之一部分，並調增營業收入579,224元，尚非無據。（2）調增營業收入30,220,303元部分：上訴人通達公司90年度營業稅銷售額其中30,220,303元，雖於90年度開立發票申報營業稅，然係90年間預收之貨款，收入尚未實現，上訴人通達公司乃於90年度申報營利事業所得稅時，將系爭營業稅銷售額30,220,303元排除而未計入90年度營業收入總額中。賣方於90年度預收之貨款通常係在91年度履行交貨事宜，致收入實現並將預收貨款轉列為營業收入（即90年度之預收貨款於91年度認列為收入），並於91年度之申報書記載營業收入之調節增加。然而，上訴人通達公司91年度申報書營業收入調節說明中「加：上期結轉本期預收款」一欄卻記載為「0元」，而漏未申報系爭應調節增加之營業收入30,220,303元，以致本期營

業收入短漏30,220,303元。又上訴人通達公司雖稱系爭30,220,303元貨款因取消交易而非屬收入，且提示不可撤銷信用狀表示部分預收貨款29,823,863元已歸還予買受人頂倫企業股份有限公司（下稱頂倫公司）云云，惟上訴人通達公司提示之各紙不可撤銷信用狀均載明，係因上訴人通達公司（信用狀申請人）向頂倫公司（信用狀受益人）購買「NOTEBOOK」、「PCB」等商品，而以該等信用狀「給付進貨款項」予頂倫公司，其給付原因即與上訴人通達公司所稱「償還預收款項」有別；且上訴人通達公司94年5月出具之補充說明書亦載明91年度之正確營業收入應加計上期（90年度）所預收之貨款「30,220,303元」等情，則上訴人通達公司主張尚難採據。（3）調減營業成本項下資產折舊8,110,769元部分：上訴人通達公司88年度無交易事實取得耀成企業有限公司等公司之發票，並以之虛列帳載資產設備，其中虛報之模具設備等，所屬91年度之折舊費合計為8,110,769元，故剔除此部分尚非無據。（4）調減營業成本項下各項耗竭及攤提30,441,970元部分：上訴人通達公司又因上開88年度之虛偽交易，虛列軟硬體設計等遞延資產，所生本年度攤提數為30,441,970元，亦使課稅所得額虛偽減少，上訴人北區國稅局剔除該部分，亦非無據。（5）調減營業成本項下模具折舊4,534,970元部分：關於上訴人通達公司於91年間向美奕企業有限公司、穎加企業有限公司購入747S記憶體蓋板等48項模具設備，上訴人通達公司函復均未敘明如何用於製程之中及用於產製何等商品，亦未提示實際用於產製商品等事證供核，則上訴人北區國稅局認定該模具設備非屬營業上所必需，並剔除此部分，亦非無據。（6）調增營業成本21,559,668元部分：上訴人北區國稅局調增上訴人通達公司漏報之營業收入579,224元及30,220,303元，因上訴人通達公司未提示對應之成本資料，上訴人北區國稅局按同業利潤標準毛利率30%（即成本率70%），推算並調增此部分收入之成本為21,559,668元（30,799,527元x 70%），亦非無據。（7）調減本年

度薪資費用50,000元部分：上訴人通達公司申報91年度支付薪資62,277,918元，其中卻包含90年度已申報但尚未付現之90年度之薪資費用6,795,917元，此部分既已列報為90年度之費用，91年度所支付薪資62,277,918元即應扣除6,795,917元。惟上訴人通達公司就91年度支付之薪資62,277,918元僅申報扣除6,745,917元，而短漏扣除50,000元，以致91年度支付之薪資62,277,918元其中50,000元，重複於90年度及91年度均列報為薪資費用，故此部分剔除並非無據。（8）調增研究費41,244,403元部分：上訴人通達公司將帳列之研究費用共計41,447,417元，轉列為遞延資產，並未作為91年度之損益計算項目，且未提供上訴人北區國稅局函詢將該等支出遞延之理由及依據之事證，經認定並無必要，又因其中伙食費203,014元核屬超限，另予剔除，合計調增本項研究費41,244,403元（41,447,417元－203,014元），並非無據。（9）調增租金收入960,000元部分：上訴人通達公司收取通達科技股份有限公司（下稱通達科技公司）所分攤之租金960,000元，雖未帳列營業外租金收入，惟已供作營業成本（銷貨成本）項下「其他製造費用」之減除金額960,000元，則上訴人通達公司以系爭租金960,000元沖減「其他製造費用」，或使本年度之銷貨成本有所減少，或使未來年度之銷貨成本有所減少，而反應於課稅所得之減少，則上訴人北區國稅局核定上訴人通達公司此部分發票金額須再「額外」調增租金收入960,000元，係有誤會，尚難維持。（10）調減利息支出1,852,184元部分：上訴人通達公司係以91年度支付利息款項12,768,050元，減除90年度之應付利息926,092元，再加計91年度之應付利息653,606元，而列報91年度利息費用12,495,564元（12,768,050元－926,092元＋653,606元）。但因91年度調節表將「上期應付金額（－）926,092元」錯誤填載成為「上期預付金額（＋）926,092元」，致上訴人北區國稅局誤以為上訴人通達公司本件91年度利息費用列報高達「14,347,748元（內含虛增利息費用1,852,184

元），實則上訴人通達公司91年度已從支付利息款項12,768,050元中減除90年度之應付利息926,092元，亦無加計利息費用926,092元至91年度。故上訴人北區國稅局錯誤以為上訴人通達公司虛增90年度預付利息926,092元且漏減90年度應付利息926,092元，並誤認上訴人通達公司91年度虛報利息費用1,852,184元，致不當剔除本件利息費用1,852,184元並誤為裁罰等部分，即有不合，尚難維持。（11）上訴人北區國稅局否准虧損扣抵7,299,810元部分：依財政部69年1月8日台財稅第30196號函釋意旨，營利事業涉及違章，該年度營利事業所得稅結算申報，不准盈虧互抵，而上訴人通達公司有本件涉及短漏稅額之違章情節，則上訴人通達公司列報「前五年核定虧損本年度扣除額7,299,810元」，經否准盈虧互抵，即非無據。（12）綜上，上訴人北區國稅局核定調增課稅所得額21,245,159元，其中調增租金收入960,000元及剔除利息費用1,852,184元等部分，應予撤銷；其餘核定調增之課稅所得額18,432,975元部分（21,245,159元－960,000元－1,852,184元），尚無不合，應予維持。2.上訴人北區國稅局本件核定應納稅額5,301,289元部分：上訴人北區國稅局本件調增租金收入960,000元及剔除利息費用1,852,184元部分已於法不合，則就此部分無以維持之所得額2,812,184元（960,000元＋1,852,184元），核課應納稅額703,046元（2,812,184元x稅率 25%）部分，亦無以維持。至於所核定其餘應納稅額4,598,243元部分（18,432,975元x稅率 25%－累進差額10,000元），尚無不合，應予維持。另上訴人通達公司雖主張以海外虛設公司從事虛偽外銷交易，並提示臺灣高等法院101年度金上重訴字第37號刑事判決而主張外銷收入係屬不實云云，惟上訴人通達公司所稱上開海外「COMPUTACENTER LIMITED」、「XEROX CONNECT LIMITED」等人頭公司，係92年3月以後所設立，有臺灣高等法院101年度金上重訴字第37號刑事判決附表六所載註冊查詢資料可稽，且本件係上訴人通達公司「91年度」營利事業所得稅事件，

其亦未敘明91年度外銷收入若干、未提示相關帳證，難為有利於上訴人通達公司所稱之認定，併予敘明。（三）罰鍰部分：上訴人通達公司經營電腦等資訊設備之製造及買賣業，就應依法處理商業會計事務及所得稅結算申報等公法上義務事項，難推諉不知而有故意漏報。本件因上訴人北區國稅局調增租金收入960,000元及剔除利息費用1,852,184元合計2,812,184元部分，於法不合，則上訴人北區國稅局核定應予裁罰之漏報所得額9,410,379元應減除2,812,184元，縮減成為6,598,195元（9,410,379元－2,812,184元）。既漏報所得額縮減成為6,598,195元，應納稅額則為1,649,548元（6,598,195元x稅率 25%），又上訴人北區國稅局認有故意漏報系爭所得額，處1倍罰鍰之裁量，尚無違法，則本件裁處之罰鍰亦應予以縮減成為1,649,548元。從而上訴人北區國稅局本件裁處罰鍰2,352,594元，其中逾1,649,548元部分（即703,046元），於法不合應予撤銷等語，判決撤銷訴願決定及原處分（含復查決定）應納稅額逾4,598,243元部分及關於罰鍰逾1,649,548元部分，並上訴人通達公司其餘之訴駁回。

四、本院按：

（一）上訴人通達公司上訴部分

1.關於國內虛偽銷貨收入是否納入本件審理範圍之爭執部分：

(1)按納稅者權利保護法第21條第1項規定：「納稅者不服課稅處分，經復查決定後提起行政爭訟，於訴願審議委員會決議前或行政訴訟事實審言詞辯論終結前，得追加或變更主張課稅處分違法事由，受理訴願機關或行政法院應予審酌。其由受理訴願機關或行政法院依職權發現課稅處分違法者，亦同。」同條第3項規定：「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。但因案情複雜而難以查明者，不在此限。」據此，在稅務行政程序中，許可納稅者就同一爭訟

核課處分下之多數不同爭點得隨時追加爭執，將之納入爭訟範圍內。惟按稅捐稽徵法第21條第2項規定：「在稅捐核課期間內，經另發現應徵之稅捐者，仍應依法補徵或並予處罰。」可知，無論課稅處分是否經訴願而確定，具形式上之確定力，或經訴願、行政訴訟維持而具實質上之確定力，或尚在行政爭訟救濟程序中尚未確定，稅捐稽徵機關在核課期間內發現應徵稅捐之新事實或新課稅資料，仍得依上開法條意旨補徵稅款。此補徵稅款因係增加納稅義務人負擔，在法無明文時，不能自動成為第一次核課處分行政爭訟程序之程序對象。是以，倘納稅義務人原已就稅捐稽徵機關第一次核課處分提起行政爭訟，而稅捐稽徵機關嗣依稅捐稽徵法第21條第2項規定另作成補徵稅款處分（即第二次核定處分），且經納稅者對之另案提起行政爭訟，則關於第二次核定處分之爭點即無必要依納稅者權利保護法第21條第1項規定納入對第一次核課處分提起行政爭訟之爭訟範圍內，以免相同實體爭點重複審理或裁判歧異。

(2)經查，上訴人北區國稅局作成本件課稅處分（即第一次課稅處分）後，嗣另案查得上訴人通達公司91年度無交易事實，開立不實統一發票合計31,733,711元，虛列營業收入31,733,711元，無交易事實而取具不實統一發票致虛列營業成本61,916,677元，及虛開統一發票之收益2,538,696元，而作成98年9月21日之第二次核課處分（下稱第二次核定）。除以前開3項調整項目外，連同其餘修繕費、折舊、佣金支出、其他費用之調整，核定增加上訴人通達公司91年度之課稅所得額54,494,765元，通知上訴人通達公司應額外補繳稅額13,623,692元（第二次核定所增加之課稅所得額54,494,765元x稅率 25%）。上訴人通達公司就上開第二次核定，業已另案提起行政訴訟，繫屬於原審法院（106年度訴字第607號）。上開第二次核定係因上訴人北區國稅局在稅捐核課期間內，經另發現上訴人通達公司

91年間開立不實統一發票予榮驛及源宏公司之國內虛偽銷貨情節，亦即：上開虛開統一發票之收益，因源於不實統一發票金額31,733,711元之銷貨，經按8%核計其收益為2,538,696元，而剔除營業成本61,916,677元部分，涉及上訴人通達公司91年間無進貨事實，自榮驛及源宏公司取具不實統一發票申報進貨及費用。故上訴人北區國稅局就應徵稅捐之新事實連同其餘費用支出調整作成補徵處分（第二次核定），雖與本件爭訟之第一次課稅處分屬同一稅捐週期（91年度），但與本件爭訟之第一次課稅處分非屬同一之處分。上訴人通達公司主張將上開第二次核定之爭點，其中國內虛偽銷貨收入及虛列營業成本部分於本件原審訴訟程序追加，納入本件爭訟之第一次課稅處分之審理範圍內，惟該爭點包含於第二次核定內，既為上訴人北區國稅局作成另一核課處分且業經上訴人通達公司另案提起行政訴訟，原審認並無必要納入本件審理範圍，揆之上開規定及說明，尚無違誤。上訴人通達公司上訴意旨據以指摘原判決違法，並非可採。

2.關於上訴人通達公司其餘上訴部分，其並未指摘該部分有何違誤。

（二）上訴人北區國稅局上訴部分

1.關於調增租金收入960,000元部分：

原判決係以上訴人通達公司960,000元發票因向通達科技公司收取租金而開立租金發票960,000元，雖未計入91年度之租金收入，但有帳載為「其他製造費用」之減除金額960,000元，亦有上訴人通達公司91年度其他製造費用分類帳之「貸方」（沖減）載有「960,000元」及沖減原由為「通科分攤1-12月租金」等紀錄，論明得心證之理由，認上訴人通達公司收取通達科技公司所分攤之租金960,000元，雖未帳列營業外租金收入，惟已供作營業成本（銷貨成本）項下「其他製造費用」之減除金額960,000元（減少其他製造費用）等情，核其認定並無與卷內證據不合

情事。上訴人北區國稅局核定上訴人通達公司此部分發票金額須再「額外」調增租金收入960,000元，並非適法。原判決予以撤銷此部分之調增，自屬有據。上訴人北區國稅局上訴意旨主張：該租金收入雖經帳列營業成本項下「其他製造費用」之減除金額，但是否完成作帳、結帳等程序，原判決未敘明云云，以其主觀之見解指摘原判決理由不備，難謂可採。

2.關於調減利息支出1,852,184元部分：

經查，上訴人通達公司申報之利息支出為12,495,564元，係以91年度支付利息款項12,768,050元，減除90年度之應付利息926,092元，再加計91年度之應付利息653,606元，而列報91年度利息費用12,495,564元（12,768,050元－926,092元＋653,606元）。可知上訴人通達公司91年度已從支付利息款項12,768,050元中「減除」90年度之應付利息926,092元，亦「無加計」利息費用926,092元至91年度，僅係91年度調節表將「上期應付金額（－）926,092元」錯誤填載成為「上期預付金額（＋）926,092元」，以致上訴人北區國稅局誤以為上訴人通達公司本件91年度利息費用列報有內含虛增利息費用1,852,184元（926,092元＋926,092元）情事，為原審依法確定之事實，核與卷內證據並無不合。上訴人北區國稅局誤認，致錯誤調減利息支出1,852,184元，原判決予以撤銷，尚無違誤。上訴人北區國稅局上訴意旨，再就原審之事實認定及證據取捨之職權行使事項泛稱：調節錯誤可輕易虛增利息，應提示原始憑證云云，自難採取。

3.關於上訴人北區國稅局其餘上訴部分，其並未指摘該部分有何違誤。

（三）綜上所述，上訴人通達公司及上訴人北區國稅局上訴之主張均無可採。原判決撤銷訴願決定及原處分（含復查決定）關於應納稅額逾4,598,243元部分及關於罰鍰逾1,649,548元部分，並駁回上訴人通達公司其餘之訴，核無違誤。

上訴人通達公司及上訴人北區國稅局各對其不利部分提起上訴，上訴論旨各執前詞，指摘原判決違背法令，求予廢棄，均無理由，應予駁回。

五、據上論結，本件兩造上訴均為無理由。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　　109　　年　　2　　月　　27　　日

最高行政法院第二庭

審判長法官　吳　東　都

法官　陳　秀　嫈

法官　王　俊　雄

法官　林　妙　黛

法官　胡　方　新

以　上　正　本　證　明　與　原　本　無　異

中　　華　　民　　國　　109　　年　　2　　月　　27　　日

書記官　張　玉　純