最 高 行 政 法 院 判 決

109年度判字第525號

上　訴　人　財政部北區國稅局
代　表　人　王綉忠
訴訟代理人　汪海濱（兼送達代收人）
　　王玉嫻
被上訴人　新中央化學工業股份有限公司
代　表　人　陳永富（清算人）
訴訟代理人　伍尚文會計師

上列當事人間營業稅事件，上訴人對於中華民國107年10月11日臺北高等行政法院106年度訴更一字第66號判決，提起上訴，本院判決如下：

主　文

原判決廢棄，發回臺北高等行政法院。

理　由

一、上訴人以被上訴人（經濟部民國99年6月1日經授中字第09931170 5號函准解散登記）於94年1月至95年12月間無進銷貨事實，開立統一發票（下稱發票）予中央塗料工業股份有限公司、矽榮股份有限公司、佳詠科技有限公司、盈貿科技股份有限公司及弘岐科技股份有限公司（下依序稱中央塗料公司、矽榮公司、佳詠公司、盈貿公司及弘岐公司），銷售額合計新臺幣（下同）236,897,968元（中央塗料公司45,737,609元＋矽榮公司6,882,367元＋佳詠公司66,443,015元＋盈貿公司98,768,777元＋弘岐公司19,066,200元），同時取得中央塗料公司、矽榮公司、佳詠公司、華科聯合科技股份有限公司（下稱華科公司）及全仲國際貿易有限公司（下稱全仲公司）開立之不實發票，銷售額合計256,059,681元　中央公司55,959,773元＋矽榮公司176,275元＋佳詠公司1,600,000元＋華科公司192,541,654（原判決誤載為192,541,652）元（進貨金額193,080,892元-進貨折讓539,238元）＋全仲公司5,781,979元ㄚ，作為進項憑證，申報扣抵銷項稅額，經上訴人逐期核算短漏營業稅額972,541元，審理違章成

立，除核定補徵營業稅額972,541元外，並按所漏稅額972,541元處以2.5倍之罰鍰計2,431,353元。被上訴人循序提起行政訴訟，聲明請求撤銷訴願決定及原處分（即復查決定），經原審103年度訴字第1551號判決（下稱原審前判決）駁回。被上訴人提起上訴，經本院以106年度判字第455號判決（下稱發回判決）廢棄，發回原審更為審理。經原審更為審理後，以106年度訴更一字第66號判決（下稱原判決）訴願決定及原處分（即復查決定）均撤銷。上訴人不服，提起本件上訴，並聲明：原判決不利上訴人部分廢棄，被上訴人在第一審之訴駁回。

二、被上訴人起訴主張及上訴人於原審之答辯，均引用原判決之記載。

三、原判決撤銷訴願決定及原處分（即復查決定），係以：㈠查被上訴人自中央塗料公司購買存料或製成品及承租中央塗料公司廠房與機器設備之交易（讓與營業）事實，業經臺灣高等法院99年度上重訴字第55號刑事判決（下稱另案刑事判決，嗣經最高法院100年度台上字第6972號刑事判決駁回刑案被告之上訴而告確定）認定略以：「訊據被告陳鍊輝、林志文對於各代表中央塗料公司、新中央化學公司（即本件被上訴人，下同）簽訂合作備忘錄、補充合作備忘錄……等情均不爭執，……經查：1.……93年12月28日……簽訂共同經營合作備忘錄，約定中央塗料公司提供營業客戶資源、原有廠房、機器、派遣員工予新中央化學公司接手繼續經營，並由新中央化學公司提供生產資金與廠房、機器租金，另應撥付每月營收固定5%之報酬予中央塗料公司（其後於94年1月13日再簽訂補充合作備忘錄，約定在中央塗料公司完成原有客戶營運資源移轉達75%以上予新中央化學公司前，中央塗料公司同意免除新中央化學公司因上開備忘錄對於中央塗料公司應為支付每月營業額5%報酬之義務，復於94年3月28日約定，在新中央化學公司順利移轉所有業務資源並營運產生盈餘之前，中央塗料公司免除新中央化學公司因上開補充合作

備忘錄應為支付報酬之義務）等情，業據被告陳鍊輝、林志文供明在卷，並有93年12月28日合作備忘錄、94年1月13日補充合作備忘錄、94年1月13日協議書、新中央化學公司基本資料查詢等各在卷可憑。……3.……被告林志文於95年5月25日偵查中供稱：陳鍊輝告訴伊快點把資金投入營運，伊才成立新中央化學公司幫中央塗料公司買料等語……足見被告林志文係由被告陳鍊輝安排收購長巨公司後更名為新中央化學公司，俾受讓中央塗料公司之營業。……實則鎖定新中央化學公司受讓中央塗料公司營業至明。……4.……實則安排被告林志文獨資收購長巨公司，再更名為新中央化學公司，冀由新中央化學公司受讓中央塗料公司之全部營業。被告陳鍊輝復未經股東會重度決議，即代表中央塗料公司與被告林志文代表之新中央化學公司簽訂共同經營合作備忘錄，將中央塗料公司之全部營業讓與新中央化學公司，使中央塗料公司無法以較佳條件、對價讓與全部公司營業予他人，自已違背公司董事長之任務。……」等情，並依相關證據認定涉案期間負責人等共謀使中央塗料公司將全部營業讓與被上訴人（即本件系爭讓與營業交易）犯有背信罪而判處其罪刑確定在案。因此上訴人認定被上訴人94年及95年間與中央塗料公司均無實際交易一事，已難認有據。㈡被上訴人主張於93年因財務惡化，與中央塗料公司簽訂合作備忘錄由被上訴人承接新訂單，並承租該公司之廠房及機器設備，由被上訴人購買材料或向該公司購買存料及製成品而銷售一節，業據其提出93年12月28日合作備忘錄、94年1月13日補充合作備忘錄、94年3月28日補充合作備忘錄、廠房及機器設備租賃契約書等文件，核與被上訴人陳述相符，亦與前揭另案刑事判決就被上訴人有承接中央塗料公司業務事實調查審認結果相符，尚非無據。又中央塗料公司員工黃吉慶於前揭另案刑事案件審理中證稱：中央塗料公司後期發不出員工薪資，被上訴人進來後有補齊未發之薪資，但最後未發給資遣費等語；另黃靜慧則證稱：伊離職前公司未欠伊薪資，但未拿到退休

金等語。且對照94年6月10日被上訴人、中央塗料公司及中央塗料公司員工代表勞資協調會議紀錄「說明：目前中央塗料已將廠房及設備租予新中央化工，自民國94年4月1日起公司業務轉由新中央化工接手經營，為因應勞退新制於7月1日起正式任用目前於中央塗料服務之員工……」所載，足見中央塗料公司員工有提供勞務予被上訴人並自被上訴人領取薪資。又中央塗料公司於97年間就給付租金對被上訴人聲請強制執行，業據被上訴人提出臺灣高雄地方法院97年6月9日雄院高97司執助莊字第228號執行命令，亦足證被上訴人應有承租中央塗料公司廠房及機器設備。再參酌被上訴人財務協理徐金英於臺灣桃園地方法院檢察署（嗣更名為臺灣桃園地方檢察署，下稱桃園地檢署）100年度他字第2898號案偵查中證述略以：中央塗料公司後來經營不善就談合作備忘錄，合作備忘錄是被上訴人向中央塗料公司承租廠房、機器，技術人員也是中央塗料公司員工，94年4月份中央塗料公司的所有銀行帳戶的應收帳款被法院凍結，就由我們承接中央塗料公司全部營運，所以從94年4月後全部由被上訴人買原料及生產，中央塗料公司員工薪水、事務費用都是由中央塗料公司戶頭支付，被上訴人每月都有付45至75萬元租金，是由原料貨款抵扣，94年7月前因中央塗料公司員工還領中央塗料公司的薪水，被上訴人幫中央塗料公司發薪水是從大眾銀行帳戶匯錢到中央塗料公司的合庫戶頭，後來匯到員工詹桂香的郵局戶頭，因員工是我們在使用，中央塗料公司有開人工加工費發票給我們作為支付薪水的憑證，94年4月至7月每月300多萬元等語。是綜合上開事證，堪認被上訴人因承接中央塗料公司業務資源，而有雇用中央塗料公司員工所提供之勞務，並有承租中央塗料公司廠房與機器設備之事實無訛。㈢被上訴人與中央塗料公司之間確實有承接業務之事實，而就讓與營業交易價金給付之金流部分，被上訴人主張購買存料或製成品及承租廠房設備租金，係以應收中央塗料公司貨款及墊付該公司款項相抵，而前揭應收中央塗料公司貨款

係因該公司當時仍有未結訂單必須生產卻無力購買原料，故由被上訴人購料賣給中央塗料公司而產生，並經被上訴人提出94年12月29日存證信函暨資金往來核對總表及明細表及94年1月13日協議書為據。觀之被上訴人與中央塗料公司94年1月13日簽訂之協議書所載「一、甲方（按即中央塗料公司）因積欠供貨廠商、借貸債權人及員工資遣費一時無法支應，以致在物料供應上發生困難，甲方故商請乙方（按即被上訴人）以自己資金購入甲方生產所需物料供應甲方生產所需，並視情況由乙方酌撥金額借予甲方做為清償上開欠款所需，……」約定，另參諸林志文於另案刑事案件偵查中供稱：陳鍊輝告訴伊快點把資金投入營運，伊才成立被上訴人幫中央塗料公司買料；證人陳鍊成於刑案審理中證稱：公司跳票後，接單還是正常，只是原料取得有困難，供貨不正常等語；及中央塗料公司員工王寬隆證稱：公司最大問題是資金問題，就是沒有錢，公司當時在購買物料及註銷退票，公司資金要拖很久，伊在93年底離開公司時，包括資金問題，及離職員工離職金、工作人數調整及積欠員工薪資問題均未解決等語；以及證人徐金英於桃園地檢署100年度他字第2898號案偵查中證稱：原本打算中央塗料公司整個移轉給被上訴人，由於中央塗料公司與福特、中華、裕隆公司有技術合作契約，所以無法移轉，就由新公司去買料，賣給中央塗料公司生產，生產後由中央塗料公司名義出貨給福特等公司，當時有講好，因中央塗料公司沒有錢向被上訴人買原料，所以中央塗料公司向客戶收到貨款後付款給被上訴人，……他們（按指中央塗料公司）的員工薪水一開始94年1月至3月是由林志文給付……等語。足徵被上訴人成立之目的，係為因應中央塗料公司資金匱乏之經營危機所安排設立，且其與中央塗料公司之間除前揭承接該公司業務之營業讓與外，尚有代購物料銷售該公司並受讓應收帳款為保障，以及代墊該公司員工薪資等款項之合作業務關係。則被上訴人主張以其對中央塗料公司應收帳款及代墊該公司款項等，扣抵其因承接該公司業

務所購買系爭存料或製成品、及承租廠房與機器設備租金，尚符常情。本件被上訴人與中央塗料公司間應有交易事實，上訴人認定被上訴人與中央塗料公司間之交易均屬不實交易，以此核定銷項稅額及得扣抵進項稅額並補徵營業稅額及裁處罰鍰部分，認事用法即有違誤，尚難予以維持。惟上開部分涉及上訴人關於營業稅課稅基礎之重新認定，其案情又牽涉被上訴人與華科公司等其他公司交易不實部分，尚非單純，因案情複雜難逕予查明，且此部分營業稅之重新核定結果，被上訴人之裁罰金額亦有所變動，均應由上訴人查明後裁處。上訴人認被上訴人與中央塗料公司間均為不實交易，即非可採，原處分有違誤之處，訴願決定未予糾正，亦有未合等語，為其判斷之基礎。

四、本院查：

(一)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。」第133條規定：「行政法院於撤銷訴訟，應依職權調查證據；於其他訴訟，為維護公益者，亦同。」可知，我國行政訴訟係採職權調查原則，其具體內涵包括事實審法院有促使案件成熟，亦即使案件達於可為實體裁判程度之義務，以確定行政處分之合法性及確保向行政法院尋求權利保護者能得到有效之權利保護。在撤銷訴訟，行政機關如就行政處分要件事實之主要事證已予調查認定（行政機關不得怠為事實調查），事實審法院原則上應依職權（包括行使闡明權促使兩造當事人主張事實及提出證據）查明為裁判基礎之事實關係，以作成實體裁判，不得不確定事實，僅指出行政機關調查事實有如何缺失，而泛認行政機關所為行政處分有誤，即撤銷行政處分，要求行政機關自行查明事實（即「不為本案決定之撤銷行政處分）。次依同法第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。據此，構成行政法院判斷事實真偽之證據評價基礎，

乃全辯論意旨及調查證據之結果。基於行政訴訟之職權調查原則，法院必須充分調查為裁判基礎之事證以形成心證，法院在對全辯論意旨及調查證據之結果為評價時，應遵守兩項要求，一是「訴訟資料之完整性」，二是「訴訟資料之正確掌握」。前者乃所有與待證事實有關之訴訟資料，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，即有不適用行政訴訟法第125條第1項、第133條之應依職權調查規定，及判決不備理由之違背法令。惟行政法院斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，就事實之真偽，未必均能形成確實心證，亦即待證事實陷於真偽不明。在此種情形，如何決定由訴訟之何造當事人負擔此項待證事實陷於真偽不明之不利益，即賦與如同事實存在之法律效果，抑或賦與如同事實不存在之法律效果，是所謂客觀舉證責任分配問題。行政訴訟法第136條準用民事訴訟法第277條之規定：「當事人主張有利於己之事實者，就其事實有舉證之責任。……」即關於解決真偽不明時之客觀舉證責任分配問題，而採取客觀舉證責任分配學說上所稱之「規範理論」，即當事人就法律規範中對其有利之要件事實，負客觀舉證責任；當該要件事實存否陷於真偽不明時，當事人負擔其不利益，即發生與該要件事實不存在相同之法律效果。準此，有關租稅撤銷訴訟之客觀舉證責任，就課稅要件事實之存否及課稅標準，固應由稅捐機關負客觀舉證責任；惟租稅之免除、減輕等權利障礙要件事實及權利消滅要件事實，既為有利於人民之事實，且其相關資料均由人民所控制掌握，不論從證據掌控或利益歸屬之觀點，自應由納稅義務人負客觀舉證責任。另納稅者權利保護法（下稱納保法）第21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。」依此規定可知，行政法院對於稅務事件，在原告訴之聲明範圍，原則上應自行判決確認正確合法之稅捐債務金額，

以符合訴訟經濟原則，避免反覆爭訟，並有效提供權利保護。而個案是否符合納保法第21條第3項但書所規定「因案情複雜而難以查明」之要件，而得適用前開法規範但書規定，自屬例外情形，原判決要適用此例外情形時即有說明認定理由之必要，否則構成判決不備理由。

(二)又稅法上之行政處分，常是以人民涉及民事法律關係之經濟活動為其對象，進行稅法上之法律評價。在此情形，必先認定該經濟活動之事實，進而對該事實作民事法律性質之定性，最後作成稅法上之法律評價。是以此種稅法上行政處分為撤銷訴訟之訴訟對象時，事實審法院判斷該處分是否合法時，必須就行政處分對象之經濟活動之事實作認定，再為民事法律性質之定性及稅法上之評價。

(三)經查：

1.原判決認原處分之基礎事實為「被上訴人於94年1月至95年12月間無進銷貨事實，開立發票予中央塗料公司、矽榮公司、佳詠公司、盈貿公司及弘岐公司，銷售額合計236,897,968元，同時取得中央塗料公司、矽榮公司、佳詠公司、華科公司及全仲公司開立之不實發票，銷售額合計256,059,681元，作為進項憑證，申報扣抵銷項稅額，經上訴人逐期核算短漏營業稅額972,541元，審理違章成立，除核定補徵營業稅額972,541元外，並按所漏稅額972,541元處以2.5倍之罰鍰計2,431,353元」等情，據此原處分以被上訴人94年1月至95年12月間無進銷貨事實，而有短漏營業稅額，作為補稅處罰基礎之事實關係。查本件經本院發回判決，將原審前判決廢棄，發回原審更為審理，茲經原審審理時，被上訴人於原審準備程序時已表明僅就中央塗料公司部分爭執，其他部分業經本院認定就不再爭執等語（參見原審卷第127頁、原判決第2頁），是原審就本件審理主要係調查上訴人所為原處分關於被上訴人與中央塗料公司間之無進銷貨事實認定是否正確，進而論述原處分是否適法有據等問題。

2.原判決援引另案刑事判決理由並敘明依相關證據認定涉案期間負責人等共謀使中央塗料公司將全部營業讓與被上訴人（即本件系爭讓與營業交易）犯有背信罪而判處其罪刑確定在案。因認上訴人認定被上訴人94年及95年間與中央塗料公司均無實際交易一事，難認有據；復以被上訴人所提出93年12月28日合作備忘錄、94年1月13日補充合作備忘錄、94年3月28日補充合作備忘錄、廠房及機器設備租賃契約書等件，核與被上訴人陳述相符，亦與另案刑事判決所認被上訴人有承接中央塗料公司業務事實調查審認結果相符；並以中央塗料公司員工黃吉慶、黃靜慧於另案刑事判決之證述暨對照94年6月10日被上訴人、中央塗料公司及該公司員工代表勞資協調會議紀錄等，說明此足認中央塗料公司員工有提供勞務予被上訴人並自被上訴人領取薪資。又以中央塗料公司於97年間就給付租金對被上訴人聲請強制執行，認此足證被上訴人應有承租中央塗料公司廠房及機器設備；復參酌被上訴人財務協理徐金英於桃園地檢署偵查中所證內容，認綜合事證，堪認被上訴人因承接中央塗料公司業務資源，而有雇用該公司員工所提供之勞務，並有承租該公司廠房與機器設備之事實。再以觀之被上訴人與中央塗料公司94年1月13日簽訂之協議書所載內容，並參諸林志文於另案刑事判決偵查中所供及證人徐金英於桃園地檢署偵查中所證內容，認被上訴人成立之目的，係為因應與中央塗料公司之間除承接該公司業務之營業讓與外，尚有代購物料及銷售該公司並受讓應收帳款為保障，及代墊該公司員工薪資款項之合作業務關係。故認被上訴人主張其對中央塗料公司應收帳款及代墊該公司款項等，扣抵其因承接該公司業務所購買系爭存料或製成品、及承租廠房與機器設備租金，尚符常情，並據以認定被上訴人與中央塗料公司間應有交易事實，故認上訴人就此部分之認定並據此核定銷項稅額及得扣抵進項稅額並補徵營業稅額及裁處罰鍰部分，認事用法有違誤等情。惟原判

決援引另案刑事判決理由及前揭理由泛認被上訴人與中央塗料公司間應有交易事實等情，固敘明其認定理由，然對於該所認定被上訴人承接中央塗料公司業務資源，而有雇用中央塗料公司員工所提供之勞務，並有承租中央塗料公司廠房與機器設備之事實，究與本件兩造主要爭執點即原處分所為認定被上訴人與中央塗料公司間之無系爭發票所示進貨事實及該認定金額是否正確，其二者間之關連性為何，並未加以說明，亦未就相關進貨發票所載「料品名稱」等項，與前揭認定予以勾稽、查對。且參諸本件被上訴人與中央塗料公司間之進銷貨發票，其中被上訴人銷售予中央塗料公司之銷貨發票金額高達45,737,609元；被上訴人取得中央塗料公司之進貨發票金額則高達55,959,773元，可見其間交易金額甚鉅，且互有進、銷貨之情形，而此互有進、銷貨之事實關係為何，本院於前次發回原審時，即指明原審應就其間之購物料、存料事實予以查明。惟原判決就前揭認定與本件進銷貨發票間之相對應關係為何，是否足認可採為本件進銷貨發票真實性之證據，並未敘明，且就其間之進、銷貨之實情為何，亦未加以說明，故相關事實仍有未明。原審未依職權就兩造所為主張及相關卷證資料予以查明，亦未就上訴人於原審時所表明被上訴人之主張不可採之理由予以論駁，原判決就此部分核有不備理由之情。

3.次以，上訴人於原審時即表明於原查核時，有函請被上訴人提示相關帳簿憑證供核；復查時，被上訴人僅提示與中央塗料公司之進銷項發票、與華科公司進貨之訂貨單、出貨單及付款資料等影本，迄未提示具體其他有利事證，致無從就其復查事項進行審酌。次依被上訴人95年至97年會計師查核報告皆載明「被上訴人與中央塗料公司於93年簽訂技術移轉及代工合作計劃並陸續代墊購料等款項，嗣因中央塗料公司發生財務困難，無法清償代墊款項，已依法向法院申請債權登記……此項債權仍可與租賃費用及其他

費用逐年互相折抵」，是其係債權債務之互抵，尚無具體事證核認被上訴人與中央塗料公司94及95年度有進、銷貨交易事實；又被上訴人與中央塗料公司93年簽訂技術移轉及代工合作計畫並陸續代墊購料，核屬借款予中央塗料公司墊付其進貨應支付貨款，而非向中央塗料公司購料，因其相互間對開鉅額統一發票，實有違一般常情，依此上訴人也多次函請提示其他足資證明交易屬實之相關金流、物流有關證明文件或其他有利事證供核，復於103年3月21日以北區國稅法一字第1030005314號函請被上訴人提示補正相關資料，惟迄未提示相關有利事證，致無從就其復查事項審進行審酌，自難據以認定其與中央塗料公司確有實際進銷交易事實。至依被上訴人與中央塗料公司之合作備忘錄所載，被上訴人負責提供資金採購原物料與生產等事務，因銷售所生應收帳款皆由被上訴人收取，核與被上訴人主張其向原料商進貨後銷售與中央塗料公司，中央塗料公司製成製成品再行銷售予被上訴人乙節不符。又被上訴人雖提示94至95年度原物料進耗存明細表及製成品進耗存明細表，惟仍未提示原料明細帳、製成品明細帳及訂購單、對方簽收之送貨單、收付款證明等原始憑證，尚難以其提示不完整之表單，認定交易事實；其復提示其自行編製之資金往來核對總表，惟未提示其明細帳及逐筆之原始記帳憑證，尚難勾稽查核。而被上訴人雖稱代為支付中央塗料公司員工薪資每月達200餘萬元，惟對其究係支付中央塗料公司何人員工薪資，未盡舉證責任。對非屬薪資之暫付款部分，被上訴人僅提供部分付款之資金證明，惟就該項支付款之性質及是否為代墊中央塗料公司費用，無法由被上訴人提示資料得知。至被上訴人所提示為代墊中央塗料公司修繕費、保險費及設備款等預計扣抵費用明細表，被上訴人僅檢附部分交易原始憑證，且所附交易憑證之買受人均為被上訴人，其僅能證明被上訴人支付該款項，但無法證明是否屬代墊中央塗料公司之費用。另被上訴人提示

之銀行帳戶往來資料，係中央塗料公司匯付被上訴人42,388,718元之內容，惟查該銀行帳戶資料僅能證明中央塗料公司匯款予被上訴人，至該匯款之性質與交易明細，被上訴人均未說明，雖訴稱確有代中央塗料公司墊付款項，卻未能提示交易事實之有利事證，自難以認定其與中央塗料公司等營業人確有實際進銷交易事實，故認被上訴人無進銷貨事實，虛開發票予中央塗料公司等5家營業人，銷售額合計236,897,968元；同期間虛報進貨金額合計256,059,681元，作為進項憑證申報扣抵銷項稅額，其虛偽安排交易事實之違章事證足堪認定，原核定依其虛進、虛銷金額核算補徵營業稅並無違誤等情為據。

4.依上述3.可知，上訴人就原處分關於被上訴人與中央塗料公司間何以認定無進銷貨事實之主要事證已為相當之調查及說明，原審為事實審法院，原則上應依職權（包括行使闡明權促使兩造當事人主張事實及提出證據）查明為裁判基礎之事實關係，以作成實體裁判。至如經斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，就該事實之真偽，未能形成確實心證，亦即待證事實猶陷於真偽不明時，應循客觀舉證責任分配方式予以處理。又有關被上訴人與中央塗料公司間之交易實情為何，原審自須查明該事實，始足正確適用法律。被上訴人固表示其與中央塗料公司間確有進銷貨之交易事實，惟上訴人表示據會計師查核報告載明其等間係債權債務抵銷，尚無具體事證可認彼此間有進、銷貨交易事實；或稱被上訴人與中央塗料公司93年簽訂技術移轉及代工合作計畫並陸續代墊購料，核屬借款，而非向中央塗料公司購料等情。可見兩造對於被上訴人與中央塗料公司間之交易活動究應如何定性亦有爭執，故原審應先認定該經濟活動之事實，進而對該事實作民事法律性質之定性，最後始足作成稅法上之法律評價。迺原判決並未依職權調查本件關於被上訴人與中央塗料公司間交易活動之事實關係，且未就上訴人所陳及對於其所提出之證據資料何以不可採

之理由說明，亦未就相關證據予以評價，即泛以上訴人認定被上訴人與中央塗料公司間之交易均屬不實交易，並以此核定銷項稅額及得扣抵稅額並補徵營業稅額及裁處罰鍰部分，其認事用法有違誤之結論，核有未盡依職權調查義務及判決不備理由之違誤，上訴意旨據此指摘原判決違法，即非無憑。

(四)再者，本件原審審理時，被上訴人已表示其僅就原處分關於中央塗料公司部分爭執，其他部分已不再爭執；而原判決亦僅就被上訴人與中央塗料公司間之交易，認定上訴人關於此部分之認定有誤等情，故可知本件於本院發回後，原審所處理者，僅被上訴人與中央塗料公司間有無進銷貨之交易事實問題。至被上訴人與中央塗料公司間之進銷貨交易，是否全部屬實或部分屬實，甚或全部虛偽不實，應屬證據取捨及事實認定之問題，原審自須依職權予以查明認定。惟原審就被上訴人與中央塗料公司間之交易有無進銷貨事實，並未依職權調查事實關係，業如前述，已有未合。又原處分關於中央塗料公司以外之營業人部分，被上訴人既已不爭執，則此部分虛進銷貨金額應屬明確，原審應於查明被上訴人與中央塗料公司間有無進銷貨之交易事實後，確定本件應納稅額，據以解決紛爭，以符合納保法第21條第3項規定之立法目的。如經查明該事實後，猶認本件符合納保法第21條第3項但書所規定「因案情複雜而難以查明」之要件，而得適用此例外情形時，亦有說明該認定理由之必要。詎原判決逕援引納保法第21條第3項但書之規定，以本件被上訴人涉及上訴人關於營業稅基礎之重新認定，其案情又牽涉被上訴人與華科公司等其他公司交易不實部分，尚非單純，因案情複雜難逕予查明，且以此部分營業稅之重新核定結果，被上訴人之裁罰金額亦有所變動，均應由上訴人查明後裁處，原審無從逕予認定之理由，而為原處分撤銷之結論，即嫌速斷，核有判決適用法規不當及判決不備理由之違誤。此外，原判決關於補稅處分既有前揭違誤，有待原審查明事實，故關於裁罰處分

所立基之客觀事實基礎，既與補稅處分二者無從分割，亦有一併發回調查之必要。

(五)綜上所述，原判決既有如上所述之違法，並影響判決結論，故上訴意旨指摘原判決違法，求予廢棄，即有理由。又因本件事實尚有由原審再為調查之必要，本院無從自為判決，爰將原判決廢棄，發回原審再為調查後，另為適法之裁判。

五、據上論結，本件上訴為有理由。依行政訴訟法第256條第1項、第260條第1項，判決如主文。

中　　華　　民　　國　　109　　年　　10　　月　　15　　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　王　俊　雄

法官　林　妙　黛

法官　陳　秀　媖

以　上　正　本　證　明　與　原　本　無　異

中　　華　　民　　國　　109　　年　　10　　月　　15　　日

書記官　陳　映　羽