

最 高 行 政 法 院 判 決

109年度判字第99號

上 訴 人 財 政 部 北 區 國 稅 局

代 表 人 王 綉 忠

訴 訟 代 理 人 邱 玉 琴

被 上 訴 人 通 達 國 際 股 份 有 限 公 司

代 表 人 蔡 江 隆

訴 訟 代 理 人 陳 彥 希 律 師

李 宛 珍 律 師

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10月4日臺北高等行政法院105年度訴字第43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、被上訴人係經營電腦製造業者，93年度營利事業所得稅結算申報，經上訴人依據申報及查得資料，初查核定營業收入總額新臺幣（下同）1,669,837,491元（按申報數核定）、營業成本1,319,946,889元（剔除虛報模具設備之折舊3,091,117元、虛列軟硬體設計遞延費用本年度攤提數26,261,818元、本年度期初存料金額較上年度期末存料金額多出5,450元）、營業費用及損失總額129,470,387元（剔除修繕費20,952元、廣告費136,688元、各項耗竭及攤提13,815,804元）、非營業收入總額29,109,869元（調增利息收入1,299,043元、租賃收入240,000元）、非營業損失及費用總額49,965,159元（調減利息支出4,732,895元）、全年所得額229,173,217元及前5年核定虧損扣除額0元（否准認列原申報120,418,250元）、本年度可抵減稅額0元（否准認列原申報14,777,800元），補徵應納稅額57,229,262元；並審理被上訴人虛列營業成本29,358,385元、短報利息收入1,299,043元、租賃收入240,000元，致漏報所得額30,897,428元之違章成立，按所漏稅額7,724,357元處以0.8倍之罰鍰計6,179,418元

01 。被上訴人對遭調增核減項目及罰鍰處分不服，循序提起行
02 政訴訟，並聲明：訴願決定及原處分（含復查決定）均撤銷
03 。經原審法院判決撤銷訴願決定及原處分（含復查決定）。
04 上訴人乃提起本件上訴。

05 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所載
06 。

07 三、原判決將訴願決定及原處分（含復查決定）均撤銷，係以：

08 （一）被上訴人93年度營利事業所得稅結算申報，原經上訴
09 人以民國97年7月3日之核課處分，核定被上訴人93年度課稅
10 所得額為229,173,217元，應納稅額為57,283,304元（課稅
11 所得額229,173,217元×稅率 25%－累進差額10,000元），又
12 上訴人核定可抵減稅額0元、尚未抵繳之扣繳稅額54,042元
13 ，致對被上訴人補徵稅額57,229,262元（57,283,304元－0
14 元－54,042元），並按其中虛列之折舊費、設備未折減餘額
15 、遞延項目攤折數、存料成本等合計29,358,385元，及短報
16 利息收入1,299,043元、租賃收入240,000元，致漏報所得額
17 30,897,428元，逃漏營利事業所得稅額7,724,357元，裁處0
18 .8倍之罰鍰計6,179,418元。嗣上訴人另以查得被上訴人93
19 年度無交易事實營業收入106,997,845元、無交易事實之營
20 業成本804,206,001元、虛開統一發票之收益8,559,828元等
21 事由，作成97年10月20日之第二次核課處分，並以前開調整
22 項目，核定增加被上訴人93年度之課稅所得額705,767,984
23 元（負值106,997,845元＋804,206,001元＋8,559,828元）
24 ，並通知被上訴人應額外補繳稅額176,441,996元（所增加
25 之課稅所得額705,767,984元×稅率 25%）。（二）本稅部分
26 ：被上訴人主張其國內虛偽營業收入106,977,845元 即經
27 上訴人列入第二次核定處分之部分V、國外虛偽營業收入1,
28 442,376,715元 即被上訴人93年度營利事業所得稅雖原申
29 報營業收入總額1,699,837,491元（經減除銷貨退回90,471
30 元及銷貨折讓301,237元，營業收入淨額為1,699,445,783元
31 ），惟主張其中1,442,376,715元係因海外虛偽銷貨所生之

部分V、營業成本之減除，應為本案審理範圍等語。依納稅者權利保護法第21條第1項前段規定之程序從新原則，對於105年1月7日起即繫屬於原審法院，迄今尚未審結」之本案，亦有適用餘地，則被上訴人主張「國內虛銷106,977,845元」之稅基量化爭點，即不能再引用爭點主義之實務見解不予實體審究。審查如下：1.被上訴人93年度國內虛偽銷貨106,977,845元部分：被上訴人於93年1月至12月間無銷貨事實，開立統一發票予絃昇科技事業有限公司、通達科技股份有限公司、嘉鴻科技股份有限公司及寶圖資訊股份有限公司等4家公司（下合稱絃昇等4家公司），銷售額合計106,977,845元，經上訴人查獲（上訴人97年度財營業字第Z00000000000000號裁處書誤植為106,997,845元），連同其他違章情節併予裁處。因被上訴人對上揭營業稅部分，申請復查，獲追減罰鍰104,584,272元後，仍不服，循序提起行政救濟，業經原審法院102年度訴字第1866號判決及本院103年度判字第498號判決駁回確定在案，被上訴人國內虛偽銷售額106,977,845元，堪予認定，主張予以扣除自屬有據。2.被上訴人93年度國外虛偽銷貨1,442,376,715元部分：被上訴人93年度為虛增國外銷貨營業額之事實，藉以向金融機構利用應收帳款融資方式套取現金，係由被上訴人前代表周雲楠及員工等進行海外虛偽交易之循環操作，此有臺灣高等法院101年度金上重訴字第37號刑事判決及其附表六之事證、被上訴人相關員工等於刑事審理、偵查中、法務部調查局詢問之證詞等可供佐證，業堪予認定。又依被上訴人93年度各期營業稅申報書所載，被上訴人申報93年度營業稅銷售總額為1,702,556,588元，由於含有93年度開立之發票但收入並非歸屬於93年度之租金收入1,165,716元及出售資產1,553,381元，經申報調節該2項之合計金額2,719,097元（1,165,716元+1,553,381元），被上訴人申報93年度帳載結算營業收入總額為1,699,837,491元，即被上訴人93年度「帳載結算營業收入總額」1,699,837,491元之申報，與其93年度各期營業稅銷售

01 額1,699,837,491元之申報(1,702,556,588元－2,719,097
02 元)，經核相符。被上訴人上開帳載結算營業收入總額1,69
03 9,837,491元，其中有1,442,376,715元係以COMPUTACENTER
04 (UK)及XEROX CONNECT INC.為買受人，並據以為營業收入
05 之帳載，被上訴人對於COMPUTACENTER(UK)之帳載營業收
06 入為926,388,751元，對於XEROX CONNECT INC.之帳載營業
07 收入則為515,987,964元，二者合計即為1,442,376,715元，
08 經與函調自臺灣高等法院之扣案資料互為核對，被上訴人就
09 COMPUTACENTER(UK)及XEROX CONNECT INC.為買受人之海
10 外交易，係有帳載為93年度之「銷貨收入」，且各筆帳載紀
11 錄與被上訴人提示之海外虛銷明細表相符；被上訴人提示之
12 93年至94年1月間所申報之零稅率銷售額清單亦載有其對
13 COMPUTACENTER(UK)及XEROX CONNECT INC.之銷售紀錄，
14 亦與被上訴人帳證所載相符。綜上足認被上訴人有系爭虛偽
15 海外銷貨，致不實帳載外銷營業收入1,442,376,715元，則
16 其主張應自所申報營業收入1,699,837,491元中扣除國外虛
17 偽銷售1,442,376,715元之部分，堪予採信。3.被上訴人93
18 年度發生國內、外無交易事實之虛偽銷貨營業收入，合計為
19 1,549,354,560元(106,977,845元＋1,442,376,715元)。
20 又上訴人核定被上訴人93年度營業毛利為379,498,894元，
21 縱以最嚴苛方式，就上訴人所核定之營業成本1,319,946,88
22 9元，全部不予採認(即營業成本為0元)，再審酌有利於被
23 上訴人之93年度無交易事實營業收入1,549,354,560元，則
24 被上訴人93年度營業毛利至多僅為150,091,223元(核定營
25 業收入淨額1,699,445,783元－無交易事實營業收入1,549,3
26 54,560元－營業成本0元)。然上訴人本件就有利於被上訴
27 人之93年度無交易事實之營業收入1,549,354,560元，全然
28 未予斟酌，以致核定被上訴人93年度營業毛利高達379,498,
29 894元，至少虛增被上訴人93年度之營業毛利229,407,671元
30 (379,498,894元－150,091,223元)。又上訴人核定被上訴
31 人93年度課稅所得額為229,173,217元，然上訴人「虛增」

之課稅所得額229,407,671元「大於」上訴人「核定」之課稅所得額229,173,217元，則被上訴人93年度之課稅所得額顯為「負數」（上訴人核定之課稅所得額229,173,217元－上訴人虛增之課稅所得額229,407,671元＝負數234,454元），則上訴人對被上訴人本件補徵應納稅額57,229,262元部分，應予撤銷。（三）罰鍰部分：被上訴人93年度課稅所得額已知實為負數，尚難認有應納稅額及有短漏之應納稅額，上訴人以被上訴人短漏應納稅額7,724,357元，按所漏稅額0.8倍裁處罰鍰6,179,418元部分，應予撤銷等語，為其論據。

四、本院按：

（一）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，上訴人作成本件課稅處分（即第一次課稅處分）後，嗣另案查得被上訴人93年度無交易事實虛列營業收入106,997,845元，無交易事實而取具不實統一發票致虛列營業成本804,206,001元，及虛開統一發票之收益8,559,828元等為由，而作成97年10月20日之第二次核課處分（下稱第二次核定）。並以前開3項調整項目，核定增加被上訴人93年度之課稅所得額705,767,984元，通知被上訴人應額外補繳稅額176,441,996元（第二次核定所增加之課稅所得額705,767,984元×稅率25%）。被上訴人就上開第二次核定，業已另案提起行政訴訟，繫屬於原審法院（106年度訴字第606號）。上開第二次核定係因上訴人以在稅捐核課期間內，經另發現被上訴人93年間開立不實統一發票予絃昇等4家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106,997,845元之銷貨，經按8%核計其收益為8,559,828元，而剔除營業成本804,206,001元部分，涉及被上訴人93年間無進貨事實，自程恩企業有限公司等公司取具不實統一發票申報進貨及費用。故上訴人就應徵稅捐之新事實作成補徵處分（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（93年度），但與本件爭訟之第一次課稅處分非屬同一之處分。被上訴人雖於原審主張營業收入應將國內虛偽銷貨收入106,997,845元減除，該爭點應納入原審審理範圍云云，惟查，上開國內虛偽銷貨收入106,997,845元僅為第二次核定之3項關聯調整項目之一，第二次核定

既為作成另一核課處分且業經被上訴人另案提起行政訴訟，依上開規定及說明，並無必要納入本件審理範圍。原審逕採被上訴人之主張，遽僅就國內虛偽銷貨收入106,997,845元部分納入審理範圍，予以減除營業收入，復略而未計算因國內虛偽銷貨開立不實統一發票之收益及國內虛偽進貨之營業成本，逕認被上訴人93年度之課稅所得額顯為負數，本件課稅處分57,229,262元全部違法，應予撤銷，自有判決適用法規不當、不適用法規及理由不備之違法。

(二) 關於國外虛偽銷貨收入1,442,376,715元及國外不實營業成本部分：

1. 關於國外虛偽銷貨收入部分。原判決係依被上訴人前負責人周雲楠及林文魁、余鈞洋、吳麗華、周美蓉、周素梅等多位被上訴人所屬員工，新竹商銀員工唐進傳、貨運承攬業者謝政堯等刑案證人之證述，臺灣高等法院查扣之93年度帳證資料，連同被上訴人93年度當時之營業稅申報書表等之調查證據辯論結果，並詳述得心證之理由，認被上訴人92年起為虛增海外銷貨營業額之假象，藉以向金融機構利用應收帳款融資方式套取現金，由負責人及員工等進行海外虛偽交易之循環操作，利用不堪使用之廢品循環操作進出口交易，依海外虛銷明細表與臺灣高等法院之扣案會計傳票、統一發票及日記帳冊等互為核對，認被上訴人93年間因該虛偽海外銷貨，致不實帳載外銷營業收入淨額1,442,376,715元。對虛設海外人頭公司COMPUTACENTER (UK) 不實銷貨淨額926,388,751元 + 對虛設海外人頭公司XEROX CONNECT INC.不實銷貨淨額515,987,964元，核其認定並無與卷內證據不合情事。原判決並已敘明，被上訴人先在美國及香港地區虛設人頭公司，該等人頭公司英文名稱均仿效而近似國際知名電子大廠之英文名稱，使他人誤認被上訴人銷貨予國際大廠之假象，再指示貨運承攬業者，就同一批貨物運送同一海外買主，製作2份空運分提單，1份為真實物流提單（隨機版）隨同貨物空運至香

01 港地區時供海關審核，另1份為不實物流提單（報關版）
02 ，將真實國際大廠「SUN」、「XEROX」、「
03 COMPUTACENTER」等記載為收貨人，並填載位於英國或美
04 國之不實收貨地址，以專案出口為代號，由被上訴人提供
05 僅具電腦外觀等廢品，佯為品名「筆記型工作站（
06 WORKSTATION）」出貨至歐美國際大廠，實際上該等瑕疵
07 品係運送至香港地區人頭公司進行零件拆解，再由香港金
08 源順有限公司將零件回銷進口至被上訴人設立之境內人頭
09 公司如壬龍公司等，壬龍公司等境內人頭公司再將該等瑕
10 疵品銷售給被上訴人，或由海外公司直接將瑕疵品銷售給
11 被上訴人，再將之組合為成品，由被上訴人再次出口至香
12 港地區百晟公司或勝興公司，以及被上訴人與新竹商銀訂
13 立授信契約，被上訴人持不實提單（報關版）等文件，向
14 新竹商銀申請動撥融資款項，尚非僅以外銷之海關出口報
15 單而為認定。上訴意旨主張：被上訴人各筆外銷有出口報
16 單號碼，均為經海關實體出口，尚非不實云云，就原審取
17 捨證據，認定事實之職權行使事項，以其主觀之見而為指
18 摘，並非可採。上訴意旨復以：被上訴人據93年度虛偽海
19 外銷貨之營業收入依據臺灣高等法院101年度金上重訴字
20 第37號刑事判決書附表七、附表八及附表九所統計金額僅
21 為1,356,290,897元，與其主張之1,442,376,715元有所不
22 符云云，惟該刑事判決附表七「通達公司向新竹商銀訂立
23 授信契約逐次動撥款項之金額」、附表八「已判決確定之
24 被告謝政堯製作內容不實之提單、出口報單」、附表九「
25 「已判決確定之被告馬玉琢利用海遞公司、捷迅公司製單
26 人員製作內容不實之提單、出口報單」，係分別表彰被上
27 訴人用來向銀行虛偽貸款之金額、刑事被告謝政堯製作不
28 實表單、刑事被告馬玉琢製作不實表單之金額，均為部分
29 片斷之數據，非虛偽海外銷貨全額之全貌，此部分主張亦
30 不足為採。而臺灣高等法院101年度金上重訴字第37號刑
31 事判決上開附表內容與臺灣新北地方法院100年度金重訴

字第5號刑事判決附表內容相同；臺灣高等法院101年度金上重訴字第37號刑事判決關於周雲楠部分，上訴後經最高法院撤銷發回部分之違反稅捐稽徵法、商業會計法及銀行法部分，業經周雲楠於臺灣高等法院104年度金上重更（一）字第18號繫屬中撤回上訴（參見原審卷三第74頁），附此敘明。

- 2.關於國外之不實營業成本部分。被上訴人於原審主張：從事虛偽循環交易中之虛進交易包含來自國內及國外者，除來自Golden公司之國外虛進347,104,067元外，尚有上訴人於本年度第2次核定剔除之國內虛偽進貨成本804,206,001元，該國外以及國內之不實進項交易總計逾11億餘元等語。上訴人於原審答辯以：被上訴人謂國外不實進貨成本為347,104,067元，僅占被上訴人同步主張國外虛銷1,442,376,715元約24%，營業成本率24%相較於本件同業利潤標準營業成本率70%而言，其比例顯非合理等語。則原審應對兩造所爭執被上訴人國外不實營業成本究為多少之待證事實，就兩造之事實主張及證據聲明及依職權調查，而為認定。我國行政訴訟係採取職權調查原則（行政訴訟法第125條第1項及第133條規定參照），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。事實審法院原則上應依職權（包含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，而撤銷行政處分，要求行政機關自行查明事實（本院100年度判字第1805號判決參照）。惟原判決並未認定被上訴人國外不實營業成本之待證事實，遽以「縱以最嚴苛之方式」，就被上訴人93年度之營業成本「全部不予採認（即營業成本為零元）」為計算原處分課稅所得額之基礎，逕認被上訴人「93年度之課稅所得額顯為負數」，指上訴人

01 調查事實有缺失，以本件課稅處分57,229,262元全部違法
02 ，應予撤銷，未盡職權調查義務，有不適用行政訴訟法第
03 125條規定之不當。

04 (三) 上訴意旨另主張：原審未考量與虛偽營業收入有關之向銀
05 行詐貸所支付之利息支出及有關兌換虧損亦均應減除云云
06 。查被上訴人固曾於原審主張：兌換損益、利息支出應全
07 數減除云云，經上訴人於原審答辯以兌換損益、利息支出
08 究屬虛偽外銷產生數為何，並無任何資料佐證，核不足採
09 等語（參見原審卷二第393頁反面），嗣經被上訴人於106
10 年5月11日言詞辯論程序中表明：本件93年度營利事業所
11 得稅，非營業收益、兌換損益部分均不爭執等語（參見原
12 審卷二第468頁）。可知兌換損益及利息支出已非原審之
13 原告即被上訴人爭執之範圍，原審之被告即上訴人並未再
14 予爭執，原審亦未就該2項為判決。被上訴人於原審言詞
15 辯論終結後，在上訴意旨中重新就該2項為爭執，本院尚
16 無從斟酌（行政訴訟法第254條第1項規定參照）。上訴人
17 此部分上訴主張指摘原判決違法，自非可採。

18 (四) 綜上所述，上訴人關於國外虛偽銷貨收入及非營業損失項
19 下「利息支出」與「兌換虧損」部分之指摘，固無可採，
20 惟原判決關於國內虛偽銷貨收入是否納入本件審理範圍及
21 就國外虛偽銷貨之營業成本之計算，及原處分課稅所得額
22 之認定，有如上所述之違法，且與判決結論有影響。故上
23 訴論旨，指摘原判決違背法令，求予廢棄，即有理由。又
24 因本件事證有由原審再為調查審認之必要，本院尚無從自
25 為判決，故將原判決廢棄，發回原審法院更為適法之裁判
26 。

27 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
28 、第260條第1項，判決如主文。

29 中 華 民 國 109 年 2 月 27 日
30 最高行政法院第二庭
31 審判長法官 吳 東 都

01								法官	陳	秀	嫫	
02								法官	王	俊	雄	
03								法官	林	妙	黛	
04								法官	胡	方	新	
05	以	上	正	本	證	明	與	原	無	異		
06	中	華	民	國			109	年	2	月	27	日
07								書記官	張	玉	純	