臺中高等行政法院判決

）FKT64W1Z1X5L0;@107年度訴字第

）FKT64W1Z1X5L0;@108年4月25日辯

原　　告　昭臺股份有限公司
代　表　人　黃俞雄
訴訟代理人　蔡瑞煙　律師
被　　告　財政部中區國稅局
代　表　人　宋秀玲
訴訟代理人　郭素雅

上列當事人間營利事業所得稅事件，原告不服財政部中華民國107年10月8日臺財法字第10713937620號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主　　文

一、原告之訴駁回。

二、訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

壹、程序方面：

本件原告起訴時，被告之代表人為蔡碧珍，嗣於訴訟中變更為宋秀玲，茲據新任代表人具狀聲明承受訴訟，經核無不合，應予准許。

貳、實體方面：

一、爭訟概要：

原告民國（下同）104年度營利事業所得稅結算申報，列報營業收入淨額新臺幣（除美金外，下同）192,461,697元、營業毛利46,338,764元、其他損失4,536,695元及全年所得額2,310,364元；被告依臺灣臺中地方檢察署（原名臺灣臺中地方法院檢察署）通報及查扣資料，查獲原告漏報營業收

入2,887,087元及列報其他損失未提示相關事證，乃核定營業收入淨額195,348,784元、營業毛利46,814,185元、其他損失0元及全年所得額7,393,257元，應補稅額863,866元，並按所漏稅額80,821元處1倍之罰鍰80,821元。原告不服，申請復查，未獲變更，提起訴願亦遭駁回，遂提起本件行政訴訟。

二、原告起訴主張及聲明：

（一）主張要旨：

1、營業毛利部分：

⑴原處分係以：被告所屬豐原分局依據其通報臺灣臺中地方檢察署104年7月27日執行搜索原告處所扣押所得資料，查獲原告利用設立海外子公司名義，低報實際銷貨金額逃漏所得稅，而依臺灣臺中地方檢察署所查扣之原告銀行帳戶明細、ERP系統出貨資料查詢及月報單明細表等資料核算原告漏報營業收入2,887,087元，核定營業收入淨額195,348,784元、營業成本148,534,599元及營業毛利46,814,185元。經其抽核「出貨資料查詢」及「月報單明細表」等資料，核對被告「出口報單總細項資料線上查詢列印作業-BLO160W」及上開ERP系統之「收款資料查詢」，認ERP系統資料光碟列印出貨資料查詢及月報單明細表等資料具完整性，該等資料應屬可採；並以：依原告公司會計王佳珍、業務王美珍及前財務會計主管張嘉芳談話筆錄，經渠等確認上開表報為渠等服務期間依負責職務所建檔及產出，證諸臺灣臺中地方檢察署查扣之資料確屬原告所編製之內部帳務資料無誤等由，認初查核認原告實際營業收入淨額195,348,784元，減除已申報營業收入淨額192,461,697元，核定漏報營業收入2,887,087元，尚非無據。

⑵惟查，張嘉芳為原告公司負責人黃俞雄之前配偶，及前開臺灣臺中地方檢察署偵查案件之告發人。張嘉芳自101年間起即與黃俞雄互提18件民刑事訴訟對簿公堂，雙方已水火不容。尤其張嘉芳雖遭原告解除財務會計主管職務，但卻仍一再交付不明資料予會計王佳珍等人，製作原告公司負責人黃俞雄所不知之所謂交易資料表單，原處分所述王佳珍製作之銷貨及OBU明細，即係張嘉芳要其製作，負責人黃俞雄並不知有該表單存在，可知原處分所引用張嘉芳及王佳珍之談話筆錄內容，並非事實。

⑶另原告之外銷市場區分為美洲、歐洲、亞洲、中南美洲、紐澳及非洲等地區，業務人員王美珍僅負責歐洲及中南美洲地區之業務，且依王美珍在法務部調查局中部地區機動工作站（下稱中機站）所述，原告有關船務工作、船期、運費及包括報關公司聯繫，自96年間起早由專人王興蓮負責，則王美珍不從事報關工作，自不可能得知報關之相關細節，其所述即係臆測而故為偏頗，不足採信。原處分引用王美珍所述：原告之出口業務，黃俞雄會要求國外業務人員將每筆外銷貨物金額，依其指示之不同百分比於ERP作業系統登載，系統會自動產生2種不同金額，一種為實際銷貨金額，一種是供作出口報關金額（INVOICE商業發票）及裝船文件供國外客戶提貨；認初查以臺灣臺中地方檢察署查扣之ERP系統資料光碟列印出貨資料查詢及月報單明細表等資料核認原告系爭期間之實際營業收入，洵屬有據云云，即有違誤。

⑷原處分所引用出貨資料查詢及月報單明細表等內容並非正確，且該等資料亦非原告所編製之內部帳務資料；此觀諸出貨資料查詢，除無幣別外，部分亦無單價及金額，另該

月報單明細表則有「報關外幣金額」大於「貨款金額」之情形，且此情形之筆數及金額甚多，亦有月報單明細表異狀列表足佐，豈非原告以少報多，導致需多繳稅，由此不合理現象，即足證明該等明細表內容不正確。至於月報單明細表上固有「貨款金額」及「報關外幣金額」2項內容，惟該2項內容，或完全相同、或不同但無固定比例（或非整數比例），並無業務人員王美珍所稱依黃俞雄指示之不同百分比於ERP作業系統中登載，系統會出現2種不同金額，一種為實際銷貨金額，一種是依輸入百分比計算後低於實際銷售之金額供作出口報關，均足以證明原處分以王佳珍、王美珍及張嘉芳3人談話筆錄及出貨資料查詢、月報單明細表為憑，認定原告漏報營業收入2,877,087元，顯有違誤。

⑸原處分復以：原告原列報營業成本146,122,933元，初查以其漏報營業收入，其中82,824元部分之成本已列報，另2,804,263元部分之成本無法查核，遂依文具製造業（行業標準代號：3314-00）同業利潤毛利率14％核算調整營業成本2,411,666元【2,804,263元×（1－14％）】，核定營業成本148,534,599元（146,122,933元＋2,411,666元）；惟原告除已申報之成本費用外，迄未提供其他已取得合法憑證未列報成本費用之相關事證供核，而變更核認漏報營業收入2,887,087元之成本、損費均已列報，將原核定營業成本148,534,599元，予以調減2,411,666元，變更核認營業成本146,122,933元。

⑹然查，原告並未漏報營業收入，因而未再提供其他尚未列報成本費用之相關憑證供核，依所得稅法第83條第3項規定，縱使原處分認定原告有漏報營業收入2,887,087元（

原告否認），初查依同業利潤標準毛利率計算營業成本，並無不當；原處分不採，除准認列82,824元部分之成本費用外，其餘全數不予認列成本費用，明顯不當。

⑺被告稱：「（被告是根據什麼資料比對出原告有漏報？）我們以原告的出貨資料去查，比對出口報單，並比對內帳的訂單編號。如果出口報單有，訂單編號也有，這部分我們就不核課，代表原告已經申報；如果出貨資料查詢有，但出口報單沒有，或者是短報，我們就會針對沒有報單或短報的這部分補徵。例如從出貨資料查詢、銷售明細表顯示款項有入帳，但出口報單卻沒有，我們就認定為漏報。」、「（原始查證資料如何勾稽比對，被告是否可以說明？）參照原處分卷第325頁，右側的核定資料是我們整理的，左側的出貨資料查詢是從當事人ERP系統列印出來的，經勾稽出貨資料查詢、月報單及銷售明細表等資料，外銷未申報金額為933,027元（臺幣），這是短報部分；ERP系統出貨資料查詢，漏報部分有1,954,060元，這兩個金額加起來就是系爭金額2,887,087元。」

⑻惟依所得稅法第22條第1項前段規定，公司組織之會計基礎應採權責發生制，又依營利事業所得稅查核準則第15條之2第1款前段規定，外銷貨物銷貨收入之年度歸屬，以外銷貨物報關日所屬之會計年度認定，並非以貨款「收款日」作為認列收入之基準。被告前開稱出貨資料查詢與銷售明細表顯示款項有入帳，但出口報單沒有，就認定為漏報，漏報部分有1,954,060元云云；惟既查無出口報單，即無法證明原告有外銷貨物或該外銷貨物之報關日期，被告遽以出貨資料查詢及銷售明細表所載，認原告有漏報104年度營業收入1,954,060元，即有不當。

2、其他損失部分：

⑴原處分以：原告104年度營利事業所得稅結算申報列報其他損失4,536,695元，係報廢已達耐用年限之粉體塗裝設備、雙子星模具及船型膠臺模具等固定資產，初查以原告未提示報廢資產之相關事證，遂予以全數剔除，核定其他損失0元；經其查核認縱然原告報廢已達耐用年限之折舊性固定資產，雖無須向被告辦理報備手續，但關於該資產殘值轉列損失乃須有報廢事實存在始得認列，原告既無法提示報廢事實存在之相關事證，以實其說，原核定其他損失0元，並無不合。

⑵然查，所得稅法第57條第1項其立法目的，乃規定營利事業折舊性之固定資產，已屆滿規定之耐用年數而無法繼續使用者，即得列為當年度之損失，此為當然之解釋；該法條雖另規定出售廢料而有收入時，應將之列入計算，但並非規定屆滿耐用年數而無法繼續使用之固定資產均需出售而必有收入。另財政部69年12月18日臺財稅字第40295號函釋：「（一）固定資產於使用期滿折舊足額後，如該項資產已不存在，僅剩殘值者，如欲報廢，無須向稽徵機關辦理報備手續。（二）上項固定資產如未達毀滅或報廢之程度，予以出售，其售價超過預留之殘值部分，應列為當年度之收益。」亦即報廢不須報備，如固定資產未達毀滅或廢棄之程度，而有出售，其售價超過預留之殘值部分時，始應列為收益；並非硬性規定屆滿使用年限之固定資產均須經過出售程序，且均須有所收入。原告於104年將已屆滿耐用年限無殘餘價值之折舊性固定資產，予以報廢，均符合規定，原處分遽以原告未提示資產報廢前後及清運過程之照片供核，不予認列其他損失4,536,695元，於法

自有未合。

3、罰鍰部分：

⑴原處分以：原告104年度營利事業所得稅結算申報，原以漏報營業收入2,887,087元，致漏報所得額475,420元及所得稅額80,821元（漏報所得額475,420元Ｘ17％），按所漏稅額80,821元處1倍罰鍰80,821元。惟本件既經復查變更核認漏報營業收入2,887,087元部分之成本、損費均已列報，應予變更核認漏報所得額2,887,087元及所得稅額490,804元（2,887,087元Ｘ17％），以及原告自96年至104年間連續多年漏報銷售額，並漏報104年度營業收入，核其違章行為，應屬故意，依「稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表」規定，應按所漏稅額490,804元處1倍罰鍰490,804元，惟較原處罰鍰80,821元為高，基於行政救濟不利益變更禁止原則，原處罰鍰80,821元，應予維持。

⑵補稅科罰處分係課以人民負擔之處分，基於依法行政原則，行政機關對漏稅之要件應證明確實存在，且為補稅科罰處分時，即使受處罰對象之各項主張不可採，仍須有積極證據證明有漏稅違章事實存在，始能認補稅科罰處分合法（最高行政法院97年度判字第432號判決意旨參照）。原處分憑以認定原告漏報營業收入之出貨資料查詢、月報單明細表、收款資料查詢等資料，內容非正確，且非原告所編製之內部帳務資料，前已敘明，原處分徒憑該遭人誣陷內容不正確之資料，復不予認列其他損失，遽認定原告漏報營業收入、逃漏所得稅，對原告為課以罰鍰之處分，亦顯非適法。

（二）聲明：訴願決定及原處分（復查決定）均撤銷。

三、被告答辯及聲明：

（一）答辯要旨：

1、營業毛利部分：

⑴原告代表人黃俞雄以詐術或不正當方法逃漏稅捐之犯意，於海外設立無實際繳納股款之紙上公司，操縱該等公司營業收入，低報原告銷貨金額，故意遺漏外銷營業收入之會計事項不為記錄，以此方式漏報原告營業收入，逃漏稅捐，足生損害於稅捐稽徵機關核課稅捐之正確性，違反稅捐稽徵法及商業會計法，經臺灣臺中地方檢察署檢察官以105年度偵字第17117號起訴書起訴及臺灣臺中地方法院106年度訴字第1026號刑事判決判處徒刑在案。

⑵原告主張不知有「銷貨及OBU明細」表單存在，另業務王美珍僅負責歐洲及中南美洲之業務，被告逕自引用張嘉芳、王美珍及王佳珍等3人之談話紀錄內容，並非事實及明細表內容不正確，被告不能逕以該等報表為憑，核認原告之營業收入等節，論述如下：

A.原告之負責人黃俞雄106年5月23日於被告之談話紀錄陳稱，原告之ERP系統係由其本人請人設計導入，出貨資料查詢及月報單明細表是該系統產出；境外在模里西斯設立昭臺公司海外子公司「GLORY FORMOSA CO.,LTD」（下稱G公司）所收取國外客戶之收入及款項，均為原告之營業收入等語。另黃俞雄104年12月14日於中機站調查筆錄已自承，所查扣會計隨身碟所列印銷貨、OBU匯款明細，係其請會計部王佳珍整理、製作，作為公司治理的參考，復於臺灣臺中地方檢察署檢察官訊問時供承銷貨及OBU匯款明細係其交代小姐做的，是所訴前後不一，自難採信。

B.原告業務王美珍、會計王佳珍於偵查中向檢察官所為之

陳述，均經檢察官依法命具結，憑信性已獲擔保，且各該證人在臺灣臺中地方法院審理時並經傳喚到庭給予黃俞雄及辯護人詰問或對質之機會，黃俞雄及辯護人並未主張各該證人於偵查中之證述有何顯不可信之情況，臺灣臺中地方法院乃認定王美珍、王佳珍之證述均得作為證據使用。又王佳珍於臺灣臺中地方法院審理時改稱相關銷售明細表、OBU匯款明細係張嘉芳要求伊製作云云，與其偵查中證述不符，且與黃俞雄所自承及王美珍之證述內容相異；況本件相關明細，經與原告ERP系統資料光碟比對結果，並無不符，則無論原內部文件係張嘉芳或黃俞雄提供，均無礙臺灣臺中地方法院之認定，尚難為原告有利之依據，此亦經臺灣臺中地方法院106年度訴字第1026號刑事判決審明。

C.依臺灣臺中地方檢察署查扣原告ERP系統及會計隨身碟列印之系爭期間出貨資料查詢、月報單明細表及訂單資料，經被告以不限外銷區域方式抽核「出貨資料查詢」所載訂單單號，核對至「月報單明細表」及「收款資料查詢」所載同一訂單單號，查得「出貨資料查詢」報表所載「出貨日期」、「客戶代號」及「出貨金額」，與「月報單明細表」所載「出貨日期」、「客戶代號」及「貨款金額」均相同，且「出貨資料查詢」及「月報單明細表」所載貨款金額亦與「收款資料查詢」之金額相符。另以「月報單明細表」所載報單號碼與「出口報單總細項資料線上查詢列印作業-BLO160W」勾稽，皆可查得該筆抽核訂單單號之出口報單明細資料，且二者之報單號碼、報關日期及以月報單明細表所載報關外幣金額換算新臺幣金額等資料皆一致，惟「月報單明細表」所

載「報關外幣金額」，低於「貨款金額」；顯見原告縱使外銷歐洲、中南美洲以外之外銷交易，其內部操作流程均相同，即以製作不實出口報單申報出口等方式，短漏報營業收入。是原告以王美珍僅負責歐洲、中南美洲之業務為由，其證詞不可採信，進而主張被告以月報單明細表等資料核認原告之營業收入，即有違誤等詞，卻未提出原告外銷其他地區內部作業流程有何不同之具體事證，及104年度帳簿憑證、外銷貨物取得外匯之相關證明文件供核，依最高行政法院36年判字第16號判例意旨：「當事人主張事實，須負舉證責任，倘所提出之證據，不足為其主張事實之證明，自不能認其主張之事實為真實。」本件被告既驗證原告ERP系統列印之「出貨資料查詢」及「月報單明細表」等資料具完整性，且「月報單明細表」與被告「出口報單總細項資料線上查詢列印作業-BLO160W」之報單號碼、報關日期及新臺幣金額等資料皆勾稽相符，原告空言主張，自不能認原告主張為真實，其主張核難採據。被告乃依上開資料，核算原告104年度營業收入淨額195,348,784元，減除已申報之營業收入淨額192,461,697元，核認漏報營業收入2,887,087元（195,348,784元－192,461,697元），業經復查決定論述綦詳，並無不合。

⑶原告雖主張復查決定不予認列成本費用，明顯不當等，惟依所得稅法第83條第1項規定，納稅義務人於稽徵機關進行調查或復查時，不論係未提示該項帳簿文據或雖提示而有不完全者，稽徵機關得依「查得之資料」或同業利潤標準，核定其所得額，而非概依同業利潤標準核課。經查本件被告既係就原告所提示之104年度帳簿憑證及查得資料

相互勾稽，且原告迄未能提出其他營業成本之具體事證，復查決定乃依查得資料重行核定營業成本146,122,933元（148,534,599元－2,411,666元），營業毛利49,225,851元（營業收入淨額195,348,784元－復查變更核認營業成本146,122,933元），惟較原核定營業毛利46,814,185元為高，基於行政救濟不利益變更禁止原則，維持原核定營業毛利46,814,185元，尚屬適法。

⑷原告主張依所得稅法第22條第1項前段規定，公司組織之會計基礎應採用權責發生制，又依營利事業所得稅查核準則第15條之2第1款前段視定，外銷貨物收入之年度歸屬，以外銷貨物報關日所屬會計年度認定，並非以貨款「收款日」作為認列收入之基準。被告稱有出貨資料查詢與銷售明細表顯示款項有入帳，但出口報單沒有即認定為漏報，漏報部分有1,954,060元云云；惟既查無出口報單，即無法證明原告有外銷貨物或該外銷貨物之報關日期，被告遽以出貨資料查詢及銷售明細表所載，認原告有漏報104年度營業收入1,954,060元，即有不當乙節：

A.查營利事業所得稅查核準則第15條之2，旨在規範銷貨收入之歸屬年度，並未涉及是否漏報銷貨的判斷，核與本案爭點在於原告是否漏報外銷收入無涉，原告執該條規定，指摘不應認定其有漏報營業收入，容有誤解。詳言之，該條規定係指若查得報關日期者，即應以報關日所屬會計年度為所得歸屬年度；至於未查得報關日者，仍應依所得稅法第22條第1項規定，依權責發生制認列損益，而依商業會計法第59條規定：「營業收入應於交易完成時認列……前項所稱交易完成時，在……採用權責發生制之商業，指交付貨品或提供勞務完畢之時而言

。」是僅須交付貨物或提供勞務完畢，即應依權責基礎認列收入，尚不得以未有報關日可據，即認無收入可言。本件被告係依臺灣臺中地方檢察署查扣原告ERP系統產出之「出貨資料查詢」（包含所有內外銷資料）所載銷貨金額，及「銷售明細表」所載資料，核定原告有漏報收入之情。因「出貨資料查詢」係原告內部帳務出貨資料之記載，而「銷售明細表」係原告貨物出售且已收款並匯入原告銀行帳戶資料之記載。原告前揭「出貨資料查詢」所載交易均有編製「銷售明細表」，經核原告已於前揭報表中詳實記載各筆訂單之收款情形，包含「訂單單號」、「客戶代號」、「外幣幣別及金額」、「水單單號」、所減除「費用金額」及「實收金額」等資訊。被告亦以「訂單單號」交叉比對原告「出貨資料查詢」所載資料，已驗證前揭報表之正確性及完整性；縱然無出口資料及報關日期，亦無法否定原告已完成銷貨及收款之事實。

B.況查原告外銷貨物，除以自己名義報關出口外，尚有透過快遞業者報關出口者，且原告ERP系統產出之「出貨資料查詢」均可互相勾稽到「銷售明細表」所載資料，上開二者資料完整詳細，為真實可採。又被告原核定亦以有利於原告之核定方式，按「出貨資料查詢」及「銷售明細表」所載資料，取金額較低，核定為原告之銷貨收入。原告主張應採用權責發生制，正確歸屬外銷貨物收入之年度，惟原告並未就其主張提示相關事證供核，且未就上開「出貨資料查詢」之出貨資料及「銷售明細表」中已匯入原告銀行帳戶之資金做說明，究應歸屬哪一年度，方為正確。原告亦未負協力義務，主張由被告

負舉證責任，容有誤解，原告主張各節，委無足採。

C.綜上，被告依據租稅之構成要件事實，以實質經濟事實關係及其所生實質經濟利益之歸屬與享有為依據，核定原告漏報營業收入，並無違誤。

2、其他損失部分：

查已屆滿規定之耐用年限而無法繼續使用，固得列為當年度的損失，惟記錄企業行為乃會計功能之一，商業之資產、負債或業主權益發生增減變化之事項，為會計事項，會計事項發生均應取得、給予或自行編製足以證明之會計憑證（商業會計法第11條第1項及第14條規定參照），而報廢損失認列之前提為當年度須有報廢及廢料售價收入不足預留殘價之事實（所得稅法第57條第1項規定參照）。從而，本件原告主張系爭資產於104年度報廢，依法應有記錄該會計事項經過之原始憑證及記帳所根據之記帳憑證，自不待言。且系爭資產之使用已逾耐用年數不堪使用予以廢棄時，雖無須事前向稽徵機關報備，惟系爭資產取得時點為何，是否確已達規定耐用年限、何時報廢、何時出售、其廢料售價收入是否已不足預留之殘價等事實，均發生於原告支配範圍，且涉及系爭資產得否報廢、當年度有無報廢事實、是否生有損失之認定，原告依法本應盡協力義務，提供相關資料及帳簿憑證以供被告查核，原告主張容有誤解。是被告於通知原告補具相關資料未果後，依查得之資料核定原告當年度其他損失數額，於法即無不合，原告主張核不足採。

3、罰鍰部分：

本件原告漏報營業收入2,887,087元，漏報所得額2,887,087元及所得稅額490,804元（2,887,087元Ｘ17％），違章

事證明確，已如前述。又原告明知其銷售貨物應依規定申報銷售額，卻自96年至104年間連續多年漏報銷售額，並漏報104年度營業收入，核其違章行為，顯係明知有意使其發生，或已預見其發生且縱容其發生，應屬故意為之，自應論罰。又原告未於裁罰處分核定前，以書面承認違章事實，並承諾願意繳清稅款及罰鍰，被告審酌其違章情節，依「稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表」規定，應按所漏稅額490,804元處1倍罰鍰490,804元，惟較原處罰鍰80,821元為高，基於行政救濟不利益變更禁止原則，原處罰鍰80,821元，復查決定及訴願決定予以維持，並無不合。

（二）聲明：原告之訴駁回。

四、爭點：

（一）原告有無漏報營業收入之事實？

（二）被告否准認列系爭成本費用、系爭其他損失，是否適法？

（三）被告所為裁處之罰鍰，有無違誤？

五、本院的判斷：

（一）前提事實：

前揭爭訟概要之事實，分別有如附表所示各項資料可查（甲證1、2、乙證1-1、1-2，本件判決相關證據之編號詳附表）。

（二）原告有漏報營業收入之事實，應可認定：

1、查黃俞雄係原告之負責人，為商業會計法所規定之商業負責人，負有據實製作商業會計憑證之義務。黃俞雄明知依稅捐稽徵法及所得稅法之規定，在國內經營之營利事業，應依法課徵營利事業所得稅，竟基於逃漏原告營利事業所得稅之犯意，先於95年12月15日，在模里西斯設立昭臺公

司海外子公司G公司，並以G公司名義向兆豐國際商業銀行（下稱兆豐銀行）豐原分行申請OBU（國際金融業務）帳戶；另在英屬維京群島設立無實際營業之紙上公司「ARCOMA ARABIA CO.,LTD」（下稱A公司）、「PREMIER CHOIX INC.」（下稱P公司）與「RAPESCO GROUP CO.,LTD」（下稱R公司），並以R公司名義向兆豐銀行新加坡分行申請OBU帳戶、以P公司及A公司名義分別向兆豐銀行香港分行申請OBU帳戶。而原告並未實際銷貨予A公司、P公司、R公司，卻將其銷貨予「美洲、歐洲以外市場客戶」、「美洲市場客戶」、「歐洲及中南美洲市場客戶」分別偽作係A公司、P公司、R公司向原告下單訂購，要求客戶將貨款全數匯至G公司銀行帳戶，再依客戶地區別，將貨款自G公司帳戶分別匯入A公司銀行帳戶、P公司銀行帳戶、R公司銀行帳戶後，由不知情之公司會計王佳珍、業務王美珍依黃俞雄之指示，自A公司銀行帳戶、P公司銀行帳戶、R公司銀行帳戶，將一定比例之貨款匯至原告向兆豐銀行豐原分行申請之帳戶，作為原告之營業收入，自96年間起至103年間止，於出口申報時隱匿真正買主及價格，製作買主分別為A公司、P公司、R公司，及較低金額之不實發票（INVOICE）之會計憑證，交予不知情之報關行憑以辦理出口申報，低報實際銷貨金額，故意遺漏外銷營業收入之會計事項不為記錄，以此方式漏報原告之營業收入，並自97年度起至104年度止每年1月1日迄3月15日之間，短報外銷營業收入，且於每年5月1日迄5月31日據以提出申報上一年度之營利事業所得稅，以詐術或不正當方法逃漏96年度至103年度之稅捐，足生損害於稅捐稽徵機關核課稅捐之正確性，違反稅捐稽徵法第41條第1項第1款、第47條及商業會計

法第71條第1款等情，業經臺灣臺中地方檢察署檢察官105年度偵字第17117號起訴書起訴，並經臺灣臺中地方法院以106年度訴字第1026號判決黃俞雄罪刑在案，此有各該起訴書、判決書在卷可稽。

2、雖原告主張「張嘉芳為原告公司負責人黃俞雄之前配偶，及臺灣臺中地方檢察署偵查案件之告發人。張嘉芳自101年間起即與黃俞雄互提18件民刑事訴訟對簿公堂，雙方已水火不容。尤其張嘉芳雖遭原告解除財務會計主管職務，但卻仍一再交付不明資料予會計王佳珍等人，製作原告公司負責人黃俞雄所不知之所謂交易資料表單，原處分所述王佳珍製作之銷貨及OBU明細，即係張嘉芳要其製作，負責人黃俞雄並不知有該表單存在，可知原處分所引用張嘉芳及王佳珍之談話筆錄內容，並非事實。」「原告之外銷市場區分為美洲、歐洲、亞洲、中南美洲、紐澳及非洲等地區，業務人員王美珍僅負責歐洲及中南美洲地區之業務，且依王美珍在中機站所述，原告有關船務工作、船期、運費及包括報關公司聯繫，自96年間起早由專人王興蓮負責，則王美珍不從事報關工作，自不可能得知報關之相關細節，其所述即係臆測而故為偏頗，不足採信。」云云，並提出臺灣高等法院臺中分院106年度家上字第32號民事判決書、臺灣臺中地方法院之刑事審判筆錄、中機站調查筆錄為證（參見甲證3、5、6）。但查，原告之負責人黃俞雄於95年12月15日在模里西斯設立無實際繳納股款之紙上海外子公司G公司及以該公司名義向兆豐銀行豐原分行申請G公司銀行帳戶（即G公司OBU帳戶）；另在英屬維京群島設立紙上公司P公司、R公司及A公司，並以P公司及A公司名義向兆豐銀行香港分行分別申請各該公司之銀行帳

戶（即P公司OBU帳戶及A公司OBU帳戶），及以R公司名義向兆豐銀行新加坡分行申請R公司銀行帳戶（即R公司OBU帳戶）；而原告基於逃漏稅捐之犯意，自96年間起至103年間止，並未實際銷貨予P公司、R公司及A公司，竟將其銷貨予「美洲市場客戶」、「歐洲及中南美洲市場客戶」及「美洲、歐洲以外市場客戶」分別偽作係P公司、R公司、A公司向原告下單訂購，並要求客戶將貨款全數匯至G公司OBU帳戶，再依客戶地區別，將貨款自G公司OBU帳戶分別匯入P公司、R公司及A公司之OBU帳戶後，由原告不知情之會計及業務人員，依原告之負責人黃俞雄指示，自P公司、R公司及A公司OBU帳戶將一定比例之貨款匯至原告設於兆豐銀行豐原分行之帳戶，作為其營業收入，而低報原告實際銷貨金額，故意遺漏外銷營業收入之會計事項不為記錄，以此方式漏報原告之營業收入逃漏稅捐情事等情，業經原告負責人黃俞雄於104年12月14日在中機站調查筆錄中供承：原告因出口業務關係及與國外客戶交易往來需要，在海外設立G公司、P公司、R公司及A公司，並以P公司、R公司及A公司為買受人報關出口；出貨後客戶會將貨款統一匯至G公司帳戶，再由其本人依據出口報關資料將G公司帳戶資金，匯至P公司、R公司及A公司帳戶，再匯至原告帳戶等語（參見乙證4）；黃俞雄復於106年5月23日於被告之談話紀錄陳稱：原告ERP系統係由其本人請他人設計導入，出貨資料查詢及月報單明細表是該系統產出，前述境外公司只是供統計各區域業務情況，國外客戶收入及款項仍屬原告之營業收入無誤等語（參見乙證2）；原告業務人員王美珍於104年12月9日在中機站調查筆錄、106年5月2日在被告之談話紀錄中陳稱：G公司、P公司、R公

司及A公司都是原告負責人黃俞雄設立之境外公司，出口公司不管實際海外客戶名稱為何，一律依地區別以前述P公司、R公司及A公司作為出口報單上的國外進口商；「出貨資料查詢」及「月報單明細表」均係ERP系統建檔產出，「出貨資料查詢」主要為業務人員接單後，依據客戶產品及下單資料建檔產出，主要係供業務人員查詢使用；至「月報單明細表」係業務人員前端建檔後，會計人員可進入該系統後端查詢使用；原告之出口業務，負責人黃俞雄會要求國外業務人員將每筆外銷貨物金額，依其指示之不同百分比，於原告「ERP作業系統」中登載，系統會自動產生2種不同金額，一種為實際銷貨金額，一種是依輸入百分比計算後低於實際銷貨之金額，低於實際價格之金額之INVOICE（商業發票）供作出口報關，正確金額之INVOICE（商業發票）及裝船文件供國外客戶提貨，客戶收到文件後，會將貨款匯至原告指定的G公司OBU帳戶，黃俞雄再分匯至P公司、R公司及A公司之OBU帳戶，再依前述訂單依百分比折算金額後匯回臺灣；104年7月27日臺灣臺中地方檢察署至原告營業處所搜索查扣之原告ERP系統資料光碟列印出之出貨資料，是原告真正的實際出貨及營業金額等語（參見甲證6及原處分卷2第73頁至第81頁、第354頁至第358頁）明確。又原告之會計人員王佳珍於104年12月14日在中機站之調查筆錄中陳稱：應收帳款之帳務均由原告負責人黃俞雄負責，其依黃俞雄提供之出貨明細、出口報單及水單彙整成應收帳款明細，再提供予黃俞雄；其製作公司銷貨及OBU明細，「銷貨金額」係根據黃俞雄提供「內製」報關明細製作，「出口金額」則依據出口報單，「匯回金額」是依黃俞雄提供之水單製作等語（參見原處分

卷2第54頁至第63頁）；復於106年5月10日在被告訪查時談話紀錄中陳稱：伊自100年3月間開始在原告公司任職，擔任會計工作，銷售明細表係伊本人進入公司，經當時會計主管張嘉芳要求用EXCEL建檔製作的，並非公司ERP系統產出，可以確定裡面的資料都有所依據，而非憑空捏造等語（參見原處分卷2第342頁至第345頁）；及原告會計人員（即負責人配偶）張嘉芳於106年5月2日在被告訪查時談話紀錄中陳稱：原告ERP系統係由負責人黃俞雄決策導入，出貨資料查詢及月報單明細表是該系統產出等語（參見原處分卷2第361頁至第365頁），並有臺灣臺中地方檢察署查扣原告ERP系統及會計隨身碟列印之系爭期間之出貨資料查詢、月報單明細表、銷售明細表及被告調取之出口報單等件在卷可稽（參見原處分卷2第179頁至第333頁）。顯見，原告確實利用其設立之G公司、P公司、R公司、A公司及其開立之OBU銀行帳戶作為掩飾，明知未銷貨予P公司、R公司及A公司，卻於出口申報時隱匿真正買主及價格，製作買主分別為A公司、P公司、R公司，及較低金額之不實發票（INVOICE）之會計憑證，交予不知情之報關行憑以辦理出口申報，低報實際銷貨金額，並要求客戶將貨款全數匯至G公司帳戶，再依客戶地區別，將貨款自G公司帳戶分別匯入P公司、R公司及A公司之OBU帳戶，隨後再由P公司、R公司及A公司OBU帳戶將一定比例之貨款匯至原告設於兆豐銀行豐原分行之帳戶，作為其營業收入，而低報原告實際銷貨金額，以此方式漏報原告之營業收入逃漏稅捐等情，足堪認定。上開刑事判決雖係認定原告96年起至103年間之漏報營業收入逃漏稅捐之事實，不及本件原告逃漏104年度營利事業所得稅部分，但本件既有前揭

原告與各地區客戶之外銷交易，於出口報單上買方名稱欄位分別偽填P公司、R公司及A公司，並將貨款自G公司帳戶分別匯入P公司、R公司及A公司之OBU帳戶，隨後再由P公司、R公司及A公司OBU帳戶將一定比例之貨款匯至原告設於兆豐銀行豐原分行之帳戶，作為其營業收入，而低報原告實際銷貨金額等交易模式；且上開原告公司人員亦供承ERP系統係由負責人黃俞雄決策導入，出貨資料查詢及月報單明細表是該系統產出等情，被告依據檢調人員於104年7月27日所查扣之帳冊資料（參見原處分卷2第33頁至第34頁），將其中原告公司ERP系統資料光碟列印系爭期間之出貨資料查詢、月報單明細表等資料，以不限外銷區域方式抽核「出貨資料查詢」所載訂單單號，交叉核對至「月報單明細表」所載同一訂單單號，查得「出貨資料查詢」所載「出貨日期」、「客戶代號」及「出貨金額」，與「月報單明細表」所載「出貨日期」、「客戶代號」及「貨款金額」均相同，惟部分「月報單明細表」所載「報關外幣金額」，低於「貨款金額」，與原告之業務人員王美珍於前揭調查程序及被告之談話紀錄陳稱：「有2種不同金額，一種為實際銷貨金額，一種供作出口報關金額」之內容相符（例如：本院卷第263頁至第284頁）；另「月報單明細表」所載報單號碼、報關日期、貨款金額、報關外幣金額、匯率及臺幣金額等資訊，與被告「出口報單總細項資料線上查詢列印作業-BLO160W」核對，皆可查得該筆抽核訂單單號之出口報單明細資料，且二者之報單號碼、報關日期及臺幣金額等資料皆一致；又臺灣臺中地方檢察署查扣原告之「銷售明細表」載有訂單號碼、客戶代號、國別、匯率、外幣金額、臺幣金額、出貨日期、收款日期

及實收金額等資訊，經與抽核之「出貨資料查詢」所載之訂單單號比對，均有收款資料，分別有出貨資料查詢、月報單明細表、銷售明細表、出口報單及「出口報單總細項資料線上查詢列印作業-BLO160W」等件在卷可資比對（出口報單總細項資料光碟，外放），是被告認定上開經查扣ERP系統資料光碟所列印出貨資料查詢及月報單明細表等資料具有完整性，可作為認定事實之依據，並據以核認原告系爭期間實際營業收入，經核即無不合。顯見在系爭期間，原告對於外銷業務之處理，其內部操作流程均相同，即以製作不實出口報單申報出口等方式，短漏報營業收入，是上開臺灣臺中地方法院106年度訴字第1026號判決結果仍得作為本件認定之依據。

3、又系爭出貨資料查詢、月報單明細表及銷售明細表等均係自原告ERP系統下載或會計隨身碟查獲，原告雖主張前揭查扣之出貨資料查詢及月報單明細表等資料，內容均非正確數據，欠缺正當性，不足為課稅依據等云。然查，被告於107年1月9日以中區國稅法一字第1070000428號函（參見原處分卷2第100頁），請原告提供104年度帳簿憑證及復查有利證據供核，被告依其提示帳簿憑證，核對出貨資料查詢、月報單明細表及銷售明細表等資料，並依據該系爭期間出貨資料查詢及月報單明細表所載「貨款金額」核算之金額（不論報關外幣金額大於貨款金額，或報關外幣金額小於貨款金額，均以「貨款金額」納入計算），核認其同期間實際營業收入淨額195,348,784元，並減除其已申報之營業收入淨額192,461,697元，核定漏報營業收入2,887,087元，尚非無據。而本件除有上開原告公司人員之陳述外，復有檢調人員查扣經比對相符之原告公司內部

ERP系統資料可資佐證，並非僅以原告公司負責人之配偶張嘉芳陳述為唯一認定依據，是原告以張嘉芳為臺灣臺中地方檢察署偵查案件之告發人，自101年間起即與黃俞雄互提18件民刑事訴訟對簿公堂，雙方已水火不容等情，主張其所言並非可採等語，自非可採。而上開原告外銷業務之作業模式及流程並未區分外銷歐洲、中南美洲或以外地區之外銷交易，是原告訴稱王美珍僅負責歐洲、中南美洲之業務，且原告有關船務工作、船期、運費及包括報關公司聯繫，自96年起即由專人王興蓮負責，則王美珍不從事報關工作，自不可能得知報關之相關細節，其所述不足採信云云，亦非可採。至於王佳珍於臺灣臺中地方法院審理時改稱相關銷售明細表、OBU匯款明細，均係伊到職後，由張嘉芳提供內部文件，要求伊所製作云云，與上開於104年12月14日在中機站之調查筆錄中之陳述不符，且與上開原告公司業務人員王美珍之陳述內容相異；另黃俞雄104年12月14日於中機站調查筆錄已自承，所查扣會計隨身碟列印「OBU匯款明細報表」、「102年度昭臺股份有限公司銷貨及OBU明細」，係由王佳珍製作，是伊請王佳珍整理銷貨、OBU匯款明細等資料，作為公司治理的參考等語（參見原處分卷2第86頁），其所訴前後不一，亦難採信。況本件銷售明細資料所顯示之「出貨日期」、「客戶代號」及「出貨金額」等項目，經與扣案原告ERP系統資料光碟比對結果，並無不符，是不論原內部文件係由張嘉芳或黃俞雄提供，均無礙上開認定事實之真實性，自難作為有利原告認定之依據。

4、另原告訴稱「原處分所引用出貨資料查詢及月報單明細表等內容並非正確，且該等資料亦非原告所編製之內部帳務

資料，此觀諸出貨資料查詢，除無幣別外，部分亦無單價及金額，另該月報單明細表則有『報關外幣金額』大於『貨款金額』之情形，且此情形之筆數及金額甚多，亦有月報單明細表異狀列表足佐，豈非原告以少報多，導致需多繳稅，由此不合理現象，即足證明該等明細表內容不正確。」「至於月報單明細表上固有『貨款金額』及『報關外幣金額』2項內容，惟該2項內容，或完全相同、或不同但無固定比例（或非整數比例），並無業務人員王美珍所稱依黃俞雄指示之不同百分比於ERP作業系統中登載，系統會出現2種不同金額，一種為實際銷貨金額，一種是依輸入百分比計算後低於實際銷售之金額供作出口報關，均足以證明原處分以王佳珍、王美珍及張嘉芳3人談話筆錄及出貨資料查詢、月報單明細表為憑，認定原告漏報營業收入2,877,087元，顯有違誤。」等云。經查，本件被告係比對臺灣臺中地方檢察署查扣之原告ERP系統資料光碟及會計隨身碟列印104年度「出貨資料查詢」（包含所有內外銷資料）、「月報單明細表」（僅出口報關資料）及人工編製之各月份「銷售明細表」等資料，另以「月報單明細表」所載報單號碼與「出口報單總細項資料線上查詢列印作業-BLO160W」勾稽，皆可查得該筆抽核訂單單號之出口報單明細資料，且二者之報單號碼、報關日期及以月報單明細表所載報關外幣金額換算新臺幣金額等資料皆一致。又上開「銷售明細表」詳實記載原告各筆內外銷交易之「訂單號碼」、「客戶代號」、「外幣幣別及金額」、「換算臺幣金額」、「收款日」、「費用明細」、「實收金額」、「入款銀行帳號」及「開立發票號碼」等資訊，被告按逐筆交易之「訂單單號」交叉比對原告「出貨資料查

詢」報表，以驗證該報表之正確性及完整性，並未查得「銷售明細表」或「出貨資料查詢」報表有虛構或記載不實之情事，乃進而認定原告有漏報營業收入之事實。上開「出貨資料查詢」報表所載交易雖無幣別，惟其金額與「月報單明細表」所載「貨款金額」及「銷售明細表」所載「外幣金額」可相互勾稽，當可藉以辨別原告實際銷貨金額之幣別，自不因上開「出貨資料查詢」資料未記載幣別而影響其證明力。另原告所稱「出貨資料查詢」報表有部分並無單價及金額等情，經核多為以「GS」（即樣本，參見張嘉芳於106年5月2日在被告訪談時之談話紀錄）為開頭之訂單單號，或係原告免費提供樣品給客戶之訂單（有部分樣品需計費，參見原處分卷2第318頁），雖無須收取貨款，惟該樣品亦屬出貨，故於「出貨資料查詢」報表建檔，原告以此主張該報表內容並非正確，實難採信。至於原告提出「月報單明細表異狀列表」（參見甲證7，本院卷第179頁、第285頁），主張系爭月報單明細表有「報關外幣金額」大於「貨款金額」之異常情形，即足證明該等明細表內容不正確一節。經查，原告所臚列月報單明細表異常情形，其中關於系爭104年度部分共有10筆：⑴第1筆訂單單號GF-00000000部分，有併單情形（GF-00000000及GF-00000000）。依「出貨資料查詢」顯示（參見本院卷第287頁），該訂單單號GF-00000000有6筆銷售貨物，合計金額為美金60,210.58元，但因加入GF-00000000訂單金額美金395.52元（參見本院卷第289頁），遂有原告所稱月報單明細表有「報關外幣金額」大於「貨款金額」之情形。此觀原告之ERP系統資料月報單明細表（參見本院卷第291頁）內訂單GF-00000000之備註載明：「多上8箱，GF-000

00000」，及公司會計人員王佳珍製作之銷售明細表訂單GF-00000000（參見本院卷第293頁）亦記載：「入兆豐銀行……與GF-000000000起出貨、報關與GF-000000000同入款」亦可得知。是此部分訂單GF-00000000之金額美金60,210.58元，經合併訂單GF-00000000（金額美金395.52元）後，金額即為美金60,606.10元。⑵第2筆訂單單號GF-00000000部分，有加計樣品金額。依照「出貨資料查詢」（參見本院卷第299頁）顯示，金額為美金1,097.52元，經對應月報單明細表（參見本院卷第301頁），訂單GF-00000000的金額為美金1,097.52元，報關金額為美金1,102.52元，出口報單（參見本院卷第303頁、第305頁），上面報單號碼顯示「X1108」，中間的統計方式欄位「04」代表樣品，代號04計有4筆（參見本院卷第303頁、第305頁），4筆金額加計為美金5元（美金0.5元Ｘ2BAG＋0.5元Ｘ1PCE＋0.5元Ｘ1PCE＋0.1元Ｘ30PCE）。⑶第3筆訂單單號GF-00000000部分，有加計樣品金額（本院卷第307頁）。依照月報單明細表（參見本院卷第309頁），訂單GF-00000000之貨款金額為美金61,400.60元，報關金額則為美金63,946.60元，但備註載明「有樣品隨櫃出」，經對應銷售明細表（參見本院卷第311頁）訂單GF-00000000部分，載明「61,401.60＋（運）2,500＋（保）45」，合計63,946.60（報關金額），其中美金61,401.60元含2項樣品，金額合計1元，此有出口報單總細項資料（參見本院卷第313頁）及銷售明細表（參見本院卷第311頁），在訂單GF-00000000部分（報關號碼X5226），記載04樣品有2筆，各1PCS，合計1元即可知。⑷第4筆訂單單號GF-00000000部分，有加計樣品金額。依照月報單明細表（參見本院

卷第317頁），訂單GF-00000000之貨款金額為美金8,294.40元，報關金額則為美金8,304.40元，經對應銷售明細表、出口報單總細項資料、出口報單（參見本院卷第319頁至第327頁），訂單GF-00000000部分，總金額美金8,304.40元記載04樣品有10PCS，單價為美金1元，合計10元。⑸第5筆訂單單號GF-00000000部分，有訂單併櫃情形。依照「出貨資料查詢」（參見本院卷第329頁）顯示，訂單GF-00000000，11筆貨物合計金額美金66,477.74元；訂單GF-00000000，6筆貨物合計金額美金57,640.08元；訂單GF-00000000，金額美金148.32元。此觀月報單明細表（參見本院卷第333頁），訂單GF-00000000，貨款金額美金66,477.74元，報關金額美金124,266.14元，備註欄已載明與訂單GF-00000000併櫃，及訂單GF-00000000銷售明細表（參見本院卷第335頁）亦記載「與GF-000000000起出貨並與GF-000000000起報關」等語即可知。⑹第6筆訂單單號GF-00000000部分，有訂單併櫃情形。依照月報單明細表（參見本院卷第337頁）所示，貨款金額美金7,056.00元，報關金額美金18,552.00元，其備註欄記載「GF-00000000～16，00000000，00000000，4單併出」，是本筆訂單確有訂單併櫃情形。⑺第7筆訂單單號GF-00000000部分，有訂單併櫃情形。依照月報單明細表（參見本院卷第339頁）所示，貨款金額美金162.00元，報關金額美金14,418.00元，其備註欄記載「GF-00000000～33，35～52共27單併出」，是本筆訂單有訂單併櫃情形。⑻第8筆訂單單號GF-00000000部分，有訂單併櫃情形。依照月報單明細表（參見本院卷第341頁）所示，貨款金額美金10,350.00元，報關金額美金20,490.50元，其備註欄記載「併入GF-00

000000櫃中」，是本筆訂單有訂單併櫃情形。⑼第9筆訂單單號GF-00000000部分，有訂單併櫃情形。依照月報單明細表（參見本院卷第343頁）所示，貨款金額美金19,593.60元，報關金額美金42,530.40元，其備註欄記載「GF-00000000＆2003＆2023併出1＊40GP櫃」，是本筆訂單有訂單併櫃情形。⑽第10筆訂單單號GF-00000000部分，有訂單併櫃情形。依照月報單明細表（參見本院卷第345頁）所示，貨款金額美金9,324.66元，報關金額美金14,504.56元，其備註欄記載「與GF-00000000併出1＊20貨櫃」，另有出口報單（參見本院卷第347頁至第351頁）可資比對，是本筆訂單有訂單併櫃情形。依照上開分析，原告公司內部製作之月報單明細表關於系爭年度部分，雖有原告所提出前揭「報關外幣金額」大於「貨款金額」之情形，然此情形或係包含樣品金額在內，或係訂單併櫃所致，皆有其合理原因，是原告所稱該等月報單明細表有金額歧異之異常情形，其內容顯非正確云云，即非可採。

5、再者，依所得稅法第22條第1項前段規定，公司組織之會計基礎固應採權責發生制，但營利事業所得稅查核準則第15條之2第1款前段亦明定，外銷貨物銷貨收入之年度歸屬，以外銷貨物報關日所屬之會計年度認定，而非以貨款「收款日」作為認列收入之基準。本件既係原告於出口申報時隱匿真正買主及價格，並以較低金額之不實發票（INVOICE）之會計憑證，交予不知情之報關行憑以辦理出口申報，低報實際銷貨金額，故意遺漏外銷營業收入之會計事項不為記錄，以此方式漏報原告之營業收入，則被告依前述查獲「月報單明細表」所載報關日期，歸屬該年度外銷營業收入，尚無不合。是原告訴稱「被告稱出貨資料查詢

與銷售明細表顯示款項有入帳，但出口報單沒有，就認定為漏報1,954,060元，惟既查無出口報單，即無法證明原告有外銷貨物或該外銷貨物之報關日期，被告遽以出貨資料查詢及銷售明細表所載，認原告有漏報104年度營業收入1,954,060元，即有不當。」云云，即有所誤解，委非可採。

（三）被告否准認列系爭成本費用，應予維持：

1、應適用的法令：（附錄）

⑴所得稅法第24條第1項前段、第83條第1項。

⑵所得稅法施行細則第72條、第81條第1項。

2、按行政訴訟法第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。」行政法院於撤銷訴訟固應依職權調查事實及證據，不受當事人主張之拘束。惟稅捐稽徵機關在核定稅額過程中，須納稅義務人協同辦理者所在多有，學理上稱為納稅義務人之協力義務，包括申報義務、記帳義務及提示文據義務等，納稅義務人違背上述義務，在行政實務上即產生由稅捐稽徵機關片面核定等不利益之後果，亦即稅捐稽徵機關可減輕其舉證責任，或降低相關待證事實之證明標準，司法院釋字第537號解釋：「……因租稅稽徵程序，稅捐稽徵機關雖依職權調查原則而進行，惟有關課稅要件事實，多發生於納稅義務人所得支配之範圍，稅捐稽徵機關掌握困難，為貫徹公平合法課稅之目的，因而課納稅義務人申報協力義務。」即揭示此意旨。又「納稅義務人於稽徵機關進行調查或復查時未提示該項帳簿文據或雖提示而有不完全者，稽徵機關應依所得稅法

第83條第2項規定時間命其提示或補正，如經過規定時間，而納稅義務人仍不遵照提示或補正者，稽徵機關始得依同條第1項後段規定，依查得之資料或同業利潤標準，核定其所得額。」復有最高行政法院61年判字第198號判例意旨可資參照。而所稱「未提示」，兼指帳簿文據全部未提示或雖提示而有不完整、不健全或不相符而言（最高行政法院76年度判字第530號判決意旨可參）。是納稅義務人於稽徵機關進行調查或復查時，有提供帳證供查核之義務，如未能提示帳證供查核，或雖提示而有不完全、不健全或不相符者，稽徵機關即得依查得之資料，或依同業利潤標準之「推計方式」，核定其所得額，所得稅法第83條第1項規定甚明。

3、惟「按所得稅法制中所稱之『營業成本』，乃指『經企業銷售、取得營業收入』之貨物或勞務，在『到達可供銷售狀態前所必要』之一切資源耗費。若特定企業因銷售貨物或勞務而獲致之營業收入，所銷售之貨物或勞務『客觀上』亦確有對應之營業成本存在，只是該企業客觀上未盡到稅捐法制（本案中指所得稅法制）所要求之協力義務，以及誠實申報義務，不提供正確之憑證或出具不實之憑證，而在申報稅捐（營利事業所得稅）時虛增營業成本數額，經稅捐機關查獲者。稅捐機關在核定該申報不實項目之營業成本時，尚不得全數否准，而應依法定標準推計該營業成本金額，以符合『核實課稅原則』之要求。又當企業申報之營業成本有多個項目時，如果各該項目之獨立性（即資源耗用需求各自獨立，不相互影響，故不存在重疊認列之可能）得以確認，負責所得稅課徵之稅捐機關即應逐一審查各該營業成本項目支出之真實性及必要性，並在企業

申報不實之情況下，以核實或推計之手段，認列該項目之營業成本。」有最高行政法院108年度判字第33號判決意旨可資參照。準此可知，營利事業因銷售貨物而獲致之營業收入，所銷售之貨物在客觀上確有對應之營業成本存在，稅捐機關並不能以該營利事業客觀上未盡到稅捐法制所要求之協力義務及誠實申報義務，不提供正確之憑證或出具不實之憑證，即得全數否准，而應依法定標準推計該營業成本金額，以符合「核實課稅原則」之要求。

4、原處分（即復查決定）以：原告原列報營業成本146,122,933元，初查以其漏報營業收入2,887,087元，其中82,824元部分之成本已列報；另2,804,263元部分之成本無法查核，遂依文具製造業（行業標準代號：3314-00）同業利潤標準毛利率14%核算調增營業成本2,411,666元【2,804,263元x（ 1-14%）】，核定營業成本148,534,599元（146,122,933元＋2,411,666元）。惟查原告之負責人黃俞雄106年5月23日至原處分機關備詢時之談話紀錄「12.問：除已申報之成本費用外，是否尚有已取得合法憑證未列報成本費用，請提供相關佐證資料供核。黃君答：回去確認後提供。」惟迄未提供，復查時被告於107年2月22日以中區國稅法一字第1070001899號函，請原告提示漏報營業收入2,887,087元，除已申報之成本費用外，尚未列報成本費用之相關事證供核，亦未提示，爰變更核認漏報營業收入2,887,087元之成本、損費均已列報，原核定營業成本148,534,599元，應予以調減2,411,666元，變更核認146,122,933元，經重行核算本件營業毛利49,225,851元（營業收入淨額195,348,784元－復查變更核認營業成本146,122,933元），惟較原核定營業毛利46,814,185元為高，

基於行政救濟不利益變更禁止原則，維持原核定營業毛利46,814,185元等由，駁回其復查之申請，固非無見。然查，原告係主張其並未漏報營業收入，因而未再提供其他尚未列報成本費用之相關憑證供核，是本件自不能在原告之主張無從信為真實之情況下，立即導出「原告可申報此部分營業成本全然不存在」之事實論斷。而依所得稅法第24條第1項前段規定，營利事業所得之計算，以其本年度收入總額減除各項成本費用、損失及稅捐後之純益額為所得額。以本件銷售貨物獲致營業收入之情形而言，其銷售貨物有成本支出，乃屬常態，被告既係就原告所提示之104年度帳簿憑證及查得資料相互勾稽查得其漏報之營業收入，自不能僅以原告在客觀上未盡協力義務及誠實申報義務，迄未能提出其他營業成本之具體事證，即全數否准其成本費用之認列。依照上開說明，被告初查階段依同業利潤標準毛利率計算系爭漏報營業收入之營業成本，並無不當；原處分不採，除准認列82,824元部分之成本費用外，其餘全數不予認列成本費用，即有未恰。然因原處分經重行核算本件營業毛利49,225,851元（營業收入淨額195,348,784元－復查變更核認營業成本146,122,933元），較原核定營業毛利46,814,185元為高，乃基於行政救濟不利益變更禁止原則，維持原核定營業毛利46,814,185元，已回復至初查正確認定之結論，是原處分縱有上開認事用法不當之處，但因結論對原告並無不利，故仍應予以維持。

（四）被告否准認列系爭其他損失，並無違法：

1、應適用的法令：（附錄）

⑴商業會計法第11條第1項及第14條。

⑵所得稅法第57條第1項。

2、按經營本業及附屬業務以外之損失，或家庭之費用，及各種稅法所規定之滯報金、怠報金、滯納金等及各種罰鍰，不得列為費用或損失；固定資產於使用期滿折舊足額後，毀滅或廢棄時，其廢料售價收入不足預留之殘價者，不足之額得列為當年度之損失，其超過預留之殘價者，超過之額應列為當年度之收益，分別為所得稅法第38條、第57條第1項所明定。是以，固定資產於使用期滿折舊足額後毀滅或廢棄，並非當然為損失，須其廢料售價收入不足預留之殘價，始得將不足之額列為當年度之損失。而固定資產有預留殘價，報廢時廢料是否出售，其售價高於預留殘價或低於預留殘價，且固定資產於何時報廢，收益及損失歸屬之課稅年度等，稽徵機關仍有審酌之必要，是稽徵機關於查核時為瞭解前揭事實，自得要求營利事業提供相關證明文件。另財政部69年12月18日臺財稅字第40295號函釋：「（一）固定資產於使用期滿折舊足額後，如該項資產已不存在，僅剩殘值者，如欲報廢，無須向稽徵機關辦理報備手續。」

3、原告104年度營利事業所得稅結算申報，列報其他損失4,536,695元，係報廢已達耐用年限之粉體塗裝設備、雙子星模具及船型膠臺模具等固定資產，被告以原告未提示報廢資產之相關事證，遂予以全數剔除，核定其他損失0元。查已屆滿規定之耐用年限而無法繼續使用，固得列為當年度的損失，惟記錄企業行為乃會計功能之一，商業之資產、負債或業主權益發生增減變化之事項，為會計事項，會計事項發生均應取得、給予或自行編製足以證明之會計憑證（商業會計法第11條第1項及第14條規定參照）。又報廢損失認列之前提為當年度須有報廢及廢料售價收入不足

預留殘價之事實，亦為所得稅法第57條第1項所明定。因此，原告主張系爭資產於104年度報廢，依法應有記錄該會計事項經過之原始憑證及記帳所根據之記帳憑證，而系爭資產之使用已逾耐用年數不堪使用予以廢棄時，雖無須事前向稽徵機關報備，惟系爭資產取得時點為何、是否確已達規定耐用年限、何時報廢、何時出售、其廢料售價收入是否已不足預留之殘價等事實，均發生於原告支配範圍，且涉及系爭資產得否報廢、當年度有無報廢事實、是否生有損失之認定，原告依法自應盡協力義務，提供相關資料及帳簿憑證以供查核，然原告迄未提出，揆諸前揭說明，被告予以全數剔除，核定其他損失0元，尚無不合。原告主張「所得稅法第57條第1項其立法目的，乃規定營利事業折舊性之固定資產，已屆滿規定之耐用年數而無法繼續使用者，即得列為當年度之損失，此為當然之解釋……報廢不須報備，如固定資產未達毀滅或廢棄之程度，而有出售，其售價超過預留之殘值部分時，始應列為收益，並非硬性規定屆滿使用年限之固定資產均須經過出售程序，且均須有所收入。原告於104年將已屆滿耐用年限無殘餘價值之折舊性固定資產，予以報廢，均符合規定……」等云，容屬誤解，核不足採。

（五）本件被告裁處之罰鍰，核無違誤：

1、應適用的法令：（附錄）

⑴所得稅法第110條第1項。

⑵行政罰法第7條。

2、按行政罰法第7條規定：「違反行政法上義務之行為非出於故意或過失者，不予處罰。法人、設有代表人或管理人之非法人團體、中央或地方機關或其他組織違反行政法上

義務者，其代表人、管理人、其他有代表權之人或實際行為之職員、受僱人或從業人員之故意、過失，推定為該等組織之故意、過失。」亦即，違反行政法上義務之行為，若係出於故意或過失，即應加以處罰。其中所謂「故意」，係指行為人對所有違反行政法上義務之客觀構成要件要素的認知，以及實現該構成要件之意志而言。至於「過失」，則是指行為人對於違反行政法上義務之構成要件事實之發生，雖非故意，但按其情節應注意、能注意而不注意，或雖預見其能發生而確信其不發生者而言。

3、原告具有違章故意：

原告明知其銷售貨物應依規定申報銷售額，卻自96年至104年間連續多年漏報銷售額，並漏報104年度營業收入，核其違章行為，顯係明知有意使其發生，或已預見其發生且縱容其發生，應屬故意為之，自應論罰。又原告未於裁罰處分核定前，以書面承認違章事實，並承諾願意繳清稅款及罰鍰，被告審酌其違章情節，依「稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表」規定，應按所漏稅額處1倍罰鍰。本件被告初查時以原告104年度營利事業所得稅結算申報，漏報營業收入2,887,087元，致漏報所得額475,420元，事證明確，乃依所得稅法第110條第1項規定，按所漏稅額80,821元（漏報所得額475,420元x 17%）處以1倍之罰鍰80,821元。原告不服，申經被告復查決定略以：本件既經復查變更核認漏報營業收入2,887,087元部分之成本、損費均已列報，應予變更核認漏報所得額2,887,087元及所得稅額490,804元（2,887,087元x 17%），依「稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表」，應按所漏稅額490,804元處1倍罰鍰490,804元，惟較原處罰鍰80,821元為高，基於行政

救濟不利益變更禁止原則，原處罰鍰80,821元，應予維持為由，駁回其復查之申請。然本件被告初查階段依同業利潤標準毛利率計算系爭漏報營業收入之營業成本，並無不當，已如前述，其據以裁處之罰鍰80,821元，經核係已考量原告違章程度而為之適切裁罰，洵屬適法允當；原處分不採，除准認列82,824元部分之成本費用外，其餘全數不予認列成本費用，並核認所得稅額為490,804元（2,887,087元x 17%），按所漏稅額490,804元處1倍罰鍰490,804元，即有未恰。然因原處分經裁處之罰鍰較原處罰鍰80,821元為高，乃基於行政救濟不利益變更禁止原則，維持原處罰鍰80,821元，已回復至初查正確認定之結論，是原處分縱有上開認事用法不當之處，但因結論對原告並無不利，故仍應予以維持。

（六）本件判決基礎已經明確，兩造其餘的攻擊防禦方法及訴訟資料經本院斟酌後，核與判決結果不生影響，無一一論述的必要，一併說明。

六、結論：原處分（即復查決定）並無違誤，訴願決定予以維持，亦無不合。原告訴請撤銷為無理由，應予駁回。

中　　華　　民　　國　　108　　年　　5　　月　　9　　日

臺中高等行政法院第二庭

審判長法　官　林　秋　華

法　官　陳　文　燦

法　官　劉　錫　賢

以上正本證明與原本無異。

如不服本判決，應於送達後20日內，向本院提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內向本院補提理由書（均須按他造人數附繕本）；如於本判決宣示或公告後送達前提起上訴

者，應於判決送達後20日內補提上訴理由書（須附繕本）。未表明上訴理由者，逕以裁定駁回。

上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書，但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人：

得不委任律師為訴訟代理人之情形	所需要件
（一）符合右列情形之一者，得不委任律師為訴訟代理人	1.上訴人或其法定代理人具備律師資格或為教育部審定合格之大學或獨立學院公法學教授、副教授者。 2.稅務行政事件，上訴人或其法定代理人具備會計師資格者。 3.專利行政事件，上訴人或其法定代理人具備專利師資格或依法得為專利代理人者。
（二）非律師具有右列情形之一，經最高行政法院認為適當者，亦得為上訴審訴訟代理人	1.上訴人之配偶、三親等內之血親、二親等內之姻親具備律師資格者。 2.稅務行政事件，具備會計師資格者。 3.專利行政事件，具備專利師資格或依法得為專利代理人者。 4.上訴人為公法人、中央或地方機關、公法上之非法人團體時，其所屬專任人員辦理法制、法務、訴願業務或與訴訟事件相關業務者。

（續上頁）

是否符合（一）、（二）之情形，而得為強制律師代理之例外，上訴人應於提起上訴或委任時釋明之，並提出（二）所示關係之釋明文書影本及委任書。

中　　華　　民　　國　　108　　年　　5　　月　　9　　日

書記官　許　巧　慧

附錄本判決引用的相關條文：

【所得稅法】

第22條第1項

會計基礎，凡屬公司組織者，應採用權責發生制，其非公司組織者，得因原有習慣或因營業範圍狹小，申報該管稽徵機關採用現金收付制。

第24條第1項前段

營利事業所得之計算，以其本年度收入總額減除各項成本費用、損失及稅捐後之純益額為所得額。

第38條

經營本業及附屬業務以外之損失，或家庭之費用，及各種稅法所規定之滯報金、怠報金、滯納金等及各項罰鍰，不得列為費用或損失。

第57條第1項

固定資產於使用期滿折舊足額後毀滅或廢棄時，其廢料售價收入不足預留之殘價者，不足之額得列為當年度之損失，其超過預留之殘價者，超過之額應列為當年度之收益。

第83條

（第1項）

稽徵機關進行調查或復查時，納稅義務人應提示有關各種證明所

得額之帳簿、文據；其未提示者，稽徵機關得依查得之資料或同業利潤標準，核定其所得額。

（第2項）

前項帳簿、文據，應由納稅義務人依稽徵機關規定時間，送交調查；其因特殊情形，經納稅義務人申請，或稽徵機關認有必要，得派員就地調查。

（第3項）

納稅義務人已依規定辦理結算申報，但於稽徵機關進行調查時，通知提示有關各種證明所得額之帳簿、文據而未依限期提示者，稽徵機關得依查得之資料或同業利潤標準核定其所得額；嗣後如經調查另行發現課稅資料，仍應依法辦理。

第110條第1項

納稅義務人已依本法規定辦理結算、決算或清算申報，而對依本法規定應申報課稅之所得額有漏報或短報情事者，處以所漏稅額2倍以下之罰鍰。

【所得稅法施行細則】

第72條

本法第3條之4第4項、第75條第5項、第6項、第79條、第83條第1項、第3項、第102條之2第2項、第102條之3第2項及第108條第2項所稱查得資料，指納稅義務人之收益損費資料。

第81條第1項

本法第83條所稱之帳簿文據，其關係所得額之一部或關係課稅年度中某一期間之所得額，而納稅義務人未能提示者，稽徵機關得就該部分依查得資料或同業利潤標準核定其所得額。

【營利事業所得稅查核準則】

第15條之2

營利事業外銷貨物或勞務，其銷貨收入之歸屬年度，依下列規定

辦理：
一、外銷貨物應列為外銷貨物報關日所屬會計年度之銷貨收入處理。但以郵政及快遞事業之郵政快捷郵件或陸空聯運包裹寄送貨物外銷者，應列為郵政及快遞事業掣發執據蓋用戳記日所屬會計年度之銷貨收入處理。
二、銷售與外銷有關之勞務或在國內提供而在國外使用之勞務，應列為勞務提供完成日所屬會計年度之銷貨收入處理。
【商業會計法】
第11條第1項
凡商業之資產、負債、權益、收益及費損發生增減變化之事項，稱為會計事項。
第14條
會計事項之發生，均應取得、給予或自行編製足以證明之會計憑證。
第71條第1款
商業負責人、主辦及經辦會計人員或依法受託代他人處理會計事務之人員有下列情事之一者，處5年以下有期徒刑、拘役或科或併科新臺幣60萬元以下罰金：
一、以明知為不實之事項，而填製會計憑證或記入帳冊。
【行政罰法】
第7條
（第1項）
違反行政法上義務之行為非出於故意或過失者，不予處罰。
（第2項）
法人、設有代表人或管理人之非法人團體、中央或地方機關或其他組織違反行政法上義務者，其代表人、管理人、其他有代表權之人或實際行為之職員、受僱人或從業人員之故意、過失，推定

為該等組織之故意、過失。

附表、證據編號對照表

證據編號	證據名稱或內容	所附卷宗	頁碼
甲證1	復查決定書	本院卷	39-67
甲證2	訴願決定書	本院卷	75-92
甲證3	臺灣高等法院臺中分院106年度家上字第32號民事判決	本院卷	93-131
甲證4	臺灣臺中地方檢察署檢察官105年度偵字第17117號起訴書節本	本院卷	133-135
甲證5	臺灣臺中地方法院刑事審判筆錄節本	本院卷	137-153
甲證6	法務部調查局中部地區機動工作站104年12月9日調查筆錄（王美珍）	本院卷	155-171
甲證7	月報單明細表異狀列表	本院卷	173-179
乙證1-1	104年度營利事業所得稅	原處分卷	000-000-0

（續上頁）

	核定稅額繳款書	2	
乙證1-2	裁處書	原處分卷2	119
乙證2	黃俞雄106年5月23日被告審查一科談話紀錄	原處分卷2	28-32
乙證3	被告107年2月22日中區國稅法一字第1070001899號函（通知提示成本帳）	原處分卷2	102
乙證4	黃俞雄104年12月14日法務部調查局中部地區機動工作站調查筆錄	原處分卷2	83-91
乙證5	復查補充理由書中疑義訂單查核資料	本院卷	239
乙證6	未申報之訂單明細（外銷）及其附件資料	本院卷	249-283
乙證7	訴訟主張10筆「報關金額大於貨款金額」有疑義訂單之說明	本院卷	285-351