

臺中高等行政法院判決

) FKT64W1Z1X5L0;@108年度訴更一字

109年12月30日辯論終結

原告 午陽企業股份有限公司

代表人 鄭麗芬

訴訟代理人 王健安 律師

複代理人 黃若清 律師

被告 財政部中區國稅局

代表人 吳蓮英

訴訟代理人 林郁慧

張本德

上列當事人間因營利事業所得稅事件，原告不服財政部中華民國107年2月7日台財法字第10713902460號訴願決定，提起行政訴訟，經本院107年度訴字第90號判決駁回，原告不服，提起上訴，經最高行政法院108年度判字第33號判決廢棄發回，本院判決如下：

主 文

訴願決定及復查決定均撤銷。

第一審及發回前上訴審訴訟費用均由被告負擔。

事實及理由

壹、程序方面：

本件原告起訴時，被告代表人原為蔡碧珍（見本院原審卷97頁之行政訴訟委任狀），嗣變更為宋秀玲及吳蓮英，其已具狀聲明承受訴訟（見本院1卷81、83頁、2卷269頁之行政訴訟聲明承受訴訟狀），依法核無不合，應予准許。

貳、實體方面：

一、爭訟概要：

原告民國99年度營利事業所得稅（下稱營所稅）結算申報，列報營業成本新臺幣（下同）498,483,011元及全年所得額8,141,675元，原經被告分別核定營業成本496,983,011元及全年所得額17,999,427元。嗣查得原告虛列營業成本49,392,392元，乃第2次核定營業成本447,590,619元，全年所得額67,391,819元，應補稅額8,396,707元，並按所漏稅額8,396,707元處1倍之罰鍰8,396,707元（以下合稱原處分）。原告不服，申請復查結果，獲追認營業成本21,088,383元及追減罰鍰3,585,025元（以下合稱復查決定）。原告仍不服，提起訴願，遭財政部107年2月7日臺財法字第10713902460號訴願決定（下稱訴願決定）駁回。提起行政訴訟，亦遭本院107年9月20日107年度訴字第90號判決（下稱本院原判決）駁回。提起上訴，經最高行政法院108年1月17日108年度判字第33號判決（下稱最高行政法院發回判決）廢棄本院原判決，發回本院更審。

二、原告主張略以：

（一）原告設立於71年10月6日，元陽貿易事業股份有限公司（下稱元陽公司）及川輝興業有限公司（下稱川輝公司，以下合稱元陽等2公司）分別設立於75年6月24日及92年5月1日，設立時間已久，均為有實際營業之公司。因元陽等2公司與原告均屬「午陽集團」下之企業，原告之業務，最初係向汽／機車零配件製造廠商採購相關商品後，即予以販賣出口，然此類業務競爭激烈、毛利微薄，故於98年間，原告改變部分商業模式，其出口大多數之商品均為散裝進貨後，再行簡易加工、分類、包裝後出口銷售，如此可以增加更高之商品附加價值並區隔市場，其中包括：提供客戶印刷商標、商品資料服務、將不同型號商品予以分類

01 、包裝成組合包型式，因此需要人力從事加工、包裝程序
02 ，而原告該等新增工作，即委由元陽等2公司等承攬執行
03 。故本件應先確認原告產業特性，才能選擇後續的推計方
04 法，始有納稅者權利保護法（下稱納保法）納保法第14條
05 第3項「切近實額」的可能。被告未具體調查原告出貨品
06 項內容，即稱「此類散裝商品應只占原告出口之小部分」
07 ，對事實之認定已有違誤。

08 （二）元陽等2公司代原告從事上開加工、包裝業務，執行該等
09 業務所需耗材均由該2公司採購，所使用之人力則大多為
10 臨時工，部分工作亦復轉交其他家庭式企業執行。且因該
11 2公司年營業收入淨額及非營業收入合計均在3,000萬元以
12 下，營所稅結算申報符合財政部擴大書面審核標準，僅需
13 以純益率6%規定申報，不須提供相關進項憑證予稅捐稽
14 徵機關，加以接受代工之家庭式企業均不願開立發票或收
15 據，因此該2公司雖有上開原材料、人工費用支出，然疏
16 忽未實際取得相關進項憑證，僅就支付薪資費用部分予以
17 申報。

18 （三）原告確有進口散裝貨品進行加工之事實，故有加工人力之
19 需求，此有原告進貨廠商豪泰億企業社（下稱豪億社）之
20 函覆，及下游包裝廠商宜群包裝欣業社（下稱宜群社）負
21 責人何日專及證人侯金水於臺灣臺中地方法院106年度訴
22 字第353號刑事案件（下稱臺中地院刑事案件）107年6月
23 28日審判程序中之證詞可得證明。由此可知，原告係進口
24 散裝貨品，交由外包廠商加工後，始得以包裝完成之產品
25 出口，而原告欠缺加工設備、人力，無自行加工之可能。
26 原告出口貨物既已包裝完整，則不論是否委由元陽等2公
27 司或其他廠商加工包裝，必然有委外加工之事實存在，被

告指稱原告虛列進項成本，而否定前開加工事實之存在，
於經驗法則上顯有矛盾之處，其認定事實恐有所違誤。

(四) 最高行政法院發回判決重點不在於元陽等2公司是否有加工之事實，而係被告依法應舉證其所認列之宜群社99年度包裝費1,677,885元、大田興精密實業有限公司（下稱大田興公司）包裝費7,207,881元及加工費計1,147,635元，是否足以涵蓋原告當年度所有加工及包裝費。亦即，如認定「已認列之加工費不足以涵蓋所有的加工成本費用」，方為後續之推計，否則，即屬未盡納保法第11條規定之職權調查義務。

(五) 以 Oil Seal（油封）為例，原告99年度出口總價41,245,024元，數量4,707,950個，而宜群社加工包裝僅1,303,200元，數量2,172,000個（大田興公司無包裝 Oil Seal），被告剔除原列報元陽等2公司之包裝費用後，即無法說明剩餘之2,535,900個品項之包裝如何完成，顯見被告認定事實有違誤。又原告當年度購買之包裝材料費高達7百萬餘元，係依加工工序複雜之程序，分別委由大田興公司、宜群社及家庭代工包裝，其材料則完全由原告添購，若其無此加工包裝需求，原告何以購買如此大量之包材？由上可知，原告出口之大部分商品均有加工及包裝之需求，被告未調查其至可供銷售之狀態前之所有工序及個別品項需要之成本，並證明原告「代工成本不存在」，即認定宜群社包裝費及大田興公司加工費合計10,033,331元之小部分簡易加工即足支應出口銷售需求，僅以原告加工並非上游廠商元陽等2公司所為，而將該2公司之加工成本全部剔除，認定原告虛列進銷項成本而漏稅，顯有調查事實錯誤及未盡之處。

01 (六) 原告出口之單一品項，有多種不同規格，如 Oil Seal (當
02 年度出口品項有 48 種，共計 67 筆出口報單，其購入散裝品
03 項後，依加工明細表所載，尚需委由家庭代工加裝彈簧及
04 修毛邊等)、R.Bushing (當年度出口數 463,368 個，宜群
05 社、大田興公司加工數量合計 22,854 個)，及 Swtch (當
06 年度出口數 349,440 個，宜群社、大田興公司加工數量合
07 計 188,300 個，大田興公司加工亦須加裝彈簧、製作商標
08 ；嗣並須以真空收縮包裝，此外尚需另委由其他廠商包裝
09) 等商品每種規格所需之包材、工序複雜程度均有不同，
10 成本亦有差異，方有單價差異之情形，此為原告營業之正
11 常現象，其已就 Oil Seal 為例提出範本，經與被告確認格
12 式後，再逐一提出全部品項以供被告核對。因其不同包裝
13 及工序，而分屬不同成本及費用之會計科目，原告確有按
14 實際支出核實入帳，被告指摘其未依實際交易科目入帳，
15 實有誤解。且原告業已證明大田興公司及宜群社包裝加工
16 數量不足以涵蓋原告所有出口之數量，可見尚有未認列之
17 加工成本存在，此與元陽等 2 公司是否實際參與加工無關
18 ，而係「有多少產品需要加工」，被告若認為核實調查需
19 費過鉅，得以切近實額之方式為推計，惟被告逕行剔除該
20 2 公司之加工成本，除視同直接否認宜群及大田興外之所
21 有加工，其推計顯與經濟實質有重大違背，並與納保法第
22 14 條第 2 項及第 3 項抵觸。

23 (七) 原告因同一營業事實而發生 98 至 101 年度數年度營所稅爭
24 議，分由本院不同股別審理中，合併陳述如下：

- 25 1、被告雖要求其依照進銷存資料，提供加工費之對應資料，
26 惟原告對外要求加工時，係以「外銷品項」作為分類標準
27 ，原告參酌各種資料後，以進銷存之銷貨端即「出口報單

」上「外銷品項」為分類標準，已提出：(1)出口報關出品
項與加工費用對應表。(2)以外銷之出口報關品項（對外要
求加工之標準），逐筆出口貨櫃依照其出口品項，對應之
101年度部分貨櫃加工費用明細表。(3)目前已經完成對應
之101年度貨櫃總表。(4)尚待對應之101年度貨櫃（即該
年度全部出口貨櫃）明細總表。(5)元陽等2公司加工內容
範例。

2、由上可知，原告100及101年度之進銷存資料完整，由外銷
品項回歸對應加工費及單價，即可計算出屬於個別銷貨貨
櫃發生之加工費用金額，其中(2)～(4)已於108年9月10日提
供被告，如被告同意以上述方式進行勾稽，足以作為證明
原告加工費用有發生之基礎，則原告將繼續逐筆核對。

3、再就原告「200餘個已出貨貨櫃」於101年度與元陽等2公
司間交易之具體加工內容，提出原告101年度進銷存明細
表（含加工費用分配）、原告包裝材料明細購買分類帳、
元陽等2公司加工明細及工序說明表，以上均足以證明其
確與元陽等2公司交易，其出口零件有實際加工之必要，
且該2公司有加工能力之事實。

4、又被告於另案（本院108年度訴更一字第8號）審理中，亦
承認該案復查時追認原告與元陽等2公司間交易之「費用
」共19,344,429元，非屬「推計課稅」，亦「未否認原告
主張之加工內容」，並認為原告汽車零件之毛利率約15%
為「合理」，但被告於99年度竟辯稱原告應適用汽車零件
「製造業」之同業利潤標準毛利率？被告就本年度原告與
元陽等2公司間交易金額49,392,392元原全數剔除，但於
復查時追認「營業成本」21,088,383元，由此可知，被告
亦知原告與元陽等2公司間具有交易事實，且該2公司亦有

01 實際履約能力，惟被告於審理中竟稱該2公司無交易能力
02 與交易事實，互相矛盾。被告各年度剔除與認列成本費用
03 之標準不一，迄未說明認定元陽等2公司無交易能力，及
04 剔除該等成本費用之理由，被告應說明原告汽車零件外銷
05 之「合理」毛利率應為多少？

06 5、原告耗費巨大人力物力花費數月時間，逐筆勾稽核對101
07 年度交易事實，並列出加工內容與費用之分攤明細，乃為
08 證明其出口外銷之貨物確均有「加工事實」與「加工必要
09 」，惟因100年度以前出口報單未保存，海關檔案亦已銷
10 毀，業經本院函查證明，故原告實難再由出口明細，據以
11 勾稽其對應之進銷存紀錄。

12 (八)縱被告認前開加工並非實際由元陽等2公司公司提供，惟
13 原告委外加工之事實確實存在，則必然有對應之成本，依
14 最高行政法院發回判決意旨，原告雖未盡其協力義務及誠
15 實申報義務，惟被告既無法證明原告「代工成本支出不存
16 在」，則就其申報不實項目之營業成本時，尚不得全數否
17 准，而應依法定標準推計該營業成本金額，以符合「核實
18 課稅原則」之要求。且依納保法第14條第1項及第2項規定
19 ，縱稽徵機關無法實際調查加工成本，其所對應之法律效
20 果應為推計課稅，原告既係經營汽車零件、百貨批發業，
21 則被告於無法確實調查成本時，則應以推計課稅之方式，
22 以同業淨利率或毛利率核定稅額，始屬合法。

23 (九)如前所述，原告並未虛列成本，縱被告認加工勞務並非元
24 陽等2公司提供，原告亦僅取得非實際交易對象之憑證，
25 並無漏稅事實。既無漏稅結果存在，則不得按所得稅法第
26 110條規定處以漏稅罰。

27 (十)綜上所述，原告確實有加工之需求及加工之事實，被告僅

以其進貨廠商元陽等2公司為關係企業，且未列報員工薪資成本等事由，而認定其屬虛設行號，連帶剔除所有成本，未確實調查是否有委由他人代工加工之事實，有違職權調查原則。縱被告認定該2家公司並非實際進貨對象，然於確有進貨事實之前提下，被告仍應為推計課稅。若原告有進貨事實而未取得實際交易憑證，亦屬行為罰而非漏稅罰等語，求為判決撤銷訴願決定及原處分（含復查決定不利原告部分）。

三、被告略以：

（一）營業成本部分：

1、本件爭點並非證明原告成品是否有加工及包裝之需求，而在於原告向元陽等2公司取具不實進貨憑證所表彰之交易，是否確有進貨及支付價款之事實：

(1) 依營利事業所得稅查核準則（下稱查核準則）第37條及42條規定，營利事業進貨或進料，須查明確實有進貨事實，方能依實際成本或按當年度當地該項貨品之最低價格核定其進貨成本。又製造費用或營業成本依查核準則第61條及第67條規定，如營利事業無法取得合法憑證，其已誠實入帳，能提示交易相關文件及支付款項資料，證明為業務所需，經查明屬實者，方准依其支出性質核實認定為費用；如經查明無支付之事實，而係虛列費用逃稅者，則應依所得稅法第110條規定處罰。

(2) 次按營業成本及費用屬營利事業所得計算基礎之減項，為課稅處分權利之消滅事由，不論從證據掌握或利益歸屬之觀點，均應由主張扣抵之納稅義務人負擔舉證責任。

(3) 原告99年間取得元陽等2公司開立不實統一發票銷售額合計49,392,392元（元陽公司23,000,000元，川輝公司26,

392,392元），本件復查時，經被告函請原告提示有利文
據資料供核，惟原告僅提示日記帳及分類帳，被告核對上
述文件後，認定原告無進貨之事實。

(4) 原告雖主張：其確有委請元陽等2公司為產品代工及包裝
之交易，惟查：

① 依元陽公司98年度至101年度營所稅結算申報資料觀之
，該公司未列報勞務成本或加工成本，且其未能提示另有
委外加工之證明，顯見該公司並無提供加工勞務之人力
及設備。

② 次依川輝公司98年度至101年度營所稅結算申報資料，
該公司未列報勞務成本或加工成本，且未能提示另有委
外加工之相關證明。又該公司均未列報員工薪資所得，
亦未於衛生福利部中央健康保險署（下稱健保署）成立
投保單位，亦未參加勞工保險，足見該公司於該期間未
僱用員工，不可能提供勞務予原告。

③ 再依元陽等2公司與原告簽訂之「承攬加工商品契約書
」（下稱承攬契約書）所載，系爭交易為汽機車零件物
品之加工，進行如分裝、雷射、雕花、貼紙、打印字等
加工項目，約定契約履行地點在該2公司工廠內為之。
惟查，該2公司並無提供加工勞務之人力及設備，且未
能提供具體加工物品運送及交付紀錄等文件。又川輝公
司於100年2月已終止廠址租賃合約，未另租借其他工廠
用地，同年4月間廢止工廠登記，無場地可從事加工。
再者，川輝公司於100年1月1日再與元陽公司簽訂承攬
契約書，實與常情有違。又元陽等2公司98年度至101年
度進銷金額比例異常，且僅能提示系爭發票影本及明細
表等資料，自難認定該2公司與原告間有交易事實。

01 ④就金流觀之，川輝公司合作金庫銀行帳戶存摺資金往來
02 明細，其中98年12月開立之發票號碼JU00000000號金額
03 24,150,189元（含稅），係原告於98年12月29日及12月
04 31日轉入該公司帳戶；且於帳款轉入後，旋於當日即轉
05 入原告負責人鄭麗芬個人帳戶內，其餘交易亦有流入鄭
06 麗芬上開帳戶之情事，且於每日存款結餘數額僅維持在
07 數千元至數萬元間，益證該2公司與原告間之交易為不
08 實。

09 (5)被告並未否認原告之成品有加工及包裝之需求：

10 ①依宜群社99年度營業稅申報銷項去路明細資料所載，其
11 開立給原告銷項發票金額為1,677,885元，經核對原告
12 99年度分類帳，原告取具該進項發票係帳列會計科目「
13 推銷-出貨-包裝費用」（合計19,371,460元）；且原告
14 99年度帳列「推銷-出貨-包裝費用」總金額為7,207,81
15 1元（包括宜群社1,677,885元），被告並未剔除該項包
16 裝費用。

17 ②次依原告所提示大田興公司開立給原告銷項發票資料，
18 經核對原告99年度分類帳，原告當年度支付大田興公司
19 加工費計1,147,635元，係帳列會計科目「其他營業成
20 本」，被告亦未剔除該項加工費用。原告主張被告否認
21 其成品有加工、包裝之需求云云，容有誤解。

22 (6)原告99年間取得元陽等2公司開立不實統一發票銷售額合
23 計49,392,392元（元陽公司23,000,000元，川輝公司26,3
24 92,392元），並無進貨及支付貨款之事實：

25 ①原告取得元陽等2公司上述發票，經核對其發票明細，
26 被告查得部分品名相同，惟單價差異頗大。且屬同一性
27 質之加工交易，原告會計科目分列銷貨成本、其他營業

成本或推銷費用，顯見原告並未依實際支出性質核實入帳。

②依臺中地院刑事案件筆錄證人侯金水表示其任職元陽公司，找鄰近陸光八村、九村及十村眷村的歐巴桑大約50、60人幫忙代工。惟該等眷村早於91及96年間即已全部拆除，是原告於99年間不可能由委由侯金水找上述眷村的歐巴桑加工。又當年度原告取具元陽公司進項發票金額23,000,000元，換算家庭代工每人年平均所得高達460,000元（23,000,000元÷50人），遠遠高於元陽公司99年度員工6人之薪資，亦與侯金水所稱家庭代工之歐巴桑表示「賺一個手工，也沒多少錢，如果要報稅，就不要做了」有違。

③若加計原告取具川輝公司進項發票金額26,392,392元，換算家庭代工每人年平均所得高達987,847元【（23,000,000元+26,392,392元）÷50人】，顯不符合常理。又原告當年度支付家庭代工工資高達49,392,392元，遠高於原告該年度90多名員工之薪資總計22,328,911元，亦不符常理。

④又同一年度僅提供封口機或釘書機簡單包裝，技術難度不高等勞務，須支付系爭商品之加工費高達23,000,000元（元陽公司）及26,392,392元（川輝公司），而提供原告機器包裝勞務之宜群社或大田興公司，卻僅須支付加工及包裝費1,677,885元及1,147,635元，自與常情不符。

⑤原告提出99年度購買包材支出7,256,284元，尚無法證明原告主張由眷村歐巴桑代提供釘書機等簡易包裝有何關聯？且與宜群社負責人何日專於上述臺中地院刑事案

01 件中陳稱：包材由該社自行找配合廠商洽購乙節不符。
02 況原告所列99年度包裝品項Oil Seal、R.Bushing及Sw-
03 itch之出口金額分別為41,245,024元、9,024,906元及
04 18,857,410元，合計69,127,340元，但原告就之竟須支
05 付加工費用高達49,392,392元（占出口金額比重71.45%
06 ），如此產品成本結構有違商業經營之一般常理。

07 ⑥本件復查時，雖追減原告營業成本21,088,383元，此係
08 因於原查核階段誤剔除「營業成本」，並非承認原告與
09 元陽等2公司間有加工事實。

10 (7)會計科目部分：

11 ①原告主張進貨、加工、包裝及出口等過程，不同工序可
12 能分別屬於成本及費用等不同會計科目，惟仍無法明確
13 說明於會計分錄入帳時，如何拆分成本及費用科目，及
14 高達49,392,392元之代工活動金額是如何計算累積出來
15 。

16 ②依原告Oil Seal進貨單明細表（進貨數量1,569,016個
17 ）、訂貨單、製造加工明細（24頁）及取得川輝公司統
18 一發票等，其進貨係以「商品」入帳，而非「加工費」
19 之性質，且同一漏稅事實營業稅事件，業已認定元陽等
20 2公司均無實際銷售貨物或提供勞務之事實。

21 ③原告向川輝公司進貨數量1,569,016個，其加工包裝成
22 本，原告以會計科目「推銷－出貨－包裝費用」（支付
23 宜群社1,677,885元，此部分無元陽等2公司所開立之發
24 票）、「推銷－出貨－加工費用」（支付元陽等2公司
25 加工費合計19,371,460元）及「其他營業成本」（支付
26 大田興公司加工費1,147,635元）列帳，恣意將「銷貨
27 成本」及「費用」混雜列支。

01 ④且原告於98至101年度同時取得元陽等2公司開立不實進
02 銷項憑證，分別入帳「營業成本」、「營業費用」及「
03 資產」等不同科目項下，原告迄未說明其區分不同科目
04 之金額及其緣由，及是否有核實入帳，顯係藉取得關係
05 企業元陽等2公司開立發票，恣意調整其申報毛利率及
06 營業淨利率，本件倘須參採同業利潤標準，亦須以「淨
07 利率」為依據，而非「毛利率」。又被告就原告99年度
08 營利事業核定淨利率為9.85%，已與該年度「汽車零件
09 、百貨批發業」之同業利率標準淨利率9%相當。況原告
10 有另行「加工」汽車零件，即涉有「製造」之情事，依
11 該年度「其他汽車製造業」之同業利率標準淨利率14%
12 ，原處分已屬對原告有利。此外，原告列報營業收入尚
13 包括「其他營業收入」及「租賃收入」項目，應與汽車
14 0件無關。

15 ⑤最高行政法院發回判決以原告所列報會計科目名稱不同
16 ，即可合理推測當屬不同之加工事項，顯有誤解。且原
17 告主張委由家庭代工執行，惟迄未提出其證明，亦未就
18 該加工費之獨立性、真實性及必要性盡其極高度之協力
19 義務，故難認其等有交易事實。又現行稽徵實務並未針
20 對「加工費」訂定同業標準，原告更應協力說明推計之
21 基礎及方法。否則，被告若逕予推計其營業成本，無異
22 架空納保法賦予納稅者應盡協力義務之立法意旨，嚴重
23 侵蝕稅基，造成權義失衡。

24 ⑥況所得稅法施行細則第81條第1項規定，推計課稅僅限
25 於「汽車零件」之「加工及包裝等支出」，而不及於其
26 他成本或費用費用。且現行稽徵實務並未針對「加工費
27 」訂定同業標準。

01 ⑦被告已認列原告99年度加工及包裝費用合計27,726,906
02 元，占原告該年度外銷收入比例高達9%，原告若主張該
03 金額不足以支應其外銷商品所需，此項有利於已之事實
04 ，應由其負擔舉證責任，提示99年度商品進銷存明細表
05 ，列出有加工需求散裝商品之收入（單價及數量），及
06 委外加工之對象、所對應加工活動之具體內容、加工單
07 價及數量，以供被告核實認定，並確定與已認列之代工
08 活動有無重複？是否為使貨物達可供銷售狀態所必要之
09 投入？惟其僅提出1張「進貨明細-成本分析表」粗略說
10 明其以出口報單品項簡明列載加工工序，而主張出口品
11 項有加工需求，被告無法就其全數委託加工商品之成本
12 累積做完整勾稽。

13 ⑧另原告於「推銷費用」項下列報合計5,478,925元，其
14 應說明該已認列相關費用之推銷人員是否有從事包裝工
15 作，並說該「推銷費用」與被告剔除之「營業成本」所
16 代表之加工項目與內容有何不同。

17 ⑨就最高行政法院108年度判字第5號判決（臺灣省第三資
18 源回收物運銷合作社【下稱三資社】綜合所得稅事件，
19 下稱三資社綜所稅事件）觀之，該案刑事經判決無罪，
20 且係屬稅基發生或增加之事件，該判決及同院108年度
21 判字第401號判決均認為，納稅者未盡協力義務，則應
22 降低稅捐稽徵機關職權調查義務之程度。本件原告及元
23 陽等2公司負責人刑事均遭判有罪，且本件又屬稅基減
24 少或消滅之事件，則原告應負擔協力義務之程度自應遠
25 高於三資社綜所稅事件。

26 ⑩本件爭點為原告「汽車零件」之「加工及包裝等支出」
27 究應認列多少金額為合理適當，須以「與該項支出有關

之收入」來衡量，而非以原告當年度所申報營業收入淨額614,963,350元，不分所屬何種事業性質，逕自按「汽車零件、百貨批發業」之同業標準淨利率9%計算之推計結果為本件課稅及裁罰標準。是原告應就其當年度外銷收入308,212,100元中，證明究竟有多少屬於需要簡單加工包裝之產品？並具體指明該商品加工費用如何決定？

2、本件之核課期間及憑證保存年限部分：

- (1) 訴外人賴富源（元陽等2公司之實際負責人）及原告代表人鄭麗芬（賴富源之配偶，兼該2公司財務主管），於98年1月起至101年12月間止，明知該2公司無銷貨事實，竟分別虛開不實之統一發票，分別交付原告等5家營業人充當進貨憑證使用，申報扣抵銷項稅額，涉嫌以不正當方法幫助原告等營業人逃漏稅捐，觸犯稅捐稽徵法第43條及商業會計法第71條規定，經臺灣臺中地方檢察署（下稱臺中地檢署）檢察官提起公訴（105年度偵字第27734號），嗣賴富源及鄭麗芬於審理中均認罪，乃由檢察官聲請改依協商程序，分別經臺中地院刑事案件判決均為有期徒刑2年緩刑3年，並各應向公庫支付20萬元及40萬元在案。原告取得系爭不實之統一發票充當進貨憑證並虛報營業成本，已屬故意以不正當方法逃漏稅捐，符合稅捐稽徵法第21條第1項第3款規定，自應適用7年之核課期間。又原告係於100年5月31日辦理99年度營所稅結算申報，其核課期間至107年5月30日屆滿，本件營所稅核定稅額繳款書係於105年12月12日送達原告，並未逾7年核課期間。
- (2) 本件尚在行政救濟程序中，依稅捐稽徵機關管理營利事業帳簿憑證辦法（下稱管理憑證辦法）第27條第1項「未結

會計事項」及商業會計法第38條第1項規定，並無「至少保存5年」規定之適用。原告主張本件相關憑證已逾5年保存期限云云，不可採取。

（二）罰鍰部分：

本年度原告營所稅結算申報，原經被告以其虛列營業成本49,392,392元，致漏報所得額49,392,392元及所得稅額8,396,707元，按所漏稅額8,396,707元處1倍罰鍰8,396,707元。嗣經復查變更核認原告無進貨事實虛列營業成本28,304,009元（29,817,592元－1,500,000元－原告列報98年度營業成本於99年度自行調減13,583元），經重行核算原告漏報所得額28,304,009元及所得稅額4,811,682元，違章事證明確，已如前述。原告明知與元陽等2公司無進貨事實，持該2公司開立之不實統一發票，作為進項憑證，虛增營業成本，致短漏報所得額，核其違章行為，顯屬故意，自應論罰。依稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表（下稱裁罰倍數表）有關所得稅法第110條第1項規定，被告審酌其於裁罰處分核定前，未以書面承認違章事實，並願意繳清稅款及罰鍰，按所漏稅額4,811,682元處1倍罰鍰4,811,682元（原處罰鍰8,396,707元，復查決定追減3,585,025元），核已考量原告違章情節而為適切之裁罰，洵屬適法允當等語，並聲明：駁回原告之訴。

四、本院之判斷：

（一）前提事實：

原告99年度營所稅結算申報，列報營業成本498,483,011元及全年所得額8,141,675元，原經被告核定營業成本496,983,011元及全年所得額17,999,427元。嗣查得原告虛列營業成本49,392,392元，乃第2次核定營業成本447,590,6

19元，全年所得額67,391,819元，並以原處分核定應補稅額8,396,707元，及按所漏稅額8,396,707元處1倍之罰鍰8,396,707元。原告不服，申請復查結果，原告於99年2月21日取得川輝公司開立之統一發票銷售額271,656元部分，據原告表示係98年12月份進貨，且原告已將此筆進貨金額帳列於98年度「銷貨成本-貿易-國外」科目285,239元（271,656元+進項稅額13,583元，原告並於99年度營業成本自行調減13,583元，見被告卷121、169頁之原告98及99年分類帳）；其餘原告取得不實之統一發票銷售額49,120,736元（49,392,392元-271,656元）部分，經核原告帳列99年度「銷貨成本-貿易-國外」科目6,899,042元及「其他營業成本」科目22,918,550元，合計虛列營業成本29,817,592元（6,899,042元+22,918,550元，同卷45、60頁之統一發票及帳列銷貨成本明細）；又原告於營業稅違章查獲日（104年12月16日）前，曾於101年8月間同意原查第1次核定調減營業成本1,500,000元，並於101年10月25日補繳稅款，然被告第2次核定剔除虛報系爭營業成本時，漏未減除前揭原告同意調減金額1,500,000元（同卷34、286頁之原告同意書及繳納稅款查詢畫面）。是被告剔除原告自行調減及帳列非屬營業成本部分，經重行核算本件應剔除虛報之營業成本28,304,009元（29,817,592元-1,500,000元-原告列報98年度營業成本於99年度自行調減13,583元），第2次核定營業成本447,590,619元，復查決定乃予追認21,088,383元（49,392,392元-28,304,009元），變更核定營業成本468,679,002元及追減罰鍰3,585,025元（同卷427-428頁之復查決定）等情，有原告99年度營所稅結算申報書（同卷31頁）、被告更正核定通

01 知書、核定稅額繳款書（同卷287-291頁）、裁處書、違
02 章案件罰鍰繳款書（同卷285、290頁）、原告復查申請書
03 、理由書（同卷272-277頁）、被告復查決定書（同卷424
04 -433頁）、原告訴願申請書、理由書（同卷717-721頁）
05 、訴願決定書（同卷738-747頁）可稽，應可認定。本件
06 兩造之爭點為：被告系爭核定處分及罰鍰處分是否合法？
07 茲論述如下。

08 （二）本稅部分：

09 1、應適用之法令：

- 10 (1) 商業會計法第14條規定：「會計事項之發生，均應取得、
11 給予或自行編製足以證明之會計憑證。」第33條規定：「
12 非根據真實事項，不得造具任何會計憑證，並不得在會計
13 帳簿表冊作任何記錄。」第38條規定：「（第1項）各項
14 會計憑證，除應永久保存或有關未結會計事項者外，應於
15 年度決算程序辦理終了後，至少保存5年。（第2項）各項
16 會計帳簿及財務報表，應於年度決算程序辦理終了後，至
17 少保存10年。但有關未結會計事項者，不在此限。」。
- 18 (2) 所得稅法第21條第1項規定：「營利事業應保持足以正確
19 計算其營利事業所得額之帳簿憑證及會計紀錄。」第24條
20 第1項前段規定：「營利事業所得之計算，以其本年度收
21 入總額減除各項成本費用、損失及稅捐後之純益額為所得
22 額。」。第83條規定：「（第1項）稽徵機關進行調查或
23 復查時，納稅義務人應提示有關各種證明所得額之帳簿、
24 文據；其未提示者，稽徵機關得依查得之資料或同業利潤
25 標準，核定其所得額。（第2項）前項帳簿、文據，應由
26 納稅義務人依稽徵機關規定時間，送交調查；其因特殊情
27 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。」。

(3) 納保法第14條規定：「（第1項）稅捐稽徵機關對於課稅基礎，經調查仍不能確定或調查費用過鉅時，為維護課稅公平原則，得推計課稅，並應以書面敘明推計依據及計算資料。（第2項）稅捐稽徵機關推計課稅，應斟酌與推計具有關聯性之一切重要事項，依合理客觀之程序及適切之方法為之。（第3項）推計，有二種以上之方法時，應依最能切近實額之方法為之。（第4項）納稅者已依稅法規定履行協力義務者，稅捐稽徵機關不得依推計結果處罰。」。

2、稽徵機關在核定稅額過程中，須稅捐債務人協同辦理者所在多有，學理上稱為協力義務，包括申報義務、記帳義務、提示文據義務等。稅捐債務人無正當理由，而拒絕履行協力義務時，賦予稽徵機關為課稅處分時，得不根據直接資料，而使用各種間接資料來推定之權限。在稅捐爭訟之舉證責任上有相當於法律上事實推定之作用，藉由推計課稅合理性及必要性此一前提事實之證明，代替稅捐構成要件事實此一推定事實之證明，此即學說上所謂「推計課稅」。上述納保法第14條第1項規定，提供了所有稅務事件得以學說上推計方式課稅之法律明文依據。稽徵機關對於稅捐債權確定發生，惟其數量，或標的物之價值、數量，無法精確查明或查明費用過鉅，難以具體化債權內容時，容許降低稅捐債權之證明度，以推計方式計算稅捐債務人

01 之稅額，茲為補稅依據。

02 3、於個別稅法中，上述所得稅法第83條第1項之規定，即為
03 推計課稅之代表性規定。亦即，法律明文於營利事業就其
04 所申報之收益損費資料未能提示帳冊憑證以明所據時，即
05 承認有推計之必要性。並得依納稅義務人所申報營業收入
06 淨額以同業利潤標準計算其營業淨利及課稅所得，此即承
07 認該等推計方式之合理性。惟基於核實課稅原則，如果營
08 利事業所提出之帳簿文據，足已查核部分所得額者，就此
09 部分仍應核實核定，餘者始適用同業利潤標準等方式推估
10 ，因此，所得稅法施行細則第81條第1項：「本法第83條
11 所稱之帳簿文據，其關係所得額之一部或關係課稅年度中
12 某一期間之所得額，而納稅義務人未能提示者，稽徵機關
13 得就該部分依查得資料或同業利潤標準核定其所得額。」
14 查核準則第6條第1項前段：「營利事業之帳簿文據，其關
15 係所得額之一部未能提示，經稽徵機關依所得稅法施行細
16 則第81條之規定，就該部分按同業利潤標準核定其所得額
17 者，其核定之所得額，以不超過當年度全部營業收入淨額
18 依同業利潤標準核定之所得額為限。」均本此意旨而為有
19 利於營利事業納稅義務人之推估規定，此較諸納稅者權保
20 法第14條第3項：「推計有二種以上之方法時，應依最能
21 貼近實額之方法為之。」規定，更有利於納稅義務人。稽
22 徵機關援用上開查核準則之規定以核定營利事業之所得稅
23 額時，本院基於救濟法院之地位，不得較稽徵機關為更不
24 利於納稅義務人之稅額認定，乃應肯認稽徵機關該等核定
25 。

26 4、次按所謂商品（製成品或原物料等）之進銷存明細表，係
27 逐一就各單項商品立帳，載明各單項商品之編號、名稱、

規格、計量單位等基本資料，並按交易發生之先後時點，依序將該項商品之每次入庫或出庫之發生日期、所對應之記帳傳票編號、入庫或出庫數量、單價及成本金額等，逐筆流水記入帳頁，據以結算該項商品於特定日期之結存數量、平均單位成本及結存成本金額。營利事業採永續盤存制者，對各項商品每次之購進、領用（或出售）及結存，平時即應有詳細之記載，故隨時可從帳冊紀錄瞭解商品成本及結存數量等。營利事業如採帳務處理較為簡易之定期盤存制者，雖於領用或銷售時不立即記錄沖減庫存成本，惟平時亦須將各項商品之每次進貨交易載入帳冊；且分項記載各項商品之購進日期、進貨數量、單價及金額，並須定期（例如每月、每季等）實地盤點各項實體商品之存量，由經辦人員出具詳實之盤點紀錄，將各項商品之盤存數量逐一登載至進出貨明細帳冊內，據以核算特定期間各項出庫商品之成本及庫存資產之金額。又進銷存之實際作業流程中，營利事業基於保障資產安全及計算實際成本等現實目的，亦會取得或產生各種由經手人出具之原始憑證（例如採購單、驗收單、入庫單、匯款單、客戶訂單、生產通知單、領料單、生產日報、出庫單、送貨單、貨運單、客戶簽收單、收付款紀錄、庫存盤點單．．．），並據以依法編製記帳憑證（會計傳票），再據以依法載入帳冊（諸如日記帳、進貨明細帳、銷貨收入明細帳、原物料明細帳、在製品明細帳、製成品明細帳、應付帳款明細帳、應收帳款明細帳、銀行存款明細帳．．．）等各種帳證；並使相關之進貨、進項稅額、應付帳款、銷貨收入、銷項稅額、應收帳款、銷貨成本、製造成本、製造費用、原物料存貨、在製品存貨、製成品存貨、盤存損益、銀行存款。

• • 等會計科目產生對應之借記或貸記事項以反應交易事實，嗣據以依法產生財務報表（商業會計法第14條以下規定參照）。又營利事業以持續經營為其本質，所有的經濟活動，都不可能透過單一憑證之觀察而被正確理解以及呈現。因此，其於稅捐稽徵程序中被要求應為記帳，及提示各種文據之協力義務，並非僅要求其將眾多而未經整理之帳證資料，交給稅捐機關查核，即認其「協力義務」已了結。而是要求其提出「符合會計帳簿結構、可相互對比查閱、整理完備且符合會計法規要求」之文書（帳）與憑證（證）。必也前開憑證、帳冊及財務報表紀錄彼此之間，可互為往復比對勾稽無訛（從真實原始憑證順查至財務報表，或從財務報表逆查至真實原始憑證），會計紀錄始稱信實，也才得以觀察、評價及勾勒整體經濟活動全貌。納稅義務人所提出之帳證必須具有該等特質，而可合理完整說明營利事業所有經濟活動者，始能被認已履行其協力義務。

5、本件原告係從事一般汽車零件、百貨批發業（見被告卷31頁之99年度營所稅結算申報書之標準代號為465311），其汽車零件進銷存之實際作業流程中，營業人基於保障資產安全及計算實際成本等現實目的，當會取得或產生各種由經手人出具之原始憑證（例如採購單、驗收單、入庫單、匯款單、客戶訂單、出庫單、送貨單、貨運單、客戶簽收單、收付款紀錄、庫存盤點單等），並據以依法編製記帳憑證（會計傳票），再據以依法載入帳冊（諸如日記帳、進貨明細帳、銷貨收入明細帳、應付帳款明細帳、應收帳款明細帳、銀行存款明細帳等）等各種帳證；並使相關之進貨、進項稅額、應付帳款、銷貨收入、銷項稅額、應收

01 帳款、銷貨成本費用、盤存損益、銀行存款等會計科目產
02 生對應之借記或貸記事項以反應交易事實，據以依法產生
03 財務報表。然查：

04 (1) 原告與元陽等2公司簽定之上述承攬契約書其記載扼要如
05 下：第3條：「乙方（即川輝公司）承製汽機車零件物品
06 所需之一切材料全由甲方（即原告）供給。」第5條：「
07 乙方所承製之成品應悉數交與甲方，並依甲方所指定之加
08 工項目進行加工，如：分裝、雷射、雕花、貼紙、打印字
09 等，且不得私自出售或為其他處分。」第8條：「乙方承
10 製物品之加工費，依甲方交付之加工物品另行議訂，並依
11 所加工物品計算加工費。」第12條：「本契約履行地點，
12 經雙方約定在川輝興業（工廠）內為之。」（見被告卷44
13 3-446頁之承攬契約書）。依上述規定及說明，及「收入
14 費用配合原則」，暨與本件有爭議營業成本所對應之代工
15 活動具體內容為何（最高行政法院發回判決29頁參照）觀
16 之，除上述承攬契約書外，被告要求原告應盡協力義務提
17 出99年度商品之進銷存明細表，並列出有加工需求散裝商
18 品之收入、單價、數量，及委外加工之對象、所對應加工
19 活動之具體內容、加工單價及數量，做為進銷存之勾稽（
20 見本院1卷119頁之被告補充答辯狀），應屬有據。

21 (2) 次依川輝公司98年度至101年度營所稅結算申報資料（見
22 被告卷599-617頁），該公司自行填報所經營之行業為一
23 般汽車零件、百貨批發業，其營業成本明細表亦列報買賣
24 業之進銷成本，並未列報勞務成本或加工成本，原告復未
25 能提示其另有委外加工之相關證明文件供核。再依該公司
26 之綜合所得稅給付清單資料、健保署及勞動部勞工保險局
27 之查復資料，該公司於前揭違章期間均未列報員工薪資所

01 得，未於健保署成立投保單位，亦未參加勞工保險（同卷
02 501-502、591-594頁），可見該公司於系爭期間應未僱用
03 員工，自無可能提供勞務予原告。

04 (3)再依元陽公司98年度至101年度營所稅結算申報資料（同
05 卷618-636頁），該公司自行填報所經營之行業為一般汽
06 車零件、百貨批發業，其營業成本明細表亦列報買賣業之
07 進銷成本，並未列報勞務成本或加工成本，財產目錄所列
08 載之固定資產僅有辦公室、運輸設備、電視機及冷氣等項
09 ，並無前揭分裝、雷射、雕花、貼紙、打印字等加工所應
10 使用之機台，而原告復未提示其另有委外加工之證明文件
11 ，顯見該公司並無足以提供加工勞務之人力及設備。

12 (4)又被告以104年12月16日中區國稅臺中銷售字第104216748
13 1號函（同卷65-67頁之該函及送達證書）、106年9月22日
14 中區國稅法一字第1060011326號函（同卷269-270頁之該
15 函及送達證書），請原告提示98年度至100年度帳簿、憑
16 證、商品進銷存明細表及有關文據，以及與元陽等2公司
17 之合約書、訂購單、報價單、簽收單、運送單、交貨驗收
18 紀錄等交易證明文件及加工明細表（含加工項目、數量、
19 單價、金額等）暨收（付）價款證明文件等資料供核，惟
20 原告在本院原審言詞辯論終結前僅提示日記帳及分類帳（
21 同卷88-147、148-169頁）供核，並未進一步提供相關憑
22 證及具體加工物品運送、交付紀錄等相關物流證明文件供
23 核（見本院原審卷399頁之判決書）。

24 (5)另依元陽等2公司98年1月至101年12月、98年12月至101年
25 12月間之進項來源明細表（排名前20名）、銷項去路明細
26 表等資料（見被告卷637-642頁）顯示，川輝公司進項金
27 額29,522,851元，但銷項高達115,587,382元；另元陽公

01 司進項金額23,264,750元，但銷項高達108,033,928元。
02 前者進貨金額約占銷貨金額比例百分之25，後者約占百分
03 之22，進銷貨申報之金額差距相當大，顯與該2公司所經
04 營之一般汽車零件及百貨批發業之一般交易常情不符（參
05 見被告卷304頁之99年度營利事業各業所得額及同業利潤
06 標準）。縱使有原告所稱確有元陽等2公司委外家庭代工
07 廠包裝，因支付之勞務費用未入進貨費用申報情事，但其
08 未有相關帳冊憑證，且未取得相關外部憑證，亦難實其說
09 。

10 (6) 有關係爭年度金流部分之查核結果，經被告查得川輝公司
11 合作金庫銀行帳戶（帳號：00000000000000）存摺資金往
12 來明細，其中98年12月開立之發票號碼JU00000000號金額
13 24,150,189元（含稅），係原告於98年12月29日及12月31
14 日轉入川輝公司帳戶（見被告卷459頁），且於帳款轉入
15 後，旋於當日即轉入原告之負責人鄭麗芬個人帳戶內（同
16 卷440、458頁之合作金庫銀行新開戶建檔登錄單及存摺明
17 細）。其餘交易亦有原告以EDI電子轉帳方式匯入之款項
18 ，隨即於同日又以EDI轉帳方式提領出去（同卷450-458頁
19 之上述存摺明細），流入鄭麗芬帳戶之情事；且於每日存
20 款結餘數額僅維持在數千元至數萬元間，例如99年12月21
21 日原告以EDI分別存入3筆金額分別為4,970,299元、5,000
22 ,000元及5,000,000元，旋於同日以EDI提款5,000,000元
23 、5,000,000元及5,000,000元，流入鄭麗芬帳戶，其帳戶
24 內僅留11,070元，其對應之銷貨為99年8月31日及99年9月
25 1日之2筆金額7,330,020元及7,640,279元之銷貨（同卷44
26 0、456、466頁之存摺明細）。此外，川輝公司於99年12
27 月31日開立一筆3,150,000元（含稅）之銷貨發票予原告

，項目為加工及系統整合（同卷466頁之明細表），同樣調查川輝公司之帳戶，於100年3月7日以無摺轉存3,150,000元，並於同日以EDI提領3,150,000元流入鄭麗芬帳戶內（同卷440、455頁之上述新開戶建檔登錄單及存摺明細）。另元陽公司於99年度僅開立99年12月31日之發票號碼QU00000000號金額24,150,000元（含稅）統一發票，品名為加工及系統整合，原告係於100年3月7日將全額轉入元陽公司合作金庫銀行帳戶（帳號：101024），且於帳款轉入後，旋於當日即全數提領一空（同卷562、548、546頁之存款對帳單、銷貨明細及統一發票），與一般公司將帳款留下週轉運用之常情有違。且原告既稱係委外家庭代工廠包裝之加工費用，為何是集中在年底請款開立統一發票，未見原告合理說明，亦有疑義。依照上開說明，益徵原告與元陽等2公司間之交易應非屬實。

- (7) 復依原告提出之臺中地院刑事案件審判筆錄記載，證人侯金水表示其任職元陽公司，找鄰近眷村的歐巴桑大約50、60人幫忙代工（見本院原審卷244頁）等語，但依原告99年12月31日取具元陽公司開立之品名「加工及系統整合」進項發票金額23,000,000元，換算家庭代工每人年平均所得高達383,333元（23,000,000元÷60人），遠高於元陽公司99年度員工6人（其中賴孟志薪資23,500元、鄭建章薪資198,000元、鄭明珠薪資112,749元、侯金水薪資270,000元、邱永基薪資12,000元、曾資涼薪資12,000元）之薪資（同卷300頁之99年度綜合所得稅BAN給付清單），核與侯金水證稱家庭代工之歐巴桑表示賺一個手工，也沒多少錢，如果要報稅，就不要做了等語（同卷245頁之臺中地院刑事案件審判筆錄參照）不符。若再加計原告取具川

01 輝公司部分之進項發票金額26,392,392元，換算家庭代工
02 每人年平均所得則高達823,206元【(23,000,000元+26,
03 392,392元)÷60人)】，更不符合常理。而證人侯金水
04 為原告代表人鄭麗芬配偶賴富源之妹婿(同卷234頁之臺
05 中地院刑事案件之審判筆錄參照)，其上述證詞是否基於
06 親屬情誼，而故為迴護，即有可疑。另證人何日專證稱，
07 其係宜群社負責人，有購買自動包裝機，主要承接原告汽
08 車零件的包裝工作等語(同卷235頁之臺中地院刑事案件
09 審判筆錄參照)。然查，本件被告並未完全否認原告之成
10 品有加工、包裝之需求，依被告查得宜群社99年度營業稅
11 申報銷項去路明細資料(同卷299頁)所載，宜群社99年
12 度開立與原告銷項發票金額為1,677,885元，經核對原告
13 99年度分類帳，原告取具前揭進項發票係帳列會計科目「
14 推銷-出貨-包裝費用」，且原告99年度帳列「推銷-出貨-
15 包裝費用」總金額為7,207,811元(同卷325-329頁之原
16 告分類帳參照)，被告並未剔除該項包裝費用。再者，原
17 告提出大田興公司開立與原告銷項發票資料，經核對原告
18 99年度分類帳，原告99年度支付大田興公司加工費計1,14
19 7,635元，係帳列會計科目「其他營業成本」(同卷321-3
20 23頁之原告分類帳參照)，被告亦未剔除該項加工費用。
21 是證人何日專之證詞及宜群社所開立之銷項發票，並不能
22 為有利原告事實之認定。而原告提出豪億社開立與原告銷
23 項發票資料(同卷259-266頁)，皆係98年度，並非系爭
24 99年度之交易(其中99年6月21日之銷項發票業經辦理銷
25 貨退回10,530元，營業稅527元)，自無法作為有利於原
26 告之認定。又對照上述證人侯金水證述，其找鄰近眷村的
27 歐巴桑大約50至60人幫忙代工，不需要機器，同一年度僅

01 提供封口機或釘書機簡單包裝，技術難度不高等情，須支
02 付系爭加工費高達23,000,000元（元陽公司）及26,392,3
03 92元（川輝公司），但提供原告機器包裝勞務之宜群社或
04 大田興公司，卻僅須支付加工、包裝費1,677,885元及1,
05 147,635元，衡諸常情，顯非合理。

06 (8) 原告代表人鄭麗芬之配偶賴富源為元陽等2家公司實際負
07 責人，而原告代表人鄭麗芬亦為上開元陽等2家公司財務
08 主管，負責財務及稅賦事宜，為原告所坦承在卷（見本院
09 原審卷368頁之言詞辯論筆錄）。而該2人因涉及明知營業
10 人應依銷售貨物或勞務之實際情況，據實開立統一發票，
11 竟共同基於填製不實會計憑證及幫助他人逃漏稅捐之犯意
12 聯絡，於98年1月起至101年12月間止，明知元陽等2公司
13 無銷貨之事實，竟分別虛開銷售額分別合計108,033,928
14 元、115,058,548元之不實統一發票17紙及61紙，分別交
15 付予訴外人永大數位動力股份有限公司等3家營業人及原
16 告等2家營業人充當進貨憑證使用，並由各該營業人全數
17 或部分提出申報扣抵銷項稅額，致幫助他人逃漏營業稅額
18 計5,401,697元、5,752,705元等情，經臺中地檢署檢察官
19 偵查後，認為觸犯商業會計法第71條、稅捐稽徵法第43條
20 第1項等罪嫌，經檢察官提起公訴，有該署105年度偵字第
21 27734號起訴書（見被告卷207-232頁）可稽。其中，該起
22 訴書第4頁記載：「證人楊孟茹於本署偵查中之結證述：
23 98年1月至101年12月間，伊在威達集團、午陽集團任職，
24 負責集團內威達、午陽、元陽、川輝等公司的會計業務。
25 伊老闆是賴富源，老闆娘是鄭麗芬，鄭麗芬負責管理上開
26 2集團的所有事務，集團設有財務長，財務長也須向鄭麗
27 芬報告相關事宜。伊曾申報過元陽、川輝公司的營業稅，

01 是老闆娘鄭麗芬和財務主管蔡美麗、許相仁請伊申報，伊
02 曾開立元陽、川輝公司的發票，也曾將上開元陽、川輝公
03 司及午陽公司等3家公司發票互開給對方，這些也都財務
04 主管口頭上要伊開立的，並沒有出貨單等原始憑證可以佐
05 證。」核與該起訴書第3頁記載：「被告鄭麗芬於本署偵
06 查中之供述：坦承元陽、川輝等2家公司是午陽集團旗下
07 的公司，午陽集團實際負責人為伊先生即被告賴富源，被
08 告賴富源負責集團內公司的業務部分，伊則是負責集團內
09 公司財務部分。杜立兆、鄭建章是伊請他們2人分別掛名
10 擔任元陽、川輝等2家公司負責人，杜立兆等2人並未實際
11 經營此2家公司。元陽、川輝等2家公司僅有請臨時工從事
12 加工，不會開立統一發票，所以伊有請午陽公司的會計幫
13 忙開立上開元陽等2家公司的統一發票。自98年至101年間
14 ，即上開2家公司停業前，統一發票都是由楊孟茹負責開
15 立。伊也坦承曾口頭要求楊孟茹開立元陽、川輝等2家公
16 司統一發票之抬頭、品項、數量、金額等，並未有相關之
17 進貨憑證等原始憑證可佐證．．．。」互核相符。另依本
18 院106年度訴字312號營業稅事件確定判決所載，由原告配
19 偶賴富源擔任代表人之永大數位動力股份有限公司於100
20 年12間無進貨事實，亦取具元陽公司開立不實統一發票銷
21 售額計9,598,098元，營業稅額479,905元，作為進項憑證
22 ，虛報進項稅額之情形，堪認證人楊孟茹上開證詞信實可
23 採。益見元陽等2公司與原告間實際上並無合法交易之事
24 實，徒憑公司主管之口頭囑咐，即由公司會計開立不實之
25 統一發票供原告作為虛列營業成本（加工費用）之原始憑
26 證至明。嗣該刑事案件提起公訴後，因賴富源及鄭麗芬均
27 認罪，檢察官聲請改依協商程序而為判決，經臺中地院10

01 6年度訴字第353號刑事判決各應執行有期徒刑2年，如易
02 科罰金，以1,000元折算1日，緩刑3年，亦有該刑事判決
03 （見本院1卷123-131頁）在卷可證。

04 (9) 至於原告提出101年度進銷存明細表、出口報單、包裝材
05 料明細購買分類帳、元陽等2公司加工明細、工序說明表
06 及產品照片等（見本院2卷299-615頁），並聲請本院向財
07 政部關務署各海關調閱100年度之存檔之原告出口報關單
08 （見本院2卷209-211頁之聲請調查證據狀），惟經該署臺
09 中關109年4月10日中普業二字第1091004629號、高雄關同
10 日高普業一字第1091007947號、基隆關同日基普業二字第
11 1091008855號及臺北關同日北普業一字第1091014208號分
12 別函復略以：依貨物通關自動化實施辦法第17條規定，報
13 單及其相關應自進出口貨物放行之翌日起保存5年，期滿
14 予以銷毀，故上述出口報單業已銷毀（同卷233-241頁）
15 。惟查，原告所提出上述101年度之證據，核與本件系爭
16 99年度營所稅事件之待證事實並無關連，自無法據此而為
17 有利於原告之認定。另本件尚在行政救濟程序中，依管理
18 憑證辦法第27條第1項「未結會計事項」及商業會計法第3
19 8條第1項規定，並無「至少保存5年」規定之適用。原告
20 主張本件相關憑證已逾5年保存期限云云，不可採取，附
21 此說明。

22 6、再按於成本與管理會計學當中，為計算各產品之單位成本
23 ，有將耗用原料、人工、製造費用等成本分類之必要。成
24 本類方式，可依據不同的目的或需求而改變，管理者依其
25 需要，來選擇有助於規劃與控制營運活動的分類方式，例
26 如依成本習性分類，分為變動成本、固定成本或混合成本
27 ；依發生時間分為歷史成本、重置成本及預算成本；依主

管之權限，分為可控制成本、不可控制成本；依產品之相關性分類，分為期間成本(即費用)或產品成本(即存貨)；依單位之歸屬分為直接成本(可直接歸屬)或間接成本(不可直接歸屬)，每一種分類的方式並非完全互斥，並且一項成本科目，可同時分別隸屬於幾種不同的成本類型。亦即，依決策者的需求而定，例如原料成本屬於變動成本，也同時屬於產品成本(見王怡心先生著，成本與管理會計，初版1刷，44-45頁參照)。是原告若基於包裝單位成品之目的，以便於持有及運送而有包裝之必要，以達可供銷售之狀態者，該包裝費即屬直接必要之支出，即為直接成本，又稱為營業成本。與純為銷售目的所為包裝之間接成本即公司之營業費用，尚屬有別。以本件外銷商品獲致營業收入之情形而言，其外銷商品有成本支出，乃屬常態，依原告帳載以觀似依單位之歸屬分為營業成本及營業費用，然其成本標的究竟為何，究以部門、作業或產品為原告用來累積及衡量成本的單位，是否確實歸屬營業成本及營業費用原告並未舉證以實其說。再細繹原告與元陽等2公司間之交易，原告主張係進口散裝貨品進行加工所需之加工包裝成本，依上列說明係為達可供銷售之狀態，應列營業成本。但原告列報川輝公司成本部分，99年度之加工費卻有7,170,698元列入「銷貨成本－貿易－國外」、18,181,750元列入「其他營業成本」(前兩者會計科目性質為營業成本)及1,039,944元列入「推銷－出貨－加工費用」(其會計科目性質為營業費用)當中(見本院1卷149頁、本院2卷615頁)。就其列報元陽公司成本部分，元陽公司乃出具加工單明細表期間為99年10月1日至同年12月31日(見本院1卷179頁)，原告據此於99年12月31日取具該公司開立

之品名「加工及系統整合」進項發票一張金額23,000,000元，原告卻就同一筆發票，再行拆分為4,736,800元帳列「其他營業成本」、18,263,200元帳列「推銷－出貨－加工費用」當中(見本院1卷177頁、本院2卷615頁)，原告之成本分類方式究為何，實難由現有帳證可得知悉。

7、又依最高行政法院發回判決意旨，本件針對99年度營所稅之報繳，其所列報之下列2筆成本支出申報內容不實，無從依其申報內容核實認列該2筆營業成本29,817,592元：

①「銷貨成本－貿易－國外」科目項下6,899,042元，即原告列報川輝公司加工成本部分7,170,698元扣除98年進貨之271,656元後之差額(見本院1卷之乙證12)。②「其他營業成本」科目項下之22,918,550元，則為原告列報川輝公司加工成本部分18,181,750元，及原告99年12月31日列報上述元陽公司成本部分4,736,800元之合計數。原告與川輝公司間之交易雖多為以月份開立發票、發票品名亦多註記為出口品項Oil Seal(見本院1卷149-175頁)，卻無相對應之代工活動具體內容。而與元陽公司間之交易乃就同一筆發票進行拆分，雖有加工單明細表可佐(見本院1卷177-179頁)，然其拆分基礎為何，究為何發票品名同為加工及系統整合，卻可再就金額加以細分為營業成本及營業費用、其相對應之代工活動具體內容為何亦無從探究。而銷貨成本乃營業成本即直接成本、推銷費用乃屬營業費用即間接成本，原告恣意調整列帳之會計科目，影響99年度申報之毛利率及營業淨利率之正確性，經原告調整後之財務報表已無法忠實反映完整交易內容，依其列帳之會計科目已難以區分是否為達可供銷售之狀態所投入之必要營業成本。

01 8、以上各節，業經被告逐一比對查核屬實，從而，原告所提
02 帳證資料均無法對其所列之外銷商品之加工價格提供合理
03 及必要之驗證，亦無從據以觀察、評價及勾勒整體經濟活
04 動全貌，難認已盡其納稅義務人之協力義務，應可認定。
05 就此依上述規定及說明，應以同業利潤標準計算原告之營
06 所稅。

07 9、又同業利潤標準係「依稅務行業標準分類，以抽樣調查方
08 法建立各行業利潤率（毛利率、費用率及淨利率）標準」
09 之類型化設計。由此同業利潤標準來推計所得者，其推計
10 手段之規範特徵為由「可掌握之具體金額」，以同業利潤
11 標準來推估該「可掌握具體金額」所對應之「所得」。此
12 等被掌握之具體金額可以是「成本金額」、「費用金額」
13 或「收入金額」，三者均無不可。若有部分營業損費有無
14 實際支出不清楚；或者雖可確定有實際支出，但其僅是全
15 部損費之一部，對整體營業損費總額之判斷不具指標意義
16 者，該營業損費即不符合核實認列所要求之「可勾稽」標
17 準，而無法採取如毛利率推計法，推計營業收入淨額所對
18 應之營業成本，再就營業損費核實認列（最高行政法院10
19 2年度判字第12號判決意旨參照）。如前所述，原告依其
20 決策目的恣意調整列帳之會計科目，而未將會計科目予以
21 適當定性及歸類，致難以支出性質明確區分為營業費用或
22 營業成本，該營業費用即不符合核實認列所要求之「可勾
23 稽」標準。且就現有證據難以區分商品有無加工需求，是
24 帳載營業收入與所對應之營業成本或營業費用難以區分，
25 依上述規定及說明，應以財政部所發布「營利事業各業所
26 得額、同業利潤、擴大書審純益率標準」所載之「淨利率
27 」核算所得額（此亦為被告所不爭執，見本院3卷16頁之

被告補充答辯六狀)。是本件依一般汽車零件、百貨批發(0000-00)99年同業利潤標準淨利率9%核算所得額，其計算公式為：(收入淨額×同業利潤標準淨利率)+非營業收入-非營業支出=課稅所得額(計算詳見附表)。

10、被告雖辯稱：依原告於106年2月8日刑事答辯狀，於98年間，原告乃改變部分商業模式，將採購之商品予以簡單加工、分類、包裝後出售、原告外銷汽車零件收入所適用之行業已非單純買賣批發行為，原告有加工汽車零件，應為「其他汽車製造業」，當年度同業利潤標準應為14%，而非9%(見本院3卷89-91頁之被告言辯陳報狀)。然查：

(1)被告所指之分類編號3030-99，行業名稱其他汽車零件製造，其定義為「包括汽車用之離合器、踏板、輪軸、齒輪、傳導系統、輪圈、車門、燈座、煞車器等製造」，依行業分層應歸於C大類-製造業中。惟原告並未進行汽車零件之製造，外銷之商品均係向汽機車零配件製造廠商所購得，原告實際所為僅就外銷商品為簡易包裝，符合行業分層大類G-批發及零售業之定義：「凡從事有形商品之批發、零售、經紀及代理之行業均屬之。銷售商品所附帶不改變商品本質之簡單處理，如包裝、清洗、分級、運送、安裝、修理等亦歸入本類。」。是本件原告外銷收入部分，應按一般汽車零件、百貨批發(0000-00)99年同業利潤標準淨利率9%核算所得額，並無違誤。

(2)又行業類別之歸屬乃屬營業活動之法律「定性」，是按照既有之法律概念體系，依個案營業活動之事實特徵，以當時法律體系分類為基準，決定最接近其營業活動特徵之所屬行業類別。而稅捐稽徵機關於課徵營所稅，須利用同業利潤標準計算納稅義務人之成本或利潤時，應先確定納稅

01 義務人所從事之行業，雖財政部就此訂有稅務行業分類標
02 準以資遵循，惟社會經濟結構變易甚鉅，間有若干新興行
03 業伴隨社會經濟發展而生，於為稅務行業分類時，未能精
04 確歸類於某一行業，此際，稅捐稽徵機關應自各項分類中
05 擇其最接近者予以歸入（最高行政法院105年判字第480號
06 判決意旨參照）。

07 (3) 依財政部於96年8月第6次修訂之「中華民國稅務行業標準
08 分類」（適用所得年度為97年至101年度）內容說明營利
09 事業同時經營二種以上行業時，應分別按各該行業之同業
10 利潤標準計算。雖原告於99年度營所稅結算申報時，自行
11 申報其為一般汽車零件、百貨批發（見被告卷31頁之99年
12 度營所稅結算申報書之標準代號為465311），然原告一般
13 汽車零件外銷收入佔全部收入之比率為百分之50【（外銷
14 收入308,427,685－銷貨退回215,585）/（營業收入總額6
15 15,178,935－銷貨退回215,585）】，其餘尚有內銷收入
16 、租賃收入、佣金收入、出售光纖材料予威舜及威舜、威
17 達警監專案款收入等（見本院2卷89-105、119-138頁之乙
18 證35、37，及本院3卷88頁被告整理之明細表），依上開
19 規定及說明，自應分別按各該行業之同業利潤標準計算所
20 得額等項。

21 11、綜上所述，原告未盡其納稅義務人之協力義務，依上述規
22 定及說明，被告就系爭年度外銷收入部分，應按一般汽車
23 零件、百貨批發（0000-00）同業利潤標準淨利率9%核算
24 原告之所得額，其計算公式為：（收入淨額×同業利潤標
25 準淨利率）+非營業收入-非營業支出=課稅所得額。惟被
26 告未按此規定依法行政，而以原處分定原告系爭年度營業
27 成本447,590,619元，全年所得額67,391,819元，應補稅

額8,396,707元，及按所漏稅額8,396,707元處1倍之罰鍰8,396,707元，暨復查決定以原處分為基礎而變更核定營業成本468,679,002元及追減罰鍰3,585,025元，依法均有違誤。依納保法第21條第1項前段規定，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。惟本件因原告恣意調整其帳列營業成本及營業費用之會計科目，致其相對應之代工活動具體內容為何，及該等金額是否為外銷商品可達，供銷售之狀態所投入之必要營業成本，均無法釐清，已如前述。再者，原告外銷商品收入僅佔系爭年度收入50%，其餘尚有內銷等收入，是否全數採取推計課稅，亦有不明。是本件因案情複雜而至目前為止尚難以查明原告系爭年度之應納稅額，依同條項但書規定，並審酌被告再重行核定本件應納稅額時，為免核課期間產生爭議，爰不予以撤銷原處分，而僅撤銷復查決定，著由被告重行查明違法核課之稅額後，再重為復查決定（最高行政法院97年度判字第1059號判決意旨參照）。

（三）罰鍰部分：

原告99年度營所稅結算申報，有上述違章漏稅之事實，經被告以其係屬故意，而依裁罰倍數參考表有關所得稅法第110條第1項之規定，並審酌原告於裁罰處分核定前，未以書面承認違章事實，及表示願意繳清稅款、罰鍰，乃按所漏稅額4,811,682元處1倍罰鍰4,811,682元，原處罰鍰8,396,707元，嗣以復查決定追減3,585,025元，變更核定4,811,682元等情，有上述證據可證，固非無據。惟因原告未盡其納稅義務人之協力義務，依法就系爭年度外銷收入部分，應以同業利潤標準計算原告之營所稅，被告未依法行

01 政，其所為稅額之核定，即有違誤，應予撤銷，已如前述
02 ，則被告據此前提（即依全部核定所得額、匿報所得額、
03 申報核定所得額、稅率、全部應納稅額、漏稅額及裁罰倍
04 數等，見被告卷285、424-433頁之裁處書及復查決定書）
05 所為之裁罰處分，因而亦隨之產生錯誤；然基於原處分尚
06 無法確定其違法核課之稅額，致其正確之裁罰金額亦因之
07 無法確定，爰僅撤銷至復查決定裁罰部分，並著由被告重
08 行查明後，再就此裁罰部分重為復查決定。

09 （四）本件判決基礎已經明確，兩造其餘的攻擊防禦方法及訴訟
10 資料經本院斟酌後，核與判決結果不生影響，無一一論述
11 的必要，一併說明。

12 五、結論：被告復查決定有關營所稅及裁罰部分，均有違誤，訴
13 願決定予以維持，即有不合，原告訴請撤銷，均為有理由，
14 均應撤銷之，著由被告依本判決之見解，另為適法之處分。
15 。又本院為此諭知，實質上原告即已獲得本件全部勝訴之判
16 決，故無庸再就原處分另為撤銷之諭知（最高行政法院98年
17 度裁字第2231號裁定及108年度判字第502號判決意旨參照）
18 附此說明。

19 中 華 民 國 110 年 2 月 24 日

20 臺中高等行政法院第三庭

21 審判長法官 王 德 麟

22 法 官 張 升 星

23 法 官 詹 日 賢

24 以上正本證明與原本無異。

25 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
26 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
27 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

01 者，應於判決送達後20日內補提上訴理由書（須附繕本）。未表
 02 明上訴理由者，逕以裁定駁回。
 03 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
 04 形者，得例外不委任律師為訴訟代理人：

05 06 得不委任律師為訴訟 07 代理人之情形	08 09 所需要件
09 （一）符合右列情形 10 之一者，得不 11 委任律師為訴 12 訟代理人 13 14 15 16 17	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。
18 （二）非律師具有右 19 列情形之一， 20 經最高行政法 21 院認為適當者 22 ，亦得為上訴 23 審訴訟代理人 24 25 26 27	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 110 年 2 月 24 日
書記官 詹 靜 宜