

臺中高等行政法院判決

) FKT64W1Z1X5L0;@109年度訴更一字

) FKT64W1Z1X5L0;@110年1月14日辯

04 原 告 午陽企業股份有限公司

05 代 表 人 鄭麗芬

06 訴訟代理人 王健安 律師

07 複 代理人 高羅... 律師

08 被 告 財政部中區國稅局

09 代 表 人 吳蓮英

10 訴訟代理人 李玲珊

11 上列當事人間未分配盈餘加徵營利事業所得稅事件，原告不服財
12 政部中華民國107年2月27日台財法字第10713903410號訴願決定
13 ，提起行政訴訟，經本院107年度訴字第91號判決駁回，原告不
14 服，提起上訴，經最高行政法院108年度判字第573號判決廢棄發
15 回，本院判決如下：

16 主 文

17 一、原告之訴駁回。

18 二、訴訟費用由原告負擔。

19 事實及理由

20 壹、程序事項：

21 被告之代表人於原告起訴後，由宋秀玲變更為吳蓮英，並經
22 變更後之代表人聲明承受訴訟（本院更審卷第163頁），核
23 無不合，應予准許。

24 貳、實體方面：

25 一、爭訟概要：

26 原告申報民國98年度未分配盈餘加徵營利事業所得稅（下稱
27 營所稅），列報未分配盈餘新臺幣（下同）31,851,836元，

01 原經被告依申報數核定。嗣經被告查得原告98年度營所稅結
02 算申報，虛列營業成本56,579,565元，致漏稅後純益42,434
03 ,674元，乃重行核定未分配盈餘74,286,510元，加徵10%營
04 所稅7,428,651元，並按所漏稅額4,243,468元處0.5倍罰鍰
05 2,121,734元。原告不服，申請復查，經復查決定（下稱原
06 處分），追減13,980,508元及罰鍰699,026元，變更核定未
07 分配盈餘60,306,002元，罰鍰1,422,708元。原告仍不服，
08 提起訴願遭決定駁回，提起行政訴訟，聲明「訴願決定及原
09 處分（含復查決定不利部分）均撤銷」，經本院107年度訴
10 字第91號判決駁回，原告不服，提起上訴，經最高行政法院
11 108年度判字第573號判決廢棄，發回本院更為審理。

12 二、原告主張及聲明：

13 (一)主張要旨：

14 1.原告於前審主張：

15 (1)元陽貿易事業股份有限公司（下稱元陽公司）、川輝興業
16 有限公司（下稱川輝公司）與原告均屬「午陽集團」企業
17 ，原告之業務，最初係向汽／機車零配件製造廠商採購相
18 關商品後即予以販賣出口，然此類業務競爭激烈、毛利微
19 薄，故於98年間，原告改變部分商業模式，將採購之商品
20 予以簡易加工、分類、包裝後出售，以增加商品附加價值
21 並區隔市場。

22 (2)元陽公司、川輝公司代原告從事上開加工、包裝業務，執
23 行該等業務所需耗材均由元陽公司、川輝公司採購，所使
24 用之人力則大多為臨時工，部分工作亦復轉交其他家庭式
25 企業執行，且因元陽公司、川輝公司年營業收入淨額及非
26 營業收入合計均在3,000萬元以下，營所稅結算申報符合
27 財政部擴大書面審核標準，僅需以純益率6%規定申報，不

01 須提供相關進項憑證予稅捐稽徵機關，加以接受代工之家
02 庭式企業均不願開立發票或收據，因此元陽公司、川輝公
03 司雖有上開原材料、人工費用支出，然疏忽未實際取得相
04 關進項憑證，亦就支付薪資費用部分予以申報。

05 (3) 又因封口包裝，必須有設備「自動包裝機」始能辦到，此
06 於臺灣臺中地方法院（下稱臺中地院）106年度訴字第353
07 號刑事案件之107年6月28日審判筆錄中，曾為原告包裝廠
08 商之宜群企業社負責人何日專作證陳稱「零組件包裝，需
09 要自動包裝機。」惟午陽公司之財產目錄中並無設備「自
10 動包裝機」，故有委外加工之必要。

11 (4) 原告所進貨之原料均屬散裝，必須加工後再出口，原告於
12 另案刑事案件中，亦已聲請函詢原告之進貨廠商豪奏億企
13 業社關於出貨至原告之原料性質，根據其函覆之資料可發
14 現，原告進貨確實皆為散裝，與包裝完成實際出貨之品項
15 不同，故而可以肯認有加工之需求。

16 (5) 原告自成立以來，包裝產品一直有委外加工之事實，此於
17 另案刑事案件，107年6月28日審判程序中，證人何日專、
18 侯金水之證詞可以得到肯認。

19 2. 原告於更審109年5月4日陳報狀主張（本院卷第117-121頁）
20 :

21 (1) 關於原告與川輝公司及元陽公司相關交易帳冊與資金往來
22 部分：

23 A. 本件所涉及98年度（原告誤載108年）午陽公司日記帳
24 及分類帳，早已於108年8月6日交付被告，此有被告機
25 關簽收單可稽。

26 B. 被告於刑事案件所提告發資料「元陽公司及川輝公司等
27 2家營業人涉嫌取具開立不實發票案情報告」（下稱案

情報告)第16頁(4)說明：「另就川輝公司原本提示合作金庫銀行帳戶(帳號：00000000000000)部分資金往來明細影本，該帳戶存摺內頁存提款明細，除案關資金往來紀錄外，其餘各筆存提款資料均予以塗蓋遮掩(附件23-2)……嗣本局函請渠提供完整存摺資料，並經與渠自行彙整之進銷明細表列付款金流核對，上開98年11月發票字軌JU000000000號金額24,150,189元(含稅)，係午陽公司於98年12月29日分3筆、於12月31日分2筆，共5筆合計24,150,189元，採金融EDI方式轉入川輝公司帳戶，且於帳款轉入後，旋即於當日即轉入帳號00000000000000之帳戶內，此帳號為鄭麗芬之個人帳戶(附件23-3-1及附件25)。至於系爭期間其餘各筆交易，亦多為相同資金操作模式，且於每日存款結餘數額僅維持在數千至數萬元間，顯見川輝公司合作金庫銀行帳戶(帳號：00000000000000)，極可能係供鄭麗芬君持以刻意安排資金收付款流程使用」云云。惟查，被告質疑原告付予川輝公司之金流，無非係98年底共5筆合計24,150,189元加工款匯入後，旋即轉入原告負責人鄭麗芬帳戶云云。然觀諸被告於前述報告中檢附之川輝公司存摺，即可明知原告於98年12月29日、31日支付川輝公司加工費合計24,150,189元後，於同日僅流入鄭麗芬上揭帳號帳戶合計僅22,500,000元，並非如被告所述「全數」流入。且此金額為原告負責人於年度中陸續借貸予川輝公司墊付貨款之「股東往來還款」，此與川輝公司經營運作之商業模式密切相關，被告於原處分核定時未能查明原告與川輝公司間運作模式，更未就相關資金流向詳為查明，僅依其帳戶餘額低，即率為推論其資金流程造假，顯

然有違職權調查與有利不利一律注意原則。

(2) 原告與川輝公司、元陽公司間往來交易緣由：

A. 川輝公司與元陽公司實質負責人均為午陽公司負責人鄭麗芬，此為原告所不否認。川輝公司設立於92年5月1日，於95年1月6日經核准設立工廠登記，陸續因業務減縮，導致工廠營運不符經濟規模，於100年4月22日申請歇業並廢止工廠登記許可在案。本件系爭期間川輝公司係合法持有工廠設立登記證無疑，此有被告上揭案情報告第13頁(四)可稽。而元陽公司更早於76年9月21日設立，故此二家公司均顯非為求虛假交易等目的，未有實際營運之虛設行號。然因汽車零件批發貿易等業務，面臨重大競爭，原告基於對外委託加工頻率變化大，常有急單、大單產生，需要臨時大量人力，但時常僅有低度、少量加工需求，為應對此需求顯然難以維持穩定聘用員工之工廠，遂逐漸轉由外包個人代工模式，以減少維持固定員工工廠之鉅額成本與風險。然外包個人代工製作之模式，勢必面臨無法取得進項憑證，故午陽公司依循過去委外加工模式，直接委託川輝及元陽負責相關委外加工事項，再由川輝及元陽委外個人加工（而川輝與元陽因採取書審公司，對於進項憑證要求較低）。

B. 本件相關移送之刑事案件（僅就營業稅部分）中，業已清楚證明確實存在由川輝及元陽公司委外個人加工之事實存在，然因刑事法院及檢察官認定川輝、元陽與原告公司均由鄭麗芬所負責，且原告公司委託時係為取得個人加工之進項憑證，故以營業稅角度，其進項憑證亦難以肯認，故最終原告公司負責人與前任負責人遂同意進行認罪協商（就營業稅部分）。

01 C.本件所涉營所稅之未分配盈餘部分，依法僅就財務帳上
02 「未分配盈餘」金額進行課徵，與其交易是否經稅務調
03 整或稅法調整無涉，雖無等同於稅法上推計之規定，但
04 同樣亦無等同於依稅法以排除其成本或費用之規定。如
05 欲否認原告帳上所記載金額，自應就其交易「非真實」
06 具體舉證，方能排除之。然本件交易於刑事案件審理中
07 ，業已傳喚證人證明其交易確實有發生之事實，且相關
08 加工費用，原告均有實際交付，自無剔除其成本費用存
09 在之可能。

10 D.再就金流之流向疑義，原告係於年底一次結清加工費用
11 ，並由川輝及元陽公司一次交付全額發票，此交易雖與
12 一般交易常態不符，但考量三者間為關係人交易，此為
13 交易常態應無疑義。可知，川輝及元陽公司於會計年度
14 中均未有其他鉅額收入來源，但原告所委託之加工業務
15 均持續發生，甚至有些加工委託業務是要求「含工帶料
16 」，即川輝與元陽公司須先自行進貨再進行加工後始交
17 付原告收受。故川輝及元陽公司在年度中陸續均有支付
18 貨款、加工款等實際需求，此等成本與費用之支應，大
19 多由原告公司負責人鄭麗芬自行支應，或以現金支付（
20 如支付予個人加工費）或轉入川輝公司帳戶以轉帳或轉
21 入甲存以支票支付，前述金額於年度中均陸續依法帳列
22 為鄭麗芬之股東往來，此有川輝公司與元陽公司98年資
23 產負債表與股東往來明細表（鄭麗芬、賴富源）可稽。

24 E.川輝公司於年底取得加工款項後，有一次返還股東往來
25 之事實（但並非全數貨款均用以返還），該筆股東往來
26 之返還既發生在會計年度中，且其交易發生均係為支付
27 川輝公司之實際貨款或加工費支出，實非任何「資金回

01 流」之情形。

02 3.原告於更審109年6月23日準備狀主張（本院卷第145-161頁
03 ）：

04 (1)原告確實有進貨事實，但因無法合法取得憑證，進而由元
05 陽公司及川輝公司代為開立憑證，本於經濟實質之會計認
06 定原則，相關成本費用仍不應於財務報表上剔除：

07 A.依所得稅法第66條之9第1、2、4項規定，及商業會計法
08 第62條規定，可知，營所稅於核定未分配盈餘時，是否
09 僅須參酌商業會計法之財務報表金額，抑或是應就主管
10 機關調整後之稅後淨利金額為據，顯有法規適用上應予
11 釐清。原告遭被告認定，自98至101年間，取具元陽公
12 司與川輝公司之不實憑證，並移送臺灣臺中地方檢察署
13 （下稱臺中地檢署）以違反商業會計法及稅捐稽徵法辦
14 理，同時調整剔除原告取自元陽與川輝公司之憑證金額
15 作為原告成本或費用，進而發生補稅、處罰及影響原告
16 稅後淨利，遂衍生本件爭議。

17 B.然原告公司負責人與實際負責人雖經移送臺中地檢署遭
18 起訴，並於另案刑事案件經認罪協商後判決緩刑確定，
19 觀諸該案（包括詰問證人內容）與最高行政法院108年
20 度判字第261號判決（原告98年營所稅本稅與罰鍰）可
21 知，原告並非「無進貨事實（無加工事實）」而由元陽
22 、川輝公司取得不實憑證，而係確有進貨事實與加工需
23 求，但因無法取得合法憑證，進而改以委託元陽與川輝
24 公司代為加工之方式，進而取得其相關交易憑證。嗣後
25 ，雖因經濟實質認定，遭被告及刑事法院認定元陽及川
26 輝公司非應開立憑證之人，構成犯罪行為，但仍無礙原
27 告實際上有加工需求及費用支出之事實。

01 C.依照一般公認會計原則，財務報表之表達亦應以符合經
02 濟實質為原則，並不會因為是否有合法之交易憑證而有
03 所不同。另案刑事判決中證人詰問過程及最高行政法院
04 108年度判字第261號判決均認定原告應有相應之「加工
05 成本或費用」，且實際上被告並未認定元陽或川輝公司
06 「無提供加工服務」之可能性（部分來自於元陽及川輝
07 公司之加工費用未遭剔除），顯見原告帳列相關加工成
08 本或費用，應符合會計準則上之經濟實質認定無疑，無
09 予剔除之可能。

- 10 (2) 況且，依原告陳報之川輝及元陽公司股東往來明細帳可知
11 ，兩間公司因均於年底始一次性向原告收取費用，故年度
12 中相關成本與費用之支出，包括對外進貨（實際營運、進
13 貨、進料等事實，均經被告查核無誤完竣）、支付房租、
14 人事等，因欠缺現金支應，均由原告負責人鄭麗芬及賴富
15 源以股東往來支應。隨後，於年末原告支付價金予兩家公
16 司後，再行清償股東往來。是元陽及川輝公司實際有進貨
17 及成本、費用支出，及實際提供加工服務之事實，此由98
18 年度營所稅被告針對原告認列源自元陽及川輝公司科目61
19 0072「推銷—出貨—加工費用」（汽車零件加工包裝費用
20 ）金額合計1,800餘萬元，經原核定處分及復查決定均並
21 未剔除（99年至101年均同），可知元陽與川輝公司並非
22 完全無營運能力，也非無法提供加工服務。是應予釐清被
23 告究竟以何種標準，剔除原告「其他」源自於元陽及川輝
24 公司之加工費用？其剔除（認定為未發生）之標準為何？
25 又經何種調查程序？由何相應證據可供證明？
- 26 (3) 再者，觀諸被告剔除原告源自於元陽及川輝公司之成本或
27 費用內容可知，被告於98年度主要剔除內容為IPTV設備系

統整合費用，對於汽車零件加工費用均予採認，卻剔除原告向川輝公司「進貨」汽車零件之成本。而後續99至101年度卻將「大部分」源自於元陽與川輝公司之汽車零件加工費用剔除，但仍保留「少部分」源自於元陽與川輝公司汽車零件加工費用。原告迄今仍無法理解被告審核之邏輯與區別差異。依行政程序法與行政訴訟法中之職權調查原則，被告不得僅以原告負責人已經於刑事案件中認罪為據，應先就被告核定原告成本與費用剔除「部分」卻仍保留「部分成本費用」之區分原則與證據進行說明，蓋依刑事案件中所見之查核報告資料，應係指摘元陽與川輝公司並無營運能力，此一查核報告結果與後續核定結果顯然有歧異，自應由被告先行舉證釐清。

- (4) 原告於98年度主要遭剔除成本、費用為向川輝公司進貨汽車零件（油封等商品）及IPTV系統整合費用。前者可查調川輝公司進貨對象（均有相關進貨發票，相關進貨對象經原告詢問，均已向被告提供相關交易資料進行說明完竣），後者系統整合係向境外UTstarcom Hong Kong Ltd（下稱UTHK）所採購，此有原告與UTHK合約可稽，合約金額為Rolling Stream系統美金18,503,951元及Set top box 1,820,000元美金。因該境外公司提供之硬體設備及授權軟體序號，得以進口報單等資料入帳，但進行相關系統整合服務之服務費用，因屬於跨境提供，無法取得相關憑證，故原告公司為求便宜處置，即由川輝公司開立相關發票，以為支應款項之實際支出。此由午陽公司歷年向UTHK公司採購取得相關成本憑證入帳總金顯，不足前述合約金額足以證明。而後續相關設備（含硬體及軟體整合）均已銷售予財務報表經會計師簽證查核並公開發行之威達有線電視

事業股份有限公司，並實際投入運作，自得證明相關設備與服務確實均有實際進行。

4.原告於更審109年10月27日準備程序主張（本院卷第179-181頁）：

98年度遭被告剔除之金額都是IPTV的整合服務費用，因無法取得相關憑證，所以原告以非實際交易對象的元陽、川輝公司統一發票列帳。

5.罰緩部分：

原告確實有委外加工之必要，且有加工事實存在，並未虛列成本，縱或被告認加工勞務並非川輝公司、元陽公司所提供，亦僅取得非實際交易對象之憑證，原告並無漏稅事實，即不得按所得稅法第110條之2第1項之規定處以漏稅罰等語。

(二)聲明：訴願決定及原處分（即復查決定）不利部分均撤銷。

三、被告答辯及聲明：

(一)答辯要旨：

1.查賴富源（元陽公司及川輝公司之實際負責人）及鄭麗芬（賴富源之配偶，原告之代表人，亦為元陽公司及川輝公司之財務主管）於98年1月起至101年12月間止，明知元陽公司及川輝公司與原告等營業人並無實際銷售貨物或提供勞務之事實，竟為逃漏該等營業人之營業稅，虛開不實之統一發票，分別交付原告等營業人充當進貨憑證使用，申報扣抵銷項稅額，致分別幫助原告等營業人逃漏稅捐，足生損害稅捐稽徵機關課稅之公平及正確性，業經臺中地檢署檢察官提起公訴，經臺中地院106年度訴字第353號刑事判決，以當事人雙方合意且被告賴富源及鄭麗芬均已認罪，檢察官聲請改依協商程序而為判決，合先敘明。

2.系爭加工費之真實性部分，賴富源及鄭麗芬均已於臺中地院

01 刑事案件審理時，認罪為渠等虛開之不實統一發票，經刑事
02 判決各應執行有期徒刑2年確定；又被告查得原告98年4月至
03 101年11月間無進貨事實，取得元陽公司及川輝公司開立不
04 實之統一發票，銷售額計196,712,034元，作為進項憑證申
05 報扣抵銷項稅額，虛報進項稅額，乃核定補徵營業稅額4,13
06 2,188元，並經被告處罰鍰353,182元。而前開不實統一發票
07 係同一課稅事實原告98年度營所稅「營業成本」據以入帳之
08 會計憑證，且被告於原查核階段及復查階段等行政救濟程序
09 ，亦依職權調查認定原告98年度無進貨事實，取得不實之統
10 一發票，虛列營業成本37,938,888元。本件98年度未分配盈
11 餘部分，係依前開營所稅復查決定重行核算漏報所得額37,9
12 38,888元、稅後純益28,454,166元 $37,938,888 \times (1 - 25\%)$ 及未分配盈餘28,454,166元，原核定未分配盈餘74,28
13 6,510元，復查決定予以追減13,980,508元（42,434,674元
14 -28,454,166元），變更核定60,306,002元。

16 3.最高行政法院判決將原判決廢棄，發回之理由略以：「本件
17 未分配盈餘之稅後純益額之核計，既同涉及上訴人98年度收
18 入總額及營業成本項目之核認，則上訴人98年度未分配盈餘
19 之核算基礎『依商業會計法規定處理之稅後純益』，其數額
20 如何，更不得以上開原審107年度訴字第92號判決之認定為
21 據。本件被上訴人既已認定上訴人之營業收入，但因上訴人
22 未提示有關營業成本之帳簿文據而未准予列報，則被上訴人
23 自應就營業收入相應之商品或服務依推計認定營業成本。」
24 惟本件同一課稅事實98年度營所稅結算申報案件，亦經本院
25 107年度訴字第92號判決駁回，原告提起上訴，經最高行政
26 法院108年度判字第261號判決原判決廢棄，發回本院更為審
27 理。被告業於108年10月21日以中區國稅法一字第108001161

5號函請原告提示(一)所有外銷及內銷產品之商品進銷存表(含試算表電子檔案)，臚列無加工需求之商品及有加工需求散裝商品之收入、進貨成本(單價及數量)、委外加工之對象、所對應加工活動之具體內容、加工費單價及數量。(二)前開加工活動所需之包(材)裝費用(單價及數量，含試算表電子檔案)。(三)委託元陽公司及川輝公司以外之加工廠商之原始加工費單據(送貨單、驗收單及議訂加工費之合約書等)。(四)加工費分別列帳「銷貨成本－貿易－國外」、「其他營業成本」、「推銷－出貨－加工費用」之入帳原則。(五)98年12月1日取得元陽公司之統一發票銷售額28,504,550元及川輝公司之統一發票銷售額23,000,180元，品名均為「加工及系統整合收入」，請區分其中屬加工費之金額為何？等相關資料，原告迄未提示完整資料以供驗證，是原告仍無法證明系爭加工費為真實。

4.最高行政法院判決發回判決雖未強調原告之協力義務，係因指摘鈞院原審判決違反職權調查義務，爰發回意旨強調職權調查義務，但不能因此忽視協力義務在本案之重要性。對照有限責任臺灣省第三資源回收物運銷合作社(下稱三資社)第14回收站站長綜合所得稅事件，所作成同院108年度判字第5號判決所持之見解，被告認為「協力義務」也是審理本案時應斟酌之重點；其因在於職權調查有其侷限性，為期發現真實，納稅者權利保護法(下稱納保法)第7條第4項及第5項乃分別規定稽徵機關之職權調查義務及納稅者之協力義務，且強調「納稅者依本法及稅法規定所負之協力義務，不因前項規定而免除」。經對照最高行政法院108年度判字第5號判決與本案發回更審判決，被告歸納出一個相同點及兩個相異點。而不論是相同點或相異點，均可證協力義務在本案

之重要性：

(1) 相同點：兩個案件都涉及刑事不法。在三資社案件，納稅者（即站長）與三資社從業人員合意製作不實之一時貿易申報表，作為逃漏稅捐之工具，經刑事判決「行使業務登載不實文書罪」有罪確定（最高法院104年度台上字第2851號判決）；在本案，原告負責人與元陽公司及川輝公司負責人合意製作不實加工費統一發票，亦經刑事判決「違反商業會計法等」有罪確定（臺中地院106年度訴字第353號判決）。因此，兩案納稅者都有以不實文件為工具逃漏稅之刑事不法行為。雖然三資社部分逃漏稅捐無罪，但那是因為逃漏稅額無法確認，基於「罪疑惟輕」而無罪，非謂無逃漏稅之行為。而依最高行政法院108年度判字第5號判決之見解，納稅者製作不實文件在前，就更應該積極證明其主張之反對事實，提出可行之證據方法，而不能毫無範圍的要求稽徵機關職權調查 參照判決理由六、2.B.（1）.（C）段論述；第18頁至第19頁V。

(2) 相異點：

A. 三資社案件是稅基發生或增加之案件（且有處罰），本案是稅基減少或消滅的案件，依規範有利說，概念上三資社案件稽徵機關應負擔之證明責任大於本案。惟最高行政法院108年度判字第5號判決強調納稅者若消極盡協力義務，甚或不盡協力義務，不僅影響法院心證的形成（參照判決書第21頁）；最高行政法院所作108年度判字第401號判決更明確指出：「而職權調查義務之履行，復需搭配納稅者之協力義務，方能有助於稅捐要件事實全貌之發現。若納稅者不履行協力義務者，稅捐機關職權調查義務所需踐行之程度，自然也會因此而降低。」

01 」。至於原告之協力義務，被告為查核系爭加工費之統
02 一發票是否為真實交易，前於原查核階段分別於102年7
03 月17日、103年5月6日及104年1月26日以中區國稅四字
04 第1020009316號、第0000000000號、第0000000000號、
05 第0000000000號、第0000000000A號及第0000000000B號
06 函，請元陽公司及川輝公司提示系爭交易之帳簿及完整
07 原始憑證供核，另被告所屬臺中分局前於104年12月16
08 日以中區國稅臺中銷售字第1042167481號函，請原告提
09 示帳載憑證等案關交易證明文件供核。嗣復查期間於10
10 5年7月26日以中區國稅法一字第1050009077號函，請原
11 告提供委外加工之報價單、簽收單、運送單、交貨驗收
12 紀錄、支付價款等案關物流、金流證明文件及復查有利
13 事證供核，另於106年9月22日以中區國稅法一字第1060
14 011326號函請原告提示有利復查之文據資料供核。又訴
15 訟階段，被告於108年10月21日以中區國稅法一字第108
16 0011615號函，請原告提示加工費相關資料供核，原告
17 迄未提示完整資料以供驗證，是原告仍無法證明系爭加
18 工費為真實。

19 B.三資社逃漏稅捐罪不成立，最高行政法院108年度判字
20 第5號判決仍認為納稅者有極高積極證明反對事實存在
21 之義務。本案，原告負責人及其配偶是原告、元陽公司
22 、川輝公司之實際負責人，渠等兩人逃漏稅捐罪有罪確
23 定，刑事不法程度遠高於三資社案件，原告應負擔之協
24 力義務自然也應該遠高於三資社案件。

25 5.原告主張鈞院108年度訴更一字第8號案件（原告98年度營所
26 稅事件），被告復查時追認營業成本，已承認原告與元陽公
27 司、川輝公司間具有加工事實一節，查原告98年間取得元陽

公司及川輝公司開立不實之統一發票銷售額合計57,565,982元，其入帳情形如下：

(1)「營業成本」科目計37,938,888元：「銷貨成本－貿易－國外」4,425,305元、部分交易之進項稅額13,583元；其他營業成本33,900,000元；「進貨折讓－貿易－國外」（400,000）元。

(2)「營業費用」科目：「推銷－出貨－加工費用」19,344,429元。

(3)「資產」科目：「商品存貨－貿易」296,248元。

(4)被告於原查核階段，全數剔除98年度營業成本57,579,565元，嗣於復查時，查得原告係於98年12月31日始將原帳列「其他營業成本」科目調整轉列至「推銷－出貨－加工費用」科目19,344,429元，且有帳列「商品存貨－貿易」科目296,248元（於100年度始轉列成本），是原剔除營業成本57,579,565元，復查後乃予追認19,640,677元（19,344,429元＋296,248元），且基於爭點主義，原告帳列「推銷－出貨－加工費用」科目19,344,429元並未追減。是被告於原告98年度營所稅復查案件，雖有分別追認營業成本19,640,677元，惟此係因於原查核階段誤剔除「營業成本」，並非承認原告與元陽公司及川輝公司間有加工事實。至原告主張之加工內容部分，經核原告原本即已自行帳列「推銷－出貨－包裝費用」、「推銷－出貨－加工費用」或「推銷－出貨－其他費用」等科目，原告自需負擔協力義務，說明其已入帳之「推銷費用」與被告剔除之「營業成本」所代表之加工項目與內容有何不同？如前所述，原告製作不實文件在前，就更應該積極證明其主張之反對事實，提出可行之證據方法，而不能毫無範圍的要求稽徵機

01 關或鈞院依職權調查。

02 6.最高行政法院廢棄發回理由略以：「本件未分配盈餘之稅
03 後純益額之核計，既同涉及上訴人98年度收入總額及營業
04 成本項目之核認，則上訴人98年度未分配盈餘之核算基礎
05 『依商業會計法規定處理之稅後純益』，其數額如何，更
06 不得以上開原審107年度訴字第92號判決之認定為據。本件
07 被上訴人既已認定上訴人之營業收入，但因上訴人未提示
08 有關營業成本之帳簿文據而未准予列報，則被上訴人自應
09 就營業收入相應之商品或服務依推計認定營業成本。」等
10 語，但原告於98至101年度同時將取得元陽公司及川輝公司
11 開立不實之進項憑證分別入帳「營業成本」、「營業費用
12 」及「資產」等不同科目項下，惟三種會計科目之性質並
13 不相同，原告對自身帳務處理本應知之甚詳，卻迄今仍無
14 法說明係如何於入帳時區分不同科目之金額及緣由（入帳
15 成本或費用之標準究竟為何？）原告於年底時以不同會計
16 科目調整入帳（例如：原告於98年12月31日將原帳列「其
17 他營業成本」科目調整轉列至「推銷－出貨－加工費用」
18 科目19,344,429元。又原告取得元陽公司於99年12月31日
19 開立1張統一發票金額23,000,000元，並分別入帳「其他營
20 業成本」4,736,800元及「推銷－出貨－加工費用」18,263
21 ,200元），原告顯有藉取得關係企業元陽公司及川輝公司
22 所開立之統一發票，恣意調整其申報之毛利率及營業淨利
23 率。又原告並非單純經營汽車零件批發外銷業，經核其尚
24 有其他性質之營業收入，既原告未提示各別之營業成本及
25 營業費用憑證，是被告亦難僅就其中一項（汽車零件批發
26 外銷之營業收入）適用「毛利率」，予以推計認定營業成
27 本，況原告迄今仍無法證明系爭加工費為真實。

- 01 7.納稅義務人於稽徵機關進行調查或復查時，未提示該項帳
02 簿文據或雖提示而有不完全者，稽徵機關應依所得稅法第
03 83條第2項規定時間命其提示或補正，如經過規定時間，而
04 納稅義務人仍不遵照提示或補正者，稽徵機關始得依同條
05 第1項後段規定，依查得之資料或同業利潤標準，核定其所
06 得額（最高行政法院61年判字第198號判例參照）。稽徵機
07 關依查得之資料核定納稅義務人之所得額，或依同業利潤
08 標準核定其所得額，均屬法定推估核定其所得額之方法。
09 如所查得之資料已足以認定納稅義務人之所得額時，即無
10 適用同業利潤標準核定其所得額之餘地（最高行政法院94
11 年判字第116號判決參照）。依所得稅法第83條第1項之立
12 法理由、前揭判決及財政部函釋，係調查時納稅義務人未
13 提示帳證，始得依同業利潤標準核定所得額，並非指稽徵
14 機關已查得納稅義務人以不實統一發票充當進項憑證並虛
15 列成本，仍得依同業利潤標準估計相關成本。
- 16 8.本件系爭加工費之真實性部分，被告於原查查核階段已調
17 查異常進項來源及銷項去路之相關交易對象、負責人、股
18 東、員工、房東、記帳業者等，並請原告提示完整帳證及
19 原始交易憑證供核，原告僅提供日記簿及分類帳，未能提
20 供原始憑證、傳票、金流、物流等相關文據供核，原告既
21 已認罪虛開不實加工費統一發票，自是對應不到其營業收
22 入及工序流程。被告依所得稅法第83條規定「稽徵機關進
23 行調查或復查時，納稅義務人應提示有關各種證明所得額
24 之帳簿、文據；其未提示者，稽徵機關得依查得之資料或
25 同業利潤標準，核定其所得額。」以查得資料（不實統一
26 發票）核定其所得額，尚無同業利潤標準「毛利率」之適
27 用。

01 9.本件最高行政法院判決原判決廢棄，發回原審法院更為審
02 理之理由略以：「本件被上訴人既已認定上訴人之營業收
03 入，但因上訴人未提示有關營業成本之帳簿文據而未准予
04 列報，則被上訴人自應就營業收入相應之商品或服務依推
05 計認定營業成本。」查原告並非單純經營汽車零件批發外
06 銷業，其分類帳記載國外營業收入（含銷貨收入-貿易-國
07 外、銷貨收入-貿易-東南亞）及國內營業收入（含銷貨收
08 入-貿易-國內、銷貨收入-其他、租金收入）等收入，惟原
09 告卻無法區分各業別申報之收入、成本及毛利率。既原告
10 未能提示各業別之營業成本憑證，被告亦難僅就其中一項
11 （汽車零件批發外銷之營業收入）適用「毛利率」推計認
12 定其營業成本，又同時另核實認定其他業別收入之營業成
13 本，況原告迄今仍無法證明系爭加工費為真實等語。

14 (二)聲明：原告之訴駁回。

15 四、爭點：

16 (一)原告主張遭被告認定屬虛列而剔除的營業成本37,938,888元
17 ，係向UTHK採購之IPTV系統整合費用，因無法取得相關憑證
18 ，乃以非實際交易對象的元陽、川輝公司統一發票列報，是
19 否可採？

20 (二)被告復查決定認定原告98年度取自元陽公司、川輝公司之統
21 一發票，其中列報營業成本金額37,938,888元屬虛列，變更
22 核定未分配盈餘60,306,002元，應補徵未分配盈餘加徵營利
23 事業所得稅2,845,417元，並變更罰鍰為1,422,708元，是否
24 適法？

25 五、本院的判斷：

26 (一)前提事實：

27 原告申報98年度未分配盈餘加徵營所稅，列報未分配盈餘31

01 ,851,836元，原經被告依申報數核定；嗣經被告查得原告98
02 年度營所稅結算申報，虛列營業成本56,579,565元，致漏稅
03 後純益42,434,674元，乃重行核定未分配盈餘74,286,510元
04 ，加徵10%營所稅7,428,651元，並按所漏稅額4,243,468元
05 處0.5倍罰鍰2,121,734元；原告不服，申請復查，經復查決
06 定（原處分），追減未分配盈餘13,980,508元及罰鍰699,02
07 6元，變更核定未分配盈餘60,306,002元，罰鍰1,422,708元
08 ；原告仍不服，提起訴願遭決定駁回，提起行政訴訟，聲明
09 ：「訴願決定及原處分（即復查決定）不利部分均撤銷」，
10 經本院107年度訴字第91號判決駁回，原告不服，提起上訴
11 ，經最高行政法院108年度判字第573號判決廢棄，發回本院
12 更為審理等情，為兩造所不爭執，且有98年度未分配盈餘申
13 報書、更正核定通知書及繳款書、原裁處書及罰鍰繳款書、
14 復查決定書、訴願決定書、本院107年度訴字第91號判決、
15 最高行政法院108年度判字第573號判決等件資料影本附卷可
16 證（原處分卷第1-4、73-78、108-114、144-150頁、本院前
17 審卷第425-447頁、本院卷第19-28頁），此部分事實堪以認
18 定。

19 (二)未分配盈餘加徵營所稅自94年度起，係指營利事業當年度依
20 商業會計法規定處理之稅後純益，而非指稅捐機關依所得稅
21 法核定之稅後純益：

22 1.應適用之法令：

23 (1)行為時所得稅法第66條之9規定：「（第1項）自87年度
24 起，營利事業當年度之盈餘未作分配者，應就該未分配
25 盈餘加徵10%營利事業所得稅。（第2項）前項所稱未分
26 配盈餘，自94年度起，係指營利事業當年度依商業會計
27 法規定處理之稅後純益，……（第4項）營利事業當年度

之財務報表經會計師查核簽證者，第2項所稱之稅後純益，應以會計師查定數為準。其後如經主管機關查核通知調整者，應以調整更正後之數額為準。……」

(2)商業會計法第14條規定：「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33條規定：「非根據真實事項，不得造具任何會計憑證，並不得在會計帳簿表冊作任何記錄。」第38條規定：「（第1項）各項會計憑證，除應永久保存或有關未結會計事項者外，應於年度決算程序辦理終了後，至少保存5年。（第2項）各項會計帳簿及財務報表，應於年度決算程序辦理終了後，至少保存10年。但有關未結會計事項者，不在此限。」

(3)所得稅法第83條規定：「（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。」

(4)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.據上，未分配盈餘加徵營所稅原則上應以會計師依商業會計
法查定之稅後純益為準，其後如經主管機關查核通知調整者
，應以調整更正後之數額為準，而非以稽徵機關依所得稅法
核定之稅後純益為準。又依商業會計法第33條規定，非根據
真實事項，不得造具任何會計憑證，即商業會計須根據真實
事項依照一般公認會計原則為登載，而非依稅法之規定登載
，故所得稅法第83條第1項及納保法第14條所規定之推計課
稅，例如同業利潤標準，僅適用於稅務會計，於商業會計自
不適用。蓋公司行號平日均應依商業會計法及一般公認會計
原則，就真實交易事項造具會計憑證、登載帳冊及編製財務
報表，嗣於次年5月申報前一年度營所稅時，再依據稅法相
關規定自行調整不符合稅法之項目，以符合稅法之規定。亦
即，平日係依商業會計登載真實交易事項，僅於申報營所稅
時始依稅法有別於商業會計之規定另作稅務會計之調整，故
所得稅法第83條及納保法第14條所規定之推計課稅，於商業
會計自無適用之餘地。雖因未分配盈餘加徵營所稅應以營利
事業當年度依商業會計法規定處理之稅後純益為基準，而稅
後純益係來自商業會計法之稅前純益扣除營所稅，故營所稅
多寡仍會影響未分配盈餘加徵營所稅之金額，且其中營所稅
可能係採推計課稅之結果，然究非商業會計直接採用推計課
稅。

(三)原告未盡協力義務，且就其主張有利於己之事實，未負舉證

之責任：

1.按所得稅法第83條之1規定：「（第1項）稽徵機關或財政部指定之調查人員進行調查時，如發現納稅義務人有重大逃漏稅嫌疑，得視案情需要，報經財政部核准，就納稅義務人資產淨值、資金流程及不合營業常規之營業資料進行調查。（第2項）稽徵機關就前項資料調查結果，證明納稅義務人有逃漏稅情事時，納稅義務人對有利於己之事實，應負舉證之責。」司法院釋字第537號解釋略以：「……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。」因此，在租稅稽徵之程序當中，納稅義務人仍有申報及提示與課稅要件事實有關之帳簿、憑證等協力義務，不因行政機關或法院應依職權調查證據而受影響。倘納稅義務人未善盡申報協力義務時，依實務通說，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，以為平衡。

2.納稅義務人取得不實統一發票之態樣約可歸納為2類：

(1)無交易事實而取得不實統一發票藉以虛增營業成本或費用者：此種情形完全是為了逃漏稅的目的，因納稅義務人並無實際進貨之事實，其虛增之營業成本或費用，在稅務會計上本即應予全額剔除，並無推計其相對應之營業成本或費用之必要。至於商業會計上，依商業會計法第33條規定，無交易事實本不得造具任何會計憑證，並不得在會計帳簿表冊作任何記錄。

(2)有交易事實而取得非實際交易對象的統一發票者：納稅義務人取得非實際交易對象所開立之憑證，在稅務會計上，

01 如經稅捐稽徵機關查明確有進貨事實，此種情形其帳列之
02 營業成本或費用應准予認列，亦無推計其相對應之營業成
03 本或費用之必要。至於商業會計上，因有交易事實，本應
04 根據實際交易事實造具會計憑證，登載在會計帳簿表冊上
05 。

06 由上可知，在稅務會計上，納稅義務人取得不實統一發票登
07 載在帳簿上，經主管機關查明其無交易事實者，應予全額剔
08 除；經查明其僅係取得非實際交易對象的統一發票但有交易
09 事實者，則應全額准予認列；二者均無推計其營業成本或費
10 用之必要。至於所得稅法第83條及納保法第14條有關推計課
11 稅之規定，其適用係以納稅義務人應提示而未提示有關各種
12 證明所得額之帳簿、文據，經調查仍不能確定或調查費用過
13 鉅時，為維護課稅公平原則，稅捐稽徵機關得推計課稅，此
14 種情形核與納稅義務人取得不實統一發票之情形，顯有不同
15 。

16 3.經查，被告復查決定認定原告98年度取自元陽、川輝公司之
17 統一發票，其中列報營業成本金額37,938,888元屬虛增，應
18 予剔除。原告不服，提起行政救濟，其歷次主張如下：

19 (1)於申請復查、提起訴願階段均主張：經被告認定屬虛增之
20 營業成本，係其與元陽、川輝公司之交易，確實有產品加
21 工及代工之事實，有復查申請理由書（原處分卷第7頁）
22 、訴願理由書（原處分卷第129頁）附卷可資佐證。

23 (2)於前審時主張：元陽、川輝公司代原告從事加工、包裝業
24 務，執行該業務所需耗材均由元陽、川輝公司採購，所使
25 用之人力則大多為臨時工，部分工作又轉交其他家庭式企
26 業執行等語（見本院前審卷第15頁起訴狀）。嗣因原告98
27 年度營所稅結算申報案件，經本院107年度訴字第92號判

01 決駁回，原告提起上訴，經最高行政法院108年度判字第2
02 61號判決廢棄，發回本院更為審理。因原告僅於108年8月
03 6日提出98年度日記帳及分類帳供被告查核，被告另於108
04 年10月21日以中區國稅法一字第1080011615號函請原告提
05 示(一)所有外銷及內銷產品之商品進銷存表(含試算表電子
06 檔案)，臚列無加工需求之商品及有加工需求散裝商品之
07 收入、進貨成本(單價及數量)、委外加工之對象、所對
08 應加工活動之具體內容、加工費單價及數量。(二)前開加工
09 活動所需之包(材)裝費用(單價及數量，含試算表電子
10 檔案)。(三)委託元陽公司及川輝公司以外之加工廠商之原
11 始加工費單據(送貨單、驗收單及議訂加工費之合約書等
12)。(四)加工費分別列帳「銷貨成本—貿易—國外」、「其
13 他營業成本」、「推銷—出貨—加工費用」之入帳原則。
14 (五)98年12月1日取得元陽公司之統一發票銷售額28,504,55
15 0元及川輝公司之統一發票銷售額23,000,180元，品名均
16 為「加工及系統整合收入」，請區分其中屬加工費之金額
17 為何？等相關資料，原告迄未提示相關資料以供查證。

18 (3)於109年5月5日本件更審之初主張：係由原告委託元陽、
19 川輝公司加工，再由元陽、川輝公司委託第三人加工(本
20 院更審卷第100-121頁)。惟因原告無任何具體加工物品
21 運送及交付紀錄等相關物流及金流證明文件、帳冊供核，
22 本院更審時再請原告提出其與川輝、元陽公司間相關金流
23 及物流證明文件及帳冊，原告均無法提出。

24 (4)嗣於109年6月23日更審準備程序主張：其遭剔除之成本、
25 費用係向元陽公司、川輝公司進貨汽車零件(油封等)及
26 向境外UTHK公司所採購IPTV系統整合費用，因屬跨境提供
27 ，無法取得相關憑證，故原告公司為求便宜處置，即由元

陽公司、川輝公司開立相關發票，以為支應款項之實際支出等語（本院更審卷141-144、153、155頁）。

(5) 迄109年10月27日準備程序則主張：98年度遭被告剔除之金額全部都是IPTV的整合服務費用，因無法取得相關憑證，所以原告以非實際交易對象的元陽公司、川輝公司統一發票列帳（本院卷第179-181頁）。嗣經本院曉諭，原告既然主張本件系爭金額均為支付IPTV的整合服務費用，則在商業會計上，只要原告據實登載會計帳簿，無論有無自UTHK公司取得憑證，會計帳簿上都應該有記載，原告是否可提出相關會計帳簿以供核對？原告當庭答稱：無法提出會計帳簿，完全無法與現在的發票勾稽核對等語（本院卷第179頁）。

4. 綜上，原告對於98年間取得元陽及川輝公司開立統一發票銷售額合計37,938,888元部分，其進貨事實究竟為何，不僅前後矛盾，並且於無法提出委託元陽、川輝公司產品加工相關金流及物流證明文件後，又變更主張為一部分係向元陽公司、川輝公司進貨汽車零件（油封等），一部分係向UTHK公司採購IPTV系統整合費用，最後又改稱系爭遭剔除之金額，全部都是向UTHK公司採購IPTV系統整合費用。原告多次翻異前詞，已足以證明其最初主張系爭金額係其與元陽、川輝公司之真實交易一事，顯不可採，且本院對於原告原先主張有委託元陽、川輝公司產品加工之事實，即無庸再予調查及審理。又原告對於上揭取自元陽、川輝公司統一發票，列報營業成本37,938,888元部分之進貨事實，既已變更主張為向UTHK公司採購IPTV系統整合費用，則原告就其主張有利於己之事實，即應負舉證責任。惟原告既未盡協力義務，亦未盡舉證之責任。

01 (四)被告復查決定認定原告98年度取自元陽、川輝公司之統一發
02 票，其中列報營業成本金額37,938,888元屬虛增，變更核定
03 未分配盈餘60,306,002元，應補徵未分配盈餘加徵營所稅2,
04 845,417元，適法有據：

05 1.本件屬98年度未分配盈餘加徵營所稅，係指原告當年度依商
06 業會計法規定處理之稅後純益，原告就系爭遭剔除成本之金
07 額，依法應盡協力義務，提出依一般公認會計原則所登載之
08 相關商業會計帳簿、憑證供被告審認，且就其主張有利於己
09 之事實，應負舉證責任，惟原告既未盡協力義務，亦未盡舉
10 證責任，則被告之舉證責任應予減輕。

11 2.原告就系爭遭剔除營業成本之金額先後多次變更為不同之主
12 張，其前後主張自相矛盾，已違反誠信原則，難以採信。而
13 被告就原告最初主張系爭金額係其與元陽、川輝公司之真實
14 交易一事，業已詳查並敘明原告此部分主張不可採。原告雖
15 多次變更主張，並最後於更審雖改稱：遭剔除之成本全部都是
16 IPTV系統整合費用等語，然查：

17 (1)原告於申請復查、訴願及前審時均主張：經認定虛列之營
18 業成本係其與元陽、川輝公司之交易，確實有進貨、加工
19 之事實等語。經查：

20 A.原告與元陽公司、川輝公司係屬關係企業，原告就其主
21 張委託元陽公司、川輝公司加工，及元陽公司與川輝公
22 司除向外部廠商採購外，有委託家庭企業加工乙節，均
23 未能提出進項憑證供核，雖經被告於106年9月22日函請
24 其提供相關帳簿憑證及與元陽公司及川輝公司交易之合
25 約書、訂購單、報價單、簽收單、運送單、交貨驗收紀
26 錄及加工明細表暨收付價款證明文件等資料供核，但原
27 告僅提供系爭年度之日記帳及明細帳資料，迄未提示相

關貨物送交及取回之簽收資料。衡情原告係屬股份有限公司之組織型態，若欠缺委外加工之品名、數量與工作品質驗收標準及紀錄、加工費用計算明細等重要物流證明資料，殊難憑認雙方間存在有委託加工之法律關係。參諸證人楊孟茹就原告代表人鄭麗芬及其配偶賴富源涉犯商業會計法第71條第1款及稅捐稽徵法第43條第1項罪嫌之刑事案件，於檢察官偵訊時結證陳稱：98年1月至101年12月間，伊在威達集團、午陽集團任職，負責集團內威達、原告、元陽、川輝等公司的會計業務。伊老闆是賴富源，老闆娘是鄭麗芬，鄭麗芬負責管理上開2集團的所有事務，集團設有財務長，財務長也須向鄭麗芬報告相關事宜。伊曾申報過元陽、川輝公司的營業稅，是老闆娘鄭麗芬和財務主管蔡美麗、許相仁請伊申報，伊曾開立元陽、川輝公司的發票，也曾將上開元陽公司、川輝公司及原告公司等3家公司發票互開給對方，這些也都財務主管口頭上要伊開立的，並沒有出貨單等原始憑證可以佐證等語，有臺灣臺中地方檢察署檢察官105年度偵字第27734號起訴書可佐。另依本院106年度訴字312號營業稅事件確定判決所載，由原告配偶賴富源擔任代表人之永大數位動力股份有限公司於100年12月間無進貨事實，亦取具元陽公司開立不實統一發票銷售額計9,598,098元，營業稅額479,905元，作為進項憑證，虛報進項稅額之情形，堪認證人楊孟茹上開證詞信實可採。益見元陽公司及川輝公司與原告間實際上並無合法交易之事實，徒憑公司主管之口頭囑咐，即由公司會計開立不實之統一發票供原告作為虛列營業成本（加工費用）之原始憑證至明。

01 B.經勾稽川輝公司之合作金庫帳戶部分資金往來明細影本
02 ,可見98年12月之發票金額24,150,189元,係由原告先
03 於98年12月29日及12月31日存入川輝公司帳戶,旋即於
04 同月31日轉入原告公司代表人鄭麗芬之個人帳戶(帳號
05 00000000000000),其餘年度之各筆交易,亦多採用相
06 同之操作方式,致使川輝公司帳戶僅留有數千至數萬元
07 不等之金額,堪認川輝公司帳戶之開設乃便於虛構資金
08 收付款流程之用,並非因實際上交易而發生之資金流程
09 。

10 C.觀諸元陽公司填報之98年度營利事業所得稅申報之財產
11 目錄,元陽公司並未有加工生產之機器設備。而川輝公
12 司不但無為僱用從事受託加工業務員工之投保資料,有
13 卷附衛生福利部中央健康保險署104年1月6日健保中字
14 第1044000450號函及勞動部勞工保險局104年1月20日保
15 費資字第10413007840號函可證,且依其98年度綜合所
16 得稅BAN給付清單,亦未見任何所得給付資料,足見川
17 輝公司未有人員執行加工勞務。原告雖謂人力為臨時工
18 而未就支付薪資進行申報,且無開立憑證等語。然即使
19 聘雇臨時員工未就薪資費用扣繳申報,當應備薪資請領
20 清冊或簽收文件資料,查報其姓名、地址供核,其空言
21 主張無從憑信符合一般商業交易常情,不能採取。又依
22 川輝公司及元陽公司98年1月至101年12月、98年12月至
23 101年12月間之進項來源明細表、銷項去路明細表等資
24 料顯示,川輝公司進項金額29,522,851元,銷項高達11
25 5,587,382元;而元陽公司進項金額23,264,750元,銷
26 項高達108,033,928元。前者,其進貨金額約占銷貨金
27 額比例為25%,後者約占22%,進銷貨申報之金額差距

相當大，顯有可疑。則原告始終未能提出相關帳冊憑證，亦未取得相關外部憑證，供勾稽查證，所述川輝公司與元陽公司係委外家庭代工廠包裝等語，實難以採信。

D.綜上，原告於申請復查、訴願及前審時均主張：經認定虛列之營業成本係其與元陽、川輝公司之交易，確實有進貨、加工之事實等語，顯不可採。況原告此部分主張，事後已為原告所不採，更可證明其此部分主張之不實。

(2)原告於109年6月23日具狀主張其取自元陽、川輝公司統一發票，列報營業成本金額37,938,888元部分，一部分係向元陽公司、川輝公司進貨汽車零件（油封等），一部分係IPTV系統整合費用，後者系統整合費用係向境外UTHK公司所採購，並提出原告與UTHK公司合約為憑等語。經查，原告對於其向元陽公司、川輝公司進貨汽車零件（油封）乙節，僅說明可查調元陽公司、川輝公司進貨對象，均有相關進貨發票，相關進貨對象經原告詢問，均已向被告提供相關交易資料進行說明完竣，惟並未提出任何相關金流及物流證明文件或帳簿憑據為據，已難採信，業如前述。況且，此部分主張事後又為原告自己所推翻，顯見原告此部分主張亦不可採。

(3)原告於109年10月27日更審準備程序改主張系爭遭剔除之金額全部都是其向UTHK公司採購IPTV系統整合費用，經查：

A.原告僅提出與UTHK簽訂之採購合約1份（本院卷第159-161頁），並未提出相關付款帳簿憑據，及UTHK出貨或提供服務之相關證明，且該合約載明「午陽」一詞應包括其子公司、後續公司、關係企業及受讓人，又該合約係

於96年間所簽訂，距98年度已1年餘，自難為有利於原告之認定。而且，此部分主張係原告於本院更審時新提出之主張，衡諸常情，原告於變更主張之前，理應有相關憑據、帳冊資料作為佐證，原告始知悉有變更主張之必要，自應提出相關商業會計帳簿、憑證供被告審認，且其對此主張有利於己之事實，應負舉證責任，然原告既未盡協力義務，亦未盡舉證責任，被告自無從據以審認。

B.若系爭遭剔除之成本是IPTV系統整合費用，則原告必然有付款給UTHK之紀錄，何以原告付款給UTHK之後，卻無法自UTHK取得相關憑證，甚且連原告付款紀錄均付之闕如，誠違反經驗法則。而且，縱認原告無法取得UTHK公司之憑證，惟依商業會計法原告仍應據實登載真實之交易情況，而非以非實際交易對象之元陽、川輝公司統一發票列報。

C.若系爭遭剔除之營業成本全部是IPTV系統整合費用，原告僅係以非實際交易對象之元陽、川輝公司統一發票作為替代憑證，則原告應已付款給UTHK公司，且顯無支付系爭發票金額給元陽、川輝公司之必要，何以原告另又有再次付款予元陽、川輝公司之紀錄。如此二次付款，其帳上資金如何相符？又若原告付款給元陽、川輝公司僅係配合其取得統一發票之假象，非屬實際應付之款項，則該款項最終理應回到原告公司，何以款項卻轉入原告公司代表人鄭麗芬之個人帳戶。以上種種，顯均違反常理。

D.綜上，原告此部分主張顯無實據，亦不可採。

(4)參以，賴富源（元陽公司及川輝公司之實際負責人）及鄭

麗芬（賴富源之配偶，原告之代表人，亦為元陽公司及川輝公司之財務主管）於98年1月起至101年12月間止，明知元陽公司及川輝公司與原告等營業人並無實際銷售貨物或提供勞務之事實，竟虛開不實之統一發票，分別交付原告等營業人充當進貨憑證使用，申報扣抵銷項稅額，致分別幫助原告等營業人逃漏稅捐，足生損害稅捐稽徵機關課稅之公平及正確性，經臺中地檢署檢察官提起公訴後，因賴富源及鄭麗芬均認罪，檢察官聲請改依協商程序而為判決，經臺中地院106年度訴字第353號刑事判決各應執行有期徒刑2年，如易科罰金，以1,000元折算1日，緩刑3年，業經本院調取該刑事案卷，核閱屬實。

(5) 綜上諸情以觀，原告多次更改主張前後矛盾，均無可採，本件經查純屬無交易事實而取得不實統一發票藉以虛增營業成本之情形，被告認定原告無交易事實，而蓄意以關係企業元陽公司、川輝公司所開立之不實統一發票虛增營業成本，企圖逃漏營所稅，並無違誤。從而，系爭金額無論在稅務會計上或商業（財務）會計上均屬虛增之營業成本，尚無「應就營業收入相應之商品或服務依推計認定營業成本。」之問題，被告予以剔除，並無違法。

3. 本件98年度未分配盈餘加徵營所稅，依營所稅復查決定重行核算漏報所得額37,938,888元、稅後純益28,454,166元 37,938,888元 $\times$ (1-25%) $\vee$ 及未分配盈餘28,454,166元，應准予追減未分配盈餘13,980,508元(42,434,674元-28,454,166元)，變更核定未分配盈餘60,306,002元並加徵10%營所稅2,845,417元，實屬有據。

(五) 被告復查決定將原裁處罰鍰2,121,734元，追減罰鍰699,026元，即重行核定按所漏稅額2,845,417元處0.5倍罰鍰1,422,

708元，亦無違法：

1.應適用的法令：

(1)所得稅法第110條之2第1項規定：「營利事業已依第102條之2規定辦理申報，但有漏報或短報未分配盈餘者，處以所漏稅額1倍以下之罰鍰。」

(2)財政部100年5月27日台財稅字第10004516580號令修正發布之稅務違章裁罰金額或倍數參考表（下稱「倍數參考表」），就所得稅法第110條之2第1項規定：「一、……二、漏稅額超過新臺幣5萬元者。處所漏稅額0.5倍之罰鍰。但於裁罰處分核定前，以書面或於談話筆（紀）錄中承認違章事實，並願意繳清稅款及罰鍰者，處所漏稅額0.4倍之罰鍰。」原未依納稅義務人違反申報義務情形，依其違章情節予以區分不同之裁量基準，嗣於103年4月16日修正之裁罰「倍數參考表」增訂：「三、經查屬故意有本條文第1項漏報或短報未分配盈餘者。處所漏稅額1倍之罰鍰。」就納稅義務人違反申報義務情形，按違章情節予以區分不同之裁量基準。

(3)財政部104年6月11日台財稅字第00000000000令：「稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表變更，如不利於納稅義務人者，對於變更前應裁處而未裁處及已裁處尚未確定之罰鍰案件，不適用之。」

2.被告復查決定以原告係所得稅法之納稅義務人，明知營利事業有誠實申報之義務，惟於98年間無進貨事實，卻取具元陽公司及川輝公司開立之不實統一發票，作為進項憑證，虛增營業成本37,938,888元，致漏報課稅所得額，進而於98年度未分配盈餘申報，漏報未分配盈餘28,454,166元，違反誠實申報義務，致發生逃漏未分配盈餘加徵營所稅之結果，核有

逃漏稅捐之故意，依首揭規定及財政部104年6月11日令釋意旨，修正後之「倍數參考表」顯較應裁處而未裁處時之100年5月27日「倍數參考表」更不利於原告，於是依修正前「倍數參考表」，審酌原告於裁罰處分核定前，未以書面承認違章事實及願意繳清稅款與罰鍰等情，按所漏稅額2,845,417元處0.5倍之罰鍰1,422,708元，亦無違誤。

(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，併此敘明。

六、結論：復查決定不利於原告部分並無違誤，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 110 年 1 月 28 日

臺中高等行政法院第二庭

審判長法官 劉 錫 賢

法 官 楊 嵎 琇

法 官 陳 文 燦

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
---------------------	------

(續上頁)

(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。
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 1 月 28 日
書記官 林 昱 玟