臺北高等行政法院判決

107年度訴更一字第21號

107年12月27日辯論終結

原　　告　通達國際股份有限公司

代　表　人　蔡江隆

訴訟代理人　丁金輝　會計師

　　李宛珍　律師

　　陳彥希　律師

上　一　人

複代理人　陳家慶　律師

被　　告　財政部北區國稅局

代　表　人　王綉忠（局長）

訴訟代理人　蘇怡心

　　鄭博宇

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104年11月11日台財訴字第10413960170號訴願決定（案號：第0000000號），提起行政訴訟，經本院105年度訴字第41號判決駁回，原告不服，提起上訴，經最高行政法院107年度判字第49號判決部分廢棄發回更審，本院更為判決如下：

主　文

訴願決定及原處分（含復查決定）除確定部分外，關於核定「其他收入」新臺幣122,656,893元項下，調增認列「出售統一發票」所生其他收入新臺幣53,278,002元部分均撤銷。

原告其餘之訴駁回。

第一審及發回前上訴審訴訟費用除確定部分外由被告負擔二分之一，餘由原告負擔。

事實及理由

一、事實概要

原告係經營電腦製造業者，民國95年度營利事業所得稅結算申報，列報全年所得額虧損新臺幣（下同）216,248,384元、暫繳稅額0元。被告以原告未能提示相關帳冊、憑證等資料供核，以99年5月11日95年度營利事業所得稅結算申報核定通知書，依該業同業利潤標準淨利率12% 核算營業淨利5,836,788元，加計非營業收入總額129,964,699元，減除非營業損失及費用總額71,732,445元，核定全年所得額64,069,042元，減除停徵之證券、期貨交易所得52,000元，核定課稅所得額64,017,042元及應納稅額15,994,260元，並減除尚未抵繳之扣繳稅額104,576元，應補徵稅額15,889,684元。原告不服，申請復查，經被告以101年2月21日北區國稅法一字第1010010392號復查決定（下稱復查決定）追認暫繳稅額10,950,703元，其餘復查駁回；原告就全年所得額仍表不服，經提起訴願，遭決定駁回，提起行政訴訟，經本院以105年度訴字第41號判決（下稱原判決）駁回原告之訴，原告不服，提起上訴，經最高行政法院107年判字第49號判決將原判決關於「其他收入新臺幣122,656,893元項下，認列『出售統一發票』所生之新臺幣117,248,397元其他收入」部分廢棄，並發回本院更為審理。

二、本件原告主張：

（一）依臺灣新北地方法院100年度金重訴字第5號刑事判決（下稱地院刑事判決）業已確定之事實，原告95年度與「Sun Microsystems」公司間之國外營收均為不實，就此亦無因虛開統一發票獲利之可言；被告主張原告所列國外虛偽交易明細與地院刑事判決附表八與附表九不符云云，並無可採：

1.地院刑事判決業已認定周雲楠虛設與國際知名電子大廠Sun Microsystems英文名稱相仿之人頭公司作為虛偽銷貨對象，且被告與檢調合作偵破周雲楠於海外虛設行號，依本院99年度訴更一字第106號判決及最高行政法院101年度判字第96號判決意旨，被告既未曾舉證證明原告與Sun Microsystems之間有真實交易，則原告95年度與Sun Microsystems之國外營收均為不實，足堪認定：

⑴本件原列報業外收入117,248,397元部分，係依財政部78年6月24日台財稅字第781146897號函釋（下稱財政部78年6月24日函），對非法出售或虛開統一發票給予他人作為進貨憑證者以獲利者，所為之推計。

⑵關於周雲楠在國內外虛設行號從事虛偽交易之事實，係因被告接獲檢舉函，嗣經被告內部調查並協助檢調偵辦合力偵破，並經地院刑事判決確認在案，被告若無相反之證據證明交易為真，則依地院刑事判決認定之國外虛設人頭公司及原告提出與國外人頭公司間之虛偽交易帳薄憑據，已足證明原告就該等虛偽銷貨並無營業收入，不應課徵營利事業所得稅。

⑶原告之新管理階層係於96年入主，斯時檢調單位對於周雲楠之相關犯行亦尚未查明，因此原告自行申報營利事業所得時，誤依財政部78年6月24日函列報業外收入117,248,397元。就此，地院刑事判決業已認定周雲楠係藉由虛設國內外人頭公司從事虛偽交易並向銀行冒貸資金，與被告於94年間收到檢舉函之檢舉事由相符。周雲楠既係以虛增營業收入向銀行詐貸款項為目的，且交易對象大多為虛設之人頭公司，原告自無非法出售或虛開統一發票給予他人作為進貨憑證以獲利可言。針對周雲楠

在美國、香港虛設國外人頭公司，以原告名義與人頭公司從事虛偽循環交易乙節，當時從事虛設人頭公司及虛偽循環交易之行為人周雲楠、擔任人頭公司負責人之周如亮、財務會計人員石宜瑄、鄭芝俐、吳麗華、周美蓉、周素梅等人於地院刑事審判中，均承認原告與國外人頭公司間之交易是假的；原告財務會計人員周素梅、石宜瑄、鄭芝俐、吳麗華、周美蓉、謝政堯（即刑案被告）等人違反商業會計法填載不實憑證罪、行使業務登載不實出口報單等罪判決確定移送執行函，周雲楠對地院刑事判決提起上訴，嗣於105年間撤回刑事上訴狀，是關於原告95年度因前實際負責人及財會人員等從事虛偽交易之事實，業經刑事判決確認在案，相關從事虛偽交易之行為人之罪刑全部確定。

⑷地院刑事判決根據相關調查結果以及行為人證述，認定周雲楠虛設與Sun Microsystems英文名稱相仿之人頭公司作為銷貨對象，原告並無與Sun Microsystems實際交易之事實。

2.被告主張原告所提外銷明細與地院刑事判決附表八、九不符，而認原告主張之虛偽外銷金額不足憑採云云，惟被告主張，並無理由，說明如下：

⑴地院刑事判決附表八、附表九，係刑事法院就貨運承攬業者謝政堯、馬玉琢製作不實提單、出口報單所整理明細表，與原告與虛偽人頭公司Sun Microsystems間之交易明細並不相同，被告以原告主張之虛偽外銷金額與地院刑事判決附表八、九不符，否認原告與Sun Microsystems間之虛偽交易，顯無理由。被告雖主張原告所提部分提單之日期與出口報單之報關日期不同云云。惟依出

口報關實務，提單日期係由承攬之貨運公司填寫貨品實際上飛機或船舶之日期，則提單日期不一定與報關日期同一日，因此關於被告所提地院刑事判決附表八編號72、附表九編號67、69、70及71之交易，其提單日期雖晚於出口報單日期1日，並無異常之處，被告以此否認虛偽交易之存在，顯無理由。

⑵地院刑事判決附表八、附表九係法院認定其他被告製作不實提單、出口報單之清單，並非原告95年度虛偽外銷之清單，二者不可直接比對；且關於原告相關帳薄與稅務申報上與Sun Microsystems間所為之交易應係虛偽已有地院刑事判決認定在案，是以原告與Sun Microsystems之虛偽外銷，並無依據財政部78年6月24日函設算業外收入之餘地。

⑶關於地院刑事判決附表八編號73：其95年8月17日出口報單號碼為CA/95/586/20252，係被告發函請海關開櫃查驗，第一次查獲之虛偽出口事證，嗣後原告申請退關，故未列入為虛偽外銷明細。

⑷關於地院刑事判決附表九編號76、77及78部分：編號78部分之不實發票號碼SN0000000對應95年11月17日出口報單報單號碼CA/95/182/08735，係海關95年11月查獲之虛偽出口案件，嗣後原告配合稅局來函調減營業稅申報書之外銷金額3,893,696元；編號76、77之發票號碼為NZ000000000、NI00000000-0，與其他以SN開頭之虛偽外銷發票號碼不同，故此二筆均未列入虛偽外銷明細。

⑸再由地院刑事判決附表八及附表九均未含有海關於95年10月間查獲並列報之虛偽出口案件，例如：95年10月3

日出口報單號碼CA/95/520/75608，益證零稅率出口之查核應以401申報及海關列報為依據，而非以地院刑事判決附表八、附表九為基礎。被告以原告提出之虛偽外銷明細與地院刑事判決附表八、附表九不一致，否認虛偽外銷交易之存在云云，顯無理由。

3.本件依據財政部78年6月24日函所設算8%之業外收入係涵蓋原告稅務申報與財務資料上所載對於「SUNMICROSY STEMS」之外銷665,975,024元；依據地院刑事判決及相關行為人之自白及證述，原告並無與SUN MICROSYSTEMS有真實銷貨，彰彰甚明，故原告原誤報之業外收入117,248,397元，其中按虛偽外銷665,975,024元設算8%（金額53,278,002元）之部分應予減除。

（三）通達科技股份有限公司（下稱通達科技公司）亦係周雲楠成立之人頭公司，原告不可能因虛開發票予通達科技公司而獲益，原告95年度虛開予該公司之統一發票金額，不應設算8%獲益：

1.關於虛開予國內營業人統一發票金額合計799,629,944元部分，原告已陳報系爭發票號碼明細、金額及各發票取得之營業人；原告並已說明依司法調查結果及被告收到檢舉函之檢舉事由可知，周雲楠係意圖為自己不法之所有虛增營收向銀行詐貸而虛開統一發票，而非為販售發票圖利而虛開發票，依最高行政法院發回意旨，被告應查明各營業人取得原告虛開之發票之原因，則若被告無法舉證證明原告係為販售發票圖利而虛開發票予各營業人，允宜依司法調查之結果，更正減除就虛開予國內營業人之統一發票金額8%之獲益。

2.臺灣新北地方法院第102年簡字第2號刑事判決業已認定通

達科技公司係周雲楠以原告之員工周如亮為人頭擔任登記負責人所成立之人頭公司，參與周雲楠主導之循環虛偽交易，周如亮對此亦坦承不諱。依地院刑事判決可推知，人頭公司之公司登記資料銀行存摺、印鑑均由周雲楠控管；通達科技公司既為周雲楠所設立之人頭公司，人頭公司沒有真交易，通達科技公司與原告間之交易自屬虛偽，原告自無為販售統一發票以獲利之可能。原告不可能因虛開發票予通達科技公司而獲益，故關於原告虛開予通達科技公司之發票，不應按8%設算業外收入。

（四）被告抽查沅順科技股份有限公司（下稱沅順公司）、軒崴科技股份有限公司（下稱軒崴公司）及菲凡能源科技股份有限公司（下稱菲凡公司）之營業狀況，主張原告銷售與該等公司之發票難以認定為虛偽交易云云，與事實不符，而不足採：

原告部分主要業務係以從事與美國昇陽電腦公司相容之筆記型電腦與行動工作站之研發、生產與銷售為業，並不以電子零件之銷售為業。然由原告開立予沅順公司之發票品名記載「電子零件」，產品內容包括塑膠底蓋（PLASTIC BASE COVER）、CPU散熱器（CPU HEATSINK ASSY FOR）；原告開立予菲凡公司之發票品名記載「DDR-RAM」為電腦用記憶體等產品觀之，均非筆記型電腦或行動工作站，非屬原告之業務內容，足證該等交易係屬虛偽。原告開立予軒崴公司之發票品名記載「TURBO SERVER」係高功能電腦伺服器，且原告之伺服器係與昇陽公司相容之特殊規格，針對特殊市場與使用對象，軒崴公司係綜合商品批發商，依常理絕無購買此等高功能電腦伺服器之可能，可見此發票亦屬虛偽交易。被告以該3家公司營業正常，推論原告

與其等間之交易並非虛偽云云，並無證據亦無理由，又原告銷售予前述公司之銷貨為不實交易，原告申報95年度營業稅時，已自營收減瞭，被告作成原處分時對此並無意見。

（五）據上，依相關刑事判決業已確定之事實，原告95年度與Sun Microsystems之國外營收均為不實交易，外銷發票更無法供國內企業做為進項憑證使用，亦無法因虛開統一發票予Sun Microsystems公司而獲益通達科技公司為周雲楠所設立之人頭公司，其設立之目的係作為周雲楠主導之虛偽循環交易對象之一，通達科技公司自不可能有給付原告虛開發票利益之情形，故原告並無「出售或虛開統一發票給予他人作為進貨憑證獲取利益」之情事，本件事實與財政部78年6月24日函所欲規範之情形有別。原處分、復查決定及訴願決定仍按虛偽外銷銷貨收入8%核算業外收入，自屬違法，此部分應予撤銷，重新核算正確之所得稅額。

（六）綜上所述，聲明求為判決：

1.原處分（含復查決定）及訴願決定關於「其他收入122,656,893元項下，認列『出售統一發票』所生之117,248,397元其他收入」均撤銷。

2.第一審及發回前上訴審訴訟費用除確定部分外由被告負擔。

三、本件被告抗辯：

（一）原告主張95年度虛偽內銷開立統一發票之金額為799,629,944元，其並無從虛開統一發票中獲益，係周雲楠意圖為自己不法之利益，利用原告員工當人頭於海內外虛設人頭公司，虛增國內外營收向銀行詐貸，足以確認其並未涉有任何銷售不實統一發票予他人獲取利益之情事乙節，經查

：

1.原告辦理95年度營利事業所得稅結算申報，於營業收入調節說明其他項下調減虛銷金額1,465,604,968元，並依財政部78年6月24日函，按其虛銷金額8%認列收入，帳列其他收入項下，列報其他收入122,656,893元，被告乃依其「申報數」核認在案。

2.原告現主張虛偽內銷金額799,629,944元及虛偽外銷金額716,049,886元，合計虛銷金額為1,515,679,830元，超過其原來自行調減虛銷金額1,465,604,968元，顯不合理，則其正確之虛偽內銷與外銷交易金額分別為何？

3.就原告整理之虛偽內銷發票明細查核，經抽查部分銷貨對象沅順公司、軒崴公司及菲凡公司之營業狀況皆為正常，又原告開立與通達科技公司之統一發票計18張，原告認定17張為虛偽交易，惟發票號碼PZ0000000000之銷售額894,294元確為真實交易，則認定之標準為何？系爭虛偽內銷事證為何？原告均未提示佐證資料，致被告無法確認各該統一發票之取得原因，進而判斷原告主張事實為真實。

4.原告於行政訴訟提示之明細分類帳及日記帳，皆係未調整虛銷金額前之帳載資料，如銷貨收入－內銷金額802,856,362元、銷貨收入－外銷金額764,411,557元，其未提示調整後之正確帳載資料，亦無任何憑證傳票可供查核，致被告無法勾稽核對。

5.依行為時營利事業所得稅查核準則第97條第2款及第98條第1款規定，原告向銀行借款所產生之利息支出及兌換虧損，若不能證明與營業有關，應一併調整予以剔除。

（二）原告主張95年度虛偽外銷金額為716,049,886元，已提示相關傳票、統一發票及出口報單，惟交易編號8之傳票有

所缺漏，且因95年度帳證遭扣於臺灣高等法院，故無法提供，另原告申報95年9月至12月零稅率銷售額與海關通報出口金額不符，故調減營業稅申報書之外銷金額共計50,048,096元乙節，經查：

1.經整理原告營業稅之申報資料，查得原告外銷銷售額為710,138,834元，惟原告主張虛偽外銷金額716,049,886元超過其「申報數」，顯不合理。

2.原告主張地院刑事判決附表八和附表九為其海外虛銷明細，惟依地院刑事判決所載係指「被告謝政堯製作內容不實之提單、出口報單及被告馬玉琢利用海遞公司、捷迅公司製單人員製作內容不實之提單、出口報單」，且地院刑事判決附表編號之部分提單日期與原告提示出口報單之報關日期不同；又地院刑事判決附表八及附表九部分有登載，惟原告並未列為虛偽外銷明細；亦有地院刑事判決附表無登載，原告卻列為虛偽外銷，如95年10月3日出口報單號碼CZ0000000000，金額23,177,612元。再者，原告提示資料尚缺傳票、銷貨單及提單，亦未提示完整之帳薄憑證，因帳證資料不全，致被告無法勾稽，尚無從逕以該刑事判決及原告主張虛偽外銷金額直接作為課稅之依據。

3.原告另主張其申報95年9月至12月零稅率銷售額與海關通報出口金額不符，故調減營業稅申報書之外銷金額共計50,048,096元，惟查其於行政訴訟提示之明細分類帳及日記帳，皆未登載調整後之正確外銷金額，原告提示之資料無法勾稽。

4.原告真正之營業收入為何？原告主張其所列報之部分營業收入為虛增，金額為何？究竟交易是否屬實？仍應由原告提示事證以實其說。

（三）原告於95年度營利事業所得稅申報時，已自行調減虛偽銷貨收入，並申報虛偽銷貨之收益在案，即其自承95年度有該虛偽銷貨收益之事實，被告亦依自行申報數核定，就課稅處分之要件事實而言，有關營利事業所得加項之收入，為權利發生事實，原應由稅捐稽徵機關負舉證責任，惟本件原告既於95年度營利事業所得稅結算申報書已載明有其他收入，即自認於95年度有此收入之事實，被告自得免就原告結算申報書自行申報所載收入負舉證責任。倘此部分真實無收益，為何原告願自行依財政部78年6月24日函申報收益？又究有無收益之相關資料，屬原告所得支配或掌握之課稅事實證據資料，原告既主張此部分並未獲取收益，核屬有利於己之事實，原告即應就該事實負協力義務。被告經查核後仍無法取得確實資料得以核實課計，則就該收益之計算，依其「原申報數」，尚非無憑。又原告因虛銷而產生之相關費用損失（如利息支出及兌換虧損），因與營業無關，依收入費用配合原則，亦應一併調整。

（四）綜上所述，聲明求為判決：

1.原告之訴駁回。

2.第一審及發回前上訴審訴訟費用除確定部分外由原告負擔。

四、本院之判斷：

（一）本件應適用之相關法令：

1.按「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。……」行為時所得稅法第24條第1項、所得稅法第83條及同法施行細則第81條分別定有明文。

2.次按「（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。……」納稅者權利保護法第14條第1、2、3項亦分別定有明文。查其立法理由乃以「1.按推計課稅之正當性在於達成租稅公平之目的。於課稅資料難以調查時，以間接證據推估稅額。依此項推估核定方法推計所得額時，應力求客觀、合理，使與納稅義務人之實際所得相當，以維租稅公平原則。此為司法院大法官釋字第218號解釋所肯認。基於量能課稅與實質課稅原則，稅捐稽徵機關以核實認定課稅基礎實額為原則，僅於無法進行實額課稅情形，始准予推計課稅。並為確保推計課稅程序透明公開，

稅捐稽徵機關應以書面敘明推計依據及計算資料。爰明定第1項規定。2.推計課稅應致力發現最大蓋然性的正確結果，應盡可能接近實額課稅之真實。推計課稅的結果必須具有說明力、經濟上的可能，所採用的推計方法本身合理，始為適當。爰明定第2項規定。3.推計課稅既以間接證據推估稅額，其自有多種推估之可能，惟推計課稅之目的仍在核定最接近實額之真實稅額，稽徵機關應選擇最能貼近實額之方法為之。爰明定第3項規定。……」。

3.又按「營利事業非法出售或虛開統一發票給予他人作為進貨憑證者，其虛開統一發票之收益，依查獲收益資料核實認定，若無收益資料可供認定者，則按其所開立之統一發票金額8%標準認定。」經財政部78年6月24日函釋在案。究該函釋內容，無非基於所得稅法第24條第1項、第83條及同法施行細則第81條規範本旨，指明營利事業虛開或出售發票之收益亦屬所得稅之課徵客體，仍應依其收益資料核實認列，並於無法查得此收益資料時，以統一之標準推計其所得額，以為課稅之基礎，其性質（類）屬「同業利潤標準」；按諸司法院釋字第218號解釋意旨：「人民有依法律納稅之義務，憲法第19條定有明文。國家依法課徵所得稅時，納稅義務人應自行申報，並提示各種證明所得額之帳簿、文據，以便稽徵機關查核。凡未自行申報或提示證明文件者，稽徵機關得依查得之資料或同業利潤標準，核定其所得額。此項推計核定方法，與憲法首開規定之本旨並不牴觸。」故財政部上開關於推計所得額之函釋，並無違租稅法律主義或法律保留原則。茲依所得稅法第3條規定，凡在中華民國境內經營之營利事業，應依法課徵營利事業所得稅，故不論營利事業其營業項目為何，縱係

虛開統一發票予他人，如獲取一定利益，仍應按其受益金額予以核課營利事業所得稅。故在非營業收入（例如虛開統一發票銷售額）之情形，納稅義務人違反其協力義務，稽徵機關又無法取得直接證據，倘因此放棄課稅，對於誠實保存營業課稅資料並據實報繳稅款之納稅義務人而言，實有違租稅公平。是以非營業收入採行類似「同業利潤標準」之推計方式，揆諸前揭規定及說明，應為法之所許。是營利事業如有非法出售或虛開統一發票給予他人作為進貨憑證情事，且未能提示有關各種證明所得額之帳簿、文據者，苟稽徵機關查無收益資料可供認定時，依前揭函釋意旨就虛開統一發票之行為核定所得額，應為法之所許（最高行政法院107年度判字第59號判決意旨參照）。

4.另按統一發票使用辦法第4條第32款（現行法移列至第33款）規定：「合於下列規定之一者，得免用或免開統一發票：一、……三十二、營業人外銷貨物……。」「統一發票之種類及用途如左：一、三聯式統一發票：專供營業人銷售貨物或勞務與營業人，並依本法第四章第一節規定計算稅額時使用。第一聯為存根聯，由開立人保存，第二聯為扣抵聯，交付買受人作為依本法規定申報扣抵或扣減稅額之用，第三聯為收執聯，交付買受人作為記帳憑證。二、二聯式統一發票：專供營業人銷售貨物或勞務與非營業人，並依本法第四章第一節規定計算稅額時使用。第一聯為存根聯，由開立人保存，第二聯為收執聯，交付買受人收執。……。」

（二）本案審理之範圍：

1.經查：原告95年度營利事業所得稅結算申報，列報全年所得額虧損216,248,384元，無課稅所得產生，經被告核定

原告營業淨利（業內所得）5,836,788元，加計所核定之業外所得58,232,254元，即核定原告全年所得額64,069,042元（5,836,788＋58,232,254）。原告就被告所核定之全年所得額64,069,042元，此有被告核定通知書附於原處分卷可參（見原處分卷一第418頁）表示不服，循序經行政爭訟，其中業內所得5,836,788元部分，案經最高行政法院以107年度判字第49號判決駁回原告此部分上訴，而告確定。

2.次查：原告95年度業外所得58,232,254元部分，其組成（參被告核定通知書，見原處分卷一第418頁）係包含業外損費71,732,445元、利息收入1,141,084元、租賃收入1,371,432元、出售資產增益3,183,580元、商品盤盈7,171元、兌換盈益1,604,539元、其他收入之原帳列數1,637,997元、其他收入項下之備抵呆帳迴轉金額3,770,499元、其他收入項下被告調增非法販賣統一發票所生獲利117,248,397元等項目（業外所得58,232,254元＝利息收入1,141,084元＋租賃收入1,371,432元＋出售資產增益3,183,580元＋商品盤盈7,171元＋兌換盈益1,604,539元＋其他收入之原帳列數1,637,997元＋其他收入項下之備抵呆帳迴轉金額3,770,499元＋其他收入項下被告調增非法販賣統一發票所生獲利117,248,397元－業外損費71,732,445元）。就前開組成項目，原告僅對「其他收入項下被告調增非法販賣統一發票所生獲利117,248,397元」一項有所不服。至於其餘「業外損費71,732,445元、利息收入1,141,084元、租賃收入1,371,432元、出售資產增益3,183,580元、商品盤盈7,171元、兌換盈益1,604,539元、其他收入之原帳列數1,637,997元、其他收入項下之備抵呆帳迴轉金額

3,770,499元」等項目，原告於前審審理時並未有所爭執，且該等項目亦非最高行政法院107年度判字第49號判決發回本院更審之範圍，亦屬已確定之部分。

3.從而，本案審理之範圍僅係「其他收入項下被告調增非法販賣統一發票所生獲利117,248,397元」一項，及其對應納稅額之影響數額，合先敘明。

（三）原處分卷附查核報告書中所載「虛開統一發票金額為1,465,469,467元」係為誤載：

1.經查：本件兩造所爭執者係「其他收入項下被告調增非法販賣統一發票所生獲利117,248,397元」，已如上述。又系爭其他收入117,248,397元之核定，係被告認定原告「不實營業收入而開立虛銷統一發票」之金額1,465,604,968元，乘以8%之推計淨利而得（1,465,604,968元x 8%）。

2.然原告委請會計師出具之查核報告書中卻載明「虛開統一發票金額為1,465,469,467元」（見原處分卷一第9頁），與前開計算基礎之1,465,604,968元相較，短少135,501元（1,465,469,467－1,465,604,968）。經查：原告雖曾於95年間申報95年度1及2月份發生「銷貨退回及折讓135,501元」（參總分支機構申報營業稅銷售額明細表，見原處分卷一第54頁），惟原告就該「銷貨退回及折讓135,501元」並未予以入帳，此從原處分卷附明細分類帳冊記載95年度發生銷貨退回42,142元及4,100,633元，二者合計為4,142,775元（參明細分類帳，見前審卷第342頁），對照卷附401申報書所載135,501元、52,634元、20,539元、2,043,307元、1,768,148元、226,848元，合計為4,246,977元等銷貨退回及折讓紀錄（參401申報書，見本院卷第153

頁及前審卷第406、410、413、417、420、430頁，參申報營業稅銷售額明細表，見原處分卷一第54頁），因帳載銷貨退回21,603元及62,330元（該二筆帳載紀錄，見前審卷第342頁）並無營業稅申報紀錄，又因上開401申報書所載銷貨退回及折讓52,634元及135,501元（參401申報書，見前審卷第410頁及本院卷第153頁）未經原告入帳，從而原告上開明細分類帳冊所載銷貨退回4,142,775元，相較卷附401申報書所載銷貨退回及折讓4,246,977元，前者短少104,202元（已入帳4,142,775元－已入帳未申報21,603元－已入帳未申報62,330元＋已申報未入帳52,634元＋已申報未入帳135,501元＝卷附401申報書所載銷貨退回及折讓4,246,977元）。換言之，原告於營業稅部分雖曾申報該「銷貨退回及折讓135,501元」（參原處分卷一第54頁之申報營業稅銷售額明細表及本院卷第153頁之401申報書內容），惟原告並未將之載入會計帳冊，已如前述。又原告95年度營利事業所得稅結算申報亦填具銷貨退回及折讓之「帳載結算金額」為4,142,775元（42,142＋4,100,633），因其中21,603元及62,330元未具合法憑證而經帳外調減（參查核報告書所載，見原處分卷一第16頁），致95年度申報「自行依法調整後金額」為4,058,842元（20,539＋4,038,303），則原告結算申報之95年度營利事業所得中，亦未包含「銷貨退回及折讓135,501元」此一項目，從而，會計師出具之查核報告書中記載「虛開統一發票金額為1,465,469,467元」，應係「誤將」該「銷貨退回及折讓135,501元」作為1,465,604,968元之減除項目，以致誤載「虛開統一發票金額為1,465,469,467元」，相較營利事業所得稅結算申報書「營業收入調節說明」欄所載「1,46

5,604,968元」，有所短少135,501元，併予敘明。

（四）關於「出售國外虛銷之統一發票」所生收入53,278,002元及「出售國內虛銷之統一發票」所生收入63,970,395元部分：

1.原告國內銷貨（科目代號：0000000 ）之帳載及營業稅申報情形：

⑴經查：按原告95年度申報之營業稅銷售額，其95年度營業稅銷售額總計為1,583,249,269元（參申報營業稅銷售額明細表，見原處分卷一第54頁）。再按原告同年度之營業稅申報書表所載（參401申報書等，見前審卷第406頁至第432頁），各期國內應稅銷售額分別為115,997,880元（銷項稅額5,799,895元）、161,554,524元（銷項稅額8,077,729元）、170,686,291元（銷項稅額8,534,317元）、275,103,334元（銷項稅額13,755,169元）、145,178,505元（銷項稅額7,258,925元）、363,463元（銷項稅額18,172元），合計銷售額為868,883,997元（115,997,880＋161,554,524＋170,686,291＋275,103,334＋145,178,505＋363,463），合計銷項稅額為43,444,207元（5,799,895＋8,077,729＋8,534,317＋13,755,169＋7,258,925＋18,172）元。換言之，原告申報95年度銷售總額1,583,249,269元其中868,883,997元係屬於國內應稅銷售額，其餘714,365,272元（1,583,249,269－868,883,997）則屬於零稅率銷售額（外銷）。該714,365,272元零稅率銷售額（外銷）之申報，亦有原告各期401申報書所載85,250,451元、142,852元、198,016,274元、249,995,355元、168,883,007元、49,991,193元、負值46,154,400元、12,134,236元、負值3,893,696元等明細紀錄在卷可稽（見前審卷第406

頁至第432頁）。

⑵次查：原告上開國內營業稅應稅銷售額868,883,997元之申報，係包含下列項目：

①因租金收入開立發票1,371,432元（見原處分卷一第35頁）。

②因出售資產開立發票63,574,124元（見原處分卷一第35頁）。

③有銷貨事實之國內銷貨收入3,226,418元（見前審卷第339、379、433頁）。

④有銷貨事實之其他營業收入（科目代號：0000000）並且已申報營業稅銷售額者1,068,063元（即前審第343頁其他營業收入明細分類帳項次第12、16、23、25、26以外之其他各筆明細合計數）。

⑤帳載有銷貨事實之外銷收入（科目代號：0000000）錯置於國內應稅銷售額類別予以申報，其金額為14,016元（見前審卷第436頁外銷收入明細分類帳中註記第72筆之紀錄）。

⑥無國內銷貨事實而帳載之銷貨收入（科目代號：0000000）金額799,629,944元（見前審卷第339頁明細分類帳沖減內銷收入799,629,944元）。

⑦又上開項目①至⑤部分，兩造並未爭執，兩造爭執者係上開項目⑥無國內銷貨事實而帳載之銷貨收入，且經開立統一發票而申報國內應稅銷售額799,629,944元部分。

2.原告外銷收入（科目代號：0000000）之帳載及營業稅申報情形：

⑴原告申報95年度營業稅銷售總額1,583,249,269元，其中868,883,997元係屬於國內應稅銷售額，其餘714,365,272

元（1,583,249,269－868,883,997）則屬於零稅率銷售額（外銷收入），已如上述。又查，原告原申報95年度外銷收入係為764,413,368元，嗣因原告另外申報零稅率銷售額「負值46,154,400元」及「負值3,893,696元」（參401申報書，見前審卷第421、431頁），以致95年度申報零稅率銷售額縮減為714,365,272元（764,413,368－46,154,400－3,893,696），至於該714,365,272元之組成項目（48,347,655＋15,827＋666,001,790），分述如下：

①有銷貨事實之帳載外銷收入48,361,671元，經扣除其中14,016元係錯置於國內應稅銷售額類型中申報，則申報為零稅率銷售額者係其餘48,347,655元部分（見前審卷第342、379、433頁，第436頁外銷收入明細分類帳中註記第72筆之紀錄）。

②有銷貨事實之其他營業收入15,827元（即前審卷第343頁其他營業收入明細分類帳項次第25、26兩筆之合計數，連同其他項目之申報見同卷第425頁）。

③無外銷事實而帳載之外銷收入（科目代號：0000000）金額666,001,790元（即原告帳載沖減外銷收入716,049,886元－已申報縮減46,154,400元－已申報縮減3,893,696元，明細分類帳等，見前審卷第436、421、431頁）。

④又兩造就上開項目①及②並無爭執，所爭執者係上開項目③無外銷事實而帳載且申報為零稅率銷售額之外銷收入666,001,790元部分。

3.申言之，本件所涉「不實銷貨收入」之爭議，係包含內銷收入應稅銷售額799,629,944元及外銷零稅率銷售額666,001,790元部分，二者合計為1,465,631,734元（799,629,944＋666,001,790），已如上述。又查：原告95年度營利

事業所得稅結算申報，雖自行申報調節不實銷貨收入之金額1,465,604,968元（參營利事業所得稅結算申報書「營業收入調節說明」欄所載，見原處分卷一第35頁），相較於上開不實銷貨收入1,465,631,734元，調節數短少26,766元（1,465,604,968－1,465,631,734），係因原告實際發生其他營業收入7,301元、3,925元、15,540元（見前審卷第343頁其他營業收入明細分類帳項次第12、16、23等三筆紀錄），三者合計即為26,766元（7,301＋3,925＋15,540），然原告「並未」將該等收入26,766元列報至營業稅銷售額中，原告卻又「錯誤」自上開不實內外銷收入1,465,631,734元（與該26,766元收入無涉）中予以減除26,766元，以致原告誤以「1,465,604,968元」作為不實內外銷營業收入之總數，並以之作為系爭「出售統一發票所生其他收入117,248,397元」（1,465,604,968元x 8%）之計算基礎。從而，針對本件所涉「不實內、外銷營業收入交易金額」之判斷，於「不實內銷營業收入」部分應以799,629,944元為基礎，於「不實外銷營業收入」部分應以666,001,790元為基礎。至於本件就「『出售統一發票』所生之117,248,397元『其他收入』」之爭執，亦予以區分為二部分，即「出售國外虛銷之統一發票」所生「其他收入」53,278,002元（仍以原告誤認之不實外銷營業收入665,975,024元乘以8%為準），與「出售國內虛銷之統一發票」所生「其他收入」63,970,395元（不實內銷營業收入799,629,944元乘以8%），該二者合計即係原告本件自行申報之系爭「出售統一發票」所生營業外「其他收入」117,248,397元部分（53,278,002＋63,970,395），先予敘明。

4.此外，原告所申報95年度全部外銷零稅率之營業稅銷售額764,413,368元，經原告申報減縮46,154,400元及3,893,696元，又因其中666,001,790元係不實外銷收入，則原告申報95年度之全部外銷銷售額764,413,368元，其中48,363,482元（764,413,368－46,154,400－3,893,696－666,001,790元）係有實際銷貨，其中48,361,671元經原告帳載為外銷銷貨收入（科目代號：0000000），另有1,811元（48,363,482－48,361,671）經帳載至其他營業收入（科目代號0000000）科目中。至於內銷部分，原告係申報全部內銷營業稅銷售額868,883,997元，其中包含租金收入開立發票1,371,432元、出售資產開立發票63,574,124元（參調節表，見原處分卷一第35頁）、不實內銷銷售額799,629,944元（該明細見本院卷第90頁至第95頁）、實際內銷銷貨收入（科目代號：0000000）3,226,418元、及實際其他營業收入（科目代號：0000000）1,082,079元。再另就「營所稅」之申報而言，原告係以上開實際外銷銷貨收入（科目代號：0000000）帳載數48,361,671元、實際內銷銷貨收入（科目代號：0000000）帳載數3,226,418元、實際外銷其他營業收入（科目代號：0000000）1,811元、及實際內銷其他營業收入1,082,079元（科目代號：0000000），連同未辦理營業稅申報之帳載其他營業收入（科目代號：0000000）26,766元，前開項目合計金額係52,698,745元（外銷銷貨收入48,361,671元＋內銷銷貨收入3,226,418元＋其他營業收入1,811元＋其他營業收入1,082,079元＋其他營業收入26,766元）。原告並以該52,698,745元作為95年度「營所稅」申報之「營業收入總額」。又前開帳目互相勾稽情形，亦有原告外銷銷貨收入（科目代號：

0000000）明細帳（見前審卷第342頁）、內銷銷貨收入（科目代號：0000000）明細帳（見前審卷第339頁）、其他營業收入（科目代號：0000000）明細帳（前述1,811元、1,082,079元、26,766元等三者合計即係明細帳所載全年度金額1,110,656元，見前審卷第343頁）、及營利事業所得稅結算申報書（見原處分卷一第35頁）等在卷可佐。

（五）關於「出售國外虛銷之統一發票」所生收入53,278,002元其他收入部分：

1.經查：原告95年度營利事業所得稅結算申報，就「營業收入總額」（內銷及外銷）係申報52,698,745元（參申報書，見原處分卷一第35頁），然因原告95年度營業稅銷售額係申報1,583,249,269元，經扣除因租金收入開立發票1,371,432元，再扣除因出售資產開立發票63,574,124元，並加計原告漏報銷售額之上述其他營業收入26,766元，則原告95年度以內銷及外銷交易之名而產生之銷售額係1,518,330,479元（1,583,249,269－1,371,432－63,574,124＋26,766），其中「52,698,745元」業經原告於營利事業所得稅結算申報時，列報為95年度有實際交易之「營業收入總額」，其餘1,465,631,734元則係原告基於「無銷貨事實」而「未列報」為營所稅之營業收入（內外銷交易總額1,518,330,479元－結算申報營業收入總額52,698,745元）。再者，就前開「無銷貨事實」之交易1,465,631,734元而言，其中666,001,790元本係原告以銷貨予美國加州紐華克（NEWARK）地區（美國郵政編碼94560）之「SUN MICROSYSTEMS」公司之名而帳載為外銷銷貨收入，就其餘799,629,944元之交易部分，原告則係予以帳載為內銷銷貨收入（1,465,631,734－666,001,790），合先敘明。

2.再就上述「無銷貨事實」之外銷交易666,001,790元而言，經查係原告前負責人周雲楠等假借外銷電腦工作站等設備（workstation）予國際大廠之名義，而虛偽安排循環交易所生之外銷金額。又前開海外虛偽循環交易情事係有臺灣高等法院101年度金上重訴字第37號刑事判決（下稱高院刑事判決）載明「周雲楠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，海外虛偽交易循環操作模式。因通達公司先在美國及香港地區虛設人頭公司作為銷貨對象，該人頭公司英文名稱均仿效國際知名電子產業大廠如『SUN MICROSYSTEMS』、『XEROX』、『COMPUTACENTER』之英文名稱，使他人誤認通達公司銷貨予國際大廠之假象。再與貨運承攬業者勾結，委由貨運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）隨同貨物空運至香港地區時供海關審核，另1份為不實物流提單（報關版），將上開真實國際大廠『SUN MICROSYSTEMS』、『XEROX』、『COMPUTACENTER』記載為收貨人，並填載位於英國或美國之不實收貨地址，以『專案出口』為代號，由通達公司提供僅具筆記型電腦外型之模具，無任何顯示螢幕、音樂及影像播放機（CD、DVD player）、中央處理器（CPU）、硬碟（HDD），為不能直接開機使用之瑕疵品，佯為品名『可攜式工作站（portable workstation）』出貨至歐美國際大廠。實際上該等瑕疵品運送至香港地區人頭公司進行零件拆解，再由香港金源順公司將零件回銷進口至通達公司設立之境內人頭公司如壬龍公司等，壬龍公司等境內人頭公司再將該等瑕疵品銷售給通達公司。或由海外公司直接將瑕疵品銷售給通達公司，再將之組合為成

品，由通達公司再次出口至香港地區百晟公司或勝興公司。」等不法行為在案，此有高院刑事判決附於本院卷可參（見前審卷第53頁至第54頁）。此外，原告之員工吳麗華（90年6月開始任職，94年中旬因周美蓉離職，接任出口、運送報關之進出口相關事務）於地院刑案審理時亦證稱：伊知道通達公司「專案出口」，就是出貨到香港，香港林文魁（註：92年3月起赴香港地區設立金源順公司、百晟公司、勝興公司，並在香港負責不實物流、金流運作）會通知貨要運回來，再從香港把貨轉回臺灣，要出貨時，伊負責打預示發票（PI）……「專案出口」提單分為報關版及隨機版，報關版上面是外國公司，隨機版是香港公司……因為陳律道（註：陳律道自88年9月起迄至97年1月止任職於通達公司，92年7月開始擔任業務副總，負責產品市場拓展、行銷）跟伊說公司現在沒有再與「COMPUT ACENTER」「XEROX CONNECT」交易，而改跟「SUN MICROSYSTEMS」交易，所以伊依照前揭模式出貨……一樣是由林文魁接貨等語。又原告之會計人員周素梅於刑案法院審理時證稱：任職期間伊發現新竹商銀專案出口交易有異常，伊發現會計憑證金額異常，進銷項憑證金額過大，廠商就是不實交易3家公司「SUN MICROSYSTEMS」、「COMPUTACENTER」、「XEROX CONNECT」，進項金額異常為金源順公司，通達公司向金源順採購是不實交易，都是拆解回來等語。

3.此外，原告前負責人周雲楠等人係利用不堪使用之廢品進行海外虛偽循環交易之情，亦有高院刑事判決載明「通達公司委託報運出口之貨物『可攜式工作站』，經財政部臺北關稅局開箱查驗，發現系爭貨物皆為不堪使用之廢品，

部分組裝嚴重鬆動、部分欠缺LCD顯示螢幕，目測即可知抽驗之系爭貨物外觀為組裝不良、鬆動及欠缺LCD螢幕等品質不良之瑕疵品等情，業據本院98年度訴字第692號判決認定詳確……。並經證人即北區國稅局臺北分局稅務員廖明正證述在卷……。檢察官亦就該批查獲具筆記型電腦外觀組合物進行勘驗，勘驗結果：外觀看似完整，然無螢幕，且無光碟機、主機板等內部零件，僅屬塑膠外殼之組合物品，並有照片可參……足見通達公司確係以具筆記型電腦外觀之瑕疵品進行海外不實循環交易」等節可佐（參高院刑事判決，見前審卷第64頁至第65頁，稅務員廖明正之證述見原處分卷一第689頁及反面）。

4.又查：貨運承攬業者謝政堯（及另一業者馬玉琢）經原告之員工吳麗華等人指示，配合製作不實之出口報單等以供利用，亦有新北地方法院100年度金重訴字第5號刑事判決載明「謝政堯擔任明耀公司出口運輸操作人員，該公司並委託悅勝報關行辦理出口報關；馬玉琢（另行審結，93年起至98年1月止擔任海遞公司之業務人員，負責招攬貨主、徵詢貨主貨運需求、條件之承攬貨運業務）。依據一般國際航空貨運作業流程，航空貨運承攬業者（Forwarder）先向貨主攬貨，貨主承諾托運後，航空貨運承攬業者會依據貨主需求發行空運分提單（又稱小提單，House Air Way Bill，本件業務登載不實提單均指此空運分提單），由於承攬業者本身並非實際運送人，故其發行之分提單只具有貨主與承攬業者間之運送契約性質，此分提單多作為承攬業者自行識別各批貨物或提領貨物之用。貨物經承攬業者至貨主處載送交運、通關，再交由航空公司運送，此時航空公司會簽發空運主提單（Master AirWay Bill），

用以作為承攬業者與航空公司運送契約憑證。謝政堯、馬玉琢均明知通達公司之貨物係運送至香港地區而非歐美地區，竟各別接續應允接受周美蓉、吳麗華指示，除正常運送至香港地區之提單外，應允額外製作1份與真實之收貨人、收貨地址不同之虛偽提單，以供通達公司利用。謀議既定，由周美蓉、吳麗華按次提供2套預示發票、包裝明細、發票（1套運送到香港，1套運送到英美）予海遞公司，謝政堯、馬玉琢或自行製作或指示OP人員依照通達公司要求製作2份提單，謝政堯自92年11月14日起至95年9月11日止（即附表八編號4至74所示），馬玉琢自92年10月16日起至95年11月18日止（即附表九編號1至78所示），接續分別製作如附表八、九各編號所示之不實提單、出口報單」等情在卷可佐（關於謝政堯犯行部分，見前審卷第143、148頁）。又謝政堯配合製作之不實出口報單，其各筆明細詳列於高院刑事判決之「附表八：已判決確定之被告謝政堯製作內容不實之提單、出口報單」（下稱刑事判決附表八），其中屬於95年度者係前開附表八所列編號65至74等各筆，且係以「SUN MICROSYSTEMS」（買方名稱）、「UNITED STATES」（買方國家）、「NEWARK BLDG 10777 GATEWAY BLVD NEWARK, CA 094560 USA」（買方地址）等事項為不實之登載，前情係有刑事判決附表八所載內容在卷可稽（見前審卷第109頁到第111頁），並有原告提示（附表八編號73以外）之系爭不實出口報單影本共9筆附卷可佐（參系爭9筆不實出口報單，見本院卷第96、101、106、110頁，及前審卷第457、460、467、474、481頁）。

5.至於另一業者馬玉琢配合製作不實之出口報單等以供利用

，亦有地院刑事判決載明「馬玉琢自93年起至98年1月止擔任海遞公司之業務人員，負責招攬貨主、徵詢貨主貨運需求、條件之承攬貨運業務。緣海遞公司本身為船運業者，本身不具辦理空運承攬業及報關執照，遂與具有執照之捷迅公司結盟，委託捷迅公司代替海遞公司製作空運分提單，並協助客戶向航空公司訂位，使貨物報關後順利由國內運送至目的地國家。……馬玉琢明知通達公司之貨物係運送至香港地區而非歐美地區，並向捷迅公司業務馬國樑就通達公司貨物空運至香港地區進行詢價，接續應允接受周美蓉、吳麗華指示，除正常運送至香港地區之提單外，應允額外製作1份與真實之收貨人、收貨地址不同之虛偽提單，以供通達公司利用」等情可佐。再者，馬玉琢配合製作之不實出口報單，其各筆明細詳列於高院刑事判決之「附表九：已判決確定之被告馬玉琢利用海遞公司、捷迅公司製單人員製作內容不實之提單、出口報單」（下稱刑事判決附表九），其中屬於95年度者係包含前開附表九所列編號67至75等各筆，亦係以「SUN MICROSYSTEMS」（買方名稱）、「UNITED STATES」（買方國家）、「NEW ARK BLDG 107777 GATEWAY BLVD NEWARK, CA 094560 USA」（買方地址）等事項為不實之登載，前情亦有刑事判決附表九所載內容在卷可稽（見前審卷第118頁至第119頁），並有原告提示之系爭不實出口報單影本共9筆附卷可佐（參系爭9筆不實出口報單，見本院卷第97、99、102、104頁，及前審卷第453、463、470、477、483頁）。

6.此外，原告於本件行政爭訟期間另又額外主張95年10月3日之出口報單CZ0000000000，亦係基於不實外銷之目的而製作，其不實出口金額為23,177,612元（參原告之虛偽外

銷明細表第19筆，見本院卷第167頁）。經核系爭出口報單CZ0000000000所載內容，該筆外銷亦係以不實之買方「SUN MICROSYSTEMS」為交易對象，並且如同上開18筆不實出口報單所登載內容，系爭出口報單CZ0000000000所載買方國家及地址亦係「UNITED STATES」及「NEWARK BLDG 1 07777 GATEWAY BLVD NEWARK, CA 094560 USA」等不實事項（參CZ0000000000號出口報單，見本院卷第111頁）。再審酌上述原告員工吳麗華及會計人員周素梅均證陳對「SUN MICROSYSTEMS」之交易係不實外銷，以及關稅局等查獲原告係利用廢品進行海外不實循環交易等情，則原告主張系爭出口報單CZ0000000000所載對美國買受人「SUN MICROSYSTEMS」之交易23,177,612元，亦屬海外不實循環交易之一部分，應屬可採。

7.申言之，原告95年度係利用上述對「SUN MICROSYSTEMS」公司之19筆不實出口交易（上引19筆不實出口報單所載），於會計帳冊記載19筆不實外銷銷貨收入（參日記帳及明細分類帳中以紅筆圈註數字1至19者，見前審卷第307頁至第325頁、第339頁至第341頁），又該等不實外銷收入合計係為716,049,886元（19筆金額列表及加總，見本院卷第167頁）。再者，前開不實外銷收入716,049,886元亦經原告申報至95年度之營業稅銷售額中，此亦有卷附原告之營業稅零稅率清單等申報事項可供勾稽（見前審第407頁至第408頁、第412頁、第415頁至第416頁、第419、425頁中以紅筆圈註第6、8、12、13、16、23、26、39、40、44、47、51、53、56、59、63、68、74、80筆等紀錄）。嗣因95年11月間海關查獲原告外銷交易有所異常，乃針對95年9月11日及同年10月3日二筆出口報單CZ0000000000及CZ

0000000000，僅認可歸戶銷售額分別為910,000元及848,000元（參出口報單及查核清單等，見本院卷第110頁至第114頁），原告即以該二筆出口報單金額24,734,788元及23,177,612元分別減除前開910,000元及848,000元，並將其餘額46,154,400元申報為外銷銷售額之減縮（24,734,788＋23,177,612－910,000－848,000），此亦有原告於95年9及10月之401申報書填載「負值46,154,400元」申報減縮零稅率銷售額之紀錄在卷可佐（參401申報書，見本院卷第107頁）。此外，原告又於96年3月間另行申報減縮95年11及12月之零稅率銷售額3,893,696元（申報「負值3,893,696元」，見本院卷第115頁）。從而，系爭19筆不實外銷銷售額716,049,886元，經申報減縮46,154,400元及3,893,696元後，僅餘「666,001,790元」（716,049,886－46,154,400－3,893,696）。又原告於計算「出售國外虛銷之統一發票」所生其他收入時，係「誤以65,975,024元」按8%乘算而得出系爭其他收入53,278,002元等節，已如上述。

8.再就會計帳務處理而言，原告雖然未將上開減縮零稅率銷售額46,154,400元及3,893,696元之事項，單獨分筆載入帳冊以沖銷外銷銷貨收入，然原告係以全部19筆之批次沖銷方式，共計調減外銷銷貨收入716,049,886元（內含46,154,400元、3,893,696元及666,001,790元之沖銷），此亦有原告之明細分類帳紀錄在卷可佐（見前審卷第436頁借方紀錄）。換言之，原告對「SUN MICROSYSTEMS」之不實零稅率銷售額46,154,400元、3,893,696元及666,001,790元，均經原告於會計帳務處理中，調整減少外銷銷貨收入以為因應。至於被告所稱各節尚難採據，分論如下：

⑴被告雖主張：原告申報減縮零稅率銷售額46,154,400元及3,893,696元（二者合計50,048,096元）並未登載帳冊，所提資料無以勾稽云云。然查，原告係將全部19筆虛偽收入批次沖銷，共計調減外銷銷貨收入716,049,886元，已包含46,154,400元、3,893,696元及666,001,790元等事項之收入沖銷，均如上述，足見被告此部分之抗辯，不足採據。

⑵被告又主張：係查得原告外銷銷售額710,138,834元，與原告主張之不實外銷716,049,886元，二者不相一致，系爭不實外銷716,049,886元無從勾稽云云。經查，被告所計算者，係以原告申報之全部（對「SUN MICROSYSTEMS」及對「其他公司」之全部外銷交易）零稅率銷售額764,413,368元（參各期申報及統計數，見前審卷第405、406、407、410、413、417、420、430頁），減除上述原告申報縮減外銷金額50,048,096元，再減除原告於營業稅申報之銷貨折讓4,226,438元（見本院卷第179頁），其淨額即為被告所稱外銷銷售額「710,138,834」元（764,413,368－50,048,096－4,226,438）。惟原告係主張對「SUN MICROSYSTEMS」之19筆出口報單交易金額共「716,049,886元」係屬虛偽，但原告對「其他公司」之外銷交易則非虛偽。換言之，被告係以組成內容不一樣之「710,138,834元」及「716,049,886元」二者互為比較，致無從勾稽，足見被告此部分之抗辯，並非可採。

⑶被告又主張：比對不實提單與不實出口報單，係有部分提單日期與報關日期不同之情形，就原告之主張不予採信云云。然查：承攬業者謝政堯及馬玉琢配合製作虛偽出口報單，且不實登載買受人為「美國」之「SUN MICROSYSTEMS

」公司等情節，均如上述。又原告之員工吳麗華及會計人員周素梅均證陳對「SUN MICROSYSTEMS」之交易係不實外銷，亦如上述。則縱使虛偽外銷文件出現部分提單日期與報關日期不同之情形，亦係不實登載內容之相互間略有差池而未臻完全密合之程度，但仍無礙於本件原告對「SUN MICROSYSTEMS」係虛偽外銷之認定，被告所稱部分日期不同云云，並不影響本院之判斷。足見被告此部分之抗辯，洵非可採。

⑷被告再主張：刑事判決附表八編號73，及附表九編號76至78等不實提單與出口報單，原告並未列入本件不實外銷收入之計算，就原告之主張不予採信云云。惟查：就前開刑事判決附表八編號73，及附表九編號76至78等不實外銷文件，雖然原告未據以申報為不實銷售額之一部分，亦未帳載為不實銷貨收入之一部分，但原告於本件亦「未主張」將其等列入「出售國外虛銷之統一發票」所生其他收入之計算，即對本件系爭其他收入53,278,002元之認定，並無影響。足見被告此部分之抗辯，並非可採。

⑸被告另主張：95年10月3日之出口報單CZ0000000000，此一外銷文件未經刑案判決列入附表八或附表九之內，原告卻將該出口報單之外銷金額23,177,612元列入計算（出口報單見本院卷第111頁），就原告之主張不予採信云云。惟查：系爭出口報單亦係以不實之買方「SUN MICROSYSTEMS」為交易對象，亦有「UNITED STATES」及「NEWARK BLDG 107777 GATEWAY BLVD NEWARK, CA 094560 USA」等登載事項，與刑事判決附表八及附表九所列示之「不實」買受人、地址、買方國家等內容雷同（如前審卷第111頁及第118頁所示）。再審酌刑案證人周素梅等已表明原告

對「SUN MICROSYSTEMS」之交易係不實外銷等情，則原告將出口報單CZ0000000000之金額亦列入計算，尚無不合。更何況原告因遭查獲對「SUN MICROSYSTEMS」之外銷有異常情事，原告即針對出口報單CZ0000000000之銷貨金額23,177,612元其中22,329,612元，連同其他項目，共申報減縮外銷銷售額50,048,096元在案（見本院卷第114頁至第110頁、第107、115頁），亦如上述，足見被告此部分之抗辯，亦非可採。

9.承上，本件原告之前任負責人等係假借外銷商品予美國之「SUN MICROSYSTEMS」公司，指示他人製作19筆不實之出口報單，其等金額合計為「716,049,886元」，再據以申報不實之外銷銷售額且帳載為不實之外銷銷貨收入等情，均如上述。然因原告業已申報減縮虛偽外銷銷售額50,048,096元，則本件所爭執之虛偽外銷金額僅餘666,001,790元（716,049,886－50,048,096），又因原告錯誤減除26,766元（詳如上述），而「誤以665,975,024元」按8%乘算，得出系爭其他收入53,278,002元。則原告主張系爭其他收入53,278,002元係因95年度對「SUN MICROSYSTEMS」從事虛偽外銷交易，嗣以「出售國外虛銷之統一發票」為由，而申報其他收入53,278,002元部分，應屬可採。

10.復按行為時統一發票使用辦法第4條第32款規定（嗣100年5月12日修正移列至第33款）：「合於下列規定之一者，得免用或免開統一發票：……三十二、營業人外銷貨物、與外銷有關之勞務或在國內提供而在國外使用之勞務。」又原告系爭對「SUN MICROSYSTEMS」公司之不實外銷，均係以「報單類別G5」（國貨出口）為外銷貨物之申報（如本院卷第96頁至第111頁中出口報單所示），則系爭19筆

不實外銷係可免開統一發票。雖然原告就其中7筆（金額合計279,043,185元）開立有二聯式之統一發票，然就其餘12筆（金額合計437,006,701元）「並未」開立統一發票（該清單，見本院卷第87頁至第88頁），則「未開立」統一發票之12筆不實外銷部分，尚難認有「出售國外虛銷之統一發票」情事。至於「有開立」二聯式統一發票之7筆不實外銷部分，由於系爭發票均以國外之「SUN MICROSYSTEMS」公司為外銷貨物之買受人（該等發票，見前審卷第441、442、444、446、448、450、452頁），係外銷用統一發票，不可能用來銷售予第三人，供該第三人充當進項稅額，扣抵該第三人之營業稅銷項稅額，因此銷售統一發票獲利之事實推論與實情不符，即無合法推計之基礎（最高行政法院107年度判字第49號判決意旨參照）。則原告雖虛偽開立7筆外銷用統一發票計279,043,185元，既無合法推計之基礎，即無從據以按發票金額8%推估銷售統一發票之收入。

11.綜上，原告95年度以對「SUN MICROSYSTEMS」之虛偽外銷金額665,975,024元之8%，推算「出售國外虛銷之統一發票」之其他收入53,278,002元而為列報，然因部分虛偽外銷並未開立統一發票，而其餘有開立二聯式統一發票部分，係為外銷用統一發票，不可能用來銷售予第三人供其扣抵營業稅銷項稅額，銷售外銷統一發票獲利之推論不符實情，無從據以推估銷售外銷發票所生其他收入。從而，本件原處分（含復查決定）關於核定「出售統一發票」所生之117,248,397元其他收入部分，其中53,278,002元並無合法推計之基礎，即有違誤，應予撤銷。

（六）關於「出售國內虛銷之統一發票」所生收入63,970,395元

部分：

1.經查：原告95年度尚對造基公司、曼斐斯公司、統欣公司、宇宙光電公司……等國內營業人進行不實之銷貨，且原告亦有開立統一發票供該等營業人利用進項稅額扣抵營業稅銷項稅額，又原告所開立之不實發票金額合計係為799,629,944元，此有原告提示之國內虛銷發票明細表附於本院卷可參（見本院卷第90頁至第95頁）。

2.次查：原告營業稅申報之95年度內銷應稅銷售額（不含稅）共計為868,883,997元，其銷項稅額則為43,444,207元（參95年度各期401申報書所載，見前審卷第406、410、413、417、420、430頁）。又前開銷售額868,883,997元係包含95年度租金收入開立發票1,371,432元、出售資產開立發票63,574,124元（參調節表，見原處分卷一第35頁）、不實內銷銷售額799,629,944元、實際內銷銷貨收入3,226,418元、及實際其他營業收入1,082,079元，已如上述。則原告因開立系爭不實銷貨發票799,629,944元供他人申報扣抵營業稅銷項稅額，原告必須負擔系爭不實銷貨發票799,629,944元之5%營業稅額高達3,998餘萬元。

3.本件如前所述，原告就營業稅之申報，本係填報95年度共計有內銷應稅銷售額868,883,997元在案，嗣因原告對造基公司、曼斐斯公司、統欣公司、宇宙光電公司……等國內營業人所開立之統一發票係虛偽不實，原告乃自行於營所稅申報之「營業收入調節說明」項下，調整減少銷售額1,465,604,968元（見原處分卷一第35頁），並按8%乘算而列報「非法販賣統一發票所生獲利117,248,397元」於第44欄「其他收入」項目內（見原處分卷一第35、9頁）。又前開不實銷售額1,465,604,968元其中665,975,024元

係屬於不實之外銷銷售額等節，均如上述；其餘799,629,944元則係不實之內銷應稅銷售額（1,465,604,968－665,975,024）。經查：原告申報調節之系爭「不實內銷金額799,629,944元」，與原告提示之「國內虛銷發票明細之合計金額799,629,944元」（見本院卷第90頁至第95頁），二者互相符合。次查：原告會計帳冊亦載有系爭虛偽內銷收入之借方沖銷紀錄（見前審卷第334頁至第339頁），且合計沖銷不實內銷收入達799,629,944元，亦與上開營所稅申報調節事項及虛銷發票明細等，互為符合。從而，原告所稱95年度因虛偽內銷而開立不實統一發票銷售額799,629,944元之情事，應可認定。

4.原告雖主張：開立系爭不實統一發票銷售額799,629,944元，僅係為向銀行冒貸款項而為，並未因開立系爭不實發票而獲有任何對價云云。惟查：營利事業虛開統一發票列報營業收入，其行為人不但因從事虛開統一發票之違法行為須負法律上之刑事責任，且該營利事業因安排虛偽交易，仍有應繳納營業稅及營利事業所得稅之負擔，衡情豈有可能發生「非以獲利」為目的，而虛開統一發票之情事。因此，依經驗法則及論理法則，營利事業虛開統一發票之目的，自無不取相當代價之理（最高行政法院107年度判字第59號判決意旨參照）。再佐以原告本件因虛開系爭發票銷售額799,629,944元，而申報應納銷項稅額高達3,998餘萬元在案，已如上述，衡情原告亦無可能不取得相當對價，而無償任由他人利用系爭不實發票申報扣抵營業稅銷項稅額，足見原告此部分之主張，不足採信。

5.次查：本件「原告有虛偽開立統一發票799,629,944元之事實」，既如上述，則在此事實下，即已確定原告漏稅違

章事實為真正。至其漏稅額之認定，被告固有查明其虛開統一發票收益之義務，惟稽之原告因此所產生之營業稅及營利事業所得稅稅負皆由原告負擔，而核課稅捐處分案件基於資訊不對稱以及納稅義務人未盡申報及協力義務在先之客觀情況，如稽徵機關已盡調查審認之義務，原告猶未盡申報及協力義務，致被告無收益資料可供認定之情況下，應容許被告推計課徵其「所得額」。參諸財政部78年6月24日函釋意旨，關於虛開統一發票之收益，須先依查獲收益資料核實認定，若查無收益資料時，其收益認定原則，係採「有收益」或「有代價」推定原則，亦即營利事業經查獲「有虛開統一發票之行為」，即認定其有「漏報所得額」，並按統一發票金額8%核定其漏報所得額（最高行政法院107年度判字第59號判決意旨參照）。又原告雖主張：按虛開發票金額8%列報其他收入係有錯誤，應予扣除云云。惟查：歷經前審及本院審理期間，原告均未提示虛開發票之收益資料可供認定，則被告本件按原告虛偽開立發票799,629,944元之8%，核定原告「出售國內虛銷之統一發票」產生其他收入63,970,395元部分（799,629,944元x 8%），於法並無不合，原告訴請撤銷此部分原處分（含復查決定）及訴願決定，為無理由，應予駁回。

五、綜上所述，本件原處分（含復查決定）關於核定「其他收入」122,656,893元項下，調增認列「出售統一發票」所生其他收入53,278,002元部分，即有違誤，訴願決定就該部分予以維持，亦有未洽，應予撤銷；又原告逾此部分之請求，則為無理由，應予駁回。

六、本件事證已臻明確，兩造其餘主張及陳述，經核於判決結果不生影響，爰不逐一論列，附此敘明。

據上論結，本件原告之訴為一部有理由，一部無理由，依行政訴訟法第98條第1項前段、第104條，民事訴訟法第79條，判決如主文。

中　　華　　民　　國　　108　　年　　1　　月　　10　　日

臺北高等行政法院第六庭

審判長法　官　陳金圍

法　官　吳俊螢

法　官　許麗華

一、上為正本係照原本作成。

二、如不服本判決，應於送達後20日內，向本院提出上訴狀並表明上訴理由，如於本判決宣示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（須按他造人數附繕本）。

三、上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書。（行政訴訟法第241條之1第1項前段）

四、但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人。（同條第1項但書、第2項）

得不委任律師為訴訟代理人之情形	所　需　要　件
㈠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。
㈡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㈠、㈡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㈡所示關係之釋明文書影本及委任書。	

中　　華　　民　　國　　108　　年　　1　　月　　10　　日

書記官　陳可欣