

臺北高等行政法院判決

) FKT64W1Z1X5L0;@109年度簡上字第

上訴人 進耀實業有限公司

代表人 胡震宇（董事）住新北市○○區○○路○○○巷○○弄9

被上訴人 財政部北區國稅局

代表人 王綉忠（局長）

送達代收人 蘇怡心

上列當事人間營利事業所得稅事件，上訴人對於中華民國109年9月29日臺灣桃園地方法院109年度稅簡字第1號行政訴訟判決，提起上訴，本院判決如下：

主 文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理 由

一、上訴人（一）100年度營利事業所得稅結算申報，列報營業收入淨額新臺幣（下同）6,265,000元、營業成本6,076,600元、其他收入0元及全年所得額13,279元，經被上訴人初查依申報數核定；嗣依通報資料，查得上訴人無銷貨事實虛開統一發票銷售額共6,265,000元，另無進貨事實取具虛開統一發票作為進項憑證，虛報營業成本6,076,600元，乃重行核定營業收入與營業成本均為0元、其他收入501,200元及全年所得額326,079元，應補徵稅額55,433元。上訴人申請復查，經被上訴人以108年7月9日北區國稅法一字第1080009313號復查決定駁回。（二）101年度營利事業所得稅結算申報，列報營業收入淨額21,784,130元、其他收入0元及全年所得額78,884元，經被上訴人初查核定全年所得額78,907元；嗣依通報資料，查得上訴人無銷貨事實虛開統一發票銷售額

共21,284,130元，另無進貨事實取具虛開統一發票作為進項憑證，虛報營業成本，乃重行核定營業收入500,000元（應屬本期而上訴人開立於102年度統一發票金額）、其他收入1,702,730元及全年所得額1,682,137元，應補徵稅額285,963元。上訴人申請復查，經被上訴人以108年7月8日北區國稅法一字第1080009292號復查決定追減全年所得額85,000元（應補徵稅額變更為271,513元）。（三）102年度營利事業所得稅結算申報，列報營業收入淨額21,636,173元、其他收入0元及全年所得額60,967元，經被上訴人初查依申報數核定；嗣依通報資料，先後查得上訴人無銷貨事實虛開統一發票銷售額共22,136,173元，另無進貨事實取具虛開統一發票作為進項憑證，虛報營業成本，乃重行核定營業收入0元、其他收入1,770,894元及全年所得額1,614,975元，應補徵稅額274,545元。上訴人申請復查，經被上訴人以108年7月9日北區國稅法一字第1080009219號復查決定駁回。上訴人不服，分別提起訴願，均遭決定駁回，遂提起本件行政訴訟，經原判決駁回上訴人之訴，上訴人仍不服，提起本件上訴。

二、上訴人起訴主張及訴之聲明、被上訴人於原審之答辯及聲明，原判決認定之事實及理由，均引用原判決所載。

三、上訴人對於原判決提起上訴，主張略以：（一）原審認定被上訴人得引用財政部78年6月24日台財稅第0000000000號函（下稱78年6月24日函）釋按上訴人所開立之統一發票金額8%計算之推計方法，核計上訴人因虛開統一發票所獲之收益，實有違反稅捐稽徵法第12條之1、行為時所得稅法第24條第1項前段及納稅者權利保護法第14條規定，違背實質課稅原則，而有行政訴訟法第243條第1項「判決不適用法規或適用不當」之違背法令情形。即適用財政部78年6月24日函釋及86

01 年7月2日台財稅第000000000號函釋亦不能違反「實質課稅
02 原則」，且需「無收益資料可供認定」，方得適用推算法。
03 原判決既已記載：「……被告因此認為原告100至102年度營
04 利事業所得稅結算申報，虛報營業收入，從而予以調整減除
05 ，核定營業收入為0元，應無違誤……」，即原判決及被上
06 訴人已實質認定系爭3年度營業收入為0，依實質課稅原則，
07 並無營利事業所得稅得以課稅之稅基，自應不得核課。且臺
08 灣新北地方檢察署107年度偵字第16751號案亦以所得稅法第
09 24條第1項前段及第83條第1項規定為查核依據，認上訴人之
10 負責人無逃漏稅結果而為不起訴處分。原判決稱不起訴處分
11 書不影響被上訴人按虛開統一發票金額之8%核算其他收入，
12 顯無視上開規定而有判決違背法令情形。（二）原審認定因
13 上訴人未提供帳冊查核，故被上訴人得引用財政部78年6月2
14 4日函釋以推計方式核計上訴人因虛開統一發票所獲之收益
15 之見解，實有行政訴訟法第243條第2項第6款之「判決不備
16 理由或理由矛盾」之違背法令。查原判決記載：「……然經
17 本院傳訊被告承辦原告營業稅查核之人員王純純，經其當庭
18 提出原告接受營業稅查核時提出之100年5月至102年12月銷
19 項發票存根聯、部分分類帳（見本院卷二），然本院卷二所
20 示之帳冊資料完全無法證明原告虛開統一發票究竟獲益若干
21 。……被告既已為相當之調查，而原告則未盡相關之協力義
22 務，致被告無法查得確實收益資料，故依法按推計方式課稅
23 ，並依上揭財政部78年6月24日函釋所示按原告所開立之統
24 一發票金額8%計算之推計方法，核計原告因虛開統一發票所
25 獲之收益，應有所據……」等語，而稱本件係「上訴人已提
26 出帳冊，而被上訴人無法認定收益」（此與刑事認定結果相
27 同），並非「未提出帳冊，無法認定收益」。故依該證人證

詞，上訴人既已提出帳冊核對，就不是「未提出帳冊」，原審再因此引用被上訴人得適用財政部78年6月24日函釋之說法，已顯然互相矛盾，有判決不備理由或理由矛盾之違背法令等語。

四、本院經核原判決駁回上訴人於原審之訴，並無違誤。茲就上訴意旨再論述如下：

（一）按財政部78年6月24日函釋「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。」該函釋係因虛開統一發票予他人作為進貨憑證，復無收益資料可為認定，稅捐機關依其收益資料統一按所開立發票金額比例認定，是為補充性規定，俾為所屬機關執行之依據，與立法意旨無違；究其內容，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」；依司法院釋字第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。」故財政部上開函釋涉及推計所得，並無違租稅法律主義或法律保留原則。再者，上開函釋按所開立之統一發票金額8%標準認定，係參酌前臺灣省

01 政府財政廳所屬省、市各主要稽徵機關實務處理意見，及
02 由各該稽徵機關處理是類案件及法院判決所發現之業界利
03 得，予以彙整分析而得，足信該8%之收益標準，尚符於
04 事實，可資適用（最高行政法院99年度裁字第2101號裁定
05 、100年度判字第599號判決及103年度判字第275號判決意
06 旨參照）。茲依所得稅法第3條規定，凡在中華民國境內
07 經營之營利事業，應依法課徵營利事業所得稅，故不論營
08 利事業其營業項目為何，縱係虛開統一發票予他人，如獲
09 取一定利益，仍應按其受益金額予以核課營利事業所得稅
10 。故在非營業收入（例如本件虛開統一發票收益）之情形
11 ，納稅義務人違反其協力義務，稽徵機關又無法取得直接
12 證據，倘因此放棄課稅，對於誠實保存營業課稅資料並據
13 實報繳稅款之納稅義務人而言，實有違租稅公平。是以非
14 營業收入採行類似「同業利潤標準」之推計方式，應為法
15 之所許。簡言之，稅捐稽徵機關對於課稅基礎，經調查仍
16 不能確定或調查費用過鉅時，以間接證據推估稅額，以維
17 租稅公平原則，為司法院釋字第218號解釋所肯認，亦無
18 違納稅者權利保護法第14條規定意旨。

19 （二）本件上訴人有虛偽開立統一發票予品研有限公司等7家公
20 司之事實，業經原審認定屬實，並為上訴人所不爭；原判
21 決復已敘明上訴人虛開銷貨發票予無關之品研有限公司等
22 7家公司，供充當進貨憑證使用，衡諸經驗法則，自無不
23 收取相當代價之理，是上訴人主張其虛開發票均未獲利云
24 云，已與常情有違，無法憑採等情在案，並無不合。據此
25 ，即已確定上訴人之漏稅違章事實為真正，至其漏稅額之
26 認定，被上訴人固有查明其虛開統一發票收益之義務，惟
27 稽之上訴人因此所產生之營業稅及營利事業所得稅稅負皆

01 由上訴人負擔，而核課稅捐處分案件基於資訊不對稱以及
02 納稅義務人未盡申報及協力義務在先之客觀情況，如稽徵
03 機關已盡調查審認之義務，上訴人猶未盡申報及協力義務
04 ，致被上訴人無收益資料可供認定之情況下，應容許被上
05 訴人推計課徵其「所得額」。準此，原判決肯認被上訴人
06 按上訴人所虛偽開立之統一發票金額8%標準核增其他收
07 入一節，自屬有據，上訴意旨主張原判決認定被上訴人得
08 引用財政部78年6月24日函釋所示按上訴人所開立之統一
09 發票金額8%計算之推計方法，核計上訴人因虛開統一發票
10 所獲之收益，違反稅捐稽徵法第12條之1、行為時所得稅
11 法第24條第1項前段及納稅者權利保護法第14條等規定，
12 而有判決不適用法規或適用不當之違背法令云云，尚難憑
13 採。

14 (三) 又原判決固認上訴人於100年間至102年間沒有交易事實，
15 卻虛偽開立不實發票予他人，被上訴人因此認定上訴人10
16 0至102年度營利事業所得稅結算申報，有虛報營業收入，
17 而予以調整減除，核定營業收入為0元，應無違誤等情在
18 案。惟本件係被上訴人按上訴人所虛偽開立之統一發票金
19 額8%標準核增其他收入，此與核定上訴人之營業收入為0
20 元，並無相悖，上訴意旨主張原判決及被上訴人已實質認
21 定系爭3年度營業收入為0，依實質課稅原則，並無營利事
22 業所得稅得以課稅之稅基，自應不得核課云云，亦有誤會
23 。至於上訴意旨其餘所陳，亦無非係以其主觀見解，就原
24 審所為論斷或指駁不採者，仍執陳詞爭議，泛言原判決有
25 不適用法規或適用法規不當，及判決理由不備、理由矛盾
26 等違背法令情事，經核均無可採。

27 五、綜上所述，原判決駁回上訴人在原審之訴，並無違誤，上訴

論旨指摘原判決違背法令，求予廢棄，為無理由。另上訴人提起本件訴訟，其爭執稅額合計已逾行政訴訟法第229條第2項第1款規定之40萬元，即應適用通常程序審理，惟上訴人於原審對於該程序之誤用，並未提出異議，且已就該訴訟有所聲明及陳述，依同法第236條之2第1項但書、第2項規定，應認該訴訟程序瑕疵即已補正，本院仍應適用簡易訴訟上訴審程序之規定為裁判，併此敘明。

六、據上論結，本件上訴為無理由，依行政訴訟法第236條之2第3項、第255條第1項、第98條第1項前段，判決如主文。

中華民國 110 年 9 月 13 日

臺北高等行政法院第四庭

審判長法官 高愈杰

法官 鍾啟煒

法官 李君豪

上為正本係照原本作成。

不得上訴。

中華民國 110 年 9 月 13 日

書記官 樓琬蓉