

臺灣桃園地方法院行政訴訟判決

109年度稅簡字第1號

109年8月26日辯論終結

原告 進耀實業有限公司
代表人 胡震宇
被告 財政部北區國稅局
代表人 王綉忠
訴訟代理人 呂淑華
劉惠芳
蘇怡心

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108年10月25日台財法字第10813934620號（案號：第000000000號）訴願決定、台財法字第10813934880號（案號：第000000000號）訴願決定、台財法字第10813934890號（案號：第000000000號）訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主 文

原告之訴駁回。

訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

一、事實概要：原告

(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，經被告初查依申報數核定；嗣依通報資料，查得原告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。

(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，經被告初查核定全年所得額78,907元；嗣依通報資料，查得原告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、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。

(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，經被告初查依申報數核定；嗣依通報資料，先後查得原告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。

(四)原告不服，申請復查，經被告分別以108年7月9日北區國稅法一字第1080009313號復查決定駁回(100年度)、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(101年度)、108年7月9日北區國稅法一字第1080009219號復查決定駁回(102年度)。原告仍然不服，提起訴願，亦分別經訴願決定駁回，遂提起本件行政訴訟。

二、原告主張略以：

(一)營利事業所得稅之核課以依查獲收益資料核實認定，而若無收益資料可供認定者，方可按其所開立之統一發票金額8%標準認定，此為法所當然。復查決定書中既明確載明：「…明知原告無進、銷貨事實…足證原告與上開公司製作不實之進銷項憑證，確無實際交易行為…核定營業收入淨額0元…及營業成本0元，洵屬有據…」是各復查決定書亦知悉原告無任何實際交易，何又來收益之事實。

(二)至於訴願理由書中稱：「…原告雖主張原處分機關未經職權查明即推論有從中獲取收益，與納保法第14條第1項規定不符等，惟從日常經驗法則而言，非法販售空白統一發票(偽冒銷項營業人)之行為，可同時兼具『冒貸銀行鉅額借款』與『從幫助他人逃漏營業稅而獲取不法經濟利益』之雙重動機，蓋原告本來即可從該單一行為同時獲得二種不法利益，

則從追求『行為效益最大化』之觀點言，尚難想像原告負責人在開立不實銷項統一發票時，只有『虛增營收』之考量，而完全無『一併獲得其他不法利得』之考量。…」其認原告顯有收益乙節，顯屬推論，而與事實查核不符。且原告負責人胡震宇所涉違反稅捐稽徵法第41條、第47條納稅義務人逃漏稅捐罪嫌，業經臺灣新北地方檢察署（下稱新北地檢署）檢察官以107年度偵字第16751號為不起訴處分，不起訴之理由亦認胡震宇逃漏營業稅金額為0元，而為不起訴處分。然上開各復查決定及訴願決定，卻稱不起訴處分書尚不影響被告按虛開統一發票金額之8%核算原告其他收入及核定全年所得額之要件，顯已無視所得稅法第24條第1項前段、第83條第1項之規定，顯然違法等語。並聲明：訴願決定及原處分均撤銷。

三、被告答辯略以：

（一）從日常經驗法則以言，非法販售空白統一發票（偽冒銷項營業人）之行為，可同時兼具「冒貸銀行鉅額借款」與「從幫助他人逃漏營業稅而獲取不法經濟利益」之雙重動機，蓋原告本來即可從該單一行為同時獲得二種不法利益，尚難想像原告負責人在開立不實銷項統一發票時，只有「虛增營收」之考量，而完全無「一併獲得其他不法利得」之考量。再者，從「協力義務之履行」、「證據之保存」與「調查路徑之指明」而言，本件原告負責人既已於107年10月1日談話筆錄中坦承原告均無營業活動，其交易均為虛偽不實，均由黃昭銘主導，公司內部亦找不到相關交易資料文件等，即顯示其對「原告開立不實統一發票予第三營業人等時，完全沒有一『幫助他人逃漏營業稅，而從中獲取不法收入』之意圖」一節，並無提出任何有價值之資訊，使稅捐機關能夠因此展開有效之調查。是以在此情況下，應認原處分機關已盡其職權調查義務，且可高度懷疑原告有因幫助他人逃漏營業稅而生之不法利得，只是數額難以100%確認。被告按虛開統一發票金額之8%核增其他收入，並無不合。

(二)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，核定其所得額為所得稅法第83條第1項所明定，即納稅義務人違反協力義務時，稽徵機關得依查得之資料，或依同業利潤標準之「推計方式」，核定其所得額。被告歷經調查程序，原告均未提出確實資料供核，被告已為相當之調查，而原告則未盡相關之協力義務，致被告無法查得確實收益資料，始依法按推計方式課稅，應無不合，亦無裁量濫用之違法等語，資為抗辯。並聲明：駁回原告之訴。

四、如事實概要欄所載之事實，業經兩造分別陳明在卷，並有原告100年度營利事業所得稅申報書（100年度原處分可閱覽卷第6頁）、第1次核定通知書（100年度原處分可閱覽卷第36頁）、第2次核定通知書及繳款書（100年度原處分可閱覽卷第45-48頁）、被告108年7月9日北區國稅法一字第0000000000號復查決定（100年度原處分可閱覽卷第77-81頁）、財政部108年10月25日台財法字第10813934620號（案號：第000000000號）訴願決定（本院卷第14-17頁）；及原告101年度營利事業所得稅申報書（101年度原處分可閱覽卷第6頁）、第1次核定通知書（101年度原處分不可閱覽卷第36頁）、第2次核定通知書及繳款書（101年度原處分可閱覽卷第12-13頁）、被告108年7月8日北區國稅法一字第1080009292號復查決定（101年度原處分可閱覽卷第41-45頁）、應補稅額更正註銷單及繳款書（101年度原處分可閱覽卷第46-47頁）、財政部台財法字第00000000000號（案號：第000000000號）訴願決定（本院卷第19-22頁）；及原告102年度營利事業所得稅申報書（102年度原處分可閱覽卷第14頁）、第1次核定通知書（102年度原處分可閱覽卷第36頁）、第2次核定通知書及繳款書（102年度原處分可閱覽卷第51頁及第54頁）、第3次核定通知書及繳款書（102年度原處分可閱覽卷第70、115頁）、被告108

01 年7月9日北區國稅法一字第0000000000復查決定（102年
02 度原處分可閱覽卷第109-113頁）、財政部108年10月25日
03 台財法字第10813934890號（案號：第000000000號）訴願決
04 定（本院卷第24-24頁）在卷可稽，應可認定。本件之爭點
05 為：被告就原告100年度、101年度及102年度營利事業所
06 得稅結算申報，以原告無銷貨事實而虛開統一發票6,265,00
07 0元、21,284,130元及22,136,173元，按虛開統一發票金額
08 8%，調增其他收入501,200元（6,265,000元×8%）、
09 1,702,730元（21,284,130元×8%）及1,770,894元（22
10 ,136,173元×8%），是否適法有據？

11 五、本院之判斷：

12 （一）行為時所得稅法第24條第1項前段：「營利事業所得之計算
13 ，以其本年度收入總額減除各項成本費用、損失及稅捐後之
14 純益額為所得額。」第83條：「（第1項）稽徵機關進行調
15 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
16 、文據；其未提示者，稽徵機關得依查得之資料或同業利潤
17 標準，核定其所得額。（第2項）前項帳簿、文據，應由納
18 稅義務人依稽徵機關規定時間，送交調查；其因特殊情形，
19 經納稅義務人申請，或稽徵機關認有必要，得派員就地調查
20 。（第3項）納稅義務人已依規定辦理結算申報，但於稽徵
21 機關進行調查時，通知提示有關各種證明所得額之帳簿、文
22 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
23 標準核定其所得額；嗣後如經調查另行發現課稅資料，仍應
24 依法辦理。」同法施行細則第81條：「（第1項）本法第八
25 十三條所稱之帳簿文據，其關係所得額之一部或關係課稅年
26 度中某一期間之所得額，而納稅義務人未能提示者，稽徵機
27 關得就該部分依查得資料或同業利潤標準核定其所得額。…
28 …」準此，納稅義務人於稽徵機關進行調查時應提示有關各
29 種證明所得額之帳簿、文據，如未提示該帳簿文據或提示不
30 完全，經稽徵機關限期提出又未遵期提示或補正者，稽徵機
31 關得依查得之資料或同業利潤標準，核定其所得額。

(二) 納稅者權利保護法第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。」即於課稅資料難以調查時，以間接證據推估稅額，並力求客觀、合理，以維租稅公平原則。又財政部78年6月24日台財稅第000000000號函釋(下稱財政部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78年6月24日函釋涉及推計所得，並無違租稅法律主義或法律保留原則(最高行政法院102年度判字第277號判決意旨參照)。再者，財政部78年6月24日函釋按所開立之統一發票金額8%標準認定，係參酌前臺灣省政府財政廳所屬省、市各主要

稽徵機關實務處理意見，及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得，予以彙整分析而得，足信該8
%之收益標準，尚符於事實，可資適用（最高行政法院99年
度裁字第2101號裁定、100年度判字第599號判決及103年
度判字第275號判決意旨參照）。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（例如本件虛開統一發票收
益）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。簡言之，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，以間接
證據推估稅額，以維租稅公平原則，為司法院釋字第218號
解釋所肯認，亦無違納稅者權利保護法第14條規定意旨。

(三)經查，原告無實際從事交易及商業行為，於100年間虛偽開
立銷售額總計6,265,000元、101年間虛偽開立銷售額總計
21,284,130元、102年間虛偽開立銷售額總計22,136,173元
（合計49,685,303元，計算式：6,265,000元 + 21,284,130
元 + 22,136,173元 = 49,685,303元）之不實統一發票予品研
有限公司等7家公司事實，業據原告負責人胡震宇於107年
10月1日受財政部北區國稅局調查時陳述：「（問：再次確
認，進耀公司100年5月至102年12月與馬鞍數位時尚股份
有限公司、誼豐企業有限公司、全球移動實業有限公司、川
島健康運動器材有限公司高雄營業處、好報團購有限公司、
旺琳實業有限公司、元井國際有限公司、透視全球報導有限
公司、郭豪科技有限公司、金昶開發有限公司進貨，再銷售
給品研有限公司、諾生實業有限公司、光強實業有限公司、
岳禾實業有限公司、仲坤貿易股份有限公司、探索開發有限

01 公司、凱綺實業有限公司之進項交易，是否確實無交易事實
02 ，而只有開立發票之情事？）我都不認識這些公司，業務都
03 是黃昭明接洽，我都没經手，公司都找不到這些交易資料。
04 」（100年度原處分可閱覽卷第56頁、101年度原處分可閱
05 覽卷第3頁）等語。且胡震宇所涉填製不實會計憑證及幫助
06 他人逃漏稅捐之犯行，亦據臺灣新北地方檢察署檢察官以10
07 7年度偵字第16751號提起公訴，復經臺灣新北地方法院以
08 108年度審訴字第364號判處有期徒刑四月，緩刑三年確定
09 ，有起訴書（本院卷第80-82頁）、刑事判決（本院卷第89
10 -91頁）可佐。原告於本院審理程序中先後亦均坦言：不爭
11 執虛開統一發票；帳冊資料都是假的，我也都承認；我從頭
12 到尾都是假的，我也被判刑了，我不知道被告機關還在查什
13 麼（本院卷第73頁背面、第76頁）等語；是依上開事證，原
14 告於100年間至102年間沒有交易事實，卻虛偽開立不實發
15 票予他人之事實，洵堪認定。被告因此認為原告100至102
16 年度營利事業所得稅結算申報，虛報營業收入，從而予以調
17 整減除，核定營業收入為0元，應無違誤。

18 （四）另參酌司法院釋字第537號解釋：「……因租稅稽徵程序，
19 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
20 實，多發生於納稅義務人所得支配之範圍，稅捐稽徵機關掌
21 握困難，為貫徹公平合法課稅之目的，因而課納稅義務人申
22 報協力義務。」準此，納稅義務人於稽徵機關進行調查時應
23 提示有關各種證明所得額之帳簿、文據，如未提示該帳簿文
24 據或提示不完全，經稽徵機關限期提出又未遵期提示或補正
25 者，稽徵機關乃得依查得之資料或同業利潤標準，核定其所
26 得額；而未能提示之帳簿文據僅關係其所得額之一部者，關
27 於該部分所得額之核定亦然（最高行政法院102年度判字第
28 277號判決意旨參照）。於原查階段，被告所屬中和稽徵所
29 並以107年5月30日北區國稅中和營字第1070476507號函原
30 告負責人，請其說明100年度至102年度帳簿憑證及有關文
31 據、各類所得資料申報書、營業稅申報書、各類成本表等資

料供核（見100年度原處分可閱覽卷第23-25頁），原告未依限提示；原告雖於本院審理時主張，其100年至102年所有的帳冊都已經提供給中和稽徵所，只是礙於營業稅股、營所稅股部門別的不同，因而不知道帳冊都已經在國稅局等語（見本院卷第75頁背面）。然經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月銷項發票存根聯、部分分類帳（見本院卷二），然本院卷二所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。是關於原告100年度至102年度因虛開統一發票予其他公司作為進項憑證，其實際往來及有無因此獲得收益之詳細情節，原告均未提出確實資料供被告勾稽查核；被告既已為相當之調查，而原告則未盡相關之協力義務，致被告無法查得確實收益資料，故依法按推計方式課稅，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獲之收益，應有所據；既然原告違反其協力義務，被告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其他納稅義務人而言，實有違租稅公平，是採行類似「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。原告主張被告僅於發函要求原告提示帳簿憑證及進銷貨證明文件未果之下，逕採未經法律授權許可之推計8%標準計算，有行政機關行使裁量權未盡其調查義務等語，尚非可取。經上述推計方法分別計算，原告100年度因虛開統一發票之收入為501,200元（6,265,000元×8%），及全年所得額326,079元，應補稅額55,433元、101年度因虛開統一發票之收入為1,702,730元（21,284,130元×8%），核定全年所得額1,682,137元，經復查決定追減全年所得額85,000元，全年所得額為1,597,137元，應補稅額為271,513元，及102年度因虛開統一發票之收入為1,770,894元（（17,136,173+5,000,000）×8%=1,770,894元），全年所得額為1,614,975元

，應補稅額為274,545元，於法應無不合。

(五)原告雖又主張原告公司並無出售虛假發票獲取利益，故應無逃漏營利事業所得稅情形，被告不得恣意推論原告獲有收益，原處分違法等語。惟查：

1.營利事業之負責人從事虛開統一發票之違法行為，尚須負擔刑事責任，若非以獲利為目的，尚難認其願冒刑罰風險，單純出於無償幫助他人逃漏稅之意思，而大量虛開銷貨發票予他人使用；且原告公司負責人胡震宇於107年10月1日受財政部北區國稅局調查時陳述其不認識品研有限公司、諾生實業有限公司、光強實業有限公司、岳禾實業有限公司、仲坤貿易股份有限公司、探索開發有限公司、凱綺實業有限公司，且公司都找不到這些交易資料等語。（100年度原處分可閱覽卷第56頁、101年度原處分可閱覽卷第3頁），故於行為當時胡震宇為原告之實際負責人，而上揭品研有限公司等7家公司與原告亦無任何關係。原告虛開銷貨發票予無關之品研有限公司等7家公司，供充當進貨憑證使用，衡諸經驗法則，自無不收取相當代價之理。是原告主張其虛開發票均未獲利云云，已與常情有違，無法憑採。

2.依行政訴訟法第125條第1項、第133條規定，於稅務訴訟，證據之提出雖非當事人之責任，然法院依職權調查證據有其限度，仍不免有要件事實不明之情形，故當事人仍有客觀之舉證責任，則營利事業虛開統一發票列報營業收入，其行為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；而關於本件究有無收益之相關資料，為原告所得支配或掌握之課稅事實證據資料，且原告主張其虛開統一發票並未獲取收益，核屬有利於己及異於社會常情之事實，應就該事實負協力義務（最高行政法院107年度判字第59號判決意旨參

照)。本件原告既主張其「未獲收益」，自屬對其有利之變態事實，應善盡其協力義務；如原告未善盡該義務，被告亦查無收益資料得以核實認定，客觀上應認被告已為相當之調查，原告則未盡相關之協力義務。於此情形，被告無法取得確實資料核實課計，就該收益之計算，援引財政部78年6月24日函釋，按虛開統一發票金額之8%核算其收益，據以核定原告之全年所得額及應補稅額，尚非無憑，是原告主張其無收取虛開發票之對價不應課稅等語，應屬無據。

六、綜上所述，被告核計原告100年度因虛開統一發票之收入為501,200元、應補稅額55,433元；101年度因虛開統一發票之收入為1,702,730元，應補稅額為271,513元；及102年度因虛開統一發票之收入為1,770,894元，應補稅額為274,545元，均無違誤，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。本件事證已臻明確，兩造其餘之攻擊防禦方法均與本件判決結果不生影響，故不逐一論述，併此敘明。

據上論結，本件原告之訴為無理由，依行政訴訟法第98條第1項前段，判決如主文。

中華民國 109 年 9 月 29 日
行政訴訟庭 法官 高維駿

上為正本係照原本作成。

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）。上訴理由應表明關於原判決所違背之法令及其具體內容，或依訴訟資料可認為原判決有違背法令之具體事實。

中華民國 109 年 9 月 29 日
書記官 吳文彤