

裁判字號：高雄高等行政法院 104 年度訴字第 352 號 行政判決

裁判日期：民國 106 年 04 月 25 日

案由摘要：營業稅

高雄高等行政法院判決

104 年度訴字第 352 號

民國 106 年 4 月 11 日辯論終結

原 告 和鑫光電股份有限公司

代 表 人 馬維欣

訴訟代理人 蔡朝安 律師

李益甄 律師

被 告 財政部南區國稅局

代 表 人 盧貞秀

訴訟代理人 蔡幸容

吳士雄

上列當事人間營業稅事件，原告不服財政部中華民國 104 年 7 月 8 日台財訴字第 10413931050 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、程序事項：

本件被告代表人原為洪吉山，嗣於本件訴訟審理中依序變更為蔡碧珍、盧貞秀，並經渠等具狀聲明承受訴訟，有聲明承受訴訟狀在卷足憑，核無不合，應予准許。

二、事實概要：

緣被告依據通報及查得資料，以原告於民國 95 年 7 月至同年 8 月無進貨事實，卻取具臺灣瑪格瑞科技股份有限公司（下稱瑪格瑞公司）所開立如附表所示之統一發票 7 紙（下稱系爭統一發票），記載銷售額合計新臺幣（下同）40,750,000 元、營業稅額共計 2,037,500 元，作為進項憑證，據以申報扣抵當期銷項稅額，致生漏稅事實，除發單補徵營業稅額 2,037,500 元外，並按所漏稅額 2,037,500 元處以 2.5 倍之罰鍰計 5

,093,750 元。原告不服，申請復查，獲追減罰鍰 2,037,500 元，其餘復查駁回。原告仍表不服，提起訴願，經被告認為訴願部分有理由，乃以 103 年 12 月 11 日南區國稅法一字第 1030011744 號重審復查決定，撤銷被告 103 年 7 月 16 日南區國稅法一字第 1030006802 號復查決定，維持原核定及撤銷罰鍰處分。原告就補徵營業稅部分猶表不服，提起訴願，經遭訴願決定駁回，遂提起本件行政訴訟。

三、本件原告主張：

(一)原告於 95 年間從事中小尺寸面板彩色濾光片之生產製造，為提升產品之效能與良率，有改造設備之需求，經詢議價評估後，遂於 95 年 7 月 13 日向瑪格瑞公司發出訂購單進行「3.5G 設備-中小尺寸面板改造及良率產能提升機台改造工程」（下稱 3.5G 改造工程），就 Tape Repair（軟體修改）、目視機（軟體修改）、Photo 設備修改（Coater）、Photo 設備修改（曝光機）等 7 項工程施作。其後為因應原物料持續上漲及廠商購料需求，經原告內部程序核准後，先行預付 50% 之工程款總計 42,787,500 元。95 年 10 月瑪格瑞公司開始進行工程改造並於 96 年 1 月間完工，惟曝光機、影像機等改善工程，因「曝光機上有精準度未符合規格及 COATER（塗佈設備）破片未能改善」而無法進行最終驗收，因瑪格瑞公司之施作缺失不影響原告生產，經協議後以不支付其餘貨款方式結案。原告於預付工程價款時，即自瑪格瑞公司取具系爭統一發票，並依法向稅捐稽徵機關申報原告應繳納之營業稅款。詎被告以原告 95 年 7 月間無進貨事實卻取得瑪格瑞公司所開立不實之系爭統一發票，合計銷售額 40,750,000 元，虛報進項稅額 2,037,500 元，補徵營業稅額 2,037,500 元。

(二)有關原告遭臺灣臺南地方法院檢察署（下稱臺南地檢署）檢察官起訴違反稅捐稽徵法部分，已經臺灣臺南地方法院（下稱臺南地院）102 年度金重訴字第 5 號判決（下稱刑事判決）認定原告涉嫌違反稅捐稽徵法部分應為無罪，主要理由略以：「按稅捐稽徵法第 41 條係以詐術或其他不正當方法逃漏稅捐為其犯罪構成要件，所謂詐術必須積極行為始能完成，至以其他不正當方法，亦必須具有同一之型態，方與立法之本

旨符合。例如造作假單據或設置偽帳以逃漏稅捐之類是。」
、「被告『和鑫光電公司』確有支出起訴書事實四、五、六、八所載統一發票之工程款，且該等工程款並未匯回與『和鑫光電公司』，皆係刻意切斷資金流向……故自被告『和鑫光電公司』而言，應是其資產遭張文毅等人掏空，難認造作假單據或設置偽帳，而有逃漏稅捐之惡性。」、「『和鑫光電公司』以該等工程款金額充作進項憑證，扣抵銷項稅額，乃為渠等背信行為之必然結果，難認期待渠等於掏空公司資產後，再據實申報，此舉無異自首渠等犯行；亦將造成『和鑫光電公司』在同一事實中，於背信部分是犯罪被害人，而在違反稅捐稽徵法部分卻成為犯罪行為人之不合理現象。」

(三)原告已依約給付 3.5G 改造工程之價款及稅款予納稅義務人瑪格瑞公司，未有逃漏稅捐之行為，且瑪格瑞公司亦依法申報及繳納營業稅，被告認定原告有虛報進項稅額並對原告補徵營業稅，顯有違誤：

1. 依加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法）第 15 條第 1 項、第 32 條第 1 項、第 2 項及第 35 條第 1 項規定，以及司法院釋字第 688 號解釋理由書、最高行政法院 87 年 7 月份第 1 次庭長評事聯席會議決議、同院 100 年度判字第 1196 號判決可知，我國營業稅之課徵原則上係採加值型稅制，就各個銷售階段之「加值部分」課徵營業稅，係由營業人立於納稅義務人地位代替國家向消費者收取營業稅款並轉付予國家，是否發生漏稅結果，自應以營業人於「特定階段」是否未將向買受人所收取之稅款代為轉付稅捐稽徵機關為斷，若該「特定階段」納稅義務人已依法納稅，於該階段即無漏稅結果，則取得其開立憑證之交易相對人自有扣抵進項稅額之權利。
2. 經查，原告為從事觸控面板生產及銷售公司，對外銷售貨物並依法開立統一發票。於 95 年 7 月為提升產品生產良率及效能提升需求，經內部程序評估後進行 3.5G 改造工程，並委由瑪格瑞公司進行施作，然因原物料持續上漲及廠商購料需求，原告先行預付 50%之工程款，並取得瑪格瑞公司所開立之系爭統一發票，前開款項已包含進項稅額 2,037,500 元在內；同年月間因原告另有從事觸控面之生產及銷售，乃依營業

稅法第 15 條第 1 項規定就當期銷項稅額扣減進項稅額後，並依營業稅法第 35 條申報當期應納之營業稅額。是本件勞務買受人（即原告）已預付工程款 42,787,500 元予瑪格瑞公司，其中包含應負擔之營業稅 2,037,500 元，則原告既已依法就 3.5G 改造工程增值部分支付營業稅款，其就此部分進項稅額申報並為扣減，自未有虛報進項稅額之行為，且作為納稅義務人之瑪格瑞公司，於收到原告給付之工程款後，亦已依法申報營業稅，此亦為被告所不爭執，是本件自無漏稅結果產生，自不應對原告補徵營業稅。被告認原告取具非真交易對象之不實憑證涉有虛報進項稅額之行為並補徵營業稅，即有違誤。

3. 退步言，原告已於規定期限申報且未以「積極」行為使被告陷於錯誤因而「獲得逃漏稅捐之利益」，依稅捐稽徵法第 21 條規定，其核課期間應為 5 年，被告作成本件補稅處分，已逾核課期間：

(1) 稅捐稽徵法第 21 條第 1 項第 3 款所謂故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者，必須以積極之行為，完成某種不實之態樣或證據，使稽徵機關不易辨認，陷於錯誤，因而獲得減少應負稅額之利益，諸如原無配偶，取得與人偽結婚之證明，藉以增加「個人免稅額」，偽造未滿 60 歲之父母，無謀生能力證明，藉以增加「扶養親屬寬減額」，偽造災害損失，藉以增加「扣除額」等等（改制前行政法院 75 年度判字第 1172 號判決參照）。又按公司法第 23 條規定，公司負責人對於公司業務之執行，如有違反法令致他人受損害時，對他人應與公司負連帶賠償之責，此係有關公司侵權行為能力之規定，公司負責人代表公司執行公司業務，為公司代表機關之行為，若構成侵權行為，即屬公司本身之侵權行為，法律為防止公司負責人濫用其權限致侵害公司之權益，並使受害人多獲賠償之機會，乃令公司負責人與公司連帶負賠償之責。如公司負責人非執行公司業務，因其個人之行為違反法令致他人受損害時，則應由公司負責人自負其責（最高法院 84 年度台上字第 1532 號民事判決參照）。

(2) 對於何謂執行職務範圍，參酌最高法院 100 年度台上字第 609

號民事判決：「按民法第 188 條第 1 項所謂受僱人因執行職務不法侵害他人之權利，所稱之執行職務，除執行所受命令或受委託之職務本身外，受僱人如濫用職務或利用職務上之機會及與執行職務之時間或處所有密切關係之行為，在客觀上足認為與其執行職務有關，而不法侵害他人之權利者，就令其為自己利益所為，亦應包括在內。然若於客觀上並不具備受僱人執行職務之外觀，或係受僱人個人之犯罪行為而與執行職務無關者，即無本條之適用。」另最高法院 98 年度台上字第 992 號民事判決及最高法院 92 年度台上字第 485 號民事判決亦同此旨。換言之，若公司代表人或經理人之行為客觀上不具備執行職務外觀或係代表人或經理人個人之犯罪行為，即與執行職務無關，而應由代表人或經理人自己負責。

- (3)再按「永全證券公司之資產實質上已受有 525 萬元之損害，而為被告戊○○上開犯罪行為之被害人，應無疑義，雖永全證券公司嗣將此不實之事項以上開不實之統一發票憑以申報當年度之營利事業所得稅，致有短漏申報所得之情，然此毋寧係被告戊○○犯罪行為之必然結果，永全證券公司應無成立稅捐稽徵法第 41 條之逃漏稅捐罪，否則將造成永全證券公司就同一事實在偽造文書、業務侵占等犯罪為犯罪之被害人，而在違反稅捐稽徵法部分卻又成為犯罪人之不合理現象。」臺灣高等法院 97 年度上更(一)字第 295 號刑事判決揭示甚詳，其後並經最高法院 98 年度台上字第 4579 號刑事判決確定。換言之，公司代表人或經理人個人不法行為致公司有逃漏稅捐情事，係公司代表人或經理人個人不法行為所必然造成結果，公司本身亦為被害人，公司本身非以不正當方法逃漏稅捐，對逃漏稅捐之結果無故意或過失。

- (4)經查，有關本件補稅處分之核課期間，訴願決定略以：「本件訴願人前董事長張文毅君、總經理林俊宇君、採購副理譚立偉君及瑪格瑞公司前、後負責人鄭郁文君、許文龍君等，共同基於意圖自己或他人不法所有，違背其職務之犯意聯絡，明知訴願人就『3.5G 設備-中小尺寸基臺改造工程』等，無進貨事實……並製作不實請購單、詢議價紀錄、驗收報告及相關會計憑證等，故意以不正當方法逃漏稅……張文毅君

等人故意以不正當方法逃漏稅捐之行為，訴願人自應負行政法上之責任，依稅捐稽徵法第 21 條第 1 項第 3 款規定，核課期間應認定為 7 年……」云云。參照上揭判決意旨，所謂「故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐」，必須以「積極」行為完成某種不實態樣使稅捐稽徵機關陷於錯誤，應而「獲得減少稅負之利益」，始足當之。然查，原告於 95 年 7 月委任瑪格瑞公司進行 3.5G 改造工程，預先給付工程款（含進項稅額）後，方於 95 年 9 月 12 日依法申報及繳納當期應負擔之營業稅，實與上揭態樣有別，蓋以：

- ①首先，原告於申報進項稅額並為扣減之時，實未能得知原告之前代表人、代理人及其他公司負責人與瑪格瑞公司有合謀掏空原告公司之情事，是原告於給付之工程款後，既已依法取得瑪格瑞公司開立之發票，自得依法申報進項稅額之扣減，自未以「積極」行為使稽徵機關陷於錯誤。
- ②另原告前代表人或經理人個人所從事刑事不法行為，依上揭最高法院判決意旨，非屬公司執行職務範圍內，應由公司前代表人或經理人個人負責，公司本身亦為被害人，公司本身無故意或過失，公司有漏稅結果係公司前代表人或經理人所從事不法行為之必然結果，亦即非屬公司以「積極」行為使稽徵機關陷於錯誤。
- ③再者，於其他取得不實發票之案例，其買受人並無實際支付貨款或勞務報酬全額，即取得相關之進項稅額並據以扣減，進而不當獲得減少稅負之利益。然於本件之情形，原告係已依約支付工程款，方取得本件進項稅額，自無於營業稅法規定之外，另「獲得減少稅負之利益」可言。於本件情形，原告所負擔之稅負，不論係真實交易或非真實交易，並無不同，自無「獲得減少稅負之利益」。
- (5)承上，因原告未違反申報義務及故意以不正當方法逃漏稅捐，依稅捐稽徵法第 21 條規定，核課期間應為 5 年，亦即若原告有應補稅或裁罰之情事，被告至遲應於 100 年 9 月 11 日前作成處分並送達原告，始為適法。惟被告認原告涉嫌取具瑪格瑞公司不實發票逃漏稅捐，於 102 年 8 月 6 日始作成本件補稅處分，然此自原告 95 年 9 月 12 日為當期營業稅申報後，已逾 5

年之核課期間，是被告所作成之補稅處分自有逾越核課期間之違誤，而應予撤銷。

(四)依最高行政法院歷來判決見解，原告之前代表人及經理人掏空公司之不法目的，非即代表原告有「漏稅故意」，原告漏稅僅係其不法行為之必然結果，刑事判決亦肯認原告無逃漏稅捐之故意，實屬原告前經營階層掏空行為之被害人，從而原告非故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐，依稅捐稽徵法第 21 條應適用 5 年核課期間：

1. 按「法人、設有代表人或管理人之非法人團體、中央或地方機關或其他組織違反行政法上義務者，其代表人、管理人、其他有代表權之人或實際行為之職員、受僱人或從業人員之故意、過失，推定為該等組織之故意、過失。」固為行政罰法第 7 條第 2 項所定。次按「『違反行政法上義務之行為』乃行政罰之客觀構成要件，『故意或過失』則為行政罰之主觀構成要件，兩者分別存在而各別判斷，尚不能以行為人有『違反行政法上義務之行為』，推論出該行為係出於『故意或過失』。原判決認贈與稅納稅義務人就應納之贈與稅有逾期未申報情事，原則上至少應認其就該應納稅額之未申報有應注意、能注意而疏未注意之過失一節，法律見解有誤。」（最高行政法院 103 年度判字第 251 號判決參照）。
2. 再按「被上訴人依相關刑事案件資料，認定上開民事交易為虛偽之交易，實際參與交易行為規劃之自然人並構成犯罪，犯罪之經濟目的則是：『創造交易假象，使台力公司能向與上訴人同屬單一關係企業集團之中華商銀借款（規避銀行不得對關係企業貸款之法令限制），再將借來之款項以價金形式交付上訴人，由上訴人以各種名目（包括同業間之借款、還款與預付工程款及支付節目版權費等名目），交由其關係公司運用』。因此認定上訴人因該等交易所對應之分期付款支出，為『虛列利息支出，以詐術或其他不正當方法逃漏稅捐』，而否准其適用盈虧互抵之規定。……因此本案中上訴人 91 年度及 92 年度之營利事業所得稅報繳，其列報支付台力公司利息是否構成『以詐術或其他不正當方法逃漏稅』，尚有應行調查之處。何況在法律適用上，仍有以下議題有待澄

清：針對上訴人是否有『以詐術或不正當方法逃漏稅捐』之漏稅違章行為，就算以上事實已得釐清，在法律涵攝上，仍會面臨一個重大議題，即『查核準則第 67 條第 2 項明定：『……費用或損失，如經查明確無支付之事實，而係虛列費用或損失逃稅者，應依所得稅法第 110 條之規定處罰。』依該條項之反面解釋，如果確實有利息費用之實際支出，即不能課以所得稅法第 110 條各項之漏稅罰』。如果被上訴人不否認上訴人實際有此利息費用之支出（只不過產生利息之本金，上訴人是不法取得，且認非供正常營業之用），是否還「故意漏稅」之違章要件，即有深究必要。事實上，上訴人所屬東森關係企業前開非法行為，雖然違反公司治理之管制規範，但並不具有稅捐逃漏為目的，能否課以（擬制）漏稅罰，實有進一步探究之餘地。」（最高行政法院 102 年度判字第 444 號判決參照）。其所涉案件係新台北有線電視股份有限公司（下稱新台北公司）將網路設備售後買（租）回方式，於出售網路設備後再分期付款買回，並按期支付費用。然其實係因新台北公司為規避關係企業間銀行借款所為交易，因而遭稅捐稽徵機關以「虛列利息支出，以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐」，而認逃漏稅捐之情事，惟法院認新台北公司非法行為雖然違反公司治理管制規範，但不具有稅捐逃漏之目的，而非屬「故意漏稅」。換言之，法院認具有刑事不法與故意漏稅不同，納稅義務人具有刑事不法不當然認有逃漏稅「故意」，稅捐稽徵機關仍要依法舉證納稅義務人有逃漏稅之故意。另最高行政法院 102 年度判字第 636 號判決、102 年度判字第 82 號判決及 101 年度判字第 1079 號判決亦同此意旨。

3. 經查，有關本件核課期間應為 5 年或 7 年，被告係以張文毅等人為犯罪行為，依行政罰法第 7 條第 2 項規定，原告應為其負行政法上之責任，而應適用 7 年之核課期間，因而認本件未逾核課期間云云。惟查，本件原告之前經營階層與瑪格瑞公司進行不法謀議，透過虛偽工程掏空公司，此刑事不法並經臺南地檢署檢察官起訴，然從前揭最高法院見解可知，原告前負責人及經理人個人之不法行為，非屬執行職務範圍，應

由原告之前負責人及經理人自行負責，尚且，依最高行政法院前揭見解可知，縱納稅義務人有刑事不法，非即代表有漏稅之故意，稅捐稽徵機關仍應依法舉證納稅義務人具有故意。而本件原告之前負責人及代表人雖有掏空之故意，然刑事起訴書未指摘其有「漏稅故意」，換言之，原告之前負責人及代表人雖有刑事不法之故意，然未有「漏稅故意」，其因而造成逃漏稅捐之結果僅係其不法行為「客觀」必然之結果，非即代表原告具有主觀上可非難性，若被告認原告具有漏稅故意，應依法盡其舉證責任。

4. 次查，本件原告之前經營者與瑪格瑞公司合謀掏空原告，原告實為受害人，蓋於本件非真實交易，原告已支付包含營業稅款在內之全額工程款，未有如同一般虛偽交易以低價購買假發票而逃漏稅捐之情事，原告逃漏稅僅係其前經營者基於掏空公司不法目的從事非真實交易行為所造成之必然漏稅之結果，其主觀上並無逃漏稅捐之故意，自難執此推定原告有逃漏稅捐之故意。又臺南地檢署起訴書已指明，原告之財會人員對原告之前經營者所從事之掏空行為並不知情，無逃漏稅捐故意可言，亦無從推定原告對本件漏稅有「故意」情事，被告自原告有從事非真實交易，即認原告以故意不正當方法逃漏稅捐之情事，自有違誤。
5. 又查，就主觀構成要件而言，前揭刑事判決已明確指出本件原告無逃漏稅捐之故意，另亦指出本件 3.5G 改造工程之財會人員陳惠玲、毛詩君、林璟芬及張恭得等人均係不知情，益證無從以相關人員有逃漏稅捐之故意云云，推定原告有逃漏稅捐之故意。尚且，前揭最高行政法院判決已明確揭示，掏空故意與漏稅故意並不相同，不得因原告前經營階層有刑事不法即認其等有漏稅之故意，並進而推論原告具有逃漏稅捐之故意，因而，本件縱認原告之前代表人具有刑事不法，然因刑事判決認其並無漏稅故意，相關財會人員對此亦不知情，自無故意，被告自不可推定原告主觀上故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐。另自客觀構成要件觀之，3.5 改造工程之款項原告確有支付，且資金亦未回流原告，原告並非無支付之事實而購買不實憑證，自未因此取得不法之稅捐利益

，與一般虛偽交易之情形並不同。

6. 綜上，原告並無以故意不正當方法逃漏稅捐之情事，本件依稅捐稽徵法第 21 條規定，應適用 5 年核課期間，從而被告於 102 年 8 月 6 日始作成本件補稅處分，自有逾越核課期間之違誤。

(五)被告係以原告之前代表人張文毅等人於擔任董事長、經理人期間以原告名義所為開立及取具不實憑證暨申報營業稅之行為，為其職務上之行為，並以其等有申報不實發票之故意，推定為原告之故意。惟依被告所援引之筆錄及起訴書及刑事判決可知，原告營業稅申報非由原告之前代表人或經理人自行為之，係依內部分工由不知情之財會部門人員負責，是自無因原告前代表人或經理人職務上之行為，推定為原告有漏稅之故意：

1. 按「認定事實，須憑證據，不得出於臆測，此項證據法則，自為行政訴訟所適用。」、「行政罰與刑罰之構成要件雖有不同，而刑事判決與行政處分，亦原可各自認定事實，惟認定事實須憑證據，倘無證據足資認定有堪以構成行政罰或刑罰要件之事實存在，即不得僅以推測之詞予人處罰，則為二者所應一致。」（最高行政法院 61 年度判字第 70 號判例、75 年度判字第 309 號判例參照）。次按「漏稅罰既以發生實害為必要，於責任要件上即無過失推定之適用，而須由稅捐機關就申報義務人之行為符合處罰構成要件，包括客觀上事實合致及主觀上具有故意過失負證明責任，此參 95 年 2 月 5 日施行之行政罰法第 7 條第 1 項規定：『違反行政法上義務之行為非出於故意或過失者，不予處罰。』益明。」（最高行政法院 100 年度判字第 693 號判決參照）。簡言之，漏稅罰之責任要件，包含主觀故意過失之合致，應由稅捐稽徵機關負舉證責任。
2. 經查，被告以董事長張文毅、總經理林俊宇等人，基於違背職務之犯意聯絡，明知無進貨事實取具瑪格瑞公司之統一發票，充當進貨憑證並申報扣抵銷項稅額，並製作不實請購單、詢議價記錄、驗收報告及相關會計憑證等，故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐，因而認原告無實際購買該等貨物

或勞務，屬虛增成本，已非屬合於營業稅法規定之進項稅額，自無扣抵權云云。惟查，本件原處分作成之事實依據，係被告認原告無進貨事實取具瑪格瑞公司之不實發票並用以「扣抵」銷項稅額，從而構成「虛報進項稅額」之情事。由是觀之，所謂原告之前代表人張文毅及前經理人林俊宇等人有以假交易之方式，製作不實請購單、詢議價紀錄、驗收報告及相關會計憑證等行為，不論是否為真實，均與營業稅之申報及扣抵行為無關，被告執此作為原告前代表人或經理人職務上之行為，並據以認定原告有漏稅故意，顯然有誤。

3. 次查，被告復認刑事判決所認定之事實及其所持法律見解，並不能拘束行政機關所為之行政處分云云。惟查，掏空故意與漏稅故意不同，若被告認原告有漏稅故意，應依法提出舉證，且行政處分若不依刑事案件之調查證據結果，自應依法自行調查證據，並就何以不採刑事案件調查證據之結果予以敘明。然被告認原告具有漏稅故意，所採之證據無非以臺南地檢署之談話筆錄、刑事案件告發書暨臺南地檢署 102 年度起訴書等刑案資料，然遍查刑事案件相關資料，並未有證據指稱原告之前代表人係故意以不正當方法逃漏稅捐，且刑事起訴書已明確指稱，原告經手之財會人員陳惠玲、林璟芬、張恭得等人並不知情，被告自不得因此推定原告具有漏稅故意。若被告認刑案案件證據不足採，自應依法另為舉證，而不得逕以原告之前代表人或經理人涉有以不實工程掏空公司，進而推論原告有故意取得不實進項憑證逃漏稅捐。
4. 又查，訴願決定指稱：原告為上市公司，本應確實記載公司經營管理之會計事項，其財會部門應具稽核功能，原告前負責人等人故意以不正當方法逃漏稅捐之行為，原告應就此負行政法上義務云云。惟臺南地檢署檢察官起訴書及臺南地院刑事判決已明確指出，財會人員陳惠玲、毛詩君、林璟芬及張恭得等人均係不知情，係受原告之前經營者指使，基於職務功能分工完成份內工作，此亦證明原告無故意過失。據此，依最高行政法院 100 年度判字第 693 號判決意旨，作為稅捐稽徵機關之被告如仍主張原告有虛報進項稅額之故意，依舉證責任分配法則，應由其舉證證明原告之財會人員具有故意

，而非泛泛指稱原告應負行政法上義務。

5. 綜上，原告前經營階層所為與營業稅之申報與扣抵無關，無法據此推論原告具有漏稅故意，而原告之財會人員既經刑事判決肯認於本件工程並未實際施作乙節不知情，則於前經營者之不法行為，負責原告營業稅申報繳納作業之財會人員自無故意可言，依稅捐稽徵法第 21 條規定，本件核課期間應為 5 年，被告遲至 102 年 8 月 6 日始作成補稅處分，已逾 5 年核課期間。

(六) 刑事判決已肯認原告於本件無逃漏稅捐之故意，且原告有確實支付相關工程款，被告若認刑事判決之認定不能拘束行政訴訟，而欲為不同認定，於舉證責任分配上自應具體舉證以實其說，否則不能認其主張為有理由：

1. 按「課徵租稅構成要件事實之認定，基於依法行政及規範有利原則，稅捐稽徵機關就其事實有舉證之責任（稅捐稽徵法第 12 之 1 條第 4 項參照），其所提證據必須使法院之心證達到確信之程度，始可謂其已盡舉證之責，若僅使事實關係陷於真偽不明之狀態，法院仍應認定該課稅要件事實為不存在，而將其不利益歸於稽徵機關。」（最高行政法院 104 年度判字第 412 號判決參照）。準此，課稅構成要件事實之認定，不論為主觀構成要件或客觀構成要件，稽徵機關就其事實有舉證之責任，且其所提證據必須使法院之心證達到確信之程度，始可謂其已盡舉證之責。如就主觀構成要件而論，行政罰法第 7 條固稱代表人、管理人、其他有代表權之人或實際行為之職員、受僱人或從業人員之故意、過失，推定為該等組織之故意、過失；惟既稱「推定」，自無不得舉證推翻之理，亦即，代表人或受僱人之故意非當然及於法人。
2. 經查，有關原告是否故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐，被告答辯係依「臺南地檢署檢察官起訴書、談話記錄等資料」據為核定云云。惟查，前揭刑事判決已明確指出本件原告無逃漏稅捐之故意，相關財會人員均係不知情，且系爭工程款原告皆有確實支付，資金亦未回流原告，原告未因此取得不法之稅捐利益；原告以 3.5G 改造工程之進項憑證扣抵銷項稅額，乃原告之前經營階層掏空所為之「必然結果」，難

以期待其進行掏空後再據實申報。從而，雖刑事訴訟及行政訴訟得各自認定事實，本院之認定不受前揭刑事判決之拘束，然遍觀被告於本件訴訟中援引之證據，其並未另為證據調查而僅以刑事偵查查得證據作為核課稅捐之依據，不應為反於刑事判決之認定。

3. 據此，若被告認刑事判決認定之事實不足採，而欲為反於刑事判決之主張，依最高行政法院 104 年度判字第 412 號判決意旨，依舉證責任分配法則，應由被告就本件有何該當逃漏稅捐之主、客觀構成要件事實負舉證責任，而非泛泛指稱行政訴訟得為不同認定；如其不能盡其舉證責任，自不得認被告之主張為有理由。綜上所述，被告以原告以不實交易憑證虛報進項稅額，應補徵營業稅，顯有違誤等情。並聲明求為判決撤銷訴願決定及原處分（被告 103 年 12 月 11 日南區國稅法一字第 1030011744 號重審復查決定關於不利原告部分及 102 年 8 月 6 日南區國稅新化銷售二字第 1020550003 號函附營業稅違章補徵核定通知書）均撤銷。

四、被告則以：

- (一)原告前董事長張文毅、總經理林俊宇、採購副理譚立偉及瑪格瑞公司前、後負責人鄭郁文、許文龍，共同基於意圖自己或他人不法所有，違背其職務之犯意聯絡，明知原告無進貨事實，取具瑪格瑞公司 95 年 7 月 17 日開立之系爭統一發票，銷售額合計 40,750,000 元、營業稅 2,037,500 元，充為進項憑證並申報扣抵銷項稅額，並製作不實請購單、詢議價紀錄、驗收報告及相關會計憑證等，故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐，經臺南地檢署提起公訴。依營業稅法第 15 條第 3 項規定，得扣減之「進項稅額」，係指營業人事實上有購買貨物或勞務，並依規定支付之進項稅額。本件原告 95 年 7 月 17 日取具瑪格瑞公司開立系爭統一發票，並無實際購買該等貨物或勞務，屬虛增成本，已非屬合於營業稅法規定之「進項稅額」，自無進項稅額之「扣抵權」可言。
- (二)次按我國現行加值型營業稅係就各個銷售階段之加值額分別予以課稅之多階段銷售稅，各銷售階段之營業人皆為營業稅之納稅義務人，營業人無進貨事實取得非實際交易對象開立

之進項憑證，該進項憑證自不得據以申報扣銷項稅額，至於該非交易對象之人是否已按其開立發票之金額報繳營業稅額，並不影響本件營業人補繳營業稅之義務。又原告援引之臺灣高等法院 97 年度上更一字第 295 號刑事判決，係論述犯罪人之行為責任與本案係法人之行政責任案情不同，尚不得比附援引。且按刑事裁判所認定之事實及其所持法律上之見解，並不能拘束行政機關所為之行政處分，是刑事訴訟與行政訴訟，各有其訴訟程序及規範目的，本得各自認定事實，不能混為一談。又依公司法第 8 條規定，董事長為公司負責人，其代表公司所為行為，應由公司負責，是以法人董事長所犯行為，並不能移轉或免除該法人原應履行之納稅義務。本件原告為上市公司，本應確實記載公司經營管理之會計事項，俾將經營績效透過財務報表公告給股東、投資人週知，並供股東、投資人等作為投資決策之參考，然原告有專責財務會計部門，卻未能發揮稽核功能，致遭前任董事長張文毅等以製作不實請購單虛增工程款、詢議價記錄、驗收報告及相關會計憑證，並以不實統一發票之進項稅額扣抵銷項稅項逃漏稅捐，除危害租稅之公平及正確性，亦損及投資大眾之權益。

(三)另按行政罰法第 7 條明文規定：「違反行政法上義務之行為非出於故意或過失者，不予處罰。法人、設有代表人……違反行政法上義務者，其代表人、管理人、其他有代表權之人或實際行為之職員、受僱人或從業人員之故意、過失，推定為該等組織之故意、過失。」本件非僅係原告之前任董事長張文毅 1 人之犯罪行為，原告之前任總經理林俊宇及財務處處長楊淑嬌等相關人員亦參與其中，依行政罰法第 7 條第 2 項規定，原告之代表人、實際行為之職員、受僱人或從業人員之故意、過失，推定為原告之故意、過失。本件原告為上市公司，本應確實記載公司經營管理之會計事項，其財務會計部門亦應具稽核功能，惟原告前任董事長張文毅等人，明知原告無進貨事實，卻取具瑪格瑞公司開立之系爭統一發票，充當進項憑證，申報扣抵銷項稅額 2,037,500 元，故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐，原告自應為張文毅等人故意

行為負行政法上之責任，依稅捐稽徵法第 21 條第 1 項第 3 款規定，核課期間應認定為 7 年。是系爭稅捐申報日為 95 年 9 月 15 日，核課期間自 95 年 9 月 15 日起至 102 年 9 月 14 日始屆滿，本件被告營業稅違章核定稅額繳款書已於 102 年 8 月 8 日送達，尚未逾核課期間。原告主張本件前負責人雖有刑事不法之故意，其主觀上並無故意以不正當方法逃漏稅捐，核課期間應為 5 年乙節，核不足採等語，資為抗辯。並聲明求為判決駁回原告之訴。

五、本件如事實概要欄所載之事實，已經兩造分別陳述在卷，並有系爭統一發票（本院卷 1 第 102-103 頁）、原告銷售額與稅額申報書（本院卷 1 第 104 頁）、被告 102 年 8 月 6 日南區國稅新化銷售二字第 1020550003 號函附營業稅違章補徵核定通知書（本院卷 1 第 19-20 頁）、103 年 12 月 11 日南區國稅法一字第 1030011744 號重審復查決定書（原處分 A 卷第 1050-1060 頁）及訴願決定書（本院卷 1 第 14-18 頁）等附卷可稽，洵堪認定。兩造之爭點為：本件原告有無故意以不正當方法逃漏稅捐之情事？系爭課稅處分之核課期間應為 5 年或 7 年？茲將本院之判斷分述如下：

(一)按營業稅法第 2 條第 1 項第 1 款規定：「營業稅之納稅義務人如下：一、銷售貨物或勞務之營業人。」第 15 條第 1 項、第 3 項規定：「（第 1 項）營業人當期銷項稅額，扣減進項稅額後之餘額，為當期應納或溢付營業稅額。……（第 3 項）進項稅額，指營業人購買貨物或勞務時，依規定支付之營業稅額。」第 35 條第 1 項規定：「營業人除本法另有規定外，不論有無銷售額，應以每二月為一期，於次期開始 15 日內，填具規定格式之申報書，檢附退抵稅款及其他有關文件，向主管稽徵機關申報銷售額、應納或溢付營業稅額。其有應納營業稅額者，應先向公庫繳納後，檢同繳納收據一併申報。」第 51 條第 1 項第 5 款規定：「納稅義務人，有下列情形之一者，除追繳稅款外，按所漏稅額處 5 倍以下罰鍰，並得停止其營業：……五、虛報進項稅額者。」次按行政院依營業稅法第 59 條之授權規定，訂定同法施行細則，該施行細則第 52 條第 1 項規定：「本法第 51 條第 1 項第 5 款所定虛報進項稅額，

包括依本法規定不得扣抵之進項稅額、無進貨事實及偽造憑證之進項稅額而申報退抵稅額者。」又按稅捐稽徵法第 21 條第 1 項第 1 款、第 3 款規定：「（第 1 項）稅捐之核課期間，依左列規定：一、依法應由納稅義務人申報繳納之稅捐，已在規定期間內申報，且無故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者，其核課期間為 5 年。……三、未於規定期間內申報，或故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者，其核課期間為 7 年。」第 22 條第 1 款規定：「前條第 1 項核課期間之起算，依左列規定：一、依法應由納稅義務人申報繳納之稅捐，已在規定期間內申報者，自申報日起算。」

(二)經查，訴外人張文毅自 94 年 7 月 28 日擔任原告公司董事長，迄至 101 年 2 月 1 日辭職卸任；林俊宇自 95 年 3 月 23 日起至 98 年 10 月 20 日止，擔任原告公司總經理。林俊宇於 95 年 7 月間，因原告合併南鑫光電股份有限公司（下稱南鑫光電公司），導致其與其他同仁原投資南鑫光電公司之股票發生虧損，乃與張文毅商量，張文毅竟提議以虛構工程之方式，掏空原告公司資金，並透過友人陳志士介紹而認識鄭郁文，張文毅、林俊宇、鄭郁文（已歿）共同於 95 年 7 月 11 日前不久，在原告設於新北市五股區中興路一段 6 號之五股辦公室，謀議由鄭郁文以瑪格瑞公司之名義，與原告簽訂 3.5G 改造工程，再由鄭郁文以瑪格瑞公司名義，開立統一發票予原告，待原告支付工程款項後，乃將工程款匯回予張文毅、林俊宇，另張文毅、林俊宇則支付瑪格瑞公司含稅發票款之 10% 作為代價。謀議底定，張文毅、林俊宇即向擔任原告採購業務之受僱人譚立偉表明為解決同仁債務問題，需譚立偉配合執行本案之請購、採購作業程序；譚立偉明知其係屬虛偽交易，卻仍應允，依林俊宇所交予之工程明細，製作「請採購預算資料追加記錄」、「預算追加申請單」，佯稱原告湖口廠應進行「3.5G 設備一中小尺寸機臺改造」，經林俊宇於 95 年 7 月 11 日簽核、張文毅決行後，譚立偉於同日即 95 年 7 月 11 日作成「請採購預算資料追加記錄」，並製作「請購單」請購 7 項工程，指定廠商瑪格瑞公司，經林俊宇決行。譚立偉於 95 年 7 月 11 日再製作「詢議價記錄表」，佯與瑪格瑞公司對上開 7

項工程進行詢議價程序，經林俊宇決行後，譚立偉旋於 95 年 7 月 13 日，製作「訂購單」，以 8,150 萬元（未稅，含稅後金額為 8,557 萬 5,000 元），向瑪格瑞公司採購上開 7 項工程，並將「訂購單」交予林俊宇，林俊宇核准後，即由林俊宇將之轉交予鄭郁文。鄭郁文於 95 年 6 月 19 日將瑪格瑞公司之董事長職務登記與許文龍，迨鄭郁文取得林俊宇交付之訂購單後，將上情告知許文龍，許文龍明知上開合約為不實，大部分金額將退回給張文毅、林俊宇等人，仍自鄭郁文取得前揭「訂購單」並簽名後，再轉交由不知情之瑪格瑞公司董事兼員工劉柏姍送回原告，經林俊宇核准後；許文龍再指示劉柏姍於 95 年 7 月 17 日開立系爭統一發票，佯向原告請領上開 7 項工程之訂金 50%，請款金額 4,278 萬 7,500 元；然譚立偉早於 95 年 7 月 13 日製作「訂購單」時，即同步製作「預付請款單」，經林俊宇決行，使不知情之原告會計人員陳惠玲，據以於 95 年 7 月 17 日製作「轉帳傳票」，譚立偉進而於 95 年 7 月 26 日製作「預購開狀申請單」，申請開立銀行信用狀，經林俊宇決行，再由不知情之財務部人員持向華南商業銀行大眾分行（下稱華銀大眾分行）申請開立國內不可撤銷信用狀，經張文毅用印核准，原告即以信用狀付款方式，於 95 年 8 月 9 日向華銀大眾分行融資支付瑪格瑞公司 4,278 萬 7,500 元，款項匯付至瑪格瑞公司華南商業銀行嘉義分行帳戶（下稱瑪格瑞華銀嘉義帳戶）內後，許文龍、鄭郁文依約留下 10%之報酬即 427 萬 8,000 元，另 3,850 萬 9,500 元（不包括手續費等）則由許文龍透過瑪格瑞公司玉山商業銀行嘉義分行帳戶、許文龍嘉義縣水上鄉農會帳戶，輾轉於 95 年 8 月 14 日匯至劉柏姍之嘉義縣水上鄉農會帳戶內，許文龍再請劉柏姍開立無抬頭支票 8 紙，金額計 3,850 萬 9,500 元，與鄭郁文共同將上開 8 紙支票交付予林俊宇；林俊宇取得支票後，隨即將該 8 紙支票分批存入其所使用第三人帳戶內。而張文毅於 96 年下半年間，指示林俊宇將其中約 4 百萬元以蕭官芬名義匯至指定之任職原告某不知情高階主管帳戶內；另 800 萬元由林俊宇、譚立偉於 96 年下半年間某日，共同攜帶現金直接交付予張文毅。被告嗣依通報及查得資料，以原告於 95 年 7 月至同年 8 月無進

貨事實，卻取具瑪格瑞公司開立之系爭統一發票，作為進項憑證，並據以申報扣抵銷項稅額，乃發單補徵系爭營業稅額 2,037,500 元，而該課稅處分係於 102 年 8 月 8 日送達原告等情，為兩造所不爭執（本院卷 1 第 135-136 頁、卷 2 第 161 頁），並經證人即刑案被告林俊宇、譚立偉、許文龍於臺南地院 102 年度金重訴字第 5 號刑案審理中供承明確（該案開庭筆錄（一）第 9-13 頁、第 97-100 頁、第 71-74 頁），且有原告詢議價紀錄表（本院卷 1 第 91-92 頁）、訂購單（本院卷 1 第 93-94 頁）、預付請款單（本院卷 1 第 95-96 頁）、匯票承兌/付款申請書（本院卷 1 第 97-100 頁）、原告內部發文（本院卷 1 第 101 頁）、系爭統一發票（本院卷 1 第 102-103 頁）、原告銷售額與稅額申報書（本院卷 1 第 104 頁）及臺南地院 102 年度金重訴字第 5 號刑事判決（本院卷 2 第 3-123 頁）在卷足憑，堪信為真實。

(三)原告雖主張其已依約給付 3.5G 改造工程之價款及稅款予納稅義務人瑪格瑞公司，未有逃漏稅捐之行為，且瑪格瑞公司亦依法申報及繳納營業稅，被告認定原告有虛報進項稅額，應追繳系爭營業稅，顯有違誤云云；惟查：

1. 我國營業稅係以在中華民國境內銷售貨物或勞務及進口貨物為課徵對象，而加值型營業稅，係以營業活動所生利益為稅基，實質上以最終消費者為承擔稅負之主體（消費稅），僅以銷售貨物或勞務之營業人替代消費者為形式之納稅義務人，以銷售替代消費為稅捐客體，通過價金將過渡承受之稅負轉嫁於消費者（間接課稅），且基於方便追補及勾稽之衡量，而採對交易過程中各階段之銷售行為均予課稅之多階段銷售稅（司法院大法官蘇永欽釋字第 706 號解釋協同意見書參照）。因此，各銷售階段之營業人皆為營業稅之納稅義務人，且參諸營業稅法第 15 條第 3 項及同法施行細則第 52 條第 1 項之規定，營業人得合法行使進項稅額扣抵權者，必須是營業人購買貨物或勞務時，依規定支付之營業稅額，始得為之。若為虛偽交易之不實進項稅額，既無進貨事實，自非屬依規定支付之營業稅額，當不得以之扣抵銷項稅額。
2. 是以，營業人若以不實進項稅額申報扣抵銷售貨物或勞務之

銷項稅額，既不生合法扣抵之效力，稅捐稽徵機關依營業稅之課稅要件，自得於核課期間內作成核定補徵營業稅款之課稅處分，請求該營業人（法定納稅義務人）依法繳納營業稅，而與該營業人之虛偽交易對象是否已按其開立發票之金額報繳營業稅額無涉。準此，原告與瑪格瑞公司所簽訂之 3.5G 改造工程契約，係屬虛偽交易，已如前述，而原告既無進貨事實，不論瑪格瑞公司有無繳納系爭統一發票所記載之銷項稅額，均不影響原告不得以之為進項稅額，扣抵當期銷項稅額之認定。從而，被告所為原告於 95 年 7 月至同年 8 月無進貨事實，卻取具瑪格瑞公司所開立之系爭統一發票，作為進項憑證，據以申報扣抵當期銷項稅額，致生漏稅 2,037,500 元之事實認定，並無不合。原告主張被告認定原告有虛報進項稅額，應追繳系爭營業稅，顯有違誤云云，自非可採。

(四)原告雖又主張本件係原告之前代表人或經理人個人之犯罪行為，並非職務上之行為，縱認原告之前代表人或經理人具有刑事不法，惟已經刑事判決認定渠等之犯罪行為並非出於漏稅故意，而係掏空公司資產之客觀必然結果，原告公司相關財會人員對此亦不知情，因原告係犯罪被害人，自不可推定原告主觀上有以不正當方法逃漏稅捐之故意。另自客觀構成要件觀之，3.5 改造工程之款項原告確有支付，且資金亦未回流原告，原告並非無支付之事實而購買不實憑證，自未因此取得不法之稅捐利益。故縱認本件被告得對原告補徵營業稅，惟原告既無故意以不正當方法逃漏稅捐之情事，自應適用 5 年核課期間之規定，而非 7 年云云；然查：

1. 衡諸稅捐債權為法定之債，於合致法律規定應納稅捐之構成要件事實發生時，即已發生，稅捐稽徵機關所為之核課處分，僅係對納稅義務人合致稅捐構成要件時已發生之抽象稅捐債權，藉由核定之課稅處分，使該稅捐債權之給付內容及數額得以具體化。惟因稅捐稽徵機關為確認納稅義務人依法應繳納之稅捐數額，必須依賴正確且完足之課稅資料，為確保稅捐稽徵之正確性，且鑑於稅務案件具有課稅資料多為納稅義務人所掌握及大量性行政之事物本質，稅捐稽徵機關欲完全調查及取得相關資料，誠有困難，乃要求納稅義務人負有

完全且真實陳述之協力義務。若納稅義務人對課稅要件客觀事實故意未盡誠實申報之協力義務，稽徵實務上將更難合理期待稅捐稽徵機關得適時行使其核課權，是以，稅捐稽徵法第 21 條第 1 項第 1 款、第 3 款乃分別情形，明文規定依法應由納稅義務人申報繳納之稅捐，已在規定期間內申報，且無故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者，其核課期間為 5 年；若未於規定期間內申報，或故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者，其核課期間則為 7 年。

2. 準此，稅捐稽徵法第 21 條第 1 項第 1 款、第 3 款之規範目的，係為貫徹課稅公平原則，確保國家稅捐債權之實現，而明定稅捐稽徵機關合理行使國家課稅高權之核課期間為 5 年或 7 年，此與同法第 41 條規定，對納稅義務人以詐術或其他不正當方法逃漏稅捐者，處 5 年以下有期徒刑、拘役或科或併科新臺幣 6 萬元以下罰金之規範目的，係藉由刑事處罰手段，制裁納稅義務人逃漏稅捐之犯罪行為，以實現刑罰權應報正義，並發揮犯罪一般預防與特別預防之功能，難謂相同。是以，稅捐稽徵法第 21 條第 1 項第 3 款與同法第 41 條雖同有「以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐」部分之法條文字用語，然其規範目的既有不同，自應探究其立法意旨而為合目的性之解釋適用。職此，稅捐稽徵法第 21 條第 1 項第 3 款有關「故意以不正當方法逃漏稅捐」規定之適用，稽其文義及規範目的，應係指納稅義務人於稅捐申報過程中，對課稅要件客觀事實故意未盡誠實申報之協力義務，致生逃漏稅捐之結果而言。至於納稅義務人之不正當方法，是否出於逃漏稅捐之犯罪故意及犯罪目的，則非所問。
3. 是故，臺南地院 102 年度金重訴字第 5 號刑事判決雖略以：按稅捐稽徵法第 41 條係以詐術或其他不正當方法逃漏稅捐為其犯罪構成要件，所謂詐術必須積極行為始能完成，至以其他不正當方法，亦必具有同一之形態，方與立法之本旨符合。惟原告確有支出系爭統一發票之工程款，且該等工程款並未匯回與原告，皆係刻意切斷資金流向，故自原告而言，應是其資產遭張文毅等人掏空，難認造作假單據或設置偽帳，而有逃漏稅捐之惡性。再者，張文毅等人欲以 3.5G 改造工程掏

空原告公司資產，渠等行為應係該當證券交易法第 171 條第 1 項第 3 款特別背信罪，而原告以該等工程款金額充作進項憑證，扣抵銷項稅額，乃為渠等背信行為之必然結果，實難期待渠等於掏空公司資產後，再據實申報，此舉無異自首渠等犯行；亦將造成原告在同一事實中，於背信部分是犯罪被害人，而在違反稅捐稽徵法部分卻成為犯罪行為人之不合理現象。從而，自難認定原告有何違反稅捐稽徵法之犯行等情，而判決原告被訴違反稅捐稽徵法部分無罪（本院卷 2 第 3-123 頁）。惟參酌稅捐稽徵法第 21 條第 1 項第 3 款有關「故意以不正當方法逃漏稅捐」之規定，係以納稅義務人於稅捐申報過程中，對課稅要件客觀事實有無故意未盡誠實申報之協力義務，致生逃漏稅捐之結果，為其適用與否之判準，並非以納稅義務人是否基於逃漏稅捐之犯罪故意及犯罪目的為必要。從而，原告援引上開刑事判決，指稱其為前代表人及經理人個人犯罪行為之被害人，並無逃漏稅捐之犯罪故意，因而主張本件應適用稅捐稽徵法第 21 條第 1 項第 1 款規定之 5 年核課期間云云，委難採據。

4. 次按「（第 1 項）本法所稱公司負責人：在無限公司、兩合公司為執行業務或代表公司之股東；在有限公司、股份有限公司為董事。（第 2 項）公司之經理人或清算人，股份有限公司之發起人、監察人、檢查人、重整人或重整監督人，在執行職務範圍內，亦為公司負責人。」為公司法第 8 條第 1 項及第 2 項所明定。準此可知，公司負責人乃代表公司，為公司組織上不可欠缺，與公司為一個權利主體間之關係，負責人代表公司所為之行為，即為該公司之行為。是公司如有在我國境內銷售貨物或勞務及進口貨物之營業活動，為營業稅法上之營業人，依營業稅法之相關規定，即負有向稅捐稽徵機關申報銷售額、應納或溢付營業稅額之行政法上義務，而其公司負責人代表公司申報銷售額、應納或溢付營業稅額，自屬執行職務範圍內之行為，而為該公司之行為。本件觀諸訴外人林俊宇自 95 年 3 月 23 日起至 98 年 10 月 20 日止，擔任原告公司總經理，明知原告於 95 年 7 月至同年 8 月無進貨事實，卻代表原告（原告臺南分公司）取具瑪格瑞公司開立之系爭

統一發票，作為進項憑證，並於 95 年 9 月 12 日據以申報扣抵當期（95 年 7-8 月）銷項稅額 2,037,500 元，此有系爭統一發票（本院卷 1 第 102-103 頁）及原告銷售額與稅額申報書（本院卷 1 第 104 頁）在卷可考，則原告前總經理林俊宇於執行職務範圍內代表原告所為稅捐申報之行為，即為原告之行為。縱其係出於掏空公司資產之動機，而以虛偽交易方式移轉公司資產供自己或第三人私用，惟此並不影響其代表原告所為稅捐申報之行為，客觀上係屬執行職務之行為。是故，原告訴稱其前代表人張文毅及經理人林俊宇等人所為濫用職務、利用職務上之機會及與執行職務之時間或處所有密切關係之行為，縱認其外觀在客觀上認與執行職務有關，但仍非職務行為云云，亦非可採。

5. 再者，原告主張其為前代表人張文毅及經理人林俊宇等人所為掏空公司資產之犯罪行為之被害人乙節，雖非無據。惟審究課稅處分與行政罰或刑事罰之本質並不相同，課稅處分僅係稅捐稽徵機關於稽徵行政程序中，對於合致稅捐法律規定已發生之稅捐債權，作成核課應納稅捐給付內容及數額之確認處分而已，並非針對納稅義務人違反行政法上義務之行為，處以裁罰性不利處分之行政罰，亦非針對納稅義務人（犯罪行為人）過去之不法犯罪行為所為之刑事制裁，自難執此否定稅捐法定之債之發生。次稽之漏稅違章行為之行政罰，與漏稅犯罪行為之刑事罰，均係針對納稅義務人違反稅捐法律規定致生漏稅結果之處罰，僅係納稅義務人之漏稅違章行為，其違章情節之不法內涵，於法律評價上，已升高至稅捐犯罪之程度，則應適用稅捐稽徵法第 41 條刑事處罰之規定，予以較重之非難。衡酌刑事制裁之目的，係為實現刑罰權應報正義，並發揮犯罪一般預防與特別預防之作用，此與漏稅罰，係為維護行政法秩序，具有制裁、特別預防及一般預防之功能相似，均係針對行為人違反客觀法秩序之行為責任（主觀惡性及客觀違法行為）為處罰。是以，原告前開主張，應屬漏稅罰應審酌之事項，而與系爭課稅處分無關，亦難採為有利於原告之認定。
6. 復按稅捐稽徵法第 21 條第 1 項第 3 款明定故意以不正當方法逃

漏稅捐者，核課期間為 7 年。所謂不正當方法，主要內容即是違反稅捐法制上所要求誠實申報、繳納之義務，只要納稅義務人對其未誠實申報之行為，有發生短漏稅捐之認識及意欲或容任（漏稅故意），即符合上述故意以不正當方法逃漏稅捐之要件，其稅捐核課期間應為 7 年。稽之原告前總經理林俊宇明知原告於 95 年 7 月至同年 8 月無進貨事實，卻代表原告取具瑪格瑞公司開立之系爭統一發票，作為進項憑證，並於 95 年 9 月 12 日據以申報扣抵當期（95 年 7-8 月）銷項稅額 2,037,500 元，容認逃漏稅捐結果之發生，核其主觀上有漏稅故意，而在客觀上亦有未誠實申報、繳納營業稅，致生逃漏稅捐之結果，且其於執行職務範圍內代表原告所為之稅捐申報之行為，即為原告之行為，從而，原告有故意以不正當方法逃漏稅捐之行為，要堪認定。縱認原告逃漏稅捐之結果，係原告前代表人張文毅及前總經理林俊宇等人實施犯罪計畫之一環，並非渠等之犯罪目的，然此並不影響原告前總經理林俊宇代表原告為系爭營業稅之申報，有故意違反誠實申報之義務，容認逃漏稅捐結果發生之事實認定。又原告事實上是否取得稅捐利益，或實際為原告處理相關稅務申報、繳納之內部財會人員是否知情，亦均不影響本件原告之行為，已構成故意以不正當方法逃漏稅捐之認定。因之，原告主張其係犯罪被害人，不可推定原告主觀上有以不正當方法逃漏稅捐之故意，又自客觀構成要件觀之，原告確有支付 3.5 改造工程之款項，且資金亦未回流原告，原告並非無支付之事實而購買不實憑證，自未因此取得不法之稅捐利益，故本件應適用 5 年核課期間之規定云云，難謂可採。

7. 綜上以觀，被告認定本件原告申報、繳納系爭營業稅，符合稅捐稽徵法第 21 條第 1 項第 3 款規定故意以不正當方法逃漏稅捐之情形，並無違誤，依稅捐稽徵法第 21 條第 1 項第 3 款之規定，系爭營業稅之核課期間即應為 7 年。又系爭營業稅之申報日為 95 年 9 月 12 日，核課期間為 7 年，迄至 102 年 9 月 11 日始屆滿，而被告之核課處分於核課期間屆滿前之 102 年 8 月 8 日已送達於原告，亦為兩造所不爭執，則被告依法作成系爭課稅處分，並未逾核課期間，應屬適法。至於原告因其前代表

人張文毅及前總經理林俊宇之犯罪行為，雖受有損害，惟此應屬其二人依公司法第 23 條及第 34 條之規定，是否對原告負損害賠償責任之問題，原告尚難執此拒卻其依法應補繳系爭營業稅 2,037,500 元之義務，自不待言。

(五)綜上所述，原告主張，並非可採。被告認定原告於 95 年 7 月至同年 8 月無進貨事實，卻取具瑪格瑞公司所開立之系爭統一發票，作為進項憑證，據以申報扣抵當期銷項稅額，致生漏稅事實，而以原處分追繳系爭營業稅 2,037,500 元，並無違誤。訴願決定遞予維持，亦無不合。原告起訴意旨，求為撤銷，為無理由，應予駁回。又本件事證已臻明確，兩造其餘攻擊防禦方法及訴訟資料，經本院審酌後認與本件判決結果不生影響，爰不一一論述，附此敘明。

六、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 106 年 4 月 25 日
高雄高等行政法院第二庭

審判長法官 蘇 秋 津
法官 林 彥 君
法官 張 季 芬

以上正本係照原本作成。

一、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）。未表明上訴理由者，逕以裁定駁回。

二、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）

三、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
（一）符合右列情形	1. 上訴人或其法定代理人具備律師資

之一者，得不	格或為教育部審定合格之大學或獨
委任律師為訴	立學院公法學教授、副教授者。
訟代理人	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	1. 上訴人之配偶、三親等內之血親、
列情形之一，	二親等內之姻親具備律師資格者。
經最高行政法	2. 稅務行政事件，具備會計師資格者
院認為適當者	。
，亦得為上訴	3. 專利行政事件，具備專利師資格或
審訴訟代理人	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 106 年 4 月 25 日

書記官 周 良 駿

附表：

編	發票日期	發票號	銷售額(元)	稅額(元)	發票金額(元)	品名
號		碼				
一	95 年 7	NU115	2,000,000	100,000	2,100,000	MISC Tape
	月 17 日	98710				Repair 2
						臺（軟體修

						改) 50%
二	95 年 7 月 17 日	NU115 98711	2,900,000	145,000	3,045,000	MISC 目視機 2 臺 (軟體修改) 50%
三	95 年 7 月 17 日	NU115 98712	19,750,000	987,500	20,737,500	MISC Photo 設備修改 (Coater) 50%
四	95 年 7 月 17 日	NU115 98713	8,000,000	400,000	8,400,000	MISC Photo 設備修改 (曝光機) 50%
五	95 年 7 月 17 日	NU115 98714	1,000,000	50,000	1,050,000	MISC 影像機 2 臺 Move out50%
六	95 年 7 月 17 日	NU115 98715	1,100,000	55,000	1,155,000	MISCR&G INS Line 移機 50%
七	95 年 7 月 17 日	NU115 98716	6,000,000	300,000	6,300,000	MISC LINE 新增 Conve er50%
合計			40,750,000	2,037,500	42,787,500	

資料來源：高雄高等行政法院裁判書彙編（106 年版）第 135-166 頁

