

記帳士論壇

論「取具不實進貨發票之補稅送罰」

中華民國記帳士公會全國聯合會副理事長 林 惠 敏 ·
社團法人高雄市記帳士公會理事長



壹、前言

營利事業取具不實統一發票虛報進項稅額之補稅送罰，納稅義務人之主張（主張有進銷貨事實、或主張係屬虛進虛銷、或主張有進貨事實承認取具不實統一發票），與國稅局之認定會產生不同的課稅結果。

貳、相關法令

一、商業會計法第71條第1款，以明知為不實之事項，而填製會計憑證或記入帳冊。（處5年以下有期徒刑）

二、刑法第215條，業務上登載不實文書。（處3年以下有期徒刑）

三、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。

四、稅捐稽徵法第41條，以詐術或不正當方法逃漏稅捐。（處5年以下有期徒刑）

五、稅捐稽徵法第43條，幫助他人逃漏稅捐。（處3年以下有期徒刑）

六、營業稅法第51條，虛報進項發票。（補稅並處漏稅罰）

七、財政部78年台財稅第781146897號函釋：「營利事業非法出售或虛開統一發票給予他人作為進項憑證者，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」。

參、事實

一、營利事業非法出售或虛開統一發票給予他人作為進項憑證者。

二、營利事業為以不實應收帳款向銀行詐取融資，而互相循環開立統一發票，實際上並無真實交易行為者。

三、有進貨事實，取具非交易對象之統一發票作為進項憑證者。

四、無進貨事實，取具統一發票虛報進項憑證者。

五、國稅局對上列事實，可作下列之行政處分：

1. 依有進貨事實，補徵本稅並處漏稅罰。

2. 依無進貨事實，補徵本稅並處漏稅罰。

3. 認屬虛進虛銷，依財政部78年台財稅第781146897號函釋課營利事業所得稅

並處漏稅罰。

4. 以涉嫌違反商業會計法第71條1款、稅捐稽徵法第41條或第43條，移送地檢署偵辦。

肆、納稅義務人依上述不同的主張，因國稅局認定的不同，會產生不同的課稅方式，茲舉以下3個行政法院判決，作為參考

一、最高行政法院104年度判字第397號判決

1. 國稅局以通達公司於92年無銷貨事實開立統一發票予其他營業人，同時無進貨事實，取得他人開立的統一發票，虛報進項稅額，除補稅外並處5倍漏稅罰，公司負責人亦經移送地檢署偵辦。通達公司提出復查，經國稅局改處2倍漏稅罰，餘提起訴願及行政訴訟均遭駁回。

2. 通達公司雖主張，此係為以不實應收帳款向銀行詐取融資之舉，實際上並無真實交易行為，並無漏繳營業稅等云。惟行政法院認定既已如數申報其銷售行為，且未經檢察官起訴認定銷售係屬虛偽，又通達公司亦未自承虛進虛銷，故無從遽認其銷售行為乃為虛偽，而仍認定係屬虛報進項稅額，並將通達公司上訴駁回。

3. 上訴人另主張係其前任執行長，利用上訴人從事犯罪行為，非屬代理公司執行職務範圍，上訴人不應受罰等云。行政法院以行政罰法第7條規定，自然人行為之故意、過失，應推定為該法人等團體之故意或過失，除非有反證推翻之。故其執行長不實申報以短漏營業稅之故意，應推定為上訴人之故意，而上訴人又未能提出反證，據以推翻上開推定，則上訴人空言其執行長之行為與其無涉云云，尚不足取。

4. 綜上，要主張「係屬虛進虛銷」「無真實交易行為」，此要自行承認且需舉證據證明；另要主張係其前任執行長，利用上訴人從事犯罪行為者，需有證據證

明自己確為不知，始易採信。

二、最高行政法院104年度判字第732號判決

1. 本案係芯銳公司被國稅局認定無進貨事實（至其銷貨認定有銷貨事實），而取得他人開立的統一發票，虛報進項稅額，除補稅外並處2.5倍之漏稅罰，芯銳公司提起復查及訴願均遭駁回，乃提起行政訴訟，案經台北高等行政法院以103年度訴字第411號判決，撤銷訴願決定及原處分關於罰鍰部分。國稅局不服提起上訴，案由最高行政法院104年度判字第732號判決，將國稅局之上訴駁回；即罰鍰部分之撤銷確定。

2. 芯銳公司主張取得10張進項憑證，同時亦開立10張相對應之銷項憑證，進項憑證及銷項憑證記載之品名、數量沒有不同，有系爭進銷對照表及發票可證等語。而國稅局以就公司所提示之資料，並無從查核勾稽系爭進貨與銷貨屬批進批銷，且訴外人在對幫助芯銳公司等逃漏營業稅，於刑事法院審判中坦承不諱，並經判處有期徒刑在案等為由，主張仍應補稅並處漏稅罰。

3. 原審法院是以芯銳公司提出之進銷存表及存貨明細帳，堪認芯銳公司並無存貨可供上開銷貨為由判決。而最高行政法院亦認為，有進貨才有銷貨，國稅局既認為芯銳公司有上開銷貨之事實，且該銷貨非自存貨供應，自可認定本件芯銳公司有進貨之交易事實；而非一端否定芯銳公司有銷貨之事實，並未對於有利不利事項均為審認，對芯銳公司並非公平。

4. 故最高行政法院判決，以本件原判決既認定芯銳公司有銷貨事實，在原無存貨可供銷售之情形下，依經驗法則，必有進貨事實，而維持高等行政法院之判決，駁回國稅局之上訴。

5. 綜上，納稅義務人要主張有進貨事實，須自行舉證，本案上訴人既已舉證有

進貨事實，且經原審及最高行政法院判決採信，其處以漏稅罰之倍數，自有不同。

三、最高行政法院106年度判字第455號判決

1. 國稅局以新中央化學公司於94年間無銷貨事實，開立統一發票予其他營業人，同時無進貨事實，取得他人開立的統一發票，虛報進項稅額，除補稅外並處2.5倍漏稅罰，公司負責人亦經移送地檢署偵辦。

2. 新中央化學公司不服，提起復查、訴願及行政訴訟均遭駁回，復提出上訴審，由最高行政法院以106年度判字第455號判決，將原判決廢棄。

3. 新中央化學公司主張系爭進貨、銷貨並非虛偽交易，銷售對象之公司經結算尚欠900多萬元，已寄存證信函並向法院聲請支付命令為證等云。

4. 國稅局則以下列理由資為抗辯：其相互間對開鉅額發票，有違一般常情；上訴人對該進貨交易，未提示案關進貨經手人、接洽人、進貨合約書及收驗貨簽收單等相關資料供核；上訴人對該銷貨交易，亦未提示對方簽收之送貨單、收付款證明等原始憑證；又上訴人寄發給對方之存證信函，係上訴人對代墊款之片面通知等云。

5. 第一審法院就相關事證認定上訴人屬虛進虛銷，致虛報進項稅額，除補稅外並處2.5倍漏稅罰，並無不合。

6. 上訴審法院以原審法院對上訴人（新中央化學公司）與買受人（中央公司）交易部分之判決，有下列違反證據法則，及判決不備理由，而將原判決廢棄。

(1) 原判決據以為不利於上訴人判決重要依據為臺灣高等法院99年度上重訴字第55號刑事判決，此刑事判決是認定中央公司有將營業客戶資源、原有廠房、機器、派遣員工予上訴人公司接手繼續經營，並由上訴人提供生產資金與廠房、機器租金等情。原判決卻以此判決為無讓與營業

（交易）事實之相反認定，違反證據法則。

(2) 原判決既認定古乾衡及蔡興一係上訴人登記名義負責人，則上訴人與中央公司簽訂備忘錄、契約書及協議書，名義上由古乾衡及蔡興一代表為之，並不違事理。原判決以古乾衡及蔡興一先後代表上訴人與陳鍊輝代表之中央公司簽立之合作備忘錄、全部廠房之機關設備租賃契約書、廠房租賃契約書及補充合作備忘錄、協議書，質疑上開文書之真實性，違反論理法則。

(3) 上訴人提出之自行編製之資金往來核對總表，其後附有上訴人開予中央公司之發票明細表、上訴人代墊中央公司費用及部分貨款匯入中央公司銀行帳戶明細表及中央公司開予上訴人之發票明細表，上開明細表載有日期及傳票編號、摘要及金額，而可與傳票及原始憑證核對。原判決稱上訴人並未提出明細帳及逐筆之原始記帳憑證，自嫌速斷。

(4) 上訴人與中央公司於94年1月13日簽立之協議書載：其中「乙方以自己資金購入甲方生產所需物料供應甲方生產所需」，依其文義是乙方（上訴人）購物料轉售予甲方（中央公司），原判決依上開協議卻認定未見有何上訴人銷貨予中央公司之約定，並作為推論上訴人無進貨事實依據之一，認定事實違反證據法則。

7. 原判決認定上訴人對中央公司無進貨（無交易）事實部分，依上列事證有違反證據法則、論理法則及不備理由。此中央公司部分既有違誤，原處分補稅處罰是否合法未明。因上訴人之請求是否有理由，尚須由原審法院調查事實始能判斷，自應由本院將原判決廢棄，發回原審法院更為審理。

8. 綜上，納稅義務人要主張有利於己之進銷貨事實，須自行舉證，且要從公司的各項合約及內部資料蒐集證物，始有勝算。

伍、結 論

一、行政處分與行政救濟之決定，須查明事實，就其事實依據法令規定以作決定。而事實之認定，須賴證據，俗云：「舉證之所在，敗訴之所在」，至於稅務案件之課徵，舉證責任在何方？行政法院一般見解如下：

1. 有關進項稅額之存在應由主張扣抵之納稅義務人負舉證責任，納稅義務人自應就證據資料蒐集及詮釋負擔部分協力義務，此為司法院釋字第537號解釋意旨所闡明。

2. 營業人取得之憑證若非屬直接交易對象開立者，不論客觀上是否有進貨之事實、該開立憑證者是否為虛設行號或已否報繳營業稅，因該憑證係屬依法不得扣抵銷項稅額之進項憑證，故營業人對因該憑證之報繳而扣抵之營業稅，自仍有補繳之義務。

3. 課稅及裁罰處分由處分機關負客觀舉證責任，亦即訴訟中對於課稅及裁罰要件事實之存否不明時，應由稅捐稽徵機關負擔此事實存否不明之不利益（受敗訴判決）。

4. 納稅義務人就其管領範圍內有關稅捐之事實，雖應負協力義務，惟納稅義務人違反協力義務，並不使課稅及裁罰處分之客觀舉證責任倒置。

5. 稅捐稽徵機關就課稅及裁罰處分之要件事實，應先提出初步之積極證明，始能要求相對人盡其協力義務，否則，無異要求納稅義務人就課稅及裁罰處分要件事實不存在，負客觀及具體之舉證責任。

6. 其次，納稅義務人既係就其管領範圍內有關稅捐之事實負協力義務，則要求納稅義務人盡協力義務，自以其可能協力為前提。

二、營利事業涉嫌取具不實統一發票虛報進項稅額，於國稅局查核時要如何因應？案重初供，最初之主張極為重要，茲

分述如下：

1. 如確有進銷貨事實：應就資流（即如何收取或支付價款）、物流（即貨物如何運送、入庫、取貨、保管）及人事（即雙方接洽人員）等舉證證明，國稅局才足以採信。

2. 如主張係屬虛進虛銷：應主動承認，且應詳列虛進、虛銷之明細，其進銷之品名及數量亦能相符合，再主張同意依財政部78年台財稅第781146897號函釋課徵營利事業所得稅，而要求不課徵（或註銷）營業稅補徵及罰鍰。

3. 如主張有進貨事實，承認取具者不實進項發票，亦應舉證證明有買進此貨物（工程或業務有需用此物），如被認定有進貨事實，則補徵營業稅外，可處較低倍數之罰鍰。

4. 如無法舉出任何事證，會被認定為無進貨事實，取具不實發票虛報進項稅額，則補徵營業稅外，可處較高倍數之罰鍰。

三、至於由國稅局或相關調查單位，對涉嫌取具不實發票虛報進項稅額者，以違反商業會計法第71條第1款、稅捐稽徵法第41條或第43條為由，告發移送地檢署偵辦乙事，茲分述如下：

1. 目前實務上作法，營利事業如有涉嫌取具不實統一發票虛報進項稅額者，不論是屬虛進虛銷、有進貨事實或無進貨事實等原因；且不論虛報進項稅額金額多少，國稅局或相關調查單位均告發移送偵辦。

2. 上列作法，使檢察官忙辦這些微罪且量多的案件、使小老百姓接到法院通知心生恐懼、使稅務員忙於案件疲於走法院，造成司法及社會資源之浪費。愚意建議如下：

3. 涉嫌取具不實統一發票虛報進項稅額，如屬虛進虛銷者，多為向銀行詐取融資之舉，實際上並無真實交易行為，且無逃漏營業稅，如其虛報進項稅額在一定

金額以下者，是為微罪，可免以告發移送偵辦。

4.如屬有進貨事實，取得不實統一發票者，有很多是因會計人員疏忽，或是因行業特性所致，既已補徵營業稅，並處漏稅罰，是可免以告發移送偵辦。

5.至於無進貨事實，取得不實統一發票者，其實有很多業別迫於進項發票不

足，取得不實統一發票確屬出於無奈，故此種情況，如其虛報進項稅額在一定金額以下者，亦可免以告發移送偵辦。如某些加工業，其用料少或特殊材料無法取得發票，其成本多為工資，但某些有專業的師傅又不讓薪資實報，致成本不足，而取具不實統一發票增加成本，實非為逃漏營業稅。

納稅者權利保護法施行細則等相關法規已發布

為保障賦稅人權，維護人民基本生存權利，實現公平課稅及嚴守程序正義，總統於105年12月28日制定公布納稅者權利保護法（以下簡稱本法），並自今（106）年12月28日施行。為期該法順利推動施行，財政部已於今年9月8日及14日分別訂定發布「納稅者權利保護法施行細則」、「稅捐稽徵機關調查程序應行注意事項」、「納稅者權利保護官資格及選任要點」及「納稅者權利保護官辦理納稅者保護事項作業要點」，俾利徵納雙方依循。

財政部說明，為利實務執行，減少徵納雙方爭議，今年9月8日發布「納稅者權利保護法施行細則」，重點說明如下：

一、本法所稱稅捐稽徵機關、納稅者定義及範圍。

二、基本生活所需費用不得加以課稅之內涵。

三、租稅優惠法律應舉行公聽會之機關及時點。

四、租稅規避加計利息範圍、起算日認定及準用規定。

五、推計方法有2種以上時適用規定。

六、裁處罰鍰應審酌事由適用規定。

七、納稅者權利保護官設置人數、應具備資格及提出工作成果報告規定。

八、法院作成撤銷或變更裁判之日起逾15年未能確定其應納稅額者，不得再行核課，該15年之起算日及不適用之規定。

財政部指出，為使稅捐稽徵機關進行調查程序、選任納稅者權利保護官及辦理納稅者權利保護事項有一致性準據，今年9月14日發布「稅捐稽徵機關調查程序應行注意事項」及「納稅者權利保護官資格及選任要點」、「納稅者權利保護官辦理納稅者保護事項作業要點」，以落實本法第10條至第12條正當法律程序規定及第20條設置納稅者權利保護官之立法意旨，充分保障納稅者權利。

財政部特別說明，制定本法是我國落實納稅者權利保護之重要里程碑，為利該法順利推行，該部已於今年1月5日成立「推動納稅者權利保護法工作小組」積極推動，除發布上開法規，並已陸續修正相關申報書表，加強辦理對外宣導、講習及內部人員教育訓練，俾本法如期順利實施。



新加坡稅制改革對台灣的借鏡（下）

安成法律事務所合夥律師
· 交大科法所兼任助理教授 陳 衍 任 ·
東吳法律系兼任助理教授

（文接2374期）

貳、新加坡的企業稅制改革

八、既有的優惠或減免措施

除上述7項近年來推行的稅制改革措施外，在新加坡既有的企業稅優惠或減免措施中，就以「區域總部的獎勵」及「盈虧互抵上的彈性」，格外值得注意：

（一）區域總部的獎勵

為營造有利於外國企業前來新加坡設立區域總部的總體環境，凡是在新加坡新設立，或是將既有的區域管理中心搬移到新加坡，只要在3年內滿足特定條件，都可以申請適用區域總部有關的稅捐優惠。一旦符合相關條件，該企業5年內在新加坡即可排除適用一般的公司稅稅率17%，而適用較低的公司稅稅率15%^{（註20）}。甚至當企業的既有條件已經超過「區域總部獎勵」的法定標準時，該企業還可以考慮申請所謂的「全球總部獎勵」，此時該企業可以適用更低的公司稅稅率5~15%^{（註21）}。

相較於此，我國早年制定的「促進產業升級條例」第70條之1原提供企業來臺設立營運總部等多項稅捐優惠措施，該條例於民國98年底屆滿後，接續之「產業創新條例」於立法院審議時，決議刪除原擬廢止實施的營運總部、國際物流配送中心

及人才培訓等稅捐優惠，僅保留研究發展支出投資抵減乙項，以徹底改善以往促進產業升級條例實施期間所造成的所得稅稅基侵蝕、產業間所得稅負擔不公、稅制複雜及徵納雙方爭議等問題。有鑑於此，現行產業創新條例第25條僅保留「營運總部」之名，該條文雖規定：「為鼓勵公司運用全球資源，進行國際營運布局，得在中華民國境內申請設立達一定規模且具重大經濟效益之營運總部。」，但卻缺乏實質鼓勵跨國企業根留臺灣，以臺灣為全球營運中心的稅負減免誘因。

財政部或許認為，我國自99年度起，將營利事業所得稅稅率由25%調降至20%，爾後進一步調降為17%，降幅高達32%，已建構「輕稅簡政」的租稅環境；又我國現行所得稅法第3條第2項亦可適度解決國外來源所得重複課稅問題，該條規定：「總機構在我國境內之營利事業取自中華民國境外之所得（包括營運總部取自國外關係企業之所得）已依所得來源國稅法規定繳納之所得稅，得於規定限額內自全部應納稅額中扣抵」；此外，「產業創新條例」第25條既已明定營運總部申設程序等相關事項，提供行政輔導措施，就總體面而言，實有利於企業來臺設立營運總部。