

臺中高等行政法院判決

109年度訴更一字第15號

112年1月11日辯論終結

原告 柏融有限公司

代表人 蘇崑忠

訴訟代理人 吳炳輝律師

被告 財政部中區國稅局

代表人 吳蓮英

訴訟代理人 林郁慧

盧采聆

上列當事人間因營業稅事件，前經本院於中華民國108年4月17日以106年度訴字第347號判決原告部分勝訴，兩造就其不利部分均不服，各自提起上訴，經最高行政法院於109年7月9日以109年度判字第368號判決廢棄發回，本院更為判決如下：

主 文

一、訴願決定一、二、三及復查決定一、二、三暨原處分一、二、三不利原告部分均撤銷。

二、訴訟費用由被告負擔。

事實及理由

一、爭訟概要：

(一)第1案部分：被告財政部中區國稅局依法務部調查局福建省調查處（下稱福建調查處）通報及查得資料，以原告柏融有限公司從事兩岸廢五金交易，於民國95年5月至00年00月間「銷售貨物」，未依規定開立統一發票，漏報銷售額合計新臺幣20億762萬8,079元，致逃漏營業稅額新臺幣1億38萬1,404元；另於97年7月至12月間進貨，金額計新臺幣3億8,684萬7,200元，未依規定取得進貨憑證，經審理違章成立，除核定補徵營業稅額新臺幣1億38萬1,404元，並依加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法）第51條第1項第3款規定，

01 按所漏稅額新臺幣1億38萬1,404元處以1.5倍之罰鍰計新臺
02 幣1億5,057萬2,106元，及稅捐稽徵法第44條第1項規定，按
03 未依規定取得進貨憑證，經查明認定之總額新臺幣3億8,684
04 萬7,200元處5%之罰鍰計新臺幣1,934萬2,360元，因依同條
05 第2項規定，處罰金額最高不得超過新臺幣100萬元，乃裁處
06 罰鍰新臺幣100萬元，合計罰鍰為新臺幣1億5,157萬2,106元
07 （上揭補徵營業稅、漏稅罰及行為罰下合稱原處分一）。原
08 告不服，申請復查，經被告以106年1月19日中區國稅法一字
09 第1060000778號復查決定書（下稱復查決定一），追減營業
10 稅額新臺幣8,402萬5,105元及罰鍰新臺幣1億2,703萬7,658
11 元（含營業稅罰鍰新臺幣1億2,603萬7,658元及行為罰新臺
12 幣100萬元）。

13 (二)第2案部分：原告於96年12月18日至99年12月31日銷售貨物
14 或勞務，未依規定開立統一發票，漏報銷售額合計新臺幣14
15 億9,061萬6,635元（96年新臺幣210萬8,597元、97年新臺幣
16 1億465萬6,968元、98年新臺幣5億8,365萬5,922元、99年8
17 億新臺幣19萬5,148元），致逃漏營業稅額新臺幣7,453萬832
18 元，經審理違章成立，核定補徵營業稅額新臺幣7,453萬832
19 元，嗣以漏報銷售額經更正為新臺幣14億9,059萬1,714元
20 （減除原誤計之利息收入認定之銷售額新臺幣2萬4,921
21 元），依營業稅法第51條第1項第3款規定，按更正後漏稅額
22 新臺幣7,452萬9,586元處以1.5倍之罰鍰計新臺幣1億1,179
23 萬4,379元（下稱原處分二）。原告不服，申請復查，經被
24 告以106年1月19日中區國稅法一字第1060000780號復查決定
25 書（下稱復查決定二），追減營業稅新臺幣6,181萬3,710元
26 及罰鍰新臺幣9,271萬8,696元。

27 (三)第3案部分：原告於100年1月至000年0月間銷售貨物或勞
28 務，未依規定開立統一發票，漏報銷售額合計新臺幣22億61
29 7萬9,770元，致逃漏營業稅額新臺幣1億1,030萬8,989元，
30 經審理違章成立，除核定補徵營業稅額新臺幣1億1,030萬8,
31 989元，並依營業稅法第51條第1項第3款規定，按所漏稅額

01 新臺幣1億1,030萬8,989元處以1.5倍之罰鍰計新臺幣1億6,5
02 46萬3,483元（下稱原處分三）。原告不服，申請復查，經
03 被告以106年1月19日中區國稅法一字第1060000782號復查決
04 定書（下稱復查決定三），追減營業稅額新臺幣9,159萬8,5
05 34元及罰鍰新臺幣1億3,739萬7,801元。

06 (四)原告對於復查決定一、二、三均不服，分別提起訴願，遭財
07 政部以106年7月25日台財法字第10613926420、0000000000
08 0、10613926440號訴願決定（下稱訴願決定一、二、三）駁
09 回後，乃合併提起行政訴訟，前經本院106年度訴字第347號
10 判決（下稱原判決）：「(第1項)訴願決定及原處分不利於
11 原告部分，除其中民國98及99年度所為之補稅裁罰外，均撤
12 銷。(第2項)原告其餘之訴駁回。」原告、被告就其不利部
13 分均表不服，各自提起上訴，經最高行政法院109年度判字
14 第368號判決（下稱最高行判決）將原判決廢棄，發回本院
15 更審。

16 二、原告主張及聲明：

17 (一)原處分一、復查決定一及訴願決定一違反證據裁判及租稅程
18 序原則：

19 1. 原核定之漏報銷售額新臺幣20億62萬8,079元，其正確性質
20 應如下：

21 ①借貸交易計新臺幣4,501萬5,305元；

22 ②親人所給之生活費計新臺幣58萬7,630元；

23 ③銀行作業疏失造成同筆款項存入2次，存摺存入欄累加數
24 虛增新臺幣1,148萬3,937元；

25 ④利息收入新臺幣1萬6,438元；

26 ⑤資金調度匯入訴外人蘇麗芳雲林縣○○鄉農會（下稱口湖
27 農會）帳戶金額新臺幣4,344萬40元；

28 ⑥三角貿易交易計新臺幣19億708萬4,729元，如按進銷貨方
29 式處理，非屬營業稅課稅範圍，如按收付差額列報佣金收
30 入，適用零稅率，不應補徵營業稅。被告依談話紀錄內容
31 作為本件裁處之依據，係有違法。

2. 應減除非屬營業性質之資金存入部分：

①借貸交易部分，原告提示借據及收據影本，主張訴外人瀚尊營造有限公司（下稱瀚尊公司）、永源化工原料股份有限公司（下稱永源公司）、蘇信衛、蘇井泉、蘇塏城、楊秋蘭、蘇秋芳、蘇麗燕、陳麗芬、蘇明志、王進發、蘇文欲、林淑薇、蔡阿糖、張安及謝福燦向其借款，其等還款時係匯入蘇麗芳之口湖農會帳戶，計新臺幣4,501萬5,305元，經查：

(1)瀚尊公司稱95年9月14日向原告借款新臺幣100萬元，查該筆借款係由蘇永富帳戶匯入，即瀚尊公司係向蘇永富借款，且於95年9月15日還款新臺幣100萬元，符合常理，足證瀚尊公司與原告間有借貸事實存在。

(2)楊秋蘭於95年4月12日匯款新臺幣55萬4,200元，原查未計入本件漏報銷售金額。

(3)蘇信衛於95年7月28日及95年9月12日分別匯款新臺幣150萬元及新臺幣100萬元，合計新臺幣250萬元，依蘇信衛談話紀錄稱向原告之會計黃翠芬借款沒有書立借據或本票，惟原告卻提示借據及收據，且借據及收據所載蘇信衛身份證字號錯誤，即率認尚難證明原告與蘇信衛間有借貸事實，亦有違法。

②親人所給生活費部分：

原告主張曾文返之口湖鄉郵局帳戶存入新臺幣58萬7,630元，係曾文佑（曾文返之弟）所給之生活費，經依所提示曾文佑102年7月9日聲明書及提領紀錄，尚屬可採，應自原核定漏報銷售額調減新臺幣55萬9,648元，仍有不足，應予全額減除。

③銀行錯帳部分：

被告102年11月12日中區國稅北港銷售字第1020952089號函，請第一商業銀行北港分行（下稱一銀）查明，一銀於102年12月19日傳真回復，系爭金額新臺幣1,148萬3,937元因交易沖正，核屬銀行錯帳。另蘇振封一銀95年12月28

日新臺幣163萬3,520元，高美玉一銀96年1月31日新臺幣159萬2,000元、96年3月23日新臺幣3萬5,928元，張政偉一銀97年3月4日新臺幣90萬872元，歐文智一銀97年7月2日新臺幣3萬1,185元，蘇姿穎一銀97年9月23日新臺幣110萬7,262元，陳俊榮口湖農會95年9月7日新臺幣47萬3,234元，蘇麗芬口湖農會96年9月10日新臺幣5萬元及土銀97年5月7日新臺幣7萬1,600元，合計新臺幣589萬5,601元，銀行帳戶資料註記訂正、更正或EC（錯誤更正）。是核屬銀行錯帳共計新臺幣1,737萬9,538元（11,483,937元+5,895,601元=17,379,538元），應自原核定漏報銷售額調減新臺幣1,655萬1,940元，未經查核上開證據之確實性及正確性即有違法。

④利息收入部分：

原告主張蘇麗芳口湖農會利息收入與貸款無關，經核對蘇麗芳等人銀行帳戶資料，核屬利息收入新臺幣14萬1,015元，應自原核定漏報銷售額調減新臺幣13萬4,300元，亦有不足。

⑤資金調度轉入蘇麗芳帳戶部分：

原告主張由吳文舜土銀帳戶匯入新臺幣2,290萬元，蘇振君一銀帳戶匯入新臺幣529萬元，高美玉一銀帳戶匯入新臺幣1,095萬元，張政偉一銀帳戶匯入新臺幣230萬40元及陳蘇金蓮一銀帳戶匯入新臺幣200萬元，合計新臺幣4,344萬40元，屬資金調度，經函詢相關銀行，其中高美玉95年8月10日新臺幣50萬元，張政偉95年5月7日新臺幣60萬元及95年9月22日新臺幣170萬40元，合計新臺幣280萬40元，未匯入蘇麗芳口湖農會帳戶外，餘新臺幣4,064萬元，核屬系爭帳戶間匯出及匯入之資金調度，應自原核定漏報銷名額調減新臺幣3,870萬4,762元，均與資金往來明細表有異，應予剔除。

⑥個人帳戶使用之資金部分：

01 依福建調查處通報系爭帳戶一覽表資料所載，陳春蘭一銀
02 帳戶之用途係供個人使用，該帳戶存入金額新臺幣48萬15
03 元，應自原核定漏報銷售額調減新臺幣45萬7,157元，顯
04 示均與認列不符。

05 ⑦從而，原告主張借款與瀚尊公司等營業人及個人、親人給
06 與生活費、銀行錯帳應扣除、利息收入誤計入漏報銷售
07 額、資金調度及個人使用之款項等，經查核確非為原告之
08 銷售額屬實者，應予調減銷售額合計新臺幣8,335萬7,617
09 元，原告已提相關證明文件，明顯有理。

10 3. 原告主張其接受佛山市南海區燦權廢舊金屬回收有限公司
11 （下稱燦權公司）、佛山市南海區飛仕達國際貿易公司
12 （下稱飛仕達公司）、佛山市南海區金海滿物資回收有限
13 公司（下稱金海滿）及佛山市南海區安瀝舊金屬回收有限
14 公司（下稱安瀝公司，並合稱燦權公司等4營業人）購買廢
15 銅訂單後，再透過馬來西亞供應商YE JAYA HOLDING SDN B
16 HD（中文名稱：亿嘉有限公司，下稱亿嘉公司）自新加
17 坡、泰國、印尼及馬來西亞等地購買廢五金，並委由亿嘉
18 公司直接對燦權等4營業人交貨，屬「境外三角貿易」，計
19 新臺幣19億708萬4,729元，依財政部94年10月4日台財稅字
20 第09404551250號函，按進銷貨方式處理，非屬營業稅課範
21 圍，即非無稽，而屬一般常態。

22 4. 被告僅憑福建調查處調查筆錄、蘇麗芳等人金融機構帳戶
23 交易明細及談話紀錄等資料，即核定本件補徵營業稅額，
24 惟福建調查處及移送通報內容，認定事實不符，不足採
25 用。原告對系爭帳戶資金，屬其從事廢五金買賣事業之銷
26 售款項性質本即有爭執，退而於復查主張其交易型態係
27 「境外三角貿易」，又原告並未承認吳文舜等人計49個臺
28 灣金融帳戶內之資金存入，係因其接受大陸地區客戶訂購
29 貨物，轉向第三國供應商訂貨，並委由該供應商將貨物逕
30 運至大陸地區之「居間」交易行為，所產生之資金收付款
31 項，被告不應率認為銷售型態，明顯違法。

01 5. 上述人頭帳戶所有人之系爭銀行帳戶確係提供原告使用，
02 且蘇信衛、黃翠芬、蘇姿穎及吳孟玲等人供述，大陸地區
03 員工「阿華」將大陸貨款透過管道匯到原告指定之臺灣人
04 頭帳戶，其等接獲通知後，負責至銀行補存摺，確認系爭
05 人頭帳戶匯入總金額相符後，再與大陸「阿華」確認對
06 帳，其等均表示其帳戶係提供原告使用，蘇振封及陳蘇金
07 蓮並表示該帳戶係原告用於收受貨款之用，復查決定認
08 列，均有違法之處。

09 6. 被告以原告為營業人應知悉銷售貨物或勞務，應依規定申
10 報銷售額，繳納營業稅，惟經依通報資料，原告主張及提
11 示事證等查核結果，原告之實際負責人蘇進男及蘇信衛102
12 年1月22日、1月23日於福建調處查及103年1月10日於臺灣
13 雲林地方檢察署（下稱雲林地檢署）偵查時均供稱，原告
14 從事兩岸廢五金交易，為規避查核乃以吳文舜等人名義開
15 立49個台灣金融機構帳戶作為人頭帳戶，則原告於95年5月
16 至97年12月從事居間仲介，核算佣金金額合計新臺幣3億2,
17 712萬5,979元，惟未依規定列入各該期售額申報，復無法
18 符合規定之相關外匯收付款憑證適用零稅率，致短漏營業
19 稅額新臺幣1,635萬6,299元之違章事證明確，經審酌原告
20 於裁罰處分核定前未繳納稅款，參據稅務違章案件裁罰金
21 額或倍數參考表（下稱裁罰倍數參考表）關於營業稅法第5
22 1條第1項第3款規定，按重行核算所漏稅額新臺幣1,635萬
23 6,299元，處以1.5倍之罰鍰新臺幣2,453萬4,448元，經核
24 係已就查得具體事證，認定事實，依法論處云云，依前所
25 述，即有認列未憑證據之違法，應予撤銷原處分一、復查
26 決定一及訴願決定一不利於原告部分，以維權益。

27 (二)原處分二、復查決定二及訴願決定二違反證據法則及程序正
28 義原則：

29 1. 應減除非屬營業性質之資金存入部分：

30 ①利息收入新臺幣6萬2,515元：

經核對吳文舜、陳春蘭及楊文港3人土銀帳戶客戶歷史交易明細資料，核屬利息收入。另開戶金計新臺幣3,000元，與漏報銷售額無涉，應自原核定漏報銷售額調減新臺幣2,857元，亦有未足，應予全額剔除。

②銀行作業疏失，致存摺存入增列新臺幣585萬8,090元部分：

經105年10月24日中區國稅法一字第10550012801號函查明，土銀於105年10月26日函復，因交易沖正，計新臺幣620萬30元核屬銀行錯帳；另銀行帳戶資料註記訂正、更正或EC(錯誤更正)計新臺幣164萬2,200元，是核屬銀行錯帳新臺幣784萬2,230元，應自原核定漏報銷售額調減新臺幣746萬8,790元，仍有不足，應予全額減除。

③原告主張：

(1)借貸交易計新臺幣2,392萬7,762元；

(2)親人所給之生活費計新臺幣39萬8,067元；

(3)帳戶間資金調度計新臺幣5,104萬1,107元，及以現金存入計新臺幣4,050萬6,427元；

(4)蘇進男一銀及口湖農會帳戶計新臺幣1,108萬472元，係供個人使用；

(5)高美玉、蘇姿穎一銀帳戶及蘇麗芬土銀帳戶，支票存款及託收計新臺幣2,924萬4,060元，係屬公司使用，非屬漏報銷售性質，經被告分別於103年6月12日、103年8月26日、103年9月24日中區國稅北港銷售字第103153119號函、第1030951420號函、第1030951676號函，請原告提示上開存款非屬銷售款項之相關資料供核，即有違法。

④原告主張96年至97年12月，吳文舜土銀帳戶計新臺幣1億1,210萬2,842元，已列入營業稅第1案之漏報售金額部分，查原告營業稅第1案，其中吳文舜土銀帳戶核計銷售金額之期間為95年5月至96年12月17日，與本件核計該帳戶銷售金額之期間為96年12月18日至99年12月31日，兩者顯有重複，有原告收入、支出一覽表可稽。

01 2. 原告以兩岸間廢五金買賣為業，經濟活動複雜，則租稅之
02 課徵基礎，應著重於事實上存在之實質。且依財政部94年1
03 0月4日台財稅字第094045511250號函，按進銷貨方式處
04 理，非屬營業稅課稅範圍，原處分並未函查駐外單位查
05 明，有違證據採用之原則。又依該函意旨，因營業人應對
06 自身交易之原因、事實知之甚稔，其應依法據實記帳及申
07 報，故三角貿易之交易型態，係以營業人列帳申報方式認
08 定。原告自承吳文舜等人計49個臺灣金融帳戶內之資金存
09 入，係因其接受大陸地區客戶訂購貨物，轉向第三國供應
10 商訂貨，並委由供應商將貨物逕運至大陸地區之「居間」
11 交易行為，所產生之資金收付款項，依營業稅法施行細則
12 第11條第2款規定，營業提供居間介紹之外銷勞務，應提供
13 外匯收入款憑證，而得適用零稅率，原告依法說明所收取
14 之佣金比例，並提示每筆交易收付差額之相關外匯收付款
15 憑證，作為核實計算佣金收入及適用營業稅零稅率之證明
16 文件，參照原告居間仲介採購之商品「廢五金，屬五金批
17 發業（行業標準代號：96年：459242；97年、98年、99
18 年：4691-12）」之同業利潤標準毛利率17%，重行核算原
19 告漏報銷售額為新臺幣2億5,434萬2,435元，變更核定補徵
20 營業稅為新臺幣1,271萬7,122元，追減銷售額新臺幣12億
21 3,627萬4,200元，仍有核減不足之違誤。

22 3. 被告復查決定審認原告於96年12月18日至00年00月00日間
23 接受大陸地區客戶訂購貨物後，轉向第三國供應商訂貨，
24 並委由該供應商將貨物逕運至大陸地區之「居間」交易，
25 係屬營業稅課稅範圍，惟原告無法說明其所收取之佣金比
26 例，以資核實計算，原告為營業人，應知悉銷售貨物或勞
27 務，應依規定申報銷售額，繳納營業稅。惟經依通報資
28 料、原告提示事證等查核結果，經審核原告於裁罰處分核
29 定前未繳納稅款，參據營業法第51條第1項第3款規定，按
30 重行核算所漏稅額新臺幣1,271萬7,122元，處以1.5倍之罰

01 緩計新臺幣1,907萬5,683元，經核係已就查得具體事證，
02 認定事實，依法論處即有違法。

03 (三)原處分三、復查決定三及訴願決定三違反租稅證據認定規
04 定：

05 1.應減除非屬營業性質之資金存入部分：

06 ①利息收入新臺幣5萬5,802元部分：

07 經核對蘇進男等人系爭期間銀行帳戶資料，利息收入計新
08 臺幣7萬5,730元，未計入漏報銷售金額，至原告主張利息
09 收入新臺幣5萬5,802元，即有認列未憑證據之違法。

10 ②借貸行為及支票託收計新臺幣7,134萬2,823元；統計錯誤
11 計新臺幣2,501萬2,915元；內部資金互匯存入計新臺幣3
12 億6,159萬7,308元等，非屬漏報銷售額；三角貿易交易金
13 額新臺幣17億4,817萬922元等，均有認定違章未憑會計帳
14 冊傳票之違法。

15 ③上述境外三角貿易計新臺幣17億4,817萬922元，如按進銷
16 貨方式處理，非屬營業稅課稅範圍，如按收付差額列報佣
17 金收入，應適用零稅率，原處分查核違法：

18 (1)貨物流部分：

19 原告對系爭帳戶資金，扣除前揭借貸交易、銀行錯帳、
20 利息收入及資金調度等資金存入，餘為屬其從事外銷廢
21 五金買賣事業之銷售款項性質，並不爭執，惟於復查主
22 張其交易型態係境外三角貿易。原告於100年1月至000年
23 00月間自行申報進貨及費用金額新臺幣9億4,086萬9,732
24 元，經海關出口之零稅率銷售額新臺幣3億2,170萬1,821
25 元，國內銷售額新臺幣5億110萬7,093元，銷售額合計新
26 臺幣8億2,280萬8,914元。本件原雖依蘇進男等6人於福
27 建調查處之供述，認福建調查處通報吳文舜等人所有49
28 個臺灣金融通構帳戶之資金存入，應為原告所漏報之銷
29 售貨款，並核算100年1月至000年0月間漏報銷售額新臺
30 幣22億617萬9,770元，違反證據法則，應予撤銷。

31 (2)資金收付情形：

原告主張其向第三國供應購貨，惟無法提示確有進貨款項之證明文件；其向大陸營業人銷售廢五金收取貨款，均屬境外文件，應由被告向駐外單位函查。

2. 就原告之貨物流及資金收付情形，其主張本件交易型態論述如下：

①如按進銷貨方式處理，非屬營業稅課稅範圍：

本件貨款並非按進貨、銷貨全額匯出及匯入，且其列帳方式未按進銷貨處理，應無法適用財政部函令，原告主張核稽之證據均屬境外，自非違法。

②如按收付差額列報佣金收入，應適用零稅率：

原告復查所稱相關三角貿易之交易證明文件，由雲林地檢署處分認為境外致無從勾稽查核，是原告既無法提示營業稅法施行細則第11條第2款所規定之相關外匯付款憑證，以作為計算收付差價之佣金收入適用營業稅率之證明文件，其主張可適用營業稅率之證明文件及可適用零稅率，並無過失及舉證責任。

3. 上述帳戶所有人既表示系爭銀行確係提供原告使用，且依蘇信衛、黃翠芬、蘇姿穎及吳孟玲等人供述，大陸地區員工「阿華」將大陸貨款透過管道匯到原告指定之臺灣帳戶，其等接獲通知後，負責至銀行補存摺，確認系爭帳戶匯入總金額相符後，再與大陸「阿華」確認對帳，已如前述，原告對帳戶存入款之性質應知之甚詳，應可提示大陸地區銷貨、收款及存入臺灣人頭帳戶等雙方對帳文件供核，倘主張該等資金流動非屬其收入，而另有其他原因關係者，或尚有非屬營業性質之存入資金並未減除等，均屬境外文件，復查決定未限期函查，亦有違法。

4. 被告以原告為營業人，應知悉銷售貨物或勞務，應依規定申報銷售額，繳納營業稅，惟經依通報資料，原告主張及提示事證等查核結果，原告實際負責人蘇進男及蘇信衛000年0月22日、1月23日於福建調查處及103年1月10日於雲林地檢署偵查均供稱，原告從事兩岸廢五金交易，為規避查

01 核，乃以吳文舜等人名義開立49個臺灣金融機構帳戶作為
02 人頭帳戶，則原告於100年1月至000年0月間從事居料仲
03 介，核算佣金金額合計新臺幣3億7,420萬9,109元，惟未依
04 規定列入各該期銷售額申報，復無法提示符合規定之相關
05 外匯收付款憑證適用零稅率，致短漏營業稅額新臺幣1,871
06 萬455元之違章事證明確，經審酌原告於裁罰處分核定前未
07 繳納稅款，參據營業稅法第51條第1項第3款規定，按重行
08 核算所漏稅額新臺幣1,871萬455元處1.5倍罰鍰，計新臺幣
09 2,806萬5,682元；經核係已就查得具體事證，認定事實，
10 依法論處云云，惟雲林地檢署及福建調查處之證述，均屬
11 傳聞證據，不足採信。

12 (四)原告於更審補充陳述略以：

- 13 1. 原處分及訴願決定以關於95年5月至000年0月間本件所有三
14 角質易，原告所製作之價差計算明細表，對大陸供貨之年
15 月日、貨櫃號及應收款項數額匯入情形，與對供應商訂貨
16 給付款數額匯出之情形，經前審再以107年2月21日審理
17 單，請原告協力說明，惟原告迄未提出，是未盡協力義務
18 之情形。並以原告前雖提出98及99年度列有佣金收入之分
19 類帳，其餘95年5月至97年12月、100年1月至000年0月間逕
20 推認原告亦均以佣金收入列帳，而歸屬為銷售勞務，顯有
21 違法，茲因：

- 22 ①如前所述，就上述合約記載觀之，係屬原告出售廢五金
23 （銅）給大陸買方（即燦權公司等4人營業人）之買賣行
24 為。原告提示98年間價差計算明細表雖佣金之記載，惟95
25 至97年間價差計明細表則未列「佣金」欄，僅有（買賣）
26 「淨利」欄。有關本件爭點究為買賣或居間仲介，原告有
27 未盡協力義務之情形云云，然查協力義務之具體事項為何
28 並未於理由詳細載明即推定為不利原告，顯有違法，應推
29 定有利於原告之證據，始為適法。

- 30 ②再依被告所憑依證據觀之：

01 (1)福建調查處102年4月22日刑事案件移送書記載，係以蘇
02 進男等6人共同基於違法辦理國內外匯兌業務，涉嫌違反
03 銀行法規定，乃將之移送臺灣雲林地方檢察署（下稱雲
04 林地檢署）偵辦，經檢察官偵查終結，認蘇進男等6人
05 「涉嫌違反銀行法規定，經營地下匯兌業務」之罪證不
06 足，以103年1月20日102年度偵字第2533號不起訴處分書
07 不起訴在案。經查，上述刑事案件移送書及不起訴處分
08 書係有關蘇進男等6人有無違法銀行法所為之處分，核與
09 本件案情無關。

10 (2)蘇進男102年1月22日福建調查處調查筆錄，該證據中無
11 蘇進男102年1月23日雲林縣調查站筆錄（被告記載有
12 誤）、103年1月10日、9月30日談話筆錄陳述略以：其與
13 蘇信衛2人係原告實際負責人，原告主要業務係將台灣收
14 購之廢五金載運至大陸地區廣東省佛山市雅立五金廠，
15 轉售與大陸廠商後，再由大陸人士透過管道將已收取之
16 貨款轉匯至原告於台灣開立之人頭帳戶，並坦承為規避
17 查核乃以吳文舜等人名義開立49個台灣金融機構帳戶作
18 為原告之人頭帳戶。又原告主要是買銅到大陸雅立五金
19 廠買賣，銅的買賣占廢五金買賣90%，原告賣東西給大
20 陸，因為銅是高單價，其不想要金額太大筆一次進來，
21 乃由黃翠芬找來人頭帳戶使用。另原告所經營者為廢五
22 金買賣，台灣地區人頭帳戶係原告使用，所收受款項有
23 部分係三角貿易所產生，此部分交易模式蘇信衛較清楚
24 等語。綜其所稱，原告之交易型態係國內買銅銷售大
25 陸，另外三角貿易部分其不清楚，核與被告認定本件係
26 屬三角貿易中之居間仲介行為，並無關連。

27 (3)蘇信衛102年1月23日福建調查筆錄、103年1月10日雲林
28 地檢署訊問筆錄及102年8月30日談話筆錄陳述略以：原
29 告於佛山設立辦公處買賣廢五金，雇用當地會計「阿
30 華」負責催收貨款，由「阿華」先代收廠商支付之人民
31 幣貨款後，再匯入大陸帳戶轉匯台灣人頭帳戶，由原告

員工吳孟玲、黃翠芬及蘇姿穎對帳。又原告經營廢五金買賣，由大陸廠商向原告下單，原告向國外買貨，再運到大陸，沒有進入台灣。原告確有用個人帳戶收取三角貿易的貨款。原告經營廢五金（銅）買賣，國外銷售部分由其負責等語。綜其所述，原告係經營廢五金買賣，其負責國外銷售部分，核與被告認定本件係屬三角貿易中之居間仲介行為，亦無關連。

(4)蘇麗芳、蘇姿穎、歐文智、高美玉、吳文舜、蘇振封、陳蘇金連、曾文返、陳俊榮、吳妍儒、張政偉等人於102年9月至10月在北港稽徵所談話分別略稱：他們有提供金融機關帳戶供原告使用，蘇振封及陳蘇蓮並表示該帳戶係原告用於收受貨款等語。綜上所述，上述人等出借帳戶供原告收受貨款使用，核與被告認定本件係屬三角貿易中之居間仲介行為，均無關連，顯然原告已盡協力說明之義務，並無不法之處。

2. 再者，本件被告不能就課稅構成要件之基礎事實進行推計課稅：

①原告系爭廢五金交易境外三角貿易型態，究竟為「居間」或「買賣」應依「實際交易情況」而定（最高行政法院103年度判字第382號判決意旨參照）。被告應依職權調查證據後核實認定。惟如前述，經被告依職權調查結果，本件確有課稅構成要件基礎事實不明，亦認原告亦有未盡協力義務之情形，顯然理由前後之互相矛盾之處。

②納稅者權利保護法第14條規定所稱之「課稅基礎」（即推計之對象）依其立法理由所載：「一、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。依此項推計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228號解釋所肯認。基於量能課稅與實質課稅原則，稅捐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。」再參酌德國租稅通則第162條規定，得為「估計」（即我國之推計）者，限於課稅基礎，即據以課稅之數量（陳敏先生著，德國租稅通則，102年5月第1版，292、297頁參照）。故有關課稅構成要件之基礎事實不在該規定推計範圍之內，並無具體法源依據，顯然核課未憑證據。

- ③原判決106年12月15日審理單通知被告具狀說明本件推計課稅之關聯性、合理客觀性。經被告107年1月15日行政訴訟補充答辯狀略以：本件系爭人頭帳戶匯入款項，應可認定大部分均屬原告之貨款，存入資金因原告從事三角貿易行為所發生。據原告於復查時提示有關三角貿易證明文件，被告查核結果認原告未善盡協力義務以釐清交易事實，乃認定原告係接受大陸地區客戶訂購貨物後，向第三國供應商進口（不經通關程序）貨物，即行辦理轉運國外客戶之交易型態。惟被告並未就「原告對國外供應商提供仲介之勞務服務」及「使國外供應商與大陸買方廠商直接接締結買賣契約」之「居間」前提事實依職權調查證據說明。尤其被告辯稱：「本件被告……憑以核認原告從事居間仲介所收之佣金」，又辯稱：「被告依查得資料認定系爭帳戶資金往來為原告之銷貨收入，已如前述」，對於本件系爭銷售金額究竟是認定為銷售貨物或勞務並未具體舉證說明。又如前述本件卷證內僅有98及99年2年度原告有列帳佣金收入分類帳，其餘95年5月至97年12月、100年1月至102年1月部分，被告則未能就此課稅構成要件舉證以實其說，依上述規定及說明，被告依法不能就後者之課稅構成要件之基礎事實進行推計課稅，已甚明確，顯然此部份有利於原告認定之部份並未說明清楚，即逕為推定亦有違法。

01 ④至於被告辯稱：依「稅務行業標準分類」本件原告核屬
02 「廢五金批發業」。又原告無法說明收取佣金比例，亦無
03 法對其銷貨收款及進貨付款之資金流程提出相關證明文
04 件，是以系爭帳戶存入款項，扣除進貨成本後，即為原告
05 本件居間賺取之佣金。故其依「廢棄金批發業」同業利潤
06 標準毛利率17%推計本件居間銷售勞務之佣金銷售額，已
07 切近實額並具關連性及合理客觀云云。然查，被告該兩理
08 由仍為買賣業銷售貨物之進銷推計銷貨毛利之同業利潤標
09 準，仍無法與銷售勞務居間仲介之佣金具關連性，其所推
10 計銷售額未具合理客觀，此有利於98、99年部份何以未說
11 明，即有理由未備之違法。

12 3. 原告雖有未盡其協力義務之情事，經減輕被告應負擔之證
13 明程度，但被告就此補稅裁罰之前提事實即「原告對國外
14 供應商提供仲介之勞務服務」及「使國外供應商與大陸買
15 方（即燦權等4營業人）直接締結買賣契約」兩項構成要
16 件，其舉證結果尚未達優勢蓋然性之程度，依上述規定及
17 說明，其不利益應歸被告負擔，故復查決定一不利於原告
18 部分及其訴願決定均應予撤銷，實屬甚明，原判決未加以
19 載明自有違法。且原告96年12月18日至99年12月31日「銷
20 售貨物」銷售額合計新臺幣14億9,061萬6,635元（96年新
21 臺幣210萬8,597元、97年新臺幣1億465萬6,968元、98年新
22 臺幣5億8,365萬5,922元、99年新臺幣8億19萬5,148元），
23 致逃漏營業稅額新臺幣7,453萬832元，經被告補徵營業稅
24 額新臺幣7,453萬832元，嗣以漏報銷售額經更正為新臺幣1
25 4億9,019萬1,714元（減除原誤計之利息收入認定之銷售額
26 新臺幣2萬4,921），並按更正後漏稅額新臺幣7,452萬9,586
27 元處以1.5倍之罰鍰計新臺幣1,117萬9,439元。嗣經被告復
28 查決定二將原查之「銷售貨物」變更為「國外三角貿易提
29 供居間介紹之外銷勞務」，因原告無法提示相關外匯收付
30 款憑證，不能適用零稅率，乃參照廢五金批發業居間仲介
31 採購商品之同業利潤毛利率17%重行核算原告漏報銷售額新

01 臺幣2億5,434萬2,435元【（原核定新臺幣14億9,061萬6,6
02 35元－復查調減非屬營業性質新臺幣749萬6,568元＋復查
03 調增漏計銷售額新臺幣1,301萬1,905元＝新臺幣14億9,613
04 萬1,972元） $\times 17\%$ ；其中96年新臺幣35萬7,000元，97年新
05 臺幣1,778萬9,806元，98年新臺幣51萬9,460元，99年新臺
06 幣1億3,767萬6,169元】，原核定系爭期間漏報銷售額新臺
07 幣14億9,061萬6,635元應予追減新臺幣12億3,627萬4,200
08 元（1,490,616,635－254,342,435元），原核定補徵營業稅
09 額新臺幣7,453萬832元，應予追減新臺幣6,181萬3,710
10 元，變更核定新臺幣1,271萬7,122元（254,342,435元 $\times$
11 5%），並按所漏稅額新臺幣1,271萬7,122元處以1.5倍之罰
12 鍰計新臺幣1,907萬5,683元，原罰鍰新臺幣1,117萬9,439
13 元應予追減新臺幣9,271萬8,696元，變更為新臺幣190萬7,
14 5683元，由上可知，復查決定二變更核定原告此段期間補
15 徵營業稅額新臺幣1,271萬7,122元，並按之處以1.5倍之罰
16 鍰新臺幣1,907萬5,683元（此即復查決定二部利於原告部
17 分），基於原告為「國外三角貿易提供居間介紹之外銷勞
18 務」所為之補稅裁罰。惟如前述，原告雖有未盡其協力義
19 務之情事，經減輕被告處負擔之證明程度，但被告就98及9
20 9年度以外之系爭期間（即96年12月18日至97年12月31日）
21 所為補稅裁罰之前提事實即「原告對國外供應商提供仲介
22 之勞務服務」及「使國外供應商與大陸買方（即燦權公司等
23 4營業人）直接締結買賣契約」兩項構成要件，其舉證結果
24 尚未達優勢蓋然性之程度，依上述規定及說明，其不利益
25 應歸被告負擔，故復查決定二不利於原告部分及其訴願決
26 定均應予撤銷。

27 (五)有關原告分別與馬來西亞亿嘉公司、大陸燦權等4家公司簽
28 訂之合約，均已提出附卷。向亿嘉公司購貨，係付新臺幣現
29 金在台灣付款，有亿嘉公司收款證明附卷。向燦權等4家公
30 司收據，以新臺幣至人頭帳戶，僅有卷附人頭帳戶可證。除
31 匯入人頭帳戶，並無任何匯入公司帳戶，均無申報營業稅。

01 燦權等4家公司均無任何品質問題，向原告求償或減價付
02 款。系爭3案原告營業稅申報書均已委由會計師提出申報附
03 卷。原告有在國內收購廢五金再出口至大陸，該部份以銷售
04 收入登帳，營業稅率依政府規定每年不一，依政府稅率為
05 主，出口均有退稅，此部分再詢問會計師。系爭3案存入人
06 頭帳戶以臺幣匯入，均沒有外幣匯入。系爭3案存入人頭帳
07 戶金額，均未登載在公司會計帳上之銷貨收入或佣金收入，
08 亦未登載在任何帳戶。95至99年價差計算明細表係大陸方面
09 所製作交付，僅為計算之用，有關100至102年不知大陸有無
10 製作，因未再收款銀行即停止。98、99年佣金收入分類帳，
11 係大陸燦權4家公司製作，非原告所製作。價差計算書所列
12 「淨利」係大陸4家公司的差價，並非屬佣金，收付差額存
13 有負數係因金融風暴國際銅盤價大跌所致，而有損失。

14 (六)聲明：請求判決訴願決定一、二、三及復查決定一、二、三
15 暨原處分一、二、三不利原告部分均撤銷。

16 三、被告答辯及聲明：

17 (一)按三角貿易（即營業人接受國外客戶訂購貨物後，向第三國
18 供應商購貨，並由第三國供應商將貨物逕運國外客戶之貿易
19 形態）中，貿易商與訂貨人之法律關係究為「居間」或「買
20 賣」，亦即三角貿易之法律關係究應為「銷售勞務」或「銷
21 售貨物」，未能一概而論，應依實際交易情況而定（最高行
22 政法院103年度判字第382號判決意旨參照）。參照財政部發
23 布之相關解釋函令，其判斷標準有下列2種方式：

- 24 1. 按營業人是否對買受人負擔瑕疵擔保責任而定：依據民法
25 第345、359及360條規定，買賣法律關係之出賣人須對買受
26 人負物之瑕疵擔保責任，此為買賣契約之基本特徵，與純
27 粹提供代購之勞務居間，居間人對買受人並不負買賣標的
28 物之瑕疵擔保責任者有別。依財政部93年9月3日台財稅字
29 第09304525270號令意旨，若營業人對於買受人負擔瑕疵擔
30 保責任者，其法律關係即屬「買賣」；若不負瑕疵擔保責
31 任者，其法律關係即屬「居間」。

01 2. 以營業人之列帳方式而定：依財政部94年10月4日台財稅字
02 第09404551250號函意旨，鑒於營業人應對自身交易之原
03 因、事實知之甚稔，且應依法據實記帳、申報，乃另以
04 「營業人之列帳方式」認定是否為「居間」或「買賣」，
05 即倘營業人按「收付差額」以「佣金收入」列帳者，認屬
06 「居間」；倘營業人以進、銷貨列帳者，即屬「買賣」。

07 (二)緣三角貿易係國際貿易之一種類型，乃貿易商（中間商）運
08 用其從事國際貿易經驗、資源、關係及環境等優勢，與出口
09 國之供應商及進口國之進口商，分別以買方及賣方立場簽訂
10 買賣契約，要求供應商將貨物由出口國逕運至進口國交付進
11 口商，貿易商只以文件往來方式達成交易，藉以賺取中間買
12 賣差價之經濟活動。本件依原告103年7月3日自行提供之三
13 角貿易流程步驟說明：「步驟1. 大陸向原告下訂；步驟2. 原
14 告向馬來西亞訂貨；步驟3. 馬來西亞開始裝櫃，馬來西亞提
15 供提貨單及貨櫃清單；步驟4. 將馬來西亞提供提貨單及貨櫃
16 清單（2日內）傳真至大陸廠商，告知出貨，至此已完成交
17 貨。」及原告107年1月18日行政訴訟補充陳述狀所提示資
18 料，就交易形式觀之，系爭交易確實為三角貿易。

19 1. 被告機關係依據下列證據認定系爭交易為「三角貿易型
20 態」：

21 ①被告機關所屬北港稽徵所於102年8月30日約談蘇進男及蘇
22 信衛，蘇進男表示臺灣地區人頭帳戶係原告使用，所收受
23 款項有部分係三角貿易所產生，此部分交易模式蘇信衛較
24 清楚；蘇信衛則表示，交易模式係「大陸向原告下單，再
25 向國外買貨，再運到中國，沒有進到臺灣」，「對方會算
26 好應付給原告貨款，由其提供臺灣帳戶，再請對方匯進
27 來，至於對方如何匯到所指定之帳戶，其並不清楚」云
28 云。另黃翠芬及蘇姿穎表示，「阿華」將大陸貨款透過管
29 道匯到原告指定之臺灣金融機構帳戶，通常會拆成數筆款
30 項匯入，其等接獲通知後，負責至銀行補存摺，確認系爭
31 人頭帳戶匯入總金額相符後，再告知吳孟玲與大陸「阿

華」確認對帳；蘇進男等6人均供稱，系爭人頭帳戶之資金存入係大陸地區「阿華」透過管道依指示匯入，其等只要確認有收到貨款即可，不需了解大陸地區匯款來源。又被告機關所屬北港稽徵所於102年9至10月間陸續約談蘇麗芳、蘇姿穎、歐文智、高美玉、吳文舜、蘇振封、陳蘇金蓮、曾文返、陳俊榮、吳妍儒、張政偉等人頭帳戶所有人，其等均表示其帳戶係提供原告使用，蘇振封及陳蘇金蓮並表示該帳戶係原告用於收受貨款。

②原告於復查時，陸續提示有關三角貿易之證明文件如下，主張其接受燦權公司等4營業人購買廢銅訂單後，再透過馬來西亞供應商亿嘉公司自新加坡、泰國、印尼及馬來西亞等地購買廢五金，並委由亿嘉公司直接對燦權公司等4營業人交貨，應屬境外三角貿易云云：(1)102年10月29日說明書表示，有關福建調查處通報之金融機構帳戶乃用於三角貿易收付使用。(2)103年7月3日說明書，說明原告三角貿易流程，並提示其向馬來西亞進貨，賣給中國大陸廠商之貿易流程及進貨成本計算等文件。(3)95至99年向馬來西亞進貨及銷售大陸等地之進銷貨價差計算表、98及99年度佣金收入分類帳。(4)與燦權公司等4營業人訂貨合約書、大陸收貨人通知單、馬來西亞供應商亿嘉公司SALES ORDER、INVOICE、馬來西亞出貨人INFORMATION、包裝單、海運提貨單等文件影本，經核部分海運提貨單記載「蘇信衛老板」之文字。(5)支付亿嘉公司現金新臺幣18億8,322萬2,948元之簽收證明。

2. 次查系爭廢五金交易屬境外三角貿易型態，究竟為「居間」或「買賣」應依「實際交易情況」而定，被告機關認為「居間交易」之事證如下：

①原告與燦權公司等4營業人雖簽有訂貨合約書，惟其備註第2點「來貨不可含油、PVC線、線頭」，僅係載明買方訂購貨物之品質條件，並未明定賣方之「品質保證」責任，即並無關於賣方交付貨物之瑕疵擔保責任；亦未明定倘賣

方違反該保證責任者，是否負有「重新更換」無瑕疵之產品，或買方得否「請求減少價金」或「損害賠償」等約定條款，亦即就系爭訂貨合約而言，僅足以說明買方係要求原告需交付「不含油、PVC線及線頭」之貨物，並不足以證明原告需直接對買方負擔物之瑕疵擔保責任。

②原告提示98及99年度佣金收入分類帳，且依其提示之95至99年間進銷貨價差計算明細表及三方交易等證明文件（如訂貨單及提貨單等），核其所列計每筆貨櫃收付款差額，均有列載「淨利（臺幣）」或「佣金（看淨利臺幣）」之欄位，即大陸售價與馬來進貨成本之差額，顯見其從事系爭交易為賺取差價。

③又本件係95年5月至000年0月間一連串之三角貿易交易行為，其各年度交易事實及緣由理應相同，是原告雖僅提示98及99年度之佣金收入分類帳及95至99年度進銷貨價差計算明細表等資料，惟此並不影響其他年度交易事實之認定。

3. 綜上，被告機關已就本件認定原告系爭三角貿易交易行為係屬居間仲介之銷售勞務，其事實及證據論述甚明。

(三)被告機關乃就「課稅基礎」，即「據以課稅之數量—佣金收入」為推計：

1. 本件依原告提示98年間價差計算明細表及95至97年間價差計算明細表之證據觀之：

①98年間價差計算明細表之欄位記載節略如下：

重量 (T)	大陸售價 (人)—馬來 進貨成本=		元 /T	淨利 (人 民 幣)	匯率	淨利 (台 幣)	應收 (台 幣)	進貨 成本 (台 幣)	佣金 (看 淨利 台 幣)
22.7 69	29,5 00	29,4 97	3	68.3 1		329	3,23 9,06 9	3,23 8,74 0	329

01

26.0 70	29,5 00	29,9 32	-432	-11, 262. 24	4.81 93	-54, 276	3,70 6,35 5	3,76 0,63 1	0
26.7 42	38,5 00	39,1 59	-659	-17, 622. 98	4.84 8	-85, 436	4,99 1,34 1	5,07 6,77 7	0
9.19 1	40,2 00	41,0 06	-806	-7,4 07.9 5	4.84 8	-35, 914	1,79 1,23 0	1,82 7,14 4	0
15.9 13	40,2 00	40,0 06	194	3,08 7.12	4.84 8	14,9 66	3,10 1,27 8	3,08 6,31 2	14,9 66
					損益	-16 0,33 0	16,8 29,2 73	16,9 89,6 04	15,2 95

02
03

②95至97年間價差計算明細表之欄位記載節略如下：

重 量 (T)	大陸售價(人)－ 馬來進貨成本＝		元/ T	淨利 (人民 幣)	匯 率	淨利 (臺 幣)	應收 (臺 幣)
25. 090	63,545	59,955	3,5 90	90,07 3.1	3.9 308	354, 059	6,26 7,048

04
05
06
07
08
09
10
11

③經核上列2份報表之差異，僅係95至97年間價差計算明細表少了「進貨成本(臺幣)」及「佣金(看淨利臺幣)」等兩個欄位；且98年間價差計算明細表之「淨利(臺幣)」欄位金額若為正數，即等於「佣金(看淨利臺幣)」欄位金額，顯見「淨利(臺幣)」欄位即代表買賣收付之間差價，符合三角貿易仲介勞務報酬金額之認定，以形式上兩個買賣契約間之價金差額為準，按「收付差額」以「佣金收入」列帳。

01 ④另針對原判決指稱98年間價差計算明細表「雖有佣金之記
02 載，其計算方式（按其進銷以人民幣計價，匯率為人民幣
03 兌新臺幣，計算出來的佣金為新臺幣）為：佣金＝數量×
04 （大陸單位售價－馬來西亞單位進貨）×匯率。其所計算收
05 付差額之『淨利』即列佣金，惟收付差額存有負數之情
06 形，佣金數額為0，核與一般居間仲介服務收取報酬形態為
07 買賣價額固定之百分比顯有不同」等情，查三角貿易之商
08 品價格本會隨著市場波動，進銷收付之間差額偶有負數亦
09 屬正常，倘該批貨物結算淨利為負數，則佣金收入欄位列
10 帳為「0」亦屬合理，況原告亦已提出98及99年度列有佣金
11 收入之分類帳供核。

- 12 2. 本件係95年5月至000年0月間一連串之三角貿易交易行為，
13 其各年度交易事實及緣由理應相同，原告雖僅提出98及99年
14 度列有佣金收入之分類帳供核，惟依其陸續提示之95至99年
15 間進銷貨價差計算明細表及三方交易等證明文件（如訂貨單
16 及提貨單等），核其所列計每筆貨櫃收付款差額，均有列載
17 「淨利（臺幣）」或「佣金（看淨利臺幣）」之欄位，即大
18 陸售價與馬來進貨成本之差額，顯見其從事系爭三角貿易交
19 易應為賺取收付之間差價。按營利事業之對外交易型態，衡
20 情應有持續性，縱然同一期間或有可能兼有居間交易（銷售
21 勞務）與買賣交易（銷售貨物）等不同交易型態，但應無連
22 續數年中僅單一或兩個年度為居間交易，前後年度卻為買賣
23 交易之理。況查本件課稅事實，涉及境外事項，參考德國租
24 稅通則第90條第2項前段規定：「……當事人應就該事實為
25 說明，並提出必要之證據方法。當事人就此應盡其一切法律
26 及事實上之可能性為之。」可知，營業人若有涉外事項之交
27 易，其應負之協力義務應高於僅有境內交易者，並應盡其一
28 切法律及事實上之可能性提出必要之證據方法，且相對應減
29 輕稅捐稽徵機關之舉證責任；惟本件原告雖提供其與大陸買
30 方、馬來西亞供應商間各自簽訂之買賣契約，但就相關資金

01 流程付之闕如，又原告選擇性提供文件，且未提出必要之證
02 據方法以協助釐清疑義。

03 3. 被告機關經就原告所提示事證資料查核結果：海運提貨單所
04 載之起運地貨主及收貨人與訂貨合約書及SALES ORDER所載
05 對象不同，均非亿嘉公司及燦權公司等4營業人，亦未載明
06 貨物品名、數量及交易金額；進銷貨價差計算明細表所列計
07 每筆貨櫃收付款差額，與實際資金收付情形有異；另原告主
08 張其支付馬來西亞供應商亿嘉公司計新臺幣18億8,322萬2,9
09 48元，係在臺灣以現金支付乙節，經核顯不符一般國際貿易
10 交易習慣，且其未提示提領鉅額現金之資金流程及明確支付
11 對象等證明文件，以資佐證其確有支付進貨款項之事實。又
12 原告向燦權公司等4營業人銷售廢五金收取貨款，亦未提示
13 各筆貨款收取之金額、對象、入帳帳戶等資金流程證明文
14 件，且無法就其收取燦權公司等4營業人貨款後，如何轉入
15 上揭49個臺灣金融機構帳戶，提出相關證明文件，致被告機
16 關無從就資金流及貨物流相互勾稽查核。

17 4. 查本件依查得資料認定系爭人頭帳戶資金往來係原告因三角
18 貿易交易所存入之資金，惟關於95年5月至000年0月間本件
19 所有三角貿易，原告實際賺取「收付差額」之「佣金收入」
20 數額究為多寡？經被告機關於查核時或前審以107年2月21日
21 審理單請原告協力說明原告所製作之價差計算明細表，對大
22 陸供貨之年月日、貨櫃號及應收款項數額匯入情形，與對供
23 應商訂貨給付貨款數額匯出之情形，惟原告均無法提出，是
24 其自有未盡協力義務之情形。

25 5. 參照最高行政法院108年度判字第205號判決理由意旨，如謂
26 依納稅者權利保護法第7條第4項規定及同法第11條第2項之
27 規定，一律由稅捐稽徵機關負擔「稅捐要件事實事證不明」
28 之不利益，即需考量此等結果對「稅捐量能平等課徵」理想
29 之嚴重威脅，而應降低對待證事實之證明高度。現行納稅者
30 權利保護法第14條有關「推計課稅」之規定，即屬前述降低
31 待證事實證明高度之平衡規範。納稅者權利保護法第14條規

01 定所適用之案型，應為「存在為真但數額多寡無法如實判
02 定」之情形（以稅基量化為主）。而數額多寡之正確判定則
03 要透過協力義務之實踐，方能認定。是本件課稅基礎（佣金
04 收入銷售額），被告機關經調查後，基於原告無法說明其所
05 收取之佣金數額，亦無法提示每筆交易收付差額之相關外匯
06 收付款憑證，以作為核實計算佣金收入及適用營業稅零稅率
07 之證明文件，則為維護課稅公平，乃採推計課稅，已符合納
08 稅者權利保護法第14條第1項之規定。

09 6. 至於本件推計課稅方法之選用，查財政部為採行國家行業標
10 準並兼顧稅務行政需要，乃訂頒「稅務行業標準分類」，俾
11 使稅務人員依據該「稅務行業標準分類」，即可針對各營利
12 事業之實際狀況作正確之分類，提高稅務工作品質。本件經
13 查原告係從事廢五金之買賣批發，核屬「稅務行業標準分
14 類」所定義之「廢五金批發業」。依原告主張其係接受大陸
15 地區客戶訂購貨物後，向第三國供應商進口（不經通關程序）
16 貨物，即行辦理轉運國外客戶之交易型態，其僅賺取差價之
17 佣金收入，本應按收付差額認列佣金收入，惟原告無法對其
18 銷貨收款或進貨付款之資金流程提出相關證明文件，是被告
19 機關經查核系爭帳戶資金存入情形，核認屬原告從事廢五金
20 交易取得之款項，基於論理及經驗法則，倘該收取款項扣除
21 進貨成本後，即為原告從事廢五金買賣居間仲介交易所應賺
22 取之佣金（即收付款差額），是被告機關參照原告居間仲介
23 採購之商品—廢五金【屬廢五金批發業（行業標準代號：95
24 年、96年：4592-12；97年至102年：4691-12）】之同業利
25 潤標準毛利率17%，推計原告從事廢五金買賣居間仲介交易
26 所應賺取之佣金銷售額，實已切近實額並具關連性及合理客
27 觀性，亦未違反納稅者權利保護法第14條第2項之規定。

28 7. 綜上，本件課稅基礎即三角貿易仲介勞務報酬金額之認定，
29 本即應按「收付差額」以「佣金收入」列帳，惟本件原告未
30 盡其協力義務，經被告機關調查後仍無法正確判定佣金數
31 額，乃參採原告居間仲介採購之商品—廢五金（屬廢五金批

發業)之同業利潤標準毛利率17%，推計原告從事廢五金買賣居間仲介交易所應賺取之佣金銷售額，實已切近實額並具關連性及合理客觀性。

(四)本件被告機關認定原告利用人頭帳戶收受其銷售勞務之資金，漏報銷售額及補徵營業稅額之計算明細表，相關事證如下：

1. 查原告業自承吳文舜等人計49個臺灣金融帳戶內之資金存入，係因其接受大陸地區客戶訂購貨物，轉向第三國供應商訂貨，並委由該供應商將貨物逕運至大陸地區之「居間」交易行為，所產生之資金收付款項。

2. 依被告機關所屬北港稽徵所於102年9月至10月間約談人頭帳戶所有人蘇麗芳、蘇姿穎、歐文智、高美玉、吳文舜、蘇振封、陳蘇金蓮、曾文返、陳俊榮、吳妍儒、張政偉筆錄，均表示係提供個人帳戶供原告使用，帳戶中的收入屬於原告所有。

3. 被告機關所屬北港稽徵所於102年8月30日約談蘇進男及蘇信衛筆錄：

①蘇進男表示，原告主要經營廢五金買賣，屬批發，些許零售。人頭帳戶收受之款項主要有些是借貸，有些是三角貿易所產生，有些是銀行作業疏失造成的沖帳行為，有些則是為了資金調度。以上所述三角貿易的交易模式，要問蘇信衛比較清楚。

②蘇信衛表示，原告主要經營廢五金買賣，屬批發，些許零售，大部分都外銷。原告確實有用個人帳戶收取貨款，主要是三角貿易的貨款，有些是借貸，有些是三角貿易所產生，有些是銀行作業疏失造成的沖帳行為，有些則是為了資金調度。三角貿易的交易模式，是大陸向原告下單，再向國外買貨，再運到中國，沒有進到臺灣。訂單是以人民幣計價，但收取款項是用新臺幣，對方會算好應付給原告的貨款，然後我們提供臺灣的帳戶，再請他匯進來，是收

01 新臺幣，至於對方如何匯到我們指定的帳戶，我不清楚，
02 反正有收到該收的貨款就好了。

03 4. 福建調查處調查筆錄：

04 ①依蘇進男102年1月22日調查筆錄第2至4頁所述，「原告實
05 際負責人是與蘇信衛，蘇信衛是負責大陸業務，會計業
06 務由蘇姿穎負責，並由吳孟玲、李惠宇協助，採購業務由
07 我妹婿吳文舜負責。」「原告與大陸地區的生意往來，主
08 要是將臺灣收購的廢五金運到大陸廣東省佛山市○○區雅
09 立回收廠存放。」「公司使用之存摺、金融卡平常存放公
10 司，是由公司會計蘇姿穎保管及使用，開立個人帳戶的原
11 因除了有收取大陸廠商貨款的需求外……為了規避金融機
12 關查核，所以才開了諸多私人帳戶。」「我們公司有提供
13 個人銀行帳戶供大陸廠商匯款新臺幣，因為大陸業務是蘇
14 信衛負責，問他比較清楚。」

15 ②依蘇信衛102年1月23日調查筆錄第2至5頁所述，「原告從
16 事兩岸廢五金買賣業務，主要都是賣到廣東廢五金回收業
17 者。」「原告收取貨款主要管道有2種：阿華先代收廠商支
18 付的人民幣現金貨款後，依我指示匯到我指定的大陸帳
19 戶，有時也會請廠商直接匯入我提供之臺灣帳戶。」「吳
20 孟玲的工作主要就是與阿華對帳，大陸那邊只要有賣廢五
21 金出去，阿華就會記帳並傳真到雲林縣○○鄉（原告工廠
22 地址）給吳孟玲，由吳孟玲負責雙邊對帳，她先與黃翠
23 芬、蘇姿穎就臺灣的收款帳戶對帳，確認後再與阿華對
24 帳。」「我只是為了收取貨款才會去開那些帳戶，之所以
25 開這麼多帳戶，是因為不想被調查局洗錢防制中心注
26 意。」

27 ③依黃翠芬102年1月22日調查筆錄第2、3頁所述，「原告主
28 要營業項目為廢五金買賣批發，通常都是在臺灣收購廢五
29 金出口到大陸，約於4、5年前（即97年）開始，原告會從
30 馬來西亞進口廢五金。」「原告員工蘇姿穎負責出貨到大
31 陸的業務，包含大陸地區貨品的倉管工作，吳孟玲負責會

計總帳工作，包含大陸方面的記帳，張憶菁、李蕙宇兩人共同負責馬來西亞方面的記帳工作。」「原告委託大陸廣東省佛山市的雅立五金廠代為處理大陸的收款業務，大陸廠商將貨款匯給雅立五金廠，雅立五金廠再不定期匯回臺灣原告在第一銀行北港分行及土地銀行北港分行的帳戶，另外我也主動提供我、吳文舜、蘇姿穎的第一銀行北港分行及土地銀行北港分行的銀行帳戶給雅立五金廠，要求雅立五金廠將貨款存入該帳戶。」「這些以私人帳戶收取的貨款都是沒開立發票的貨款。」

④依蘇姿穎102年1月22日調查筆錄第2頁所述，「吳孟玲與大陸地區的會計對帳後，就會有新臺幣款項匯到原告持有的臺灣金融帳戶中，我每天都會帶著存摺到銀行去補摺，確定款項進來後，我再告知吳孟玲及大陸會計已收到貨款，再由吳孟玲與大陸會計確認對帳。」「福建調查處在原告搜索扣押的金融帳戶中，大部分都是用來收受貨款。」

⑤依吳孟玲102年1月23日調查筆錄第1至3頁所述，「原告實際負責人是蘇進男與蘇信衛，員工吳文舜負責採購廢五金，蘇姿穎負責出納業務（以前是由黃翠芬負責），我負責臺灣地區會計業務以及與大陸地區會計業務人員對帳，李蕙宇、張憶菁負責馬來西亞地區會計業務。」「約95、96年間蘇信衛與大陸雅立五金廠合作，使用他們的廠區，出口廢五金到雅立五金廠存放，蘇信衛聘用一位叫阿華的員工在雅立五金廠內上班，負責原告大陸業務的會計工作。」「原告主要業務係廢五金貿易，由吳文舜向上游採購廢五金，出口到大陸雅立五金廠，透過雅立五金廠銷售給大陸的下游廠商。」

⑥依吳文舜102年1月22日調查筆錄第2、3頁所述，「蘇進男是實際老闆，綜理公司營運，黃翠芬擔任公司會計，負責公司出入帳，黃翠芬離職後由蘇姿穎接任會計，吳孟玲擔任會計，負責作帳，還有一個會計兼負責馬來西亞、大陸地區的出入帳，我是負責採購。」「當時蘇進男告訴我，

他從事廢銅買賣有資金往來的需求，所以需要使用帳戶，我就將帳戶借給蘇進男作為公司資金進出使用。」

5. 綜上，被告機關認定原告利用人頭帳戶收受其「居間仲介」銷售勞務之資金，因原告無法提示每筆交易收付差額之相關外匯收付款憑證，以作為核實計算佣金收入及適用營業稅零稅率之證明文件；且依原告於復查階段所提示98年間價差計算明細表及95至97年間價差計算明細表之證據觀之，核其所列計每筆貨櫃收付款差額，均有列載「淨利（臺幣）」或「佣金（看淨利臺幣）」之欄位，即大陸售價與馬來進貨成本之差額，顯見其從事系爭三角貿易交易應為賺取收付之間差價，符合三角貿易仲介勞務報酬金額之認定，以形式上兩個買賣契約間之價金差額為準，按「收付差額」以「佣金收入」列帳。爰被告機關乃參照原告居間仲介採購之商品【廢五金，屬五金批發業】之同業利潤標準毛利率17%，憑以核認原告從事居間仲介所收取之佣金。

項目	第1案	第2案	第3案
原查認定存入金額(未稅) A	2, 007, 628, 079	1, 490, 616, 635	2, 206, 179, 770
復查追減與營業性質無關 B	(83, 357, 617)	(5, 515, 337)	(4, 949, 719)
復查決定認定存入金額(未稅) C =A-B	1, 924, 270, 462	1, 496, 131, 972	2, 201, 230, 051
漏報銷售額 D=C×17%	327, 125, 979	254, 342, 435	374, 209, 109
補徵營業稅額 D×5%	16, 356, 299	12, 717, 122	18, 710, 455

(五)有關罰鍰部分，原告是否具有故意或過失之行政罰主觀構成要件，論述如下：

01 1. 本件依雲林地檢署調查匯入系爭帳戶之交易相對人供述，其
02 等表示係於中國經商，應中國客戶之指示，在臺灣匯款新臺
03 幣至所指定之系爭人頭帳戶內；且依系爭人頭帳戶所有人蘇
04 麗芳等人筆錄，其等均表示係提供個人帳戶供原告使用，帳
05 戶中的收入屬於原告所有。況原告之實際負責人蘇進男及蘇
06 信衛102年1月22日及1月23日於福建調查處筆錄均供稱，為
07 規避查核，乃以吳文舜君等人名義開立49個臺灣金融機構帳
08 戶作為原告之人頭帳戶，是系爭人頭帳戶之匯入款項，應可
09 認大部分均屬原告之貨款。被告機關於復查階段亦就原告主
10 張非屬營業性質等款項查核，併同重行核對帳戶交易明細
11 後，核認系爭帳戶屬從事廢五金交易取得之款項，並就相關
12 事證審酌本件課稅要件事實，原告確實有漏報銷售額之情
13 事，是原告有違反行政法上義務之行為。

14 2. 查原告為營業人，應知悉銷售貨物或勞務，應依規定申報銷
15 售額，繳納營業稅，惟被告機關經依通報資料、原告主張及
16 提示事證等查核結果，業證明原告從事三角貿易交易，故意
17 以人頭開立諸多銀行帳戶，利用迂迴方式隱匿其三角貿易所
18 收貨款之資金，且原告未盡誠實申報之作為義務及提示足資
19 證明交易事實之各項帳證、文據供稽徵機關查核之協力義
20 務。又原告雖曾提示部分資料，例如其所提示98及99年度佣
21 金收入分類帳、進銷貨價差計算明細表及三方交易等證明文
22 件（如訂貨單及提貨單等），惟核其所列計每筆貨櫃收付款
23 差額，與實際資金收付情形有異，起運地貨主及收貨人亦與
24 訂貨合約書及SALES ORDER所載對象不同，致被告機關無從
25 就資金流及貨物流相互勾稽查核。是原告故意隱匿交易事
26 實，且其未依稅法規定履行協力義務，綜觀其違反行政法上
27 義務行為之事實，並不符合行政罰法第7條第1項所規定不予
28 處罰之要件，仍應處罰。

29 (六)聲明：原告之訴駁回。

30 四、爭點：

01 原處分一、二、三、復查決定一、二、三及訴願決定一、
02 二、三不利原告部分是否違法？

03 五、本院的判斷：

04 (一)前提事實：

05 如爭訟概要所述之事實，有原處分一、二、三、復查決定
06 一、二、三及訴願決定一、二、三在卷可查（見前審卷1第7
07 1至107、111至159、163至207、209至337頁），洵堪認定。

08 (二)應適用的法令：

- 09 1. 營業稅法第43條第1項第4款規定：「營業人有下列情形之
10 一者，主管稽徵機關得依照查得之資料，核定其銷售額及
11 應納稅額並補徵之：……四、短報、漏報銷售額。」
- 12 2. 營業稅法第51條第1項第3款規定：「納稅義務人，有下列
13 情形之一者，除追繳稅款外，按所漏稅額處五倍以下罰
14 鍰，並得停止其營業：……三、短報或漏報銷售額。」
- 15 3. 稅捐稽徵法第44條第1項前段規定：「營利事業依法規定應
16 給與他人憑證而未給與，應自他人取得憑證而未取得，或
17 應保存憑證而未保存者，應就其未給與憑證、未取得憑證
18 或未保存憑證，經查明認定之總額，處百分之五以下罰
19 鍰。」

20 (三)有關三角貿易定性及列帳方式之說明：

- 21 1. 所謂三角貿易，係指我國廠商接受國外客戶（買方）之訂
22 貨，而轉向第三國供應商（賣方）採購，辦理轉運與國外
23 客戶之貿易方式。若營業人負擔貨物之瑕疵擔保責任，核
24 屬「買賣」法律行為者，因貨物不經我國通關程序，貨物
25 的「起運地」或「所在地」並非在我國境內（營業稅法第4
26 條第1項參照），非屬營業稅法所稱在中華民國境內銷售貨
27 物或進口貨物（營業稅法第1條參照），故非屬營業稅課稅
28 範圍（財政部88年8月5日台財稅字第881933421號函意旨
29 同）；惟營業人不負擔貨物之瑕疵擔保責任，核屬「居
30 間」法律行為者，依營業稅法第7條第2款規定，營業稅稅
31 率為零。

2. 至於營業人與訂貨人之法律關係究為「居間」或「買賣」，亦即有關三角貿易之法律關係究應為「銷售勞務」或「銷售貨物」，未能一概而論，應依實際交易情況而定。申言之，三角貿易之銷售行為，應依其交易實質、所有權及風險移轉與資金流向等因素，綜合判斷其交易屬買賣行為或居間行為，前開判斷乃依經濟實質而為認定。又財務會計準則公報第1號財務會計觀念架構及財務報表之編製第32段亦闡明應依交易事項之經濟實質而非僅依法律形式判斷。是以，企業應依財務會計準則公報之規範，按經濟實質表達而為正確列帳。倘營業人與國外客戶及第三國供應商分別簽訂獨立買賣合約，並約定負擔貨物之瑕疵擔保責任，對貨物有所有權及風險移轉，且其貨款係按進銷貨全額匯出及匯入，核屬「買賣」法律行為，即應依其經濟實質表達按銷貨及進銷列帳。反之，如營業人接受國外客戶訂購貨物後，向第三國供應商進口（不經通關程序）貨物，即行辦理轉運國外客戶之交易型態，倘該營業人不負擔貨物之瑕疵擔保責任，且對貨物無所有權及風險移轉，資金流向亦係差額匯入者，核屬「居間」法律行為，即應依其經濟實質表達，以其差額按佣金收入列帳（財政部94年10月4日台財稅字第09404551250號函同）。

(四)本件原告從事三角貿易之交易型態為「買賣」，並非「居間」：

1. 查被告原處分一、二、三係以原告從事廢五金買賣，將臺灣收購之廢五金銷往中國大陸，然未據實申報銷售額，乃對原告補徵營業稅並科以罰鍰；復查決定一、二、三，則係以原告雖自承係三角貿易之居間行為，然未能依營業稅法施行細則第11條第2款規定，提出外匯收入款憑證，不能適用零稅率，遂依廢五金業之同業利潤標準毛利率合算原告之銷售額，並據以補徵營業稅暨計算罰鍰（見復查決定一之16、18、19頁，復查決定二之第15、18頁，復查決定三之第12、13、15頁），核先敘明。

2. 本件依卷證資料，三角貿易訂定合約僅有95、97及98年之一部分合約（見原處分1-1卷67頁、3-2卷414-430頁、原處分2-1卷160-177頁），而合約均係原告與燦權公司等4營業人訂定，格式一致，內容大致相同，略為：買方為大陸燦權公司等4營業人（營業地址均設於大陸廣東省佛山市○○區）；賣方為原告；訂貨品名主要為A COPPER（燒粗【銅】）、BrassHoney（黃銅）、B COPPER（2號銅）、Stainless（白鐵）等；每筆訂單訂貨重量在5至200公噸區間；單價（到港口價）為每公噸人民幣10,048元（白鐵，見原處分2-1卷第163頁參照）至63,545元間（燒粗【銅】，見原處分3-2卷第430頁）；交貨期限為訂貨日期起算2個月，若有延期需雙方再議；貨物品質不可含油、PVC線及線頭；買賣雙方同意以上交易條件簽訂訂貨合約，合約內容未經雙方同意不得更改等語。
3. 原告並未提出其與馬來西亞亿嘉公司間之合約，然從卷附之95至98年度原告支付亿嘉公司貨款之雙方往來通知函件（原處分1-4卷第1-174頁）、95至97年度馬來西亞供應商對帳明細（原處分1-4卷第176-202頁）、95至97年度原告支付馬來西亞供應商亿嘉公司現金貨款統計表（原處分1-1卷第107-108頁）來看，可知原告確實與亿嘉公司有所往來，茲舉例說明：①依95至98年度原告支付亿嘉公司貨款之雙方往來通知函件、95至97年度馬來西亞供應商對帳明細，顯示95年5月8日原告向馬來西亞供應商訂貨A銅75公噸、25公噸（原處分1-4卷第205頁），每公斤進貨成本新臺幣235.67112元、230.78904元（原處分1-4卷第202頁；其新臺幣、馬來西亞幣及人民幣換算參原處分1-4卷第204頁），75公噸中24.5公噸成本新臺幣5,773,942元、25公噸中24.52公噸成本新臺幣5,658,947元，合計新臺幣11,432,890元（原處分1-4卷第202頁），原告95年7月6日通知亿嘉公司付款金額新臺幣11,432,890元，付款方式以現金全額付款，亿嘉公司同日回覆確認收款為同數額（原處分1-4卷

第169頁)；②勾稽95至97年度馬來西亞供應商對帳明細與95至98年度原告支付亿嘉公司貨款之雙方往來通知函件，95年6月1日原告付款新臺幣7,869,137元（原處分1-4卷第202頁），與原告支付亿嘉公司貨款之雙方往來通知函件（原處分1-4卷第174頁）相符。

4. 再從原告與燦權、亿嘉公司之交易物流來看，如95年8月29日大陸燦權公司向原告訂貨（A COPPER（燒粗【銅】）100公噸，前審卷一第501頁），原告向亿嘉公司進貨，亿嘉公司同年9月1日致原告之銷貨單（A COPPER50公噸，前審卷一第503頁），燦權公司通知原告在大陸收貨人資料為JIN HONG LOGISTICS公司（原告出售A COPPER燒粗100公噸，本院前審卷一第505頁），亿嘉公司95年9月16日通知買方原告之裝貨櫃通知（A COPPER 50公噸，本院前審卷一第507頁），同時給予買方原告商業發票（A COPPER 25,058及25,043公斤，本院前審卷一第509頁），致收貨人為JIN HONG LOGISTICS公司之BILL OF LADING提單（本院前審卷一第511頁），其餘記載收貨人之BILL OF LADING（提單）、致收貨人之通知單、致原告之SALES ORDER銷貨單、致原告之INVOICE商業發票（原處分2卷第148至159頁、3-2卷219至412頁）等，皆是相同運作方式。據上揭資料，形式觀之，顯示係原告接受大陸燦權公司等4營業人訂貨後，原告再向亿嘉公司購貨，亿嘉公司直接自馬來西亞裝櫃海運至大陸買方指定收貨人，亿嘉公司並開立商業發票給原告。
5. 復從原告之列帳方式來看，原告歷來價差計算明細表均採「進銷貨列帳」之方式，而非「收付差額」之方式，詳如下列(六)之1所述（至98年價差計算明細表「佣金」欄之記載，詳如下列(六)之2至5所述，並不影響本段之論述），是原告係以「買賣」而非「居間」之方式列帳甚明。
6. 另原告係從事廢五金之回收買賣及出口，通常在臺灣收購廢五金出口到大陸，約4、5年前開始，會從馬來西亞進口廢五金，廢五金先運到大陸廣東省佛山市○○區雅立回收

廠存放，議價流程係參考大陸靈通報表（五金報價）上所載價格與大陸買主議價，雙方同意價格及數量後，再決定出貨及付款方式等情，為證人即原告會計蘇姿穎、財務黃翠芬、實際負責人蘇進男證述屬實（見原處分3-2卷第19、27、40頁），雖與上揭合約內容略有差異，但從買賣之本質來看（即民法第345條第1項：「稱買賣者，謂當事人約定一方移轉財產權於他方，他方支付價金之契約。」）兩者並無二致，由此，益見原告確係從事廢五金之買賣而非居間甚明。

7. 綜合上開2至6所述，可知本件三角貿易之型態，應係原告接受大陸燦權公司等4營業人之訂貨後，原告再向亿嘉公司購貨，亿嘉公司不經我國通關程序，直接自馬來西亞裝櫃海運至大陸買方指定收貨人，故本件三角貿易之交易型態，應為「買賣」無訛。

(五) 本件訂貨合約雖無物之瑕疵擔保「責任」之約定，惟仍不得據以認定訂貨合約為「居間」：

1. 觀之原告與大陸燦權公司等4營業人之訂貨合約備註記載：

①交貨期限為訂貨日期算起2個月內，若有延期需雙方再議；②來貨不可含油、PVC線、線頭；③買賣雙方同意以上交易條件並簽訂訂貨合約，訂貨合約內容未經雙方同意不得更改。經核上揭訂貨合約備註②僅係載明買方訂購貨物之品質條件，並未明定賣方之「品質保證」責任，亦未明定倘賣方違反該保證責任者，是否負有「重新更換」無瑕疵之產品，或買方得否「請求減少價金」或「損害賠償」等約定條款，亦即就上揭訂貨合約而言，原告似無物之瑕疵擔保責任。

2. 查所謂物之瑕疵擔保，無非物之出賣人對於買受人，應擔保其物於危險移轉於買受人時無滅失或減少其價值之瑕疵，亦無滅失或減少其通常效用或契約預定效用之瑕疵而言（民法第354條參照），本件訂貨合約所交易之標的為廢五金，而買方大陸燦權公司等4營業人均為資源回收業，已

如上述，依此，上揭訂貨合約原告所應擔保者，應該是「合乎買方回收標準」之廢五金，所以上揭訂貨合約②約定「來貨不可含油、PVC線、線頭」，即為原告所應擔保者。又出賣人違反瑕疵擔保，買受人可解約或請求減少價金（民法第359條），並可請求損害賠償（民法第360條），上揭訂貨合約並未約定違反之責任，推其緣由，無非交易標的本質上為他人棄置不再使用之回收資源，對買方而言，清點、退貨甚至請求損害賠償之成本，遠高於直接棄置或作為垃圾處理所致，惟不得因此而認為原告並無物之瑕疵擔保義務。綜此，上揭訂貨合約原告尚負有物之瑕疵擔保義務，雖原告與買受人並無物之瑕疵擔保「責任」之約定，然此無非原告與大陸燦權等4營業人之交易本質使然，並不影響訂貨合約為「買賣」之定性，換言之，尚不得據此認為訂貨合約為「居間」。

(六)本件不得據原告98年度價差計算明細表「佣金」欄及98及99年度佣金收入科目分類帳之記載，認定訂貨合約為「居間」：

1. 依本件三角貿易交易價差計算明細表所示，原告歷來均曾計算每筆交易之「淨利」（原處分1-1卷第30至73頁、3-2卷第526至536頁、第542至544頁），其計算方式均係以各批交貨日期記載貨物品名、櫃號、數量，以原告出售大陸售價減去向馬來西亞進貨成本（按人民幣計價），計算出各批交易之淨利，再乘以匯率（人民幣兌新臺幣），計算出來以新臺幣計價之淨利【計算公式：淨利＝數量×價差（大陸單位售價人民幣計價－馬來西亞單位進貨成本人民幣計價）×匯率（人民幣兌新臺幣）】，但唯有98年度價差計算明細表（原處分3-2卷第526至536頁），最後一欄列有「佣金」欄。若上揭價差計算明細表均為真正，唯一合理的解釋，應係原告與大陸燦權公司等4營業人之交易方式有變動，申言之，98年之前，兩者間之交易為三角貿易之「買賣」，98年變更為「居間」，98年之後又變更為「買

賣」，然而從兩者歷年來之訂貨合約來看，卻無法得出兩者有變更交易方式之合意。

2. 又98年價差計算明細表「佣金」欄之數額係參照前載計算收付差額之「淨利」之數額(淨利為正數時)，當淨利為負數時，佣金數額為零(原處分3-2卷第526至530、533、535至536頁)，換言之，上揭「佣金」與「淨利」係連動關係，原告進、銷貨有「淨利」時，始獲有「佣金」，原告進、銷貨無「淨利」時(即損益兩平或虧損)，不能獲得「佣金」，此非但無從自訂貨合約中看出有此約定，亦與民法第568條第1項：「居間人，以契約因其報告或媒介而成立者為限，得請求報酬。」規定不符，實有疑問。
3. 再者，98及99年度佣金收入科目分類帳(原處分2卷189-192、211-216頁)，記載原告98、99年均有佣金收入，然而99年度價差計算明細表(原處分3-2卷542-543頁)，並無增列「佣金」欄，則佣金收入科目分類帳之真實性如何，殊堪質疑。
4. 另有關98年價差明細表中有關「佣金」之記載，亦存有同一筆交易，有「佣金」(下稱A版)及「無佣金」(下稱B版)之不同，例如同一筆貨物(即「貨櫃B1」、「交貨日期04/04/09」、「品名Brass Honey」、「櫃號TCKU0000000」、「重量22,769」)，A版記載佣金「329」，B版無佣金記載，A版馬來進貨成本為「29,497」，B版則為「19,497」(A版見原處分3-2卷第536頁，B版見原處分3-2卷第544頁)，有懸殊之差異(其他各次進貨亦有類似情形，不再贅述)，足見不論A版或B版之交易價差計算明細表，其真實性均有疑問。又原告分類帳雖有「佣金」之記載，然亦有兩個不同版本(見原處分3-2卷第537至540頁、原處分2卷第213至216頁)，經本院勾稽後，分別與A、B版之交易價差計算明細表相符，足見上揭分類帳僅係連動上開A、B版交易價差計算明細表之記載而已。

01 5. 經本院質之原告，原告表示：95至99年價差計算明細表係
02 大陸方面所製作交付，僅為計算之用，有關100至102年不
03 知大陸有無製作，因未再收款銀行即停止；98、99年佣金
04 收入分類帳，係大陸燦權4家公司製作，非原告所製作等語
05 （見本院卷第391頁），依此，原告豈非容任買方為其製作
06 會計報表，實令人匪夷所思，不足採信至為明顯。

07 6. 綜前所述，本院認為原告98年度價差計算明細表「佣金」
08 欄及98及99年度佣金收入科目分類帳之記載，尚有諸多疑
09 點，自不得據此認為訂貨合約為「居間」。

10 (七)綜上所述，原告係從事廢五金「買賣」之三角貿易，依上揭
11 (三)之1說明，即非屬營業稅課稅範圍，被告誤認為居間，並
12 以原告未能提出外匯收付款憑證，逕依居間仲介採購之商品
13 一廢五金之同業利潤標準，而以原處分一補徵營業稅額新臺
14 幣1億38萬1,404元，科處罰鍰新臺幣1億5,157萬2,106元，
15 以原處分二補徵營業稅額新臺幣7,453萬832元，科處罰鍰新
16 臺幣1億1,179萬4,379元，以原處分三補徵營業稅額新臺幣1
17 億1,030萬8,989元，科處罰鍰新臺幣1億6,546萬3,483元；
18 復查決定一追減營業稅額新臺幣8,402萬5,105元及罰鍰新臺
19 幣1億2,703萬7,658元，復查決定二追減營業稅新臺幣6,181
20 萬3,710元及罰鍰新臺幣9,271萬8,696元，復查決定三追減
21 營業稅額新臺幣9,159萬8,534元及罰鍰新臺幣1億3,739萬7,
22 801元，於法均有違誤；訴願決定一、二、三均未予糾正維
23 持復查決定一、二、三，亦有未洽，均應撤銷。

24 (八)本件判決基礎已經明確，兩造其餘的攻擊防禦方法及訴訟資
25 料經本院斟酌後，核與判決結果不生影響，無一一論述的必
26 要，一併說明。

27 六、結論：原告之訴為有理由。

28 中 華 民 國 112 年 2 月 1 日

29 臺中高等行政法院第三庭

30 審判長法 官 陳 文 燦

31 法 官 黃 司 熒

02 以上正本證明與原本無異。

03 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
04 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
05 按他造人數附繕本）；如於本判決宣示或公告後送達前提起上訴
06 者，應於判決送達後20日內補提上訴理由書（須附繕本）。未表
07 明上訴理由者，逕以裁定駁回。

08 上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書，但符合下列情
09 形者，得例外不委任律師為訴訟代理人：
10

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。
(二)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(一)、(二)之情形，而得為強制律師代理之例外，上訴人	

01

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。

02

中 華 民 國 112 年 2 月 1 日

03

書記官 黃 靜 華