

最 高 行 政 法 院 判 決

109年度上字第771號

上 訴 人 金慶水產股份有限公司

代 表 人 林順海

訴訟代理人 洪梅英 會計師

被 上 訴 人 財政部北區國稅局

代 表 人 蔡碧珍

訴訟代理人 劉正瑜

上列當事人間營業稅事件，上訴人對於中華民國109年5月7日臺北高等行政法院107年度訴字第1215號判決，提起上訴，本院判決如下：

主 文

原判決關於原處分補徵稅額新臺幣5,933,727元部分及該部分訴訟費用均廢棄。

廢棄部分，訴願決定及原處分關於補徵稅額新臺幣5,933,727元部分撤銷。

其餘上訴駁回。

廢棄部分第一審訴訟費用及上訴審訴訟費用由被上訴人負擔。

理 由

一、本件行政訴訟上訴後，被上訴人代表人由王綉忠變更為蔡碧珍，茲由新任代表人於民國111年1月19日具狀向本院聲明承受訴訟，核無不合，應予准許。

二、緣被上訴人依據查得資料，以上訴人於101年1月至102年12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（下同）877,304,621元，逃漏營業稅額43,865,231元；同期間自國外進口貨物，未依規定取得合法憑證，取具非實際交易對象樺瑜國際貿易有限公司及韻笙國際貿易有限公司開立之不實統一發票，銷售額共105,147,065元，作為進項憑證，據以申報扣抵銷項稅額5,257,364元，致生逃漏營業稅之結果。經審理違章成立，除核定補徵營業稅額49,122,595元（＝43,865,231元＋5,257,364元）外，並依加值

01 型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法）第51條第1項第3
02 款、第5款及稅捐稽徵法第44條規定，擇一從重，按所漏稅
03 額43,865,231元、5,257,364元，分別處以1.5倍罰鍰計65,7
04 97,846元、1倍罰鍰計5,257,364元，共計罰鍰71,055,210
05 元。上訴人不服，申請復查結果，以虛報進項稅額部分查無
06 充分證據，乃將原核定補徵稅額5,257,364元予以註銷；漏
07 報銷售額部分，其金額應為908,196,774元〔＝（上訴人帳
08 戶未開立統一發票匯入款124,851,751元＋上訴人利用員工
09 帳戶未開立統一發票匯入款828,754,862元）÷1.05〕，重行
10 核算補徵營業稅額為45,409,839元，乃追減營業稅額3,712,
11 756元（＝49,122,595元－45,409,839元）；及以虛報進項
12 稅額部分，原核定補徵稅額既經註銷，此部分原處罰鍰5,25
13 7,364元併予註銷，漏報銷售額部分，按所漏稅額45,409,83
14 9元，處以1.5倍罰鍰計68,114,758元，乃追減罰鍰2,940,45
15 2元（＝71,055,210元－68,114,758元）。上訴人仍不服，
16 提起訴願，遭決定駁回後，遂提起行政訴訟，並聲明：訴願
17 決定、復查決定及原處分不利上訴人部分均撤銷。嗣於107
18 年12月11日準備程序時，更正聲明為：訴願決定及原處分
19 （即復查決定）不利上訴人部分均撤銷。經原審法院判決將
20 訴願決定及原處分（即復查決定）關於補徵稅額逾5,933,72
21 7元暨罰鍰部分均撤銷，並將上訴人其餘之訴駁回。上訴人
22 猶表未服，乃提起本件上訴〔被上訴人於109年6月4日提起
23 上訴（本院卷第49-53頁），嗣於同年月23日撤回上訴（本
24 院卷第81-84頁），則就原判決撤銷部分已告確定〕。

25 三、上訴人起訴之主張及被上訴人於原審之答辯，均引用原判決
26 所載。

27 四、原判決撤銷訴願決定及原處分（即復查決定）關於補徵稅額
28 逾5,933,727元暨罰鍰部分，並駁回上訴人其餘之訴，其理
29 由略謂：

30 （一）關於補徵營業稅部分：

31 1.就上訴人名下7帳戶收款部分：

01 (1)上訴人在100年12月26日至102年12月20日期間（復查決
02 定及訴願決定均載為101年1月至102年12月間），於上
03 訴人名下7帳戶〔即第一商業銀行五股工業區分行21710
04 014338號、第一商業銀行幸福分行24710004024號（下
05 稱一銀幸福004024號）、永豐商業銀行14100180000824
06 號、玉山商業銀行（下稱玉山銀行）0059440066519
07 號、渣打國際商業銀行（下稱渣打銀行）122530000005
08 35號、渣打銀行12253000090109號、彰化商業銀行五股
09 工業區分行（下稱彰銀五股分行）54870100254800號
10 （下稱彰銀五股254800號）帳戶〕內兌領客戶因購貨所
11 開票據之款項，經被上訴人臚列各筆款項明細並予統計
12 金額後，查認兌領銷售貨物之客票款項（含稅）共計12
13 4,851,751元，上訴人未依規定開立統一發票，構成漏
14 報銷售額之違章行為。

15 (2)惟被上訴人列計101年5月21日彰銀五股254800號帳戶內
16 兌領244,680元、244,680元「2筆」客票款項，經勾稽
17 比對該帳戶存款紀錄，實則101年5月21日上訴人僅兌領
18 「1筆」客票款項244,680元，被上訴人重複列計該項貨
19 款，係屬對上訴人溢計收款244,680元；被上訴人列計1
20 02年8月6日一銀幸福004024號帳戶內兌領客票款項「35
21 7,000元」，經勾稽比對該帳戶存款紀錄，實則該筆款
22 項金額為「357,400元」，被上訴人因誤植金額致短計
23 收款400元（ $=357,000-357,400$ ）；被上訴人列計102
24 年11月14日彰銀五股254800號帳戶內兌領客票款項「11
25 8,000元」，經勾稽比對該帳戶之存款紀錄，實則該筆
26 款項金額為「118,800元」，被上訴人因誤植金額致短
27 計收款800元（ $=118,000-118,800$ ）。從而，被上訴
28 人因上開錯誤事項而對上訴人分別溢計收款244,680
29 元、短計收款400元、800元，總計溢計收款243,480元
30 （ $=244,000-000-000$ ），此係對上訴人不利之錯誤
31 認定，應予以排除，故上訴人名下7帳戶之兌領貨款金

01 額正確應為（含稅）124,608,271元（＝被上訴人核定1
02 24,851,751元－被上訴人錯誤溢計243,480元）。

03 (3)上訴人提示之開立發票明細，上訴人開立發票之各筆金
04 額與銀行帳戶兌領之各筆款項金額並不一致，難以互為
05 勾稽。上訴人固稱收款金額與統一發票金額之差異，主
06 要係買受人要求讓價，或收回代付雜費等由所致，但上
07 訴人並未提示銷貨折讓單、代付款項等相關帳證供核，
08 尚難據以對上訴人為有利之認定。再者，上訴人出示之
09 發票所載「商品買受人名稱」，與客戶對上訴人交付貨
10 款支票之「支票發票人名稱」，均不相同，且發票日期
11 與獲取款項日期亦不一致，顯然異常。上訴人雖稱實際
12 進貨之人為統一發票所載買受人，係因買受人透過代購
13 人向上訴人進貨，委由代購人開立支票對上訴人為價金
14 之給付，以致統一發票之買受人名稱與付款支票之票據
15 發票人名稱不相同，以及上訴人係基於代購人之財務狀
16 況或市場供需情形而允許支票兌現日相異於統一發票所
17 載之商品買受日云云，然經被上訴人發函統一發票所載
18 之北海漁村股份有限公司等買受人，詢問有無委託他人
19 代為付款情事，該等營業人均表示係直接與上訴人從事
20 交易而取得上訴人之統一發票，並無委託他人之情形，
21 上訴人之主張顯與事實不符，難予採信。又依上訴人財
22 務人員林欣郁（為當時上訴人負責人吳榮和之配偶，亦
23 係上訴人之監察人）於104年6月30日至被上訴人機關接
24 受詢問時陳稱：其自97年上訴人公司設立時，即擔任財
25 務一職，上訴人的銀行帳戶中「沒有」與廠商有資金借
26 貸情事等語明確，足見上訴人名下之銀行帳戶係用以收
27 取銷售貨物之貨款，並未用於與廠商間之資金借貸。上
28 訴人主張其名下銀行帳戶內所兌領之票據款項124,851,
29 751元，其中18,494,874元係向廠商業者李炎海及李怡
30 樺收回貸出款項云云，與事實不符，不足採信。況被上
31 訴人查認之銷貨總數124,851,751元，係包含101年5月2

01 1日彰銀五股254800號帳戶內兌領客票款項244,680元及
02 244,680元，合計「2筆」客票款項，然該客票款項「實
03 際僅有1筆」，係因被上訴人重複計算而成為2筆，其中
04 1筆實際並不存在，連同被上訴人短計之貨款金額400元
05 及800元，實際貨款總數僅為124,608,271元。上訴人竟
06 仍主張已完足開立發票及收回貸出款合計「達124,851,
07 751元」，而就不存在之被上訴人重複計算票款244,680
08 元，亦主張已有開立銷貨發票予他人或已向他人收取錢
09 財，由此益見上訴人提示已開立發票明細表所載124,85
10 1,751元之組成項目，應係臨訟拼湊而成，殊不足採。

11 (4)上訴人當時之負責人吳榮和於104年6月3日至被上訴人
12 機關接受詢問時，已陳明上訴人於北中南分設營業所，
13 員工許有鋒、吳建生、陳邦駿等人負責各營業所之營運
14 事宜，董事林垂宗擔任行銷副總，上訴人主要銷貨對象
15 包括中盤商、魚市魚販、餐廳，公司貨款收支事宜都是
16 由林欣郁負責等語；上訴人董事林垂宗於104年6月30日
17 至被上訴人機關接受詢問時，亦稱上訴人公司之貨款係
18 由林欣郁或李淑卿負責，銷售部分由吳榮和負責，銷貨
19 款項係由業務人員向客戶收取支票；上訴人財務人員林
20 欣郁於104年6月30日至被上訴人機關接受詢問時，表明
21 上訴人公司銀行帳戶所收取者係「貨款」，「沒有廠商
22 借貸情事」。準此，被上訴人查認上訴人名下7帳戶內
23 存入之客票400餘張，係分別由個人、水產公司、冷凍
24 食品公司、海產商行、餐飲公司及餐廳業者所開立而交
25 付予上訴人收執兌領之貨款，該等客票款項124,608,27
26 1元係上訴人銷售貨物所生收入，乃屬有據。從而，被
27 上訴人核認上訴人於系爭期間自上訴人名下7帳戶收取
28 銷貨款項124,608,271元（含稅），未依規定開立統一
29 發票，漏報銷售額118,674,544元（＝取得含稅貨款12
30 4,608,271元÷1.05），據以補徵營業稅額5,933,727元

(=漏報銷售額118,674,544元×5%)，尚無不合，應予維持。

2.就上訴人員工4帳戶收款部分：

(1)被上訴人係以上訴人員工李淑卿、張英仁及吳建生之彰銀五股分行54875100550800號帳戶（下稱李淑卿彰銀550800號帳戶）、玉山銀行0059979014515號帳戶（下稱李淑卿玉山014515號帳戶）、彰銀五股分行54875101067000號帳戶（下稱張英仁彰銀067000號帳戶）、彰銀五股分行54875100565100號帳戶（下稱吳建生彰銀565100號帳戶），於101年1月至102年12月間頻繁發生款項之存入與提出情形，該等帳戶實際係供上訴人所用，用以隱匿銷貨所得款項，達漏報銷售額之目的，乃統計上訴人員工4帳戶於101年1月至102年12月間之存款總額，再排除不予計列之部分存款，查認上訴人利用上訴人員工4帳戶獲取銷貨價金（含稅）828,754,862元，未依規定開立統一發票，構成漏報銷售額之違章行為。

(2)上訴人之財務林欣郁、會計李淑卿於104年6月30日接受被上訴人訪談時固稱：係上訴人先向員工李淑卿、吳建生及張英仁借款，再由該3名員工從帳戶轉匯借款金額至漁貨仲介商梁豫德指定之匯款對象，後續還款亦存入上訴人員工4帳戶。然依梁豫德於104年8月12日接受被上訴人訪談所稱，梁豫德與上訴人前代表人吳榮和有資金借貸關係，李淑卿、吳建生及張英仁帳戶係吳榮和所提供之帳戶，可見林欣郁、李淑卿所稱借貸關係主體（李淑卿等員工與上訴人之間），與梁豫德所稱借貸關係主體（梁豫德與吳榮和），已有不符，且審酌李淑卿、吳建生、張英仁3人於101、102年度全年所得僅在200,000元至500,000元之間，衡情亦無資力經常性貸與他人總額高達數千萬元之款項。上訴人雖提示明細表，主張係李淑卿將其彰銀550800號、玉山014515號帳戶內款項貸出予梁豫德77,571,938元、22,881,104元，吳建

01 生將其彰銀565100號帳戶內款項貸出予梁豫德187,711,
02 626元，張英仁將其彰銀067000號帳戶內款項貸出予梁
03 豫德205,692,635元，合計3人貸出予梁豫德款項達493,
04 857,303元，梁豫德則以不特定人開立之支票（數千餘
05 紙）或現金存入等方式償還借款，梁豫德先後對李淑卿
06 還款78,511,374元及21,176,771元、對吳建生還款188,
07 412,298元、對張英仁還款202,311,883元，合計還款49
08 0,412,326元云云。然若按上訴人前開所稱，則「梁豫
09 德還款之數額490,412,326元」顯然小於「其舉借之數
10 額493,857,303元」，不符常情，況上訴人之財務林欣
11 郁104年6月30日談話紀錄已陳明「（問：張英仁……於
12 101年底或102年初離職，為何金慶公司還借用他的帳
13 戶？）因張英仁與吳榮和是好朋友，所以借用。」
14 「（問：吳建生及張英仁對於金慶公司借用帳戶乙事是
15 否知情？）知情」等語，足見上訴人員工4帳戶確係供
16 上訴人所使用，上訴人稱係員工個人與梁豫德間之借貸
17 關係云云，難以採據。固然，上訴人員工4帳戶係供上
18 訴人使用乙節，業經認定如前，但尚不得據此逕認該等
19 帳戶內存入款項全為上訴人銷售之貨款，被上訴人仍應
20 勾稽比對資金來源，以辨明何者為銷貨款項，亦即被上
21 訴人仍須證明該等帳戶內所收之款項，確屬上訴人銷售
22 貨物之所得，始得認定為銷貨款項，進而課徵營業稅。
23 惟被上訴人除未據提出相關事證證明上開款項確係上訴
24 人「銷貨予他人」之貨款外，亦有計算上之錯誤（詳如
25 原判決附表一至三所示）。

26 (3)綜上，關於上訴人員工4帳戶部分，被上訴人認定該等
27 帳戶係供上訴人使用，固非無據，惟被上訴人認定帳戶
28 內存款總數828,754,862元均係上訴人銷貨所收取款
29 項，而全數計入銷售額並據以補徵營業稅，既有違誤，
30 且尚待調查釐清之存款紀錄高達「數千餘筆」，原審難
31 以查明，無從就此部分上訴人應納之營業稅額核實確

01 認，是被上訴人所為補稅處分就此範圍部分，應予撤
02 銷，著由被上訴人再為查核。

03 (二)關於罰鍰部分：

04 被上訴人認定上訴人於系爭期間內之「所漏稅額」及「經查
05 明認定未給與憑證之總額」有所違誤，已如前述，則被上訴
06 人裁罰所據之基礎即有錯誤。被上訴人就其裁罰權之行使，
07 既係以單一處分為之，且「所漏稅額之總額」及「經查明認
08 定未給與憑證之總額」尚未確定，原審肯認部分復與被上訴
09 人所為認定差距甚大，則在裁罰之基礎已有變動下，難謂被
10 上訴人裁量減縮至零，為免裁罰權割裂，自應將原處分（即
11 復查決定）關於罰鍰部分予以撤銷，由被上訴人於「所漏稅
12 額之總額」及「經查明認定未給與憑證之總額」確定後，重
13 新考量裁罰之各種因素，依法行使裁量權而為罰鍰處分等
14 語。

15 五、上訴意旨略謂：

16 (一)按稅捐稽徵法第12條之1第4項及納稅者權利保護法第7條第4
17 項規定，有關租稅規避及課徵租稅構成要件事實之認定，稅
18 捐稽徵機關就其事實有舉證之責任，不應以上訴人「……並
19 未提示銷貨折讓單、代付款項等相關帳證供核……」云云，
20 即免除被上訴人之舉證責任。被上訴人對於課徵租稅構成要
21 件事實，諸多推論臆測，並未盡其舉證之責任；原審也未要
22 求被上訴人盡其「稽徵機關就其事實有舉證之責任」之義
23 務，僅對被上訴人主張之銷售金額認定，做些微調整，餘就
24 被上訴人對於上訴人所做揣度推論所謂之「證據」，幾近照
25 單全收，對上訴人之主張則置若罔聞。又原審僅以被上訴人
26 少量之發函樣本回函結果推估母體，並據以推翻上訴人之主
27 張，顯失公允，理由不備。另原判決依上訴人之財務人員林
28 欣郁至被上訴人機關接受詢問時之陳述，而認定上訴人有關
29 18,494,874元係向廠商業者收回貸出款項之主張與事實不
30 符。然林欣郁接受詢問時間為104年6月30日，距被上訴人所
31 詢問交易期間已有相當時日，其依記憶所陳述之內容與帳證

顯示之事實多有扞格矛盾之處，原審卻未對林欣郁矛盾之陳述，依行政訴訟法第125條規定再予以調查確認，即遽下結論，有判決不備理由。再者，原判決以上訴人未查覺被上訴人重複計算客票款項金額244,680元，主觀認定上訴人所提示已開立發票明細表所載之組成項目，金額124,851,751元，係「臨訟拼湊」而成，進而全面推翻上訴人之主張，其因果推論矛盾，未依行政訴訟法第125條規定調查，逕予認定，違反法令。綜上，原判決關於上訴人名下7帳戶收款部分，顯為判決不適用法規或適用不當之違背法令。

(二)關於上訴人員工4帳戶收款部分，依被上訴人訪談梁豫德、林欣郁、李淑卿之筆錄，均指該等員工帳戶交易為「借貸」，對於林欣郁、李淑卿所稱借貸關係主體與梁豫德所稱借貸關係主體不符部分，上訴人已向原審說明，但原審未採信，復以「李淑卿、吳建生、張英仁3人於101、102年度全年所得額」認定其無能力經常性貸予他人高額款項，惟現實上，此認定似亦有失之偏頗，因個人財務資力，有時候並非能以2年度個人薪資所得來論斷（貸與他人之資金亦可能有多方來源）。又「還款數額」小於「舉借之數額」，是常見於資金借貸關係中債務人違反約定未盡清償義務時造成之結果，原審卻認不符常情，不採信上訴人之主張。原審無視於其不採信之心證與借貸關係人之筆錄相矛盾，做出借貸關係不採信之認定，且未依行政訴訟法第125條規定調查確認，違背法令。關於罰鍰部分，上訴人從未拒絕調查，並盡力協助配合，且已履行協力義務，而被上訴人對於課徵租稅構成要件事實認定並無具體事證，僅憑其臆測推估課稅，依納稅者權利保護法第14條規定，被上訴人對上訴人之處罰，即屬違背法令等語，為此請求廢棄原判決，並撤銷訴願決定、復查決定及原處分不利上訴人部分。

六、本院按：

本件原經被上訴人指上訴人101年1月至102年12月有漏報銷售額，及自國外進口貨物卻取具非實際交易對象所開立之不

實統一發票作為進銷憑證申報扣抵銷項稅額，致生逃漏營業稅之結果，經予核定補稅及裁罰後，於復查階段以虛報進項稅額部分查無充分證據，乃將此部分之補徵及裁罰均予註銷，而僅就漏報銷售額部分予以裁處，經重行審視調查所得事證，重為計算補徵營業稅額為45,409,839元，及按所漏稅額處以1.5倍罰鍰計68,114,758元。嗣上訴人起訴，稱原審判決撤銷訴願決定及原處分關於補徵稅額逾5,933,727元之部分，及罰鍰全部（以上各階段結果並計算式，詳如本判決附表），並駁回上訴人於原審其餘之訴。上訴人上訴聲明第1項為「原判決廢棄」，未予區分原判決有利或不利部分，而請求撤銷全部判決，茲就上訴意旨，分別由原判決有利及不利於上訴人之各部分，論斷如下。

(一)關於原判決有利於上訴人部分：

- 1.按對於高等行政法院之終局判決，除法律別有規定外，得上訴於最高行政法院，行政訴訟法第238條第1項固定有明文。惟提起上訴，乃當事人對於所受不利益之終局判決聲明不服之方法，受勝訴判決之當事人，自無許其提起上訴之餘地。至當事人所受判決是否對其不利，應以判決主文為準；若說明主文之理由對於當事人不利，亦在不許上訴之列。
- 2.經核原判決有利於上訴人部分，包括原判決予以撤銷之部分本稅，及罰鍰處分之全額。原判決乃就復查決定應補稅額45,409,839元超過5,933,727元部分予以撤銷，亦即撤銷復查決定關於補徵39,476,112元部分。被上訴人作成此部分之認定，係針對上訴人員工4帳戶之收款經認定為銷售額者；原審則以上訴人員工4帳戶係供上訴人使用乙節，固可認定，惟尚不得據此逕認該等帳戶內存入款項全為上訴人銷售之貨款，其中尚待調查釐清之存款紀錄高達「數千餘筆」，被上訴人未盡其舉證責任勾稽比對以資證明應補稅額為真實。又關於罰鍰部分，則因被上訴人尚未能查明「所漏稅額之總額」，裁罰之基礎已有變動下，而

一併撤銷之。是依原判決主文之記載，上訴人即係受勝訴判決之當事人，縱其主張員工帳戶係借貸之用一節，為原審所不採，亦不許就原判決之部分理由對其不利而提起上訴，依首開規定及說明，應認其上訴為不合法。故就此有利於上訴人之部分，上訴人之上訴自不合法。

(二)關於原判決不利於上訴人即原審認定應補徵稅額5,933,727元部分：

1.按行為時營業稅法第43條第1項第4款、第5款規定：「營業人有下列情形之一者，主管稽徵機關得依照查得之資料，核定其銷售額及應納稅額並補徵之：……四、短報、漏報銷售額者。五、漏開統一發票或於統一發票上短開銷售額者。」經核，原審此部分判斷係針對上訴人名下7帳戶收入情形，經被上訴人核認屬於銷售額而予以計算補徵者。乃被上訴人依上訴人之財務人員林欣郁所為說明指該7帳戶收入均為貨款，與客戶間並無借貸往來，被上訴人逐一比對帳戶收入為客票，分別為來自個人、水產公司等客戶，惟與上訴人所提出之已開立發票明細難以勾稽；又乏相關帳載資料可以佐證金額不一，係出於銷貨折讓、代付款項等情事；並向部分客戶查詢結果亦無透過他人名義向上訴人進貨，上訴人所主張發票買受人與客戶名稱不同之原由，即不可採信等節，因而認定上訴人名下7帳戶收取之款項為銷售額，據以作成補徵處分。原審審究被上訴人作成處分所憑事證，認屬合理可採，固已敘明其得心證之理由，並就上訴人主張其帳戶之款項非均供收取帳款之用，為不可採信一節，亦已為指駁。

2.惟按「行政法院對於納稅者之應納稅額，應查明事證以核實確認，在納稅者聲明不服之範圍內定其數額。但因案情複雜而難以查明者，不在此限。」此為105年12月28日訂定之納稅者權利保護法第21條第3項所明文，立法理由說明此項規定係參考德國及日本學說判例關於法院審判範圍所採取「總額主義」之精神所訂，在行政救濟之訴願或審

判階段，均容許納稅義務人對於課稅處分之違法爭點追加主張，並促法院依據職權主動斟酌課稅處分之其他違法事由，除有難以調查確定之情事外，應於訴訟中確定應納稅額，避免人民於獲得有利之判決結果後，仍須等待稽徵機關之計算，增加時間勞費及不確定性。另110年12月17日稅捐稽徵法第21條第3項增訂有關稅捐核課期間時效未完成之規定，其第1款「納稅義務人對核定稅捐處分提起行政救濟尚未終結者，自核定稅捐處分經訴願或行政訴訟撤銷須另為處分確定之日起算一年內」，此乃審視過往實務上為避免經過冗長之救濟程序耗盡核課期間，如認納稅義務人主張有理由應撤銷核課處分時，僅以復查決定為撤銷原處分之程序標的，而不及於原核定，容留稽徵機關依判決意旨重為審酌之時間，致核課期間反而因行政救濟有利結果而變相延長，遭來外界質疑法制未臻完備及影響行政救濟之有效性。財政部遂參考德國法制，立法裁量將核課期間定性為公法上請求權之消滅時效，採時效未完成作為核課期間適用時效之配套措施，以兼顧納稅義務人權益及國家租稅債權。從而，如司法審查結果認為課稅處分為違法，不論是否複雜難以確定其數額，均應以總額主義為原則，確定其數額；如係發交稽徵機關於時效未完成之1年內計算其應納稅額，也應整體為之，尚無由容其依爭點項目進行計算。本件補徵稅額固按上訴人員工名下4帳戶及上訴人名下7帳戶之收入情形，予以計算，然此為事證調查之脈絡。而補徵之意義在於對按期申報之營業稅額有所脫漏之追補，與計算邏輯無關，自不宜依銷貨額之金流不同而予以割裂核課。原審就上訴人員工名下4帳戶認定為銷貨額部分，以被上訴人尚未完成事證之調查，難以勾稽為由，撤銷此部分計算所得之營業稅補徵處分，而維持其餘屬於上訴人名下7帳戶所呈現之銷貨額予以計算之補徵稅額，即發生就一個補徵處分按金流來源割裂審核，將產生被上訴人不得不割裂核定之結果，如後續查對金流有必

要比對上訴人所使用之全部帳戶時，將影響原審判決維持原處分部分之認定，此於上訴人之攻防更為複雜不利。從而，本件原審之審理程序違反納稅者權利保護法第21條第3項所揭示之總額主義之意旨，且生程序上之不利益於上訴人，自應予以廢棄。又就原處分及訴願決定不利於上訴人部分，則基於總額主義之旨，併予撤銷發交被上訴人連同原判決撤銷原處分部分，於時效未完成之1年內重為核定。

綜上，原判決所為不利於上訴人部分，既有前述程序之違誤且生不利益於上訴人之攻防，自屬違背法令，雖上訴意旨未及於此，仍應以上訴為有理由，應予准許，爰予廢棄原判決不利於上訴人部分；並基於總額主義之意旨，將關於此部分之訴願決定及原處分併予撤銷，發交被上訴人連同其餘已經原審撤銷部分整體予以重核。至原判決有利於上訴人部分，上訴人亦請求廢棄，則為不合法，爰以程序更為慎重之判決駁回之。另就上訴審訴訟費用部分，則審酌原處分實質上應由被上訴人重為核定之結果，諭知由被上訴人負擔全額。

據上論結，本件上訴為一部不合法、一部有理由。依行政訴訟法第256條第1項、第104條，民事訴訟法第79條，判決如主文。

中 華 民 國 111 年 10 月 20 日

最高行政法院第二庭

審判長法官 帥 嘉 寶

法官 鄭 小 康

法官 林 玫 君

法官 洪 慕 芳

法官 李 玉 卿

以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

中 華 民 國 111 年 10 月 20 日

書記官 高 玉 潔