

臺北高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第五庭
110年度訴更一字第37號
112年9月21日辯論終結

原告 曜德視聽器材有限公司

代表人 曾永全（董事）

訴訟代理人 劉杉涼 會計師

被告 財政部北區國稅局

代表人 李怡慧（局長）

訴訟代理人 林佳緯

鄭博宇

上列當事人間營業稅事件，原告不服財政部中華民國108年2月18日台財法字第10813902320號（案號：第10701353號）訴願決定，提起行政訴訟，經本院109年6月11日108年度訴字第450號判決後，復經最高行政法院110年5月6日109年度上字第780號判決發回更審，本院判決如下：

主 文

訴願決定及原處分（即復查決定）補徵稅額逾375,952元及罰鍰部分均撤銷。

原告其餘之訴駁回。

第一審及發回前上訴審訴訟費用由原告負擔三分之一，餘由被告負擔。

事實及理由

甲、程序事項：

本件被告代表人原為王綉忠，訴訟進行中依序變更為蔡碧珍、李怡慧，茲據被告新任代表人具狀聲明承受訴訟（見本院卷第201頁、383頁），核無不合，應予准許。

乙、實體方面：

壹、事實概要：

被告依據財政部賦稅署通報及查得資料，以原告於民國102年1月至12月間銷售貨物或勞務，未依規定開立統一發票，

01 漏報銷售額共新臺幣（下同）14,717,134元，經審理違章成
02 立，除核定補徵營業稅額735,857元，並依加值型及非加值
03 型營業稅法（下稱營業稅法）第51條第1項第3款及稅捐稽徵
04 法第44條規定，擇一從重以營業稅法第51條第1項第3款規
05 定，裁處罰鍰367,390元。原告不服，申請復查，獲追減營
06 業稅額57,143元及罰鍰28,572元，重新核定補徵營業稅額67
07 8,714元及罰鍰338,818元。原告仍表不服，提起訴願遭駁
08 回，循序提起行政訴訟，聲明撤銷訴願決定及原處分（即復
09 查決定）不利其部分。經本院以108年度訴字第450號判決
10 （下稱原判決）駁回，原告提起上訴，由最高行政法院以10
11 9年度上字第780號判決（下稱發回判決），將原判決廢棄，
12 發回本院更為審理。

13 貳、本件原告主張：

14 一、曾永全之華泰銀行建成分行活儲存款第16****號帳戶（下稱
15 曾永全華泰銀行建成分行帳戶）部分：

16 此帳戶泰半供雅虎電商平台收款之用（此應雅虎要求而開
17 立），102年實際收自雅虎電商平台金額600,717元，102年
18 電商平台不似今日之蓬勃，復以原告首次經營電商業務，市
19 場尚未打開，以致本部份銷售額占原告銷售總額比例甚低，
20 其餘1,500,000元為曾永全收入之合會款，曾永全因年代久
21 遠未保留相關憑證，致於財政部稽核組調查時不再探究，然
22 無損其非銷售收入之事實，觀察其金額為整數以萬元為單
23 位，與其他各筆尾數有零頭者不同，顯非原告之銷售額。

24 二、郭桂萍之華泰銀行建成分行活儲存款第17****號帳戶（下稱
25 郭桂萍華泰銀行建成分行帳戶）部分：

26 （一）此帳戶為郭桂萍股東私人帳戶，並非原告使用，原告代表
27 人於被告及原審時均一再呈報此一事實。

28 （二）此帳戶102年度總計存入63,143,075元（詳被告編製之帳
29 戶明細證22），由郭桂萍之臺北北門郵局存簿存款第33**
30 ***號帳戶（下稱北門郵局帳戶）轉入46,805,000元（其
31 中1,200,000元為保單借款，已經被告查明減除），現金

01 存入9,880,075元及郭桂萍之合庫銀行赤崁分行活儲存款
02 第20****號帳戶（下稱合庫赤崁帳戶）轉入6,458,000
03 元。其中合庫赤崁分行位於臺南市，該帳戶係由郭金郎使
04 用，郭金郎在銀行無戶頭，原告於財政部稽核組調查及本
05 院審理時一再陳明。102年度合庫赤崁分行存入額7,103,0
06 90元（詳證23被告編製之明細表），與匯入本帳戶之金額
07 相差645,090元，細查其明細為水電費、保險費等郭金郎
08 之支出，顯非郭桂萍使用之帳戶，更非原告使用之帳戶，
09 況該帳戶開在臺南，郭桂萍在臺北上班，不可能是其在使用，
10 另觀其存提款均由郭金郎為之，由此可證原告所稱為
11 事實，此係郭金郎借予郭桂萍再由郭桂萍轉借予原告之款
12 項。

13 （三）承上，郭桂萍合庫赤崁帳戶係郭桂萍父親郭金郎使用之帳
14 戶，並非郭桂萍使用之帳戶，與原告無涉，其匯款予郭桂
15 萍股東，係兩人之間之借貸關係，郭金郎存入郭桂萍合庫
16 赤崁分行相關之款項，經逐筆審視，全部與郭金郎有關，
17 原告就郭金郎存入郭桂萍合庫赤崁分行之支票（陽信銀行
18 西華分行AE0813817號支票）向合庫赤崁分行查證，確實
19 與郭桂萍無關（詳證16陽信銀行西華分行AE0813817號支
20 票影本）

21 三、曾永全華泰銀行建成分行借款部份：

22 依被告編製之明細表（詳證24），102年曾永全自華泰銀行
23 建成分行借入22,900,000元，另於該年度還款17,000,000
24 元，102年底未償還之借入款5,900,000元，審視其資金流向
25 為原告或郭桂萍之相關帳戶，應為曾永全借予原告無誤。

26 四、股東借入款15,058,000元部分：

27 （一）自曾永全借入部份：

28 存入曾永全華泰銀行建成分行帳戶之合會款1,500,000元
29 （詳被告補充答辯狀（二）第6頁第10行），及曾永全向
30 華泰銀行建成分行借款5,900,000元（詳被告北區國稅法
31 一字第1090009367號行政訴訟上訴答辯狀檢附之附件曾永

全華泰銀行建成分行借款明細），總計102年底自曾永全之借入款為7,400,000元。

（二）自郭桂萍借入款部份：

保單借款1,200,000元（詳被告補充答辯狀第11頁第2至第5行），郭桂萍向證人洽借轉借原告6,458,000元（有證人於本院之證詞在卷）。

（三）承上，原告自郭桂萍借入7,658,000元（1,200,000元+6,458,000元）及自曾永全借入7,400,000元（1,500,000元+5,900,000元），合計15,058,000元。依原判決見解，顯見「借款、使用、還款之循環」為被告認定原告漏報銷售額之基礎，例如原告向郭桂萍借入500萬元，藉以購入商品供營業出售，原告出售貨後再還款500萬元予郭桂萍，因構成「借款、使用、還款之循環」，依此基礎，購入之商品順利出售返還對郭桂萍之借款，自無疑義。但若購入之商品於會計年度結束前尚未出售，且未償還郭桂萍之借款，此部分應不得列入原告之銷售額，其理甚明。被告認定原告之漏報銷售額14,717,134元若加計營業稅款735,857元，合計15,452,991元與原告借自股東之借入款15,058,000元，兩者金額相當，顯見原告並無漏報銷售額之事實。查原告102年底存貨金額增加21,477,008元（102年底存貨金額95,185,338減101年度存貨金額73,708,330），與原告102年度自股東借入款15,058,000元，遙相呼應。

（四）次依最高行政法院發回判決稱：【惟原判決前述有關「借款、使用、還款」的循環及「既有借款支付貨款，理應有相應之銷貨收入」之論斷，容係建構在「購入商品、支付貨款、商品出售、貨款收回」之完整循環基礎。然觀之上訴人102年度期末存貨款96,185,338元，營業成本為81,918,083元，期末存貨大於營業成本，似有期末存貨積壓大筆資金之情，則原審未予調查審酌「購入商品、支付貨款、商品出售、貨款收回」的交易循環之完整性】，該判決之法律見解與原告陳報之事實及論述，完全相符。

01 五、原告102年度申報旅費158,943元（其中油支152,898元及停
02 車及過路費6,045元）：

03 依油支每公升37元推算約4,132公升（152,898元/37元），
04 依高速公路每升可跑12公里計全年可跑49,584公里，高速公
05 路泰山收費站至新營收費站之距離約250公里，依此推算本
06 年度之加油公升量可來回跑99趟（49,584/250/2），原告陳
07 報曾永全親赴南部收取現金（被告補充答辯狀（二）第16頁
08 第2至5行參見）顯非虛言。

09 六、另與原告有交易往來之炫燁企業社負責人於財政部賦稅署談
10 訪筆錄中承認未取得進貨發票金額649,233元一節，被告恐
11 有誤解。查炫燁企業社於網路上販售商品，因其規模較小，
12 故向原告進貨，惟其中649,233元係該社的客戶直接自原告
13 之門市取貨，原告也依法開立發票予其客戶，炫燁企業社於
14 交易中之角色為代收貨款而已。

15 七、原告資本額10,000,000元，除總公司外，另於中壢、新竹、
16 臺中、臺南及高雄設立分公司營業，分公司店面均係承租而
17 來，店面承租須繳押金予房東，並裝潢店面，扣除上述支
18 出，營運現金所剩無幾，才有自股東借款情事，被告亦承認
19 此一事實。原告102年度銷售額逾億元，區區之借款1,200,0
20 00元，究竟夠原告營業使用否，其答案是否定的，觀乎被告
21 認定原告之漏開發票集中於一至四月，且其金額遠超過1,20
22 0,000元，可為明證。又被告稱「考量本件以查獲收入減去
23 原申報之銷售額來計算本次的漏報銷售額，逐期比較的結
24 果，由於漏開發票金額均集中於1月到4月，而5月至12月漏
25 報銷售額部分會變為負數，所以5月至12月之漏稅額以零計
26 算」（詳原卷469頁），所謂漏開發票集中於1至4月，其餘
27 月份未漏開，若原告蓄意漏開發票有可能只漏開4個月？且
28 若以4個月計其漏開比率高達44%（被告認定之漏開發票金額
29 13,574,277元/1月到4月開立發票總額30,374,991元），未
30 符合經驗法則，至於漏報銷售部份會變為負數，讓人摸不清
31 頭緒，矛盾至極。

01 八、原告就被告認定為原告收入之「原告華泰銀行建成分行活期
02 存款第81***號帳戶（下稱原告華泰銀行建成分行帳
03 戶）」、「曾永全華泰銀行建成分行」、「郭桂萍股東華泰
04 銀行建成分行」三個帳戶存入款，按月分別編製統計表（證
05 2至13），並扣除營業稅款推計銷售收入與原告帳列開立發
06 票額比較列出兩者之間查異數（證14，差異比較表），其中
07 扣除營業稅推計銷售收入較開立發票金額為多者，計有一、
08 二、三、四、五、七、八及九月，金額分別為4,286,920
09 元、4,178,362元、2,420,390元、3,769,223元、2,184,944
10 元、1,650,814元、1,256,978元、437,144元，差額占開立
11 發票金額比例分別為55%、46%、34%、56%、36%、21%、1
12 4%、4%，開立發票金額較扣除營業稅推計銷售收入為多者有
13 6月、10月、11月及12月，其金額分別為（757,994元）、
14 （2,405,917元）、（1,456,416元）及（713,213元）。差
15 額占開立發票金額比例分別為-9%、-21%、-14%及-5%。由上
16 開差異比較表（證14）之差異資料可知「郭桂萍股東華泰銀
17 行建成分行」「曾永全華泰銀行建成分行」帳戶之存入款並
18 非悉為原告之收入，其間定有私人存入款在內，才会有「開
19 立發票金額較扣除營業稅推計銷售收入存入為多」的月份，
20 與原告一貫主張相同。

21 九、本件自105年間立案調查至107年初結案，期間歷時逾一年，
22 被告就原告是否漏開銷售額並無明確證據卻以推計方式課予
23 原告不當之稅捐。原告因牽連帳戶非原告帳戶或負責人帳
24 戶，容或些許資料提交不全，然無損於原告協力被告調查之
25 初衷。依納稅者權利保護法（下稱納保法）第14條第4項規
26 定「被告不得依推計結果處罰」，本項事實業經發回判決明
27 示在卷。

28 十、承上所述，原告專營耳機之銷售業務，102年整年度銷售額
29 高達104,924,690元（含銷貨收入103,620,144元其他收入1,
30 304,546元），若單以販賣耳機之事實言，原告之銷售額不
31 低，原告絕無漏開發票情事。次查年度銷售額104,924,690

元，然資本只有1,000萬元於財務調度上左支右絀，險象環生。幸而股東們對營運資金多方支持，如股東曾永全向銀行借貸5,900,000元（詳證15被告編製之明細表），股東郭桂萍以壽險保單質押1,200,000元，股東郭桂萍向父親郭金郎借入6,458,000元，股東曾永全及郭桂萍將領具之薪資投入原告作為營運資金等，凡此種種，不勝枚舉。以上股東貸款予原告之事實，於被告提供之各項文件，清晰可見。

十一、罰鍰部分：查營利事業若有漏開發票及漏報銷售額，現行稅捐稽徵法44條之1及營業稅法51條第1項第3款規定處予罰鍰，惟如前述，原告絕無漏開發票情事，自無罰鍰情事。

十二、並聲明：

（一）原判決廢棄。

（二）訴願決定及原處分均撤銷。

（三）第一、二審訴訟費用均由被告負擔。

參、被告則以：

一、按司法院釋字第537號解釋「有關課稅要件事實，多發生於納稅義務人所得支配之範圍，稅捐稽徵機關掌握困難，為貫徹公平合法課稅之目的，因而課納稅義務人申報協力義務。」意旨，是稅捐稽徵機關在核定稅額過程中，須納稅義務人協同辦理者所在多有，學理上稱為納稅義務人之協力義務，包括申報義務、記帳義務、提示文據義務等，納稅義務人違背上述義務，在行政實務上即產生受罰鍰或由稅捐稽徵機關片面核定等不利益之後果，而減輕稅捐稽徵機關之舉證證明程度。準此而言，私人間財產之移轉本屬私法自治範疇，當事人間係出於何原因而移轉，稅捐稽徵機關無從得知，故對於該財產移轉行為，既為當事人所發動，則稅捐稽徵機關依據稅捐稽徵法第30條規定行使調查權，當事人自應就所主張該移轉行為之實質關係及有關內容，負釐清之協力義務；倘納稅義務人未善盡其協力義務，具體而合理說明其財產實質移轉內容，則稅捐稽徵機關自非不得依其查得之客

01 觀事證為合乎經驗及論理法則之認定，以貫徹公平合法課稅
02 之目的。另參照行政程序法第43條規定，行政機關就證據證
03 明力，係依論理法則及經驗法則判斷事實，合先陳明。

04 二、本件原告102年度申報營業收入淨額103,620,144元及其他收
05 入1,304,546元，經被告依據財政部賦稅署通報及查得資
06 料，以原告於102年間使用其名義之原告華泰銀行建成分行
07 帳戶、曾永全華泰銀行建成分行帳戶、郭桂萍華泰銀行建成
08 分行帳戶收取貨款，遂將各該帳戶於102年間匯入款項60,38
09 0,123元、2,100,717元及61,943,075元合計124,423,915元
10 （含稅）全作為銷售金額，並認定原告漏報銷售額13,574,2
11 77元〔（漏報銷售額124,423,915/1.05）-（102年度申報營
12 業收入淨額103,620,144元+其他收入1,304,546元）〕，而
13 核計本件應補徵之營業稅額678,714元。茲就其三帳戶之存
14 入款核認為銷貨收入之情形說明如下：

15 （一）原告華泰銀行建成分行帳戶部分：

16 該帳戶102年間合計存入金額為60,380,123元，有存入金
17 額統計表可稽（被告卷三第1至3頁），原告於本院109年2
18 月24日準備程序庭（本院卷第435頁，109年2月24日準備
19 程序庭筆錄），對該存入款金額及帳戶有供原告作營業使
20 用不爭執，且原告代表人曾永全於調查中自承（被告卷三
21 第30頁之手寫營業收入明細）該金額60,380,123元為營業
22 收入，是被告將該帳戶60,380,123元之存入款核認為銷售
23 金額，並無違誤。

24 （二）曾永全華泰銀行建成分行帳戶部分：

25 該帳戶於102年間合計存入金額2,100,717元，有存入金額
26 統計表可稽（被告109年2月17日補充答辯狀附件1），其
27 內容為102年2月18日現金存入1,500,000元及102年7月17
28 日至12月12日香港商雅虎資訊公司匯入款合計600,717
29 元。原告代表人曾永全於調查時主張該存入款金額中僅60
30 0,717元為營業收入，其餘1,500,000元為合會會款，非屬
31 營業收入，其逐月以曾永全設於華泰銀行建成分行支票存

款第42***號帳戶開立每紙票款180,000元支付會款（被告卷三第59頁）等語，經查該等支票係用以支付原告承租光華數位新天地2樓29號櫃位之租金，有房東劉名修談話紀錄（被告卷三第50至52頁）可稽，非屬互助會款性質，是其主張尚難採認。被告以其帳戶資金去向主要為匯款予台灣索尼股份有限公司支付原告進貨款等營業支出及轉入原告支票存款第44***帳戶（被告卷三第17及50頁），認定曾永全華泰銀行建成分行帳戶係供原告營業活動使用，並依該帳戶查得存入金額2,100,717元核認為原告營業收入款項。又原告於本院108年12月16日準備程序庭審理時，主張願對此部分認繳營業稅，請本院無庸再探究等語（本院卷第373頁，108年12月16日準備程序筆錄）可稽。另司法事務官再於前開帳戶中查得，原告尚有102年2月27日及102年3月7日之雅虎平台網路銷售收入匯入款合計100,000元，確實未計入本案，未核認為原告銷售額。從而，被告依該帳戶查得存入金額2,100,717元核認為原告銷貨之貨款存入，並無不合。

（三）郭桂萍華泰銀行建成分行帳戶部分：

1、該帳戶於102年間合計存入金額為63,143,075元，有存入金額統計表可稽（被告卷三第42頁及第94至98頁），被告初查時全數核認為銷售金額，嗣於復查階段查明其中有1,000,000元及200,000元為郭桂萍辦理保單借款所得款，爰予復查決定追減1,200,000元，認定銷售金額為61,943,075元（被告卷三第94頁），其中由郭桂萍北門郵局帳戶匯入45,605,000元（被告卷三第23至29頁、第32至37頁及第94至98頁），由郭桂萍合庫赤崁帳戶匯入6,458,000元（被告卷三第8頁、第32至37頁及第94至98頁），由原告現金（或票據）存入9,880,075元（被告卷三第30頁之手寫公司存入之明細、第32至37頁、第42頁及第94至98頁）。有關原告起訴主張「郭桂萍華泰銀行建成分行」分別由郭桂萍北門郵局帳戶及合庫赤崁帳戶所匯入45,605,0

00元及6,458,000元均非原告銷貨款，而係郭桂萍借予原告之款項一節，謹就其「郭桂萍北門郵局」帳戶、「郭桂萍合庫赤崁」帳戶及「郭桂萍華泰銀行建成分行」帳戶之金流交叉比對，分析如下：

(1) 公司發生資金週轉問題，而由股東將資金借予公司週轉者，這些資金往來情形均反映在貸方「股東往來」科目帳載紀錄上。原告101及102年度營利事業所得稅結算申報之資產負債表（被告卷三第69至70頁）其他流動負債項下「業主（股東）往來」金額均為0，可知101年12月31日會計年度結束時原告公司未有向任一股東借款情事，俟結轉至下一年度年初（102年1月1日）「業主（股東）往來」金額應為0，亦即原告與股東間（郭桂萍或曾永全）於102年1月1日並無借款，原告亦無需還款之情形，合先陳明。

(2) 「原告存入款（現金及票據）」、「郭桂萍北門郵局」帳戶與「郭桂萍華泰銀行建成分行」帳戶間之金流原告代表人曾永全於調查中自承（被告卷三第31頁之手寫郭郵局：公司存入明細）原告於102年1月2日至12月31日不定期將其公司現金或票據存入郭桂萍北門郵局帳戶共40,194,691元，並表示：「郭桂萍102年有借款予曜德公司，所以曜德公司將部分收得票據及銷貨款存入郭君帳戶以還款，當公司資金不足時，會向郭君借款，郭君帳戶會將其資金轉公司帳戶或由郭君帳戶直接支付貨款，所以郭君帳戶往來款項有部分屬於曜德公司之進貨款支出及銷貨款存入……。」（被告卷三第59頁）。經查，102年間郭桂萍北門郵局帳戶存入金額（不含放款及帳戶間轉入）54,189,577元，主要支出流向係轉存郭桂萍華泰銀行建成分行帳戶46,805,000元〔被告卷三第94頁（含復查時追減之郭桂萍辦理保單借款所得款1,200,000元）〕；另依查得資料金流顯示其資金流向如下：

原告之現金或票據→存入郭桂萍北門郵局帳戶→再轉匯至郭桂萍華泰銀行建成分行帳戶後，資金流向下列帳戶：甲、原告華泰銀行建成分行支票存款第44***號帳戶，乙、供應商台灣索尼股份有限公司等之帳戶，丙、曾永全華泰銀行建成分行支票存款第42***帳戶（並透過此帳戶支付原告貨款），丁、曾永全華泰銀行建成分行活儲存款第16****號帳戶，用以支付原告進貨款項及租金支出等營運支出（被告卷三第37-1至41頁）。若郭桂萍有借款供原告支付貨款，則原告102年1月1日業主（股東）往來金額不應為0（從原告101年12月31日資產負債表其他流動負債項下「業主（股東）往來」金額0元結轉102年1月1日可證），亦即原告於102年1月1日對股東郭桂萍並無欠款亦無需還款，然原告卻悖於一般商業模式，於102年1月2日以現金2筆720,000元、500,000元及票據1筆45,084元（被告卷三第31頁之手寫郭郵局：公司存入明細）分別存入郭桂萍北門郵局帳戶（被告卷三第29頁）內並稱之係還款，郭桂萍旋於同日（1月2日）從其北門郵局分別匯出2筆金額750,000元及500,000元至其郭桂萍華泰銀行建成分行帳戶（被告卷三第37頁），「再旋即同日」轉匯款至原告華泰銀行建成分行支票存款第44***號（被告卷三第37及41頁）帳戶。在原告102年1月1日對股東郭桂萍未有欠款之情形下，倘原告102年1月2日真有營運資金不足以支付貨款之情形，為何原告要多此一舉將公司「未存入公司帳戶」之手頭現金以「先還款」名義存入郭桂萍帳戶，於同日「又」向郭桂萍「借款」，郭桂萍再將同批資金轉匯至給原告（其他筆數金額作業模式亦同一被告卷三第92至93頁），不合常情，渠等間反覆做資金流程，實係將原告銷售所得資金匯回原告帳戶及支付營業支出使用。再者，原告102年12月30日以現金700,000元存入郭桂萍北門郵局帳戶（被告卷三第31頁之手寫郭郵局：公

司存入明細)並稱之係「還款」(被告卷三第23頁),郭桂萍旋於同日(12月30日)從其北門郵局帳戶匯出1筆金額700,000元(被告卷三第23頁)轉至其郭桂萍華泰銀行建成分行帳戶(被告卷三第32頁)後,分別於當日(12月31日)以所謂「借款」名義轉入1,230,000元至原告華泰銀行建成分行支票存款第44***號帳戶(被告卷三第32及40頁),及隔日102年12月31日亦從郭桂萍華泰銀行建成分行帳戶轉出1,500,000元(被告卷三第32頁)至原告華泰銀行建成分行支票存款第44***號帳戶內1,500,000元(被告卷三第32及40頁),倘若郭桂萍與原告間確有借款及還款事實(被告不同意),原告102年12月31日貸方「業主(股東)往來」會計科目帳上賒欠股東郭桂萍款項至少有2,030,000元(1,230,000+1,500,000-700,000),甚至更多。惟查原告102年度營利事業所得稅結算申報之資產負債表其他流動負債項下「業主(股東)往來」會計科目金額為0(被告卷三第70頁),即102年12月31日原告結算後並未有向任一股東有借款情事,顯與其原告主張借款及還款之情形不符,可證其係透過所謂「借款」、「還款」之循環安排交易模式,而隱匿應申報未申報銷售額之實。原告既未提出任何股東借貸資料證明以供查核,所述亦與其編製申報之資產負債表不符,自難採信。復有原告銷貨對象炫燁企業社負責人供稱,其將102年間向原告進貨之款項以個人或其企業社開立之支票給付,該等支票係存入原告及郭桂萍相關帳戶,益證郭桂萍帳戶存入金額係營業收入之情,則被告以查得郭桂萍帳戶資金去向(已扣除經查非屬營業收入之存入款)主要係支付原告進貨款項等營業支出,認定係原告營業活動使用之帳戶,並按「郭桂萍華泰銀行建成分行帳戶」活期儲蓄存款第17****號帳戶查得之存入金額為原告銷貨之貨款存入,經查並無違誤。

01 (3) 「郭桂萍合庫赤崁」帳戶與「郭桂萍華泰銀行建成分行
02 」帳戶間之金流：

03 原告代表人曾永全於調查（被告卷三第60頁）時表示，
04 原告台南及高雄地區銷貨門市多係由「本人親自收取」
05 現金貨款，惟查原告總分類帳「旅費」會計科目，列報
06 有關曾永全刷卡加油及高速公路通行費之憑證甚少（被
07 告卷三第53至55頁），亦無相關大眾運輸搭乘憑證可資
08 佐證曾永全親赴南部收取現金，又查原告華泰銀行建成
09 分行帳戶102年間自台中門市店存入現金款合計18,202,
10 683元，存款人大多為原告員工蘇玲婷（被告卷三第56-
11 1、56-2頁及第59至60頁），是其南部門市據點（如原
12 告臺南分公司A04櫃）之營業收入資金（扣除信用卡刷
13 卡金額），原告究竟如何收取貨款？現金收入款何時存
14 入公司帳戶？原告均未一一說明，迄今亦未提出相關事
15 證，以釐清事實。再者，郭桂萍設於華泰銀行建成分行
16 帳戶註記匯款人為郭金郎部分（被告卷三第32至37頁及
17 第94至98頁）金額合計6,458,000元，其匯款來源係自
18 郭桂萍設於合庫赤崁帳戶轉帳匯入。財政部賦稅署前於
19 調查時，為釐清該帳戶102年度存入資金7,103,090元均
20 於存入當日或次日立即轉匯（金額合計6,458,000元）
21 至郭桂萍華泰銀行建成分行帳戶用來支付原告進貨款項
22 （被告109年2月17日補充答辯狀附件5）之情，曾於106
23 年9月15日以臺稅稽核字第10604657270號函請郭金郎於
24 106年9月26日赴財政部南區國稅局備詢（被告109年2月
25 17日補充答辯狀附件4），惟郭金郎未至該局釐清存入
26 資金性質。次查該帳戶102年間頻繁於每月中下旬平均2
27 -4筆以現金存入款，每筆存入金額約介於98,000元至52
28 2,000元間，且於存入當日（或次日）即轉匯至郭桂萍
29 設於華泰銀行建成分行帳戶，再支付原告進貨款項，然
30 郭金郎102年度無所得來源亦無銀行利息收入（被告卷
31 三第68頁），並無出借款項之資金能力，是由郭桂萍合

庫赤崁帳戶匯入郭桂萍華泰銀行建成分行帳戶之資金6,458,000元，尚難依原告主張認定為借款。復查郭桂萍合庫赤崁帳戶每月均有支付「攤還本息」15,990元（被告卷三第5至7頁）予合庫赤崁分行，經向合庫赤崁銀行查詢該筆「攤還本息」金額係郭桂萍自98年3月11日貸款900,000元，103年2月5日始結清，倘若郭金郎或郭桂萍有大筆閒置資金，為何區區900,000元之貸款金額，卻遲至103年始清還貸款，並甘之如飴每月負擔繳納銀行本息15,990元，顯不合常情。再者，倘為借貸款項，事涉將來追索償還之必要，應無不要求提供擔保並收取利息之理，郭桂萍102年間以大筆資金無償借款予原告使用，且原告稱係郭桂萍向其父親郭金郎借款，卻未與原告訂立借款合同（或借貸簽收證明文件）、提供擔保品及支付利息予郭金郎，顯不合常情，又該借款自102年起迄今已逾10年之久，亦未提出已向郭金郎償還借款之證明。按司法院釋字第537號解釋意旨，原告對於所主張之事實須負提供資料之協力義務舉證責任，倘所提之證據，不足為其主張事實之證明，自不能認其主張向郭桂萍（或郭金郎）之借款為真實，是以，原告所稱與股東之間借貸往來，顯欲蓋彌彰，不足採信。

三、原告與股東之間借貸往來部分：

（一）按稅捐稽徵機關管理營利事業會計帳簿憑證辦法第1條、第2條、第17條第1項與商業會計法第11條、第14條、第15條及第18條規定，故營利事業經營買賣業應設置帳簿，凡有關資產、負債及業主權益等會計事項發生增減變化，應取得、給予或自行編製足以證明之會計憑證，並登入會計帳簿。是其帳簿憑證與會計紀錄既為課徵稅捐之依據，營業人自應提出形式上具備法定要求之帳簿記載、內部（會計）憑證、外部（會計）憑證及各式分類帳與報表，且各項帳載、憑證及分類帳、表間應有合理關聯性，前後可以正向或逆向相互勾稽，足以證明其主張為真。本件財政部

賦稅署於106年12月1日及同年月13日函請原告提示有利己之事證供核，惟原告迄未提示。原告自應提示其主張與曾永全及郭桂萍（或郭金郎）借貸之資金往來全貌（如個人最原始資金來源為何、何時借貸、何時還款、每筆資金去路比對明細及相關證明文件等），且可與101與102年度營利事業所得稅結算申報之資產負債表中「業主（股東）往來」會計科目及各項帳簿記載暨憑證等勾稽比對其關聯性，惟原告始終未提出合理之證據以實其說，尚難據以核認原告與曾永全及郭桂萍（或郭金郎）間有借款事實之存在。

（二）本件原告雖主張股東郭桂萍96年8月1日出售新北市淡水區土地而有資金可於102年度借予原告，惟郭桂萍97年間取得出售資金至所稱102年間借款，歷經5年之久，原告未提示該筆出售資金與借款之直接關聯性等證明文件，以實其說。

（三）原告主張曾永全帳戶互助會1,500,000元匯入款係借於原告，惟查該筆係支付原告櫃位租金，非原告主張互助會款，被告核為原告之銷售額，原告亦願繳納營業稅，已如前述。

（四）曾永全向華泰銀行建成分行借款餘額5,900,000元、郭桂萍保單借款所得款1,200,000元及郭桂萍向郭金郎借款轉借原告6,458,000元均主張係原告向股東借款，總計向股東借入款102年底尚有13,558,000元（15,058,000-1,500,000）部分，經查：

1、原告102年度營利事業所得稅結算申報之資產負債表其他流動負債項下「業主（股東）往來」會計項目金額為0（被告卷三第70頁），即102年12月31日原告結算後並未有向任一股東有借款情事，顯與其原告主張借款及還款之情形不符，原告既未提出任何股東借貸資料證明以供查核，所述亦與其編製申報之資產負債表不符，原告於申報時均經會計師簽證審查（被告卷三第64及90頁），然其嗣

於本件爭執所主張之事由，於會計師簽證報告內均無記載（被告卷三第71至88頁），亦無相關帳簿憑證可資佐證，自難採信。

2、原告102年1月2日以現金2筆720,000元、500,000元及票據1筆45,084元（被告卷三第31頁之手寫郭郵局：公司存入明細）分別存入郭桂萍北門郵局帳戶（被告卷三第29頁）內並稱之係還款，郭桂萍旋於同日（1月2日）從其北門郵局分別匯出2筆金額750,000元及500,000元至其郭桂萍華泰銀行建成分行帳戶（被告卷三第37頁），「再旋即同日」轉匯款至原告華泰銀行建成分行支票存款第44369號（被告卷三第37及41頁）帳戶。為何原告要多此一舉將公司「未存入公司帳戶」之手頭現金以「先還款」名義存入郭桂萍帳戶，於同日「又」向郭桂萍「借款」，郭桂萍再將同批資金轉匯至給原告（其他筆數金額作業模式亦同一被告卷三第92至93頁），不合常情，渠等間反覆做資金流程，實係將原告銷售所得資金匯回原告帳戶及支付營業支出使用。

3、郭桂萍102年間以大筆資金無償借款予原告使用，且原告稱部分係郭桂萍向其父親郭金郎借款，卻未與原告訂立借款合同（或借貸簽收證明文件）、提供擔保品及支付利息予郭金郎，顯不合常情，又該借款自102年起迄今已逾10年之久，亦未提出已向郭金郎償還借款之證明，自不能認其主張向郭桂萍（或郭金郎）之借款為真實，是以，原告所稱與股東之間借貸往來，顯欲蓋彌彰，不足採信。

四、原告主張台南及高雄地區銷貨門市多係由「曾永全親自收取」現金貨款，並以其申報之全部旅費來證明，惟經查原告總分類帳「旅費」會計項目，列報有關曾永全刷卡加油及高速公路通行費之憑證甚少（被告卷三第53至55頁），且現金收入款何時存入公司帳戶，原告未提出相關事證以釐清事實。

01 五、又按財政部71年10月27日台財稅第37871號函規定，營利事
02 業向股東借貸款項，依商業會計法第11條規定係屬對外會計
03 事項，應分別於借款及還款時依規定給予及取得憑證，俾憑
04 稽徵機關查核借貸事實及認定利息費用。原告代表人曾永
05 全、股東郭桂萍2人102年度所得來源除原告給付之薪資外，
06 並無經營其他事業之所得來源，堪認原告以上開銀行帳戶供
07 作其營業活動使用之帳戶。原告仍執前詞稱曾永全及郭桂萍
08 2人銀行帳戶間資金往來多為個人間或與原告間之資金融通
09 事項，自應具體指明前開銀行帳戶資金來源資料與實際情況
10 相左之處，並就被告有關係爭短漏銷售額之核定有哪些地方
11 與其實際收入有出入，提示相關佐證資料供被告勾稽、查
12 對。惟原告迄未能提示，原始帳簿憑證亦無相關記載，原告
13 主張既無事證可佐，所訴自難採憑。

14 六、有關最高行政法院發回判決就原告102年度期末存貨為96,18
15 5,338元（依原告102年度營利事業所得稅結算案件申報存貨
16 金額正確為95,185,338元），當年度列報營業成本為81,91
17 8,083元（被告110年9月29日補充答辯狀附件102年度營業成
18 本明細表），期末存貨金額大於營業成本，似有期末存貨積
19 壓大筆資金之情一節。經查：

20 （一）原告101年度營利事業所得稅申報期初存貨38,789,968
21 元、本期進貨106,695,701元、期末存貨73,708,330元及
22 營業成本71,687,339元，即期末存貨占可供銷售貨物成本
23 50.69%〔 $73,708,330 / (38,789,968 + 106,695,701)$ 〕；102年度申報期初存貨73,708,330元、本期進貨10
24 3,395,091元、期末存貨95,185,338元及營業成本81,918,
25 083元，即期末存貨占可供銷售貨物成本53.75%〔 $95,185,338 / (73,708,330 + 103,395,091)$ 〕，可知原告申報歷
26 年期末存貨比例均屬偏高且均大於營業成本（被告110年9
27 月29補充答辯狀附件101及102年度營業成本明細表），原
28 告自行申報行業代號4831-11為經營電腦及電腦週邊設備
29 零售買賣業，連續2年均向知名品牌台灣索尼股份有限公
30
31

01 司及台灣鐵三角股份有限公司台北分公司進貨大批產品，
02 另從原告101年度及102年度向先創國際股份有限公司進貨
03 金額由1,227,142元遽增至16,158,916元（被告卷三第65
04 至66頁）可知，原告亦會依市場需求適時調整進貨品牌及
05 數量，又3C產品推陳出新，品牌新款更迭頻繁，且倘若市
06 場銷售不如預期造成產品囤積及資金積壓，若非有行業特
07 殊性或有大型倉儲空間，實非需囤積大批存貨而未出清，
08 顯原告似有漏報營業收入之嫌。又原告代表人曾永全於調
09 查時（受訪後拒絕簽名）略以，經查對臺北店（經查門市
10 據點有臺北NOVA店及臺北光華店-被告卷三第56頁）之銷
11 貨收入沒有在帳上表達等語（被告卷三第60頁），益證，
12 原告有漏報、隱匿營業收入之情形，其期末存貨亦有記載
13 不實。

14 （二）再者，與原告有交易往來之炫燁企業社負責人於財政部賦
15 稅署談話筆錄（被告卷三第46至48頁）表示，該社102年
16 間向原告進貨，以其個人及炫燁企業社開立支票支付貨
17 款，該等支票存入原告華泰銀行建成分行帳戶金額1,240,
18 583元，存入郭桂萍北門郵局帳戶金額798,111元，存入郭
19 桂萍華泰銀行建成分行帳戶金額440,075元，票款金額共
20 計2,478,769元，取得進貨發票金額1,797,074元（含
21 稅），該社未取得進貨發票金額649,233元（未含稅）部
22 分已書面認諾違章在案（被告卷三第49頁）。依筆錄所述
23 炫燁企業社向原告進貨後，依同額售出並承認其未開立銷
24 貨發票，與原告陳述該企業社客戶直接向原告取貨並取得
25 原告開立之統一發票不符，尚難採信。足見，原告有以其
26 自己及郭桂萍帳戶收受銷貨款項藉此漏報、隱匿營業收
27 入，致帳上期末存貨數量及金額高估之情事。

28 （三）觀諸原告進貨並未立即付現，大都以「賒購」方式進行，
29 有原告101及102年度營利事業所得稅結算申報之資產負債
30 表中「應付帳款」及「應付票據」會計科目金額（被告卷
31 三第69至70頁）可稽。是其原告進貨時，除了帳上存貨數

量增加外，應付帳款或應付票據自當增加；原告102年度
期末存貨為95,185,338元，其對應之期末應付帳款及應付
票據金額分別36,916,355元、59,180,000元，可知102年
度原告帳上未支付貨款金額高達96,096,355元（36,916,3
55+59,180,000），其期末存貨並未造成等額資金積壓之
情。又公司應付帳款付款天數之計算為365天除以應付帳
款週轉率，而應付帳款週轉率〔營業成本/（期初應付票
據及帳款餘額+期末應付票據及帳款餘額）/2〕代表公司
在一個會計年度應付票據及帳款付現之次數，原告102年
度營業成本81,918,083元，期初應付票據及應付帳款金額
分別為25,000,000元、50,419,189元，其應付帳款週轉率
為0.9552〔營業成本81,918,083元/（期初應付票據25,00
0,000元及帳款餘額50,419,189元+期末應付票據59,180,0
00元及帳款餘額36,916,355元）/2〕，而應付帳款付款天
數為382.12天（365天/應付帳款週轉率0.9552），即可知
原告102年應付帳款週轉天數甚高，代表原告可以用更長
的時間來支付欠款，亦同時也代表原告保留的可用資金更
長久，能充分運用資金並做營運週轉。再者，原告銷貨
時，除帳上存貨量隨之減少外，其呈現原告現金、應收帳
款或應收票據增加，然觀諸原告會計年度結束當日之應收
票據及應收帳款會計科目金額均為0，又原告華泰銀行建
成分行活期存款帳戶102年度存入資金主要為現金及信用
卡款項，符合原告行業交易型態特性以現金及刷卡為主，
堪認定原告銷售貨物大都以收取現金為主，原告既無須立
即支付進貨（或存貨）款項，當無期末存貨積壓大筆資金
之情事。復應付帳款或應付票據會計科目增加係由公司因
營業行為（進貨）所產生而付給供貨單位（廠商）之帳款
〔會計分錄→借方：進貨（存貨）增加，貸方：應付帳款
或應付票據增加〕，其業主（股東）往來（借款）增加與
營業行為（進貨）無涉〔會計分錄→借方：現金（或銀行
存款）增加，貸方：業主（股東）往來增加〕，原告102

01 年度會計年度結束後，帳上尚有未支付應付帳款及票據之
02 貨款高達96,096,355元，且原告102年度會計年度結束亦
03 無積欠股東借款〔「業主（股東）往來」會計科目金額
04 0〕，是原告於110年12月28日行政訴訟陳報狀四所稱，因
05 原告102年底存貨金額增加21,477,008元（102年底存貨金
06 額95,185,338元-101年底存貨金額73,708,330元），係向
07 原告股東借款15,058,000元與被告核定之漏報銷售金額1
08 4,252,991元（漏報銷售額13,574,277元+補徵營業稅額67
09 8,714元）相當，期末存貨有積壓大筆資金，無漏銷情事
10 等語，均與原告帳載資料不符，是其所稱「借款」或「存
11 貨積壓大筆資金」或有大批「存貨」之真實性，自當存
12 疑。

13 （四）倘若原告仍主張其進貨（存貨）之貨款係向股東借款所為
14 之支付，因係屬原告與股東間理財週轉，自應提示完整交
15 易過程之帳簿憑證（如傳票、日記簿、總分類帳、現金
16 簿、銷貨簿、進貨簿及進銷存明細表等）、全部進貨之付
17 款資料（支票、匯款及銀行對帳單等）、各營業據點銷售
18 收款（金流）證明、貨款支付之金流及可與曾永全、郭桂
19 萍及郭金郎間借款資料相互核對勾稽之帳簿文據（如原始
20 金流來源、相關合約憑證、入帳傳票及明細帳等），具體
21 指明銀行帳戶資料有哪些與實際情況情形相左，並就被告
22 有關係爭短漏銷售額之核定有哪些地方與其實際收入有出
23 入，供被告勾稽、查對，以釐清原告所主張之「借款、使
24 用、還款」的交易循環。

25 七、至原告主張依其認定漏開發票金額均集中於102年1至4月，1
26 02年6月、10月、11月及12月漏開金額反而為負數（分別為
27 負757,994元、負2,405,917元、負1,456,416元、負713,213
28 元，差額占開立發票金額比例分別為-9%，-21%，-14%及-
29 5%），顯不合理等語，被告係依據財政部賦稅署通報及查得
30 資料，認定原告於102年間使用「原告華泰銀行建成分
31 行」、「曾永全華泰銀行建成分行」、「郭桂萍華泰銀行建

成分行」三帳戶收取貨款（已扣除經查證非屬營業收入之存入款），並分別有60,380,123元、2,100,717元及61,943,075元之存入款，故將前揭存入款合計124,423,915元（含稅）全作為銷售金額，並以該銷售金額合計數與原告已申報之銷售額（未稅）之差額作為漏報銷售額13,574,277元〔（漏報銷售額124,423,915/1.05）-（102年度申報營業收入淨額103,620,144元+其他收入1,304,546元）〕，而核計本件應補徵之營業稅額678,714元。因有關課稅要件事實，多發生於原告所得支配之範圍，而「實際營業收入」、「存貨庫存數量」、「存入貨款時間點」、「發票開立時序」、「依時限報繳時間」及「借款、還款點」等，均為原告所能掌握，被告就其課稅資料難以調查時，以查得具體事證之營業收付使用帳戶之資金，扣除原告申報銷售額之差額作為漏報銷售額之證據，以力求客觀、合理，並維租稅公平原則，實已善盡職權調查之能事，況原告代表人曾永全於財政部賦稅署稽核組之談話筆錄（受訪後拒絕簽名，被告卷三第60頁）稱臺北店之銷貨收入沒在帳上表達等語，復有炫燁企業社負責人自承102年間有未取得進貨發票（即原告漏開發票）之情事（被告卷三第47頁），是原告自應提示相關佐證資料供被告勾稽、查對，尚難以所認定其漏開發票金額均集中於102年1至4月，而102年5至12月漏報銷售額部分會變為負數之論斷而否認其漏報銷貨收入之事實。

八、本件爭議所涉之資金流程、股東往來、進貨（存貨）、應付帳款及應付票據等相關會計帳簿憑證，原告於申報時均經會計師簽證審查（被告卷三第64及90頁），然其嗣於本件爭執所主張之事由，於會計師簽證報告內均無記載（被告卷三第71至88頁），亦無相關帳簿憑證可資佐證，倘若採原告主張，無異將國內工商業界長期存在「內帳」、「外帳」之違法行為，視為常態予以正當合法化，自非所宜，併此陳明。

九、綜上，被告按財政部賦稅署通報資料及依職權調查結果，以查得帳戶資金去向主要係支付原告進貨款項等營業支出，認

01 定係原告營業活動使用之帳戶，核認原告102年間漏報銷售
02 額為13,574,277元，核定補徵營業稅額678,714元，經查並
03 無不合。原告所訴，核不足採，請續予維持。

04 十、罰鍰部分：

05 原告銷售貨物未依規定開立統一發票，其漏報銷售額經復查
06 決定變更核定為13,574,277元，違章事證明確已如前述。原
07 告為營業人，銷售貨物時應依規定開立統一發票交付買受
08 人，其未依規定開立統一發票，核有應注意、能注意而未注
09 意之過失，未符合納保法第16條第1項不予處罰之規定，應
10 予論罰。原告自違章行為發生日（102年3月15日）起至查獲
11 日（105年3月30日）止累積留抵稅額最低金額為1,077元，
12 同時依稅捐稽徵法第44條及營業稅法第51條第1項第3款規
13 定，按行政罰法第24條第1項規定，應依營業稅法第51條規
14 定，按所漏稅額677,637元（678,714-1,077）處最高5倍之
15 罰鍰3,388,185元，與依行為時稅捐稽徵法第44條規定，按
16 經查明認定未給與憑證之總額0元（全部漏報銷售額13,574,
17 277元—逾5年行為罰裁處期間之銷售額13,574,277元）計算
18 5%之罰鍰金額0元，兩者相較擇一從重，則應以營業稅法第5
19 1條第1項第3款規定為處罰之法據；又原告係1年內經第1次
20 查獲案件，且已於裁罰處分核定前已繳清稅款，依前揭規
21 定，應按所漏稅額677,637元處0.5倍罰鍰338,818元，惟依
22 行政罰法第24條第1項但書規定裁處之額度不得低於各該規
23 定之罰鍰最低額，本件原依行為時稅捐稽徵法第44條及營業
24 稅法第51條第1項第3款之罰鍰最低額分別為0元及338,818
25 元，裁處之額度應不得低於338,818元，復查決定將原處罰
26 鍰367,390元予以追減28,572元，變更為338,818元並無違
27 誤，嗣稅捐稽徵法第44條有關營利事業未依規定給與、取得
28 或保存憑證之處罰，由按查明認定總額處「5%」修正為處
29 「5%以下」，其罰鍰已無最低額度，並不影響本件依營業稅
30 法第51條第1項第3款規定裁處罰鍰388,818元之結果，復查
31 決定所變更裁處之罰鍰處分經核尚無不符，請續予維持。

01 十一、並聲明：

02 （一）駁回原告之訴。

03 （二）訴訟費用由原告負擔。

04 肆、兩造不爭之事實及兩造爭點：

05 如事實概要欄所述之事實，業據提出原告華泰銀行建成分行
06 活儲帳戶紀錄（見被告卷三第3至1頁）、原告負責人曾永全
07 華泰銀行建成分行活儲帳戶紀錄（見被告卷三第22至18
08 頁）、郭桂萍華泰銀行建成分行活儲帳戶紀錄（見被告卷三
09 第41至32頁）、郭桂萍北門郵局帳戶紀錄（見被告卷三第29
10 至23頁）、郭桂萍合庫赤崁分行帳戶紀錄（見被告卷三第7
11 至4頁）、營業稅核定稅額繳款書（見被告卷一第11頁）、
12 罰鍰繳款書（見被告卷一第19頁）、被告復查決定書（見被
13 告卷一第41至33頁）、財政部訴願決定書（見被告卷一第80
14 至65頁）等被告卷所附證物為證，其形式真正為兩造所不爭
15 執，堪信為真，兩造之爭點厥為：

16 一、被告本件對原告補徵稅額，是否逾核課期間？

17 二、原告負責人曾永全於華泰銀行建成分行設有16****號活儲帳
18 戶（下稱曾永全華泰建成帳戶），此帳戶於102年度期間先後
19 存入款項計2,100,717元部分，是否屬原告本年度收入
20 （見附表一）？

21 三、原告股東郭桂萍於華泰銀行建成分行設有17****號活儲帳戶
22 （下稱郭桂萍華泰建成帳戶），此帳戶於102年度期間先後
23 存入款項計61,943,075元部分，是否屬原告本年度收入（見
24 附表一）？

25 四、被告以原告102年1月至12月間從事銷售行為，未依規定開立
26 統一發票，漏報銷售額，對原告核定補徵營業稅額678,714
27 元，並裁處罰鍰338,818元，是否適法有據？

28 伍、本院之判斷：

29 一、本件適用之法條：

30 （一）按營業稅法第1條規定：「在中華民國境內銷售貨物或勞
31 務及進口貨物，均應依本法規定課徵加值型或非加值型之

營業稅。」第32條第1項前段規定：「營業人銷售貨物或勞務，應依本法營業人開立銷售憑證時限表規定之時限，開立統一發票交付買受人。」第35條第1項前段規定：「營業人除本法另有規定外，不論有無銷售額，應以每2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。」第43條第1項第4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。」第51條第1項第3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：……三、短報或漏報銷售額。」

（二）稅捐稽徵法第44條規定：「（第1項）營利事業依法規定應給與他人憑證而未給與……者，應就其未給與憑證……經查明認定之總額，處5%以下罰鍰。……（第2項）前項處罰金額最高不得超過新臺幣100萬元。」

二、本稅部分：

（一）被告本件對原告補徵稅額，未逾核課期間：

1、原告於華泰銀行建成分行設有81***號活儲帳戶（下稱原告華泰建成帳戶），此帳戶於102年度期間先後存入款項計60,380,123元部分，經被告認定為原告本年度收入60,380,123元（內含營業稅），原告亦認此60,380,123元係其真實收入（原告書狀參本院卷第55頁），即兩造就此部分並無爭執，合先敘明。

2、按稅捐稽徵法第21條第1項及第2項規定：「稅捐之核課期間，依下列規定：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。二、依法應由納稅義務人實貼之印花稅，及應由稅捐稽徵機關依稅籍底冊或查得資料核定課徵之稅捐，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。」「在前項核課期間內，經另發現應徵之稅捐者，仍應依法補徵或並予處罰；在核課期間內未經發現者，以後不得再補稅處罰。」第22條第1款規定：「前條第1項核課期間之起算，依下列規定：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。」

3、次按營業稅法第35條第1項前段規定：「營業人除本法另有規定外，不論有無銷售額，應以每2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。」查原告就102年度第1期（102年1月及2月銷售額）之營業稅，係於102年3月15日予以申報（被告卷一第27頁），可見就後續102年3月至12月之銷售額，原告之申報日期均係「晚於」102年3月15日。次就本件補稅之核課期間而言，縱以原告前開申報日「102年3月15日」為觀，由於被告本件補徵102年度營業稅之補稅處分係於「107年2月27日」對原告送達（被告卷二第98、89頁），是自前開申報日102年3月15日起算至補稅處分送達日107年2月27日止，此一期間尚未滿5年，則本件被告對原告補徵102年1月至12月銷售額之營業稅，應認未逾核課期間。

（二）原告使用自己銀行帳戶、曾永全銀行帳戶、郭桂萍銀行帳戶從事營業收支活動情形：

1、經查，原告主要以銷售索尼（SONY）、鐵三角（Audio-Technica）等品牌耳機，以及視聽器材等消費電子商品為業（見被告卷三第65頁及原審卷第89頁）。其主要銷售管道及收款方式如下：

（1）原告於臺北市、中壢市、新竹市、臺中市、臺南市及高雄市等地皆設有實體門市（收現或刷卡），對外銷售商品（下稱實體門市收入）。針對門市銷貨之收現部分，原告乃指定專人至各地門市收取銷貨款項，再將原告現金收入

01 款項存至指定帳戶（原告談話紀錄等見被告卷三第60、56
02 頁）。例如，102年2月間由原告員工蘇鈴婷收取原告台中
03 店銷售款項523,140元、1,218,040元後，伊即前往華泰銀
04 行台中分行臨櫃將現金存至原告華泰建成帳戶內（洗錢防
05 制登記單等見被告卷三第56之2、56之1、60、3頁）。

06 (2)原告加入YAHOO（雅虎）交易平台成為賣家，從事網路銷
07 售活動（下稱網路銷售收入），原告乃使用自己華泰帳
08 戶、曾永全華泰建成帳戶收取網路銷售款項（見原審卷第
09 197至199頁）。

10 (3)原告銷售商品給同行業者炫燁企業社，取得其所開立票據
11 （下稱炫燁票款收入），原告乃將炫燁企業社交付之票據
12 分別存入原告華泰建成帳戶、郭桂萍北門郵局帳戶、郭桂
13 萍華泰建成帳戶，予以兌現（見被告卷三第48至46頁）。

14 2、原告使用自己華泰建成帳戶、曾永全華泰建成帳戶、郭桂
15 萍華泰建成帳戶、郭桂萍北門郵局帳戶作為營業使用，有
16 原告代表人於106年8月3日列表向被告陳報「原告收入其
17 中40,194,691元存至郭桂萍北門郵局帳戶、原告收入其中
18 8,210,075元存至郭桂萍華泰建成帳戶、原告使用自己華
19 泰建成帳戶獲取收入60,380,123元、原告使用曾永全華泰
20 建成帳戶獲取收入600,717元」等語可證（見被告卷三第3
21 1至30頁）。並且，原告就102年度將郭桂萍華泰建成帳戶
22 作為原告營業使用之情，業於原審開庭時當庭表明「此處
23 的帳戶是華泰建成的帳戶（註：郭桂萍華泰建成帳戶），
24 我們本來就承認是作營業使用」（見原審卷第367頁及被
25 告卷二第49至46頁）；原告亦於原審開庭時當庭表明，確
26 係有使用曾永全華泰建成帳戶收取原告貨款之情（見原審
27 卷第197頁）。

28 3、可知依卷附談話紀錄、洗錢防制登記單、原告代表人106
29 年8月3日書面陳報、炫燁企業社之票據紀錄、原審之庭審
30 筆錄等，可認定原告將自己華泰建成帳戶、曾永全華泰建

01 成帳戶、郭桂萍華泰建成帳戶、郭桂萍北門郵局帳戶作為
02 營業使用。

03 (三) 原告本年度收入金額之認定：

04 1、原告本件營業使用之銀行帳戶已如上述，是就相關帳戶之
05 原告收入金額分述如下：

06 (1) 原告華泰建成帳戶：

07 ①原告之華泰建成帳戶係經存入實體門市收入（部分現
08 金、部分刷卡）、網路銷售收入、炫燁票款收入等情，
09 已如上述。

10 ②又本年度存入該帳戶之收入金額共計60,380,123元，係
11 有原告華泰建成帳戶收入明細附卷可供參照（見被告卷
12 三第3至1頁）。原告亦認此60,380,123元係其本年度真
13 實收入（原告書狀參本院卷第55頁），即兩造就此部分
14 並無爭執，亦如上述。

15 (2) 曾永全華泰建成帳戶：

16 ①曾永全華泰建成帳戶亦供原告營業使用，已如上述。並
17 且，原告代表人曾永全於109年2月24日原審行準備程序
18 時，已當庭承認確係有將曾永全華泰建成帳戶供作原告
19 營業上使用甚明（筆錄參原審卷第433至435頁）。被告
20 基於該帳戶於102年2月18日經存入現金1,500,000元
21 （被告卷三第22頁），連同YAHOO（雅虎）交易平台自1
22 02年7月17日至102年12月12日期間，透過該帳戶給付原
23 告網路銷售收入計600,717元（被告卷三第22至18
24 頁），被告乃認定原告使用曾永全華泰建成帳戶取得收
25 入計2,100,717元（現金1,500,000元＋雅虎600,717
26 元），其各筆明細另詳附表二。

27 ②雅虎平台網路銷售收入：

28 A. 按原告代表人於原審到庭陳明：YAHOO交易平台規定1
29 個賣家帳號只能對應1個銀行帳戶，由於原告在YAHOO
30 平台申請2個賣家帳號，所以原告提供自己名下的銀
31 行帳戶外，並又提供曾永全華泰建成帳戶，作為收取

01 雅虎平台網路銷售收入之用（見原審卷第199頁），
02 又被告所認定之雅虎平台網路銷售收入600,717元，
03 確實是原告本年度營收之一部分（見原審卷第197
04 頁）。並且，原告代表人於106年8月3日出具書面列
05 示原告本年度收入，就系爭雅虎平台網路銷售收入60
06 0,717元，亦將之計為原告本年度營收之一部分（見
07 被告卷三第30頁）。可知，原告確使用曾永全華泰建
08 成帳戶收取本年度營業所生收入。

09 B. 然查，原告尚有使用曾永全華泰建成帳戶收取「102
10 年2月27日及102年3月7日之雅虎平台網路銷售收入5
11 0,000元及50,000元」，兩筆合計100,000元，惟被告
12 本件漏未計入原告前開收入100,000元（見被告卷三
13 第22頁）。是以，本件正確應認原告之雅虎平台網路
14 銷售收入全部共計700,717元（被告已認定之600,717
15 元＋被告漏計之100,000元）。

16 ③曾永全華泰建成帳戶於102年2月18日存入現金1,500,00
17 0元：

18 A. 原告係指定專人至各實體門市收取現金收入等情，其
19 基於財產安全及營業資金轉撥考量，自需將所獲現金
20 收入存至金融機構以利後續支配使用或保存，且原告
21 係將自己華泰建成帳戶、曾永全華泰建成帳戶、郭桂
22 萍華泰建成帳戶、郭桂萍北門郵局帳戶作為營業使
23 用，均如上述。則被告認定原告亦有使用曾永全華泰
24 建成帳戶存放原告所獲現金收入，曾永全華泰建成帳
25 戶於102年2月18日經存入現金1,500,000元，係原告
26 本年度收入之一部分，與常情相符，尚非無據。

27 B. 雖然原告於106年8月3日賦稅署訪談時，主張其代表
28 人曾永全參加民間互助會兩會，每會90,000元，會員
29 25人，會首姓劉，名為「阿修」，行動電話0923****
30 **，係曾永全按期開立支票每張180,000元支付兩會
31 合會款項（90,000×2），系爭102年2月18日存入之現

01 金1,500,000元即是曾永全標會收取合會款云云（見
02 被告卷三第30、59頁）；然經賦稅署於106年9月7日
03 訪談「阿修」本人，「阿修」證稱「實際係原告向其
04 承租台北市市民大道光華商場櫃位，曾永全即開立並
05 交付支票12紙，每紙面額180,000元，以對其給付原
06 告102年度之櫃位租金共2,160,000元（每月租金180,
07 000元×12月），其與本件原告、原告之股東等人均無
08 借貸往來」等語，並有每紙180,000元之租金支票12
09 紙明細可供參照（見被告卷三第52至50頁），足證原
10 告主張參加民間互助會云云，不足採信。

11 C. 又原告於108年11月11日及108年12月16日原審行準備
12 程序時，雖主張系爭102年2月18日現金1,500,000元
13 係收取民間互助會標會款項而存入曾永全華泰建成帳
14 戶云云，惟被告當庭亦表示「曾永全於談話筆錄（見
15 被告卷三第59頁）中有說這150萬元是屬互助會款，
16 每月開華泰建成的支票去支付會款，經賦稅署查證這
17 筆150萬元……與互助會無關」等語，原告乃當庭表
18 明不再爭執此筆1,500,000元原告現金收入，願意繳
19 納其營業稅（見原審卷第197、371至373頁）。

20 ④綜合上情以觀，原告確係有將曾永全華泰建成帳戶用於
21 收取原告本年度之收入款項，其中屬於雅虎平台網路銷
22 售收入部分為700,717元，尚有原告從事營業獲取現金
23 收入1,500,000元，亦經存入曾永全華泰建成帳戶內，
24 是認原告本件使用曾永全華泰建成帳戶共計收取2,200,
25 717元之收入款項（700,717+1,500,000）。

26 (3)郭桂萍華泰建成帳戶：

27 ①郭桂萍華泰建成帳戶部分，其中自郭桂萍北門郵局帳戶
28 匯入45,605,000元（原查認定46,805,000元，嗣復查決
29 定追減北門郵局帳戶內以壽險借款所取得資金1,200,00
30 0元）、收取炫燁企業社給付貨款予原告之票據兌現44
31 0,075元、直接以現金方式存款至此帳戶計9,440,000

元、自郭桂萍合庫赤崁分行帳戶匯入6,458,000元，被告本件即認定郭桂萍華泰建成帳戶存款其中61,943,075元（45,605,000 + 440,075 + 9,440,000 + 6,458,000），屬於原告本年度收入之一部分（被告此部分認定情形見附表三）。

②按企業從事日常營業活動必需經常性投入各種人力（例如僱用員工以提供勞務），以及物力（例如進貨、採買辦公用品、設置銷售據點、使用水電……等等），而其目的係為賺取穩定經常性收入。並且，日常營業活動持續不斷進行之際，各種經常性開銷（進貨、薪資、租金、庶務費用……等等）亦伴隨不斷發生，企業或係直接以現金支付，或係先開立並交付票據俟到期日始予以兌現而為給付，衡情企業相對必需以經常性收入予以支應，始能維繫企業日常之持續運作而不中斷。

③查本件郭桂萍華泰建成帳戶係供原告營業使用等情，已如上述。再者，郭桂萍華泰建成帳戶於102年1月1日（見被告卷三第37頁），其餘額為1,097,985元（102年1月2日結存餘額1,099,143元—102年1月2日當日存入1,158元），因本年度總計存款73,799,071元、總計提款74,888,414元，結至102年12月31日止，該帳戶之餘額即為8,642元（1,097,985 + 73,799,071 - 74,888,414），有卷附郭桂萍華泰建成帳戶之歷史資料明細等可證（見被告卷三第37至32頁，見附表四）。

④經將郭桂萍華泰建成帳戶本年度支出總額74,888,414元，按各種支出類別予以區分而為觀察（見附表五及附表六），其中屬於原告對神腦、悅鼎、逢緯、先創、索尼等主要進貨廠商（見被告卷三第67至65頁），為貨款之給付部分計25,851,708元（見附表五類別C1至C5之合計數），並且，原告對進貨廠商為貨款之給付，係經常性發生之態樣（各筆貨款支付日期參附表六類別C1至C5）。並且，郭桂萍華泰建成帳戶本年度支出項目其中，

亦經常性發生轉帳至原告自己支票存款帳戶內情形（各筆轉帳日期見附表六類別C6），其金額計有33,616,000元，衡情應係原告開立票據給付各種日常營業活動所生開銷，即必需按票據到期日先後將現金轉入原告自己支票存款帳戶內，以供持票人如期如數兌領現金，並繼續與原告保持商業往來而不中斷。換言之，郭桂萍華泰建成帳戶本年度支出總額74,888,414元，其中59,467,708元（給付供應商貨款25,851,708元＋供原告所開支票之兌現33,616,000元），比例高達79%（ $59,467,708 \div 74,888,414$ ），係伴隨原告日常營業活動而經常發生，可認係原告日常營業所生開銷（不限於進貨），是被告認係有原告經常性收入挹注至此帳戶內，以支應原告日常營業開銷之所需，核屬有據。

⑤「郭桂萍北門郵局帳戶」轉匯至郭桂萍華泰建成帳戶之款項45,605,000元：

A. 經查，原告於102年間係每隔數日將其收入存至郭桂萍北門郵局帳戶，此有原告代表人於106年8月3日向被告陳報「郭郵局：公司存入」（註：意指原告將現金收入及炫燁票款收入存至郭桂萍北門郵局帳戶內）之情，以及原告代表人列表陳明102年1月2日至102年12月30日期間每隔數日將原告收入存放至郭桂萍北門郵局帳戶內（見被告卷三第31至30頁），包含現金收入39,396,580元，以及炫燁票款收入798,111元，合計40,194,691元（ $39,396,580 + 798,111$ ）之情（各筆明細詳附表四標註「Y」者），可供認定。並且，原告代表人於106年6月14日賦稅署訪談時亦表明，原告之收入確係有存至郭桂萍帳戶內等語可供參照（被告卷三第44頁）。是認，原告本件亦有使用郭桂萍北門郵局帳戶為營業上使用。

B. 按營業人從事買賣交易，或有部分消費者未以刷卡等電子支付方式（此種支付方式係有明確付款及收款金

01 流軌跡及買賣紀錄可循) 為價金給付，而係直接以現
02 金對出賣人為付款，然「現金」易使金流及交易軌跡
03 產生「斷點」(無跡可循且難以知悉真實交易內
04 容)，若又加上消費者未索取發票(註：常有零售業
05 者要求消費者額外以現金支付銷項稅額，始願意開立
06 發票交付消費者，致消費者放棄索取發票)，即生查
07 緝重大之困難，亦足使營業人輕易逃漏稅捐。又出賣
08 人獲取現金收入要全部存入自己名下之銀行帳戶，始
09 能明顯可靠擁有此財產，並隨時支配無所滯礙，若出
10 賣人捨此不為，竟將自己之現金收入每隔數日即存至
11 他人帳戶內，使自己之財產落入他人名下，由他人把
12 持，不僅紛爭叢生，且易招致法律風險，是出賣人大
13 費周章將自己現金收入財產每隔數日即存至他人帳戶
14 內由他人持有，其實就是要利用他人帳戶隱匿存放現
15 金收入以逃漏稅捐之查緝。

16 C. 就本件而言，原告就自己現金收入之一部分不存放於
17 自己名下銀行帳戶，卻利用他人帳戶為營業活動收支
18 款項之使用，已如上述。原告就自己現金收入之一部
19 分，且不予依法載入帳冊以供查核，此有原告於賦稅
20 署訪談時陳明其「就部分門市之現金銷貨收入並未予
21 以入帳」等語可證(見被告卷三第60至59頁)。則被
22 告認定原告利用現金收入難以查緝金流軌跡及交易內
23 容之本質，漏開發票，不予帳載，並且利用他人銀行
24 帳戶隱匿現金收入，原告顯未履行協力義務，故依查
25 得之資料，核定銷售額並補徵稅額，尚無違於營業稅
26 法第43條第1項第4款(就短報、漏報銷售額之營業
27 人)「主管稽徵機關得依照查得之資料，核定其銷售
28 額及應納稅額並補徵之」等規範意旨。

29 D. 本件原告利用郭桂萍北門郵局帳戶收取買受人炫燁企
30 業社對原告給付價金所開立支票，並獲兌現共計798,1
31 11元，有原告代表人陳報郭桂萍北門郵局帳戶收取炫

燐票據明細（見被告卷三第31頁）、炫燐企業社負責人表明係向原告進貨乃交付貨款票據予原告（見被告卷三第47至46頁）、郭桂萍北門郵局帳戶紀錄（見被告卷三第29至25頁）等事證附卷可憑。可認定郭桂萍北門郵局帳戶內之炫燐票款收入798,111元，屬於原告本年度收入之一部分。

E. 又原告於102年間另亦每隔數日將其現金存至郭桂萍北門郵局帳戶，其帳戶紀錄係以「現金存款」為標示，有郭桂萍北門郵局帳戶歷史交易清單附卷可憑（見被告卷三第29至23頁）。如上所述，原告代表人係有陳報郭桂萍北門郵局帳戶「現金存款」其中39,396,580元屬原告本年度營業活動所獲收入（即附表七存款金額右側標示「Y」者）。然而，經本院逐筆查對，郭桂萍北門郵局帳戶內尚有102年1月2日「現金存款」265,000元、102年1月10日「現金存款」100,000元、102年1月11日「現金存款」250,000元、……、102年12月31日「現金存款」543,000元等各筆紀錄（完整明細詳見附表七存款金額右側標註「*」者），其等合計為14,036,000元，亦係每隔數日即存至郭桂萍北門郵局帳戶內，其態樣核與原告代表人所陳報之上述原告現金收入39,396,580元部分，並無不同。

F. 按帳簿憑證與會計紀錄既為課徵稅捐之依據，營業人自應完整保持足以真實正確計算稅捐之帳簿憑證及會計紀錄，此為納稅義務人之協力義務。並且，營業人透過提示帳證，揭露經營資訊時，其資訊內容應具有可信度及可驗證性，亦即，營業人提示各種文據之協力義務，並非僅要求其將眾多而未經整理之帳證資料，交給稅捐機關查核，即認其「協力義務」已了結。而是要求其提出「符合會計帳簿結構、可相互對比查閱、整理完備且符合會計法規要求」之帳證（最

01 高行政法院109年度判字第527號判決、108年度判字第
02 243號判決、109年度裁字第385號裁定意旨參照）。

03 G. 本件原告就其利用他人銀行帳戶從事營業收存現金部
04 分，並未提示「符合會計帳簿結構、可相互對比查
05 閱、整理完備且符合會計法規要求」之帳證供核，被
06 告即無從詳實逐筆勾稽上述現金存款39,396,580元及1
07 4,036,000元，其等交易性質有何不同之處。衡情企業
08 活動有其日常慣性，則原告代表人未予以陳報之現金
09 存款14,036,000元其中亦應有屬於原告收入之相同性
10 質者，因被告考量郭桂萍北門郵局帳戶之原告收入係
11 有流轉至郭桂萍華泰建成帳戶，以支應原告日常營業
12 活動開銷之現實需要，並考量郭桂萍北門郵局帳戶收
13 取炫燁票款收入798,111元，連同此帳戶內全部現金存
14 款53,432,580元（39,396,580+14,036,000），其等
15 總計為54,230,691元（798,111+53,432,580），其中
16 經原告每隔數日即以匯款方式流轉至郭桂萍華泰建成
17 帳戶以供原告日常支用之部分為45,605,000元（被告
18 原查認定為46,805,000元，經復查追減壽險借款取得
19 資金1,200,000元），被告乃限縮於此45,605,000元部
20 分始認屬原告營業活動所獲收入，經原告每隔數日經
21 常性挹注至郭桂萍華泰建成帳戶以供原告日常營業活
22 動之開銷。經核被告前開認定方式，與營業稅法第43
23 條第1項第4款「依照查得之資料」核定銷售額及補徵
24 稅額等旨，並無不合，應屬可採。

25 ⑥郭桂萍華泰建成帳戶內之炫燁票款收入440,075元及以現
26 金方式存入之9,440,000元：

27 A. 炫燁票款收入440,075元：此乃原告利用郭桂萍華泰建
28 成帳戶收取買受人炫燁企業社對原告給付價金所開立
29 支票，並獲兌現440,075元，係有原告代表人陳報此帳
30 戶收取炫燁票據440,075元（見被告卷三第30頁）、炫
31 燁企業社負責人表明係向原告進貨乃交付貨款票據予

原告（見被告卷三第47至46頁）、郭桂萍華泰建成帳戶102年6月17日存款紀錄（見被告卷三第35頁）等事證附卷可憑。可認定郭桂萍華泰建成帳戶內之炫燁票款收入440,075元，屬於原告本年度收入之一部分。

B. 以現金方式存入郭桂萍華泰建成帳戶9,440,000元部分（見附表三第A3欄）：

a. 經查，按原告代表人106年8月3日出具書面所陳明，其中102年2月19日現金存入1,260,000元、102年2月25日現金存入1,350,000元、102年3月26日現金存入1,140,000元、102年4月23日現金存入1,280,000元、102年10月14日現金存入1,770,000元、102年12月10日現金存入970,000元等各筆，確屬原告本年度營收，又前開各筆原告現金營收合計即為7,770,000元（見被告卷三第31至30頁）。

b. 換言之，另有102年2月18日存款500,000元（被告卷三第36頁）、102年3月19日存款770,000元（被告卷三第36頁）、102年9月2日存款400,000元（被告卷三第34頁）等三筆，合計1,670,000元部分（500,000+770,000+400,000），亦屬直接以「現金」方式存入者，卻未經原告陳報為本年度之收入。

c. 實則，企業之營業活動有其慣常性與持續性，則系爭「現金」存款1,670,000元其等態樣，既與上述原告現金營收7,770,000元之各筆相同，均係每隔一段時日以「現金」方式直接存入郭桂萍華泰建成帳戶內，又原告利用此一帳戶彙集原告之日常現金收入，以供支應原告日常營業開銷等情，亦如上述，則被告認系爭現金存款1,670,000元，與上述現金存款7,770,000元，具有同質性，亦應認屬原告本年度之收入，其等合計即為原告現金收入9,440,000元（7,770,000+1,670,000），經核尚非無據。

01 ⑦綜上言之，就郭桂萍華泰建成帳戶部分，其中自郭桂萍
02 北門郵局帳戶匯入45,605,000元、收取炫燁企業社給付
03 貨款予原告之票據兌現440,075元、直接以現金方式存款
04 至此帳戶計9,440,000元等部分，合計為55,485,075元
05 （45,605,000+440,075+9,440,000），被告認定係原
06 告利用他人銀行帳戶為營業上使用，並收存原告本年度
07 收入55,485,075元，此部分亦應計入成為本件原告之收
08 入，應屬可採。

09 ⑧至於郭桂萍華泰建成帳戶尚有來自郭桂萍合庫赤崁分行
10 帳戶匯入之6,458,000元部分：

11 A. 經查，郭桂萍合庫赤崁分行帳戶固然亦有每隔數日存
12 入現金，及每隔數日提款轉匯至郭桂萍華泰建成帳
13 戶，合計匯款金額為6,458,000元等情（參附表九），
14 惟原告主張此一帳戶並非供原告營業使用，並且經本
15 院傳喚匯款人郭金郎（郭桂萍之父）到庭，其亦陳稱
16 郭桂萍合庫赤崁分行帳戶係供其本人使用，與本件原
17 告無關，其匯款至郭桂萍華泰建成帳戶係出借金錢予
18 郭桂萍等語（證人筆錄見本院卷第300、306頁）。

19 B. 本院亦將郭桂萍合庫赤崁分行帳戶之收支予以分類統
20 計（見附表十），除了上開現金存款、匯款至郭桂萍
21 華泰建成帳戶之交易，其餘則大多係火險支出、金融
22 卡小額提款、信用卡小額扣款、個人健保費支出、個
23 人國保保費支出、零星電話費支出等私人花費性質，
24 核與企業營業活動收支性質有別，尚難認定此一帳戶
25 係供原告營業上使用（帳戶紀錄見被告卷三第7至4
26 頁）。並且，被告於原審庭審時亦表示尚「無證據」
27 可供證明有原告之貨款收入進入郭桂萍合庫赤崁分行
28 帳戶內（筆錄見原審卷第369頁）。

29 C. 綜上言之，被告既無法證明郭桂萍合庫赤崁分行帳戶
30 實際係供原告營業使用，亦無法證明實際有原告之貨
31 款收入進入此一帳戶內，則縱使郭金郎將此一帳戶內

01 之款項轉匯至郭桂萍華泰建成帳戶，亦僅能認定郭金
02 郎有使用郭桂萍此一帳戶，尚難逕以認定系爭匯款6,4
03 58,000元屬於原告本件營收，則此部分不足以對被告
04 為有利之認定。

05 (4)綜上，原告本件使用自己華泰建成帳戶、曾永全華泰建成
06 帳戶、郭桂萍華泰建成帳戶從事營業收支活動，並且原告
07 華泰建成帳戶存入款項60,380,123元、曾永全華泰建成帳
08 戶存入款項2,200,717元（被告漏計100,000元已如上述）、郭桂萍華泰建成帳戶存入款項55,485,075元等部
09 分，其等合計係118,065,915元（60,380,123+2,200,717
10 +55,485,075），均屬原告本年度收入，應可認定。

12 (四) 本件補徵稅額部分：

13 1、本件應認原告102年度全部收入（含營業稅）為118,065,9
14 15元，已如上述。是以，原告102年度不含營業稅之全部
15 收入為112,443,729元（118,065,915÷1.05），惟原告僅
16 申報104,924,690元（被告卷一第28頁），應認原告未依
17 規定開立統一發票，漏報銷售額7,519,039元（112,443,7
18 29—104,924,690），致短漏營業稅額375,952元（7,519,
19 039元×5%），是被告本件補徵稅額375,952元部分，於法
20 尚無不合，應予維持。

21 2、按被告本件復查決定結果，係認原告漏報銷售額13,574,2
22 77元（不含稅），並據以補徵稅額678,714元（被告卷一
23 第38至37頁）。惟被告漏未計入曾永全華泰建成帳戶收取
24 雅虎平台網路銷售收入100,000元（含稅），又本件自郭
25 桂萍合庫赤崁分行帳戶匯入郭桂萍華泰建成帳戶6,458,00
26 0元（含稅）部分尚難認屬原告收入等節，均如上述，則
27 被告所認漏報銷售額6,055,238元部分【（6,458,000—10
28 0,000）÷1.05】，難以維持。是被告本件補徵稅額678,71
29 4元其中302,762元部分（6,055,238×5%=678,714—375,9
30 52），係有違誤，應予撤銷。

31 (五) 原告各項主張，均難憑採：

01 1、原告雖主張曾永全華泰建成帳戶、郭桂萍華泰建成帳戶、
02 郭桂萍北門郵局帳戶（下稱系爭3帳戶），均非原告營業
03 上使用，則被告本件補徵稅額係有違誤，均應撤銷云云；
04 然原告於被告調查時、原審審理時，已有陳明使用系爭3
05 帳戶於原告日常營業活動，且原告代表人亦具體臚列系爭
06 3帳戶存放原告本年度收入情形（見被告卷三第30至31
07 頁）等節，已如上述，則原告使用系爭3帳戶於本年度營
08 業收支使用，洵堪認定。原告於本件審理時雖翻異前詞，
09 改稱系爭3帳戶均非原告營業上使用云云，與卷附各種具
10 體事證不相符合，尚不足採。

11 2、原告復主張係向股東曾永全、郭桂萍借款，故存入其等帳
12 戶款項係為還款，並非原告之收入，被告本件補徵稅額係
13 有違誤，均應撤銷云云；惟查：

14 (1)按原告代表人於108年12月16日原審審理時，當庭陳明
15 「我上次開完庭回去有問會計師，其實我們公司的借款都
16 有作帳」等語明確（見原審卷第371頁）。經查，原告102
17 年12月31日資產負債表固然載有「長期借款」負債17,76
18 0,000元（見被告卷三第70頁），然按會計師查核報告書
19 所載，原告前開長期借款17,760,000元均有原告向「銀
20 行」貸款憑單可供核對相符（見被告卷三第77頁），可見
21 原告帳載借款係向銀行融資而得，並非係原告股東借款予
22 原告。並且，再按會計師查核報告書所示，原告營所稅申
23 報之帳載102年度利息支出346,324元「係公司支付押金利
24 息及銀行貸款利息，經核取有合法憑證」等情（見被告卷
25 三第71頁及被告卷一第28頁），亦見原告舉借債務給付利
26 息之對象係「銀行」，並非係原告之股東。

27 (2)又依原告101年12月31日及102年12月31日資產負債表所
28 示，「股東往來」科目（表彰公司向股東借入款項）餘額
29 均為「0元」（見被告卷三第70至69頁），則原告股東曾
30 永全、郭桂萍是否確實出借金錢予原告，顯有可疑。原告
31 又始終未能提示其向股東曾永全、郭桂萍何時借入款項、

01 借入多少款項、如何清償本息債務等等具體約定及實際履
02 行情形之相關帳證供核，則原告所稱係其向股東曾永全、
03 郭桂萍借款，故存入其等帳戶款項均為還款，並非原告之
04 收入云云，亦難採信。

05 3、原告復主張其股東曾永全個人於102年間向銀行融資共2, 2
06 90萬元，曾永全個人已於102年間償還前開銀行融資其中
07 1, 700萬元，尚有未償還餘額590萬元，應自原告本年度收
08 入中減除，被告不予減除係有違誤云云（見本院卷第63、
09 103頁）：

10 (1)然按民法第26條規定，法人有享受權利負擔義務之能力，
11 是「原告自己」與「原告之股東」乃分屬不同之權利義務
12 主體，縱使原告股東曾永全個人向銀行取得融資或對銀行
13 清償融資，核屬原告股東與貸款銀行之間的金錢借貸法律
14 關係，尚難逕以認屬原告本身之債務舉借或清償。

15 (2)查原告於102年度並無向股東借入款項、亦無向股東給付
16 借款利息等事證可供審酌，已如上述。雖然，系爭郭桂萍
17 華泰建成帳戶於102年9月30日至102年12月31日期間，經
18 由曾永全之16****帳戶語音轉帳共計存入10, 240, 000元
19 （詳附表六類別B5之各筆），惟被告本件認定郭桂萍華泰
20 建成帳戶中之原告收入僅包含郭桂萍北門郵局帳戶匯入4
21 5, 605, 000元（46, 805, 000元－1, 200, 000元）、炫燁票款
22 收入440, 075元、以現金存入9, 440, 000元、郭桂萍合庫赤
23 崁帳戶匯入6, 458, 000元等（詳附表五類別B1至B4之統計
24 金額及附表六類別B1至B4明細），其等四類合計即為被告
25 所認定（見被告卷三第94頁），郭桂萍此帳戶內原告收入
26 61, 943, 075元（45, 605, 000＋440, 075＋9, 440, 000＋6, 45
27 8, 000），顯見被告「並未」將前述曾永全16****帳戶語
28 音轉帳之10, 240, 000元認定為原告本件收入。再者，本件
29 不足以認定原告確實有向股東曾永全、郭桂萍舉借債務，
30 已如前述，從而，原告主張曾永全個人對銀行尚有貸款59

01 0萬元未償還，則曾永全名下系爭590萬元債務應自原告本
02 年度收入中減除云云，亦難憑採。

03 4、原告復主張曾永全華泰建成帳戶於102年6月4日至102年8
04 月15日期間領出現金共5,750,000元，且係予以存入郭桂
05 萍北門郵局帳戶內（見被告卷三第44、30、17頁），被告
06 卻未將此金額自本件認定收入中減除，被告本件補徵稅額
07 均應撤銷云云；惟查：

08 (1)曾永全華泰建成帳戶固然領出上述現金5,750,000元，惟
09 經查對如下：

10 ①除原告所稱系爭領現5,750,000元以外，曾永全華泰建
11 成帳戶另亦於102年7月9日領取現金200,030元（見被告
12 卷三第20頁）；另有郭桂萍華泰建成帳戶於102年8月1
13 日領出現金540,000元（見被告卷三第34頁）；原告另
14 於102年7月4日取得現金7,000元（見被告卷三第17
15 頁）。總計前開現金共係6,497,030元（5,750,000+20
16 0,030+540,000+7,000），而其等用途則分別為：存
17 入原告華泰建成44***號支票存款帳戶內計6,047,000
18 元、匯款給原告之供應商索尼公司計300,030元（含匯
19 費30元）、存入曾永全華泰建成42***號支票存款帳戶
20 內計150,000元，前開三者合計即為6,497,030元（6,04
21 7,000+300,030+150,000），前情係有被告列表說
22 明、存款憑條、取款憑條、支票存款憑條等附卷可供參
23 照（見被告卷三第17至9頁）。

24 ②可見，曾永全華泰建成帳戶於102年6月4日至102年8月1
25 5日期間領出現金，並「未」存入郭桂萍北門郵局帳戶
26 內，亦「未」存入郭桂萍華泰建成帳戶內，即「無涉」
27 於郭桂萍北門郵局帳戶之現金存入，亦「無涉」於郭桂
28 萍華泰建成帳戶之現金存入。再者，被告本件對原告收
29 入金額之認定（見附表一），並「未」將原告華泰建成
30 44***號支存帳戶之存款、曾永全華泰建成42***號支存
31 帳戶之存款予以加計，亦「未」將曾永全華泰建成帳戶

之領現金額、郭桂萍華泰建成帳戶之領現金額、原告對
供應商之匯款金額等予以加計，即無以認定被告重複將
系爭領現5,750,000元計入原告本年度收入。

(2)綜言之，原告所稱系爭現金5,750,000元，實際係自曾永
全華泰建成帳戶領出後，隨即存入原告支存帳戶內、匯款
給供應商索尼公司、存入曾永全支存帳戶內，又原告支票
帳戶之存款、原告匯款給供應商款項、曾永全支票帳戶之
存款，均非原告本件收入數額之計算基礎等情，均如上
述，則原告主張被告應將系爭領現5,750,000元自本件收
入中減除云云，尚難憑採。

5、原告復主張本年度期末存貨高達95,185,338元（見被告卷
三第70頁），被告未調查「購入商品、支付貨款、商品出
售、貨款收回」的交易循環完整性，本件即不應補徵稅額
云云；惟查：

(1)就進銷貨之帳務處理而言，由於會計傳票及統一發票並未
將各項明細商品之編號、名稱、規格、交易數量、單價及
金額……等等資訊逐一詳為記載，是營業人必須根據採購
單、驗收單、入庫單、銷貨單、出庫單、送（出）貨
單……等等原始憑證，製作「每一商品」之進銷貨明細
帳，將會計傳票及統一發票彙總金額所涵蓋之各項明細商
品，其真實交易內容（銷售據點、進貨對象、交易日期、
數量、價格、入庫、出庫……等等），依照交易日期時
序，並按每一品項為逐一登帳。藉由「每一商品」詳實且
完整進銷貨明細帳之登載，並且其與記帳傳票、統一發
票、採購單、驗收單、付款紀錄、銷貨單、送（出）貨
單、收款紀錄……等等會計憑證間，經相互比對勾稽無訛
者，始足認定營業人之「購入商品、支付貨款、商品出
售、貨款收回」交易循環確實具備完整性。

(2)本件原告代表人於106年8月3日賦稅署訪談時略以：原告
本年度就部分門市之銷貨交易沒有記帳、無法區分各分店
銷售金額、原告日記帳（流水帳）所載銷貨收入與銷貨分

類帳（專記銷貨交易）所載銷貨收入不相符合等諸多異常情形（被告卷三第60至59頁）。並且，原告代表人於108年12月16日原審審理時亦當庭表示，原告就本年度之收入沒有逐筆記載，因為當初沒有想那麼多等語（見原審卷第365至367頁）。可知原告本年度之進銷貨，已發生帳證不完全、不詳實、不一致等缺漏，無從認定原告之「購入商品、支付貨款、商品出售、貨款收回」交易循環具有完整性。

(3)按營業人透過提示帳證，揭露經營資訊時，其資訊內容應具有可信度及可驗證性（最高行政法院109年度裁字第385號裁定、109年度判字第527號判決、107年度判字第49號判決意旨參照）：

①營利事業以持續經營為其本質，所有的經濟活動，都不可能透過單一憑證之觀察而被正確理解以及呈現。因此，其於稅捐稽徵程序中被要求應為記帳，及提示各種文據之協力義務，並非僅要求其將眾多而未經整理之帳證資料，交給稅捐機關查核，即認其「協力義務」已了結。而是要求其提出「符合會計帳簿結構、可相互對比查閱、整理完備且符合會計法規要求」之文書（帳）與憑證（證）。

②前開憑證、帳冊及財務報表紀錄彼此間，需可互為往復比對勾稽無訛（從真實原始憑證順查至財務報表，或從財務報表逆查至真實原始憑證），會計紀錄始稱信實，也才得以觀察、評價及勾勒整體經濟活動全貌。

③納稅義務人所提出之帳證必須具有該等特質，而可合理完整說明營利事業所有經濟活動者，始能被認已履行其協力義務。

(4)惟原告本件就102年度之真實進銷貨交易，始終未能提供「符合會計帳簿結構、可相互對比查閱、整理完備且符合會計法規要求」之帳證供核，又原告利用他人帳戶收存現金收入，僅泛稱向股東借入款項再以現金償還卻無具體事

證可供審酌等異常情事，均如上述，是被告依照查得之資料，認原告本件漏開發票，漏報銷售額，原告帳載之收入金額尚不足以表達原告全部之真實收入，核屬有據。且因原告未履行協力義務，帳證不完全、不詳實、不一致，無從論斷原告「購入商品、支付貨款、商品出售、貨款收回」交易循環中各環節之全部真實金額，是本院乃按原告使用自己及他人名下帳戶從事營業收支等上述事證，為原告本件實際收入（不含營業稅）金額112,443,729元之認定等節，均如上述。原告主張【被告未調查其「購入商品、支付貨款、商品出售、貨款收回」的交易循環完整性，本件即不應補徵稅額】云云，尚不足採。

(5)至原告帳載其102年12月31日期末存貨95,185,338元部分：

①按買賣業是以買進商品並銷售交付商品給顧客以賺取價差收益，作為其利潤的主要來源。買賣業購入商品並直接販賣給消費者，又稱為零售商。買賣業銷售商品所得稱為銷貨收入(Sales Revenue)，或簡稱銷貨，為賺取銷貨收入而發生直接費用稱為銷貨成本(Cost of Goods Sold)，銷貨收入減去其銷貨成本，此差額即為銷貨毛利。

②又買賣業為避免囤貨過多，造成資金積壓與存貨陳舊(obsolete)，致生重大損失，乃必須嚴格控管存貨水準。尤其是資訊科技日新月異，以致電腦、通訊、消費電子等3C產品(computer、communications、consumer electronics)，隨時面臨技術或功能過時(out of date)而銷售無門之威脅，是消費電子等3C產品之存貨及時去化，避免庫存囤積呆滯，更是重大影響業者之經營損益。至於管控存貨購入、持有及出售之會計處理可分為下列兩種：

A. 定期盤存制(Periodic Inventory System)：

在此制度下，並未就每一種商品設立存貨卡，平時雖對進貨交易予以逐次紀錄，但每次銷售時並不紀錄商品存貨之減少，即無逐次銷貨成本之記載，而是等到期末時實地盤點庫存，始決定全年銷貨成本之總額。亦即，上一年度未賣完的商品（即本年度期初存貨成本），加上本期添購之商品（進貨成本），即為本期可供銷售商品總額（期初存貨＋本期進貨），到了本年度期末再結算手中還剩餘多少商品（期末存貨成本），其差額即為本年度賣出商品之銷貨成本總額（營業成本）。算式表達則為「期初存貨＋本期進貨－期末存貨＝銷貨成本」。就本年度銷貨成本之結算，其會計分錄則為「借記：期末存貨」、「借記：銷貨成本」、「貸記：期初存貨」、「貸記：本期進貨」。由於「期初存貨＋本期進貨＝銷貨成本＋期末存貨」，則在期初存貨及本期進貨（合稱可供銷售商品總額）不變之情況下，若營業人將期末存貨予以不實高估入帳，則全年銷貨成本即可予以漏計一部分。

B. 永續盤存制（Perpetual Inventory System）：

在永續盤存制度下，就每一種商品均設立存貨卡，平時對進貨及銷貨交易均予以逐次紀錄。亦即，就每筆商品存貨之購入，需詳細紀錄其購貨成本，又於每筆商品存貨銷售之際，不僅記載其銷貨收入，同時亦須記載其銷貨成本，以保存各項商品存貨之明細帳，以便可隨時得知各項商品目前之存貨現況。在永續盤存制度之下，由於銷貨時立即紀錄銷貨成本，故不必經過盤點，即可得知期末存貨之帳載餘額。換言之，期末存貨餘額乃係可供銷售商品總額減去銷貨成本後所得之差額。其算式表達則為「期初存貨＋本期進貨－銷貨成本＝期末存貨」。並且，營業人每次銷售某項商品時，不僅帳載銷貨

收入分錄「借記：應收帳款（或現金）」、「貸記：銷項稅額」、「貸記：銷貨收入」，同時亦須帳載銷貨成本分錄「借記：銷貨成本」及「貸記：商品存貨」。是基於銷貨成本之逐次入帳，帳載存貨餘額則隨之逐次沖減而降低。再因「期初存貨＋本期進貨＝銷貨成本＋期末存貨」，則在期初存貨及本期進貨（合稱可供銷售商品總額）不變之情況下，若營業人漏未帳載銷貨成本，亦造成帳面期末存貨不實高估之情形。

③營業人從供應商（或製造商）處進貨，取具進貨發票，基於其進項稅額可供扣抵銷項稅額，減少繳納營業稅，營業人即完足帳載進貨交易，是帳上存貨金額並無缺漏。又營業人銷售商品，不依規定開立發票交付買受人，其漏開發票即可減少銷項稅額而逃漏營業稅，為避免稽徵機關「循帳」查緝，營業人不將漏開發票之真實銷貨收入予以入帳（銷貨收入不實低估），又基於銷貨成本係附麗於銷貨收入，則銷貨收入不予入帳者，其銷貨成本亦無以入帳（銷貨成本不實低估），如此達到隱匿銷貨事實之目的。又如上所述，營業人漏未帳載銷貨成本者（銷貨成本不實低估），同時亦造成帳面期末存貨漏未沖減之不實高估情形。

④就本件而言，應認定原告全部實際收入（不含營業稅）為112,443,729元，已如上述。惟原告帳載收入僅有104,924,690元（被告卷一第28頁），是認原告另有銷貨收入7,519,039元（112,443,729－104,924,690）係漏開發票，亦漏未入帳。又原告本年度存貨採永續盤存制度，有卷附會計師查核報告在卷可憑（見被告卷三第81頁）。在永續盤存制度下，營業人不將銷貨收入予以入帳（銷貨收入不實低估），則伴隨銷貨收入而發生之銷貨成本亦無以入帳（銷貨成本不實低估），如此亦造成期末存貨漏未沖減情形（期末存貨不實高估）等節，已

01 如上述。是原告本年度銷售額7,519,039元既未予以入
02 帳，其銷貨成本亦無所附麗而無以入帳，是亦造成期末
03 存貨漏未沖減之不實高估情形。從而，原告主張「其本
04 年度期末存貨餘額高達95,185,338元，甚至高於本年度
05 全部營業成本81,918,083元」云云，尚不足採。蓋原告
06 主要販售耳機等消費電子3C產品，輕易遭到過時淘汰之
07 重大存貨損失，原告帳面存貨餘額卻居高不下，甚至超
08 過102年度一整年帳面銷貨成本所需，原告帳面長期囤
09 積大量存貨，有違3C商品業者「快速去化存貨，極力削
10 減庫存，以避免積壓資金、避免過時滯銷、避免市場淘
11 汰」之商業常情。亦可見原告本年度帳面有「銷貨收入
12 不實低估、銷貨成本不實低估、期末存貨不實高估」等
13 情事。則原告主張其本年度帳面期末存貨高達95,185,3
14 38元，積壓鉅額資金，本件即不應補徵稅額云云，亦難
15 採據。

16 6、原告復主張被告本件以原告營業使用之帳戶之存款為依據
17 而認定漏報之銷售額，然經原告列表為比較，本年度10
18 月、11月、12月等係呈現開立發票金額超過當月收現金額
19 情形，可見被告本件補徵稅額係有違誤，應予撤銷云云；
20 惟查：

21 (1)按稅捐法律關係，乃是依稅捐法之規定，大量且反覆成立
22 之關係，具有其特殊性，稅捐稽徵機關並未直接參與當事
23 人間私經濟活動，其能掌握之資料自不若當事人，是稅捐
24 稽徵機關如已提出相當事證，客觀上已足能證明當事人之
25 經濟活動，即難謂未盡舉證責任(最高行政法院100年度判
26 字第192號判決意旨可資參照)。

27 (2)查本件核計原告102年度系爭漏報銷售額7,519,039元，係
28 以原告營業上使用之自己華泰建成、曾永全華泰建成、郭
29 桂萍華泰建成、郭桂萍北門郵局等帳戶（下稱系爭營業帳
30 戶），實際資金流入為依據，且被告客觀上已舉證證明有
31 大量且密集之款項持續存入或匯入系爭營業帳戶，並且原

告代表人亦陳明確有將原告收入存放至系爭營業帳戶內、原告本年度一部分收入並未入帳等情，而原告又無法提出合理說明及具體事證以資證明係向股東舉借金錢而存款至系爭營業帳戶，自足能證明該等資金係原告公司營業行為之收入，如此並不違反經驗及論理之證據法則（最高行政法院101年度判字第663號判決意旨參照）。

(3)原告開立發票金額與實際收入之比較：

①本件係認定原告102年度營業行為實際收入（含稅）共18,065,915元，不含營業稅銷售額應為112,443,729元（ $118,065,915 \div 1.05$ ），雖然原告本年度開立發票之銷售額為104,924,690元，然因原告並無逐筆進銷貨帳證可供詳實勾稽等情，已如上述，則原告所申報之每月開立發票金額，其中究竟若干屬於當月份真實銷售額之一部分，又其中究竟若干屬於補開以前月份銷售額之一部分，無從查對詳為區辨。尚難僅以「原告開出發票之月份」與本件「實際取得收入之月份」作為互相比較金額之基礎，先予敘明。

②然本院仍將所認實際收入112,443,729元，按月與原告開立發票銷售額予以比較，臚列於附表十一。又按營業稅法第51條第1項第3款規定為漏稅罰，以短報或漏報銷售額致生短漏稅額結果為要件，即以發生漏稅之實害結果為必要（最高行政法院98年度判字第258號判決、最高行政法院100年度判字第693號判決意旨參照）。又依附表十一所示，縱以原告所主張方式，將「原告開出發票之月份」與本件「實際取得收入之月份」互相比較金額，實則原告就102年度1月及2月（第1期）、3月及4月（第2期）之營業稅申報，至該年度第2期申報期限屆滿時（102年5月15日），原告漏報之銷售額已累計達11,903,466元（1月份3,694,540元＋2月份3,292,647元＋3月份1,770,866元＋4月份3,145,413元），斯時漏稅實害結果已達595,173元（漏報銷售額11,903,466元×

5%)，顯然超過本件最終所認漏報銷售額7,519,039元及應補徵稅額375,952元之結果（漏報銷售額7,519,039元x5%）。乃因被告考量本件並無帳證可供詳細區辨原告已開立發票之各筆其等實際發生交易之時日（註：營業人考量全年度若漏報太多銷售額，日後可能招致營業稅及營所稅之查緝，乃往往於下半年或第4季自行大量補開發票，以致僅憑開立發票之日期不足以表彰實際交易之時日），是被告僅能以全年度整體觀察方式，綜合12個月份為本件漏報銷售額及應補徵稅額之認定，經核被告此種全年度觀察方式對原告並無不利，尚無違誤。本院亦以整體觀察方式，最終認定原告本件漏報銷售額7,519,039元，應予補徵稅額375,952元等節，已如上述。則原告主張本年度10月、11月、12月等月份開出發票金額大於當月收入金額，本件不應再對原告補徵稅額云云，尚不足採。

三、罰鍰部分：

- （一）按營業稅法第51條第1項第3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：……三、短報或漏報銷售額。」稅捐稽徵法第44條規定：「（第1項）營利事業依法規定應給與他人憑證而未給與……應就其未給與憑證……經查明認定之總額，處5%以下罰鍰。……。（第2項）前項處罰金額最高不得超過新臺幣100萬元。」
- （二）次按行政罰法第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。」納稅者權利保護法第16條第1項規定：「納稅者違反稅法上義務之行為非出於故意或過失者，不予處罰。」
- （三）次按財政部87年8月19日台財稅第871960445號函釋：「『關於稅捐核課期間及其起算之規定，於罰鍰案件依稅捐稽徵法第49條準用時，應準用同法第21條規定，視其有無故意以詐術或其他不正當方法逃漏稅捐，分別認定為5

01 年或7年』，前經本部74/03/20台財稅第13298號函釋有
02 案。而罰鍰案件，可分為行為罰及漏稅罰，漏稅罰係以納
03 稅人有逃漏稅為要件，其處罰期間依本部前開函釋規定，
04 應視該納稅人有無故意以詐術或其他不正當方法逃漏稅
05 捐，分別認定為5年或7年；而行為罰則係對不依稅法規定
06 為一定行為或不為一定行為之處罰，並不以行為人有逃漏
07 稅為處罰要件，則其處罰期間，依本部前開函釋規定應一
08 律為5年，而無須視有無故意以詐術或其他不正當方法逃
09 漏稅捐，予以區分該行為罰期間為5年或7年。」

10 (四) 可知營業人銷售貨物或勞務，應依法開立統一發票交付買
11 受人，並以每2月為一期，依法申報銷售額及營業稅額。
12 如有短報、漏報銷售額，主管稽徵機關應追繳稅款，並依
13 法予以裁處罰鍰。經查，原告本件未依規定開立統一發
14 票，漏報銷售額7,519,039元，短漏營業稅額375,952元。
15 又原告為營業人，對於銷售貨物或勞務應依規定開立統一
16 發票並報繳營業稅，自難諉為不知，惟原告銷售貨物或勞
17 務卻漏開發票，並利用他人帳戶隱匿收入，漏報銷售額，
18 是認原告本件漏開發票、漏報銷售額，致逃漏營業稅之違
19 章行為，係明知並有意使其發生，核屬直接故意。

20 (五) 就漏稅罰而言，稅捐稽徵法第21條第1項第3款規定「故意
21 以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者，其核課期間為7
22 年」，可知原告於102年1月至12月間銷售貨物或勞務，故
23 意漏報銷售額，致生逃漏營業稅之結果，其處罰期間為7
24 年。至於原告未依規定給與他人憑證（統一發票）之行為
25 罰，其處罰期間為5年，是稅捐稽徵法第44條第1項行為罰
26 已逾5年部分，則應予減除（最高行政法院109年度判字第
27 137號判決、104年度裁字第184號裁定意旨參照）。查被
28 告本件對原告裁處罰鍰之處分，係於107年3月9日對原告
29 送達（被告卷一第1、19、21頁）。是就營業稅法第51條
30 第1項第3款漏稅罰而言，被告107年3月9日對原告送達罰
31 鍰處分，未逾7年處罰期間。然就稅捐稽徵法第44條行為

01 罰而言，若原告漏開發票行為發生於102年3月9日以前，
02 基於被告罰鍰處分係於107年3月9日始為送達，應認原告1
03 02年1月1日至102年3月9日期間應給與他人發票而未給與
04 之違章行為，已逾5年處罰期間。

05 (六) 關於營業人應納稅額與銷售額申報，乃至於銷貨應開立憑
06 證規定，在於確保該營業人應納稅額之繳納；據此，營業
07 人銷售貨物未開立憑證者，依稅捐稽徵法第44條規定科處
08 行為罰，營業人短報或漏報銷售額者，依營業稅法第51條
09 第1項第3款科處漏稅罰。由於銷貨開立憑證與申報銷貨
10 額、營業稅額等規定之規範目的同一，揆諸司法院釋字第
11 503號解釋，乃為一行為，從一重處罰。又所稱擇一從重
12 處罰，應依行政罰法第24條第1項規定，就具體個案，按
13 營業稅法第51條所定就漏稅額處最高為5倍之罰鍰金額與
14 按稅捐稽徵法第44條所定經查明認定總額處5%以下罰鍰金
15 額比較，擇定從重處罰之法據（最高行政法院103年度判
16 字第606號判決意旨參照）。

17 (七) 本件被告復查決定係從重以營業稅法第51條為處罰法據，
18 核定所漏稅額677,637元（漏報稅額678,714元—累積留抵
19 稅額最低金額1,077元），並按所漏稅額677,637元處以0.
20 5倍之漏稅罰其罰鍰計338,818元（見被告卷一第35頁）。
21 惟本院肯認之所漏稅額僅為374,875元（漏報稅額375,952
22 元—累積留抵稅額最低金額1,077元），此與被告所認定
23 者差距甚大，則在裁罰之基礎已有變動下，難謂被告裁量
24 減縮至零，為免裁罰權割裂，自應將原處分（即復查決
25 定）關於罰鍰部分予以撤銷，由被告依照漏稅罰及行為罰
26 之處罰期間限制，且就具體個案擇定從重處罰之法據，並
27 亦重新考量裁罰之各種因素依法行使裁量權，而另為罰鍰
28 處分。

29 四、綜上所述，原告102年1月至12月間從事銷售行為，未依規定
30 開立統一發票，漏報銷售額7,519,039元，構成違章情事，
31 致生短漏稅額375,952元之結果，被告對原告補徵稅額375,9

52元部分，認事用法均無違誤，訴願決定遞予維持，亦無不合，原告訴請撤銷，為無理由，不應准許。至於原處分（即復查決定）補徵稅額逾375,952元及罰鍰部分，既有如前所述之違誤，訴願決定未予糾正，續以維持，即有未合，原告訴請撤銷此部分之訴願決定及原處分（即復查決定），為有理由，應予准許。

五、兩造其餘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，本件原告之訴為一部有理由，一部無理由，爰依行政訴訟法第104條、民事訴訟法第79條規定，判決如主文。

中 華 民 國 112 年 10 月 12 日

審判長法 官 陳心弘

法 官 林妙黛

法 官 畢乃俊

一、上為正本係照原本作成。

二、如不服本判決，應於送達後20日內，向本院高等行政訴訟庭提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內補提理由書；如於本判決宣示或公告後送達前提起上訴者，應於判決送達後20日內補提上訴理由書（均須按他造人數附繕本）。

三、上訴未表明上訴理由且未於前述20日內補提上訴理由書者，逕以裁定駁回。

四、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49條之1第1項第3款）。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3項、第4項）。

得不委任律師為訴訟代理人之情形	所需要件
(一)符合右列情形之一者，得不委任律師為訴訟代理人	1. 上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備法官、檢察官、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，上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備會計師資格者。 3. 專利行政事件，上訴人或其代表人、管理人、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 112 年 10 月 12 日

書記官 李依穎