

最 高 行 政 法 院 判 決

108年度判字第415號

上 訴 人 舒坦達貿易有限公司

代 表 人 戴永豐

訴訟代理人 蔡素惠 律師

被 上 訴 人 財政部中區國稅局

代 表 人 宋秀玲

上列當事人間稅捐稽徵法罰鍰事件，上訴人對於中華民國107年1月4日臺中高等行政法院106年度訴更一字第12號判決，提起上訴，本院判決如下：

主 文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理 由

壹、本件被上訴人之代表人已由蔡碧珍變更為宋秀玲，茲經其具狀聲明承受訴訟，核無不合，應予准許。

貳、緣上訴人於民國100年4月22日至101年8月1日間進口洋蔥，金額合計新臺幣（下同）65,343,434元，未依規定取得進項憑證，經被上訴人所屬東山稽徵所核認有違反加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法）第3條第3項第3款規定之違章行為，被上訴人爰依稅捐稽徵法第44條規定，按查明認定之總額65,343,434元處5%罰鍰上限100萬元。上訴人不服，申請復查未獲變更，提起訴願亦遭駁回，向臺中高等行政法院（下稱原審）提起行政訴訟。經原審105年度訴字第263號判決上訴人之訴駁回，上訴人仍不服，提起上訴，經本院以106年度判字第404號判決廢棄該判決，發回原審更為審理，復經原審判決駁回後，提起上訴。

參、上訴人起訴主張：一關於系爭進口洋蔥之資金來源，依被上訴人稅務員即證人陳玉英於101年9月3日訪談戴永豐之談話紀錄可知，被上訴人於101年9月間係認為系爭洋蔥之銷貨人為張美珍，並非上訴人，足證購買系爭進口洋蔥之資金來自於戴永豐及張美珍，與上訴人無涉。又該資金是戴永豐於96

01 年間以其自有之存款、銀行貸款、人壽解約款以及張美珍母
02 親之贈與為資本，借用舒坦達生化科技有限公司（下稱舒坦
03 達生化公司）名義，開始從事洋蔥進口生意，此生意模式一
04 直持續至100年間，從未改變。嗣於100年4月12日將進口洋
05 蔥之資本先行取用100萬元存入「舒坦達貿易有限公司籌備
06 處戴永豐」帳戶，再於同月22日提領95萬元投為進口洋蔥資
07 本，此有彰化銀行存摺交易明細查詢表可證。故而，本件向
08 美國公司購買洋蔥之價金係由戴永豐支付，進口之後售予謝
09 信惠之貨款最終亦進入戴永豐帳戶，自始未進入上訴人帳戶
10 ，本件洋蔥之進口及銷售實與上訴人無涉，上訴人既未委託
11 或借用舒坦達生化公司進口洋蔥，自無違反行政法上義務可
12 言。二、被上訴人再三主張借用舒坦達生化公司進口洋蔥者為
13 上訴人，所憑者無非係以進口報單、進貨分類帳、談話紀錄
14 及承諾書為據。惟卷附之進口報單納稅義務人均為舒坦達生
15 化公司，戴永豐及張美珍自96年起即借用舒坦達生化公司名
16 義進口洋蔥，由進口報單並無以證明係上訴人借用舒坦達生
17 化公司名義進口系爭洋蔥。又上訴人之分類帳固登載自100
18 年4月22日起進貨，然該分類帳純係上訴人於101年間應被上
19 訴人稅務人員要求上訴人應申報營利事業所得稅而製作。事
20 實上上訴人於100年4月20日設立登記後，並未馬上營業，此
21 觀被上訴人所屬東山稽徵所100年4月29日中區國稅東山三字
22 第1003001433號函可知，上訴人自100年10月28日之後始可
23 能有營業行為，卷附之分類帳記載上訴人自100年4月22日起
24 進口洋蔥，顯與事實不符。另經稅務人員約談，戴永豐表明
25 願於合理範圍內補繳稅款，因而依照稅務人員之指示補具上
26 訴人100年分類帳。上訴人即於102年3月19日補申報並繳納
27 459,516元稅額，詎被上訴人嗣後竟以該分類帳為本件課罰
28 上訴人之主要依據，此無異設阱誘捕，上訴人除了繳交原不
29 須繳納之營利事業所得稅外，尚被要求支付100萬元罰鍰，
30 被上訴人所為誠有失允當。再者，綜觀被上訴人所屬東山稽
31 徵所稅務員張建霖於104年6月29日再次訪談戴永豐之談話紀

錄，乃被上訴人故意以不正當方法取得，且與事實不符，依行為時稅捐稽徵法第11條之6規定，非得作為處罰之證據。

三、就上訴人於101年12月11日所出具之說明書，事實上上訴人之所以出具該說明書，係因陳玉英於101年11月9日傳真乙紙說明書予張美珍，內容為戴永豐個人自承96至100年間銷售洋蔥未辦理營利事業所得稅結算申報，同意按各年度營利事業同業利潤標準淨利率7%逕行核定營業淨利。嗣陳玉英嗣後又修改說明書內容，於101年12月10日以電子郵件將兩份說明書寄給張美珍，陳玉英以年份劃分，將96年至99年間之洋蔥歸由戴永豐個人銷售、100年之洋蔥則歸由上訴人銷售。陳玉英並以口頭向張美珍表示，只要按照被上訴人之要求出具說明書，則上訴人只需補繳營利事業所得稅即可，並無其他罰款。四、承如前述，上訴人固於100年4月20日設立登記，惟其設立登記後並未立即營業，惟直至100年10月28日後戴永豐始可能以上訴人負責人身分為上訴人為營業行為；再者，以金流而言，戴永豐進口洋蔥之資金來自於其自有資金、銀行貸款、人壽解約款以及張美珍母親之贈與，銷售洋蔥所得，最後盡數進入張美珍帳戶再轉入戴永豐帳戶，並無一分一文入上訴人帳戶，足見戴永豐於100年進口洋蔥時，乃係為其個人而為，並非為上訴人而為，從而系爭洋蔥之銷售與上訴人無涉。五、綜上所述，被上訴人無視購買系爭洋蔥之資金均來自於戴永豐及張美珍、以及銷售洋蔥所得盡數進入戴永豐個人帳戶之事實，將上訴人與上訴人代表人戴永豐視為同一人格，徒以戴永豐既已設立貿易公司，則戴永豐應以貿易公司名義進口洋蔥，且應將銷售所得列為公司所得，其認定顯與事實不符，要無可採等語，求為判決撤銷訴願決定及原處分（即復查決定）。

肆、被上訴人則以：一、依上訴人代表人戴永豐101年9月3日談話紀錄所載，顯見戴永豐成立上訴人之目的係為經營系爭洋蔥買賣業務無疑。又上訴人係屬1人公司，其唯一股東戴永豐於100年4月12日將股款100萬元存入彰化銀行之「舒坦達貿

易有限公司籌備處戴永豐」帳戶作為上訴人之資本額，並經
主管機關核准設立登記，所營項目為蔬果及花卉批發零售買
賣業，嗣上訴人成立後戴永豐於同年月22日自「舒坦達貿易
有限公司籌備處戴永豐」帳戶提領95萬元，而依上訴人所述
係投入進口洋蔥所用，據上可知，上訴人係戴永豐為買賣洋
蔥所設立，於設立後以上訴人之資本作為以舒坦達生化公司
名義代上訴人向國外進口洋蔥之資金，再由上訴人將其所購
買之洋蔥銷售國內買受人之行為，核屬上訴人之營業行為；
上訴人買賣洋蔥之所得，亦依所得稅法規定課徵營利事業所
得稅。二、上訴人既為實施商業會計法之營利事業，並經營農
產品批發等買賣，依營業稅法第3條第3項第3款及稅捐稽徵
機關管理營利事業會計帳簿憑證辦法規定，上訴人本應設置
帳簿及對外營業事項之發生時自他人取得原始憑證，或給與
他人原始憑證，以足以正確計算上訴人當年度營利事業所得
額，並依所得稅法規定辦理營利事業所得稅結算申報。惟上
訴人卻以被上訴人請上訴人依所得稅法第83條規定提示經營
銷售洋蔥業務之相關帳簿憑證供核，認為上訴人之分類帳及
申報營利事業所得稅係受被上訴人指示而製作及申報等情，
上訴人所訴顯有誤解。三、上訴人未依上開規定辦理100年度
營利事業所得稅結算申報，經被上訴人通報被上訴人所屬東
山稽徵所查獲上訴人100年度銷售洋蔥收入42,400,931元，
被上訴人所屬東山稽徵所乃函請上訴人補行辦理100年度營
利事業所得稅結算申報，經上訴人於102年3月19日補行申報
並自動補繳稅款。嗣經該所核認上訴人涉有進貨未依規定取
得進項憑證之情事，被上訴人爰以上訴人為營業人，當知負
有於營業行為發生時，依規定取得憑證之義務，惟其卻未取
得，有應注意能注意而不注意之過失，自應受罰，乃按上訴
人未依規定取得進項憑證金額65,343,434元（100年40,082,
770元、101年25,260,664元），依稅捐稽徵法第44條規定，
裁處5%之罰鍰上限計100萬元。四、戴永豐於100年4月22日自
上訴人資本帳戶領出95萬元作為購買洋蔥資金，該購買洋蔥

之資金係源自上訴人資本，理當係屬上訴人之進貨，後將上訴人所購買之貨物再銷售予買受人，核屬上訴人之營業行為，不因銷售洋蔥之貨款有無入上訴人上開帳戶而有所不同。況上訴人係公司組織之法人，具有獨立人格，其與法人代表人之自然人，係各別之權利義務主體，尚難以戴永豐提領上訴人資本作為戴永豐個人名義買賣洋蔥，即可認定係屬戴永豐個人行為。五、本件係上訴人進貨未依規定取得進項憑證，違反稅捐稽徵法第44條規定所為裁處之行為罰，與上訴人100年度營利事業所得稅未依限辦理結算申報，經被上訴人所屬東山稽徵所函辦催報，係屬二事，亦不因上訴人有無將舒坦達生化公司進項憑證登入總分類帳—進貨科目並列入100年度營利事業所得稅結算申報之營業成本項下而有所不同。六、綜上所述，上訴人係100年4月20日依公司法規定設立登記之營利事業，於100年4月22日至101年8月1日間以上訴人資本及以舒坦達生化公司名義代上訴人向國外購買洋蔥，應依營業稅法第3條第3項第3款及稅捐稽徵機關管理營利事業會計帳簿憑證辦法規定，自舒坦達生化公司取得憑證，惟上訴人未依上開規定取得憑證，被上訴人爰依稅捐稽徵法第44條規定，按上訴人於系爭期間未依規定取得憑證經查明認定之金額65,343,434元（100年40,082,770元、101年25,260,664元）處5%之罰鍰上限計100萬元，並無違誤等語，資為抗辯，求為判決駁回上訴人在原審之訴。

伍、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：一、上訴人為本件購買洋蔥之營業人，應自舒坦達生化公司取得進項憑證，但未依規定取得：（一）依上訴人代表人戴永豐於101年9月3日談話紀錄、原審106年9月20日行準備程序時，戴永豐之陳述、原審輔佐人張美珍之陳述及參酌上訴人之唯一股東戴永豐於100年4月12日將股款100萬元存入彰化銀行之「舒坦達貿易有限公司籌備處戴永豐」帳戶作為上訴人之資本額，隨後向主管機關申請公司登記，並經主管機關核准設立登記在案，所營項目為蔬果及花卉批發零售買賣業，嗣上訴人成立後

戴永豐自上開帳戶提領95萬元，並投入進口洋蔥所用，分別有彰化銀行存摺存款帳號資料及交易明細查詢、公司設立登記表在卷可稽，益徵戴永豐成立上訴人之目的係為經營系爭洋蔥買賣業務，並確實將該資本額領出作為進口洋蔥之資金週轉使用，且係委託舒坦達生化公司以其名義代為向國外購買洋蔥，並交付上訴人等情無疑。(一)上訴人係公司組織之法人，具有獨立人格，其與法人代表人之自然人，係各別之權利義務主體，上訴人之代表人戴永豐因成立公司之故，將100萬元投入公司作為資本額之用，該資本額自屬上訴人所有，自不因該100萬元係其代表人戴永豐所提出而有所改變。又上訴人係屬1人公司，營業項目包含與本件銷售行為有關之蔬果及花卉批發零售買賣業，其設立之目的既係經營系爭洋蔥買賣業務，則其代表人戴永豐自上訴人資本帳戶領出95萬元作為購買洋蔥之資金，該購得之洋蔥當屬上訴人之進貨，始符合常理，其後再將該所購買之貨物銷售予其他買受人，亦應屬上訴人之營業行為，並不因銷售洋蔥之貨款有無進入上訴人上開帳戶而有所不同。另依公司法第15條規定，上訴人之資金不得貸與股東戴永豐，且上訴人與戴永豐均未主張為借貸關係並提出相關證明，自難認彼等間有其他運用上開資金之合理事由。(二)公司設立登記與稅籍登記分屬不同制度，各有其管理規範之目的及功能，雖稅籍登記規則第3條第1項規定，營業人應於開始營業前，填具設立登記申請書，向主管稽徵機關申請稅籍登記，但公司是否有營業行為應課徵營業稅及給與或取得進項憑證，仍應依稅捐稽徵法第12條之1第2項規定，以實質經濟事實關係及其所生實質經濟利益之歸屬與享有為依據，而非侷限在是否完成稅籍登記為斷。上訴人雖提出被上訴人所屬東山稽徵所100年4月29日中區國稅東山三字第1003001433號函及100年10月28日中區國稅東山三字第1003004181號函，惟上訴人之代表人戴永豐既已於100年4月22日自上開「舒坦達貿易有限公司籌備處戴永豐」帳戶提領95萬元，並投入進口洋蔥所用，依其實質經濟事

實關係及其所生實質經濟利益之歸屬而言，即屬營業行為，並不因公司尚未設置營業設備所影響。是被上訴人參酌調查所得之舒坦達生化公司進口報單總細項資料、轉帳傳票、東方海外股份有限公司統一發票、國庫專戶存款收款書兼匯款申請書、盈統報關有限公司收費清單、進口報單及進口報單總項資料清單等件，認定上訴人本件進口洋蔥而有營業行為之時間從100年4月22日至101年8月1日，尚無違誤。二、依行為時商業會計法第23條、稅捐稽徵機關管理營利事業會計帳簿憑證辦法第2條第1款、第21條第1項、第2項、第22條規定，上訴人以其資本95萬元作為購買洋蔥之資金，該購得之洋蔥當屬上訴人之進貨，又本件係以舒坦達生化公司名義進口洋蔥，上訴人為委託人，舒坦達生化公司受託以自己名義代為向國外購買洋蔥，並交付上訴人，依照營業稅法第3條第3項第3款規定，即應視為銷售貨物，上訴人應於該貨物交付時，向舒坦達生化公司取得載有交易雙方之名稱、地址、統一編號、交易日期、品名、數量、單價、全額、銷售額及營業稅額並加蓋印章之進項憑證，且應依稅捐稽徵機關管理營利事業會計帳簿憑證辦法，設置日記簿、總分類帳、存貨明細帳及其他必要之補助帳簿，並依會計事項按發生次序逐日登帳，並辦理上一年度即100年度營利事業所得稅結算申報，惟上訴人未依上開規定辦理100年度營利事業所得稅結算申報，經被上訴人通報被上訴人所屬東山稽徵所查獲上訴人100年度銷售洋蔥收入42,400,931元，被上訴人所屬東山稽徵所乃函請上訴人補行辦理100年度營利事業所得稅結算申報，經上訴人補行申報並自動補繳稅款，並委託萬鑫會計師事務所將上訴人100年度日記簿、總分類帳、進貨簿、銷貨簿及傳票暨憑證提供被上訴人所屬東山稽徵所查核，經該所核認上訴人涉有進貨未依規定取得進項憑證之情事，被上訴人爰以上訴人為營業人，當知負有於營業行為發生時，依規定取得憑證之義務，惟其卻未取得，被上訴人乃認定其有違反稅捐稽徵法第44條第1項規定，尚非無據。三、上訴人本負

有設置及真實記載之協力義務，稽徵機關之承辦人員依稅捐稽徵法第30條第1項、所得稅法第83條第1項、第3項等規定通知提示帳簿、文據等，為依職權調查證據之依法行政行為。上訴人既係為補申報上訴人100年度營利事業所得稅，並表明願於合理範圍內補繳稅款，乃補具該分類帳，顯係出於自由意志為之，縱然係應被上訴人所屬之承辦人員要求，亦難認有何不實之情。又上訴人進貨未依規定取得進項憑證違反稅捐稽徵法第44條規定之違章行為，與上訴人100年度營利事業所得稅未依限辦理結算申報，而有逃漏營利事業所得稅之行為，分屬二事，被上訴人本應依法分別處置。上訴人於事後補具真實記載之分類帳等，既係其依法應善盡之義務，則上訴人訴稱被上訴人嗣後以該分類帳為本件課罰上訴人之主要依據，此無異設阱誘捕，上訴人除了繳交原不須繳納之營利事業所得稅外，尚被要求支付系爭100萬元罰鍰，被上訴人所為誠有失允當，洵非可採。至於被上訴人所屬東山稽徵所稅務員張建霖於104年6月29日再次訪談上訴人代表人戴永豐，亦係依職權所為調查證據之行政行為，且係在上訴人補設置總分類帳後所為之訪談，應無誘導詢問之問題。四證人陳玉英固坦承曾以電子郵件傳送說明書之初稿供張美珍參考，惟否認有以脅迫方式為之，並否認張美珍所言「我收到要罰100萬時有打電話給你，問你為何被處罰，你說當初沒有考慮到未依規定取得進項憑證這點」等語。依初稿及說明書內容觀之，無非載明上訴人願意坦承於100年間進口洋蔥，因疏忽未辦理營利事業所得稅結算申報，經扣除相關成本支出後，核算營業毛利為1,257,595元，上訴人承諾依法繳清稅款及罰鍰，不再爭訟，請從輕裁罰，內容明確，尚非一般人所不能理解，上訴人既願意蓋章表明接受其內容並出具供被上訴人辦案使用，縱係稅務人員代為撰寫草稿，亦不能認為違反上訴人之本意。至於稅務人員曾轉達稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表之相關裁罰規定，核屬法令宣導，在無明確證據證明之下，自不能認為上訴人係出於非自由意

01 志下出具該說明書。五、上訴人為營業人，當知負有於營業行
02 為發生時，依規定取得憑證之義務，惟其卻未取得，有應注
03 意能注意而不注意之過失，自應受罰，本件依上訴人未依規
04 定取得進項憑證金額65,343,434元（100年40,082,770元、1
05 01年25,260,664元），依稅捐稽徵法第44條規定，裁處5%之
06 罰鍰上限計100萬元，於法並無違誤。縱依前開上訴人僅自
07 其公司資本額提領95萬元投入進口洋蔥資金計算，因上訴人
08 代表人戴永豐已於101年9月3日被上訴人訪談時陳稱其進口
09 洋蔥之資金合計259萬元，並於本院審理時坦承該資金亦包
10 含上訴人之資本額，並投入進口洋蔥之資金週轉使用等語，
11 是以此週轉資金比例計算，上訴人亦占有36%之投資比例（
12 $95 \div 259 = 36\%$ ）。從而，本件以上開進項金額65,343,434元
13 之36%計算，上訴人亦應有23,523,636元之進口洋蔥金額，
14 其未依規定取得進項憑證，則被上訴人僅處罰5%罰鍰上限10
15 0萬元，亦無違誤。故即便上開分類帳及說明書予以摒棄不
16 用，本件仍認為原處分之裁罰結果為合法等語，因將訴願決
17 定及原處分均予維持，駁回上訴人之訴。

18 陸、上訴意旨略以：

19 一、就戴永豐而言，上訴人之100萬元資本連同其他資金，均係
20 伊個人從事洋蔥進口之資本。事實上戴永豐委託舒坦達生化
21 公司進口洋蔥時，並未依資金比例區分「伊個人委託進口」
22 及「公司委託進口」，而係沿用自96年以來一貫之個人委託
23 進口模式。又系爭洋蔥進口後之貨款最終進入戴永豐個人帳
24 戶，從未進入上訴人帳戶。原判決就此未傳訊舒坦達生化公
25 司相關人員到庭作證或就此部分為任何調查，逕以擬制之方
26 式，推測係由上訴人委託舒坦達生化公司以其名義向國外購
27 買洋蔥，並交付予上訴人，原判決顯有認定事實未依證據及
28 判決不備理由之違誤。另購買洋蔥所需之外匯，均係由戴永
29 豐個人帳戶結匯，銷售所得亦均進入戴永豐個人帳戶，顯可
30 推知戴永豐之真義，係以其個人為行為主體，買賣洋蔥之法
31 律效果亦歸之於其個人。原判決強行認定為上訴人委託舒坦

達生化公司進口洋蔥，其判決有不適用民法第153條規定之違背法令。

二、依本院99年度判字第281號判決意旨，戴永豐及張美珍乃單純借用舒坦達生化公司名義進口洋蔥，所有進口手續及費用均由戴永豐或張美珍負擔，未與舒坦達生化公司訂立書面之代購契約或其他書面契約，上訴人與舒坦達生化公司之間，更不存在代購契約。原判決逕自認定上訴人借用舒坦達生化公司名義進口洋蔥，遽然適用營業稅法第3條第3項第3款、行為時稅捐稽徵機關管理營利事業會計帳簿憑證辦法第21條第2項規定，認上訴人應向舒坦達生化公司取得進項憑證，其判決適用法令顯有不當。

三、依上訴人分類帳記載，戴永豐投入洋蔥買賣之資金總額高於259萬元，原判決以259萬元為計算上訴人投資比例，顯有未當。又其資金來源縱有95萬元來自上訴人之資本額，然戴永豐為洋蔥進口與銷售行為時，並未將其資金區分為公司投資資金及其個人資金，且銷售全數歸入其個人帳戶，原判決將本件洋蔥所得強行以總投資金額與上訴人之95萬元資本額為比例計算，其根據何在？原判決未說明其得此心證之理由，實有判決不備理由之違誤。

四、原判決所列資料，除其中乙紙無任何簽名用印之上訴人轉帳傳票外，其餘均為舒坦達生化公司之資料，何以由該等資料即可認定上訴人確實有於100年4月22日至101年8月1日期間進口洋蔥之營業行為？原判決未說明其心證理由，顯有判決不備理由之違法。

五、依本院106年度判字第404號判決意旨、陳玉英於原審到庭明確證稱，伊個人本來認定100年之違章主體是戴永豐，後來與長官討論之後，認為以上訴人作為違章主體對當事人比較有利，所以100年就以上訴人作為違章主體，足見被上訴人對於100年洋蔥交易主體之認定係依其人員主觀認定，並非依照相關之客觀事證。前開有利於上訴人之證據，原判決不予採納，復未說明不予採納之理由，實有判決不備理由之違

01 法。

02 六、上訴人分類帳及說明書均係依照被上訴人稅務員之指示而為
03 ，惟原判決先認該分類帳及說明書並非不能採用，嗣又認該
04 分類帳及說明書即便摒棄不用，原處分之裁罰結果亦為合法
05 ，顯有判決理由矛盾之違法。倘若該分類帳及說明書不得採
06 為證據，則原處分即無所憑恃，乃屬違法，即應撤銷原處分
07 。然原判決於原處分理由之外，自行於判決理由中將違法之
08 行政處分透過轉換方式治癒其瑕疵，使其轉換成合法之行政
09 處分，此實有違行政訴訟法第198條第1項規定之違法等語。

10 柒、本院查：

11 一、按稅捐稽徵法第44條規定：「（第1項）營利事業依法規定
12 應給與他人憑證而未給與，應自他人取得憑證而未取得，或
13 應保存憑證而未保存者，應就其未給與憑證、未取得憑證或
14 未保存憑證，經查明認定之總額，處百分之5罰鍰。但營利
15 事業取得非實際交易對象所開立之憑證，如經查明確有進貨
16 事實及該項憑證確由實際銷貨之營利事業所交付，且實際銷
17 貨之營利事業已依法處罰者，免予處罰。（第2項）前項處
18 罰金額最高不得超過新臺幣100萬元。」另營業稅法第3條第
19 3項第3款規定：「有左列情形之一者，視為銷售貨物：……
20 三、營業人以自己名義代為購買貨物交付與委託人者。」又
21 「（第1項）對外營業事項之發生，營利事業應於發生時自
22 他人取得原始憑證，如進貨發票，或給與他人原始憑證，如
23 銷貨發票。給與他人之憑證，應依次編號並自留存根或副本
24 。以網際網路或其他電子方式開立、傳輸或接收之電子發票
25 ，應儲存於媒體檔案。（第2項）前項所稱營業事項包括營
26 利事業之貨物、資產、勞務等交易事項。」復經行為時稅捐
27 稽徵機關管理營利事業會計帳簿憑證辦法第21條第1項、第2
28 項所明定。

29 二、上訴人係100年4月20日依公司法規定設立登記之營利事業，
30 於100年4月22日至101年8月1日間以上訴人資本及以舒坦達
31 生化公司名義代上訴人向國外購買洋蔥，應依營業稅法第3

條第3項第3款及稅捐稽徵機關管理營利事業會計帳簿憑證辦法規定，自舒坦達生化公司取得載有交易雙方之名稱、地址、統一編號、交易日期、品名、數量、單價、金額、銷售額及營業稅額並加蓋印章之憑證，惟上訴人未依上開規定取得憑證，被上訴人爰依稅捐稽徵法第44條規定，按上訴人於系爭期間未依規定取得憑證，經查明認定之金額65,343,434元（100年40,082,770元、101年25,260,664元）處百分之5之罰鍰上限計100萬元，原判決依據上訴人代表人戴永豐於101年9月3日談話紀錄及戴永豐及其配偶張美珍於原審審理時之陳述，復參酌戴永豐於100年4月12日將股款100萬元存入彰化銀行之「舒坦達貿易有限公司籌備處戴永豐」帳戶作為上訴人之資本額，嗣經主管機關核准上訴人設立登記，所營項目為蔬果及花卉批發零售買賣業，戴永豐隨即於同年月22日自上開「舒坦達貿易有限公司籌備處戴永豐」帳戶提領95萬元，並投入作為進口洋蔥之用等事項，業據原判決均詳予以論述，是原判決認定：戴永豐成立上訴人之目的係為經營系爭洋蔥買賣業務，並確實將該資本額領出作為進口洋蔥之資金週轉使用，且係委託舒坦達生化公司以其名義代為向國外購買洋蔥，並交付上訴人等情，以及所適用之法規與該案應適用之現行法規並無違背，即無所謂原判決有違背法令之情形。本院經核原判決駁回上訴人在原審之訴，並無違誤。茲就上訴理由再予論述如下：

(一)上訴意旨雖以：戴永豐及張美珍乃單純借用舒坦達生化公司名義進口洋蔥，所有進口手續及費用均由戴永豐或張美珍負擔，係自96年以來一貫之個人委託進口模式。未與舒坦達生化公司訂立書面之代購契約或其他書面契約，上訴人與舒坦達生化公司之間，更不存在代購契約。原判決逕自認定上訴人借用舒坦達生化公司名義進口洋蔥，遽然適用營業稅法第3條第3項第3款、行為時稅捐稽徵機關管理營利事業會計帳簿憑證辦法第21條第2項規定，認上訴人應向舒坦達生化公司取得進項憑證，其判決適用法令不當云云，惟查，戴永豐

成立上訴人公司之目的係為經營系爭洋蔥買賣業務，並確實將上訴人資本額95萬領出作為進口洋蔥之資金週轉使用。是本件應屬上訴人之營業行為，並不因銷售洋蔥之貨款有無進入上訴人上開帳戶，或成立前自96年以來一貫之個人委託進口模式，而有所不同；縱銷售所得匯入戴永豐個人帳戶，亦無礙於上訴人係委託舒坦達生化公司以其名義代為向國外購買洋蔥並交付上訴人之事實，以上均經原判決詳述其事實認定之依據及得心證之理由，核與卷內事證並無不符；經核並無違背論理法則或經驗法則，亦無判決不適用法規或適用不當、不備理由等違背法令情事。上訴意旨係就原審所為論斷或駁斥其主張之理由，泛言原判決不適用法規或適用不當，並非可採。

(二)再者，依公司法第15條規定，上訴人之資金原則上不得貸與股東戴永豐，且上訴人與戴永豐亦無得為借貸之特別情事，自難認股東戴永豐得為運用上開資金之事由。是上訴人之代表人即股東戴永豐從事與該公司營業項目有關之行為，應係代表該公司所為之業務行為，尚難以戴永豐提領上訴人資本作為戴永豐個人名義買賣洋蔥，更無從認定係屬戴永豐個人行為。另舒坦達生化公司確有於100年4月22日至101年8月1日期間，進口洋蔥之營業行為，則綜合上開所述證據，足以推論而認定股東戴永豐以上訴人資本及以舒坦達生化公司名義代上訴人向國外購買洋蔥，上訴意旨質疑：並無任何證據可認定上訴人確實有於100年4月22日至101年8月1日期間進口洋蔥之營業行為云云，亦非可採。

(三)復按證據之證明力如何或如何調查事實，事實審法院有衡情斟酌之權，苟已斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，而未違背論理法則或經驗法則，自不得遽指為違法。原審已就其調查之證據，本於所得之心證，認定事實如前所述，與論理法則及經驗法則無違，難謂有判決不適用法規或判決不備理由之違法。因本件事證已臻明確，原審衡情斟酌，並以全辯論意旨及調查證據結果，認有不必要調查之證據，而不違論理法

則或經驗法則，自不得遽指為違法。上訴意旨另以：原判決就此未傳訊舒坦達生化公司相關人員到庭作證或就此部分為任何調查，逕以擬制之方式，推測係由上訴人委託舒坦達生化公司以其名義向國外購買洋蔥，並交付予上訴人，原判決顯有認定事實未依證據及判決不備理由之違誤云云，無非就原審取捨證據、認定事實之職權行使，任意指摘原判決有違背法令情事，亦非可採。再戴永豐於100年4月22日自上開「舒坦達貿易有限公司籌備處戴永豐」帳戶提領95萬元，並作為進口洋蔥之用，自足以推論本件係上訴人委託舒坦達生化公司以其名義代為向國外購買洋蔥，並交付上訴人。其資金來源縱有95萬元來自上訴人之資本額，然戴永豐為洋蔥進口與銷售行為時，並未將其資金區分為公司投資資金及其個人資金，亦未依資金比例區分「伊個人委託進口」及「公司委託進口」，原判決雖於判決中分別以來自上訴人資本額之95萬元及戴永豐陳稱其進口洋蔥之資金合計259萬元，而分論上訴人進口額等情，無非在論述未依規定取得進項憑證之金額在被上訴人處罰百分之5罰鍰上限100萬元之內，原審雖有於判決贅斷者，惟尚不影響於判決之結果，與所謂判決不備理由之違法情形不相當。

(四)依上開事證已足認本件係上訴人委託舒坦達生化公司以其名義代為向國外購買洋蔥等情，是上訴人分類帳及說明書是否依照被上訴人稅務員之指示而為，即無再予論述之必要，原審雖有於判決中加以論斷者，亦不影響於判決之結果，與所謂判決理由矛盾之違法情形不相當。則原判決認該分類帳及說明書即便摒棄不用，原處分之裁罰結果亦為合法等情，並無違誤。上訴意旨以：原判決先認該分類帳及說明書並非不能採用，嗣又認該分類帳及說明書即便摒棄不用，原處分之裁罰結果亦為合法，顯有判決理由矛盾之違法云云，自屬誤解而非可採。

(五)至於本件被上訴人承辦人陳玉英於原審所證稱，伊個人本來認定100年之違章主體是戴永豐，後來與長官討論之後，認

01 為以上訴人作為違章主體對當事人比較有利，所以100年就
02 以上訴人作為違章主體等語，經核上開證詞，僅係行政人員
03 陳述其承辦案件調查事實心證形成過程，但既尚未作成對外
04 發生效力之行政處分，自不得作為上訴人有利之證據。上訴
05 意旨以：被上訴人對於100年洋蔥交易主體之認定係依其人
06 員主觀認定，並非依照相關之客觀事證。前開有利於上訴人
07 之證據，原判決不予採納，復未說明不予採納之理由，實有
08 判決不備理由之違法云云，尚非可採。

09 三、從而，上訴論旨，仍執前詞，指摘原判決違背法令，求予廢
10 棄，為無理由，應予駁回。

11 捌、據上論結，本件上訴為無理由。依行政訴訟法第255條第1項
12 、第98條第1項前段，判決如主文。

13 中 華 民 國 108 年 8 月 22 日

14 最高行政法院第四庭

15 審判長法官 鄭 小 康

16 法官 蕭 惠 芳

17 法官 林 文 舟

18 法官 帥 嘉 寶

19 法官 劉 介 中

20 以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

21 中 華 民 國 108 年 8 月 22 日

22 書記官 劉 柏 君