

臺北高等行政法院判決

107年度訴字第1459號

108年11月28日辯論終結

原告 鄭捷

訴訟代理人 王健安 律師

高羅 律師

被告 財政部北區國稅局

代表人 王綉忠（局長）

訴訟代理人 杜思思

上列當事人間綜合所得稅事件，原告不服財政部中華民國107年9月11日台財法字第10713933660號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主 文

原告之訴駁回。

訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

壹、程序事項：按「（第1項）訴狀送達後，原告不得將原訴變更或追加他訴。但經被告同意或行政法院認為適當者，不在此限。（第2項）被告於訴之變更或追加無異議，而為本案之言詞辯論者，視為同意變更或追加。」行政訴訟法第111條第1項、第2項定有明文。原告起訴時聲明請求判決原處分（含復查決定）及訴願決定均撤銷，有原告民國107年11月28日行政訴訟起訴狀（本院卷第37頁）可稽，嗣於本院108年1月21日準備程序減縮其聲明為：「訴願決定、復查決定及原處分不利原告部分均撤銷。」（本院卷第89頁），被告對於上開原告聲明之減縮無異議而為本案之言詞辯論（本院108年11月28日言詞辯論筆錄，本院卷第453至458頁），揆

諸前揭規定，並無不合，爰予准許。

貳、事實概要：被告依據查得資料，以原告99及100年度綜合所得稅結算申報，分別漏報取自上上國際投資有限公司（下稱上上公司）其他所得新臺幣（下同）4,150,000元及5,000,000元，經審理違章成立，歸課核定原告99及100年度綜合所得總額4,512,200元及5,522,600元，綜合所得淨額4,250,200元及5,260,600元，應補稅額920,670元及1,316,810元，並按所漏稅額920,670元及1,316,810元處以0.5倍之罰鍰460,335元及658,405元。原告不服，申請復查結果，獲被告以106年11月8日北區國稅法二字第1060016206號復查決定追減99及100年度罰鍰92,067元及131,681元。原告仍表不服，提起訴願，亦遭駁回，遂提起本件行政訴訟。

參、當事人聲明及主張：

一、兩造聲明：

（一）原告聲明：訴願決定、復查決定及原處分不利原告部分均撤銷。

（二）被告聲明：原告之訴駁回。

二、原告主張：

（一）被告違反行政程序法第9條、第36條及第43條規定及最高行政法院107年度判字第722號判決所揭「不得僅採不利事證而捨有利事證於不顧」意旨：

1. 上上公司為小規模之一人公司，其資本額僅5,000,000元，依其歷年之營利事業所得稅結算申報書亦可看出營運狀況並不理想，甚至多數年度皆屬虧損狀態，豈有如被告指稱多達超出公司資本額近乎一倍之9,150,000元現金能夠贈與原告。被告就原告與上上公司間之股東往來金流，就流出與流入二者，採取割裂式之認定，致產生僅將上上公

01 司流出予原告之金流，認定作係原告取自上上公司之贈與
02 ；而就原告流入上上公司之金流部分，則置之不論。

03 2.上上公司財務制度尚非完善，就借款、還款之股東往來等
04 事項，未詳實記載於公司帳載資料上。被告亦承上上公司
05 之分類帳並未據實記載，是就原告與上上公司間借款、還
06 款之股東往來等事項之認定，自不得僅援引上上公司之帳
07 載資料作為基礎，更不得一方面認定帳載不實，卻又採信
08 其帳載，以無帳載為推論股東往來不存在之依據。

09 3.上上公司99年8月2日開立之4,150,000元臺灣銀行支票（
10 下稱系爭臺銀支票），其資金來源確屬原告預先於99年7
11 月9日存入5,000,000元至上上公司第一銀行之帳戶。被告
12 認定系爭臺銀支票4,150,000元屬於上上公司對原告之贈
13 與，顯與客觀事實及證據不符：

14 (1)原告99年間拍賣取得新北市○○區○○段○○○○段00
15 ○00○號土地，因拍定價金甚鉅付款不便，原告擬以開
16 立支票方式支付價金，礙於原告未有使用支票習慣，遂
17 預先於99年7月9日存入5,000,000元至上上公司第一銀
18 行之帳戶，待日後需支付拍賣土地之價金時，委由上上
19 公司代開臺銀支票支付予法院，此有上上公司第一銀行
20 存摺可稽。原告及上上公司103年7月25日說明書，均明
21 確表示上上公司99年8月2日所開立之臺銀支票確係代原
22 告所為。被告否認原告主張之前開原告已預先存入款項
23 事實，卻認定系爭臺銀支票4,150,000元屬上上公司對
24 原告之贈與，則依民法第406條、稅捐稽徵法第12條之1
25 規定及最高行政法院104年度判字第579號判決意旨，被
26 告自應舉證證實。

27 (2)被告否認99年7月9日存入上上公司帳戶之5,000,000元

01 款項係由原告預先存入，所憑證據，僅以顏玉梅103年7
02 月21日及同年7月29日之說明書。惟該等說明書僅能證
03 明該99年7月9日所存入之5,000,000元是交由顏玉梅所
04 存入，顏玉梅僅係依指示存入現金，根本無法知悉現金
05 來源。又被告以顏玉梅前開說明書：「98年11月16日從
06 上上公司領5,000,000元及99年7月9日將5,000,000元資
07 金再存回上上公司帳戶」似認為原告99年7月9日存入5,
08 000,000元至上上公司第一銀行之帳戶一事，是用以償
09 還原告98年11月16日自上上公司之借款。惟就該98年11
10 月16日原告向上上公司之借款，已於99年4月14日匯還
11 上上公司。原處分及訴願決定片面擷取對原告不利之事
12 證，摒棄有利於原告之證據，且所持證據亦無法明確證
13 明該4,150,000元確係上上公司所贈與原告，是該課稅
14 處分自難謂適法。

15 (3) 既被告主張原告及上上公司間之股東往來情形，應有帳
16 務記載始得核認，則上上公司之帳冊既為上上公司所製
17 ，當時帳載既未能確實，是原告提出上上公司更正之帳
18 載資料如甲證12，並以「銀行實際存入金額」為更正依
19 據，此銀行存提明細並非事後得以假造，而關鍵在於此
20 「客觀金流」之法律關係為何，然原處分片段擷取不利
21 原告之證據，對於有利原告之資金提前匯入、支應費用
22 還款等一併顯示於財務報表及銀行帳戶內之事實，均置
23 之不理。是以，上上公司業已依照實際交易之「客觀金
24 流」及「法律原因」詳實補登載相關帳冊，以符當時股
25 東往來情形之資金流程，並以甲證13之股東往來說明表
26 說明，以供參酌。

27 (4) 被告屢質疑原告預先於99年7月9日存入5,000,000元至

上上公司第一銀行之帳戶之資金來源非屬原告所有，惟消費借貸契約之成立生效，僅須當事人雙方意思表示合致，並將金錢或其他替代物之所有權移轉，即成立生效，有民法第153條第1項及第474條第1項規定可參。

(5) 系爭5,000,000元係原告借自鄭淑華，並提出借據供稽，鄭淑華確有以現金交付5,000,000元予顏玉梅，並指示顏玉梅於99年7月9日代為存入上上公司第一銀行之帳戶，以代其交付與原告。顯見鄭淑華及原告間已就雙方間5,000,000元之借貸相互合意，且鄭淑華亦已透過指示顏玉梅代辦存款之方式，將系爭5,000,000元之所有權移轉於原告，是雙方業已依民法第474條第1項成立消費借貸契約關係。是以，原告5,000,000元之資金來源即來自於鄭淑華之借款甚明。至於被告要求原告提出，鄭淑華用於貸予原告系爭5,000,000元之資金來源，除因與原告及鄭淑華間之借貸關係存在無關，顯與本件待證事實無合理關連外，且該部分之資料並非原告所管領之範圍，亦顯非原告所能取得，自無從要求原告提出。

4. 上上公司100年3月16日第一銀行帳戶匯出5,000,000元至原告第一銀行帳戶之該筆金流，為上上公司借與原告之借款，業經原告部分償還：

(1) 原告於100年3月間因認購合邦公司股權，有資金調度需求，遂向上上公司借款5,000,000元以支付價金，上上公司乃於同年3月16日匯款上開金額與原告，並在公司帳上記載該日有應收款5,000,000元，此有轉帳傳票及上上公司分類帳可稽，是該筆款項於匯款時，雖未明確記載為上上公司貸與原告之借款，然由原告日後亦已主動還款可知。

01 (2) 因上上公司為原告100%持股之一人公司，故原告與上上
02 公司間常有股東資金往來，原告常負擔該公司費用支出
03 ，此由上上公司帳戶使用紀錄，並無逐月支付相關營運
04 費用之紀錄足證，原告亦以此方式，作為逐筆沖銷對上
05 上公司借款債務之途徑。

06 (3) 基此，原告於100年3月時起，即以現金交付方式，代上
07 上公司給付每月應支出之員工謝福安薪資以及大亞聯合
08 會計師事務所之記帳費，總計償還223,334元（薪資3-
09 10月共計208,334元、記帳費3-10月共計15,000元），
10 此有上上公司分類帳及扣繳憑單可稽。嗣103年、104年
11 間原告陸續以現金還款上上公司，供上上公司營運調度
12 使用，當時因上上公司為財務制度尚非完善之中小企業
13 一人公司，該等還款為求簡便，未逐筆記載於公司分類
14 帳上。比對上上公司102年、103年及104年之資產負債
15 表及損益及稅額計算表，上上公司102年、103年所增加
16 之現金資產，扣除上上公司自身賺取之營業淨利外，實
17 係原告以自有資金還款與上上公司，總計為3,456,463
18 元。若否，則上上公司資產負債表上所顯示之現金科目
19 ，即無從解釋取自何處。此外，上上公司於104年底清
20 算時，其清算後資產負債表顯示「流動資產-現金」科
21 目記載為3,769,460元，較104年資產負債表所示之「現
22 金」科目記載之3,550,713元，增加218,747元，亦屬原
23 告對上上公司之還款。綜上，原告已對上上公司之還款
24 金額，總計為3,898,544元（223,334元+3,456,463元+
25 218,747元）。

26 (4) 末查，原告尚於99年7月9日匯入500萬元予上上公司，
27 委託上上公司代開臺銀支票4,150,000元支付予法院，

是原告尚有850,000元暫存於上上公司帳戶，可以之抵銷原告對上上公司100年3月16日之系爭500萬元借款，是抵銷後原告對上上公司之債務僅餘251,456元（500萬元-3,898,544元-850,000元）尚未清償，換言之，縱使假設被告認定為真（原告否認之），然被告所認為原告有行為時所得稅法第4條第1項第17款所稱之「取自營利事業贈與之財產」亦僅有251,456元，超過此金額之部分，原告業已清償。

(二)被告應證明上上公司有「贈與」原告，並負「本證」之舉證責任（贈與發生為本件客觀租稅構成要件事實），被告應就卷內一切事證充分衡量，不能僅採納不利原告之事證：

1.我國稅捐立法上採取之所得理論為「純資產增加說」（本院101年度訴字第1838號、最高行政法院96年度判字第1783號以及99年度判字第643號判決可資參照）。按一筆財產歸屬於特定權利主體時，是否符合所得稅法上收入之定義，以該權利主體是否「新取得該筆財產，且可終局性保有」為其判斷標準，在此標準下，因向人借貸取得財產（新取得但非終局保有）或因他人返還借貸物而取得財產（可終局保有，但非新取得），均不符合收入之定義。原告於本件實無受有所得，因原告並未有新取得任何財產，且可終局保有之者。

2.依納稅者權利保護法第7條第4項、第11條第1項及行政程序法第9、36、43條規定，本件被告未能舉證上上公司確實贈與原告，亦未能舉證推翻原告主張，被告未善盡職權調查義務，違反有利不利一律注意原則。

(三)綜上，原告與上上公司間資金往來，均為股東與公司間借貸行為，並無任何被告所稱無償取得財產之情形，此由原告均

有「事先匯入款項」或「事後還款」均足以證明，且相關匯入款、還款之事實，均為早於本件查核發動之前所生之事實，並無任何嗣後造假之可能。若單就上上公司資金淨流入原告角度觀察，系爭臺銀支票4,150,000元及系爭500萬元借款已經原告清償之部分（即4,748,544元），原告客觀上並無取自上上公司之財產，顯無應課稅之事實存在，至於差額部分屬原告尚未清償之債務（因上上公司為原告個人持有，並無嚴謹的還款、清償要求，方符常情）。縱退步言之，假設依被告所言（原告否認之）原告於處分時仍保有相關財產之「增益」，被告充其量也僅能就「尚未還款」部分，主張原告受有所得。然被告認該等資金全額屬上上公司對原告之贈與，原告有申報與繳納該筆所得稅之義務，其認定實有違誤。原告並無申報與繳納該筆所得稅之義務存在，是其未為申報難謂有何違法事實之存在，被告對原告所為之裁罰，即非適法，應予撤銷云云。

三、被告主張：

（一）原告以上上公司所開支票及匯入款取得拍賣土地及認購合邦公司股權，則就其主張99年度已事先匯入款項及事後已償還上上公司100年度所借款項之事實，應負舉證責任：所得稅爭議案件，有關所得計算基礎之加項收入，應由稅捐稽徵機關負舉證責任，至有關所得計算基礎之減項，即成本與費用，自應由納稅義務人負舉證責任。而租稅稽徵程序，稅捐稽徵機關雖依職權調查原則而進行，惟有關課稅要件事實，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，因而課予納稅義務人申報協力義務（行政訴訟法第136條準用民事訴訟法第277條前段規定參照）。

(二)原告以上上公司所開支票支付拍賣土地款，未能提供相關資料佐證資金為自有，被告核課99年度其他所得4,150,000元並無不合：

1.原告99年度以上上公司所開第一銀行支票（支票號碼BA000000，發票日：99年8月2日，票面金額4,150,000元）支付臺灣板橋地方法院，取得拍賣之新北市○○區○○段○○○○段00○○00號土地，有支票、臺灣板橋地方法院不動產權利移轉證書及土地建物查詢資料可稽，亦為原告所不爭，參諸改制前行政法院50年度判字第110號判決意旨，上上公司與原告係屬不同權利義務主體，公司卻申請開立支票代為支付系爭土地款，原告若未能提供具體佐證資料供核，以實其說，被告核課其他所得4,150,000元即無不合。

2.依卷附第一銀行大額通貨交易明細表所載，上上公司99年7月9日存入之款項，係由顏玉梅代為存入，且依顏玉梅說明內容略以：關於98年11月16日從上上公司領5,000,000元及99年7月9日將5,000,000元資金再存回上上公司帳戶之事，由於本人職業為會計，經常幫友人代跑銀行，上述都是上上公司會計鄭太太請託代辦等語，是以99年7月9日存入上上公司之5,000,000元，尚難認屬原告之資金。另原告雖主張係向鄭淑華（柯拔希配偶）借得，惟僅出具借據，說明因資產調度需要而續借至今，尚未償還等，惟該借款金額5,000,000元並非微小，原告卻未能提供相關資金收付紀錄（或提存紀錄）以資佐證，自難認其主張系爭臺銀支票4,150,000元係原告先於99年7月9日存入5,000,000元至上上公司第一銀行帳戶，該款項係原告向鄭淑華所借為真實。

01 3.經向第一銀行五股分行函查上上公司所有帳戶於99年4月
02 14日、同年7月9日及原告所有帳戶於100年3月16日之實際
03 交易情形，經該分行函復，大額通貨資料係登打代辦業務
04 人員，交易人顏玉梅為該公司財務長，銀行係依存戶填寫
05 存入傳票摘要欄內容登打本人，可知存款代辦人無須就該
06 備註內容提供相關資金來源佐證，此由100年3月16日原告
07 銀行存摺雖因登打人員依傳票摘要欄內容登打而顯示「本
08 人」存入12,540,000元，惟實際交易情形確係柯拔希提領
09 12,540,000元後存入原告帳戶12,540,000元，及99年4月
10 14日實際係顏玉梅存入現金5,000,000元，惟因銀行係依
11 存戶填寫匯款申請書傳票內容登打，故「國內匯款交易明
12 細表-集中匯款」載明匯款人為「本人鄭捷」，是若欲證
13 明資金來源尚應提供客觀資金資料（如：帳戶間之提出及
14 存入）以資佐證，原告以銀行存摺主張資金為其所存入，
15 自難採據。

16 4.原告雖主張99年7月9日顏玉梅存入5,000,000元至上上公
17 司帳戶之資金係其向鄭淑華所借，並提供借據佐證，惟被
18 告初查期間（102及103年間），原告於102年12月20日檢
19 附本票影本及原告存摺說明、上上公司及原告於103年7月
20 25日之歷次說明內容均未提及支付拍賣土地之資金係向他
21 人借得；被告受理復查後，原告始於105年1月17日檢附借
22 據，說明略以，99年7月9日存入5,000,000元係以借得之
23 現金存入等語，惟迄今未能就存入現金5,000,000元係向
24 鄭淑華借得之事實提供相關資金流程佐證。原告取得拍賣
25 土地及購買股權之資金來源若均係向他人借款，為何於初
26 查期間就取得拍賣土地之資金係借款而來，且有借據可資
27 佐證之事實均未主張，顯有違常情，而向鄭淑華借得5,00

0,000元大額現金之事實亦未能提供客觀之資金提存資料佐證，依前揭裁判意旨，其主張自難採據。

5.至原告主張如本院認有調查必要，請傳喚證人鄭淑華乙節，查原告主張借貸乙事僅有借據乙紙佐證，惟該借據為私文書，且原告未能提出系爭5,000,000元資金為鄭淑華所有之證明，縱經傳喚作證，若未能提出客觀之資金提存資料佐證其證詞，亦難認為真實，更況其與原告為姑姪關係，其證詞自有偏頗，是本件無傳喚鄭淑華作證之必要。

(三)原告以上上公司存入資金認購合邦公司股權，雖主張係借款卻未能證明已還款，被告核定100年度其他所得5,000,000元並無不合：

1.原告100年度認購合邦公司股權所付36,685,000元（11,500,000股，每股3.19元），其中5,000,000元係由上上公司於100年3月16日匯入原告第一銀行帳戶，有原告銀行存摺、合邦公司股東繳納現金股款明細表及原告102年12月20日說明可稽，亦為原告所不爭。

2.上上公司於100年3月16日匯款5,000,000元予原告供其購買合邦公司股權，上上公司於帳上記載「其他應收款」5,000,000元，另依上上公司101年9月20日資金轉入情形及柯拔希103年7月14日說明內容，上上公司於該日向柯拔希借入5,000,000元，惟上上公司卻以該筆借款沖銷對原告之其他應收款3,800,000元，記載「借記：銀行存款5,000,000元貸記：其他應收款3,800,000元（記載：還款）、其他應付款1,200,000元（記載：向柯拔希借支）」，帳載與實際情形不合，有上上公司分類帳及日記帳可稽，是上上公司並未就資金實際移轉情形如實記載，自難以其帳載情形作為本件有無還款之證明。

01 3.有關原告主張原告對上上公司之債務僅餘251,456元（5,0
02 00,000-208,334-15,000-3,456,463-218,747-850,000）

03 乙節，經依所附資料查核，難認其主張為真實：

04 (1)原告所提99年間借款資金來源及100年間借款已部分清
05 償之佐證資料，係提供「借據」及主張採「現金交付」
06 方式，惟均無資金流程可參，且因上上公司財務非健全
07 ，所稱事由均未於帳上記載，則如何認公司帳上現金增
08 加為原告還款、員工薪資及記帳費確由原告代付及暫存
09 850,000元於公司等主張為真實，況依甲證8之100年度
10 扣繳憑單所載，謝福安全年薪資及大亞聯合會計師事務
11 所記帳費分別為250,000元及18,000元，原告卻僅分別
12 代付208,334元（100年3至11月份，每月支付20,833元
13 ，12月支付20,837元）及15,000元（100年3至12月，每
14 月支付1,500元），代付金額與扣繳憑單金額不符，自
15 難以原告所提甲證7「其他應收款」分類帳之沖銷原因
16 證明有代付員工薪資與記帳費之事實。

17 (2)依所附上上公司102、103、104年度及清算後自行申報
18 之資產負債表，上上公司各該年度及清算後之「流動資
19 產-現金」分別為：21,488元、2,613,325元、3,550,71
20 3元及3,769,460元，「流動資產-銀行存款」分別為：5
21 ,116,747元、728,036元、218,496元及0元，各該年度
22 及清算後雖如原告主張現金分別增加2,591,837元、937
23 ,388元及218,747元，合計3,747,972元，惟銀行存款卻
24 分別減少4,388,711元、509,540元及218,496元（公司
25 清算時將帳載之銀行存款218,496元及其他應收款251元
26 結清轉為現金218,747元），合計5,116,747元，比對公
27 司現金增加數及銀行存款減少數，可知公司實際上並無

高額資金流入，難僅以現金增加證明係原告還款所致。

(3) 倘故意遺漏會計事項不為紀錄，致使財務報表發生不實之結果或違反按時記帳規定，均有違商業會計法規定，是以上上公司各該年度之現金增加原因，若如原告主張係其代付費用還款所致，則此等重大事由，上上公司自可提供上上公司「現金」科目之分類帳、日記帳及傳票等帳冊佐證，惟原告就此均未能提出，況原告既稱上上公司財務非健全，致所稱事由均未於帳上記載，則帳載金額顯然與實際情形不合，卻又以帳載之變動情形作為還款證明，兩者主張顯然矛盾，是其主張高額現金流入係因原告還款乙節，自不可採。

(四) 原告依實際交易之客觀金流及法律原因所提甲證12更正後資產負債表，並無相關資料佐證，且與常理不合：

1. 現金：

(1) 依會計師查核簽證財務報表規則規定第20條，查核現金時，需先就科目餘額與總分類帳逐筆核對，總分類帳並應與明細帳或明細表總額核對相符後，再抽盤庫存現金核對，如盤點日非為資產負債表日者，則應調節是否相符，如有鉅額或異常者，應常查明原因。經查上上公司各年度均委請大亞聯合會計師事務所代為記帳，縱因公司財務制度非健全，致帳載金額與實際情形有些微誤差，惟原帳列98、99、103年底及104年清算前「現金」餘額分別為4,993,500元、1,537,850元、2,613,325元及3,550,713元，本次分別更正為0元、0元、1,751元及1,711元，更正前後相差4,993,500元、1,537,850元、2,611,574元及3,549,002元，此等明顯且重大之錯誤記載，公司及事務所竟未察覺，顯不合理。況上上公司因99

01 年度報表申報錯誤於100年12月27日申請更正，將「現
02 金」餘額由193,823元調增為1,537,850元，若公司實際
03 現金為0元，自無更正調增之理，又公司是否保有高額
04 現金（如何存放、何人保管），依常理負責人不可能不
05 知，自難認更正後報表為真實。

06 (2) 本次更正所參據資料、公司已於104年12月8日申請註銷
07 營業登記，且辦理清算完結，如何證明公司營業期間各
08 年底現金庫存餘額為何，且更正前後餘額差異尚非微小
09 ，原告欲更正上上公司「現金」科目帳載情形，自應提
10 出完整且客觀資料以資佐證。

11 (3) 原告依原帳載資料主張因原告還款，公司102至104年度
12 「現金」分別增加2,591,837元、937,388元及218,747
13 元，合計3,747,972元，惟所提更正後帳載資料，該期
14 間「現金」並無明顯增加情形（102至104年底「現金」
15 科目更正為1,686元、1,751元、1,711元），前後主張
16 矛盾，自難採認。

17 2. 其他應收款：依會計師查核簽證財務報表規則第20條規定
18 ，金額重大或性質特殊者，應發函詢證並查明期後收回情
19 形，縱因公司財務制度非健全，惟100至104年度清算前各
20 年度「其他應收款」帳載金額均有更正情形，更正原因為
21 何，原告均未提供完整資料以資佐證。

22 3. 股東往來：原告所提上上公司98至104等年度資產負債表
23 及損益及稅額計算表說明內容，因未提供資金流程佐證，
24 尚難採信：

25 (1) 98年11月16日：原告自上上公司銀行帳戶提領現金5,00
26 0,000元，應借記「股東往來」，惟依第一銀行取款憑
27 條等資料，該日提款人係顏玉梅，且依顏玉梅說明內容

，係上上公司會計鄭太太請託代辦等，尚難認屬原告向上上公司借款。另原告雖說明98年11月16日借款原因，係為償還98年10月30日向友人所借5,000,000元，惟5,000,000元尚非微小，原告卻未能提供向友人借還款之資金流程佐證，其主張自難採據。

(2) 99年4月14日：原告存5,000,000元至上上公司國泰世華銀行帳戶，應貸記「股東往來」，惟依第一銀行大額通貨交易明細表所載，交易人係顏玉梅，原告亦未能提供5,000,000元資金為自有之證明，自難認係原告存入。

(3) 99年7月9日：99年7月9日存款人係顏玉梅，依顏玉梅說明內容，係上上公司會計鄭太太請託代辦等，原告亦未能提供5,000,000元資金為自有之證明，自難認係原告所存入。

(4) 98年11月13日原告存入現金1,000元至上上公司銀行帳戶，應貸記「股東往來」，另98年至104年度上上公司營業費用均由原告代上上公司支付，應借記「股東往來」等記載，惟原告主張上開代付款均係以「現金交付」方式代付，並無資金流程可供佐證，難認其主張為真實，而有關代付記帳費18,000元及薪資費250,000元之記載，亦與前依原帳載資料主張僅代付記帳費15,000元及薪資費208,334元不同。

(5) 原告購買合邦公司股權於100年3月16日向上上公司所借5,000,000元，依更正後帳載資料，清算前已償還2,232,068元（5,000,000-2,767,932）之主張，與前依原帳載資料所稱於清算前已償還4,529,797元（全部還款4,748,544元-清算後還款218,747元）不同，顯有矛盾。

4. 綜上所查，(1) 公司資產負債表所載金額係年底時各科目餘

01 額，係由公司日記簿、會計傳票及分類帳（明細分類帳及
02 總分類帳）彙總而來，原告未提供相關日記簿、傳票及分
03 類帳等資料佐證，自難認更正後資產負債表為真實，況公
04 司資產負債表科目不多，惟欲更正變動之金額卻非微小，
05 益證該公司財務非健全，而上上公司營業費用全由負責人
06 代付之事由竟未記載，亦與常情不合。(2)依原告甲證13所
07 提說明，可知原告更正「股東往來」帳載情形係為與公司
08 歷次說明內容一致，且因被告查得原帳載有以他人借入款
09 項沖銷原告「其他應收款」，故同時更正其他科目帳載情
10 形（如：「其他應收款」及「其他應付款」），且為符合
11 營業期間公司營業費用全由原告代付之主張，差額均調整
12 至「現金」科目，致更正前後各年底「現金」科目帳載金
13 額出現重大差異，惟有關「股東往來」調整並無資金流程
14 可證，且上上公司除原告外，並無其他股東，各年度營業
15 額均不高，卻將少許庫存現金（均少於2,000元）誤載為
16 存有高額現金，且遲至註銷營業登記後數年，本院審理本
17 件訴訟始主張帳載有誤，而就其主張亦未能提出客觀資料
18 佐證，所提資料顯係臨訟彌縫，自難認其主張為真實。

19 (五)原告迄今所提上上公司帳務記載及資金移轉資料，均未能證
20 明系爭資金為自有及縱為借款但已事後償還，其主張無取自
21 上上公司之贈與，核不足採：

22 1.帳載資料：(1)查核期間：上上公司就公司帳戶資金移轉原
23 因及公司帳載情形，於103年5月5日及7月25日說明係屬股
24 東往來，惟公司於98年11月16日、99年4月14日及100年3
25 月16日，並無所稱「股東往來」之記載。(2)復查審理期間
26 ：原告主張因99年8月2日委請上上公司代開支票，公司暫
27 欠其850,000元，惟公司該日並無「暫欠款」之記載，另

查得公司於101年度以向柯拔希所借5,000,000元沖銷原告100年度「其他應收款」3,800,000元，又100年3月16日上上公司匯款予原告之原因，原告主張係向公司借款，上上公司卻於103年5月5日說明係償還原告99年間借款，渠等主張相互矛盾，益難認所稱為真實。(3)訴願審理期間：原告主張代付及還款事實，為求簡便，公司均未逐筆記載，可知上上公司分類帳並未據實記載，且所稱現金交付均未能提供資金流程佐證，財務自非健全。(4)行政訴訟期間：所提甲證12更正後資產負債表無資料佐證，且與常理不合，難認為真實。又被告並非以上上公司帳載資料認定原告有應課稅之事實，而係認上上公司財務尚非健全，自難以上上公司帳載情形作為本件原告資金移轉原因之證明，原告主張係屬誤解，併予陳明。

2. 資金往來：經查上上公司99年7月9日存入之5,000,000元為顏玉梅存入，而所提借據及相關資金往來說明，並無借貸雙方往來提存之資金流程及資料可供佐證，原告主張被告就原告有利部分全然不論云云，顯有誤解。

3. 資力證明：上上公司歷年來均未經調帳查核，而係依書面審核方式核定，其既自承公司財務非健全，公司與原告間常有借還款事件發生，且101年度亦經被告查有帳載顯然錯誤情形，自難以公司帳載申報為虧損即謂無高額現金可贈與原告，而有違反論理及經驗法則情事。又原告98及100年間向他人分別借款5,000,000元及36,685,000元，除系爭5,000,000元係向上上公司借入，餘31,707,306元係向柯行天（借款6,167,306元）、九尚實業有限公司（借款13,000,000元，原告100年5月4日存入現金7,000,000元至所有第一銀行帳戶，同日轉帳至九尚公司同銀行帳戶，償

還3月16日借款中之7,000,000元，借款尚餘6,000,000元，詳卷附原告103年7月25日說明及第一銀行存款憑條）及柯拔希（借款12,540,000元）所借入V，以設立上上公司及認購合邦公司股權，並於99年間以上上公司開立4,150,000元支票取得拍賣土地。原告取得資產所需資金扣除借入款項及個人所得尚不足17,383,289元（以上未含原告於99年間另拍賣取得一土地，支付現金3,800,000元之情形）。查原告所經營之上上公司歷年來多為虧損，且依核定通知書所載，除本件系爭所得外，99至105年度均無申報高額所得，原告個人所得申報情形亦與上開所取得資產應具有之資力不符，原告自應就資力提出證明。

(六)原告99及100年度綜合所得稅結算申報，分別漏報其他所得4,150,000元及5,000,000元，被告處罰鍰368,268元及526,724元，業已考量原告違章情節，經核並無違誤：

1.綜合所得稅係採自行申報制，乃重在誠實報繳為前提，有所得即應申報，為所得稅制之基本原則，本件原告因上上公司贈與資金取得法院拍賣土地及認購合邦公司股權，金額尚非微小，其當年度實際有多少所得，係在其管領範圍內，本人知之最詳，即應注意據實申報，對申報內容盡審查核對之責，原告未就實際所得申報，致漏報系爭所得，核有過失，自應受罰。

2.被告以原告繳清99、100年度應納稅額920,670元及1,316,810元，有助於稽徵成本之節省，酌予減輕裁罰倍數20%，分別改按所漏稅額920,670元、1,316,810元處0.4倍罰鍰368,268元及526,724元，於復查階段追減罰鍰92,067元及131,681元，業已考量原告違章情節所為之適切裁罰，經核並無違誤等語。

01 肆、本院的判斷：

02 一、法規依據：

03 (一)其他所得部分：

04 行為時（下同）所得稅法第4條第17款規定：「左列各種所
05 得，免納所得稅：一……七因繼承、遺贈或贈與而取得之財
06 產。但取自營利事業贈與之財產，不在此限。」第14條第1
07 項第10類前段規定：「個人之綜合所得總額，以其全年左列
08 各類所得合併計算之：第一類：……第十類：其他所得：不
09 屬於上列各類之所得，以其收入額減除成本及必要費用後之
10 餘額為所得額。」行為時（下同）商業會計法第11條規定：
11 「凡商業之資產、負債或業主權益發生增減變化之事項，稱
12 為會計事項。會計事項涉及商業本身以外之人，而與之發生
13 權責關係者，為對外會計事項；不涉及商業本身以外之人者
14 ，為內部會計事項，會計事項之記錄，應用雙式簿記方法為
15 之。」第14條規定：「會計事項之發生，均應取得、給予或
16 自行編製足以證明之會計憑證。」第19條第1項規定：「對
17 外會計事項應有外來或對外憑證；內部會計事項應有內部憑
18 證以資證明。」第28條第1項及第2項規定：「財務報表包括
19 下列各種：一資產負債表。二損益表。三現金流量表。四業
20 主權益變動表或累積盈虧變動表或盈虧撥補表。前項各款報
21 表應予必要之註釋，並視為財務報表之一部分。」第34條規
22 定：「會計事項應按發生次序逐日登帳，至遲不得超過2個
23 月。」第38條第2項前段規定：「各項會計帳簿及財務報表
24 ，應於年度決算程序辦理終了後，至少保存十年。」第71條
25 規定：「商業負責人、主辦及經辦會計人員或依法受託代他
26 人處理會計事務之人員有下列情事之一者，處5年以下有期
27 徒刑、拘役或或併科新臺幣60萬以下罰金：一、以明知為不實

之事項，而填製會計憑證或記入帳冊。二故意使應保存之會計憑證、會計帳簿報表滅失毀損。三偽造或變造會計憑證、會計帳簿報表內容或毀損其頁數。四故意遺漏會計事項不為記錄，致使財務報表發生不實之結果。五其他利用不正當方法，致使會計事項或財務報表發生不實之結果。」第78條規定：「代表商業之負責人、經理人、主辦及經辦會計人員，有下列各款情事之一者，處新臺幣3萬元以上15萬元以下罰鍰……三違反第34條規定，不按時記帳。」行為時（下同）營利事業所得稅查核準則第1條規定：「本準則依所得稅法第80條第5項規定訂定之。」第2條第2項前段規定：「營利事業之會計事項，應參照商業會計法、商業會計處理準則及財務會計準則公報等據實記載，產生其財務報表。」。

(二) 罰鍰部分：

納稅者權利保護法第16條第1項及第3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。……稅捐稽徵機關為處罰鍰，應審酌納稅者違反稅法上義務行為應受責難程度、所生影響及因違反稅法上義務行為所得之利益，並得考量納稅者之資力。」所得稅法第71條第1項前段規定：「納稅義務人應於每年5月1日起至5月31日止，填具結算申報書，向該管稽徵機關，申報其上一年度內構成綜合所得總額……之項目及數額，以及有關減免、扣除之事實，並應依其全年應納稅額減除……扣繳稅額及可扣抵稅額，計算其應納之結算稅額，於申報前自行繳納。……」現行同法第110條第1項規定：「納稅義務人已依本法規定辦理結算、決算或清算申報，而對依本法規定應申報課稅之所得額有漏報或短報情事者，處以所漏稅額2倍以下之罰鍰。」稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表（有關所得稅法第110條第1項部

分)規定：「一、短漏報所得屬裁罰處分核定前已填報扣免繳憑單及股利憑單之所得……二、短漏報所得屬應填報緩課股票轉讓所得申報憑單之所得……三、短漏報屬前二點以外之所得……處所漏稅額0.5倍之罰鍰。」。

二、前揭事實概要所載各情，為兩造所不爭，且有上開各該文件、原處分、復查決定書、訴願決定書等影本附原處分卷、訴願卷可稽。茲依兩造主張之意旨及爭點，敘明判決之理由。

三、本件係原告99及100年度綜合所得稅結算申報，經被告查得其99年度支付法院拍賣土地款4,150,000元（原處分卷第101頁及111頁）及100年度認購合邦電子股份有限公司（以下簡稱合邦公司）股權所付36,685,000元其中5,000,000元之資金來源係上上公司（原處分卷第100頁及106至109頁），認屬上上公司對原告之贈與，分別核定原告99及100年度其他所得4,150,000元及5,000,000元，通報被告所屬新莊稽徵所歸課綜合所得稅，被告並分別按所漏稅額920,670元及1,316,810元處0.5倍罰鍰460,335元及658,405元。嗣復查審理時，參酌稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表使用須知第4點，酌予減輕裁罰倍數20%，分別改按所漏稅額920,670元、1,316,810元處0.4倍罰鍰368,268元及526,724元，原處罰鍰460,335元及658,405元予以追減92,067元及131,681元（原處分卷第198至207頁），核無不合，先予敘明。

四、按行政訴訟法第136條準用民事訴訟法第277條前段規定：「當事人主張有利於己之事實者，就其事實有舉證之責任。」又當事人主張事實須負舉證責任，倘其所提出之證據不足為主張事實之證明，自不能認其主張之事實為真實（改制前行政法院36年度判字第16號判決意旨可參）。是以所得稅爭訟事件，有關所得計算基礎之「加項」收入，應由稅捐稽徵機

01 關負舉證責任，至有關所得計算基礎之「減項」事由，即成
02 本與費用等事項，自應由納稅義務人負舉證責任。查本件原
03 告係以上上公司所開支票及匯入款取得拍賣土地及認購合邦
04 公司股權，而自上上公司受有「其他所得」之收入等情，業
05 據被告提出前開相關事證證明，其情形亦為原告所不爭，堪
06 信為實。至於原告主張99年度已事先匯入款項及事後已償還
07 上上公司100年度所借款項等事實，核屬減項事由，自應由
08 原告負舉證之責任。況租稅之稽徵，稅捐稽徵機關雖依職權
09 調查原則而進行，惟有關課稅要件事實，多發生於納稅義務
10 人所得支配之範圍，稅捐稽徵機關掌握困難，為貫徹公平合
11 法課稅之目的，亦課予納稅義務人申報之協力義務。

12 五、原告主張99年度已事先匯入款項部分：

13 (一)原告雖稱系爭台開支票4,150,000元並非上上公司以自有資
14 金所開立，而係原告先於99年7月9日存入5,000,000元至上
15 上公司第一銀行帳戶，委由上上公司代開支票付款，且99年
16 7月9日存入款係原告向訴外人鄭淑華所借，有甲證3之借據
17 可證等云，惟依卷附第一銀行大額通貨交易明細表（原處分
18 卷第65頁）所載，上上公司99年7月9日存入之款項，係由顏
19 玉梅代為存入，且依顏玉梅說明（原處分卷第83及81頁）內
20 容略以：關於98年11月16日從上上公司領5,000,000元及99
21 年7月9日將5,000,000元資金再存回上上公司帳戶之事，由
22 於本人職業為會計，經常幫友人代跑銀行，上述都是上上公
23 司會計鄭太太請託代辦等語，是以99年7月9日存入上上公
24 司之5,000,000元，尚難認屬原告之資金。原告雖主張係向鄭
25 淑華（訴外人柯拔希配偶）借得，惟僅出具借據乙紙（原告
26 甲證3，復查階段提出，原處分卷第189頁），說明因資產調
27 度需要而續借至今，尚未償還等云，惟該借款金額5,000,00

0元並非微小，原告卻未能提供相關資金收付紀錄（或提存紀錄）以資佐證，自難認其主張為真實。

(二)本件經被告向第一銀行五股分行函查上上公司所有帳戶於99年4月14日、同年7月9日及原告所有帳戶於100年3月16日之實際交易情形，經該分行函復（本院卷乙證7），大額通貨資料係登打代辦業務人員，交易人顏玉梅為該公司財務長，銀行係依存戶填寫存入傳票摘要欄內容登打本人，可知存款代辦人無須就該備註內容提供相關資金來源佐證，此由100年3月16日原告銀行存摺雖因登打人員依傳票摘要欄內容登打而顯示「本人」存入12,540,000元，惟實際交易情形確係柯拔希提領12,540,000元後存入原告帳戶12,540,000元，及99年4月14日實際係顏玉梅存入現金5,000,000元，惟因銀行係依存戶填寫匯款申請書傳票內容登打，故「國內匯款交易明細表-集中匯款」載明匯款人為「本人鄭捷」，是若欲證明資金來源尚應提供客觀資金資料（如：帳戶間之提出及存入）以資佐證，原告以銀行存摺（本院卷甲證2）主張資金為其所存入，尚難採據。

(三)有關原告所稱99年7月9日顏玉梅存入5,000,000元至上上公司帳戶之資金係其向鄭淑華所借，並提供借據（本院卷甲證3）佐證一節，被告於初查期間（102及103年間），分別以：1.102年11月28日北區國稅審二字第1020021675號函，請原告就99年間取得系爭拍賣土地及100年間購買合邦電子股份有限公司股權，提供支付價金明細及資金來源，經原告於102年12月20日檢附本票影本及原告存摺（原處分卷第100至103頁），說明略以，99年拍賣取得新北市○○區○○段○○○○段00○○○號土地，以臺銀本票415萬元整，繳交板橋地方法院，100年間買合邦電子股份有限公司股票36,685,00

01 0元整，係向柯行天借600萬元整，再向九尚實業有限公司借
02 13,000,000元整、向上上公司借5,000,000元整，及本人自
03 有資金12,500,000元整（正確為向柯拔希借款）等語。2.10
04 3年7月11日北區國稅審二字第1030012280號函，請上上公司
05 就99年7月9日顏玉梅親自存入現金500萬元及99年8月2日申
06 請開立台支415萬元，用以支付原告向臺灣板橋地方法院拍
07 賣土地之土地款之資金轉移原因，提出說明及相關證明資料
08 ，經上上公司於103年7月25日說明（原處分卷第87頁）略以
09 ，99年7月9日本公司負責人鄭捷預存現金500萬元（請顏玉
10 梅代存）入本公司帳戶，請本公司代開臺銀本票415萬元，
11 以支付法院拍賣土地款，99年8月2日本公司代負責人鄭捷開
12 立臺銀本票415萬元等語。3.103年7月16日北區國稅審二第
13 字第1030012626號函，請原告就98至100年間取得財產之資金
14 係以現金或向友人借款支付，提供相關證明資料，經原告於
15 103年7月25日說明（原處分卷第96頁）略以，99年7月9日本
16 人以現金預存500萬元至上上公司一銀五股分行，並於99年8
17 月2日上上公司代開415萬元的臺銀本票以支付法院拍賣取得
18 新北市○○區○○段○○○○段00○○○號土地等語。歷次
19 說明內容均未提及支付拍賣土地之資金係向他人借得；被告
20 受理復查後，以104年12月22日北區國稅法二字第104002084
21 9號函，請原告就顏玉梅99年7月9日存入500萬元至上上公司
22 帳戶，資金是否係自有或向他人借得，提供資金來源相關資
23 料佐證，原告始於105年1月17日檢附借據，說明（原處分卷
24 第189及190頁）略以，99年7月9日存入5,000,000元係以借
25 得之現金存入等語（相關函文及回文，參本院卷乙證8）。
26 惟迄今未能就存入現金5,000,000元係向鄭淑華借得之事實
27 提供相關資金流程佐證。原告取得拍賣土地及購買股權之資

01 金來源若均係向他人借款，為何於初查期間就取得拍賣土地
02 之資金係借款而來，且有借據可資佐證之事實均未主張，顯
03 有違常情，而向鄭淑華借得5,000,000元大額現金之事實亦
04 未能提供客觀之資金提存資料佐證，其主張自難採據。是以
05 被告查認核定原告99年度自上上公司取得其他所得4,150,00
06 0元，核屬有據。至於原告聲請傳喚證人鄭淑華乙節，查原
07 告主張借貸乙事僅有借據乙紙佐證，惟該借據為私文書，且
08 原告未能提出系爭5,000,000元資金為鄭淑華所有之證明，
09 縱經傳喚作證，若未能提出客觀之資金提存資料佐證其證詞
10 ，亦難認為真實，更況其與原告為姑姪關係（甲證14，本院
11 卷第287頁），其證詞自有偏頗，是本院因認無傳喚鄭淑華
12 作證之必要，附此敘明。

13 六、原告主張事後已償還上上公司100年度所借款項部分：

14 (一)原告以上上公司存入資金認購合邦公司股權，雖稱係借款等
15 云，卻未能證明已還款，被告核定原告100年度取自上上公
16 司其他所得5,000,000元，並無不合。

17 (二)上上公司於100年3月16日匯款5,000,000元予原告供其購買
18 合邦公司股權，上上公司於帳上記載『其他應收款』5,000,
19 000元，另依上上公司101年9月20日資金轉入情形及柯拔希
20 103年7月14日說明內容，上上公司於該日向柯拔希借入5,00
21 0,000元，惟上上公司卻以該筆借款沖銷對原告之其他應收
22 款3,800,000元，記載「借記：銀行存款5,000,000元貸記：
23 其他應收款3,800,000元（記載：還款）、其他應付款1,200
24 ,000元（記載：向柯拔希借支）」，帳載與實際情形不合，
25 有上上公司分類帳及日記帳（原處分卷第68頁、74頁及179
26 頁）可稽，是上上公司並未就資金實際移轉情形如實記載，
27 自難以其帳載情形作為本件有無還款之證明。

(三)有關原告提出本院卷甲證5至甲證11，主張原告對上上公司之債務僅餘251,456元（5,000,000-208,334-15,000-3,456,463-218,747-850,000）乙節，經依所附資料查核，難認其主張為真實，說明如下：1.原告所提99年間借款資金來源及100年間借款已部分清償之佐證資料，係提供「借據」及主張採「現金交付」方式，惟均無資金流程可參，且因上上公司財務非健全，所稱事由均未於帳上記載，則如何認公司帳上現金增加為原告還款、員工薪資及記帳費確由原告代付及暫存850,000元於公司等主張為真實，況依本院卷甲證8之100年度扣繳憑單所載，謝福安全年薪資及大亞聯合會計師事務所記帳費分別為250,000元及18,000元，原告卻僅分別代付208,334元（100年3至11月份，每月支付20,833元，12月支付20,837元）及15,000元（100年3至12月，每月支付1,500元），代付金額與扣繳憑單金額不符（參見本院卷甲證7及甲證8），自難以本院卷甲證7「其他應收款」分類帳之沖銷原因證明有代付員工薪資與記帳費之事實。2.依所附上上公司102、103、104年度（本院卷甲證9）及清算後（本院卷甲證11）自行申報之資產負債表，上上公司各該年度及清算後之「流動資產-現金」分別為：21,488元、2,613,325元、3,550,713元及3,769,460元，「流動資產-銀行存款」分別為：5,116,747元、728,036元、218,496元及0元，各該年度及清算後雖如原告主張現金分別增加2,591,837元、937,388元及218,747元，合計3,747,972元，惟銀行存款卻分別減少4,388,711元、509,540元及218,496元（公司清算時將帳載之銀行存款218,496元及其他應收款251元結清轉為現金218,747元），合計5,116,747元，則比對公司之現金增加數及銀行存款減少數，可知公司實際上並無高額資金流入，尚難僅

01 以現金增加證明係原告還款所致。3.按若有故意遺漏會計事
02 項不為紀錄，致使財務報表發生不實之結果或違反按時記帳
03 規定，均有違前揭商業會計法規定，是以上上公司各該年度
04 之現金增加原因，倘如原告主張係其代付費用還款所致，則
05 此等重大事由，上上公司自可提供上上公司「現金」科目之
06 分類帳、日記帳及傳票等帳冊佐證，惟原告就此均未能提出
07 ，況原告既稱上上公司財務非健全，致所稱事由均未於帳上
08 記載，則帳載金額顯然與實際情形不合，又如何以帳載之變
09 動情形作為還款證明，兩者主張顯然矛盾，是原告主張高額
10 現金流入係因原告還款等云，並未舉證以實其說，自非可採
11 。

12 七、至於原告於本件訴訟中，依所稱實際交易之「客觀金流」及
13 「法律原因」所提本院卷甲證12更正後資產負債表，並無相
14 關資料佐證，且與常理不合，核不足採，說明如下：

15 (一)現金：1.依會計師查核簽證財務報表規則第20條規定，查核
16 現金時，需先就科目餘額與總分類帳逐筆核對，總分類帳並
17 應與明細帳或明細表總額核對相符後，再抽盤庫存現金核對
18 ，如盤點日非為資產負債表日者，則應調節是否相符，如有
19 鉅額或異常者，應常查明原因。經查，上上公司各年度均委
20 請大亞聯合會計師事務所代為記帳（本院卷乙證1），縱因
21 公司財務制度非健全，致帳載金額與實際情形有些微誤差，
22 惟原帳列98、99、103年底及104年清算前「現金」餘額分別
23 為4,993,500元、1,537,850元、2,613,325元及3,550,713元
24 ，本次分別更正為0元、0元、1,751元及1,711元，更正前後
25 相差4,993,500元、1,537,850元、2,611,574元及3,549,002
26 元，此等明顯且重大之錯誤記載，公司及事務所竟未察覺，
27 顯不合理。況上上公司因99年度報表申報錯誤於100年12月

27日申請更正（本院卷乙證2），將「現金」餘額由193,823元調增為1,537,850元，若公司實際現金為0元，自無更正調增之理，又公司是否保有高額現金（如何存放、何人保管），依常理負責人不可能不知，自難認更正後報表為真實。2. 本次更正所參據資料為何？上上公司已於104年12月8日申請註銷營業登記（本院卷乙證3），且辦理清算完結，如何證明公司營業期間各年底現金庫存餘額為何？且更正前後餘額差異尚非微小，原告欲更正上上公司「現金」科目帳載情形，自應提出完整且客觀資料以資佐證。3. 原告依原帳載資料主張因原告還款，公司102至104年度「現金」分別增加2,591,837元、937,388元及218,747元，合計3,747,972元，惟所提更正後帳載資料，該期間「現金」並無明顯增加情形（102至104年底「現金」科目更正為1,686元、1,751元、1,711元），前後主張矛盾，自難採認。

(二)其他應收款：依會計師查核簽證財務報表規則第20條規定，金額重大或性質特殊者，應發函詢證並查明期後收回情形，縱因公司財務制度非健全，惟100至104年度清算前各年度「其他應收款」帳載金額均有更正情形，更正原因為何？（本院卷乙證4，100年度更正前後金額差異3佰萬元以上）原告均未提供完整資料以資佐證。

(三)股東往來：原告所提本院卷甲證12及13說明內容，因未提供資金流程佐證，尚難採信，說明如下：1. 98年11月16日：原告自上上公司銀行帳戶提領現金5,000,000元，應借記「股東往來」，惟依第一銀行取款憑條等資料（原處分卷第70及71頁），該日提款人係顏玉梅，且依顏玉梅說明（原處分卷第83及81頁）內容，係上上公司會計鄭太太請託代辦等，尚難認屬原告向上上公司借款。另原告雖說明（原處分卷第96

頁) 98年11月16日借款原因，係為償還98年10月30日向友人所借5,000,000元，惟5,000,000元尚非微小，原告卻未能提供向友人借還款之資金流程佐證，其主張自難採據。2. 99年4月14日：原告存5,000,000元至上上公司國泰世華銀行帳戶，應貸記「股東往來」，惟依第一銀行大額通貨交易明細表所載(原處分卷第23頁)，交易人係顏玉梅，原告亦未能提供5,000,000元資金為自有之證明，自難認係原告所存入。3. 99年7月9日：99年7月9日存款人係顏玉梅，依顏玉梅說明內容，係上上公司會計鄭太太請託代辦等，原告亦未能提供5,000,000元資金為自有之證明，自難認係原告所存入。4. 98年11月13日原告存入現金1,000元至上上公司銀行帳戶，應貸記「股東往來」，另98年至104年度上上公司營業費用倘均由原告代上上公司支付，應借記「股東往來」等記載，惟原告主張上開代付款均係以「現金交付」方式代付，並無資金流程可供佐證，難認其主張為真實。而有關代付記帳費18,000元及薪資費250,000元之記載，亦與前依原帳載資料主張僅代付記帳費15,000元及薪資費208,334元(本院卷甲證7)不符。5. 原告購買合邦公司股權於100年3月16日向上海上公司所借5,000,000元，依更正後帳載資料，清算前已償還2,232,068元(5,000,000-2,767,932)之主張，與前依原帳載資料(本院卷甲證7至甲證11)所稱於清算前已償還4,529,797元(全部還款4,748,544元-清算後還款218,747元)不同，顯有矛盾。

(四) 綜上，1. 公司資產負債表所載金額係年底時各科目餘額，係由公司日記簿、會計傳票及分類帳(明細分類帳及總分類帳)彙總而來，原告未提供相關日記簿、傳票及分類帳等資料佐證，自難認更正後資產負債表為真實，況公司資產負債表

01 科目不多，惟欲更正變動之金額卻非微小，益證該公司財務
02 非健全，而上上公司營業費用全由負責人代付之事由竟未記
03 載，亦與常情不合。2.依本院卷甲證13說明，可知原告更正
04 「股東往來」帳載情形係為與公司歷次說明內容一致，且因
05 被告查得原帳載有以他人借入款項沖銷原告「其他應收款」
06 ，故同時更正其他科目帳載情形（如：「其他應收款」及「
07 其他應付款」），且為符合營業期間公司營業費用全由原告
08 代付之主張，差額均調整至「現金」科目，致更正前後各年
09 底「現金」科目帳載金額出現重大差異，惟原告主張有關「
10 股東往來」之調整，並無資金流程可證，且上上公司除原告
11 外，並無其他股東（本院卷甲證5），各年度營業額均不高
12 （本院卷乙證5），卻將少許庫存現金（均少於2,000元）誤
13 載為存有高額現金，且遲至註銷營業登記後數年，至本院審
14 理本件訴訟中，始主張帳載有誤，而就其主張亦未能提出客
15 觀資料佐證，所提資料核屬臨訟彌縫，自難認其主張為真實
16 。

17 八、此外，原告迄今所提上上公司帳務記載及資金移轉資料，均
18 未能證明系爭資金為自有及縱為借款但已事後償還，其主張
19 無取自上上公司之其他所得，核不足採，原告所稱本件就原
20 告有利部分置而不論等云，核屬誤解：

21 (一)帳載資料：1.查核期間：上上公司就公司帳戶資金移轉原因
22 及公司帳載情形，於103年5月5日及7月25日說明（原處分卷
23 第92頁及第87頁）係屬股東往來，惟公司於98年11月16日、
24 99年4月14日及100年3月16日，並無所稱「股東往來」之記
25 載（原處分卷第163、160及157頁），與公司上開說明不符
26 。2.復查審理期間：原告主張因99年8月2日委請上上公司代
27 開支票，公司暫欠其850,000元，惟公司該日並無「暫欠款

」之記載，另查得公司於101年度以向柯拔希所借5,000,000元沖銷原告100年度「其他應收款」3,800,000元，又100年3月16日上上公司匯款予原告之原因，原告主張係向公司借款，上上公司卻於103年5月5日說明係償還原告99年間借款，渠等主張相互矛盾，益難認所稱為真實。3.訴願審理期間：原告主張代付及還款事實，為求簡便，公司均未逐筆記載，可知上上公司分類帳並未據實記載，且所稱現金交付均未能提供資金流程佐證，財務自非健全。4.行政訴訟期間：所提本院卷甲證12更正後資產負債表無資料佐證，且與常理不合，難認為真實。又本件被告並非以上上公司帳載資料認定原告有應課稅之事實，而係認上上公司財務尚非健全，自難以上上公司帳載情形作為本件原告資金移轉原因之證明。

(二)資金往來：經查上上公司99年7月9日存入之5,000,000元為顏玉梅存入，而所提借據及相關資金往來說明，並無借貸雙方往來提存之資金流程及資料可供佐證（詳前述股東往來查核說明）。

(三)資力證明：上上公司歷年來均未經調帳查核，而係依書面審核方式核定，其既自承公司財務非健全，公司與原告間常有借還款事件發生，且101年度亦經被告查有帳載顯然錯誤情形，自難以公司帳載申報為虧損即謂無高額現金可贈與原告，而有違反倫理及經驗法則之情事。又原告98及100年間向他人分別借款5,000,000元及36,685,000元（除系爭5,000,000元係向上上公司借入，餘31,707,306元係向柯行天、九尚實業有限公司及柯拔希所借入），以設立上上公司及認購合邦公司股權，並於99年間以上上公司開立4,150,000元支票取得拍賣土地，惟查，原告98及100年間向他人分別借款500萬元及3,600餘萬元，以設立上上公司及認購股權，並於99

01 年間以415萬元支票取得拍賣土地，惟原告所經營之上上公
02 司歷年來多申報為虧損，除本件系爭所得外，原告98至105
03 年度均無申報高額所得，各年所得合計370餘萬元加上借款
04 2,400餘萬元，與取得財產所需資金4,500餘萬元，尚有1,70
05 0餘萬元差額（更正之附表），可知原告個人所得申報情形
06 與上開所取得資產應具有之資力顯然不符，是原告若欲主張
07 案關顏玉梅99年4月14日及99年7月9日代存入上上公司各500
08 萬元之資金均為自有及公司費用皆由其代付等為事實，亦應
09 提出資力證明以實其說，併此敘明。

10 九、從而，本件被告核定原告99及100年度綜合所得總額4,512,2
11 00元及5,522,600元，綜合所得淨額4,250,200元及5,260,60
12 0元，應補稅額920,670元及1,316,810元，並按所漏稅額920
13 ,670元及1,316,810元處以0.5倍之罰鍰460,335元及658,405
14 元，嗣以106年11月8日北區國稅法二字第1060016206號復查
15 決定追減99及100年度罰鍰92,067元及131,681元，於法並無
16 違誤。訴願決定予以維持，亦無不合。原告徒執前詞，訴請
17 撤銷訴願決定、復查決定及原處分不利原告部分，揆諸前揭
18 事證及說明，為無理由，應予駁回。本件訴訟費用，由原告
19 負擔。

20 十、本件判決基礎之事證及法律關係，已臻明確，兩造其餘攻擊
21 防禦方法，經審酌對於本件判決結果並不生影響，爰不予逐
22 一論列，附此敘明。

23 中 華 民 國 108 年 12 月 19 日

24 臺北高等行政法院第一庭

25 審判長法官 許瑞助

26 法官 楊得君

27 法官 蕭忠仁

- 01 一、上為正本係照原本作成。
- 02 二、如不服本判決，應於送達後20日內，向本院提出上訴狀並表
03 明上訴理由，如於本判決宣示後送達前提起上訴者，應於判
04 決送達後20日內補提上訴理由書（須按他造人數附繕本）。
- 05 三、上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書。（行政訴
06 訟法第241條之1第1項前段）
- 07 四、但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人。（同
08 條第1項但書、第2項）

09 得不委任律師為訴訟 10 代理人之情形	所 需 要 件
11 12 13 (一)符合右列情形之一 14 者，得不委任律師 15 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。
16 17 18 19 20 21 (二)非律師具有右列情 22 形之一，經最高行 23 政法院認為適當者 24 ，亦得為上訴審訴 25 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 108 年 12 月 19 日

書記官 李承翰