

臺北高等行政法院判決

) FKT64W1Z1X5L0;@108年度訴字第

) FKT64W1Z1X5L0;@109年5月28日辯

原告 曜德視聽器材有限公司

代表人 曾永全

被告 財政部北區國稅局

代表人 王綉忠

訴訟代理人 詹瑞禎

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00000000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

一、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至12月間銷售貨物，未依規定開立統一發票，漏報銷售額共新臺幣(下同)14,717,134元，經審理違章成立，除核定補徵營業稅額735,857元，並依加值型及非加值型營業稅法(以下簡稱營業稅法)第51條第1項第3款及稅捐稽徵法第44條規定，擇一從重，以營業稅法為處罰之法據，裁處罰鍰367,390元，原告不服，申請復查，獲追減營業稅額57,143元及罰鍰28,572元，重新核定補徵營業稅額678,714元及罰鍰338,818元。原告仍表不服，提起訴願，經決定駁回後，提起本件行政訴訟。

二、原告主張略以：

01 (一)原告專營各式耳機之買賣業務，102年營業收入逾億元，然
02 股本總額僅10,000,000元，顯然無法支撐原告高達資本額數
03 十倍以上之營業額，其間之資金缺口，僅能向股東短期融通
04 ，由於資金融通概屬短期性質，致公司與股東有較頻繁之資
05 金往來，股東曾永全、郭桂萍借款予公司，被告將此部分匯
06 入款與原告開立發票總額之差額，認定為原告漏開發票，實
07 有違誤。

08 (二)詳言之，曾永全之華泰銀行建成分行活期儲蓄存款戶係其個
09 人之帳戶，與原告無涉，期間雖涉資金往來，屬原告與個人
10 間之資金融通事項，期間多數進出均屬私人性質，不能據以
11 認定為原告所得。又股東郭桂萍財力雄厚，原告資本不敷營
12 業所需，資金融通對象除曾永全外尚有郭桂萍，郭桂萍華泰
13 銀行帳戶與原告有較大金額往來，但究非原告帳戶，郭桂萍
14 另尚有其他帳戶，絕大部分為個人理財或日常生活等項，其
15 中郭金郎之匯款為郭桂萍與郭金郎之個人資金往來，更與原
16 告銷售營收無關，理應減除，被告將其列為原告之銷貨收入
17 多有不當，方有復查決定變更原核課處分之情事，凡此種種
18 不勝枚舉，郭桂萍因年代久遠，且個人未曾記帳，致無法一
19 一駁斥。綜上被告以非原告帳戶之資料推定原告漏開發票，
20 其核課基礎均屬臆測，顯違背經驗法則及證據法則等語。並
21 聲明求為判決：訴願決定及原處分（即復查決定）不利原告
22 部分均撤銷。

23 三、被告抗辯略以：

24 (一)原告於102年度間，有使用之「原告華泰銀行建成分行」、
25 「曾永全華泰銀行建成分行」、「郭桂萍華泰銀行建成分行
26 」三帳戶收取貨款，故被告將該入款全作為銷售額，並以與
27 原告申報之銷售額之差額作為漏報銷售額，而核計應補徵之

營業稅額。原告雖陳稱上揭曾永全、郭桂萍帳戶非所有之款項均為貨款，惟通知原告提示事證供核，其逾期未提示；被告就查得具體事證，認定事實，依法論處，已善盡職權調查之能事，並無違誤。

(二)另原告主張郭金郎匯款金額合計6,458,000元，為郭桂萍與郭金郎之個人資金往來，惟查郭桂萍設於華泰銀行建成分行活儲存款第000000號帳戶註記匯款人為郭金郎部分金額合計6,458,000元，核其匯款來源係自郭桂萍設於合庫銀行赤崁活儲第000000號帳戶轉帳匯入，並用以支付原告相關進貨款項，查郭金郎102年度並無所得，是郭桂萍前揭銀行存款帳戶存入資金應為原告營運資金。另原告主張曾永全及郭桂萍有個人理財、日常生活開銷及周轉款項事實，惟迄未提供相關證明文件資料，所稱自不足採。原告為營業人，銷售貨物時應依規定開立統一發票交付買受人，其未依規定開立統一發票，核有應注意、能注意而未注意之過失，未符合納保法第16條第1項不予處罰之規定，應予論罰等語，資為抗辯。並聲明求為判決：原告之訴駁回。

四、本院之判斷：

(一)按行為時營業稅法第1條：「在中華民國境內銷售貨物或勞務及進口貨物，均應依本法規定課徵加值型或非加值型之營業稅。」第3條第1項：「將貨物之所有權移轉與他人，以取得代價者，為銷售貨物。」第16條第1項：「第14條所定之銷售額，為營業人銷售貨物或勞務所收取之全部代價，包括營業人在貨物或勞務之價額外收取之一切費用。」第32條第1項前段：「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：「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：「營業人有左列情形之一者，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：一、……四、短報、漏報銷售額者。」依此，販賣視聽器材即銷售貨物，應開立統一發票交付買受人，且所收取之費用為銷售額，應確實申報，如有短漏報稽徵機關得依照查得之資料，核定其銷售額。

(二)又按，稅捐稽徵機關管理營利事業會計帳簿憑證辦法第1條：「(第1項)為促使營利事業保持足以正確計算其銷售額及營利事業所得額之帳簿憑證及會計紀錄，依所得稅法第21條第2項規定，訂定本辦法。(第2項)加值型及非加值型營業稅法第34條規定營業人有關會計帳簿憑證之管理準用本辦法之規定。」、第2條：「凡實施商業會計法之營利事業，應依左列規定設置帳簿：一、買賣業：(一)日記簿：得視實際需要加設特種日記簿。(二)總分類帳：得視實際需要加設明細分類帳。(三)存貨明細帳。(四)其他必要之補助帳簿。……。」第17條第1項：「營利事業設置之帳簿，應按會計事項發生之次序逐日登帳，至遲不得超過二個月。」另商業會計法於103年6月18日經修正，依修正前之第1條第1項：「商業會計事務之處理，依本法之規定。」第11條：「(第1項)凡商業之資產、負債或業主權益發生增減變化之事項，稱為會計事項。(第2項)會計事項涉及商業本身以外之人，而與之發生權責關係者，為對外會計事項；不涉及商業本身以外之人者，為內部會計事項。」第14條：「會計事項之發生，均應取得、給予或自行編製足以證明之會

計憑證。」第15條：「商業會計憑證分下列二類：一、原始憑證：證明會計事項之經過，而為造具記帳憑證所根據之憑證。二、記帳憑證：證明處理會計事項人員之責任，而為記帳所根據之憑證。」第18條：「（第1項）商業應根據原始憑證，編製記帳憑證，根據記帳憑證，登入會計帳簿。但整理結算及結算後轉入帳目等事項，得不檢附原始憑證。」因此，經營買賣業應置帳簿，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。

（三）復按「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，因而課納稅義務人申報協力義務。」業據司法院大法官釋字第537號解釋闡釋明確。申言之，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，納稅義務人違背上列義務，即生遭受裁罰或由稅捐稽徵機關依其掌握資料逕行核定等不利後果，減輕稅捐稽徵機關之舉證證明程度（最高行政法院105年度判字第307號判決意旨參照）。另稽徵機關進行調查或復查時，納稅義務人應提示有關各種證明之帳簿、文據等，此為納稅義務人協力義務之範疇。而所謂「帳簿、文據提示」，特別是在「營利事業」之情形，並非僅要求納稅義務人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）為據（最高行政法院107年度判字第49號判決意旨參照）

。再者，依上述脈絡及前揭第43條第1項第4款之規定，如原告未就其主張之事實盡協力義務，則被告依查得事證，斟酌原告之陳述與調查事實及證據之結果，依論理法則及經驗法則判斷，得核定其銷售額、應納稅額並命補徵。

(四)經查，被告以原告於102年度間，有使用之「原告華泰銀行建成分行」、「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，並分別有60,380,123元、2,100,717元及61,943,075元之入款，故將該入款全作為銷售額，並以與原告申報之銷售額之差額作為漏報銷售額，而核計本件應補徵之營業稅額。原告固承認上揭三帳戶均有供原告營業收取貨款使用，但主張並非全部之入款均為收取之貨款，其中亦有私人借予原告之借款，故應予剔除等語（見本院卷第435-443頁，109年2月24日準備程序筆錄）。茲將被告以「原告華泰銀行建成分行」、「曾永全華泰銀行建成分行」、「郭桂萍華泰銀行建成分行」之入款全部認作銷貨收入，是否有違誤？分述如下：

1、「原告華泰銀行建成分行」部分：

該帳戶於102年間合計存入金額為60,380,123元，有存入金額統計表可稽（見行政救濟答辯卷二第64-66頁），原告並對該入款金額及此帳戶有供原告作營業使用不爭執（見本院卷第435頁，109年2月24日準備程序筆錄），且該金額之全數為其營業收入，復為原告代表人曾永全於調查中所自承（見行政救濟答辯卷二第57頁之手寫營業收入明細），故被告將該帳戶60,380,123元之入款，均認作銷售額，應無違誤。

2、「曾永全華泰銀行建成分行」部分：

該帳戶於102年間合計存入金額為2,100,717元，有存入金額統計表可稽（見行政救濟答辯卷二第62頁），原告並對該入

款金額及此帳戶有供原告作營業使用不爭執（見本院卷第435頁，109年2月24日準備程序筆錄）。原告雖於調查時，陳稱該入款金額中僅600,717元為營業收入，另1,500,000元為合會會款，非屬營業收入（見行政救濟答辯卷二第57頁之手寫營業收入明細）。惟原告於本院審理時，已主張願對此部分認繳營業稅，請本院無庸再探究等語（見本院卷第373頁，108年12月16日準備程序筆錄）。從而，被告對該帳戶2,100,717元之入款全數，均認作銷售額，亦無違誤。

3、「郭桂萍華泰銀行建成分行」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（見行政救濟答辯卷二第134頁），於復查階段，因查明該金額中有1,000,000元、200,000元為郭桂萍辦理保單借款所得款，故認非銷售額，被告因此減除合計1,200,000元後，僅認定61,943,075元係銷售額（見行政救濟答辯卷二第144頁之復查決定書）。原告雖主張，該61,943,075元之入款中，有45,605,000元係由郭桂萍之臺北北門郵局存簿存款第0000000號帳戶（下稱北門郵局帳戶）所匯入、及6,458,000元係由郭桂萍之合庫銀行赤崁分行活儲存款第0000000號帳戶（下稱合庫赤崁帳戶）匯入，均非銷售貨款等語。

(2)經查，原告已自承此帳戶有供原告營業使用等語（見本院卷第435頁，109年2月24日準備程序筆錄），且查該帳戶確有多筆款項會往台灣索尼公司、先創國際公司、逢緯公司等交易對象（見行政救濟答辯卷二第46-49頁之帳戶明細），足見該帳戶平日確有供作原告營業使用。

(3)又原告代表人曾永全於被告調查時表示：「郭桂萍帳戶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……」（見行政救濟答辯卷二第58至60頁談話紀錄）。另與原告有交易往來之炫燁企業社負責人，於被告調查時表示，於102年間有部分貨款係存入郭桂萍北門郵局帳戶等語（見行政救濟答辯卷二第5至7頁談話紀錄）；原告復於本院審理中亦陳稱：「北門郵局匯入郭桂萍華泰銀行的錢不全部都是貨款，有些錢是郭桂萍個人的，有些是郭桂萍借來的錢，公司錢不夠，郭桂萍會由北門郵局將自己的錢匯借給公司，等到公司賣出貨品、收到貨款後，貨款並未入任何帳戶，直接拿現金還給郭桂萍，因為我們零售業，很多時候是直接向客戶拿到現金貨款。」等語（見本院卷第437-439頁，109年2月24日準備程序筆錄）。足見，郭桂萍北門郵局帳戶雖有款項匯入此帳戶，以供原告營業購貨支付貨款使用，但待貨物售出後所得之銷售貨款，則可能直接匯入、或以現金存入郭桂萍北門郵局，原告藉由郭桂萍北門郵局帳戶作成「借款、使用、還款」的循環。

(4) 原告於本院審理中亦陳稱，郭桂萍合庫赤崁帳戶事實上是由郭金郎在使用，該帳戶內的錢也是郭金郎的錢，是由郭金郎藉由郭桂萍合庫赤崁帳戶，匯款到此帳戶，供原告營業購貨支付貨款使用等語（見本院卷第439頁，109年2月24日準備程序筆錄）。既由郭金郎借款予原告使用，衡情原告將於銷售貨物後得款，直接給予郭金郎還款，亦作成「借款、使用、還款」的循環。

(5) 綜上，郭桂萍北門郵局帳戶、合庫赤崁帳戶雖不直接供原告做為支付貨款使用，但將款項匯入此帳戶後，由原告以此帳

戶支付貨款，待銷貨得款後再對郭桂萍、郭金郎還款；依經驗常情「既有借款支付貨款，理應有相應之銷貨收入」，被告因此主張，雖係郭桂萍、郭金郎借款予原告，但該借予原告之金額，仍應核認為原告銷售貨物之銷售額等語（見本院卷第437頁，109年2月24日準備程序筆錄），並非無稽。以此方法認定原告銷售額，固與實際之銷售額可能有差距，如有完整之帳冊憑證，非不能逐筆勾稽核實確切金額，惟原告未能依前揭稅捐稽徵機關管理營利事業會計帳簿憑證辦法、商業會計法之規定，提出關於其銷貨之詳實會計憑證、帳簿供勾稽比對，以盡其協力義務，故應減輕被告之舉證證明程度，且被告以原告借得之款項金額，推知有相應貨款收入之方法，係以查得之事證，斟酌原告之陳述與調查事實、證據結果所為之認定，其判斷亦無違論理、經驗法則；因此，被告將郭桂萍北門郵局帳戶45,605,000元、合庫赤崁帳戶6,458,000元所匯入郭桂萍華泰銀行建成分行之金額，亦核算為銷售額，應屬可採。

(6)從而，被告對郭桂萍華泰銀行建成分行帳戶於102年間所存入之61,943,075元之入款，均認作銷售額，均無違誤。

(五)綜上所述，被告以原告華泰銀行建成分行帳戶60,380,123元之入款、曾永全華泰銀行建成分行帳戶2,100,717元、郭桂萍華泰銀行建成分行61,943,075元，合計原告於102年間營業收入(含稅)為124,423,915元(60,380,123+2,100,717+61,943,075)，漏報銷售額共13,574,277元{118,498,967(124,423,915÷1.05)－(102年度申報營業收入淨額103,620,144+其他收入1,304,546)}，核定補徵營業稅額678,714元(13,574,277×5%)，並無不合。

(六)罰鍰部分：

01 1、按「營利事業依法規定應給與他人憑證而未給與，應自他人
02 取得憑證而未取得，或應保存憑證而未保存者，應就其未給
03 與憑證、未取得憑證或未保存憑證，經查明認定之總額，處
04 5%罰鍰。」為稅捐稽徵法第44條第1項前段所規定。次按「
05 納稅義務人，有下列情形之一者，除追繳稅款外，按所漏稅
06 額處5倍以下罰鍰，並得停止其營業……三、短報或漏報銷
07 售額。」為營業稅法第51條第1項第3款所規定。另行政罰法
08 第24條第1項規定：「一行為違反數個行政法上義務規定而
09 應處罰鍰者，依法定罰鍰額最高之規定裁處。但裁處之額度
10 ，不得低於各該規定之罰鍰最低額。」

11 2、原告為營業人，對於102年1月至12月間因銷售貨物，取得收
12 入，其銷貨應開立統一發票之公法上義務，自難推諉不知，
13 卻未依規定開立統一發票，漏報銷售額，縱非故意，亦核有
14 應注意、能注意而未注意之過失，且未符合行政罰法第7條
15 第1項不予處罰、稅務違章案件減免處罰標準免予處罰或納
16 保法第16條第2項但書得減免處罰之規定，被告自應予以論
17 罰。

18 3、被告陳明：本件處罰因原告非故意逃漏，故適用5年核課期
19 間，以稅捐稽徵法第44條漏開發票之行為罰而言，原告於
20 102年1月份漏開發票即開始起算5年，因此至107年1月間逾
21 核課期間，復因本件被告於107年2月份處理裁罰，但顧及到
22 尚須預留送達時間，故從寬認定原告102年1月至4月份漏開
23 發票行為都已逾核課期間，自102年5月起至12月才有行為罰
24 的問題，復考量本件以查獲收入減去原申報的銷售額，來計
25 算本次的漏報銷售額，逐期比較的結果，由於漏開發票的金
26 額均集中於1月到4月，而5月至12月漏報銷售額的部分會變
27 成負數，所以5月至12月之漏開金額以零計算等語（見本院

卷第467-473頁準備程序筆錄)。另營業稅法第51條第1項第3款所定之「所漏稅額」，財政部89年10月19日台財稅第000000000號函(經財政部101年5月24日台財稅字第10104557440號令修正)認為於計算時，以核定應補徵之應納稅額為漏稅額，但可扣減營業人自違章行為發生日起至查獲日(調查基準日)止經稽徵機關核定之各期累積留抵稅額之最低金額為漏稅額；依被告陳稱，原告自違章行為發生日(102年3月15日)起至查獲日(105年3月30日)止累積留抵稅額最低金額為1,077元等語(見本院卷第62頁被告答辯狀)。

4、原告同時違反稅捐稽徵法第44條及營業稅法第51條第1項第3款規定，按行政罰法第24條第1項規定，應依營業稅法第51條規定，按所漏稅額677,637元(678,714-1,077)處最高5倍之罰鍰3,388,185元，與依稅捐稽徵法第44條規定，按經查明認定未給與憑證之總額0元計算5%之罰鍰金額0元，兩者相較從重者，應以營業稅法第51條第1項第3款規定為處罰。

5、又按行為時稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表關於營業稅法第51條第1項第3款規定：「……三、短報或漏報銷售額者。銷貨時未依法開立發票，且於申報當期銷售額時亦未列入申報。按所漏稅額處1.5倍罰鍰。但於裁罰處分核定前已補繳稅款者，處1倍之罰鍰；其屬下列違章情事者，減輕處罰如下：一、1年內經第1次查獲者，處0.5倍之罰鍰。」經查，被告陳明，本件屬1年內第1次查獲案件，且原告於裁罰處分核定前已繳清稅款等語(見本院卷第62-63頁被告答辯狀)，依此，被告對原告裁處漏稅額0.5倍之罰鍰，經核尚無違誤。本件被告核定應補徵之應納稅額678,714元，但扣除累積留抵稅額最低金額1,077元，則被告以所漏稅額677,637元處0.5倍之罰鍰計338,818元，經核亦無違誤。原告主張本

01 件不應裁罰或裁罰違誤云云，應無足採。
02 五、綜上所述，原處分(即復查決定)於法並無不合，訴願決定遞
03 予維持，亦無違誤，原告仍執前詞，訴請撤銷如聲明所示，
04 為無理由，應予駁回。本件事證已臻明確，兩造其餘之攻擊
05 防禦方法及訴訟資料，經本院審究對判決結果不生影響，爰
06 不逐一論述，併予敘明。

07 據上論結，本件原告之訴為無理由，依行政訴訟法第98條第1項
08 前段，判決如主文。

09 中 華 民 國 109 年 6 月 11 日

10 臺北高等行政法院第六庭

11 審判長法官 陳金圍

12 法官 許麗華

13 法官 吳俊瑩

14 一、上為正本係照原本作成。

15 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
16 明上訴理由，如於本判決宣示後送達前提起上訴者，應於判
17 決送達後20日內補提上訴理由書（須按他造人數附繕本）。

18 三、上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書。（行政訴
19 訟法第241條之1第1項前段）

20 四、但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人。（同
21 條第1項但書、第2項）

22		
23	得不委任律師為訴訟	所 需 要 件
24	代理人之情形	
25		
26	(一)符合右列情形之一	1.上訴人或其法定代理人具備律師資
27	者，得不委任律師	格或為教育部審定合格之大學或獨

01 02 03 04 05 06 07	為訴訟代理人	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。
08 09 10 11 12 13 14 15 16 17 18	(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。
19 20 21 22	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 109 年 6 月 11 日
書記官 王月伶