

訴 願 人 ○○股份有限公司

代 表 人 ○○○

原處分機關 臺北市稅捐稽徵處

右訴願人因違反營業稅事件，不服原處分機關八十七年十月一日北市稽法乙字第八七〇一八八七六〇〇號復查決定，提起訴願，本府依法決定如左：

主 文

原處分撤銷，由原處分機關另為處分。

事 實

- 一、緣前○○股份有限公司與○○股份有限公司於八十四年八月十五日訂定公司合併契約，以○○股份有限公司為存續公司。嗣存續之○○股份有限公司復更名為訴願人現有名稱。本件係屬合併前○○股份有限公司涉嫌於八十二年度銷售照相器材，金額計新臺幣（以下同）二八、七四七、四四六元（不含稅），漏開統一發票並漏報銷售額；又同年度銷貨金額計四、二〇九、六八三元（不含稅），未依規定給與他人憑證（跳開統一發票），案經財政部查獲，移由原處分機關審理核定應補徵營業稅一、四三七、三七二元（訴願人已於八十六年一月二十三日繳納），並按所漏稅額處三倍罰鍰計四、三一二、一〇〇元（計至百元為止），及按未依規定給與他人憑證總額處百分之五罰鍰計二一〇、四八四元。訴願人不服，申請復查，未獲變更，提起訴願，經本府以八十六年十月二十一日府訴字第八六〇五〇三五六〇一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」
- 二、嗣原處分機關以八十七年一月十四日北市稽法乙字第八六一六九六五五〇〇號重為復查決定：「維持原核定補徵稅額及罰鍰處分。」訴願人仍不服，第二次向本府提起訴願，經本府八十七年七月二日府訴字第八七〇一五四〇五〇一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」
- 三、原處分機關復以八十七年十月一日北市稽法乙字第八七〇一八八七六〇〇號重為復查決定：「維持原核定補徵稅額及罰鍰處分。」上開決定書於八十七年十月六日送達。訴願人仍不服，於八十七年十月三十一日第三次向本府提起訴願，並據原處分機關檢卷答辯到府。

理 由

- 一、按訴願法第二十四條規定：「訴願之決定確定後，就其事件，有拘束各關係機關之效力。」

司法院釋字第三六八號解釋：「行政訴訟法第四條『行政法院之判決，就其事件有拘束各關係機關之效力』，乃本於憲法保障人民得依法定程序，對其爭議之權利義務關係，請求法院予以終局解決之規定。故行政法院所為撤銷原決定及原處分之判決，如係指摘事件之事實尚欠明瞭，應由被告機關調查事證另為處分時，該機關即應依判決意旨或本於職權調查事證。倘依重為調查結果認定之事實，認前處分適用法規並無錯誤，雖得維持已撤銷之前處分見解；若行政法院所為撤銷原決定及原處分之判決，係指摘其適用法律之見解有違誤時，該管機關即應受行政法院判決之拘束。」

營業稅法第三十二條第一項前段規定：「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。」第三十五條第一項規定：「營業人除本法另有規定外，不論有無銷售額，應以每二月為一期，於次期開始十五日內，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。其有應納營業稅額者，應先向公庫繳納後，檢同繳納收據一併申報。」第四十三條第一項第四款、第五款規定：「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。……四、短報、漏報銷售額者。五、漏開統一發票。……者。」（行為時）第五十一條第三款規定：「納稅義務人，有左列情形之一者，除追繳稅款外，按所漏稅額處（五倍至二十倍）一至十倍罰鍰，並得停止其營業。……三、短報或漏報銷售額者。」第五十三條之一規定：「營業人違反本法後，法律有變更者，適用裁處時之罰則規定。但裁處前之法律有利於營業人者，適用有利於營業人之規定。」

稅捐稽徵法第四十四條規定：「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，處百分之五罰鍰。」

八十六年八月十六日修正稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表有關營業稅法第五十一條第三款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，按所漏稅額處五倍罰鍰。但於裁罰處分核定前已補報補繳稅款及以書面承認違章事實者，處三倍罰鍰。

二、本件訴願理由略以：

- (一) 訴願人所有進貨、銷售、財務收支、行政管理均分層負責，不可能有漏報銷售額、漏開或跳開發票等情事，尤其會計部門，均經會計師簽證，每年納稅數百萬元，八十二年為前○○股份有限公司與○○電料行並無交易，且其全年度營利事業所得稅結算早奉核定通知在案，事隔四年，原處分機關如認為八十二年有向○○電料行○○○收受支票之嫌疑，應要求○○○提出八十二年所簽發支票之存根簿及有關資料或向銀行調閱支票及相關資料，深入調查支票之日期、金額、兌現銀行，是否抬頭或劃線指定訴願人領取票款？抵充何項貸款？能否憑以認定其係向訴願人購進電池商品之價金？抑或係一般私人間

之借款？凡此各點，原處分機關並未詳予調查，遽認訴願人之股東及其等配偶帳戶中係存入○○電料行之票款，係屬貨款。又指摘訴願人所稱現金交易應屬他筆交易，卻未說明他筆交易究係何項交易？交易之日期、金額及標的物為何？

- (二) 訴願人公司副董事長○○○，在財政部賦稅署稽核組接受談話時，訊問官員以不正當方法誘供，並詐稱：若承認支票往來為銷售器材之貨款，祇要補稅，不加處罰等語，○○○為免影響業務運作，為花錢息事計，被迫承認簽章，原處分機關竟採取該項有瑕疵之○○○、○○○（○○有限公司股東）之談話筆錄及○○電料行八十五年十月二十九日，○○有限公司八十五年十月三十日被迫出具有瑕疵之說明書，作為認定訴願人漏開統一發票之證據，揆諸行政法院三十九年度判字第二號判例意旨，顯非合法。
- (三) 原處分機關對本件固執己見，不遵訴願決定秉公處理，諭知不罰，竟三次不作任何復查，即為決定，顯屬違法。

三、卷查本件前經本府八十七年七月二日府訴字第八七〇一五四〇五〇一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」並於理由載明：「……六、惟查訴願人及○○有限公司等所為之陳述，是否與事實相符，應調查其他必要證據予以補強，始可認定為真實，此為法治國家對人民課罰必遵之原理，並經本府八十六年十月二十一日府訴字第八六〇五〇三五六〇一號訴願決定指明在案。是以，上開原處分機關所持(一)、(三)、(四)之理由，自不足採。況上開訴願決定亦指出，○○有限公司負責人○○○、○○有限公司負責人○○○及○○照相館負責人○○○均稱與訴願人或其股東有借貸之情事，此為原處分機關所明知（參上理由四、(三)），則何以原處分機關不據以作有利訴願人之認定？七、又上開原處分機關所持理由(二)，指稱訴願人存貨有偏高異常之情形，惟存貨如何偏高，有何異常，均未見原處分機關檢具相關證據說明之。另所謂銷貨款項絕大部分係存入其股東、股東配偶等人帳戶內等語，依據似為上開理由(三)、(四)，而上開理由(三)、(四)業經本府訴願決定認應加具補強證據，原處分機關據以推論事實，自難採憑。八、原處分機關倘無其他證據得以證明違章事實，則訴願人請求核算其全年度進貨及庫存數量，即非無理由，原處分機關自無拒絕之理。從而，原處分應予撤銷，由原處分機關另為處分。」

四、原處分機關爰以八十七年七月九日北市稽法乙字第八七一四二一九八〇〇號函請財政部就查獲訴願人涉嫌違章案依訴願決定撤銷理由表示意見，並檢附相關具體事證。經財政部賦稅署以八十七年八月十八日臺稅稽發第八七〇〇七〇七號函附補充意見書載以：「……二、有關訴願人表示八十二年○○有限公司向其購買貨品，均係現金交易，並依規定開給發票，有銷貨帳目可查，訴願人並未收受○○電料行○○○之支票，以及稽徵單位查核銀行帳戶於法無據，尤不得資為認定事實之證據部分：訴願人於接受本署稽核單位查核時即表示，『其係家族型企業，為應資金調度，其當年度收取之貨款，有部分

係存入股東及其等配偶帳戶中，.... 貨款大部分係收取票據，很少收現金』，顯然該等私人帳戶，訴願人亦在使用。是以，該等帳戶中存入○○電料行之票款，既經○○電料行及訴願人之確認係屬貨款，基於『案貴初供』原則，訴願人收取○○電料行之貨款已屬事實，故訴願人辯稱並未收受○○電料行○○○支票之說詞，純屬卸責之詞顯不足採，換言之其上述現金交易，應屬他筆交易，而非屬本署稽核單位所查證者。另『稽徵機關或財政部指定之調查人員進行調查時，如發現納稅義務人有重大逃漏稅嫌疑，得視案情需要，報經財政部核准，就納稅義務人資產淨值、資金流程及不合營業常規之營業資料進行調查』為所得稅法第八十三條之一所明定。本署稽核單位查核其銀行帳戶不但於法有據，且調查之事證自可做為認定事實之證據。三、有關訴願人主張有無漏開、跳開發票，理應就訴願人公司全年度貨品進銷存彙總表等文件為查核資料，不得以非任意自白之筆錄、或無法律權源之不正手段取得之資料，作為認定漏稅之證據部分：按營利事業對於營業事項依法應設置帳簿（含報表），並誠實記帳。惟常有不肖業者，於銷貨後漏未開立銷貨發票，而將銷貨數量仍保留在存貨帳上，以致表面上進銷存彙總表雖能相符，惟實質上業者已有漏銷之違章行為。此非經查核其銀行資金流程，不能窺其全貌，故查核資料非僅限於貨品進銷存彙總表等文件範圍，此乃所得稅法第八十三條之一所明定。今本署稽核單位既依該法條之規定查得訴願人有涉嫌逃漏稅之事證，訴願人自應依該法條之規定辦理：『稽徵機關就前項資料調查結果，證明納稅義務人有逃漏稅情事時，納稅義務人對有利於己之事實，應負舉證之責。』四、有關訴願決定書中所稱訴願人及○○器材有限公司等所為之陳述，是否與事實相符。應調查其他必要證據予以補強，始可認定為真實，以及○○有限公司負責人○○○等均稱與訴願人或其股東有借貸之情事，何以不據以作有利訴願人之認定部分：訴願人公司副董事長○○○於接受本署稽核單位訪談時即已表示，『本公司係家族型企業，為應資金調度，故將部分貨款存入股東及其等配偶帳戶中，本公司商品大部分係進口，也願依法開立發票，惟部分中間商不願索取發票，以致訴願人有銷貨發票無法開出或跳開發票之情事....，故上述帳戶存入之款項有部分係訴願人之貨款，部分則係股東及其等配偶個人理財之資金....，本公司並未與他家營利事業或他人金錢借貸往來』。顯然訴願人已坦承上述存入之資金可區分為訴願人貨款及股東私人借貸款兩種。今本署稽核單位既已就上述資金查獲訴願人有涉嫌漏開發票之嫌，此有銀行資金證明、發票人○○有限公司等九家公司或個人等本於自由意志之陳述所為之談話記錄或說明書、訴願人坦承違章之談話記錄或說明書、存貨偏高等明確事證，證明訴願人涉嫌違章，則訴願人對有利於己之事實，應負舉證之責。而非僅以○○有限公司負責人○○○等主張與訴願人或其股東有借貸之情事（該等公司主張與訴願人有借貸之情事乙節，甚且與訴願人委託之○君於接受訪談之說詞不符，因訴願人接受本署稽核單位訪談時已表示其並未與他家營利事業或他人金錢借貸往來，顯然訴

願人之主張自相矛盾，實不足採。)來推翻上述證據，從而免責。按買賣之法律事實是否存在，所涉其中一造已就交易標的內容、金額、收付款方式完全承認有該交易，縱另一造否認，在未更進一步提出與原查證課稅事實相反之無交易事實存在之證明前提下，不能僅以『原處分機關未盡調查之能事』等空泛托詞，作為免罰之唯一理由。職是之故，訴願人之主張則有卸責之嫌。五、有關訴願決定書中所稱原處分機關指稱，訴願人存貨有偏高之情形，惟存貨如何偏高，有何異常，均未見檢具相關事證說明，以及原處分機關倘無其他證據得以證明違章事實，則訴願人請求核算其全年度進貨及庫存數量，即非無理由部分：訴願人八十二年度申報期末存貨金額為一九四、九四一、九七八元，佔其當年度營業收入五八八、八〇九、五三四元之百分之三十三已屬偏高。此數據與訴願人公司副董事長〇〇〇表示，部分中間商不願索取發票，以致訴願人有銷貨發票無法開出(即已銷貨出去的數量、金額仍保留在期末存貨中)之意旨相符，顯然訴願人自承當年度申報帳載貨品進銷存彙總表業已不實。本組為瞭解營業事實，自無須就已自承不實之報表再加以盤點，況且實務上亦難以確認外觀之現存貨品其所有權之歸屬。且本署稽核單位既已就上述銀行資金查獲訴願人有涉嫌漏開發票之嫌，此有銀行資金證明、發票人〇〇有限公司等九家公司或個人等做充分意思表示之談話記錄或說明書、訴願人自行坦承違章之談話記錄或說明書等明確事證，訴願人涉嫌違章事實已至臻明確已如上述，則訴願人對有利於己之事實，自應負舉證之責。然訴願人在未就上述違章另提示對己有利事證並說明前，卻僅以轉而要求原處分機關核算其全年度進貨及庫存數量，尚非有理。六、綜上所述，本案經再審酌訴願人違章說明書、談話記錄、所有案關人違章說明書、談話記錄暨付款資料等有關事證資料，全案仍應維持原處分為宜。」原處分機關據以重為復查決定，維持原核定補徵稅額及罰鍰處分。

- 五、惟查本府歷次訴願決定已指明訴願人及〇〇有限公司等所為之陳述，是否與事實相符，應調查其他必要證據予以補強，始可認定為真實，此為法治國家對人民課罰必遵之原理，況上開訴願決定亦指出：(一)〇〇有限公司負責人〇〇〇、〇〇有限公司負責人〇〇〇及〇〇照相館負責人〇〇〇均稱與訴願人或其股東有借貸之情事，此為原處分機關所明知，則何以原處分機關不據以作有利訴願人之認定？(二)又原處分機關指稱訴願人八十二年度申報期末存貨金額為一九四、九四一、九七八元，佔其當年度營業收入五八八、八〇九、五三四元之百分之三十三已屬偏高。然凡相關行業之進口商，皆可自國外進口〇〇牌相機，訴願人之存貨應銷售到多少，方屬沒有偏高異常之情形？未見原處分機關檢具相關證據說明之。(三)另所謂銷貨款項絕大部分係存入其股東、股東配偶等人帳戶內諸點，業經前訴願決定認應加具補強證據，原處分機關據以推論事實，自難採憑。(四)原處分機關倘無其他證據得以證明違章事實，則訴願人請求核算其全年度進貨及庫存數量，即非無理由，姑不論訴願人所稱是否真實，原處分機關仍應為必要之查證或敘

明不採之理由，其未就訴願人之說明及舉證予以查明論駁，難謂已盡調查之能事。則原處分機關重為復查決定，維持已撤銷之前處分見解，核與首揭法條及司法院解釋意旨不合。從而，原處分應予撤銷，由原處分機關另為處分。

六、據上論結，本件訴願為有理由，爰依訴願法第十九條前段之規定，決定如主文。

訴願審議委員會主任委員 張明珠
委員 黃茂榮
委員 楊松齡
委員 薛明玲
委員 王惠光
委員 陳 敏
委員 黃旭田
委員 劉興源
委員 曾忠己

中 華 民 國 八 十 八 年 三 月 三 日

市長 馬英九 公假

副市長 歐晉德 代行

訴願審議委員會主任委員 張明珠 決行