

香港商·捷時海外貿易有限公司台灣分公司釋憲聲請書

為因最高行政法院 96 年度判字第 851 號判決，適用財政部 77 年 4 月 2 日台財稅字第 761126555 號函、91 年 6 月 21 日台財稅字第 0910453902 號函、92 年 1 月 28 日台稅二發字第 0920450761 號函、最高行政法院 87 年 7 月份第 1 次庭長評事聯席會議決議及稅捐稽徵法第 44 條之規定，有牴觸加值型及非加值型營業稅法、憲法第 15 條、第 19 條、第 23 條等規定之疑義，乃依法向鈞院聲請解釋憲法。

一、聲請解釋憲法之目的

按人民、法人或政黨於其憲法上所保障之權利，遭受不法侵害，經依法定程序提起訴訟，對於確定終局裁判所適用之法律或命令發生有牴觸憲法之疑義者，得聲請解釋憲法，司法院大法官審理案件法第 5 條第 1 項第 2 款定有明文。本案聲請人遭財政部臺北市國稅局（下稱「原處分機關」）以合作店銷售之契約、交易關係，不符財政部 77 年 4 月 2 日台財稅字第 761126555 號、91 年 6 月 21 日台財稅字第 0910453902 號、92 年 1 月 28 日台稅二發字第 0920450761 號（下簡稱「財政部 77、91、92 年函釋」）等，關於百貨專櫃開立發票流程之函釋為由，認定民國（下同）88 年至 91 年間涉嫌有漏報銷售貨物金額新臺幣（下同）3 億 6,601 萬 8,926 元，逃漏營業稅 1,830 萬 0,946 元，給付租金與各合作店 3 億 6,601 萬 8,926 元，未依法取得憑證，另銷售貨物 13 億 1,703 萬 3,015 元，應開立發票與消費者，卻開立給各合作店，係未依法給與他人憑證云云，逕行發單補徵聲請人營業稅 1,830 萬 0,946 元，並按所漏稅額處 5 倍

罰鍰計 9,150 萬 4,700 元(計至百元止)，另按行為時稅捐稽徵法第 44 條未依規定給予他人憑證之金額 13 億 1,703 萬 3,015 元處 5%罰鍰計 6,585 萬 1,651 元，及按其未依規定取得他人憑證之金額 3 億 6,601 萬 8,926 元處 5%罰鍰計 1,830 萬 0,946 元，合計處罰鍰 1 億 7,565 萬 7,297 元(後經復查決定將漏稅罰降低為 3 倍，變更罰鍰金額為 1 億 3,905 萬 5,396 元)。但原處分機關並歷審行政法院所據以核定稅額及裁罰之財政部 77、91、92 年函釋、最高行政法院 87 年 7 月份第 1 次庭長評事聯席會議決議與行為時稅捐稽徵法第 44 條前段，均屬違法、違憲且侵害聲請人之財產權，經聲請人用盡訴訟程序，爰本於憲法關於人民財產權之保障，提起本件釋憲聲請。

二、法令見解發生歧異之經過及涉及之法令條文

(一) 所經過之訴訟程序

查本案聲請人係國內知名成衣經銷商，與各合作店所簽訂合約書及銷售模式，係由聲請人進口成衣，銷售予合作店，再由合作店各自銷售予消費者，聲請人亦按此交易模式，依法開立銷項發票予合作店，合作店銷售予消費者亦無漏開發票，在聲請人與各合作店交易流程之中，不惟聲請人就自身銷售額毫無漏報情事，就多階段加值型營業稅制下，國家加值型營業稅收亦未有分毫短少(此部分詳後述說明)。詎料，原處分機關片面擷取合作店合約書隻字片語，恣意認定聲請人與合作店係民事租賃關係，不符財政部 77 年 4 月

2 日台財稅字第 761126555 號、91 年 6 月 21 日台財稅字第 0910453902 號、92 年 1 月 28 日台稅二發字第 0920450761 號等三紙關於百貨專櫃開立發票流程之函釋，主張聲請人應直接向消費者銷售並開立發票，且應另向各合作店取具租金發票云云，在國家加值型營業稅收未有短少，聲請人亦無取得任何稅捐不法利益之客觀事實前提之下，仍逕行認定聲請人於 88 年至 91 年間漏報銷售貨物金額 3 億 6,601 萬 8,926 元，並漏開統一發票，逃漏營業稅 1,830 萬 0,946 元，又認定聲請人給付租金與各合作店 3 億 6,601 萬 8,926 元，及銷售貨物予消費者 13 億 1,703 萬 3,015 元，均怠於自各合作店取具租金發票與開立發票予消費者，逕行發單補徵聲請人營業稅 1,830 萬 0,946 元，並按所漏稅額處 5 倍之罰鍰計 9,150 萬 4,700 元（計至百元止），另按行為時稅捐稽徵法第 44 條未依規定給予他人憑證之金額 13 億 1,703 萬 3,015 元處 5%罰鍰計 6,585 萬 1,651 元，及按其未依規定取得他人憑證之金額 3 億 6,601 萬 8,926 元處 5%罰鍰計 1,830 萬 0,946 元，合計處罰鍰 1 億 7,565 萬 7,297 元。

聲請人不服，申經復查，漏稅罰倍數由 5 倍降低為 3 倍，總計罰鍰金額變更為 1 億 3,905 萬 5,396 元，聲請人續循序提起行政訴訟，經臺北高等行政法院 95 年度訴字 332 號判決敗訴（判決影本詳附件二），提起上訴後，仍遭最高行政法

院以 96 年度判字 851 號判決（判決影本詳附件一），駁回上訴，而告確定。惟確定判決所適用之財政部 77 年 4 月 2 日台財稅字第 761126555 號函、91 年 6 月 21 日台財稅字第 0910453902 號函、92 年 1 月 28 日台稅二發字第 0920450761 號函、最高行政法院 87 年 7 月份第 1 次庭長評事聯席會議決議之規定，顯有違反加值型及非加值型營業稅法（下稱「營業稅法」）並憲法第 19 條租稅法律主義之疑義，且原處分及歷審判決所據以裁處之稅捐稽徵法第 44 條其中關於「營利事業依法規定應給與他人憑證而未給與」、「應自他人取得憑證而未取得」者，「應就其未給與憑證……或未保存憑證，經查明認定之總額，處百分之五罰鍰」等部分，亦有違反憲法第 23 條比例原則，過度侵害人民財產權與營業自由之違憲疑義。聲請人乃依司法院大法官審理案件法第 5 條第 1 項第 2 款之規定，於終局判決確定後，提出本件釋憲聲請，以求權利之救濟。

（二）確定終局裁判所適用之法令名稱及內容

財政部 77 年 4 月 2 日台財稅字第 761126555 號函、91 年 6 月 21 日台財稅字第 0910453902 號函、92 年 1 月 28 日台稅二發字第 0920450761 號函一參見判決書第 30 頁倒數第 9 行起：「（五）財政部 77 年 4 月 2 日台財稅字第 761126555 號、91 年 6 月 21 日台財稅字第 0910453902 號及 92 年 1 月 28 日台稅二發字第 0920450761 號函釋，

均係就是否得適用百貨公司專櫃銷售貨物方式開發票，所作之函釋。……惟上訴人對提供之商品未移轉所有權，且就銷售貨物所得之貨款，係由上訴人自行收款，其交易性質應認屬上訴人之銷貨，要與百貨公司採專櫃銷售貨物之情形不同，自無法比照上揭有關專櫃銷售以開立百貨公司統一發票之模式辦理。原判決援引上述財政部函釋，指明本案無從比照百貨公司專櫃銷售開立發票之模式，自無不合。上訴意旨以原判決引用上開函釋據以判決，有不適用法規之違背法令，自無可採。」

改制前行政法院 87 年 7 月份第 1 次庭長評事聯席會議決議—參見判決書第 29 頁第 1 行起：「(三)……是我國現行加值型營業稅係就各個銷售階段之加值額分別予以課稅之多階段銷售稅，各銷售階段之營業人皆為營業稅之納稅義務人，故該非交易對象之人是否已按其開立發票之金額報繳營業稅額，並不影響本件營業人補繳營業稅之義務。為本院 87 年 7 月份第 1 次庭長評事聯席會議決議在案。此決議文並未引述財政部 83 年 7 月 9 日台財稅字第 831601371 號函為依據，故本決議仍屬有效之決議，尚不受財政部上述函釋之變動而影響。故上訴意旨謂本院前述決議因財政部 83 年函釋不再採用而失其效力，尚嫌無據。」

行為時稅捐稽徵法第 44 條其中關於「營利

事業依法規定應給與他人憑證而未給與」、「應自他人取得憑證而未取得」者「應就其未給與憑證……或未保存憑證，經查明認定之總額，處百分之五罰鍰」等部分一參見判決書第 16 頁倒數第 8 行：「四、原審斟酌全辯論意旨及調查證據結果，以……（二）違反稅捐稽徵法處罰鍰部分：按『營利事業依法規定應給他人憑證而未給與，應自他人取得憑證而未取得，或應保存憑證而未保存者，應就其未給與憑證、未取得憑證或未保存憑證，經查明認定之總額，處百分之五罰鍰。』經稅捐稽徵法第 44 條規定甚明。……」另第 17 頁倒數第 4 行起：「本件上訴人於 88 年至 91 年間應給付租金與各合作店計 3 億 6,601 萬 8,926 元，應依法向各合作店取得憑證而未取得；另上訴人同期間使用各合作店統一發票總額與給付合作店租金之差額，由上訴人開立發票金額 13 億 1,703 萬 3,015 元，係上訴人應開立統一發票與消費者（實際交易對象），卻開立給與各合作店，應給與他人憑證而未依法給與他人憑證，……。而上訴人之上開行為，主觀上亦有故意或過失（容後說明），則被上訴人初查時依上訴人上開銷售額應依法向各合作店取得憑證而未取得部分，依稅捐稽徵法第 44 條規定，以經查明認定之總額 3 億 6,601 萬 8,926 元處 5% 罰鍰 1,830 萬 0,946 元；另未給予他人憑證部分，則依稅捐稽徵法第 44 條規定，以經查明認定之總額 13 億

1,703 萬 3,015 元處 5%罰鍰 6,585 萬 1,650 元……，自難謂不法。」又判決書第 32 頁第 4 行起：「本院按：……（七）上訴人於當期申報營業稅時，對應如何申報，理應參照相關法令規定辦理；若對法令之適用及解釋產生疑義時，上訴人亦非不可向相關專業機構及人員查詢，於獲得正確及充分之資訊後申報；且上訴人因適用法令錯誤或計算錯誤而有溢繳稅款之情形，亦可依稅捐稽徵法第 28 條規定，自繳納之日起 5 年內提出具體證明，申請退還，然上訴人捨此不由，猶有上開漏開統一發票及漏報銷貨金額之情形，自難謂其主觀上無違反行為時營業稅法第 51 條第 3 款及稅捐稽徵法第 44 條規定之過失責任。為原判決於理由中敘述甚詳，核無不合。」

（三）憲法保障之權利遭受不法侵害之事實及涉及之憲法、法律條文

按人民之財產權受憲法第 15 條之保障，「旨在確保個人依財產之存續狀態行使其自由使用、收益及處分之權能，並免於遭受公權力或第三人之侵害，俾能實現個人自由、發展人格及維護尊嚴」（鈞院釋字第 400 號解釋文參照）。且「自由權利，除為防止妨礙他人自由、避免緊急危難、維持社會秩序，或增進公共利益所必要者外，不得以法律限制之。」亦為憲法第 23 條比例原則所明揭。

查本件聲請人遭原處分機關援引財政部 77

年 4 月 2 日台財稅字第 761126555 號函、91 年 6 月 21 日台財稅字第 0910453902 號函、92 年 1 月 28 日台稅二發字第 0920450761 號函及改制前行政法院 87 年 7 月份第 1 次庭長評事聯席會議決議，恣意曲解聲請人與各合作店乃民事租賃關係，認定聲請人於 88 年至 91 年間漏報銷售貨物金額 3 億 6,601 萬 8,926 元，逃漏營業稅 1,830 萬 0,946 元，逕行發單補徵聲請人營業稅 1,830 萬 0,946 元，並按所漏稅額處 3 倍之罰鍰計 5,490 萬 2,800 元，另按行為時稅捐稽徵法第 44 條關於「營利事業依法規定應給與他人憑證而未給與」、「應自他人取得憑證而未取得」者，「應就其未給與憑證……或未保存憑證，經查明認定之總額，處百分之五罰鍰」等部分，就未直接開立予消費者之發票金額 13 億 1,703 萬 3,015 元，處 5%罰鍰計 6,585 萬 1,651 元，及未自合作店取得租金發票金額 3 億 6,601 萬 8,926 元，處 5%罰鍰計 1,830 萬 0,946 元，合計共處罰鍰 1 億 3,905 萬 5,396 元。致使聲請人在自始至終誠實申報、揭露一切銷售資料，亦無獲有任何稅捐不法利益，國家加值型營業稅收更未有短少等客觀事實前提之下，額外負擔營業稅法所未規定之營業稅納稅義務 1,830 萬 0,946 元及繳納罰鍰義務 1 億 3,905 萬 5,396 元，嚴重侵害聲請人財產權及營業基礎。

1. 財政部 77 年 4 月 2 日台財稅字第 761126555

號函

「二、百貨公司採用專櫃銷售貨物者，如符合左列條件，對於供應商提供陳列銷售之貨物，得向主管稽徵機關申請依照與供應商約定每次結帳（算）之次日取具進貨統一發票列帳：

（一）股份有限公司組織。（二）經核准使用藍色申報書或委託會計師查核簽證申報營利事業所得稅。（三）無積欠已確定之營業稅及罰鍰。三、茲將百貨公司及專櫃廠商應辦理事項規定如次：（一）百貨公司應與專櫃貨物供應商就有關專櫃貨物之交易，明定結帳期間及抽成百分比，訂立書面契約，其結帳期間以不超過一個月為限。（二）百貨公司對於採專櫃銷售之貨物，應於銷售時依法開立統一發票，並於每次結帳（算）日開立填列銷貨日期、品名、數量、規格、單價、稅額、總金額及結帳（算）日期之銷貨清單（一式兩聯）交付供應商，據以彙總開立統一發票。（三）專櫃貨物供應商收受前項清單後，應即時開立統一發票，將該項清單（兩聯）分別粘貼於所開立之統一發票收執聯及存根聯背面，於騎縫處加蓋統一發票專用章，將收執聯交付百貨公司作為進項憑證列帳，存根聯依照規定妥善保管備查。四、百貨公司應提供其與專櫃供應商間之合約、銷售金額、銷貨清單等資料，以供稽徵機關查核其營利事業所得稅。」

2. 91 年 6 月 21 日台財稅字第 0910453902 號函

「○○公司於合作店銷售之經營型態雖與於百貨公司設專櫃銷售之型態類似，且均以合約約定按銷售額之一定比率支付佣金，惟該公司於合作店銷售貨物所得之貨款，係由該公司自行收款，其交易性質應認屬該公司之銷貨，應由該公司依規定開立統一發票交付買受人。」

3. 92 年 1 月 28 日台稅二發字第 0920450761 號函

「……至營業人與另一營業人簽訂合作合約書，合作經營銷售貨物之案例，如其合作雙方無進銷貨關係，僅單純為租賃關係，則與百貨公司採專櫃銷售貨物之型態不同，自不宜比照百貨公司採專櫃型態之方式開立統一發票。」

4. 改制前行政法院 87 年 7 月份第 1 次庭長評事聯席會議決議

「營業人雖有進貨事實，惟不依規定取得交易對象開立之進項憑證，而取得非交易對象開立之進項憑證，申報扣抵銷項稅額時，該項已申報扣抵之銷項營業稅額顯未依法繳納，仍應依營業稅法第十九條第一項第一款規定，就其取得不得扣抵憑證扣抵銷項稅額部分，追補該項不得扣抵之銷項稅款。又我國現行加值型營業稅係就各個銷售階段之加值額分別予以課稅之多階段銷售稅，各銷售階段之營業人皆

為營業稅之納稅義務人。故該非交易對象之人是否已按其開立發票之金額報繳營業稅額，並不影響本件營業人補繳營業稅之義務。」

5. 行為時稅捐稽徵法第 44 條關於「應給與他人憑證而未給與」及「應自他人取得憑證而未取得」之部分

「營利事業依法規定應給與他人憑證而未給與，應自他人取得憑證而未取得，或應保存憑證而未保存者，應就其未給與憑證、未取得憑證或未保存憑證，經查明認定之總額，處百分之五罰鍰。」其中關於「應給與他人憑證而未給與」及「應自他人取得憑證而未取得」之部分。

三、聲請解釋憲法之理由及聲請人對本案所持之立場與見解

（一）確定終局判決適用之法令，牴觸法律、憲法之疑義

財政部 77 年 4 月 2 日台財稅字第 761126555 號、91 年 6 月 21 日台財稅字第 0910453902 號、92 年 1 月 28 日台稅二發字第 0920450761 號等三紙函釋及改制前行政法院 87 年 7 月份第 1 次庭長評事聯席會議決議所涉違憲疑義

1. 財政部 77 年 4 月 2 日台財稅字第 761126555 號、91 年 6 月 21 日台財稅字第 0910453902 號、92 年 1 月 28 日台稅二發字第 0920450761 號等三紙函釋，將營業人強行劃分百貨專櫃與非百貨專櫃型態，課予不同之開立發票協力義

務與申報方式，是否違反加值型營業稅的稅捐中立？並侵害營業人選擇交易方式及內容的營業自由？

2. 財政部 77 年 4 月 2 日台財稅字第 761126555 號、91 年 6 月 21 日台財稅字第 0910453902 號、92 年 1 月 28 日台稅二發字第 0920450761 號等三紙函釋及改制前行政法院 87 年 7 月份第 1 次庭長評事聯席會議決議，是否使得一般採行合作店銷售模式之營業人，在國庫營業稅收並未實際減少之下，增加其稅法所未規定之加值型營業稅納稅義務？及漏報銷項稅額之漏稅罰？
3. 財政部 77 年 4 月 2 日台財稅字第 761126555 號、91 年 6 月 21 日台財稅字第 0910453902 號、92 年 1 月 28 日台稅二發字第 0920450761 號等三紙函釋及改制前行政法院 87 年 7 月份第 1 次庭長評事聯席會議決議，是否使得一般採行合作店銷售模式之營業人，在國庫營業稅收並未實際減少之下，不容許營業人有申報更正銷售額、進貨額之機會，逕以補稅、漏稅處斷，是否違反憲法第 23 條之比例原則？
4. 改制前行政法院 87 年 7 月份第 1 次庭長評事聯席會議決議，是否使得開立、取得發票過程有瑕疵之營業人，在國庫營業稅收並未實際減少之下，仍應比照虛報進項稅額、漏報銷售額之漏稅違章行為，是否違反鈞院釋字第 337 號

解釋關於漏稅罰應有發生漏稅事實為裁罰要件之意旨？並構成與稅捐稽徵法第 44 條的重複處罰？

行為時稅捐稽徵法第 44 條其中關於「應給與他人憑證而未給與」及「應自他人取得憑證而未取得」之部分

5. 行為時稅捐稽徵法第 44 條規定：「營利事業依法規定應給與他人憑證而未給與，應自他人取得憑證而未取得，或應保存憑證而未保存者，應就其未給與憑證、未取得憑證或未保存憑證，經查明認定之總額，處百分之五罰鍰。」其中關於「應給與他人憑證而未給與」及「應自他人取得憑證而未取得」之部分，固屬稅捐行為罰性質，惟概按憑證總額一律裁處 5% 之罰鍰，並無金額最高上限，是否違反比例原則，而對納稅義務人財產權形成過度侵害？
6. 行為時稅捐稽徵法第 44 條規定：「營利事業依法規定應給與他人憑證而未給與，應自他人取得憑證而未取得，或應保存憑證而未保存者，應就其未給與憑證、未取得憑證或未保存憑證，經查明認定之總額，處百分之五罰鍰。」其中關於「應給與他人憑證而未給與」及「應自他人取得憑證而未取得」之部分，固屬稅捐行為罰性質，單因納稅義務人怠於向交易對象開立或取得憑證，然若個案情形既無漏稅可能，亦不妨礙稽徵機關勾稽憑證與稅基者，仍

概按憑證總額一律裁處 5%之罰鍰，是否逾越本條維護憑證勾稽制度之必要性，從而違反比例原則，過度侵害納稅義務人財產權？

7. 行為時稅捐稽徵法第 44 條規定：「營利事業依法規定應給與他人憑證而未給與，應自他人取得憑證而未取得，或應保存憑證而未保存者，應就其未給與憑證、未取得憑證或未保存憑證，經查明認定之總額，處百分之五罰鍰。」其中關於「應給與他人憑證而未給與」及「應自他人取得憑證而未取得」之部分，固屬稅捐行為罰性質，然概按憑證總額一律裁處 5%之罰鍰，就客觀上欠缺發生漏稅可能性之違反憑證義務行為，不惟無從免罰，尚可能等於或重於積極逃漏行為之情況，是否輕重失衡而有違平等原則？
8. 行為時稅捐稽徵法第 44 條規定：「營利事業依法規定應給與他人憑證而未給與，應自他人取得憑證而未取得，或應保存憑證而未保存者，應就其未給與憑證、未取得憑證或未保存憑證，經查明認定之總額，處百分之五罰鍰。」其中關於「應給與他人憑證而未給與」及「應自他人取得憑證而未取得」之部分，概按憑證總額一律裁處 5%之罰鍰，剝奪稽徵機關衡酌違章具體情節，就裁罰效果（罰鍰金額）之裁量權限，是否逾越立法裁量範圍，有違比例原則？

（二）聲請人對於疑義所主張之見解

財政部 77 年 4 月 2 日台財稅字第 761126555 號、91 年 6 月 21 日台財稅字第 0910453902 號、92 年 1 月 28 日台稅二發字第 0920450761 號等三紙函釋及改制前行政法院 87 年 7 月份第 1 次庭長評事聯席會議決議所涉違憲疑義

9. 加值型營業稅之立法目的與中立性原則

我國營業稅制於 74 年 11 月 15 日修正，從原有的毛額型營業稅改採加值型營業稅，營業稅法並更名為「加值型及非加值型營業稅法」，其立法理由明揭「銷售稅重在對消費行為課稅，應使課稅方式儘量不影響業者的產銷活動並能增進外銷的拓展」，「按多階段營業總額課徵之營業稅，其最大缺失為重複課稅與稅上加稅，貨物與勞務經過的交易次數越多，此種不合理的情形就愈嚴重。」（註一），鈞院亦於釋字第 397 號解釋闡明「現行營業稅法對於營業稅之課徵係採加值型營業稅及累積型轉手稅合併立法制，前者按營業人進、銷項稅額之差額課稅」。

營業人依營業稅法規定，固然就進、銷項稅額之差額負擔納稅義務，然歸根究底言之，其稅捐負擔還是透過進、銷項稅額的互抵機制，最終轉嫁予最終的消費者負擔，即以消費行為或消費者使用所得所展現的經濟上負擔能力，作為實際的稅捐客體，因此營業人表面

上雖為營業稅法所定的納稅義務人，此不過是基於稽徵技術所為的立法設計而已，但就經濟實質而言，原則上並未負擔納稅義務，學說理論與實務判決乃認為稱之為「繳納義務人」，毋寧更為妥適。(註二)

加值型營業稅的徵收應符合租稅中立性。此除可考諸營業稅法 74 年改制時之立法說明「銷售稅重在對消費行為課稅，應使課稅方式儘量不影響業者的產銷活動」之外，觀鈞院釋字第 397 號解釋就股利收入應否計入進項稅額的扣抵比例計算公式，認為營業稅不應影響營利事業關於業務選擇的決策，或者使得兼營投資業務者與專營投資業務者在營業稅的負擔上，產生不公平的現象，(註三)亦可查知。申言之，加值型營業稅作為一種一般性消費稅之特性，租稅中立性之要求所考量者乃對於商業交易之機制，自生產至終局消費之流通過程中所造成之負擔降至最低，且不致對企業經濟上決策造成影響。(註四)

依前開加值型營業稅的消費稅性質以及租稅中立性原則之下，各個銷售階段的營業人不過是形式上「納稅義務人」，且因其繳納義務發生之同時亦發生扣抵權利，國庫享有的稅捐債權，不過僅為單一債權而已，亦即最終消費者消費總額的百分之五而已。(註五)此一消費總額百分之五的上限，不僅為加值型營業稅的

立法精神，更應視為加值型營業稅對於消費者與營業人之財產權（就實體的營業稅負擔面向）與營業自由（就程序上協力義務及其違反效果的面向），所可以介入、干預的憲法界限。

復依進、銷項稅額互抵制度（營業稅法第15條參照），營業人固然就其銷售貨物、勞務予消費者或後階段營業人的金額，負有繳納5%的銷項稅額義務，然其亦於交易時向相對人收取同額的稅款，與其說是履行納稅義務，毋寧較接近代收並轉付稅款之性質；又營業人有權於申報銷項稅額時，扣抵其購進貨物、勞務所支付予前手營業人之進項稅額（營業稅法第35條參照），此一進項稅額的扣抵即有取回原先代替後手營業人、消費者，所預先支付稅款之意。由此可知，各階段營業人係藉由履行代付代收稅款的協力義務，各自協助最終消費者繳納營業稅額的一部分，而各階段營業人就進、銷項稅額差額所繳納的營業稅，實際上存在著分屬國庫營業稅債權不同部分的連帶關係，不應認為前後手營業人稅款繳納義務各自獨立、互不相干，此應屬於實質課稅原則作為一項憲法、法律秩序所承認之稅捐法律基礎原則，（註六）於加值型營業稅法上之意義、內涵。否則一方面將使得營業人容易因申報手續或憑證形式上的瑕疵，在應納稅額的計算上，被視為短納或逃漏，另一方面也使得國庫最終收

得的營業稅收入超過最終消費者消費總額的百分之五而已，形同逾越加值型營業稅立法目的，藉由形式、手續上的瑕疵來擴張稅捐收入。

10. 財政部 77 年 4 月 2 日台財稅字第 761126555 號、91 年 6 月 21 日台財稅字第 0910453902 號、92 年 1 月 28 日台稅二發字第 0920450761 號等三紙函釋，強行區分並課予不同營業型態，應負擔之開立發票與繳納營業稅義務，違反加值型營業稅中立性原則，並過度干預營業人決定交易方式、內容之營業自由。加值型營業稅藉由對營業人進、銷項稅額差額，賦予代收及繳納義務之課稅方式，儘可能減少對營業活動的干預，寓有藉貫徹租稅中立性，維護營業人受憲法第 15 條、第 22 條保障之營業自由。

申言之，加值型營業稅僅課予營業人程序上協力義務與實體上的代付、代繳義務，亦即於銷售時，於售價之外，代稽徵機關向相對人收取售價 5% 的營業稅款，並開立銷項發票，且於購入營業使用的貨物或勞務時，於進價之外，代消費者預先支付 5% 的營業稅款，同時取得進項發票作為憑證，嗣後每兩月主動檢具憑證，向稽徵機關申報當期進項、銷項稅額的差額。除此之外，一切營業活動悉聽營業人有自由安排，舉凡交易相對人的選擇，購進及銷售貨物、勞務的內容、種類與方式，乃至於交易上之物流、金流應採貨到付款、隔月結款，

抑或保留所有權之分期付款銷售方式等等事項，則屬營業自由範圍，營業稅法本於租稅中立原則，一概不應任意干預。

然查，財政部 77 年 4 月 2 日台財稅字第 761126555 號函乃本件聲請人 88~91 年行為時有效之解釋函令。表面上是教示百貨公司採用專櫃銷售貨物時，應如何開立發票與辦理申報，然而實際係在欠缺稅法授權之下，恣意限制、剝奪代理品牌商品並以品牌名義銷售之營業人（即一般所稱之「合作店」），不得採取直接向消費者銷售，並按月與供應商結算進貨款之營業模式。蓋按該號函釋，須營業人（即合作店）符合該函說明二所列（一）股份有限公司組織；（二）經核准使用藍色申報書或委託會計師查核簽證申報營利事業所得稅；（三）無積欠已確定之營業稅及罰鍰；（四）向主管機關申請等四項僅限於具備相當規模之營利事業始可配合之嚴格要件限制，始有權如該號函釋說明三所稱於銷售時開立統一發票予消費者，並以銷貨清單交付供應商彙總開立進項發票。倘營業人（即合作店）不符合前開股份有限公司、委託會計師簽證、無欠稅及事前申請核准等四項要件，縱使其銷售模式確實是採取直接向消費者銷售，並按月依銷貨清單，向供應商結算進貨款，不惟不得依實際交易經過，取得、開立進、銷項發票，憑以申報應納稅額，稽徵機

關尚得以該營業人（即合作店）及供應商未依法開立、取得發票，涉有逃漏稅為由（此部分尚涉及改制前行政法院 87 年度 7 月份決議之見解，詳後述第 3 點的說明），裁處行為罰與漏稅罰，已顯有逾越租稅中立原則，侵犯營業人自行決定貨物銷售模式之營業自由。

次觀財政部 91 年 6 月 21 日台財稅字第 0910453902 號函及 92 年 1 月 28 日台稅二發字第 0920450761 號函，亦有同前開 77 年函釋相同之違反租稅中立、過度干預營業自由之違憲疑義。首先，此兩紙解釋函令於本件行為時（88～91 年度）尚未發布，本於鈞院釋字第 525 號解釋關於信賴保護原則之闡釋，原審最高及高等行政法院本不得援引之，溯及既往地認定聲請人於函釋前之 4 個年度涉有未依法開立、取得發票之違章行為；（註七）其次，該兩紙解釋函令又以合作店經營銷售貨物之模式雖類似百貨公司設專櫃銷售，但倘若稽徵機關主觀上認為品牌商品之供應商自行收款，或合作店與供應商欠缺進、銷貨關係，即應責由供應商開立發票予買受人，合作店營業人即不得比照 77 年函釋，以自己之名義進行銷售行為。因而，77、91、92 年函釋彼此形成「非黑則白」的邏輯關係—「倘實際負責銷售品牌商品的營業人欠缺 77 年函釋所列之四項嚴格要件，則只能按照 91、92 年函釋，改由供應商開立發票予買

受人」。此時負責銷售之營業人與供應商，就未來而言，均已喪失依經銷合約約定內容以及實際交易模式，開立、取得發票並收取稅款之營業自由，不得不將經營模式與發票開立程序改按 91、92 年函釋所稱之供應商直接開立發票模式，已有違反租稅中立不得干預營業決定之違憲疑義；就過去而言，稽徵機關尚可指摘營業人與供應商各自涉有未依法開立發票並短納稅額之違章，致其財產權因補稅、行為罰及漏稅罰而受侵害。

11. 財政部 77 年 4 月 2 日台財稅字第 761126555 號、91 年 6 月 21 日台財稅字第 0910453902 號、92 年 1 月 28 日台稅二發字第 0920450761 號等三紙函釋及改制前行政法院 87 年 7 月份第 1 次庭長評事聯席會議決議，使得一般採行合作店銷售模式之營業人，在國庫營業稅收並未實際減少之下，增加其稅法所未規定之加值型營業稅納稅義務及漏報銷項稅額之漏稅罰。

如前 1 所述，國庫擁有之加值型營業稅捐債權上限僅僅侷限於最終消費者消費行為的百分之五，各階段營業人原則上無須以自身財產、資本負擔營業稅的納稅義務，只是扮演代付（進項稅額）與代收轉付（銷項稅額）的技術性角色而已。易言之，倘若國庫最終收得的加值型營業收入超過上述的課稅界限，即有逾越加值型營業稅作為消費稅，不應加諸實體納

稅負擔予營業人，以維租稅中立性之立法本旨。惟財政部 77 年 4 月 2 日台財稅字第 761126555 號、91 年 6 月 21 日台財稅字第 0910453902 號、92 年 1 月 28 日台稅二發字第 0920450761 號等三紙函釋及改制前行政法院 87 年 7 月份第 1 次庭長評事聯席會議決議，對營業人開立、取得發票之協力義務及應納稅額之計算，採極為嚴格之形式解釋，致使營業人，尤其是經銷品牌商品之供應商，在國庫稅收未有任何短少之情形下，僅因憑證開立、取得過程上之形式瑕疵，動輒遭稽徵機關核定補繳法定稅額以外之稅款，甚被視為違章逃漏行為，依稅捐稽徵法第 44 條及營業稅法第 51 條，裁處鉅額行為罰或漏稅罰，凡此實有悖離租稅法律主義及加值型營業稅法之立法意旨，並處罰法定原則，增加營業人法律所無之繳納稅款、罰鍰義務。

茲以中古車經銷商向個人購進中古車為例，說明改制前行政法院 87 年 7 月份第 1 次庭長評事聯席會議決議，針對營業人支付進項稅款並取得非實際交易對象之進項發票，在國家營業稅收未有短少之下，另須補繳銷項稅額，以致衍生違法、違憲侵害人民權利之情節：

假設甲公司從事中古車經銷、買賣，其出售的中古車來源，大多是向個人所購進。95 年度中買進 100 輛中古車，購進成本約 1,000 萬

元，年度中全數賣出予個人，總計含稅售價 1,575 萬元，銷售毛利 500 萬元。但是由於出售中古車的個人不具備營業人身分，無法開立統一發票，甲公司因不能取得載有進項稅額之憑證，以致購入中古車價款之中，原本含有之營業稅額約 46 萬元，(註八)無從於售出時，扣抵銷項稅額，使得甲公司中古車的銷售，必須以全部銷售額即 1,500 萬元，計算報繳營業稅 75 萬元，相較於進貨金額相同的新車經銷商，即須額外負擔 46 萬元營業稅；同時又因出售中古車的個人只能開具普通收據，囿於營利事業所得稅查核準則第 67 條對普通收據作為營業費用之憑證，設有千分之三十的上限，(註九)以致甲公司進貨成本至多僅准列 30 萬元 ($1,000 \text{ 萬元} \times 3\%$)，大部分中古車的進貨成本 (即 970 萬元) 無法在營所稅計算上減除，甲公司銷售中古車的毛利金額也隨之暴增為 1,470 萬元，不得不放棄按帳載金額核實認列，改按所得額標準或同業利潤標準計算繳納營所稅。

甲公司顧慮到上開營業稅與營所稅法令，所衍生之不合理稅捐負擔，不得不調整交易模式，一方面在支付購進中古車價款時，預先「扣除」進項稅額 46 萬元，實際支付 964 萬元予出售中古車的個人 ($1,000 \text{ 萬元} - 46 \text{ 萬元}$)；另一方面也央求往來的乙汽車零件商、丙修護廠開

立 1,000 萬元發票予甲公司，作為甲公司的進項憑證，並將 46 萬元的「進項稅額」交予開立發票的汽車零件商、修護廠，供其報繳營業稅之用。甲公司因而取得含有 46 萬元進項稅額之進項憑證，作為扣減銷項稅額並營所稅成本、費用之用，95 年度甲公司乃申報繳納營業稅額 29 萬元（銷項稅額 75 萬元－進項稅額 46 萬元）。

稽徵機關嗣後查獲甲公司與乙汽車零件商、丙修護廠之間發票開立有異常狀況，要求甲公司證明有進貨事實，否則按營業稅法第 51 條虛報進項稅額裁處 1～10 倍之漏稅罰鍰。經甲公司提示帳簿與個人收據，證明確實有向個人購進中古車之事實，稽徵機關乃以乙汽車零件商、丙修護廠並非甲公司實際交易對象為由，一方面按營業稅法第 19 條第 1 款進項憑證未依規定取得為由，剔除甲公司進項稅款 46 萬元，同時也依改制前行政法院 87 年 7 月份第 1 次庭長評事聯席會議決議，核定甲公司須補繳 46 萬元同額之銷項稅款，另依稅捐稽徵法第 44 條未依法取得憑證，按進貨金額的 5% 再裁處甲公司 47.7 萬元（954 萬元×5%）罰鍰。此時甲公司實際繳納予國庫的稅款即為 121 萬元（原先報繳之 29 萬元＋原先交予乙、丙進項稅額 46 萬元＋稽徵機關另發單補繳之 46 萬元）。

此例之中，甲公司 95 年度之中確實有支出 1,000 萬元之代價，自個人購得中古車，其中 954 萬元支付予個人作為購車款，46 萬元則交予乙汽車零件商、丙修護廠，供其申報銷項稅額之用。然而，稽徵機關依改制前行政法院 87 年 7 月份第 1 次庭長評事聯席會議決議，直接將甲公司交予乙、丙並轉入國庫的 46 萬元進項稅款，以非向實際交易對象取得扣抵憑證為由，直接剔除，不容許退還予甲公司或由其扣抵，導致甲公司實際負擔並繳出 121 萬元營業稅款（尚不包括 47.7 萬元之行為罰鍰）予國庫，業已超過甲銷售予消費者貨款之 5%，即 75 萬元。其中甲公司支付予乙、丙的 46 萬元進項稅款部分，最後自然只能由甲公司自行吸收，無從轉嫁予最終消費者負擔，此即產生「重複課稅」現象，同時對甲公司營業利潤或固有資本，形成侵害財產權之效果，同時也構成課徵超出加值型營業稅規範目的且逾越課稅上限的納稅義務。

上開因個人無法開立合法進項憑證，以致中古車經銷商變相負擔高額營業稅、營所稅賦之不合理現象，立法院乃於 96 年 12 月通過營業稅法第 15 條之 1 修正案（96 年 12 月 12 日總統華總一義字第 09600164551 號令修正公布），規定中古車商銷售其向個人購買之舊乘人小汽車及機車，得以購入成本，按 5% 計算進

項稅額，該進項稅額於營業人出售該輛舊乘人小汽車及機車申報其銷售額之當期，可申報扣抵該輛舊乘人小汽車及機車之銷項稅額。該條文並經行政院核定自 97 年 3 月 1 日施行在案。查營業稅法第 15 條之 1 立法理由，財政部也明白承認現行中古車業者因營業稅法制問題，無法扣抵進項稅額，以致重複課稅：「非依營業稅法第 4 章第 1 節規定計算稅額者於購入乘人小汽車時，原已有支付營業稅；中古車商於向上開非依營業稅法第 4 章第 1 節規定計算稅額者購入舊乘人小汽車時，並無法取得載有進項稅額之憑證扣抵銷項稅額，如要求營業人於銷售該輛中古車時，必須再就全部銷售額計算報繳營業稅，將產生重複課稅之情形。依據本項修正草案內容，營業人將可藉由設算進項稅額方式，避免發生重複課稅情形。」（註十）惟上述修法恰恰體現改制前行政法院 87 年 7 月份第 1 次庭長評事聯席會議決議將個別營業人納稅義務的計算，僵固地結合憑證的嚴格形式要件，在國家營業稅收沒有任何短少之下，仍舊造成違反加值型營業稅制精神之重複課稅現象，使得營業人不得不以自身盈餘或財產，負擔額外的納稅義務。

按改制前行政法院 87 年 7 月份第 1 次庭長評事聯席會議決議前段固然出於營業稅法第 19 條第 1 項第 1 款之文義，所為之形式解

釋，謂「營業人雖有進貨事實，惟不依規定取得交易對象開立之進項憑證，而取得非交易對象開立之進項憑證，申報扣抵銷項稅額時，該項已申報扣抵之銷項營業稅額顯未依法繳納，仍應依營業稅法第 19 條第 1 項第 1 款規定，就其取得不得扣抵憑證扣抵銷項稅額部分，追補該項不得扣抵之銷項稅款。」後段進而僅憑各階段營業人皆屬法定納稅義務人云云，逕謂各自納稅義務應獨立計算、互不相干，「非交易對象之人是否已按其開立發票之金額報繳營業稅額，並不影響本件營業人補繳營業稅之義務。」即與加值型營業稅之立法意旨，顯有不符。蓋營業人依進貨金額，本應履行之支付百分之五進項稅款義務，經交付予開立進項憑證之營業人轉予國庫，而履行完畢，國庫營業稅收入當無任何短少可言；至於開立發票並繳納該筆進項稅款的營業人並非實際交易對象乙節，所影響者，僅為該張進項憑證勾稽銷售階段之功能。易言之，營業人代付之進項稅款，原本應由實際交易對象代收轉付予國庫，因故改由名義上開立發票之營業人代收轉付而已，殊無僅憑開立發票、代收轉付進項稅款之營業人非實際交易相對人，逕謂國庫營業稅收因而遭受損失，已有率斷之嫌，國庫營業稅收既無短少之下，稽徵機關何以得要求扣抵該筆進項稅款之營業人須另重複交納一次？遑論將取

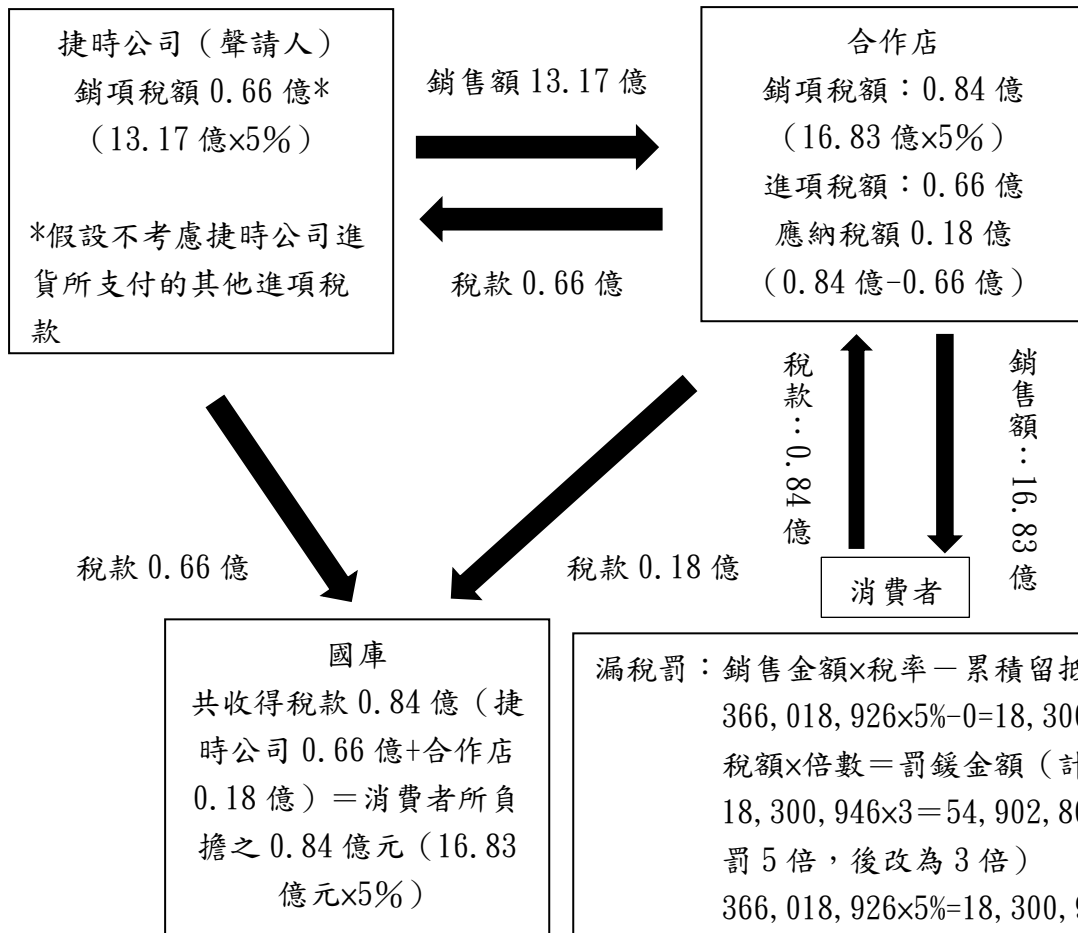
得非交易對象開立之進項憑證申報扣抵，比照「虛報進項稅額」之漏稅罰處斷？（註十一）

退一步言之，即便按改制前行政法院 87 年 7 月份第 1 次庭長評事聯席會議決議所言：「銷售階段之營業人皆為營業稅之納稅義務人」，其論理亦有前後自相矛盾，不足為採之處。蓋既然「取得非交易對象開立之進項憑證，申報扣抵銷項稅額時，該項已申報扣抵之銷項營業稅額顯未依法繳納」者，非交易對象之人按其開立發票之金額，所報繳之營業稅款，理應同時構成誤報誤繳，稽徵機關應主動核定退還之。該筆應核退之溢繳稅款表面上雖由非交易對象之人所報繳（如上例中的乙汽車零件商、丙修護廠），惟實際上正是前階段營業人（如上例中向個人購進中古車的甲公司）所支付之進項稅款，基於代付代收關係，該筆溢繳稅款稽徵機關所應核退之對象，當屬前階段營業人才是，復依稅捐稽徵法第 29 條之規定，（註十二）前階段營業人與稽徵機關均有權以該筆溢繳稅款，抵繳前述「因取得非交易對象開立之進項憑證申報扣抵，而未依法繳納之銷項稅額」，稅捐債權債務一來一往抵銷之後，前階段營業人即無補繳營業稅之義務甚明，何以有如改制前行政法院 87 年 7 月份第 1 次庭長評事聯席會議決議所謂之「非交易對象之人是否已按其開立發票之金額報繳營業稅額，並不影響本件

營業人補繳營業稅之義務」可言？

當改制前行政法院 87 年 7 月份第 1 次庭長評事聯席會議決議進一步結合財政部 77 年 4 月 2 日台財稅字第 761126555 號、91 年 6 月 21 日台財稅字第 0910453902 號、92 年 1 月 28 日台稅二發字第 0920450761 號等三紙函釋，所謂「銷售階段之營業人皆為營業稅之納稅義務人」其應納稅額應獨立計算，經適用於本件聲請人所涉品牌經銷商與合作店經營模式之後，在國庫營業稅收入毫無任何短少之下，容許稽徵機關藉由自行擬制的「實際交易關係」，先擬制「品牌經銷商應直接對消費者銷售並開立發票」，再擬制「品牌經銷商沒有從合作店取得租金進項憑證，故無進項稅額扣抵權」，隨即計算出在品牌經銷商階段，即有短漏銷項稅款若干云云，逕行課予品牌經銷商法律所無的繳納營業稅義務。聲請人本件營業稅爭議，即屬上開違憲、違法課稅作法之鮮明例證，茲以圖表說明如下（金額部分以億元為單位，百萬元以下略去）：

●聲請人原先申報繳納情形（圖一）：



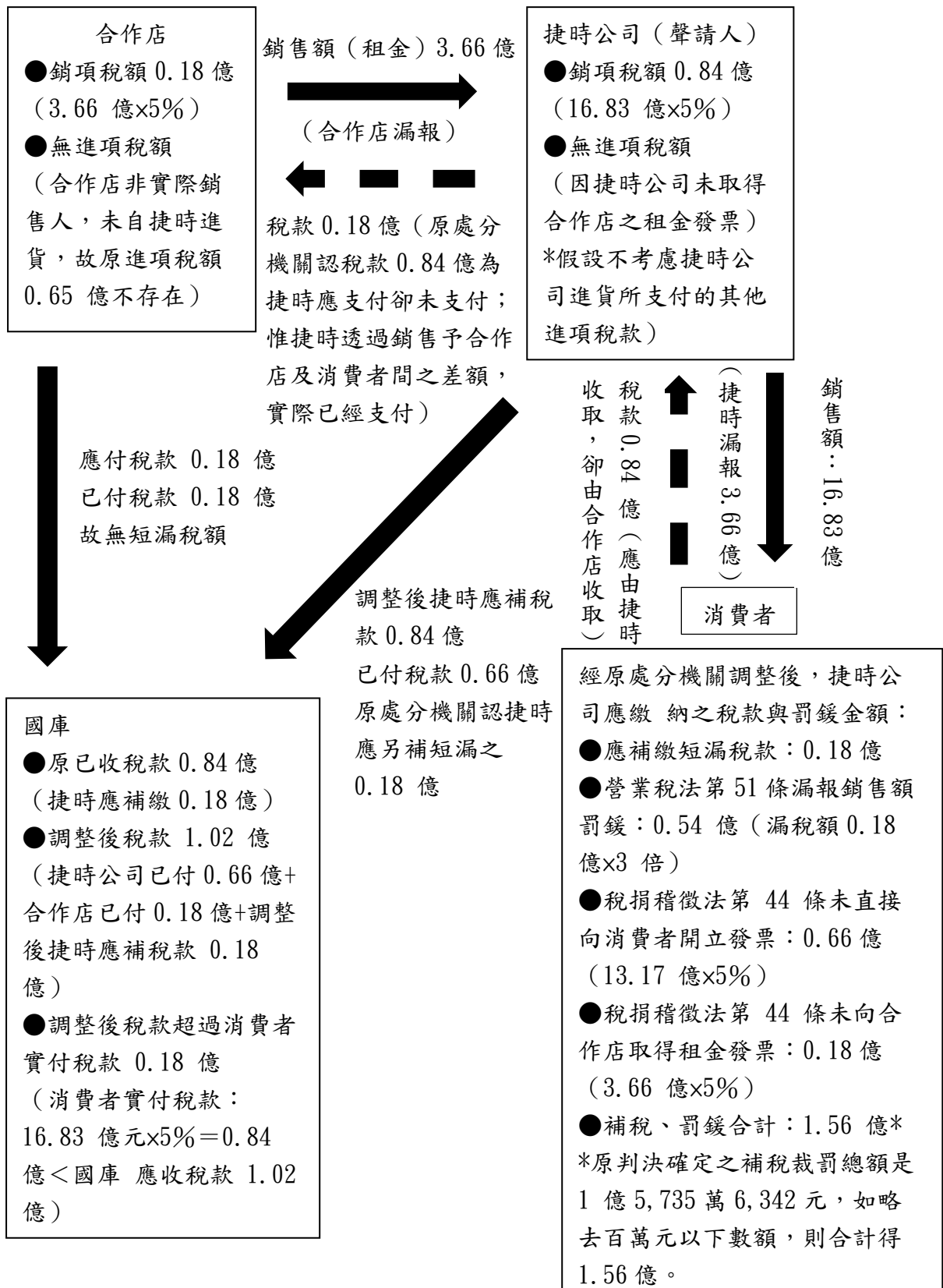
漏稅罰：銷售金額×稅率－累積留抵稅額＝漏稅額
 $366,018,926 \times 5\% - 0 = 18,300,946$
 稅額×倍數＝罰鍰金額（計至百元止）
 $18,300,946 \times 3 = 54,902,800$ （處分書原罰 5 倍，後改為 3 倍）
 $366,018,926 \times 5\% = 18,300,946$ （擇一從重）

行為罰：未依法給與他人憑證金額×稅率＝罰鍰金額
 $1,317,033,015 \times 5\% = 65,851,651$
 未依法取得他人憑證金額×稅率＝罰鍰金額
 $366,018,926 \times 5\% = 18,300,946$ （給付租金）

罰鍰金額合計
 $54,902,800 + 65,851,651 + 18,300,946 = 139,055,396$

資料來源：原課稅處分書「漏稅額或（暨）罰鍰計算方式」

●原處分機關以聲請人應直接向消費者開立發票，所為之調整（圖二）：



為更簡潔地說明聲請人交易模式，遭原處分機關以本件有違憲疑義之法令，調整之結果，茲將交易金額簡化如下，以便理解：

●聲請人原先申報繳納情形（圖三）：

<買賣定性>	聲請人（供應商即專櫃廠商）	合作店（通路商賣場等同百貨公司）
發票開立方式	<pre> graph LR A[聲請人 (供應商即專櫃廠商)] -- "8元 (買賣)" --> B[合作店 (通路商賣場等同百貨公司)] B -- "10元 (買賣)" --> C[消費者 (法人或個人)] </pre>	
稅基	8 元 聲請人要負擔加值 8 元的稅	10 元－8 元＝2 元 合作店要負擔加值 2 元的稅

註：為方便起見，假設聲請人之進貨為 0 元

	銷項	進項	稅率	應納稅額
1. 聲請人之合作店應納營業稅額為	10 元	8 元	5%	0.1 元
2. 聲請人應納營業稅額為	8 元	0 元	5%	0.4 元
合計發票數	18 元	8 元	政府總稅收	0.5 元

聲請人損益表（香港上市公司）		合作店損益表	
銷貨收入	8	銷貨收入	10
（開給合作店發票）		（開給消費者發票）	
進貨成本	0	進貨成本	8
（對外進貨）		（取具聲請人進貨發票）	
營業毛利	8	營業毛利	2
租金費用	0	租金費用	0
營業淨利	8	營業淨利	2

●原處分機關以聲請人應直接向消費者開立發票，所為之調整（圖四）：

<租賃定性>	聲請人（供應商即專櫃廠商）	合作店（通路商賣場等同百貨公司）
發票開立方式	<div style="display: flex; align-items: center;"> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin-right: 10px;">消費者 (法人或個人)</div> <div style="text-align: center;">10 元（買賣）</div> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin-right: 10px;">聲請人 (供應商即專櫃廠商)</div> <div style="text-align: center;">2 元（租金）</div> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px;">合作店 (通路商賣場等同百貨公司)</div> </div>	
稅基	10 元－2 元＝8 元 聲請人要負擔加值 8 元的稅	2 元 合作店要負擔加值 2 元的稅

註：為方便起見，假設聲請人之進貨為 0 元

	銷項	進項	稅率	應納稅額
1. 原處分機關調整後之合作店	2 元	0 元	5%	0.1 元
應納營業稅額為				
2. 原處分機關調整後聲請人	10 元	2 元	5%	0.4 元
應納營業稅額為				
合計發票數	12 元	2 元	政府總稅收	0.5 元

聲請人損益表（香港上市公司）		合作店損益表	
銷貨收入	10	租金收入	2
（聲請人開給消費者發票）		（原處分機關調整後 合作店開給聲請人發票）	
進貨成本	0	進貨成本	0
（對外進貨）		（取具聲請人進貨發票）	
營業毛利	10	營業毛利	2
租金費用	2	租金費用	0
（取具合作店租金發票）			
營業淨利	8	營業淨利	2

- 註 1. 其實聲請人之營運模式與營造業"合建分成(售)"的模式十分相似，假設甲公司負責營建房屋(建築物)，乙公司負責出售土地，共同出售房地以 10 元售予消費者，依"合建分成(售)"模式分別由甲公司開立建築物發票 8 元、乙公司開立土地發票 2 元予消費者，此種模式並沒有發生逃漏稅(財政部 79 年 4 月 26 日台財稅字第 780399554 號函規定出售土地得免開發票)。
- 註 2. 聲請人提供商品應該開出商品發票 8 元，而合作店提供場地應該開出 2 元予消費者，然而為了方便客戶理解與核算，故由提供場地的合作店直接開一張 10 元的總額發票給消費者，聲請人將商品發票 8 元改變了開立對象，以供合作店抵銷多開給消費者的 8 元，這 8 元其實只是合作店的代收代付性質，結果是聲請人負責繳納 8 元發票之稅款，合作店負責繳納 2 元發票之稅款。
- 註 3. 基於財務安全考量，其收款方式，有些合作店由聲請人自行收款，原處分機關因此認為既由聲請人自行收款，則應由聲請人直接開一張 10 元的總額發票給消費者，再由合作店開一張 2 元之抽成金發票給聲請人，事實上，原處分機關所主張之開立方式，其結果也是聲請人負責繳納 8 元發票之稅款，合作店負責繳納 2 元發票之稅款，原處分機關一直指責聲請人未直接

開立 10 元發票給消費者及未向合作店取得 2 元之進項發票，即處 2 元本稅及 3 倍之漏稅罰，誠倍感冤屈，如上開比較可知，本件不論有無查獲，聲請人所負擔的稅款皆一樣，何來漏稅？原處分機關從未考量聲請人所採用的發票開立方式根本無任何租稅利益，因聲請人之發票開立方式，其「營業增值（稅基）」與原處分機關認定均相同。

- 註 4. 聲請人開出的商品發票 8 元在稅上確實是分文不少，充其量就是為了提供客戶便利而將發票開給了合作店而沒有直接開給消費者。既然沒有少負擔增值營業稅發票的稅捐，當然就不會存在一絲一毫可能造成逃漏稅的疑慮。

由上開比較可知，財政部 77 年 4 月 2 日台財稅字第 761126555 號、91 年 6 月 21 日台財稅字第 0910453902 號、92 年 1 月 28 日台稅二發字第 0920450761 號等三紙函釋，無稅法授權之下，先以極為嚴格之要件，限制品牌經銷商不得採取銷售並開立發票予合作店之營業模式，只能直接對消費者銷售並開立發票，同時自合作店取得支付租金之進項憑證，並將合作店對消費者之銷售（如上頁的 16.83 億元）與品牌經銷商對合作店之銷售（如上頁的 13.17 億元）的差額，擬制為品牌經銷商漏報的銷售額（即如上頁的 3.66 億元），隨後在計算品牌經銷商階段之應納稅額時，改制前行政

法院 87 年 7 月份第 1 次庭長評事聯席會議決議又以：「我國現行加值型營業稅係就各個銷售階段之加值額分別予以課稅之多階段銷售稅，各銷售階段之營業人皆為營業稅之納稅義務人。故該非交易對象之人是否已按其開立發票之金額報繳營業稅額，並不影響本件營業人補繳營業稅之義務」，單獨按照品牌經銷商被擬制的銷售額及其依法取得之進項憑證計算，並以品牌經銷商未依法自合作店取得租金之進項憑證，否認其可扣抵租金之進項稅額（如上頁的 0.18 億元），從而導出品牌經銷商有漏稅之結果（如上頁的 0.18 億元）。

簡言之，倘若個案一經適用上開三紙函釋及行政法院決議之後，「計算上」即容許稽徵機關可超過最終消費者實際負擔的稅額（亦即終端銷售金額 $\times 5\%$ ），有權額外再向品牌經銷商收取一筆銷項稅款（如圖二中的 0.18 億元及圖四中的 0.1 元），顯已背離消費稅原則，遑論這筆額外超收之稅款，與其說是品牌經銷商漏報對最終消費者的應稅銷售而予補稅，毋寧係藉由事後調整與擬制當事人交易流程、階段，提高稅基（對消費者之銷售額），原本應當發揮課稅中立功能避免加值稅負擔無法轉嫁之進項稅額扣抵權，又遭上開函釋與決議之嚴格要件限制，視為不存在。凡此均係源自於上開三紙函釋及行政法院決議曲解營業稅法之文義，

附加營業人營業稅法規範意旨以外，且無法轉嫁之應納稅賦，損及其財產權與營業自由。

實則，基於職權調查原則，稽徵機關對於銷售階段與交易相對人，雖有事實認定之權責，然欲調整當事人之私法行為，並賦予補稅甚至裁罰漏稅違章之法律效果，則應以國庫稅捐債權實質上受有減損，作為其發動稽徵權力之合法性前提。就加值型營業稅而言，出於營業人短漏報銷售額及虛報進項稅額之行為，才足以造成國庫應收之營業稅收短少之結果，亦即國庫收得之營業稅款低於最終消費者實際負擔或應當負擔之稅額。單純因為稽徵機關與營業人對銷售模式的認知不同，抑或未能符合進項稅額扣抵的嚴格形式要件者，不過使得稅額經過「機械、形式地計算」之後，產生某特定銷售階段的應納稅額有短納不足之表象而已，經過加值型營業稅的追補與轉嫁效果之後，殊無影響國庫收入之虞。縱令營業人開立發票之方式、對象，與其銷售模式有不符或不相當之處，在國庫未短收營業稅收之下，本於營業稅之中立性原則，稽徵機關僅能指導、建議營業人未來應當調整其發票開立方式，既不應賦予強制效力，更不得溯及既往地就過去已發生之課稅事實，一概視為規避、逃漏稅賦行為，逕予調整補稅、裁罰。

是故，國庫營業稅收既無短少者，營業人

也未藉由交易階段的私法安排，來隱匿課稅資訊，或者有礙稽徵機關勾稽、查核各階段交易事實及金額之虞（此則涉及違反憑證行為罰，請詳後關於稅捐稽徵法第 44 條之說明），基於加值型營業稅的消費稅原則、中立性原則，以及憲法關於人民財產權與營業自由之保障，稽徵機關無權恣意切割各銷售階段，以機械、形式化之計算，藉此增加營業人之應納稅額。是故，財政部 77 年 4 月 2 日台財稅字第 761126555 號、91 年 6 月 21 日台財稅字第 0910453902 號、92 年 1 月 28 日台稅二發字第 0920450761 號等三紙函釋及改制前行政法院 87 年 7 月份第 1 次庭長評事聯席會議決議，違反上開營業稅法及憲法意旨，當屬無效之法令甚明。

12. 財政部 77 年 4 月 2 日台財稅字第 761126555 號、91 年 6 月 21 日台財稅字第 0910453902 號、92 年 1 月 28 日台稅二發字第 0920450761 號等三紙函釋及改制前行政法院 87 年 7 月份第 1 次庭長評事聯席會議決議，使得一般採行合作店銷售模式之營業人，在國庫營業稅收並未實際減少之下，不容許營業人有申報更正銷售額、進貨額之機會，逕以補稅、漏稅處斷，違反憲法第 23 條之比例原則。

承前述第 3 點所述，財政部 77 年 4 月 2 日台財稅字第 761126555 號、91 年 6 月 21 日台財稅字第 0910453902 號、92 年 1 月 28 日台稅

二發字第 0920450761 號等三紙函釋及改制前行政法院 87 年 7 月份第 1 次庭長評事聯席會議決議，針對採行合作店銷售模式之品牌經銷商，在國庫營業稅收並未實際減少之下，稽徵機關仍逕自調整與擬制當事人交易流程、階段，提高品牌經銷商對消費者之銷售額，又否定其有取自合作店之租金進項稅額可供扣抵，致計算上產生銷項稅額短納的形式外觀，姑且不論已有背離消費稅及中立性原則，即便如上開三紙函釋與行政法院決議見解，認定品牌經銷商關於開立發票之方式、對象，與其銷售模式有不符或不相當之處，至多僅構成營業人違反協力義務或程序規定之瑕疵而已，不應僅憑營業人於稽徵、申報程序之瑕疵，逕認定成立應納稅額。此亦可觀諸鈞院釋字第 640 號解釋意旨，揭禁不得以稽徵程序性規定，增加人民法律所無之納稅義務：

「稅捐稽徵程序之規範，不僅可能影響納稅義務人之作業成本與費用等負擔，且足以變動人民納稅義務之內容，故有關稅捐稽徵程序，應以法律定之，如有必要授權行政機關以命令補充者，其授權之法律應具體明確，始符合憲法第十九條租稅法律主義之意旨。」

申言之，觀上開關於「原處分機關以聲請人應直接向消費者開立發票，所為之調整」圖示，當可察知此類國庫營業稅收並未短少之情

況，非不可經由事後補正，補正發票開立過程之瑕疵。原處分機關援引上開三紙函釋與行政法院決議，認定聲請人有漏稅額 0.18 億元，並非是基於漏報對最終消費者之銷售額 3.66 億元，毋寧是因原處分機關將聲請人與合作店擬制為租賃關係後，再以聲請人未取得合作店開立之租金發票作為進項憑證，從而計算出聲請人銷項稅額短納 0.18 億元，然即便是認定聲請人關於開立發票之方式、對象，不符銷售模式，在國庫營業稅收並未短少之情況下，不過是發票開立與申報過程容有程序上瑕疵罷了，也應當基於憲法第 23 條比例原則之最小侵害與狹義衡平原則，容許營業人事後補正此類程序瑕疵之機制。惟查，上開三紙函釋與行政法院決議既無容許品牌經銷商，可自合作店取得補開租金進項憑證等事後補正機會，規定稽徵機關得逕予核定應補稅款與罰鍰，聲請人因此遭受 1.57 億元之補稅與科罰，顯與遭擬制為租賃關係，未取得租金進項發票之程序瑕疵，嚴重失衡而不符比例原則，而屬違憲不應適用之稅捐法令，至屬明顯。

13. 改制前行政法院 87 年 7 月份第 1 次庭長評事聯席會議決議，使得開立、取得發票過程有瑕疵之營業人，在國庫營業稅收並未實際減少之下，仍應比照虛報進項稅額、漏報銷售額之漏稅違章行為，違反鈞院釋字第 337 號解釋關於

漏稅罰應有發生漏稅事實為裁罰要件之意旨。

按鈞院釋字第 337 號解釋就營業人取得虛設行號開立之進項發票，應否一律依虛報進項稅額裁處漏稅罰鍰，揭示稅捐行為罰與漏稅罰應嚴格區分構成要件之不同，解釋理由書第一段即謂：「違反稅法之處罰，有因逃漏稅捐而予處罰者，亦有因違反稅法上之作為或不作為義務而予處罰者，營業稅法第五十一條第一項……依其意旨，乃係就漏稅行為所為之處罰規定，因之，對同條項第五款之『虛報進項稅額者』加以處罰，自應以有此行為，並因而發生漏稅之事實為處罰要件，此與稅捐稽徵法第四十四條僅以未給付或未取得憑證為處罰要件，不論其有無虛報進項稅額並漏稅之事實者，尚有不同。」

依上開鈞院解釋意旨，以推定或虛擬之銷售額或進項稅額來計算營業人所漏稅額乙節，必須依照國庫實際欠收之數額，核實認定漏稅額，絕非恣意分割銷售階段，機械性、形式性地獨立計算特定階段營業人的銷售額與可扣抵進項稅額，藉以得出就該階段營業人而言，構成漏稅結果。蓋凡經營業人代收轉付而進入國庫之進項、銷項稅額，均是滿足國庫關於加值型營業稅「單一稅捐債權」之一部分，縱使營業人尚未申報扣抵進項稅額，或銷項稅額已由他階段營業人繳予國庫，均無法否定國庫營

業稅收未有短少之事實，何以可單憑稅額在特定銷售階段中形式計算上有不足、短少，即視為特定銷售階段營業人涉有違法逃漏營業稅之行為？尚且，於鈞院釋字第 337 號解釋之後，行政院亦遵行解釋意旨，於 89 年 5 月 30 日修正營業稅法施行細則第 52 條第 2 項第 1 款，將母法第 51 條第 1 款至第 4 款及第 6 款之漏稅額計算方式，由原來之「以核定之銷售額、給付額，依規定稅率計算之稅額為漏稅額」，修改為「已經主管稽徵機關依查得之資料，核定應補徵之應納稅額為漏稅額」，依其修正總說明（參見附件三），即在彰顯「所漏稅額」之認定，依加值型營業稅制，銷項稅額扣減進項稅額後之餘額，始有納稅義務之精神，應指經主管稽徵機關依查得之資料，核定應補徵之應納稅額，始符合鈞院釋字第 337 號解釋客觀上須有逃漏稅款事實，始可裁罰之要求。

另臺北高等行政法院 95 年度訴字第 1895 號判決（註十三）亦持以下相類似見解，否認改制前行政法院 87 年 7 月份第 1 次庭長評事聯席會議決議可以作為計算營業稅法第 51 條所漏稅額之基準：

「九、（二）但是一旦進入漏稅罰與否之判斷時，即須開始由實質之層面入手，檢討國家之稅收是否實質上有短收。畢竟行為罰與漏稅罰是不同之概念，漏稅罰建立在有實際漏稅結

果之基礎上。此一問題在本件中之所以重要，其原因出在『實質銷售人固然是原告，但是如果交由俊貿公司來申報銷項稅額並繳納其稅額時，則國家在營業稅收並未減少，只不過是法律上之納稅義務人與實質上之稅捐負擔人不同而已』。而在營業稅制之轉嫁設計下，這本是正常現象，對國家唯一之危害僅是礙及所得稅之勾稽罷了，此時藉由『行為罰』或『禁止其扣抵進項稅額或不准返還銷項稅』已足充分制裁違規當事人了，如再課以漏稅罰，反應手段即屬過當，且背離事務本質。」

次查，改制前行政法院 87 年 7 月份第 1 次庭長評事聯席會議決議於作成時，原係因行政法院就有進貨事實，取得非交易對象開立之進項憑證，申報扣抵銷項稅額時，可否補徵營業稅，經討論後，決議採乙說意見，應補徵營業稅。按乙說意見係直接以財政部 83 年 7 月 9 日台財稅字第 831601371 號函為本，略以：

按「營業人左列進項稅額，不得扣抵銷項稅額：一、購進之貨物或勞務未依規定取得並保存第三十三條所列之憑證者。」「營業人以進項稅額扣抵銷項稅額者，應具有載明其名稱、地址及統一編號之左列憑證：一、購進貨物或勞務時，所取得載有營業稅額之統一發票。營業稅法第十九條第一項第一款及第三十三條第一款定有明文。又「二、為符合司法院釋字第三三七

號解釋意旨，對於營業人取得非實際交易對象所開立之統一發票作為進項憑證申報扣抵銷項稅額之案件，應視情節，分別依左列原則處理：一、取得虛設行號發票申報扣抵之案件：2 有進貨事實者：(1) 進貨部分，因未取得實際銷貨人出具之憑證，應依稅捐稽徵法第四十四條規定處以行為罰。(2) 因虛設行號係專以出售統一發票牟取不法利益為業，並無銷貨事實，故取得虛設行號發票之營業人，自亦無向該虛設行號進貨並支付進項稅額之事實，除該營業人能證明確有支付進項稅額予實際銷貨之營業人，並經稽徵機關查明該稅額已依法報繳者，應依營業稅法第十九條第一項第一款規定，就其取得不得扣抵憑證扣抵銷項稅額部分，追補稅款；不再處漏稅罰外，其虛報進項稅額，已構成逃漏稅，應依營業稅法第五十一條第五款規定補稅並處罰。」財政部 83 年 7 月 9 日台財稅字第 831601371 號函說明二之(二)及三釋示有案。(86 年度判字第 2080 號、87 年度判字第 21 號判決)。

惟查改制前行政法院 87 年 7 月份第 1 次庭長評事聯席會議決議多數意見所援引之財政部 83 年 7 月 9 日台財稅字第 831601371 號函，係以如「取得虛設行號發票之營業人，自亦無向該虛設行號進貨並支付進項稅額之事實，除該營業人能證明確有支付進項稅額予實

際銷貨之營業人，並經稽徵機關查明該稅額已依法報繳」等高度假設式之語句，推定、擬制取得非實際交易對象所開立之統一發票作為進項憑證申報扣抵銷項稅額者，除非「實際銷貨之營業人」有依法報繳該筆稅額之事實，否則即有應漏稅額云云，其論理正是以自非實際交易對象取得進項發票之外觀事實者，均一概直接擬制為漏稅行為，不論開立發票之非實際交易對象是否業已依法報繳該筆營業人所交付之進項稅款，亦不論國家營業稅債權是否有短少，均不影響漏稅罰之成立，顯背離鈞院釋字第 337 號解釋所揭示國家稅捐債權實際上有短收，始得論為有漏稅之事實，作為處罰要件之意旨甚明。

如前述第 3 點所述，財政部 77 年 4 月 2 日台財稅字第 761126555 號、91 年 6 月 21 日台財稅字第 0910453902 號、92 年 1 月 28 日台稅二發字第 0920450761 號等三紙函釋及改制前行政法院 87 年 7 月份第 1 次庭長評事聯席會議決議，對於國庫營業稅收並未有短少之情況，獨立分割銷售階段，機械性、形式性地獨立計算特定階段營業人的銷售額與可扣抵進項稅額後，課予其繳納超出最終消費者所負擔之營業稅款，形同以未曾發生、未曾損失之營業稅，作為漏稅罰計算之基礎，明顯背離鈞院釋字第 337 號解釋必須實際發生漏稅之結果，

作為漏稅罰處罰要件之基本原則，而屬違憲不應予適用之法令，至屬明顯。

行為時稅捐稽徵法第 44 條其中關於「應給與他人憑證而未給與」及「應自他人取得憑證而未取得」之部分

14. 行為時稅捐稽徵法第 44 條其中關於「應給與他人憑證而未給與」及「應自他人取得憑證而未取得」之部分，尚非鈞院釋字第 642 號解釋已解釋之範圍查稅捐稽徵法第 44 條規定：「營利事業依法規定應給與他人憑證而未給與，應自他人取得憑證而未取得，或應保存憑證而未保存者，應就其未給與憑證、未取得憑證或未保存憑證，經查明認定之總額，處百分之五罰鍰。」係規範三款獨立的違章行為態樣，即「應給與他人憑證而未給與」、「應自他人取得憑證而未取得」以及「應保存憑證而未保存」，其構成要件、法律效果及規範之合理性、合憲性，均應分別、獨立觀之，此可觀諸鈞院 97 年 5 月 9 日宣示之司法院釋字第 642 號解釋。該號解釋固然以稅捐稽徵法第 44 條作為解釋標的，惟解釋文第一段開頭隨即指明該號解釋範圍僅侷限於「稅捐稽徵法第 44 條規定營利事業依法應保存憑證而未保存者，應就其未保存憑證經查明認定之總額，處百分之五罰鍰。」是故，稅捐稽徵法第 44 條之其餘兩款違章態樣——「應給與他人憑證而未給與」與「應自他人

取得憑證而未取得」，以及其所連結之法律效果—「應就其未給與憑證、未取得憑證，經查明認定之總額，處百分之五罰鍰」，尚未曾經過鈞院受理、判斷並作成解釋，聲請人提出本件釋憲聲請，就此部分而言，當無違背一事不再理，合先述明。

縱退一步言之，鈞院釋字 642 號解釋就稅捐稽徵法第 44 條「應保存憑證而未保存」之行為，僅就違章構成要件進行「合憲性之目的性限縮解釋」，認為「營利事業如確已給與或取得憑證且帳簿記載明確，而於行政機關所進行之裁處或救濟程序終結前，提出原始憑證或取得與原應保存憑證相當之證明者」，縱該當裁罰構成要件之文義，仍基於規範目的性限縮解釋，而應自裁罰範圍予以排除。惟至於「應保存憑證而未保存」行為之裁罰效果—「應就其未保存憑證，經查明認定之總額，處百分之五罰鍰」，徵諸解釋文與解釋理由，未察鈞院作有明示，似可推論鈞院於釋字第 642 號解釋，僅就違反憑證義務之裁罰構成要件而為解釋，至於按憑證金額裁處百分之五，即構成該條所示違章行為後，其法律效果部分是否合憲抑或違憲，鈞院尚未作有明示。

15. 行為時稅捐稽徵法第 44 條其中關於「應給與他人憑證而未給與」及「應自他人取得憑證而未取得」之部分，違反行為罰應有最高金額上

限之憲法要求，有違比例原則。

承前 1. 之說明，稅捐稽徵法第 44 條之「應給與他人憑證而未給與」與「應自他人取得憑證而未取得」，以及其所連結之法律效果—「應就其未給與憑證、未取得憑證，經查明認定之總額，處百分之五罰鍰」部分，尚非鈞院釋字第 642 號解釋範圍，其規範構成要件及法律效果之合理性與合憲性，仍應受違憲審查之檢視。

次按稅捐秩序罰可區分為「行為罰」及「漏稅罰」兩種，稅法為掌握納稅義務人，並確實查明課稅事實關係，乃課予稅捐義務人一系列的協力義務，包括稅籍登記義務（例如辦理營利事業登記義務）、帳簿設置登載義務、發票開立取得保存義務、稅捐申報義務以及接受調查備詢等協力義務，在納稅義務人違反此類協力義務的情形，稅法多規定應科處罰鍰，由於此種處罰，通常並不以發生納稅義務人短漏稅捐之結果為要件，因此被歸類為「行為罰」。反之，如果納稅義務人因故意或過失違反稅法上誠實申報繳納稅款義務，或違背協力義務致使稽徵機關不知有關課稅的重要事實，而減少核定應納稅額致發生短漏稅捐結果，對於此種違反稅捐秩序的行為，所科處的行政秩序罰（罰鍰），一般即稱之為「漏稅罰」。鈞院釋字第 503 號解釋亦作有如是闡釋「納稅義務人違反作為

義務而被處行為罰，僅須其有違反作為義務之行為即應受處罰；而逃漏稅捐之被處漏稅罰者，則須具有處罰法定要件之漏稅事實方得為之。」

依上開判斷標準，稅捐稽徵法第 44 條之「應給與他人憑證而未給與」與「應自他人取得憑證而未取得」之裁罰，係以納稅義務人怠於履行各該稅法規定之開立憑證（如營業稅法第 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。」）與取得憑證協力義務（如稅捐稽徵法第 11 條規定：「依稅法規定應自他人取得之憑證……之存根或副本應保存五年。」）法定裁罰要件並不以納稅義務人逃漏特定稅目應納稅額為必要，故屬稅捐行為罰無疑。

稅捐稽徵法第 44 條之「應給與他人憑證而未給與」與「應自他人取得憑證而未取得」之裁罰既應定性為稅捐行為罰者，依鈞院以下諸號解釋明文，應有最高額上限，始符憲法第 23 條比例原則：

司法院釋字第 327 號解釋：「所得稅法第一百十四條第二款前段：『扣繳義務人已依本法扣繳稅款，而未依第九十二條規定之期限按實填報或填發扣繳憑單者，除限期責令補報或填發外，應按扣繳稅額處百分之二十之罰鍰，但最

低不得少於一千五百元；逾期自動申報或填發者，減半處罰』，旨在掌握稅源資料，維護租稅公平，就違反此項法律上作為義務應予制裁部分，為增進公共利益所必要，與憲法尚無牴觸。惟對於扣繳義務人已將所扣稅款依限向國庫繳清，僅逾期申報或填發扣繳憑單者，仍依應扣繳稅額固定之比例處以罰鍰，又無合理最高額之限制，應由有關機關檢討修正。」（註十四）

司法院釋字第 356 號解釋：「營業稅法第四十九條就營業人未依該法規定期限申報銷售額或統一發票明細表者，應加徵滯報金、怠報金之規定，旨在促使營業人履行其依法申報之義務，俾能確實掌握稅源資料，建立合理之查核制度。加徵滯報金、怠報金，係對營業人違反作為義務所為之制裁，其性質為行為罰，此與逃漏稅捐之漏稅罰乃屬兩事。上開規定，為增進公共利益所必要，與憲法並無牴觸。惟在營業人已繳納其應納稅款之情形下，行為罰仍依應納稅額固定之比例加徵滯報金與怠報金，又無合理最高額之限制，依本院釋字第三二七號解釋意旨，主管機關應注意檢討修正，併此說明。」（註十五）

司法院釋字第 616 號解釋：「中華民國七十八年十二月三十日修正公布之所得稅法第一百零八條第一項規定：『納稅義務人違反第七十一條及第七十二條規定，未依限辦理結算申

報，但已依第七十九條第一項規定補辦結算申報，經稽徵機關據以調查核定其所得額及應納稅額者，應按核定應納稅額另徵百分之十滯報金。滯報金之金額，不得少於一千五百元。』八十六年十二月三十日增訂公布之同法第一百零八條之一第一項規定：『營利事業違反第一百零二條之二規定，未依限辦理未分配盈餘申報，但已依第一百零二條之三第二項規定補辦申報，經稽徵機關據以調查核定其未分配盈餘及應加徵之稅額者，應按核定應加徵之稅額另徵百分之十滯報金。滯報金之金額，不得少於一千五百元。』乃對納稅義務人未於法定期限內履行申報義務之制裁，其違規情節有區分輕重程度之可能與必要者，自應根據違反義務本身情節之輕重程度為之。上開規定在納稅義務人已繳納其應納稅款之情形下，行為罰仍依應納稅額固定之比例加徵滯報金，又無合理最高額之限制，顯已逾越處罰之必要程度而違反憲法第二十三條之比例原則，與憲法第十五條保障人民財產權之意旨有違，應自本解釋公布之日起，至遲於屆滿一年時，失其效力。」(註十六)

司法院釋字第 641 號解釋：「菸酒稅法第二十一條規定：『本法施行前專賣之米酒，應依原專賣價格出售。超過原專賣價格出售者，應處每瓶新臺幣二千元之罰鍰。』其有關處罰方式之

規定，使超過原專賣價格出售該法施行前專賣之米酒者，一律處每瓶新臺幣二千元之罰鍰，固已考量販售數量而異其處罰程度，惟採取劃一之處罰方式，於個案之處罰顯然過苛時，法律未設適當之調整機制，對人民受憲法第十五條保障之財產權所為限制，顯不符妥當性而與憲法第二十三條之比例原則尚有未符，……。」

16. 行為時稅捐稽徵法第 44 條其中關於「應給與他人憑證而未給與」及「應自他人取得憑證而未取得」之部分，未區分是否有礙憑證勾稽之健全、是否有構成漏稅可能，概按憑證總額一律裁處 5% 之罰鍰，逾越維護憑證勾稽制度之適當性、必要性，並造成納稅義務人顯失衡平之罰鍰負擔，致有違比例原則。

按憲法「列舉之自由權利，除為防止妨礙他人自由，避免緊急危難，維持社會秩序，或增進公共利益所必要者外，不得以法律限制之。」乃憲法上比例原則之基本要求，行政程序法第 7 條復予具體化為「一、採取之方法應有助於目的之達成。二、有多種同樣能達成目的之方法時，應選擇對人民權益損害最少者。三、採取之方法所造成之損害不得與欲達成目的之利益顯失均衡。」惟查，本件聲請所指摘之行為時稅捐稽徵法第 44 條其中關於「應給與他人憑證而未給與」及「應自他人取得憑證而未取得」之部分，顯不符上開憲法與行政程

序法所要求之限制人民基本權利、自由所應符合之「適當性」、「必要性」及「衡平性」要求，茲詳述如下：

行為時稅捐稽徵法第 44 條關於違反憑證義務之行政裁罰，依鈞院釋字第 252 號及第 642 號解釋之闡釋，無非出於「為使營利事業據實給予或取得憑證，俾交易前後手稽徵資料臻於翔實，以建立正確課稅憑證制度」。倘進一步細析之，本條關於憑證行為罰之裁處，毋寧具有雙重目的：其一為課予營利事業依法履行開立、取得及保存憑證之協力義務，以便利稽徵機關在納稅義務人申報、繳納之後，覆核稅額是否正確無誤，藉此防免稅捐之逃漏；其二則是藉此減輕稽徵機關就課稅要件事實，基於法定職權調查權責，本應負擔之稽徵成本。

按行為時稅捐稽徵法第 44 條所規定之「未依法開立及取得憑證行為」，固然解釋上連結至營業稅法第 32 條第 1 項所稱之「營業人開立銷售憑證時限表」及統一發票。惟就稽徵機關覆核應納稅額及勾稽各銷售階段，防免逃漏稅捐之目的而言，統一發票僅屬佐證課稅事實之證據方法之一而已，此觀營利事業所得稅查核準則第 14 條即列舉如買受人簽章證明與其所持有之憑證或存根聯相符之影本，（註十七）即免予處罰，此亦是鈞院釋字第 642 號解釋基於比例原則與財產權保障，闡釋在行政裁處或

救濟程序終結前，取得與原應保存憑證相當之證明者，即已符合保存憑證協力義務之意旨。

（註十八）申言之，倘若納稅義務人客觀上既無漏稅結果，且提示其他與統一發票原本相當之帳簿、憑證，供稽徵機關勾稽各銷售階段交易情況，確認應收取之稅捐尚無短少者，當已符合稅捐稽徵法第 44 條維護「稽徵資料臻於翔實，建立正確課稅憑證制度」之立法目的甚明。此時，縱令某銷售階段之納稅義務人關於開立、取得統一發票，存在著些許的「瑕疵」

（按：憑證開立、取得之瑕疵，於稽徵實務上通常源自於稽徵機關與納稅義務人間對稅捐法令及交易行為，在認知上之不一致），其行為既無導致漏稅之結果或可能，復因納稅義務人事後協力提示翔實帳證，當已不妨礙稽徵機關建立正確之稽徵資料，基於比例原則，從而欠缺裁處行為罰之適當性甚明。

反面論之，今行為時稅捐稽徵法第 44 條其中關於「應給與他人憑證而未給與」及「應自他人取得憑證而未取得」之部分，如就未依法開立、取得統一發票之行為，不進一步區分是否有產生逃漏稅或影響正確核定稅額之可能性者，僅憑稽徵機關形式化地操作營業稅法與營業人開立銷售憑證時限表，極易導致恣意曲解當事人間私法交易實情，從而使得憑證行為罰過度干預、侵入人民私法經濟活動，甚至

淘空私法自治之制度功能，茲以下舉兩例說明之：

甲製造商供應某項新商品予乙零售商銷售，乙零售商雖願意上架銷售，卻顧慮該新項商品未來銷路，雙方乃同意以「暫借銷售」方式，視隔月底該項新商品實際銷售予消費者之數量，才結算應付貨款，同時由甲製造商開立發票予乙零售商作為進項憑證，剩餘未賣出之商品則由甲製造商自行收回。換言之，甲、乙藉由對商品所有權移轉附條件及延遲結算、給付價金，來減輕乙之經營風險，此舉甚為合理且稀鬆平常，顯無規避稅負意圖可言。然而，財政部96年1月30日台財稅字第09604504120號函（註十九）逕依稽徵機關之主觀法律見解，認以此種交易模式非屬「試驗買賣」，即應全面按照營業人開立銷售憑證時限表關於買賣業應於「發貨時」開立憑證之規定，於商品移轉予乙零售商占有時，立即由甲製造商開立發票予乙並收取營業稅款，同時計入甲之當期銷項稅額計算應納稅額，至於未銷售而收回之商品，僅能於隔月另按銷貨退回方式，另行更正發票與稅額。倘甲、乙未依上述方式開立發票而遭稽徵機關查獲者，各自均構成稅捐稽徵法第44條所稱「未依法開立」及「未依法取得」憑證之違章行為。惟究其實際，甲、乙此番安排殊無漏稅或紊亂憑證勾稽正確之可能，卻因

裁處憑證金額百分之五之行為罰，減損甚至根本排除掉原先私法安排所欲達到之推介新商品及降低經營風險之目的。

丙品牌服飾商出貨予丁合作店，由丁合作店向消費者銷售，丙服飾商為維持服飾品牌形象、店內裝潢風格及銷售策略、價格之一致性，同時控管物流、庫存與收款，避免合作店惡意倒閉，雙方乃約定由丙服飾商派遣專業人員協助丁合作店日常經營，其餘帳務、發票開立等，悉按一般經銷商與零售商之模式處理之一即由丁合作店於銷售服飾時，向消費者開立二聯式發票，丙服飾商則按丁合作店實際銷售量，按月結算開立三聯式發票作為丁合作店之進項憑證。惟查，稽徵機關嗣後逕以丁合作店經營活動實際上操持於丙服飾商為由，謂服飾所有權未移轉予丁合作店，銷售關係應存在於丙服飾商與消費者之間，丙、丁之間僅店面租賃關係云云，遂以丙服飾商怠於直接向消費者開立發票，且未依租賃關係向丁合作店取具租金進項發票為由，各處「未依法開立」及「未依法取得」憑證之行為罰，同時以丙服飾商未向丁合作店取具租金進項發票金額之百分之五，視為丙服飾商在該銷售階段所「逃漏」之營業稅額（惟按稽徵機關適用法令之邏輯，丁合作店也因而相對地「溢繳」了同一金額之營業稅額，此正是本案聲請人之經營模式以及營業稅

上所遭遇之極端不合理困境)。由上開事實當可清楚推知，丙服飾商與丁合作店之交易安排，根本無意規避各自所應納營業稅賦，國家稅收債權實際上亦無任何短少，純粹出於服飾加盟業特殊考量所為之私法上安排而已，稅捐爭議之所由生者，充其量乃徵納雙方就交易型態，以及究竟是丙服飾商抑或丁合作店，是與消費者成立銷售服飾之權利義務關係，於稅法上認知存有歧異罷了！尚不足達到發動行為罰，進行裁處隱匿或紊亂憑證勾稽制度之違章程度可言。但稽徵機關仍舊憑其主觀恣意，認定丙服飾商怠於直接向消費者開立發票，就銷項差額與進項部分裁處高額行為罰與漏稅罰，更在法定稅額之外，對丙、丁超額徵收營業稅款，侵害丙、丁財產權之餘，不啻也是違憲干預丙、丁之間受憲法第 22 條保障，藉由私法安排減少加盟經營風險之自由。

是故，基於憲法第 15 條財產權保障及第 23 條比例原則之適當性及必要性要求，並鈞院釋字第 642 號解釋關於保存憑證之立法目的解釋，當可導出行為時稅捐稽徵法第 44 條其中關於「應給與他人憑證而未給與」及「應自他人取得憑證而未取得」之部分，就裁罰之構成要件而言，至今尚無基於上開裁罰目的性、必要性之「例外免罰情形」，不惟嚴重違反憲法財產權保障與比例原則，其賦予稽徵機關過於寬

泛之裁罰權限，使之可逕自逾越依法控管稅捐之必要範圍，恣意調整當事人間交易態樣，遂行干預、非難私法上經濟行為，當非立法裁量一語所可含括，唯有違憲宣告方得適切改正此一嚴重違憲狀態。

縱將上開憑證行為罰構成要件，應基於目的性、必要性應為適當限縮之問題暫置一旁，僅就節省稽徵成本之考量，以及納稅義務人違反憑證開立、取得義務，逕按憑證金額裁處百分之五罰鍰之間，亦有違反衡平原則之疑義。申言之，有關課稅要件事實，多發生於納稅義務人所得支配之範圍，為貫徹公平合法課稅之目的（鈞院釋字第 537 號解釋參照），稅法固然賦予納稅義務人取得、開立及保存憑證之協力義務，惟納稅義務人違反憑證協力義務，致稽徵機關職權調查困難或耗費稽徵成本者，平衡、減輕或彌補稽徵成本之機制亦有多端，（註二十）非僅侷限於憑證行為罰而已，稽徵機關在選擇稽徵手段時，當受衡平原則之拘束。尤其是稽徵機關得依查得之資料或同業利潤標準，核定其所得額（鈞院釋字第 218 號、第 361 號解釋，並所得稅法第 83 條規定參照），鑑於同業利潤標準之核定實際上往往已內涵有「懲罰性」稅負，（註二十一）已相當程度發揮彌補稽徵成本之功能。

縱使具體個案並無漏稅結果，抑或不具備

推計課稅之法定要件或必要性時（即納稅義務人補提之替代性帳簿憑證，已足以令稽徵機關直接確認原申報之稅額並無短誤），此際稽徵機關因納稅義務人怠於履行正確開立、取得原始憑證義務，所衍生之稽徵成本，可謂微乎其微，顯與稅捐稽徵法第 44 條之裁罰效果—「憑證金額百分之五之罰鍰」欠缺合理關聯與衡平。蓋不管憑證記載金額多或少，稽徵機關所耗費之稽核成本縱使不是完全相同，也不會與金額的多寡有必然的關聯，對一張二千元金額的憑證，稽核成本不可能只有一百元，對一張二千萬元金額的憑證，所耗費的稽核成本也不至於有一百萬元。

遑論本案聲請人 88～91 年度，因稽徵機關片面曲解合作店交易流程，逕以聲請人未依規定開立發票為由，按向消費者之終端銷售金額 16 億 8,305 萬 1,941 元，減除 3 億 6,601 萬 8,926 元視為漏稅罰部分，以 13 億 1,703 萬 3,015 元，裁處百分之五罰鍰計 6,585 萬 1,651 元，及未按規定自合作店取得租金進項憑證 3 億 6,601 萬 8,926 元，亦裁處百分之五罰鍰，計 1,830 萬 0,946 元（此部分同時也被稽徵機關擬制為所漏稅額！），總計高達 8,415 萬 2,597 元之鉅額行為罰，就算退一萬步如稽徵機關自行妄稱之「聲請人藉向合作店銷售，而不直接向消費者開立發票，以致未自合作店取

得租金進項發票，最終造成 1,830 萬 0,946 元之漏稅結果」，稽徵機關無視自己裁處 3 倍漏稅罰（5,490 萬 2,838 元）之事實，憑證行為罰之裁處金額竟然遠超過漏稅罰，不惟違反鈞院釋字第 503 號解釋之漏稅罰與行為罰從重處斷之解釋意旨，且更達渠所稱漏稅額之 4.6 倍之譜！試問稽徵機關就 16 億餘元之統一發票所耗費之稽徵人力、成本花費是否有高達憑證金額百分之五之 8,415 萬 2,597 元可言？上述聲請人切身之例正足以昭示行為時稅捐稽徵法第 44 條將罰鍰計算基礎連結至憑證金額，又未比照其他稅捐行為罰設定最高金額上限，以致動輒高額之罰鍰對照稽徵機關查核憑證所支出之稽徵成本，根本顯失衡平，其違反比例原則與財產權保障至為明顯。

17. 行為時稅捐稽徵法第 44 條其中關於「應給與他人憑證而未給與」及「應自他人取得憑證而未取得」之部分，就客觀上欠缺發生漏稅可能性之違反憑證義務行為，概按憑證總額一律裁處 5% 之罰鍰，尚可能等於或重於積極逃漏行為之情況，造成輕重失衡而違反平等原則。

「憲法第七條規定，中華民國人民在法律上一律平等，其內涵並非指絕對、機械之形式上平等，而係保障人民在法律上地位之實質平等；立法機關基於憲法之價值體系及立法目的，自得斟酌規範事物性質之差異而為合理之

差別對待。」鈞院釋字第 596 號解釋釋有明文，平等原則作為法律一般原理原則，立法權就行政罰之構成要件及法律效果，固有裁量空間，仍應受平等原則之拘束。

稅捐行為罰有別於漏稅罰，前者係違反作為義務而應受處罰，後者須具有處罰法定要件之漏稅事實方得為之，除處罰之性質與種類不同，必須採用不同之處罰方法或手段，以達行政目的所必要者外，僅得從一重處罰，不得重複處罰，已詳如鈞院釋字第 503 號解釋所闡釋在案。由此當可窺知行為罰與漏稅罰不惟存有行為、結果階段之規範關係，又因漏稅罰係就故意、過失違反稅法上誠實義務而致漏稅結果之行為，乃以所漏稅額倍數作為裁罰基準，故其所針對之行為態樣違章嚴重情節，當遠超過行為罰僅以違反作為義務而已，倘若比照刑罰理論，即有所謂「實害犯」與「危險犯」之程度差距。就裁罰效果之立法基準，毋寧應基於行為侵害法益之嚴重性，實害犯應重於危險犯。反之，危險犯之裁罰效果如重於實害犯者，立法機關容有濫用立法裁量權限，違反平等原則與比例原則之疑義。

如以上述基準審查行為時稅捐稽徵法第 44 條其中關於「應給與他人憑證而未給與」及「應自他人取得憑證而未取得」之部分，就違反憑證義務行為，概按憑證總額一律裁處 5%

之罰鍰，容有以下憑證行為罰重於漏稅罰，以及行為罰之間輕重失衡之違憲疑義：

查行為時稅捐稽徵法第 48 條之 1 規定，縱使有漏報稅額，在未經檢舉、未經稽徵機關或財政部指定的調查人員進行調查之前，如果補報並補繳所漏稅款，除了免除漏稅罰之外，其他同法第 41 條至第 45 條規定的處罰一律免除，包括逃漏稅的刑罰、系爭規定的罰鍰以及未設置帳簿、未依規定記載、未依規定保存帳簿應受的罰鍰。反觀單純違反行為時稅捐稽徵法第 44 條其中關於「應給與他人憑證而未給與」及「應自他人取得憑證而未取得」之行為，而無漏稅結果者，因無補報和補繳漏稅款問題，即無比照漏稅行為免除行為罰之可能。相較之下，似乎自始未漏稅情形，比起漏稅而在稽核機關未發覺之前補繳的情形，受到更為不利之對待。

行為時稅捐稽徵法第 44 條其中關於「應給與他人憑證而未給與」及「應自他人取得憑證而未取得」之規定，係根據稽核機關所認定憑證記載金額之百分之五，計算應科處的罰鍰，因為與營業稅的計算標準相同，以致於憑證行為罰之裁處，容有高過漏稅罰。例如當營業稅稅率比較低之情形，例如金融業專屬本業之營業稅率為百分之二，如違反據實報稅證明義務且有逃漏稅，而從一重處罰者，隨即發生

「行為罰吸收漏稅罰」之荒謬不合理現象；又如行為人可適用稅務違章案件減免處罰標準之規定（如該標準第 15 條第 2 項第 2 款所列情形），以致漏稅額處罰較低時，也會發生上開「行為罰吸收漏稅罰」現象。此則顯然產生情節較重之逃漏稅捐之實害行為，其所受之裁罰，竟然輕於違反憑證義務之危險行為，以致危險犯處罰重於實害犯，構成違反平等原則之評價矛盾。

上開裁罰效果未符情節輕重之評價失衡問題，亦存在於稅捐稽徵法第 44 條與第 45 條行為罰之間。按稅捐稽徵法第 45 條規定，（註二十二）對於依規定應設置帳簿而不設置、不依規定記載、不依規定保存帳簿等違反義務行為的處罰，有三種上限規定，分別為 7 千 5 百元、1 萬 5 千元及 6 萬元罰鍰。就防免逃漏稅之規範目的而言，帳簿作為彙總憑證與營業交易之功能，帳簿之設置、記載和保存，相較於個別憑證取得、給與及保存而言，可說更為重要得多，欠缺憑證時，之所以能有認定總額據以計算罰鍰，帳冊資料是關鍵證據。然而違反帳簿設置、記載、保存義務所受的處罰，就上開三種處罰上限而言，憑證金額在 15 萬元、30 萬元及 120 萬元以上的情形，比違反取得、給與、保存憑證義務處罰卻要輕得多。

綜上，行為時稅捐稽徵法第 44 條其中關

於「應給與他人憑證而未給與」及「應自他人取得憑證而未取得」之部分，就違反憑證義務行為，概按憑證金額裁處百分之五罰鍰，顯有違反「危險犯不得重於實害犯」，裁罰效果應視違章情節輕重之基本評價原則，以致輕度違反憑證義務之行為，卻遭受到重於違反誠實記帳義務，甚至重於漏稅罰之輕重失衡等違反平等原則之違憲結果。

18. 行為時稅捐稽徵法第 44 條其中關於「應給與他人憑證而未給與」及「應自他人取得憑證而未取得」之部分，就違反憑證義務行為，概按憑證總額一律裁處 5% 之罰鍰，剝奪稽徵機關衡酌違章具體情節，決定裁罰效果（罰鍰金額）之裁量權限，逾越立法裁量範圍，有違比例原則？

按「裁處罰鍰，應審酌違反行政法上義務行為應受責難程度、所生影響及因違反行政法上義務所得之利益，並得考量受處罰者之資力。」乃行政罰法第 18 條第 1 項之明文規定，揭櫫行政機關就人民違反行政法上義務，而予裁處時，應審酌個案違章情節輕重，就裁罰效果進行合目的性裁量之基本原則。相同意旨，亦可見諸社會秩序維護法第 28 條之規定：「違反本法之案件，量罰時應審酌一切情狀，尤應注意左列事項，為量罰輕重之標準：一、違反之動機、目的。二、違反時所受之刺激。三、

違反之手段。四、行為人之生活狀況。五、行為人之品行。六、行為人之智識程度。七、行為人與被害人之關係。八、行為人違反義務之程度。九、行為所生之危險或損害。十、行為後之態度。」

另觀諸以下兩則司法院大法官解釋，亦可知行政機關應按具體違章情節之輕重，就罰鍰效果，進行合義務性裁量，乃憲法對人民財產權之「制度性保障」：

司法院釋字第 641 號解釋：「菸酒稅法第二十一條規定：『本法施行前專賣之米酒，應依原專賣價格出售。超過原專賣價格出售者，應處每瓶新臺幣二千元之罰鍰。』其有關處罰方式之規定，使超過原專賣價格出售該法施行前專賣之米酒者，一律處每瓶新臺幣二千元之罰鍰，固已考量販售數量而異其處罰程度，惟採取劃一之處罰方式，於個案之處罰顯然過苛時，法律未設適當之調整機制，對人民受憲法第十五條保障之財產權所為限制，顯不符妥當性而與憲法第二十三條之比例原則尚有未符，有關機關應儘速予以修正，並至遲於本解釋公布之日起屆滿一年時停止適用。」

司法院釋字第 423 號解釋文第 2 段：「交通工具排放空氣污染物罰鍰標準第五條，僅以當事人接到違規舉發通知書後之『到案時間及到案與否』，為設定裁決罰鍰數額下限之唯一

準據，並非根據受處罰之違規事實情節，依立法目的所為之合理標準。縱其罰鍰之上限並未逾越法律明定得裁罰之額度，然以到案之時間為標準，提高罰鍰下限之額度，與母法授權之目的未盡相符，且損及法律授權主管機關裁量權之行使。」

惟查，本件行為時稅捐稽徵法第 44 條其中關於「應給與他人憑證而未給與」及「應自他人取得憑證而未取得」之部分，就客觀上欠缺發生漏稅可能性之違反憑證義務行為，概按憑證總額一律裁處 5% 之罰鍰，亦即稽徵機關認定納稅義務人構成怠於履行開立或取得憑證之情事時，就法律效果僅有唯一合法選擇，稽徵機關根本無從依違章情節之輕重。申言之，無論所涉憑證金額是 1 千元、1 萬元或 1 億元，憑證錯開究竟是抬頭書寫錯誤、重複開立，抑或意圖利用跳開發票來隱匿銷售額，稽徵機關均僅得依憑證金額百分之五裁處。對照同法第 45 條違反設置或記載帳簿義務及第 46 條拒絕調查之處罰，其罰鍰裁處均設有一定範圍，如 3 千元以上 7 千 5 百元以下，或 3 千元以上 3 萬元以下，其除定有裁量範圍與金額上限之外，裁罰基準更未連結至稅額、帳簿或憑證金額等，由此足證稅捐稽徵法第 44 條概按憑證總額裁處 5% 罰鍰，顯有剝奪稽徵機關個案裁量權，不符前揭司法院釋字第 641 號、第

423 號解釋關於人民財產權保障及比例原則之解釋意旨。

上開行為時稅捐稽徵法第 44 條其中關於「應給與他人憑證而未給與」及「應自他人取得憑證而未取得」之部分，裁罰過重、剝奪裁量權等等，有違人民財產權保障及比例原則之問題，查財政部近來亦意識上開問題，主動提出稅捐稽徵法修正草案，擬針對營業人短漏開發票，或未取得發票等交易憑證之行為罰，改採限額處罰，罰鍰金額最高不超過 100 萬元。

（註二十三）惟縱令將來修法通過，如本件聲請人之 88 年～91 年之修法前案件仍無從溯及既往而援引救濟，仍有賴鈞院作成違憲解釋，始可另循再審途徑救濟。

（三）解決疑義必須解釋憲法之理由

按本件聲請人 88 年至 91 年營業稅及罰鍰事件因原處分經行政法院判決定讞。然復查、訴願決定及歷審行政法院判決均適用財政部 77 年 4 月 2 日台財稅字第 761126555 號函、91 年 6 月 21 日台財稅字第 0910453902 號函、92 年 1 月 28 日台稅二發字第 0920450761 號函、最高行政法院 87 年 7 月份第 1 次庭長評事聯席會議決議及行為時稅捐稽徵法第 44 條規定，作為補稅科罰，並駁回聲請人之主要論據，致使聲請人財產權因負擔營業稅法所未規定之稅捐並鉅額罰鍰，而遭受重度之侵害，乃提起本件釋憲聲請如上。

如蒙鈞院宣告上揭財政部三紙函釋、最高行政法院決議及行為時稅捐稽徵法第 44 條規定違憲，應不予適用或無效者，甚或應限縮適用範圍者，聲請人即可按行政訴訟法第 273 條第 2 項之規定：「確定終局判決所適用之法律或命令，經司法院大法官依當事人之聲請解釋為牴觸憲法者，其聲請人亦得提起再審之訴。」重開行政訴訟程序，依法續為自身權利之救濟。

四、關係文件之名稱與件數

附件一：最高行政法院 96 年度判字 851 號判決影本

附件二：臺北高等行政法院 95 年度訴字 332 號判決影本

附件三：營業稅法施行細則第 52 條修正總說明

註一：參見立法院公報，第 74 卷，第 81 期院會紀錄，第 41 頁、42 頁

註二：黃茂榮，營業稅之稅捐客體及歸屬與量化，收入＜稅捐法專題研究（各論部分）＞，植根出版，2001 年，116 頁。另參見臺北高等行政法院 95 年度訴字第 1895 號判決：「按營業稅係針對所得支出所課徵之消費稅，因直接對消費者本身課徵消費稅技術上有困難，故立法技術乃設計對營業人銷售貨物或勞務行為時予以課徵。而在加值型營業稅制下，是以營業人在其營業活動中為貨物或勞務所創造之加值金額據為課稅基礎。又為了如實反映營業人就其產銷階段所創造之加值金額，應代國家向後手買受人收取之營業稅賦金額，在稽徵技術上乃是用『銷項稅額』減除『進項稅

額』，以其餘額作為該營業人對國家應繳納之營業稅額；亦即由營業人將該稅額轉嫁在價格方面，於銷貨時回收，是其名目納稅義務人與實質稅捐負擔人並不一致，其名目納稅義務人為該營業人，而實質稅捐負擔人則為向其購買該貨物或勞務之買受人（可能為營業人也可能為消費者）。」

註三：參見司法院釋字第 397 號解釋理由書第 3 段：「蓋如許股利收入免予列入計算依法不得扣抵比例，則此項與股利收入有關之各項費用之進項稅額，均將併作應課徵營業稅之進項稅額，而予全數扣抵，使其相關進項費用完全無租稅負擔，相較於專營投資業務者之此等進項稅額完全不能扣抵，有失公平，且將誘使專營投資業務者藉銷售少數應稅貨物或勞務而成為兼營投資業務之營業人，將投資業務之進項稅額得以悉數扣抵，規避稅負，自非合理。」

註四：參見：黃源浩，論進項稅額扣抵權之成立及行使，月旦法學雜誌，第 140 期，2007 年 1 月，第 109 頁。

註五：黃源浩，論進項稅額扣抵權之成立及行使，月旦法學雜誌，第 140 期，2007 年 1 月，第 94 頁，註 12。

註六：參見鈞院釋字第 420 號、第 438 號及第 500 號解釋，並 98 年 5 月立法院修正稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 1 項、第 2 項規定：「涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之。稅捐稽徵機關認定課徵租稅之構成要件事實時，應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。」

註七：關於解釋函令不應溯及既往侵害人民信賴保護，可參見；葛克昌，解釋函令與財稅行政，收入氏著〈所得稅與憲法〉，三版，2009年2月，544～545頁。

註八：亦即出售中古車予甲公司的個人，其於當初自新車或中古車經銷商買進該車時，即係以含5%營業稅之價格所購進。以本件而言，約46萬元=1,000萬元×5%/1+5%。

註九：營利事業所得稅查核準則第67條第3項規定：「營利事業依本準則規定列支之製造費用及營業費用，如係取得小規模營利事業出具之普通收據，其全年累計金額以不超過當年度經稽徵機關核定之製造費用及營業費用之總額千分之三十為限，超過部分，不予認定。」

註十：參見立法院公報第96卷第45期委員會紀錄第1～2頁。

註十一：參見財政部頒布的〈稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表〉關於加值型營業稅第51條第5款虛報進項稅額的部分，規定「一、有進貨事實者：(一)以營業稅法第19條第1項第1款至第5款規定不得扣抵之進項稅額申報扣抵者。……按所漏稅額處二倍之罰鍰……。」

註十二：參見稅捐稽徵法第29條：「納稅義務人應退之稅捐，稅捐稽徵機關應先抵繳其積欠。並於扣抵後，應即通知該納稅義務人。」

註十三：查臺北高等行政法院95年度判字第1895號判決經

96 年 9 月 13 日判決罰鍰應予撤銷之後，原、被告均未上訴而告確定。

註十四：按：所得稅法第 114 條業於 89 年 12 月 15 日，依照司法院釋字 327 號解釋意旨，依原條文處罰之最低金額，增訂金額四萬五千元之罰鍰上限。

註十五：按：營業稅法業於 90 年 6 月 27 日，依照司法院釋字第 356 號解釋意旨，增訂最高不得多於四千元及一萬元之罰鍰上限。

註十六：按：所得稅法第 108 條業於 96 年 6 月 14 日，依照司法院釋字 616 號解釋意旨，增訂金額三萬元及九萬元之罰鍰上限

註十七：營利事業所得稅查核準則第 14 條：「原始憑證未依規定保存者，除本準則另有規定外，應依稅捐稽徵法第 44 條規定處罰。但取得買受人簽章證明與其所持有之憑證相符之影本，或經原出具憑證之營利事業簽章證明與其自留之存根聯相符之影本，或保留自行蓋章證明之扣抵聯影本以及統一發票經核定添印副聯，其副聯已送稽徵機關備查，其經取具該稽徵機關之證明者，免予處罰，並准予認定。」

註十八：參見鈞院釋字第 642 號解釋文第一段：「營利事業如確已給與或取得憑證且帳簿記載明確，而於行政機關所進行之裁處或救濟程序終結前，提出原始憑證或取得與原應保存憑證相當之證明者，即已符合立法目的，而未違背保存憑證之義務，自不在該條規定處罰之列。」

註十九：財政部 96 年 1 月 30 日台財稅字第 09604504120 號

函：「主旨：有關營業人將商品暫借交付銷售商展售，俟消費者向銷售商購買時，營業人與銷售商再成立買賣契約交付款項者，營業人應如何開立統一發票乙案，復如說明。說明：二、按『營業人開立銷售憑證時限表』中，買賣業：『一、以發貨時為限……』，……。本案暫借交付展售之交易模式，並未協訂相關試驗內容，尚非屬『試驗買賣』，營業人仍應比照買賣業之一般規定，於發貨時，依規定開立統一發票並課徵營業稅。三、至上開營業人如符合統一發票使用辦法第 15 條之 1 規定，得向所在地主管稽徵機關申請，按月彙總於當月月底開立統一發票，並報繳營業稅。」

註二十：學者葛克昌就協力義務不履行，認為至少有推估課稅（同業利潤標準）、行政執行（代履行、怠金）及行為罰、租稅刑罰等多項手段，參見：葛克昌，金錢給付及其協力義務不履行與制裁，收入＜行政程序與納稅人基本權＞，2005 年 9 月增訂版，翰蘆出版，84～85 頁。

註二十一：例如所得稅法第 27 條規定進銷貨未保存憑證，得按「最低價格」核定其進貨成本，或按「最高價格」核定其銷貨價格；復具體個案倘依所得稅法第 80 條第 3 項之所得額標準，所核計之所得額往往低於同法第 83 條之同業利潤標準所核計數，實務上多慣稱同業利潤標準具有「懲罰性」。至於推計課稅可否含有懲罰性稅捐之問題，可參見：陳清秀，稅法總論，元照出版，2006 年 10 月，4

版，575 及 582 頁。

註二十二：稅捐稽徵法第 45 條：「（第一項）依規定應設置帳簿而不設置，或不依規定記載者，處新臺幣三千元以上七千五百元以下罰鍰，並應通知限於一個月內依規定設置或記載；期滿仍未依照規定設置或記載者，處新臺幣七千五百元以上一萬五千元以下罰鍰，並再通知於一個月內依規定設置或記載；期滿仍未依照規定設置或記載者，應予停業處分，至依規定設置或記載帳簿時，始予復業。

（第二項）依規定應驗印之帳簿，未於規定期限內送請主管稽徵機關驗印者，除通知限期補辦外，處新臺幣一千五百元以上一萬五千元以下罰鍰；逾期仍未補辦者，得連續處罰至補辦為止。

（第三項）不依規定保存帳簿或無正當理由而不將帳簿留置於營業場所者，處新臺幣一萬五千元以上六萬元以下罰鍰。」

註二十三：新聞報導請參見：經濟日報，98 年 7 月 6 日，D3 稅務法務版。

謹 狀

司法院 公鑒

聲 請 人：香港商·捷時海外貿易有限公司
台灣分公司

代 表 人 盧政宏

代 理 人 林昇平 會計師

中 華 民 國 九 十 八 年 十 月 二 十 九 日

(附件一)

最高行政法院判決

96 年度判字第 851 號

上訴人 香港商·捷時海外貿易有限公司台灣分公司

代表人 馮永昌

訴訟代理人 林昇平

蔡季嫻

被上訴人 財政部臺北市國稅局

代表人 許虞哲

上列當事人間因營業稅事件，上訴人對於中華民國 96 年 2 月 15 日臺北高等行政法院 95 年度訴字第 332 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

一、本件上訴人經人檢舉涉嫌於民國（下同）88 年至 91 年間漏報銷售貨物金額新臺幣（下同）3 億 6,601 萬 8,926 元（不含稅），並漏開統一發票，計逃漏營業稅 1,830 萬 0,946 元；又給付租金與如各合作店 3 億 6,601 萬 8,926 元，未依法取得憑證；另銷售貨物 13 億 1,703 萬 3,015 元，應開立發票與消費者，卻開立給各合作店，係未依法給與他人憑證。嗣被上訴人查得上訴人於合作店設櫃銷貨時，係以各合作店之發票開立與消費者，每月再依各合作店開立發票總額與租金之差額，另開立發票與各合作店，作為各合作店之進項憑證，經審酌上訴人與合作店（出租人）簽訂合作合約內容及實際營運情形，核

認不符財政部對百貨公司專櫃銷售型態開立發票規定之構成要件，自不宜比照百貨公司設專櫃型態方式開立發票，經審理結果，乃核定補徵上訴人營業稅 1,830 萬 0,946 元，並按所漏稅額處上訴人 5 倍之罰鍰計 9,150 萬 4,700 元（計至百元止），另按其未依規定給予他人憑證之金額 13 億 1,703 萬 3,015 元處 5% 罰鍰計 6,585 萬 1,651 元，及按其未依規定取得他人憑證之金額 3 億 6,601 萬 8,926 元處 5% 罰鍰計 1,830 萬 0,946 元，合計處罰鍰 1 億 7,565 萬 7,297 元。上訴人不服，主張其與合作店之合作方式，與一般百貨公司與供貨商之關係相同，有關上訴人就銷售貨物予合作店之發票開具方式自宜比照一般百貨公司之例辦理；上訴人之銷售對象為合作店，故皆已依法開具足額銷售額之發票予合作店，並無漏繳營業稅之情事，亦不造成國家短徵營業稅之結果；根據司法院釋字第 337 號解釋之意旨，上訴人之行為並不該當於營業稅法第 51 條之處罰要件云云，申請復查，經被上訴人認上訴人於合作店提供之場所經營「GIORDANO」品牌服飾專賣，並由上訴人提供銷售人員、營業設備、商品等內容，均顯示該合作契約書實質上為租賃契約關係；且上訴人與合作店雙方並無實質進銷貨事實，並未符合財政部 77 年 4 月 2 日台財稅字第 761126555 號函釋百貨公司專櫃銷售型態規定之要件，上訴人對相關法律規定，顯屬誤解；又依上訴人與合作店簽訂之合作合約書及營收情形表可知，上訴人於 88 年至 91 年間先後計有彰化中華、彰化二等 30 家合作店，上開期間該等合作店之銷售總額為 16 億 8,305 萬 1,941

元，減除上訴人開立發票與合作店銷售額 13 億 1,703 萬 3,015 元後，上訴人銷貨短開發票違章金額計 3 億 6,601 萬 8,926 元（88 年：1 億 0,639 萬 0,232 元，89 年：1 億 0,582 萬 8,817 元，90 年：8,740 萬 9,156 元，91 年：6,639 萬 0,721 元），逃漏營業稅 1,830 萬 0,946 元，故原核定並無違誤。另關於罰鍰部分，依財政部 93 年 3 月 29 日台財稅字第 0930451133 號令頒布修正之「稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表」，有關營業人銷售時未依法開立發票，且於申報當期銷售額亦未列入申報，致短報或漏報銷售額者，按所漏稅額處 3 倍之罰鍰，是乃將本件原按所漏稅額處 5 倍之罰鍰處分，變更為按所漏稅額處 3 倍之罰鍰處分計 5,490 萬 2,800 元（計至百元止）。故被上訴人 94 年 6 月 13 日財北國稅法字第 0940234115 號復查決定，獲准核減變更原罰鍰金額為 1 億 3,905 萬 5,396 元外，其餘復查駁回（下稱原處分）。上訴人對駁回部分不服，遂循序提起本件行政訴訟。

- 二、本件上訴人在原審起訴意旨略以：系爭合作店合約書之約定並無租賃法律關係之構成要件，上訴人並無依合作店合約書向各合作店取得租金發票之作為義務。被上訴人一方面否定上訴人所作合作店合約書為上訴人所作銷售貨物給合作店之買賣合約書之主張，更進一步主張合作店合約書為上訴人與合作店之租賃關係合約、上訴人直接銷售貨物給買受人，此等事實，應由被上訴人負舉證責任，被上訴人並未提供任何客觀事實證據，以遂其說。本件不論採上訴人主張或被上訴人主張政府營業稅稅收總收入完全相同，即為 4,536 萬 1,947 元，在現

行營業稅制下，營業稅由最後階段之消費者負擔，不會因銷售階段之不同，造成政府營業稅稅收之損失，上訴人及合作店既無取得任何不法租稅利益，亦無逃漏租稅之意圖與既遂，即無補徵營業稅之情事。被上訴人既主張合作店合約書為租賃合約書，何來上訴人有營業稅法第 51 條第 3 款之作為義務違反，上訴人縱有營業稅法第 51 條第 3 款之作為義務違反，亦無逃漏租稅之結果，無作為義務違反之故意、過失，即無處罰之該當。被上訴人原以財政部 83 年 7 月 9 日台財稅字第 831601371 號函為本件之處分，而財政部 95 年 5 月 23 日台財稅字第 09504535500 號函已載明不再適用 83 年 7 月 9 日台財稅字第 831601371 號函，被上訴人、訴願機關援引已廢棄之 83 年 7 月 9 日台財稅字第 831601371 號函為處分，實有違背法令。「各合作店每月實際銷售額及給付租金明細表」為被上訴人根據合作店申報之 401 表所載之發票銷售金額及發票進貨金額之差額而編製，本為合作店之銷貨毛利，非租金，且「各合作店每月實際銷售額及給付租金明細表」並非上訴人所提供，純為被上訴人自行認作編製，被上訴人依自行編製之證據而為罰鍰之處分，於法即有不合。縱依被上訴人主張各合作店漏開 3 億 6,601 萬 8,926 元之租金發票，上訴人漏開 3 億 6,601 萬 8,926 元之買賣貨物發票，同一份合作店合約書兩當事人，為何各合作店不處漏稅罰亦不補本稅，而上訴人卻受處漏稅罰及補稅，被上訴人違背司法院釋字第 385 號解釋之法律規定，即違背割裂原則。另被上訴人未經查證，即論處漏稅罰、行為罰及補稅，包括被上

訴人認作合作店應開立之租金發票給上訴人及上訴人應開立之銷售貨物發票給買受人，其金額均有重大錯誤。為此請判決將訴願決定及原處分不利於上訴人之部分均撤銷等語。

三、被上訴人則以：依上訴人與各合作店合約書內容，上訴人與各合作店間合作經營銷售之模式，係由各合作店提供店面，連同店內裝潢、水電及保全設備等供上訴人使用，而上訴人則負擔店面之貨品、人員及店內之經營管理，並對店內所提供商品保留所有權。至於利潤分配，則由上訴人每月按約定之比例（以營業額為基準）計算所得之金額給付各合作店，作為各合作店應取得之報酬。申言之，上訴人在各合作店所提供之店面經營服飾店，其所販賣之商品，乃係由上訴人自進自銷，而非由上訴人將其 GIORDANO（佐丹奴）品牌之服飾等商品銷售給各合作店後，再由各合作店銷售給消費者。亦即各合作店於系爭之合作契約中，並無銷售 GIORDANO（佐丹奴）商品之權責，僅係提供店面供上訴人使用，再由上訴人每月按其實際銷售營業額之比例計算酬勞支付給各合作店，作為使用系爭店面之對價；足認系爭合約之性質，應屬店面之租賃契約，而非關於 GIORDANO（佐丹奴）品牌之服飾等商品之買賣契約，亦非屬經營服飾店之合夥契約。否則若由各合作店自行經營該店之服飾買賣，各合作店應自負盈虧，實無由上訴人每月按其實際銷售營業額之比例計算酬勞支付給各合作店之理，被上訴人認定上訴人支付給各合作店上開酬勞屬租金之性質，尚無違誤。至於各合作店所收取者為佣金收入或租金收入，

僅屬名稱不同而已，其為各合作店提供營業場所供上訴人使用之銷售勞務所得，並無不同。此型態與百貨公司採專櫃銷售貨物之型態不同，自不宜比照百貨公司設專櫃型態之方式開立統一發票。故上訴人主張上開交易行為，係為與各合作店之經銷買賣關係，與事實不符，顯係對法令之誤解。次查各合作店提供系爭店面供上訴人使用，再由上訴人按其銷售商品營業額之比例計算給付上訴人之酬勞，作為使用系爭店面之對價，已如上述；雖各合作店取得是項對價之金額係採浮動方式計算，金額多寡每月並不固定，然仍不影響該項報酬具有租金之性質。參照本院 87 年 7 月份第 1 次庭長評事聯席會議決議及營業稅法第 1 至 3 條規定意旨，營業稅係消費稅，納稅義務人為銷售貨物或勞務之營業人等，將貨物之所有權移轉與他人，以取得代價者，為銷售貨物。故貨物之移轉即應課稅，上訴人係為納稅主體，本件上訴人銷售貨物應開立發票金額 16 億 8,305 萬 1,941 元給消費者，卻只開立 13 億 1,703 萬 3,015 元給各合作店，故漏開金額為 3 億 6,601 萬 8,926 元（此漏開金額上訴人主張係逕以應給付予各合作店之租金抵銷，此部分漏未開立統一發票，就上訴人而言即有漏稅事實存在），即有漏稅，應處漏稅罰；又應開立發票給消費者，卻開給各合作店，即構成未依規定給予他人憑證之違章行為，應處行為罰。基於租稅法定主義，國家之稅制既有明確規範納稅義務人，納稅主體不容由營業人濫用法律形式任意變更之，否則稅務機制何以維持。因此，本案上訴人支付給各合作店的酬勞為 3 億 6,601 萬 8,926 元，合作

店應開立發票給上訴人。依合作契約書記載內容，貨物所有權仍屬於上訴人，是本件被上訴人核定貨物係由上訴人直接銷售給消費者，上訴人應開立發票金額 16 億 8,305 萬 1,941 元給消費者。被上訴人查得上訴人於合作店設櫃銷貨時，係以各合作店之發票開立與消費者，每月再依各合作店開立發票總額與租金之差額，另開立發票與各合作店，作為各合作店之進項憑證，經審酌上訴人與合作店（出租人）簽訂合作合約內容及實際營運情形，核認不符財政部對百貨公司專櫃銷售型態開立發票規定之構成要件，自不宜比照百貨公司設專櫃型態方式開立發票等語，資為抗辯。

- 四、原審斟酌全辯論意旨及調查證據結果，以：（一）補徵營業稅部分：按「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。」「營業人除本法另有規定外，不論有無銷售額，應以每 2 月為 1 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。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」
- 「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、漏開統一發票或於統一發票上短開銷售額者。」及「對外營業事項之發生，營利事業應於發生時自他人取得原始憑證，如進貨發票，或給與他人原始憑證，如銷貨發票。」行為時營業稅法（90 年 7 月 9 日營業稅法名稱修正公布為加值型與非加值型營

業稅法，並於 91 年 1 月 1 日施行，修正前後此等條文內容未變，而本件行為時間橫跨修法前後）第 32 條第 1 項前段、第 35 條第 1 項、第 43 條第 1 項第 4 款及第 5 款及稅捐稽徵機關管理營利事業會計帳簿憑證辦法第 21 條分別定有明文。又「主旨：規定百貨公司採用專櫃銷售營業，適用結帳時取具進貨憑證之條件及應辦理之事項。說明：二、百貨公司採用專櫃銷售貨物者，如符合左列條件，對於供應商提供陳列銷售之貨物，得向主管稽徵機關申請依照與供應商約定每次結帳（算）之次日取具進貨統一發票列帳：（一）股份有限公司組織。（二）經核准使用藍色申報書或委託會計師查核簽證申報營利事業所得稅。（三）申請前一年度未經查獲短、漏開統一發票。三、茲將百貨公司及專櫃廠商應辦理事項規定如次：（一）百貨公司應與專櫃貨物供應商就有關專櫃貨物之交易，明定結帳期間及抽成百分比，訂立書面契約，……（二）百貨公司對於採專櫃銷售之貨物，應於銷售時依法開立統一發票，……四、百貨公司應提供其與專櫃供應商間之合約、銷售金額、銷售清單等資料，以供稽徵機關查核其營利事業所得稅。」「……公司於合作店銷售之經營型態雖與於百貨公司設專櫃銷售之型態類似，且均以合約約定按銷售額之一定比率支付佣金，惟該公司於合作店銷售貨物所得之貨款，係由該公司自行收款，其交易性質應認屬該公司之銷貨，應由該公司依規定開立統一發票交付買受人。」及「……至營業人與另一營業人簽訂合作合約書，合作經營銷售貨物之案例，如其合作雙方無進銷貨關係，僅單純為租賃關

係，則與百貨公司採專櫃銷售貨物之型態不同，自不宜比照百貨公司設專櫃型態之方式開立統一發票。」分別經財政部 77 年 4 月 2 日台財稅字第 761126555 號、91 年 6 月 21 日台財稅字第 0910453902 號及 92 年 1 月 28 日台稅二發字第 0920450761 號等函令解釋明確。次按「稱買賣者，謂當事人約定一方移轉財產權於他方，他方支付價金之契約。」「稱租賃者，謂當事人約定，一方以物租與他方使用收益，他方支付租金之契約。」民法第 345 條第 1 項、第 421 條第 1 項復著有規定。再「解釋意思表示，應探求當事人之真意，不得拘泥於所用之辭句。」民法第 98 條亦定有明文；而「解釋契約，固須探求當事人立約時之真意，不能拘泥於契約之文字，但契約文字業已表示當事人真意，無須別事探求者，即不得反捨契約文字而更為曲解。」最高法院 17 年上字第 118 號著有判例可資參照。經查，上訴人與各合作店簽訂之「合作店合約書」、「設櫃契約書」、「合約書」、「合作契約書」等，其契約型式略有不同，然由上開合約書內容觀之，上訴人與合作店之經營銷售之模式，無非係由合作店提供店面，並備妥發票供上訴人使用；而上訴人則負擔店面之貨品、人員與店內之經營管理。至於利潤之分配，則由上訴人每月按約定之比例（以營業額為準）計算所得之金額給付合作店，作為合作店應取得之報酬。申言之，合作店提供店面，供上訴人銷售其所有 GIORDANO 佐丹奴品牌服飾，上訴人於銷售取得金額後，每月再按約定之比例計算所得之金額給付合作店；並未約定上訴人係將 GIORDANO 佐丹奴品牌之服飾賣給合作

店，合作店應給付價金給上訴人。是依上揭合約書內容觀之，合作店並未取得系爭銷售商品之所有權，其所販賣之商品，乃係由上訴人自進自銷，而非由上訴人將其品牌之服飾等商品銷售給合作店後，再由合作店銷售給消費者；亦即合作店於系爭之合作契約中，並無銷售上訴人商品之權責，僅係提供店面供上訴人使用，再由上訴人每月按其實際銷售營業額之比例計算該報酬支付予合作店，作為使用系爭店面之對價，而上訴人亦不否認確有支付，核與營業稅法第3條第2項前段所稱提供貨物與他人使用、收益，以取得代價者，為銷售貨物之規定相符，是系爭合約之性質，應屬店面之租賃契約，而非關於GIORDANO品牌之服飾等商品之買賣契約，亦非屬經營服飾店之合夥契約。否則若由各合作店自行經營該店之服飾買賣，即應由其自負盈虧，焉有由上訴人每月按其實際銷售營業額之比例計算報酬之理。是被上訴人認定各合作店向上訴人收取上開報酬係屬租金之性質，尚無違誤。雖租金因按銷售金額一定比例計算，金額多寡並不固定，但此乃雙方契約約定之特性，並不影響其租金之本質；又在前述上訴人商品所有權並未移轉予合作店之前提下，亦不能以此浮動型態之租金，即斷言合作店對系爭商品之銷售有自負盈虧之情形。至於本件形式上雖係由上訴人開立售貨之統一發票給合作店，再由合作店開立統一發票予消費者，然本件上訴人與合作店之間既係租賃契約之性質，則在上訴人未再提出其他反證推翻上開契約證明力之情形下，自無從徒憑該已經與系爭合約內容比對有所牴觸之統一發票之記

載，作為認定上訴人與合作店間有買賣關係存在之論據。因此，上訴人主張系爭合作店合約書係上訴人銷售貨物給合作店之買賣合約書，並非由上訴人直接銷貨給消費者，而係由合作店自行銷售；系爭合約書為買賣及授權之契約，合作店每月實際銷售額係合作店銷貨毛利，並非租金云云，即與上開契約約定不符，委非可採。又上開上訴人與各合作店所簽訂之契約書，其文字內容業已明確表示當事人真意，法院基於上訴人所提示之各合作店合約書作成解釋，合於上開民法第 98 條規定解釋意思表示之本旨，自無不舉證之問題，亦與契約自由之違反無涉。本件上訴人就其提供之 GIORDANO 佐丹奴品牌商品，始終保留所有權，且就有關商品銷售之價格及代銷之方式如何，上訴人均未於契約有明確之授權，自與市場上受託代銷之合作經營模式有別；其又未委託合作店代為經營，核與一般加盟店係由提供服務之業者授權加盟店使用其商標或技術等，業者收取權利金，加盟店自負有關營業盈虧之情形亦不相同；且上訴人與各合作店之經營模式，與一般百貨公司採專櫃銷售貨物之方式亦非一致，蓋百貨公司採專櫃銷售貨物者，其交易方式為專櫃供應商銷貨予百貨公司，百貨公司再銷貨予消費者，故專櫃供應商與百貨公司間，就其銷售之商品，確實有進、銷項之事實，從而專櫃供應商於銷貨時，乃開立百貨公司之統一發票交付消費者，核與營業稅法第 32 條第 1 項及稅捐稽徵機關管理營利事業會計帳簿憑證辦法第 21 條第 1 項規定並無不合（有前揭財政部 77 年 4 月 2 日台財稅字第 761126555 號、91 年 6 月 21 日

台財稅字第 0910453902 號及 92 年 1 月 28 日台稅二發字第 0920450761 號函可資參照)，而上訴人與各合作店銷售之經營型態，雖約定由上訴人按銷售金額之一定比率利潤支付予各合作店，惟上訴人對提供之商品未移轉所有權，且就銷售貨物所得之貨款，係由上訴人自行收款，其交易性質應認屬上訴人之銷貨，要與百貨公司採專櫃銷售貨物之情形不同，自無法比照上揭有關專櫃銷售模式以開立百貨公司統一發票之模式辦理。本件上訴人依系爭合約書約定，既為其品牌商品之出賣人，依營業稅法第 1 條、第 32 條第 1 項及第 35 條第 1 項規定，即屬營業稅之納稅義務人，自應於銷售貨物時按期申報銷售額及其應納營業稅額，上訴人未依規定由其開立統一發票予買受人（消費者）報繳營業稅，而以合作店名義開立統一發票，其本身僅開立銷貨予合作店之統一發票，就其差額，上訴人自有應補繳稅額之客觀事實。因此，被上訴人以上訴人商品之銷售額（即合作店銷售額）16 億 8,305 萬 1,941 元，減除上訴人開立發票與合作店（即出租人）銷售額 13 億 1,703 萬 3,015 元，計算上訴人銷貨短開發票金額計 3 億 6,601 萬 8,926 元，核定補徵營業稅 1,830 萬 0,946 元，揆諸前開規定，於法自無不合。至非實際銷售人之合作店已按其開立發票之金額報繳營業稅部分，要屬被上訴人應否退還之問題，並不影響本件上訴人補繳營業稅之義務，國庫亦不生雙重得利之情形；而課稅之主體及返還之主體，既有不同，即無何違反司法院釋字第 385 號解釋之割裂適用情事。又上訴人於原審審理時主張被上訴人據以計算銷售額

之「上訴人各合作店每月實際銷售額及給付租金明細表」，並非上訴人所提示，且未經被上訴人調查云云。但查，該「各合作店每月實際銷售額及給付租金明細表」係被上訴人依據各合作店申報之 401 表所載之發票銷售金額及發票進貨金額所編製而成，為被上訴人所陳明在卷，復為上訴人所不否認，並有專案申請調檔統一發票查核清單可為佐證，自有其依據，則被上訴人用以作成本件上訴人商品之銷售額及上訴人支付各合作店租金之計算，即難謂為違法。再者，承前所述，我國現行加值型營業稅係就各個銷售階段之加值額分別予以課稅之多階段銷售稅，各銷售階段之營業人皆為營業稅之納稅義務人。故該非交易對象之人是否已按其開立發票之金額報繳營業稅額，並不影響本件營業人補繳營業稅之義務；又依營業稅法第 1 條至第 3 條規定意旨，祇要將貨物移轉即發生課稅事實；且基於租稅法定主義，納稅主體不容由營業人任意變更之。本件上訴人與各合作店間係租賃契約關係，而店內之商品為上訴人自進自銷，已如前述，則上訴人另應就上開銷售貨物金額 3 億 6,601 萬 8,926 元部分開立發票給消費者，然卻未開立，依照上開說明，其有漏報銷售額及漏稅事實甚為明顯，是上訴人主張不論採上訴人主張或被上訴人主張，政府營業稅稅收總收入完全相同，對國庫未造成短徵營業稅之情形，上訴人即無逃漏租稅之意圖與既遂，即無補徵營業稅之情事云云，核非足採。況上訴人直接銷售貨物給消費者，與先銷售給各合作店，再由各合作店轉賣給消費者，其間仍存有極大之差異，蓋依一般交易常情，後者

之合作店通常會再加計其個人利潤於價格當中，如此一來自產生加值金額，國家自可從中再獲取因「銷項稅額」減除「進項稅額」之營業稅，故上訴人所稱不管二階段或三階段課稅均係合法，上訴人本可自由選擇云云，顯然係忽略上開可能的變素，委難憑採。至於上訴人訴稱「營業稅係由最後階段之消費者負擔，不論一個階段銷售或分成兩個階段銷售，只要各營業人誠實申報並為繳納營業稅，政府營業稅稅收總收入是相同時，不會因銷售階段之不同，造成政府營業稅稅收之損失。」一節，係建立在國家稅收固定的前提之上，但營業稅可因營業人之主觀想法及經濟活動之客觀結構而有所變動，已如前述，故上開論點亦非可一概而論，其理甚明，自難採為有利上訴人之認定。至於上訴人援引財政部 95 年 5 月 23 日台財稅字第 09504535500 號函，謂本件有該函之適用云云。然查，上開函令係針對「營業人取得涉嫌虛設行號開立之統一發票申報扣抵」之情形，與本件上訴人租用店面，並保有商品所有權自進自銷之態樣有別，故無上開函令之適用，上訴人就此主張尚有誤會，亦非可採。(二) 違反稅捐稽徵法處罰鍰部分：按「營利事業依法規定應給與他人憑證而未給與，應自他人取得憑證而未取得，或應保存憑證而未保存者，應就其未給與憑證、未取得憑證或未保存憑證，經查明認定之總額，處百分之五罰鍰。」經稅捐稽徵法第 44 條規定甚明。又「營利事業應保持足以正確計算其營利事業所得額之帳簿憑證及會計紀錄。前項帳簿憑證及會計紀錄之設置、取得、使用、保管、驗印、會計處理及其他有關事項之管理辦

法，由財政部另定之。」行為時所得稅法第 21 條定有明文。又依該條授權制定之稅捐稽徵機關管理營利事業會計帳簿憑證辦法第 21 條規定，乃為執行母法之細節性技術性事項加以規定，合乎立法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之意旨，且未逾越母法之限度，自得適用。是營業人有交易之事實，即應依規定取得實際交易對象開立之進貨憑證，或給與對方銷貨憑證，若有未取得或未給與憑證，即屬違章行為，應受處罰。又稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表「稅捐稽徵稅目第 44 條」部分：「按本條規定就未給與憑證、未取得憑證、未保存憑證，經查明認定之總額處 5% 罰鍰。」上開裁罰金額或倍數參考表係主管機關財政部，分別就稅捐稽徵法、綜合所得稅、營利事業所得稅、貨物稅、菸酒稅、營業稅等稅務違章案件之不同情節，訂定不同之處罰額度，復就行為人是否已補繳稅款、以書面或於談話筆（紀）錄中承認違章事實及何時承認等分別作為減輕處罰之事由，其除作原則性或一般性裁量基準外，另有例外情形之裁量基準，與法律授權目的尚無牴觸。從而，稅捐稽徵機關援引上開裁罰基準作成行政處分，自屬適法。本件上訴人於 88 年至 91 年間應給付租金與各合作店計 3 億 6,601 萬 8,926 元，應依法向各合作店取得憑證而未取得；另上訴人同期間使用各合作店統一發票總額與給付合作店租金之差額，由上訴人開立發票金額 13 億 1,703 萬 3,015 元，係上訴人應開立統一發票與消費者（實際交易對象），卻開立給與各合作店，應給與他人憑證而未依法給與他人憑

證，業經原審法院認定明確，如前所述，自己違反前揭行為時營業稅法第 32 條第 1 項及稅捐稽徵機關管理營利事業會計帳簿憑證辦法第 21 條規定。而上訴人之上開行為，主觀上亦有故意或過失（容後說明），則被上訴人初查時依上訴人上開銷售額應依法向各合作店取得憑證而未取得部分，依稅捐稽徵法第 44 條規定，以經查明認定之總額 3 億 6,601 萬 8,926 元處 5%罰鍰 1,830 萬 0,946 元；另未給予他人憑證部分，則依稅捐稽徵法第 44 條規定，以經查明認定之總額 13 億 1,703 萬 3,015 元處 5%罰鍰 6,585 萬 1,650 元（初查時誤計為 6,585 萬 1,651 元，嗣經被上訴人更正），經核既未逾越法定裁量範圍，且無與法律授權目的相違或出於不相關動機之裁量濫用，亦無消極不行使裁量權之裁量怠惰等情事，自難謂不法。（三）違反營業稅法處罰鍰（含部分因擇一從重處罰之違反稅捐稽徵法處罰鍰）部分：按「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 1 倍至 10 倍罰鍰，並得停止其營業：……三、短報或漏報銷售額者。」經行為時營業稅法第 51 條第 3 款規定甚明。另稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表「營業稅稅目第 51 條第 3 款短報或漏報銷售額者」部分：「……二、銷貨時未依法開立發票，且於申報當時銷售額時亦未列入申報。按所漏稅額處 3 倍罰鍰。但於裁罰處分核定前已補報補繳稅款及以書面或於談話筆（紀）錄中承認違章事實者，處 2 倍之罰鍰……。」又「納稅義務人同時觸犯租稅行為罰及漏稅罰相關罰則之案件，依本函規定處理。說明……（二）營業人觸犯營業稅法第 51 條

各款，如同時涉及稅捐稽徵法第 44 條規定者，參照行政法院 84 年 9 月 20 日 9 月份第 2 次庭長評事聯席會議決議意旨，勿庸併罰，應擇一從重處罰。……」為財政部 85 年 4 月 26 日台財稅字第 851903313 號函釋在案。上訴人於 88 年至 91 年間銷售貨物時，應自行開立發票與實際交易對象，卻使用各合作店申購之統一發票開立與實際交易對象（消費者），因而漏開統一發票及漏報銷貨金額計 3 億 6,601 萬 8,926 元，逃漏營業稅額計 1,830 萬 0,946 元，業如前述，自難謂無違反行為時營業稅法第 51 條第 3 款漏報銷售額及稅捐稽徵法第 44 條未依法給與他人憑證之違章故意。退萬步而言，縱認其無故意，然因上訴人上開就各合作店之銷售貨物行為，應自行開立發票與實際交易對象，法律已明定其構成要件，縱或有適用上之疑義，亦經稅捐稽徵主管機關財政部作成相關具有解釋性質之函釋在案，亦如前述。上訴人於當期申報營業稅時，對應如何申報，理應參照相關法令規定辦理；若對法令之適用及解釋產生疑義時，上訴人亦非不可向相關專業機構及人員查詢，於獲得正確及充分之資訊後申報；且上訴人因適用法令錯誤或計算錯誤而有溢繳稅款之情形，亦可依稅捐稽徵法第 28 條規定，自繳納之日起 5 年內提出具體證明，申請退還，然上訴人捨此不由，猶有上開漏開統一發票及漏報銷貨金額之情形，自難謂其主觀上無違反行為時營業稅法第 51 條第 3 款及稅捐稽徵法第 44 條規定之過失責任。按司法院釋字第 275 號解釋文已說明行政罰不以出於故意為必要，過失者亦應處罰之旨意，故依上訴人行為時之法規範，

上訴人縱然僅有過失，亦難以脫免本件行政處罰之責任。況依 95 年 2 月 5 日開始實施之行政罰法第 7 條第 1 項規定，亦將過失行為列為行政處罰之範圍，因此，上訴人仍應承擔本件違章責任，要無疑義。從而，被上訴人重核復查決定依有關上訴人銷售時未依法開立統一發票，且於申報當期銷售額亦未列入申報，致短報或漏報銷售額 3 億 6,601 萬 8,926 元，按所漏稅額 1,830 萬 0,946 元處 3 倍之罰鍰計 5,490 萬 2,800 元（計至百元止），及上開銷售額未依法給與他人憑證部分，則依稅捐稽徵法第 44 條規定，以經查明認定之總額 3 億 6,601 萬 8,926 元處 5% 罰鍰 1,830 萬 0,946 元，並與上開漏稅罰擇一重處漏稅罰鍰 5,490 萬 2,800 元，經核既未逾越法定裁量範圍，且無與法律授權目的相違或出於不相關動機之裁量濫用，亦無消極不行使裁量權之裁量怠惰等情事，自難謂不法。綜上所述，原處分之認事用法並無違誤，訴願決定就不利上訴人之部分遞予維持，亦無不合，上訴人徒執前詞，訴請撤銷訴願決定及原處分關於不利上訴人之部分，為無理由，應予駁回。至上訴人聲請被上訴人提供各合作店申請領用統一發票購買證及被上訴人核准之資料；各合作店每兩個月申請購買、核准購買統一發票之種類、本數、字軌資料；各合作店營業稅 401 表申報資料；各合作店年度營所稅結算申報及核准資料，以證明其與合作店間買賣之交易流程存在乙節，經核該等資料之記載，僅能證明上訴人及各合作店申請領用及開立統一發票之情形，縱經調取到院，亦無解於本件依照上述合約書約定及相關資料所為之認定，是認

無調閱之必要。資為其判決之論據。

五、上訴人上訴意旨略謂：(一)被上訴人審認上訴人與各合作店間為買賣課稅法律關係，並據以核定、核准各項稽徵實務，竟未依任何證據、理由，即將上訴人與各合作店之課稅法律關係變更為租賃關係，並苛責上訴人及合作店應補稅、受罰。而原審亦未審認被上訴人變更上訴人與合作店間之課稅法律關係、變更內容及租稅效果，逕為租賃課稅法律關係存在之判決，不僅未於判決內記載理由，亦有違行政程序法第 8 條、第 9 條之規定，故原判決顯有判決不適用法規及判決不備理由之違法。

(二)關於補徵營業稅部分：上訴人縱有應依租賃關係作為義務之違反，並不必然有漏稅而有補稅之要件，然原審未予審究，逕予補稅之判決，亦有違營業稅法第 51 條、司法院釋字第 337 號解釋及財政部 95 年 5 月 23 日台財稅字第 09504535500 號函之規定，為判決不適用法規。又本院 87 年 7 月份第 1 次庭長評事聯席會議之決議，係採用財政部 83 年 7 月 9 日台財稅字第 831601371 號函釋，然因該函釋業經財政部 95 年 5 月 23 日台財稅字第 09504535500 號函規定不予採用，最高行政法院 87 年 7 月份第 1 次庭長評事聯席會議決議意旨亦同為該函釋所明定不予採用，故原判決顯有涵攝法令錯誤之嫌。再者，上訴人已就現行營業稅法第 15 條之規定，就銷項稅額與進項稅額採扣抵計算，政府稅收無實質減損，上訴人與各合作店均無不法租稅利益，為本件並無逃漏營業稅之實證，然原審卻捨棄前開無逃漏稅之論述，亦未於判決書內記載理由，顯有判決不備理由及不適用法規

之違誤。又原判決援引財政部 77 年 4 月 2 日台財稅字第 761126555 號、91 年 6 月 21 日台財稅字第 0910453902 號、財政部賦稅署 92 年 1 月 28 日台稅二發字第 0920450761 號函，為本件是否漏稅之爭，有涵攝法令錯誤之判決不適用法規之違法。(三)關於違反稅捐稽徵法處罰鍰部分：本件上訴人被處行為罰，應由被上訴人就上訴人受罰之故意、過失負舉證責任，然本件上訴人並無過失責任卻受處行為罰，原審既未載明上訴人之作為義務違反為何？其故意或過失為何？如何構成受罰之該當？及捨棄財政部 95 年 5 月 23 日台財稅字第 09504535500 號函、司法院釋字第 337 號解釋、稅捐稽徵法第 48 條之 1、行政罰法第 7 條、刑法第 12 條、第 13 條及第 14 條規定之適用，顯有判決不備理由及判決不適用法規之違法。另本件並無逃漏營業稅之既遂，亦無稅捐稽徵法第 44 條行為罰受罰之該當，僅有營業稅法第 48 條之適用，原審未載明排除適用營業稅法第 48 條之理由，為判決不備理由。(四)違反營業稅法處罰鍰部分：本件上訴人已依現行營業稅法證實本件並無任何逃漏租稅之情形，自無構成受漏稅罰之要件，原審違反營業稅法第 51 條、財政部 95 年 5 月 23 日台財稅字第 09504535500 號函、司法院釋字第 337 號解釋、稅捐稽徵法第 48 條之 1、行政罰法第 7 條、第 11 條、刑法第 12 條、第 13 條及第 14 條規定而為漏稅罰，有判決不適用法規之違法。另買賣課稅法律關係經被上訴人自行變更為租賃課稅法律關係，上訴人及各合作店並無任何故意或過失，原審所為上訴人應承擔無過失責任之漏稅

罰，有判決不適用法規。(五)財政部 95 年 5 月 23 日台財稅字第 09504535500 號函釋係在釋明當事人如有營業稅法第 51 條各款之違反，應由被上訴人負舉證責任，證明當事人確有逃漏營業稅，才能補稅處罰，否則不論是營業稅法第 51 條第 3 款或第 5 款之違反，均有相同之適用，並無原審所論「態樣有別」之不同適用。上訴人及各合作店均依法申報營業稅 401 表，並繳交應納之營業稅，既無逃漏營業稅之既遂與結果，應有前開財政部 95 年 5 月 23 日台財稅字第 09504535500 號函之一體適用。現行營業稅法並無退還營業稅之規定，原審未涵攝其法律規定為何，有判決不備理由之違法。又查卷載資料僅有上訴人及各合作店間每月實際銷售額之資料，並無給付資金明細表，原審未載明理由，逕將被上訴人之變造給付租金明細表據為本件判決，有判決不備理由之違法。另被上訴人所依據之「專案申請調檔統一發票查核清單」，僅留存銷項銷售額與進項銷售額，並無任何租金支付資料，原審未載明理由，即採信租金支付明細之內容，亦有判決不備理由之違法。另本件原審如由合作店銷售，可增加政府之營業稅稅收之所認，恰與事實相反，為判決理由矛盾等語。

六、本院按：(一)「解釋意思表示，應探求當事人之真意，不得拘泥於所用之辭句。」民法第 98 條亦定有明文；而「解釋契約，固須探求當事人立約時之真意，不能拘泥於契約之文字，但契約文字業已表示當事人真意，無須別事探求者，即不得反捨契約文字而更為曲解。」最高法院 17 年上字第 118 號著有判例可資參照。經查上訴

人與各合作店簽訂之「合作店合約書」、「設櫃契約書」、「合約書」、「合作契約書」等，其契約型式略有不同，但其約定意旨大致有：(1) 上訴人於各合作店提供之地點，經營 GIORDANO 服飾專賣店。(2) 上訴人須提供銷售人員（含薪津）、POS 收銀機、店舖設計、道具（模特兒、貨品陳列架、層板、幻燈片、招牌約定之內容 GIORDANO 字體）、裝潢（含製作及日後維修，但有部分合作店係自行裝潢）、GIORDANO 系列商品、保全設備、商品及生財器具保險事宜。(3) 上訴人應負擔所有宣傳媒體之責任及廣告費用，如電視及報章雜誌廣告。(4) 店內之經營管理由上訴人全權負責合作店不得干涉。(5) 各合作店之利潤為店內每月營業額之一定成數（約 20% 左右）。(6) 合作店應提供合法之營業發票於店內營業使用。由上開合約書內容觀之，上訴人與合作店之經營銷售之模式，無非係由合作店提供店面，並備妥發票供上訴人使用；而上訴人則負擔店面之貨品、人員與店內之經營管理。至於利潤之分配，則由上訴人每月按約定之比例（以營業額為準）計算所得之金額給付合作店，作為合作店應取得之報酬。申言之，合作店提供店面，供上訴人銷售其所有 GIORDANO 佐丹奴品牌服飾，上訴人於銷售取得金額後，每月再按約定之比例計算所得之金額給付合作店；並未約定上訴人係將 GIORDANO 佐丹奴品牌之服飾賣給合作店，合作店應給付價金給上訴人。是依上揭合約書內容觀之，合作店並未取得系爭銷售商品之所有權，其所販賣之商品，乃係由上訴人自進自銷，而非由上訴人將其品牌之服飾等商品銷售給合作店後，再由合

作店銷售給消費者；亦即合作店於系爭之合作契約中，並無銷售上訴人商品之權責，僅係提供店面供上訴人使用，再由上訴人每月按其實際銷售營業額之比例計算該報酬支付予合作店，作為使用系爭店面之對價，核與營業稅法第3條第2項前段所稱提供貨物與他人使用、收益，以取得代價者，為銷售貨物之規定相符，是系爭合約之性質，應屬店面之租賃契約，而非關於GIORDANO品牌之服飾等商品之買賣契約，亦非屬經營服飾店之合夥契約。否則若由各合作店自行經營該店之服飾買賣，即應由其自負盈虧，焉有由上訴人每月按其實際銷售營業額之比例計算報酬之理。是被上訴人認定各合作店向上訴人收取上開報酬係屬租金之性質，尚無違誤。雖租金因按銷售金額一定比例計算，金額多寡並不固定，但此乃雙方契約約定之特性，並不影響其租金之本質；又在前述上訴人商品所有權並未移轉予合作店之前提下，亦不能以此浮動型態之租金，即斷言合作店對系爭商品之銷售有自負盈虧之情形。又租賃契約係當事人約定一方以物租與他方使用收益，他方支付租金之契約，已如前述，故契約之約定只要符合上開規定，租賃契約即屬成立，縱當事人於訂定契約時，未使用任何與租賃相關之文字，亦不影響其租賃契約之性質等情，業經原判決敘明所憑之證據及得心證之事由，核與證據及論理法則均無違。由上說明可知，被上訴人與原審係依契約書內容之真意認定上訴人與合作店為租賃關係，自屬有據，原判決尚無不備理由或不適用法規之違法。上訴意旨謂被上訴人及原審對租賃關係之成立要件未盡舉證責任，有

違本院 32 年判字第 16 號及 39 年判字第 2 號判例意旨，且原判決未載明認定之理由，亦有判決不備理由及不適用法規之違法云云，尚嫌無據而無足取。(二)次按「在核課期間內，經另發現應徵之稅捐者，仍應依法補徵，或併予處罰，……」稅捐稽徵法第 21 條第 2 項前段定有明文。上訴人主張其與各合作店向被上訴人申請營業登記，依法申領統一發票，每二個月向上訴人申報營業稅，每年年度申報營利所得稅，均經被上訴人准許或核定在案等情，縱為非虛，惟此係被上訴人依上訴人之申報所作之審核，雖被上訴人未發覺上訴人違章行為而予以核定，但依上引稅捐稽徵法第 21 條第 2 項規定，只要在核課期間內發現有應徵之稅捐，被上訴人仍得補徵並予以處罰。從而被上訴人依法補徵及並予處罰既是法律所規定，納稅義務人自無從主張信賴保護原則。本件經人向被上訴人檢舉，調查後發現本件違章事實而加以補稅及處罰，原判決予以維持，尚無違反行政程序法第 7 條、第 8 條及第 9 條或其他法令之情事。故上訴人所稱其與 20 餘家合作店在系爭期間之買賣關係，為被上訴人依公權力所為之認定，被上訴人事後變更上訴人與 20 餘家合作店之課稅法律關係為租賃關係，殊為矛盾、越權，有違信賴保護原則，亦有違行政程序法第 7 條、第 8 條及第 9 條或其他法令之情事云云，顯屬誤解而無可採。至上訴人聲請原審命被上訴人提供各合作店申請領用統一發票購買證及被上訴人核准等資料，經核該等資料之記載，僅能證明上訴人及各合作店申請領用及開立統一發票之情形，縱經調取到院，亦無解於本件依照

上述合約書約定及相關資料所為之認定，是並無調閱之必要。亦經原判決敘明不採事由，自難認原判決有上訴意旨所稱之判決理由不備之違法，亦無涵攝法規錯誤之不適用法規之情事。(三)營業稅係針對所得支出所課徵之消費稅，因直接對消費者本身課徵消費稅技術上有困難，故立法技術乃設計對營業人銷售貨物或勞務行為時予以課徵。而在加值型營業稅制下，是以營業人在其營業活動中為貨物或勞務所創造之加值金額據為課稅基礎。又為了如實反映營業人就其產銷階段所創造之加值金額，應代國家向後手買受人收取之營業稅負金額，在稽徵技術上乃是用「銷項稅額」減除「進項稅額」，以其餘額作為該營業人對國家應繳納之營業稅額；亦即由營業人將該稅額轉嫁在價格方面，於銷貨時回收，是其名目納稅義務人與實質稅捐負擔人並不一致，其名目納稅義務人為該營業人，而實質稅捐負擔人則為向其購買該貨物或勞務之買受人（可能為營業人也可能為消費者），是我國現行加值型營業稅係就各個銷售階段之加值額分別予以課稅之多階段銷售稅，各銷售階段之營業人皆為營業稅之納稅義務人，故該非交易對象之人是否已按其開立發票之金額報繳營業稅額，並不影響本件營業人補繳營業稅之義務。為本院 87 年 7 月份第 1 次庭長評事聯席會議決議在案。此決議文並未引述財政部 83 年 7 月 9 日台財稅字第 831601371 號函為依據，故本決議仍屬有效之決議，尚不受財政部上述函釋之變動而影響。故上訴意旨謂本院前述決議因財政部 83 年函釋不再採用而失其效力，尚嫌無據。又上訴人援引財政部 95 年 5

月 23 日台財稅字第 09504535500 號函：「稽徵機關查核營業人取得涉嫌虛設行號開立之統一發票申報扣抵案件之原則。一、稽徵機關查核營業人取得涉嫌虛設行號涉案期間開立之統一發票申報扣抵銷項稅額案件，仍應就交易雙方之進、銷貨情形覈實查核，不得逕按本部 83 年 7 月 9 日台財稅字第 831601371 號函辦理，如無法查明營業人確無向其進貨，且該涉嫌虛設行號已依規定按期申報進、銷項資料，並按其應納稅額繳納者，應免予補稅處罰。二、本令發布日前之未確定案件，稽徵機關應儘速再予查核，依上開規定辦理。」謂本件有該函之適用云云。然查，上開函令係針對「營業人取得涉嫌虛設行號開立之統一發票申報扣抵」之情形，與本件上訴人租用店面，並保有商品所有權自進自銷之態樣有別，故無上開函令之適用，上訴人就此主張尚有誤會。(四)上訴人直接銷售貨物給消費者，與先銷售給各合作店，再由各合作店轉賣給消費者，其間仍存有極大之差異，蓋依一般交易常情，後者之合作店通常會再加計其個人利潤於價格當中，如此一來自然會產生加值金額，國家自可從中再獲取因「銷項稅額」減除「進項稅額」之營業稅，已經原判決敘明甚詳，並對上訴人所稱不管二階段或三階段課稅均係合法，上訴人本可自由選擇云云，指駁不可採之事由在案，是以原判決就此並無不適用法規、理由不備或理由矛盾之違誤。上訴意旨猶執本件並無逃漏營業稅之既遂，不影響國家稅收等語，加以爭執，核無足取。上訴人另援引原審法院另案即 95 年度訴字第 834 號判決意旨，認國庫之稅收無短漏云云，因所引

者為下級審之判決，並無拘束本院之效力。(五)財政部77年4月2日台財稅字第761126555號、91年6月21日台財稅字第0910453902號及92年1月28日台稅二發字第0920450761號函釋，均係就是否得適用百貨公司專櫃銷售貨物方式開發票，所作之函釋。本件上訴人就其提供之GIORDANO佐丹奴品牌商品，始終保留所有權，且就有關商品銷售之價格及代銷之方式如何，上訴人均未於契約有明確之授權，自與市場上受託代銷之合作經營模式有別；其又未委託合作店代為經營，核與一般加盟店係由提供服務之業者授權加盟店使用其商標或技術等，業者收取權利金，加盟店自負有關營業盈虧之情形亦不相同；且上訴人與各合作店之經營模式，與一般百貨公司採專櫃銷售貨物之方式亦非一致，蓋百貨公司採專櫃銷售貨物者，其交易方式為專櫃供應商銷貨予百貨公司，百貨公司再銷貨予消費者，故專櫃供應商與百貨公司間，就其銷售之商品，確實有進、銷項之事實，從而專櫃供應商於銷貨時，乃開立百貨公司之統一發票交付消費者，而上訴人與各合作店銷售之經營型態，雖約定由上訴人按銷售金額之一定比率利潤支付予各合作店，惟上訴人對提供之商品未移轉所有權，且就銷售貨物所得之貨款，係由上訴人自行收款，其交易性質應認屬上訴人之銷貨，要與百貨公司採專櫃銷售貨物之情形不同，自無法比照上揭有關專櫃銷售以開立百貨公司統一發票之模式辦理。原判決援引上述財政部函釋，指明本案無從比照百貨公司專櫃銷售開立發票之模式，自無不合。上訴意旨以原判決引用上開函釋據以判

決，有不適用法規之違背法令，自無可採。(六)稅捐稽徵法第 48 條之 1 係規定納稅義務人之違章行為，在被發覺前自動補繳稅款者免罰，本案上訴人並無上述免罰之情形，上訴人援引該規定作為上訴依據，殊無可採。又行為時營業稅法第 48 條係對發票內容記載事項記載不合規定者，所作處罰之規定，與本件違章事實無關，上訴意旨援引該規定作為上訴依據，顯無可採。(七)上訴人上開就各合作店之銷售貨物行為，應自行開立發票與實際交易對象，法律已明定其構成要件，縱或有適用上之疑義，亦經稅捐稽徵主管機關財政部作成相關具有解釋性質之函釋在案，亦如前述。上訴人於當期申報營業稅時，對應如何申報，理應參照相關法令規定辦理；若對法令之適用及解釋產生疑義時，上訴人亦非不可向相關專業機構及人員查詢，於獲得正確及充分之資訊後申報；且上訴人因適用法令錯誤或計算錯誤而有溢繳稅款之情形，亦可依稅捐稽徵法第 28 條規定，自繳納之日起 5 年內提出具體證明，申請退還，然上訴人捨此不由，猶有上開漏開統一發票及漏報銷貨金額之情形，自難謂其主觀上無違反行為時營業稅法第 51 條第 3 款及稅捐稽徵法第 44 條規定之過失責任。為原判決於理由中敘述甚詳，核無不合。上訴意旨猶以其確信按其設計流程，於每個環節依法報繳營業稅，不致生漏稅結果，已盡注意義務並無故意過失，不應受罰云云，無非係其一己之見，難認有理。(八)「各合作店每月實際銷售額及給付租金明細表」係被上訴人依據各合作店申報之 401 表所載之發票銷售金額及發票進貨金額所編製而成，並有專

案申請調檔統一發票查核清單可為佐證，該明細表既係依據查扣之發票統計後作成，自得採為認定事實之證據。上訴意旨猶執原詞謂該明細表為被上訴人所偽造，原審採為證據，顯然違法云云，亦嫌無據而不足採。綜上所述；原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，將原決定及原處分均予維持，駁回上訴人之訴，核無違誤。上訴論旨，指摘原判決違誤，求予廢棄，難認有理由，應予駁回。

七、據上論結，本件上訴為無理由，爰依行政訴訟法第 255 條第 1 項、第 98 條第 3 項前段，判決如主文。

中 華 民 國 9 6 年 5 月 1 7 日
(本件聲請書其餘附件略)