

司法院釋字第五一九號解釋

中華民國 89 年 12 月 22 日

院台大二字第 30255 號

解 釋 文

財政部中華民國七十六年八月三十一日台財稅字第七六二三三〇〇號函釋所稱：「免稅出口區內之外銷事業、科學工業園區內之園區事業、海關管理之保稅工廠或保稅倉庫，銷售貨物至國內課稅區，其依有關規定無須報關者，應由銷售貨物之營業人開立統一發票，並依營業稅法第三十五條之規定報繳營業稅」，係主管機關基於法定職權，為執行營業稅法關於營業稅之課徵，避免保稅區事業銷售無須報關之非保稅貨物至國內課稅區時逃漏稅捐而為之技術性補充規定，此與營業稅法第五條第二款所稱進口及第四十一條第二項前段對於進口供營業用之貨物，於進口時免徵營業稅均屬有間，符合營業稅法之意旨，尚未違背租稅法定主義，與憲法第十九條及營業稅法第二條、第五條第二款、第四十一條第一項前段規定均無抵觸。

解釋理由書

憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務。故任何稅捐之課徵，均應有法律之依據。惟法律之規定不能鉅細靡遺，有關課稅之技術性及細節性事項，於符合法律意旨之限度內，尚非不得以行政命令為必要之釋示。

營業稅法第一條規定，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營業稅。依同法第五條第一款但書之規定，貨物自國外進入政府核定之免稅出口區內之外銷事業、科學工業園區內之園區事業及海關管理之保稅工廠或保稅倉庫者，非屬進口。該項貨物乃由海關列為保稅貨物，尚無須依關稅法及營業稅法等相關規定完納有關稅捐。即凡進入政府核定之免稅出口區內之外銷事業、科學工業園區內之園區事業及海關管理之保稅工廠或保稅倉庫之進口貨物，其所以免徵營業稅者，係以保稅貨物存放於保稅

區域內，且必須將原貨加工後再行出口為要件。若該貨物由免稅出口區之外銷事業等銷售至國內其他地區時，因屬尚未繳納有關稅捐之保稅貨物，須向海關辦理報關手續，故第五條第二款乃規定此時為「進口」，並由進口人依法報關，繳納有關稅捐。其無須報關者，則已非屬營業稅法第五條第二款所規定進口之範圍，而與一般營業人在國內銷售貨物之行為相同，此與營業稅法第四十一條第二項前段對於進口供營業用之貨物，於進口時免徵營業稅有間，自應依法開立統一發票並報繳營業稅。財政部中華民國七十六年八月三十一日台財稅字第七六二三三〇〇號函釋所稱：「免稅出口區內之外銷事業、科學工業園區內之園區事業、海關管理之保稅工廠或保稅倉庫，銷售貨物至國內課稅區，其依有關規定無須報關者，應由銷售貨物之營業人開立統一發票，並依營業稅法第三十五條之規定報繳營業稅。」係主管機關基於法定職權，為執行營業稅法關於營業稅之課徵，避免保稅區事業銷售無須報關之非保稅貨物至國內課稅區時逃漏稅捐而為之技術性補充規定，符合前述營業稅法之意旨，尚未違背租稅法定主義，與憲法第十九條及營業稅法第二條、第五條第二款、第四十一條第一項前段規定均無牴觸。

至聲請人所提科學園區管理局七十五年六月十二日園投字第六三一八號函所稱「開立統一收據」部分，僅為期按月順利徵收管理費及便利事後稽核工作之進行，為管理之內部通知，該函非屬經法律授權訂定之法規命令，且該局亦非稅捐稽徵主管機關，並無解釋或變更稅捐法令之權，應無所謂與上開財政部函示競合之問題，併此指明。

大法官會議	主 席	翁岳生			
	大法官	劉鐵錚	吳 庚	王和雄	王澤鑑
		林永謀	施文森	孫森焱	陳計男
		曾華松	董翔飛	楊慧英	戴東雄
		蘇俊雄	黃越欽	謝在全	

抄巨〇科技股份有限公司（代表人邱〇良）聲請書

茲依司法院大法官審理案件法第五條第一項第二款及第八條第一項之規定，聲請解釋憲法，並將有關事項敘明如下。

一、聲請解釋憲法之目的

懇請 鈞院賜准進行違反法律及憲法審查，惠予釋示：「

- (一)財政部七十六年八月三十一日台財稅字第七六二三三〇〇號函牴觸營業稅法第二條、第五條及第四十一條規定，並牴觸憲法第十九條人民有依法律（而非依行政命令）納稅義務暨憲法第二十三條保障人民權利意旨等規定。
- (二)財政部七十六年八月三十一日台財稅字第七六二三三〇〇號函，與科學工業園區設置管理條例及科學工業園區管理局七十五年六月十二日園投字第六三一八號函適用上發生競合情形，應以特別法優於普通法原則排除財政部解釋函之適用於科學工業園區事業。
- (三)本件解釋對於據以聲請解釋之稅務行政救濟亦有拘束力，聲請人得據以向各相關救濟程序單位聲請重為決定，以資救濟。」

二、疑義或爭議之性質與經過，及涉及之憲法條文

- (一)憲法上所保障之權利遭受不法侵害之事實，及涉及之憲法條文：

憲法第十九條規定人民有「依法律納稅」之義務；營業稅法第四十一條規定「依第四章第一節規定，計算稅額之營業人，進口供營業用之貨物，除乘人小汽車外，於進口時免徵營業稅。」同法第五條第二款規定「貨物自政府核定之免稅出口區內之外銷事業、科學工業園區內之園區事業及海關管理之保稅工廠或保稅倉庫進入中華民國境內之其他地區者，為進口。」營業稅法第二條第二款規定「進口貨物之納稅義務人為收貨人或持有人。」聲請人為科學工業園區內之園區事業，部分產品（並非乘人小汽車）銷售予營業稅法第五條第二款所稱「中華民國境內之其他地區」之營業人，依法屬該營業人之進口行為，依營業稅法第四十一條規定應免徵營業稅。前述進口行為縱不得免

徵營業稅，其納稅義務人，依營業稅法第二條規定，亦應為貨物之收貨人或持有人，而非銷售貨物之營業人。惟新竹市稅捐稽徵處卻於八十一年九月十五日以本公司違反財政部七十六年八月三十一日台財稅字第七六二三三〇〇號函為由，要求聲請人補繳營業稅四、三〇二、八七九元。聲請人鑑於該財政部函所稱「免稅出口區內之外銷事業、科學工業園區內之園區事業、海關管理之保稅工廠或保稅倉庫，銷售貨物至國內課稅區，其依有關規定無須報關者，應由銷售貨物之營業人開立統一發票，並依營業稅法第三十五條之規定報繳營業稅。」顯然違反營業稅法第二條、第五條及第四十一條規定，並違反憲法所定人民應依法律而非行政命令納稅之義務，經提起行政救濟均未獲變更，權利遭受不法之侵害，懇請 鈞院惠予解釋。

(二)所經過之訴訟程序：

聲請人為新竹科學園區內之科學工業，鑑於科學工業園區設置管理條例第七條第一項規定「關於減免稅捐證明之核發事項」為科學工業園區管理局之掌理事項，且該條例第九條第一項第一款亦規定「稅捐之稽徵事項」受管理局之指導、監督辦理之，加以科學工業園區管理局七十五年六月十二日園投字第六三一八號函（附件一），規定「新制營業稅實施後，園區事業銷售貨物予國內課稅區者改以開立收據交付課稅區之買受人，本局為期按月順利徵收管理費及便利事後稽核起見，研擬制定連號式專供園區事業使用之『園區免用統一發票收據』一式三聯及『科學工業園區事業使用收據明細表』，案經財政部賦稅署同意辦理；上述表格目前正進行印製中，預定自本（七十五）年七月一日起正式啟用。」本公司即遵照規定將銷售予科學園區以外國內地區之貨物，開立科學工業園區管理局所印製之收據。遽料新竹市稅捐稽徵處於八十一年九月十五日函知本公司為漏開發票，經本公司提出申辯、復查、訴願、再訴願、行政訴訟，均遭相關單位以財政部七十六年八

月三十一日台財稅字第七六二三三〇〇號函為由，駁回聲請人主張。

(三)確定終局裁判所適用之法律或命令之名稱及內容：

聲請人所提行政訴訟遭行政院以八十四年度判字第二六六五號判決駁回，其所引用駁回聲請人行政訴訟之主要依據，即財政部七十六年八月三十一日台財稅字第七六二三三〇〇號函，其內容如下：「免稅出口區內之外銷事業、科學工業園區內之園區事業、海關管理之保稅工廠或保稅倉庫，銷售貨物至國內課稅區，其依有關規定無須報關者，應由銷售貨物之營業人開立統一發票，並依營業稅法第三十五條之規定報繳營業稅。」

(四)有關機關處理本案之主要文件及說明：

有關機關處理本案之主要文件，詳如附件。有關機關處理聲請人案件時，除昧於事實罔顧聲請人所提具體證據外，並一再以財政部七十六年八月三十一日台財稅字第七六二三三〇〇號函駁回聲請人關於法律方面之主張。

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)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之內容：財政部七十六年八月三十一日台財稅字第七六二三三〇〇號函，牴觸下列法律及憲法：

1. 憲法第十九條「人民有依法律納稅之義務」及第二十三條「以上各條列舉之自由權利，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。」。
2. 營業稅法第二條：「營業稅之納稅義務人如下：一、（略）。二、進口貨物之收貨人或持有人。」第五條：「貨物有下列情形之一者，為進口：一、貨物自國外進入中華民國境內者。但進入政府核定之免稅出口區之外銷事業、科學工業園區內之園區事業及海關管理之保稅工廠或保稅倉庫者，不包括在內。二、貨物自前款但書所列之事業、工廠或倉庫進入中華民國境內之其他地區者

。」第四十一條：「（第一項，略）。依第四章第一節規定，計算稅額之營業人，進口供營業用之貨物，除乘人小汽車外，於進口時免徵營業稅。但兼營第八條第一項免稅貨物或勞務者，其進口貨物，應徵營業稅之比例及報繳辦法，由財政部定之。」

3. 科學工業園區設置管理條例第七條：「管理局掌理園區內左列事項：一、關於企劃及管理決策之推動事項。… …八、關於減免稅捐證明之核發事項。… …前項各款所定事項與各機關有關者，其處理辦法，由國科會會商有關機關定之。」第九條：「園區內左列事項，由各該事業主管機關設立分支單位，受管理局之指導、監督辦理之：一、稅捐之稽徵事項。… …。」

(二)聲請人對於前項疑義所持之見解：

1. 營業稅法第五條第二款規定，「貨物自政府核定之免稅出口區內之外銷事業、科學工業園區內之園區事業及海關管理之保稅工廠或保稅倉庫進入中華民國境內之其他地區者，為進口。」同法第四十一條規定，「依第四章第一節規定，計算稅額之營業人，進口供營業用之貨物，除乘人小汽車外，於進口時免徵營業稅。」因此乘人小汽車以外之貨物，自政府核定之免稅出口區內之外銷事業、科學工業園區內之園區事業及海關管理之保稅工廠或保稅倉庫銷售予中華民國境內其他地區之營業人者，如該買受營業人依第四章第一節規定方式計算營業稅，即無須於進口（即購買）時支付營業稅。財政部七十六年八月三十一日所發布之台財稅字第七六二三三〇〇號函，規定科學工業園區內之園區事業銷售貨物至國內課稅區（對國內課稅區之買受人而言，屬進口行為），其依有關規定無須報關者，應報繳營業稅，顯然違反營業稅法第五條與第四十一條規定。
2. 財政部七十六年八月三十一日台財稅字第七六二三三〇〇號函規定「免稅出口區內之外銷事業、科學工業園區

內之園區事業、海關管理之保稅工廠或保稅倉庫，銷售貨物至國內課稅區，其依有關規定無須報關者，應由銷售貨物之營業人開立統一發票，並依營業稅法第三十五條規定報繳營業稅。」該解釋函不依營業稅法第四十一條規定，以買受人是否為營業稅法第四章第一節之營業人為區分買受人應否於進口（即購買）時繳納營業稅之標準，反以是否報關為營業稅徵免之區分標準，亦顯然與營業稅法第四十一條之規定不符。

3. 營業稅法第二條第二款規定，進口貨物之收貨人或持有人為營業稅之納稅義務人，依同法第三十五條之規定，負申報繳納營業稅之義務。財政部七十六年八月三十一日台財稅字第七六二三三〇〇號函，對營業稅法第五條第二款所定之進口貨物規定由銷售貨物之營業人報繳營業稅，顯然違反營業稅法第二條之規定。憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務，係指人民僅依法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及租稅減免等項目而負繳納義務或享受減免繳納之優惠，舉凡應以法律明定之租稅項目，自不得以命令作不同之規定，否則即屬違反租稅法律主義，業經司法院釋字第二一七號及第二一〇號皆有解釋。
4. 營業稅法第四十一條所稱之「第四章第一節規定計算稅額」，係指依營業人當期銷項稅額（營業人銷售貨物或勞務時，依規定應收取之營業稅額），扣減進項稅額（營業人購買貨物或勞務時，依規定支付之營業稅額）後之餘額，為當期應納或溢付營業稅額（同法第十五條第一項參照）。採此種方式計算營業稅額之營業人，如於進口貨物時即支付營業稅（進項稅額），由於該稅額可用以抵減其銷項稅額，故其實質稅負並無增減，於政府之稅收亦無實質影響，營業稅法第四十一條乃規定進口貨物免徵營業稅。財政部民國七十六年八月三十一日台財稅字第七六二三三〇〇號函，雖因營業稅係採加值稅

之型態，營業稅額於售價之外另加而由買受人負擔，不致增加額外稅負，惟依司法院釋字第三六七號解釋「但究屬課予……申報繳納之義務，均已牴觸營業稅法，有違憲法第十九條及第二十三條保障人民權利之意旨」。

5. 科學工業園區內之園區事業，依「科學工業園區生產物品攜運出區應行注意事項」（詳附件二）規定，各項與園區事業產製過程有直接關聯之物品，均應檢具出區單證或海關封關，經管理局指定崗哨值勤海關關員或保警查對相符後始得攜運出區。由此可見，海關報關單據並非貨物銷售自科學工業園區內之園區事業之唯一證明文件，財政部七十六年八月三十一日台財稅字第七六二三三〇〇號函，以報關單據為唯一之進口證明文件，並規定貨物無須報關者均應由銷售貨物之營業人開立發票，並由買方（進口人）負擔營業稅，顯然昧於事實並曲解營業稅法規定。
6. 科學工業園區設置管理條例第七條第一項第八款規定「關於減免稅捐證明之核發事項」為科學工業園區管理局之掌理事項，且該條例第九條第一項第一款亦規定「稅捐之稽徵事項」受管理局之指導、監督辦理之。科學工業園區管理局於民國七十五年六月十二日園投字第六三一八號函，規定「新制營業稅實施後，園區事業銷售貨物予國內課稅區者改以開立收據交付課稅區之買受人，本局為期按月順利徵收管理費及便利事後稽核起見，研擬制定連號式專供園區事業使用之『園區免用統一發票收據』一式三聯及『科學工業園區事業使用收據明細表』，案經財政部賦稅署同意辦理；上述表格目前正進行印製中，預定自本（七十五）年七月一日起正式啟用。」由於科學工業園區設置管理條例關於營業稅方面之相關規定，相對於營業稅法而言係屬特別法之性質，依特別法優先於普通法適用之原理，科學工業園區廠商應適用科學工業園區管理局七十五年六月十二日園投字第六

三一八號函，而非財政部七十六年八月三十一日台財稅字第七六二三三〇〇號函之規定。

(三)解決疑義必須解釋憲法之理由：

聲請人蒙受新竹市稅捐稽徵處不法之侵害後，依法提起申辯（附件三）、復查（附件四）、訴願（附件五）、再訴願（附件六）、行政訴訟（附件七）等，均遭相關單位以財政部七十六年八月三十一日台財稅字第七六二三三〇〇號函等相關規定駁回。聲請人耗費鉅額時間精神與成本於法律與事實之澄清上，惟相關單位不求正本清源不以營業稅法為裁定之依據，反一再固守違法之財政部解釋函駁回聲請人申辯、復查、訴願、再訴願、行政訴訟等行政救濟，影響聲請人權益至深且鉅。聲請人迫不得已求助於大法官，尚祈鈞院從速公正審理，以彰法理。

此致

司 法 院

所附關係文件之名稱及件數

- 一、科學工業園區管理局七十五年六月十二日園投字第六三一八號函。
- 二、科學工業園區生產性物品攜運出區應行注意事項。
- 三、申辯申請書及決定書。
- 四、復查申請書及決定書。
- 五、訴願申請書及決定書。
- 六、再訴願申請書及決定書。
- 七、行政訴訟訴狀及判決書。

聲 請 人：巨〇科技股份有限公司

代 表 人：邱〇良

中 華 民 國 八 十 四 年 十 二 月 七 日

(附件七之(二))

行 政 法 院 判 決

八十四年度判字第二六六五號

原 告 巨〇科技股份有限公司 設略

代 表 人 邱 〇 良

被 告 新竹市稅捐稽徵處

上當事人間因營業稅事件，原告不服財政部中華民國八十三年十二月八日台財訴字第八三〇一五六六四一號再訴願決定，提起行政訴訟。本院判決如下：

主 文

原告之訴駁回。

事 實

緣原告係新竹科學工業園區廠商，自民國七十九年十一月至八十一年二月間銷售非保稅品CD唱片予國內課稅區，書立收據予買受人，未依規定開立統一發票，亦未按營業稅法第三十五條規定報繳營業稅及依規定入帳，計漏未開立發票銷售額新台幣（下同）八六、〇五七、五九九元，逃漏營業稅四、三〇二、八七九元。案經法務部調查局新竹市調查站於八十一年三月五日查獲，取具帳冊、談話筆錄、收據、發票等佐證，移由被告機關審理屬實，乃據而補徵其營業稅四、三〇二、八七九元。原告不服，申請復查，未獲變更，提起訴願及再訴願，遞遭決定駁回，遂提起本件行政訴訟。茲摘敘兩造訴辯意旨如次：

原告起訴意旨略謂：一、原告為科學工業園區內之園區事業，所銷售之貨物係售予課稅區（園區外）之營業人。按貨物自免稅出口區內之外銷事業、科學工業園區內之園區事業及海關管理之保稅工廠或保稅倉庫進入中華民國境內之其他地區者，為進口貨物，為營業稅法第五條所明定。另依據科學工業園區設置管理條例第十七條第三款之規定「園區事業以產品或勞務外銷者，其營業稅稅率為零，並免徵貨物稅。但其以產品、廢品或下腳輸往保稅範圍外者，……應依進口貨物之規定，課徵進口稅捐、貨物稅及營業稅。」復依營業稅法第四十一條第二項規定，採進銷差額課稅之營業人，進口貨物應納之營業稅，除乘人小汽車外，同時亦為其可扣抵之進項稅額，立法時，為減輕營業人進口時繳稅之資金負擔，特規定於進口時，免徵營業稅。法諺有云「法律規定無區別者，吾人亦不可加以區別」，此乃解釋法律應有之態度。惟財政部七十六年八月三十一日

台財稅字第七六二三三〇〇號函卻規定，免稅出口區內之外銷事業、科學工業園區內之園區事業、海關管理之保稅工廠或保稅倉庫，銷售貨物至國內課稅區，其依有關規定「無須報關」者，應由銷售貨物之營業人開立統一發票並報繳營業稅，將所銷售貨物區別為須報關者與無須報關者，援引該函令為課稅之依據，釋法之態度不無可議。且該函令不僅違反特別法（園區管理條例）優於普通法（營業稅法）之適用原則，並與營業稅法第四十一條規定之意旨牴觸，應屬無效。因此，被告機關根據前述解釋函逕行處分，其處分是否適法，實值商榷。二、再者參照營業稅法第二條及財政部七十五年四月十日台稅二發第七五二三一六六號函釋，納稅義務人或報關納稅義務人為國內課稅區之買受人。免稅出口區等之事業、工廠及倉庫，銷售貨物予課稅區之買受人時，免開立統一發票，並免列入營業人申報銷售額與稅額繳款書申報，且進口貨物免徵營業稅已如前所述，自當無營業稅法第五十一條第三款短報或漏報銷售額致逃漏稅處罰之適用。被告機關依財政部七十六年八月三十一日台財稅字第七六二三三〇〇號函釋「科學工業園區內之園區事業銷售貨物至國內課稅區，其依有關規定無須報關者，應由銷售貨物之營業人開立統一發票，並報繳營業稅。」核定原告已涉違反營業稅納稅義務。析此一函釋意旨與前開營業稅法第二條之規定，被告機關顯已涉以解釋函，未依法定程序而以解釋函變更進口貨物之營業稅納稅義務人為貨物出售人，而與營業稅法第二條原規定納稅義務人為進口貨物之收貨人或持有人相牴觸。參照司法院釋字第三六七號解釋意旨，前揭財政部函令以解釋函規定納稅主體屬違法。依據租稅法律主義，租稅之課徵，涉及租稅主體、租稅客體、稅率等重大影響人民權益之事項，均應以法律定之，方符憲法保障人民權益之本旨。被告機關竟以行政機關違法之擴充解釋函，變更納稅主體，並據以核定原告涉違反營業稅納稅義務，顯已涉侵害人民權益，加重人民非法定之租稅負擔。三、「園區之設置與管理，依本條例之規定。本條例未規定者，適用其他有關法律之規定。但其他稅法之規定，對科學、工業較本條例更有利者，適用最有利之規定。」為科學工業園區設置管理條例第二條所明定。該條例第七條第一項第八款明

定「關於減免稅捐證明之核發事項」為科學工業園區管理局掌理事項，第九條第一項更明定「稅捐之稽徵事項」受管理局之指導、監督辦理之。七十五年六月十二日科學工業園區管理局所發布之（七五）園投字第六三一八號函之規定，自七十五年七月一日起園區事業內銷至課稅區貨品應使用本局印製之「統一收據」之規定得知，原告於銷售貨物予課稅區買受人之時，開立園區管理局所印製之統一收據予買受人仍屬於法有據，並未涉及有漏開發票之事實。再者，依前揭（七五）園投字第六三一八號函之發函對象析之，原發文單位於發文之時已同時以副本行文被告機關等單位，告知新制營業稅實施後，園區事業銷售貨物予國內課稅區者，改以開立收據交付課稅區之買受人。俟財政部於七十六年八月三十一日另發布台財稅字第七六二三三〇〇號函釋時，原告並未獲被告機關或主管機關科學工業園區管理局告知改行以開立統一發票代替開立收據；被告機關與主管機關於此一事件之處理上，顯有若干疏失，按納稅義務人之違反納稅義務，若其錯誤係發生在稅捐稽徵機關，則稅捐稽徵機關不得引用稅捐稽徵法之規定，對納稅人加處罰鍰。另外，依原告所知，其他園區事業銷貨至課稅區以開立收據代發票之案例甚多，諸此案例皆肇因於主管機關之發函與財政部之解釋函令規定有差異，而未即時告知納稅人，但其過失卻必須由納稅人以補稅送罰來承擔。四、被告機關謂「核算違漏銷售額時，原告派員全程在場參與……再訴願時，亦僅提示部分內部資料」等語，原告以為，該語並無法取信於原告。原告於該調查資料作成之時，並未派任何人員到場，該資料全係原調查機關人員所一手編製。被告機關卻一再謊稱「原告均派員全程在場參與」，此可由該調查資料並未經原告簽章，以資證明。五、原告於提出訴願及再訴願時曾檢附甚多書面證據，並就被告機關之無理指摘，提出具體理由與法律條文反映客觀事實，臺灣省政府訴願委員會及財政部於訴願、再訴願決定書中，完全未予說明原告列舉事項處理情形，僅一味偏被告機關片面之辭，殊難謂為合法；加以原告曾於提出訴願書後申請言詞辯論，訴願委員會不僅未依原告要求辦理，甚至完全未予回覆，其不法決定與罔顧人民權益之事實，已昭然若揭。六、原告銷貨時依據園區管理局

規定所開立之收據，不僅均已報繳園區管理費，各年度申報營利事業所得稅時，亦均已列入營業額據實申報，並無漏報所得額情形。就營業稅方面言，原告銷貨對象均為營業人，縱使原告有開立統一發票報繳營業稅之義務，原告之銷項稅額即為買受人之進項稅額，縱然被告機關認定原告漏報營業稅，則買受人是否少退營業稅？因此原告依園區管理局規定以收據替代發票，於國家稅收並無減少，於原告負擔亦未增減，加以營業稅之實際負擔者為最終買受消費者，原告並無漏稅之誘因，則被告機關之舉豈非擾民且浪費國家資源。

七、被告機關逕依新竹市調查站至原告工作場所執行搜索查扣之訂購明細表、銷貨明細帳及開立予客戶之收據，聲稱該等資料可相互勾稽，認定原告帳簿未依規定記載且涉及違章漏稅。原告以被告機關所稱之新竹市調查站調查內容與事實並不相符，爰說明如下：

(一)原新竹市調查站所搜索查扣之所謂銷售明細表，實為生產線作業人員隨手紀錄之記事手冊，非原告之帳冊。又原告於復查時曾提供應收帳款資料以資佐證，被告機關均未予採信。(二)原新竹市調查站所作成之調查報告，經原告逐筆核對公司正式帳簿、收款紀錄及相關月結合約，並逐項作成比較報告，可發現被告機關對於原告事實之認定實有甚多誤謬，誤差金額高達三一、三九一、〇七五元（詳彙總表）。茲說明如后：1. 原調查認定「有開立收據並記帳者，從高認定金額五七、八〇一、三四四元，經原告逐項檢視蒐證，發現被告機關所涉之誤謬，包括：(1)原告交易之對象，部分係受託代表其客戶代為訂購貨物，取有委託訂購人之書面通知；如名〇、麗〇、南〇、金〇鵝皆係有受託代訂購之情形，以南〇唱片代理玫〇唱片公司向原告訂購貨物為例，作業人員筆記本記載之銷貨對象紀錄為南〇，然實際之買受人依應收款帳上之紀錄，其實際之買受人除南〇公司外，尚有玫〇公司，收據則依實際買受人開立。被告未諳「委託代購」交易性質，故部分金額錯誤從高認定。(2)作業人員記事手冊記載數與收據有差異從高認定。而據分析有些差異係因貨品瑕疵未經買受人完成驗收，而未收款開立收據，此部分差異，應屬交易未完成，應不得從高認定。如達〇、精〇及榮〇。(3)部分交易係因採按月結算或作業人員記事手冊誤計，致當月出貨，收據則於

次月開立，如名0、歌0。於此情況，被告機關則於出貨月份認定已記帳未開立收據從高認定一次，復於開立收據月份再按已開收據未記帳從高再認定一次，致造成實際上一筆交易，重複認定情形。

(4)作業人員漏記，如巨0，工廠作業人員記事手冊與收據數差二五、000元，係因作業人員漏計八十年十一月出貨二五、000元，但收據則並未短開。

2. 被告機關依原調查「認定有開立收據未記帳」金額一五、九四五、二七0元，原告以為該項認定係被告機關不了解原告有委託代訂購交易之情況，而實質上係一筆交易之銷售額，重複計算為二筆交易之銷售額，原告爰依被告所認定之誤失，逐項列示舉證於附件二內頁說明。

3. 被告機關依原調查認定「有未記帳而開立收據」金額九、七九0、三三五元，原告主張該金額為零，理由如下：(1)被告機關不了解原告有「委託代購」交易而重複誤記，如附件二內頁所列之文0復興、華0、新0、飛0、風0之銷貨。(2)依收據及收款紀錄勾稽可知被告機關明顯誤記，如附件二內頁所列麗0、靈0、新0之銷貨。

4. 被告機關依原調查認定有「短開發票」金額達八七九、九00元，其錯誤認定之舉證，詳附件二內頁，由舉證資料勾稽，可知原告事實上並未涉及短開。

5. 被告機關依原調查認定有「遲開發票」金額達一、一二三、四三一元，原告主張該遲開發票金額為零，被告機關之認定原告有遲開發票之情形，係未了解原告之交易有「月結合約」之性質致錯誤認定，詳附件二內頁說明。按原告與各交易對象簽訂之月結合約，部分雖明定於收到貨品時，即行驗收，然因雷射唱片之瑕疵，往往須待客戶於實際使用時方足以發現，而於次一約定月結日方才確定實際瑕疵數，收款並開立收據，被告機關並未詳究此一事實。綜上所述，被告之處分，無論於事實認定、相關法條之適用援引，均有相當多的誤謬與不合法之處，其侵害人民權益顯已無庸置疑，請撤銷被告之處分，以彰稅法保障人民權益之基本精神。本案於前行政救濟程序中，原告所提理由，被告答辯多避重就輕，且尚有事實未臻明確，請准予兩造言詞辯論。又其補充理由(一)略謂：一、新竹市稅捐稽徵處稅額計算誤失：依現行營業稅法第四章第一節之規定，營業人當期銷項稅額，扣減進項稅額後之餘額，為當期應納或溢付營業稅額

。析此法令意旨，係指採按進銷差額計算稅額之營業人，其於核計應納之營業稅負應同時考量銷項及進項所產生之營業稅額。本案原告亦係屬按第四章第一節計算稅額之營業人，被告機關於核計前開期間之營業稅負時，僅就銷項稅額部分核計，而未考量該期間其相應之進項稅額，被告機關未考量前述之進銷差額法，其核計稅額顯有誤失。二、被告機關答辯狀中與事實不符處之陳述：1. 被告機關核定銷售額時本公司人員均未在場，直到收到稅捐處補稅單才開始與被告機關人員接觸。被告機關辯稱所有銷售額均經本公司人員同意絕非事實。為求查明真相，請鈞院要求被告提示經本公司財務或會計人員所簽名同意之銷售額認定書。更有甚者，本公司在復查時曾指出銷售額有重複計算問題，但被告機關仍置之不理。由此可見被告機關所言不足採信。2. 被告機關指稱本公司七十九年至八十一年稅務查核之簽證會計師為致O會計師事務所，但本公司七十九年及八十年稅務簽證為安O會計師事務所，此又為一項明顯之錯誤。其補充理由(二)略謂：一、科學工業園區管理局七十五年六月十二日園投字第六三一八號函，主要在告知園區事業凡有銷售貨品至課稅區者，即應（而非得）開立收據而不得開立統一發票，並非如被告機關所稱管理局僅在告知廠商有統一格式之收據存在，而未就是否合乎條件、准否使用加以規範，被告機關之斷章取義，蓄意曲解由此可見一斑。其次，營業稅法施行細則第七條第二項規定：「所稱科學工業園區內之園區事業，指依科學工業園區設置管理條例規定設立之園區事業」，原告依規定在科學工業園區設立並領有園區事業登記證，且雷射唱片為營業項目「光儲存媒體」之一種足為明證。被告機關除誣指原告銷售盜版雷射唱片（原告鄭重否認此點，並就此點保留法律追訴權）外，並指原告如有銷售盜版雷射唱片，即非屬園區事業，不得適用前函，完全不符營業稅法規定，顯無事實與法律依據。二、科學工業園區設置管理條例第九條規定：「稅捐之稽徵等事項……由各該事業主管機關設立分支單位，受管理局之指導、監督辦理」，被告機關以反向解釋辯稱由於被告未在科學工業園區設置分支機關，即得以不受科學工業園區管理局之指導、監督；以未設分支機構之事實來否定法律之適用性，顯係以行政手

段干預法律執行。更何況科學工業園區管理局七十五年六月十二日園投字第六三一八號函，首位副本收受者即為被告機關，被告機關當時未見書面異議，反映當時被告機關已接受科學工業園區管理局有關開立收據之指導，此刻卻意圖以文字遊戲逃避法律條文，顯屬失當。被告機關再辯稱依科學工業園區設置管理條例施行細則第十七條之規定，被告機關縱設分支機構於科學工業園區，亦僅辦公時間、園區事業物資盤點監毀及帳冊之檢查受科學工業園區管理局之指導監督。惟被告機關所引條文第一項第三款明定：「重要業務執行前之諮商」，亦受管理局指導監督，被告機關為營業稅稽徵單位，有關科學工業園區事業營業稅之稽徵事項自屬「重要業務」，自當受科學工業園區管理局之指導監督。被告機關僅引述無關緊要事項，顯有矇蔽鈞院之企圖，非為所宜。又被告機關引用中央法規標準法第十六條規定，辯稱科學工業園區設置管理條例並未就營業稅徵免有直接規定，原告即不得以科學工業園區設置管理條例排除營業稅法規定。事實上，科學工業園區管理局依據科學工業園區設置管理條例之規定，發布七十五年六月十二日園投字第六三一八號函，其規定事項與財政部七十六年八月三十一日台財稅字第七六二三三〇〇號函係屬同一事項（園區事業產品銷售至國內課稅區之憑證開立問題），依中央法規標準法第十六條規定，前者應排除後者之適用於科學工業園區事業，原告所主張者正是此點，而被告機關所辯駁者顯與原告主張者不相關聯，被告機關答辯第二點顯無理由。三、營利事業所得稅查核準則第十八條之二規定：「營利事業受託代收轉付款項，於收取轉付之間無差額，其轉付款項取得之憑證買受人載明為委託人者，得以該憑證交付委託人，免另開立統一發票，並免列入銷售額。」被告機關以名〇（受託人）與磁〇（委託人）之例，辯稱免開發票者為名〇公司（受託人）而非原告。其手法實屬混淆視聽，蓋磁〇委託名〇向原告訂購雷射唱片時，名〇得以免開發票之前提為「其……取得之憑證買受人載明為委託人（磁〇）者」，亦即原告得僅開立憑證予實際買受之委託人（磁〇）而不開憑證給受託人（名〇），此點正是原告一再主張被告機關重複計算原告營業額者。被告機關核算原告營業額之統計表認定原告以

實際買受人（即委託人：在名〇與磁〇之例中即磁〇）開立收據者（即被告機關在統計表上所稱「有開立收據未記帳者，依收據」）為一筆營業額，而原告被查扣之資料上登載有受託人者（聯絡人，在名〇與磁〇之例中即名〇，即被告機關在統計表上所稱「未開立收據有記帳者，依帳載」）又計算一筆營業額，該被告機關所重複計算之二筆營業額事實上係屬同一筆交易事項，被告機關蓄意重複計算原告營業額已昭然若揭。被告機關再辯稱原告被查扣之帳載極為詳盡，既極為詳盡則被告機關核算原告營業額之統計表，又何以會有「有開立收據未記載」及「未開立收據有記帳」情事，二者豈非自相矛盾。被告機關辯稱原告所提委託人與受託人間之代理採購約定係臨訟製作，其證據何在？被告機關如無法舉證，即證明其重複計算原告營業額。原告於提起行政訴訟時，對被告機關重複列計行為，均提有相當詳盡資料在案。被告機關辯稱原告未能逐一列舉暨各筆銷貨內容均不一致，均與事實不符。所提答辯第三點顯不足信。四、被告機關辯稱原告資產負債表、損益表不符實情，不得以淨值法佐證銷售額，惟被告機關並未舉證原告經會計師簽證、財政部證券管理委員會審定之財務報表何以不符實情。被告機關並辯稱其認定原告之銷售額係依據檢調單位查扣之具體證物所核算（但被告核算錯誤），其證據力不容置疑。惟被告機關之核算方式嚴重錯誤，不顧原告之買受人其受託與委託關係，重複計算原告營業額，可由被告機關所列統計表「有開立收據未記帳者依收據」及「未開立收據有記帳者依帳載」窺知真相。被告機關更辯稱原告以原料耗用量推算實際生產量與銷售量之方法，尚不能引為佐證資料，至於為何不能引為佐證資料，被告機關並未舉證。查所得稅法第二十八條規定：「製造業耗用之原料，超過各該業通常水準者，其超過部分非經提出正當理由，經稽徵機關查明屬實者，不予減除」；鈞院五十一年判字第四五三號判例，亦認定原料耗用數量可按同業一般情形認定。顯見原物料耗用與營業量間之關聯性，不僅法有明文，亦為財政部所常採用之方法，被告機關辯稱原告所採方法「尚不能引為佐證資料」，純屬無稽。被告機關又辯稱原告以原料耗用量推算銷售量之期間為八十年一月至八十一年二月，與其認定原告漏稅

期間七十九年十一月至八十一年三月，二者並不相符。其實被告機關在核算原告營業額的統計表上，是分「七十九年十一月至十二月帳載金額」、「八十年一月至八十一年二月」金額……等欄計算的。原告推算八十年一月至八十一年二月期間營業額，主要係因該期間為被告機關分割期間中之最長者，且係爭議金額之最大者，被告機關所辯顯屬無理。五、被告機關認為進口貨物須填製進口報單，未填製者，依財政部七十六年八月三十一日台財稅字第七六二三三〇〇號函釋即須開立發票，該函釋並未違反營業稅法第四十一條規定。惟營業稅法第五條第二款規定：「貨物自政府核定之免稅出口區內之外銷事業、科學工業園區內之園區事業及海關管理之保稅工廠或保稅倉庫進入中華民國境內之其他地區者，為進口。」同法第四十一條規定：「依第四章第一節規定，計算稅額之營業人，進口供營業用之貨物，除乘人小汽車外，於進口時免徵營業稅。」因此乘人小汽車以外之貨物，自政府核定之免稅出口區內之外銷事業、科學工業園區內之園區事業及海關管理之保稅工廠或保稅倉庫銷售予中華民國境內之其他地區之營業人者，如該買受營業人依第四章第一節規定方式計算營業稅，即無須於進口（即購買）時支付營業稅。財政部七十六年八月三十一日所發布之台財稅字第七六二三三〇〇號函，規定科學工業園區內之園區事業銷售貨物至國內課稅區（對國內課稅區之買受人而言，屬進口行為），其依有關規定無須報關者，應報繳營業稅，顯然違反營業稅法第五條與第四十一條規定。被告機關又認原告行為不符「科學工業園區生產性物品攜運出區應行注意事項」規定，至於不符之點為何、證據何在，均未見列舉，顯見被告機關並無任何根據。六、原告主張財政部七十六年八月三十一日台財稅字第七六二三三〇〇號函違反營業稅法第二條暨司法院釋字第三六七號解釋，被告機關並未提辯解，顯係其同意原告主張。原告茲再補述該函違法事實如左：(1)營業稅法第二條第二款規定，進口貨物之收貨人或持有人為營業稅之納稅義務人，依同法第三十五條之規定，負申報繳納營業稅之義務。財政部七十六年八月三十一日台財稅字第七六二三三〇〇號函，對營業稅法第五條第二款所定之進口貨物規定由銷售貨物之營業人報繳營業稅，顯然

違反營業稅法第二條之規定。憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務，係指人民僅依法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及租稅減免等項目而負繳納義務或享受減免繳納之優惠，舉凡應以法律明定之租稅項目，自不得以命令作不同之規定，否則即屬違反租稅法律主義，業經司法院釋字第二一七號及第二一〇號皆有解釋。(2)營業稅法第四十一條所稱之「第四章第一節規定計算稅額」，係指依營業人當期銷項稅額（營業人銷售貨物或勞務時，依規定應收取之營業稅額），扣減進項稅額（營業人購買貨物或勞務時，依規定支付之營業稅額）後之餘額，為當期應納或溢付營業稅額（同法第十五條第一項參照）。採此種方式計算營業稅額之營業人，如於進口貨物時即支付營業稅（進項稅額），由於該稅額可用以抵減其銷項稅額，故其實質稅負並無增減，於政府之稅收亦無實質影響，營業稅法第四十一條乃規定進口貨物免徵營業稅。財政部七十六年八月三十一日台財稅字第七六二三三〇〇號函，雖因營業稅係採加值稅之型態，營業稅額於售價之外另加而由買受人負擔，不致增加額外稅負，惟依司法院釋字第三六七號解釋「但究屬課予…申報繳納之義務，均已抵觸營業稅法，有違憲法第十九條及第二十三條保障人民權利之意旨」。七、原告一再主張並列舉各項證據，證明被告機關核算之營業額有重複計算二千餘萬元，被告機關辯詞避重就輕，僅以委託代理文件係臨訟製作、淨值法不足為證、原料消耗量推算法不能引為佐證資料等空洞無理之詞辯解，其意圖除在逼使原告冤屈於營業稅處罰外，更可能入原告於所得稅補徵補罰之陷阱中。被告機關如無法舉證證明「臨訟製作」、「淨值法不足為證」、「原料消耗量推算法不能引為佐證資料」，即須承認其重複計算原告營業稅之事實，否則即係以勢壓人而非以理服人，應無可取等語。

被告答辯意旨略謂：一、按「依營業稅法第五條第一款及第二款規定，貨物自政府核定之免稅出口區、科學工業園區內之園區事業及海關管理之保稅工廠或保稅倉庫進入我國境內之其他地區者為進口，其於貨物進口時應按進口貨物報關程序填具進口報單向海關申報，免予開立統一發票。」「免稅出口區內之外銷事業、科學工業園

區內之園區事業、海關管理之保稅工廠或保稅倉庫銷售貨物至國內課稅區，其依有關規定無須報關者，應由銷售貨物之營業人開立統一發票，並依營業稅法第三十五條之規定報繳營業稅。」「營利事業銷售貨物，原則上應於發貨時開立統一發票，惟政府機關及公營事業因受會計法令之拘束，須俟驗收合格後，憑驗收之數量及金額開立統一發票。」為財政部七十五年四月三日台財稅字第七五二二〇二四號、七十六年八月三十一日台財稅字第七六二三三〇〇號及六十二年二月十六日台財稅字第三一二〇八號等分別函釋有案。又「營業人經營代購業務，將代購貨物送交委託人時，除按佣金收入開立統一發票外，應依代購貨物之實際價格開立統一發票並註明『代購』字樣，交付委託人。」亦為統一發票使用辦法第十七條所明定。二、查原告係新竹科學工業園區廠商，自七十九年十一月至八十一年二月間銷售非保稅品CD唱片予國內課稅區，惟未依規定開立統一發票，亦未按營業稅法第三十五條規定報繳營業稅，而卻給予課稅區買受人收據，又查上述期間已開收據部分銷售額亦未依規定入帳，而於八十一年三月起銷售非保稅品CD唱片予國內課稅區始依規定開立統一發票，本案經原告公司財務部人員會同本處核算自七十九年十一月起至八十一年三月漏未開立發票銷售額計八六、〇五七、五九九元，逃漏營業稅四、三〇二、八七九元。案經法務部調查局新竹市調查站於八十一年三月五日查獲，取具帳冊、談話筆錄、收據、發票等佐證，違章事證確鑿，乃據而補徵其營業稅四、三〇二、八七九元。三、訴稱應適用營業稅法第四十一條第二項規定免徵營業稅乙節，經核上開規定，係適用「依第四章第一節規定，計算稅額之營業人，進口供營業用之貨物……於進口時免徵營業稅。」查原告銷售貨品CD唱片屬非保稅品無須報關，且又非能提示進口報單，無從堪證其銷售之貨品屬進口者，自不得適用上諸法條，是應依首揭財政部（76）台財稅字第七六二三三〇〇號函釋規定，於發貨時開立統一發票，並報繳營業稅，再者原告自八十一年三月被查獲後迄今其所有銷售CD唱片等均依規定開立統一發票並報繳營業稅，顯已坦承系爭期間銷售非保稅品開立園區免用統一發票收據之違章事實。四、又稱依科學工業園區管理局（75）園投

字第六三一八號函規定，其開立園區管理局印刷之統一收據仍屬依法有據，且獲案銷售明細帳，僅為現場作業人員隨手筆記，因不明交易情況，錯誤百出等語。經核園區管理局非稽徵主管機關，無權變更稅法規定。再查其產品為保稅品，且又須報關者，始得以使用園區收據，原告銷售貨品既非保稅品亦無須報關，自當不得使用。又本案查獲之違漏帳證，係經新竹市調查站至原告公司營業場所依法執行搜索，查扣之客戶資料，含訂購明細表及銷貨明細帳，前述兩項資料均可互相勾稽，且銷貨明細帳係補助銷貨簿，更為明細詳實，而每月開立客戶之收據均依銷貨明細帳逐筆金額開立，足證上述帳簿均有真實之依據。且核算違漏銷售額時事關其權益，原告公司財務部均派員全程在場參與。至訴稱並未派人員到場，全係調查機關人員一手編製等語，純為圖卸違章之責，且所言罔顧事實，而有失厚道。五、訴稱交易之對象，部分係受託代表其客戶代為訂購貨物乙節。查原告未能提供代購人與委託人雙方所訂合約書，及代購人依代購貨物開立統一發票交付委託人等憑證，致無從佐證部分交易屬委託代購性質。六、原告主張買受商號內中有代理他行號進貨，已另開立收據，顯有重複列記乙節，經核原告對所稱被代理他行號銷貨，既已另開收據則所稱買受商號之收據，即無重複登記及開立收據之可能，否則原告如何來勾稽內中隱情，原告未能檢附其間帳載沖轉勾稽相關資料供核，空言主張有重複列帳可能，自不足採。七、至稱原調查資料有重複計算客戶之銷貨資料，查原告均與本處逐筆勾稽，客戶雖同一，但二筆金額不同，原告既無具體事證，堪證其中一筆已為他一筆所涵括，空言主張有重複列計，自不足採。八、原告主張與客戶訂有月結契約，須俟驗收確定瑕疵數，收款再予開立收據乙節，經查雙方所訂合約書，並無註明採用「月結」方式，僅載明「收到貨品時，即行驗收，不合格貨品立即退還」，惟按首揭財政部（62）台財稅字第三一二〇八號函釋「營利事業銷售貨物，原則上應於發貨時開立統一發票，惟政府機關及公營事業因受會計法令之拘束，須俟驗收合格後，方能具領價款者准予領取價款時，開立統一發票」又「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。」為營業稅法第三十二條第一項前段所明定，而買賣業銷售貨物開立憑證時限以發貨為限。本案原告銷售貨物之對象全為民營企業，自應於發貨時即開立統一發票，倘經驗收之瑕疵數，再以銷貨退回方式處理。至主張於收款時開立收據，顯與上述營業稅法所規定之時限未合。再者亦未能提供須經買受人承認，買賣契約始生效力之書面等相關資料供核。是以本處會同原告財務部人員所核算之遲開發票數並無不合之處。九、至稱原告漏報營業稅，買受人則少退營業稅，對國家稅收並無減少乙節，經核原告漏銷，買受人漏進，均影響租稅稽徵，且稅捐稽徵法及營業稅法分別定有行為罰及漏稅罰，所稱不影響稅收，自不足採據。十、本案原告明知所銷售CD唱片為非保稅品，依規定應開立統一發票並報繳營業稅，為規避稅負，竟開立園區免用統一發票收據，故意逃漏營業稅之意圖至為顯明，又所訴各節均無足取，從而本處依法補徵營業稅，洵無不合。據上論結，本件提起訴訟，並無理由，謹請將原告之訴駁回。又其補充理由(一)略謂：一、本處核算漏未開立發票銷售額時，係依查扣之客戶資料，含訂購明細表及銷貨明細帳，前述二者資料均可互相勾稽，按原告每月開立客戶之收據與銷貨明細帳逐筆核對，核算漏開發票之銷售額時原告公司財務部鄭經理均全程在場參與，若疑有重複部分於核算時本處則完全依照該公司財務部鄭經理所主張予以從寬處理。其核算方法與核算出漏開發票銷售額，當時鄭經理亦均予認同，是以本處所核算原告七十九年十一月起至八十一年三月漏開發票銷售額均有真實之依據。二、原告明知所銷售CD唱片為非保稅品，因係屬內銷，依規定應開立統一發票並報繳營業稅，為規避稅負，自七十九年十一月起至八十一年二月則全數開立園區免用統一發票收據，案經調查機關查獲後始自八十一年三月起迄今所有銷售貨品則均依規定開立統一發票並報繳營業稅，惟自稱為國際六大會計事務所之會計師於簽證原告七十九年至八十一年營利事業所得稅結算申報時竟未予察覺向原告導正，任其逃漏鉅額營業稅，似有簽證不實之嫌，現所提原告八十年一月一日至八十一年二月二十八日銷貨查核報告，有關查核方法及系爭部分交易屬代購、代理性質者，有無代購（代理）人與委託人雙方所訂合約書，代購（

代理)人對委託人所開立之統一發票及買受者所出具之直接證據等均未提及，是則所提示之查核報告其真實性尚滋存疑。其補充理由(二)略謂：一、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。但營業性質特殊之營業人及小規模營業人，得掣發普通收據，免用統一發票，此為營業稅法第三十二條第一項定有明文。所稱營業性質特殊之營業人、小規模營業人，分別列舉規定於營業稅法第十三條、營業稅法施行細則第九條、第十條及統一發票使用辦法第四條。顯見除合於規定之營業人可依法開立收據外，營業人銷售貨物均應依法開立統一發票。查科學工業園區管理局七十五年六月十二日園投字第六三一八號函說明二關於：「園區事業銷售貨物予國內課稅區者改以開立收據交付課稅區之買受人，本局為期按月順利徵收管理費及便利事後稽徵起見，研擬制定連號式專供園區事業使用之園區免用統一發票……」之說明，依文義可知該函僅告知園區廠商，管理局將提供統一格式之收據供改以開立收據交付課稅區買受人之園區事業購買、使用，至於是否合乎條件，准否使用並未規範，原告指稱依函規定應開立收據，實屬蓄意曲解。又該函指明用於「園區事業」甚為明確，而原告營業地址雖位於科學園區內，其身分為園區廠商，惟其銷售盜版雷射唱片(非保稅品)並非園區所鼓勵事業，至是本案與上述函釋並不相關。再查原告被查獲從事非園區生產事業之銷售盜版雷射唱片行為與一般營業人之銷售無異，核屬營業稅法第一條、第二條、第三條、第四條所指之課稅範圍及納稅義務人，其未依營業稅法第三十二條規定開立統一發票，並按同法第三十五條規定報繳，逃漏營業稅四、三〇二、八七九元，被告機關據以補徵於法並無不合。原告主張(四)(八)兩點顯無理由。二、科學工業園區設置管理條例第九條規定：「稅捐之稽徵等事項……由各該事業主管機關設立分支單位，受管理局之指導、監督辦理……」惟依同法施行細則第十七條已明定：對於設立於園區內之各分支單位之統一辦公時間之訂定，及對園區事業物資之盤點……等事項，受管理局之指導、監督辦理。查本處目前未於園區內設置分支機關，而已設置分支機構之單位，亦僅細則第十七條各事項受其指揮監督。又特別法優

先於普通法原則為中央法規標準法第十六條：「法規對其他法規所規定之同一事項為特別之規定者，應優先適用之……」所明定，惟科學工業園區設置管理條例與營業稅法既非對同一事項而為特別之規定，顯無特別法優於普通法之情況，原告此一引述亦與本案無關。三、按營利事業所得稅查核準則第十八條規定營利事業受託代收轉付款項，於收取轉付之間無差額，其轉付款項取得之憑證買受人載明為委託人者，得以該憑證交付委託人，所稱免另開立統一發票，並免列入銷售額者，應指受託之營利事業而非原告。茲依原告所提理由狀附件二為例證：受託人為名O公司，委託人為磁O公司，其代收轉付款項免另開立統一發票者顯為名O公司，而非原告。故該條文係關於受託人應否再開立發票之規定，其與本案原告並非受託人者不相關，且本案並無原告所稱客戶間有代理委託之關係，併予指明。再查原告於七十九年十一月起至八十一年二月間漏開發票金額及八十一年三月部分漏開金額合計為八六、〇五七、五九九元（按該公司於八十一年三月份被查獲未依規定開立發票後，當月起即改以統一發票交付買受人），係經原處分機關依法務部調查局新竹市調查站查扣之銷貨明細帳、客戶資料及科學工業園區管理局八十一年五月十六日函送原告申報收據之明細、收據影本等相關資料，多次逐一核算漏開發票金額，此有原卷乙宗附案可稽。依調查站偵訊筆錄及銷貨明細帳之記載，原告自七十九年十一月開始銷售盜版雷射唱片為不爭之事實，本案漏稅期間為七十九年十一月起至八十一年三月間，而原告蓄意僅以八十年一月至八十一年二月間低列之銷售額與原處分機關核算之銷售額作比較，再佯稱高列二千多萬係因重複計算所致，此與事實不合。又原告被查扣之銷貨明細帳，帳載極為詳盡即一般人俗稱之內帳，並非原告所辯稱之現場作業員記事簿。又原告僅以例示說明原處分機關重複列計，未能逐一比對列舉，未盡舉證責任，空言主張，殊不足採。且查原告提供名O唱片有限公司、玫O唱片有限公司函知原告與磁O、南O公司等約定之文件，如出一轍，顯係臨訟製作。再查原告補呈理由附件二所附名O公司與磁O公司等資料其各筆銷貨之日期、品名、數量、金額均不一，尚難僅憑當月份對兩家公司有同額之銷售額而主張重複計

算，原告所訴理由(一)不足採信。四、本案係法務部調查局新竹市調查站八十一年三月查獲原告漏開發票，漏稅期間為七十九年十一月起至八十一年三月，其漏稅期間所漏開之發票額除短報該年度銷貨收入外，其損益表、資產負債表亦有未合，原告引用資產負債表之淨值以佐證所稱銷售額六千多萬乙節，難謂有理。又本案漏開發票金額係依檢調單位查扣之具體證物所核算，其證據力不容置疑。而原告依反面推論以原料耗用量推算可能之生產量來佐證銷售量，此種自行推算估計之方法尚不能引為佐證資料。顯見原告主張第(二)(三)點並無理由。五、查免稅出口區之外銷事業、科學工業園區之園區事業、海關管理之保稅工廠或保稅倉庫，銷售貨物至國內課稅區者，依營業稅法第五條第二款所定義進口貨物之規定，應按進口貨物報關程序填具進口報單，由海關依營業稅法第四十一條規定辦理。查本案銷售未經報關程序之非保稅品如同一般銷售行為應於銷貨時依規定開立統一發票，尚不可因原告具有園區廠商之身分而有不同，顯見財政部七十六年八月三十一日台財稅字第七六二三三〇〇號之釋示，於法尚無不合。又財政部七十五年四月十九日台財稅字第七五四一六九九號函與前述規定亦無不合，不容原告斷章取義，片面主張其免開統一發票。再查對於保稅、非保稅之生產性物品攜運出區事宜於「科學工業園區生產性物品攜運出區應行注意事項」規定詳盡，原告所稱與規定之事實不符。綜上，本案純屬漏開發票而由原處分機關補徵營業稅之事件，原告補呈理由皆以不相關之法律依據混淆本案，殊不足採等語。

理 由

按「依營業稅法第五條第一款及第二款規定，貨物自政府核定之免稅出口區、科學工業園區內之園區事業及海關管理之保稅工廠或保稅倉庫進入我國境內之其他地區者為進口，其於貨物進口時應按進口貨物報關程序填具進口報單向海關申報，免予開立統一發票。」
「免稅出口區內之外銷事業、科學工業園區內之園區事業、海關管理之保稅工廠或保稅倉庫，銷售貨物至國內課稅區，其依有關規定無須報關者，應由銷售貨物之營業人開立統一發票，並依營業稅法第三十五條之規定報繳營業稅。」
「營利事業銷售貨物，原則上應

於發貨時開立統一發票，惟政府機關及公營事業因受會計法令之拘束，須俟驗收合格後，憑驗收之數量及金額開立統一發票。於領取價款時再依會計法令規定，另行開立統一發票，致增重開發票及稅款相抵之手續。茲為便民利課計，特予核釋為次：(一)營利事業銷售貨品予政府機關或公營事業，其須俟驗收合格後方能具領價款者，准於領取價款時開立統一發票。(二)營利事業於銷售貨品予政府機關或公營事業時，先領部分價款者，應於領取價款當時，即就已領價款開立統一發票，並於驗收合格後，再按清結尾款開立統一發票。」為財政部七十五年四月三日台財稅字第七五二二〇二四號、七十六年八月三十一日台財稅字第七六二三三〇〇號及六十二年二月十六日台財稅字第三一二〇八號等分別函釋有案。又「營業人經營代購業務，將代購貨物送交委託人時，除按佣金收入開立統一發票外，應依代購貨物之實際價格開立統一發票並註明『代購』字樣，交付委託人。」亦為統一發票使用辦法第十七條所明定。本件原告係新竹科學工業園區廠商，自七十九年十一月至八十一年二月間銷售非保稅品CD唱片予國內課稅區，書立收據予買受人，未依規定開立統一發票，亦未按營業稅法第三十五條規定報繳營業稅，計漏未開立發票八六、〇五七、五九九元，逃漏營業稅四、三〇二、八七九元，被告機關據而補徵其營業稅四、三〇二、八七九元，揆諸首揭函釋意旨，洵無違誤，訴願及再訴願決定，遞予維持，亦無不合，原告雖主張如前事實欄所載之事實，認被告機關之處分為違法。惟查前開財政部函釋，乃係其基於法定職權，就營業稅法所為之釋示，係闡明法規之原意，其性質上並非獨立之行政命令，而各該函之內容，與營業稅法第一條、第三條第一項、第五條第二款、第四十一條第一項前段、第三十二條第一項前段及第三十五條第一項之規定相符，其適用者乃係法律之規定，被告機關自得據以援用。原告指被告機關援用行政命令為處分之依據，有違憲法第十九條規定租稅法律主義之規定及司法院釋字第三六七號解釋意旨，顯有誤會。次查「園區之設置與管理，依本條例之規定。本條例未規定者，適用其他有關法律之規定。但其他稅法之規定，對科學、工業較本條例更有利者，適用最有利之規定。」固為科學工業園區設置管理

條例第二條所明定。其第七條第一項第八款及第九條第一項，亦有關於減免稅捐證明核發事項及稅捐之稽徵事項受管理局之指導、監督辦理之規定。惟條例並無授權科學工業園區管理局訂定法規性命令之規定。而「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。但營業性質特殊之營業人及小規模營業人，得掣發普通收據，免用統一發票。」為營業稅法第三十二條第一項所明定。所指營業性質特殊之營業人，為理髮業、沐浴業、計程車業、其他經財政部核定之營業；小規模營業人，指規模狹小，交易零星，每月銷售額未達使用統一發票標準之營業人，復經同法施行細則第九條、第十條訂明。本件原告非屬上開免開統一發票之營業人，其銷售貨物自有依前開規定開立統一發票之義務。原告所舉新竹科學工業園區管理局發布之（七五）園投字第六三一八號函，既非法律授權訂定之法規性命令，又與前開現行法律之規定抵觸，即難作為其免開統一發票之依據。再營業稅法第四十一條第二項規定：「依第四章第一節規定，計算稅額之營業人，進口供營業用之貨物……於進口時免徵營業稅。」本件原告為科學工業園區之園區事業，銷售非課稅品貨物至國內課稅區，其依有關規定無須報關者，二者不同，自不得適用該法條之規定。原告謂其為依營業稅法第四章第一節規定計算稅額之營業人，得依進銷差額計算稅額，被告機關未予考量。其核計稅額，顯有錯誤云云，自非可取。復查本案扣押之客戶資料，含訂購明細表及銷貨明細帳為原告公司助理人員製作為公司客戶資料，業經該公司工程師鄭○聰於調查局調查時陳明，有調查筆錄可稽，自得採為認定原告違章行為之證據資料。原告所稱該項文書為生產線作業人員隨手紀錄之記事手冊，非原告之帳冊，自係卸責之詞難以採信。又關於原告提出之會計師查核資料及其附件，因係於八十四年四月十二日製作，此項資料，未經原告於被告機關查核時提出，被告機關已無法斟酌，自不得以事後製作之證物，指摘原處分為不當。又查原告雖列舉 1. 製造雷射唱片之進口原料消耗量推算生產量。2. 委託會計師就耗用原料數量推算可能之生產銷售量。3. 自稱為優良廠商於五年免稅之優惠期間，無漏稅誘因……等各點，說明所主張之銷售

屬正確值。惟本案純係漏開統一發票問題，與上述銷售量如何，並無直接之關聯。原告以不相關之事實，據為漏開發票數額之依據，殊非可採。未查營利事業所得稅查核準則第十八條之二規定營利事業受託代收轉付款項，於收取轉付之間無差額，其轉付款項取得之憑證買受人載明為委託人者，得以該憑證交付委託人，免另開立統一發票，並免列入銷售額，係關於受託人應否再開立發票之規定。其與本案原告並非受託人者不相關，且本案並無原告所稱客戶間有代理委託之關係，亦無援用之餘地。綜上以述，原告起訴意旨難認有理由，應予駁回。

據上論結，本件原告之訴為無理由，爰依行政訴訟法第二十六條後段，判決如主文。

中 華 民 國 八 十 四 年 十 月 二 十 七 日
(本聲請書其餘附件略)