

台灣形穎股份有限公司釋憲聲請書

為最高行政法院民國（下同）99 年度裁字第 983 號裁定（附件一），上訴駁回。維持 98 年 12 月 31 日臺北高等行政法院 98 年度訴更一字第 129 號依最高行政法院 87 年 7 月份第 1 次庭長評事聯席會議決議之判決，明顯牴觸加值型及非加值型營業稅法第 51 條、憲法第 15 條、憲法第 19 條及憲法第 23 條，致聲請人財產及賦稅上之權利遭受侵害，謹向鈞院聲請解釋憲法。

壹、聲請解釋憲法之目的

按鈞院大法官審理案件法第 5 條第 1 項第 2 款明文：「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。」本案聲請人業已依法完成所有訴訟程序無法救濟。遂依法聲請解釋憲法，期解除稽徵機關之不法。

貳、本件事實經過

聲請人與案外人俊貿企業股份有限公司（下稱俊貿公司）及傲朵國際股份有限公司（下稱傲朵公司）分別簽訂合作經營契約，就服飾買賣市場共同分工以為經營。雙方約定准許俊貿公司銷售聲請人之商品，並允諾保障俊貿公司銷貨毛利每月 1 百萬元，聲請人與俊貿公司之進銷貨則採月結方式辦理，故聲請人每月即以俊貿公司當月銷售額扣除 1 百萬元毛利後之餘額開立統一發票與俊貿公司以作為該公司之進貨憑證，約定銷售貨物所得之貨款，係由俊貿公司自行收款並保管，茲分別就雙方契約之權利義務關係分述如下：

一、傲朵公司、聲請人及俊貿公司之進銷貨流程

- (一) 傲朵公司將其商品銷售予聲請人。
- (二) 聲請人將傲朵公司及其本身之商品銷售於俊貿公司。
- (三) 俊貿公司將傲朵公司及聲請人之商品銷售於消費者。

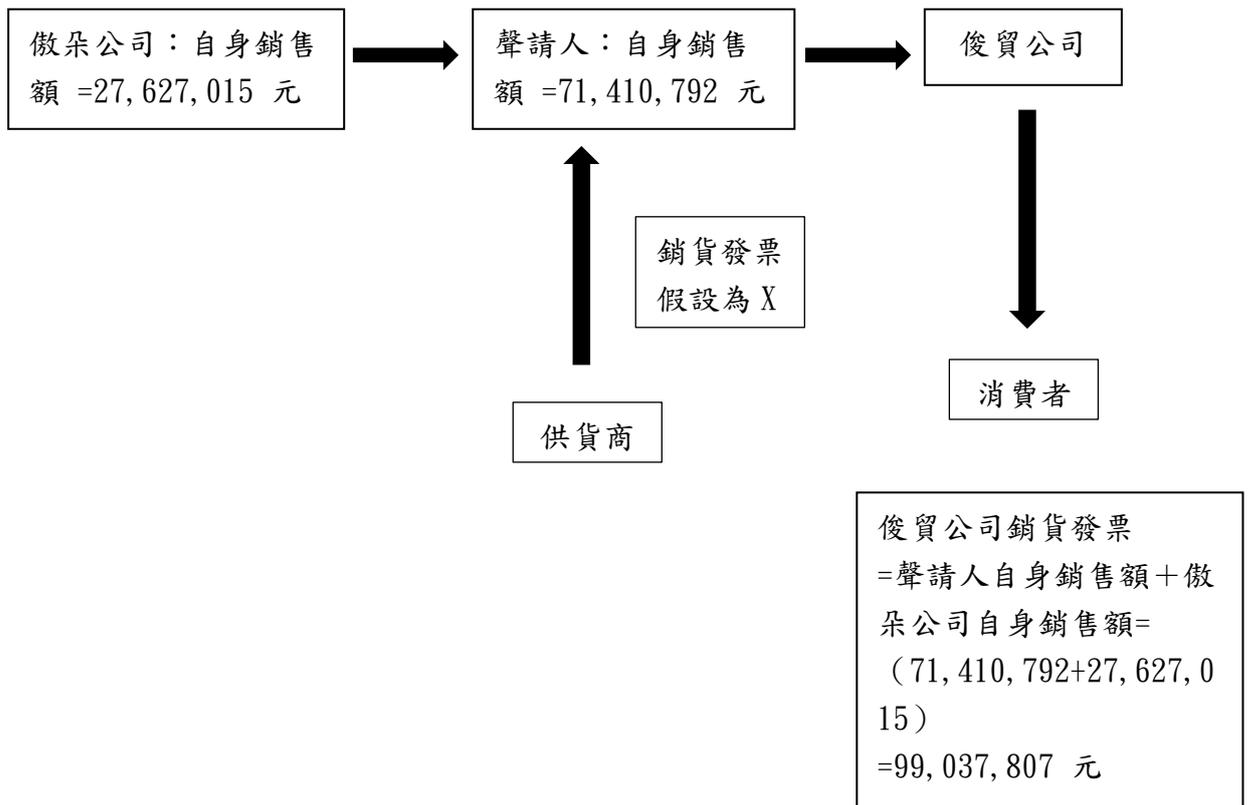
二、傲朵公司、聲請人及俊貿公司之進銷貨價格

- (一) 傲朵公司依俊貿公司銷售金額扣除聲請人依合約應得之勞務報酬後，即據此餘額開立銷貨發票於聲請人。
- (二) 聲請人依俊貿公司銷售金額扣除俊貿公司依合約應得之勞務報酬後，即據此餘額開立銷貨發票於俊貿公司。

聲請人事實上存在之要件事實如下圖所示：

傲朵公司銷貨發票 =傲朵公司自身銷售額－支付予被原告的抽成 = (27,627,015-11,800,000) =15,827,015 元
--

聲請人銷貨發票 =聲請人自身銷售額＋傲朵公司自身銷售額－支付予俊貿公司的抽成 = (71,410,792+27,627,015-32,380,952) =66,656,855 元
--



不料，同一交易事實卻被財政部臺北市國稅局（以下稱原處分機關）以合作契約內容部分條文即率斷認定聲請人與俊貿公司雙方為租賃關係，而認定聲請人有漏稅違章情事，對於可合理證明聲請人與俊貿公司雙方為進銷關係之重要事證「銷售予消費者之商品價款均由俊貿公司自行收款」乙事，卻棄之不論。茲就原處分機關逕為認定之法律關係及違章課與情形分述如下：

一、傲朵公司、聲請人及俊貿公司之租賃流程

（一）傲朵公司向聲請人承租房屋

（二）聲請人向俊貿公司承租房屋

二、傲朵公司、聲請人及俊貿公司之租賃價格

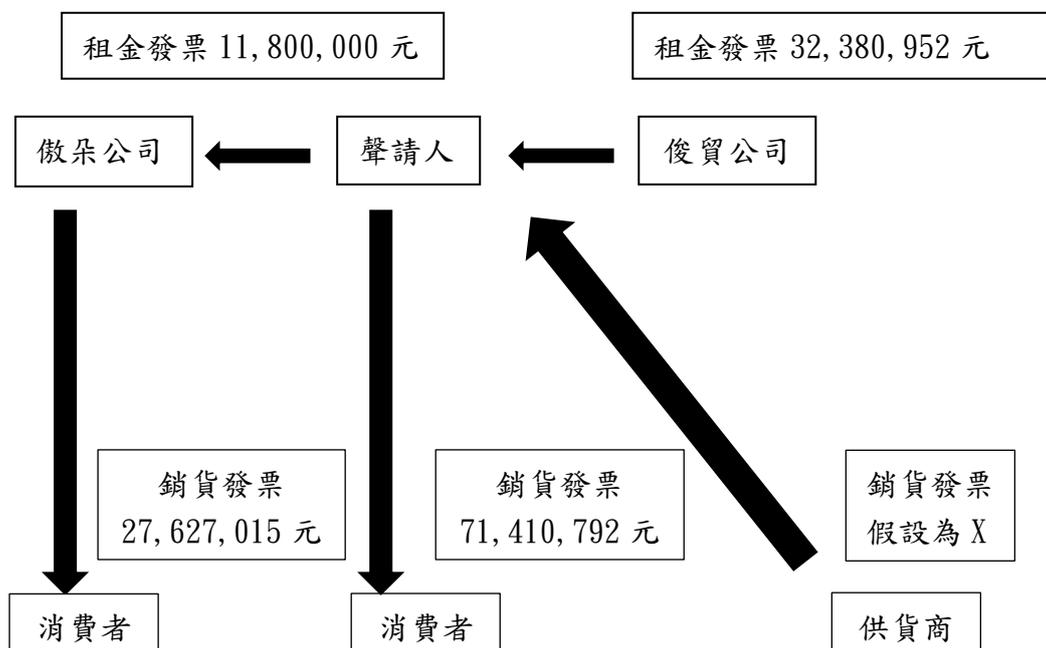
（一）傲朵公司向聲請人承租價格即傲朵公司應給付予聲請人之勞務報酬

(二) 聲請人向俊貿公司之承租價格即聲請人應給
付予俊貿公司之勞務報酬

承上，原處分機關透過租賃關係之擬制，將聲請人之合法商業交易質變為不法租稅規避行為，並據此認定聲請人核有下列違規事項：

- 一、稅捐稽徵法第 44 條：聲請人未開立統一發票給消費者；及聲請人未向俊貿公司取具統一發票。
- 二、加值型及非加值型營業稅法(下稱營業稅)第 51 條：聲請人漏開立統一發票給消費者；及聲請人漏開立統一發票給傲朵公司。

原處分機關擬制為存在之要件事實如下圖所示：



原處分機關基於上述之法律關係進而認定聲請人
以下之違法：

- 一、於 87 年 7 月至 90 年 4 月間銷售貨物及勞務（分租予傲朵公司）金額計 44,180,592 元（不含稅），短漏開統一發票並漏報銷售額，短漏營業稅計 2,209,048 元，除補徵所漏稅額外，並按所漏稅額處 5 倍之罰鍰計 11,045,200 元；
- 二、同期間銷售貨物金額計 62,799,041 元（不含稅），應開立發票與消費者，卻開立給俊貿公司，係未依法給與他人憑證，處 5% 罰鍰計 3,139,952 元；
- 三、同期間給付租金與俊貿公司金額計 31,428,571 元，未依法取得憑證，處 5% 罰鍰計 1,571,428 元；合計處罰 15,756,580 元。

聲請人不服，經依法提起復查，經原處分機關 94 年 12 月 16 日財北國稅法字第 0940223180 號復查決定書，漏稅罰部分改按所漏稅額處 3 倍之罰鍰計 6,627,100 元，其餘均維持。聲請人向財政部提起訴願，遭駁回，爰依法提起行政訴訟，以求救濟。經臺北高等行政法院 95 年度訴字第 1895 號判決：訴願決定暨原處分關於補徵營業稅超過新臺幣 1,619,048 元部分及按所漏稅額處 3 倍罰鍰 6,627,100 元均撤銷。原處分機關不服，提起上訴，嗣經最高行政法院 98 年度判字第 1172 號判決發回臺北高等行政法院更審並撤銷訴願決定及原處分關於罰鍰於新臺幣 4,857,100 元範圍內暨該訴訟費用均廢棄。又經臺北高等行政法院 98 年度訴更一字第 129 號駁回，聲請人不服再提起上訴，經最高行政法院 99 年度裁字第 983 號裁定駁回

參、本案爭點

國庫應徵之營業稅總體而論並未短漏的情況下，因開立發票流程與原處分機關之認定不同，即命聲請人補繳稅款並處以 3 倍之漏稅罰，是否違反加值型及非加值型營業稅法第 51 條、憲法第 15 條、憲法第 19 條及憲法第 23 條？

肆、確定終局裁判所適用之法令名稱及內容

按最高行政法院判決理由如下：

- 一、因而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，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營業人補繳營業稅之義務（本院 87 年 7 月份第 1 次庭長評事聯席會議決議參照）。
- 二、被上訴人（即本案聲請人）漏開發票銷售額加上虛報進貨之銷售額為 32,380,952 元，為被上訴人違章漏報之銷售額，其應補稅額為 1,619,048 元，即認被上訴人上述違章行為導致 1,619,048 元之漏稅結果。
- 三、至原判決所認定俊貿公司並無銷售行為而虛開發票予消費者銷售額合計 99,037,807 元（即被上訴人之銷售額 71,410,792 元及傲朵公司之銷售額 27,627,015 元），取得被上訴人對其無銷售行為而虛開之發票銷售額 66,656,855 元，其差額為 32,380,952 元，稅額為 1,619,048 元，此部分俊貿公司有無繳納營業稅額，並不影響被上訴人上開有無漏稅結果之認定。

四、何況俊貿公司並非消費者之直接銷售貨物人，其非該部分消費者所實質負擔營業稅之名義上納稅義務人無繳納此營業稅之義務，並不因其事實上繳納該部分營業稅，而得認國家營業稅總體並無短漏。

伍、對於本案所持法律見解：

一、不論依「買賣關係」或「租賃關係」，均不會導致國家整體稅收短少的情況下，最高行政法院判決參照87年7月份第1次庭長評事聯席會議決議後段，而認聲請人有漏稅並判決聲請人補繳稅款並處以3倍之漏稅罰，違背憲法第19條之租稅法律主義及營業稅法第51條規定。

(一) 本案不論依「買賣關係」或「租賃關係」，國家應徵之稅收均不會因此短少，謹說明如后：

1. 本案為買賣法律關係前提下，聲請人已實際申報繳納之營業稅額：

A. 銷項稅額

= 聲請人開立給俊貿公司之發票銷售額×5%

= 66,656,855 元×5%

= 3,332,843 元

B. 進項稅額

= 聲請人取自傲朵公司開立之銷貨發票金額×5% + 聲請人取自供貨商開立之進貨發票金額×5%

= 15,827,015 元×5% + X×5%

$$=791,351 \text{ 元} + X \times 5\%$$

C. 應納稅額

$$= \text{銷項稅額} - \text{進項稅額}$$

$$= 3,332,843 \text{ 元} - (791,351 \text{ 元} + X \times 5\%)$$

$$= 2,541,492 \text{ 元} - X \times 5\%$$

2. 本件為租賃法律關係前提下，聲請人依法應申報繳納之營業稅額：

A. 銷項稅額

$$= \text{聲請人開立給消費者之發票銷售額} \times 5\% + \text{聲請人開立給傲朵公司租金發票銷售額} \times 5\%$$

$$= 71,410,792 \text{ 元} \times 5\% + 11,800,000 \text{ 元} \times 5\%$$

$$= 4,160,540 \text{ 元}$$

B. 進項稅額

$$= \text{聲請人取自傲朵公司開立之進貨發票金額} \times 5\% + \text{聲請人取自供貨商開立之進貨發票金額} \times 5\%$$

$$= 32,380,952 \text{ 元} \times 5\% + X \times 5\%$$

$$= 1,619,048 \text{ 元} + X \times 5\%$$

C. 應納稅額

$$= \text{銷項稅額} - \text{進項稅額}$$

$$= 4,160,540 \text{ 元} - (1,619,048 \text{ 元} + X \times 5\%)$$

$$= 2,541,492 \text{ 元} - X \times 5\%$$

3. 國家稅收短漏金額（聲請人依法應申報繳

納之營業稅額－聲請人已實際申報繳納之營業稅額) = (2,541,492 元－X5%)
－ (2,541,492 元－X×5%) = 0，亦即聲請人實際申報繳納之稅額並未造成國家稅收短少，其理至明。

- (二) 按營業稅法第 51 條第 1 項規定納稅義務人是依「所漏稅額」，始應加以處罰，即義務人有實質「短漏稅額」為處罰要件，如鈞院釋字第 337 號（附件二）解釋明示：「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 51 條第 1 項本文規定：「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罰鍰，並得停止其營業。」依其意旨，乃係就漏稅行為所為處罰規定……」。本案國家實質已課足應徵之營業稅，聲請人亦無實質逃漏稅，亦即沒有致國庫損失一分一毫。今原處分機關及 87 年 7 月份第 1 次庭長評事聯席會議決議後段透過租賃關係之擬制及解釋營業稅上為勾稽進而虛擬之漏稅額，不僅侵害營業稅之課稅客體，更擴增人民於營業稅法所未規定之納稅義務，實違背憲法第 19 條租稅法律主義及營業稅法第 51 條之規定。
- (三) 再按，不管聲請人是義務納稅人或實質納稅人，沒有影響營業稅之加值及徵收是事實；

沒有致國庫損失是事實，其「漏稅」自始不存在。故最高行政法院庭長評事聯席會議所為之決議，不僅須符合租稅法律之形式要件，更應符合「租稅之經濟意義及實質課稅之公平原則」，聲請人以百貨公司採專櫃銷售之方式開立統一發票，其加值部分已全數繳納國庫，並未導致國家稅收減少，故國家已實質課足應課之營業稅，實質課稅之賦稅功能已獲伸張，再者，聲請人與俊貿公司之開立發票亦如專櫃銷售之方式，已具勾稽作用，稽徵實務上亦無產生逃漏營業稅額之虞，故租稅制度沒有被受破壞，然作為上卻對聲請人補稅再課予漏稅罰，實有不當得利之嫌。於現今的民主法治時代，最高行政法院庭長評事聯席會議所為之決議後段實與社會公義有所違背。

二、原處分機關先認定聲請人屬「租賃關係」，最高行政法院判決復參照 87 年 7 月份第 1 次庭長評事聯席會議決議後段，認為各銷售階段之營業人皆為營業稅之納稅義務人，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營業人補繳營業稅之義務，認定聲請人有漏稅，在此一基礎下對聲請人之同一行為分別處以漏稅罰，其罰鍰總金額更達虛擬漏稅額數倍之多，87 年 7 月份第 1 次庭長評事聯席會議決議後段意旨實已嚴重侵害人民財產權，有違憲法第 15 條保障人民財產之意旨及

憲法 23 條之比例原則。

(一) 按國家之課稅權建立在國家會對人民提供非國家不得、不能或不願提供之服務的假定上。又因稅捐乃法定之債，與國家所提供之服務並無直接之對價關係，故必須以人民負擔稅捐之經濟上的給付能力為標準，決定其應納稅額，此即量能課稅原則。而稅捐法上之量能課稅原則有雙重意義，一為容許國家按人民負擔稅捐之能力依法課徵稅捐，一為禁止國家超出人民負擔稅捐之能力課徵稅捐。又量能課稅實乃實質課稅之精神或目標所在，因此量能課稅原則與實質課稅原則有適用上的替代性。

(二) 又表彰一個人之負擔稅捐能力之指標（即稅捐客體）主要有三，即所得、財產、（所得及財產）之支用。其中，支用之所以成為負稅能力表彰之理由乃消費者具有負稅能力得經由錢財支出而露白的事實，在此認識下，稅法可利用規定，預示支出者應預留一部份金錢繳納支出稅。不過，爾後因稽徵技術之需要，將其納稅義務人規定為支出者之相對人的結果，支出稅因而亦被稱為銷售稅或營業稅，或稱為間接稅，但此種以支出作為其負稅能力之歸屬的論斷本質並未有絲毫改變（附件三）。故鈞院大法官黃茂榮於司法院釋字第 660 號解釋之不同意見書表示（附件

四)，以一般營業人之當階段的加值為其營業稅的課徵範圍，係加值型營業稅之建制的基礎原則。任何營業稅法的規定皆不得背離該原則，一有背離，即屬違背實質課稅原則。

(三) 再者，此種因分離稅捐客體之歸屬（納稅義務人）與稅捐主體之設計，於我國法制上除營業稅法外，尚有因信託法律關係所致相關稅賦繳納規定，即以相關稅捐客體之形式歸屬為基礎，規定受託人為納稅義務人或代繳義務人，例如房屋稅（房屋稅條例第4條第5項參照）、土地增值稅（土地稅法第5條之2參照），亦使納稅義務人居於代收代付之角色為國家收取並繳納該項自稅法本意課徵之稅捐負擔主體。考量該分離設計原因乃稅捐稽徵具有大量行政之特徵，在行政資源有限情況又須兼顧平等課稅之目的，不得不為之便宜措施，然該稅捐稽徵經濟原則尚不得與憲法比例原則及保障人民財產有違，至少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。

(四) 惟87年7月第1次庭長評事聯席會議決議，認為「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額，各階段銷售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補繳營業稅額，並不影響本件

營業人補繳營業稅之義務。」云云實與前述營業稅設計法理相違背，蓋營業稅之課徵不論其為總額型或加值型，其最終負擔稅負之租稅主體當為消費者（支出者），而非營業人；又所稱加值型之用意，在於避免總額型營業稅法之重複課稅及稅上加稅之缺失，使消費者之負擔稅負範圍不逾越業者就該產品所生加值範圍；然為稽徵便利，故例外以非租稅負擔主體（消費者）為納稅義務人，而要求營業人分別就各加值階段代替國家先向後手收取爾後繳納於國庫，此由營業人可以「進項」稅額扣抵「銷項」稅額之設計益證，蓋營業人若真如決議所稱為租稅主體，則營業人為何得享有以「進項」稅額扣抵「銷項」稅額權利，而毋須繳納任何加值之營業稅？

- （五）又查我國營業稅改制原因，乃多階段營業總額課徵稅制有重複課稅與稅上加稅之重大缺失，當貨物與勞務經過的交易次數愈多，此種不合理的情形就越嚴重，基於避免干擾企業資源分配方式（簡化稅率結構）、加速國內資本形成（避免對資本財課稅）、便利國際貿易推廣（簡化外銷退稅手續）及增加進銷項勾稽功能（以進銷項差額為稅基）之利益，惟該消費稅重在對「消費者」消費行為課稅，故該課稅方式應以盡量不影響「業者」的產

銷活動為之（立法院公報，附件五），故台灣之營業稅稅制自民國 74 年 11 月 15 日起自總額型營業稅改為加值型營業稅，惟不論總額型或加值型營業稅，其稅捐客體之稅捐主體乃最終消費者，而非營業人（納稅義務人）當無疑義（立法院公報，附件六）。故立法者之營業稅改制本意，亦未脫逸前述學者所稱營業稅法理範圍之外，考量其改革目的係為避免一個無效率的租稅環境拖累了當時經濟轉型及產業升級的需要，並無以增加稅收為目的，而有同時以營業人及消費者以為租稅負擔主體之意思。

（六）承上可知，補稅及處以漏稅罰之構成要件，應當以國家稅收確有短少為斷，而非就個別營業人是否短漏為斷，故 87 年庭長決議所稱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云云，當與營業稅法法理之不相符合，蓋該決議見解顯已混淆稽徵技術與實質課稅之差別；再者，亦不得以稅捐稽徵便利性而逕對營業人課以加值範圍之外之稅負，此與立法者認為租稅環境係為服務經濟產業之本意並不相符。故被上訴人及原審判決執意以該稽徵技術導領經濟之結果，不僅對營業稅法理及立法者意志造成破敗，並已逾越憲法之比例原則及侵害人民財產權，該執

意稽徵技術（手段）之損害與該營業稅制欲達成之經濟利益（使業者寧願縮小或退出台灣市場，並造成人民失業之苦）是否相符實有疑問（附件七），此等警訊值得稽徵機關及司法審查者深思，而非僅以租稅規劃錯誤云云輕描淡寫而埋下國家競爭力流失的種子（附件八）。

三、本件系爭法律關係不論「買賣關係」或「租賃關係」，法律事實本質上都是唯一且同一，縱該民法上之合法買賣行為因被上訴人擬制為「租賃」行為而質變為不法租稅規避行為，但仍不得於漏稅罰外又併課以行為罰，否則即與「一行為不二罰」禁止原則有違。最高行政法院判決復參照 87 年 7 月份第 1 次庭長評事聯席會議決議後段，將同一行為割裂成數行為，分處行為罰及漏稅罰。上開決議內容實有違憲法第 23 條所揭諸之比例原則。

（一）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。二者處罰目的及處罰要件雖不相同，惟其行為如同時符合行為罰及漏稅罰之處罰要件時，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，不得重複處罰，乃現代民主法治國家之基本原則。是違反作為義務之行為，同時構成漏稅行為

之一部或係漏稅行為之方法而處罰種類相同者，如從其一重處罰已足達成行政目的時，即不得再就其他行為併予處罰，始符憲法保障人民權利之意旨。」為司法院釋字第503號解釋（附件九）意旨所闡述，並確立民主法治國家基本原則之一行為不二罰，在行政罰領域亦有其適用。

- (二)「按『一行為不二罰』乃現代民主法治國家之基本原則，此係避免因法律規定之錯綜複雜，致人民之同一行為，遭受數個不同法律之處罰，而承受過度不利之後果。查建築法第91條第1項第1款及商業登記法第33條第1項規定，係以未經核准變更使用或經營其登記範圍以外之業務行為為處罰條件。亦即單純不申辦之不作為尚未該當於構成要件，而須俟其有變更使用之作為時，始得加以處罰。本件行為人並未改變建築物結構，僅有一未經許可擅將系爭建物變更營業而使用之行為（如僅擺放電子遊戲機），而同時符合建築法第91條第1項第1款及商業登記法第33條第1項之處罰規定，應擇一從重處斷。」為最高行政法院94年6月份庭長法官聯席會議決議要旨（附件十）所闡述。
- (三)「營業人觸犯加值型及非加值型營業稅法（以下簡稱營業稅法）第51條各款，同時違反稅捐稽徵法第44條規定者，依本部85年4月

26 日台財稅字第 851903313 號函規定，應擇一從重處罰。所稱擇一從重處罰，應依行政罰法第 24 條第 1 項規定，就具體個案，按營業稅法第 51 條所定就漏稅額處最高 10 倍之罰鍰金額與按稅捐稽徵法第 44 條所定經查明認定總額處 5% 之罰鍰金額比較，擇定從重處罰之法據，再依該法據及相關規定予以處罰。」為財政部 97 年 6 月 30 日台財稅字第 09704530660 號函釋（附件十一，下稱 97 年函釋）所闡述。

- （四）「二、有關行政罰法第 24 條第 1 項規定，前經法務部 96 年 11 月 21 日法律字第 0960037390 號函釋示，係一行為違反數個行政法上義務規定，而各該規定均處罰鍰時，僅得從重裁處一個罰鍰之法律效果規定，其重點在於是否為「一行為」，而非以各個法規規範目的是否相同為據……縱該二規定之處罰要件及處罰目的均有不同，惟既係一行為而同時構成二項處罰規定，依本法第 24 條第 1 項之規定，應擇一從重處斷，亦即僅能依據法定罰鍰額最高之該行政法規裁處之，尚不得以處罰要件及處罰目的之不同而予併罰。三、本案移用他車牌照行為分別依使用牌照稅法第 31 條及道路交通管理處罰條例第 12 條第 1 項第 5 款裁處之情形，如經審認係屬同一違章行為違反二個行政法者，

應依「使用牌照稅法與道路交通管理處罰條例涉及裁罰競合作業原則」規定辦理。至以繳銷牌照車輛行駛公共道路之違章行為，依使用牌照稅法第 28 條第 2 項規定裁處，尚無疑義；惟其是否亦應依道路交通管理處罰條例第 12 條第 1 項第 8 款規定裁處，而有同一違章行為違反二個行政法上義務規定之裁罰競合情形，允宜洽主管機關釐清是否有道路交通管理處罰條例第 12 條第 1 項第 8 款規定之適用後，再依前揭作業原則規定辦理。」為財政部 98 年 9 月 11 日台財稅字第 09804083570 號函釋(附件十二)所闡述。

(五) 承上可知，納稅義務人一行為同時違反「營業稅法」及「稅捐稽徵法」時，依司法院釋字第 640 號解釋、司法實務及行政函釋意旨可知，應擇一從重處罰，尚不得併罰。又依財政部 97 年函釋內文可知，若行為人同時觸犯營業稅法第 51 條各款及稅捐稽徵法第 44 條規定者，應就營業稅法第 51 條所定就漏稅額處最高 10 倍之罰鍰金額與按稅捐稽徵法第 44 條所定查定總額處 5% 之罰鍰金額比較，而擇定從重處罰依據。

(六) 查上訴人系爭交易行為經被上訴人認定同時觸犯營業稅法第 51 條及稅捐稽徵法第 44 條，並由被上訴人分別課以漏稅罰及行為罰，然有疑者，被上訴人所稱「上訴人應向

消費者開立銷貨發票卻未開立」之行為與「上訴人應取具給付俊貿公司租金卻未取具」之行為是否為同一行為？按行政罰上之行為數究竟如何計算，於學說上迭有爭論（附件十三），學理上有從行為數之觀點認定一行為包括自然意義之一行為及法律意義之一行為；有從「內在意見決定」「對外表露行為」「法規範評價」作為一行為之判斷；亦有認為可以透過「時間」「空間」與「立法目的」之擬制，依立法目的及發規範之態樣判斷義務之個數。惟從前述司法院釋字第503號及財政部97年函釋意旨可知，行為數尚不得以處罰要件及處罰目的之不同而分別認定。

查本件之漏稅事由乃因原處分機關將系爭經濟過程透過擬制方式認定其課稅事實，並以茲替代聲請人原有之私法交易面貌，即被上訴人將上訴人與俊貿公司真意係以移轉貨物所有權之「買賣」法律關係（詳參契約書條款第3條、第5條第6款、第12款等，附件十四），擬制為聲請人並無移轉所有權之「租賃」法律關係。再者，原處分機關並進一步以該擬制存在之事實認定上訴人之同一行為為非同一行為，而同時處以聲請人行為罰及漏稅罰。然，此種擬制存在之事實是否即得替代私法合約雙方依約履行

權利義務之經濟實質，在我國係採租稅法定主義立法之下，誠屬可疑，遑論進步據此將同一交易事實區分為二行為而併與處罰。

(七)揆諸前述說明可知，「聲請人應向消費者開立銷貨發票卻未開立之行為」及「聲請人應取具給付俊貿公司租金卻未取具」之二行為實乃原處分機關擬制存在之課稅事實所致，其事實上存在之私法事實所致行為不僅唯一且同一，即聲請人依私法合約履行其應支付予俊貿公司提供勞務之報酬，換言之，不論自自然意義之一行為或法律意義之一行為以觀，聲請人之交易進展過程實際只有一個，故原處分機關以擬制存在之課稅事實將前述私法僅為提供勞務報酬之單一行為切割為二，並據此對「聲請人應向消費者開立銷貨發票卻未開立」之行為處以漏稅罰，對「聲請人應取具給付俊貿公司租金卻未取具」處以行為罰，顯已逾越比例原則。

聲請人上開營業稅案，不服最高行政法院僅憑 87 年 7 月份第 1 次庭長評事聯席會議決議，認為各銷售階段之營業人皆為營業稅之納稅義務人，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營業人補繳營業稅之義務，創造「虛擬」漏稅額，在此一基礎下對聲請人補稅及對同一行為分別處以行為罰及漏稅罰，造成聲請

人之不利益，雖循全部救濟程序皆未獲平反，聲請人依法提起本件聲請釋憲，若蒙鈞院宣告上揭 87 年 7 月份第 1 次庭長評事聯席會議決議違憲，依行政訴訟法第 273 條第 2 項規定，聲請人可據以向所轄行政法院提起再審之訴，以正法綱。

陸、關係文件之名稱與件數，均為影本各一份

附件一：最高行政法院 99 年度裁字第 983 號裁定暨 98 年度判字第 1172 號判決。

附件二：司法院釋字第 337 號解釋。

附件三：黃茂榮，稅法總論，實質課稅原則，頁 371—375。

附件四：司法院釋字第 660 號解釋。

附件五：立法院公報第 74 卷第 81 期節錄。

附件六：立法院公報第 74 卷第 83 期節錄。

附件七：聯合報新聞稿。

附件八：財政部新聞稿。

附件九：司法院釋字第 503 號解釋。

附件十：最高行政法院 94 年 6 月份庭長法官聯席會議決議。

附件十一：財政部 97 年 6 月 30 日台財稅字第 09704530660 號函釋。

附件十二：財政部 98 年 9 月 11 日台財稅字第 09804083570 號函釋。

附件十三：黃默夫，基礎行政法 25 講，頁 551。

附件十四：聲請人與俊貿簽訂之合作契約書。

謹 狀

司法院 公鑒

聲 請 人 台灣形穎股份有限公司

代 表 人 涂文真

中 華 民 國 1 0 0 年 1 月 1 4 日

(附件一)

最高行政法院裁定

99 年度裁字第 983 號

上 訴 人 台灣形穎股份有限公司

代 表 人 涂文真

訴訟代理人 楊建華

被 上 訴 人 財政部臺北市國稅局

代 表 人 凌忠嫻

上列當事人間營業稅事件，上訴人對於中華民國 98 年 12 月 31 日臺北高等行政法院 98 年度訴更一字第 129 號判決，提起上訴，本院裁定如下：

主 文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理 由

一、按對於高等行政法院判決之上訴，非以其違背法令為理由，不得為之，行政訴訟法第 242 條定有明文。依同法第 243 條第 1 項規定，判決不適用法規或適用不當者，為違背法令；而判決有同條第 2 項所列各款情形之一者，為當然違背法令。是當事人對於高等行政法院判決上訴，如依行政訴訟法第 243 條第 1 項規定，以高等行政

法院判決有不適用法規或適用不當為理由時，其上訴狀或理由書應有具體之指摘，並揭示該法規之條項或其內容；若係成文法以外之法則，應揭示該法則之旨趣，倘為司法院解釋或本院之判例，則應揭示該判解之字號或其內容。如以行政訴訟法第 243 條第 2 項所列各款情形為理由時，其上訴狀或理由書，應揭示合於該條項各款之事實。上訴狀或理由書如未依此項方法表明者，即難認為已對高等行政法院判決之違背法令有具體之指摘，其上訴自難認為合法。

二、上訴人經人檢舉於民國 87 年 7 月至 90 年 4 月間銷售貨物及勞務（分租予傲朵國際股份有限公司，下稱傲朵公司）金額計新臺幣（下同）44,180,952 元（不含稅），短漏開統一發票並漏報銷售額，短漏營業稅計 2,209,048 元；又 87 年 8 月至 90 年 4 月間銷售貨物 62,799,041 元（不含稅），應開立發票與消費者，卻開立給俊貿企業股份有限公司（下稱俊貿公司），係未依法給與他人憑證；另同期間 87 年 8 月至 90 年 4 月間給付租金與俊貿公司金額計 31,428,571 元（不含稅），未依法取得憑證。案經被上訴人查獲，審理核定上訴人逃漏營業稅計 2,209,048 元，除補徵所漏稅額外，並按所漏稅額 2,209,048 元處 5 倍之罰鍰計 11,045,200 元（計至百元止）；另按其未依規定給與他人憑證之金額 62,799,041 元處 5% 罰鍰計 3,139,952 元，及按其未依規定取得他人憑證之金額 31,428,571 元處 5% 罰鍰計 1,571,428 元，合計處罰鍰 15,756,580 元。上訴人不服，申請復查，經被上訴人以 94 年 12 月 26 日財北國稅法字第

0940223180 號復查決定書（下稱原處分），變更原罰鍰處分合計為 11,338,480 元，其餘復查駁回，即補徵稅額維持，漏稅罰部分改按所漏稅額處 3 倍之罰鍰計 6,627,100 元（計至百元止）；未依規定給與他人憑證之行為罰維持；未依規定取得他人憑證之行為罰維持。上訴人不服，提起訴願，遭決定駁回後，復提起行政訴訟，經原審法院 95 年度訴字第 1895 號判決（下稱更審前判決）訴願決定暨原處分關於補徵營業稅額超過 1,619,048 元部分及按所漏稅額處 3 倍罰鍰 6,627,100 元部分均撤銷，其餘之訴駁回。被上訴人不服，就撤銷按所漏稅額處 3 倍罰鍰 6,627,100 元部分，在 4,857,100 元範圍內，提起上訴（補徵營業稅額 1,619,048 元部分及未依規定給與他人憑證、未依規定取得他人憑證科處罰鍰 15,756,580 元部分，因上訴人未上訴而確定），經本院 98 年度判字第 1172 號判決廢棄更審前判決撤銷訴願決定及原處分關於罰鍰於 4,857,100 元範圍內暨該訴訟費用部分，發回原審法院更為審理，經原審法院以 98 年度訴更一字第 129 號判決（下稱原判決）駁回。

三、本件上訴人對於原判決上訴，主張：本案法律關係不論為「買賣關係」或「租賃關係」，「上訴人應向消費者開立銷貨發票卻未開立」之行為，與「上訴人應取具給付俊貿公司租金（按漏載「發票」）卻未取具」之行為，法律事實本質都是唯一且同一，縱該民法上之合法買賣行為因被上訴人擬制為「租賃」行為，而質變為不法租稅規避行為，但仍不得於漏稅罰外又併課以行為罰，否則即與「一行為不二罰」禁止原則有違，原判決不查，竟

仍據以駁回上訴人之請求，實與行政訴訟法第 243 條第 1 項有違。又營業稅制之課稅客體歸屬主體及負擔主體分離，係基於稽徵經濟之考量，換言之，營業人乃營業稅代收代付之納稅人，僅有繳納租稅於國庫之義務，但實質負稅人乃最終消費者，故基於實質課稅原則，稽徵機關當不得課徵超值範圍以外之租稅，否則即與租稅正義有違，惟原判決不查，錯誤援引本院 87 年 7 月份第 1 次庭長評事聯席會議決議意旨以為肯認，實有行政訴訟法第 273 條第 1 項適用法規失當之違誤。另上訴人以百貨公司採專櫃銷售之方式開立統一發票，其超值部分已全數繳納國庫，並未導致國家稅收減少，再者，上訴人與俊貿公司之開立發票亦如專櫃銷售之方式，已具勾稽作用，稽徵實務上亦無產生逃漏營業稅額之虞，故原判決肯認被上訴人之漏稅罰處分，並因而影響營業人之產銷活動，實與營業稅制法理及立法本意有違，原判決之認事用法顯已構成行政訴訟法第 243 條第 1 項所規定之違背法令事由等語，雖以該判決違背法令為由。惟上訴人應向消費者開立銷貨發票卻未開立之行為，係立於銷貨人之地位違反作為義務，而其應取具給付俊貿公司租金發票卻未取具之行為，則是立於接受銷售勞務人之地位違反作為義務，兩者顯屬二行為，與「一行為不二罰」禁止原則顯無關係。上訴人將上開二行為曲解為一行為，進而指摘原判決違背法令，不能認對該判決之如何違背法令已有具體之指摘。至其餘上訴理由，並未表明原判決違背如何之法令，即所違背法規之條項或其內容，成文法以外法則之旨趣，司法院解釋或本院判例之

字號或內容，亦難認對該判決之如何違背法令已有具體之指摘。依首開規定及說明，應認其上訴為不合法。

四、據上論結，本件上訴為不合法。依行政訴訟法第 249 條第 1 項前段、第 104 條、民事訴訟法第 95 條、第 78 條，裁定如主文。

中 華 民 國 9 9 年 4 月 2 9 日

(附件二)

臺北高等行政法院判決 98 年度訴更一字第 129 號
98 年 12 月 17 日辯論終結

原 告 台灣形穎股份有限公司

代 表 人 涂文真

訴訟代理人 楊建華 會計師

陳婉芬 會計師

被 告 財政部臺北市國稅局

代 表 人 凌忠嫻 局長

訴訟代理人 邱澣

陳惠萍

上列當事人間營業稅事件，原告不服財政部中華民國 95 年 4 月 10 日台財訴字第 09500081290 號訴願決定（案號：第 09500829 號），提起行政訴訟，本院判決後，原告不服，提起上訴，經最高行政法院將原判決廢棄，發回本院更為判決如下：

主 文

原告之訴駁回。

第一審及發回前上訴審訴訟費用（除確定部分外）由原告負

擔。

事實及理由

- 一、程序事項：本件原告起訴後，原告之代表人已由伍灼華變更為涂文真，茲由新任代表人具狀聲明承受訴訟，核無不合，應予准許。
- 二、事實概要：緣原告經人檢舉於民國 87 年 7 月至 90 年 4 月間銷售貨物及勞務（分租予傲朵國際股份有限公司，下稱傲朵公司）金額計新臺幣（下同）44,180,952 元（不含稅），短漏開統一發票並漏報銷售額，短漏營業稅計 2,209,048 元；又 87 年 8 月至 90 年 4 月間銷售貨物 62,799,041 元（不含稅），應開立發票與消費者，卻開立給俊貿企業股份有限公司（下稱俊貿公司），係未依法給與他人憑證；另同期間 87 年 8 月至 90 年 4 月間給付租金與俊貿公司金額計 31,428,571 元（不含稅），未依法取得憑證。案經被告查獲，審理核定原告逃漏營業稅計 2,209,048 元，除補徵所漏稅額外，並按所漏稅額 2,209,048 元處 5 倍之罰鍰計 11,045,200 元（計至百元止）；另按其未依規定給與他人憑證之金額 62,799,041 元處 5% 罰鍰計 3,139,952 元，及按其未依規定取得他人憑證之金額 31,428,571 元處 5% 罰鍰計 1,571,428 元，合計處罰鍰 15,756,580 元。原告不服，申請復查，經被告以 94 年 12 月 26 日財北國稅法字第 0940223180 號復查決定書（下稱原處分），變更原罰鍰處分合計為 11,338,480 元，其餘復查駁回，即補徵稅額維持，漏稅罰部分改按所漏稅額處 3 倍之罰鍰計 6,627,100 元（計至百元止）；未依規定給與他人憑證之行為罰維持；未依

規定取得他人憑證之行為罰維持。原告不服，提起訴願，遭決定駁回後，復提起行政訴訟，經本院 95 年度訴字第 1895 號判決（下稱原判決）訴願決定暨原處分關於補徵營業稅額超過 1,619,048 元部分及按所漏稅額處 3 倍罰鍰 6,627,100 元部分均撤銷，其餘之訴駁回。被告不服，就撤銷按所漏稅額處 3 倍罰鍰 6,627,100 元部分，在 4,857,100 元範圍內，提起上訴（補徵營業稅額 1,619,048 元部分及未依規定給與他人憑證、未依規定取得他人憑證科處罰鍰 15,756,580 元部分，因原告未上訴而確定），經最高行政法院 98 年度判字第 1172 號判決廢棄原判決撤銷訴願決定及原處分關於罰鍰於 4,857,100 元範圍內暨該訴訟費用部分，發回本院更為審理。

三、本件原告主張：

（一）原告分別與俊貿公司及傲朵公司簽訂合作經營契約，三方權利義務之關係如下：

1. 三方進銷貨之關係：

（1）傲朵公司將其所代理之品牌商品銷售予原告。

（2）原告再將本身商品與傲朵公司所代理之品牌商品一併銷售於俊貿公司。

（3）俊貿公司則以原告及傲朵公司所代理之品牌商品銷售予消費者。

2. 三方進銷價格及開立統一發票之關係：

（1）原告與傲朵公司訂有保證毛利（每月營業額之一定成數）之約定，故原告銷售傲朵

公司所代理商品之利潤即為：俊貿公司銷售屬於傲朵公司所代理商品之金額乘以一定成數。據此，傲朵公司便以俊貿公司銷售屬於其所代理品牌之銷售額扣除對原告保障利潤後，以其餘額作為該公司之銷售額，並開立銷貨發票與原告。

(2)原告與俊貿公司亦訂有保障利潤（每月100萬元）之約定，故原告即以俊貿公司每月實際銷售額（其中包含原告及傲朵公司所代理之商品）扣除100萬元後，以其餘額作為原告之銷售額，並開立銷貨發票與俊貿公司。

(二)原告與俊貿公司之合作經營關係絕非被告所稱之「租賃法律關係」，而係如百貨公司與專櫃之「買賣法律關係」，故被告所認原告之進、銷關係不存在，不得比照百貨公司專櫃模式銷售開立發票，顯於事實有違：

1. 「二本案○○○○股份有限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，依加值型及非加值型營業稅法第32條第1項規定，應由該公司依規定開立統一發票交付買受人，故尚無法比照適用本部77年4月2日台財稅字第761126555號函

暨 86 年 2 月 20 日台財稅字第 861885178 號函。」為財政部 91 年 6 月 21 日台財稅字第 910453902 號函釋（下稱財政部 91 年 6 月 21 日函）所闡述。

2. 原告與俊貿公司係共同出資經營該服飾銷售事業，基於專業分工之概念，當初即協議由原告負責「軟體」方面，如服飾挑樣、人員訓練及公司經營等工作；俊貿公司負責「硬體」方面，如銷售地段尋找、店面裝潢及負責收款等工作，俾使雙方各能發揮所長創造綜效。故原告與俊貿公司之間本質上當屬合資經營關係，其經營模式類似百貨公司與專櫃之銷售型態規範，再者，原告與俊貿公司簽訂之合作契約，約定銷售貨物所得之貨款，係由俊貿公司自行收款並保管，核與 91 年 6 月 21 日函釋意旨相同，益證原告與俊貿公司之合作型態，當與百貨公司與專櫃合作型態相近，故原告依百貨公司專櫃銷售型態開立發票，即原告每月以俊貿公司銷售當月銷售額扣除 100 萬元毛利後之餘額開立統一發票與俊貿公司以作為該公司之進貨憑證，當於法有據。
3. 然被告卻以人事、經營及管理權等判準，認定原告與俊貿公司所簽訂之合作契約中，俊貿公司既無前述管理權，則當屬租賃之房東房客關係。惟此等論據顯於一般常情不合，蓋原告與俊貿公司之合作方式，本委諸合作對象之專業

而定，原告精於管理及國際通路，俊貿公司長於國內地段挑選及人員收款等，兩者搭配缺一不可，與單純房東房客結合關係並不重視其專業技能之間顯有重大差異，故被告僅依管理權有無否定原告與俊貿公司之合資關係，當與現今一般商業經營型態有違。

(三) 原告應納營業稅額，不論依「買賣模式」或「租賃模式」，皆不會導致國家稅收之短少。依司法院釋字第 337 號解釋理由意旨及行政罰法第 7 條第 1 項規定可知，漏稅罰之處罰應以發生漏稅之事實為客觀處罰要件，主觀上並應有故意或過失，從而被告認定原告當有逃漏稅之故意過失，並據此科處罰鍰 4,857,100 元當有違誤。

1. 最高行政法院判決認為「……俊貿公司並非消費者之直接銷貨人，其非該部分消費者所實質負擔營業稅之名義上納稅義務人無繳納此營業稅之義務，並不因其事實上繳納該部分營業稅，而得認國家營業稅總體並無短漏。原判決以俊貿公司上開虛開發票予消費者銷售額合計 99,037,807 元加計其取得被上訴人（即原告）虛開發票之發票銷售額 66,656,855 元，其差額為 32,380,952 元，稅額為 1,619,048 元，恰為上訴人（即被告）認定被上訴人之漏稅額，而認國庫應徵之營業稅總體而論並未短漏，判決理由矛盾，其以錯誤之國庫應徵之營業稅總體未短漏為前提而認定被上訴人無逃漏稅結

果之故意過失，違反論理法則。」

2. 按「營業稅法第 51 條第 5 款規定，納稅義務人虛報進項稅額者，除追繳稅款外，按所漏稅額處 5 倍至 20 倍罰鍰，並得停止其營業。依此規定意旨，自應以納稅義務人有虛報進項稅額，並因而逃漏稅款者，始得據以追繳稅款及處罰。財政部中華民國 76 年 5 月 6 日台財稅字第 7637376 號函，對於有進貨事實之營業人，不論其是否有虛報進項稅額，並因而逃漏稅款，概依首開條款處罰，其與該條款意旨不符部分，有違憲法保障人民權利之本旨，應不再援用。」為司法院釋字第 337 號解釋所明釋。依此解釋，處以漏稅罰者，須有逃漏稅款之事實，才得以追繳稅款及處罰；若無逃漏稅款之情事，則無漏稅罰之適用。
3. 查本案原告申報營業稅之模式，不論係依買賣法律關係或租賃法律關係皆不會導致國家稅收之減少。故俊貿公司既已依法就其終端消費者開立本應由原告（71,410,792 元）及傲朵公司（27,617,015 元）所開立之銷貨發票 99,037,807 元（71,410,792 元+27,617,015 元），則依前述司法院釋字第 337 號解釋意旨可知，該營業稅縱非原告所繳，但就國家整體稅收而言，原告並無逃漏營業稅事實之情形，當無漏稅罰之適用，故最高行政院所稱國家營業稅將因此減少當有誤解。

4. 再者，原告主觀上並無故意或過失而逃漏稅，實因行為時主管機關並未明確規範所致。原告自 87 年 5 月 1 日起即以百貨公司專櫃銷售方式開立統一發票，且各期皆如期申報銷售額及開立統一發票，數年來均未見稽徵機關有任何指正及異議，且當時相關法規及解釋函令均未就原告之營業模式有任何質疑，原告自不知該作法業已違反法令規定。嗣財政部於 91 年 6 月 21 日發布台財稅字第 910453902 號函釋認定前述營業模式不得比照百貨公司專櫃辦理，致使被告因此據此認定原告有過失，並按所漏稅額處 3 倍重罰，實難謂適法。

(四) 原告並無虛報進項稅捐，自無被告所稱「不利益變更禁止原則」之情形，蓋最高行政法院所稱原告似有取具傲朵公司開立之發票並以茲作為進項憑證扣抵稅額云云，係被告未能將「租賃模式」完全套用而為計算所致，茲就其誤解詳析如下：

1. 最高行政法院認為：「……言詞辯論時提出『(附件 3) 本局核認形穎、俊貿及傲朵間正確開立發票模式及逃漏稅計算表』，上載被上訴人銷貨 71,410,792 元，租金收入 11,800,000 元，減實開 66,656,855 元，結果為「漏開」16,553,937 元，再加「虛進」15,827,015 元，結果為「漏報銷售額」32,380,952 元。……則被上訴人如是以此進項憑證扣抵銷項稅額，此部分屬虛報進項稅額，而非短報或漏報銷售額

之問題。上訴人何以將「虛進」15,827,015元，納入計算「漏報銷售額」，原審法院未予闡明，令上訴人說明……」。故被告據此補充說明，該漏報銷售額32,380,952元「確是由二部分所構成，其一為銷售貨物產生之短漏報銷售額16,553,937元，及原告未自傲朵公司進貨，取具該公司開立之進項發票15,827,015元，而虛報進項稅額……」。

2. 然原告之「買賣模式」縱套用被告之「租賃模式」而為計算，雖將產生「短報」銷售額16,553,937元，但同時也將因此產生「短報」進貨金額16,553,937元，換言之，銷售金額與進貨金額兩者將同時「短報」而抵銷，故原告無論依何種模式申報繳納營業稅，兩者之稅賦效果並無不同，國家皆無實質上之稅收損失，此亦為被告於本次準備程序中所肯認。從而，被告回應最高行政法院認為該「漏報銷售額」中有部分係進貨金額「虛增」所致，且係「原告未自傲朵公司進貨，取具該公司開立之進項發票15,827,015元」之情形，實不存在。
3. 故被告提出「被告核認形穎、俊貿及傲朵間正確開立發票模式及逃漏稅計算表」所稱原告「漏報銷售額」32,380,952元，實因被告之核定未能就租賃模式完整計算而致誤解。蓋被告既基於「租賃模式」前提下計算原告「理論上」之應納稅額，則依理被告應就此模式會發生之

情形皆列入計算。然被告卻僅就原告「理論上之銷貨發票」計算銷項稅額，未就原告「理論上之進貨發票」之進項發票 32,380,952 元計算，即被告依其所謂合法之租賃模式計算原告之應納稅額時，先行認定原告在此模式下將違法「不可能取得俊貿公司開立租金發票 32,380,952 元，此部分營業稅款 1,619,048 元（32,380,952 元×5%）並無繳庫，故不能列為進項稅額抵減」，導致被告因其計算之誤而認定原告有「漏報銷售額」32,380,952 元（漏報銷售額 16,553,937 元 + 虛增進貨額 15,827,015 元）。然此誤解，原告亦曾就此駁斥，故原告不論於何種模式下，皆不會產生虛增進項稅額之情形。

4. 本件為買賣法律關係前提下，原告已實際申報繳納之營業稅額：（1）銷項稅額：原告開立給俊貿之發票銷售額（66,656,855 元）×5% = 3,332,843 元。（2）進項稅額：原告取自傲朵公司開立之銷貨發票金額（15,827,015 元）×5% + 原告取自供貨商開立之進貨發票金額（X）×5% = 791,351 元 + X×5%。（3）應納稅額：銷項稅額（3,332,843 元）－進項稅額（791,351 元 + X×5%） = 2,541,492 元－X×5%。
5. 本件為租賃法律關係前提下，原告依法應申報繳納之營業稅額：（1）銷項稅額：原告開立給消費者之發票銷售額（71,410,792 元）×5% +

原告開立給傲朵公司租金發票銷售額
(11,800,000 元) $\times 5\% = 4,160,540$ 元。(2)
進項稅額：原告取自俊貿公司開立之進貨發票
金額 (32,380,952 元) $\times 5\%$ + 原告取自供貨商
開立之進貨發票金額 (X) $\times 5\% = 1,619,048$ 元
+ $X \times 5\%$ 。(3) 應納稅額：銷項稅額 (4,160,540
元) - 進項稅額 (1,619,048 元 + $X \times 5\%$) =
2,541,492 元 - $X \times 5\%$ 。

6. 原告依被告主張之租賃模式完整計算結果，其
應納稅額仍為 2,541,492 元 - $X \times 5\%$ ；故國家
稅收短漏金額 (原告依法應申報繳納之營業稅
額 - 原告已實際申報繳納之營業稅額) 應為 0，
此亦為被告於準備筆錄中所不爭執。

(五) 綜上所述，原告客觀上無導致國家稅收減少之情形，主觀上亦無故意過失，然被告依營業稅法第 51 條規定核科原告罰鍰倍數時，並未考量原告並無任何逃漏稅捐之故意，依司法院釋字第 337 號解釋及行政罰法第 7 條第 1 項之規定，當有違誤等情。

(六) 聲明求為判決：訴願決定、原處分關於漏稅罰不利原告部分均撤銷；訴訟費用由被告負擔。

四、被告抗辯則以：

(一) 本件關於補徵營業稅額 1,619,048 元部分暨行為罰 3,139,952 元及 1,571,428 元部分，經鈞院 95 年度訴字第 1895 號判決駁回原告之訴，原告未提起上訴，就此部分業已確定，合先陳明。

(二) 被告於原審法院言詞辯論時所提出之「(附件3) 本局核認形穎、俊貿及傲朵間正確開立發票模式及逃漏稅計算」主要在便於闡明三方(即原告、傲朵公司及俊貿公司)交易間對於國家整體稅收之影響效果，故於鈞院及最高行政法院均維持對於本件補徵營業稅額 1,619,048 元之允當性，惟依此交易模式分析對於原告「漏報銷售額」32,380,952 元確是由二部分所構成，其一為銷售貨物產生之短漏報銷售額 16,553,937 元，及原告未自傲朵公司進貨，取具該公司開立之進項發票 15,827,015 元，而虛報進項稅額。按營業稅法第 51 條規定：「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 1 倍至 10 倍罰鍰，並得停止其營業：……三短報或漏報銷售額者。……五虛報進項稅額者……。」是營業人短報或漏報銷售額致生逃漏營業稅結果之違章行為，與虛報進項稅額致生逃漏營業稅結果之違章行為有別，其據以處罰條款不同，又財政部所訂定之「稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表」，就此 2 款違章行為之裁量規定亦不相同。準此，本件有關漏稅罰部分應分別按違章行為加以論處，亦即變更原核定漏稅額 1,619,048 元為 2 部分：

(一) 短漏報銷售額 16,553,937 元，漏稅額為 827,697 元，因違反營業稅法第 51 條第 3 款規定，仍應裁處 3 倍罰鍰 2,483,091 元。(二) 虛報進項統一發票銷售額 15,827,015 元，虛報進項

稅額 791,351 元，因違反營業稅法第 51 條第 5 款規定，依 94 年 6 月 2 日修正前稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表規定，應改處 7 倍（無進貨事實）罰鍰 5,539,457 元，合計漏稅罰鍰應變更為 8,022,548 元。又此變更裁處後之漏稅罰鍰顯較原判決罰鍰 4,857,100 元更為不利原告，基於不利益變更禁止原則應予維持原核定漏稅罰鍰 4,857,100 元。

（三）針對原告主張本件法律關係，不論為買賣抑或租賃，國家並無實質上之稅收損失，被告認定原告短漏報營業稅額 1,619,048 元，肇因被告僅就原告依法應開立之銷售發票計算銷項稅額，卻未就原告依法應取得之進項發票 32,380,952 元計算可扣抵之進項稅額 1,619,048 元，計算過程有誤所致乙節，說明如下：

1. 漏報銷項稅額部分：原告應開給消費者銷貨發票之銷售額計 71,410,792 元，加上應開立發票予傲朵公司之租金收入 11,800,000 元，總計應申報銷售額 83,210,792 元，應申報銷項稅額 4,160,540 元，惟原告實際申報銷售額 66,656,855 元（即逕以俊貿公司開立發票金額扣除支付俊貿公司酬勞後之淨額開立發票作為俊貿公司之進貨），實際申報銷項稅額 3,332,843 元，致漏報銷項稅額 827,697 元（4,160,540 元－3,332,843 元）。

2. 虛報進項稅額部分：傲朵公司應開給消費者銷

貨發票 27,627,015 元，及應取得原告開立之租金 11,800,000 元進項憑證，惟傲朵公司卻以上開 2 項金額相抵後之淨額 15,827,015 元開立發票予原告作為進項憑證，致使原告虛報進項稅額 791,351 元（15,827,015 元×5%）。

3. 綜上，從銷項稅額及進項稅額計算，得出原告確有漏報營業稅額 1,619,048 元（827,697 元 + 791,351 元），亦即國家實質稅收損失 1,619,048 元。

4. 本件原告主張應就其依法應取得俊貿公司開立之進項發票 32,380,952 元計算可扣抵之進項稅額 1,619,048 元，是國家並無實質上之稅收損失乙節，查財政部 89 年 10 月 19 日台財稅字第 890457254 號函釋規定：「三……營業人之進項稅額准予扣抵或退還，應以已申報者為前提，故營業人違反營業稅法第 51 條第 1 款至第 4 款及第 6 款，據以處罰之案件，營業人如於經查獲後始提出合法進項憑證者，稽徵機關於計算其漏稅額時尚不宜准其扣抵銷項稅額。四另有關稽徵機關查獲漏進漏銷之案件，營業人於進貨時既未依規定取得合法進項憑證，自無進項稅額可扣抵銷項稅額，故稽徵機關補徵其漏報銷售額之應納稅額時，尚不宜按進項稅額扣減查獲進貨金額計算之進項稅額後之餘額核認。」本件既屬經稽徵機關查獲之漏銷案件，依上揭函釋規定，俊貿公司既無開

立租金發票 32,380,952 元與原告，亦無申報及繳納該筆銷項稅額，原告既未依規定取得合法進項憑證，自無進項稅額可扣抵銷項稅額之適用，是原告執此主張，洵屬無據。

5. 參照最高行政法院 87 年 7 月份第 1 次庭長評事聯席會議決議意旨：「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。」蓋營業稅法之立法精神即係就各個銷售階段之加值額分別予以課稅，故應就各銷售階段之營業人單獨論斷，方符合其立法精神，況營業稅法第 1 條、第 2 條、第 6 條及第 35 條已明確規定法定納稅義務人，縱國家整體營業稅收並未短少，各階段之營業人之法定納稅義務，絕不能由其恣意變更，是論究營業人有無短漏報，自應就各階段營業行為論斷。本件由原告直接銷售貨物給消費者（一個階段）與先銷售給俊貿公司，再由俊貿公司轉賣給消費者（二個階段）其間仍存有極大之差異，蓋依一般交易常情，後階段銷售之營業人通常會再加計其利潤於價格當中，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，此即不論一階段或多階段課

稅，均可能透過不同階段之加值產致不同的營業稅稅收結果，故針對國家總體營業稅稅收而言是有影響的，且基於租稅法定主義，國家之稅制既有明確規範，納稅主體自不容由營業人任意變更之，是原告自行安排設計之交易模式，已違反營業稅法之立法精神，至為灼然。

(四) 另原告主張與俊貿公司（合作店）之經營模式，與百貨公司專櫃銷售型態類似乙節，說明如下：

1. 據原告與俊貿公司簽訂之合作契約書第5條特約事項：「店面之經營管理由原告全權負責，俊貿公司不得干涉。」、「會計人員薪資、水電費……均由原告自行負擔，俊貿公司不負擔任何其它費用。」、「原告自行安排店內之商品及專櫃共同經營」、「店面的設計裝潢、商品之擺設、廣告及包裝……均由原告負責。」、「原告應將租賃標的物之貨物裝潢等自行投保，其保險費由原告自行負擔。」、「原告未經俊貿公司同意不得私自將租賃房屋權利全部或一部分出借、轉租、頂讓或……由他人使用房屋」。綜上，原告與合作店間合作經營銷售模式為：俊貿公司僅提供營業場所、統一發票供原告使用，原告則負擔店內之商品、人事及經營管理，並對店內貨物投保。至於利潤分配，則由原告每月結算時扣除100萬元給付俊貿公司，作為其應取得之報酬。申言之，原告在合作店所提供之店面經營專櫃，其所販賣之商品，乃係由

原告自進自銷，雙方並無進銷貨關係，又按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，故契約之約定只要符合上開規定，租賃契約即屬成立，揆諸合約內容約載租賃標的物、不得私自將租賃房屋權利全部或一部分出借、轉租等，其交易性質為單純之租賃關係已表彰甚明，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，焉有由原告每月計算固定酬勞支付給合作店之理，是被告認定原告支付給俊貿公司上開酬勞屬租金之性質，尚無違誤。同理，傲朵公司之經營模式亦屬自進自銷，其給付原告按每月包底月營業額抽成比例作為酬勞，亦屬租金之性質。

2. 原告主張銷售貨物所得之貨款，係由俊貿公司自行收收款並保管乙節，按合作契約書第3條載明：第1年、第2年每日營業額由甲方代為收取，於每月結算時扣除100萬元，其餘依第5條第6款交予乙方。此已說明俊貿公司僅係暫為保管原告每日銷貨所得之貨款，此銷售所得仍歸屬原告所有，其約定用意係在便利雙方結帳及保障俊貿公司獲得租金收入，況俊貿公司既不負擔會計人員薪資，如何能銷貨自行收款？參照依財政部91年6月21日函釋，此交易性質仍應認屬原告之銷貨，應由原告依規定開立統一發票交付買受人。

3. 原告主張與俊貿公司之合作型態與百貨公司與專櫃合作之型態相近，惟綜觀本件交易模式，與百貨公司採專櫃銷售貨物之型態並不相同，自不宜比照百貨公司設專櫃型態之方式開立統一發票。查財政部 77 年 4 月 2 日台財稅字第 761126555 號函釋規定：「百貨公司採用專櫃銷售結帳時取具進貨憑證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。」（註：財政部 98 年 3 月 19 日台財稅字第 09804521880 號令停止適用，放寬採專櫃銷貨者得申請核准於結帳次日取具進貨發票之適用範圍）申言之，按百貨公司採專

櫃銷售貨物者，其交易性質為專櫃供應商銷貨予百貨公司，百貨公司再銷貨予消費者，故專櫃銷貨時，開立百貨公司之統一發票交付消費者。依此函釋規定，百貨公司採用專櫃銷售貨物須具備一定之條件，始得向其所屬稽徵機關申請於每次結帳（算）日開立銷貨清單（一式兩聯）交付供應商，據以彙總開立統一發票。本件俊貿公司既不屬百貨公司，亦未事先向所屬稽徵機關提出申請，均未具備適用之要件，自不得比照百貨公司設專櫃型態之方式開立統一發票與消費者，而原告即無彙總開立統一發票作為俊貿公司進貨憑證之理，況觀之財政部 91 年 6 月 21 日函釋規定：「……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。……」及財政部賦稅署 92 年 1 月 28 日台稅二發字第 0920450761 號函釋規定：「……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。……」，此二則財政部解釋

函釋均發布在後，已明確規範合作店經營銷售貨物之模式，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，原告主張，要無足採。

(五) 又查本件出租人俊貿公司收取勞務收入未依法開立統一發票與原告，違反稅捐稽徵法第 44 條規定之行政訴訟案件業經鈞院 93 年度訴字第 1409 號判決駁回；另原告提示香港商捷領有限公司臺灣分公司經鈞院 95 年度訴字第 834 號判決，關於漏稅額處 3 倍罰鍰撤銷乙節，查該案被告已提上訴，經最高行政法院發回鈞院更審，鈞院亦於 98 年 12 月 10 日駁回原告之訴。同類型案情，已有香港商捷時海外貿易有限公司臺灣分公司業獲最高法院 96 年度判字第 851 號判決，及傲朵公司業獲鈞院 95 年度訴字第 1649 號、95 年度訴字第 3460 號判決，均駁回原告之訴。

(六) 聲明求為判決：駁回原告之訴；訴訟費用由原告負擔。

五、兩造之爭點為被告認原告與俊貿公司間，傲朵公司與原告間，應依租賃關係開立發票並申報營業稅，並按所漏稅額處 3 倍罰鍰，是否適法；原告有無漏報銷售額及虛報進項稅額之情形等問題。

六、經查：

(一) 本件關於補徵營業稅額 1,619,048 元部分暨行為罰 3,139,952 元及 1,571,428 元部分，經原判決駁回原告之訴，原告未提起上訴，就此部分業已

確定，本件僅就最高行政法院發回關於「原判決撤銷訴願決定及原處分關於罰鍰於 4,857,100 元範圍內暨該訴訟費用均廢棄」部分予以審理，合先陳明。

(二)最高行政法院發回意旨略以(1)查營業稅係針對營業人銷售貨物或勞務行為所課徵之消費稅，因直接對消費者本身課徵消費稅技術上有困難，故立法技術上乃設計對營業人銷售貨物或勞務行為時予以課徵。我國係採加值型營業稅制，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，是其名義上納稅義務人與實質稅捐負擔人並不一致。換言之，名義上納稅義務人為銷售貨物或勞務之營業人(營業稅法第 2 條第 1 款)，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)。因而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，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，並不影響營業人補繳營業稅之義務(最高行政法院 87

年 7 月份第 1 次庭長評事聯席會議決議參照)。原判決既認定原告漏未開立發票予消費者之銷售額計 71,410,792 元，及漏未開立發票予傲朵公司之銷售額計 11,800,000 元，總計為 83,210,792 元，此項金額減去原告已開立予俊貿公司之銷售額合計 66,656,855 元，其差額為 16,553,937 元，為原告漏開發票之銷售額。另原告未自傲朵公司進貨，取具該公司開立之發票 15,827,015 元為進項憑證，此是原告虛報進貨之銷售額。原告漏開發票之銷售額加上虛報進貨之銷售額為 32,380,952 元，為原告違章漏報之銷售額，其應補稅額為 1,619,048 元，即認原告上述違章行為導致 1,619,048 元之漏稅結果。至原判決所認定俊貿公司並無銷售行為而虛開發票予消費者銷售額合計 99,037,807 元（即原告之銷售額 71,410,792 元及傲朵公司之銷售額 27,627,015 元），取得原告對其無銷售行為而虛開之發票銷售額 66,656,855 元，其差額為 32,380,952 元，稅額為 1,619,048 元，此部分俊貿公司有無繳納營業稅額，並不影響原告上開有無漏稅結果之認定。何況俊貿公司並非消費者之直接銷售貨物人，其非該部分消費者所實質負擔營業稅之名義上納稅義務人無繳納此營業稅之義務，並不因其事實上繳納該部分營業稅，而得認國家營業稅總體並無短漏。原判決以俊貿公司上開虛開發票予消費者銷售額合計 99,037,807

元加計其取得原告虛開之發票銷售額 66,656,855 元，其差額為 32,380,952 元，稅額為 1,619,048 元，恰為被告認定原告之漏稅額，而認國庫應徵之營業稅總體而論並未短漏，判決理由矛盾，其以錯誤之國庫應徵之營業稅總體未短漏為前提而認定原告無逃漏稅結果之故意過失，違反論理法則。(2) 營業稅法第 51 條：「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。……五虛報進項稅額者……。」是營業人短報或漏報銷售額致生逃漏營業稅結果之違章行為，與虛報進項稅額致生逃漏營業稅結果之違章行為有別，其據以處罰條款不同。財政部所訂定之「稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表」，就此 2 款違章行為之裁量規定，亦不相同。被告係以原告漏開發票予消費者（32,380,952 元），及漏開租金收入發票予傲朵公司（11,800,000 元），認其有短漏開統一發票並漏報銷售額（44,180,952 元）之違章行為，而依營業稅法第 51 條第 3 款科處罰鍰。訴願決定亦維持此項認事用法結果。被告於原審初始亦為同樣之主張（但金額有變更），嗣於言詞辯論時提出「（附件 3）本局核認形穎、俊賢及傲朵間正確開立發票模式及逃漏稅計算」表，上載原告銷貨 71,410,792 元，租金收入 11,800,000 元，應開 83,210,792 元，減實開 66,656,855 元，結果

為漏開 16,553,937 元，再加「虛進」15,827,015 元，結果為「漏報銷售額」32,380,952 元。原判決雖採納被告之上開主張。惟原判決既認定上開「虛進」15,827,015 元，係原告未自傲朵公司進貨，取具該公司開立之發票 15,827,015 元為進項憑證，則原告如是以此進項憑證扣抵銷項稅額，此部分屬虛報進項稅額，而非短報或漏報銷售額之問題。被告何以將「虛進」15,827,015 元，納入計算「漏報銷售額」，原審法院未予闡明，令被告說明，以明事實並資以適用法律，而逕認其是原告「虛報進貨之銷售額」，並用以計算原告之短報或漏報銷售額，未盡闡明義務，不適用行政訴訟法第 125 條不當等語。

(三) 原告主張與其俊貿公司（合作店）之經營模式，與百貨公司專櫃銷售型態類似云云，惟查：

1. 據原告與俊貿公司簽訂之合作契約書第 5 條特約事項：「店面之經營管理由原告全權負責，俊貿公司不得干涉。」「會計人員薪資、水電費……均由原告自行負擔，俊貿公司不負擔任何其它費用。」「原告自行安排店內之商品及專櫃共同經營」、「店面的設計裝潢、商品之擺設、廣告及包裝……均由原告負責。」「原告應將租賃標的物之貨物裝潢等自行投保，其保險費由原告自行負擔。」「原告未經俊貿公司同意不得私自將租賃房屋權利全部或一部分出借、轉租、頂讓或……由他人使用房屋」（參見原處分

卷第 57 頁)。綜上，原告與合作店間合作經營銷售模式為：俊貿公司僅提供營業場所、統一發票供原告使用，原告則負擔店內之商品、人事及經營管理，並對店內貨物投保。至於利潤分配，則由原告每月結算時扣除 100 萬元給付俊貿公司，作為其應取得之報酬。亦即原告在合作店所提供之店面經營專櫃，其所販賣之商品，乃係由原告自進自銷，雙方並無進銷貨關係。又按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，故契約之約定只要符合上開規定，租賃契約即屬成立，揆諸合約內容約載租賃標的物、不得私自將租賃房屋權利全部或一部分出借、轉租等，其交易性質為單純之租賃關係已表彰甚明，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，焉有由原告每月計算固定酬勞支付給合作店之理，是被告認定原告支付給俊貿公司上開酬勞屬租金之性質，尚無違誤。同理，傲朵公司之經營模式亦屬自進自銷，其給付原告按每月包底月營業額抽成比例作為酬勞，亦屬租金之性質。

2. 原告主張銷售貨物所得之貨款，係由俊貿公司自行收收款並保管云云，惟按合作契約書第 3 條載明：第 1 年、第 2 年每日營業額由甲方（即俊貿公司）代為收取，於每月結算時扣除 100 萬元，其餘依第 5 條第 6 款交予乙方（即原告）

[參見原處分卷第 57 頁]。業已說明俊貿公司僅係暫為保管原告每日銷貨所得之貨款，此銷售所得仍歸屬原告所有，其約定用意係在便利雙方結帳及保障俊貿公司獲得租金收入，況俊貿公司既不負擔會計人員薪資，如何能銷貨自行收款？參照財政部 91 年 6 月 21 日函釋規定：「……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。……」查如上所述，原告之銷貨乃存在於原告與消費者間，而非存在於俊貿公司與消費者間之事實，故其交易性質應認屬原告之銷貨，應由原告依規定開立統一發票交付買受人，此與百貨公司採專櫃銷售貨物之情形自屬不同。故原告與上揭函釋情形不符，自無法比照上揭財政部函釋有關百貨公司採專櫃銷售貨物方式而開立百貨公司統一發票之態樣，甚為明確。

3. 原告主張與俊貿公司之合作型態與百貨公司與專櫃合作之型態相近，惟綜觀本件交易模式，與百貨公司採專櫃銷售貨物之型態並不相同，參諸財政部賦稅署 92 年 1 月 28 日台稅二發字第 0920450761 號函釋意旨「按百貨公司

採專櫃銷售貨物者，其交易性質為專櫃供應商銷貨予百貨公司，百貨公司再銷貨予消費者，故專櫃銷貨時，開立百貨公司之統一發票交付消費者。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。」亦同此認定，則原告與俊貿公司之合作型態，核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。本件俊貿公司既不屬百貨公司，亦未事先向所屬稽徵機關提出申請，均未具備適用之要件，自不得比照百貨公司設專櫃型態之方式開立統一發票與消費者，而原告即無彙總開立統一發票作為俊貿公司進貨憑證之理。

- (四) 茲據被告陳明被告於本院前審言詞辯論時所提出之「(附件3)本局核認形穎、俊貿及傲朵間正確開立發票模式及逃漏稅計算」主要在便於闡明三方(即原告、傲朵公司及俊貿公司)交易間對於國家整體稅收之影響效果，又本院前審及最高行政法院均維持對於本件補徵營業稅額 1,619,048 元之允當性，惟依此交易模式分析對於原告「漏報銷售額」32,380,952 元確是由二部分所構成，其一為銷售貨物產生之短漏報銷售額 16,553,937 元，及原告未自傲朵公司進貨，取具

該公司開立之進項發票 15,827,015 元，而虛報進項稅額。又原告短漏報營業稅額 1,619,048 元，肇因被告僅就原告依法應開立之銷售發票計算銷項稅額，卻未就原告依法應取得之進項發票 32,380,952 元計算可扣抵之進項稅額 1,619,048 元，計算過程有誤所致。關於漏報銷項稅額部分：原告應開給消費者銷貨發票之銷售額計 71,410,792 元，加上應開立發票予傲朵公司之租金收入 11,800,000 元，總計應申報銷售額 83,210,792 元，應申報銷項稅額 4,160,540 元，惟原告實際申報銷售額 66,656,855 元（即逕以俊貿公司開立發票金額扣除支付俊貿公司酬勞後之淨額開立發票作為俊貿公司之進貨），實際申報銷項稅額 3,332,843 元，致漏報銷項稅額 827,697 元（4,160,540 元－3,332,843 元）。關於虛報進項稅額部分：傲朵公司應開給消費者銷貨發票 27,627,015 元，及應取得原告開立之租金 11,800,000 元進項憑證，惟傲朵公司卻以上開 2 項金額相抵後之淨額 15,827,015 元開立發票予原告作為進項憑證，致使原告虛報進項稅額 791,351 元（15,827,015 元×5%）。綜上，從銷項稅額及進項稅額計算，得出原告確有漏報營業稅額 1,619,048 元（827,697 元＋791,351 元），亦即國家實質稅收損失 1,619,048 元。又查營業人短報或漏報銷售額致生逃漏營業稅結果之違章行為，與虛報進項稅額致生逃漏營業稅結果之違

章行為有別，其據以處罰條款不同，又財政部所訂定之「稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表」，就此 2 款違章行為之裁量規定亦不相同。準此，本件有關漏稅罰部分應分別按違章行為加以論處，亦即變更原核定漏稅額 1,619,048 元為 2 部分：(1) 短漏報銷售額 16,553,937 元，漏稅額為 827,697 元，因違反營業稅法第 51 條第 3 款規定，仍應裁處 3 倍罰鍰 2,483,091 元。(2) 虛報進項統一發票銷售額 15,827,015 元，虛報進項稅額 791,351 元，因違反營業稅法第 51 條第 5 款規定，依 94 年 6 月 2 日修正前稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表規定，應改處 7 倍（無進貨事實）罰鍰 5,539,457 元，合計漏稅罰罰鍰應變更為 8,022,548 元。又此變更裁處後之漏稅罰罰鍰顯較原審判決罰鍰 4,857,100 元更為不利原告，基於不利益變更禁止原則應予維持原核定漏稅罰罰鍰 4,857,100 元等語，經核並無不合。

(五) 至原告主張本件法律關係，不論為買賣抑或租賃，國家並無實質上之稅收損失，原告應就其依法應取得俊貿公司開立之進項發票 32,380,952 元計算可扣抵之進項稅額 1,619,048 元，是國家並無實質上之稅收損失云云，然查財政部 89 年 10 月 19 日台財稅字第 890457254 號函釋略以，「三……營業人之進項稅額准予扣抵或退還，應以已申報者為前提，故營業人違反營業稅法第 51 條第 1 款至第 4 款及第 6 款，據以處罰之案件，營業人如

於經查獲後始提出合法進項憑證者，稽徵機關於計算其漏稅額時尚不宜准其扣抵銷項稅額。四另有關稽徵機關查獲漏進漏銷之案件，營業人於進貨時既未依規定取得合法進項憑證，自無進項稅額可扣抵銷項稅額，故稽徵機關補徵其漏報銷售額之應納稅額時，尚不宜按進項稅額扣減查獲進貨金額計算之進項稅額後之餘額核認。」本件既屬經稽徵機關查獲之漏銷案件，俊貿公司並無開立租金發票 32,380,952 元與原告，亦無申報及繳納該筆銷項稅額，則原告未依規定取得合法進項憑證，自無進項稅額可扣抵銷項稅額之適用，是原告執此主張，洵屬無據。

- (六) 再參照最高行政法院 87 年 7 月份第 1 次庭長評事聯席會議決議意旨：「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。」蓋營業稅法之立法精神即係就各個銷售階段之加值額分別予以課稅，故應就各銷售階段之營業人單獨論斷，方符合其立法精神，況營業稅法第 1 條、第 2 條、第 6 條及第 35 條已明確規定法定納稅義務人，縱國家整體營業稅收並未短少，各階段之營業人之法定納稅義務，絕不能由其恣意變更，是論究營業人有無短漏報，自應就各階段營業行為論斷。本件由

原告直接銷售貨物給消費者（一個階段）與先銷售給俊貿公司，再由俊貿公司轉賣給消費者（二個階段）其間仍存有極大之差異，蓋依一般交易常情，後階段銷售之營業人通常會再加計其利潤於價格當中，如此一來自然會產生增值金額，國家自可從中再獲取因「銷項稅額」減除「進項稅額」之營業稅，此即不論一階段或多階段課稅，均可能透過不同階段之增值產致不同的營業稅稅收結果，故針對國家總體營業稅稅收而言是有影響的，且基於租稅法定主義，國家之稅制既有明確規範，納稅主體自不容由營業人任意變更之，是原告自行安排設計之交易模式，已違反營業稅法之立法精神，至為灼然。

（七）至原告主張其無故意、過失，不應處罰云云，惟以原告係營業人，應知悉營業人有銷售貨物之行為時，應依法開立統一發票予實際之買受者（消費者）；並應取具實際之交易對象憑證，作為進項憑證；倘有疑義，亦非不得事先向主管之稅捐稽徵機關查詢明確後憑辦。核其有上揭所指漏報銷售額及虛報進項稅額情事，致有違反上揭營業稅法第 51 條第 3 款及第 5 款規定情事，縱非故意，亦難辭過失之責。原告主張其並無故意、過失云云，尚難採據。

（八）綜上所述，原告起訴論旨，均無可採。被告就銷項稅額及進項稅額計算，得出原告確有漏報營業稅額 1,619,048 元（827,697 元 + 791,351 元）；

又查營業人短報或漏報銷售額致生逃漏營業稅結果之違章行為，與虛報進項稅額致生逃漏營業稅結果之違章行為有別，其據以處罰條款不同，依財政部所訂定之「稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表」，就此 2 款違章行為之裁量規定亦不相同。準此，本件有關漏稅罰部分應分別按違章行為加以論處，亦即變更原核定漏稅額 1,619,048 元為 2 部分：(1) 短漏報銷售額 16,553,937 元，漏稅額為 827,697 元，因違反營業稅法第 51 條第 3 款規定，仍應裁處 3 倍罰鍰 2,483,091 元。(2) 虛報進項統一發票銷售額 15,827,015 元，虛報進項稅額 791,351 元，因違反營業稅法第 51 條第 5 款規定，依 94 年 6 月 2 日修正前稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表規定，應改處 7 倍(無進貨事實)罰鍰 5,539,457 元，合計漏稅罰罰鍰應變更為 8,022,548 元。惟此變更裁處後之漏稅罰罰鍰顯較原判決罰鍰 4,857,100 元更為不利原告，基於不利益變更禁止原則應予維持原核定漏稅罰罰鍰 4,857,100 元，並無違誤，訴願決定就此部分予以維持，亦無不合。原告猶執前詞，訴請如聲明所示，為無理由，應予駁回。

(九) 本件事證已臻明確，兩造其餘主張及陳述，核與本件判決結果均不生影響，故不逐一論述，併予敘明。

六、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 項前段，判決如主文。

中 華 民 國 9 8 年 1 2 月 3 1 日

(本件聲請書其餘附件略)