

英屬維京群島商·漢登企業有限公司台灣分公司釋憲聲請書

為因最高行政法院 98 年度判字第 1061 號確定終局判決，適用最高行政法院 87 年 7 月份第 1 次庭長評事聯席會議決議、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。另終局判決適用鈞院釋字第 660 號解釋，發生該號解釋之疑義，並祈鈞院補充解釋。

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」）等號函，關於百貨專櫃開立發票流程之函釋為由，並依最高行政法院 87 年度 7 月份第 1 次庭長評事聯席會議決議認定民國（下同）88 年至 91 年間涉嫌有漏報銷售貨物金額新臺幣（下同）6 億 4,132 萬 8,526 元，逃漏營業稅 3,206 萬 6,426 元，給付租金與各合作店 6 億

4,132 萬 8,526 元，未依法取得憑證，另銷售貨物 33 億 806 萬 9,828 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 3,206 萬 6,426 元，並按所漏稅額處 5 倍罰鍰計 1 億 6,033 萬 2,100 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 26 億 6,674 萬 1,302 元處 5% 罰鍰計 1 億 3,333 萬 7,065 元，及按其未依規定取得他人憑證之金額 6 億 4,132 萬 8,526 元處 5% 罰鍰計 3,206 萬 6,426 元，合計處罰鍰 3 億 2,573 萬 5,591 元（後經復查決定將漏稅罰降低為 3 倍，變更罰鍰金額為 2 億 6,160 萬 2,691 元）。但原處分機關並歷審行政院所據以核定稅額及裁罰之最高行政法院 87 年 7 月份第 1 次庭長評事聯席會議決議、財政部 77、91、92 年函釋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。其次，最高行政法院 98 年度判字第 1061 號確定終局判決另適用鈞院釋字第 660 號解釋作為駁回聲請人上訴之理由，亦發生該號解釋之疑義，爰提請鈞院再為補充之解釋。

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，與「跳開發票」方式有別，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，逕行認定聲請人於 88 年至 91 年間漏報銷售貨物金額 6 億 4,132 萬 8,526 元，並漏開統一發票，逃漏營業稅 3,206 萬 6,426 元，又認定聲請人給付租金與各合作店 6 億 4,132 萬 8,526 元，及銷售貨物予消費者 26 億 6,674 萬 1,302 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 3,206 萬 6,426 元，並按所漏稅額處 5 倍之罰鍰計 1 億 6,033 萬 2,100 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 26 億 6,674 萬 1,302 元處 5% 罰鍰計 1 億 3,333 萬 7,065 元，及按其未依規定取得他人憑證之金額 6 億 4,132 萬 8,526 元處 5% 罰鍰計 3,206 萬 6,426 元，合計處罰鍰 3 億 2,573 萬 5,591 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 2 億 6,160 萬 2,691 元，聲請人續循序提起行政訴訟，經臺北高等行政法院 97 年度訴更一字 62 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 98 年度判字 1061 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最高行政法院 87 年 7 月份第 1 次庭長評事聯席會議決議、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 17 頁倒數第 3 行起：「再按『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。』『……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、財政部賦稅署 92 年 1 月 28 日台稅二發字第 0920450761 號分別函釋在案。本件……經核於法尚無不合，上訴人主張其與各合作店之間為買賣關係而非租賃關係，原處分以錯誤之事實為裁罰基礎，顯屬不當云云，顯非可採。」

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一參見原審臺北高等行政法院 97 年度訴更一字第 62 號判決書第 47 頁第四點：「補徵營業稅 32,066,426 元部分：……另參照最高行政法院 87 年 7 月份第 1 次庭長評事聯席會議決議及營業稅法第 1 條至第 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，故原告係納稅主體，本件原告銷售貨物應開立發票給消費者卻未開立，即有違章事實存在，基於租稅法定主義，納稅主體自不容營業人任意變更之。又本件原告於 88 年至 91 年間與

民生二店、昆明二店等 50 家合作店銷售貨物總額 3,308,069,828 元，減除已開立予合作店銷售額 2,666,741,302 元後，原告銷貨短開發票違章金額計 641,328,526 元，逃漏營業稅 32,066,426 元，……。」查原審該部分判決意旨，暨未受最高行政法院終審質疑，且判決理由亦屬一致，故亦屬終審確定判決所適用法令之一。

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 20 頁第 5 行：「(三)復按『稅捐稽徵法第 44 條規定……，如營利事業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，即以符合上開立法目的，而未違背保存憑證之義務，自不在該條規定處罰之列。於此範圍內，上開稅捐稽徵法第 44 條規定，就有關應保存憑證義務之行為處以罰鍰，與憲法第 15 條及第 23 條之意旨尚無牴觸。」業經司法院釋字第 642 號解釋揭載在案。故上訴人主張稅捐稽徵法第 44 條違反憲法第 7 條及第 23 條規定，原審判決違憲及違反比例原則云云，實乏論據。」

鈞院釋字第 660 號解釋：「財政部中華民國 89 年 10 月 19 日台財稅字第 890457254 號函，就

加值型及非加值型營業稅法施行細則第 52 條第 2 項第 1 款有關如何認定同法第 51 條第 3 款漏稅額之規定，釋示納稅義務人短報或漏報銷售額，於經查獲後始提出合法進項稅額憑證者，稽徵機關於計算其漏稅額時不宜准其扣抵銷項稅額部分，符合該法第 35 條第 1 項、第 43 條第 1 項第 4 款及第 51 條第 3 款之立法意旨，與憲法第 19 條之租稅法律主義尚無牴觸。」—參見判決書第 20 頁第 (四) 點以下：「(四) 依司法院釋字第 660 號解釋意旨『……』舉輕以明重，上訴人既未依規定取得各合作店所開立之租金進項憑證，自無可能於申報期限內向被上訴人申報扣減該等進項稅額，被上訴人於計算其應納稅額時，亦無從據以扣抵銷項稅額，被上訴人原處分並無不合。上訴人主張依營業稅法施行細則第 52 條第 2 項第 1 款計算，本件並無應補繳營業稅額之漏稅額云云，亦屬對法令規定之誤解。」

(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 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、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，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 6 億 4,132 萬 8,526 元，逃漏營業稅 3,206 萬 6,426 元，逕行發單補徵聲請人營業稅 3,206 萬 6,426 元，並按所漏稅額處 3 倍之罰鍰計 9,619 萬 9,200 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 26 億 6,674 萬 1,302 元，處 5 % 罰鍰計 1 億 3,333 萬 7,065 元，及未自合作店取得租金發票金額 6 億 4,132 萬 8,526 元，處 5 % 罰鍰計 3,206 萬 6,426 元，合計共處罰鍰 2 億 6,160 萬 2,691 元（如下表一）。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 3,206 萬 6,426 元及繳

納罰鍰義務 2 億 6,160 萬 2,691 元，嚴重侵害聲請人財產權及營業基礎。

聲請人因判決適用違憲法令所增加之納稅、罰鍰義務（表一）	
原因、法令說明	金額
原審判決聲請人未自合作店取得租金進項發票，致有漏報銷售，應補繳營業稅額	3,206 萬 6,426 元（6 億 4,132 萬 8,526 元×5%）
原審判決聲請人未自合作店取得租金進項發票，致有漏報銷售，短漏營業稅額，應按營業稅法第 51 條裁處漏稅額 3 倍之罰鍰	9,619 萬 9,200 元（3,206 萬 6,426 元×3 倍，計至百元止）
原審判決聲請人怠於直接向消費者開立銷項發票，違反稅捐稽徵法第 44 條未依法開立發票之行為罰，按短開金額之百分之五裁處	1 億 3,333 萬 7,065 元（26 億 6,674 萬 1,302 元×5%）
原審判決聲請人怠於自合作店取得租金進項發票，違反稅捐稽徵法第 44 條未依法取得發票之行為罰，按租金金額之百分之五裁處	3,206 萬 6,426 元（6 億 4,132 萬 8,526 元×5%）
本案因適用違憲法令所增加之稅額及罰鍰總額	2 億 9,366 萬 9,117 元

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，存根聯依照規定妥慎保管備查。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. 鈞院釋字第660號解釋：

「財政部中華民國89年10月19日台財

稅字第 890457254 號函，就加值型及非加值型營業稅法施行細則第 52 條第 2 項第 1 款有關如何認定同法第 51 條第 3 款漏稅額之規定，釋示納稅義務人短報或漏報銷售額，於經查獲後始提出合法進項稅額憑證者，稽徵機關於計算其漏稅額時不宜准其扣抵銷項稅額部分，符合該法第 35 條第 1 項、第 43 條第 1 項第 4 款及第 51 條第 3 款之立法意旨，與憲法第 19 條之租稅法律主義尚無抵觸。」

6. 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，以及關

於人民納稅義務內容重要之事項，應以法律規定之原則？

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？

鈞院釋字第 660 號解釋之解釋疑義鈞院釋字第 660 號解釋釋示「納稅義務人短報或漏報銷售額，於經查獲後始提出合法進項稅額憑證者，稽徵機關於計算其漏稅額時不宜准其扣抵銷項稅額」之部分，是否符合加值型營業稅法之制度設計及稅捐中立性，容須再為補充解釋。

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

- (1) 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？

(2) 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？

(3) 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？

(4) 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

1. 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。

2. 基於加值型營業稅之立法目的與中立性原則，鈞院釋字第660號解釋

宜為補充解釋按本件終局判決書第20頁第(四)點以下，援引鈞院釋字第660號解釋

意旨，為判決基礎，略以「舉輕以明重，上訴人既未依規定取得各合作店所開立之租金進項憑證，自無可能於申報期限內向被上訴人申報扣減該等進項稅額，被上訴人於計算其應納稅額時，亦無從據以扣抵銷項稅額，被上訴人原處分並無不合。上訴人主張依營業稅法施行細則第 52 條第 2 項第 1 款計算，本件並無應補繳營業稅額之漏稅額云云，亦屬對法令規定之誤解」云云，然如前開第 1 點所述，多階段加值型營業稅本具有消費稅之中立性原則，各階段營業人並非實質負擔稅捐之納稅義務人，僅為便利稽徵程序之故，課予其開立發票並代收代付稅款之協力義務人而已。財政部 89 年 10 月 19 日台財稅字第 890457254 號函釋逕謂營業人經查獲短、漏報銷售額後，始提出合法進項稅額憑證者，關於漏稅額之計算，即不宜准其扣抵銷項稅額之見解，顯然僅以營業人未持進項稅額憑證，立即行使申報扣抵銷項稅額之權利，隨即課予其繳納超出其營業加值所須負擔之應納稅額，連帶影響所漏稅額之計算，不惟背離前開加值型營業稅之立法目的與中立性原則，更有違漏稅罰之裁處，應以實際所漏稅額計算之基本原則（參見鈞院釋字第 337 號解釋），以及稽徵機關就課稅相關事實，應職權調查之義務。本件倒過來，本件聲請人本依合作店契約之買賣關係，來開立、取得發票，

聲請人連同與合作店所繳納之稅額，即等同向最終消費者銷售額之百分之五，依加值型營業稅法規定與精神，渠等所應負擔之應納稅額即已全數履行完畢，國家營業稅債權自無任何損失，自無原處分機關與確定判決所稱之漏稅結果可言。原處分機關憑其主觀恣意，誤將聲請人與合作店契約關係定性為租賃契約，自說自話地創設聲請人須向合作店等取得租金進項稅額發票之協力義務，且怠於履行，從而擬制聲請人因未取得租金進項發票，就聲請人銷售階段有漏稅結果云云，其論理基礎—「怠於即時提示進項稅額憑證來擬制漏稅結果」，即與前該財政部 89 年函釋查獲短、漏報銷售額始提出進項憑證者，漏稅額之計算不准扣抵，同出一轍。是故，該號財政部函釋之合法性與合憲性，不惟顯有疑義，更扭曲加值型營業稅之法理、精神，攸關本件應納稅額、漏稅額認定之法律適用。惟查，前該財政部 89 年函釋經鈞院釋字第 660 號解釋，與營業稅法第 35、43 及 51 條規定之立法意旨及憲法第 19 條之租稅法律主義尚無牴觸，惟該函釋牴觸加值型營業稅之立法目的與中立性原則，並漏稅罰裁處及職權調查原則之部分，鈞院釋字第 660 號解釋文及理由書並未述及，且經本件確定終局判決以「舉輕以明重」為由，援引為駁回聲請人上訴之理由，故就本件聲請而言，仍有補充解釋之

餘地。另有學者就該號函釋，亦有提出「不准嗣後補報扣抵進項稅額之作法，將虛增納稅人之當期『客觀應納稅額』，且實質上變成僅以當期『銷項稅額』作為所漏稅額，進行處罰計算基礎，不符『加值型』之制度精神，有違實質課稅原則與量能課稅原則，建議應予變更，以符租稅法律主義，並維稅捐正義。」(詳附件三)(註七)，亦提供予鈞院卓參。

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，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，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；(註八)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 及 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。

4. 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，(註九)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，(註十)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 萬元－46 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。」(註十一)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

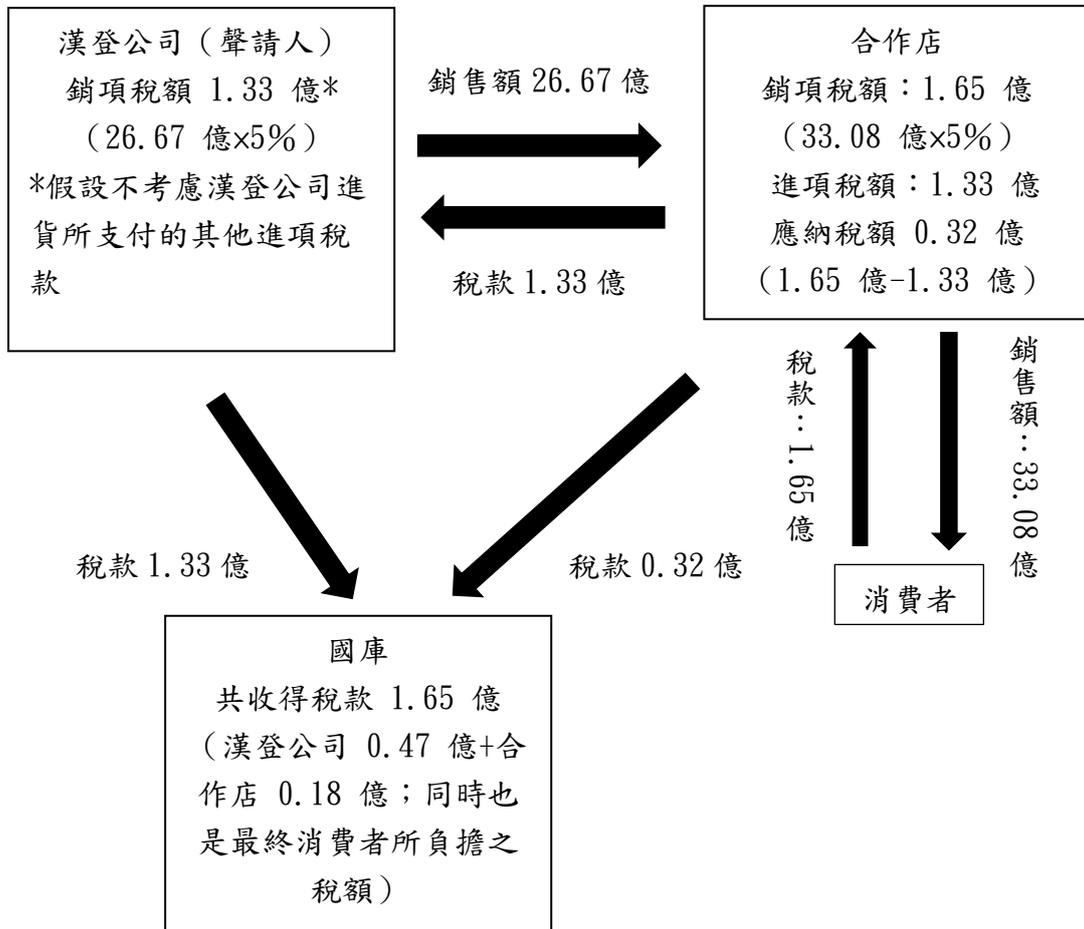
稅款之營業人須另重複交納一次？遑論將取得非交易對象開立之進項憑證申報扣抵，比照「虛報進項稅額」之漏稅罰處斷？（註十二）

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，（註十三）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，

$$641,328,526 \times 5\% - 0 = 32,066,426$$

漏稅額×倍數＝罰鍰金額（計至百元止），

$$32,066,426 \times 3 = 96,199,200 \text{（處分書原罰 5 倍，後改為 3 倍）}$$

未依法給與他人憑證金額×稅率＝罰鍰金額，

$$641,328,526 \times 5\% = 32,066,426$$

應擇一從重處罰鍰：96,199,200

行為罰：未依法給與他人憑證金額×稅率＝罰鍰金額，
 $2,666,741,302 \times 5\% = 133,337,065$

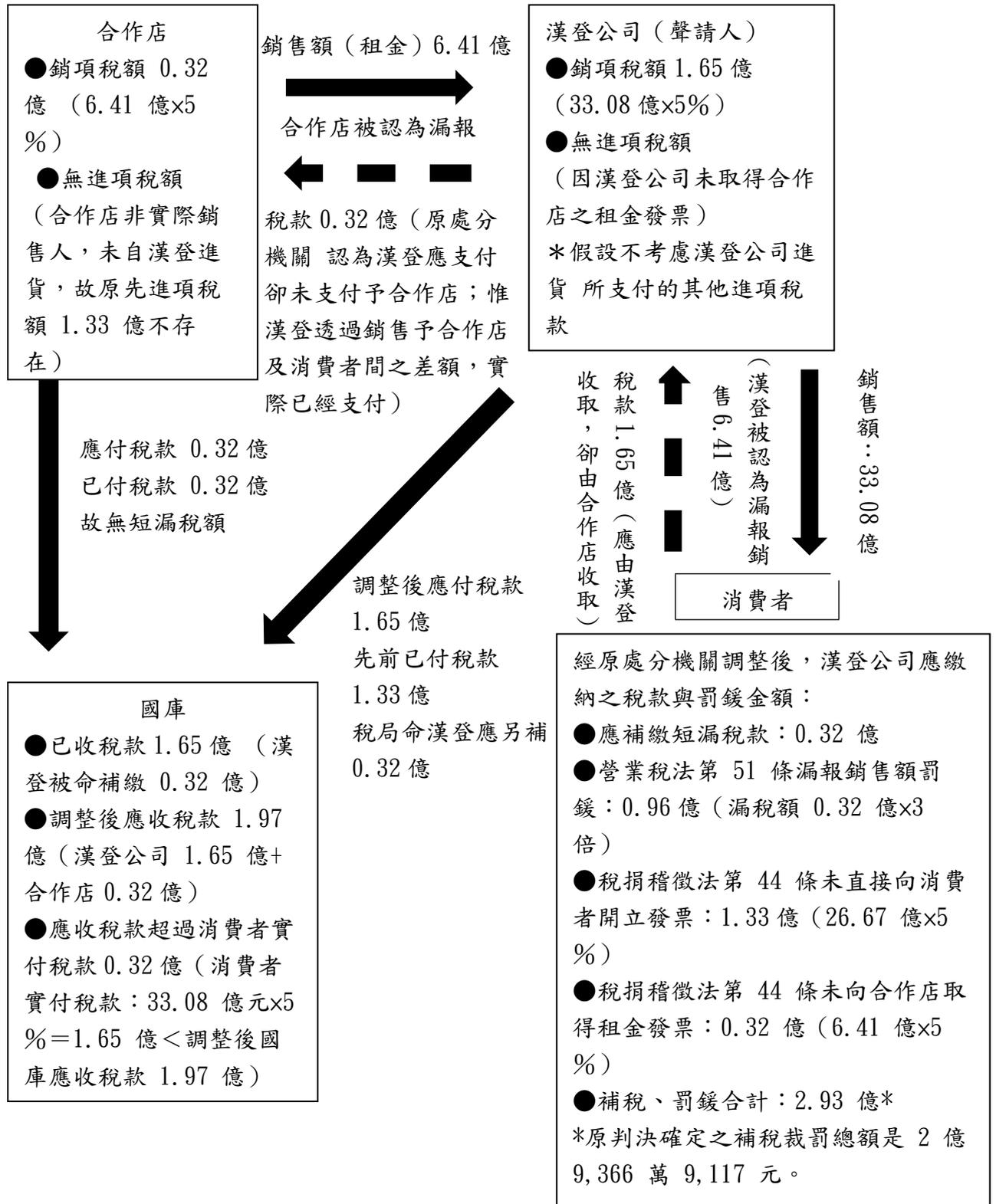
未依法取得他人憑證金額×稅率＝罰鍰金額，
 $641,328,526 \times 5\% = 32,066,426$ （給付租金）

本稅及罰鍰金額合計

$32,066,426 + 96,199,200 + 133,337,065 + 32,066,426 =$
 $293,669,117$

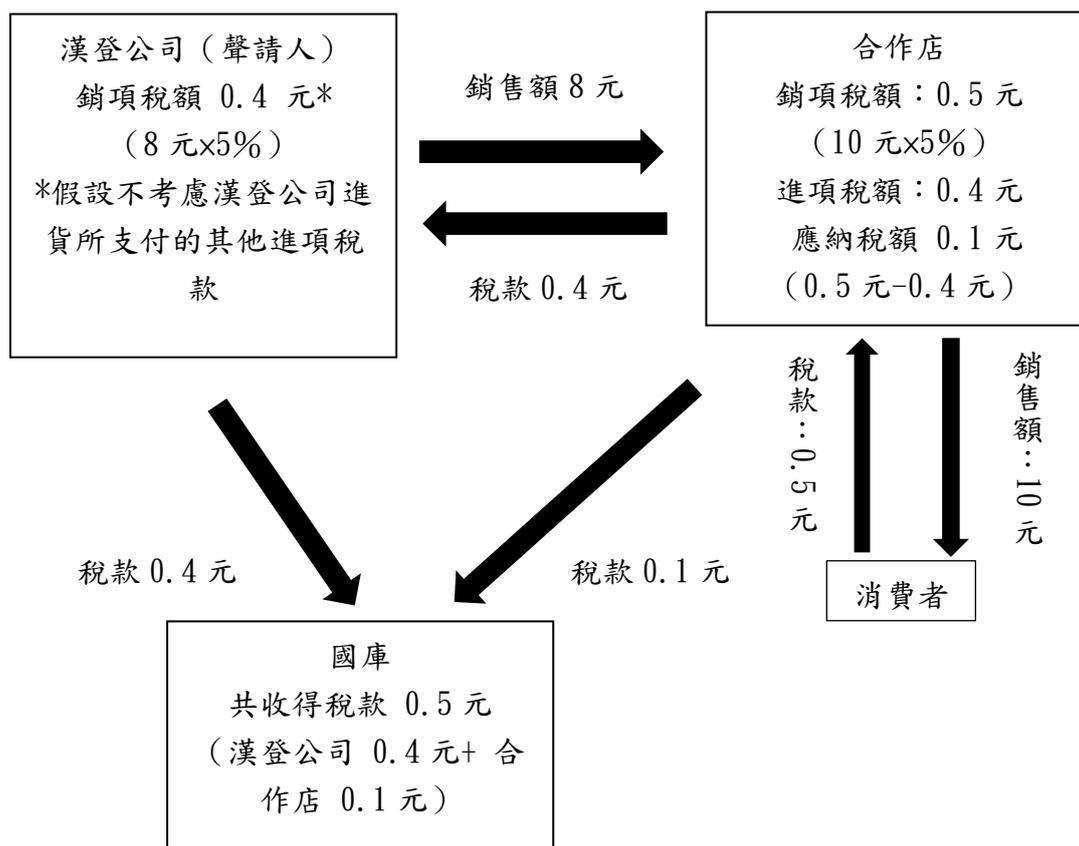
資料來源：原課稅處分書「漏稅額或（暨）罰鍰計算方式」

●原處分機關依三紙函釋，片面主張聲請人應直接向消費者開立發票，就銷售及發票開立流程，所為之調整（圖二）：



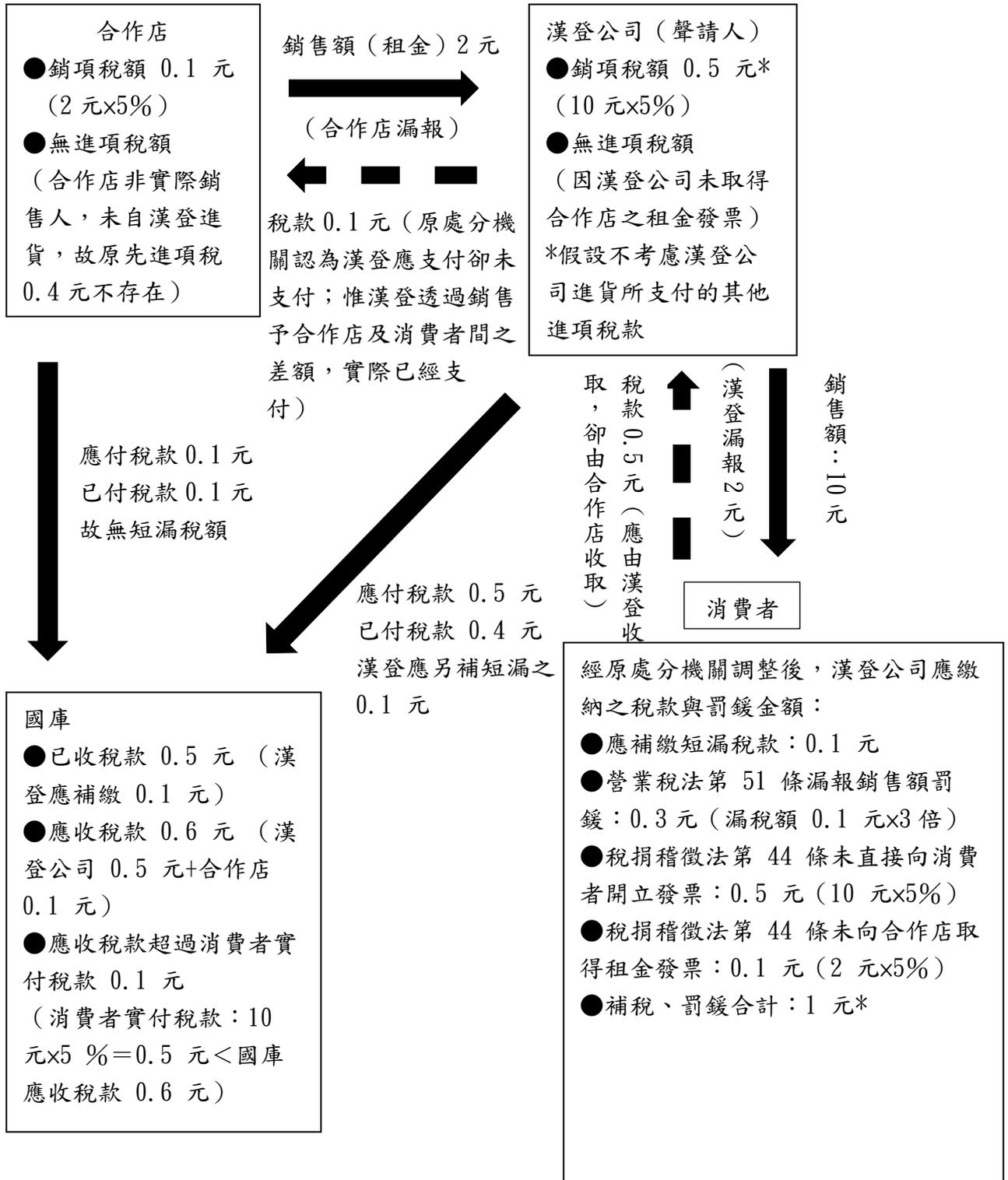
為更簡潔地說明聲請人交易模式，遭原處分機關以本件有違憲疑義之法令，調整之結果，茲將交易金額簡化如下，以便理解：

●聲請人原先申報繳納情形（圖三）：



*賣一件衣服向消費者收款 10 元，聲請人已報繳 8 元發票的稅，合作店已報繳 2 元發票的稅，稅局再向聲請人補徵 2 元發票的稅，造成向消費者收款 10 元，卻要報繳 12 元發票的稅之國庫超收現象。

●原處分機關依三紙函釋，片面主張聲請人應直接向消費者開立發票，就銷售及發票開立流程，所為之調整（圖四）：



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(如圖一的 33.08 億元)與品牌經銷商對合作店之銷售(如圖一的 26.66 億元)的差額，擬制為品牌經銷商漏報的銷售額(即如圖一的 6.41 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(如圖二的 6.41 億元)，從而導出品牌經銷商有漏稅之結果(如圖二的 6.41 億元)。

簡言之，倘若個案一經適用上開三紙函釋

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×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 6.41 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 號等三紙函釋違反上開營業稅法及憲法意旨，當屬無效之法令甚明。

5. 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，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，及攸關人民納稅權利義務重要事項，應由法律規定之原則。

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，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，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，且關於人民納稅義務重要性之事項，亦應由法律明文定之：

「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，認定聲請人有漏稅額 0.32 億元，並非是基於漏報對最終消費者之銷售額 6.41 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 0.32 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 2.93 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。

6. 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（參見附件四），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（註十四）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

(1)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。

再者，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。

- (2) 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。」（註十五）

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。」（註十六）

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。」（註十七）

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，……。」

- (3)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，(註十八)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。(註十九)

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（註二十）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，（註二十一）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，（註二十二）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致於有一百萬元。

遑論本案聲請人 88~91 年度，因稽徵機關先行片面曲解合作店交易流程，將合作關係認定屬租賃契約後，逕以民事權利義務關係與營業稅法上發票開立之協力義務直接劃上等號，謂聲請人未按合作店契約之租賃關係本旨，直接向消費者開立發票，卻向合作店開立發票云云，乃將開立予合作店之銷項發票總額 26 億 6,674 萬 1,302 元，以未依規定開立憑證為由，裁處百分之五罰鍰計 1 億 3,333 萬 7,065 元，及未按規定自合作店取得租金進項憑證 6 億 4,132 萬 8,526 元，亦裁處百分之五罰鍰，計 3,206 萬 6,426 元（此部分金額同時也被稽徵機關擬制為所漏稅額！），總計高達 1 億 6,540 萬 3,491 元之鉅額行為罰，此罰鍰總金額恰恰正是合作店向終端消費者銷售總額 33 億 806 萬

9,828 元之百分之五；就算退一萬步，如稽徵機關自行所妄稱之「按上訴人於 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），涉嫌漏開統一發票及漏報銷貨金額計 641,328,526 元，逃漏營業稅額計 32,066,426 元，且上訴人自違章行為發生日（88 年 1 月）起至查獲日（91 年 12 月 6 日）止，最低累積留抵稅額為 0 元，已造成實質逃漏稅」（參見附件一最高行政法院 98 年度判字第 1061 號判決書第 6 頁第 4 行以下）云云，稽徵機關無視已裁處 3 倍漏稅罰（9,619 萬 9,200 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 5.16 倍之譜！試問稽徵機關就 33 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 1 億 6,540 萬 3,491 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。

- (4)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，(註二十三)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。

- (5)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。(註二十四) 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、最高行政法院 87 年 7 月份第 1 次庭長評事聯席會議決議、鈞院釋

字第 660 號解釋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，抑或就鈞院釋字第 660 號解釋另為補充者，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 98 年度判字 1061 號判決影本

附件二：臺北高等行政法院 97 年度訴更一字第 62 號判決影本

附件三：陳清秀，〈加值型營業稅之「所漏稅額」之計算——釋字第 660 號解釋評析〉一文。

附件四：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、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。」

註七：參見：陳清秀，加值型營業稅之「所漏稅額」之計算——釋字第 660 號解釋評析，發表於 2009 年 9 月 4 日臺北高等行政法院及東吳大學法律學系公法研究中心主辦，東吳公法裁判研究會，第 10 回，第 20 頁。

註八：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。

註九：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%。

註十：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。」

註十一：參見立法院公報第 96 卷第 45 期委員會紀錄第 1~

2 頁。

- 註十二：參見財政部頒布的〈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……。」
- 註十三：參見稅捐稽徵法第 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。」
- 註十四：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。
- 註十五：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。
- 註十六：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。
- 註十七：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
- 註十八：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。」

註十九：參見鈞院釋字第 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。」

註二十：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。」

註二十一：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。

註二十二：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。

註二十三：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。」

註二十四：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 英屬維京群島商·漢登企業有限公司
台灣分公司

代 表 人 孔金康

代 理 人 林昇平 會計師

中 華 民 國 九 十 八 年 十 二 月 一 日

(附件一)

最高行政法院判決

98年度判字第1061號

上 訴 人 英屬維京群島商·漢登企業有限公司台灣分公司

代 表 人 孔金康

訴訟代理人 林昇平

李佳華

吳彥鋒 律師

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及稅捐稽徵法事件，上訴人對於中華民國
98年2月5日臺北高等行政法院97年度訴更一字第62
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於民國 88 年至 91 年間與全國各地合作店簽約設立專櫃，銷售其提供之「HANGTEN」品牌或認可之商品，由上訴人自行收款，卻依百貨公司專櫃銷售方式開立發票，與財政部 91 年 6 月 21 日台財稅字第 910453902 號函釋規定不符，涉嫌逃漏稅捐之情事，經臺北市稅捐稽徵處移由被上訴人辦理，被上訴人於審理後認：上訴人於合作店設櫃銷貨時，係由各合作店開立統一發票予消費者，每月再依各合作店所開立之統一發票銷售總金額與租金（即合約約定之抽成金額）之差額，由上訴人開立統一發票予各合作店，作為各合作店之進項憑證，上訴人（承租人）與合作店（出租人）簽訂合作合約內容及實際營運情形，不符財政部 77 年 4 月 2 日台財稅字第 761126555 號函釋揭示之百貨公司專櫃銷售型態開立統一發票規定之構成要件，乃以上訴人於 88 年至 91 年間先後計有民生二店等 50 家合作店，期間該等合作店之銷售總額為 3,308,069,828 元，減除上訴人開立統一發票予合作店（即出租人）銷售額 2,666,741,302 元後，認上訴人銷貨短開統一發票銷售金額計 641,328,526 元（88 年：177,468,634 元，89 年：169,127,566 元，90 年：154,158,119 元，91 年：140,574,207 元），核定上訴人逃漏營業稅計 32,066,426 元（計算式：641,328,526 元 \times 5%=32,066,426 元），除補徵所漏稅額外，另依加值型及非加值型營業稅法第 51 條第 3 款規定，按所漏稅額 32,066,426 元處 5 倍罰鍰計 160,332,100 元（計至百元止）、上訴人於 88 年至 91

年間給付租金與各合作店 641,328,526 元，未依法取得憑證，另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，由上訴人開立統一發票金額 2,666,741,302 元，係應開立發票給消費者（實際交易對象），卻開給各合作店，未依法給與他人憑證，乃依稅捐稽徵法第 44 條規定，按其未依規定自他人（指各合作店）取得憑證之金額 641,328,526 元處 5% 罰鍰計 32,066,426 元，及按其未依規定給予他人（指消費者）憑證之金額 2,666,741,302 元處 5% 罰鍰計 133,337,065 元，合計處罰鍰 325,735,591 元。上訴人不服，申請復查，經被上訴人以 95 年 4 月 28 日財北國稅法字第 0950205748 號復查決定書（下稱原處分）變更違反營業稅法部分之裁罰處分，按所漏稅額 32,066,426 元處以 3 倍之罰鍰，計 96,199,200 元（計至百元止），並變更原罰鍰處分金額為 261,602,691 元，並駁回其餘復查之申請，上訴人就原處分不利部分猶有未服，循序提起行政訴訟，經原審 95 年度訴字第 3603 號判決將訴願決定及原處分（即復查決定）不利於上訴人部分均撤銷。被上訴人不服，提起上訴，經本院以 97 年度判字第 460 號判決，將原判決廢棄，發回原審審理，嗣經原審 97 年度訴更一字第 62 號判決（下稱原審判決）駁回上訴人之訴。上訴人不服，遂提起本件上訴。

二、上訴人起訴主張：上訴人與各合作店之間為買賣關係而非租賃關係，原處分以錯誤之事實為裁罰基礎，顯屬違法不當；被上訴人並非系爭合作合約之當事人，故被上訴人於探求系爭合作合約之「當事人真意」時，仍應依

據過去之履約事實以及一切證據資料，而非僅憑被上訴人主觀上之片面認定；被上訴人迄今未能就租賃法律關係之成立要件事實詳為舉證，而僅以系爭合約「部分文字」之記載，遽行推論上訴人與各合作店之間為租賃關係，顯與前開履約事實與卷證不符；又上訴人與各合作店之間均係以「買賣關係」之當事人真意履行合作約定並依法據實開立統一發票而申報稅捐，被上訴人錯誤認定上訴人與合作店之間為租賃關係，此乃上訴人與被上訴人間關於系爭合作合約定性之意見有所不同，而與上訴人是否出於故意或過失而違反行政法上之義務無涉；易言之，縱被上訴人認定系爭合作合約為「租賃關係」，被上訴人亦須舉證證明「上訴人明知（或因過失而不知）與合作店為租賃關係，而未依此租賃關係開立統一發票予各合作店」之事實。惟查，被上訴人就此部分事實疏於舉證，反而對於上訴人與合作店之間之當事人真意、履約事實及一切有利於上訴人之客觀證據視若無睹，自無法證明上訴人有違反行政法上義務之故意與過失；本件無論系爭合約定性為何，上訴人、合作店兩方所繳納之營業稅均相同，政府營業稅收入相同，上訴人均無逃漏租稅意圖及結果，不應有補本稅及處漏稅罰之該當；被上訴人一再探究合約定性屬租賃或買賣，實與本件補徵營業稅、漏稅罰、行為罰無關；又系爭合作合約書，縱然被定性為租賃法律關係，被上訴人於系爭租金之核算有重大違誤，被上訴人且於 96 年 8 月 17 日撤銷原處分之課稅基礎，使課稅基礎陷於真偽不明，且逾越核課期間，依稅捐稽徵法第 21 條第 2 項之規定，不得為本

件稅捐之徵課；本件分別以代銷、買賣、租賃關係彙總分析開立發票及繳交營業稅，始發現代銷、買賣、租賃法律關係開立發票總額雖有不同，但政府營業收入、上訴人繳交營業稅、各合作店繳交營業稅均相同，不會有漏稅結果；上訴人及各合作店開立發票之行為，經發現完全符合稅捐稽徵法之立法目的，應不在稅捐稽徵法第44條處罰之列，原課稅處分所認上訴人有行為罰之處罰為違法；被上訴人行政行為原認系爭合約為買賣法律關係，之後遽變更為租賃法律關係，各合作店變成無銷售貨物卻開立銷貨發票給買受人，無進貨卻取得上訴人之進貨發票，被上訴人認各合作店有行為違誤之存在，但恣其存在不罰，有越權或濫權之情事，且有違公序良俗或誠實信用，原行政處分已有違誤；本件自系爭合作契約文字約定或實際履約情形等客觀事證，以及營利事業所得稅查核準則之前揭規定觀之，上訴人與各合作店間倘非買賣關係，即應為委託代銷關係，而絕無可能為租賃關係，被上訴人以租賃關係為核課處罰之基礎而為行政處分，即有違誤；被上訴人卷證並無營業稅法第51條第3款所稱：「按所漏稅額」之具體漏稅結果之證據，依法不得補徵營業稅 32,066,426 元及處漏稅罰 96,199,200 元；被上訴人所為補稅及漏稅罰，違反營業稅法第51條第3款、營業稅法施行細則第52條第2項第1款及財政部前開函釋，另其所處行為罰亦違反稅捐稽徵法第44條之立法目的、行政罰法第31條等語，求為判決訴願決定、原處分（含復查決定）不利於上訴人部分均撤銷。

三、被上訴人則以：(一) 補徵營業稅 32,066,426 元部分：本件依上訴人提供之合約書明載「店面之經營管理、貨品、人員費用由上訴人負擔；貨品所有權為上訴人所有；各合作店利潤分配係採依每日實際銷售額之一定成數（11%至 22%）抽成取得」之約定，足證本件並非合作店向上訴人進貨後銷售，而係上訴人向合作店租用店面販售貨物關係，是系爭合約係由上訴人給付合作店租金之性質，實質上為租賃關係，上訴人與合作店雙方並無實質進銷貨事實，並不符合財政部 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。次按，系爭貨品所有權既為上訴人所有，貨物售予消費者後，貨款亦由上訴人收取，依營業稅法第 3 條將貨物之所有權移轉與他人，以取得代價者，為銷售貨物之規定，此時應由上訴人開立發票予買受人。另參照本院 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 條至第 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，故上訴人係納稅主體，本件上訴人銷售貨物應開立發票給消費者卻未開立，即有違章事實存在，基於租稅法定主義，納稅主體自不容營業人任意變更之。又本件上訴人於 88 年至 91 年間與民生二店、昆明二店等 50 家合作店銷售貨物總額 3,308,069,828 元，減除已開立予合作店銷售額 2,666,741,302 元後，上訴人銷貨短開發票違章金額計 641,328,526 元，逃漏營業稅 32,066,426 元，又訴訟中被上訴人將本件移請被上訴人審查三科承辦人就全部 50 餘家合作店重新查核後，上訴人應申報銷售額實為

3,347,653,231 元，漏報銷售額實為 674,699,466 元，與原核金額 641,328,526 元比較，反而增加 33,370,940 元，惟因行政救濟不得為更不利之決定，故原核定金額應予維持，是本件予以補徵營業稅 32,066,426 元，洵無違誤。(二) 違反營業稅法處罰鍰部分：按上訴人於 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），涉嫌漏開統一發票及漏報銷貨金額計 641,328,526 元，逃漏營業稅額計 32,066,426 元，且上訴人自違章行為發生日（88 年 1 月）起至查獲日（91 年 12 月 6 日）止，最低累積留抵稅額為 0 元，已造成實質逃漏稅，依財政部 89 年 10 月 19 日台財稅字第 890457254 號函釋，尚無免處漏稅罰之適用，是本件依財政部 94 年 6 月 2 日台財稅字第 09404539890 號令頒布修正之「稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表」，按所漏稅額處 3 倍之罰鍰計 96,199,200 元（計至百元止），洵屬有據。(三) 違反稅捐稽徵法處罰鍰部分：按上訴人於 88 年至 91 年間給付租金與各合作店 641,328,526 元，未依法取得憑證；另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 2,666,741,302 元，係應開立發票給消費者（實際交易對象），卻開給各合作店，未依法給與他人憑證之違章事實，甚為明確，被上訴人依稅捐稽徵法第 44 條規定處以行為罰洵屬有據，是上訴人之主張，顯係對法令之誤解。又本件經審核上訴人與加絡精品店、百芳精品店及品冠服飾店訂立合約內容，就提供店面部分與民法上之不動產租賃關係均屬

合致，上訴人申稱加絡精品店、百芳精品店訂約性質與其他合作店並不相同乙節，核不足採；又「委託代銷」會計學上又稱為「寄銷」，即貨物之所有主，將其貨品委由其他商店代為銷售，而給予代銷者利益之銷貨方式；當寄銷人與承銷人訂立寄銷契約時，對貨品之銷售條件、費用負擔、佣金計算及貨款償付方式等均應詳為規定；委託他人代銷貨物(寄銷)，或銷售代銷貨物(承銷)，依法應以約定代銷之價格為準，開立發票。寄銷之當時，貨物之所有權尚未移轉，銷貨亦未發生，惟發票既經開立，寄銷人繳納營業稅之義務即發生。經檢視該等合作契約條文內容，其訂有接受委任字樣，及上訴人保有商品所有權等條文，似符合委託代銷契約之特性，惟其他條文另訂有由上訴人負擔店面經營管理與人員之全部責任，則又與代銷之型態有別，尚難徒以該等契約之外觀形式認定其為代銷契約。再者，觀諸上訴人申報營業稅之方式，並非以代銷方式處理，退一步言，縱認定該等契約係代銷契約，依據稅法規定，上訴人應於寄銷之當時以約定代銷之價格為準，開立發票予承銷人(即各合作店)，上訴人未依規定辦理，而以扣除約定給付與各合作店之抽成金額後之餘額開立發票，仍有漏報銷售額與未依規定開立統一發票之情形，其違章結果與原核定相同，是倘改認定該等契約為代銷契約，於上訴人並無租稅上利益可言；綜上，上訴人與各合作店所簽訂之合作契約內容，雖非現行法律上明訂之契約型態，惟經分析其性質應係提供勞務契約，被上訴人認定其為「租賃關係」或許未能貼切其複雜的內容，惟核定結果，與其

為提供勞務的性質並無不合，原核定並無違誤等語，資為抗辯，求為判決駁回上訴人之訴。

- 四、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：(一) 本件上訴人與各合作店合作合約書之約定，具有如下共同之內容：沂各合作店同意上訴人在位於某地之店面，接受上訴人之委任，銷售上訴人所提供 HANGTEN 品牌或上訴人認可後之商品。沝店面之經營管理由上訴人全權負責，各合作店不得干涉。魀店面之貨品及人員由上訴人負擔。絀上訴人保留委託銷售商品之所有權。杼經營費用按約定方式各自負擔。汙各合作店之利潤分配係按營業額之一定比率抽成。揆諸上開合約書內容，雖然各合約書之名稱不盡相同，惟其經營模式無非係由各合作店提供店面，連同店面租金、保全、水電費用等供上訴人使用，而上訴人則負責提供銷售商品及人員與店內之經營管理，並保有可供銷售商品之所有權。至於利潤之分配，則由上訴人依營業額多寡按約定之比例計算所得之金額給付予各合作店，作為各合作店應取得之報酬。申言之，上訴人在各合作店提供之店面經營服飾買賣業務，其所販賣之商品乃上訴人自進自銷，並非如上訴人所言將其 HANGTEN 品牌之服飾等商品銷售予各合作店後，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 HANGTEN 商品之權責，僅係提供店面供上訴人使用，再由上訴人每月按實際銷售營業額之比率計算酬勞支付予各合作店，作為上訴人使用店面之對價。此由系爭合約明定店內之經營管理係由上訴人全權負責、商品所有權仍為上訴人所有、店面之貨品

及人員均由上訴人負擔等等，可得而知。至於上訴人主張銷售商品之貨款係由各合作店收取，故實際經營人為各合作店乙節，在系爭合約中，雖未明定貨款由何人收取，惟由合約內容觀之，其收款方式有 2 種：1、由上訴人自行收取者，再按月計算應付金額後，匯入各合作店帳戶。2、先由各合作店收款後，再按月計算扣除應得佣金後，將餘額給付上訴人。惟收取貨款之人，非謂其即為實際經營事業之人；毋寧謂銷售商品所得之款項應歸屬於商品之所有權人，更為妥適。次查，上訴人與各合作店所訂合約中關於銷售商品之結帳（第 7 條）條文中明定：「甲方（即上訴人）每日實際銷售之商品數量，依商品價格計算，……」，足證上訴人於合約中亦自承其為實際經營業務之人。（二）依行政訴訟法第 260 條第 3 項規定，原審應以本院 97 年度判字第 460 號判決所為廢棄理由之法律上判斷為判決基礎；而依本院 97 年度判字第 460 號判決廢棄發回意旨亦認本件上訴人與各合作店間所簽訂者，雖名為『合作契約書』，然依其約定，其實為合作店將店面，連同店內裝潢及水電等提供給上訴人使用；該店面所販售之商品並非由上訴人銷售給各合作店，再由各合作店銷售給消費者；且亦無由上訴人為商品銷售價格及銷售方式之授權，故其實為由上訴人按實際銷售額之一定比例計算金額於各合作店，作為使用該店面對價之租賃契約，並非關於服飾等商品之買賣契約或經營服飾店之合夥契約，亦與一般加盟店或受託代銷之型態有別；又店內之經營管理係由上訴人全權負責，各合作店不得干涉，是各合作店縱有裝修電機、燈

光、電動門維修、稅務申報之事實，仍僅為出租人提高租賃物使用價值之輔助行為，無涉及店內主要經營行為；且營業收入既係由上訴人向消費者直接收取，商品亦係由上訴人之銷售人員交付予消費者，各合作店實無任何進、銷行為，是各合作店向上訴人收取價金屬租金之性質，上訴人與各合作店間並無進銷貨關係，似僅屬租賃關係，其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，原判決遽認上訴人與各合作店成立買賣關係，將訴願決定及原處分不利於上訴人部分均撤銷，認事用法容有不當之違法等情。故被上訴人主張依系爭合作合約書記載，其經營模式無非係由各合作店提供店面，連同保全、水電費用等供上訴人使用，而上訴人則負責提供銷售商品及人員與店內之經營管理，並保有可供銷售商品之所有權；至於利潤之分配，則由上訴人依營業額多寡按約定之比例計算所得之金額給付予各合作店，作為各合作店應取得之報酬；申言之，上訴人在各合作店提供之店面經營服飾買賣業務，其所販賣之商品乃上訴人自進自銷，並非如上訴人所言將其 HANGTEN 品牌之服飾等商品銷售予各合作店，再由各合作店銷售給消費者；實際為由上訴人按實際銷售額之一定比例計算金額於各合作店，作為使用該店面對價之租賃契約，並非關於服飾等商品之買賣契約或經營服飾店之合夥契約，亦與一般加盟店或受託代銷之型態有別等情，自屬可採。上訴人主張上訴人與各合作店之間為買賣關係而非租賃關係，原處分以錯誤之事實為裁罰基礎，顯屬違法不當；且依系

爭合作契約文字約定或係實際履約情形等客觀事證，以及營利事業所得稅查核準則之前揭規定觀之，上訴人與各合作店間倘非買賣關係，即應為委託代銷關係，而絕無可能為租賃關係，被上訴人以租賃關係為核課處罰之基礎而為行政處分，即有違誤云云，尚難採據。又百芳精品店負責人洪百川及品冠服飾行負責人林家冠固於發回前原審判決之準備程序時到庭證稱店內事務由合作店聘用的人員管理云云；惟參諸各合作店之合作合約書及本院廢棄發回意旨，合作店內之經營管理係由上訴人全權負責，各合作店不得干涉，是各合作店縱有裝修電機、燈光、電動門維修、稅務申報之事實，仍僅為出租人提高租賃物使用價值之輔助行為，無涉及店內主要經營行為；且營業收入既係由上訴人向消費者直接收取，商品亦係由上訴人之銷售人員交付予消費者，各合作店實無任何進、銷行為，是各合作店向上訴人收取價金屬租金之性質，上訴人與各合作店間並無進銷貨關係，應屬租賃關係等情；尚難以百芳精品店負責人洪百川及品冠服飾行負責人林家冠之證詞而為有利上訴人之認定。(三)上訴人另主張其與全省 60 家合作店訂定系爭合作契約，係屬租賃關係，各合作店依法申請營業登記、申購發票、申報繳納營業稅及營利事業所得稅等行為，均經被上訴人及其他國稅局採認系爭合約書為買賣合約書，被上訴人原課稅處分先行認定為買賣關係，嗣後改認為租賃關係，有違信賴保護原則及違反行政程序法第 8 條規定云云；惟查營業稅之申報係採自動報繳制，營業人之申報行為，未經稽徵機關即時調查核課，

並不表示上訴人當期之稅捐業已確定，此觀上揭稅捐稽徵法第 21 條規定，稽徵機關於核課期間均得為稅捐之補徵自明；又行政法上信賴保護原則之適用，原則上應係指授益行政處分之撤銷或廢止，或行政法規之廢止或變更等情形，有關營業稅之自動報繳，未經稽徵機關即時糾正，並非屬信賴基礎。本件上訴人與其合作店申報繳納營業稅或營利事業所得稅時，依法不須檢附系爭合作契約，上訴人亦未就其經營模式事先向稽徵機關徵詢稅務上處理方式，被上訴人僅就上訴人申報書件收件備查，並未調閱上訴人及其合作店之帳載憑證實際審查，非謂被上訴人已核准並同意上訴人及其合作店之稅務處理方式，上訴人上揭主張，尚非可採。(四) 又上訴人雖與各合作店簽訂上開合作合約書，載明合作經營 HANGTEN 品牌或認可之商品，然由該合約議定上訴人就其提供之商品，始終保留所有權，且有關商品銷售之價格及代銷之方式如何，上訴人並無明確授權，核與市場上「受託代銷」之合作經營模式有別。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不同；且與一般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，其間確實有進、銷項之事實亦有異，此參財政部賦稅署 92 年 1 月 28 日台稅二發字第 0920450761 號函釋：「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。」即明。而上訴人與各合作店合作銷售之經營型態，雖約定由上訴人按銷貨毛利一定比例計算之金額給付各合作店，惟如前所述，各該合作店既由上訴人經營管理，並負擔貨品及人員之費用，且對所提供之商品保留所有權，可見該合作店銷售貨物所得之貨款，係由上訴人自行收款。縱各合作店依法辦理該店之營業登記、購買發一發票、於銷貨時開立統一發票給買受人、並依規定申報、繳交營業稅，且為營利事業所得稅結算申報，但亦不能因此改變該合作店銷售貨物之買賣契約係存在於上訴人與消費者間，而非存在於各合作店與消費者間之事實，故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。(五) 本件係各合作店提供店面，連同保全、水電費用等供上訴人使用，而上訴人則負責提供銷售商品及人員與店內之經營管理，並保有可供銷售商品之所有權；至於利潤之分配，則由上訴人依營業額多寡按約定之比例計算所得之金額給付予各合作店，作為使用該店面對價之租賃契約，並非關於服飾等商品之買賣契約或經營服飾店之合夥契約，亦與一般加盟店或受託代銷之型態有別。從而，被上訴人以上訴人於 88 年至 91 年間先後計有民生二店等 50 家合作店，期間該等

合作店之銷售總額為 3,308,069,828 元，減除上訴人開立統一發票予合作店(即出租人)銷售額 2,666,741,302 元後，認上訴人銷貨短開統一發票違章金額計 641,328,526 元，核定上訴人逃漏營業稅計 32,066,426 元，除補徵所漏稅額外，另依加值型及非加值型營業稅法第 51 條第 3 款規定，按所漏稅額 32,066,426 元處 3 倍罰鍰計 96,199,200 元(計至百元止)，並無不合。再者，稅捐稽徵法第 44 條之規定屬行為罰，只要營業人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，即已構成違章之要件，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 5% 罰鍰；至其行為實際上有無發生逃漏稅之結果，在所不問。本件上訴人既有銷售 HANGTEN 品牌商品予買受人之行為，依法自應以上訴人名義開立統一發票予買受人，上訴人未依法開立統一發票予消費者，顯有依法應給與他人憑證而未給與之違章情事；又依上說明，各合作店有取自上訴人給付之租金收入，上訴人依法應自各合作店取具品名「租金收入」之統一發票作為進項憑證，方屬適法；上訴人未依法自各合作店取具品名「租金收入」之統一發票作為進項憑證，顯有依法應自他人取得憑證而未取得之違章情事；從而被上訴人另依稅捐稽徵法第 44 條規定，按其未依規定自他人(指各合作店)取得憑證之金額 641,328,526 元處 5% 罰鍰計 32,066,426 元，及按其未依規定給予他人(指消費者)憑證之金額 2,666,741,302 元處 5% 罰鍰計 133,337,065 元，亦屬有據。(六)上訴人係營業

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。核其未給與憑證予實際消費者；或未自各合作店取得進項憑證，致有違反上揭行為時營業稅法第 51 條第 3 款及稅捐稽徵法第 44 條規定情事，縱非故意，亦難辭過失之責。上訴人主張其並無故意過失云云，尚難採據。（七）上訴人主張，縱認本件經營型態為「租賃」，但對課稅基礎租金之核課方式有異議；亦即各合作店申報之進項金額除取得上訴人開立之統一發票外，尚包括其他營利事業開立的，是被上訴人以各合作店之銷項數額與進項數額之差額為租金收入數額之主張並不正確，實際應以各合作店開立給消費者之銷貨數額（原應由上訴人開立之數額）減除各合作店取得上訴人開立之進貨數額之差額為租金收入數額，方為正確云云。惟查被上訴人依上訴人主張方式重新核算後上訴人應申報銷售額為 3,347,653,231 元，漏報銷貨額為 674,699,466 元，與原核定金額 641,328,526 元相較，反而增加 33,370,940 元；是被上訴人主張基於行政救濟不利益禁止變更原則，原核定金額，對於上訴人尚無不利，自屬可採。（八）末查上訴人主張被上訴人於 96 年 8 月 17 日撤銷原處分之課稅基礎，使課稅基礎陷於真偽不明，且逾越核課期間，依稅捐稽徵法第 21 條第 2 項之規定，不得為本件稅捐之徵課云云；惟查本件係就上訴人 88 年 1 月至 91 年 12 月間之上揭行為為補徵並處罰，被上訴人於核課期間屆滿

前之 92 年 12 月間即為系爭核定及處罰，並無逾越核課期間。至被上訴人於 96 年 8 月 17 日依上訴人主張方式重新核算後，上訴人應申報銷售額為 3,347,653,231 元，漏報銷售額為 674,699,466 元，與原核定金額 641,328,526 元相較，反而增加 33,370,940 元，已如前述；基於行政救濟不利益禁止變更原則，被上訴人主張原核定金額，對於上訴人尚無不利，仍應予維持；是被上訴人並無自行撤銷原核定，而於 96 年再重新另為處分之意；自無逾越核課期間之問題，上訴人上揭主張，容有誤解。(九)綜上所述，被上訴人核定上訴人逃漏營業稅計 32,066,426 元，除補徵所漏稅額外，另按所漏稅額 32,066,426 元處 3 倍罰鍰計 96,199,200 元；又上訴人於系爭期間給付租金與各合作店 641,328,526 元，未依法取得憑證，其開立統一發票金額 2,666,741,302 元係應開立發票給消費者，卻開給各合作店，未依法給與他人憑證，被上訴人依稅捐稽徵法第 44 條規定，按其未依規定自他人取得憑證之金額 641,328,526 元處 5% 罰鍰計 32,066,426 元，及按其未依規定給與消費者憑證之金額 2,666,741,302 元處 5% 罰鍰計 133,337,065 元，並無違誤；訴願決定遞予維持，亦無不合。因將原決定及原處分均予維持，駁回上訴人之訴。

五、本院查（一）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。」「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。」「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。……」「(第 1 項)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。給與他人之憑證，應依次編號並自留存根或副本。(第 2 項)前項所稱營業事項包括營利事業之貨物、資產、勞務等交易事項。」分別為行為時營業稅法第 32 條第 1 項前段、第 35 條第 1 項、第 43 條第 1 項第 4 款、第 5 款、第 51 條第 3 款、稅捐稽徵法第 44 條、稅捐稽徵機關管理營利事業會計帳簿憑證辦法(下稱帳證辦法)第 21 條第 1 項、第 2 項所明定。核上開帳證辦法規定，乃為執行母法關於「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」規範目的之細節性及技術性規定，且未逾越授權範圍，自可適用。又按「(第 2 項)營業人委託代銷貨物，應於送貨時依合約規定銷售價格開立統一發票，並註明『委託代銷』字樣，交付受託代

銷之營業人，作為進項憑證。受託代銷之營業人，應於銷售該項貨物時，依合約規定銷售價格開立統一發票，並註明『受託代銷』字樣，交付買受人。(第3項)前項受託代銷之營業人，應依合約規定結帳期限，按銷售貨物應收手續費或佣金開立統一發票及結帳單，載明銷售貨物品名、數量、單價、總價、日期及開立統一發票號碼，一併交付委託人，其結帳期間不得超過二個月。」為統一發票使用辦法第17條第2項、第3項所明文。是營業人負有依其交易事實，依規定給予實際交易對象銷貨憑證之義務，否則即屬違反稅捐稽徵法第44條規定。復按「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。」為民法第98條所明定；而此所謂當事人真意，係指當事人已經表示於外部之效果意思，而非內心蘊藏之真正意思；另所謂不得拘泥於所用之辭句，係指不能以辭害義，即不能完全按照表面文字為解釋；惟若依一般文義，其文字已表示當事人之真意，自不得捨其文字而更為解釋。再按「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。」「……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、財政部賦稅署 92 年 1 月 28 日台稅二發字第 0920450761 號分別函釋在案。本件上訴人與各合作店簽約明定：各合作店以合作經營方式銷售上訴人所提供之 HANGTEN 品牌或認可之商品，並就雙方經營費用負擔及利潤分配予以約定，雖然各合約書之名稱不盡相同，惟其經營模式無非係由各合作店提供店面，連同店面租金、保全、水電費用等供上訴人使用，而上訴人則負責提供銷售商品及人員與店內之經營管理，並保有可供銷售商品之所有權。至於利潤之分配，則由上訴人依營業額多寡按約定之比例計算所得之金額給付予各合作店，作為各合作店應取得之報酬。足見

上訴人在各合作店提供之店面經營服飾買賣業務，其所販賣之商品乃上訴人自進自銷，並非如上訴人主張將其HANGTEN 品牌之服飾等商品銷售予各合作店後，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 HANGTEN 商品之權責，僅係提供店面供上訴人使用，再由上訴人每月按實際銷售營業額之比率計算酬勞支付予各合作店，作為上訴人使用店面之對價（即租金），上訴人應為實際經營銷售業務之人。乃原審本於職權調查審認之事實，經核於法尚無不合，上訴人主張其與各合作店之間為買賣關係而非租賃關係，原處分以錯誤之事實為裁罰基礎，顯屬違法不當云云，顯非可採。(二)本件被上訴人原核定係依上訴人所提供其自行製作與各合作店之銷售情形結算表，據以統計其涉嫌違章金額為 641,328,526 元，上訴人之合作店家數究竟多少，並未影響其與各合作店銷售情形結算，上訴人主張原審判決中，關於上訴人之合作店家數分別有「50 家」、「60 家」及「66 家」等 3 種不同之描述，惟不論合作店家數如何，均認定本件系爭租金收入為 641,328,526 元，有判決不備理由及理由矛盾之違法，自屬無據。上訴人另主張本件訴訟標的兩大法律關係，一為系爭合約定性，一為租金核算，縱系爭合約定性改認為租賃，上訴人於前審訴訟程序中 96 年 8 月 17 日財北國稅法一字第 0960244811 號函，已將 66 家合作店系爭租金收入重核，重核結果本件系爭合作店取得之租金收入金額即處於不明狀態，不得處未依法取得憑證之行為罰，況上訴人並未漏稅，應免除稅捐稽徵法第 44 條之

行為罰，又本件已逾核課期間，前審判決即有應不予廢棄之理由，故原審判決有不適用司法院釋字第 642 號解釋及適用稅捐稽徵法第 44 條不當之違背法令，又原審判決未加以斟酌且未載明理由，有判決不備理由之違背法令云云。經查被上訴人 96 年 8 月 17 日財北國稅法一字第 0960244811 號函係訴訟程序中之補充答辯，並非再為重核之復查決定，自無逾核課期間問題。另依營業稅法第 2 條第 1 款及第 32 條第 1 項之規定，營業稅之納稅義務人為銷售貨物或勞務之營業人，且營業人銷售貨物或勞務應依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。上訴人向各合作店承租營業場所銷售系爭貨物，各合作店向其收取租金，則銷售額加租金合計 3,308,069,828 元，實為上訴人實際銷售額，各合作店雖開立實際銷售額之統一發票與消費者，實際僅報繳部分銷售額（即其租金收入）；而上訴人僅開立銷售額部分之統一發票與各合作店，卻漏報租金部分，上訴人與其各合作店不符百貨公司採專櫃銷售貨物方式，卻以百貨公司開立統一發票方式辦理，已違反上開規定且嚴重影響營業稅之稽徵秩序；雖各合作店並無漏報銷售額（租金部分），惟此部分應開立統一發票予上訴人，卻開立與消費者，核有未依規定給與憑證之違章，而上訴人銷售貨物與消費者，未依實際銷售額開立，核有未依規定給與憑證之違章，而租金部分之銷售額則為漏開統一發票漏報銷售額之違章，且上述之漏稅罰（租金部分）與未依規定給與他人憑證及未依規定取得憑證（租金部分）之行為罰，係分別針對不同行為、不

同對象之處罰，處罰之性質與種類均不相同，自應分別處罰，而無漏稅罰與行為罰擇一從重處罰之餘地，上訴人之上開主張亦無可採。(三)復按「稅捐稽徵法第 44 條規定……係為使營利事業據實給與、取得及保存憑證，俾交易前後手稽徵資料臻於詳實，建立正確課稅憑證制度，以實現憲法第 19 條之意旨(本院釋字第 252 號解釋參照)，立法目的洵屬正當。其中有關『應保存憑證』之規定，乃在以罰鍰之方式督促人民遵守稅捐稽徵法第 11 條所規定之意旨，如營利事業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，即以符合上開立法目的，而未違背保存憑證之義務，自不在該條規定處罰之列。於此範圍內，上開稅捐稽徵法第 44 條規定，就有關應保存憑證義務之行為處以罰鍰，與憲法第 15 條及第 23 條之意旨尚無抵觸。」業經司法院釋字第 642 號解釋揭櫫在案。故上訴人主張稅捐稽徵法第 44 條違反憲法第 7 條及第 23 條規定，原審判決違憲及違反比例原則云云，實乏論據。又縱如上訴人之主張，依稅捐稽徵法第 44 條之規定，輕度違反開立憑證義務之行為，卻遭受到重於違反誠實記帳義務之處罰，顯有違反「危險犯不得重於實害犯」之原則，甚至比處漏稅罰更重，已生輕重失衡之結果，故行政院賦稅改革委員會研究意見已提出修正草案，其行為罰最高罰鍰之上限金額將訂為 1,000,000 元云云屬實，惟在現行稅捐稽徵法第 44 條尚未修正前，被上訴人依現行之規定裁罰，並無違誤，尚與上訴人所舉之平等原則無涉。

(四) 依司法院釋字第 660 號解釋意旨「財政部中華民國 89 年 10 月 19 日台財稅字第 890457254 號函，就加值型及非加值型營業稅法施行細則第 52 條第 2 項第 1 款有關如何認定同法第 51 條第 3 款漏稅額之規定，釋示納稅義務人短報或漏報銷售額，於經查獲後始提出合法進項稅額憑證者，稽徵機關於計算其漏稅額時不宜准其扣抵銷項稅額部分，符合該法第 35 條第 1 項、第 43 條第 1 項第 4 款及第 51 條第 3 款之立法意旨，與憲法第 19 條之租稅法律主義尚無抵觸。」舉輕以明重，上訴人既未依規定取得各合作店所開立之租金進項憑證，自無可能於申報期限內向被上訴人申報扣減該等進項稅額，被上訴人於計算其應納稅額時，亦無從據以扣抵銷項稅額，被上訴人原處分並無不合。上訴人主張依營業稅法施行細則第 52 條第 2 項第 1 款計算，本件並無應補繳營業稅額之漏稅額云云，亦屬對法令規定之誤解。

(五) 至於上訴人其餘述稱各節，或係重述其在原審業經主張，而為原審判決摒棄不採之陳詞，或係就原審取捨證據、認定事實之職權行使事項，任加指摘違誤，或係就原審所為論斷或駁斥其主張之理由，以其主觀歧異之法律見解，泛言原審判決不適用法規或適用不當、判決不備理由或理由矛盾，惟原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，依論理及經驗法則判斷，並無違背論理法則或經驗法則、不適用法規或適用不當、判決不備理由或理由矛盾情事；且查，行政法院於案件審理結果，遇有多種獨立的理由足以支持判決之成立，法院只採用其中一種或數種為理由之情形，或支持主文成立之理由記

載有簡略之嫌，尚不構成判決理由不備的瑕疵，即尚不得認定判決違法。綜觀本件原審判決，已就上訴人請求判決聲明逐項論述，足以支持判決之成立，就上訴人其餘攻擊方法，不影響本案判決結果者，不一一論敘，於法尚無不合。又證據之取捨與當事人所希冀者不同，致其事實之認定亦異於該當事人之主張者，不得謂為原審判決有違背法令之情形。綜上所述，原審判決所適用之法規與本件應適用之現行法規並無違背，與解釋判例，亦無牴觸，並無違背法令之情形，上訴意旨仍執前詞，指摘原判決違誤，求予廢棄，難認有理由，應予駁回。

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

中 華 民 國 9 8 年 9 月 1 0 日

(本件聲請書其餘附件略)