

英屬維京群島商·銀鯨股份有限公司台灣分公司釋憲聲請書

為因最高行政法院 98 年度裁字第 2607 號裁定，適用財政部 77 年 4 月 2 日台財稅字第 761126555 號函、91 年 6 月 21 日台財稅字第 0910453902 號函、92 年 1 月 28 日台稅二發字第 0920450761 號函、最高行政法院 87 年 7 月份第 1 次庭長評事聯席會議決議及稅捐稽徵法第 44 條之規定，有抵觸加值型及非加值型營業稅法、憲法第 15 條、第 19 條、第 23 條等規定之疑義，乃依法向鈞院聲請解釋憲法。

一、聲請解釋憲法之目的

按人民、法人或政黨於其憲法上所保障之權利，遭受不法侵害，經依法定程序提起訴訟，對於確定終局裁判所適用之法律或命令發生有抵觸憲法之疑義者，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（下簡稱「財政部 77、91、92 年函釋」）等號關於百貨專櫃開立發票流程之函釋為由，認定民國（下同）87 年 11 月至 91 年 12 月間涉嫌有漏報銷售貨物金額新臺幣（下同）1 億 3,161 萬 1,181 元（含稅）即未稅金額 1 億 2,534 萬 3,982 元，逃漏營業稅 626 萬 7,199 元，88 年 1 月至 91 年 12 月間給付租金與各合作店 1 億 2,453 萬 1,154 元，未依法取得憑證，另銷售貨物 3 億 7,849 萬 0,022 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，經復查後，發單補徵聲請人營業稅 626 萬 7,199 元，並按所漏稅額處 3 倍罰鍰計 1,880 萬 1,597 元，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 3 億 7,849 萬 0,022 元處 5% 罰鍰計 1,892 萬 4,501 元，及按其未依規定取得他人憑證之金額 1 億 2,453 萬 1,154 元處 5% 罰鍰計 622 萬 6,557 元，合計處罰鍰 4,395 萬 2,655 元（參見附件二臺北高等行政法院 98 年度訴字第 138 號判決）。但原處分機關並歷審行政法院所據以核定稅額及裁罰之財政部 77、91、92 年函釋、最高行政法院 87 年 7 月份第 1 次庭長評事聯席會議決議與行為時稅捐稽徵法第 44 條前段，均屬違法、違憲且侵害聲請人之財產權，經聲請人用盡訴訟程序，爰本於憲法關於人民財產權之保障，提起本件釋憲聲請。

二、法令見解發生歧異之經過及涉及之法令條文

（一）所經過之訴訟程序

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

2 日台財稅字第 761126555 號、91 年 6 月 21 日台財稅字第 0910453902 號、92 年 1 月 28 日台稅二發字第 0920450761 號等三紙關於百貨專櫃開立發票流程之函釋，主張聲請人應直接向消費者銷售並開立發票，且應另向各合作店取具租金發票云云，在國家加值型營業稅收未有短少，聲請人亦無取得任何稅捐不法利益之客觀事實前提之下，仍逕行認定聲請人於 87 年 11 月至 91 年 12 月間漏報銷售貨物金額 1 億 3,161 萬 1,181 元（含稅）即未稅金額 1 億 2,534 萬 3,982 元，並漏開統一發票，逃漏營業稅 626 萬 7,199 元，又認定聲請人 88 年 1 月至 91 年 12 月給付租金與各合作店 1 億 2,453 萬 1,154 元，及銷售貨物予消費者銷售貨物 3 億 7,849 萬 0,022 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 626 萬 7,199 元，並按所漏稅額處 5 倍之罰鍰（經復查後，變更為 3 倍），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 3 億 7,849 萬 0,022 元處 5% 罰鍰計 1,892 萬 4,501 元，及按其未依規定取得他人憑證之金額 1 億 2,453 萬 1,154 元處 5% 罰鍰計 622 萬 6,557 元，合計處罰鍰 4,395 萬 2,655 元。

聲請人不服，申經復查後，循序提起行政訴訟，經臺北高等行政法院 98 年度訴字第 138 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 年度裁字 2607 號裁定（判決影本詳附件一），以上訴不合法為由，駁回而告確定。惟確定判決所適用之財政部 77 年 4 月 2 日台財稅字第 761126555 號函、91 年 6 月 21 日台財稅字第 0910453902 號函、92 年 1 月 28 日台稅二發字第 0920450761 號函、最高行政法院 87 年 7 月份第 1 次庭長評事聯席會議決議之規定，顯有違反加值型及非加值型營業稅法（下稱「營業稅法」）並憲法第 19 條租稅法律主義之疑義，且原處分及歷審判決所據以裁處之稅捐稽徵法第 44 條，其中關於「營利事業依法規定應給與他人憑證而未給與」、「應自他人取得憑證而未取得」者「應就其未給與憑證……或未保存憑證，經查明認定之總額，處百分之五罰鍰」等部分，亦有違反憲法第 23 條比例原則，過度侵害人民財產權與營業自由之違憲疑義。聲請人乃依司法院大法官審理案件法第 5 條第 1 項第 2 款之規定，於終局判決確定後，提出本件釋憲聲請，以求權利之救濟。

（二）確定終局裁判所適用之法令名稱及內容

財政部 77 年 4 月 2 日台財稅字第 761126555 號函、91 年 6 月 21 日台財稅字第 0910453902 號函、92 年 1 月 28 日台稅二發字第 0920450761 號函—參見一審判決書（附件二）第 16 頁倒數第 4 行起：「分別經財政部 77 年 4 月 2 日台財稅字第 761126555 號、91 年 6 月 21 日台財稅字第

0910453902 號及 92 年 1 月 28 日台稅二發字第 0920450761 號函釋在案。上開函令係主管稅捐稽徵之機關，於法定職權範圍內，對於營業人進、銷貨認定及統一發票開立等事項，所為細節性、技術性之統一釋示，因屬統一認定標準、簡化稽徵作業及避免營業人曲解法令致影響營業稅收所必要，且未逾越所得稅法等相關之規定或加重人民稅賦，與憲法尚無牴觸，自有拘束解釋機關、其下級機關及屬官之效力，稅捐稽徵機關於辦理相關案件時自可據以適用。」另一審判決書第 19 頁第 5 行起又謂：「且原告與各合作店之經營模式，與一般百貨公司採專櫃銷售貨物之方式亦非一致，……（有前揭財政部 77 年 4 月 2 日台財稅字第 761126555 號、91 年 6 月 21 日台財稅字第 0910453902 號及 92 年 1 月 28 日台稅二發字第 0920450761 號函釋可資參照），而原告與各合作店銷售之經營型態，雖約定由原告按銷售金額之一定比率利潤支付予各合作店，惟原告對提供之商品未移轉所有權，且就銷售貨物所得之貨款，係由原告自行收款，其交易性質應認屬原告之銷貨，要與百貨公司採專櫃銷售貨物之情形不同，自無法比照上揭有關專櫃銷售模式以開立百貨公司統一發票之模式辦理。」

改制前行政法院 87 年 7 月份第 1 次庭長評事聯席會議決議—參見判決書第 18 頁倒數第 7 行起：「3……是我國現行加值型營業稅係就各個

銷售階段之加值額分別予以課稅之多階段銷售稅，各銷售階段之營業人皆為營業稅之納稅義務人，故該非交易對象之人是否已按其開立發票之金額報繳營業稅額，並不影響本件營業人補繳營業稅之義務（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參照）。……本件原告依系爭合約書約定，既為其品牌商品之出賣人，依營業稅法第 1 條、第 32 條第 1 項及第 35 條第 1 項規定，即屬營業稅之納稅義務人，自應於銷售貨物時按期申報銷售額及其應納營業稅額，原告未依規定由其開立統一發票予買受人（消費者）報繳營業稅，而以合作店名義開立統一發票，其本身僅開立銷貨予合作店之統一發票，就其差額，原告自有應補繳稅額之客觀事實。」

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 22 頁：「2. 行為罰部分：原告於 88 年至 91 年間（87 年 11、12 月違章部分已逾行為罰 5 年核課期間，原核定業已減除在案），給付租金與各合作店，未依法取得憑證；同期間以各合作店銷貨總額與給付合作店租金之差額，由原告開立發票予各合作店（係應開立發票予消費者，卻開給各合作店），未依規

定給與他人憑證，其違章事實，業經本院認定明確，如前所述，而原告之上開行為，主觀上亦有故意或過失（容後說明），是被告依據原告提示各合作契約書及營收情形表等資料，核計其未依規定取得進項憑證金額 124,531,154 元及銷貨未給與他人憑證總額 378,490,022 元，依稅捐稽徵法第 44 條規定分別處 5% 罰鍰計 6,226,557 元及 18,924,501 元，並無不合。是原告主張本件沒有漏稅，依法可免除稅捐稽徵法第 44 條之行為罰，同一行為處以巨額之行為罰，有違『比例原則』云云，並無可採。」

（三）憲法保障之權利遭受不法侵害之事實及涉及之憲法、法律條文

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

查本件聲請人遭原處分機關援引財政部 77 年 4 月 2 日台財稅字第 761126555 號函、91 年 6 月 21 日台財稅字第 0910453902 號函、92 年 1 月 28 日台稅二發字第 0920450761 號函及改制前行

政法院 87 年 7 月份第 1 次庭長評事聯席會議決議，恣意曲解聲請人與各合作店乃民事租賃關係，認定聲請人於 87 年 11 月至 91 年 12 月間漏報銷售貨物金額 1 億 3,161 萬 1,181 元（含稅）即未稅金額 1 億 2,534 萬 3,982 元，逃漏營業稅 626 萬 7,199 元，逕行發單補徵聲請人營業稅 626 萬 7,199 元，並按所漏稅額處 3 倍之罰鍰計 1,880 萬 1,597 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 3 億 7,849 萬 0,022 元，處 5% 罰鍰計 1,892 萬 4,501 元，及未自合作店取得租金發票金額 1 億 2,453 萬 1,154 元處 5% 罰鍰計 622 萬 6,557 元，合計共處罰鍰 4,395 萬 2,655 元。致使聲請人在自始至終誠實申報、揭露一切銷售資料，亦無獲有任何稅捐不法利益，國家加值型營業稅收更未有短少等客觀事實前提之下，額外負擔營業稅法所未規定之營業稅納稅義務 626 萬 7,199 元及繳納罰鍰義務 4,395 萬 2,655 元，嚴重侵害聲請人財產權及營業基礎。

1. 財政部 77 年 4 月 2 日台財稅字第 761126555 號函

「二、百貨公司採用專櫃銷售貨物者，如符合左列條件，對於供應商提供陳列銷售之貨

物，得向主管稽徵機關申請依照與供應商約定每次結帳(算)之次日取具進貨統一發票列帳：

(一) 股份有限公司組織。(二) 經核准使用藍色申報書或委託會計師查核簽證申報營利事業所得稅。(三) 無積欠已確定之營業稅及罰鍰。三、茲將百貨公司及專櫃廠商應辦理事項規定如次：(一) 百貨公司應與專櫃貨物供應商就有關專櫃貨物之交易，明定結帳期間及抽成百分比，訂立書面契約，其結帳期間以不超過一個月為限。(二) 百貨公司對於採專櫃銷售之貨物，應於銷售時依法開立統一發票，並於每次結帳(算)日開立填列銷貨日期、品名、數量、規格、單價、稅額、總金額及結帳(算)日期之銷貨清單(一式兩聯)交付供應商，據以彙總開立統一發票。(三) 專櫃貨物供應商收受前項清單後，應即時開立統一發票，將該項清單(兩聯)分別粘貼於所開立之統一發票收執聯及存根聯背面，於騎縫處加蓋統一發票專用章，將收執聯交付百貨公司作為進項憑證列帳，存根聯依照規定妥慎保管備查。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. 行為時稅捐稽徵法第 44 條關於「應給與他人憑證而未給與」及「應自他人取得憑證而未取得」之部分

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

三、聲請解釋憲法之理由及聲請人對本案所持之立場與見解

(一) 確定終局判決適用之法令，牴觸法律、憲法之疑義

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

1. 財政部 77 年 4 月 2 日台財稅字第 761126555 號、91 年 6 月 21 日台財稅字第 0910453902 號、92 年 1 月 28 日台稅二發字第 0920450761 號等三紙函釋，將營業人強行劃分百貨專櫃與非百貨專櫃型態，課予不同之開立發票協力義務與申報方式，是否違反加值型營業稅的稅捐中立？並侵害營業人選擇交易方式及內容的營業自由？

2. 財政部 77 年 4 月 2 日台財稅字第 761126555 號、91 年 6 月 21 日台財稅字第 0910453902 號、92 年 1 月 28 日台稅二發字第 0920450761 號等三紙函釋及改制前行政法院 87 年 7 月份第 1 次庭長評事聯席會議決議，是否使得一般採行合作店銷售模式之營業人，在國庫營業稅收並未實際減少之下，增加其稅法所未規定之加值型營業稅納稅義務？及漏報銷項稅額之漏稅罰？
3. 財政部 77 年 4 月 2 日台財稅字第 761126555 號、91 年 6 月 21 日台財稅字第 0910453902 號、92 年 1 月 28 日台稅二發字第 0920450761 號等三紙函釋及改制前行政法院 87 年 7 月份第 1 次庭長評事聯席會議決議，是否使得一般採行合作店銷售模式之營業人，在國庫營業稅收並未實際減少之下，不容許營業人有申報更正銷售額、進貨額之機會，逕以補稅、漏稅處斷，是否違反憲法第 23 條之比例原則？
4. 改制前行政法院 87 年 7 月份第 1 次庭長評事聯席會議決議，是否使得開立、取得發票過程有瑕疵之營業人，在國庫營業稅收並未實際減少之下，仍應比照虛報進項稅額、漏報銷售額之漏稅違章行為，是否違反鈞院釋字第 337 號關於漏稅罰應有發生漏稅事實為裁罰要件之意旨？並構成與稅捐稽徵法第 44 條的重複處罰？

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

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

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

8. 行為時稅捐稽徵法第 44 條規定：「營利事業依法規定應給與他人憑證而未給與，應自他人取得憑證而未取得，或應保存憑證而未保存者，應就其未給與憑證、未取得憑證或未保存憑證，經查明認定之總額，處百分之五罰鍰。」其中關於「應給與他人憑證而未給與」及「應自他人取得憑證而未取得」之部分，概按憑證總額一律裁處 5% 之罰鍰，剝奪稽徵機關衡酌違章具體情節，就裁罰效果（罰鍰金額）之裁量權限，是否逾越立法裁量範圍，有違比例原則？

（二）聲請人對於疑義所主張之見解

財政部 77 年 4 月 2 日台財稅字第 761126555 號、91 年 6 月 21 日台財稅字第 0910453902 號、

92年1月28日台稅二發字第0920450761號等三紙函釋及改制前行政院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)就此，本件聲請之一審臺北高等行政法院 98 年度訴字第 138 號判決書第 18 頁理由第 3 點亦有相同之闡釋如下：

「營業稅係針對所得支出所課徵之消費稅，因直接對消費者本身課徵消費稅技術上有困難，故立法技術乃設計對營業人銷售貨物或勞務行為時予以課徵。而在加值型營業稅制下，是以營業人在其營業活動中為貨物或勞務所創造之加值金額據為課稅基礎。又為了如實反映營業人就其產銷階段所創造之加值金額，應代國家向後手買受人收取之營業稅負金額，在稽徵技術上乃是用『銷項稅額』減除『進項稅額』，以其餘額作為該營業人對國家應繳納之營業稅額；亦即由營業人將該稅額轉嫁在價格方面，於銷貨時回收，是其名目納稅義務人與實質稅捐負擔人並不一致，其名目納稅義務人為該營業人，而實質稅捐負擔人則為向其購買該貨物或勞務之買受人（可能為營業人也可能為消費者），……」(註三)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，(註四)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，且不至對企業經濟上決策造成影響。(註五)

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。(註六)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份，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，（註七）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. 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。

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，應如何發票開立與辦理申報，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，不唯不得依實際交易經過，取得、開立進、銷項發票，憑以申報應納稅額，稽徵機關尚得以該營業人(即合作店)及供應商未依法開立、取得發票、涉有逃漏稅為由(此部分尚涉及改制前行政法院 87 年 7 月份第 1 次庭長評事聯席會議決議之見解，詳後述第 3 點的說明)，裁處行為罰與漏稅罰，已顯有逾越租稅中立原則，侵犯營業人自行決定貨物銷售模式之營業自由。

次觀財政部 91 年 6 月 21 日台財稅字第 0910453902 號函及 92 年 1 月 28 日台稅二發字第 0920450761 號函，亦有同前開 77 年函釋相同之違反租稅中立、過度干預營業自由之違憲疑義。首先，此兩紙解釋函令於本件行為時(87 年 11 月~91 年 12 月)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。

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，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 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 954 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、營所稅負之不合理現象，立法院乃 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，得按 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，並割裂各個銷售階段各自計算，最後在國家營業稅收沒有任何短少之下，依舊造成違反增值型營業稅制精神之重複課稅現象，使得營業人不得以自身盈餘或財產，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。」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。」即與增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）

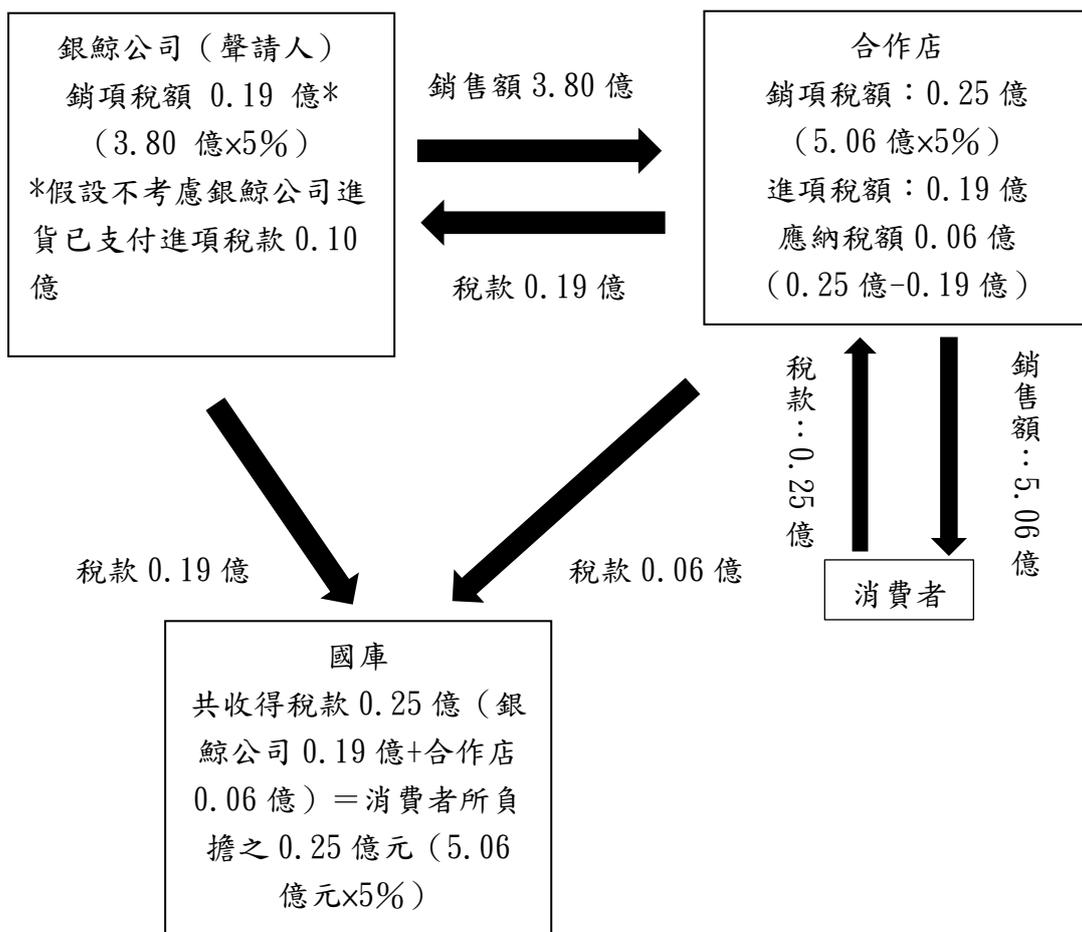
退一步言之，即便按改制前行政法院 87 年 7 月份第 1 次庭長評事聯席會議決議所言：「銷售階段之營業人皆為營業稅之納稅義務人」，其論理亦有前後自相矛盾，不足為採之處。蓋既然「取得非交易對象開立之進項憑證，申報扣抵銷項稅額時，該項已申報扣抵之銷項營業稅額顯未依法繳納」者，非交易對象之人按其開立發票之金額，所報繳之營業稅款，理應同時構成誤報誤繳，稽徵機關應主動核定退還之。該筆應核退之溢繳稅款表面上雖由非交易對象之人所報繳（如上例中的乙汽車零件商、

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片面臆測所認定的「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）：

●聲請人原先依買賣關係，申報繳納營業稅之情形（圖一）：

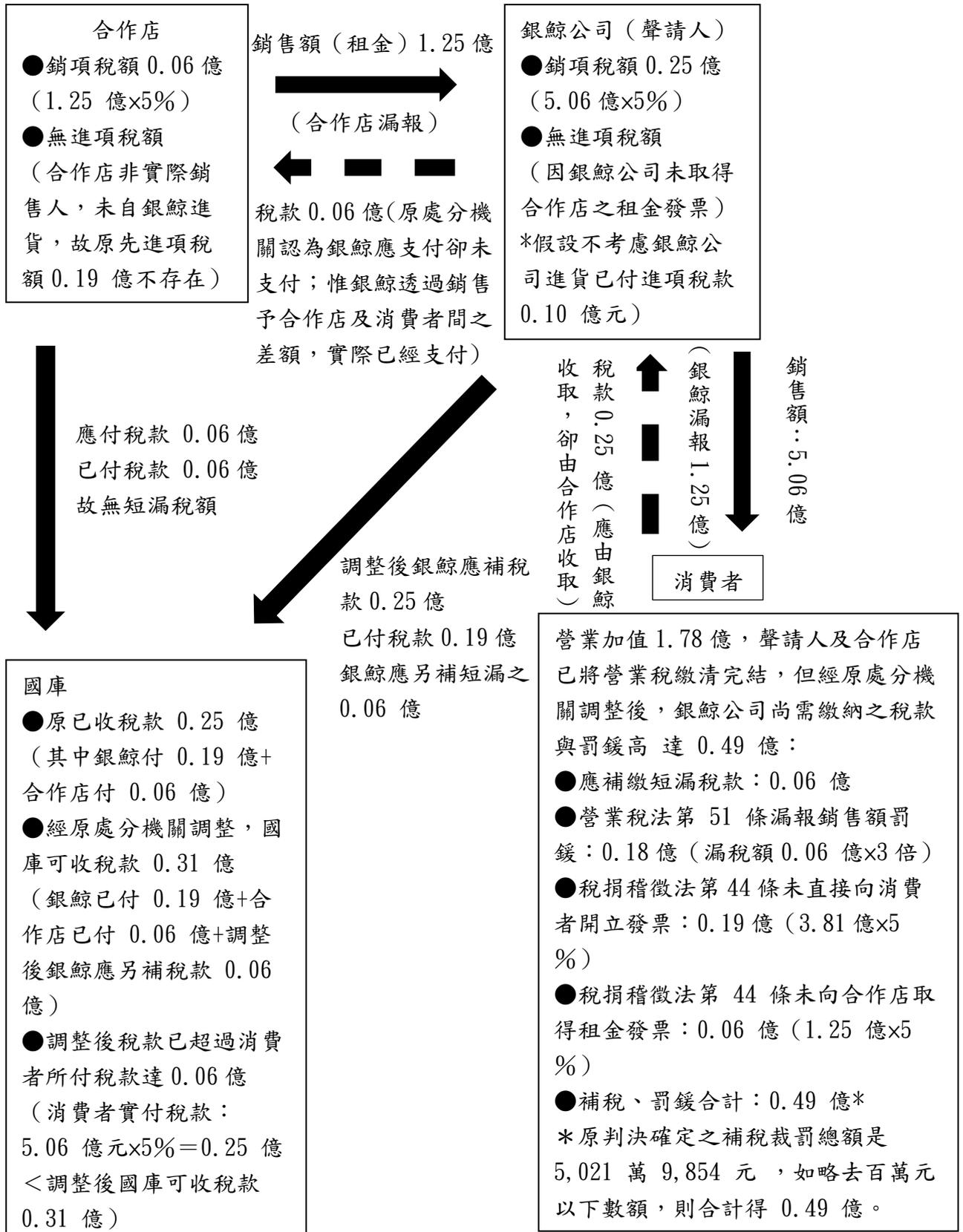


聲請人遭調整補稅及苛罰一覽表

營業稅 本稅	營業加值	依法應納稅額 (營業加值 ×5%稅率)	稅局另行調 整補稅金額	稅局調整 後稅額合 計	稅局調 整後實 際稅率	聲請人超 額納稅之 比率
銀鯨	1.79 億	0.09 億	0.06 億	0.15 億	8%	1.7 倍

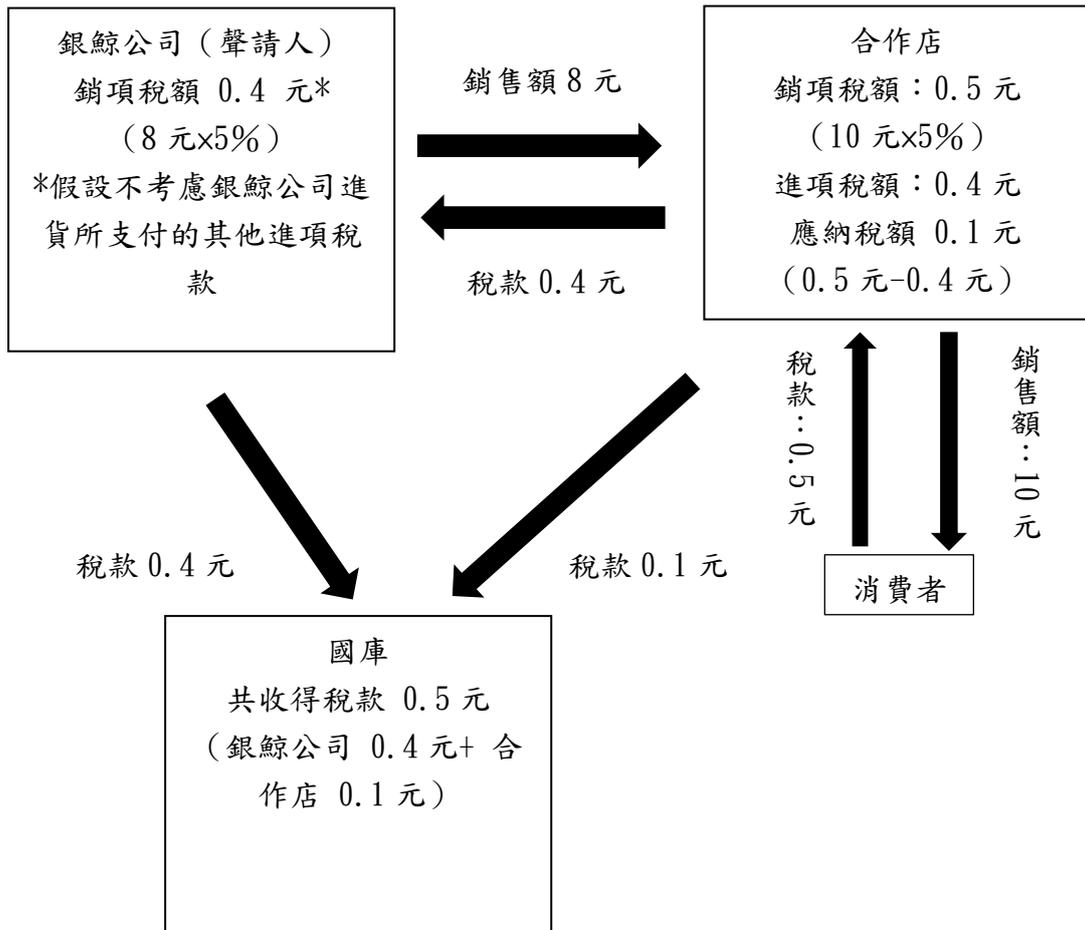
罰鍰	漏稅罰	行為罰	罰鍰合計	罰鍰超過應納 稅額之倍數	罰鍰占營 業加值之 比率	調整後稅額連同 罰鍰占營業加值 之比率
銀鯨	0.19 億	0.25 億	0.44 億	4.9 倍	25%	33%

●原處分機關嗣後以聲請人應直接向消費者開立發票，即租賃關係，所調整之情形（圖二）：

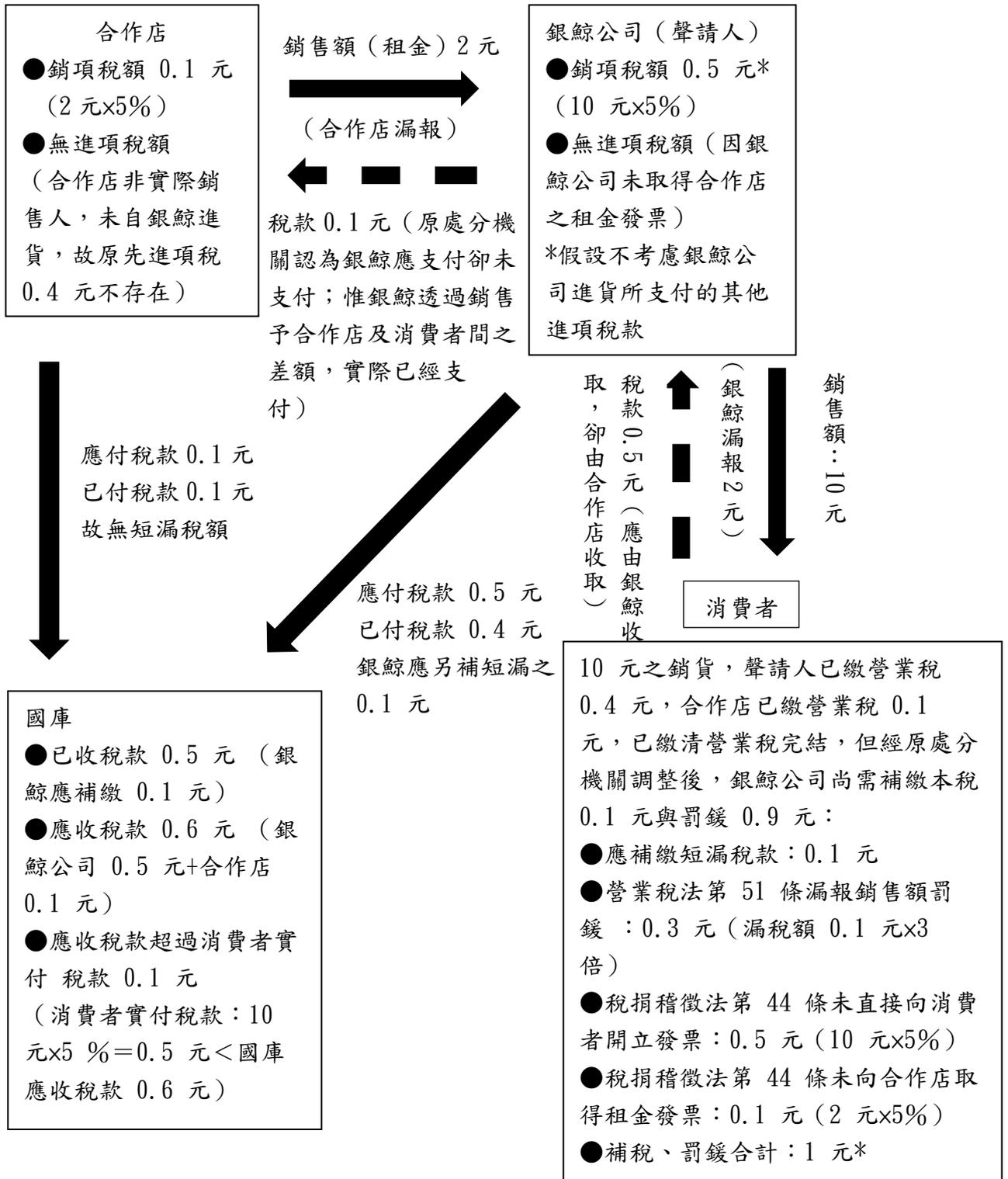


為更簡潔地說明聲請人交易模式，遭原處分機關以本件有違憲疑義之法令，調整之結果，茲將交易金額簡化如下，以便理解

●聲請人原先申報繳納情形（圖三）：



●原處分機關以聲請人應直接向消費者開立發票，所為之調整（圖四）：



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 5.06 億元）與品牌經銷商對合作店之銷售（如圖一的 1.25 億元）的差額，擬制為品牌經銷商漏報的銷售額（即如上頁的 3.81 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（如圖一的 0.06 億元），從而導出品牌經銷商有漏稅之結果（如圖一的 0.06 億元）。

簡言之，倘若個案一經適用上開三紙函釋及行政法院決議之後，「計算上」即容許稽徵機關可超過最終消費者實際負擔的稅額（亦即終端銷售金額×5%），有權額外再向品牌經銷商收取一筆銷項稅款（如圖二中的 0.06 億元及圖四中的 0.1 元），顯已背離消費稅原則，遑論這筆額外超收之稅款，與其說是品牌經銷商漏報對最終消費者的應稅銷售而予補稅，毋寧係藉由事後調整與擬制當事人交易流程、階段，提高稅基（對消費者之銷售額），原本應當發揮課稅中立功能避免加值稅負擔無法轉嫁之進項稅額扣抵權，又遭上開函釋與決議之嚴格要件限制，視為不存在。凡此均係源自於上開三紙函釋及行政法院決議曲解營業稅法之文義，附加營業人營業稅法規範意旨以外，且無法轉嫁之應納稅負，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。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、逃漏稅負行為，逕予調整補稅、裁罰。

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

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，不容許營業人有申報更正銷售額、進貨額之機會，逕以補稅、漏稅處斷，違反憲法第 23 條之比例原則。

承前述第 3 點所述，財政部 77 年 4 月 2 日台財稅字第 761126555 號、91 年 6 月 21 日台財稅字第 0910453902 號、92 年 1 月 28 日台稅二發字第 0920450761 號等三紙函釋及改制前行政院 87 年 7 月份第 1 次庭長評事聯席會議決議，針對採行合作店銷售模式之品牌經銷商，在國庫營業稅收並未實際減少之下，稽徵機關仍逕自調整與擬制當事人交易流程、階段，提高品牌經銷商對消費者之銷售額，又否定其有取自合作店之租金進項稅額可供扣抵，致計算上產生銷項稅額短納的形式外觀，姑且不論已有背離消費稅及中立性原則，即便如上開三紙函釋與行政院決議見解，認定品牌經銷商關於開立發票之方式、對象，與其銷售模式有不符或不相當之處，至多僅構成營業人違反協力義務或程序規定之瑕疵而已，不應僅憑營業人於稽徵、申報程序之瑕疵，逕認定成立應納稅額。此亦可觀諸鈞院釋字第 640 號解釋意旨，揭禁不得以稽徵程序性規定，增加人民法律所無之納稅義務：

「稅捐稽徵程序之規範，不僅可能影響納

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

申言之，觀上開第 24 頁關於「原處分機關嗣後以聲請人應直接向消費者開立發票，即租賃關係，所調整之情形」圖二，當可察知此類國庫營業稅收並未短少之情況，非不可經由事後補正，補正發票開立過程之瑕疵。原處分機關援引上開三紙函釋與行政法院決議，認定聲請人有漏稅額 0.06 億元，並非是基於漏報對最終消費者之銷售額 3.81 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 0.06 億元，然即便是認定聲請人關於開立發票之方式、對象，不符銷售模式，在國庫營業稅收並未短少之情況下，不過是發票開立與申報過程容有程序上瑕疵罷了，也應當基於憲法第 23 條比例原則之最小侵害與狹義衡平原則，容許營業人事後補正此類程序瑕疵之機制。惟查，上開三紙函釋與行政法院決議既無容許品牌經銷商，可自合作店取得補開租金進項憑證等事後補正機會，規定稽徵機關得逕予核定應補稅款與罰鍰，聲請人因此遭受 1.57 億

元之補稅與科罰，顯與遭擬制為租賃關係，未取得租金進項發票之程序瑕疵，嚴重失衡而不符比例原則，而屬違憲不應適用之稅捐法令，至屬明顯。

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

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

依上開鈞院解釋意旨，以推定或虛擬之銷售額或進項稅額來計算營業人所漏稅額乙節，

必須依照國庫實際欠收之數額，核實認定漏稅額，絕非恣意分割銷售階段，機械性、形式性地獨立計算特定階段營業人的銷售額與可扣抵進項稅額，藉以得出就該階段營業人而言，構成漏稅結果。蓋凡經營業人代收轉付而進入國庫之進項、銷項稅額，均是滿足國庫關於加值型營業稅「單一稅捐債權」之一部分，縱使營業人尚未申報扣抵進項稅額，或銷項稅額已由他階段營業人繳予國庫，均無法否定國庫營業稅收未有短少之事實，何以可單憑稅額在特定銷售階段中形式計算上有不足、短少，即視為特定銷售階段營業人涉有違法逃漏營業稅之行為？尚且，於鈞院釋字第 337 號解釋之後，行政院亦遵行解釋意旨，於 89 年 5 月 30 日修正營業稅法施行細則第 52 條第 2 項第 1 款，將母法第 51 條第 1 款至第 4 款及第 6 款之漏稅額計算方式，由原來之「以核定之銷售額、給付額，依規定稅率計算之稅額為漏稅額」，修改為「已經主管稽徵機關依查得之資料，核定應補徵之應納稅額為漏稅額」，依其修正總說明（參見附件三），即在彰顯「所漏稅額」之認定，依加值型營業稅制，銷項稅額扣減進項稅額後之餘額，始有納稅義務之精神，應指經主管稽徵機關依查得之資料，核定應補徵之應納稅額，始符合鈞院釋字第 337 號解釋客觀上須有逃漏稅款事實，始可裁罰之要求。

另臺北高等行政法院 95 年度訴字第 1895 號判決（註十四）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，且背離事物本質。」

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。」「營業人以進項稅款扣抵銷項稅額者，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、為符合司法院大法官會議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，使得論為有漏稅之事實，作為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。

縱退一步言之，鈞院釋字第 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，與憲法尚無抵觸。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，依本院大法官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 87 年 11 月~91 年 12 月，因稽徵機關片面曲解合作店交易流程，逕以聲請人未依規定開立發票為由，按合作店向消費者之終端銷售金額 5 億 629 萬 1,104 元，減除 1 億 2,534 萬 3,982 元視為漏稅罰部分，以 3 億 7,849 萬 0,022 元，裁處百分之五罰鍰計 1,892 萬 4,501 元，及未按規定自合作店取得租金進項憑證 1 億 2,453 萬 1,154 元，亦裁處百分之五罰鍰，計 622 萬 6,557 元（此部分同時也被稽徵機關擬制為所漏稅額！），總計高達 4,395 萬 2,655 元之鉅額行為罰，就算退一萬步如稽徵機關自行妄稱之「聲請人藉向合作店銷售，而不直接向消費者開立發票，以致未自取得合作店取得租金進項發票，最終造成 626 萬 7,199 元元之漏

稅結果」，稽徵機關無視自己裁處 3 倍漏稅罰（1,880 萬 1,597 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，且更達原處分機關所稱漏稅額之 4 倍之譜！試問稽徵機關就 3 億 7,849 萬 0,022 元（即原處分機關認為聲請人怠於依「租賃關係」直接向消費者開立之發票金額）及 1 億 2,453 萬 1,154 元（即原處分機關認為聲請人怠於依「租賃關係」自合作店取得之租金發票金額）之統一發票，所需耗費之稽徵人力、成本花費是否有高達憑證金額百分之五之 4,395 萬 2,655 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，揭禁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 號函、最高行政法院 87 年 7 月份第 1 次庭長評事聯席會議決議及行為時稅捐稽徵法第 44 條規定，作為補稅科罰，並駁回聲請人之主要論據，致使聲請人財產權因負擔營業稅法所未規定之稅捐並鉅額罰鍰，而遭受重度之侵害，乃提起本件釋憲聲請如上。

如蒙鈞院宣告上揭財政部三紙函釋、最高行政法院決議及行為時稅捐稽徵法第 44 條規定違憲，應不予適用或無效者，甚或應限縮適用範圍

者，聲請人即可按行政訴訟法第 273 條第 2 項之規定：「確定終局判決所適用之法律或命令，經司法院大法官依當事人之聲請解釋為牴觸憲法者，其聲請人亦得提起再審之訴。」重開行政訴訟程序，依法續為自身權利之救濟。

四、關係文件之名稱與件數

附件一：最高行政法院 98 年度裁字 2607 號裁定影本

附件二：臺北高等行政法院 98 年度訴字 138 號判決影本

附件三：營業稅法施行細則第 52 條修正總說明

註一：參見立法院公報，第 74 卷，第 81 期院會紀錄，第 41、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：按臺北高等行政法院 98 年度訴字第 138 號判決關於營業人於加值型營業稅制下，並非實質負擔稅捐負擔者，其角色定僅代國家收取銷項稅款，減除其付予前階段營業人之進項稅款，始負繳納義務，各階段營業人僅「名目納稅義務人」，營業稅最終轉嫁予消費者之說明，固然無誤。然查，此一見解顯與該段理由隨後所援引之改制前行政法院 87 年度 7 月份第 1 次庭長評事聯席會議決議之意旨，各階段營業人應各自獨立計算營業稅應納稅額，恰恰相互矛盾。各階段營業人既為名目納稅義務人者，各階段營業人依法所應履行之繳納義務，加總後之金額，即應以實質負擔營業稅之最終消費者，其所負擔之營業稅額為限（即終端銷售額之百分之五）。查聲請人與旗下合作店等於本件爭議期間內，營業之加值總額既然僅為 3 億 386 萬 8,366 元（對消費者最終銷售總額為 5 億 629 萬 1,104 元—聲請人進貨總額 2 億 242 萬 2,738 元），則聲請人與旗下合作店等應負擔之營業稅繳納義務，即為 1,519 萬 3,419 元（3 億 386 萬 8,366 元×5%），此金額正是聲請人與旗下合作店等依買賣契約定性，誠實申報並繳納之稅額，亦是消費者關於聲請人與旗下合作店等之銷售階段，所支付之營業稅額，同時國庫應收之營業稅額，可知本件國庫營業稅收並無任何減損，何以如原處分機關與行政法院判決所諉稱—「聲

請人仍有因怠於依租賃關係，向合作店取得租金發票，致有漏稅額 626 萬 7,199 元」可言？有此可知，行政法院 87 年度 7 月份決議之內容不惟顯屬無稽，更於加值型營業稅法規定及精神之外，另行創設營業人之納稅義務，自屬違法、違憲之解釋甚明。

註四：參見司法院釋字第 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。」

註五：參見：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。

註六：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。

註七：參見鈞院釋字第 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，依照司法院釋字第 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，依照司法院釋字第 616 號解釋意旨，增定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·銀鯨股份有限公司
台灣分公司

代 表 人 易 昌

代 理 人 林昇平 會計師

中 華 民 國 九 十 八 年 十 二 月 十 六 日

英屬維京群島商·銀鯨股份有限公司台灣分公司釋憲聲請陳明狀

聲請人因最高行政法院 98 年度裁字第 2607 號裁定，適用財政部 77 年 4 月 2 日台財稅字第 761126555 號函、91 年 6 月 21 日台財稅字第 0910453902 號函、92 年 1 月 28 日台稅二發字第 0920450761 號函、最高行政法院 87 年 7 月份第 1 次庭長聯席會議決議及稅捐稽徵法第 44 條之規定，有牴觸加值型及非加值型營業稅法、憲法第 15 條、第 19 條、第 23 條等規定之疑義，於 98 年 12 月 17 日乃依司法院大法官審理案件法第 5 條向大院聲請解釋憲法，茲因變更法定代表人封偉倫，續受聲請及委任林昇平會計師為釋憲聲請代理人，得代收一切文書送達，特向大院陳明。

此 致

司法院 公鑒

聲 請 人：英屬維京群島商·銀鯨股份有限公司
台灣分公司

代 表 人 封偉倫

代 理 人 林昇平 會計師

中 華 民 國 九 十 九 年 三 月 二 十 三 日

英屬維京群島商·銀鯨股份有限公司台灣分公司釋憲聲請補充狀

為因臺北高等行政法院 98 年度訴字第 138 號判決，適用財政部 77 年 4 月 2 日台財稅字第 761126555 號函、91 年 6 月 21 日台財稅字第 0910453902 號函、92 年 1 月 28 日台稅二發字第 0920450761 號函、最高行政法院 87 年 7 月份第

1 次庭長評事聯席會議決議及稅捐稽徵法第 44 條之規定，有抵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，日前於 98 年 12 月 17 日、98 年 12 月 28 日、99 年 3 月 1 日、99 年 3 月 19 日、99 年 4 月 6 日、99 年 6 月 1 日、99 年 11 月 16 日、99 年 11 月 29 日及 99 年 12 月 27 日已依法向鈞院聲請解釋憲法在案，其中關於最高行政法院 98 年度裁字第 2607 號裁定，因誤植擬更正為臺北高等行政法院 98 年度訴字第 138 號判決；現另補呈月旦法學雜誌第 189 期（2011 年 2 月號）刊載陳清秀教授「營業稅法上課稅主體與逃漏稅行為之認定問題探討－評析最高行政法院 98 年度判字第 1061 號判決」一文（附件二十六）及 99 年 12 月 25 日於臺灣大學法律學院／霖澤館一樓／國際會議廳，舉辦《營業稅課稅主體與逃漏稅之認定問題研討會》之全程錄影 DVD 一份（附件二十七），該研討會之與會學者專家一致認為本案無營業稅短收之問題，謹供鈞院參考。

謹 狀

司法院 公鑒

聲 請 人：英屬維京群島商·銀鯨股份有限公司
台灣分公司

代 表 人 封偉倫

代 理 人 林昇平 會計師

中 華 民 國 一 〇 〇 年 二 月 九 日
（附件一）

最高行政法院裁定

98 年度裁字第 2607 號

上 訴 人 英屬維京群島商·銀鯨股份有限公司台灣分公司

代 表 人 易 昌

訴訟代理人 林昇平

李佳華

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 6 月 18 日臺北高等行政法院 98 年度訴字第 138 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，或其所表明者與上開法條規定不合時，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、本件上訴人對於高等行政法院判決上訴，係略以：原判決漏未斟酌被上訴人在租賃定性漏未減除上訴人實際支付營業稅額新臺幣（以下同）6,267,199 元，逕予補徵營業稅額 6,267,199 元，違背租稅法定主義稅捐債務（稅基）最大負擔之違背法令。又上訴人與合作店對國庫未造成短徵營業稅之情形，誠有解於上訴人「無漏稅」之事實，蓋「行為罰」與「漏稅罰」係不同之責難。原判決漏未斟酌被上訴人援引本院民國 87 年 7 月份第 1 次庭長評事聯席會議決議關於營業稅法第 51 條第 5 款「虛報進項稅額者」之規定，逕為本件營業稅法第 51 條第 3 款「短漏報銷售額者」判決之違背法令。原判決漏未斟酌上訴人已善盡租稅協力義務，逕予上訴人稅捐稽徵法第 44 條唯一最高 5% 行為罰之違背法令。原判決漏未斟酌被上訴人對本件載罰量度，苛重於同質之其他案件之違背法令等語，為其理由。

三、本件上訴人對於高等行政法院判決上訴，雖以該判決有判決不適用法規或適用法規不當之違背法令為由。惟本院經查，原審綜合全辯論意旨及調查證據之結果，業於判決理由就本件相關爭點即上訴人與其合作店所簽訂之合約性質為何？究屬租賃契約或買賣契約？雙方有無實質進銷貨事實？本件交易模式究為上訴人直接銷售貨物予買受人或由合作店銷售？上訴人是否有漏開統一發票並漏報銷售額？上訴人主張其交易行為並未造成政府營業稅收入減少，有無理由？上訴人有無故意

或過失造成漏稅結果，是否影響被上訴人對上訴人罰鍰處分之成立？被上訴人所核定補徵上訴人營業稅 6,267,199 元及所處罰鍰 43,952,655 元有無違誤各節，詳為審酌並敘明上訴人主張為不可採之理由，於法尚無不合。茲核上訴人所陳上訴理由，或係重述其在原審業經主張而為原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，或係執其個人主觀歧異之法律見解，就原審所為論斷或駁斥其主張之理由，泛言原判決不適用法規或適用不當。而未具體表明原判決究竟有如何合於不適用法規或適用不當、或有行政訴訟法第 243 條第 2 項所列各款之情形，尚難認為已對原判決之如何違背法令有具體之指摘。依首揭規定及說明，應認其上訴為不合法，應予駁回。

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 8 年 1 0 月 2 9 日

(附件二)

臺北高等行政法院判決

98 年度訴字第 138 號

98 年 6 月 11 日辯論終結

原 告 英屬維京群島商·銀鯨股份有限公司台灣分公司

代 表 人 易昌 經理

訴訟代理人 林昇平 會計師 (兼送達代收人)

李佳華 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 陳麗美

上列當事人間因營業稅事件，原告不服財政部中華民國 97 年 11 月 21 日台財訴字第 09700495720 號（案號：第 09703248 號）訴願決定，提起行政訴訟。本院判決如下：

主 文

原告之訴駁回。

訴訟費用由原告負擔。

理 由

一、事實概要：

原告經人檢舉涉嫌於民國（下同）87 年 11 月至 91 年 12 月間，銷售貨物金額合計新臺幣（以下同）125,353,506 元，短漏開統一發票並漏報銷售額，短漏營業稅計 6,267,675 元；又給付租金與各合作店 124,540,678 元（不含稅），未依法取得憑證；另銷售貨物 378,490,022 元（不含稅），應開立發票與消費者，卻開立給與各合作店，未依法給與他人憑證。案經臺北市稅捐稽徵處查獲後，經被告審理結果，核定原告逃漏營業稅計 6,267,675 元，除補徵所漏稅額外，並按所漏稅額處原告 5 倍之罰鍰計 31,338,300 元（計至百元止），另按其未依規定給予他人憑證之金額 378,490,022 元處 5% 罰鍰計 18,924,501 元，及按其未依規定取得他人憑證之金額 124,540,678 元處 5% 罰鍰計 6,227,033 元，合計處罰鍰 56,489,834 元，原告不服，主張其與合作店之關係，

事實上係由原告供貨予合作店，再由合作店將貨物銷售予消費者，並非由原告將貨物直接銷售予消費者，銷售予消費者之營業稅納稅義務人應為合作店，且不論係由原告抑或合作店收取營業稅交給政府，對國家而言，並不造成短徵營業稅之結果；又原告與合作店約定之現金分配比率，係銷貨價金扣除應支付原告貨款後，返還合作店之金額，並非原告支付合作店之佣金，而合作店提供良好經營地點之營業場所，係其營運所必須，並非出租給原告，非屬租賃行為云云，向被告申請復查。經被告審查後略以：原告主張本件係由其銷售貨物予合作店，再由合作店銷售貨物予買受人，非屬租賃行為乙節，查依原告銷項統一發票查核清單與其提供之合作店（即出租人）營收情形表及相關資料，並依原告與合作店所訂立契約核對開立發票情形雖屬相符，惟據原告與合作店簽訂之合約書中所載：（1）合作店提供營業場所、統一發票供原告使用，但無人事、經營及管理之權限，僅得按月依合約條件抽成。（2）原告於合作店提供之場所經營 BALENO 品牌服飾專賣，合作店販售貨品所得之貨款，均由原告收款，並由原告提供銷售人員、營業設備、商品等內容。（3）合作店並未取得系爭銷售商品之所有權，其所販賣之商品，乃係由原告自進自銷，而非由原告將其品牌之服飾等商品銷售給合作店後，再由合作店銷售給消費者。亦即合作店於系爭之合作契約中，並無銷售原告商品之權責，僅係提供店面供原告使用，再由原告每月按其實際銷售額依約定比例計算報酬支付予合作店，作為使用系爭店面之對價，是系爭合約之性質，

應屬店面之租賃契約，而非關於 BALENO 品牌之服飾等商品之買賣契約，是原告主張，核不足採。本件原核定原告於首揭期間銷售貨物短開統一發票，漏報銷售額合計 131,621,181 元（含稅），營業稅 6,267,675 元，惟經依原告檢附與合作店簽訂之合作合約書及營收情形表所載，原告於 87 年 11 月至 91 年間先後計有嘉義文化、臺南新營等 21 家合作店，上開期間該等合作店之銷售總額為 531,605,659 元（含稅），減除原告開立發票與合作店（即出租人）銷售額 399,994,478 元（含稅）後，重行核計原告銷貨短開發票違章金額應為 131,611,181 元（含稅）即未稅金額為 125,343,982 元，逃漏營業稅額 6,267,199 元，應補徵營業稅額 6,267,199 元，原核定補徵營業稅額 6,267,675 元，應予追減 476 元。經被告以 97 年 8 月 25 日財北國稅法一字第 0970243586 號復查決定書（下稱原處分）決定獲准追減營業稅 476 元及罰鍰 12,537,179 元，其餘駁回。原告仍表不服，提起訴願，亦遭決定駁回，遂向本院提起行政訴訟。

二、本件原告主張：

（一）訴願決定及原處分（含復查決定）有下列違法事由，依法應予以撤銷：訴願決定書第 7 頁第 10 行至第 21 行稱：「上開期間該等合作店之銷售總額為 531,605,659 元（含稅）、506,291,104（未稅），訴願人開立發票予合作店（即出租人）之銷售額為 399,994,478 元（含稅）、380,947,122（未稅），有訴願人提示其與各合作店簽訂之合作合約書及營收情形表等資料附原處分機關卷可稽，是原

處分機關依據上開資料，核算訴願人於 87 年 11 月至 91 年間銷貨短漏開統一發票金額（含稅）131,611,181 元（531,605,659 元－399,994,478 元），非如訴願人所稱按抽成百分比推估訴願人漏開發票金額，是原處分機關復查決定更正為補徵營業稅 6,267,199 元〔131,611,181 元÷（1+5%）×5%〕，揆諸首揭規定，並無不合。訴願人所訴各節，委無足採，本部分原處分應予維持。」，經查：被告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 6,267,199 元及處漏稅罰 18,801,597 元。按負擔處分之要件事實，基於依法行政原則，為原則事實由行政機關負舉證責任，本件被告指摘原告有漏稅額，應由被告負舉證責任。

1. 加值型營業稅屬多階段銷售稅，就每一交易階段所增加的價值課徵，故稱加值型營業稅。

2. 加值型營業稅

(1) 銷項金額×徵收率＝銷項稅額

(2) 進項金額×徵收率＝進項稅額

(3) 應納（或溢付）稅額＝銷項稅額－（進項稅額－不得扣抵之進項稅額）－上期累積留抵稅額

3. 加值型營業稅之稽徵精神：

(1) 消除重複課徵，稅上加稅。

(2) 資本財實質免稅，可促進投資、鼓勵儲蓄，

有利資本形成。

(3)符合租稅中性原則。

(4)自動勾稽防止逃漏。

4. 本件被告誤認原告以買賣關係開立發票，較租賃關係開立發票金額為少，未就原告單一銷售階段詳實查核是否有短漏應納營業稅額，致誤認原告有漏開銷售貨物發票而為補稅及處漏稅罰，違反營業稅法第 51 條第 3 款之規定。

5. 依營業稅法施行細則第 52 條第 2 項第 1 款及營業稅法第 15 條第 1 項之規定，被告卷證並無原告單一銷售階段有短漏應納營業稅額，致未有短漏應納營業稅額之具體證據，實無應補徵應納營業稅額證據，不得補徵本稅及處漏稅罰。

6. 且經原告依上開營業稅法第 15 條第 1 項及同法施行細則第 52 條第 2 項第 1 款計算結果：

(1) 定性為買賣法律關係原告應繳營業稅應納營業稅額：19,047,356 元（原告開立銷貨發票給合作店 380,947,122 元之銷項稅額）－10,121,136 元（原告取得進貨發票 202,422,738 元之進項稅額）＝8,926,220 元。

(2) 定性為租賃法律關係原告應繳營業稅應納營業稅額：25,314,555 元（原告開立銷貨發票給買受人 506,291,104 元之銷項稅額）－10,121,136 元（原告取得進貨發票

202,422,738 元之進項稅額)－6,267,199 元 (合作店開立租金發票給原告 125,343,982 元之進項稅額)＝8,926,220 元。

(3)由上列計算式(附表一、二)可證原告單一銷售階段銷項稅額扣減進項稅額之餘額(應納營業稅額)均為 8,926,220 元，根本無短漏應納營業稅額，無漏營業稅之結果。

7. 財政部下列函令均同為主張漏稅罰，應由被告具體提出原告短漏應納營業稅額，致有漏稅結果之具體證據：

- (1)財政部 76 年 2 月 27 日台財稅字第 7630354 號函：「營業人購買貨物支付之進項稅額，因故未申報扣抵銷項稅額，嗣該筆交易發生進貨退出時，亦未申報扣減進項稅額，尚無漏稅情事，除查明該營業人如有未依規定期限記帳者，應依稅捐稽徵法第四十五條規定處罰外，免予補稅及送罰(註：罰鍰已改由稽徵機關自行處分)。」可證，同筆交易購貨及退貨均未申報者，因實際未逃漏應納營業稅額，免予補稅及送罰(包括行為罰)，可證實未逃漏實際交易應納營業稅額之案件，得免予補稅處罰。
- (2)財政部 83 年 5 月 28 日覆臺北市及桃園縣稅捐稽徵處台財稅字第 831648872 號函：

「……營利事業涉嫌無進銷貨事實而相互循環開立發票，如虛報之進、銷項金額使實際交易之應納營業稅額減少，造成逃漏，應就其短漏之應納營業稅額適用營業稅法第 51 條第 5 款規定補稅處罰，如虛報之進、銷項金額均相同，或進項金額小於銷項金額，因未逃漏實際交易之應納營業稅額，參見司法院大法官釋字第 337 號解釋意旨，得免予補稅處罰。」，可證實未逃漏實際交易之應納營業稅額，得免予補稅處罰。

(3) 財政部 97 年 1 月 18 日台財稅字第 09704507620 號函：「營業人逃漏營業稅，為計算漏稅額，於扣除自違章行為發生日起至查獲日止，經稽徵機關核定之各期累積留抵稅額之最低金額為漏稅額時，如各期累積留抵稅額，因營業人申報後經稽徵機關多次核定更正者，應以截至查獲日止各期最後更正之累積留抵稅額作為比較之稅額。」有漏稅額尚可減除累積留抵稅額，況本件根本沒有漏稅額，自無處罰之該當。

(二) 本件被告編號：A1E40092181004：處分書所為補稅及漏稅罰，違反營業稅法第 51 條第 3 款、營業稅法第 15 條第 1 項、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

罰亦違反司法院釋字第 642 號所釋及稅捐稽徵法第 44 條之立法目的、行政罰法第 31 條。

(三) 原告於 96 年 8 月 17 日知悉被告財北國稅法一字第 0960244811 號函後，始另知悉：

1. 被告逕依所稱原告自行編製之明細表遽以認定原告 88 年 1 月—91 年 12 月有系爭租金收入 124,531,154 元，並未核對課稅原因事實證據，作為證據方法。

(1) 系爭合作合約書有 10 餘家，被告未全部核對。

(2) 10 餘家合作店開立給買受人之收銀機二聯式統一發票存根聯，被告並未核對。

(3) 10 餘家合作店匯款給原告之匯款記錄，被告並未核對。

(4) 原告與 10 餘家合作店之結算表，被告並未核對。

(5) 原告匯款給 10 餘家合作店之匯款記錄，被告並未核對。

2. 原告並未核對課稅原因事實之證據，只根據被告所稱原告自行編製明細表之佐證資料，遽認原告 88 年 1 月—91 年 12 月有系爭租金收入 124,531,154 元，違背證據法則。

(四) 原告是否有漏報銷售額 124,531,154 元（未稅）之課稅原因事實，應由被告負舉證責任。說明如下：

1. 原處分未依營業稅法第 15 條第 1 項及同法施

行細則第 52 條第 2 項第 1 款計算原告單一銷售階段短漏應納營業稅額，遽依營業稅法第 32 條第 1 項、營業稅法第 35 條第 1 項、營業稅法第 34 條及稅捐稽徵機關管理營利事業會計帳簿憑證辦法第 21 條認定，違法推估原告有漏稅額 6,267,199 元，並處漏稅罰 18,801,597 元，適用營業稅法第 15 條第 1 項、營業稅法施行細則第 52 條第 2 項第 1 款、營業稅法第 51 條第 3 款、營業稅法第 32 條第 1 項及稅捐稽徵機關管理營利事業會計帳簿憑證辦法第 21 條顯有錯誤，無「漏稅額」之證據方法，遽補徵營業稅本稅及處漏稅罰，亦違反證據法則。

2. 訴願決定書第 8 頁第 10 行至第 14 行所載內容，被告以上開期間該等合作店之銷售總額為 506,291,104 元（未稅），減除原告開立發票與合作店（即出租人）銷售額 380,947,122 元（未稅）後為「漏稅額」，補繳本稅 6,267,199 元及處漏稅罰 18,801,597 元，有適用營業稅法第 51 條第 3 款之顯有錯誤。
3. 系爭合作合約書定性為買賣，原告應開立 380,947,122 元銷售貨物發票給各合作店，各合作店應開立 506,291,104 元銷售貨物發票給買受人。系爭合作合約書定性為租賃，原告應開立 506,291,104 元銷售貨物發票給買受人，各合作店應開立 125,343,982 元租金發票給原告。兩種不同合約定性有兩種不同開立發票之

方式，如上所敘。被告以買賣定性開立發票與租賃定性開立發票相較，求計多開多少發票或少開多少發票，無法瞭解有無漏稅額，應就兩種定性應納營業稅額加以比較，才能確知有無漏稅額？計算有無漏稅額，以兩個銷項稅額相減，必須在進項稅額不變的情形下，才有意義，本件兩種定性所取得的進項稅額並不同，如何相減，即為漏稅額？被告以租賃定性原告應開立給買受人銷售貨物發票 506,291,104 元減買賣定性原告開立給各合作店銷售貨物發票 380,947,122 元，求得其差額 125,343,982 元，因定性不同，開立發票對象不同，毫無意義，被告卻將 125,343,982 元之發票差額定義為原告漏開銷售貨物發票給買受人，違反論理法則，適用法令顯有錯誤，若將毫無意義之 125,343,982 元再乘 $5\% = 6,267,199$ 元，據為原告漏稅額更是毫無意義，據以補徵本稅及處漏稅罰，違反論理法則，更違背營業稅法第 15 條第 1 項、營業稅法施行細則第 52 條第 2 項第 1 款、營業稅法第 51 條第 3 款之規定。上開計算，就如同將 1,000 個鳳梨減 500 個雞蛋求計其差額 500 個一樣，毫無意義，若再將差額 500 個價值為 5,000 元，更毫無意義。同一定性，方有比較短漏報銷售額之情事，不同定性，無法比較，如買賣定性，應開立 1,000 元銷售貨物發票卻只開立 500 元銷售貨物發票，

即有短漏報銷售額 500 元之情事，如附表二所述。

4. 原告於系爭期間，依被告行政行為所認買賣關係開立發票 380,947,122 元，並依法給予憑證，並保存所開立之統一發票，依法登載於帳冊，交易前後手稽徵資料至為詳實，建立正確課稅憑證制度，符合憲法第 19 條之意旨，符合稅捐稽徵法第 44 條之立法目的，被告遽為 25,314,555 元高額之行為罰，適用稅捐稽徵法第 44 條顯有錯誤。

(五) 被告依營業稅法第 15 條第 1 項及營業稅法施行細則第 52 條第 2 項第 1 款之規定，於附表一及附表二詳為計算，已證實不論系爭合作合約書定性為買賣或租賃，原告單一銷售階段之應納營業稅額均為 8,926,220 元，各合作店單一銷售階段之應納營業稅額均為 6,267,199 元，合計國家總營業稅收入為 15,193,419 元，不同開立發票方式，發票總額雖有不同，但不一定有漏稅額，原告將兩個不同定性之開立發票方式相減，而非依營業稅法施行細則第 52 條第 2 項第 1 款之規定，依查得之資料核定應補徵之應納稅額為補稅額，本件並無應補徵之應納稅額，何來漏稅？被告顯曲解營業稅法第 15 條第 1 項及營業稅法施行細則第 52 條第 2 項第 1 款之規定，被告於原課稅處分逕以營業稅法第 32 條第 1 項、營業稅法第 35 條第 1 項、第 34 條及稅捐稽徵機關管理營利

事業會計帳簿憑證辦法第 21 條據為營業稅法第 51 條第 3 款裁罰依據，昭然可見，且與財政部 76 年 2 月 27 日台財稅字第 7630354 號函、財政部 83 年 5 月 28 日台財稅字第 831648872 號函、財政部 97 年 1 月 18 日台財稅字第 09704507620 號函有違。且被告至今並無未隻字片語或其他具體證據可證實原告有短漏應納營業稅額 6,267,199 元，致短漏營業稅 6,267,199 元。原告原不知被告未確實依營業稅法施行細則第 52 條第 2 項第 1 款及營業稅法第 15 條第 1 項規定，詳實計算有無營業稅法第 51 條第 3 款之「漏稅額」，故以往訴狀僅強調加值型及非加值型營業稅法有追補效果，但被告為確保每一階段之營業稅收皆未遺漏（實際上單一階段未漏稅），堅持應以「租賃關係」開立發票，事實上，由於被告「未依查得資料詳實計算漏稅額」致有誤解，若被告原處分有依營業稅法施行細則第 52 條第 2 項第 1 款及營業稅法第 15 條第 1 項計算漏稅額，即不會有此爭議產生，有無漏稅額「應以實際數字計算」為基礎，本件確屬被告未斟酌「適用法規不當」及「計算錯誤」之案件，課稅處分之決定，應依「實際數」計算，不能用臆測資料論斷，本件據以處分之證據：「合約書、統一發票影本、合作店營收情形表」（參見處分書），並未真正翔實計算「漏稅額」。

（六）被告原認系爭合約為買賣法律關係，後無端改認

為租賃法律關係，實際上，本件無論系爭合約定性為何，原告、合作店兩方所繳納之應納營業稅額均相同，政府營業稅收入相同，被告一再探究合約定性屬租賃或買賣，基於契約自由原則，只要納稅義務人作為及不作為義務不影響政府稅收及稽徵，即無處罰之該當。

1. 除被告所認買賣法律關係所為行政行為，原告依法開立買賣法律關係之統一發票，應受信賴保護外，若有應依被告規定應開立租賃法律關係統一發票，被告亦未盡行政指導之責，應無行為罰之該當。
2. 且依行政罰法第 31 條第 1 項，原告縱有未依規定開立租賃關係之統一發票，係屬同一行為之違反，同一行政法上義務，不能連續為 4 年之行為罰。
3. 本件縱非買賣法律關係，亦是代銷關係，不應是被告所稱之租賃關係，且按「營利事業委託或受託代銷貨物，未依前項規定辦理，且無法證明其確有委託關係存在者，應分別認定為自銷或自購。」營利事業所得稅查核準則第 26 條第 2 項定有明文。故，被告倘認為原告並無委託合作店經營之事實，則依前揭條文規定亦應認定為自銷或自購（即買賣關係）。據此，本件無論係從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，原告與各合作店間倘非買賣關

係，即應為代銷關係，而絕無可能為租賃關係。被告以租賃關係為核課處罰之基礎，未依查得之資料核定應補徵之應納稅額為補稅額，而為行政處分，即有違誤甚明，應予撤銷。被告倘認為原告並無委託合作店經營之事實，則依前揭條文規定亦應認定為自銷或自購（即買賣關係），原告並無依合作合約書向各合作店取得租金發票之作為義務。

4. 原告據實給予、取得、保存憑證，交易前後手稽徵資料至為詳實，符合正確課稅憑證制度之要求，97年5月9日司法院釋字第642號解釋，釋明稅捐稽徵法第44條之立法目的可參照。
5. 依稅捐稽徵法第48條之1之規定，縱有漏稅，只要在稅捐稽徵機關查獲前，自動補報補繳，稅捐稽徵法第41條至第45條之處罰均可免除（包括行為罰亦免除），更何況本件沒有漏稅，依法可免除稅捐稽徵法第44條之行為罰。
6. 依司法院釋字第616號、第641號解釋，同一行為處以巨額之行為罰25,314,555元，有違「比例原則」。

（七）原告母公司「德永佳集團有限公司」於1996年收購BALENO品牌，同時在世界各國均有投資，品牌「BALENO」具服裝品牌的領導地位，為國際著名服飾品牌公司，在臺分公司於1997年經經濟部核准認許設立，一向秉持遵循當地法令奉公守

法，未曾有逃稅之意圖及結果。茲就起訴狀所呈之附表一、二，向大院報告，本件雖合作合約書定性不同，應開立發票種類、對象、金額有所不同，但應納營業稅額係完全相同的，絕無漏稅情事。買賣定性之原告開立給各合作店之銷售貨物發票 380,947,122 元與租賃定性之原告開立給買受人之銷售貨物發票 506,291,104 元，金額雖然不同，因定性不同，發票對象不同，並不影響原告之應納營業稅額 8,926,220 元。本件被告將 506,291,104 元減 380,947,122 元之差額 125,343,982 元誤解為原告漏開銷售貨物發票給買受人，遽認原告有漏稅額 125,343,982 元 \times 5% $=$ 6,267,199 元，而予補徵營業稅 6,267,199 元，並處漏稅罰 6,267,199 元 \times 3 $=$ 18,801,597 元，為被告之不當得利。被告其查核之範圍僅及於其營業稅法第 32 條第 1 項、第 34 條、第 35 條第 1 項之開立發票種類、對象、金額，漏未依營業稅法第 52 條第 2 項第 1 款計算漏稅額，遽依營業稅法第 51 條第 3 款為補稅及漏稅罰，本件不論合約定性為租賃或買賣，原告應納營業稅額為 8,926,220 元，沒有應補徵應納營業稅額，沒有漏稅額。被告誤認原告企圖逃漏營業稅，而將應以「租賃關係」開立發票之系爭合約書，以「買賣關係」開立發票，致原告少開立發票 125,343,982 元（506,291,104 元 $-$ 380,947,122 元），被告顯未考慮各合作店已實際溢開銷貨發

票給消費者 506,291,104 元（已申報）及向原告多取得進貨發票 380,947,122 元（已申報），其差額亦為 125,343,982 元。營業稅漏稅額應指所納營業稅額較應納營業稅額短少之差額，被告認原告不符 91 年 6 月 21 日台財稅字第 0910453902 號及 92 年 1 月 28 日台稅二發字第 0920450761 號函釋，百貨公司採專櫃銷貨者其於結帳次日取具進貨發票之條件之規定，逕認違反營業稅法第 51 條第 3 款，但未實際計算有無「漏稅額」，係本件錯誤關鍵所在之一，縱開立發票與前開財政部 77 年 4 月 2 日台財稅字第 761126555 號函不符，是否有短漏應納營業稅額（漏稅額），亦應依營業稅法第 15 條第 1 項、營業稅法施行細則第 52 條第 2 項第 1 款核實量化計算，始為適法。

- (八) 本件不論合約定性為「租賃」或「買賣」，原告應納營業稅額為 8,926,220 元，沒有應補徵應納營業稅額，沒有漏稅額，屬「計算錯誤」案件，本件既「無漏稅額」，系爭合約定性即不具重要性，原告係外資企業，在世界各國均有投資，一向秉持遵循當地法令奉公守法，未曾有逃稅之意圖及結果，原告總公司係香港上市公司，每年與各分公司應編製合併報表，以「租賃」定性開立發票，對原告之「營業淨利」雖不會產生變動，「稅額」亦不會增減，但會增加原告「銷售額」，對美化一個上市公司之財務報表很有助益，若當初稅捐稽徵機關善盡行政指導之責，告知原告應以「租賃」

定性開立發票，原告當趨之若鶩。本件原告已翔實申報前後稽徵資料，依司法院釋字第 642 號解釋所釋稅捐稽徵法第 44 條之立法理由、財政部 76 年 2 月 27 日台財稅字第 7630354 號函、財政部 83 年 5 月 28 日覆臺北市及桃園縣稅捐稽徵處台財稅字第 831648872 號函，無處行為罰之該當，長達 4 年期間，被告未盡行政指導之責，若認應以租賃開立發票為妥，理應採限定期日令原告自被告改認即日起變更發票開立方式始符「信賴保護原則」豈能追溯處罰；未漏稅，竟補稅且處高額漏稅罰及行為罰，國庫有巨額不當得利，有違修正後稅捐稽徵法第 28 條第 2 項及第 4 項之規定。

(九) 依據行政罰法第 7 條第 1 項及其立法理由可知，只要原告無故意或過失，本件即不應補稅處漏稅罰，更無處行為罰之該當。

(十) 綜上所述，本件被告適用法規不當、計算錯誤，致使法律狀態有變更，為此，原告依據行政訴訟法第 4 條第 1 項規定，提起本件撤銷訴訟，並聲明求為判決：訴願決定及原處分（即復查決定）不利原告部分均撤銷。訴訟費用由被告負擔。

三、被告則以：

(一) 本稅

1. 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。」、「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。」為行為時營業稅法、加值型及非加值型營業稅法第 32 條第 1 項前段、第 35 條第 1 項前段及第 43 條第 1 項第 4 款所明定。次按「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。」為稅捐稽徵機關管理營利事業會計帳簿憑證辦法第 21 條第 1 項前段所規定。

2. 原告於 87 年 11 月至 91 年 12 月間銷售貨物，未依規定開立統一發票漏報銷售額合計 125,353,506 元，經被告原核定補徵營業稅額 6,267,675 元，嗣於復查階段審查時，依原告檢附與合作店簽訂之合作合約書及營收情形表所載，其於 87 年 11 月至 91 年間先後計有嘉義文化、台南新營等 21 家合作店，上開期間該等合作店之銷售總額為 531,605,659 元（含稅），減除原告開立發票與合作店（即出租人）銷售額 399,994,478 元（含稅）後，重行核計原告銷貨短開發票違章金額應為 131,611,181 元（531,605,659 元－399,994,478 元）（含稅）

即未稅金額為 125,343,982 元，復查決定更正為補徵營業稅額 6,267,199 元 $131,611,181 \text{ 元} \div (1+5\%) \times 5\%$ 。有檢舉書、原告提供之合作店合約書、統一發票、各合作店每月實際銷售額及給付租金明細表等資料影本可稽。

3. 依原告與合作店簽訂之合約書中所載：(1) 合作店提供營業場所、統一發票供原告使用，但無人事、經營及管理之權限，僅得按月依合約條件抽成。(2) 原告於合作店提供之場所經營 BALENO 品牌服飾專賣，合作店販售貨品所得之貨款，均由原告收款，並由原告提供銷售人員、營業設備、商品等內容。(3) 合作店並未取得系爭銷售商品之所有權，其所販賣之商品，乃係由原告自進自銷，而非由原告將其品牌之服飾等商品銷售給合作店後，再由合作店銷售給消費者。亦即合作店於系爭之合作契約中，並無銷售原告商品之權責，僅係提供店面供原告使用，再由原告每月按其實際銷售額依約定比例計算報酬支付予合作店，作為使用系爭店面之對價，經查與營業稅法第 3 條第 2 項前段所稱提供貨物與他人使用、收益，以取得代價者，為銷售勞務之規定相等，是系爭契約之性質，應屬店面之租賃契約，而非關於 BALENO 品牌之服飾等商品之買賣契約，至臻明確。申言之，合作店提供店面，供原告銷售其「所有」BALENO 品牌服飾，原告於銷售取得金額後，每月再按

約定之比例計算所得之金額給付合作店；並未約定原告係將 BALENO 品牌之服飾賣給合作店，合作店應給付價金給原告。是依上揭合約書內容觀之，合作店於系爭之合作契約中，並無銷售原告商品之權責，僅係提供店面供原告使用，再由原告每月按其實際銷售營業額之比例計算該報酬支付予合作店，作為使用系爭店面之對價，核與民法租賃之態樣相符，是系爭合約之性質，應屬店面之租賃契約，而非關於原告品牌之服飾等商品之買賣契約，足堪認定。又租賃契約係當事人約定一方以物租與他方使用收益，他方支付租金之契約，已如前述，故契約之約定只要符合上開規定，租賃契約即屬成立，縱當事人於訂定契約時，未使用任何與租賃相關之文字，亦不影響其租賃契約之性質。故原告主張系爭合約書應定性為買賣契約，因與前開契約內容不符，核不足採。

4. 另就本件原告有無短漏稅額及應否補徵營業稅額乙節說明，按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；又依營業稅法第 1 至 3 條規定意旨，營業稅係對營業人之銷售行為課稅，納稅義務人為銷售貨物或勞務之營業人等，將貨物之所有權移轉與他人，以取得代價者，即為銷售貨物，因此只要將貨物移轉即發生課稅事

實。本件原告依系爭合約書約定，既為其品牌商品之出賣人，依營業稅法第 1 條、第 32 條第 1 項及第 35 條第 1 項規定，即屬營業稅之納稅義務人，自應於銷售貨物時按期申報銷售額及其應納營業稅額，原告未依規定由其開立統一發票予買受人（消費者）報繳營業稅，而以合作店名義開立統一發票，其本身僅開立銷貨予合作店之統一發票，就其差額，原告自有應補繳稅額之客觀事實。是被告揆諸前開規定，以原告商品之銷售總額 531,605,659 元（含稅），減除原告開立發票與合作店（即出租人）銷售額 399,994,478 元（含稅）後，核計原告銷貨短開發票違章金額 131,611,181 元（531,605,659 元－399,994,478 元）（含稅）即未稅金額為 125,343,982 元，核定補徵營業稅 12,534,398 元如前述，揆之前揭規定，於法自無不合。至原告主張無論系爭合約定性為何，原告與合作店兩方所繳納之應納稅額均相同，政府營業稅收入相同云云，惟查，縱原告與合作店所繳營業稅額總計，對國庫未造成短徵營業稅之情形，仍無解原告實際應由其直接開立統一發票予消費者之金額計算其應繳營業稅額，扣除其以銷售予合作店開立之統一發票所繳之營業稅額，其本身仍符合上揭短報、漏報銷售額，應依查得之資料，核定其銷售額及應納稅額並補徵之法律構成要件。是原告既

有短漏報銷售額之事實，被告依查得之資料，核定其銷售額及應納稅額並補徵營業稅額，為符合法律構成要件，洵屬有據。

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，固應就各銷售階段之營業人單獨論斷，不能僅依國家整體營業稅收論斷，方符合其立法精神，況營業稅法第 1 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，是論究營業稅有無逃漏，應依各階段營業人營業行為論斷，而不以國家稅收總額有無短少為準，有最高行政法院 97 年度判字第 961 號判決可資參照。準此，本件依交易事實認定係由原告直接銷售貨物給消費者（一個階段），故原告應開立全額統一發票予消費者，並非原告先銷售給各合作店，開立統一發票予各合作店，再由各合作店轉賣給消費者（二個階段），其兩者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，國家自可從中再收取因「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，是原告透過自行交易安排設計，任意將營業稅納稅主體改變或轉移之跳開發票行為，已違反營業稅法之立法精神且造成國庫稅收之短漏。

6. 至原告主張本件縱非買賣法律關係，亦是代銷關係云云，承前所述，原告就其提供之商品，始終保留所有權，且就有關商品銷售之價格及代銷之方式如何，原告均未於契約有明確之授權，自與市場上受託代銷之合作經營模式有別；其又未委託合作店代為經營，核與一般加盟店係由提供服務之業者授權加盟店使用其商標或技術等，業者收取權利金，加盟店自負有關營業盈虧之情形亦不相同；亦與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，百貨公司再銷貨予實有進、銷項之事實不同。本件原告依系爭合約書約定，既為其品牌商品之出賣人，即屬營業稅之納稅義務人，自應於銷售貨物時按期申報銷售

額及其應納營業稅額，原告未依規定由其開立統一發票予買受人（消費者）報繳營業稅，而以合作店名義開立統一發票，其本身僅開立銷貨予合作店之統一發票，就其差額，原告自有應補繳稅額之客觀事實。

7. 綜上，本件被告揆諸前揭規定，於復查時重行核計原告銷貨短開發票違章金額 131,611,181 元（含稅）即未稅金額為 125,343,982 元，逃漏營業稅額 6,267,199 元，應補徵營業稅額 6,267,199 元，並無不合，請續予維持。

（二）罰鍰

1. 按「營利事業依法規定應給與他人憑證而未給與，應自他人取得憑證而未取得……應就其未給與憑證、未取得憑證……經查明認定之總額，處 5% 罰鍰。」
「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。」分別為稅捐稽徵法第 44 條、加值型及非加值型營業稅法第 51 條第 3 款所明定。
2. 本件（1）漏稅罰部分：原告於 87 年 11 月至 91 年間銷售貨物，應自行開立發票予實際交易對象，卻使用各合作店申購之統一發票開立予實際交易對象（消費者），涉嫌漏開統一發票及漏報銷售額，原告未補繳稅款、未承認違章事實及未承諾繳清罰鍰，原核定按所漏稅額

6,267,675 元處 5 倍罰鍰 31,338,300 元(計至百元止),固非無據,惟違章金額既經變更已如前述,被告復查時依修正稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表規定,改按所漏稅額 6,267,199 元處 3 倍罰鍰 18,801,597 元,並無違誤。(2) 行為罰部分: 沂未依規定取得進項憑證: 原告於 88 年 1 月至 91 年 12 月間,給付租金予各合作店合計 124,540,678 元(87 年 11、12 月逾 5 年核課期間違章金額部分原核定業已減除在案),未依規定取得進項憑證,惟經依原告所附與合作店簽訂之合作合約書及營收情形表所載,經被告重行核計其未依規定取得進項憑證金額為 124,531,154 元,是原核定按原告進貨未依規定取得憑證經查明認定之總額 124,540,678 元處 5% 罰鍰 6,227,033 元部分,經被告復查時改按更正後金額 124,531,154 元處 5% 罰鍰 6,226,557 元,並無違誤。沂未依規定給與他人憑證: 原告於同期間銷售貨物 378,490,022 元,未依規定給與他人憑證,原核定按其銷貨未給與他人憑證經查明認定之總額 378,490,022 元處 5% 罰鍰 18,924,501 元,亦無違誤。(3) 綜上,本件被告復查時合計應處罰鍰 43,952,655 元並無違誤,請續予維持。

3. 末查案關合作店中計有神采服飾店、流行通訊男飾店因本件所衍生未依規定開立統一發票

交付原告，被裁處行為罰之違反稅捐稽徵法事件，分別已獲最高行政法院 96 年度判字第 01456 號及 96 年度判字第 01013 號判決上訴駁回確定；另查與本件原告相同案情之香港商·捷時海外貿易有限公司臺灣分公司之營業稅行政訴訟案件，業經最高行政法院 96 年度判字第 00851 號判決駁回確定在案，併予陳明。

(三) 綜上論述，原處分及訴願決定並無違誤等語，資為抗辯。並聲明求為判決駁回原告之訴、訴訟費用由原告負擔。

四、上開事實概要欄所述之事實，除後列之爭點事項外，其餘為兩造所不爭執，並有原處分書、原告營業稅稅籍資料查詢作業、被告違章案件罰鍰繳款書、原告 93 年 2 月函、原告與擘詮服裝行 89 年 10 月 1 日合作店合約、原告徵銷明細檔查詢、原告各年度合作店營業情形(87 年 11 月至 91 年)、原告與亞士德百貨商行 88 年合作店合約、原告與三之六鞋業有限公司 90 年 6 月 19 日合作契約書、原告與駿陞興業有限公司 91 年 9 月 18 日合作契約書、原告與駿陞興業有限公司 91 年 8 月 26 日合作契約書、原告與唐山有限公司 89 年 10 月合作店合約、英屬維京群島商漢登企業有限公司台灣分公司與原告 88 年 11 月 29 日專櫃廠商合約書、原告與適勢服裝股份有限公司新竹營業所 86 年 8 月 1 日合作店合約書、原告與適勢服裝股份有限公司 87 年 3 月 27 日協議書、原告與成兆事業有限公司 89 年設櫃契約書、原告與上宏成衣百貨行 90 年 2 月 23 日合作店合約、原告與神采服飾

店 90 年 4 月 17 日合作店合約、原告與神采服飾店 89 年 10 月 24 日合作店合約、原告與慶奕服飾行 91 年合作店合約、原告與消費者成衣有限公司 89 年合作店合約、原告與品冠服飾有限公司合作店合約書、相關合作店同意原告更名之同意書、浩葳股份有限公司與新營神采服飾有限公司 86 年 5 月 1 日 BALENO 合作店合約、原告與通新服飾店 90 年 6 月 8 日合作店合約、原告與班尼路服飾店 90 年 6 月 13 日合作店合約、原告與亞德服飾店 89 年 9 月 16 日合作店合約、原告與流行通訊男飾店 89 年 12 月 1 日合作店合約、原告與流行通訊男飾店 89 年 9 月 18 日合作店合約、原告開立 89 年、90 年相關統一發票影本、原告 87 年 3—4 月臺北市營業人銷售額與稅額申報書 (401)、原告 87 年 5—6 月臺北市營業人銷售額與稅額申報書 (401)、原告 87 年 7—8 月臺北市營業人銷售額與稅額申報書 (401)、原告 87 年 9—10 月臺北市營業人銷售額與稅額申報書 (401)、原告 87 年 11—12 月臺北市營業人銷售額與稅額申報書 (401)、原告 88 年 1—2 月臺北市營業人銷售額與稅額申報書 (401)、原告 88 年 3—4 月臺北市營業人銷售額與稅額申報書 (401)、原告 88 年 5—6 月臺北市營業人銷售額與稅額申報書 (401)、原告 88 年 7—8 月臺北市營業人銷售額與稅額申報書 (401)、原告 88 年 9—10 月臺北市營業人銷售額與稅額申報書 (401)、原告 88 年 11—12 月臺北市營業人銷售額與稅額申報書 (401)、原告 89 年 1—2 月臺北市營業人銷售額與稅額申報書 (401)、原告 89 年 3—4 月臺北市營業人銷售額與稅額申報書

(401)、原告 89 年 5—6 月臺北市營業人銷售額與稅額申報書 (401)、原告 89 年 7—8 月臺北市營業人銷售額與稅額申報書 (401)、原告 89 年 9—10 月臺北市營業人銷售額與稅額申報書 (401)、原告 89 年 11—12 月臺北市營業人銷售額與稅額申報書 (401)、原告 90 年 1—2 月臺北市營業人銷售額與稅額申報書 (401)、原告 90 年 3—4 月臺北市營業人銷售額與稅額申報書 (401)、原告 90 年 5—6 月臺北市營業人銷售額與稅額申報書 (401)、原告 90 年 7—8 月臺北市營業人銷售額與稅額申報書 (401)、原告 90 年 9—10 月臺北市營業人銷售額與稅額申報書 (401)、原告 90 年 11—12 月臺北市營業人銷售額與稅額申報書 (401)、原告 91 年 1—2 月臺北市營業人銷售額與稅額申報書 (401)、原告 91 年 3—4 月臺北市營業人銷售額與稅額申報書 (401)、原告 91 年 5—6 月臺北市營業人銷售額與稅額申報書 (401)、原告 91 年 7—8 月臺北市營業人銷售額與稅額申報書 (401)、原告 91 年 9—10 月臺北市營業人銷售額與稅額申報書 (401)、原告 91 年 11—12 月臺北市營業人銷售額與稅額申報書 (401)、原告 91 年 12 月 23 日說明函、原告 91 年 12 月 24 日補充說明函、原告 90 年 1—12 月合作店收入／抽成及開立發票金額明細表、原告 90 年 1—12 月及 91 年 1—12 月合作店及專櫃收入／抽成及開立發票金額明細表、專案申請調檔統一發票查核名冊、亞士德百貨行營利事業暨扣繳單位資料查詢、三之六鞋業有限公司羅斯福路分公司營業事業暨扣繳單位資料查詢、駿陞興業有限公司營利事業暨扣繳單位資料

查詢、唐山有限公司三重門市部營利事業暨扣繳單位資料查詢、英屬維京群島商漢登企業有限公司台灣分公司營利事業暨扣繳單位資料查詢、成兆事業有限公司營利事業暨扣繳單位資料查詢、被告審查三科查緝案件處理登記簿、上宏成衣百貨行營利事業暨扣繳單位資料查詢、神采服飾行營利事業暨扣繳單位資料查詢、消費者成衣有限公司營利事業暨扣繳單位資料查詢、慶奕服飾行營利事業暨扣繳單位資料查詢、品冠服飾有限公司營利事業暨扣繳單位資料查詢、曄詮服裝行營利事業暨扣繳單位資料查詢、新營神采服飾有限公司營利事業暨扣繳單位資料查詢、通新服飾店營利事業暨扣繳單位資料查詢、班尼路服飾店營利事業暨扣繳單位資料查詢、亞德服飾店營利事業暨扣繳單位資料查詢、流行通訊男飾店營利事業暨扣繳單位資料查詢、原告 87 年度營利事業所得稅結算申報書、三之六鞋業有限公司之臺北市政府營利事業登記證、三之六鞋業有限公司之經濟部公司執照、原告三多店 90 年 6 月 18 日至 93 年 6 月 17 日合作店合約等件分別附原處分卷、訴願卷及本院卷可稽，為可確認之事實。

五、歸納兩造上述之主張，本件爭執之重點在於：原告與其合作店所簽訂之合約性質為何？究屬租賃契約或買賣契約？雙方有無實質進銷貨事實？本件交易模式究為原告直接銷售貨物予買受人或由合作店銷售？原告是否有漏開統一發票並漏報銷售額？原告主張其交易行為並未造成政府營業稅收入減少，有無理由？本件原告有無故意或過失造成漏稅結果，是否影響被告對原告罰

緩處分之成立？被告所核定補徵之稅額及所處罰鍰，有無違誤？本院判斷如下：

(一) 營業稅部分：

1. 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」及「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：一、……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。」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、5 款所明定。次按「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。」為稅捐稽徵機關管理營利事業會計帳簿憑證辦法第 21 條所規定。又「主旨：規定百貨公司採用專櫃銷售營業，適用結帳時取具進貨憑證之條件及應辦理之事項。說明：二、百貨公司採用專櫃銷售貨物者，如符合左列條件，對於供應商提供陳列銷售之貨物，得向主

管稽徵機關申請依照與供應商約定每次結帳（算）之次日取具進貨統一發票列帳：（一）股份有限公司組織。（二）經核准使用藍色申報書或委託會計師查核簽證申報營利事業所得稅。（三）申請前一年度未經查獲短、漏開統一發票。三、茲將百貨公司及專櫃廠商應辦理事項規定如次：（一）百貨公司應與專櫃貨物供應商就有關專櫃貨物之交易，明定結帳期間及抽成百分比，訂立書面契約，……（二）百貨公司對於採專櫃銷售之貨物，應於銷售時依法開立統一發票，……四、百貨公司應提供其與專櫃供應商間之合約、銷售金額、銷售清單等資料，以供稽徵機關查核其營利事業所得稅。」、「……公司於合作店銷售之經營型態雖與於——百貨公司設專櫃銷售之型態類似，且均以合約約定按銷售額之一定比率支付佣金，惟該公司於合作店銷售貨物所得之貨款，係由該公司自行收款，其交易性質應認屬該公司之銷貨，應由該公司依規定開立統一發票交付買受人。」及「……至營業人與另一營業人簽訂合作合約書，合作經營銷售貨物之案例，如其合作雙方無進銷貨關係，僅單純為租賃關係，則與百貨公司採專櫃銷售貨物之型態不同，自不宜比照百貨公司設專櫃型態之方式開立統一發票。」分別經財政部 77 年 4 月 2 日台財稅字第 761126555 號、91 年 6 月 21 日台財稅字

第 0910453902 號及 92 年 1 月 28 日台稅二發字第 0920450761 號函釋在案。上開函令係主管稅捐稽徵之機關，於法定職權範圍內，對於營業人進、銷貨認定及統一發票開立等事項，所為細節性、技術性之統一釋示，因屬統一認定標準、簡化稽徵作業及避免營業人曲解法令致影響營業稅收所必要，且未逾越所得稅法等相關之規定或加重人民稅賦，與憲法尚無牴觸，自有拘束解釋機關、其下級機關及屬官之效力，稅捐稽徵機關於辦理相關案件時自可據以適用。

2. 次按「稱買賣者，謂當事人約定一方移轉財產權於他方，他方支付價金之契約。」「稱租賃者，謂當事人約定，一方以物租與他方使用收益，他方支付租金之契約。」民法第 345 條第 1 項、第 421 條第 1 項復著有規定。再「解釋意思表示，應探求當事人之真意，不得拘泥於所用之辭句。」民法第 98 條亦定有明文；而「解釋契約，固須探求當事人立約時之真意，不能拘泥於契約之文字，但契約文字業已表示當事人真意，無須別事探求者，即不得反捨契約文字而更為曲解。」最高法院 17 年上字第 118 號著有判例可資參照。經查，原告與各合作店簽訂之「合作店合約書」、「合作契約書」等（見原處分卷第 242—271 頁），其契約型式略有不同，但其約定意旨大致有：(1) 原告於各合作店提

供之地點，經營 BALENO 服飾專賣店。(2) 店內之經營管理由原告全權負責，合作店不得干涉。(3) 各合作店之利潤為店內每月營業額之一定成數（約 10—23% 不等）。(4) 合作店應提供合法之營業發票於店內營業使用。由上開合約書內容觀之，原告與合作店之經營銷售之模式，無非係由合作店提供店面，並備妥發票供原告使用；而原告則負擔店面之貨品、人員與店內之經營管理。至於利潤之分配，則由原告每月按約定之比例（以營業額為準）計算所得之金額給付合作店，作為合作店應取得之報酬。申言之，合作店提供店面，供原告銷售其所有 BALENO 品牌服飾，原告於銷售取得金額後，每月再按約定之比例計算所得之金額給付合作店；並未約定原告係將 BALENO 品牌之服飾賣給合作店，合作店應給付價金給原告。是依上揭合約書內容觀之，合作店並未取得系爭銷售商品之所有權，其所販賣之商品，乃係由原告自進自銷，而非由原告將其品牌之服飾等商品銷售給合作店後，再由合作店銷售給消費者；亦即合作店於系爭之合作契約中，並無銷售原告商品之權責，僅係提供店面供原告使用，再由原告每月按其實際銷售營業額之比例計算該報酬支付予合作店，作為使用系爭店面之對價，而原告亦不否認確有支付，核與營業稅法第 3 條第 2 項前段所稱提供貨物與他人使

用、收益，以取得代價者，為銷售貨物之規定相符，是系爭合約之性質，應屬店面之租賃契約，而非關於 BALENO 品牌之服飾等商品之買賣契約，亦非屬經營服飾店之合夥契約。否則若由各合作店自行經營該店之服飾買賣，即應由其自負盈虧，焉有由原告每月按其實際銷售營業額之比例計算報酬之理。是被告認定各合作店向原告收取上開報酬係屬租金之性質，尚無違誤。雖租金因按銷售金額一定比例計算，金額多寡並不固定，但此乃雙方契約約定之特性，並不影響其租金之本質；又在前述原告商品所有權並未移轉予合作店之前提下，亦不能以此浮動型態之租金，即斷言合作店對系爭商品之銷售有自負盈虧之情形。又租賃契約係當事人約定一方以物租與他方使用收益，他方支付租金之契約，已如前述，故契約之約定只要符合上開規定，租賃契約即屬成立，縱當事人於訂定契約時，未使用任何與租賃相關之文字，亦不影響其租賃契約之性質。至於本件形式上雖係由原告開立售貨之統一發票給合作店，再由合作店開立統一發票予消費者，然本件原告與合作店之間既係租賃契約之性質，已如前述，則在原告未再提出其他反證推翻上開契約證明力之情形下，自無從徒憑該已經與系爭合約內容比對有所抵觸之統一發票之記載，作為認定原告與合作店間有買賣關係存在之

論據。因此，原告主張本件無論係從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，原告與各合作店間倘非買賣關係，即應為代銷關係，而絕無可能為租賃關係云云，即與上開契約約定不符，委非可採。

3. 復按，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負金額，在稽徵技術上乃是用「銷項稅額」減除「進項稅額」，以其餘額作為該營業人對國家應繳納之營業稅額；亦即由營業人將該稅額轉嫁在價格方面，於銷貨時回收，是其名目納稅義務人與實質稅捐負擔人並不一致，其名目納稅義務人為該營業人，而實質稅捐負擔人則為向其購買該貨物或勞務之買受人（可能為營業人也可能為消費者），是我國現行加值型營業稅係就各個銷售階段之加值額分別予以課稅之多階段銷售稅，各銷售階段之營業人皆為營業稅之納稅義務人，故該非交易對象之人是否已按其開立發票之金額報繳營業稅額，並不影響本件

營業人補繳營業稅之義務(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參照)。本件原告就其提供之 BALENO 品牌商品，始終保留所有權，且就有關商品銷售之價格及代銷之方式如何，原告均未於契約有明確之授權，自與市場上受託代銷之合作經營模式有別；其又未委託合作店代為經營，核與一般加盟店係由提供服務之業者授權加盟店使用其商標或技術等，業者收取權利金，加盟店自負有關營業盈虧之情形亦不相同；且原告與各合作店之經營模式，與一般百貨公司採專櫃銷售貨物之方式亦非一致，蓋百貨公司採專櫃銷售貨物者，其交易方式為專櫃供應商銷貨予百貨公司，百貨公司再銷貨予消費者，故專櫃供應商與百貨公司間，就其銷售之商品，確實有進、銷項之事實，從而專櫃供應商於銷貨時，乃開立百貨公司之統一發票交付消費者，核與營業稅法第 32 條第 1 項及稅捐稽徵機關管理營利事業會計帳簿憑證辦法第 21 條第 1 項規定並無不合（有前揭財政部 77 年 4 月 2 日台財稅字第 761126555 號、91 年 6 月 21 日台財稅字第 0910453902 號及 92 年 1 月 28 日台稅二發字第 092045076 號函釋可資參照），而原告與各合作店銷售之經營型態，雖約定由原告按銷售金額之一定比率利潤支付予各合作店，惟原告對提供之商品未移轉所有權，且就銷售貨物

所得之貨款，係由原告自行收款，其交易性質應認屬原告之銷貨，要與百貨公司採專櫃銷售貨物之情形不同，自無法比照上揭有關專櫃銷售模式以開立百貨公司統一發票之模式辦理。本件原告依系爭合約書約定，既為其品牌商品之出賣人，依營業稅法第 1 條、第 32 條第 1 項及第 35 條第 1 項規定，即屬營業稅之納稅義務人，自應於銷售貨物時按期申報銷售額及其應納營業稅額，原告未依規定由其開立統一發票予買受人（消費者）報繳營業稅，而以合作店名義開立統一發票，其本身僅開立銷貨予合作店之統一發票，就其差額，原告自有應補繳稅額之客觀事實。是被告依原告檢附與合作店簽訂之合作合約書及營收情形表所載，原告於 87 年 11 月至 91 年間先後計有嘉義文化、臺南新營等 21 家合作店，上開期間該等合作店之銷售總額為 531,605,659 元（含稅），減除原告開立發票與合作店（即出租人）銷售額 399,994,478 元（含稅）後，重行核計原告銷貨短開發票違章金額應為 131,611,181 元（含稅）即未稅金額為 125,343,982 元，逃漏營業稅額 6,267,199 元，應補徵營業稅額 6,267,199 元，揆諸前揭規定，於法自無不合。至原告主張無論系爭合約定性為何，原告與合作店兩方所繳納之應納稅額均相同，政府營業稅收入相同，並請參照附表一及附表二之計算說明（見

本院卷第 44—45 頁)，可證原告單一銷售階段銷項稅額扣減進項稅額之餘額（應納營業稅額）均為 8,926,220 元，根本無短漏應納營業稅額，無漏營業稅之結果云云。惟查，縱原告與合作店所繳營業稅額總計，對國庫未造成短徵營業稅之情形，仍無解原告實際應由其直接開立統一發票予消費者之金額計算其應繳營業稅額，扣除其以銷售予合作店開立之統一發票所繳之營業稅額，其本身仍符合上揭短報、漏報銷售額，應依查得之資料，核定其銷售額及應納稅額並補徵稅額。是原告此部份之主張，亦非可採。

4. 原告雖主張被告逕依專案調檔統一發票查核清單資料，以原告開立給各合作店統一發票銷售額，按抽成百分比推估原告漏開租金收入金額之方式，核定原告漏開銷售貨物金額 125,343,678 元、支付租金未取得憑證 124,531,154 元及未依法給予銷售憑證 378,490,022 元，未依各合作店保存之收銀機二聯式統一發票存根聯核實計算，課稅基礎不明云云。惟查，原告於 87 年 11 月至 91 年間先後計有嘉義文化、臺南新營等 21 家合作店，上開期間該等合作店之銷售總額為 531,605,659 元（含稅），原告開立發票予合作店（即出租人）之銷售額為 399,994,478 元（含稅），有原告提示其與各合作店簽訂之合作合

約書及營收情形表等資料附卷可稽（見原處分卷第 242—274 頁、第 217—226 頁、第 353—418 頁），是被告依據上開資料，核算原告於 87 年 11 月至 91 年間銷貨短漏開統一發票金額（含稅）131,611,181 元（531,605,659 元—399,994,478 元），非如原告所稱按抽成百分比推估原告漏開發票金額，是被告復查決定更正為補徵營業稅 6,267,199 元〔131,611,181 元 ÷ (1+5%) × 5%〕，於法尚無不合。是原告此部份之主張，亦無可採。

5. 原告另主張：各合作店與原告簽訂系爭合約書，經各合作店管轄稅務機關核准營業登記、核准領用統一發票購買證及核准購買統一發票等，各合作店已依規定於銷售貨物時開立統一發票，並申報繳納營業稅及營利事業所得稅在案，不論原告及各合作店係依租賃關係或買賣關係開立統一發票，其租稅負擔完全相同，原告並無漏稅之意圖，被告及全部稅捐稽徵機關先以買賣關係核可，系爭期間過後，卻自行將原認買賣法律關係改認租賃法律關係，並以違章案件處理，有違誠信行政、信賴保護及比例原則云云。惟按「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。」為行為時營業稅法第 35 條第 1 項及第 43 條第 1 項第 4 款所明定。故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，並不表示原告當期之稅捐業已確定，此觀稅捐稽徵法第 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。復觀諸原告與各合作店所訂立前述之合作契約，各合作店係提供店面供原告使用，再由原告按銷貨毛利之一定比例計算之金額支付予各合作店，作為使用店面之對價，雖如前述，其本質應屬租金收入。本件原告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，原告亦未就其經營模式事先向稽徵機關徵詢稅務上處理方式，被告僅就原告申報書件收件備查，並未調閱原告及其合作店之帳載憑證實際審查，非謂被告已核准並同意原告及其合作店之稅務處理方式，原告上

揭主張，尚有誤解，委無可採，其提出 89—91 年度營利事業所得稅結算申報核定通知書（見本院卷第 206—208 頁），亦難據為有利於原告之認定。

6. 從而，本件被告核計原告銷貨短開發票違章金額 131,611,181 元（含稅）即未稅金額為 125,343,982 元，逃漏營業稅額 6,267,199 元，應補徵營業稅額 6,267,199 元，於法自屬有據。

（二）罰鍰部分：

1. 按「納稅義務人，有左列情形之一者，除追繳稅款外，按所漏稅額處 1 倍至 10 倍罰鍰，並得停止其營業：一、……三、短報或漏報銷售額者。」為營業稅法第 51 條第 3 款所明定。次按「營利事業依法規定應給與他人憑證而未給與，應自他人取得憑證而未取得，或應保存憑證而未保存者，應就其未給與憑證、未取得憑證或未保存憑證，經查明認定之總額，處百分之五罰鍰。」為稅捐稽徵法第 44 條所明定。又「納稅義務人同時觸犯租稅行為罰及漏稅罰相關罰則之案件，依本函規定處理。說明：……（二）營業人觸犯營業稅法第 51 條各款，如同時涉及稅捐稽徵法第 44 條規定者，參照行政法院 84 年 9 月 20 日 9 月份第 2 次庭長評事聯席會議決議意旨，勿庸併罰，應擇一從重處罰。……」經財政部 85 年 4 月 26 日台財稅第 851903313 號函釋在案。核該函釋，乃財政部

基於主管權責，就納稅義務人同時觸犯租稅行為罰及漏稅罰相關罰則之案件，如何正確適用法律處罰所為之函釋，無違租稅法律主義及立法之本旨，稽徵機關辦理相關案件自得援用。又稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表「加值型及非加值型營業稅法第五十一條條」部分：「……三、短報或漏報銷售額者。……二、銷貨時未依法開立發票，且於申報當期銷售額時亦未列入申報。按所漏稅額處三倍罰鍰。」上開裁罰金額或倍數參考表係主管機關財政部，分別就稅捐稽徵法、綜合所得稅、營利事業所得稅、貨物稅、菸酒稅、營業稅等稅務違章案件之不同情節，訂定不同之處罰額度，復就行為人是否已補繳稅款、以書面或於談話筆(紀)錄中承認違章事實及何時承認等分別作為減輕處罰之事由，其除作原則性或一般性裁量基準外，另有例外情形之裁量基準，與法律授權目的尚無牴觸。從而，稅捐稽徵機關援引上開裁罰基準作成行政處分，自屬適法。

2. 行為罰部分：

原告於 88 年至 91 年間 (87 年 11、12 月違章部分已逾行為罰 5 年核課期間，原核定業已減除在案)，給付租金與各合作店，未依法取得憑證；同期間以各合作店銷貨總額與給付合作店租金之差額，由原告開立發票予各合作店 (係應開立發票予消費者，卻開給各合作店)，未依

規定給與他人憑證，其違章事實，業經本院認定明確，如前所述，而原告之上開行為，主觀上亦有故意或過失（容後說明），是被告依據原告提示各合作契約書及營收情形表等資料，核計其未依規定取得進項憑證金額 124,531,154 元及銷貨未給與他人憑證總額 378,490,022 元，依稅捐稽徵法第 44 條規定分別處 5% 罰鍰計 6,226,557 元及 18,924,501 元，並無不合。是原告主張本件沒有漏稅，依法可免除稅捐稽徵法第 44 條之行為罰，同一行為處以巨額之行為罰，有違「比例原則」云云，並無可採。

3. 漏稅罰部分：

本件原告於 87 年 11 月至 91 年間銷售貨物時，應自行開立發票與實際交易對象，卻使用各合作店申購之統一發票開立與實際交易對象（消費者），因而漏開統一發票及漏報銷貨金額計 131,611,181 元（含稅），逃漏營業稅額計 6,267,199 元之違章情事，業如前述，自難謂無違反行為時營業稅法第 51 條第 3 款漏報銷售額及稅捐稽徵法第 44 條未依法給與他人憑證之違章故意。退萬步而言，縱認其無故意，然因原告上開就各合作店之銷售貨物行為，應自行開立發票與實際交易對象，法律已明定其構成要件，縱或有適用上之疑義，亦經稅捐稽徵主管機關財政部作成相關具有解釋性質之函釋在案，亦如前述。原告於當期申報營業稅

時，對應如何申報，理應參照相關法令規定辦理；若對法令之適用及解釋產生疑義時，原告亦非不可向相關專業機構及人員查詢，於獲得正確及充分之資訊後申報；且原告因適用法令錯誤或計算錯誤而有溢繳稅款之情形，亦可依稅捐稽徵法第 28 條規定，自繳納之日起 5 年內提出具體證明，申請退還，然原告捨此不由，猶有上開漏開統一發票及漏報銷貨金額之情形，自難謂其主觀上無違反行為時營業稅法第 51 條第 3 款及稅捐稽徵法第 44 條規定之過失責任。按司法院釋字第 275 號解釋文：「人民違反法律上之義務而應受行政罰之行為，法律無特別規定時，雖不以出於故意為必要，仍須以過失為其責任條件。但應受行政罰之行為，僅須違反禁止規定或作為義務，而不以發生損害或危險為其要件者，推定為有過失，於行為人不能舉證證明自己無過失時，即應受處罰。」已說明行政罰不以出於故意為必要，過失者亦應處罰之旨意，故依原告行為時之法規範，原告縱然僅有過失，亦難以脫免本件行政處罰之責任。況依 95 年 2 月 5 日開始實施之行政罰法第 7 條第 1 項規定，亦將過失行為列為行政處罰之範圍，因此，不管是在原告實施本件違反行政法上義務之行為時，或是已將行政處罰責任明文化之今日，即便原告之行為僅是因疏失造成，原告仍應承擔本件違章責任，要無疑

義。從而，被告審酌原告之違章情形，按漏稅罰與行為罰擇一從重裁處，依財政部 96 年 3 月 28 日台財稅字第 09604513740 號令頒修正之「稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表」規定，按所漏稅額處 3 倍之罰鍰計 18,801,597 元（見本院卷第 211 頁），經核既未逾越法定裁量範圍，且無與法律授權目的相違或出於不相關動機之裁量濫用，亦無消極不行使裁量權之裁量怠惰等情事，自難謂不法。

4. 從而，原處分合計處罰鍰 43,952,655 元，揆諸前揭規定，並無不合。

六、原告另主張依財政部 98 年 3 月 19 日台財稅字第 09804521880 號解釋令，已不限百貨公司之營業人始可採專櫃銷售貨物開立發票乙節，惟查，營業人採專櫃銷售貨物，須符合一定條件，向國稅稽徵機關申請核准後始可適用，否則即屬違法行為，有該解釋令在卷可稽（見本院卷第 194—195 頁）。本件原告並未依法申請核准，自無該解釋令適用之餘地。

七、綜上，被告補徵原告營業稅 6,267,199 元，並處罰鍰合計 43,952,655 元，認事用法，核無違誤，訴願決定遞予維持，亦無不合，原告徒執前詞，訴請撤銷原處分不利原告部分及訴願決定，為無理由，應予駁回。

八、本件事證已臻明確，兩造其餘主張陳述，於判決結果不生影響，無庸一一論列，併予敘明。

據上論結，本件原告之訴為無理由，爰依行政訴訟法第 98 條第 1 項前段，判決如主文。

中 華 民 國 9 8 年 6 月 1 8 日
(本件聲請書其餘附件略)