

解釋字號：司法院 100.03.04 釋字第 685 號

解釋日期：民國 100 年 03 月 04 日

解釋文：財政部中華民國九十一年六月二十一日台財稅字第九一〇四五三九〇二號函，係闡釋營業人若自己銷售貨物，其銷售所得之代價亦由該營業人自行向買受人收取，即為該項營業行為之銷售貨物人；又行政法院（現改制為最高行政法院）八十七年七月份第一次庭長評事聯席會議決議，關於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，不影響銷售貨物或勞務之營業人補繳加值型營業稅之義務部分，均符合加值型及非加值型營業稅法（營業稅法於九十年七月九日修正公布名為加值型及非加值型營業稅法，以下簡稱營業稅法）第二條第一款、第三條第一項、第三十二條第一項前段之立法意旨，與憲法第十九條之租稅法律主義尚無抵觸。七十九年一月二十四日修正公布之稅捐稽徵法第四十四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、未取得憑證，經查明認定之總額，處百分之五罰鍰之規定，其處罰金額未設合理最高額之限制，而造成個案顯然過苛之處罰部分，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，應不予適用。

理由書：一、財政部九十一年六月二十一日台財稅字第九一〇四五三九〇二號函，以及行政法院八十七年七月份第一次庭長評事聯席會議決議關於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，不影響銷售貨物或勞務之營業人補繳加值型營業稅之義務部分

憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務，係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、租稅客體對租稅主體之歸屬、稅基、稅率、納稅方法及納稅期間等租稅構成要件，以法律定之。惟主管機關於職權範圍內適用之法律條文，本於法定職權就相關規定予以闡釋，如係秉持憲法原則及相關之立法意旨，遵守一般法律解釋方法為之，即與租稅法律主義無違（本院釋字第六〇七號、第六二五號、第六三五號、第六六〇號、第六七四號解釋參照）；最高行政法院以決議之方式表示法律見解者，亦同（本院釋字第六二〇號、第六二二號解釋參照）。

租稅義務之履行，首應依法認定租稅主體、租稅客體及租稅客體對租稅主體之歸屬，始得論斷法定納稅義務人是否已依法納稅或違法漏稅。第三人固非不得依法以納稅義務人之名義，代為履行納稅義務，但除法律有特別規定外，不得以契約改變法律明定之納稅義務人之地位，而自為納稅義務人。因此非法定納稅義務人以自己名義向公庫

繳納所謂「稅款」，僅生該筆「稅款」是否應依法退還之問題，但對法定納稅義務人而言，除法律有明文規定者外，並不因第三人將該筆「稅款」以該第三人名義解繳公庫，即可視同法定納稅義務人已履行其租稅義務，或法定納稅義務人之租稅義務得因而免除或消滅，換言之，公庫財政上之收支情形，或加值型營業稅事實上可能發生之追補效果，均不能改變法律明定之租稅主體、租稅客體及租稅客體對租稅主體之歸屬，而租稅義務之履行是否符合法律及憲法意旨，並非僅依公庫財政上之收支情形或特定稅制之事實效果進行審查，仍應就法定納稅義務人是否及如何履行其納稅義務之行為認定之，始符前揭租稅法律主義之本旨。

營業稅法第二條第一款規定：「營業稅之納稅義務人如左：一、銷售貨物或勞務之營業人。」同法第三條第一項規定：「將貨物之所有權移轉與他人，以取得代價者，為銷售貨物。」同法第三十二條第一項前段規定：「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。」是國家課人民以繳納營業稅之義務時，就營業稅之租稅主體、租稅客體、租稅客體對租稅主體之歸屬等租稅構成要件，以及營業稅納稅義務人（營業人）應開立銷售憑證等納稅義務人之協力義務，皆係以法律為明文之規定。

財政部九十一年六月二十一日台財稅字第九一〇四五三九〇二號函稱：「○○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。」（以下簡稱系爭財政部函釋）係闡釋營業人若自己銷售貨物，其銷售所得之代價亦由該營業人自行向買受人收取，即為該營業人「將貨物之所有權移轉與他人，以取得代價」，而屬該項營業行為之銷售貨物人，其合作店並未參與該營業人將貨物之所有權移轉與他人，以取得代價之營業行為，自非該項營業行為之銷售貨物人，依營業稅法第二條第一款、第三條第一項、第三十二條第一項前段之規定，應由銷售貨物之營業人開立統一發票，交付買受人。而財政部七十七年四月二日台財稅字第七六一一二六五五五號函（九十八年三月十九日廢止）所闡釋百貨公司採專櫃銷售貨物之經營型態，則係由百貨公司將

專櫃貨物銷售買受人，向買受人收取價款，故為該百貨公司「將貨物之所有權移轉與他人，以取得代價」，而非專櫃之貨物供應商銷售，依上開營業稅法之規定，自應以該百貨公司為營業人，開立統一發票，交付買受人。因兩者經營型態不同，其應由何人開立統一發票自應有所不同，系爭財政部函釋並未增加法律所未規定之租稅義務，與憲法第十九條之租稅法律主義及第七條之平等原則尚無牴觸。又該函釋既僅闡釋營業人若自己銷售貨物，且自行向買受人收款，應由該營業人依規定開立統一發票交付買受人，並未限制經營型態之選擇，自不生限制營業自由之問題。

加值型營業稅係對貨物或勞務在生產、提供或流通之各階段，就銷售金額扣抵進項金額後之餘額（即附加價值）所課徵之稅（本院釋字第三九七號解釋參照）。依營業稅法第十四條、第十五條、第十六條、第十九條、第三十三條及第三十五條規定，加值型營業稅採稅額相減法，並採按期申報銷售額及統一發票明細表暨依法申報進項稅額憑證，據以計算當期之應納或溢付營業稅額（本院釋字第六六〇號解釋、同法施行細則第二十九條規定參照）。是我國現行加值型營業稅制，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。行政法院八十七年七月份第一次庭長評事聯席會議決議，其中所稱：「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。」部分，乃依據我國採加值型營業稅制，各銷售階段之營業人皆為營業稅之納稅義務人之法制現況，敘明非交易對象，亦即非銷售相關貨物或勞務之營業人，依法本無就該相關銷售額開立統一發票或報繳營業稅額之義務，故其是否按已開立統一發票之金額報繳營業稅額，僅發生是否得依法請求返還之問題，既無從視同法定納稅義務人已履行其租稅義務，亦不發生法定納稅義務人之租稅義務因而免除或消滅之效果，自不影響法定納稅義務人依法補繳營業稅之義務，法定納稅義務人如未依法繳納營業稅者，自應依法補繳營業稅，核與營業稅法第二條第一款、第三條第一項、第三十二條第一項前段規定之意旨無違，符合一般法律解釋方法，並未增加法律所未規定之租稅義務，於憲法第十九條之租稅法律主義尚無違背。

至對於應依法補繳營業稅款之納稅義務人，依營業稅法裁處漏稅罰時，除須納稅義務人之違法行為符合該法之處罰構成要件外，仍應符合行政罰法受處罰者須有故意、過失之規定，並按個案之情節，注意有無阻卻責任、阻卻違法以及減輕或免除處罰之事由，慎重審酌，乃屬當然。

二、七十九年一月二十四日修正公布之稅捐稽徵法第四十四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、未取得憑證，經查明認定之總額，處百分之五罰鍰之規定

七十九年一月二十四日修正公布之稅捐稽徵法第四十四條規定，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者，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（以下簡稱系爭規定），係為使營利事業據實給與、取得憑證，俾交易前後手稽徵資料臻於翔實，建立正確課稅憑證制度，以實現憲法第十九條之意旨（本院釋字第二五二號、第六四二號解釋參照），立法目的洵屬正當。

至於處以罰鍰之內容，於符合責罰相當之前提下，立法者得視違反行政法上義務者應受責難之程度，以及維護公共利益之重要性與急迫性等，而有其形成之空間（本院釋字第六四一號解釋參照）。系爭規定以經查明認定未給與憑證或未取得憑證之總額之固定比例為罰鍰計算方式，固已考量違反協力義務之情節而異其處罰程度，惟如此劃一之處罰方式，於特殊個案情形，難免無法兼顧其實質正義，尤其罰鍰金額有無限擴大之虞，可能造成個案顯然過苛之處罰，致有嚴重侵害人民財產權之不當後果。依統計，九十五年至九十七年間，營利事業依稅捐稽徵法第四十四條處罰之罰鍰金額合計為新臺幣二十四億八千萬餘元，其中處罰金額逾新臺幣一百萬元案件之合計處罰金額，約占總處罰金額之百分之九十（參閱立法院公報第九十八卷第七十五期第三二六頁、第三二七頁），稅捐稽徵法第四十四條因而於九十九年一月六日修正公布增訂第二項規定：「前項之處罰金額最高不得超過新臺幣一百萬元。」已設有最高額之限制。系爭規定之處罰金額未設合理最高額之限制，而造成個案顯然過苛之處罰部分，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，應不予適用。

### 三、不受理部分

本件中三聲請人指稱財政部賦稅署（最高行政法院九十六年度判字第八五一號、臺北高等行政法院九十八年度訴字第一三八號判決及該三聲請人之聲請書均誤載為財政部）九十二年一月二十八日台稅二發字第九二〇四五〇七六一號函有違憲疑義，聲請解釋憲法部分，查該函係財政部賦稅署就個案事實對同部臺北市國稅局所為之函覆，非屬司法院大法官審理案件法第五條第一項第二款所稱之命令，自不得作為聲請解釋之客體；又該三聲請人主張行政法院八十七年七月份第一次庭長評事聯席會議決議其餘部分違憲聲請解釋部分，查上開決議其餘部分並未經該三聲請人據以聲請解釋之確定終局判決所適用，亦不得以之為聲請解釋之客體。其中一聲請人復聲請補充解釋本院釋字第六六〇號解釋部分，該聲請人並未具體指明上開解釋有何文字晦澀或論證不周而有補充之必要，其補充解釋之聲請難謂有正當理由，並無受理補充解釋之必要。是前述部分之聲請，均核與司法院大法官審理案件法第五條第一項第二款規定不合，依同條第三項規定，應不受理，併此指明。

|         |     |     |
|---------|-----|-----|
| 大法官會議主席 | 大法官 | 賴浩敏 |
|         | 大法官 | 蘇永欽 |
|         |     | 徐璧湖 |
|         |     | 林子儀 |
|         |     | 許宗力 |
|         |     | 許玉秀 |
|         |     | 林錫堯 |
|         |     | 池啟明 |
|         |     | 李震山 |
|         |     | 蔡清遊 |
|         |     | 黃茂榮 |
|         |     | 陳 敏 |
|         |     | 葉百修 |
|         |     | 陳春生 |
|         |     | 陳新民 |

本文僅就解釋文及解釋理由書所涉有關「系爭財政部函釋之法性質與適用範圍」與租稅罰中可能「以無期待可能性作為阻卻責任事由」之情形，表示意見如下：

一、關於系爭財政部函釋之法性質與適用範圍—該函釋係一種適用法律（涵攝作用）之「判斷基準」，可歸類為行政程序法第 159 條第 2 項第 2 款之行政規則；其適用有一定範圍

行政程序法第 159 條規定行政規則之定義及其種類，並將行政規則區分為二大類：即該條第 2 項第 1 款規定「關於機關內部之組織、事務之分配、業務處理方式、人事管理等一般性規定」，及第 2 款規定「為協助下級機關或屬官統一解釋法令、認定事實及行使裁量權，而訂頒之解釋性規定及裁量基準」。前者屬內部秩序之規定，後者涉及行政行為。此外，理論上尚有「判斷基準」、「給付基準」、「指導基準」等行政規則，因涉及行政行為，可歸類為後者。其中，所謂「判斷基準」，係規定如何認定事實、如何於具體個案判斷某具體事實是否符合某一法定要件（含不確定法律概念）（此即涵攝作用），俾求精確一致。對於法律要件之適用，除為解決法規解釋上疑義而有解釋性行政規則外，有時涉及於具體個案如何判斷之問題，而為免不同機關或對不同案件有判斷分歧之情形，有訂定「判斷基準」之必要，此類「判斷基準」亦可與「解釋性規定」或「裁量基準」同視，為一種行政規則。

如多數意見所指出，系爭財政部函釋（即財政部 91 年 6 月 21 日台財稅字第 910453902 號函）係闡釋營業人若自己銷售貨物，其銷售所得之代價亦由該營業人自行向買受人收取，即為該營業人「將貨物之所有權移轉與他人，以取得代價」，而屬該項營業行為之銷售貨物人，其合作店並未參與該營業人將貨物之所有權移轉與他人，以取得代價之營業行為，自非該項營業行為之銷售貨物人，依營業稅法第 2 條第 1 款、第 3 條第 1 項、第 32 條第 1 項前段之規定，應由銷售貨物之營業人開立統一發票，交付買受人等語。準此，系爭財政部函釋係為執行上開營業稅法有關應由何人開立統一發票之規定，即依法律判斷何人係開立統一發票之法定義務人，並期各執行機關有一致作法，乃為函釋之「判斷基準」；且依其意旨，係以經認定「營業人係自己銷售貨物、自行向買受人收款」之事實為基礎（至該事實之認定，應依證據並符合論理法則與經驗法則，自不待言），始判斷應由該營業人開立統一發票交付買受人。從而，在上述意義下，始認系爭財政部函釋不違憲。因此，系爭財政部函釋應僅適用於「營業人係自己銷售貨物、自行向買受人收款」之事實類型，至於其他事實類型應由何人開

立統一發票，並非系爭財政部函釋之適用範圍，仍應回歸營業稅法有關規定作符合憲法之解釋與適用。

## 二、關於以無期待可能性作為阻卻責任事由

### （一）租稅罰為行政罰之一種，除法律有特別規定外，應適用行政罰法及其相關法理

租稅罰，不論是行為罰或漏稅罰，均是行政罰之一種，故除法律有特別規定外，應適用行政罰法及其相關法理（行政罰法第 1 條參照）。詳言之，適用租稅罰規定處罰違反租稅法上義務之人民時，除法律有特別規定外，仍應按行政罰法及其相關法理所建構之構成要件該當性、違法性（含有無阻卻違法事由）、有責性（含有無阻卻責任事由）（註一）三個階段分別檢驗，確認已具備無誤後，方得處罰。而其處罰，除法律有特別規定外，亦應遵循行政罰法及其相關法理有關規定。

### （二）無期待可能性可作為阻卻責任事由

如同刑法之適用（註二），於行政罰領域內，行為人如欠缺期待可能性，亦可構成「阻卻責任事由」（Entschuldigungsgrunde）（註三）。亦即雖認定行為人有故意或過失，亦具備責任能力，但仍容許有某種「阻卻責任事由」之存在，無期待可能性即屬之，縱行政罰法或其他法律未明文，亦當容許此種「超法定之阻卻責任事由」之存在。至何種情形始可認行為人欠缺期待可能性，原則上宜視個案情節及相關處罰規定認定之，但於行政罰法制與法理之建構過程，亦宜設法逐步釐清其判斷標準（註四）。

### （三）在一定條件下「法律見解錯誤」可因無期待可能性而構成阻卻責任事由

本文則試以「法律見解錯誤」（指對行政法規之解釋或適用上錯誤）之情形，於何種條件下可認行為人欠缺期待可能性，說明如下：

茲以行政法規複雜性、行政法法理具有高度爭議與不斷演進等特徵，行政法上之法律見解不僅難免有「見仁見智」之不同，亦常見有「昨日之是，今日之非」之情形，呈現高度不穩定之法律狀態，執法機關本於依法行政，取其確信之法律見解而為行政決定或行政裁判，固可發揮逐步釐清或導正之功能，而貫徹依法行政原則，但亦不免使人民之權益在法律見解之探討與演變過程遭受不利，因而有依信賴保護原則予以保護之必要。然就對違反行政法上義務之行為人施予行政罰方面而言，如行政法規規定不明確而於法規之解釋與適用上容許有不同見解（如學說上有不同見解、法院判決有採不同見解等），且行政實務或司法實務尚未形成通說，亦尚無行政釋示、判例、大法官解釋或以其他方式表達（如決議、行政慣例等）可作為標準而據以遵行之見解，甚至雖已形成相關見解，但於某種情形，法規之解釋與適用上仍有其不明確之處，而就此不

明確處亦容許有不同見解，於此等情形下，行為人於行為時採取某一見解而為其行為時，如其所持見解在法理說明上具有相當合理之理由，縱該見解偏向行為人之利益，行為人選擇該見解，乃屬合乎人性之舉，故雖嗣後行政釋示、判例、大法官解釋或以其他方式形成之見解，認為應採另一不同見解，從而認為行為人行為時所採之見解有誤，進而認定其行為係屬違法而予以糾正，此固屬依法行政原則之貫徹。但因行為人行為時有上述「法律見解錯誤」之情形，對行為人而言，避免此種「法律見解錯誤」而採取合法之見解係屬無期待可能，亦即對行為人之合法行為無期待可能，自應認有「超法定之阻卻責任事由」之存在。是故，行為人雖依行政罰法第 8 條前段：「不得因不知法規而免除行政處罰責任」之規定，不能因此種「法律見解錯誤」而認定其無故意或過失，但仍因其具有阻卻責任事由，而不受行政罰。

綜上所述，簡約敘述如下：對於違反行政法上義務行為之處罰，倘因行政法規之解釋或適用（涵攝）容有不同見解，而司法或行政實務上尚無大法官解釋、判例、行政釋示或以其他方式形成可資遵行之見解，且行為人於行為時所依據之見解於法理上具有相當合理之理由者，縱行為後司法或行政機關認另一見解為適法，仍可因對行為人之適法行為無期待可能而阻卻其責任。

#### （四）行政罰法第 8 條規定之意義

行政罰法第 8 條規定：「不得因不知法規而免除行政處罰責任。但按其情節，得減輕或免除其處罰。」依其立法意旨，行為人之故意或過失之判斷，並不包括行為人是否知悉其行為有無違反行政法上義務之判斷。換言之，故意或過失之判斷，並不包括違法性認識之判斷，行為人不能主張其不知法規而否認其有故意或過失。惟若行為人確不知法規，因而不知其行為違反行政法上義務，則因其可非難程度較低，故得減輕或免除其處罰。至於是否減輕或免除，由裁罰機關依個案裁量之（註五）。而該條所謂「不知法規」，可包括不知法規之存在或不瞭解法規如何解釋或適用等情形，自亦將法律見解錯誤之情形涵蓋在內，故如於個案情形認行為人之「法律見解錯誤」尚難構成阻卻責任事由時，亦得依本條但書規定按其情節減輕或免除其處罰，惟此乃行政機關之裁量權（註六）。

至行為人是否具備如上述之阻卻責任事由，執法機關應依個案情形客觀認定之，並無裁量權，且與行政罰法第 8 條規定之適用順序不同。具體言之，執法機關對行為人是否具備有責性要件之判斷，其主要順序如下：有無責任能力、有無故意或過失（依行政罰法第 8 條前段規定不能以「不知法規」而認定其無故意或過失）、有無阻卻責任事由、得否依行政罰法第 8 條但書規定

減輕或免除其處罰。

註一：「有責性」乙詞，刑法學說或以「罪責」取代，亦有學者以「可非難性」稱之。本文於此選擇以「有責性」為論述，合先敘明。

註二：例如：最高法院 98 年度台上字第 6806 號刑事判決：「行為人受不法之強暴、脅迫而實行犯罪行為，倘無期待可能性，依學者通說，固應阻卻責任，惟仍以所受之強暴、脅迫，已致其生命身體受有危險，而臻於不可抵抗，而又不能以其他方法避免之情形，始足當之。」

註三：Joachim Bohnert, Ordnungswidrigkeitsrecht, 2004. S. 21f。

註四：學者指出：期待可能性可謂是一項「發展性的法律概念」（*entwicklungsfaehiger Rechtsbegriff*），從早年的德國實例加以肯定以後，在刑法理論體系上，其已被通說認為具有超法規阻卻責任或減免刑責的功能；但是這項原則的內涵與作用，則視其判斷標準的立場而異（詳見蘇俊雄，「期待可能性在刑法責任理論體系上之定位」乙文，收錄於「現代刑事法與刑事責任—蔡墩銘教授六秩晉五壽誕祝壽論文集」乙書，國際刑法學會中華民國分會、財團法人刑事法雜誌社基金會共同發行，初版，1997 年 2 月，頁 451）。

註五：行政罰法第 8 條立法說明：「一、本條係規定行為人因不瞭解法規之存在或適用，進而不知其行為違反行政法上義務時，仍不得免除行政處罰責任。然其可非難程度較低，故規定得按其情節減輕或免除其處罰。二、行政罰得予減輕者，於一定金額（罰鍰）或期間等得以量化之規定方有其適用，此為事理當然，觀諸本法第 18 條第 3 項、第 4 項之規定亦明，故於無法量化之裁罰類型，行政罰之減輕即無適用餘地；另有關得免除處罰部分，於無法量化之裁罰類型，則仍有適用之餘地。此部分實務上應由行政機關本於職權依具體個案審酌衡量，加以裁斷。三、參考刑法第 16 條」。又行政罰法第 8 條相較於德國違反秩序罰法（OWiG）第 11 條規定：「行為人行為時，不認識法定構成要件者，非屬故意之行為。但不影響過失行為之處罰（第一項）。行為人行為時，不知其行為係不許可，尤其不知法規之存在或適用，且此錯誤係無法避免者，其行為不予非難（第二項）。」二者顯有不同，自不宜以德國違反秩序罰法之相關理論說明我國行政罰法第 8 條規定之內涵。

註六：本條雖係參考舊刑法第 16 條：「不得因不知法律而免除刑事責任。但按其情節，得減輕其刑；如自信其行為為法律所許可而有正當理由者，得免除其刑。」（現已修正為「除有正當理由而無法避免者外，不得因不知法律而免除刑事責任。但按其情節，得減輕其刑。」）規定而來，但並非基於刑法禁止錯誤之

理論而設，乃係有意建構符合行政法規及行政制裁特徵之行政罰自有體系而發，故其文義力求簡明可行，而與舊刑法第 16 條有異。尤其，行政法規多具政策性與技術性，倘移植刑法上禁止錯誤之理論，則於行政罰法之立法或行政罰法規之適用上，不免捲入所謂不法意識如何認定？不法意識如何定位？於刑法理論上有關故意理論與罪責理論之爭辯如何解決？等問題，此於行政罰法法制之建構上是否必要？對於行政機關執法是否過度負擔？不無疑義。因此，依行政罰法第 8 條規定，不論「不知法規」出於何因，皆不免除行政處罰責任，但因考量容或有過苛之可能，乃以但書建立得減輕或免除處罰之調整機制，殊無意捲入「不法意識」之困擾，期能簡明而使行政機關易於執行。

協同意見書

大法官 陳新民

既然告知結果，即必須給予達到目的之方法

—拉丁法諺

本席對於本號解釋財政部相關函釋（台財稅字第九一〇四五三九〇二號函）及行政法院庭長評事聯席會議決議之合憲判斷，敬表支持，亦對於舊稅捐稽徵法第四十四條之規定，處百分之五罰鍰部分，以未設合理最高額限制為由，造成個案處罰過苛之後果，逾越比例原則及侵犯人民財產權之見解，本席亦敬表支持。

惟對於本案解釋作出後的「後續」法律救濟方面，本號解釋多數意見並未指出可行之方。易言之，還有賴聲請人依法提出再審程序，由行政法院自為判決或發回主管機關重為裁罰之處分，如聲請人不服，再經由行政訴訟程序予以救濟。主管機關及行政法院應以何法規以為裁決與判斷之依據？本號解釋多數意見並未明言。本席以為，既然本號解釋已經宣布舊法規違憲，而新公布之現行法（稅捐稽徵法第四十四條第二項）又無溯及既往之效力的明文規定，則形成了再審程序的「法規適用真空」現象。本席因此主張大法官在本案應當發揮「造法」之功能，來澄清日後可能發生之爭議。

另外，本原因案件聲請人是在舊法已進行修正，現行法已經即將完成之際，且本院大法官也作出兩號相關有利解釋後，才提出釋憲聲請，期間長達二年六月之久。這種未在確定終局裁判公布後，且確定終局裁判所依據之法令仍有效時，即接續提起釋憲聲請，而待舊有法令依據修正後，才聲請的釋憲，顯然利用現行釋憲法令對聲請釋憲並無期限規定—即所謂的「聲請釋憲期限規定真空」狀態，會否對日後大法官釋憲造成太多困擾，並對立法者之修法意圖產生寒蟬效果，而在制度上有無填補之必要？本號解釋多數意見對此未置一詞。故針對此兩種「真空」，本席爰提出協同意見如下：

一、大法官填補「法規真空」的必要性：

### （一）大法官行使「造法」權限應適時適所

我國大法官有無擁有暫時處分之權限？在學界已經有汗牛充棟的論文探究，但在實證法上，大法官並無此權限，而在實務上，卻透過大法官解釋（本院釋字第五八五號解釋起），以「司法造法」方式確認此一原則。但是這種造法的權限應當極為謹慎與節制，此時即涉及到大法官對於形塑國家法治原則的裁量及其價值取捨，因此，必須以最嚴肅方法對待之，有所為，也應有所不為之處。

其次為了大法官解釋的權威性與拘束性，對於原因案件聲請人權利救濟必要性，都不可使大法官的解釋及其意旨在後續的司法與行政作為中遭到類似「耳邊風」的效果。大法官解釋得諭知有關機關執行，並得確定執行之種類與方法。因為司法院大法官審理案件法第十七條第二項所明白賦予大法官解釋之效力。然而，這種針對大法官在個案實踐的權限，即含有「造法」的功能，提供了適用法律機關在法規範依據上合憲與合法的依據。

誠然，這自然觸及到權力分立之框架。大法官解釋扮演了「法律替代者」（gesetzvertretende）的功能，來填補法規範不足或法規範的不良之處。這種功能明顯刺激到立法者與行政機關的固有權限。

本院大法官過去解釋也對於在法律未修正前，法院或行政機關對於有違憲之虞，且仍殘留效力的法律如何適用時，特別指出應當「應斟酌本號解釋意旨，慎重為之」的指示。例如本院釋字第三〇〇號、第五二三號解釋便持此一見解。但如何「慎重」的適用此一已經違憲宣告確定其違憲性，而使正當性喪失殆盡的法規範？當然會造成適用法規機關，特別是法院行使裁量權的困難。這是大法官應當適時行使具有統一法律秩序的「法官造法」義務，而不應當推給各法院及行政機關來行使。尤其是在法治國家原則正面臨有顯現其規範價值之需要的時刻，更應當珍惜大法官造法的權限。這也是基於法治國家與保障個案人權所必須。

### （二）當否僅諭知救濟程序應適用比例原則—採行與本院釋字第六四一號解釋相同模式之妥當性商榷

然而，大法官在為這種個案「非常時期」實現正義的方法為何？本院大法官實際上仍在摸索之中。這也是因為這種權宜制度產生，並非經由朝野政黨仔細與周詳商酌籌畫，後經立法者授予而產生之權限，而係透過大法官以案例法（case law）的方法，如瞎子過河般地一步一步建立起來。在此過程中，不免有「試驗與錯誤」（trial and error）的可能及適用此原則之必要性。

就此而言，聲請人之一於聲請理由中高度期盼的本院釋字第六四一號解釋

的模式，即有加以檢討的必要。

在前述「慎重為之」的基礎上，本院釋字第六四一號解釋更進一步把比例原則作為行政機關與法院行使裁量權的依據。大法官宣布在系爭菸酒稅法第二十一條之超過專賣價格出售之米酒，每瓶應處新臺幣二千元之規定為過苛之違憲法律，應於屆滿一年時失效。而在系爭法規修正前，依該規定裁罰之個案，有造成個案過苛之虞時，該號解釋給行政機關與法官如下的指示，以為依循：「應依菸酒稅法第二十一條規定之立法目的與個案實質正義之要求，斟酌出售價格、販賣數量、實際獲利情形、影響交易秩序之程度，及個案其他相關情狀等，依本解釋意旨另為符合比例原則之適當處置。」

本院大法官在釋字第六四一號解釋這種可歸類於「抽象造法」的暫時處分，將主管機關與法院作出行政裁罰處分與判決所需的實體法規範，用極為抽象的法律原則—比例原則及個案實質正義—，來予以取代。易言之，這顯然回到了運用「自然法」統治的時代。按一個進步的法治國家，立法者與司法者固然不能專注實證法規範的制定與探究其意義，更重要的是亦要將比例原則與正義原則融入到實證法律之內。故自然法等抽象價值判斷，應當儘量少作為法官或行政官判斷之依據，避免各個法律適用國家生活中出現歧異的判斷（註一）。

誠然，大法官在與本號解釋較相類似的本院釋字第六四一號解釋，之所以高度發揮司法積極主義的角色，乃是為了個案處罰的過苛所致，以使得實質正義能夠在日後的再審程序中獲得實踐（註二），此用心良苦，躍然紙上。到底這種訴諸比例原則之判斷標準，能否在個案或個案群中，造成實質正義的效果？例如到底一瓶米酒應給予多少裁罰的標準，可在二千元以下的任何標準罰之，再加上數量上的差別，基本上可稱為「漫無標準」。易言之，沒有任何實體判斷的標準，僅有「每瓶上限二千元」的裁量界限而言。同時如果裁罰總額也沒有一定的上限，似乎也和本院過去解釋意旨不符（例如釋字第三二七號、第三三九號、第三五六號、及第六一六號解釋）。

本院釋字第六四一號解釋這種大法官所定的暫時處分，的確不是法治國家之常態，而本院大法官也似乎不應引為範本。其實本案聲請人卻「預見」一旦聲請違憲成功，其後進行的再審程序將不會適用現行新法，而繼續行為時舊法，故聲請理由書中表明希望援引釋字第六四一號解釋之模式，作為釋憲聲明（註三）（詳見下述所示本號解釋多數意見持樂觀態度，完全不合），本號解釋幸而未採納此種「推向比例原則」的處理模式。

（三）本案應明確諭知適用現行合憲規定的理由—符合個案正義與不抵觸法律安定性原則

本號解釋之明顯異於本院釋字六四一號解釋之處，乃在於本號解釋作出時，行為時法（稅捐稽徵法第四十四條）已經過二度修正，而將聲請違憲之意旨部分完全刪除，不似本院作出釋字第六四一號解釋時，適用法律之機關面臨現行法規違憲、新法尚未制定前，並無「合憲」法規可資適用之窘境。故本號解釋，本席認為現行法秩序既然已經合憲建立，大法官應當勇敢宣告適用現行法規（稅捐稽徵法第四十四條第二項），亦即裁罰不超過一百萬元之上限，應當適用到日後再審程序。這不僅可確實達到個人免於遭受過苛處罰的實質正義與財產權保障功能外，同時也不牴觸法律溯及既往及符合法律安定性。因為在論及人民信賴利益、法律安定性原則所繫的法律不溯及既往原則，是為法治國核心概念。此概念已經將對人民有利的「有利溯及」，認為乃不牴觸法律溯及既往之原則。而本號解釋本席所期盼大法官實施的造法，只是把合憲法秩序往前溯及，而且是符合保障人民權利的「有利溯及」，所以本席才會認為本號解釋附帶宣告再審適用新法，會符合法律安定性，即一方面可以統一各法律適用機關之裁量，另一方面可因「有利溯及」，而無違反法律安定性之虞。

#### （四）本號解釋留下再審程序法規適用之困境

本號解釋不論在主文或理由書，都未有再審救濟程序中得資適用的法規範之規定，在審議過程中大法官同仁多數意見（卻和聲請釋憲者悲觀立場完全迥異），認定此不會構成日後再審程序時法規適用之問題，其亦以不論行政法院於再審程序自為判決，或廢棄原處分發回主管機關重為裁罰，都會適用稅捐稽徵法第四十八條之三之「從新從輕」之規定，而適用現行法規（稅捐稽徵法第四十四條第二項），即可給予聲請人有利之救濟。

本席並不贊同這種見解，理由有三：

第一，何不「為善務盡」：既然再審救濟是一種法律救濟，不論法院或行政機關都要依法審判或依法行政，且涉及租稅法定主義之原則，故在適用法律的過程，恆求最明確之標準，不論是授權明確性或法律依據之明確性皆然。本號解釋多數意見何憚多費一行文字來確定此一用法律程序？

第二，面臨「廢法復活」的邏輯矛盾：系爭舊法既然已於本號解釋主文第二段中，堂堂正正地宣示違反憲法比例原則與財產權，不予適用。易言之，舊法已隨本號解釋作成後失去效力。而一旦再審程序面臨選擇適用法規範時，則又須使該舊法「借屍還魂」。按再審程序乃繼續前已確定之判決之案件而重新審理。此時，法院或行政機關如適用從新從輕之原則，就會重視新、舊法的選擇。但此一前提要件便是將已宣告無效與違憲之舊法重新復活後，才得與新法「比較」，否則即無新舊法相衝突，而產生所謂「從輕或從新」的問題。故這

也涉及邏輯矛盾的問題。

第三，適用「從新從輕原則」的妥當性風險：按本號解釋在後續的再審程序，果如多數同仁在審議本號解釋所預料，將援引稅捐稽徵法第四十八條之三的規定，也不無法律上的爭議。吾人試觀本條文「納稅義務人違反本法或稅法之規定，適用裁處時之法律。但裁處前之法律有利於納稅義務人者，適用最有利於納稅義務人之法律。」其中所謂「從新從輕原則」乃是「從舊從輕」，而判斷標準是以「裁處前（最有利）之法律為斷」。

本條文所謂「裁處前之法律」，由字面上解釋此裁處當是行政機關作出裁罰處分時的現行法規而論（註四），這也符合行政罰法之例：按行政罰法第五條即揭示：「行為後法律或自治條例有變更者，適用行政機關最初裁處時之法律或自治條例。但裁處前之法律或自治條例有利於受處罰者，適用最有利於受處罰者之規定。」這是依循「罪刑法定主義」，將行政罰視為嚴格依法行政下的法律制度，而產生的「行政罰法定主義」，以符合法治國家之原則。依此二種「法定主義」都課予人民在行為時，法律已有處罰時為可罰性之前提。也連帶將其法律責任與行為時法緊緊聯繫在一起。但基於公共利益之考量，以及個人權利之維護，才有「從輕」的例外規定。

然而我國實務上將稅捐稽徵法第四十八條之三的規定，卻詮釋為包括訴願、再訴願及行政訴訟之決定或判決。這種變更裁處概念，本由財政部於民國八十五年八月二日台財稅字第八五一九一二四八七號公告之函令所創設（註五）。而財政部所為之依據，乃基於該條文於八十五年七月三十日增訂時的理由：

行政法上的「實體從舊」原則，其目的是要確定法律關係。但是，租稅行政罰則不然，並無法律權利義務關係確定問題，而是政府要對不遵守租稅行政規定的納稅義務人要如何裁處罰鍰，才能促其遵守稅法規定，如期履行繳納稅捐義務。所以連刑法都准許對犯罪行為人給予「從新從輕」的待遇，租稅行政罰更無不適用的道理。

此一修法理由值得商榷之處甚多，例如認為租稅行政罰目的不在於確定法律關係，而有悖於一般行政法之關係乃實體從舊，從而無法律權利義務關係之確定。此一見解顯然大為謬誤！租稅行政罰法乃典型法治國家下之產物，豈可無確定法律權利義務關係之目的？故應當要採取最嚴格的權利與義務關係為導向，以求租稅法律主義之實現。本院解釋有甚多解釋皆針對此一主義所發，哪一號解釋不嚴格遵循此一要求乎？

其次，本理由將行政罰之目的視為督促納稅義務人遵守納稅義務，顯然又將租稅行政罰視同執行罰之同義，而忽視了尚有秩序罰（漏稅罰）之目的。

再而，本理由將刑法從新從輕原則援用到行政罰，似乎表明行政罰有當然適用刑法從新從輕原則之必要（註六）。縱不論刑法的思潮實為「從舊從輕」，的確將判決前所有法律擇其最輕者，作為判決之依據，但這是法律明文所規定者（刑法第二條第一項），稅捐稽徵法第四十八條之三顯然沒有這種規定。而行政罰法與刑法並非同性質的法律，毋寧更接近行政罰法，故本只作為適法機關參酌之用的「修法理由」，並無嚴格的拘束力。

而在上述稅捐稽徵法第四十八條之三增訂後，才公布實施的行政罰法（民國九十四年二月五日公布，一年後施行）第五條之規定，明顯地與之相牴觸。司法院擔心兩者產生衝突，遂行文行政院建議先行統一見解，以減少訟源。後經法務部九十七年七月二十五日作出法律字第○九五○○二八○三五號函，表示應採「特別法說」，亦即稅捐稽徵法第四十八條之三的規定（原財政部所主張擴張裁處概念）為行政罰法第五條之特別規定，即依行政罰法第一條規定有優先適用之效力。

法務部之見解為財政部所贊同並於九十五年八月二日以函令（財政部台財稅字第○九五○四五四○七○○號）公告，也成為實務界所採納（註七）。

財政部上述擴張裁罰的概念，似乎採行對人民有利的解釋。然而既涉及到人民租稅義務，如依租稅法律主義，即使對人民有利的減免租稅，也必須遵循此嚴格的法定主義不可，本院自釋字第二六七號解釋起，已一再申明此一見解（本院釋字第三六九號、第六二〇號、第六二二號、第六七四號解釋）。財政部不可以行政函令之方式，來變更法律的涵義，否則即與租稅法定主義不合。

另由行政罰法作為行政罰的準據法而言，本即有統一散佈在各個法律中有關行政罰的規定，以取得行政罰的統一秩序。因此，行政罰法第一條所謂的特別法規定，主要是規範制定在後的特別行政罰規定。亦即後法的立法者在制定該法的行政罰時，已經能夠參酌行政罰法之規定，而確認並不適用行政罰，才可以另定行政罰特別法，以免損及行政罰法之準據法典之權威性。而稅捐稽徵法第四十八條之三之規定且早於行政罰法十年即已增訂，故解釋上就應當採取嚴格的解釋，將前立法與後立法的制度統一，才不失行政罰法立法意旨（註八）。故法務部民國九十五年相關函釋，似不無謬誤。惜乎當時本院沒有針對此一疑義再加審酌，以致於形成訴訟實務的法令依據。

本席以為本號解釋如能一併檢討稅捐稽徵法第四十八條之三與行政罰法之間的矛盾，以及前者擴張裁處概念是否符合租稅法定主義，恐更能使我國租稅法制步上現代化。

二、本號解釋暴露出人民聲請釋憲的「期限真空」的弊病：

本號解釋在程序上也暴露出我國目前釋憲聲請制度上一個重大盲點：人民針對法院確定終局裁判提起釋憲的期限問題。在司法院大法官審理案件法第七條第二項提及聲請統一解釋應於裁判確定後三個月內為之，但該法第五條聲請解釋，即無此期限。如此一來，人民只要在再審期限之五年內任何時期都可以提起釋憲乎？如果人民在確定終局判決後，並無提起釋憲之意願，但目睹舊法已被新法所取代，方興起提起釋憲之念，大法官仍有為之維護其權利之必要乎？

對此，我國大法官釋憲實務並未特加重視。本席在本院釋字第六五九號解釋所提出之協同意見書內，已初步論及此問題。本席認為除非系爭違憲狀態仍然繼續存在，以及當事人的法律利益有回復或救濟之可能性，方有例外加以審查之必要。否則對於已經立法者修正或廢止之法律秩序，都應當歸於確定狀態，否則無異運用釋憲權力來為過去的法律秩序作合憲或違憲的背書。

依本件釋憲聲請案最早聲請人為例，系爭確定終局判決為最高行政法院九十六年度判字第八五一號判決。判決日期為九十六年五月十七日，向本院提起釋憲日期為九十八年十月二十九日，其中相隔近二年六月之久。在此漫長過程中，相關法規及法院見解等法律關係已經產生巨大變動：

1. 稅捐稽徵法第四十四條已經修正，增加但書不罰（九十七年八月十三日）。
2. 司法院公布釋字第六四一號解釋，要求過苛之個案裁罰，採取比例原則（九十七年四月十八日）。
3. 司法院公布釋字第六四二號解釋，已經對稅捐稽徵法同條文若干規定宣告違憲（九十七年五月九日）。
4. 財政部已經公布將對稅捐稽徵法同條文進行修法，並且公告修法的內容，即與現行法之規定一致，處罰不超過一百萬元上限（九十八年七月十六日）。

值得注意的是，在上述修法見諸報導後，聲請人即提出釋憲的聲請。果然在提出釋憲聲請案二個月不到，同年十二月十五日，該稅捐稽徵法條文即告修正。此修法過程及修法預告，也都成為聲請釋憲人指摘原法律關係違憲之依據。

本席之所以擔心如果不對本案顯露出「搭修法順風車」提釋憲之現象，加以檢討，從而謀求聲請釋憲法制的完整，恐怕日後任何法律修正後，人民會紛紛將已確定終局判決提起釋憲。屆時，大法官將面臨兩難：如果立法者肯認舊法為不周延、不符時代所需，為落後之舊法，大法官若肯認之為合憲，則成為落伍立法的背書者，請問是否又有否認立法新作為的必要性乎？倘若大法官肯認舊法的不周延與違反保障人民權利之意旨，而宣告違憲，個案救濟事小，恐怕傷及國家法秩序安定及法律尊嚴，亦有可能造成國家賠償（例如立法違憲不作為）的問題。同時，這種追究前立法的過錯，且由新立法的行為來佐證，恐怕也會造成立法者

憚於立法改革的「寒蟬效應」。

故本席主張我國應當針對人民聲請釋憲案訂定聲請釋憲之期限。以德國聯邦法院法第九十三條第一項規定，是以收到法院確定終局裁判一個月內提出釋憲聲請。但此一個月期限往往為學界所批評過短。按訴訟多半委託律師進行，且判決書送達律師處，往往費時甚久，引起德國學界要求展期者甚眾（註九）。本席以為法制對於聲請統一解釋的三個月期限，頗為恰當，當可以援用之（註十）。

然而在目前送請立法院審議之「司法院大法官審理案件法修正草案」，並未明定此一聲請釋憲之期限，顯然未正視此一聲請解釋之漏洞，甚至聲請統一解釋的三個月期限也刪除之。恐怕本法草案周延性仍有待商榷。

### 三、結論：「遁入行政訴訟」又一適例

本席對於本號解釋多數意見未能稍加鼓其餘勇地對再審程序，指出一條適法的明路，避免讓日後行政法院或行政機關摸索適用法規範，深以為憾。誠然，多數意見認為行政機關或法院日後在審理本案時，會「當然」的適用現行法的有利規定。但事事都難以「想當然爾」作樂觀的預測。本案再審過程，既然會歷經重作處分，可能經歷提起訴願或提起行政訴訟，其中爭議與爭訟將不免。本號解釋多數意見為何不對此可預見之爭議，預作「止紛定爭」落槌之舉？

本席認為在法律（司法院大法官審理案件法）雖未明言賦予大法官暫時處分之權限，在釋憲實務上已經有若干先例，但此彌補法律漏洞或是填補法治不良的利器，一定要本於最高度的「司法自制」。從而此最高位階的司法積極主義，才不致於侵犯法治國家權力分立與責任政治之原則。故大法官此項「司法造法」一定要適時適所，在面臨重塑一個法律依據欠缺的法律關係時（如本案日後的再審事件），大法官應當以憲法高度，均衡憲法法理、新舊法治秩序價值與安定性，以及人民的權利保障性，替司法與行政機關勾勒出一個可行之道，這才是司法應有的作為。

如同本席在本院釋字第六八四號解釋所提出的部分不同意見書所言，該號解釋不僅只是修正釋字第三八二號解釋，並開放大學生與學校行政訴訟之門已足，而必須更進一步指出解決問題之方法。本席認為：「大破與大立必須同時並進」。不能夠將所有問題都交給行政法院來解決，否則即有「遁入行政訴訟」（Flucht in die Verwaltungsgerichtbarkeit）之嫌。

本席腦中頓時想起一句著名的拉丁法諺：「既然告知結果，即必須給予達到目的之方法」（Qui dat fine dat media ad finem necessaria）。本號解釋前者目的已達，後者尚缺，誠為本號解釋白玉之瑕也！

註一：就以民法誠信原則而論，也應當儘量由實證規定中予以實現，而非任諸法官的

自由判斷及運用該原則。前大法官王澤鑑教授對誠信原則與實體法間關聯，早在民國六十年代，對此就有一段精彩論述：「誠信原則具有彈性，內容不確定，係有待於就特定案件予以具體化的規範，論其功能，實為實體法之窗戶，實體法賴之以與外界的社會變遷，價值判斷及道德觀念相連繫，互通聲息，庶幾能與時俱進，故各國判例學說均視誠信為法律基本原則。……」參見王澤鑑，民法學說與判例研究，第一冊，國立臺灣大學法學叢書編輯委員會編輯，一九八〇年六月五版，第三三一頁。

註二：可參見本院釋字第六四一號解釋李震山大法官、許玉秀大法官共同提出之協同意見書。

註三：參見聲請人民國九十八年十二月二十八日釋憲補充理由書。

註四：林錫堯，行政罰法，元照出版公司，二〇〇五年，第六十六頁。

註五：該函令內容如下：「主旨：八十五年七月卅日修正公布之稅捐稽徵法第四十八條之三，對於公布生效時尚未裁罰確定之案件均有其適用。請查照。說明：一、八十五年七月卅日修正公布之稅捐稽徵法第四十八條之三規定「納稅義務人違反本法或稅法之規定，適用裁處時之法律。但裁處前之法律有利於納稅義務人者，適用最有利於納稅義務人之法律」，上開法條所稱之「裁處」，依修正理由說明，包括訴願、再訴願（編者註：已無再訴願程序）及行政訴訟之決定或判決。準此，稅捐稽徵法第四十八條之三修正公布生效時仍在復查、訴願、再訴願及行政訴訟中，尚未裁罰確定之案件均有該條之適用。二、為維護受處分人權益，並統一受理行政救濟機關之審理原則，稅捐稽徵法第四十八條之三公布生效時，仍在訴願、再訴願及行政訴訟救濟中，尚未裁罰確定之案件，各原裁罰之稅捐稽徵機關應即全面清查，主動報請撤銷原處分後，依該條修正後之規定辦理。

註六：由立法理由用語：「所以連刑法都准許對犯罪行為給予從新從輕的待遇，租稅行政罰更無不適用之道理。」可知修正理由是以「舉輕以明重」，認為刑罰之原則理所當然要援用到行政罰之上。

註七：如最近最高行政法院一〇〇年度判字第七六號判決。

註八：這也符合國內學界此一問題之主要看法。例如蔡志方，行政罰法釋義與運用解說，三民書局，二〇〇六年，第三十六頁處；洪家殷，行政罰法論，增訂二版，五南圖書出版有限公司，民國九十五年，第九十四頁，註十八處；蔡震榮、鄭善印合著，行政罰法逐條釋義，修訂二版，新學林圖書出版股份有限公司，二〇〇八年五月，第一二五頁以下。

註九：Rudiger Zuck, Das Recht der Verfassungsbeschwerde, 2. Aufl., 1988, S.

註十：奧地利聯邦憲法法院法第八十二條即規定提起釋憲期限為六個月。

部分不同意見書

大法官 許玉秀 提出

林子儀 加入

許宗力 加入

本件聲請原因案件涉及財政部九十一年六月二十一日台財稅字第九一〇四五三九〇二號函、財政部七十七年四月二日台財稅字第七六一一二六五五五號函、財政部賦稅署九十二年一月二十八日台稅二發字第九二〇四五〇七六一號函、行政法院（現改制為最高行政法院）八十七年七月份第一次庭長評事聯席會議決議、七十九年一月二十四日修正公布之稅捐稽徵法第四十四條有關未給與憑證及未取得憑證部分規定；原因案件之一並針對釋字第六六〇號解釋，聲請補充解釋。

關於程序審查部分，多數意見不受理補充解釋釋字第六六〇號解釋、財政部七十七年四月二日台財稅字第七六一一二六五五五號函、財政部賦稅署九十二年一月二十八日台稅二發字第九二〇四五〇七六一號函，以及將行政法院八十七年七月份第一次庭長評事聯席會議決議切割，而僅受理後段「關於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，不影響銷售貨物或勞務之營業人補繳加值型營業稅之義務部分」部分，本席等均不能贊同。

關於實體審查部分，就七十九年一月二十四日修正公布之稅捐稽徵法第四十四條，所規定違反「取得憑證、給與憑證」協力義務的處罰金額，未設合理最高額限制（參照九十九年一月六日修正該條第二項規定，已設有罰鍰最高額限制，不得超過新臺幣一百萬元），多數意見認為牴觸憲法比例原則，維持釋字第六四一號解釋結論，本席等敬表同意。但多數意見認為財政部九十一年六月二十一日台財稅字第九一〇四五三九〇二號函、行政法院八十七年七月份第一次庭長評事聯席會議決議「關於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，不影響銷售貨物或勞務之營業人補繳加值型營業稅之義務部分」合憲，僅就加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法）第二條第一款、第三條第一項、第三十二條第一項前段規定，進行形式上的說文解字（解釋理由書第三段參照），解釋理由書（第四、五段參照）直接以聲請人就是營業人，作為前提要件，對於聲請人聲請解釋的爭點：營業人是否可能因為契約約定，而不是營業人，以及縱使聲請人就是營業人，是否等同聲請人實際上逃漏稅捐，必須承擔補稅及行政罰責，幾無一語加以闡述。對於多數意見所持理由及合憲結論，本席等均礙難支持。爰提出部分不同意見書並說明理由如下。

壹、原因事實與爭點分析

## 一、原因事實

### （一）合作店面的經營模式

聲請人與合作店提供廠商訂定合作店契約，主要約定如下：

- 1、合作店提供廠商提供合作店店面，並負擔店面可能的租金、水電費、裝潢、音響及其他店面費用及後續維修費用。且須提供電話、傳真機、針車、折衣車。
- 2、聲請人提供銷售貨物、相關廣告物品、以及銷售人員，並由聲請人直接管理經營，以及給付薪資。
- 3、每日銷售貨物價款，由聲請人收取（非合作店提供廠商收取），並逐筆開立發票；但營業使用發票則由合作店提供（買受人取得合作店提供廠商所開立的發票）。
- 4、利潤分配日期：聲請人與合作店提供廠商約定，營業一定期間後（例如每月）結帳一次，於特定日期（例如次月 5 日）對帳，之後（例如次月 10 日）再將合作店提供廠商應得利潤，匯入合作店提供廠商指定帳戶，並開立結帳後實付金額發票予合作店提供廠商。
- 5、利潤分配方式，由聲請人與合作店提供廠商約定，以每期營業額的一定比例，作為合作店提供廠商的利潤，並於上述日期進行分配。例如每期為一個月，如果每月營業額在新臺幣二〇〇萬元以下，合作店提供廠商保證利潤為營業額百分之二十（20%）；超過二〇〇萬元部分，合作店提供廠商另得抽成百分之十八（18%）（註一）。又例如約定合作店的年營業額在新臺幣一千八百萬元以下者，合作店提供廠商可以分得百分之二十三（23%），超過部分，再按百分之十八（18%）分予合作店提供廠商，雖然以年度營業額，作為分成比例的依據，但仍約定每月對帳與匯款日期（註二）。

### （二）財政部對合作店營業稅申報方式的主張：聲請人逃漏營業稅，應予補稅並科處罰鍰

- 1、在合作店的經營銷售貨物模式中，聲請人與合作店提供廠商，屬於租賃關係，合作店契約雙方並無進銷貨關係，與百貨公司設立專櫃銷售貨物的型態有所不同，不得比照百貨公司設立專櫃銷售貨物方式，由百貨公司開立營業發票予買受人（財政部賦稅署九十二年一月二十八日台稅二發字第九二〇四五〇七六一號函參照）。
- 2、合作店的管理、收款，實質上由承租店面銷售貨物的聲請人自行處理，聲請人即為營業人，自應依法開立營業發票，交付予買受人（財政部九十一年六月二十一日台財稅字第九一〇四五三九〇二號函參照）。聲請人既為營業人

，卻未以自己名義開立營業發票給消費者，構成逃漏營業稅，應補稅並處以罰鍰。至於合作店提供廠商是否按照自己名義開立的發票申報營業稅，對於聲請人的納稅義務並無影響（行政法院八十七年七月份第一次庭長評事聯席會議決議參照）。

## 二、爭點分析：營業稅制度與限制營業自由

針對財政部的主張，聲請人認為，合作店契約並不是租賃契約，約定合作店提供廠商，必須向貨物買受人提供營業發票，合作店提供廠商就是營業人，而利潤分成並非給付租金，結帳後聲請人再開立進項發票給合作店提供廠商，並無逃漏稅捐；且縱使申報人有誤，既然已經繳納銷售貨物增值部分的營業稅，也就沒有漏稅，不必補稅，也不該受罰。

自聲請人的觀點，聲請人開創一種新型的營業模式，依據新經營模式所安排的營業稅繳納方式，遭到財政部以「營業人定位錯誤」予以否決。爭訟的癥結點，因而在於財政部對於本件聲請原因案件關於「營業人」的認定，是否符合營業稅法的規定，並是否因而導致聲請人不可以採合作店方式銷售貨物，以致過度限制人民營業模式的選擇自由。

## 貳、關於程序審查

### 一、財政部賦稅署九十二年一月二十八日台稅二發字第九二〇四五〇七六一號函

百貨公司設立專櫃銷售模式與合作店銷售模式，在申報營業稅上面所遭受的差別對待，起源於此一函釋，財政部稽徵實務及行政法院的判決實務，均以此一函釋作為判決論述的主要依據。從稽徵實務與法院判決看來，實質上具有通案適用的拘束效力，而具有命令的性質，應該作為本院大法官解釋憲法的對象。

該函釋的定性，究竟是否為機關內部針對個案的行政指導，在行政法學理上，雖然可能有討論價值及獲得支持的依據，但是大法官解釋憲法，目的在於保護人民免受不正當的法律或命令侵害，如果不從實質效力上加以定性，納入受理範圍，恐將導致之後行政機關率以行政指導之名，行通案解釋法律之實，則在沒有憲法訴願的救濟途徑之前，人民如有尋求釋憲救濟的必要，將求救無門。

### 二、財政部七十七年四月二日台財稅字第七六一一二六五五五號函（註三）

多數意見的解釋理由書第四段，提及本函釋所指的百貨公司設立專櫃銷貨方式，肯定以百貨公司為營業人的方式，符合稅法的規定，之後再敘述百貨公司設立專櫃銷售方式，與合作店經營方式有所不同，並得出上述財政部九十一年函未違反憲法平等原則的結論。

多數意見實質上已因論述的需要，而審查並肯定本函釋的合憲性，則應該將本函釋明白納入受理範圍。縱使該函並非確定終局判決所適用的法令，以具有重

大關聯性為由，即可予以受理。

### 三、八十七年決議如何分割一部受理、一部不受理？

從決議內容來看，多數意見不予受理的八十七年決議前段：「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。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。」闡明營業人進貨，如果未依規定取得前手開立的進項憑證，不能扣抵銷項稅額，既不許扣抵，則已申報扣抵的部分，稽徵機關應予追補。

而多數意見受理的後段部分「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。」之所以要求營業人必須補繳營業稅，因為認為營業人有漏稅，而所謂多階段課稅，之所以成為認定營業人有漏稅的理由，正好建立在前段所謂「不依規定取得交易對象開立之進項憑證」的論述上面。因為未取得前手的合法進項憑證，不許扣抵銷項，因而如果自行扣抵，即遭認定為虛報進項，仍屬於漏繳營業稅。多數意見將前後段切割，不能釐清聲請人如何被對待的全貌。

上開八十七年決議前段認為，即便營業人有進貨事實，只要沒有依法取得前手的進項憑證，就是漏稅，這正好才是聲請人所反對的部分。聲請人主張，依據釋字第三三七號解釋意旨，憲法所容許的漏稅追補以及漏稅罰，僅限於實質上有漏稅的情形。

究竟營業稅的逃漏與否，應單純以形式上有無前手的進項憑證認定，或應實質確認營業人所申報的各進項憑證？尤其在本院作成釋字第三三七號解釋之後，財政部對逃漏營業稅的認定標準，仍然一再引起抵觸該號解釋的疑慮，而不斷成為聲請釋憲的對象。多數意見對有受理解釋必要的前段，卻視而不見，所作成的解釋，恐無助於樹立營業稅制與稅捐機關的誠信。

### 四、釋字第六六〇號解釋應予以補充解釋

釋字第六六〇號解釋，的確未曾考量租稅中立原則。該號解釋完全扭曲「加

值型」營業稅僅就增值部分課徵營業稅，以及營業稅本質上是消費稅的本旨，不僅拒絕事後提出的合法進項憑證、拒絕扣減營業人之前合法留抵的稅額，也不管營業人實際上有無進貨事實，甚至不許可以推計扣除額的方式課稅。因為有銷貨必有進貨，這是不可逆斷的事實，即便未申報進貨，也定然可以採用同業利潤標準的方式，推計得出營業成本，若是直接以銷售額計算應納稅額，等於回復舊法時期的總額型營業稅，根本違反增值型營業稅制的立法目的。

除有上述過度課稅的情形之外，再加上接連以漏稅額所加計的罰鍰，不但稅上加稅，且罰上加罰，而根本危及營業的存續，嚴重侵害人民財產權。針對釋字第六六〇號解釋，非但有補充說明的必要，解釋結論與論述更應該予以變更（註四）。

### 叁、關於實體審查

#### 一、故意扭曲營業稅制？

##### （一）選擇合作店經營方式的商業考量

在商言商，經營模式的選擇，背後無非是成本與利益的綜合評估。降低成本、提高利潤、控制可預期的營運風險，是採取哪一種經營模式，必然會考慮的因素。

對聲請人與合作店提供廠商而言，利用上述的合作店契約，可以設想的優點，例如：

##### 1、降低定期定額租金成本

對聲請人而言，可以避免定期定額租金的成本壓力，尤其是在新店面開設初期，如果營業額不高，卻必須負擔高額租金，必然增加營運困難，提高營運失敗的風險。

##### 2、提高獲利可能

對合作店提供廠商而言，雖然獲利可能隨營業額高低起伏，但如果確實是金店面，一旦度過開店初期難關，甚至建立忠實顧客群之後，隨營業額提高，合作店提供廠商的獲利亦可以不受限於定額租金，而真正地分享到金店面所帶來的豐沛利潤。

##### 3、降低營運風險

對聲請人而言，如果只是單純出貨給合作店提供廠商，既無從知悉合作店提供廠商營運狀況，更不易察知合作店提供廠商財務能力是否足以負擔貨款，再加上一般出貨予大盤商或零售商，多採先出貨後收款方式，如果合作店提供廠商經營不當，聲請人的風險也隨之增加。為降低風險，聲請人選擇以自己所培訓的商品銷售人員，進駐合作店，作為實質上的管理人，以便確

實掌握銷售狀況，並且同時可以維持品牌一貫的服務水準。此所以財政部所認可的百貨公司設立專櫃銷售貨物的模式，也是由聲請人直接派遣人員進駐管理貨品銷售。

#### 4、節省更換發票、調整會計及稅務的營運費用

對雙方而言，如果聲請人每次出貨給合作店提供廠商，就必須提供發票，則在貨品未完全銷售，或有瑕疵時，合作店提供廠商必須退貨給聲請人。因為通常尚未給付貨款，因此極可能產生退貨後，必須修改發票的情形；而且在聲請人及合作店提供廠商的會計帳上，原本所列應收帳款、應付帳款，也必須隨之變動，更可能因為合作店提供廠商已經將發票申報營業稅，導致有溢繳稅款，或申請扣減營業稅（營業稅法第 15 條第 2 項規定參照）的問題。對於聲請人與合作店提供廠商而言，利用合作店經營，即可在事後確認進出貨的狀況，再開立發票，確實可有效節省費用。上開財政部七十七年函許可百貨公司先銷後進，以及財政部九十八年三月十九日台財稅字第○九八○四五二一八八○號函（註五），認可大賣場設立專櫃銷售貨物，亦可採先銷後進方式，也是基於此種考量（註六）。

基於合作店契約可以有效地解決上述諸多難題，遽行認為聲請人與合作店提供廠商之間協議採用合作店經營，目的是為了以法律形式上的取巧安排，脫免營業稅的繳納義務，而屬於濫用契約自由、扭曲營業稅制的惡意行為，證據顯然不足。

#### （二）多數意見有相同認知

多數意見解釋理由書第六段的併此指明，即指出稅捐實務長期存在的根本問題，也是稽徵實務造成民怨的癥結。稅捐稽徵實務對於逃漏稅捐的故意、過失，認定過於寬鬆，容易入民於罪。之所以發生本件解釋的原因案件，在於聲請人對於營業稅法上「銷售貨物」的理解，與主管機關財政部的理解不一致，這是一種對於構成要件所涵攝的事實範疇認識上的不一致，如果財政部的解釋是對的，那麼聲請人就是發生包攝錯誤（涵攝錯誤）。包攝錯誤（註七）屬於一種法律錯誤，對於法律錯誤，尤其是行政法規的法律錯誤，通常需要專業的租稅知識才能避免。欠缺這種專業知識的人，不知道自己的行為牴觸規範，而未認識自己的行為是構成要件行為，在所難免（註八）。

本件原因事實案件的聲請人，雖然是營業專家，但是對於營業稅的理解，如果認為已經依照規定向消費者收取營業稅，並且也已經轉交給國家，自然不會有短漏稅的認知。財政部對於營業稅法銷售行為的認定，與一般商業常規不同，也與民法及營業稅法有所不符，自難以期待聲請人可以理解而避免。錯誤

如屬不能避免，自然連過失責任也能排除。因此即便真的認定聲請人短漏稅，也不能認定聲請人有逃漏稅捐的故意或過失。多數意見有見及此，特別指明逃漏稅捐的歸責條件，顯然與本席等對本件聲請原因事實的基礎認知一致。

## 二、合作店提供廠商不能是營業人？

對於合作店經營模式的營業人，應如何認定？財政部所持理由，是聲請人與合作店提供廠商沒有進銷貨關係，聲請人才是營業人；而且消費者普遍認為專櫃銷售模式的出賣人是百貨公司、大賣場，在合作店消費，出賣人則是聲請人。本件解釋原因案件的確定終局判決進一步補充，認為合作店契約的聲請人始終保有銷售貨物的所有權，且自主管理商品銷售，因此聲請人才是真正的營業人，合作店提供廠商與聲請人為租賃關係，否則應由合作店提供廠商自負盈虧，豈有由聲請人「每月按其實際銷售營業額之比例計算報酬」之理？

檢視上述財政部與確定終局判決的理由，其實與商業交易實況及營業稅法規規定均有所不符。

其一，縱使無進銷貨關係，以致於合作店提供廠商對於銷售貨品沒有所有權，並不能作為否定合作店提供廠商是營業人的理由。因為營業人對於所銷售的物品，即便在買賣當時沒有所有權，與消費者之間所締結的買賣契約也不會因此無效。因此縱使銷售貨物的所有權，仍保留由聲請人所有，未移轉給合作店提供廠商，該廠商與消費者間的買賣契約，仍屬有效。這個有效的買賣契約，就是作為營業稅課徵基礎的銷售行為，合作店提供廠商自然因而是營業稅法上的營業人。事實上，在徵收營業稅時，出賣人不可能主張自己不是所有權人，而拒絕繳納營業稅。

其二，對於消費者而言，品牌供應商和合作店的關係如何，既無從得知，也不重要，特別是在消費者保護法第七條已經規定商品製造人責任，消費者並不會因不同出賣人，而無從請求品牌供應商負責，因此誰是發票開立人，誰就是與他交易的營業人。當消費者付出營業稅接過發票之後，究竟誰負責把他所繳納的營業稅轉交給稅務機關，對他而言，毫不重要，而理所當然地，他會將把發票交給他的人，當作是替他轉交營業稅的人。財政部認為消費者面對百貨公司和合作店，對於營業人會有不同認知，不知證據何在？而認為應該以消費者的認知為準，更是不知有何依據？

其三，商業經營的合作態樣，以利益為始，以利益為終，可以千變萬化。例如為了拓展市占率，品牌供應商經常採取銷售虧損補貼、銷售輔導、專業人員進駐經營等方式，分擔銷售風險，這種品牌供應商分擔銷售風險的營業型態，不但未必是例外，反而應該是常態，因為畢竟品牌供應商是經營動機的創造者、經營

誘因的提供者。如果認為合作店提供廠商必須完全自負風險，才能是營業人，自然已經干預了品牌供應商與合作店對於經營風險的分配。

多數意見對於財政部九十一年六月二十一日台財稅字第九一〇四五三九〇二號函，進行限縮解釋（解釋理由書第四段參照），假設函釋內容僅針對闡釋營業人自行銷售貨物、收取貨款，並未限制聲請人不得於合作契約的內容，明確約定由合作店提供廠商，作為物品銷售的營業人，正好證明財政部原來對於合作店經營模式的限制，已涉及過度限制人民的營業自由。

### 三、進銷項勾稽是否遭受破壞？

加值型營業稅的進銷貨勾稽制度，要求以營業人的當期銷項稅額扣減進項稅額，得出當期應納稅額（營業稅法第 15 條規定參照）。而如果欠缺進項（進項為〇），則會變成直接以銷項計算稅額，又會回復舊法的銷售總額型營業稅，因此理論上應該是先有進項，之後再有銷項（先進後銷），才可能「加減」得出加值的部分，也才能就加值部分計算應納稅額。

對於上述有進項才有銷項的勾稽模式，其實在營業的實務上並非理所當然。在某些類型的營業，特別是銷售所謂的當季商品，營業人雖然有進貨，但若貨品沒有售罄，多數情形會退還給出貨人，以致於實際上的進貨數量，取決於銷售數量。因此等到每期（實務上多以一個月為一期）決算後（實務上多為次月的上旬），營業人交付貨款或票款時，才同時由出貨人交付進項發票，的確是交易實務上的常態。

在此種先銷後進的情形，一般營業人都會自行將之後所取得的進項憑證，於下一期申報營業稅時扣抵，也就是無法扣抵當期的銷項稅額，因此所必須負擔的是，當期銷項稅額無進項稅款可供扣抵的財務壓力。進項稅額如果沒有扣抵，不會使得營業稅短收，反而有溢繳稅款的問題，而如果不准營業人以之後取得的進項稅款進行扣抵，則必然造成營業人不能將營業稅轉嫁，而必須自行負擔，最終經常導致營業困難。這種租稅勾稽的限制所造成的營業困境長期存在，經百貨公司與大賣場等大型的商業經營業揭露之後，財政部提出兼顧實務、簡政便民的解決方案，因而作成上開七十七年四月二日台財稅字第七六一一二六五五五號函，以及九十八年三月十九日台財稅字第〇九八〇四五二一八八〇號函。

依據前開二函，財政部對於先銷後進的申報方式，既不完全排斥，而且還能夠予以配合，只是要求上述的百貨公司、大賣場與貨物供應商雙方先行通報契約內容，並提供比對資料等。足見財政部雖然主張，這種解決方式只是現行營業稅法第三十二條規定「發貨時開立發票」（註九）的例外，但就實務作業而言，採行先銷後進的開立發票方式，並不會產生進銷項勾稽的困難。從而認為同樣是約

定利潤分成、場地提供、專職人員管理貨品販賣的合作店經營模式，破壞營業稅進銷項勾稽制度，顯然無據。

再觀察合作店經營模式，聲請人與合作店提供廠商約定分配利潤的方式，每月營業額於次月五日核算，並於十日完成匯款且開立發票，可以認為目的就是希望符合營業稅法第三十五條規定的申報日期（每二月申報一次，次期開始 15 日內申報）。因此容許合作店提供廠商作為營業人，且於次月上旬完成進項憑證的取得，其實沒有勾稽上的困難。

#### 四、是否逃漏稅應實質認定

加值型營業稅推行成功，緊密的進銷貨勾稽制度，確實功不可沒，但不論如何，進銷項勾稽制度只是一種手段，維護營業稅的有效收取、避免納稅義務人逃漏營業稅的手段，不應將進銷項勾稽制度，直接作為一種目的。因此有無逃漏稅，必須檢視整個交易關係，不應僅擷取交易中一段，形式上不符合財政部所定的勾稽方式，就認定整體交易行為逃漏營業稅。

又依據本院釋字第三三七號解釋意旨，有無逃漏稅捐，須核實認定，因此即便營業人的申報方式，不完全符合現行的進銷項勾稽方式，也不得立即判定為逃漏稅，除應比對前手與後手的進項稅額、銷項稅額之外，也必須審認國家是否已經確實收取該筆交易的營業稅，如果確實收取，不論由誰擔任營業人申報，均不應認為國家有短收營業稅。

本件合作店經營模式，縱使認為雙方申報方式有誤，也必須審究銷售貨品當次交易的營業稅，是否的確申報。而且國家已有收取，即便申報人並非財政部所認可，以致於形式上申報方式有誤，但既不影響國家實質上的稅收，也沒有勾稽上的困難，不應該認定聲請人有短報銷項額，而逃漏營業稅的情形。財政部的主張，單純以交易行為中的一部分，違反進銷項勾稽程序為理由，直接視為有逃漏稅行為，與本院釋字第三三七號解釋的意旨不符。

#### 五、營業稅中的租稅中立原則

至今關於營業稅釋憲案件的爭點，多半爭執如何認定有無漏稅，其實皆肇因於對營業稅的本質沒有澈底釐清，釋憲機關如果只是在法條文字當中穿梭，恐怕不能圓滿承擔定紛止爭的任務，以下嘗試探究營業稅的本旨，仍然希望有利於未來相關案件的審理。

##### （一）營業稅的本質是消費稅，租稅財（Steuergut）（註十）是消費者的消費

營業稅的本質是消費稅（註十一），終端的消費者，才是營業稅真正的承擔者。在稅捐體系上，個別的營業人只是租稅的收集者（Einsammler），營業人所預繳的營業稅，都可以轉嫁，這就是營業稅法上所謂的中立原則（註十二

) (Neutralitätsprinzip)。之所以要求營業人繳納，而沒有直接向消費者課徵，只是基於徵稅便利的技術性理由 (Praktabilitätsgrund)。

參照我國營業稅法第三條第一項、第十四條第一項、第十五條第一項規定，營業稅的課徵，以貨物所有權移轉時的銷售額作為計算基準，亦即是以營業人的進貨、出貨作為消費稅課徵的連結點，純粹出於技術性的理由，營業人不會因此成為稅賦的負擔者，稅賦的負擔者，永遠是終端的消費者。因此不問商業習慣上所謂的外加或內含，營業人所擔負的可能責難，其實是怠於收稅的責難，而不是逃漏營業稅的責難。

營業稅課徵的對象，既然不是營業人的營業進銷貨，而是消費者的消費（註十三）因此根據營業人在勾稽程序中的中立地位，也就是營業稅的中立原則，是否逃漏營業稅，應該以終端消費者的消費，是否已經作為納稅基礎，而進行實際的納稅計算與執行以為斷，而不是取決於純粹的勾稽技術執行有無困難。

## （二）加值型營業稅不得影響市場競爭

加值型營業稅可以轉嫁於消費者，表現租稅中立原則的第二個意涵，在於不因為貨品前手、後手的交易次數，導致各種銷售管道的營業人受到租稅的差異對待，而影響營業人的競爭力（註十四）。約略說明如下：

### 1、甲是零售商，售價基準為 400

| 舊營業稅（稅率 5%）           | 加值型營業稅（稅率 5%）          |
|-----------------------|------------------------|
| 交易第 1 次，價額 100，營業稅 5  | 交易第 1 次，價額 100，加值營業稅 5 |
| 交易第 2 次，價額 200，營業稅 10 | 交易第 2 次，價額 200，加值營業稅 5 |
| 交易第 3 次，價額 300，營業稅 15 | 交易第 3 次，價額 300，加值營業稅 5 |
| 交易第 4 次，價額 400，營業稅 20 | 交易第 4 次，價額 400，加值營業稅 5 |

|          |            |
|----------|------------|
| 營業稅合計：50 | 加值營業稅合計：20 |
|----------|------------|

2、乙是大盤商，售價基準為 400

|                       |                         |
|-----------------------|-------------------------|
| 舊營業稅（稅率 5%）           | 加值型營業稅（稅率 5%）           |
| 交易第 1 次，價額 100，營業稅 5  | 交易第 1 次，價額 100，加值營業稅 5  |
| 交易第 2 次，價額 400，營業稅 20 | 交易第 2 次，價額 400，加值營業稅 15 |
| 營業稅合計：25              | 加值營業稅合計：20              |

在舊營業稅法時期，如果同樣處於售價基準 400 元的競爭市場中，加計營業稅之後，甲因為取得貨物的前手、後手交易次數多於 B，導致甲必須以 450 元販售與消費者，而乙卻能以 425 元作為銷售價額，二者競爭基準顯有不同，乙顯然較有價格競爭力。即便甲、乙都銷售 400 元，並自行吸收營業稅負擔，則甲的負擔為 50 元，乙的負擔為 25 元，對甲顯然不利。

反之，在加值型營業稅法時期，凡是以 400 元作為售價基準，加計加值型營業稅之後，都是 420 元。對於每一個市場競爭者（甲、乙）而言，都是公平的，不會因為稅制的設計，導致取得貨物交易次數較多的甲，居於不公平的競爭地位。

### （三）合作店模式不影響加值型營業稅的課徵額度

既然營業稅是加值稅，是消費稅，且不會影響市場競爭，則當事人之間如何約定營業稅的申報，營業稅本身因此應如何分擔，不論當事人如何協調，都不可能影響到國家徵稅的額度。以本件合作店經營方式為例，如果一件商品的最終售價基準就是 400 元，不管交易次數多寡，應納的加值營業稅是 20 元，如果國家確實收到 20 元，則不論以下的甲、乙如何安排營業活動，甚而協議由甲或乙申報營業稅，對於營業稅的收取，國家其實都沒有損失。因為由甲或乙申報營業稅，國家最多也只能徵收 20 元。

|               |               |
|---------------|---------------|
| (1) 甲報繳加值型營業稅 | (2) 乙報繳加值型營業稅 |
|---------------|---------------|

|                                    |                                    |
|------------------------------------|------------------------------------|
| 生產廠出貨給甲（交易第 1 次），價額 100，加值營業稅 5    | 生產廠出貨給甲（交易第 1 次），價額 100，營業稅 5      |
| （甲送到甲向乙租賃的店面）                      | 甲送到甲、乙合作經營的店面                      |
| 甲出具發票給消費者（交易第 2 次），價額 400，加值營業稅 15 | 乙出具發票給消費者（交易第 2 次），價額 400，加值營業稅 15 |
| 加值營業稅合計：20                         | 加值營業稅合計：20                         |

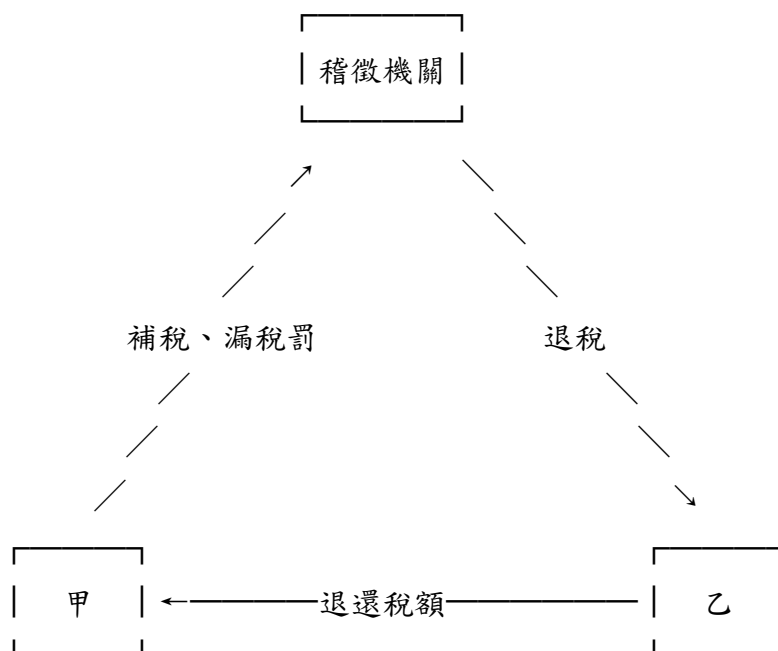
但是財政部卻認為，實際的營業人為甲，因此甲必須自己提供發票，否則甲必須出貨給乙，才可以由乙進行申報。基於營業稅進銷項勾稽的要求，只有上述的（1）是對的，（2）會造成甲逃漏稅捐。

|                                                                                    |                                    |
|------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------|
| （2-1）財政部認為正確的方式                                                                    | （2-2）財政部認為甲逃漏稅捐的方式                 |
| 生產廠出貨給甲（交易第 1 次），價額 100，營業稅 5                                                      | 生產廠出貨給甲（交易第 1 次），價額 100，營業稅 5      |
| 甲送到甲、乙合作經營的店面<br>依據甲 80%、乙 20% 的約定，甲應開立 320 元發票給予乙，作為乙扣減營業稅的進項稅額。（交易第 2 次）加值營業稅 11 | 甲送到甲、乙合作經營的店面                      |
| 乙出具發票給消費者（交易第 3 次），價額 400，營業稅 4                                                    | 乙出具發票給消費者（交易第 2 次），價額 400，加值營業稅 15 |
| 加值營業稅合計：20                                                                         | 加值營業稅合計：20                         |
|                                                                                    | 如果依據甲 80%、乙 20% 的約定，               |

|  |                     |
|--|---------------------|
|  | 甲開立 320 元發票給予乙，作為乙  |
|  | 扣減營業稅的進項稅額。則甲的營業    |
|  | 額變成只有 320 元，只需要繳納加  |
|  | 值營業稅 11 元。但是甲實際上是營  |
|  | 業人，營業額應該是 400 元，應該  |
|  | 要繳納 15 元營業稅，因此要補繳 4 |
|  | 元營業稅。               |

上述（2-2）的說法，其實是忽視乙已經繳納該件消費的加值營業稅的事實，即便真的認定甲才是營業人，因此必須由甲來繳納營業稅，則同時就變成乙不能也是營業人，所以國家必須退還乙已經繳納的營業稅。也就是說，國家如果從甲這邊收取 15 元的營業稅，就必須退還乙之前繳納的營業稅，乙再還給甲。

下圖的循環效果，唯一的影響是稽徵機關因此可以對甲處以漏稅罰。也就是說，國家可能假勾稽作業的方便之名，製造漏稅罰。而國家所製造的漏稅罰，應該不在甲的經營風險預估之中，甲因此受有損失，將造成與同業之間的市場競爭力受損。



## 六、審查結論

雖然後開進項憑證，不符合營業稅法第三十二條規定，但是實務操作上，沒有勾稽上的困難，也沒有逃漏稅捐的疑慮，因此不該完全予以限制。從上開財政

部七十七年函、九十八年函，足見財政部實質上對於先銷後進的營業方式，也不是採取絕對不許可的立場，對於實在有必要先銷後進的營業模式，僅要求先通報，經過同意後，即可採行。

既然對於選擇先銷後進的營業，可以採取限制比較輕微的申報方式，以達到確保營業稅徵收的進銷項勾稽，財政部卻僅允許百貨公司與大賣場，可以先銷後進，而完全限制相同類型的合作店經營模式，對於合作店模式的限制，已逾越比例原則，所造成的差異對待，並沒有正當的理由，也違反平等原則，因而過度侵害人民營業模式的選擇自由。

註一：參照聲請人之一「銀○」公司與「曄○」服裝行，於 91 年訂定的合作店合約第 3 條。

註二：參照聲請人之一「捷○」公司與「九○」公司，於 88 年訂定的合作店合約第 3 條（一），及第 4 條（二）。

註三：財政部七十七年四月二日台財稅字第七六一一二六五五五號函（九十八年三月十九日廢止）：

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，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，銷售清單等資料，以供稽徵機關查核其營利事業所得稅。

註四：該號解釋是嚴重的錯誤解釋，批評詳見許玉秀大法官，釋字第 660 號解釋不同意見書。

註五：一、營業人採專櫃銷售貨物，如符合下列條件，對於專櫃貨物供應商提供陳列銷售之貨物，得向主管稽徵機關申請核准依照與專櫃貨物供應商約定每次結帳（算）之次日取具進貨統一發票列帳：

（一）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。

（二）無積欠已確定之營業稅及罰鍰。

二、前開營業人及專櫃貨物供應商應辦理下列事項：

（一）營業人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 1 個月為限。

（二）營業人採專櫃銷售貨物，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）交付專櫃貨物供應商，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，應即按貨物銷售價格扣除抽成金額後所實收之金額，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，將收執聯交付營業人作為進項憑證列帳，存根聯依照規定妥慎保管備查。

（四）營業人應提供其與專櫃貨物供應商間之合約、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。

三、本部 77 年 4 月 2 日台財稅字第 761126555 號函、86 年 2 月 20 日台財稅字第 861885178 號函及 94 年 10 月 3 日台財稅字第 09404573700 號令，自即日起廢止。

註六：本院大法官書記處，於 100 年 1 月 25、26、27 日以電話詢問財政部的詢答紀錄。

註七：包攝錯誤在構成要件錯誤與禁止錯誤的分類上，屬於構成要件錯誤的一種，但在事實錯誤與法律錯誤的分類上，屬於法律錯誤的一種。

註八：包攝錯誤的情形，可以證明不法意識包含在故意當中，欠缺不法意識，可以同時阻卻構成要件故意。對行政法規的法律錯誤，尤應使發生阻卻構成要件故意

的法律效果。

註九：依 97.3.10 修正的營業人開立銷售憑證時限表，第一欄載明買賣業開立發票時點：

一、以發貨時為限。但發貨前已收之貨款部份，應先行開立。

二、以書面約定銷售之貨物，必須買受人承認買賣契約始生效力者，以買受人承認時為限。

註十：租稅財是租稅客體的經濟概念，經過法律規定，即成為租稅客體。見 Lang, in: Tipke /Lang, Steuerrecht, 18, Aufl., 2005, § 7 Rz. 23.

註十一：Hans Noeskens, Wahlrechte in der Umsatzsteuer, in: Kirchhof/Nieskens (Hrsg.), Festschrift für Wolfram Reiss zum 65. Geburtstag, 2008, S. 45-49; Reiss, in: Tipke /Lang, Steuerrecht, 18, Aufl., 2005, § 14 Rz. 1.

註十二：所以營業人作為租稅債權人（國家）與租稅債務人（消費者）之間的「轉接站」，不會自己承擔賦稅。營業人在進貨時，所預繳的進項稅額，縱使最後大於銷項稅額，也可以作為留抵稅額，或者於退貨後，依照營業稅法第 15 條第 2 項規定可以扣減；即便最後營業人無法繼續營業，也可以依照同法第 39 條規定，申請退還溢繳的稅額。

註十三：所以課徵營業稅所考量的，也是消費者的消費能力。見前揭註十。

註十四：《加值型及非加值型營業稅法全文修正總說明（74.11.15）》

現行營業稅法係按產銷每一階段營業總額課徵，造成稅上加稅缺失，對整個經濟發展有不利影響，營業發票之印花稅，多係隨同營業稅繳納，具有營業稅相同之缺點，貨物稅尚有課及生產原料，使稅負有失公平，生產成本亦因而提高。為創造一優良租稅環境，以配合經濟發展及工業升級需要，經長期研討，認為現行按營業總額課徵之營業稅制須予更張，另建立以進銷差額課徵的新營業稅制，並採循序漸進方式將營業發票之印花稅及部分貨物稅併入新營業稅課徵，爰修正本法以茲配合。

部分不同意見書

大法官 黃茂榮

對本號解釋多數意見關於行為罰應有最高數額之限制部分敬表贊同，惟就「財政部中華民國九十一年六月二十一日台財稅字第九一〇四五三九〇二號函，係闡釋營業人若自己銷售貨物，其銷售所得之代價亦由該營業人自行向買受人收取，即為該項營業行為之銷售貨物人；又行政法院（現改制為最高行政法院）八十七年七月份第一次庭長評事聯席會議決議，關於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，不影響銷售貨物或勞務之營業人補繳加值型營業稅之義務部分，均符合加值型及非加值型營業稅法（營業稅法於九十年七月九日修正公布名稱為加值型及非加值型營業稅法，以下簡稱營業稅法）第二條第一款、第三條第一項、第三十二條第一項前段之立法意旨，與憲法第十九條之租稅法律主義尚無抵觸。」部分，其相關論據尚有釐清之餘地，爰提出部分不同意見書如下，敬供參酌：

壹、財政部九十一年六月二十一日台財稅字第九一〇四五三九〇二號函部分

該函釋稱：「××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。」茲析述之：

一、不應以金流為證據方法認定銷售營業人

該號函釋的意旨為：「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。」歸納之，該函釋以銷售貨物所得之貨款的授受者，亦即以金流為唯一之證據方法，認定系爭貨物之銷售的當事人，而後以之為基礎，認為應以收款之公司為開立統一發票之義務人。當以外表之物流及金流為銷售關係之主體歸屬的唯一證據方法，將使利用代理人輔助履行債務或行使債權成為營業稅法上之不能。蓋依該函釋之見解該輔助履行債務（關於合作店對於消費者交付專櫃貨物），或行使債權（關於合作店自消費者受領價金）之代理人（專櫃貨物供應商）將被論為其所輔助履行債務或行使債權所據以發生之銷售關係的當事人，其原來之交貨債務人（合作店）或價金債權人（合作店）反而退居為第三人。此外，該函釋還進一步為原來之債務人或債權人（合作店）與該履行輔助人（專櫃貨物供應商）重新定性其間之契約關係的類型。例如在本號解釋原因案件所涉情形，將專櫃貨物供應商與合作店間原來之經銷關係，重新定性為租賃關係。並在上述基礎上，一方面否認：（1）原來債務人或債權人（合作店）開立給相對人（消費者）及（2）履行輔助人（專櫃貨物供應商）開立給原來債務人或債權人（合作店）之銷貨發票的合法性；另一方面要求：（1）原來之債務人或債權人（合作店）對於其履行輔助人（專櫃貨物供應商）就租金；（2）要求該履行輔助人對於相對人（消費者）就價金，負開立統一發票的義務。鑑於履行輔助人與其輔助履行之債務的債權人（相對人）間並不因輔助履行債務，而發生銷售關係，所以不當因其輔助履行而有交貨與收款之事實，而要其負開立統一發票的義務。至於合作店，當由其代理人（專櫃貨物供應商）以合作店的名義與消費者交易，並按銷售額之一定比例分享價差之銷售利益時，已是自己使用自己之金店面，自無租金請

求權，因此也無要其負開立統一發票的義務。至其價差利益之發票，已開立於其開立給消費者之發票中。

該函釋的見解來自營業稅法第三條第一項規定：「將貨物之所有權移轉與他人，以取得代價者，為銷售貨物。」倘未認識「將貨物之所有權移轉與他人」與「以取得代價」間之對價關係所具有之債務關係的特徵，並賦予應有的意義，則會如該函釋認為：該條僅規定該貨物及其價金之交付，亦即僅規定物權行為，並未觸及該物權行為所履行之債務及其據以發生之原因關係。然營業稅之稅捐債務不但以一定債務之履行為生效要件，而且以該債務所據以發生之債權行為（原因關係）為成立要件。在其成立時依該債權行為決定其稅捐客體及該稅捐客體所當歸屬之稅捐主體。是故，以脫離一定債務之履行，而單憑物流或金流（物權行為）為證據方法，以物權行為之當事人為依據，認定營業稅之稅捐客體的歸屬，並不符合營業稅法之建置原則。也與利用履行輔助人履行債務之常態經濟活動格格不入。營業稅法第三條第一項應在此理解下解釋之。

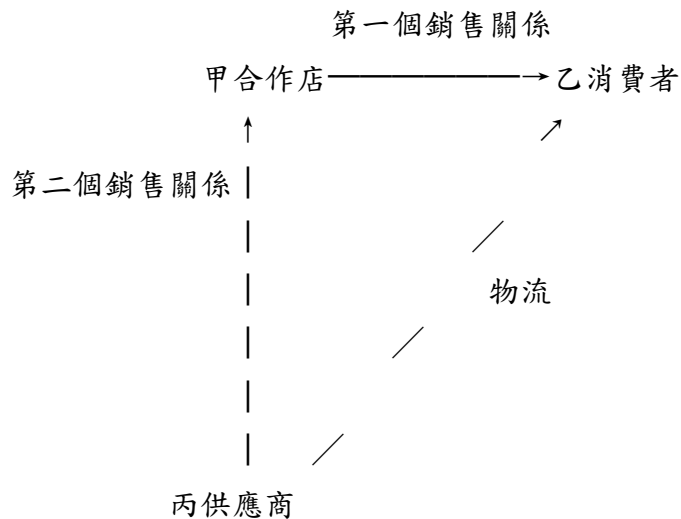
## 二、契約當事人之認定標準

該函釋事實上還隱藏一個問題，即否定專櫃貨物供應商與合作店協議，由專櫃貨物供應商以合作店名義與消費者締結買賣契約，並由專櫃貨物供應商以縮短給付流程的方式，直接對於消費者交貨收款（註一）。

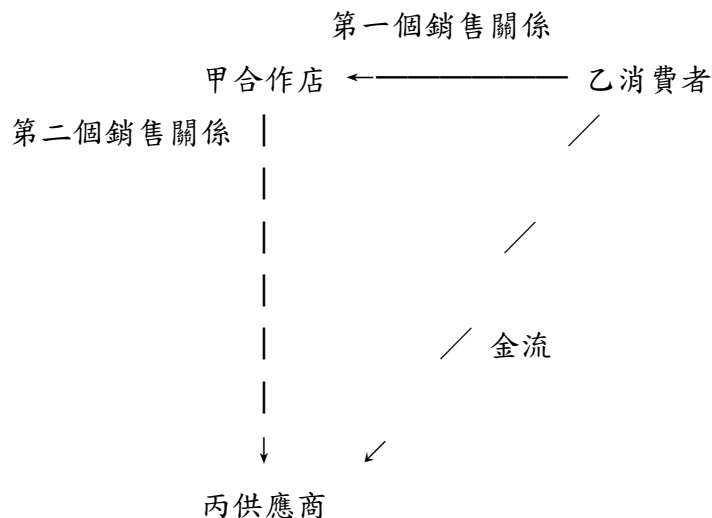
按為配合代理關係之規範需要，民法第一百零三條規定：「代理人於代理權限內，以本人名義所為之意思表示，直接對本人發生效力（第一項）。前項規定，於應向本人為意思表示，而向其代理人為之者，準用之（第二項）。」所以，關於契約當事人之認定，民法所定之認定原則是：依意思表示之名義人定其當事人（註二）。這適用於債權行為（負擔行為）及物權行為（處分行為）。債務之履行，得約定由第三人對於債權人為給付（民法第二百六十八條）；債權之行使，得約定向第三人為給付（利益第三人契約）（民法第二百六十九條第一項）。而在上述有由第三人給付或向第三人給付之約定的情形，該第三人皆不因此成為或改變發生系爭債務或債權之原因關係的當事人。從而第三人也不應當因此成為營業稅法第三條第一項規定之銷售關係的當事人。

例如合作店甲與消費者乙先締結第一個銷售契約（消費契約），而後為該契約之履行，甲與專櫃貨物供應商丙締結第二個銷售契約，並約定由丙直接對於乙交貨收款。形成其物流外表上直接發生在丙與乙間。該物流在民法上解讀為：丙基於丙、甲間之債務關係，對甲履行債務；甲基於甲、乙間之債務關係，對乙履行債務。至於丙、乙間並無債務之履行關係。與該交易有關之營業稅的稅捐客體，分別在甲、乙締結第一個銷售關係時，及甲、丙締結第二個銷售關係時，便已

成立並分別歸屬於其銷售營業人甲及丙。但直至丙對乙交貨，或乙對丙交付價金時生效。在其生效時，甲應開立發票給乙，丙應開立發票給甲。至於丙與乙間因無銷售關係，丙無義務開立發票給乙。其物流在民事法上經解析後，存在於丙→甲，及甲→乙。茲圖示如下：



反之，其金流在民事法上經解析後，存在於乙→甲，及甲→丙。其由丙代甲自乙收款者，乙仍係基於為履行乙對甲所負之價金債務，而對丙給付。是故其原因關係依然存在於甲、乙間之第一個銷售關係。該給付依甲、丙之約定亦可具有履行甲對丙所負之貨款債務的效力。至於乙、丙間雖有外表之金流關係，但在乙、丙間並無履行債務之給付關係。所以在上述情形，如果第一個銷售關係或第二個銷售關係有無效的情形，則視無效之契約是第一個銷售關係或第二個銷售關係，而在甲、乙間或甲、丙間構成不當得利。然在乙、丙間，雖有外表之物流與金流，還是不可能發生不當得利的關係（註三）。茲圖示如下：



配合由第三人（受任人）給付之約定，民法第五百四十六條第一項及第二項

規定，受任人因處理委任事務，支出之必要費用，委任人應償還之；負擔必要債務者，得請求委任人代其清償，未至清償期者，得請求委任人提出相當擔保。配合向第三人（受任人）給付之約定，民法第五百四十一條規定：「受任人因處理委任事務，所收取之金錢、物品及孳息，應交付於委任人（第一項）。受任人以自己之名義，為委任人取得之權利，應移轉於委任人（第二項）。」在上述情形，皆不因為受任人因處理委任事務，代為履行債務或行使債權，而取代委任人成為委任人與其相對人之債務關係的當事人。要之，以金流為唯一之證據方法，認定系爭貨物之銷售的當事人，與民法關於以契約為發生依據之法律關係當事人的認定原則有根本的衝突：以不相干的證據方法認定稅捐客體之有無及其歸屬。因為上述民法規定所涉事項，是現代民法的基本建置原則，所以不可能為配合稅捐法之規範需要而改變。勉強為之，必然法律系統大亂，難以與其他國家之民事法的規定接軌。這將影響與我國有關之國際貿易與國際投資。

### 三、以金流為認定銷售營業人的依據限制類型自由

財政部九十一年六月二十一日台財稅字第九一〇四五三九〇二號函前段所釋：「××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。」為達到對於提供店面者（合作店），「以合約約定按銷售額之一定比率支付佣金」之契約意旨，假設貨物供應商及合作店業主雙方約定最後按銷售額，貨物供應商得 80%，合作店業主得 20% 的比例，分配銷售利益，則至少可以有二種契約類型可供選擇：（1）經銷（買賣）契約，（2）租賃契約。本號解釋原因案件聲請人選擇經銷（買賣）契約之類型。由之引伸之銷售流程及稅基如下：

- （一）經銷關係：由供應商批貨給合作店（80），而後由合作店賣給消費者（100）。合作店之加值為 20。全部稅基為： $80+20=100$ 。在本模式，合作店之銷售額以價差的型式表現出來。在供應商、合作店及消費者間共開立二張有勾稽作用之前後銜接的發票。這有利於營業稅之課徵。
- （二）租賃關係：合作店將店面出租給供應商（20）；由供應商直接銷售給消費者（100）。供應商之加值為  $100-20=80$ 。全部稅基為： $20+80=100$ 。合作店之銷售額以租金的型式表現出來。合作店開立給供應商之租金發票及供應商開立給消費者之銷貨發票間無勾稽作用。如果供應商不開立銷貨發票，不但可以逃漏營業稅，而且可以減少其應給付合作店之分成金額。要之，在第二種模式，供應商會有比較大之不開發票的誘因。

鑑於依契約自由原則，以締約當事人得自由選擇契約類型為原則。因此，稅務機關如基於任何理由，要求契約類型之強制，則將構成對於人民之契約類型自

由的限制。對供應商與合作店，就其間之契約關係，如限制選擇其認為合適之契約類型的自由，或甚至將其選擇論為違章，課以稅捐罰，則因營業對象及方式之自由之限制涉及人民工作權及財產權的限制，依憲法第二十三條規定，必須以法律定之，且其內容更須符合該條規定之要件（司法院釋字第五一四號解釋理由書參照）。亦即該限制除必須有法律為其依據外，其限制尚必須是為維護營業稅之課徵目的所必要。

該號函釋只是一個行政規則，並非憲法第二十三條意義下之法律。另由上述說明可見，在上述二個銷售流程之模式中，供應商與合作店選擇第一模式，對於稅務機關比較有利。由此可見，本件聲請人選擇經銷關係為其與合作店之銷售關係，顯非出於稅務規劃或稅捐規避的動機。當納稅義務人之契約類型的選擇，不致於導致稅捐規避，亦沒有使所涉銷售關係有異常的複雜時，並無從稅捐稽徵的考慮，限制其類型自由的正當性與必要性，從而違反憲法第二十三條所定之法律保留原則及比例原則。

#### 四、問題的根源

上述問題之爭議根源在於：（1）將物權契約等同於履行行為，（2）未否認使物權契約成為履行行為之給付的概念及給付關係在營業稅稅捐客體之界定上的地位。

鑑於加值型營業稅是最重要之消費稅，構成重要之投資環境的一環，與國際貿易及國際投資有重要關係。所以其規範規劃所依循之原則及其規定內容皆應力求與實行加值型營業稅制之已開發國家所依循者一致。以下茲先論述對於民事法上債權行為、物權行為及履行行為或給付等概念，並簡介德國加值型營業稅法中與稅捐客體及其歸屬有關的規定，供為比較上之參考。

##### （一）民事法上之債權行為、物權行為及履行行為或給付之概念

民事法將法律行為區分為債權行為／負擔行為與物權行為／處分行為。為完成一件交易或銷售，當其以物或權利為標的，且是有償的情形，至少需要三個契約。其中有一個契約是債權契約，有二個是以履行自該債權契約所生債務為目的之物權行為／處分行為。該物權行為／處分行為如以履行一定債務為目的，便成為該債務之履行行為。為履行該債務所為之給付，必須有以清償該債務為目的之針對性。物權行為／處分行為因該清償目的，而連結於一定之債務。該債務成為維繫該物權行為／處分行為之效力的法律上原因。如無該債務為該物權行為／處分行為之效力的法律上原因，因該物權行為／處分行為而受領利益者，應依不當得利的規定返還該利益。

在債權行為／負擔行為，其發生有自己之目的：為負擔債務。所以得以其

行為人為據以發生之債務關係的當事人。反之，在物權行為／處分行為，例如以貨物之所有權的移轉為例，為該所有權之移轉而締結物權契約的雙方固為該物權契約之當事人，但其雙方當事人不一定是該物權契約所達成之給付的當事人。蓋給付之概念的特徵，除因給付使一方當事人之財產增加，他方財產減少外，尚包含：有意識的，為一定之目的，增益他人之財產。是故，該給付之當事人為：基於該目的而增減財產之人。

## （二）加值型營業稅法關於稅捐客體及其歸屬的規定

德國加值型營業稅法第一條規定：「下列銷售（die folgenden Umsätze）應課徵營業稅（die Umsatzsteuer）：1. 有體物之給付（die Lieferungen）及其他給付（sonstigen Leistungen），其由一個企業在境內為取得代價而在其營業範圍內完成者。該銷售不因基於法律或行政命令而完成，或依法律規定視為已完成，而喪失其可稅性。2. 刪除。3. 刪除。4. 進口貨物至境內……（第 1 項）。為其他企業之營業，將營業讓與該企業時，在該營業讓與之範圍內所為之銷售不課徵營業稅。將一個營業或在一個營業之分支機構分離營運之廠場的全部，有償或無償移轉或併入一個公司者，構成營業之讓與。受讓之企業取代讓與之企業（第 1a 項）。」

依德國法之通說的見解，die Leistungen 是上位概念，可包含 die Lieferungen。在此理解下，在德國營業稅法上，以 die Lieferungen 指稱有體物之給付，以 sonstigen Leistungen 指稱無體之勞務的給付。共通的是：二者皆指以履行債務為目的之意義下的給付（die Leistungen），是一個履行行為，係為特定債務之履行而為之，從而與無因之單純的物權行為有根本的不同。在以有體物之給付為內容之債務的履行，以該有體物之物權的移轉或設定為內容之物權行為固為其必要之手段，但一個物權行為只有在以履行特定債務為目的時，始相對於該債務之履行，而為其履行行為，並在此關係下具有給付之性質。在勞務之提供的情形，亦同。必須是以履行特定債務為目的而為特定勞務之提供時，該勞務之提供始相對於該債務之履行，而為其履行行為，並在此關係下具有給付之性質。是故，無履行特定債務為其目的之物權行為或勞務之提供皆不是履行行為，亦不成為德國營業稅法第一條第一項第一款意義下之給付。從而不能構成該條第一項所定之銷售，成為該法所定營業稅之稅捐客體。

該條第一項規定之內容雖大致上與我國營業稅法第一條規定的內容相當：「在中華民國境內銷售貨物或勞務及進口貨物，均應依本法規定課徵加值型或非加值型之營業稅。」但其語法及所用之用語之內在意涵，仍與我國營業稅法

第一條之規定內容有些細膩的差異。

所謂語法指德國營業稅法第一條第一項第一款規定：「下列銷售（die folgenden Umsatze）應課徵營業稅（die Umsatzsteuer）：1. 有體物之給付（die Lieferungen）及其他給付（sonstigen Leistungen），其由一個企業在境內為取得代價而在其營業範圍內完成者。」（Der Umsatzsteuer unterliegen die folgenden Umsatze: 1. die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt.）。依該語法，有體物之給付（die Lieferungen）及其他給付（sonstigen Leistungen）在符合由企業在境內、有償及營業範圍內所完成之要件時，是該條所定之「銷售」（die Umsatze）。要之，構成該條所定之銷售者，在行為方面為：有體物之給付（die Lieferungen）及其他給付（sonstigen Leistungen）。與之相當者，我國營業稅法首先在第一條規定：「在中華民國境內銷售貨物或勞務……。」而後再於同法第三條規定：「將貨物之所有權移轉與他人，以取得代價者，為銷售貨物（第一項）。提供勞務予他人，或提供貨物與他人使用、收益，以取得代價者，為銷售勞務（第二項前段）。」該條第一項及第二項所定者，在標的上固分別與德國營業稅法第一條第一項第一款規定之有體物之給付（die Lieferungen），及其他給付（sonstigen Leistungen）相當。但其解釋結果之內涵，在實務上顯示有根本的不同：德國營業稅法上述規定之標的之屬性，明白規定是一種給付，亦即在行為上屬於履行行為的層次；而我國營業稅法上述規定在實務上經解釋的結果，傾向於將之定性為構成物流或金流之物權行為或勞務之提供行為。從而以與之有關之物流或金流為唯一證據方法，以該物權行為或勞務之提供行為的當事人，而非以該行為所要履行之債務所據以發生之原因關係的當事人，為與該行為有關銷售關係的當事人。

德國加值型營業稅法上述規定的意旨為：不以物權行為，而以履行行為意義下之給付為營業稅之稅捐客體。以給付為稅捐客體的意義：使營業稅關於稅捐客體的規定與（1）民法關於不當得利關係之歸屬，（2）關於債務之清償，（3）關於由履行輔助人或由第三人履行及（4）關於向第三人給付（利益第三人契約）的規定能夠互相協調，避免發生規範或體系衝突。

此外，鑑於在債務之履行，不論在債務人方或債權人方皆可能有委任第三人輔助的需要，德國加值型營業稅法第三條第一項還規定：「有體物之給付（die Lieferungen）是給付。經由該給付，一個企業或依其委任之第三人，使購買人或受其委任之第三人，得以自己名義處分一件標的（處分權之給予）。

」其前段規定者為：債務人得自己或委由第三人對於交易相對人給付，例如電器經銷商要其供應商直接向該經銷商之客戶送貨；後段之規定為：債權人得自己或委由第三人受領給付，例如客戶向糕餅店訂購生日蛋糕，並指示直接向其朋友給付。該項細心的將債務可能由債務人或其委任之第三人履行，清償給付可能由債權人或其委任之第三人受領明白加以規定。這使德國營業稅法之適用者，注意到該三角關係的存在，其可能引起之給付關係當事人，以及營業稅法上銷售關係當事人之認定問題。

ReiB 認為，德國營業稅法上引規定所定之給付不超出給付之基本態樣。如接續或輾轉銷售之情形所示，當接續或輾轉參與交易之企業增加更多，該貨物之銷售鍊就會加長。以由供應商 F（通常為工廠或進口商）對於批發商 G，批發商對於零售商 E，零售商對於消費者 V 之接續銷售為例。如為履行之經濟性的考量，零售商之前手批發商，依零售商之請求，指示供應商直接對於零售商之消費者交貨時。該接續銷售有下述重要特徵：三個企業（營業人），就同一標的這些企業（營業人）有三個銷售行為，但只有一個物之所有權的移轉行為。不過，該標的依然有數個德國加值型營業稅法第三條第一項意義下之有體物的給付。德國學說上認為該三個銷售行為分別存在於 F 與 G，G 與 E，E 與 V 之間。而該標的物之所有權的唯一一次移轉行為則僅存在於 F 與 V 之間（註四）。

在這種情形，應以何為依據，認定誰對誰銷售該標的物？與之有關者，有三個重要的行為類型：債權行為、物權行為及履行行為（或給付行為）。由於物權行為之無因性的建構，債權行為與物權行為是互相獨立的。特定物權行為與債權行為的關聯，因物權行為之行為人想以該物權行為為工具，履行一定債務，才在使該物權行為成為該債務之履行行為的情形下建構起來。為說明這個問題，在德國，其民事法首先透過給付的概念，將物權行為與其履行之債務或與該債務所據以發生之債權行為聯繫起來，使特定之物權行為對於特定債務具有履行的意義，從而成為履行行為，並建立以特定履行行為或給付為基礎之給付關係。因為從事該物權行為者，所要履行之債務有可能為他人之債務；受領清償給付者，所受領之給付有可能是他人債權之清償給付，所以該給付關係的當事人與充為該給付之工具的物權行為之當事人有可能不同。例如在甲將 A 物賣於乙，乙又將該物賣於丙的情形，如果甲因乙之指示，而直接將該物之所有權移轉於丙，則外表上雖然有甲將 A 物移轉於丙之物權行為，但不認為甲、丙間有給付關係，而應認為只有甲對乙，乙對丙有給付關係。蓋甲對丙移轉 A 物之所有權的目的在於清償甲對乙及乙對丙所負之債務（註五）。此為德國

民法上之通說（註六），並為國內民事學說所肯認（註七）。至於最高法院，其對於單純因指示而給付的情形，固同此見解（註八）；但在利益第三人契約，最高法院與學說的見解不同，認為債務人與受利益之第三人間有給付關係（註九）。

在德國，因為在民事法上及營業稅法上關於債權行為（銷售行為）、履行行為及移轉物權之物權行為之制度功能的區分有以通說為基礎之共識（註十），所以關於何謂給付及給付何時發生等問題（註十一），比較不引起難以化解的爭議。此外，在德國營業稅法第三條第一項細心明定可能由第三人給付，以履行債務；或由第三人受領給付，以行使債權之給付態樣，亦有助於減少民事法與稅捐法間之體系衝突。

在我國學說與實務上，因為沒有關於應以給付（履行行為），而非物權行為為營業稅之稅捐客體的共識，所以一時難以取得共識，認為不應以物流或金流為認定銷售關係之當事人的基礎。

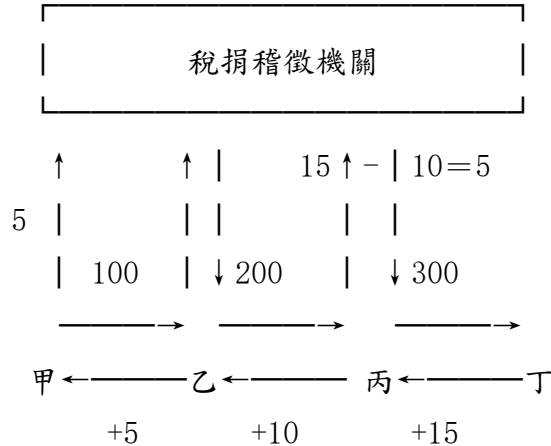
然倘沒有給付概念之認識，以致把無因或無清償債務之目的取向的履行行為，則在涉及引用履行輔助人履行債務、約定由第三人給付，或約定向第三人給付（利益第三人契約）之情形，將使營業稅法上關於營業稅之稅捐客體的界定及其稅捐主體之歸屬，產生與工商實務格格不入的困境，導致一些足以使營業人因此倒閉的稅務風險，增加營業人之交易成本，降低其競爭力的結果。

貳、行政法院（現改制為最高行政法院）八十七年七月份第一次庭長評事聯席會議決議部分

對於該號決議，本號解釋摘錄：「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。」並予肯定。這雖受本號解釋原因案件之情境的影響，有其自財政部九十一年六月二十一日台財稅字第九一〇四五三九〇二號函延續下來之結果的不得不然。但該決議所涉自非交易對象取得發票之問題其實相當複雜。不是從中斷其一段所能盡言。由於大道難名，深論已不易無訛；如果因言之不盡，而產生出乎意外的演繹，將有礙於相關問題之規範的合理演進。這從該號決議之甲、乙兩說的極端不同，可以想見。

首先所引決議文之前段「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。」固然正確，但如何從前段推論出後段的主張：「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

各銷售階段之營業人雖皆為營業稅之納稅義務人，但因依加值型營業稅之意旨，營業稅法第十五條第一項規定：「營業人當期銷項稅額，扣減進項稅額後之餘額，為當期應納或溢付營業稅額。」所以在加值型營業稅各階段之應納稅額在計算上卻是互相依賴的。茲圖示如下：



既然以當期銷項稅額，扣減進項稅額後之餘額為營業人當期應納或溢付營業稅額，則開立憑證之前手營業人「是否已按其開立發票之金額報繳營業稅額」不是無條件的不影響取得該發票之後手營業人的應納稅額。其條件便是：後手營業人得否以其前手營業人開立之發票上所載營業稅款扣減其銷項稅額。由於營業稅是法定間接稅，除非後手營業人明知或可得而知，前手營業人在開立發票時即已蓄意不報繳該發票所載營業稅款，否則就該發票所載營業稅款，取得發票者應不與開立發票者，負連帶繳納的義務，方始合理（德國營業稅法第二十五 d 條第一項參照）（註十二）。不論前手營業人是否繳納該稅款，後手營業人皆得將該發票所載營業稅額扣減其銷項稅額。該決議所謂：「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。」倘持上述不負連帶繳納義務的看法，則該決議關於「不影響」的見解便有道理。不過，如反過來，認為：即便前手營業人已繳納，且後手營業人亦已受轉嫁；後手營業人還是不得將該發票所載營業稅額扣減其銷項稅額，則這就不盡合理。蓋縱使開立發票者是非交易對象，但依該發票之記載，開立及取得發票之前後手營業人間，還是有其所載之營業稅款的轉嫁，且開立發票者亦已將該轉嫁之稅款繳納於稅捐稽徵機關。所謂因其係由非交易對象開立，所以不得轉嫁的論點，從營業稅款之徵起論，並無意義。如果從財經行政之秩序的觀點立論，應更深入認識所以發生稅務機關所謂自非交易對象取得發票的經濟及社會因素，針對那些因素所以發生的經社條件，謀求解決。以稅捐罰則為手段，不能對症下藥，釋字第三三

七號解釋其實已注意到這個問題。

自非交易對象取得發票之問題的處理，所以不適合藉助於租稅罰的手段主要是因為，歸根究底，這不是稅務問題。例如營建業之於小工（例如模版工、泥水匠）、廣告業或建設公司之於舉牌工、廢棄物處理業之於拾荒者等。在這些情形，如沒有相關機關的輔導，則相關稅捐義務人皆可能會有夾在勞基法與營業稅法間的困頓。夾在中間的工頭、報頭、廢棄物清理合作社，一不小心便會有非交易對象而開立發票的問題。此外，關於銷售關係所屬之契約類型，徵納雙方的認識如有不同，則在營業人所選擇之契約類型及以之為基礎開立之發票被稅捐稽徵機關否定時，也會演變出如本聲請案所示之非交易對象開立發票的問題。設若本聲請案之合作店的交易對象不是消費者，而是零售商，則將進一步引發該零售商自非交易對象取得發票扣減銷項稅額的問題。為營業稅的稽徵，實在沒有必要過度干預營業人為銷售系統之建立而選擇之契約類型。這種問題與興建預售屋銷售時，建設公司為規避房屋契稅，而利用委建取代買賣的情形，根本不同。不可杯弓蛇影，輕舉妄動，以致傷及無辜，妨礙經濟發展。

註一：這裡所稱「縮短給付流程的方式」指銷售關係雖是自供應商經由經銷商到消費者，但其貨物之交付，不自供應商經由經銷商對消費者，而直接由供應商直接對消費者給付。關於縮短給付，請參考王澤鑑，不當得利，2009/07 增訂新版，頁 95 以下。

註二：Larenz/ Wolf, Allgemeiner Teil des Bürgerlichen Rechts, 9. Aufl., München 2004, § 46 Rz. 145：「代理人以本人之名義並在其代理權範圍內行為者，其所從事之法律行為的法律效力不是對於代理人，而是對於本人發生。該法律行為連同由之發生之一切權利與義務皆是本人之事務。如其與契約之締結有關，本人全方位取得契約當事人之地位。到達於受意思表示之代理人的表示視為到達於本人。」

註三：關於第三人關係的不當得利，請參考王澤鑑，不當得利，2009/07 增訂新版，頁 24 以下；Esser/ Weyers, Schuldrecht Band II, Besonderer Teil, Teilband 2, 8. Aufl., 2000 Heidelberg, § 48 III.

註四：ReiB in: Tipke/ Lang, Steuerrecht, 20. Aufl., 2010 Köln, § 14 Rz. 22.

註五：Esser/Weyers, Schuldrecht Band II Besonderer Teil, Teilband 2, 8. Aufl., 2000 Heidelberg, § 48 III 1 b.

註六：Fikentscher/ Heinemann, Schuldrecht, 10. Aufl., 2006 Berlin, Rz. 1430：「關於一筆給付（eine Leistung），人們理解為一個有意識且取向於一定目的增益他人財產的行為。該給付必須按給付者之意思（有意識的）指向

一筆特定債務（*solvendi causa*：為履行之目的）而為之。……通說之給付的概念首先應在私法自治原則的基本要求下理解之；請參照 v. Caemmerer, FS Rabel, S. 350; Staudinger/ W. Lorenz, Rdn. 5 zu § 812. 私法自治決定給付之內容及給付之人。」Staudinger/ W. Lorenz, Rdn. 5 zu § 812：「應依私法自治的理念決定作為給付之財產的移轉應歸屬於誰」。此為 v. Caemmerer 在 FS Rabel, [1954] S. 350f. 一文中所強調。Esser/ Weyer, Schuldrecht, 8. Aufl., 2000 Heidelberg, S. 42f..

註七：請參考王澤鑑，不當得利，2009/07 增訂新版，頁 24 以下。

註八：最高法院九十四年度台上字第 1555 號民事判決：「按在三人關係之給付不當得利，其指示給付關係之案例類型，如其基礎關係（原因行為）即對價關係、資金關係（補償或填補關係）均未有瑕疵（不成立、無效、撤銷）者，固不生不當得利請求權，即令該對價關係（指示人與領取人間之關係）、資金關係（指示人與被指示人間之關係）具有瑕疵，亦僅於各該關係人間發生不當得利請求權而已，於被指示人與領取人間，因無給付關係，自不當然成立不當得利。」

註九：最高法院九十五年度台上字第 1925 號民事判決。最高法院在該號判決認為於此情形，債務人對第三人有不當得利請求權。王澤鑑認為該見解尚有推究餘地（王澤鑑，不當得利，2009/07 增訂新版，頁 34）。

註十：ReiB in: Tipke/ Lang, Steuerrecht, 20. Aufl., 2010 Köln, § 14 Rz. 14：「給付（die Leistungen）是履行行為（das Erfüllungsgeschäft）。常常是履行行為之基礎的債權行為（das obligatorische Geschäft）（買賣、承攬、工作物供給契約、委任等）不是給付。這些債權行為也稱為銷售行為（das Umsatzgeschäft）。……惟營業稅法之目的要求一個限制：以金錢支付一筆給付在民法上固然也是給付。但在營業稅法之意義下該支付並不是給付。蓋金錢不是可供消費之物，而只是技術上的工具，以支應貨物或勞務之消費。因此，金錢之支付（現金或入帳）僅是對待給付/ 對價。反之，在互易中有兩筆營業稅上之給付（zwei Leistungen），亦即兩筆銷售（zwei Umsätze）。」§ 14 Rz. 16：「雖然加值型營業稅之構成要件不是連結於負擔行為，而是連結於履行行為，但也常常必須回溯至其負擔行為（買賣、互易、承攬、工作物供給、委任、租賃、仲介等），以確切的判斷誰（企業或非企業）對誰，以什麼取得哪些代價，在哪裡，而為給付。」

註十一：德國營業稅法第三條第一項意義下之物的移轉原則上雖只使受讓人取得如經濟上之所有權人般之處分權。惟在（保留所有權之）附條件買賣的情形，在

出賣人對於分期付款之買受人交付買賣標的物時，便認為已為移轉。事後出賣人如因買受人遲延給付價金而取回，則按銷貨退回的規定處理。如因此買受人對於出賣人賠償占有期間之用益利益，則該用益認定為勞務性之其他給付。反之，在讓與擔保，雖因擔保而將擔保物之所有權移轉於擔保權人，但該移轉依然不認定為德國營業稅法第三條第一項意義下之物的移轉。直到擔保權人實行該擔保物權，將該物價賣第三人時，就該物，始認為有二個德國營業稅法第三條第一項意義下之物的移轉：自擔保人向擔保權人，及自擔保權人向第三人（ReiB in: Tipke/ Lang, Steuerrecht, 20. Aufl., 2010 Köln, § 14 Rz. 19）。

註十二：德國營業稅法第二十五 d 條（收受憑證者之連帶繳納責任）：「只要該稅捐登載於依第十四條開立之收據中，而該收據之開立者事先即蓄意不繳納該稅款，或故意使自己不能繳納該稅款，且收受該收據之營業人在締結其進項之銷售契約時，明知或依正常商人之注意可得而知者，該營業人應就發生在前之銷售的稅捐負責。數營業人有前述情事者，應負連帶債務人的責任（第一項）。營業人在其銷售之收據記載低於銷售時之市場通常價格者，應認定其係明知或可得而知。對其開立之收據上的價格低於市場通常價格，或低於其參與該貨物之取得之供應商或其他供應商在收據所載之價格者，亦同。營業人能證明該價格之形成有業務上之正當理由者，不適用第一句及第二句（第二項）。

#### 部分不同意見書

大法官 葉百修

本件聲請人認財政部中華民國九十一年六月二十一日台財稅字第九一〇四五三九〇二號函（下稱系爭函），有違反憲法第十九條租稅法律主義及第二十三條比例原則，聲請本院解釋。而本件解釋多數意見僅認系爭函與憲法第十九條租稅法律主義並無不符，但就系爭函是否抵觸憲法第二十三條比例原則，則一語指及「該函釋既僅闡釋營業人若自己銷售貨物，且自行向買受人收款，應由該營業人依規定開立統一發票交付買受人，並未限制經營型態之選擇，自不生限制營業自由之問題」，未繼詳述何以與憲法第二十三條比例原則並無抵觸之論據，本席不能贊同，爰提出部分不同意見書如后。

一、憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務；對此租稅法律主義之意涵，本院歷來已有多號解釋闡釋在案（註一），概指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，其租稅主體、租稅客體、租稅客體對租稅主體之歸屬、稅基、稅率、納稅方法及納稅期間等租稅構成要件，均以法律明文規定。主管機

關雖非不得本於法定職權就相關法律規定予以闡釋，惟應秉持憲法原則及相關法律之立法意旨，並嚴守一般法律解釋方法而為之；如逾越法律解釋之範圍，而增加法律所無之租稅義務，則非憲法第十九條規定之租稅法律主義所許（本院釋字第六七四號解釋參照）。其中所謂租稅客體對租稅主體之歸屬（Zurechnung），以本件原因事實為例，係指何人銷售自有之貨物於何人之意。

二、加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法）第二條第一款規定，營業稅之納稅義務人為銷售貨物或勞務之營業人。而該條款所稱之銷售貨物，依同法第三條第一項規定，係指將貨物之所有權移轉與他人，以取得代價者而言。是該條款所稱之銷售貨物，必以將自有之貨物移轉於他人，而取得代價為必要。從而，將非屬自有之貨物移轉於他人者，並非該條款所稱之銷售貨物，自非營業稅之納稅義務人。至於該貨物究屬何人所有，事屬事實認定範圍。

三、貨物之供應商（廠商）要如何與通路商（百貨公司或合作店）結盟以銷售貨物，在法律上本有買賣、合夥、租賃等多種手段可供應用，其手段之選擇為營業經營（Gewerbebetrieb）之一種，屬財產權之保護範圍（Schutzbereich）（註二）。若其手段之選擇係屬合法，即應受憲法第十五條財產權之保障。按營業人所為貨物之銷售方式，本屬其營業經營之範圍，國家就營業人之銷售貨物行為，課予繳納營業稅義務，應著重於是否有將貨物之所有權移轉於他人之事實，以判斷租稅客體如何歸屬於租稅主體；至營業人所為合法銷售方式之選擇，應受憲法關於營業經營之保障。就本件原因事實言，聲請人就其貨物銷售，係以貨物於各地合作店經銷，由各合作店開立發票予消費者，再減除雙方合作契約約定營業額之一定抽成金額比例，以差額由聲請人開立發票予合作店；換言之，就該貨物之銷售行為而言，聲請人仍屬於上開所稱之營業人，而依其與合作店之間契約關係成立貨物銷售行為，並為銷售貨物之租稅客體歸屬之租稅主體。惟此種銷售貨物之方式，究係合作店與廠商間之何方，存有銷售貨物之事實，應以廠商與其合作店之法律關係據為判斷。若聲請人與其合作店間具有進貨、銷貨之合作關係而構成貨物銷售行為，即可由雙方依其實際貨物銷售行為，由聲請人及其合作店，分別開立統一發票而依法履行其納稅義務。系爭函僅以「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」，未考量該廠商就貨款收取與其合作店間是否有其他基於營業經營考量所為之情形，忽視貨物廠商與其合作店間內部法律關係之其他可能性，由貨物廠商自行收款即認銷售行為僅係存在於廠商本身，亦忽略此種銷售行為之實際運作模式，尚嫌速斷。

四、本件原因事件之當事人其內部法律關係，不問係屬買賣、合夥或租賃之何者，就認定何人為銷售貨物，係屬事實認定；然無論如何，既由合作店或廠商之任何一

方依法繳納營業稅，對國家最終獲得之營業稅收而言，既無短少，亦無差異。且無論採行何種發票開立方式，人民之交易訊息均可完全揭露，亦無國家漏收稅務資訊之風險存在，而妨礙稽徵機關掌握稅收及課稅資料而達成租稅公平之目的。惟系爭函未依據不同營業人間實際法律關係，率爾自行認定，忽視實際銷售貨物之事實，已過度侵害營業人就其貨物銷售採取方式之營業經營，而與憲法第十五條保障人民財產權及第二十三條比例原則之意旨有違。

五、又本件原因事實，如依系爭函將其認定為租賃，認由廠商開立發票繳納營業稅時，該事實認定非但與民法上租賃（註三）或第三人清償（註四）之要件不合，且認定廠商實為營業人而須繳納營業稅，尚有因逃漏稅而受處罰之問題。於此情形下，若稅捐稽徵機關再為採行上開補稅及處罰模式，將造成人民商業活動上極大困擾。實則依稅捐稽徵經濟原則，國家於稅收確定並無短少、相關稅捐資訊亦無遺漏之情形下，實不應忽視其民事法上之定性，即對人民為補稅及裁罰處分，形成不必要之交易成本，構成市場障礙，對人民財產權形成過度干預，侵害其私法自治。稅捐稽徵經濟原則，不應僅拘束人民，國家亦應同受其拘束（註五）。從百貨公司採專櫃方式或合作店經營之稅制安排而言，只要稅捐機關力行輔導，人民斷無不予配合之理，稅捐機關現行作為，無異殺雞取卵，扼殺國家整體經濟發展之機會。

註一：如本院釋字第六〇七號、第六二〇號、第六二二號、第六二五號等解釋參照。

註二：NuBgens/Boujong, Eugentum, Sozialbindung, Enteignung 1987, S. 39f.

註三：租賃依據民法第四百二十一條規定，係指「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。」廠商與其合作店間，無論係以契約約定如何分攤利益，兩者間契約約定，均應有租賃之意思表示，並符合上開規定之要件。然本件原因事實，從當事人之意思表示以及雙方就銷售營業額之一定比例抽取佣金之約定內容而言，尚與民法上開規定之要件不符。

註四：民法第三百十一條雖規定債之清償，得由第三人為之。然於本件原因事實中，消費者無論於百貨公司專櫃或合作店，其債之關係均僅發生於兩者之間，與百貨公司專櫃或合作店與其廠商間之內部關係無涉，亦難謂消費者與廠商間成立第三人清償關係，而由百貨公司專櫃或合作店為債之清償。

註五：亦即稅捐稽徵涉及大量行政程序與案件處理之重複性，因此為考量有限的行政資源，國家固然可採行一定稽徵程序如設算或案件類型化，以降低稽徵成本；然就人民而言，對於案件處理應及時有效率，並對納稅義務人因其納稅義務勿須支付過多成本，或因稅捐稽徵程序之繁複而增加其納稅義務之實質負擔。參見黃茂榮，稅捐法體系建制原則：稅捐稽徵經濟原則，輯於氏著，稅法總論：

法學方法與現代稅法（第一冊），增訂二版，2005 年，頁 509 以下；陳清秀，納稅人權利保障之法理—兼評納稅人權利保護法草案，輯於氏著，現代稅法原理與國際稅法，初版，2008 年 10 月，頁 7。

（一）抄香港商·捷時海外貿易有限公司台灣分公司釋憲聲請書

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

一、聲請解釋憲法之目的

按人民、法人或政黨於其憲法上所保障之權利，遭受不法侵害，經依法定程序提起訴訟，對於確定終局裁判所適用之法律或命令發生有牴觸憲法之疑義者，得聲請解釋憲法，司法院大法官審理案件法第 5 條第 1 項第 2 款定有明文。

本案聲請人遭財政部臺北市國稅局（下稱「原處分機關」）以合作店銷售之契約、交易關係，不符財政部 77 年 4 月 2 日台財稅字第 761126555 號、91 年 6 月 21 日台財稅字第 0910453902 號、92 年 1 月 28 日台稅二發字第 0920450761 號（下簡稱「財政部 77、91、92 年函釋」）等，關於百貨專櫃開立發票流程之函釋為由，認定民國（下同）88 年至 91 年間涉嫌有漏報銷售貨物金額新臺幣（下同）3 億 6,601 萬 8,926 元，逃漏營業稅 1,830 萬 0,946 元，給付租金與各合作店 3 億 6,601 萬 8,926 元，未依法取得憑證，另銷售貨物 13 億 1,703 萬 3,015 元，應開立發票與消費者，卻開立給各合作店，係未依法給與他人憑證云云，逕行發單補徵聲請人營業稅 1,830 萬 0,946 元，並按所漏稅額處 5 倍罰鍰計 9,150 萬 4,700 元（計至百元止），另按行為時稅捐稽徵法第 44 條未依規定給予他人憑證之金額 13 億 1,703 萬 3,015 元處 5% 罰鍰計 6,585 萬 1,651 元，及按其未依規定取得他人憑證之金額 3 億 6,601 萬 8,926 元處 5% 罰鍰計 1,830 萬 0,946 元，合計處罰鍰 1 億 7,565 萬 7,297 元（後經復查決定將漏稅罰降低為 3 倍，變更罰鍰金額為 1 億 3,905 萬 5,396 元）。但原處分機關並歷審行政法院所據以核定稅額及裁罰之財政部 77、91、92 年函釋、最高行政法院 87 年 7 月份第 1 次庭長評事聯席會議決議與行為時稅捐稽徵法第 44 條前段，均屬違

法、違憲且侵害聲請人之財產權，經聲請人用盡訴訟程序，爰本於憲法關於人民財產權之保障，提起本件釋憲聲請。

## 二、法令見解發生歧異之經過及涉及之法令條文

### （一）所經過之訴訟程序

查本案聲請人係國內知名成衣經銷商，與各合作店所簽訂合約書及銷售模式，係由聲請人進口成衣，銷售予合作店，再由合作店各自銷售予消費者，聲請人亦按此交易模式，依法開立銷項發票予合作店，合作店銷售予消費者亦無漏開發票，在聲請人與各合作店交易流程之中，不惟聲請人就自身銷售額毫無漏報情事，就多階段加值型營業稅制下，國家加值型營業稅收亦未有分毫短少（此部分詳後述說明）。詎料，原處分機關片面擷取合作店合約書隻字片語，恣意認定聲請人與合作店係民事租賃關係，不符財政部 77 年 4 月 2 日台財稅字第 761126555 號、91 年 6 月 21 日台財稅字第 0910453902 號、92 年 1 月 28 日台稅二發字第 0920450761 號等三紙關於百貨專櫃開立發票流程之函釋，主張聲請人應直接向消費者銷售並開立發票，且應另向各合作店取具租金發票云云，在國家加值型營業稅收未有短少，聲請人亦無取得任何稅捐不法利益之客觀事實前提之下，仍逕行認定聲請人於 88 年至 91 年間漏報銷售貨物金額 3 億 6,601 萬 8,926 元，並漏開統一發票，逃漏營業稅 1,830 萬 0,946 元，又認定聲請人給付租金與各合作店 3 億 6,601 萬 8,926 元，及銷售貨物予消費者 13 億 1,703 萬 3,015 元，均怠於自各合作店取具租金發票與開立發票予消費者，逕行發單補徵聲請人營業稅 1,830 萬 0,946 元，並按所漏稅額處 5 倍之罰鍰計 9,150 萬 4,700 元（計至百元止），另按行為時稅捐稽徵法第 44 條未依規定給予他人憑證之金額 13 億 1,703 萬 3,015 元處 5% 罰鍰計 6,585 萬 1,651 元，及按其未依規定取得他人憑證之金額 3 億 6,601 萬 8,926 元處 5% 罰鍰計 1,830 萬 0,946 元，合計處罰鍰 1 億 7,565 萬 7,297 元。

聲請人不服，申經復查，漏稅罰倍數由 5 倍降低為 3 倍，總計罰鍰金額變更為 1 億 3,905 萬 5,396 元，聲請人續循序提起行政訴訟，經臺北高等行政法院 95 年度訴字 332 號判決敗訴（判決影本詳附件二），提起上訴後，仍遭最高行政法院以 96 年度判字 851 號判決（判決影本詳附件一），駁回上訴，而告確定。惟確定判決所適用之財政部 77 年 4 月 2 日台財稅字第 761126555 號函、91 年 6 月 21 日台財稅字第 0910453902 號函、92 年 1 月 28 日台稅二發字第 0920450761 號函、最高行政法院 87 年 7 月份第 1 次庭長評事聯席會議決議之規定，顯有違反加值型及非加值型營

業稅法（下稱「營業稅法」）並憲法第 19 條租稅法律主義之疑義，且原處分及歷審判決所據以裁處之稅捐稽徵法第 44 條其中關於「營利事業依法規定應給與他人憑證而未給與」、「應自他人取得憑證而未取得」者，「應就其未給與憑證……或未保存憑證，經查明認定之總額，處百分之五罰鍰」等部分，亦有違反憲法第 23 條比例原則，過度侵害人民財產權與營業自由之違憲疑義。聲請人乃依司法院大法官審理案件法第 5 條第 1 項第 2 款之規定，於終局判決確定後，提出本件釋憲聲請，以求權利之救濟。

## （二）確定終局裁判所適用之法令名稱及內容

財政部 77 年 4 月 2 日台財稅字第 761126555 號函、91 年 6 月 21 日台財稅字第 0910453902 號函、92 年 1 月 28 日台稅二發字第 0920450761 號函一參見判決書第 30 頁倒數第 9 行起：「（五）財政部 77 年 4 月 2 日台財稅字第 761126555 號、91 年 6 月 21 日台財稅字第 0910453902 號及 92 年 1 月 28 日台稅二發字第 0920450761 號函釋，均係就是否得適用百貨公司專櫃銷售貨物方式開發票，所作之函釋。……惟上訴人對提供之商品未移轉所有權，且就銷售貨物所得之貨款，係由上訴人自行收款，其交易性質應認屬上訴人之銷貨，要與百貨公司採專櫃銷售貨物之情形不同，自無法比照上揭有關專櫃銷售以開立百貨公司統一發票之模式辦理。原判決援引上述財政部函釋，指明本案無從比照百貨公司專櫃銷售開立發票之模式，自無不合。上訴意旨以原判決引用上開函釋據以判決，有不適用法規之違背法令，自無可採。」

改制前行政法院 87 年 7 月份第 1 次庭長評事聯席會議決議一參見判決書第 29 頁第 1 行起：「（三）……是我國現行加值型營業稅係就各個銷售階段之加值額分別予以課稅之多階段銷售稅，各銷售階段之營業人皆為營業稅之納稅義務人，故該非交易對象之人是否已按其開立發票之金額報繳營業稅額，並不影響本件營業人補繳營業稅之義務。為本院 87 年 7 月份第 1 次庭長評事聯席會議決議在案。此決議文並未引述財政部 83 年 7 月 9 日台財稅字第 831601371 號函為依據，故本決議仍屬有效之決議，尚不受財政部上述函釋之變動而影響。故上訴意旨謂本院前述決議因財政部 83 年函釋不再採用而失其效力，尚嫌無據。」

行為時稅捐稽徵法第 44 條其中關於「營利事業依法規定應給與他人憑證而未給與」、「應自他人取得憑證而未取得」者「應就其未給與憑證……或未保存憑證，經查明認定之總額，處百分之五罰鍰」等部分一參見判決書第 16 頁倒數第 8 行：「四、原審斟酌全辯論意旨及調查證據結果，以……（二）

違反稅捐稽徵法處罰鍰部分：按『營利事業依法規定應給他人憑證而未給與，應自他人取得憑證而未取得，或應保存憑證而未保存者，應就其未給與憑證、未取得憑證或未保存憑證，經查明認定之總額，處百分之五罰鍰。』經稅捐稽徵法第 44 條規定甚明。……」另第 17 頁倒數第 4 行起：「本件上訴人於 88 年至 91 年間應給付租金與各合作店計 3 億 6,601 萬 8,926 元，應依法向各合作店取得憑證而未取得；另上訴人同期間使用各合作店統一發票總額與給付合作店租金之差額，由上訴人開立發票金額 13 億 1,703 萬 3,015 元，係上訴人應開立統一發票與消費者（實際交易對象），卻開立給與各合作店，應給與他人憑證而未依法給與他人憑證，……。而上訴人之上開行為，主觀上亦有故意或過失（容後說明），則被上訴人初查時依上訴人上開銷售額應依法向各合作店取得憑證而未取得部分，依稅捐稽徵法第 44 條規定，以經查明認定之總額 3 億 6,601 萬 8,926 元處 5% 罰鍰 1,830 萬 0,946 元；另未給予他人憑證部分，則依稅捐稽徵法第 44 條規定，以經查明認定之總額 13 億 1,703 萬 3,015 元處 5% 罰鍰 6,585 萬 1,650 元……，自難謂不法。」又判決書第 32 頁第 4 行起：「本院按：……（七）上訴人於當期申報營業稅時，對應如何申報，理應參照相關法令規定辦理；若對法令之適用及解釋產生疑義時，上訴人亦非不可向相關專業機構及人員查詢，於獲得正確及充分之資訊後申報；且上訴人因適用法令錯誤或計算錯誤而有溢繳稅款之情形，亦可依稅捐稽徵法第 28 條規定，自繳納之日起 5 年內提出具體證明，申請退還，然上訴人捨此不由，猶有上開漏開統一發票及漏報銷貨金額之情形，自難謂其主觀上無違反行為時營業稅法第 51 條第 3 款及稅捐稽徵法第 44 條規定之過失責任。為原判決於理由中敘述甚詳，核無不合。」

### （三）憲法保障之權利遭受不法侵害之事實及涉及之憲法、法律條文

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

查本件聲請人遭原處分機關援引財政部 77 年 4 月 2 日台財稅字第 761126555 號函、91 年 6 月 21 日台財稅字第 0910453902 號函、92 年 1 月 28 日台稅二發字第 0920450761 號函及改制前行政法院 87 年 7 月份第 1 次庭長評事聯席會議決議，恣意曲解聲請人與各合作店乃民事租賃關係

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

1. 財政部 77 年 4 月 2 日台財稅字第 761126555 號函

「二、百貨公司採用專櫃銷售貨物者，如符合左列條件，對於供應商提供陳列銷售之貨物，得向主管稽徵機關申請依照與供應商約定每次結帳（算）之次日取具進貨統一發票列帳：（一）股份有限公司組織。（二）經核准使用藍色申報書或委託會計師查核簽證申報營利事業所得稅。（三）無積欠已確定之營業稅及罰鍰。三、茲將百貨公司及專櫃廠商應辦理事項規定如次：（一）百貨公司應與專櫃貨物供應商就有關專櫃貨物之交易，明定結帳期間及抽成百分比，訂立書面契約，其結帳期間以不超過一個月為限。（二）百貨公司對於採專櫃銷售之貨物，應於銷售時依法開立統一發票，並於每次結帳（算）日開立填列銷貨日期、品名、數量、規格、單價、稅額、總金額及結帳（算）日期之銷貨清單（一式兩聯）交付供應商，據以彙總開立統一發票。（三）專櫃貨物供應商收受前項清單後，應即時開立統一發票，將該項清單（兩聯）分別粘貼於所開立之統一發票收執聯及存根聯背面，於騎縫處加蓋統一發票專用章，將收執聯交付百貨公司作為進項憑證列帳，存根聯依照規定妥慎保管備查。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 號解釋關於漏稅罰應有發生漏稅事實為裁罰要件之意旨？並構成與稅捐稽徵法第 44 條的重複處罰？

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

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

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

## （二）聲請人對於疑義所主張之見解

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

### 9. 加值型營業稅之立法目的與中立性原則

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

營業人依營業稅法規定，固然就進、銷項稅額之差額負擔納稅義務，然歸根究底言之，其稅捐負擔還是透過進、銷項稅額的互抵機制，最終轉嫁予最終的消費者負擔，即以消費行為或消費者使用所得所展現的經濟上負擔能力，作為實際的稅捐客體，因此營業人表面上雖為營業稅法所定的納稅義務人，此不過是基於稽徵技術所為的立法設計而已，但就經濟實質而言，原則

上並未負擔納稅義務，學說理論與實務判決乃認為稱之為「繳納義務人」，毋寧更為妥適。（註二）

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

依前開加值型營業稅的消費稅性質以及租稅中立性原則之下，各個銷售階段的營業人不過是形式上「納稅義務人」，且因其繳納義務發生之同時亦發生扣抵權利，國庫享有的稅捐債權，不過僅為單一債權而已，亦即最終消費者消費總額的百分之五而已。（註五）此一消費總額百分之五的上限，不僅為加值型營業稅的立法精神，更應視為加值型營業稅對於消費者與營業人之財產權（就實體的營業稅負擔面向）與營業自由（就程序上協力義務及其違反效果的面向），所可以介入、干預的憲法界限。

復依進、銷項稅額互抵制度（營業稅法第 15 條參照），營業人固然就其銷售貨物、勞務予消費者或後階段營業人的金額，負有繳納 5% 的銷項稅額義務，然其亦於交易時向相對人收取同額的稅款，與其說是履行納稅義務，毋寧較接近代收並轉付稅款之性質；又營業人有權於申報銷項稅額時，扣抵其購進貨物、勞務所支付予前手營業人之進項稅額（營業稅法第 35 條參照），此一進項稅額的扣抵即有取回原先代替後手營業人、消費者，所預先支付稅款之意。由此可知，各階段營業人係藉由履行代付代收稅款的協力義務，各自協助最終消費者繳納營業稅額的一部分，而各階段營業人就進、銷項稅額差額所繳納的營業稅，實際上存在著分屬國庫營業稅債權不同部分的連帶關係，不應認為前後手營業人稅款繳納義務各自獨立、互不相干，此應屬於實質課稅原則作為一項憲法、法律秩序所承認之稅捐法律基礎原則，（註六）於加值型營業稅法上之意義、內涵。否則一方面將使得營業人容易因申報手續或憑證形式上的瑕疵，在應納稅額的計算上，被視為短納或逃漏，另一方面也使得國庫最終收得的營業稅收入超過最終消費者消費總額的百分之五而已，形同逾越加值型營業稅立法目的，藉由形式、手續上的瑕疵來

擴張稅捐收入。

10. 財政部 77 年 4 月 2 日台財稅字第 761126555 號、91 年 6 月 21 日台財稅字第 0910453902 號、92 年 1 月 28 日台稅二發字第 0920450761 號等三紙函釋，強行區分並課予不同營業型態，應負擔之開立發票與繳納營業稅義務，違反加值型營業稅中立性原則，並過度干預營業人決定交易方式、內容之營業自由。

加值型營業稅藉由對營業人進、銷項稅額差額，賦予代收及繳納義務之課稅方式，儘可能減少對營業活動的干預，寓有藉貫徹租稅中立性，維護營業人受憲法第 15 條、第 22 條保障之營業自由。

申言之，加值型營業稅僅課予營業人程序上協力義務與實體上的代付、代繳義務，亦即於銷售時，於售價之外，代稽徵機關向相對人收取售價 5% 的營業稅款，並開立銷項發票，且於購入營業使用的貨物或勞務時，於進價之外，代消費者預先支付 5% 的營業稅款，同時取得進項發票作為憑證，嗣後每兩月主動檢具憑證，向稽徵機關申報當期進項、銷項稅額的差額。除此之外，一切營業活動悉聽營業人有自由安排，舉凡交易相對人的選擇，購進及銷售貨物、勞務的內容、種類與方式，乃至於交易上之物流、金流應採貨到付款、隔月結款，抑或保留所有權之分期付款銷售方式等等事項，則屬營業自由範圍，營業稅法本於租稅中立原則，一概不應任意干預。

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

，涉有逃漏稅為由（此部分尚涉及改制前行政法院 87 年度 7 月份決議之見解，詳後述第 3 點的說明），裁處行為罰與漏稅罰，已顯有逾越租稅中立原則，侵犯營業人自行決定貨物銷售模式之營業自由。

次觀財政部 91 年 6 月 21 日台財稅字第 0910453902 號函及 92 年 1 月 28 日台稅二發字第 0920450761 號函，亦有同前開 77 年函釋相同之違反租稅中立、過度干預營業自由之違憲疑義。首先，此兩紙解釋函令於本件行為時（88～91 年度）尚未發布，本於 鈞院釋字第 525 號解釋關於信賴保護原則之闡釋，原審最高及高等行政法院本不得援引之，溯及既往地認定聲請人於函釋前之 4 個年度涉有未依法開立、取得發票之違章行為；（註七）其次，該兩紙解釋函令又以合作店經營銷售貨物之模式雖類似百貨公司設專櫃銷售，但倘若稽徵機關主觀上認為品牌商品之供應商自行收款，或合作店與供應商欠缺進、銷貨關係，即應責由供應商開立發票予買受人，合作店營業人即不得比照 77 年函釋，以自己之名義進行銷售行為。因而，77、91、92 年函釋彼此形成「非黑則白」的邏輯關係—「倘實際負責銷售品牌商品的營業人欠缺 77 年函釋所列之四項嚴格要件，則只能按照 91、92 年函釋，改由供應商開立發票予買受人」。此時負責銷售之營業人與供應商，就未來而言，均已喪失依經銷合約約定內容以及實際交易模式，開立、取得發票並收取稅款之營業自由，不得不將經營模式與發票開立程序改按 91、92 年函釋所稱之供應商直接開立發票模式，已有違反租稅中立不得干預營業決定之違憲疑義；就過去而言，稽徵機關尚可指摘營業人與供應商各自涉有未依法開立發票並短納稅額之違章，致其財產權因補稅、行為罰及漏稅罰而受侵害。

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

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

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

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

假設甲公司從事中古車經銷、買賣，其出售的中古車來源，大多是向個人所購進。95 年度中買進 100 輛中古車，購進成本約 1,000 萬元，年度中全數賣出予個人，總計含稅售價 1,575 萬元，銷售毛利 500 萬元。但是由於出售中古車的個人不具備營業人身分，無法開立統一發票，甲公司因不能取得載有進項稅額之憑證，以致購入中古車價款之中，原本含有之營業稅額約 46 萬元，（註八）無從於售出時，扣抵銷項稅額，使得甲公司中古車的銷售，必須以全部銷售額即 1,500 萬元，計算報繳營業稅 75 萬元，相較於進貨金額相同的新車經銷商，即須額外負擔 46 萬元營業稅；同時又因出售中古車的個人只能開具普通收據，囿於營利事業所得稅查核準則第 67 條對普通收據作為營業費用之憑證，設有千分之三十的上限，（註九）以致甲公司進貨成本至多僅准列 30 萬元（1,000 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）惟上述修法恰恰體現改制前行政法院 87 年 7 月份第 1 次庭長評事聯席會議決議將個別營業人納稅義務的計算，僵固地結合憑證的嚴格形式要件，在國家營業稅收沒有任何短少之下，仍舊造成違反加值型營業稅制精神之重複課稅現象，使得營業人不得不以自身盈餘或財產，負擔額外的納稅義務。

按改制前行政法院 87 年 7 月份第 1 次庭長評事聯席會議決議前段固然出於營業稅法第 19 條第 1 項第 1 款之文義，所為之形式解釋，謂「營業人雖有進貨事實，惟不依規定取得交易對象開立之進項憑證，而取得非交易對象開立之進項憑證，申報扣抵銷項稅額時，該項已申報扣抵之銷項營業稅額顯未依法繳納，仍應依營業稅法第 19 條第 1 項第 1 款規定，就其取得不得扣抵憑證扣抵銷項稅額部分，追補該項不得扣抵之銷項稅款。」後段進而僅憑各階段營業人皆屬法定納稅義務人云云，逕謂各自納稅義務應獨立計算、互不相干，「非交易對象之人是否已按其開立發票之金額報繳營業稅額，並不影響本件營業人補繳營業稅之義務。」即與加值型營業稅之立法意旨，顯有不符。蓋營業人依進貨金額，本應履行之支付百分之五進項稅款義務，經交付予開立進項憑證之營業人轉予國庫，而履行完畢，國庫營業稅收入當無任何短少可言；至於開立發票並繳納該筆進項稅款的營業人並非實際交易對象乙節，所影響者，僅為該張進項憑證勾稽銷售階段之功能。易言之，營業人代付之進項稅款，原本應由實際交易對象代收轉付予國庫，因故改由名義上開立發票之營業人代收轉付而已，殊無僅憑開立發票、代收轉付進項稅款之營業人非實際交易相對人，逕謂國庫營業稅收因而遭受損失

，已有率斷之嫌，國庫營業稅收既無短少之下，稽徵機關何以得要求扣抵該筆進項稅款之營業人須另重複交納一次？遑論將取得非交易對象開立之進項憑證申報扣抵，比照「虛報進項稅額」之漏稅罰處斷？（註十一）

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

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

●聲請人原先申報繳納情形（圖一）：

|                |                   |     |
|----------------|-------------------|-----|
| 捷時公司（聲請人）      | 合作店銷項稅額：0.84 億    |     |
| 銷項稅額 0.66 億*   | → (16.83 億 × 5%)  | → 消 |
| (13.17 億 × 5%) | ←                 | ← 費 |
| * 假設不考慮捷時公     | 進項稅額：0.66 億       | 者   |
| 司進貨所支付的其       |                   |     |
| 他進項稅款          | 應納稅額 0.18 億       |     |
|                | (0.84 億 - 0.66 億) |     |

稅款 0.66 億 ↓                      ↓ 稅款 0.18 億

|                 |                        |
|-----------------|------------------------|
| 國庫              |                        |
| 共收得稅款 0.84 億    |                        |
| (捷時公司 0.66 億 +  | 漏稅罰：                   |
| 合作店 0.18 億) =   | 銷售金額 × 稅率 - 累積留抵       |
| 消費者所負擔之 0.84 億元 | 稅額 = 漏稅額               |
| (16.83 億元 × 5%) | 366,018,926 × 5% - 0 = |
|                 | 18,300,946             |
|                 | 稅額 × 倍數 = 罰鍰金額 (計      |
|                 | 至百元止)                  |
|                 | 18,300,946 × 3 =       |
|                 | 54,902,800             |
|                 | (處分書原罰 5 倍，後改          |
|                 | 為 3 倍)                 |
|                 | 366,018,926 × 5% =     |
|                 | 18,300,946 (擇一從重)      |
|                 | 行為罰：                   |
|                 | 未依法給與他人憑證金額 ×          |
|                 | 稅率 = 罰鍰金額              |

|                        |  |
|------------------------|--|
| 1,317,033,015×5%=      |  |
| 65,851,651             |  |
|                        |  |
| 未依法取得他人憑證金額 ×          |  |
| 稅率=罰鍰金額                |  |
| 366,018,926×5%=        |  |
| 18,300,946 (給付租金)      |  |
|                        |  |
| 罰鍰金額合計                 |  |
| 54,902,800+65,851,651+ |  |
| 18,300,946=139,055,396 |  |
|                        |  |
| 資料來源：原課稅處分書「           |  |
| 漏稅額或(暨)罰鍰計算方           |  |
| 式」                     |  |

●原處分機關以聲請人應直接向消費者開立發票，所為之調整（圖二）：

銷售額（租金）3.66 億

銷售額 16.83 億

|              |        |               |      |   |
|--------------|--------|---------------|------|---|
| 合作店          | ———→   | 捷時公司（聲請人）     | ———→ |   |
| ●銷項稅額 0.18 億 | （合作    | ●銷項稅額 0.84 億* | （捷   | 消 |
| （3.66 億×5%）  | 店漏     | （16.83 億×5%）  | 時漏   | 費 |
| ●無進項稅額       | 報）     | ●無進項稅額        | 報    | 者 |
| （合作店非實際銷售    |        | （因捷時公司未取得合作店  | 3.66 |   |
| 人，未自捷時進貨     |        | 之租金發票）        | 億）   |   |
| ，故原先進項稅額     |        | * 假設不考慮捷時公司進貨 |      |   |
| 0.65 億不存在）   | ←----- | 所支付的其他進項稅款    | ←--- |   |

稅款 0.18 億（原處分機關認為捷時應支付卻未支付；惟捷時透過銷售予合作店及消費者間之差額，實際已經支付）

稅款 0.84 億（應由捷時收取，卻由合作店收取）

|             |  |                  |
|-------------|--|------------------|
| 應付稅款 0.18 億 |  | 調整後捷時應補稅款 0.84 億 |
| 已付稅款 0.18 億 |  | 已付稅款 0.66 億      |
| 故無短漏稅額      |  | 原處分機關認捷時         |
|             |  | 應另補短漏之 0.18 億    |
| ↓           |  | ↓                |

|                  |  |                    |
|------------------|--|--------------------|
| 國庫               |  |                    |
| ●原已收稅款 0.84 億    |  |                    |
| (捷時應補繳 0.18 億)   |  |                    |
| ●調整後稅款 1.02 億    |  | 經原處分機關調整後，捷時       |
| (捷時公司已付 0.66 億 + |  | 公司應繳納之稅款與罰鍰金       |
| 合作店已付 0.18 億+ 調  |  | 額：                 |
| 整後捷時應補稅款 0.18    |  | ●應補繳短漏稅款：0.18      |
| 億)               |  | 億                  |
| ●調整後稅款超過消費者實付    |  | ●營業稅法第 51 條漏報銷     |
| 稅款 0.18 億        |  | 售額罰鍰：0.54 億        |
| (消費者實付稅款：16.83 億 |  | (漏稅額 0.18 億 ×3 倍   |
| 元 ×5%=0.84 億<國庫應 |  | )                  |
| 收稅款 1.02 億)      |  | ●稅捐稽徵法第 44 條未直     |
|                  |  | 接向消費者開立發票：         |
|                  |  | 0.66 億 (13.17 億 ×5 |
|                  |  | %)                 |
|                  |  | ●稅捐稽徵法第 44 條未向     |
|                  |  | 合作店取得租金發票：         |
|                  |  | 0.18 億 (3.66 億 ×5  |
|                  |  | %)                 |
|                  |  | ●補稅、罰鍰合計：1.56      |
|                  |  | 億*                 |
|                  |  | * 原判決確定之補稅裁罰總      |
|                  |  | 額是 1 億 5,735 萬     |
|                  |  | 6,342 元，如略去百萬元     |

|           |
|-----------|
| 以下數額，則合計得 |
| 1.56 億。   |

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

●聲請人原先申報繳納情形（圖三）：

|        |                       |                                |
|--------|-----------------------|--------------------------------|
| <買賣定性> | 聲請人（供應商即專櫃廠商）         | 合作店（通路商賣場等同百貨公司）               |
| 發票開立方式 | 聲請人 8 元（買（供應賣）商即專櫃廠商） | 合作店 10 元（買（通路買賣）商賣場等同百貨公司）     |
| 稅基     | 8 元<br>聲請人要負擔加值 8 元的稅 | 10 元－8 元＝2 元<br>合作店要負擔加值 2 元的稅 |

註：為方便起見，假設聲請人之進貨為 0 元

|                   | 銷項   | 進項  | 稅率           | 應納稅額  |
|-------------------|------|-----|--------------|-------|
| 1. 聲請人之合作店應納營業稅額為 | 10 元 | 8 元 | $\times 5\%$ | 0.1 元 |
| 2. 聲請人應納營業稅額為     | 8 元  | 0 元 | $\times 5\%$ | 0.4 元 |

|        |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |                  |
|--------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------|
| <租賃定性> | 申請人（供應商即專櫃廠商）                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          | 合作店（通路商賣場等同百貨公司） |
| 發票開立方式 | <div> <div>消費者</div> <div>10 元（</div> <div>申請人</div> <div>2 元（租</div> <div>合作店</div> </div> <div> <div>（法人</div> <div>買賣）</div> <div>（供應</div> <div>金）</div> <div>（通路</div> </div> <div> <div>或個人</div> <div></div> <div>商即專</div> <div></div> <div>商賣場</div> </div> <div> <div>）</div> <div>-----&gt;</div> <div>櫃廠商</div> <div>-----&gt;</div> <div>等同百</div> </div> <div> <div></div> <div></div> <div>）</div> <div></div> <div>貨公司</div> </div> <div> <div></div> <div></div> <div></div> <div></div> <div>）</div> </div> <div> <div></div> <div></div> <div></div> <div></div> <div></div> </div> |                  |

|    |                |                |
|----|----------------|----------------|
| 稅基 | 10 元－2 元＝8 元   | 2 元            |
|    | 聲請人要負擔加值 8 元的稅 | 合作店要負擔加值 2 元的稅 |

註：為方便起見，假設聲請人之進貨為 0 元

|                                | 銷項    | 進項    | 稅率    | 應納稅額  |
|--------------------------------|-------|-------|-------|-------|
|                                | _____ | _____ | _____ | _____ |
| 1. 原處分機關調整後之<br>合作店應納營業稅額<br>為 | 2 元－  | 0 元 × | 5% =  | 0.1 元 |
| 2. 原處分機關調整後聲<br>請人應納營業稅額為      | 10 元－ | 2 元 × | 5% =  | 0.4 元 |
|                                | _____ | _____ |       | _____ |
| 合計發票數                          | 12 元  | 2 元   | 政府總稅收 | 0.5 元 |
|                                | ===== | ===== |       | ===== |

原處分機關調整後聲請人損益表  
(香港上市公司)

|              |       |
|--------------|-------|
| 銷貨收入         | 10    |
| (聲請人開給消費者發票) |       |
| 進貨成本         | 0     |
| (對外進貨)       |       |
|              | _____ |
| 營業毛利         | 10    |
| 租金費用         | 2     |
| (取具合作店租金發票)  | _____ |
| 營業淨利         | 8     |
|              | ===== |

合作店損益表

|                          |       |
|--------------------------|-------|
| 租金收入                     | 2     |
| (原處分機關調整後合作<br>店開給聲請人發票) |       |
| 進貨成本                     | 0     |
|                          | _____ |
| 營業毛利                     | 2     |
| 租金費用                     | 0     |
|                          | _____ |
| 營業淨利                     | 2     |
|                          | ===== |

- 註 1. 其實聲請人之營運模式與營造業“合建分成（售）”的模式十分相似，假設甲公司負責營建房屋（建築物），乙公司負責出售土地，共同出售房地以 10 元售予消費者，依“合建分成（售）”模式分別由甲公司開立建築物發票 8 元、乙公司開立土地發票 2 元予消費者，此種模式並沒有發生逃漏稅（財政部 79 年 4 月 26 日台財稅字第 780399554 號函規定出售土地得免開發票）。
- 註 2. 聲請人提供商品應該開出商品發票 8 元，而合作店提供場地應該開出 2 元予消費者，然而為了方便客戶理解與核算，故由提供場地的合作店直接開一張 10 元的總額發票給消費者，聲請人將商品發票 8 元改變了開立對象，以供合作店抵銷多開給消費者的 8 元，這 8 元其實只是合作店的代收代付性質，結果是聲請人負責繳納 8 元發票之稅款，合作店負責繳納 2 元發票之稅款。
- 註 3. 基於財務安全考量，其收款方式，有些合作店由聲請人自行收款，原處分機關因此認為既由聲請人自行收款，則應由聲請人直接開一張 10 元的總額發票給消費者，再由合作店開一張 2 元之抽成金發票給聲請人，事實上，原處分機關所主張之開立方式，其結果也是聲請人負責繳納 8 元發票之稅款，合作店負責繳納 2 元發票之稅款，原處分機關一直指責聲請人未直接開立 10 元發票給消費者及未向合作店取得 2 元之進項發票，即處 2 元本稅及 3 倍之漏稅罰，誠倍感冤屈，如上開比較可知，本件不論有無查獲，聲請人所負擔的稅款皆一樣，何來漏稅？原處分機關從未考量聲請人所採用的發票開立方式根本無任何租稅利益，因聲請人之發票開立方式，其「營業增值（稅基）」與原處分機關認定均相同。
- 註 4. 聲請人開出的商品發票 8 元在稅上確實是分文不少，充其量就是為了提供客戶便利而將發票開給了合作店而沒有直接開給消費者。既然沒有少負擔增值營業稅發票的稅捐，當然就不會存在一絲一毫可能造成逃漏稅的疑慮。

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

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

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

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

是故，國庫營業稅收既無短少者，營業人也未藉由交易階段的私法安排

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

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

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

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

申言之，觀上開關於「原處分機關以聲請人應直接向消費者開立發票，

所為之調整」圖示，當可察知此類國庫營業稅收並未短少之情況，非不可經由事後補正，補正發票開立過程之瑕疵。原處分機關援引上開三紙函釋與行政法院決議，認定申請人有漏稅額 0.18 億元，並非是基於漏報對最終消費者之銷售額 3.66 億元，毋寧是因原處分機關將申請人與合作店擬制為租賃關係後，再以申請人未取得合作店開立之租金發票作為進項憑證，從而計算出申請人銷項稅額短納 0.18 億元，然即便是認定申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，申請人因此遭受 1.57 億元之補稅與科罰，顯與遭擬制為租賃關係，未取得租金進項發票之程序瑕疵，嚴重失衡而不符比例原則，而屬違憲不應適用之稅捐法令，至屬明顯。

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

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

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

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

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

「九、（二）但是一旦進入漏稅罰與否之判斷時，即須開始由實質之層面入手，檢討國家之稅收是否實質上有短收。畢竟行為罰與漏稅罰是不同之概念，漏稅罰建立在有實際漏稅結果之基礎上。此一問題在本件中之所以重要，其原因出在『實質銷售人固然是原告，但是如果交由俊貿公司來申報銷項稅額並繳納其稅額時，則國家在營業稅收並未減少，只不過是法律上之納稅義務人與實質上之稅捐負擔人不同而已』。而在營業稅制之轉嫁設計下，這本是正常現象，對國家唯一之危害僅是礙及所得稅之勾稽罷了，此時藉由『行為罰』或『禁止其扣抵進項稅額或不准返還銷項稅』已足充分制裁違規當事人了，如再課以漏稅罰，反應手段即屬過當，且背離事務本質。」

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

按「營業人左列進項稅額，不得扣抵銷項稅額：一、購進之貨物或勞務未依規定取得並保存第三十三條所列之憑證者。」「營業人以進項稅額扣抵銷項稅額者，應具有載明其名稱、地址及統一編號之左列憑證：一、購進貨

物或勞務時，所取得載有營業稅額之統一發票。營業稅法第十九條第一項第一款及第三十三條第一款定有明文。又「二、為符合司法院釋字第三三七號解釋意旨，對於營業人取得非實際交易對象所開立之統一發票作為進項憑證申報扣抵銷項稅額之案件，應視情節，分別依左列原則處理：一、取得虛設行號發票申報扣抵之案件：2 有進貨事實者：（1）進貨部分，因未取得實際銷貨人出具之憑證，應依稅捐稽徵法第四十四條規定處以行為罰。（2）因虛設行號係專以出售統一發票牟取不法利益為業，並無銷貨事實，故取得虛設行號發票之營業人，自亦無向該虛設行號進貨並支付進項稅額之事實，除該營業人能證明確有支付進項稅額予實際銷貨之營業人，並經稽徵機關查明該稅額已依法報繳者，應依營業稅法第十九條第一項第一款規定，就其取得不得扣抵憑證扣抵銷項稅額部分，追補稅款；不再處漏稅罰外，其虛報進項稅額，已構成逃漏稅，應依營業稅法第五十一條第五款規定補稅並處罰。」財政部 83 年 7 月 9 日台財稅字第 831601371 號函說明二之（二）及三釋示有案。（86 年度判字第 2080 號、87 年度判字第 21 號判決）。

惟查改制前行政法院 87 年 7 月份第 1 次庭長評事聯席會議決議多數意見所援引之財政部 83 年 7 月 9 日台財稅字第 831601371 號函，係以如「取得虛設行號發票之營業人，自亦無向該虛設行號進貨並支付進項稅額之事實，除該營業人能證明確有支付進項稅額予實際銷貨之營業人，並經稽徵機關查明該稅額已依法報繳」等高度假設式之語句，推定、擬制取得非實際交易對象所開立之統一發票作為進項憑證申報扣抵銷項稅額者，除非「實際銷貨之營業人」有依法報繳該筆稅額之事實，否則即有應漏稅額云云，其論理正是以自非實際交易對象取得進項發票之外觀事實者，均一概直接擬制為漏稅行為，不論開立發票之非實際交易對象是否業已依法報繳該筆營業人所交付之進項稅款，亦不論國家營業稅債權是否有短少，均不影響漏稅罰之成立，顯背離 鈞院釋字第 337 號解釋所揭示國家稅捐債權實際上有短收，始得論為有漏稅之事實，作為處罰要件之意旨甚明。

如前述第 3 點所述，財政部 77 年 4 月 2 日台財稅字第 761126555 號、91 年 6 月 21 日台財稅字第 0910453902 號、92 年 1 月 28 日台稅二發字第 0920450761 號等三紙函釋及改制前行政法院 87 年 7 月份第 1 次庭長評事聯席會議決議，對於國庫營業稅收並未有短少之情況，獨立分割銷售階段，機械性、形式性地獨立計算特定階段營業人的銷售額與可扣抵進項稅額後，課予其繳納超出最終消費者所負擔之營業稅款，形

同以未曾發生、未曾損失之營業稅，作為漏稅罰計算之基礎，明顯背離 鈞院釋字第 337 號解釋必須實際發生漏稅之結果，作為漏稅罰處罰要件之基本原則，而屬違憲不應予適用之法令，至屬明顯。

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

14. 行為時稅捐稽徵法第 44 條其中關於「應給與他人憑證而未給與」及「應自他人取得憑證而未取得」之部分，尚非 鈞院釋字第 642 號解釋已解釋之範圍

查稅捐稽徵法第 44 條規定：「營利事業依法規定應給與他人憑證而未給與，應自他人取得憑證而未取得，或應保存憑證而未保存者，應就其未給與憑證、未取得憑證或未保存憑證，經查明認定之總額，處百分之五罰鍰。」係規範三款獨立的違章行為態樣，即「應給與他人憑證而未給與」、「應自他人取得憑證而未取得」以及「應保存憑證而未保存」，其構成要件、法律效果及規範之合理性、合憲性，均應分別、獨立觀之，此可觀諸 鈞院 97 年 5 月 9 日宣示之司法院釋字第 642 號解釋。該號解釋固然以稅捐稽徵法第 44 條作為解釋標的，惟解釋文第一段開頭隨即指明該號解釋範圍僅侷限於「稅捐稽徵法第 44 條規定營利事業依法應保存憑證而未保存者，應就其未保存憑證經查明認定之總額，處百分之五罰鍰。」是故，稅捐稽徵法第 44 條之其餘兩款違章態樣—「應給與他人憑證而未給與」與「應自他人取得憑證而未取得」，以及其所連結之法律效果—「應就其未給與憑證、未取得憑證，經查明認定之總額，處百分之五罰鍰」，尚未曾經過 鈞院受理、判斷並作成解釋，聲請人提出本件釋憲聲請，就此部分而言，當無違背一事不再理，合先述明。

縱退一步言之， 鈞院釋字第 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。

15. 行為時稅捐稽徵法第 44 條其中關於「應給與他人憑證而未給與」及「應自他人取得憑證而未取得」之部分，違反行為罰應有最高金額上限之憲法要求，有違比例原則。

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

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

依上開判斷標準，稅捐稽徵法第 44 條之「應給與他人憑證而未給與」與「應自他人取得憑證而未取得」之裁罰，係以納稅義務人怠於履行各該稅法規定之開立憑證（如營業稅法第 32 條第 1 項前段規定：「營業人銷售貨物或勞務，應依本法營業人開立銷售憑證時限表規定之時限，開立統一發票交付買受人。」）與取得憑證協力義務（如稅捐稽徵法第 11 條規定：「依稅法規定應自他人取得之憑證……之存根或副本應保存五年。」）法定裁罰要件並不以納稅義務人逃漏特定稅目應納稅額為必要，故屬稅捐行為罰無疑。

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

司法院釋字第 327 號解釋：「所得稅法第一百十四條第二款前段：『扣繳義務人已依本法扣繳稅款，而未依第九十二條規定之期限按實填報或填發扣繳憑單者，除限期責令補報或填發外，應按扣繳稅額處百分之二十之罰鍰，但最低不得少於一千五百元；逾期自動申報或填發者，減半處罰』，旨在掌握稅源資料，維護租稅公平，就違反此項法律上作為義務應予制裁部分，為增進公共利益所必要，與憲法尚無牴觸。惟對於扣繳義務人已將所扣稅款依限向國庫繳清，僅逾期申報或填發扣繳憑單者，仍依應扣繳稅額固定之比例處以罰鍰，又無合理最高額之限制，應由有關機關檢討修正。」（註十四）

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

司法院釋字第 616 號解釋：「中華民國七十八年十二月三十日修正公布之所得稅法第一百零八條第一項規定：『納稅義務人違反第七十一條及第七十二條規定，未依限辦理結算申報，但已依第七十九條第一項規定補辦結算申報，經稽徵機關據以調查核定其所得額及應納稅額者，應按核定應納稅額另徵百分之十滯報金。滯報金之金額，不得少於一千五百元。』八十六年十二月三十日增訂公布之同法第一百零八條之一第一項規定：『營利事業違反第一百零二條之二規定，未依限辦理未分配盈餘申報，但已依第一百零二條之三第二項規定補辦申報，經稽徵機關據以調查核定其未分配盈餘及應加徵之稅額者，應按核定應加徵之稅額另徵百分之十滯報金。滯報金之金額，不得少於一千五百元。』乃對納稅義務人未於法定期限內履行申報義務之制裁，其違規情節有區分輕重程度之可能與必要者，自應根據違反義務本身情節之輕重程度為之。上開規定在納稅義務人已繳納其應納稅款之情形下，行為罰仍依應納稅額固定之比例加徵滯報金，又無合理最高額之限制，顯已逾越處罰之必要程度而違反憲法第二十三條之比例原則，與憲法第十五條保障人民財產權

之意旨有違，應自本解釋公布之日起，至遲於屆滿一年時，失其效力。

」（註十六）

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

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

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

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

按行為時稅捐稽徵法第 44 條所規定之「未依法開立及取得憑證行為」

，固然解釋上連結至營業稅法第 32 條第 1 項所稱之「營業人開立銷售憑證時限表」及統一發票。惟就稽徵機關覆核應納稅額及勾稽各銷售階段，防止逃漏稅捐之目的而言，統一發票僅屬佐證課稅事實之證據方法之一而已，此觀營利事業所得稅查核準則第 14 條即列舉如買受人簽章證明與其所持有之憑證或存根聯相符之影本，（註十七）即免予處罰，此亦是 鈞院釋字第 642 號解釋基於比例原則與財產權保障，闡釋在行政裁處或救濟程序終結前，取得與原應保存憑證相當之證明者，即已符合保存憑證協力義務之意旨。（註十八）申言之，倘若納稅義務人客觀上既無漏稅結果，且提示其他與統一發票原本相當之帳簿、憑證，供稽徵機關勾稽各銷售階段交易情況，確認應收取之稅捐尚無短少者，當已符合稅捐稽徵法第 44 條維護「稽徵資料臻於翔實，建立正確課稅憑證制度」之立法目的甚明。此時，縱令某銷售階段之納稅義務人關於開立、取得統一發票，存在著些許的「瑕疵」（按：憑證開立、取得之瑕疵，於稽徵實務上通常源自於稽徵機關與納稅義務人間對稅捐法令及交易行為，在認知上之不一致），其行為既無導致漏稅之結果或可能，復因納稅義務人事後協力提示翔實帳證，當已不妨礙稽徵機關建立正確之稽徵資料，基於比例原則，從而欠缺裁處行為罰之適當性甚明。

反面論之，今行為時稅捐稽徵法第 44 條其中關於「應給與他人憑證而未給與」及「應自他人取得憑證而未取得」之部分，如就未依法開立、取得統一發票之行為，不進一步區分是否有產生逃漏稅或影響正確核定稅額之可能性者，僅憑稽徵機關形式化地操作營業稅法與營業人開立銷售憑證時限表，極易導致恣意曲解當事人間私法交易實情，從而使得憑證行為罰過度干預、侵入人民私法經濟活動，甚至掏空私法自治之制度功能，茲以下舉兩例說明之：

甲製造商供應某項新商品予乙零售商銷售，乙零售商雖願意上架銷售，卻顧慮該新項商品未來銷路，雙方乃同意以「暫借銷售」方式，視隔月底該項新商品實際銷售予消費者之數量，才結算應付貨款，同時由甲製造商開立發票予乙零售商作為進項憑證，剩餘未賣出之商品則由甲製造商自行收回。換言之，甲、乙藉由對商品所有權移轉附條件及延遲結算、給付價金，來減輕乙之經營風險，此舉甚為合理且稀鬆平常，顯無規避稅負意圖可言。然而，財政部 96 年 1 月 30 日台財稅字第 09604504120 號函（註十九）逕依稽徵機關之主觀法律見解，認以此種交易模式非屬「試驗買賣」，即應全面按照營業人開立銷售憑證時限表關於買賣業應於「發貨時」開立憑證之規定，於商品移轉予乙零售商占

有時，立即由甲製造商開立發票予乙並收取營業稅款，同時計入甲之當期銷項稅額計算應納稅額，至於未銷售而收回之商品，僅能於隔月另按銷貨退回方式，另行更正發票與稅額。倘甲、乙未依上述方式開立發票而遭稽徵機關查獲者，各自均構成稅捐稽徵法第 44 條所稱「未依法開立」及「未依法取得」憑證之違章行為。惟究其實際，甲、乙此番安排殊無漏稅或紊亂憑證勾稽正確之可能，卻因裁處憑證金額百分之五之行為罰，減損甚至根本排除掉原先私法安排所欲達到之推介新商品及降低經營風險之目的。

丙品牌服飾商出貨予丁合作店，由丁合作店向消費者銷售，丙服飾商為維持服飾品牌形象、店內裝潢風格及銷售策略、價格之一致性，同時控管物流、庫存與收款，避免合作店惡意倒閉，雙方乃約定由丙服飾商派遣專業人員協助丁合作店日常經營，其餘帳務、發票開立等，悉按一般經銷商與零售商之模式處理之一即由丁合作店於銷售服飾時，向消費者開立二聯式發票，丙服飾商則按丁合作店實際銷售量，按月結算開立三聯式發票作為丁合作店之進項憑證。惟查，稽徵機關嗣後逕以丁合作店經營活動實際上操持於丙服飾商為由，謂服飾所有權未移轉予丁合作店，銷售關係應存在於丙服飾商與消費者之間，丙、丁之間僅店面租賃關係云云，遂以丙服飾商怠於直接向消費者開立發票，且未依租賃關係向丁合作店取具租金進項發票為由，各處「未依法開立」及「未依法取得」憑證之行為罰，同時以丙服飾商未向丁合作店取具租金進項發票金額之百分之五，視為丙服飾商在該銷售階段所「逃漏」之營業稅額（惟按稽徵機關適用法令之邏輯，丁合作店也因而相對地「溢繳」了同一金額之營業稅額，此正是本案聲請人之經營模式以及營業稅上所遭遇之極端不合理困境）。由上開事實當可清楚推知，丙服飾商與丁合作店之交易安排，根本無意規避各自所應納營業稅賦，國家稅收債權實際上亦無任何短少，純粹出於服飾加盟業特殊考量所為之私法上安排而已，稅捐爭議之所由生者，充其量乃徵納雙方就交易型態，以及究竟是丙服飾商抑或丁合作店，是與消費者成立銷售服飾之權利義務關係，於稅法上認知存有歧異罷了！尚不足達到發動行為罰，進行裁處隱匿或紊亂憑證勾稽制度之違章程度可言。但稽徵機關仍舊憑其主觀恣意，認定丙服飾商怠於直接向消費者開立發票，就銷項差額與進項部分裁處高額行為罰與漏稅罰，更在法定稅額之外，對丙、丁超額徵收營業稅款，侵害丙、丁財產權之餘，不啻也是違憲干預丙、丁之間受憲法第 22 條保障，藉由私

法安排減少加盟經營風險之自由。

是故，基於憲法第 15 條財產權保障及第 23 條比例原則之適當性及必要性要求，並 鈞院釋字第 642 號解釋關於保存憑證之立法目的解釋，當可導出行為時稅捐稽徵法第 44 條其中關於「應給與他人憑證而未給與」及「應自他人取得憑證而未取得」之部分，就裁罰之構成要件而言，至今尚無基於上開裁罰目的性、必要性之「例外免罰情形」，不惟嚴重違反憲法財產權保障與比例原則，其賦予稽徵機關過於寬泛之裁罰權限，使之可逕自逾越依法控管稅捐之必要範圍，恣意調整當事人間交易態樣，遂行干預、非難私法上經濟行為，當非立法裁量一語所可含括，唯有違憲宣告方得適切改正此一嚴重違憲狀態。

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

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

遑論本案聲請人 88~91 年度，因稽徵機關片面曲解合作店交易流程，逕以聲請人未依規定開立發票為由，按向消費者之終端銷售金額 16 億

8,305 萬 1,941 元，減除 3 億 6,601 萬 8,926 元視為漏稅罰部分，以 13 億 1,703 萬 3,015 元，裁處百分之五罰鍰計 6,585 萬 1,651 元，及未按規定自合作店取得租金進項憑證 3 億 6,601 萬 8,926 元，亦裁處百分之五罰鍰，計 1,830 萬 0,946 元（此部分同時也被稽徵機關擬制為所漏稅額！），總計高達 8,415 萬 2,597 元之鉅額行為罰，就算退一萬步如稽徵機關自行妄稱之「聲請人藉向合作店銷售，而不直接向消費者開立發票，以致未自合作店取得租金進項發票，最終造成 1,830 萬 0,946 元之漏稅結果」，稽徵機關無視自己裁處 3 倍漏稅罰（5,490 萬 2,838 元）之事實，憑證行為罰之裁處金額竟然遠超過漏稅罰，不惟違反鈞院釋字第 503 號解釋之漏稅罰與行為罰從重處斷之解釋意旨，且更達渠所稱漏稅額之 4.6 倍之譜！試問稽徵機關就 16 億餘元之統一發票所耗費之稽徵人力、成本花費是否有高達憑證金額百分之五之 8,415 萬 2,597 元可言？上述聲請人切身之例正足以昭示行為時稅捐稽徵法第 44 條將罰鍰計算基礎連結至憑證金額，又未比照其他稅捐行為罰設定最高金額上限，以致動輒高額之罰鍰對照稽徵機關查核憑證所支出之稽徵成本，根本顯失衡平，其違反比例原則與財產權保障至為明顯。

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

「憲法第七條規定，中華民國人民在法律上一律平等，其內涵並非指絕對、機械之形式上平等，而係保障人民在法律上地位之實質平等；立法機關基於憲法之價值體系及立法目的，自得斟酌規範事物性質之差異而為合理之差別對待。」鈞院釋字第 596 號解釋釋有明文，平等原則作為法律一般原理原則，立法權就行政罰之構成要件及法律效果，固有裁量空間，仍應受平等原則之拘束。

稅捐行為罰有別於漏稅罰，前者係違反作為義務而應受處罰，後者須具有處罰法定要件之漏稅事實方得為之，除處罰之性質與種類不同，必須採用不同之處罰方法或手段，以達行政目的所必要者外，僅得從一重處罰，不得重複處罰，已詳如鈞院釋字第 503 號解釋所闡釋在案。由此當可窺知行為罰與漏稅罰不惟存有行為、結果階段之規範關係，又因漏稅罰係就故意、過失違反稅法上誠實義務而致漏稅結果之行為，乃以所漏稅額倍數作為裁罰基準，故其所針對之行為態樣違章嚴重情節，當遠超過行為罰僅以違反作為

義務而已，倘若比照刑罰理論，即有所謂「實害犯」與「危險犯」之程度差距。就裁罰效果之立法基準，毋寧應基於行為侵害法益之嚴重性，實害犯應重於危險犯。反之，危險犯之裁罰效果如重於實害犯者，立法機關容有濫用立法裁量權限，違反平等原則與比例原則之疑義。

如以上述基準審查行為時稅捐稽徵法第 44 條其中關於「應給與他人憑證而未給與」及「應自他人取得憑證而未取得」之部分，就違反憑證義務行為，概按憑證總額一律裁處 5% 之罰鍰，容有以下憑證行為罰重於漏稅罰，以及行為罰之間輕重失衡之違憲疑義：

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

行為時稅捐稽徵法第 44 條其中關於「應給與他人憑證而未給與」及「應自他人取得憑證而未取得」之規定，係根據稽核機關所認定憑證記載金額之百分之五，計算應科處的罰鍰，因為與營業稅的計算標準相同，以致於憑證行為罰之裁處，容有高過漏稅罰。例如當營業稅稅率比較低之情形，例如金融業專屬本業之營業稅率為百分之二，如違反據實報稅證明義務且有逃漏稅，而從一重處罰者，隨即發生「行為罰吸收漏稅罰」之荒謬不合理現象；又如行為人可適用稅務違章案件減免處罰標準之規定（如該標準第 15 條第 2 項第 2 款所列情形），以致漏稅額處罰較低時，也會發生上開「行為罰吸收漏稅罰」現象。此則顯然產生情節較重之逃漏稅捐之實害行為，其所受之裁罰，竟然輕於違反憑證義務之危險行為，以致危險犯處罰重於實害犯，構成違反平等原則之評價矛盾。

上開裁罰效果未符情節輕重之評價失衡問題，亦存在於稅捐稽徵法第 44 條與第 45 條行為罰之間。按稅捐稽徵法第 45 條規定，（註二十二）對於依規定應設置帳簿而不設置、不依規定記載、不依規定保存帳

簿等違反義務行為的處罰，有三種上限規定，分別為 7 千 5 百元、1 萬 5 千元及 6 萬元罰鍰。就防免逃漏稅之規範目的而言，帳簿作為彙總憑證與營業交易之功能，帳簿之設置、記載和保存，相較於個別憑證取得、給與及保存而言，可說更為重要得多，欠缺憑證時，之所以能有認定總額據以計算罰鍰，帳冊資料是關鍵證據。然而違反帳簿設置、記載、保存義務所受的處罰，就上開三種處罰上限而言，憑證金額在 15 萬元、30 萬元及 120 萬元以上的情形，比違反取得、給與、保存憑證義務處罰卻要輕得多。

綜上，行為時稅捐稽徵法第 44 條其中關於「應給與他人憑證而未給與」及「應自他人取得憑證而未取得」之部分，就違反憑證義務行為，概按憑證金額裁處百分之五罰鍰，顯有違反「危險犯不得重於實害犯」，裁罰效果應視違章情節輕重之基本評價原則，以致輕度違反憑證義務之行為，卻遭受到重於違反誠實記帳義務，甚至重於漏稅罰之輕重失衡等違反平等原則之違憲結果。

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

按「裁處罰鍰，應審酌違反行政法上義務行為應受責難程度、所生影響及因違反行政法上義務所得之利益，並得考量受處罰者之資力。」乃行政罰法第 18 條第 1 項之明文規定，揭櫫行政機關就人民違反行政法上義務，而予裁處時，應審酌個案違章情節輕重，就裁罰效果進行合目的性裁量之基本原則。相同意旨，亦可見諸社會秩序維護法第 28 條之規定：「違反本法之案件，量罰時應審酌一切情狀，尤應注意左列事項，為量罰輕重之標準：一、違反之動機、目的。二、違反時所受之刺激。三、違反之手段。四、行為人之生活狀況。五、行為人之品行。六、行為人之智識程度。七、行為人與被害人之關係。八、行為人違反義務之程度。九、行為所生之危險或損害。十、行為後之態度。」

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

司法院釋字第 641 號解釋：「菸酒稅法第二十一條規定：『本法施行前專賣之米酒，應依原專賣價格出售。超過原專賣價格出售者，應處每

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

司法院釋字第 423 號解釋文第 2 段：「交通工具排放空氣污染物罰鍰標準第五條，僅以當事人接到違規舉發通知書後之『到案時間及到案與否』，為設定裁決罰鍰數額下限之唯一準據，並非根據受處罰之違規事實情節，依立法目的所為之合理標準。縱其罰鍰之上限並未逾越法律明定得裁罰之額度，然以到案之時間為標準，提高罰鍰下限之額度，與母法授權之目的未盡相符，且損及法律授權主管機關裁量權之行使。」

惟查，本件行為時稅捐稽徵法第 44 條其中關於「應給與他人憑證而未給與」及「應自他人取得憑證而未取得」之部分，就客觀上欠缺發生漏稅可能性之違反憑證義務行為，概按憑證總額一律裁處 5% 之罰鍰，亦即稽徵機關認定納稅義務人構成怠於履行開立或取得憑證之情事時，就法律效果僅有唯一合法選擇，稽徵機關根本無從依違章情節之輕重。申言之，無論所涉憑證金額是 1 千元、1 萬元或 1 億元，憑證錯開究竟是抬頭書寫錯誤、重複開立，抑或意圖利用跳開發票來隱匿銷售額，稽徵機關均僅得依憑證金額百分之五裁處。對照同法第 45 條違反設置或記載帳簿義務及第 46 條拒絕調查之處罰，其罰鍰裁處均設有一定範圍，如 3 千元以上 7 千 5 百元以下，或 3 千元以上 3 萬元以下，其除定有裁量範圍與金額上限之外，裁罰基準更未連結至稅額、帳簿或憑證金額等，由此足證稅捐稽徵法第 44 條概按憑證總額裁處 5% 罰鍰，顯有剝奪稽徵機關個案裁量權，不符前揭司法院釋字第 641 號、第 423 號解釋關於人民財產權保障及比例原則之解釋意旨。

上開行為時稅捐稽徵法第 44 條其中關於「應給與他人憑證而未給與」及「應自他人取得憑證而未取得」之部分，裁罰過重、剝奪裁量權等等，有違人民財產權保障及比例原則之問題，查財政部近來亦意識上開問題，主動提出稅捐稽徵法修正草案，擬針對營業人短漏開發票，或未取得發票等交易憑證之行為罰，改採限額處罰，罰鍰金額最高不超過 100 萬元。（註二十三）惟縱令將來修法通過，如本件聲請人之 88 年～91 年之修法前案件仍

無從溯及既往而援引救濟，仍有賴 鈞院作成違憲解釋，始可另循再審途徑救濟。

### （三）解決疑義必須解釋憲法之理由

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

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

### 四、關係文件之名稱與件數

附件一：最高行政法院 96 年度判字 851 號判決影本

附件二：臺北高等行政法院 95 年度訴字 332 號判決影本

附件三：營業稅法施行細則第 52 條修正總說明

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

註二：黃茂榮，營業稅之稅捐客體及歸屬與量化，收入＜稅捐法專題研究（各論部分）＞，植根出版，2001 年，116 頁。另參見臺北高等行政法院 95 年度訴字第 1895 號判決：「按營業稅係針對所得支出所課徵之消費稅，因直接對消費者本身課徵消費稅技術上有困難，故立法技術乃設計對營業人銷售貨物或勞務行為時予以課徵。而在加值型營業稅制下，是以營業人在其營業活動中為貨物或勞務所創造之加值金額據為課稅基礎。又為了如實反映營業人就其產銷階段所創造之加值金額，應代國家向後手買受人收取之營業稅賦金額，在稽徵技術上乃是用『銷項稅額』減除『進項稅額』，以其餘額作為該營業人對國家應繳納之營業稅額；亦即由營業人將該稅額轉嫁在價格方面，於銷貨時回收，是其名目納稅義務人與實質稅捐負擔人並不一致，其名目納稅義務人為該營業人，而實質稅捐負擔人則為向其購買該貨物或勞務之買受人（可能為營業人也可能為消費者）。」

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

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

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

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

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

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

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

註十：參見立法院公報第 96 卷第 45 期委員會紀錄第 1～2 頁。

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

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

註十三：查臺北高等行政法院 95 年度判字第 1895 號判決經 96 年 9 月 13 日判決罰鍰應予撤銷之後，原、被告均未上訴而告確定。

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

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

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

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

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

註十九：財政部 96 年 1 月 30 日台財稅字第 09604504120 號函：「主旨：有關營業人將商品暫借交付銷售商展售，俟消費者向銷售商購買時，營業人與銷售商再成立買賣契約交付款項者，營業人應如何開立統一發票乙案，復如說明。說明：二、按『營業人開立銷售憑證時限表』中，買賣業：『一、以發貨時為限……』，……。本案暫借交付展售之交易模式，並未協訂相關試驗內容，尚非屬『試驗買賣』，營業人仍應比照買賣業之一般規定，於發貨時，依規定開立統一發票並課徵營業稅。三、至上開營業人如符合統一發票使用辦法第 15 條之 1 規定，得向所在地主管稽徵機關申請，按月彙總於當月月底開立統一發票，並報繳營業稅。」

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

註二十一：例如所得稅法第 27 條規定進銷貨未保存憑證，得按「最低價格」核定其進貨成本，或按「最高價格」核定其銷貨價格；復具體個案倘依所得稅法

第 80 條第 3 項之所得額標準，所核計之所得額往往低於同法第 83 條之同業利潤標準所核計數，實務上多慣稱同業利潤標準具有「懲罰性」。至於推計課稅可否含有懲罰性稅捐之問題，可參見：陳清秀，稅法總論，元照出版，2006 年 10 月，4 版，575 及 582 頁。

註二十二：稅捐稽徵法第 45 條：「（第一項）依規定應設置帳簿而不設置，或不依規定記載者，處新臺幣三千元以上七千五百元以下罰鍰，並應通知限於一個月內依規定設置或記載；期滿仍未依照規定設置或記載者，處新臺幣七千五百元以上一萬五千元以下罰鍰，並再通知於一個月內依規定設置或記載；期滿仍未依照規定設置或記載者，應予停業處分，至依規定設置或記載帳簿時，始予復業。（第二項）

依規定應驗印之帳簿，未於規定期限內送請主管稽徵機關驗印者，除通知限期補辦外，處新臺幣一千五百元以上一萬五千元以下罰鍰；逾期仍未補辦者，得連續處罰至補辦為止。（第三項）不依規定保存帳簿或無正當理由而不將帳簿留置於營業場所者，處新臺幣一萬五千元以上六萬元以下罰鍰。」

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

謹 狀

司 法 院 公 鑒

聲請人：香港商·捷時海外貿易有限公司  
台灣分公司

代表人 盧 政 宏

代理人 林 昇 平 會計師

中 華 民 國 九 十 八 年 十 月 二 十 九 日

（附件一）

最高行政法院判決

96 年度判字第 851 號

上 訴 人 香港商·捷時海外貿易有限公司台灣分公司

代 表 人 馮永昌

訴訟代理人 林昇平

蔡季嫻

被 上 訴 人 財政部臺北市國稅局

代 表 人 許虞哲

上列當事人間因營業稅事件，上訴人對於中華民國 96 年 2 月 15 日臺北高等行政

法院 95 年度訴字第 332 號判決，提起上訴，本院判決如下：

主 文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理 由

一、本件上訴人經人檢舉涉嫌於民國（下同）88 年至 91 年間漏報銷售貨物金額新臺幣（下同）3 億 6,601 萬 8,926 元（不含稅），並漏開統一發票，計逃漏營業稅 1,830 萬 0,946 元；又給付租金與如各合作店 3 億 6,601 萬 8,926 元，未依法取得憑證；另銷售貨物 13 億 1,703 萬 3,015 元，應開立發票與消費者，卻開立給各合作店，係未依法給與他人憑證。嗣被上訴人查得上訴人於合作店設櫃銷售時，係以各合作店之發票開立與消費者，每月再依各合作店開立發票總額與租金之差額，另開立發票與各合作店，作為各合作店之進項憑證，經審酌上訴人與合作店（出租人）簽訂合作合約內容及實際營運情形，核認不符財政部對百貨公司專櫃銷售型態開立發票規定之構成要件，自不宜比照百貨公司設專櫃型態方式開立發票，經審理結果，乃核定補徵上訴人營業稅 1,830 萬 0,946 元，並按所漏稅額處上訴人 5 倍之罰鍰計 9,150 萬 4,700 元（計至百元止），另按其未依規定給予他人憑證之金額 13 億 1,703 萬 3,015 元處 5% 罰鍰計 6,585 萬 1,651 元，及按其未依規定取得他人憑證之金額 3 億 6,601 萬 8,926 元處 5% 罰鍰計 1,830 萬 0,946 元，合計處罰鍰 1 億 7,565 萬 7,297 元。上訴人不服，主張其與合作店之合作方式，與一般百貨公司與供貨商之關係相同，有關上訴人就銷售貨物予合作店之發票開具方式自宜比照一般百貨公司之例辦理；上訴人之銷售對象為合作店，故皆已依法開具足額銷售額之發票予合作店，並無漏繳營業稅之情事，亦不造成國家短徵營業稅之結果；根據司法院釋字第 337 號解釋之意旨，上訴人之行為並不該當於營業稅法第 51 條之處罰要件云云，申請復查，經被上訴人認上訴人於合作店提供之場所經營「GIORDANO」品牌服飾專賣，並由上訴人提供銷售人員、營業設備、商品等內容，均顯示該合作契約書實質上為租賃契約關係；且上訴人與合作店雙方並無實質進銷貨事實，並未符合財政部 77 年 4 月 2 日台財稅字第 761126555 號函釋百貨公司專櫃銷售型態規定之要件，上訴人對相關法律規定，顯屬誤解；又依上訴人與合作店簽訂之合作合約書及營收情形表可知，上訴人於 88 年至 91 年間先後計有彰化中華、彰化二等 30 家合作店，上開期間該等合作店之銷售總額為 16 億 8,305 萬 1,941 元，減除上訴人開立發票與合作店銷售額 13 億 1,703 萬 3,015 元後，上訴人銷貨短開發票違章金額計 3 億 6,601

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

二、本件上訴人在原審起訴意旨略以：系爭合作店合約書之約定並無租賃法律關係之構成要件，上訴人並無依合作店合約書向各合作店取得租金發票之作為義務。被上訴人一方面否定上訴人所作合作店合約書為上訴人所作銷售貨物給合作店之買賣合約書之主張，更進一步主張合作店合約書為上訴人與合作店之租賃關係合約、上訴人直接銷售貨物給買受人，此等事實，應由被上訴人負舉證責任，被上訴人並未提供任何客觀事實證據，以遂其說。本件不論採上訴人主張或被上訴人主張政府營業稅稅收總收入完全相同，即為 4,536 萬 1,947 元，在現行營業稅制下，營業稅由最後階段之消費者負擔，不會因銷售階段之不同，造成政府營業稅稅收之損失，上訴人及合作店既無取得任何不法租稅利益，亦無逃漏租稅之意圖與既遂，即無補徵營業稅之情事。被上訴人既主張合作店合約書為租賃合約書，何來上訴人有營業稅法第 51 條第 3 款之作為義務違反，上訴人縱有營業稅法第 51 條第 3 款之作為義務違反，亦無逃漏租稅之結果，無作為義務違反之故意、過失，即無處罰之該當。被上訴人原以財政部 83 年 7 月 9 日台財稅字第 831601371 號函為本件之處分，而財政部 95 年 5 月 23 日台財稅字第 09504535500 號函已載明不再適用 83 年 7 月 9 日台財稅字第 831601371 號函，被上訴人、訴願機關援引已廢棄之 83 年 7 月 9 日台財稅字第 831601371 號函為處分，實有違背法令。「各合作店每月實際銷售額及給付租金明細表」為被上訴人根據合作店申報之 401 表所載之發票銷售金額及發票進貨金額之差額而編製，本為合作店之銷貨毛利，非租金，且「各合作店每月實際銷售額及給付租金明細表」並非上訴人所提供，純為被上訴人自行認作編製，被上訴人依自行編製之證據而為罰鍰之處分，於法即有不合。縱依被上訴人主張各合作店漏開 3 億 6,601 萬 8,926 元之租金發票，上訴人漏開 3 億 6,601

萬 8,926 元之買賣貨物發票，同一份合作店合約書兩當事人，為何各合作店不處漏稅罰亦不補本稅，而上訴人卻受處漏稅罰及補稅，被上訴人違背司法院釋字第 385 號解釋之法律規定，即違背割裂原則。另被上訴人未經查證，即論處漏稅罰、行為罰及補稅，包括被上訴人認作合作店應開立之租金發票給上訴人及上訴人應開立之銷售貨物發票給買受人，其金額均有重大錯誤。為此請判決將訴願決定及原處分不利於上訴人之部分均撤銷等語。

三、被上訴人則以：依上訴人與各合作店合約書內容，上訴人與各合作店間合作經營銷售之模式，係由各合作店提供店面，連同店內裝潢、水電及保全設備等供上訴人使用，而上訴人則負擔店面之貨品、人員及店內之經營管理，並對店內所提供商品保留所有權。至於利潤分配，則由上訴人每月按約定之比例（以營業額為基準）計算所得之金額給付各合作店，作為各合作店應取得之報酬。申言之，上訴人在各合作店所提供之店面經營服飾店，其所販賣之商品，乃係由上訴人自進自銷，而非由上訴人將其 GIORDANO（佐丹奴）品牌之服飾等商品銷售給各合作店後，再由各合作店銷售給消費者。亦即各合作店於系爭之合作契約中，並無銷售 GIORDANO（佐丹奴）商品之權責，僅係提供店面供上訴人使用，再由上訴人每月按其實際銷售營業額之比例計算酬勞支付給各合作店，作為使用系爭店面之對價；足認系爭合約之性質，應屬店面之租賃契約，而非關於 GIORDANO（佐丹奴）品牌之服飾等商品之買賣契約，亦非屬經營服飾店之合夥契約。否則若由各合作店自行經營該店之服飾買賣，各合作店應自負盈虧，實無由上訴人每月按其實際銷售營業額之比例計算酬勞支付給各合作店之理，被上訴人認定上訴人支付給各合作店上開酬勞屬租金之性質，尚無違誤。至於各合作店所收取者為佣金收入或租金收入，僅屬名稱不同而已，其為各合作店提供營業場所供上訴人使用之銷售勞務所得，並無不同。此型態與百貨公司採專櫃銷售貨物之型態不同，自不宜比照百貨公司設專櫃型態之方式開立統一發票。故上訴人主張上開交易行為，係為與各合作店之經銷買賣關係，與事實不符，顯係對法令之誤解。次查各合作店提供系爭店面供上訴人使用，再由上訴人按其銷售商品營業額之比例計算給付上訴人之酬勞，作為使用系爭店面之對價，已如上述；雖各合作店取得是項對價之金額係採浮動方式計算，金額多寡每月並不固定，然仍不影響該項報酬具有租金之性質。參照本院 87 年 7 月份第 1 次庭長評事聯席會議決議及營業稅法第 1 至 3 條規定意旨，營業稅係消費稅，納稅義務人為銷售貨物或勞務之營業人等，將貨物之所有權移轉與他人，以取得代價者，為銷售貨物。故貨物之移轉即應課稅，上訴人係為納稅主體，本件上訴人銷售貨物應開立發票金額 16 億 8,305 萬 1,941 元給消費者，卻只開立 13 億 1,703 萬 3,015 元給各合作店，故

漏開金額為 3 億 6,601 萬 8,926 元（此漏開金額上訴人主張係逕以應給付予各合作店之租金抵銷，此部分漏未開立統一發票，就上訴人而言即有漏稅事實存在），即有漏稅，應處漏稅罰；又應開立發票給消費者，卻開給各合作店，即構成未依規定給予他人憑證之違章行為，應處行為罰。基於租稅法定主義，國家之稅制既有明確規範納稅義務人，納稅主體不容由營業人濫用法律形式任意變更之，否則稅務機制何以維持。因此，本案上訴人支付給各合作店的酬勞為 3 億 6,601 萬 8,926 元，合作店應開立發票給上訴人。依合作契約書記載內容，貨物所有權仍屬於上訴人，是本件被上訴人核定貨物係由上訴人直接銷售給消費者，上訴人應開立發票金額 16 億 8,305 萬 1,941 元給消費者。被上訴人查得上訴人於合作店設櫃銷貨時，係以各合作店之發票開立與消費者，每月再依各合作店開立發票總額與租金之差額，另開立發票與各合作店，作為各合作店之進項憑證，經審酌上訴人與合作店（出租人）簽訂合作合約內容及實際營運情形，核認不符財政部對百貨公司專櫃銷售型態開立發票規定之構成要件，自不宜比照百貨公司設專櫃型態方式開立發票等語，資為抗辯。

四、原審斟酌全辯論意旨及調查證據結果，以：（一）補徵營業稅部分：按「營業人銷售貨物或勞務，應依本法營業人開立銷售憑證時限表規定之時限，開立統一發票交付買受人。」「營業人除本法另有規定外，不論有無銷售額，應以每 2 月為 1 期，於次期開始 15 日內，填具規定格式之申報書，檢附退抵稅款及其他有關文件，向主管稽徵機關申報銷售額、應納或溢付營業稅額。其有應納營業稅額者，應先向公庫繳納後，檢同繳納收據一併申報」「營業人有左列情形之一者，主管稽徵機關得依照查得之資料，核定其銷售額及應納稅額並補徵之……四、短報、漏報銷售額者。五、漏開統一發票或於統一發票上短開銷售額者。」及「對外營業事項之發生，營利事業應於發生時自他人取得原始憑證，如進貨發票，或給與他人原始憑證，如銷貨發票。」行為時營業稅法（90 年 7 月 9 日營業稅法名稱修正公布為加值型與非加值型營業稅法，並於 91 年 1 月 1 日施行，修正前後此等條文內容未變，而本件行為時間橫跨修法前後）第 32 條第 1 項前段、第 35 條第 1 項、第 43 條第 1 項第 4 款及第 5 款及稅捐稽徵機關管理營利事業會計帳簿憑證辦法第 21 條分別定有明文。又「主旨：規定百貨公司採用專櫃銷售營業，適用結帳時取具進貨憑證之條件及應辦理之事項。說明：二、百貨公司採用專櫃銷售貨物者，如符合左列條件，對於供應商提供陳列銷售之貨物，得向主管稽徵機關申請依照與供應商約定每次結帳（算）之次日取具進貨統一發票列帳：（一）股份有限公司組織。（二）經核准使用藍色申報書或委託會計師查核簽證申報營利事業所得稅。（三）申請前一年度未經查獲短、

漏開統一發票。三、茲將百貨公司及專櫃廠商應辦理事項規定如次：（一）百貨公司應與專櫃貨物供應商就有關專櫃貨物之交易，明定結帳期間及抽成百分比，訂立書面契約，……（二）百貨公司對於採專櫃銷售之貨物，應於銷售時依法開立統一發票，……四、百貨公司應提供其與專櫃供應商間之合約、銷售金額、銷售清單等資料，以供稽徵機關查核其營利事業所得稅。」「……公司於合作店銷售之經營型態雖與於百貨公司設專櫃銷售之型態類似，且均以合約約定按銷售額之一定比率支付佣金，惟該公司於合作店銷售貨物所得之貨款，係由該公司自行收款，其交易性質應認屬該公司之銷貨，應由該公司依規定開立統一發票交付買受人。」及「……至營業人與另一營業人簽訂合作合約書，合作經營銷售貨物之案例，如其合作雙方無進銷貨關係，僅單純為租賃關係，則與百貨公司採專櫃銷售貨物之型態不同，自不宜比照百貨公司設專櫃型態之方式開立統一發票。」分別經財政部 77 年 4 月 2 日台財稅字第 761126555 號、91 年 6 月 21 日台財稅字第 0910453902 號及 92 年 1 月 28 日台稅二發字第 0920450761 號等函令解釋明確。次按「稱買賣者，謂當事人約定一方移轉財產權於他方，他方支付價金之契約。」「稱租賃者，謂當事人約定，一方以物租與他方使用收益，他方支付租金之契約。」民法第 345 條第 1 項、第 421 條第 1 項復著有規定。再「解釋意思表示，應探求當事人之真意，不得拘泥於所用之辭句。」民法第 98 條亦定有明文；而「解釋契約，固須探求當事人立約時之真意，不能拘泥於契約之文字，但契約文字業已表示當事人真意，無須別事探求者，即不得反捨契約文字而更為曲解。」最高法院 17 年上字第 118 號著有判例可資參照。經查，上訴人與各合作店簽訂之「合作店合約書」、「設櫃契約書」、「合約書」、「合作契約書」等，其契約型式略有不同，然由上開合約書內容觀之，上訴人與合作店之經營銷售之模式，無非係由合作店提供店面，並備妥發票供上訴人使用；而上訴人則負擔店面之貨品、人員與店內之經營管理。至於利潤之分配，則由上訴人每月按約定之比例（以營業額為準）計算所得之金額給付合作店，作為合作店應取得之報酬。申言之，合作店提供店面，供上訴人銷售其所有 GIORDANO 佐丹奴品牌服飾，上訴人於銷售取得金額後，每月再按約定之比例計算所得之金額給付合作店；並未約定上訴人係將 GIORDANO 佐丹奴品牌之服飾賣給合作店，合作店應給付價金給上訴人。是依上揭合約書內容觀之，合作店並未取得系爭銷售商品之所有權，其所販賣之商品，乃係由上訴人自進自銷，而非由上訴人將其品牌之服飾等商品銷售給合作店後，再由合作店銷售給消費者；亦即合作店於系爭之合作契約中，並無銷售上訴人商品之權責，僅係提供店面供上訴人使用，再由上訴人每月按其實際銷售營業額之比例計算該報酬支付予合作店，

作為使用系爭店面之對價，而上訴人亦不否認確有支付，核與營業稅法第 3 條第 2 項前段所稱提供貨物與他人使用、收益，以取得代價者，為銷售貨物之規定相符，是系爭合約之性質，應屬店面之租賃契約，而非關於 GIORDANO 品牌之服飾等商品之買賣契約，亦非屬經營服飾店之合夥契約。否則若由各合作店自行經營該店之服飾買賣，即應由其自負盈虧，焉有由上訴人每月按其實際銷售營業額之比例計算報酬之理。是被上訴人認定各合作店向上訴人收取上開報酬係屬租金之性質，尚無違誤。雖租金因按銷售金額一定比例計算，金額多寡並不固定，但此乃雙方契約約定之特性，並不影響其租金之本質；又在前述上訴人商品所有權並未移轉予合作店之前提下，亦不能以此浮動型態之租金，即斷言合作店對系爭商品之銷售有自負盈虧之情形。至於本件形式上雖係由上訴人開立售貨之統一發票給合作店，再由合作店開立統一發票予消費者，然本件上訴人與合作店之間既係租賃契約之性質，則在上訴人未再提出其他反證推翻上開契約證明力之情形下，自無從徒憑該已經與系爭合約內容比對有所抵觸之統一發票之記載，作為認定上訴人與合作店間有買賣關係存在之論據。因此，上訴人主張系爭合作店合約書係上訴人銷售貨物給合作店之買賣合約書，並非由上訴人直接銷貨給消費者，而係由合作店自行銷售；系爭合約書為買賣及授權之契約，合作店每月實際銷售額係合作店銷貨毛利，並非租金云云，即與上開契約約定不符，委非可採。又上開上訴人與各合作店所簽訂之契約書，其文字內容業已明確表示當事人真意，法院基於上訴人所提示之各合作店合約書作成解釋，合於上開民法第 98 條規定解釋意思表示之本旨，自無不舉證之問題，亦與契約自由之違反無涉。本件上訴人就其提供之 GIORDANO 佐丹奴品牌商品，始終保留所有權，且就有關商品銷售之價格及代銷之方式如何，上訴人均未於契約有明確之授權，自與市場上受託代銷之合作經營模式有別；其又未委託合作店代為經營，核與一般加盟店係由提供服務之業者授權加盟店使用其商標或技術等，業者收取權利金，加盟店自負有關營業盈虧之情形亦不相同；且上訴人與各合作店之經營模式，與一般百貨公司採專櫃銷售貨物之方式亦非一致，蓋百貨公司採專櫃銷售貨物者，其交易方式為專櫃供應商銷貨予百貨公司，百貨公司再銷貨予消費者，故專櫃供應商與百貨公司間，就其銷售之商品，確實有進、銷項之事實，從而專櫃供應商於銷貨時，乃開立百貨公司之統一發票交付消費者，核與營業稅法第 32 條第 1 項及稅捐稽徵機關管理營利事業會計帳簿憑證辦法第 21 條第 1 項規定並無不合（有前揭財政部 77 年 4 月 2 日台財稅字第 761126555 號、91 年 6 月 21 日台財稅字第 0910453902 號及 92 年 1 月 28 日台稅二發字第 0920450761 號函可資參照），而上訴人與各合作店銷售之經營型態，雖約定由上訴人按銷售金額之一

定比率利潤支付予各合作店，惟上訴人對提供之商品未移轉所有權，且就銷售貨物所得之貨款，係由上訴人自行收款，其交易性質應認屬上訴人之銷貨，要與百貨公司採專櫃銷售貨物之情形不同，自無法比照上揭有關專櫃銷售模式以開立百貨公司統一發票之模式辦理。本件上訴人依系爭合約書約定，既為其品牌商品之出賣人，依營業稅法第 1 條、第 32 條第 1 項及第 35 條第 1 項規定，即屬營業稅之納稅義務人，自應於銷售貨物時按期申報銷售額及其應納營業稅額，上訴人未依規定由其開立統一發票予買受人（消費者）報繳營業稅，而以合作店名義開立統一發票，其本身僅開立銷貨予合作店之統一發票，就其差額，上訴人自有應補繳稅額之客觀事實。因此，被上訴人以上訴人商品之銷售額（即合作店銷售額）16 億 8,305 萬 1,941 元，減除上訴人開立發票與合作店（即出租人）銷售額 13 億 1,703 萬 3,015 元，計算上訴人銷貨短開發票金額計 3 億 6,601 萬 8,926 元，核定補徵營業稅 1,830 萬 0,946 元，揆諸前開規定，於法自無不合。至非實際銷售人之合作店已按其開立發票之金額報繳營業稅部分，要屬被上訴人應否退還之問題，並不影響本件上訴人補繳營業稅之義務，國庫亦不生雙重得利之情形；而課稅之主體及返還之主體，既有不同，即無何違反司法院釋字第 385 號解釋之割裂適用情事。又上訴人於原審審理時主張被上訴人據以計算銷售額之「上訴人各合作店每月實際銷售額及給付租金明細表」，並非上訴人所提示，且未經被上訴人調查云云。但查，該「各合作店每月實際銷售額及給付租金明細表」係被上訴人依據各合作店申報之 401 表所載之發票銷售金額及發票進貨金額所編製而成，為被上訴人所陳明在卷，復為上訴人所不否認，並有專案申請調檔統一發票查核清單可為佐證，自有其依據，則被上訴人用以作成本件上訴人商品之銷售額及上訴人支付各合作店租金之計算，即難謂為違法。再者，承前所述，我國現行加值型營業稅係就各個銷售階段之加值額分別予以課稅之多階段銷售稅，各銷售階段之營業人皆為營業稅之納稅義務人。故該非交易對象之人是否已按其開立發票之金額報繳營業稅額，並不影響本件營業人補繳營業稅之義務；又依營業稅法第 1 條至第 3 條規定意旨，祇要將貨物移轉即發生課稅事實；且基於租稅法定主義，納稅主體不容由營業人任意變更之。本件上訴人與各合作店間係租賃契約關係，而店內之商品為上訴人自進自銷，已如前述，則上訴人另應就上開銷售貨物金額 3 億 6,601 萬 8,926 元部分開立發票給消費者，然卻未開立，依照上開說明，其有漏報銷售額及漏稅事實甚為明顯，是上訴人主張不論採上訴人主張或被上訴人主張，政府營業稅稅收總收入完全相同，對國庫未造成短徵營業稅之情形，上訴人即無逃漏租稅之意圖與既遂，即無補徵營業稅之情事云云，核非足採。況上訴人直接銷售貨物給消費者，與先銷

售給各合作店，再由各合作店轉賣給消費者，其間仍存有極大之差異，蓋依一般交易常情，後者之合作店通常會再加計其個人利潤於價格當中，如此一來自產生加值金額，國家自可從中再獲取因「銷項稅額」減除「進項稅額」之營業稅，故上訴人所稱不管二階段或三階段課稅均係合法，上訴人本可自由選擇云云，顯然係忽略上開可能的變素，委難憑採。至於上訴人訴稱「營業稅係由最後階段之消費者負擔，不論一個階段銷售或分成兩個階段銷售，只要各營業人誠實申報並為繳納營業稅，政府營業稅稅收總收入是相同時，不會因銷售階段之不同，造成政府營業稅稅收之損失。」一節，係建立在國家稅收固定的前提之上，但營業稅可因營業人之主觀想法及經濟活動之客觀結構而有所變動，已如前述，故上開論點亦非可一概而論，其理甚明，自難採為有利上訴人之認定。至於上訴人援引財政部 95 年 5 月 23 日台財稅字第 09504535500 號函，謂本件有該函之適用云云。然查，上開函令係針對「營業人取得涉嫌虛設行號開立之統一發票申報扣抵」之情形，與本件上訴人租用店面，並保有商品所有權自進自銷之態樣有別，故無上開函令之適用，上訴人就此主張尚有誤會，亦非可採。（二）違反稅捐稽徵法處罰鍰部分：按「營利事業依法規定應給與他人憑證而未給與，應自他人取得憑證而未取得，或應保存憑證而未保存者，應就其未給與憑證、未取得憑證或未保存憑證，經查明認定之總額，處百分之五罰鍰。」經稅捐稽徵法第 44 條規定甚明。又「營利事業應保持足以正確計算其營利事業所得額之帳簿憑證及會計紀錄。前項帳簿憑證及會計紀錄之設置、取得、使用、保管、驗印、會計處理及其他有關事項之管理辦法，由財政部另定之。」行為時所得稅法第 21 條定有明文。又依該條授權制定之稅捐稽徵機關管理營利事業會計帳簿憑證辦法第 21 條規定，乃為執行母法之細節性技術性事項加以規定，合乎立法使營利事業保持足以正確計算其銷售額及營利事業所得額之帳簿憑證之意旨，且未逾越母法之限度，自得適用。是營業人有交易之事實，即應依規定取得實際交易對象開立之進貨憑證，或給與對方銷貨憑證，若有未取得或未給與憑證，即屬違章行為，應受處罰。又稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表「稅捐稽徵稅目第 44 條」部分：「按本條規定就未給與憑證、未取得憑證、未保存憑證，經查明認定之總額處 5% 罰鍰。」上開裁罰金額或倍數參考表係主管機關財政部，分別就稅捐稽徵法、綜合所得稅、營利事業所得稅、貨物稅、菸酒稅、營業稅等稅務違章案件之不同情節，訂定不同之處罰額度，復就行為人是否已補繳稅款、以書面或於談話筆（紀）錄中承認違章事實及何時承認等分別作為減輕處罰之事由，其除作原則性或一般性裁量基準外，另有例外情形之裁量基準，與法律授權目的尚無牴觸。從而，稅捐稽徵機關援引上開裁罰基準作成行政處分，自屬適法。本件上訴人於 88 年

至 91 年間應給付租金與各合作店計 3 億 6,601 萬 8,926 元，應依法向各合作店取得憑證而未取得；另上訴人同期間使用各合作店統一發票總額與給付合作店租金之差額，由上訴人開立發票金額 13 億 1,703 萬 3,015 元，係上訴人應開立統一發票與消費者（實際交易對象），卻開立給與各合作店，應給與他人憑證而未依法給與他人憑證，業經原審法院認定明確，如前所述，自己違反前揭行為時營業稅法第 32 條第 1 項及稅捐稽徵機關管理營利事業會計帳簿憑證辦法第 21 條規定。而上訴人之上開行為，主觀上亦有故意或過失（容後說明），則被上訴人初查時依上訴人上開銷售額應依法向各合作店取得憑證而未取得部分，依稅捐稽徵法第 44 條規定，以經查明認定之總額 3 億 6,601 萬 8,926 元處 5% 罰鍰 1,830 萬 0,946 元；另未給予他人憑證部分，則依稅捐稽徵法第 44 條規定，以經查明認定之總額 13 億 1,703 萬 3,015 元處 5% 罰鍰 6,585 萬 1,650 元（初查時誤計為 6,585 萬 1,651 元，嗣經被上訴人更正），經核既未逾越法定裁量範圍，且無與法律授權目的相違或出於不相關動機之裁量濫用，亦無消極不行使裁量權之裁量怠惰等情事，自難謂不法。（三）違反營業稅法處罰鍰（含部分因擇一從重處罰之違反稅捐稽徵法處罰鍰）部分：按「納稅義務人，有左列情形之一者，除追繳稅款外，按所漏稅額處 1 倍至 10 倍罰鍰，並得停止其營業：……三、短報或漏報銷售額者。」經行為時營業稅法第 51 條第 3 款規定甚明。另稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表「營業稅稅目第 51 條第 3 款短報或漏報銷售額者」部分：「……二、銷貨時未依法開立發票，且於申報當時銷售額時亦未列入申報。按所漏稅額處 3 倍罰鍰。但於裁罰處分核定前已補報補繳稅款及以書面或於談話筆（紀）錄中承認違章事實者，處 2 倍之罰鍰……。」又「納稅義務人同時觸犯租稅行為罰及漏稅罰相關罰則之案件，依本函規定處理。說明……（二）營業人觸犯營業稅法第 51 條各款，如同時涉及稅捐稽徵法第 44 條規定者，參照行政法院 84 年 9 月 20 日 9 月份第 2 次庭長評事聯席會議決議意旨，勿庸併罰，應擇一從重處罰。……」為財政部 85 年 4 月 26 日台財稅字第 851903313 號函釋在案。上訴人於 88 年至 91 年間銷售貨物時，應自行開立發票與實際交易對象，卻使用各合作店申購之統一發票開立與實際交易對象（消費者），因而漏開統一發票及漏報銷貨金額計 3 億 6,601 萬 8,926 元，逃漏營業稅額計 1,830 萬 0,946 元，業如前述，自難謂無違反行為時營業稅法第 51 條第 3 款漏報銷售額及稅捐稽徵法第 44 條未依法給與他人憑證之違章故意。退萬步而言，縱認其無故意，然因上訴人上開就各合作店之銷售貨物行為，應自行開立發票與實際交易對象，法律已明定其構成要件，縱或有適用上之疑義，亦經稅捐稽徵主管機關財政部作成相關

具有解釋性質之函釋在案，亦如前述。上訴人於當期申報營業稅時，對應如何申報，理應參照相關法令規定辦理；若對法令之適用及解釋產生疑義時，上訴人亦非不可向相關專業機構及人員查詢，於獲得正確及充分之資訊後申報；且上訴人因適用法令錯誤或計算錯誤而有溢繳稅款之情形，亦可依稅捐稽徵法第 28 條規定，自繳納之日起 5 年內提出具體證明，申請退還，然上訴人捨此不由，猶有上開漏開統一發票及漏報銷售金額之情形，自難謂其主觀上無違反行為時營業稅法第 51 條第 3 款及稅捐稽徵法第 44 條規定之過失責任。按司法院釋字第 275 號解釋文已說明行政罰不以出於故意為必要，過失者亦應處罰之旨意，故依上訴人行為時之法規範，上訴人縱然僅有過失，亦難以脫免本件行政處罰之責任。況依 95 年 2 月 5 日開始實施之行政罰法第 7 條第 1 項規定，亦將過失行為列為行政處罰之範圍，因此，上訴人仍應承擔本件違章責任，要無疑義。從而，被上訴人重核復查決定依有關上訴人銷售時未依法開立統一發票，且於申報當期銷售額亦未列入申報，致短報或漏報銷售額 3 億 6,601 萬 8,926 元，按所漏稅額 1,830 萬 0,946 元處 3 倍之罰鍰計 5,490 萬 2,800 元（計至百元止），及上開銷售額未依法給與他人憑證部分，則依稅捐稽徵法第 44 條規定，以經查明認定之總額 3 億 6,601 萬 8,926 元處 5% 罰鍰 1,830 萬 0,946 元，並與上開漏稅罰擇一重處漏稅罰鍰 5,490 萬 2,800 元，經核既未逾越法定裁量範圍，且無與法律授權目的相違或出於不相關動機之裁量濫用，亦無消極不行使裁量權之裁量怠惰等情事，自難謂不法。綜上所述，原處分之認事用法並無違誤，訴願決定就不利上訴人之部分遞予維持，亦無不合，上訴人徒執前詞，訴請撤銷訴願決定及原處分關於不利上訴人之部分，為無理由，應予駁回。至上訴人聲請被上訴人提供各合作店申請領用統一發票購買證及被上訴人核准之資料；各合作店每兩個月申請購買、核准購買統一發票之種類、本數、字軌資料；各合作店營業稅 401 表申報資料；各合作店年度營所稅結算申報及核准資料，以證明其與合作店間買賣之交易流程存在乙節，經核該等資料之記載，僅能證明上訴人及各合作店申請領用及開立統一發票之情形，縱經調取到院，亦無解於本件依照上述合約書約定及相關資料所為之認定，是認無調閱之必要。資為其判決之論據。

五、上訴人上訴意旨略謂：（一）被上訴人審認上訴人與各合作店間為買賣課稅法律關係，並據以核定、核准各項稽徵實務，竟未依任何證據、理由，即將上訴人與各合作店之課稅法律關係變更為租賃關係，並苛責上訴人及合作店應補稅、受罰。而原審亦未審認被上訴人變更上訴人與合作店間之課稅法律關係、變更內容及租稅效果，逕為租賃課稅法律關係存在之判決，不僅未於判決內記載理由，亦有

違行政程序法第 8 條、第 9 條之規定，故原判決顯有判決不適用法規及判決不備理由之違法。（二）關於補徵營業稅部分：上訴人縱有應依租賃關係作為義務之違反，並不必然有漏稅而有補稅之要件，然原審未予審究，逕予補稅之判決，亦有違營業稅法第 51 條、司法院釋字第 337 號解釋及財政部 95 年 5 月 23 日台財稅字第 09504535500 號函之規定，為判決不適用法規。又本院 87 年 7 月份第 1 次庭長評事聯席會議之決議，係採用財政部 83 年 7 月 9 日台財稅字第 831601371 號函釋，然因該函釋業經財政部 95 年 5 月 23 日台財稅字第 09504535500 號函規定不予採用，最高行政法院 87 年 7 月份第 1 次庭長評事聯席會議決議意旨亦同為該函釋所明定不予採用，故原判決顯有涵攝法令錯誤之嫌。再者，上訴人已就現行營業稅法第 15 條之規定，就銷項稅額與進項稅額採扣抵計算，政府稅收無實質減損，上訴人與各合作店均無不法租稅利益，為本件並無逃漏營業稅之實證，然原審卻捨棄前開無逃漏稅之論述，亦未於判決書內記載理由，顯有判決不備理由及不適用法規之違誤。又原判決援引財政部 77 年 4 月 2 日台財稅字第 761126555 號、91 年 6 月 21 日台財稅字第 0910453902 號、財政部賦稅署 92 年 1 月 28 日台稅二發字第 0920450761 號函，為本件是否漏稅之爭，有涵攝法令錯誤之判決不適用法規之違法。（三）關於違反稅捐稽徵法處罰鍰部分：本件上訴人被處行為罰，應由被上訴人就上訴人受罰之故意、過失負舉證責任，然本件上訴人並無過失責任卻受處行為罰，原審既未載明上訴人之作為義務違反為何？其故意或過失為何？如何構成受罰之該當？及捨棄財政部 95 年 5 月 23 日台財稅字第 09504535500 號函、司法院釋字第 337 號解釋、稅捐稽徵法第 48 條之 1、行政罰法第 7 條、刑法第 12 條、第 13 條及第 14 條規定之適用，顯有判決不備理由及判決不適用法規之違法。另本件並無逃漏營業稅之既遂，亦無稅捐稽徵法第 44 條行為罰受罰之該當，僅有營業稅法第 48 條之適用，原審未載明排除適用營業稅法第 48 條之理由，為判決不備理由。（四）違反營業稅法處罰鍰部分：本件上訴人已依現行營業稅法證實本件並無任何逃漏租稅之情形，自無構成受漏稅罰之要件，原審違反營業稅法第 51 條、財政部 95 年 5 月 23 日台財稅字第 09504535500 號函、司法院釋字第 337 號解釋、稅捐稽徵法第 48 條之 1、行政罰法第 7 條、第 11 條、刑法第 12 條、第 13 條及第 14 條規定而為漏稅罰，有判決不適用法規之違法。另買賣課稅法律關係經被上訴人自行變更為租賃課稅法律關係，上訴人及各合作店並無任何故意或過失，原審所為上訴人應承擔無過失責任之漏稅罰，有判決不適用法規。（五）財政部 95 年 5 月 23 日台財稅字第 09504535500 號函釋係在釋明當事人如有營業稅法第 51 條各款之違

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

六、本院按：（一）「解釋意思表示，應探求當事人之真意，不得拘泥於所用之辭句。」民法第 98 條亦定有明文；而「解釋契約，固須探求當事人立約時之真意，不能拘泥於契約之文字，但契約文字業已表示當事人真意，無須別事探求者，即不得反捨契約文字而更為曲解。」最高法院 17 年上字第 118 號著有判例可資參照。經查上訴人與各合作店簽訂之「合作店合約書」、「設櫃契約書」、「合約書」、「合作契約書」等，其契約型式略有不同，但其約定意旨大致有：（1）上訴人於各合作店提供之地點，經營 GIORDANO 服飾專賣店。（2）上訴人須提供銷售人員（含薪津）、POS 收銀機、店舖設計、道具（模特兒、貨品陳列架、層板、幻燈片、招牌約定之內容 GIORDANO 字體）、裝潢（含製作及日後維修，但有部分合作店係自行裝潢）、GIORDANO 系列商品、保全設備、商品及生財器具保險事宜。（3）上訴人應負擔所有宣傳媒體之責任及廣告費用，如電視及報章雜誌廣告。（4）店內之經營管理由上訴人全權負責合作店不得干涉。（5）各合作店之利潤為店內每月營業額之一定成數（約 20%左右）。（6）合作店應提供合法之營業發票於店內營業使用。由上開合約書內容觀之，上訴人與合作店之經營銷售之模式，無非係由合作店提供店面，並備妥發票供上訴人使用；而上訴人則負擔店面之貨品、人員與店內之經營管理。至於利潤之分配，則由上訴人每月按約定之比例（以營業額為準）計算所得之金額給付合作店，作為合作店應取得之報酬。申言之，合作店提供店面，供上訴人銷售其所有 GIORDANO 佐丹奴品牌服飾，上訴人於銷售取得金額後，每月再按約定之比例計算所得之金額給付合作店；並未約定上訴人係將 GIORDANO 佐丹奴品牌之服飾賣給合作店，合作店應給付價金給上訴人。是依上揭合約書內容觀之，合作店並未取得系爭銷售商

品之所有權，其所販賣之商品，乃係由上訴人自進自銷，而非由上訴人將其品牌之服飾等商品銷售給合作店後，再由合作店銷售給消費者；亦即合作店於系爭之合作契約中，並無銷售上訴人商品之權責，僅係提供店面供上訴人使用，再由上訴人每月按其實際銷售營業額之比例計算該報酬支付予合作店，作為使用系爭店面之對價，核與營業稅法第 3 條第 2 項前段所稱提供貨物與他人使用、收益，以取得代價者，為銷售貨物之規定相符，是系爭合約之性質，應屬店面之租賃契約，而非關於 GIORDANO 品牌之服飾等商品之買賣契約，亦非屬經營服飾店之合夥契約。否則若由各合作店自行經營該店之服飾買賣，即應由其自負盈虧，焉有由上訴人每月按其實際銷售營業額之比例計算報酬之理。是被上訴人認定各合作店向上訴人收取上開報酬係屬租金之性質，尚無違誤。雖租金因按銷售金額一定比例計算，金額多寡並不固定，但此乃雙方契約約定之特性，並不影響其租金之本質；又在前述上訴人商品所有權並未移轉予合作店之前提下，亦不能以此浮動型態之租金，即斷言合作店對系爭商品之銷售有自負盈虧之情形。又租賃契約係當事人約定一方以物租與他方使用收益，他方支付租金之契約，已如前述，故契約之約定只要符合上開規定，租賃契約即屬成立，縱當事人於訂定契約時，未使用任何與租賃相關之文字，亦不影響其租賃契約之性質等情，業經原判決敘明所憑之證據及得心證之事由，核與證據及論理法則均無違。由上說明可知，被上訴人與原審係依契約書內容之真意認定上訴人與合作店為租賃關係，自屬有據，原判決尚無不備理由或不適用法規之違法。上訴意旨謂被上訴人及原審對租賃關係之成立要件未盡舉證責任，有違本院 32 年判字第 16 號及 39 年判字第 2 號判例意旨，且原判決未載明認定之理由，亦有判決不備理由及不適用法規之違法云云，尚嫌無據而無足取。（二）次按「在核課期間內，經另發現應徵之稅捐者，仍應依法補徵，或併予處罰，……」稅捐稽徵法第 21 條第 2 項前段定有明文。上訴人主張其與各合作店向被上訴人申請營業登記，依法申領統一發票，每二個月向上訴人申報營業稅，每年年度申報營利所得稅，均經被上訴人准許或核定在案等情，縱為非虛，惟此係被上訴人依上訴人之申報所作之審核，雖被上訴人未發覺上訴人違章行為而予以核定，但依上引稅捐稽徵法第 21 條第 2 項規定，只要在核課期間內發現有應徵之稅捐，被上訴人仍得補徵並予以處罰。從而被上訴人依法補徵及並予處罰既是法律所規定，納稅義務人自無從主張信賴保護原則。本件經人向被上訴人檢舉，調查後發現本件違章事實而加以補稅及處罰，原判決予以維持，尚無違反行政程序法第 7 條、第 8 條及第 9 條或其他法令之情事。故上訴人所稱其與 20 餘家合作店在系爭期間之買賣關係，為被上訴人依公權力所為之認定，被上訴人事後變更上訴人與 20 餘家合作店之課稅法律

關係為租賃關係，殊為矛盾、越權，有違信賴保護原則，亦有違行政程序法第 7 條、第 8 條及第 9 條或其他法令之情事云云，顯屬誤解而無可採。至上訴人聲請原審命被上訴人提供各合作店申請領用統一發票購買證及被上訴人核准等資料，經核該等資料之記載，僅能證明上訴人及各合作店申請領用及開立統一發票之情形，縱經調取到院，亦無解於本件依照上述合約書約定及相關資料所為之認定，是並無調閱之必要。亦經原判決敘明不採事由，自難認原判決有上訴意旨所稱之判決理由不備之違法，亦無涵攝法規錯誤之不適用法規之情事。（三）營業稅係針對所得支出所課徵之消費稅，因直接對消費者本身課徵消費稅技術上有困難，故立法技術乃設計對營業人銷售貨物或勞務行為時予以課徵。而在加值型營業稅制下，是以營業人在其營業活動中為貨物或勞務所創造之加值金額據為課稅基礎。又為了如實反映營業人就其產銷階段所創造之加值金額，應代國家向後手買受人收取之營業稅負金額，在稽徵技術上乃是用「銷項稅額」減除「進項稅額」，以其餘額作為該營業人對國家應繳納之營業稅額；亦即由營業人將該稅額轉嫁在價格方面，於銷貨時回收，是其名目納稅義務人與實質稅捐負擔人並不一致，其名目納稅義務人為該營業人，而實質稅捐負擔人則為向其購買該貨物或勞務之買受人（可能為營業人也可能為消費者），是我國現行加值型營業稅係就各個銷售階段之加值額分別予以課稅之多階段銷售稅，各銷售階段之營業人皆為營業稅之納稅義務人，故該非交易對象之人是否已按其開立發票之金額報繳營業稅額，並不影響本件營業人補繳營業稅之義務。為本院 87 年 7 月份第 1 次庭長評事聯席會議決議在案。此決議文並未引述財政部 83 年 7 月 9 日台財稅字第 831601371 號函為依據，故本決議仍屬有效之決議，尚不受財政部上述函釋之變動而影響。故上訴意旨謂本院前述決議因財政部 83 年函釋不再採用而失其效力，尚嫌無據。又上訴人援引財政部 95 年 5 月 23 日台財稅字第 09504535500 號函：「稽徵機關查核營業人取得涉嫌虛設行號開立之統一發票申報扣抵案件之原則。一、稽徵機關查核營業人取得涉嫌虛設行號涉案期間開立之統一發票申報扣抵銷項稅額案件，仍應就交易雙方之進、銷貨情形覈實查核，不得逕按本部 83 年 7 月 9 日台財稅字第 831601371 號函辦理，如無法查明營業人確無向其進貨，且該涉嫌虛設行號已依規定按期申報進、銷項資料，並按其應納稅額繳納者，應免予補稅處罰。二、本令發布日前之未確定案件，稽徵機關應儘速再予查核，依上開規定辦理。」謂本件有該函之適用云云。然查，上開函令係針對「營業人取得涉嫌虛設行號開立之統一發票申報扣抵」之情形，與本件上訴人租用店面，並保有商品所有權自進自銷之態樣有別，故無上開函令之適用，上訴人就此主張尚有誤會。（四）上訴人直接銷售貨物給消費者，與先銷售

給各合作店，再由各合作店轉賣給消費者，其間仍存有極大之差異，蓋依一般交易常情，後者之合作店通常會再加計其個人利潤於價格當中，如此一來自然會產生加值金額，國家自可從中再獲取因「銷項稅額」減除「進項稅額」之營業稅，已經原判決敘明甚詳，並對上訴人所稱不管二階段或三階段課稅均係合法，上訴人本可自由選擇云云，指駁不可採之事由在案，是以原判決就此並無不適用法規、理由不備或理由矛盾之違誤。上訴意旨猶執本件並無逃漏營業稅之既遂，不影響國家稅收等語，加以爭執，核無足取。上訴人另援引原審法院另案即 95 年度訴字第 834 號判決意旨，認國庫之稅收無短漏云云，因所引者為下級審之判決，並無拘束本院之效力。（五）財政部 77 年 4 月 2 日台財稅字第 761126555 號、91 年 6 月 21 日台財稅字第 0910453902 號及 92 年 1 月 28 日台稅二發字第 0920450761 號函釋，均係就是否得適用百貨公司專櫃銷售貨物方式開發票，所作之函釋。本件上訴人就其提供之 GIORDANO 佐丹奴品牌商品，始終保留所有權，且就有關商品銷售之價格及代銷之方式如何，上訴人均未於契約有明確之授權，自與市場上受託代銷之合作經營模式有別；其又未委託合作店代為經營，核與一般加盟店係由提供服務之業者授權加盟店使用其商標或技術等，業者收取權利金，加盟店自負有關營業盈虧之情形亦不相同；且上訴人與各合作店之經營模式，與一般百貨公司採專櫃銷售貨物之方式亦非一致，蓋百貨公司採專櫃銷售貨物者，其交易方式為專櫃供應商銷貨予百貨公司，百貨公司再銷貨予消費者，故專櫃供應商與百貨公司間，就其銷售之商品，確實有進、銷項之事實，從而專櫃供應商於銷貨時，乃開立百貨公司之統一發票交付消費者，而上訴人與各合作店銷售之經營型態，雖約定由上訴人按銷售金額之一定比率利潤支付予各合作店，惟上訴人對提供之商品未移轉所有權，且就銷售貨物所得之貨款，係由上訴人自行收款，其交易性質應認屬上訴人之銷貨，要與百貨公司採專櫃銷售貨物之情形不同，自無法比照上揭有關專櫃銷售以開立百貨公司統一發票之模式辦理。原判決援引上述財政部函釋，指明本案無從比照百貨公司專櫃銷售開立發票之模式，自無不合。上訴意旨以原判決引用上開函釋據以判決，有不適用法規之違背法令，自無可採。（六）稅捐稽徵法第 48 條之 1 係規定納稅義務人之違章行為，在被發覺前自動補繳稅款者免罰，本案上訴人並無上述免罰之情形，上訴人援引該規定作為上訴依據，殊無可採。又行為時營業稅法第 48 條係對發票內容記載事項記載不合規定者，所作處罰之規定，與本件違章事實無關，上訴意旨援引該規定作為上訴依據，顯無可採。（七）上訴人上開就各合作店之銷售貨物行為，應自行開立發票與實際交易對象，法律已明定其構成要件，縱或有適用上之疑義，亦經稅捐稽徵主管機關財政部作成相關具有解釋性質之函

釋在案，亦如前述。上訴人於當期申報營業稅時，對應如何申報，理應參照相關法令規定辦理；若對法令之適用及解釋產生疑義時，上訴人亦非不可向相關專業機構及人員查詢，於獲得正確及充分之資訊後申報；且上訴人因適用法令錯誤或計算錯誤而有溢繳稅款之情形，亦可依稅捐稽徵法第 28 條規定，自繳納之日起 5 年內提出具體證明，申請退還，然上訴人捨此不由，猶有上開漏開統一發票及漏報銷貨金額之情形，自難謂其主觀上無違反行為時營業稅法第 51 條第 3 款及稅捐稽徵法第 44 條規定之過失責任。為原判決於理由中敘述甚詳，核無不合。上訴意旨猶以其確信按其設計流程，於每個環節依法報繳營業稅，不致生漏稅結果，已盡注意義務並無故意過失，不應受罰云云，無非係其一己之見，難認有理。（八）「各合作店每月實際銷售額及給付租金明細表」係被上訴人依據各合作店申報之 401 表所載之發票銷售金額及發票進貨金額所編製而成，並有專案申請調檔統一發票查核清單可為佐證，該明細表既係依據查扣之發票統計後作成，自得採為認定事實之證據。上訴意旨猶執原詞謂該明細表為被上訴人所偽造，原審採為證據，顯然違法云云，亦嫌無據而不足採。綜上所述；原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，將原決定及原處分均予維持，駁回上訴人之訴，核無違誤。上訴論旨，指摘原判決違誤，求予廢棄，難認有理由，應予駁回。

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

中 華 民 國 96 年 5 月 17 日  
（本件聲請書其餘附件略）

## （二）抄英屬維京群島商·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，有牴觸加值型及非加值型營業稅法、憲法第 15 條、第 19 條、第 23 條等規定之疑義，乃依法向 鈞院聲請解釋憲法。

### 一、聲請解釋憲法之目的

按人民、法人或政黨於其憲法上所保障之權利，遭受不法侵害，經依法定程序提起訴訟，對於確定終局裁判所適用之法律或命令發生有牴觸憲法之疑義者，得聲請解釋憲法，司法院大法官審理案件法第 5 條第 1 項第 2 款定有明文。

本案聲請人遭財政部臺北市國稅局（下稱「原處分機關」）以合作店銷售之契約、交易關係，不符財政部 77 年 4 月 2 日台財稅字第 761126555 號函、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 號函一參見一審判決書（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—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）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  $1,000 \text{ 萬元} \times 3\%$ ），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 954 萬元予出售中古車的個人（ $1,000 \text{ 萬元} - 46 \text{ 萬元}$ ）；另一方面也央求往來的乙汽車零件商、丙修護廠開立 1,000 萬元發票予甲公司，作為甲公司的進項憑證，並將 46 萬元的「進項稅額」交予開立發票的汽車零件商、修護廠，供其報繳營業稅之用。甲公司因而取得含有 46 萬元進項稅額之進項憑證，作為扣減銷項稅額並營所稅成本、費用之用，95 年度甲公司乃申報繳納營業稅額 29 萬元（銷項稅額 75 萬元—進項稅額 46 萬元）。

稽徵機關嗣後查獲甲公司與乙汽車零件商、丙修護廠之間發票開立有異常狀況，要求甲公司證明有進貨事實，否則按營業稅法第 51 條虛報進項稅額裁處 1~10 倍之漏稅罰鍰。經甲公司提示帳簿與個人收據，證

明確實有向個人購進中古車之事實，稽徵機關乃以乙汽車零件商、丙修護廠並非甲公司實際交易對象為由，一方面按營業稅法第 19 條第 1 款進項憑證未依規定取得為由，剔除甲公司進項稅款 46 萬元，同時也依改制前行政法院 87 年 7 月份第 1 次庭長評事聯席會議決議，核定甲公司須補繳 46 萬元同額之銷項稅款，另依稅捐稽徵法第 44 條未依法取得憑證，按進貨金額的 5%再裁處甲公司 47.7 萬元（954 萬元×5%）罰鍰。此時甲公司實際繳納予國庫的稅款即為 121 萬元（原先報繳之 29 萬元+原先交予乙、丙進項稅額 46 萬元+稽徵機關另發單補繳之 46 萬元）。

此例之中，甲公司 95 年度之中確實有支出 1,000 萬元之代價，自個人購得中古車，其中 954 萬元支付予個人作為購車款，46 萬元則交予乙汽車零件商、丙修護廠，供其申報銷項稅額之用。然而，稽徵機關依改制前行政法院 87 年 7 月份第 1 次庭長評事聯席會議決議，直接將甲公司交予乙、丙並轉入國庫的 46 萬進項稅款，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。

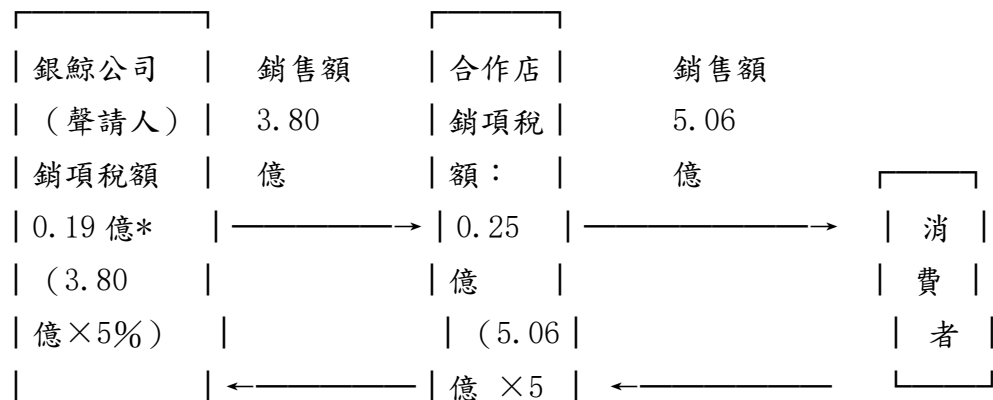
按改制前行政法院 87 年 7 月份第 1 次庭長評事聯席會議決議前段固然出於營業稅法第 19 條第 1 項第 1 款之文義，所為之形式解釋，謂「營業人雖有進貨事實，惟不依規定取得交易對象開立之進項憑證，而取得非交易對象開立之進項憑證，申報扣抵銷項稅額時，該項已申報扣抵之銷項營業稅額顯未依法繳納，仍應依營業稅法第十九條第一項第一款規定，就其取得不得扣抵憑證扣抵銷項稅額部分，追補該項不得扣抵之銷項稅款。」後段進而僅憑各階段營業人皆屬法定納稅義務人云云，逕謂各自納稅義務應獨立計算、互不相干，「非交易對象之人是否已按其開立發票之金額報繳營業稅額，並不影響本件營業人補繳營業稅之義務。」即與加值型營業稅之立法意旨，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）：



|       |      |       |      |
|-------|------|-------|------|
|       |      | %)    |      |
| * 假設不 | 稅款   | 進項稅   | 稅款   |
| 考慮銀   | 0.19 | 額：    | 0.25 |
| 鯨公司   | 億    | 0.19  | 億    |
| 進貨已   |      | 億     |      |
| 支付進   |      | 應納稅   |      |
| 項稅款   |      | 額     |      |
| 0.10  |      | 0.06  |      |
| 億     |      | 億     |      |
|       |      | (0.25 |      |
|       |      | 億-    |      |
|       |      | 0.19  |      |
|       |      | 億)    |      |

稅款 0.19 億

稅款 0.06 億

|               |
|---------------|
| 國庫            |
| 共收得稅款 0.25 億  |
| (銀鯨公司 0.19 億  |
| + 合作店 0.06 億) |
| = 消費者所負擔之     |
| 0.25 億元 (5.06 |
| 億元×5%)        |

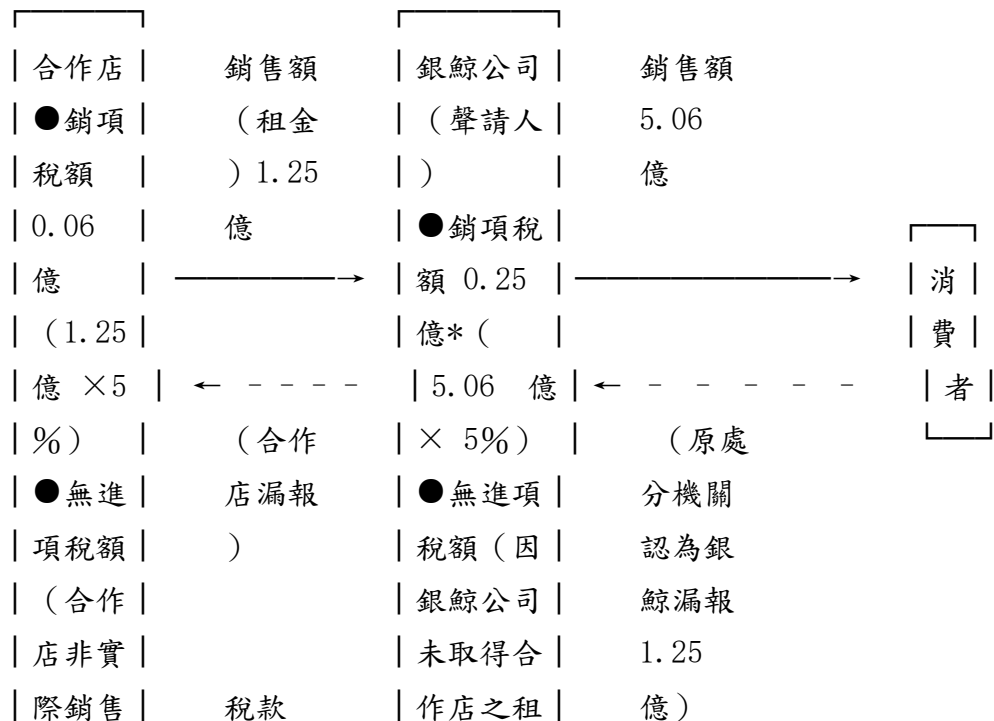
聲請人遭調整補稅及苛罰一覽表

|     |    |        |     |     |      |       |
|-----|----|--------|-----|-----|------|-------|
| 營業稅 | 營業 | 依法應納稅  | 稅局另 | 稅局調 | 稅局調整 | 聲請人超額 |
| 本 稅 | 加值 | 額 (營業加 | 行調整 | 整後稅 | 後實際稅 | 納稅之比率 |

|    |      |        |      |      |    |       |
|----|------|--------|------|------|----|-------|
|    |      | 值×5% 稅 | 補稅金  | 額合計  | 率  |       |
|    |      | 率)     | 額    |      |    |       |
|    |      |        |      |      |    |       |
| 銀鯨 | 1.79 | 0.09 億 | 0.06 | 0.15 | 8% | 1.7 倍 |
|    | 億    |        | 億    | 億    |    |       |

|    |      |      |      |       |       |      |
|----|------|------|------|-------|-------|------|
| 罰鍰 | 漏稅罰  | 行為罰  | 罰鍰合計 | 罰鍰超過應 | 罰鍰占營業 | 調整後稅 |
|    |      |      |      | 納稅額之倍 | 加值之比率 | 額連同罰 |
|    |      |      |      | 數     |       | 鍰占營業 |
|    |      |      |      |       |       | 加值之比 |
|    |      |      |      |       |       | 率    |
| 銀鯨 | 0.19 | 0.25 | 0.44 | 4.9 倍 | 25%   | 33%  |
|    | 億    | 億    | 億    |       |       |      |

●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）：



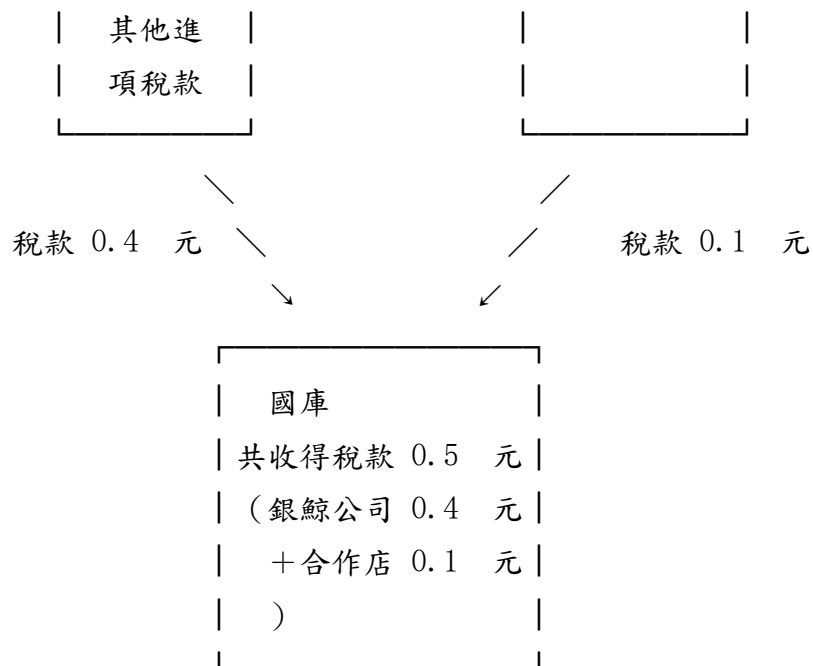
|        |          |                  |        |
|--------|----------|------------------|--------|
| 人，未    | 0.06     | 金發票)             |        |
| 自銀鯨    | 億(原      | * 假設不            |        |
| 進貨，    | 處分機      | 考慮銀鯨             | 稅款     |
| 故原先    | 關認為      | 公司進貨             | 0.25   |
| 進項稅    | 銀鯨應      | 已付進項             | 億(應    |
| 額      | 支付卻      | 稅款               | 由銀鯨    |
| 0.19   | 未支付      | 0.10 億           | 收取，    |
| 億不存    | ；惟銀      | 元                | 卻由合    |
| 在)     | 鯨透過      |                  | 作店收    |
|        | 銷售予      |                  | 取)     |
|        | 合作店      |                  |        |
|        | 及消費      |                  |        |
|        | 者間之      |                  | 調整後銀鯨  |
|        | 差額，      |                  | 應補稅款   |
|        | 實際已      |                  | 0.25 億 |
| 應付稅款   | 經支付      |                  | 已付稅款   |
| 0.06 億 | )        |                  | 0.19 億 |
| 已付稅款   |          |                  | 銀鯨應另補  |
| 0.06 億 |          |                  | 短漏之    |
| 故無短漏   |          |                  | 0.06 億 |
| 稅額     | 國庫       |                  |        |
|        | ●原已收稅款   | 營業加值 1.78 億，聲請人及 |        |
|        | 0.25 億   | 合作店已將營業稅繳清完結，    |        |
|        | (其中銀鯨付   | 但經原處分機關調整後，銀鯨    |        |
|        | 0.19 億+合 | 公司尚需繳納之稅款與罰鍰高    |        |
|        | 作店付 0.06 | 達 0.49 億：        |        |
|        | 億)       | ●應補繳短漏稅款：0.06 億  |        |
|        | ●經原處分機   | ●營業稅法第 51 條漏報銷售  |        |
|        | 關調整，國庫   | 額罰鍰：0.18 億(漏稅額   |        |
|        | 可收稅款     | 0.06 億 ×3 倍)     |        |
|        | 0.31 億   | ●稅捐稽徵法第 44 條未直接  |        |
|        | (銀鯨已付    | 向消費者開立發票：0.19    |        |
|        | 0.19 億+合 | 億(3.81 億 ×5%)    |        |

|           |                    |
|-----------|--------------------|
| 作店已付      | ●稅捐稽徵法第 44 條未向合    |
| 0.06 億+調  | 作店取得租金發票：0.06      |
| 整後銀鯨應另    | 億（1.25 億 ×5%）      |
| 補稅款 0.06  | ●補稅、罰鍰合計：0.49 億    |
| 億）        | *                  |
| ●調整後稅款    |                    |
| 已超過消費者    | *原判決確定之補稅裁罰總額      |
| 所付稅款達     | 是 5,021 萬 9,854 元， |
| 0.06 億    | 如略去百萬元以下數額，則       |
| （消費者實付    | 合計得 0.49 億。        |
| 稅款：5.06   |                    |
| 億元 ×5%=   |                    |
| 0.25 億<調整 |                    |
| 後國庫可收稅    |                    |
| 0.31 億）   |                    |

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）：

|        |          |         |            |
|--------|----------|---------|------------|
| 銀鯨公司   |          | 合作店     |            |
| （聲請人）  | 銷售額 8 元  | 銷項稅額：   | 銷售額 10 元 消 |
| 銷項稅額   |          | 0.5 元   | 費          |
| 0.4 元* | →        | （10 元   | 者          |
| （8 元 × | ←        | × 5%）   |            |
| 5%）    |          | 進項稅額：   |            |
|        | 稅款 0.4 元 | 0.4 元   | 稅款 0.5 元   |
|        |          | 應納稅額    |            |
| * 假設不  |          | 0.1 元   |            |
| 考慮銀    |          | （0.5 元  |            |
| 鯨公司    |          | -0.4 元） |            |
| 進貨所    |          |         |            |
| 支付的    |          |         |            |



●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）：



|     |     |     |
|-----|-----|-----|
| 銀鯨  | 未支付 | 考慮銀 |
| 進貨  | ；惟銀 | 鯨公司 |
| ，故  | 鯨透過 | 進貨所 |
| 原先  | 銷售予 | 支付的 |
| 進項  | 合作店 | 其他進 |
| 稅額  | 及消費 | 項稅款 |
| 0.4 | 者間之 |     |
| 元不  | 差額， |     |
| 存在  | 實際已 |     |
| )   | 經支付 |     |

應付稅款 0.1  
元  
已付稅款 0.1  
元

故無短漏稅額

|                              |
|------------------------------|
| 國庫                           |
| ●已收稅款 0.5 元                  |
| (銀鯨應補繳 0.1 元)                |
| ●應收稅款 0.6 元                  |
| (銀鯨公司 0.5 元                  |
| + 合作店 0.1 元)                 |
| ●應收稅款超過消費者實付稅款 0.1 元         |
| (消費者實付稅款：                    |
| 10 元× 5%=0.5 元<國庫應收稅款 0.6 元) |

應付稅款 0.5  
元  
已付稅款 0.4  
元  
銀鯨應另補短  
漏之 0.1 元

|                                                                                      |
|--------------------------------------------------------------------------------------|
| 10 元之銷貨，聲請人已繳營業稅 0.4 元，合作店已繳營業稅 0.1 元，已繳清營業稅完結，但經原處分機關調整後，銀鯨公司尚需補繳本稅 0.1 元與罰鍰 0.9 元： |
| ●應補繳短漏稅款：0.1 元                                                                       |
| ●營業稅法第 51 條漏報銷售額罰鍰：0.3 元 (漏稅額 0.1 元× 3 倍)                                            |
| ●稅捐稽徵法第 44 條未直接向消費者開立發票：0.5 元 (10 元× 5%)                                             |
| ●稅捐稽徵法第 44 條未向合作店                                                                    |

|                   |  |
|-------------------|--|
| 取得租金發票：0.1 元（2 元× |  |
| 5%）               |  |
| ●補稅、罰鍰合計：1 元*     |  |

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法院 87 年 7 月份第 1 次庭長評事聯席會議決議，針對採行合作店銷售模式之品牌經銷商，在國庫營業稅收並未實際減少之下，稽徵機關仍逕自調整與擬制當事人交易流程、階段，提高品牌經銷商對消費者之銷售額，又否定其有取自合作店之租金進項稅額可供扣抵，致計算上產生銷項稅額短納的形式外觀，姑且不論已有背離消費稅及中立性原則，即便如上開三紙函釋與行政法院決議見解，認定品牌經銷商關於開立發票之方式、對象，與其銷售模式有不符或不相當之處，至多僅構成營業人違反協力義務或程序規定之瑕疵而已，不應

僅憑營業人於稽徵、申報程序之瑕疵，逕認定成立應納稅額。此亦可觀諸鈞院釋字第 640 號解釋意旨，揭禁不得以稽徵程序性規定，增加人民法律所無之納稅義務：

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

申言之，觀上開第 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：「所得稅法第一百十四條第二款前段：『扣繳義務人已依本法扣繳稅款，而未依第九十二條規定之期限按實填報或填發扣繳憑單者，除限期責令補報或填發外，應按扣繳稅額處百分之二十之罰鍰，但最低不得少於一千五百元；逾期自動申報或填發者，減半處罰』，旨在掌握稅源資料，維護租稅公平，就違反此項法律上作為義務應予制裁部分，為增進公共利益所必要，與憲法尚無抵觸。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，與憲法並無抵觸。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，甚至掏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謾稱—「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

抄英屬維京群島商．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，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

抄英屬維京群島商·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裁罰量度，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 98 年 10 月 29 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  $125,343,982 \text{ 元} \times 5\% = 6,267,199 \text{ 元}$ ，而予補徵營業稅 6,267,199 元，並處漏稅罰  $6,267,199 \text{ 元} \times 3 = 18,801,597 \text{ 元}$ ，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（ $531,605,659 \text{ 元} - 399,994,478 \text{ 元}$ ）（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，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加值金額，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加值產致不同的營業稅稅收結果，故針對國家總體營業稅稅收而言是有影響的，且基於租稅法定主義，國家之稅制既有明確規範，納稅主體自不容由營業人任意變更之，是原告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、原告與曄詮服裝行 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鍰處分之成立？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牴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抵觸。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 98 年 6 月 18 日  
(本件聲請書其餘附件略)

### (三) 抄英屬維京群島商·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法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 條之意旨尚無抵觸。」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抵觸。」—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<br>(6 億 4,132 萬 8,526 元 $\times$ 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<br>(3,206 萬 6,426 元 $\times$ 3 倍，計百元止)    |
| 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<br>(26 億 6,674 萬 1,302 元 $\times$ 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<br>(6 億 4,132 萬 8,526 元 $\times$ 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牴觸。」

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抵觸，惟該函釋抵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×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

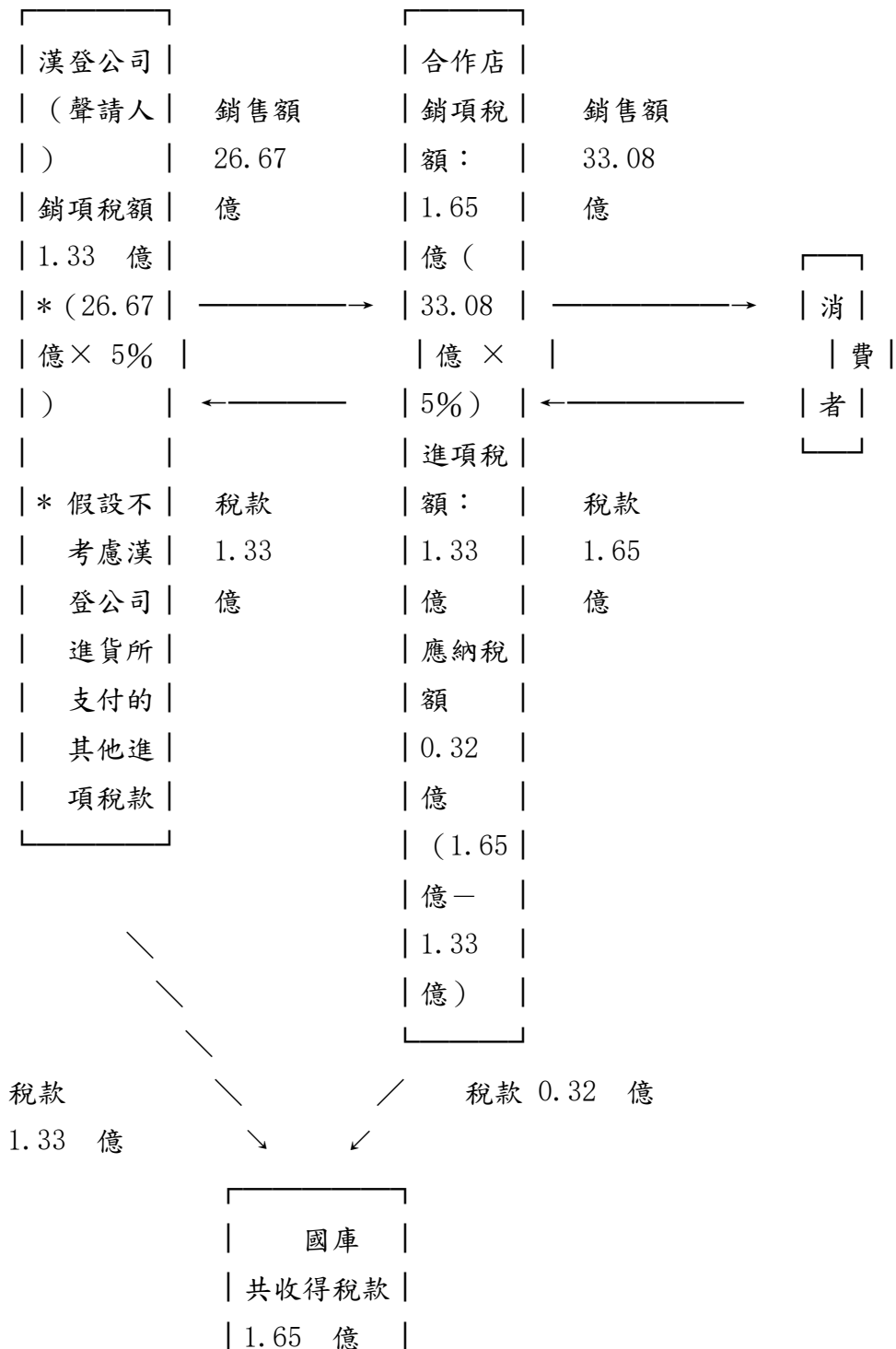
稅款義務，經交付予開立進項憑證之營業人轉予國庫，而履行完畢，國庫營業稅收入當無任何短少可言；至於開立發票並繳納該筆進項稅款的營業人並非實際交易對象乙節，所影響者，僅為該張進項憑證勾稽銷售階段之功能。易言之，營業人代付之進項稅款，原本應由實際交易對象代收轉付予國庫，因故改由名義上開立發票之營業人代收轉付而已，殊無僅憑開立發票、代收轉付進項稅款之營業人非實際交易相對人，逕謂國庫營業稅收因而遭受損失，已有率斷之嫌，國庫營業稅收既無短少之下，稽徵機關何以得要求扣抵該筆進項稅款之營業人須另重複交納一次？遑論將取得非交易對象開立之進項憑證申報扣抵，比照「虛報進項稅額」之漏稅罰處斷？（註十二）

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）：



|          |
|----------|
| (漢登公司    |
| 0.47 億+  |
| 合作店      |
| 0.18 億；同 |
| 時也是最終    |
| 消費者所負    |
| 擔之稅額)    |

漏稅罰：銷售金額× 稅率－累積留抵稅額＝漏稅額，

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

$$\text{漏稅額} \times \text{倍數} = \text{罰鍰金額 (計至百元止)}, 32,066,426 \times 3 = 96,199,200 \text{ (處分書原罰 5 倍，後改為 3 倍)}$$

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，

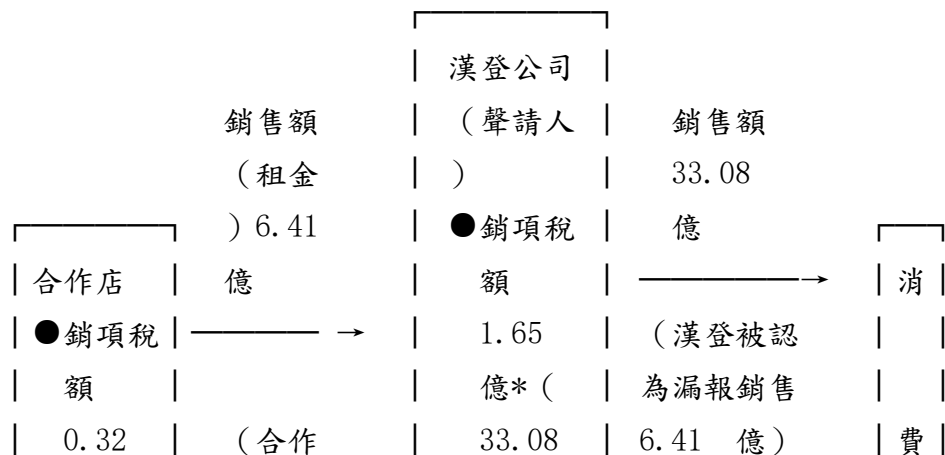
$$641,328,526 \times 5\% = 32,066,426 \text{ (給付租金)}$$

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）：



|        |        |       |        |
|--------|--------|-------|--------|
| 億      | 店被     | 億 ×   |        |
| ( 6.41 | 認為     | 5%)   | ←----- |
| 億 ×    | 漏報     | ●無進項  | 者      |
| 5%)    | )      | 稅額    | 稅款     |
| ●無進項   | ←----- | ( 因漢登 | 1.65   |
| 稅額     | 稅款     | 公司並   | 億 (應   |
| ( 合作店  | 0.32   | 未取得   | 由漢登    |
| 非實際    | 億 (原   | 合作店   | 收取，    |
| 銷售人    | 處分機    | 租金發   | 卻由合    |
| ，未自    | 關認為    | 票)    | 作店收    |
| 漢登進    | 漢登應    | * 假設不 | 取)     |
| 貨，故    | 支付卻    | 考慮漢   |        |
| 原先進    | 未支付    | 登公司   |        |
| 項稅額    | 予合作    | 進貨所   |        |
| 1.33   | 店；惟    | 支付的   |        |
| 億不存    | 漢登透    | 其他進   |        |
| 在)     | 過銷售    | 項稅款   |        |
|        | 予合作    |       |        |
|        | 店及消    |       |        |
|        | 費者間    |       |        |
|        | 之差額    |       |        |
|        | ，實際    |       |        |
|        | 已經支    |       |        |
|        | 付)     |       |        |

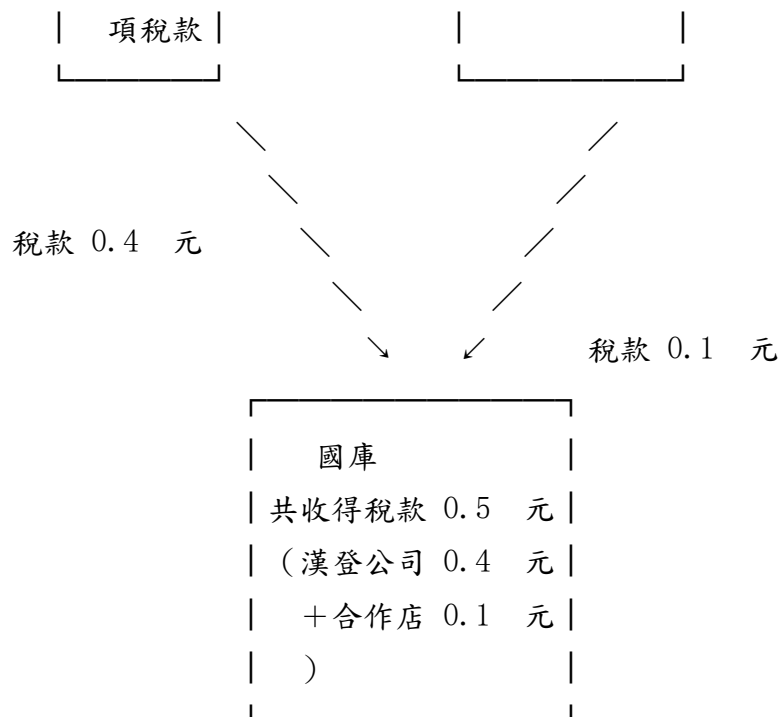
|              |                  |
|--------------|------------------|
| 應付稅款         | 調整後應付稅款          |
| 0.32 億       | 1.65 億           |
| 已付稅款         | 先前已付稅款           |
| 0.32 億       | 1.33 億           |
| 故無短漏         | 稅局命漢登應另          |
| 稅額           | 補 0.32 億         |
| 國庫           |                  |
| ●已收稅款 1.65 億 |                  |
| ( 漢登被命補繳     |                  |
| 0.32 億)      | 經原處分機關調整後，漢登公司應繳 |

|               |                       |
|---------------|-----------------------|
| ●調整後應收稅款      | 納之稅款與罰鍰金額：            |
| 1.97 億        | ●應補繳短漏稅款：0.32 億       |
| (漢登公司 1.65 億  | ●營業稅法第 51 條漏報銷售額罰鍰：   |
| +合作店 0.32 億)  | 0.96 億 (漏稅額 0.32 億 ×3 |
| ●應收稅款超過消費     | 倍)                    |
| 者實付稅款 0.32    | ●稅捐稽徵法第 44 條未直接向消費    |
| 億             | 者開立發票：1.33 億 (26.67 億 |
| (消費者實付稅款：     | × 5%)                 |
| 33.08 億元 ×5%= | ●稅捐稽徵法第 44 條未向合作店取    |
| 1.65 億<調整後國庫  | 得租金發票：0.32 億 (6.41 億  |
| 應收稅款 1.97 億)  | × 5%)                 |
|               | ●補稅、罰鍰合計：2.93 億*      |
|               |                       |
|               | * 原判決確定之補稅裁罰總額是 2     |
|               | 億 9,366 萬 9,117 元。    |

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：

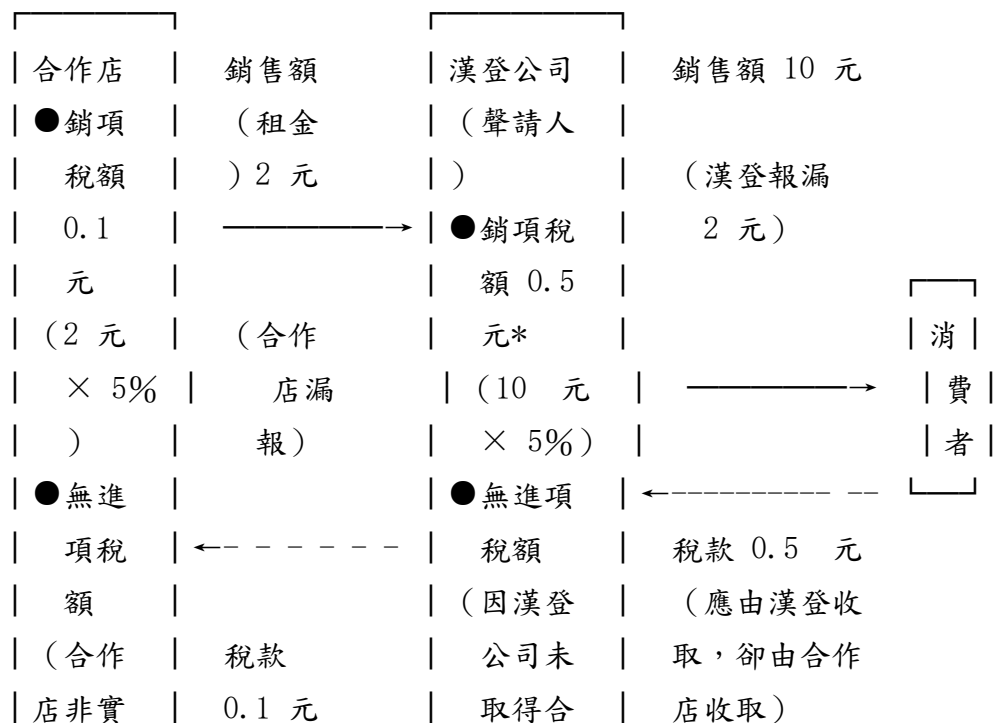
●聲請人原先申報繳納情形（圖三）：

|        |       |         |       |   |
|--------|-------|---------|-------|---|
| 漢登公司   | 銷售額   | 合作店     | 銷售額   | 消 |
| (聲請人   | 8 元   | 銷項稅額：   | 10 元  | 費 |
| )      | →     | 0.5 元   | →     | 者 |
| 銷項稅額   |       | (10 元 × |       |   |
| 0.4 元* | ←     | 5%)     | ←     |   |
| (8 元 × |       | 進項稅額：   |       |   |
| 5%)    | 稅款    | 0.4 元   | 稅款    |   |
| * 假設不  | 0.4 元 | 應納稅額    | 0.5 元 |   |
| 考慮漢    |       | 0.1 元   |       |   |
| 登公司    |       | (0.5 元－ |       |   |
| 進貨所    |       | 0.4 元)  |       |   |
| 支付的    |       |         |       |   |
| 其他進    |       |         |       |   |



\* 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）：



|       |     |       |
|-------|-----|-------|
| 際銷售   | (原處 | 作店之   |
| 人，未   | 分機關 | 租金發   |
| 自漢登   | 認為漢 | 票)    |
| 進貨，   | 登應支 | * 假設不 |
| 故原先   | 付卻未 | 考慮漢   |
| 進項稅   | 支付； | 登公司   |
| 額 0.4 | 惟漢登 | 進貨所   |
| 元不存   | 透過銷 | 支付的   |
| 在)    | 售予合 | 其他進   |
|       | 作店及 | 項稅款   |
|       | 消費者 |       |
|       | 間之差 |       |
|       | 額，實 |       |
|       | 際已經 |       |
|       | 支付) |       |

|                |                |
|----------------|----------------|
| 應付稅款 0.1 元 \   | 應付稅款 0.5 元     |
| 已付稅款 0.1 元 ↘ ↙ | 已付稅款 0.4 元     |
|                | 漢登應另補短漏之 0.1 元 |

故無短漏稅額

|        |
|--------|
| 國庫     |
| ●已收稅款  |
| 0.5 元  |
| (漢登應補  |
| 繳 0.1  |
| 元)     |
| ●應收稅款  |
| 0.6 元  |
| (漢登公司  |
| 0.5 元+ |
| 合作店    |
| 0.1 元) |
| ●應收稅款  |
| 超過消費   |
| 者實付稅   |

|                        |
|------------------------|
| 經原處分機關調整後，漢登公司應繳       |
| 納之稅款與罰鍰金額：             |
| ●應補繳短漏稅款：0.1 元         |
| ●營業稅法第 51 條漏報銷售額罰鍰：    |
| 0.3 元 (漏稅額 0.1 元 ×3 倍) |
| ●稅捐稽徵法第 44 條未直接向消費     |
| 者開立發票：0.5 元 (10 元 ×    |
| 5%)                    |
| ●稅捐稽徵法第 44 條未向合作店取得    |
| 租金發票：0.1 元 (2 元 ×5%)   |
| ●補稅、罰鍰合計：1 元*          |

|        |
|--------|
| 款 0.1  |
| 元      |
| (消費者實  |
| 付稅款：   |
| 10 元 × |
| 5%=0.5 |
| 元<國庫   |
| 應收稅款   |
| 0.6 元) |

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：「所得稅法第一百十四條第二款前段：『扣繳義務人已依本法扣繳稅款，而未依第九十二條規定之期限按實填報或填發扣繳憑單者，除限期責令補報或填發外，應按扣繳稅額處百分之二十之罰鍰，但最低不得少於一千五百元；逾期自動申報或填發者，減半處罰』，旨在掌握稅源資料，維護租稅公平，就違反此項法律上作為義務應予制裁部分，為增進公共利益所必要，與憲法尚無抵觸。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，與憲法並無抵觸。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，甚至掏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 $\div$ 1,000 萬元 $\times$ 5% $\div$ 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「HANG TEN」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 890457 254 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 HANG TEN 品牌或上訴人認可後之商品。沚店面之經營管理由上訴人全權負責，各合作店不得干涉。尅店面之貨品及人員由上訴人負擔。悤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 HANG TEN 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 HANG TEN 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 HANG TEN 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 HANG TEN 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 HANG TEN 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，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 HANG TEN 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 HANG TEN 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 HANG TEN 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。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，亦無抵觸，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 98 年 9 月 10 日  
(本件聲請書其餘附件略)

#### (四) 抄台灣形穎股份有限公司釋憲聲請書

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

##### 壹、聲請解釋憲法之目的

按 鈞院大法官審理案件法第 5 條第 1 項第 2 款明文：「人民、法人或政黨於其憲法上所保障之權利，遭受不法侵害，經依法定程序提起訴訟，對於確定終局裁判所適用之法律或命令發生有牴觸憲法之疑義者，得聲請解釋憲法。」本案聲請人業已依法完成所有訴訟程序無法救濟。遂依法聲請解釋憲法，期解除稽徵機關之不法。

##### 貳、本件事實經過

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

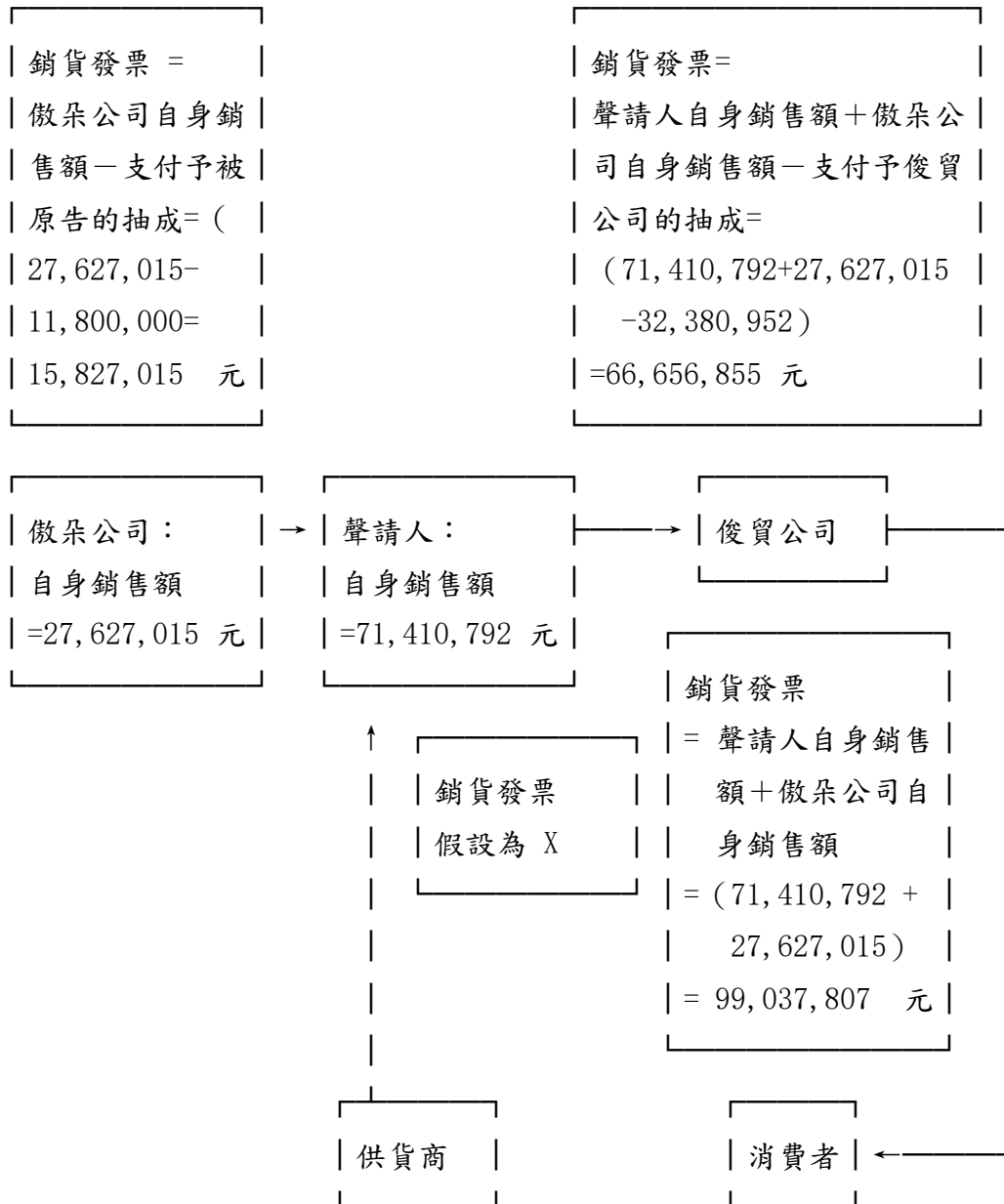
##### 一、傲朵公司、聲請人及俊貿公司之進銷貨流程

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

##### 二、傲朵公司、聲請人及俊貿公司之進銷貨價格

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

聲請人事實上存在之要件事實如下圖所示：



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

#### 一、傲朵公司、聲請人及俊貿公司之租賃流程

- （一）傲朵公司向聲請人承租房屋
- （二）聲請人向俊貿公司承租房屋

## 二、傲朵公司、聲請人及俊貿公司之租賃價格

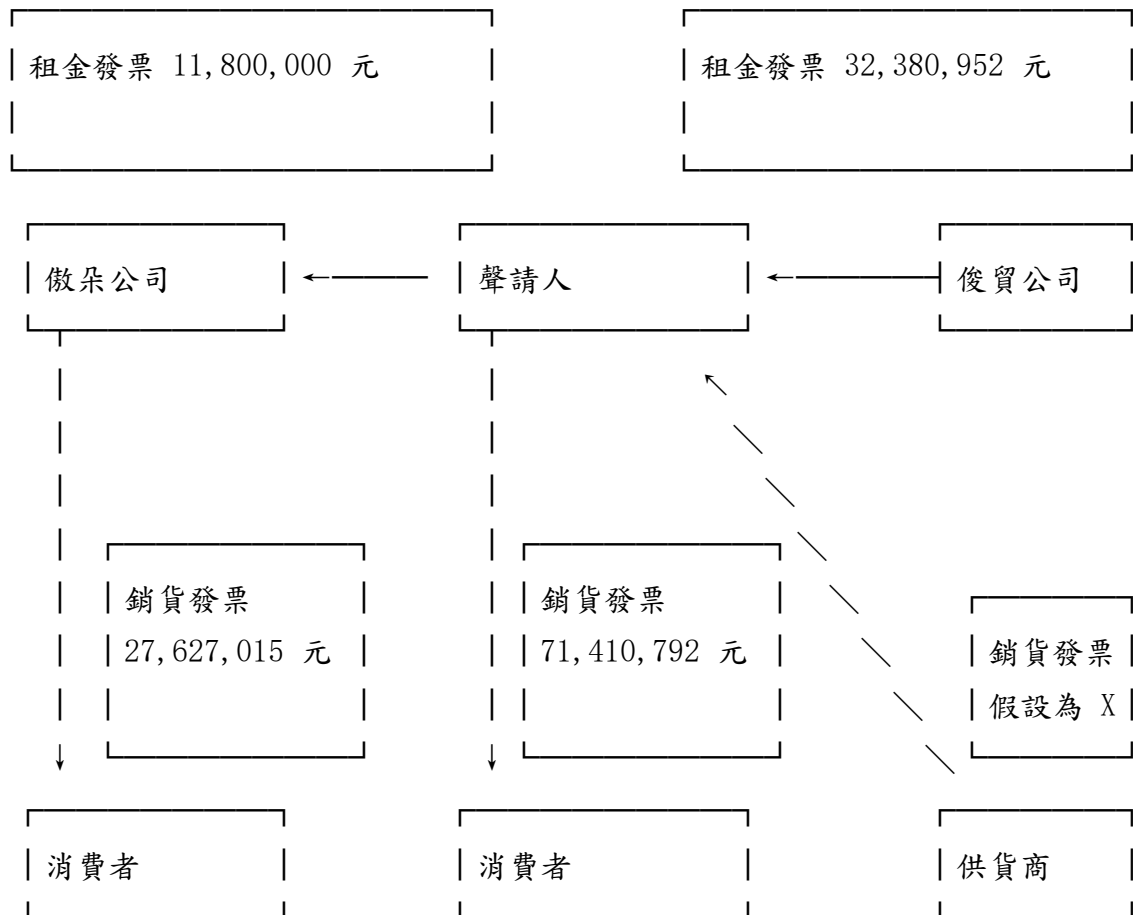
(一) 傲朵公司向聲請人承租價格即傲朵公司應給付予聲請人之勞務報酬

(二) 聲請人向俊貿公司之承租價格即聲請人應給付予俊貿公司之勞務報酬

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

一、稅捐稽徵法第 44 條：聲請人未開立統一發票給消費者；及聲請人未向俊貿公司取具統一發票。

二、加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅）第 51 條：聲請人漏開立統一發票給消費者；及聲請人漏開立統一發票給傲朵公司。原處分機關擬制為存在之要件事實如下圖所示：



原處分機關基於上述之法律關係進而認定聲請人以下之違法：

一、於 87 年 7 月至 90 年 4 月間銷售貨物及勞務（分租予傲朵公司）金額計 44,180,592 元（不含稅），短漏開統一發票並漏報銷售額，短漏營業稅計 2,209,048 元，除補徵所漏稅額外，並按所漏稅額處 5 倍之罰鍰計 11,045,200 元；

- 二、同期間銷售貨物金額計 62,799,041 元（不含稅），應開立發票與消費者，卻開立給俊貿公司，係未依法給與他人憑證，處 5%罰鍰計 3,139,952 元；
- 三、同期間給付租金與俊貿公司金額計 31,428,571 元，未依法取得憑證，處 5%罰鍰計 1,571,428 元；合計處罰 15,756,580 元。

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

### 叁、本案爭點

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

### 肆、確定終局裁判所適用之法令名稱及內容

按最高行政法院判決理由如下：

- 一、因而我國現行加值型營業稅係就各個銷售階段之加值額分別予以課稅之多階段銷售稅，各銷售階段之營業人皆為營業稅之納稅義務人，該非交易對象之人是否已按其開立發票之金額報繳營業稅額並不影響營業人補繳營業稅之義務（本院 87 年 7 月份第 1 次庭長評事聯席會議決議參照）。
- 二、被上訴人（即本案聲請人）漏開發票銷售額加上虛報進貨之銷售額為 32,380,952 元，為被上訴人違章漏報之銷售額，其應補稅額為 1,619,048 元，即認被上訴人上述違章行為導致 1,619,048 元之漏稅結果。
- 三、至原判決所認定俊貿公司並無銷售行為而虛開發票予消費者銷售額合計 99,037,807 元（即被上訴人之銷售額 71,410,792 元及傲朵公司之銷售額 27,627,015 元），取得被上訴人對其無銷售行為而虛開之發票銷售額 66,656,855 元，其差額為 32,380,952 元，稅額為 1,619,048 元，此部分俊貿公司有無繳納營業稅額，並不影響被上訴人上開有無漏稅結果之認定。
- 四、何況俊貿公司並非消費者之直接銷售貨物人，其非該部分消費者所實質負擔營業

稅之名義上納稅義務人無繳納此營業稅之義務，並不因其事實上繳納該部分營業稅，而得認國家營業稅總體並無短漏。

伍、對於本案所持法律見解：

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

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

1. 本案為買賣法律關係前提下，聲請人已實際申報繳納之營業稅額：

A. 銷項稅額

$$\begin{aligned} &= \text{聲請人開立給俊貿公司之發票銷售額} \times 5\% \\ &= 66,656,855 \text{ 元} \times 5\% \\ &= 3,332,843 \text{ 元} \end{aligned}$$

B. 進項稅額

$$\begin{aligned} &= \text{聲請人取自傲朵公司開立之銷貨發票金額} \times 5\% + \text{聲請人取自供貨商開立之進貨發票金額} \times 5\% \\ &= 15,827,015 \text{ 元} \times 5\% + X \times 5\% \\ &= 791,351 \text{ 元} + X \times 5\% \end{aligned}$$

C. 應納稅額

$$\begin{aligned} &= \text{銷項稅額} - \text{進項稅額} \\ &= 3,332,843 \text{ 元} - (791,351 \text{ 元} + X \times 5\%) \\ &= 2,541,492 \text{ 元} - X \times 5\% \end{aligned}$$

2. 本件為租賃法律關係前提下，聲請人依法應申報繳納之營業稅額：

A. 銷項稅額

$$\begin{aligned} &= \text{聲請人開立給消費者之發票銷售額} \times 5\% + \text{聲請人開立給傲朵公司租金發票銷售額} \times 5\% \\ &= 71,410,792 \text{ 元} \times 5\% + 11,800,000 \text{ 元} \times 5\% \\ &= 4,160,540 \text{ 元} \end{aligned}$$

B. 進項稅額

$$\begin{aligned} &= \text{聲請人取自傲朵公司開立之進貨發票金額} \times 5\% + \text{聲請人取自供貨商開立之進貨發票金額} \times 5\% \\ &= 32,380,952 \text{ 元} \times 5\% + X \times 5\% \end{aligned}$$

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

C. 應納稅額

$$= \text{銷項稅額} - \text{進項稅額}$$

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

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

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

（二）按營業稅法第 51 條第 1 項規定納稅義務人是依「所漏稅額」，始應加以處罰，即義務人有實質「短漏稅額」為處罰要件，如 鈞院釋字第 337 號（附件二）解釋明示：「違反稅法之處罰，有因逃漏稅捐而予處罰者，亦有因違反稅法上之作為或不作為義務而予處罰者，營業稅法第 51 條第 1 項本文規定：「納稅義務人有左列情形之一者，除追繳稅款外，按所漏稅額處五倍至二十倍罰鍰，並得停止其營業。」依其意旨，乃係就漏稅行為所為處罰規定……」。本案國家實質已課足應徵之營業稅，聲請人亦無實質逃漏稅，亦即沒有致國庫損失一分一毫。今原處分機關及 87 年 7 月份第 1 次庭長評事聯席會議決議後段透過租賃關係之擬制及解釋營業稅上為勾稽進而虛擬之漏稅額，不僅侵害營業稅之課稅客體，更擴增人民於營業稅法所未規定之納稅義務，實違背憲法第 19 條租稅法律主義及營業稅法第 51 條之規定。

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

二、原處分機關先認定聲請人屬「租賃關係」，最高行政法院判決復參照 87 年 7 月份第 1 次庭長評事聯席會議決議後段，認為各銷售階段之營業人皆為營業稅之納稅義務人，該非交易對象之人是否已按其開立發票之金額報繳營業稅額並不

影響營業人補繳營業稅之義務，認定聲請人有漏稅，在此一基礎下對聲請人之同一行為分別處以漏稅罰，其罰鍰總金額更達虛擬漏稅額數倍之多，87 年 7 月份第 1 次庭長評事聯席會議決議後段意旨實已嚴重侵害人民財產權，有違憲法第 15 條保障人民財產之意旨及憲法 23 條之比例原則。

- (一) 按國家之課稅權建立在國家會對人民提供非國家不得、不能或不願提供之服務的假定上。又因稅捐乃法定之債，與國家所提供之服務並無直接之對價關係，故必須以人民負擔稅捐之經濟上的給付能力為標準，決定其應納稅額，此即量能課稅原則。而稅捐法上之量能課稅原則有雙重意義，一為容許國家按人民負擔稅捐之能力依法課徵稅捐，一為禁止國家超出人民負擔稅捐之能力課徵稅捐。又量能課稅實乃實質課稅之精神或目標所在，因此量能課稅原則與實質課稅原則有適用上的替代性。
- (二) 又表彰一個人之負擔稅捐能力之指標（即稅捐客體）主要有三，即所得、財產、（所得及財產）之支用。其中，支用之所以成為負稅能力表彰之理由乃消費者具有負稅能力得經由錢財支出而露白的事實，在此認識下，稅法可利用規定，預示支出者應預留一部份金錢繳納支出稅。不過，爾後因稽徵技術之需要，將其納稅義務人規定為支出者之相對人的結果，支出稅因而亦被稱為銷售稅或營業稅，或稱為間接稅，但此種以支出作為其負稅能力之歸屬的論斷本質並未有絲毫改變（附件三）。故 鈞院大法官黃茂榮於司法院釋字第 660 號解釋之不同意見書表示（附件四），以一般營業人之當階段的加值為其營業稅的課徵範圍，係加值型營業稅之建制的基礎原則。任何營業稅法的規定皆不得背離該原則，一有背離，即屬違背實質課稅原則。
- (三) 再者，此種因分離稅捐客體之歸屬（納稅義務人）與稅捐主體之設計，於我國法制上除營業稅法外，尚有因信託法律關係所致相關稅賦繳納規定，即以相關稅捐客體之形式歸屬為基礎，規定受託人為納稅義務人或代繳義務人，例如房屋稅（房屋稅條例第 4 條第 5 項參照）、土地增值稅（土地稅法第 5 條之 2 參照），亦使納稅義務人居於代收代付之角色為國家收取並繳納該項自稅法本意課徵之稅捐負擔主體。考量該分離設計原因乃稅捐稽徵具有大量行政之特徵，在行政資源有限情況又須兼顧平等課稅之目的，不得不為之便宜措施，然該稅捐稽徵經濟原則尚不得與憲法比例原則及保障人民財產有違，至少採取之方法所造成之損害不得與欲達成目的之利益顯失均衡。
- (四) 惟 87 年 7 月份第 1 次庭長評事聯席會議決議，認為「我國現行加值型營業稅係就各個銷售階段之加值額分別予以課稅之多階段銷售額，各階段銷售之營業人皆為營業稅之納稅義務人。故該非交易對象之人是否已按其開立發票之金

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

（五）又查我國營業稅改制原因，乃多階段營業總額課徵稅制有重複課稅與稅上加稅之重大缺失，當貨物與勞務經過的交易次數愈多，此種不合理的情形就越嚴重，基於避免干擾企業資源分配方式（簡化稅率結構）、加速國內資本形成（避免對資本財課稅）、便利國際貿易推廣（簡化外銷退稅手續）及增加進銷項勾稽功能（以進銷項差額為稅基）之利益，惟該消費稅重在對「消費者」消費行為課稅，故該課稅方式應以盡量不影響「業者」的產銷活動為之（立法院公報，附件五），故台灣之營業稅稅制自民國 74 年 11 月 15 日起自總額型營業稅改為加值型營業稅，惟不論總額型或加值型營業稅，其稅捐客體之稅捐主體乃最終消費者，而非營業人（納稅義務人）當無疑義（立法院公報，附件六）。故立法者之營業稅改制本意，亦未脫逸前述學者所稱營業稅法理範圍之外，考量其改革目的係為避免一個無效率的租稅環境拖累了當時經濟轉型及產業升級的需要，並無以增加稅收為目的，而有同時以營業人及消費者以為租稅負擔主體之意思。

（六）承上可知，補稅及處以漏稅罰之構成要件，應當以國家稅收確有短少為斷，而非就個別營業人是否短漏為斷，故 87 年庭長決議所稱非交易對象之人是否已按其開立發票之金額報繳營業稅額，並不影響本件營業人補繳營業稅云云，當與營業稅法法理之不相符合，蓋該決議見解顯已混淆稽徵技術與實質課稅之差別；再者，亦不得以稅捐稽徵便利性而逕對營業人課以加值範圍之外之稅負，此與立法者認為租稅環境係為服務經濟產業之本意並不相符。故被上訴人及原審判決執意以該稽徵技術導領經濟之結果，不僅對營業稅法理及立法者意志造成破敗，並已逾越憲法之比例原則及侵害人民財產權，該執意稽徵技術（手段）之損害與該營業稅制欲達成之經濟利益（使業者寧願縮小或退出台灣市場，並造成人民失業之苦）是否相符實有疑問（附件七），此等警訊值得稽徵機關及司法審查者深思，而非僅以租稅規劃錯誤云云輕描淡寫而埋下國家競爭力流

失的種子（附件八）。

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

（一）「納稅義務人違反作為義務而被處行為罰，僅須其有違反作為義務之行為即應受處罰；而逃漏稅捐之被處漏稅罰者，則須具有處罰法定要件之漏稅事實方得為之。二者處罰目的及處罰要件雖不相同，惟其行為如同時符合行為罰及漏稅罰之處罰要件時，除處罰之性質與種類不同，必須採用不同之處罰方法或手段，以達行政目的所必要者外，不得重複處罰，乃現代民主法治國家之基本原則。是違反作為義務之行為，同時構成漏稅行為之一部或係漏稅行為之方法而處罰種類相同者，如從其一重處罰已足達成行政目的時，即不得再就其他行為併予處罰，始符憲法保障人民權利之意旨。」為司法院釋字第 503 號解釋（附件九）意旨所闡述，並確立民主法治國家基本原則之一行為不二罰，在行政罰領域亦有其適用。

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

（三）「營業人觸犯加值型及非加值型營業稅法（以下簡稱營業稅法）第 51 條各款，同時違反稅捐稽徵法第 44 條規定者，依本部 85 年 4 月 26 日台財稅字第 851903313 號函規定，應擇一從重處罰。所稱擇一從重處罰，應依行政罰法第 24 條第 1 項規定，就具體個案，按營業稅法第 51 條所定就漏稅額處最高 10 倍之罰鍰金額與按稅捐稽徵法第 44 條所定經查明認定總額處 5% 之罰鍰金額比較，擇定從重處罰之法據，再依該法據及相關規定予以處罰。」為

財政部 97 年 6 月 30 日台財稅字第 09704530660 號函釋（附件十一，下稱 97 年函釋）所闡述。

- （四）「二、有關行政罰法第 24 條第 1 項規定，前經法務部 96 年 11 月 21 日法律字第 0960037390 號函釋示，係一行為違反數個行政法上義務規定，而各該規定均處罰鍰時，僅得從重裁處一個罰鍰之法律效果規定，其重點在於是否為「一行為」，而非以各個法規規範目的是否相同為據……縱該二規定之處罰要件及處罰目的均有不同，惟既係一行為而同時構成二項處罰規定，依本法第 24 條第 1 項之規定，應擇一從重處斷，亦即僅能依據法定罰鍰額最高之該行政法規裁處之，尚不得以處罰要件及處罰目的之不同而予併罰。三、本案移用他車牌照行為分別依使用牌照稅法第 31 條及道路交通管理處罰條例第 12 條第 1 項第 5 款裁處之情形，如經審認係屬同一違章行為違反二個行政法者，應依「使用牌照稅法與道路交通管理處罰條例涉及裁罰競合作業原則」規定辦理。至以繳銷牌照車輛行駛公共道路之違章行為，依使用牌照稅法第 28 條第 2 項規定裁處，尚無疑義；惟其是否亦應依道路交通管理處罰條例第 12 條第 1 項第 8 款規定裁處，而有同一違章行為違反二個行政法上義務規定之裁罰競合情形，允宜洽主管機關釐清是否有道路交通管理處罰條例第 12 條第 1 項第 8 款規定之適用後，再依前揭作業原則規定辦理。」為財政部 98 年 9 月 11 日台財稅字第 09804083570 號函釋（附件十二）所闡述。

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

- （六）查上訴人系爭交易行為經被上訴人認定同時觸犯營業稅法第 51 條及稅捐稽徵法第 44 條，並由被上訴人分別課以漏稅罰及行為罰，然有疑者，被上訴人所稱「上訴人應向消費者開立銷貨發票卻未開立」之行為與「上訴人應取具給付俊貿公司租金卻未取具」之行為是否為同一行為？按行政罰上之行為數究竟如何計算，於學說上迭有爭論（附件十三），學理上有從行為數之觀點認定一行為為包括自然意義之一行為及法律意義之一行為；有從「內在意見決定」「對外表露行為」「法規範評價」作為一行為之判斷；亦有認為可以透過「時間」「空間」與「立法目的」之擬制，依立法目的及發規範之態樣判斷義務之個數。

惟從前述司法院釋字第 503 號及財政部 97 年函釋意旨可知，行為數尚不得以處罰要件及處罰目的之不同而分別認定。查本件之漏稅事由乃因原處分機關將系爭經濟過程透過擬制方式認定其課稅事實，並以茲替代聲請人原有之私法交易面貌，即被上訴人將上訴人與俊貿公司真意係以移轉貨物所有權之「買賣」法律關係（詳參契約書條款第 3 條、第 5 條第 6 款、第 12 款等，附件十四），擬制為聲請人並無移轉所有權之「租賃」法律關係。再者，原處分機關並進一步以該擬制存在之事實認定上訴人之同一行為為非同一行為，而同時處以聲請人行為罰及漏稅罰。然，此種擬制存在之事實是否即得替代私法合約雙方依約履行權利義務之經濟實質，在我國係採租稅法定主義立法之下，誠屬可疑，遑論進步據此將同一交易事實區分為二行為而併與處罰。

- （七）揆諸前述說明可知，「聲請人應向消費者開立銷貨發票卻未開立之行為」及「聲請人應取具給付俊貿公司租金卻未取具」之二行為實乃原處分機關擬制存在之課稅事實所致，其事實上存在之私法事實所致行為不僅唯一且同一，即聲請人依私法合約履行其應支付予俊貿公司提供勞務之報酬，換言之，不論自自然意義之一行為或法律意義之一行為以觀，聲請人之交易進展過程實際只有一個，故原處分機關以擬制存在之課稅事實將前述私法僅為提供勞務報酬之單一行為切割為二，並據此對「聲請人應向消費者開立銷貨發票卻未開立」之行為處以漏稅罰，對「聲請人應取具給付俊貿公司租金卻未取具」處以行為罰，顯已逾越比例原則。聲請人上開營業稅案，不服最高行政法院僅憑 87 年 7 月份第 1 次庭長評事聯席會議決議，認為各銷售階段之營業人皆為營業稅之納稅義務人，該非交易對象之人是否已按其開立發票之金額報繳營業稅額並不影響營業人補繳營業稅之義務，創造「虛擬」漏稅額，在此一基礎下對聲請人補稅及對同一行為分別處以行為罰及漏稅罰，造成聲請人之不利益，雖循全部救濟程序皆未獲平反，聲請人依法提起本件聲請釋憲，若蒙 鈞院宣告上揭 87 年 7 月份第 1 次庭長評事聯席會議決議違憲，依行政訴訟法第 273 條第 2 項規定，聲請人可據以向所轄行政法院提起再審之訴，以正法網。

陸、關係文件之名稱與件數，均為影本各一份

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

附件二：司法院釋字第 337 號解釋。

附件三：黃茂榮，稅法總論，實質課稅原則，頁 371—375。

附件四：司法院釋字第 660 號解釋。

附件五：立法院公報第 74 卷第 81 期節錄。

附件六：立法院公報第 74 卷第 83 期節錄。

附件七：聯合報新聞稿。

附件八：財政部新聞稿。

附件九：司法院釋字第 503 號解釋。

附件十：最高行政法院 94 年 6 月份庭長法官聯席會議決議。

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

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

附件十三：黃默夫，基礎行政法 25 講，頁 551。

附件十四：聲請人與俊貿簽訂之合作契約書。

謹 狀

司 法 院 公 鑒

聲請人 台灣形穎股份有限公司

代表人 涂 文 真

中 華 民 國 100 年 1 月 14 日

（附件一）

最高行政法院裁定

99 年度裁字第 983 號

上 訴 人 台灣形穎股份有限公司

代 表 人 涂 文 真

訴訟代理人 楊 建 華

被 上訴人 財政部臺北市國稅局

代 表 人 凌 忠 嫻

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

主 文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理 由

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

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

二、上訴人經人檢舉於民國 87 年 7 月至 90 年 4 月間銷售貨物及勞務（分租予傲朵國際股份有限公司，下稱傲朵公司）金額計新臺幣（下同）44,180,952 元（不含稅），短漏開統一發票並漏報銷售額，短漏營業稅計 2,209,048 元；又 87 年 8 月至 90 年 4 月間銷售貨物 62,799,041 元（不含稅），應開立發票與消費者，卻開立給俊貿企業股份有限公司（下稱俊貿公司），係未依法給與他人憑證；另同期間 87 年 8 月至 90 年 4 月間給付租金與俊貿公司金額計 31,428,571 元（不含稅），未依法取得憑證。案經被上訴人查獲，審理核定上訴人逃漏營業稅計 2,209,048 元，除補徵所漏稅額外，並按所漏稅額 2,209,048 元處 5 倍之罰鍰計 11,045,200 元（計至百元止）；另按其未依規定給與他人憑證之金額 62,799,041 元處 5% 罰鍰計 3,139,952 元，及按其未依規定取得他人憑證之金額 31,428,571 元處 5% 罰鍰計 1,571,428 元，合計處罰鍰 15,756,580 元。上訴人不服，申請復查，經被上訴人以 94 年 12 月 26 日財北國稅法字第 0940223180 號復查決定書（下稱原處分），變更原罰鍰處分合計為 11,338,480 元，其餘復查駁回，即補徵稅額維持，漏稅罰部分改按所漏稅額處 3 倍之罰鍰計 6,627,100 元（計至百元止）；未依規定給與他人憑證之行為罰維持；未依規定取得他人憑證之行為罰維持。上訴人不服，提起訴願，遭決定駁回後，復提起行政訴訟，經原審法院 95 年度訴字第 1895 號判決（下稱更審前判決）訴願決定暨原處分關於補徵營業稅額超過 1,619,048 元部分及按所漏稅額處 3 倍罰鍰 6,627,100 元部分均撤銷，其餘之訴駁回。被上訴人不服，就撤銷按所漏稅額處 3 倍罰鍰 6,627,100 元部分，在 4,857,100 元範圍內，提起上訴（補徵營業稅額 1,619,048 元部分及未依規定給與他人憑證、未依規定取得他人憑證科處罰鍰 15,756,580 元部分，因上訴人未上訴而確定），經本院 98 年度判字第 1172 號判決廢棄更審前判決撤銷訴願決定及原處分關於罰鍰於 4,857,100 元範圍內暨該訴訟費用部分，發回原審法院更為審理，經原審法院以 98 年度訴更一字第 129 號判決（下稱原判決）駁回。

三、本件上訴人對於原判決上訴，主張：本案法律關係不論為「買賣關係」或「租賃關係」，「上訴人應向消費者開立銷貨發票卻未開立」之行為，與「上訴人應取

具給付俊貿公司租金（按漏載「發票」）卻未取具」之行為，法律事實本質都是唯一且同一，縱該民法上之合法買賣行為因被上訴人擬制為「租賃」行為，而質變為不法租稅規避行為，但仍不得於漏稅罰外又併課以行為罰，否則即與「一行為不二罰」禁止原則有違，原判決不查，竟仍據以駁回上訴人之請求，實與行政訴訟法第 243 條第 1 項有違。又營業稅制之課稅客體歸屬主體及負擔主體分離，係基於稽徵經濟之考量，換言之，營業人乃營業稅代收代付之納稅人，僅有繳納租稅於國庫之義務，但實質負稅人乃最終消費者，故基於實質課稅原則，稽徵機關當不得課徵加值範圍以外之租稅，否則即與租稅正義有違，惟原判決不查，錯誤援引本院 87 年 7 月份第 1 次庭長評事聯席會議決議意旨以為肯認，實有行政訴訟法第 273 條第 1 項適用法規失當之違誤。另上訴人以百貨公司採專櫃銷售之方式開立統一發票，其加值部分已全數繳納國庫，並未導致國家稅收減少，再者，上訴人與俊貿公司之開立發票亦如專櫃銷售之方式，已具勾稽作用，稽徵實務上亦無產生逃漏營業稅額之虞，故原判決肯認被上訴人之漏稅罰處分，並因而影響營業人之產銷活動，實與營業稅制法理及立法本意有違，原判決之認事用法顯已構成行政訴訟法第 243 條第 1 項所規定之違背法令事由等語，雖以該判決違背法令為由。惟上訴人應向消費者開立銷貨發票卻未開立之行為，係立於銷貨人之地位違反作為義務，而其應取具給付俊貿公司租金發票卻未取具之行為，則是立於接受銷售勞務人之地位違反作為義務，兩者顯屬二行為，與「一行為不二罰」禁止原則顯無關係。上訴人將上開二行為曲解為一行為，進而指摘原判決違背法令，不能認對該判決之如何違背法令已有具體之指摘。至其餘上訴理由，並未表明原判決違背如何之法令，即所違背法規之條項或其內容，成文法以外法則之旨趣，司法院解釋或本院判例之字號或內容，亦難認對該判決之如何違背法令已有具體之指摘。依首開規定及說明，應認其上訴為不合法。

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

中 華 民 國 99 年 4 月 29 日

（附件二）

臺北高等行政法院判決

98 年度訴更一字第 129 號

98 年 12 月 17 日辯論終結

原 告 台灣形穎股份有限公司

代 表 人 涂 文 真

訴訟代理人 楊 建 華 會計師

陳婉芬 會計師

被 告 財政部臺北市國稅局

代 表 人 凌 忠 嫻 局長

訴訟代理人 邱 瀟

陳 惠 萍

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

### 主 文

原告之訴駁回。

第一審及發回前上訴審訴訟費用（除確定部分外）由原告負擔。

### 事實及理由

一、程序事項：本件原告起訴後，原告之代表人已由伍灼華變更為涂文真，茲由新任代表人具狀聲明承受訴訟，核無不合，應予准許。

二、事實概要：緣原告經人檢舉於民國 87 年 7 月至 90 年 4 月間銷售貨物及勞務（分租予傲朵國際股份有限公司，下稱傲朵公司）金額計新臺幣（下同）44,180,952 元（不含稅），短漏開統一發票並漏報銷售額，短漏營業稅計 2,209,048 元；又 87 年 8 月至 90 年 4 月間銷售貨物 62,799,041 元（不含稅），應開立發票與消費者，卻開立給俊貿企業股份有限公司（下稱俊貿公司），係未依法給與他人憑證；另同期間 87 年 8 月至 90 年 4 月間給付租金與俊貿公司金額計 31,428,571 元（不含稅），未依法取得憑證。案經被告查獲，審理核定原告逃漏營業稅計 2,209,048 元，除補徵所漏稅額外，並按所漏稅額 2,209,048 元處 5 倍之罰鍰計 11,045,200 元（計至百元止）；另按其未依規定給與他人憑證之金額 62,799,041 元處 5%罰鍰計 3,139,952 元，及按其未依規定取得他人憑證之金額 31,428,571 元處 5%罰鍰計 1,571,428 元，合計處罰鍰 15,756,580 元。原告不服，申請復查，經被告以 94 年 12 月 26 日財北國稅法字第 0940223180 號復查決定書（下稱原處分），變更原罰鍰處分合計為 11,338,480 元，其餘復查駁回，即補徵稅額維持，漏稅罰部分改按所漏稅額處 3 倍之罰鍰計 6,627,100 元（計至百元止）；未依規定給與他人憑證之行為罰維持；未依規定取得他人憑證之行為罰維持。原告不服，提起訴願，遭決定駁回後，復提起行政訴訟，經本院 95 年度訴字第 1895 號判決（下稱原判決）訴願決定暨原處分關於補徵營業稅額超過 1,619,048 元部分及按所漏稅額處 3 倍罰鍰 6,627,100 元部分均撤銷，其餘之訴駁回。被告不服，就撤銷按

所漏稅額處 3 倍罰鍰 6,627,100 元部分，在 4,857,100 元範圍內，提起上訴（補徵營業稅額 1,619,048 元部分及未依規定給與他人憑證、未依規定取得他人憑證科處罰鍰 15,756,580 元部分，因原告未上訴而確定），經最高行政法院 98 年度判字第 1172 號判決廢棄原判決撤銷訴願決定及原處分關於罰鍰於 4,857,100 元範圍內暨該訴訟費用部分，發回本院更為審理。

### 三、本件原告主張：

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

1. 三方進銷貨之關係：（1）傲朵公司將其所代理之品牌商品銷售予原告。（2）原告再將本身商品與傲朵公司所代理之品牌商品一併銷售於俊貿公司。（3）俊貿公司則以原告及傲朵公司所代理之品牌商品銷售予消費者。

#### 2. 三方進銷價格及開立統一發票之關係：

- （1）原告與傲朵公司訂有保證毛利（每月營業額之一定成數）之約定，故原告銷售傲朵公司所代理商品之利潤即為：俊貿公司銷售屬於傲朵公司所代理商品之金額乘以一定成數。據此，傲朵公司便以俊貿公司銷售屬於其所代理品牌之銷售額扣除對原告保障利潤後，以其餘額作為該公司之銷售額，並開立銷貨發票與原告。
- （2）原告與俊貿公司亦訂有保障利潤（每月 100 萬元）之約定，故原告即以俊貿公司每月實際銷售額（其中包含原告及傲朵公司所代理之商品）扣除 100 萬元後，以其餘額作為原告之銷售額，並開立銷貨發票與俊貿公司。

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

1. 「二本案○○○○股份有限公司於合作店銷售之經營型態雖與於百貨公司設專櫃銷售之型態類似，且均以合約約定按銷售額之一定比率支付佣金，惟該公司於合作店銷售貨物所得之貨款，係由該公司自行收款，其交易性質應認屬該公司之銷貨，依加值型及非加值型營業稅法第 32 條第 1 項規定，應由該公司依規定開立統一發票交付買受人，故尚無法比照適用本部 77 年 4 月 2 日台財稅字第 761126555 號函暨 86 年 2 月 20 日台財稅字第 861885178 號函。」為財政部 91 年 6 月 21 日台財稅字第 910453902 號函釋（下稱財政部 91 年 6 月 21 日函）所闡述。
2. 原告與俊貿公司係共同出資經營該服飾銷售事業，基於專業分工之概念，當初即協議由原告負責「軟體」方面，如服飾挑樣、人員訓練及公司經營等工

作；俊貿公司負責「硬體」方面，如銷售地段尋找、店面裝潢及負責收款等工作，俾使雙方各能發揮所長創造綜效。故原告與俊貿公司之間本質上當屬合資經營關係，其經營模式類似百貨公司與專櫃之銷售型態規範，再者，原告與俊貿公司簽訂之合作契約，約定銷售貨物所得之貨款，係由俊貿公司自行收款並保管，核與 91 年 6 月 21 日函釋意旨相同，益證原告與俊貿公司之合作型態，當與百貨公司與專櫃合作型態相近，故原告依百貨公司專櫃銷售型態開立發票，即原告每月以俊貿公司銷售當月銷售額扣除 100 萬元毛利後之餘額開立統一發票與俊貿公司以作為該公司之進貨憑證，當於法有據。

3. 然被告卻以人事、經營及管理權等判準，認定原告與俊貿公司所簽訂之合作契約中，俊貿公司既無前述管理權，則當屬租賃之房東房客關係。惟此等論據顯於一般常情不合，蓋原告與俊貿公司之合作方式，本委諸合作對象之專業而定，原告精於管理及國際通路，俊貿公司長於國內地段挑選及人員收款等，兩者搭配缺一不可，與單純房東房客結合關係並不重視其專業技能之間顯有重大差異，故被告僅依管理權有無否定原告與俊貿公司之合資關係，當與現今一般商業經營型態有違。

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

1. 最高行政法院判決認為「……俊貿公司並非消費者之直接銷貨人，其非該部分消費者所實質負擔營業稅之名義上納稅義務人無繳納此營業稅之義務，並不因其事實上繳納該部分營業稅，而得認國家營業稅總體並無短漏。原判決以俊貿公司上開虛開發票予消費者銷售額合計 99,037,807 元加計其取得被上訴人（即原告）虛開發票之發票銷售額 66,656,855 元，其差額為 32,380,952 元，稅額為 1,619,048 元，恰為上訴人（即被告）認定被上訴人之漏稅額，而認國庫應徵之營業稅總體而論並未短漏，判決理由矛盾，其以錯誤之國庫應徵之營業稅總體未短漏為前提而認定被上訴人無逃漏稅結果之故意過失，違反論理法則。」
2. 按「營業稅法第 51 條第 5 款規定，納稅義務人虛報進項稅額者，除追繳稅款外，按所漏稅額處 5 倍至 20 倍罰鍰，並得停止其營業。依此規定意旨，自應以納稅義務人有虛報進項稅額，並因而逃漏稅款者，始得據以追繳

稅款及處罰。財政部中華民國 76 年 5 月 6 日台財稅字第 7637376 號函，對於有進貨事實之營業人，不論其是否有虛報進項稅額，並因而逃漏稅款，概依首開條款處罰，其與該條款意旨不符部分，有違憲法保障人民權利之本旨，應不再援用。」為司法院釋字第 337 號解釋所明釋。依此解釋，處以漏稅罰者，須有逃漏稅款之事實，才得以追繳稅款及處罰；若無逃漏稅款之情事，則無漏稅罰之適用。

3. 查本案原告申報營業稅之模式，不論係依買賣法律關係或租賃法律關係皆不會導致國家稅收之減少。故俊貿公司既已依法就其終端消費者開立本應由原告（71,410,792 元）及傲朵公司（27,617,015 元）所開立之銷貨發票 99,037,807 元（71,410,792 元 + 27,617,015 元），則依前述司法院釋字第 337 號解釋意旨可知，該營業稅縱非原告所繳，但就國家整體稅收而言，原告並無逃漏營業稅事實之情形，當無漏稅罰之適用，故最高行政法院所稱國家營業稅將因此減少當有誤解。
4. 再者，原告主觀上並無故意或過失而逃漏稅，實因行為時主管機關並未明確規範所致。原告自 87 年 5 月 1 日起即以百貨公司專櫃銷售方式開立統一發票，且各期皆如期申報銷售額及開立統一發票，數年來均未見稽徵機關有任何指正及異議，且當時相關法規及解釋函令均未就原告之營業模式有任何質疑，原告自不知該作法業已違反法令規定。嗣財政部於 91 年 6 月 21 日發布台財稅字第 910453902 號函釋認定前述營業模式不得比照百貨公司專櫃辦理，致使被告因此據此認定原告有過失，並按所漏稅額處 3 倍重罰，實難謂適法。

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

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

確是由二部分所構成，其一為銷售貨物產生之短漏報銷售額 16,553,937 元，及原告未自傲朵公司進貨，取具該公司開立之進項發票 15,827,015 元，而虛報進項稅額……」。

2. 然原告之「買賣模式」縱套用被告之「租賃模式」而為計算，雖將產生「短報」銷售額 16,553,937 元，但同時也將因此產生「短報」進貨金額 16,553,937 元，換言之，銷售金額與進貨金額兩者將同時「短報」而抵銷，故原告無論依何種模式申報繳納營業稅，兩者之稅賦效果並無不同，國家皆無實質上之稅收損失，此亦為被告於本次準備程序中所肯認。從而，被告回應最高行政法院認為該「漏報銷售額」中有部分係進貨金額「虛增」所致，且係「原告未自傲朵公司進貨，取具該公司開立之進項發票 15,827,015 元」之情形，實不存在。
3. 故被告提出「被告核認形類、俊貿及傲朵間正確開立發票模式及逃漏稅計算表」所稱原告「漏報銷售額」32,380,952 元，實因被告之核定未能就租賃模式完整計算而致誤解。蓋被告既基於「租賃模式」前提下計算原告「理論上」之應納稅額，則依理被告應就此模式會發生之情形皆列入計算。然被告卻僅就原告「理論上之銷貨發票」計算銷項稅額，未就原告「理論上之進貨發票」之進項發票 32,380,952 元計算，即被告依其所謂合法之租賃模式計算原告之應納稅額時，先行認定原告在此模式下將違法「不可能取得俊貿公司開立租金發票 32,380,952 元，此部分營業稅款 1,619,048 元（ $32,380,952 \text{ 元} \times 5\%$ ）並無繳庫，故不能列為進項稅額抵減」，導致被告因其計算之誤而認定原告有「漏報銷售額」32,380,952 元（漏報銷售額 16,553,937 元 + 虛增進貨額 15,827,015 元）。然此誤解，原告亦曾就此駁斥，故原告不論於何種模式下，皆不會產生虛增進項稅額之情形。
4. 本件為買賣法律關係前提下，原告已實際申報繳納之營業稅額：（1）銷項稅額：原告開立給俊貿之發票銷售額（66,656,855 元） $\times 5\% = 3,332,843$  元。（2）進項稅額：原告取自傲朵公司開立之銷貨發票金額（15,827,015 元） $\times 5\% +$  原告取自供貨商開立之進貨發票金額（X） $\times 5\% = 791,351 \text{ 元} + X \times 5\%$ 。（3）應納稅額：銷項稅額（3,332,843 元）－進項稅額（791,351 元 + X  $\times 5\%$ ） $= 2,541,492 \text{ 元} - X \times 5\%$ 。
5. 本件為租賃法律關係前提下，原告依法應申報繳納之營業稅額：（1）銷項稅額：原告開立給消費者之發票銷售額（71,410,792 元） $\times 5\% +$  原告開立給傲朵公司租金發票銷售額（11,800,000 元） $\times 5\% = 4,160,540$  元。（2）進項稅額：原告取自俊貿公司開立之進貨發票金額（32,380,952 元

)  $\times 5\%$  + 原告取自供貨商開立之進貨發票金額 (X)  $\times 5\%$  = 1,619,048 元 + X  $\times 5\%$ 。(3) 應納稅額：銷項稅額 (4,160,540 元) - 進項稅額 (1,619,048 元 + X  $\times 5\%$ ) = 2,541,492 元 - X  $\times 5\%$ 。

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

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

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

四、被告抗辯則以：

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

(二) 被告於原審法院言詞辯論時所提出之「(附件 3) 本局核認形穎、俊貿及傲朵間正確開立發票模式及逃漏稅計算」主要在便於闡明三方 (即原告、傲朵公司及俊貿公司) 交易間對於國家整體稅收之影響效果，故於鈞院及最高行政法院均維持對於本件補徵營業稅額 1,619,048 元之允當性，惟依此交易模式分析對於原告「漏報銷售額」32,380,952 元確是由二部分所構成，其一為銷售貨物產生之短漏報銷售額 16,553,937 元，及原告未自傲朵公司進貨，取具該公司開立之進項發票 15,827,015 元，而虛報進項稅額。按營業稅法第 51 條規定：「納稅義務人，有左列情形之一者，除追繳稅款外，按所漏稅額處 1 倍至 10 倍罰鍰，並得停止其營業：……三短報或漏報銷售額者。……五虛報進項稅額者……。」是營業人短報或漏報銷售額致生逃漏營業稅結果之違章行為，與虛報進項稅額致生逃漏營業稅結果之違章行為有別，其據以處罰條款不同，又財政部所訂定之「稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表」，就此 2 款違章行為之裁量規定亦不相同。準此，本件有關漏稅罰部分應分別按違章行為加以論處，亦即變更原核定漏稅額 1,619,048 元為 2 部分：(一) 短漏報銷售額 16,553,937 元，漏稅額為 827,697 元，因違反營業稅法第 51 條第 3 款規定，仍應裁處 3 倍罰鍰 2,483,091 元。(二) 虛報進項統一發票銷售額 15,827,015 元，虛報進項稅額 791,351 元，因違反營業稅法第 51 條第

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

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

1. 漏報銷項稅額部分：原告應開給消費者銷貨發票之銷售額計 71,410,792 元，加上應開立發票予傲朵公司之租金收入 11,800,000 元，總計應申報銷售額 83,210,792 元，應申報銷項稅額 4,160,540 元，惟原告實際申報銷售額 66,656,855 元（即逕以俊貿公司開立發票金額扣除支付俊貿公司酬勞後之淨額開立發票作為俊貿公司之進貨），實際申報銷項稅額 3,332,843 元，致漏報銷項稅額 827,697 元（4,160,540 元－3,332,843 元）。
2. 虛報進項稅額部分：傲朵公司應開給消費者銷貨發票 27,627,015 元，及應取得原告開立之租金 11,800,000 元進項憑證，惟傲朵公司卻以上開 2 項金額相抵後之淨額 15,827,015 元開立發票予原告作為進項憑證，致使原告虛報進項稅額 791,351 元（15,827,015 元×5%）。
3. 綜上，從銷項稅額及進項稅額計算，得出原告確有漏報營業稅額 1,619,048 元（827,697 元＋791,351 元），亦即國家實質稅收損失 1,619,048 元。
4. 本件原告主張應就其依法應取得俊貿公司開立之進項發票 32,380,952 元計算可扣抵之進項稅額 1,619,048 元，是國家並無實質上之稅收損失乙節，查財政部 89 年 10 月 19 日台財稅字第 890457254 號函釋規定：「三…營業人之進項稅額准予扣抵或退還，應以已申報者為前提，故營業人違反營業稅法第 51 條第 1 款至第 4 款及第 6 款，據以處罰之案件，營業人如於經查獲後始提出合法進項憑證者，稽徵機關於計算其漏稅額時尚不宜准其扣抵銷項稅額。四另有關稽徵機關查獲漏進漏銷之案件，營業人於進貨時既未依規定取得合法進項憑證，自無進項稅額可扣抵銷項稅額，故稽徵機關補徵其漏報銷售額之應納稅額時，尚不宜按進項稅額扣減查獲進貨金額計算之進項稅額後之餘額核認。」本件既屬經稽徵機關查獲之漏銷案件，依上揭函釋規定，俊貿公司既無開立租金發票 32,380,952 元與原告，亦無申報

及繳納該筆銷項稅額，原告既未依規定取得合法進項憑證，自無進項稅額可扣抵銷項稅額之適用，是原告執此主張，洵屬無據。

5. 參照最高行政法院 87 年 7 月份第 1 次庭長評事聯席會議決議意旨：「我國現行加值型營業稅係就各個銷售階段之加值額分別予以課稅之多階段銷售稅，各銷售階段之營業人皆為營業稅之納稅義務人，故該非交易對象之人是否已按其開立發票之金額報繳營業稅額，並不影響本件營業人補繳營業稅之義務。」蓋營業稅法之立法精神即係就各個銷售階段之加值額分別予以課稅，故應就各銷售階段之營業人單獨論斷，方符合其立法精神，況營業稅法第 1 條、第 2 條、第 6 條及第 35 條已明確規定法定納稅義務人，縱國家整體營業稅收並未短少，各階段之營業人之法定納稅義務，絕不能由其恣意變更，是論究營業人有無短漏報，自應就各階段營業行為論斷。本件由原告直接銷售貨物給消費者（一個階段）與先銷售給俊貿公司，再由俊貿公司轉賣給消費者（二個階段）其間仍存有極大之差異，蓋依一般交易常情，後階段銷售之營業人通常會再加計其利潤於價格當中，如此一來自然會產生加值金額，國家自可從中再獲取因「銷項稅額」減除「進項稅額」之營業稅，此即不論一階段或多階段課稅，均可能透過不同階段之加值產致不同的營業稅稅收結果，故針對國家總體營業稅稅收而言是有影響的，且基於租稅法定主義，國家之稅制既有明確規範，納稅主體自不容由營業人任意變更之，是原告自行安排設計之交易模式，已違反營業稅法之立法精神，至為灼然。

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

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

一方以物租與他方使用收益，他方支付租金之契約，故契約之約定只要符合上開規定，租賃契約即屬成立，揆諸合約內容約載租賃標的物、不得私自將租賃房屋權利全部或一部分出借、轉租等，其交易性質為單純之租賃關係已表彰甚明，否則若由各合作店自行經營該店之服飾買賣，各合作店應自負盈虧，焉有由原告每月計算固定酬勞支付給合作店之理，是被告認定原告支付給俊貿公司上開酬勞屬租金之性質，尚無違誤。同理，傲朵公司之經營模式亦屬自進自銷，其給付原告按每月包底月營業額抽成比例作為酬勞，亦屬租金之性質。

2. 原告主張銷售貨物所得之貨款，係由俊貿公司自行收收款並保管乙節，按合作契約書第 3 條載明：第 1 年、第 2 年每日營業額由甲方代為收取，於每月結算時扣除 100 萬元，其餘依第 5 條第 6 款交予乙方。此已說明俊貿公司僅係暫為保管原告每日銷貨所得之貨款，此銷售所得仍歸屬原告所有，其約定用意係在便利雙方結帳及保障俊貿公司獲得租金收入，況俊貿公司既不負擔會計人員薪資，如何能銷貨自行收款？參照依財政部 91 年 6 月 21 日函釋，此交易性質仍應認屬原告之銷貨，應由原告依規定開立統一發票交付買受人。
3. 原告主張與俊貿公司之合作型態與百貨公司與專櫃合作之型態相近，惟綜觀本件交易模式，與百貨公司採專櫃銷售貨物之型態並不相同，自不宜比照百貨公司設專櫃型態之方式開立統一發票。查財政部 77 年 4 月 2 日台財稅字第 761126555 號函釋規定：「百貨公司採用專櫃銷售結帳時取具進貨憑證條件及應辦理之事項。說明：二百貨公司採用專櫃銷售貨物者，如符合左列條件，對於供應商提供陳列銷售之貨物，得向主管稽徵機關申請依照與供應商約定每次結帳（算）之次日取具進貨統一發票列帳：（一）股份有限公司組織。（二）經核准使用藍色申報書或委託會計師查核簽證申報營利事業所得稅。（三）申請前一年度未經查獲短、漏開統一發票。三茲將百貨公司及專櫃廠商應辦理事項規定如次：（一）百貨公司應與專櫃貨物供應商就有關專櫃貨物之交易，明定結帳期間及抽成百分比，訂立書面契約，……（二）百貨公司對於採專櫃銷售之貨物，應於銷售時依法開立統一發票，……（四）百貨公司應提供其與專櫃供應商間之合約、銷售金額、銷售清單等資料，以供稽徵機關查核其營利事業所得稅。」（註：財政部 98 年 3 月 19 日台財稅字第 09804521880 號令停止適用，放寬採專櫃銷貨者得申請核准於結帳次日取具進貨發票之適用範圍）申言之，按百貨公司採專櫃銷售貨物者，其交易性質為專櫃供應商銷貨予百貨公司，百貨公司再銷貨予消費

者，故專櫃銷貨時，開立百貨公司之統一發票交付消費者。依此函釋規定，百貨公司採用專櫃銷售貨物須具備一定之條件，始得向其所屬稽徵機關申請於每次結帳（算）日開立銷貨清單（一式兩聯）交付供應商，據以彙總開立統一發票。本件俊貿公司既不屬百貨公司，亦未事先向所屬稽徵機關提出申請，均未具備適用之要件，自不得比照百貨公司設專櫃型態之方式開立統一發票與消費者，而原告即無彙總開立統一發票作為俊貿公司進貨憑證之理，況觀之財政部 91 年 6 月 21 日函釋規定：「……公司於合作店銷售之經營型態雖與於百貨公司設專櫃銷售之型態類似，且均以合約約定按銷售額之一定比率支付佣金，惟該公司於合作店銷售貨物所得之貨款，係由該公司自行收款，其交易性質應認屬該公司之銷貨，……應由該公司依規定開立統一發票交付買受人。……」及財政部賦稅署 92 年 1 月 28 日台稅二發字第 0920450761 號函釋規定：「……至營業人與另一營業人簽訂合作合約書，合作經營銷售貨物之案例，如其合作雙方無進銷貨關係，僅單純為租賃關係，則與百貨公司採專櫃銷售貨物之型態不同，自不宜比照百貨公司設專櫃型態之方式開立統一發票。……」，此二則財政部解釋函釋均發布在後，已明確規範合作店經營銷售貨物之模式，與百貨公司採專櫃銷售貨物之型態不同，自不宜比照百貨公司設專櫃型態之方式開立統一發票，原告主張，要無足採。

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

（六）聲明求為判決：駁回原告之訴；訴訟費用由原告負擔。

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

六、經查：

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

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

- (二) 最高行政法院發回意旨略以 (1) 查營業稅係針對營業人銷售貨物或勞務行為所課徵之消費稅，因直接對消費者本身課徵消費稅技術上有困難，故立法技術上乃設計對營業人銷售貨物或勞務行為時予以課徵。我國係採加值型營業稅制，以營業人在其營業活動中為貨物或勞務所創造之加值金額據為課稅基礎。又為了如實反映營業人就其產銷階段所創造之加值金額，應代國家向後手買受人收取之營業稅負金額，在稽徵技術上乃是用「銷項稅額」減除「進項稅額」，以其餘額作為該營業人對國家應繳納之營業稅額；亦即由營業人將該稅額轉嫁在價格方面，於銷貨時回收，是其名義上納稅義務人與實質稅捐負擔人並不一致。換言之，名義上納稅義務人為銷售貨物或勞務之營業人（營業稅法第 2 條第 1 款），而實質稅捐負擔人則為向其購買該貨物或勞務之買受人（可能為營業人也可能為消費者）。因而我國現行加值型營業稅係就各個銷售階段之加值額分別予以課稅之多階段銷售稅，各銷售階段之營業人皆為營業稅之納稅義務人，該非交易對象之人是否已按其開立發票之金額報繳營業稅額，並不影響營業人補繳營業稅之義務（最高行政法院 87 年 7 月份第 1 次庭長評事聯席會議決議參照）。原判決既認定原告漏未開立發票予消費者之銷售額計 71,410,792 元，及漏未開立發票予傲朵公司之銷售額計 11,800,000 元，總計為 83,210,792 元，此項金額減去原告已開立予俊貿公司之銷售額合計 66,656,855 元，其差額為 16,553,937 元，為原告漏開發票之銷售額。另原告未自傲朵公司進貨，取具該公司開立之發票 15,827,015 元為進項憑證，此是原告虛報進貨之銷售額。原告漏開發票之銷售額加上虛報進貨之銷售額為 32,380,952 元，為原告違章漏報之銷售額，其應補稅額為 1,619,048 元，即認原告上述違章行為導致 1,619,048 元之漏稅結果。至原判決所認定俊貿公司並無銷售行為而虛開發票予消費者銷售額合計 99,037,807 元（即原告之銷售額 71,410,792 元及傲朵公司之銷售額 27,627,015 元），取得原告對其無銷售行為而虛開之發票銷售額 66,656,855 元，其差額為 32,380,952 元，稅額為 1,619,048 元，此部分俊貿公司有無繳納營業稅額，並不影響原告上開有無漏稅結果之認定。何況俊貿公司並非消費者之直接銷售貨物人，其非該部分消費者所實質負擔營業稅之名義上納稅義務人無繳納此營業稅之義務，並不因其事實上繳納該部分營業稅，而得認國家營業稅總體並無短漏。原判決以俊貿公司上開虛開發票予消費者銷售額合計 99,037,807 元加計其取得原告虛開之發票銷售額 66,656,855 元，其差額為 32,380,952 元，稅額為

1,619,048 元，恰為被告認定原告之漏稅額，而認國庫應徵之營業稅總體而論並未短漏，判決理由矛盾，其以錯誤之國庫應徵之營業稅總體未短漏為前提而認定原告無逃漏稅結果之故意過失，違反論理法則。（2）營業稅法第 51 條：「納稅義務人，有左列情形之一者，除追繳稅款外，按所漏稅額處 1 倍至 10 倍罰鍰，並得停止其營業：……三短報或漏報銷售額者。……五虛報進項稅額者……。」是營業人短報或漏報銷售額致生逃漏營業稅結果之違章行為，與虛報進項稅額致生逃漏營業稅結果之違章行為有別，其據以處罰條款不同。財政部所訂定之「稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表」，就此 2 款違章行為之裁量規定，亦不相同。被告係以原告漏開發票予消費者（32,380,952 元），及漏開租金收入發票予傲朵公司（11,800,000 元），認其有短漏開統一發票並漏報銷售額（44,180,952 元）之違章行為，而依營業稅法第 51 條第 3 款科處罰鍰。訴願決定亦維持此項認事用法結果。被告於原審初始亦為同樣之主張（但金額有變更），嗣於言詞辯論時提出「（附件 3）本局核認形穎、俊貿及傲朵間正確開立發票模式及逃漏稅計算」表，上載原告銷貨 71,410,792 元，租金收入 11,800,000 元，應開 83,210,792 元，減實開 66,656,855 元，結果為漏開 16,553,937 元，再加「虛進」15,827,015 元，結果為「漏報銷售額」32,380,952 元。原判決雖採納被告之上開主張。惟原判決既認定上開「虛進」15,827,015 元，係原告未自傲朵公司進貨，取具該公司開立之發票 15,827,015 元為進項憑證，則原告如是以此進項憑證扣抵銷項稅額，此部分屬虛報進項稅額，而非短報或漏報銷售額之問題。被告何以將「虛進」15,827,015 元，納入計算「漏報銷售額」，原審法院未予闡明，令被告說明，以明事實並資以適用法律，而逕認其是原告「虛報進貨之銷售額」，並用以計算原告之短報或漏報銷售額，未盡闡明義務，不適用行政訴訟法第 125 條不當等語。

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

1. 據原告與俊貿公司簽訂之合作契約書第 5 條特約事項：「店面之經營管理由原告全權負責，俊貿公司不得干涉。」「會計人員薪資、水電費……均由原告自行負擔，俊貿公司不負擔任何其它費用。」「原告自行安排店內之商品及專櫃共同經營」、「店面的設計裝潢、商品之擺設、廣告及包裝……均由原告負責。」「原告應將租賃標的物之貨物裝潢等自行投保，其保險費由原告自行負擔。」「原告未經俊貿公司同意不得私自將租賃房屋權利全部或一部分出借、轉租、頂讓或……由他人使用房屋」（參見原處分卷第 57 頁

）。綜上，原告與合作店間合作經營銷售模式為：俊貿公司僅提供營業場所、統一發票供原告使用，原告則負擔店內之商品、人事及經營管理，並對店內貨物投保。至於利潤分配，則由原告每月結算時扣除 100 萬元給付俊貿公司，作為其應取得之報酬。亦即原告在合作店所提供之店面經營專櫃，其所販賣之商品，乃係由原告自進自銷，雙方並無進銷貨關係。又按租賃契約係當事人約定一方以物租與他方使用收益，他方支付租金之契約，故契約之約定只要符合上開規定，租賃契約即屬成立，揆諸契約內容約載租賃標的物、不得私自將租賃房屋權利全部或一部分出借、轉租等，其交易性質為單純之租賃關係已表彰甚明，否則若由各合作店自行經營該店之服飾買賣，各合作店應自負盈虧，焉有由原告每月計算固定酬勞支付給合作店之理，是被告認定原告支付給俊貿公司上開酬勞屬租金之性質，尚無違誤。同理，傲朵公司之經營模式亦屬自進自銷，其給付原告按每月包底月營業額抽成比例作為酬勞，亦屬租金之性質。

2. 原告主張銷售貨物所得之貨款，係由俊貿公司自行收收款並保管云云，惟按合作契約書第 3 條載明：第 1 年、第 2 年每日營業額由甲方（即俊貿公司）代為收取，於每月結算時扣除 100 萬元，其餘依第 5 條第 6 款交予乙方（即原告）〔參見原處分卷第 57 頁〕。業已說明俊貿公司僅係暫為保管原告每日銷貨所得之貨款，此銷售所得仍歸屬原告所有，其約定用意係在便利雙方結帳及保障俊貿公司獲得租金收入，況俊貿公司既不負擔會計人員薪資，如何能銷貨自行收款？參照財政部 91 年 6 月 21 日函釋規定：「……公司於合作店銷售之經營型態雖與於百貨公司設專櫃銷售之型態類似，且均以合約約定按銷售額之一定比率支付佣金，惟該公司於合作店銷售貨物所得之貨款，係由該公司自行收款，其交易性質應認屬該公司之銷貨，……應由該公司依規定開立統一發票交付買受人。……」查如上所述，原告之銷貨乃存在於原告與消費者間，而非存在於俊貿公司與消費者間之事實，故其交易性質應認屬原告之銷貨，應由原告依規定開立統一發票交付買受人，此與百貨公司採專櫃銷售貨物之情形自屬不同。故原告與上揭函釋情形不符，自無法比照上揭財政部函釋有關百貨公司採專櫃銷售貨物方式而開立百貨公司統一發票之態樣，甚為明確。
3. 原告主張與俊貿公司之合作型態與百貨公司與專櫃合作之型態相近，惟綜觀本件交易模式，與百貨公司採專櫃銷售貨物之型態並不相同，參諸財政部賦稅署 92 年 1 月 28 日台稅二發字第 0920450761 號函釋意旨「按百貨公司採專櫃銷售貨物者，其交易性質為專櫃供應商銷貨予百貨公司，百貨公司

再銷貨予消費者，故專櫃銷貨時，開立百貨公司之統一發票交付消費者。至營業人與另一營業人簽訂合作合約書，合作經營銷售貨物之案例，如其合作雙方無進銷貨關係，僅單純為租賃關係，則與百貨公司採專櫃銷售貨物之型態不同，自不宜比照百貨公司設專櫃型態之方式開立統一發票。」亦同此認定，則原告與俊貿公司之合作型態，核與百貨公司採專櫃銷售貨物之型態不同，自不宜比照百貨公司設專櫃型態之方式開立統一發票。本件俊貿公司既不屬百貨公司，亦未事先向所屬稽徵機關提出申請，均未具備適用之要件，自不得比照百貨公司設專櫃型態之方式開立統一發票與消費者，而原告即無彙總開立統一發票作為俊貿公司進貨憑證之理。

- (四) 茲據被告陳明被告於本院前審言詞辯論時所提出之「(附件 3) 本局核認形類、俊貿及傲朵間正確開立發票模式及逃漏稅計算」主要在便於闡明三方(即原告、傲朵公司及俊貿公司)交易間對於國家整體稅收之影響效果，又本院前審及最高行政法院均維持對於本件補徵營業稅額 1,619,048 元之允當性，惟依此交易模式分析對於原告「漏報銷售額」32,380,952 元確是由二部分所構成，其一為銷售貨物產生之短漏報銷售額 16,553,937 元，及原告未自傲朵公司進貨，取具該公司開立之進項發票 15,827,015 元，而虛報進項稅額。又原告短漏報營業稅額 1,619,048 元，肇因被告僅就原告依法應開立之銷售發票計算銷項稅額，卻未就原告依法應取得之進項發票 32,380,952 元計算可扣抵之進項稅額 1,619,048 元，計算過程有誤所致。關於漏報銷項稅額部分：原告應開給消費者銷貨發票之銷售額計 71,410,792 元，加上應開立發票予傲朵公司之租金收入 11,800,000 元，總計應申報銷售額 83,210,792 元，應申報銷項稅額 4,160,540 元，惟原告實際申報銷售額 66,656,855 元(即逕以俊貿公司開立發票金額扣除支付俊貿公司酬勞後之淨額開立發票作為俊貿公司之進貨)，實際申報銷項稅額 3,332,843 元，致漏報銷項稅額 827,697 元(4,160,540 元－3,332,843 元)。關於虛報進項稅額部分：傲朵公司應開給消費者銷貨發票 27,627,015 元，及應取得原告開立之租金 11,800,000 元進項憑證，惟傲朵公司卻以上開 2 項金額相抵後之淨額 15,827,015 元開立發票予原告作為進項憑證，致使原告虛報進項稅額 791,351 元(15,827,015 元×5%)。綜上，從銷項稅額及進項稅額計算，得出原告確有漏報營業稅額 1,619,048 元(827,697 元+791,351 元)，亦即國家實質稅收損失 1,619,048 元。又查營業人短報或漏報銷售額致生逃漏營業稅結果之違章行為，與虛報進項稅額致生逃漏營業稅結果之違章行為有別，其據以處罰條款不同，又財政部所訂定之「稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表」，就此 2 款違

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

（五）至原告主張本件法律關係，不論為買賣抑或租賃，國家並無實質上之稅收損失，原告應就其依法應取得俊貿公司開立之進項發票 32,380,952 元計算可扣抵之進項稅額 1,619,048 元，是國家並無實質上之稅收損失云云，然查財政部 89 年 10 月 19 日台財稅字第 890457254 號函釋略以，「三……營業人之進項稅額准予扣抵或退還，應以已申報者為前提，故營業人違反營業稅法第 51 條第 1 款至第 4 款及第 6 款，據以處罰之案件，營業人如於經查獲後始提出合法進項憑證者，稽徵機關於計算其漏稅額時尚不宜准其扣抵銷項稅額。四另有關稽徵機關查獲漏進漏銷之案件，營業人於進貨時既未依規定取得合法進項憑證，自無進項稅額可扣抵銷項稅額，故稽徵機關補徵其漏報銷售額之應納稅額時，尚不宜按進項稅額扣減查獲進貨金額計算之進項稅額後之餘額核認。」本件既屬經稽徵機關查獲之漏銷案件，俊貿公司並無開立租金發票 32,380,952 元與原告，亦無申報及繳納該筆銷項稅額，則原告未依規定取得合法進項憑證，自無進項稅額可扣抵銷項稅額之適用，是原告執此主張，洵屬無據。

（六）再參照最高行政法院 87 年 7 月份第 1 次庭長評事聯席會議決議意旨：「我國現行加值型營業稅係就各個銷售階段之加值額分別予以課稅之多階段銷售稅，各銷售階段之營業人皆為營業稅之納稅義務人，故該非交易對象之人是否已按其開立發票之金額報繳營業稅額，並不影響本件營業人補繳營業稅之義務。」蓋營業稅法之立法精神即係就各個銷售階段之加值額分別予以課稅，故應就各銷售階段之營業人單獨論斷，方符合其立法精神，況營業稅法第 1 條、第 2 條、第 6 條及第 35 條已明確規定法定納稅義務人，縱國家整體營業稅收並未短少，各階段之營業人之法定納稅義務，絕不能由其恣意變更，是論究營業人有無短漏報，自應就各階段營業行為論斷。本件由原告直接銷售貨物

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

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

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

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

六、據上論結，本件原告之訴為無理由，依行政訴訟法第 98 條第 1 項前段，判決

如主文。

中 華 民 國 98 年 12 月 31 日

（本件聲請書其餘附件略）

資料來源：司法院司法周刊第 1533 期 1 版法令月刊第 62 卷 5 期 137 頁司法院公報第 53 卷 6 期 1-232 頁總統府公報第 6976 號 30 頁司法院大法官解釋（二十六）（101 年 8 月版）第 110-464 頁