

裁判字號：最高行政法院 98 年度判字第 1061 號 行政判決

裁判日期：民國 98 年 09 月 10 日

案由摘要：營業稅及稅捐稽徵法

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 甲○○

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 乙○○

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 日台財稅第 000000000 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，之後遽為變更租賃法律關係，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，但恊其存在不

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 日台財稅第 000000000 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 日台財稅第 890457254 號函釋，尚無免處漏稅罰之適用，是本件依財政部 94 年 6 月 2 日台財稅字第 09404539890 號令頒布修正之「稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表」，按所漏稅額處 3 倍之罰鍰計 96,199,200 元(計至百元止)，洵屬有據。(三)違反稅捐稽徵法處罰鍰部分：按上訴人於 88 年至 91 年間給付租金與各合作店 641,328,526 元，未依法取得憑證；另同期間使用各合作店統一發票總額與給付合作店租金之差額，由上訴人開立發票金額 2,666,741,302 元，係應開立發票給消費者(實際交易對象)，卻開給各合作店，未依法給與他人憑證之違章事實，甚為明確，被上訴人依稅捐稽徵法第 44 條規定處以行為罰洵屬有據，是上訴人之主張，顯係對法令之誤解。又本件經審核上訴人與加絡精品店、百芳精品店及品冠服飾店訂立合約內容，就提供店面部分與民法上之不動產租賃關係均屬合致，上訴人申稱加絡精品店、百芳精品店訂約性質與其他合作店並不相同乙節，核不足採；又「委託代銷」會計學上又稱為「寄銷」，即貨物之所有主，將其貨品委由其他商店代為銷售，而給予代銷者利益之銷貨方式；當寄銷人與承銷人訂立寄銷契約時，對貨品之銷售條件、費用負擔、佣金計算及貨款償付方式等均應詳為規定；委託他人代銷貨物(寄

銷)，或銷售代銷貨物(承銷)，依法應以約定代銷之價格為準，開立發票。寄銷之當時，貨物之所有權尚未移轉，銷貨亦未發生，惟發票既經開立，寄銷人繳納營業稅之義務即發生。經檢視該等合作契約條文內容，其訂有接受委任字樣，及上訴人保有商品所有權等條文，似符合委託代銷契約之特性，惟其他條文另訂有由上訴人負擔店面經營管理與人員之全部責任，則又與代銷之型態有別，尚難徒以該等契約之外觀形式認定其為代銷契約。再者，觀諸上訴人申報營業稅之方式，並非以代銷方式處理，退一步言，縱認定該等契約係代銷契約，依據稅法規定，上訴人應於寄銷之當時以約定代銷之價格為準，開立發票予承銷人(即各合作店)，上訴人未依規定辦理，而以扣除約定給付與各合作店之抽成金額後之餘額開立發票，仍有漏報銷售額與未依規定開立統一發票之情形，其違章結果與原核定相同，是倘改認定該等契約為代銷契約，於上訴人並無租稅上利益可言；綜上，上訴人與各合作店所簽訂之合作契約內容，雖非現行法律上明訂之契約型態，惟經分析其性質應係提供勞務契約，被上訴人認定其為「租賃關係」或許未能貼切其複雜的內容，惟核定結果，與其為提供勞務的性質並無不合，原核定並無違誤等語，資為抗辯，求為判決駁回上訴人之訴。

四、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：(一)本件上訴人與各合作店合作合約書之約定，具有如下共同之內容：①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。②店面之經營管理由上訴人全權負責，各合作店不得干涉。③店面之貨品及人員由上訴人負擔。④上訴人保留委託銷售商品之所有權。⑤經營費用按約定方式各自負擔。⑥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 項規定規定，原審應以本院 97 年度判字 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 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 2 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 日台財稅第 000000000 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大法官釋字第 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予消費者，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予各合作店，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，卻開立予消費者，核有未依規定給予憑證之違章，而上訴人銷售貨物予消費者，未依實際銷售額開立，核有未依規定給予憑證之違章，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）與未依規定給予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。」業經大法官釋字第 642 號解釋揭禁在案。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牴觸。」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

最高行政法院第五庭

審判長法官 黃 璽 君

法官 林 茂 權

法官 鄭 忠 仁

法官 侯 東 昇

法官 吳 東 都

以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

中 華 民 國 98 年 9 月 10 日

書記官 王 福 瀛

資料來源：司法院