

裁判字號：最高行政法院 99 年度判字第 1231 號 行政判決

裁判日期：民國 99 年 11 月 18 日

案由摘要：營業稅事件

最高行政法院判決

99 年度判字第 1231 號

上訴人 蔡黛鈴

被上訴人 財政部臺灣省南區國稅局

代表人 許春安

上列當事人間營業稅事件，上訴人對於中華民國 98 年 3 月 24 日高雄高等行政法院 97 年度訴字第 977 號判決，提起上訴，本院判決如下：

主 文

原判決關於罰鍰及該訴訟費用部分均廢棄，發回高雄高等行政法院。

其餘上訴駁回。

駁回部分上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理 由

一、緣上訴人未依規定申請營業登記，擅於民國 93 年 7 月至 95 年 7 月間銷售信託貨物，銷售額合計新臺幣（下同）2,469 萬 2,383 元，經被上訴人查獲，審理違章成立，除補徵營業稅 123 萬 4,617 元外，並處所漏稅額 2 倍之罰鍰計 246 萬 9,200 元（計至百元止）。上訴人不服，循序提起行政訴訟，經原審法院判決駁回後，提起上訴。

二、上訴人於原審起訴意旨略謂：本件營業稅之申報係依臺南縣稅務局新化分局（即前臺南縣稅捐稽徵處新化分處）91 年 11 月 28 日縣稅新分一字第 0910049910 號函釋內容所為，如法令修正，致函釋內容抵觸法令時，被上訴人應負有導正上訴人行為與告知之行政責任，被上訴人卻未為之，顯有違行政程序法第 8 條誠信原則，且本件營業稅已繳入國庫，已達課徵目的，被上訴人應考量相關情節，依比例原則予以裁罰等語，為此請求撤銷原處分（復查決定含原核定處分）及訴願決定。

三、被上訴人答辯意旨略謂：（一）鄉橋企業有限公司（下稱鄉橋公

司)於90年4月5日將其所有臺南縣○○段1508地號之權利範圍4037/10000土地及房屋計43戶(下稱系爭房屋)信託予上訴人代為出售,是上訴人為系爭房屋之出賣人,即為增值型及非增值型營業稅法(下稱營業稅法)所稱營業人。上訴人未就系爭期間銷售之信託貨物,開立統一發票及繳納營業稅,被上訴人所屬新化稽徵所依據查得資料計算房屋銷售額為2,469萬2,383元,核定補徵營業稅123萬4,617元,尚無不合。

(二)財政部於92年2月26日規定受託人依信託本旨管理或處分信託財產,於銷售貨物或勞務時,應依法辦理營業登記或設立稅籍,並依法開立統一發票及報繳營業稅。但為保障納稅義務人權益,於92年5月13日另行訂定過渡期,對於92年6月30日前委託人直接開立統一發票予買受人之案件,准以更正程序辦理,惟自92年7月1日以後即應依法處罰。更於92年6月19日規定,對於委託人直接開立統一發票予承買人及因將財產交付信託溢付之營業稅,可於信託行為之受託人依信託本旨處分財產後,就受託人處分該財產之銷項稅額範圍內,核實退還。且相關財政部令釋已刊登財政部公報及以新聞稿公告周知。臺南縣稅務局新化分局之函復,係就當時實務作法依職權予以說明,因嗣後抵觸財政部之解釋,當然失其適用,被上訴人並無違背誠實信用原則。

(三)上訴人受託管理及處分他人財產,應有專業管理能力,自難諉為不知或執無適用餘地之函文,據以主張有阻卻違法事由。又鄉橋公司於申報銷售額時,並未特別說明其申報內容已包含系爭信託財產,被上訴人所屬新化稽徵所自無從於接受申報時給予輔導,尚難謂有行政疏失。而上訴人則有應注意並能注意而不注意之過失等語。

四、原判決駁回上訴人之訴,其理由略謂:(一)依系爭房屋所有權狀及契稅申報建檔資料,系爭房屋均登記為上訴人所有,並為系爭房屋之出賣人,則依營業稅法第2條規定自為營業稅法上之營業人,惟上訴人未依規定辦理營業登記或設立稅籍,並依法開立統一發票及報繳營業稅,則被上訴人就銷售總額,補徵上訴人營業稅123萬4,617元,自無違誤。(二)臺南縣稅務局新化分局91年11月28日縣稅新分一字第0910049910號

函係就鄉橋公司所詢信託財產收入發票開立相關事宜為答復，惟該函係臺南縣稅務局新化分局就當時實務作法予以說明。然財政部嗣又於 92 年 2 月 26 日以台財稅字第 0920451148 號令釋示，受託人依信託本旨管理或處分信託財產，於銷售貨物或勞務時，應依法辦理營業登記或設立稅籍，並依法開立統一發票及報繳營業稅。又財政部為保障納稅義務人權益，除於 92 年 5 月 13 日以台財稅字第 0920452017 號函另行訂定過渡期，對於 92 年 6 月 30 日前委託人直接開立統一發票予買受人之案件，准以更正程序辦理，自 92 年 7 月 1 日以後之事件始依法處罰。復於同年 6 月 19 日以台財稅字第 0920453765 號函釋示，對於委託人直接開立統一發票予承買人及因將財產交付信託溢付之營業稅，可於信託行為之受託人依信託本旨處分財產後，就受託人處分該財產之銷項稅額範圍內，核實退還。並此等財政部函釋均已刊登財政部公報，暨以新聞稿公告周知，且於 93 年編入營業稅、證券交易稅、期貨交易稅法令彙編，則上訴人受託管理及處理他人財產，應有專業管理能力，本即應對相關之法令規定負相當之注意義務，尚難據臺南縣稅務局新化分局 91 年 11 月 28 日縣稅新分一字第 091049910 號函，而謂其已盡注意義務。是上訴人未依法辦理營業登記或設立稅籍，並開立統一發票及報繳營業稅，自有應注意並能注意而不注意之過失。(三)另鄉橋公司於申報銷售額與稅額時，並未於申報書內註明系爭房屋為信託財產，被上訴人所屬新化稽徵所自無從得知，而給予鄉橋公司適時之告知，且上訴人受託管理系爭房地更應對相關法令負相當之注意義務，並相關財政部函釋均有公告及刊登新聞媒體，且予以免罰之過渡期，是雖臺南縣稅務局新化分局曾以 91 年 11 月 28 日縣稅新分一字第 091049910 號函復鄉橋公司，應由鄉橋公司開立統一發票，亦難因此而謂本件處分有違誠信原則。(四)被上訴人所屬新化稽徵所於 96 年 3 月 13 日以南區國稅新化三字第 0960011091 號函，請上訴人依規定於裁罰處分核定前補報、補繳稅款及以書面承諾違章事實者，可適用較輕裁罰倍數，惟上訴人仍置之不理，是被上訴人依行政罰法第 24 條第 2 項但書之規定，以行為罰與漏稅罰採擇一從重，並參酌裁

罰倍數參考表按所漏稅額 123 萬 4,617 元處以 2 倍罰鍰計 246 萬 9,200 元（計至百元止），依本院 93 年判字第 309 號判例，並無違誤，亦無違反比例原則之情事等語。

五、上訴意旨略謂：原判決未斟酌個案正義，有違行政程序法第 9 條，而罰鍰部分，原判決未審酌行政罰法第 5 條從新從輕原則及行政罰法第 8 條免除減輕原則；又信託法並無要求上訴人對相關法令負相當注意之義務，且被上訴人所為之函釋內容與法律變更日期極為接近，被上訴人卻未盡其注意義務，給予上訴人應適用之新函釋；本件係依臺南縣稅務局新化分局 91 年 11 月 28 日縣稅新分一字第 0910049910 號函完稅，上訴人並無故意或過失之情，原判決未審酌事件內容特殊，以被上訴人無過失即為上訴人之過失，亦未審酌上訴人之利益，要求上訴人需再繳納本稅 2 倍之罰鍰，有違行政罰法第 7 條及行政程序法第 7 條及第 8 條；且本件上訴人係信賴臺南縣稅務局新化分局 91 年 11 月 28 日縣稅新分一字第 0910049910 號函釋而為營業稅之申報，應有信賴保護原則之適用，被上訴人亦應受行政自我拘束，況信託法於 89 年 6 月 30 日訂定，財政部課稅規範，卻遲至 92 年 2 月 26 日始有正式規範，其間之空窗期，致納稅人無所適從等語，為此請求廢棄原判決，撤銷訴願決定及原處分關於補徵營業稅及罰鍰部分。

六、本院查：

（一）按「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。」「營業稅之納稅義務人如左：1. 銷售貨物或勞務之營業人。」「將貨物之所有權移轉與他人，以取得代價者，為銷售貨物。」「第 14 條所定之銷售額，為營業人銷售貨物或勞務所收取之全部代價，包括營業人在貨物或勞務之價額外收取之一切費用。但本次銷售之營業稅額不在其內。」「營業人之總機構及其他固定營業場所，應於開始營業前，分別向主管稽徵機關申請營業登記。」「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 月為一期，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：1.……。3. 未辦妥營業登記，即行開始營業，或已申請歇業仍繼續營業，而未依規定申報銷售額者。」「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：1、未依規定申請營業登記而營業者。」分別為營業稅法第 1 條、第 2 條第 1 款、第 3 條第 1 項、第 16 條第 1 項、第 28 條前段、第 32 條第 1 項前段、第 35 條第 1 項、第 43 條第 1 項第 3 款及第 51 條第 1 款所明定。

次按「受託人依信託本旨管理或處分信託財產，如有銷售貨物或勞務應依法辦理營業登記或設立稅籍，其銷售額除符合加值型及非加值型營業稅法第 8 條之 1 規定，免徵營業稅外，應由受託人依法開立統一發票及報繳營業稅。至於受託人依信託本旨，將管理或處分信託財產之收益交付受益人，核非屬受益人銷售貨物或勞務之代價，受益人免開立統一發票並免課徵營業稅。」「有關信託關係中之委託人及受託人如何開立統一發票及進、銷項扣抵……委託人於民國 92 年 6 月 30 日前直接開立統一發票與承買人者，如委託人及承買人均尚未辦理進銷項稅額申報者，委託人應依法收回作廢，並由受託人依規定開立統一發票交付承買人；如委託人或承買人已辦理進項、銷項稅額申報者，委託人請逕向所在地主管稽徵機關申請更正並辦理退稅，再由委託人所在地主管稽徵機關通報承買人所在地主管稽徵機關，請承買人取具受託人應依規定開立與承買人之統一發票辦理更正結案。至於 92 年 7 月 1 日起如有委託人直接開立統一發票與承買人者，除依上開規定由委託人依法於當期申報前收回作廢，並由受託人開立統一發票交付承買人者外，應依法處罰。」及「營業人（委託人）因將財產交付信託而溢付之營業稅，可於信託行為之受託人依信託本旨處分信託財產後，依加值型及非加值型營業稅法第 39 條第 2 項但書規定，就受託人處分該信託財產之銷項稅額範圍內，核實退還。又為簡化手續，此類案件，授權

主管稽徵機關查明辦理，無須逐案報部核准。」亦經財政部 92 年 2 月 26 日台財稅字第 0920451148 號令、92 年 5 月 13 日台財稅字第 0920452017 號函及 92 年 6 月 19 日台財稅字第 0920453765 號令釋示在案。

(二)訴外人鄉橋公司於 90 年 4 月 5 日將其所有臺南縣○○段 1508 地號之權利範圍 4037/10000 土地及系爭房屋，以不定期間方式信託予上訴人，並辦理信託登記完畢，依渠等信託契約書內容所載，該信託目的為管理收益、移轉、設定；信託財產之管理或處分方法為出租或移轉、出售，則該信託範圍自包括於信託期間代為出售系爭房屋，嗣上訴人於 93 年 7 月至 95 年 7 月間出售系爭房屋，銷售額合計 2,469 萬 2,383 元等情，既有信託契約書、上訴人信託財產目錄、系爭建物及房屋所有權狀、上訴人處分信託財產明細表、系爭房屋契稅申報建檔資料及鄉橋公司所開立之統一發票附原處分卷可稽，且觀諸系爭房屋所有權狀及契稅申報建檔資料，系爭房屋均登記為上訴人所有，並為系爭房屋之出賣人，則依上述營業稅法第 2 條規定應為營業稅法上之營業人，惟上訴人未依首揭規定，辦理營業登記或設立稅籍，並依法開立統一發票及報繳營業稅，則被上訴人就上揭銷售總額，補徵上訴人營業稅 123 萬 4,617 元，於法並無不合，訴願決定及原判決遞予維持，亦無違誤。上訴論旨，仍執前詞，指摘此部分原判決違背法令，求予廢棄，為無理由，應予駁回。

(三)惟按行政罰法第 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。」同法第 18 條第 3 項前段規定：「依本法規定減輕處罰時，裁處之罰鍰不得逾法定罰鍰最高額之二分之一，亦不得低於法定罰鍰最低額之二分之一；同時有免除處罰之規定者，不得逾法定罰鍰最高額之三分之一，亦不得低於法定罰鍰最低額之三分之一。」又稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表使用須知第 4 點亦明示：「本表訂定之裁罰金額或倍數未達稅法規定之最高限或最低限，而違章情節重大或較輕者，仍得加重或減輕其罰，至稅法規定之最高限或最低限為止，惟應於審查報告敘明其加重或減輕之理由。」本件信託人鄉橋公司既曾於 91 年

11 月 25 日，就其所有房屋信託上訴人代為管理後，如有出租或銷售行為時如何申報繳納營業稅事宜，申請當時主管稽徵營業稅的機關臺南縣稅捐稽徵處新化分處（即現在的臺南縣稅務局新化分局）釋示，獲其以 91 年 11 月 28 日縣稅新分一字第 0910049910 號函覆「主旨：貴公司所有房屋財產信託於他人代為管理，如有出租或銷售情形，貴公司仍應依規定開立統一發票，．．．二、依營業稅法第 3 條之 1 規定，因信託行為成立，委託人與受託人間之關係，不視為銷售。本案貴公司信託財產雖信託蔡黛鈴小姐，惟在加值型及非加值型營業稅法仍界定為公司所有財產，出租之租金收入仍應由公司開立統一發票。」被上訴人亦於原審陳稱：「臺南縣稅務局新化分局之函復，係就當時實務作法依職權予以說明」，此為原判決確定之事實。嗣財政部雖於 92 年 2 月 26 日以台財稅字第 0920451148 號令釋示：受託人依信託本旨管理或處分信託財產，於銷售貨物或勞務時，應依法辦理營業登記或設立稅籍，並依法開立統一發票及報繳營業稅等語，即變更以往實務作法，但稅捐稽徵機關截至本件裁罰時為止，並未告知信託人鄉橋公司其先前所獲公函見解已經作廢，此復為被上訴人不爭之事實，則上訴意旨主張其不知稅捐稽徵機關適用法律的見解已經變更，尚非無據。揆諸原判決理由亦謂上訴人受託管理及處分他人財產，應有專業管理能力，本即應對相關之法令規定負相當之注意義務，尚難據上述臺南縣稅務局新化分局 91 年 11 月 28 日縣稅新分一字第 0910049910 號函，而謂其已盡注意義務。是上訴人未依法辦理營業登記或設立稅籍，並開立統一發票及報繳營業稅，自有應注意並能注意而不注意之過失等語，即僅認上訴人對財政部於 92 年間發布的新函釋見解有「不注意之過失」，則依本件裁罰時（97 年 4 月 23 日）已經施行 2 年有餘的行政罰法第 8 條規定，上訴人固不得因不知法規而免除行政處罰責任，但按其情節，是否得減輕或免除其處罰，並非無研酌之餘地；如按其情節，得減輕或免除其處罰，被上訴人未予考量，即有裁量怠惰之瑕疵；何況上訴人對於系爭函令見解之變更是否有注意能力，亦非無疑。原判決既默認上訴人不知法規（行政函令）之變更

，卻未進一步審酌上訴人是否確有注意能力；縱有過失，其違規情節之輕重程度，是否有行政罰法第 8 條但書規定之適用，及原處分是否有裁量怠惰之瑕疵等事項，逕認上訴人有過失，並將訴願決定及原處分關於按漏稅額處以 2 倍罰鍰部分予以維持，其判決理由尚難謂完備，且影響裁判之結果，上訴人聲明將之廢棄，即為有理由，爰將原判決關於罰鍰部分廢棄，發回原審法院更為審理。

據上論結，本件上訴為一部有理由，一部無理由。依行政訴訟法第 255 條第 1 項、第 256 條第 1 項、第 260 條第 1 項、第 98 條第 1 項前段，判決如主文。

中 華 民 國 99 年 11 月 18 日

最高行政法院第七庭

審判長法官 藍 獻 林

法官 廖 宏 明

法官 張 瓊 文

法官 姜 素 娥

法官 林 文 舟

以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

中 華 民 國 99 年 11 月 18 日

書記官 邱 彰 德

資料來源：最高行政法院裁判書彙編（99 年版）第 65-74 頁行政罰法裁判要旨彙編（104 年 12 月版）第 366-368 頁