

裁判字號：臺中高等行政法院 101 年度訴字第 473 號 行政判決

裁判日期：民國 102 年 03 月 01 日

案由摘要：營業稅事件

臺中高等行政法院判決

101 年度訴字第 473 號

102 年 2 月 21 日辯論終結

原 告 彰億開發有限公司

代 表 人 顧金龍

訴訟代理人 黃鴻隆 會計師

複代理人 施筱婷 會計師

被 告 財政部中區國稅局

代 表 人 鄭義和

訴訟代理人 林啟晶

上列當事人間因營業稅事件，原告不服財政部中華民國 101 年 10 月 1 日台財訴字第 10100181340 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。

事實及理由

一、事實概要：緣原告於民國（下同）95 年 7 月至 97 年 7 月間銷售砂石予融獻有限公司（下稱融獻公司）、彰濱實業有限公司（下稱彰濱公司，由李美雲匯款）、權峰砂石開發股份有限公司（下稱權峰公司）、陳東江、台進商行及許林玉秀等人（下稱融獻公司等營業人），銷售額計新臺幣（下同）102,605,820 元（95 年 22,940,000 元、96 年 49,724,800 元、97 年 29,941,020 元），營業稅額 5,130,291 元，未依規定開立統一發票，且於申報銷售額與稅額時漏報，經被告所屬彰化縣分局查獲，補徵營業稅額 5,130,291 元，並按所漏稅額 5,130,291 元處 1.5 倍罰鍰 7,695,436 元。原告不服，申請復查，未獲變更，提起訴願，遭決定駁回，遂提起本件行政訴訟。

二、本件原告主張：

(一)被告依據原告會計曹煙雯之花壇鄉農會帳戶所查獲匯款資料

，作為原告系爭漏報之金額，且僅憑曹煙雯之談話紀錄為唯一事證，認定系爭匯款金額未內含營業稅，均有違法之處：

1. 按「營業人對於應稅貨物或勞務之定價，應內含營業稅。」、「營業人對於應稅貨物或勞務之定價，未依第 32 條第 2 項規定內含營業稅，經通知限期改正，屆期未改正者，處新臺幣 1500 元以上 15000 元以下罰鍰。」、「營業人銷售應稅貨物或勞務之定價應內含營業稅，買受人為非營業人時，應依定價金額開立統一發票，買受人為營業人時……應將定價金額依左列公式計算銷售額與銷項稅額於統一發票上分別載明之……銷售額＝定價（1＋徵收率）。」分別為加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法）第 32 條第 2 項、第 48 條之 1 及行為時「修正營業稅法實施注意事項」第 3 點第 1 項第 1 款所明定。故營業人對於應稅貨物或勞務之定價，應內含營業稅。定價未內含營業稅，經通知限期改正，屆期未改正者，應處予罰鍰。上開規定已賦予稅捐稽徵機關應強制干涉當事人約定之買賣價金，當事人不得主張依私法自治原則為契約自由約定，營業稅法係屬法律，本即具有強制性質，任何人應受其拘束，按民法第 71 條規定「法律行為，違反強制或禁止之規定者，無效。」上揭營業稅法第 32 條第 2 項及修正營業稅法實施注意事項第 3 點規範「應稅貨物或勞務之定價，應內含營業稅」具強制性，被告行政行為，自不得違反此強制規定；否則，該行政行為無效。尤其政府機關之行政行為，更應受法律及一般法律原則之拘束，為行政程序法第 4 條所明定。
2. 復按行政程序法第 10 條：「行政機關行使裁量權，不得逾越法定之裁量範圍，並應符合法規授權之目的。」法律賦予行政機關裁量權，是要求其作成「合義務性之裁量」。行政訴訟法第 4 條第 2 項亦規定：「逾越權限或濫用權力之行政處分，以違法論。」又最高行政法院 82 年度判字第 562 號判決：「如所認定之事實與法律規定不相適合或扞格，則其所為之處分，即難謂無違誤。」上揭營業稅法第 32 條第 2 項及行為時營業稅法實施注意事項第 3 點之法條文字是「應」，並未賦予稽徵機關，得予裁量營業稅內含或外加的權限，此時裁

量權限收縮至零。被告應做出「營業人對應稅貨物之定價，應內含營業稅」之行政處分，否則即構成違法處分。

3. 被告利用談話筆錄探求原告銷貨是否含稅，其功用及目的，係作為輔導限期改正或查明是否適用營業稅法第 48 條之 1 之處罰規範，準此，被告於查獲原告有未合定價應內含營業稅之違法行為時，必須通知限期改正，屆期未改正者，即應處以罰鍰，直到改正為止。故原告銷售砂石如有違法超收款項，該款項應歸屬買賣雙方之債權債務之內部關係，並非銷售砂石之營業收入，自非課徵營業稅之稅基。即營業稅稅基終極仍須回歸定價內含營業稅之價格，作為核稅之稅基，詎料，被告除疏未依法定程序通知改正外，竟按原告會計談話筆錄以定價未內含營業稅之價格核課營業稅，徒使營業稅法第 32 條規定形同具文，並使第 48 條之 1 之處罰規定無適用餘地，形同虛設，明顯違反租稅法律主義。
4. 復按「行政機關應依職權調查證據，不受當事人主張之拘束，對當事人有利及不利事項一律注意。」、「被告或共犯之自白，不得作為有罪判決之唯一證據，仍應調查其他必要之證據，以察其是否與事實相符。」、「前條訴訟，當事人主張之事實，雖經他造自認，行政法院仍應調查其他必要之證據。」分別為行政程序法第 36 條、刑事訴訟法第 156 條第 2 項、行政訴訟法第 134 條所明定。曹煙雯 100 年 1 月 5 日談話筆錄，雖然載有「依照一般砂石業之商業習慣，如要開立統一發票，需外加 5% 的稅金」。惟曹煙雯為原告之會計，其親身參與之另案彰石開發有限公司（下稱彰石公司）砂石買賣涉嫌逃漏營業稅案，被告是按內含營業稅補稅及罰鍰在卷可稽，足證曹煙雯上揭談話筆錄，無法作為砂石業銷售貨物均需外加 5% 稅金之唯一證據。且曹煙雯並非稅法專家，對砂石業之交易是否皆不含稅，未曾有完整全盤之調查與統計。被告雖援引最高行政法院 98 年度判字第 256 號判決，固謂稅捐稽徵機關並未直接參與當事人間之私經濟活動，其能掌握之資料自不若當事人，惟該判決亦指出稅捐稽徵機關所提出之相當事證，客觀上已足能證明當事人之私經濟活動。本件被告僅以曹煙雯上揭談話筆錄為唯一證據，並未再調查其他必

要證據，與前揭行政訴訟法第 134 條規定有違，況且該談話筆錄有上述之瑕疵，客觀上已不足以證明砂石業交易皆不含稅金之私經濟活動。

5. 被告以曹煙雯上揭談話筆錄為推定原告所有砂石交易均外加營業稅，本質上亦屬推計課稅，推計課稅之適用要件係因稽徵機關如要進行課稅基礎之確實調查與計算，係屬不可能或無期待可能性。納稅義務人縱然違背協力義務，未提供帳證供核者，若稽徵機關仍可依其他方式加以調查或計算課稅基礎，且並未造成其他負擔過重或調查不可能之情形，或有其他調查方式，可更切近於課稅基礎之實質者，仍不得進行推計課稅。故推計課稅屬稽徵機關之「最後手段」，需稽徵機關得採行之調查事證方法均屬無法達成核課稅捐之目的或不具備期待可能性者，始得為之。本件原告已盡協力義務，且本件交易主體僅 6 家，被告如要進行課稅基礎之確實調查與計算，非屬不可能或無期待可能性，故本件並不適用推計課稅。被告自應依職權調查個案事實證據，俾確認原告與上揭各營業主體間交易事實是否內含或外加營業稅，以符行政程序法第 36 條之規定。

(二)有關本件銷售金額是否內含營業稅或屬外附營業稅，乃事實認定問題，應經個案調查始得認定：

1. 原告於復查時，舉證指出另案原告向同為砂石業之彰石公司進貨（該案所有買賣均由曹煙雯親身參與），經被告查獲未依法取得進項憑證及彰石公司銷售砂石與原告亦漏未依法開立統一發票，逃漏營業稅。惟該案應補之營業稅額及罰鍰，被告係按交易金額內含營業稅核算而非按砂石業皆以外加營業稅之方式核課稅捐。參照行政程序法第 6 條規定，原告遂主張「本案與上開案件同為砂石買賣，且交易均由曹煙雯參與，案件性質完全相同，承辦人員復為相同，自不應為差別待遇。」經復查決定略以：「查該案係彰石公司銷售砂石予原告，與本件係原告銷售砂石予融獻公司等營業人自有不同，則不同之營業主體對營業稅究係內含或外加本有不同作法」等語，並為訴願決定所不否認。顯見復查及訴願決定均認同砂石業並非所有交易均外加營業稅，即不同營業主體之交

易情形未必完全相同，故有關銷售額是否內含或外附營業稅，乃事實認定問題，應經個案調查始得認定。

2. 另原告 94 年 7 月至 95 年 3 月銷售砂予彰濱公司漏報銷售額乙案，原告於該案訴訟中，亦曾舉出上揭與彰石公司交易案，被告係按定價內含營業稅核算原告未依法取得進項憑證之行為裁罰及彰石公司所漏之營業稅額。原告亦主張二案「同為砂石買賣，案件性質完全相同，不應為差別待遇。」惟經鈞院 100 年度訴字第 314 號判決略以「查該案係彰石公司銷售砂予原告，與本件係原告銷售砂予彰濱公司自有不同，則不同之營業主體對營業稅究係內加或外附本有不同作法。」
3. 又被告曾查獲原告 94 年 9 月至 99 年 6 月間，設於花壇鄉農會之活期存款帳戶存入計 451,975,947 元，扣除原告該期間已申報銷售額 304,603,291 元及另案查獲漏報銷售彰濱公司銷售額 10,670,000 元，餘額計 136,702,656 元，被告認屬原告銷貨未依法開立統一發票之銷售額，致逃漏營業稅額，並就該存款餘額 136,702,656 元按不含稅核計補徵原告之營業稅及罰鍰。原告不服，提起行政救濟。該案於 101 年 10 月 5 日台財訴字第 10100111320 號訴願決定撤銷，其理由略以：「惟不同營業主體之交易情形未必完全相同，故有關銷售金額是否內含營業稅或屬外附營業稅，乃事實認定之問題，本件原告銷售砂石之對象除彰濱公司外尚有其他營業人，渠等間銷售情形因營業主體不同，自有不同之交易型態。本件依卷附之原告負責人 99 年 8 月 20 日於被告之承諾書所載，其係指銷售予彰濱公司之銷售額未含稅，又同年 10 月 8 日原告僅書面承認違章事實，惟銷售其他營業人部分，銷售額是否亦未含稅？與彰濱公司部分之銷售單價是否相當？被告未經查明，逕按彰濱公司部分之核定情形，認定本件原告短漏報之銷售額 105,665,438 元全數皆未含稅，是否妥適？」
4. 準此，不同營業主體之交易情形未必完全相同，有關銷售額是否內含或外附營業稅，乃事實認定問題。從而，原告與不同營業主體間之交易，核各有不同之交易情形，不應僅憑曹煙雯錯誤之陳述，遽以援引適用所有砂石交易案件均不含營業稅，尚應調查與不同營業人交易事實以作為個案判定依據

。復按「稅務訴訟之舉證責任分配理論與一般行政訴訟相同，即主張權利或權限之人，於有疑義時除法律另有規定外，應就權利發生事實負舉證責任，而否認權利或權限之人或主張相反權利之人，對權利之障礙或是消滅、抑制之事實，負舉證責任，此觀行政訴訟法第 136 條準用民事訴訟法第 277 條之規定自明。」、「舉證責任之轉換，實際上係在分配實體權利無法證明時之風險，應有法律明文規定或明確授權始得為之。」為最高行政法院 93 年度判字第 1607 號、94 年度判字第 527 號判決參照。另按法治國依法行政原則，行政處分僅推定為「有效」而非「適法」，課稅法定要件事實存在，是稅捐核課處分適法性的「前提」，自應由主張「處分適法」的被告，依職權調查並詳為舉證，最高行政法院 75 年度判字第 681 號、89 年度判字第 602 號判決參照。是被告自無從遽以曹煙雯筆錄單一事實或其他個案如彰濱或彰石公司交易案調查結果，逕予援引適用原告與其他所有不同營業人間之交易，尚應調查個案事實以為判定。

5. 本件交易主體包含融獻公司（匯入金額 25,165,520 元）、陳東江（匯入金額 50,724,800 元）、彰濱公司（原告誤載為李美雲，貨款係由李美雲匯入金額 6,643,000 元）、許林玉秀（匯入金額 10,340,000 元）、台進商行（匯入金額 1,000,000 元，原告誤載為 1,000,100 元）、權峰公司（匯入金額 8,732,500 元），合計 102,605,820 元。雖曹煙雯於 100 年 1 月 14 日談話筆錄謂「當初陳東江前來彰億公司表示要買砂料，由本人（曹煙雯）與他接洽。當初因為與陳東江談妥以較便宜之價格銷售砂料，惟條件為不開立統一發票」等語，然本案涉及的營業主體非常多，100 年 1 月 5 日談話筆錄，至少有彰濱公司、台進商行、許林玉秀、陳東江、權峰公司等，則依 100 年 1 月 14 日之談話筆錄所載，其係指銷售予陳東江之銷售額，是以較便宜之價格銷售砂料，未含稅，惟銷售其他營業人部分，銷售額是否亦未含稅？與陳東江部分之銷售單價是否相當？被告均未經查明，逕按銷售予陳東江之核定情形，認定本件原告短漏報之銷售額 102,605,820 元，全數皆未含稅，自欠妥適。

6. 綜上，被告上揭所認定之銷售額扣除陳東江匯入金額 50,724,800 元，餘額 51,881,020 元應按內含營業稅核算，經計算後計短漏營業稅額 5,006,764 元（即 $50,724,800 \times 5\% + 51,881,020 \times (1+5\%) \times 5\% = 5,006,764$ ），非被告核算之 5,130,291 元，故應追減營業稅額 123,527 元，罰鍰亦應追減 123,527 元 1.5 倍 = 185,290 元等情，並聲明求為判決撤銷訴願決定及原處分（復查決定）。

三、被告則以：

(一) 本稅部分：

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……四、短報、漏報銷售額者。五、漏開統一發票……者。」為行為時營業稅法第 32 條第 1 項前段、第 35 條第 1 項及第 43 條第 1 項第 4 款、第 5 款所明定。
2. 原告係從事砂石批發業務，95 年 7 月至 97 年 7 月間銷售砂石予融獻公司等營業人，銷售額計 102,605,820 元，未依法開立統一發票，且於申報當期銷售額時亦未列入申報，致逃漏營業稅額 5,130,291 元，經被告所屬彰化縣分局查獲，違反前揭營業稅法規定，有匯款解款收入傳票、漏報銷售額明細表、談話紀錄等影本可稽，補徵營業稅額 5,130,291 元。原告不服，主張（一）按一般商業交易常規，貨物銷售當時並無法立即取得貨款，收款條件一般約為貨物銷售後之 3 至 4 個月，故 95 年 7 月至 97 年 7 月融獻公司等營業人匯入之金額，其中 95 年 7 月至 10 月金額 18,090,000 元，實際銷貨時間應往前追溯為 95 年 3 月至 6 月，已逾 5 年核課期間，被告未予減除該金額，顯有未洽。（二）被告仍採用查核其銷售貨物予彰濱公司當時，彰濱公司負責人李介榮之談話筆錄作為定價不含稅

之核課依據，惟李介榮並未提示任何明確事證以為佐證，依物證重於人證之法理，其說詞證據證明力自為薄弱，不足以為有力之證明。又原告並非稅法專家，觀念亦非清楚，故承諾書對未開立發票部分誤植為不含稅，不應據以作為課稅基礎。（三）被告於原告營業場所另案查獲其與案外人彰石公司砂石買賣之交貨簽收單，並依據該資料核課彰石公司銷售砂石予原告，漏未開立統一發票，逃漏營業稅之漏稅罰，另其則未依法取得進項憑證之行為罰；惟該 2 案均已改按定價內含營業稅而非外加之方式核算，案件性質完全相同，自不應為差別待遇，顯然本件核課有誤云云。經被告復查決定以，查融獻公司等營業人自 95 年 7 月至 97 年 7 月計匯款 102,605,820 元，至原告會計曹煙雯彰化縣花壇鄉農會之存款 52200400030604 號帳戶，有該農會匯款解款收入傳票影本可稽，依曹煙雯 100 年 1 月 5 日於被告所屬彰化縣分局談話紀錄，其述稱該帳戶存、提款皆為原告在使用，該匯入款項係原告銷售砂石予融獻公司等營業人所取得之貨款，上述貨款皆無開立統一發票，依照一般砂石業之商業習慣，係先付貨款後再交貨，如要開立統一發票需外加 5% 的稅金等，嗣曹煙雯 100 年 1 月 14 日代表原告至被告所屬彰化縣分局接受約談時亦為相同陳述（原處分卷第 47-49 頁），曹煙雯既擔任原告之會計，則其對原告之銷貨、收款情形應甚為熟悉，所為陳述自可採信，被告復於 101 年 4 月 2 日以中區國稅法一字第 1010004604 號函（復查決定書誤植為 100 年 5 月 9 日中區國稅法一字第 100020230 號函），請原告提示復查相關主張有利事證，惟迄未提示，則原告主張依一般交易常規銷貨收款條件約為 3 至 4 個月，原核定 95 年 7 月至 10 月銷售額 18,090,000 元，實際交易時間應為 95 年 3 月至 6 月，已逾 5 年核課期間，及所收取之款項均為含稅金額乙節，應無足採。次查本件並非依據彰濱公司負責人李介榮之談話筆錄及原告承諾書作為系爭交易定價不含稅之核課依據，已如前述，原告上揭主張，自無足採。又原告主張被告所屬彰化縣分局於原告營業場所另案查獲原告與訴外人彰石公司之交易案，核定時卻按定價內含營業稅而非外加之方式核算乙節，查該案係彰石公司銷售砂石予

原告，與本件係原告銷售砂石予融獻公司等營業人自有不同，則不同之營業主體對營業稅究係內含或外加本有不同作法，原告僅以營業稅法第 32 條「營業人對於應稅貨物或勞務之定價，應內含營業稅」之規定，及被告機關核定彰石公司銷售砂石予原告之情形，遽指其向融獻公司等營業人收取之款項均為含稅金額，亦無足採。綜上，原告銷售砂石予融獻公司等營業人，漏開統一發票銷售額 102,605,820 元，且於申報銷售額與稅額時漏報，原核定補徵營業稅額 5,130,291 元並無不合，駁回其復查之申請。原告仍不服提起訴願，主張（一）依營業稅法第 32 條第 2 項規定，對於應稅貨物之定價應內含營業稅，為法所明定被告並無裁量權限，被告於查得其銷售額未內含營業稅時未依營業稅法第 48 條之 1 通知其限期改正，竟按原告會計之談話筆錄以外加方式核課營業稅，容有違誤。（二）縱令可依納稅義務人之陳述筆錄或查得事證，分別按認定含稅或不含稅核課稅捐，惟被告僅依其會計曹煙雯談話筆錄為唯一事證，認定原告銷售砂石之價金皆不含稅，尚嫌率斷，應依行政程序法第 36 條規定依職權重為調查證據云云。案經財政部訴願決定略以，第查：按「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。」為稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 2 項所明定。本件係被告所屬彰化縣分局查得融獻公司等營業人自 95 年 7 月至 97 年 7 月計匯款 102,605,820 元，至原告會計曹煙雯彰化縣花壇鄉農會之存款 5220040030604 號帳戶，有該農會匯款解款收入傳票影本可稽，依曹煙雯 100 年 1 月 5 日於被告所屬彰化縣分局談話紀錄，其述稱該帳戶存、提款皆為原告在使用，該匯入款項係原告銷售砂石予融獻公司等營業人所取得之貨款，上述貨款皆無開立統一發票，依照一般砂石業之商業習慣，係先付貨款後再交貨，如要開立統一發票需外加 5% 的稅金等，嗣曹煙雯 100 年 1 月 14 日代表原告至被告所屬彰化縣分局接受約談時亦為相同之陳述。曹煙雯既擔任原告之會計，則其對原告之銷貨、收款情形應甚為熟悉，所為陳述自可採信。又「稅捐法律關係，乃是依稅捐法之規定，大量且反覆成立之關係，具有其

特殊性，稅捐稽徵機關並未直接參與當事人間私經濟活動，其能掌握之資料自不若當事人，則稅捐稽徵機關如已提出相當事證，客觀上已足能證明當事人之經濟活動，即難謂未盡舉證責任」最高行政法院 93 年度判字第 1607 號判決參照。查本件被告所屬彰化縣分局查獲融獻公司等營業人匯款與原告之匯款解款收入傳票，原告亦承認該款項係銷售砂石予融獻公司等營業人而取得，且未開立統一發票，並依其會計曹煙雯主張認定所收取款項未含營業稅，已盡舉證責任，原告主張所收取款項均為含稅金額，自應就其主張之事實負證明之責，惟原告迄未提出相關事證，以實其說，而援引營業稅法第 32 條第 2 項及第 48 條之 1 規定，主張被告所屬彰化縣分局應依職權調查證據，所訴自無足採。綜上，被告所屬彰化縣分局以原告 95 年 7 月至 97 年 7 月間銷售砂石予融獻公司等營業人，銷售額計 102,605,820 元（95 年 22,940,000 元、96 年 49,724,800 元、97 年 29,941,020 元），未依法開立統一發票，且於申報當期銷售額時亦未列入申報，致逃漏營業稅額 5,130,291 元，核定補徵營業稅額 5,130,291 元，經核並無不合。原告所訴，委無足採，而駁回其訴願。

3. 按稅捐稽徵機關並未直接參與當事人間之私經濟活動，其能掌握之資料自不若當事人，是稅捐稽徵機關所提出之相當事證，客觀上已足能證明當事人之私經濟活動，如當事人予以否認，即應就其主張之事實負舉證責任，以貫徹公平合法課稅之目的（最高行政法院 98 年度判字第 256 號判決意旨參照），查本件被告所屬彰化縣分局查獲融獻公司等營業人匯款與原告之匯款解款收入傳票，原告亦承認該款項係銷售砂石予融獻公司等營業人而取得，且未開立統一發票，並依其會計曹煙雯主張認定所收取款項未含營業稅，已盡舉證責任，原告主張所收取款項均為含稅金額，自應就其主張之事實負證明之責，惟原告迄未提出相關事證，以實其說，而援引營業稅法第 32 條第 2 項及第 48 條之 1 規定，主張被告所屬彰化縣分局應依職權調查證據，所訴自無足採。

(二)罰鍰：

1. 按「營利事業依法規定應給與他人憑證而未給與……應就其

未給與憑證……經查明認定之總額，處 5% 罰鍰。」為稅捐稽徵法第 44 條第 1 項前段所明定。次按「納稅義務人，有下列情形之一者，除追繳稅款外，按所漏稅額處 5 倍以下罰鍰，並得停止其營業……三、短報或漏報銷售額者。」為營業稅法第 51 條第 1 項第 3 款所規定。又「營業人觸犯加值型及非加值型營業稅法第 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（已修正為 5 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 號令所明釋。

2. 被告查得原告 95 年 7 月至 97 年 7 月間銷售砂石予融獻公司等營業人，銷售額計 102,605,820 元，未依規定開立統一發票，且於申報當期銷售額時亦未列入申報，致逃漏營業稅額 5,130,291 元，經審酌違章情節，按所漏稅額 5,130,291 元處以 1.5 倍之罰鍰計 7,695,436 元。原告不服，申經被告復查決定以，原告違反申報營業稅之作為義務，難謂無故意或過失，自應受罰。本件原告未於裁罰處分核定前補繳稅款，依首揭財政部令釋及 100 年 2 月 14 日修正「稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表」有關營業稅法第 51 條第 1 項第 3 款處罰規定，應按所漏稅額 5,130,291 元處 1.5 倍罰鍰 7,695,436 元，並無違誤為由，駁回其復查之申請。原告仍不服併同本稅提起訴願，主張本件營業稅額如經准予追減，則罰鍰部分亦應隨同追減云云。案經財政部訴願決定略以，原告首揭期間未依法開立統一發票且於申報當期銷售額時亦未列入申報，致逃漏營業稅額 5,130,291 元之違章，洵堪認定，自應受處罰，則被告機關依上開規定及函釋意旨，就漏稅額 5,130,291 元處 5 倍之罰鍰，與稅捐稽徵法第 44 條所定，就未依規定給與他人憑證經查明認定之總額處 5% 之罰鍰及最高不得超過 100 萬元，比較結果，復查決定以現行營業稅法第 51 條第 1 項第 3 款規定為處罰之法據，並按所漏稅額 5,130,291 元處 1.5 倍之罰鍰計 7,

695,436 元，經核並無不合，原告所訴核不足採，而駁回其訴願。

3. 原告並無新事證及新理由，不足採據之理由已如前述，從而被告依上開規定及函釋意旨，就漏稅額 5,130,291 元處 5 倍之罰鍰，與稅捐稽徵法第 44 條所定，就未依規定給與他人憑證經查明認定之總額處 5% 之罰鍰及最高不得超過 100 萬元，比較結果，復查決定以現行營業稅法第 51 條第 1 項第 3 款規定為處罰之法據，並按所漏稅額 5,130,291 元處 1.5 倍之罰鍰計 7,695,436 元，並無違誤，所訴核無可採等語，資為抗辯，並聲明求為判決駁回原告之訴。

四、兩造之爭點：被告以原告 95 年 7 月至 97 年 7 月間漏報銷售額計 102,605,820 元（95 年 22,940,000 元、96 年 49,724,800 元、97 年 29,941,020 元），且未依規定開立統一發票，補徵營業稅額 5,130,291 元，並按所漏稅額處 1.5 倍罰鍰，是否合法？
上揭銷售額是否內含營業稅？

五、經查：

- (一) 按「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。」、「營利事業依法規定應給與他人憑證而未給與……應就其未給與憑證……經查明認定之總額，處 5% 罰鍰。……前項處罰金額最高不得超過新臺幣 100 萬元。」為稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 2 項及第 44 條所明定。次按「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：一、……四、短報、漏報銷

售額者。五、漏開統一發票……者。」、「納稅義務人，有下列情形之一者，除追繳稅款外，按所漏稅額處 5 倍以下罰鍰，並得停止其營業：一、……三、短報或漏報銷售額者。

」為營業稅法第 16 條第 1 項、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 款及第 51 條第 1 項第 3 款所明定。復按「一行為違反數個行政法上義務規定而應處罰鍰者，依法定罰鍰最高之規定裁處。但裁處之額度，不得低於各該規定之罰鍰最低額。」行政罰法第 24 條第 1 項定有明文。又「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……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。」經財政部 97 年 6 月 30 日台財稅字第 09704530660 號令釋在案。

(二)查本件原告係從事砂石批發業務，於 95 年 7 月至 97 年 7 月間銷售砂石予融獻公司（匯入金額 25,165,520 元）、彰濱公司（由李美雲匯入金額 6,643,000 元）、權峰公司（匯入金額 8,732,500 元）、陳東江（匯入金額 50,724,800 元）、台進商行（匯入金額 1,000,000 元）及許林玉秀（匯入金額 10,340,000 元）等人，銷售額計 102,605,820 元（95 年 22,940,000 元、96 年 49,724,800 元、97 年 29,941,020 元，其中由李美雲匯入款，曹煙雯證述為銷售與彰濱公司之貨款），原告未依法開立統一發票，且於申報當期銷售額時亦未列入申報，致逃漏營業稅之事實，有匯款解款收入傳票、漏報銷售額明細表、委託書及曹煙雯之談話紀錄等件附卷可稽（原處分卷第 22-53 頁，本院卷第 98 頁），並為原告所不爭，堪以認定。

(三)原告雖為上開主張，然查：

- 1.按「營業人對於應稅貨物或勞務之定價，應內含營業稅。」為 100 年 1 月 26 日修正公布營業稅法第 32 條第 2 項所明定。又按「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。」「復為稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 2 項所明定。營業人對於應稅貨物或勞務之定價或報價，應內含營業稅，惟實際銷售額是否含有營業稅，則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。本件融獻公司等營業人自 95 年 7 月至 97 年 7 月計匯款 102,605,820 元，至原告會計曹煙雯彰化縣花壇鄉農會之存款 00000000000000 號帳戶，有該農會匯款解款收入傳票影本可稽（原處分卷第 22-43 頁，本院卷第 9 8 頁），依曹煙雯於 100 年 1 月 5 日在被告所屬彰化縣分局所製作之談話紀錄（原處分卷第 51-53 頁），其陳稱該帳戶存、提款皆為原告所使用，該匯入款項係原告銷售砂石予融獻公司等營業人所取得之貨款，上述貨款皆無開立統一發票，依照一般砂石業之商業習慣，係先付貨款後再交貨，如要開立統一發票需外加 5% 的稅金等語，嗣曹煙雯於 100 年 1 月 14 日受原告委託至被告所屬彰化縣分局接受約談時亦為相同陳述（原處分卷第 47-49 頁）。曹煙雯既擔任原告之會計，其對原告之銷貨、收款情形應甚為熟悉，所為陳述自可採信。是依原告會計曹煙雯所為陳述，原告銷售與融獻公司等營業人之砂石，基本上報價都是未稅價格，並先付貨款，如要開立統一發票需外加 5% 的稅金，而本件原告就上開銷售額均未開立統一發票予融獻公司等營業人，買受人自然不會支付進項稅額給原告，足見其銷售額並不含 5% 的營業稅，應可認定。而依證人曹煙雯之 2 次談話筆錄觀之，曹煙雯係就本件原告出售予融獻公司等全部營業人之砂石，因原告未開立發票致未收取 5% 的營業稅所為之陳述，並非僅指銷售砂石予陳東江部分不含營業稅。況原告於 94 年至 95 年 3 月間出售砂石與彰濱公司，而由彰濱公司負責人李介榮之姊李美雲（亦為本件買受人彰濱公司之匯款人）所匯款至原告花壇鄉農會之帳戶之交易案，經李介榮於該案談話筆錄供陳略以，一般砂石業的特性，基本上報價都是未稅價格，如果沒有拿到發票的話，自然不會支付進項稅額給賣方等語，被告並據以認定該案之銷售金額未含營業稅，業經本院以 100 年度訴字第 3 14 號及最高行政法院以 101 年度判字第 387 號判決確定在案，

有上開 2 件判決書附原處分卷可稽（原處分卷第 72-91 頁），亦足認原告所銷售之砂石，若未開立發票予買受人，其銷售金額未含營業稅，核與證人曹煙雯所述情節相符。是原告主張依營業稅法第 32 條第 2 項及第 48 條之 1 之規定，且除陳東江部分外，其餘銷售額已內含營業稅云云，自不足採。

2. 又原則上稅務訴訟之舉證責任分配理論與一般行政訴訟相同，即主張權利或權限之人，於有疑義時除法律另有規定外，應就權利發生事實負舉證責任，而否認權利或權限之人或主張相反權利之人，對權利之障礙或是消滅、抑制之事實，負舉證責任，此觀諸行政訴訟法第 136 條準用民事訴訟法第 277 條之規定自明。至行政訴訟法第 133 條規定法院於撤銷訴訟應依職權調查證據，僅使法院於裁判時，作為裁判基礎之資料不受當事人主張之拘束，並得就依職權調查所得之資料，經辯論後，採為判決基礎，惟當事人之舉證責任並不能因法院採職權調查證據而免除。又稅捐法律關係，乃是依稅捐法之規定，大量且反覆成立之關係，具有其特殊性，稅捐稽徵機關並未直接參與當事人間私經濟活動，其能掌握之資料自不若當事人，則稅捐稽徵機關如已提出相當事證，客觀上已足能證明當事人之經濟活動，即難謂未盡舉證責任，如當事人予以否認，即應就其主張之事實負舉證責任，以貫徹公平合法課稅之目的（最高行政法院 93 年度判字第 1607 號及 98 年度判字第 256 號判決意旨參照），因此，納稅義務人如抗辯其不實並提出反對之主張者，自應就其主張之事實負證明之責。查本件被告所屬彰化縣分局查獲融獻公司等營業人匯款予原告之匯款解款收入傳票，原告亦承認該款項係銷售砂石予融獻公司等營業人而取得，且未開立統一發票，並通知原告會計曹煙雯到案說明，依證人曹煙雯之陳述認定本件原告所收取之全部款項未含營業稅，已依法調查證據且盡舉證責任。原告主張所收取款項除陳東江匯入金額 50,724,800 元部分不含營業稅外，其餘銷售金額 51,881,020 元係為含稅金額，自應就其主張之事實負證明之責。被告復於 101 年 4 月 2 日以中區國稅法一字第 1010004604 號函（原處分卷第 93 頁），請原告提示復查相關主張有利事證，惟迄未提示，則原告主

張上揭銷售額係包含營業稅云云，尚無足採。綜上，原告銷售砂石予融獻公司等營業人，漏開統一發票銷售額 102,605,820 元，且於申報銷售額與稅額時漏報，被告核定補徵營業稅額 5,130,291 元，並無不合。

3.再原告主張被告於原告營業場所另案查獲原告與訴外人彰石公司之交易案，核定時卻按定價內含營業稅而非外加之方式核算乙節，查該案係彰石公司銷售砂石予原告，與本件係原告銷售砂石予融獻公司等營業人，屬不同之交易情形，則不同之營業主體對營業稅究係內含或外加本有不同作法，自無從遽以其他案件調查認定之營業稅內加或外附情形逕援引適用於本案。原告僅以營業稅法第 32 條「營業人對於應稅貨物或勞務之定價，應內含營業稅」之規定，及被告核定彰石公司銷售砂石予原告之情形，遽指其向融獻公司等營業人收取之款項均為含稅金額，亦無足採。

4.另有關銷售額是否內含營業稅或屬外附營業稅，乃事實認定之問題，被告依行政程序法第 36 條之規定，就本案依職權調查事實證據，認定原告與上揭各營業主體間交易金額並未內含營業稅，已如前述，並非以推計課稅之方式認定原告所有砂石交易均未內含營業稅。是原告主張被告以曹煙雯上揭談話筆錄為推定原告所有砂石交易均外加營業稅，本質上係屬推計課稅云云，尚有誤會。

(四)依營業稅法第 35 條第 1 項規定，營業稅係以每 2 月為 1 期，於次期開始 15 日內申報繳納，亦即營業稅納稅義務人須就每 1 期之營業額負申報繳納稅捐之義務。本件原告於 95 年 7 月至 97 年 7 月間，未依法開立統一發票且於申報當期銷售額時亦未列入申報，致逃漏營業稅額 5,130,291 元，違章事證明確。原告本應注意申報上開銷售額及開立統一發票，其能注意而不注意，縱非故意，亦難辭過失之責。原告未依規定辦理，已違反法律上應負之義務，即應受罰。則被告依上開規定及函釋意旨，依營業稅法第 51 條第 1 項第 3 款規定得就漏稅額 5,130,291 元處 5 倍之罰鍰，與稅捐稽徵法第 44 條所定，就未依規定給與他人憑證經查明認定之總額處 5% 之罰鍰暨最高不得超過 100 萬元，比較結果，被告以營業稅法第 51 條第 1 項

第 3 款規定為處罰之法據，並按所漏稅額 5,130,291 元處 1.5 倍之罰鍰計 7,695,436 元，亦無不合。

(五)綜上所述，原告上開主張，均不足採。從而，原告於 95 年 7 月至 97 年 7 月間銷售砂石予融獻公司等營業人，銷售額計 102,605,820 元，營業稅額 5,130,291 元，未依規定開立統一發票，且於申報銷售額與稅額時漏報，經被告所屬彰化縣分局查獲，補徵營業稅額 5,130,291 元，並按所漏稅額 5,130,291 元處 1.5 倍罰鍰 7,695,436 元，核無違誤，復查決定及訴願決定遞予維持，亦無不合。原告起訴論旨請求撤銷，為無理由，應予駁回。兩造其餘之主張及舉證，於本件判決之結果並無影響，爰不逐一論述，附此敘明。

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 102 年 3 月 1 日

臺中高等行政法院第二庭

審判長法官 王 茂 修

法官 劉 錫 賢

法官 林 秋 華

以上正本證明與原本無異。

如不服本判決，應於送達後 20 日內，向本院提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後 20 日內向本院補提理由書（均須按他造人數附繕本）；如於本判決宣示或公告後送達前提起上訴者，應於判決送達後 20 日內補提上訴理由書（須附繕本）。未表明上訴理由者，逕以裁定駁回。

上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書，但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人：

得不委任律師為訴訟代理人之情形	所需要件
(一) 符合右列情形之一者，得不委任律師為訴	1. 上訴人或其法定代理人具備律師資格或為教育部審定合格之大學或獨立學院公法學教授、副教授者。

訟代理人	2. 稅務行政事件，上訴人或其法定代理人具備會計師資格者。 3. 專利行政事件，上訴人或其法定代理人具備專利師資格或依法得為專利代理人者。
(二) 非律師具有右列情形之一，經最高行政法院認為適當者，亦得為上訴審訴訟代理人	1. 上訴人之配偶、三親等內之血親、二親等內之姻親具備律師資格者。 2. 稅務行政事件，具備會計師資格者。 3. 專利行政事件，具備專利師資格或依法得為專利代理人者。 4. 上訴人為公法人、中央或地方機關、公法上之非法人團體時，其所屬專任人員辦理法制、法務、訴願業務或與訴訟事件相關業務者。
是否符合(一)、(二)之情形，而得為強制律師代理之例外，上訴人應於提起上訴或委任時釋明之，並提出(二)所示關係之釋明文書影本及委任書。	

中華民國 102 年 3 月 7 日

書記官 李孟純

資料來源：臺中高等行政法院裁判書彙編(102年版)第1-25頁