

裁判字號：臺北高等行政法院 98 年度訴更一字第 129 號 行政判決

裁判日期：民國 98 年 12 月 31 日

案由摘要：營業稅

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 甲○○

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 乙○○

訴訟代理人 邱 瀟

丙○○

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 00000000 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甲○○，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 日台財稅第 761126555 號函暨 86 年 2 月 20 日台財稅第 861885178 號函。」為財政部 91 年 6 月 21 日台財稅第 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售人，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 日臺財稅字第 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」32,3

80,952 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（32,380,952×5%）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)×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)×5%+原告取自供貨商開立之進貨發票金額(X)×5%=791,351+X×5%。(3)應納稅額：銷項稅額(3,332,843元)－進項稅額(791,351+X×5%)=2,541,492元－X×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)×5%+原告開立給傲朵公司租金發票銷售額(11,800,000元)×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)×5%+原告取自供貨商開立之進貨發票金額(X)×5%=1,619,048+X×5%。(3)應納稅額：銷項稅額(4,160,540元)－進項稅額(1,619,048+X×5%)=2,541,492元－X×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×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，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。

(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 - 3,332,843）。

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（15,827,015×5%）。
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。四另有關於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增值額分別予以課稅，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增值金額，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增值產致不同的營業稅稅收結果，故針對國家總體營業稅稅收而言是有影響的，且基於租稅法定主義，國家之稅制既有明確規範，納稅主體自不容由營業人任意變更之，是原告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，經最高行政法院發回鈞院更審，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）本局核認形類、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，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 - 3,332,843）。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 × 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，合計漏稅罰鍰應變更為 8,022,548 元。又此變更裁處後之漏稅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增值金額，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增值產致不同的營業稅稅收結果，故針對國家總體營業稅稅收而言是有影響的，且基於租稅法定主義，國家之稅制既有明確規範，納稅主體自不容由營業人任意變更之，是原告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，合計漏稅罰鍰應變更為 8,022,548 元。惟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，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

臺北高等行政法院第四庭

審判長法 官 黃本仁

法 官 林妙黛

法 官 陳秀嫻

上為正本係照原本作成。

如不服本判決，應於送達後 20 日內，向本院提出上訴狀並表明上訴理由，如於本判決宣示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（須按他造人數附繕本）。

中 華 民 國 98 年 12 月 31 日

書記官 楊子鋒

資料來源：司法院