

裁判字號：臺北高等行政法院 98 年度訴字第 138 號 行政判決

裁判日期：民國 98 年 06 月 18 日

案由摘要：營業稅

臺北高等行政法院判決

98 年度訴字第 138 號

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 甲 ○

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

訴訟代理人 乙○○

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 00000000 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：

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：A1 Z 000000000000：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 0960244

811 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 日台財稅第 7630354 號函、財政部 83 年 5 月 28 日台財稅第 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 000000000 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第 83 1648872 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 元－399,994,478 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 元 ÷ (1 + 5%) × 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：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。

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、浩蕙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 日台財稅第 000000000 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，與憲法尚無抵觸，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 BALE NO 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 日臺財稅第 000000000 號、91 年 6 月 21 日臺財稅字第 0910453902 號及 92 年 1 月 28 日臺稅二發字第 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。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」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。

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 21 1 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 日台財稅第 00000000000 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

臺北高等行政法院第三庭

審判長法 官 楊莉莉

法 官 畢乃俊

法 官 林惠瑜

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 6 月 18 日

書記官 劉道文

資料來源：司法院