

裁判字號：最高行政法院 102 年判字第 473 號判決

裁判日期：民國 102 年 07 月 25 日

裁判案由：營業稅

最 高 行 政 法 院 判 決

102年度判字第473號

上 訴 人 財政部北區國稅局（原名財政部臺灣省北區國稅局）

代 表 人 李慶華

訴訟代理人 朱斐玲

被 上 訴 人 大船企業股份有限公司

代 表 人 黃立信

訴訟代理人 李永然 律師

李宗瀚 律師

邱明洲 會計師

上列當事人間營業稅事件，上訴人對於中華民國102年2月5日臺北高等行政法院100年度訴更二字第210號判決，提起上訴，本院判決如下：

主 文

原判決廢棄，發回臺北高等行政法院。

理 由

一、法務部調查局新竹市調查站與上訴人查認被上訴人於民國88年至89年間銷售機器設備，未依規定開立統一發票，漏報銷售額合計新臺幣（下同）7,494,020,854元，通報上訴人所屬桃園縣分局核定補徵營業稅額374,701,043元，並處罰鍰1,124,103,100元。被上訴人不服，提起行政救濟，前經原審法院97年度訴字第420號判決（下稱原審法院原判決）撤銷訴願決定及原處分（復查決定）關於補徵被上訴人營業稅額逾57,276,232元及罰鍰逾171,828,696元部分，並駁回被上訴人其餘之訴。被上訴人提起上訴，先經本院99年度判字第102號判決（下稱第一次廢棄判決）廢棄原審法院原判決關於駁回被上訴人其餘之訴及該訴訟費用部分，並將廢棄部分發回原審法院更為審理，嗣經原審法院99年度訴更一字第24號判決（下稱原審法院更審判決）撤銷訴願決定及原處分（復查決定）關於補徵被上訴人營業稅額57,276,232元及科處罰鍰171,828,696元部分，上訴人再提起上訴，經本院100年度判字第1803號判決（下稱第二次廢棄判決）廢棄原審法院更審判決，發回原審法院更為審理，經原審法院以100年度訴更二字第210號判決（下稱原審法院更二審判決）「訴願決定及原處分（即復查決定）除確定部分外，關於補徵被上訴人營業稅57,276,232元，及科處罰鍰新臺幣171,828,69

6元，均撤銷。」上訴人不服，提起上訴。

- 二、被上訴人起訴主張：（一）本件之銷售模式係臺灣廠商就其所需機器設備，向香港栢陞公司下單訂購機器設備，香港栢陞公司再向日系原廠訂購機器設備，被上訴人僅係接受香港栢陞公司委託處理臺灣地區售後服務等事項，故被上訴人並非系爭設備之出賣人，自不負繳納營業稅之義務。（二）上訴人以財政部97年10月29日臺財稅字第09704550620號令函釋（下稱財政部97年令釋），對被上訴人為補徵營業稅及罰鍰之處分，亦於法有違：1.財政部97年令釋：「國內營業人（甲）接受國內買受人（乙）訂貨，轉向國外廠商（丙）訂貨，並直接以乙買受人名義報關進口之交易型態，應按其收取轉付差額視為佣金收入或按其所取得之佣金收入，開立以國外供應商丙為抬頭之應稅二聯式統一發票。」準此，財政部97年令釋之適用係以「國內營業人即被上訴人接受國內買受人（乙）訂貨」「國內營業人即被上訴人轉向國外廠商（丙）訂貨」為前提。上訴人既認定被上訴人為系爭設備之銷售人，又從何援依財政部97年令釋而認定被上訴人因系爭設備交易獲有佣金收入，而有銷售勞務之事實？2.本件銷售模式係臺灣廠商就其所需機器設備，向栢陞公司下單訂購機器設備，栢陞公司再向日系原廠訂購機器設備，而被上訴人僅係接受栢陞公司委託處理臺灣地區售後服務等事項，被上訴人既未接受國內買受人即臺灣廠商訂貨，向日系原廠訂貨者係栢陞公司，並非被上訴人，而上訴人亦未提出任何「被上訴人接受國內買受人即臺灣廠商訂貨」以及「向國外廠商即日系原廠訂貨者係被上訴人」之證據，故上訴人以財政部97年令釋對被上訴人為補稅及罰鍰處分，實於法有違。3.況上訴人核課被上訴人88年度及89年度之營業稅，原係援引財政部於90年9月20日臺財稅字第0900455748號函釋（下稱財政部90年函釋），惟財政部90年函釋既因有重複課稅之違法而遭財政部宣告不再適用，上訴人自不能以其依財政部97年令釋對被上訴人核定應補之稅額，較依財政部90年函釋為低，即謂財政部97年令釋為對被上訴人有利之令釋，而溯及適用財政部97年令釋作為原處分之依據。（三）「被上訴人是否因系爭設備交易獲佣金收入，而有銷售勞務之事實」此項爭點既未經復查或訴願程序審究，上訴人現於行政訴訟中主張被上訴人有銷售勞務之事實、並進而對被上訴人為補稅及罰鍰處分，有違爭點主義。（四）上訴人已自認原處分違法，上訴人方謂其已遵循行政程序法第116條第1項前段規定將原處分轉換。上訴人既自認原處分違法，原處分及訴願決定自應予以撤銷等語，為此，訴請將：「原處分（復查決定）及訴願決定除確定部分外，補徵被上訴人營業稅額57,276,232元，以及科處被上訴人罰鍰171,828,696元之部分撤銷」。
- 三、上訴人則以：（一）原審法院原判決已本於上訴人重新核定之原處分為審理裁判，即已就上訴人重新核定之「佣金收入

」未開立統一發票為訴訟標的之法律關係予以審理，被上訴人對該逾「佣金收入」有利部分之判決，並未提起上訴，即該部分已屬確定判決事件，則本件經本院發回後，被上訴人再主張上訴人重新核定之「佣金收入」未開立統一發票為訴訟標的之法律關係，並非爭點主義範圍云云，顯有誤解。（二）原作成之行政處分，係依據行為時法令規定所作成之合法行政處分，嗣因財政部97年令釋重新規定在與本件原處分具有相同實質及程序要件下，得依收取轉付差額視為佣金收入核處，因該新解釋令之法律效果，對照本件之原處分相對為有利暨審酌並未損及被上訴人審級權益情況下，上訴人遂依稅捐稽徵法第1之1條第1項及財政部新函令之規定，於第一審中作成有利答辯。又依行政程序法第116條第1項前段規定：「行政機關得將違法行政處分轉換為與原處分具有相同實質及程序要件之其他行政處分。」即明文規定違法之處分可轉變為合法處分，本件原處分並未違法，爰舉重以明輕，應得參照上開行政程序法第116條立法意旨，將之轉換為與原處分具有相同實質及程序要件之行政處分，併予陳明等語，資為抗辯，求為判決駁回被上訴人之訴。

- 四、原審法院為不利於上訴人之判決，係以：（一）稅捐稽徵機關對於納稅義務人因「銷售貨物」或「銷售勞務」，須依法課徵營業稅者，仍應分別就其課稅要件之事實基礎區分論斷，尚不能混為一談或加以互換，否則即與營業稅法之立法本旨有違，而未能採憑。上訴人於復查及訴願階段之課稅基礎事實，均為「被上訴人88年至89年間『銷售機器設備』漏報銷售金額」，據以對被上訴人為補稅、罰鍰。惟上訴人卻於原審法院101年4月24日補充答辯狀第4頁自認：「……準此，本件上訴人對於系爭交易之核課，乃遵循稅捐稽徵法第1條之1第1項、行政程序法第116條第1項前段及財政部新函令之規定，於第一審中作成有利答辯，即改按出貨明細表上所載被上訴人所收國內廠商支付貨款金額減除被上訴人進貨付款（支付日本製造廠商）金額之差額（即依收取轉付差額視為佣金收入）重行核算本件漏報銷售額……應補徵營業稅57,276,232元，並按所漏稅額57,276,232元處3倍罰鍰……。」又上訴人在同一案情之另案（即原審法院101年度訴更二字第129號），於原審法院100年5月24日準備程序時陳述：「……因為本案課稅標的是『佣金收入』。本案若無『佣金收入』，被上訴人為何幫忙處理這些事情。被上訴人營業項目有機器買賣，就是有代理商的『佣金收入』……。」再者，上訴人訴訟代理人在同案件，於原審法院101年12月13日準備程序時亦訴稱：「……本件並無被上訴人所主張認定佣金收入錯誤情形，上訴人是依據財政部97令釋擬制認定被上訴人為佣金收入。……。」足見，上訴人實已將原處分發布時據以課稅之「銷售貨物」事實及法律狀態，更改為「銷售勞務」及援引原處分發布時所不存在之財政部97年令釋，容

已非原來作成行政處分發布時之事實及法律狀態，即可認定。上訴人嗣於原審法院言詞辯論時另稱本件認定事實仍為「銷售貨物」，並無行政處分轉換問題等語，說詞前後不一，既與上述查證事實未符，難謂可採。（二）原處分參酌作成時之證據資料，認定被上訴人違章行為之事實基礎為「銷售機器設備」，卻於發回更審中援引非原處分作成時之財政部97年令釋，將原認定之違章事實基礎逕行更改、擬制為不同課稅構成要件之「銷售勞務」，則此更改、擬制，實寓有承認原處分作成時違章事實之認定錯誤情事。須進一步探究者為，上訴人於更審中所為之上開更改、擬制原處分之認定事實是否合法？1.上訴人於本件言詞辯論中陳稱，本件被上訴人是營業人，且為日本製造商之代理商，是以被上訴人名義向日本製造商下單，銷售給國內客戶，付款也是被上訴人所為……只因上訴人財政部97年令釋前段規定，可以跳脫銷項稅額減去進項稅額之計算方法，對被上訴人有利，上訴人重新核算之稅額對於被上訴人有利……認事用法並無錯誤等語。基上陳述，可知上訴人對於被上訴人違章事實，到底係「銷售機器設備」或「銷售勞務」，前後陳述仍莫衷一是，相互矛盾，則關於本件被上訴人違章事實之基礎究為「銷售機器設備」或「銷售勞務之佣金收入」，容有未明，上訴人嗣於審理中所稱本件仍為「銷售貨物」並未變更，即難以憑採。對此，依上揭規定與說明，上訴人就被上訴人違章事實之認定，實未盡其舉證責任。此部分既為原處分認定事實之核心，且基於當事人程序利益及正義之保障，自有待原處分機關更為適法之認定與裁量。上訴人既於原審法院審理中就原處分所認定被上訴人之違章事實基礎，依財政部97年令釋，將之逕為更改、擬制為銷售勞務之「佣金收入」，因財政部97年令釋釋示內容主要在解釋「銷售勞務」，非在說明「銷售貨物」，則其本件認定被上訴人之違章事實基礎，容有認定事實未依憑證據，且以擬制方式臆測違章事實之違法情事，難認合法。2.依行政程序法第116條第1項規定可知，違法行政處分固可透過轉換方式治癒違法行政處分存在之瑕疵，使其轉換成合法行政處分。惟此種具有瑕疵之行政處分並不因具備轉換之要件，即當然轉換，仍須行政機關以行政處分方式作成決定。現行行政程序法第116條第3項前段規定：「行政機關於轉換前應給予當事人陳述意見之機會。」足見一般行政處分所應遵守之原理原則，於行政處分之轉換亦有其適用，因而行政機關須作成轉換行為，始發生轉換之效力。否則於行政救濟期間，若不論何時均可任由行政機關自由轉換有瑕疵之行政處分，將使當事人之行政程序正義蕩然無存，恐非行政程序法制定施行，要求行政機關「依法行政」之立法本意。上訴人主張基於稽徵機關核課稅捐之公平性，以「迂迴方式」比照佣金收入模式予以核課稅捐，財政部97年令釋不再論究國內買受人與國內營業人雙方實質交易係屬

進銷貨或仲介關係，一律擬制就其差額課稅，乃財政部基於主管權責，為協助下級稽徵機關統一解釋法令所為之解釋性行政規則，並未違反租稅法律主義及立法意旨等語。固非無見，惟容有忽略「認事」不得以「臆測擬制」違反證據論理及經驗法則方式為之之基礎證據法則，所述被上訴人違章事實之認定基礎，難謂符合客觀證據法則，而無足憑採。3.財政部97年令釋內容主要係針對銷售勞務交易類型，應如何計算其「佣金收入」（按其收取轉付差額，或按其所取得之佣金收入）所為之釋示，係以臆測方式擬制事實，真正事實尚屬未明。被上訴人主張此令釋僅在解釋銷售勞務方面之佣金收入，非必然對被上訴人有利等語，即屬有據。上訴人主張此令釋對被上訴人有利等語，難謂客觀有據，要無足採。本件被上訴人違章事實基礎既有未明，則上訴人對之科處罰鍰即有未合，於審判中縱有依修正稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表規定，按所漏稅額57,276,232元改處1.5倍罰鍰（即85,914,348元）之認諾，此部分仍應認為無理由，併予撤銷等詞，為其判斷之基礎。

五、本院按：

- (一)我國行政訴訟係採取職權調查原則（行政訴訟法第125條第1項及第133條規定參照），其具體內涵包括事實審法院有促使案件成熟，亦即使案件達於可為實體裁判程度之義務，以確定行政處分之合法性及確保向行政法院尋求權利保護者能得到有效之權利保護。在撤銷訴訟，行政機關如就行政處分要件事實之主要事證已予調查認定（行政機關不得怠為事實調查），事實審法院原則上應依職權（包含行使闡明權促使兩造當事人主張事實及提出證據）查明為裁判基礎之事實關係，以作成實體裁判，不得不確定事實，僅指出行政機關調查事實有如何缺失，而撤銷行政處分，要求行政機關自行查明事實（即「不為本案決定之撤銷行政處分」），否則未盡職權調查義務，不適用行政訴訟法第125條規定不當。
- (二)稅法上之行政處分，常是以人民涉及民事法律關係之經濟活動為其對象，進行稅法上之法律評價。在此情形，必先認定該經濟活動之事實，進而對該事實作民事法律性質之定性（買賣、租賃、贈與……等），最後作成稅法上之法律評價。是以此種稅法上行政處分成為撤銷訴訟之訴訟對象時，事實審法院判斷該處分是否合法時，必須就行政處分對象之經濟活動之事實作認定，再為民事法律性質之定性及稅法上之評價。本件原判決既認原處分（即復查決定）之基礎事實為：「申請人88、89年間涉嫌『銷售機器設備』，未依規定開立統一發票，漏報銷售金額……補徵營業稅374,701,043元……。」據此，原處分是以被上訴人88年至89年間銷售機器設備，漏報銷售金額，作為其補稅處罰基礎之事實關係。上訴人於原審法院言詞辯論主張：「本件原告（按即被上訴人）是營業人，且是日本製造商的代理商；是以原告名義向日本

製造商下單，銷售給國內客戶，付款也是原告付款。……既然原告是向本國客戶收取貸款，就有銷售貨物、收取貸款的事實，依據營業稅法規定，即應開立發票給買受人，並且申報營業稅。但是原告完全沒有開發票，進口的時候又是用其他人名義進口，原告也沒有拿到自己名義的進口憑證，因此原告是漏進漏銷。依照營業稅法規定，查到銷售額就可依據銷售額去計算漏稅額，命補稅處罰，被告原先係依據相關規定作業，並無違誤。只因被告財政部97年函釋前段規定，可以跳脫銷項稅額減去進項稅額的計算方法對於原告有利」（原審更二卷二第255頁），亦是以被上訴人銷售貨物，漏報銷售額作為處分之依據。原審法院即應就構成上訴人所稱之「銷售機器設備」之事實為調查認定，定性是否確為「銷售」行為，最後再予稅法上之評價。原判決所引上訴人於原審法院101年4月24日補充答辯狀陳述：「……準此，本件被告（按即上訴人）對於系爭交易之核課，乃遵循稅捐稽徵法第1條之1第1項、行政程序法第116條第1項前段及財政部新函令之規定，於第一審中作成有利答辯，即改按出貨明細表上所載原告所收國內廠商支付貨款金額減除原告進貨付款（支付日本製造廠商）金額之差額（即依收取轉付差額視為佣金收入）重行核算本件漏報銷售額……應補徵營業稅57,276,232元，並按所漏稅額57,276,232元處3倍罰鍰……。」係就漏報銷售額之計算方式為陳述，並未變更原處分基礎為銷售機器設備事實之主張（見原審法院更二卷一第178頁背面、第188頁背面及第189頁）。又本件係關於對被上訴人88年至89年間銷售機器設備，漏報銷售額之補稅處罰處分，與原審法院101年度訴更二字第129號案件，係關於對被上訴人87年間銷售機器設備、漏報銷售額之補稅處罰處分，兩者係不同處分，因而涉訟之訴訟標的並不相同，不得以上訴人就後者在該案之準備程序中之主張，作為本案判決之依據。即令上訴人在訴訟中就原處分之基礎事實關係，有所變更或補充陳述，苟未變更原處分之同一性，該變更或補充陳述，核屬提出攻擊防禦方法，原審法院應予調查認定是否可採；如已變更處分之同一性，則該變更或補充陳述不得成為認定原處分是否合法之基礎，原審法院仍應就上訴人原主張為原處分之基礎事實關係為調查認定。無論如何，斷不能以上訴人原主張為原處分之基礎事實關係，與訴訟中該變更或補充之陳述不同，質疑其前後不一，即不查明事實，而僅形式上撤銷原處分及訴願決定（即「不為本案決定之撤銷行政處分」），要求上訴人再查明基礎事實。原判決以上訴人上開補充答辯狀之陳述，及上訴人在另案（原審法院101年度訴更二字第129號）之準備程序中關於佣金收入之陳述，認上訴人已將原處分發布時據以課稅之「銷售貨物」事實及法律狀態，更改為「銷售勞務」及援引原處分發布時所不存在之財政部97年令釋，非原來作成行政處分發布時之事實及法律狀態為由，

而不查明事實，僅作成未為本案決定之撤銷原處分及訴願決定，未盡職權調查義務，不適用行政訴訟法第125條規定不當。是以原判決有不適用法規不當之違背法令事實，上訴意旨雖未指摘及此，然本院調查原判決有無違背法令，不受上訴理由之拘束（行政訴訟法第251條第2項），原判決既有可議，上訴意旨求予廢棄，仍應認有理由，原判決應予廢棄。又原判決並未就為原處分基礎之事實關係為調查認定，本院為法律審，既無事實審法院之事實認定，自無從為法律上判斷而自為判決，應將本案發回原審法院更為審理。

六、據上論結，本件上訴為有理由。依行政訴訟法第256條第1項、第260條第1項，判決如主文。

中 華 民 國 102 年 7 月 25 日

最高行政法院第五庭

審判長法官 林 茂 權

法官 楊 惠 欽

法官 姜 素 娥

法官 蕭 惠 芳

法官 吳 東 都

以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

中 華 民 國 102 年 7 月 26 日

書記官 莊 子 誼

資料來源：司法院法學資料檢索系統