

裁判字號：最高行政法院 96 年判字第 851 號判決

裁判日期：民國 96 年 05 月 17 日

裁判案由：營業稅

最 高 行 政 法 院 判 決

96年度判字第00851號

上 訴 人 香港商·捷時海外貿易有限公司台灣分公司

代 表 人 甲○○

訴訟代理人 乙○○

蔡季嫻

被 上 訴 人 財政部臺北市國稅局

代 表 人 許虞哲

上列當事人間因營業稅事件，上訴人對於中華民國96年2月15日臺北高等行政法院95年度訴字第332號判決，提起上訴，本院判決如下：

主 文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理 由

一、本件上訴人經人檢舉涉嫌於民國（下同）88年至91年間漏報銷售貨物金額新臺幣（下同）3億6,601萬8,926元（不含稅），並漏開統一發票，計逃漏營業稅1,830萬0,946元；又給付租金與如各合作店3億6,601萬8,926元，未依法取得憑證；另銷售貨物13億1,703萬3,015元，應開立發票與消費者，卻開立給各合作店，係未依法給與他人憑證。嗣被上訴人查得上訴人於合作店設櫃銷貨時，係以各合作店之發票開立與消費者，每月再依各合作店開立發票總額與租金之差額，另開立發票與各合作店，作為各合作店之進項憑證，經審酌上訴人與合作店（出租人）簽訂合作合約內容及實際營運情形，核認不符財政部對百貨公司專櫃銷售型態開立發票規定之構成要件，自不宜比照百貨公司設專櫃型態方式開立發票，經審理結果，乃核定補徵上訴人營業稅1,830萬0,946元，並按所漏稅額處上訴人5倍之罰鍰計9,150萬4,700元（計至百元止），另按其未依規定給予他人憑證之金額13億1,703萬3,015元處5%罰鍰計6,585萬1,651元，及按其未依規定取得他人憑證之金額3億6,601萬8,926元處5%罰鍰計1,830萬0,946元，合計處罰鍰1億7,565萬7,297元。上訴人不服，主張其與合作店之合作方式，與一般百貨公司與供貨商之關係相同，有關上訴人就銷售貨物予合作店之發票開具方式自宜比照一般百貨公司之例辦理；上訴人之銷售對象為合作店，故皆已依法開具足額銷售額之發票予合作店，並無漏繳營業稅之

情事，亦不造成國家短徵營業稅之結果；根據司法院釋字第337號解釋之意旨，上訴人之行為並不該當於營業稅法第51條之處罰要件云云，申請復查，經被上訴人認上訴人於合作店提供之場所經營「GIORDANO」品牌服飾專賣，並由上訴人提供銷售人員、營業設備、商品等內容，均顯示該合作契約書實質上為租賃契約關係；且上訴人與合作店雙方並無實質進銷貨事實，並未符合財政部77年4月2日臺財稅第000000000號函釋百貨公司專櫃銷售型態規定之要件，上訴人對相關法律規定，顯屬誤解；又依上訴人與合作店簽訂之合作合約書及營收情形表可知，上訴人於88年至91年間先後計有彰化中華、彰化二等30家合作店，上開期間該等合作店之銷售總額為16億8,305萬1,941元，減除上訴人開立發票與合作店銷售額13億1,703萬3,015元後，上訴人銷貨短開發票違章金額計3億6,601萬8,926元（88年：1億0,639萬0,232元，89年：1億0,582萬8,817元，90年：8,740萬9,156元，91年：6,639萬0,721元），逃漏營業稅1,830萬0,946元，故原核定並無違誤。另關於罰鍰部分，依財政部93年3月29日臺財稅字第0930451133號令頒布修正之「稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表」，有關營業人銷售時未依法開立發票，且於申報當期銷售額亦未列入申報，致短報或漏報銷售額者，按所漏稅額處3倍之罰鍰，是乃將本件原按所漏稅額處5倍之罰鍰處分，變更為按所漏稅額處3倍之罰鍰處分計5,490萬2,800元（計至百元止）。故被上訴人94年6月13日財北國稅法字第0940234115號復查決定，獲准核減變更原罰鍰金額為1億3,905萬5,396元外，其餘復查駁回（下稱原處分）。上訴人對駁回部分不服，遂循序提起本件行政訴訟。

- 二、本件上訴人在原審起訴意旨略以：系爭合作店合約書之約定並無租賃法律關係之構成要件，上訴人並無依合作店合約書向各合作店取得租金發票之作為義務。被上訴人一方面否定上訴人所作合作店合約書為上訴人所作銷售貨物給合作店之買賣合約書之主張，更進一步主張合作店合約書為上訴人與合作店之租賃關係合約、上訴人直接銷售貨物給買受人，此等事實，應由被上訴人負舉證責任，被上訴人並未提供任何客觀事實證據，以遂其說。本件不論採上訴人主張或被上訴人主張政府營業稅稅收總收入完全相同，即為4,536萬1,947元，在現行營業稅制下，營業稅由最後階段之消費者負擔，不會因銷售階段之不同，造成政府營業稅稅收之損失，上訴人及合作店既無取得任何不法租稅利益，亦無逃漏租稅之意圖與既遂，即無補徵營業稅之情事。被上訴人既主張合作店合約書為租賃合約書，何來上訴人有營業稅法第51條第3款之作為義務違反，上訴人縱有營業稅法第51條第3款之作為義務違反，亦無逃漏租稅之結果，無作為義務違反之故意、過失，即無處罰之該當。被上訴人原以財政部83年7月9日台財稅字第831601371號函為本件之處分，而財政部95年5月23

日台財稅字第09504535500號函已載明不再適用83年7月9日台財稅字第831601371號函，被上訴人、訴願機關援引已廢棄之83年7月9日台財稅字第831601371號函為處分，實有違背法令。「各合作店每月實際銷售額及給付租金明細表」為被上訴人根據合作店申報之401表所載之發票銷售金額及發票進貨金額之差額而編製，本為合作店之銷貨毛利，非租金，且「各合作店每月實際銷售額及給付租金明細表」並非上訴人所提供，純為被上訴人自行認作編製，被上訴人依自行編製之證據而為罰鍰之處分，於法即有不合。縱依被上訴人主張各合作店漏開3億6,601萬8,926元之租金發票，上訴人漏開3億6,601萬8,926元之買賣貨物發票，同一份合作店合約書兩當事人，為何各合作店不處漏稅罰亦不補本稅，而上訴人卻受處漏稅罰及補稅，被上訴人違背司法院釋字第385號解釋之法律規定，即違背割裂原則。另被上訴人未經查證，即論處漏稅罰、行為罰及補稅，包括被上訴人認作合作店應開立之租金發票給上訴人及上訴人應開立之銷售貨物發票給買受人，其金額均有重大錯誤。為此請判決將訴願決定及原處分不利於上訴人之部分均撤銷等語。

三、被上訴人則以：依上訴人與各合作店合約書內容，上訴人與各合作店間合作經營銷售之模式，係由各合作店提供店面，連同店內裝潢、水電及保全設備等供上訴人使用，而上訴人則負擔店面之貨品、人員及店內之經營管理，並對店內所提供商品保留所有權。至於利潤分配，則由上訴人每月按約定之比例（以營業額為基準）計算所得之金額給付各合作店，作為各合作店應取得之報酬。申言之，上訴人在各合作店所提供之店面經營服飾店，其所販賣之商品，乃係由上訴人自進自銷，而非由上訴人將其GIORDANO（佐丹奴）品牌之服飾等商品銷售給各合作店後，再由各合作店銷售給消費者。亦即各合作店於系爭之合作契約中，並無銷售GIORDANO（佐丹奴）商品之權責，僅係提供店面供上訴人使用，再由上訴人每月按其實際銷售營業額之比例計算酬勞支付給各合作店，作為使用系爭店面之對價；足認系爭合約之性質，應屬店面之租賃契約，而非關於GIORDANO（佐丹奴）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，各合作店應自負盈虧，實無由上訴人每月按其實際銷售營業額之比例計算酬勞支付給各合作店之理，被上訴人認定上訴人支付給各合作店上開酬勞屬租金之性質，尚無違誤。至於各合作店所收取者為佣金收入或租金收入，僅屬名稱不同而已，其為各合作店提供營業場所供上訴人使用之銷售勞務所得，並無不同。此型態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。故上訴人主張上開交易行為，係為與各合作店之經銷買賣關係，與事實不符，顯係對法令之誤解。次查各合作店提供系爭店面供上訴人使用，再

由上訴人按其銷售商品營業額之比例計算給付上訴人之酬勞，作為使用系爭店面之對價，已如上述；雖各合作店取得是項對價之金額係採浮動方式計算，金額多寡每月並不固定，然仍不影響該項報酬具有租金之性質。參照本院87年7月份第1次庭長評事聯席會議決議及營業稅法第1至3條規定意旨，營業稅係消費稅，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，為銷售貨物。故貨物之移轉即應課稅，上訴人係為納稅主體，本件上訴人銷售貨物應開立發票金額16億8,305萬1,941元給消費者，卻只開立13億1,703萬3,015元給各合作店，故漏開金額為3億6,601萬8,926元（此漏開金額上訴人主張係逕以應給付予各合作店之租金抵銷，此部分漏未開立統一發票，就上訴人而言即有漏稅事實存在），即有漏稅，應處漏稅罰；又應開立發票給消費者，卻開給各合作店，即構成未依規定給予他人憑證之違章行為，應處行為罰。基於租稅法定主義，國家之稅制既有明確規範納稅義務人，納稅主體不容由營業人濫用法律形式任意變更之，否則稅務機制何以維持。因此，本案上訴人支付給各合作店的酬勞為3億6,601萬8,926元，合作店應開立發票給上訴人。依合作契約書記載內容，貨物所有權仍屬於上訴人，是本件被上訴人核定貨物係由上訴人直接銷售給消費者，上訴人應開立發票金額16億8,305萬1,941元給消費者。被上訴人查得上訴人於合作店設櫃銷貨時，係以各合作店之發票開立與消費者，每月再依各合作店開立發票總額與租金之差額，另開立發票與各合作店，作為各合作店之進項憑證，經審酌上訴人與合作店（出租人）簽訂合作合約內容及實際營運情形，核認不符財政部對百貨公司專櫃銷售型態開立發票規定之構成要件，自不宜比照百貨公司設專櫃型態方式開立發票等語，資為抗辯。

- 四、原審斟酌全辯論意旨及調查證據結果，以：（一）補徵營業稅部分：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」「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。」及「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。」行為時營業稅法（90年7月9日營業稅法名稱修正公布為加值型與非加值型營業稅法，並於91年1月1日施行，修正前後此等條文內容未變，而本件行為時間橫跨修法前後）第32條第1項前段、第35條

第1項、第43條第1項第4款及第5款及稅捐稽徵機關管理營利事業會計帳簿憑證辦法第21條分別定有明文。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日臺財稅第000000000號、91年6月21日臺財稅第000000000號及92年1月28日臺稅二發字第0920450761號等函令解釋明確。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，上訴人與各合作店簽訂之「合作店合約書」、「設櫃契約書」、「合約書」、「合作契約書」等，其契約型式略有不同，然由上開合約書內容觀之，上訴人與合作店之經營銷售之模式，無非係由合作店提供店面，並備妥發票供上訴人使用；而上訴人則負擔店面之貨品、人員與店內之經營管理。至於利潤之分配，則由上訴人每月按約定之比例（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，供上訴人銷售其所有GIORDANO佐丹奴品牌服飾，上訴人於銷售取得金額後，每月再按

約定之比例計算所得之金額給付合作店；並未約定上訴人係將GIORDANO佐丹奴品牌之服飾賣給合作店，合作店應給付價金給上訴人。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，乃係由上訴人自進自銷，而非由上訴人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，並無銷售上訴人商品之權責，僅係提供店面供上訴人使用，再由上訴人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，而上訴人亦不否認確有支付，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GIORDANO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，焉有由上訴人每月按其實際銷售營業額之比例計算報酬之理。是被上訴人認定各合作店向上訴人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；又在前述上訴人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。至於本件形式上雖係由上訴人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，然本件上訴人與合作店之間既係租賃契約之性質，則在上訴人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，作為認定上訴人與合作店間有買賣關係存在之論據。因此，上訴人主張系爭合作店合約書係上訴人銷售貨物給合作店之買賣合約書，並非由上訴人直接銷貨給消費者，而係由合作店自行銷售；系爭合約書為買賣及授權之契約，合作店每月實際銷售額係合作店銷貨毛利，並非租金云云，即與上開契約約定不符，委非可採。又上開上訴人與各合作店所簽訂之契約書，其文字內容業已明確表示當事人真意，法院基於上訴人所提示之各合作店合約書作成解釋，合於上開民法第98條規定解釋意思表示之本旨，自無不舉證之問題，亦與契約自由之違反無涉。本件上訴人就其提供之GIORDANO佐丹奴品牌商品，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，上訴人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；且上訴人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號可資參照），而上訴人與各合作店銷售之經營型態，雖約定由上訴人按銷售金額之一定比利率潤支付予各合作店，惟上訴人對提供之商品未移轉所有權，且就銷售貨物所得之貨款，係由上訴人自行收款，其交易性質應認屬上訴人之銷貨，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。本件上訴人依系爭合約書約定，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，上訴人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，上訴人自有應補繳稅額之客觀事實。因此，被上訴人以上訴人商品之銷售額（即合作店銷售額）16億8,305萬1,941元，減除上訴人開立發票與合作店（即出租人）銷售額13億1,703萬3,015元，計算上訴人銷貨短開發票金額計3億6,601萬8,926元，核定補徵營業稅1,830萬0,946元，揆諸前開規定，於法自無不合。至非實際銷售人之合作店已按其開立發票之金額報繳營業稅部分，要屬被上訴人應否退還之問題，並不影響本件上訴人補繳營業稅之義務，國庫亦不生雙重得利之情形；而課稅之主體及返還之主體，既有不同，即無何違反司法院釋字第385號解釋之割裂適用情事。又上訴人於原審審理時主張被上訴人據以計算銷售額之「上訴人各合作店每月實際銷售額及給付租金明細表」，並非上訴人所提示，且未經被上訴人調查云云。但查，該「各合作店每月實際銷售額及給付租金明細表」係被上訴人依據各合作店申報之401表所載之發票銷售金額及發票進貨金額所編製而成，為被上訴人所陳明在卷，復為上訴人所不否認，並有專案申請調檔統一發票查核清單可為佐證，自有其依據，則被上訴人用以作成本件上訴人商品之銷售額及上訴人支付各合作店租金之計算，即難謂為違法。再者，承前所述，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；又依營業稅法第1條至第3條規定意旨，祇要將貨物移轉即發生課稅事實；且基於租稅法定主義，納稅主體不容由營業人任意變更之。本件上訴人與各合作店間係租賃契約關係，而店內之商品為

上訴人自進自銷，已如前述，則上訴人另應就上開銷售貨物金額3億6,601萬8,926元部分開立發票給消費者，然卻未開立，依照上開說明，其有漏報銷售額及漏稅事實甚為明顯，是上訴人主張不論採上訴人主張或被上訴人主張，政府營業稅稅收總收入完全相同，對國庫未造成短徵營業稅之情形，上訴人即無逃漏租稅之意圖與既遂，即無補徵營業稅之情事云云，核非足採。況上訴人直接銷售貨物給消費者，與先銷售給各合作店，再由各合作店轉賣給消費者，其間仍存有極大之差異，蓋依一般交易常情，後者之合作店通常會再加計其個人利潤於價格當中，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，故上訴人所稱不管二階段或三階段課稅均係合法，上訴人本可自由選擇云云，顯然係忽略上開可能的變素，委難憑採。至於上訴人訴稱「營業稅係由最後階段之消費者負擔，不論一個階段銷售或分成兩個階段銷售，只要各營業人誠實申報並為繳納營業稅，政府營業稅稅收總收入是相同時，不會因銷售階段之不同，造成政府營業稅稅收之損失。」一節，係建立在國家稅收固定的前提之上，但營業稅可因營業人之主觀想法及經濟活動之客觀結構而有所變動，已如前述，故上開論點亦非可一概而論，其理甚明，自難採為有利上訴人之認定。至於上訴人援引財政部95年5月23日臺財稅字第09504535500號函，謂本件有該函之適用云云。然查，上開函令係針對「營業人取得涉嫌虛設行號開立之統一發票申報扣抵」之情形，與本件上訴人租用店面，並保有商品所有權自進自銷之態樣有別，故無上開函令之適用，上訴人就此主張尚有誤會，亦非可採。

（二）違反稅捐稽徵法處罰鍰部分：按「營利事業依法規定應給他人憑證而未給與，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。」經稅捐稽徵法第44條規定甚明。又「營利事業應保持足以正確計算其營利事業所得額之帳簿憑證及會計紀錄。前項帳簿憑證及會計紀錄之設置、取得、使用、保管、驗印、會計處理及其他有關事項之管理辦法，由財政部另定之。」行為時所得稅法第21條定有明文。又依該條授權制定之稅捐稽徵機關管理營利事業會計帳簿憑證辦法第21條規定，乃為執行母法之細節性技術性事項加以規定，合乎立法使營利事業保持足以正確計算其銷售額及營利事業所得額之帳簿憑證之意旨，且未逾越母法之限度，自得適用。是營業人有交易之事實，即應依規定取得實際交易對象開立之進貨憑證，或給與對方銷貨憑證，若有未取得或未給與憑證，即屬違章行為，應受處罰。又稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表「稅捐稽徵稅目第44條」部分：「按本條規定就未給與憑證、未取得憑證、未保存憑證，經查明認定之總額處5%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理由，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。本件上訴人於88年至91年間應給付租金與各合作店計3億6,601萬8,926元，應依法向各合作店取得憑證而未取得；另上訴人同期間使用各合作店統一發票總額與給付合作店租金之差額，由上訴人開立發票金額13億1,703萬3,015元，係上訴人應開立統一發票與消費者（實際交易對象），卻開立給與各合作店，應給與他人憑證而未依法給與他人憑證，業經原審法院認定明確，如前所述，自己違反前揭行為時營業稅法第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條規定。而上訴人之上開行為，主觀上亦有故意或過失（容後說明），則被上訴人初查時依上訴人上開銷售額應依法向各合作店取得憑證而未取得部分，依稅捐稽徵法第44條規定，以經查明認定之總額3億6,601萬8,926元處5%罰鍰1,830萬0,946元；另未給予他人憑證部分，則依稅捐稽徵法第44條規定，以經查明認定之總額13億1,703萬3,015元處5%罰鍰6,585萬1,650元（初查時誤計為6,585萬1,651元，嗣經被上訴人更正），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。（三）違反營業稅法處罰鍰（含部分因擇一從重處罰之違反稅捐稽徵法處罰鍰）部分：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：．．．三、短報或漏報銷售額者。」經行為時營業稅法第51條第3款規定甚明。另稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表「營業稅稅目第51條第3款短報或漏報銷售額者」部分：「．．．二、銷貨時未依法開立發票，且於申報當時銷售額時亦未列入申報。按所漏稅額處3倍罰鍰。但於裁罰處分核定前已補報補繳稅款及以書面或於談話筆（紀）錄中承認違章事實者，處2倍之罰鍰．．．。」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，參照行政法院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。．．．」為財政部85年4月26日臺財稅第000000000號函釋在案。上訴人於88年至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3億6,601萬8,926元，逃漏營業稅額計1,830萬0,946元，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，然因上訴人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。上訴人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，上訴人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；且上訴人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，然上訴人捨此不由，猶有上開漏開統一發票及漏報銷售金額之情形，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，故依上訴人行為時之法規範，上訴人縱然僅有過失，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，上訴人仍應承擔本件違章責任，要無疑義。從而，被上訴人重核復查決定依有關上訴人銷售時未依法開立統一發票，且於申報當期銷售額亦未列入申報，致短報或漏報銷售額3億6,601萬8,926元，按所漏稅額1,830萬0,946元處3倍之罰鍰計5,490萬2,800元（計至百元止），及上開銷售額未依法給與他人憑證部分，則依稅捐稽徵法第44條規定，以經查明認定之總額3億6,601萬8,926元處5%罰鍰1,830萬0,946元，並與上開漏稅罰鍰一重處漏稅罰鍰5,490萬2,800元，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。綜上所述，原處分之認事用法並無違誤，訴願決定就不利上訴人之部分遞予維持，亦無不合，上訴人徒執前詞，訴請撤銷訴願決定及原處分關於不利上訴人之部分，為無理由，應予駁回。至上訴人聲請被上訴人提供各合作店申請領用統一發票購買證及被上訴人核准之資料；各合作店每兩個月申請購買、核准購買統一發票之種類、本數、字軌資料；各合作店營業稅401表申報資料；各合作店年度營所稅結算申報及核准資料，以證明其與合作店間買賣之交易流程存在乙節，經核該等資料之記載，僅能證明上訴人及各合作店申請領用及開立統一發票之情形，縱經調取到院，亦無解於本件依照上述合約書約定及相關資料所為之認定，是認無調閱之必要。資為其判決之論據。

- 五、上訴人上訴意旨略謂：（一）被上訴人審認上訴人與各合作店間為買賣課稅法律關係，並據以核定、核准各項稽徵實務，竟未依任何證據、理由，即將上訴人與各合作店之課稅法

律關係變更為租賃關係，並苛責上訴人及合作店應補稅、受罰。而原審亦未審認被上訴人變更上訴人與合作店間之課稅法律關係、變更內容及租稅效果，逕為租賃課稅法律關係存在之判決，不僅未於判決內記載理由，亦有違行政程序法第8條、第9條之規定，故原判決顯有判決不適用法規及判決不備理由之違法。（二）關於補徵營業稅部分：上訴人縱有應依租賃關係作為義務之違反，並不必然有漏稅而有補稅之要件，然原審未予審究，逕予補稅之判決，亦有違營業稅法第51條、司法院釋字第337號解釋及財政部95年5月23日台財稅字第09504535500號函之規定，為判決不適用法規。又本院87年7月份第1次庭長評事聯席會議之決議，係採用財政部83年7月9日台財稅第000000000號函釋，然因該函釋業經財政部95年5月23日台財稅字第09504535500號函規定不予採用，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亦同為該函釋所明定不予採用，故原判決顯有涵攝法令錯誤之嫌。再者，上訴人已就現行營業稅法第15條之規定，就銷項稅額與進項稅額採扣抵計算，政府稅收無實質減損，上訴人與各合作店均無不法租稅利益，為本件並無逃漏營業稅之實證，然原審卻捨棄前開無逃漏稅之論述，亦未於判決書內記載理由，顯有判決不備理由及不適用法規之違誤。又原判決援引財政部77年4月2日台財稅字第000000000號、91年6月21日台財稅字第0910453902號、財政部賦稅署92年1月28日台稅二發字第0920450761號函，為本件是否漏稅之爭，有涵攝法令錯誤之判決不適用法規之違法。（三）關於違反稅捐稽徵法處罰鍰部分：本件上訴人被處行為罰，應由被上訴人就上訴人受罰之故意、過失負舉證責任，然本件上訴人並無過失責任卻受處行為罰，原審既未載明上訴人之作為義務違反為何？其故意或過失為何？如何構成受罰之該當？及捨棄財政部95年5月23日台財稅字第09504535500號函、司法院釋字第337號解釋、稅捐稽徵法第48條之1、行政罰法第7條、刑法第12條、第13條及第14條規定之適用，顯有判決不備理由及判決不適用法規之違法。另本件並無逃漏營業稅之既遂，亦無稅捐稽徵法第44條行為罰受罰之該當，僅有營業稅法第48條之適用，原審未載明排除適用營業稅法第48條之理由，為判決不備理由。（四）違反營業稅法處罰鍰部分：本件上訴人已依現行營業稅法證實本件並無任何逃漏租稅之情形，自無構成受漏稅罰之要件，原審違反營業稅法第51條、財政部95年5月23日台財稅字第09504535500號函、司法院釋字第337號解釋、稅捐稽徵法第48條之1、行政罰法第7條、第11條、刑法第12條、第13條及第14條規定而為漏稅罰，有判決不適用法規之違法。另買賣課稅法律關係經被上訴人自行變更為租賃課稅法律關係，上訴人及各合作店並無任何故意或過失，原審所為上訴人應承擔無過失責任之漏稅罰，有判決不適用法規。（五）財政部95年5月23日台財稅字第0950453

5500號函釋係在釋明當事人如有營業稅法第51條各款之違反，應由被上訴人負舉證責任，證明當事人確有逃漏營業稅，才能補稅處罰，否則不論是營業稅法第51條第3款或第5款之違反，均有相同之適用，並無原審所論「態樣有別」之不同適用。上訴人及各合作店均依法申報營業稅401表，並繳交應納之營業稅，既無逃漏營業稅之既遂與結果，應有前開財政部95年5月23日台財稅字第09504535500號函之一體適用。現行營業稅法並無退還營業稅之規定，原審未涵攝其法律規定為何，有判決不備理由之違法。又查卷載資料僅有上訴人及各合作店間每月實際銷售額之資料，並無給付資金明細表，原審未載明理由，逕將被上訴人之變造給付租金明細表據為本件判決，有判決不備理由之違法。另被上訴人所依據之「專案申請調檔統一發票查核清單」，僅留存銷項銷售額與進項銷售額，並無任何租金支付資料，原審未載明理由，即採信租金支付明細之內容，亦有判決不備理由之違法。另本件原審如由合作店銷售，可增加政府之營業稅稅收之所認，恰與事實相反，為判決理由矛盾等語。

六、本院按：（一）「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。經查上訴人與各合作店簽訂之「合作店合約書」、「設櫃契約書」、「合約書」、「合作契約書」等，其契約型式略有不同，但其約定意旨大致有：(1)上訴人於各合作店提供之地點，經營GIORDANO服飾專賣店。(2)上訴人須提供銷售人員（含薪津）、POS收銀機、店舖設計、道具（模特兒、貨品陳列架、層板、幻燈片、招牌約定之內容GIORDANO字體）、裝潢（含製作及日後維修，但有部分合作店係自行裝潢）、GIORDANO系列商品、保全設備、商品及生財器具保險事宜。(3)上訴人應負擔所有宣傳媒體之責任及廣告費用，如電視及報章雜誌廣告。(4)店內之經營管理由上訴人全權負責合作店不得干涉。(5)各合作店之利潤為店內每月營業額之一定成數（約20%左右）。(6)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，上訴人與合作店之經營銷售之模式，無非係由合作店提供店面，並備妥發票供上訴人使用；而上訴人則負擔店面之貨品、人員與店內之經營管理。至於利潤之分配，則由上訴人每月按約定之比例（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，供上訴人銷售其所有GIORDANO佐丹奴品牌服飾，上訴人於銷售取得金額後，每月再按約定之比例計算所得之金額給付合作店；並未約定上訴人係將GIORDANO佐丹奴品牌之服飾賣給合作店，合作店應給付價金給上訴人。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，乃係由上訴人自進自銷，而非由上訴人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，並無銷售上訴人商品之權責，僅係提供店面供上訴人使用，再由上訴人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GIORDANO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，焉有由上訴人每月按其實際銷售營業額之比例計算報酬之理。是被上訴人認定各合作店向上訴人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；又在前述上訴人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等情，業經原判決敘明所憑之證據及得心證之事由，核與證據及論理法則均無違。由上說明可知，被上訴人與原審係依契約書內容之真意認定上訴人與合作店為租賃關係，自屬有據，原判決尚無不備理由或不適用法規之違法。上訴意旨謂被上訴人及原審對租賃關係之成立要件未盡舉證責任，有違本院32年判字第16號及39年判字第2號判例意旨，且原判決未載明認定之理由，亦有判決不備理由及不適用法規之違法云云，尚嫌無據而無足取。（二）次按「在核課期間內，經另發現應徵之稅捐者，仍應依法補徵，或併予處罰，．．．」稅捐稽徵法第21條第2項前段定有明文。上訴人主張其與各合作店向被上訴人申請營業登記，依法申領統一發票，每二個月向上訴人申報營業稅，每年年度申報營利所得稅，均經被上訴人准許或核定在案等情，縱為非虛，惟此係被上訴人依上訴人之申報所作之審核，雖被上訴人未發覺上訴人違章行為而予以核定，但依上引稅捐稽徵法第21條第2項規定，只要在核課期間內發現有應徵之稅捐，被上訴人仍得補徵並予以處罰。從而被上訴人依法補徵及並予處罰既是法律所規定，納稅義務人自無從主張信賴保護原則。本件經人向被上訴人檢舉，調查後發現本件違章事實而加以補稅及處罰，原判決予以維持，尚無違反行政程序法第7條、第8條及第9條或其他法令之情事。故上訴人所稱其與20餘家合作店在系爭期間之買賣關係，為被上訴人依公權力所為之認定，被上訴人事後變更上訴人與20餘家

合作店之課稅法律關係為租賃關係，殊為矛盾、越權，有違信賴保護原則，亦有違行政程序法第7條、第8條及第9條或其他法令之情事云云，顯屬誤解而無可採。至上訴人聲請原審命被上訴人提供各合作店申請領用統一發票購買證及被上訴人核准等資料，經核該等資料之記載，僅能證明上訴人及各合作店申請領用及開立統一發票之情形，縱經調取到院，亦無解於本件依照上述合約書約定及相關資料所為之認定，是並無調閱之必要。亦經原判決敘明不採事由，自難認原判決有上訴意旨所稱之判決理由不備之違法，亦無涵攝法規錯誤之不適用法規之情事。（三）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。為本院87年7月份第1次庭長評事聯席會議決議在案。此決議文並未引述財政部83年7月9日台財稅第000000000號函為依據，故本決議仍屬有效之決議，尚不受財政部上述函釋之變動而影響。故上訴意旨謂本院前述決議因財政部83年函釋不再採用而失其效力，尚嫌無據。又上訴人援引財政部95年5月23日臺財稅字第09504535500號函：「稽徵機關查核營業人取得涉嫌虛設行號開立之統一發票申報扣抵案件之原則。一、稽徵機關查核營業人取得涉嫌虛設行號涉案期間開立之統一發票申報扣抵銷項稅額案件，仍應就交易雙方之進、銷貨情形覈實查核，不得逕按本部83年7月9日臺財稅字第831601371號函辦理，如無法查明營業人確無向其進貨，且該涉嫌虛設行號已依規定按期申報進、銷項資料，並按其應納稅額繳納者，應免予補稅處罰。二、本令發布日前之未確定案件，稽徵機關應儘速再予查核，依上開規定辦理。」謂本件有該函之適用云云。然查，上開函令係針對「營業人取得涉嫌虛設行號開立之統一發票申報扣抵」之情形，與本件上訴人租用店面，並保有商品所有權自進自銷之態樣有別，故無上開函令之適用，上訴人就此主張尚有誤會。（四）上訴人直接銷售貨物給消費者，與先銷售給各合作店，再由

各合作店轉賣給消費者，其間仍存有極大之差異，蓋依一般交易常情，後者之合作店通常會再加計其個人利潤於價格當中，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，已經原判決敘明甚詳，並對上訴人所稱不管二階段或三階段課稅均係合法，上訴人本可自由選擇云云，指駁不可採之事由在案，是以原判決就此並無不適用法規、理由不備或理由矛盾之違誤。上訴意旨猶執本件並無逃漏營業稅之既遂，不影響國家稅收等語，加以爭執，核無足取。上訴人另援引原審法院另案即95年度訴字第834號判決意旨，認國庫之稅收無短漏云云，因所引者為下級審之判決，並無拘束本院之效力。（五）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，均係就是否得適用百貨公司專櫃銷售貨物方式開發票，所作之函釋。本件上訴人就其提供之GIORDANO佐丹奴品牌商品，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，上訴人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；且上訴人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，而上訴人與各合作店銷售之經營型態，雖約定由上訴人按銷售金額之一定比利率潤支付予各合作店，惟上訴人對提供之商品未移轉所有權，且就銷售貨物所得之貨款，係由上訴人自行收款，其交易性質應認屬上訴人之銷貨，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以開立百貨公司統一發票之模式辦理。原判決援引上述財政部函釋，指明本案無從比照百貨公司專櫃銷售開立發票之模式，自無不合。上訴意旨以原判決引用上開函釋據以判決，有不適用法規之違背法令，自無可採。（六）稅捐稽徵法第48條之1係規定納稅義務人之違章行為，在被發覺前自動補繳稅款者免罰，本案上訴人並無上述免罰之情形，上訴人援引該規定作為上訴依據，殊無可採。又行為時營業稅法第48條係對發票內容記載事項記載不合規定者，所作處罰之規定，與本件違章事實無關，上訴意旨援引該規定作為上訴依據，顯無可採。（七）上訴人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。上訴人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，上訴人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；且上訴人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，然上訴人捨此不由，猶有上開漏開統一發票及漏報銷售金額之情形，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。為原判決於理由中敘述甚詳，核無不合。上訴意旨猶以其確信按期設計流程，於每個環節依法報繳營業稅，不致生漏稅結果，已盡注意義務並無故意過失，不應受罰云云，無非係其一己之見，難認有理。（八）「各合作店每月實際銷售額及給付租金明細表」係被上訴人依據各合作店申報之401表所載之發票銷售金額及發票進貨金額所編製而成，並有專案申請調檔統一發票查核清單可為佐證，該明細表既係依據查扣之發票統計後作成，自得採為認定事實之證據。上訴意旨猶執原詞謂該明細表為被上訴人所偽造，原審採為證據，顯然違法云云，亦嫌無據而不足採。綜上所述；原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，將原決定及原處分均予維持，駁回上訴人之訴，核無違誤。上訴論旨，指摘原判決違誤，求予廢棄，難認有理由，應予駁回。

七、據上論結，本件上訴為無理由，爰依行政訴訟法第255條第1項、第98條第3項前段，判決如主文。

中 華 民 國 96 年 5 月 17 日  
第一庭審判長法官 高 啟 燦  
法官 黃 璽 君  
法官 廖 宏 明  
法官 楊 惠 欽  
法官 林 樹 埔  
以上正本證明與原本無異  
中 華 民 國 96 年 5 月 17 日  
書記官 彭 秀 玲

資料來源：司法院法學資料檢索系統