

最 高 行 政 法 院 判 決

114年度上字第58號

上訴人（原審原告） 高品質國際旅行社股份有限公司

代 表 人 吳武明

訴訟代理人 李碧純 會計師

上訴人（原審被告） 財政部北區國稅局

代 表 人 李雅晶

訴訟代理人 張雅昕

上列當事人間營業稅及稅捐稽徵法事件，兩造對於中華民國113年11月21日臺北高等行政法院111年度訴字第1300號判決不利於其部分，各自提起上訴，本院判決如下：

主 文

一、兩造上訴均駁回。

二、上訴審訴訟費用由兩造各自負擔。

理 由

一、上訴人財政部北區國稅局（下稱北區國稅局）代表人由李怡慧變更為李雅晶，茲據新任代表人具狀聲明承受訴訟，核無不合。

二、緣北區國稅局依查得資料，以上訴人高品質國際旅行社股份有限公司（下稱高品質公司）於民國108年5月至8月間銷售勞務，未依規定開立統一發票，漏報銷售額共新臺幣（下同）2,685,550元，致逃漏營業稅額134,278元；另於107年11月至108年5月間向遊客收取旅遊相關費用，未依規定給與他人代收轉付收據，金額共13,737,679元，經審理違章成立，除核定補徵營業稅額134,278元，並依加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法）第51條第1項第3款規定，裁處罰鍰67,139元（漏稅罰），及依稅捐稽徵法第44條第1項規定，按未依規定給與他人憑證經查明認定總額13,737,679元處5%之罰鍰686,883元（行為罰），合計裁處罰鍰754,022元（下稱原處分）。高品質公司對原處分不服，申請復查，未獲變更，提起訴願，經北區國稅局依訴願法第58條第2項規定重新審查原處

分結果，以111年2月18日北區國稅法一字第1100011353號重審復查決定(下稱重審復查決定)撤銷原復查決定，並追減罰鍰412,130元(變更為341,892元)。高品質公司不服，循序提起行政訴訟，經臺北高等行政法院(下稱原審)111年度訴字第1300號判決(下稱原判決)：訴願決定及原處分(含重審復查決定)關於裁處罰鍰逾279,049元部分撤銷；高品質公司其餘之訴駁回。高品質公司與北區國稅局對於各自不利部分均不服，分別提起上訴，高品質公司聲明：原判決不利高品質公司部分廢棄；重審復查決定及訴願決定不利高品質公司部分均撤銷。北區國稅局聲明：原判決不利北區國稅局部分廢棄，高品質公司在第一審之訴駁回。

三、高品質公司起訴主張與北區國稅局在原審之答辯，均引用原判決之記載。

四、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：

(一)經查，高品質公司為舉辦108年5月至8月歐洲鐵路半自助旅行(下稱系爭旅遊)而製作之行程表，完整臚列系爭旅遊自108年5月20日起至同年8月22日止共計95日之住宿旅館資訊、詳細行程、景點及交通規劃等內容；又高品質公司為系爭旅遊所舉辦說明會有關「服務項目與專業分工」簡報內容，詳列收費項目包含訂金1,000元、國際機票、歐鐵周遊券、船票及訂位、旅館與行政費等，並舉辦聯誼活動、行程規劃、依法保險、聘請合格領隊帶領經典行程及協助行程中意外處理等服務內容。顯見高品質公司所稱與旅客(高品質公司稱學員)間僅提供代訂機票、旅館服務，而非提供旅遊服務云云，並不可採。是高品質公司因辦理系爭旅遊分別向個別旅客收取之費用(即團費)，扣除代收轉付項目金額後之差額，應開立二聯式統一發票報繳營業稅；另各旅客繳交之旅遊相關費用，高品質公司亦須分別開立代收轉付收據交付各旅客，其將代收轉付收據開立予行號「吳武明」，難認已依法開立代收轉付收據。

(二)次查：

01 1.高品質公司旅館費實際收款金額應為13,537,641元，未開立
02 予旅客收據金額應為13,312,629元：

03 北區國稅局係依高品質公司提供之「國內旅館行政費明細」
04 認定高品質公司國內旅館費實際收款金額為13,726,043元，
05 未開立予旅客收據金額為13,592,259元，惟經原審函請高品
06 質公司說明後，查知：

07 (1)108年1月3日扈莉蓁透過配偶蔣忠匯入268,630元至吳武明郵
08 局帳戶作為旅館費，後因故無法參加，吳武明於108年4月10
09 日以郵局帳戶匯回268,630元。

10 (2)國內旅館行政費明細中，107年12月27日鄭秀眉匯入款漏記
11 9,000元。

12 (3)國內旅館行政費明細記載周百麗於108年4月18日及28日分別
13 匯入113,242元及20,000元，其中20,699元為歐鐵周遊券，
14 惟周百麗於108年4月18日實係匯入113,941元，其匯款總額
15 應為133,941元(113,941+20,000)，其中20,699元為歐鐵周
16 遊券、113,242元為旅館費。

17 (4)綜上，國內旅館行政費明細記載之實際收款數13,726,043
18 元，應扣除279,630元(268,630-9,000+20,000)，而為13,
19 446,413元(13,726,043-279,630)，其全部(包含國內及美
20 國)旅館費實際收款金額應為13,537,641元，其中已開立予
21 旅客收據(下稱已開收據)之金額為225,012元(未變動)，
22 未開立予旅客收據(下稱未開收據)金額應由13,592,259元
23 減少279,630元，更正為13,312,629元。

24 2.高品質公司機票款實際收款金額應為3,028,170元，其中已
25 開收據或退款金額應為3,013,900元、未開收據或退款金額
26 應為14,270元：

27 北區國稅局係依高品質公司提供之「吳武明一個人帳戶匯入
28 明細表」(下稱個人帳戶明細)，認定高品質公司機票款收
29 款金額為2,929,100元，未開收據金額為0元，惟經原審函請
30 高品質公司說明後，查知：

01 (1)個人帳戶明細雖記載潘品仁、黃素美機票款匯入金額為116,
02 000元、54,100元，惟潘品仁實係於107年10月19、20日匯入
03 101,600元(50,000+50,000+1,600)，於108年8月23日退
04 還；黃素美則於107年12月10日匯入51,400元，於108年5月1
05 7日退還，個人帳戶明細分別多記收入14,400元及2,700元。

06 (2)個人帳戶明細另記載張台光機票款76,000元，惟其於107年1
07 0月17日實係匯入192,170元機票款，少記116,170元。

08 (3)綜上，高品質公司機票款實際收款數應為3,028,170元(2,92
09 9,100—14,400—2,700+116,170)，其中2,178,900元確由
10 吳武明全數退還學員。至其餘849,270元(3,028,170—2,17
11 8,900)已否全數退還，經查：

12 ①為免旅客買到不能事先劃位且不能退票的廉價機票，高品質
13 公司代表人吳武明請飛行家旅行社股份有限公司臺北分公司
14 (下稱飛行家旅行社)提供可劃位且可退票之個人機票訂位
15 服務，倘旅客希望保留機位，但暫不購買機票，則由吳武明
16 向飛行家旅行社提供保證金，在保證金額度內，先為旅客開
17 票保留機位，旅客也須向吳武明提供機位保證金，日後旅客
18 到飛行家旅行社刷卡購買機票後，吳武明即退還旅客先前匯
19 入之款項。

20 ②經核對高品質公司與飛行家旅行社間機票保證金匯款往來明
21 細，可知吳武明自107年10月18日至108年3月21日間匯予飛
22 行家旅行社共3,013,900元作為保證金，擔保學員未來會依
23 約至飛行家旅行社購買機票，經吳武明與飛行家旅行社結算
24 後，飛行家旅行社僅還給吳武明2,178,900元，差額835,000
25 元(3,013,900—2,178,900)，為飛行家旅行社向吳武明收取
26 未依約刷卡之學員應支付之款項，則前開未退還849,270元
27 中之835,000元，最終仍由吳武明負擔且履行退款責任，堪
28 認此部分機票款已退還旅客而免開立收據。至於差額14,270
29 元(849,270—835,000)部分，因未見其返還之金流紀錄，無
30 法為相同認定。

01 3.高品質公司機票款實際收款金額3,028,170元中，退還學員
02 即代收轉付之機票金額為3,013,900元，非北區國稅局認定
03 之2,929,100元。

04 4.代收轉付部分之旅館費應為8,918,174元，非北區國稅局認
05 定之8,884,630元：

06 (1)依高品質公司提供之旅館費用明細，逐筆加總後金額應為8,
07 918,674元。

08 (2)旅館費用明細所列5月26至28日義大利Milazzo城市之Hotel
09 San Michele Milazzo，退房時刷卡1,786歐元，加計刷卡手
10 續費後，正確應為63,993元，高品質公司誤記為64,393元。

11 (3)旅館費用明細所列8月19至21日奧地利St.Pölten城市之City
12 hotel D&C St.Pölten，信用卡刷卡金額加計手續費後，合
13 計應為117,011元，高品質公司誤記為117,111元。

14 (4)綜上，高品質公司實際支出即代收轉付之旅館費應為8,918,
15 174元(8,918,674－400－100)。

16 5.代收轉付部分之船票及公共交通票券應為637,450元，非北
17 區國稅局認定之637,331元。依高品質公司提供之「船票交
18 通費明細」，其實際支付船票費用488,088元、準備金111,7
19 19元及訂位費37,524元，漏列一筆訂位費之國外交易手續費
20 119元，故其代收轉付部分之船票及公共交通票券應為637,4
21 50元(637,331+119)。

22 6.綜上所述，高品質公司合計收款19,131,709元(即旅館費13,
23 537,641元+歐鐵周遊券2,052,545元+機票3,028,170元+
24 船票及公共交通票券513,353元)，其中已開收據或退款部分
25 有5,659,390元，未開收據或退款部分有13,472,319元；又
26 代收轉付部分合計14,651,610元(即旅館費8,918,174元+旅
27 客保險費31,889元+歐鐵周遊券2,050,197元+機票3,013,9
28 00元+船票及公共交通票券637,450元)。是其漏報銷售額所
29 漏營業稅額應為120,038元(〔收款19,131,709元－代收轉付
30 14,651,610元－已開立發票金額1,959,294元〕÷1.05×5%)。

01 7.高品質公司與吳武明等4人簽訂領隊旅館行政國外服務承攬
02 合約，除記載其4人之職責外，並約定高品質公司應給付其4
03 人之報酬數額，故其4人僅係高品質公司為完成旅遊服務之
04 履行輔助人，高品質公司依系爭合約有給付其4人報酬之義
05 務，並非單純代收旅客之款項後，再轉付其4人，其4人亦不
06 因此對旅客產生價金請求權。又吳武明等4人對高品質公司
07 提供之勞務難認與外銷有關，我國亦無因此取得任何外匯，
08 本件自無零稅率之適用，是高品質公司主張系爭國外領隊費
09 用亦屬代收轉付性質，且應適用零稅率云云，亦不足採。

10 (三)再查：

- 11 1.高品質公司收款19,131,709元中，未開收據或退款部分之1
12 3,472,319元，違反稅捐稽徵法第44條第1項之行為義務。而
13 其漏未申報銷售額2,520,805元，已生逃漏營業稅結果，該
14 漏未申報銷售額均已包含於前述未給予憑證之金額內，是高
15 品質公司違反開立憑證2,520,805元之作為義務，構成漏稅
16 行為之一部，同時該當營業稅法第51條第1項第3款及稅捐稽
17 徵法第44條第1項所定違章行為，經適用行政罰法第24條第1
18 項規定，按法定罰鍰額度最高之前一條文為據裁處。北區國
19 稅局業審酌高品質公司於裁罰處分核定前已補繳稅款，且係
20 1年內第1次查獲，依稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表
21 （下稱裁罰倍數參考表）行使裁量權，裁處所漏稅額0.5倍
22 罰鍰。本件僅漏報金額變動（原審認所漏稅額應為120,038
23 元），其他罰鍰裁量審酌情形不變，原審得依行政訴訟法第1
24 97條自為確定該部分罰鍰額為60,019元（即 $120,038 \times 0.5$ ）。
- 25 2.其餘高品質公司未給與他人憑證10,951,514元（13,472,319
26 -2,520,805），北區國稅局認應依稅捐稽徵法第44條第1項
27 規定裁處2%罰鍰，此部分罰鍰裁量審酌情形亦無變動，原審
28 爰自為確定金額為219,030元（ $10,951,514 \times 2\%$ ）。
- 29 3.本件應處罰鍰金額為279,049元（ $60,019 + 219,030$ ）。原處分
30 及訴願決定（含重審復查決定）逾此部分數額之裁罰，即有

01 違誤，高品質公司訴請撤銷為有理由，應予准許，逾此部分
02 之請求，即非有據，應予駁回。

03 五、本院查：

04 (一)按營業稅法第1條規定：「在中華民國境內銷售貨物或勞務
05 及進口貨物，均應依本法規定課徵加值型或非加值型之營業
06 稅。」第3條第2項前段規定：「提供勞務予他人，或提供貨
07 物與他人使用、收益，以取得代價者，為銷售勞務。……」
08 第16條第1項規定：「第14條所定之銷售額，為營業人銷售
09 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
10 價額外收取之一切費用。但本次銷售之營業稅額不在其
11 內。」第35條第1項規定：「營業人除本法另有規定外，不
12 論有無銷售額，應以每2月為1期，於次期開始15日內，填具
13 規定格式之申報書，檢附退抵稅款及其他有關文件，向主管
14 稽徵機關申報銷售額、應納或溢付營業稅額。其有應納營業
15 稅額者，應先向公庫繳納後，檢同繳納收據一併申報。」第
16 43條第1項第4款規定：「營業人有下列情形之一者，主管稽
17 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
18 之：……四、短報、漏報銷售額。……」第51條第1項第3款
19 規定：「納稅義務人，有下列情形之一者，除追繳稅款外，
20 按所漏稅額處5倍以下罰鍰，並得停止其營業：……三、短
21 報或漏報銷售額。……」次按稅捐稽徵法第44條第1項前段
22 規定：「營利事業依法規定應給與他人憑證而未給與，應自
23 他人取得憑證而未取得……應就其未給與憑證、未取得憑
24 證……，經查明認定之總額，處5%以下罰鍰。」再按依發展
25 觀光條例第66條第3項授權訂定之旅行業管理規則第45條第2
26 項規定：「旅行業受領價金後，應將旅行業代收轉付收據憑
27 證交付旅客。」復按財政部82年5月17日台財稅第821485398
28 號函(下稱財政部82年函)：「主旨：核釋旅行業者辦理國外
29 及大陸旅行團有關代收轉付範圍及支出憑證認定事宜。說
30 明：……二、旅行業者辦理國外及大陸旅行團收取之團費，
31 應按扣除代收轉付價款後之差額，於回國後10日內逐團估算

01 結帳開立二聯式統一發票報繳營業稅，並於最終結帳時，依
02 支付憑證金額調整之。代收轉付之範圍包括：(一)國外及大陸
03 地區機票款。(二)國外及大陸地區發生之費用，包括交通、食
04 宿、觀光、簽證費、保險費、小費、機場稅、入場券等。
05 ……三、關於旅行業者開立旅行業代收轉付收據之範圍，除
06 本部82/03/27台財稅第821481937號函規定之銷售國際航線
07 機票及銷售非購自在台航空公司及其總代理之其他國家（地
08 區）機票部分外，尚包括：(一)國內外及大陸旅行團之團費。
09 (二)代訂國內外及大陸地區飯店、車、船、門票……。……除
10 第1項國外及大陸旅行團部分之團費按說明二方式開立二聯
11 式統一發票報繳營業稅外，其餘應逐項按月就其收付價款之
12 差額彙總開立統一發票，並填具代收轉付收據明細表，報繳
13 營業稅。四、關於國外及大陸旅行團支出憑證部分：
14 ……。」核該函釋係財政部基於中央財稅主管機關職權，對
15 於旅行業者辦理國外及大陸旅行團所收取團費中，屬代收轉
16 付範圍之費用項目及旅行社就各該項目費用應提供之支出憑
17 證等細節性、技術性事項，所為補充性規定，俾所屬機關辦
18 理相關案件時有所遵循，所述旅行業者就所收取團費應按扣
19 除代收轉付價款後之差額，開立統一發票報繳營業稅，與營
20 業稅法第32條第4項授權訂定之統一發票使用辦法第8條第3
21 項規定：「營業人受託代收轉付款項，於收取轉付之間無差
22 額，其轉付款項取得之憑證買受人載明為委託人者，得以該
23 憑證交付委託人，免另開立統一發票，並免列入銷售額。」
24 意旨相符，並未另行增加法律所無之稅捐義務，行政機關自
25 得予以援用。準此，旅行業者辦理國人出國旅行團業務，於
26 收取機票款及代訂國外飯店、車、船等交通票券費用時，應
27 開立旅行業代收轉付收據予消費者作為合法憑證，並就向消
28 費者收取之費用，扣除代收轉付價款後之差額，開立統一發
29 票，及填具代收轉付明細表，報繳營業稅；所收取款項如無
30 法證明為代收轉付之性質，即應依營業稅法第16條規定認列
31 銷售額計算營業稅。依此而論，旅行業營業人因辦理旅行團

01 業務而向消費者收取之費用中，應開立統一發票報繳營業稅
02 之銷售額，必須藉由其就代收轉付價款部分開立之旅行業代
03 收轉付收據相互勾稽，始得確認數額是否正確，則旅行業營
04 業人如有就代收轉付款項短漏開旅行業代收轉付收據之情
05 形，自構成稅捐稽徵法第44條第1項前段依法規定應給與他
06 人憑證而未給與之違章行為；至其若有就所收取費用扣除代
07 收轉付價款部分，未核實開立統一發票並短漏報銷售額者，
08 則同時違反稅捐稽徵法第44條第1項前段及營業稅法51條第1
09 項第3款所定行政法上義務，依行政罰法第24條第1項規定：
10 「一行為違反數個行政法上義務規定而應處罰鍰者，依法定
11 罰鍰額最高之規定裁處。但裁處之額度，不得低於各該規定
12 之罰鍰最低額。」應以法定罰鍰額最高者為裁處依據，所裁
13 處額度復不得低於該2條文所定罰鍰最低額。

14 (二)再按民法第514條之1規定：「（第1項）稱旅遊營業人者，
15 謂以提供旅客旅遊服務為營業而收取旅遊費用之人。（第2
16 項）前項旅遊服務，係指安排旅程及提供交通、膳宿、導遊
17 或其他有關之服務。」立法理由記載：「旅遊營業人所提供
18 之旅遊服務至少應包括二個以上同等重要之給付，其中安排
19 旅程為必要之服務，另外尚須具備提供交通、膳宿、導遊或
20 其他有關之服務，始得稱為『旅遊服務』。」經查，高品質
21 公司於臉書有「高品質國際旅行社舉辦的歐洲半自助鐵路知
22 性之旅每年的行程路線都不同。……」之貼文，其為系爭旅
23 遊舉辦之說明會簡報及行程表中表示：「有團長和領隊隨團
24 指導，團員熟悉自由行方法之後，方可脫隊自行前往其他城
25 市觀光。本團有領隊隨行提供旅遊諮詢」、「住宿旅館事先
26 已統一訂好且已付清，出發後臨時退團不得要求退款」、
27 「經典行程為領隊會帶團前往的城市與景點，所列城市非經
28 前往團員同意不得更改……自由探索行程為探索式教學性
29 質，有可能機動調整或取消……」，行程表並完整臚列系爭
30 旅遊自108年5月20日起至同年8月22日止共計95日之住宿旅
31 館資訊、詳細行程、景點及交通規劃等內容，簡報內容記載

01 收費項目包含訂金1,000元、國際機票、歐鐵周遊券、船票
02 及訂位、旅館與行政費等，並有行程規劃、聘請合格領隊帶
03 領經典行程等服務內容等情，為原審依法確定之事實，核與
04 卷內證據相符。是以，高品質公司辦理之系爭旅遊，既為參
05 加之旅客規劃詳細行程，並提供住宿及由領隊帶領經典行程
06 等服務，自係提供民法第514條之1第2項所定旅遊服務，原
07 判決據此認定高品質公司辦理系爭旅遊為提供旅遊服務，對
08 於向個別旅客收取之旅遊相關費用，須分別開立代收轉付收
09 據並交付各旅客，並應就扣除代收轉付項目金額後之差額，
10 開立二聯式統一發票報繳營業稅，自無違誤。高品質公司上
11 訴意旨仍執其已於原審提出，業經原判決論駁不採之陳詞，
12 主張其僅為自助旅遊學員提供團體訂房服務，並未安排旅遊
13 行程，非提供旅遊服務云云，並非可採。

14 (三)經查，原判決業依調查證據之辯論結果，認定高品質公司為
15 辦理系爭旅遊而向旅客收款之金額合計應為19,131,709元
16 (即旅館費13,537,641元+歐鐵周遊券2,052,545元+機票3,
17 028,170元+船票及公共交通票券513,353元)，其中代收轉
18 付部分之旅館費為8,918,174元、旅客保險費為31,889元、
19 歐鐵周遊券為2,050,197元、船票及公共交通票券為637,450
20 元，並詳予說明原處分所認定以上各項費用數額，除歐鐵周
21 遊券部分為正確外，其餘各項分別有何與卷內資料不符之錯
22 誤，核與卷附證據並無不合。前述3,028,170元機票款雖係
23 匯入高品質公司代表人吳武明個人之銀行帳戶，惟依原判決
24 所引用高品質公司於原審之陳述，即吳武明會為希望保留機
25 位但暫不購買機票之旅客，向飛行家旅行社提供保證金，由
26 飛行家旅行社在保證金額度內為旅客開票保留可劃位且可退
27 票之機位，旅客須同時向吳武明提供機位保證金，待其至飛
28 行家旅行社刷卡購買機票後，由吳武明予以退還。若旅客最
29 終未透過飛行家旅行社訂購機票，則由飛行家旅行社協助旅
30 客辦理退票並直接退款予旅客，飛行家旅行社再將吳武明提
31 供之保證金扣除退票金額後之餘款匯還吳武明等情觀之，可

01 知旅客匯款至吳武明之帳戶，係為購買參加高品質公司舉辦
02 之系爭旅遊所需機票而提供保證金，非因匯款之旅客與吳武
03 明個人間有何交易而為金錢往來，則原審綜合上開辯論意
04 旨，認定匯入吳武明個人帳戶之3,028,170元為高品質公司
05 辦理系爭旅遊所收受機票款，核與經驗法則、論理法則尚無
06 違背，高品質公司上訴意旨主張：其代表人吳武明係以自然
07 人身分，對於向飛行家旅行社購買機票之學員無償提供保
08 證，使購買機票之學員在未向飛行家旅行社刷卡付款前可早
09 日開立機票，避免機票價格上漲，高品質公司未因而取得任
10 何營收，原判決竟認其就吳武明帳戶匯入之機票保證金負有
11 開立收入憑證之義務，乃適用法令不當且判決理由矛盾云
12 云，為其一己主觀見解，並非可採。原判決繼而依高品質公
13 司與飛行家旅行社間之機票保證金匯款往來明細（下稱機票
14 保證金往來明細）及吳武明帳戶存摺等證據，顯示吳武明自
15 107年10月18日至108年3月21日匯予飛行家旅行社共3,013,9
16 00元，飛行家旅行社事後退還吳武明2,178,900元等情，認
17 定該2,178,900元已由吳武明全數退還學員，至於飛行家旅
18 行社未退還吳武明之835,000元（3,013,900-2,178,900），
19 雖未自吳武明帳戶直接返還，惟最終仍由吳武明負擔且履行
20 退款責任，堪認此部分機票款亦已退還旅客而免開收據；而
21 高品質公司所收取機票款扣除上述已退款金額後之餘額14,2
22 70元（3,028,170-3,013,900），因無返還之金流紀錄，即無
23 法為相同認定，核與前述卷內證據及高品質公司為旅客向飛
24 行家旅行社訂購機票之流程均無不符，則原判決基此認定高
25 品質公司所收受機票款中，屬代收轉付部分為3,013,900
26 元，尚無不合。高品質公司上訴意旨主張原判決認定上開1
27 4,270元為其銷售收入為違誤，及北區國稅局上訴意旨主
28 張：其依高品質公司所提示匯回機票款之匯款申請書回條
29 （或取款憑條）等憑證35紙加總計算結果，機票款退款金額
30 應為2,130,400元，而非2,178,900元，加計飛行家旅行社未
31 退還吳武明、由吳武明負終局返還責任之835,000元，代收

01 轉付機票款應為2,965,400元等語，均係對原審認定事實、
02 取捨證據之職權行使指摘為不當，尚難謂原判決有何違背法
03 令情事。又本院為法律審，依行政訴訟法第254條第1項規
04 定，原則上應以高等行政法院判決確定之事實為判決基礎，
05 故當事人不得主張新事實或提出新證據方法以資為向本院提
06 起上訴之理由。高品質公司於上訴時始提出張台光之LINE通
07 訊軟體頁面（本院卷第69頁），主張張台光匯款192,170元
08 中之116,170元實係大陸旅館費，故原判決認定其少退機票
09 款116,170元為錯誤云云，係於上訴審始提出新證據及主張
10 新事實，尚非本院所能審酌，附此敘明。原判決復就高品質
11 公司主張其對擔任系爭旅遊之國外領隊吳武明等4人所給付
12 報酬，屬代收轉付性質，及該國外領隊費用應屬營業稅法第
13 7條第2款所定與外銷有關之勞務，其營業稅率為0等節，詳
14 予說明不足採取之理由，所持法律見解並無錯誤，高品質公
15 司上訴意旨就此業經原判決論駁不採之事項，仍執陳詞，主
16 張：原判決認其支付之國外領隊費用，不得自其旅館費營收
17 中扣除，將造成僅有支付國外企業或外國人之服務成本始得
18 自營業額扣除，支付國人至國外擔任領隊之服務成本卻無法
19 適用零稅率，有違憲法第7條之平等原則云云，並無足採。

20 (四)承上，高品質公司合計收款19,131,709元(即旅館費13,537,
21 641元＋歐鐵周遊券2,052,545元＋機票3,028,170元＋船票
22 及公共交通票券513,353元)，其中屬代收轉付部分共14,65
23 1,610元(即旅館費8,918,174元＋旅客保險費31,889元＋歐
24 鐵周遊券2,050,197元＋機票3,013,900元＋船票及公共交通
25 票券637,450元)。依前引財政部82年函意旨，高品質公司就
26 向旅客收取之19,131,709元，扣除代收轉付價款14,651,610
27 元後之差額4,480,099元，應開立統一發票，報繳營業稅。
28 惟其僅開立發票金額1,959,294元，就其餘2,520,805元（4,
29 480,099－1,959,294）未依法開立統一發票交付旅客，因而
30 短漏營業稅額120,038元(2,520,805÷1.05×5%)，乃同時該當

01 稅捐稽徵法第44條第1項所定行為罰及營業稅法第51條第1項
02 第3款所定漏稅罰之構成要件。又依原審調查結果，高品質
03 公司所收19,131,709元中，已開收據或退款之金額為5,659,
04 390元（旅館行政費225,012元＋歐鐵周遊券2,052,545元＋
05 機票3,013,900元＋船票367,933元），未開立統一發票、旅
06 行業代收轉付收據或退款部分則為13,472,319元（19,131,7
07 09-5,659,390），扣除其中應開立而未開立統一發票之銷售
08 額2,520,805元，其餘10,951,514元（13,472,319-2,520,80
09 5），高品質公司未開立旅行業代收轉付收據交付旅客，因
10 而該當稅捐稽徵法第44條第1項所定違章行為之要件。高品
11 質公司為經營旅行業之營業人，應知悉銷售貨物或勞務，應
12 依規定時限開立統一發票交付買受人並報繳營業稅，及受領
13 旅客交付之價金後，應開立旅行業代收轉付收據交付旅客之
14 規定，惟其未盡注意義務，核有過失，應予論罰。原判決未
15 就高品質公司之主觀歸責要件予以論述，理由雖稍欠完備，
16 惟認高品質公司違反開立憑證（統一發票）2,520,805元作
17 為義務之行為，構成漏稅行為之一部，依行政罰法第24條第
18 1項規定及司法院釋字第503號解釋意旨，應從一重按法定罰
19 鍰額度最高之營業稅法第51條第1項第3款裁處；至該公司未
20 給與他人旅行業代收轉付收據之10,951,514元部分，則應適
21 用稅捐稽徵法第44條第1項規定處罰。原審並考量北區國稅
22 局就該2項處罰已分別行使裁量權，就前者裁處所漏稅額0.5
23 倍罰鍰，後者按未給與憑證金額裁處2%罰鍰，原審審理結果
24 僅前者所漏稅額及後者未給與憑證金額變更，其他裁罰應審
25 酌情形不變，因認無由行政機關再為裁量之必要，乃依行政
26 訴訟法第197條規定，分別自為確定2者之罰鍰金額為60,019
27 元（即所漏稅額120,038 $\times$ 0.5）及219,030元（即未給與憑證
28 金額10,951,514 $\times$ 2%），合計應裁處罰鍰279,049元（60,019
29 +219,030）等語，核其認事用法及終局判斷之結論尚無違
30 誤，仍應維持。北區國稅局上訴意旨主張：高品質公司收款
31 而未開收據之13,472,319元全額，均應依稅捐稽徵法第44條

第1項處罰，就該公司漏報銷售額所漏營業稅額，則應另依營業稅法第51條第1項第3款裁罰云云，忽略旅行業營業人依財政部82年函應開立並給予旅客之憑證，包括旅行業代收轉付收據及統一發票，而逕將「未開收據」認為僅指未開立旅行業代收轉付收據，自非的論，並不可採。此外，高品質公司前經改制前交通部觀光局（現為交通部觀光署）以其辦理系爭旅遊，未依旅行業管理規則第25條第3項規定，製作旅客交付文件與繳費收據分由雙方收執，於109年4月9日依發展觀光條例第55條第3項規定裁處罰鍰1萬元，與北區國稅局依稅捐稽徵法第44條第1項規定對其裁罰，雖同係對其未開立旅行業代收轉付收據交付旅客之行為予以處罰，惟發展觀光條例第55條第3項所定最高額罰鍰為5萬元，與高品質公司未給予旅客之旅行業代收轉付收據金額10,951,514元，依稅捐稽徵法第44條第1項規定，最高得處該憑證金額5%罰鍰相較，以後者為高，依行政罰法第24條第1項規定，應從法定罰鍰額最高之稅捐稽徵法第44條第1項規定裁處，是北區國稅局依該條文對高品質公司所處本件罰鍰，並無違反行政罰法就一行為違反數行政法上義務時所定從一重處罰之規範，高品質公司上訴意旨主張北區國稅局所為該項裁罰有違一行為不二罰之法治國原則云云，尚難採憑。

(五)末查，高品質公司上訴意旨另主張北區國稅局對其補徵營業稅134,278元，惟繳款書未記載文號、日期、處分事實及理由，為無效行政處分一節，並非主張為本件爭訟標的之原處分所裁處罰鍰有何違法情事，自與本件訴訟勝敗無關，原判決業敘明此項攻擊方法因與判決結果不生影響，故無論述必要，不生判決理由不備之問題，高品質公司執此主張原判決違法，仍無足取。

六、綜上所述，原判決將原處分及訴願決定（含重審復查決定）所處罰鍰數額超過279,049元(60,019+219,030)部分撤銷，駁回高品質公司在原審其餘之訴，結論核無違誤。兩造上訴

01 論旨，各執前詞，指摘原判決對於其不利部分違背法令，求
02 予廢棄，均為無理由，應予駁回。

03 七、據上論結，本件兩造上訴均為無理由。依行政訴訟法第255
04 條第1項、第98條第1項前段，判決如主文。

05 中 華 民 國 115 年 4 月 9 日

06 最高行政法院第四庭

07 審判長法官 王 碧 芳

08 法官 王 俊 雄

09 法官 陳 文 燦

10 法官 羅 月 君

11 法官 鍾 啟 煒

12 以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

13 中 華 民 國 115 年 4 月 9 日

14 書記官 廖 仲 一