臺北高等行政法院判決

96年度訴更一字第00082號
96年10月9日辯論終結

原　　告　昌路達實業股份有限公司

代　表　人　甲○○○（清算人）

訴訟代理人　陳榮俊（會計師）

被　　告　財政部臺北市國稅局

代　表　人　凌忠嫄（局長）

訴訟代理人　丙○○

上列當事人間因營業稅事件，原告不服財政部中華民國92年7 月24日臺財訴字第0920025842號（案號：第09201752號）訴願決定，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。

第一審及發回前第二審訴訟費用由原告負擔。

事　實

一、事實概要：

緣法務部調查局航業海員調查處（下稱海調處）偵辦鑠寶有限公司（下稱鑠寶公司）走私案件，查獲原告有逃漏稅捐情事，乃以民國（下同）90年12月3 日90航防字第701088號函檢附相關資料移送臺北市稅捐稽徵處調查，經該處調查後認為，原告89年至90年間進貨金額計新臺幣（下同）2,639,232 元（不含稅），未依法取得進項憑證，卻以非交易對象之鑠寶公司開立之字軌號碼DP5219904 號等6 紙統一發票，作為進項憑證，申報扣抵銷項稅額，虛報進項稅額131,962

元，初查乃以營業稅核定稅額繳款書核定補徵營業稅131,962元，並依稅捐稽徵法第44條規定，以91年營處字第910328號處分書檢附罰鍰繳款書，按其未依法取得他人憑證，經查明認定之總額2,639,232 元處5%罰鍰為131,961 元。原告不服，主張行政機關為處分或其他行政行為，應斟酌全部陳述與調查事實及證據結果，依論理及經驗法則判斷事實之真偽，並將其決定及理由告知當事人，此項證據法則自為行政訴願所適用，本件係單純之進口貿易案件，由鑠寶公司進口成衣，依法向海關申報辦理報關動作，則鑠寶公司即為系爭貨物所有人，該公司且悉數報關完稅，亦即原告之實際交易對象為鑠寶公司，臺北市稅捐稽徵處於認定事實適用法律時，違背論理及經驗法則云云，申請復查。案經被告審查認為：Ａ○○、Ｂ○○夫妻二人分別係原告之實際負責人及會計，於89年6 月至同年10月5 日間連續借用鑠寶公司牌照，委由昇泰報關行向財政部基隆關稅局五堵分局自香港報運進口四批泰國製成衣，並由礫寶公司開立7 張總額計2,968,050 元之統一發票給原告及享昌貿易股份有限公司（下稱享昌公司），致原告及享昌公司得以虛增成本逃漏營業稅，經調查結果事證明確，故臺北市稅捐稽徵處核定補徵營業稅額及罰鍰並無不合，遂以92年3 月20日財北國稅法字第0920204537號復查決定予以駁回，未獲變更（下稱原處分）。原告仍表不服，主張本案事實上所呈現者為進口人鑠寶公司必須開立發票與中盤商即原告，而原告必須開立發票與下游賣場，賣場必須開立發票與消費者，若不循此次序，將無法與實際貨物之流程配合，則原告依循法令規定而行該當之作為，臺北市稅捐稽徵處反將其視為違章行為；況依稅法規定追繳稅款及處罰，應以有漏稅結果存在為前提，原告與鑠寶公司既皆已申報繳納稅款，臺北市稅捐稽徵處亦未對之處以漏稅罰，足見其並無漏稅結果，礫寶公司確係原告之實際交易對象，原告並未以不得扣抵憑證申報扣抵銷項稅額，臺北市稅捐稽徵處所為補徵營業稅之處分，自非適法；又本案之交易

型態迥異於一般營業人取得非實際交易對象之交易型態，臺北市稅捐稽徵處之推論過程明顯違反法律適用時之三段式論法，另依營業稅法第3 條第3 項規定可知，惟有如原告與鑠寶公司所為分別取具與開立發票方能符合法律及法理云云，提起訴願，亦遭決定駁回，原告再提起行政訴訟。嗣經本院於93年12月16日以92年度訴字第4344號判決將原處分及訴願決定均撤銷，經最高行政法院於96年4 月12日以96年度判字第588 號判決將原判決廢棄，發回本院更為審理。

二、兩造聲明：

（一）原告聲明：

1.訴願決定及原處分均撤銷。

2.第一審及發回前第二審訴訟費用由被告負擔。

（二）被告聲明：

1.駁回原告之訴。

2.訴訟費用由原告負擔。

三、兩造之爭點：

（一）原告主張之理由：

1.補徵營業稅部分：

⑴本案之交易型態迥異於一般營業人取得非實際交易對象發票之交易型態：被告在本案中據以處分所適用之法律，主要以財政部83年7 月9 日臺財稅字第831601371號函為據，該函略以：「…2.有進貨事實者…⑵至進貨人取得銷貨人以外之營業人所開立之發票申報扣抵，如查明開立發票之營業人已依法申報繳納該應納之營業稅額者，則尚無逃漏，除依前項規定處以行為罰外，依營業稅法第十九條第一項第一款規定，應就其取得不得扣抵憑證扣抵銷項稅額部分，追補稅款…」在此函令所欲規範之交易類型中，具有一項重要特徵：即自始參與交易之真正銷貨人不曾出現於整個交易過程中，故而不會出現真正銷貨人之任何憑證，其結果導致實際進貨人取得第三者開立之憑證，而該第三者卻相反地自始未曾參

與該交易。然仔細觀察本案整個交易流程，當可發現原告取得進貨發票之對象（鑠寶公司），本身即為進口貿易過程中之「進口報關人」，而其前手係外國出口商，故於原告銷貨予下游廠商前，除外國出口商、鑠寶公司與原告以外，別無其他參與交易者，無論其係顯名或隱名，亦即並無其他第三者（未參與交易卻開立發票者）以其名義提供憑證，而隱藏了真正之銷貨人。是故，本案之法律事實並不具有前述財政部函令所規範案件之重要特徵，自未充分該類型案件之構成要件要素，則在適用法律之三段論法中，小前提並不成立。依據「平等原則」之精神，相同案件應為相同處理；反之，不同案件自應差別處理。被告忽視本案與一般營業人取得非實際交易對象發票之案件類型，實際上存有不同的重要特徵，而將本案法律事實類型化為該類型案件，其適用法律之過程難謂為適法。

⑵行政機關亦認定本案為「代為進口」之交易型態：

①原告與訴外人享昌貿易股份有限公司（下稱享昌公司）同時委請鑠寶公司代為進口成衣，並因相同之法律事實同遭被告補徵營業稅且課處罰鍰，於享昌公司之訴願案中，被告認為鑠寶公司係「代為進口」成衣，財政部訴願決定並據此而撤銷原處分暨複查決定，基於「行政一體原則」與「平等原則」之適用，本案之法律事實亦應認定為「代為進口」之交易型態，則由加值型及非加值型營業稅法第3條 第3 項規定：「有左列情形之一者，視為銷售貨物：…三、營業人以自己名義代為購買貨物交付與委託人者」觀之，鑠寶公司依法應開立發票予原告，原告取具該等發票並以之扣抵銷項稅額之行為，係符合加值型及非加值型營業稅法與稅捐稽徵法之規定。

②被告在該訴願案答辯書中明白表示：「鑠寶公司僅係代為進口，尚非實際進口貨物收受者，是訴願人應檢

附付款證明、鑠寶公司『代為進口報單』等原始憑證作為憑證。」，卻於本案答辯狀中辯稱引據有誤，並引用財政部91年3 月21日臺財字第0900455630號函釋作為本案處分依據，然該函釋究竟是否「為協助下級機關或屬官統一解釋法令、認定事實、及行使裁量權，而訂頒之解釋性規定及裁量基準。」以及該函釋是否依據行政程序法之規定下達與登載公報，尚請鈞院究明。

③依據該函之說明，係針對「已取具國外廠商開立之發票，而未取具海關完稅單據」之類型所為解釋，其欲規範對象係為：直接進口貨物之廠商，未經報關程序，因而欠缺海關完稅單據，縱有國外廠商開立之發票（一般稱之為商業發票—COMMERCIAL INVOICE），亦未符合應取得憑證之要件，與本案「代為進口」之類型並不相同，其特徵係以自己名義為他人進口貨物，並代為履行報關義務，答辯函以該函釋作為認定本案事實之適用依據，因兩種類型之重要特徵並不相同，如此適用法律顯有小前提不當之瑕疵。

⑶系爭法律事實在有名契約上之歸屬：原告與鑠寶公司間合意，由鑠寶公司委任原告，以鑠寶公司之名義，進口成衣一批，於進口報關後將之售予原告，此一法律事實就外部關係論，確為授與代理權之委任契約；至於究竟為誰之計算為之，則僅是存在於委任人與受任人間內部關係之計算的規範問題。本案原告以本人名義（即鑠寶公司）然為自己之計算為之，雖實質交易風險與經濟利害皆由原告承擔，因而應非歸屬於行紀（以自己名義為他人之計算為之，亦即間接代理）或有代理權之委任（以他人名義為他人之計算為之，亦即直接代理）等有名契約，惟即便如此，以他人名義為自己之計算為之，學說上認為係「非真正之代理」，又代理人為本人與自己之法律行為，稱為「自己代理」。

⑷營業稅之稅捐客體我國營業稅法之稅捐客體為「銷售貨物或勞務」與「進口貨物」，此為加值型及非加值型營業稅法第1 條所明定，而所謂銷售貨物係指將貨物之所有權移轉與他人，以取得代價者，同條第3 項並就可供課稅之銷售加以擴張，將「間接代理」（買入行紀或賣出行紀）行為擬制為銷售，惟就「直接代理」或「非真正之代理」則無明文規定。基於我國營業稅之課徵採目的地主義，並利用只對加值課徵的設計，以維護其在國際貿易上的中立性，並融入國際間關於營業稅（消費稅）之租稅秩序中，是故以比較法的基礎觀察稅捐客體之規劃，有其實質意義；與我國銷售貨物相當之類型，德國銷售稅法稱之為「交付」，所謂交付指「事業自己或在其委託下由第三人，使購買人或其委託之第三人能夠以自己之名義處分一件標的物」（德國銷售稅法第3條第1 項），且利用所有權之移轉或自主占有之交付，使受領人取得處分權，其中占有之交付的方法包括提單、載貨證券、倉單等以物之給付為內容之證券的交付。而學說在貨物交付之情形為：「關於給付者的當事人地位，得以其給付時使用之名義及為何人之計算分為下述四種類型：1.以自己之名義為自己之計算為之（這由自營商為之，其所為者屬於交付），2.以自己之名義為他人之計算為之（這由行紀人為之，其所為者屬於交付），3.以他人之名義為他人之計算為之（這由代辦商或代理商為之，其所為者不屬於交付，而是提供其他給付，一個媒介的給付；其稅基為其佣金），4.以他人之名義為自己之計算為之（此為所謂非真正之代理，該代理人應被當成交付者對待）。」德國學說顯然將「直接代理」視為其他給付，即相當於我國之銷售勞務；而將「非真正之代理」亦「視為交付」，即與我國之銷售貨物相當。

⑸系爭法律事實在營業稅法上之評價：從負擔行為（債權行為）觀察，在進口階段，與外國供應商締結買賣契約之人及申報進口貨物報關之人皆為鑠寶公司，該公司復與原告締結買賣契約，在營業稅法上，就鑠寶公司言，當可視為有一進口貨物行為與一銷售行為，分別對其加值課徵營業稅，或者究其實質，視為「非真正之代理」，並將該給付論為銷售貨物（相當於德國銷售稅法之交付）。若從履行行為觀察，鑠寶公司需以提單，即以物之給付為內容之證券交付予原告，方使原告取得進口貨物之處分權。自此觀點，稅法上之銷售流程與物權移轉之流程相同，此亦充分我國營業稅法關於銷售貨物之要件（移轉所有權予他人）。無論就負擔行為或履行行為觀察，鑠寶公司皆為「實際參與」進口貨物交易之個體，其與原告間亦存在一應稅之銷售事實，要之無論是原審嘗試將之解釋為授與代理權之委任，抑或解釋為「非真正之代理」，系爭法律事實在營業稅法上之評價並無二致。

⑹原告取具之進項發票係正確而適當之憑證：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。」「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。給與他人之憑證，應依次編號並自留存根或副本。」分別為稅捐稽徵法第44條與稅捐稽徵機關管理營利事業會計帳簿憑證辦法第21條所明定。而出現於本案之交易憑證有二，其一為進口商辦理進口之進口報單，其二為進口商於貨物移轉時依營業稅法開立之發票，此兩種憑證係依現行法規必然發生且實際出現之憑證，再無可能出現他種憑證，前者因載有進口人名稱與統一編號，因而該憑證應歸屬於進口名義

人，循此因進口報單已歸屬於進口名義人，則原告僅能取得由進口商開立之發票，方才使雙方皆符合上述法令之規定，倘被告認為在此情況下原告係未依規定取得憑證，則依規定應取得之憑證又究竟為何，在本案救濟程序中被告始終未給予回答，然依其於享昌公司訴願案答辯書中之表示，卻認為享昌公司應檢附付款證明、鑠寶公司代為進口報單等原始憑證作為憑證，而該案與本案係基於相同之法律事實，因此被告於該案中所表示意見，應當適用於本案，如此則其見解實有爭議。蓋我國營業稅法原係採總額型稅制，於74年修法方改採加值型稅制，其中重要之理由即是加值型營業稅制利於前後手之勾稽，可節省稽徵成本，因此一法律事實於充分營業稅法第3 條第3 項之構成要件後即「視同銷貨」，並應開立發票，即是立法者實已考慮到在類似本案類型交易情形下後手申報扣抵之問題，因而作如是規定。故原告與鑠寶公司各自取得與給予之憑證，既合乎法律亦服膺法理，被告何以捨現有法律明文不用，卻另闢蹊徑而作出前所未見之見解，實令人不解，且果如依被告見解為之，則營業稅前後手自動勾稽之機制於焉中斷，實非合理。

⑺被告認定原告係「借牌營業」，借用鑠寶公司名義進口貨物，故取得鑠寶公司開立之發票作為進項憑證申報扣抵銷項稅額，即屬取得非實際交易對象所開之統一發票，應依稅捐稽徵法第44條規定處以行為罰並依營業稅法第19條第1 項第1 款規定，就其取得不得扣抵憑證扣抵銷項稅額部分，追補稅款。觀諸最高行政法院以往就借牌營業之判決中，絕大多數事實上是「借牌營造」之類型，例如：

①對實際承攬營造者（依營業稅法第51條第1 款規定追繳營業稅，並按所漏稅額處以3 倍罰鍰計）：89年度判字第2891號判決、89年度判字第2932號判決、90年

度判字第155 號判決、90年度判字第464 號判決、90年度判字第1557號判決、90年度判字第155 號判決、90年度判字第1227號判決、90年度判字第1422號判決、90年度判字第1557號判決、90年度判字第1800號判決、90年度判字第2306號判決、95年度判字第 650號判決、94年度判字第1653號判決、93年度判字第1542號判決等。

②對未取得實際營造者所開立之憑證者（應依稅捐稽徵法第44條規定處以行為罰並依營業稅法第19條第1 項第1 款規定，就其取得不得扣抵憑證扣抵銷項稅額部分，追補稅款）：89年度判字第2847號判決、89年度判字第2920號判決、89年度判字第2942號判決、90年度判字第354 號判決、90年度判字第423 號判決、90年度判字第544 號裁定、90年度判字第642 號裁定、90年度判字第647 號裁定、90年度判字第831 號判決、90年度判字第919 號判決、90年度判字第1380號判決、90年度判字第1578號判決、90年度判字第1617號判決、90年度判字第2347號判決、94年度判字第1700號判決等。歸納之，在「借牌營造」之交易類型中，實際承攬營造者皆隱匿於交易外，而由承攬人（締約名義人）開立發票與訂作人，是故，實際承攬營造者皆因逃漏營業稅而處漏稅罰。此一法律見解本就有尚待斟酌處，因以我國營業稅為一種法定的間接稅，只要稅捐經濟財（稅捐客體）有相對應之稅捐已被徵收，由誰實際繳納本非重要之點，意即，所有之貨物或勞務在最終消費階段（因營業稅本質上係消費稅）已繳納營業稅，則其中間階段之繳納義務終究只是一個過程而已。惟最高行政法院既已形成決議，吾人自應加以尊重。然而，法律構成要件中之不確定概念的了解或具體化。學說皆認為法院享有判斷餘地借牌營業之類型終究尚未經法院具體化，目前僅前述

「借牌營造」為已經肯認之類型。由於被告係以「借牌營造」之類型特徵推論「借牌營業」之特徵，應係：「實際從事營業者（借牌者），係以被借牌者之名義營業（從事買入與賣出行為），亦以被借牌者之名義自他人取得並給與他人憑證，而借牌者自己並不出現在交易中。」在稅捐法領域，不論是課以負擔稅捐義務或是處罰，皆不宜因外觀之大抵相同即率爾類推適用。就系爭案件之事實不同處，還是宜適當地加以類型化，稅捐機關以「借用名義進口」類推適用「借牌營業」，尚缺乏適當的論理過程。更因本案法律事實與該類型間，在法律之重要之點上尚未一致：「借牌營造」或「借牌營業」中之實際承攬人或營業人並不出現在交易流程中，所有法律行為產生的法律關係直接歸屬於被借牌者；本案原告並未隱匿在交易流程外，且有外觀可歸屬之法律關係存在（與前手及後手之買賣關係），在營業稅上，既稱之為「借牌」「營業」，必有營業之外觀或特徵，即借牌進貨且銷售，是故，所有相關進貨之進項憑證皆會以被借牌者為開立對象，銷售時也以被借牌者之銷項憑證開立與買受人，借牌者並不開立憑證。本案中鑠寶公司並不是將憑證開立與原告之後手（買受人），而係由原告自己開立與買受人。憑證之流程顯與借牌營業或借牌營造類型並不相當。

⑻稅法應尊重民事契約對類型之合法的選擇：此為關於契約當事人的認定，民商法以意思表示之名義人為標準，該基本建制原則對於營業稅法上之交易相對人的認定應有如何之意義的探討，這才是本案真正有意義的法律爭點。民事契約之類型的選擇或安排，除非有脫法行為，否則基於私法自治原則，稅法不宜強行介入，當真正必須介入時亦須清楚說明究竟為何規範上之需要而為，要非如是，憑證作為表彰民事關係的功能就會逐漸弱化，

以信託關係為例，營業稅法上所持歸屬原則正是依照信託關係為之：以法律上之名目，而不以經濟上之實質作為歸屬的標準。又，營業稅法第三條第三項第三款關於：「營業人以自己名義代為購買貨物交付與委託人者。」視為銷售的規定，其實也是適宜以名義人為準，認定交易當事人的規定。而在「借牌營造」之類型中，有權機關顯然為求稅捐目的以外之行政目的，而認為有介入之必要。如財政部79年8 月30日臺財稅字第780458461號函認為：「營造廠商未實際從事承攬工程，將營造業登記證提供他人投標承攬工程，或代他人在建築申請書上蓋章表示承建，並代他人開立統一發票之不法行為，除涉嫌幫助他人逃漏稅破壞稅制外，亦影響工程品質及社會安全，應分別情節依法嚴予查處，以杜弊端。」即為著例。在承攬營造中，實際履行者未必皆有營建法規所要求之承攬資格，或為技術資格或為財力資格，並認為資格之欠缺可能影響建質品質而增加產品危險，對公共安全形成威脅，是以應嚴加取締；除此之外，為特定之行政目的，應依各該法律定之，稅捐罰則尚非其適當的規範工具。勉強用之，有工具濫用的問題。借牌營造以外之其他有關取得非實際交易對象進項憑證之問題，著實不應貿然類推適用「借牌營造」之處理，而必須考慮其間差異，倘法院對行政機關就不確定概念之具體化不加以審查，一任行政機關之解釋，勢必產生行政濫權的結果，商業上尚有其他外觀相似的交易類型，例如：承租經營、商標授權、委託經營及加盟經營、聯合採購、聯合承攬等情形。這些交易行為與本案同皆應加以類型化。以上為說明稅法欲介入民事契約所認定之當事人時，必須有論理基礎，或謂營業稅之制度設計，擔負有便利所得稅之稽徵的行政目的，然應考慮到的是從實質課稅原則考量時，營業稅法上之銷售，係關於「過程性」的課稅事實，蓋其不涉及經濟利益之終

極歸屬，此亦營業稅具有累退性質之原因。反之，關於「結果性」的課稅事實，例如所得稅法上的所得則應以事實上利益之最後歸屬為準。是故，所得稅之稽徵便利性僅能在不違反該間接稅制度下附隨在營業稅的稽徵上。在期望加值型營業稅擔負此項功能時，尚必須注意兩種制度在本質上的差異，而不得反客為主，混淆稅制之本來目的。本案各當事人按交易流程所取得之憑證已如前述，不論從原告主張為聯合行為，或者原審認定為授與代理權之委任，其間皆因有可供課稅之銷售，從而應認定鑠寶公司是原告之實際交易對象，況且，從比較法的觀點，將之歸屬於「非真正之代理」，其在稅法上之評價亦將之論為「銷售」是比較恰當的作法。

⑼結論：原告並未違反營業稅法，故不應予補徵營業稅。

2.課處行為罰部分：

⑴原告並無過失，被告課以行為罰係違法處分司法院釋字第275 號解釋文認為：「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。」本案中被告認為原告違反作為義務，因而課原告以行為罰，然誠如前段說明三所述，究竟應作為之義務其內容為何尚不明確，要言之，就被告言，原告應檢附付款證明、鑠寶公司代為進口報單等原始憑證作為憑證，方符合作為義務之內容，此項見解尚待檢驗。退萬步言，即便此項見解為真，然被告並未載明其法令依據為何，亦未將此見解公諸於民，既無任何「法規命令」甚或財政部所頒佈之解釋令函，明確規定此項作為義務及其內容，則原告依據法理之行為即未充分行政罰之構成要件，亦即原告並無過

失，故被告之裁罰明顯違反上述司法院釋字第275 號解釋意旨。

⑵被告認為：「本件原告應以自己名義自海關取具進口完稅單據，其卻借用鑠寶公司名義為之，原告未依規定取得憑證之違章事實，毋庸置疑。」容值深究，原因如下：

①「借用名義」究竟有無違反法令規定？按「免稅單位委託國內廠商外購或進口免稅物品，以直接供免稅單位使用之成品為限，不包括製造免稅物品之原、材料在內，且所謂「委託國內廠商外購或進口」係指免稅單位委託廠商「代為進口」免稅物品，自行負擔全部貨價，並支付代辦費或佣金與受託辦理進口之廠商者而言」、「上開軍事或教育、研究機關等單位進口免稅物品，以自行進口為原則，如有事實需要，委託貴公司『代為進口』者，該委託代為進口案件，依七十二年十一月二十五日臺財關第二七六四八號函示意旨，須由各該進口單位自行負擔全部貨價，僅支付貴公司代辦費或佣金，始可免稅。」分別為財政部72年11月25日臺財關字第27648 號函與財政部76年11月4日臺財關字第760 226 237 號函所釋示，由該兩則解釋令函觀之，被告之主管官署顯然肯認「代為進口」在實務上之存在，且同時肯認並非違法行為，是故，方纔有「各該進口單位自行負擔全部貨價，僅支付貴公司（進口商）代辦費或佣金」之情形，並得適用關稅減免之優惠。在各該案例中，各單位皆可以自己名義辦理進口報關，然主管官署允許其委託他人代為進口，何以於本案中鑠寶公司代為進口之行為卻成為違法行為，被告如此做法明顯違背平等原則。

②究竟原告應依何「規定」取得憑證？被告既稱原告未依規定取得憑證，而應以答辯函中財政部之解釋函令為規定依據，由被告自認先前於享昌公司案中係「引

據有誤」，可見即便具有專業知識、實務經驗，且身為掌理業務之主管機關，尚且發生「引據有誤」之情事，更何況如前開說明，被告目前引用之見解，因案型特徵不同而生有適用爭議，如何要求一般人民「引據正確」，並完全依照被告之主觀判斷取得交易憑證，顯然超越法律課與人民應注意之責任要求，而實質上課人民以無過失責任，被告之作為明顯違反司法院釋字第275 號解釋文之內容。

3.綜上所述，原處分及訴願決定認事用法皆有違誤。

（二）被告主張之理由：

1.補徵營業稅部分：

⑴按「營業人當期銷項稅額，扣減進項稅額後之餘額，為當期應納或溢付營業稅額。…進項稅額，指營業人購買貨物或勞務時，依規定支付之營業稅額。」「營業人左列進項稅額，不得扣抵銷項稅額：一、購進之貨物或勞務未依規定取得並保存第三十三條所列之憑證者。」分別為行為時營業稅法第十五條及第十九條第一項第一款所明定。復依「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。給與他人之憑證，應依次編號並自留存根或副本。」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 項所明定。

⑵A○○、B○○夫妻二人分別係原告之實際負責人及會計，於89年6 月至10月5 日間連續借用鑠寶有限公司牌照，委由昇泰報關行向財政部基隆關稅局五堵分局自香港報運進口四批泰國製成衣，並由鑠寶公司開立7 張總額計2,968,050 元之統一發票給原告及享昌貿易股份有限公司，案經海調處90年12月3 日（90）航防字第701087號刑事移送書，移送偵辦在案。

⑶原告主張本案係由鑠寶公司進口成衣等語，惟查鑠寶公司實際負責人孫德孚90年9 月12日及90年11月2 日於海

調處所作調查筆錄略以：「問：昌路達公司以鑠寶公司名義進口四批成衣之貨款及報關費用係由何人支付？由何人銷售？答：四批成衣之貨款及報關費用及銷售都是Ａ○○夫妻自行處理，我及鑠寶公司均未經手。…問：昌路達公司及享昌貿易股份有限公司與鑠寶公司有無業務往來？答：從來沒有。問：昌路達公司及享昌貿易股份有限公司實際負責人Ａ○○夫妻要求鑠寶公司開立前述七張總額新臺幣二百九十六萬八仟零五十元之統一發票給昌路達公司及享昌貿易股份有限公司有無支付費用給鑠寶公司？答：有的，昌路達公司及享昌貿易股份有限公司實際負責人Ａ○○夫妻有支付鑠寶公司四十餘萬元以扣抵營業稅及營利事業所得稅。」另Ｂ○○九十年九月十三日及九十年十月二十六日於海調處及九十年十二月二十六日於市稅處稽核科所作談話筆錄，亦坦承上述違章事實。故原告臨訴稱本案與一般營業人取得非實際交易對象發票之案件類型，實際上存有不同之重要特徵云云，並不屬實，原處分補徵其所漏稅額，揆諸首揭法條規定並無不合。

⑷經查本件系爭成衣進口交易型態應屬原告向鑠寶公司「借用牌照進口」，並由其出售且自負市場價格波動風險之商業行為，原告核屬未依規定取得進項憑證，申報扣抵銷項稅額之違章，理由如下：

①依營業稅法第3 條對「銷售」行為有明文之定義，其第3項 第3款 明定「營業人以自己名義代為購買貨物交付與委託人者」（類似民法債篇之行紀契約），視為「銷售貨物」。惟未規範「營業人用『委託人本人』名義，購買貨物交付與委託人者」（類似民法債篇中授與代理權之委任契約）亦視為銷售行為，由此可知，代理他人締結銷售契約者，視為委任人自己之銷售行為，而受任人僅以其提供之勞務，視為勞務銷售，而按其報酬金額計算銷項稅額。前揭二種交易形

態（行紀或有代理權之委任），其重要事實特徵在於：實際為在市場上進行交易活動者（不管是以自己名義或以他人名義，本案指鑠寶公司），本身對購入之貨物並無負擔價格風險之意思，真正負擔價格風險者為「自己沒有在市場上活動，而委請他人處理」之委託人（本案指原告）。本案系爭成衣並非鑠寶公司打算銷售者，自始至終即為原告自行進口、支配控管，並為其自身之利益而處分該批成衣；況原告在訴狀中從未否認進口購入之成衣，由其出售並自負市場價格波動之風險。鑠寶公司負責人於調查筆錄亦自承對該批進口之成衣毫無實質經濟利害，故原告與鑠寶公司間交易型態，顯屬營業稅法並無規範之有代理權之委任契約，而非上開營業稅法第3 條第3 項第3 款所規範「視為銷售」之行紀契約規定【最高行政法院對類似案件享昌貿易有限公司（以下簡稱享昌公司；二案處分理由原告皆認定鑠寶公司係出借牌照予原告及享昌公司）提起行政訴訟案以95 年 度判字第0215 3 號判決駁回並已確定在案】。

②次查原告援引財政部72年11月25日臺財關字第27648函釋及76年11月4 日臺財關字第760229237 號函釋（分別自92年6 月30日及96年1 月1 日起不再援引適用）所稱「委託代為進口」，係指進口商委託廠商代為進口，自行負擔全部貨價，並支付代辦費或佣金與受託辦理進口之廠商者；另「借用他公司牌照進口」，則係以被借用公司名義進口，而實際係自行進口，自行負擔全部貨價及進口稅費等，未支付被借用公司代辦費或佣金，兩者不同。前者為法所許，後者則於法未合。蓋自行進口者依規定除取國外廠商所出具之發票（Commercial Invoice）等憑證，以自己名義報關外，並應自海關取具進口完稅單據（進口者之進項憑證），始得持以申報扣抵銷項稅額，業據被告

前次答辯陳明在案。而借用他公司名義進口者，國外廠商所出具之發票憑證及海關所發給之進口完稅單據，均係被借用公司名義者，實際進口者並未依規定取得憑證，自與法不合（最高行政法院96年度判字第00588 號判決可參）。

③本件原告及被告雙方所不爭之客觀事實為：A○○、B○○夫妻分別為原告之實際負責人及會計，於89年6 月至10月5 日間連續借用鑠寶公司牌照，委由昇泰報關行向財政部基隆關稅局五堵分局自香港報運進口4 批泰國製成衣，並由鑠寶公司開立6 紙統一發票總額計2,639,232 元與原告作為進項憑證，再將其上之稅額列為進項稅額，據以扣抵其銷項稅額；另查系爭成衣之貨款及報關費用及銷售皆為原告實際負責人A○○及會計B○○支付，鑠寶公司並未經手事實，是被告核認系爭成衣進口交易型態係屬原告向鑠寶公司借用牌照進口，並由其出售並自負市場價格波動之風險之商業行為，洵屬有據。

2.罰鍰部分：

⑴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。」為行為時稅捐稽徵法第44條所明定。

⑵依財政部91年3 月21日臺財字第0900455630號函釋：「…進口貨物再出售，為買賣業之經常營業項目，而海關出具之進口稅捐單據，依所得稅法第四十五條及營利事業所得稅查核準則第九十條第十款及第十二款前段規定，係證明及計算進口貨物成本之相關憑證，核屬稅捐稽徵機關管理營利事業會計憑證辦法第二十一條第二項所稱之『對外營業事項發生應取具之原始憑證』，本案九昶股份有限公司於八十五年間報運進口食品三批，如

已取具國外廠商開立之發票，而未取具海關完稅單據者，該未取具海關完稅單據部分，仍應依稅捐稽徵法第四十四條規定處罰。至於進口報單僅為貨物進口人報運進口貨物時，向海關遞送之申請書，而海關對於進口報單於核明後所發給之正本以外各聯，係進口人視需要所加繕，非自始即必備，尚非屬稅捐稽徵法第四十四條規定依法應給與或取得之憑證，併予說明。」可知本件原告應以自己名義自海關取具進口完稅單據，其卻借用鑠寶公司名義為之，原告未依規定取得憑證之違章事實，無庸置疑。至相類似案件享昌公司訴願案，因被告答辯書中引據有誤（誤引進口報單等），致該案遭財政部訴願會撤銷重核，被告刻正依訴願撤銷意旨重行審理當中，並非如原告所言，兩案見解有所歧異。

⑶原確定判決對本案質疑：若認原告在本件情況下係未依規定取得憑證，則依規定，應取得之憑證究指何而言？若鑠寶公司非原告之實際交易對象，是否指原告之實際交易對象為國外銷貨商？又未具有進出口廠商資格者委託進出口廠商輸入所需貨品，應如何處理？況且原告已替鑠寶公司代繳營業稅，若不准原告借牌，則是否有違財政部上開函釋之見解等各點。業經最高行政法院於95年判字第02153 號判決理由逐項論述：

①進口者應取得之憑證為海關發給之納稅憑證（進口貨物之營業稅由海關代徵，營業稅法第41條參照）。

②此處所稱之「實際交易人」，因應營業稅制之設計，應擬制為「財政部基隆關稅局五堵分局」。

③有關未具有進出口廠商資格者委託進出口廠商輸入所需貨品之處理方式，於上開判決書理由五、（四）1、2 已有詳細之說明，請卓參。

④本案涉及之法律爭點主要在於：原告是否已提出合法之進項憑證，與其有無替鑠寶公司代繳營業稅無涉。

⑷綜上，鑠寶公司既借牌予原告進口系爭成衣，依實質課稅原則，並非本案之納稅主體，不應取得進口稅捐單據，亦不得開立銷項憑證予原告。原告為實際進口人，應依法取得海關出具之進口稅捐單據，卻取得鑠寶公司所開立之銷項憑證，核屬「借用牌照進口」違章事實明確，被告按其虛報進項稅額131,962 元予以補徵營業稅，並按未依規定取得合法憑證金額2,639,232 元處以5%罰鍰計131,961 元，揆諸前揭法條規定並無違誤。

理　由

一、本件原告起訴時，被告之代表人為許虞哲，嗣於訴訟中變為凌忠嫄，茲據新任代表人具狀聲明承受訴訟，經核無不合，應予准許。

二、原告主張：本案整個交易流程，原告取得進貨發票之對象鑠寶公司，本身即為進口貿易過程中之「進口報關人」，而其前手係外國出口商，故於原告銷貨予下游廠商前，除外國出口商、鑠寶公司與原告以外，別無其他參與交易者，無論其係顯名或隱名，亦即並無其他第三者（未參與交易卻開立發票者）以其名義提供憑證，而隱藏了真正之銷貨人。原告與鑠寶公司間合意，由鑠寶公司委任原告，以鑠寶公司之名義，進口成衣一批，於進口報關後將之售予原告，此一法律事實就外部關係論，確為授與代理權之委任契約；至於究竟為誰之計算為之，則僅是存在於委任人與受任人間內部關係之計算的規範問題。本案原告以本人名義（即鑠寶公司）然為自己之計算為之，雖實質交易風險與經濟利害皆由原告承擔，因而應非歸屬於行紀（以自己名義為他人之計算為之，亦即間接代理）或有代理權之委任（以他人名義為他人之計算為之，亦即直接代理）等有名契約，惟即便如此，以他人名義為自己之計算為之，學說上認為係「非真正之代理」，又代理人為本人與自己之法律行為，稱為「自己代理」。我國營業稅之課徵採目的地主義，並利用只對加值課徵的設計，以維護其在國際貿易上的中立性，並融入國際間關於營

業稅（消費稅）之租稅秩序中，是故以比較法的基礎觀察稅捐客體之規劃，有其實質意義。本件無論就負擔行為或履行行為觀察，鑠寶公司皆為「實際參與」進口貨物交易之個體，其與原告間亦存在一應稅之銷售事實，要之無論是原審嘗試將之解釋為授與代理權之委任，抑或解釋為「非真正之代理」，系爭法律事實在營業稅法上之評價並無二致。本案所出現之交易憑證有二，其一為進口商辦理進口之進口報單，其二為進口商於貨物移轉時依營業稅法開立之發票，此兩種憑證係依現行法規必然發生且實際出現之憑證，再無可能出現他種憑證，前者因載有進口人名稱與統一編號，因而該憑證應歸屬於進口名義人，循此因進口報單已歸屬於進口名義人，則原告僅能取得由進口商開立之發票，方才使雙方皆符合上述法令之規定，倘被告認為在此情況下原告係未依規定取得憑證，則依規定應取得之憑證又究竟為何，在本案救濟程序中被告始終未給予回答。原告與鑠寶公司各自取得與給予之憑證，既合乎法律亦服膺法理，被告何以捨現有法律明文不用，卻另闢蹊徑而作出前所未見之見解，實令人不解，且果如依被告見解為之，則營業稅前後手自動勾稽之機制於焉中斷，實非合理。被告認定原告係「借牌營業」，借用鑠寶公司名義進口貨物，故取得鑠寶公司開立之發票作為進項憑證申報扣抵銷項稅額，即屬取得非實際交易對象所開之統一發票，應依稅捐稽徵法第44條規定處以行為罰並依營業稅法第19條第1 項第1 款規定，就其取得不得扣抵憑證扣抵銷項稅額部分，追補稅款。在「借牌營造」之交易類型中，實際承攬營造者皆隱匿於交易外，而由承攬人（締約名義人）開立發票與訂作人，是故，實際承攬營造者皆因逃漏營業稅而處漏稅罰。本案中鑠寶公司並不是將憑證開立與原告之後手（買受人），而係由原告自己開立與買受人。憑證之流程顯與借牌營業或借牌營造類型並不相當。所得稅之稽徵便利性僅能在不違反該間接稅制度下附隨在營業稅的稽徵上。在期望加值型營業稅擔負此項功能時，尚必須注意兩種

制度在本質上的差異，而不得反客為主，混淆稅制之本來目的。本案各當事人按交易流程所取得之憑證，不論從原告主張為聯合行為，或者原審認定為授與代理權之委任，其間皆因有可供課稅之銷售，從而應認定鑠寶公司是原告之實際交易對象，況且，從比較法的觀點，將之歸屬於「非真正之代理」，其在稅法上之評價亦將之論為「銷售」是比較恰當的作法。本案中被告認為原告違反作為義務，因而課原告以行為罰，然究竟應作為之義務其內容為何尚不明確，要言之，就被告言，原告應檢附付款證明、鑠寶公司代為進口報單等原始憑證作為憑證，方符合作為義務之內容，此項見解尚待檢驗。退萬步言，即便此項見解為真，然被告並未載明其法令依據為何，亦未將此見解公諸於民，既無任何「法規命令」甚或財政部所頒佈之解釋令函，明確規定此項作為義務及其內容，則原告依據法理之行為即未充分行政罰之構成要件，亦即原告並無過失，故被告之裁罰明顯違反上述司法院釋字第275 號解釋意旨。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，求為判決如聲明所示。

三、被告則以：A○○、B○○夫妻二人分別係原告之實際負責人及會計，於89年6 月至10月5 日間連續借用鑠寶有限公司牌照，委由昇泰報關行向財政部基隆關稅局五堵分局自香港報運進口四批泰國製成衣，並由鑠寶公司開立7 張總額計2,968,050 元之統一發票給原告及享昌貿易股份有限公司等各節，事證明確，足堪認定。本案系爭成衣並非鑠寶公司打算銷售者，自始至終即為原告自行進口、支配控管，並為其自身之利益而處分該批成衣；況原告在訴狀中從未否認進口購入之成衣，由其出售並自負市場價格波動之風險。鑠寶公司負責人於調查筆錄亦自承對該批進口之成衣毫無實質經濟利害，故原告與鑠寶公司間交易型態，顯屬營業稅法並無規範之有代理權之委任契約，而非上開營業稅法第3 條第3 項第3 款所規範「視為銷售」之行紀契約規定。另系爭成衣之貨款及報關費用及銷售皆為原告實際負責人A○○及會計B○

◯支付，鑠寶公司並未經手，是被告核認系爭成衣進口交易型態係屬原告向鑠寶公司借用牌照進口，並由其出售並自負市場價格波動之風險之商業行為，洵屬有據。本件原告應以自己名義自海關取具進口完稅單據，其卻借用鑠寶公司名義為之，原告未依規定取得憑證之違章事實，無庸置疑。至相類似案件享昌公司訴願案，因被告答辯書中引據有誤（誤引進口報單等），致該案遭財政部訴願會撤銷重核，被告刻正依訴願撤銷意旨重行審理當中，並非如原告所言，兩案見解有所歧異。原告為實際進口人，應依法取得海關出具之進口稅捐單據，卻取得鑠寶公司所開立之銷項憑證，核屬「借用牌照進口」違章事實明確，被告按其虛報進項稅額131,962元予以補徵營業稅，並按未依規定取得合法憑證金額2,639,232 元處以5%罰鍰計131,961 元，揆諸前揭法條規定並無違誤等語，資為抗辯。

四、

（一）按「營業人當期銷項稅額，扣減進項稅額後之餘額，為當期應納或溢付營業稅額。」「進項稅額，指營業人購買貨物或勞務時，依規定支付之營業稅額。」「營業人左列進項稅額，不得扣抵銷項稅額：一、購進之貨物或勞務未依規定取得並保存第三十三條所列之憑證者。」「營業人以進項稅額扣抵銷項稅額者，應具有載明其名稱、地址及統一編號之左列憑證：一、購買貨物或勞務時，所取得載有營業稅額之統一發票。」分別為行為時營業稅法第15條第1 、3 項、第19條第1 項第1 款、第33條第1 款所明定（營業稅法於90年7 月9 日修正公布名稱為加值型及非加值型營業稅法，惟上述法條內容均未修正）。又「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。」行為時稅捐稽徵法第44條亦定有明文。「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。」復經行為時所得稅法第21條規定甚明。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條所規定：「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。給與他人之憑證，應依次編號並自留存根或副本。前項所稱營業事項包括營利事業之貨物、資產、勞務等交易事項。」核此規定，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，本院自得適用。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。

（二）次按，行為時稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表「稅捐稽徵稅稅目第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百分之五罰鍰。」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。

五、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、違章案件罰鍰繳款書、營業稅滯怠報核定稅額繳款書、臺北市稅捐稽徵處91年營處字第910328號處分書、稽核報告書、進銷發票明細及扣抵情形

表、銷售及發票明細列表、法務部調查局航業海員調查處90年12 月3日90航防字第701088號函、Ｂ○○90年9 月13日、90年10月26日調查筆錄、90年9 月12日孫德孚調查筆錄、闕淑琴91年1 月9 日於臺北市稅捐稽徵處談話筆錄、法務部調查局航業海員調查處90航防字第901087刑事案件移送書、被告91年5 月31日財北國稅審一字第0910226526號函、鑠寶公司91年2 月5 日說明書、原告股東臨時會會議紀錄、進口報單、暢旺有限公司（即LONGEST LTD 公司）發票、原告統一發票、鑠寶公司與享昌及原告交易階段、享昌與原告及第三者交易階段、上海商業儲蓄銀行手續費匯費及利息收入收據、外匯交易憑證、上海商業儲蓄銀行賣匯水單、原告公司股東名簿、鑠寶公司總分類帳、轉帳傳票、資產負債表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。

六、歸納兩造之上述主張，本件爭執之重點厥為：原告與鑠寶公司間之交易型態究為「代為進口」或「借用牌照進口」？系爭交易型態是否為相關法令所准許？原告所取具之進項憑證能否申報扣抵銷項稅額？被告所核定補徵稅額及所處罰鍰有無違誤？茲分述如下：

（一）按行政訴訟法第260 條規定：「除別有規定外，經廢棄原判決者，最高行政法院應將該事件發回原高等行政法院或發交其他高等行政法院。前項發回或發交判決，就高等行政法院應調查之事項，應詳予指示。受發回或發交之高等行政法院，應以最高行政法院所為廢棄理由之法律上判斷為其判決基礎。」最高行政法院96年度判字第588 號判決將本院前審判決廢棄發回更審，理由略以：「…財政部72年11月25日臺財關字第27648 號函釋（財政部因軍用物品進口免稅規則及教育研究用品進口辦法已有明文規定，故92年版關稅法令彙編予以免列，依財政部92年5 月19日臺財關第0920502368號令，自92年6 月30日起不再援引適用）及76年11月4 日臺財關字第760229237 號函釋（未編入財政部95年版關稅法令彙編，依財政部95年11月15日臺

財關字第09505036340 號令，自96年1 月1 日起不再援引適用）所稱委託代為進口，係指進口商委託廠商代為進口，自行負擔全部貨價，並支付代辦費或佣金與受託辦理進口之廠商者；借用他公司牌照進口，則係以被借用公司名義進口，而實際係自行進口，自行負擔全部貨價及進口稅費等，未支付被借用公司代辦費或佣金，兩者不同。前者為法所許，後者則於法不合。蓋自行進口者依規定除取得國外廠商所出具之發票等憑證，以自己名義報關外，並應自海關取具進口完稅單據（進口者之進項憑證），始得持以申報扣抵銷項稅額，業據上訴人陳明。而借用他公司名義進口者，國外廠商所出具之發票等憑證及海關所發給之進口完稅單據，均係被借用公司名義者，實際進口者並未依規定取得憑證，自與法不合。原判決一方面認定Ａ○○、Ｂ○○夫妻分別為被上訴人之實際負責人及會計，於89年6 月至10月5 日間連續『借用』鑠寶公司牌照，報運進口系爭貨物，另方面援引前開關於代為進口函釋，顯有矛盾。上訴人執此上訴，為有理由，應由本院將原判決廢棄。…」等語，其中關於「委託代為進口」及「借用他公司牌照進口」等法律上判斷，為其廢棄前審判決之基礎，依行政訴訟法第260 條第3 項規定，本院自應受其拘束。

（二）關於原告於89年至90年間借用鑠寶公司之牌照，以該公司名義，自香港進口成衣一批，金額計2,639,232 元（不含稅），並委由昇泰報關行辦理報關手續，而向財政部基隆關稅局五堵分局繳納進口營業稅，取得該海關開立予鑠寶公司之進項憑證，再由鑠寶公司開立系爭發票（稅前金額與上開進口金額一致），作為原告之進項憑證，再將其上之稅額列為進項稅額，據以扣抵其銷項稅額等情，業經原告公司之會計Ｂ○○（即原告公司實際負責人Ａ○○之妻）於90年9 月13日在海調處調查時供稱：「…（八十九年十月五日鑠寶公司委託昇泰報關股份有限公司向基隆關稅局五堵分局自香港報運進口乙只四十呎貨櫃…之泰國製

成衣，經基隆關稅局五堵分局查驗清點發現其中夾藏五萬零二百九十件，總價達新臺幣（下同）五十七萬三千七百七十五元屬管制進口之大陸成衣，經基隆關稅局五堵分局依法沒入該批貨物並科處貨價一倍繳納進口營業稅五十七萬三千七百七十五元之罰鍰…該批夾藏進口之大陸成衣之實際貨主係你本人，是否屬實？）該只貨櫃之成衣確係我向鑠寶公司孫德孚借牌進口的，該只貨櫃之成衣係我向香港廠商LONGEST LIMITED 公司訂購，總數量為十萬八千件經我委託昇泰報關公司嚴永政向基隆關稅局五堵分局報運進口，經基隆關稅局五堵分局查驗清點發現其中一萬六千餘件之成衣有雙層車縫產標（外層為MADE IN THAILAND，內層為中國製）…（你向香港廠商LONGEST LIMITED 公司訂購成衣是否均係向鑠寶公司借牌進口來臺？）是的。…（你向鑠寶公司負責人孫德孚借用鑠寶公司牌照進口成衣，有無支付借牌費用？）沒有。（鑠寶公司負責人孫德孚為何會同意無償借牌給你？）我與孫德孚係舊識球友，且我離職後為進口成衣販售必須借用公司大、小章，經我向孫德孚請求後，孫德孚基於朋友立場乃同意借牌給我。…」等語，及於90年10月26日在海調處調查時供稱：「…【鑠寶公司孫德孚是否認識你前述販售之廠商（按指LONGESTLTD 公司）】？不認識。（鑠寶公司孫德孚同意借你公司牌照進口成衣並開立鑠寶公司發票給你指定之廠商，有無收取任何費用？）鑠寶公司孫德孚借我鑠寶公司牌照進口成衣純係基於友誼，並未收取借牌費用，開立鑠寶公司發票給我指定之廠商部分，我共支付鑠寶公司孫德孚營業稅及營所稅四十餘萬元。…」等語屬實；核與鑠寶公司實際負責人孫德孚於90年11月2 日在海調處調查時供稱：「…八十九年六月初，昌路達公司實際負責人Ａ○○及其太太Ｂ○○二人，向我表示因該公司進口成衣時發生問題，公司牌照不適合再辦理進口，為能持續進口成衣販售，希望能借用鑠寶公司牌照辦理成衣進口，我基於與Ａ

○○夫妻係將近二十年之朋友交情，乃同意Ａ○○夫妻之要求，其後昌路達公司要辦理成衣進口時，均會由該公司派員攜帶相關進口所需文件至鑠寶公司蓋用大、小章，自八十九年六月迄今，昌路達公司共以鑠寶公司名義進口四批成衣，其中第四批遭基隆關稅局查驗緝獲有虛報產地情事，而遭沒入及退運後，就沒有再借用鑠寶公司名義辦理進口…Ａ○○及Ｂ○○在昌路達公司負責業務為何？）昌路達公司登記負責人雖係Ａ○○母親，但余母年高八十餘歲，從不曾處理公司業務，Ａ○○係昌路達公司實際負責人，Ｂ○○係負責昌路達公司會計業務。（昌路達公司以鑠寶公司名義進口四批成衣之貨款及報關費用係由何人支付？由何人銷售？）四批成衣之貨款及報關費用及銷售都是Ａ○○夫妻自行處理，我及鑠寶公司均未經手。…（昌路達公司及享昌公司與鑠寶公司有無業務往來？）從來沒有。（昌路達公司及享昌公司實際負責人Ａ○○夫妻要求鑠寶公司開立前述七張總額新臺幣二百九十六萬八千零五十元之統一發票給昌路達公司及享昌公司有無支付費用給鑠寶公司？）有的，昌路達公司及享昌公司實際負責人Ａ○○夫妻有支付鑠寶公司四十餘萬元以扣抵營業稅及營利事業所得稅。…」等語相符，並有進口報單、暢旺有限公司（即LONGEST LTD 公司）發票、原告統一發票鑠寶公司總分類帳、轉帳傳票等件在卷足憑，自可信為真實。至於Ｂ○○嗣於90年12月26日在臺北市稅捐稽徵處調查時改稱：「…本人為昌路達公司及享昌公司之會計，請鑠寶公司代為進口，賣給昌路達及享昌公司，實屬兩家合法的貿易行為。…由鑠寶公司向香港公廠商訂購，貨款由享昌公司及昌路達公司自行支付…進口三批成衣後，販售給昌路達公司及享昌公司，共開立七張發票…」云云，除與其先前說詞不符外，亦與鑠寶公司實際負責人孫德孚上開「昌路達公司實際負責人Ａ○○及其太太Ｂ○○二人，向我表示因該公司進口成衣時發生問題，公司牌照不適合再辦理

進口，為能持續進口成衣販售，希望能借用鑠寶公司牌照辦理成衣進口」、「四批成衣之貨款及報關費用及銷售都是A○○夫妻自行處理，我及鑠寶公司均未經手」等情有異；況且，B○○亦於90年10月26日在海調處調查時坦承孫德孚並不認識廠商（即LONGEST LTD 公司）等語，其又如何代原告向香港公廠商訂購？若係由原告引介，則原告又何須煞費周章輾轉透過鑠寶公司進口，且最終還須回頭向鑠寶公司購買取得，徒增負擔？再者，香港廠商之貨款既係由原告自行支付，又怎能稱作「由鑠寶公司向香港公廠商訂購」？是B○○此部分供詞，除自相矛盾外，亦與常情有違。足見，上開B○○在臺北市稅捐稽徵處調查時之談話筆錄，應係事後避重就輕之詞，委不足採。

（三）本件原告自香港進口成衣，既係借用鑠寶公司之名義為之，且所有貨款及報關費用及銷售都是由其實際負責人A○○夫婦自行處理，由原告自行進口、支配控管，除因鑠寶公司開立發票給原告指定之廠商，需負擔營業稅及營利事業所得稅四十餘萬元係由原告支應外，鑠寶公司皆未收取其他費用，換言之，上開進口貿易行為對鑠寶公司並無實質之經濟利益或利害關係，揆諸首開說明，原告係借用他公司牌照進口，而非委託代為進口，至為顯然。雖原告主張「本案原告以本人名義（即鑠寶公司）然為自己之計算為之，雖實質交易風險與經濟利害皆由原告承擔，因而應非歸屬於行紀（以自己名義為他人之計算為之，亦即間接代理）或有代理權之委任（以他人名義為他人之計算為之，亦即直接代理）等有名契約，惟即便如此，以他人名義為自己之計算為之，學說上認為係『非真正之代理』，又代理人為本人與自己之法律行為，稱為『自己代理』。」云云。但按，營業稅法第3 條對「銷售」行為有明文之定義，其第2 項第3 款明定「營業人以自己名義代為購買貨物交付與委託人者」（類似民法債篇之行紀契約），視為「銷售貨物」。但沒有規範「營業人用『委託

人本人』名義，購買貨物交付與委託人者」（類似民法債篇中授與代理權之委任契約）亦視為「銷售行為」，從此可知，代理他人締結銷售契約者，視為委任人自己之銷售行為，而受任人僅以其提供之勞務，視為勞務銷售，而按其報酬金額計算銷項稅額。而「進口」本來即是購入行為，但因為消費稅之課徵，依國際共同遵行之法理，採取消費地主權原則，因此向國外出售貨物而出口者不得向外國之購貨者收取消費稅，所以自己已向前手繳納之進項稅款也可以向出口國政府要求退稅。而進口者則須在進口時向進口國海關繳納營業稅，並以此稅款當成進項稅額，等到將來銷貨而有銷項稅額產生時，再用以扣抵。其與上述為他人購貨之情形類似，是以上述規定內容當然可以類推適用到「進口」之情形。至於財政部72年11月25日臺財關字第27648 號及76年11月4 日臺財關字第760229237 號函釋所提及之「代為進口」情形，自當指以「委託人本人名義」而進口者，蓋若以行紀形態，由行紀人以自己名義為之者，則類推適用營業稅法第3 條第2 項第3 款之結果，應視為行紀人之銷售行為。惟以上二種交易形態（行紀或有代理權之委任），其最重要之特徵在於實際在市場上進行交易活動者（不管是以自己名義或以他人名義），本身對購入之貨物並無負擔價格風險之意思，真正負擔價格風險者為委託人。依照上開所認定之事實，系爭進口貿易之交易風險與經濟利害皆由原告承擔，此部分亦由原告所自承在卷，可見原告之行為並不符上開所述之行紀或有代理權之委任等。又系爭進口成衣自始至終即為原告自行進口、支配控管，並為其自身之利益而處分該批成衣，並非鑠寶公司所欲銷售者，已如前述，乃原告竟稱係「非真正之代理」或「自己代理」，以代理人自居，顯與事實不符，自難憑採。另原告於進口之後，形式上雖有再向鑠寶公司買入該批成衣之行為，並開立統一發票，惟此要屬原告為掩飾借牌事實所營造之假象，並非當事人之真意，不

能認為真實交易。況就前進口階段而言，原告仍屬「借鑠寶之牌營業」，故仍無解於其有「借用他公司牌照進口」之事實。

（四）本件既屬借用他公司牌照進口之行為，已如前述，依照首揭說明，原告之行為自為法所不許。亦即，鑠寶公司係借牌予原告進口系爭成衣，依實質課稅原則，並非本案之納稅主體，不應取得進口稅捐單據，亦不得開立銷項憑證予原告；而原告為實際進口人，應依法取得海關出具之進口稅捐單據（進口貨物之營業稅由海關代徵，營業稅法第41條參照），卻取得鑠寶公司所開立之統一發票6 紙，作為進項憑證，並持以扣抵銷項稅額，虛報進項稅額131,962元，其有違反行為時稅捐稽徵法第44條所規定應自他人取得憑證而未取得之違章行為，至為明顯。雖原告訴稱本件應作為之義務內容究竟為何尚不明確，且被告並未載明其法令依據為何，亦未將此見解公諸於民，既無任何「法規命令」甚或財政部所頒佈之解釋令函，明確規定此項作為義務及其內容，則原告依據法理之行為即未充分行政罰之構成要件，亦即原告並無過失云云。但查，營利事業自行進口者，依規定除取得國外廠商所出具之發票等憑證，以自己名義報關外，應自海關取具進口完稅單據（進口者之進項憑證），始得持以申報扣抵銷項稅額；然借用他公司名義進口者，國外廠商所出具之發票等憑證及海關所發給之進口完稅單據，均係被借用公司名義者，實際進口者並未依規定取得憑證，此觀營業稅法第15條第1 、3 項、第19 條 第1 項第1 款、第41條及稅捐稽徵機關管理營利事業會計帳簿憑證辦法第21條等規範意旨甚明。本件原告既為實際進口人，應依法取得海關出具之進口稅捐單據，法律已明定其構成要件，原告猶取得鑠寶公司所開立之統一發票6紙 ，作為進項憑證，並持以扣抵銷項稅額，自難謂其主觀上無違反上開稅捐稽徵法第44條所規定應自他人取得憑證而未取得之違章故意，是原告之上節主張，自非可

採。依司法院釋字第275 號解釋：「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。」原告之上開違章行為，自應加以處罰。從而，被告初查除補徵營業稅131,96 2元外，並依稅捐稽徵法第44條及上開稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表規定，按其未依法取得他人憑證，經查明認定之總額2,639,232 元處5%罰鍰為131,961 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。

（五）另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，故該無交易事實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徵營業稅之義務。又統一發票之使用，涉及與營業有關稅捐稽徵之正確性，使用他營業人領用之統一發票，或使他人使用自己領用之統一發票，不僅使有關稅捐之稽徵發生錯誤，且將發生勾稽上之困擾，衍生不必要之作業程序，故行為時稅捐稽徵法第44條規定：「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。」已明定未依法給與他人憑證或取得憑證者，應予處罰，並將之界定為行為罰，如有該行為即應處罰，不以稽徵機關是否發現，或產生實際漏稅之危害為必要。從而，原告訴稱「我國營業稅為一種法定的間接稅，只要稅捐經濟財（稅捐客體）有相對應之稅捐已被徵收，由誰實際繳納本非重要之點，意即，所有之貨物或勞務在最終消費階段（因營業稅本質上係消費稅）已繳納營業稅，則其中間階段之繳納義務終究只是一個過程而已。」云云，即有誤會，應非可採。又本件既係借用他公司牌照進口之行為，將實際進

口者隱匿其間而未外露，已如前述，即與「借牌營業」之情形相近，均為法所不許，被告據以認定原告有虛報進項稅額131,962 元，自屬有據。原告訴稱「本案中鑠寶公司並不是將憑證開立與原告之後手（買受人），而係由原告自己開立與買受人。憑證之流程顯與借牌營業或借牌營造類型並不相當。」云云，亦非可採。

七、綜上所述，原處分以原告原告89年至90年間進貨2,639,232元（不含稅），未依法取得進項憑證，卻以非交易對象之鑠寶公司開立之統一發票6 紙，作為進項憑證，申報扣抵銷項稅額，虛報進項稅額131,962 元，事證明確，乃補徵營業稅131,962 元，並按原告未依規定取得憑證之總額2,639,232元處5%之罰鍰131,962 元，其認事用法均無違誤，訴願決定遞予維持，亦無不合，原告徒執前詞，訴請撤銷原處分及訴願決定，即無理由，應予駁回。

八、兩造其餘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　　96　　年　　10　　月　　23　　日

第一庭審判長法　官　王立杰

法　官　周玫芳

法　官　劉錫賢

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　　96　　年　　10　　月　　23　　日

書記官　林佳蘋