

最 高 行 政 法 院 判 決

108年度判字第168號

上 訴 人 青雲視訊股份有限公司

代 表 人 呂禮正

訴訟代理人 陳守煌 律師

複代理人 黃品淞 律師

被 上 訴 人 財政部北區國稅局

代 表 人 王綉忠

上列當事人間營業稅事件，上訴人對於中華民國107年2月8日臺北高等行政法院105年度訴字第1866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、上訴人於民國100年10月至12月間未依規定辦理貨物稅產品登記，擅自產製應稅貨物出廠，短漏開統一發票並漏報銷售額合計新臺幣（下同）15,280,872元，經被上訴人查獲，審理違章成立，除核定補徵營業稅額764,044元外，並處罰鍰764,043元。上訴人不服，申請復查結果，獲追減營業稅額1,509元及罰鍰1,508元。上訴人仍表不服，提起訴願，經決定駁回，提起行政訴訟，並聲明：訴願決定及原處分不利部分均撤銷。經原審判決撤銷訴願決定及原處分（含復查決定）關於補徵營業稅額超過674,810元部分及罰鍰超過674,809元部分，並駁回上訴人其餘之訴。上訴人就遭駁回之課徵營業稅及罰鍰部分提起上訴（至原審判決撤銷部分，因被上訴人未上訴，已告確定）。

二、上訴人起訴主張及被上訴人於原審之答辯均引用原判決所載。

三、原判決將訴願決定及原處分（含復查決定）除確定部分外，關於補徵營業稅額超過674,810元部分及罰鍰超過674,809元部分予以撤銷，並駁回上訴人其餘之訴，係以：（一）貨物

01 稅條例所稱之產製，係指在市場行銷前可提高應稅貨物附加
02 價值之一切行為，如：生產、製造、包裝、改裝及改製等行
03 為；依委託契約所示，上訴人為嘉捷科技企業股份有限公司
04 （原捷聯電子股份有限公司，下稱嘉捷公司）來料組裝代工
05 廠，足見為受託產製廠商。上訴人將受託產製之螢幕搭配同
06 規格之視訊盒併同出廠時，依司法院釋字第698號解釋、財
07 政部98年10月26日台財稅第0000000000號函釋意旨，屬貨
08 物稅條例第11條第1項第2款之彩色電視機，依行為時貨物稅
09 條例第2條第1項第2款規定，委託代製之貨物，以受託人為
10 產製廠商，又本件委託廠商嘉捷公司並未依行為時貨物稅條
11 例第2條第2項規定向被上訴人申請為納稅義務人，上訴人受
12 託產製應課徵貨物稅之貨物出廠，自屬貨物稅之納稅義務人
13 。且參委託契約第1條1-3，亦約明貨物稅由上訴人申報並繳
14 納，稅費則由嘉捷公司提供自明，是無論依貨物稅條例第2
15 條規定或委託契約約定，相關貨物稅之納稅義務人均係上訴
16 人。且本件同一漏稅事實之貨物稅事件，經本院105年度判
17 字第592號確定判決認定上訴人係貨物稅納稅義務人，已具
18 確定力，上訴人於本件再否認其為貨物稅納稅義務人，自於
19 法有違。又依加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法）
20 第16條第1項規定，勞務買受人嘉捷公司依約應負擔上訴人
21 之貨物稅費用，自應計入上訴人受託產製（銷售勞務）所收
22 取之全部代價。上訴人主張其就貨物稅部分無庸再行負擔營
23 業稅等情，與相關法律規定及證據均有相悖，並無可採。本
24 件自應依貨物稅上訴審判決所認定補徵之貨物稅額13,496,1
25 98元基礎，計算上訴人銷售勞務應補徵之營業稅額為674,81
26 0元（13,496,198元×營業稅率5%=674,809.9元，依營業稅
27 法第14條第1項規定，不滿1元部分按四捨五入計算），則訴
28 願決定及原處分（含復查決定）核定關於補徵營業稅額超過
29 674,810元部分，即非適法。（二）被上訴人係以貨物稅額
30 作為本件營業稅裁處之基礎，嗣因貨物稅事件上訴審判決認
31 定上訴人應補徵之貨物稅額為13,496,198元；以上訴人同時

違反稅捐稽徵法第44條及營業稅法第51條第1項第3款規定，按行政罰法第24條第1項規定，應依營業稅法第51條規定，按所漏稅額674,810元處最高5倍之罰鍰3,374,050元，與依稅捐稽徵法第44條規定，按經查明認定未給與憑證之總額13,496,198元計算5%之罰鍰金額674,809元（按少本稅1元，係因本稅應適用營業稅法第14條第1項不滿1元部分按四捨五入計算，罰鍰部分則無上開規定之適用），兩者相較從重者，應以營業稅法第51條第1項第3款規定為處罰之法據。又上訴人係1年內經第1次查獲，經輔導於裁罰處分核定前已補繳稅款，按所漏稅額處0.5倍罰鍰金額337,405元，惟因裁處額度應不得低於依稅捐稽徵法第44條規定計算5%之罰鍰金額674,809元，是裁處罰鍰為674,809元，核無違誤，並無裁量怠惰、逾越或濫用，亦與行政罰法第18條第1項規定相符等語，為其論據。

四、本院查：

（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稅。」同法第16條規定：「（第1項）第14條所定之銷售額，為營業人銷售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價額外收取之一切費用。但本次銷售之營業稅額不在其內。（第2項）前項貨物如係應徵貨物稅、菸酒稅或菸品健康福利捐之貨物，其銷售額應加計貨物稅額、菸酒稅額或菸品健康福利捐金額在內。」即銷售貨物或勞務，如經課徵貨物稅者，其銷售額應加計貨物稅額，構成營業稅之稅基。據此，營業稅之制度設計，是由不同稅目依序加徵，先以「標的」價格為稅基，加徵貨物稅，再以「標的價格加貨物稅金額」為稅基，加徵營業稅。行為時貨物稅條例第2條第1項第2款規定：「貨物稅於應稅貨物出廠或進口時徵收之。其納稅義務人如左：……二、委託代製之貨物，為受託之產製廠商。」同條例第13條第2項規定：「完稅價格之計算方法如左：完稅價

格＝銷售價格／(1＋稅率)」。可知，課徵貨物稅之貨物完稅價格計算，須按照「(不含營業稅之)銷售價格／(1＋稅率)」之方式，反算完稅價格。而同條例第15條規定：「產製廠商接受其他廠商提供原料，代製應稅貨物者，以委託廠商之銷售價格依前2條之規定計算其完稅價格。」同條例第14條第1項本文明定所稱「銷售價格」，係指產製廠商銷售貨物予「批發商」之銷售價格，其無中間批發商者，得扣除批發商之毛利(該條立法理由參照)。而本件電器業之批發商毛利為8%(財政部90年12月21日台財稅字第0900457162號令參照)，是以，如委託廠商提供原料，委請產製廠商代製應稅貨物彩色電視機，且將出廠貨物直接售予零售商者，其完稅價格之計算公式，即應為「委託廠商(不含營業稅之)銷售價格×(1-8%)／(1+13%)」。以此計算之貨物稅完稅價格，即「標的」價格為稅基，加徵貨物稅，再以「標的價格加貨物稅金額」為稅基，加徵營業稅。

(二) 又營業稅法第32條第1項前段：「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。」「營業人開立銷售憑證時限表」加工業之範圍：「凡由客戶提供原料委託代為加工，經加工後以加工品交還委託人，而收取加工費之營業……」其開立憑證(統一發票)之時限，以交件時為限，但交件前已收之價款部份，應先行開立。

(三) 本件上訴人於100年10月至12月間，接受嘉捷公司委託，由嘉捷公司供應零組件材料，上訴人代工組裝系爭螢幕搭配視訊盒併同出廠，業經被上訴人認定屬貨物稅條例第11條第1項第2款規定之彩色電視機，上訴人屬加工業，受託代製廠商，為貨物稅繳稅義務人，經被上訴人作成補徵貨物稅處分確定在案，上訴人復為提供勞務之營業人，其漏未將該貨物稅費用計入其銷售勞務之代價內，致短漏報系爭營業稅，被上訴人以查得上訴人漏報之貨物稅，據以核

01 算其銷售勞務短漏報營業稅之銷售額等情，為原審依法確
02 定之事實。又上訴人前因不服上開補徵貨物稅處分，循序
03 經原審法院104年度訴字第1982號判決及本院105年度判字
04 第592號判決確定，確認關於補徵貨物稅額13,496,198元
05 係屬合法。貨物稅確定判決，係補徵貨物稅處分提起之撤
06 銷訴訟事件，該事件所為駁回原告之訴判決之既判力範圍
07 ，應為「確認該補徵貨物稅處分並未違法致有侵害該事件
08 原告之權利或法律上利益情事」（本院97年12月份第3次
09 庭長法官聯席會議（二）參照）。「為訴訟標的之法律關
10 係，於確定之終局判決中已經裁判者，就該法律關係有既
11 判力，當事人不得以該確定判決事件終結前所提出或得提
12 出而未提出訴之其他攻擊防禦方法，於新訴訟為與該確定
13 判決意旨相反之主張，法院亦不得為反於該確定判決意旨
14 之裁判。」本院著有72年判字第336號判例可參。關於該
15 確定判決，所為認定嘉捷公司出售本件螢幕搭配視訊盒併
16 同出廠予新視代公司（不含營業稅）之銷售價格總額為12
17 7,514,250元，上訴人漏報之貨物稅完稅價格總額，為103
18 ,816,911元 $127,514,250 \text{元} \times (1-8\%) \div (1+13\%) \vee$ ，
19 應補徵貨物稅額為13,496,198元（103,816,911元 $\times 13\%$ ）
20 ，該貨物稅額即為該判決既判力所及，本於行政訴訟法第
21 213條、誠信原則及上述本院72年判字第336號判例意旨，
22 除上訴人提出於該確定判決事件終結前所未得提出之攻擊
23 防禦方法外，於本件訴訟，上訴人並不得為與該確定判決
24 意旨相反之主張，法院亦不得為反於該確定判決意旨之裁
25 判。上開貨物稅依法應由上訴人申報繳納，並依約向嘉捷
26 公司收取，並不因委託加工契約書約定由上訴人代為申報
27 及繳納，稅費由嘉捷公司提供，而得以變更上訴人原為法
28 定納稅義務人之地位。上訴人依法為貨物稅之納稅義務人
29 ，上開貨物稅額依約屬應向嘉捷公司收取所提供加工勞務
30 全部代價之一環，依營業稅法第16條第1項規定，上訴人
31 提供加工勞務之銷售額，自應按加工業依「營業人開立銷

售憑證時限表」規定之時限，於交件時依法開立憑證（統一發票），繳納營業稅。被上訴人將上訴人漏報之貨物稅額計入其提供勞務之銷售額，核定補徵營業稅額674,810元（13,496,198元×5%），於法有據。原判決已敘明其判斷之依據及得心證之理由，經核於法並無違誤。本件原處分作成前，上訴人已將受託加工貨物出廠並交付，而於交付時即應依法將貨物稅額計入銷售額並開立統一發票。是上訴意旨主張：原處分作成時其尚未向嘉捷公司收取貨物稅稅費，嗣經民事判決始取得向嘉捷公司求償部分貨物稅費之執行名義，上開貨物稅於原處分作成時不能計入本件營業稅銷售額云云，以其主觀之見指摘原判決違法，並非可採。又上訴人於民事判決（即臺灣高等法院106年度重上字第101號判決，經最高法院106年度台上字第2549號確定裁定予以維持），係向嘉捷公司求償其已繳納之部分貨物稅，上訴人逕以該民事判決為據，主張：該民事判決對嘉捷公司為強制執行金額至多僅7,625,325元，故被上訴人不能以上開貨物稅額13,496,198元為本件營業稅稅基云云，指摘原判決違法，容有誤解，亦非可採。

（四）上訴人於受託產製應課徵貨物稅之貨物出廠並交付，未依規定將貨物稅額計入銷售額並開立統一發票，短漏銷售額13,496,198元，已如前述，核有應知悉上開法律規定，有依法開立統一發票及申報該銷售額之注意義務。是原判決認上訴人就其有違反營業稅法第51條第1項第3款「短報或漏報銷售額」及稅捐稽徵法第44條「依法規定應給予他人憑證而未給與」等行政法義務情事，至少有應注意、能注意而不注意之過失，即無不合。上訴意旨仍以其於原處分作成時尚未向嘉捷公司收取貨物稅稅費，則貨物稅計算本件營業稅之行政法上納稅義務尚未發生，對於尚未發生之行政法上義務，並無過失違反之可能云云為爭執，指摘原判決違法，要無可取。

（五）綜上所述，上訴人之主張均無可採，原判決將訴願決定及

01 原處分除確定部分外，均予維持，而駁回上訴人在原審之
02 訴，尚無違誤。上訴論旨，仍執前詞，指摘原判決違背法
03 令，求予廢棄，為無理由，應予駁回。

04 五、據上論結，本件上訴為無理由。依行政訴訟法第255條第1項
05 、第98條第1項前段，判決如主文。

06 中 華 民 國 108 年 4 月 10 日

07 最高行政法院第二庭

08 審判長法官 吳 東 都

09 法官 陳 秀 嫻

10 法官 程 怡 怡

11 法官 張 國 勳

12 法官 胡 方 新

13 以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

14 中 華 民 國 108 年 4 月 10 日

15 書記官 莊 子 誼