

最 高 行 政 法 院 判 決

108年度判字第399號

上 訴 人 經驥整體開發有限公司

代 表 人 林秋水

訴訟代理人 陳俊茂 律師

被 上 訴 人 財政部中區國稅局

代 表 人 宋秀玲

上列當事人間營業稅事件，上訴人對於中華民國107年4月11日臺中高等行政法院106年度訴字第251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、緣上訴人係經營土地開發業，民國100年10月至12月間收取○○○國際企業股份有限公司（下稱○○○公司）委託辦理臺中市00000000業務款項（下稱○○○業務款項）計新臺幣（下同）180,000,000元（含稅），未依規定開立統一發票銷售額171,428,571元（180,000,000元÷1.05），且於申報銷售額時未列入申報，違反加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法）第32條第1項前段及第35條第1項規定，經被上訴人所屬民權稽徵所查獲，核定應補徵營業稅額8,571,429元，並經被上訴人依行為時同法第51條第1項第3款及稅捐稽徵法第44條規定，擇一從重依同法第51條第1項第3款及稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表（下稱裁罰參考表）規定，按所漏稅額8,267,826元（營業稅額8,571,429元-違章行為發生日至查獲日最低留抵稅額303,603元）處1.5倍罰鍰12,401,739元。上訴人不服，循序提起行政訴訟。經原審法院判決駁回後，乃提起本件上訴。

二、上訴人於原審起訴意旨略謂：（一）上訴人與○○○○理事會、○○○公司於96年10月31日簽訂「臺中市長春自辦市地重劃區投資開發契約書」，固約定由○○○○理事會交付土地、

○○○公司提供資金，委託上訴人辦理○○○○區各項重劃作業，然○○○公司自97年12月17日起，因故停止出資；而因上訴人代表人林秋水於96年9月26日經○○○○理事會第1次理事會決議，委託為執行長，推動各項重劃作業，林秋水即承擔起籌措資金任務，墊付相關重劃費用，並在收受系爭1億8,000萬元後，轉付償還予投資人或貸款人，與○○○公司間並無對價關係。是被上訴人以系爭1億8,000萬元，為上訴人基於○○○公司委託重劃作業之下包廠商地位，收受○○○公司支付上訴人所完成之各項重劃作業費用款項及為促成辦理重劃區自辦市地重劃所支出之其他相關費用，事實認定有誤。(二)○○○公司與得○○營造有限公司（下稱得○○公司）於100年10月14日所簽訂之協議書，上訴人並非協議書當事人，亦未曾參與協議過程，該協議書對上訴人不具拘束力。另該協議書第3點所載上訴人完成之各項重劃作業墊支款項6,000萬元，係○○○公司因故停止出資後，林秋水為期重劃順利進行，乃籌資「代墊出借」予○○○○會，作為支付廠商費用所需，而得○○公司在取得該重劃會辦理後續重劃權利，乃代重劃會「返還」代墊款；另1億2千萬元，乃為促成及辦理本重劃區自辦市地重劃所支出之其他相關費用1億2,000萬元，則係退還予該重劃之部分地主，均非屬營業稅法第3條第2項規定之銷售勞務，即不該課徵營業稅。且林秋水代重劃會籌措之資金遠超過1億8,000萬元。且依上開協議書第3點記載：為促成及辦理本重劃區自辦市地重劃所支出之其他相關費用1億2,000萬元，○○○公司於支付上訴人，得以監督付款方式支付等語，顯然可以得知該1億2,000萬元實際取得所有權人絕非上訴人，方才有監督付款之必要，亦即上訴人就該部分，確屬代收轉付性質。(三)參酌上訴人提示「申請人（上訴人即乙方）代籌措重劃資金還款明細」，大部分出資人均已在被上訴人陳述其等有實際出資並有收受還款，且出資與還款金額相同，該等投資人員有：編號4林○○、編號5廖○○、編號7劉○○、編號8羅○○、編號

01 11王○○、編號12陳○○、編號13林○○、編號14葉○○
02 、編號16王○○、陳○○、編號17王○○、編號18廖○○。
03 另就其餘出資人部分，說明如下：1.編號1張○○部分，因
04 該投資案係張○○父親張○○主導，故上訴人將支票兌現後
05 ，乃提領現金歸還予張○○。2.編號2劉○○部分，還款支
06 票係由劉○○領取後交由李○○兌領。3.編號3廖○○部分
07 ，係由廖○○親自領取。4.編號6林○○部分，因林○○在
08 中國大陸投資無法到案說明，而該支票係由其妻張○○領取
09 兌現。5.編號9洪○○部分，上訴人將支票存入華南銀行五
10 權分行後再以現金交付予洪○○。6.編號10楊○○部分，上
11 訴人先將支票交給陳○○提領後，再交付予楊○○。7.編號
12 15蔡○○、蔡○○及蔡○○部分，因訴訟尚未判決，故由上
13 訴人暫時保管。8.編號19郭○○部分，其為重劃會之地主，
14 重劃會原應支付拆遷補償費400萬元予郭○○，嗣經林秋水
15 協調將該拆遷補償費轉為投資款。9.編號21賀○○部分，上
16 訴人係以現金匯還。10.編號22張○○、蔡○○、蔡○○及蔡
17 ○○部分，因訴訟尚未判決，故由上訴人暫時保管。11.編號
18 23林○○部分，上訴人應發給林○○開發獎金500萬元，嗣
19 經林秋水協調將該開發獎金轉為投資款。12.編號24郭○○部
20 分，上訴人應發給郭○○開發獎金300萬元，嗣經林秋水協
21 調將該開發獎金轉為投資款等情，為此請求判決撤銷訴願決
22 定及原處分（復查決定）。

23 三、被上訴人於原審答辯意旨略謂：（一）補徵營業稅額部分：1.上
24 訴人96年10月31日與重劃會及○○○公司，三方簽訂之○○
25 ○○區投資開發契約書，該契約書第4條約定：○○○公司
26 提供全部資金、補償費發放事宜及監管工程業務。上訴人之
27 職責係受重劃會及○○○公司之託，全權處理一切重劃作業
28 ；第6條約定：重劃工程竣工驗收，報經主管機關同意後，
29 重劃會應將抵費地移轉過戶給○○○公司或投資人。可知本
30 件市地重劃案係由重劃會提供土地、○○○公司出資，共同
31 委託上訴人處理重劃作業，上訴人即屬○○○公司委託重劃

作業之下包廠商。2.依○○○公司與得○○公司為系爭重劃案投資開發事宜，於100年10月14日簽訂協議書內容，及上開協議書簽訂之時擔任得○○公司代表人之訴外人王○○105年1月19日於被上訴人談話紀錄，可知上訴人受○○○公司委託辦理○○○○區投資開發案，從事各項重劃業務，嗣由○○○公司自得○○公司收取並轉付上訴人之180,000,000元，與營業稅法第3條第2項「銷售勞務」之定義相符，自應依營業稅法相關規定申報繳納營業稅。3.被上訴人前以104年11月19日中區國稅法一字第1040015087號函請上訴人提示其代墊重劃費用明細、代為籌措重劃資金之來源明細、重劃資金返還地主及投資人時，其支付方式及其他有利事證等，經上訴人代表人林秋水105年2月23日於被上訴人談話紀錄改稱：收取180,000,000元部分，係含代重劃會墊支各項重劃費用49,480,000元、發放農林作物及建築物改良補償費44,560,085元及差額地價退還土地所有權人82,840,000元，合計176,880,085元。然依被上訴人查核結果，上訴人主張代重劃會墊支重劃費用49,480,000元部分，並未提示墊支重劃費用明細、支付價款證明及屬代收代付性質之相關憑證等資料；上訴人主張發放農林作物及建築物改良補償費44,560,085元部分，依○○○公司與得○○公司為本重劃案投資開發事宜於100年10月14日簽訂協議書之第4點內容，上訴人自○○○公司領取之180,000,000元並不包含由上訴人負責處理墊付之地上物拆遷補償費。又王○○105年6月13日於被上訴人談話紀錄稱：發放農林作物及建築物改良補償費實際發放金額合計43,185,681元。嗣林秋水105年7月19日於被上訴人談話紀錄中改稱，因記憶錯誤，上訴人收取○○○公司系爭款項180,000,000元，並未包含發放農林作物及建築物改良補償費金額43,185,681元。4.另上訴人於105年7月27日提示其代重劃會歸還地主墊支之重劃費用明細，合計121,090,000元，被上訴人就上開歸還地主墊支之重劃費用明細，與地主劉○○等人簽訂土地預定（售）買賣契約書、土地委託辦理

市地重劃契約書、重劃後土地分配協議書及部分收款票據影
本等資料進行調查，尚難認屬具代收轉付性質。故上訴人受
○○○公司委託辦理○○○○區投資開發案，從事各項重劃
業務，嗣由○○○公司自得○○公司收取並轉付上訴人之18
0,000,000元，屬營業稅法第3條第2項規定之銷售勞務，惟
上訴人未依法開立統一發票，報繳營業稅，被上訴人原核定
漏報銷售額171,428,571元並補徵營業稅額8,571,429元，並
無不合。(二)罰鍰部分：上訴人前開違章事證明確，又上訴人
同時觸犯營業稅法第51條第1項第3款及稅捐稽徵法第44條規
定，應就營業稅法第51條第1項第3款規定，按所漏稅額8,26
7,826元處最高5倍之罰鍰41,339,130元，與稅捐稽徵法第44
條第1項規定，按經查明認定之總額171,428,571元處5%罰
鍰上限1,000,000元，擇一從重按營業稅法第51條第1項第3
款規定為裁處罰鍰之依據。另上訴人未於裁罰處分核定前補
繳稅款，依裁罰參考表規定，應按所漏稅額8,267,826元（
營業稅額8,571,429元-違章行為發生日至查獲日最低留抵稅
額303,603元）處1.5倍罰鍰12,401,739元，係已考量上訴人
違章情節而為適切之裁罰等語，為此請求判決駁回上訴人在
原審之訴。

四、原判決駁回上訴人之訴，其理由略謂：(一)本件被上訴人以上
訴人於100年10月至12月間收取○○○公司委託辦理○○○
○業務款項計180,000,000元（含稅），未依規定開立統一
發票銷售額171,428,571元，且於申報當期銷售額與稅額未
列入申報，違反同稅法第32條第1項前段及第35條第1項規定
，而核定補徵營業稅額8,571,429元。上訴人固稱其代表人
乃係96年9月26日經○○○○會第一次理事會決議，受委託
為執行長，以地主身分推動各項重劃作業，代收○○○公司
支付之款項，轉付已繳納差額地價之土地所有權人，代收轉
付間無差額，並非○○○公司委託上訴人辦理重劃會業務款
項云云。惟查：1.揆諸上訴人前於96年10月31日與○○○○
會及○○○公司，三方簽訂之臺中市長春自辦市地重劃區投

資開發契約書（下稱系爭重劃區投資開發契約）第4條、第6
條約定之內容；及○○○公司因故停止出資後，上訴人復於
98年3月31日與重劃會及得○○公司三方簽訂之開發契約書
第5條、第8條等約定之內容，可知上訴人雖前後與○○○公
司、得○○公司訂定系爭重劃區投資開發契約，然上訴人依
契約所負之職責，均為受重劃會及○○○公司或得○○公司
之託，辦理重劃業務。2.又○○○公司因故不履行其與系爭
重劃區理事會間原約定之投資開發契約義務，而於100年10
月14日與得○○公司達成協議，將其就系爭自辦市地重劃區
土地之開發營運權利連同上訴人已實施之重劃作業成果，作
價讓與得○○公司承受，依該協議書第2點明定，○○○公
司與上訴人已達成協議，其等2家公司均同意退出「臺中市
長春自辦市地重劃區」之投資開發，並由得○○公司接手辦
理；得○○公司同意於協議書簽訂時一次支付○○○公司27
0,000,000元，○○○公司同意負責處理（終止）其與上訴
人間之權利義務，上訴人如有對重劃會或重劃區理事會為與
投資開發有關之主張或請求，○○○公司應負責協調處理之
；第3點約定，得○○公司支付270,000,000元之內容包括（
1）○○○公司代重劃會墊支之款項90,000,000元，○○○
公司應開立同額發票交付得○○公司。（2）上訴人完成之
各項重劃作業墊支款項60,000,000元，○○○公司應取得上
訴人開立之同額發票交付得○○公司。（3）為促成及辦理
本重劃區自辦市地重劃所支出之其他相關費用120,000,000
元，○○○公司於支付上訴人，得以監督付款方式支付之；
第5點約定，○○○公司應交付其與上訴人各自放棄全部投
資開發權利聲明書、理事本人簽章辭職聲明書及重劃會具名
用印檢送理事辭職聲明書函至臺中市政府等文件與得○○公
司，並保證所交付之各項文件均為真正，絕無偽造變造等情
，並經重劃會於100年11月27日召開第3次會員大會有關議案
二說明：「本會原重劃會章程載明本區重劃所需費用由○○
○公司負責籌措部分，因該公司另有其他重要業務，經該公

01 司洽請本市得○○公司同意接續負責籌措。」及決議通過並
02 修訂該重劃會章程等情，有修正後重劃會章程及第3次會員
03 大會會議紀錄在卷可稽。復依得○○公司100年10月14日簽
04 訂協議書時任代表人王○○105年1月19日於被上訴人之談話
05 筆錄陳稱略以：「依據重劃會96年10月第1次會員大會章程
06 ，只有○○○公司才具有開發權利……得○○公司僅與具開
07 發權利之○○○公司簽訂協議書……債權債務關係只存在於
08 得○○公司與○○○公司之間……上訴人係○○○公司下包
09 廠商……100年10月14日與○○○公司簽訂協議書內容中有
10 關應支付上訴人180,000,000元部分，並不是得○○公司應
11 代重劃會墊支之資金」等語，並依上訴人代表人林秋水104
12 年6月8日於被上訴人所屬民權稽徵所談話筆錄陳稱略以：「
13 得○○公司取得○○○公司投資開發權利之過程，並未讓上
14 訴人參與，上訴人亦無法參與，且其沒有授權亦未委託○○
15 ○公司簽署及代為收受權利讓渡、代墊相關費用款項，且未
16 與○○○公司及得○○公司簽訂相關協議書，並主張該公司
17 未參與該協議書之簽署，是該協議書對該公司不生效力，對
18 於○○○公司將其投資開發權利轉讓給得○○公司所定價額
19 ，簽約時其並不知情。98年3月31日簽約後得○○公司資金
20 並未到位，理事會乃委託銘律法律事務所解除其契約。有關
21 工程規劃、設計等相關費用，理事會只好請○○○公司墊付
22 。重劃作業暫停階段，上訴人代理理事會籌措之重劃資金120,
23 000,000元，因得○○公司不願地主分享其重劃後利益，要
24 求○○○公司須以監督付款方式，將上訴人籌措之重劃資金
25 歸還地主。」、105年2月23日於被上訴人談話紀錄陳稱略以
26 ：「代重劃會墊支各項重劃費用之明細為委託測量、公共設
27 施分割、樁位測量、地價查估、細部計畫撰寫、開發人員之
28 勞務等費用，都是委外辦理，價款大部分以現金代墊，部分
29 向○○○公司請款；上訴人於該重劃工程係負責徵求地主同
30 意重劃申請書、代辦重劃作業、籌措資金及發包施工等作業
31 ，原本要賺取徵求地主同意之服務費用、代籌措資金之報酬

、重劃工程結餘款，最後也都沒賺到利潤；本重劃工程有5
個工區，第1工區由上訴人負責發包後，因得○○公司向臺
中市政府聲明異議致工程暫停，所以未施工，後續都由得○
○公司發包。」等語。3.據上可知，系爭重劃案係由重劃會
提供土地、○○○公司出資，共同委託上訴人處理重劃作業
，惟○○○公司因故不履行其與系爭重劃區理事會間原約定
之投資開發契約義務，乃於100年10月14日與得○○公司達
成協議，將其就系爭重劃區土地之開發營運權利連同上訴人
已實施之重劃作業成果，作價讓與得○○公司承受，上訴人
與○○○公司並退出重劃區之投資開發，得○○公司係以○
○○公司為對象給付2億7千萬元，而由○○○公司負責處理
（終止）其與上訴人間之權利義務等情甚明，並經原審法院
另案審理○○○公司相關聯營業稅事件（106年度訴字第33
號）同為認定在案，有該判決在卷可考。4.又原審調閱前開
○○○公司相關案件即106年度訴字第33號營業稅事件卷宗
，就卷內相關資料即華南銀行提示給付上訴人支票影本共76
紙、○○○公司會計總帳、上訴人領據及華南銀行五權分行
本支，可知○○○公司先後於100年10月24日交付華南銀行
五權分行本票10紙計60,000,000元與上訴人，同年11月25日
及12月22復開立華南銀行五權分行本票66紙計1億2千萬元予
上訴人，總計支付1億8千萬元，由上訴人先後具結領取簽收
在案等情，並為兩造所不爭執，堪信為真實。準此，綜觀前
開相關資料，可認上訴人、○○○公司雙方前成立投資開發
契約關係後，○○○公司即取得系爭自辦市地重劃區土地之
開發權利，並載入系爭重劃區重劃會章程內，而上訴人係從
屬於○○○公司所支配之下游廠商，代為處理一切重劃作業
，並以○○○公司為請領報酬對象。(二)上訴人雖仍執前詞，
稱其係代收轉付○○○○業務款項，非屬營業稅法第3條第2
項規定之銷售勞務，即不應課徵營業稅云云。經查：1.被上
訴人前以104年11月19日中區國稅法一字第1040015087號函
請上訴人提示其代墊重劃費用明細、代為籌措重劃資金之來

源明細、重劃資金返還地主及投資人時，其支付方式及其他有利事證，經上訴人代表人林秋水105年2月23日於被上訴人談話紀錄改稱略以收取180,000,000元部分，係含代重劃會墊支各項重劃費用49,480,000元、發放農林作物及建築物改良補償費44,560,085元及差額地價退還土地所有權人82,840,000元，合計176,880,085元等語。然上訴人代表人上開所稱代重劃會墊支重劃費用49,480,000元，並未提示墊支重劃費用明細、支付價款證明及屬代收代付性質之相關憑證等資料以資證明；又上訴人代表人所稱發放農林作物及建築物改良補償費44,560,085元，要與○○○公司與得○○公司為系爭重劃案投資開發事宜於100年10月14日簽訂協議書之第4點：「不包括在前條費用範圍內另由上訴人負責處理墊付之『地上物拆遷補償費』，……由上訴人提出領據指定專人會同乙方至各拆遷戶確認領取事實後，由乙方一次付清給上訴人；……。」約定不符，是上訴人代表人上開所稱是否屬實，尚有疑義。嗣王○○105年6月13日於被上訴人談話紀錄復稱略以發放農林作物及建築物改良補償費實際發放金額合計43,185,681元，由得○○公司開立臺灣土地銀行南屯分行支票乙紙交付上訴人，發票日期為100年11月22日等語，惟其後上訴人代表人105年7月19日於被上訴人談話紀錄中再改稱略以因記憶錯誤，上訴人收取○○○公司系爭款項180,000,000元，並未包含發放農林作物及建築物改良補償費金額43,185,681等語，可知上訴人自○○○公司領取之180,000,000元並不包含由上訴人負責處理墊付之地上物拆遷補償費，上訴人代表人上開所稱，顯無足採。2.又查，上訴人於本件提示之「申請人（上訴人即乙方）代籌措重劃資金還款明細」以證其代重劃會歸還地主墊支之重劃費用合計121,090,000元部分，業經被上訴人就上開明細所示歸還地主墊支之重劃費用部分收款票據影本，與地主即訴外人劉○○等人簽訂土地預定（售）買賣契約書含部分支票影本、土地委託辦理市地重劃契約書、重劃後土地分配協議書等資料進行調查後，認

01 定：部分未提示轉帳付款證明、部分本票實際兌領人並非還
02 款明細上所載地主、部分實際兌領人為上訴人、部分地主未
03 提示原始支付土地買賣價款或差額地價款項與上訴人之相關
04 證明文件，且上訴人亦未提示其向其等收取款項之相關證明
05 文件、部分僅提示未具日期且無雙方簽名蓋章之契約書，或
06 未提示雙方簽訂之契約書等情。據上，上訴人所提示之「申
07 請人（上訴人即乙方）代籌措重劃資金還款明細」，業經被
08 上訴人依職權調查相關資料後，認定為不可採，則上訴人於
09 本件訴訟重複提出該還款明細，且更異其詞稱上開款項或係
10 地主親自領取、或係交由他人轉交地主、或係由上訴人暫時
11 保管、或係由上訴人代表人協調將拆遷補償費轉為投資款云
12 云，不僅未提出其他證據以實其說，更與上訴人代表人前於
13 被上訴人談話記錄所稱及被上訴人前開查得客觀證據不符，
14 是上訴人主張未從中賺取差額利益非屬銷售勞務，係代收轉
15 付性質等語，要無可採。(三)準此，上訴人於本件100年10月
16 至12月間，乃受○○○公司委託辦理○○○○投資開發案，
17 從事各項重劃業務，嗣由○○○公司自得○○公司收取並轉
18 付上訴人之180,000,000元，核與營業稅法第3條第2項「銷
19 售勞務」之定義相符，應依同法相關規定申報繳納營業稅。
20 然本件經被上訴人所屬民權稽徵所依據查得資料，認上訴人
21 未依規定開立統一發票銷售額171,428,571元（180,000,000
22 元÷1.05），且於申報當期銷售額與稅額未列入申報，違反
23 營業稅法第32條第1項前段及第35條第1項規定，乃以原核定
24 補徵營業稅額8,571,429元，並經原處分予以維持，於法自
25 無不合。另○○○公司相關聯案件即106年度訴字第33號營
26 業稅事件，業經原審法院106年8月16日判決○○○公司敗訴
27 在案，附此敘明。(四)上訴人100年10月至12月間收取○○○
28 公司委託辦理○○○○業務款項計180,000,000元（含稅）
29 ，未依規定開立統一發票銷售額171,428,571元，且於申報
30 銷售額時未列入申報，逃漏營業稅額8,267,826元，違章事
31 證明確，且上訴人為營業人，明知上開期間依其與○○○公

司所簽訂系爭重劃區投資開發契約，辦理重劃各項業務，並向○○○公司請領辦理重劃業務相關款項，自須依營業稅法規定申報繳納營業稅，然上訴人於上開期間不僅未依規定開立統一發票，亦未列入申報當期銷售額，經被上訴人調查後，上訴人及代表人仍一再翻異其詞，或稱上開請領辦理重劃業務款項為上訴人負責處理墊付之地上物拆遷補償費、或稱係上訴人代地主或重劃會籌措資金性質云云，然均未據客觀證據以實其說，復經被上訴人職權調查其主張均不可採等情，核認上訴人本件確有逃漏營業稅之故意，並無行政罰法第7條第1項所規定不予處罰之要件，自應受罰。準此，上訴人同時觸犯營業稅法第51條第1項第3款及稅捐稽徵法第44條規定，應就營業稅法第51條第1項第3款規定，按被上訴人前開查明上訴人所漏稅額8,267,826元（營業稅額8,571,429元－違章行為發生日至查獲日最低留抵稅額303,603元）處最高5倍之罰鍰41,339,130元，與稅捐稽徵法第44條第1項規定，按被上訴人前開認定之上訴人應申報總額171,428,571元處5%罰鍰上限1,000,000元，擇一從重按營業稅法第51條第1項第3款規定為裁處罰鍰之依據。又上訴人未於裁罰處分核定前補繳稅款，經被上訴人依裁罰參考表關於營業稅法第51條第1項第3款：「短報或漏報銷售額：一、……二、銷貨時未依法開立發票，且於申報當期銷售額時亦未列入申報。按所漏稅額處1.5倍罰鍰。」之規定，以原處分按所漏稅額8,267,826元，裁處1.5倍罰鍰12,401,739元，自屬適法等語。

五、上訴意旨略謂：(一)上訴人收取○○○公司交付之1億8,000萬元，係全數轉交予出資人或貸款人，未從中收取差額或佣金，乃屬「代收轉付」性質，原判決認定上訴人係受○○○公司之託辦理重劃業務，故上訴人自○○○公司所領取之系爭金錢屬於勞務報酬，該認定事實有違反經驗法則、論理法則之違背法令情事。蓋：1.按自辦市地重劃所需資金，原須由參與重劃之所有地主共同提供，惟因多數地主並無充裕資金，故均會尋求資金提供者先代為出資，待完成重劃後，再以

交付其部分土地（即所謂之「抵費地」）予資金提供者，以抵充資金提供者所先行代墊之費用；另負責市地重劃實際執行者（本件即上訴人），則係承攬參與重劃之所有地主（亦即自辦市地重劃會）之重劃業務，其與資金提供者（本件即○○○公司）間本無上下游關係，更無承攬資金提供者任何業務。況且，本件○○○公司嗣因故即未再出資，此後與上訴人間更無任何法律關係。2.上訴人與○○○○理事會、○○○公司簽訂投資開發契約書後，原應由○○○公司為○○○會先行代墊重劃所需之費用，然○○○公司自97年12月17日起，即因故停止出資，而因上訴人公司代表人林秋水於96年9月26日，經○○○○理事會第1次理事會決議，委託為執行長，為順利繼續推展重劃作業，林秋水個人即承擔起籌措資金任務，遂向被上訴人所提供「申請人（經驥公司即乙方）代籌措重劃資金還款明細」（下稱「重劃資金還款明細」）上之出資人募資，用以墊付相關重劃費用，故重劃資金還款明細上之出資人，其等在整個重劃過程之角色，即如同○○○公司，嗣因上訴人未再參與該重劃，林秋水個人遂在收受系爭金錢後，轉付償還予出資人或貸款人，系爭金錢並非銷售勞務予○○○公司之收入。3.○○○公司與得○○公司於100年10月14日簽訂協議書前，上訴人從未參與任何討論，亦非該協議書當事人，該協議書對上訴人不具拘束力；該協議書所議定之重劃費用6,000萬元及為促成、辦理本重劃區自辦市地重劃所支出之其他相關費用1億2,000萬元，亦係○○○公司與得○○公司私自協議，事實上，林秋水代重劃會籌措之資金遠超過1億8,000萬元，然因○○○公司與得○○公司已協議該金額，林秋水只能「對號入座」，出具約相等金額之出資人資料予○○○公司，被上訴人要求林秋水應依據協議書內容提供相關憑證，林秋水也只能儘量配合。且依該協議書第3點記載：為促成及辦理本重劃區自辦市地重劃所支出之其他相關費用1億2,000萬元，○○○公司於支付上訴人，得以監督付款方式支付，顯然可以得知該1億2,0

00萬元實際取得權人絕非上訴人，方才有監督付款之必要，亦即，上訴人就該部分，確屬代收轉付性質。4.另○○○公司實收資本額為15億7,539萬2,000元，故有能力擔任重劃業務提供資金之角色，然上訴人公司資本額卻僅有100萬元，原判決未思及○○○公司自97年12月17日起，已因故停止出資之事實，而依上訴人之資本額，若非由林秋水向其他投資人募資，上訴人豈有資力支付龐大重劃費用？(二)參酌卷附重劃資金還款明細所載，大部分出資人均已在被上訴人詢問時陳述，其等有實際出資並有收受還款，且出資與還款金額相同；為釐清該事實，上訴人在原審審理時，聲請通知該等投資人作證，原審卻未予以調查，逕依被上訴人之主張，即認定林秋水無以個人身分，向該等投資人募資轉交予○○○○會支付重劃所需費用，顯有應調查之證據未予調查之判決違背法令情事。蓋依重劃資金還款明細所載，編號4林○○、編號5廖○○、編號7劉○○、編號8羅○○、編號11王○○○、編號12陳○○、編號13林○○、編號14葉○○、編號16王○○、陳○○、編號17王○○、編號18廖○○等人，在被上訴人詢問時，均已陳述其等有實際出資並有收受還款，且出資與還款金額相同。另就重劃資金還款明細所載其餘出資人部分，上訴人亦在原審具狀說明如下，原審卻未予以調查：1.編號1張○○部分，因該投資案係張○○父親張○○主導，故上訴人將支票兌現後，乃提領現金歸還予張○○。2.編號2劉○○部分，還款支票係由劉○○領取後交由李○○兌領。3.編號3廖○○部分，係由廖○○親自領取。4.編號6林○○部分，因林○○在中國大陸投資無法到案說明，而該支票係由其妻張○○領取兌現。5.編號9洪○○部分，上訴人將支票存入華南銀行五權分行後再以現金交付予洪○○。6.編號10楊○○部分，上訴人先將支票交給陳○○提領後，再交付予楊○○。7.編號15蔡○○、蔡○○及蔡○○部分，因訴訟尚未判決，故由上訴人暫時保管。8.編號19郭○○部分，其為重劃會之地主，重劃會原應支付拆遷補償費400萬

元予郭○○，嗣經林秋水協調將該拆遷補償費轉為投資款。
9. 編號21賀○○部分，上訴人係以現金匯還。10. 編號22張○○、蔡○○、蔡○○及蔡○○部分，因訴訟尚未判決，故由上訴人暫時保管。11. 編號23林○○部分，上訴人應發給林○○開發獎金500萬元，嗣經林秋水協調將該開發獎金轉為投資款。12. 編號24郭○○部分，上訴人應發給郭○○開發獎金300萬元，嗣經林秋水協調將該開發獎金轉為投資款等語，為此請求廢棄原判決，並撤銷訴願決定及原處分（含復查決定），或發回原審法院，更為審理。

六、本院查：

（一）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。」第32條第1項前段規定：「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。」第35條第1項規定：「營業人除本法另有規定外，不論有無銷售額，應以每2月為一期，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。」第43條第1項第4款及第5款規定：「營業人有下列情形之一者，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。五、漏開統一發票……。」第51條第1項第3款規定：「納稅義務人，有下列情形之一者，除追繳稅款外，按所漏稅額處5倍以下罰鍰，並得停止其營業……三、短報或漏報銷售額。」稅捐稽徵法第44條規定：「（第1項）營利事業依法規定應給與他人憑證而未給與……應就其未給與憑證……經查明認定之總額，處5%罰鍰……。（第2項）前項處罰金額最高不得超過新臺幣1百萬元。」行政罰法第24條第1項規定：「一行為違反數個行政法上義務規定而應處罰鍰者，依法定罰鍰額最高之規定裁處。但裁處之額度，不得低於各該規定之罰

01 緩最低額。」

02 (二)原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以前揭理由認上訴
03 人於100年10月至12月間收取○○○公司委託辦理○○○
04 業務款項計180,000,000元（含稅），未依規定開立統一發
05 票銷售額171,428,571元，且於申報銷售額時未列入申報，
06 逃漏營業稅額8,267,826元（營業稅額8,571,429元-違章行
07 為發生日至查獲日最低留抵稅額303,603元），違章事證明
08 確，上訴人主張未從中賺取差額利益非屬銷售勞務，係代收
09 轉付性質等語，要無可採；原處分核定應補徵營業稅額8,57
10 1,429元，並擇一從重依營業稅法第51條第1項第3款及裁罰
11 參考表規定，按所漏稅額8,267,826元處1.5倍罰鍰12,401,7
12 39元，於法並無違誤，訴願決定遞予維持，亦無不合，而判
13 決駁回上訴人所提撤銷之訴。經核原判決認事用法均無不合
14 ，並已詳述其得心證之理由，且就上訴人之主張，何以不足
15 採取，分別予以指駁甚明。

16 (三)上訴意旨雖再以前詞爭執，惟按營業稅法第3條第1項及第2
17 項前段規定：「（第1項）將貨物之所有權移轉與他人，以
18 取得代價者，為銷售貨物。（第2項）提供勞務予他人，或
19 提供貨物與他人使用、收益，以取得代價者，為銷售勞務。
20 ……」統一發票使用辦法第8條第3項規定：「營業人受託代
21 收轉付款項，於收取轉付之間無差額，其轉付款項取得之憑
22 證買受人載明為委託人者，得以該憑證交付委託人，免另開
23 立統一發票，並免列入銷售額。」準此，上開「代收轉付免
24 開立統一發票」規定之適用範圍，係指應付款項者為委託人
25 ，應收款項者為第三者，受託之營業人僅係受委託人委託，
26 代收委託人交付之款項，轉付予第三者，代收轉付之間無差
27 額，受託之營業人本身並無銷售（貨物或勞務）行為之情形
28 。如果收取轉付之間有差額，或雖無差額，但其收取並非為
29 受託轉付（轉付自亦非因受託代收），而係取得銷售貨物或
30 勞務的代價，則其收取款項即符合營業稅法第1條及第3條所
31 稱銷售貨物或勞務之營業行為，而無適用統一發票使用辦法

第8條第3項規定，免開立統一發票，並免列入銷售額之餘地。

(四)次按稅捐稽徵法第12條之1第4項及第5項規定：「前項租稅規避及第2項課徵租稅構成要件事實之認定，稅捐稽徵機關就其事實有舉證之責任。」、「納稅義務人依本法及稅法規定所負之協力義務，不因前項規定而免除。」（納稅者權利保護法第7條第4、5項規定同）。又司法院釋字第537號解釋明示：「因租稅稽徵程序，稅捐稽徵機關雖依職權調查原則而進行，惟有關課稅要件事實，多發生於納稅義務人所得支配之範圍，稅捐稽徵機關掌握困難，為貫徹公平合法課稅之目的，因而課納稅義務人申報協力義務。……」準此，營業人因銷售勞務而應課徵營業稅之要件事實，應由稅捐稽徵機關負擔客觀舉證責任，至於證明待證事實之方法，包括事實上之推定，即由法院依已明瞭之事實（間接事實）推定待證事實之真偽（依行政訴訟法第176條準用民事訴訟法第282條規定），亦即法院得依眾所周知或為其職務上所已知，或當事人已舉證證明的間接事實，基於論理法則或經驗法則所形成的典型因果歷程或邏輯上的排斥關係，推定待證事實的真偽；納稅義務人如反對該推定的事實，即應克盡其協力義務，並提出反證以動搖或推翻法官對該推定事實的確信。而營業人基於一定之法律關係受委託，付出勞務辦理受託事項，並於完成受託事項時，從委託人獲得相當金額者，客觀上其付出勞務與獲得相當金額，已產生聯結，則推定該營業人係因銷售勞務而取得代價，尚無違經驗法則或論理法則。如果該營業人否認其係因銷售勞務而取得代價，辯稱其獲得相當金額，僅係代收轉付第三人，收取轉付之間無差額者，即應提出反證以實其說，否則即無從動搖或推翻法官對「推定銷售勞務」的心證。

(五)原審依上訴人前於96年10月31日與系爭重劃區理事會及○○○公司，三方簽訂之臺中市長春自辦市地重劃區投資開發契約書（相關約定並列入系爭重劃區重劃會章程第17條、第18

條及第19條條文），及○○○公司因故停止出資後，上訴人復於98年3月31日與系爭重劃區重劃會及得○○公司三方簽訂之開發契約書，論證上訴人雖前後與○○○公司、得○○公司訂定系爭重劃區投資開發契約，然上訴人依契約所負之職責，均為受該重劃會及○○○公司或得○○公司之託，辦理重劃業務等情；再依○○○公司因故不履行其與系爭重劃區理事會間原約定之投資開發契約義務，而於100年10月14日與得○○公司達成協議，將其就系爭重劃區土地之開發營運權利連同上訴人已實施之重劃作業成果，作價讓與得○○公司承受，所簽訂的協議書記載內容（並經該重劃會於100年11月27日召開第3次會員大會有關議案二說明及決議通過），暨得○○公司於100年10月14日簽訂協議書時之代表人王○○於105年1月19日接受被上訴人調查所作談話筆錄，及上訴人代表人林秋水於104年6月8日、105年2月23日接受被上訴人調查所作談話筆錄，論明系爭重劃案係由重劃會提供土地、○○○公司出資，共同委託上訴人處理重劃作業，惟○○○公司因故不履行其與系爭重劃區理事會間原約定之投資開發契約義務，乃於100年10月14日與得○○公司達成協議，將其就系爭重劃區土地之開發營運權利連同上訴人已實施之重劃作業成果，作價讓與得○○公司承受，上訴人與○○○公司並退出重劃區之投資開發，得○○公司係以○○○公司為對象給付2億7千萬元，而由○○○公司負責處理（終止）其與上訴人間之權利義務等情；並調閱○○○公司相關案件即106年度訴字第33號營業稅事件卷宗，依該卷內資料即華南銀行提示給付上訴人支票（按係本行支票）影本共76紙、○○○公司會計總帳及上訴人領據，論明○○○公司先後於100年10月24日交付華南銀行五權分行本支（按係指本行支票）10紙計6千萬元予上訴人，同年11月25日及12月22日復開立華南銀行五權分行本支（按係指本行支票）66紙計1億2千萬元予上訴人，總計支付1億8千萬元，由上訴人先後具結領取簽收在案等情，足見上訴人、○○○公司雙方前成

立投資開發契約關係後，○○○公司即取得系爭重劃區土地之開發權利，並載入系爭重劃區重劃會章程內，而上訴人係從屬於○○○公司所支配之下游廠商，代為處理一切重劃作業，並以○○○公司為請領報酬對象。則○○○公司於100年10月14日與得○○公司達成協議，將其就系爭自辦市地重劃區土地之開發營運權利連同上訴人已實施之重劃作業成果，以2億7千萬元作價讓與得○○公司承受後，旋即於同年10月24日、11月25日及12月22日陸續給付上訴人合計1億8千萬元，因果相連、時序緊接，客觀上堪認○○○公司係為終結清算其與上訴人間之權利義務，而給付上訴人應得之款項，自屬上訴人提供勞務後取得代價之營業行為，故被上訴人認其未依規定開立統一發票（銷售額171,428,571元），且於申報當期銷售額與稅額時未列入申報，違反營業稅法第32條第1項前段及第35條第1項規定，而以原處分核定補徵營業稅額8,571,429元，訴願決定及原判決遞予維持，於法均無不合。

(六)上訴人雖否認系爭1億8千萬元係其提供勞務之代價，從接受被上訴人調查至提起行政訴訟，先後辯稱：其代收轉付之○○○業務款項，其中6千萬元，係在○○○公司因故停止出資後，上訴人代表人林秋水為期重劃順利進行，乃籌資「代墊出借」予○○○會，作為支付廠商費用所需，得○○公司在取得該重劃會辦理後續重劃權利，係代重劃會「返還」代墊款；另1億2千萬元，係地主參加重劃所繳納之資金，因得○○公司不願地主分享其重劃後利益，要求○○○公司須以監督付款方式，將上訴人籌措之重劃資金歸還地主，均非屬營業稅法第3條第2項規定之銷售勞務，即不該課徵營業稅云云，並提出「代籌措重劃資金還款明細」為證；或謂：收取系爭1億8千萬元，係含代重劃會墊支各項重劃費用49,480,000元、發放農林作物及建築物改良補償費44,560,085元及差額地價退還土地所有權人82,840,000元，合計176,880,085元等語，並提示發放農林作物及建築物改良補償費領取

清冊及收據、差額地價還款名冊；或謂：上訴人代表人林秋水於96年9月26日經○○○理事會第1次理事會決議，委託為執行長，推動各項重劃作業，林秋水即承擔起籌措資金任務，墊付相關重劃費用，並在收受系爭1億8千萬元後，轉付償還予投資人或貸款人，與○○○公司間並無對價關係云云，惟經原判決詳敘理由逐一加以論駁，並指明上訴人及代表人於行政程序調查時一再翻異其詞，或稱上開請領辦理重劃業務款項為上訴人負責處理墊付之地上物拆遷補償費、或稱係上訴人代地主或重劃會籌措資金性質云云，然均未據客觀證據以實其說；上訴人於本件訴訟重複提出該還款明細，且更異其詞稱上開款項或係地主親自領取、或係交由他人轉交地主、或係由上訴人暫時保管、或係由上訴人代表人協調將拆遷補償費轉為投資款云云，不僅未提出其他證據以實其說，更與上訴人代表人前於被上訴人談話記錄所稱及被上訴人前開查得客觀證據不符等情，揆諸前開說明，自無從動搖或推翻行政法院依被上訴人提出之客觀事證，將系爭1億8千萬元評價（定性）為「上訴人銷售勞務所取得之代價」的心證。

(七)再稽諸○○○公司於100年10月14日與得○○公司所簽立之協議書第2點係明定：○○○公司與上訴人已達成協議，其等2家公司均同意退出「臺中市長春自辦市地重劃區」之投資開發，並由得○○公司接手辦理；得○○公司同意於協議書簽訂時一次支付○○○公司270,000,000元，○○○公司同意負責處理（終止）其與上訴人間之權利義務，上訴人如有對重劃會或重劃區理事會為與投資開發有關之主張或請求，○○○公司應負責協調處理之；第3點更約定：得○○公司支付270,000,000元之內容包括（1）○○○公司代重劃會墊支之款項90,000,000元，○○○公司應開立同額發票交付得○○公司。（2）上訴人完成之各項重劃作業墊支款項60,000,000元，○○○公司應取得上訴人開立之同額發票交付得○○公司。（3）為促成及辦理本重劃區自辦市地重劃所

01 支出之其他相關費用120,000,000元，○○○公司於支付上
02 訴人，得以監督付款方式支付之等語，並無○○○公司委託
03 上訴人代收系爭1億8千萬元後轉付第三人之意旨，且其中給
04 付「上訴人完成之各項重劃作業墊支款項60,000,000元」部
05 分，尚明定「○○○公司應取得上訴人開立之同額發票交付
06 得○○公司」。而○○○公司於臺中高等行政法院106年度
07 訴字第33號相關聯營業稅事件審理中則主張該100年10月14
08 日之協議書，僅由伊公司與得○○公司簽訂之原因，係因伊
09 公司於簽訂該協議書之前，就得○○公司應補償經驥公司（
10 按即本件上訴人）所墊支之費用及勞務成本，已與經驥公司
11 達成同意退出本重劃區之投資開發並由得○○公司接手辦理
12 之協議；相對的，得○○公司認定其為頗具規模之公司，信
13 用優良，而伊公司與經驥公司於96年10月31日已簽訂投資開
14 發契約書在先，加上伊公司之董事長林資清，為經驥公司負
15 責人林秋水之同父異母的兄長，二家公司信任關係良好，如
16 經由伊公司代收代付經驥公司取回之墊款及勞務成本，可一
17 併理清經驥公司與伊公司間之權利義務後，使三家公司之權
18 利義務明確，杜絕事後爭議（原審卷第297至325頁），亦即
19 ○○○公司係主張伊公司僅承得○○公司之委託，代為將系
20 爭1億8千萬元轉付予實際承作○○○○區重劃工程之經驥公
21 司（按即本件上訴人）等情（原審卷第297至325頁），並無
22 ○○○公司委託上訴人代收系爭1億8千萬元後轉付第三人之
23 意旨，且依○○○公司所主張：就得○○公司應補償上訴人
24 墊支之費用及勞務成本，由○○○公司代收代付上訴人，可
25 一併理清上訴人與○○○公司間之權利義務之意旨觀之，上
26 訴人既係受上開重劃會及○○○公司或得○○公司之託，辦
27 理重劃業務，其取得系爭1億8千萬元之性質應屬銷售勞務之
28 代價無訛。

29 (八)又上訴人於行政程序提示「經驥公司代○○○○會歸還地主
30 墊支之重劃費用明細」以證其代該重劃會歸還地主繳納之投
31 資款或差額地價合計121,090,000元部分〈原處分卷1第836

頁，經被上訴人調查後整理成「申請人（上訴人即乙方）代
籌措重劃資金還款明細」》，稽諸訴外人羅○○等人與上訴
人簽訂土地預定（售）買賣契約書影本（原處分卷1第802至
819、780至781頁）或土地委託辦理市地重劃（附帶條件）
契約書影本（原處分卷1第782至801頁、原處分卷2第941頁
）暨重劃後土地分配協議書影本（原處分卷1第697至779頁
），以及王○○○等人接受被上訴人約談時所作談話紀錄（
原處分卷2第889至973頁），可知預定（售）買賣契約書係
非系爭重劃區內地主委託上訴人購買重劃後抵費地所簽訂，
土地委託辦理市地重劃（附帶條件）契約書及重劃後土地分
配協議書則係系爭重劃區內地主委託上訴人辦理各項重劃事
宜、土地分配比率、分配位置，以及購買超過重劃後其應分
配面積之土地、價格、如何付款（差額地價）之約定；迨○
○○公司因故不履行其與系爭重劃區理事會間原約定之投資
開發契約義務，而於100年10月14日與得○○公司達成協議
，將其就系爭重劃區土地之開發營運權利連同上訴人已實施
之重劃作業成果，作價讓與得○○公司承受後，上訴人亦與
上開預定購買重劃後抵費地或購買超過重劃後其應分配面積
之土地之人解除契約，並將其所收取投資款（土地價款）或
差額地價予以返還。故縱使上訴人已對其所提示「經驥公司
代○○○○會歸還地主墊支之重劃費用明細」表上列舉之張
○○等27人，返還渠等繳納之投資款或差額地價合計121,09
0,000元完畢，亦僅係履行其解除契約後自己的給付義務，
自難謂其從○○○公司收取款項後，係代上開重劃會或○○
○公司給付（返還）已繳納土地價款之地主或投資人。遑論
原審已查明有部分人士尚未受領償還款，並為上訴人所不否
認（辯稱因訴訟尚未判決，故由上訴人暫時保管；或謂經協
調將該拆遷補償費、開發獎金轉為投資款）。總之，上訴意
旨無非重述其在原審業經主張而為原判決摒棄不採之陳詞，
再予爭執，或就原審取捨證據、認定事實之職權行使，指摘
其為不當，不足採憑。

01 (九)綜上所述，原審並無判決不適用法規、適用不當、不備理由
02 或理由矛盾等違背法令情形。上訴論旨，仍執前詞，指摘原
03 判決違背法令，求予廢棄，為無理由，應予駁回。
04 據上論結，本件上訴為無理由。依行政訴訟法第255條第1項、第
05 98條第1項前段，判決如主文。

06 中 華 民 國 108 年 8 月 15 日

07 最高行政法院第四庭

08 審判長法官 鄭 小 康

09 法官 胡 方 新

10 法官 劉 介 中

11 法官 帥 嘉 寶

12 法官 林 文 舟

13 以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

14 中 華 民 國 108 年 8 月 15 日

15 書記官 楊 子 鋒