最 高 行 政 法 院 判 決

108年度判字第532號

上　訴　人　協志企業有限公司
代　表　人　許芳菊
訴訟代理人　謝佳蓁　律師
被 上訴 人　財政部高雄國稅局
代　表　人　蔡碧珍

上列當事人間營業稅事件，上訴人對於中華民國107年8月22日高雄高等行政法院105年度訴更一字第18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

壹、本件被上訴人之代表人已由洪吉山變更為蔡碧珍，茲經其具狀聲明承受訴訟，核無不合，應予准許。

貳、緣上訴人於民國94年9月至98年6月間借用松旺營造有限公司（下稱松旺公司）牌照，承包高雄市政府工務局養護工程處94年度公園二路等AC路面改善工程（再生AC鋪設）等254項工程（下稱系爭工程），未依規定開立統一發票，並漏報銷售額合計新臺幣（下同）445,845,880元；另於96年9月至98年6月進貨105,818,644元，未依法取得憑證。經法務部調查局航業調查處高雄調查站（下稱高雄航業調查站）查獲，移由被上訴人審理結果，就漏報銷售額部分，除核定補徵營業稅額22,292,294元外，並就其同時違反稅捐稽徵法第44條暨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，採擇一從重處罰，按所漏稅額22,292,294元處以1.5倍之罰鍰計33,438,441元。另未依法取得憑證部分，按未依規定取得他人憑證之金額處5%罰鍰5,290,932元，惟最高不得超過100萬元，乃裁處罰鍰100萬元，合計裁處罰鍰34,438,441元。上訴人不服，申請復查，未獲變更，提起訴願，亦遭決定駁回，遂向高雄高等行政法院（下稱原審）提

起行政訴訟，前經原審102年度訴字第399號（下稱前案）判決撤銷訴願決定及原處分（復查決定含原核定補稅及裁處罰鍰處分）。被上訴人不服，提起上訴，經本院105年度判字第486號判決廢棄前案判決，發回原審更為審理，復經原判決駁回，上訴人不服，提起上訴。

參、上訴人起訴主張：一、鍾錦和於82年左右成立上訴人、91年設立協志企業行、94年成立上霸營造有限公司（下稱上霸公司），3家公司之實際負責人均為鍾錦和。嗣於91年左右洽談借用簡富松擔任實際負責人之松旺公司參與投標，工程完結後，由松旺公司取得工程款5%之酬勞，餘歸鍾錦和所有。於合作期間，若鍾錦和之資金足夠，由鍾錦和自行出資，若鍾錦和資金不足，則以每月2%的利息向簡富松之松旺公司借款，乃交待江依潔（現改名為江若境，下同）單獨製作1本帳冊，未與上訴人之帳混同，其間鍾錦和得標之工程均是與瀝青混凝土工作有關，而上訴人也有擔任原料商或是下包(註：此部分均有開立發票並報稅完成)，故上訴人之員工無從知悉所施作之工程是「鍾錦和個人工作」或是「上訴人之工程」。二、依臺灣高雄地方法院(下稱高雄地院)99年度訴字第1405號刑事判決、臺灣高等法院高雄分院(下稱高雄高分院)101年度上易字第183號刑事確定判決、臺灣屏東地方法院(下稱屏東地院)102年度訴字第495號刑事判決、高雄地院101年度重訴字第19號民事判決可知，該等判決均已肯認與松旺公司為借牌行為之人為鍾錦和，非上訴人。是借牌行為存在於鍾錦和與松旺公司間，與上訴人無涉，上訴人並未就借牌行為為營業，當非營業稅之納稅義務人。三、退步言之，縱認與松旺公司合作之相對人為上訴人，惟上訴人與松旺公司為合作關係，並非借牌行為，且依稅捐稽徵法第12條之1規定，既然松旺公司匯入上訴人帳戶之金額僅有22%，而以被上訴人提出之資料扣除上訴人已開立發票之金額，則上訴人所漏開發票之金額為29,741,461元，姑不論上訴人與松旺公司間是否有借牌行為，被上訴人以工程款之全額認列為上訴人

之營業額，亦有與事實不符之處，且違反上開規定，應予撤銷。四、既然鍾錦和同時為上訴人、協志企業行、上霸公司之實際負責人，且所有金額應匯入何帳戶是由鍾錦和決定，則何以發回意旨認為上訴人對所有金額均有控制力，而不認為是鍾錦和對所有金額有控制力？又上訴人確實有提供材料予松旺公司，何來跳開發票。另簡國賓為工地負責人，其係依鍾錦和指派而至工地，並聽從鍾錦和的指揮，惟鍾錦和於指揮時，並未表明其係依何身分為指揮，故而無從以簡國賓之證詞即認定上訴人為承攬並施作松旺公司得標工程之人等語，求為判決撤銷訴願決定及原處分（復查決定含原核定補稅及裁處罰鍰處分）。

肆、被上訴人則以：一、公司之法人人格係由法律所創設，得為權利義務的主體，其為擬制人格並無實際形體，需由自然人(即負責人)對外代表法人執行公司之業務，對內管理公司存續經營應有之作為(如帳務、人事、事務管理等)，上訴人所舉若干刑事判決不足上訴人有利認定之依據。二、認定本件借牌承攬工程者為上訴人之理由：㈠依江若境99年3月22日於高雄航業調查站之調查筆錄、鍾秉修、柯明珠99年10月8日於法務部調查局屏東縣調查站（下稱屏東調查站）之調查筆錄，可知系爭工程之實際營運場所為高雄市○○區○○里○○路○○○○號，參與借牌、承攬系爭工程作業之相關人員，至少有鍾錦和、江若境、鍾秉修、柯明珠及莊秀芳等人，而江若境、莊秀芳及鍾秉修均為上訴人之員工。系爭工程俱為上訴人員工江若境等人分工完成，又系爭工程與業主聯繫時所留之聯絡電話、地址、派駐人員之聯絡人均為上訴人之人員及電話，是難謂與上訴人無涉。又依公司變更登記表之董事、股東名冊，許芳菊、江若境及鍾秉修在涉案期間皆為上訴人之董事或股東，並參與借牌及承攬工程之運作，且皆與鍾錦和有相關密切關係，可見系爭工程之借牌承攬為整個集團之運作，此集團即為上訴人。另依上訴人之工地主任簡國賓、職員莊秀芳於臺灣屏東地方檢察署(下稱屏東地檢署)之訊

問筆錄、相關追討薪資而對上訴人寄存證信函等事證，均足認定系爭工程由上訴人施作，營業人為上訴人。㈡依鍾錦和於臺灣高雄地方檢察署(下稱高雄地檢署)、證人江若境於屏東地檢署之訊問筆錄可知，鍾錦和及江若境承認本件系爭工程上訴人之股東及員工皆有參與，其股東於上訴人賺錢時，亦有參與盈餘分配。又系爭工程之供貨廠商等營業人皆認諾係銷貨予上訴人，而未依規定開立發票予上訴人，卻開立予松旺公司，本件經被上訴人查核結果，與鍾錦和之訊問筆錄及江若境以證人身分具結後之訊問筆錄相符，是以，足證借牌及承攬工程者為上訴人。另依松旺公司實際負責人簡富松於屏東調查站、高雄航業調查站、前案準備程序庭到庭之陳述，其配合方式係松旺公司投標工程及出押標金，如果有得標工程，上訴人再自行招募施作工程所需人工與瀝青，如果沒有得標，則松旺公司收回押標金，足認系爭工程之承攬者為上訴人。㈢本件金流部分，系爭工程款由上訴人的會計江若境所領取，並依上訴人實際負責人鍾錦和指示匯入各帳戶，可證系爭工程之工程款已進入上訴人可控制之範圍。另依前案準備程序庭傳喚證人江若境之證述，本件自不得依上訴人帳戶金流之資料，認定為上訴人承攬系爭工程之總金額。㈣協志企業行、上霸公司之營業地址、鍾錦和個人戶籍地址，皆非本件實際營運場所地址。又上訴人設立日期為82年5月5日，對照借牌行為係自91年5月起，均早於協志企業行、上霸公司之設立日期。可見系爭工程自始即由上訴人所承攬，與鍾錦和個人、協志企業行及上霸公司無關。又依松旺公司實際負責人簡富松於原審準備程序作證松旺公司取得協志企業行所開立統一發票，係一時不察受上訴人欺騙，松旺公司並未與協志企業行有交易。從而，被上訴人認定系爭工程之承攬者為上訴人，應與協志企業行、上霸公司及鍾錦和個人無關。另鍾錦和表示簡富松以前要求其以「協力廠商」名義規避查緝借牌事證，然松旺公司簽定承攬契約書之「協力廠商」為上訴人，可知借牌承攬工程者即為上訴人。㈢屏東

地院102年度訴字第495號刑事判決，與被上訴人查證之事實不同，依本院42年判字第16號、44年判字第48號、75年判字第309號判例要旨，被上訴人認定本件借牌承攬工程者為上訴人，並無不合等語，資為抗辯，求為判決駁回上訴人在原審之訴。

伍、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：本案爭點：本件於94年9月至98年6月間借用松旺公司牌照，承包系爭工程，未依規定開立統一發票，並漏報銷售額合計445,845,880元，另於96年9月至98年6月進貨105,818,644元，未依法取得憑證之違規行為人，究係：1.上訴人之行為或係實際負責人鍾錦和個人之行為？2.被上訴人以上訴人為納稅義務人據以補稅裁罰，是否適法？一、漏報銷售額及未依法取得憑證之違規行為人均為「上訴人」：㈠依鍾錦和於98年12月25日、99年6月26日在高雄航業調查站之調查時供述，上訴人實際負責人鍾錦和坦承借用松旺公司名義投標，松旺公司之大小章、營業登記證，並由會計於實際營運處所在高雄市○○區○○路○○○○號保管運用。又上訴人設立日期為82年5月5日，而協志企業行設立日期為91年11月12日，上霸公司之設立日期為94年7月12日，對照系爭工程借牌行為係自91年5月起，可見系爭工程自始即由上訴人所承攬，與協志企業行及上霸公司無關。另協志企業行、上霸公司、鍾錦和個人戶籍地址，皆非本件實際營運場所地址高雄市○○區○○路○○○○號，是顯見系爭工程與鍾錦和個人、協志企業行及上霸公司，並無關聯。再者，上訴人於系爭期間開立統一發票金額15,681,868元，並經系爭工程之供貨廠商等營業人皆認諾係銷貨予上訴人，然未依規定開立發票予上訴人，卻開立予松旺公司，是依發票之開立情形，亦可認定上訴人負有提供松旺公司系爭工程發票之責任，而非協志企業行、上霸公司或鍾錦和個人。㈡次依證人即松旺公司實際負責人簡富松於99年3月30日屏東調查站、99年10月12日於高雄航業調查站調查、前案104年1月23日準備程序時證稱，松旺公司合作對象為公司

法人即上訴人非鍾錦和個人。又證人即上訴人會計江若境歷次調查時均證述依鍾錦和指示借用松旺公司名義處理投標事務、押標金及結案工程款自松旺公司匯回上訴人、協志企業行、上霸公司帳戶。證人即上訴人記磅員許芳菊於99年10月8日於高雄航業調查站調查時證述：上訴人、協志企業行、上霸工程行之實際負責人為鍾錦和，3家實際營運處所均在高雄市○○區○○里○○路○○○○號，鍾錦和向簡富松借用松旺公司牌照投標等會計帳目及存摺由鍾錦和及江若境負責。證人即鍾錦和之子鍾秉修於99年10月8日於屏東調查站調查時證述曾於上訴人及上霸公司打雜，包括填寫標單、製作合約書等，並由鍾錦和借用松旺公司名義投標。證人即上訴人職員莊秀芳於99年10月8日於屏東地檢署99年度他字第317號政府採購法案調查時證述：因上訴人僅為瀝青廠，須借用松旺公司名義投標，其負責工程標案、合約、結案請款等文書工作。證人即上訴人會計柯明珠於99年10月8日於屏東調查站之調查時證述：依鍾錦和指示前往松旺公司接洽押標金及請款，工程部分則由鍾錦和自行叫料與雇工前往工地現場施工。證人即負責工地現場監督之簡國賓歷次於調查及偵查時證述：借用松旺公司名義得標之工程，現場施作之工程材料由老闆鍾錦和負責叫料，工人則由其負責雇請。綜上，上開證人除簡富松外，均屬上訴人員工，其等接受上訴人實際負責人鍾錦和指示監督辦理系爭工程實際的競標、購料、施作與請款等相關事宜，於鍾錦和未表明係基於個人委任時，自係處於受僱人接受公司指派任務之地位。故鍾錦和係基於上訴人實際負責人地位指揮上開證人從事與松旺公司間之交易，堪以認定。且鍾錦和既為上訴人之實際負責人，則鍾錦和對上訴人之營運具有決定權及控制力，其實際代表上訴人對外執行職務及對內管理之各項作為自應認屬為上訴人之作為，無從切割為鍾錦和個人之行為。㈢本案以松旺公司名義投標之系爭工程多屬柏油工程或道路工程，而上訴人為瀝青廠商，具有之設備或生財器具亦大多為熱煤爐專用燃燒機、瀝

青混合機器等屬於鋪設道路工程相關之機器，而協志企業行則僅有少數設備，足證明施工者應為具有機器設備又具瀝青鋪設經驗之上訴人。又證人簡富松於前案調查時已說明取得協志企業行發票之原因，並說明與松旺公司交易者為上訴人，則松旺公司誤取得協志企業行發票即屬可能，尚無從僅以松旺公司不僅取得上訴人發票亦取得協志企業行發票，即認為施工者並非上訴人。㈣依證人進步砂石行負責人王銘堂於99年7月16日於高雄地檢署99年度偵字第16511號偽證案證稱、證人甲頂混凝土有限公司（下稱甲頂公司）負責人徐培松99年7月16日於高雄地檢署99年度偵字第16511號偽證案之證稱、證人定南土木包工業負責人黃新發101年9月14日於被上訴人所屬旗山稽徵所談話紀錄，及鍾錦和99年10月12日於屏東地檢署99年度他字第317號政府採購法案訊問之陳述可知，上訴人確實借用松旺公司名義投標工程，由上訴人負責訂購原料並支付款項，供應商再依據鍾錦和之指示開立發票予松旺公司；另鍾錦和自承相關工程是用松旺公司名義投標，購買鋼筋、混凝土等，都要用松旺公司的名義去訂貨，但是付錢大部分都是用上訴人的票付錢，但是實際上合約都是松旺公司，因為以後領錢的是松旺公司，亦與供應商之說詞相符，足認系爭工程之供應商亦認定施工者為上訴人而非鍾錦和個人。㈤綜上所述，本件不論依松旺公司對交易流程及交易角色之認知、締約過程、安排施工流程、人員指揮配置及供應商之證述，皆可認定鍾錦和係以上訴人實際負責人身分就系爭工程之參予投標、工程施工、人員分派、資金調度等事項為分配，而營業稅既為對實際從事銷售行為者課稅，本件之納稅義務人自屬上訴人無誤。二、上訴人所主張之相關民事、刑事判決並未就上訴人是否為上開營業事實之營業人為認定：㈠刑事判決部分：上訴人所舉高雄地院99年度訴字第1405號、高雄高分院101年度上易字第183號、屏東地院102年度訴字第495號刑事判決，在廠商實際負責人違反政府採購法第92條之罪，法律適用之重點，在探究廠商是否具投標

資格，或是否使用被起訴廠商之名義為犯罪行為。然稅法上就何人為營業事實之營業人認定，應綜觀全部之營業活動，從經濟實質切入。系爭工程，從投標、結案至盈餘收益之匯回，均在上訴人實際營運處所運作，營業活動之紀錄(帳冊)，亦由上訴人員工江若境紀錄，工地現場亦由上訴人所屬人員於現場指揮完成，且其最終利潤計算，亦歸屬上訴人，其所為整體經濟活動之觀察較為全面，非僅限於工程由何人出名之單一事實。㈡民事判決部分：上訴人所舉高雄地院101年度重訴字第19號判決雖認定與松旺公司借牌者為鍾錦和，然業經高雄高分院103年度重上字第53號判決廢棄，該第二審判決就系爭工程之行為主體，核認屬上訴人之行為，則上訴人援引高雄地院民事第一審判決作為其有利認定之憑據，亦有未合。㈢被上訴人補徵營業稅處分之審查：依行為時營業稅法第1條、第2條第1款、第3條第1項、第2項前段、第32條第1項前段、第35條第1項及第43條第1項第4款、第5款、稅捐稽徵法第21條第1項第3款、第2項及第22條第1款規定，系爭工程之實際承攬及施作者為上訴人，上訴人為銷售行為之納稅義務人，被上訴人依查獲資料，以上訴人借用松旺公司牌照承包系爭工程，卻未依規定開立統一發票，而以松旺公司之發票交付業主，漏報銷售額合計445,845,880元，核定應補徵營業稅額22,292,294元（445,845,880元x 5%），自屬有據。㈣罰鍰部分：㈠就營業稅罰鍰部分：依營業稅法第51條第1項第3款、稅捐稽徵法第44條、行政罰法第7條第1項、第24條第1項規定、財政部97年6月30日台財稅字第09704530660號令及101年5月24日台財稅字第10104557440號令釋意旨，被上訴人依據高雄航業調查站通報及查得資料，核定上訴人於94年9月至98年6月間銷售勞務漏開統一發票銷售額計445,845,880元，漏稅額22,292,294元，違章事證明確。上訴人並未依規定開立統一發票報繳營業稅，其與松旺公司均事前知情，應係故意為之，自應受處行政罰。又依營業稅法第51條規定，按漏稅額22,292,294元處以最高5倍之罰鍰

計111,461,470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255,335,235元（445,845,880元－已逾5年裁處期間銷售額190,510,645元）處5%之罰鍰計12,766,761元（最高不得超過1,000,000元），兩者相較從重者，本件應以營業稅法第51條第1項第3款規定為處罰之法據，被上訴人參酌修正後稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表規定，以上訴人未於裁罰處分核定前繳納稅款，乃按所漏稅額22,292,294元處1.5倍之罰鍰計33,438,441元，洵屬適法允當。㈡未取具進項憑證部分：依財政部84年8月9日台財稅第000000000號函、85年6月19日台財稅第000000000號函意旨，被上訴人以上訴人承攬系爭工程應有進貨之必要，惟要求供應商直接開立發票與松旺公司，未依規定取得進貨憑證，經查明認定未依規定取得進貨憑證之總額為105,818,644元（224,611,514元－已逾5年裁處期間銷售額118,792,870元）處5%之罰鍰5,290,932元，並依稅捐稽徵法第44條第2項規定，就該部分裁處罰鍰上限1,000,000元，亦無違誤等語，因將訴願決定及原處分均予維持，駁回上訴人之訴。

陸、上訴意旨略以：

一、不論是上訴人、協志企業行、上霸公司之實際營運地點均為「高雄市○○區○○路○○○○號」此參上訴人於前案提出之發票章可明，原判決就此即有理由與卷內證據矛盾之違法。又原判決以借牌時間點是91年5月起，斯時只有上訴人存在，故上訴人始為借牌主體。惟斯時尚存在者還有「鍾錦和」個人，為何只以上開3間公司比較，而未比較鍾錦和是否有借牌能力？此部分上訴人一再抗辯，然原判決未予交代，有理由不備之違法。

二、原判決以供貨商之認諾書認為上訴人為行為人，然鍾錦和同時亦出具一份自白書，承認其係借牌行為人及實際施作之人，何以原判決未予採納，原判決並未交代，亦有理由不備及與卷內證據不符之違法。

三、證人江若境於前案同時證述其就上訴人之帳目及鍾錦和與松

旺公司借牌工程之帳目是分列不同帳冊予以記帳；證人許芳菊、莊秀芳之證詞益足證鍾錦和為實際行為人；證人簡國賓之證詞，反足證是由鍾錦和負責施作，並由簡國賓負責籌措工人，與上訴人全然無涉；而簡富松及松旺公司與上訴人間尚有民事訴訟，且於民事訴訟前，即與鍾錦和、上訴人有仇隙，簡富松之證詞，益無可採之理。原判決未審酌上情，即率而認定上訴人為實際行為人，原判決之論述顯有理由與卷內證據不符、違反論理法則之違法。

四、就資金而言，簡富松另有以年利率24%之重利貸款予鍾錦和或上訴人，被上訴人就此尚有開罰並經原審106年度訴更一字第3號審理在案，則可認原判決早已知悉上情，而屬眾所皆知之事實，則原判決尚認為上訴人有財力，所以松旺公司會與之合作，故簡富松所述可採，已與上開案件不符而不足採，故有理由與事實不符之違法。

五、以施工項目、所需機具而言，上訴人之營業登記是為「瀝青供應商」，並非施作道路之廠商，而就道路工程或是柏油工程所需之機具包括「刨除機、鋪裝機、壓路機、夯實機」，上訴人均沒有，何以原判決可以僅以上訴人有瀝青製造之機具率而認定上訴人是施作道路工程之人，原判決就此顯有理由與卷內證據不符之違法。

六、依證人即甲頂公司負責人徐培松、張添泉之證述可知，鍾錦和持有松旺公司大小章，且由鍾錦和以松旺公司名義及牌照參與工程之投標，並自行進料及雇人施作工程，且開立私人支票支付材料費，然原判決未就為何不採納上開對上訴人有利之證人證詞表示意見，亦有理由不備之違法。

七、系爭工程款並非均流入上訴人之帳戶，係會計江若境依鍾錦和之指示，分別匯入上訴人、協志企業行、上霸公司之帳戶。是本件如係上訴人向松旺公司借牌標得工程承作，則與松旺公司決算之工程款，松旺公司為避免日後糾紛無法釐清，勢必要求應先將上訴人分得之工程款全數先匯入上訴人帳戶，豈有任由鍾錦和任意指示其會計人員匯入鍾錦和可控制之

帳戶內，徒生日後紛擾，此亦不合常理，而原判決就上開事實均未予以表示意見，亦有理由不備及理由與卷內證據不符之違法。

八、就本案相關刑事判決，均已認定借牌行為人是鍾錦和，而非上訴人，則何以最終施作工程之人會是上訴人？被上訴人及原判決均未予以交代上訴人與鍾錦和間就系爭工程之關係為何，逕自認定上訴人為實際行為人，用以迴避交代上開法律關係，亦有理由不備之違法等語。

柒、本院查：原判決以：營業行為究竟係公司所為或係公司之實質負責人個人之行為，除參酌該營業行為形式上係以何者之名義為之外（債權行為），仍應以實際從事銷售行為者（以履行行為逆向推論銷售關係）來認定營業稅之稅捐主體，綜合全部事證，本件不論依松旺公司對交易流程及交易角色之認知、締約過程、安排施工流程、人員指揮配置及供應商之證述，皆可認定鍾錦和係以上訴人實際負責人身分就系爭工程之參予投標、工程施工、人員分派、資金調度等事項為分配，而營業稅既為對實際從事銷售（銷售貨物或勞務）行為者課稅，本件之納稅義務人自屬上訴人無誤，不因鍾錦和身兼上訴人及其他營利事業實際負責人身分，並就其經營之營利事業間互相支援作業、流用資金，即得認係以負責人個人名義從事銷售行為等情。本院經核原判決駁回上訴人在原審之訴，並無違誤。茲就上訴理由再予論述如下：

一、按證據之證明力如何或如何調查事實，事實審法院有衡情斟酌之權，苟已斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，而未違背論理法則或經驗法則，自不得遽指為違法。經查：

㈠原判決業已詳述其事實認定之依據及得心證之理由，認定：鍾錦和借用松旺公司名義投標並於高雄市○○區○○路○○○○號處所營運，並綜合上訴人、協志企業行及上霸公司設立時序及資產負債表、出貨廠商簽訂之認諾書等客觀書證、物證觀之，判斷上訴人屬系爭工程之營業人之事實，核與卷內事證並無不符，無違背論理法則或經驗法則，亦無判決不適用

法規或適用不當、不備理由等違背法令情事。上訴人實際在何時地營業，既係由上訴人之實際負責人鍾錦和決定，則上訴人、協志企業行、上霸公司之實際營運地點在何處，並不影響上訴人為系爭工程之營業人之判斷，上訴意旨徒以：原判決誤認上訴人、協志企業行、上霸公司之實際營運地點均非「高雄市○○區○○路○○○○號」，有理由與卷內證據矛盾之違法云云，自不能作為其有利之論據，原判決並無判決理由矛盾之違法。

㈡又原判決係將上開3間公司比較，認定借牌時間點是91年5月起，斯時既有上訴人存在，故上訴人得為借牌主體，且綜合供貨商之認諾書，認定上訴人為營業行為人，至於鍾錦和縱承認其係借牌行為人及實際施作之人，並不足以推翻上訴人為營業行為人之事實，原判決未予採納，並無不合。上訴意旨以：斯時尚存在者還有「鍾錦和」個人，為何只以上開3間公司比較，而未比較鍾錦和是否有借牌能力？鍾錦和亦承認其係借牌行為人及實際施作之人，原判決未予採納，有判決理由不備之違法云云，亦非足取。

二、上訴意旨另以：證人江若境於前案同時證述其就上訴人之帳目及鍾錦和與松旺公司借牌工程之帳目是分列不同帳冊予以記帳；證人許芳菊、莊秀芳之證詞益足證鍾錦和為實際行為人；證人簡國賓之證詞，反足證是由鍾錦和負責施作，並由簡國賓負責籌措工人，與上訴人全然無涉；而簡富松及松旺公司與上訴人間尚有民事訴訟，且於民事訴訟前，即與鍾錦和、上訴人有仇隙，簡富松之證詞，益無可採之理云云。惟查，原判決係以：上開證人除簡富松外，均屬上訴人員工，其等於公司內，接受上訴人實際負責人鍾錦和指示監督辦理系爭工程實際的競標、購料、施作與請款等相關事宜，於鍾錦和未表明係基於個人委任時，自係處於受僱人接受公司指派任務之地位。否則於公司負責人交辦公司經營有關事項時仍需探求負責人之內心真意，必使法律創設法人制度，使團體得以「法人」名義對外從事法律行為，不受個別個人之支

配或影響，及避免個人的財產因此而受到法人事業活動的影響等目的落空。故鍾錦和係基於上訴人實際負責人地位指揮上開證人從事與松旺公司間之交易等情，本件原判決已斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，詳予論斷，將判斷而得心證之理由記明於判決；至於證人即松旺公司實際負責人簡富松其證述松旺公司合作對象為公司法人即上訴人非鍾錦和個人，與卷內「松旺公司與協志公司承攬契約書」（91至94年度）相吻合，且衡諸常情，鍾錦和於案發時已自承並無任何資產，松旺公司亦不可能捨棄有財力設備之上訴人，而與鍾錦和個人訂約，是簡富松之證詞，核予常情相符，亦經原判決詳述甚詳。經核並無違背論理法則或經驗法則，亦無判決不適用法規或適用不當、不備理由等違背法令情事。簡富松是否另與鍾錦和或上訴人涉訟，自不影響其證言之真實，原判決於本案認屬可採，自無理由與卷內證據不符，違反論理法則之違法。上訴意旨徒以：原判決未審酌上情，即率而認定上訴人為實際行為人，原判決之論述顯有理由與卷內證據不符、違反論理法則之違法云云，殊非可採。

三、再者，原判決係依據松旺公司名義投標之系爭工程多屬柏油工程或道路工程，而上訴人為瀝青廠商，系爭工程施工項目、所需機器設備及所開立發票品項，多屬上訴人所有，足認係由上訴人負責並施作，且參酌上訴人員工簡國賓、江若境所證，綜合證據證明施工者應為具有機器設備又具瀝青鋪設經驗之上訴人，並非單以施工項目、所需機具認定，經核並無違背論理法則或經驗法則，亦無判決不適用法規或適用不當、不備理由等違背法令情事。上訴意旨以：上訴人之營業登記是為「瀝青供應商」，並非施作道路之廠商，而就道路工程或是柏油工程所需之機具包括「刨除機、鋪裝機、壓路機、夯實機」，上訴人均沒有，何以原判決可以僅以上訴人有瀝青製造之機具率而認定上訴人是施作道路工程之人，原判決就此顯有理由與卷內證據不符之違法云云，無非就原審取捨證據、認定事實之職權行使，任意指摘原判決有違背法

令情事，並非可採。

四、復查，系爭工程款固非均流入上訴人之帳戶，係會計江若境依鍾錦和之指示，分別匯入上訴人、協志企業行、上霸公司之帳戶，為原審所認定事實，堪認為實。是原審認定：鍾錦和既為上訴人之實際負責人，則鍾錦和對上訴人之營運具有決定權及控制力，其實際代表上訴人對外執行職務及對內管理之各項作為自應認屬為上訴人之作為，無從切割為鍾錦和個人之行為等情。經核並無違背論理法則或經驗法則，亦無判決不適用法規或適用不當、不備理由等違背法令情事。上訴意旨以：本件如係上訴人向松旺公司借牌標得工程承作，則與松旺公司決算之工程款，松旺公司為避免日後糾紛無法釐清，勢必要求應先將上訴人分得之工程款全數先匯入上訴人帳戶，豈有任由鍾錦和任意指示其會計人員匯入鍾錦和可控制之帳戶內，徒生日後紛擾，此亦不合常理，而原判決就上開事實均未予以表示意見，亦有理由不備及理由與卷內證據不符之違法云云，再予爭執，核屬其一己主觀之見，要難謂原判決有違背法令之情事。

五、再查，原判決係綜合證人徐培松等證述，認定系爭工程之相關供貨商供貨之對象為上訴人實際負責人，並依其指示開立發票；另原判決亦特別認定鍾錦和自承相關工程是用松旺公司名義投標，購買鋼筋、混凝土等，都要用松旺公司的名義去訂貨，但是付錢大部分都是用上訴人的票付錢，實際上合約都是松旺公司，因為以後領錢的是松旺公司等語，亦與供應商之說詞相符，足認系爭工程之供應商亦認定施工者為上訴人而非鍾錦和個人等情，均無不合。是本件事證已臻明確，原判決就張添泉在高雄地院民事案件中之證詞，未再予贅述，並無判決不備理由等違背法令情事。上訴意旨徒以：依證人即甲頂公司負責人徐培松、張添泉之證述可知，鍾錦和持有松旺公司大小章，且由鍾錦和以松旺公司名義及牌照參與工程之投標，並自行進料及雇人施作工程，且開立私人支票支付材料費，然原判決未就為何不採納上開對上訴人有利

之證人證詞表示意見，亦有理由不備之違法云云，無非就原審取捨證據、認定事實之職權行使，任意指摘原判決有違背法令情事，並非可採。

六、末查，原判決業已就刑事判決在廠商實際負責人違反政府採購法第92條之罪，法律適用之重點，在探究廠商是否具投標資格，或是否使用被起訴廠商之名義為犯罪行為。然稅法上就何人為營業事實之營業人認定，應綜觀全部之營業活動，從經濟實質切入。本件系爭工程，從投標、結案至盈餘收益之匯回，系爭工程均在上訴人實際營運處所運作，營業活動之紀錄(帳冊)，亦由上訴人員工江若境紀錄，工地現場亦由上訴人所屬人員於現場指揮完成，且其最終利潤計算，亦歸屬上訴人，故刑事法院所為關於是否違反政府採購法要件事實之涵攝，自不拘束行政法院之認定等情甚詳，核無不合。上訴意旨仍以刑事判決均已認定借牌行為人是鍾錦和，而非上訴人，原判決均未予以交代上訴人與鍾錦和間就系爭工程之關係為何，逕自認定上訴人為實際行為人，有理由不備之違法云云，係就原審所為論斷或駁斥其主張之理由，泛言原判決有理由不備之違法，並非可採。

七、從而，上訴論旨，仍執前詞，指摘原判決違背法令，求予廢棄，為無理由，應予駁回。

捌、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98條第1項前段，判決如主文。

中　　華　　民　　國　　108　　年　　11　　月　　20　　日

最高行政法院第四庭

審判長法官　鄭　小　康

法官　蘇　嫊　娟

法官　林　文　舟

法官　帥　嘉　寶

法官　劉　介　中

以　上　正　本　證　明　與　原　本　無　異

中　　華　　民　　國　　108　　年　　11　　月　　20　　日

書記官　劉　柏　君