

最 高 行 政 法 院 判 決

108年度判字第586號

上 訴 人 家興人力資源顧問有限公司

代 表 人 黎金生

訴訟代理人 陳守煌 律師

施博文 會計師

參 加 人 錄興國際股份有限公司

代 表 人 黎高興

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8月30日臺北高等行政法院106年度訴字第589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105年3月28日具函被上訴人所屬中壢稽徵所，主張被上訴人既認定上訴人97年9月至101年12月間銷售勞務，未依規定開立發票予實際交易對象即參加人，卻直接開立予訴外人日月光半導體製造股份有限公司（下稱日月光公司），則應退還或留抵97年9月至101年12月間上訴人銷售勞務予日月光公司之銷項稅額新臺幣（下同）5,476,012元。被上訴人先以105年4月6日北區國稅中壢銷稽字第1050594059號函復上訴人於法無據等語。上訴人復於105年7月6日具函請被上訴人說明法律依據，經被上訴人以105年7月15日北區國稅中壢銷稽字第1050598052號函通知上訴人，其未具體指明適用更正（退稅）之法令依據，請依限辦理等語。上訴人再於105年7月19日具函說明，略以：被上訴人既認上訴人開立銷貨發票予日月光公司是錯誤，依法應開立予參加人，則上訴人已依法就97年9月至101年12月間提供外勞之食宿及管理服務開立發票並繳納稅額予日月光公司，如果還要「再」

01 開立發票予參加人，顯然重覆課營業稅，依稅捐稽徵法第28
02 條第2項規定，申請退還（或留抵）前已開立予日月光公司
03 之溢繳稅款等語。案經被上訴人以105年7月25日北區國稅中
04 壢銷稽字第1051410656號函（下稱原處分）否准其申請。上
05 訴人不服，循序提起行政訴訟，並聲明：訴願決定及原處分
06 均撤銷；被上訴人應作成准予退還營業稅額5,476,012元及
07 自上訴人退稅申請書送達被上訴人105年3月31日起至實際退
08 還止，按郵政儲金一年期定期儲金固定利率計算之利息之行
09 政處分。經原審判決駁回，乃提起本件上訴。

10 二、上訴人起訴主張、被上訴人於原審之答辯及參加人之陳述，
11 均引用原判決所載。

12 三、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：被上訴人係以
13 上訴人97年9月至101年12月間有銷售勞務之事實，本應開立
14 銷貨發票予勞務轉包之對象即參加人，卻直接開立銷貨發票
15 予勞務提供對象日月光公司，則上訴人未依規定給予憑證及
16 日月光公司未依規定取得憑證，皆違反稅捐稽徵法第44條規
17 定，另參加人未依規定取得上訴人開立之進項憑證並漏報同
18 額銷售額部分，亦分別違反稅捐稽徵法第44條及加值型及非
19 加值型營業稅法（下稱營業稅法）第51條第1項第3款規定，
20 上述跳開發票之結果，涉及不同違章漏稅行為，且交易對象
21 與勞務提供對象不同，並無重複開立銷售額情事，尚不能因
22 開立與非實際交易對象而得免開立發票，因而駁回上訴人之
23 申請。是不論上訴人實際交易對象究竟是日月光公司或參加
24 人，上訴人均應開立發票申報銷售額，至開立發票之對象與
25 實際交易對象倘有不符，則係涉未依規定給與他人憑證之行
26 為罰問題。準此，上訴人雖另遭被上訴人認定其有未依規定
27 給與他人憑證之違章行為，然被上訴人並未要求上訴人就被
28 上訴人所認定實際交易對象為參加人部分，再繳納一次營業
29 稅，上訴人主張仍須「再次」開立同等數額之發票予參加人
30 ，顯係重複課徵營業稅云云，顯有誤會。另本院107年度判
31 字第316號判決，雖就原審法院106年度訴字第524號判決認

01 定承攬日月光公司外勞食宿管理業務者為參加人而非上訴人
02 之事實，認有事實未憑證據之違法，遂將該相關部分廢棄發
03 回原審更為審理，則上訴人應開立發票之對象究竟是日月光
04 公司或參加人雖猶待審理，惟事涉上訴人是否未依規定給與
05 他人憑證之行為罰問題，上訴人無重複繳納營業稅款一節，
06 則無疑義，故上訴人主張被上訴人應退還前已開立發票予日
07 月光公司之溢繳稅款云云，並不足採。本件難認有何該當稅
08 捐稽徵法第28條第2項規定之事由，被上訴人否准上訴人退
09 還營業稅溢繳稅款或轉併累積留抵稅額之申請，訴願決定予
10 以維持，均於法無違等語，判決駁回上訴人在原審之訴。

11 四、本院按：

12 （一）營業稅法第15條第1項規定：「營業人當期銷項稅額，扣
13 減進項稅額後之餘額，為當期應納或溢付營業稅額。」第
14 35條第1項規定：「營業人除本法另有規定外，不論有無
15 銷售額，應以每2月為一期，於次期開始15日內，填具規
16 定格式之申報書，檢附退抵稅款及其他有關文件，向主管
17 稽徵機關申報銷售額、應納或溢付營業稅額。其有應納營
18 業稅額者，應先向公庫繳納後，檢同繳納收據一併申報。
19 」營業稅係對營業人銷售貨物或勞務行為所課徵之銷售稅
20 ，依上述規定，可知我國營業稅原則上是採取加值型營業
21 稅，即對貨物或勞務在生產、提供或流通之各階段，就銷
22 售金額扣抵進項金額後之餘額（即附加價值）課稅，且係
23 以當期所申報之銷項稅額扣減進項稅額後之餘額，作為當
24 期之應納或溢付營業稅額（司法院釋字第397號解釋理由
25 書參照），自不生重複課稅問題。然該加值有可能為零或
26 甚至是負數，依營業人實際銷售金額而定。

27 （二）經查，原判決依原處分所載及上訴人、參加人分別提起之
28 行政訴訟，認定被上訴人係以上訴人97年9月至101年12月
29 間有銷售勞務之事實，本應開立銷貨發票予勞務轉包之對
30 象即參加人，而上訴人卻直接開立銷貨發票予勞務提供對
31 象日月光公司，即上訴人未依規定給予憑證及日月光公司

01 未依規定取得憑證，皆違反稅捐稽徵法第44條規定，另參
02 加人未依規定取得上訴人開立之進項憑證並漏報同額銷售
03 額部分，亦違反稅捐稽徵法第44條及營業稅法第51條第1
04 項第3款規定，分別經被上訴人對日月光公司、上訴人依
05 稅捐稽徵法第44條規定處以罰鍰；對參加人未依規定取得
06 上訴人開立之進項憑證並漏報同額銷售額部分，亦予以核
07 定補稅及依違反稅捐稽徵法第44條、營業稅法第51條第1
08 項第3款規定處以罰鍰，被上訴人並未要求上訴人就被上
09 訴人所認定實際交易對象為參加人部分，再繳納一次營業
10 稅，上訴人並無重複繳納營業稅等情，核其認定並無與卷
11 內證據不合情事。另日月光公司就其受裁罰事件未提起復
12 查而確定；上訴人所提行政訴訟，經原審106年度訴字第
13 524號判決駁回，並經本院107年度判字第316號判決部分
14 確定、部分廢棄發回，原審更為審理結果以107年度訴更
15 一字第67號判決駁回，經上訴人提起上訴於本院繫屬中（
16 108年度上字第846號）；參加人所提行政訴訟，經原審10
17 5年度訴字第1347號判決駁回，並經本院107年度判字第61
18 6號判決廢棄發回，原審更為審理結果以107年度訴更一字
19 第121號判決駁回，經上訴人提起上訴於本院繫屬中（108
20 年度上字第653號）。被上訴人對上訴人所為上開罰鍰處
21 分，對參加人所為上開補稅處分及罰鍰處分，均非本件所
22 要審查之行政處分。又上開罰鍰處分、補稅處分除具無效
23 事由而當然無效外，在未經撤銷、廢止或因其他事由失效
24 前，其效力繼續存在。上訴人應開立發票之對象究竟是日
25 月光公司或參加人，雖於本院審理中，惟該他案乃係關於
26 上訴人是否未依規定給與他人憑證之行為罰問題，與參加
27 人是否補稅與未依規定開立發票之行為罰問題，並不涉及
28 上訴人是否重複繳納營業稅款之事實。上訴人上述跳開發
29 票之結果，涉及不同違章漏稅行為，且交易對象與勞務提
30 供對象不同，並無重複開立發票申報銷售額情事，尚不能
31 因開立與非實際交易對象而得免開立發票；易言之，不論

上訴人實際交易對象究竟是日月光公司或參加人，上訴人均應開立發票申報銷售額，至開立發票之對象與實際交易對象倘有不符，則係涉未依規定給與他人憑證之行為罰，並無重複繳納營業稅或溢繳營業稅。原判決已敘明其判斷之依據及得心證之理由，依法洵無不合。上訴意旨主張：納稅義務人開立發票予不同對象所生之營業稅，為各自獨立，不能互抵，縱如被上訴人所認本件有轉包，被上訴人應就上訴人開立發票予日月光公司之營業稅部分退稅予上訴人，而另就上訴人應開立發票予參加人之部分另外課營業稅加計漏稅罰，原判決顯錯認漏稅罰性質，適用法規不當云云，執其主觀之見為指摘，自非可採。另上訴意旨主張：上訴人將外勞伙食轉包給嘉苗食品有限公司，足證上訴人係承攬日月光公司，才能轉包一節，屬上訴人向本院提起上訴後主張之新事實，本院尚無從斟酌（行政訴訟法第254條第1項規定參照），上訴人據以指摘原判決違法，並無可採。

（三）綜上所述，原判決並無上訴人所指有違背法令之情形，上訴意旨指摘原判決違背法令，求予廢棄，為無理由，應予駁回。

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、第98條第1項前段，判決如主文。

中 華 民 國 108 年 12 月 19 日

最高行政法院第二庭

審判長法官 吳 東 都

法官 陳 秀 嫻

法官 王 俊 雄

法官 林 妙 黛

法官 胡 方 新

以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

中 華 民 國 108 年 12 月 19 日

書記官 張 玉 純

