

最 高 行 政 法 院 判 決

109年度判字第336號

上 訴 人 家興人力資源顧問股份有限公司(原為有限公司)

代 表 人 黎金生

訴訟代理人 陳守煌 律師

施博文 會計師

被 上 訴 人 財政部北區國稅局

代 表 人 王綉忠

送達代收人 江方琪

上列當事人間營業稅事件，上訴人對於中華民國108年7月18日臺北高等行政法院107年度訴更一字第67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、事實概要：

1.被上訴人認定上訴人有以下違反營業稅法之違章行為，而以單一處分(下稱原處分)對之為補稅及裁罰規制決定，爰說明如下：

A.(因漏銷所生)補稅規制決定之作成：

(1).規制內容：

補徵上訴人營業稅新臺幣(下同)536,197元。

(2).漏稅違章行為之內容：

(A).上訴人於民國97年9月至101年12月之稅捐週期內，因承攬由錄興國際股份有限公司(下稱錄興公司)轉包自日月光半導體製造股份有限公司中壢分公司(下稱日月光公司)之外籍勞工(下稱外勞)住宿管理業務，而銷售勞務予錄興公司並收取報酬。依法應開立銷項統一發票(下稱銷項發票)予實際進貨人，卻違法漏未開立銷售額共計為9,712,607元(不含稅)之銷項發票予實際進貨人，逃漏營業稅額485,630元。

【註】後於復查決定中將不含銷售額減為8,594,319元，逃漏營業稅額則減為429,716元，均詳後所述。

(B).上訴人於101年10月至11月間之稅捐週期內，自錄興公司處收取外勞機票、體檢費及交通費差額等勞務銷售收入共計988,837元(含稅)，依法應開立銷項發票予錄興公司，卻違法漏未開立銷售額共計為941,750元(不含稅)之發票予錄興公司，逃漏營業稅額47,088元。

(C).上訴人同樣於101年10月至11月間之稅捐週期內，收取力特光電科技股份有限公司(下稱力特公司)之退佣回饋金，自力特公司取得報酬73,050元，而短漏開立銷項發票69,571元予力特公司，逃漏營業稅額3,479元。

(3).補稅金額之計算：

$485,630\text{元} + 47,088\text{元} + 3,479\text{元} = 536,197\text{元}$ 。

B.(因銷項憑證開立不實所生)裁罰規制決定之作成：

(1).規制內容：

裁處上訴人罰鍰807,112元。

(2).漏稅違章行為之內容：

(A).上訴人99年11月至101年12月間，承攬由錄興公司轉包自日月光公司之外勞業務，未依規定開立銷項發票予錄興公司，卻直接開立銷項發票予日月光公司，其(不含稅)銷售額合計為15,200,494元。

(B).上述一、1.A.(2).(B).之「取自錄興公司處收取外勞機票、體檢費及交通費差額等勞務銷售收入共計988,837元(含稅)」部分，如前所述，上訴人應依法開立銷項發票予錄興公司，但卻違法未開立銷售額共計為941,750元(不含稅)之銷項發票予實際進貨人之錄興公司。

【註】上述一、1.A.(2).(A).及(C).二部分之不含稅

銷售額 9,712,607 元 (復查決定減為 8,594,319 元) 與 69,571 元，亦有同樣違章情事，但因已逾裁罰期間，而不在本案裁罰範圍內。

(3). 罰鍰金額之計算：

$(15,200,494 \text{ 元} + 941,750 \text{ 元}) \times 5\% = 807,112 \text{ 元}$ 。

C. (因虛進所生) 補稅與裁罰規制決定之作成：

(1). 規制內容：

(A). 補徵上訴人營業稅 256,312 元。

(B). 裁罰漏稅額 2.5 倍之罰鍰 640,780 元。

(2). 漏稅違章行為之內容：

上訴人於 101 年 12 月間，明知沒有向以下 4 家公司 (下稱錄興公司等 4 家公司) 進貨之事實，卻取得該 4 家公司開立之進項發票 (發票之不含稅銷售額合計數為 5,126,225 元)，並持以申報營業稅 (作為計算營業稅額之減項)，因此逃漏營業稅 256,312 元。

(A). 錄興公司。

(B). 家事通人力股份有限公司。

(C). 協展人力仲介股份有限公司。

(D). 錄興企管股份有限公司。

D. (以不得扣抵進項扣抵所生) 補稅與裁罰規制決定之作成：

(1). 規制內容：

(A). 補徵上訴人營業稅 49,696 元。

(B). 裁罰漏稅額 1 倍之罰鍰 49,696 元。

(2). 漏稅違章行為之內容：

上訴人於 102 年 1 月間向英屬維京群島商太古股份有限公司臺灣分公司敦化營業所 (下稱太古公司) 購入 7 人座之自用乘人小客車，自太古公司處取得不得扣抵之進項憑證 (不含稅之銷售金額為 993,904 元)。卻違法持以扣抵銷項稅額，致生逃漏營業稅 49,696 元之結果。

2. 以上 4 個規制決定如予合計，上訴人所受之補稅及裁罰金額總數如下：

01 A.補徵營業稅額 842,205元 (536,197元 +256,312元 +49,696元
02 =842,205元)。

03 B.裁處罰鍰 1,497,588元 (807,112元 +640,780元 +49,696元 =1
04 ,497,588元)。

05 3.上訴人不服原處分而申請復查，復查結果如下：

06 A.補稅部分，追減營業稅額 55,914元，變更為補徵營業稅 78
07 6,291元。理由則是：

08 (1).前述一、1.A.(2).(A).所載「違法漏未開立發票予實際
09 進貨人之銷項發票，其 97年度 (9月至12月)之不含稅銷
10 售額應為 8,594,319元，而非原認定之 9,712,607元。對
11 應之逃漏營業稅額也應調整為 429,716元，而非原處分
12 核定之 485,630元。

13 (2).485,630元與 429,716元之差額即為 55,914元，此等稅額
14 應予扣除。

15 B.裁罰部分，追減罰鍰金額 128,156元，變更為罰鍰金額為 1
16 ,369,432元。理由則是：

17 (1).前述一、1.C.所載之漏稅違章結果，因上訴人於復查決
18 定前已於 104年 12月 16日補繳稅款，依行為時稅務違章
19 案件裁罰金額或倍數參考表之規定，應處 2倍之罰鍰，
20 而非原處分核定之 2.5倍罰鍰。

21 (2).前開違章行為造成之漏稅結果為 256,312元，裁罰 2倍之
22 罰鍰為 512,624元，與原處分核定之 2.5倍罰鍰 640,780
23 元相較，相差 128,156元。此等罰鍰金額應依法減除。

24 4.上訴人就復查決定提起訴願，經財政部於 106年 2月 23日作成
25 台財法字第 10613903640號訴願決定，駁回上訴人之訴願。
26 上訴人乃就以下之部分，向原審法院提起行政訴訟。

27 A.前述一、1.A.(2).(A)所示違章行為 (違章行為之內容已經
28 復查決定予調整，即「未將 97年 9月至 12月間、銷售總額
29 共計為 8,594,319元之銷項發票，開立並交付予實際進貨
30 人」之認定，及其所對應之補稅規制決定 (兼含裁罰處分
31 ，原因詳後)。

01 B.前述一、1.B.(2).(A).所示下列違章行為，未依規定開立
02 銷項發票予進貨人錄興公司，而直接開立銷項發票予日月
03 光公司，不含稅銷售額共計為15,200,494元之認定，及其
04 所對應之裁罰規制決定。

05 C.前述一、1.C.(2).所示違章行為(即「上訴人於101年12月
06 間，明知沒有向錄興公司等4家公司進貨之事實，卻取得
07 該4家公司開立之進項發票，其發票之不含稅銷售額合計
08 數為5,126,225元。上訴人並持以申報營業稅，作為計算
09 其營業稅額之減項，因此逃漏營業稅256,312元」)之認定
10 ，及其所對應之補稅與裁罰規制決定。

11 5.原審法院受理上訴人所提訴訟後，於106年10月26日作成106
12 年度訴字第524號判決(下稱前判決)，駁回上訴人之訴。上
13 訴人乃提起上訴，經本院於107年5月31日作成107年度判字
14 第316號判決(下稱本院發回判決)，而為以下之主文諭知：

15 A.廢棄前判決而發回原審法院重為審理之部分：

16 (1).有關上訴人請求撤銷「97年9月至97年12月間短漏開銷
17 售額8,594,319元之補稅及處罰」部分。

18 【註】依上所述，原處分對此部分違章行為並未為裁罰
19 規制決定，本院發回判決卻載有「及處罰」3字
20 ，係另有原因，詳後所述。

21 (2).有關上訴人請求撤銷「99年11月至101年12月間未依規
22 定開立(銷項)發票予(真實進貨人)錄興公司，(不實申
23 報；本院發回判決誤載為『漏報』)銷售額15,200,494
24 元之行為罰」部分。

25 【註】原處分就「未開立發票予實際進貨人」違章行為
26 所作成之行為罰裁罰807,112元規制決定，對應
27 之違章事實有二部分。一為前述「99年11月至10
28 1年12月間」之「未依規定開立銷項總銷售額為1
29 5,200,949元之發票予實際進貨人」；另一部分
30 則係「101年10月至11月間」之「收取外勞機票
31 、體檢費及交通費差額等勞務銷售收入，不含稅

銷售額共計為941,750元」部分。此部分不在前
判決之起訴範圍內，也不在發回更為審理之範圍
內。

B.上訴人其餘上訴駁回。

6.原審法院乃就前開經發回之部分作成107年度訴更一字第67
號判決(下稱原判決)，駁回上訴人之訴，上訴人因此提起本
件上訴。

二、上訴人於起訴時或發回更審後之主張、以及被上訴人在第一
審之二次答辯，均引用前判決及原判決之記載。

三、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，而為以下事實認定
及法律涵攝。

1.認為前開經本院發回判決之二項爭點事實(即「上訴人於97
年間是否有未開立發票予實際進貨人錄興公司」之違章事實
，與「上訴人於99年11月至101年12月間，是否違法未開立
銷項發票予實際交易對象」之違章事實)，其應開或已開發
票所對應之真實交易(銷售行為)，成立於上訴人與錄興公司
間(意即「在前開期間內，錄興公司方為上訴人銷售勞務之
真實進貨人」)。理由如下：

A.從錄興公司與日月光公司簽訂一般外勞委任招募契約(下
稱委招契約)之內容觀之，在前開期間內，上訴人非屬該
委招契約之當事人，亦非銷售勞務之人，僅係於97年9月
至101年12月間承攬由錄興公司轉包之日月光公司外勞住
宿管理業務。故向其進貨勞務之主體，應為錄興公司。因
為：

(1).96年1月25日簽訂之委招契約，期間自96年1月25日至99
年1月25日，合計3年，締約當事人為日月光公司及錄興
公司。依96年1月30日上訴人及錄興公司書立之聲明書
所示，上訴人承辦上開委招契約第7條之業務。

(2).99年12月22日簽訂之委招契約，期間自99年1月25日至1
02年1月25日，合計3年，締約當事人為日月光公司及錄
興公司。

01 (3).100年2月16日簽訂之委招契約條款變更協議，期間自99
02 年10月1日至102年1月25日。締約當事人同為日月光公
03 司及鎔興公司，原為「委任及食宿併約」，變更為「委
04 任及宿」併約，刪除「食」之部分。

05 (4).101年12月18日簽訂之住宿契約，期間自102年1月25日
06 至105年1月25日，締約當事人則為日月光公司與上訴人
07 。

08 (5).102年1月25日簽訂委招契約，期間自102年1月25日至10
09 5年1月25日，締約雙方為日月光公司及鎔興公司。而依
10 104年9月16日上訴人之說明書，因鎔興公司無住宿及管
11 理服務，經雙方協議及取得諒解，改由上訴人提供服務
12 (依96年1月30日上訴人及鎔興公司之聲明書，送交日月
13 光公司，而於文到7日內無異議聲明或索賠者)，鎔興公
14 司與日月光之間，已無任何契約關係與法律責任。

15 B.契約之真意及其解釋，要由契約之主要目的及其經濟價值
16 立論。日月光公司與鎔興公司所簽訂之委招契約，自96年
17 1月25日起至105年1月25日止，簽訂了3次，共計9年。其
18 重心在於外籍勞工之招募與食宿之處理，當然也包括外勞
19 逃跑之控管及因鎔興公司作業疏失而導致外勞名額之喪失
20 (或鎔興公司因故未能將外勞交付日月光公司，導致聘僱
21 許可遭撤銷)，每名要賠償日月光公司3萬元。經查：

22 (1).依第1次(96年1月25日至99年1月25日)之委招契約，雖
23 宣稱由上訴人承辦。然此委招契約第7條業務僅為食宿
24 部分，至於其他關於外籍勞工之招募、外勞逃跑之控管
25 及相關之賠償約定等，均未因96年1月30日鎔興公司及
26 上訴人之聲明書而一併由上訴人承辦。縱日月光公司無
27 意見，鎔興公司104年9月16日說明書宣稱「與日月光間
28 ，已無任何契約關係與法律責任」云云，仍不足採。

29 (2).就契約之整體而言，3件效期合計9年的契約，先由「第
30 1次委任及食宿併約」，其間於96年1月30日上訴人及鎔
31 興公司之聲明書，就委招契約第7條業務由上訴人承接

01 外勞之食宿(及因食宿而衍生之管理)。「第2次委任及
02 食宿併約」仍有第7條業務，即包括外勞之食宿及因食
03 宿而衍生之管理。倘若如同96年1月30日上訴人及錄興
04 公司之聲明書所稱錄興公司並無「經營外勞食宿管理」
05 業務，而需他人協助處理經營外勞食宿管理之業務者，
06 錄興公司又何需簽訂「第2次委任及食宿併約」，且於
07 第2次委任及食宿併約中言明錄興公司應依契約第7條所
08 訂付款時程開立發票註明合約名稱向日月光公司請款。
09 足證第1、2次之委招契約，均係由錄興公司與日月光公
10 司簽訂，而僅將兩次契約第7條業務(外勞之食宿及因食
11 宿而衍生之管理)委由上訴人協助處理。而且「第2次委
12 任及食宿併約(99年1月25日至102年1月25日)」履行期
13 間，日月光公司及錄興公司就委任招募契約，達成條款
14 變更之協議就99年10月1日至102年1月25日期間，將原
15 為「委任及食宿併約」，變更為「委任及住宿併約」，
16 刪除「食」的部分，款項也因之減縮(由食宿費用5千元
17 至5,500元，變更為住宿費用2千元)。由此可見，日月
18 光公司就外勞飲食的事務，已經自行辦理，而無需委外
19 處理。

20 (3).日月光公司及錄興公司簽訂之第3次委招契約(102年1月
21 25日至105年1月25日)，已係單純之委招契約，已無涉
22 外勞之食宿事宜。日月光公司僅將第3次委招契約有關
23 第7條之變更協議(住宿費用2千元)，由日月光公司及上
24 訴人另行簽訂住宿契約，而就日月光公司外勞之住宿事
25 宜(及住宿而衍生之管理)，於第3次委招契約期間(102
26 年1月25日至105年1月25日)，由上訴人依合約處理之。

27 2.在前開事實基礎下，被上訴人對上訴人前開違章行為之認定
28 於法無違。理由如下：

29 A.由歷次相關契約所呈現者，係錄興公司與日月光公司簽訂
30 「第1次委任及食宿併約」，其間於96年1月30日上訴人及
31 錄興公司之聲明書，就委招契約第7條業務，由上訴人承

01 接外勞之食宿及相關之管理。而「第2次委任及食宿併約
02 (99年1月25日至102年1月25日)」履行期間，日月光公
03 司及鎔興公司就食宿部分自99年10月1日至102年1月25日
04 ，刪除「食」的部分，由日月光公司自行辦理外勞飲食事
05 務，僅由鎔興公司處理契約第7條關於住宿之業務(鎔興公
06 司仍委由關係企業之上訴人處理)。日月光公司及鎔興公
07 司之第3次委招契約(期間自102年1月25日至105年1月25日
08)僅屬單純委招，無涉於外勞之食宿事宜(飲食的部分，日
09 月光自行處理，而住宿部分與上訴人簽約委外處理)。是
10 以：

11 (1).鎔興公司與日月光公司前後合計簽訂3次委招契約，其
12 中第1次契約中含有代募引進外勞及成立外勞中心(負責
13 外勞食宿及外勞管理)，鎔興公司將外勞食宿管理業務
14 委由關係企業之上訴人提供，此聲明書及委招契約亦已
15 證實上訴人轉包之事實。第2次契約中則含有代募引進
16 外勞及成立外勞中心(負責外勞食宿及外勞管理)，日月
17 光公司及鎔興公司就食宿部分於99年10月1日至102年1
18 月25日期間刪除「食」部分，而住宿部分仍為上訴人提
19 供協助。依據第1、2次契約第7條約定之付款時程，應
20 由鎔興公司開立發票，並依日月光公司請款作業流程向
21 日月光公司請款，發票應註明合約(專案)名稱。故鎔興
22 公司銷售貨物及勞務時應開立發票給日月光公司，而上
23 訴人則應開立發票與鎔興公司，如此方符加值型及非加
24 值型營業稅法(下稱營業稅法)之規定。

25 (2).又日月光公司取據非實際交易對象之發票(應取具鎔興
26 公司開立之發票，而非上訴人所開立)而遭裁罰事件，
27 日月光公司業於104年11月6日在公開資訊觀測站揭示該
28 重大訊息(內容如下所示)。此為對日月光公司有負面影
29 響的情事，日月光公司取據非實際交易對象之發票(應
30 取具鎔興公司開立之發票，而非上訴人)而遭裁罰事件
31 ，於公開資訊觀測站重大訊息上公布。足見日月光公司

亦認同上開關於3次委招契約所呈現內容之論述。

【註】前開公告內容為：

公告本公司104年11月5日受國稅局裁罰案說明：

1.事實發生日：104年11月5日。

2.發生緣由：日月光半導體製造股份有限公司中壢分公司，因民國99年12月至民國101年12月未遵行稅捐稽徵法第44條，經國稅局裁處以新臺幣100萬元罰鍰。

3.處理過程：將依規定於期限內繳交罰鍰。

4.預計可能損失：罰鍰新臺幣100萬元。

5.可能獲得保險理賠之金額：無。

6.改善情形及未來因應措施：將依法令規定辦理。

7.其他應敘明事項：無。

(3).再者，日月光公司經被上訴人進行調查，曾於104年10月8日出具光封中財字第1041008001號說明函，自陳委由錄興公司代辦招募引進外勞並從事相關食宿管理，而上訴人是錄興公司之關係企業，承辦外勞之食宿管理，並載明：「會計人員於帳載傳票時亦一律以『錄興(公司)』」記載。」係便宜措施。而稱錄興公司(原判決誤載為上訴人)是代辦招募引進外勞業務，而家興公司是負責外勞食宿管理業務等語，正是前述第1至3次委招契約就食宿之處理，第1次是錄興公司簽約包括食宿部分，而錄興公司自行委由上訴人協助；第2次是錄興公司簽約包括食宿(但協議變更為僅有住宿)部分，而住宿部分錄興公司仍委由上訴人協助，第3次是與錄興公司簽約(代辦招募引進外勞業務)，而與上訴人另簽約(處理外勞住宿及管理)。如此以觀，上訴人、日月光公司與錄興公司三者間之契約均有不同，當然要依個別契約所發生之法律關係，進行發票之開立與請款。而日月光公司及錄興公司之第3次委招契約(102年1月25日至105年1月25日)，僅屬單純委任招募，住宿部分與上訴人簽約處理；故第3次委招契約無關於外勞食宿部分。所以上

01 訴人於103年1月10日就第1、2次委招契約相關食宿部分
02 之交易(補申報98年1月至101年12月短漏銷售額)自動補
03 報並補繳在案。

04 (4).日月光公司於97年1月至101年12月間共計匯款142,609,
05 450元予上訴人,並由上訴人直接開立發票與日月光公
06 司。但日月光公司係與鎔興公司簽訂委招合約(其中第7
07 條包括成立外勞中心,負責外勞食宿及外勞管理之業務
08),簽約之對象並非上訴人。因此依合約款項之交付應
09 是日月光公司付款給鎔興公司,再由鎔興公司付款給上
10 訴人;至於發票亦應由上訴人就外勞食宿部分開立發票
11 給鎔興公司,而鎔興公司就合約全額開立發票給日月光
12 公司以資請款(如同日月光公司公開資訊觀測站重大訊
13 息之說明),故上訴人未依規定開立發票,足堪認定。

14 B.上訴人雖主張:被上訴人既未能證明鎔興公司有取得轉包
15 利益,自不應逕認上訴人與鎔興公司有轉包行為而有逃漏
16 稅。且上訴人既已開立發票予日月光公司,銷項稅額5,47
17 6,012元,而被上訴人認定應開立予鎔興公司,充其量只
18 是開立對象錯誤,被上訴人僅能適用營業稅法第48條第1
19 項規定處罰,對本件交易並無漏稅。況上訴人向被上訴人
20 申請退還開給日月光公司發票所繳交之營業稅,亦經被上
21 訴人否准,足認被上訴人亦認定上訴人開立予日月光公司
22 發票所繳營業稅為真正等情。惟查:

23 (1).本件上訴人非單純之發票記載錯誤,自與營業稅法第48
24 條第1項規定之情形不同,上訴人主張縱其發票開立錯
25 誤,被上訴人僅能適用營業稅法第48條第1項規定處罰
26 等情,自非可採。

27 (2).次依鎔興公司與上訴人公司之董事、監察人或其他負責
28 人資料查詢表所載,鎔興公司之股東成員即為上訴人之
29 股東,鎔興公司是否因此未取得轉包利益(鎔興公司與
30 上訴人為關係企業),已非無疑。

31 (3).況我國現行加值型營業稅係就各個銷售階段之加值額分

01 別予以課稅之多階段銷售稅，係對營業人之「銷售行為
02 」課稅，只要將貨物或勞務銷售移轉，即發生課稅事實
03 ，而不問銷售行為是否以營利為目的，故營業人不論是
04 否獲利，均須課稅。且各銷售階段之營業人皆為營業稅
05 之納稅義務人，故營業稅立法意旨係對營業人就各個銷
06 售階段之增值額分別予以課稅，因此應就各銷售階段之
07 營業人單獨論斷，不能僅依國家整體營業稅收論斷，方
08 符合其立法精神。況關於非交易對象之人是否已按其開
09 立發票之金額報繳營業稅額，不影響銷售貨物或勞務之
10 營業人補繳增值型營業稅之義務，均符營業稅法第2條
11 第1款、第3條第1項、第32條第1項前段之立法意旨，與
12 憲法第19條之租稅法律主義尚無牴觸，亦經司法院作成
13 釋字第685號解釋在案。

14 (4). 換言之，公庫財政上之收支情形，或增值型營業稅事實
15 上可能發生之追補效果，均不能改變法律明定之租稅主
16 體、租稅客體及租稅客體對租稅主體之歸屬，而租稅義
17 務之履行是否符合法律及憲法意旨，並非僅依公庫財政
18 上之收支情形或特定稅制之事實效果進行審查，仍應就
19 法定納稅義務人是否及如何履行其納稅義務之行為認定
20 之，始符租稅法律主義之本旨。且基於租稅法定主義，
21 國家之稅制既有明確規範，納稅主體自不容由營業人任
22 意變更之，是上訴人透過自行交易安排設計，任意將營
23 業稅納稅主體改變或轉移之跳開發票行為，已違反營業
24 稅法之立法精神。準此，在營業稅法制下，上訴人及鎔
25 興公司為個別獨立之營業及納稅主體，各該主體因營業
26 稅相關法規所生之權利義務，即應各自承擔。從而，被
27 上訴人以上訴人違反營業稅法規定而補稅，與鎔興公司
28 亦因違反營業稅法規定而補稅，係屬二事。

29 (5). 至上訴人主張其已按開立發票予日月光公司之金額報繳
30 營業稅，經被上訴人否准退稅，與本件應補徵營業稅亦
31 非相同，上訴人前開主張顯係誤解法令，委無足採。

01 3.本件補稅核課處分未逾7年核課期間，故處分合法。

02 A.相關法規範之說明：

03 (1).稅捐稽徵法第21條第1項第1款及第3款：

04 稅捐之核課期間，依左列規定：

05 一、依法應由納稅義務人申報繳納之稅捐，已在規定期
06 間內申報，且無故意以詐欺或其他不正當方法逃漏
07 稅捐者，其核課期間為5年。

08 二、... ..

09 三、未於規定期間內申報，或故意以詐欺或其他不正當
10 方法逃漏稅捐者，其核課期間為7年。

11 (2).稅捐稽徵法第21條第2項

12 在前項核課期間內，經另發現應徵之稅捐者，仍應依法
13 補徵或並予處罰；在核課期間內未經發現者，以後不得
14 再補稅處罰。

15 B.上訴人雖執上開規定，主張：其自97年9至12月間營業收
16 入及所生營業稅部分已逾法定5年核課期間，被上訴人不
17 得補稅及罰鍰云云。

18 C.惟查：

19 (1).上開稅捐稽徵法第21條第1項第1款規定5年之核課期間
20 ，係以納稅義務人已在規定期間內「誠實申報」為前提
21 。

22 (2).如納稅義務人雖在規定期間內申報，惟未盡誠實申報之
23 作為義務，而故意以詐欺或匿報、短報、漏報之積極作
24 為或消極不作為之不正當方法逃漏稅捐者，即與稅捐稽
25 徵法第21條第1項第3款規定之情形相當，其稅捐之核課
26 期間為7年，俾維護租稅之公平。

27 (3).上訴人為營業人，其在中華民國境內銷售勞務，自應於
28 完成所提供之勞務，並於日月光公司匯款時，即依匯款
29 金額誠實開立發票交付，並依法申報繳納營業稅，惟其
30 卻未依實際交易金額開立發票，亦未報繳系爭銷售額，
31 致漏報銷售額，其於申報銷售額時未誠實揭露，核屬未

在規定期間內「誠實申報」，依上說明，尚不得適用稅捐稽徵法第21條第1項第1款5年核課期間之規定，而應適用同條項第3款「未於規定期間內申報」之7年核課期間。

(4).況依日月光公司所提供匯款資料及上訴人於103年補申報98至101年銷售額統計表顯示，上訴人自97至101年均未誠實申報應申報銷售額及開立發票之情事，核屬長時間未盡誠實申報之作為義務，隱匿交易事實，致有逃漏營業稅之情形，核屬故意以消極不作為之不正當方法逃漏稅捐，顯與單純之不作為有別，自構成「故意以其他不正當方法逃漏稅捐」之可責要件(本院100年度判字第984號、100年度判字第1552號判決意旨參照)，不得適用稅捐稽徵法第21條第1項第1款5年核課期間之規定，而應係同條項第3款規定核課期間為7年，俾維護租稅之公平。

(5).是本件核課期間係自上訴人發生申報繳納稅捐之義務即自97年11月15日起算7年，至104年11月14日屆滿；而本件稅額繳款書已於104年11月5日送達上訴人，尚未逾稅捐核課期間，故上訴人此部分之主張，亦無可採。

4.綜上所述，足證錄興公司為日月光公司之實際交易對象，而上訴人承作之業務，非直接承攬自日月光公司，而係由錄興公司轉包。是本件交易流程，上訴人應開立發票予錄興公司，錄興公司應開立發票予日月光公司。惟錄興公司卻由上訴人直接跳開發票予日月光公司，被上訴人審認上訴人未依規定開立發票予實際交易對象之錄興公司，核屬有據。

5.同樣在前開客觀事實及民事法律關係定性基礎下，裁罰處分亦無違法。理由如下：

A.本件裁罰之規範依據說明：

(1).本件裁罰所依據之具體法規範有：

(A).裁處時稅捐稽徵法第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

01 人取得憑證而未取得，或應保存憑證而未保存者，應
02 就其未給與憑證、未取得憑證或未保存憑證，經查明
03 認定之總額，處5%罰鍰。……前項處罰金額最高不得
04 超過新臺幣1百萬元。

05 (B).裁處時營業稅法第51條第1項第3款規定：

06 納稅義務人，有下列情形之一者，除追繳稅款外，按
07 所漏稅額處5倍以下罰鍰，並得停止其營業：

08 一、……二、……

09 三、短報或漏報銷售額者。

10 (C).本院84年9月份第1次庭長評事聯席會議決議意旨謂：

11 稅捐稽徵法第44條規定係屬行為罰，營業稅法第51條
12 第3款及第5款之規定係屬漏稅罰。兩者處罰之條件固
13 不盡相同，惟稅捐稽徵法第44條與營業稅法第51條第
14 3款之情形，通常以「漏開或短開統一發票」致生短
15 報或漏報銷售額之結果；又稅捐稽徵法第44條與營業
16 稅法第51條第5款之情形，亦皆以「應自他人取得統
17 一發票而未取得」致以不實發票生虛報進項稅額之結
18 果。稅捐稽徵法第44條係就未達漏稅階段之違規為處
19 罰，營業稅法第51條第3款或第5款則係對已達漏稅階
20 段之違規為處罰，祇依營業稅法第51條第3款或第5款
21 規定處罰鍰已足達成行政上之目的，勿庸二者併罰。

22 (D).財政部85年4月26日台財稅字第851903313號函(嗣經
23 財政部以101年5月24日台財稅字第10104557440號令
24 修正)謂：

25 納稅義務人同時觸犯租稅行為罰及漏稅罰相關罰則之
26 案件，依本函規定處理。……

27 (二)營業人觸犯營業稅法第51條各款，如同時涉及稅捐
28 稽徵法第44條規定者，參照行政法院84年9月20日9
29 月份第2次庭長評事聯席會議決議意旨，勿庸併罰
30 ，應擇一從重處罰。

31 (E).財政部97年6月30日台財稅字第09704530660號令(嗣

經財政部以101年5月24日台財稅字第10104557440號令修正)謂：

營業人觸犯營業稅法第51條各款，同時違反稅捐稽徵法第44條規定者，……應擇一從重處罰。所稱擇一從重處罰，應依行政罰法第24條第1項規定，就具體個案，按營業稅法第51條所定就漏稅額處最高5倍之罰鍰金額與按稅捐稽徵法第44條所定經查明認定總額處5%之罰鍰金額比較，擇定從重處罰之法據，再依該法據及相關規定予以處罰。

(2).前開裁罰規範之規範意旨說明：

營業人銷售貨物，應依規定時限開立發票交付買受人，並按期向主管稽徵機關申報銷售額、應納或溢付營業稅額。如經查有漏開發票或短漏報銷售額情事，稅捐稽徵機關除依照查得資料，核定其銷售額、應納稅額並補徵稅款外，應依前揭規定，就經查明認定其未給與憑證之總額裁處5%罰鍰，另按所漏稅額裁處5倍以下之罰鍰。若前開二項違章事實係一行為所生者，則依行政罰法第24條第1項規定從重處罰。

B.裁罰合法之法律涵攝說明：

(1).前已認定「上訴人於99年11月至101年12月間，銷售貨物及勞務，開立發票予非實際交易對象之日月光公司，未依規定給與他人憑證，銷售額合計15,200,494元」等情屬實，符合稅捐稽徵法第44條所定之客觀裁罰要件。

(2).上訴人為營業人，主觀上應知悉銷貨時應依法開立發票之規定，其未依規定開立發票交付買受人，核有逃漏稅捐之故意，且未符行政罰法第7條第1項不予處罰之規定，應予論罰。

(3).按上訴人於97年9月至97年12月間短漏開銷售額8,594,319元發票之漏稅違章行為，僅經補稅，未經處以漏稅罰。至於上訴人所受行為罰部分，違章事實建立在前述一、1.B.(2).(A).與(B).之違章事實基礎上。原判決則

於理由欄中說明此等法律適用之原因如下：

- (A). 上訴人自違章行為發生日(97年11月14日)起至查獲日(104年8月4日)止累積留抵稅額最低金額為0元，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。依行政罰法第24條第1項規定，應依營業稅法第51條規定，按重新核算(包括發回範圍)所漏稅額480,283元(復查決定變更後外勞食宿及管理429,716元+外勞機票等47,088元+力特公司3,479元)處最高5倍之罰鍰2,401,415元。
- (B). 前開罰鍰金額，如與依稅捐稽徵法第44條規定，按經查明認定(包含發回範圍)未給與憑證之總額合計16,142,244元(銷售額合計24,806,135元〈未申報亦未依規定給與錄興公司憑證9,712,607元、外勞機票等941,750元及力特公司69,571元合計10,723,928元-復查決定減除自動補報1,118,287元+已申報但未依規定給與錄興公司憑證15,200,494元〉-已逾5年行為罰裁處期間之銷售額8,663,891元〈力特公司69,571元+向錄興公司所承攬日月光公司之外勞食宿及管理之漏報銷售額9,712,607元-復查決定減除自動補報1,118,287元〉)計算5%罰鍰金額為807,112元。則漏稅罰金額2,401,415元，顯然較行為罰金額807,112元為重。
- (C). 本來依「相較從重」原則，本案原應以營業稅法第51條第1項第3款規定為漏稅罰之諭知。
- (D). 但上訴人事後未於裁罰處分核定前即先繳清稅款，從而，被上訴人審酌上訴人違反本件行政法上義務行為應受責難程度、所生影響及因違反行政法上義務所得之利益，依現行且本件裁判前並未修正之稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表有關營業稅法第51條第1項第3款違章情形二前段規定，重新按所漏稅額480,283元處1.5倍罰鍰720,424元。
- (E). 又依行政罰法第24條第1項但書規定，裁處額度不得

01 低於各該規定之罰鍰最低額，則本件違反稅捐稽徵法
02 第44條及營業稅法第51條第1項第3款之罰鍰最低額分
03 別為807,112元及720,424元，此部分裁處之額度不得
04 低於807,112元。故原處分僅處行為罰807,112元。

05 (4).前開法律適用，並無裁量怠惰、裁量逾越或裁量濫用之
06 違法情事，更與行政罰法第18條第1項、納稅者權利保
07 護法(下稱納保法)第16條第3項之規定相符，均屬合法
08 。上訴人主張本件應免罰或不應裁罰等情，委無足採。

09 四、上訴意旨則主張下述理由，認原判決違法，求予廢棄原判決
10 ，為上訴人勝訴之諭知。

11 1.關於外勞住宿管理部分，係由上訴人與日月光公司直接口頭
12 締約，而非透過錄興公司轉包而來。並續為下述主張：

13 A.請求傳訊其公司與日月光公司之職員證明其事。

14 B.強調「由日月光公司之付款流程，可以證明上訴人前開事
15 實主張為真」。

16 C.強調「由其曾將外勞膳食轉包予嘉苗食品有限公司(下稱
17 嘉苗公司)」之間接事實，推知前開事實為真。並提出證
18 明「轉包嘉苗公司事實」之相關書證(嘉苗公司開立予上
19 訴人之進項發票)。

20 D.強調依舉證責任客觀配置法則，「其主張之前開事實虛偽
21 不實」一事，應由被上訴人負擔舉證責任(因為被上訴人
22 必須證明其主張「實際銷售行為」之「具體內容」。

23 E.強調法院應依職權，參酌商業慣例與常情，調查前開事實
24 之真實性。

25 F.而原判決對有利於上訴人之下述眾多事證置而不論，即採
26 信被上訴人之說詞，違反經驗法則及論理法則，有判決不
27 適用法規及適用不當之違誤。

28 (1).日月光公司與錄興公司之委招契約書面，已有不得轉包
29 之約款。

30 (2).日月光公司104年10月8日光封中財字第1041008001號說
31 明函，已表明「外勞食宿管理勞務由上訴人『直接』提

01 供」，顯無「轉包」事實。

02 (3). 錄興公司沒有「向日月光公司承攬勞務後再轉包予上訴
03 人」之經濟誘因，因為錄興公司本身沒有提供外勞住宿
04 管理勞務之能力，也沒有賺取差價之事實（因為雙方根
05 本沒有資金往來）。

06 (4). 依 96 年 1 月 30 日上訴人與錄興公司共同出具之聲明書所
07 載明示「原委招契約第 7 條之業務由上訴人接手，日月
08 光公司如不同意，應於 7 日內提出異議，不然即視同同
09 意由上訴人接手該業務之意思」等文字。

10 (5). 日月光公司與錄興公司於 100 年 2 月 16 日簽訂之委招契約
11 條款變更協議，將「委任及食宿併約」，變更為「委任
12 及宿」併約，刪除「食」之部分，原因正是因為上訴人
13 已將伙食部分轉包予嘉苗公司。不能憑此書面推定「本
14 件勞務提供契約之勞務提供人為錄興公司」。

15 (6). 上訴人、錄興公司與日月光公司三方於 101 年 12 月 18 日
16 分別簽立二份契約（「招募外勞」與「住宿管理」）就是
17 為改善形式與實質不符之現狀不再延續。而錄興公司於
18 104 年 9 月 16 日出具之說明書所載「本公司與（日月光公
19 司）……已無任何契約關係與法律責任……」等文字，
20 其意義僅指「住宿管理」部分，不包括「招募」部分，
21 此點不能誤解。原判決卻斷章取義，有違論理法則。

22 G. 錄興公司申報之營業費用支出中，雖有「外勞檢查費」、
23 「機票」與「交通費」科目，但此屬招募外勞過程中之代
24 墊費用，不足以證明「錄興公司有為外勞提供食宿管理」
25 之能力。

26 H. 由上訴人於 103 年 1 月 10 日就相關食宿部分，補申報 98 年 1
27 月至 101 年 12 月短漏銷售額，並補繳稅款在案，亦可證明
28 上訴人直接向日月光公司承攬，而非由錄興公司轉包給上
29 訴人。因為如屬轉包，日月光公司不會接受上訴人開立之
30 3 聯式銷項發票。

31 I. 依實質課稅原則，被上訴人既未能證明有轉包行為以及錄

01 興公司取得轉包利益，即不能認定上訴人有「因轉包行為
02 而發生漏稅結果」。因為：

03 (1).營業稅之課徵標的應為「各個銷售階段之加值額」，如
04 此方符合實質課稅原則。

05 (2).本案實質提供勞務者為上訴人，受理勞務服務之人則為
06 日月光公司，上訴人取得日月光公司支付之報酬，而開
07 立銷項發票予日月光公司，與實質課稅原則實無任何違
08 背。若曲解為「中間尚有轉包關係」，有違經驗法則。

09 2.被上訴人對待證事實未盡到舉證責任，且其各項主張均非可
10 採，因為：

11 A.被上訴人未對「上訴人提供勞務予錄興公司」及「錄興公
12 司支付進貨價金予上訴人」等待證事實，盡其舉證責任。

13 B.被上訴人主張核課期間為7年，卻以推測之詞臆斷上訴人
14 有逃漏營業稅之故意。即使上訴人「自動補報補繳所漏稅
15 款」之行為，也不能因此即謂「無5年核課期間」之適用
16 。而被上訴人所引用之本院判決先例，則因案情相異，與
17 本案不能相提併論。

18 C.本案是銷售勞務，且係口頭訂約，與司法院釋字第685號
19 解釋無涉。

20 D.本案情形與司法院釋字第537號解釋之事實基礎有不同，
21 且上訴人並無不盡協力義務之情事。

22 E.被上訴人沒有盡到「注意人、時、地、事等要件慎重查核
23 ，公正判斷，對當事人有利不利一律注意原則」之機關內
24 部規定。

25 F.被上訴人指責上訴人未盡到提供證明文件之協力義務云云
26 ，顯係以推測臆定之詞，認上訴人應負補稅罰鍰違章責任
27 ，嚴重違背租稅法定主義及處罰法定主義。

28 G.本案並無書面禁止轉包，而私下又行轉包之事，上訴人、
29 錄興公司與日月光公司三方間，有真實之締約折衝經過。

30 3.依本院108年度判字第586號判決之法律見解，不否認上訴人
31 是日月光公司外勞食宿之實際交易對象。

- 01 4.原判決捨棄下述「足以證明日月光公司與上訴人間就外勞食
02 宿舍管理事項，有長期交易之往來」等情之諸多事證，且罰
03 鍰處分對違章待證事實所要求之證明高度(有高達99.8%之確
04 信)，置而不論，自屬違法。
- 05 A.日月光公司人力資源暨公共關係處處長郭品泓在原審法院
06 中之證詞。
- 07 B.日月光公司於97年1月至102年12月間合計匯款142,609,45
08 0元，並持上訴人開立之發票，充為日月光公司之進項，
09 扣抵銷項稅額。
- 10 5.被上訴人謂「日月光公司取得上訴人開立之進項發票後，並
11 未申報扣抵銷項稅額，經被上訴人查獲處以100萬元之罰鍰
12 」云云。惟查：
- 13 A.進項稅額不能扣抵銷項稅額與是不是實際交易對象開立之
14 憑證是兩回事。只要上訴人有實際提供勞務予他人，取得
15 代價者，即符合營業稅法第3條第2項規定之「銷售勞務」
16 定義。
- 17 B.97年1月至102年12月間日月光合計匯款142,609,450元予
18 上訴人，上訴人則依法按時開立發票予日月光公司，該公
19 司如果沒有持以申報營業稅，一定會經稅捐機關及該公司
20 之簽證會計師查覺，以上說詞有違常理。
- 21 C.上開支出，日月光公司在所得稅法上均有如實記錄及申報
22 ，可見上訴人與日月光公司雙方，均認為彼此間有真實之
23 交易。
- 24 D.本案被上訴人未舉證「否定日月光公司委託上訴人提供外
25 勞食宿勞務，而匯款上訴人」，復未舉證「上訴人提供外
26 勞食宿勞務予錄興公司及該公司匯款予上訴人」，即推測
27 臆斷日月光公司非上訴人之實際交易對象，有違法之處。
- 28 E.上訴人有向日月光公司直接請款之證據，可見上訴人確為
29 日月光公司之實際交易對象。
- 30 6.原判決未審酌以下事證，即作成對上訴人不利之判斷，自屬
31 違法。又此等證據方法遭被上訴人刻意隱匿，現既經上訴人

提出，因此聲請本院為言詞辯論。

A.上訴人於97年1月至102年12月間開立予日月光公司之發票，日月光公司有申報進項稅額為扣抵。

B.日月光公司有將97年至102年間支付予上訴人之勞務報酬，列為各年度之所得稅費用申報。

7.依實質課稅原則，只要上訴人對日月光公司有提供外勞食宿管理之勞務，即應認其為勞務銷售人。因為私法不能改變公法上納稅義務人之強制規定，因此本案不能為補稅及裁罰。

8.日月光公司之所得稅案件係經財政部高雄國稅局查核，日月光公司97年至102年12月之外勞食宿管理費用高達142,600,000元，是否經全數認列，認列之法定理由為何？認列之時點為何？均足供本案參考。

五、本院按：

1.程序事項說明：

A.本案審判範圍之界定：

(1).按納保法第21條第1項固規定：「納稅者不服課稅處分，經復查決定後提起行政爭訟，於訴願審議委員會決議前或行政訴訟事實審言詞辯論終結前，得追加或變更主張課稅處分違法事由，受理訴願機關或行政法院應予審酌。其由受理訴願機關或行政法院依職權發現課稅處分違法者，亦同。」

(2).然而在本院審理稅務案件，而作成法律審之發回判決時，已在判決中清楚界定上訴範圍，並分別指明「發回」及「駁回」之諭知時，得依前開規定，追加或變更之違法事由爭點，應限於以下情形。而不包括「事實審已作成終局判斷、並在事實審判決主文中有諭知、而未經上訴」之爭點，與「經本院明示駁回上訴」之爭點。以確保確定判決既判力所生「禁止重複起訴爭執」之「法安定性」功能。

(A).單一稅捐債權中，自始未經起訴之爭點。

(B).單一稅捐債權中，經本院發回判決明示「發回」事實

01 審法院審理之爭點。

02 (3).因此在上訴人沒有追加爭點之情況下，本案中原判決之
03 審理範圍，應僅限於本院發回判決中明示經發回之下述
04 爭點。爰在此先行敘明之。

05 (A).上訴人於97年9月至97年12月間，有無「短漏開不含
06 稅銷售額8,594,319元之發票，而逃漏營業稅429,71
07 6元」違章行為。及原處分對此所為之「補稅」規制
08 決定，是否合法。

09 (B).上訴人於99年11月至101年12月間，有無「未依規定
10 開立銷項發票(不含稅之面額應為15,200,494元)予實
11 際進貨人錄興公司」之違章行為。而原處分對此所為
12 之「課處行為罰鍰760,025元(非807,112元)」規制決
13 定是否合法。

14 (4).又上訴人前述五、1.A.(3).(A).之「逃漏營業稅429,71
15 6元」違章行為，並未經原處分作成裁罰規制決定，而
16 本院發回判決卻諭知其「處罰」部分亦撤銷。本院發回
17 判決採取此等法律見解之原因，已如上述(見三、5.B.(
18 3).之說明)。由此足知本院發回判決係採取以下之法律
19 見解。

20 (A).本案上訴人「如果」有前開「逃漏營業稅429,716元
21 」與「未依法給予實際進貨人銷售額為『15,200,494
22 元』之銷項憑證」等違章行為，顯係一行為而觸犯二
23 「應處罰鍰」規定。

24 (B).該二「應處罰鍰」規定，分別為營業稅法第51條第1
25 項第3款規定及稅捐稽徵法第44條規定。故在適用行
26 政罰法第24條第1項規定後，應認營業稅法第51條第1
27 項第3款規定之法定罰鍰額為高。故本案應針對上述
28 「逃漏營業稅429,716元」違章行為，適用該條款規
29 定課處罰鍰。

30 (C).但基於個案事實適用相關之裁罰基準後，前開「逃漏
31 營業稅429,716元」之漏稅違章行為僅能按漏稅額處

01 以1.5倍之罰鍰644,574元(就算加上另2筆未經爭執之
02 漏報銷售額47,088元、3,479元後,漏稅總金額為480
03 ,283元,1.5倍之罰鍰則為720,424元)。稅捐稽徵法
04 第44條所定之罰鍰金額,則是按憑證總額5%處罰(但
05 有100萬元之上限)。而依前所述,為本案審理範圍所
06 及之「未依法給予實際進貨人銷項憑證」爭點,其憑
07 證總額為「15,200,494元」,其5%之法定(最低)裁罰
08 金額為760,025元(就算加上另一筆未經爭執之未依法
09 開立憑證之銷售額941,750元,未依法開立憑證之總
10 金額為2,462,244元,其5%亦為807,112元),仍然高
11 於644,574元(或807,112元高於720,424元)。因此依
12 行政罰法第24條第1項規定(即「一行為違反數個行政
13 法上義務規定而應處罰鍰者,依法定罰鍰額最高之規
14 定裁處。但裁處之額度,不得低於各該規定之罰鍰最
15 低額」),仍按760,025元(加上未經爭執之部分為807
16 ,112元)課處罰鍰。

17 (D).以上法律見解即表明本院發回判決係認「原處分有針
18 對上訴人『涉及逃漏營業稅429,716元、而可能有漏
19 稅違章行為存在』之爭點事實,『實質上』作成裁罰
20 規制決定,只是罰鍰金額之計算,參酌稅捐稽徵法第
21 44條規定之法定罰鍰標準(因該條規定並無罰鍰金額
22 上、下限之區間,因此也符合行政罰法第24條第1項
23 所指「各該規定之罰鍰最低額」之定義)。則本院審
24 查原處分或原判決之合法性時,違章行為之審查對象
25 也同樣是「上訴人有無逃漏營業稅429,716元之違章
26 事實存在」,此點亦有必要先予指明。

27 B.本院發回判決表明之法律見解,其對本判決之拘束力範圍
28 界定:

29 (1).按依行政訴訟法第260條第3項規定,受發回或發交之高
30 等行政法院,應以本院所為廢棄理由之「法律上判斷」
31 為其判決基礎。此項規定不僅拘束下級審法院,也同樣

拘束本院。因此發回或發交案件若經高等行政法院裁判後，再經上訴者，受理該上訴案之本院，同樣應受前次廢棄發回或發交判決所表明法律見解之拘束。此即學理上所稱之「法律審法院之自我拘束力」。

(2).從而本案之法律涵攝及其終局結論作成，首應確認「本院發回判決」所表明、而對本院有拘束力之「法律上判斷」內容為何，經查：

(A).事實調查及證據取捨為事實審法院之固有職權，因此法律審法院對事實調查方向所為之指示，或對證據與事實間關連性或證明強度等事項所表示之意見，均非屬行政訴訟法第260條第3項所稱「法律上判斷」。

(B).至於前述「原處分有針對上訴人『涉及逃漏營業稅429,716元、而可能有漏稅違章行為存在』之爭點事實，『實質上』作成裁罰規制決定，只是罰鍰金額之計算，參酌稅捐稽徵法第44條規定之法定罰鍰標準」一節，雖本院發回判決在理由欄未詳述其法律適用及推理過程，但從其主文諭知內容足以推知「此等法律見解」之採擇，自構成行政訴訟法第260條第3項所定之「法律上判斷」。

(C).此外本院發回判決復表明以下有關「舉證責任」之法律上判斷。

a.依舉證責任分配原則及稅捐稽徵法第12條之1第4項之規定，稅捐債務成立之舉證責任應由稅捐稽徵機關負擔。

b.本案關於營業稅之稅捐主體、稅捐客體及銷售額之多寡等課稅事實，自應由被上訴人負客觀之舉證責任。此不因納稅義務人依稅捐稽徵法第12條之1第5項規定有提出與課稅要件事實有關證據資料之協力義務，而免除被上訴人之舉證責任。

(D).除此之外，本院發回判決即未再表明其他法律見解，僅指明事實調查方向及證據評價說明，以下爰轉錄該

判決指示之事實調查內容如下：

a. 本件外勞食宿及管理費均由日月光公司直接匯款予上訴人，從未經由或假手錄興公司付款，且錄興公司從未設有外勞管理中心或經營外勞食宿管理業務，則錄興公司自不可能承攬日月光公司之外勞食宿管理業務，既未承攬則如何轉包，被上訴人在僅有委任招募契約之情況下，以其對於交易習慣之臆測，即逕認錄興公司將所承包之外勞食宿及管理業務轉包予上訴人，上開匯款係由錄興公司指示日月光公司匯款予上訴人（即指示交付），似有違論理及經驗法則。

b. 依上訴人及錄興公司之聲明書、說明書、日月光公司函文及證人郭品泓、林美珠之證言，均無隻字片語提及錄興公司有轉包情事，則被上訴人對於轉包之課稅事實，既未能負舉證責任，僅憑日月光公司與錄興公司間委任招募契約之約定，即遽認錄興公司有轉包之事實及指示交付匯款之情事，似嫌速斷。

c. 本件承攬日月光公司外勞食宿管理業務者究為錄興公司或上訴人？錄興公司有無將外勞食宿管理業務轉包予上訴人？其認定攸關上訴人所爭執之以下二項爭點：

(a). 97年9月至97年12月短漏開銷售額8,594,319元之補稅及處罰。

(b). 99年11月至101年12月未依規定開立發票予錄興公司「漏報銷售額」（實則此等違章行為類型應非漏報銷售額）15,200,494元之行為罰鍰。

d. 同時指明「上訴人有無於101年12月間『無進貨事實取得錄興公司等4家公司所開立發票5,126,225元』之違章行為與其相關補稅及罰鍰，則與上開事實之認定無關。

01 2.在本院發回判決所為「法律上判斷」之拘束力限制下，本諸
02 前述審理範圍之界定，本院之實體終局判斷結論及其理由形
03 成說明，則如下述：

04 A.基於行政訴訟法第260條第3項所揭示之「法律審法院自我
05 拘束力」，在本案中如經行政爭訟結果，可認定上訴人確
06 有為下述2項違章行為，應認其屬「一行為違反數個行政
07 法上義務規定」，而適用行政罰法第24條第1項規定，就
08 其「短漏報銷售額，逃漏營業稅429,716元」之漏稅違章
09 行為，依營業稅法第51條第1項第3款規定，予以處罰。但
10 罰鍰金額則受「上訴人於99年11月至101年12月間，開立
11 憑證總額為15,200,494元之銷項憑證予非實際進貨人，適
12 用稅捐稽徵法第44條結果，按5%計算之760,025元」限制（
13 不得低於該筆金額）。

14 (1).97年9月至97年12月間短漏開及申報銷售額8,594,319元
15 ，造成逃漏營業稅429,716元之結果。

16 (2).99年11月至101年12月間未依規定開立銷售金額共計15,
17 200,494元之銷項發票予非實際進貨人之錄興公司。

18 B.以上二項違章事實有無之認定，則取決於「與日月光公司
19 締結外勞住宿管理承攬契約，依約應負履約義務之承攬人
20 ，究竟是上訴人，抑或是上訴人之關係企業錄興公司」一
21 節。而依本院發回判決有關舉證責任分配原則之「法律上
22 判斷」說明，應由被上訴人就「日月光公司係與錄興公司
23 締結本案之外勞住宿管理承攬契約，依約應由錄興公司負
24 擔履約義務」之待證事實負擔證明之責。

25 C.原判決正是在前開法律適用標準下，認定前開待證事實為
26 真正，並依此事實續為法律涵攝。經核原審法院之證據調
27 查及取捨，及心證形成理由說明，與經驗法則及論理法則
28 尚無明顯違反，本院自應尊重其事實調查職權。而其法律
29 涵攝部分之認事用法，亦無明顯違誤，判決結論應予維持
30 。而上訴意旨對前開事實認定，其所提出之各項指摘，多
31 屬證據證明力取捨或經驗法則內容為何之爭論，並無法有

01 效及具體指明「原判決認定事實過程」之實際違法情事，
02 其所主張之反對事實與所舉之反證，亦有諸多質疑之處，
03 而難以動搖原判決此部分事實認定之合法性。爰說明如下
04 ：

05 (1).上訴意旨之各項主張，最與日常經驗法則有悖者，即為
06 「其主張與日月光公司間之提供外勞食宿管理承攬契約
07 ，係『口頭』訂定」一節。按上訴人自承從97年1月至1
08 01年12月間共計收受日月光公司給付之報高達142,609,
09 450元，如此鉅額之報酬，如此長期之往來，服務內容
10 涉及人之管理，人性極其複雜，有待處理之管理議題類
11 型繁多，都必須預先設想各種可能發生之管理事項，預
12 以書面為約定。特別對規模巨大之日月光公司而言，更
13 是如此。然而上訴人卻主張僅以「口頭」，即可與日月
14 光公司訂立外勞食宿管理之勞務承攬契約，此等主張實
15 與日常經驗法則有極大之差距。更何況上訴人也不能合
16 理解釋「為何在長達近10年之履約期間內，日月光公司
17 還有必要與其關係企業錄興公司3次簽立委招契約書面
18 。

19 日月光公司為何容許此等不正常之情形，長期存在。從
20 而其所稱「口頭訂約」云云之反對事實主張，因為其有
21 前述之不合理性，推翻待證事實之可能性甚低。

22 (2).再者上訴意旨一直強調「只要有提供服務勞務，而自受
23 領勞務者處取得對應之報酬，即可依實質課稅原則，認
24 定雙方存在合法之銷售關係」等論點，但此等論點並不
25 符合營業稅法之建置原則，因為：

26 (A).營業稅為消費稅，在法制設計上，期待由貨物或勞務
27 之最終消費者負擔全部營業稅額。但基於稽徵經濟之
28 考量，設計為在消費前之產銷階段課徵，以減少稅捐
29 主體數量，並採取加值型之設計，由產銷主體就自己
30 產銷階段所形成之「加值」部分課稅。同時利用「銷
31 項稅額減進項稅額」之扣抵方式，確認「加值」之金

01 額。

02 (B).又為確保「加值」累積總金額之正確計算，營業稅法
03 制特別重視產銷流程在前、後手間之可勾稽性。因此
04 必須依私法契約之法律關係來「確定」產銷流程中之
05 前、後手關係。從而營業稅法不是僅以物流(貨物或
06 勞務之提供)與金流(銷售價金之支付)之「盲目」流
07 動，來定其產銷流程中之前、後手。而是透過為該物
08 流或金流之私法原因(即民商事法律關係)，來特定該
09 物流及金流之進貨人與銷貨人。

10 (C).從此言之，營業稅法之進貨人及銷貨人認定，原則上
11 要尊重私法之約定，僅在人民透過私法契約，刻意規
12 避營業稅負時，才有引用實質課稅原則，予以轉正之
13 必要。從而上訴意旨謂「本案應單純檢視金流及物流
14 之實際流向，決定本案例中前揭銷售勞務法律關係之進
15 貨人及銷售人」云云，於法難謂有據。

16 (3).此外在本案中，上訴人與其關係企業錄興公司及日月光
17 公司間，就營業稅之課徵及裁罰間，存有共同利害。因
18 此其等提出之書證，如果沒有客觀獨立之其他證據，可
19 以證明該文書之實際作成時間，則其欲證明文書書立時
20 間以前發生之各項反證事實時，其證明力自然也會受到
21 一定程度之削弱。而該三家公司職員所出具證詞內容，
22 若無其他旁證為據，證明力同樣會被削弱。在此事理法
23 則基礎，上訴人以下證據調查請求及事實主張，均無法
24 推翻原判決之事實認定。

25 (A).單憑日月光公司或上訴人公司職員之證詞，無法證明
26 「雙方公司利用口頭約定來締結本件外勞食宿管理約
27 」。

28 (B).單純用以證明金流或物流之相關事證，不足以用以證
29 明上訴人與日月光公司間存在「勞務銷售關係」。另
30 外在民事承攬法律關係中，「次承攬人」再將承攬之
31 勞務轉包於「次次承攬人」之情形(多層次轉包)所在

01 多有，故上訴人有關「其曾將外勞膳食轉包予嘉苗公
02 司」之事實主張，不足以得出反對事實為真之結論。

03 (4). 本案之待證事實內容及舉證責任之客觀配置原則，均如
04 前述，原判決業已依該舉證責任標準，判斷待證事實為
05 真正。其間並無上訴意旨所指「違反舉證責任分配原則
06 ，或未盡職權調查能事」等情存在。

07 (5). 上訴意旨所指「原判決未經審酌」之下列所謂「有利」
08 事證，並不足以推翻待證事實之真實性。

09 (A). 日月光公司與鎔興公司之委招契約書面，即使有「不
10 得轉包」之約款，也不能證明該約款有被確實遵守。

11 (B). 日月光公司104年10月8日光封中財字第1041008001號
12 說明函(見前判決卷第48頁)，記載有「上訴人與鎔興
13 公司間為關係企業」、「……兩家公司與本分公司(指
14 日月光中壢分公司)洽談業務之人員或有重疊……
15 」、「……本分公司人員爰依與鎔興公司簽訂之『委
16 任招募契約……』」、「……會計人員於帳載傳票時亦
17 一律以『鎔興』記載，採取便宜行事之方式……」等
18 文字，對事實說明多有保留，又基於日月光公司對本
19 案可能因為自身利害而有偏頗可能之顧慮，其可信度
20 不足。

21 (C). 有關「鎔興公司有將部分業務轉包予上訴人之可能」
22 一節，原判決已有判斷及理由論述(見原判決書第20
23 頁第3行至第7行之記載)。而且依社會常態經驗，當
24 承攬人自身沒有施作勞務之能力時，多將勞務轉包他
25 人，因此以「鎔興公司本身沒有提供外勞住宿管理勞
26 務之能力，也沒有賺取差價之事實」為由，來否認待
27 證事實之真實性，證明力道顯有不足。而在此論點基
28 礎下之其他用以證明「鎔興公司無履約能力」及「上
29 訴人公司人員，與日月光公司之職員間，曾就金流或
30 物流之流動事項，有直接接觸」之相關事證，亦均無
31 再行調查之必要，爰附此併予敘明。

01 (D).上訴人提出「96年1月30日其與鎔興公司共同出具」
02 之聲明書(載有「原委招契約第7條之業務由上訴人接
03 手，日月光公司如不同意，應於7日內提出異議，不
04 然即視同同意由上訴人接手該業務之意思」等文字)
05 ，欲用以證明反對事實為真。但此項書證之記載內容
06 ，核與「日月光公司與鎔興公司曾經於96年1月25日
07 至102年1月25日間，3次簽立委招契約書」之客觀事
08 實有所出入，如果日月光公司真的同意上訴人接手鎔
09 興公司承攬之業務，為何事後還要一再與鎔興公司簽
10 立書面契約。因此該反證之證明力尚有不足。

11 (E).上訴人就有關「日月光公司與鎔興公司於100年2月16
12 日簽訂之委招契約條款變更協議，將『委任及食宿併
13 約』，變更為『委任及宿』併約，刪除『食』之部分
14 」原因解釋(即「因為上訴人已將伙食部分轉包予嘉
15 苗公司」)。仍然無法說明，為何不由其上訴人本人
16 ，而要由鎔興公司出面與日月光公司為此書面約定，
17 故此項證據之證明力不足。

18 (F).上訴意旨指稱：其與鎔興公司及日月光公司三方於10
19 1年12月18日分別簽立二份契約(「招募外勞」與「住
20 宿管理」)，其書面約款遭原判決「錯誤」解讀一節
21 ，並沒有附上可以證明解讀有誤之客觀可信事證，無
22 從信為真實。

23 (6).至於上訴意旨中之以下主張，實與待證事實真實性之判
24 斷無涉，無再予論駁必要。

25 (A).有關「上訴人於103年1月10日就相關食宿部分，補申
26 報98年1月至101年12月短漏銷售額，並補繳稅款」一
27 節，僅能證明自知違法，難認「與待證事實為偽」之
28 反對事實有連結。

29 (B).於此再度重申，本案待證事實為「日月光公司係與鎔
30 興公司締結本案之外勞住宿管理承攬契約，依約應由
31 鎔興公司負擔履約義務」，而非所謂「轉包行為之證

明」，更非「金流或物流在主體間之流動」證明。是
以上訴意旨中，與前述2項主張有關之事證調查，因
無推翻待證事實真實性之作用，均非屬必要之調查。

(C). 本案之法律涵攝，是否與司法院釋字第685號解釋有
關。

(D). 本案之事實基礎與司法院釋字第537號解釋是否一致
，以及上訴人在本案中，有無盡到協力義務。

(E). 被上訴人有無違反「有利不利一律注意原則」。

(F). 本案之事實認定，是否違背租稅法定主義及處罰法定
主義。

(G). 因為依契約書面有「禁止轉包」之約定，所以在現實
上也當然沒有「轉包」客觀事實之存在。

(7). 本案上訴人存在漏稅故意一節，已經原判決詳予論述（
見原判決書第21頁第9行起，至第22頁第19行止）。上
訴意旨謂其屬「推測臆斷之詞」，自非有據。

(8). 至於上訴人下述其餘主張，同樣無法導出「原判決有關
待證事實為真之判斷，存在適用法令錯誤」之判斷結論
。爰說明如下：

(A). 上訴意旨謂「依本院108年度判字第586號判決之法律
見解，不否認上訴人是日月光公司外勞食宿之實際交
易對象」云云。但觀之該判決理由論述，並無表明此
等規範意旨，僅強調「97年1月至102年12月間，上訴
人開立予日月光公司之銷項發票，如已繳納稅款，不
得請求退還」而已。

(B). 上訴意旨復謂「即使日月光公司有『未經取得上訴人
開立予其公司之發票，申報為進項稅額，扣抵銷項稅
額，減少其應納稅額』等情。事後復『未依規定取得
進項憑證』之違章事由，經被上訴人依稅捐稽徵法第
44條規定，對其裁罰100萬元，日月光公司亦未申請
復查而告確定。但此等情事，仍不足以佐證待證事實
之真實性」。然查：

- 01 a.該裁罰書見原判決卷第92頁，其上載明之違章事實
02 為「99年12月至101年12月進貨41,137,232元，未
03 依法取得進項憑證」。裁罰金額則為稅捐稽徵法第
04 44條所定之上限金額。
- 05 b.被上訴人復謂「該違章事實之不實發票即為取自上
06 訴人公司者」等語，上訴人對此事實主張之真實性
07 尚無爭議。則由此等記載，明顯足以佐證本案待證
08 事實之真實性，上訴人前開主張顯與客觀情狀不符
09 ，自非可採。
- 10 (C).上訴意旨尚請求本院為言詞辯論，並調查證據。但其
11 請求調查之內容，或為所得稅事件之費用認列，核與
12 營業稅之認定無涉。或屬其開立予日月光公司之發票
13 ，日月光公司於營業稅之報繳程序中，是否將之列為
14 進項稅額，用以扣抵銷項稅額。但依前述所述，日月
15 光公司99年12月至101年12月間，至少將取得上訴人
16 開立、不含稅進貨額高達41,137,232元之進項發票，
17 未將其對應稅額申報為進項稅額。顯見日月光公司確
18 曾擔心營業稅前、後手間之進銷勾稽，而有不申報對
19 其有利之「進項稅額」情形，前已指明，對本案待證
20 事實之真實性判斷具有增強作用，調查結果也不會改
21 變此一已經原判決確認為真之客觀狀態，尚無調查之
22 必要。
- 23 (D).至於日月光公司在所得稅法上，其於97年至102年間
24 所支付外勞食宿管理費用142,609,450元，是否經全
25 數認列一節，亦與本案待證事實真實性之推翻，沒有
26 直接且關鍵之影響作用。
- 27 D.是以原判決於前開待證事實之真實性，進而認定上述二項
28 違章事實存在，從而判定原處分有關「補稅429,716元」
29 與「裁罰760,025元」之規制決定合法，實無任何違誤可
30 言。上訴意旨所指原判決認定事實之各項理由，經核均非
31 有據，應予駁回。

01 3.綜上所述，本件原判決認事用法尚無違誤，上訴意旨指摘原
02 判決違背法令云云，為無理由，其本件上訴應予駁回。

03 六、據上論結，本件上訴為無理由。依行政訴訟法第255條第1項
04 、第98條第1項前段，判決如主文。

05 中 華 民 國 109 年 6 月 18 日

06 最高行政法院第四庭

07 審判長法官 鄭 小 康

08 法官 劉 介 中

09 法官 林 文 舟

10 法官 林 玫 君

11 法官 帥 嘉 寶

12 以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

13 中 華 民 國 109 年 6 月 18 日

14 書記官 徐 子 嵐