最 高 行 政 法 院 判 決

109年度判字第368號

上　訴　人
即原審原告　柏融有限公司
代　表　人　蘇崑忠
訴訟代理人　吳炳輝　律師
上　訴　人
即原審被告　財政部中區國稅局
代　表　人　宋秀玲
訴訟代理人　林郁慧

上列當事人間營業稅事件，兩造對於中華民國108年4月17日臺中高等行政法院106年度訴字第347號判決不利於其部分，各自提起上訴，本院判決如下：

主　文

原判決廢棄，發回臺中高等行政法院。

理　由

一、爭訟概要：

㈠第1案部分：上訴人財政部中區國稅局（下稱中區國稅局）依法務部調查局福建省調查處（下稱福建調查處）通報及查得資料，以上訴人柏融有限公司（下稱柏融公司）從事兩岸廢五金交易，於民國95年5月至97年12月間「銷售貨物」，未依規定開立統一發票，漏報銷售額合計新臺幣（下同）2,007,628,079元，致逃漏營業稅額100,381,404元；另於97年7月至12月間進貨，金額計386,847,200元，未依規定取得進貨憑證，經審理違章成立，除核定補徵營業稅額100,381,404元，並依現行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，按所漏稅額100,381,404元處以1.5倍之罰鍰計150,572,106元（漏稅罰），及現行稅捐稽徵法第44條第1項規定，按未依規定取得進貨憑證，經查明認定之總額386,847,200元處5%之罰鍰計19,342,360元，因依同條第2項規定，處罰金額最高不得超過1,000,000元，乃裁處罰鍰1,000,000元（行為罰）。上訴人柏融公司不服，申

請復查，經上訴人中區國稅局以106年1月19日中區國稅法一字第1060000778號復查決定書（下稱復查決定一），追減營業稅額84,025,105元及罰鍰127,037,658元（含營業稅罰鍰126,037,658元及行為罰1,000,000元）。

㈡第2案部分：上訴人柏融公司於96年12月18日至99年12月31日銷售貨物或勞務，未依規定開立統一發票，漏報銷售額合計1,490,616,635元（96年2,108,597元、97年104,656,968元、98年583,655,922元、99年800,195,148元），致逃漏營業稅額74,530,832元，經審理違章成立，核定補徵營業稅額74,530,832元，嗣以漏報銷售額經更正為1,490,591,714元（減除原誤計之利息收入認定之銷售額24,921元），依營業稅法第51條第1項第3款規定，按更正後漏稅額74,529,586元處以1.5倍之罰鍰計111,794,379元。上訴人柏融公司不服，申請復查，經上訴人中區國稅局以106年1月19日中區國稅法一字第1060000780號復查決定書（下稱復查決定二），追減營業稅61,813,710元及罰鍰92,718,696元。

㈢第3案部分：上訴人柏融公司於100年1月至102年1月間銷售貨物或勞務，未依規定開立統一發票，漏報銷售額合計2,206,179,770元，致逃漏營業稅額110,308,989元，經審理違章成立，除核定補徵營業稅額110,308,989元，並依營業稅法第51條第1項第3款規定，按所漏稅額110,308,989元處以1.5倍之罰鍰計165,463,483元。上訴人柏融公司不服，申請復查，經上訴人中區國稅局以106年1月19日中區國稅法一字第1060000782號復查決定書（下稱復查決定三），追減營業稅額91,598,534元及罰鍰137,397,801元。

㈣上訴人柏融公司對於復查決定一、二、三（下合稱原處分）均不服，分別提起訴願，遭財政部以106年7月25日台財法字第10613926420號、第00000000000號、第00000000000號訴願決定（下合稱訴願決定）駁回後，乃合併提起行政訴訟，並聲明：訴願決定及原處分不利於其部分均撤銷。經臺中高等行政法院（下稱原審）106年度訴字第347號判決（下稱原

判決）「(第1項)訴願決定及原處分不利於原告（本院按：即上訴人柏融公司，下同）部分，除其中民國98及99年度所為之補稅裁罰外，均撤銷。(第2項)原告其餘之訴駁回。」兩造就對其不利部分均表不服，各自提起上訴。上訴人柏融公司聲明：原審判決不利於上訴人柏融公司部份廢棄，上開廢棄部份，訴願決定及復查決定均撤銷或發回原審；上訴人中區國稅局聲明：原判決關於「訴願決定及復查決定針對95至97年度及100至102年度不利於上訴人中區國稅局部分所為之補稅裁罰，均撤銷」部分廢棄，上開年度部分，上訴人柏融公司於原審之訴駁回。

二、上訴人柏融公司起訴的主張及上訴人中區國稅局在原審的答辯，均引用原判決所載。

三、原審為上訴人柏融公司一部勝訴、一部敗訴的判決，係以：

㈠上訴人柏融公司系爭三角貿易之交易型態，其法律關係究為「買賣」（銷售貨物）或「居間」（銷售勞務），攸關本件課稅構成要件事實之認定，應由上訴人中區國稅局負舉證責任，且其所提證據必須使原審法院之心證達到確信之程度，始可謂其已盡舉證之責。若僅使事實關係陷於真偽不明之狀態，則應認定該構成要件事實不存在，而將不利益歸於上訴人中區國稅局。上訴人中區國稅局依查得證據認定：上訴人柏融公司本件交易形態均為國外三角貿易中之居間交易行為，並據以作成補稅裁罰之原處分。是以，上訴人中區國稅局應就本件補稅裁罰之構成要件事實即「上訴人柏融公司對國外供應商提供仲介之勞務服務」及「使國外供應商與大陸買方【即設址中國大陸廣東省佛山市南海區之燦權廢舊金屬回收有限公司（下稱燦權公司）、飛仕達國際貿易公司、金海滿物資回收有限公司及安瀝舊金屬回收有限公司（下合稱燦權等4營業人）】直接締結買賣契約」負擔客觀之舉證責任。

㈡依上訴人柏融公司與燦權等4營業人於95年3月24日至95年11月16日簽立之多份「訂貨合約」內容可知，合約已記載買賣

貨物品質不可含油、PVC線及線頭，核屬物之瑕疵擔保之約定，上訴人中區國稅局稱該等交易行為無物之瑕疵擔保之約定，非屬買賣契約，與事實有違。

㈢上訴人柏融公司僅提出其與燦權公司95年8月29日之合約（下稱95年合約），上訴人中區國稅局雖函請其提出其餘相關年度之合約，但上訴人柏融公司迄未提出。又依上訴人柏融公司提示98年間價差計算明細表所示，其所計算收付差額之「淨利」即列佣金，惟收付差額存有負數之情形，佣金數額為0，核與一般居間仲介服務收取報酬形態為買賣價額固定之百分比顯有不同；依上訴人柏融公司提示95至97年間價差計算明細表所示，該表未列「佣金」欄，僅有「淨利」欄，該欄係按收付差額計算。其價差計算明細表所列「應收」欄，即為大陸售價總額，「進貨成本」欄為馬來西亞進貨總價額。原審以106年12月15日審理單請上訴人柏融公司協力指出該2欄發生年月日、櫃號之對應大陸收款數額，與資金流入數額相符之證明文件，並請其說明：對供應商給付貨款之資金流證明文件，可否勾稽至年月日、櫃號之馬來西亞進貨成本數額，惟上訴人柏融公司僅提供上述95年合約，及其接受該合約後，向馬來西亞供應商YE JAYA HOLDING SDN BHD（中文名稱：亿嘉有限公司，下稱亿嘉公司）購貨，亿嘉公司直接海運與燦權公司指定之收貨人JIN HONG LOGISTICS公司，亿嘉公司開立商業發票給上訴人柏融公司【即上訴人柏融公司第1個50噸及第2個50噸，合計100公噸A COPPER（燒粗銅）】之相關證據，惟關於95年5月至102年1月間本件所有三角貿易，上訴人柏融公司所製作之價差計算明細表，對大陸供貨之年月日、貨櫃號及應收款項數額匯入情形，與對供應商訂貨給付貨款數額匯出之情形，經原審再以107年2月21日審理單請上訴人柏融公司協力說明，惟上訴人柏融公司迄未提出，是有關本件究為買賣或居間仲介，上訴人柏融公司有未盡協力義務之情形。

㈣福建調查處102年4月22日刑事案件移送書、臺灣雲林地方檢

察署（下稱雲林地檢署）103年1月20日102年度偵字第2533號不起訴處分書係有關蘇進男等6人有無違反銀行法所為之處分，核與本件案情無關。綜合蘇進男筆錄（102年1月22日福建調查處調查筆錄、103年1月10日雲林地檢署訊問筆錄及102年8月30日、9月30日談話筆錄）及蘇信衛筆錄（102年1月23日福建調查處調查筆錄、103年1月10日雲林地檢署訊問筆錄及102年8月30日談話筆錄）所述，上訴人柏融公司係經營廢五金買賣，其交易型態係國內買銅銷售大陸，蘇進男不清楚三角貿易部分，蘇信衛負責國外銷售部分云云；綜合蘇麗芳、蘇姿穎、歐文智、高美玉、吳文舜、蘇振封、陳蘇金連、曾文返、陳俊榮、吳妍儒、張政偉等人102年9月至10月在北港稽徵所談話筆錄所述，渠等出借帳戶供上訴人柏融公司收受貨款使用云云，以上核與上訴人中區國稅局認定本件係屬三角貿易中之居間仲介行為無關。又上訴人柏融公司系爭廢五金交易境外三角貿易型態究竟為「居間」或「買賣」，應依「實際交易情況」而定，上訴人中區國稅局未能就「上訴人柏融公司對國外供應商提供仲介之勞務服務」及「使國外供應商與大陸買方廠商直接締結買賣契約」之「居間」前提事實依職權調查證據說明，對於本件系爭銷售金額究竟是認定為銷售貨物或勞務，亦未具體舉證說明，本件確有課稅構成要件之基礎事實不明。惟有關課稅構成要件之基礎事實不在納稅者權利保護法第14條規定推計範圍內，故上訴人中區國稅局不能就課稅構成要件之基礎事實進行推計課稅。因本件卷證僅有98及99年度上訴人柏融公司有列帳佣金收入分類帳，而上訴人中區國稅局對其餘95年5月至97年12月、100年1月至102年1月部分未能就課稅構成要件舉證以實其說，是其依法不能就後者之課稅構成要件之基礎事實進行推計課稅。至上訴人中區國稅局以上訴人柏融公司無法說明收取佣金比例，亦無法對其銷貨收款或進貨付款之資金流程提出相關證明文件，是以系爭帳戶存入款項，扣除進貨成本後，即上訴人柏融公司本件居間賺取之佣金，故其以上訴人柏融

公司之稅務行業標準分類——廢五金批發業之同業利潤標準毛利率17%，推計本件居間銷售勞務之佣金銷售額，已切近實額並具關連性及合理客觀云云，其所持理由仍為買賣業銷售貨物之進銷貨推計銷貨毛利之同業利潤標準，仍無法與銷售勞務居間仲介之佣金具關連性，其所推計銷售額未具合理客觀。

㈤第1案部分：復查決定一將原查之「銷售貨物」變更為「國外三角貿易提供居間介紹之外銷勞務」，復因上訴人柏融公司無法提示相關外匯收付款憑證，不能適用零稅率，乃參照廢五金批發業居間仲介採購商品之同業利潤毛利率17%重行核算上訴人柏融公司漏報銷售額327,125,979元，原核定漏報銷售額2,007,628,079元，應予追減1,680,502,100元（2,007,628,079元－327,125,979元），原核定補徵營業稅額100,381,404元，應予追減84,025,105元，變更核定16,356,299元（327,125,979元x 5%），並按所漏稅額16,356,299元處以1.5倍之罰鍰計24,534,448元；又因無法認定上訴人柏融公司97年7月至12月間有國內收購廢五金外銷未依規定取得進貨憑證之情形，乃將原核定裁處罰鍰1,000,000元部分註銷。惟復查決定一不利於上訴人柏融公司部分係補徵營業稅額16,356,299元，並按之處以1.5倍罰鍰24,534,448元，係基於上訴人柏融公司為「國外三角貿易提供居間介紹之外銷勞務」所為，然上訴人柏融公司雖有未盡協力義務之情事而減輕上訴人中區國稅局應負擔之證明程度，但上訴人中區國稅局就此補稅裁罰之前提事實即「上訴人柏融公司對國外供應商提供仲介之勞務服務」及「使國外供應商與大陸買方（即燦權等4營業人）直接締結買賣契約」2項構成要件，其舉證結果尚未達優勢蓋然性之程度，其不利益應歸上訴人中區國稅局負擔，故復查決定一不利於上訴人柏融公司部分及其訴願決定均應予撤銷。第2案部分：復查決定二將原查之「銷售貨物」變更為「國外三角貿易提供居間介紹之外銷勞務」，復因上訴人柏融公司無法提示相關外匯收付款憑證，不

能適用零稅率，乃參照廢五金批發業居間仲介採購商品之同業利潤毛利率17%重行核算上訴人柏融公司漏報銷售額254,342,435元，原核定漏報銷售額1,490,616,635元，應予追減1,236,274,200元（1,490,616,635元－254,342,435元），原核定補徵營業稅額74,530,832元，應予追減61,813,710元，變更核定12,717,122元（254,342,435元x 5%），並按所漏稅額12,717,122元處以1.5倍之罰鍰計19,075,683元，原罰鍰111,794,39元應予追減92,718,696元，變更為19,075,683元。惟復查決定二不利於上訴人柏融公司部分係補徵營業稅額12,717,122元，並按之處以1.5倍罰鍰19,075,683元，係基於上訴人柏融公司為「國外三角貿易提供居間介紹之外銷勞務」所為，然上訴人柏融公司雖有未盡其協力義務之情事而減輕上訴人中區國稅局應負擔之證明程度，但上訴人中區國稅局就98及99年度以外之96年12月18日至97年12月31日所為補稅裁罰之前提事實即「上訴人柏融公司對國外供應商提供仲介之勞務服務」及「使國外供應商與大陸買方（即燦權等4營業人）直接締結買賣契約」2項構成要件，其舉證結果尚未達優勢蓋然性之程度，其不利益應歸上訴人中區國稅局負擔，故復查決定二不利於上訴人柏融公司部分（即96年12月18日至97年12月31日期間之補稅裁罰）及其訴願決定均應予撤銷。另此部分有關98及99年度部分復查決定二所為之補稅裁罰，依法核無不合，應予駁回。第3案部分：復查決定三將原查之「銷售貨物」變更為「國外三角貿易提供居間介紹之外銷勞務」，復因上訴人柏融公司無法提示相關外匯收付款憑證，不能適用零稅率，乃參照廢五金批發業居間仲介採購商品之同業利潤毛利率17%重行核算上訴人柏融公司漏報銷售額374,209,109元，原核定系爭期間漏報銷售額2,206,179,770元，應予追減1,831,970,661元（2,206,179,770元－374,209,109元），原核定補徵營業稅額110,308,989元，應予追減91,598,534元，變更核定18,710,455元（374,209,109元x 5%），並按所漏稅額18,710,455元處以1.5倍之罰鍰

計28,065,682元，原罰鍰165,463,483元應予追減137,397,801元，變更為28,065,682元。惟復查決定三不利於上訴人柏融公司部分係補徵營業稅額18,710,455元，並按之處以1.5倍罰鍰28,065,682元，係基於上訴人柏融公司為「國外三角貿易提供居間介紹之外銷勞務」所為之補稅裁罰，然上訴人柏融公司雖有未盡其協力義務之情事而減輕上訴人中區國稅局應負擔之證明程度，但上訴人中區國稅局就此補稅裁罰前提事實之構成要件，其舉證結果尚未達優勢蓋然性之程度，其不利益應歸上訴人中區國稅局負擔，故復查決定三不利於上訴人柏融公司部分及其訴願決定均應予撤銷。綜上，訴願決定及原處分不利於上訴人柏融公司部分，其中98及99年度所為之補稅裁罰，依法核無不合，訴願決定予以維持，亦無違誤，應予駁回。另上訴人中區國稅局其餘之補稅裁罰，均有違誤，訴願決定予以維持，亦有不合，均應撤銷等語，為其判斷之基礎。

四、本院按：

甲、本件相關法規：

㈠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4條第1項規定：「有左列情形之一者，係在中華民國境內銷售貨物：一、銷售貨物之交付須移運者，其起運地在中華民國境內。二、銷售貨物之交付無須移運者，其所在地在中華民國境內。」第2項第1款規定：「有左列情形之一者，係在中華民國境內銷售勞務：一、銷售之勞務係在中華民國境內提供或使用者。」第7條第1款、第2款規定：「下列貨物或勞務之營業稅稅率為零：一、外銷貨物。二、與外銷有關之勞務，或在國內提供而在國外使用之勞務。」第35條第1項前段規定：「營業人除本法另有規定外，不論有無銷售額，應以每2月為1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。」第43條第1項第4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。」營業稅法施行細則第11條第2款規定：「營業人依本法第7條規定適用零稅率者，應具備之文件如下：……。二、與外銷有關之勞務，或在國內提供而在國外使用之勞務，取得外匯結售或存入政府指定之銀行者，為政府指定外匯銀行掣發之外匯證明文件；取得外匯未經結售或存入政府指定之銀行者，為原始外匯收入款憑證影本。」第38條第1項第5款規定：「本法第4章第1節規定計算稅額之營業人，依本法第35條規定，應檢附之退抵稅款及其他有關文件如下：……。五、第11條規定適用零稅率應具備之文件。」營業稅性質上為內地稅，是針對境內消費行為課稅，亦即在我國境內銷售貨物或勞務，才予以課稅。有關在我國境內銷售貨物，依營業稅法第4條特別定義「在我國境內」之認定，依該條規定，係以貨物的「起運地」或「所在地」在我國境內者，才屬在我國境內銷售貨物，也才須按所銷售貨物全額作為銷售額申報營業稅。再依營業稅法第4條第2項第1款規定所稱在我國境內銷售勞務，係指所銷售之勞務係在我國境內提供或使用者。準此，倘符合營業稅法第4條第2項第1款規定在境內銷售勞務，屬營業稅法第1條在境內銷售勞務，應依營業稅法規定課徵營業稅。又依營業稅法第7條第2款規定，銷售之勞務倘係在國內提供而在國外使用之勞務，營業人應依營業稅法施行細則第11條第2款及第38條第1項第5款規定，提供外匯收入款憑證，始得適用零稅率。

㈡財政部賦稅署88年8月5日台稅二發第000000000號函意旨略以：「主旨：貴公司接受國外客戶訂購貨物後，以自己之名義向第三國供應商購貨，並由第三國供應商將貨物逕運國外客戶或雖經我國但不經通關程序即轉運國外客戶之貿易型態，如經由貴公司與國外客戶及另與一家或數家第三國供應商分別簽訂獨立買賣合約，且其貨款係按進銷貨全額匯出及匯入者，則其列帳方式得按進銷貨處理。說明：二、前揭貿易

型態，因銷售之貨物，其起運地非在中華民國境內，且第三國供應商交付之貨物，亦未進入中華民國境內，尚非屬營業稅法所稱在中華民國境內銷售貨物或進口貨物，故非屬營業稅課稅範圍。」

㈢財政部93年9月3日台財稅字第09304525270號令：「營業人接受國外客戶訂購貨物後，向第三國供應商進口（不經通關程序）貨物，即行辦理轉運國外客戶之交易型態，如該營業人不負擔貨物之瑕疵擔保責任，核屬『居間』法律行為者，應依本部77年8月18日台財稅第000000000號函規定辦理；如該營業人負擔貨物之瑕疵擔保責任，核屬『買賣』法律行為者，應依本部賦稅署88年8月5日台稅二發第000000000號函規定辦理。」

㈣財政部94年10月4日台財稅字第09404551250號函：「主旨：本部93年9月3日台財稅字第09304525270號令發布後，應如何認定營業人之交易究屬『居間』或『買賣』法律行為乙案，請依說明辦理。說明：鑒於營業人應對自身交易之原因、事實知之甚稔，且應依法據實記帳、申報，故為簡化徵納雙方申報及查核程序作業之繁瑣及困難度，嗣後於查核有關營業人接受國外客戶訂購貨物後，向第三國供應商購貨，並由第三國供應商將貨物逕運國外客戶或雖經我國但不經通關程序即轉運國外客戶之貿易型態，如營業人以佣金收入列帳者，於申報營業稅時，按收付差額認列佣金收入，適用零稅率；如營業人以進、銷貨列帳者，則該筆交易非屬營業稅課稅範圍。」

㈤營業人接受國外客戶訂購貨物後，向第三國供應商進口貨物，辦理轉運與國外客戶之三角貿易，關於三角貿易關係，貿易商與訂貨人之法律關係究為「居間」或「買賣」，亦即有關三角貿易之法律關係究應為「銷售勞務」或「銷售貨物」，未能一概而論，應依實際交易情況而定。換言之，三角貿易之銷售行為，應依其交易實質、所有權及風險移轉與資金流向等因素，綜合判斷其交易屬買賣行為或居間行為，前開

判斷乃依經濟實質而為認定。又財務會計準則公報第1號財務會計觀念架構及財務報表之編製第32段亦闡明應依交易事項之經濟實質而非僅依法律形式判斷。是以，企業應依財務會計準則公報之規範，按經濟實質表達而為正確列帳。倘營業人與國外客戶及第三國供應商分別簽訂獨立買賣合約，並約定負擔貨物之瑕疵擔保責任，對貨物有所有權及風險移轉，且其貨款係按進銷貨全額匯出及匯入，核屬「買賣」法律行為，即應依其經濟實質表達按銷貨及進銷列帳，如前揭貿易型態因銷售之貨物，其起運地非在中華民國境內，且第三國供應商交付之貨物，亦未進入中華民國境內，尚非屬營業稅法所稱在中華民國境內銷售貨物或進口貨物，故非屬營業稅課稅範圍。反之，如營業人接受國外客戶訂購貨物後，向第三國供應商進口（不經通關程序）貨物，即行辦理轉運國外客戶之交易型態，倘該營業人不負擔貨物之瑕疵擔保責任，且對貨物無所有權及風險移轉，資金流向亦係差額匯入者，核屬「居間」法律行為，即應依其經濟實質表達，以其差額按佣金收入列帳，營業人自應檢具外匯證明文件等，始得依營業稅法第7條第2款規定，申報適用零稅率。

㈥行政訴訟法第189條規定，行政法院為裁判時，除別有規定外，應斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，依論理法則及經驗法則判斷事實之真偽；依此判斷而得心證之理由，應記明於判決。據此，構成行政法院判斷事實真偽之證據評價基礎，乃全辯論意旨及調查證據之結果。基於行政訴訟之職權調查原則（行政訴訟法第125條第1項及第133條），法院必須充分調查為裁判基礎之事證以形成心證，法院在對全辯論意旨及調查證據之結果為評價時，應遵守兩項要求，一是「訴訟資料之完整性」，二是「訴訟資料之正確掌握」。前者乃所有與待證事實有關之訴訟資料，都必須用於心證之形成而不能有所選擇，亦即法院負有審酌與待證事實有關之訴訟資料之義務，如未審酌亦未說明理由，即有不適用行政訴訟法第125條第1項、第133條之應依職權調查規定，及判決不備

理由之違背法令。又依同法第209條第3項規定，判決書理由項下，應記載關於攻擊或防禦方法之意見及法律上之意見。故行政法院認定事實應憑調查所得之證據資料，就證據與事實之關聯性如何，其證明力之有無，形成心證之理由，記明於判決理由項下。如未說明所憑證據足供證明事實之心證理由，或就當事人提出之證據摒棄不採，又未說明不採之理由，或其調查證據未臻完備，不足以判斷事實之真偽，均構成判決不備理由之違法；如認定事實與所憑證據內容不相適合，或所述理由自相矛盾，則屬判決理由矛盾。

乙、上訴人中區國稅局上訴部分：

㈠原審以上訴人中區國稅局就上訴人柏融公司95年5月至97年12月及100年1月至102年1月間之補稅及裁罰之前提事實即「上訴人柏融公司對國外供應商提供仲介之勞務服務」及「使國外供應商與大陸買方（即燦權等4營業人）直接締結買賣契約」2項構成要件，其舉證結果尚未達優勢蓋然性之程度，其不利益應歸上訴人中區國稅局負擔為由，而判決撤銷上訴人中區國稅局對上訴人柏融公司所為95年5月至97年12月及100年1月至102年1月間之補稅及裁罰處分，固非無見。然查，上訴人柏融公司接受燦權公司訂貨，上訴人柏融公司向馬來西亞供應商亿嘉公司購貨，供應商亿嘉公司直接海運與燦權公司指定之收貨人JIN HONG LOGISTICS公司，供應商亿嘉公司開立商業發票給上訴人柏融公司等情，為原審確定之事實，揆諸前揭說明，上訴人柏融公司所為系爭交易即屬三角貿易，其交易型態係接獲大陸客戶訂單後，轉向馬來西亞供應商訂貨，由馬來西亞供應商直接將貨物逕運至指定廠商，上訴人柏融公司與燦權公司訂貨人之法律關係究為「居間」或「買賣」，即應依交易實質、所有權及風險移轉與資金流向等因素，綜合判斷其交易屬買賣行為或居間行為。本件上訴人柏融公司形式上雖係與大陸客戶及馬來西亞供應商分別為兩個買賣行為，而非「使國外供應商與大陸買方廠商直接締結買賣契約」，然是否使國外供應商與大陸買方廠商直

接締結買賣契約，顯非判斷上訴人柏融公司是否對大陸客戶提供仲介之勞務服務之唯一標準，倘上訴人柏融公司接受大陸客戶訂購貨物後，向馬來西亞供應商進口（不經通關程序）貨物，即行辦理轉運大陸客戶，對該貨物無所有權及風險移轉，資金流向亦係差額匯入者，亦得為判斷其為居間行為銷售勞務之標準。倘營業貨款並未按進銷貨全額匯出及匯入，其經濟實質係按兩個買賣契約間之差額而為列帳，則其經濟實質係達成仲介行為之結果，即應評價為居間仲介之銷售勞務。原審就上訴人柏融公司之三角貿易銷售行為，未依其交易實質、所有權及風險移轉與資金流向等因素，綜合判斷其交易經濟實質，復未就上訴人柏融公司95年5月至97年12月及100年1月至102年1月間之交易行為判斷是否依法據實記帳，有無依其經濟實質表達而為正確列帳，亦未詳予調查上訴人柏融公司之貨款究係按進銷貨全額匯出及匯入，或以差額匯入，上訴人柏融公司經濟實質是否以取得形式上兩個買賣契約間之價金差額為準，且未就上訴人柏融公司95年至97年間價差計算明細表（原處分3-2卷431-464、501、518-523頁）所列「淨利」欄位，是否符合買賣收付之間差價，而其「收付差額」是否與以「佣金收入」列帳方式無異，而符合三角貿易仲介勞務報酬金額之認定。此攸關上訴人柏融公司與訂貨人之法律關係究為「居間」或「買賣」，亦即有關三角貿易之法律關係究應為「銷售勞務」或「銷售貨物」之認定，原審未予詳查，遽僅以上訴人中區國稅局無法舉證上訴人柏融公司使國外供應商與大陸買方廠商直接締結買賣契約為由，否定上訴人柏融公司於95年5月至97年12月及100年1月至102年1月間有佣金銷售額，而判決撤銷上訴人中區國稅局對上訴人柏融公司所為95年5月至97年12月及100年1月至102年1月間之補稅及裁罰處分，原判決認定事實有未盡調查之能事，且有理由不完備之違法。

㈡復依原判決認定之事實，有關本件上訴人柏融公司與燦權等4營業人之訂貨合約備註記載：①交貨期限為訂貨日期算起2

個月內，若有延期需雙方再議；②來貨不可含油、PVC線、線頭；③買賣雙方同意以上交易條件並簽訂訂貨合約，訂貨合約內容未經雙方同意不得更改（原判決誤載為④⑤⑥），核與卷內證據相符。經核前揭訂貨合約備註第②點僅係載明買方訂購貨物之品質條件，並未明定賣方之「品質保證」責任，亦未明定倘賣方違反該保證責任者，是否負有「重新更換」無瑕疵之產品，或買方得否「請求減少價金」或「損害賠償」等約定條款，亦即就系爭訂貨合約而言，僅足以說明買方係要求上訴人柏融公司需交付「不含油、PVC線及線頭」之貨物，並不足以證明上訴人柏融公司有約定對買方負擔物之瑕疵擔保責任，原審據以認定「前揭訂貨合約第②點記載核屬物之瑕疵擔保之約定」，有判決未依證據認定事實之違背法令情事。又本件係上訴人中區國稅局依福建調查處通報及查得資料，以上訴人柏融公司從事兩岸廢五金交易，於95年5月至102年1月間「銷售貨物」，未依規定開立統一發票，漏報銷售額，所為補稅及裁罰處分。原判決既已認定上訴人中區國稅局針對上訴人柏融公司98及99年度應為「居間」之「銷售勞務」所為補稅裁罰，依法核無不合，而維持上訴人中區國稅局就上訴人柏融公司98及99年度之補稅及裁罰處分，卻又對同一交易性質及模式之其餘95年5月至97年12月及100年1月至102年1月間之交易，未細究上訴人柏融公司經營模式有何差異，遽以上訴人中區國稅局舉證結果尚未達優勢蓋然性之程度，其不利益應歸上訴人中區國稅局負擔為由，而不予認定上訴人柏融公司其他年度之「銷售勞務」交易事實，原判決就此部分亦違反職權調查義務及有判決不備理由、判決理由矛盾之違誤。

丙、上訴人柏融公司上訴部分：

㈠原審以上訴人柏融公司98及99年度有列帳佣金收入分類帳為由，認上訴人中區國稅局就上訴人柏融公司就98及99年度有銷售勞務之事實已為舉證，因而維持上訴人中區國稅局對上訴人柏融公司所為98及99年度之補稅及裁罰處分，固非無見

。然查，原審以上訴人柏融公司提示價差計算明細表等資料，認定「依原告（本院按：即上訴人柏融公司）提示98年間價差計算明細表，其計算方式（按其進銷以人民幣計價，匯率為人民幣兌新臺幣，計算出來的佣金為新臺幣）為：佣金＝數量x（大陸單位售價－馬來西亞單位進貨）x匯率。其所計算收付差額之『淨利』即列佣金，惟收付差額存有負數之情形，佣金數額為0，核與一般居間仲介服務收取報酬形態為買賣價額固定之百分比顯有不同。」（原判決第32頁第13行至20行）卻又認定上訴人中區國稅局針對上訴人柏融公司98及99年度應為「居間」之「銷售勞務」所為補稅裁罰，依法核無不合，而維持上訴人中區國稅局就上訴人柏融公司98及99年度之補稅及裁罰處分，已有判決理由矛盾之違誤。再按106年12月28日施行之納稅者權利保護法第14條規定：「（第1項）稅捐稽徵機關對於課稅基礎，經調查仍不能確定或調查費用過鉅時，為維護課稅公平原則，得推計課稅，並應以書面敘明推計依據及計算資料。（第2項）稅捐稽徵機關推計課稅，應斟酌與推計具有關聯性之一切重要事項，依合理客觀之程序及適切之方法為之。……」，其立法理由載明：「一、按推計課稅之正當性在於達成租稅公平之目的。於課稅資料難以調查時，以間接證據推估稅額。依此項推計核定方法推計所得額時，應力求客觀、合理，使與納稅義務人之實際所得相當，以維租稅公平原則。此為司法院大法官釋字第218號解釋所肯認。基於量能課稅與實質課稅原則，稅捐稽徵機關以核實認定課稅基礎實額為原則，僅於無法進行實額課稅情形，始准予推計課稅。並為確保推計課稅程序透明公開，稅捐稽徵機關應以書面敘明推計依據及計算資料。爰明定第1項規定。二、推計課稅應致力發現最大蓋然性的正確結果，應盡可能接近實額課稅之真實。推計課稅的結果必須具有說服力、經濟上可能，所採用的推計方法本身合理，始為適當。爰明定第2項規定。……」原審維持上訴人中區國稅局對上訴人柏融公司98及99年度所為之補稅及裁

罰處分，無非係以上訴人柏融公司所提出98及99年度列有佣金收入之分類帳（原處分3-2卷537-540、545-548頁），而認上訴人柏融公司於98及99年度有居間銷售勞務之佣金銷售額。然上訴人中區國稅局針對上訴人柏融公司95年5月至102年1月間之同一性質三角貿易交易，其「居間」銷售勞務之佣金收入銷售額（即課稅基礎），均採取同一推計課稅方法，即依「廢五金批發業」之同業利潤毛利率17%推計本件居間銷售勞務之佣金銷售額，而原判決已指稱「被告（本院按：即上訴人中區國稅局）該2理由仍為買賣業銷售貨物之進銷貨推計銷貨毛利之同業利潤標準，仍無法與銷售勞務居間仲介之佣金具關連性，其所推計銷售額未具合理客觀」等情（原判決第38頁第20行至22行），卻又認定「上訴人柏融公司98及99年度係『居間』之銷售勞務行為，上訴人中區國稅局就『課稅基礎——佣金收入銷售額』所為推計課稅之補稅裁罰，依法核無不合」，未就上訴人中區國稅局針對上訴人柏融公司98及99年度之營業稅所為推計課稅，是否有斟酌與推計具有關聯性之一切重要事項，依合理客觀之程序及適切之方法為之，使之盡可能接近實額課稅之真實，遽以維持上訴人中區國稅局對上訴人柏融公司98及99年度所為之補稅處分，原判決就此部分亦已違反職權調查義務及有判決不備理由、判決理由矛盾之違誤。

㈡按營業稅法第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。」行政罰法第7條第1項規定：「違反行政法上義務之行為非出於故意或過失者，不予處罰。」行政罰法第7條規定其立法理由並謂：「現代國家基於『有責任始有處罰』之原則，對於違反行政法上義務之處罰，應以行為人主觀上有可非難性及可歸責性為前提，如行為人主觀上並非出於故意或過失情形，應無可非難性及可歸責性，故第1項明定不予處罰。」是以，違反行政法上義務之行為，乃行政罰之客觀構成要件；故意或

過失則為行政罰之主觀構成要件，兩者分別存在而個別判斷，尚不能以行為人有違反行政法上義務之行為，即推論出該行為係出於故意或過失。漏稅罰要件包括故意或過失行為及因而造成漏稅的結果，故對於應依法補繳營業稅款之納稅義務人，依營業稅法裁處漏稅罰時，除須納稅義務人之違法行為符合該法之處罰構成要件外，仍應符合行政罰法受處罰者須有故意、過失之規定，始能處以漏稅罰。經查，原審雖認定上訴人柏融公司於98及99年度有居間銷售勞務之佣金銷售額，而維持上訴人中區國稅局對上訴人柏融公司98及99年度所為之補稅處分，惟依前揭規定與說明，尚須上訴人柏融公司主觀上有出於故意或過失情形，始得依營業稅法第51條第1項第3款規定予以處罰。然上訴人柏融公司是否具有故意或過失之行政罰主觀構成要件，未據原審論斷，原判決逕以上訴人柏融公司違反營業稅法第51條第1項第3款規定，漏報銷售額，維持上訴人中區國稅局所為98及99年度之補稅處分，即逕予維持上訴人中區國稅局對上訴人柏融公司所為98及99年度罰鍰處分之論斷，混淆原應分別判斷之行政罰主、客觀構成要件，而有適用行政罰法第7條第1項不當之違法。

五、綜上所述，原判決既有如上所述之違背法令，是上訴人柏融公司、中區國稅局求予廢棄，均為有理由。又因原處分是否合法的基礎事實，尚未經原審依法調查認定，是本件事證尚有未明，有由原審再為調查審認的必要，本院尚無從自為判決，故將原判決廢棄，發回原審更為適法的裁判。

六、據上論結，本件兩造上訴均為有理由。依行政訴訟法第256條第1項、第260條第1項，判決如主文。

中　　華　　民　　國　　109　　年　　7　　月　　9　　日

最高行政法院第二庭

審判長法官　吳　東　都

法官　胡　方　新

法官　陳　秀　媖

法官　林　妙　黛

法官　王　俊　雄

以　上　正　本　證　明　與　原　本　無　異

中　　華　　民　　國　　109　　年　　7　　月　　9　　日

書記官　張　玉　純