

臺北高等行政法院判決

106年度訴字第1148號

) FKT64W1Z1X5L0;@108年6月13日辯

原告 富盛證券投資顧問股份有限公司

代表人 蔡政宏（董事長）

訴訟代理人 莊義瑞 會計師

被告 財政部臺北國稅局

代表人 許慈美（局長）

訴訟代理人 李佩玲

上列當事人間營業稅事件，原告不服財政部中華民國106年7月4日台財法字第10613925060號（案號：第000000000號）訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主 文

原告之訴駁回。

訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

一、事實概要：緣被告依查得資料，認定原告於民國100年間向訴外人聯邦租賃股份有限公司（下稱聯邦公司）承租車號0000-00號、0000-00號（嗣車號更換為000-00號、000-00號）乘人小客車2輛（下稱系爭車輛），係屬融資租賃，原告將取自該公司於100年2月至104年12月間開立屬不得扣抵之統一發票（下稱發票）111張，金額合計新臺幣（下同）7,495,164元充作進項憑證，虛報扣抵銷項稅額374,736元逃漏營業稅，違反加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法）第19條第1項第5款自用乘人小客車憑證不得扣抵之規定，於105年3月9日作成補徵核定通知書補徵營業稅額374,736元，並以被告所屬信義分局同年月8日裁處書按所漏稅額

374,736元處1倍罰鍰計374,736元。原告不服，申請復查未獲變更，提起訴願亦遭駁回，遂提起本件訴訟。

二、原告主張略以：

(一)營利事業所得稅查核準則（下稱營所稅查核準則）第36條之2第1項係編於「第三章：收入類之查核」，而非規定在「第四章：銷貨成本支查核」或「第五章：費用類之查核」內，該規定僅針對出租人，並未規範承租人須一體適用。財政部賦稅署106年5月24日臺稅消費字第10604014560號函（下稱賦稅署106年5月24日函），以營所稅查核準則第36條之2有關融資租賃之認定規定，係參考財務會計準則公報（下稱財會準則公報）第2號「租賃會計處理準則」，依所得稅法相關規定訂定營利事業出租資產採融資租賃之條件。財政部89年11月23日台財稅字第0890457401號函（下稱財政部89年函釋）並未規定在何種狀況下，出租人及承租人均須同時適用「融資租賃」或「營業租賃」，且該函釋所涉者為營所稅查核準則第36條之2第1項第4款，並未提及同條項第3款規定。再依財團法人會計研究發展基金會（下稱會研基金會）105年9月29日(105)基秘字第237號函，出租人與承租人所處之情況不同，可能導致出租人與承租人對同一租賃有不同之分類，當出租人自保證殘值所取得之利益係經由其他與承租人無關且有財務能力履行保證義務之第三方保證時，即可能導致此種情況。本件出租人聯邦公司自原告收回系爭車輛後，又轉賣第三人，即與該函釋情形相符，亦即出租人可能為融資租賃或營業租賃，但承租人即原告確實為「營業租賃」，相關進項稅額100%可以抵扣銷項稅額。

(二)依104年12月「新會計制—小IFRS」即企業會計準則公報第20號之租賃第4條至第8條規定，其有經濟年限、耐用年限等

用語，可知財務會計之經濟年限與稅務會計之法定耐用年限確有不同。次於「舊會計－租賃會計處理準則」即財務會計準則公報第2號中，依89年11月23日租賃會計處理準則第4條至第6條之規定，財務會計剩餘耐用年限顯與稅務會計之法定耐用年限不同。因翻譯之故，美國租賃資產「剩餘經濟壽命」即為我國租賃資產「剩餘耐用年限」，估計經濟壽命從租賃開始日起算，租賃資產若依原定使用目的，並予以正常修理與維護，估計尚可使用的剩餘經濟壽命。此項經濟壽命只可能長於或等於租賃期間，絕不可能小於租賃期間。繼在「新會計－大IFRS」中，依國際會計準則第17號－租賃第4段有分別定義經濟年限及耐用年限；第9段則載由於出租人與承租人間之交易係以彼此訂定之租賃合約為依據，故宜採用一致之定義較為適當。但在應用這些定義時，出租人與承租人所處之情況不同，可能導致出租人與承租人對同一租賃有不同之分類。第10段則為租賃究為融資租賃或營業租賃係取決於交易實質而非合約形式，而即使所有權未移轉，但租賃期間涵蓋租賃資產經濟年限之主要部分，此種情形通常會導致該項租賃被分類為融資租賃。益證財務會計之經濟年限與稅務會計之法定耐用年限不同。而營利事業所得稅（下稱營所稅）、營業稅及其他稅法均未對「法定耐用年限」有明確定義。營所稅查核準則第95條第1項第2款之用語為：「固定資產耐用年限表規定之『耐用年限』」，「固定資產耐用年限表」係僅規定「營利事業提列折舊時之（最低）耐用年限」，均而非使用「法定耐用年限」用字。由此可見，財務會計之經濟年限固定資產耐用年限或「（最低）耐用年限及營所稅查核準則第36條之2「法定耐用年限」均不同，被告認定法定耐用年限應以固定資產耐用年數表之（最低）耐用

年限為認定基準，並未提出法源，足見其未依法行政。

(三)本件使用比率僅為33.33%、使用價值比率未達90%，故為「營業租賃」：

1.系爭車輛使用比率僅有33.33%：

(1)系爭車輛之經濟年限至少15年（原告租賃5年，聯邦公司於租賃期滿收回轉賣第3人後，經原告洽詢至少4家中古車商，其經濟年限至少為10年），是原告之使用年限比率為33.33%（ $= 5\text{年} \div \text{至少 } 15\text{年}$ ），而非100%（ $= 5\text{年} \div 5\text{年}$ ）。

(2)依洪清和所著中級會計學，租賃資產估計經濟壽命從租賃開始日起算，租賃資產若依原定使用目的，並予以正常修理與維護，估計尚可使用的剩餘經濟壽命。此項經濟壽命只可能長於或等於租賃期間，絕不可能小於租賃期間。

2.經原告重新獨立驗算，採用會計學及財務管理學之「試誤法」（try and error），求得「出租人之隱含利率」約為年息12%），系爭車輛「使用價值比率」均為70%左右，未達90%，訴願決定書第9頁使用1.08%計算原告之「使用權利價值」，並據此指稱原告使用價值比率達95%實有違誤：

(1)承前述，隱含利率應以「非金融業最高借款利率」為準，依100年財政部之公告為月利率1.3%，換算為年利率為15.6%（ $= 1.3\% \times 12$ ）。

(2)車號000-00號（嗣更換為0000-00號）車輛：

① $4,320,000$ （出租人購入成本） $+ 1,987,200$ （出租人毛利 $= 4,320,000 \times 46\%$ ） $= 6,307,200$ （出租人預估總回收金額） $= 4,183,100$ （承租人支付總金額 $+ 2,124,100$ （承租人未保證殘值，即出租人轉賣第3人之預估售價））。

②承租人之最低租金給付額現值3,146,795元，佔出租人購入成本4,320,000元之比率約為72.84%；其他相關數據均不變

，而出租人之隱含利率改以6%時，比率約為69.65%。

(3) 車號0000-00號（嗣更換為0000-00號）車輛：

① $4,320,000$ （出租人購入成本） $+ 1,987,200$ （出租人毛利 $= 4,320,000 \times 46\%$ ） $= 6,307,200$ （出租人預估總回收金額） $= 4,112,200$ （承租人支付總金額 $+ 2,195,000$ （承租人未保證殘值，即出租人轉賣第3人之預估售價）。

② 承租人之最低租金給付額現值 $3,138,820$ 元，佔出租人購入成本 $4,320,000$ 元之比率約為72.66%；其他相關數據均不變，而出租人之隱含利率改以6%時，比率約為68.53%。

(四) 原告自101年5月30日起取得基金總代理資格，於取得總代理資格之前、之後均須密集拜訪全省銷售機構通路（主要為銀行），故須租用較為高檔之汽車以開拓業務，並非作為「酬勞高級員工」使用，應得抵扣進項稅額。

(五) 證人即○○公司業務經理江東霖於本件準備程序時證稱系爭車輛之租賃係屬營業租賃，且原本僅先租3年，後來因車況不錯，就再承租2年，是原告第1次租賃期間為60%（ $= 3\text{年} \div 5\text{年}$ ，小於75%），第2次為40%（ $= 2\text{年} \div 5\text{年}$ ，小於75%）。至於「補償金條款」根本不足判斷資本租賃或營業租賃，原告第1次租賃契約為3年，當時並未預期一定會承租5年，是原告係分兩次訂約，根據相關原理，應「分割」判斷，不得混為一談，且2次租賃期間均屬「營業租賃」。

(六) 財政部89年函釋因已涉及人民繳納稅捐之客體，應以法律或法律明確授權之命令加以訂定，方符合租稅法律主義之要求；然並無所得稅法之明確授權；亦欠缺法律之依據，縱於實務上施行已久，或有助於增加國家財政收入、減少稽徵成本，甚或有防杜租稅規避之效果，惟此一規定涉及租稅客體之範圍，並非稽徵機關執行所得稅法之技術性或細節性事項，

顯已逾越所得稅法之規定，增加納稅義務人法律所無之租稅義務，與憲法第19條規定之意旨不符，並有違租稅法律主義及納稅者權利保護法（下稱納保法）第3條第3項、第7條第1項之規定。

(七)是原告聲明：訴願決定及原處分（含復查決定）均撤銷。

三、被告答辯略以：

(一)營業稅法第19條第1項第5款規定，自用乘人小汽車不得扣抵銷項稅額，其立法理由在於自用乘人小汽車多為企業高級員工所使用，與有酬勞高級員工之性質，故其進項稅額不得扣抵，以杜流弊。另按財政部75年4月15日台財稅第0000000號函釋（下稱財政部75年函釋）及89年函釋意旨，租賃業購買乘人小汽車，以融資租賃方式租予他人使用時，租賃業之進項稅額得扣抵銷項稅額，承租人給付租賃業乘人小汽車之租金、利息及手續費所支付之進項稅額不得扣抵銷項稅額；有關公務機關或營利事業以維修租賃方式租用車輛，其租賃類別究屬營業租賃或融資租賃之認定，租賃雙方仍應依行為時營所稅查核準則第36條之2第1項規定辦理。營業稅法及同法施行細則雖未有「營業租賃」或「融資租賃」應如何定義之規定，本件仍得類推適用相關規定。依行為時營所稅查核準則第2條第2項、第95條第2款、商業會計處理準則（下稱商會處理準則）第17條第1項第4款、所得稅法第51條第2項、第3項規定，資本租賃（即融資租賃）契約所承租之資產分類於固定資產項目，各種固定資產耐用年數，依固定資產耐用年數表之規定，按不短於該表規定之耐用年數計算折舊。行為時營所稅查核準則第36條之2有關融資租賃之認定規定，係參考財務會計準則公報（下稱財會準則公報）第2號「租賃會計處理準則」及依上開所得稅法相關規定，訂定營利

事業出租資產採融資租賃之條件。營利事業辦理營所稅結算申報時，其依商業會計法或財會準則公報規定，自行評估租賃資產之剩餘耐用年數與行為時營所稅查核準則第36條之2第1項第3款法定耐用年限不一致時，仍應依營所稅查核準則判斷是否採融資租賃。

(二)依行為時營所稅查核準則第36條之2第1項規定，若租賃物之租賃期間達法定耐用年限3/4以上者則為融資租賃，而所謂之法定耐用年限，依上揭規定應以固定資產耐用年限表所規定之耐用年數為認定基準，依該年限表之規定，汽車耐用年限為5年。原告於向聯邦公司承租系爭車輛，租賃期間為100至103年，並於103年續租至105年，租賃期間已達法定耐用年數3/4以上（即租賃期間4年以上），自屬融資租賃範疇。系爭租賃資產（系爭車輛）租期分別自100年2月17日至103年2月16日，期滿續租至105年2月16日，及100年3月3日至103年3月2日，期滿續租至105年3月2日，形式上雖為營業租賃，惟依系爭車輛租約之租期分別為100年2月17日至103年2月16日及100年3月3日至103年3月2日，各共計36個月，除租約外，另同時簽定「特別約定書（下稱特約書）」，明訂如租賃契約期滿前7日內，若雙方無書面異議者，則視同契約續租；原租約內容第8條約定予以刪除，雙方同意依特約書第3條取代；租賃期間內倘承租人（原告）要求提前終止契約或違反租約條款第5條時，必須補償出租人車輛折舊損失補償金（約定標準如下：1.〈60期－解約月數〉〈13期者，以月租金×〈60期－已租月數〉×60%為折舊損失補償金。2.12期〈〈60期－解約月數〉〈25期者，以月租金×〈60期－已租月數〉×55%為折舊損失補償金）；租約期滿承租人未續租時，同意依上列約定標準給付車輛折舊損失補償金。特約

書中對租期3年之折舊損失補償金係以「60期」為核算基準，與租約內容第8條相同性質之折舊補償金係以合約租期36期計算不同，而原告願意接受中途解約時，以60期為基準計算之折舊損失補償金，即含有預期承租5年之意圖。以上開約定，原租約期滿後，原告於103年簽訂之續約第8條約定，如原告於續約期間（103年至105年）解約，仍應支付相對100年簽訂原租約第1年及第2年相同比例（60%及55%）之折舊補償金，更可證實原告於100年簽訂租約時，即已預期將承租5年。又出租人出租資產未折減餘額回收無虞及保養與維修責任均為承租人下（租約內容第5條），意即租賃風險可全數移轉與承租人負擔。系爭汽車品牌、型號為BENZ S400LH，出租人聯邦公司分別於100年2月15日及3月2日自中華資融股份有限公司（下稱中華資融公司）各以432萬元（含稅）購入，為高價進口汽車，相對營業人以購買方式取得汽車之使用權，改以租賃方式在租稅規劃上更為有利，已是眾所周知之事實，惟實務上，承租人通常至少承租5年，形式上租約簽訂3年再行續約係為融資租賃之規避，而系爭汽車事後也確實自100年承租至105年（滿5年），每輛租金收入占購入成本98.47% $4,254,000$ 元（ $=$ 每月租金 $70,900$ 元 $\times$ 60 月） $\div$ $4,320,000$ 元 $\vee$ ，是原告於簽訂租約時即已預期將承租5年。

(三)財政部於103年4月9日修正發布營所稅查核準則第36條之2第2項，嗣於106年1月3日修正同準則第36條之2第1項，乃係配合上市、上櫃、興櫃等公司自102年起採用國際財務報導準則及非公開發行之營利事業自105年起採用企業會計準則公報，其融資租賃之認定係依交易實質而非合約形式，已無租賃期間達資產耐用年數一定比例等條件，為使營利事業申報

之融資租賃與財務會計處理一致。故修正後營所稅查核準則第36條之2規定，營利事業出租資產，其融資租賃之認定依國際會計準則及企業會計準則公報規定辦理，惟依新修正營所稅查核準則第36條之2第2項規定，本件汽車租賃行為發生時間係自100年開始，依程序從新實體從舊原則，應依行為時營所稅查核準則第36條之2第1項辦理，並無國際會計準則第17號之適用，且本件租約於103年4月尚未期滿，亦無須重分類，尚無因會計處理之變動，致營業稅之認定事實前後不一致情形，原告主張，顯屬誤解，核無足採。

(四)系爭車輛，雖因承租滿5年後未再續租，導致原告無法提供行車執照，惟揆諸財政部86年6月23日台財稅第000000000號函釋（下稱財政部86年函釋）意旨，依監理機關提供之車籍資料所載車種名稱既為「自用小客車」，而原告非以系爭車輛提供他人使用、收益以取得代價，自屬自用乘人小汽車，非供本業使用尚無違誤。又本件事證若未將租約及特約書兩份合約併同比較，僅就租約合約加以審查，單一契約中並未顯現異常，其行為未有「綜合一連串」及「複雜、繁瑣」的安排，依上開學者對稅捐規避行為成立要件之見解，以一個或多或少直截了當的途徑為「相當的法律形成」，是以，尚未涉及法律形式之濫用，而無納保法租稅規避情形之適用。

(五)是被告聲明：駁回原告之訴。

四、本件如事實概要欄所載之事實，有原告與聯邦公司間100年2月17日至103年2月16日間特約書、租約、續約、原告與聯邦公司間100年3月3日至103年3月2日間特約書、租約、續約、原告與聯邦公司間100年2月至104年12月間與進銷項憑證查詢系統畫面、補徵核定及其繳款書、罰鍰處分、復查決定、訴願決定附於原處分卷（下稱原卷）、訴願卷及本院卷可稽

，洵堪認定。是本件應審酌之爭點即為：原告本件向聯邦公司承租系爭車輛，被告認屬融資租賃，核定補徵營業稅額374,736元，並處罰鍰374,736元，於法是否有據。

五、本稅部分：

(一)按行為時營業稅法第15條第1項規定：「營業人當期銷項稅額，扣減進項稅額後之餘額，為當期應納或溢付營業稅額。」第19條第1項第5款規定：「營業人左列進項稅額不得扣抵銷項稅額：……五、自用乘人小汽車。」第51條第1項第5款規定：「納稅義務人，有左列情形之一者，除追繳稅款外……：……五、虛報進項稅額者。」同法施行細則第52條第1項規定：「本法第51條第1項第5款所定虛報進項稅額，包括依本法規定不得扣抵之進項稅額、無進貨事實及偽造憑證之進項稅額而申報退抵稅額者。」次按行為時營所稅查核準則第36條之2第1項規定：「營利事業出租資產，其應收租賃款收現可能性能合理預估，且應由出租人負擔之未來成本無重大不確定性，並符合下列條件之一者，應採融資租賃：一、租賃期間屆滿時，租賃物所有權無條件移轉承租人。二、承租人享有優惠承購權。三、租賃期間達租賃物法定耐用年數四分之三以上者。四、租賃開始時按各期租金及優惠承購價格計算之現值總額達租賃資產帳面價值90%以上。」繼按財政部75年函釋：「租賃業購買乘人小汽車，以融資租賃方式租予他人使用時，租賃業之進項稅額得扣抵銷項稅額。至承租人給付租賃業乘人小汽車之租金、利息及手續費所支付之進項稅額不得扣抵銷項稅額。」財政部89年函釋：「有關公務機關或營利事業以維修租賃方式租用車輛，其租賃類別究屬營業租賃或融資租賃之認定，租賃雙方仍應依營利事業所得稅查核準則第36條之2第1項規定辦理。」上揭營業稅法第

19條第1項第5款，其立法意旨載稱，自用乘人小汽車多為企業高級員工所使用，與酬勞高級員工之性質，並無二致，參照外國法例，規定其進項稅額不得扣抵，以杜流弊（見本院卷一第489至490、492頁。又財政部為統一規範承租人給付租賃業乘人小汽車之租金等所支付之進項稅額不得扣抵銷項稅額，及租賃類別之認定準據，以防杜假藉營業租賃之外貌，行融資租賃之實質，進而短漏營業稅，本於職權發布75年函釋及89年函釋等，以協助下級機關行使職權及認定事實，核與我國上揭現行法之相關規定相符，尚無逾越母法及法律保留原則，自得予以援用。

(二)本件原告以向聯邦公司承租系爭車輛，每月每輛租金為70,900元（含稅），租賃期間為100至103年，嗣於103年續租至105年，屬營業租賃等由，於100年2月至104年12月間，取具聯邦公司開立之租金發票111張，金額合計7,495,164元、營業稅額合計374,736元，並執以申報扣抵銷項稅額374,736元（進銷項憑證查詢結果等見原卷一第61至67頁）。惟被告以系爭租賃屬於融資租賃之範疇，依財政部75年函釋意旨，其進項稅額374,736元不得扣抵銷項稅額，乃核定補徵營業稅額374,736元，並處罰鍰374,736元，為原告所不服，遂提起本件訴訟，合先敘明。

(三)本件兩造所爭執者，在於經濟年限、耐用年限、物理年限等用語之爭執，而資產之經濟年限與物理年限有別，茲如下述：

1.按所謂經濟年限（economic life），係指資產因功能或效益衰退致不值得使用，其間所經歷之年數。而所謂物理年限（physical life），則指資產因自然耗損或外力破壞至結構脆弱而不堪使用，其間所經歷之年數。經濟耐用年數通常

較物理耐用年數為短，例如電腦設備的物理耐用年數可能長達10年以上，然因科技進步、技術更新等原因，致使電腦設備的實際有效運轉年限（即經濟耐用年數）縮短為3至5年左右。又資產的經濟效益或因使用、時間經過等而逐漸減少，或基於經濟因素考量等而予以汰舊換新，故企業於取得使用資產時，即估計資產的使用年限，在估計耐用年限內，以合理而有系統的方法分攤使用資產之成本或費用。此外，資產耐用年限之估計必須兼顧物質及功能因素，例如機器設備，就物質因素而言，可以使用20年，然因預計10年後即將會有效率更高，品質更佳之新機器出現，屆時繼續使用舊機器已經不經濟或不達預期目的，致舊機器應予更新，則於取得機器之始，即應按「經濟耐用年數」10年作為其估計耐用年限，並以之為提列折舊或其他相關會計事務處理之基礎。

2. 經查，本件原告就運輸設備經濟耐用年限之估計，歷來係以「5年」為準，此有原告財務報表附註揭露事項載明「主要固定資產之耐用年限如下：……運輸設備……5年」等事項在卷可稽（原告歷年財務報表附註揭露事項見原卷二第139、161、178頁）。再者，本件出租人就系爭車輛經濟耐用年限之估計，亦係以5年為準，此有出租人具函表明「本公司會計政策自103年起依照商業會計法、商業會計處理準則暨經金管會認可之IFRSs法規及準則辦理，102年（含）前則依照商業會計法、商會處理準則及一般公認會計原則辦理；則此2車輛於有效率的運用下其經濟效益耐用年限為5年。」等字句在卷足憑（出租人說明書見原卷二第274頁）。

3. 按行為時所得稅法第51條規定：「（第1項）固定資產之折舊方法，以採用平均法、定率遞減法、年數合計法、生產數量法、工作時間法或其他經主管機關核定之折舊方法為準；

資產種類繁多者，得分類綜合計算之。（第2項）各種固定資產耐用年數，依固定資產耐用年數表之規定。但為防止水污染或空氣污染所增置之設備，其耐用年數得縮短為2年。（第3項）各種固定資產計算折舊時，其耐用年數，除經政府獎勵特予縮短者外，不得短於該表規定之最短年限。」第121條規定：「本法施行細則、固定資產耐用年數表及遞耗資產耗竭率表，由財政部定之。」同法施行細則第48條規定：「本法第51條所定固定資產之折舊方法如下：一、採平均法者，以固定資產成本減除殘值後之餘額，按固定資產耐用年數表規定之耐用年數平均分攤，計算每期折舊額。……。」亦即，基於統一規範各類資產之耐用年數及相關折舊方法，所得稅法第51條明定各種固定資產之耐用年數應依固定資產耐用年數表所定，且明文授權財政部訂定固定資產耐用年數表以供具體遵循。再者，所得稅法第51條就同種資產之個別物件其物理年數為何，並未論究，而係一律規定「各種固定資產耐用年數，依固定資產耐用年數表之規定」，甚且基於租稅或經濟政策等考量，尚容許特定資產依法縮短耐用年數，則所得稅法、施行細則、固定資產耐用年數表等所定耐用年數，係屬於「法定耐用年數」，亦與物理年數有別自明。則行為時營所稅查核準則第36條之2第1項規定「租賃期間達租賃物法定耐用年數四分之三以上者」為融資租賃認定要件之一，基於法規體系之一貫，所稱「法定耐用年數」，應係指「固定資產耐用年數表」所定之年數。至於本件所涉乘人小汽車，按固定資產耐用年數表所定，屬陸運設備（細目：汽車－其他業用客車），其法定耐用年數係5年（見原卷一第16頁）。

4.從而，本件所涉系爭車輛，其等之經濟耐用年數或法定耐用

01 年數均係5年，已如上述，則被告以5年作為本件租賃性質之
02 認定基礎，尚非無據，合先敘明。

03 (四)本件原告承租系爭車輛，其租期實質上究為若干，亦為兩造
04 所爭執，茲以：

05 1.經查，本件原告於100年2及3月間與聯邦公司簽約承租乘人
06 小汽車2輛，雙方係分割約定租賃期間，就車號0000-00號（
07 嗣變更為0000-00號）車輛為例，租賃期間分別立約訂定為
08 36個月（100年2月17日至103年2月16日）及24個月（103年2
09 月17日至105年2月16日），然而，系爭兩份契約之履約連帶
10 保證人「蔡政宏」，係於「100年」1月24日及「100年」2月
11 24日，即針對車號0000-00號車輛前開36個月及24個月之租
12 賃期間及履約義務等具體契約事項，併同承擔共60個月租賃
13 期間之連帶保證責任，並經聯邦公司對保完竣，此有卷附該
14 車兩份租約所載租賃標的物、期間及租金等內容，及蔡政宏
15 就租約義務同意承擔連帶保證責任而接受對保、簽名立約等
16 紀錄在卷可稽（租約見原卷一第36至44頁），則該車系爭兩
17 份租約實際係「100年間」原告承租車輛之初，即簽立在案
18 。次核雙方同時簽訂之特約書，亦明訂：「一、……如租賃
19 契約期滿前7日內，若雙方無書面異議者，則視同契約續租
20 。二、原租賃契約之租約內容第8條約定予以刪除，雙方同
21 意依本特別約定書V第3條取代。三、租賃期間內，倘承
22 租人要求提前終止契約或違反租約條款第5條時，必須補償
23 出租人車輛折舊損失補償金，約定標準如下：(1)（60期－解
24 約月數）< 13期者，以月租金×（60期－已租月數）× 60%
25 為折舊損失補償金。(2) 12期<（60期－解約月數）< 25期者
26 ，以月租金×（60期－已租月數）× 55%為折舊損失補償金
27 。……四、租約期滿承租人未續租時，同意依上列約定標準

之第(1)、(2)項給付車輛折舊損失補償金。」等事項可證之（見原卷一第35頁），即雙方於簽約之始，即約定租期為5年，並以5年（60個月）作為折舊損失補償金之計算基礎。

2. 至於另一車號0000-00號（嗣更換為0000-00號）車輛，原告亦係分割租賃期間為3年及2年，而分開訂立二租約，然查，不僅雙方同時簽訂之特約書明訂以5年（60個月）作為折舊損失補償金之計算基礎，如同上述車號0000-00號車輛之特約書（見原卷一第46頁）。甚且，就該車之36個月及24個月之具體約定事項，負擔連帶保證責任之蔡政宏係於「100年2月24日」「同時」於「兩份」租約上簽名同意承擔車號0000-00號車輛「合計60個月」之租賃履約保證責任，並經聯邦公司對保完竣，此亦有該車兩份租約附卷足憑（見原卷一第47至55頁）。則原告就車號0000-00號車輛，於100年間立約之始，實際亦係約定租賃期間為「5年」。

3. 從而，本件原告就系爭車輛，於100年間即自始與出租人約定以「5年」為租賃期間，僅因刻意安排切割租賃期間為3年及2年，而於形式上就每一車輛分立「兩份」租約。則原告與出租人以分立兩份書面契約之方式，切割租期為兩段，然並無礙於本件自始即約定租賃期間為「5年」之事實認定，即原告自始即係與出租人約定以「5年」為租賃期間，惟刻意分割訂立租約。

(五) 關於兩造爭執本件是否屬營業稅法第19條第1項第5款之適用範圍，被告核定補徵營業稅額374,736元於法是否有據，茲以：

1. 按所謂租賃（leasing），係指當事人一方將特定資產交付他方在一定期間使用收益，而他方則承諾支付一定租金的交易行為。然就長期性租賃而言，若其租約期限長到與租賃資

01 產的估計經濟耐用年限相當，或所付租金與購買價格差不多
02 ，則因承租人有長期使用權、其租約性質類似於分期付款購
03 買（融資買入）等因素，一般公認會計原則乃將幾乎不會提
04 前解約且性質類似分期付款買入的租賃交易，縱使其形式上
05 為租賃，仍視同買賣資產處理（就承租人而言，視同買入資
06 產），並稱之為融資租賃（或稱資本租賃）。至於非歸屬於
07 融資租賃者，即稱之為營業租賃（就承租人而言，未視同為
08 買入資產）。又租約是否在實質上屬於分期付款購買性質，
09 則以出租人是否已將租賃物的風險與報酬轉移給承租人而定
10 。所謂資產的風險與報酬，係指因該資產而發生的損失或利
11 益，例如因技術進步而使資產提早遭汰除因而蒙受損失，或
12 因享有資產之效用而受有利益等。

13 2. 判別資產之風險與報酬是否已轉移給承租人，就本件所涉，
14 會計準則所定標準分述如下：

- 15 (1) 按原財會準則公報（105年1月1日以後之財務報表不再適用
16 ）第2號「租賃會計處理準則」第6條第3項所定，符合「租
17 賃期間達租賃物在租賃開始時剩餘耐用年數四分之三以上」
18 之條件，其租賃交易定性為資本租賃（見原卷一第79頁）。
- 19 (2) 按企業會計準則公報（105年1月1日以後之財務報表適用之
20 ）第20號「租賃」第6條第3項所定「租賃分類為融資租賃或
21 營業租賃係取決於交易實質而非合約形式。有下列情形之一
22 時，通常分類為融資租賃：……3.租賃期間涵蓋租賃資產經
23 濟年限之主要部分。」（見原卷二第239頁）。
- 24 (3) 按國際會計準則（上市櫃等公司自102年起採用）第17號「
25 租賃」第10條第（c）項所定「租賃究為融資租賃或營業租
26 賃係取決於交易實質而非合約形式。下列情形不論個別發生
27 或互相結合，通常會導致該項租賃被分類為融資租賃：……

(c) 即使所有權未移轉，但租賃期間涵蓋租賃資產經濟年限之主要部分；……」(見原卷二第198頁)。

3.另依財政部75年函釋意旨，以融資租賃租賃乘人小汽車，承租人給付租賃業乘人小汽車之租金、利息及手續費所支付之進項稅額不得扣抵銷項稅額。次依財政部89年函釋意旨，營利事業租用車輛(承租人)之租賃類別，其認定係依行為時營所稅查核準則第36條之2第1項規定辦理。而本件行為時營所稅查核準則第36條之2第1項規定「租賃期間達租賃物法定耐用年數四分之三以上」，營利事業資產租賃應採融資租賃方式辦理。嗣103年4月9日修正規定：「自中華民國102年1月1日起營利事業依國際財務報導準則處理會計事項者，前項融資租賃之認定，依國際會計準則第17號規定辦理。」及同條第1項嗣於106年1月3日修正為：「營利事業出租資產，其融資租賃之認定與會計處理，依國際會計準則第17號或企業會計準則公報第20號規定辦理。」

4.本件所涉系爭車輛之經濟耐用年數、法定耐用年數均係「5年」，且系爭車輛自始即係約定租賃期間為「5年」，亦如上述。從而，本件原告承租系爭車輛，不論就法定耐用年數、經濟耐用年數而言，租期5年均已達法定耐用年數、經濟耐用年數之全部，顯逾會計準則所定「主要部分」之程度。本件不論營所稅查核準則之上開修訂，亦不論會計準則之上開變更，均無礙於系爭車輛之承租，其性質係屬於「融資租賃」之認定。則原告主張本件屬營業租賃，無融資租賃之適用，其等之進項稅額自得扣抵銷項稅額等情，均難憑採。此外，原告若於租期未滿5年時提前終止租約，出租人得依約按60期(5年)為核算基準，向原告請求折舊損失補償金，原告並依約交付履約保證金每輛110萬元，且連帶保證人同

意承擔5年之各項履約責任（未經出租人同意，連帶保證責任不得解消），又系爭車輛之保養與維修責任主要係由承租人負擔，前開諸多保障出租人之約定事項，係有卷附特約書第3條、租約內容第5條、租約條款第2條至第5條等所載內容在卷可參（見原卷一第35至39頁）。則被告併以系爭車輛之租賃風險幾可全數移轉予原告負擔，又原告對系爭車輛擁有全部經濟年限5年之使用效益等由，而認定本件係融資租賃之性質，亦非無據。

(六)綜上，原告自100年起，向出租人承租系爭車輛（車籍資料見原卷二第279至284頁），其性質屬於融資租賃，按財政部75年函釋及89年函釋所定，所涉進項稅額374,736元不得扣抵銷項稅額，原告持以申報扣抵銷項稅額，即與營業稅法第19條第1項第5款「營業人自用乘人小汽車之進項稅額不得扣抵銷項稅額」之規範意旨有違，被告核定補徵營業稅額374,736元，尚無不合。

六、罰鍰部分：

(一)按現行營業稅法第51條第1項第5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：……五、虛報進項稅額者。」同法施行細則第52條規定：「（第1項）本法第51條第5款所定虛報進項稅額，包括依本法規定不得扣抵之進項稅額、無進貨事實及偽造憑證之進項稅額而申報退抵稅額者。（第2項）本法第51條第1款至第6款之漏稅額，依左列規定認定之：……二、第5款，以經主管稽徵機關查獲因虛報進項稅額而實際逃漏之稅款為漏稅額。」

(二)原告執與補徵營業稅本稅相同理由，主張其並未逃漏營業稅，被告自不應對其裁處罰鍰等情。經查，被告依上開查得資

料，認定原告於100年間向聯邦公司承租系爭車輛，係屬融資租賃，原告將取自該公司於100年2月至104年12月間開立屬不得扣抵之111張金額合計7,495,164元充作進項憑證，虛報扣抵銷項稅額374,736元，至生逃漏營業稅之結果，違章事證明確已如前述。原告為營業人，就其給付租賃業乘人小汽車之租金，所支付之進項稅額能否扣抵銷項稅額，本即負有注意義務，原告自認系爭交易屬營業租賃，逕將取自聯印公司開立之租金統一發票充作進項憑證，並據以申報扣抵銷項稅額，且於申報時亦未揭露其自認系爭進項稅額能扣抵銷項稅額之依據及說明，致構成虛報進項稅額，逃漏營業稅之結果，縱其主觀上無違章之故意，亦有應注意、能注意而不注意之過失，自應受罰，被告自應予以論罰。繼依在稽徵實務上，「稅捐規避行為」作成時點，每每係在「稅捐債務之形成過程階段」。但該等事前規避行為在稅法上究竟應評價為單純之「稅捐規避行為」，抑或同時也符合「稅捐逃漏行為」之定義，其關鍵因素實在於「稅捐債務申報時點，稅捐債務人有無盡到誠實義務（包括申報內容及證明文件之真實性，最高行政法院107年度判字第140號判決意旨參照）。即「稅捐規避」在定義上即以「誠實揭露全部規避行為」為前提。因此從事稅捐規避行為在先之稅捐債務人，等到事後其「誠實揭露」之協力義務應依法履行時，卻不誠實揭露而有隱瞞者，仍然構成稅捐逃漏（最高行政法院108年度判字第183號判決意旨參照）。易言之，稅捐規避係屬於不隱瞞課稅事實之行為（甚至課稅事實之行為攤在陽光下而使稽徵機關得知），只是濫用法律形成自由；逃稅行為則係屬以積極作為或消極不作為之方式（亦即不申報相關稅捐）而隱瞞課稅事實。查原告係先於101年1月間與聯邦公司簽訂租約後，

嗣於101年2月起每兩個月即執聯邦公司開立之發票充作進項憑證，進以虛報扣抵銷項稅額；而營業稅之申報，本係納稅義務人相關金額數字及進、銷項憑證之填報，且遍閱本件全部卷證，亦未見原告於申報各期營業稅時，曾向被告提示相關租約，即被告進行本件查核前，根本不知有相關租約之存在，被告係於調查相關租約、特約書進行綜合判斷，因而發現原告符合營業稅法第19條第1項第5款之要件，租稅債務業已因構成要件之滿足而成立，此純係出於被告就相關證據所為調查而為租稅構成要件業已該當之事實認定。本件核屬租稅逃漏行為，尚與租稅規避有別，是本件並無納保法第7條第3項、第8項適用之情形，附此指明。

(三)原告上開違章事實，係違反營業稅法第51條第1項第5款規定，又原告係有進貨事實，以營業稅法第19條第1項第5款規定不得扣抵之進項稅額申報扣抵，且未於裁罰處分核定前補繳稅款者，從而，被告審酌原告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5款違章情形一、(一)前段規定，按所漏稅額處1倍罰鍰金額374,736元，揆諸首揭規定並無違誤，亦無裁量怠惰、裁量逾越或裁量濫用之違法情事，更與行政罰法第18條第1項、納保法第16條第3項之規定相符，均屬合法。則原告主張本件應免罰或不應裁罰等情，委無足採。

七、綜上所述，本件原告之主張，核無足採。從而，被告認事用法，並無違誤，訴願決定予以維持，亦無不合。原告徒執前詞，訴請撤銷，為無理由，應予駁回。

八、本件事證已臻明確，兩造其餘攻擊防禦方法及陳述經本院詳

01 加審酌後，或與本件之爭執無涉，或對本件判決結果不生影
02 響，爰不逐一論述，附此敘明。

03 九、據上論結，本件原告之訴為無理由，爰依行政訴訟法第98條
04 第1項前段，判決如主文。

05 中 華 民 國 108 年 7 月 11 日

06 臺北高等行政法院第二庭

07 審判長法官許瑞助

08 法官楊得君

09 法官鍾啟煌

10 一、上為正本係照原本作成。

11 二、如不服本判決，應於送達後20日內，向本院提出上訴狀並表
12 明上訴理由，如於本判決宣示後送達前提起上訴者，應於判
13 決送達後20日內補提上訴理由書（須按他造人數附繕本）。

14 三、上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書。（行政訴
15 訟法第241條之1第1項前段）

16 四、但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人。（同
17 條第1項但書、第2項）

18

19 得不委任律師為訴訟
20 代理人之情形

所 需 要 件

21

22 (一)符合右列情形之一
23 者，得不委任律師
24 為訴訟代理人

1.上訴人或其法定代理人具備律師資
格或為教育部審定合格之大學或獨
立學院公法學教授、副教授者。

25

26

27

2.稅務行政事件，上訴人或其法定代
理人具備會計師資格者。

3.專利行政事件，上訴人或其法定代

01		理人具備專利師資格或依法得為專
02		利代理人者。
03		
04	(二)非律師具有右列情	1.上訴人之配偶、三親等內之血親、
05	形之一，經最高行	二親等內之姻親具備律師資格者。
06	政法院認為適當者	2.稅務行政事件，具備會計師資格者
07	，亦得為上訴審訴	。
08	訟代理人	3.專利行政事件，具備專利師資格或
09		依法得為專利代理人者。
10		4.上訴人為公法人、中央或地方機關
11		、公法上之非法人團體時，其所屬
12		專任人員辦理法制、法務、訴願業
13		務或與訴訟事件相關業務者。
14		
15	是否符合(一)、(二)之情形，而得為強制律師代理之例外，上訴	
16	人應於提起上訴或委任時釋明之，並提出(二)所示關係之釋明	
17	文書影本及委任書。	
18		

19 中 華 民 國 108 年 7 月 11 日
20 書記官 吳 芳 靜