

臺北高等行政法院判決

) FKT64W1Z1X5L0;@107年度訴更一字第

108年3月21日辯論終結

原告 錄興國際股份有限公司

代表人 黎高興（董事長）

訴訟代理人 黃合文 律師

施博文 會計師

被告 財政部北區國稅局

代表人 王綉忠（局長）

訴訟代理人 黃麗玲

上列當事人間營業稅事件，原告不服財政部中華民國105年7月14日台財法字第10513929170號（案號：第000000000號）訴願決定，提起行政訴訟，本院判決（本院105年度訴字第1347號事件）後，原告上訴，經最高行政法院（107年度判字第616號判決）將原判決廢棄發回，本院更為判決如下：

主 文

原告之訴駁回。

第一審及發回前上訴審訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

一、程序事項：

1. 「訴狀送達後，原告不得將原訴變更或追加他訴。但經被告同意或行政法院認為適當者，不在此限。」「有下列情形之一者，訴之變更或追加，應予准許：……二、訴訟標的之請求雖有變更，但其請求之基礎不變。」行政訴訟法第111條第1項、第3項第2款分別定有明文。

2. 本件原告起訴時，原聲明：「訴願決定及原處分（即復查決定）均撤銷。」嗣原告於訴訟中，變更訴之聲明為：「訴願

決定及原處分（含復查決定）均撤銷。第一審及發回前上訴審訴訟費用由被告負擔」（參本院卷p143）經核原告上開訴之變更，與原訴請求之基礎事實相同，揆諸前揭規定，應予准許。

二、事實概要：

原告於99年12月至101年12月間購進貨物及勞務，金額合計41,137,232元，未依規定取得憑證。另於97年9月至101年12月間銷售貨物及勞務，未依規定開立統一發票，短漏開並漏報銷售額計109,520,244元。經被告查獲，核定補徵營業稅額5,476,012元，並就漏未開立銷貨憑證部分，按所漏稅額5,476,012元，裁處1.5倍之罰鍰8,214,018元，另就未依規定取得進貨憑證部分，裁處罰鍰1,000,000元，合計裁處罰鍰9,214,018元。原告不服，申請復查，未獲變更，提起訴願，經財政部105年7月14日台財法字第10513929170號（案號：第000000000號）決定訴願駁回，原告不服，遂提起行政訴訟，為本院105年度訴字第1347號判決（下稱「原判決」）駁回，遂提起上訴。經最高行政法院107年度判字第616號判決「原判決廢棄」，發回本院更為審理。

三、本件原告主張：

1. 證人郭品泓及林美珠簽約時，分別任職於原告及日月光半導體製造股份有限公司（下稱日月光公司）之關係企業，且該二人亦曾分別任職於原告及日月光公司，足證該二人有權代表原告及日月光公司簽約，而關係企業間人員之相互協助本為商業常態，此與經驗法則及常情無違。證人郭品泓、林美珠均證稱原告從來沒有自己的外勞管理中心，簽訂委任招募契約均係依以前慣例便宜行事，足證原告亦從未經營外勞食宿管理業務，即原告僅負責外勞之招募部分，而外勞住宿管

理部分則由家興人力資源顧問有限公司（下稱家興公司）負責。參照家興公司財產目錄用以證明家興公司購買專供日月光公司外勞宿舍使用之熱水系統、廚房設備、整修工程-外勞用餐區、飲水機和監視器、廣播主機及外勞宿舍專用紅外線鏡頭等19張照片，且供日月光公司外勞住宿專用之監視器等固定資產在財產目錄上均有列示，亦足證確係家興公司提供外勞住宿管理服務。

2.原告僅於形式上有簽訂外勞住宿合約，實質上並未提供外勞住宿之硬體設備，故實際上並未提供外勞住宿服務。外勞住宿部分係由日月光公司與家興公司口頭約定，由家興公司直接履行並直接自日月光公司取得款項，家興公司亦直接開立發票與日月光公司，其中並無任何金流經過原告。依實質課稅原則，被告既未能證明原告有轉包行為及因此取得轉包利益，自不應逕認原告有漏稅事實。

3.參最高行政法院107年度判字第316號判決意旨，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，應由被告負客觀之舉證責任。此外，原處分及原判決僅從契約之形式即逕認本件承攬日月光公司外勞食宿及管理業務者為原告，而非家興公司；卻未能就「日月光公司匯款予家興公司之匯款資料（即金流）、原告是否設有外勞管理中心或經營外勞食宿管理業務、家興公司與日月光公司是否另有承攬外勞管理業務之口頭約定」等3方面加以審定，有認定事實未憑證據之違法。被告除違反租稅法定主義，亦違背營業稅法第3條第2項規定。

4.本件如為轉包，則家興公司對日月光公司並無報酬給付請求權，日月光公司理應將外勞之住宿管理費用給付予原告，再由原告給付予家興公司，焉有由日月光公司直接將費用給付

予家興公司之理！本件外勞住宿管理部分之費用係由家興公司直接向日月光公司行使報酬給付請求權，日月光公司亦係直接將費用給付予家興公司，顯見本件並無被告所認原告將外勞住宿管理部分「轉包」予家興公司之情事。參釋字217號解釋、最高行政法院39年判字第2號判例、32年判字第16號判例、103年度判字第685號判決意旨，被告僅以原告與日月光公司契約訂定推測原告委由家興公司承接日月光公司外勞住宿服務，顯然違背營業稅第3條第2項「銷售勞務係直接提供勞務並取得代價」規定，迄今被告未就「家興公司提供勞務予原告」及「原告支付價金予家興公司」二項應課營業稅要件負積極舉証責任，其認事用法嚴重違背「租稅法定主義」，被告既未能證明原告有轉包行為及因此取得轉包利益，自不應逕認原告有漏稅事實。

5. 本件為違章補稅罰鍰事件，與釋字第537號解釋之減免稅賦性質不同，被告援引與本件性質全然不同之釋字第537號作為協力義務之闡明，有適用法規錯誤之違背法令。再者，本件原告均配合被告之要求提供證據，惟原告並無將本件轉委託給家興公司而被告卻要求原告提供子虛烏有的資料，原告當然無法提供。

6. 日月光公司曾遭裁罰，然並未承認帳務有誤，其有自由決定是否提起行政救濟之權利，縱然日月光公司不主張權利救濟，亦非即當然承認被告違法認定。是以，被告援引「日月光公司被裁處罰鍰未提起復查」作為認定日月光承認本件有轉包情事之基礎，顯然悖於經驗法則及論理原則。

7. 參財政部80年11月1日台財稅字第800718090號函規定其核課期間亦僅有5年，更何況家興公司於完成提供勞務並於日月光公司匯款時，已依匯款金額誠實開立統一發票交給予日月

光公司（只是被告認為應交給原告），但並未造成原告短漏稅不利國家稅收之結果，因此「相當於」稅捐稽徵法第21條第1項規定，即在營業稅規定期間申報且未造成漏稅結果，當然符合前揭「5年核課期間」之規定。本件稅額繳款書送達前，顯然已逾5年稅捐核課期間。本件關於外勞住宿管理，已由家興公司開立發票給日月光公司，亦已於規定期間內申報繳納系爭年度營業稅，有其全年度之營業稅申報書足證，由此可見，家興公司已經繳納並申報營業稅，如原告再行重複申報，則造成重複課稅，是以，原告依法無申報義務，自未以故意或詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐，依法應適用稅捐稽徵法第21條第1項第1款之5年核課期間，原處分有適用法規錯誤之違背法令。

8.縱然裁罰，家興公司已開立銷售發票予日月光公司並已經申報並繳納營業稅，且營業稅係銷項稅額減進項稅額，一加一減，最終結果並無造成短漏稅之情事，並不符合前揭財政部發布之「稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表」之規定情形，被告未審慎研究分析，逕自援引「未申報銷貨勞務收入及未申報銷項稅額」裁罰，其認事用法顯有錯誤，參照「稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表」，本件既屬於被告查獲前家興公司既已開立勞務銷售發票並已申報繳納營業稅，與「單純短漏銷售額」之情形迥然不同。顯然符合減輕或免予處罰標準，或符合違章情節較輕，仍得減輕其罰之情形。惟原處分未明察，逕自認定為「單純短漏銷售額」逕自維持原裁罰，其認事用法顯然嚴重違誤。

9.並聲明：訴願決定及原處分（含復查決定）均撤銷，第一審及發回前上訴審訴訟費用由原告負擔。

四、被告則以：

01 1. 本案係原告應取得之代價及應提供之勞務全委由家興公司，
02 已符合營業稅法上提供勞務取得代價之定義，亦可由原告及
03 家興公司 96 年 1 月 30 日聲明書可知，且勞務行為之交易，為
04 確立勞務內容書立契約方能認定權利及義務。其聲明內容有
05 關簽訂委任招募契約第 7 條業務擬由家興公司提供，由此可
06 知，原告與日月光公司簽訂委任招募契約，契約中含有代募
07 引進外勞及成立外勞中心（負責外勞食宿及外勞管理），原
08 告將外勞食宿管理業務委由關係企業家興公司提供，此聲明
09 書及委任招募契約亦證原告轉包事實，且原告亦自承此業務
10 提供為家興公司，且家興公司亦為原告關係企業，勞務之轉
11 包為商業經營行為常見之現況，又關係企業採口頭約定，亦
12 是常有之商業行為，況家興公司於 103 年 1 月 10 日將此交易行
13 為自動補報並補繳在案。

14 2. 原告與日月光公司因業務需要簽訂委任招募契約，第 1 份契
15 約於 96 年 1 月 25 日簽訂，合約之效期（第 13 條）：96 年 1 月 25
16 日至 99 年 1 月 25 日止，共為期 3 年。變更契約於 100 年 2 月 16 日
17 簽訂，然原告並未提示雙方同意解約之文件供核，亦無舉證
18 契約有終止及解除之事由，以實其說，僅以口頭合意為依據
19 ，惟卻違反商業行為既簽定契約，應不會以相同事項作口頭
20 約定，且原告與日月光公司共簽訂 3 次書面契約，立契約書
21 人皆為原告，且書面契約對雙方權利及義務較具有明確的依
22 據遵行。又依據本條所定付款時程開立統一發票，並依日月
23 光公司請款作業流程向日月光公司請款，統一發票應註明合
24 約（專案）名稱。故原告銷售貨物及勞務時應開立統一發票
25 給買受人，至臻明確，況日月光於 104 年 10 月 8 日光封中財字
26 第 1041008001 號說明函載明：「會計人員於帳載傳票時亦一
27 律以『錄興（即原告）』」記載。」此交易行為使得日月光

公司取據非實際交易對象之統一發票而遭裁罰事件，該公司於104年11月6日公開資訊觀測站重大訊息：「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：104/11/05。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。」由此驗證原告與日月光公司簽約，日月光公司自承取具非實際交易對象之統一發票而遭國稅局裁罰，未提起復查而確定在案。依上開委任招募契約內容及原告及家興公司共同聲明書，足證原告將外勞食宿管理業務委由家興公司提供，惟外勞若發生逃跑問題時，其所發生之任何問題或法律問題，全部由原告負責全權處理；若原告作業疏失喪失外勞名額，須賠償日月光公司每名3萬元整，其權利及義務均載明於契約中，非原告於96年1月30日所稱及證人證詞口頭約定改由家興公司承辦，原告所述，顯不足採。

3.本案係經人檢舉並提供契約書等相關事證，且被告查核時，因原告僅提示104年9月16日說明書，其內容主要說明：於日月光公司簽訂委任招募契約第7條，改由家興公司服務，參照原告及家興公司96年1月30日聲明書所載其內容為「今因本公司錄興國際股份有限公司並無經營外勞食宿管理業務。因此日前與貴公司所簽訂委任招募契約之第七條業務擬由家興人力資源顧問有限公司承辦，倘貴公司不同意由家興人力資源顧問有限公司承辦該業務，請於七日內提出異議，若未於七日內提出異議，則視同貴公司同意由家興人力承辦該業

務，並即刻生效。」其聲明內容有關簽訂委任招募契約第7
條業務由原告提供，而委任招募契約第1次簽訂日期為96年1
月25日，而上開說明僅有原告及家興公司出具說明書，未見
有契約立書人日月光公司之確認，且契約第13條：「合約之
效期及變更，乙方於合作期間投入軟硬體資金並全力配合甲
方持續成長的需求…。並於期滿後在相同條件下，乙方有優
先續約權。」由此可知，原告與日月光公司簽訂委任招募契
約，契約中有代募引進外勞及成立外勞中心（負責外勞食宿
及外勞管理），原告將外勞食宿管理業務委由其關係企業家
興公司提供，此聲明書及委任招募契約證明原告有轉包之事
實，原告及家興公司亦自承此業務提供者為家興公司，家興
公司亦為原告之關係企業，原告與家興公司之契約，因承攬
契約並非要式契約，只要當事人互相表示意思一致時，契約
即成立，尚不以書面成立為必要。又原告與家興公司說明書
皆自認有「委任招募契約」，其內容有引進外勞及外勞食宿
管理，立契約書人為日月光公司及原告，雙方有書面契約共
有3次，應不會有口頭契約，此為商業行為常見方式，況契
約並無割裂適用之情事，故以上述相關文件，亦可驗證關係
企業轉包為商業經營模式，其交易方式以口頭契約為主，為
現行經營現況，以當事人相互表示一致，契約即成立。又因
關係企業有控制與從屬關係或相互投資，因而直接或間接控
制公司之人事、財務或業務，故當事人相互表示一致，從交
易過程亦可證明。

4.原告總集團包含有原告、家興公司、協展人力仲介股份有限
公司、鎔興企管股份有限公司、家事通人力股份有限公司等
公司，總管理組織設董事長，下設總經理並設宿舍建購專
案及總經理室，有組織圖可供參照。次查組織架構，原告與

01 關係企業經營業務為其他人力仲介及人力供應，有營業稅稅
02 籍資料查詢作業列印資料可稽，足證原告及關係企業均經營
03 相同業務。又查原告及家興公司財產目錄，均無坐落桃園市
04 中壢區之房屋，顯見提供外勞之食宿及外勞管理處所，均為
05 租賃，亦可驗證無須自有設備也能經營相關業務。又依原告
06 內帳記載之分類帳中，有外勞體檢費、機票及交通費等支出
07 ，可證明原告有提供管理服務。再查證人郭品泓勞工保險被
08 保險人投保資料表（明細），簽約時非任職於日月光公司，
09 林美珠勞工保險被保險人投保資料表（明細）於簽約時，任
10 職於原告關係企業，惟渠等如何代表原告與日月光公司另訂
11 契約？且被告查獲原告與日月光公司於96年1月至101年12月
12 ，共簽訂3份契約，依原告提示之外籍員工住宿契約書1份，
13 期間自2013年01月25日起至2016年01月25日止，為期3年，
14 契約立書人為日月光公司及家興公司，由此可知日月光公司
15 與原告及關係企業家興公司簽約，採書面契約，應無口頭約
16 定之情事。日月光公司為臺灣上市公司，其營業規模在封測
17 產業產值堪稱最大，依商業習慣，簽訂契約應以文書確定雙
18 方權利義務為原則。依相關契約簽訂原則，原告與日月光公
19 司簽訂之契約為「要式契約」，其權利及損害賠償均規定於
20 契約內容，契約應為真實，並非原告訴稱採取便宜行事所為
21 之方式。另原告所稱96年1月25日簽訂第1份契約中第4條第9
22 款規定，「引進之外籍勞工之所有在台服務，不可中途轉借
23 他方服務。」依此內容可知，引進外勞在台服務，不可中途
24 轉借他方服務，此部分係屬外籍勞工引進在臺服務之相關規
25 定，係屬就業服務法第46條上之外勞政策，引進外勞不得轉
26 借或工作地變更，並非外勞住宿及管理之規範不可轉包之規
27 定，原告所訴稱不能轉包，明顯誤解契約條文原意，其主張

核無足採。

5.經依日月光公司提示匯款資料查得，該公司於97年1月至101年12月間共計匯款142,609,450元予家興公司，並由家興公司直接開立統一發票予日月光公司，惟查日月光公司係與原告簽訂招募及委任住宿合約，而非家興公司，其匯款方式與合約訂定不合，且日月光公司業經被告核定其未依規定取得進項憑證裁處罰鍰，未提起復查確定在案；又家興公司於103年1月13日自動補申報98年1月至101年12月短漏銷售額，是原告核有未依規定開立統一發票之情事堪予認定。另依原告其他應收帳款及其他應付款月報表查對，101年10至11月間收取外勞機票、體檢費及交通費，短漏開統一發票394,650元（含稅）。因上開交易核計97年1月至101年12月間銷售貨物及勞務，短漏開統一發票並漏報銷售額合計136,194,380元，惟97年1至8月間銷售額26,674,136元已逾核課期間，應予減除，核算上訴人漏報銷售額為109,520,244元，應補徵稅額5,476,012元。

6.原告於101年12月18日與日月光公司簽訂雇主委任跨國人力仲介招募聘僱契約，（第1條）期間自102年1月26日起至105年1月26日止。另家興公司與日月光公司簽訂外籍員工住宿契約書，（第7條）期間自2013年1月25日起至2016年1月25日止，為期3年。105年1月20日簽訂委任住宿契約書，（第1條）期間自2016年1月26日起至2017年1月25日止為期1年。由此可知，被告查得原告漏開統一發票及應取得統一發票期間，其契約無解除之理由，亦非原告訴稱採取便宜行事所為之方式，原告及關係企業家興公司，無論查獲違反營業稅法查獲前或後，均與日月光公司簽定契約，而無口頭契約之情事。原告不依規定取得交易對象開立之進項憑證，已違反營

業稅法第19條第1項第1款之規定，就其未取得扣抵憑證主張扣抵銷項稅額，顯與營業稅法第33條規定不符。營業人如未依規定辦理登記及申報繳納營業稅，不僅違反協力義務，並構成短漏營業稅，而應補稅處罰，況本件原告未依規定取得進項憑證，又未依規定開立銷項憑證，即為俗稱「跳開發票行為」，漏稅之違章情事明確。

7.原告並非利用法律上之形式或法律行為，製造外觀上或形式上存在之法律關係或法律狀態，使之不具備課稅構成要件，以減輕或免除其應納之租稅案件，故有關課徵租稅構成要件事實之判斷及認定，自應視個案的卷證認定，而非自認經濟事實關係及實質課稅為準，否則勢將造成鼓勵口頭契約之投機或規避稅法之適用，無以實現租稅公平之基本理念及要求。是以，本案已構成營業稅法上之要件該當課徵營業稅。被告於104年8月4日通知原告提示97至101年間與日月光公司之委任招募與住宿，收取服務費、住宿費、膳食費已開立統一發票及帳簿憑證等資料供核，惟原告迄未提示。準此，被告依據查得漏報收入明細、匯款、帳簿憑證及營業稅申報等資料，核算其短漏開並漏報銷售額，洵屬有據。

8.罰鍰部分：

①漏報銷售額部分：原告自違章行為發生日（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，又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，按行政罰法第24條第1項規定，應依營業稅法第51條規定，按所漏稅額5,476,012元處最高5倍之罰鍰27,380,060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41,513,089元計算5%罰鍰金額2,075,654元，復依同條第2項處罰金額最高不得超過1,000,

000元之規定，兩者相較從重者，則應以營業稅法第51條第1項第3款規定為處罰之法據；又原告未於裁罰處分核定前繳清稅款，經衡酌其違章情節及應受責難程度，依前揭規定，應按所漏稅額5,476,012元處1.5倍罰鍰8,214,018元並無不當。

②原告於97年1月至101年12月間，將外勞食宿及外勞管理委由家興公司經營，未依規定取得進項憑證，惟查97年1月至99年11月間進貨94,681,291元，未依規定取得憑證之行為罰部分，已逾核課期間，應予減除，而以99年12月至101年12月間裁處。原告進貨時未依規定取得進項憑證，違反稅捐稽徵法第44條規定，按經查明應自他人取得而未取得憑證之總額41,137,232元計算5%罰鍰金額2,056,861元，復依同條第2項處罰金額最高不得超過1,000,000元之規定，原處罰鍰1,000,000元核屬有據。

9.並聲明：原告之訴駁回，訴訟費用由原告負擔。

五、兩造不爭之事實及兩造爭點：

1.如事實欄所述之事實，業據提出原處分（參原處分可閱卷p78）、訴願決定（參原審卷p14-26）、委任住宿契約（參原審卷p105-109、109-120）、委任招募契約（參原審卷p134-137、180-182）、投保資料明細（參本院卷p191-193）、網站截圖（參本院卷p255）、財產目錄（參本院卷p257-267）、關係企業之整理表格（參本院卷p269）、整理表格（參本院卷p195、271）、日月光函文（參本院卷p273-275）等為證，其形式真正為兩造所不爭執，堪信為真。

2.兩造爭點為：被告認定原告依委任契約銷售貨物及提供勞務予日月光公司，有未依規定取得憑證，且未依規定開立銷貨憑證及漏報銷售額等事實，是否有據？原處分核定補徵營業

01 稅 5,476,012元，並處罰鍰 9,214,018元（按所漏稅額 5,476,
02 012元，裁處 1.5倍之罰鍰 8,214,018元，另就未依規定取得
03 進貨憑證部分，裁處罰鍰 1,000,000元，合計裁處罰鍰 9,214
04 ,018元），有無違誤？

05 六、本件應適用之法條與法理：

06 1. 加值型及非加值型營業稅法

07 第1條：「在中華民國境內銷售貨物或勞務及進口貨物，均
08 應依本法規定課徵加值型或非加值型之營業稅。」

09 第3條：「（第1項）將貨物之所有權移轉與他人，以取得代
10 價者，為銷售貨物。（第2項）提供勞務予他人，或提供貨
11 物與他人使用、收益，以取得代價者，為銷售勞務。但執行
12 業務者提供其專業性勞務及個人受僱提供勞務，不包括在內
13 。…」

14 第14條：「（第1項）營業人銷售貨物或勞務，除本章第2節
15 另有規定外，均應就銷售額，分別按第7條或第10條規定計
16 算其銷項稅額，尾數不滿通用貨幣1元者，按四捨五入計算
17 。…」

18 第15條：「（第1項）營業人當期銷項稅額，扣減進項稅額
19 後之餘額，為當期應納或溢付營業稅額。…」

20 第16條：「（第1項）第14條所定之銷售額，為營業人銷售
21 貨物或勞務所收取之全部代價，包括營業人在貨物或勞務之
22 價額外收取之一切費用。但本次銷售之營業稅額不在其內。
23 …」

24 第19條：「（第1項）「營業人左列進項稅額，不得扣抵銷
25 項稅額：一、購進之貨物或勞務未依規定取得並保存第33條
26 所列之憑證者。…」

27 第32條：「（第1項）營業人銷售貨物或勞務，應依本法營

業人開立銷售憑證時限表規定之時限，開立統一發票交付買受人。但營業性質特殊之營業人及小規模營業人，得掣發普通收據，免用統一發票。…」

第35條：「（第1項）營業人除本法另有規定外，不論有無銷售額，應以每二月為一期，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。其有應納營業稅額者，應先向公庫繳納後，檢同繳納收據一併申報。…」

第43條：「（第1項）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、漏報銷售額者。…」

第51條：「（第1項）納稅義務人，有下列情形之一者，除追繳稅款外，按所漏稅額處五倍以下罰鍰，並得停止其營業：…三、短報或漏報銷售額。…」

2. 加值型及非加值型營業稅法施行細則

第52條：「（第1項）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。（第2項）本法第51條第1項第1款至第6款之漏稅額，依下列規定認定之：一、第1款至第4款及第6款，以經主管稽徵機關依查得之資料，包含已依本法第35條規定申報且非屬第19條規定之進項稅額及依本法第15條之1第2項規定計算之進項稅額，核定應補徵之應納稅額為漏稅額。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。」

3. 稅捐稽徵機關管理營利事業會計帳簿憑證辦法

第21條：「（第1項）對外營業事項之發生，營利事業應於發生時自他人取得原始憑證，如進貨發票，或給與他人原始

憑證，如銷貨發票。給與他人之憑證，應依次編號並自留存根或副本。以網際網路或其他電子方式開立、傳輸或接收之原始憑證，應儲存於媒體。…」

4. 稅捐稽徵法

第44條：「（第1項）營利事業依法規定應給與他人憑證而未給與，應自他人取得憑證而未取得，或應保存憑證而未保存者，應就其未給與憑證、未取得憑證或未保存憑證，經查明認定之總額，處5%罰鍰。但營利事業取得非實際交易對象所開立之憑證，如經查明確有進貨事實及該項憑證確由實際銷貨之營利事業所交付，且實際銷貨之營利事業已依法處罰者，免予處罰。（第2項）前項處罰金額最高不得超過新臺幣一百萬元。」

5. 財政部87年8月19日台財稅第000000000號函：「關於稅捐核課期間及其起算之規定…罰鍰案件，可分為行為罰及漏稅罰…行為罰則係對不依稅法規定為一定行為或不為一定行為之處罰，並不以行為人有逃漏稅為處罰要件，則其處罰期間，依本部前開函釋規定應一律為5年，而無須視有無故意以詐術或其他不正當方法逃漏稅捐，予以區分該行為罰期間為5年或7年。」、

財政部89年10月19日台財稅第000000000號函：「關於加值型及非加值型營業稅法（以下簡稱營業稅法）施行細則第52條第2項第1款所稱漏稅額，如何認定乙案。說明：二、營業稅法施行細則第52條第2項第1款規定，營業稅法第51條第1項第1款至第4款及第6款，以經主管稽徵機關依查得之資料，核定應補徵之應納稅額為漏稅額。上開漏稅額之計算…應扣減營業人自違章行為發生日起至查獲日（調查基準日）止經稽徵機關核定之各期累積留抵稅額之最低金額為漏稅額。」

」

財政部 97 年 6 月 30 日 台財稅字第 09704530660 號令：「營業人觸犯加值型及非加值型營業稅法（以下簡稱營業稅法）第 51 條第 1 項各款，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 條第 1 項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。」（以上二函令業經財政部 101 年 5 月 24 日 台財稅字第 10104557440 號令修正）。

七、本院判斷：

1. 被告認定原告依委任契約銷售貨物及提供勞務予日月光公司，有未依規定取得憑證，且未依規定開立銷貨憑證及漏報銷售額等，所稱之委任契約為何（相關合約上之時間，有時以西元記載，有時以民國記載，均修正為民國，以資統一）？

① 委任招募契約簽約日：96.01.25。期間 3 年：96.01.25-99.01.25。締約雙方：日月光公司及原告（委任及食宿併約，參原處分卷 p73）。

【註】96.01.30 原告及家興公司之聲明書，就①之委任招募契約第 7 條業務，由家興公司承辦（參原處分卷 p5）。

② 委任招募契約簽約日：99.12.22。期間 3 年：99.01.25-102.01.25。締約雙方：日月光公司及原告（委任及食宿併約，參原處分卷 p69）。

③ 委任招募契約條款變更協議日：100.02.16。期間：99.10.01-102.01.25。締約雙方：日月光公司及原告（原為委任及食宿併約，變更為委任及宿併約，刪除「食」的部分

，參原處分卷p66)。

④住宿契約簽約日：101.12.18。期間：102.01.25-105.01.25。締約雙方：日月光公司及家興公司（住宿契約，參原處分卷p64）。

⑤委任招募契約簽約日：102.01.25。期間：102.01.25-105.01.25。締約雙方：日月光公司及原告（委任招募契約，參原處分卷p61）。

【註】104.09.16原告之說明書（參原處分卷p6），因原告無住宿及管理服務，經雙方協議及取得諒解，改由家興公司提供服務（依96.01.30原告及家興公司之聲明書，送交日月光公司，而於文到7日內無異議聲明或索賠者）原告與日月光之間，已無任何契約關係與法律責任

2.就契約之真意及其解釋，由契約之主要目的及其經濟價值而言，日月光公司及原告所簽訂之委任招募契約，自96.01.25起，至105.01.25止，簽訂了3次，共計9年，其重心在於外籍勞工之招募與食宿之處理，當然也包括外勞逃跑之控管及因原告作業疏失而導致外勞名額之喪失（或原告因故未能將外勞交付日月光公司，導致聘僱許可遭撤銷），每名要賠償日月光公司3萬元。經查：

①第一次（96.01.25-99.01.25）契約，僅因原告及家興公司之聲明書，就第一次委任招募契約第7條業務，宣稱由家興公司承辦。然此「第7條業務」僅為食宿部分，而其他有關外籍勞工之招募，外勞逃跑之控管及相關之賠償約定，均未因96.01.30原告及家興公司之聲明書，即使日月光公司無意見，原告104.09.16之說明書宣稱與日月光之間，已無任何契約關係與法律責任者，顯不足採。

01 ②就契約之整體而言，3件9年的契約，先由「第1次委任及
02 食宿併約」其間，於96.01.30原告及家興公司之聲明書，
03 就委任招募契約第7條業務，由家興公司承接外勞之食宿
04 （及因食宿而衍生之管理）。「第2次委任及食宿併約」
05 仍有第7條業務，包括外勞之食宿及因食宿而衍生之管理
06 。倘若如同「96.01.30原告及家興公司之聲明書」所稱「
07 」原告並無「經營外勞食宿管理」業務，而需要他人協助
08 處理經營外勞食宿管理之業務者，原告又何以需要簽訂「
09 第2次委任及食宿併約」，而且於第2次委任及食宿併約中
10 言明，原告應依第7條所訂付款時程開具統一發票註明合
11 約名稱向日月光公司請款（參原處分卷p68）。足見，第
12 1次、第2次之委任招募契約，都是原告與日月光簽訂，而
13 僅將第7條業務（外勞之食宿及因食宿而衍生之管理）委
14 由家興公司協助處理。而且「第2次委任及食宿併約（99.
15 01.25-102.01.25）」履行期間，日月光公司及原告就委
16 任招募契約，達成條款變更之協議就99.10.01-102.01.25
17 期間，將原為委任及食宿併約，變更為委任及住宿併約，
18 刪除「食」的部分（參原處分卷p66），款項也因之減縮
19 （由食宿費用5000元至5500元，變更為住宿費用2000元）
20 。由此可見，日月光公司就外勞飲食的事務，已經自行辦
21 理，而無需委外處理

22 ③故日月光公司及原告之第3次委任招募契約，期間：102.0
23 1.25-105.01.25。已經是單純之委任招募契約（參原處分
24 卷p61），已經無涉於外勞之食宿事宜。日月光公司僅將
25 第3次委任招募契約有關第7條之變更協議（住宿費用2000
26 元），由日月光公司及家興公司另行簽訂住宿契約（參原
27 處分卷p64），而就日月光公司外籍員工之住宿事宜（及

住宿而衍生之管理），於第3次委任招募契約期間（102.01.25-105.01.25）由家興公司依合約處理之。

3.因此，由契約書上呈現之情節是原告與日月光簽訂「第1次委任及食宿併約」其間，於96.01.30原告及家興公司之聲明書，就委任招募契約第7條業務，由家興公司承接外勞之食宿及相關之管理。而「第2次委任及食宿併約（99.01.25-102.01.25）」履行期間，日月光公司及原告就食宿部分於99.10.01-102.01.25期間，刪除「食」的部分（參原處分卷p66），由日月光公司自行辦理外勞飲食事務，僅由原告處理第7條有關住宿之業務（而原告仍委由關係企業家興公司處理之）。日月光公司及原告之第3次委任招募契約，期間：102.01.25-105.01.25，僅屬單純委任招募，無涉於外勞之食宿事宜（飲食的部分，日月光自行處理，而住宿部分與家興公司簽約委外處理）。在這樣的情形下：

①原告與日月光公司簽訂（三次）委任招募契約，其中第一次契約中，含有代募引進外勞及成立外勞中心（負責外勞食宿及外勞管理），原告將外勞食宿管理業務委由關係企業家興公司提供，此聲明書及委任招募契約亦證原告轉包事實。第二次契約中，含有代募引進外勞及成立外勞中心（負責外勞食宿及外勞管理），日月光公司及原告就食宿部分於99.10.01-102.01.25期間，刪除「食」的部分，而住宿部分仍為家興公司提供協助。依據第一、二次契約第7條所定付款時程，應由原告開立統一發票，並依日月光公司請款作業流程向日月光公司請款，統一發票應註明合約（專案）名稱。故原告銷售貨物及勞務時應開立統一發票給日月光公司，而家興公司則應開立統一發票與原告，這樣才符合加值型及非加值型營業稅法之規定。

01 ②因此，日月光公司取據非實際交易對象之統一發票（應取
02 具原告開立之發票，而非家興公司）而遭裁罰事件，該公
03 司於104年11月6日公開資訊觀測站重大訊息：「公告本公
04 司104年11月5日受國稅局裁罰案說明：1.事實發生日：10
05 4/11/05。2.發生緣由：日月光半導體製造股份有限公司
06 中壢分公司，因民國99年12月至民國101年12月未遵行稅
07 捐稽徵法第44條，經國稅局裁處以新臺幣100萬元罰鍰。
08 3.處理過程：將依規定於期限內繳交罰鍰。4.預計可能損
09 失：罰鍰新臺幣100萬元。5.可能獲得保險理賠之金額：
10 無。6.改善情形及未來因應措施：將依法令規定辦理。7.
11 其他應敘明事項：無。（參本院卷p127）」這是一件比較
12 負面的情事，日月光公司取據非實際交易對象之統一發票
13 （應取具原告開立之發票，而非家興公司）而遭裁罰事件
14 ，而於公開資訊觀測站重大訊息上公布，足見日月光公司
15 亦認同三次委任招募契約所呈現之內容。

16 ③又針對被告之查詢，日月光公司於104年10月8日光封中財
17 字第1041008001號說明函，自陳委由原告代辦招募引進外
18 勞並從事相關食宿管理，而家興公司是原告之關係企業，
19 承辦外勞之食宿管理，並載明：「會計人員於帳載傳票時
20 亦一律以『錄興（即原告）』」記載。」是為便宜措施。
21 ，而稱原告是代辦招募引進外勞業務，而家興公司是負責
22 外勞食宿管理業務等語，正是前述「第1、2、3次委任招
23 募契約」就食宿的處理，第1次是原告簽約包括食宿部分
24 ，而原告自行委由家興公司協助；第2次是原告簽約包括
25 食宿（但協議變更為僅有住宿）部分，而住宿部分原告仍
26 委由家興公司協助，第3次是與原告簽約（代辦招募引進
27 外勞業務），而與家興公司另簽約（處理外勞住宿及管理

01)，當然要依個別契約所發生之法律關係，為發票之開立
02 與請款。而日月光公司及原告之第3次委任招募契約（102
03 .01.25-105.01.25），僅屬單純委任招募，住宿部分與家
04 興公司簽約處理；故第3次委任招募契約無關於外勞食宿
05 部分。所以家興公司於103年1月10日就第1、2次委任招募
06 契約，相關食宿部分之交易（補申報98年1月至101年12月
07 短漏銷售額）自動補報並補繳在案（參原處分卷p109-124
08 ）。

- 09 ④查日月光公司於97年1月至101年12月間共計匯款142,609,
10 450元予家興公司（參原處分卷p2，明細表參見原處分卷
11 p96），並由家興公司直接開立統一發票與日月光公司。
12 但日月光公司係與原告簽訂委任招募合約（其中第7條包
13 括成立外勞中心，負責外勞食宿及外勞管理之業務），簽
14 約之對象並非家興公司，因此依合約款項之交付應是日月
15 光公司付款給原告，而由原告付款給家興公司，而發票也
16 應由家興公司就外勞食宿部分開立發票給原告，而原告就
17 合約全額開立發票給日月光公司以資請款（如同該公司公
18 開資訊觀測站重大訊息之說明），故原告未依規定開立統
19 一發票，足堪認定。又參酌相關報表查對，101年10至11
20 月間收取外勞機票、體檢費及交通費，短漏開統一發票39
21 4,650元（含稅，參見原處分卷p98）。原告於99年12月至
22 101年12月間購進貨物及勞務，金額合計41,137,232元，
23 未依規定取得憑證（參見原處分卷p78）。另於97年9月至
24 101年12月間銷售貨物及勞務，未依規定開立統一發票，
25 短漏開並漏報銷售額計109,520,244元（97年1月至101年1
26 2月間銷售貨物及勞務，短漏開統一發票並漏報銷售額合
27 計136,194,380元；但97年1至8月間銷售額26,674,136元

已逾核課期間應予減除，核算漏報銷售額為109,520,244元），核定補徵營業稅額5,476,012元，應堪認定。

4. 罰鍰部分：

①原告於97年9月至101年12月間銷售貨物及勞務，未依規定開立統一發票，經核認未依規定開立統一發票及漏報銷售額合計109,520,244元。而原告為營利事業之公司組織，應知悉銷貨時應依法開立統一發票之規定，其明知相關規範，且有三次九年之委任招募契約（以及其中食宿之差異），卻於銷貨勞務時，未依規定開立統一發票及漏報銷售額，足以認定有逃漏稅捐之故意，依法予以裁罰，應屬有據。

②又原告自違章行為發生日（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，則應補徵營業稅額5,476,012元，即為所漏稅額5,476,012元。而本案情節，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，應依行政罰法第24條第1項規定處理之。

(1)應依營業稅法第51條之規定，按所漏稅額5,476,012元處最高5倍之罰鍰27,380,060元。(2)依稅捐稽徵法第44條規定，經查明認定未給與憑證之總額41,513,089元（99年12月至101年12月）計算5%罰鍰金額2,075,654元，但依同條第2項處罰金額最高不得超過1,000,000元。(3)兩者相較從重者，則本案應以營業稅法第51條第1項第3款規定處罰之。(4)又原告未於裁罰處分核定前繳清稅款（參原處分卷p79），按其故意違章之情節，考量原告為許多人力仲介關係企業之一，設有總管理處，有相當之經濟規模，並歷史悠久（82年設立至今；關係企業亦同，參本院卷p269）應受責難程度非輕，被告依相關規定，按所漏稅額5,476,

01 012元處1.5倍罰鍰8,214,018元，當屬有據而無不當。

02 ③且原告於97年1月至101年12月間，將外勞食宿及外勞管理
03 委由關係企業家興公司協助處理，自當依規定取得進項憑
04 證，而僅以「96.01.30原告及家興公司之聲明書，就第一
05 次委任招募契約第7條業務，由家興公司承辦」為由，逕
06 於收受勞務時未依規定取得進項憑證取得，即非故意亦有
07 過失。但查97年1月至99年11月間進貨94,681,291元，未
08 依規定取得憑證之行為罰部分，已逾核課期間，應予減除
09 ，僅就99年12月至101年12月間違章部分裁處之。故原告
10 於收受勞務時未依規定取得進項憑證，違反稅捐稽徵法第
11 44條規定，經查原告應自他人取得而未取得進項憑證之總
12 額41,137,232元，計算5%罰鍰金額為2,056,861元，但依
13 同條第2項之規定，該處罰金額最高不得超過1,000,000元
14 ，故被告僅得以處罰鍰1,000,000元，自屬於法無違。

15 5.至於，原告之其餘主張，亦無可採之理由：

16 ①原告稱家興公司已開立銷售發票予日月光公司並已經申報
17 並繳納營業稅，且營業稅係銷項稅額減進項稅額，一加一
18 減，最終結果並無造成短漏稅之情事，並不符合前揭財政
19 部發布之「稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表」之規定
20 情形，被告認事用法顯有錯誤云云。經查，倘非法定納稅
21 義務人以自己名義向公庫繳納「稅款」，僅生該稅款是否
22 應依法退還之問題，但對法定納稅義務人而言，除法律有
23 明文規定者外，並不因第三人將該筆「稅款」以該第三人
24 名義解繳公庫，即可視同法定納稅義務人已履行其租稅義
25 務，或法定納稅義務人之租稅義務得因而免除或消滅。就
26 公庫財政上之收支情形，或加值型營業稅事實上可能發生
27 之追補效果，均不能改變法律明定之租稅主體、租稅客體

及租稅客體對租稅主體之歸屬（參見釋字第685號解釋）。本案是日月光公司係與原告簽訂委任招募合約（其中第7條包括成立外勞中心，負責外勞食宿及外勞管理之業務），簽約之對象並非家興公司，因此依合約款項之交付應是日月光公司付款給原告，而由原告付款給家興公司，而發票也應由家興公司就外勞食宿部分開立發票給原告，而原告就合約全額開立發票給日月光公司以資請款（如同該公司公開資訊觀測站重大訊息之說明），故原告未依規定開立統一發票，足堪認定。原告稱「家興公司已開立銷售發票予日月光公司並已經申報並繳納營業稅，且營業稅係銷項稅額減進項稅額，一加一減，最終結果並無造成短漏稅之情事」所謂營業稅係銷項稅額減進項稅額，一加一減最終結果並無漏稅云云，是應針對一個稅捐主體而言，原告應自家興公司取得而未取得進項憑證，與家興公司已開立銷售發票予日月光公司並已經申報並繳納營業稅，屬於不同之稅捐主體，不會因之而受影響，原告所稱當無足採。

②關於證人郭品泓及林美珠於簽約時，分別任職於原告及日月光公司之關係企業，且該二人亦曾分別任職於原告及日月光公司（參本院卷p195），足證該二人有權代表原告及日月光公司簽約。證人郭品泓、林美珠均證稱原告從來沒有自己的外勞管理中心，簽訂委任招募契約均係依以前慣例便宜行事，足證原告亦從未經營業外勞食宿管理業務，即原告僅負責外勞之招募部分，而外勞住宿管理部分則由家興公司負責；而且家興公司財產目錄，亦足證確係家興公司提供外勞住宿管理服務云云。經查，家興公司有如何之財產目錄只足以顯示該公司是否有能力提供外勞住宿管理

01 服務，不足以表彰「原告僅負責外勞之招募部分，而外勞
02 住宿管理部分則由家興公司負責」，而就原告所稱證人郭
03 品泓、林美珠均稱原告沒有外勞管理中心，而簽訂委任招
04 募契約均係依以前慣例便宜行事者，查原告與日月光簽訂
05 「第1次委任及食宿併約」其間，於96.01.30原告及家興
06 公司之聲明書，就委任招募契約第7條業務，由家興公司
07 承接外勞之食宿及相關之管理。而「第2次委任及食宿併
08 約（99.01.25-102.01.25）」履行期間，日月光公司及原
09 告就食宿部分於99.10.01-102.01.25期間，刪除「食」的
10 部分（參原處分卷p66），由日月光公司自行辦理外勞飲
11 食事務，僅由原告處理第7條有關住宿之業務（而原告仍
12 委由關係企業家興公司處理之）。日月光公司及原告之第
13 3次委任招募契約，期間：102.01.25-105.01.25，僅屬單
14 純委任招募，無涉於外勞之食宿事宜（飲食的部分，日月
15 光自行處理，而住宿部分與家興公司簽約委外處理）。顯
16 見原告仍有調整契約內容之作法，並非簽訂委任招募契約
17 均係依以前慣例便宜行事。故本院亦依各該委任招募契約
18 之內容，透過契約之主要目的及其經濟價值，而理解各該
19 契約之真意，顯然不能因「原告沒有外勞管理中心」而認
20 為原告無由簽訂委任招募契約。原告就此所敘，亦無足憑
21 。

22 6.綜上所述，原告上開所訴各節，均非可採，原處分（含復查
23 決定）並無違誤，訴願決定遞予維持，亦無不合，原告徒執
24 前詞，訴請判決如其聲明所示，為無理由，應予駁回。本件
25 判決基礎已臻明確，兩造其餘之攻擊防禦方法及訴訟資料經
26 本院斟酌後，核與判決不生影響，無一一論述之必要，併予
27 敘明。

01 八、據上論結，本件原告之訴為無理由，依行政訴訟法第98條第
02 1項前段，判決如主文。

03 中 華 民 國 108 年 4 月 11 日

04 臺北高等行政法院第六庭

05 審判長法 官 陳金圍

06 法 官 畢乃俊

07 法 官 陳心弘

08 一、上為正本係照原本作成。

09 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
10 明上訴理由，如於本判決宣示後送達前提起上訴者，應於判
11 決送達後20日內補提上訴理由書（須按他造人數附繕本）。

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

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

16

17 得不委任律師為訴訟
18 代理人之情形

所 需 要 件

19

20 (一)符合右列情形之一
21 者，得不委任律師
22 為訴訟代理人

- 23 1.上訴人或其法定代理人具備律師資
24 格或為教育部審定合格之大學或獨
25 立學院公法學教授、副教授者。
- 26 2.稅務行政事件，上訴人或其法定代
27 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
理人具備專利師資格或依法得為專
利代理人者。

(續上頁)

(二)非律師具有右列情形之一，經最高行政法院認為適當者，亦得為上訴審訴訟代理人

- 1.上訴人之配偶、三親等內之血親、二親等內之姻親具備律師資格者。
- 2.稅務行政事件，具備會計師資格者。
- 3.專利行政事件，具備專利師資格或依法得為專利代理人者。
- 4.上訴人為公法人、中央或地方機關、公法上之非法人團體時，其所屬專任人員辦理法制、法務、訴願業務或與訴訟事件相關業務者。

是否符合(一)、(二)之情形，而得為強制律師代理之例外，上訴人應於提起上訴或委任時釋明之，並提出(二)所示關係之釋明文書影本及委任書。

中華民國 108 年 4 月 11 日

書記官 林淑盈