

臺北高等行政法院判決

108年度訴字第162號

109年1月2日辯論終結

原告 隆盈紙器包裝設計有限公司

代表人 徐燕玉

訴訟代理人 林子翔律師

被告 財政部北區國稅局

代表人 王綉忠（局長）

訴訟代理人 劉桂英

上列當事人間營業稅事件，原告不服財政部中華民國107年12月19日台財法字第10713940380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

甲、程序事項：

按「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。」行政訴訟法第111條第1項定有明文。查原告於民國108年2月13日起訴時，訴之聲明原為：「一、訴願決定及原處分均撤銷。二、訴訟費用由被告負擔。」嗣原告訴訟代理人於109年1月2日言詞辯論期日變更訴之聲明為：「一、訴願決定及原處分（含復查決定）均撤銷。二、訴訟費用由被告負擔。」，核其變更訴之聲明之內容尚在本件固有之審理範圍，無礙兩造前就本件實體爭點已為之攻擊防禦方法及證據資料之實效性，是基於程序經濟，本院認原告所為訴之變更，洵屬適當，應予准

01 許，合先敘明。

02 乙、實體方面：

03 壹、事實概要：

04 被告查獲原告於106年3至4月間銷售貨物，銷售額4,020,091
05 元，營業稅額201,005元，已依規定開立統一發票，惟於申
06 報當期銷售額與稅額時，漏未申報，乃核定補徵營業稅額
07 201,005元，並依加值型及非加值型營業稅法（以下簡稱營
08 業稅法）第51條第1項第3款規定，按所漏稅額201,005元處1
09 倍之罰鍰201,005元。原告不服，申請復查，未獲變更，遂
10 提起訴願，循序提起行政訴訟。

11 貳、本件原告主張：

12 一、本稅部分：

13 （一）依行政程序法、稅捐稽徵法、納稅者權利保護法等規定及
14 最高行政法院見解，本件營業稅之課稅構成要件及事實，
15 實應由被告負舉證責任：

16 1.按「稅捐之稽徵乃科人民以義務，課稅事實存在自應依證
17 據認定之，無證據自不得以擬制推測之方法，推定課稅事
18 實之存在。故當事人否認課稅事實所持之辯解，縱屬不能
19 成立，亦不能因此即反推必有課稅事實，仍非有證據不得
20 遽為課稅事實之認定。又認定課稅事實之證據，係指足以
21 證明行為人確有課稅事實之積極證據而言，該項證據必須
22 與待證事實相契合，始得採為認定課稅事實之資料，若課
23 稅處分所認定之事實，與所採之證據，不相適合，或對於
24 類似證據作不同事實之認定，即屬證據上理由矛盾，該課
25 稅處分當然為違背法令。再依行政程序法第9條、第36條
26 規定及基於實質課稅原則，稽徵機關於調查課稅事實時，
27 自應依職權調查證據，並就有利及不利納稅義務人之事證

，一律注意，不得僅採不利事證而捨有利事證於不顧。又依行政訴訟法第133條前段規定，行政法院於撤銷訴訟，固應依職權調查證據，以期發現真實，然職權調查證據有其限度，仍不免有要件事實不明之情形，而必須決定其不利益結果責任之歸屬，故當事人仍有客觀之舉證責任，民事訴訟法第277條規定：『當事人主張有利於己之事實者，就其事實有舉證之責任。』，於上述範圍內，仍為撤銷訴訟所準用（行政訴訟法第136條參照）。又課稅要件事實，基於依法行政原則，應由稽徵機關負舉證責任，其所提本證必須使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，法院仍應認定該事實為不存在，而將其不利益歸於應舉本證之當事人；至於人民因否認本證之證明力所提出之反證，因其目的在於推翻或削弱本證之證明力，防止法院對於本證達到確信之程度，故僅使本證之待證事項陷於真偽不明之狀態，即可達到其舉證之目的，在此情形下，其不利益應由稽徵機關承擔。」，此有最高行政法院判決100年度判字第281號可供參酌。

- 2.參酌上開法規及最高法院實務見解，本件營業稅課稅構成要件事實之存在與否等待證事實，即應由稅捐稽徵機關之被告負舉證責任，實無待居於納稅義務人地位之原告是否已否認或抗辯。倘被告就營業稅課稅要件事實之存在未能善盡舉證之責，使鈞院獲致營業稅課稅構成要件事實存在與否之心證認定，即應由被告承擔舉證不足之不利益，而不得僅以原告所提之證據資料與主張是否可採，即以「反推」或「擬制」之方法，推定本件營業稅之課稅事實存在。

01 (二) 被告未以經濟上及實質上之利益認定原告與訴外人中租公
02 司之金錢消費借貸關係，即逕為原告漏未申報之認定，實
03 屬違反「核實課稅原則」，系爭營業稅課稅處分，顯有違
04 誤，應予撤銷：

05 1. 按「租稅法所重視者，應為足以表徵納稅能力之經濟事實
06 而，而非其外觀之法律行為，故在解釋適用稅法時，所應根
07 據者為經濟事實，不僅止於形式上之公平，應就實質上經
08 濟利益之享有者予以課稅，始符實質課稅及公平課稅之原
09 則。易言之，有關課徵租稅構成要件事實之判斷及認定，
10 應以其實質上經濟事實關係及所產生之實質經濟利益為準
11 而，而非以形式外觀為準。」，最高行政法院判決96年度判
12 字第1717號可供參酌。次按，「所謂融資性租賃企業，並
13 非直接以金錢貸與需求資金者之企業，而係出資購買租賃
14 物，取得租賃物所有權後，再出租予需用租賃物者之企業
15 。此種交易型態，並未違背法令，且無悖於公序良俗，對
16 我國工商界經濟活動，非無助益。而此融資性租賃行為，
17 其目的固係為承租人取得融資，而消費借貸行為亦同可取
18 得融資，然二者之法律行為迥然不同，依融資性租賃行為
19 之特徵，宜解為類似租賃之無名契約，蓋其亦有關於租賃
20 物之利益、危險之分擔問題，與金錢消費借貸並不相同。
21 」、「所謂『融資租賃』，係指租賃公司應承租人要求，
22 購入租賃標的物，以融資方式予承租者使用，而由該承租
23 人按期給付租金，以租賃公司收回購買該租賃標的物之本
24 金、利息、利潤及其他費用之一種經濟活動。因租賃公司
25 購買租賃標的物之目的，係為與承租人訂立融資性租賃契
26 約而將該租賃標的物提供承租人使用收益，並基於自己之
27 計算與利益向承租人收取對價；而承租人透過租賃公司取

得租賃物之所有權再出租予承租人之方式，可暫不支出標的物之全部價金，卻仍可使用收益該租賃物，其所按月給付之租金又可全部當成費用扣減稅金，雙方互蒙其利，核此種以移轉使用權限為契約主要特徵之無名契約，並未違背法令，且無悖於公序良俗，對我國工商界經濟活動，且有助益，係屬合法之交易型態；財團法人中華民國會計研究發展基金會於71年12月31日公布生效之財務會計準則公報第2號『租賃會計處理準則』中並就融資租賃之相關會計事項詳為規定。」，此有最高法院93年度台上字第482號民事判決及臺北高等行政法院判決95年度訴字第3702號可供參酌。

2.經查，被告作成系爭營業稅課稅處分時，無非以本案有系爭「NE00000000」、「NE00000000」之統一發票、融資性租賃合約書之證據即認定原告與訴外人中租公司係就系爭彎刀機進行「融資性租賃之交易」云云，惟被告就此部分之課稅構成要件事實之認定，顯有誤解。申言之，系爭二彎刀機分別經原告於民國102年及104年購置後，即始終均為原告所有及管領並列載於原告公司財產目錄，並按年度計算折舊攤提（原證6），僅為擔保訴外人中租公司之「借款」（原證7）；實無移轉所有權與訴外人中租公司。再就訴外人中租公司之「資本檔分攤明細」（原證8）以觀，原告向訴外人中租公司之消費借貸金額本金為新台幣4,020,091元；利息新台幣682,358元，本利合總計新台幣4736,091元（利率達將近20%）。原告與訴外人中租公司如此之金錢消費借貸關係下，實際於取得之借貸金僅不過新台幣2789,301元，此均與系爭統一發票之金額容有差異（NE00000000、NE00000000之統一發票銷售金額之記載均

逾新台幣400萬元），毋寧原告實際取得之消費借貸金錢，與融資性租賃之情形差異甚大，根本非被告所稱「出售彎刀機後租回使用」之情形，蓋殊難想像原告賤售自身資產設備，然後再以更高之代價租回繼續使用？此根本不合商業社會之交易常情。

3. 綜上所陳，如鈞院自社會通念以觀，倘原告與訴外人中租間係進行「融資性租賃」（假設語，原告否認之），何以原告取得之資金與統一發票之金額存在差異？此即足認原告並無與訴外人中租公司為所謂之「融資性租賃」之交易情形，實則僅為一般之金錢消費借貸，原告係提供系爭彎刀機作為擔保訴外人中租公司之金錢消費借貸之債務，被告認定課稅構成要件事實之認定顯然有誤。

（三）中租公司與原告間之融資性合約書，為其為從事金融放貸特許業務之脫法，原處分機關不得僅依契約書形式之外觀，即遽認原告有銷售系爭彎刀機：

1. 按「統一發票係政府稽核營業人銷售額之一種憑證，以防止逃漏營業稅款，並控制稅源，而非債務承擔之文件。原審雖認凡要求統一發票登載其名稱者，即應負給付貨款之責，屬於債務承擔之性質。惟原審並未明確認定上訴人是否曾要求被上訴人將統一發票上買受人之名稱記載為上訴人，而遽認上訴人應負承擔系爭貨款之責，已屬可議。」，最高法院81年度台上字第443號判決可供參酌。

2. 基於上述實務見解，統一發票本身，實僅為基於稅捐法令行政管理之規定，與原因關係間並無直接必然關連。蓋開立統一發票本身之原因，或為買賣關係，或為委任關係，或為承攬關係等等，單憑統一發票之開立，無從特定係基於何種法律。從而本案系爭「NE00000000」、「NE000000

00」二紙統一發票，即不得逕作為論斷原告與訴外人中租公司間係「融資性租賃關係」之依據，何況系爭統一發票之記載金額，與實際原告取得之資金並不一致。是以亦足見被告認定原告係因融資性租賃關係而作成本件營業稅課稅處分及訴願決定，即容有違誤，實有撤銷之必要。

(四) 被告於本案逕以否定原告與訴外人中租公司金錢消費借貸關係，反於其前之公告，對於相同事件恣意為不同之處理，顯然不合「平等原則」，應與駁斥：

經查，本案被告認定原告與訴外人中租公司間，係進行「融資性租賃之關係」，非「金錢消費借貸」之關係云云，然則，對於相同或相似之案件，被告曾另發佈公告說明「營利事業以存貨向租賃公司辦理融資借款，不得以進項銷貨認列損失」，被告更曾具體指明：「營利事業因資金需求，以存貨向租賃公司融資借款，雙方雖以簽訂買賣契約方式為之，但實際上買賣標的物並未移轉，即有買賣之名無銷貨之實，究其本意乃資金需求者為即早取得營業資金周轉，實質上為融資借款並非商品買賣行為，故應以相互開立統一發票金額之差額，按借款期間攤銷利息費用核實認定。」就被告上開公告之論述，如參照於本案，則實令原告深感費解。蓋此前被告既然對於「以買賣方式為外觀行融資借款之行為」，得否定其買賣之本質，惟竟就相同情境脈絡之本案原告與訴外人中租公司之融資關係，遽以否定而論斷為「融資性租賃」，被告顯然就「相同性質之事物」，「不為相同之處理」，「無正當理由」即對原告「恣意為差別對待」，被告所為之營業稅課稅處分，顯然違背平等原則，應予撤銷。

二、罰鍰部分：

01 (一) 被告未盡裁罰之客觀舉證責任，僅以原告、訴外人中租公
02 司之發票、合約書等資料即課處原告罰鍰，未一併審酌有
03 利於原告之事證，其處罰顯有違法：

04 經查，被告於本案並未舉出積極實證確認原告卻有違反行
05 政法及稅法上之義務，即逕自裁罰原告，形同「推計處罰
06 」，被告實未盡裁罰之客觀舉證責任，反僅以原告、訴外
07 人中租公司之發票、合約書等資料，作為認定原告有短漏
08 報之故意，即課處原告罰鍰，卻未一併審酌有利於原告之
09 事證，亦未提出積極證據使鈞院達到毫無任何懷疑之證明
10 程度，其處罰顯有違法。

11 (二) 退步言之，縱認被告機關對原告得行使裁罰權利，然被告
12 機關片面拒絕原告同意補稅之表示，即遽為一倍之裁罰處
13 分，亦有裁量濫用及牴觸平等原則之重大違誤，實有撤銷
14 原裁罰處分之必要：

- 15 1.就本案裁罰依據，即加值型及非加值型營業稅法第51條第
16 1項第3款之規定：「納稅義務人，有下列情形之一者，除
17 追繳稅款外，按所漏稅額處五倍以下罰鍰，並得停止其營
18 業：短報或漏報銷售額者。」，被告機關於民國106年4月
19 21日即以臺財稅字第10600550131號令修正「稅務違章案
20 件裁罰金額或倍數參考表－營業稅部分」。其中對於第51
21 條「銷貨時已依法開立發票，惟於申報當期銷售額時有短
22 報或漏報銷售額情事之情形」，裁罰倍數參考表部分，即
23 已修正為「按所漏稅額處一倍罰鍰。但於裁罰處分核定前
24 已補繳稅款者，處0.5倍之罰鍰。」就此部分，原告曾於
25 民國106年7月18日函知被告機關，「同意且願意先行補繳
26 本稅」，然終為被告機關直接拒絕而於民國106年9月間核
27 定及寄發繳款通知書及一倍之罰鍰繳款書予原告。

2.考量於被告擬裁罰前，原告即已有補繳稅款之意願，且被告機關同時亦有前述「裁罰倍數參考表」之裁量基準性之行政規則存在，則被告機關自應同時受該「裁罰倍數參考表」之自我拘束及平等原則之拘束，使原告有先行補繳稅款及受較輕行政罰鍰之機會，然則被告機關卻捨此不為，拒絕原告補繳而終使原告承受嚴重之裁罰性不利處分，被告機關顯然已有「裁量濫用」之重大違誤等情。

三、並聲明：

（一）訴願決定及原處分（含復查決定）均撤銷。

（二）訴訟費用由被告負擔。

參、被告則以：

一、按財政部97年6月10日台財稅字第09700200460號函（以下簡稱本部97年6月10日函）：「營業人銷售貨物予租賃公司，復以分期付款方式向租賃公司買回系爭貨物，所取得租賃公司一次全額開立之統一發票，其進項稅額准予參照本部87年7月16日台財稅第0000000000號函釋規定辦理。說明：二、租賃公司係屬依.....營業稅法第4章第1節規定計算稅額之營業人，其出售系爭貨物時，於貨物價款外加收利息，並將利息列入銷售額，開立應稅統一發票及報繳營業稅，則買回系爭貨物之營業人取具該紙統一發票，其進項稅額除有同法第19條規定不得扣抵銷項稅額之情形外，准予申報扣抵銷項稅額。」依我國稅務行業標準分類（第8次修訂）定義說明：「銀行業，從事收受存款、辦理放款等業務之銀行。」「金融租賃業，從事融資性租賃之行業。租約涵蓋資產之預期年限，承租人於租賃期擁有使用資產之所有權利，亦須承擔此項資產之全部風險。資產所有權最後可選擇轉讓或不轉讓。」中租公司係經營金融租賃業，系爭交易屬融資租賃，有融

資性租賃契約書、統一發票、中租公司營利事業所得稅結算申報及稅籍資料可稽，依首揭財政部97年函釋規定，租賃公司係屬依營業稅法第4章第1節規定計算稅額之營業人。是中租公司與原告簽訂融資性租賃契約及進行系爭交易，雙方依規定皆應開立（取得）統一發票及申報銷售額，並申報當期營業稅。

二、首揭財政部97年函釋，係財政部就租賃公司屬營業稅法第4章第1節（一般稅額計算）之營業人，及售貨予租賃公司再分期付款買回之進項稅額可申報扣抵情形等交易型態，在執行營業稅法第15條規定之下所為之技術性、細節性事項規範，並未逾越法律規定之範疇，原告主張增加營業稅法所無之租稅義務等語，顯有誤解。

三、關於售後買回或售後租回等融資性租賃之交易方式消費借貸同屬企業融通資金之合法方式，惟融資性租賃與消費借貸之法律性質、標的物之利益與危險分擔均不相同，依私法自治原則，當事人有權依其商業考量，選擇適當之交易方式，依其選定之交易方式，享受權利並承擔相對應之義務與風險，而融資性租賃或售後租（買）回之交易，在交易相對人間，雖無現實交付標的物之情形，然係真實之交易，目的在取得生產活動所需之融通資金，商業上亦認同此類交易之現狀。是以，原告與中租公司簽訂之融資性租賃契約書，原告與中租公司間之交易行為即為售後租回之融資性租賃，原告既將系爭設備出賣予中租公司，再以融資性租賃方式租回系爭設備，並開立銷售系爭設備之統一發票，且中租公司亦將該進項憑證申報扣抵當期銷項稅額，原告即應依法報繳營業稅，且此義務與原告放棄以中租公司開立之進項憑證扣抵銷項稅額之權利，係屬二事。

01 四、按加值型營業稅之制度基礎，在於納稅義務人應依規定辦理
02 登記及申報。營業人如依規定辦理登記及申報繳納加值型營
03 業稅，得以進項稅額扣抵銷項稅額，將營業稅轉嫁向其購買
04 貨物或勞務者負擔。營業人如未依規定辦理登記及申報繳納
05 營業稅，不僅違反協力義務，並構成短漏營業稅，而應補稅
06 處罰。在一般情形，營業人應申報者，為「銷售額」及「應
07 納營業稅額」，依營業稅法第15條第1項規定，以當期銷項
08 稅額扣減進項稅額後之餘額，為當期應納營業稅額。至於「
09 進項稅額」係營業人「得」申報扣減當期銷項稅額之事項，
10 非「應」申報事項，營業人得申報扣減當期銷項稅額之進項
11 稅額，亦不以產生於當期者為限。依營業稅法第43條規定，
12 稽徵機關應調查核定者為「銷售額」及「應納稅額」。營業
13 稅法施行細則第29條即規定：「本法第4章第1節規定計算稅
14 額之營業人，其進項稅額憑證，未於當期申報者，得延至次
15 期申報扣抵。次期仍未申報者，應於申報扣抵當期敘明理由
16 。但進項稅額憑證之申報扣抵期間，以10年為限。」是營業
17 人之進項稅額准予扣抵，以已申報者為前提。

18 五、又「關於加值型及非加值型營業稅法（以下簡稱營業稅法）
19 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
20 明：二、營業稅法施行細則第52條第2項第1款規定，營業稅
21 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
22 查得之資料，核定應補徵之應納稅額為漏稅額。上開漏稅額
23 之計算……應扣減營業人自違章行為發生日起至查獲日（調
24 查基準日）止經稽查機關核定之各期累積留抵稅額之最低金
25 額為漏稅額。三、依營業稅法第35條第1項規定，營業人不
26 論有無銷售額，應按期填具申報書，檢附退抵稅款及其他有
27 關文件，向主管稽徵機關申報銷售額、應納或溢付營業額。

準此，營業人之進項稅額准予扣抵或退還，應以已申報者為前提，故營業人違反營業稅法第51條第1項第1款至第4款及第6款，據以處罰之案件，營業人如於經查獲後始提出合法進項憑證者，稽徵機關於計算其漏稅額時不宜准其扣抵銷項稅額。四、另有關稽徵機關查獲漏進漏銷之案件，營業人於進貨時既未依規定取得合法進項憑證，自無進項稅額可扣抵銷項稅額，故稽徵機關補徵其漏報銷售額之應納稅額時，不宜按銷項稅額扣減查獲進貨金額計算之進項稅額後之餘額核認。」為財政部89年10月19日台財稅第000000000號函所明釋。是以，原告既未將中租公司106年4月27日開立之銷售額4,736,091元，營業稅額236,805元之進項憑證於被告查獲前，依規定申報進項稅額，即不得逕予扣抵本件銷項稅額，原告主張未同時准予扣抵進項稅額等語，委無可採。

六、原告於首揭期間銷售彎刀機設備資產2台予中租公司，再以融資租賃租回系爭設備，已依規定開立統一發票，惟於申報當期銷售額時漏報銷售額合計4,020,091元，經被告查獲，違反前揭規定，核定補徵營業稅201,005元，並處罰鍰201,005元，違章事證明確，已如前述。（一）系爭交易內容為「融資租賃」，有融資性租賃契約及統一發票等資料影本可證，尚難單憑原告主張即捨棄證明文件，逕以「借貸關係」認定。（二）依營業稅法第35條、第43條及第51條規定，營業人銷售貨物或勞務，應按期向稅捐稽徵機關申報銷售額、應納或溢付營業稅額，如經查有短漏報情事，稅捐稽徵機關應依法追繳稅額，並按所漏稅額處一定倍數之罰鍰，營業人銷售貨物或勞務時，負有按其交易事實，報繳營業稅義務，若未誠實報繳，經稅捐稽徵機關查獲者，即得依營業稅規定予以論罰。（三）原告為營業人，應知悉於銷售貨物及勞務應

依規定申報銷售額，其未依規申報致漏報銷售額，核有應注意、能注意而未注意之過失，未符合納稅者權利保護法第16條第1項不予處罰之規定，應予論罰。原告自違章行為發生日（106年5月14日）起至查獲日（106年7月4日）止累積留抵稅額最低金額為0元，經就該期實際扣抵數加總之漏稅額為201,005元。又被告輔導原告補繳稅款，其未於裁罰處分核定前繳清稅款，有欠稅查詢情形表、被告106年8月7日北區國稅大溪銷字第0000000000書函及原告106年8月16日隆字第1060816001號函等資料可稽等語，資為抗辯。

七、並聲明：

（一）駁回原告之訴。

（二）訴訟費用由原告負擔。

肆、兩造不爭之事實及兩造爭點：

如事實概要欄所述之事實，業據提出原告105至107年財產目錄（見本院卷第199至203頁）、被告105年11月1日公告（見本院卷第212頁）、營業人進銷項憑證交查異常查核清單（見原處分卷第18頁）、銷售額與稅額申報書（見原處分卷第28頁）、融資性租賃契約書（見原處分卷第37至38頁）、統一發票（見原處分卷第32頁）、被告106年8月7日北區國稅大溪銷字第0000000000書函（見原處分卷第29頁）、原告106年8月16日隆字第1060816001號函（見原處分卷第26頁）、被告106年8月21日106年度財營業字第Z00000000000000號裁處書（見原處分卷第39頁）、核定稅額繳款書（見原處分卷第41頁）、罰緩繳款書（見原處分卷第40頁）、中租公司營利事業所得稅結算申報（見原處分卷第48頁）等原處分卷、訴願卷所附證物為證，其形式真正為兩造所不爭執，堪信為真，兩造之爭點厥為：

01 一、系爭交易屬「融資租賃」，抑或僅為「消費借貸」？
02 二、被告以原告106年3至4月間銷貨時，銷售額4,020,091元，營
03 業稅額201,005元，已依規定開立統一發票，惟漏未申報當
04 期銷售額與稅額之情事，以原處分補徵營業稅額201,005元
05 ，且按所漏稅額處1倍之罰鍰，裁處罰鍰201,005元，是否適
06 法？

07 伍、本院之判斷：

08 一、本件應適用之法條與法理：

09 （一）營業稅法第3條第1項規定：「將貨物之所有權移轉與他人
10 ，以取得代價者，為銷售貨物。」

11 （二）營業稅法第32條第1項前段規定：「營業人銷售貨物或勞
12 務，應依本法營業人開立銷售憑證時限表規定之時限，開
13 立統一發票交付買受人。」

14 （三）營業稅法第35條第1項規定：「營業人除本法另有規定外
15 ，不論有無銷售額，應以每二月為一期，於次期開始15日
16 內，填具規定格式之申報書，檢附退抵稅款及其他有關文
17 件，向主管稽徵機關申報銷售額、應納或溢付營業稅額。
18 其有應納營業稅額者，應先向公庫繳納後，檢同繳納收據
19 一併申報。」

20 （四）營業稅法第43條第1項第4款規定：「營業人有下列情形之
21 一者，主管稽徵機關得依照查得之資料，核定其銷售額及
22 應納稅額並補徵之……四、短報、漏報銷售額。」

23 （五）以下函釋核乃執行母法（營業稅法第51條）之技術性、細
24 節性行政規定，與立法意旨相符，且未逾越母法之限度，
25 行政機關予以適用，自無違誤：

26 1、財政部87年7月16日台財稅第000000000號函：「關於○
27 ○公司出售自有資產予XX公司，再以融資租賃租回該

資產，所取得出租人一次全額開立之租賃款發票，其進
項稅額准予核實申報扣抵銷項稅額。」

2、財政部89年10月19日台財稅第0000000000號函（經101
年5月24日台財稅字第10104557440號令修正）：「主旨
：關於.....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.....。」該函釋係財政部基於財政主管機關
職權所為釋示，與法律規定無違，自得適用。

二、補徵營業稅部分：

（一）被告以原告於106年3至4月間銷售貨物（系爭二彎刀機應
係買賣後租回，而非融資借款關係），銷售額4,020,091
元，營業稅額201,005元，已依規定開立統一發票，惟於
申報當期銷售額與稅額時，漏未申報，乃核定補徵營業稅
額201,005元，本院經核尚無不合。

（二）原告雖主張其與中租公司間實質上為融資借款關係，應免
申報及免徵營業稅。系爭二彎刀機始終為原告所有及管領
並列載於原告公司財產目錄，並按年度計算折舊攤提，僅
為擔保訴外人中租公司之「借款」，並未移轉所有權與中
租公司。中租公司之「資本檔分攤明細」亦記載，原告向
中租公司之消費借貸金額本金為4,020,091元；利息682,3
58元，本利合總計新台幣4,736,091元（利率達將近20%）
。原告實際取得之借貸金僅不過2,789,301元，與系爭2統

一發票之金額（銷售金額之記載均逾400萬元）容有差異，原告怎麼可能賤售自身資產設備，然後再以更高之代價租回繼續使用，顯非被告所稱「出售彎刀機後租回使用」之情形云云。

（三）惟按【隨著經濟活動之發達，資金需求之態樣亦有變化，資金需求者可以自身既有之機器設備先行出售予租賃公司，俾取得所需資金後，事後再以分期付款方式向租賃公司租回先前出售之機器設備，此於租賃業實務稱之「售後租回交易」，即一方（買受人／出租人）以取得標的物所有權再收取租金，以強化其融資提供之擔保，他方（出售人／承租人）則於出售標的物後再以租賃之法律關係占有保管使用標的物，以減輕資本負擔並給付租金而無礙於標的物之利用（最高行政法院97年度判字第1049號判決意旨參照）】。「售後租回融資租賃」與「消費借貸」二者，固然同屬企業融通資金之手段，惟其等本質上仍是不同的法律關係，根本的區別表現在於，若未設定動產抵押，消費借貸關係並無物之擔保，惟售後租回融資租賃，在動產所有權已經移轉予買受人之情形，買受人再將其動產所有物出租予出賣人，當買受人之動產租金分期債權未受清償時，買受人可取回其動產所有物，以為擔保。又縱使動產所有權尚未移轉予買受人，售後租回融資租賃之買受人，亦已取得契約標的動產所有物之「交付請求」權，該買受人之「動產租金分期債權」，亦較單純「消費借貸債權人」之「借款本息分期返還請求權」，有更多之保障。是雖然「售後租回融資租賃」（買受人一次交付買賣價金，出賣人分期交付租金）與「消費借貸」（貸與人一次交付貸款本金，借用人分期交付本息），可獲得之收益與現金相同

，但對資金提供者之保障並不相同，仍應予以區辨。

(四) 按企業會計準則公報第20號「租賃」(104年10月21日發布適用於105年1月1日以後之財務報表)第27條就售後租回交易規定為「……售後租回交易之會計處理，視下列租賃類型而定：1.售後租回交易形成融資租賃……出售人兼承租人，對『銷售價款』超過帳面金額之部分，不得立即認列為收益，而應予以遞延並於租賃期間攤銷。……2.售後租回交易形成營業租賃，且租賃給付與『售價』均為公允價值……應立即認列所有損益。……」，又行為時營利事業所得稅查核準則第36條之2第4項規定為「營利事業將資產出售再租回者，依下列規定處理：一、租賃合約依第1項規定認定屬融資租賃者，其資產『出售價格』與未折減餘額之差額，應列為未實現出售損益，予以遞延以後年度，按租賃期間調整折舊、其他收入或支出。二、租賃合約屬營業租賃者，租金給付及資產『出售價格』均為時價，應按資產出售價格與未折減餘額之差額，立即認列損益。……」，揆諸前開規定意旨，不論嗣後之租回交易形成「融資租賃」或「營業租賃」，就先行之出售交易部分，均認出售人(兼承租人)因出售資產而自買受人獲有「銷售價金」此一對待給付，僅於資產之「銷售價金」(Sales price)高於該資產之帳面價值(Book value)時，出售資產之價差利益(售價－帳面價值)於營業租賃情形得立即認列，於融資租賃情形則係於租賃期間分年攤銷。易言之，就出售資產部分，不論嗣後租回係融資租賃或營業租賃，出售人(兼承租人)就其資產之出售均係具有「買賣」之交易性質，其對待給付均係自買受人獲取「銷售價格」之價金，並無二致。至於出售資產之利益(售價

超出帳面價值），於當年度全部認列，或遞延分年攤銷，只涉營利事業所得稅之課稅所得多寡之問題，並不影響出賣人「將貨物之所有權移轉與他人，以取得銷售價格為代價」之營業稅法制中「銷售貨物」之定性，即不影響營業稅之課徵。

（五）本件原告係居於出賣人之權利主體地位，將彎刀機資產2台貨物之所有權出售予中租公司，此觀諸原告（乙方即出賣人）與中租公司（甲方即買受人）於106年4月25日簽訂之「買賣契約書」載明買賣標的物係「彎刀機設備資產共2台」，買賣價金係「4,020,091元」，並且「自簽約之日起，標的物之交付雙方約定以占有改定方式將所有權交付移轉予甲方」甚明（見本院卷第61頁之買賣契約書），應認定系爭買賣契約之金額「4,020,091元」即係原告出售標的物（彎刀機設備資產共2台）所獲取之代價。則被告認定原告出售該等標的物予中租公司，已合於營業稅法第3條第1項所定「將貨物之所有權移轉與他人，以取得代價者，為銷售貨物」，並認原告合於營業稅法第1條所定「在中華民國境內銷售貨物……應依本法規定課徵加值型或非加值型之營業稅」等語，均屬有據。至於原告於出售系爭標的物為物之交付及移轉所有權予中租公司之後，再以融資性租賃契約與中租公司約定，由原告給付租金等款項，若租約經終止原告應將租賃物回復原狀並送至出租人指定地點返還占有予出租人，或係俟租期屆滿承租人依約付清租金等且無違約情事始由出租人移轉物之所有權予原告等約款（見本院卷第63頁租賃契約第13條及第20條），均係嗣後之融資租賃法律關係所由生，並不妨礙先行之買賣關係，原告主張本件實質上純屬借貸融資關係，全無買賣

關係之存在，非屬營業稅之課稅範圍云云，尚難憑採。又系爭二彎刀機雖列載於原告公司財產目錄，並按年度計算折舊攤提，但「買賣契約書」既已載明「彎刀機設備資產共2台自簽約之日起，標的物之交付雙方約定以占有改定方式將所有權交付移轉予甲方」，足證彎刀機2台之所有權人已為中租公司，原告前揭公司財產目錄記載為原告所有並按年度計算申報折舊攤提，即有錯誤，尚不能因此而認系爭二彎刀機並未出售予中租公司。又依「融資性租賃契約書」載明原告向中租公司，再以融資租賃方式租回系爭彎刀機設備2台（見本院卷第55至56頁之融資性租賃契約書），中租公司且已開立一次性租賃款收入之統一發票（見本院卷第71頁），銷售額4,736,091元（字軌號碼NE0000000），可知該4,736,091元是租金而非利息。雖然前揭中租公司開立統一發票上載有「內含利息」字樣，但若真定性為利息收入，其銷售額應記載為「利息682,358元」，而非「租金4,736,091元」，是中租公司前揭收入之性質，應係租金而非利息，中租公司「資本檔分攤明細」之記載（消費借貸金額本金為4,020,091元；利息682,358元），與前揭統一發票記載不符，尚難因此認定系爭二彎刀機並未出售，原告主張尚不足採。

（六）原告復主張買受人中租公司並非營業稅法第4章第2節規定之銀行業，其所營事業於法不合云云；然按我國稅務行業標準分類（第8次修訂）定義說明（見原處分卷第52至50頁）：「銀行業，從事收受存款、辦理放款等業務之銀行。」「金融租賃業，從事融資性租賃之行業；租約涵蓋資產之預期壽命，承租人於租賃期擁有使用資產之所有權利，亦須承擔此項資產之全部風險；資產所有權最後可選擇

轉讓或不轉讓。」，可知中租公司係經營金融租賃業，雖與銀行業有別，惟該公司係得依法經營貨物買賣、融資租賃等事業，租賃公司係屬依營業稅法第4章第1節規定計算稅額之營業人無誤（財政部97年6月10日函釋參照）。是原告銷售彎刀機設備2台予中租公司，再以融資租賃方式租回系爭設備，原告已依規定開立統一發票（見本院卷第71頁），銷售額4,020,091元（字軌號碼NE00000000），營業稅額201,005元，並經買受人中租公司執以申報扣抵進項成本（見原處分卷第17、19頁），原告自有銷售貨物之事實，原告即應申報銷售額及當期營業稅，但原告於報繳106年3至4月之當期營業稅時，漏未申報系爭銷售額4,020,091元及其銷項稅額201,005元，即應補徵營業稅，此與中租公司是否為銀行業者無涉，原告主張尚不足採。

（七）原告復主張已取得中租公司開立之發票，但未執以申報扣抵銷項稅額，被告不應對原告補徵營業稅云云；然參諸加值型營業稅制基本設計，在於納稅義務人應依規定辦理登記及申報，營業人如依規定辦理登記及申報繳納加值型營業稅，得以進項稅額扣抵銷項稅額，將營業稅轉嫁向其購買貨物勞務者負擔。而營業人應申報者，為「銷售額」及「其應納營業稅額」。至於「進項稅額」係營業人「得」申報扣減當期銷項稅額之事項，非「應」申報事項。營業人得申報扣減當期銷項稅額，亦不以產生於當期者為限。依營業稅法第43條規定，稽徵機關應調查核定者，亦為「銷售額」及「其應納稅額」。是關於營業人應納稅額與銷售額申報，乃至於銷貨應開立憑證規定，在於確保該營業人應納稅額之繳納；而進項應取得憑證之規定，則與確保該營業人應納稅額之規範目的無涉，其意旨在於確保該營

業人前手（即銷售貨物或勞務予該營業人之營業人）應納稅額之繳納，並藉進項憑證之取得及提示，得為稽徵機關日後為金流、物流之稽查（最高行政法院103年度判字第606號判決意旨參照）。換言之，營業人因銷售貨物或勞務「應申報」統一發票銷售額及其銷項稅額但漏未申報，核與營業人「得申報」之進項稅額是否已然申報，係屬二事，原告所稱「尚有未申報之進項稅額，被告不應補徵銷項稅額」云云，尚難憑採。更何況「租稅債務已抽象成立後，未依規定期限自行依法據實申報繳納之，或係未申報上述進項稅額選擇權及留抵稅額抵銷權之行使，致生有短漏當期營業稅額之情形者，即成立營業稅法所定應科處罰鍰之短漏稅行為。已成立之短漏稅，不因營業人嗣後之補報、補繳、遭補稅或行使抵銷權而得以滌除。否則，短漏稅行為經查獲後補繳稅款者，皆溯及既往排除短漏，而不成立違章情事，顯非的論」（最高行政法院105年度判字第430號、106年度判字第275號等判決意旨參照），觀諸加值型及非加值型營業稅法施行細則第29條規定：「本法第四章第一節規定計算稅額之營業人，其進項稅額憑證，未於當期申報者，得延至次期申報扣抵。次期仍未申報者，應於申報扣抵當期敘明理由。但進項稅額憑證之申報扣抵期間，以十年為限。」，可知進項稅額之扣減，以「申報扣抵」為前提，申報扣抵期間雖以十年為限，但一旦被查獲違章行為，則查獲日（調查基準日）後之申報扣抵，即不得再扣抵銷項稅額（財政部89年10月19日台財稅第000000000號函參照），如若不然，納稅義務人根本不必誠實申報銷項稅額，可等到被查獲後，再申報進項稅額扣抵，即可免補繳營業稅及裁罰，其逃漏營業稅可謂毫無風險

，等於鼓勵不誠實申報銷項稅額（若漏報幸運未被查獲，尚未申報之進項稅額，在十年內仍可再申報供扣減其他銷項稅額），此自非立法之旨。是原告在本件查獲日（調查基準日）前既未就中租公司已開立一次性租賃款收入之統一發票銷售額4,736,091元（字軌號碼NE00000000）申報扣抵，於查獲後即不得再主張申報及扣抵，原告主張尚不足採。

（八）綜上，原告對中租公司為彎刀機2台貨物之銷售，已依規定開立銷貨統一發票並交付予中租公司，其銷售額為4,020,091元，惟原告漏未將之申報於當期營業稅之銷售總額內，經被告查獲，核定補徵其銷項稅額201,005元，經核尚無不合，應予維持。

三、罰鍰部分：

（一）按納稅者權利保護法第16條規定：「（第1項）納稅者違反稅法上義務之行為非出於故意或過失者，不予處罰。（第2項）納稅者不得因不知法規而免除行政處罰責任。但按其情節，得減輕或免除其處罰。（第3項）稅捐稽徵機關為處罰，應審酌納稅者違反稅法上義務行為應受責難程度、所生影響及因違反稅法上義務所得之利益，並得考量納稅者之資力。」

（二）行為時營業稅法第35條第1項規定：「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，於次期開始十五日內，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。」，同法第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

稅額處五倍以下罰鍰，並得停止其營業：……三、短報或漏報銷售額。」，同法施行細則第52條第2項第1款規定：「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。」

(三) 本件原告106年3至4月間銷售彎刀機貨物2台予中租公司，開立銷售額4,020,091元之銷貨發票交付予該買受人，已如上述。原告係營業人，依法應就所開立之統一發票銷售額依限申報並繳納其銷項稅額，原告對此尚難推諉不知，然原告並未報繳，有漏報銷售額4,020,091元致漏繳營業稅201,005元之違章行為，其縱非故意亦有過失。又按稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表規定：「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、短報或漏報銷售額者。銷貨時已依法開立發票，惟於申報當期銷售額時有短報或漏報銷售額情事。按所漏稅額處1倍罰鍰。但於裁罰處分核定前已補繳稅款者，處0.5倍之罰鍰。」，本件原告於裁罰處分核定前並未補繳稅款（參原處分卷第49頁），被告因按所漏稅額處1倍罰鍰計201,005元，尚無不合。

陸、綜上，原處分尚無違誤，復查決定、訴願決定遞予維持，亦無不合，原告請求判決如聲明所示，為無理由，應予駁回。

柒、本案事證已明確，兩造其餘攻擊及防禦方法，均與本件判決結果不生影響，爰不一一論駁，併予敘明。

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

01 中 華 民 國 109 年 1 月 16 日

02 臺北高等行政法院第六庭

03 審判長法官 陳金圍

04 法官 吳俊瑩

05 法官 畢乃俊

06 一、上為正本係照原本作成。

07 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
08 明上訴理由，如於本判決宣示後送達前提起上訴者，應於判
09 決送達後20日內補提上訴理由書（須按他造人數附繕本）。

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

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

14

15 得不委任律師為訴訟
16 代理人之情形

所 需 要 件

17

18 (一)符合右列情形之一
19 者，得不委任律師
20 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。
- 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，上訴人或其法定代理人具備專利師資格或依法得為專利代理人者。

21

22

23

24

25

26

27 (二)非律師具有右列情

- 1.上訴人之配偶、三親等內之血親、

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

- 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 109 年 1 月 16 日
書記官 李依穎