

臺北高等行政法院判決

) FKT64W1Z1X5L0;@109年度訴字第

109年10月22日辯論終結

原告 聯洲國際有限公司

代表人 董國榮 (董事長)

訴訟代理人 蔡啟德 會計師

蘇敏雄 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 江長賢

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109年3月12日台財法字第10813946170號（案號：第00000000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、爭訟概要：原告係經營電腦及電腦週邊設備批發業，於民國104年間接受國內建達國際股份有限公司（下稱建達公司）訂貨後，轉向香港供應商TP-Link International Limited（下稱香港TP-Link公司）訂貨，直接以建達公司名義報關進口，並按收取價款總額開立商業發票予建達公司，經財政部賦稅署查獲，被告遂依通報資料，以原告104年間銷售勞務，未依規定開立統一發票，漏報銷售額新臺幣（下同）11,494,136元，經審理違章成立，乃核定補徵營業稅額574,707元，並依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574,707元處0.5倍之罰鍰287,353元。原告不服，申請復查，經被告以108年10月21日北區國稅法一字第1080014306號復查決定駁回，原告提起訴願，亦遭駁回，遂提起本件行政訴訟。

二、原告起訴主張及聲明：

(一) 主張要旨：

1.原告104年度交易係向香港TP-Link公司訂貨，轉賣予建達公司，並由建達公司自行辦理進口及向海關提貨，貨物瑕疵擔保責任由原告負擔，是本項交易係以「買賣」方式進行，有2個買賣關係，分別存在於原告與香港TP-Link公司間，以及建達公司與原告間。既然原告與建達公司間為買賣關係，則依營業稅法第3條第1項規定，應屬於「銷售貨物」，而非銷售勞務。又因原告係向香港TP-Link公司訂貨，貨物自國外進入中華民國境內，屬於進口貨物，並非在中華民國境內銷售貨物，應以進口貨物之收貨人即建達公司為營業稅納稅義務人，由海關代徵營業稅，原告依法並非營業稅納稅義務人，無須開立三聯式發票予建達公司及報繳營業稅。

2.財政部97年10月29日台財稅字第09704550620號令（下稱財政部97年令釋）僅為一行政規則，不應以之擬制課稅範圍，其所擬制事項係變更租稅構成要件，並非解釋法律原意、規範執行法律所必要之技術性、細節性事項，既無法律授權，且嚴重逾越法律解釋之範圍，因而增加納稅者法律所無之稅捐義務，實非憲法第19條規定之稅捐法律主義所許。又若適用財政部97年令釋核課營業稅，將造成國家有超收營業稅之情形，除不符合加值型營業稅之法理及精神，亦違反稅捐中立性原則。另財政部93年9月3日台財稅

字第09304525270號令（下稱財政部93年令釋）、財政部賦稅署88年8月5日台稅二發第0000000000號函（下稱賦稅署88年函），均已明確指出營業人負擔貨物之瑕疵擔保責任，屬「買賣」法律行為者，該當「銷售貨物」，若未有在中華民國境內銷售貨物或進口貨物情事，並非營業稅課稅範圍。相較之下，財政部97年令釋顯然與前開解釋函令所持之方向及立場有所矛盾，有違一致性原則。

3.財政部駁回原告訴願之理由，係稱財政部97年令釋係為解決財政部90年9月20日台財稅字第0900455748號令（下稱財政部90年令釋）造成訂貨營業人重複負擔進口貨物營業稅之問題。縱如訴願決定所稱產生訂貨營業人重複負擔進口貨物營業稅之問題（原告主張並無此問題），理應由主管機關研議送請國會修法以謀解決，實不宜逕以行政規則令釋擬制變更租稅構成要件或課稅方式。綜上，被告對原告補徵104年度營業稅及裁處罰鍰，實屬違法及不當等語。

（二）聲明：原處分、復查決定（即108年10月21日北區國稅法一字第1080014306號）及訴願決定均撤銷。

三、被告答辯及聲明：

（一）答辯要旨：

1.原告於104年間，接受（國內營業人）建達公司訂貨後，轉向（國外營業人）香港TP-Link公司訂貨，並以建達公司名義報關進口（下稱系爭交易模式），惟未依財政部97年令釋，按收取轉付差額視為佣金收入，或按其所取得之佣金收入，開立應稅二聯式統一發票並申報繳納營業稅款，已構成稅捐之短收，原告予以補徵於法有據。

2.原告雖稱已開立商業發票予建達公司，惟就原告開立予建

達公司 Commercial Invoice、取得香港 TP-Link 公司 Commercial Invoice、原告與建達公司間經銷合約、原告 104 年度分類帳（項目：進貨及銷貨收入）以觀，其雖係按此商業發票金額帳列為銷貨收入，然其並未按此銷貨收入金額向主管稅捐稽徵機關辦理報繳營業稅（銷項稅額）；至於建達公司於進口時縱已按前揭商業發票金額向海關報繳營業稅，亦係建達公司繳納進項稅額，有無重複課稅，誠屬建達公司之問題，與原告是否重複課稅無關。又財政部 97 年令釋，係財政部基於中央財稅主管機關職權，為解決系爭交易模式如何開立統一發票，而為細節性、技術性之補充性規定，俾所屬機關執行職權之依據，並未逾越首揭法令之規範意旨及限度，且係為解決財政部 90 年令釋（業於財政部 97 年令釋發布日起廢止）所造成「訂貨營業人（於本件係指建達公司）」重複負擔進口貨物營業稅之問題而訂定，並非改變原告買賣方式，亦無對原告重複課稅之情形。另即使依原告主張分別與香港 TP-Link 公司及建達公司訂立各自獨立之買賣契約，依最高行政法院 101 年 12 月 25 日 101 年度 12 月份第 2 次庭長法官聯席會議決議一、設題（一）認定，原告應按其出售予建達公司之賣價開立三聯式統一發票，稅額一定高於上開價差所對應之稅額，此時基於行政救濟「不利益變更禁止原則」之規定，仍應維持原定之補稅處分，故其最終之法律適用結果與原處分相同。

3. 原告為營業人，應當知悉負有依營業稅法相關規定報繳營業稅之義務，惟其於 104 年間銷售勞務，卻未依規定按收付差額 11,494,136 元開立應稅二聯式統一發票報繳營業稅，違章事證明確，其自違章行為發生日（104 年 3 月 13 日）

起至查獲日（107年10月11日）止累積留抵稅額最低金額為0，經就各期實際加總之漏稅額為574,707元，致生逃漏營業稅574,707元之結果，核有過失，自應論罰。又審酌原告係1年內經第1次查獲，且於裁罰處分核定前已補繳稅款等情，乃依營業稅法第51條第1項第3款規定及參據稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表（下稱裁罰倍數參考表）所訂違章情節，按所漏稅額574,707元處0.5倍之罰鍰287,353元，係已考量原告之違章情節而為適切之裁罰，洵屬適法允當等語。

（二）聲明：駁回原告之訴。

四、本件爭執者為：被告以原告104年間銷售勞務，未依規定開立統一發票，漏報銷售額11,494,136元，核定補徵營業稅額574,707元，並按所漏稅額574,707元處0.5倍之罰鍰287,353元，是否有據？本院判斷如下：

（一）本稅部分：

1.按營業稅法第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2條第1款規定：「營業稅之納稅義務人如下：一、銷售貨物或勞務之營業人。」第3條第2項前段規定：「提供勞務予他人，或提供貨物與他人使用、收益，以取得代價者，為銷售勞務。」第4條第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32條第1項前段規定：「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。」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：「營業人有左列情形之一者，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。」

2. 查原告係經營電腦及電腦週邊設備批發業，於104年間接受國內建達公司訂貨後，轉向香港TP-Link公司訂貨，直接以建達公司名義報關進口，並按收取價款總額開立商業發票予建達公司，經被告審認原告未依財政部97年令釋，按收取轉付差額視為佣金收入，或按其所取得之佣金收入，開立應稅二聯式統一發票並申報繳納營業稅款，漏報銷售額合計11,494,136元，核定補徵營業稅額574,707元等情，有原告開立予建達公司Commercial Invoice、香港TP-Link公司開立之Commercial Invoice（見原處分卷1第3至121頁）、原告與建達公司間經銷合約書（見原處分卷1第130-138頁）、入帳比對表（見原處分卷1第128-129頁）、分類帳（見原處分卷1第122-127頁）及談話筆錄（見原處分卷2第34-44頁）等影本可稽，堪認屬實。

3. 原告主張其與建達公司間為買賣關係，原告負貨物瑕疵擔保責任，其為銷售貨物而非銷售勞務，又其向香港TP-Link公司訂貨，屬於進口貨物，應以收貨人即建達公司為營業稅納稅義務人，由海關代徵營業稅，原告無須開立三聯式發票予建達公司及報繳營業稅云云。惟原告既係營業人，倘原告與建達公司間係買賣貨物關係，則原告銷售貨物予建達公司，自應開立統一發票予建達公司並報繳營業稅（銷項稅額），然就原處分卷附之原告開立予建達公司Commercial Invoice、取得香港TP-Link公司Commercial In

01 voice、原告與建達公司間經銷合約及原告104年度分類帳
02 （項目：進貨及銷貨收入）等件以觀，原告僅係開立商業
03 發票予建達公司，雖有按此商業發票金額帳列為銷貨收入
04 ，卻未依此銷貨收入金額開立統一發票，及向稅捐稽徵機
05 關辦理報繳營業稅（銷項稅額）。再者，原告訴訟代理人
06 於審理中陳稱原告與香港TP-Link公司都是TP-Link集團下
07 的公司，所以是關係企業，原處分卷第138頁的合約是原
08 告早期透過建達公司擔任臺灣地區的總經銷，來銷售TP-L
09 ink的產品；臺灣地區的銷售要透過原告，原告再透過建
10 達公司，而建達公司只能夠向原告訂貨，不能向TP-Link
11 集團之其他海外公司訂貨，這是他們的全球銷售策略；原
12 告在臺灣沒有生產，只有進貨銷售而已；因為貨到海關後
13 ，原告一方面人手不夠，另一方面也沒有倉儲空間，所以與
14 建達公司協議，由建達公司直接去海關提貨等語（見本院
15 卷第165至167頁）。據此，本件系爭交易固為建達公司向
16 原告訂貨，原告再向香港TP-Link公司訂貨，然建達公司
17 並無從透過其他公司來向香港TP-Link公司訂貨，且原告
18 向香港TP-Link公司訂貨後，本身亦無足夠人力及倉儲設
19 備收取存放貨物，而須經協議由建達公司報關進口取貨。
20 是綜合上情，被告因認原告於此三角貿易中係提供勞務，
21 而所收取轉付之差額，即應視為佣金收入，屬於銷售勞務
22 所得，應開立統一發票報繳營業稅，核與財政部97年令釋
23 「國內營業人（甲）接受國內買受人（乙）訂貨，轉向國
24 外廠商（丙）訂貨，並直接以乙買受人名義報關進口之交
25 易型態，應按其收取轉付差額視為佣金收入或按其所取得
26 之佣金收入，開立以國外供應商丙為抬頭之應稅二聯式統
27 一發票」之意旨亦相符，於法自屬有據。又上開財政部97

01 年令釋，乃係財政部基於中央財稅主管機關職權，為解決
02 系爭交易模式如何開立統一發票，而為細節性、技術性之
03 補充性規定，俾所屬機關執行職權之依據，其適用之基礎
04 事實仍然須符合首揭營業稅法關於銷售勞務之相關規定，
05 並非另行創設增加法律所無之稅捐義務，原告主張該令釋
06 擬制變更租稅構成要件或課稅方式，違反稅捐法律主義一
07 節，並不足採。至於原告另稱其對建達公司負有貨物瑕疵
08 擔保責任，並援引前揭財政部93年令釋及賦稅署88年函為
09 其論據。惟縱使原告依其所提經銷合約書，對建達公司負
10 有貨物瑕疵擔保責任，基於私法自治契約自由原則，本無
11 不可，尚不能因此就認為原告主張為可採。另原告所援引
12 上開2則令函，核係說明在三角貿易之情形下，如屬「居
13 間」之法律行為者應如何辦理；如屬「買賣」之法律行為
14 者又應如何辦理等節，亦無從逕援引該令函而執為有利原
15 告之認定。準此，原告主張其與建達公司間為買賣貨物關
16 係，原告並非銷售勞務云云，自難憑採。

17 (二) 罰鍰部分：

- 18 1. 按營業稅法第51條第1項第3款規定：「納稅義務人，有下
19 列情形之一者，除追繳稅款外，按所漏稅額處5倍以下罰
20 鍰，並得停止其營業：……三、短報或漏報銷售額。」
- 21 2. 查原告為營業人，應當知悉負有依營業稅法相關規定報繳
22 營業稅之義務，惟其於104年間銷售勞務，卻未依規定按
23 收付差額11,494,136元開立應稅二聯式統一發票報繳營業
24 稅，業如前述，核有應注意、能注意而未注意之過失，自
25 應論罰。被告以原告自違章行為發生日（104年3月13日）
26 起至查獲日（107年10月11日）止累積留抵稅額最低金額
27 為0，經就各期實際加總之漏稅額為574,707元，致生逃漏

營業稅574,707元，並審酌原告係1年內經第1次查獲，且於裁罰處分核定前已補繳稅款，參據裁罰倍數參考表所訂違章情節，按所漏稅額574,707元處0.5倍之罰鍰287,353元，並無不合。

五、從而，原告上開主張均不可採，被告核定補徵營業稅額574,707元及處罰鍰287,353元，於法並無違誤，訴願決定予以維持，核無不合，原告訴請撤銷，為無理由，應予駁回。

六、本件事證已臻明確，兩造其餘主張及陳述，經核於判決結果不生影響，爰不逐一論列，附此敘明。

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

中華民國 109 年 11 月 19 日

臺北高等行政法院第四庭

審判長法官 程怡怡

法官 鍾啟煒

法官 李君豪

一、上為正本係照原本作成。

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

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

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

得不委任律師為訴訟代理人之情形	所需要件
-----------------	------

(續上頁)

(一)符合右列情形之一者，得不委任律師為訴訟代理人	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。
(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 109 年 11 月 19 日
書記官 樓琬蓉