

發文單位：司法院

解釋字號：釋字第 503 號

解釋日期：民國 89 年 04 月 20 日

資料來源：司法院公報 第 42 卷 6 期 9-30 頁

司法院大法官解釋（十三）（99年5月版）第 141-175 頁

相關法條：稅捐稽徵法 第 44 條

加值型及非加值型營業稅法 第 45、49、51 條

解 釋 文： 納稅義務人違反作為義務而被處行為罰，僅須其有違反作為義務之行為即應受處罰；而逃漏稅捐之被處漏稅罰者，則須具有處罰法定要件之漏稅事實方得為之。二者處罰目的及處罰要件雖不相同，惟其行為如同時符合行為罰及漏稅罰之處罰要件時，除處罰之性質與種類不同，必須採用不同之處罰方法或手段，以達行政目的所必要者外，不得重複處罰，乃現代民主法治國家之基本原則。是違反作為義務之行為，同時構成漏稅行為之一部或係漏稅行為之方法而處罰種類相同者，如從其一重處罰已足達成行政目的時，即不得再就其他行為併予處罰，始符憲法保障人民權利之意旨。本院釋字第三五六號解釋，應予補充。

理 由 書： 按當事人對於確定終局裁判所適用之本院解釋，發生疑義，聲請補充解釋，經核確有正當理由者，應予受理。本件聲請人因營業稅事件，經行政法院確定終局判決引用本院釋字第三五六號解釋作為判決之依據，惟該號解釋對納稅義務人違反作為義務被處行為罰與因逃漏稅捐而被處漏稅罰，究應併合處罰或從一重處斷，並未明示，其聲請補充解釋，即有正當理由，合先敘明。

違反租稅義務之行為，涉及數處罰規定時可否併合處罰，因行為之態樣、處罰之種類及處罰之目的不同而有異，如係實質上之數行為違反數法條而處罰結果不一者，其得併合處罰，固不待言。惟納稅義務人對於同一違反租稅義務之行為，同時符合行為罰及漏稅罰之處罰要件者，例如營利事業依法律規定應給與他人憑證而未給與，致短報或漏報銷售額者，就納稅義務人違反作為義務而被處行為罰與因逃漏稅捐而被處漏稅罰而言，其處罰目的及處罰要件，雖有不同，前者係以有違反作為義務之行為即應受處罰，後者則須有處罰法定要件之漏稅事實始屬相當，除二者處罰之性質與種類不同，例如一為罰鍰、一為沒入，或一為罰鍰、一為停止營業處分等情形，必須採用不同方法而為併合處罰，以達行政目的所必要者外，不得重複處罰，乃現代民主法治國家之基本原則。從而，違反作為義務之行為，如同時構成漏稅行為之一部或係漏稅行為之方法而處罰種類相同者，則從其一重處罰已足達成行政目的時，即不得再就其他行為併予處罰，始符憲法保障人民權利之意旨。本院釋字第三五六號解釋雖認營業人違反作為義務所為之制裁，其性質為行為罰，此與逃漏稅捐之漏稅罰乃屬兩事，

但此僅係就二者之性質加以區別，非謂營業人違反作為義務之行為罰與逃漏稅捐之漏稅罰，均應併合處罰。在具體個案，仍應本於上述解釋意旨予以適用。本院前開解釋，應予補充。

大法官會議主 席 翁岳生
大法官 劉鐵錚
吳 庚
王和雄
王澤鑑
林永謀
施文森
孫森焱
陳計男
曾華松
董翔飛
楊慧英
戴東雄
蘇俊雄
黃越欽
賴英照
謝在全

協同意見書：

大法官 曾華松

本件解釋意旨，認為納稅義務人違反作為義務而被處行為罰，如同時符合行為罰及漏稅罰之處罰要件時，除處罰之性質與種類不同，必須採用不同之處罰方法或手段，以達行政目的所必要者外，不得重複處罰，乃現代民主法治國家之基本原則；本院釋字第三五六號解釋，略稱：「營業稅法第四十九條就營業人未依該法規定期限申報銷售額或統一發票明細表者，應加徵滯報金、怠報金，係對營業人違反作為義務所為之制裁，其性質為行為罰，此與逃漏稅捐之漏稅罰乃屬兩事」等語，立意過簡，易啟誤解。同時符合行為罰及漏稅罰之處罰要件時，是否屬於同一行為之一事？其處罰之目的及性質是否各異？似此同時違反租稅罰之不同條項或條款之行為，究應併予處罰，抑或擇一從重處罰即可，如併予處罰，有無違反「一事不再罰」或「一事不二罰」原則？該號解釋並未明示；而行政法院八十五年度判字第三七八號營業稅事件判決，復參照本院釋字第三五六號解釋，維持原處分機關及一再訴願決定機關所為行為罰及漏稅罰，應併予處罰之見解，致聲請人受不利益確定判決，認為有違「一事不再罰」或「一事不二罰」原則，因據以聲請本院就釋字第三五六號解釋，予以補充解釋，本院予以受理，並作成實體解釋，其解釋文本席固表贊同。惟其所持理由，稍嫌過於抽象及簡略，易引起誤解誤用。鑑於：「程序不合，實體不究」之憲法救濟審理原則，以及事涉具體個案「一事不再罰」，或「一事不二罰」原則之運用及釐清，相關法理之說明及具體個案運用實態，自有進一步闡釋之必要，爰就此部分，提出協同意見書如次：

- 一 程序方面：本件聲請人除上開據以聲請解釋之行政法院判決外，另援引行政法院八十四年度判字第一九四四號、八十四年度判字第三二〇八號及八十五年度判字第八二三號判決（以下簡稱三判決），一併據以聲請補充解釋部分，經核各該判決，不惟未適用本院釋字第三五六號解釋據以爲不利益於聲請人之確定裁判，且聲請人在行政救濟程序中，就本部分亦始終未就本院該號解釋有所主張。行政法院上揭三判決，就涉及本院該號解釋部分，前二者反駁斥被告桃園縣稅捐稽徵處妄引該號解釋主張行爲罰與漏稅罰應予併罰之主張，於八十四年度判字第一九四四號判決，將再訴願決定、訴願決定及原處分關於處罰鍰新台幣三千元部分均撤銷，致聲請人受益，並於同判決理由中明白指出：「營業稅法第四十五條前段之規定與同法第五十一條第一款之規定，均屬秩序罰性質，均以未依規定申請營業登記而營業，爲違規構成要件，營業稅法第四十五條前段係就未達漏稅階段之違規處罰，營業稅法第五十一條第一款則係對已達漏稅階段之違規行爲處罰，祇依後者規定處罰鍰已足達成行政上之目的者，依一事不二罰原則，即毋庸二者併罰，被告指行政罰全不適用法規競合之情形，難謂有據」。八十四年度判字第三二〇八號再審判決，亦以同一見解駁回聲請人再審之訴，此有該判決影本附卷可稽。本部分且因被告桃園縣稅捐稽徵處始終未再爭執，致未有任何爭議發生。至行政法院八十四年度判字第三二〇八號、八十五年度判字第八二三號判決，則係聲請人遞對同院八十四年度判字第一九四四號判決不服，依法提起再審之訴事件，但遞遭「再審之訴駁回」之結果，初與本院釋字第三五六號解釋無涉。聲請人之所以遭受不利益裁判，就本件而言，行政法院八十四年度判字第一九四四號、八十四年度判字第三二〇八號，均本於其確信，依下列基準而爲判決，即：「稅法上關於行爲罰與漏稅罰屬不同之處罰範疇，其行爲分別違反法令所定義務，同時觸犯此二者之處罰規定者，有無擇一重處罰法理之適用，應視其是否屬同一行爲及其處罰之目的而定。稅捐稽徵法第四十四條所定爲行爲罰，以依法應給與他人憑證而未給與爲構成要件，與營業稅法第五十一條第一款規定之漏稅罰，以未依規定申請營業登記而營業爲構成要件，二者性質構成要件各別，非屬同一行爲，其處罰之目的各異，原告即本件聲請人等以個別行爲分別違反此兩種處罰之規定，被告併予處罰，並無違背一事不二罰之法理，自無不合」，此有卷附各該判決影本可按。至行政法院八十五年度判字第八二三號判決，則以法律見解之歧異，不符合行政訴訟法第二十八條第一款法定再審原因，其遽行再審無理由，乃據以駁回聲請人再審之訴，亦有同判決影本附卷可稽。

總之，本件解釋理由書第一段所指：「本件聲請人因營業稅事件，經行政法院確定終局判決引用本院釋字第三五六號解釋作爲判決之依據」，其所指「確定終局判決」，依上所述，並不包括聲請人一併聲請解釋，核與釋字第三五六號解釋無涉之行政法院八十四年度判字第一九四四號、八十四年度判字第三二〇八號及八十五年度判字第八二三號判決在內。本於「程序不合，實體不究」之憲法救濟審理原則，此

部分，本院自無從受理。易言之，本解釋理由書第一段所指「行政法院確定終局判決」乃指行政法院參照本院釋字第三五六號解釋，據以爲不利益於聲請人之同院八十五年度判字第三七八號營業稅事件判決而言，未及其他同院判決。

- 二 實體方面：「一事不再罰」或「一事不二罰」原則，就行政制裁而言，係指違法行爲人之同一違法行爲，亦即其基於單一之決定，或自然意義下之單一行爲，違反數個法律；其與通常複數之違反行政義務行爲，係由於各別之決意或自然意義下之複數行爲有別，不得以同一事實和同一依據，給予兩次以上行政處罰（註一）。反之，爲達行政「合目的性」之要求，遇有數個違反行政義務之行爲，應分別處罰（註二）。例如：營業人進貨未依規定取得進貨憑證，並於銷貨時漏開統一發票之漏進漏銷事件，其銷貨漏開統一發票部分，同時違反稅捐稽徵法第四十四條關於應給他人憑證而未給（依查明認定之總額，處百分之五罰鍰之行爲罰），及營業稅法第五十一條第三款短報或漏報銷售額（處漏稅額一倍至十倍罰鍰之漏稅罰），因係同一違法行爲，自應擇一從重處罰。至其進貨未依規定取得進貨憑證部分，因其係由於各別之決意或自然意義下之複數行爲，自仍應依稅捐稽徵法第四十四條關於應自他人取得憑證而未取得，處以經查明認定總額百分之五罰鍰之行爲罰。乃因進貨未依規定取得憑證，因素至多，其與銷貨漏開統一發票及應給他人憑證而未給，非有必然關連所致；此與本解釋理由書第二段例示所指營業人依法律規定應給與他人憑證而未給與，致短報或漏報銷售額者，同時違反稅捐稽徵法第四十四條關於應給他人憑證而未給與之行爲罰，與違反營業稅法第五十一條各款規定例如：未申辦營業登記、逾限未申報銷售額，未按規定申報統一發票明細表短報漏報銷售額時之漏稅罰，核屬出於營業人之單一決定，或自然意義下之單一行爲，違反數個法律，亦即違反營業稅法第五十一條第一款（處漏稅罰）及稅捐稽徵法第四十四條（處行爲罰），即營業人對於同一違反租稅義務之行爲，同時符合漏稅罰及行爲罰之處罰要件，本於「一事不再罰」，或「一事不二罰」之原則，自應擇一從重處罰，不得併罰。本解釋理由書，未就違反租稅義務，因行爲之態樣及處罰之目的不同，而得併罰之情形，併予例示，致易引起不必要之疑惑，爲一併杜絕外界此項不必要之誤解，以及爲貫徹本解釋理由書末段「在具體個案，仍應本於上述解釋意旨，予以適用」之本旨，及「本院釋字第三五六號解釋，應予補充」而非應予變更之本義，爰提出協同意見書如上（註三）。

註一：參照行政罰法草案第二十二條：「一行爲發生二以上之結果者，從一重處罰」及其「立法理由」說明。見：行政制裁制度（研究主持人：張劍寒 參與研究：翁岳生、城仲模、朱志宏、古登美），頁二七四、二七五，行政院研究發展考核委員會編印，上海印刷廠印刷，六十八年六月。按上開草案係屬學者個人研究意見，並非政府草案，下同。

註二：參照行政罰法草案第二十一條：「二以上違反行政義務之行爲，分別處罰」及其「立法理由」說明。見：同上「行政制裁制度」，頁二七四。

註三：行政秩序罰法草案，有下列規定，亦可供參考：

第二十三條（單一行爲）「一行爲觸犯數個違反行政義務之秩序罰規定者，依所定罰鍰爲最高額之法律處罰之。但裁處之全額不得低於其他處罰較輕之法律所定之最低罰鍰額度。」（第一項）「其他處罰較輕之法律定有管制罰或沒入者，仍得裁處之。」（第二項）

第二十四條（連續行爲）「連續數行爲而觸犯同一違反行政義務之秩序罰規定，如其行爲在時間及空間上具有相當關聯者，以一行政不法行爲論，但得加重其罰鍰至二分之一。」

第二十五條（數行爲）「數個違反行政義務之行爲，觸犯數個行政秩序罰之規定者，分別處罰之。」

第二十六條（犯罪行爲與行政不法行爲之競合）「一行爲同時觸犯刑法與科處行政秩序罰之法律者，適用刑法之規定。但行政主管機關仍得爲管制罰之裁處。」（第一項）「前項行爲如未受刑罰之宣告者，仍得依科處行政秩序罰之法律裁處之。」（第二項）

見：行政不法行爲制裁規定之研究（行政秩序罰法草案）（計劃主持人：廖義男，協同主持人：林山田，共同研究人：許宗力、林子儀、王珍珠），頁二三三、二三六、二三八，經社法規研究報告一〇〇五，行政院經濟建設委員會健全經社法規工作小組，七十九年五月。

另外，財政部稅制委員會委託研究（研究主持人：城仲模，協同主持人：黃茂榮，共同研究人：劉春堂、陳志龍、謝銘洋等），八十年十一月出版：「租稅罰則之檢討與改進」一書頁二九八頁「租稅罰則建議條文草案」第二條則規定：「一行爲同時爲犯罪行爲及違反秩序行爲者，適用刑罰之規定，但關於停止營業、停止執業、註銷營業執照或註銷執行業務資格得併課之。同一稅捐違章行爲已處以罰鍰者，不得再爲處罰。」（第一項）「前項所規定之情形，對其行爲不處以刑罰者，仍得處以秩序罰。對同一稅捐之短漏得處以一次漏稅罰。」（第二項）「因同一稅捐債務而違反行爲義務或繳納義務者，爲第一項規定之適用，其先後之違反行爲視爲一行爲。」（第三項）「因同一稅捐債務而同時或先後違反數行爲義務者，從一重處斷。但依本法規定得連續處罰者，依其規定。」（第四項）（以下略）

抄楊○興等二十二人聲請書

受文者：司法院

主 旨：爲因行政法院八十五年度判字第三七八號判決（附件一）適用 鈞院釋字第三五六號解釋；行政法院八十四年度判字第一九四四號、八十四年度判字第三二〇八號及八十五年度判字第八二三號判決（附件二）雖未明白表示適用 鈞院釋字第三五六號解釋，但事實上卻適用 鈞院該號解釋，牴觸憲法第十五條、第二十三條，懇祈鈞院大法官補充解釋，俾保

障人民受憲法保障之基本權利。

說明：一、聲請解釋憲法之目的

鈞院釋字第三五六號解釋謂：「……加徵滯報金、怠報金，係對營業人違反作為義務所為之制裁，其性質為行為罰，此與逃漏稅捐之漏稅罰乃屬兩事。上開規定，為增進公共利益所必要，與憲法並無牴觸。」該號解釋公布後，行政法院即以之為「行為罰與漏稅罰」併罰之依據，分別予以處罰，嚴重侵害人民財產權，違背「禁止過苛原則」（Ueber-massverbot），牴觸憲法第十五條、第二十三條之規定，因此，懇祈鈞院大法官從憲法的層面（不要拘泥於法令層面），對一個單純的違法行為，符合數個租稅罰規定，而有特別關係（Spezialitaet）、補充關係（Subsidiaritaet）或吸收關係（Konsumtion）時，究採行為罰與漏稅罰併罰主義，抑採吸收主義（附件三），為補充解釋，俾保障人民受憲法保障之基本權利。

二、疑義之經過與性質及涉及之憲法條文

（一）疑義之經過

聲請人楊○興，於民國（下同）七十六年至七十八年間，私下募集聲請人林○珍等人以「隱名合夥」（暗股）方式，出資購地建屋銷售，工地名稱有「中壢第一城」、「復旦工業城」、「龍門廣場」等。

查個人建屋出售所得，至民國七十八、九年間，一向均認為係個人財產交易所得，而非營利事業所得，依法僅須繳納財產交易所得之綜合所得稅，並不須辦理營業登記，亦毋庸繳納營業稅及營利事業所得稅，就此財政部六十五年六月九日台財稅第三六〇三二號函即規定：「個人建屋出租或出售，准照台北市國稅局函建議，將其所得直接歸戶課徵個人所得稅，不必責令辦理營利事業登記，並免課徵營業稅及營利事業所得稅。」依據上開財政部函文規定，個人建屋出售案件，自民國六十五年九月六日起即可免辦營業登記，免徵營業稅及免徵營利事業所得稅，而僅歸戶課徵個人綜合所得稅。此外，財政部七十三年五月二十八日台財稅第五三八七五號函釋亦明令：「個人興建房屋於辦理建物總登記（所有權第一次登記）前出售部分：（一）財產交易所得歸屬年度，以房屋起造人變更日所屬年度為準，……個人出資建屋出售，而以他人名義為起造人者，應將財產交易所得歸併出資建屋者之所得課稅」等語，足資證明個人建屋出售，實務上並不課徵營業稅。迨至八十一年一月三十一日財政部始以台財稅第八一一六五七九五六號函釋變更見解謂

：「建屋出售核屬營業稅法規定應課徵營業稅之範圍，自本函發布日起，經建築主管機關核發建造執照者，除土地所有權人以持有一年以上之自用住宅用地，拆除改建房屋出售者外，均應依法辦理營業登記，課徵營業稅及營利事業所得稅。」本件財政部函釋並表示法令不溯既往，而謂：「六、至本部七十三年五月二十八日台財稅第五三八七五號函，有關個人出資建屋出售，其財產交易所得計課綜合所得稅之規定，適用之範圍，自本函發布日起，應以依本函規定免辦營業登記並免課徵營業稅及營利事業所得稅者為限。」查本件係發生在財政部八十一年一月三十一日函釋發布之前，依當時有效適用之法令狀態，個人建屋出售免辦營業登記並免徵營業稅。故本件縱認是聲請人等人之建屋銷售行為，惟查聲請人乃因信賴當時有效之法令而以個人名義購買系爭土地並進行建屋出售事宜，按僅偶然購置系爭土地建屋出售，自非營利事業，而其個人建屋出售，依當時財政部六十五年六月九日之法令既屬免徵營業稅，則依法令不溯既往原則，自不因嗣後法令變更而受影響。

法務部調查局北區機動組於七十九年七月五日會同台北縣稅捐稽徵處查獲聲請人等未依規定申請營業登記，興建房屋出售，案移桃園縣稅捐稽徵處審理，桃園縣稅捐稽徵處就第一城部分予以核定逃漏銷售額新台幣（以下同）二五、四七二、〇〇〇元，桃園縣稅捐稽徵處除依營業稅法第五十一條第一款規定補徵營業稅一、二七三、六〇〇元，並按所漏稅額處五倍罰鍰六、三六八、〇〇〇元，另依營業稅法第四十五條規定處以罰鍰三、〇〇〇元，再就其未依規定給與他人憑證之行為依稅捐稽徵法第四十四條規定處以百分之五罰鍰一、二七三、六〇〇元，合計應處罰鍰七、六四四、六〇〇元。就復旦工業城部分，予以核定逃漏銷售額為新台幣（以下同）三七、五四〇、〇〇〇元，移由桃園縣稅捐稽徵處審理，除據以補徵營業稅一、八七七、〇〇〇元外，並依營業稅法第四十五條規定，以聲請人等未依規定申請營業登記，科處罰鍰三、〇〇〇元；另依同法第五十一條第一款規定，按其所漏營業稅額處以五倍之罰鍰計九、三八五、〇〇〇元（計至百元止）；暨依稅捐稽徵法第四十四條規定，按其應給與他人憑證而未給與他人憑證金額處以百分之五罰鍰計一、八七七、〇〇〇元，合計應處罰鍰一一、二六五、〇〇〇元。就第一城部分，聲請人等不服，申請復查，未獲變更（附件四），提起訴願亦

遭駁回（附件五），經提起再訴願，再訴願決定機關雖撤銷依營業稅法第四十五條規定科處罰鍰之部分，但其餘部分仍遭駁回（附件六），聲請人等仍難甘服，依法提起行政訴訟，亦遭駁回。行政法院之判決理由謂：「……按稅捐稽徵法第四十四條係對營利事業依法規定應給與他人憑證而未給與者所處之行爲罰，營業稅法第五十一條第一款係對未依規定申請營業登記而營業，就其漏稅所處之漏稅罰，二者之立法目的及處罰條件各不相同，不生法條競合之關係，參照司法院釋字第三五六號解釋，被告分別予以處罰，要無不合。」就復旦工業城部分，聲請人等不服，申請復查，未獲變更（附件七），提起訴願，遭駁回（附件八），經提起再訴願，亦遭駁回（附件九），行政法院八十四年度判字第一九四四號判決雖撤銷再訴願決定、訴願決定及原處分關於處罰鍰新台幣捌仟元部分，其餘之訴則駁回，行政法院八十四年度判字第三二〇八號及八十五年度判字第八二三號判決則皆駁回再審之訴。

（二）疑義之性質

按釋字第三三七號解釋理由書謂：「行爲罰與漏稅罰，其處罰之目的不同，處罰之要件亦異，前者係以有此行爲即應處罰，與後者係以有漏稅事實爲要件者，非必爲一事。其違反義務之行爲係漏稅之先行階段者，如處以漏稅罰已足達成行政上之目的，兩者應否併罰，乃爲適用法律之見解及立法上之問題……。」而

鈞院釋字第三五六號解釋，僅認爲營業稅法第四十九條加徵滯報金、怠報金之規定，係對營業人違反作爲義務所爲之制裁，其性質爲行爲罰，與逃漏稅捐之漏稅罰，乃屬兩事，並未變更釋字第三三七號解釋之見解，亦未進一步解釋，行爲罰與漏稅罰，究係採併罰主義，抑或採吸收主義。然行政法院八十五年度判字第三七八號、八十四年度判字第六十一號、八十四年度判字第一九四四號、八十四年度判字第三二〇八號及八十五年度判字第八二三號判決，皆以 鈞院釋字第三五六號解釋爲其併罰之根據。 鈞院釋字第三五六號解釋，若採取併罰主義，有無牴觸憲法第十五條、第二十三條之規定，有請 鈞院解釋之必要，若非採取併罰主義，亦請 鈞院明確解釋，免遭其他機關誤會。

三、聲請解釋憲法之理由及聲請人對本案所持之立場與見解

（一）一行爲不二罰原則

稅法爲掌握納稅義務人，並確實查明課稅事實關係，

乃課予稅捐義務人一系列的協力義務，包括稅籍登記義務（例如辦理營利事業登記義務），帳簿設置登載義務，發票開立取得保存義務，稅捐申報義務以及接受調查備詢等義務，在納稅義務人違反此類行為義務的情形，稅法多規定應科處罰鍰，由於此種處罰，通常並不以發生納稅義務人短漏稅款之結果為要件，因此被歸類為行為罰。反之，如果納稅義務人因故意或過失違反稅法上誠實申報義務，或違背義務致使稽徵機關不知有關課稅的重要事實，致發生短漏稅捐結果，對於此種違反稅捐秩序的行為，所科處的行政秩序罰（罰鍰），一般即稱之為「漏稅罰」（附件十）。納稅義務人違反前述稅法上的協力義務，並進而發生短漏稅款結果之同一行為，雖分別觸犯行為罰與漏稅罰的規定，但因其具有特別關係、補充關係或吸收關係，故只能為一個處罰，否則，即有違法治國家一罪不二罰之原則。行政法院於八十四年九月二十日第二次庭長評事聯席會議，已作成一致之決定，認為稅捐稽徵法第四十四條係就未漏稅階段之違規為處罰，營業稅法第五十一條第三款或第五款則係對已達漏稅階段之違規為處罰，祇依營業稅法第五十一條第三款或第五款規定處罰已達行政上之目的，毋庸二者併罰（附件十一）。財政部八十五年四月二十六日台財稅第八五一九〇三三一三號函釋，亦認為營業稅法第五十一條與稅捐稽徵法第四十四條毋庸併罰，應擇一從重處罰（附件十二）。

行政法院八十五年度判字第八二三號判決，雖認稅捐稽徵法第四十四條及營業稅法第五十一條第一款，性質、構成要件各別，非屬同一行為，故得併罰。惟查營業法第五十一條按所漏稅額處罰鍰，故該條第一款亦以漏稅結果為構成要件，與稅捐稽徵法第四十四條之行為，應屬同一行為。

（二）比例原則

刑事犯為反道德、反倫理之惡性行為，在刑事處罰上，猶有法條競合、想像競合、牽連犯之從重處罰規定。租稅秩序罰，並無倫理之非難性，僅為達成行政目的之必要手段。租稅犯侵害法益之嚴重性不及刑事犯，更應有採「處罰競合」或「吸收主義」之必要，否則，即係處罰過苛，於手段與目的間不成比例關係，顯然違反憲法第二十三條之比例原則。

按外國立法例，如德國一九七七年租稅通則第三百七十八條規定，其租稅秩序罰最重科處十萬馬克，如以匯率一比十七計算，相當於新台幣一百七十萬元而已。

，且其處罰限於「重大過失」，「輕微過失」則不罰。又日本立法例，租稅犯罪行為之罰金最高以五百萬日圓計算（日本所得稅法第二百三十八條、法人稅法第一百五十九條），如以匯率五比一計算，相當於新台幣一百萬元而已，且限於故意犯，至於過失犯，則僅有按稅額加徵一定百分比之加算稅而已（國稅通則第六十五條以下）（參見附件九），亦未如我國營業稅法第五十一條按所漏稅額科處「五倍至二十倍」之罰鍰（已於八十四年八月二日修正為一倍至十倍）。就中壢第一城及復旦工業城二件工程而言，聲請人即被處罰鍰達一千八百九十萬九千六百元之鉅，嚴重影響人民生計，與先進國家比較，顯失公平合理，有違憲法第二十三條之比例原則。

（三）平等原則

我國各種稅法，對於違反稅法義務者，設有各種租稅罰之規定，惟因構成要件不明確，或就同一構成要件或同性質之行為，各種稅法重複為相同或不同之處罰規定，因此其法律效果亦頗為紛雜，導致適用上發生紛歧見解（附件十三）。就行為罰與漏稅罰應否併罰之問題而言，行政法院即有三種以上之見解，採併罰主義者，有八十三年度判字第二二七九號、八十三年度判字第二七九一號、八十三年度判字第二八二五號及八十四年度判字第六十一號判決；採吸收主義者，有八十三年度判字第一八二八號、八十三年度判字第二〇三五號、八十三年度判字第二八六二號及八十四年判字第二九七號判決；採折衷說者，有八十三年度判字第二五九一號判決。就聲請人等出資購地建屋銷售而言，行政法院八十五年度判字第八二三號判決採併罰主義（參見附件二），而八十四年度判字第二四六四號判決卻採毋庸併罰主義（附件十四），令人訝異的是，上述二個判決，皆是行政法院第四庭所為，時間僅相距半年之久。由於稅法之多樣性與複雜性，適用稅法者（執法機關及行政法院）見解之歧異，致使相同之案件，在無客觀合理說明下（sachlich gerechtfertigt），為不同處理，失去法治國家之法律安定性，違反依法行政原則之理想，而有「人治」之傾向，不但使人民迷惑，有被擺布玩弄的感覺，而且也違反「相同者，相同處理，不同者，不同處理」（Gleiches gleich und Ungleiches ungleich zu behandeln）之平等原則。

（四）學說及外國立法例

我國學者幾乎都採吸收主義，擇一從重處罰，如城仲

模大法官受財政部稅制委員會委託研究，所著「租稅罰則之檢討及改進」一書，吳庚大法官於釋字第三三七號解釋之一部不同意見書，及黃守高、陳新民、董保城、陳敏等教授，參見附件九所引學者見解。德國租稅通則第三百七十九條以下規定採吸收主義，德國違反秩序法第十九條亦然。奧地利財政罰法第二十一條也採吸收主義。日本國稅通則法第六十六條、第六十八條亦然（附件十五）

- （五）論者或謂賦稅收入是推動國家建設之主要財源，因此，加重處罰方足以確保稅收，故行為罰與漏稅罰有併罰之必要。這種論調，以為處罰是達成行政目的之最有效手段，迷信處罰效用，符合中國傳統的統治觀念，故能獲得某些人士之贊同。然一味強調處罰，不但疏於稅制之合理化與健全化，而且侵害人民的基本權利，違反現代法治國家的理念，使國家無法現代化，故此種觀念值得商榷（附件十六）。

四、附件

附件一、行政法院八十五年度判字第三七八號判決影本乙份。

附件二、行政法院八十四年度判字第一九四四號、八十四年度判字第三二〇八號及八十五年度判字第八二三號判決。

附件三、Robert Walter/Heinz Mayer, Grundriss des oesterreichischen Verwaltungsverfahrensrechts, Wien 1987, S. 295.

附件四、第一城復查決定書影本乙份。

附件五、第一城訴願決定書影本乙份。

附件六、第一城再訴願決定書影本乙份。

附件七、復旦城復查決定書影本乙份。

附件八、復旦城訴願決定書影本乙份。

附件九、復旦城再訴願決定書影本乙份。

附件十、陳清秀，稅捐行為罰與漏稅罰應否併罰？財稅人員進修月刊，八十四年六月十五日出版，第一二四頁以下。

附件十一、行政法院八十四年九月二十日第二次庭長評事聯席會議紀錄影本乙份。

附件十二、財政部八十五年四月二十六日台財稅第八五一九〇三三一三號函影本乙份。

附件十三、城仲模大法官、黃茂榮教授共同主持之「租稅罰則之檢討與改進」之序言，黃建榮，租稅罰競合之研究，刑事法雜誌，第四十頁。

附件十四、行政法院八十四年度判字第二四六四號判決影本乙份。

附件十五、城仲模大法官，前揭書第一六七頁以下。

附件十六、黃茂榮，行政處罰的概念及其建制原則。

謹 狀

司 法 院 大 法 官 公鑒

聲 請 人：楊○興 林○埤 張○福 甘○城

甘○麗 徐○ 李○萍 徐○道

陳○州 翁○雄 潘○發 陳○○省

簡○坤 戴○琴 簡○土 張 ○

林○珍 楊○枝 楊○雄 龔楊○○

楊 佳 楊○德

代 理 人：陳清秀律師

許士宦律師

中華民國八十五年五月十七日

附件 一：行 政 法 院 判 決

八十五年度判字第三七八號

原 告 楊 ○ 興

張 ○ 福

龔楊○○

徐 ○

李 ○ 萍

戴 ○ 琴

楊 ○ 枝

張 慎

陳 ○ 生

楊 ○ 雄

鄭 ○ 明

楊 ○ 村

甘 ○ 麗

陳 ○ ○ 安

林 ○ 珍

甘 ○ 城

周 ○ 治

右十七人共同訴訟代理人

陳 清 秀 律師

許 士 宦 律師

被 告 桃園縣稅捐稽徵處

右當事人間因營業稅事件，原告不服財政部中華民國八十四年十月二十三日台財訴第八四○四一九二三一號再訴願決定，提起行政訴訟。本院判決如左：

主 文

原告之訴駁回。

事 實

緣原告於民國七十六年間，未申請營業登記，合夥在桃園縣中壢市中央西路二段，興建中壢第一城房屋出售，未給與他人憑證，逃漏營業稅，經法

務部調查局北區機動工作組於七十九年七月五日，會同台北縣稅捐稽徵處搜索查獲，被告核定其逃漏銷售額新台幣（以下同）二五、四七二、〇〇〇元，依營業稅法第五十一條第一款規定補徵營業稅一、二七三、六〇〇元，並按所漏稅額處五倍罰鍰六、三六八、〇〇〇元，另就其未依規定給與他人憑證依稅捐稽徵法第四十四條規定處以百分之五罰鍰一、二七三、六〇〇元，合計科處罰鍰七、六四一、六〇〇元。原告不服，申請復查，未獲變更，提起訴願、再訴願，遞遭決定駁回，遂提起行政訴訟。茲摘敘兩造訴辯意旨於次：

原告起訴意旨略謂：壹、補徵營業稅部分：一、本件銷貨營業人（出賣人）為台○公司（台○建設有限公司之簡稱），按營業稅法第二條第一款規定，營業稅之納稅義務人為銷售貨物之「出賣人」台○建設有限公司銷售並收款，有買賣契約及證人林○珍、楊○德、楊○娟於調查局之筆錄可稽。二、依民法第七百條、第七百零四條規定，財政部（彙）台財稅發第七〇一四號令，隱名合夥應以出名營業人為營業稅納稅義務人，本件原告十七人並未出名，係隱名合夥之投資人，本件既由台○公司出名為營業行為，應以台○公司為納稅義務人。三、縱認原告係自己建屋出售，財政部六十五年六月九日台財稅第三六〇三二號、七十三年五月二十八日台財稅第五三八七五號函均認個人建屋出售所得，非營業所得，至八十一年一月三十一日台財稅第八一一六五七九五六號函始變更見解謂：「建屋出售核屬營業稅法規定應課徵營業稅之範圍，自本函發布日起，經建築主管機關核發建造執照者，除土地所有權人以持有一年以上之自用住宅用地，拆除改建房屋出售者外，均應依法辦理營業登記，課徵營業稅及營利事業所得稅。」同函釋並表示法令不溯既往，謂：「六、至本部七十三年五月二十八日台財稅第五三八七五號函，有關個人出資建屋出售，其財產交易所得計課綜合所得稅之規定，適用之範圍，自本函發布日起，應以依本函規定免辦營業登記並免課徵營業稅及營利事業所得稅者為限。」本件事實發生於七十六年間，原告僅偶然購買系爭土地建屋出售，並非「繼續反覆」從事營業活動，自非營利事業，而其個人建屋出售依當時法令既屬免徵營業稅，則依法令不溯既往原則、司法院釋字第二八七號解釋及八十一年一月三十一日財政部函釋，不因嗣後法令解釋變更而受影響，原告應免徵營業稅。貳、關於罰鍰部分：一、縱認本件係稅捐規避，觀諸所得稅法第四十三條之一規定，僅生補稅問題，無應予處罰可言。二、原告並無故意或過失，依司法院釋字第二七五號解釋，不應處罰。三、縱認本件原告應科處罰鍰，惟未開立發票之「行為罰」與漏報銷售額之「漏稅罰」係屬危害同一租稅債權之同一行為之前後階段，並同以罰鍰為制裁手段，則科處「漏稅罰」即足以達行政上之目的，自不應重複科處「行為罰」，依司法院釋字第三三七號解釋理由，謂兩者應否併罰，乃適用法律上之見解。行政法院八十三年度判字第二〇三五號判決謂行為罰與漏稅罰不應併罰；八十四年度判字第一二四九號、二四六四號判決理由均以「行為罰與漏稅罰，其處罰之目的不同，處罰之要件亦異，前者係以有此行為即應處罰，與後者有漏稅事實為要件者，固非必為一事，然違反義務之行為係漏稅之先行階段者，如處以營業稅法第五十一條第一款之漏稅罰，已足達成行政上之目的

，則兩者毋庸併罰，此為本院最近所持一致之見解。」故行為罰與漏稅罰不應予以併罰，縱認本件有違反營業稅法之行爲，亦應科處漏稅罰為已足。請判決撤銷一再訴願決定及原處分等語。

被告答辯意旨略謂：一、本案依法務部調查局搜索查獲之帳冊、股東分紅明細等事證及林○珍七十九年七月五日至該局認證時供承「此皆為楊○興私人募股集資購買土地興建房屋分予股東之股金資料，其中編號○○八為投資中壢第一城股東名冊資料」，原告楊○興之子楊○德七十九年七月六日在該局應訊之調查筆錄供承「此皆為楊○興私人募股集資購買土地興建房屋後分予股東之股金、股利，共包括中壢第一城……」、「楊○興在各工地私人募股集資所興建之房屋，均使用台○公司名義訂約，銷售所有款項也由台○公司人員代收，最後才由楊○興以私人支票按各股東出資比例分派，其款項並未流入台○公司，故並未開立統一發票」之內情，已足堪確認原告等十七人合夥興建系爭中壢第一城房屋出售之事實。二、原告銷售系爭房屋雖以台○公司名義與各承買人訂立銷售合約書，惟銷售房屋之款項則係由該公司人員代收後，存入楊○興個人帳戶，再由楊○興以私人支票按各股東出資比例分派，此一內情業經楊○興之子楊○德應法務部調查局調查時供認歷歷，並經查證屬實，原告事後推稱系爭房屋係由台○建設有限公司銷售、收款及其即為本件隱名合夥之出名營業人乙說顯非真實，查亦與民法第七百零四條所規定執行隱名合夥事務之出名營業人顯不相同，純屬卸責之詞，不足採據。另有關財政部六十五年六月九日台財稅第三六○三二號、七十三年五月二十八日台財稅第五三八七五號及八十一年一月三十一日台財稅第八一一六五七九五六號函釋示規範內容，則查與本件合夥建屋銷售應依營業稅法第二十八條規定辦理營業登記報繳營業稅之情形不同，原告主張予以援用，於法不合。三、原告合夥興建房屋出售，未依規定申請營業登記而營業，依法應給與他人憑證而未給與，經被告查明屬實，據以補徵營業稅，並分別科處罰鍰，揆諸首揭法條規定，並無違誤。又稅法上關於行為罰與漏稅罰屬不同之處罰範疇，依司法院釋字第三三七號解釋，營業稅法第五十一條乃係就漏稅行為所為之處罰規定，與稅捐稽徵法第四十四條所定行為罰，以依法應給與他人憑證而未給與為構成要件，不論有無漏稅之事實，尚有不同，被告併予處罰，自無重複科處罰鍰之情形。請判決駁回原告之訴等語。

理 由

按納稅義務人未依規定申請營業登記而營業者，除追繳稅款外，按所漏稅額處五倍至二十倍罰鍰；又營利事業依法規定應給與他人憑證而未給與者，應就其未給與憑證，經查明認定之總額，處百分之五罰鍰，營業稅法第五十一條第一款、稅捐稽徵法第四十四條分別定有明文。本件原告楊○興等十七人，於七十六年間，未申請營業登記，合夥在桃園縣中壢市中央西路二段，興建中壢第一城房屋出售，未給與他人憑證，逃漏營業稅，經法務部調查局北區機動工作組，於七十九年七月五日，會同台北縣稅捐稽徵處搜索查獲，扣得客戶明細、訂屋、工程合約、股東認股明細股利分配表、帳冊、合夥人名冊及收款紀錄等資料附原處分案可稽，並經代理原告楊○興之林○珍、台○公司經理楊○德、會計楊○娟等人供述原告等集資合

夥建屋，而以台○公司名義訂約銷售，所有款項由台○公司代收，最後由原告楊○興以私人支票按各股東出資比例分派，有談話筆錄附原處分卷可查，被告認定其違章成立，除補徵營業稅一、二七三、六〇〇元外，並按所漏稅額處五倍罰鍰計六、三六八、〇〇〇元，另就未依規定給與他人憑證部分，處以經查明認定之總額二五、四七二、〇〇〇元百分之五罰鍰為一、二七三、六〇〇元，揆諸首揭規定，洵無違誤，一再訴願決定遞予維持，均無不合。原告雖訴稱：本件營業人為台○公司，應以台○公司為納稅義務人，縱認原告建屋出售，依財政部六十五年六月九日台財稅第三六〇三二號、七十三年五月二十八日台財稅第五三八七五號函，個人建屋出售所得，非營業所得，免徵營業稅；縱認本件係規避稅捐，僅生補稅問題，不應處罰；縱認應處罰鍰，應科處漏稅罰為已足，不應併予處罰行為罰云云。惟查本件依扣獲之客戶明細、訂屋、工程合約、股東認股明細股利分配表、帳冊、合夥人名冊、收款紀錄等資料顯示，係已具營利事業型態之營業人，證諸原處分卷附筆錄，代理原告楊○興之林○珍在調查局認證時供述「此皆為楊○興私人募股集資購買土地興建房屋分予股東之股金資料，其中編號〇〇八為投資中壢第一城股東名冊資料」，原告楊○興之子即台○公司經理楊○德在該局應訊之調查筆錄供承「此皆為楊○興私人募股集資購買土地興建房屋後分予股東之股金、股利，共包括中壢第一城……」、「楊○興在各工地私人募股集資所興建之房屋，均使用台○公司名義訂約，銷售所有款項也由台○公司人員代收，最後才由楊○興以私人支票按各股東出資比例分派，其款項並未流入台○公司，故並未開立統一發票」等情甚詳，原告十七人合夥興建系爭中壢第一城房屋出售之事實至堪認定，原告主張系爭房屋係由台○公司銷售、收款及台○公司為本件隱名合夥之出名營業人，與事實並不相符，亦與民法第七百零四條所定執行隱名合夥事務之出名營業人顯然不同，上開主張核無可採。財政部六十五年六月九日台財稅第三六〇三二號、七十三年五月二十八日台財稅第五三八七五號及八十一年一月三十一日台財稅第八一一六五七九五六號函釋內容，與本件合夥建屋銷售應依營業稅法第二十八條規定辦理營業登記報繳營業稅之情形不同，即難資為原告有利之認定。本件屬營業稅法第五十一條第一款之違章，原告主張應調整補稅即可，亦無可採，原處分與司法院釋字第二七五號解釋亦不相悖。再按稅捐稽徵法第四十四條係對營利事業依法規定應給與他人憑證而未給與者所處之行爲罰，營業稅法第五十一條第一款係對未依規定申請營業登記而營業就其漏稅所處之漏稅罰，二者之立法目的及處罰條件各不相同，不生法條競合之關係，參照司法院釋字第三五六號解釋，被告分別予以處罰，要無不合。另原告所引本院二十四年判字第七十一號判例與八十三年度判字第二〇三五號判決與本件並不相同，自無從比附援用。綜上原告所訴各節，難認有理由，應予駁回。據上論結，本件原告之訴為無理由，爰依行政訴訟法第二十六條後段，判決如主文。

中華民國八十五年二月十五日

附件 二：行 政 法 院 判 決
原 告 楊 ○ 興

八十四年度判字第一九四四號

林 ○ 埤
張 ○ 福
甘 ○ 城
甘 ○ 麗
徐 ○
李 ○ 萍
徐 ○ 道
陳 ○ 州
翁 ○ 雄
陳○○省
潘 ○ 發
簡 ○ 坤
戴 ○ 琴
簡 ○ 土
張 ○
林 ○ 珍
龔楊○○
楊 ○ 枝
楊 ○ 雄
楊 佳
楊 ○ 德

共 同

訴訟代理人 陳 清 秀 律師

被 告 桃園縣稅捐稽徵處

右當事人間因營業稅事件，原告不服財政部中華民國八十四年四月二十日台財訴字第八四一八四八八六一號再訴願決定，提起行政訴訟。本院判決如左：

主 文

再訴願決定、訴願決定及原處分關於處罰鍰新台幣捌仟元部分均撤銷。原告其餘之訴駁回。

事 實

緣原告等二十二人於民國七十八年間未依規定申請營業登記，即於桃園縣平鎮鄉復旦路合夥興建「復旦工業城」廠房銷售，經台北縣稅捐稽徵處於七十九年七月五日會同法務部調查局搜索查獲渠等合夥名冊、分紅明細等事證及合夥人楊○德、林○珍等之認證筆錄，據以審查核計原告等逃漏系爭工業城銷售額為新台幣（以下同）三七、五四〇、〇〇〇元，移由被告審理，除據以補徵營業稅一、八七七、〇〇〇元外，並依營業稅法第四十五條規定，以原告等未依規定申請營業登記，科處罰鍰三、〇〇〇元；另依同法第五十一條第一款規定，按其所漏營業稅額處以五倍之罰鍰計九、三八五、〇〇〇元（計至百元止）；暨依稅捐稽徵法第四十四條規定，按其應給與他人憑證而未給與他人憑證金額處以百分之五罰鍰計一、八七七、〇〇〇元，合計應處罰鍰一一、二六五、〇〇〇元。原告等不服，申請

復查未獲變更，經發給（83）桃稅法字第一一〇〇四四號復查決定書。繼而提起訴願、再訴願，亦均遭駁回，遂提起行政訴訟。茲摘敘兩造訴辯意旨如次：

原告起訴意旨略謂：一、關於補稅部分：（一）「復旦工業城股東人員名冊」中並無製表人或其他負責人或經營人之簽章，無製作名義人，更不具備股東名冊之法律性質，不能據以認定合夥。至調查局調查時，楊○興因身體不適委託林○珍代為應訊，筆錄中雖提及合夥一事，但對於合夥之內容，合夥之方式以及哪些人為合夥人，均語焉不詳，是如何憑空認定原告等二十二人為全體合夥人？按原告楊○興固曾與友人合資購土地，但所有建屋或為原告楊○興個人建屋出售，或他人建屋出售，筆錄中既未提及何處工地合夥建屋，被告竟草率認定復旦工業城為原告等二十二人之合夥建屋出售，顯屬率斷。且復旦工業城之起造人於申請時，除林○珍、楊○雄、楊○德分別代表松元企業社、富山企業社、好明企業社起造外，並無被告列名之其他合夥人為起造人，顯見列名之合夥人大多未參與其事，益證被告認定顯與事實不符。被告之處分欠缺確實之證明，此已陳述如前，是原處分顯與行政法院七十一年判字第一四五七號判例有違，自有違誤。（二）依財政部八十一年四月十三日所頒台財稅第八一一六六三一八二號函所示，營業人利用個人名義建屋出售者，如建造執照核發日係在八十一年一月三十日之前，仍將其所得直接歸戶課徵綜合所得稅。查本件建築案於民國七十八年間即取得使用執照，退步言之，縱認原告等二十二人係利用個人名義建屋，其建造執照既在民國八十一年一月三十日前取得，依上開函示，亦以課徵個人綜合所得稅為已足。今本件既經台北縣稅捐稽徵處核課林○珍個人綜合所得稅在案，被告復予課徵營業稅，自與上開規定有違。（三）按個人建屋出售所得，至民國七十八、九年間，一向均認為係個人財產交易所得，而非營業營利所得，依法僅須繳納財產交易所得之綜合所得稅，並不須辦理營業登記，亦毋庸繳納營業稅及營利事業所得稅，就此財政部六十五年六月九日台財稅第三六〇三二號函即規定：「個人建屋出租或出售，准照台北市國稅局函建議，將其所得直接歸戶課徵個人所得稅，不必責令辦理營利事業登記，並免課徵營業稅及營利事業所得稅。」此外財政部七十三年五月二十八日台財稅第五三八七五號函釋亦明令：「個人興建房屋於辦理建物總登記（所有權第一次登記）前出售部分：（一）財產交易所得歸屬年度，以房屋起造人變更日所屬年度為準，……個人出資建屋出售，而以他人名義為起造人者，應將財產交易所得歸併出資建屋者之所得課稅」等語，足資證明個人建屋出售，實務上並不課徵營業稅。迨至八十一年一月三十一日財政部始以台財稅第八一一六五七九五六號函釋變更見解謂：「建屋出售核屬營業稅法規定應課徵營業稅之範圍，自本函發布日起，經建築主管機關核發建造執照者，除土地所有權人以持有一年以上之自用住宅用地，拆除改建房屋出售者外，均應依法辦理營業登記，課徵營業稅及營利事業所得稅。」本件財政部函釋並表示法令不溯既往，而謂：「六、至本部七十三年五月二十八日台財稅第五三八七五號函，有關個人出資建屋出售，其財產交易所得計課綜合所得稅之規定，適用之範圍，自本函發布日起，應以依本函規定免辦營業登記並免課徵營業稅

及營利事業所得稅者為限。」本件係發生在財政部八十一年一月三十一日函釋發布之前，依當時有效適用之法令狀態，個人建屋出售免辦營業登記並免徵營業稅，故本件縱認是原告等人之建屋銷售行為，惟因信賴當時有效之法令而以個人名義購買系爭土地並進行建屋出售事宜，按原告等僅偶然購買系爭土地建屋出售，並非「繼續反覆」從事營業活動，自非營利事業，而其個人建屋出售依當時法令既屬免徵營業稅，則依法令不溯既往原則，自不因嗣後法令變更而受影響。故原處分不察，遽以補徵營業稅，於法實有違誤。（四）本件課稅基礎，業經台北縣稅捐稽徵處調查認定為林○珍個人建屋出售，核課個人綜合所得稅（財產交易所得），並核發稅單補繳稅款在案，此有核定通知書上載明復旦路房屋交易所得二百九十七萬一千零九十八元，可資證明。對同一標的物及事實，台北縣稅捐稽徵處既已先前確認經營型態及主體核課確定在案，該課稅處分自具有行政處分之公定力及確認效力，被告本應予以承認及接受。詎被告對同一標的物認定不同之主體及型態，課徵不同之稅目，顯然有違行政處分之公定力與確認效力，應予撤銷。（五）查本件復旦工業城之建屋銷售事實，早於台北縣稅捐稽徵處核課林○珍財產交易所得稅即已存在，並已經知悉，並經該處調查完畢全部歸入林○珍個人建屋銷售，而核課林○珍財產交易所得稅在案。故退萬步言，縱認台北縣稅捐稽徵處課徵有誤，亦係因疏於調查，違反調查義務，致未能發現上開事實所致，依稅法上之誠信原則，本件同屬稽徵機關之被告，自不得出爾反爾，再以台北縣稅捐稽徵處所扣案查得之資料，藉口發現新事實、證據為由，再對於稅捐義務人為不利之處分。今原處分機關逕為上開處分，不僅與誠信原則有違，更牴觸課稅處分之存續力。

二、關於罰鍰部分：（一）營業稅法第二條第一款規定：「營業稅之納稅義務人如左：一、銷售貨物或勞務之營業人」，故營業稅之納稅義務人為銷售貨物之「出賣人」，至為明顯。如非銷售貨物之「出賣人」，自無繳納營業稅之義務。本件銷貨營業人（出賣人）為訴外人台○建設公司，原告未報繳營業稅，並無故意過失。（二）查本件訴外人台○建設有限公司（以下簡稱台○建設公司）（負責人楊○興），前集資購買系爭土地後興建工廠及住宅銷售，不僅出面購買建屋之材料，另出面委託承包商承攬挖土、擋土、安全支撐、混凝土、紮筋、水電等房屋建造工程，再出面訂約出售房屋，又出面收取房屋銷售價款，凡此一切房屋興建及銷售活動等交易活動，實際上均由該公司一手包辦，則依經濟的實質的歸屬原則，其銷售貨物行為自應歸屬於台○建設公司，亦即應就其經濟活動之實質，認定為台○建設公司之銷售營業活動。又台○公司業務經理楊○德亦於七十九年七月六日法務部調查局談話筆錄中供稱：「楊○興在各工地私人集資興建房屋，與營造廠模板、挖土、混凝土、紮筋、擋土等包工訂立之契約及購買建材等均使用台○公司名義訂定合約書，是各包工信任本公司之信譽，故要求本公司出面訂約」等語。且系爭房屋係以台○公司名義對外出售營業，其為銷售貨物之出名營業人，此有左列事證可稽：台○建設公司經理林○珍於七十九年七月五日在法務部調查局談話筆錄證稱：「台和公司約成立於十年前，公司主要業務為集資購買土地後興建工廠及住宅銷售……由台○公司統籌銷售，售得款項依各股東原先持股比例分派」、

「楊○興募股集資所興建之房子大部均以台○公司名義銷售，通常台○公司主要業務為集資購買土地後，再興建工廠或住宅銷售。……亦由台○公司職員負責銷售，相關帳目亦由台○公司職員登載」、「楊○興在各工地私人募股集資所興建之房屋，均使用台○公司名義訂約銷售，所有款項也由台○公司人員代收，最後才由楊○興以私人支票按各股東出資比例分派」等語。台○建設公司業務經理楊○德於七十九年七月六日法務部調查局所作之談話筆錄供稱：「楊○興（指台○建設公司之負責人）在各工地私人募股集資所興建之房屋，均使用台○公司之名義訂約銷售，所有款項也由台○公司人員代收，最後才由楊○興以私人支票按各股東出資比例分派」等語。足見本件復旦工業城房屋，既以台○建設公司名義對外訂約銷售並收取價款，則其係台○建設公司之銷售貨物行為，至為明顯。（三）本件系爭復旦工業城房屋之「買賣銷售」活動，在「外部關係」上，其私法上買賣交易行為，係存在於「台○建設公司」與「買受人」之間，原告等二十二個股東既未「全體出名」訂立房屋買賣契約，自非系爭房屋之出賣人，則依上開營業稅法第二條第一款規定，原告等二十二個股東即無報繳營業稅之義務，故原告等二十二個股東因信賴上開「外部關係」乃是以台○建設公司名義對外訂約銷售，並非以原告等二十二個股東對外訂約出售，乃未報繳營業稅，並無任何故意過失可言。從而依釋字第二七五號解釋，本件不應科處漏稅罰。（四）按私法自治、契約自由係契約法上之重要原則，依該原則，契約當事人本得自由選定其所為之交易型態。在稅捐的課徵上，一個法律形式如根本並非在於實現經濟上的目的，或根本欠缺合理的經濟上之理由，而構成法律形式之濫用時，該法律行為或因構成稅捐規避，而有應予補稅之可能；反之，若一法律形式的安排，符合一般交易常態，具有經濟活動之合理性，非構成法律形式之濫用時，則該交易型態自屬合法，該法律行為應否課稅，自應依相關稅法予以辦理。本件原告等就該法律行為之選擇，以個人名義建屋出售，既符合交易常態，並具經濟活動合理性，從而原告林○珍以上開法律形式據以為報繳稅款之依據，於法並無不合，自非稅法上稅捐規避之情形。被告逕認定違章而為補稅處罰處分，自為違誤。二、依財政部函釋，本件營業稅應以台○公司為納稅義務人，原告等二十二個股東未報繳營業稅，並無故意過失。「隱名合夥」之私法上交易型態以及經濟活動類型，在稅法上，財政部亦均加以承認，並以「出名營業人」為稅捐債權債務關係之主體，此有財政部（彙）台財稅發第七〇一四號令可稽：「查民法第七百零二條規定，隱名合夥人出資，其財產權移屬於出名營業人。又同法第七百零四條第二項規定，隱名合夥人，就出名營業人所為之行為，對於第三人不生權利義務之關係，本案隱名合夥人依民法之規定，其出資財產權既移屬於出名營業人，且就出名營業人所為之行為對第三人不生權利義務人關係，是其投資於營利事業之盈餘分配所得應課之綜合所得稅，自應併於出名人營業計課」（證十二）。足見在隱名合夥之情形，應以「出名營業人」為稅捐客體之歸屬對象，亦即為營業稅納稅義務人，至為明顯。（二）至於「隱名合夥人」，則不作為稅捐債權債務之主體，亦即不作為違章漏稅之「納稅義務人」，換言之，並不負擔「無限制責任」的納稅義務，而僅就其「出資之限度內」負分

擔損失之「有限責任」，亦即相當於日本立法例之「第二次納稅義務人」（德國立法例稱為責任債務人），其責任有其限度，此亦為財政部四十七台財稅發第〇一二八六號令所明白肯認。（三）查本件系爭房屋係由台〇建設公司出名銷售並收受價金，原告等二十二名僅係屬「隱名合夥」之投資人性質，依上開法令規定，本件銷售房屋之事務，係由「出名營業人」台〇公司林〇珍執行之，至於原告等全體隱名合夥人，則並非營業稅之債權債務之主體，僅於「出資限度內」對於系爭漏稅債務負擔責任而已，要不得逕行認定為營業稅之稅捐債務人，故原告等因隱名合夥身分而未出面報繳營業稅，實無任何故意過失可言。故縱認本件有涉嫌違章漏稅，亦不應以原告等二十二個隱名合夥人為處罰主體，尤其原告等並無任何故意過失，依司法院釋字第275號解釋，本件亦應屬不罰。三、退步言之，縱認本件係屬稅捐規避，亦僅生補稅問題，尚無應予處罰可言，按本件非屬稅捐規避，本不生補稅問題，此已詳述如前。退步言之，縱認本件數人共同集資建屋而信託個人名義辦理登記及銷售，其所選擇之交易方式涉及法律形式之濫用而構成所謂稅捐規避行為，原告等因而應加以補稅，然稅捐規避行為，性質上為鑽法律漏洞行為，其本身並不違法，並不構成逃漏稅捐行為，尚欠缺處罰之可能性，因此原則上只能補稅不罰。四、未開立發票之「行為罰」與漏報銷售額之「漏稅罰」，係屬危害同一租稅債權之同一行為之前後階段，既同以罰鍰為制裁手段，自不應重複科處：（一）按未開發票之「行為罰」與漏報銷售額之「漏稅罰」係屬危害同一租稅債權之同一行為之前後階段。對於稅法上所謂「漏稅罰」與「行為罰」可否併罰，業經司法院釋字第337號解釋認為，此乃「法律見解之問題」，依行政法院八十三年度判字第2035號判決，係採不併罰原則。另大法官吳庚教授亦認為，單純一個違法行為與二個以上法律條文之處罰構成要件相當，即所謂處罰競合之情形，應如何處置，向有併罰主義及吸收主義之分。倘若處罰之性質不同，例如一為刑事罰一為行政罰（秩序罰）或一為秩序罰一為懲戒罰時，各國立法例固多採併罰主義，我國法制亦然；反之，處罰之性質相同，例如競合者均為刑罰或行政罰則應採吸收主義，以從一重處斷為原則，尤其因漏稅或違反稅法上作為或不作為義務，既均以罰鍰為制裁手段，更無不採吸收主義之理由。就此依財政部於民國七十八年七月二十四日發布之台財稅字第七八一一四八二三七號函，主張營業人之行為同時違反營業稅法第五十二條及稅捐稽徵法第四十四條者，「係屬法條競合，可採從重處罰，不宜分別適用各有關法條之規定同時處罰」，顯已不採併罰之原則，亦即主張應擇一從重處罰。（二）又財政部稅制委員會委託城仲模教授與黃茂榮教授主持之研究計畫所擬訂之租稅罰則建議條文案中第二條著有明文。另觀之德國租稅通則第三百七十九條之規定，其亦僅就違反秩序之行為未依第三百七十八條之規定處罰者，始科處罰鍰，換言之，亦從一重處斷。就此我國稅法學者陳敏教授亦謂此種行為罰與漏稅罰從一重處斷之規定，縱欠缺法律明文規定，但基於低度危害行為被高度實害行為所吸收之原則，亦應作相同解釋。因此本件原告等既已受較重之行為罰，自不宜再科予較輕之漏稅罰。今被告不察，遽然重複科處，顯有違誤。（三）又按納稅義務人違反稅法上協力義務，並進而短漏稅捐

的行爲，在現行稅法上，應如何處罰的問題，除法律特別明文規定行爲罰與漏稅罰應予併罰外，從其違反協力義務行爲的性質，稅法上所保護的法益以及比例原則等觀點來看，應採「吸收主義」，即從一重科處漏稅罰，較爲合理妥當，其理由分述如左：按違反稅法上協力義務的行爲，例如未辦理稅籍登記（如未辦理營利事業登記）而營業，未依法設帳登載，未使用統一發票或短漏開統一發票的行爲，性質上應係屬於逃漏稅行爲的先前階段的預備行爲，其與漏稅行爲彼此間的關係，乃是違反稅捐秩序的危害行爲（危險行爲）與實害行爲。而危害行爲與實害行爲只要是侵害同一法益，而且其危害並未逾越實害的範圍內，一般原則上認爲危害行爲相對於實害行爲具有補充性。亦即如其實施危險行爲後，進而實施逃漏稅的實害行爲時，則只從重科處漏稅罰，不再就其危險行爲科處行爲罰。再者，違反稅法上義務的人，如基於單一的意思決定（亦即概括犯意），爲逃漏同一稅捐債務而先後爲違反義務的行爲，例如營業人銷售貨物，爲逃漏營業稅之同一目的，而漏開發票，並進而短漏報銷售額短漏營業稅時，則其雖有數個對於法律上所要求之行爲的不作爲，但可謂係基於概括犯意爲同一漏稅目的而實施，故在法律上應可評價爲一個違法行爲，僅應受單一處罰，即爲已足（參見行政法院二十四年判字第七十一號判例）。又鑑於我國稅法上漏稅罰係以短漏稅款之倍數計算罰鍰，其處罰已相當嚴厲。因此對於違反稅法上協力義務進而短漏稅捐行爲，如從一重科以稅法上漏稅罰，應足以達成稅法上的行政目的，如再一併科處行爲罰，實已逾越必要程度，而有違行政法上比例原則，尤其納稅義務人如僅因不諳法律或會計作業疏忽，單純因過失短漏稅款，即遭科處鉅額漏稅罰，已嫌過重，如再併處行爲罰，更有過份之虞。因此從比例原則觀點而論，亦以採吸收主義爲妥。五、爲此，謹提起行政訴訟，懇請 鈞院鑒核，惠賜判決將一再訴願決定及原處分均予撤銷，以免冤抑等語。被告答辯意旨略謂：一、本案原告等七十八年間未申請營業登記即合夥興建復旦工業城廠房銷售，經台北縣稅捐稽徵處依其會同法務部調查局搜索查獲原告人等合夥興建系爭工業城之合夥人名冊、股金分紅明細及合夥人楊○德、林○珍等認證筆錄，核計渠等逃漏銷售額三七、五四〇、〇〇〇元，案移被告審理，其未依規定申請營業登記之行爲除依首揭營業稅法第四十五條規定核處罰鍰三、〇〇〇元外，並依同法第五十一條規定補徵營業稅一、八七七、〇〇〇元，及按所漏稅額處五倍罰鍰九、四三五、〇〇〇元，又其未依規定給與他人憑證之行爲，則依稅捐稽徵法第四十四條規定以其未依規定給與他人憑證總額處以百分之五罰鍰一、八七七、〇〇〇元，並無不合。二、按本案獲案之合夥人名冊及股利分紅紀錄，不僅詳載各原告合夥之持股比例、出資額及五次分紅明細，而各該獲案事證並經合夥人中之林○珍、楊○德及會計楊○娟等於法務部調查局之認證筆錄中指認供承爲楊○興私人募股集資興建系爭工業城之帳證資料，是原告等人合夥興建系爭工業城廠房銷售之事實，依最高法院十八年上字第一六七五號判例，洵堪認定，不容置辯。又本案獲案之事證係台北縣稅捐稽徵處於七十九年七月五日會同法務部調查局搜索查獲，原告等爲阻卻被告依獲案之違章事證核認渠等未依規定申請營業登記而合夥興建系爭工業城廠房銷售之逃漏稅事實，在被告依獲

案事證調查當中，即規劃由合夥人中之林○珍向國、地方稅分署前之台北縣稅捐稽徵處自承系爭工業城廠房為其個人規劃興建銷售，事後再冀圖藉該處對其已補徵綜合所得稅及財產交易所得之結果，對抗被告依獲案事證核認渠等違章之事實，並主張依誠信原則應不得對其補徵本案之營業稅及違章罰鍰，實已違反課徵稅捐之公益原則，要不足採。三、次查財政部八十一年一月三十一日台財稅第八一一六五七九五六號函不僅釋示建屋出售者，自該函發布日起經建築主管機關核發建造執照，應依法辦理營業登記及課徵營業稅之範圍，對於該函發布日前，營業人假借（利用）個人名義建屋出售者，亦釋明仍應依財政部八十年七月十日台財稅第八〇一二五〇七四二號函規定，根據事實認定，依法課徵營業稅並依法處罰，並非當然適用財政部六十五年九月六日台財稅第三六〇三二號函有關個人建屋出售課徵綜合所得稅之規定。原告人等未予詳究，即以渠等合夥興建系爭工業城廠房之建造執照係於八十一年一月三十一日前取得，遽予主張本案得適用個人建屋出售課徵綜合所得稅之規定，實不足採。又「違反稅法之處罰有因納稅義務人逃漏稅捐而予處罰者，此為漏稅罰；有因納稅義務人違反稅法上之作為或不作為義務而處罰者，此為行為罰。……行為罰……與逃漏稅捐之漏稅罰乃屬兩事」，為司法院釋字第三五六號解釋所釋明，則被告就本案原告等未辦理營業登記違反稅法上不作为之義務應受之「行為罰」與未辦登記而營業逃漏稅應受之「漏稅罰」，分別依首揭規定予以論處，於法有據，自無法條競合之情事。本案原告等未依規定申請營業登記即合夥興建系爭工業城廠房銷售，依獲案事證，足堪認定渠等違反稅法規定而逃漏稅之事實，渠等諉稱為鑽法漏洞之避稅行為而一再藉詞興訟，委不足採，謹請依法駁回，以維稅政等語。

理 由

按「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營業稅。」「將貨物之所有權移轉與他人，以取得代價者，為銷售貨物。」「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：一、……三、未辦妥營業登記，即行開始營業，或已申請歇業仍繼續營業，而未依規定申報銷售額者。」「納稅義務人，有左列情形之一者，除追繳稅款外，按所漏稅額處五倍至二十倍罰鍰，並得停止其營業：一、未依規定申請營業登記而營業者。……。」分別為營業稅法第一條、第三條第一項、第四十三條第一項第三款及第五十一條第一款所明定。次按「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，處百分之五罰鍰。」稅捐稽徵法第四十四條復定有明文。本件原告等於七十八年間於桃園縣平鎮鄉復旦路合夥興建「復旦工業城」廠房銷售，經台北縣稅捐稽徵處於七十九年七月五日會同法務部調查局搜索查獲原告等合夥興建系爭工業城之合夥人名冊載明出資比例，並經合夥人楊○德、林○珍等分別於七十九年七月六日及七十九年七月五日接受法務部調查局調查時說明系爭工業城係由楊○興募股集資購買土地興建出售，售得款項依各股東原先持股比例分派等情事，有前開合夥名冊、股利分配紀錄，及合夥人楊○德、林○珍於法務

部調查局所作調查筆錄等資料影本附原處分卷可稽，經核已屬具有營利事業型態之營業人，惟原告等未申請營業登記及報繳營業稅，被告乃據以審查核計原告等逃漏銷售額計三七、五四〇、〇〇〇元，補徵營業稅一、八七七、〇〇〇元，並以原告等「未依規定申請營業登記而營業」，按其所漏營業稅額處以五倍之罰鍰計九、三八五、〇〇〇元，及「未依規定給與他人憑證」，按其應給與他人憑證而未給與他人憑證，經查明認定之總額處以百分之五罰鍰計一、八七七、〇〇〇元，合計科處罰鍰一一、二六五、〇〇〇元。揆諸首揭法條規定，並無不合，一再訴願決定遞予維持，亦無不當。至原告等起訴主張各節，卷查，（一）原告楊○興為台○建設公司負責人，原告林○珍為該公司經理，原告楊○德為楊○興之子，楊○興二年前中風後，該公司業務均由林○珍處理，楊○德則進入公司學習處理業務。本件建屋土地係由楊○興尋找股東以私人名義購買，建屋後由台○建設公司代籌銷售，售得款項依各股東持分比例分派，本案扣押之股東名冊及股利分配紀錄等資料均係依實際情形登載。其購地建屋出售雖間有使用台○建設公司名義，但實際上為各出資股東所合夥投資，銷售款項也係由台○建設公司人員代收後由楊○興以私人支票按各股東出資比例分派，其款項並未流入公司等情，業據原告林○珍、楊○德及台○建設公司會計楊○娟於七十九年七月五日、六日接受法務部調查局訊問時供述綦詳。有調查筆錄及復旦工業城股東人員名冊影本附原處分卷可憑。查原告林○珍既係實際處理本件建屋出售業務，而原告楊○德及會計楊○娟則為本件出面集資人楊○興之子、女，渠等初供證言，均難認有何不實。是本件係由原告等合夥出資購地建屋出售，事甚明顯，台○建設公司僅代建代銷而已。且合夥關係之存否應以其當事人間有無互約出資經營共同事業之客觀事實以為斷，至有無辦理共同名義之申請或登記，並非所問。本件購地建屋出售，既係由原告等共同出資經營，並按出資比例分配售屋款項，雖建築執照僅由原告林○珍、楊○德等名義申請，要亦難據以否定其間合夥關係之存在。原告等以其房屋係由台○建設公司負責建造銷售，建築執照亦非原告等全體名義，而謂其間並無合夥關係云云，即不足取。（二）民法上合夥與隱名合夥之區別，在於前者係合夥人全體共同經營之事業，後者則所經營者係出名營業人之事業，故苟其係互約出資以營共同事業者，則雖約定由其中一人或數人執行合夥事務，其他不執行合夥事務之合夥人，仍屬合夥而非隱名合夥。本件原告等依其股東人員名冊記載，各有出資之比例，且各股東按其出資比例分配售屋價款，其共同出資經營共同事業，並分派其利益，與隱名合夥人其出資財產權概歸屬於出名營業人之情形，尚有不同。原告等以本件縱屬合夥型態，亦僅屬隱名合夥關係，原告等不負稅法上之義務乙節，亦非可採。（三）財政部八十一年一月三十一日台財稅字第八一一六五七九五六號函，不僅係釋示建屋出售者，自該函發布日起經建築主管機關核發建造執照，應依法辦理營業登記及課徵營業稅之範圍，對該函發布日前，營業人假借（利用）個人名義建屋出售者，亦釋明仍應依該部八十年七月十日台財稅字第八〇一二五〇七四二號函，根據事實認定，依法課徵營業稅及處罰，並非當然適用該部六十五年九月六日台財稅字第三六〇三二號函釋有關個人建屋出售課徵綜合所得稅之規定，且

本件原告等係共同出資經營共同合夥營利事業，具有營利事業型態之營業人非比個人建屋出售情形，乃以彼等合夥建造房屋之建造執照係於八十一年一月三十一日以前取得，而謂應適用前此財政部就個人建屋出售僅課徵個人綜合所得之函釋規定云云，亦有誤會。本件購地建屋出售既係原告等合夥經營，自不因案發後原告林○珍將之歸於其個人交易所得，申報其個人綜合所得稅而受影響，原告等以台北縣稅捐稽徵處既已課徵林○珍綜合所得，即具有行政處分之公定力及確認效力，被告續為本件處分，有違誠信原則並抵觸課稅處分之存續力云云，亦不足取。綜上各節，原告等合夥經營營利事業，未依規定申請營業登記而為營業，依法應給與他人憑證而未給與，經被告查明據以補徵所漏營業稅，並分別各處以罰鍰，揆諸首揭法條規定，即非無據。次查關於科以行政罰部分，原告指原處分分別依營業稅法第五十一條第一款補稅處罰，又依稅捐稽徵法第四十四條科處罰鍰，有違一事不二罰原則云云。惟按稅法上關於行為罰與漏稅罰屬不同之處罰範疇，其行為分別違反法令所定義務，同時觸犯此二者之處罰規定者，有無擇一重處罰法理之適用，應視其是否屬同一行為及其處罰之目的而定。稅捐稽徵法第四十四條所定為行為罰，以依法應給與他人憑證而未給與為構成要件，與營業稅法第五十一條第一款規定之漏稅罰，以未依規定申請營業登記而營業為構成要件，二者性質構成要件各別，非屬同一行為，且其處罰之目的各異，原告等以個別之行為分別違反此兩種處罰之規定，被告併予處罰，並無違背一事不二罰之法理，自無不合。原告等以併罰為不當，難謂有理，其該部分之訴應予駁回。至被告另依營業稅法第四十五條規定處罰鍰三千元部分，按同一違反義務行為，觸犯數處罰規定者，並非當然併罰，已如上述，應視其是否同一行為及其處罰之性質與目的，亦非不得予以吸收，採擇一重處罰。營業稅法第四十五條前段之規定與同法第五十一條第一款之規定，均屬秩序罰性質，均以未依規定申請營業登記而營業，為違規構成要件，第四十五條前段係就未達漏稅階段之違規為處罰，第五十一條第一款則係對已達漏稅階段之違規為處罰，祇依後者規定處罰鍰已足達成行政上之目的者，依一事不二罰原則，即毋庸二者併罰，被告指行政罰全不適用法規競合之情形，難謂有據，其併依營業稅法第四十五條規定，處以罰鍰三千元部分，有違一事不二罰之原則，此部分原處分尚欠允當，一再訴願決定未予糾正，亦有未合，原告起訴意旨執以指摘，非無理由，爰將該部一再訴願決定及原處分併予撤銷，以符法制。據上論結，本件原告之訴為一部有理由，一部無理由，爰依行政訴訟法第二十六條，判決如主文。

中華民國八十四年八月八日

(本聲請書其餘附件略)

參考法條：營業稅法 第 45、49、51 條 (88.06.28)

稅捐稽徵法 第 44 條 (86.10.29)