

訴 願 人 ○○股份有限公司○○分公司

代 表 人 ○○○○

代 理 人 ○○○ 會計師

原處分機關 臺北市稅捐稽徵處

右訴願人因違反營業稅法事件，不服原處分機關所為之處分，提起訴願，本府依法決定如左：

主 文

訴願駁回。

事 實

- 一、緣訴願人於八十一年八月至八十四年四月提供場地及混凝土加工廠之整廠機械設備予○○股份有限公司（以下簡稱○○公司）生產混凝土，以供其捷運系統新店線工程使用，雙方並約定有關訴願人提供機械設備等之租金，每月按其生產數量於○○公司請款中扣除，惟未依規定開立統一發票，卻開立進貨退出或折讓證明單予○○公司，金額計新臺幣（以下同）三七、七二九、三四四元（不含稅），涉嫌漏開統一發票並漏報銷售額，案經原處分機關查獲，依法審理核定訴願人短漏報銷售額，應補徵營業稅一、八八六、四六七元，並按所漏稅額處七倍罰鍰計一三、二〇五、二〇〇元（計至百元止），及按未依法給與他人憑證總額處百分之五罰鍰計一、八八六、四六七元。
- 二、訴願人不服，申請復查，經原處分機關以八十五年六月十四日北市稽法（乙）字第五九五八一號復查決定：「原處分關於按申請人未依法給與他人憑證總額處百分之五罰鍰部分撤銷，其餘復查駁回。」訴願人亦不服，第一次提起訴願，經本府以八十五年九月二十五日府訴字第八五〇六二一五二號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」原處分機關嗣以八十五年十一月八日北市稽法（乙）字第九六三二一號重為復查決定：「原處分關於按申請人所漏稅額處七倍罰鍰部分，更正改按所漏稅額處五倍罰鍰，其餘維持原核定。」訴願人仍不服，第二次提起訴願，再經本府以八十六年五月七日府訴字第八六〇〇二五〇七〇一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」原處分機關復以八十六年六月二十六日北市稽法（乙）字第一二七九三八號重為復查決定：「維持原核定補徵稅額及按所漏稅額處五倍罰鍰之處分。」訴願人猶表不服，第三次提起訴願，又經本府以八十七年一月十九日府訴字第八六〇六九八二七〇一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」原處分機關仍以八十七年三月九日北市稽法乙字第八七一〇四一八八〇〇號重為復查決定：「維持原核定補徵稅額及按申請人

所漏稅額處五倍罰鍰之處分。」上開決定書於八十七年三月二十日送達，訴願人不服，於八十七年四月十七日第四次向本府提起訴願，並據原處分機關檢卷答辯到府。

理 由

一、按訴願法第二十四條規定：「訴願之決定確定後，就其事件，有拘束各關係機關之效力。」

營業稅法第三十二條第一項前段規定：「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。....」第四十三條第一項第四款、第五款規定：「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。五、漏開統一發票....者。」（行為時）第五十一條第三款規定：「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）一倍至十倍罰鍰，並得停止其營業。.....三、短報或漏報銷售額者。」第五十三條之一規定：「營業人違反本法後，法律有變更者，適用裁處時之罰則規定。但裁處前之法律有利於營業人者，適用有利於營業人之規定。」

同法施行細則第二十三條規定：「營業人依經銷契約取得或支付之獎勵金，應按進貨或銷貨折讓處理。」

財政部七十五年四月二十八日臺財稅第七五四一四四四號函釋：「.....三、營業人依經銷契約取得或支付之獎勵金，如係按一定期間（按月、季、年）之進貨或銷貨累積金額計算者，取得獎勵金之營業人得彙總開立『銷貨退回、進貨退出或折讓證明單』，並於該證明單『開立發票』欄內，填列起始期間取得第一張統一發票號碼，及在『退貨或折讓內容』欄『品名』項下，書明『彙開』字樣及起訖期間.....」

七十五年十一月十日臺財稅第七五二八一六一號函釋：「貴市××木業有限公司與××木行訂定無償借用廠房契約，應依照營業稅法第三條第三項準用視為銷售貨物之規定，按一般標準核計租金課徵營業稅。」

八十六年八月十六日臺財稅第八六一九一二二八〇號函修正稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表，其中關於短報或漏報銷售額者，在銷貨時未依法開立發票，且於申報當期銷售額時亦未列入申報之情形，規定按所漏稅額處五倍罰鍰；但於裁罰處分核定前已補報補繳稅款及以書面承認違章事實者，處三倍罰鍰。

二、本件訴願理由略謂：

（一）訴願人與〇〇公司簽定之混凝土共同生產及搬運契約，約定扣除、免扣除項目依訴願人共同投資生產設備之產量而決定，又是否扣款亦須先經雙方核對無訛再行計算扣款；然為顧及須即時開立發票之規定，雙方乃協議混凝土（貨品）暫按約定單價（牌價）開立發票，俟每月底雙方核對完成確定應扣除之款項數額後，訴願人乃比照前開規定，依進

貨折讓處理，由訴願人按月彙總開立營業人銷貨退回進貨退出或折讓證明單乙式四聯，第一及第二聯交由○○公司，作為申報扣減銷項稅額及記帳之憑證，第三及第四聯由訴願人留存，並按月作為申報扣減進項稅額及記帳之憑證。

(二)訴願人與○○公司所定混凝土共同生產及搬運契約，明定○○公司以訴願人所共同投資之場地及設備僅得生產供訴願人承包捷運系統工程施工使用之混凝土，不得移作生產他用之產品，況依約定，有關扣除項目，產量未達特定數量二二〇、〇〇〇時方得扣除，如已達此數量時，則不須扣除。換句話說，扣除與否必須事後經雙方核對產量後方得決定。訴願人提供部分設備與土地共同生產混凝土，並非原處分機關所稱之不動產租賃，原處分未探究竟，即認定有租賃關係，有欠草率。

(三)原處分機關重為復查決定結果，並未完全依訴願決定意旨重核。本件情節固不完全相同，惟對交易雙方而言，其應納稅額均無任何增減，政府應徵收之稅捐亦無任何損失，並未發生逃漏事實。

(四)再者，原處分機關於重核時，按所漏稅額處七倍罰鍰部分更正改按所漏稅額處五倍罰鍰，亦有可議之處。查原處分機關處訴願人所漏稅額七倍罰鍰，係依行為時營業稅法第五十一條規定之最低倍數五倍另加百分之四十合計七倍處罰，原處分機關對同一違章行為，於重核時則改處漏稅額五倍之罰鍰，該五倍罰鍰與修正營業稅法第五十一條規定之最低倍數（一倍），顯然不相當，為維護訴願人之利益，應將此部分撤銷。

三、卷查本件訴願人涉嫌違章之事件，前經本府以八十七年一月十九日府訴字第八六〇六九八二七〇一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」理由載明：「....五、是以本案既經原處分機關再行查證及斟酌有關事證重核，並認定系爭金額係○○公司使用訴願人所提供設備所支付之對等報酬（視同租金），且有捷運新店線二二一標工程事務課長持增裕明之談話筆錄及系爭合約與附件影本等附卷可稽；則本案事實部分既經原處分機關究明，並敘明認定之理由及依據，是其重核後所認定之事實，應堪採認，亦難謂與本府前次訴願決定撤銷意旨有違。訴願人雖就此再事爭執，然對於系爭金額是否為其提供廠房設備供○○公司使用之對價及該系爭金額之性質為何？等事項，未能作合理足採之說明，所辯難認有理。從而，原處分機關依前揭規定予以補稅、裁罰，尚非無據。六、惟訴願人主張本件○○公司暫按約定牌價開立發票，且已依法申報繳納訴願人取具進項憑證之銷項稅額，訴願人依雙方按月核對完成確定應扣除之款項開立『營業人銷貨退回進貨退出或折讓證明單』交付○○公司，證明單內所載之營業稅，訴願人亦均按月申報扣減進項稅額，同額增加了應納之營業稅額，此與將扣除款項開立統一發票增加銷項稅額，進而應納營業稅額同額增加結果是一致；即開立『進貨退出或折讓證明單』以扣減進項稅額，與開立發票增加銷項稅額，對交易雙方（訴願人與○○公司）而言，其應納稅額均無任何增減，政府應徵收之稅捐亦無任何損失，自無漏稅可言；並

認原處分機關依營業稅法第五十一條第三款規定處以其漏稅罰，與司法院釋字第三三七號解釋意旨不符。訴願人上開主張是否真實？有無理由？原處分機關未敘明不採之理由，致事實如何？滋生疑義。為維護訴願人權益及處分之正確，此部分仍有究明之必要。爰將原處分撤銷，由原處分機關究明後另為處分。七、另觀諸本案之系爭交易，實質上似應包括二部分，即訴願人與○○公司間之混凝土交易及就訴願人提供機械設備等之租金交易；再就折讓之觀點而言，上開混凝土交易部分應無折讓之情形，而僅就機械設備等之租金交易部分似有折讓之現象。倘訴願人果係作如此之稅務規劃，自應分別就該二個交易行為依實際情形及有關規定開立憑證並申報繳稅；則在此前提下，本案訴願人就租金收入部分未依規定開立統一發票，卻開立進貨退出或折讓證明單予○○公司，即有未合。是本案有關訴願人以進貨退出或折讓證明單代替營業收入應開立之發票乙節，對於營利事業所得稅是否有影響，自應由原處分機關究明相關事實後依規定處理，併予指明.....」。

- 四、嗣經原處分機關重核結果，仍予維持原核定補徵稅額及按所漏稅額處五倍罰鍰之處分，理由為：「.....申請人(即訴願人).....違章事實有○○公司負責人○○○....之說明書、申請人與○○公司訂定之預拌混凝土承攬合約書、申請人公司會計○○○....所作談話筆錄、申請人公司前任負責人○○○○○書立之說明書....等影本附卷可稽....四、至....訴願決定指稱.....云云。查據卷附資料，本件申請人係收取租金，漏開統一發票並漏報銷售額，依首揭營業稅法第四十三條第一項第四款及第五十一條第三款規定，凡營業人有短報、漏報銷售額之情形者，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.....是本案既經查明係屬漏開統一發票並漏報銷售額，則申請人已構成違章，無論其當期申報之營業稅額是否短溢，依照前開法條規定，即應就其漏報之銷售額予以補徵營業稅並處罰。五、又.....大法官會議釋字第三三七號解釋，係針對違反營業稅法第五十一條第五款規定一虛報進項稅額所作釋示，與本案漏開統一發票並漏報銷售額之違章情節不同，自無從援引適用，且申請人開立『營業人銷貨退回進貨退出或折讓證明單』與收取租金漏開統一發票係屬進銷貨兩種不同之營業行為，其誤以『營業人銷貨退回進貨退出或折讓證明單』所折減之進項稅額，應由本處松山分處另案辦理，自不得與本件收取租金漏開統一發票致漏報銷售額所短繳之營業稅額互抵。六、另上開訴願決定所指本件混凝土交易部分應無折讓之情形，而機械設備部分似有折讓之現象，且本案對營利事業所得稅是否有影響等節，查本案係申請人提供機械設備予○○公司生產混凝土供其工程所需，雙方並約定有關申請人提供之機械設備等租金，每月按其生產數量於○○公司請款中扣除，是其每月自○○公司請款中所扣除之金額即申請人每月收取之租金，並無折讓情形，又營利事業所得稅非屬本處業務，本處已於八十五年三月九日以....號函移請財政部臺北市國稅局處理.....」。

五、是本案訴願人之違章事實既經本府前次訴願決定所肯認，並於決定書理由中敘明：「..
.... 本案既經原處分機關再行查證及斟酌有關事證重核，並認定系爭金額係○○公司使用訴願人所提供設備所支付之對等報酬（視同租金），且有捷運新店線二二一標工程事務課長持增裕明之談話筆錄及系爭合約與附件影本等附卷可稽；則本案事實部分既經原處分機關究明，並敘明認定之理由及依據，是其重核後所認定之事實，應堪採認，亦難謂與本府前次訴願決定撤銷意旨有違。訴願人雖就此再事爭執，然對於系爭金額是否為其提供廠房設備供○○公司使用之對價及該系爭金額之性質為何？等事項，未能作合理足採之說明，所辯難認有理.....」；又前次訴願決定所指摘應由原處分機關究明之部分，亦經原處分機關究明如理由四所載，並認應就訴願人漏報之銷售額予以補稅及處罰，而觀諸原處分機關之理由說明，尚無違誤，訴願人仍執舊詞再事爭執，應非可採。從而，本案原處分機關依前揭修正後營業稅法第五十一條及稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表規定，於重為復查時所為維持原核定補徵稅額及按訴願人所漏稅額處以五倍罰鍰之處分，並無不合，亦難謂與修正後營業稅法第五十一條規定之倍數不相當，應予維持。

六、綜上論結，本件訴願為無理由，爰依訴願法第十九條前段之規定，決定如主文。

訴願審議委員會主任委員 張富美
委員 黃茂榮
委員 鄭傑夫
委員 王清峰
委員 黃昭元
委員 陳明進
委員 王惠光

中 華 民 國 八 十 七 年 九 月 二 日

市長 陳水扁

訴願審議委員會主任委員 張富美 決行

如認原處分違法或不當而對本決定不服者，得於收受本決定書之次日起三十日內，向財政部提起再訴願，並抄副本送本府。

（財政部地址：臺北市愛國西路二號）