

訴願人 ○○有限公司

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

原處分撤銷，由原處分機關另為處分。

事實

緣訴願人涉嫌於八十一年間推出「○○」工地，與地主○○○○等人合建分屋，而於八十三年土地移轉所有權時，按當年度土地公告現值開立統一發票乙紙，金額計新臺幣（以下同）五七、五四三、九四一元（不含稅），稅額二、八七七、一九七元交予地主，案經檢舉逃漏稅由原處分機關查獲，依法審理核定訴願人合建分屋之銷售額應為九六、四〇三、五〇五元（不含稅），稅額四、八二〇、一七五元，應補徵營業稅一、九四二、九七八元。訴願人不服，申請復查，經原處分機關以八十七年七月十三日北市稽法乙字第八六一一九三三九〇〇號復查決定：「復查駁回。」，上開決定書於八十七年七月十六日送達，訴願人仍表不服，於八十七年八月十一日向本府提起訴願，九月二日補具訴願理由，並據原處分機關檢卷答辯到府。

理由

一、按營業稅法第十七條規定：「營業人以較時價顯著偏低之價格銷售貨物或勞務而無正當理由者，主管稽徵機關得依時價認定其銷售額。」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....五、漏開統一發票或於統一發票上短開銷售額者。」

同法施行細則第十八條規定：「營業人以貨物或勞務與他人交換貨物或勞務者，其銷售額應以換出或換入貨物之時價，從高認定。」第二十五條規定：「本法稱時價，係指當地同時期銷售該項貨物或勞務之市場價格。」

稅捐稽徵法第一條之一前段規定：「財政部依本法或稅法所發布之解釋函令，對於據以申請之案件發生效力。」

統一發票使用辦法第十二條規定：「營業人以貨物或勞務與他人交換貨物或勞務者，應於換出時，開立統一發票。」

稅捐稽徵機關管理營利事業會計帳簿憑證辦法第二十一條第一項規定：「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。....」

財政部七十五年三月一日臺財稅第七五五〇一二二號函釋：「依照營業稅法施行細則第十八條及第二十五條規定，合建分屋之銷售額，應按該項土地及房屋當地同時期市場銷售價格從高認定，並依統一發票使用辦法第十二條規定，於換出房屋或土地時開立統一發票。說明：二、稽徵機關如未查得合建分屋時價，則應以房屋評定價值與土地公告現值，兩者從高認定，並按較高之價格等額對開發票（所有人如為個人者，可開立收據）免徵營業稅，房屋價款之發票，應外加5%營業稅，向買受人（土地所有人）收取。」

八十四年五月二十四日臺財稅第八四一六二四二八九號函釋：「說明：二、地主與建方合建分屋，除地主自始至終均未曾列名為起造人，且建方於房屋興建完成辦理總登記後，始將地主應分得房屋之所有權移轉與地主者，應以房屋所有權移轉與地主之登記日為房屋換出日外，其餘均應以房屋使用執照核發日為房屋換出日。建方並應於上述換出日起三日內開立統一發票。三、合建雙方如未同時換出房、地者，應分別於房屋或土地之換出日起三日內依規定開立憑證。.....其後換出者之時價如較先換出者為低時，後換出之一方應從高按先換出者之時價開立憑證；至於先換出者之時價如較後換出者為低時，先換出者應於後換出之一方開立憑證時，就差額部分補開立憑證。」

二、本件訴願理由略以：

(一) 就開立發票之時點而言：訴願人與地主簽訂之合建合約均於七十八年前後簽訂，其後申請建造執照時即以地主為合建起造人。換言之，地主在八十一年六月三十日即已取得建物的未來產權，照理地主在八十一年即應開立收據予訴願人，但當時只有權利而無實物，因此並無具體金額，以致依財政部七十五年三月一日臺財稅第七五五〇一二二號函釋規定，於土地過戶時交換雙方對開發票。

(二) 就統一發票使用辦法與財政部解釋令之競合而言：訴願人於八十三年取得地主土地時開立發票，依統一發票使用辦法第十二條規定之本旨，即表示訴願人已將建物交換完畢才開立發票，而在交換完成時並不知時價，故依財政部七十五年三月一日臺財稅第七五五〇一二二號函釋規定開立憑證，卻又要依八十四年五月二十四日臺財稅第八四一六二四二八九號函釋規定再補開發票，如此交換點的認定安在？統一發票使用辦法係屬委任立法之行政規章，而財政部函釋係屬解釋函令，其適用上當然在委任立法之行政規章之後，訴願人依統一發票使用辦法處理當然適法。

(三) 就財政部八十四年五月二十四日臺財稅第八四一六二四二八九號函釋意旨觀察：該函

釋係於房地交換時點不一致時才適用。訴願人既以統一發票使用辦法第十二條所認定之時點作為換出點，並無所謂交換時點不一致之情況，即無該函釋之適用。

(四) 就訴願人之合約言：依契約書規定房屋在建造時，已將地主依樓別及戶別登記為起造人，這難道不是已取得產權的表徵。如果一定要取得產權才算是交換，那麼如何簽訂合作建屋合約？處分機關只是咬文嚼字的在取得產權即過戶登記才算是交換上打轉，並不了解合建分屋之精神，事實上其換出點早在立約時即已承諾，將地主登記為起造人時即已實踐契約承諾，而交換時點則在開立發票時即已存在，非過戶時才存在，處分機關認事用法有誤，請撤銷原處分。

三、卷查訴願人對前揭與地主等人合建分屋，由訴願人取得百分之五十土地，地主取得總建物面積百分之五十之事實並不否認，並有訴願人與地主等簽訂之合約書影本乙份在卷可稽。惟訴願人主張於八十一年六月三十日取得建造執照時即以地主為共同起造人，是地主在當時已取得建物的未來產權，訴願人於八十三年取得地主土地時開立發票，依統一發票使用辦法第十二條規定之本旨，即表示訴願人已將建物交換完畢，既以統一發票使用辦法第十二條所認定之時點作為換出點，即無所謂交換時點不一致之情況，不適用財政部八十四年五月二十四日臺財稅第八四一六二四二八九號函釋等節，查本件建造執照雖以訴願人及地主等人為共同起造人，此有本府工務局八十一年六月三十日核發之建造執照影本乙份附卷可憑，然由於系爭建物尚未興建，即難謂地主在取得建造執照時已同時取得建物之所有權，是訴願人之主張不足採據。至訴願人主張財政部函釋係屬解釋函令，其適用上當然在委任立法之行政規章之後，訴願人依統一發票使用辦法處理當然適法乙節，依稅捐稽徵法第一條之一前段規定：「財政部依本法或稅法所發布之解釋函令，對於據以申請之案件發生效力。」，是訴願人之主張應屬誤會。

四、按財政部七十五年三月一日臺財稅第七五五〇一二二號函釋、營業稅法第十七條及同法施行細則第十八條、第二十五條規定，訴願人與地主合建分屋對開發票之銷售額，以較時價顯著偏低之價格而無正當理由者，主管稽徵機關得依「時價」認定其銷售額，而所謂「時價」，係指當地同時期銷售該項貨物或勞務之市場價格，惟稽徵機關如未查得合建分屋時價，則應以房屋評定價值與土地公告現值，兩者從高認定，並按較高之價格等額對開發票（所有人如為個人者，可開立收據）免徵營業稅，房屋價款之發票，應外加5%營業稅，向買受人（土地所有人）收取。查本件原處分機關雖未查得時價，惟查獲訴願人所取得百分之五十建物部分，業於八十、八十一、八十二年間分批預售，銷售總額計一二六、五二九、六〇〇元，金額遠高於訴願人與地主對開發票之交換金額，是以本件原處分機關雖無法查得於房屋換出日時之「當地同時期市場銷售價格」，惟因訴願人以房屋換入土地之交換價值有偏低之嫌，乃依前揭規定及財政部函釋，據以對訴願人補徵營業稅，尚非無據。

五、惟按債之關係，有債之成立時與債之清償期之分，以契約而言，契約內容於契約成立時即已確定，當事人不得變更契約之內容，苟當事人變更契約內容，即已非原契約而成為新的契約。準此，課徵營業稅之發生時點，亦於契約成立時發生，因課徵營業稅所憑之銷售額大小，於契約成立時即已確定而不得再為變更，至嗣後開立發票之時點，只類似於債之清償期而已。查本件互易契約依民法第三百九十八條準用第三百四十五條第二項規定，當事人就標的物及其價金互相同意時，買賣契約即為成立，是關於合建分屋類型，地主與建商之間訂定房地互易契約，就互易之標的物及其價值已互相同意時，互易契約即為成立，據此課徵營業稅基礎之銷售額，即所謂「時價」，似應指此一時點之當地同時期銷售該項貨物或勞務之市場價格而言，至地主與建商之間對開憑證之行為，僅類似於債之清償期而已，要與課徵營業稅之時點無關。從而前揭財政部八十四年五月二十四日臺財稅第八四一六二四二八九號函釋：「地主與建方合建分屋，除地主自始至終均未曾列名為起造人，且建方於房屋興建完成辦理總登記後，始將地主應分得房屋之所有權移轉與地主者，應以房屋所有權移轉與地主之登記日為房屋換出日外，其餘均應以房屋使用執照核發日為房屋換出日....」之見解，依前揭說明似容有探討之餘地。次按一般人民之交易習慣，當事人對交易物價值之認識，尤其是判斷不動產之真正價值時，通常即內含應繳納之稅捐在內，是前揭財政部七十五年三月一日臺財稅第七五五〇一二二號函釋，認為房屋價款之發票應外加5%營業稅，是否以內含5%營業稅較為妥適？又本件訴願人於八十三年申報營業稅時，前揭財政部八十四年五月二十四日臺財稅第八四一六二四二八九號函釋尚未作成，從而原處分機關據以補徵營業稅，亦有不合。綜上說明，爰將原處分撤銷，由原處分機關參酌前揭說明詳研後另為處分。

六、綜上論結，本件訴願為有理由，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 楊松齡
委員 薛明玲
委員 黃昭元
委員 陳明進
委員 王惠光

中華民國八十七年十月十七日

市長 陳水扁
訴願審議委員會主任委員 張富美 決行