

訴願人 ○○股份有限公司

代表人 ○○○

代理人 ○○○律師

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

- 一、訴願人租用臺灣省政府交通處高雄港務局（以下簡稱高雄港務局）六十五、六十六號碼頭，於七十八年間申請自購G/C209貨櫃起重機，金額為新臺幣（以下同）一四五、一七三、四三八元，八十年間申請自購四台R/T軌道式門型貨櫃吊運機，金額為七二、四〇〇、〇〇〇元。系爭機具分別於八十年十二月九日、八十一年四月十五日完工啟用，訴願人以預付購買設備科目入帳，並於八十年及八十一年轉入固定資產帳，登錄財產，G/C209貨櫃起重機價購與相關費用總計為一六七、五四六、五三〇・八八元，四臺R/T軌道式門型貨櫃吊運機總計為七三、五五三、六九四元，按年提列折舊。
- 二、訴願人於八十一年以所有權人名義將四台R/T軌道式門型貨櫃吊運機設定動產抵押權予臺灣省合作金庫新莊支庫，並經高雄市政府建設局以八十一年五月十九日高市建設一字第一四五四一號函發給動產擔保交易（動產抵押）登記證明書。
- 三、高雄港務局以八十一年九月八日高港業企字第0二二二三九號簡便行文表通知訴願人以：「貴公司自購貨櫃起重機（編號G/C209）免費使用年限自該機開始啟用之日起八十年十二月九日起至八十七年十二月八日止，期滿後仍應繼續向本局租用，相關條件並按#65/66碼頭租約約定辦理；另請檢具該機之原始價購憑證、檢查合格證、規範說明書、操作維護手冊予本局棧埠處與財產室，以便辦理財產增加手續……」、八十三年十一月十一日高港業企字第27566號簡便行文表通知訴願人以：「貴公司自購四臺軌道式門型貨櫃吊運機（R/T）免費使用年限自八十一年四月十五日起至八十六年四月十四日止。相關約定條件依本局八十年七月二日八十高港業企字第一二五五三號函暨#65/66碼頭租約約定辦理……」。並於八十三年十一月二十三日將系爭機具入帳。
- 四、嗣高雄市稅捐稽徵處以八十五年十月二十九日高市稽法字第0七六二五九號函檢送相關資料請原處分機關依法辦理，經原處分機關審認訴願人於八十及八十一年間與高雄港務

局以合作興建方式購置機械，並於八十年十二月九日及八十一年四月十五日分別啟用，其投資金額計二〇七、二一二、七九八元（不含稅），未於啟用日與高雄港務局依規定互開統一發票，致漏開統一發票並漏報銷售額，應補徵營業稅一〇、三六〇、六四〇元（訴願人於八十六年二月十二日補申報並補繳），並按所漏稅額處三倍罰鍰計三一、〇八一、九〇〇元（計至百元止）。

五、訴願人不服，申請復查，未獲變更。提起訴願，經本府八十七年二月二十七日府訴字第八六〇四六六三三〇一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」，嗣原處分機關以八十七年四月二十三日北市稽法乙字第八七一一九四六〇〇號重為復查決定：「維持原核定補徵稅額及罰鍰處分。」，上開決定書於八十七年四月二十九日送達，訴願人仍表不服，於八十七年五月二十一日向本府提起訴願，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。」

司法院釋字第三六八號解釋：「行政訴訟法第四條『行政法院之判決，就其事件有拘束各關係機關之效力』，乃本於憲法保障人民得依法定程序，對其爭議之權利義務關係，請求法院予以終局解決之規定。故行政法院所為撤銷原決定及原處分之判決，如係指摘事件之事實尚欠明瞭，應由被告機關調查事證另為處分時，該機關即應依判決意旨或本於職權調查事證。倘依重為調查結果認定之事實，認前處分適用法規並無錯誤，雖得維持已撤銷之前處分見解；若行政法院所為撤銷原決定及原處分之判決，係指摘其適用法律之見解有違誤時，該管機關即應受行政法院判決之拘束。」

二、本件訴願理由略謂：

（一）本件機具設備非商港法第十二條規定之商港設施，產權非屬港務局所有。商港法第十二條規定之商港設施，並不包括機具設備在內。由下列證據可證：1. 交通部八十二年十二月二十七日交航字第〇四六一二五號函釋說明第三項：「.... (一) 商港設施與機具設備不同，前者商港法第十二條明定產權應屬商港管理機關所有，至於機具設備則未有規定，亦即可由公民營事業機構自備。....」2. 七十八年間，美籍航商於碼頭內設置之機具設備，高雄港務局承認該美商擁有所有權，是以機具設備若屬商港設施，依法應為港務局所有，高雄港務局怎敢違法承認美商之所有權？高雄港務局所公布「高雄港第五貨櫃中心# 七九-#八〇號碼頭出租招標須知」第陸條第一項亦規定：「所有貨櫃作業車機均由得標承租航（廠）商依需要自備，產權歸屬得標承租航（廠）商所有」。亦承認機具設備如由航商因需要而自備，其產權屬航商所有。訴願人多年來存放在高雄港務局所屬碼頭內之機具設備，其產權仍屬訴願人所有之項目頗多，

有表列可稽。港務局並未爭執其所有權，同屬機具設備，怎能作差別處理？

- (二) 本件機具設備屬於訴願人所有，由下列證據可證：訴願人租用高雄港務局六十五、六十六號碼頭，於七十八年間申請自購G/C209貨櫃起重機及八十年間申請自購四臺R/T軌道式門型貨櫃吊運機，經高雄港務局函文同意後，已轉入訴願人之固定資產帳，登入於訴願人之財產目錄。訴願人本於所有權人地位，將上開機具設備設定動產抵押權予銀行，至今尚有部分未經塗銷，此有高雄市政府建設局八十一年五月十九日高市建設一字第一四五四一號函、動產擔保交易登記證明書及動產抵押契約書可稽。如上開機具設備屬港務局所有，該局豈有不為異議之理？
- (三) 本件機具設備並未辦理「點交」交付予港務局，該局任意將之入帳，亦不能取得產權：訴願人租用高雄港務局六十五、六十六號碼頭，於七十八年及八十年間申請自購系爭貨櫃起重機及軌道式門型貨櫃吊運機，分別以預付購買設備科目入帳，並於八十年及八十一年轉入固定資產帳。其間高雄港務局並未主張所有權，亦未要求辦理點交，迄八十三年間，高雄港務局僅行文要求訴願人呈報自購機具價款，訴願人也僅檢附購買合約書影本，呈報價款而已。訴願人以往如同意將所興建之地上物移轉高雄港務局，雙方必定正式行文通知辦理點交，並制作「財產交接清冊」，由點交人及接收人共同簽章完成點交手續。而訴願人與高雄港務局間就本件機具設備，既無讓與之合意，復未交付，依民法第七百六十一條第一項規定，自不發生移轉所有權之效力。
- (四) 本件營業稅之課稅客體尚未發生，依法尚無開立發票繳稅之義務：縱認本件機具設備屬於商港設施，而應移轉產權予港務局，惟法律並未規定何時移轉點交，而財政部八十五年十二月十一日臺財稅第八五一九二八八〇四號函釋係規定於「完成點交時」，始應開立發票。今原處分已自認尚未完成點交，則依上開函釋尚無開立發票之義務。況上開函釋之適用前提為承租人以「港務局名義」興建商港設施，而本件訴願人則係以自己名義購買機具設備，故原處分機關以該函釋為補稅裁罰依據顯有未合。
- (五) 訴願人向來每年度均有按期報繳營業稅，如有短漏稅款，其核課期間為五年。故本件縱然認為訴願人向高雄港務局租用碼頭，自購貨櫃起重機於八十年十二月完工啟用時，即應開立發票報繳稅款，惟原處分機關之核課權以及裁罰權業已因逾稅捐之核課期間及科罰之裁罰期間而罹於絕對消滅，訴願人已無納稅義務及接受處罰義務可言。
- (六) 訴願人被迫先行按原處分機關核定稅額納稅，但於繳納同時已重申訴願人並無違章行為，並函達原處分機關。
- (七) 訴願請求撤銷原復查決定及原處分，並退還稅款。而縱認本件有應稅情事，惟訴願人係因善意信賴機具設備產權並無移轉，亦未有點交手續，亦即從無銷貨行為，始未開立發票報繳稅款，核其情節，實有正當理由，並無過失，依司法院釋字第二七五號解釋，請准予補稅而免罰。

三、本件前經本府八十七年二月二十七日府訴字第八六〇四六六三三〇一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」撤銷理由略為：（一）原處分機關既認訴願人與高雄港務局均應於「物物交換」時相互開立發票，則本件訴願人與高雄港務局若相互開立發票，雙方即各有等額之銷項稅額與進項稅額，應付之營業稅額為零。是以，縱認本件訴願人與高雄港務局未依規定相互開立發票，於國庫亦無減損，原處分機關認訴願人有逃漏營業稅之實，而課以漏稅處罰，即有未洽。（二）本件訴願人承租六十五、六十六號碼頭，係付有租金，尚非以系爭機具抵付承租碼頭之對價，且訴願人爭執系爭貨櫃起重機、軌道式門型貨櫃起重機非屬商港法第十二條規定之商港設施，按交通部八十二年十二月二十七日交航字第〇四六一二五號函即指明商港設施產權固屬商港管理機關所有，然機具設備可由公營機關自備，則本件系爭機具究屬機具設備抑或商港設施？又依訴願人提示之高雄港務局公布之貨櫃中心碼頭出租招標須知陸之一載明：「所有貨櫃作業車機均由得標承租航（廠）商依需要自備，產權歸屬得標承租航（廠）商所有。」，另訴願人並將系爭機具列入該公司之財產目錄並設定動產抵押擔保，則系爭機具產權究竟何屬？高雄港務局於八十三年十一月二十三日將系爭機具入帳據為己有時，有無訴願人之認肯？訴願人指稱該局片面依購買合約書影本而自行入帳，是否屬實？本件是否適用「興建、營運、移轉」（BOT， Built-Operate-Transfer）模式之相關案件？相關案件稅務處理之原則究為何？究應於何時開立發票為妥？依卷附內容，事實與法令處理依據尚有未明。又縱認本件訴願人應繳納營業稅，其核計抵付租金之對價，依財政部八十五年十月三十日臺財稅第八五一九二一五七五號函釋意旨，是否應將租賃期間屬訴願人自用部分之折舊，自系爭機具成本中減除，始為公允？

四、本件據原處分機關答辯稱：（一）訴願人稱商港法第十二條所稱之商港設施並不包括機具設備在內，故本件機具設備屬訴願人所有乙節，惟查系爭機具是否屬商港設施之認定與其所有權之歸屬並無必然之關係，縱認商港法第十二條所規定之商港設施並不包括機具設備在內，則本件機具設備所有權亦非必屬訴願人所有，仍須視訴願人與港務局雙方當事人之約定，此觀之訴願人所提示交通部八十二年十二月二十七日交航字第〇四六一二五號函釋說明第三項：「……至於機具設備則未有規定，亦『可』由公營事業機構自備。」之規定自明。而訴願人如確實自備系爭機具，又何需以換文方式與港務局約定免費使用年限？是該機具所有權係歸港務局所有，至為明確。（二）動產之點交非以現實交付為限，占有改定亦發生交付之效力。本案高雄港務局分別以八十一年九月八日高港業企字第〇二二二三九號及八十三年十一月十一日高港業企字第二七五六六號簡便行文表通知訴願人所約定之免費使用年限，應認為已發生占有改定之效力，高雄港務局業已取得系爭機具所有權。（三）關於本案是否有財政部八十五年十月三十日台財稅第八五一九二一五七五號函釋適用乙節，經查財政部八十五年十二月十一日台財稅第八五

一九二八八〇四號函釋已明定：關於高雄港務局出租公有土地，承租人以該局名義於該承租土地上利用其自有資金投資興建各種動產或不動產之商港設施，並約定於租賃期間由其無償使用該等設施，該局應於該項設施興建完成點交時，就「該設施之建造成本」，計列為租賃收入。而財政部八十五年十月三十日臺財稅第八五一九二一五七五號函釋係關於公司向地主（個人）承租土地，地主於申報綜合所得稅時租賃收入之認定原則，核與本案情形並不相同，自不得擴張解釋或援引適用之。

五、查本件原處分機關因認訴願人雖係以其自有資金興建貨櫃起重機、軌道式門型貨櫃起重機，然依商港法第十二條規定及高雄港務局八十五年九月五日高港業企字第一〇一五號函所載雙方約定免費使用年限及該局將系爭機具帳列為該局財產等節，認訴願人與高雄港務局以「物物交換」方式移轉產權，應依規定開立發票予高雄港務局，而認訴願人有逃漏營業稅之情形。是本件系爭之點在系爭機具是否已移轉所有權。本件原處分機關認定系爭機具屬高雄港務局所有，僅以上開該局八十五年九月五日高港業企字第一〇一五號函為據，惟就訴願人提出之他項反證及本府前訴願決定所指各項疑點仍未能釋明，尚難證明系爭機具所有權誰屬。是本件事實既有未明，原處分機關所為之補稅及罰鍰處分，即嫌率斷，爰將原處分撤銷，由原處分機關查明後另為處分。

六、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 鄭傑夫
委員 楊松齡
委員 薛明玲
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 十 月 二十一 日

市長 陳水扁
訴願審議委員會主任委員 張富美 決行