

訴願人 ○○股份有限公司

代表人 ○○○

代理人 ○○○

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

原處分關於補徵營業稅部分撤銷，其餘訴願駁回。

事 實

緣訴願人於八十六年一月間興建廠房，支付工程款計新臺幣（以下同）一、四二八、五七〇元（不含稅），未依法取得憑證，而以非交易對象○○有限公司（以下簡稱○○公司）所開立之F X XXXXXXXX 號統一發票一紙充當進項憑證，並持以申報扣抵銷項稅額。案經法務部調查局臺南縣調查站（以下稱臺南縣調查站）查獲後，函移臺南縣稅捐稽徵處轉原處分機關依法審理核定訴願人虛報進項稅額，應補徵營業稅七一、四二九元，並按未依法取得憑證金額處百分之五罰鍰計七一、四二八元。訴願人不服，申請復查。經原處分機關以八十七年六月一日北市稽法乙字第870687800號復查決定：「復查駁回。」上開決定書於八十七年六月九日送達，訴願人仍表不服，於八十七年六月三十日向本府提起訴願；並據原處分機關檢卷答辯到府。

理 由

一、按營業稅法第十五條規定：「營業人當期銷項稅項，扣減進項稅額後之餘額，為當期應納或溢付營業稅額。……進項稅額，指營業人購買貨物或勞務時，依規定支付之營業稅額。」第十九條第一項第一款規定：「營業人左列進項稅額，不得扣抵銷項稅額：一、購進之貨物或勞務未依規定取得並保存第三十三條所列之憑證者。」第五十一條第五款規定：「納稅義務人，有左列情形之一者，除追繳稅款外，按所漏稅額處一倍至十倍罰鍰，並得停止其營業……五、虛報進項稅額者。」

稅捐稽徵法第四十四條規定：「營利事業依法規定……，應自他人取得憑證而未取得……應就其……未取得憑證……，經查明認定之總額，處百分之五罰鍰。」

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前段規定：「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。」

財政部八十三年七月九日臺財稅第八三一六〇一三七一號函釋：「....二、為符合司法

院大法官會議釋字第三三七號解釋意旨，對於營業人取得非實際交易對象所開立之統一發票作為進項憑證申報扣抵銷項稅額之案件，應視情節，分別依左列原則處理.... (一) 取得虛設行號以外其他非實際交易對象開立之憑證申報扣抵案件.... 2、有進貨事實者：(1) 進貨部分，因未取得實際銷貨人出具之憑證，應依稅捐稽徵法第四十四條規定處以行為罰。(2) 至進貨人取得銷貨人以外之營業人所開立之發票申報扣抵，如查明開立發票之營業人已依法申報繳納該應納之營業稅額者，則尚無逃漏，除依前項規定處以行為罰外，依營業稅法第十九條第一項第一款規定，應就其取得不得扣抵憑證扣抵部分，追補稅款。如查明開立發票之營業人並未依法申報繳納該應納之營業稅額者，即有逃漏，除依前項規定處以行為罰外，並應依營業稅法第五十一條第五款規定補稅並處罰。三、稽徵機關依前項原則按營業稅法第五十一條第五款規定補稅處罰時，應就涉案營業人有關虛報進項稅額，並因而逃漏稅款之事實，詳予調查並具體敘明，以資明確。四、本函發文日尚未確定之案件，應依本函規定辦理。」

八十四年五月二十三日臺財稅第八四一六二四九四七號函釋：「關於『東林專案』『清塵專案』，營業人取得出借牌照營造廠商開立之發票案件，應依左列規定辦理：1 建築業之營業人如有建築房屋之事實，而因礙於建築法令之規定，取得出借牌照營造廠商開立之發票充作進項憑證，且該營造廠商已依法報繳營業稅者，應依本部八十三年七月九日臺財稅第八三一六〇一三七一號函說明二（二）2 規定辦理，即除應依營業稅法第十九條第一項第一款規定追補稅款及依稅捐稽徵法第四十四條規定處行為罰外，得免依營業稅法第五十一條第五款規定處漏稅罰。.....」

二、本件訴願理由略謂：

○○成立於臺南縣佳里地區有年，承攬工程不計其數，頗具名氣。承包工程涵蓋及於政府機關，以民國八十五年間及本案關係年度之民國八十六年而言，承包並施工之工程有：1 · 臺南縣立○○國中教室等工程。2 · 臺南縣立○○國民中學教室工程。易言之，若指稱上述政府機關涉嫌以不實之工程委建，取得○○統一發票，殊不可能。足徵○○實際經營有營造業務，無庸置疑。至於本公司是否有委託興建廠房之事實，則卷附建造執照設計申請書、廠房興建工程設計圖，與○○公司簽署有承攬合約書，委託興建之廠房，委託興建完成之廠房有照片可稽。均在證明有其事實，且各該事證多非事後得以塑造者，且建造廠房須預留殘值，分五十五年折舊，非逃漏所得稅應有之方式，則謂本案係不實營業行為，誠無動機可言。又被告之自白，不得為有罪判決之唯一證據，刑事訴訟法定有明文，原處分機關悉以○○公司之自白筆錄為唯一證據，自未察真情，而本公司委請○○公司興建廠房，自始均與合法登記負責人○○○董事長洽接一切，且一切文件均由○○公司簽章，怎可謂取得非交易對象發票。又本案系爭發票已依法申報營業稅，就國庫言，並無損失，綜之，本公司並無逃漏稅之情事。

三、卷查本案興建廠房之事實為訴願人所主張並附廠房照片影本，以實其說，且為原處分機關稽核報告書所查認，則訴願人有進貨事實，洵堪認定。至○○公司究否為訴願人之實際交易對象，依○○公司實際負責人○○○八十六年五月二十九日於臺南縣調查站所作調查筆錄稱：「....八十一年底自行出資設立○○有限公司....並自任負責人，八十三年四、五月間因自己有意與人另外成立○○公司，因而將○○營造變更負責人為我岳丈○○○迄今，惟實際公司所有業務仍由我負責....」「○○雖後來改登記負責人為○○○，惟該公司實際仍由我負責，盈虧亦由我一人獨自負擔，○○○並未曾出資或上班支薪。○○雖登記營業項目為經營土木及建築工程，但實際上係以替人辦理各式建造、使用執照之申請，收取手續費為業....且為應客戶要求，將該公司牌照出借他人使用，目前並未曾實際承包、承作土木、建築工程。」「○○代客申請各式書類執照，從建造後開工、查驗一直到使用執照申請取得，若客戶....未借牌使用○○充當承造人者，其收取費用為工程造價....千分之二·五，但若向○○借牌充當承造人者，則另外核計借牌費。」「○○並未實際承作土木、建築工程，其出借牌照收費分兩種，以業主簽立合約書為主，共費用如次：一、包工不包料....以工程總造價三成金額簽定，而其收費以工程總造價....百分之二核計，另外加千分之一印花稅，且借牌者必須提供工程價三成之工資表予○○申報，亦須提供材料發票（七成，材料商開給業主）以備稅捐處查核。

二、包工包料....以工程造價百分之三至四核計，亦外加千分之一印花稅，借牌者同樣要提供三成工資表及七成，材料發票....。」「○○營造自設立登記後，純以出借牌照及代為蓋章申辦開工、查驗及使用執照收費為業，並未曾實際承包、承作任何工程。」「○○雖為○○營造登記負責人，但因他長久生病，公司業務均由我實際負責....。」又訴願人負責人之父○○○八十六年十二月十六日於原處分機關談話筆錄稱：「本人係○○公司負責人○○○之父親....本案即係本人與○○公司人員○○○接洽。」「....於八十六年一月十五日及十八日分別以現金八〇〇、〇〇〇元及六九九、九九九元支付予○○○。」「○○公司因故無法使用支票，故均以現金作支付，此次工程款係由本公司股東○○○、○○○、○○和平分行個人帳戶提取現款....支付，並未以『股東往來』科目記載於帳上....。」此有上開調查筆錄、談話筆錄及臺南縣調查站八十六年八月四日勵法字第八六八五九五號函等影本附案可稽，是訴願人謂○○公司為其實際交易對象，核不足採。從而，原處分機關乃據以補徵營業稅並按未依法取得憑證金額處百分之五罰鍰，尚非無據。

四、惟本件訴願人取得憑證之開立發票人（即○○公司）所開立之系爭發票，依據臺南縣稅捐稽徵處佳里分處八十六年十一月十九日南縣稅佳分一字第八六〇三八〇二一號函檢送之該公司銷售額與稅額申報書顯示，訴願人取得之系爭○○公司所開立之統一發票一紙，○○公司已如期申報並繳納應納之稅額。則依現行營業稅法係採加值型稅制之立法意

旨而論，寧有就同一營業人之同一課稅事實重複課予二次納稅義務之理？畢竟營業稅法第十九條第一項第一款尚非法律效果要件之規定。原處分機關仍依上開財政部函釋意旨，向訴願人補徵稅款，則形成重複課稅之不當利益。或謂得同時向訴願人補徵稅款，並另向溢繳之開立發票人辦理退稅，姑勿論其妥當性如何，實務上究如何運作？勢將導致治絲益棼？

五、再者，就營業稅法第五十一條所欲規範之「虛報進項稅額」處罰整體法律結構而言，司法院釋字第三三七號解釋既已肯認應以有逃漏稅款之結果為處罰與否之論斷依據，按開立發票人○○公司既已依法報繳營業稅，原處分機關亦未處以漏稅罰，足見並無漏稅結果。則原處分機關為補徵營業稅之處分，自非適法，爰將此部分原處分撤銷。

六、本件○○公司既非訴願人之實際交易對象已如前述，而訴願人又無法舉出實際交易對象，違反稅捐稽徵法第四十四條規定之事實洵堪認定。從而，原處分機關所為按未依規定取得他人憑證總額處百分之五罰鍰部分，自無不合，應予維持。

七、綜上論結，本件訴願部分為無理由，部分為有理由，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

中華民國八十七年十一月十三日

市長 陳水扁 請假
副市長 林嘉誠 代行

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)