

訴願人 ○○有限公司

代表人 ○○○

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新臺幣四二、二一一元部分撤銷，其餘訴願駁回。

事 實

緣訴願人於八十二年四月間發包工程，金額計新臺幣（以下同）一、二四四、六一一元（不含稅），未依規定取得進項憑證，而以非交易對象○○股份有限公司（以下簡稱○○公司）所開立之統一發票六紙，作為進項憑證扣抵銷項稅額。案經原處分機關依法審理核定訴願人虛報進項稅額，應補徵營業稅六二、二三二元，並就○○公司已報繳稅款之虛報進項金額八四四、二一一元部分，按未依規定取得他人憑證總額處百分之五罰鍰計四二、二一〇元，另就○○公司未報繳稅款部分之虛報進項金額四〇〇、四〇〇元，按所漏稅款二〇、〇二一元處七倍罰鍰計一四〇、一〇〇元（計至百元止）。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870六四九一二〇一號復查決定：「復查駁回。」上開決定書於七月二十日送達，訴願人仍表不服，於八十七年八月十七日向本府提起訴願，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。」（行為時）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（五倍至二十倍）一倍至十倍罰鍰，並得停止其營業....五、虛報進項稅額者。」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，適用有利於納稅義務人之法規定。」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)取得虛設行號發票申報扣抵之案件.....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)因虛設行號係專以出售統一發票牟取不法行益為業，並無銷貨事實，故取得虛設行號發票之營業人，自亦無向該虛設行號進貨並支付進項稅額之事實，除該營業人能證明確有支付進項稅額予實際銷貨之營業人，並經稽徵機關查明該稅額已依法報繳者，應依營業稅法第十九條第一項第一款規定，就其取得不得扣抵憑證扣抵銷項稅額部分，追補稅款，不再處漏稅罰外，其虛報進項稅額，已構成逃漏稅，應依營業稅法第五十一條第五款規定補稅並處罰。(二)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銷項稅額部分，追補稅款。....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....。」

行政法院八十七年七月份第一次庭長評事聯席會議決議：「....營業人雖有進貨事實，惟不依規定取得交易對象開立之進項憑證，而取得非交易對象開立之進項憑證，申報扣抵銷項稅額時，該項已申報扣抵銷項營業稅額顯未依法繳納，仍應依營業稅法第十九條第一項第一款規定，就其取得不得扣抵憑證扣抵銷項稅額部分，追補該項不得扣抵之銷項稅款。又我國現行加值型營業稅係就各個銷售階段之加值額分別予以課稅之多階段銷售稅，各銷售階段之營業人皆為營業稅之納稅義務人。故該非交易對象之人是否已按其開立發票之金額報繳營業稅額，並不影響本件營業人補繳營業稅之義務。」

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之稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表規定，取得虛設行號所開立之憑證申報扣抵，按所漏稅額處七倍罰鍰。

二、本件訴願理由略謂：

- (一) 查訴願人前於八十一年十二月間承攬之〇〇苑及〇〇築等二項營造工程，其中挖棄土方工程發包予〇〇公司承作，於發包前曾要求其提示經濟部公司執照、營利事業登記證及營業人銷售額與稅額申報書等資料查對，經確認〇〇公司除已取具可合法經營之合法證照及按期向原處分機關報繳營業稅之納稅單據後，始於八十二年元月間經雙方合意簽訂發包工程承攬書，訴願人亦依約支付工程款計二、七〇八、〇一六元（含稅），其中〇〇築工程款計四一七、九〇〇元，係以訴願人之〇〇銀行甲存支票（票號M S A xxxxxxxx）支付三八六、九二五元及〇〇銀行甲存支票（票號A B xxxxxxxx及A B四 xxxxxxxx）支付三〇、九七五元；另〇〇築工程款計二、二九〇、一一六元，係以訴願人之〇〇銀行甲存支票（票號M S A xxxxxxxx及M S A xxxxxxxx）支付二、〇九七、七〇五元，另以現金支付一九二、四一一元，並經〇〇公司職員〇〇〇簽名具領，由上開說明，應可證訴願人並非原處分機關所指未依法取得憑證，而以非交易對象之〇〇公司所開立之統一發票，作為進項憑證扣抵銷項稅額。
- (二) 統一發票查核清單僅可證明訴願人有取得〇〇公司開立之發票，並無法證明其與訴願人無交易行為，又檢察官起訴書僅可作為查核之參考，稽徵機關仍須進行實質之調查，不可直接推定訴願人取得非交易對象之發票，另訴願人於原處分機關所作談話筆錄，非但未承認與該〇〇公司無交易行為，更提示工程轉包合約、付款支票及說明交易過程，以證明有實際交易之事實，是故，原處分機關以統一發票查核清單、檢察官起訴書及談話筆錄等三項資料，推斷訴願人係取得非實際交易對象發票，顯有欠當。
- (三) 查該〇〇公司於七十二年二月二日即獲准設立登記，迄今營業期間長達十餘年，難道從未正常經營所登記營業項目之業務嗎？難道自始即為虛進虛銷之空頭公司嗎？如是，原處分機關於早期應已查獲，更何況，原處分機關僅以檢察官起訴書，推定訴願人取得非交易對象。〇〇公司開立之發票，並未提出更具體之證據，證明訴願人與〇〇公司無發包、承作之事實，如此，逕依營業稅法第五十一條及稅捐稽徵法第四十四條處罰，顯有不當。
- (四) 原處分機關復查決定書理由三後段略以：「....〇〇公司八十二年度各類所得扣繳憑單中，並無〇〇〇之薪資所得資料及申請人所提供之貨款之四紙支票，其實際兌領人均非〇〇公司，是申請人主張確與〇〇公司交易乙節，顯不足採。」查目前會計制度健全之營利事業單位，其員工薪資所得係按實填報，而會計制度尚非健全之營利事業單位，其員工薪資所得有短報、多報或不填報某位員工及利用人頭申報等之情事，是故，某人是否在該營利事業單位任職，不能僅憑員工薪資所得申報資料為斷。另有

關支票兌領人非○○公司，查支票兌領人雖非○○公司，但究為何人，原處分機關不難查明，如支票兌領人與○○公司業務往來有關或非為訴願人業務往來有關之廠商或個人，則尚可證明訴願人與○○公司有交易及收付款項之事實，是故，原處分機關應向支票兌領人實地訪查，以瞭解其票款之來源，並據以斷定訴願人與○○公司之交易事實，方為正辦。

三、卷查本件訴願人之違章事實，有八十三年十月十七日列印產出○○公司之專案申請調檔統一發票查核清單、臺灣臺北地方法院檢察署檢察官八十五年偵字第二〇七九六號起訴書、訴願人之代理人○○○八十四年三月九日於原處分機關所作談話筆錄等影本附卷可稽。次查上開起訴書「犯罪事實」欄載明：「一、○○○係....○○股份有限公司之負責人....明知該公司並無進貨之事實，竟基於概括之犯意，連續自八十二年一月間起至同年十二月間止，向○○股份有限公司....等三家虛設行號之公司取得虛偽開立不實之統一發票二十二張....又明知該公司並無銷貨之事實，竟基於幫助他人逃漏稅捐之概括犯意，連續於右開時間虛偽開立不實之統一發票五十四張，分別交予....○○有限公司....等十七家行號....以不正當之方法幫助該等公司行號逃漏營業稅合計九十四萬三千六百七十九元。....」。至訴願人公司會計○○○於前開談話筆錄中雖主張系爭發票係由○○公司員工○○○交付予訴願人，惟查財政部財稅資料中心以八十六年十二月二十日資五字第八六二七六一五〇號函附○○公司八十二年度各類所得扣繳憑單中，並無申報○○○之薪資所得資料，另依訴願人所提供之○○○聯絡電話及呼叫器號碼，均查無此人，所稱向○○公司員工○○○交易乙節，亦非可採。又原處分機關依訴願人所提供之貨款之四紙支票函請○○銀行民生分行及○○銀行民生分行提供支票兌領人之資料，經各該銀行分別以八十七年一月九日銀生營字第○○五一號函及八十七年三月十三日上民字第三一六號函復，上開支票實際兌領人均非○○公司，是訴願人主張確與○○公司交易乙節，顯不足採。末查本案訴願人取得○○公司所開立 S A XXXXXXXX 、 S B XX XXXXXX 、 S B XXXXXXXX 號等三紙發票（金額計四〇〇、四〇〇元）部分並未依法報繳營業稅款，其餘三紙發票（金額計八四四、二一一元）則已依法報繳營業稅款，是原處分機關依財政部八十三年七月九日臺財稅字第八三一六〇一三七一號函之規定，就○○公司未報繳稅款之虛報進項金額部分之四〇〇、四〇〇元補徵營業稅二〇、〇二一元，及按所漏稅款處七倍罰鍰計一四〇、一〇〇元，並就○○公司已報繳稅款之上開虛報進項金額八四四、二一一元部分，按未依規定取得他人憑證總額處百分之五罰鍰計四二、二一〇元，揆之首揭規定，並無不合，此部分處分應予維持。

四、至於就○○公司已報繳稅款之三紙發票計八四四、二一一元部分，發單補徵稅額四二、二一一元，雖非無據。惟查本案原處分機關既認訴願人有進貨事實，且開立發票之○○公司就此部分已依法報繳營業稅（見原處分機關稽核報告書），一方面依司法院釋字第

三三七號解釋意旨，以本件訴願人所取得憑證之開立發票人已依法報繳營業稅，而認訴願人無逃漏營業稅事實，毋庸依營業稅法第五十一條第五款處以漏稅罰；另一方面，復認訴願人係虛報進項稅額，應補徵營業稅款，其認事用法似有矛盾之處。蓋以本件訴願人如確已支付進項稅額，且該開立發票人確經查明業已依法報繳營業稅，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？如謂營業稅法第十九條第一項第一款係本件追補稅款之依據，惟按開立發票之公司既已依法報繳營業稅，則本件就國庫徵收稅款以觀，應無損失可言，既然國庫無所損失，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；況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。是以原處分適用法律既有上述不當，爰將原處分關於補徵此部分營業稅四二、二一一元部分撤銷。

五、據上論結，本件訴願部分為有理由，部分為無理由，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 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 十八 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）