

訴願人 ○○有限公司

代表人 ○○○

原處分機關 台北市稅捐稽徵處

右訴願人因營業稅事件，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

緣訴願人於八十一年九月至十二月發包工程，支付價款計新台幣（以下同）三〇、〇六五、四〇〇元（不含稅），未依法取得憑證，而以非交易對象○○有限公司（以下稱○○公司）開立之統一發票二十紙，作為進項憑證，申報扣抵銷項稅額，虛報進項稅額一、五〇三、二七二元。因訴願人尚有累積留抵稅額四二六、二三四元，故經原處分機關核定應補徵營業稅一、〇七七、〇三八元，並按所漏稅額處三倍罰鍰計三、二三一、一〇〇元（計至百元止）。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十八日府訴字第八六〇九六五五五〇一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」原處分機關以八十七年六月十八日北市稽法乙字第8710977600號重為復查決定：「維持原核定補徵稅額及罰鍰處分。」上開復查決定書於八十七年七月七日送達，訴願人仍不服，於八十七年七月十六日向本府提起訴願，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，適用有利於營業人之規定。」

又司法院釋字第三三七號解釋：「營業稅法第五十一條第五款規定，納稅義務人虛報進項稅額者，除追繳稅款外，按所漏稅額處五倍至二十倍罰鍰，並得停止其營業。依此規定意旨，自應以納稅義務人有虛報進項稅額，並因而逃漏稅款者，始得據以追繳稅款及處罰。」

財政部八十三年七月九日台財稅第八三一六〇一三七一號函釋：「說明：……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利益為業，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、本件訴願理由略以：

- (一) 按財政部八十三年七月九日台財稅第八三一六〇一三七一號函釋意旨，本案系爭重點在於有無進貨事實、進項稅額有無依法報繳，原處分機關仍未就此點予以查明，而再度維持原處分，令訴願人無法信服。
- (二) 訴願人承攬北二高台北隧道工程，該項工程已完工驗收，目前已通車多時，是以進貨事實不容否認。訴願人在施工期間，為配合國工局之需求，全面趕工，因此發小包予○○公司，考以民法上基於私法自治，承認次承攬（或稱再承攬）行為，綠第公司既領有政府核發公司執照及營利事業登記證，訴願人即可視其為合法登記之廠商，以其為交易對象，支付工程貨款取得進貨發票。若謂○○公司並未自行施工，但訴願人與該公司所簽訂之合約並無禁止轉包之規定，則原處分機關以不符合營業稅法第十九條第一項第一款之規定，不知何以為據？
- (三) 另原處分機關所稱：「……依法審理核定訴願人虛報進項稅額一、五〇三、二七二元，因訴願人尚有累積留抵稅額四二六、二三四元，計逃漏營業稅一、〇七七、一〇〇元（按：應為一、〇七七、〇三八元）……」則該機關關於核發營業稅額繳款書本稅金額一、四〇九、四九二元，超收三三二、三九二元。

三、卷查原處分機關自始即認定訴願人有進貨事實，訴願人就此爭執，恐屬誤解，合先指明。

四、復查本件前經本府八十七年二月十八日府訴字第八六〇九六五五〇一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」其理由載明：「……原處分機關認○○公司非訴願人之實際交易對象，並非無據。四、再查原處分機關答辯稱：『……訴願人未能依財政部八十三年七月九日台財稅第八三一六〇一三七一號函釋規定，證明其確有支付進項稅額予實際銷貨之營業人，自應依營業稅法第五十一條第五款規定補稅並處罰。……另查○○有限公司……無營業事實，卻以不實發票虛報進項稅額，並虛開不實發票幫助他人逃漏營業稅，致國庫營業稅收損失達六仟餘萬元……是○○公司當然未完稅繳納系

爭稅款，併予陳明。……』惟按司法院釋字第三三七號解釋業已釋明，納稅義務人虛報進項稅額，必須因此致國庫短、漏徵營業稅，始得據營業稅法第五十一條規定追繳稅款及處漏稅罰。況依現行營業稅法係採加值型稅制之立法意旨而論，自無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。否則，不無重複課稅，形成不當利益之嫌。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？準此，原處分機關依上開財政部函釋意旨，僅以訴願人未證明確有支付進項稅額予實際交易對象為由，向訴願人補徵稅款及處漏稅罰，即嫌速斷。至原處分機關指稱綠第公司致國庫營業稅收損失達六千餘萬元乙節，核無實據可供查考，難予採信。……」

五、茲原處分機關答辯略以：

- (一) 按財政部八十三年七月九日台財稅第八三一六〇一三七一號函釋規定，訴願人既未能證明確有支付進項稅額予實際銷貨之營業人，其取得虛設行號○○公司開立之系爭統一發票，應屬營業稅法第十九條第一項第一款規定不得扣抵銷項稅額之憑證。是以，本案訴願人以系爭不得扣抵之進項稅額憑證申報扣抵銷項稅額，既係虛報進項稅額，已構成逃漏稅，原處分據以補稅處罰，並無就同一營業人之同一課稅事實重複課予二次納稅義務。
- (二) ○○公司既屬虛設行號，其縱申報上開統一發票之營業稅，亦係以虛偽不實之進項憑證申報扣抵上開統一發票之銷項稅額，以虛抵虛，其是否有繳納上開統一發票稅款，不無疑問。況營業人無銷貨事實出售發票牟取不法之利益，非屬營業稅課徵之標的，免予課徵營業稅，財政部七十八年八月三日台財稅第七八〇一九五一九三號函已有核釋，是虛設行號對所虛開之發票，縱有報繳營業稅，亦屬誤報誤繳性質，該虛設行號代他人所開立之統一發票，如已報繳營業稅捐，應俟有關主管稽徵機關補徵稅額徵起後退還，亦經財政部七十九年八月三十日台財稅第七八〇四五八四六一號函釋在案。是本案縱○○公司有申報繳納上開統一發票之營業稅，當如何處理，亦屬另一問題，於訴願人應補繳稅款及繳納罰鍰之義務不生影響。此亦為行政法院八十七年度判字第1445號判決持相同之見解。
- (三) 原處分機關八十六年十二月十日北市稽法乙字第177845號訴願答辯係指○○公司等八家營業人致國庫營業稅收損失達六千餘萬元，而非單指○○公司，合先敘明。另查○○公司等八家營業人，於八十一年間無銷貨事實，虛開統一發票之銷項稅額共計九四、九九八、八四八元（實際繳納之稅額僅六四七、五五九元），其中稅額三〇、六九〇、二九四元係開立予集團中之營業人外，其餘六仟餘萬元之銷項稅額皆開立予訴願人等一般正常營業人作為進項扣抵憑證，致國庫稅收損失達六千餘萬元，

- (一) 惟按本府前訴願決定業已指明，依司法院釋字第三三七號解釋意旨，營業人以虛設行號開立之發票申報扣抵銷項稅額，是否構成違章，應予補稅、處罰之法律依據為營業稅法第五十一條第五款規定，而該規定以有無漏稅結果為要件。本件原處分機關仍謂訴願人以虛設行號（○○公司）開立之進項憑證申報扣抵銷項稅額，即構成逃漏稅等語（即上開理由五(一)），自不足採。
- (二) 原處分機關復稱本件應向訴願人補徵稅款，再退稅款予開立發票人綠第公司，是以縱○○公司已申報繳納系爭營業稅，亦不影響訴願人應補繳稅款及繳納罰鍰之義務云云（即上開理由五2.後段）；按原處分機關所言誠非無據，惟就類此案件，原處分機關以往是否確如其言，向營業人補徵稅款後，再退稅款予開立發票之虛設行號？原處分機關並未按本府前訴願決定意旨，論明現行稽徵實務之運作方式。又既謂○○公司申報繳納系爭營業稅，不影響訴願人應補繳稅款及繳納罰鍰之義務等語，則何以須俟訴願人補繳稅款、繳納罰鍰後，再退稅款予○○公司？
- (三) 原處分機關又稱○○公司申報系爭發票營業稅，係以虛抵虛，而致國庫稅收損失六千餘萬元乙節（即上開理由五(二)前段、(三)），並未提出證據以實其說，是難採據。而揆諸前揭司法院釋字第三三七號解釋意旨，系爭發票之稅額是否已繳入國庫應以如下事項為斷：(一)訴願人所取得做為進項憑證之發票品名與其所經營之行業是否相關，該不相關之發票佔總營業額之比例是否有過高之嫌；(二)訴願人所取得做為進項憑證之發票，該開立發票之公司和訴願人之行業別是否相同？以前有無往來，如果有往來，前幾次往來之交易額佔訴願人總營業額之比例是否有不正常之情形；(三)該開立發票之上游廠商雖有申報，但是否有以虛抵虛之進銷相抵情形（即開立大量銷項發票，卻也取得大量虛設行號的進項憑證做為相抵之用），造成只申報少許稅額之情形；(四)是否往上游追查開立憑證的廠商時，出現一連串虛設行號，而此一連串虛設行號之廠商雖有申報，但有以虛抵虛之進銷相抵情形，而只申報少許稅額，最後則將稅額集中給一個不繳任何稅款之虛設行號；(五)國家稅收有無因為該些虛設行號而致短少？
- (四) 基上，上開原處分機關所持維持原處分之理由，仍不足採。

七、另訴願人主張原處分機關超額補徵營業稅乙節，按原處分機關開予訴願人之稅額繳款書，本稅金額載為一、四〇九、四九二元，惟原處分機關答辯書之事實欄載明訴願人虛報進項稅額一、五〇三、二七二元，累積留抵稅額四二六、二三四元，逃漏營業稅額為一、〇七七、〇三八元，又罰鍰處分書亦以一、〇七七、〇三八元計算罰鍰金額，則稅額繳款書所載應補徵之本稅與原處分機關核定之漏稅額顯有不符，應一併查明。從而，原處分應予撤銷，由原處分機關另為處分

八、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 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 王惠光

中華民國八十七年十二月二日

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