

訴 願 人 ○○股份有限公司

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

緣訴願人於八十年間，與○○股份有限公司、○○○及○○○等人，於新莊市○○路○○巷○○至○○號（○○段○○、○○、○○地號土地）合建分屋，土地部分地主於八十一年六月三十日過戶予訴願人，嗣於八十二年三月十五日訴願人取得建物使用執照後，以八、一八五·〇五平方公尺之建物面積（約佔總建物面積五〇％），與地主交換一、〇二六·〇六平方公尺土地（佔土地持分五〇％），並於八十二年度營利事業所得稅結算申報時，列報上開房屋換出之建造成本為新臺幣（以下同）一一三、四八八、九〇二元。訴願人於八十三年五月十六日，依八十一年換入土地之土地公告現值四一、〇四二、四〇〇元，開立三紙發票予地主。案經財政部臺北市國稅局查認，訴願人未依規定開立足額統一發票，逃漏營業稅，移由原處分機關審理核定訴願人短漏開統一發票並漏報銷售額計七二、四四六、五〇二元（不含稅），應補徵營業稅三、六二二、三二五元，並按所漏稅額處五倍罰鍰計一八、一一一、六〇〇元（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三月十七日北市稽法乙字第八七一〇四五五四〇〇號復查決定：「復查駁回」。上開復查決定於八十七年三月二十一日送達，訴願人仍不服，於八十七年四月十七日向本府提起訴願，七月十五日補正程式，並據原處分機關檢卷答辯到府。

理 由

一、查營業稅法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四款、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……四、短報、漏報銷售額者。五、漏開統一發票……者。」（行為時）第五十一條第三款規定：「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……三、短報或漏報銷售額者。」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。」

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。」

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，土地價款之發票免徵營業稅，房屋價款之發票，應外加五％營業稅，向買受人收取。」

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：「關於建方（提供資金）與地主（提供土地）合建分屋，建方換出房屋之時點應如何認定，及雙方換出房屋與土地之時點如不一致，應如何開立憑證乙案，核釋如說明。說明：……二、地主與建方合建分屋，除地主自始至終均未列名為起造人，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。依營業稅法施行細則第十八條之規定，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）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，訴願人已於房屋竣工後，取具同時期換入土地之公告現值及換出房屋之評定現值等資料，並擇高開立發票予地主，悉依上開函釋規定辦理。原處分機關未能提供合建分屋時價等佐證，又否定訴願人依前揭函釋之計算方式，逕依訴願人換出房屋之建造成本一一三、四八八、九〇二元認定為其換出房屋市價，非稅法明定之計算方式。

（二）訴願人於八十二年三月十五日獲發房屋使用執照，為房屋換出日。雖因地主不遵守對

開發票之規定，拒絕繳交營業稅予訴願人之糾紛，致訴願人遲至八十三年五月十六日始就換出房屋部分開立發票，惟補開發票之時點仍在原處分機關開始調查之前，當符合稅捐稽徵法第四十八條之一規定，應予免罰。

- (三) 原處分機關經調查後縱認需要調高發票開立金額，亦僅就差額部分予以補稅即可，不應處漏稅罰。地主不知悉合建分屋須對開發票，拒絕支付銷項稅額予訴願人，訴願人只得先代繳該筆稅款，俟法院判決勝訴後，要求地主償付，惟因地主早已他遷不明，至今仍無處索討。又地主並未將訴願人開立之發票作為扣抵營業稅之用，就加值型營業稅制而言，亦無漏稅。

三、卷查本件訴願人與地主○○股份有限公司等人合建分屋，依前揭統一發票使用辦法第十二條規定及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，應以房屋使用執照核發日（八十二年三月十五日）為房屋換出日，訴願人並應於換出日起三日內，亦即八十二年三月十八日前開立統一發票予地主。惟訴願人遲至八十三年五月十六日始補開發票，申報繳納營業稅，有系爭合建分屋契約書、系爭房屋使用執照、訴願人補開之三紙發票等在卷可稽，復為訴願人所不爭執。

四、復按前揭營業稅法施行細則第十八條、第二十五條規定及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意旨，合建分屋之銷售額，應按換入土地、換出房屋當地同時期之市場銷售價格從高認定之。稽徵機關如未查得時價，則應以房屋評定價值與土地公告現值，兩者從高認定；本件系爭房屋換出時（八十二年）之房屋評定標準現值為四四、四九〇、三四六元，換入土地當年（八十一年）之土地公告現值為四一、〇四二、四〇〇元，揆諸上開論旨，訴願人縱未依時價開立發票，亦應以房屋評定標準現值開立發票。是訴願人以換入土地之土地公告現值開立發票，已然短漏開發票，殆無疑義。

五、惟原處分機關以換出房屋之成本即一一三、四八八、九〇二元（未含稅）為換出房屋之時價，核定訴願人漏開、漏報之銷售額，其理由為「……本案建主合建分得房屋大多於八十年度即預先出售，整個建案建主分得之房屋銷售總額達新臺幣一三五、八四三、五九九元，可從該公司八十二年申報營利事所得稅之營業收入查得，另根據其提供之房屋預售買賣契約書十份求算每戶房屋平均售價乘上所分得七十一戶之總價，亦相當接近本案五〇％房屋銷售總額，此一銷售金額雖明確，惟上開建主分得五〇％房屋之銷售價係八十年當時之時價，且房屋交換當年度（八十二年）之時價尚查無本案所在地區附近之參考資料，而房屋之銷售價值亦有其獨一性，是難逕依該公司八十年之預售房價認定為本案八十二年換出房屋之時價依據，然該公司八十二年度自行申報之營業成本，即換入土地之成本（亦即地主分得五〇％房屋之建造成本）為新臺幣一一三、四八八、九〇二元，而此一金額應等同該公司與地主房地交換，交換標的物最低應有之價值（可由該公司會計師簽證報告中查得），故房屋交換之八十二年度○○公司換出房屋之時價，在查

無附近地區八十二年度同質房屋之銷售價格下，擬從寬認定以換出房屋之成本即一一三、四八八、九〇二元（未含稅）為本案房地互易發票應開立之時價……」（參原處分機關稽核科稽核報告）。然所謂「時價」有無客觀之標準，得使合建分屋之人於開立發票時即可用以認定銷售額，即有疑義。又本件原處分機關既以換出房屋之成本為換出房屋之時價，並稱「房屋交換當年度（八十二年）之時價尚查無本案所在地區附近之參考資料，而房屋之銷售價值亦有其獨一性」云云，似可得知本件查無合建分屋之「時價」，而應以房屋評定價值與土地公告現值，兩者從高認定訴願人之銷售額。且稽徵機關是否已公告周知，查無確實時價時應以換出房屋之成本視為時價開立發票。否則，訴願人如何得知應以換出房屋之成本視為時價？本件得否以訴願人換出房屋之成本認定係「時價」，因攸關稅額計算之基礎，自有究明之必要。從而，原處分應予撤銷，由原處分機關另為處分。

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 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 一 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