

訴願人 ○○股份有限公司

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部分撤銷，其餘訴願駁回。

事 實

緣訴願人於八十二年五月至八十四年十二月間發包工程，金額計新臺幣（以下同）三六、一七一、七六六元（不含稅），未依規定取得憑證，而以非交易對象○○有限公司（以下簡稱○○公司）所開立之統一發票二十五紙，作為進項憑證持之申報扣抵銷項稅額。案經原處分機關查獲後，依法審理核定訴願人虛報進項稅額，應補徵營業稅一、八〇八、五九〇元，並按訴願人未依法取得他人憑證總額處百分之五罰鍰計一、八〇八、五八八元。訴願人不服，申請復查。經原處分機關以八十七年七月十六日北市稽法乙字第8713049700號復查決定：「復查駁回。」，上開決定書於八十七年七月二十四日送達，訴願人猶表不服，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。」

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..

.... (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.....。」

二、本件訴願理由略謂：

(一) 訴願人營業之形態為委託營造廠商興建國民住宅、商業大樓銷售之公司，於八十二年委託○○公司在桃園○○路興建房屋，雙方訂有營建工程合約，訴願人於簽約前並就○○公司之營造條件、資格為適當之徵信與評估，該房屋工程並經桃園縣政府核發建造執照及使用執照在案，訴願人與○○公司之交易確屬事實。經向○○公司營業稅主管稽徵機關查詢，○○公司已按期報繳營業稅。原處分機關僅憑臺灣臺北地方法院檢察署檢察官之起訴書，即認定○○公司開立之發票都是虛偽，顯有違反法律有關事實的認定應憑證據不得出於臆測之旨意。○○公司雖可能有部分交易係為借牌使用而開立統一發票給予他人之情事，但也有部分確係承包工程而開立發票者，原處分機關未逐案查核求證。

(二) 又按司法院釋字第三三七號解釋，稽徵機關對納稅義務人補徵稅款，須納稅義務人有漏稅事實，並造成政府稅收之損失才得補徵。○○公司開立之發票，不論是否為借牌使用而開立或確實自行承包工程而開立，均經宜蘭縣稅捐稽徵處查明已依法申報繳納應納之稅款，則訴願人以○○公司之發票作為進項稅額申報扣抵稅額，政府並無稅收損失。且訴願人陸續取得○○公司開立之發票均按期提出申報，其進項稅額計一、八〇八、五八八元於申報時均為留抵稅額，迄原處分機關通知查核時，訴願人申報之留抵稅額尚餘五、一二一、九二六元，並無扣抵銷項稅額，實際上無逃漏之行為，故自無對訴願人補徵營業稅之道理。

四、基上所述，○○公司並無工人及機具設備且無實際承包工程，實為借牌公司。原處分機關認訴願人無委託○○公司承包工程之事實，因而認定訴願人係取具非交易對象之統一發票充當進項憑證，而依稅捐稽徵法第四十四條規定裁罰，且就其取得營業稅法第十九條第一項第一款規定不得扣抵憑證扣抵銷項稅額部分，依首揭規定補徵營業稅一、八〇八、五九〇元，尚非無據。

五、惟按本案開立發票之○○公司已依法報繳營業稅額，有宜蘭縣稅捐稽徵處八十六年一月十七日宜稅查字第0二六五二號函可證。原處分機關既認訴願人有進貨事實，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。其認事用法似尚非毫無矛盾之處。蓋以本件訴願人如確已支付進項稅額予開立發票人，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，惟按開立發票人○○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。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？

六、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，則嗣後修正之營業稅法施行細則第五十二條復將營業稅法第十九條各款加以聯結，作為追補稅款之依據，而捨營業稅法第五十一條漏稅罰於不顧，究非合理之解釋？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。原處分適用法律既有上述不當，爰將原處分關於補徵營業稅部分撤銷。

七、至於按稅捐稽徵法第四十四條規定處以行為罰部分，訴願人雖辯稱與○○公司之交易確屬事實，惟既無法證明所取得之發票，確係取自其實際交易對象，空言主張，自難憑採，此部分復查決定予以維持，自無不合。

八、綜上論結，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 黃昭元
委員 陳明進
委員 王惠光

中 華 民 國 八十七 年 十二 月 十七 日

市長 陳水扁
訴願審議委員會主任委員 張富美 公假
執行秘書 王曼萍 代行

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）