

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（○○股份有限公司）於八十四年四月至九月間委託承包工程，支付價款計新臺幣（下同）三〇、九四〇、〇〇〇元（不含稅），涉嫌未依法取得憑證，而以非交易對象之○○有限公司（以下簡稱○○公司）開立之統一發票三紙，作為進項憑證扣抵銷項稅額，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、五四七、〇〇〇元，並按其未依法取得他人憑證總額處百分之五罰鍰計一、五四七、〇〇〇元。訴願人不服，申請復查。案經原處分機關以八十七年五月二十八日北市稽法乙字第8712249300號復查決定：「復查駁回。」上開決定書於八十七年七月一日送達，訴願人（○○股份有限公司）仍表不服，於八十七年七月二十八日向本府提起訴願，十二月四日補正程式，並據原處分機關檢卷答辯到府。

理 由

一、查○○股份有限公司前於八十六年六月二十五日向經濟部申請更名為○○股份有限公司，經該部以八十六年七月十七日經商字第一一〇九八號函准變更登記在案，合先敘明。

二、按營業稅法第十五條規定：「營業人當期銷項稅額，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，適用有利於營業人之規定。」

同法施行細則第五十二條第一項規定：「本法第五十一條第五款所定虛報進項稅額，包括依本法規定不得扣抵之進項稅額....而申報退抵稅額者。」

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。」

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。....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。....」

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。」

三、本件訴願理由略謂：

(一)訴願人前於八十四年間為興建廠房，於同年三月一日與○○公司訂立工程合約書，可證

訴願人之交易對象為○○公司。訴願人與○○公司簽約前，曾要求○○公司出面簽約人提供營利事業登記證、公司執照、有關合法證件及公司大小印，以確定○○公司確有承攬興建上開廠房之資格，而○○公司出面簽約人亦依訴願人之要求出示上開證照，經訴願人審查後確認上開證照係主管機關所核發無訛。且其過程為○○公司所明知，○○公司未為反對之表示，此乃各方不爭之事實，即使後來果如原處分機關所主張，發現○○公司出面簽約人或實際施工人並非○○公司內部人員，○○公司仍應負授權人之責任，訴願人與○○公司所簽之工程合約書仍屬有效，依法，訴願人之「交易對象」仍為○○公司，除非經過合法之解約程序，不可能因調查筆錄中某君之單方自白而任意變更訴願人與○○公司交易雙方權利義務之主體。

(二) 訴願人與○○公司依前開工程合約書而互負有債權債務關係，即○○公司應將所承攬之廠房興建完成，而訴願人則負有交付工程款之義務，今○○公司確實已將前開承攬之廠房興建完成並點交予訴願人，訴願人亦已將工程款外加5%營業稅付予○○公司，此有訴願人付予○○公司工程款之匯款單及支票可資為證。○○公司收受上開工程款外加百分之五營業稅後，開立統一發票予訴願人，且開立發票之營業人已依法報繳營業稅，應無補徵營業稅之適用，以免形成重複課稅之不當利益。又訴願人依法取得交易對象所開立之統一發票，作為進項憑證，應無復查決定書所稱未依規定取得憑證處行為罰之適用。

四、卷查訴願人之違章事實，有八十六年六月二十三日列印產出之專案申請調檔統一發票查核清單、○○公司負責人○○○委託代理人○○○(○○公司前登記負責人及實際負責人)於八十六年五月二十九日在法務部調查局臺南縣調查站所作調查筆錄謂：「....答：.....民國八十四年底自行出資設立○○營造有限公司(以下簡稱○○營造或該公司)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環保公司，因而將○○營造變更負責人為我岳丈○○○迄今，惟公司所有業務仍由我負責。問：○○營造實際負責人及營業項目為何？答：○○營造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。○○營造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，而為能順利將○○營造升為甲級營造廠，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。....問：○○公司自成立迄今，是否曾實際承包施工相關工程？答：沒有，○○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。....」及原處分機關八十六年十月二十日北市稽核甲字第一六八〇四九一一號函請訴願人提供相關資料供核之調查函等影本附卷可稽。又本件原處分機關調查付款支票資金流向時，查得大部分資金均由案附之工程合約書之連帶保證人○○有限公司兌領，且○

○公司在○○銀行北高雄分行第 XXXXXXXXXXXXXXX 號帳戶雖以○○公司名義開戶，然實際使用者為○○有限公司。準此，原處分機關以○○公司係無實際從事營造工程業務，且無工人及機器設備之出借牌照公司，又上開○○公司為掩飾其借牌行為，對工程合約之簽訂、發票之開立、工資表之製作、資金流程之記載等借牌所衍生之權利義務關係，自會擬具注意事項交與承造業主及員工作為處理依據，而認定訴願人並無從與之有實際交易之事實，其取得○○公司開立之發票申報扣抵銷項稅額，為虛報進項稅額，乃依法補稅及按訴願人未依規定取得他人憑證總額處百分之五行為罰，於復查決定時依上開財政部函釋意旨，維持原補徵稅額及罰鍰處分，參酌首揭行政法院庭長評事聯席會議決議意旨，尚非無據。

五、惟查本案訴願人有進貨事實既為原處分機關所不否認，且訴願人主張其以禁止背書轉讓之支票及電匯方式支付貨款暨進項稅額予○○公司於○○銀行北高雄分行第 XXXXXXXXXX XXXX 號帳戶內，有支票及跨行匯款回條聯影本等為憑，而訴願人取得憑證之開立發票人（即○○公司）業已依法報繳營業稅，此有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影本附卷可稽。依司法院釋字第三三七號解釋意旨，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？且按開立發票人○○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，原處分機關仍依首揭財政部函釋意旨，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？準此，原處分機關逕對之依營業稅法第五十一條第五款補徵營業稅，即有未洽。爰將原處分關於補徵營業稅部分撤銷。

六、至關於違反稅捐稽徵法第四十四條規定，處以行為罰部分，因訴願人無法證明所取得之發票，確係取自其實際交易對象，是此部分原處分並無不合，應予維持。

七、綜上論結，本件訴願為部分有理由，部分無理由，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 林明山
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 十二 月 二十三 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)