

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

- 一、緣訴願人涉嫌於八十年八月至十月間由○○○（○○行負責人）承攬其所有臺中市西屯區○○區○○路○○號工廠增建建築工程，未依規定取得憑證，卻取得非實際交易對象○○股份有限公司（以下簡稱○○公司）所虛開立之統一發票三紙作為進項憑證，其中發票號碼LU〇五七五九五一〇號及MG〇五七八二六〇三號銷售額合計新臺幣（以下同）一、九一二、八五八元，稅額九五、六四二元，已申報扣抵銷項稅額。另發票號碼MU〇七八三二四五四號銷售額計一、九一二、八五七元，稅額九五、六四三元，並未申報扣抵。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，應補徵營業稅九五、六四二元，並按未依規定取得他人憑證總額三、八二五、七一五元處以百分之五罰鍰計一九一、二八五元。
- 二、訴願人不服，申請復查，未獲變更，提起訴願，經本府以八十五年七月三十日府訴字第八五〇三五四五六號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為適法之處分。」，原處分機關以八十五年十月十九日北市稽法（乙）字第八二〇二一號重為復查決定：「維持原核定及原處分。」訴願人仍表不服，再次提起訴願，本府以八十六年一月二十九日府訴字第八五〇八四七二四號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」，嗣原處分機關再以八十七年七月二十三日北市稽法乙字第八七〇一三三七一〇〇號重為復查決定：「維持原核定補徵稅額及罰鍰處分。」，訴願人猶表不服，於八十七年八月二十一日第三次向本府提起訴願，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第三項規定：「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.....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。.....」

二、本件訴願理由略謂：

- （一）訴願人遲至八十四年偵查案爆發後，方始知悉○○○之犯罪事實，而在八十年夏，訴願人定作增建工程時，何能預先知悉以防範之？在場監工之○○股份有限公司（以下簡稱○○公司）無法分辨○○○究為○○○公司之員工，抑或借○○○公司之牌而承攬之人，何況遠在臺北市之訴願人？尤其訴願人與○○○公司共同發包之工程合約第八條明揭禁止轉包或委任第三人，○○○為本合約之連帶保證人，故彼出現工地，○○○公司人員自然不疑有他，訴願人亦自完工後之八十一年三月起調漲○○○公司之廠房租金，工程合約之權利義務均已畢盡，若非○君經偵查起訴，訴願人至今仍不知○○○係借牌者。
- （二）本件○君縱屬三審定讞有罪，何能據此推論每一家相與簽約之公司或個人均為幫助彼逃漏稅捐之人？
- （三）訴願人所以未赴現場經常監工，係因應承租人○○公司之需求而擴建，雙方自八十年發包增建工程，迄八十一年三月竣工後，每月租金增加八萬元，此一月差八萬元之租金係因訴願人提供予○○公司更寬敞空間而調整，此廠房之建築是否合於使用目的，攸關該公司之利益，故放心由○○公司逕為監督，何來與商場經驗相左可言？
- （四）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罔顧司法院釋字第三三七號解釋，就有進貨事實之營業人不宜逕依營業稅法第五十一條第五款處罰之意旨，此越乎法律明文之函釋，不但背乎母法之規定，顯有命令駕乎法律之違法，該函釋第

四項謂「本函發文日尚未確定之案件，應依本函規定辦理」，係公然挑釁「法不溯既往」之法律原則。

三、本府前揭八十六年一月二十九日府訴字第八五〇八四七二四號訴願決定撤銷理由略為：

「……二、……惟查依票據流通性之原則，記名之支票非不得轉讓，原處分機關雖以〇〇公司負責人〇〇〇經起訴之起訴書及調查筆錄為據，惟該等事實尚未經法院判決確認；再者，〇〇公司並非全以販售發票之公司，則訴願人認定實際承作者非簽約名義人，其論斷之基礎亦有待商榷。三、又依私法自治原則，交易活動中當事人之交易對象為何人，應以當事人之意思為準；亦即，在借貸名義之情形，當事人所認識之交涉對象如係出借名義人，原則上其契約關係即應存在當事人與出借名義人之間，當事人行使權利履行義務之對象為出借名義人，非借用名義人。稅捐稽徵法第四十四條及營業稅法第十九條第一項第一款等規定，固令交易行為人負有自實際交易對象取得憑證之義務，惟就所謂實際交易對象，稅捐機關能否反於當事人意思而自為認定，實有疑義；且依該等規定，能否導出交易行為人負有探知相對人有無借貸名義事實之義務，亦值懷疑。參酌〇〇公司職員〇〇〇八十四年十二月十五日於臺中市稅捐稽徵處所作之談話筆錄中稱：『上揭工程均由〇〇〇代表簽約及負責，簽約時〇君提示〇〇公司之執造（照）影本等，故本公司並不知道他是否就是該營造廠代表人或借牌行為，本公司當然視〇君即代表〇〇公司承攬工程事實。』等語，本件尚難歸責訴願人未善盡注意義務。……」

四、卷查原處分機關於本府前揭訴願決定後，以 訴願人與〇〇公司共同承擔上開工程費用，訴願人負擔百分之六十、〇〇公司負擔百分之四十，付款方式係由訴願人將應分擔款項匯至〇〇公司帳戶，再由〇〇公司申請開立〇〇銀行臺中工業區分行FF〇五三六五七〇、FF〇五三六六三九、FF〇五三六六六六、FF〇五三六七三九、FF〇五八九五三五等五紙支票，支付與〇〇公司。據查上開五紙支票均由〇〇〇兌領（〇君為本案工程合約所載連帶保證人〇〇行之負責人），有〇〇信用合作社八十四年十一月八日中市三信總字第一二六〇號函、〇〇信用合作社八十四年十一月九日中市二信總字第六〇九號函、〇〇信用合作社八十四年十一月十四日中市二信總字第六二五號函可稽。訴願人與〇〇公司之工程係發包予本案工程合約所載連帶保證人〇〇行之負責人〇〇〇，案關廠房工程均由〇〇〇出面簽約承攬並領取工程款、並負責現場監工，有〇〇公司職員〇〇〇八十四年十二月十五日於臺中市稅捐稽徵處所作之談話筆錄可稽，又訴願人主張工程之進行自始並未蒞場監督，係由〇〇公司負責乙節，經查本案系爭工程金額高達數百萬元，且訴願人負擔系爭工程費用百分之六十，惟將所有工程相關事宜之監督指揮全權交由〇〇公司負責，顯與商場經驗相左，益證訴願人未善盡應注意之責，難謂其無過失。 〇〇公司負責人〇〇〇涉嫌違反稅捐稽徵法案件，業經臺灣臺中地方法院八十七年七月七日八十四年度訴字第一七九七號刑事判決處有期徒刑五年在案，又依〇〇

○八十四年六月七日於臺中地方法院檢察署所作的調查筆錄記載：「……經我覆核結果本公司未實際承作之公司計有……○○股份有限公司，……○○公司等十六家。」，是訴願人與○○公司並無實際交易事實，足堪認定。另有關○○○未辦營業登記擅自承攬訴願人及○○公司系爭工程，違反營業稅法案，業經臺中市稅捐稽徵處補稅裁罰在案。爰認訴願人實際交易對象並非○○公司；訴願人取得非實際交易對象之發票，難謂無過失。原處分機關乃據以補稅裁罰。

- 五、惟按原處分機關係依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意旨予以補稅裁處行為罰而未處漏稅罰，即認該筆稅款已依法報繳，則本案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。其認事用法似有矛盾之處。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。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、至關於按稅捐稽徵法第四十四條規定處以行為罰部分，原處分機關認定訴願人未依法取得憑證之事實已如前述，而○○公司負責人○○○涉嫌違反稅捐稽徵法案件業經臺灣臺中地方法院八十七年七月七日八十四年度訴字第一七九七號刑事判決處有期徒刑五年在案，訴願人復未能舉出具體實證證明所取得之發票確係取自實際交易對象，是此部分復查決定予以維持，並無不合。
- 八、綜上所述，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 張明珠

委員 黃茂榮
委員 楊松齡
委員 薛明玲
委員 王惠光
委員 陳 敏
委員 曾巨威
委員 黃旭田
委員 劉興源
委員 曾忠己

中 華 民 國 八 十 八 年 一 月 二 十 日

市長 馬英九

訴願審議委員會主任委員 張明珠 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)