

訴願人 ○○有限公司臺灣分公司

代表人 ○○○

原處分機關 臺北市稅捐稽徵處

右訴願人因違反稅捐稽徵法事件，不服原處分機關八十七年五月二十七日北市稽法乙字第八七一二一四三一〇〇號復查決定，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

一、緣案外人○○股份有限公司（以下簡稱○○公司）涉嫌違章漏稅，經法務部調查局花蓮縣調查站於八十五年十一月二十六日在訴願人及○○公司之營業地址等地查獲違章證物乙批，經啟封認證後（計編為一一二冊），移由原處分機關會同財政部臺北市國稅局審理，嗣經原處分機關查得訴願人八十三年度之在建工程明細帳載明其在建工程外包金額計新臺幣（以下同）八〇七、〇七八、二八一元（不含稅），當年度申報之進項憑證金額僅四八九、九五二、六〇八元（不含稅），其差額計三一七、一二五、六七三元（不含稅），未依規定取得進項憑證，乃依稅捐稽徵法第四十四條規定，審理核定應處罰鍰計一五、八五六、二八三元。

二、訴願人不服，申請復查，案經原處分機關以八十七年五月二十七日北市稽法乙字第八七一二一四三一〇〇號復查決定：「復查駁回。」上開決定書於八十七年六月九日送達，訴願人仍不服，於八十七年七月三日向本府提起訴願，八十七年八月四日補具訴願理由，十二月三十一日補充訴願理由，並據原處分機關檢卷答辯到府。

理由

一、按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。」

二、本件訴願及補充理由略謂：

(一)原處分及原決定機關不諳營建業之成本會計處理原則，草率認定違章事實：1.本案原處分機關逕自主張之違章金額高達三一七、一二五、六七三元之來源，係草草將訴願人八十三年在建工程明細帳「在建工程外包」科目之借方餘額八〇七、〇七八、二八一元減去當年度「營業人銷售額與稅額申報書（四〇一表）」所申報六期之進項金額合計數四

八九、九五二、六〇八元後得之，未經查明即將該三億餘元之差異數認定為「未取得憑證」，進而認定違章事實。2. 訴願人曾於復查理由書詳盡說明營造工程業之會計處理原則係依完工百分比法及工程估驗進度核算工程款並依一般公認會計原則之權責發生制處理帳務，未料復查單位亦未具營造工程業慣用之會計帳務流程與知識。3. 依復查決定書理由三所述：「....申請人雖主張其工程款項均係依照權責發生制及完工百分比法計算，及承包廠商係於次一年度開立統一發票請款等節，惟查申請人迄未提供具體事證以實其說，....」，非為事實，查訴願人非但於復查理由將系爭之內容作詳盡說明，並具體提供相關之前一年度及次一年度進項憑證。復查決定機關從未要求原處分機關或訴願人提示其所謂之「具體事實」，卻逕以「未提供具體事證以實其說」之理由駁回復查之請，嚴重影響訴願人之權益。4. 以常理判斷，任何營利事業豈有放棄取得高達三億餘元之進項成本憑證，如此非但失去抵沖營業稅進項稅額之權利，又須承擔稅率百分之二十五，即高達近八千萬元營利事業所得稅之道理，足見本案違章認定理由之草率。

(二) 訴願人各年度之帳簿憑證均依法完整備具，各工程成本科目均依實際憑證翔實登載，工程進度及工程款項均係依照權責發生制及完工百分比法計算。

將八十三年度在建工程外包科目帳載借方餘額與同年度營業稅四〇一表申報書進項憑證合計數之差額調節說明如后：

1. 傳票號碼 日 期 金 額

12162	83.12.31	\$ 1,231,543 (83.12.31 轉帳傳票及 84.1.17 進項統一發票)
12163		606,781 (83.12.31 轉帳傳票及 84.1.17 進項統一發票)
12164		17,447,314 (83.12.31 轉帳傳票及 84.1.17 進項統一發票)
12165		11,190,552 (83.12.31 轉帳傳票及 84.1.17 進項統一發票)
12171		1,904,762 (83.12.31 轉帳傳票及 84.2.8 進項統一發票)
12172		952,381 (83.12.31 轉帳傳票及 84.2.8 進項統一發票)
82173		50,476,190 (83.12.31 轉帳傳票及 84.2.8 進項統一發票)
合 計		\$83,809,523

說明：上列合計數八三、八〇九、五二三元係訴願人依權責發生制認列歸屬八十三年十一月及十二月之工程款應列計於「在建外包」科目之借方部分，而承包廠商於八十四年元月份及二月份開立統一發票請款後，訴願人將之申報於八十四年度營業稅之進項憑證總數內。

八十二年預付

2. 傳票號碼 日 期 承包廠商工程款 金 額

12174	83.12.31	○○公司	\$51,092,052 (83.12.31 轉帳傳票及 82.1.12 進項統一發票)
-------	----------	------	--

○○有限公司 \$1,644,237 (83.12.31 轉帳傳票及 82.1.12
進項統一發票)

(以下簡稱○○公司)

○○有限公司 \$1,822,359 (83.12.31 轉帳傳票及 82.1.12
進項統一發票)

(以下簡稱○○公司)

○○股份有限公司 \$52,539,408 (83.12.31 轉帳傳票及 82.1.12
進項統一發票)

(以下簡稱○○公司)

合計 \$107,098,056

說明：依工程合約所載，訴願人應依承包廠商開立之統一發票支付下列預付工程款，承包工程開始後，再依承包廠商各期所提送之估驗計價金額，分期扣還預付款。上列交易事項係由於各承包廠商於八十二年元月份開立發票請領「預付工程款」，因而該等進項憑證係列報於八十二年度之營業稅四〇一表申報書。訴願人於八十三年十二月三十一日依實際工程完工比例分別轉列為「在建外包」科目。倘預付工程款超過實際轉列為「在建外包」者，則為工程進度未達成其預估之部分。就八十二年元月間應預付承包廠商之工程款，及已取具其所開立之銷售統一發票合法憑證申報於當期營業稅進項憑證，分列如下：

預付承包廠商工程款	發票金額
○○公司	\$ 431,904,762 元
○○公司	\$ 47,619,047 元
○○公司	\$ 17,142,857 元
○○公司	\$ 46,190,476 元

訴願人針對上述四家承包廠商所編製之在建工程總表就八十三年度預付款之沖轉金額計算如下：

1. 有關預付○○公司工程款五一、〇九二、〇五二元部分：參照○○公司在建工程總表所列，依合約所載訴願人應依承包廠商各期提送之估驗計價金額扣還百分之二十預付款，其計算明細如下：

81 至 83 年度估驗金額 \$770,236,938 元 × 合約規定扣列比率 20%

=81 至 83 年應沖轉之預付款 \$154,047,388 元

\$154,047,388 元 - 81 及 82 年已沖轉之預付款 \$102,955,336 元
= 83 年沖轉之預付款 \$51,092,052 元，與帳載相符。

2. 有關預付○○公司工程款一、六四四、二三七元部分：參照○○公司之在建工程總表所列，依合約所載訴願人應依承包廠商各期提送之估驗計價金額扣還百分之十預付款，其計算明細如下：

82 至 83 年度估驗金額 \$21,740,145 元 × 合約規定扣列比率 10%
= 82 至 83 年應沖轉之預付款 \$2,174,015 元
\$2,174,015 元 - 82 年已沖轉之預付款 \$529,778 元
= 83 年沖轉之預付款 \$1,644,237 元，與帳載相符。

3. 有關預付○○公司工程款一、八二二、三五九元部分：參照○○公司之在建工程總表所列，依合約所載訴願人應依承包廠商各期提送之估驗計價金額扣還百分之二十五預付款，其計算明細如下：

82 至 83 年度估驗金額 \$18,396,712 元 × 合約規定扣列比率 25%
= 82 至 83 年應沖轉之預付款 \$4,599,178 元
\$4,599,178 元 - 82 年已沖轉之預付款 \$2,776,819 元
= 83 年沖轉之預付款 \$1,822,359 元，與帳載相符。

4. 有關預付○○公司工程款五二、五三九、四〇八元部分：參照○○公司之在建工程總表所列，該公司於八十一年及八十二年分別向訴願人申請工程預付款 \$46,190,476 元及 \$6,348,932 元，而八十三年之估驗金額 \$77,493,510 元減開立發票數 \$4,516,518 元及 \$222,711 元減保留款 \$3,789,594 元再減除暫估工程款 \$16,425,279 元，餘額部份沖轉已實現之預收款 \$52,539,408 元，與帳載相符。

傳票號碼	日 期	承包廠商	工程保留款	金 領
12175	83.12.31	○○公司		\$15,355,001 (83.12.31 傳票)
		○○營造工程股		\$12,458,949 (83.12.31 傳票)
		份有限公司		
		(以下簡稱○○公司)		
		○○公司		\$877,939 (83.12.31 傳票)
		○○公司		\$422,376 (83.12.31 傳票)
12176	83.12.31	○○公司		\$ 3,558,615 (83.12.31 傳票)
		合計		\$32,672,880

說明：依工程合約之規定，訴願人得於每次給付完成工程經估驗認可數量百分之九十五，其餘百分之五為工程完工保留款，須待工程全部完工後，再由承包廠商開立銷售統一發票向訴願人請領退還。上列合計數三二、六七二、八八〇元係於八十三年度初步驗收完畢之工程，依工程合約須辦理之保留款，待全部工程項目完工且經業主驗收無誤後，方由承包廠商開立統一發票將保留款領回，依一般公認會計原則之權責發生制計，訴願人之會計帳務仍應列計於「在建外包」科目。

檢附針對上述五家承包廠商所編製之在建工程總表，就八十三年度保留款金額計算明細分述如下：

(1) 參照○○公司之在建工程總表所列，其計算方式如下：

81 至 83 年度估驗金額\$770,236,938 元×合約規定保留款比率 5%
=81 至 83 年應付保留款\$38,511,847 元
\$38,511,847 元—82 年已提列之保留款\$23,156,846 元
=83 年保留款\$15,355,001 元，與帳載相符。

(2) 參照臺○○公司之在建工程總表所列，其計算方式如下：

82 至 83 年度估驗金額\$338,444,316 元×合約規定保留款比率 5%
=82 至 83 年應付保留款\$16,922,216 元
\$16,922,216 元—82 年已提列之保留款\$4,463,267 元
=83 年保留款\$12,458,949 元，與帳載相符。

(3) 參照○○公司之在建工程總表所列，其計算方式如下：

82 至 83 年度估驗金額\$21,740,145 元×合約規定保留款比率 5%
=82 至 83 年應付保留款\$1,087,007 元
\$1,087,007 元—82 年已提列之保留款\$209,068 元
=83 年保留款\$877,939 元，與帳載相符。

(4) 參照○○公司之在建工程總表所列，其計算方式如下：

82 至 83 年度估驗金額\$18,396,712 元×合約規定保留款比率 5%
=82 至 83 年應付保留款\$919,836 元
\$919,836 元—82 年已認列之保留款\$497,460 元
=83 年保留款\$422,376 元，與帳載相符。

(5) 參照○○公司之在建工程總表所列，其計算方式如下：

81 至 83 年度估驗金額 \$168,183,099 元 × 合約規定保留款比率 5%
 =81 至 83 年應認列之保留款 \$8,409,155 元
 \$8,409,155 元 - 81 至 82 年已認列之保留款 \$711,522 元及 \$3,685,328 元
 =83 年保留款 \$4,012,305 元
 \$4,012,305 元 - 原開立發票數 \$222,711 元 - 應付工程款轉列 \$230,979 元 = \$3,588,615 元，與帳載相符。

4. 傳票號碼	日 期	承包廠商	金 頭
12179	83.12.31	○○公司	\$16,956,258 (83.12.31 傳票)
12180	83.12.31	○○公司	\$ 1,585,044 (83.12.31 傳票)
		○○公司	\$ 81,497,947 (83.12.31 傳票)
		合 計	\$100,039,249

說明：上列合計數一〇〇、〇三九、二四九元係由於訴願人於八十三年底依權責發生制預估當年度各承包廠商之工程款並於帳載列記「暫估應付機料款」科目。次年起至八十六年止各承包廠商應陸續依完工進度開具統一發票向訴願人請款，依訴願人八十六年十二月三十一日「暫估應付機料款」之科目餘額所載，迄八十六年四月十日餘額均已沖轉完畢。檢附暫估機料款沖轉明細，並依序說明如下：

- (1) 八十三年十二月底估列○○公司、○○公司及○○公司當年度之在建外包及暫估應付機料款分別為 \$16,956,258 元、\$1,585,044 元及 \$81,497,947 元。
- (2) 八十四年三月底會計師查帳後，重分類○○公司及○○公司自應付工程款至暫估應付機料款科目，金額為 \$1,507,938 元及 \$25,125,296 元。
- (3) 八十四年三月底會計師查帳後，依權責制補提列針對○○公司之暫估應付機料款 \$178,122 元。
- (4) 八十四年三月底會計師查帳後，調整○○公司與○○公司之暫估應付機料款相互誤植之金額 \$300,000 元。
- (5) 八十四年三月底會計師查帳後，重分類漢陸公司暫估應付機料款及應付保留款部分金額 \$230,979 元。
- (6) 八十四年七月十四日完成暫估應付機料款之沖轉，因已接獲○○公司所開立之銷售統一發票，金額 \$10,531,167 元。
- (7) 八十四年一月十九日沖轉暫估應付機料款轉列應付工程款後轉列銀行存款，金額 \$17,447,314 元。
- (8) 八十五年四月二十五日會計師查帳後，調整應付保留款至暫估應付機料款，金額 \$379,437 元。

- (9) 八十五年四月二十五日會計師查帳後，調整○○公司、○○公司及○○公司陸續所開立之銷售統一發票金額 \$13,015,298 元、\$3,271,104 元及 \$65,267,823 元，應沖轉暫估應付機料款而重複過入在建外包之金額。
- (10) 八十六年四月十日會計師查帳後，調整○○公司及○○公司陸續所開立之銷售統一發票金額 \$3,789,418 元及 \$13,676,939 元，應沖轉暫估應付機料款而重複過入在建外包之金額。

(三) 結論：

1. 將上列八十三年十二月三十一日依權責發生制估列之十二張傳票金額加總後總數為三二三、六一九、七〇八元減除「在建費用」及「管理費用」科目中已申報營業稅扣抵數六、四九四、〇三五元，合計三一七、一二五、六七三元與原處分機關所主張系爭未依規定取得進項憑證金額完全相符。
2. 綜合前述說明及檢附之相關憑證，足證原處分及原決定機關係未完全瞭解「在建工程外包」帳載數餘額與營業稅申報書進項稅額間產生之差異係基於會計權責發生制下，應收及應付款項之估列時點與成本憑證取得時點之落差所造成，應屬於正常現象。

三、本件原處分機關認定訴願人之違章事實，係依獲案憑證編號第 00418 冊；訴願人則主張其工程款項係依照權責發生制及完工百分比法計算，及承包廠商係開立八十四年元月份及二月份之統一發票請款，而原處分機關復查決定則以訴願人迄未提供具體事證以實其說駁回其復查申請。本件訴願及補充理由復就其在建工程明細帳與當年度申報之進項憑證金額不符之緣由提出說明，經本府訴願審議委員會以八十八年一月五日北市訴丑字第八七二〇四六一二四〇號函請原處分機關補充答辯，然原處分機關八十八年一月二十二日北市稽法乙字第八八一〇〇三九九〇〇號補充答辯，仍執訴願人未提供具體事證以實其說之詞。按行政法院三十九年度判字第二號判例：「……行政官署對於人民有所處罰，必須確實證明其違法之事實。倘不能確實證明違法事實之存在，其處罰即不能認為合法。」，是姑不論本件訴願人所稱是否真實，原處分機關仍應為必要之查證或敘明不採之理由，其未就訴願人之說明及舉證予以查明論駁，難謂已盡調查之能事，所為之處分即嫌率斷。為維護訴願人權益及處分之正確，參照前揭判例意旨，爰將原處分撤銷，由原處分機關查明後另為處分。

四、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

中 華 民 國 八十八 年 二 月 二十三 日

市長 馬英九
訴願審議委員會主任委員 張明珠 決行