

訴願人 ○○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，不服原處分機關八十七年十二月十八日北市稽法乙字第8717049300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

緣訴願人涉嫌於八十一年間推出「○○」工地，與地主○○○○等人合建分屋，而於八十三年土地移轉所有權時，按當年度土地公告現值開立統一發票乙紙，金額計新臺幣（以下同）五七、五四三、九四一元（不含稅），稅額二、八七七、一九七元交予地主，案經檢舉逃漏稅由原處分機關查獲，依法審理核定訴願人合建分屋之銷售額應為九六、四〇三、五〇五元（不含稅），稅額四、八二〇、一七五元，應補徵營業稅一、九四二、九七八元。訴願人不服，申請復查，未獲變更，提起訴願，經本府以八十七年十月十七日府訴字第8707145401號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」嗣經原處分機關以八十七年十二月十八日北市稽法乙字第8717049300號重為復查決定：「維持原核定補徵稅額。」，上開決定書於八十七年十二月二十二日送達，訴願人仍表不服，於八十八年一月十四日第二次向本府提起訴願，並據原處分機關檢卷答辯到府。

理 由

一、按訴願法第二十四條規定：「訴願之決定確定後，就其事件，有拘束各關係機關之效力。」

司法院釋字第三六八號解釋：「行政訴訟法第四條『行政法院之判決，就其事件有拘束各關係機關之效力』，乃本於憲法保障人民得依法定程序，對其爭議之權利義務關係，請求法院予以終局解決之規定。故行政法院所為撤銷原決定及原處分之判決，如係指摘事件之事實尚欠明瞭，應由被告機關調查事證另為處分時，該機關即應依判決意旨或本於職權調查事證。倘依重為調查結果認定之事實，認前處分適用法規並無錯誤，雖得維持已撤銷之前處分見解；若行政法院所為撤銷原決定及原處分之判決，係指摘其適用法律之見解有違誤時，該管機關即應受行政法院判決之拘束。……」

營業稅法第十七條規定：「營業人以較時價顯著偏低之價格銷售貨物或勞務而無正當理由者，主管稽徵機關得依時價認定其銷售額。」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……五、漏開統一發票或於統一發票上短開銷售額者。」

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。」

稅捐稽徵法第一條之一前段規定：「財政部依本法或稅法所發布之解釋函令，對於據以申請之案件發生效力。」

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（所有人如為個人者，可開立收據）免徵營業稅，房屋價款之發票，應外加5%營業稅，向買受人（土地所有人）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：「說明：二、地主與建方合建分屋，除地主自始至終均未曾列名為起造人，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。……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：如原處分機關認訴願人不是依照統一發票使用辦法第十二條規定於八十三年開立發票，是否表示訴願人開立發票是違法行為，而應在八十四年依財政部函釋開立發票才對嗎？復查決定書提到訴願人書立聲明書同意調整本件房地互易之交換金額為一〇一、二二三、六八〇元乙節，查本案係法理之爭，因此合法的就是合法，絕不會因訴願人書立聲明書而改變。再就財政部八十四年五月二十四日臺財稅第八四一六二

四二八九號函釋之意旨觀察，該函係在房地交換時點不一致時才適用，其說明二係就換出時點不明確者一律以房屋移轉登記日或房屋使用執照核發日為房屋換出日。而訴願人既以統一發票使用辦法第十二條所認定之時點作為換出點，即無所謂交換時點不一致之情況。如果建物換出時點一律以過戶或房屋使用執照日為基點，那麼上開函釋應改為合建分屋一律適用，但上開函釋並不是合建分屋一律適用，而是房地交換時點不一致時適用。故合建分屋必然有交換時點一致的情形，這情形即指訴願人之情形，即換出時已依統一發票使用辦法第十二條開立發票。請撤銷原處分。

三、本件前經本府以八十七年十月十七日府訴字第八七〇七一四五四〇一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」理由載明：「……四、按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、營業稅法第十七條及同法施行細則第十八條、第二十五條規定，訴願人與地主合建分屋對開發票之銷售額，以較時價顯著偏低之價格而無正當理由者，主管稽徵機關得依『時價』認定其銷售額，而所謂『時價』，係指當地同時期銷售該項貨物或勞務之市場價格，惟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（所有人如為個人者，可開立收據）免徵營業稅，房屋價款之發票，應外加5%營業稅，向買受人（土地所有人）收取。查本件原處分機關雖未查得時價，惟查獲訴願人所取得百分之五十建物部分，業於八〇、八一、八二年間分批預售，銷售總額計一二六、五二九、六〇〇元，金額遠高於訴願人與地主對開發票之交換金額，是以本件原處分機關雖無法查得於房屋換出日時之『當地同時期市場銷售價格』，惟因訴願人以房屋換入土地之交換價值有偏低之嫌，乃依前揭規定及財政部函釋，據以對訴願人補徵營業稅，尚非無據。五、惟按債之關係，有債之成立時與債之清償期之分，以契約而言，契約內容於契約成立時即已確定，當事人不得變更契約之內容，苟當事人變更契約內容，即已非原契約而成為新的契約。準此，課徵營業稅之發生時點，亦於契約成立時發生，因課徵營業稅所憑之銷售額大小，於契約成立時即已確定而不得再為變更，至嗣後開立發票之時點，只類似於債之清償期而已。查本件互易契約依民法第三百九十八條準用第三百四十五條第二項規定，當事人就標的物及其價金互相同意時，買賣契約即為成立，是關於合建分屋類型，地主與建商之間訂定房地互易契約，就互易之標的物及其價值已互相同意時，互易契約即為成立，據此課徵營業稅基礎之銷售額，即所謂『時價』，似應指此一時點之當地同時期銷售該項貨物或勞務之市場價格而言，至地主與建商之間對開憑證之行為，僅類似於債之清償期而已，要與課徵營業稅之時點無關。從而前揭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：『地主與建方合建分屋，除地主自始至終均未曾列名為起造人，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……』之見解，依前揭說明似容有探討之餘地。次按一般人民之交易習慣，當事人對交易物價值之認識，尤其是判斷不動產之真正價值時，通常即內含應繳納之稅捐在內，是前揭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，認為房屋價款之發票應外加5%營業稅，是否以內含5%營業稅較為妥適？又本件訴願人於八十三年申報營業稅時，前揭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尚未作成，從而原處分機關據以補徵營業稅，亦有不合。綜上說明，爰將原處分撤銷，由原處分機關參酌前揭說明詳研後另為處分。」

四、嗣經原處分機關重為復查決定，理由載明：「……三……於房屋換出日時『當地同時期市場銷售價格』雖無法明確查得，惟因預售總金額遠高於申請人（訴願人）與地主對開發票之交換金額，是依申請人（訴願人）預售之房屋總金額可認定申請人（訴願人）以房屋換入土地之交換價值有偏低之嫌，且經申請人（訴願人）於八十五年十一月八日書立聲明書同意調整本件房地互易之交換金額為一〇一、二二三、六八〇元（含稅），其差額為四〇、八〇二、五四二元。四、至訴願決定撤銷理由所指各節，經查營業稅法第三十五條及統一發票使用辦法第十二條規定，業已明確規範營業人依規定開立統一發票之時點，即為課徵營業稅之時點，又依同法施行細則第十八條規定，營業人以貨物與他人交換貨物，其銷售額應以換出或換入貨物之時價，從高認定。至換出時點之認定，並經財政部以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明定。是以，有關建設公司與地主合建分屋，其憑證之開立時點及銷售額之計算，自應依上開規定辦理。次查營業稅法第十六條第一項規定指明『銷售額』，為營業人銷售貨物或勞務所收取之全部代價，但本次銷售之營業稅額不在其內。又同法第十四條第二項規定，『銷項稅額』，乃指營業人銷售貨物時，依規定應『收取』之營業稅額。及前揭同法施行細則第十八條規定，營業人以貨物交換貨物，其『銷售額』應以換出或換入貨物之時價，從高認定。準此，合建分屋互易之房屋及土地之『銷售額』應屬相等。是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規定，並無不妥。又查財政部上開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，旨在闡明營業稅法第三十二條第一項、同法施行細則第十八條及統一發票使用辦法第十二條等規定。從而，原核定補徵稅額，揆諸首揭法條及財政部函釋規定，應無不合，應予維持。……」

五、查本件原處分機關以營業稅法第三十五條、同法施行細則第十八條及統一發票使用辦法第十二條規定，已明確規範營業人依規定開立統一發票之時點，即為課徵營業稅之時點，且營業人以貨物與他人交換貨物，其銷售額應以換出或換入貨物之時價從高認定；至換出時點之認定，業經財政部以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所明定及上開財政部七十五年三月一日臺財稅第七五五〇一二二號、八十四年五月二十四日臺財稅第八四一六二四二八九號等函釋並無不妥為據，乃維持原核定補徵稅額

之處分。惟查本件原處分機關仍未斟酌前開本府訴願決定撤銷意旨，有關「按債之關係，有債之成立時與債之清償期之分，以契約而言，契約內容於契約成立時即已確定，當事人不得變更契約之內容，苟當事人變更契約內容，即已非原契約而成為新的契約。準此，課徵營業稅之發生時點，亦於契約成立時發生，因課徵營業稅所憑之銷售額大小，於契約成立時即已確定而不得再為變更，至嗣後開立發票之時點，只類似於債之清償期而已。查本件互易契約依民法第三百九十八條準用第三百四十五條第二項規定，當事人就標的物及其價金互相同意時，買賣契約即為成立，是關於合建分屋類型，地主與建商之間訂定房地互易契約，就互易之標的物及其價值已互相同意時，互易契約即為成立，據此課徵營業稅基礎之銷售額，即所謂『時價』，似應指此一時點之當地同時期銷售該項貨物或勞務之市場價格而言，至地主與建商之間對開憑證之行為，僅類似於債之清償期而已，要與課徵營業稅之時點無關。從而前揭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：『地主與建方合建分屋，除地主自始至終均未曾列名為起造人，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……』之見解，依前揭說明似容有探討之餘地。次按一般人民之交易習慣，當事人對交易物價值之認識，尤其是判斷不動產之真正價值時，通常即內含應繳納之稅捐在內，是前揭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，認為房屋價款之發票應外加5%營業稅，是否以內含5%營業稅較為妥適？又本件訴願人於八十三年申報營業稅時，前揭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尚未作成，從而原處分機關據以補徵營業稅，亦有不合。」之法律見解，並查明地主與訴願人間訂定房地互易契約時之「時價」或當時之房屋評定價值或土地公告現值，藉以認定本件訴願人之銷售額，揆之前揭規定及解釋意旨自有未合，原處分無以維持。爰將原處分撤銷，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

中 華 民 國 八 十 八 年 四 月 十 五 日

市 長 馬 英 九

訴願審議委員會主任委員 張 明 珠 決 行