

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，不服原處分機關八十七年十二月三日北市稽法乙字第8702327000號復查決定，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、緣訴願人於八十二年八月至八十三年八月間，委由他人興建房屋，金額計新台幣（以下同）一二、九〇二、六九九元（不含稅），未依規定取得進項憑證，而以非交易對象○○股份有限公司（以下簡稱○○公司）所開立之統一發票十二紙，作為進項憑證申報扣抵銷項稅額。案經原處分機關依台中市稅捐稽徵處函送資料查獲，依法審理核定訴願人虛報進項稅額，應補徵營業稅六四五、一三四元，並按未依規定取得他人憑證總額處百分之五罰鍰計六四五、一三四元。

二、訴願人不服，申請復查，未獲變更，提起訴願，經本府以八十六年一月十三日府訴字第860008530一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」其理由略以：「……三、惟按購進貨物或勞務而未依規定取得憑證之進項稅額，不得扣抵銷項稅額，因為營業稅法第十九條第一項第一款所明定，但對已善盡注意義務，而仍不知訂約之對象非其實際之交易對象，並已依規定支付營業稅之納稅義務人，倘一概按上開規定補徵營業稅，顯屬過苛。本件如據訴願人主張，縱○○公司確未親自施工而轉包他人承作乙節屬實，卻對無故意、過失之訴願人補稅、處行為罰，則與上述意旨即有未合。且訴願人應如何認定實際承作者非簽約名義人？依卷附訴願人公司會計○○○於八十四年八月十六日在原處分機關稽核科所作之談話筆錄所載，仍稱該公司實際交易對象為○○公司，並由訴願人公司負責人○○○與○○公司負責人○○○簽約；原處分機關稽核報告三、查核經過記載：『依案關工程合約書所附營繕工程驗收證明書記載，……上開十紙支票均存入○○公司在合庫○○支庫……並與其他交易混雜，致無法合理判斷案關實際領款人，但依據○○公司提供之相關資料，足可證明該公司確有委託興建房屋之事實。』則原處分機關既未查明實際交易對象為誰，復無證據認定實際承作之營造商並非簽約名義人○○公司，又無法對訴願人所舉證據提出反證駁斥，則實際交易對象為誰，尚非毫無究明之餘地。四、復按人民違反法律上之義務而應受行政罰之行為，法律無

特別規定時，雖不以出於故意為必要，仍須以過失為其責任條件，司法院大法官會議釋字第二七五號著有解釋。原處分機關僅憑檢察官起訴書所載，遽認訴願人係取得非實際交易對象給與之憑證，遽予處罰，尚嫌速斷。原處分應予撤銷，由原處分機關另為處分。
.....」

三、經原處分機關以八十六年九月十九日北市稽法乙字第二七一〇三號重為復查決定：「維持原核定補徵稅額及罰鍰處分。」訴願人不服，第二次提起訴願，經本府以八十七年三月十一日府訴字第八七〇一七九五六〇一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」其理由略以：「.....四、惟本府訴願審議委員會向臺灣臺中地方法院及檢察署查詢上述八十四年度偵字第八九二二號起訴乙案審理結果，據臺灣臺中地方法院八十七年一月十六日中院敬刑地 訴一七九七字第三七九五號函復，該案尚未審結。則原處分機關據以認定○○公司並非訴願人之實際交易對象事實基礎之相關事證，是否均無爭議，尚無定論。又本件在訴願人業經提出雙方約定承作工程之合約書，並經原處分機關審認確有興建工程之事實及訴願人確能證明有支付內含稅款之工程款（據訴願人稱，其中百分之六十一以禁止背書轉讓支票支付；百分之三十九應是付現）情形下，原處分機關既未能證明上開支付款項有如何不實、回流或其實際交易對象另有其人等情事，就民事法律締結契約自由原則而論，依卷附資料顯示，本件形式上似難遽予斷定純屬『為迎合違章行為之刻意安排』，或進而逕謂訴願人確係故意取得非實際交易對象開立之統一發票；本件相關事證非無矛盾。揆諸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。』之意旨，爰將原處分撤銷，由原處分機關查明後另為處分。
.....」

四、嗣經原處分機關以八十七年十二月三日北市稽法乙字第八七〇二三二七〇〇號復查決定：「維持原核定補徵稅額及罰鍰處分。」上開決定書於八十七年十二月三日送達，訴願人仍表不服，於八十七年十二月二十九日第三次向本府提起訴願，八十八年一月十四日補具理由書，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。」

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台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台財稅第八四一六二四九四七號函釋：「關於『○○專案』、『○○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台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)訴願人委託○○公司興建房屋並給付價款之事實，為原處分機關所不爭，○○公司開立發票交付訴願人，該公司已依法申報並繳納銷項稅額，訴願人持進項稅額發票據以扣抵銷項稅額，與營業稅法第十五條及第十九條規定並無不符，亦無虛報進項稅額及逃漏稅款之情事。

(二)按「行政官署對於人民有處罰，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。」為行政法院三十九年度判字第二號判例所明示，可資援引適用。訴願人委託○○公司興建房屋，支付價款，並取得其開立之發票，於法並無不合，此項事實亦為原處分機關所不否認。原處分機關在無積極證據足以證明訴願人有虛報進項稅額逃漏營業稅，以及未依法取得進項憑證之情況下，遽予追繳訴願人進項稅額，並按稅捐稽徵法第四十四條規定處以罰鍰，顯然有違營業稅法第十五條、第十九條、司法院釋字第三三七號解釋及行政法院三十九年度判字第二號判例，其處分自有違

誤。

三、卷查本件訴願人之違章事實，有八十四年五月十日列印產出○○公司之專案申請調檔統一發票查核清單、○○公司負責人○○○調查筆錄及台灣台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書附卷可稽。上開判決書載明：「....○○○與○○○分別係○○股份有限公司（以下簡稱○○公司....）及○○股份有限公司（以下簡稱○○公司....）負責人....其二人自八十一年初起，至八十四年三月間止，與附表一 | 八所示之個人或各公司行號之負責人.....（訴願人公司列於附表二），互為犯意聯絡，並基於概括之犯意，由○○○、○○○，出借○○公司、○○公司營造牌照予附表一 | 八所示之個人或公司行號，並向借牌者收取工程款中約定比率之營利事業所得稅與蓋牌佣金.....工程進行期間，附表一 | 八所示個人、公司行號之負責人，與○○○、○○○互為犯意之聯絡，並基於概括之犯意，由○○○交代知情而與○○○有犯意聯絡之會計○○○.....，以○○公司、○○公司之名義，連續多次，在統一發票....上，虛偽記載已收取附表一 | 八所示個人或公司行號，關於某工地『工程款』或『工程工資』若干，實則於送該等統一發票給附表一 | 八所示個人或公司行號時，只收取約定比率之『營利事業所得稅』或『包工包料款』、『包工不包料款』等之蓋牌服務費..」基上所述，○○公司為借牌抽取佣金牟利公司，並無實際交易事實，是原處分機關認定○○公司非訴願人之實際交易對象，自非無據。

四、惟查本案原處分機關既認訴願人有進貨事實，且開立發票之○○公司已依法報繳營業稅（見原處分機關稽核報告及桃園縣稅捐稽徵處八十四年七月二十八日桃稅工字第8410一八五七號函），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，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；況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。是以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。

五、至關於違反稅捐稽徵法第四十四條規定，處以行為罰部分，因訴願人未向其實際交易對象取得發票，是此部分原處分並無不合，應予維持。

六、據上論結，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

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)