臺北市政府 88.04.28. 府訴字第八八００四六二五０一號訴願決定書

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十一日北市稽法乙字第八七一四四六二二００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

緣訴願人於七十九年間標得本府養護工程處（以下簡稱養工處）「內湖 x－xx 號道路第二期新築工程」，嗣於八十年間將工程轉包予○○股份有限公司（以下簡稱○○公司，原名為○○有限公司），金額計新臺幣（以下同）三八、三三三、七九五元（不含稅），其中二三、九九三、五四三元（不含稅）係取得○○公司交付之非實際交易對象○○有限公司等（以下簡稱○○公司等）開立之發票作為進項憑證，並持以申報扣抵銷項稅額一、一九九、六七七元。另一四、三四０、二五二元（不含稅）係未依規定取得進貨憑證，案經財政部臺北市國稅局查獲後，函移原處分機關依法審理核定訴願人虛報進項稅額二三、九九三、五四三元及進貨未依法取得他人憑證總額一四、三四０、二五二元，應補徵營業稅計一、一九九、六七七元，並按所漏稅額處三倍罰鍰計三、五九九、０００元（計至百元止），及按未依法取得他人憑證總額處百分之五罰鍰計七一七、０一二元，應處罰鍰共計四、三一六、０一二元。訴願人不服，申請復查，未獲變更，提起訴願。經本府以八十七年七月十日府訴字第八七０一０三七四０一號訴願決定：「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十一日北市稽法乙字第八七一四四六二二００號重為復查決定：「維持原核定補徵稅額及罰鍰處分。」訴願人仍表不服，於八十八年一月八日復向本府提起訴願，八十八年二月九日補充訴願理由，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。.....」

營業稅法第十五條規定：「營業人當期銷項稅項，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）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。」

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臺財稅第八三一六０一三七一號函釋：「..說明二、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、本件訴願及補充理由略以：

(一)原處分關於漏稅罰部分與財政部八十三年七月九日臺財稅第八三一六０一三七一號函釋規定不符：訴願人取得○○公司交付之非實際交易對象○○公司等開立之發票，確有進貨及支付貨款之事實。依前次訴願決定書所載，原處分機關稽核科之簽復意見稱開立發票之○○公司等均已依法申報繳納營業稅在案，是本件符合前揭函釋免罰之規定。惟原處分機關於答辯書卻說明訴願人未能提示具體事證供核，尚難證明開立發票之營業人已依法申報繳納應納之營業稅額，其前後說詞不一，益證其蠻橫心態。

(二)本件已逾核課期間：訴願人取得○○公司交付之非實際交易對象進項憑證，皆有進貨之事實，並無以詐欺或不正當方法逃漏稅捐。該進項憑證之起迄日期為七十九年四月四日

至八十年八月二日，且已分別於七十九年七月十六日至八十年九月十七日（八十年九月十五日為星期日）內各期申報扣抵銷項稅額。訴願人所承攬之工程，係向養工處分期估驗領款，自七十九年五月三十一日取得第一筆工程款，至八十年五月十四日完工取得第十五期工程收入，所取得之非交易對象進項發票，皆在取得當期或次期申報扣抵銷項稅額，符合營業稅法施行細則第二十九條規定。訴願人取得直進公司交付之最後一張非交易對象進項發票日期為八十年八月二日，該進項發票於八十年九月十七日申報扣抵銷項稅額，故計算各期取得非交易對象進項稅額核課期間截止日，最遲為八十五年九月十七日，而原處分機關遲至八十五年十月九日才作成處分，均已逾核課期間。又上述扣抵聯已於申報當期營業稅時由原處分機關中北分處收件，原處分機關對之若有疑義，自應舉出進項明細表中那一張憑證不是在七十九年七月十六日至八十年九月十七日間申報扣抵銷項稅額，否則即與舉證責任分配原則不符。

(三)取得薪津表部分係錯誤核定為未取得憑證：訴願人因承攬內湖 x－xx 號道路工程，自○○公司取得工人薪資計一四、三四０、二五二元，原處分機關將取得工人薪津表等憑證核定為未依規定取得進貨憑證，顯屬錯誤核定。何況，若薪津表並非憑證，則該薪津表最後一個月份為八十年五月，核課期間亦已逾越。

(四)訴願人向業主養工處請領工程款之法律關係，與訴願人應向○○公司取得進項憑證之法律關係不能混為一談。○○公司僅向訴願人負責，根本不必向養工處負責，而原處分機關將訴願人八十一年六月十九日向養工處請領保留款之時間點，作為計算訴願人應向○○公司取具進項憑證及核課期間之起算點並不正確。請撤銷原處分。

三、查本件前經本府八十七年七月十日府訴字第八七０一０三七四０一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」理由載明：「.....五、關於本案是否已逾核課期間乙節，原處分機關係以營業人開立銷售憑證時限表規定，包作業開立發票時限為『其工程合約所載應收價款時為限』，.....該合約第七點載明：『乙方（即○○公司）應向業主（即本府養護工程處）辦理每期之估驗計價手續，俟業主核付後，甲方（即本案訴願人）按照所領工程款，照比例先扣技術費、牌照稅及加值營業稅後，以現金交付乙方。』又依上開臺灣臺北地方法院八十三年度訴字第一０五號民事判決書載明：『事實一、原告（即○○公司）方面.....陳述.....３、上開道路工程雙方約定完工期限為八十年二月十一日，而實際完工日則為八十一年五月十四日由原告完工報請業主於八十一年五月三十日完成驗收.....。』、『事實二、被告部分.....陳述.....２、上開工程於八十年五月間完工，.....至八十一年五月三十日正式完成驗收.....。』則本案工程於八十一年五月三十日完成驗收，既為案關雙方所不爭執，是本案依案關工程合約第七點所載，原處分機關認定應以○○公司向本府養護工程處辦理正式完成驗收日（即八十一年五月三十日）為○○公司應開立發票之應收價款時限。而本案業於八十五年

十月十六日送達補徵繳款書及處分書，是以本案並未逾五年核課期間，乃據以補稅裁罰，尚非無據。六、惟本案訴願人取得○○公司交付之非實際交易對象○○有限公司等公司開立之發票，依據原處分機關查證結果，確有進貨，並有支付貨款之事實。至訴願人所取得之非實際交易對象開立之發票，其開立發票人有無報繳發票營業稅？據原處分機關卷附資料，原處分機關法務室曾於八十六年十一月八日簽請稽核科查復，稽核科則於八十六年十二月二日簽復，其簽復內容略以：『.....有關○○有限公司取得直進工程股份有限公司交付之非交易對象憑證，金額計二三、九九三、五四三元（未含稅）充當進項憑證，涉嫌違反稅法乙案，原核定依財政部八十三年七月九日臺財稅第八三一六0一三七一號函釋說明二、規定：『經查明上開開立發票營業人均已依法申報繳納該應納之營業稅在案』，故予以補稅並依稅捐稽徵法第四十四條規定處罰.....』惟遍觀全卷，並無相關之資料（如專案申請調檔統一發票查核清單資料類別『三十一（ 三聯式申報）』可資參酌，其查證似嫌疏略。七、又依司法院釋字第三三七號解釋意旨，在漏稅罰採『結果說』，以有稅捐之短收為要件，則只要系爭發票表彰之稅額已繳納，即無所謂稅捐之逃漏，不應論以漏稅罰；是以營業人有進貨之事實，不向直接出賣人取得統一發票者，固得逕適用稅捐稽徵法第四十四條處罰，惟必有虛報進項稅額，並因而逃漏稅款之情形，始得依營業稅法第五十一條第五款處罰之。準此，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者，縱開立統一發票者為虛設之公司行號而實際上無營業之事實，苟其已依法申報繳納所開立統一發票應納之營業稅，則營業人之所為，尚無因而逃漏營業稅之情形，自無逕對之補徵稅款並依營業稅法第五十一條第五款處罰之餘地。本案究有無稅捐短收情形？訴願人所取得之非實際交易對象其開立發票人（即○○有限公司等公司）有無報繳發票營業稅？觀之原處分機關稽核科八十六年十二月二日簽復內容，其說明仍不甚明確。本案對訴願人應否處以漏稅罰及補徵營業稅？其關鍵應係以開立發票者是否已按發票所載金額申報繳納營業稅及開立發票者取得之進項憑證之各階段交易過程中所有開立發票人已否依法報繳營業稅為斷，原處分機關並未釋明，即不無疑義。又本案系爭工程是否有辦理分期驗收之情形？如有，則是否部分應收價款時間，已逾五年核課期間？觀之原處分卷，亦乏相關資料可稽，亦應由原處分機關一併究明。從而，本案原處分應予撤銷，由原處分機關究明後另為處分。」

四、嗣經原處分機關重為復查決定維持原核定補徵稅額及罰鍰處分，理由略以：「.....三、.....至訴願決定撤銷意旨謂申請人（訴願人）應否處以漏稅罰及補徵營業稅，關鍵應係以開立發票者是否已按發票所載金額申報繳納營業稅及開立發票者取得之進項憑證之各階段交易過程中所有開立發票人已否依法報繳營業稅為斷，原處分機關並未釋明，即不無疑義云云，惟查按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，該項已申報扣抵之銷項營業額顯未依法繳納，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。』是以申請人（訴願人）應否處以漏稅罰及補徵營業稅，顯然與本案非交易對象○○公司是否已按發票所載金額申報繳納營業稅及開立發票者取得之進項憑證之各階段交易過程中所有開立發票人已否依法報繳營業稅無關。四、另關於訴願決定撤銷意旨謂『本案系爭工程是否有辦理分期驗收之情形？如有，則是否部分應收價款時間，已逾五年核課期間？』乙節，惟查按臺北市政府工務局養護工程處（以下簡稱養工處）提供之『內湖Ｅ２１號道路第二期工程估驗計價附(付)款統計表』所載，養工處於八十一年六月十九日前實支申請人（訴願人）累計工程款計四三、一二五、五０一元，本案行為罰之核課期間末日應為八十六年六月十九日，是以原按申請人（訴願人）未依法取得他人憑證總額處百分之五罰鍰計七一七、０一二元，應未逾核課期間。另關於申請人（訴願人）取得非交易對象開立之發票作為進項憑證，並申報扣抵銷項稅額一、一九九、六七七元，經本處補徵所漏稅額並按所漏稅額處三倍罰鍰計三、五九九、０００元（計至百元止）部分，本處於八十七年十一月九日以北市稽法乙字第八七一四四六二二四０號函，請申請人（訴願人）提供其主張上開進項憑證期間為七十九年七月十六日至八十年九月十七日之具體事證供核，惟申請人（訴願人）至今未能提示以實其說，是所述上開補徵稅額及罰鍰處分已逾核課期間乙節，自難憑採。從而，原核定補徵稅額及罰鍰處分揆諸首揭法條及財政部函釋規定並無不合，應予維持。.....」

五、查本件訴願人未依規定取得進貨憑證部分之違章事實，業經本府前次訴願決定所肯認，是訴願人主張原處分機關核定取得薪津表部分為未依規定取得進貨憑證係屬錯誤乙節，核不足採。又前次訴願決定以營業人開立銷售憑證時限表規定、系爭工程合約書第七點及臺灣臺北地方法院八十三年度訴字第一０五號民事判決書等為據，認定本件並未逾五年核課期間在案，是訴願人仍執本件已逾核課期間及以訴願人向養工處請領保留款之時間點（八十一年六月十九日），作為計算核課期間之起點並不正確之主張，亦不足採。次查本件原處分機關重為復查決定，以行政法院八十七年七月份第一次庭長評事聯席會議決議為據，說明本件訴願人應否處以漏稅罰及補徵營業稅，顯與○○公司是否已申報繳納營業稅及各階段交易過程中所有開立發票人已否依法報繳營業稅無關；及依養工處提供之「內湖 x｜○○號道路第二期工程估驗計價附(付)款統計表」，認定本件按訴願人未依法取得他人憑證總額處百分之五罰鍰計七一七、０一二元部分，應未逾核課期間；另關於訴願人取得非交易對象開立之發票，經予補稅一、一九九、六七七元，並按所

漏稅額處三倍罰鍰計三、五九九、０００元部分，則以訴願人未能提示具體事證供核以實其說為由，仍維持原核定補徵稅額及罰鍰處分，尚非無據。

六、惟查前開本府訴願決定撤銷意旨，有關「依司法院釋字第三三七號解釋意旨，在漏稅罰採『結果說』，以有稅捐之短收為要件，則只要系爭發票表彰之稅額已繳納，即無所謂稅捐之逃漏，不應論以漏稅罰；是以營業人有進貨之事實，不向直接出賣人取得統一發票者，固得逕適用稅捐稽徵法第四十四條處罰，惟必有虛報進項稅額，並因而逃漏稅款之情形，始得依營業稅法第五十一條第五款處罰之。準此，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者，縱開立統一發票者為虛設之公司行號而實際上無營業之事實，苟其已依法申報繳納所開立統一發票應納之營業稅，則營業人之所為，尚無因而逃漏營業稅之情形，自無逕對之補徵稅款並依營業稅法第五十一條第五款處罰之餘地。」之法律見解仍未見原處分機關斟酌辦理；且指明原處分機關查明所屬稽核科簽復內容有關「經查明上開開立發票營業人均已依法申報繳納該應納之營業稅在案」乙節之相關資料（如專案申請調檔統一發票查核清單資料類別「 三十一(三聯式申報)」以資參酌，亦未見原處分機關查復供核；次查前開訴願決定撤銷意旨，指明原處分機關調查斟酌有關「本案系爭工程是否有辦理分期驗收之情形？如有，則是否部分應收價款時間，已逾五年核課期間？」部分，原處分機關雖已查明並取得養工處提供之「內湖 x｜〇〇號道路第二期工程估驗計價附(付)款統計表」，惟僅就行為罰部分斟酌說明，然對補稅及漏稅罰部分，卻徒以訴願人未能提示具體事證供核為據，顯未善盡舉證責任，且與前開訴願決定請原處分機關一併斟酌「是否部分應收價款時間已逾五年核課期間」之意旨相違。揆諸前揭規定及解釋意旨自有未合，原補稅及裁罰處分無以維持。爰將原處分撤銷，由原處分機關另為處分。

七、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　黃旭田

委員　劉興源

委員　曾忠己

中　華　民　國　八十八　年　四　月　二十八　日

市長　馬英九

訴願審議委員會主任委員　張明珠　決行