

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十一月二十六日北市稽法乙字第8702279700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、訴願人於八十一年四月至八十四年二月間委由他人承包工程，未依規定取得進項憑證，卻以非交易對象之○○股份有限公司（以下簡稱○○公司）開立之統一發票計三十二紙，金額計新臺幣（以下同）八九、六四四、九九九元（不含稅），作為進項憑證申報扣抵銷項稅額；案經法務部調查局北部地區機動工作組查獲，函移原處分機關審理核定訴願人虛報進項稅額計四、四八二、二四七元（訴願人實際扣抵之進項稅額），應補徵營業稅四、四八二、二四七元，並按未依規定取得進項憑證之總額處百分之五罰鍰計四、四八二、二四九元。訴願人不服，申請復查，未獲變更，乃提起訴願，經本府以八十六年三月二十七日府訴字第85093803號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」

二、原處分機關嗣以八十六年五月二十七日北市稽法（乙）字第一一九一八八號重為復查決定：「維持原核定補徵稅額及罰鍰處分。」訴願人仍不服，第二次提起訴願，經本府以八十六年十月二十日府訴字第8604767001號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」而訴願人因原處分機關自本府上開訴願決定作成已逾一年仍未重為復查決定，乃於八十七年十一月十日逕向本府第三次提起訴願，原處分機關嗣以八十七年十一月二十六日北市稽法乙字第8702279700號重為復查決定：「維持原核定補徵稅額及罰鍰處分。」上開決定書於八十七年十一月三十日送達，訴願人猶表不服，就該復查決定於八十七年十二月九日補充訴願理由，十二月十八日再次補充訴願理由，並據原處分機關檢卷答辯到府。

理 由

一、查本案訴願人雖因原處分機關自本府前次訴願決定作成已逾一年仍未重為復查決定，而於八十七年十一月十日逕向本府提起訴願，惟原處分機關嗣以八十七年十一月二十六日北市稽法乙字第8702279700號重為復查決定，參酌行政院暨所屬各級行政機

關訴願審議委員會審議規則第十七條第二項規定：「受理訴願機關逾決定期限而為決定者，其決定仍屬有效，受理前項再訴願之機關，應即續行再訴願程序。」之意旨，原處分機關上開復查決定縱係逾決定期限而為決定，其決定仍屬有效，況訴願人就該復查決定亦表不服，並於八十七年十二月九日補充訴願理由，十二月十八日再次補充訴願理由，是本府自當續行審議，合先敘明。

二、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。」

營業稅法第三條第三項第三款、第四項規定：「有左列情形之一者，視為銷售貨物....
..三、營業人以自己名義代為購買貨物交付與委託人者。」「前項規定於勞務準用之。
」第十五條第一項、第三項規定：「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。」

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：
(一)取得虛設行號發票申報扣抵之案件.....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)因虛設行號係專以出售統一發票牟取不法利益為業，並無銷貨事實，故取得虛設行號發票之營業人，自亦無向該虛設行號進貨並支付進項稅額之事實，除該營業人能證明確有支付進項稅額予實際銷貨之營業人，並經稽徵機關查明該稅額已依法報繳者，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，追補稅款，不再處漏稅罰外，其虛報進項稅額，已構成逃漏稅，應依營業稅法第五十一條第五款規定補稅並處罰。(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。如查明開立發票之營業人並未依法申報繳納該應納之營業稅額者，即有逃漏，除依前項規定處以行為罰外，並應依營業稅法第五十一條第五款規定補稅並處罰。……」

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稅額顯未依法繳納，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。」

三、本件訴願及補充理由略謂：

- (一)原處分機關所取得證據之證據力不足，缺乏有力之直接證據，卻引用瑕疵之證據造成不實之推論。
- (二)訴願人並未短、漏報營業稅，乃不爭之事實，懇請參照臺北市政府八十六年四月三日府訴字第八五〇八四八三一號訴願決定「……亦即營業稅法第十九條係列舉不得扣抵之進項稅目，並無補稅之規定……準此……公庫既未短、漏徵營業稅款，復向營業人補徵營業稅，實有違加值型營業稅之精神……爰將原處分關於補徵營業稅部分予以撤銷……」，撤銷依營業稅法第十九條第一項補徵稅額之復查決定，以示公平。
- (三)○○公司雖將部分工作委由其他公司輔助履行，但其本身並非虛設行號。「○○」興建過程中，隨時可見○○公司派駐之工地主任及工人履行其營建工作，原處分機關認訴願人之交易對象不是俊鴻公司，試問誰才是訴願人之交易對象？
- (四)訴願人已依工程合約第七條工程變更規定辦理追加工程款，而原處分機關錯誤引用第八條工程圖說之約定，並進而推論無工程追加之事實。再者，因工程既已經協議變更為實做實算，於工程完工數量確定後（八十四年五月五日）雙方再以工程追加協議追認過去經協調過之事實，於情於理於法皆無不妥。
- (五)有關○○估驗追加○○、○○、○○、○○棟結算表所載估驗請款金額三五、六三九、八四四元（含稅）與工程追加協議書所載金額含稅三五、六三九、八四四元（含稅），並無不符。
- (六)○○公司承攬訴願人○○之工程，訴願人已提供工程合約、工程追加相關文件、發票及支票等作為交易事實之佐證。儘管原處分機關認為工程追加文件是事後臨訟彌飾之作，但是承攬契約本為雙務、有償契約，為不要式、諾成契約，承攬契約之成立，無須任何方式，不以書面為必要條件，合約訂定之模式乃雙方認同即可，有時可以口頭約定即可。

(七)逐期工程估驗單經雙方確認無誤後並未完整保存，時至今日（八十七年底）已無法完整提供，然訴願人認為工程請款已取具發票及估驗付款簽收單等資料，足以證明交易付款之事實。

(八)訴願人委託○○公司興建○○，採包工不包料方式，爾後○○公司將工程以「次承攬」（再承攬）方式將其承攬工作之一部分轉包給其他廠商，不論○○公司如何安排所承攬之工作，採自行承攬或使用履行輔助人方式，都應依營業稅法第三條第四項準用第三項第三款規定視為銷售勞務，並依營業人開立銷售憑證時限表「包作業」之規定，於工程合約所載每期應收價款時為限依法開立發票交付訴願人。

(九)使用履行輔助人履行勞務，本來就是受容許正常的私法行為，雖是涉及三角關係的交易活動，但並非營業稅法上不正當安排。

四、卷查本案前經本府以八十六年十月二十日府訴字第八六〇四七六七〇〇一號訴願決定：

「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」理由載明：「……五、是本案原處分機關除以先前所持事證論駁外，又以系爭建造執照影本記載工程造價計一九四、四八二、六四〇元，而依訴願人於復查時所提示之工程合約書影本所載，在工程範圍部分，○○公司僅承包部分工資，其餘由訴願人自營（理）；另合約總價為五九、〇〇七、四〇八元，訴願人卻取得○○公司開立之統一發票三十二紙，金額高達八九、六四四、九九九元（不含稅），超過合約總價三千多萬元，且未見承攬期間內雙方有增修合約、追加工程款之事證；乃認定訴願人所主張○○公司承包系爭工程乙節，並不實在。惟查訴願人於訴願書中已就上開疑義提出說明，並檢附工程合約影本及工程發包承攬書（工程追加協議書）影本等佐證，且上開訴願人與○○公司所訂八十四年五月五日工程追加協議書載明：『本公司承建八〇淡建字第八三七號興建工程……經結算實際工程數量及完成金額，計追加工程總價新臺幣參仟參佰玖拾肆萬貳仟柒佰零玖元……』；姑不論其所稱是否屬實，原處分機關仍應予以查明論駁或敘明不採之原因，其徒憑先前所持事證及上開事由遽即推論事實，尚難謂已盡調查之能事。又本府前次訴願決定係指摘『……就訴願人對本事件所作之安排觀之，縱認系爭工程並非由○○公司自行履行，而係委由其他公司輔助履行，然一方面債務之履行，非不得使用履行輔助人，另一方面依前揭營業稅法第三條第四項準用第三項第三款之規定，營業人以自己名義代為購買勞務交付與委託人者，亦視為銷售勞務。……是則本案之情形與營業稅法第三條第四項規定是否該當？○○公司以自己名義代為購買勞務交付與訴願人時，○○公司之行為可否視為銷售勞務予訴願人？……』，而將原處分撤銷，責由原處分機關究明後另為處分；然原處分機關於重為復查決定時，就本府前次訴願決定指摘之點卻未予以究明，自難謂係依本府前次訴願決定撤銷意旨重核，揆諸前揭訴願法第二十四條規定，即有未合。是本案原處分應予撤銷，由原處分機關續予究明後另為處分……」。

五、本案經原處分機關重為復查決定結果，仍予維持原核定補徵稅額及罰鍰處分，理由為：「.....四、次查本件申請人（即訴願人）取得俊鴻公司所開立之統一發票計三十二紙，金額合計超過合約總價三千多萬元，約佔原合約總價百分之五十二，且未見該承攬期間內雙方有增修合約及追加工程款之事證，足見申請人所主張○○公司承包申請人系爭工程乙節，並不實在。至訴願決定撤銷意旨所指訴願人於訴願書中已就上開疑義提出說明，並檢附工程系爭合約影本及工程發包承攬書（工程追加協議書）影本等佐證乙節，惟查依申請人提示其與○○公司訂立之修正合約第八條：『工程圖說：本工程如有確切需要更改外，乙方應切實遵照甲方所附之說明施工，如有增加工程價款，由請領尾款時辦理追加工程價款。』另依實際工程進度估驗付款清冊記載申請人於第十六層結構完成時已領有第二十二期款，金額合計較原合約承攬金額為多，依修正後合約第八條規定應於此時辦理追加工程款，惟卻遲至八十四年五月五日工程即將結束時始訂有追加協議書，另申請人之公司負責人八十四年八月二十一日於調查局北機組作調查筆錄時稱，○○工程『已完工』，但經臺北縣稅捐稽徵處新店分處八十七年六月十二日....函復○○有限公司承攬○○股份有限公司『泥作工程』仍自八十四年九月至十二月於該工程完工後取得六筆統一發票。另.....依申請人八十七年十月二十二日補送『○○估驗追加○○、○○、○○、○○棟結算表』載明所列追加數量、金額分別於第○○、第○○、第○○、第○○、第○○、第○○頂樓結構完成之請款期，按實際完成數量估驗請款，含稅金額計三五、六三九、八四四元，與工程追加協議書所載含稅或不含稅金額均不符合（該結算表並無相關人員簽章認證，且申請人並未提示實際工程估驗單供核），準此，足證申請人補充提供之修正合約書、追加協議書結算表等，實為事後臨訟彌飾之作，核不足採。再查依營業稅法第三條第三項第三款規定，營業人以自己名義代為購買勞務交付與委託人者，應視為銷售勞務。惟依統一（發）票使用辦法第十七條規定：『營業人經營代購業務，將代購貨物送交委託人時，除按佣金收入開立統一發票外，應依代購貨物之實際價格開立統一發票，並註明【代購】字樣，交付委託人』，是則本案之情形與營業稅法第三條第四項規定並不相當，從而，本處原核定補徵稅額及原罰鍰處分....並無違誤，應予維持.....」。

六、又原處分機關補充答辯略以：「.....二、卷查訴願人於八十七年十月二十二日補送『協議書及○○追加○○○○○○○○○棟結算表』其中協議書記載有『.....乙方因原承攬合約圖說未清，以致數量漏估部分提列追加數量，並願分別於結構體工程第一、五、十、十五、二十、二十五、頂層完成之請款期，經甲方複核後，依實際完成之數辦理估驗請款。且甲方有權就追加部分逐層確認，分期估驗。』此部分，訴願人並未提供具體事證供核。另結算表註記：『.....本單所列追加工程，係依乙方八十一年五月五日提列，依工程圖說計算所得超過原合約部分，辦理追加帳』是訴願人依前述各該工程期完

成後按實際完成數量估驗請款總額為三一、三三九、九五〇元（附計算表）與工程追加協議書所載不含稅金額三三、九四二、七〇九元及含稅金額三五、六三九、八四四元均不符合。次查，依實際工程進度估驗付款表詳載工程進度『安全支撐完成』，已由○○營造公司負責人○○○領取第一期工程款七、〇〇〇、〇〇〇元，與訴願人提示補充之前開估驗追加C D G H棟結算表第一項『安全支撐檔土措施』（本項並未列為追加項目）壹式，單價七、四〇〇、〇〇〇元亦不符合。是以訴願人係以『工程圖說』約定為辦理追加工程款之依據，惟其各項內容均不一致，應為不實之追加工程款，本處無法依訴願人補充提示之修正合約書（惟）認定其有追加工程款之事實，更顯而益證訴願人係委由他人承包工程，未依規定取得憑證卻以非交易對象○○公司開立統一發票，作為進項憑證扣抵銷項稅額。三、……本案訴願人提出之合約書、修正合約書、追加協議書結算表等，前後矛盾不一致，實為臨訟彌飾之作。從而，本處所為原核定補徵稅額及罰鍰處分，並無違誤，請予維持……」。

七、是本案經原處分機關再次重核結果，就本府前次訴願決定指摘原處分機關就訴願人之說明及舉證仍應予以查明論駁或敘明不採之原因乙節，既已再作查證，並就無法依訴願人補充提示之修正合約書認定其有追加工程款事實之理由詳予說明，及敘明訴願人之說明及舉證中之諸多疑義；而綜觀原處分機關之說明內容，堪認在系爭合約、協議書、工程圖說及追加工程款等之對照下，是有諸多未盡相符之處，然訴願人就此並未有具體可採之說明，是原處分機關認定本件訴願人以非交易對象○○公司開立之發票作為進項憑證扣抵銷項稅額之事實，應堪採認。又本案○○公司既非訴願人之交易對象，自無○○公司使用履行輔助人及○○公司之行為可否視為銷售勞務予訴願人之問題。

八、惟本案原處分機關既認訴願人有進貨事實，且認開立發票之營業人已依法報繳營業稅（有處分書稿附卷可稽）；則原處分機關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？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，爰將此部分補徵營業稅之處分撤銷。至關於按未依規定取得憑證之總額處百分之五罰鍰之行為罰部分，原處分既無不合，自應予以維持。

九、綜上論結，本件訴願為部分有理由，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
委員 曾忠己

中華民國八十八年五月十三日

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)