

訴願人 ○○○

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，不服原處分機關八十八年二月十二日北市稽法乙字第88717734000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、緣訴願人涉嫌未依規定申請營業登記，於八十一年十月至十二月間擅自承攬○○有限公司（以下簡稱○○公司）工程，收取工程款計新臺幣（以下同）二、四〇〇、〇〇〇元（不含稅），而交付○○有限公司、○○股份有限公司（以下分別簡稱○○公司、○○公司）開立之統一發票三紙，漏報銷售額逃漏營業稅，案經原處分機關查獲後，依法審理核定應補徵營業稅一二〇、〇〇〇元，並按所漏稅額處三倍罰鍰計三六〇、〇〇〇元。訴願人不服，申請復查。而於原處分機關尚未作成復查決定前，因原處分機關南港分處將原處分書及稅單重複送達訴願人，致訴願人第二次申請復查，惟均未獲變更。訴願人仍表不服，先後二次向本府提起訴願，經本府八十七年十一月十六日府訴字第88704990301號訴願決定：「一、關於八十七年三月七日北市稽法乙字第88710382700號復查決定部分，原處分撤銷，由原處分機關另為處分。二、關於八十七年四月二十日北市稽法乙字第88711294200號復查決定部分，訴願駁回。」
- 二、嗣經原處分機關以八十八年二月十二日北市稽法乙字第88717734000號重為復查決定：「維持原核定補徵稅額及罰鍰處分。」上開復查決定書於八十八年二月二十六日送達，訴願人再表不服，復於八十八年三月十六日向本府提起訴願，並據原處分機關檢卷答辯到府，

理 由

- 一、按營業稅法第一條規定：「在中華民國銷售貨物或勞務，……均應依本法規定課徵營業稅。」第二十八條規定：「營業人之總機構及其他固定營業場所，應於開始營業前，分別向主管稽徵機關申請營業登記。……」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。」第三十五條第一項規定：「營業人除本法另有規定外，不論有無銷售額，應以每二月為一期，於次期開始十五日內，……向主管稽徵機關申報銷售額、應納或溢付營業稅額。其有應納營業稅額者，應先向公庫繳納後，檢同繳納收據一併申報。」第四

十三條第一項第三款規定：「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：一、……三、未辦妥營業登記，即行開始營業，或已申請歇業仍繼續營業，而未依規定申報銷售額者。」（行為時）第五十一條第一款規定：「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：一、未依規定申請營業登記而營業者。」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。」

八十六年八月十六日修正之稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表規定，關於營業稅法第五十一條第一款規定，納稅義務人未依規定申請營業登記而營業，經第一次查獲者，按所漏稅額處三倍罰鍰。但於裁罰處分核定前已補辦營業登記，並已補繳稅款及以書面承認違章事實者，處二倍罰鍰。

二、本件訴願理由略謂：

- (一) 非本業：訴願人一直在○○公司就業，該公司為一家三次加工的雨衣公司。一直到八十五年底該公司因無法生存呈半停頓狀態，訴願人才被迫休業。訴願人因非工程本業，所以沒有營業辦事處、營業證照，當然亦沒有營業發票。
- (二) 依前次訴願決定書所載：「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為斷。」另依原處分機關復查決定書所載，○○公司及○○公司均已申報系爭發票營業稅銷售額，就國庫而言即無損失，請撤銷原處分。

三、查本件前經本府八十七年十一月十六日府訴字第八七〇四九九〇三〇一號訴願決定理由載明：「……四、雖訴願人主張其係基於熱心而幫忙系爭工程，且承攬工程並非其本業云云，惟查○○公司委託之○○○八十三年七月一日於原處分機關談話筆錄……是以訴願人主張並無承攬工程乙節，顯為事後卸責之詞，不足採據。……六、惟查本件原處分機關認定訴願人未依規定申請營業登記擅自營業，……觀之原處分卷相關資料，訴願人數度遷移地址，而營業行為勢須設立一固定營業處所，並反覆從事營業行為，始足當之，本案訴願人有無固定營業場所及營業行為，而應依首揭營業稅法第二十八條規定申請營業登記？原處分機關並未查明，不無斟酌之餘地。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；是以營業人有未依規定申請營業登記而銷售貨物之實，不依法開立統一發票予買受人，固得逕適用稅捐稽徵法第四十四條處罰，惟必有漏報銷項稅額，並因而逃漏稅款之情形，始得依營業稅法第五十一條第一款處罰之。準此，營業人以他人所開立之統一發票作為銷項憑證予其買受人，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一款處罰之餘地。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為斷。本案依卷內資料觀之，……○○、○○二家公司所開立之發票有無報繳營業稅？又若交易過程中開立發票人已依法報繳營業稅，就國庫而言，即無損失，則本件開立發票之○○、○○二家公司有無上開事實？原處分機關均未釋明其查證情形，遽予補稅並處漏稅罰，不無率斷。從而原處分應予撤銷，由原處分機關另為處分。……」

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，理由載明：「……三、……至訴願決定撤銷理由主張營業行為勢須設立一固定營業場所，並反覆從事營業行為，始足當之，本案申請人（訴願人）有無固定營業場所及營業行為，而應依首揭營業稅法第二十八條規定申請營業登記，不無斟酌之餘地乙節，惟按營業稅法第一條規定：『在中華民國銷售貨物或勞務，……均應依本法規定課徵營業稅。』同法第二十八條規定：『營業人之總機構及其他固定營業場所，應於開始營業前，分別向主管稽徵機關申請營業登記。……』準此，本件申請人（訴願人）擅自營業承攬工程，自應依法辦理營業登記並申報銷售額及營業稅額，至申請人（訴願人）數度遷移地址之情，並不影響其營業行為之進行。四、另訴願決定撤銷理由所指『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；是以營業人有未依規定申請營業登記而銷售貨物之事，不依法開立統一發票予買受人，固得逕適用稅捐稽徵法第四十四條處罰，惟必有漏報銷項稅額，並因而逃漏稅款之情形，始得依營業稅法第五十一條第一款處罰之，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為斷』乙節，經查○○公司於八十一年十一、二月間取得涉嫌虛設行號○○有限公司（以下簡稱○○公司）及○○股份有限公司（以下簡稱○○公司）所開立統一發票三張，且查○○公司、○○公司亦均已申報該等營業稅銷售額。惟衡酌本案違章情節，縱○○、○○公司均已申報該等營業稅，亦不影響申請人（訴願人）未辦營業登記擅自營業而應依法予補稅並裁罰之情，況司法院大法官會議釋字第三三七號解釋及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規定均係對納稅義務人有虛報進項稅額並因而逃漏稅款者所作之解釋。本案無從援引適用。從而，原核定補徵稅額及罰鍰處分揆諸首揭法條規定並無違誤，應予維持。……」

五、查本件訴願人未依規定申請營業登記，擅自營業承攬工程之違章事實，有原處分機關八十三年七月一日約談○○公司總經理○○○之談話筆錄、○○公司與○○股份有限公司於八十一年十月十五日簽訂之「八里下罟子一般事業廢棄物處理場規劃評估工作」合約書、○○公司委託訴願人辦理「廢棄物處理場相關規劃評估工程」之計劃服務合約書、案關匯款單及帳證資料等影本附卷可稽，並經本府八十七年十一月十六日府訴字第八七〇四九九〇三〇一號訴願決定所認定在案，是訴願人仍執並無承攬工程之主張為辯，不

足採據。

六、至前次訴願決定指明原處分機關查明「訴願人數度遷移地址，而營業行為勢須設立一固定營業處所，並反覆從事營業行為，始足當之，本案訴願人有無固定營業場所及營業行為，而應依首揭營業稅法第二十八條規定申請營業登記？」乙節，業經原處分機關釋明訴願人擅自營業承攬工程，自應依法辦理營業登記並申報銷售額及營業稅額，至訴願人數度遷移地址，並不影響其營業行為之進行。另原處分機關以綠第、○○公司縱已申報繳納營業稅，亦不影響訴願人未辦營業登記擅自營業而應予補稅、裁罰及司法院釋字第337號解釋、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規定均係對納稅義務人有虛報進項稅額並因而逃漏稅款者所作之解釋，本案自無從援引適用為由，據以維持原核定補徵稅額及罰鍰之處分，尚非無據。

七、惟查前次訴願決定就有關「○○、○○二家公司所開立之發票有無報繳營業稅？又若交易過程中開立發票人已依法報繳營業稅，就國庫而言，即無損失，則本件開立發票之○○、○○二家公司有無上開事實？原處分機關均未釋明其查證情形，遽予補稅並處漏稅罰，不無率斷。」之法律見解，仍未見原處分機關斟酌辦理，揆之前揭規定及解釋意旨自有未合；又原處分機關既認定本件訴願人有承攬工程之事實及涉嫌虛設行號之○○公司及○○公司所開立統一發票三紙已申報繳納營業稅，則原處分機關對於下列事項並未提供完整之證據：是否往上游追查開立憑證的廠商時，出現一連串虛設行號，而此一連串虛設行號之廠商雖有申報，但只申報少許稅額，最後則將稅額集中給一個不繳任何稅款之虛設行號；國家稅收有無因為該些虛設行號而致短少？爰將原處分撤銷，由原處分機關查明後另為處分。

八、綜上論結，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 黃旭田
委員 劉興源

中華民國八十八年六月八日

市長 馬英九

訴願審議委員會主任委員 張明珠 決行

