

訴願人 ○○工地

代表人 ○○○

原處分機關 臺北市稅捐稽徵處

右訴願人因違反稅捐稽徵法事件，不服原處分機關九十一年二月二十六日北市稽法乙字第90六五一五八五〇〇號復查決定，提起訴願，本府依法決定如左：

主 文

原處分撤銷，由原處分機關於收受決定書之次日起六十日內另為處分。

事 實

一、緣訴願人之負責人○○○前於八十四年十一月間以其所有耕地，與○○事業股份有限公司簽訂興建「○○中心」廠辦大樓之合建分屋契約，訴願人經人檢舉於八十五年十一月至八十六年四月間委託案外人○○○企劃銷售房地，支付佣金金額計新臺幣（以下同）一五、五九〇、〇五〇元（不含稅），涉嫌未依法取得進項憑證，案經原處分機關審認後，乃按訴願人未依規定取得他人憑證總額處百分之五罰鍰計七七九、五〇二元。

二、訴願人不服，申請復查，未獲變更，第一次提起訴願，經本府以九十年一月二十日府訴字第八九一〇七七一五〇一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關於收受決定書之次日起六十日內另為處分。」其理由略以：「……四、惟訴願人於復查申請書及訴願理由一再主張原處分機關之認定及處罰對象有誤乙節，查原處分機關認定本件實為○○○○○○○工地之營業行為，係以其為一獨資商號，未具法人資格，其負責人（即○○○）與該商號為同一營業主體，故○○○之行為即為該商號之行為；惟獨資商號未具法人資格之意義，僅只於將其所為行為之法律效力及損益效果，歸屬於其負責人，非謂其負責人之一切行為均認屬該獨資商號之行為，系爭房屋係○○○以地主身分與建設公司合建分得，且為銷售系爭房屋等事宜成立○○○○○工地課徵營業稅及營利事業所得稅，然系爭土地原即為○○○個人所有，則其以個人名義與案外人○○○、○○○簽訂之房地委託企劃銷售合約書，就有關土地銷售部分，依首揭財政部函釋意旨，即非屬營業稅法規定應課營業稅之範圍。是本件○○○就系爭房地銷售事宜所支出之佣金（企劃銷售費），是否應僅就該獨資商號銷售房屋部分按未依規定取得他人憑證總額處百分之五罰鍰，而不及於○○○以個人名義企劃銷售個人土地部分？原處分機關未審及此，逕認定○○○以個人名義簽約、付款之行為，即屬訴願人之營業行為，尚嫌率斷。從而，應將原處分撤銷，由原處分機關於收受決定書之次日起六十日內另為處分。……」

三、嗣經原處分機關以九十年三月三十日北市稽法乙字第90六〇四五〇〇〇號重為復查

決定：「原核定罰鍰處分金額更正為新臺幣七〇六、三四〇元。」訴願人不服，第二次提起訴願，經本府以九十年九月二十六日府訴字第九〇〇七八〇五五〇一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關於收受決定書之次日起六十日內另為處分。」其理由略以：「……五、惟查訴願人一再主張其係為銷售與○○股份有限公司合建分得之『房屋』，並依財政部八十四年三月二十二日臺財稅第八四一六〇一一二二號函釋意旨，而設立之獨資商號，且為銷售系爭『房屋』事宜依法辦理營業登記，至系爭『土地』之銷售行為，實係地主○○○以『個人』身分所為，應非屬營業稅法規範之營業人；另依私法契約自由原則，並自卷附房地委託企劃銷售合約書及案關支票影本以觀，該合約確係由地主○○○以個人名義與○○○、○○○所簽訂，系爭佣金亦係○○○以個人支票付款，此乃交易雙方當事人所不爭之事實。是本案爭點在於系爭土地之銷售行為人究為訴願人○○○○○工地？抑或其負責人○○○以地主之個人身分所為？倘○君以個人身分出售土地而非以獨資商號名義為之是否有逃漏稅捐之虞？原處分機關重為復查決定僅以地主○○○既依上開函釋規定以『○○○○○工地』名義辦理營業登記，認定其與建商合建分屋，並委託他人銷售房屋及土地所支付之佣金，自應依規定取得進項憑證，並未就訴願人申辦營業登記內容是否包含銷售系爭土地部分詳加查證，亦未就前次本府訴願決定撤銷理由針對系爭房地銷售事宜所支出之佣金（企劃銷售費），是否應僅就該獨資商號銷售房屋部分按未依規定取得他人憑證總額處百分之五罰鍰，而不及於○○○以個人名義企劃銷售個人土地部分乙節，再予斟酌論述。從而，本案訴願人違章事證仍有未明，尚待釐清，爰將原處分撤銷，由原處分機關於收受決定書之次日起六十日內另為處分。……」嗣經原處分機關以九十一年二月二十六日北市稽法乙字第9〇六五一五八五〇〇號重為復查決定：「維持前復查決定更正罰鍰處分金額為新台幣七〇六、三四〇元。」上開復查決定書於九十一年三月十一日送達。訴願人仍不服，於九十一年四月一日第三次向本府提起訴願，四月二十九日補具訴願理由書，並據原處分機關檢卷答辯到府。

理　　由

一、按訴願法第九十五條規定：「訴願之決定確定後，就其事件，有拘束各關係機關之效力。……」稅捐稽徵法第四十四條規定：「營利事業依法規定應給與他人憑證而未給與、應自他人取得憑證而未取得、或應保存憑證而未保存者，應就其未給與憑證、未取得憑證或未保存憑證，經查明認定之總額，處百分之五罰鍰。」

營業稅法第六條規定：「有左列情形之一者，為營業人：一、以營利為目的之公營、私營或公私合營之事業。二、非以營利為目的之事業、機關、團體、組織，有銷售貨物或勞務者。三、外國之事業、機關、團體、組織，在中華民國境內之固定營業場所。」第八條第一項第一款規定：「左列貨物或勞務免徵營業稅：一、出售之土地。」

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，或給與他人原始憑證，如銷貨發票。」

財政部八十四年三月二十二日臺財稅第八四一六〇一一二二號函釋：「主旨：個人提供土地與建設公司合建分屋並出售合建分得之房屋，核屬營業稅法規定應課營業稅之範圍，自本函發布日起，經建築主管機關核發建造執照之合建分屋案件，除符合說明二之規定者外，均應辦理營業登記，課徵營業稅及營利事業所得稅。說明……二、自本函發布日起，經建築主管機關核發建造執照之合建分屋案件，除提供土地之所有權人係個人，且係以持有一年以上之自用住宅用地與建設公司合建並出售分得之房屋者，可免辦營業登記，按其出售房屋之所得稅課徵綜合所得稅外，其餘提供土地合建者出售分得之房屋，均應依法辦理營業登記，課徵營業稅及營利事業所得稅。……」九十一年三月十三日臺財稅字第〇九〇〇四五四九〇四號函釋：「主旨：個人提供土地自行出資建屋出售或與建設公司合建分屋出售，依本部八十一年一月三十一日台財稅第八一一六五七九五六號函及八十四年三月二十二日台財稅第八四一六〇一一二二號函規定，應辦理營業登記者，其屬出售土地部分之所得，不列入該營利事業之盈餘。」

二、本件訴願理由略謂：

(一) 本案之處罰對象有誤，按稅捐稽徵法第四十四條規定之性質係屬行為罰，應以違反法律之行為人為處罰對象。本案與「〇〇〇及〇〇〇」簽訂委託企劃銷售合約書者係「〇〇〇」個人，並非訴願人「〇〇〇〇〇工地」，且其所有企劃銷售費（佣金）均係由〇〇〇以個人支票給付，並自行負擔其費用，列報於訴願人之營利事業所得稅申報。原處分機關以非行為人之「〇〇〇〇〇工地」作為裁處罰鍰對象，自非正確，應予撤銷。又基於個人買受貨物或勞務未取得統一發票，並無罰則，故本案應為免罰之決定。

(二) 倘本案未依規定取得憑證之罰責成立，亦應僅就訴願人銷售房屋部分未依規定取得憑證裁罰，而不應及於「〇〇〇」個人出售土地依查核準則規定應分攤之企劃銷售費。茲分析如下：

1. 合建分得房屋方須辦理營業登記不含括相關土地，業經財政部九十一年三月十三日臺財稅字第〇九〇〇四五四九〇四號函釋確認。廣告費依營利事業所得稅查核準則第七十八條第一項第十一款規定，應由地主與建主按房地售價比例分攤。
2. 本案充其量應僅就訴願人出售房屋應分攤之企劃銷售費，處以未依規定取得憑證之行為罰。稅捐稽徵法第四十四條就未依規定取得憑證應處罰鍰之規範對象限於營利事業，不含非營利事業之個人。本案「〇〇〇及〇〇〇」實收之企劃銷售費共一二、九二〇、八三四元，有訴願人前所檢附之支票影本及明細表可證，充其量只應據此應取得

而未取得進項憑證之金額乘以百分之五，計課罰鍰三一五、八二五元，方為允洽。原處分機關認為本案與另案○○○違章案既為同一交易之兩方，則○○君復查時主張系爭佣金為一四、一二六、八〇四元，故本案亦應維持一致，其見解容有偏差。

三、卷查本件原處分機關重為復查決定仍維持原罰鍰處分理由如下：

- (一) 系爭違章事實，有原處分機關八十八年十二月二十日北市稽核丙字第八八〇三一九一七〇〇號調查函、○○○八十八年十月二十七日說明書、○○○於八十八年十二月三十日在原處分機關談話筆錄及案關支票影本等資料附卷可稽，違章事證明確，洵堪認定。
- (二) 有關前訴願決定撤銷理由乙節，經查訴願人營利事業統一發證設立登記申請書中「營業項目」欄內容雖為：出售合建分得之房屋（在○○路○○段）地號：○○段○○小段○○、○○地號。但由系爭合建分屋建商○○股份有限公司（以下簡稱○○公司）於八十六年七月份開立二聯式發票八張予○○○個人，開立三聯式發票九張予訴願人，發票品名皆為「○○科技中心房地互易」，顯見「○○○」與訴願人為同一營業主體，「○○○○○○工地」之商號不過為代表訴願人之名稱，並非有獨立之人格，該土地既係以訴願人之名義與○○公司交換房屋，故原處分機關核認○○○以該商號名義銷售房地，洵屬有據。次查參照財政部八十四年三月二十二日臺財稅第八四一六〇一一二二號函釋，地主提供土地與建設公司合建分屋除以持有一年以上之自用住宅用地與建設公司合建並出售分得之房屋者，可免辦營業登記外，餘均應依法辦理營業登記，其營業項目參照函釋意旨，自應及於出售土地部分，僅其出售土地部分依法免徵營業稅並得免開立統一發票，地主○○○既依上開規定以「○○○○○○工地」名義辦理營業登記，則其與建商合建分屋，並委託他人銷售房屋及土地所支付之佣金，自應依規定取得進項憑證。

四、惟查原處分機關重為維持原更正罰鍰處分金額七〇六、三四〇元之復查決定所持理由，多屬陳詞，且為本府前次訴願決定理由所不採，是原處分機關自應就本府前次訴願決定所質疑待查明事項，即就訴願人申辦營業登記內容是否包含銷售系爭土地部分詳加查證，並針對系爭房地銷售事宜所支出之佣金（企劃銷售費），是否應僅就該獨資商號銷售房屋部分按未依規定取得他人憑證總額處百分之五罰鍰，而不及於○○○以個人名義企劃銷售個人土地部分，本於職權詳加查證，並依論理法則予以推論，不宜一再以本府所不採之事證作為重為復查決定之依據。訴願人執此指摘，非無理由。本案訴願人違章事證仍有未明，尚待釐清。從而，應將原處分撤銷，由原處分機關於收受決定書之次日起六十日內另為處分。

五、綜上論結，本件訴願為有理由，爰依訴願法第八十一條之規定，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 王惠光
委員 陳 敏
委員 曾巨威
委員 曾忠己
委員 劉興源
委員 黃旭田

中 華 民 國 九十一 年 九 月 二十五 日市長 馬英九
訴願審議委員會主任委員 張明珠 決行