

臺北市政府 91.12.20. 府訴字第0九一一九二八八九00號訴願決定書

訴願人 ○○有限公司臺灣分公司

代表人 ○○○

代理人 ○○○會計師、○○○會計師、○○○律師

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六月十一日北市稽法丙字第0九0六三五七0三00號復查決定，提起訴願，本府依法決定如左：

主 文

原處分撤銷，由原處分機關於收受決定書之次日起九十日內另為處分。

事 實

緣訴願人於八十五年六月至八十九年六月間，將其所招攬之廣告業務交由○○有限公司（以下簡稱○○公司）播送，金額計新臺幣（以下同）一、四三八、七七八、七0一元（不含稅），未依法自該公司之臺灣分公司（以下簡稱○○公司）取得進貨之統一發票，案經財政部臺北市國稅局查獲後，移由原處分機關依法審理核定訴願人未依規定取得他人憑證，依稅捐稽徵法第四十四條規定按訴願人未依規定取得他人憑證之總額處百分之五罰鍰，計七一、九三八、九三五元。訴願人不服，申請復查，經原處分機關以九十一年六月十一日北市稽法丙字第0九0六三五七0三00號復查決定：「復查駁回。」上開決定書於九十一年六月十八日送達。訴願人仍不服，於九十一年七月十日經由原處分機關向本府聲明訴願，八月六日補具訴願理由書，十二月九日補充理由及資料，並據原處分機關檢卷答辯到府。

理 由

- 一、訴願人原名「○○有限公司臺灣分公司」，九十一年九月十三日經核准變更為「○○有限公司」，合先敘明。
- 二、按行為時營業稅法第一條規定：「在中華民國境內銷售貨物或勞務及進口貨物，均應依本法規定課徵營業稅。」第四條第二項第一款規定：「有左列情形之一者，係在中華民國境內銷售勞務：一、銷售之勞務係在中華民國境內提供或使用者。」第三十二條第一項規定：「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。....」第三十六條第一項規定：「外國之事業、機關、團體、組織，在中華民國境內，無固定營業場所而有銷售勞務者，應由勞務買受人於給付報酬之次期開始十五日內，就給付額依第十條或第十一條但書所定稅率，計算營業稅額繳納之。但買受人為依第四章第一節規定計算稅額之營業人，其購進之勞務，專供經營應稅貨物或勞務之用者，免予繳納；其為兼營第八條第一項免稅貨物或勞務者，繳納之比例，由財政部定之。」稅捐稽徵法第四十四條規定：「營利事業依法規定應給予他人憑證而未給與，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。」第四十八條之一規定：「納稅義務人自動向稅捐稽徵機關補報並補繳所漏稅款者，凡屬未經檢舉、未經稽徵機關或財政部指定之調查人員進行調查之案件，左列之處罰一律免除；其涉及刑事責任者，並得免除其刑：一、本法第四十一條至第四十五條之處罰。二、各稅法所定關於逃漏稅之處罰。....」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，.....。」。

稅務違章案件減免處罰標準第二條規定：「依本法第四十四條規定應處罰鍰案件，有下列情事之一者，免予處罰.....二、營利事業購進貨物或勞務時，因銷售人未給與致無法取得合法憑證，在未經他人檢舉及未經稽徵機關或財政部指定之調查人員進行調查前，已提出檢舉或已取得該進項憑證者；....」

財政部七十五年九月二十三日臺財稅第七五二二七九五號及七十七年九月十七日臺財稅第七七〇六六一四二〇號函釋：「主旨：在我國境內設有固定營業場所之外國營利事業銷售勞務與我國境內營業人，應由該設有固定營業場所之外國營業人開立統一發票，依法報繳營業稅。.....說明.....二、營業稅法第三十六條第一項規定，外國之事業、機關、團體、組織，在中華民國境內，無固定營業場所而有銷售勞務者，應由勞務買受人於給付報酬之次期十五日內，就給付額依第十條或第十一條但書所定稅率計算營業稅繳納之。其在我國境內設有固定營業場所者，自無上開法條之適用，亦即其銷售之勞務，應依主旨之規定辦理。三、前項設有固定營業場所之營業人開立統一發票之時

限，應依營業稅法營業人開立銷售憑證時限表規定辦理。惟該固定營業場所如未經收銷售勞務之代價，應於勞務買受人結匯後十日內開立。」

三、本件訴願及補充理由略謂：

- (一) 訴願人與○○公司間之廣告播送業務，於交易完成時已取得○○公司所開立之商業發票，符合稅捐稽徵法第四十四條「依法應自他人取得憑證」規定。訴願人與○○公司間已於交易完成時依商業會計法第十四條之規定取得○○公司所開立之商業發票，以證明訴願人與○○公司之間交易事實，並在由查帳會計師抽核該商業發票等相關憑證，於當年度之營利事業所得稅申報書之查核說明中揭露。稅捐稽徵法第四十四條所指之「依法應自他人取得憑證未取得」之「法」應僅限於法律，而有依法應自他人取得憑證之相關法律除商業會計法第十四條外別無其他法律，而無任何法律規定統一發票為唯一合法之憑證，原處分機關擴張法律解釋要求訴願人應於與○○公司完成系爭交易需自○○公司取得統一發票才為合法憑證，實未能顧及實務及法律上之關係。是原處分機關以訴願人未依規定取得憑證為由處分訴願人，明顯違反商業會計法及稅捐稽徵法之規定。且若依財政部函釋規定，當國外公司提供勞務給國內廠商時，國內廠商竟需主動確認該外國公司在臺是否有無固定營業場所，以決定其憑證之取得應為一般之商業發票或統一發票？其加諸法律所未賦予納稅義務人之義務，顯違反租稅法律主義之精神。另外國營利事業在我國境內設有固定營業場所，而由國外總機構直接銷售勞務與我國境內營業人時，營業稅法並無明確課稅規定。原處分機關所引財政部七十七年九月十七日臺財稅第七七〇六六一四二〇號函釋，外國之事業、機關、團體，在中華民國境內，有固定營業場所而有銷售勞務與我國境內營業人的情況，應由該「外國營業人」開立統一發票其合理性即值懷疑，且按該函釋主旨：「設有固定營業場所之外國營利事業銷售勞務與我國境內營業人，應由設有固定營業場所之『外國營業人』開立統一發票，依法報繳營業稅。」故縱認該項函釋可採，本案之課稅主體應為「外國營業人」而非其在台之分支機構。因此，○○之台灣分公司並無義務開立統一發票，訴願人自無應取得統一發票之責任，是本案原處分機關不應以訴願人未依法取得○○開立之統一發票為由而處分訴願人。

(二) 稅捐稽徵法第四十四條規定，對於應自他人取得憑證而「未取得」之時點，未有明確規範，以此處罰訴願人，顯非適當。且應係依法規定應取得憑證而未取得時，始有依法處罰之餘地，而營業稅法僅就應給予他人發票之時限予以規定，對於應取得憑證之時限，尤其是隔地交易之情形，對於何時屬於應取得憑證之時限定義未作規定，因此稅捐稽徵法第四十四條「應自他人取得憑證」顯係因欠缺法律所授權訂定之詳細規定，而使應裁罰之法律構成要件顯然欠缺。

(三) 縱令原處分機關堅持訴願人違反稅捐稽徵法第四十四條之規定未依法自他人取得憑證，訴願人確已在原處分機關調查訴願人前取得原處分機關所認定之憑證，依稅捐稽徵法第四十八條之一及財政部所頒定之「稅務違章案件減免處罰標準」第二條第二款規定，訴願人亦不應被處罰。故臺北市國稅局於八十九年五月八日發文函查訴願人與○○公司匯款之扣繳問題，實與訴願人是否依法取得進項憑證無涉，故本件調查基準日之認定依前述理由應為八十九年十月十九日，即原處分機關發函調查訴願人的交易情況之日。另按稅務違章案件減免處罰標準第二條規定，訴願人既已於八十九年十月四日取得○○公司所開立之統一發票進項稅額八〇、〇八八、八九〇元，然原處分機關以八十九年十月十九日函調查訴願人，訴願人既在調查基準日（八十九年十月十九日）前即八十九年十月四日已取得進項憑證，訴願人得依稅捐稽徵法第四十八條之一及稅務違章案件減免處罰標準第二條第二款規定免予處罰。

(四) 本案訴願人與○○間之廣告播送業務，原處分機關認定為營業稅之課稅範圍，與訴願人交易相對人之台灣分公司」○○已獲財政部九十一年八月三十日以台財訴字第〇九〇〇〇六八五六四號之訴願決定書，撤銷原處分機關對營業稅本稅及罰鍰之處分。因○○並無開立統一發票之義務，訴願人即無違反稅捐稽徵法第四十四條應取得而未取得之處罰。

四、卷查本件訴願人於八十五年六月至八十九年六月間在臺灣從事○○公司有線電視廣告時段之銷售業務，約定該銷售收入之一定百分比（每年訂定契約）作為廣告時段之成本，匯交○○公司。其交易流程係由訴願人在臺招攬廣告，廣告銷售契約成立後，委播廠商即將廣告帶給訴願人，再由訴願人轉交○○公司上鏈至衛星發射訊號，嗣臺灣系

統業者接受後，再發送至收視戶，廣告時間臺灣地區所播放之廣告則異於香港，臺灣地區所播放之廣告即係訴願人所招攬之廣告。系爭廣告之提供既係於我國境內接收始完成，且委播廠商製作廣告之對象亦為我國境內之收視者，依行為時營業稅法第四條第二項第一款規定，○○公司係屬在我國境內銷售勞務，應課徵營業稅，且○○公司在我國設有分公司即○○公司，該分公司應開立統一發票，訴願人自應依法自○○公司取得進項憑證。是原處分機關審認訴願人未依法取得進貨之統一發票，依稅捐稽徵法第四十四條核定按訴願人未依規定取得他人憑證總額處百分之五罰鍰，計七一、九三八、九三五元，尚非無據。

五、惟查財政部九十一年八月三十日臺財訴字第0九000六八五六四號針對訴願人之相對人○○公司所作訴願決定理由四就本件系爭傳輸態樣已有如下之認定：「.... 衛星傳送節目及廣告係資訊（ information ）之一種，類似之情形亦發生在網際網路之交易方式，由於資訊並非有體物，因此必須藉由其他通道（例如網路，在本案為衛星）來傳輸，以電波承載並以媒體的形式來表現，包括聲音與影像。在衛星傳輸的情形，其通道分為『無線衛星』與『有線系統』兩種。無線衛星之傳輸如前所述，有線系統則是經由頭端（ headend ）作為信號發送處理中心，將接收之節目、廣告信號轉換、解碼成為可在纜線中傳送之訊息，經由傳輸網路（ distribution network ）傳送至收視訂戶終端機（ subscriber terminal ）。就其在臺灣之收視訂戶而言，○○公司之無線衛星傳送節目或廣告並非直接播送，有線系統（在本案為○○公司）之播放始為直接播送。據此，是否應認有線系統業者所為之接收、解碼、播放，始為在中華民國境內之勞務提供？....」，準此，系爭廣告之提供於我國境內接收完成，該等勞務究竟是否屬中華民國境內提供之勞務，抑或境外所提供之勞務？此種傳輸型態是否符合行為時營業稅法第四條第二項第一款銷售之勞務係在中華民國境內使用之要件？本案中真正提供勞務者，是否仍為○○公司，該公司是否屬在我國境內銷售勞務？即有先行確定之必要。是原處分機關審認訴願人未依規定取得他人憑證，並依稅捐稽徵法第四十四條規定按訴願人未依規定取得他人憑證之總額處百分之五罰鍰，尚嫌速斷，基於法律適用之整體性，應由原處分機關專案報請財政部核釋。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九十

日內另為處分。

六、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 薛明玲
委員 楊松齡
委員 王惠光
委員 陳 敏
委員 曾巨威
委員 劉興源
委員 黃旭田

中華民國九十一年十二月二十日

市長 馬英九

訴願審議委員會主任委員 張明珠 決行