

臺北市政府 87.05.20. 府訴字第八七〇一三二三一〇一號訴願決定書

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，不服原處分機關所為之處分，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

緣訴願人於八十四年十一月間發包工程，支付價款新臺幣（下同）一二、六四九、〇〇〇元（不含稅），未依法取得進項憑證，而以非交易對象之○○有限公司（以下簡稱○○公司）所開立之統一發票乙紙，充當進項憑證，扣抵銷項稅額，案經臺北縣稅捐稽徵處查獲，函移原處分機關處理，原處分機關依法審理核定應補徵營業稅六三二、四五〇元，並按未依法取得他人憑證總額處百分之五罰鍰計六三二、四五〇元，訴願人不服，申請復查。經原處分機關以八十七年一月二日北市稽法乙字第八六一七〇八九四〇〇號復查決定：「復查駁回。」上開決定書於八十七年一月十二日送達，訴願人仍表不服，於八十七年二月十日向本府提起訴願，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。」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。」

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..

.... (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。三、稽徵機關依前項原則按營業稅法第五十一條第五款規定補稅處罰時，應就涉案營業人有關虛報進項稅額，並因而逃漏稅款之事實，詳予調查並具體敘明，以資明確。四、本函發文日尚未確定之案件，應依本函規定辦理.....。

」

八十四年五月二十三日臺財稅第八四一六二四九四七號函釋：「關於『東林專案』、『清塵專案』，營業人取得出借牌照營造廠商開立之發票案件，應依左列規定辦理：1 建築業之營業人如有建築房屋之事實，而因礙於建築法令之規定，取得出借牌照營造廠商開立之發票充作進項憑證，且該營造廠商已依法報繳營業稅者，應依本部八十三年七月九日臺財稅第八三一六〇一三七一號函說明二、(二) 2 規定辦理，即除應依營業稅法第十九條第一項第一款規定追補稅款及依稅捐稽徵法第四十四條規定處行為罰外，得免依營業稅法第五十一條第五款規定處漏稅罰.....。」

二、本件訴願理由略謂：

- (一) 訴願人係國營事業移轉民營之上市營造公司，公司資本龐大為求有效運作，內部控制作業嚴謹，分包工程、選商等作業採不同部門交叉審核管控作業方式辦理，甄選廠商參與比價作業係經由內部考選評鑑合格廠商名單中篩選。○○公司係訴願人經由此交叉管控篩選合格，參與本案工程，訴願人於開標前依規定審查該公司營利事業登記證、納稅證明書、承攬工程手冊、技師執照業證照正本，該公司並持有營業人銷售額與稅額申報書等相關證件，經訴願人開標比價結果，華山公司報價最低得標，並訂立分包工程合約，嗣後該公司依合約規定完成一定數量，訴願人給予計價，○○公司於計價單加蓋原留印鑑，經由○○公司掣開統一發票請款，並由訴願人內部會計作業，透過集中支付系統，委由中國信託商業銀行代理支付，訴願人與○○公司自公開招標，標前文件審查、訂約、驗收、計價到付款，均有卷可稽且流程透明足以接受驗證。
- (二) 訴願人基於營業需要分包工程，均依照法令規定及一定程序辦理，選商、開標程序、合約訂定、發票取具及付款方式等作業均極具週詳，訴願人在整個交易過程顯已克盡相當注意，並無任何過失情節可議，交易事證明確，原處分機關以訴願人違反營業稅法第十九條第一項第一款規定及第五十一條第五款、稅捐稽徵法第四十四條規定處以補稅及罰鍰，未符實情實難令人折服，訴願人為國內信譽卓越之上市營造公司，一切依法運作，決定書所言與事實相違。

(三) 本工程作業自八十四年五月起，迄於八十四年十一月間○○公司依完成數量計價，其間並無任何訊息告知○○公司有虛設行號之嫌疑，訴願人認定○○公司為交易往來對象，於法並無違背，且本件訴願人已支付進項稅額予○○公司，開立發票人亦經原處分機關查明依法報繳營業稅，原處分機關顯對訴願人有重複課稅，有違租稅公平原則。

三、卷查本案訴願人於八十四年十一月間委由他人承建工程，未依規定取得進項憑證，卻以○○公司所開立之統一發票乙紙充當進項憑證，並持以扣抵銷項稅額之違章事實，有八十五年五月二十四日列印產出之專案申請調檔統一發票查核清單、臺北縣稅捐稽徵處八十六年五月二十九日北縣稅聯字第一二四四七六號函、八十六年二月二十五日北縣稅聯字第二九六五五號函，臺灣臺北地方法院檢察署檢察官八十五年偵字第三六三五、一三四九〇號起訴書及○○○於八十五年二月十二日、○○○於八十五年二月十四日、○○○於八十五年三月七日在法務部調查局東部地區機動工作組所作調查筆錄、合約書及帳載記錄影本、訴願人取得○○公司開立之發票及法務部調查局東部地區機動工作組調查○○等八家營造公司涉嫌出借牌照相關筆錄等影本附卷可稽，且按上開起訴書載明：「○○○、○○○、○○○、○○○等人，明知.....○○有限公司：等八家營造公司並無實際從事營造工程之業務，且無工人及機具設備，竟與該等公司登記負責人....等人共同基於犯意之聯絡，組成借牌集團....自七十三年間起至八十五年一月間止，陸續使用前開○○公司等八家營造公司牌照，對外借與實際承造工程之建設公司或個人起造業主偽報開工、勘驗及申請使用執照，並收取借牌費.....但查，右開事實，業據被告○○○、○○○、○○○、○○○、○○○等人於調查局調查時，供述甚詳，核與證人○○○、○○○、○○○、○○○、○○○、○○○、○○○、○○○、○○○、○○○等人證述情節相符。且○○○、○○○、○○○....○○○....等營造公司，確無機具營造設備，亦未僱用工人施工，均為借牌抽取佣金牟利之事實，亦據為被告○○○、○○○、○○○等所僱用，在臺北市....處所工作之員工○○○、○○○、○○○、○○○、○○○、○○○、○○○等人，分別於調查局及偵查中證述明確。並有被告○○○等辦公場所之電話傳真監譯文及工程合約、公司證照、發票、憑證、帳證、記事本等資料八大箱扣案足憑，且被告○○○為掩飾其借牌行為，對工程合約之簽訂、發票之開立、工資表之製作、資金流程之記載等借牌所衍生之權利、義務關係，仍謹慎草擬一份注意事項交與承造業主及員工處理時為依據，此亦有該注意事項資料附卷可稽。.....」，○○○、○○公司職員○○○於上開調查筆錄中謂：「.....○○○三姊妹設立專事借牌牟利的除○○○、○○○、○○○、○○○等四家營造公司外，另亦曾出借....○○有限公司：之牌照。」，○○○於上開調查筆錄中亦證稱：「○○○等三姊妹至少自七十七年後即專以借牌牟利，該集團先後出借之牌照除○○○、○○○、○○○、○○○公司外，尚有○○○、○○○」。

及○○公司。....借用牌照之業主，向○○等七家公司借牌，○○○、○○○向借牌者索取之借牌費分包工包料及包工不包料兩種...而為掩飾借牌行為，○○○姊妹會要求實際承攬工程業主將小包之發票或其他憑證，抬頭開立給○○等公司，再由○○等公司開立對等金額之發票給業主....由於正倫、○○、○○、欣耀等四家公司完全沒有實際承攬工程，因此只要是有簽訂工程合約或是○○等四家公司開立的發票對象，都是借牌的。至於○○、○○、○○公司，本人經手的也均僅是單純借牌，無承攬工程。」○○公司主任技師○○○於前開調查筆錄中坦承其所見之工地機具、設備及工人，並未標明○○公司之字樣。則原處分機關以○○公司係無實際從事營造工程業務，且無工人及機器設備之出借牌照公司，又上開○○公司為掩飾其借牌行為，對工程合約之簽訂、發票之開立、工資表之製作、資金流程之記載等借牌所衍生之權利義務關係，自會擬具注意事項交與承造業主及員工作為處理依據，而認定訴願人並無從與之有實際交易之事實，其取得○○公司開立之發票申報扣抵銷項稅額，為虛報進項稅額，乃依法補稅及按訴願人未依規定取得他人憑證總額處百分之五行為罰，尚非無據。

四、惟查本案原處分機關既認訴願人有進貨事實，且開立發票之○○公司已依法報繳營業稅（有臺北縣稅捐稽徵處八十六年五月二十九日北縣稅聯字第一二四四七六號函可參），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；況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。是以原處分適用法律既有上述不當，爰將原處分關於補徵營業稅部分撤銷。

五、至關於違反稅捐稽徵法第四十四條規定，處以行為罰部分，因訴願人無法舉出實際交易對象，是此部分原處分並無不合，應予維持。

六、綜上論結，本件訴願部分為有理由，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 張富美

委員 黃茂榮

委員 鄭傑夫

委員 楊松齡
委員 薛明玲
委員 王清峰
委員 黃昭元
委員 陳明進
委員 王惠光

中 華 民 國 八 十 七 年 五 月 二 十 日

市長 陳水扁

訴願審議委員會主任委員 張富美 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）