

訴 願 人 ○〇有限公司

代 表 人 ○〇〇

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

一、緣訴願人於八十一年三月至四月間，因裝修工程發包，未依法取得憑證，而以非交易對象○○有限公司(以下簡稱○○公司)虛開之統一發票八紙，金額計新臺幣(以下同)五、〇二〇、三〇〇元，稅額計二五一、〇一五元，充當進項憑證並申報扣抵銷項稅額，案經原處分機關信義分處查獲後，依法審理核定應補徵營業稅二五一、〇一五元，並按訴願人未依法取得他人憑證總額處百分之五罰鍰計二五一、〇一五元，訴願人不服，申請復查，未獲變更，提起訴願，經本府以八十六年九月三日府訴字第八六〇三〇〇七七〇一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」其撤銷理由略以：「……四、惟訴願人主張所承包○○公司中壢分公司裝修工程確係委由○○公司承作，並提示工程發包單、工程契約書，工程估價單、廠商請款單、廠商請款簽回單、系爭統一發票、○○有限公司(以下簡稱○○公司)及○○〇(○○公司負責人，行為時兼任訴願人公司總經理，與訴願人公司負責人○○〇為姊弟關係)存款存摺、○○公司及訴願人營利事業登記證、○○〇及○○〇身分證等影本，以佐其說。而由上開廠商請款單、廠商請款簽回單之簽發日期，對應上開存款存摺內均有相當金額款項之提領，再考以○○〇在○○公司與訴願人公司之職位、及該二公司負責人為姊弟關係以觀，訴願人所稱與○○公司間有實際交易，並非全然不可採信。又付款方式為交易行為之一部，依『私法自治』原則，自得由當事人雙方自由約定，本件訴願人與○○公司就價款之給付方式分別於發包單及工程合約書中均約定以現金支付，嗣分五次給付，而發票分八張開立，斟酌工程行業交易之特性，原處分機關答辯所稱『委實有悖商場常情』，似嫌率斷。五、又原處分機關答辯稱依臺南地方法院檢察署檢察官上開不起訴處分書記載，○○公司……其負責人○○〇雖獲不起訴處分，惟不起訴處分理由為○○〇係『遭他人冒用身分證』申請公司，而認定○○公司為虛設行號，並進而推定該公司無實際進銷行為，訴願人自無可能與其有交易事實乙節，查該不起訴處分書僅就○○〇遭他人冒用身分證申請公司

，致其違反稅捐稽徵法之犯行罪嫌不足而為不起訴處分之認定，至○○公司是否為虛設行號，該不起訴處分書理由二中並未為進一步之判斷，原處分機關答辯所稱『○○公司於八十年七月至八十一年十二月間，每期卻申報巨額之銷售額與進貨額，故將申報之銷售額與進貨額二者數目甚為接近，僅形成報繳些微稅款以達領用出售發票圖利及幫助公司行號逃漏應納稅款之目的，為該不起訴處分書論明在案』乙節，經查僅係該不起訴處分書理由一中移送機關移送意旨之節引，尚非已於不起訴處分理由中論明，須予以釐清。是以，本件違章事實之成立與否，在於訴願人與獨立法人○○公司間有無實際交易行為，至○○公司負責人為誰？其身分證是否遭他人冒用申請公司？係屬該公司內部及刑事偽造文書或民事侵權問題，尚不足以據此即反證訴願人與○○公司間必無實際交易行為，二者間不容混淆。是原處分機關先認定訴願人之交易對象○○公司為虛設行號，再進而認定本件之違章事實，然由原卷僅附○○公司八十一年三「四月之營業稅申報資料，尚無法明確證明其為虛設行號，再衡諸訴願人對與○○公司間有實際交易行為存在之事實，舉證歷歷，其據以指摘原處分之不當，非無理由，爰參酌行政法院三十九年度判字第二號判例：『行政官署對於人民有所處罰，必須確實證明其違法之事實。倘不能確實證明違法事實之存在，其處罰即不能認為合法。』之意旨，將原處分撤銷，由原處分機關查明後另為處分。....」

二、案經原處分機關以八十六年十二月五日北市稽法乙字第三二八〇六號重為復查決定：「維持原核定補徵稅額及罰鍰處分。」上開決定書於八十六年十二月十日送達，訴願人猶表不服，於八十六年十二月三十一日向本府提起訴願，並據原處分機關檢卷答辯到府。茲摘述訴辯雙方意旨如次：

一、本件訴願理由略謂：

- (一) 何謂「虛設行號」，營業稅法並未規定。如何認定進貨之營業人其取得並列入扣抵之進項憑證為虛設行號發票，顯然進貨營業人並無法律依據可循。然稅捐稽徵機關在查獲虛設行號時，不論進貨之營業人與該虛設行號之交易發生在查獲前或查獲後，均對與該虛設行號交易之進貨營業人課以罰鍰，顯與法理相違。所有能夠開立統一發票之公司行號均已在政府主管機關註冊登記，而其開立之統一發票亦由稅捐機關發售，如此進貨之營業人與經合法登記公示之公司行號交易，並取得該公司行號開立之統一發票，應受法律上之信賴保護。
- (二) 按營業稅法第三十三條係規定營業人以進項稅額扣抵銷項稅額時其進項稅額應具之要件應載有其 名稱 地址 統一編號 營業稅額，進貨之營業人只能依營業稅法第十九條及第三十三條之規定判別該張進項稅額能否扣抵銷項稅額，在政府主管機關未公告周知其查獲之虛設行號，豈能判別該張進項憑證是由虛設行號所開立。因此，就重複課稅而言，營業人有進貨事實，其於進貨取得進項憑證時必已支付進項稅額，而其

相對銷貨之銷項稅額亦須依規定報繳；進項稅額既已在進貨時支付，則不准其列入申報扣抵稅額，再追繳原已支付之進項稅額，均屬重複課稅。

- (三) 由於取得虛設行號發票依民法第七十二條規定無效，廠商應可向虛設行號索回對價，既有不應申報之銷項稅額存在，因非營業稅法第一條所謂銷售貨物或勞務之營業稅課稅標的，應予退還，不予退還有違租稅法定主義。此問題不妨由稽徵機關依民法第二百四十二條代位之規定，代取得虛設行號發票之營業人向虛設行號請求歸還進項稅額，而於稽徵機關辦理退還虛設行號報繳之銷項稅額時，再依民法第三百四十四條規定主張抵銷，一者避免重複課稅，二者可免退納手續之繁，三者亦可疏減訟源。
- (四) 目前取得虛設行號發票，以有進貨事實者居多，有進貨事實，即有進項稅額之存在，雖取得的是前手轉交或直接取得之虛設行號發票，但無虛報進項稅額。取得虛設行號之發票，開立虛設行號發票之當事人，政府主管機關、取得虛設行號之廠商皆有其應負之責任，今政府之規定全將該責任推諉給取得虛設行號之廠商責其補繳並課以罰鍰，政府主管機關坐收其利，而開立虛設行號發票之當事人亦因刑法較嚴密之罪刑法定主義亦多為不起訴處分，虛設行號之發生依現行規定下，無疑的開立虛設行號發票之當事人及政府機關反而不受其害而受其利，非常不公平。

二、原處分機關答辯意旨略謂：

- (一) 原處分經市府上開訴願決定以尚無法明確證明訴願人之非交易對象○○公司為虛設行號為由撤銷責由原處分機關另為處分，原處分機關大安分處乃依該撤銷意旨以八十六年九月十一日北市稽大安乙字第四四九九三一號函請訴願人之相關人員前來說明，並由訴願人之總經理○○○於八十六年九月二十六日作成談話筆錄，供稱在整個交易過程中，均由其與○○○接洽，並與其簽約；又查上開不起訴處分書載明○○公司之名義負責人○○○係遭人冒用身分證申請登記，足證○○公司係屬虛設公司；再查，按社會一般經驗法則，買賣雙方貨款支付，為保有支付紀錄及達到內部稽核之效果，多以劃線抬頭支票支付，而以現金支付之時機，通常以金額小或不希望留下支付紀錄者為限，本案工程合約價款高達四、七五〇、〇〇〇元（不含稅），其每次付款金額有逾百萬元以上，均申稱以現金支付，付款收據又未經收款人簽名，開立發票日期、金額亦與請款日期、金額不符，頗不合商場正常交易情形，益證訴願人雖有進貨事實，惟其係取得非實際交易對象（實際交易人為○○○）所虛開立之發票充當進項憑證並申報扣抵銷項稅額之違章事實。
- (二) 另營業稅法第十九條第一項第一款得否作為補稅之依據及訴願人主張重複課稅乙節，依八十五年七月三十日增訂公布之稅捐稽徵法第一條之一規定：「財政部依本法或稅法所發布之解釋函令，對於據以申請之案件發生效力。……」，本案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者，既經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明釋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，依前開法條規定對於據以申請之案件均發生效力，行政機關自應本持依法行政原則，依此財政部行政命令為行政行為，蓋該行政命令乃行政法之成文法源，其效力不容忽視。縱認該函釋規定與本法規定不符或有所抵觸，亦須經由有權解釋機關（司法院大法官會議及行政法院）宣告其違憲或違法後始能否定其效力，任何下級行政官署均屬無權解釋，自應服從上級機關之行政命令，此乃行政一體之基本原則。

況且，姑不論該行政命令之法源位階，取得非實際交易對象所開立之憑證扣抵銷項稅額已造成其短繳應納之銷項稅款（遭不得扣抵之進項扣抵）應予追補稅款，已是行之有年之行政先例，行政法院四十八年判字第五十五號判例：「行政先例，原為行政法法源之一，如非與當時有效施行之成文法明文有違背，自得據為行政措施之依據。」縱使行政先例均有此效力，遑論財政部行之有年且於法並無違背之行政命令？今如欲一改先例遽予認定本案不應補稅，將有害法之安定性並有違平等原則，致使人民及行政官署無所適從。蓋就本件取得非實際交易對象所開立之統一發票申報扣抵銷項稅額而有進貨事實之情形而言，訴願人與開立發票人間原無交易事實，僅有買賣發票之事實，而出售發票原非屬營業稅核課範圍，是以出售發票原不負繳納稅款之責，其為買受該統一發票而支付之金額，純屬其買賣發票雙方當事人間為規避法令而約定之價金，並非進項稅額，而稅捐稽徵機關亦無從由開立發票人處核課營業稅，如由訴願人持該憑證扣抵銷項稅額，自屬於法不合。至訴願人與實際銷貨人之間，因確有交易事實，依法應核課營業稅，而訴願人未依規定取得憑證，致稽徵機關無法核課此部分稅捐，故稅捐稽徵機關補徵訴願人此部分虛報之進項稅額，並無不合，亦無重複課稅之問題。再者，依營業稅法第十九條第一項第一款規定，營業人購進之貨物或勞務未依規定取得並保存憑證者均不得扣抵銷項稅額，此乃立法政策上之考量，故規定使營業人未依規定取得或保存憑證者均不得享有扣抵銷項稅額之利益，以維護加值型營業稅進、銷間之正常勾稽及運作，發揮遏止逃漏稅之功能，不因其是否確有進貨或開立發票人是否業已報繳而有不同，亦不論是否重複課稅。如謂有重複課稅之情形即不能適用該條款之規定補稅，不僅於法不合，亦將使該條款之適用窒礙難行，況該處係就訴願人將不得扣抵銷項稅額而已申報扣抵造成短繳之稅款予以追補，並不構成重複課稅，如謂此種情形不可補稅處罰，無異鼓勵營業人取得非交易對象發票申報扣抵，而幫助與其有交易之實際營業人逃漏應納之稅負，殊非立法本意。再者，縱認營業稅法第十九條第一項第一款未明確規定不得扣抵之法律效果，惟依稅捐稽徵法第二十一條第二項規定：「在前項核課期間內，經另發現應徵之稅捐者，仍應依法補徵或並予處罰；……」，本案既經營業稅法第十九條第一項第一款規定其進項憑證不得扣抵銷項稅

額，其持以申報扣抵，已構成短繳其應納之銷項稅款，該項稅捐即屬核課期間內應徵之稅捐，自應依法補徵之。

理 由

- 一、查營業稅法第十五條規定：「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。」

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略以：「……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、卷查訴願人之違章事實，有八十二年七月二十三日列印產出之專案申請調檔統一發票查核清單、臺南地方法院檢察署檢察官八十四年十一月二十一日八十四年度偵緝字第四十五號、八十四年度偵字第一一六九六號不起訴處分書等影本、原處分機關大安分處八十五年四月三十日北市稽大安甲字第一八〇九五號、八十六年九月十一日北市稽大安乙字第四四九九三一號函、訴願人之總經理○○○於八十六年九月二十六日作成談話筆錄等影本附案可稽。○○公司負責人○○○因違反稅捐稽徵法案件，經臺灣臺南地方法院檢察署檢察官八十四年度偵緝字第四十五號、八十四年度偵字第一一六九六號不起訴處分在案，惟其不起訴理由為○○○求職所交身分證影本遭他人冒用申請設立公司。從而原處分機關認○○公司係遭他人冒用○○○名義所虛設之公司，訴願人自無從向該虛設行號進貨，乃予以補稅裁罰，尚非無據。

- 三、惟查，本件訴願人確有進貨事實，為原處分機關八十六年十二月五日北市稽法乙字第三

二八〇六號復查決定所肯認；而〇〇公司已依法報繳營業稅，亦有附卷之專案申請調檔統一發票查核清單「資料類別」欄上載「三十一（三聯式申報）」可稽。原處分機關既認訴願人有進貨事實，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。其認事用法似尚非毫無矛盾之處。蓋以本件訴願人如確已支付進項稅額予開立發票人，且該開立發票人經查明確已依法報繳營業稅，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，惟按開立發票人〇〇公司已依法報繳營業稅，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？

四、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，爰將原處分機關於補徵營業稅部分撤銷。

至於按稅捐稽徵法第四十四條規定處以行為罰部分，訴願人既無法證明所取得之發票，確係取自其實際交易對象，此部分復查決定予以維持，自無不合。

五、至原處分機關答辯理由中所稱其補稅處分依據行政命令及行政先例乙節，查對人民補稅、裁罰，均屬對人民課以義務之行政行為，除有「租稅法律主義」、「法律保留原則」之適用外，其應以法律定之，亦為中央法規標準法第五條所明定。行政命令與行政先例固為行政法之法源，惟仍不得執以為對人民課稅或行政罰之依據，應予釐清。訴願制度為行政救濟程序之一環，訴願審議機關職司個案之行政救濟，審理案件自應依據法律及行政法之原理原則；又原處分機關認訴願人與開立發票人間僅有買賣發票之事實，所支付者並非進項稅額，而係買賣發票雙方當事人間為規避法令而約定之價金乙節，查對違章事實之認定，須依證據，不得僅憑臆測，本件訴願人之取得〇〇公司開立之發票，究係與〇〇公司間存在有買賣發票之事實？亦或其實際交易對象向該公司取得後，交予訴願人？由卷內所附事證，並無從確認。再者，不論系爭發票係由何人自〇〇公司取得，並無礙該公司就系爭發票已依法報繳稅額，國庫已收到該筆稅額之事實；是原處分機關此一認定宜加強舉證，否則如無相關事證，而強加買賣發票之行為於訴願人與〇〇公司

間，似有以公權力過分介入私法領域之嫌，實嫌率斷，併予說明。

六、綜上所述，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 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 七 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）