

訴 願 人 ○○股份有限公司

代 表 人 ○○○

代 理 人 ○○○ 會計師

原處分機關 台北市稅捐稽徵處

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

緣訴願人於八十一年十一月至八十三年一月間委由他人承建工程，支付工程款計新台幣（以下同）八、八二四、四四九元（不含稅），未依法取得憑證，而以非交易對象○○股份有限公司（以下稱○○公司）開立之統一發票十一紙，作為進項憑證扣抵銷項稅額，案經台中市稅捐稽徵處查獲後，函移原處分機關審理核定訴願人虛報進項稅額，應補徵營業稅四四一、二二三元，並按未依法取得他人憑證總額處百分之五罰鍰計四四一、二二二元，訴願人不服，申請復查，未獲變更，乃提起訴願，經本府以八十六年三月十一日府訴字第八五〇八四五三四號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」原處分機關嗣以八十七年三月七日北市稽法乙字第八七一五〇五一〇〇號重為復查決定：「維持原核定補徵稅額及罰鍰處分。」上開決定書於八十七年三月十九日送達，訴願人仍表不服，於八十七年四月十三日向本府提起訴願，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台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。如查明開立發票之營業人並未依法申報繳納該應納之營業稅額者，即有逃漏，除依前項規定處以行為罰外，並應依營業稅法第五十一條第五款規定補稅並處罰。.....」

八十四年五月二十三日台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台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）○○公司非屬虛設行號：查台灣台中地方法院檢察署檢察官八十四年度偵字第八九二二號起訴書所載，○○公司係親自承作包括行政院、台電、中華工程及省住都局等逾百件工程之營造廠商。顯然，○○公司有能力承包訴願人之工程。
- （二）原處分之處罰純屬臆測，缺乏證據。原處分維持原核定，有下列可議之處：
 - 1. 僅依據○○○、○○○在調查局的片面之詞，無視於訴願人舉證之事實。
 - 2. 僅依據檢察官起訴書，證據顯然脆弱，復查決定再為相同處分，證據仍然不足。
 - 3. ○○公司與訴願人間屬民法承攬關係，則○○公司若因人手不足，部分工程無力自行承作而使用他人，不得推定其非訴願人之交易對象。
- （三）訴願人未虛報進項稅額逃漏稅，何需補稅：有進貨事實而取得虛設行號發票申報扣抵，不得率爾認定虛報進項稅額予以補稅處罰，補稅必須以未繳稅或逃漏稅為要件，虛設行號若已繳清營業稅，不得再對企業處罰。○○公司於八十一年十一月至八十三年一月承包訴願人工程期間，均依法繳納營業稅。
- （四）○○公司係訴願人之實際交易對象，訴願人給付工程款九、二六五、六七二元中，百分之七十七強計七、一七〇、九四三元係以○○公司為抬頭的支票支付，並由○○公司之○小姐親自具領。「實際交貨者」並非必為「實際交易對象」，乃事理之當然，亦為稅捐處查緝「跳開發票」時所一再主張；同理，「實際從事營造者」並非必為「

實際交易對象」。依財政廳五十年三月二十三日財一字第二一六一號令規定，只要承包商在建築相關報表或申請書蓋章，即應認係該承包商之營業，準此，○○公司為訴願人實際交易對象，應由○○公司開立發票給訴願人，殆無疑義。

- (五) 訴願人未違反法律上義務，不應受罰：按人民有違反法律上之義務者，方有受行政罰之可能，苟未違反法律義務，自無應受行政罰之餘地。訴願人依公司法、經濟部函令及公司執照上登記為「委託營造廠商興建國民住宅出租出售業務」之規定，並依建築法規定以○○公司為承造人向主管機關申請開工、完成施工勘驗、完工查驗及領取使用執照；復依民法承攬規定及契約自由原則委託○○公司承包，並與之為簽約及付款行為，再依規定取得憑證申報扣抵；所有一切行為均依法令為之，一無違誤。訴願人既未違反法律上之義務，自無任何過失可言，尤其○○公司在承包訴願人建屋工程期間，其依法報准開工、施工勘驗、完工查驗及領取使用執照，均係依相關規定為之，並經政府主管機關一一核可，截至完工日止，從未有逾矩而遭糾正之情事。

- (六) 新制營業稅以銷項稅額減進項稅額為應納稅額，訴願人銷項稅額並無漏失，在有進貨事實之前提下，其應納之稅早已繳足，稽徵機關就本項進貨所補徵之稅款，依法仍屬進項稅額性質。

三、卷查本件訴願人未依法取得憑證，而以非交易對象○○公司開立之統一發票作為進項憑證扣抵銷項稅額之事件，前經本府以八十六年三月十一日府訴字第八五〇八四五四號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」理由載明：「……原處分機關乃認○○公司實際未承攬工程之施作，訴願人自無從委由○○公司承包工程，並依前揭規定予以補稅、裁罰，尚屬有據。四、惟查本件訴願人否認違章，且堅稱○○公司係其實際交易對象，並有工程合約影本及指明支付予○○公司之票據影本等附卷佐證；又據上開台灣台中地方法院檢察署檢察官起訴書載明：『……訊據被告○○○、○○○否認有不法情事。……』，即○○公司負責人○○○在檢察官偵查時已然否認有不法情事；另訴願人公司會計○○○在談話筆錄中亦稱：『……○○（股）公司承作本公司○○工地結構體工程……』；是則原處分機關徒以筆錄及檢察官起訴書所載，認定○○公司實際未承攬工程之施作，推論訴願人自無從委由○○公司承包工程，進而有本案之違章事實，其以如此推論之方式認定事實，在採證、認定及調查程序上，似嫌粗率。況檢察官雖對○○公司負責人○○○提起公訴，然○○○是否確實違反相關法律規定，尚未經由法院判決，原處分機關未經實體調查審認，逕依檢察機關起訴求罰之公訴主張，遽予認定本案之違章事實，其科罰依據之證據基礎，尚嫌薄弱，是否允當，不無斟酌餘地。再者，本案原處分機關就訴願人之說明及舉證不予採據之理由為何？並未見其逐一論駁，所憑證據又尚不足以確認訴願人之違章事實，有關○○公司有無可能係承包訴願人工程後再予轉包？訴願人有無故意、過失，應否受罰？類此之諸多事實又屬不明，

原處分機關遽予處分，尚嫌率斷。....爰將原處分撤銷，由原處分機關查明後另為處分.....」。

四、本案經原處分機關重核後以八十七年三月七日北市稽法乙字第八七一—五〇五一〇〇號復查決定：「維持原核定補徵稅額及罰鍰處分。」理由為：「.....查申請人（即訴願人）上開違章事實，有....查核清單....起訴書....調查筆錄....等影本附卷足憑。又查本案經本處就申請人取具〇〇公司開立發票，依該公司之帳冊傳票、支票付款情形及工程合約書查核結果，核認訴願人確有委建及付款事實。另依桃園縣稅捐稽徵處....函查〇〇公司截至八十四年六月底止均依營業稅法第三十五條規定申報及繳納營業稅，按財政部....函釋規定，除追補稅款及處行為罰外，免處漏稅罰。.....又〇〇〇係〇〇股份有限公司負責人，自八十年一月間起至八十四年三月間止，並無承造工程之事實，竟連續出借營造廠牌照，虛開不實發票，明知〇〇公司實際未承攬工程之施作，偽造不實之承包契約、開工及完工報告書，從中抽取工程造價一定比例之蓋牌佣金牟利，並幫助實際承造廠商業主逃漏稅捐，業經台灣台中地方法院檢察署檢察官....提起公訴在案，則〇〇公司實際未承攬工程之施作，足資認定，申請人自無從委由〇〇公司承包工程，至臻明確。又依〇〇公司負責人〇〇〇君於法務部調查局中部地區機動工作組所作調查筆錄坦承.... ..顯見〇〇公司未實際施作工程，申請人縱有承建工程之事實，應係委由第三者，而其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，自屬虛報進項稅額。從而，原核定就其取得不得扣抵之憑證已申報扣抵銷項稅額部分追補稅款未及按其未依法取得憑證之總額科處百分之五罰鍰....並無不合，應予維持。.....」。

五、是本案經原處分機關重核結果，雖仍執舊詞予以論駁；惟查原處分機關檢附之台灣台中地方法院就〇〇公司負責人〇〇〇所作之八十四年度訴字第一七九七號刑事判決（影本），該判決除認蘇鼎雅以明知為不實之事項而填製會計憑證，處以有期徒刑五年外，並於判決書中載明：「.....〇〇〇與〇〇〇分別係〇〇股份有限公司....及〇〇股份有限公司....負責人。其二人自八十一年年初起，至八十四年三月間止，與附表一—八所示之個人或各公司行號之負責人.....互為犯意聯絡，並基於概括之犯意，由〇〇〇、〇〇〇，出借〇〇公司、〇〇公司營造牌照予附表一—八所示之個人或公司行號，並向借牌者收取工程款中約定比率之營利事業所得稅與蓋牌佣金.....實際上，〇〇公司、〇〇公司均未實際承攬營造，而係由附表六—八所示之實際承造人.....依序向與〇〇公司簽訂工程營造承攬契約之.....承攬營造工程，實際施作，此五家以外之公司行號則自行鳩工購料建造。〇〇〇、〇〇〇分別與附表一—八所示之個人或公司行號之負責人，共同謀議以欺瞞之手法取得建造執照，使附表六—八所示承包公司、附表一—五所示之個人或自行建造公司行號，得以順利建造工程，並順利取得使用執照....分別

偽以『由○○公司承建』、『由○○公司承建』之情，填載不實之工程開工報告書....
..填載內容不實之完工報告書..... 工程進行期間，附表一—八所示之個人、公司行號之負責人，與○○○、○○○互為犯意之聯絡，並基於概括之犯意，由○○○交代知情而與○○○有犯意聯絡之會計○○○....以○○公司、○○公司之名義，連續多次，在統一發票....上，虛偽記載已收取附表一—八所示個人或公司行號，關於某工地『工程款』或『工程工資』若干，實則於送該等統一發票給附表一—八所示個人或公司行號時，只收取約定比率之『營利事業所得稅』或『包工包料款』、『包工不包料款』等之蓋牌服務費.... 又如附表六—八所示之實際承造人，既有營業行為....惟因未具名承造工程....致使稅捐稽徵機關無法據以課徵營業稅....幫助附表六—八所示之實際承造人，以此詐術逃漏稅捐。.....理由.....右揭事證均已明確.....○○○之辯護人..具狀聲請本院『傳訊證人....以證明....確有委託○○公司承攬工程』云云，本院即核無必要....被告○○○、○○○二人所辯無非為卸責之詞，不足採信，右揭犯行均堪認定.....附表一—八所示之個人、各公司行號之負責人分別與○○○、○○○間，各有犯意聯絡行為分擔，均為共同正犯.....被告二人固向附表一所示之建設公司取得工資發票、材料發票，以為進項憑證，以與其等開立予附表一所示建設公司之工程款發票（銷項憑證）沖帳，其目的在沖掉『工程款之收入』，以逃避納稅，堪以認定.....附表二：（○○○於八十四年四月二十六日調查員訊問時，就『專案申請調檔統一發票查核清單』，所簽認之向○○公司借牌之公司，亦即偵查卷三十三、三十四頁所附『○○公司出借牌照幫助廠商逃漏稅捐統計表』，且經台中市稅捐稽徵處查核確實者）....公司.....○○股份有限公司.....」。是本案相關事實既經法院判決認定，則原處分機關所認○○公司並未實際施作工程，訴願人取得該公司發票申報扣抵銷項稅額，即係取得非實際交易對象所開立之憑證申報扣抵銷項稅額等事實，足堪採信。

六、又行政法院八十七年七月份第一次庭長評事聯席會議決議：「.....營業人雖有進貨事實，惟不依規定取得交易對象開立之進項憑證，而取得非交易對象開立之進項憑證，申報扣抵銷項稅額時，該項已申報扣抵之銷項營業稅額顯未依法繳納，仍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，追補該項不得扣抵之銷項稅款。又我國現行加值型營業稅係就各個銷售階段之加值額分別予以課稅之多階段銷售稅，各銷售階段之營業人皆為營業稅之納稅義務人。故該非交易對象之人是否已按其開立發票之金額報繳營業稅額，並不影響本件營業人補繳營業稅之義務。」從而，本案原處分機關對訴願人予以補稅、裁罰，尚無不合。

七、惟本件訴願人有進貨之事實為訴辯雙方所不爭執，且原處分機關答辯書中亦陳明：「...依桃園縣稅捐稽徵處八十四年七月二十八日八四桃稅工字第八四一〇一八五七號函查○○公司截至八十四年六月底止均依營業稅法第三十五條規定申報及繳納營業稅....

..」；是本案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增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。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？勢將導致治絲益棼？

八、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，爰將原處分關於補徵營業稅部分撤銷。至關於依稅捐稽徵法第四十四條規定處以行為罰部分，按訴願人未依法取得憑證之事實已如前述，此部分復查決定予以維持，自無不合。

九、綜上所述，本件訴願為部分有理由，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 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 九 月 二 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：台北市愛國西路二號）

