

臺北市政府 87.12.24. 府訴字第八七〇四九三二〇〇一號訴願決定書

訴 願 人 ○〇股份有限公司

代 表 人 ○〇〇

代 理 人 ○〇〇律師

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

訴願駁回。

事 實

- 一、緣訴願人涉嫌假借個人名義建屋出售逃漏稅，經法務部調查局於八十年一月二十二日在本市○○○路○○段○○號○○樓、○○樓、○○樓與○○樓及○○街○○號○○樓，查獲違章憑證乙批，於辦理啟封認證手續後，函移財政部專案審理，案經財政部查明訴願人於七十七年度至七十九年度假借其負責人○○○等個人名義建屋出售，其中位於臺北縣新莊市之○○工地計新臺幣（以下同）四、五六一、〇〇〇、四九四元；位於臺北市南港區之○○ABC智慧科學園區工地計八九五、七〇四、六〇三元（以上皆不含稅）漏開統一發票並漏報銷售額，計逃漏營業稅二七二、八三五、二五五元。嗣函移原處分機關依法補稅並處罰，案經原處分機關依法補徵訴願人所漏稅額二七二、八三五、二五五元，並按所漏稅額處七倍罰鍰計一、九〇九、八四六、七〇〇元（計至百元為止）；及按未依規定給與他人憑證之金額處百分之五罰鍰計二七二、八三五、二五四元，合計二、一八二、六八一、九五四元。訴願人不服，申請復查，未獲變更，第一次提起訴願，經本府以八十三年四月二十七日府訴字第八三〇〇八七〇〇號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關查明後另為適法之處分。」嗣原處分機關重為復查決定，仍維持原核定及原處分。
- 二、訴願人第二次提起訴願，本府再以八十四年七月二十四日府訴字第八三〇八四三九〇號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為適法之處分。」復經原處分機關復查決定，維持原核定及原處分。訴願人不服，第三次提起訴願，經本府以八十五年九月十七日府訴字第八五〇六五九四六號訴願決定：「原處分關於按未依規定給與他人憑證總額處百分之五罰鍰及按所漏稅額處七倍罰鍰撤銷，改按所漏稅額處三倍罰鍰；其餘訴願駁回。」其理由略以：「...四、從而本案違規事實既明，則原處分機關據以補徵所漏稅額，核與首揭法條規定自無不合，應予維持。至按所漏稅額處七倍罰鍰及按未依規定給予

他人憑證之金額處百分之五罰鍰，固屬有據。五、惟查訴願人未依法給予憑證固有未當，然原處分機關既按訴願人漏開統一發票課以漏稅罰，復就其未依規定給與他人憑證之行為依稅捐稽徵法第四十四條規定處以百分之五罰鍰之行為罰，核與前揭財政部八十五年四月二十六日臺財稅第八五一九〇三三一三號函釋未合，爰將按未依規定給與憑證之併處罰鍰二七二、八三五、二五四元之原處分撤銷。六、又查營業稅法第五十一條業於八十四年八月二日修正公布，九月一日施行，其漏稅罰鍰倍數已由原五倍至二十倍修正為一倍至十倍罰鍰，又『稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表』有關營業稅法第五十一條第三款短報或漏報銷售額者，銷貨時未依法開立發票，且於申報當期銷售額亦未列入申報者，業經修正減輕為『按所漏稅額處五倍罰鍰』，則按首揭八十五年七月三十日修正公布之稅捐稽徵法第四十八條之三規定及財政部八十五年八月二日臺財稅第八五一九一二四八七號函釋，本件本應適用裁處時之法律，是以原處分應予撤銷，改按所漏稅額處五倍罰鍰。而財政部對於營業人假借或利用個人名義建屋出售，認為依法應課徵營業稅及營利事業所得稅之立場固從未變更，惟稅捐機關歷來對於個人建屋有關解釋○○容易使人誤解，且稅捐機關並未積極取締並輔導建築業遵守法令規定，遽以上開『稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表』處五倍罰鍰，自嫌過高，衡酌本案情節，改按所漏稅額處三倍罰鍰，足達處罰之目的。....」

三、訴願人仍不服，提起再訴願，經財政部以八十六年七月五日臺財訴第八六二二九二九二八號再訴願決定：「訴願決定及原處分關於補徵營業稅部分均撤銷，由原處分機關另為處分。訴願決定關於違反營業稅法科處罰鍰部分撤銷，由原處分機關重為處分。」其理由略以：「....壹、關於補徵營業稅部分.....惟究係個人建屋出售抑或營利事業假借個人名義建屋出售，在外觀形式上均屬個人建屋出售行為，區分不易，然實質上仍應有所分野，並藉以判定何者為實際營業人，核課相關稅捐；蓋營利事業如係假借個人名義建屋出售，然在安排上，自建築設計、工程招標、資金挹注等業務行為，乃至實際利潤，均將歸屬營利事業，是區分純粹個人建屋出售或營利事業假借個人名義建屋出售，除應查明業務行為之實際負責者外，端視其實質上最後利潤之歸屬為孰，並依相關事證認定之。茲就本案原處分機關獲案事證析述如後：(一)自購地、興建房屋行為而言：系爭二工地之土地，係由○○○君及○○○君二人出資購買，並依法登記而取得所有權，此有土地所有權狀及土地登記簿謄本可稽，另系爭二工地之房屋，係分別由○君二人興建，取有建築執照，使用執照，支付工程款取得之發票，與營造廠簽訂之合約書等，依上述證據顯示，係○君二人之行為，尚不足以審認係再訴願人之行為。(二)自銷售行為而言：系爭二工地之廣告文宣、房屋銷售契約書、訪談買賣房地客戶資料，間有顯現再訴願人公司名稱之字樣，惟參據再訴願人一再訴願理由略謂：因系爭二工地再訴願人受○君等委託策劃、監造及協助相關各項行政作業，屬受託業務範圍，另該二工地係由○君

自行雇員銷售，自行負擔廣告銷售費用等情，是否顯無足採，容值研酌，且部分買受房地客戶占全部購買房地客戶之比例如何，其訪談內容有無代表性？該等受訪者答復是（否）一致明確？則依廣告文宣、銷售資料等可否執為認定再訴願人假借○君等個人建屋出售之依據，均非無疑義。自資金面而言：查『○○ABC智慧科學園區』銷售房地款係存入○○○君銀行帳戶，除償還貸款外，部分轉至○○○君帳戶，而『○○』出售房地價金係存入○○○君之銀行帳戶，皆無回轉再訴願人帳戶情事，雖其中有筆四億元以『股東往來』帳戶轉回供再訴願人使用，然○○○君股東往來帳每年皆有十億至二十億元之貸餘，亦僅屬資金週轉行為，已於再訴願人資產，負債科目據實揭露，其間是否有借款必要，自應依帳載及營運方向據實勾稽判斷，以明究竟，尚難執為銷售房地利益回流之證據。綜上，原處分機關依據獲案資料認定再訴願人假借○○○君個人名義建屋出售，惟其所持證據非無斟酌之處，業如前述，且系爭工程盈虧之實際享受者，究為○君或再訴願人，原處分機關迄未究明，從而原處分機關據而核定補徵再訴願人營業稅，核欠妥適，爰將此部分訴願決定及原處分均撤銷，由原處分機關重行酌明後另為處分。貳、關於違反營業稅法科處罰鍰部分。……惟查本件補徵營業稅部分既因課稅事實未臻明確，有再查明必要而撤銷，爰將本部分訴願決定併同撤銷，由原處分機關究明後重為處分。……」

- 四、案經原處分機關以八十七年一月二日北市稽法乙字第八六一四三七九五〇〇號重為復查決定：「原處分關於按未依規定給與他人憑證總額處百分之五罰鍰及按所漏稅額處七倍罰鍰部分撤銷，改按申請人所漏稅額處三倍罰鍰；其餘維持原核定。」上開決定書於八十七年一月十二日送達，訴願人仍表不服，於二月七日第四次向本府提起訴願，三月二日補具理由書，六月二日、九月十六日及十月二十三日補充訴願理由，並據原處分機關檢卷答辯到府。

理 由

- 一、按訴願法第二十四條規定：「訴願之決定確定後，就其事件，有拘束各關係機關之效力。」第二十七條規定：「本法各條，除於再訴願已有規定者外，其與再訴願性質不相牴觸者，於再訴願準用之。」

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。」第三十二條第一項前段規定：「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。」第四十三條第一項第四款規定：「營業人有左列情形之一者，主管稽徵機關得依照查得之資料，核定其銷售額及應納稅額並補徵之。……四、短報、漏報銷售額者。」（行為時）第五十一條第三款規定：「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（五倍至二十倍

）一倍至十倍罰鍰，並得停止其營業。.....三、短報或漏報銷售額者。」第五十三條之一規定：「營業人違反本法後，法律有變更者，適用裁處時之罰則規定。但裁處前之法律有利於營業人者，適用有利於營業人之規定。」

同法施行細則第二十一條規定：「營業人以土地及其定著物合併銷售時，除銷售價格按土地與定著物分別載明者外，依房屋評定標準價格占土地公告現值及房屋評定標準價格總額之比例，計算定著物部分之銷售額。」

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。.....者，應就其未給與憑證。.....經查明認定之總額，處百分之五罰鍰。」

又財政部（六三）臺財稅第三七七〇一號函示：「個人在一年內（一年期間依曆年為準），出售以自己名義建築之房屋在四戶以上者，應依照一般規定辦理營利事業登記，並依法課徵營業稅。但個人以原供自用住宅用地。.....拆除興建公寓在八戶以內者，如於自留自用住宅外，將餘屋出售者，應免徵營業稅及營利事業所得稅。」

六十五年九月六日臺財稅第三六〇三二號函示：「個人建屋出租或出售，.....不必責令辦理營利事業登記，並免課徵營業稅及營利事業所得稅。」七十三年五月二十八日臺財稅第五三八七五號函示：「....三、個人出資建屋出售，而以他人名義為起造人者，應將財產交易所得歸併出資建屋者之所得課稅....」

八十年七月十日臺財稅第八〇一二五〇七四二號函示：「營業人假借（利用）個人名義建屋出售逃漏稅迭有發生，允應加強查核實課稅，以杜取巧而維護租稅公平。說明....二、凡具有營利事業型態之營業人，假借（利用）個人名義建屋出售者，應根據事實認定，依法課徵營業稅及營利事業所得稅，並依法處罰，其有涉及刑責者，並應依法究辦，不得適用本部六十五年九月六日臺財稅第三六〇三二號函有關個人建屋出售課徵綜合所得稅之規定。」

八十五年四月二十六日臺財稅第八五一九〇三三一三號函示：「二、.....（二）營業人觸犯營業稅法第五十一條各款，如同時涉及稅捐稽徵法第四十四條規定者，參照行政法院八十四年九月二十日九月份第二次庭長評事聯席會議決議意旨，勿庸併罰，應擇一從重處罰。.....」

八十六年八月十六日修正後稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表規定，納稅義務人短報或漏報銷售額，而銷貨時未依法開立發票且於申報當期銷售額亦未列入申報者，按所漏稅額處五倍罰鍰。

二、本件訴願及補充理由略謂：

（一）○○○成立訴願人公司與其個人在業務上相互協助，財務上各別獨立，盈虧自負，訴願人絕無操控利用○君銀行帳戶之情事。本案系爭房屋係○○○個人出資建造，故系爭銷售額應歸屬○○○而非訴願人，訴願人既無營業行為及營業收入對之自不負營業稅繳納

義務。原復查決定舉本件二工地之各項廣告及相關文宣資料皆冠以「○○建設」等，惟此等行為之最終法律行為相對人，無一承買人係以訴願人為其買賣契約之對象，在原處分機關訪談系爭二工地客戶之情形，可見客戶之購買行為是相當謹慎，經多方求證，其最後決定仍與○○○簽約，而非訴願人，足見系爭房屋之出賣人確為○○○。其次，就系爭房屋之興建出售過程中，○○○與訴願人間僅有銷售勞務之關係，原處分並未能舉出訴願人就系爭房屋有任何銷售行為，買受人是誰？買賣契約何在？則如何能認定訴願人有銷售系爭房屋？是以本案系爭房屋既係由○○○興建出售，縱有個人建屋應否負營業稅納稅義務之爭議，均與訴願人無涉，訴願人既無銷售系爭房屋之事實，殊無轉嫁訴願人負擔之理。本案之課稅標的，係系爭房屋之銷售行為，依法只須審查誰是所有權人，誰將所有權移轉予買受人，即足以決定系爭銷售額之納稅義務人。既然系爭房地之所有人係○君等人，為原處分及復查決定所不爭，且買賣契約之出賣人為○君等人，此次復查決定亦未再以客戶訪談資料質疑，足證對於買賣契約之真實，已無爭執，故銷售系爭房地之人依法應為○○○等人，訴願人對系爭房地並無任何權利，亦不可能有任何之營業銷售行為。

(二)復查決定所稱之實質課稅原則係：「不以名義上之課稅義務人為何，而應該以實質課稅主體為其納稅義務人」，顯然將適用於所得稅事件之稅法原則誤用於營業稅事件，蓋所得稅之課徵，只問所得之增加，而不管如何增加，但營業稅事件，不在乎所得增加與否，而只在意誰在銷售貨物或勞務，誰有銷售行為，縱然貨物是賒欠來的，銷售所得之價金須歸還原貨主，依法仍應以銷售貨物之行為人為營業稅之納稅義務人，而不應以原貨主為納稅義務人。原復查決定所舉眾多獲案違章證據所證明者，係訴願人為實質投資人及營業人，然投資人是誰與銷售貨物之營業人何干，其非課徵營業稅之要件，論之無益，而就其所謂眾多獲案違章證據分析，其能證明訴願人有銷售貨物之行為者，更絕無僅有。原處分及復查決定指在七十八至八十年間以訴願人公司之經營規模顯無每年均向○○○鉅額借款之必要云云。但查訴願人在七十七年至七十九年間皆有鉅額之在建工程，在七十八年購入十億餘元之土地，而七十七及七十八年資本額僅五千萬元，七十九年始增資為一億五千萬元，顯示資本額偏低，自有資金嚴重不足，再者，資本額超過二億元時，必須強制公開發行，訴願人因未能達公開發行之要求，故無法大量現金增資，在此種情況下，為求公司業務擴大營運，乃徵得○君同意以股東無息墊款方式支應公司營運週轉，原處分及復查決定僅以訴願人當期營收而對於訴願人當期在建工程及購置土地之事實卻置而不論，遽而認定訴願人無貸款需要，即失之偏頗，其間是否有借款必要，自應依帳載及營運方向據實勾稽判斷，以明究竟，尚難執為銷售房地利益回流之證據。

(三)○○○無息貸款資助訴願人長期經營理念符合所謂常理或商業追求利潤不變定律，○君未計較利息，公司才有盈餘，才能厚植資產，也才能持續發展，訴願人若無○君之無息

貸款，勢必因無法支應鉅增之成本而縮小營運，甚而遭業界淘汰，而此對訴願人或○君均屬不利。本案興建銷售者為○○○，且實質上最後利潤亦歸屬於○○○，應無訴願人假借○君建屋出售情事，系爭二處土地，自始即分別登記為○○○及○○○所有，訴願人從未取得所有權；且訴願人亦從未獲得系爭房屋基地所有權人之授權，就系爭基地即無使用、收益、處分之權利。另原復查決定以銀行放款批覆書載明「借戶」（○○○）經營○○公司在業界信譽良好，即據以認定實質上係訴願人之借貸行為，更依實質課稅原則推斷訴願人為投資人。姑不論銀行放款批覆書係銀行內部文件，對訴願人不生拘束力，且其敘述正足以說明借戶是○○○，而非訴願人，再就貸款之實質而論，借得之款係撥入○○○之帳戶，其利息亦由○君支付，往來款項均與訴願人無任何關連，此事實十足證明該筆貸款之借款人確為○君，訴願人連保證人都不是，與該筆貸款有何干連？原復查決定此部分之認定，實屬認定事實違背經驗法則與證據法則。○○之工地係由○○○發包及取得統一發票，各項工程款亦皆由○君給付，依法取得統一發票，A B C智慧科學園區係由○○○發包，此可由營造廠之合約書及統一發票為證。各項工程價款亦由○君給付，依法取得統一發票，並均依法取有建造執照、使用執照及房屋所有權，此為原查所不爭，故該二處工地之房屋，自與訴願人無涉。再者，○○與A B C智慧科學園區，係分別由○○○及○○○二人逕自雇用他人負責銷售，並由○氏二人負擔各項企劃、銷售、廣告等費用，分別由其二人與房地買受人簽訂買賣契約書，房屋與土地之所有權亦皆由其二人名下移轉給買受人。

- (四)訴願人於系爭房屋之興建銷售中，係承攬策劃監造工作，有策劃監造合約書可稽，其報酬亦已依法申報繳納營業稅，但原復查決定一則謂訴願人從未接受他人委託策劃監造業務，再則稱訴願人負責建築設計、工程招標、貸款、銷售等全部業務，皆係動用眾多人力及資源所完成，卻只支領二千二百萬元之費用，有違營業常規，乃據以認定訴願人係從事銷售行為。惟查訴願人與○○○業務關係密切，本案中協助○君策劃監造不僅有利公司業務之推展，且有利可圖，何樂不為，再者，建築設計有建築師負責，而工程係由營造廠商關係企業承攬，其招標工作，何難之有，辦理銀行貸款係由○君自為，訴願人並未介入；而行銷企劃部分○君委託總合廣告公司執行；銷售人員由○君招聘並支付其報酬，訴願人僅負責行政工作，何須動用多少資源。又原處分計算系爭銷售額未減除承攬策劃監造工作之報酬二千二百萬元，顯然亦認訴願人有銷售勞務，如此矛盾，何能謂合法。財政部再訴願決定撤銷訴願決定，其理由亦自購地、興建房屋、銷售等行為及自資金面證述：「綜上，原處分機關依據獲案資料認定再訴願人假借○○○君個人名義建屋出售，惟其所持證據非無斟酌之處，業如前述，且系爭工程盈虧之實際享受者，究為○君或再訴願人，原處分機關迄未究明」據上說明，足見原處分所據之資料不足以確實證明其所主張之違章事實，而原復查決定仍再持相同之資料，厚顏宣稱本案違章事實明

確，其誰能信。

(五)個人建屋出售係長期存在之事實，更是合法存在之行為，不過，財政部對該行為應課徵綜合所得稅或營業稅舉棋不定，立場模糊。然而此種課稅認定，無法掩蓋個人建屋出售係長期、既存、合法行為的本質，由前，個人建屋出售既然屬於常態事實，原處分機關自應對「假借」、「利用」個人名義建屋出售之非常態事實乙節，負舉證責任。再者，須以前揭課稅原因事實經原處分機關證明成立為前提，才有進一步檢討訴願人公司是否有短報、漏報營業銷售額之可能。易言之，原處分機關若未能推翻○○○之個人建屋出售行為，進而舉證建立訴願人公司才是真正從事建屋出售之主體時，本件自無補稅、罰鍰之任何可能。假設訴願人公司具備銷售貨物之營業行為業已被原處分機關證明，基於以「假借」或「利用」個人名義短報、漏報營業稅之行為，本質上屬於故意行為之觀點，此時，訴願人公司是否存在此「故意」或「惡意」，乃成為爭執之關鍵，由於課稅原因事實（營業、銷售貨物行為）與「假借」或「利用」個人名義為營業行為，實為一體兩面難以清楚劃分。從而，本件基於事件的本質具備「評價必要性」，也就是原處分機關在證明課稅原因事實成立之同時，必須將○○○的私法行為先行評價為「傀儡行為」，才有可能轉換行為主體而建立訴願人公司之營業行為事實。基上論述，原處分機關既然主張特殊之「評價必要性」課稅原因事實，又仰賴例外從嚴之實質課稅原則，茲為保護納稅義務人計，當應由原處分機關就訴願人公司之「故意」負舉證責任。又原處分機關以○○ABC智慧科學園區經派員查明原申請設廠許可之工業興辦人於工地完工後，沒有任何一家企業社或工廠申請開工及工廠登記，顯屬利用公司負責人之親友名義建屋出售。其實，利用他人名義成立企業社或工業社縱係事實，那麼，何以是訴願人公司所利用？而非○○○個人所利用？未見原處分機關說明。既然，原處分機關聲稱該等一四二家企業社或工廠，十八位負責人，均為○氏親戚或○○○妻○○○娘家之人，則該等負責人與○○○關係較密切，或是與訴願人公司關係較密切，實不言可喻，若謂利用他人名義，也應是○君個人利用才符事理。另財政部再訴願決定撤銷意旨中，所謂「端視其實質上最後利潤之歸屬為孰」其真意是指最終由何人獲得經濟上利益應無可爭。原處分機關一直爭執的回流、轉回近四億元，就經濟利益之觀點言，並無重大意義，該四億元既然是借予訴願人公司，其最終支配權與經濟利益，仍在○○○方面，訴願人不過取得融通資金之利益，並非最後利潤，以無息貸款來推論該四億元係訴願人公司之最終利潤，實甚牽強無據。原處分機關對訴願人公司是否投入資金供○○○建屋出售乙節，避而不談，適可反證本件建屋資金確實出自○○○等人；亦即「假借人」「利用人」應與真正出資人同一主體，不可分割，才有假裝行為存在。訴願人公司對此早已舉證說明資金來自○○○，原處分機關反對，則應就此爭執舉證，而非刻意執著於資金回流層面，忽略了在假借事件中，沒有流出，豈有回流之理？○君自認其以○君個人名義建屋出售

，符合法令，符合政府要求，也符合個人利益。在此前提下，訴願人公司或○君個人均無任何租稅規避甚或逃漏稅之認識，換言之，渠等均欠缺脫法規避稅捐之故意，更欠缺逃漏稅之故意。而此種認識或故意之欠缺，正是基於信賴指導所得來的當然利益，因為，既已信賴主管機關在先，豈會故意反其言反其行而違背信任在後。

(六)○○集團總裁○○○等三人在臺北市精華地段○○○路興建地下四層、地上三十五層之「○○摩天大樓」案，只因○○○等三人同意按財政部臺北市國稅局之輔導協談，以建造成本之六點五倍接受輔導計算銷售額，原處分機關大安分處乃認定○○○等三人係個人名義建屋，而且市府八十六年三月十九日府訴字第八六〇一八五四六〇一號訴願決定亦稱渠等經輔導核課營利事業所得稅時，國稅局已視訴願人為營業人云云。只不過最後未接受所謂「輔導計算之銷售額」，未達成協議，那麼，○君二人就因此被否定是以個人名義建屋，反而被推定是訴願人假借個人名義建屋之人頭，其中道理何在？同不同意「輔導計算之金額」有如此強大之「證據效力」嗎？若謂○○○無力自行建屋銷售，難道○○集團總裁○○○個人就會有能力自行處理前揭七十年七月十四日核發建築執照，八十年初才完成的超級摩天大樓嗎？原處分機關屢次質疑本件系爭工地，曾冠以訴願人「○○」字樣，且公開銷售時於廣告、文宣，皆強調「○○建設」之企業品牌形象等，相較○○○所標榜的「○○」摩天大樓，難道有所差別嗎？只因未接受輔導核課嗎？情同而待遇不同，委實令人不解。其次，本件經財政部撤銷第三次訴願決定及原處分後，按理，已回復未為處分之情形，嗣再經原處分機關為本次訴願爭執之處分，則按諸前述舉證責任標準，原處分機關對於本件營業稅課稅權之存在，自應於上述第三次復查決定中克盡其主張、舉證之責，何況再訴願決定之撤銷理由亦明指：「本件補徵營業稅部分，課稅事實未臻明確，有再查明之必要。」云云。然而，原處分機關既未再事訪查，亦未提出新事證，仍持「有待斟酌之證據」為相同之處分。從而，原處分機關之舉證，既然提不出「不證自明」之事證，也提不出打破○○○等人合法法律行為架構之反證，只憑藉著自以為是的交易常規認知，企圖以此主觀認知推展一套羅織並處罰的想像空間，實欠妥適。

(七)營業人只要將代購之貨物交付與委託人，或銷售代銷貨物等情事，該營業稅之稅捐客體即歸屬形式上於交付代購貨物予委託人之營業人，以及銷售代銷貨物之營業人，而不問其實質之私法法律關係為何。基此，將貨物之所有權移轉與他人並取得代價之營業人，僅為名義人，並未享受該代價，而實際上係由他人享受時，其營業稅稅捐客體仍應歸屬於將貨物之所有權移轉與他人並取得代價之營業人，而非實際享受該代價之人，更無探究實質私法關係之餘地。因此納稅義務人適用營業稅法時，如契約當事人之一方必須審查對方是否為實質當事人，顯然強人所難，故就我國營業稅法整體而論，應以法律形式或名義之當事人作為營業稅納稅義務人，方不致違反稅捐法律主義。營業稅稅捐客體歸

屬之對象，只限於民法上發生債權債務關係之當事人，因此，縱然欲否定所謂表面上具給付關係之當事人，而例外以當事人以外之第三人為營業稅稅捐客體所歸屬之人，亦必須嚴格證明該第三人確為真實法律上給付關係之當事人，方屬恰當。本件○○○自己出資建屋並自行銷售，系爭營業稅稅捐客體，不論就營業稅法或民事給付法律關係之認定，當然均應歸屬○君，毫無疑義。

三、卷查本案前經本府依原處分機關卷附事證資料及本府訴願審議委員會依職權逕行調查結果，審認訴願人係假借（利用）○○○個人名義建屋出售逃漏稅捐，以八十五年九月十七日府訴字第八五〇六五九四六號訴願決定：「原處分關於按未依規定給與他人憑證總額處百分之五罰鍰及按所漏稅額處七倍罰鍰之處分撤銷，改按所漏稅額處三倍罰鍰；其餘訴願駁回。」則訴願人執陳詞再事爭執，經原處分機關審認訴願理由仍不足採信，重為與本府前開訴願決定相同之處分，自屬有據。次查本府前次訴願決定理由已詳細敘明系爭二工地雖然形式及名義上由○○○、○○○二人具名出面申貸及興建，惟依所獲事證：

（一）本件系爭二工地之各項廣告及相關文宣資料，皆冠以「○○建設」，如「○○建設劃時代造鎮計劃」「○○建設群策群力」……（○○），「○○建設東區大廠智慧科學園區」，且○○工地F區之廣告海報上載有投資興建者為訴願人。又訴願人以七十六年十一月十八日遠建二字第〇四二號及第〇四三號，行文○○公司北區營業處及臺北自來水事業處東區營業分處，略謂：「『本公司』於臺北市○○路○○段○○號○○工業區之基地內新建工程……。」，由此顯示系爭二工地，應係訴願人所出資興建；且部分客戶主張係觀其廣告後，認為係訴願人所興建，並向銷售人員求證後始購買、另部分客戶雖敘明係向○○○或○○○簽約買賣，惟亦有部分客戶為求慎重，並請訴願人於買賣合約書上簽章，作為賣方之連帶保證人，另有部分客戶並同時提示訴願人投資興建之廣告文宣。

又查訴願人公司自創設十年來，從未接受他人委託策劃監造業務，且系爭二工地自建築設計、工程招標、貸款、銷售等業務，皆係動用訴願人眾多人力及資源所完成，顯逾合約訂定之策劃監造及協辦客戶相關之各項行政作業範圍；況系爭二工地之房屋銷售總額約五十四億餘元，而訴願人既然是負責全部之業務，卻只支領二千二百萬元之費用（約占銷售額千分之四），亦有違營業之常。

訴願人此次訴願訴稱廣告文宣載有○○公司係廣告公司在海報上誤植所致，惟查其於八十二年五月七日向原處分機關申請復查時，卻陳明使用「○○」二字，僅為促銷手段而已，不僅無損於公司利益，且因有他人免費廣告而提高公司知名度，其說詞不僅前後不一，益證訴願人就系爭二工地之建造、出售，非如訴願人主張係單純策劃監造。

（二）依訴願人公司內部簽呈會審單，除銷售人員及簽約人（訴願人公司員工）簽名外，尚須

經訴願人公司財務室、開發部、營建部、法務室、總經理室、副總經理及董事長簽字，亦即每一銷售合約皆須呈核至董事長○○○批准後始定案。且依訴願人公司之「財務部特案呈報單」、「業務部特案呈報單」等記載內容，訴願人公司尚有權決定減半收取費用及在不影響本公司（即訴願人）底價情況下減價銷售；又銷售合約上所印製賣方之地址、電話（其他廣告文宣資料或與客戶往來信函亦同）均係訴願人公司，足證○○○仍係以訴願人公司負責人身分簽核上開會審單及呈報單，且另一關係人○○○不曾參與任何決策過程。至訴願人訴稱該會審單及呈報單係依策劃監造合約書訂定之行政作業細則所為之書面文件而已，且○○○係屬訴願人公司之監察人，依公司法第二百二十三條規定，該合約以○○○為代表，並無不當，又依公司法第二百二十二條兼職禁止之規定，故○○○依法不得執行該合約有關事宜，對會審單亦無決定權各節，經查有關訴願人所提示之○○○行政作業細則，觀其訂定之條款，皆非○○○策劃監造合約之範圍，應係事後所補具；又○○○既因本案董事長○○○為自己與公司有交涉而被推舉為訴願人公司之代表，縱使○○○依公司法第二百二十二條不得兼任公司董事、經理人或其他職員，惟於執行該策劃監造合約時自仍應代表訴願人簽審上開會審單及呈報單，而本案系爭會審單及呈報單皆未經○○○代表公司簽核，卻皆有訴願人公司負責人○○○於上開單據董事長欄位批示定案，益證○○○係以訴願人公司負責人身分簽核。

(三) 依本件系爭二工地○○○及○○○向銀行貸款之申請書觀之，亦可認係訴願人所興建，茲摘述如下：

1. ○○○工地，○○○申請貸款之有關文件資料記載情形：

- (1) ○○支付工程款說明.....4. 實績檢討：本案開工後初期，為求工程進展順利，並確保「本公司」之商譽起見....。
- (2) 銀行審核○○○之貸款書表：其中審核人員意見簽註「借戶從事營建工程係業界知名之○○建設事業集團.....」。
- (3) ○○綜合設計案「○○」工程進度略表暨申貸臨時性購置營建資材壹億陸仟萬元週轉金說明書，明確載明○○公司董事長○○○。
- (4) 由○○○建築師事務所承製之新莊綜合設計案之圖示及簡介就明白標示係○○建設。

2. ○○A B C智慧科學園區，○○○申請貸款之有關文件資料記載情形：

- (1) 營運計劃：「○○股份有限公司」策劃工業廠房向極著名.....第四期即為廣受工業界重視及矚目之A B C○○工業區.....擬推出....媲美現代A B C○○工業園區之廠房.....擬請准予借款肆億元。」
- (2) ○○股份有限公司」已完工明細表及未完工明細表。

3. ○○○以臺北加州之基地向銀行申貸八億四千萬元：銀行放款批覆書第十一號附箋，第二點載明借戶經營○○公司在業界信譽良好。

由上述二人向銀行貸款申請書所附有關申貸之資料及銀行審核本申貸案所簽註之意見，應可認定此申貸案雖由○氏二人出面具名，而銀行是因○○○為業界知名之○○股份有限公司負責人，才貸與○氏二人鉅額款項，是以仍可認定系爭二工地實際即為訴願人所申貸出資，以○氏二人名義興建，則訴願人一再以形式上由其具名出面為由，主張系爭二工地為其二人申貸出資興建，自非可採。

- (四)有關訴願人公司負責人○○○「股東往來」科目之帳載及○○○個人等所有之銀行帳戶使用情形：本案系爭二工地，自購地至銷售房屋止，其資金之往來，經查計使用○○○、○○○、○○○、○○○等人所有之銀行帳戶，惟○○○、○○○主張，其銀行帳戶係供○○○使用（使用於○○ABC智慧科學園區），○○○主張其銀行帳戶及○○○、○○○之銀行帳戶，係供○○○使用，且○○○亦自承係供其使用，茲就案關查證資料分述如左：

1. 依訴願人公司負責人○○○訪談筆錄記載：倘訴願人公司投資興建工程已呈飽和或部分股東不願投資時，即由本人興建。惟訴願人公司之營業狀況，除七十九年有九億元之營業額外，餘七十五年至七十八年及八十年皆僅有數千萬元，且本府訴願審議委員會亦查明訴願人七十八年至八十二年，每二個月為一期申報，計申報三十期，僅六期須繳稅，餘二十四期皆為得扣抵進項稅額大於銷項稅額，顯見其投資興建工程尚未飽和；況訴願人亦無法指明七十六年至七十九年，以其公司名義、○○○、○○○為起造人申請之建造執照各有幾案，實難認定其所稱公司投資興建工程已呈飽和是否屬實。
2. 又○○○稱倘有公司之部分股東不願投資，○○○始承接系爭工程，卻無董事會會議紀錄等資料以實其說；若屬實，則○君又何以肯將系爭二工地將近四億元之銷售款以「股東往來」方式轉回訴願人公司供其無償使用，並連帶○○其他股東？又依訴願人公司七十八年至八十年○○○「股東往來」科目記載，每年底皆有十億至二十億元之貸餘，而該期間訴願人公司之資本額僅五仟萬元，且依該期間訴願人公司之營業規模而言，顯無每年均向○○○鉅額借款之必要，亦無需如該科目記載，由○○○經常性替訴願人公司支付薪資、租金、工程款、貸款、費用及稅金之理。
3. 查訴願人公司民國七十五年一月至七十六年十一月止，董事三人包括○○○、其父○○○、其岳父○○○及監察人一人，即其妻○○○，夫婦二人所持有股份佔全部董事及監察人持有股份為百分之九十股權，七十六年底至八十四年四月間，維持董事三人，監察人一人，成員數度更換，但是全部為家族至親，純屬家族企業。七十九年六月增資為一億五千萬元，董事長○○○一人之持有股份佔全部董事及監察人持有股份維持在百分之九十四，卻一直沒有變更，是以接不接系爭二工地，決定權在○氏本人，再查若訴願人公司接手系爭二工地，則估計須繳營業稅及營利事業所得稅額約四億五千萬餘元，若以個人名義興建，估計僅須繳個人綜合所得稅約二億七千萬餘元，二者相差約一億七千萬

餘元，○氏當然是以個人名義興建較為有利；何況若以個人名義興建，容易化整為零，進一步假借眾多親友人頭名義分攤所得稅，以壓低稅率，本案查證結果正是如此（詳見後段(七)）。

又訴願人公司若真不接此二案，而確由其董事○○○接此二案，則為何會有前述所查明系爭二工地自建築設計、工程招標、貸款、銷售等業務，皆係動用訴願人公司眾多人力及資源所完成，及以股東往來方式每年無息貸與公司十億至二十億之情事呢？顯見訴願人確係假借個人名義建屋出售以達逃漏（減少）稅捐之目的。

4. 股東往來固為合法之借貸關係，但觀諸股東往來帳，訴願人皆未支付利息予○君，而該往來帳每年年底均有十億元至二十億元貸餘，縱以年息百分之五計算，每年即需五千萬元至一億元間之利息；又○○○若如其前所述須向銀行申貸興建系爭二工地，則其本身向銀行借貸尚須支付利息，卻以股東往來方式每年無息貸與公司十億至二十億，顯不符常理。至訴願人另稱調查十三家上市或公開發行之建設公司，皆有股東無息往來墊款情事，縱屬實在，亦應為有來有往，而非單純由一股東輸血式大量貸與公司或其他股東；況○○○既稱系爭二工地係訴願人公司業務已飽和或股東不願投資時始承接，則更無須將鉅額款項以股東往來方式轉回公司使用，○○公司及其餘反對承接系爭二工地之股東。且有關○○○及○○○二人銀行帳戶之存、提款，係由訴願人公司員工前往銀行辦理，其支票或取款條並常有蓋錯印章再塗改更正之情形，足認該股東往來帳並非合法之借貸關係，而查獲之有關銀行帳戶，應係訴願人公司所使用之外圍帳戶，藉以作為逃漏稅之工具。另依○○○之訪談筆錄記載，自承係借用其弟○○○之名義投資興建○○A B C智慧科學園區，而興建該工地所使用○○○、其妹○○○、○○○之銀行帳戶，亦經○○○自承係供其使用，亦即○○A B C智慧科學園區之興建，雖形式上自購地、貸款、取得房地所有權等皆以○○○名義為之，然實際上係○○○所為，而同理本案上述查得之資料顯示，系爭二工地係訴願人假借（利用）○○○等人名義建屋出售無誤。是以訴願人執此辯解購地、貸款等皆為○○○個人名義為之，亦難據以為有利於訴願人之認定。

- (五) 訴願人一再訴稱依相關建築法令規定，工業廠房必須是工業興辦人始能興建，建設公司並非工業興辦人，故無法申請建照興建工業廠房出售，A B C智慧科學園區為工業廠房，訴願人依法自無可能投資興建等語。按廠房應為供工業設廠使用，因此應由工業興辦人以工廠名義申請設廠許可後，再自行或委由建設公司興建，是以建設公司並非不可興建廠房，而是不能為該廠房之起造人。查本件系爭○○A B C智慧科學園區工地經本府查明其據以申請設廠許可之所謂工業興辦人為○○社○○○等一四一名，雖然企業社或工廠數確為一四一家，惟此一四一家總計為十八個不同負責人所有，而此十八人又多為○氏親戚或○○○妻○○○娘家之人，且此一四一家所謂工業興辦人於○○A B C智慧

科學園區工地完工後，竟然沒有一家向本市主管機關建設局申請開工及工廠登記（此點係為本府訴願審議委員會派員向本府建設局第二科查詢得知），足證訴願人已知其不得為系爭廠房之起造人，乃利用公司負責人之親友成立企業社等所謂工業興辦人之名義申請興建廠房，經准予設廠許可，待工廠完工後，再將工廠售予其他人使用（不一定為工廠使用，亦有售予為工業區住宅或辦公室使用），則訴願人係假借個人名義建屋出售，足堪認定。

- (六) 另行為時與現行營業稅法及相關法令，皆未規定營業人假借（利用）個人名義建屋出售免課徵營業稅及營利事業所得稅，則自七十七年至八十年間營業人假借（利用）個人名義建屋出售藉以逃漏稅，固肇因各稽徵機關並未積極查處，惟上開行為確已明顯違反營業稅法之相關規定。

又營業稅法開宗明義第一條即規定，在中華民國境內銷售貨物或勞務，及進口貨物，均應依該法規定課徵營業稅，本案也不例外。則以登記資本額五千萬元且設有法務室之大企業本應對營業稅等相關法令知之甚詳。況○○○等全體股東成立○○股份有限公司（即訴願人），既係以建造房屋銷售為目的，則負責人○○○再以個人名義建屋出售亦違反公司法第二百零九條第一項董事競業禁止之規定，是訴願人假借（利用）○○○個人名義建屋出售，以圖逃漏稅捐，應屬違法行為，非屬鑽稅法漏洞之稅捐規避行為；且訴願人亦自認並無稅捐規避之意圖與行為在案，是以訴願人指摘係因稽徵機關未積極查處所致，亦非有理。

- (七) 訴願人之負責人○○○等人於八十五年四月二十日列席本府訴願審議委員會時，所主張○○及○○ABC智慧科學園區二處工地，分別由其本人及其弟○○○二人出資購地建屋出售，應僅課徵個人綜合所得稅，免課徵營業稅及營利事業所得稅，且財政部臺北市國稅局亦據以課徵個人綜合所得稅，並由其二人繳清稅款在案乙節，按訴願人於八十五年六月二十一日應本府訴願審議委員會要求，補具七十八年起至八十二年止之個人綜合所得稅額繳款書，而主張系爭二工地係由○○○出資興建及繳清綜合所得稅在案，惟查其上僅有應繳之本稅金額，計七十八年○○○六二、三三一、四六七元，○○○二、四七二、八〇二元，○○○三、五八一、八五三元，○○○六、五九一、七三三元，○○○七、五三九、四九三元，○○○一、〇〇一、三六九元，○○○一、九二二、九八二元，○○○二、〇三三、六二一元，○○○二、四五四、一七〇元，合計七十八年：八九、九二九、四九〇元。七十九年○○○五、一八七、三五四元，○○○一七二、五八二元，○○○一、八五六、七三三元，○○○一、二五九、〇八七元，合計七十九年：八、四七五、七五六元。八十年○○○一、二六一、二一一元，○○○七四、六一〇、九四二元，合計八十年：七五、八七二、一五三元。八十一年○○○三六、六八六、二〇六元，○○○八七五、六五八元，合計八十一年：三七、五六一、八六四元。八十二

年○○○五、七一五、九九五元，合計八十二年：五、七一五、九九五元，上述五年十八張之繳款書，僅有三張的納稅義務人為○○○，共計一〇四、二〇五、〇二七元，即使加上其妻○○○的三張共計八一、二〇二、五九五元，夫妻兩人總共一八五、四〇七、六二二元，其餘○○○等十位納稅義務人並非○○○本人或其配偶，只是○氏夫婦之至親，且無法明確區分○氏等所繳稅額是否包含系爭二工地之出售所得額約五十四億餘元所應繳之稅額，況本府訴願審議委員會曾去函要求補正敘明未果。

又○○○七十九至八十二年度之綜合所得稅結算申報書並無申報財產交易所得；而財政部臺北市國稅局檢附○○○七十四年至七十八年度（因系爭二工地為預售，故查證年度有在領得使照之前）財產交易所得彙計表中所列建照號碼及使照號碼亦未包括系爭○○

字

第 xxx 號、79 使字第 xxxxx 號使用執照）及○○ABC 智慧科學園區工地（臺北市政府工務局核發建字第 xxxxx 號建造執照及 78 使字第 xxxxx 號使用執照），另財政部臺北市國稅局所附訴願人七十七至八十二年度綜合所得稅核定通知書雖有多筆出售房屋之財產交易所得額，惟皆無法認定是否包括系爭二工地，實難據此認定其就系爭二工地已繳清稅額，是以○○○所述財政部國稅局已據以課徵系爭二工地個人綜合所得稅，並繳清在案，委難憑採。另縱使○○○確有繳納綜合所得稅，亦係得否退稅之問題，並不改訴願人違反營業稅法令之事實。

- (八) 本案系爭二工地，○○ABC 智慧科學園區為地下二層地上五及十層，七棟一四一戶，○○為地下一層地上七層二十七戶及地下二層地上十八層九十二戶之建物，自非屬首揭財政部（六三）臺財稅第三七七〇一號函釋，以原供自用住宅用地，拆除興建公寓在八戶以內，如於自留自用住宅外，將餘屋出售免徵營業稅及營利事業所得稅之適用範圍；又訴願人為從事建築之業者，卻假借其董事長○○○名義建屋出售之違章事證，俱如前述，自非為首揭財政部六十五年九月六日臺財稅第三六〇三二號函示所謂之個人建屋，而可免辦營利事業登記及免繳營業稅與營利事業所得稅。況關於個人建屋，財政部六十三年、六十五年及七十三年函釋之解讀，應該一以貫之，不宜割裂；最初明定四戶或八戶，其精神即著重於個人以自用住宅用地從事小規模之營建，不宜擴充解釋為包括耗資億萬之鉅額投資，取代通常以建設公司形態進行始能竟功之事業，否則建設公司就不必存在。又依營業稅法規定，不論個人與否之任何組織形態，只要有營業行為，即應繳納營業稅，況前述財政部函釋並非謂以個人名義從事大規模營建行為可免辦營利事業登記及免繳營業稅與營利事業所得稅，俱如前述，是以訴願人片面地主張適用前述財政部函釋，免徵營業稅及營利事業所得稅，應係誤解。

可知系爭二工地實際上應為訴願人出資興建。

四、至財政部再訴願決定撤銷意旨，以區分純粹個人建屋出售或營利事業假借個人名義建屋出售，除應查明業務行為之實際負責者外，端視其實質上最後利潤之歸屬者，並依相關事證認定之。提出尚待斟酌查明之處如後：(一)自購地、興建房屋行為而言：系爭二工地之土地，係由○○○及○○○二人出資購買，並依法登記而取得所有權，此有土地所有權狀及土地登記簿謄本可稽，另系爭二工地之房屋，係分別由○君二人興建，取有建築執照，使用執照，支付工程款取得之發票，與營造廠簽訂之合約書等，依上述證據顯示，係○君二人之行為，尚不足以審認係訴願人之行為。(二)自銷售行為而言：系爭二工地之廣告文宣、房屋銷售契約書、訪談買賣房地客戶資料，間有顯現訴願人公司名稱之字樣，惟參據訴願人一再訴願理由略謂：因系爭二工地訴願人受○君等委託策劃、監造及協助相關各項行政作業，屬受託業務範圍，另該二工地係由○君自行雇員銷售，自行負擔廣告銷售費用等情，是否顯無足採，容值研酌，且部分買受房地客戶占全部購買房地客戶之比例如何，其訪談內容有無代表性？該等受訪者答復是否一致明確？則依廣告文宣、銷售資料等可否執為認定訴願人假借○君等個人建屋出售之依據，均非無疑義。(三)自資金面而言：查『○○ABC智慧科學園區』銷售房地款係存入○○○銀行帳戶，除償還貸款外，部分轉至○○○帳戶，而「○○」出售房地價金係存入○○○之銀行帳戶，皆無回轉訴願人帳戶情事，雖其中有筆四億元以「股東往來」帳戶轉回供訴願人使用，然○○○股東往來帳每年皆有十億至二十億元之貸餘，亦僅屬資金週轉行為，已於訴願人資產負債科目據實揭露，其間是否有借款必要，自應依帳載及營運方向據實勾稽判斷，以明究竟，尚難執為銷售房地利益回流之證據。

按本件本府前次訴願決定就敘明○氏將系爭二工地將近四億元之銷售款以「股東往來」方式轉回訴願人公司供其無償使用，不符常理，足資認定訴願人公司為最後利潤之歸屬。又本件既為假借（利用）○○○個人名義建屋出售，自然形式及名義上是由○氏登記，取得所有權，建築執照，使用執照，及發包與營造廠簽訂合約，是以若依上開形式文件就認定係○氏個人出資興建，而完全無視於前開查獲係訴願人假借（利用）之事證，顯有以偏概全之偏頗。另本府查明系爭二工地自建築設計、工程招標、貸款、銷售等業務，皆係動用訴願人公司眾多人力及資源，則所稱○氏自行雇員銷售，自行負擔廣告銷售費用，究○氏上開行為是屬前述形式及名義上行為？或○氏係以訴願人公司董事長身分雇用？是以亦難執此作為有利於訴願人之認定。至訪談買受客戶之比例如何，訪談內容有無代表性？該等受訪者答復是否一致明確？蓋比例如何及訪談內容有無代表性為見仁見智的問題，況訪談當時至今已經數載，當時之受訪人是否仍居該地，或現住戶中屬原購戶而非轉售戶者究有多少？又現住戶屬原購戶者對當時買受系爭房屋之記憶是否已模糊，在在影響重為調查訪談之正確性，是以重為調查訪談是否就比原訪談更正確可採，頗值斟酌。

五、至訴願理由所稱「與○○○業務關係密切，本案中協助○君策劃監造不僅有利公司業務之推展，且有利可圖，何樂不為，再者，建築設計有建築師負責，而工程係由營造廠商關係企業承攬，其招標工作，何難之有」若屬實，則訴願人公司既然如其所敘不須動用多少資源，為何不自己投資興建獲取數億元之利潤，而僅單純承攬策劃監造工作，造就○氏獲利數億，而本身僅賺取區區的二千二百萬元，嗣後再以「○○○無息貸款資助訴願人長期經營理念符合所謂常理或商業追求利潤不變定律，○君未計較利息，公司才有盈餘，才能厚植資產，也才能持續發展，訴願人若無○君之無息貸款，勢必因無法支應鉅增之成本而縮小營運，甚而遭業界淘汰，而此對訴願人或○君均屬不利」來說明其不合常理，不符常情之作法，似更可證明訴願人實際上所付出之人力物力相差不多，惟若形式上以○氏具名出面投資興建系爭二工地，可節省約一億七千萬餘元之稅捐，即形式上以○氏為之所獲利潤馬上就可增多一億七千萬餘元；更何況以○氏名義興建，容易化整為零，進一步假借眾多親友人頭名義分攤所得稅，以壓低稅率，符合訴願人所稱商業追求利潤不變定律。

另訴願人稱「原處分機關以○○ABC智慧科學園區經派員查明原申請設廠許可之工業興辦人於工地完工後，沒有任何一家企業社或工廠申請開工及工廠登記，顯屬利用公司負責人之親友名義建屋出售。其實，利用他人名義成立企業社或工業社縱係事實，那麼，何以是訴願人公司所利用？而非○○○個人所利用？未見原處分機關說明。既然，原處分機關聲稱該等一四二家企業社或工廠，十八位負責人，均為○氏親戚或○○○妻○○○娘家之人，則該等負責人與○○○關係較密切，或是與訴願人公司關係較密切，實不言可喻，若謂利用他人名義，也應是○君個人利用才符事理」乙節。按○氏既然為形式及名義上之出資興建人，形式上之安排自是以與○氏熟稔或其可信賴之人為宜；更何況若以公司其他人員之名義為之，會有瓜田李下之嫌，亦有使此業務機密（假借個人名義建屋）曝光之虞，甚或公司人員不願冒險作為人頭，亦有可能，是以訴願人其形式上之安排，亦不足以推翻原處分機關所查獲之眾多事證。次查訴願人雖一再主張銀行放款批覆書係銀行內部文件，對訴願人不生拘束力，借得之款係撥入○氏之帳戶，利息亦由○氏支付，往來款項與訴願人無任何關連，訴願人連保證人都不是。按依銀行放款程序可分信用貸款及抵押貸款，而查位於本市南港區之○○ABC智慧科學園區土地買賣總價僅三億餘元，卻能向銀行申貸四億元，若非如貸款申請書及銀行放款批覆書所稱訴願人在業界信譽良好，才超額度貸與四億元，單憑○氏個人信用，就常情而言實難超額貸得高出抵押物總價之鉅額貸款，益證訴願人是貸款人無誤。又○○○既為訴願人公司董事長，一人持有訴願人公司之股份高達百分之九十四，且董事、監察人全部為家族至親，是以訴願人公司全部掌控在○氏，非○氏為訴願人公司傀儡，訴願理由所稱必須將○氏的私法行為先行評價為傀儡行為，實非有理。

再查本府前次訴願決定就已認定訴願人假借（利用）○○○個人名義建屋出售，以圖逃漏稅捐，應屬違法行為，非屬鑽稅法漏洞之稅捐規避行為（詳如前述），且因稅捐機關歷來對於個人建屋有關解釋○○容易使人誤解，又稅捐機關並未積極取締並輔導建築業遵守法令規定，而將罰鍰倍數由七倍逕改為按所漏稅額處三倍罰鍰，則訴願人再以因信賴主管機關在先，欠缺逃漏稅之故意爭議，顯不足採。

末查訴願人於訴願理由書中所援引之○○○等三人投資興建「○○摩天大樓」出售，違反營業稅法提起訴願乙案，經本府八十六年三月十九日府訴字第八六〇一八五四六〇一號訴願決定視其為營業人而撤銷原處分，責由原處分機關另為處分，與本案雖同為個人名義建屋出售類型，惟因案獲事證之搜證難易、證據力強弱等相關資料及是否配合案情調查而有不同處理方式。查○○○等三人經財政部臺北市國稅局輔導協談後，同意按建造成本之六．五倍接受輔導計算銷售額，該案原處分機關大安分處乃「認定」○○○等三人係個人名義建屋，此純屬法律上擬制之行為；而訴願人拒不接受輔導協商，自無法依上開處理方式辦理，是訴願人執此指摘情同而待遇不同，顯係誤解。從而本件原處分機關所為之處分，揆之首揭規定，並無不合，應予維持。

六、另外，本案所涉之事實已甚為明確，容或有爭議者，殆為法律見解之差異而已。例如財政部(63)臺財稅第三七七〇一號函及三六〇三二號函曾容許以個人名義建屋出售，其見解之妥當性及嗣後相關政策是否構成見解變更，以及該些函示及政策所造成之影響為何，實非地方財稅機關之權限所能變更或影響。本府為地方第一級訴願機關，若所採之法律見解與中央機關所現存之法律見解有異，本府之決定勢必被再訴願機關撤銷。因此中央級之再訴願機關，實應本於職責所在，對於中央機關所做之函示及政策，正本溯源，釐清疑義，本其法律見解依法為訴願決定，以收統一見解之效，並垂為典範。類似本件事實已臻明確之案件，若再訴願機關之法律見解異於本府，則應撤銷本府之決定並自為實體決定，以免往來訴願，浪費訴願審議之資源。併此敘明。

七、綜上論之，本件訴願為無理由，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	林明山
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 十 二 月 二 十 四 日

市長 陳水扁

訴願審議委員會主任委員 張富美 公假

執行秘書 王曼萍 代行

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）