

糾 正 案 文

壹、被糾正機關：南投縣稅捐稽徵處、財政部臺灣省中區國稅局。

貳、案由：南投縣稅捐稽徵處未踐行應行調查之必要程序，僅依法務部調查局南投縣調查站獲案之工程紀錄簿記載概括金額及對象，率然作成補稅及罰鍰等行政處分，顯有不當；另系爭公司（行號）既經稽徵機關認定以得標價九成轉包與下包人員，就該部分既可得確定之成本支出，惟財政部臺灣省中區國稅局卻猶以該部分因帳證未經提示，無從計算其成本，依同業利潤標準核定其所得額，亦有未當，爰依監察法第二十四條規定提案糾正。

參、事實與理由：

一、南投縣稅捐稽徵處未踐行應行調查之必要程序，僅依法務部調查局南投縣調查站獲案之工程紀錄簿記載概括金額及對象，率然作成補稅及罰鍰等行政處分，顯有不當：

按稅務違章之事實，須依確實之證據予以認定，若無確切之逃漏行為，即不得逕以臆測率爾判斷，否則即屬違法之認定，迭有判例可稽；且行政法院三十九年判字第二號判例亦謂「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。」此即對處罰要件事實，要求嚴格證明之依據。查本案南投縣稅捐稽徵處核認孝馨、宇達、明勇公司及正宏土木包工業四家公司（行號）涉嫌將所得標之工程以得標價金之九成轉包予下包商承作，其所憑

證據僅有「南投縣調查站函」、「南投縣調查站所製作許陳梅雀與部分下包商於調查站之調查筆錄」、「工程紀錄及記事本」證據。惟查扣案之工程紀錄簿係活頁裝訂，且部分下包人員主體未明或無址所者，然該處未進一步查證，亦無查核上開四家公司（行號）與各該下包業者之資金往來紀錄，僅憑扣押之工程紀錄簿及許陳梅雀於調查局之筆錄，即認定上開四家公司（行號）將工程整體轉包予他人之情形，自嫌未備、率斷。

復查本案正宏土木包工業營業稅事件，南投縣稅捐稽徵處原核定補徵營業稅四、一四〇、一一二元，罰鍰七、七九〇、〇三六元；該行號不服，申請複查，該處重核定為補徵營業稅四、一四〇、一一二元，罰鍰七、六八九、〇一二元；該行號不服再提起訴願，訴經台灣省政府八十七年十月二十二日八七府字第一六九〇九九號訴願決定：「由原處分機關另為處分」，該處第三次重核為補徵營業稅四、一四〇、一一二元，罰鍰七、六八〇、三八六元；該行號仍不服，提起行政訴訟，經臺中高等行政法院九十一年度訴字第四七號判決略以：「原處分撤銷由被告查明事實，另為適法之處分，以昭折服。」該處再重行核定為補徵營業稅三、一六〇、七九九元，罰鍰五、四三九、三〇三元，顯見該處認事用法，草率粗疏，核課作業反覆擾民。查本案涉案下包業者眾多，工程數量復達上百件，南投縣稅捐稽徵處自應逐案詳加查證根究明白，惟該處竟完全未踐行應行調查之必要程序，僅依南投縣調查站獲案之工程紀錄簿記載概括金額及對象，遽予核定上開四家公司（行號）涉嫌將所得標之工程以得標價金之九成轉包予各該下包商承作，率然作成補稅及罰鍰等行政處分，致迭遭台灣省政府及高等行

政法院撤銷原處分，使陳訴人等飽受訟累，並造成業者群起請願抗爭，損及政府形象，顯有不當。

二、南投縣稅捐稽徵處對各該下包業者有利之事證未能採認，僅依查得之銷售額核算其銷項稅額，卻未扣減依查得之進貨額計算之進項稅額，不符實質課稅原則及加值型營業稅之本旨，顯有未洽：

按「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：一、．．三、未辦妥營業登記，即行開始營業，或已申請歇業仍繼續營業，而未依規定申報銷售額者。．．．」
「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：一、未依規定申請營業登記而營業者。．．．」
固分別為行為時營業稅法第四十三條第一項第三款及第五十一條第一款所明定。惟查我國現行營業稅係屬「加值型營業稅」，乃按產銷活動過程中發生的「進銷項差額」課徵營業稅，復依據同法第十五條第一項規定「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」觀之，稽徵機關查獲「未依規定申請營業登記而營業」之案件，本應以依查得之銷售額計算之銷項稅額，扣減依查得之進貨額計算之進項稅額後之餘額，為其應納營業稅額，方符實質課稅原則及加值型營業稅係就各個銷售階段增加之價值分別予以課稅之本旨。況本案下包業者因「未依規定申請營業登記擅自營業」，其不可能於銷貨時以自己名義開立統一發票交付買受人，亦不可能於進貨時要求開立其名稱、地址及統一編號之發票，

本案南投縣稅捐稽徵處既查有各下包業者因工程支出所取得之稅額憑證，並據以核處未依規定取得憑證百分之五之罰鍰，且銷售額亦係依照查得之資料加以核定，即應以實際進貨、銷貨之情形為斷，不應核定銷項稅額以實質為準，採認進項稅額卻要求該營業人提出載明其名稱、地址及統一編號之憑證，以發票之形式外觀為準，其實質課稅之立場始稱一貫。惟該處僅就不利當事人之課稅資料依其銷售額核計當事人應履行之申報營業稅義務，卻捨棄已查得之進項扣抵資料，不核認當事人依其進貨額所得行使之進項稅額扣抵銷項稅額之權利，割裂法律之適用，造成本案應繳納之總稅額及罰鍰，超過依各個銷售階段增值額分別應予繳納之稅額有十五倍之鉅，嚴重增加人民租稅負擔，顯有未洽。

三、南投縣稅捐稽徵處未詳實查明，逕核認本案係屬「整體轉包」，違反實質課稅原則，殊有未當：

按租稅之課徵在於掌握人民之納稅能力，所重視者乃表彰人民納稅能力之經濟事實，而非所課徵對象之外觀法律行為形式。查本案稽徵機關既核認孝蓉、宇達、明勇公司及正宏土木包工業四家公司（行號）並未實際承作系爭工程，係將得標工程價之九成交與下包商承作，各該下包人員須獨立完成各該工程，自行負責工程盈虧，上開四家公司（行號）僅收取固定一成作為繳納營業稅、技師等相關費用，各該下包人員再將承作工程拿回之統一發票、收據等交回予上開四家公司（行號），上開四家公司（行號）則將彼等拿回發票面額的百分之五之款項退予各下包業者，其操作態樣與借

牌營造廠專以出借牌照，收取借牌費用並無實際承包工程之行為無異。是上開四家公司（行號）不論是將得標之工程交予他人承作，或係將營造業登記證提供他人投標承攬工程，實際上並未負擔系爭工程之盈虧，事實上亦無銷售貨物或勞務之行為，依據財政部八十七年六月二日臺財稅字第八七一九三八六七九號函釋，上開行為非屬營業稅課徵範圍，稽徵機關如查明並認定其有上開行為，且因此溢繳營業稅款者，亦應准予核實退還。查上開行為者既不符營業人定義者，厥為非屬稅捐義務主體，自無繳納營業稅義務，勿論課罰，惟南投縣稅捐稽徵處仍就其取得不得扣抵憑證扣抵銷項稅額部分，追補稅款並罰鍰，顯有未洽，允應詳加審酌本案追繳營業稅及罰鍰之適法性，以求公允。

四、稽徵機關既認定孝蓉、宇達、明勇公司及正宏土木包工業四家公司（行號）以得標價九成轉包與下包人員，就該部分既可得確定之成本支出，惟財政部臺灣省中區國稅局卻猶以該部分因帳證未經提示，無從計算其成本，依同業利潤標準核定其所得額，亦有未當：

按「稽徵機關進行調查或復查時，納稅義務人應提示有關各種證明所得額之帳簿、文據；其未提示者，稽徵機關得依查得之資料或同業利潤標準，核定其所得額。」為行為時所得稅法第八十三條第一項所明定。又「本法第八十三條所稱之帳簿文據，其關係所得額之一部或關係課稅年度中某一期間之所得額，而納稅義務人未能提示者，稽徵機關得就該部分依查得之資料或同業利潤標準核定其所得額。」復為同法施行細

則第八十一條所規定，其中依同業利潤標準核定所得額部分為推計課稅方法，固與憲法所定人民有依法律納稅之義務本旨不相牴觸，惟依此項推計核定方法估計所得額時，應力求客觀、合理，使與納稅義務人之實際所得相當，以維租稅公平原則。是以稽徵機關依查得之資料，已足以確定關係所得額之部分數據者，應僅就其餘部分於符合推計核定之要件時，依推計核定方法行之，若猶就全部依推計核定方法核定所得額，自與首揭法律規定之意旨有違。查本案各下包人於八十一至八十五年間，承作孝蓉、宇達、明勇公司及正宏土木包工業四家公司（行號）所承包工程業務，涉嫌漏報銷售額與營業稅額合計五、一一四、九二七、四二七元，以上開金額係得標價金之九成估算，上開四家公司（行號）承包系爭工程之收入應有五十六億餘元，相當為上開四家公司（行號）同期間申報之營業收入總額。惟查財政部台灣省中區國稅局一方面認定上開四家公司（行號）以得標價九成轉包與下包人員，對下包人員補稅處罰，即已確定其有得標價九成之營業支出，另一方面猶以該部分因帳證未經提示，無從計算其成本，依同業利潤標準核定其所得額，補徵上開四家公司（行號）營利事業所得稅金額高達一億餘元，顯有未合（宇達公司八十二年度營利事業所得稅業經最高行政法院九十年度判字第一二七二號判決撤銷原處分），是財政部台灣省中區國稅局就上開四家公司（行號）各年度之營利事業所得稅結算申報有上開情事者，應依最高行政法院九十年度判字第一二七二號之判決意旨，詳查後並為適法之處理。

五、財政部臺灣省中區國稅局認事用法，草率粗疏，並遭最高行政法院撤銷原處分，惟納

稅義務人卻需負擔行政救濟更正後補繳稅款之加計利息，顯有未洽：

依據稅捐稽徵法第三十八條第三項規定：「經依復查、訴願或行政訴訟程序終結決定或判決，應補繳稅款者，稅捐稽徵機關應於復查決定，或接到訴願決定書，或行政法院判決書正本後十日內，填發補繳稅款繳納通知書，通知納稅義務人繳納，並自該項補繳稅款原應繳納期間屆滿之次日起，至填發補繳稅款繳納通知書之日止，按補繳稅額，依原應繳納稅款期間屆滿之日郵政儲金匯業局之一年期定期存款利率，按日加計利息，一併徵收。」查本案宇達營造有限公司八十二年營利事業所得稅結算申報，關於營業成本部分，財政部臺灣省中區國稅局按同業利潤標準毛利率百分之二十核定為三九八、六五五、一四八元，補徵稅額一一、一五七、八六八元，該公司不服上開核課處分，循序提行政救濟，案經最高行政法院九十年度判字第一二七二號判決再訴願決定、訴願決定及原處分均撤銷，由國稅局另為適法之處理。該局重為復查決定後，追認營業成本四一、三五二、八五九元，補徵稅額更正為八一九、六五三元，遂依稅捐稽徵法第三十八條，發單補徵原應繳稅額，並一併徵收按日加計自八十八年一月十一日起至九十二年六月十八日止之利息二〇五、八五五元。查財政部臺灣省中區國稅局認事用法，草率粗疏，原處分與重核處分之稅額相差高達一千餘萬元，致納稅義務人無力負擔原核定鉅額稅款而未能繳納，且原處分既遭最高行政法院撤銷，惟納稅義務人仍需負擔行政救濟更正後補繳稅款之加計利息，稽徵機關粗疏之責卻歸由納稅義務人負擔，顯有未洽。

綜上所述，南投縣稅捐稽徵處未踐行應行調查之必要程序，僅依法務部調查局南投縣調查站獲案之工程紀錄簿記載概括金額及對象，率然作成補稅及罰鍰等行政處分；另系爭公司（行號）既經稽徵機關認定以得標價九成轉包與下包人員，就該部分既可得確定之成本支出，惟財政部臺灣省中區國稅局卻猶以該部分因帳證未經提示，無從計算其成本，依同業利潤標準核定其所得額，亦有未當，爰依監察法第二十四條規定提案糾正，送請行政院轉飭所屬確實檢討並依法妥處見復。

提案委員：

中 華 民 國 九 十 三 年 月 日