

高雄高等行政法院判決

111年度訴字第161號

民國111年9月7日辯論終結

原告 冠慶汽車企業股份有限公司

代表人 李順勝

訴訟代理人 林志聰 會計師

被告 財政部南區國稅局

代表人 盧貞秀

訴訟代理人 林秀月

蔡幸容

張詠晴

上列當事人間營業稅事件，原告不服財政部中華民國111年3月10日台財法字第11113904680號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主 文

一、原告之訴駁回。

二、訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

一、爭訟概要：

緣被告依據查得資料，以原告於民國106年3月至6月間進貨，未依規定取得合法憑證，卻取具非實際交易對象維泓國際有限公司（下稱維泓公司）開立之統一發票45紙，銷售額合計新臺幣（下同）21,454,300元，營業稅額合計1,072,715元，作為進項憑證，並據以申報扣抵銷項稅額，致生逃漏營業稅之結果，經審理違章成立，乃核定補徵營業稅額1,072,715元。原告不服，申請復查，未獲變更，提起訴願，亦遭決定駁回，遂提起本件行政訴訟。

二、原告起訴主張及聲明：

（一）主張要旨：

01 1.原告之實際交易對象係維泓公司，而非李振仲：

02 (1)原告經引介認識李振仲，其名片自稱維泓公司臺南地區室內
03 裝修施工負責人。原告與維泓公司簽訂整修「臺南市○○區
04 ○○○路000號」之汽車展示場及保養廠工程（下稱系爭工
05 程）合約前，循例上網查詢維泓公司相關資料，營運正常且
06 查無欠稅資料，李振仲施工管理能力，亦經原告測試通過。
07 原告與維泓公司於106年3月13日簽訂系爭工程合約，當日維
08 泓公司派員陪同李振仲攜帶公司大小章到場簽約，原告為求
09 慎重，要求李振仲以工程執行者名義於契約書上註記並簽名
10 蓋章以示負責。

11 (2)原告依規定開立以維泓公司為收款人之劃線支票，用以支付
12 工程款，惟李振仲以相關工料付款時間窘迫，要求原告取消
13 支票劃線，原告為求工程及時順利完成，始配合塗銷禁止背
14 書轉讓之限制。

15 (3)維泓公司負責人黃文進與李振仲共同簽署於系爭工程合約書
16 上，且綜觀李振仲於工程期間之各項表現態樣，可推論李振
17 仲極有可能是維泓公司隱名股東，維泓公司仍是系爭工程之
18 實際契約當事人。

19 2.原告支付之工程款中，已內含營業稅，維泓公司亦已按期申
20 報繳納，被告就系爭工程之交易金額再對原告補徵營業稅，
21 有重複課稅之違法。

22 3.退步而言，原告於系爭工程簽約前，已盡相當之注意義務，
23 惟遭李振仲設局詐騙而誤認簽約對象為維泓公司，原告又無
24 公權力查證實際交易對象，致取得維泓公司開立之發票憑
25 證，並無任何過失責任，依納稅者權利保護法（下稱納保
26 法）第16規定，不應受罰。況系爭工程仍在進行期間，被告
27 新化稽徵所於106年5月19日發函調查系爭工程交易情形，經
28 原告財務主管提供合約說明後，被告即無下文。嗣完工驗
29 收、保留款支付完畢後，被告新化稽徵所始於108年8月1日
30 再次發函調查，經原告檢送說明書及相關資料後，又無下

01 文，遲至110年2月19日逕對原告補徵稅款1,072,715元，原
02 告始終配合調查，並無推諉不配合情形。

03 (二)聲明：訴願決定及原處分（含復查決定）均撤銷。

04 三、被告答辯及聲明：

05 (一)答辯要旨：

06 1.原告之實際交易對象為李振仲，並非維泓公司：

07 (1)依據原告提示之工程承攬合約書、維泓公司報價單及原告10
08 8年9月25日說明書所載，簽約、接洽、簽名、工地現場負責
09 人、統籌規畫處理、工程完工驗收至工程保固之執行人均為
10 李振仲，然查維泓公司105至106年度之各類所得給付清單，
11 均查無李振仲之扣免繳憑單資料，足證李振仲並未受僱於維
12 泓公司。

13 (2)依據原告提示之付款資料及向銀行函查之結果，原告代表人
14 李順勝於尚未簽約前之106年1月23日，即以個人名義匯款支
15 付第1筆工程款1,030,000元至李振仲遠東國際商業銀行崇德
16 分行（下稱遠東銀行崇德分行）帳戶，工程期間原告陸續開
17 立6紙支票（共19,497,000元，受款人為維泓公司）及1筆匯
18 款（100,000元）支付工程款，惟除其中1紙支票250,000元
19 由李振仲簽收並轉支付下游廠商外，其餘5紙支票均由上開
20 李振仲遠東銀行崇德分行帳戶兌領；另1筆匯款100,000元由
21 原告直接匯款支付下游廠商李子經。又系爭工程屆2年保固
22 期間之尾款1,900,000元，則直接開立支票以李振仲為受款
23 人支付。

24 2.因原告與維泓公司並無實際交易，是其進項統一發票即「非
25 屬實際交易對象」所開立之統一發票，依加值型及非加值型
26 營業稅法（下稱營業稅法）第19條第1項第1款規定，不得扣
27 抵銷項稅額。原告卻將系爭進項統一發票，作為進項憑證申
28 報扣抵銷項稅額，已構成逃漏營業稅之事實（該項已申報扣
29 抵之銷項營業稅額顯未依法繳納），致有應補徵稅額之事。
30 原告指摘對其補徵營業稅額會有重複課稅之違法，顯係誤解
31 法令，並非可採。

01 3.納保法第16條之規定，係闡明納稅義務人違反稅法上義務之
02 行為倘非因故意或重大過失而違反義務者，得酌情獲得減輕
03 或免予「處罰」之規定，與原告所爭執之事（補徵營業稅
04 額），性質有間，原告所述，應係誤解法令。況本件僅有補
05 徵稅額，並無罰鍰。至於原告是否遭李振仲詐騙，核與本案
06 依法補徵營業稅無關。

07 (二)聲明：原告之訴駁回。

08 四、爭點：原告之實際交易對象係李振仲或維泓公司？亦即原告
09 取具維泓公司所開立之統一發票45紙，得否作為合法進項憑
10 證據以申報扣抵銷項稅額？被告核定補徵營業稅額1,072,71
11 5元，是否適法？

12 五、本院的判斷：

13 (一)前提事實：

14 如爭訟概要欄所載等情，業經兩造分別陳述在卷，並有維泓
15 公司開立之統一發票45紙（第161至189、220至223頁）、進
16 銷項憑證明細資料表（第201至203頁）、被告110年4月8日
17 南區國稅新化銷售二字第1100542766號函暨檢送營業稅隨課
18 核定稅額繳款書及營業稅隨課補徵核定通知書（第1至2、4
19 頁）附原處分卷、及復查決定書（第61至69頁）、訴願決定
20 書（第30至45頁）附本院卷為證，可信為真實。

21 (二)應適用的法令：

22 1.營業稅法：

23 (1)第15條第1項、第3項：「（第1項）營業人當期銷項稅額，
24 扣減進項稅額後之餘額，為當期應納或溢付營業稅額。」

25 「（第3項）進項稅額，指營業人購買貨物或勞務時，依規
26 定支付之營業稅額。」

27 (2)第19條第1項第1款：「營業人左列進項稅額，不得扣抵銷項
28 稅額：一、購進之貨物或勞務未依規定取得並保存第33條所
29 列之憑證者。」

30 (3)第33條第1款：「營業人以進項稅額扣抵銷項稅額者，應具
31 有載明其名稱、地址及統一編號之左列憑證：一、購買貨物

或勞務時，所取得載有營業稅額之統一發票。」

(4)第51條第1項第5款：「納稅義務人，有下列情形之一者，除追繳稅款外，按所漏稅額處5倍以下罰鍰，並得停止其營業：一、……五、虛報進項稅額者。」

2.營業稅法施行細則第52條第1項：「本法第51條第1項第5款所定虛報進項稅額，包括依本法規定不得扣抵之進項稅額、無進貨事實及偽造憑證之進項稅額而申報退抵稅額者。」

(三)按「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19條第1項第1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。」經最高行政法院87年7月份第1次庭長評事聯席會議決議在案，且此項決議內容，亦經司法院釋字第685號解釋認定合憲，並於解釋理由書中闡明「我國現行加值型營業稅制，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。行政法院87年7月份第1次庭長評事聯席會議決議，其中所稱……乃依據我國採加值型營業稅制，各銷售階段之營業人皆為營業稅之納稅義務人之法制現況，敘明非交易對象，亦即非銷售相關貨物或勞務之營業人，依法本無就該相關銷售額開立統一發票或報繳營業稅額之義務，故其是否按已開立統一發票之金額報繳營業稅額，僅發生是否得依法請求返還之問題，既無從視同法定納稅義務人已履行其租稅義務，亦不發生法定納稅義務人之租稅義務因而免除或消滅之效果，自不影響法定納稅義務人依法補繳營業稅之義務，法定納稅義務人如未依法繳納營業稅者，自應依法補繳營業稅……。」準此，營業人

在交易活動中，須取得實際交易對象之前手開立之憑證為前提，始得持以申報扣抵銷項稅額。是以，營業人雖有交易之進貨事實，惟取得非實際交易對象所開立之憑證，依營業稅法第19條第1項第1款、第33條第1款規定意旨，性質上屬不得扣抵之進項稅額。倘營業人持以申報扣抵銷項稅額，即構成營業稅法第51條第1項第5款及其施行細則第52條第1項規定所指應予「追繳稅款」之「虛報進項稅額」情形，稽徵機關自得適用上開規定對營業人補徵「該部分因違法申報扣抵而未依法徵收之營業稅」。

(四)原告之實際交易對象為李振仲，而非維泓公司：

1.依原告為系爭工程定作人（甲方契約當事人）簽訂之工程合約書（本院卷第115頁），固記載承攬人（乙方契約當事人）為維泓公司，並有蓋用該公司及其負責人黃文進印章。惟按正確實際交易當事人之特定，係透過交易過程之締約、履約活動軌跡為之，藉由履約過程中之金流（支付貨款）及物流（交付貨物）事實，認定實際交易對象。是否為實際交易之對象，應依證據實質認定，尚難僅以形式上之契約為據，仍應調查是否確有交易行為（最高行政法院108年度上字第1110號判決、109年度上字第124號判決意旨參照）。是以，本件不能單憑契約之書面記載，逕予認定維泓公司為契約當事人之一方，仍應依調查證據結果認定之。

2.依李振仲於108年9月26日接受被告新化稽徵所之談話記錄，略稱：我是透過李子經介紹認識原告負責人李順勝，因而承攬系爭工程，再發包給下游承包商，李子經為最大的下游承包商。我與維泓公司沒有關係，也不認識其負責人。簽約時，李子經將維泓公司大小章交給我，由我蓋用在工程合約書。我有將維泓公司開立之統一發票交給原告，該發票是我以未稅金額8%之代價透過李子經向綽號「阿耀」之人購買來的（處分卷第291至293頁）等語，核與李振仲購買不實統一發票付款簽收證明（處分卷第268頁）及李子經出具載明「本人李子經於106年2月至6月間承攬由李振仲下包臺南市

永康區中正南路170號之展示場整修工程（泥作部分）……
實際承包金額為4,000,000元。」等語之說明書（處分卷第3
53頁），大致相符。再觀之工程合約書上末尾，於蓋用乙方
當事人即維泓公司及負責人黃文進印章旁，有李振仲之簽
名，亦核與李振仲所述由其出面訂約等情相合，足信李振仲
上開談話紀錄內容，具有相當可信度，難認工程合約書所載
乙方契約當事人之維泓公司為實際契約當事人。

3.維泓公司負責人黃文進因涉嫌以維泓公司名義虛偽開立不實
統一發票予原告及其他營業人等之違反稅捐稽徵法案件，經
臺灣新北地方檢察署檢察官起訴（108年度偵字第24267號、
109年度偵字第15569號），於110年1月19日經臺灣新北地方
法院（下稱新北地院）109年度審重訴字第9號審查庭訊問
時，陳稱：他平常睡在公園，因為身份證掉了，可能因此遭
人盜用辦理登記為維泓公司負責人。他完全不知維泓公司之
相關情事等語，嗣經改分新北地院110年度重訴字第7號審
理，判決黃文進幫助犯商業會計法第71條第1款之填製不實
會計憑證罪，認定之犯罪事實包括維泓公司開立不實統一發
票予原告部分（載於判決書附表二編號43）等情，有黃文進
之陳述筆錄（第57-60頁）附該刑案卷，此經本院調閱電子
卷證查明無誤，復有上開刑事判決書（本院卷第171至181
頁）附卷為證，依此事證，足認維泓公司與原告間並無真實
之交易存在。

4.依系爭工程款之付款金流而論，原告負責人於系爭工程簽約
前，即於106年1月23日以個人名義直接匯款1,030,000元至
李振仲遠東銀行崇德分行帳戶內，而無轉匯往維泓公司之跡
證。於工程施工期間，原告分別於106年3月25日、3月31
日、4月28日、5月17日及6月27日開立金額分別為4,000,000
元、2,078,500元、3,000,000元、4,307,160元、5,834,340
元及250,000元（合計19,470,000元）以維泓公司為受款人
之禁止背書轉讓支票，並經李振仲簽名受領。嗣後上開6紙
支票均經原告塗銷禁止背書轉讓之限制，其中前5筆支票款

項直接存入李振仲遠東銀行崇德分行帳戶內，最後1筆支票款項250,000元則存入下游廠商明固電機行帳戶內；原告復於107年8月16日轉帳100,000元至李振仲下游廠商李子經個人帳戶內；原告另於108年6月25日開立以李振仲為受款人之支票，用以支付工程尾款1,900,000元，並經存入李振仲遠東銀行崇德分行帳戶內。原告上開支付工程款情形，有臺灣新光商業銀行國內匯款申請書（兼取款憑條）、合作金庫商業銀行（下稱合庫銀行）108年7月24日合金永康存字第1080001612號函暨檢送冠慶公司支票正反面影本、合庫銀行永康分行支票、原告合庫銀行永康分行存款存摺、合庫銀行EDI電子轉帳-付款指示明細、原告付款支票簽收單（原處分卷第159、36至42、239至240、210至213、242、214至216、241頁）附卷可證。依上述金流情形觀之，原告均直接給付工程款予李振仲個人或其下游廠商，並無支付予維泓公司之任何跡證。

5.依承攬工程之施作而論，該工程之現場負責人、統籌規畫處理、完工驗收及工程保固等之實際執行者，均為李振仲或其下游廠商等情，為兩造所不爭執，並有李振仲出具之切結書（第243頁）、說明書（第269、277頁）附原處分卷為證。

依此事證，難認維泓公司有實際分擔系爭工程之施作完成。

6.綜上所述，依李振仲等人之陳述，及原告支付工程款之金流、承攬工程之施作給付，系爭工程之承攬人均指向李振仲，並無與維泓公司相關聯之任何跡證存在，故原告之實際交易對象為李振仲，而非維泓公司，應可認定。原告主張其交易對象為維泓公司，李振仲可能是維泓公司之隱名股東云云，核與上開證據資料不符，並無可採。

(五)被告核定原告應補徵營業稅1,072,715元，並無違誤：

1.原告經營全新汽車零售等業務，於106年3月至106年6月間進行系爭工程之裝修，工程總金額計22,527,015元（含稅及工程追加款）等情，為兩造不爭執，並有經濟部商工登記公示資料查詢服務資料（本院卷第49頁）、工程合約書暨工程報

01 價單（本院卷第115至123頁）、原告107年9月說明書（原處
02 分卷第228頁）及報價明細（原處分卷第266至267頁）為
03 證。

- 04 2.原告於系爭工程之實際交易對象為李振仲，卻未依規定取得
05 李振仲開立之合法憑證，而取得非實際交易對象維泓公司開
06 立之統一發票45紙，銷售額計21,454,300元（22,527,015
07 元/1.05%），依營業稅法第19條第1項第1款、第33條第1款規
08 定，不得扣抵銷項稅額。從而，原告持以作為進項憑證並申
09 報扣抵銷項稅額，虛報進項稅額1,072,715元，致有同金額
10 之逃漏稅，依前述最高行政法院決議及營業稅法第51條第1
11 項第5款「追繳稅款」規定之意旨，被告以原處分核定補徵
12 營業稅1,072,715元，並無違誤。

13 (六)原告下列主張均無可採：

- 14 1.原告主張其支付之工程款已內含營業稅，維泓公司亦已按期
15 申報繳納，被告再對原告補徵營業稅，有重複課稅之違法等
16 語。惟租稅義務之履行，首應依法認定租稅主體、租稅客體
17 及租稅客體對租稅主體之歸屬，始得論斷法定納稅義務人是
18 否已依法納稅或違法漏稅。第三人固非不得依法以納稅義務
19 人之名義，代為履行納稅義務，但除法律有特別規定外，不
20 得以契約改變法律明定之納稅義務人之地位，而自為納稅義
21 務人。因此非法定納稅義務人以自己名義向公庫繳納所謂
22 「稅款」，僅生該筆「稅款」是否應依法退還之問題，但對
23 法定納稅義務人而言，除法律有明文規定者外，並不因第三
24 人將該筆「稅款」以該第三人名義解繳公庫，即可視同法定
25 納稅義務人已履行其租稅義務，或法定納稅義務人之租稅義
26 務得因而免除或消滅（司法院釋字第685號解釋理由）。是
27 以，縱認原告主張維泓公司就該開立不實之統一發票45紙部
28 分，以自己為銷售人之名義繳納營業稅額等情為可信，亦屬
29 維泓公司得否申請退還稅款之問題。至於原告持不得扣抵之
30 進項憑證申報扣抵銷項憑證，構成營業稅法第51條第1項第5
31 款「虛報進項稅額」情形，應補徵該部分逃漏之營業稅，係

屬二事，並無重複課稅之問題。原告此部分主張，並無可採。

2.原告主張於簽約前後已盡相當之注意義務，遭李振仲設局詐騙，並無任何過失責任，依納保法第16條第1項規定，應不予處罰等語。按納保法第16條第1項規定「納稅者違反稅法上義務之行為非出於故意或過失者，不予處罰。」之意旨，可知此條款係針對稅法上裁罰性不利處分所規範之主觀構成要件。惟原處分係補徵營業稅之稅捐處分，而非裁罰處分，其構成要件為稅捐主體、租稅客體、租稅客體對租稅主體之歸屬、稅基、稅率，不包括故意或過失責任要件在內。原告此部分主張，顯係誤解法令，並無可採。

六、綜上所述，原告之主張，均無可採。原告訴請撤銷訴願決定及原處分（含復查決定），為無理由，應予駁回。本件判決基礎已臻明確，兩造其餘攻擊防禦方法及訴訟資料，經本院斟酌後，核與判決結果不生影響，並無逐一論述之必要，併此說明。

七、結論：原告之訴為無理由，應予駁回。

中 華 民 國 111 年 9 月 28 日

高雄高等行政法院第一庭

審判長法官 李 協 明

法官 邱 政 強

法官 孫 奇 芳

以上正本係照原本作成。

一、如不服本判決，應於送達後20日內，向本院提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內向本院補提理由書（均須按他造人數附繕本）。未表明上訴理由者，逕以裁定駁回。

二、上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書。（行政訴訟法第241條之1第1項前段）

三、但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人。（同條第1項但書、第2項）

得不委任律師為訴訟代理人之情形	所 需 要 件
(一) 符合右列情形之一者，得不委任律師為訴訟代理人	1. 上訴人或其法定代理人具備律師資格或為教育部審定合格之大學或獨立學院公法學教授、副教授者。 2. 稅務行政事件，上訴人或其法定代理人具備會計師資格者。 3. 專利行政事件，上訴人或其法定代理人具備專利師資格或依法得為專利代理人者。
(二) 非律師具有右列情形之一，經最高行政法院認為適當者，亦得為上訴審訴訟代理人	1. 上訴人之配偶、三親等內之血親、二親等內之姻親具備律師資格者。 2. 稅務行政事件，具備會計師資格者。 3. 專利行政事件，具備專利師資格或依法得為專利代理人者。 4. 上訴人為公法人、中央或地方機關、公法上之非法人團體時，其所屬專任人員辦理法制、法務、訴願業務或與訴訟事件相關業務者。
是否符合（一）、（二）之情形，而得為強制律師代理之例外，上訴人應於提起上訴或委任時釋明之，並提出（二）所示關係之釋明文書影本及委任書。	

中 華 民 國 111 年 9 月 28 日

書記官 宋 鑠 瑾