

臺北高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第五庭

111年度訴字第1441號

112年9月21日辯論終結

原告 百福能源管理股份有限公司

代表人 蔡秀明(董事長)

被告 財政部臺北國稅局

代表人 吳蓮英(局長)

訴訟代理人 詹慶忠

程瑞嵐

上列當事人間營業稅事件，原告不服中華民國112年1月5日台財法字第11113939630號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主 文

原告之訴駁回。

訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

一、程序事項：

①被告代表人於112年3月8日變更為吳蓮英，經新任代表人具狀聲明承受訴訟，於法並無不合，應予准許。

②被告認定原告事實欄之行為，核屬銷售不動產移轉登記請求權，銷售額為1,473,428,571元〔買賣附買回協議總價款1,547,100,000元÷(1+營業稅率5%)〕，未依加值型及非加值型營業稅法第32條規定開立統一發票給與信石公司並報繳營業

01 稅，爰核定補徵營業稅額73,671,429元並處罰鍰110,507,14
02 3元（下合稱原處分）。

03 (1)原告不服，申經被告110年11月23日財北國稅法一字第110
04 0033611號復查決定：「追減補徵營業稅額……73,095,23
05 8元及罰鍰109,507,143元。」，原告仍表不服，提起訴願
06 （下稱第一次訴願）。訴願程序中，案經被告依訴願法第58
07 條第2項規定重新審查原處分結果，以111年8月25日財北
08 國稅法一字第1110024537號重審復查決定：「一、撤
09 銷……110年11月23日財北國稅法一字第1100033611號復
10 查決定。二、追減補徵營業稅額……73,095,238元及罰鍰
11 109,642,857元，變更核定為576,191元及864,286元。」

12 ，並由財政部訴願決定不受理後，原告猶未甘服，遂提起
13 本件訴訟。

14 (2)在第一次訴願中，被告是依循訴願程序中訴願法第58條第
15 2項規定重新審查，而有重審復查決定。但該重審復查決
16 定尚無法全面性滿足原告之訴願之主張，雖對原來的復查
17 決定，重審復查決定已經將之撤銷，但原告訴願之請求
18 是全部撤銷，則第一次訴願程序尚未全面性的實踐原告主觀
19 面的保護規範理論。在第一次訴願程序中尚有重審復查決
20 定：所核定之補徵營業稅額576,191元及罰鍰864,286元，
21 仍在該次之訴願之範圍內。原告實無需要對重審復查決定
22 重新為訴願程序。

23 (3)原告雖對重審復查決定也提訴願(下稱第二次訴願)該次訴
24 願，於112/01/05實體駁回；但是原告之訴繫屬於本院時
25 間為111/11/24；換言之是原告起訴後才發生之第二次訴
26 願，而該次之訴願所待審查之客體，是第一次訴願程序中
27 ，原處分機關即被告依訴願法第58條第2項規定重新審查
28 原處分之結果。是以，原告起訴時之聲明訴願決定及原處
29 分均撤銷(所稱之原處分含復查決定，而訴願決定為第一
30 次訴願決定)，而於言詞辯論中雖仍稱訴願決定及原處分
31 均撤銷(但實際上，所稱之原處分即重審復查決定，而訴

願決定為第二次訴願決定)，是實質之訴之變更；參行政訴訟法第111條第3項第3款應為准許。

(4)至於，被告程序上不同意訴之變更者，當無足採。

二、事實概要：

①原告於103年2月11日與華開資產管理股份有限公司（下稱華開公司）及大娛國際股份有限公司（下稱大娛公司）簽訂不動產買賣契約書，以買賣總價款新台幣(下同)1,535,000,000元（含稅）購入○○市○○區○○段000地號土地1筆及○○段0000至0000建號共76筆建物(下稱系爭房地)；原告於未辦妥系爭房地移轉所有權登記前，旋於同日另與信石資產管理股份有限公司（下稱信石公司）簽訂系爭房地之買賣附買回協議書，協議將系爭房地以買賣總價款1,547,100,000元出售與信石公司，並約定於訂約日起算90日曆天內，原告得以1,620,000,000元買回系爭房地。復為確保交易安全，信石公司、華開公司、大娛公司與原告於103年2月13日簽訂信託契約書，委託中華開發工業銀行股份有限公司（現合併為凱基商業銀行股份有限公司，下稱中華開發銀行）為信託銀行，並於103年2月18日將系爭房地信託登記於中華開發銀行名下，因信石公司於103年2月19日匯款1,377,100,000元至信託專戶，而原告未於期限內行使買回權，中華開發銀行遂依信託契約，將系爭房地過戶至信石公司指定之第三人名下，被告以原告於未取得系爭房地所有權前即予出售，核屬銷售不動產移轉登記請求權，銷售額為1,473,428,571元〔買賣附買回協議總價款1,547,100,000元÷(1+營業稅率5%)〕，未依加值型及非加值型營業稅法第32條規定開立統一發票給與信石公司並報繳營業稅，爰核定補徵營業稅額73,671,429元並處罰鍰110,507,143元（即為原處分）。

②對原處分之救濟程序，參見程序事項之②。

三、本件原告主張：

①本案實為買賣不成立的案件，原告根本無財力參與營業行為，既然無營業行為，即無繳納營業稅之義務。而且這是我在

01 107年原告與國稅局的案件，我本人主動告知國稅局，因為
02 在臺北地院107年度重訴字第745號民事事件，原告公司受信
03 託資產被查封，我當時主動告知國稅局，我在103年時想買
04 這大樓，可是因為沒財力所以被排除，我原有繳稅金，希望
05 將錢退回來，我可以拿來抵繳107年度的案件所要繳的稅。
06 這都是我主動告知的，國稅局才知道的，顯見我並沒有要逃
07 漏稅的意思。

08 ②最大受益者不用繳稅，我是被騙的人，是最大的受害者，卻
09 還要我繳稅，顯然非常不公平等情。主張課徵本件營業稅已
10 逾核課期間。本件是我主動告知我在103年被騙的事實，當
11 時我是主張已繳的稅款國稅局應該退還給我，如果我有欠稅
12 應該直接扣抵，所以國稅局才會知道這件事情，並非是被告
13 查獲的。

14 ③被告於108年1月31日即送達核定稅額繳款書與罰鍰繳款書給
15 原告（請參見原處分卷第1、2頁），法院所提示原處分卷第
16 1頁、第2頁繳款書及送達回執上面的簽名，經原告代表人閱
17 後表示，這簽名是我本人簽的。

18 ④整個交易就是一個騙局，原告是最大的受害者。這份契約書
19 （參本院卷第159頁）是真的，但不是我非常同意的狀況下
20 簽的，而且沒有給我審閱期。對於後面的買賣附買回協議書
21 （參本院卷第179頁），這跟信託契約書是同樣時間簽的，
22 我是在103年2月13日下午被滯留到14日凌晨3點半。信託費
23 用不是我付的，到底是誰付的我不知道。另提出103年營所
24 稅結算申報書，要證明並沒有750萬銀行開發票給我，我拿
25 去抵稅的事情。不甘心被騙得這麼嚴重。並聲明求為判決撤
26 銷訴願決定及原處分（即重審復查決定）。

27 四、被告則以：

28 ①本件是據中區國稅局105年12月23日書函通報，因中區國稅
29 局查獲原告於103年與華開公司及大娛公司有簽訂不動產買
30 賣合約，華開跟大娛有開發票給原告，但原告沒有開發票給

買方信石公司，因此通報被告，本件被告是依照契約上所載的金額核算。補稅及罰鍰之計算如下。

(1)被告以原告於未取得系爭房地所有權前即予出售，核屬銷售不動產移轉登記請求權，銷售額為1,473,428,571元〔買賣附買回協議總價款1,547,100,000元 $\div$ (1+營業稅率5%)〕，未依加值型及非加值型營業稅法第32條規定開立統一發票給與信石公司並報繳營業稅，爰核定補徵營業稅額73,671,429元〔1,473,428,571元 $\times$ 5%=73,671,429元〕並處罰鍰110,507,143元（即為原處分，即應補稅額的1.5倍；73,671,429元 $\times$ 1.5=110,507,143元）。

(2)因為原告有收進項憑證，但沒有開銷項，所以有漏開的情況，因此原處分直接以銷項的金額計算稅額（補徵營業稅額73,671,429元），但查了之後發現原告有收到進項，所以有再扣抵他的進項（復查決定時追減73,095,238元）。本稅部分核定為576,191元；重審復查決定維持復查決定的金額，沒有變更。

(3)罰鍰的部分，原處罰鍰110,507,143元，復查決定時變更核定為1,000,000元，依稅捐稽徵法第44條規定的裁罰上限，因依行政罰法第24條第1項但書規定，就具體個案，按當時稅捐稽徵法第44條所定裁罰金額與營業稅法第51條第1項所處罰鍰金額比較，擇定從重處罰。

(4)被告作成重審復查決定時，因為稅捐稽徵法有修正，從原本的定額5%，修正為5%以下，所以重核復查決定罰鍰變更為5%以下，適用營業稅法第51條規定按所漏稅額576,191元處1.5倍罰鍰，金額變更為864,286元。

②被告是課徵原告銷售不動產移轉登記請求權，關於這個權利的形塑跟說明就是在公證契約書及信託契約裡面。但公證契約只繳規費，信託契約是銀行的業務，按照統一發票使用辦法第4條第23款規定，銀行業得免開發票。故信託契約及公證契約均不會發生開立發票之進項憑證。被告以原告於未取

得系爭房地所有權前即予出售，核屬銷售不動產移轉登記請求權，除復查決定予以扣除外並無其他進項憑證得供考量。而聲明駁回原告之訴。

五、本院判斷。

①原告於103年2月11日與華開公司及大娛公司簽訂不動產買賣契約書，以買賣總價款1,535,000,000元（含稅）購入系爭房地；原告於未辦妥系爭房地移轉所有權登記前，旋於同日另與信石公司簽訂系爭房地之買賣附買回協議書，協議將系爭房地以買賣總價款1,547,100,000元（參本院卷第89、183頁）出售與信石公司，並約定於訂約日起算90日曆天內，原告得以1,620,000,000元（參本院卷第161頁）買回系爭房地。復為確保交易安全，信石公司、華開公司、大娛公司與原告於103年2月13日簽訂信託契約書，委託中華開發銀行為信託銀行，並於103年2月18日將系爭房地信託登記於中華開發銀行名下，因信石公司於103年2月19日匯款1,377,100,000元至信託專戶，而原告未於期限內行使買回權，中華開發銀行遂依信託契約，將系爭房地過戶至信石公司指定之第三人名下，被告以原告於未取得系爭房地所有權前即予出售，核屬銷售不動產移轉登記請求權。此有被告提供之信託契約書及系爭房地之買賣附買回協議書，可供勾稽，應屬真實。且有擔任信託委託中華開發銀行為信託銀行，並於103年2月18日將系爭房地信託登記於中華開發銀行名下，該銀行之信託部就本案之結案報告（參本院卷第207頁）。該報告清楚說明各方之協議，及各方得失之應變。上開事實適時呈現之現狀與利弊得失，足以確認各方均依約而行。

②被告以原告於未取得系爭房地所有權前即予出售，核屬銷售不動產移轉登記請求權，銷售額為1,473,428,571元〔買賣附買回協議總價款1,547,100,000元 $\div$ (1+5%)〕，未依加值型及非加值型營業稅法第32條規定開立統一發票給與信石公司並報繳營業稅，爰核定補徵【銷項之】營業稅額73,671,429元〔1,473,428,571元 $\times$ 5%=73,671,429元〕並處罰鍰110,50

7,143元（即為原處分，即應補稅額的1.5倍；73,671,429元 $\times 1.5=110,507,143$ 元）。因為原告有收進項憑證，但沒有開銷項，有漏開的情況，因此原處分直接以銷項的金額計算稅額（補徵營業稅額73,671,429元）。經確認原告之進項購入成本為1,535,000,000元（含稅），所以有再扣抵他的進項，復查決定時追減73,095,238元〔 $(1,535,000,000/1.05) \times 5\%$ 〕。本稅部分核定為576,191元（73,671,429元-73,095,238元=76,191元）；本稅重審復查決定維持復查決定的金額，沒有變更。

③罰鍰的部分，依稅捐稽徵法第44條規定的裁罰上限，因依行政罰法第24條第1項但書規定，就具體個案，按當時稅捐稽徵法第44條所定裁罰金額與營業稅法第51條第1項所處罰鍰金額比較，擇定從重處罰。

(1)原處罰鍰110,507,143元，復查決定時變更核定為1,000,000元。嗣後被告作成重審復查決定時，因為稅捐稽徵法第44條因應司法院釋字第685號解釋意旨，第一項規定以經查明認定未給與、未取得或未保存憑證總額之固定比例為罰鍰計算方式，於特殊個案情形，可能造成個案顯然過苛之處罰，致有嚴重侵害人民財產權之不當後果，爰將罰鍰計算方式由經查明認定之總額處「5%」修正為處「5%以下」，俾符罪責相當。

(2)現行條文為「營利事業依法規定應給與他人憑證而未給與，應自他人取得憑證而未取得，或應保存憑證而未保存者，應就其未給與憑證、未取得憑證或未保存憑證，經查明認定之總額，處5%以下罰鍰。但營利事業取得非實際交易對象所開立之憑證，如經查明確有進貨事實及該項憑證確由實際銷貨之營利事業所交付，且實際銷貨之營利事業已依法處罰者，免予處罰。前項處罰金額最高不得超過新臺幣一百萬元」。是以，從原本的定額5%，修正為5%以下，所以重審復查決定罰鍰變更為5%以下，一年內經第一次查獲者，依認定總額處2%，一年內經第二次查獲者，依

認定總額處2.5%，一年內經第三次查獲者，依認定總額處3%，因故意為之者，依認定總額5%處罰之，均較為輕。適用營業稅法第51條第1項第3款納稅義務人，有短報或漏報銷售額者，除追繳稅款外，按所漏稅額處五倍以下罰鍰，並得停止其營業。故營業稅法第51條第1項是漏稅罰，而非行為罰，所以並無上限之規定。本案情節營業稅法第51條第1項第3款納稅義務人，有短報或漏報銷售額者，於銷貨時未依法開立發票，且於申報當期銷售額時亦未列入申報，按所漏稅額處1.5倍之罰鍰；按所漏稅額576,191元處1.5倍罰鍰864,286元為應適用之法律。仍以罰鍰金額為864,286元始稱適法。

④從而，原處分(即重審復查決定)，並無違法，訴願決定予以維持，核無不合。原告訴請撤銷，為無理由，應予駁回。兩造其餘攻擊防禦方法，經審酌均不影響判決之意旨，爰不一一論述，就此敘明。

六、據上論結，本件原告之訴為無理由，依行政訴訟法第98條第1項前段，判決如主文。

中 華 民 國 112 年 10 月 12 日

審判長法 官 陳心弘

法 官 畢乃俊

法 官 林妙黛

一、上為正本係照原本作成。

二、如不服本判決，應於送達後20日內，向本院高等行政訴訟庭提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內補提理由書；如於本判決宣示或公告後送達前提起上訴者，應於判決送達後20日內補提上訴理由書（均須按他造人數附繕本）。

三、上訴未表明上訴理由且未於前述20日內補提上訴理由書者，逕以裁定駁回。

四、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49條之1第1項第3款）。但符合下列情形者，得例外不

01
02

委任律師為訴訟代理人（同條第3項、第4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. 上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備法官、檢察官、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，上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備會計師資格者。 3. 專利行政事件，上訴人或其代表人、管理人、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。	

03
04

中 華 民 國 112 年 10 月 12 日
書記官 吳芳靜