

案例評析

取得虛設行號發票，有那麼嚴重嗎？

47 期司組黃英彥

案例：

瓷器加工商甲從事藝術陶瓷的加工，在花蓮地區享有盛名。某日，一位來自台北鶯歌、自稱福氣公司的李董，向甲表示可以長期提供產品優良的陶瓷胚胎土供甲加工使用。甲為求證，除了向李董要名片外，並實際至福氣公司工廠參觀，並當場核驗樣品。嗣於民國 90 年，甲與福氣公司簽訂契約，約定福氣公司按月供給甲一定數量之胚胎土，甲則按月開立支票結算貨款與營業稅，甲並取具福氣公司開立之統一發票作為進項憑證，按期申報營業稅扣抵銷項稅額。92 年底，雙方合約到期，未繼續合作。豈料 3 年後，國稅局執行「鑽福專案」，查獲福氣公司自 90 至 92 年間涉嫌販賣不實發票，為幫助他人逃漏稅之「虛設行號」，並將負責人李董移送地檢署偵辦。檢察官以李董違反商業會計法、稅捐稽徵法起訴在案。國稅局依福氣公司帳冊、銷項發票資料、李董在國稅局製作之承諾書（上載福氣公司實際上並未賣胚胎土給甲，賣胚胎土給甲的另有其人），認定往來廠商之一的甲，雖有進貨事實，但因無法證明已交付營業稅款與實際交易人，構成營業稅法第 51 條第 5 款「虛報進項稅額」，乃命甲補稅並處所漏稅額 5 倍的罰鍰。

試問：

國稅局上開行政處分是否合法？

解析：

我國新制營業稅法於 74 年 10 月 15 日正式公布，75 年 4 月 1 日實施，將營業稅區分成第 4 章第 1 節營業人及第 4 章第 2 節營業人，前者依當月份銷項稅額扣減進項稅額後之餘額，計算營業人當期應納或溢付營業稅額；後者採取舊制，按銷售總額或是查定銷售額計算應納稅額，目前公司組織的營業人依現行加值型與非加值型營業稅法（以下簡稱營業稅法）只能是第 4 章第 1 節營業人。由

於新制營業稅採取稅額扣抵法，即營業人當期銷項稅額(銷售額乘以稅率)扣除當期進項稅額(進貨額乘以稅率)為應納稅額，營業人只要增加進項稅額，即可達到逃漏營業稅之目的。利之所趨，導致實務上許多「虛設行號」的產生。財政部因此頒布解釋令，要來處理因「虛設行號」衍生的爭議。

在解答上開案例之前，吾人必須有前導觀念，即：一、何謂虛設行號？二、財政部解釋令內容為何？三、如何正確理解「虛報進項稅額」？接著才是本文結論。

壹、何謂虛設行號

對於虛設行號之認定，國稅局有一套標準，一旦營業人被國稅局依上開標準認定為虛設行號，則國稅局會投入相當龐大之人力及物力展開調查，曾經和虛設行號交易過的營業人均將成為調查的主要對象，調查的內容主要針對雙方之間究竟有無實際交易事實。國稅局將依調查結果，區分不同情形，分別處以補稅、漏稅罰、逃漏稅移送地檢署等等之處罰。

一、虛設行號概說

虛設行號在稅法相關規定中，並無明確定義，在實務上，為了區別跳開發票或漏開發票等逃漏稅行為之需要，對於無進貨或銷貨事實，純粹以販售方式來開立不實統一發票，供其他營業人列報成本或費用，以幫助他人逃漏稅的公司行號稱為虛設行號。由於虛設行號對國家稅收，產生莫大衝擊，因此稅務機關在財政部頒定之營業稅稽徵作業手冊第4章第1節中設有虛設行號之調查處理規定，凡有下列情形之一，即構成虛設行號。

- 1、依法登記之營業人，無進貨事實，而同意由他人利用其名義，以他人之進貨作為其本身之進貨者。
- 2、營業人無銷貨之事實，而代他人開立銷貨統一發票或將空白統一發票交付他人使用，以他人之銷貨作為本身之銷貨。
- 3、營業人無銷貨之事實，而開立統一發票供他人作為進貨或費用憑證者。

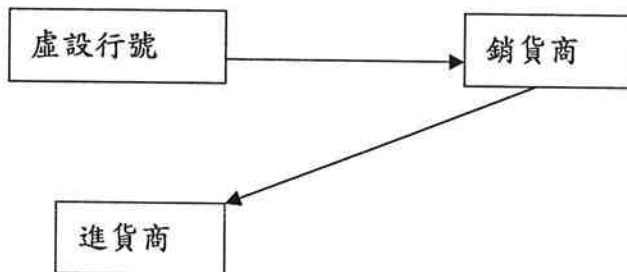
二、虛設行號與進貨商、銷貨商三者關係

圖示如下（箭頭代表發票交付流程）：

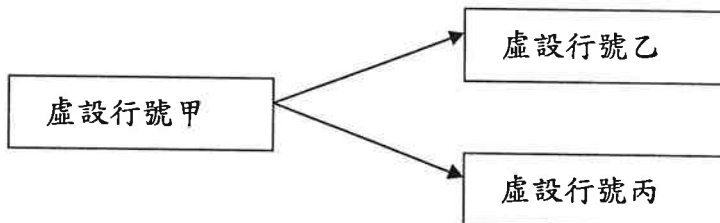
（一）直接將發票售與進貨商



（二）將發票售與銷貨商轉交進貨商



（三）將發票開立與其他虛設行號充作抵繳營業稅憑證



貳、財政部解釋令內容為何

財政部曾經認為，營業人有進貨事實而取得不實發票者，不論有無逃漏稅一概依漏稅罰處罰（財政部 76 年 5 月 6 日台財稅字第 7637376 號函），大法官釋字第 337 號解釋認為，對於有進貨事實之營業人，不論其是否有虛報進項稅額，並因而逃漏稅款，概依營業稅法第 51 條第 5 款「虛報進項稅額」處罰，有違憲法保障人民權利之本旨，財政部上開函釋與該條款意旨不符部分，應不再援用。財政部因此發布 83 年台財稅字第 831601371 號函，對於營業人有進貨事實而取得不實發票者，不再一概處以漏稅罰，而是區分情形而予以不同處理。說明如下：

(一) 取得虛設行號發票申報扣抵之案件：

1、無進貨事實者：

以虛設行號發票申報扣抵，係屬虛報進項稅額，並逃漏稅款，該虛報進項之營業人除應依刑法行使偽造文書罪及稅捐稽徵法第41條之規定論處外，並應依營業稅法第51條第5款規定補稅並處罰。

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44條¹規定處以行為罰。

(2) 因虛設行號係專以出售統一發票牟取不法利益為業，並無銷貨事實，故取得虛設行號發票之營業人，自亦無向該虛設行號進貨並支付進項稅額之事實，除該營業人能證明確有支付進項稅額予實際銷貨之營業人，並經稽徵機關查明該稅額已依法報繳者，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，追補稅款，不再處漏稅罰外，其虛報進項稅額，已構成逃漏稅，應依營業稅法第51條第5款規定補稅並處罰。

(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：

1、無進貨事實者：

因其並無進貨及支付進項稅額之事實，其虛報進項稅額，逃漏稅款，應依營業稅法第51條第5款規定補稅並處罰。

2、有進貨事實者：

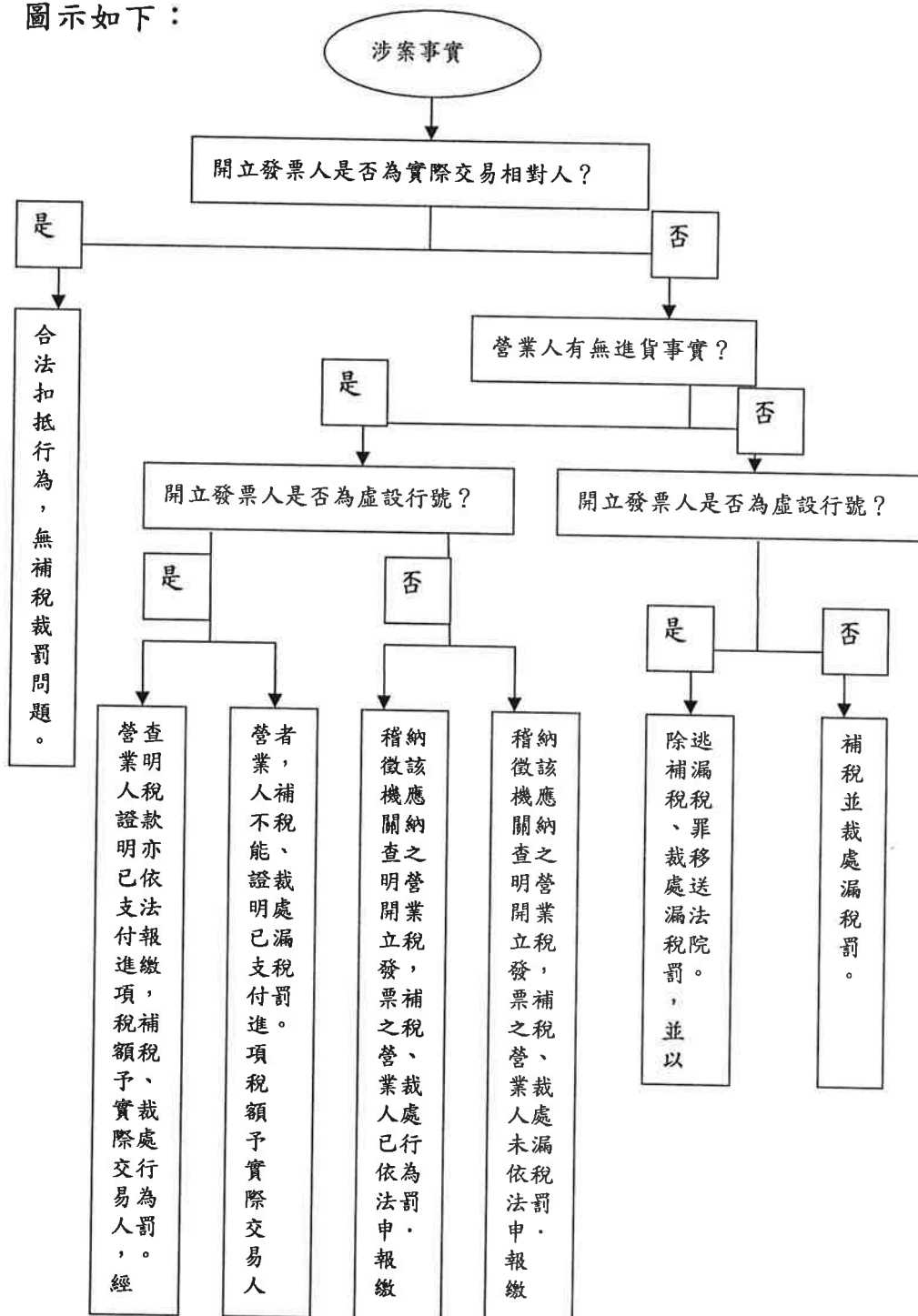
(1) 進貨部分，因未取得實際銷貨人出具之憑證，應依稅捐稽徵法第44條規定處以行為罰。

(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19條第1項第1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

¹ 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，處百分之五罰鍰。

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51條第5款規定補稅並處罰。

圖示如下：



參、如何正確理解「虛報進項稅額」

財政部83年台財稅字第831601371號函區分情形而予以不同處理。先區分營業人有無進貨事實，再區分開立發票人是否為虛設行號。一旦開立發票人被國稅局認定是虛設行號，取得發票之營業人將處於非常不利之地位，在營業人有進貨事實之前提下，營業人必須證明確有支付進項稅額予實際銷貨之營業人，並經稽徵機關查明該稅額已依法報繳者，始得享有僅需補稅，而無庸被處漏稅罰之「優惠」。除此之外，營業人難逃被國稅局依營業稅法第51條第5款規定補稅並處罰之命運。惟財政部上開函釋既然是因應大法官釋字第337號解釋之意旨而來，卻對於取得虛設行號發票之營業人「另眼相待」，此一作法可否從大法官釋字第337號解釋看出蛛絲馬跡嗎？此一作法真符合大法官釋字第337號解釋文闡釋：「自應以納稅義務人有虛報進項稅額，並因而逃漏稅款者，始得據以追繳稅款及處罰」之意旨嗎？到底何謂虛報進項稅額，並因而逃漏稅款？營業人(下稱買受人)已支付營業稅給開立發票者(下稱出賣人)，出賣人亦已依法繳納，此時是否構成營業稅法第51條第5款之漏稅罰？實務學者見解不盡相同，以下分述之。

一、臺灣省南區國稅局法務一科封昌宏稽核認為：

財政部83年台財稅字第831601371號函之所以認為，「出賣人已依法申報繳納該應納之營業稅額者，買受人尚無逃漏，僅需補稅並處行為罰即可」，應是認為買受人既然已支付營業稅款給出賣人，且出賣人已繳納該稅款，此時認為買受人在逃漏營業稅方面並無故意或過失，漏稅罰之主觀構成要件不該當，所以不處以漏稅罰。不過封稽核認為上開函釋處買受人行為罰部份可能有疑義，國稅局既然認定買受人對逃漏營業稅方面並無故意或過失，又如何能導出買受人在未依法取得憑證方面有故意或過失，從而處以行為罰，行為罰亦屬行政罰之一種，依行政罰法第7條²規定，若主觀要件不該當，仍不構成。

² 行政罰法第7條第1項：違反行政法上義務之行為非出於故意或過失者，不予處罰。

二、有學者認為³：

當買受人確實有進貨事實，且已交付營業稅予出賣人，雖然出賣人並非實際交易對象，然此僅屬進項發票不合法定要求(營業稅法第19條第1項第1款參照)，而須補繳稅款而已，並未有漏稅結果，故不構成營業稅法第51條第5款所定虛報進項稅額漏稅罰。上開見解根本上即認為，當買受人確實有進貨事實，且已交付營業稅予出賣人，此時客觀上並未有漏稅結果，即不構成虛報進項稅額之漏稅行為。本文以為，是否構成違章漏稅要考慮主客觀要件，而應否補稅乃純客觀判斷，兩者確有不同，惟上開見解始終沒有提到違章漏稅之主觀要件，所謂「即不構成虛報進項稅額之漏稅行為」，應是指「客觀上即不構成虛報進項稅額之漏稅行為」，惟客觀上若不構成漏稅，又為何「須補繳稅款」呢？且在現行營業稅法架構下，取得非實際交易對象發票，此一發票所載進項稅額，依營業稅法第19條第1項第1款規定⁴，屬不可扣抵之進項稅額。此乃因國稅局認為，買受人必須實際上有購買貨物或勞務，且向實際出賣人取得載有營業稅額之統一發票，此一憑證才屬營業稅法第33條所列之憑證；若取得非實際出賣人之發票，此一發票即非第33條所列之憑證，此時若買受人提出扣抵，即構成虛報進項稅額之客觀要件，若買受人對於取得非實際交易對象發票具有故意或過失，則構成虛報進項稅額之主觀要件，主客觀要件齊備，買受人即難逃被處以漏稅罰、行為罰之命運。上開見解認為當買受人確有進貨事實，且已交付營業稅予出賣人，出賣人雖非實際交易對象，亦未有漏稅結果，此種見解已非營業稅法解釋論之問題，可能要以修法的方式或由財政部以解釋的方式對營業稅法第19條第1項第1款、第33條第1款加以重新解釋⁵才行。

³ 黃士洲，掌握稅務官司的關鍵，元照，2007年1月，244-267頁。

⁴ 營業稅法第19條第1項：營業人下列進項稅額，不得扣抵銷項稅額。第1款：購進之貨物或勞務未依規定取得並保存第33條所列之憑證者。

營業稅法第33條：營業人以進項稅額扣抵銷項稅額者，應具有載明其名稱、地址及統一編號之下列憑證。第1款：購買貨物或勞務時，所取得載有營業稅額之統一發票。

⁵ 是否可以認為，買受人取得發票時只要有支付營業稅，不管這張發票是否為實際交易相對人所開立，此張發票仍是符合營業稅法第33條第1款之規定，從而就不是營業稅法第19條第1項所稱不得扣抵之進項稅額。

三、台大黃茂榮教授認為⁶，

財政部上開函釋對買受人取得虛設行號發票、取得其他非實際交易對象發票者，作出差別對待，此一作法值得商榷。從間接稅信賴保護之觀點出發，認為該發票乃非真正交易相對人所開立之發票，則縱使取得該發票之買受人已對出賣人或真正交易相對人給付包括進項稅額之價金，也必須該發票所載進項稅額已經繳納，取得該發票之買受人始得依據該發票所載進項稅額扣抵其銷項稅額。黃老師似乎認為，如果出賣人有繳納該筆營業稅，買受人即不構成漏稅罰。本文以為：

（一）在現行營業稅法架構下，取得非實際交易對象發票並提出扣抵，即構成虛報進項稅額之客觀要件，若營業人對於取得非實際交易對象發票具有故意或過失，構成虛報進項稅額之主觀要件。若謂此時不構成漏稅罰，同樣的，並非營業稅法解釋論之問題，可能要以修法的方式或由財政部以解釋的方式，對營業稅法第19條第1項第1款、第33條第1款加以重新解釋才行。

（二）黃老師從國家整體的稅收並無短收之角度出發，認為只要該筆營業稅有被繳納，買受人自有扣抵權，至於買受人是取得虛設行號或是其他非實際交易對象發票，並不重要。惟在虛設行號氾濫的今日，營業稅法第19條第1項第1款、第33條第1款之規定，有提醒營業人於取得進項憑證時應提高注意的功能，有防範虛設行號販賣發票，或買受人任意購買非實際交易對象發票充當進項憑證之情形，若無該項規定，很可能會造成虛設行為的猖獗，因為營業人縱使取得虛設行號的發票，仍然可以扣抵其進項稅額，必然會造成買受人購買發票充當進項憑證的情形，可能會造成國家稅務金融秩序的混亂。

肆、結論

一、本文對財政部 83 年台財稅字第 831601371 號函之見解

（一）出賣人有無繳納營業稅，與買受人是否構成漏稅罰之客觀要件，並無關連。

⁶ 黃茂榮，稅捐法專題研究，植根，2001年12月，309-408頁。

一般營業情形，若買受人已支付進項稅額給出賣人，出賣人若短漏報該筆營業稅，僅生出賣人是否構成營業稅法第51條第3款短漏報銷售額之問題，與買受人一點關係都沒有。同樣都是已支付進項稅額給發，當出賣人被國稅局認定為是虛設行號，依上開函釋：「若該營業人能證明確有支付進項稅額予實際銷貨之營業人，並經稽徵機關查明該稅額已依法報繳者，依營業稅法第19條第1項第1款規定，追補稅款，不再處漏稅罰。」有無支付進項稅額為何要由買受人負舉證責任？國稅局要對人民裁處漏稅罰，對於構成要件事實自然負有舉證責任，為何買受人取得虛設行號發票即生舉證責任導致之效果？且上開函釋認為，「因虛設行號係專以出售統一發票牟取不法利益為業，並無銷貨事實，故取得虛設行號發票之營業人，自亦無向該虛設行號進貨並支付進項稅額之事實」。此見解會不會太武斷？會不會以偏概全？虛設行號並非法律概念，且虛設行號類型眾多，不排除虛設行號亦有真實交易之可能？因此，大法官釋字第337號解釋才要提醒稅捐單位，若營業人取得虛設行號發票時，仍需調查雙方有無實際交易情形，不可逕自認定營業人必定是取得非實際交易對象發票。因此舉證責任並不能加以倒置，國稅局仍應查明有無交易事實，若不能證明無交易事實，即不能加以處罰。

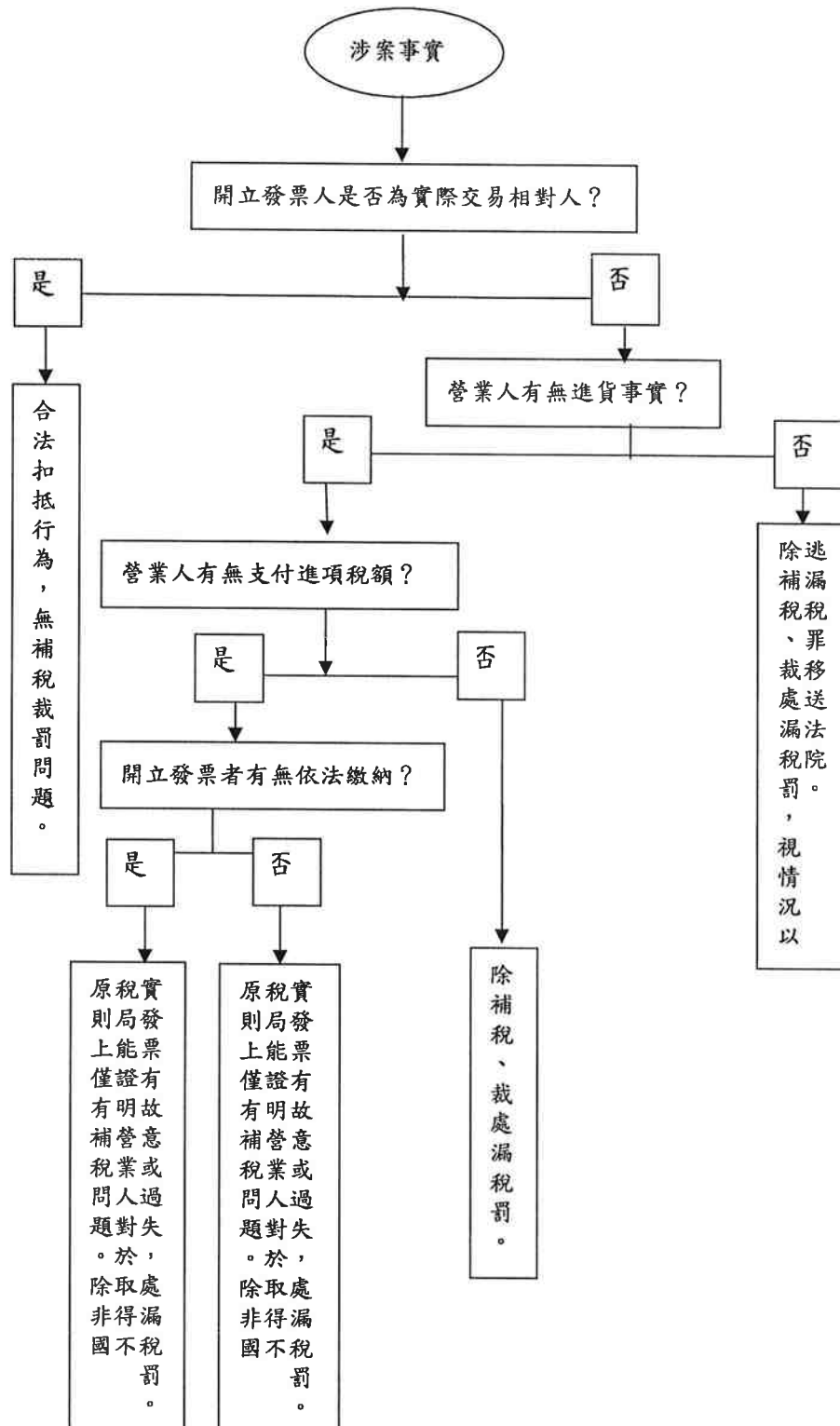
(二)上開函釋：「如查明開立發票之營業人已依法申報繳納該應納之營業稅額者，則尚無逃漏」，就法論法解釋顯然超越營業稅法之文義，讓人以為，即使取得非實際交易對象發票，客觀上無仍逃漏營業稅。若真如此，又為何可以對營業人補稅呢？該函釋中的「尚無逃漏」，此一字眼明顯是贅詞。

(三)上開函釋：「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51條第5款規定補稅並處罰。」這段話同樣有問題，亦讓人以為，即使取得非實際交易對象發票，仍到等到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，才是逃漏營業稅

綜上，營業人取得非實際交易對象發票，符合客觀要件，接著應探討主觀要件，在營業人已支付進項稅額給開立發票之營業人之情況下，若非出於故意或過失而虛報進項稅額，此時即無漏稅罰之問題，開立發票之營業人有無繳納該筆稅額，無涉應否處漏稅罰客觀要件之判斷。亦即有無漏稅是客觀事實，處以漏稅罰則需主客觀構成要件同時具備。有漏稅並不一定同時構成漏稅罰。只要買方在交易時有依法給賣方進項稅額⁷，且對於開立發票者並非賣方乙事並無故意或過失，此時虛報進項稅額之客觀要件雖該當，但是主觀要件不該當，買方即不構成漏稅罰。

⁷ 若買方根本未支付進項稅額給賣方，此時買方乃故意虛報進項稅額，一定符合虛報進項稅額主觀要件，無須討論。

二、建議將財政部 83 年台財稅字第 831601371 號函修正如下(圖示)：



三、案例解答

依本文見解，本例中較無爭議的是，甲的確拿到非實際交易對象福氣公司之發票，惟甲確實有按月進一定數量之胚胎土，屬於有進貨事實之營業人，也有支付貨款及營業稅，因此甲雖然構成虛報進項稅額之客觀要件，惟原則上甲對於拿到非實際交易對象發票乙事，並無故意或過失，不構成虛報進項稅額之主觀要件，結論：國稅局僅能要求甲補稅，而不能處以漏稅罰，亦不能處以行為罰。除非國稅局可以舉證，證明甲對於拿到非實際交易對象發票乙事有故意或過失，才能對甲處罰，惟甲有實際到台北鶯歌參觀福氣公司的工廠，並當場核驗樣品，後來並於民國 90 年與福氣公司簽訂契約，種種跡象都可以證明，甲就拿到非實際交易對象發票乙事並無故意或過失可言，國稅局命甲補稅並處所漏稅額 5 倍的罰鍰，就罰鍰部份之行政處分違法，應予撤銷。