

訴 願 人 ○○股份有限公司

代 表 人 ○○○

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處分，提起訴願，本府依法決定如左：

主 文

原處分撤銷，由原處分機關另為處分。

事 實

緣訴願人自八十二年元月起至八十五年八月間受託代銷書籍（○○、○○）、錄影帶（○○）金額計新臺幣（以下同）八、七〇四、七四四元，又同期間收取代銷書籍、錄影帶之佣金收入計一、五六九、〇七二元（以下均不含稅），涉嫌漏開統一發票並漏報銷售額。案經法務部調查局臺北市調查處（以下稱臺北市調處）查獲，移由原處分機關依法審理核定訴願人漏開統一發票並漏報銷售額計一〇、二七三、八一六元，應補徵營業稅計五一三、六九一元（訴願人已分別於八十五年十二月十三日及八十六年四月十八日補繳二四八、四五二元及七九、五六三元），並按所漏稅額處五倍罰鍰計二、五六八、四〇〇元（計至百元為止）。訴願人不服，申請復查。經原處分機關以八十六年六月二十一日北市稽法（乙）字第一二三五六七號復查決定：「原核定補徵稅額更正為新臺幣（以下同）一八五、六七六元，原處罰鍰併予更正為二、〇七一、四〇〇元。」訴願人仍不服，於八十六年七月十九日向本府提起訴願，八十六年七月二十四日檢送相關證據資料，八十六年九月十日、十月二十一日及八十七年三月六日補充訴願理由，並據原處分機關檢卷答辯到府。

理 由

一、按營業稅法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、第五款規定：「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：一、……四、短報、漏報銷售額者。五、漏開統一發票或……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：一、……三、短報或漏報銷售額者。」

稅捐稽徵法第四十八條之一第一項規定：「納稅義務人自動向稅捐稽徵機關補報並補繳所漏稅款者，凡屬未經檢舉，未經稽徵機關或財政部指定之調查人員進行調查之案件，

左列之處罰一律免除，其涉及刑事責任者，並得免除其刑：一、本法第四十一條至第四十五條之處罰。二、各稅法所定關於逃漏稅之處罰。」第四十八條之三規定：「納稅義務人違反本法或稅法之規定，適用裁處時之法律。但裁處前之法律有利於納稅義務人者，適用最有利於納稅義務人之法律。」稅捐稽徵機關管理營利事業會計帳簿憑證辦法第二十一條規定：「對外營業事項之發生，營利事業應於發生時自他人取得原始憑證，如進貨發票；或給與他人原始憑證，如銷貨發票。……」

財政部七十年二月十九日臺財稅第三一三一八號函釋：「……故違章漏稅案件，經人向有權處理機關檢舉或經有權處理機關主動察覺或查獲者，均屬經檢舉之案件，無稅捐稽徵法第四十八條之一補稅免罰規定之適用。」

八十五年八月二日臺財稅第八五一九一二四八七號函釋：「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『納稅義務人違反本法或稅法之規定，適用裁處時之法律。但裁處前之法律有利於納稅義務人者，適用最有利於納稅義務人之法律』，上開法條所稱之『裁處』，依修正理由說明，包括訴願、再訴願及行政訴訟之決定或判決。準此，稅捐稽徵法第四十八條之三修正公布生效時仍在復查、訴願、再訴願及行政訴訟中，尚未裁罰確定之案件均有該條之適用。」

八十六年八月十六日臺財稅第八六一九一二二八〇號函修正之稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表規定，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，按所漏稅額處五倍罰鍰。但於裁罰處分核定前已補報補繳稅款及以書面承認違章事實者，處三倍罰鍰。

二、本件訴願及補充理由略謂：

（一）訴願人自八十二年至八十五年期間，營業收入之全部來源有二，即：

1. 銷售○○○著作之「○○」及「○○身」二本書。
2. 銷售訴願人委外錄製之「○○」錄影帶乙種。

（二）訴願人於上述期間全部銷售額為一一、七八九、七三七元（不含稅），然依據原處分機關核算，訴願人於八十二年至八十五年八月期間之銷售額為一五、三九五、二六二元（不含稅）。查原處分機關之所以認定較高之營業稅銷售額，除因計算期間略有不同而稍有出入外，其主要差異原因在於：

1. 原處分機關認定訴願人漏開代銷○○○錄影帶銷售佣金收入之發票金額三二六、五七二元。
2. 原處分機關認定訴願人漏開代銷○○○書籍（○○）銷售額之發票金額三、三六五、七一五元。實則，訴願人與○○○、○○○間並無委託代銷錄影帶、書籍之關係存在，自無漏開佣金收入及代銷收入發票之情事。茲分別說明如下：

（1）關於錄影帶部分：實係訴願人委託○○有限公司等廠商所錄製，而由訴願人自行

銷售，亦因○○○係訴願人之負責人，在訴願人委製該錄影帶期間，所需費用悉由○君以私人名義代墊，故○君與訴願人間僅係借貸關係，並無任何買賣或委託代銷關係存在，其代墊款項明細，有支票影本等證物可稽。絕無因代銷而漏開佣金收入發票之事實存在。

- (2) 依據原處分機關八十六年四月十四日北市稽法（甲）字第一二一二四六號函所附之計算表，其係將○○○經由○○股份有限公司（以下簡稱○○公司）銷售之書籍款三、三六五、七一五元核定為訴願人之銷售額，而認定訴願人漏開此一部分之發票。查○○○前經原處分機關八十六年營處字第八六〇一二七號處分書，認定未依規定申請營業登記，自八十四年七月二十九日起至八十五年八月三十一日止，銷售字○○乙書共計三、三六五、七一四元，逃漏營業稅，而為補稅及處罰鍰之處分。嗣經○女士依法提起復查，主張該書編輯後，由其張羅印刷費用、經銷費用等共用去約三百六十萬元，其銷售該書之所得尚入不敷出；其次主張該書原委由○○公司經銷二千本，但後來在八十四年底中止經銷，經結算實際僅代銷五八四本，實為一時交易，就此部分，○○○願補繳稅款云云。從而，訴願人未曾代銷該書，實係不爭之事實。茲據原處分機關八十六年九月十日北市稽法（乙）字第一二四四八九號復查決定書，其駁回○女士復查申請之理由之三略謂：「經查本案書籍係由申請人負擔承製費用... 書籍之銷售則由申請人委由○○股份有限公司負責經銷... 是申請人為系爭書籍之銷售主體，足堪認定。原核定... 應予維持。」按該系爭書籍銷售之事實，原處分機關既已認定係由○女士負擔承製費用，並委託○○公司負責經銷，○女士為系爭書籍之銷售主體，則焉能再就同事實認定訴願人為該系爭書籍之代銷商，其自相矛盾及不合理處，不言可喻。
- (3) 至於筆錄所載訴願人「代為銷售」○女士之書籍，其意義實係訴願人無償提供場地予○○○放置書籍，目的在方便協會會員之購買，並非指訴願人與○○○間存有委託代銷之契約關係，訴願人實無任何銷售或代銷行為，訴願人亦未收取任何佣金。再者，上開書籍之販售，既已由○○公司開立發票予買受人，此項書籍之銷售行為業已繳納營業稅，故此部分實不應再次計為訴願人代銷之銷售額而課徵營業稅。

（三）訴願人實無代銷○○○錄影帶及○○○書籍之銷售行為存在，訴願人實際之銷售額僅為一一、七八九、七三七元（不含稅）。其詳細內容說明如下：

1. 實際應報繳稅額：訴願人自行核算八十二年至八十五年底止之期間，其實際應稅銷售額及銷項稅額分別為一一、七八九、七三七元及五八九、四八八元，其中屬代銷○○○之書籍部分分別為八、二七七、六一九元及四一三、八八一元；屬代銷○○○書籍之佣金部分分別為一、二四一、六四二元及六二、〇八三元；屬自行銷售

錄影帶部分分別為二、二七〇、四七六元及一一三、五二四元。亦即，訴願人該期間應報繳之營業稅總額為五八九、四八八元。

2. 已報繳稅額：訴願人於八十五年十二月十二日前已依法報繳之應稅銷售額及銷項稅額分別為五、二三〇、〇二七元及二六一、四七三元；此外，訴願人復於八十五年十二月十三日自動報繳應稅銷售額四、九六九、〇四八元及銷項稅額二四八、四五二元，合計訴願人於八十二年至八十五年間已報繳之營業稅應稅銷售額為一〇、一九九、〇七五元及銷項稅額為五〇九、九二五元，有原處分機關中南分處八十六年三月十八日北市稽中南（甲）字第七三四五號函核送之有關訴願人自八十二年至八十五年止自動報繳年檔資料、營業稅繳款書影本九份、及銷售額與稅額申報表影本九份可供證明。
3. 訴願人實際應補繳之營業稅為七九、五六三元（即五八九、四八八元減五〇九、九二五元）。此項稅款，訴願人亦已自動於八十六年四月十八日繳納，檢附該營業稅繳款書影本乙份供核。

（四）訴願人之營業收入僅限於代銷〇〇〇之書籍，與銷售自製之錄影帶，故訴願人之銷售價額亦應以此為計算基準。今原處分機關不加細查，未佐以其他明確證據，遽以各關係人調查筆錄之內容認定訴願人有代為銷售〇〇〇錄影帶及〇女士書籍之行為，原處分機關無端擴大多認定訴願人之銷售額三百餘萬元，應負舉證責任，不能僅憑調查筆錄及帳冊影本即予以認定，而棄租稅法律原則於不顧。

（五）按所謂「查獲日」，依財政部賦稅署八十一年七月二十二日臺稅二發第八一〇八〇四五三一號函釋，應以稽徵機關函查日為調查基準日，惟若係稽徵機關以外之機關查獲，而須移請稽徵機關查核始能確定營業人是否逃漏稅捐者，其調查基準日，應以稽徵機關函查日為準。

臺北市調處所著手調查者原係針對〇〇會涉嫌詐欺之刑事案件，至於訴願人是否涉及稅法上之漏稅情事，臺北市調處並未查獲漏稅之具體證據，故其調查基準日之認定，依財政部前揭函釋，應以稅捐稽徵機關函查日為準。 本案

（六）原處分機關係於八十五年十二月二十日始調卷查核（經查原處分機關於臺北市調處所製作之調查筆錄及其所查扣之所有帳冊文件上所蓋之簽收章日期皆為八十五年十二月二十日，足證其開始調查之日期必在八十五年十二月二十日之後），故本案之調查基準日應非為臺北市調處製作調查筆錄之八十五年十一月十九日。因訴願人已於同年十二月十三日補繳稅款，故應屬未經稽徵機關或財政部指定之調查人員進行調查之案件，自應適用稅捐稽徵法第四十八條之一之免罰規定。

三、卷查訴願人之違章事實，有臺北市調處八十五年十二月十二日肆字第五四四五二七號函檢附〇〇〇、〇〇〇、〇〇〇、〇〇〇等調查筆錄計七份及訴願人帳冊影本二十紙附案

可稽。

四、經查：

（一）有關○○錄影帶部分：

原處分機關係依據○○○於八十五年十一月十九日在臺北市調處所製作之調查筆錄記載略以：「....因協會本身不得營利，不能銷售書籍，所以○○會所發行之書籍及其他錄影帶等都由○○公司負責出版銷售.....協會發行之書籍有○○、○○、○○及錄影帶，其中○○及錄影帶係在我擔任會長任內發行。

錄影帶係我自行出資出版.....由○○公司銷售，所得百分之七十歸我所有、百分之十五所得歸○○公司、百分之十五為協會所有.....」據以審認系爭錄影帶係訴願人受○○○之委託而為代銷，訴願人主張與○○○間僅係借貸關係，並非可採。惟查依本件相關人○○○於其涉嫌銷售本件系爭錄影帶違章訴願案所檢附之系爭錄影帶委製合約書載明：「甲方：○○股份有限公司（以下簡稱甲方）乙方：○○有限公司（以下簡稱乙方） 甲方委託乙方錄製○○（上）、（中）、（下）三集錄影節目帶陸仟支，即（上）、（中）、（下）集各貳仟支。 由乙方提供拷貝、錄影帶、精裝盒、包裝（三支一包）及運送等各項錄影帶材質使用 3M 原廠雙面帶，並按乙方提供樣品之材質錄製.....。 交貨地點：臺北市○○街○○號 付款方式：以送貨數量全數付清貨款。（甲方收貨後第三天取現金）.....立合約書人：甲方：○○股份有限公司負責人：○○○..... 乙方：○○有限公司 負責人：○○○：。」○○公司於八十三年二月二十一日出具之訂貨單載明：「茲向○○有限公司訂購錄影帶及委託拷貝事宜。品名：○○數量：總計陸仟支，分上、中、下三集（各貳仟支）。.....：交貨日期：八十三年二月二十五日.....：訂購公司：○○股份有限公司（○○會）.....：八十三年二月二十一日」又依據訴願人檢附之系爭錄影帶其封面標籤標示：「節目名稱：○○（上）、（中）、（下）類別：社教類 長度：101 分..... 核准字號：局錄製字第 011007 號 送審公司：○○股份有限公司發行公司：○○股份有限公司負責人：○○○ 許可證號：強廣字第 11684 號.....」等內容觀之，○○○非委託錄製錄影帶之契約當事人。且系爭錄影帶各項成本支出均有由承製廠商所開具抬頭為「○○股份有限公司」之統一發票影本附卷可證。前述發票除少部分由○○○直接以現金代訴願人墊付外，大部分之發票金額皆係由○○○簽發支票支付予各承製廠商，亦有相關證據資料附卷可證。且實際觀看該上、中、下三卷錄影帶，其片末顯示之文字則為：「監製：○○會 會長：○○○.....策劃...剪接....」等，該「○○」錄影帶既載明發行公司為訴願人，監製為○○會，則原處分機關認該錄影帶非權屬訴願人，而係○君委其代銷之事實，不無率斷。

（二）有關○○部分：

有關訴願人主張其自八十二年至八十五年期間，營業收入之全部來源僅為銷售○○○著作之「○○」及「○○」二本書及銷售訴願人委外錄製之「○○」錄影帶乙種。並無代銷○○○為總編輯之（○○）一書，僅無償提供場地予○○○放置該書籍，與○○○間並無委託代銷關係，並無代銷行為，亦未收取任何佣金。且主張上開書籍為○○公司販售，已由○○公司開立發票予買受人，該公司並已繳納營業稅，故此部分實不應再次計為訴願人之銷售額云云。惟依臺北市調處八十五年十二月十二日肆字第五四四五二七號函載明：「該書籍（○○）實際係委由○○公司無條件代銷，並由○○公司陳列於顯相協會販售予會員，每本售價二千元，八十四年計銷售一、三九二本，金額二、七八四、〇〇〇元，八十五年截至八月三十一日計銷售二三七本，金額四七四、〇〇〇元，合計三、二五八、〇〇〇元，○○○已領取售書款三、五三四、〇〇〇元（含預付款），然七力公司並未開立統一發票予購書者，而係由○○○商請未實際銷售該書之○○股份有限公司（以下稱○○公司）於八十四年九月二十日及十一月七日分別代開立不實銷貨發票三五八、〇〇〇元及九一〇、〇〇〇元，合計一、二六八、〇〇〇元。」【按：此處有誤，依○○○於八十五年十月二十九日在臺北市刑警大隊偵二隊所作之偵訊（調查）筆錄，訂單分為兩批，第一批一七九張及第二批四〇五張，發票額為三五八、〇〇〇元及八一〇、〇〇〇元，合計五八四本書，共一、一六八、〇〇〇元。】訴願人公司負責人○○○八十五年十一月十九日於臺北市調處所作之調查筆錄載明：「○○○係將該書（即○○）委託○○公司代為銷售，而發票亦是由○○○自行提供○○公司之發票，所以本公司並未向○○○收取任何佣金，銷售所得全歸○○○所有。」○○公司負責人○○○於八十五年十月二十九日所作之筆錄亦就其「是否將該書交至○○公司後即先開立發票置於○○公司，再由○○公司將發票拿給買書者」及「既未曾替○女賣過書，為何要由其開立合計伍佰捌拾肆張之發票」等訊問，供稱：「書本我公司從未經手，亦不曾送書至○○公司……因為○○○說賣出去的都算是我的業績，故稅由我來支付……故本公司都依其訂單數開立統一發票。」則訴願人所稱係無償提供場地予○○○放置書籍，目的在方便協會會員之購買，並非訴願人與○○○間存有委託代銷之契約關係，是否屬實？訴願人主張並無任何銷售或代銷行為，可否成立？是否一時之交易？又，若認定訴願人有代銷○○一書之事實，原處分機關核計其銷售數額係含○○公司開立發票之五八四本，然該等數額之營業稅額如○○公司已報繳，則該部分之稅額，公庫似無損失，原處分機關就此部分數額併予核定補稅，似有重複課稅之嫌，其是否允當？亦不無斟酌之餘地，綜上所述，原處分關於補徵營業稅部分應予撤銷，由原處分機關詳研後另為處分。

（三）有關漏稅罰部分：

本案原處分機關認定八十五年十一月十九日為調查基準日，惟該日實係為臺北市調處

之查獲日，按臺北市調處隸屬於法務部，為一行政機關，是否該當稅捐稽徵法第四十八條之一第一項規定所稱稽徵機關或財政部指定之調查人員？頗值斟酌。又縱認定臺北市調處為「檢舉人」，依稅捐稽徵法第四十八條之一第一項規定，亦應以該檢舉之意思已到達原處分機關，方屬符合該法條意旨。按本案臺北市調處所著手調查者原係針對○○會涉嫌詐欺之刑事案件，至於訴願人是否涉及稅法上之漏稅情事，臺北市調處並未查獲漏稅之具體證據，而須待臺北市調處將案件移送至稅捐稽徵機關查核後始能確定，故其調查基準日之認定，依財政部前揭函釋，應以稅捐稽徵機關函查日為準。本案訴願人已於八十五年十二月十三日補繳營業稅二四八、四五二元，而原處分機關係於八十五年十二月二十日始調卷查核，則原處分機關認定本案調查基準日即為臺北市調處製作調查筆錄之八十五年十一月十九日即有斟酌之餘地。何況向臺北市調處檢舉與向原處分機關檢舉是否效果相同？已如前述。是原處分機關就訴願人於原處分機關函查日前已補繳稅額部分，仍認為符合前開財政部函釋意旨之檢舉案件，而無首揭稅捐稽徵法第四十八條之一規定之適用，遽處以漏稅罰，是否適法，尚有待研明。從而本件關於漏稅罰部分亦應予撤銷，由原處分機關詳研後另為處分。

五、綜上論結，本件訴願為有理由，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 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 陳明進
委員 王惠光

中 華 民 國 八 十 七 年 五 月 六 日

市長 陳水扁

訴願審議委員會主任委員 張富美 決行