

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

原處分關於保證金收入補稅部分，訴願駁回；其餘部分原處分撤銷，由原處分機關另為處分。

#### 事 實

緣訴願人經營會員制渡假俱樂部，於七十九年至八十三年分別收取會員入會保證金各新臺幣（以下同）二一七、八九〇、〇〇〇元（含稅，以下同）、一八、七三八、〇〇〇元、四一、四四七、七三〇元、七、一九二、二一〇元、六、六二二、二五四元，合計二九一、八九〇、一九四元（稅額一三、八九九、五三三元）；另八十年及八十二年營業收入，合計三、三〇〇、五七二元（不含稅），稅額一六五、〇二九元，未依規定開立統一發票並漏報銷售額，案經法務部調查局臺北市調查處（以下簡稱臺北市調查處）查獲後函移原處分機關審理，嗣由所屬大安分處發單補徵訴願人漏報八十二年及八十三年保證金收入之營業稅六五七、八三二元（七十九年至八十一年收取之入會保證金二七八、〇七五、七三〇元，應補徵營業稅額一三、二四一、七〇一元已由該分處於八十三年一月開單補徵），及漏報八十年、八十二年營業收入之營業稅一六五、〇二九元，並按合計所漏稅額一四、〇六四、五六二元（七十九年至八十三年保證金收入之漏稅額一三、八九九、五三三元＋八十年、八十二年營業收入之漏稅額一六五、〇二九元）處五倍罰鍰計七〇、三二二、八〇〇元（計至百元止），訴願人不服，申請復查。經原處分機關以八十六年十月十七日北市稽法乙字第一二〇七一四號復查決定：「復查駁回。」上開決定書於八十六年十月二十四日送達，訴願人仍表不服，於八十六年十一月十四日向本府聲明訴願，八十六年十二月十七日補具理由書及資料，並據原處分機關檢卷答辯到府。

#### 理 由

壹、按營業稅法第一條規定：「在中華民國境內銷售貨物或勞務，及進口貨物，均應依本法規定課徵營業稅。」第三條第二項規定：「提供勞務予他人，或提供貨物與他人使用、收益，以取得代價者，為銷售勞務。」第十六條第一項規定：「第十四條所定之銷售額，為營業人銷售貨物或勞務所收取之全部代價，包括營業人在貨物或勞務價額外收取之

一切費用。.....」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。.....四、短報、漏報銷售額者。五、漏開統一發票或於統一發票上短開銷售額者。」（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：.....三、短報或漏報銷售額者。」

稅捐稽徵法第二十一條第一項第三款規定：「稅捐之核課期間，依左列規定：.....三、未於規定期間內申報，或故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者，其核課期間為七年。」

財政部七十六年二月十日臺財稅第七五一九七七一號函釋：「.....以會員制方式經營銷售貨物或勞務之營業人，所收取入會費，係提供會員入會權利，並提供設備供會員使用之代價....應課徵營業稅.....三、至如會員入會所繳納之入會費中屬存儲金、保證金等性質，於會員退會時應即退還者，尚非銷售勞務之收入，應免開立統一發票，免徵營業稅.....」

七十九年六月四日臺財稅第七九〇六六一三〇三號函釋：「高爾夫球場（俱樂部）於籌備中或興建中（尚未開業），向入會會員收取不退還之入會費或保證金，或於契約訂定屆滿一定期間退會，准予退還入會費或保證金者，均應於收款時開立統一發票課徵營業稅及娛樂稅.....（二）高爾夫球場（俱樂部）向會員收取入會費或保證金，如於契約訂定屆滿一定期間退會者，准予退還；未屆滿一定期間退會者，不予退還之情形，均應於收款時開立統一發票，課徵營業稅及娛樂稅。迨屆滿一定期間實際發生退會而退還入會費或保證金時，准予檢附有關文件向主管稽徵機關申請核實退還已納稅款。」

貳、本件訴願理由略謂：

- 一、保證金轉列收入課稅解釋令，無異將實質負債視為收入，實不合理且有違會計原則。又訴願人實皆隨時辦理退會，依市府八十三年八月二十六日府訴字第八三〇三七四二八號訴願決定書略以：「訴願人已提供歷年退會名冊，則入會會員實際上可否隨時辦理退會退還保證金，應不難查明，.....原處分應予撤銷，由原處分機關查明後，另為適法之處分。.....」原處分機關未依前述意旨提供之退會名冊查明，歷次重複要求七十九年至八十三年前帳載資料憑證、所有（約萬名）入會會員申請書及規章正本、營業稅申報書、退會名單及付款情形，共約十餘次，實有不便民之處。
- 二、訴願人一再陳明帳證及入會資料繁多並備文呈請原查派稅務員來公司查對驗證訖，又備妥所需退會名單、退還保證金付款銀行帳戶戶名、帳號、付款支票號碼等資料送核，亦就查核結果詢問退款與保證金有不同者，呈送差異說明書在案。同案相同資料送呈財政部臺北市國稅局，皆經查對並核定並予採認。

三、依臺灣省財政廳五十二年四月二十二日財稅字第七三〇二〇號令「審理違章漏稅應有確切證據，不可遽行開單補稅」原處分機關僅憑「營業日報表」即能核定人民漏稅，入人於罪，豈能折服？原處分機關應提具證明，豈可要求訴願人舉證「無漏列收入之證明」。

參、關於漏報保證金收入部分：

一、關於補稅部分：

- (一) 按渡假俱樂部之經營屬娛樂設施之提供，應按其收取之代價，適用該當稅率，計算報繳營業稅及娛樂稅。其經營者輒嘗試利用收取入會費、保證金及其他聯立契約之對價，以降低渡假俱樂部之娛樂服務代價。殆其認為入會費屬於會員入社之給付，非銷售收入；保證金屬於擔保給付，除利息外，其本金部分亦非銷售收入；惟以上見解是否成立，不宜一概而論，必須就其實際約定及履行情形而定。如會員雖繳入會費，而不享有參與決定俱樂部會務的權利，只是取得使用俱樂部提供之設備的權利；或雖以保證金之名目繳款，但如約定保證金在退會時不即退還，則該入會費保證金皆應課徵營業稅及娛樂稅。至雖約定保證金退會時應即退還，但俱樂部經營者如可將保證金當成自有資金使用，或保證金之數額遠遠超過為擔保因使用俱樂部提供之設備而可能發生之費用或損害賠償之債務金額，則該保證金之給付，雖名為保證金，其實仍屬娛樂服務的對價，應是營業稅及娛樂稅之課徵對象。另俱樂部向會員收取入會費或保證金時，雖約定退會時應退還，但因其退還在將來，而收取入會費或保證金時，俱樂部卻已享有該給付之利益，此種情形自應先報繳營業稅及娛樂稅。待將來實際發生退會而退還入會費或保證金時，才依「銷貨退回」方式，另行檢附有關文件向主管稅捐稽徵機關申請核實退還已納稅款。
- (二) 原處分機關引據訴願人所提供原有渡假俱樂部會員規章第八條規定：「退會規定：會員入會滿三年可申請退會。（本俱樂部無息退還保證金）」認定訴願人會員規章既明定會員入會滿三年始可申請退會，係該當前揭財政部函釋意旨，訴願人應於收款時開立發票，事後若因退會而退還保證金時，再辦理銷貨退回。是原處分機關認訴願人應於收款時開立發票報繳營業稅，並無不合。
- (三) 次查原處分機關曾以八十六年五月二十日北市稽法乙字第一二〇七一四「三號函請訴願人提供七十九年度收取會員入會保證金之相關帳冊供核，均未獲提示，且依卷附之訴願人歷年退費統計表所示一四八名退會會員之入會日期率為七十九年以前，僅〇〇〇、〇〇〇、〇〇〇（卡號分別為 xxxxxxxx、xxxxxxx、xxxxxxx）入會日期為七十九年一月十一日、七十九年一月十九日、七十九年七月六日，均屬依訴願人所稱七十九年十一月一日盤受〇〇股份有限公司渡假俱樂部業務與資產前，及適用原會員規章之入會會員，無法證明訴願理由所稱會員實際皆可隨時辦理退會乙節，訴願人又未能積

極舉證加以證明，所辯自難憑採，原處分機關不予採認，自無不當。

- (四) 又訴願人訴稱有退還保證金之事實乙節，依卷附訴願人九紙會員退會簽收證明單影本中，僅會員卡號C A E五一七七〇〇〇八十三年五月二十六日退會、A A O O 二四〇〇〇〇八十三年四月十三日退會、B A E一七〇一、A A O O 〇四九〇〇〇八十二年十二月八日退會，三人屬城市或渡假俱樂部會員外，餘均為高爾夫俱樂部會員，與訴願人經營之業務無關（訴願人僅盤受〇〇股份有限公司渡假俱樂部業務與資產），似不能全部據以為訴願人有退還保證金之事實。退一步言，縱上開三名會員有退還保證金之事實，依前揭說明，亦僅屬訴願人得於退還保證金後檢據辦理銷貨退回之問題。至原處分機關所核定之上開各年度補稅金額有訴願人「歷年保證金收入漏報營業稅明細表」影本附卷可稽，亦為訴願人代理人〇〇〇於八十五年十月十六日在臺北市調查處所作調查筆錄中所自承，從而原處分機關所為補稅處分，尚無不合，應予維持。

## 二、關於裁罰部分：

- (一) 按「人民違反法律上之義務而應受行政罰之行為，法律無特別規定時，雖不以出於故意為必要，仍須以過失為其責任條件。」司法院釋字第二七五號解釋在案。本件訴願人於七十九年至八十三年間，向會員收取入會保證金，漏未開立統一發票，並漏報銷售額，原處分機關依首揭規定予以裁罰，固非無據。惟就保證金收入應否開立發票、課徵營業稅乙節，歷來迭引爭議，財政部七十六年二月十日臺財稅字第七五一九七七一號函及七十八年二月二十二日臺財稅第七八一—三九六六六一號函雖著有釋示，惟仍未釐清爭議，直至該部七十九年六月四日財政部臺財稅第七六〇六六一三〇三號函始明示「如於契約訂定屆滿一定期間退會者，准予退還；未屆滿一定期間退會者，不予退還之情形，均應於收款時開立統一發票，課徵營業稅及娛樂稅」之見解。再參酌臺灣高等法院八十二年七月五日八十二年度財抗字第三三九號刑事裁定就審理相類案件曾表示：「……財政部七十六年二月十日臺財稅字第七五一九七七一號函雖謂……至財政部七十八年二月二十二日臺財稅第七八一—三九六六六一號函雖訂定高爾夫球場各項收入之徵免娛樂稅營業稅之認定標準，也仍僅限於已提供場所或設備與會員使用者為課徵對象，迨七十九年六月四日財政部臺財稅第七六〇六六一三〇三號函始明示『高爾夫球場以籌備中或興建中尚未開業，向入會會員收取不退還之入會費或保證金，應於收款時開立統一發票課徵營業稅及娛樂稅』……足見有關高爾夫球場籌備或興建中向會員收取之入會金或保證金應否課徵營業稅，稅捐稽徵機關原多存疑而無統一確定之見解……殊（難）期一般納稅人於遇有此等場合時，得以認識或可得認識其有報繳營業稅之義務」之意旨，亦為本府八十五年六月十九日府訴字第八五〇四一六二一號就審理〇〇股份有限公司因營業稅事件之訴願決定所採。從而，本件訴願人於七十九年六月四日前究有無逃漏稅之故意或過失而可否對其處罰，即不無推究

之餘地。

- (二) 且依卷附原處分機關復查報告所載，原處分機關第四十四次復查委員會決議亦將是類案件採劃分七十九年六月四日前免罰，七十九年六月五日以後按所漏稅額處五倍罰鍰之見解。是本件訴願人七十九年度保證金收入二一七、八九〇、〇〇〇元部分，自宜由原處分機關查明區分七十九年六月四日前後之各該數額，而異其是否處罰之處分。準此，七十九年度應處以漏稅罰之數額既應另行查明，原處分課罰之基礎即生變動，爰將原處分關於漏報保證金收入按所漏稅額處五倍罰鍰部分撤銷，由原處分機關另為處分。

肆、關於漏報八十年、八十二年營業收入營業稅補稅及裁罰部分：

- 一、卷查依訴願人八十年每日營業報告影本（八十一年一月三日列印）上載渡假俱樂部及城市俱樂部全年營業收入各計為三一、八九五、八二九元及七一、三七八、七〇六元，全年實收之營業收入合計應為一〇三、二七四、五三五元；惟依卷附訴願人「開立統一發票數與申報營業收入調節表」影本八十年部分上載營業收入內容：「餐飲收入：七三、六五七、六〇五元；客房及租金收入：五、九七一、三七一元；服務費收入：一六、九一八、六三九元；……其他營業收入：四、三七七、四〇六元」原處分機關乃認上開四項收入總合，應為訴願人八十年申報之營業收入，合計為一〇〇、九二五、〇二一元，差額二、三四九、五一四部分，即訴願人八十年漏報之營業收入金額。
- 二、又依訴願人八十二年每日營業報告影本（八十三年一月四日列印）上載渡假俱樂部及城市俱樂部全年營業收入各計八四、六五八、一八三元及三五、〇六七、三〇六元，全年實收之營業收入合計應為一一九、七二五、四八九元；惟依卷附訴願人「開立統一發票數與申報營業收入調節表」影本八十二年部分上載營業收入內容：「餐飲收入：六一、九一一、六六六元；……客房及租金收入：三六、一七一、九九一元；服務費收入：二〇、六九〇、七七四元；……」原處分機關乃認上開三項收入總合，應為訴願人八十二年申報之營業收入，合計為一一八、七七四、四三一元，差額九五一、〇五八元部分，即訴願人八十二年漏報之營業收入金額。總計此二年度漏報營業收入金額為三、三〇〇、五七二元，稅額為一六五、〇二九元，原處分機關爰就此部分未開立發票且未列入申報之營業收入予以補稅裁罰，尚非無據。
- 三、惟查原處分機關曾以八十六年七月十日北市稽法乙字第一四一二七九 | 二號函請訴願人補附案關八十年及八十二年度漏列營業收入之相關事證資料供核，訴願人於八十六年七月十六日以書面說明案關證據之每日營業報告係各營業單位每日營業毛額，僅供管理之用，其中含有自用計價、招待、折讓及預收部分，未作適當調節，非為會計憑證，並提供由資誠會計師事務所財稅簽證之帳外調節表影本供核。又訴願人之代理人〇〇〇於八十七年五月四日出席本府訴願審議委員會第四二七次委員會說明時陳稱訴願人八十年度

營業收入較開立發票金額多一、九八八、五二八元，於次年度補開立發票；八十二年度開立發票金額較營業收入為多，帳外調整溢開發票部分依同業利潤率加計所得二、〇四五、八一六元，亦均有會計師查核簽證，足證每日營業報告所載營業收入數額並非實際營業收入，尚須適當調節，此亦為訴願人所營業務之行業特性。

經查上開相關書證均附卷可稽，與訴願人之主張尚稱吻合，是原處分機關據以為認定違章事實基礎之每日營業報告之性質為何？其與「開立統一發票數與申報營業收入調節表」之出入，是否如訴願人所稱係行業特性？均未見原處分機關加以查證，即遽認定其為訴願人之實際營業收入，證據基礎似嫌薄弱；從而原處分之補稅裁罰，即嫌率斷，爰將原處分撤銷，由原處分機關就訴願人系爭年度之實際營業收入再予詳查後，另為處分。

伍、綜上論結，本件訴願為部分無理由，部分有理由，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 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

如認原處分違法或不當而對本決定不服者，得於收受本決定書之次日起三十日內，向財政部提起再訴願，並抄副本送本府。

（財政部地址：臺北市愛國西路二號）