

臺北市政府 87.06.09. 府訴字第八六〇九六二二九〇一號訴願決定書

訴 願 人 ○〇會

代 表 人 ○〇〇

代 理 人 ○〇〇 律師

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之處分，提起訴願，本府依法決定如左：

主 文

原處分撤銷，改按所漏稅額處一倍罰鍰。

事 實

緣訴願人經人檢舉，出租房屋與非會員，收取租金，未報繳營業稅，案經原處分機關依法審理核定訴願人未依規定申請營業登記，於八十年至八十四年間收取租金收入等，計新臺幣（以下同）二七、七一九、八四七元（含稅），漏開統一發票並漏報銷售額，應補徵營業稅一、三一九、九九三元（訴願人已於八十五年七月十日繳納五四一、五二一元），並按所漏稅額處三倍罰鍰計三、九五九、九〇〇元（計至百元止）。訴願人不服，申請復查。經原處分機關查核結果，扣除訴願人對其間接會員「〇〇股份有限公司（以下簡稱〇〇公司）之租金收入部分，以八十六年十一月十四日北市稽法乙字第一四七四五四號復查決定：「原核定本諸職權更正漏報銷售額為新臺幣（以下同）二七、五八六、三四七元（含稅），補徵稅額更正為一、三一三、六三五元，罰鍰金額併予更正為三、九四〇、九〇〇元（計至百元止）。」上開決定書於八十六年十一月二十五日送達。訴願人仍不服，於八十六年十二月九日提起訴願，八十七年一月二日補具訴願理由書，三月十一日補充說明；並據原處分機關檢卷答辯到府。

理 由

一、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。」第二條規定：「營業稅之納稅義務人如左：一、銷售貨物或勞務之營業人。……」第六條第二款規定：「有左列情形之一者，為營業人…二、非以營利為目的之事業、機關、團體、組織，有銷售貨物或勞務者。」第八條第十一款規定：「左列貨物或勞務免徵營業稅……十一、農會、漁會、工會、商業會、工業會依法經營銷售與會員之貨物或勞務及政府委託其代辦之業務。」第二十八條規定：「營業人之總機構及其他固定營業場所，應於開始營業前，分別向主管稽徵機關申請營業登記。……」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。」第三十五條第一項規定：「營業人除本法另有規定外，不論有無銷售額，應以每二月為一期，於次期開始十五日內，填具規定格式之申報書，檢附...向主管稽徵機關申報銷售額、應納或溢付營業稅額。其有應納營業稅額者，應先向公庫繳納後，檢同繳納收據一併申報。」第四十三條第一項第三款規定：「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、.....三、未辦妥營業登記，即行開始營業，或已申請歇業仍繼續營業，而未依規定申報銷售額者。」（行為時）第五十一條第一款規定：「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、未依規定申請營業登記而營業者。」

行為時同法施行細則第五十二條第一款規定：「本法第五十一條各款之漏稅額，依左列規定認定之：一、第一款至第四款，以核定之銷售額.....依規定稅率計算之稅額為漏稅額。」

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，凡屬未經檢舉及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；.....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。」

又財政部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...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仍在復查.....中，尚未裁罰確定之案件，均有該條之適用。」

八十五年九月二十五日臺財稅第八五一九一七二七六號函釋：「..說明....二、..（一）.....上開非以營利為目的之工商團體，如有銷售貨物或勞務者，應依法辦理營業登記，除符合公司法第八條第一項第十一款規定，銷售與會員之貨物或勞務及政府委託其代辦之業務，得免徵營業稅外，應依法課徵營業稅。....（二）.....（三）所稱間接會員係指上述工商團體所屬會員之會員，基於考量其擴大服務層面之需求，工商團體銷售貨物或勞務予間接會員，同意比照按會員規定辦理。」

八十六年八月十六日修正之稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表有關營業稅法第五十一條第一款，未依規定申請營業登記而營業，經第一次查獲者，按所漏稅額處三倍罰鍰。但於裁罰處分核定前已補辦營業登記，並已補繳稅款及以書面承認違章事實者，處二倍罰鍰。

二、本件訴願理由略謂：

- (一) 按工商團體歷年來預決算均依法呈送主管機關，並經核備在案，新制營業稅法自七十五年四月施行以來，有關工商團體辦理營業登記及繳納營業稅事宜，向為徵納雙方所忽視，遲至八十四年底，棉紡公會遭檢舉有租金收入後，始引發追繳工商團體營業稅及輔導辦理營業登記之爭議。財稅單位一再宣導自動補繳補報及接受輔導辦理營業登記，即有稅捐稽徵法第四十八條之一免罰規定之適用。八十五年四月二十三日及六月十四日，賦稅署長、內政部、全國商總...等曾共同參與「工商團體應不應稅？」「工商團體應如何進行租稅規劃制？」公聽會及座談會，會中未達成共識，僅賦稅署談及儘量於七月十五日前復知有關工商團體各項收入免稅及應稅項目，遲至九月二十五日，財政部始函復工商團體如何適用營業稅法第八條第一項第十一款及相關徵免營業稅規定，故在此期間應屬輔導期。
- (二) 訴願人早於八十五年六月二十七日，業經轄區中南分處輔導辦理營業登記；為配合政府政令宣導，於七月十八日自動補繳七年來非會員租金收入之營業稅。是以，訴願人係於輔導期內辦妥營業登記及自動補報繳營業稅，既係配合政府政令宣導辦理，自應不問是否嗣後經檢舉，均應依宣導指示，而有稅捐稽徵法第四十八條之一免罰規定之適用，故原決定及原處分機關科處補稅及罰鍰之處分，實難令人信服。
- (三) 本件訴願人之珠算業務收入部分，依法應免徵營業稅，原決定及原處分不察，誤補課訴願人該項收入之營業稅，於法顯有未合。該項業務係訴願人為宏揚固有文化之教育事業，經教育部輔導成立，並報奉臺灣省政府社會處八十一年七月二十三日社二字第三四五二八號函同意備查，正式列入文化會務工作項目；依營業稅法第八條第一項第五款及第二十九條規定，文化勞務免徵營業稅，專營該項勞務者得免辦營業登記，訴願人係符合教育、文化、公益、慈善機關或團體之組織，與一般營利事業有別，依法應免徵營業稅。
- (四) 訴願人漏報本件稅款，並非出於故意、過失，不應受三倍罰鍰之處分，原決定及原處分科處罰鍰，顯然違反大法官釋字第二七五號解釋，實有違誤。訴願人既於財政部上開函釋前，早經接受稽徵機關輔導辦妥營業登記準備補稅在案，並非被查獲之案件，故訴願人先前對本件應予報繳稅款漏未報繳，實係因上述法令不明所致，並非出於故意過失，依前開解釋意旨即不應受罰。
- (五) 復按營業稅係轉嫁予消費者負擔之消費稅，如納稅義務人於銷售貨物時並未能預測應徵收營業稅，致納稅義務人未能一併向消費者收取其應負擔之稅款時，則其嗣後即不應再向納稅義務人追繳，否則因已無法在銷售時轉嫁，而被迫自行吸收負擔稅負，自有違公平合理原則。
- (六) 再者，稽徵機關對納稅人之違章行為向來未積極取締，縱科處罰鍰，亦應以從輕處罰為宜，原決定及原處分科處三倍罰鍰，顯有違課稅公平合理原則及誠信原則與比例原

則，實有不當。

(七) 再退步而言，本件有關漏稅額之計算，亦應扣除進項稅額。本件經原決定更正漏稅額後，係直接以銷售金額二七、五八六、三四七元（含稅），乘以稅率百分之五，計算漏稅額為一、三一三、六三五元，而未扣除進項稅額，顯然違反營業稅法第十五條第一項之規定；本件訴願人自八十年起至八十四年止，未含稅之銷售金額共計二六、二七二、七一一元，依財政部八十三年二月七日臺財稅第八三一五八三九四〇號函所核定之其他未分類工商服務業同業利潤標準毛利率百分之三十四計算，推計出訴願人之營業成本為一七、三三九、九八九元，銷項金額扣減營業成本再乘以稅率百分之五，漏稅額應是四四六、六三六元。對於無法取得保存進貨憑證之工商業團體，應參考所得稅法上成本費用之推計方式，准予推計其進項稅額，據以扣減銷項稅額。現行營業稅法施行細則第五十二條第二項第一款有關漏稅額的計算，

(八) 原決定及原處分認事用法均有違誤，請撤銷原決定及原處分不利於訴願人之部分。

三、按非以營利為目的之事業、機關、團體、組織，有銷售貨物或勞務者，即為營業稅法上之納稅義務人，並不限於營利事業；農會、漁會、工會、商業會、工業會須係「銷售貨物或勞務與會員」，始得免徵營業稅。前揭營業稅法第一條、第二條第一款、第六條第二款及第八條第一項第十一款明定斯旨。

四、卷查本件違章事實，有檢舉函、訴願人違章金額統計明細表、租賃契約、決算書、珠心算測試、講習收入決算報告、珠算教學師資班學員名冊等資料附案可稽；原處分機關以八十六年九月十日北市稽法（乙）字第一四七四五四一一號函請訴願人補附案關「間接會員」之相關事證資料，經訴願人於八十六年九月二十二日補具說明書、會員名錄、會員證等，證明〇〇公司確係臺中市電腦商業同業公會之會員，而臺中市電腦商業同業公會為臺中市商業會之會員，臺中市商業會又為訴願人之會員，原處分機關爰認上述資料足證〇〇公司為訴願人之間接會員，依上述財政部函釋意旨，應可比照會員部分免徵營業稅，乃於復查決定時，扣除〇〇公司租金收入部分二二五、〇〇〇元，重新核算後應依法課徵營業稅之租金收入總額為一一、五八三、〇五七元，總計收入為二七、五八六、三四七元，爰予更正所漏銷售額為二七、五八六、三四七元（含稅），補徵稅額併予更正為一、三一三、六三五元，原罰鍰處分併予更正為三、九四〇、九〇〇元（計至百元止）。

五、訴願人陳稱：（一）財政部遲至八十五年九月二十五日以臺財稅第八五一九一七二七六號函釋，工商團體出租房屋與非會員，應課徵營業稅；（二）訴願人於八十五年六月二十七日，業經原處分機關所屬中南分處輔導辦理營業登記，已準備補報補繳營業稅，於八十五年七月九日完成營業登記；（三）縱認依法應予課稅，漏稅額之計算，亦應扣除進項稅額。據原處分機關卷附資料顯示，本件檢舉日為八十五年七月三日，調查日為八

十五年七月八日，訴願人係於八十五年七月十八日補報繳稅款，已在檢舉、調查日之後，自無前揭稅捐稽徵法第四十八條之一自動補報補繳免罰規定之適用。惟本件訴願人等工商團體就應否課稅疑義乙節，財政部直至全國商業總會以八十五年四月二十四日全商業字第八五〇二七八號函，向其請示後，方以八十五年九月二十五日臺財稅第八五一九一七二七六號函復。又本府訴願審議委員會審議臺灣區棉紡工業同業公會違反營業稅法事件乙案時，據內政部派員於八十六年一月十一日會議中陳稱略以：「訴願人歷年陳報內政部之相關報表、資料中，雖未載明租金收入包括出租與非會員之租金收入，惟此一情事，為該部所明知，且工商業團體多有類似情事云云；又原處分機關對工商業團體從事營業行為，未依法辦理營業登記及申報繳納營業稅之情形，向未積極取締，係依檢舉查獲本案後，始進行輔導各團體。」在案，此有本府八十六年一月二十一日府訴字第八五〇八四五九〇號訴願決定書可稽。據此以論，本件訴願人固有違章事實，惟行政機關之行政亦有欠當，則原處分機關處訴願人三倍罰鍰，自嫌過高。本府衡酌本案情節，爰按稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表使用須知第四項規定：「本表訂定之裁罰金額或倍數未達稅法規定之....最低限，而違章情節.....較輕者，仍得.....減輕其罰，至稅法規定之.....最低限為止....」，將本件改按所漏稅額處一倍罰鍰，以昭公允。

六、至於訴願主張漏稅額之計算，應扣除進項稅額乙節，前揭營業稅法施行細則第五十二條第一款既規定，以核定之銷售額，依規定稅率計算之稅額為漏稅額。則訴願所稱非有理由，併予敘明。

七、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 黃昭元
委員 陳明進
委員 王惠光

中 華 民 國 八 十 七 年 六 月 九 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）

