

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之處分，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

緣訴願人向原處分機關文山分處申請自八十六年五月三日至八十七年五月二日止暫停營業，該分處核准後卻查獲訴願人涉嫌未依規定申報復業登記，於八十六年五月二十日銷售貨物金額計新臺幣（以下同）一、三七一、四二九元（不含稅），並開立HQ〇一一四六〇〇〇號統一發票交付買受人，惟漏未於次期開始十五日內合併申報並繳納營業稅，經原處分機關查獲核定應補徵營業稅六八、五七一，並按所漏稅額處三倍罰鍰計二〇五、七〇〇元（計至百元止）。訴願人不服，申請復查。案經原處分機關以八十七年二月九日北市稽法乙字第八六一八二七二一〇〇號復查決定：「復查駁回。」訴願人猶表不服，於八十七年三月五日向本府提起訴願，並據原處分機關檢卷答辯到府。

理 由

一、按營業稅法第十五條第一項規定：「營業人當期銷項稅額，扣減進項稅額後之餘額，為當期應納或溢付營業稅額。」第三十一條規定：「營業人暫停營業，應於停業前，向主管稽徵機關申報核備；復業時，亦同。」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……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。」第五十一條第三款、第四款規定：「納稅義務人，有左列情形之一者，除追繳稅款外，按所漏稅額處一倍至十倍罰鍰，並停止其營業：一、…三、短漏報銷售額者。四、申請註銷登記後，或經主管稽徵機關依本法規定停止其營業後，仍繼續營業者。」

同法施行細則第五十二條第二項第一款規定：「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。」

稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表有關短報或漏報銷售額者，銷貨時已依法開立發票，惟於申報當期銷售額時有短報或漏報銷售額情事，按所漏稅額處三倍罰鍰。有關申請註銷登記後，或經主管稽徵機關依本法規定停止其營業後，仍繼續營業者，申請註銷登記尚未經核准前繼續營業者，按所漏稅額處三倍罰鍰。營業人開立銷售憑證時限表規定買賣業，銷售貨物之營業，開立憑證時限，一、以發貨時為限。財政部八十三年十一月二十三日臺財稅第八三一六二二〇〇八號函釋：「依營業稅法第五十一條第二款規定：『納稅義務人逾規定期限三十日未申報銷售額或統一發票明細表，亦未按應納稅額繳納營業稅者，除追繳稅款外，按所漏稅額處五倍至二十倍（現行法修正為一倍至十倍）罰鍰.....』上開規定所稱『漏稅額』，同法施行細則第五十二條第一款（修正後為第五十二條第二項第一款）已明定以核定之銷售額，依規定稅率計算之稅額為漏稅額，尚無得扣除留抵稅額之規定。」

二、本件訴願理由略謂：

訴願人於八十六年五月六日依法申報核備停業在案，且在同年四月三十日止留有抵扣稅額計壹拾玖萬伍仟壹佰貳拾元整，準備抵扣公司處理資產所開立發票之銷項稅額。訴願人因生意每況愈下，支持不了，於八十六年四月中旬即將球道設備拋售予○○有限公司，但貨款未全部取得前，訴願人當然不給予發票，待同年五月二十日貨款全部取得後，才開立發票給○○公司，故本買賣之行為是在停業之前，並非停業期間銷售貨物，況且訴願人秉持著守法之精神，在處理公司資產後仍開立發票欲繳稅，毫無逃稅之道理。

三、卷查前揭營業稅法第五十一條第四款規定所指「註銷登記」，應係指永久性結束營業，而「主管稽徵機關依本法規定停止其營業」則應係指營業人受到停止營業之處分而言，故如有上開兩種情況之一，經查獲仍繼續營業者始得依第五十一條規定裁處漏稅罰。本件原處分機關依卷附原處分機關文山分處八十六年五月五日北市稽文統字第二六〇〇三九八號函、本府建設局八十六年五月九日建一字第八六二九一一二九號函、系爭HQ〇一一四六〇〇〇號統一發票、營業人進銷項憑證交查異常查核清單等資料，認定訴願人之違章事實係停業後未依規定申請復業登記，即繼續營業。惟所謂「停業」，應係指暫時性停止營業，與「歇業」或「註銷登記」屬永久性結束營業有間，故本案依營業稅法第四十三條第一項第三款規定，固得依查得之資料核定其銷售額及補徵其應納稅額，但是否得依前揭營業稅法第五十一條第四款規定予以裁處訴願人所漏稅額三倍罰鍰，即有可議。況訴願人如係停業後未依規定申請復業登記，即繼續營業，何以僅此一筆，且仍開立發票？似有違常情。故訴願人主張渠係於停業前銷售貨物乙節，其真實性如何？原處分機關應予究明。

四、原處分機關認縱如訴願人主張渠係於停業前銷售貨物，亦屬銷貨未依規定開立發票及未依規定期限申報銷售額之違章案件，違反營業稅法第五十一條第三款規定，依稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表規定應按所漏稅額處五倍罰鍰，相較於原處分處三倍罰鍰，將更不利於訴願人，故仍維持原處分，雖係對訴願人有利之考量，然就訴願人主張漏報銷售額當期尚有留抵稅額可供扣抵乙節，原處分機關以前揭財政部八十三年十一月二十三日臺財稅第八三一六二二〇〇八號函釋為據，認無扣除留抵稅額之適用，惟按司法院釋字第三三七號解釋，雖係就營業稅法第五十一條第五款虛報進項稅額所作之解釋，惟參酌其解釋文內容：「營業稅法第五十一條第五款規定，……依此規定意旨，自應以納稅義務人有……，並因而逃漏稅款者，始得據以追繳稅款及處罰。……」解釋理由書更進一步闡明：「……營業稅法第五十一條第一項本文規定：『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罰鍰，並得停止其營業。』依其意旨，乃係就漏稅行為所為之處罰規定，因之，對同條項第五款之『虛報進項稅額者』加以處罰，自應以有此行為，並因而發生漏稅之事實為處罰要件，……」之意旨，足見營業稅法第五十一條其他各款有關漏稅罰之處罰，其所規定之要件亦應以其違章行為而導致漏稅結果為要件。本件訴願人之違章事實如係漏報銷售額，固引起銷項稅額短計的結果，但就加值型營業稅之計算而言，營業稅法第三十九條第二項所規定留抵稅額之性質，類似民法第四百條所規定之交互計算，在徵納雙方彼此會帳過程中，訴願人已開立發票，因故短漏報銷售額，但其留抵稅額自申報當期至查獲日均大於加計短漏報銷售額後之應納稅額，尚不致引起稅捐短繳的結果，則是否該當營業稅法第五十一條之適用而予以裁處漏稅罰，容有討論之必要。

五、依營業稅法第五十一條第三款有關短報或漏報銷售額者，其所漏稅額依同法施行細則第五十二條第二項係以核定之「銷售額」為基準，惟依理由四所述，前開營業稅法第五十一條漏稅罰之處罰，係按「所漏稅額」論之，故短漏報銷售額有無因而造成漏稅額，自應以其應納稅額有無因而短少之結果而定。是本件有無漏稅額，前開施行細則第五十二條第二項未依營業稅法第十五條所規定「應納稅額」為基準予以認定，顯與營業稅法第五十一條之規定及司法院釋字第三三七號解釋意旨不符。訴願人已辦理停業一年，其留抵稅額尚有十九萬餘元，而本件應補稅額僅六萬餘元，原處分機關無視國庫仍積欠訴願人營業稅留抵稅額之事實，仍依營業稅法施行細則第五十二條第二項第一款規定，認定訴願人有漏稅事實予以補稅裁罰，即有待斟酌，訴願人執此主張，尚非全無理由。爰將原處分撤銷，由原處分機關另為處分。

六、據上論結，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 薛明玲
委員 王清峰
委員 黃昭元
委員 陳明進
委員 王惠光

中 華 民 國 八 十 七 年 七 月 十 四 日

市長 陳水扁

訴願審議委員會主任委員 張富美 決行