

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

- 一、緣訴願人經營會員制渡假、高爾夫球俱樂部，於七十七年至八十一年收取會員入會保證金計新臺幣（以下同）一、四〇〇、九八〇、〇〇〇元（含稅），未依規定開立統一發票並漏報銷售額，案經原處分機關查獲，移由所屬大安分處發單補徵營業稅六六、七一三、三三四元。訴願人不服，申請復查，未獲變更；提起訴願，經本府八十三年八月二十三日府訴字第八三〇三七四二八號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關查明後另為適法之處分。」
- 二、嗣原處分機關以八十六年四月八日北市稽法（乙）字第一〇九〇三六號復查決定：「原核定補徵營業稅額變更為新臺幣六五、七四八、八九八元。」訴願人仍表不服，再次提起訴願。經本府以八十六年十一月二十五日府訴字第八六〇六九〇五四〇一號訴願決定：「訴願駁回。」訴願人不服，向財政部提起再訴願，刻由該部審理中。
- 三、嗣由法務部調查局臺北市調查處（以下簡稱臺北市調查處）查獲訴願人於七十九年至八十三年收取會員入會保證金計三六三、九六一、九〇五元（不含稅），未依規定開立統一發票並漏報銷售額，函移原處分機關依法審理核定應補徵八十二年及八十三年之營業稅二、九七八、五七一元，並按七十九年至八十三年所漏營業稅額一八、一九八、〇九五元處五倍罰鍰計九〇、九九〇、四〇〇元（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十二月二十九日北市稽法乙字第一一九七〇七號復查決定：「復查駁回。」上開決定書於八十七年一月十三日送達，訴願人仍表不服，於八十七年二月十二日向本府提起訴願，二月十六日補具訴願理由書，二月十八日、三月三十日分別補充訴願理由，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。」第三條第二項前段規定：「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。」

財政部七十六年二月十日臺財稅第七五一九七七號函釋：「....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。」

二、本件訴願及補充理由略謂：

（一）訴願人實皆隨時辦理退會。

1. 本案前經市府八十三年八月二十三日府訴字第八三〇三七四二八號訴願決定「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.....」原處分機關未遵行上述旨意就退會名冊是否隨時退會查明。
2. 訴願人亦一再陳明帳證及入會資料繁多並備文呈請原查派員〇〇及〇〇公司查驗，會員資料確屬不易搬動，又備妥第3項所需退會名單，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，呈送差異說明書並附相關傳票影本在案，原查對「可否隨時辦理退會」仍未能查明，辦事效率實有待改進。
3. 同案相同資料送呈國稅局，皆經查對並核定「.....洵堪認定.....」及「.....申請人主張尚可採酌.....」，民國八十一年且直接就本公司申報數核定，未作保證金轉列增加收入之調整。

4. 原處分機關答辯亦稱「……查明認定訴願人於七十七年至八十一年期間確實退還入會保證金予退會會員計三十二名……」既然查明七十七年起已有退還，更證本公司確實隨時辦理退會。

5. 自七十九年六月四日臺財稅第七九〇六六一三〇三號函頒發，本公司即修訂規章，民國八十二年以後之規章，會員退還保證金已無附帶條件之限制，故已無上述解釋令之適用，而原查仍就該二年度之保證金核轉收入，實難謂合法。

(二) 錯誤追溯核課七十九年至八十一年罰鍰，本案七十九年至八十一年度部分，尚另案依法行政救濟中，尚未確定，而原處分機關之處分書錯誤於八十二年及八十三年一併裁罰，顯係違法，請即撤銷。

(三) 本案系爭之保證金轉列收入爭議，國稅局就退會名單查實本公司「隨時辦理退會」主張。而稅捐處人員未就重點查核，歷經多年多次「所有帳證」查核，仍未能明瞭，實有擾民。

三、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) 原處分機關所核定之如附表所載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○○○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八十二年及八十三年之補稅處分，尚無不合，應予維持。

四、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○○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七二、七六一、九〇五元部分，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，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。

五、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 薛明玲
委員 陳明進
委員 王惠光

中 華 民 國 八 十 七 年 八 月 五 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）