

訴 願 人 ○〇有限公司

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處分，提起訴願，本府依法決定如左：

主 文

訴願駁回。

事 實

緣訴願人經人檢舉於八十四年及八十五年一月至十月（不包括四月）經營社交聯誼活動，銷售勞務共計新臺幣（以下同）五一、一四二、〇〇三元（不含稅，處分書誤植為五一、一四二、四五三元）漏開統一發票並漏報銷售額，案經法務部調查局北部地區機動工作組（以下簡稱調查局北機組）查獲後將相關資料函送原處分機關，由原處分機關與財政部臺北市國稅局會同審理，經原處分機關依法審理核定應補徵營業稅二、五五七、一〇〇元（處分書誤植為二、五五七、一二三元，訴願人業於八十五年十二月二十日繳納一、七〇三、〇五四元，同年月二十四日繳納六七三、八七九元，八十六年七月十四日繳納一八〇、一九〇元），並按訴願人所漏稅額處三倍罰鍰計七、六七一、三〇〇元。訴願人不服，申請復查，經原處分機關八十六年十二月五日北市稽法乙字第一六〇九四二號復查決定：「原核定補徵稅額更正為二、五五七、一〇〇元，其餘復查駁回。」上開決定書於八十六年十二月九日送達，訴願人仍表不服，於八十六年十二月二十九日向本府提起訴願，八十七年一月二十二日補具訴願理由，六月十五日、八月七日、八月十九日補充理由，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。」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，按所漏稅額處一倍至十倍

罰鍰，並得停止其營業。……三、短報或漏報銷售額者。」

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。」

稅捐稽徵法第四十四條規定：「營利事業依法規定應給與他人憑證而未給與，……應就其未給與憑證……，經查明認定之總額，處百分之五罰鍰。」

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，所收取之入會費，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。……」

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。」

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稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表，其中關於短報或漏報銷售額者，在銷貨時未依法開立發票，且於申報當期銷售額時亦未列入申報之情形，規定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）原決定及原處分關於本件銷售額之計算，未扣除保證金款項，顯有錯誤：

1. 本件訴願人對於入會之會員，從事終身永久性之婚友諮詢服務，其所收入會款項，一部分為保證金，其餘部分為預收款性質。其中保證金部分，應屬免徵營業稅範圍，原處分將此部分保證金納入課稅，於法不合。
2. 依訴願人特等卡、特優卡、特優 VIP、至尊卡與家庭卡「會員權益」中明文規定：「……5 保證服務：會員入會本公司當竭心盡力提供服務，若會員中途解約退會（如結婚對象並非經本公司認識），本公司保證退回保證金……」，該「會員權益」條款中所稱之「如結婚對象並非經本公司認識」僅係例示會員自動解約可能之原因，並非退會或退還保證金之條件，原處分機關認保證金之退還係有條件之限制，不無違誤。
3. 退步言之，該已退還保證金部分亦應認屬營業稅法第十五條規定之「銷貨退回」，應於銷項稅額中扣減之。

4. 次查訴願人於八十四年度已退還保證金三四一、〇〇〇元，八十五年退還保證金七三八、〇〇〇元，依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，保證金尚非屬銷售勞務之收入，應免徵營業稅。故訴願人所收款項中已退還保證金部分應請准予扣除，再行計算銷售額，方屬適法。

(二) 本件訴願人並無故意或過失，依司法院釋字第二七五號解釋意旨，應予免罰：

1. 訴願人所從事者係為婚友諮詢服務之提供，因其為國內新興行業，經濟部商業司不准辦理公司營業登記，故其既非商業主管機關所承認之行業，自不屬於「營業人開立銷售憑證時限表」規定應開立發票之行業範圍，究應於何時開立發票，法律並無明文規定，致訴願人無從得知應以那一時點開立發票，故本件訴願人未於收款時開立發票，實難謂訴願人有任何故意過失可言。原處分機關謂訴願人屬勞務承攬業係有違誤。
2. 次查，訴願人對於客戶收取「永久入會費」，係提供終身永久之服務，故其所收款項，性質上屬於「預收款」性質，而預收款應如何開立發票，現行營業稅法無明文規定。原處分機關答辯主張本件為勞務承攬，應於收款時開立發票顯有違誤。
3. 再者，訴願人收取之部分款項為「保證金」性質，保證金於約定條件成就時，應予退還，並非銷貨收入，故就此部分未開立發票報繳稅款，實無故意或過失可言。

(三) 退步而言，本件違章係因法令狀態不明所致，尚屬違章情節輕微，原決定及原處分處訴願人三倍罰鍰，自嫌過高，請將本件改處一倍罰鍰。

(四) 本件有稅捐稽徵法第四十八條之一自動報繳免罰之適用：調查局北機組因人檢舉，而於八十五年十二月十三日執行搜索扣押，惟搜索所得資料並未能具體證明訴願人確有逃漏稅捐，是調查基準日應以稅捐機關之函查日為準，是訴願人於八十五年十二月二十日已就總公司及臺北分公司自動報繳八十五年度之營業稅四一五、四六六元及一、二八七、五八八元，且於八十五年十二月二十四日就總公司自動報繳八十四年度之營業稅六二八、五八八元，故本件應有稅捐稽徵法第四十八條之一自動報繳免罰之適用。

(五) 再退而言之，有關漏稅額之計算，亦應扣除進項稅額：

1. 按營業人當月份銷項稅額扣減進項稅額後之餘額，為當月份應納或溢付營業稅額。營業稅法第十五條第一項定有明文。因此，應納營業稅額，係銷項稅額扣減進項稅額後之餘額。有關漏稅額之計算，自應依此規定辦理。
2. 本件進項稅額之計算，仍可依推計方法為之。按訴願人於八十四年及八十五年一月至十月收取入會費計五一、一四二、〇〇三元，扣除已退還保證金部分計一、〇〇七、五〇〇元後，銷項金額應是五〇、一三四、五〇三元，依財政部八十四年十二月二十三日臺財稅第八四一六六三九五〇號函所核定之服務業同業利潤標準毛利率百分之三十四計算，推計出營業成本三三、〇八八、七七一元，銷項金額扣減營業成本再乘以

稅率百分之五，漏稅額應是八五二、二八六元。

3. 營業稅法第十九條第一項第一款規定未取得保存進項憑證不予扣抵之立法理由如下：

「進項稅額之扣抵，應以取得並保存合法憑證為要件，藉以證明扣抵之進項稅額屬實」，即進項憑證之取得及保存，乃屬於為證明之目的，以維持程序經濟，並非進項扣抵之「實體法上前提要件」，而以推計方法認列進項稅額之扣抵，程序上相當簡便，應為法之所許，此種解釋，亦符禁止過分原則。

4. 對於無法取得保存進貨發票憑證之中小企業，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，俾正當合理的計算出稅負，故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之計算，應予修正。

三、卷查訴願人之違章事實，有調查局北機組八十五年十二月二十日電字第六四一三號函影本、八十六年一月十七日電字第0二00號函、訴願人負責人○○○、股東○○○及臺北分公司經理○○○分別於八十五年十二月十三日及同年十二月二十六日在調查局北機組製作之調查筆錄等附案可稽。又原處分書因誤植補徵稅額，原處分機關於作成復查決定時已本於職權更正原核定補徵稅額為二、五五七、一00元。

四、復查本件訴願人以會員制方式吸收會員入會，為會員安排約會，介紹婚友並舉辦講座、活動等，對個別會員提供勞務，該等業務係屬委託居間性質，依「營業人開立銷售憑證時限表」之規定，應於約定收受酬金之時限開立統一發票，且縱訴願人對何時開立發票有疑義，自可向原處分機關查詢，是訴願人未於收款時開立統一發票，顯已構成違章，其辯稱本案開立發票時限法律並無明文規定、其無故意或過失不應處罰等語，係屬卸責之詞，不足為採。

又訴願人主張本件有稅捐稽徵法第四十八條之一自動報繳免罰之適用乙節，經查本件係經人檢舉，並由調查局北機組於八十五年十二月十三日依法執行搜索扣押相關資料查獲違章，訴願人則於八十五年十二月二十日、二十四日及八十六年七月十四日補繳稅款，依財政部七十年二月十九日臺財稅第三一三一八號函釋：「說明：二、……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。」意旨，本件無稅捐稽徵法第四十八條之一補稅免罰規定之適用。

五、至訴願人主張保證金非屬銷售勞務收入應免徵營業稅乙節，經查訴願人與會員訂定之保證服務載明：「會員入會，本公司當竭盡心力提供服務，若會員中途解約退會（如結婚對象非經本公司認識），本公司保證退回保證金新臺幣參仟元整（但會費未繳清者不予退費）」，訴願人雖爭執該條款中所稱之「如結婚對象並非經本公司認識」僅係例示會員自動解約可能之原因，並非退會或退還保證金之條件，且提示退費明細及舉出若干實例供查證，惟按訴願人向會員收取保證金時，雖約定退會時應退還，但因其退還在將來

，而收取保證金時，卻已享有該給付之利益，此種情形自應先報繳營業稅。待將來實際發生退會而退還保證金時，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。

又訴願人謂漏稅額應扣除相對應之進項稅額等語，按現行營業稅法施行細則第五十二條第二項第一款明定：「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。」是原處分機關依查得之銷售額按規定稅率計算之稅額核定為訴願人漏稅額，並無不合。

綜上所論，訴願主張均非可採。原處分機關所為補稅裁罰處分，並無不合，原處分應予維持。

六、本件訴願為無理由，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 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 九 月 二 十 二 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）