

臺北市政府 87.11.04. 府訴字第八七〇四六〇六九〇一號訴願決定書

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，改按所漏稅額新台幣一四八、三七三元處一倍罰鍰。

事 實

緣訴願人八十六年七月間銷售貨物，開立 J L xxxxxxxxx 號及 J L xxxxxxxxx 號統一發票二紙，金額計新台幣（以下同）一三、九二〇、二七〇元，稅額計六九六、〇一四元，惟其於申報八十六年七月份營業稅銷售額時漏未申報，案經原處分機關大安分處查獲，依法審理核定應補徵營業稅六九六、〇一四元（訴願人已於八十七年二月五日補繳），並按所漏稅額處二倍罰鍰計一、三九二、〇〇〇元（計至百元止）。訴願人對罰鍰處分不服，申請復查，案經原處分機關以八十七年五月七日北市稽法乙字第八七一二一九七一〇〇號復查決定：「復查駁回。」訴願人仍表不服，於八十七年六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四款規定：「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、……四、短報、漏報銷售額者。」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：一、……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；其涉及刑事責任者，並免除其刑：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。」

財政部八十五年二月七日台財稅字第八五一八九四二五一號函以：「……二、查納稅義務人有虛報進項稅額，並因而逃漏稅款者，始得據以依營業稅法第五十一條第五款規定追繳稅款及處罰；其漏稅額係以經主管稽徵機關查獲因虛報進項稅額而實際逃漏之稅額認定之，為司法院大法官議決釋字第三三七號解釋及營業稅法施行細則第五十二條第二項所明定。至有關營業人虛報進項稅額之結果，有無發生逃漏稅款，應依左列原則認定：（一）違章行為發生日至查獲日（調查基準日）以前各期之期末累積留抵稅額，如均大於或等於虛報之進項稅額者，則實際並未造成逃漏稅款，可依本部八十三年十二月六日臺財稅第八三一六二四四〇一號函釋規定，免按營業稅法第五十一條第五款規定處罰。（二）違章行為發生日起至查獲日（調查基準日）以前各期之中，任何一期之期末累積留抵稅額如小於所虛報之進項稅額者，則已發生以虛報進項稅額扣抵銷項稅額之情事，應就查獲前各期實際扣抵數予以加總計算漏稅額，按營業稅法第五十一條第五款規定處罰。」

八十六年八月十六日修正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規定，銷貨時已開立發票，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。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，處二倍罰鍰。

八十七年四月十日台財稅第八七一九三八一四八號函釋：「營業人短漏報銷售額，仍應依營業稅法施行細則第五十二條第二項第一款規定，以核定之銷售額，依規定稅率計算之稅額為漏稅額，依法處罰。……尚不宜按其短漏報之銷售額乘以規定稅率，再減除累積留抵稅額之方式，計算漏稅額。……」

二、本件訴願理由略謂：

- （一）訴願請求：請求將原處分書之漏稅額更正為六九六、〇一四元（原處分）—五四七、六四一元（留抵稅額）=—一四八、三七三元。
- （二）依財政部台財稅第七九〇四一〇七五〇號對核定應納稅額之解釋函，所謂「查得之資料」應包含留抵稅額在內。訴願人近年處於調整期，獲利情況不佳，致每月幾乎都餘有鉅額之留抵稅額，八十六年七月餘有五四七、六四一元，八十六年十二月之留抵稅額為三百五十九餘萬元，原處分機關未能引用致損害訴願人之利益，殊有未合。
- （三）原處分機關復查決定書，引用財政部八十七年四月十日台財稅第八七一九三八一四八號函，訴願人認為不妥。以本件來說，發生與結束均早於其引用之財政部解釋函之日，實不應以後函解釋前案。
- （四）對違章之認定，按司法院釋字第三三七號解釋，對於營業稅法第五十一條有關漏稅罰

之處罰，應以業者之違章行為而導致漏稅結果為要件，並進而實際造成國庫稅款之漏減，方得以處罰。訴願人雖疏忽致違章，但國庫實際稅款並未短減。

三、卷查訴願人之違章事實，有財政部財稅資料中心八十六年十二月十五日列印產出八十六年七至八月份之營業人進銷項憑證申報異常查核清單、訴願人八十七年二月十日書立之聲明書及原處分機關大安分處八十七年一月七日北市稽大安創字第八七九〇〇五八一〇〇號函影本各乙份附案可稽，且為訴願人所自承，違章事證明確，足資認定。又本案係大安分處函查後，訴願人始於八十七年二月五日補繳所漏稅款，並無稅捐稽徵法第四十八條之一免罰規定之適用。原處分機關依前揭規定所為補稅處分，自屬有據，訴願人亦未表示不服，合先敘明。

四、關於漏稅罰部分，訴願人主張其漏報銷項稅額時，尚有留抵稅額可供扣抵，實質上並未構成漏稅一節，按司法院釋字第三三七號解釋，係就營業稅法第五十一條第五款規定虛報進項稅額所作之解釋，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，同條各款既同為規範漏稅罰之規定，解釋上自亦應以其違章行為導致漏稅結果為要件。

又對加值型營業稅之計算而言，係就所謂之加值，即銷項金額扣減進項金額後之差額，課徵營業稅，我國因採稅額扣抵法，而將進項稅額與銷項稅額分列不同科目，然僅為稅捐稽徵技術之設計，殊無以此而區別漏稅罰認定要件，令其法律上效果懸殊之法理。營業人漏報銷售額，固引起銷項稅額短計的結果，惟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，在營業稅每二個月為一期之例行申報過程中，簡化徵納雙方彼此之會帳。營業人已開立發票，其留抵稅額倘自應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，自得比照首揭財政部八十五年二月七日台財稅字第八五一八九四二五一號函說明二、之意旨，應認不致引起稅捐短繳的結果。況本件訴願人於銷貨時已開立發票，買受人亦為營業人，按常理必持以為進項憑證，申報扣抵銷項稅額，是依目前稅捐勾稽作業之嚴密，訴願人當不致有違犯該法條之故意，應不致發生變相鼓勵營業人在留抵稅額內短漏報銷售稅額之顧慮；再者，本件之違章情節亦較諸虛報進項稅額為輕，考以營業稅之稽徵係課予營業人按期自行申報之例行義務，原本極為繁瑣，如僅准許留抵稅額得予減除虛增之進項稅額而後計算逃漏稅額，而不許其適用於短漏報銷項稅額之情形，似有輕重失衡之嫌，亦使有留抵稅額之營業

人於營業稅徵納之對待上，處於不公平之地位。

又依營業稅法第五十一條第三款有關短報或漏報銷售額者，其所漏稅額之計算，依同法施行細則第五十二條第二項規定逕以核定之「銷售額」為基準，惟參諸上開說明，營業稅法第五十一條有關漏稅罰之處罰，應按「所漏稅額」論之，故短漏報銷售額有無因而造成漏稅，應以其應納稅額有無因而短少之結果而定。本件原處分機關依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，認定訴願人有無漏稅額者，與營業稅法第五十一條之規定暨司法院釋字第三三七號解釋意旨不符。準此，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，依營業稅法施行細則第五十二條第二項第一款規定，遽予認定訴願人之漏稅額，並予以裁罰，即有失斟酌，訴願人執此主張，非無理由。

五、本件依卷附台北市營業人員銷售額與稅額申報書觀之，自訴願人應申報當期之八十六年七月至原處分機關大安分處八十七年一月七日之查獲日止，訴願人之各期留抵稅額除八十六年七月為五四七、六四一元小於應納稅額之外，其餘八十六年八月至十二月為止，各期之留抵稅額均大於加計短漏報銷售額後之應納稅額，準此，在該累積留抵稅額範圍內，依上開說明，並未造成稅捐短繳之結果，應免予處罰，則本件漏稅罰之處罰基礎，應由原處分機關所認定之六九六、〇一四元，扣除該留抵稅額五四七、六四一元後為一四八、三七三元。

又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：「四、本表訂定之裁罰金額或倍數未達稅法規定之最高限或最低限，而違章情節重大或較輕者，仍得加重或減輕其罰，至稅法規定之最高限或最低限為止，惟應於審查報告敘明其加重或減輕之理由。」本案銷貨時已開立發票，倘維持原處分機關按所漏稅額處二倍罰鍰，尚嫌過苛，是以本府衡酌違規情節及各相關規定，爰改按所漏稅額一四八、三七三元處一倍罰鍰。

六、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 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 十 一 月 四 日

市長 陳水扁 請假

副市長 林嘉誠 代行

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：台北市愛國西路二號）