

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，不服原處分機關八十七年十一月十七日北市稽法乙字第8702198900號復查決定，提起訴願，本府依法決定如左：

主文

訴願駁回。

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83037428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860690五四〇一號訴願決定：「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）。
- 四、訴願人不服，申請復查，未獲變更，提起訴願，經本府以八十七年八月五日府訴字第870161130一號訴願決定：「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。」訴願人就補稅部分不服，向財政部提起再訴願，刻由該部審理中。有關裁罰部分嗣經原處分機關以八十七年十一月十七日北市稽法乙字第8702198900號重為復查決定：「原罰鍰處分更正為新臺幣八三、一八〇、九〇〇元。」上開決定書於八十七年十一月二十五日送達，訴願人仍表不服，於八十七年十二月十六日向本府提起訴願，八十八年一月六日補具訴願理由書，二月十一

日補充訴願理由，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七五一九七七一號函釋：「....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)訴願人自成立以來，實際皆隨時辦理退會，已多次檢具七十八年以來開幕未滿三年退會會員明細表及相關資料，以證明訴願人並無限制入會會員須於入會滿三年始准退會事實。有關營業稅部分，業經市府訴願決定撤銷原處分，由原處分機關查明後另為處分；關於保證金方面之處分，本公司仍有不服，業已另案提起再訴願在案，而其罰鍰部分，請於補稅事實確定後再為處分。

(二)稅捐稽徵法施行細則於八十二年五月十七日修正，裁罰權自該日起始轉由主管機關處分，對該日以前尚未確定之案件（七十九至八十一年部分），應俟其應繳稅捐確定後，再為處分。本件應屬輔導繳稅案件，依規定不予課處罰鍰，本案原核定之時，尚未有罰鍰

產生，何以經復查及訴願後便加計罰鍰。

(三)本案係於復查八十二年及八十三年度之營業稅時，一併追加七十九年至八十一年部分罰鍰，有違財政部臺財稅字第0三二九〇號令「違章漏稅案件之復查，不應於復查範圍以外不利於申請人之決定」之規定不符。

三、卷查本件前經本府以八十七年八月五日府訴字第八七〇一六一一三〇一號訴願決定：「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。」其撤銷理由略以：「....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七八一一三九六六六一號函雖著有釋示，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七八一一三九六六六一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。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。準此，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。」

四、原處分機關依上開訴願決定撤銷意旨重為復查決定，查明本件訴願人於七十九年六月五日至八十三年十二月止漏報之保證金收入金額為三三二、七二三、八一〇元（不含稅），遂按財政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釋意旨，將原罰鍰處分更正改按所漏稅額一六、六三六、一九一元處五倍罰鍰計八三、一八〇、九〇〇元（計至百元為止）之處分，揆諸首揭規定及財政部函釋意旨，並無不合，應予維持。

至訴願人訴稱本案係於復查八十二年及八十三年度之營業稅時，一併追加七九年至八十一年部分罰鍰云云，查訴願人於七十七年至八十一年收取會員入會保證金未依規定開立統一發票並漏報銷售額，經原處分機關補徵所漏稅額之處分，訴願人申請復查，提起訴願，均未獲變更，提起再訴願，刻由財政部審理中；本案係臺北市調查處另案查獲訴願人於七九年至八十三年收取會員入會保證金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，並按七九年至八十三年所漏營業稅額處五倍罰鍰之處分，此於事實欄中業已詳述，此二者為個別之行政處分，訴願人所言，顯係誤會，併予敘明。

五、綜上論結，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 張明珠  
委員 黃茂榮  
委員 楊松齡  
委員 王惠光  
委員 陳敏  
委員 黃旭田  
委員 劉興源  
委員 曾忠己

中華民國八十八年三月二十四日

市長 馬英九

訴願審議委員會主任委員 張明珠 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）