

訴願人 ○○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十二月八日北市稽法乙字第8717323800號復查決定，提起訴願，本府依法決定如左：

主 文

原處分關於漏稅罰部分撤銷，改按所漏稅額新臺幣一四、七五八元處一倍罰鍰。

事 實

緣訴願人於八十七年一、二月份銷貨，銷售額計新臺幣（以下同）四三四、〇五七元（不含稅），漏未於次期開始十五日內合併申報並繳納應納之營業稅額，經原處分機關中北分處查獲，移由原處分機關中南分處依法審理核定訴願人短漏報銷售額，應補徵營業稅二一、七〇三元（訴願人業於八十七年七月三十一日繳納），並按所漏稅額處二倍罰鍰計四三、四〇〇元（計至百元止）。訴願人對罰鍰處分不服，申請復查，經原處分機關以八十七年十二月八日北市稽法乙字第8717323800號復查決定：「復查駁回。」上開決定書於八十七年十二月十日送達，訴願人仍表不服，於八十八年一月六日向本府提起訴願，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……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……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。」

財政部八十五年二月七日臺財稅第八五一八九四二五一號函釋：「……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：

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。

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。」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短報或漏報銷售額，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。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。

二、本件訴願理由略謂：訴願人於八十七年四月間開始辦理遷址事宜，因搬遷之因，會計人員工作較繁雜，故於八十七年六月帳證整理時，核對廠商請款，自動發現有數筆資料漏報，於八十七年七月自動補繳補報。原處分機關稱函查日為八十七年六月二十四日，訴願人於七月二十七日方於中北分處申請遷址，顯未加詳查。訴願人於八十七年四月份即遷出中北區至中南區，訴願人之負責人於七月才至中南區管區遷入簽字（這段期間營業地址實已在中南區），並非七月才遷出，雖然稅法規定函查基準日以八十七年六月二十四日為準，訴願人於八十七年八月二十五日才收到原處分機關函查裁處通知，之前確未收到所謂八十七年六月二十四日函查文件，故訴願人確在不知情之下自動補報補繳，且公司八十七年一至二月及八十七年三至四月營業稅申報均有留抵，實無漏報逃漏之必要。

三、卷查本件訴願人之違章事實，有財政部財稅資料中心八十七年六月十五日列印產出八十七年一至二月份營業人進銷項憑證交查異常查核清單及原處分機關中北分處八十七年六月二十四日北市稽中北創字第九一四七二七號函請訴願人提供八十七年一月至二月份統一發票等資料之調查函及訴願人於八十七年八月十四日書立之聲明書各乙份附卷可稽，並為訴願人所不否認，訴願人短漏報銷售額之事證明確，洵堪認定。且訴願人就補稅處分並未聲明不服，系爭補稅處分業已確定，合先敘明。

四、關於漏稅罰部分，訴願人主張其於八十七年三月至四月，尚有留抵稅額一五、七五七元可供扣抵，並無漏報逃漏之必要，實質上所發生之漏稅金額應扣除留抵稅額後之餘額為處罰之基礎一節，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。營業人逾期未申報銷售額，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臺財稅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。

同理，如自應申報當期至查獲日以前各期中，有任何一期之留抵稅額小於加計短漏報銷售額後之應納稅額，亦應比照首揭函釋說明二、之意旨，以實際扣抵留抵稅額後之餘額為所漏稅額，作為裁處漏稅罰之基礎，才不致使同為營業稅法第五十一條第一項規定之各款有不一致之逃漏稅認定方式。況且，本件訴願人銷貨已開立發票，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。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，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。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，並予以補稅裁罰，即有失斟酌，訴願人執此主張，非無理由。

五、本件依卷附原處分機關中南分處所列印產出之訴願人自動報繳年檔以觀，其各期累積留抵稅額為：八十七年二月為六、九四五元；八十七年四月為一五、七五七元；八十七年六月為一二、一五二元；其調查基準日（函查日）為八十七年六月二十四日，自違章行為發生日（八十七年二月）起至查獲前各期累積留抵稅額均小於所短漏報之銷售額，惟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，應以實際扣除各期累積留抵稅額中之最少額後之餘額為所漏稅額一四、七五八元（ $21,703 - 6,945 = 14,758$ ），始符法制。

六、未按前揭稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表，就納稅義務人短、漏報銷售額之行為，並未區別行為人主觀意思之不同而異其輕重處罰，當然純就結果言，不論行為人係基於故意或過失所為，造成國家稅收之短少則無異，然若以權衡行為人之惡性言，二者同其處罰則似與比例原則未盡相符。次按稅捐稽徵機關對於納稅義務人因過失致短、漏報者之裁量科罰，亦應審酌具體個案違反注意義務之程度及所漏稅額對國家稅收短少之影響等情狀，要不能失出失入、輕重失衡。查本件訴願人係因公司辦理遷址事宜，會計人員工作繁忙致短漏報銷售額，足見其短、漏報銷售額確因所屬承辦員工過失所致，揆諸上開說明及依稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表使用須知四之規定，原處分按所漏稅額處二倍罰鍰要屬過重。爰審酌稅務事務之繁瑣，處理稅務時發生錯誤雖稅捐稽徵機關本身亦不能免，則於一般納稅義務人自亦難免，且訴願人既已開立發票，漏稅情節輕微並已補繳稅款在案等情狀，將原處分撤銷，改按所漏稅額一四、七五八元處一倍罰鍰，已足懲儆。

至訴願人主張依稅捐稽徵法第四十八條規定自動補報繳即可免罰乙節，按財政部八十年八月十六日臺財稅第八〇一二五三五九八號函釋有關稅捐稽徵法第四十八條之一規定所稱進行調查之作業步驟及基準日之認定原則，進銷項憑證資料顯示不同之案件中關於短、漏報銷售額者，其經辦人員應於簽收當日簽報並敘明涉嫌違章情節與事項，發函通知營業人限期提供帳簿憑證等相關資料接受調查，以確認涉嫌違章事實並以函查日（即發文日）為調查基準日，並非以營業人收受該調查函之日為調查基準日，查本案原處分機關中北分處函查日為八十七年六月二十四日，惟訴願人遲至八十七年七月三十一日始補報補繳所漏稅款，核無稅捐稽徵法第四十八條之一免罰規定之適用，併予敘明。

七、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)