

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十一月十六日北市稽法乙字第8716683400號復查決定，提起訴願，本府依法決定如左：

主 文

原處分撤銷。

事 實

緣訴願人於八十七年二月二十五日開立LX088五一四〇一號統一發票乙紙，銷售額新臺幣（以下同）一、一四〇、〇〇〇元，稅額五七、〇〇〇元，惟於次期申報時，將銷售額誤登打為一一四、〇〇〇元，致短報銷售額一、〇二六、〇〇〇元，稅額五一、三〇〇元。案經原處分機關士林分處查獲，依法審理核定應補徵營業稅五一、三〇〇元（訴願人已於八十七年八月五日申請以留抵稅額抵繳），並按所漏稅額處二倍罰鍰計一〇二、六〇〇元。訴願人不服上開罰鍰處分，申請復查。經原處分機關以八十七年十一月十六日北市稽法乙字第8716683400號復查決定：「復查駁回。」上開決定書於八十七年十一月十九日送達，訴願人仍不服，於八十七年十二月十六日向本府提起訴願，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：（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。」

二、本件訴願理由略謂：

- (一) 訴願人短報銷售額，雖違反營業稅法規定但並未因此短漏繳營業稅，均為兩造所不爭，合先說明。
- (二) 依司法院釋字第三三七號解釋文規定，企業進貨須有虛報進項稅額才可加處罰款；同理，企業漏報銷項稅額，也須導致政府有稅收損失時，才加以罰款，如僅准許短漏報進項稅額才可扣除留抵稅額，而短報銷項稅額時卻未能適用不公孰甚。

三、卷查訴願人之違章事實，有財政部財稅資料中心八十七年六月十五日列印產出之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、原處分機關士林分處八十七年七月六日北市稽士林創字第九〇八一六九號調查函及訴願人出具之聲明書影本等附案可稽，並為訴願人所自承，違章事證明確，洵堪認定。

四、惟關於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乙節，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。營業人短報銷售額，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。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，此為本府一向所持見解。

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。本件原處分機關爰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，除補稅外，並處漏稅罰，即有失斟酌，訴願人執此主張，非無理由。

本件依卷附原處分機關所列印產出之訴願人八十七年四月及六月之自動報繳年檔查詢作業及同年一月至二月營業人銷售額與稅額申報書影本以觀，自訴願人應申報當期之八十七年二月至原處分機關士林分處八十七年七月六日函查日止，訴願人之各期留抵稅額均大於加計短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，爰將處漏稅罰之原處分撤銷。

五、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 薛明玲
委員 王惠光

委員 陳 敏
委員 曾巨威
委員 黃旭田

中 華 民 國 八十八 年 三 月 三十一 日

市長 馬英九
訴願審議委員會主任委員 張明珠 決行