

訴願人 ○○有限公司

代表人 ○○○

代理人 ○○○ 會計師

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，不服原處分機關八十八年一月六日北市稽法乙字第8718116400號復查決定，提起訴願，本府依法決定如左：

#### 主 文

原處分撤銷，改按所漏稅額處一倍罰鍰。

#### 事 實

緣訴願人於八十七年三月二日銷貨，金額計新台幣（以下同）四、二八一、一九九元（不含稅），惟於申報當期營業人銷售額與稅額時，僅申報銷售額二八一、一九九元，致短漏報銷售額計四、000、000元；案經原處分機關信義分處查獲，乃依法審理核定應補徵營業稅二00、000元（訴願人已申請以留抵稅額抵繳，並於八十七年九月二十二日補繳差額三二、七三三元），並按所漏稅額處以二倍罰鍰計四00、000元。訴願人對罰鍰處分不服，申請復查，經原處分機關以八十八年一月六日北市稽法乙字第8718116400號復查決定：「復查駁回。」上開決定書於八十八年一月十一日送達，訴願人仍表不服，於八十八年一月二十七日向本府提起訴願，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，檢附退抵稅款及其他有關文件，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。」

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、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……一、……二、各稅法所定關於逃漏稅之處罰。」

稅務違章案件減免處罰標準第十條第二項規定：「依營業稅法第五十一條規定應處罰緩案件，有左列情事之一者，情節輕微，減輕或免予處罰。一、使用媒體申報之營業人，因登錄錯誤，其……少報之銷項稅額占該期全部銷項稅額之比率，均在百分之五以下者，免予處罰。二、使用媒體申報之營業人，因登錄錯誤，其多報之進項稅額占該期全部進項稅額之比率均在百分之七以下，除符合前款規定者外，按所漏稅額處〇・五倍之罰緩。三、申報書短報、漏報銷售額，致短、漏報繳營業稅額，而申報時檢附之統一發票明細表並無錯誤或短、漏載者，按所漏稅額處〇・五倍之罰緩。……」

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。」

稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表中關於短報或漏報銷售額者，在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之情形，規定按所漏稅額處三倍罰緩；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，處二倍罰緩。

稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表使用須知四、規定：「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……較輕者，仍得……減輕其罰，至稅法規定之……最低限為止……」

## 二、本件訴願理由略謂：

（一）所謂「查得之資料」應包括留抵稅額在內，亦即原處分機關在核定應納稅額並補徵時，應就該營業人之留抵稅額一併核定。而訴願人申報八十七年三至四月份銷售額與稅額時，當期留抵稅額為一〇〇、一〇六元，原處分機關倘依營業稅法第四十三條查核，則訴願人該期尚剩餘留抵稅額一六七、二六七元；就營業稅課稅及科罰之要件而言，訴願人因疏忽而少報部分銷售額，依稅率計算之銷項稅額有半數以上可以從該當期留抵稅額抵

付。故如依營業稅法第五十一條科處罰鍰，仍請以先扣抵帳上之留抵稅額後的餘額作為罰鍰之依據。

(二)按司法院釋字第三三七號解釋之意旨，足見營業稅法第五十一條其他各款有關漏稅罰之處罰，其所規定之要件應以其違章行為而導致漏稅結果為要件。

(三)本案雖因誤登而短報銷售額致短報繳營業稅，惟申報時檢附之明細表並無錯誤或短漏載，依據稅務違章案件減免處罰標準第十條第二項第三款規定，請僅處所漏稅額0・五倍罰鍰。

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八月十五日列印產出之營業人進銷項憑證交查異常查核清單影本、原處分機關信義分處八十七年九月七日北市稽信義創字第八七九一一二一八號調查函及訴願人八十七年九月二十九日出具之聲明書等附卷可稽，且訴願人亦自承因誤登致短報繳營業稅，是其違章事證明確，堪予認定。雖訴願人主張其申報時檢附之明細表並無錯誤或短漏載，依據稅務違章案件減免處罰標準第十條第二項第三款規定，應僅處所漏稅額0・五倍罰鍰。惟據原處分機關查明其少報之銷項稅額占該期全部銷項稅額之比率為百分之二十六點七八（二〇〇、〇〇〇÷七四六、七七三），遠超過百分之七，核無按上開減免處罰標準第十條第二項第一款、第二款規定減免處罰之適用；又訴願人係採媒體申報之營業人，依營業人進、銷項媒體資料申報注意事項規定，其於申報繳營業稅時並無須檢附統一發票明細表；是訴願人就此之主張，應係誤解法令，並不足採。另訴願人於八十七年九月二十二日補繳差額稅款，顯在原處分機關信義分處八十七年九月七日發函調查之後，自無前揭稅捐稽徵法第四十八條之一免罰規定之適用。再者，依卷附訴願人八十七年五至六月份銷售額與稅額申報書（影本）觀之，其當期應實繳之稅額計五、二二二元、累積留抵稅額為零，是本案縱參酌前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釋意旨就訴願人之留抵稅額併予核計，亦發生逃漏系爭稅款之結果。從而，本案原處分機關按訴願人所漏稅額處以二倍罰鍰，揆諸前揭規定，尚非無據。

四、惟原處分機關對於因過失致漏報漏繳者科罰，亦應考慮對於納稅義務人注意義務之要求是否符合社會生活之常態；納稅義務人雖有意誠實納稅，然因稅務事項繁瑣之特性，以及營業組織內外分工日趨細密，稅務業務多有專屬，未必能由其他人員或部門充分監督等諸多生活事實，難免於稅務處理上出現錯誤。再者處理稅務時繕打、登錄、計算等錯誤，雖稅捐稽徵機關亦不能免，而稅捐機關有錯誤者，多僅於事後更正即可，既毋須對納稅義務人負責，且情節若非重大，不當然負行政責任，其所以如此，自係出於對一般正常生活之考慮；稅捐機關之錯誤既非絕不容許，則對納稅義務人殊不能無視疏失之情節，概為論處。雖原處分機關據以裁罰之前揭法令，就短漏報銷售額之行為並未區別行為人之故意或過失而異其處罰之輕重，或係考慮就結果言，二者造成國家稅收短少之情

狀無異；然考以過失行為處罰之立論在於行為人注意義務之違反，而故意行為則為有知覺地實施反抗法律規範之行為，法敵對意識顯著；是揆諸上開說明，本案訴願人之違規行為如出於過失，實不宜與故意短漏報之惡性同視，否則不僅輕重失衡，亦與比例原則未盡相符。是本案訴願人既已開立發票，經參以目前稅捐勾稽作業之嚴密，多數營業人應不致故意以此漏列「位數」方式短漏報銷售額之現況，並衡酌訴願人之違章情節及其於裁罰處分核定前補繳稅款及以書面承認違章等諸事實，堪認訴願人違章情節輕微，依前揭稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表使用須知四規定，按訴願人所漏稅額處以一倍罰鍰，已足收儆戒之效。爰將原處分撤銷，改按所漏稅額處一倍罰鍰。

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  
委員 劉興源

中華民國八十八年四月十四日

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）