

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8712789400號復查決定，提起訴願，本府依法決定如左：

主 文

原處分撤銷，由原處分機關另為處分。

事 實

一、緣訴願人係經營渡假俱樂部，於七十九年至八十三年收取會員入會保證金，金額計新臺幣（以下同）二七七、九九〇、六六一元（不含稅），稅額一三、八九九、五三三元；另八十年及八十二年營業收入，計三、三〇〇、五七二元（不含稅），稅額一六五、〇二九元，均未依規定開立統一發票並漏報銷售額，案經法務部調查局臺北市調查處查獲後函移原處分機關依法審理核定，嗣由原處分機關大安分處依法發單補徵營業稅分別為六五七、八三二元（其中七十九年至八十一年收取之入會保證金二六四、八三四、〇二九元，應補徵營業稅額一三、二四一、七〇一元已由大安分處於八十三年一月開單補徵）及一六五、〇二九元，並按所漏稅額一四、〇六四、五六二元處五倍罰鍰計七〇、三二二、八〇〇元（計至百元止）。訴願人不服，申請復查，未獲變更，提起訴願，經本府八十七年五月六日府訴字第861009740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。」

二、嗣原處分機關以八十七年十一月十七日北市稽法乙字第8712789400號復查決定：「維持原核定補徵稅額（營業收入部分）及原罰鍰處分。」訴願人仍不服，於八十七年十二月十六日向本府提起訴願，八十八年一月十一日補具理由書，二月十一日補充理由，並據原處分機關檢卷答辯到府。

理 由

一、按訴願法第二十四條規定：「訴願之決定確定後，就其事件，有拘束各關係機關之效力。」

司法院釋字第三六八號解釋：「行政訴訟法第四條『行政法院之判決，就其事件有拘束各關係機關之效力』，乃本於憲法保障人民得依法定程序，對其爭議之權利義務關係，請求法院予以終局解決之規定。故行政法院所為撤銷原決定及原處分之判決，如係指摘事件之事實尚欠明瞭，應由被告機關調查事證另為處分時，該機關即應依判決意旨或本

於職權調查事證。倘依重為調查結果認定之事實，認前處分適用法規並無錯誤，雖得維持已撤銷之前處分見解；若行政法院所為撤銷原決定及原處分之判決，係指摘其適用法律之見解有違誤時，該管機關即應受行政法院判決之拘束。」

營業稅法第三條第二項規定：「提供勞務予他入，或提供貨物與他人使用、收益，以取得代價者為銷售勞務。」第三十二條第一項前段規定：「營業人銷售貨物或勞務，應依本法營業人開立銷售憑證時限表規定之時限，開立統一發票交付買受人。」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、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。」

稅捐稽徵法第二十一條第一項第三款規定：「稅捐之核課期間，依左列規定：……三、未於規定期間內申報，或故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者，其核課期間為七年。」

財政部七十九年六月四日臺財稅第七九〇六六一三〇三號函釋規定：「……（二）高爾夫球場（俱樂部）向會員收取入會費或保證金，如於契約訂定期間退會者，准予退還；未屆滿定期間退會者，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。」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規定，短漏報銷售額，銷貨時未依法開立發票，且於申報當期銷售額亦未列入申報，按所漏稅額處五倍罰鍰。

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」及相關資料等，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之事實。
- (二) 依據行政法院判例：「至有部分高爾夫球場（俱樂部）於契約訂定期間始准予退還入會費或保證金之情形，此類案件之業者如有未盡明瞭，致未開立統一發票報繳應納稅款者，稽徵機關應即輔導限期補繳結案……」原處分機關對此漠視不理，而一味對訴願人課以高額罰鍰，實非恰當之舉。且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)關於漏報八十年、八十二年營業收入補稅及罰鍰部分：

1. 八十年部分：八十年每日營業報告上所載全年營業收入一〇三、二七四、五三五元，而訴願人「開立統一發票數與申報營業收入調節表」所示，帳載營業收入為一〇〇、九二五、〇二一元，而其差額為二、三四九、五一四元，業經會計師查核，調節減除存貨轉供自用開立發票數等三六〇、九八六元後，確有短開發票一、九八八、五二八元之情事，業於次年自動補開立發票，補開立發票號碼為 XXXXXXXXXXXX 至 XXXXXXXXXXXX 共六筆。
2. 八十二年部分：八十二年每日營業報表全年度共有四項營業收入為一一九、七二五、四八九元，而原處分機關計算帳載收入時僅列有三項，漏未將其他營業收入八八、三七二、五〇六元併入計算，僅以三項之合計與四項合計比較，而誤認為訴願人漏開八十二年發票，並據以補稅。

(四)有關保證金轉列收入部分：七十九年度至八十一年度營業稅及罰鍰，請待稅額確定後再為處分。八十二年度及八十三年營業稅及罰鍰，無財政部七十九年六月四日臺財稅第七九〇六六一三〇三號函之適用。

(五)有關漏報營業收入部分：八十年度已於次年度自動補開。八十二年度係原處分計算錯誤所致。

三、卷查本案前經本府以八十七年五月六日府訴字第八六一〇〇九七四〇一號訴願決定：「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。」撤銷理由略謂：「.....參、關於漏報保證金收入部分.....二、關於裁罰部分：(一).....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....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，....直至該部七九年六月四日（財政部）臺財稅第七六〇六六一三〇三號函始明示.....訴願人於七九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。(二)....訴願人七十九年度保證金收入二一七、八九〇、〇〇〇元部分，自宜由原處分機關查明區分七九年六月四日前後之各該數額，而異其是否處罰之處分.....。

肆、關於漏報八十年、八十二年營業收入營業稅補稅及裁罰部分：一、卷查依訴願人八十年每日營業報告影本.....上載渡假俱樂部及城市俱樂部全年營業收入.....全年實收之營業收入合計應為一〇三、二七四、五三五元；惟依卷附訴願人『開立統一發票數與申報營業收入調節表』影本八十年部分上載營業收入內容：『餐飲收入.....客房及租金收入.....服務費收入.....其他營業收入.....』原處分機關乃認上開四項收入總合，應為訴願人八十年申報之營業收入，合計為一〇〇、九二五、〇二一元，差額二、三四九、五一四部分，即訴願人八十年漏報之營業收入金額。二、又依訴願人八十二年每日營業報告影本.....上載渡假俱樂部及城市俱樂部全年營業收入.....全年實收

之營業收入合計應為一一九、七二五、四八九元；惟依卷附訴願人『開立統一發票數與申報營業收入調節表』影本八十二年部分上載營業收入內容：『餐飲收入……客房及租金收入……服務費收入……』原處分機關乃認上開三項收入總合，應為訴願人八十二年申報之營業收入，合計為一一八、七七四、四三一元，差額九五一、〇五八元部分，即訴願人八十二年漏報之營業收入金額。總計此二年度漏報營業收入金額為三、三〇〇、五七二元，……原處分機關爰就此部分未開立發票且未列入申報之營業收入予以補稅裁罰……三、惟查……訴願人……以書面說明案關證據之每日營業報告係各營業單位每日營業毛額，僅供管理之用，其中含有自用計價、招待、折讓及預收部分，未作適當調節，非為會計憑證，並提供由資誠會計師事務所財稅簽證之帳外調節表影本供核。又訴願人之代理人……出席本府訴願審議委員會第四二七次委員會說明時陳稱訴願人八十年度營業收入較開立發票金額多一、九八八、五二業利潤率加計所得二、〇四五、八一六元，亦均有會計師查核簽證，足證每日營業報告所載營業收入，於次年度補開立發票；八十二年度開立發票金額較營業收入為多，帳外調整溢開發票部分依同入數額並非實際營業收入，尚須適當調節，此亦為訴願人所營業務之行業特性。經查上開相關書證均附卷可稽，與訴願人之主張尚稱吻合，是原處分機關據以為認定違章事實基礎之每日營業報告之性質為何？其與『開立統一發票數與申報營業收入調節表』之出入，是否如訴願人所稱係行業特性？均未見原處分機關加以查證，即遽認定其為訴願人之實際營業收入，證據基礎似嫌薄弱……」

四、原處分機關重為復查決定，仍維持原核定，理由如下：

- (一)八十七年五月十二日函請訴願人提供七十九年六月四日以前有關保證金收入之明細資料及相關事證暨八十年及八十二年有關營業收入之案關憑證每日營業報告其實際調節資料等及具體事證備查。訴願人於八十七年五月二十九日僅以書面說明七十九年一月至五月收取之保證金為九〇、七九〇、〇〇〇元，六月至十二月收取之保證金為一二七、一〇〇、〇〇〇元，合計為二一七、八九〇、〇〇〇元。因訴願人未能提供具體數字，無從認定免罰之金額。
- (二)原處分機關八十七年七月九日函請訴願人：「……請舉出八十年、八十二年度營業收入部分之其他具體事證；又為符合財政部七十九年六月四日臺財稅第七九〇六六一三〇三號函釋規定，應明確劃分七九年六月四日前、後收取之保證金收入。另仍請提供足資認定於上開補充說明書中所載金額之明細資料及相關事證供核。」訴願人八十七年七月十八日雖提出說明，惟所提事證係先前所提供之營業收入與開立發票調節表之後頁。非屬相關具體事證，自難憑採。
- (三)原處分機關復於八十七年九月十日函請訴願人提供七十九年六月四日前、後收取之保證金收入金額之帳明細資料供核，訴願人於八十七年九月二十九日將所編製營業收入調節

表送核，惟查訴願人所編製之八十、八十二年度營業日報表與帳載收入之調節表記載，於營業收入之調節項目為：加存貨轉供自用開立發票數等、加次年度自動補開（溢開）發票。然本件有關營業收入漏開發票之違章內容為：付現住宿（客房及租金收入）、服務費收入、餐飲收入、其他營業收入等項目，至於入會費及年費除外。惟查訴願人所檢具之調節項目之數額為當年度營利事業所得稅申報書之調節數，據所附會計師查核簽證之調節表記載，營業收入數尚含入會費及年費收入，是以，尚難確認上開調節項目數額係本件違章營業收入之調節數。

(四)另訴願人主張七十九年至八十一年保證金收入係於稅捐稽徵法修正前核定之案件，應俟其應繳稅捐確定後再為罰鍰處分乙節，查稅捐稽徵法施行細則第十六條明定：「本法第五十條之二增訂施行前，已發單補徵稅款而尚未移送法院裁罰之案件，應俟其應繳稅捐之處分確定後，由主管稽徵機關為罰鍰之處分。」因稅捐稽徵法第五十條之二係於八十一年十一月二十三日公布增訂，案關訴願人所漏七十九年至八十一年保證金收入部分，原處分機關大安分處係於八十三年一月開單補徵，自不適用稅捐稽徵法施行細則第十六條之規定。

五、有關保證金裁罰部分：

原處分機關雖依上開訴願決定撤銷意旨，數次函請訴願人提供相關事證，證明其七九年六月四日前、後收取之保證金收入金額，以據財政部七九年六月四日臺財稅第七九〇六六一三〇三號函釋意旨為處罰金額之憑據，因訴願人未能提出具體數據及相關資料供核，原處分機關乃維持原核定。惟查訴願人八十七年五月二十九日函復原處分機關之書面說明，業已指出其七九年一月至五月所收取之保證金為九〇、七九〇、〇〇〇元，六月至十二月收取之保證金為一二七、一〇〇、〇〇〇元，金額合計為二一七、八九〇、〇〇〇元，查該保證金總額與原處分機關事先所查得訴願人於七十九年度所收取之保證金額相符，有原處分機關之稽核報告附卷可參，是訴願人縱未能提出具體憑證釋明七九年所收之保證金究屬六月四日之前或後，惟若以資料不全為由，原處分機關概認係七九年六月四日以後之收入而據以維持原核定罰鍰處分，不無率斷。另關訴願人檢具行政法院裁判要旨彙編中之相關資料，指稱依財政部七九年十一月一日臺財稅第七九〇六七四九二八號函釋意旨，本案關於八十二年度至八十三年度所收取保證金部分應屬輔導繳稅即為已足，無財政部七九年六月四日臺財稅第七九〇六六一三〇三號函釋之適用，經查前開財政部七九年十一月一日臺財稅第七九〇六七四九二八號函釋，業於八十一年版營業稅、印花稅、證券交易稅法令彙編免列，免列理由為「本函為行政指示，及過渡時期函令，無庸保留。」；又訴願人引據稅捐稽徵法施行細則第十六條規定，訴請七十九年度至八十一年度收取保證金所為之補稅及裁罰部分，應待稅額確定後再為處分，按稅捐稽徵法施行細則第十六條固明定：「本法第五十條之二增訂施行前，已

發單補徵稅款而尚未移送法院裁罰之案件，應俟其應繳稅捐之處分確定後，由主管稽徵機關為罰鍰之處分。」惟查稅捐稽徵法第五十條之二係八十一年十一月二十三日公布增訂，而本案原處分機關大安分處係於八十三年一月向訴願人開單補徵，是無稅捐稽徵法施行細則第十六條規定之適用，則訴願人主張，難以憑採。據上，原處分機關仍應依本府前訴願決定意旨，查明訴願人七十九年度所收取之保證金收入，究有多少係於七九年六月四日前收取，以為免罰之依據，此部分原處分應予撤銷，由原處分機關查明後另為處分。

六、關於漏報八十年、八十二年營業收入營業稅及裁罰部分：

查本府前八十七年五月六日府訴字第86-009740號訴願決定指出：（一）原處分機關據以為認定違章事實基礎之每日營業報告之性質為何？（二）每日營業報告與「開立統一發票數與申報營業收入調節表」之出入，是否如訴願人所稱係行業特性？雖原處分機關依本府上開訴願決定撤銷意旨，數度函請訴願人提出八十年及八十二年有關營業收入之案關憑證每日營業報告其實際調節資料等及具體事證核查，惟原處分機關仍未針對本府前開決定所質疑之（一）（二）點提出說明，即遽以訴願人未能提供具體事證供核，仍以訴願人八十年、八十二年之每日營業報告所載營業收入，認定為訴願人之實際營業收入，並將八十年、八十二年之每日營業報告所載營業收入與該年之「開立統一發票數與申報營業收入調節表」上載營業收入相減，所得之差額即認定為訴願人所漏營業稅額。惟本部分既經本府前次訴願決定審認仍有上開（一）（二）點待證事實須由原處分機關查明，職是原處分機關重為復查決定，仍未就上開待證事實進行查證，因事涉訴願人違章事實之認定，依前揭訴願法第二十四條規定及司法院釋字第三六八號解釋意旨，原處分機關自應受訴願決定撤銷意旨之拘束，從而此部分原處分應予撤銷，由原處分機關另為處分。

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 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