

訴 願 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，不服原處分機關所為之處分，提起訴願，本府依法決定如左：

主 文

原處分關於按未依法取得憑證總額處百分之五罰鍰部分撤銷；其餘訴願駁回。

事 實

緣訴願人未依規定申請營業登記，擅自於八十一年度至八十五年度止，以○○氣功養生學會（以下簡稱○○）名義進、銷貨，未依法取得及給與他人憑證，案經法務部調查局北部地區機動工作組（以下簡稱調查局北機組）查獲後，函移原處分機關依法審理核定訴願人進貨未依法取得憑證金額計新臺幣（以下同）四八、四〇九、二八四元（不含稅），銷貨未給與他人憑證金額計六二、六一七、四二四元（不含稅）應補徵營業稅三、一三〇、八七一元，並按所漏稅額處三倍罰鍰計九、三九二、六〇〇元（計至百元止），及按進貨未依法取得憑證總額四八、四〇九、二八四元處百分之五罰鍰計二、四二〇、四六四元，罰鍰總額計一一、八一三、〇六四元，訴願人不服，申請復查，經原處分機關以八十六年十二月三十一日北市稽法（乙）字第一六八六四〇號復查決定：「復查駁回。」，上開決定書於八十七年一月十六日送達，訴願人仍表不服，於二月十三日向本府聲明訴願，三月六日補具理由書，並據原處分機關檢卷答辯到府。

理 由

一、按營業稅法第二十八條前段規定：「營業人之總機構及其他固定營業場所，應於開始營業前，分別向主管稽徵機關申請營業登記。」第四十三條第一項第三款規定：「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……三、未辦妥營業登記，即行開始營業，或已申請歇業仍繼續營業，而未依規定申報銷售額者。」第四十五條前段規定：「營業人未依規定申請營業登記者，除通知限期補辦外，處一千元以上一萬元以下罰鍰。」第五十一條第一款規定：「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：一、未依規定申請營業登記而營業者。」

稅捐稽徵法第四十四條規定：「營利事業依法規定應給與他人憑證而未給與，應自他人取得憑證而未取得，……應就其未給與憑證，未取得憑證……，經查明認定之總額，處百分之五罰鍰。」稅捐稽徵機關管理營利事業會計帳簿憑證辦法第二十一條第一項

規定：「對外營業事項之發生，營利事業應於發生時自他人取得原始憑證，如進貨發票，或給與他人原始憑證，如銷貨發票。……」

財政部八十五年六月十九日臺財稅第八五〇二九〇八一四號函釋：「關於營業人進貨未依規定取得進貨憑證，並於銷貨時間統一發票之漏進漏銷案件，其銷貨漏開統一發票，同時觸犯稅捐稽徵法第四十四條及營業稅法第五十一條第三款規定，應依本部八十五年四月二十六日臺財稅第八五一九〇三三一三號函釋擇一從重處罰，至其進貨未依規定取得進貨憑證部分，仍應依稅捐稽徵法第四十四條規定處罰。」

八十六年八月十六日修正後稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表規定，未依規定申請營業登記而營業者，經第一次查獲，按所漏稅額處三倍罰鍰。

二、本件訴願理由略謂：

- (一) ○○○為內政部登記立案之中華民國武術協會、中華民國國術會、中華民國氣功協會及臺北市國術會等四個正式立案之武術團體所屬團體會員，經核發團體會員證書在案，恪遵各協會之章程規定，依章推行國粹民俗文化體育活動，係一民族文化體育氣功武術教練場所，顯非補習班，為非營利事業組織自明，依臺灣省稅務局七十六年八月十一日稅二字第三三七八號函、財政部七十六年一月九日臺財稅第七五七七九三二號函、營業稅法第八條第五款等規定，依法免納營業稅捐，故未違反營業稅法第二十八條、第三十五條之規定。
- (二) 按「銷售貨物或勞務之營業人，為營業稅之納稅義務人。」營業稅法第二條第二項第一款著有明文，查訴願人八十一年度至八十五年度並無銷售貨物或勞務，應無未辦營業登記擅自營業之違章事實，至於○○○氣功養生學會國術館在館學習氣功弟子所需練功服等用品，均由弟子們集資代辦，並非訴願人或○○○銷售之貨物或勞務，至於復查決定書列述所售貨品盈餘存入訴願人配偶○○○帳戶部分，誠非事實，○○○帳戶僅係提供給弟子們代辦時方便使用而已，而弟子們集資以自助方式統一向廠商訂做，誠與訴願人無關。原處分機關就調查局北機組移送之資料，認定各該廠商之銷貨全數未開立發票並據以裁罰，經查事實上各家廠商多數均有開立發票，謹檢附部分發票以為證明。
- (三) 代辦縱使進貨有稍許差價，亦非以營利為目的，其原因不外乎，代辦過程中尚須支應倉儲、運費、商標、印刷、文宣、著作財產權登記等費用。代辦，必須支付道館各項宵夜、點心、各項藝文聯誼活動等雜支，以及提供繡門徽、名字等服務之附加工本費等。退萬步言，縱然調查局北機組認為○○○有營業行為，然依北機組移送之數據就八十一及八十二年之營業金額八萬多及四十多萬元而言，尚未達使用發票之標準。

三、卷查本件違章事實有訴願人與其配偶○○○、○○○義工○○○、相關廠商負責人於臺北市調查處所作之調查筆錄十四份及○○○與○○○於合庫○○支庫活期儲蓄存款帳戶

轉匯款項明細表等相關資料附案可稽，依訴願人八十五年十二月十九日於臺北市調查處所作之上開調查筆錄記載：「問：○○○學會道館販售之氣功服、打坐墊、書包、健康食品在何處訂製？會員購置有無開立收據？答：○○○學會販售之氣功服、打坐墊、書包、健康食品訂製地方經常在變，我記不清，學員自行購置並無開立收據。……問……答：錢由我太太○○○收執，因我不管帳，所以不知存放於何帳戶。」○○○八十六年二月四日於臺北市調查處所作之調查筆錄記載：「問：你上述買賣（○○○販售運動服等商品予會員之進貨）如何支付貨款？答：均係由我或○○○合庫三興支庫提款轉匯至各廠商指定之帳戶。」、○○○八十五年十二月十九日於臺北市調查處所作調查筆錄記載：「問：○○○學會大安道館販售之氣功服、打坐墊、健康食品等售價各為何？在何處訂製（購）？會中弟子購置有無開立收據？答：氣功服每套七百元……上述販售物品均由○○○和配偶○○○（弟子稱伊為師母）處理……所有販售物品均未開立收據。……問……前述○○○學會販售物品之款項由何人保管？答……款項均由○○○存入其設於合作金庫○○○支庫帳戶內。」、○○○同年十二月二十日於臺北市調查處所作調查筆錄記載：「○○○代售貨品均有差價，唯我只負責轉手，並未注意進貨成本，所有代辦收入係供支付各道場雜支，餘額再轉匯至合作金庫○○○支庫○○○活儲帳戶……問……前述進貨有無取得進貨發票？答……前述進貨，除行○○○公司有開立部分發票外，餘公司均未開立。」（惟查○○○公司並無提供開立發票事證）、○○○八十六年一月二十日於臺北市調查處所作調查筆錄記載：「問：（提示：○○○自○○○、○○○合庫○○○支庫活儲帳戶轉匯款明細表四張）此明細表係本處人員清查○○○、○○○分別於合庫三興支庫開立，帳號分別為 xxxxx 及 xxxxx，此次明細表中轉匯給個人及公司其原因為何？請詳述之。答：前述明細表係○○○氣功養生學會訂購煙斗牌運動休閒服、打坐墊、運動制服、天鶴茶、背包之支出……問：○○○訂購運動休閒服、打坐墊、運動制服、天鶴茶、背包廠商有無開立發票？答：我沒向廠商要過發票。……」由上開訴願人及其配偶○○○、○○○義工○○○之調查筆錄內容及各該運動休閒服、打坐墊、運動制服、天鶴茶、背包之廠商筆錄亦有一致坦承有銷貨予○○○，是本案違章事證明確，洵堪認定。原處分機關依據訴願人以○○○及黃○○○前開合庫○○○支庫帳戶所轉匯予○○○股份有限公司等上開廠商之款項認定其進貨金額為四八、四〇九、二八四元，再依財政部核定之同業利潤標準換算其銷貨金額為六二、六一七、四二四元，應無違誤。至訴願人訴稱在館學習氣功弟子所需衣物均由弟子們集資購買，與其無關云云，惟查依據前開筆錄所載，○○○所售貨品盈餘均存入訴願人配偶○○○帳戶，○○○僅係代辦銷售貨品事項，且進貨廠商亦均於筆錄中陳明係與○○○交易，故訴願人之主張顯係事後卸責之詞，不足採信。又依訴願人於訴願書中所自陳，其進貨縱有差價亦係為支付道館各項雜支，則訴願人既自承有銷售貨物之事實，依法即應課徵營業稅，與其是否以營利為目的或是否

達使用統一發票標準實不相涉。末查訴願人之○○○氣功養生學會並非營業稅法第八條第一項第五款所稱之學校、幼稚園與其他教育文化機構，應無免徵營業稅之適用。從而原處分機關發單補徵其所漏稅額三、一三〇、八七一元及按所漏稅額處三倍罰鍰九、三九二、六〇〇〇元罰鍰處分，並無不合，此部處予維持。

四、至按其進貨未依取得憑證總額處百分之五罰鍰二、四二〇、四六四元部分，雖非無據。惟按營業稅法第十五條第一項規定，營業人當期銷項稅額，扣減進項稅額後之餘額，為當期應納或溢付營業稅額，此即稅額扣抵法。當應納營業稅額之計算採稅額扣抵法，營業人於進貨時不取得發票而漏進者，即無進項稅額可供扣減，其結果，與該漏進對應之營業稅額最後將反應到營業人所漏之應納稅額中來，其無應納稅額之逃漏者，與其漏進對應之進項稅額亦經自動補繳。是故，對未取得憑證課以行為罰鍰，至少在課以應納稅額之漏稅罰的情形，與營業人銷貨而不開立發票時一樣，會構成行為罰與漏稅罰之重複處罰情事。本件既為漏進漏銷案件，則原處分機關業按訴願人漏開統一發票金額計六二、六一七、四二四元（不含稅）課以漏稅罰，而後復就其未依規定取得進貨憑證四八、四〇九、二八四元（不含稅）之行為依稅捐稽徵法第四十四條處以百分之五之罰鍰的行為罰，衡諸前開見解，容有未洽，爰將此部分處分撤銷。

五、據上論結，本件訴願為部分有理由，部分無理由，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 張富美
委員 黃茂榮
委員 鄭傑夫
委員 楊松齡
委員 薛明玲
委員 王清峰
委員 陳明進
委員 王惠光

中 華 民 國 八 十 七 年 五 月 六 日

市長 陳水扁

訴願審議委員會主任委員 張富美 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）