

訴願人 ○〇股份有限公司

代表人 ○〇〇

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處分，提起訴願，本府依法決定如左：

主 文

訴願駁回。

事 實

- 一、緣訴願人經營會員制渡假俱樂部，於七十九年至八十一年分別收取會員入會保證金各新臺幣（以下同）二一七、八九〇、〇〇〇元（含稅，以下同）、一八、七三八、〇〇〇元及四一、四四七、七三〇元，合計二七八、〇七五、七三〇元，未依規定開立統一發票並漏報銷售額，案經原處分機關查獲，移由所屬大安分處發單補徵營業稅一三、二四一、七〇一元。訴願人不服，申請復查，未獲變更；提起訴願，經本府八十三年八月二十六日府訴字第八三〇四一九八七號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關查明後另為適法之處分。」
- 二、嗣原處分機關以八十六年四月十日北市稽法乙字第一〇九〇三五號重為復查決定：「維持原核定。」上開決定書於八十六年四月十六日送達。訴願人仍表不服，於八十六年五月十二日向本府聲明訴願，八十六年七月五日、七月十日補具理由書及資料，八十七年四月二十八日補正變更代表人，並據原處分機關檢卷答辯到府。

茲摘敘訴辯要旨如左：

- 一、本件訴願理由略謂：

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，請免適用。保證金轉列收入課稅政令，無異將實質負債視為收入，實有違會計原理原則。次再為復查決定書稱：「……本處一再函請申請人提供案關期間『所有』入會會員申請書及經會員簽字之會員規章正本，惟申請人仍未提供相關資料供核，以實其說……」因七十九年至八十二年間帳證繁多，且會員共八千餘名，其入會資料分二十餘大櫃儲藏，移動不易，訴願人曾函請原處分機關派員實地勘查，並影印若干樣本送核。訴願人一再釋明，規章僅係訓示規定，且自八十年起採用新規章，會員實際皆可隨時辦理退會。本案系爭之保證金轉列收入爭議，業奉國稅局八十六年一月十七日財北國稅法字第八六〇〇二二八九號、八十六年一月二十日財北國稅法字第八六〇〇二五七九號、八十六年二月三日財北國稅法

字第八六〇〇五三二三號等案決定書理由載明：「……本案既經申請人提示退會名冊及會員退會簽收證明單，是系爭入會保證金為隨時退會准予退還者，洵堪認定……」請為有利於訴願人之決定。

二、原處分機關答辯略謂：

訴願人渡假俱樂部會員規章第八條規定：「退會規定，會員入會滿三年可申請退會（本俱樂部無息退還保證金）。」有該會員規章附案可稽，故訴願人應於收款時開立發票，若訴願人確有退還保證金之情事，可檢附相關文件申請核實退還已納稅款。

又訴願人所附財政部臺北市國稅局案關七十九年度營利事業所得稅復查決定書雖採認系爭保證金係屬隨時得退還之保證金，係法律見解與原處分機關不同，要難謂適用法規錯誤。

另有關訴願人檢附相關資料訴稱有退還保證金部分，依據訴願人提示之會員資料、退還入會保證金支票號碼及原處分機關查得之相關支票影本、支票兌領人等資料，僅能證明上開會員之入會日期均為七十八年，係屬七十六年十一月三日設立原名為合家歡育樂事業股份有限公司，後更名為〇〇股份有限公司（以下簡稱〇〇公司）所退還之入會保證金，並非訴願人所稱七十九年至八十一年間相關之入會保證金。又訴願人所稱八十年起採用新規章，即未有入會三年始得退會之規定乙節，依訴願人檢附之資料，並無法證實其主張，是訴願人主張顯不足採。

理 由

- 一、按營業稅法第一條規定：「在中華民國境內銷售貨物或勞務，及進口貨物，均應依本法規定課徵營業稅。」第三條第二項規定：「提供勞務予他人，或提供貨物與他人使用、收益，以取得代價者，為銷售勞務。」第十六條第一項規定：「第十四條所定之銷售額，為營業人銷售貨物或勞務所收取之全部代價，包括營業人在貨物或勞務價額外收取之一切費用。……」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。」

財政部七十六年二月十日臺財稅第七五一九七七七號函釋：「……以會員制方式經營銷售貨物或勞務之營業人，所收取入會費，係提供會員入會權利，並提供設備供會員使用之代價……應課徵營業稅……三、至如會員入會所繳納之入會費中屬存儲金、保證金等性質，於會員退會時應即退還者，尚非銷售勞務之收入，應免開立統一發票，免徵營業稅……」

七十九年六月四日臺財稅第七九〇六六一三〇三號函釋：「高爾夫球場（俱樂部）於籌備中或興建中（尚未開業），向入會會員收取不退還之入會費或保證金，或於契約訂定屆滿一定期間退會，准予退還入會費或保證金者，均應於收款時開立統一發票課徵營業

稅及娛樂稅..... (二) 高爾夫球場(俱樂部)向會員收取入會費或保證金,如於契約訂定屆滿一定期間退會者,准予退還;未屆滿一定期間退會者,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。迨屆滿一定期間實際發生退會而退還入會費或保證金時,准予檢附有關文件向主管稽徵機關申請核實退還已納稅款。」

- 二、次按渡假俱樂部之經營屬為娛樂設施之提供,應按其收取之代價,適用該當稅率,計算報繳營業稅及娛樂稅。其經營者輒嘗試利用收取入會費、保證金及其他聯立契約之對價,以降低渡假俱樂部之娛樂服務代價。殆其認為入會費屬於會員入社之給付,非銷售收入;保證金屬於擔保給付,除利息外,其本金部分亦非銷售收入;惟以上見解是否成立,不宜一概而論,必須就其實際約定及履行情形而定。如會員雖繳入會費,而不享有參與決定俱樂部會務的權利,只是取得使用俱樂部提供之設備的權利;或雖以保證金之名目繳款,但如約定保證金在退會時不即退還,則該入會費保證金皆應課徵營業稅及娛樂稅。至雖約定保證金退會時應即退還,但俱樂部經營者如可將保證金當成自有資金使用,或保證金之數額遠遠超過為擔保因使用俱樂部提供之設備而可能發生之費用或損害賠償之債務金額,則該保證金之給付,雖名為保證金,其實仍屬娛樂服務的對價,應是營業稅及娛樂稅之課徵對象。另俱樂部向會員收取入會費或保證金時,雖約定退會時應退還,但因其退還在將來,而收取入會費或保證金時,俱樂部卻已享有該給付之利益,此種情形自應先報繳營業稅及娛樂稅。待將來實際發生退會而退還入會費或保證金時,才依「銷貨退回」方式,另行檢附有關文件向主管稅捐稽徵機關申請核實退還已納稅款。
- 三、本府前揭撤銷訴願決定後,原處分機關引據訴願人所提供原有渡假俱樂部會員規章第八條規定:「退會規定,會員入會滿三年可申請退會。(本俱樂部無息退還保證金)」認定訴願人會員規章既明定會員入會滿三年始可申請退會,係該當前揭財政部函釋意旨,訴願人應於收款時開立發票,事後若因退會而退還保證金時,再辦理銷貨退回。是原處分機關認訴願人應於收款時開立發票報繳營業稅,並無不合。
- 四、訴願人雖於原處分機關查核時併提供新會員規章,上載保證金於核准退會時無息退還,及其代理人○○○於八十二年五月十日在原處分機關稽核科所作談話筆錄供稱「自八十年一月使用新規章,退會有關作業悉依新規章之規定」乙節,惟原處分機關曾以八十五年十月十五日北市稽法乙字第八九八七四號函及八十六年一月四日北市稽核甲字第一五四「三號函二度函請訴願人提供系爭期間所有入會會員申請書及經會員簽字之會員規章正本、契約書等供核,均未獲提示,且依卷附之訴願人及○○公司歷年退費統計表所示一四八名退會會員之入會日期率為七十九年以前,僅○○○、○○○、○○○(卡號分別為 xxxxxxxx、xxxxxxx、xxxxxxx)入會日期為七十九年一月十一日、七十九年一月十九日、七十九年七月六日,均屬依訴願人所稱七十九年十一月一日盤受○○公司渡假俱樂部業務與資產前,及適用原會員規章之入會會員,無法證明訴願理由所稱「規章僅係

訓示規定，且自八十年起採用新規章，會員實際皆可隨時辦理退會」乙節，訴願人又未能積極舉證加以證明，所辯自難憑採，原處分機關不予採認，自無不當。又訴願人訴稱有退還保證金之事實乙節，依訴願人提示之會員資料、退還入會保證金支票號碼及原處分機關查得之相關支票影本、支票兌領人等資料以觀，縱為事實，依前揭說明，亦僅屬訴願人得於退還保證金後檢據辦理銷貨退回之問題。至原處分機關所核定之上開各年度補稅金額與卷附訴願人「會員入會收入總額統計表」及財務報表暨會計師查核報告表中資產負債表上所載數據相符，亦為訴願人代理人○○○於八十二年五月十日在原處分機關稽核科所作談話筆錄，及八十五年十月十六日在臺北市調查處所作調查筆錄中所自承，從而原處分機關所為補稅處分，尚無不合，應予維持。

五、綜上論結，本件訴願為無理由，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 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）