

臺北市政府 87.09.22. 府訴字第八七〇四八三八六〇一號訴願決定書

訴 願 人 ○○股份有限公司

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，不服原處分機關所為之處分，提起訴願，本府依法決定如左：

主 文

- 一、關於八十五年七月份短漏報銷售額之漏稅罰部分，原處分撤銷。
- 二、關於八十五年九月份短漏報銷售額之漏稅罰部分，原處分撤銷，改按所漏稅額新臺幣八九七、三一四元處一倍罰鍰。

事 實

- 一、緣訴願人於申報八十五年七、八月份營業人銷售額與稅額申報書時，漏未將八十五年七月十九日開立之DL〇二〇〇五三五一號統一發票一紙，銷售額計新臺幣（以下同）八一、六八七元（不含稅），併入當期銷售額申報並繳納應納之營業稅，案經原處分機關中南分處查獲，以八十六年一月十日北市稽中南甲字第九〇〇八二四號函調查後，依法審理核定訴願人漏報銷售額，應補徵營業稅四、〇八四元（訴願人已於八十六年六月二十四日繳納），並按所漏稅額處三倍罰鍰計一二、二〇〇元（計至百元止），訴願人對罰鍰處分不服，申請復查，未獲變更，提起訴願，經本府以八十七年四月一日府訴字第八六〇八三〇八六〇一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」

嗣原處分機關以八十七年六月九日北市稽法乙字第八七〇一〇二四七〇〇號重為復查決定：「維持原罰鍰處分。」上開決定書於八十七年六月十二日送達，訴願人仍不服，於八十七年七月二日向本府提起訴願，並據原處分機關檢卷答辯到府。

- 二、另訴願人於申報八十五年九、十月份營業人銷售額與稅額申報書時，漏未將八十五年九月十七日開立之EG〇一八五八三一四號、EG〇一八五八三一六號及八十五年九月二十日開立之EG〇一八五八三一七號統一發票共三紙，銷售額合計六三、七六六、七〇五元（不含稅），併入當期銷售額申報並繳納應納之營業稅，案經原處分機關中南分處查獲，以八十六年三月十八日北市稽中南甲字第九〇五三八二號函調查後，依法審理核定訴願人漏報銷售額，應補徵營業稅三、一八八、三三五元（訴願人於八十六年四月二十五日申請以留抵稅額二、二九五、一〇五元扣抵，並於八十六年五月二十二日繳納差額稅款八九三、二三〇元），並按所漏稅額處三倍罰鍰計九、五六五、〇〇〇元（計至

百元止），訴願人對罰鍰處分不服，申請復查，未獲變更，提起訴願，經本府以八十七年四月一日府訴字第八六〇七〇一一九〇一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」

嗣原處分機關以八十七年五月十二日北市稽法乙字第八七〇〇八二九六〇〇號重為復查決定：「原罰鍰處分改按申請人所漏稅額處二倍罰鍰。」上開決定書於八十七年五月十四日送達，訴願人仍不服，於八十七年六月十日向本府提起訴願，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。」

財政部八十五年二月七日臺財稅字第八五一八九四二五一號函以：「……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。」

八十七年四月十日臺財稅第八七一九三八一四八號函釋：「主旨：營業人短漏報銷售額，仍應依營業稅法施行細則第五十二條第二項第一款規定，以核定之銷售額，依規定稅

率計算之稅額為漏稅額，依法處罰。....說明....二、....(三)就與虛報進項稅額之差異而言：依本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，營業人虛報進項稅額，可扣除其累積留抵稅額，計算所漏稅額，乃因累積留抵稅額本為營業人溢付之進項稅額，營業人雖虛報進項稅額，惟既留有溢付之進項稅額，在溢付之範圍內，宜免按漏稅處罰。至於短漏報銷售額，係短漏報向買受人收取之銷項稅額，無關於進項稅額，自不宜比照該函釋辦理。」

二、本件訴願理由略謂：八十七年四月十日臺財稅第八七一九三八一四八號函釋：「營業人短漏報銷售額，仍應依營業稅法施行細則第五十二條第二項第一款規定，以核定之銷售額，依規定稅率計算之稅額為漏稅額，依法處罰。說明：.....二、營業人短漏報銷售額，基於左列理由，尚不宜按其短漏報之銷售額乘以規定稅率，再減除累積留抵稅額之方式，計算漏稅額，仍應依營業稅法施行細則第五十二條第二項第一款規定，以核定之銷售額，依規定稅率計算之稅額為漏稅額。」

(一) 先位聲明之理由：

1. 訴願人已依法取得及開立發票：訴願人於八十五年七、九月份銷售予○○股份有限公司、○○股份有限公司及○○股份有限公司之貨物等，均已據實依稅法規定取得及開立統一發票。進貨交易部分訴願人已依法取得統一發票並繳納相關之進項稅額，銷貨交易部分亦已依法全部開立發票，以現行之稽核制度而言，不可能逃漏營業稅。惟訴願人會計人員正值工作交接時期，因作業一時之疏忽，未謄列上述四筆（七月一筆、九月三筆）已開立之統一發票於統一發票明細表，致發生申報之疏失。

2. 訴願人無逃漏營業稅：訴願人各期申報累積留抵稅額分別為：

八十五年七、八月為：一、一五六、八六六元。

八十五年九、十月為：四、四八四、六〇八元。

八十五年十一、十二月為：三、六三九、六八三元。八十六年一、二月為：二、二九五、一〇五元。

訴願人八十五年七月至十二月底之累積留抵稅額均大於四、〇八四元；而八十五年九月至十二月底之累積留抵稅額均大於三、一八八、三三五元，直至八十六年二月底之累積留抵稅額才變為二、二九五、一〇五元。換言之，訴願人雖於申報八十五年七、八月與八十五年九、十月份之營業稅時漏列上開銷售金額各一筆與三筆，但即使未漏列，亦仍有足夠之進項稅額供扣抵而有餘，國家稅收未因漏申報而受任何影響。

3. 依司法院之解釋無逃漏營業稅不應處罰：依司法院釋字第三三七號解釋，營業稅法第五十一條規定意旨，應以納稅義務人有虛報進項稅額，並因而逃漏稅款者，始得據以追繳稅款及處罰。據此，訴願人因作業一時之疏失未謄列已開立之統一發票於統一發票明細表，僅為申報之疏失，並未漏繳稅款，應有釋字三三七號解釋之適用。原處分

機關對訴願人無漏稅之案件處以罰鍰，應有違背憲法保障人民權利之本旨。

4. 依稅捐稽徵法第四十八條之二第一項規定，情節輕微者，應免予處罰。訴願人係日本前五大綜合商社之一，在臺灣投資設立已逾四十年餘，一向有良好之繳稅紀錄，每年均繳納數千萬稅捐予政府，對社會經濟有長足貢獻。且訴願人在中日貿易扮演舉足輕重之角色，對於平衡中日貿易逆差不遺餘力；僅因公司會計人員交接忙碌時期之作業疏失，即須處訴願人鉅額罰鍰，實極不合理。

(二) 後位聲明之理由：

1. 若認為先位聲明無理由，則八十五年七至八月份請改依漏稅額四、〇八四元處一倍罰鍰。八十五年九至十月份請以截至八十六年三月十五日營業稅申報時才發生之留抵稅額不足金額計八九三、二三〇元為處罰之基準，處以最低倍數一倍之罰鍰。
2. 訴願人有租稅抵銷權：依稅捐稽徵法第二十九條、同法施行細則第八條及民法第三百三十四條抵銷之規定，留抵稅額係納稅義務人因營業稅法規定之稽徵程序而溢繳之稅捐，營業稅法第三十九條已規定留抵稅額應與應納稅額相互抵銷。
3. 依舉重明輕之法理應改處一倍之罰鍰。
4. 訴願人八十五年九月份之三筆交易屬一進一銷之交易型態，所賺取之毛利十分微薄，如依原處分處罰方式，將造成訴願人財務上之困難。

三、卷查本件訴願人漏未將系爭各發票併入各當期銷售額申報並繳納應納營業稅之違章事實，有財政部財稅資料中心八十五年十二月十五日列印產出之八十五年七至八月份及八十六年二月十五日列印產出之八十五年九至十月份「營業人進銷項憑證交查異常查核清單」、原處分機關中南分處八十六年一月十日北市稽中南甲字第九〇〇八二四號函、八十六年三月十八日北市稽中南甲字第九〇五三八二號調查函等影本附卷可稽，復為訴願人八十六年一月三十一日、四月二十五日致原處分機關之書函所不爭執，是以本案違章事證明確，堪予認定。從而，原處分機關依前揭規定及財政部函釋所為之罰鍰處分，尚非無據。

四、惟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一節，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。營業人逾期未申報銷售額，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漏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字第八五一八九四二五一號函說明二、(一)之意旨，應認不致引起稅捐短繳的結果。

同理，如自應申報當期至查獲日以前各期中，有任何一期之留抵稅額小於加計短漏報銷售額後之應納稅額，亦應比照首揭函釋說明二、(二)之意旨，以實際扣抵留抵稅額後之餘額為所漏稅額，作為裁處漏稅罰之基礎。況且，本件訴願人銷貨已開立發票，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。

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暨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，並予以裁罰，即有失斟酌，訴願人執此主張，非無理由。

五、本件依卷附訴願人各期之營業人銷售額與稅額申報書影本以觀，其各期留抵稅額為：八十五年七、八月為一、一五六、八六六元；八十五年九、十月為：四、四八四、六〇八元；八十五年十一、十二月為：三、六三九、六八三元；八十六年一、二月為：二、二九五、一〇五元。

(一) 關於八十五年七月份短漏報銷售額之漏稅罰部分：

其調查基準日(函查日)為八十六年一月十日，查獲前各期留抵稅額均大於所短漏報

之銷項稅額，是依上開說明，在該累積留抵稅額範圍內，並未造成稅捐短繳之結果，應免予處罰；又查原復查決定為維持原罰鍰處分，訴願人亦僅就科處罰鍰表示不服，爰將原處分撤銷。

(二) 關於八十五年九月份短漏報銷售額之漏稅罰部分：

其調查基準日（函查日）為八十六年三月十八日，自違章行為發生日（八十五年十一月二十五日申報）起至查獲前各期留抵稅額中，僅八十六年一、二月份當期留抵稅額為二、二九五、一〇五元（八十六年三月十四日申報），小於所短漏報之銷項稅額，是依上開說明，在該累積留抵稅額範圍內，並未造成稅捐短繳之結果，應免予處罰。惟本件違章與訴願人八十五年七月份短漏報銷售額係分別查獲，二者各有不同之調查基準日，與財政部前揭函釋說明二、(二)所指在同一調查基準日下，就查獲前各期實際扣抵數予以加總計算漏稅額之情形，略有不同。惟訴願人就八十五年七月份短漏報銷售額係於八十六年六月二十四日補繳稅款，猶在本件違章行為查獲之後，為求公允，理應在計算八十五年九月份之逃漏稅額時，將八十五年七月份短漏報之銷項稅額四、〇八四元予以併入考量，以免在各該違章行為發生日至各該查獲日之間，可能因時間砥分重疊，產生同一留抵稅額於判斷是否構成逃漏稅或計算漏稅額時，用以重複扣抵之不合理現象。以本件為例，如不將八十五年七月份短漏報之銷項稅額四、〇八四元併入計算，會使該四、〇八四元之稅額在判斷八十五年七月份及九月份之漏稅額時，重複扣抵，造成國家稅收之損失。基此，則本件漏稅罰之處罰基礎，應由原處分機關所認定之三、一八八、三三五元，加上八十五年七月份短漏報之銷項稅額四、〇八四元後，再扣除該留抵稅額二、二九五、一〇五元後為八九七、三一四元。又查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，惟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。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。本件訴願人既已開立發票，並已補繳稅款，且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。是本案之違章情節依稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表使用須知四之規定：「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....」倘維持原處分機關復查決定按所漏稅額處二倍罰鍰，尚嫌過苛，是以本府衡酌違規情節及各相關規定，爰改按所漏稅額八九七、三一四元部分處一倍

罰鍰。

六、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 張富美
委員 黃茂榮
委員 楊松齡
委員 薛明玲
委員 黃昭元
委員 陳明進
委員 王惠光

中 華 民 國 八 十 七 年 九 月 二 十 二 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）