

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

右訴願人因營業稅事件，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

原處分關於漏稅罰部分撤銷，改按所漏稅額處一倍罰鍰，其餘訴願駁回。

事 實

- 一、緣訴願人所有桃園市○○路○○號房屋及其坐落土地，於八十一年七月一日至八十二年九月三十日無償借與○○股份有限公司（以下簡稱○○公司）使用，經原處分機關視為銷售貨物（勞務），按一般標準核計租金收入金額計新臺幣（以下同）六、〇〇一、四二九元（不含稅），及八十年度收取押金一、〇〇〇、〇〇〇元，換算利息收入三、六三三元（不含稅），漏開統一發票並漏報銷售額，又八十年八月十五日至八十一年六月三十日收取租金計三、四〇〇、〇〇〇元（含稅），遲開統一發票（訴願人已於查獲前補繳稅款並補申報），案經桃園縣稅捐稽徵處查獲，將相關資料函移原處分機關，依法審理核定訴願人漏開統一發票並漏報銷售額六、〇〇五、〇六二元（不含稅），逃漏營業稅三〇〇、二五三元，及遲開統一發票三、四〇〇、〇〇〇元（依稅務違章案件減免處罰標準第二條第三款規定免予處罰），應補徵利息三、八二二元，嗣由原處分機關松山分處發單補徵所漏稅額及利息（利息部分，訴願人已於八十三年八月二十七日繳清），並由原處分機關按所漏稅額處七倍罰鍰計二、一〇一、七〇〇元（計至百元止），及按未依規定給與他人憑證之總額，處百分之五罰鍰計三〇〇、二五三元，訴願人不服，申請復查，未獲變更，乃提起訴願，經本府以八十四年七月二十四日府訴字第八四〇二九二八一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為適法之處分。」
- 二、嗣經原處分機關以八十五年六月二十二日北市稽法乙字第一三六七〇號重為復查決定：「原處分關於按申請人未依規定給與憑證總額處百分之五罰鍰部分撤銷，其餘維持原核定及原處分。」訴願人仍表不服，第二次提起訴願，經本府八十五年十一月六日府訴字第八五〇五八五一〇號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」
- 三、案經原處分機關以八十六年五月二十七日北市稽法乙字第一六九一六號重為復查決定：「有關罰鍰處分部分，更正為改按申請人所漏稅額處五倍罰鍰，其餘補徵營業稅額及補徵利息部分維持原核定。」訴願人第三次提起訴願，經本府以八十七年一月五日府訴字第八六〇六五一七九〇一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」

四、嗣原處分機關以八十七年三月五日北市稽法乙字第八七一〇一一四二〇〇號重為復查決定：「維持原核定補徵營業稅額、利息及罰鍰部分仍按所漏稅額處五倍罰鍰。」上開決定書於八十七年三月十六日送達，訴願人猶表不服，於八十七年四月十四日第四次向本府提起訴願，五月四日補具訴願理由，並據原處分機關檢卷答辯到府。

#### 理 由

一、按營業稅法第三條第二項前段、第三項第一款及第四項規定：「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。」「有左列情形之一者，視為銷售貨物：一、營業人以其產製、進口、購買供銷售之貨物，轉供營業人自用；或以其產製、進口、購買之貨物，無償移轉他人所有者。」「前項規定於勞務準用之。」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。」（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。」第五十三條之一規定：「營業人違反本法後，法律有變更者，適用裁處時之罰則規定。但裁處前之法律有利於營業人者，適用有利於營業人之規定。」

財政部七十五年七月三日臺稅二發第七五五六五九二號函釋：「貴公司進口奶粉無償救濟貧寒及捐贈慈善機構，依修正營業稅法第三條第三項第一款規定應視為銷售貨物，並應依規定開立統一發票報繳營業稅。」

七十五年十一月十日臺財稅第七五二八一六一號函釋：「貴市〇〇木業有限公司與〇〇木行訂定無償借用廠房契約，應依照營業稅法第三條第三項準用視為銷售貨物之規定，按一般標準核計租金課徵營業稅。」

八十五年十一月六日臺財稅第八五一九二二二一〇號函釋：「祭祀公業所有之房屋、土地出租所取得之租金收入，既屬銷售勞務之收入，自應依法課徵營業稅。」

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，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者，按所漏稅額處五倍罰鍰，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，處三倍罰鍰。

二、本件訴願理由略謂：

（一）訴願人所有土地及房屋於八十一年七月一日至八十二年九月三十日無償借與捷可達公司使用，依財政部七十五年十一月一日臺財稅第七五二八一六一號函釋，僅廠房之無償借用視為銷售勞務應課徵營業稅，而不及於土地之無償借用，且依營業稅法第八條規定土地免徵營業稅，是以土地無償借用部分應無視為銷售情形，依法不必開立統一

發票免徵營業稅，當然無罰鍰之援用。原處分機關援引八十五年十一月六日臺財稅第八五一九二二二一〇號函釋，惟依稅捐稽徵法第四十八條之三規定，應不適用該函釋。

- (二) 現行法令處罰鍰倍數已降至一倍至十倍，依從新從輕原則，本案應採低倍數罰鍰，始合法意。
- (三) 本案無償借用部分，縱使依營業稅法第三條第三項準用視為銷售勞務應補徵營業稅，其是否涉及違反營業稅法第五十一條第三款，經查現行營業稅法並無明文規定。依開立銷售憑證時限表之規定，「視同銷售貨物」者，其法定開立發票時限為「發貨時」，而「視為銷售勞務」者，以收款時為限，本件並未收取報酬或租賃費，並無收款之事實，是以目前並無明文之「法定開立憑證時限」。原處分機關援引營業人開立銷售憑證時限表之規定「以書面約定銷售之貨物，必須買受人承認，買賣契約始生效力者，以買受人承認時為限」，而謂「本件開立發票時限為八十一年七月一日」，惟是項規定究其立法精神，係指民法第三八四條之試驗買賣方適用之，原處分機關加以援引其認事用法顯然有誤。再言之，既無法定開立發票時限，何來「短報」或「漏報」銷售額之事實。
- (四) 依租稅法律主義，有關人民納稅之權利義務，應以法律定之，本件縱依營業稅法第三條第三項準用視為銷售勞務，依現行營業稅法應僅及於補徵營業稅而尚無依營業稅法第五十一條第三款規定處罰之適用。

三、本件前訴願決定撤銷理由略謂：「……按營業人產製、進口及購買貨物之目的原有供銷售與非供銷售之分。營業稅法第三條第三項第一款並以之為基礎將該款擬制為銷售貨物之貨物限於為供銷售而產製、進口及購買之貨物，換言之，非供銷售而產製、進口及購買之貨物的無償移轉他人所有，不是該款視為銷售之對象。今關於無償提供勞務之銷售的擬制依同法第三條第四項既以該款規定的準用為依據，則其擬制之對象自不應超出受擬制的規定。是故，無償提供勞務之銷售的擬制，亦應以系爭勞務原供銷售者為限。否則，將其視為銷售勞務，課徵營業稅便與租稅法律主義有違。衡諸前開意旨，倘訴願人取得系爭房屋之意思原非供銷售者，其將該房屋無償提供他人使用，即不得視為銷售勞務。另縱認為在房屋之無償提供使用應另當別論，鑑於其法律上之評價容有前述疑問，訴願人之未依營業稅法第三條第四項準用同條第三項第一款規定開立發票，報繳稅款，亦當難論有不法認識（禁止錯誤），從而對其補稅之外復處以漏稅罰，亦屬過苛。……」

四、本件經原處分機關重核後仍維持原決定，答辯理由略為：就非供銷售而以產製、進口及購買之貨物無償移轉他人所有或使用是否為營業稅法第三條第三項第一款視為銷售之課稅對象乙節，依營業稅法第三條第三項第一款規定之立法理由，「前段」係營業人以其

供銷售之貨物，轉供營業人自用，與購自其他營業人之情形相同，基於課稅公平之立場，應有一致之處理。又營業人以其產製、進口、購買之貨物，無償轉供他人所有，自應與消費者負擔相同之稅負。依前揭規定及立法意旨，係指營業人以其產製、進口、購買供銷售之貨物，轉供營業人自用時，方有以原供銷售為前提，而於無償移轉勞務予他人所有或使用，尚無規定應以供銷售之勞務為限。故本案訴願人無償提供土地予他人使用，應就土地租金部分依營業稅法第三條第四項規定準用同條第三項第一款後段規定，視為銷售勞務開立統一發票，使其與一般消費者負擔相同之稅負。又參酌財政部賦稅署七十五年七月三日臺稅二發第七五五六五九二號及財政部七十五年十一月十日臺財稅第七五二八一六一號函釋意旨，亦足認其系爭標的尚不以供銷售之貨物為前提。從而，本件訴願人無償提供勞務予他人，原處分機關依營業稅法第三條第四項準用同條第三項第一款規定，視為銷售，乃予補徵營業稅之處分，尚無不合，此部分應予維持。

五、惟查本件訴願人與○○公司係家族企業，此種無償借與安排之租稅規畫所隱藏者為盈餘之分配，基於營業稅法第三條第三項第一款之規定並非明確，且本件情形難認訴願人有不法認識（禁止錯誤），從而原處分機關對其補稅之外復處以五倍漏稅罰，似有過苛，是經本府衡酌本件違章情節，爰依稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表使用須知第四點，將漏稅罰部分撤銷，改按所漏稅額處一倍罰鍰。

六、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 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 八 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）