訴 願 人 ○〇有限公司

代 表 人 ○〇〇 (股東, 原負責人○〇〇過世)

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

原處分撤銷。

事 實

- 一、緣訴願人於八十五年十月開立E Sxxxxxxxx 號統一發票乙紙, 銷售額計新臺幣 (以下同) 七五〇、一八〇元, 稅額三七、五〇九元, 惟於次期申報時, 將銷售額誤登打為二五〇、一八〇元, 致短報銷售額五〇〇、〇〇〇元, 稅額二五、〇〇〇元。案經原處分機關大同分處查獲, 依法審理核定應補徵營業稅二五、〇〇〇元 (訴願人已於八十六年四月二十一日補繳), 並按所漏稅額處三倍罰鍰計七五、〇〇〇元。
- 二、訴願人不服上開罰鍰處分, 申請復查, 未獲變更, 提起訴願, 經本府以八十六年十二月八日府訴字第八六〇六八一三一〇一號訴願決定: 「原處分撤銷, 由原處分機關另為處分。」理由欄載明: 「.... 五、.... 本件訴願人短報銷售額, 固引起銷項稅額短計的結果, 但就加值型營業稅之計算而言, 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, 在徵納雙方彼此會帳過程中, 訴願人已開立發票, 雖因登帳過程中誤登, 但其留抵稅額自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, 尚不致引起稅捐短繳的結果, 則是否該當營業稅法第五十一條之適用而予以裁處漏稅罰, 容有討論之必要。六、依營業稅法第五十一條第三款有關短報或漏報銷售額者, 其所漏稅額依同法施行細則第五十二條第二項係以核定之『銷售額』為基準, 惟依理由五所述, 前開營業稅法第五十一條漏稅罰之處罰, 係按『所漏稅額』論之, 故短漏報銷售額有無因而造成漏稅額, 自應以其應納稅額有無因而短少之結果而定。是本件有無漏稅額, 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』為基準予以認定, 顯與營業稅法第五十一條之規定及司法院大法官議決釋字第三三七號解釋意旨不符, 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, 認定訴願人之短漏報銷售額有漏稅事實予以補稅裁罰, 即有待斟酌, 訴願人執此主張, 尚非全無理由。宜由原處分機關循行政體系函請財政部再予闡明, 俾資遵循,」案經原處分機關依前開訴願決定函請財

政部釋示後，以八十七年五月十三日北市稽法乙字第八七〇〇八二九四〇〇號重為復查決定：「維持原罰鍰處分。」上開決定書於五月二十日送達，惟訴願人仍表不服，於八十七年六月十六日向本府提起訴願，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。」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.....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：一、.....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：一、.....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。」

財政部八十六年八月十六日臺財稅第八六一九一二二八〇號函修正稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表有關營業稅法第五十一條規定，銷貨時已依法開立發票，惟於申報當期銷售額時有短報或漏報銷售額情事，按所漏稅額處三倍罰鍰。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，處二倍罰鍰。

八十五年二月七日臺財稅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稅第八七一九三八一四八號函釋：「.....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）就稅制設計而言：依營業稅法第十四條第二項規定，銷項稅額，係指營業人銷售貨物或勞務時，依規定應收取之營業稅額。又同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，為當期應納稅額或溢付稅額。亦即銷項稅額係銷售人向買受人收取，並應依法向政府報繳之營業稅額，如營業人短漏報銷售額，不僅係短漏報向買受人收取之營業稅額，且致使當期應納稅額漏失，已構成逃漏，自應按同法第五十一條規定補稅並處罰。至於同法第三十九條第二項規定，營業人溢付之稅額，應由營業人留抵應納稅額，核其立法目的，係為簡化退、繳稅手續並防杜弊端。是以所謂累積留抵稅額，係用以留抵當期應納稅額，以簡化徵納雙方退、繳稅款之作業，並不影響當期應納稅額及所漏稅額之計算。故營業人短漏報銷售額，不宜將累積留抵稅額併入計算所漏稅額。……（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：

- (一) 本件訴願人在申報八十五年九至十月份銷售額與稅額時，當期留抵稅額為二六七，七二七元。若依原處分機關核定應補繳稅額僅二五，000元，原處分機關倘依營業稅法第四十三條查核，則訴願人該期尚剩餘留抵稅額二四二、七二七元，並無應納稅額，亦既無逃漏稅（未繳稅）之可科處罰之構成要件，甚至逾八十四年十二月份訴願人皆屬於有留抵稅額狀態。
- (二) 訴願人之留抵稅額資產皆處於受政府設定，且足以抵充政府之租稅債權，而無未依規定繳納，逃漏營業稅之情形；因此就營業稅及科罰之要件而言，訴願人因疏忽而少報部分銷售額，依稅率計算之銷項稅額足已為當期留抵稅額抵付而有剩餘，因此可謂訴願人原已處於清償租稅債務之狀態，既無逃漏營業稅之事實，原處分機關大同分處，無視國庫仍積欠訴願人營業稅留抵稅額之事實，仍依營業稅法施行細則第五十二條第二項第一款規定，認定訴願人之誤漏報銷售額有漏稅事實予以補稅裁罰不服。

三、卷查本件訴願人之違章事實，業經本府八十六年十二月八日府訴字第八六〇六八一三一〇一號訴願決定肯認，復為訴願人所自承，合先敘明。

四、惟就訴願人主張其申報當期之累積留抵稅額遠大於短報之銷項稅額，應無逃漏稅情事乙節，原處分機關雖依前開本府訴願決定意旨函請財政部釋示在案，然：

- (一) 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。

(二)且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。營業人短漏報銷售額，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、之意旨，應認不致引起稅捐短繳的結果。況本件訴願人於銷貨時已開立發票，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，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。

(三)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。是有關短漏報銷售額者，如尚有留抵稅額之情形有無可罰性？財政部前開八十七年四月十日臺稅第八七一九三八一四八號函釋似仍未依司法院釋字第三三七號解釋「漏稅罰應以發生漏稅結果為要件」之意旨作合理之闡明，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，即依前開函釋意旨，按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，並予以補稅裁罰，即有失斟酌，訴願人執此主張，非無理由。

五、本件依卷附原處分機關所列印產出之訴願人八十五年十月至八十六年二月之自動報繳年檔查詢作業影本以觀，自訴願人應申報當期之八十五年十月至原處分機關大同分處八十

六年三月十九日之查獲日止，訴願人之各期留抵稅額均大於加計短漏報銷售額後之應納稅額，準此，在該累積留抵稅額範圍內，依理由四之說明，並未造成稅捐短繳之結果，應免予處罰，爰將處漏稅罰之原處分撤銷。

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 鄭傑夫
委員 楊松齡
委員 薛明玲
委員 王清峰
委員 黃昭元
委員 陳明進
委員 王惠光

中 華 民 國 八 十 七 年 十 一 月 十 一 日

市長 陳水扁 請假
副市長 林嘉誠 代行
訴願審議委員會主任委員 張富美 決行