

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，不服原處分機關八十七年十月十五日北市稽法乙字第八六一七六一五三〇〇號復查決定，提起訴願，本府依法決定如左：

主 文

訴願駁回。

事 實

- 一、訴願人於七十七年一月起，以招收會員方式經營「○○高爾夫球場」（俱樂部），其中七十七年收取入會費計新臺幣（以下同）八九、六〇〇、〇〇〇元，已開立發票並報繳營業稅。惟自七十八年一月至八十一年十月止，向會員收取入會費計三〇四、一九〇、四七六元（不含稅），漏未開立統一發票並漏報銷售額，案經原處分機關審理核定應補徵營業稅一五、二〇九、五二四元（訴願人於八十二年七、八、十一、十二月間已補開發票並補繳一四、四一九、〇四八元，嗣原處分機關中北分處八十四年一月又補徵差額七九〇、四七六元，經訴願人於八十四年二月二十五日繳納完畢），並按所漏稅額處五倍罰鍰計七六、〇四七、六〇〇元（計至百元止），另按未依規定給與他人憑證總額二五四、八五七、一四三元（已扣除財政部臺北市國稅局依稅捐稽徵法第四十四條規定所處罰鍰四九、三三三、三三三元）處百分之五罰鍰計一二、七四二、八五七元。
- 二、訴願人不服，申請復查，經原處分機關以八十五年十一月八日北市稽法乙字第二六九八八號復查決定：「原處分關於按申請人所漏稅額處五倍罰鍰部分更正改按所漏稅額處三倍罰鍰，按未依規定給與他人憑證總額處百分之五罰鍰部分撤銷，其餘復查駁回。」訴願人猶不服，向本府提起訴願，經本府以八十六年四月二十八日府訴字第八五〇九五四四八號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」原處分機關爰以八十六年六月二十六日北市稽法（乙）字第一二五七六二號重為復查決定：「維持原核定補徵稅額及按申請人所漏稅額處三倍罰鍰之處分。」
- 三、訴願人不服，第二次提起訴願，經本府以八十六年十一月十九日府訴字第八六〇八八五一三〇一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」原處分機關以八十七年十月十五日北市稽法乙字第八六一七六一五三〇〇號重為復查決定：「原核定補徵稅額更正為新臺幣（以下同）一四、七〇一、六九八元，原罰鍰處分併予更正為八、二五七、一〇〇元。」上開決定書於同年十月二十日送達，訴願人仍不服，於八十七年十一

月十一日第三次向本府提起訴願，八十七年十二月十一日補具理由書，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。」第三條第二項前段規定：「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。．．．」第三十二條規定：「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、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。」（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，適用有利於納稅義務人之規定。」

稅捐稽徵法第二十一條第一項第三款及第二項前段規定：「稅捐之核課期間，依左列規定。．．．三、未於規定期間內申報，或故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者，其核課期間為七年。」「在前項核課期間內，經另發現應徵之稅捐者，仍應依法補徵或並予處罰。」

修正營業稅法實施注意事項三、（三）1規定：「營業人受託代收轉付款項，於收取轉付之間無差額，其轉付款項取得之憑證買受人載明為委託人者，得以該憑證交付委託人，免另開立統一發票，並免列入銷售額。」

財政部七十四年九月十三日臺財稅字第二一九八八號函釋：「高爾夫球場對於球員進場增加收費之項目，如比賽基金、公開賽基金、捐贈基金等，均屬娛樂之代價，應課徵娛樂稅及營業稅，至於高爾夫協會基金及桿弟獎助金為代收代付性質，應免徵娛樂稅及營業稅，但如超額代收高爾夫協會基金部分及球場分配桿弟獎助金部分，亦屬娛樂稅之代價，應併為課稅。」

七十六年二月十日臺財稅第七五一九七七號函釋：「．．．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。．．．」

七十八年二月二十二日臺財稅第七八一—三九六六一號函釋有關高爾夫球場之各項收入徵免娛樂稅及營業稅認定標準規定：收取球童費 | 如係由高爾夫球場代收代付者，免徵營業稅及娛樂稅；如按一定比率分配，球場所分部分，應課徵娛樂稅及營業稅，球童所分部分免徵娛樂稅及營業稅。以上球場均應將球童之所得資料通報稽徵機關。

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。」

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之稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表規定：營業稅法第五十一條第三款短報或漏報銷售額，而於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、本件訴願及補充理由略謂：

- (一) 本案向會員收取之入會費既屬隨時退會應予退還之性質，自應依財政部七十六年二月十日臺財稅第七五一九七七—一號函釋意旨辦理，訴願人就此並無就該入會費之收取負有開立發票繳納營業稅之義務。
- (二) 縱設系爭入會費依財政部七十九年六月四日函釋規定仍應開立發票，訴願人於本入會費性質變更後即自行開立發票報繳營業稅，且亦尚未經檢舉、未經稽徵機關或財政部指定之調查人員進行調查，自應適用稅捐稽徵法第四十八條之一自動補報免罰之規定，無營業稅法第五十一條第三款處罰適用之餘地，原處分機關未究明事實在前，又未適用正確法規在後，自難謂與法有合。
- (三) 本案原處分依修正前營業稅法第五十一條第三款及稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表規定，所處漏稅額五倍罰鍰既屬最低倍數，於復查決定雖已改三倍裁罰，惟適用修正後之同條規定處所漏稅額之倍數罰鍰，基於比例原則，並考量法規修正意旨，自亦應以一倍之最低倍數為合度，乃原處分機關仍處三倍之罰鍰，即顯不相當，亦難謂公平妥適。
- (四) 查訴願人系爭七十八年至八十一年間雖球場仍在籌設期間而尚未開始營業，惟各該期間之營業稅包括會員退會全數退還入會費而僅向退會者收取二萬元手續費部分，悉依規定開立發票並於各該法定期限內申報繳納營業稅在案，為原處分機關所不否認，則縱對系爭入會費確應開立發票而漏未開立，致短、漏報營業稅，揆諸上揭規定與說明，亦應先探究該短、漏報營業稅之行為有無「故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐」之情形以

決定其應適用之核課期間。再者，所稱「故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者」，參照行政院七十五年度判字第一一七二號判決，係指必須以積極之行為，完成某種不實之態樣或證據，使稽徵機關不易辨認，陷於錯誤，因而獲得減少應負稅款之利益而言。關於本案收取入會費應否開立發票問題，財政部早於本案課稅事實發生前以七十六年二月十日臺財稅第七五一九七七號函規定對會員退會應即退還之部分，免徵營業稅，並未對「籌設中」之球場設有課稅規定；直至七十九年六月四日臺財稅第七九〇六六一三〇三號函始有明確規範。則訴願人於七十八年至八十一年間既對實際退會者就加收二萬元之手續費部分申報繳納營業稅，而對於可隨時退還且已實際退還之入會費，未予開立發票報繳營業稅，即無不合。則訴願人既無以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐之情事，本案核課期間應為五年，原核定於八十四年二月份對系爭入會費補徵稅額，就訴願人七十八年度收取之入會費部分，顯已逾五年之核課期間，應不得再予補稅至明，原核定仍予課稅，難謂於法無違。

(五) 綜上所述，訴願人收取系爭入會費係屬隨退隨還性質，本無開立統一發票課徵營業稅之情形，縱認仍應開立統一發票，然訴願人早於稽徵機關查獲前即自行主動補報營業稅在案，即無營業稅法第五十一條第三款規定，按所漏稅額處一倍至十倍罰鍰之適用；甚者，本案訴願人各該期營業稅悉均申報，訴願人亦無故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐，自應以五年適用其核課期間，乃原處分仍以核課期間七年課罰亦顯違法。縱認仍應依短報或漏報銷售額之規定處罰，亦應參酌比例原則而裁處一倍之罰鍰為合度。

三、本案前經本府八十六年十一月十九日府訴字第八六〇八八五一三〇一訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」撤銷理由略以：「... 四、惟查原處分機關於八十六年六月二十六日重為復查決定，並未按上開本府訴願決定意旨，查證訴願人提示之退款明細表、帳冊憑證及經退會會員簽名之付款簽收簿等影本是否屬實，仍以〇〇高爾夫俱樂部組織章程第十一條之用語及訴願人將系爭入會費以保證金科目入帳等為據，認定系爭入會費未退還予會員，即有未洽；又〇〇基金會涉及收取入會捐贈金未開立發票及收取入會保證金未開立發票二案，前者經臺灣臺北地方法院八十年度財更肆字第一二四號及臺灣高等法院八十一年度財抗字第四一三號刑事裁定，以籌設中興建中之高爾夫球場向會員收取之入會費、保證金應否繳納營業稅，在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釋前之法令釋示不明，難謂該基金會未開立發票係出於故意、過失為由，而裁定免罰。後者，則經原處分機關八十四年十二月十八日北市稽法乙字第二三〇七一號復查決定參照上開法院之裁定理由，亦撤銷漏稅罰在案。本件訴願人取得系爭入會費係在七十八年一月至八十一年十月間，參照上開法院裁定意旨，訴願人於七十八年一月至財政部作成七十九年六月四日臺財稅第七九〇六六一三〇三號函釋間所未開立發票部分，倘有相類該基金會非出於故意、過失之情事，似應予免罰，此即本府八

十六年四月二十八日府訴字第八五〇九五四四八號訴願決定意旨所在。然原處分機關答辯時，率稱本件係收取入會費，與該基金會收取入會保證金不同，故不得比照處理云云，而未詳查訴願人是否非出於故意、過失，恐屬誤解。從而，原處分應予撤銷，由原處分機關另為處分。」

四、關於補徵營業稅部分：

- (一)按渡假俱樂部之經營屬娛樂設施之提供，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會之給付，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。
- (二)原處分機關引據訴願人於七十八年九月二十一日修訂之〇〇高爾夫俱樂部組織章程第十一條規定：「會員所繳之入會費用於退會時，扣除所需之費用後，悉數退還。」，認定訴願人俱樂部組織章程既明定會員隨時可申請退會，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入會費時，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。
- (三)再查訴願人自七十八年一月至八十一年十月向會員收取入會費計三〇四、一九〇、四七六元（不含稅），有財政部臺北市國稅局八十四年四月二十五日財北國稅審壹字第四〇一七一〇九號函及有關帳冊影本，及訴願人委託代理人〇〇〇（現任負責人）八十一年二月十四日於原處分機關所作談話筆錄等附卷可稽。依訴願人七十八年度營利事業所得稅結算補充說明記載截至七十九年止退會名單計十四人，惟查訴願人提示退會名單僅十一人，經原處分機關查明有八名會員退會屬實，此部分退會金額為一〇、六六四、三三五元（含稅，不含稅為一〇、一五六、五一〇元），原處分機關於復查決定時業自違章金額中扣除，核定訴願人收取之入會費金額為二九四、〇三三、九六六元（304,190,476-10,156,510=294,033,966），職是，原處分機關於復查決定時所核定之補稅金額已

更正為一四、七〇一、六九八元（ $294,033,966 \times 5\% = 14,701,698$ 元）。從而原處分機關所為七十八年至八十一年之補徵營業稅處分，尚無不合，應予維持。

五、關於裁罰部分：

(一)按「人民違反法律上之義務而應受行政罰之行為，法律無特別規定時，雖不以出於故意為必要，仍須以過失為其責任條件。」司法院釋字第二七五號解釋在案。本件訴願人於七十八年至八十一年間，向會員收取入會費，漏未開立統一發票，並漏報銷售額，原處分機關依首揭規定予以裁罰，固非無據。惟就入會費收入應否開立發票、課徵營業稅乙節，歷來迭引爭議，財政部七十六年二月十日臺財稅字第七五一九七七一號函及七十八年二月二十二日臺財稅第七八一—三九六六一號分別函釋在案，惟仍未釐清爭議，直至該部七十九年六月四日財政部臺財稅第七六〇六六一三〇三號函釋始明示「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」之見解。再參酌臺灣高等法院八十二年七月五日八十二年度財抗字第三三九號刑事裁定就審理相類案件曾表示：「……財政部七十六年二月十日臺財稅字第七五一九七七一號函雖謂……至財政部七十八年二月二十二日臺財稅第七八一—三九六六一號函雖訂定高爾夫球場各項收入之徵免娛樂稅營業稅之認定標準，也仍僅限於已提供場所或設備與會員使用者為課徵對象，迨七十九年六月四日財政部臺財稅第七六〇六六一三〇三號函始明示『高爾夫球場以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，應於收款時開立統一發票課徵營業稅及娛樂稅』……足見有關高爾夫球場籌備或興建中向會員收取之入會金或保證金應否課徵營業稅，稅捐稽徵機關原多存疑而無統一確定之見解……殊（難）期一般納稅人於遇有此等場合時，得以認識或可得認識其有報繳營業稅之義務」之意旨，亦為本府八十五年六月十九日府訴字第八五〇四一六二一號就審理○○股份有限公司因營業稅事件之訴願決定所採。

(二)準此，原處分機關爰按七十九年六月四日財政部臺財稅第七六〇六六一三〇三號函釋意旨，就本件訴願人於七十九年六月四日前（即七十八年一月至七十九年六月四日止）之入會費收入計有二四九、一四二、八五七元部分補稅免罰；就七十九年六月五日至八十一年十月止之入會費收入計有五五、〇四七、六一九元（不含稅）部分，補徵營業稅並按其所漏稅額二、七五二、三八一元處三倍罰鍰計八、二五七、一〇〇元（計至百元止）之處分，揆諸首揭規定及財政部函釋意旨，並無不合，應予維持。

六、至訴願人訴稱其既無以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐之情事，本案核課期間應為五年，原核定於八十四年二月份對系爭入會費補徵稅額，就訴願人七十八年度收取之入會費部分，顯已逾五年之核課期間，應不得再予補稅云云，惟查本案原處分機關前以八十二年二月十六日北市稽核甲字第〇一八四八號函進行調查，而訴願人亦於八十二年二月二

十三日提供七十七年至八十一年各年招收會員之金額明細至原處分機關，嗣訴願人於八十二年七、八、十一、十二月間補報並補繳所漏稅款，自無稅捐稽徵法第四十八條之一規定免罰之適用；再查訴願人系爭七十八年元月至八十一年十月間收取會員入會費，既未於規定期間內申報，依稅捐稽徵法第二十一條第一項第三款規定，其核課期間應為七年，訴願人主張本案核課期間為五年乙節，顯有誤會，併予敘明。

七、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 張明珠
委員 黃茂榮
委員 楊松齡
委員 薛明玲
委員 王惠光
委員 陳 敏
委員 黃旭田
委員 劉興源
委員 曾忠己

中 華 民 國 八 十 八 年 三 月 四 日

市長 馬英九 公假

副市長 歐晉德 代行

訴願審議委員會主任委員 張明珠 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）