

調 查 報 告

壹、案由：據審計部函報：臺北市政府財政局管理臺北市市有財產開發基金辦理臺北市信義計畫區市有非公用土地設定地上權案，未妥為研析瞭解營業稅法等相關規定，致未依法報繳營業稅，詎遭國稅局查獲後，竟拖延拒不繳納且未依法提出救濟，致遭核定補徵民國 93 至 97 年度土地租金收入之營業稅並裁處高額罰鍰 1 億 2 千餘萬元，造成公帑鉅額損失等情乙案。

貳、調查意見：

有關「據審計部函報：臺北市政府財政局管理臺北市市有財產開發基金辦理臺北市信義計畫區市有非公用土地設定地上權案，未妥為研析瞭解營業稅法等相關規定，致未依法報繳營業稅，詎遭國稅局查獲後，竟拖延拒不繳納且未依法提出救濟，致遭核定補徵民國（下同）93 至 97 年度土地租金收入之營業稅並裁處高額罰鍰 1 億 2 千餘萬元，造成公帑鉅額損失等情」乙案，經向審計部、財政部臺北國稅局（下稱臺北國稅局）及臺北市政府財政局（下稱臺北市財政局）調得相關案卷資料，再於 103 年 1 月 7 日約詢財政部賦稅署及臺北市財政局相關業務主管人員，復經補充說明資料後，業經調查竣事，茲臚列調查意見如下：

- 一、臺北市財政局經管之作業基金，辦理市有財產設定地上權收取土地租金收入，營業稅法已明定各項課稅要件；且財政部前就相同態樣案件之申納作法，業以相關函釋釋明政府機關銷售貨物或勞務之收入，倘列入附屬單位預算，未全數解繳公庫，僅以盈餘繳庫者，應依法課徵營業稅，惟該局未予究明，嗣經檢舉後連

續 3 年遭補徵營業稅款共 5,105 萬餘元，並裁處高額漏稅罰計 1 億 2,654 萬餘元，核有違失。

- (一)依加值型及非加值型營業稅法(下稱營業稅法)第 1 條規定，在中華民國境內銷售貨物或勞務及進口貨物，均應依法課徵營業稅。再依營業稅法第 3 條第 1 項規定，提供貨物與他人使用、收益，以取得代價者，為銷售勞務。另營業稅法第 2 條第 1 款及第 6 條第 2 款規定，非以營利為目的之事業、機關、團體、組織，有銷售貨物或勞務者，為營業人及營業稅之納稅義務人。是以，政府機關銷售貨物或勞務，除符合營業稅法第 8 條免稅規定者外，應一律課徵營業稅，合先敘明。
- (二)次依財政部 79 年 4 月 25 日台財稅第 780450746 號函及 79 年 9 月 3 日台財稅第 790096495 號函釋分別規定略以：「凡列入……單位預算，收入全數解繳公庫者……准予免徵營業稅……作業基金預算，該預算之收入，並未全數解繳公庫，故有關該項之收入，仍應依法課徵營業稅。」、「……作業單位，其銷售貨物或勞務之收入，凡列入……作業基金附屬單位預算者，應依法課徵營業稅。」
- (三)查臺北市財政局管理之臺北市市有財產開發基金(下稱財產開發基金)於 93 年至 97 年間，收取臺北市信義計畫區編號 A9、A12、A13 及 B5 等市有非公用土地(下稱系爭土地)設定地上權租金收入，未依前揭規定於收取租金收入後，依法申納營業稅，案經財政部臺北國稅局(下稱臺北國稅局)於 95 年 7 月 10 日接獲檢舉¹，嗣經查明屬實，先後於 96 至 98 年間連續 3 次，以違反營業稅法，核定補徵自

¹ (95) 密 1004 號。

93 年迄 97 年營業稅額合計新臺幣（下同）5,105 萬餘元，並裁處 0.5 倍至 3 倍罰鍰計 1 億 2,654 萬餘元等情。案經詢據臺北市財政局稱，財產開發基金收入繳入特種基金專戶，依公庫法第 7 條及「臺北市市庫自治條例」等財政相關法令規定觀之，均符合收入全數解繳公庫之意旨等。惟以前揭財政函釋係以預算編列方式作為徵免營業稅準據之一，規定政府機關銷售貨物或勞務取得之收入，如列入單位預算，收入全數解繳公庫者，准予免徵營業稅；如列入附屬單位預算，收入未全數解繳公庫或僅以盈餘繳庫者，仍應依法課徵營業稅。再依預算法第 4 條及第 86 條分別規定：「……基金分左列二類：……二、特種基金：歲入之供特殊用途者，為特種基金，其種類如左：……（四）凡經付出仍可收回，而非用於營業者，為作業基金。」、「附屬單位預算應編入總預算者……特種基金，為由庫撥補額或應繳庫額。」本案財產開發基金屬特種基金（附屬單位預算），其編入總預算者係由庫撥補額或應繳庫額，亦即僅以基金營運成果編入單位預算內，而非將收入全數列入單位預算內，依前揭營業稅法及財政部函釋規定，財產開發基金之收入自有申納營業稅之義務。

（四）綜上，臺北市財政局經營之作業基金，辦理市有財產設定地上權收取土地租金收入，營業稅法已明定各項課稅要件；且財政部前就相同態樣案件之申納作法，業以相關函釋釋明政府機關銷售貨物或勞務之收入，倘列入附屬單位預算，未全數解繳公庫，僅以盈餘繳庫者，應依法課徵營業稅，惟該局未予究明，嗣經檢舉後連續 3 年遭補徵營業稅款共 5,105 萬餘元，並裁處高額漏稅罰計 1 億 2,654 萬餘元，

核有違失。

二、臺北市財政局於本案爭議發生後，未詳究違章承諾書之效力，亦未善用稅捐稽徵法及營業稅法令規定賦予納稅義務人之權利，處理過程迭有誤失，致市庫損失擴大，核有明顯疏失。

(一)誤解簽具違章承諾書效力部分

- 1、查臺北國稅局於95年7月10日接獲檢舉稱，臺北市政府於信義計畫區A9等市有土地設定地上權之租金收入並無開立五聯式應稅發票予承租人，涉有漏繳營業稅等情²。該局嗣於95年7月13日函該局信義稽徵所（99年1月1日組織調整為信義分局，下稱信義稽徵所）查處。嗣信義稽徵所95年7月19日函請檢舉人，提供案關之具體違章漏稅事證或可供查核之資料。經檢舉人補充資料稱，臺北市政府將其持有之不動產，信義計畫區系爭土地出租予承租人，藉以收取租金，每年金額約2億元，據悉其相關租金並未開立發票予承租人，此可藉由調閱出租人及承租人之帳簿資料即可得證等。
- 2、次查信義稽徵所先以95年8月15日財北國稅信義營業字第0950208255號函臺北市政府，除說明財政部79年4月25日臺財稅第780450746號函釋規定外，並請該府提供91年至95年財產開發基金收入繳庫情形、租金收入明細表及土地租金營業稅報繳資料等供核。案經臺北市財政局95年8月29日北市財開字第09503873100號函復信義稽徵所稱，該市信義計畫區系爭土地為財產開發基金之財產，因該基金係作業基金，其收入

² 未敘及漏報年度。

非供營業循環運用，且該基金 91 年至 94 年減資繳庫之金額 50 億元，遠超過 91 年至 94 年度之賸餘金額 13.45 億元，尚無須報繳營業稅等。

- 3、復查信義稽徵所再以 95 年 9 月 11 日財北國稅信義營業字第 0950228805 號函臺北財政局，重申財政部 79 年 4 月 25 日臺財稅第 780450746 號函釋規定外，並告知該局本案所涉土地之租金收入編列於附屬單位預算，且 93 年及 94 年之土地租金 4 億 1,239 萬 6,561 元並未全數解繳公庫，依據上述函釋規定，應依法課徵營業稅。復告知該局本案刻正依法審理中，依稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表規定，如於裁罰處分核定前補報補繳稅款及以書面承認違章事實者，可減輕裁罰倍數；該局倘於同年 9 月 29 日前依前揭規定辦理，即可減輕裁罰倍數等。惟臺北市財政局仍執前詞，案經信義稽徵所 95 年 10 月 25 日財北國稅信義營業字第 0950209302 號向臺北國稅局請示後，臺北國稅局先以 95 年 11 月 29 日財北國稅審三字第 0950242804 號函復該所，本案系爭土地出租之租金收入，應依財政部函釋規定報繳營業稅等。嗣並以該局 96 年 1 月 22 日財北國稅法一字第 0960215779 號函，通知臺北市財政局 93 年至 94 年經管前揭系爭土地，收取租金收入漏未申報銷售額合計 393,272,915 元，逃漏營業稅額 19,663,646 元。並再次表明該局刻正依法審理尚未核定，依稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表規定，原應處所漏稅額 3 倍罰鍰。倘臺北市財政局於該局裁罰處分核定前補報補繳稅款，並以書面承認違章事實承諾繳清稅款，依稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表規定，可從輕

按所漏稅額處 1 倍罰鍰等。並請該局於 96 年 2 月 5 日前檢具相關文件資料送臺北國稅局法務一科憑辦等。惟臺北市財政局以 96 年 1 月 30 日北市財開字第 09630322300 號函復臺北國稅局，仍持前函說詞，認本案應免徵營業稅等。嗣臺北國稅局以 96 年 3 月 27 日 A0340095103080 號處分書核定臺北市財政局漏未申報銷售額合計 393,272,915 元，逃漏營業稅額 19,663,646 元，並處 3 倍罰鍰計 58,990,900 元(計至百元)。臺北市財政局不服，雖先後循序提起復查、訴願及行政訴訟，業經最高行政法院於 99 年 8 月 12 日判決駁回確定，案關營業稅及罰鍰嗣於 99 年 11 月經臺北市政府繳納完畢。

- 4、案經詢據臺北市財政局稱，該局倘於未釐清前先以書面承認違章事實雖可減輕罰鍰倍數，然嗣後再循行政救濟程序爭取權益，因已事先承認違章事實，最終恐難爭取到本稅及罰鍰無需繳納，且屆時亦恐遭人質疑未盡公務員之責，而有「瀆職」之嫌。惟縱同意書之內容包括同意接受處罰及繳清稅款及罰鍰，然依最高行政法院 61 年判字第 70 號³、62 年判字第 402 號⁴及 75 年判字第 309 號⁵判例意旨，就上訴人是否有逃漏稅捐之事實，被上訴人仍應調查其他足資認定有堪以構成行政罰要件之事實存在，始得據以裁罰，非僅憑取得上訴人之同意書即得不待調查證據，逕為處罰

³認定事實，須憑證據，不得出於臆測，此項證據法則，自為行政訴訟所適用。

⁴事實之認定，應憑證據，為訴訟事件所適用之共通原則。行政罰之處罰，雖不以故意為要件，然其違法事實之認定，要不能僅憑片面之臆測，為裁判之基礎。

⁵行政罰與刑罰之構成要件雖有不同，而刑事判決與行政處分，亦原可各自認定事實，惟認定事實須憑證據，倘無證據足資認定有堪以構成行政罰或刑罰要件之事實存在，即不得僅以推測之詞予人處罰，則為二者所應一致。

(最高行政法院 94 年判字第 705 號判決參照)。是縱臺北市財政局依臺北國稅局所示，先行簽據書面承諾並繳清稅款及一倍罰鍰，並未損其事後藉行政救濟程序，以謀求撤銷案關行政處分之權利，該局認知顯有訛誤。

(二)未善用稅捐法令規定賦予納稅人權利部分

1、稅捐稽徵法部分

(1)依稅捐稽徵法第 48 條之 1 規定：「納稅義務人自動向稅捐稽徵機關補報並補繳所漏稅款者，凡屬未經檢舉、未經稽徵機關或財政部指定之調查人員進行調查之案件，下列之處罰一律免除；其涉及刑事責任者，並得免除其刑：一、本法第四十一條至第四十五條之處罰。二、各稅法所定關於逃漏稅之處罰。前項補繳之稅款，應自該項稅捐原繳納期限截止之次日起，至補繳之日止，就補繳之應納稅捐，依原應繳納稅款期間屆滿之日郵政儲金匯業局之一年期定期存款利率按日加計利息，一併徵收。」本項規定立法意旨，在於納稅義務人倘有短漏稅捐情事者，除已經人檢舉及已經稽徵機關或財政部指定之調查人員進行調查者外，如能自動向稽徵機關補繳所漏稅捐者，自宜經常加以鼓勵，茲增訂本條，規定各稅法所定有關漏報、短報之處罰一律免除，僅需就補繳之稅款，自該項稅捐原繳納期限截止之次日起，至補繳之日止，就補繳之應納稅捐，依原應繳納稅款期間屆滿之日郵政儲金匯業局之一年期定期存款利率按日加計利息，一併徵收。

(2)查系爭土地 93 年及 94 年租金收入，業經臺北國稅局以 96 年 3 月 27 日 A0340095103080 號

處分書核定臺北市財政局，涉有違反營業稅法第 51 條第 3 款規定，核定補稅並處以高額罰鍰後，臺北市財政局自應依職責，詳實研析法令規定妥為因應，以避免其他年度收入亦遭裁處漏稅罰之問題。

- (3) 惟查系爭土地租金收入，依臺北市財政局與地上權人約定係於每季第 3 個月 15 日前繳付，依財政部 75 年 9 月 30 日台財稅字第 7535812 號函規定，政府機關應於銷售行為發生後，以書面敘明銷售勞務之品名等資料，函送所在地稽徵機關備查，並於法定期限內向公庫繳納銷項稅款。本案臺北市財政局因認系爭土地租金收入無申納營業稅義務，是就 93 年至 96 年間之租金收入所涉營業稅款均未依法辦理申納，已有違失。惟就 95 年及 96 年系爭土地租金收入應申納之營業稅款，於臺北國稅局 96 年 3 月 27 日作成 93 年及 94 年補稅裁罰處分書後，迄信義稽徵所 96 年 12 月 12 日啟動調查系爭土地 95 年租金收入前，仍未依前揭稅捐稽徵法第 48 條之 1 規定，以外加利息補行申納，以避免高額漏稅罰後，再提行政救濟以確保市府權益，致嗣亦經依營業稅法第 51 條第 3 款規定，核定補稅並處以 3 倍高額漏稅罰，顯有疏失。

2、營業稅法令部分

- (1) 依財政部 76 年 8 月 25 日台財稅字第 760075752 號函釋規定：「營業人於營業稅法規定申報期限屆滿前，因故未能及時繳納稅款檢同繳納收據辦理申報，如已依照規定格式填具銷售額申報書或統一發票明細表者，稽徵機關可先行受

理申報，其應補稅款，除應加強催繳外，並就其逾期繳納稅款部分加徵滯納金及利息。」是營業稅法第 35 條雖規定營業人有應納營業稅額者，應先向公庫繳納後，檢同繳納收據一併申報營業稅，惟若營業人因故未繳納應納稅額，而欲先行申報者，稅捐稽徵機關仍應予受理，以避免造成營業人遭裁處滯（怠）報金、滯納金及漏稅罰之多項不利益。

(2) 經查系爭土地 93 年及 94 年租金收入，經核定補稅並處以高額罰鍰，臺北市財政局提起復查，仍於 97 年 1 月 29 日經臺北國稅局作成復查決定駁回，足見稽徵機關業認定本案違章行為明確。惟臺北市財政局就系爭土地 97 年租金收入所涉營業稅問題，嗣仍未依前揭財政部 76 年 8 月 25 日函釋先行申報，以事先避免遭裁處高額滯（怠）報金、滯納金及漏稅罰之多項不利益，致嗣亦經裁處高額漏稅罰，亦有疏失。

(三) 綜上，臺北市財政局於本案爭議發生後，未詳究違章承諾書之效力，亦未善用稅捐稽徵法及營業稅法令規定賦予納稅義務人之權利，處理過程迭有誤失，致市庫損失擴大，核有明顯疏失。

三、臺北市財政局辦理本案，雖立約時已約定所涉稅捐除地價稅由市府負擔外，其餘稅費由地上權人繳納，惟因該局未於立約前詳究本案租金收入應否申納營業稅，造成租稅核課爭訟，復經敗訴判決後，再與地上權人協商稅款分攤，然未獲同意全額負擔，致臺北市政府需承擔 100 年以前之部分營業稅款，損及市庫權益，核有怠失。

(一) 依營業稅法第 16 條規定：「……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之價額外收取之一切費用。但本次銷售之營業稅額不在其內。……」是本案系爭土地租金收入應納之營業稅額，原應以臺北市財政局與地上權人約定租金價款乘上現行營業稅一般稅率（5%）計算，再向地上權人收取繳納。

- (二) 惟查臺北市財政局認財產開發基金係為加速推動該市公共建設及加強市庫財務調度而成立，屬作業基金，依預算法第4條規定，其收入為支出之回收，非用於營業事項，且具有完遂政務之公益性，爰自認無繳納營業稅義務，嗣於系爭土地設定地上權收取租金立約時，有關營業稅繳納義務部分未為合意約定。
- (三) 次查系爭土地營業稅爭議行政訴訟均經最高行政法院判決駁回確定後，臺北市財政局自100年起，始於租金收入外加5%營業稅開立繳款單寄送各地上權人，惟各地上權人均未於期限內繳納營業稅。各地上權人嗣分別函臺北市財政局稱，與該府簽訂之契約雖訂有應繳納之各項稅捐，除地價稅由臺北市政府負擔外，餘均由各地上權人負擔之約定，然探求契約當事人訂約當時之真意，均認本案非屬營業稅課徵範圍，不得以前揭約定逕予認定營業稅應由地上權人負擔，且基於基於信賴原則及營業稅額計算之一致性，本案土地租金金額為總額，應內含營業稅等。
- (四) 嗣審計部臺北市審計處多次去函該府表示，為確保市府權益，應積極與各地上權人協商營業稅負擔事宜。該府嗣考量提起訴訟，恐訴訟時間冗長且其訴訟結果無法預期。爰為避免與各地上權人興訟原則下，該府乃以協議方式與地上權人辦理增補契約，

各地上權人嗣同意自 101 年（含）以後於繳付土地租金時，外加計算營業稅併同繳付予該府。另，100 年（含）以前之營業稅部分，因各地上權人之扣抵稅額比率不同，經各地上權人協商營業稅負擔結果如下：

1、A9 土地：

98 年至 100 年之收入營業稅 10,491,368 元
地上權人同意負擔，餘由臺北市政府負擔。

2、A12 土地：

92 年至 100 年之收入營業稅地上權人同意部分負擔 104,224,560 元，餘由臺北市政府負擔。

3、A13 土地：

92 年至 100 年之收入營業稅地上權人同意部分負擔 145,130,753 元，餘由臺北市政府負擔。

4、B5 土地：

因臺北市政府與地上權人多次協商無法達成共識，該府爰提起民事訴訟，一審業判決臺北市政府勝訴，惟該地上權人不服並提起上訴，刻（102 年 12 月）正進行二審訴訟中。

（五）綜上，臺北市財政局辦理本案，雖立約時已約定所涉稅捐除地價稅由市府負擔外，其餘稅費由地上權人繳納，惟因該局未於立約前詳究本案租金收入應否申納營業稅，造成租稅核課爭訟，復經敗訴判決後，再與地上權人協商稅款分攤，然未獲同意全額負擔，致臺北市政府需承擔 100 年以前之部分營業稅款，損及市庫權益，核有怠失。

四、財政部允宜檢討案關徵免營業稅函釋規定，審酌考量提高法律位階，以符租稅法律原則。

（一）按憲法第 19 條規定「人民有依法律納稅之義務」，係指人民有依法律所定要件負繳納稅捐之義務或

享減免繳納之優惠而言（釋字第 369 解釋參照）。是國家課以納稅義務人繳納稅捐之義務或給予減免稅捐之優惠時，就所涉租稅主體、租稅客體、稅基、稅率等租稅構成要件，自應以法律明定之，合先敘明。

(二)查本案行政救濟過程中，臺北市財政局相關人員為釐清課稅疑義，除依程序提起復查、訴願及行政訴訟外，另以該局 97 年 6 月 12 日北市財菸字第 09731530300 號函財政部摘敘如下：

- 1、財政部 87 年 5 月 14 日台財稅第 871939861 號函釋規定，政府出售或出租國民住宅之收入與一般營業人銷售一般貨物或勞務之情形有所不同，應准予免徵營業稅；且財政部 89 年 1 月 10 日台財稅第 880450937 號函釋亦規定，各級政府管理之公有路邊及路外停車場，係依據「停車場法」第 5 條（現行法第 4 條）規定設置停車場作業基金專款專用，與一般銷售貨物或勞務之行為尚有所不同，非屬營業稅課稅範圍。
- 2、該局經管之財產開發基金係屬作業基金，編列附屬單位預算，按預算法第 4 條規定，凡經付出仍可收回，而非用於營業者，為作業基金。該開發基金設置之初其資金係由公務預算撥充，未來基金裁撤後，其餘存權益應全數解繳市庫。
- 3、該基金課徵營業稅與否勢必引發各級政府其他特種基金收入是否須繳納營業稅之問題，為避免增加政府機關行政作業、預算規模及稽徵成本等，實有重新檢討不合時宜課稅原則之必要等。

(三)嗣財政部收受前揭臺北市財政局 97 年 6 月 12 日函後，以該部 97 年 6 月 20 日台財稅字第 09700308320 號函交臺北國稅局查明實情研提處理意見，並徵詢

其他國稅局意見。嗣經該局 97 年 7 月 29 日財北國稅審三字第 0970205437 號函復財政部如下：臺北市市有財產開發基金，係編列為附屬單位預算，且其基金收入並未全數解繳，依財政部 75 年 12 月 26 日台財稅第 7565414 號函及 79 年 9 月 3 日台財稅第 790096495 號函釋意旨，其銷售勞務確屬營業稅課稅之範疇，依法應課徵營業稅。且經洽詢其他地區國稅局，均贊同該局意見等。臺北國稅局前揭意見，經財政部以 97 年 8 月 20 日台財稅字第 0970037809 號函復臺北市財政局，有關建議免徵營業稅一案納入行政院賦稅改革委員會「營業稅相關問題之檢討」研議議題中研議。惟嗣經財政部提報行政院賦稅改革委員會 98 年 3 月 31 日第 5 次委員會議決議，維持依現行規定課徵營業稅。

(四)案經詢據財政部稱，財政部 87 年 5 月 14 日台財稅第 871939861 號及 89 年 1 月 10 日台財稅第 880450937 號函釋准予免徵營業規定，係基於「安定國民生活及增進社會福祉，其承購(租)對象依國民住宅出售出租及商業服務設施暨其他建築物標售標租辦法第四條規定，有特定資格條件限制」及「該停車費收入核屬具有規費性質」等，均與政府機關或一般營業人銷售一般貨物或勞務之情形有所不同，應准予免徵營業稅等。

(五)惟以我國係採租稅法律主義，何種性質之政府機關銷售行為得以徵(免)徵營業稅，應於營業稅法中規定，不宜逕以函釋方式處理，以避免傷及營業稅法之法制。況營業稅法第 8 條已就特殊政策目的明定各種免稅規定，應不宜另以解釋令，逕以各特種基金之營業性質而予徵(免)稅金，從而造成紛爭不絕。

(六)綜上，為符營業稅法之法制，財政部允宜檢討案關徵免營業稅函釋規定，審酌考量提高法律位階，以符租稅法律原則。

調查委員：林鉅銀