

臺北市政府 87.05.28. 府訴字第八六〇六九二九六〇一號訴願決定書

訴 願 人 財團法人○○基金會

代 表 人 ○○○

代 理 人 ○○○ 律師

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

原處分撤銷，補徵營業稅部分由原處分機關另為處分。

事 實

一、訴願人涉嫌於八十年五月至八十五年八月間銷售勞務收入，金額計新臺幣（以下同）一三一、三一五、九〇〇元（不含稅），稅額計六、五六五、七九五元，漏開統一發票並漏報銷售額，案經原處分機關大同分處查獲，審理核定應補徵營業稅六、五六五、七九五元（訴願人已於八十六年一月七日繳納），並按所漏稅額處三倍罰鍰計一九、六九七、三〇〇元（計至百元止）。訴願人不服，申請復查，經原處分機關以八十六年八月六日北市稽法（乙）字第一三四〇六五號復查決定：「復查駁回。」上開復查決定書於八十六年八月九日送達，訴願人仍不服，於八十六年九月一日聲明訴願，八十六年九月四日補具訴願理由，八十七年三月十六日補充訴願理由，並據原處分機關檢卷答辯到府。

二、本件訴願及補充理由略謂：

（一）訴願人係依環境保護財團法人設立許可及監督準則及廢一般容器回收清除處理辦法成立之財團法人，配合政府執行廢鋁罐及其他相關資源回收之業務。自成立以來，均依廢一般容器回收清除處理辦法第二十一條規定向個別製罐業者及進口業者收取事先報經行政院環境保護署（以下簡稱環保署）核定之費用，上開費用包括「廢罐回收處理費」及「環境保護、教育、宣傳及研究發展經費」二項，其中「廢罐回收處理費」係按每年度環保署規定之當年度應達回收率標準再轉支付予契約回收商，由契約回收商開立統一發票，並由契約回收商按其收入金額申報銷售額繳納營業稅在案。另「環境保護、教育宣傳及研究發展經費」則存於專戶，並依環保署核定之預算書規定，用於教育宣導及相關環境保護、研究等公益用途。因認屬捐贈補助性質，非營業稅課稅範圍，故依據財政部八十一年四月三十日臺財稅字第八一一六六四二六一號函，及環境保護基金會財務處理辦法第二十二條規定，開立正式收據予製罐及進口業者。

（二）詎至八十五年五月間原處分機關竟以訴願人有營業行為，通知訴願人開立統一發票及繳納營業稅。雖經環保署於八十五年七月為訴願人等去函說明，惟原處分機關仍認為

訴願人有營業行為。訴願人即配合政策自動於八十五年十月二日申請統一發票及按規定申報營業稅。復於整理有關資料後，於八十六年一月六日補繳自成立以來須繳納之營業稅。孰料原處分機關竟復以訴願人補繳稅款係在八十五年十二月十四日所謂函查基準日之後，認為訴願人不符稅捐稽徵法第四十八條之一自動補報補繳免罰之規定，核定訴願人逃漏營業稅，並按所漏稅額處三倍罰鍰。原處分機關無視本案案情之特殊及有疑義，對八十五年十二月十四日前後均有稽徵機關對本案進行調查之事實亦置之不理，恣意以該日為函查日，其認事用法顯然違背一般認知，並嚴重違背誠信原則。

(三) 訴願人為非以營利為目的之基金會，所有收入除轉付予契約回收商部分外，餘均存入專戶供公益研究、宣導之用。回收處理費部分業經環保署八十五年七月十日環署廢字第三四五九六號函認屬代收代付性質。宣導費用部分，因訴願人及環保署均認為其屬補助、捐贈性質，故並未報繳營業稅。縱或有不合環境保護財團法人設立許可及監督準則之情事，惟此應由訴願人之主管機關環保署依法監督。又縱或承辦人辦理時有不法情事，亦均應由其個人負擔刑事等法律責任。就基金會而言，收入均依中央政府核定之預算，所得款項除代收代付部分外，餘均依法應存於專戶供環保公益用途，實無銷售勞務或貨物之行為，不應課徵營業稅。縱或課徵，亦應准將代收代付部分減除，或就訴願人所取具之契約回收商開立之統一發票，按進項稅額處理。

(四) 依司法院釋字第二七五號解釋，人民違反法律上之義務應受行為罰時，須有故意或過失。本案訴願人執行業務之行為應否課徵營業稅，取決於行為之性質。而就此問題，業務主管機關環保署與稅捐稽徵機關認定顯有不同。就算是財政部賦稅署，亦係在環保署八十五年七月十日表示意見後，研議至八十五年十一月十六日始作成應課徵營業稅之函釋。由此可知，訴願人遲未申報繳納營業稅，並非出於訴願人之故意過失。依上開解釋，亦不應受罰。

(五) 再者，本案縱須裁罰，其漏稅額之計算及倍數之論處，亦屬失當。依司法院釋字第三三七號解釋，營業稅法第五十一條須行為人有違章行為且因而逃漏稅者，始得按所漏稅額處罰。與訴願人情形相同之財團法人○○基金會前經財政部八十六年五月二十四日臺財稅第八六一八九七四四三號函示：「非以營利為目的之基金會或其他人民團體等，於經主管機關輔導辦理營業登記後，其辦理營業登記前所應補徵之營業稅，如屬未經檢舉之案件，於計算補徵營業稅額時，其所取具之合法進項憑證應准予依法核實申報扣抵銷項稅額。」其計算漏稅額方式已與一般未辦營業登記者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為漏稅額之計算方式不同。因此，訴願人縱有漏稅，所漏稅額亦僅為扣抵進項稅額後之稅額，違章罰鍰亦應以此為計算基準。

(六) 國家為達施政目的，常常藉由授權方式，將公權力賦予社團法人或財團法人，並為使

法人機構能達章程目的，給予行政上如稅捐之種種優惠。又從憲法理論觀之，基於「公共功能」或「目的手段二元論」，原處分機關在認定訴願人之行為時，至少也要審視法人之行為是否不符合「公共功能」及「目的手段二元論」後，始能撤銷訴願人之租稅上優惠。

- (七) 原處分機關認定訴願人業務係屬營業稅法第三條第二項之「銷售勞務」，顯然有意忽略訴願人業務在環保方面之專業性對該條第二項但書之適用。依訴願人之捐助章程，應有營業稅法第三條第二項但書之適用。又原處分機關認定訴願人業務屬銷售勞務，顯然有意打壓政府之威信，認為環保署之公信力不足以令原處分機關信服。環保署八十五年廢字第三四五九六號函，已清楚說明訴願人業務屬代收代付性質，並非營業行為，原處分機關並未說明訴願人與業者間的法律關係究竟如何，一味認定訴願人業務非屬代收代付行為，認事用法極為牽強。
- (八) 財政部八十六年二月二十日臺財稅第八六一八八三二四八號函關於「廢保特對回收獎勵金免列入銷售課稅」，財政部為配合環保署回收政策，即使是「押瓶費制度改為回收獎金制」都認為回收基金會之行為屬「代收代付」，原處分機關將訴願人行為視為銷售勞務之行為，顯然將使財政部良法美意大打折扣。
- (九) 據財政部八十六年九月十三日臺財稅字第八六一九一六三四〇號函釋「關於依廢棄物清理法第十條之一成立之各資源回收管理基金管理委員會依法向業者收取之回收清潔處理費，依公法上收取之費用，尚無涉銷售貨物或勞務之關係，非屬營業稅課稅範圍……」該基金管理委員會與訴願人基金會業務性質相同，運作方式一樣，為何該委員會向業者收取之清潔處理費非屬營業稅課稅範圍，訴願人則視為銷售勞務課徵營業稅，顯然與憲法第七條平等原則有違。

三、原處分機關答辯理由略謂：

- (一) 訴願人於原處分機關大同分處八十五年六月十三日北市稽大同統字第一四五八號函核定使用統一發票後，並未購買統一發票，該分處依財政部賦稅署八十五年十一月十六日臺稅二發第八五一九二四八一七號函釋規定，以八十五年十一月二十七日北市稽大同甲字第二八一五五號函請訴願人依法申報營業稅，以免逾期受罰。並於八十五年十二月十四日以北市稽大同創字第九一〇六三四號函通知訴願人提示八十至八十五年度帳簿憑證等備查。訴願人遲至八十六年一月七日始就其八十年五月至八十五年八月間之銷售勞務收入補繳稅款，並於同年月九日補申報。此有訴願人八十六年一月九日申請書及所附八十年五、六月份至八十五年七、八月份銷售額與稅額申報書，營業稅自動補報補繳稅額繳款書等影本附案可稽，違章事證明確。其補報繳營業稅行為已在原處分機關大同分處進行調查之後，自無稅捐稽徵法第四十八條之一免罰規定之適用。
- (二) 訴願人於八十年五月至八十五年八月間銷售勞務收入，應依規定開立統一發票而未開

立，即有疏失，亦無司法院釋字第二七五號解釋之適用。又本案係屬漏開統一發票並漏報銷售額案件，與司法院釋字第三三七號解釋所指納稅義務人虛報進項稅額應否追繳稅款及處罰等情有間。

理 由

一、按營業稅法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、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……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。」

稅捐稽徵法第四十八條之一第一項第二款規定：「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……未經稽徵機關……進行調查之案件，左列之處罰一律免除……二、各稅法所定關於逃漏稅之處罰。」

財政部賦稅署八十五年十一月十六日臺稅二發第八五一九二四八一七號函釋：「關於財團法人○○基金會等四基金會向生產、使用廢一般容器業者收取之回收清潔處理費應否課徵營業稅乙案……說明……二、……故本案○○基金會等財團法人向生產、使用廢一般容器業者收取之回收清潔處理費，係屬其銷售勞務之收入，尚非代收代付性質，應依法課徵營業稅。」

行為時廢一般容器回收清除處理辦法第二十一條規定：「一般容器業者為執行回收清除處理工作，得依容器之材質或裝填物質之種類成立共同回收清除處理組織（以上簡稱共同組織），其向參加共同組織之業者收取之費用，應先報經中央主管機關核定。」第二十五條規定：「共同組織執行廢一般容器之回收清除處理工作，向參加業者收取之費用或獲得之收入，應成立專戶保管運用，並將回收清除、處理分帳列管。」

二、查訴願人係依據七十八年三月一日環保署訂定發布之環境保護財團法人設立許可及監督準則，由環保署核准後向法院為法人登記而成立。環保署訂定上開準則，係基於廢一般容器回收工作難由業者個別執行，故輔導業者成立財團法人以執行業者共同之回收工作。八十三年四月十五日環保署及經濟部共同訂定廢一般容器回收清除處理辦法時，於第二十一條規定一般容器業者為執行回收清除處理工作，得成立共同回收清除處理組織，進一步將該等組織之地位及性質予以明定。

三、訴願人係非營利性質之財團法人，成立目的已如前述，其向業者收取處理費並代為執行

回收工作，係直接依據法人目的而來；同時，訴願人執行回收工作向參加業者收取之費用，依前揭監督準則，係成立專戶保管運用。依此，將其業務行為推定為非營利行為，無論主觀或客觀上，均屬合理。其次，環保署為環境保護基金會制定財務處理辦法範例，其中規定財團法人之經費收入應開立正式收據，而非發票。訴願人成立數年間，環保署依監督準則每年查核基金會之帳務，查核項目包括財務收支應具備之合法憑證，亦未曾提及訴願人應使用發票及申報營業稅之問題。課稅爭議發生後，環保署以八十五年七月十日環署廢字第三四五九六號函向財政部賦稅署說明訴願人等基金會之性質，更反映主管機關自始即有意以訴願人等組織做為業者之集體行為；訴願人在此意義下成立，其對自身性質之認識自亦如此。再者，訴願人未曾開立發票及申報營業稅之事實明顯，原處分機關於訴願人經人檢舉漏稅後，並未直接補稅課罰，卻召開協調會協商解決方法，俟至財政部賦稅署函釋認定訴願人業務係屬銷售勞務後，始為處分。由此足見，訴願人之業務是否為營業稅課稅對象係一法律疑義，且先前未為人所意識，在賦稅署做成解釋前，非僅訴願人難以確定應負義務何在，稅捐機關本身亦難以斷言。

四、財政部賦稅署固以八十五年十一月十六日臺財稅二發字第八五一九二四八一七號函釋，認定訴願人等向業者收取之回收處理費為銷售勞務收入，惟按前述，訴願人做為鋁罐業者之共同組織，性質類似合作社，其代為處理回收工作收取費用，性質接近互助行為，故能否視之為銷售勞務行為，仍不無商榷之餘地。退一步言，訴願人之業務如為營業行為，則其支付回收商之款項即屬營業之進項支出，所取得發票之稅額應為進項稅額，於計算應納稅額時列入扣抵。原處分關核定補徵稅額時，未將進項稅額納入計算，逕以銷項稅額為其應納稅額，誠屬有誤。是有關補徵稅額部分，原處分應予撤銷，由原處分機關另為處分。

五、關於漏稅罰部分，訴願人於財政部賦稅署做成八十五年十一月十六日臺財稅二發字第八五一九二四八一七號函釋前，就其業務是否為營業稅課稅對象無從認識，是之前未開發票未報繳營業稅係有不可歸責之事由，並無過失。原處分機關以訴願人申報系爭營業稅係在八十五年十二月十四日函查日之後，乃予處罰。惟訴願人於八十六年一月七日繳納稅款，一月九日完成申報，距財政部賦稅署做成函釋未滿二個月。訴願人以此期間整理為期四年之申報資料，並備妥六百餘萬元稅款，尚未逾合理程度，難謂已構成漏稅行為。依此，原處分關於漏稅罰部分應予撤銷。

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 五 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