

訴 願 人 ○○○

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之處分，提起訴願，本府依法決定如左：

主 文

訴願駁回。

事 實

- 一、緣訴願人經人檢舉漏稅，案經原處分機關查獲其涉嫌未依規定申請營業登記，亦未依法組織全國工會聯合會，擅自以「中華民國稅務會計記帳代理業職業工會全國聯誼會」（以下簡稱「聯誼會」）名義對外銷售貨物及勞務，自八十一年六月一日起至同年六月三十日止銷售貨物及勞務共計新臺幣（以下同）九六、三五〇元（不含稅），未報繳營業稅，案經原處分機關審理核定應補徵營業稅九六四元，並按未依規定申請營業登記處罰鍰三、〇〇〇元，訴願人不服，申請復查，未獲變更，提起訴願，經本府八十六年四月十四日府訴字第八五〇八五四二三號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」理由欄並載明：「……四、……中華民國稅務會計記帳代理業職業工會全國聯誼會……究否係營業稅法第八條第一項第十三款所稱之社會團體依有關法令組設經營不對外營業之員工福利機構，或可等同視之，並未見原處分機關敘明或就訴願人之該點主張於答辯時說明不採之理由，而此關係訴願人應否辦理營業登記，進而應否補稅、處罰，自有究明之必要。另關於……叢書費用、銅牌費收入等……據原處分機關稽核報告載明銅牌費在收、付間有差額，……係如何認定？又叢書費用是否亦非代收代付性質？其依據為何？……此部分之事實尚屬不明，原處分機關遽為處分，不無商榷之處。……另本案究係訴願人個人以『中華民國稅務會計記帳代理業職業工會全國聯誼會』名義經營，抑係確有該聯誼會存在，訴願人僅係該時期之負責人？案關本案如確有違章事實，處分對象應有不同，宜由原處分機關一併查明。」
- 二、嗣經原處分機關查明後以八十六年五月二十二日北市稽法乙字第一二二五七六號重為復查決定：「維持原核定補徵稅額及罰鍰處分。」訴願人猶表不服，再度向本府提起訴願，並經本府加以「訴願人應僅係擔任理事長時期對外代表該聯誼會，似難以此認定該聯誼會係由訴願人個人所經營。則原處分機關卻捨該聯誼會，而仍以擔任該時期理事長之訴願人為處分對象，顯有待斟酌。另該聯誼會倘係以自己會員為銷售對象，依實質課稅原則及參酌前揭營業稅法第八條第十款規定，是否應以合作社之情形論之而免徵營業稅

？應否以有無登記為準？宜併由原處分機關詳研，……」為由，以八十六年十一月十三日府訴字第八六〇五五〇三九〇一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」案經原處分機關以八十七年一月九日北市稽法乙字第八六一七四六二〇〇〇號重為復查決定：「維持原核定補徵稅額及罰鍰處分。」訴願人仍表不服，於八十七年二月四日向本府提起訴願，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。」第二條第一款規定：「營業稅之納稅義務人如左：一、銷售貨物或勞務之營業人。」第八條第一項第十款、第十一款、第十三款規定：「左列貨物或勞務免徵營業稅……十、合作社依法經營銷售與會員之貨物或勞務……十一、農會、漁會、工會、商業會、工業會依法經營銷售與會員之貨物或勞務及政府委託其代辦之業務。……十三、政府機關、公營事業及社會團體，依有關法令組設經營不對外營業之員工福利機構，銷售之貨物或勞務。」第二十八條前段規定：「營業人之總機構及其他固定營業場所，應於開始營業，分別向主管稽徵機關申請營業登記。」第四十三條第一項第三款規定：「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……三、未辦妥營業登記，即行開始營業……而未依規定申報銷售額者。」第四十五條規定：「營業人未依規定申請營業登記者，除通知限期補辦外，處一千元以上一萬元以下罰鍰；逾期仍未補辦者，得連續處罰。」行為時第五十一條第一款規定：「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罰鍰，並得停止其營業：一、未依規定申請營業登記而營業者。」

行為時稅務違章案件減免處罰標準第十條第一項第一款規定：「依營業稅法第五十一條規定應處罰鍰案件，其漏稅金額符合左列規定者，免予處罰。一、每期所漏稅額在新臺幣一千元以下者。」

二、本件訴願理由略謂：

- （一）本件實際上並無原處分機關所認定之營業行為，原處分機關所認之違章等情，實係訴願人所屬聯誼會會內對會員所收取之工本費，核其性質均係社會團體內部自律組織所為之自我管理、評鑑、教育所需費用，並且基於使用者付費原則，由會員依實際使用或所受教育訓練攤付，絕非以資為營利，此觀原處分機關所查核之稅額僅九六四元即可明知。
- （二）本案訴願人僅係因與原處分機關對營業稅法第八條免徵營業稅範圍之解釋認知不同，從而致生本案爭執，並非故意逃漏營業稅或過失隱匿營業之實，故縱令原分機關解釋認為無免徵營業稅之適用，亦無權僅以該等認知之不同，遂不論故意或過失之有無，逕予斷認訴願人應予課罰，自有未洽。

(三) 本件中華民國稅務記帳代理業職業工會全國聯合會倘未經核准設立，則應非法人或非法人團體，在此情況下如欲處罰行為人或負責人，依據法律保留原則，仍須有法律明文始足當之。

三、卷查本件訴願人未依規定申請營業登記，亦未依法組織全國工會聯合會，擅自以聯誼會名義，對外銷售貨物及勞務，自八十一年六月一日起至同年六月三十日止銷售貨物及勞務共計九六、三五〇元，未報繳營業稅九六四元之違章事實，業為本府前次訴願決定所肯認。

四、惟本件為何捨該聯誼會而以訴願人為處分對象，及聯誼會倘係以自己會員為銷售對象，依實質課稅原則及參酌前揭營業稅法第八條第十款規定，是否應以合作社之情形論之而免徵營業稅等節？為本府前次訴願決定載明應查明之事項，經原處分機關分別查明如左：

(一) 該聯誼會為未經核准設立之組織，其於法律上並無權利能力，得否令其負擔法律責任而成為行政罰之處罰對象，殊有疑義。縱使訴願人證明該聯誼會具備非法人團體之要件，而認其得準用民事訴訟法之規定認其具備責任能力，亦應準用未經認許之外國法人之規定，由該外國法人之行為人連帶負責。蓋既未經許可設立，自無從監督管理，如僅以該團體為受處分對象，實際執行上必窒礙難行，且不合理，為確保權利得以實現，必由其代表人或管理人連帶負責，以符公義。故無論是否確有該聯誼會存在而訴願人僅為代表人，及該聯誼會是否可視為非法人團體，均無礙以訴願人為受處分人之合法性。民事訴訟法第四十條第三項雖規定：「非法人之團體，設有代表人或管理人者，有當事人能力。」惟此乃民事訴訟為訴訟之便宜特設之規定，以符合實際需要並使人民私權易於實現，且因非法人團體僅具有形式上當事人能力而無實體上之權利能力，實務運作上仍常有無法配合之處，而行政權之行使與私法上權利之行使性質不同，行政罰之本質反而近於刑罰，且實際上亦無以非法人團體為受處分人之必要，自不宜準用民事訴訟法之規定而認本案得以非法人團體之該聯誼會為受處分對象。

(二) 合作社之設立有合作社法為其法令依據，其要件猶嚴於一般法人之人民團體，該聯誼會既不符合人民團體中社會團體之要件而不適用營業稅法第八條第一項第十三款免稅之規定，舉輕以明重，自無法適用或類推適用營業稅法第八條第一項第十款有關合作社法免稅之規定。況縱使為合作社亦仍應依法辦理營業登記並按期申報銷售額（財政部八十一年十一月二日臺財稅第八一〇八五八五二四號函參照），不因其是否免徵營業稅而有所不同，遑論該聯誼會並非依法設立之合作社。

五、依上所述，本府前次訴願決定所指疑點，既已一一澄明，原處分機關依首揭規定予以補稅及裁罰，自無違誤，原處分應予維持。

六、據上論結，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 六 月 二 十 三 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。

（經濟部地址：愛國西路二號）