

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

緣訴願人經人檢舉漏稅，而經原處分機關查獲其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」名義對外銷售貨物及勞務，自八十一年七月一日起至八十三年十二月三十一日止銷售貨物及勞務共計新臺幣（以下同）二、七〇八、六五二元（不含稅），未報繳營業稅，案經原處分機關審理核定訴願人逃漏營業稅，應補徵所漏稅額二七、〇八七元，並按所漏稅額處五倍罰鍰計一三五、四〇〇元（計至百元止），訴願人不服，申請復查，經原處分機關以八十五年十月十六日北市稽法（乙）字第八一三五六號復查決定：「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，其餘復查駁回。」訴願人仍不服，提起訴願，經本府以八十六年三月十八日訴字第八五〇八九三〇八號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」原處分機關嗣以八十六年六月四日北市稽法（乙）字第一七六九二號重為復查決定：「維持原核定補徵稅額及罰鍰處分。」訴願人仍不服，再提起訴願，復經本府以八十六年十一月十一日府訴字第八六〇五七三四四〇一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」原處分機關嗣又以八十七年一月十四日北市稽法乙字第八六一七四四五二〇〇號重為復查決定：「維持原核定補徵稅額及按所漏稅額處三倍罰鍰。」上開決定書於八十七年一月二十一日送達，訴願人猶表不服，於八十七年二月七日向本府提起訴願，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社員之貨物或勞務……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，應於開始營業前，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）一倍至十倍罰鍰，並得停止其營業：一、未依規定申請營業登記而營業者。」

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之稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表規定，未依規定申請營業登記而營業經第一次查獲者，規定按所漏稅額處三倍罰鍰；但於裁罰處分核定前已補辦營業登記，並已補繳稅款及以書面承認違章事實者，處二倍罰鍰。

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金額自八十一年七月一日起至八十三年十二月三十一日止僅二、七〇八、六五二元即可明知。
- （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事實，故縱令原處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科罰。
- （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，則應為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而擅自營業之違章事件，前經本府以八十六年十一月十一日府訴字第八六〇五七三四四〇一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」理由載明：「.....四、依本府前開訴願決定撤銷意旨，有關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，未見原處分機關敘明乙節，業經原處分機關答辯說明.....五、至關於銅牌費之成本究係如何認定？及叢書費用是否亦非代收代付性質？其依據為何？又訴願所陳本案處罰訴願人係違反

法律保留原則及有無故意或過失等節，亦經原處分機關答辯陳明。……六、是本案關於本府前次訴願決定指摘之有關疑義，既經原處分機關斟酌並予以辨明，且訴願人就銅牌費及叢書費係代收性質之主張，並未舉證以實其說，從而，原處分機關認定該聯誼會有未辦營業登記即行營業之違章情事，固屬有據。惟查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；蓋該聯誼會雖係未依法登記之團體，惟依該聯誼會所訂之章程以觀，該聯誼會之組織為會員代表大會為最高權力機構，另設有理事、監事，均為義務職，理事長係由常務理事會推選，每三年為一任期，自成立起訴願人為第二屆理事長，任期自八十一年七月一日至八十四年七月二十一日止，迄今為第三屆，理事長之職權除召開定期會員代表大會、綜理日常會務等事項外，對外並代表該聯誼會，故該聯誼會縱無法人資格，惟參酌民事訴訟法第四十條第三項規定意旨，該聯誼會既設有代表人，應可視為非法人團體；然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，併予指明。是原處分應予撤銷，由原處分機關另為處分。……」。

四、是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「中華民國稅務會計記帳代理業職業工會全國聯誼會」名義對外銷售貨物及勞務，自八十一年七月一日起至八十三年十二月三十一日止銷售貨物及勞務共計二、七〇八、六五二元（不含稅），未報繳營業稅之違章事實，業為本府前次訴願決定所肯認。

五、惟本府前次訴願決定所指摘之本案有關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，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之人民團體法，該聯誼會既不符合人民團體法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。況合作社亦應依法辦理營業登記並按期申報銷售額（財政部八十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。

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

七、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。

（財政部地址：臺北市愛國西路二號）