

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、緣訴願人經法務部調查局臺北市調查處（以下簡稱臺北市調處）查獲自八十年度起至八十三年度止，未依規定申請營業登記，為○○股份有限公司（以下簡稱○○公司）等推銷藥品收取佣金計新臺幣（以下同）一四、六〇八、一一二元（不含稅），並以八十六年六月十九日肅字第661794號函送相關證據移由原處分機關審理核定訴願人未依規定申請營業登記而營業，應補徵營業稅七三〇、四〇六元，並按所漏稅額處三倍罰鍰計二、一九一、二〇〇元（計至百元止）。
- 二、訴願人不服，申請復查，未獲變更，提起訴願，經本府以八十七年二月十七日府訴字第860九五二四〇〇一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」撤銷理由略以：「....查本案原處分機關認定訴願人係有固定營業場所之營業人，而為稅捐稽徵法第四十四條規範之『營利事業』，其論據為何？遍查全卷猶有未明。抑有進者，訴願人以藥師身分介紹藥品給醫院，直接由藥品公司與醫院交易，並自藥品公司抽取一定比例的佣金之行為，按首揭藥師法第十五條關於藥師業務之規定，是否為營業稅法第三條第二項但書所規定之執行專業性勞務之行為，而非屬該法所定之銷售勞務行為？原處分機關既未查明本案訴願人是否係有固定營業場所之營業人，亦未釋明訴願人是否係執行藥師之專業性勞務，逕為本案之裁罰，尚嫌率斷。.....」
- 三、嗣經原處分機關以八十七年四月一日北市稽法乙字第8710九四五四〇〇號重為復查決定：「維持原核定補徵稅額及罰鍰處分。」上開復查決定書於四月十日送達，訴願人仍表不服，於八十七年五月二日向本府提起訴願，六月四日補具訴願理由，九月一日補充訴願理由，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。但執行業務者提供其專業性勞務及個人受僱提供勞務

，不包括在內。」第二十八條規定：「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。」（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。」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，適用有利於營業人之規定。」

同法施行細則第六條規定：「本法第三條第二項所稱執行業務者，係指律師。……藥師。……。」

藥師法第十五條規定：「藥師業務如左：一 藥品販售或管理。二 藥品調劑。三 藥品鑑定。四 藥品製造之監製。五 藥品儲藏、供應與分裝之監督。六 含藥化粧品製造之監製。七 依法律應由藥師執行之業務。」

司法院釋字第一九一號解釋：「行政院衛生署於六十九年七月十八日所發衛署藥字第二八六四〇三號函，關於藥師開設藥局從事調劑外，並經營藥品之販賣業務者，應辦理藥商登記及營利事業登記之命令，旨在管理藥商、健全藥政，對於藥師之工作權尚無影響，與憲法第十五條並無抵觸。」

八十六年八月十六日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、本件訴願及補充理由略謂：

（一）原處分機關審核本案時，僅以臺北市調處查扣○○公司之帳冊及談話筆錄為依據，完全未核對所謂本人佣金之明細，佣金來源原因，及收受佣金之資金流程等，於臺北市調處時，訴願人身心皆屬非自由狀態，而調查人員處處誘人入罪，故以不客觀之筆錄為唯一事證，實屬欠妥。原處分機關僅以筆錄中片斷金額之描述做為佐證，並聲稱訴願人及○○公司負責人皆已坦承無誤，係斷章取義。依據行政法院八十七年第五四〇號判決中指出調查局不完整之筆錄，不宜據以補稅。如納稅義務人有所辯解，稽徵機關有責任查明事實，不能在事實未查清楚以前即行核定課稅。

（二）原處分機關依據前段所述補徵營業稅額及裁處三倍罰鍰，係證據不足，請依據行政法院三十二年度判字第十六號判例：「行政官署對於人民有所處罰，必須確實證明其違法之事實，倘所提出之證據自相矛盾，不能確實證明違法事實之存在，其處罰即不能認為合法。」撤銷營業稅補徵及罰鍰處分。

(三) 訴願人為學有專長的藥師，依營業稅法施行細則第六條規定：「本法第三條第二項所稱執行業務者，係指……藥師……。」本案不適用營業稅法第一條之銷售勞務，並未違反營業稅法，且個人所得項目中定有佣金收入，本案事實與直銷事業相同，本案不屬於稅捐稽徵法第四十四條規範之營利事業，自非屬應辦理營業登記之營業人，敬請查明後認定為個人貿易所得，以佣金金額換算營業額，再以營業額計算貿易所得。

(四) 原處分機關辯稱介紹買賣藥品並非因有藥師身分始得為之，實為不了解藥品為何物，將處方藥品的成份、作用方式、特性、優點、適用對象、副作用及適當使用方法提供給專業醫師，當然是提供專業性勞務，由健保局強調醫藥分業，更可佐證。

三、卷查本案訴願人未依規定申請營業登記，自八十年至八十三年間代○○公司等推銷藥品至各醫院，並從推銷藥品之銷售額中以百分之二十至三十五不等之方式抽取佣金，共收取佣金計一四、六〇八、一一二元之違章事實，有○○公司負責人○○○於八十五年十二月十八日在臺北市調處所作調查筆錄記載：「……問：○○公司八十年支付佣金未依規定取得發票金額……元，八十一年……元，八十二年……元，八十三年……元，合計……元……，請問前述金額是否實在？答：前述金額係本（○○公司）與○○藥品、○○藥品、○○藥品、○○奶粉及○○藥品等六家公司之統合帳，經本公司與○○藥品等公司依各公司營業額比例分攤結果，○○公司等支付佣金未取得發票各年度金額如附表一，……前述核算金額均實在。……○○公司支付個人佣金所得明細表載有訴願人八十年度合計四、〇四六、四六四元：八十一年度合計三、三五一、七七八元：八十二年度合計三、五三三、八七〇元：八十三年度合計三、六七六、〇〇〇元：電腦合計一四、六〇八、一一二元……」訴願人於八十六年五月十五日在臺北市調處所作調查筆錄記載：「....答：我於民國七十二年左右進入○○股份有限公司臺北分公司擔任課長，八十五年初離職，後至○○工業股份有限公司擔任經理迄今，期間於七十九年間開始兼差替○○股份有限公司（以下簡稱○○公司）推銷藥品至私人財團法人醫院，至八十五年左右才沒有代為推銷，另替○○公司推銷藥品均從中抽取佣金。問：你替○○公司推銷藥品至各私人財團法人醫院，並從中抽取佣金，你有無設立營業處所？答：因我係兼差性質，因此並沒有設立公司或登記營業處所。....問：據○○公司負責人○○○於八十五年十二月十八日在本處供稱：『該公司八十年度共計支付○○○佣金為新臺幣（下同）四百零四萬六千四百六十四元，八十一年為三百三十五萬一千七百七十八元，八十二年為三百五十三萬三千八百七十元，八十三年為三百六十七萬六千元，合計共為一千四百六十萬八千一百十二元（該公司係以○○公司、○○有限公司、○○有限公司、○○有限公司、○○有限公司及○○有限公司等關係企業攤提佣金）』，該等金額是否確係○○公司支付給你之佣金金額？你有無開立發票或申報作為個人所得？答：我確曾

向○○公司索取推銷藥品之佣金，但正確金額我已記不清楚了，另我均未開立發票或申報個人所得。……答：我願意接受稅法補罰。」附卷可稽。

四、再按司法院釋字第一九一號解釋理由書謂：「按政府為管理藥商、健全藥政，對於經營藥商業務者，於藥物藥商管理法第二十三條第一項（即現行藥事法第二十七條第一項）規定：『凡申請為藥商者，應申請省（市）衛生主管機關核准登記，繳納執照費，領有許可執照後，方准營業……』，並於營業稅法第七條規定：『營利事業於開始營業前，向該管稽徵機關申請營業登記……』，故凡從事藥商業務者，均須辦理藥商登記與營業登記，始符立法本意。又藥師法第十五條第一項規定之藥師業務，計有藥品販賣、調劑、鑑定、藥品製造之監製等七種，如藥師僅從事藥品調劑工作，事屬專門職業範圍，僅須辦理藥師登記即可；倘藥師專營或兼營藥品販賣，則係經營藥商業務，具有營利性質，縱屬藥師之業務範圍，已為藥師之登記，仍難排除藥物藥商管理法及營業稅法之適用，應辦理藥商登記與營業登記，方符管理藥商之本旨。綜上說明，足見行政院衛生署於六十九年七月十八日發布之衛署藥字第二八六四〇三號函所稱：『藥師開設藥局從事調劑外，依現行法規仍得經營藥品之零售、批發、及輸入、輸出等業務，其經營之業務，如與藥物藥商管理法所稱藥品販賣業務無殊，自應辦理藥商登記及營利事業登記』之命令，旨在依法管理藥商、健全藥政。藥師從事藥品販賣業務，只須申報有關登記，即可開業，對其工作權尚無影響，與憲法第十五條並無牴觸。」

五、末查訴願人自承於七十二年進入○○股份有限公司臺北分公司擔任課長，八十五年初離職，後至○○股份有限公司擔任經理，自認於七十九年至八十五年間有介紹○○公司之藥品給醫院，直接由○○公司與醫院交易，並自○○公司抽取一定比例的佣金，係兼差性質，因此並沒有設立公司或登記營業處所。職是，訴願人不論是以其任職之○○公司辦公處所之地址、電話等器具設備作為其替○○公司推銷藥品之訂銷貨接洽連絡場所，抑或另有其他訂銷貨連絡場所，揆諸前開司法院釋字第一九一號解釋理由書意旨及營業稅法第二十八條規定，皆應辦理藥商登記與營業登記，抑且，訴願人既然業已承認其有兼營藥品販賣之情事，核其行為係經營藥商業務，具有營利性質，縱屬藥師之業務範圍，而訴願人已為藥師之登記，仍難排除藥事法及營業稅法之適用。從而原處分機關以其行為係屬營業稅法第三條第二項規定之銷售勞務行為，依同法第一條規定自應繳納營業稅，乃於重為復查決定時維持原核定補徵稅額及按所漏稅額處三倍罰鍰處分，揆諸前揭規定，並無不合，應予維持。

六、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 張富美

委員 黃茂榮

委員 楊松齡

委員 薛明玲  
委員 黃昭元  
委員 陳明進  
委員 王惠光

中 華 民 國 八十七 年 十 月 十五 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)