

訴願人 財團法人○○基金會

代表人 ○○○

代理人 ○○○

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。

事實

緣訴願人於八十年一月至八十五年八月間銷售勞務收入，金額計新臺幣（以下同）三二四、七八一、〇五二元（不含稅），稅額計一六、二三九、〇五〇元，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一六、二三九、〇五〇元（訴願人已於八十五年十二月十八日補報補繳），並按所漏稅額處三倍罰鍰計四八、七一七、一〇〇元（計至百元止）。訴願人對罰鍰處分不服，申請復查，未獲變更，提起訴願，經本府八十七年二月五日府訴字第860七七五〇六〇一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」原處分機關以八十七年四月一日北市稽法乙字第8700五六七一〇〇號重為復查決定：「維持原罰鍰處分。」上開復查決定書於八十七年四月八日送達，訴願人仍不服，於八十七年四月三十日向本府聲明訴願，五月二十八日補具訴願理由，七月三十日補充理由，並據原處分機關檢卷答辯到府。

理由

一、本件訴願人對補徵營業稅部分並無不服，故本件訴願標的僅為漏稅罰鍰部分，合先指明。

二、查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，凡屬未經檢舉……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（以下簡稱共同組織），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。」第二十五條第一項規定：「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。」

三、本件訴願及補充理由略以：

(一) 據財政部賦稅署八十一年七月二十二日臺稅二發第八一〇八〇四五三一號及財政部七十九年六月五日臺財稅第七八〇七〇六一二〇號二則函釋，不論檢舉人係向有權處理機關（如法務部調查局北部地區機動工作組）或稽徵機關檢舉所生之牽連案件，其調查基準日均應以查獲具體違章證物之日為準。查本件據原處分機關稱係經人於八十五年十月二十九日向刑事警察局檢舉漏稅，有該局八十七年一月十九日函文及所附檢舉資料乙份可稽，惟二者時間相隔長達一年二個月有餘，其間除刑事警察局於八十五年十二月二十四日扣押訴願人收入明細表等資料並作成談話筆錄外，其餘詳情如何，訴願人並無從知悉。則本部分究係檢舉漏稅所生之牽連案件，或係檢舉他人不法情事所生之牽連案件，或有其他情形，因訴願人向原處分機關申請調卷結果，並未准核閱刑事警察局函文內容及檢舉資料，致無從了解全貌提出陳述。如屬檢舉之牽連案件，而所扣押之資料屬於具體違章證物範圍者，揆諸上揭規定，其調查基準日亦應為八十五年十二月二十四日，已在本案協談日八十五年十二月十二日之後，即無理由率以本案係經檢舉案件，遽為否准適用免罰規定之餘地。況本件於八十五年十二月十二日協談前，原處分機關並未查獲訴願人有漏稅之情形，然原處分機關竟於其前後復查決定書一再指稱係經其大同分處查獲，迨訴願決定撤銷後，又以本件係經人檢舉之案件而不准不罰之處分，亦顯有可疑。

(二) 所謂經檢舉漏稅之案件，係指檢舉當時，法有明文應予課稅而納稅義務人未依規定報繳稅捐，致生有所漏稅款者而言。倘於檢舉當時，法乏明文，應否課稅尚滋疑義，而由人民報請財稅主管機關釋疑者，既仍無涉及所漏稅款之情形，即不生檢舉漏稅之間

題；縱事後財稅主管機關解為應予課稅，而納稅義務人亦隨依其釋示自動補報補繳並請求適用該法條規定免罰者，自不能以應否課稅疑義未澄清前之檢舉為理由，否准適用不罰之規定，乃屬當然。本件訴願人於收受原處分機關大同分處檢附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應予課稅後，旋即逕與該分處協談，並經同意補稅不罰，自符稅捐稽徵法第四十八條之一補稅不罰之意。乃原處分機關未審本件經人檢舉在八十五年十月二十九日，其時間係在財政部賦稅署釐清為應予課稅之函釋日前，竟仍以本件係經人檢舉案件為由，否准適用免罰之規定，揆諸上開陳述理由，既不符稅捐稽徵法第四十八條之一激勵自新之本旨，自屬不法，甚為炯然。

(三) 縱認該檢舉函可為本案否准適用稅捐稽徵法第四十八條之一補稅不罰之理由，惟如前所述，訴願人於知悉應課徵營業稅後，即逕與大同分處協談並同意於八十五年十二月十八日補繳，亦經訴願人依限補報補繳完竣，一切均遵循大同分處指示辦理，既無過失責任可言，依大法官會議釋字第二七五號解釋，亦應予不罰之處分。本件訴願人八十年一月至八十五年八月經原處分機關核定逃漏營業稅為一六、二三九、〇五〇元，並據以裁處三倍之罰鍰，惟訴願人在該期間亦有未經扣減之進項稅額一六、九四九、八六七元，於核定逃漏之銷項稅額扣減進項稅額後，並無應納稅額之情形，既無應納稅額之存在，即無所漏稅款之事實，自無由加以論罰。

(四) 訴願人並無如一般營業人因銷售勞務取得之代價得以自由運用之情形，且於使用回收處理費有賸餘時，尚不能保有，核其收取費用之性質並非營業稅法第三條第二項所稱之銷售勞務範圍，是訴願人未報繳營業稅，自無過失可言，不應予處罰。

四、本件前經本府八十七年二月五日府訴字第八六〇七七五〇六〇一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」其理由載明：「……四、……本件訴願人與原處分機關大同分處於八十五年十二月十二日簽訂協談紀錄略以：『……六、協談同意：雙方願意依據本協談結果所述內容達成共識，解決爭議，並基於誠信原則，不提出異議或提起行政救濟。七、協談結果：……(三)本分處請基金會儘速於八十五年十二月十八日前儘速補報補繳，如逾期限，仍應依法處理。……』準此，原處分機關及其所屬大同分處，對上開同意訴願人如於八十五年十二月十八日前補報補繳即不予處罰之協談結果，自應秉持誠信原則予以遵守。是以大同分處於協談次日，復以八十五年十二月十三日北市稽大同（創）字第九一〇六三六號函（訴願人檢附之函發文日為八十五年十二月十四日）通知訴願人攜帶相關帳簿、憑證接受調查，並據以認定調查基準日為八十五年十二月十三日，即不無疑義。又大同分處與訴願人協談時，有無將首揭稅捐稽徵機關稅務案件協談作業要點十三『依本要點達成之協談結果，對稽徵機關及納稅義務人並無拘束力，僅供雙方參考』之規定告知訴願人？倘未為告知，而協談紀錄六又載明訴願人與原處分機

關（大同分處）雙方均不得就達成共識提出異議，則原處分機關引據上開要點十三之規定，認協談結果無拘束力，有無違反信賴保護原則？從而，本件有無稅捐稽徵法第四十八條之一免罰規定之適用，實有詳究之餘地。爰將原處分撤銷，由原處分機關另為處分，以昭折服。五、另訴願人收取之回收處理費有無虛增減報，而有稅捐稽徵機關稅務案件協談作業要點十三但書規定之情事，應由原處分機關一併詳查，併予指明。……」

五、本案經原處分機關大同分處重行查明，據內政部警政署刑事警察局八十七年一月十九日刑偵四字第四〇二三號函所附檢舉資料得知，訴願人係於八十五年十月二十九日經人檢舉銷售勞務，漏開發票並漏報銷售額，故本案調查基準日應為八十五年十月二十九日，訴願人雖於八十五年十二月十八日補報補繳所漏稅款，亦不符稅捐稽徵法第四十八條之一免罰之規定。原處分機關爰依訴願人與大同分處於八十五年十二月十二日簽訂之協談紀錄：「……七、協談結果（四）：基金會（即訴願人）該補報補繳之作為，如符合稅捐稽徵法第四十八條之一規定，可免罰」，原處分機關重為復查決定維持原罰鍰處分，尚非無據。

六、惟查訴願人係依據七十八年三月一日行政院環境保護署（以下簡稱環保署）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。

七、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，卻召開協談會協商解決方法，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。

八、財政部賦稅署固以八十五年十一月十六日臺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，惟訴願人於財政部賦稅署做成該函釋前，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。從而，原處分機關處以訴願人漏稅罰，核有未合，應予撤銷。

九、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

中華民國八十七年十一月十八日

市長 陳水扁 請假
副市長 林嘉誠 代行
訴願審議委員會主任委員 張富美 決行