

訴 願 人 財團法人〇〇

代 表 人 〇〇〇

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

原處分撤銷，由原處分機關另為處分。

事 實

- 一、緣訴願人經人檢舉於八十年九月至八十五年七月未依規定申請營業登記，擅自銷售勞務，金額計新臺幣（以下同）六一九、一九八、〇五八元（不含稅），逃漏營業稅。案經內政部警政署刑事警察局（以下簡稱刑事局）於八十六年一月三十日會同原處分機關持台灣臺北地方法院檢察署（以下簡稱臺北地檢署）核發之搜索票於訴願人營業地址（本市〇〇路〇〇段〇〇號〇〇樓）執行搜索，嗣刑事局將查扣之相關資料函送原處分機關，經依法審理核定訴願人未依規定申請營業登記而營業並漏報銷售額，應補徵所漏稅額三〇、九五九、九〇三元，並按所漏稅額處三倍罰鍰計九二、八七九、七〇〇元（計至百元為止）。
- 二、訴願人不服，申請復查，未獲變更，提起訴願，經本府以八十七年四月十五日府訴字第八七〇二三九一六〇一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」原處分機關復以八十七年八月二十日北市稽法乙字第八七〇一五九六五〇〇號重為復查決定：「維持原核定補徵稅額及罰鍰處分。」上開決定書於八十七年八月二十六日送達，訴願人仍表不服，於八十七年九月二十四日第二次向本府提起訴願，十月二十三日補具理由書，並據原處分機關檢卷答辯到府。

理 由

- 一、按訴願法第二十四條規定：「訴願之決定確定後，就其事件，有拘束各關係機關之效力。」
司法院釋字第三六八號解釋：「行政訴訟法第四條『行政法院之判決，就其事件有拘束各關係機關之效力』，乃本於憲法保障人民得依法定程序，對其爭議之權利義務關係，請求法院予以終局解決之規定。故行政院所為撤銷原決定及原處分之判決，如係指摘事件之事實尚欠明瞭，應由被告機關調查事證另為處分時，該機關即應依判決意旨或本於職權調查事證。倘依重為調查結果認定之事實，認前處分適用法規並無錯誤，雖得維

持已撤銷之前處分見解；若行政法院所為撤銷原決定及原處分之判決，係指摘其適用法律之見解有違誤時，該管機關即應受行政法院判決之拘束。....」

營業稅法第二條第一款規定：「營業稅之納稅義務人如左：一、銷售貨物或勞務之營業人。」第六條第二款規定：「有左列情形之一者，為營業人.....：二、非以營利為目的之事業、機關、團體、組織，有銷售貨物或勞務者。」第十五條規定：「營業人當期銷項稅額，扣減進項稅額後之餘額，為當期應納或溢付營業稅額。.....進項稅額，指營業人購買貨物或勞務時，依規定支付之營業稅額。」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。」第三十三條規定：「營業人以進項稅額扣抵銷項稅額者，應具有載明其名稱、地址及統一編號之左列憑證：一、購買貨物或勞務時，所取得載有營業稅額之統一發票。二、有第三條第三項第一款規定視為銷售貨物，同條第四項準用該條款規定視為銷售勞務者，所自行開立載有營業稅額之統一發票。三、其他經財政部核定載有營業稅額之憑證。」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.....者。」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。」

稅捐稽徵法第四十四條規定：「營利事業依法規定應給與他人憑證而未給與，.....應就其未給與憑證.....，經查明認定之總額，處百分之五罰鍰。」

財政部賦稅署八十五年十一月十六日台財稅二發字第八五一九二四八一七號函釋：「主旨：關於財團○○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，復請查照。說明：.....二、.....依修正營業稅法實施注意事項規定，所謂代收代付係指營業人受託代收轉付款項，於收取轉付之間無差額；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。」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，按所漏稅額處三倍罰鍰。

二、本件訴願理由略謂：

- (一) 前次訴願決定未採納基金收入非營業收入之理由，認為訴願人為私法人，與廢棄物清理法成立之資源回收管理基金性質不同，無視廢棄物清理法強制收取基金餘額之原意及基金會成立之宗旨，考慮似欠周詳。
- (二) 原處分機關不理會前次訴願決定之見解，認本件為檢舉案件且不許以進項稅額扣抵銷項稅額，仍維持原補稅及處罰，復查決定顯已違法。
- (三) 營業稅法第十五條第一項規定：「營業人當期銷項稅額，扣減進項稅額後之餘額，為

當期應納或溢付營業稅額。」第五十一條規定之「按所漏稅額」即指此一稅額。依現行加值型營業稅之立法原則，只有加值部分始為計稅基準，施行細則擴張補稅與處罰之內容，逾越母法，應無適用餘地。本件原處分機關誤認捐款性質之回收費收入為勞務收入，請予撤銷；或請以扣除進項稅額後始為所漏稅額，以保權益。

三、查本件前經本府以八十七年四月十五日府訴字第八七〇二三九一六〇一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」理由載明：「...三、卷查訴願人係依環保署所訂立之環境保護財團法人設立許可及監督準則而設立之共同回收清除處理組織，而非依照八十六年三月二十八日修正公布之廢棄物清理法第十條之一規定所成立之資源回收管理基金，前者為私法人，後者為公法收入科目，屬性完全不同，不得相提並論。...五、按關於訴願人所收取回收清潔處理費是否為銷售勞務之費用乙節，業經前揭財政部賦稅署八十五年十一月十六日台財稅二發字第八五一九二四八一七號函釋針對訴願人等之案件，明確認定訴願人等財團法人向生產、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，應依法課徵營業稅在案。則原處分機關認定訴願人收取回收清潔處理費係屬未辦營業登記而銷售勞務，予以補稅裁罰，尚無不合。六、...原處分機關係採據財政部八十六年五月二十四日台財稅第八六一八九七四四三號函釋：『非以營利為目的之基金會或其他人民團體等，於經主管稽徵機關輔導辦理營業登記後，其辦理營業登記前所應補繳之營業稅，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。』之意旨，認為本案係經人向刑事局檢舉，由刑事局會同原處分機關持檢察官開具之搜索票前往查緝之案件，且訴願人迄今尚未補繳其未辦理營業登記期間（八十年九月至八十五年七月）應報繳之營業稅，而認為訴願人於前開未辦營業登記期間所取具之合法進項憑證，於計算本案違章稅額時，不得扣抵銷項稅額。惟『當期銷項稅額，扣減進項稅額後之餘額，為當期應納或溢付營業稅額』此一稅額相減法為加值型營業稅制稅額計算之基本原則，亦即營業人只就其加值部分負納稅義務，從而不應發生對營業人認定之逃漏稅額竟高於原本應繳納之稅額之情形；營業人實際有進貨並支付包含進項稅額之貨款後而取得合於營業稅法第三十三條之憑證者，無論營業人是否在銷售方面有違章情事，應無不准其持合法取具之進項憑證申報扣抵銷項稅額之理。則財政部八十六年五月二十四日台財稅第八六一八九七四四三號函釋以是否經檢舉為判別標準，而限制經檢舉之違章案件其合法取具之進項憑證不得持以扣抵銷項稅額，顯係增加法律所無之限制，於本件尚無適用之餘地。又本件訴願人於八十五年八月一日已依原處分機關之輔導辦竣稅籍登記並經核定使用統一發票，故原處分機關對訴願人於八十年九月至八十五年七月未依規定申請營業登記擅自銷售勞務之違章事實業已有所發覺，然本件檢舉人向刑事局檢舉之日期依刑事局檢送原處分機關之調查筆錄記載為八十五年十二月二十日，已在原處分機關發

現訴願人違章事實之後，對原處分機關審理違章事件似無促成之力。再者，檢舉人係向刑事局檢舉，此與向原處分機關檢舉是否效果相同，亦值斟酌。是原處分機關逕認本件為符合前開財政部函釋意旨之檢舉案件，而不准訴願人以其合法取具之進項憑證扣抵銷項稅額，尚有不當。從而，原處分應予撤銷，由原處分機關就訴願人申請補申報之所謂合法取得之進項憑證是否符合營業稅法第三十三條之規定加以查核，就其得扣抵之進項稅額扣減銷項稅額後得出之應納稅額，做為補稅、裁罰之依據而另為處分。」

- 四、嗣經原處分機關重為復查結果，仍予維持原核定補徵稅額及罰鍰處分，理由為：「……三、……至其於前開未辦營業登記期間所取具之合法進項憑證，於計算本案違章稅額時，得否扣抵銷項稅額乙節，復按營業稅法第四十三條及同法施行細則第五十二條第二項規定（其漏稅額係以核定之銷售額認定之），自不得扣抵銷項稅額。……」
- 五、按本件訴願人之違章事實及訴願人係依環境保護署所訂立之環境保護財團法人設立許可及監督準則而設立之共同回收清除處理組織，為私法人，其與依照八十六年三月二十八日修正公布之廢棄物清理法第十條之一規定所成立之資源回收管理基金，為公法收入科目，屬性完全不同等，業經本府前次訴願決定所認定，是本件訴願人仍執基金收入非營業收入之主張，不足採據。從而原處分機關認定訴願人收取回收清潔處理費係屬未辦營業登記而銷售勞務，予以補稅裁罰，尚屬有據。
- 六、惟本件原處分機關認依營業稅法第四十三條及同法施行細則第五十二條第二項規定，漏稅額係以核定之銷售額認定之，故訴願人於前開未辦營業登記期間所取具之合法進項憑證，自不得扣抵銷項稅額。仍未斟酌前開本府訴願決定撤銷意旨查核，揆之前揭規定及解釋意旨自有未合，原補稅及裁罰處分無以維持。爰將原處分撤銷，由原處分機關另為處分。
- 七、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 張明珠
委員 黃茂榮
委員 楊松齡
委員 薛明玲
委員 王惠光
委員 陳 敏
委員 曾巨威
委員 黃旭田
委員 劉興源
委員 曾忠己

中 華 民 國 八 十 八 年 一 月 二 十 一 日

市長 馬英九

訴願審議委員會主任委員 張明珠 決行