

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，不服原處分機關八十七年九月三日北市稽法乙字第八七〇一六八四三〇〇號復查決定，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、訴願人涉嫌於八十年五月至八十五年八月間銷售勞務收入，金額計新臺幣（以下同）一三一、三一五、九〇〇元（不含稅），稅額計六、五六五、七九五元，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六、五六五、七九五元（訴願人已於八十六年一月七日繳納），並按所漏稅額處三倍罰鍰計一九、六九七、三〇〇元（計至百元止）。
- 二、訴願人不服，申請復查，未獲變更，提起訴願，經本府以八十七年五月二十八日府訴字第八六〇六九二九六〇一號訴願決定：「原處分撤銷，補徵營業稅部分由原處分機關另為處分。」原處分機關復以八十七年九月三日北市稽法乙字第八七〇一六八四三〇〇號重為復查決定：「維持原核定補徵稅額。」上開決定書於八十七年九月七日送達，訴願人仍表不服，於八十七年九月二十九日向本府提起訴願，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。故行政法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。」

稅捐稽徵法第一條之一規定：「財政部依本法或稅法所發布之解釋函令，對於據以申請之案件發生效力。但有利於納稅義務人者，對於尚未核課確定之案件適用之。」

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規定：「關於財團法人○○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。」

二、本件訴願理由略以：

(一)前次訴願決定認定「訴願人做為鋁罐業者之共同組織，性質類似合作社，其代為處理回收工作收取費用，性質接近互助行為，故能否視之為銷售勞務行為，仍不無商榷之餘地。」且進一步認定「退一步言，訴願人之業務如為營業行為，則其支付回收商之款項即屬營業之進項支出，所取得發票之稅額應為進項稅額，於計算應納稅額時列入扣抵。原處分（機）關核定補徵稅額時，未將進項稅額納入計算，逕以銷項稅額為其應納稅額，誠屬有誤。」基此，縱使本會之互助行為經認定為營業行為，其計算稅額之基礎亦為錯誤。

(二)查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。」本件訴願決定對被審查之事實及法律適用有無錯誤所表示之法律見解，即對原處分

機關產生拘束力。復按司法院釋字第三六八號解釋亦同此旨。原處分機關應依上開意旨，核退訴願人溢繳之稅款並加計利息。

- (三) 查訴願人係依據環境保護財團法人設立許可及監督準則、廢一般容器回收清除處理辦法第二十三條而成立，前者為行政院環境保護署（以下簡稱環保署）對訴願人設立許可及監督之公法特別權力關係之一般規範，後者為規定成立財團法人○○之公法特別權力關係之特別規範。除環保署與訴願人成立行政委託，訴願人與回收商間成立私法上有償委任關係外，其間對訴願人、回收商一般廢棄物回收清除處理費用或收入運用，以專戶保管直接監督。故訴願人所收取的費用為「代收代付」性質，訴願人乃受環保署委託執行特定任務之財團法人，基於公法委託所取得之利益，應非營利行為。
- (四) 訴願人係依據七十八年三月一日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。及依環保署與經濟部共同訂立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，得成立共同回收清除處理組織。訴願人成立數年間，皆在環保署制定環境保護基金會所定財務處理辦法之規制下，接受查核基金會之帳務，在此期間財政部或原處分機關自始既未修法納入或要求核課，而訴願人對本身係非營利性質之財團法人及成立專戶保管運用，自始之認識即在主管機關之行政監督下，未曾要求訴願人應申報營業稅。財政部賦稅署八十五年十一月十六日作成課徵營業稅之函釋，在此函釋前未申報營業稅，尚非出於訴願人之故意或過失，故依司法院釋字第二七五號解釋，不應受罰。
- (五) 本案既經確定無漏稅行為，自無所謂稅捐稽徵法第四十八條之一函查基準日及檢舉日期之問題，若再處罰，即為明知而為違反既判力及拘束力之違法處分。

三、查本件前經本府以八十七年五月二十八日府訴字第八六〇六九二九六〇一號訴願決定：「原處分撤銷，補徵營業稅部分由原處分機關另為處分。」理由載明：「....二、查訴願人係依據七十八年三月一日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。三、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。四、..... 訴願人做為鋁罐業者之共同組織，性質類似合作社，其代為處理回收工作收取費用，性質接近互助行為，故能否視之為銷售勞務行為，仍不無商榷之餘地。退一步言，訴願人之業務如為營業行為，則其支付回收商之款項即屬營業之進項支出，所取得發票之稅額應為進項稅額，於計算應納稅額時列入扣抵。原處分（機）關核定補徵稅額時，未將進項稅額納入計算，逕以銷項稅額為其應納稅額，誠屬有誤。是有關補徵稅額部分，原處分應予撤銷，由原處分機關另為處分。.....」

四、嗣經原處分機關重為復查決定，仍維持原核定補徵稅額處分，理由為：「... 四、至訴願決定撤銷理由提及申請人代為處理回收工作收取費用，性質接近互助行為，能否視為銷售勞務行為乙節，惟查依上開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規定，本案申請人向生產、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，依法自應課徵營業稅。又訴願決定撤銷理由主張本案原核定補徵稅額時，未將進項稅額納入計算，逕以銷項稅額為其應納稅額誠屬有誤云云，惟查依財政部八十六年五月二十四日臺財稅第八六一八九七四四三號函釋規定：『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，... 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。』，則申請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，此有內政部警政署刑事警察局八十六年七月二十四日刑偵四 字第五〇二三九號函所附檢舉資料乙份附案可稽，... 其取具之進項憑證自不得申報扣抵銷項稅額...。」

五、按本件訴願人係依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，性質為私法人；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。此項見解，迭經本府八十七年四月十五日府訴字第八七〇二三九一六〇一號及八十八年一月二十一日府訴字第八七〇八五七六〇〇一號等訴願決定所肯認（財團法人〇〇因違反營業稅法事件訴願案）。又本件本府前次訴願決定撤銷理由，所質疑訴願人代為處理回收工作收取費

用，性質接近互助行為，故能否視之為銷售勞務行為乙節，業經原處分機關於復查理由中，引據前揭財政部賦稅署八十五年十一月十六日臺財稅二發字第八五一九二四八一七號函釋規定加以說明。查是項函釋係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，依稅捐稽徵法第一條之一規定，是項函釋對於據以申請之案件發生效力，且此項見解亦為本府前述二件訴願決定所採，是本件訴願人仍主張所收取的費用為「代收代付」性質，應非營利行為，不足採據。從而原處分機關維持對訴願人所為補徵營業稅之處分，尚非無據。

六、惟本件原處分機關另引據財政部八十六年五月二十四日臺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，...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。」之規定，認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，故其取具之進項憑證自不得申報扣抵銷項稅額。惟按「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。是則財政部八十六年五月二十四日臺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六月八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，且訴願人另於八十五年十月三日洽購統一發票使用，故原處分機關對訴願人於八十年五月至八十五年八月之違章事實業已有所發覺，然本件檢舉人向刑事警察局檢舉之日期，依刑事警察局檢送原處分機關之調查筆錄記載為八十五年十月二十九日，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，檢舉人係向刑事警察局檢舉，此與向原處分機關檢舉是否效果相同，亦值斟酌。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，仍未斟酌本件本府前次訴願決定撤銷意旨重行查核，揆之前揭規定及解釋意旨自有未合。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，作為補稅之依據而另為處分。

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

中 華 民 國 八 十 八 年 二 月 十 日

市長 馬英九

訴願審議委員會主任委員 張明珠 決行