

訴願人 ○○基金會

代表人 ○○○

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，不服原處分機關八十七年九月十九日北市稽法乙字第8701816100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

緣訴願人經人檢舉於八十年五月二十一日起至八十年十二月三十一日止未依規定申請營業登記而擅自營業，銷售勞務金額計新臺幣（以下同）一、0一二、一五六元（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）於八十五年十二月二十七日會同原處分機關派員於訴願人營業地址執行搜索，並將查扣之相關資料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擅自營業，應補徵營業稅五〇、六〇八元，並按所漏稅額處以三倍罰鍰計一五一、八〇〇元（計至百元為止）。訴願人不服，申請復查，未獲變更，乃提起訴願，經本府以八十七年六月一日府訴字第8700七八九九〇一號訴願決定：「原處分撤銷，補徵營業稅部分由原處分機關另為處分。」原處分機關嗣以八十七年九月十九日北市稽法乙字第8701816100號重為復查決定：「維持原核定補徵營業稅額。」上開決定書於八十七年九月二十九日送達，訴願人仍表不服，於八十七年十月二十二日向本府提起訴願，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。」

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：一、……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、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（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。……三、短報或漏報銷售額者。」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。」

同法施行細則第五十二條第二項規定：「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。」

稅捐稽徵機關管理營利事業會計帳簿憑證辦法第二十一條規定：「對外營業事項之發生，營利事業應於發生時自他人取得原始憑證，如進貨發票；或給與他人原始憑證，如銷貨發票。……」

財政部八十六年九月十三日臺財稅第八六一九一六三四〇號函釋：「依廢棄物清理法第十條之一成立之各資源回收管理基金管理委員會，依法向業者收取之回收清除處理費，係公法上收取之費用，尚無涉銷售貨物或勞務之關係，非屬營業稅課稅範圍。」

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：「主旨：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、……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中關於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)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；
- 本件臺北市政府訴願決定：「原處分撤銷，補徵營業稅部分由原處分機關另為處分。」
- 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。又依司法院釋字第三六八號解釋，行政法院所為撤銷之判決如係指摘適用法律之見解有違誤，該管機關即應受其拘束，不得本於職權調查事證，重為與已撤銷之前決定持相同之見解，否則有違憲法第十六條保障人民訴訟權之意旨。依上開意旨，原處分機關即應就補稅及漏稅罰兩部分，立即撤銷，退回已繳稅款，返還訴願人之財產。另訴願人所有帳證前經查扣留置該處，應請核對帳證依職權核算訴願人所溢繳之稅款，按稅捐稽徵法第三十八條第二項規定加計利息退還；詎原處分機關竟違反法令拒絕退還溢繳之稅款，

訴願人不得不依法訴願。

- (二) 訴願人係依環境保護財團法人設立許可及監督準則及廢一般容器回收清除處理辦法成立，所收取的費用為「代收代付」性質，且訴願人係受行政院環境保護署委託執行特定任務之財團法人，基於公法上委託所取得之收益，應非營利行為。
- (三) 按行政機關對於人民請求之事項，雖未為具體准駁之表示，但由其敘述之事實及理由之說明內容，如已足認其有准駁之表示，而對人民發生法律上效果者，自難謂非行政處分，即得為行政爭訟之標的（行政法院七十七年度判字第一一〇五四號判決）。查本件原處分機關認定「訴願人於八十六年十月三日復查申請書中主張退還八十五年十二月二十日自動補報補繳之稅款計四、五五四、八三一元及利息計七八二、八九一元乙節，此部分係屬訴願人八十年五月至八十五年十二月漏未申報之銷售額，並依稅捐稽徵法第四十八條之一自動補報補繳之規定所補繳之稅款及加計之利息，核與本案無涉，應由松山分處查明後依規定辦理」，而拒絕退還溢繳稅款乙節，與上述判決意旨有違背；依稅捐稽徵法第三十五條第四、五項規定及上開判決意旨，行政機關對人民之申請不予作為時，已經成立不作為之行政處分，訴願人依法得逕提訴願。況本件原處分機關松山分處補徵營業稅五〇、六〇八元之處分與訴願人依據原處分機關中北分處通知自動補繳之本稅四、五五一、八三一元及利息七八二、八九一元兩件係原因關係相同之相牽連同一案件，何能謂與本案無涉。

三、卷查本件訴願人涉嫌未依規定申請營業登記而擅自營業致逃漏營業稅之事件，前經本府以八十七年六月一日府訴字第八七〇〇七八九九〇一號訴願決定：「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：「……三、查訴願人係依據七十八年三月一日環境保護署訂定發布之環境保護財團法人設立許可及監督準則，由環境保護署核准後向法院為法人登記而成立。該署訂定上開準則，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。……四、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，似均屬合理。其次，環境保護署為○○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。又如訴願人所稱，環境保護署每年查核基金會之帳冊，卻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，環境保護署以....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，訴願人之業務是否為營業稅課稅對象？似為一法律疑義；且先前未為人所意識，在賦稅署作成解釋前，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。……訴願人做為輸入業者之共同組織，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，所取得發票上之稅額為進項稅額，應於計算應納稅額時列入扣抵；原處分關核定補徵稅額時，有否將進項稅額納入計算，亦待斟酌。是本案關於補徵營業稅部分，原處分應予撤銷，由原處分機關另為處分。六、至關於漏稅罰部分，依前所述，訴願人於財政部賦稅署做成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前，就其業務是否為營業稅課稅對象無從認識，是之前未依規定申請營業登記及未開發票、未報繳營業稅，係有不可歸責之事由，並無過失。依此，原處分關於漏稅罰部分應予撤銷。另關於訴願人請求退回已報繳之稅款、利息乙節，查訴願人於八十六年十月三日復查申請書中陳明：『……八十五年十二月二十日自動補繳補報四、五五一、八三一元，利息七八二、八九一元……因此部分回收清除處理費已轉列基金登記於財產總額致申報時將其中金額一、〇一二、一五六元未予併入計算補繳補報……八十五年十二月十二日（二十日）申報繳之稅款及利息自應退回……』，因該補報繳之金額既與本案系爭金額有別，而原處分機關於復查決定書中亦未就訴願人陳請退回該金額部分為具體准駁之表示，是此部分自應由原處分機關儘速依法裁處，併予指明……』。

四、本案經原處分機關重為復查決定結果，仍予維持原核定補徵營業稅額，理由為：「....
..三、卷查申請人（即訴願人）上開違章事實，有獲案證物一〇三冊....訴願人委託之〇〇〇....之調查筆錄等影本附案可稽。又據財政部（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說明二規定.....原核定按其未辦營業登記而擅自營業並漏報銷售額，予以補徵所漏稅額，洵屬有據。四、至本件訴願決定撤銷理由謂申請人做為輸入業者之共同組織，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，仍不無商榷之餘地乙節，惟申請人係依據....『行政院環境保護署監督環境保護財團法人準則』規定而設立，自始不適用營業稅法第八條第一項第十款.....之規定，且因申請人向生產、使用廢一般容器業者收取之回收清潔處理費於收取轉付間有差額，核非代收代付性質，自應依法課徵營業稅。又依財政部八十六年九月十三日臺財稅第八六一九一六三四〇號函釋.....經查前揭財政部函釋所指廢棄物清理法第十條之一係於八十六年三月二十八日增訂，惟申請人係八十一年八月十一日完成設立登記，其設立登記之法令依據顯非前開函釋所指廢棄物清理法第十條之一甚明。至於訴願決定撤銷理由所指本案核定補徵稅額有否將進項稅額納入計算，亦待斟酌乙節，惟按營業稅法第四十三條第一項第三款規定.....同法施行細則第五十二條第二項第一款規定.....是申請人之進項稅額並無涉及漏稅額之計算....五、至

申請人於八十六年十月三日復查申請書中主張退還八十五年十二月二十日自動補報補繳之稅款計四、五五一、八三一元及利息計七八二、八九一元乙節，惟此部分係屬申請人八十年五月至八十五年十二月漏未申報之銷售額，並依稅捐稽徵法第四十八條之一自動補報補繳之規定所補繳之稅款及加計之利息，核與本案無涉，應由本處松山分處查明後依規定辦理。從而，本件原核定補徵稅額....並無違誤，應予維持.....」。

五、是關於本府前次訴願決定撤銷理由所質疑「其（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等加以說明；查該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；而依稅捐稽徵法第一條之一規定，該函釋對於據以申請之案件發生效力。是訴願人仍主張所收取之費用為代收代付性質，應非營利行為，並不足採。從而，原處分機關維持對訴願人所為補徵營業稅之處分，尚屬有據。

六、惟原處分機關就本府前次訴願決定指摘「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，所取得發票上之稅額為進項稅額，應於計算應納稅額時列入扣抵；原處分關核定補徵稅額時，有否將進項稅額納入計算」乙節，雖援引營業稅法第四十三條第一項第三款及同法施行細則第五十二條第二項第一款規定，謂訴願人之進項稅額並無涉及漏稅額之計算。然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。則原處分機關逕認訴願人之進項稅額並無涉及漏稅額之計算，而否准訴願人以合法取具之進項憑證扣抵銷項稅額，難謂已斟酌本府前次訴願決定之撤銷意旨，揆諸前揭訴願法之規定，自有未合。從而，原處分應予撤銷，由原處分機關對訴願人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，並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、至關於訴願人主張退還八十五年十二月二十日自動補報補繳之稅款計四、五五一、八三一元及利息計七八二、八九一元乙節，前已經本府於訴願決定中指明「該補報繳之金額既與本案系爭金額有別，而原處分機關於復查決定書中亦未就訴願人陳請退回該金額部分為具體准駁之表示，是此部分自應由原處分機關儘速依法裁處」，是訴願人以為此部分與本案係屬同一案件，應有誤解；又原處分機關於重為之復查決定中亦謂「此部分係屬申請人（訴願人）八十年五月至八十五年十二月漏未申報之銷售額，並依稅捐稽徵法第四十八條之一自動補報補繳之規定所補繳之稅款及加計之利息，核與本案無涉，應由本處松山分處查明後依規定辦理」，則原處分機關於重為之復查決定中就此部分既已告

知訴願人由松山分處查明後依規定辦理，再綜觀其他情節，尚難謂原處分機關有不作為之行政處分存在，惟原處分機關仍應儘速依法裁處，以免影響訴願人權益，併予指明。

八、綜上論結，本件訴願為有理由，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 黃旭田

委員 劉興源

委員 曾忠己

中 華 民 國 八十八 年 三 月 四 日

市長 馬英九 公假

副市長 歐晉德 代行

訴願審議委員會主任委員 張明珠 決行