

訴願人 ○○有限公司

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十月二十六日北市稽法乙字第八七〇二〇三一六〇〇號復查決定，提起訴願，本府依法決定如左：

主文

原處分撤銷。

事實

一、緣訴願人於八十四年度銷售貨物，金額計新臺幣（以下同）二一、三七八、三五三元（不含稅），漏開統一發票並漏報銷售額。案經法務部調查局臺北縣調查站（以下簡稱臺北縣調查站）查獲後，函移原處分機關依法審理核定訴願人短漏報銷售額，應補徵營業稅計一、〇六八、九一八元，並按所漏稅額處五倍罰鍰計五、三四四、五〇〇元（計至百元止）。

二、訴願人不服，申請復查，未獲變更，提起訴願，經本府以八十六年十月一日府訴字第八六〇四八九三八〇一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」嗣經原處分機關以八十七年十月二十六日北市稽法乙字第八七〇二〇三一六〇〇號重為復查決定：「維持原核定補徵稅額及罰鍰處分。」上開決定書於八十七年十一月二日送達，訴願人仍表不服，於八十七年十一月二十五日向本府提起訴願，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。」第三十五條第一項規定：「營業人除本法另有規定外，不論有無銷售額，應以每二月為一期，於次期開始十五日內，填具規定格式之申報書，檢附退抵稅款及其他有關文件，向主管稽徵機關申報銷售額、應納或溢付營業稅額。其有應納營業稅額者，應先向公庫繳納後，檢同繳納收據一併申報。」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。」

財政部八十六年三月十八日臺財稅第八六一八八八〇六一號函釋：「檢送財政部研商『營業人取得○○合作社開立之統一發票涉嫌違章案件查核及執行相關事宜』會議紀錄..六、會議結論.....(一)如查明營業人確有向臺灣省○○合作社之社員購進廢棄物，並向該合作社支付貨款，其取得該合作社開立金額相符之統一發票作為進項憑證申報扣抵銷項稅額，於法尚無不合，應免依稅捐稽徵法第四十四條及營業稅法第十九條或第五十一條第五款規定補稅處罰。至於該合作社之個人社員透過該合作社銷售廢棄物部分，依本部八十四年八月二十一日臺財稅第八四一六四三八三六號函規定，免辦理營業登記，惟應依法課徵綜合所得稅。(二)如查明營業人雖有購進廢棄物事實，惟未支付貨款予臺灣省○○合作社，其取得該社開立之統一發票作為進項憑證申報扣抵銷項稅額者，除進貨未取得實際銷貨人出具之憑證，依營業稅法第十九條第一項第一款規定，應就其取得不得扣抵憑證而扣抵銷項稅額部分，追補稅款外，並應依稅捐稽徵法第四十四條規定處以行為罰。(三)如查明營業人無購進廢棄物事實，而取得臺灣省○○合作社開立之統一發票作為進項憑證申報扣抵銷項稅額者，其虛報進項稅額，逃漏稅捐，應依營業稅法第五十一條第五款規定補稅並處罰。(四)至於臺灣省○○合作社之社員以外之營業人銷售廢棄物，未依法開立統一發票繳納營業稅者，應依稅捐稽徵法第四十四條及營業稅法第五十一條第三款規定處理；涉及行為罰、漏稅罰併罰問題部分，應依本部八十五年四月二十六日臺財稅第八五一九〇三三一三號函及八十五年六月十九日臺財稅第八五〇二九〇八一四號函辦理。」

八十七年七月十四日臺財稅第八七一九五三〇九〇號函釋：「檢送.....『廢棄物回收逃漏稅捐處罰案.....』會議紀錄.....伍、會議結論.....由於廢棄物之回收，多係透過個人到處收集後，再逐層集中交付再生工廠，其產業性質與一般貨物買賣殊有不同

，而臺灣省廢棄物運銷合作社更有促使廢棄物買賣進入加值型營業稅體系之功能。....
..獲致結論如下：(一)依財政部八十六年三月十八日臺財稅第八六一八八八〇六一號函送同年三月三日研商『營業人取得○○合作社開立之統一發票涉嫌違章案件查核及執行相關事宜』會議紀錄之結論(一).....上開情形，如營業人係支付貨款與該合作社未具營利事業負責人身分之司庫，亦有適用。(二)臺灣省○○合作社之司庫如兼具其他營利事業負責人之身分，其交付再生工廠之廢棄物，除調查單位移送之筆錄及報告書外，若尚無其他具體事證證明確係該營利事業銷售與再生工廠者，基於前述廢棄物回收與一般貨物買賣性質確有不同之考量，宜認定係該社社員共同運銷之廢棄物，依一時貿易所得，歸課社員之綜合所得稅；而購進廢棄物之再生工廠，所取得該合作社開立金額相符之統一發票作為進項憑證申報扣抵銷項稅額部分，亦有前揭財政部八十六年三月十八日之函送會議紀錄結論(一)之適用。(三)有關調查單位所作之調查筆錄及移送報告書，僅供稽徵機關作為課稅之參考，非認定課稅之唯一依據，調查單位尊重稽徵機關就本案基於權責之處理。.....」

行政法院三十九年度判字第二號判例：「行政官署對於人民有所處罰，必須確實證明其違法之事實。倘不能確實證明違法事實之存在，其處罰即不能認為合法。」

二、本件訴願理由略謂：

- (一)本市○○路○○巷○○號之廢鐵收集廠，為訴願人之營業所在地，兼為有限責任臺灣省○○合作社（以下簡稱○○合社）之廢鐵收集站及轉運站。故該收集戰站分屬二個不同營業單位，營業項目相同，但一為公司組織，一為合作社組織。訴願人之負責人○○為○○合社司庫，其本人在該廢鐵收集站內執行業務工作。
- (二)基於廢棄物之回收與一般買賣性質不同，○○在處理廢鐵回收業務時，如為環保單位所回收（環保單位會出證明）或工廠報廢之廢料（工廠會開出廢鐵出售之發票）都屬有進項憑證，則該部分之進貨由訴願人購入，當然也由訴願人銷售。但如由拾荒者、肩挑販之回收業者、民間社區管理員或慈善團體基於公益，甚或學校學生所回收之廢鐵，以上回收管道都無法辦理營業登記，也不可能出具發票或任何證明文件作為進項憑證，因此在處理上述廢鐵時○○以○○合社司庫之身分代理○○合社業務，以○○合社名義購入，並由○○合社出售，故銷貨時發票由○○合社開立，由○○合社依法完稅。
- (三)○○為訴願人之負責人，為○○合社司庫代理○○合社廢鐵買賣業務，符合財政部八十七年七月十四日臺財稅第八七一九五三〇九〇號函釋之規定。○○合社司庫有些為社員兼任，有些僅代理○○合社業務並非社員，如因代理○○合社業務者，依上開函釋意旨宜認定係該社社員共同運銷之物，出售人為○○合社，並非訴願人所銷售，即訴願人並未漏開發票。

三、卷查本件前經本府以八十六年十月一日府訴字第八六〇四八九三八〇一號訴願決定：「

原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」撤銷理由略以：「....六、按○○既同時具公司負責人及○○合社司庫身分，就經常性收集之廢棄物必然有加以分類、分流銷售之必要，例如：廢紙、廢鐵、廢容器、廢玻璃等各類；就其稅務部分而論，則有進項稅額可資扣抵部分，與無進項稅額可資扣抵部分之廢棄物之回收處理，勢需分別開來，此業據訴願人及廢合社總經理○○○於八十六年九月二十日本府訴願審議委員會第四○七次委員會議審議期日到會陳明，其大意略為：訴願人之負責人在面對向政府機關、學校等購得之廢棄物時，因有進項稅額可以扣抵，即將該部分由公司購進，並由公司銷售；面對無進項稅額可以扣抵之廢棄物時，才以由○○合社購進銷售方式處理。如此言屬實，則與民法上締約自由原則，似不相侔。依前揭財政部函示意旨，訴願人之負責人個人基於社員身分，透過○○合社銷售代為處理社員銷售之廢棄物部分，依法自無庸課徵營業稅。復對照上述廢棄物回收再生之進銷流程以觀，要非不難體察廢棄物回收業者，因個別行業特性，或有舉證事實上之困難。乃本件原處分機關逕以○○合社開立之發票及帳載有司庫○○經手銷售廢鐵之記錄，進而推論完全係屬訴願人公司所為之銷售行為，其認定事實似未考量資源回收體系整體存立之基礎事實及困難所在。爰將原處分撤銷，由原處分機關查明訴願人是否確有上述事實上難以區別情形及確實數量後另為處分。....」

四、再按廢棄物之回收，多係透過個人到處拾荒送至收集點後，再逐層集中清理，最後交付再生工廠，其產業性質與一般貨物買賣殊有不同，為前揭訴願決定所是認，且○○社更具有促使廢棄物買賣進入加值型營業稅體系之功能，財政部前揭函釋對於○○社之個人社員透過該合作社銷售廢棄物部分，依該部八十四年八月二十一日臺財稅第八四一六四三八三六號函釋：「個人社員收集廢棄物交運銷合作社共同運銷准免辦理營業登記。」惟應依法課徵綜合所得稅，復依該部上開八十七年七月十四日函釋，對於具有營利事業負責人身分之司庫，亦有其適用。職是，本件訴願人負責人○○為○○合社司庫，依前揭財政部函釋意旨，○○合社之社員或司庫如兼具其他營利事業負責人之身分，其交付再生工廠之廢棄物，除調查單位移送之筆錄及報告書外，若尚無其他具體事證證明確係該營利事業銷售與再生工廠者，基於前述廢棄物回收與一般貨物買賣性質確有不同之考量，宜認定係該社社員共同運銷之廢棄物，依一時貿易所得，歸課社員之綜合所得稅，依法自無庸課徵營業稅。從而，原處分機關再次重為復查決定時，自應依前揭訴願決定意旨重為詳查，然遍觀全卷，原處分機關就上開事項仍未查明，準此，按首揭行政法院三十九年度判字第二號判例意旨，原處分機關既無法確實證明本件系爭貨物為訴願人所銷售，僅以廢合社開立之帳戶、發票及調查筆錄，即臆測推論係訴願人之銷售行為，復查決定遽予維持原核定補徵營業稅及罰鍰處分，即不能認為合法，爰將原處分撤銷。

五、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