

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，不服原處分機關八十八年二月八日北市稽法乙字第八八〇〇三一一二〇〇號復查決定，提起訴願，本府依法決定如左：

主文

原處分撤銷。

事實

一、訴願人於八十四年間銷售貨物，金額計新臺幣（以下同）一三、五三四、六八六元（不含稅），涉嫌漏開統一發票並漏報銷售額，逃漏營業稅，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，移送原處分機關依法審理核定應補徵營業稅六七六、七三四元，並按所漏稅額處五倍罰鍰計三、三八三、六〇〇元（計至百元止）。訴願人不服，申請復查，未獲變更，提起訴願，經本府八十七年十一月十一日府訴字第870五八九二四〇一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」

二、原處分機關以八十八年二月八日北市稽法乙字第八八〇〇三一一二〇〇號重為復查決定：「維持原核定補徵稅額及罰鍰處分。」上開復查決定書於八十八年二月二十日送達，訴願人仍表不服，於八十八年三月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。」

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。」（行為時）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（五倍至二十倍）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『營業人取得廢棄物運銷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廢棄物運銷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廢棄物運銷合作社，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，而取得臺灣省廢棄物運銷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）至於臺灣省廢棄物運銷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『營業人取得廢棄物運銷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）臺灣省廢棄物運銷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）訴願人之業務代表○○○也兼有限責任○○社（以下簡稱○○社）司庫，接受○○社委託代理收付貨款，故其先用訴願人之現金代○○社墊付貨款給社員，俟○○社收到再生廠之貨款票據兌現，再將代墊之款項匯還訴願人，此種單純的為作業方便之現金調度應用，如何能作為逃漏稅之證據？訴願人實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第五項會議結論第（二）點「臺灣省廢棄物運銷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；....」之規定。

（二）類此案件臺北縣稅捐稽徵處八十七年九月十四日北縣稅法字第四五三五八六號復查決定書，該案件與本案完全相同，該案已撤銷原處分。其申請人○○○與訴願人業務代表○○○，均為○○社司庫身分，代理○○社處理廢鐵買賣業務，司庫本人是否為該社社員或是其另外尚有公司業務代表身分都與其代○○社交易之正當性無關。

三、卷查本件前經本府以八十七年十一月十一日府訴字第八七〇五八九二四〇一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」撤銷理由略以：「....四、惟查本件爭點在於出售系爭廢棄物予再生工廠，其銷售主體究竟是訴願人？抑○○社？依○○社八十六年六月三十日向臺北縣稅捐稽徵處三重分處說明略以：『.....其售貨人為本社，廢鐵為本社個人社員所回收並委託本社出售，.....○○○為本社社員，○○○為其配

偶，依合作社法之規定亦可參加本社共同運銷，……○○○為本社司庫，職司為再生廠、合作社及社員間之聯絡，並負責款項收付等事項……。』五、又同時具公司負責人及○○社司庫身分者，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，此業據類似案件○○企業有限公司負責人○○及○○社總經理○○○八十六年九月二十日本府訴願審議委員會議審議期日（第四〇七會期）到會陳明，其大意略為：業者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○○社購進銷售方弛浮理。如此言屬實，則與民法上締約自由原則，似不相侔。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，此情事亦為前揭財政部函所是認。且依前揭財政部函示意旨，營業人之負責人個人基於社員或司庫身分，銷售○○社社員回收之廢棄物部分，依法自無庸課徵營業稅。六、本件訴願人負責人○○○為○○社社員，其配偶○○○為該社之司庫，原處分機關逕以○○社開立之帳戶、發票及調查筆錄，進而推論完全係屬訴願人所為之銷售行為，核與前揭財政部函釋，○○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之意旨不無斟酌之餘地。則原處分機關就本案認事用法尚難謂為妥適。」

四、原處分機關重為復查決定，認○○股份有限公司（以下稱○○公司）支付貨款存匯入○○社○○商業銀行汐止分行及內湖分行相關活期存款帳戶之資金流向查核，由該○○社存款帳戶提領情形，發現○○公司支付貨款予○○社有資金回流至訴願人情事，認本件實係訴願人銷售貨物予○○公司，故仍維持原核定補徵稅額及罰鍰處分。惟本件訴願人負責人○○○為○○社社員，其配偶○○○為訴願人業務代表，亦為○○社司庫，依前揭財政部函釋意旨，○○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。既為本府前次訴願決定理由指明，則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○○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 曾巨威

委員 黃旭田

委員 劉興源

中華民國八十八年四月十四日

市長 馬英九

訴願審議委員會主任委員 張明珠 決行