

訴 願 人 ○〇有限公司

代 表 人 ○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十二月二十三日北市稽法乙字第八七一四五八三〇〇〇號復查決定，提起訴願，本府依法決定如左：

主 文

原處分撤銷。

事 實

- 一、緣訴願人於八十三、八十四年度銷售廢紙，金額計新臺幣（以下同）八一、六〇二、一一一元（不含稅），涉嫌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，函移原處分機關依法審理核定應補徵營業稅計四、〇八〇、一〇七元，並按所漏稅額處五倍罰鍰計二〇、四〇〇、五〇〇元（計至百元為止）。
- 二、訴願人不服，申請復查，未獲變更，提起訴願，經本府八十六年十一月十一日府訴字第八六〇八八五〇五〇一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」其理由略以：「……五、惟查本件訴辯雙方系爭焦點，為訴願人之負責人○〇〇，自己收集或代拾荒業者、○〇社社員匯集後之廢棄物，其銷售主體究竟是訴願人公司？抑或是廢合社？亦即○〇〇在為自己公司及代廢合社社員從事所有廢棄物的一進一銷過程中，究竟有無將所有廢棄物加以分流的自由選擇餘地？……七、問題關鍵在於同時具公司負責人及○〇社司庫身分之○〇〇，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○〇有限公司負責人○〇及○〇社總經理○〇〇八十六年九月二十日本府訴願審議委員會議審議期日到會陳明，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○〇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。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○〇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○〇社開立之發票及帳載

有司庫陳○○經手銷售廢紙之記錄，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，顯非妥適。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。」

三、經原處分機關以八十七年二月二日北市稽法乙字第八六一七四四四五〇〇號重為復查決定：「維持原核定稅額及罰鍰處分。」訴願人不服，第二次向本府提起訴願，經本府以八十七年七月十五日府訴字第八七〇一九一七七〇一號訴願決定：「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十二月二十三日北市稽法乙字第八七一四五八三〇〇〇號復查決定：「維持原核定補徵稅額及罰鍰處分。」上開決定書於同年十二月二十九日送達，訴願人仍表不服，於八十八年一月二十六日第三次向本府提起訴願，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.....。(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『營業人取得〇〇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).....(二)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。臺灣省〇〇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)訴願人之負責人〇〇〇及其配偶〇〇〇共同從事廢紙回收，其夫妻在〇〇社（以下簡稱

○○社)登記之司庫是○○○(司庫編號xxxx)，但到調查站作筆錄時是由○○○代表○○○前往，因二人為夫妻關係，又共同工作，故二人皆可代表○○社進行交易及款項收付，二人也均可稱為該社司庫。其共同回收之廢紙也可由○○○以○○社司庫名義委託○○社出售，如何能區分是訴願人之進貨或是○○社社員之進貨，○○○夫婦可將所回收之廢紙委託○○社共同運銷並未違法。

(二)○○社為一法人，必須有自然人去執行共同運銷業務，故由○○○代表該社去進行業務，何以稱本案○○社僅以其名義直接與○○股份有限公司(以下簡稱○○公司)簽訂買賣契約並未實際參與廢紙回收工作，而否定○○公司支付貨款予○○社之事實(支付貨款支票抬頭皆指名○○社)，並指控訴願人漏開發票。

三、卷查本件前經本府以八十七年七月十五日府訴字第八七〇一九一七七〇一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」撤銷理由略以：「……四、惟查○○社共同運銷之廢紙回收管道及一般商品特性較為特殊，需要很多拾荒者參與回收工作，才有大量廢紙回收，且廢紙回收業者並無進項憑證，收集站之廢紙由合作社代為銷售，並依規定開出銷貨發票繳納營業稅，並代社員申報個人一時貿易所得，又各買受廢紙之營業人亦分別開立支票或匯款予○○社，訴願人顯係與○○社以合夥經營方式對外銷售廢棄物，原處分機關逕以訴願人之負責人○○○於臺北縣調查站所作調查筆錄內容據以認定本案係訴願人銷售貨物而非公司負責人個人銷售行為。其認定事實所憑之證據，仍嫌不足。顯未就本府前次訴願決定所指摘之意旨予以充分查證，揆諸前揭訴願法第二十四條規定，自有未合。從而，本案原處分應予撤銷，由原處分機關究明後另為處分。」

四、本件原處分機關重為復查結果，續予維持原核定補徵稅額及罰鍰處分，理由為：本件○○○雖同時具有○○社的社員及司庫身分，惟依內政部函之規定，○○○只可以依○○○之配偶身分參加○○社業務，從事拾荒資源回收之工作，與○○社發生交易額時，應併入○○○名下計算所得，且依合作社組織之精神，○○○可直接從事廢棄物品回收工作，不必另外加入○○社成為社員；然○○○(即訴願人公司負責人)不得視為已具有該○○社司庫之身分。又查「○○社共同運銷作業說明」中載，合作社司庫一職，係社員與合作社間之連絡站，亦是由○○社授權在全省各地廢棄物收集場代理社員收受廢棄物及收付款項。但依上述知訴願人公司負責人○○○並未具有○○社司庫身份，依○○公司給付貨款予○○社資金流程所示，訴願人無論向政府機關、學校或拾荒者等購進廢棄物所需之資金，皆須由訴願人公司負責人○○○自行付款予廢棄物出售者，待訴願人出售廢紙給○○公司後，再匯款予○○社支付銷項稅額及手續費，以取得○○社之統一發票交予○○公司。可知本案中○○社僅係以其名義直接與○○公司簽訂買賣契約，而廢棄物之場地設備、收集、分類、運交給○○公司等廢紙回收之工作，實際上均係由訴願人全程處理，廢合社並未實際參與廢紙回收之工作，訴願人非係與○○社以合夥經營

方式對外銷售廢棄物。另○○○八十五年十二月十一日於臺北縣調查站所製作之調查筆錄中坦承渠取得○○社之統一發票，均係渠本人登記為負責人之訴願人與○○公司交易銷貨時，未使用訴願人之發票而使用○○社之發票予○○公司。足證本案係訴願人公司銷售貨物而非公司負責人個人銷售行為，核無前揭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及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免辦理營業登記並免徵營業稅之適用。

五、惟查本件訴願人負責人○○○之配偶○○○為○○社社員，亦為○○社司庫，據○○○所稱，渠平日與其配偶○○○係共同從事回收廢紙之工作，並代其妻處理○○社司庫之事務，徵諸社會常情，夫妻間互為代理營業行為，並非鮮見，與交易常情亦無違背，是訴願人主張，應可採信，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釋明，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。

六、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 四 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

