

訴願人 ○○○

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一月十二日北市稽法乙字第八七一五一—八三〇〇號復查決定，提起訴願，本府依法決定如左：

主 文

原處分撤銷。

事 實

- 一、緣訴願人涉嫌未依規定申請營業登記，自八十三年十一月起至八十四年七月止銷售銅鑄計新臺幣（以下同）二、五六三、二六〇元（不含稅），案經法務部調查局臺北縣調查站（以下簡稱臺北縣調查站）查獲後函移原處分機關，依法審理核定應補徵營業稅計一二八、一六三元，並按所漏稅額處三倍罰鍰計三八四、四〇〇元（計至百元止）。
- 二、訴願人不服，申請復查，未獲變更，提起訴願，經本府以八十七年八月四日府訴字第八七〇三二〇二七〇一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」嗣原處分機關以八十八年一月十二日北市稽法乙字第八七一五一—八三〇〇號重為復查決定：「維持原核定補徵稅額及罰鍰處分。」上開決定書經原處分機關於八十八年二月十二日以雙掛號投遞，訴願人仍表不服，於八十八年三月八日向本府提起訴願，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○○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○○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○○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○○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)○○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：訴願人為有限責任○○合作社（以下簡稱○○社）社員，所回收之廢棄品出售時已委由○○社辦理共同運銷，故應屬免辦營業登記，因此並未違反稅法未依規定申請營業登記。訴願人所受教育不多不懂稅法，故在調查單位內所作之筆錄說明，與實際情況有不同，且在調查人員誤導下作了錯誤的表達。實應是訴願人參與○○社共同運銷，並將廢銅碴委託○○社售與○○有限公司及○○有限公司，○○社並委託訴願人代向以上二家公司收取貨款（含營業稅），訴願人再將代收之營業稅款百分之五，依合作社法規定應繳共同運銷之手續費千分之四，委託及○○社代繳營所稅之費用千分之八，以上三項合計為統一發票金額之六·二%匯與○○社，該筆匯款為社員與○○社間債權債務之款項往來，與逃漏稅完全無關。原處分機關另一認定訴願人違反營業稅法之理由，係引用○○社總經理○○○八十五年五月十三日於臺北縣調查站所製作之筆錄。○君在調查站所說明共同運銷方式，完整的說明是共同運銷為○○社在每一收集站有一司庫，司庫是接受○○社委託代為處理收集站內廢品進出及款項收付，而收集站有沒有在社員的回收場內，也有由再生廠商提供場地，如在社員的回收場內則由社員本人兼司庫代為處理其共同運銷相關事項，訴願人即屬此種。收集站如由再生廠提供，則○○社為節省費用乃委託再生廠指定一工作人員擔任司庫代為處理○○社社員與該再生廠共同運銷款項代收代付等相關事項，原處分機關所截取之該段筆錄為此一部分之說依法斷章取義之而認為○○社無銷貨事實實不足採，○○社之銷貨為社員所回收之廢品委託其銷售，故社員銷售與再生廠，也為○○社銷售與再生廠，當然有銷貨事實。

三、卷查本件前經本府以八十七年八月四日府訴字第八七〇三二〇二七〇一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」撤銷理由載明：「……四、惟查本件訴願人

訴稱其為○○社社員，並以訴願人之回收場做○○社之收集站，由訴願人擔任司庫處理共同運銷事項，訴願人有實際收集廢銅碴，並將其收集之廢銅碴以○○社之名義出售予營業人○○有限公司及○○有限公司，而該買受廢銅碴之營業人分別將貨款交予訴願人，由訴願人將營業稅款百分之五，共同運銷之手續費千分之四，委託及○○社代繳營所稅之費用千分之八，以上三項合計為統一發票金額之六・二%，上述費用依○○社之對帳單匯入○○社指定帳戶。按○○社共同運銷之廢棄品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，才有大量廢棄品回收，且廢棄品回收業者並無進項憑證，收集站之廢棄品由○○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等行業之特殊性，職是，本件之待證事實為本件銷售廢銅碴之銷售主體究係○○社，或訴願人，抑或訴願人與○○社共同運銷？原處分機關未釋明其已否斟酌上述行業之營業特殊性詳予究明待證事實，即遽以認定訴願人未依規定申請營業登記，有銷售廢棄物事實，予以補稅、裁罰，尚嫌率斷。原處分應予撤銷，由原處分機關查明後另為處分。」

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，本件訴願人為○○社社員兼司庫，依前揭財政部函釋意旨，○○社之社員或司庫，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，宜認定係該社社員透過該合作社銷售之廢棄物，免辦理營業登記，惟應依法課徵綜合所得稅，易言之，即無庸課徵營業稅。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，復查決定仍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 劉興源
委員 曾忠己

中 華 民 國 八十八 年 五 月 十九 日

市長 馬英九

訴願審議委員會主任委員 張明珠 決行