

訴願人 ○○同業公會

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十二月二十一日北市稽法乙字第8717262-00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

緣訴願人設置「○○管理委員會」（以下簡稱○○基金會），涉嫌未依規定申請營業登記，於八十三年九月起至八十五年十二月止處理廢玻璃回收相關事務，並向玻璃製造商、使用商收取廢玻璃回收處理費，金額計新臺幣（以下同）一四、〇七五、二八三元（不含稅），未報繳營業稅；案經內政部警政署刑事警察局（以下簡稱刑事警察局）查獲後，函移原處分機關會同財政部臺北市國稅局共同審理核定應補徵營業稅七〇三、七六四元，並按所漏稅額三倍罰鍰計二、一一一、二〇〇元（計至百元止）。訴願人不服，申請復查，經原處分機關以八十七年十二月二十一日北市稽法乙字第8717262-00號復查決定：「復查駁回。」上開決定書於八十七年十二月二十四日送達，訴願人仍表不服，於八十八年一月二十一日向本府提起訴願，六月八日補充訴願理由，並據原處分機關檢卷答辯到府。

理由

一、按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。」第三條第二項前段規定：「提供勞務予他人……以取得代價者，為銷售勞務。」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。」第八條第一項第十一款規定：「左列貨物或勞務免徵營業稅……十一、……工業會依法經營銷售與會員之貨物或勞務及政府委託其代辦之業務。」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……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。」第五十一條第一款規定：「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：一、未依規定申請營業登記而營業者。」

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。」

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。……」

財政部八十五年九月二十五日臺財稅第八五一九一七二七六號函釋：「……說明……二、……(一)……非以營利為目的之工商團體，如有銷售貨物或勞務者，應依法辦理營業登記，除符合同法第八條第一項第十一款規定，銷售與會員之貨物或勞務及政府委託其代辦之業務，得免徵營業稅外，應依法課徵營業稅。至工商團體如僅有入會費、常年會費、孳息及捐贈收入而無其他銷售貨物或勞務之行為，可免辦營業登記及免繳納營業稅。……」

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三月二十二日臺稅二發字第八五一九〇〇一四四號書函釋：「……二、……(三)……依營業稅法第一條規定，在中華民國境內銷售貨物或勞務，應依本法規定課徵營業稅。又同法第六條第二款規定，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為營業人，依營業稅法第二十八條規定，應於開始營業前向主管稽徵機關申請營業登記，因此，財團法人如接受營業人委託回收廢棄物並收取回收清除處理費者，依上開規定應依法辦理營業登記並報繳營業稅。……」

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。」

八十六年八月十六日修正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之情形，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、本件訴願及補充理由略謂：

(一) 訴願人依法無須申請營業登記，業經臺北市政府八十七年三月十七日府訴字第八六〇

八二八五三〇一號訴願決定認為有理由在案，且依其撤銷原處分之理由，係指摘其適用法律之見解有所違誤，原處分機關對於訴願人是否須申請營業登記之見解，自應受前開訴願決定之拘束。

- (二) 原課稅處分及罰鍰處分將由行政院環境保護署（以下簡稱環保署）概括承受，其稽徵效益僅為政府部門內部資金之移轉，並未達成任何租稅課徵目的。又環保署八十七年三月二十四日環署廢字第0017358號函釋：「……說明……二、對於因行政稅法所可能衍生負債之清償，仍已（以）先移撥後，再以所移撥之經費為清償之最高額度作為合理限制。」可知原課稅處分及罰鍰處分之最後負擔人，實屬與原處分機關同為行政機關之環保署，基於租稅課徵之成本效益觀點而言，更應撤銷原違法之課稅處分及罰鍰處分，始為恰當。
- (三) 訴願人所設置之廢玻璃回收基金會，係八十三年度環保署依廢棄物清理法第十條規定報請內政部核准成立，受政府機關委託處理廢玻璃回收相關事務，符合營業稅法第八條第一項第十一款後段規定。又廢玻璃回收基金會收取之廢玻璃處理費，屬專款專用，嗣後復應環保署之要求將賸餘資金全數移撥，職是，依法無須申請營業登記，自無報繳營業稅之必要。再者，訴願人所設廢玻璃回收清除處理基金管理委員會向業者收取之回收清除處理費，係屬公款性質，實未涉及銷售貨物或勞務之營業行為。上開見解亦為臺北市政府八十七年三月十七日府訴字第860828530一號訴願決定所認同。
- (四) 訴願人所設之廢玻璃回收基金會所為之相關廢玻璃回收清除處理業務之運作，係於環保署所轄範圍內，並受該機關之管制。廢玻璃回收基金會回收處理事務費之收取，係屬專款專用之性質，並定期由環保署委託會計師加以查核無訛，無所謂銷售勞務、創造利潤之情形。
- (五) 原處分機關未查訴願人與廢玻璃回收基金會任務獨立、財務獨立之事實，對訴願人為課稅處分，似有誤認納稅主體之嫌。
- (六) 昔日相關法令尚未完備及政府之回收處理事務專責單位未成立之際，訴願人所設廢玻璃回收清除處理基金管理委員會所為之廢玻璃容器回收處理業務，誠屬中央主管機關基於訴願人具業界之專業地位，因而委託代辦之性質，並非屬營業稅法所定義銷售勞務之營業人，自無須依同法第二十八條規定申請營業登記及同法第三十五條第一項報繳營業稅。
- (七) 查回收基金雖登記在訴願人之下，但其業務完全獨立，且其各項作業、財務收支等亦直接受環保署督導及查核，於訴願人委辦期間，所有作業完全符合環保署之要求及回收基金成立之宗旨，環保署亦予以肯定，並函轉內政部會請財政部同意訴願人回收基金八十三年至八十五年度結算申報免受教育文化公益慈善機關或團體免納所得稅適用

標準第二條第一項第八款有關年度支出須達收入百分之八十之限制。

(八) 訴願人回收基金業務已全數移轉環保署辦理，賸餘基金四、七九三、五三三元已於八十七年十二月二十八日移撥環保署管理應用，回收基金之權利義務應由環保署承擔，實與訴願人無關。又訴願人移撥環保署四、七九三、五三三元，繳納系爭罰款尚綽綽有餘；該移撥款既非訴願人之資產，訴願人何以吝於繳納，實乃基於維護國家環保資源責任之所在。

(九) 訴願人之會員認為本案係訴願人接受環保署委辦之環保業務，且該項業務直接受環保署監督、查核；如今因廢玻璃回收業務牽連訴願人之會所被禁止處分登記，影響訴願人業務甚鉅。

三、卷查本件訴願人涉嫌違章之事實，除有違章憑證、帳冊資料三十四冊等獲案足憑外，並有刑事警察局八十六年三月二十八日刑偵四字第二一四六二號函、受訴願人委託之○○股份有限公司容器部業務經理○○○於八十六年二月二十一日在刑事警察局所作調查筆錄影本及會審報告書等附卷可稽。又依前揭財政部八十五年九月二十五日臺財稅第八五一九一七二七六號函釋，蓋非以營利為目的之工商團體，如有銷售貨物或勞務者，應依法辦理營業登記，除符合營業稅法第八條第一項第十一款規定，銷售與「會員」之貨物或勞務及政府委託其代辦之業務，得免徵營業稅外，應依法課徵營業稅。而本案訴願人成立之○○基金會接受八十四家廠商委託回收廢玻璃容器，並向廠商收取清除處理費，經原處分機關查得廠商中僅有○○玻璃工業、○○玻璃、○○玻璃工業、○○容器工業、○○玻璃廠、○○玻璃企業、○○合玻璃工業、○○股份有限公司等八家廠商為訴願人之會員，其餘七十六家均係製造、食品業者，非訴願人之會員；另查訴願人依該會章程第三十一條規定設立○○玻璃工業同業公會廢玻璃回收清除處理基金管理委員會，並訂定組織簡則，經訴願人理事會通過並呈報主管機關核准施行（有內政部八十五年五月十四日臺內社字第八五一五一〇五號准予備查函影本附卷可稽），是以原處分機關乃認訴願人並非受政府機關委託處理廢玻璃回收相關事務。再者，前揭財政部賦稅署八十五年三月二十二日臺稅二發字第八五一九〇〇一四四號書函及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示，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為營業人，如接受營業人委託回收廢棄物並收取回收清除處理費者，應依法辦理營業登記並報繳營業稅；且所收取之回收清除處理費，係屬銷售勞務之收入，尚非代收代付性質。

四、至本府八十七年三月十七日府訴字第八六〇八二八五三〇一號訴願決定，雖認原處分以訴願人未依規定申請營業登記而依營業稅法第二十八條及第四十五條規定處罰，即有未合，並將原處分撤銷。惟上開訴願決定理由欄載明：「……四、惟查本件原處分機關之認訴願人應辦理營業登記，乃係因認定訴願人與其會員間有銷售勞務行為……本件

訴願人會員間廢棄物回收業務係由訴願人下設之廢玻璃回收清除處理基金管理委員會代為處理，其回收處理費之收付，係由該委員會所訂之廢玻璃容器共同回收處理經費收支及運用管理實施要點予以規範，依該要點八之規定……是訴願人協助會員處理廢棄物回收業務之行為，應認係工業團體法第四條第十三款所規定：『工業團體之任務如左……十三、關於接受……會員之委託服務事項。』之體現。又依前揭財政部八十五年九月二十五日臺財稅第八五一九一七二七六號函釋『工商團體如僅有入會費、常年會費、孳息及捐贈收入而無其他銷售貨物或勞務之行為，可免辦營業登記及免繳納營業稅』之意旨以觀，本件原處分以訴願人未依規定申請營業登記，而依營業稅法第二十八條及第四十五條規定所處罰鍰，即有未合，爰將原處分撤銷……，即認訴願人協助「會員」處理廢棄物回收業務之行為，應認係工業團體法第四條第十三款規定之體現，而本案訴願人成立之廢玻璃回收基金會接受八十四家廠商委託回收廢玻璃容器，並向廠商收取清除處理費，經原處分機關查得廠商中僅有八家廠商為訴願人之會員，其餘七十六家均係製造、食品業者，非訴願人之會員，已如前述。從而，原處分機關就訴願人對非會員部分所收取之廢玻璃處理費，補徵其營業稅並按所漏稅額處以三倍罰鍰，尚非無據。

五、惟訴願人辯稱其與廢玻璃回收基金會任務獨立、財務獨立，且應環保署之要求將賸餘資金全數移撥；又卷附環保署八十六年十月十五日環署廢字第六一九九〇號函略以：「主旨：請 貴會（訴願人）依廢棄物清理法第十條之一第八項規定，儘速將賸餘回收清除相關費用移撥至資源回收管理基金……」。是則環保署依廢棄物清理法第十條之一第八項規定要求訴願人將賸餘回收清除相關費用移撥至資源回收管理基金，究係基於何種關係或地位？環保署就此關係或地位之認定為何？尚有疑義。蓋本案倘屬環保署委託訴願人代辦業務之關係，依前揭營業稅法第八條第一項第十一款規定，即應免徵營業稅，是上開疑義自有究明之必要。為確保處分之正確及維護訴願人應有權益，爰將原處分撤銷，由原處分機關究明後另為處分。

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

中 華 民 國 八十八 年 六 月 十六 日

市長 馬英九
訴願審議委員會主任委員 張明珠 決行