臺北高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第三庭
113年度訴字第81號
113年7月11日辯論終結

原　　告　謝禾榛即野飯甜蒸烤餐盒

訴訟代理人　王永富　律師
被　　告　財政部臺北國稅局

代　表　人　吳蓮英（局長）

訴訟代理人　賴慧璇
　　王子雄
　　高秉澤

上列當事人間營業稅法事件，原告不服財政部中華民國112年11月22日台財法字第11213935510號（案號：第11200429號）訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主　文

原告之訴駁回。

訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

一、事實概要：

被告原以原告係經營便當及餐盒之獨資事業（於110年8月2日申請稅籍登記），銷售蒸烤雞胸、雞腿、松阪豬、鱸魚等商品，依財政部89年5月3日台財稅第890452799號函，屬營業性質特殊之營業人，得免用統一發票，按查定銷售額方式課徵營業稅；嗣經現場訪查及函請原告說明營業情形，審酌原告之營業狀況、人氣及以電子系統提供點訂取餐等，認已具使用統一發票之能力，乃以被告112年4月27日財北國稅中正營業字第1120253312號函（下稱原處分），核定原告自11

2年9月1日起使用統一發票。原告不服，提起訴願，經訴願決定駁回，遂提起本件行政訴訟。

二、原告起訴主張及聲明：

㈠、原告經營便當及餐盒，為財政部89年5月3日台財稅第890452799號函頒營業性質特殊營業人之適用範圍，依據營業稅法第23條規定，除申請按本章第一節規定計算營業稅額並依第35條規定申報繳納者外，就主管稽徵機關查定之銷售額按第13條規定之稅率計算營業稅額，因此，除原告有提出上述申請者外，就主管稽徵機關查定之銷售額按第13條規定之稅率計算營業稅額，故原告既未向主管稽徵機關即被告提出申請，被告即有法定義務依「營業稅特種稅額查定辦法」查定原告每月銷售額時，查定銷售額得不受使用統一發票標準之限制，就查定之銷售額按第13條規定之稅率計算原告營業稅額，換言之，被告縱使查定原告之銷售額超過使用統一發票標準，仍應就查定額按1%計算原告之應納稅額，並於一月、四月、七月及十月查定原告應納營業稅額，發單課徵原告之營業稅，原處分核定原告112年9月1日起使用統一發票，顯與加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法）第23條及營業稅特種稅額查定辦法第2條、第3條規定有違，應予撤銷。

㈡、原告依據上開規定，前於111年11月3日及112年4月6日委請蔣前立委萬安及王立委鴻薇與被告協調每月查定銷售金額，徵納雙方達成共識調整查定原告銷售金額為每月新臺幣（下同）130萬元，按1%稅率查定課徵原告之應納稅額，被告竟棄徵納雙方達成共識，以原處分核定原告112年9月1日起使用統一發票，核與行政行為，應以誠實信用之方法為之，並應保護人民正當合理之信賴之規定有違。顯見原處分係違反營業稅法第23條、行政程序法第8條及營業稅特種稅額查定辦法第2條、第3條規定之違法不當之處分，應予撤銷。

㈢、聲明：訴願決定及原處分均撤銷。

三、被告答辯及聲明：

㈠、被告原以原告之營業項目為便當及餐盒，屬營業性質特殊之營業人，並依營業稅特種稅額查定辦法第6條規定（分業查定法），按查定每月銷售額 340,340元方式課徵營業稅；嗣以其銷售額已達使用統一發票標準，且經派員現場訪查，其營業地點位於臺北車站人潮聚集地，原告營業面積約19坪、現場工作人員9人，附近辦公大樓林立，中午用餐及晚餐時間絡繹不絕，顧客用餐均需排隊等候多時，且係透過網路電子系統（肚肚點餐系統）提供點餐、取餐單，現場亦有以號碼牌方式點餐，經審酌原告經營方式及營業狀況等，認原告具有使用統一發票能力，被告所屬中正分局於112年3月14日以財北國稅營業字第1120251863號函，請原告自112年7月1日前配合使用統一發票之準備作業，復於112年4月27日核定原告自112年9月1日起使用統一發票。原告之後於112年5月10日說明書表明願意再提高查定銷售額（於112年4月12日訪查表，自承每月營業收入為1,300,000元），顯見其經營型態與規模，已難謂屬於一般規模狹小、交易零星之小規模營業人。是被告以原處分核定原告自112年9月1日起使用統一發票，迭次輔導原告使用統一發票，已充分考量原告說明事由，且無承諾原告免用統一發票，被告依原告之經營方式及營業狀況核定原告使用統一發票，尚與營業稅法第23條及營業稅特種稅額查定辦法第2條、第3條等規定無涉，原告所述顯有誤解法令。

㈡、聲明：原告之訴駁回。

四、本院的判斷：

㈠、應適用之法規

１、營業稅法第23條規定：「……小規模營業人……及其他經財政部規定免予申報銷售額之營業人，除申請按本章第1節規定計算營業稅額並依第35條規定申報繳納者外，就主管稽徵機關查定之銷售額按第13條規定之稅率計算營業稅額。」第24條第3項規定：「財政部得視小規模營業人之營業性質與能力，核定其依本章第1節規定計算營業稅額，並依第35條

規定，申報繳納。」第32條第1項規定：「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。但營業性質特殊之營業人及小規模營業人，得掣發普通收據，免用統一發票。」可知營業性質特殊之營業人及小規模營業人是否使用統一發票，應由稅捐主管機關依實質課稅原則，按該營業人之實際營業情形，本於法定權責而為核定，尚非營業人所得自由選擇。

2、又營業稅法施行細則第9條規定：「本法稱小規模營業人，指規模狹小，交易零星，每月銷售額未達使用統一發票標準之營業人。」第10條第4款規定：「本法稱其他經財政部規定免予申報銷售額之營業人，指左列營業性質特殊之營業人：……四、其他經財政部核定之營業。」依營業稅法第32條第4項授權訂定之統一發票使用辦法第3條規定：「營業人除依第4條規定免用統一發票者外，主管稽徵機關應核定其使用統一發票。」第4條第1款及第35款規定：「合於下列規定之一者，得免用或免開統一發票：一、小規模營業人。……三十五、其他經財政部核定免用或免開統一發票者。」財政部75年7月12日台財稅第7526254號函：「……訂定營業人使用統一發票銷售額標準為平均每月新臺幣20萬元……。」財政部89年5月3日台財稅字第890452799號函：「主旨：營業性質特殊之營業人，主管稽徵機關依『營業稅特種稅額查定辦法』查定其每月銷售額時，其銷售額得不受使用統一發票標準之限制。說明：二、主旨所稱營業性質特殊之營業人如下：(一)供應大眾化消費之豆漿店、冰果店、甜食館、麵食館、自助餐、排骨飯、便當及餐盒，但主管稽徵機關得視其營業性質及經營規模，具有使用統一發票能力者，核定其使用統一發票……。」另為劃一稽徵機關核定營業性質特殊營業人使用統一發票之認定範圍及標準，避免徵納雙方產生爭議，財政部100年4月13日台財稅字第10000060940號令訂定(101年11月28日台財稅字第10104649650號令修正)稽徵機關核定營業性質特殊營業人使用統一發票作業要

點，第3點規定：「適用對象：供應大眾化消費之豆漿店、冰果店、甜食館、麵食館、自助餐、排骨飯、便當及餐盒之查定課徵營業人。」第4點規定：「前點之營業人，其銷售額已達使用統一發票標準且有下列情形之一者，應核定使用統一發票：(一)以連鎖或加盟方式經營。(二)以電子系統設備管理座位、提供取餐單或號碼牌方式經營。(三)透過網路銷售。(四)以電子方式或收銀機開立收據、處理或管控帳務。(五)依其營業狀況、商譽、季節性及其他情形，足以認定有使用統一發票能力。」經核上開施行細則與函令並無違背營業稅法之相關規定意旨，亦無違法律保留原則，本院自得予以援用。

㈡、原處分並無違誤

經查，原告登記營業項目為餐館業，係經營便當及餐盒之餐飲店，銷售蒸烤雞胸、雞腿、松阪豬、鱸魚等商品，被告以親自至現場查核調查或使用肚肚點餐系統訂餐等方式，其中112年4月12日之訪查報告表有勾註符合「以電子系統設備管理座位、提供取餐單或號碼牌方式經營」、「依其營業狀況、商譽、季節性及其他情形，足以認定有使用統一發票能力」兩欄，原告也予以簽名確認，填載每月營業收入130萬元，座位數8個，平均每人（桌）消費金額140元，有原告在場人員謝青樺簽名及蓋有原告免用發票專用章、負責人謝禾榛印章可證(原處分可閱覽卷第37、38頁)。被告依據營業稅特種稅額查定辦法第6條第1款第1、3目，查定原告每月銷售額為340,340元【計算式為（1)採分業查定法飲食業-以個人為對象者計算如下：每日顧客22人x平均每人消費額140元x每月營業日數26天，銷售額為80,080元；每日顧客人數22人等於座位數8席x滿座成數0.5x（營業時數5.5小時/平均每次消費時間1小時）。（2)採分業查定法-無座位者（含立位、外帶、外送），計算如下：平均每小時顧客人數13人x平均每人消費額140元x每日營業時數5.5小時x每月營業日數26日，銷售額為260,260元。再將二金額合計為340,340元。】。

原告透過立法委員提供給被告的112年5月9日說明書仍記載：「懇請貴局高抬貴手，同意給予本商號可以由原先130萬元，再提高核定稅額。」(原處分可閱覽卷第30頁)，可知原告對於其每月銷售額超過使用統一發票標準之每月20萬元，並無爭執，故被告認定原告為營業性質特殊之營業人，原告營業狀況以電子系統設備提供取餐單或號碼牌方式經營等情，銷售額查定為每月340,340元，超過使用統一發票標準，並非每月平均銷售額未達20萬元的小規模營業人，審認原告已具使用統一發票之能力，遂以原處分核定原告自112年9月1日起使用統一發票，依營業稅法第4章第1節按一般稅額計算營業稅等情，有經濟部商工登記公示資料查詢(本院卷第7頁)、112年3月6日製表的原告營業稅稅籍資料查詢作業列印資料（原處分可閱卷第62頁）、112年4月12日訪查報告表（原處分可閱卷第37-38頁）、稅務員林秀穎所提供112年5月11日中午12點38分左右的原告營業現場照片（原處分可閱卷第43-51頁）、稅務員林秀穎所提供112年3月20日晚間6點19分左右的原告營業現場照片及透過肚肚找美食點餐系統所成立的訂單資訊（原處分可閱卷第52-58頁）可參，互核相符，是被告認定原告之經營型態與規模，非屬一般規模狹小、交易零星之小規模營業人，原告有以電子系統設備提供取餐單之方式經營、其營業狀況及商譽，符合稽徵機關核定營業性質特殊營業人使用統一發票作業要點第4點㈡、㈤規定，認定原告有使用統一發票之能力，以原處分核定原告自112年9月1日起使用統一發票，並無不合。

㈢、原告各項主張均無可採

原告辯稱只是有個號碼牌、電子叫號機，至於「依其營業狀況、商譽、季節性及其他情形，足以認定有使用統一發票能力」是被告恣意行為云云，核與上開事證不符，並無可採。至於原告主張還有其他便當業依規定都要開立發票，原告有向被告檢舉但置之不理云云，核與本件原告應否使用統一發票無涉，亦無可採。另原告辯稱兩造有於111年11月3日及11

2年4月6日請立法委員協調達成口頭共識，調整查定原告銷售額為每月130萬元，按1%稅率查定課徵，被告違反誠信原則云云，已遭被告否認，並稱被告回復立法委員時表明要核定使用統一發票（本院卷第73-74頁），是原告上開主張亦屬無據。又原告依營業稅法第23條及營業稅特種稅額查定辦法第2條、第3條規定，主張其未向被告申請按本章第一節規定計算營業稅額並依第35條規定申報繳納，被告即有法定義務依營業稅特種稅額查定辦法查定原告每月銷售額，並依1%計算原告之應納稅額云云(本院卷第13頁)，惟依營業稅法第24條第3項規定，被告本得視小規模營業人之營業性質與能力，核定其依本章第1節規定計算營業稅額，並依營業稅法第35條規定，申報繳納，並非如原告所述被告僅能被動等待申請，是本件與營業稅法第23條及營業稅特種稅額查定辦法第2條、第3條等規定無涉。又如前所述，主管稽徵機關應依實質課稅原則，查明營業人實際營業情形，本於法定權責而核定營業人是否應使用統一發票，並不是營業人可以自由選擇，是原告應係誤解法令，並不可採。

五、從而，被告認定原告之經營型態與規模，非屬一般規模狹小、交易零星之小規模營業人，原告有以電子系統設備提供取餐單之方式經營、其營業狀況及商譽，符合稽徵機關核定營業性質特殊營業人使用統一發票作業要點第4點㈡、㈤規定，認定原告有使用統一發票之能力，以原處分核定原告自112年9月1日起使用統一發票，並無違法，訴願決定予以維持，核無不合。原告訴請撤銷，為無理由，應予駁回。

六、本件事證已臻明確，兩造其餘主張及訴訟資料經本院斟酌後，核與判決結果不生影響，無一一論述之必要。

七、據上論結，本件原告之訴為無理由，依行政訴訟法第98條第1項前段，判決如主文。

中　　華　　民　　國　　113　　年　　8　　月　　22　　日

審判長法　官　高愈杰

法　官　周泰德

法　官　郭銘禮

一、上為正本係照原本作成。

二、如不服本判決，應於送達後20日內，向本院高等行政訴訟庭提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內補提理由書；如於本判決宣示或公告後送達前提起上訴者，應於判決送達後20日內補提上訴理由書（均須按他造人數附繕本）。

三、上訴未表明上訴理由且未於前述20日內補提上訴理由書者，逕以裁定駁回。

四、上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書（行政訴訟法第49條之1第1項第3款）。但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人（同條第3項、第4項）。

得不委任律師為訴訟代理人之情形	所需要件
(一)符合右列情形之一者，得不委任律師為訴訟代理人	1.上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備法官、檢察官、律師資格或為教育部審定合格之大學或獨立學院公法學教授、副教授者。 2.稅務行政事件，上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備會計師資格者。 3.專利行政事件，上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備專利師資格或依法得為專利代理人者。
(二)非律師具有右列情形之一，經最高行政法院認為適當者，亦得為上訴審訴訟代理人	1.上訴人之配偶、三親等內之血親、二親等內之姻親具備律師資格者。 2.稅務行政事件，具備會計師資格者。 3.專利行政事件，具備專利師資格或依法得為專利代理人者。 4.上訴人為公法人、中央或地方機關、公法上之非法人團體時，其所屬專任人員

	辦理法制、法務、訴願業務或與訴訟事件相關業務者。
是否符合(一)、(二)之情形，而得為強制律師代理之例外，上訴人應於提起上訴或委任時釋明之，並提出(二)所示關係之釋明文書影本及委任書。	

中　　華　　民　　國　　113　　年　　8　　月　　22　　日

書記官　林淑盈