

臺北高等行政法院判決

地方行政訴訟庭第二庭

114年度稅簡字第35號

115年5月22日辯論終結

原告 大奇摩室內裝修科技有限公司

代表人 蔡依紋

訴訟代理人 何宗翰律師

周松蔚律師

尤泓鈞律師

被告 財政部北區國稅局

代表人 李雅晶

訴訟代理人 張佩君（兼送達代收人）

上列當事人間營業稅事件，原告不服財政部中華民國114年4月25日台財法字第11413912180號訴願決定（案號：第00000000號），提起行政訴訟，本院判決如下：

主 文

一、原告之訴駁回。

二、訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

一、事實概要：

原告於民國108年6月至109年4月間承攬臺北榮民總醫院（下稱榮總醫院）之室內整修工程（下稱系爭整修工程），因工程尾款遭扣抵損害賠償爭議，遲未開立發票，案經被告審理結果，以原告於109年3月至4月間（系爭整修工程尾款所屬營業稅期別）未依規定開立統一發票，漏報銷售額新臺幣（下同）3,370,770元，除核定補徵營業稅168,538元，並依加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法）第51條第1項第3款及稅捐稽徵法第44條規定，擇一從重，以營業稅法第51條第1項第3款規定為處罰之依據，按所漏稅額168,538元處1.5倍之罰鍰252,807元（下稱原處分）。原告不服，申請復查，經被告以113年12月30日北區國稅法務字第

01 1130015317號復查決定（下稱復查決定）駁回，原告不服，
02 循序提起行政爭訟。

03 二、原告主張略以：

04 (一)、原告固對於系爭整修工程結算工程總價、驗收完畢後之應收
05 工程尾款等節並無爭執，然因榮總醫院以其他損害賠償事由
06 主張抵銷抗辯，並明示拒絕給付工程尾款，雙方嗣因系爭整
07 修工程之相關履約爭議，包括上開工程尾款給付義務、因工
08 程漏水致另生損害之侵權行為損害賠償、額外之保險理賠金
09 給付等諸多法律關係，於民事訴訟程序中成立調解，最終協
10 議以785,993元為工程尾款，調解筆錄中並已載明「兩造就
11 本工程契約所生之其餘請求權均拋棄」，可見本件調解之性
12 質，應屬創設性和解，原告並依法開立工程尾款785,993元
13 之發票，卻遭榮總醫院拒收，復遭被告通知補稅及裁罰，實
14 難干服。

15 (二)、被告未衡酌原告與榮總醫院因上開爭議涉訟，尚未實際取得
16 應收工程尾款，且原告當時已因墊付款項予下包廠商、尚有
17 高額履約保證金未取回等重大經濟壓力等情，據以系爭整修
18 工程一經驗收完成，原告即有納稅義務，並課以高額之稅務
19 負擔，有悖於司法院釋字第688號解釋意旨。故本件課稅義
20 務發生時點，應發生於調解成立之日，課稅基準並應以最終
21 調解金額785,993元為準，或希望至少就罰鍰部分請求減免
22 等語。

23 (三)、並聲明：訴願決定、復查決定及原處分均撤銷。

24 三、被告答辯略以：

25 (一)、原告對於所承攬之系爭整修工程，經契約變更追加工程、減
26 價收受，及結算後之工程總價，並於109年4月7日及同年月
27 29日驗收完畢等情既不予爭執，扣除原告已向榮總醫院請領
28 之工程款，尚有應收工程尾款3,539,308元；而以原告係從
29 事包作業，系爭整修工程既已依合約完工及驗收，依約即得
30 請領上開工程尾款，故原告依營業人開立銷售憑證時限表規
31 定，於工程合約所載應收尾款時限，有開立統一發票報繳營

01 業稅之公法上義務，惟原告並未依規定開立統一發票並漏報
02 銷售額 3,370,770 元（計算式：3,539,308÷1.05 =
03 3,370,770），核定補徵營業稅額168,538元，核無不合，並
04 已該當營業稅法第51條第1項第3款及稅捐稽徵法第44條第1
05 項規定之裁罰要件，審酌原告違章情節及應受責難程度，擇
06 定從重以營業稅法第51條第1項第3款，按所漏稅額處1.5倍
07 罰鍰252,807元。

08 (二)、至原告主張該調解性質屬創設性和解云云，然原告與榮總醫
09 院間調解筆錄所載之金額785,993元，係原告應收工程尾款
10 扣除損害賠償款及違約金後之抵銷淨額，並不影響原告於系
11 爭整修工程驗收完成時，即負有就原始應收工程尾款
12 3,539,308元報繳營業稅之公法義務，以營業稅納稅義務之
13 發生係基於營業人銷售貨物或勞務之客觀事實，自不因嗣後
14 達成之私法調解而變更，原告主張並不足採。

15 (三)、並聲明：原告之訴駁回。

16 四、本院之判斷：

17 (一)、前開事實概要欄之事實，除後述爭點外，其餘為兩造陳述是
18 認在卷，並有系爭整修工程之工程契約（原處分卷(-)第464
19 至529頁）、工程結算驗收證明書（原處分卷(-)第601至602
20 頁）、臺灣士林地方法院112年1月11日112年度建移調字第2
21 號調解筆錄（下稱系爭調解筆錄，原處分卷(-)第537至538
22 頁）、榮總醫院112年3月24日北總工字第1121000632號函及
23 112年6月20日北總工字第1121001280號函（原處分卷(-)第
24 551至552頁、第541至542頁）、營業稅違章核定稅額繳款書
25 及補徵核定通知書（原處分卷(-)第625至626頁）、違章案件
26 罰鍰繳款書及裁處書（原處分卷(-)第622頁及第623頁）、復
27 查決定（原處分卷(-)第678至686頁）及訴願決定（原處分卷
28 (-)第708至718頁）等附卷可稽，堪認屬實。

29 (二)、應適用之法規及法理說明：

30 1、營業稅法第1條規定：「在中華民國境內銷售貨物或勞務及
31 進口貨物，均應依本法規定課徵加值型或非加值型之營業

01 稅。」第3條第2項規定：「提供勞務予他人，或提供貨物與
02 他人使用、收益，以取得代價者，為銷售勞務。……」第32
03 條第1項、第2項規定：「（第1項）營業人銷售貨物或勞
04 務，應依本法營業人開立銷售憑證時限表規定之時限，開立
05 統一發票交付買受人。……（第2項）營業人對於應稅貨物
06 或勞務之定價，應內含營業稅。」第43條第1項第4款、第5
07 款規定：「營業人有下列情形之一者，主管稽徵機關得依照
08 查得之資料，核定其銷售額及應納稅額並補徵之：……四、
09 短報、漏報銷售額。五、漏開統一發票或於統一發票上短開
10 銷售額。……」第51條第1項第3款規定：「納稅義務人，有
11 下列情形之一者，除追繳稅款外，按所漏稅額處五倍以下罰
12 鍰，並得停止其營業：……三、短報或漏報銷售額。……」
13 又依營業人開立銷售憑證時限表，「包作業」者（凡承包土
14 木建築工程、水電煤氣裝置工程及建築物之油漆粉刷工程，
15 而以自備之材料或由出包人作價供售材料施工者之營業。包
16 括營造業、建築業、土木包作業、路面鋪設業、鑿井業、水
17 電工程業、油漆承包業等）其開立銷售憑證，係「依其工程
18 合約所載每期應收價款時為限」。

19 2、稅捐稽徵法第44條第1項前段規定：「營利事業依法規定應
20 給與他人憑證而未給與，應自他人取得憑證而未取得，或應
21 保存憑證而未保存者，應就其未給與憑證、未取得憑證或未
22 保存憑證，經查明認定之總額，處百分之五以下罰鍰。
23 ……」

24 3、稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表（下稱裁罰倍數參考
25 表）關於營業稅法第51條第1項第3款部分規定：「一、……
26 二、銷貨時未依法開立發票，且於申報當期銷售額時亦未列
27 入申報者。一、按所漏稅額處1.5倍之罰鍰……。」

28 4、按為使營業人之銷售事實及銷售額等，有適時、適當之證明
29 方法，營業稅法第32條對營業人課以依法定期日開立銷售憑
30 證之協力義務，而規定營業人銷售貨物或勞務，應依同法所
31 定營業人開立銷售憑證時限表所定時限，開立統一發票交付

01 買受人。該時限表明文規範營業人應履行憑證義務之時點，
02 並依營業人所屬不同行業別，定有不同之開立銷售憑證時
03 限。營業稅法就營業人課予此稅捐稽徵協力義務，涉及稽徵
04 技術之專業考量，營業人開立銷售憑證時限表其中規定：
05 「包作業，依其工程合約所載每期應收價款時為限。」且經
06 司法院釋字第688號解釋認無悖於憲法第7條平等原則及第23
07 條比例原則，而與憲法第15條保障人民財產權及營業自由之
08 意旨無違。準此，從事包作業之營業人，應於工程合約所載
09 每期「應」收價款時，依法開立統一發票交付買受人收執；
10 而非以取得價款時，始負開立統一發票之行為義務。（司法
11 院釋字第688號解釋意旨，本院104年度訴字第855號判決意
12 旨參照）。

13 (三)、經查：

14 1、原告係經營室內裝修工程業，於108年6月至109年4月間以工
15 程總價款（含追加部分）38,640,070元（含稅）承攬榮總醫
16 院系爭整修工程，嗣系爭整修工程於109年4月7日及同年4月
17 29日驗收完畢，榮總醫院另依109年8月17日會議，因工程門
18 扇框厚度不符合約定，減價收受433,026元之結論，經結算
19 工程總價為38,207,044元，為兩造所不爭執（本院卷第164
20 至166頁），並有工程契約（原處分卷(-)第464至524頁）、
21 第一次契約變更書（原處分卷(-)第525至527頁）、會議記錄
22 （原處分卷(-)第1至5頁）及工程結算驗收證明書（原處分卷
23 (-)第601至602頁）附卷可參；截至109年4月29日系爭整修工
24 程驗收完成，原告已向榮總醫院請領工程款共計34,667,736
25 元（即第1期2,069,948元＋第2期2,184,306元＋第3期
26 11,369,820元＋第4期10,326,827元＋第5期8,716,835元＝
27 34,667,736元），並開立統一發票，尚有應收工程尾款
28 3,539,308元（即工程結算總價38,207,044元－已請領工程
29 款34,667,736元＝3,539,308元），則有卷附統一發票（原
30 處分卷(-)第603至606頁）可參，先予敘明。

31 2、就補徵營業稅部分：

01 依榮總醫院108年7月17日工程採購契約書所載，其中第5條
02 關於契約價金給付之條件第1項第3款明文約定：「驗收後付
03 款：於驗收合格，廠商繳納保固保證金後，……，一次無息
04 結付尾款。……」（原處分卷(一)第512頁）及前揭「營業人
05 開立銷售憑證時限表」關於包作業之規定，原告於上開工程
06 採購契約書所載「應」收工程尾款時，即系爭整修工程驗收
07 合格時，應依法開立統一發票，而非以取得價款時，始負開
08 立統一發票之行為義務。系爭整修工程既經榮總醫院於109
09 年4月29日正式驗收合格，核認結算總價38,207,044元（含
10 稅），並以110年2月24日北總工字第1101000308號函核發驗
11 收證明書（原處分卷(一)第599至602頁），原告此時即應依規
12 定就系爭整修工程應收工程尾款（即前述3,539,308元）開
13 立統一發票並申報繳納營業稅，始為適法。從而，被告核定
14 原告漏開統一發票並漏報銷售額3,370,770元（即工程尾款
15 3,539,308元 \div 1.05=3,370,770元），對之補徵營業稅
16 168,538元（3,370,770元 \times 5%=168,538元，原處分卷(一)第
17 625至626頁之核定通知書及繳款書參照），揆諸上開規定及
18 說明，並無違誤。

19 3、就罰鍰部分：

20 如前所述，系爭整修工程尾款於榮總醫院正式驗收合格後，
21 原告即得請求給付，而原告亦應於當時開立統一發票，此應
22 為身為契約當事人並從事包作業之原告所得知悉，且於客觀
23 上並無不能注意之情事，然原告卻違反此作為義務，漏未開
24 立統一發票及未依法報繳營業稅，則原告縱非故意為之，亦
25 顯有過失之可歸責事由甚明。是被告對原告除核定補徵營業
26 稅168,538元外，並認原告違反營業稅法第51條第1項第3款
27 及稅捐稽徵法第44條規定，並審酌原告違章情節及於裁罰處
28 分前仍未繳納稅款等情，擇一從重依營業稅法第51條第1項
29 第3款，及裁罰倍數參考表所訂違章情節，按所漏營業稅額
30 168,538元處1.5倍之罰鍰計252,807元，即屬合法有據。

31 (四)、至原告主張因榮總醫院以其他損害賠償事由主張抵銷抗辯，

01 並明示拒絕給付工程尾款，被告未審酌原告當時並未實際取
02 得應收工程尾款，且嗣已與榮總醫院於民事訴訟中調解成
03 立，是本件課稅義務發生時點應為調解成立之日，並以系爭
04 調解筆錄所載最終調解金額785,993元為課稅基準云云。惟
05 查：

06 1、如前所述，原告本件對於系爭整修工程之結算工程總價（即
07 38,207,044元）、正式驗收完畢時之應收工程尾款（即
08 3,539,308元）既無爭執（本院卷第164至166頁），依前開
09 說明，原告於系爭整修工程驗收完成時，即負有就應收工程
10 尾款報繳營業稅之公法義務，而非以實際取得價款時，始負
11 開立統一發票之行為義務，是原告主張應以調解成立之日為
12 本件課稅義務發生時點云云，並不足採。

13 2、又依原告自陳當時因榮總醫院用其他損害賠償事由主張抵銷
14 抗辯，拒絕給付工程尾款等語（本院卷第166頁）。此觀諸
15 依卷附工程結算驗收證明書（原處分卷(一)第601至602頁，上
16 載其他違約金為「77,273元」），及榮總醫院於調解成立後
17 之112年3月29日開立金額為「2,676,042元」之損害理賠收
18 據（原處分卷(一)第550頁），可見被告主張原告與榮總醫院
19 系爭調解筆錄（原處分卷(一)第537至538頁）所載之金額
20 785,993元，應係原告應收工程尾款（3,539,308元）扣除損
21 害賠償款（2,676,042元）及違約金（77,273元）後之抵銷
22 淨額（計算式：3,539,308元－2,676,042元－77,273元＝
23 785,993元）等語，應堪採信，是原告於系爭整修工程驗收
24 完成時即負有就原始應收工程尾款報繳營業稅之義務，自不
25 因原告與榮總醫院嗣後達成之私法調解而變更，是原告主張
26 應以系爭調解筆錄所載金額為課稅基準云云，同不足採，併
27 予敘明。

28 (五)、綜上，原告前揭各節主張，均無可採。原處分於法洵屬有
29 據，復查及訴願決定遞予維持，並無違誤。原告執前詞訴請
30 判決如其聲明所示，為無理由，應予駁回。

31 五、本件事證已臻明確，兩造其餘主張、陳述及證據，均無礙本

01 院前開論斷結果，爰不予一一論述，併予指明。

02 六、據上論結，原告之訴為無理由，依行政訴訟法第98條第1項
03 前段，判決如主文。

04 中 華 民 國 115 年 6 月 22 日
05 法 官 郭 嘉

06 一、上為正本係照原本作成。

07 二、如不服本判決，應於送達後20日內，以原判決違背法令為理
08 由，向本院地方行政訴訟庭提出上訴狀並表明上訴理由（原
09 判決所違背之法令及其具體內容，以及依訴訟資料合於該違
10 背法令之具體事實），其未表明上訴理由者，應於提出上訴
11 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
12 上訴者，應於判決送達後20日內補提上訴理由書（均須按他
13 造人數附繕本）。

14 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，
15 逕以裁定駁回。

16 中 華 民 國 115 年 6 月 22 日
17 書記官 李佳寧