最 高 行 政 法 院 判 決

108年度判字第92號

上　訴　人　大灣營造股份有限公司
代　表　人　李南翰
訴訟代理人　林石猛　律師
複 代 理人　何怡蓉　律師
訴訟代理人　陳明賢　律師
被 上訴 人　財政部南區國稅局
代　表　人　盧貞秀

上列當事人間營業稅事件，上訴人對於中華民國106年9月14日高雄高等行政法院106年度訴字第255號判決，提起上訴，本院判決如下：

主　文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理　由

一、上訴人於民國100年7月29日標得長庚醫療財團法人高雄長庚紀念醫院（下稱高雄長庚醫院）之舊眷舍35A35B拆除工程（下稱系爭工程1），嗣於100年8月30日與訴外人黃○棋簽訂系爭工程1之轉包合約，銷售額計新臺幣（下同）14,000,000元，未依規定開立統一發票並申報銷售額繳納營業稅，逃漏營業稅額700,000元；另於102年11月誤開立銷貨退回或折讓證明單318,400元，逃漏營業稅額15,920元，漏稅額合計715,920元，被上訴人除核定補徵營業稅額715,920元外，並按所漏稅額715,920元處1.5倍之罰鍰計1,073,880元（下稱原處分1）。上訴人申請復查，未獲變更，乃提起訴願，經被上訴人以106年1月3日南區國稅法一字第0000000000號重審復查決定（下稱復查決定1），追減銷售額666,667元，補徵營業稅額682,587元及變更罰鍰為1,023,880元，其餘復查駁回。又上訴人於102及103年間承攬海軍陸戰隊指揮部（以下稱海軍陸戰隊）高雄市「崇實、東自助、西自助、勵志新村」等4村地上物拆除清運暨圍籬新建工程（下稱系爭工程2

），於103年度工程完工時計有銷售額6,268,920元（未含稅），未依規定開立統一發票並報繳營業稅，致逃漏營業稅額313,446元，經被上訴人核定補徵營業稅額313,446元（下稱原處分2，與前揭原處分1合稱原處分），上訴人申請復查，經被上訴人以105年12月1日南區國稅法一字第0000000000號復查決定（下稱復查決定2）維持。上訴人分就前揭復查決定1、2（下合稱復查決定）提起訴願，均遭決定駁回，遂合併提起行政訴訟，聲明請求訴願決定及原處分（含復查決定）不利上訴人部分均撤銷。經原審判決駁回。上訴人仍不服，遂提起本件上訴，聲明請求廢棄原判決；訴願決定及原處分（含復查決定）不利上訴人之部分均撤銷。

二、上訴人起訴主張及被上訴人於原審之答辯均引用原判決之記載。

三、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，略以：㈠上訴人於104年9月25日出具說明書承認系爭工程1以轉包（賣斷）給鑫和環保有限公司黃彥棋，實收工程款14,000,000元，該工程款亦轉匯入上訴人、上訴人前負責人馬○芬及上訴人現任負責人李南翰帳戶，並於同日出具承諾書，認諾漏報銷售額違章屬實；另依據黃彥棋105年3月8日談話筆錄表明其承攬上訴人之系爭工程1之拆除工程，因上訴人主張用關係企業承暉企業行簽約，遂與承暉企業行簽立買斷上揭拆除工程廢五金之合約，並另與上訴人簽立協議書保證拆除合約會有一定數量廢五金之保證，承攬金額14,000,000元，保證金1,000,000元，事後1,000,000,元保證金退票了，14,000,000元（含稅）是獲得系爭工程1拆除工程的廢五金，是保證拆除工程會拆得若干噸數的廢鐵，非保證金，所以沒有返還問題；復以被上訴人於104年12月4日及105年1月6日分別函請上訴人提示系爭14,000,000元確屬保證金及業已退還之證明文件，上訴人僅提示協議書及收取14,000,000元之資金流向資料外，迄未能就退還14,000,000元之保證金提出具體事證，自難採據。至於上訴人就系爭工程1因損壞樹木6株及開挖面

人員上下設備未設而遭高雄長庚醫院以違約扣款單扣款318,400元，上訴人並於102年12月營業人銷售額與稅額申報書（401）申報同額之銷貨退回及折讓及稅額15,920元，足堪認定上訴人將系爭違約扣款（未含稅）逕以銷貨退回及折讓處理，依財政部75年7月26日台財稅第0000000號函規定，自應將該銷貨退回及折讓轉正為當期銷售額，並補徵營業稅額。綜上，上訴人漏報銷售額合計13,651,733元，被上訴人就上開行為依法補徵稅額682,587元（13,651,733元x 5%），自無違誤。㈡上訴人102年與海軍陸戰隊簽訂系爭工程2契約，含拆除後可用資源折抵工程費6,582,366元，折抵後之工程總價為13,450,000元，嗣於103年5月9日辦理變更契約價額為15,889,492元（原契約金額13,450,000元＋加帳金額2,439,492元，含稅），但未變更拆除後可用資源折抵工程費。上訴人並將拆除後所得之廢棄物自行於進銷存明細表登載為品名：廢鐵－左營，「本期進貨」6,268,926元，本期銷貨8,384,540元，銷貨成本6,268,920元等情，上訴人亦出具承諾書承認漏報收入6,268,920元，足證上訴人確有進貨（即取得拆除廢料）6,268,920元（未含稅）及以同額折抵部分之銷貨（拆除工程收入）6,268,920元（未含稅）之事實，則系爭工程2契約內容實包含承攬拆除工程之銷售勞務22,471,858元（15,889,492元＋6,582,366元，含稅）及海軍陸戰隊銷售拆除後廢棄物予上訴人6,582,366元（含稅）。該經折抵部分之銷貨（工程收入）乃總銷售額之一部分，自應併入計算銷售（工程收入）總額以開立統一發票並報繳營業稅，始為適法。惟上訴人就折抵部分之銷貨即工程收入6,268,920元並未開立銷貨發票並報繳營業稅，僅按折抵後之銷售額開立統一發票，就經折抵部分之銷售額（即工程收入）6,268,920元顯有短漏報之事實。從而，被上訴人就上訴人短漏報之銷售額即工程收入6,268,920元核定補徵營業稅313,446元（6,268,920元x 5%），於法有據。另依原工程採購契約標單中備註「此單價為負數，不隨決標金額調整。注意：

此工項單價為業主所定之固定單價為6,582,366元」，足認招標時就拆除後之可利用廢料之價金即已確定且不可變動；另上訴人既於帳簿自行登載進貨（即取得拆除廢料）並業已登載出售及銷貨成本，堪認其確有進貨6,268,920元（未含稅）之事實，自應就其承攬系爭工程2之總額，含進貨折抵工程費之銷售額6,268,920元，開立統一發票並報繳營業稅，惟上訴人僅按折抵後之工程款為銷售額開立統一發票，自屬短漏報銷售額。㈡上訴人係於87年4月30日即經核准設立、資本總額25,000,000元之專業營造公司，依其多年營業經驗，應知悉工程違約扣款不得開立銷貨退回或折讓證明單，卻未依規定辦理，並就所承攬之工程借用關係企業名義轉包而漏開立統一發票並申報銷售額，核其就上開行為並非無注意能力，自不得免除行政處罰責任。上訴人就其漏報銷售額13,333,333元及漏報稅額666,667元部分，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款所定就漏稅額處最高5倍之罰鍰3,333,335元（666,667元x 5倍）與按稅捐稽徵法第44條所定經查明認定之總額13,333,333元處5％之罰鍰66,667元（13,333,333元x 5％），比較結果，從重按營業稅法第51條第1項第3款處罰，並因上訴人就漏報銷售額13,333,333元及誤開立銷貨退回或折讓證明單318,400元等逃漏稅行為，均未於裁罰處分核定前補繳稅款，依稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表（下稱裁罰倍數參考表）規定按所漏稅額合計682,587元處1.5倍罰鍰計1,023,880元，屬適法允當等語，駁回上訴人在原審之訴。

四、本院經核原判決駁回上訴人之訴，並無違誤。茲就上訴理由再予補充論斷如下：

(一)行為時營業稅法第1條規定：「在中華民國境內銷售貨物或勞務及進口貨物，均應依本法規定課徵加值型或非加值型之營業稅。」第32條第1項前段、第2項規定：「（第1項）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2項）

營業人對於應稅貨物或勞務之定價，應內含營業稅。」第35條第1項規定：「（第1項）營業人除本法另有規定外，不論有無銷售額，應以每2月為1期，於次期開始15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43條第1項第4款規定：「（第1項）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：一、……四、短報、漏報銷售額者。」又依營業人開立銷售憑證時限表，關於業別為「包作業」之開立憑證時限為「依其工程合約所載每期應收價款時為限」。另稅捐稽徵機關管理營利事業會計帳簿憑證辦法第21條第1項規定：「（第1項）對外營業事項之發生，營利事業應於發生時……給與他人原始憑證，如銷貨發票。……」再「營利事業委託其他廠商加工以剩餘材料折抵工資，分別由雙方開立銷貨及加工收入統一發票。」「貴府（局）辦理道路工程發包施工，承包商所刨除之瀝青混凝土廢料，如向承包商收取價款或折抵工程款，係屬在中華民國境內銷售貨物，應依法課徵營業稅，並開立統一發票交付承包商……」分經財政部58年1月1日台財稅發第5035號令（下稱58年1月1日令）、98年9月3日台財稅字第09804546270號函（下稱98年9月3日函）釋在案。查上揭財政部令、函均係闡明營業稅法第32條、第1條規定之原意，核與我國現行營業稅法中關於加值型營業稅之立法目的無違。

(二)上訴人將標得之系爭工程1轉包（賣斷）予黃○棋，已收取黃○棋支付之14,000,000元（含稅），卻未依規定開立統一發票並報繳營業稅，致逃漏營業稅額666,667元，及就高雄長庚醫院之違約金扣款於102年11月誤開立銷貨退回或折讓證明單計318,400元（未含稅），逃漏營業稅額15,920元，合計逃漏稅額682,587元等情，為原判決經調查證據及言詞辯論後，依職權認定之事實。原判決已明確說明其認定之依

據及理由，核與卷證資料相符，亦與證據法則無違，於法並無違誤。上訴意旨仍指摘上訴人因系爭轉包契約收取14,000,000元，僅為履約保證金，並非轉包契約之價款，故無申報繳納營業稅之義務云云，無非重述其在原審之主張，並以其個人主觀歧異見解，對原審取捨證據、認定事實及適用法律職權之正當行使，指摘為不當，為不可採。至上訴人主張縱認前揭14,000,000元為銷售價金，非屬保證金，依營業稅法之營業人開立銷售憑證時限表規定，包作業之銷售憑證開立時限應為「依其工程合約所載每期應收價款為限」，並非以現實收付價金時作為營業稅之報繳時點，故該14,000,000元應依系爭轉包契約所載每期應收價款數額及時點，逐期為之，原審未予查明，有判決不適用法規之違背法令云云。按營業人開立銷售憑證時限表關於業別為「包作業」，開立憑證時限固為「依其工程合約所載每期應收價款時為限」，惟上訴人係將標得之系爭工程1轉包（賣斷）予黃○棋，為原審依法確定之事實，則依前揭營業稅法相關規定、稅捐稽徵機關管理營利事業會計帳簿憑證辦法第21條第1項及營業人開立銷售憑證時限表關於類別為「包作業」等規定可知，上訴人將系爭工程1轉包（賣斷）予黃○棋，應以「依其工程合約所載每期應收價款時為限」。經檢視原判決援引卷內所載轉包契約（即100及102年度原處分A卷第18～19頁之建物拆除工程合約）內容及卷證資料以觀，核無上訴人所指轉包契約所載每期應收價款數額，是原審已經斟酌卷證資料為本件判斷依據，並無不合。上訴人於上訴時始主張原審予未查明云云，有違營業稅法之營業人開立銷售憑證時限表漏未適用之違背法令情事云云，顯係其一己之法律見解，委無足取。

(三)另上訴人102年與海軍陸戰隊簽訂系爭工程2契約，於103年度工程完工時計有銷售額6,268,920元（未含稅），未依規定開立統一發票並報繳營業稅，致逃漏營業稅額313,446元等情，為原判決經調查證據及言詞辯論後，依職權認定之事實。原判決敘明上訴人系爭工程2契約，含拆除後可用資源

折抵工程費6,582,366元，拆抵後之工程總價為13,450,000元，嗣於103年5月9日辦理變更契約總價額為15,889,492元（原契約金額13,450,000元＋加帳金額2,439,492元，含稅），但未變更拆除後可用資源折抵工程費。上訴人並將拆除後所得之廢棄物自行於進銷存明細表登載為品名：廢鐵－左營，「本期進貨」6,268,926元，本期銷貨8,384,540元，銷貨成本6,268,920元等情；又上訴人出具承諾書承認漏報收入6,268,920元，故上訴人確有進貨（即取得拆除廢料）6,268,920元（未含稅）及以同額折抵部分之銷貨（拆除工程收入）6,268,920元（未含稅）之事實。上訴人就前揭折抵部分之銷貨即工程收入並未開立銷貨發票並報繳營業稅，僅按折抵後之銷售額開立統一發票，是原判決肯認被上訴人就上訴人短漏報之銷售額即工程收入6,268,920元核定補徵營業稅313,446元，即屬有據，核其認定，與卷證資料相符，亦與證據法則無違，於法並無違誤。是前開經折抵部分之銷貨乃總銷售額之一部分，自應依首揭規定併入計算銷貨總額以開立統一發票並報繳營業稅，始為適法，上訴人未開立銷貨發票並報繳營業稅，即有短漏報之情。財政部58年1月1日令及98年9月3日函，核係就營業人在我國銷售貨物或勞務，均應依營業稅法規定課徵營業稅，而應由營業人開立統一發票交付買受人所為釋示，被上訴人於本件予以援引，自無不合。上訴意旨猶指摘財政部58年1月1日令中承攬契約之定作人與承攬人均為營利事業；財政部98年9月3日函之規定對象為行政機關，並非營利事業，且係針對以瀝青混凝土廢料折抵工程款之個案所作成之諮詢性意旨，本件並無前揭令、函之適用云云，核屬其一己之法律見解，殊不足採。

(四)復依稅捐稽徵法第44條第1項前段規定：「營利事業依法規定應給與他人憑證而未給與，應自他人取得憑證而未取得，或應保存憑證而未保存者，應就其未給與憑證、未取得憑證或未保存憑證，經查明認定之總額，處5%罰鍰。……」裁處時（即105年12月28日修正前）營業稅法第51條第1項第3

款、第7款規定：「納稅義務人，有下列情形之一者，除追繳稅款外，按所漏稅額處5倍以下罰鍰，並得停止其營業：……三、短報或漏報銷售額者。……七、其他有漏稅事實者。」行政罰法第24條第1項規定：「一行為違反數個行政法上義務規定而應處罰鍰者，依法定罰鍰額最高之規定裁處。但裁處之額度，不得低於各該規定之罰鍰最低額。」

(五)關於上訴人就系爭工程1轉包銷售額13,333,333元（未含稅），未依規定開立統一發票並申報銷售額繳納營業稅，及就違約扣款318,400元誤開銷貨退回或折讓證明單，合計漏報銷售額13,651,733元，業如前（二）所述。原判決敘明上訴人係於87年4月30日即經核准設立、資本總額為25,000,000元之專業營造公司，應知悉工程違約扣款不得開立銷貨退回或折讓證明單，惟卻未依規定辦理，並就所承攬之工程借用關係企業名義轉包而漏開立統一發票並申報銷售額，核其行為時有注意能力，自不得免除行政處罰責任。被上訴人就上訴人前揭漏報銷售額部分，依營業稅法第51條第1項第3款所定就漏稅額處最高5倍之罰鍰3,333,335元，與按稅捐稽徵法第44條所定經查明認定之總額13,333,333元處5％之罰鍰66,667元，比較結果，擇一定從重按營業稅法第51條第1項第3款處罰，並因上訴人就漏報銷售額13,333,333元及誤開立銷貨退回或折讓證明單318,400元等逃漏稅行為，均未於裁罰處分前補繳稅款，依裁罰倍數參考表規定，按所漏稅額合計682,587元處1.5倍罰鍰計1,023,880元等情，已說明其認定依據及理由，核與卷證資料相符，亦屬有據。

(六)綜上所述，上訴人主張均無可採。原判決並無上訴人所指有違背法令之情形，上訴意旨指摘原判決違背法令，求予廢棄，為無理由，應予駁回。

五、據上論結，本件上訴為無理由。依行政訴訟法第255條第1項、第98條第1項前段，判決如主文。

中　華　民　國　108　年　3　月　7　日

最高行政法院第二庭

審判長法官　吳　東　都

法官　胡　方　新

法官　程　怡　怡

法官　張　國　勳

法官　陳　秀　媖

以　上　正　本　證　明　與　原　本　無　異

中　華　民　國　108　年　3　月　7　日

書記官　陳　映　羽