

臺北高等行政法院判決

107年度訴字第1652號

) FKT64W1Z1X5L0;@108年3月21日辯

原告 台球營造工程有限公司

代表人 曹燕英（董事）

訴訟代理人 劉興源 律師

被告 財政部臺北國稅局

代表人 許慈美（局長）

訴訟代理人 李佩玲

上列當事人間營業稅及稅捐稽徵法事件，原告不服財政部中華民國107年10月23日台財法字第10713939030號訴願決定（案號：第000000000號），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

被告依據查得資料，以原告於民國103年間承攬臺北市政府工務局新建工程處（下稱市政府工程處）之臺北市○○○○○道及忠孝松山、文山辛亥興隆人行陸橋拆除工程（下稱信義忠孝拆除工程、辛亥興隆拆除工程），嗣轉包大鋼牙工程有限公司（下稱大鋼牙公司），工程合約載明工程費新臺幣（下同）0元，拆除工程之鋼料廢鐵歸大鋼牙公司所有，渠等間屬拆除工程勞務與有價廢料交換，惟原告於103年11月1日至104年2月28日（裁處書誤植103年1月1日至103年12月31日）未依規定開立統一發票及報繳營業稅4,585,295元（信義忠孝拆除工程；含稅）及55,171元（辛亥興隆拆除工程；

01 含稅），致逃漏營業稅額229,264元及2,759元，另未依規定
02 取得進項憑證，經審理違章成立，除核定補徵營業稅232,02
03 3元，並依現行加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法
04 ）第51條第1項第3款及稅捐稽徵法第44條規定，擇一從重，
05 依行政罰法第24條第1項但書規定，裁處罰鍰229,264元及2,
06 759元（漏稅罰），另依稅捐稽徵法第44條第1項規定，按未
07 依規定取得進貨憑證，經查明認定之總額4,585,295元及55,
08 171元，處5%罰鍰229,264元及2,758元（行為罰；辛亥興隆
09 拆除工程之漏稅罰及行為罰併於裁處書編號：Z000000000000
10 00裁罰，共5,517元）。原告不服，申請復查，經被告以107
11 年7月3日財北國稅法一字第1070018474號復查決定（下稱復
12 查決定）追減補徵營業稅額11,049元及罰鍰22,097元（信義
13 忠孝拆除工程漏稅罰10,917元+信義忠孝拆除工程行為罰10,
14 917元+辛亥興隆拆除工程漏稅罰及行為罰263元）。原告仍
15 表不服，提起訴願，遭決定駁回，遂提起本件行政訴訟。

16 二、本件原告主張：

17 （一）原告與市政府工程處間僅存有工程承攬契約之法律關係，
18 並無另外存有買賣契約之法律關係：

19 1.按原告與市政府工程處自始僅簽訂市政府工程處工程採購
20 契約，關於工程款部分，雙方雖然約定市政府工程處支付
21 部分現金2,355,799元，其餘部分（4,585,495元）則以原
22 告施工中所拆除之廢鐵廢料抵充，至於原告實際拆除之廢
23 鐵廢料價值、數量、品質等如何，市政府工程處不負瑕疵
24 擔保責任或補足差額之義務。換言之，原告與市政府工程
25 處並無就該廢料廢鐵等另外成立買賣契約。原告既無支付
26 價金給市政工程處，市政府工程處開立之三紙其他收入繳
27 款書，即有錯誤，按原告並無支付所繳款書之金額（合計

4,585,295元)，市政府工程處何來「其他收入」？原告取得拆除廢鐵廢料之法律效果如同收到工程款4,640,466元，市政府工程處已無持有該批廢鐵廢料，如何出售給原告？何來買賣契約之有？

2.被告竟單獨就原告與市政府工程約定以廢棄廢料抵充工程款4,585,295元之約定，獨立切割出來，依據市政府工程處開立之其他收入繳款書的假象，另外單獨認定原告與市政府工程處雙方成立一個買賣契約，市政府工程處以廢鐵廢料抵充4,585,295元之工程款，此乃清償工程款之債務，如何再以同一批廢鐵廢料出售給原告，而取得4,585,295元之「其他收入」？被告所擬制之買賣契約，實乃虛擬不存在。

(二)原告與大鋼牙公司間亦僅存有一個工程承攬契約，原告並無另出售廢鐵廢料給大鋼牙公司而另外與大鋼牙公司成立一個買賣契約之法律關係：

1.原告承包市政府工程處之系爭兩項拆除工程後，悉數轉包給大鋼牙公司，雙方於103年10月6日簽訂承攬契約書，屬承攬契約之性質，雙方就工程款（4,640,466元）之給付方式，約定悉數以工程中所拆除之廢鐵廢料抵充，並無成立買賣契約之意思表示，雙方之合約書第2條雖記載工程費為零元，其真意實乃原告無以現金給付工程款之情形而言。又大鋼牙公司如係無償提供工程勞務，依據營業稅法之規定，並無開立工程款收入之發票給原告之問題，原告自無「未依規定應自他人取得憑證而未取得」而依稅捐稽徵法第44條課罰之問題。

2.原告將廢棄鐵廢料抵充工程款後，已無持有廢鐵廢料，何能以不存在之物品出售給大鋼牙公司，大鋼牙公司亦無可

01 能另外支付所謂買賣價金給原告之意思與事實，如何與原
02 告另外成立買賣契約，原告將廢鐵廢料之權利移轉給大鋼
03 牙公司，乃原告履行工程款債務之給付行為，在法律上豈
04 能就履行債務之行為同時視為出售物品之行為。被告於本
05 件竟就原告履行債務之行為同時將其認定為出售廢鐵廢料
06 ，不啻認定原告與大鋼牙公司所簽訂承攬契約為買賣契約
07 ，而大鋼牙公司係無償提供拆除工程之勞務，並負支付買
08 受廢鐵廢料之佣金給原告之義務。又大鋼牙公司即無開立
09 工程款收入之發票給原告之義務，原告亦無「未依規定應
10 自他人取得憑證而未取得」之違法。

11 (三) 被告既然認定原告與大鋼牙公司所簽訂之合約書屬承攬契
12 約，進而認定大鋼牙公司取得工程款收入（即取得廢鐵廢
13 料）而漏開發票，處分補稅課罰，大鋼牙公司業已繳納完
14 畢在案，而另方面被告又就同筆工程款支出認定為原告取
15 得出售該批廢鐵廢料給大鋼公司之買賣價金，補徵系爭之
16 營業稅與罰鍰，實乃就原告並無出售廢鐵廢料給大鋼牙公
17 司之事實，在法律上並無請求大鋼牙公司支付買賣價金之
18 權利，而實際上亦無收取買賣價金，虛構原告有營業稅法
19 第1條所定「銷售貨物」之行為。

20 (四) 綜上所述，聲明求為判決：

- 21 1. 訴願決定及復查決定不利原告部分均撤銷。
22 2. 訴訟費用由被告負擔。

23 三、本件被告抗辯：

24 (一) 補徵營業稅部分：

- 25 1. 原告於103年8月21日與市政府工程處分別簽訂「臺北市○
26 ○○○○道及忠孝松山等2座人行陸橋拆除工程契約書」
27 及「臺北市文山辛亥興隆人行陸橋拆除工程契約書」，嗣

104年1月23日及103年12月10日竣工，兩工程結算總價合計6,996,265元，原立統一發票予市政府工程處，並申報繳納營業稅在案，原告並取具市政府工程處開立之其他收入繳款書（廢舊物資售價）4,640,466元（4,585,295元+55,171元）。系爭拆除工程原告於103年10月6日轉包大鋼牙公司，依合約書第2點約定，是原告與大鋼牙公司之轉包兩拆除工程勞務與有價廢料核屬交換行為，依前開規定，交易雙方應採從高時價於換出時開立統一發票交付買受人（對方），原告除未依規定開立統一發票及報繳營業稅外，對此交換行為亦同額未依規定取得進項憑證，為原告所不爭，是原核定漏開統一發票並漏報銷售額4,640,466元，並對此交換行為核認同額未依規定取得進項憑證，洵屬有據。

2.原告承包人行路橋拆除工程，依工程合約取具原屬市政府工程處所有之有價廢料，嗣轉與大鋼牙公司，雖約定轉包工程款為0元，但拆除後有價廢料改歸大鋼牙公司所有，原告核有銷售貨物（有價廢料）之事實，應開立統一發票交付大鋼牙公司，依法課徵營業稅；又系爭交換行為，無異以物易物，本即為一銷、一進等二交易行為，按營業稅法第15條第1項規定，及依財政部89年10月19日台財稅第0000000000號函（財政部101年5月24日台財稅字第10104557440號令修正，下稱財政部89年10月19日函）規定，系爭轉包工程於交換時既未取得合法進項憑證並申報，自無進項稅額可扣抵銷項稅額。又本案交易自始未取得憑證，與營利事業有進項事實，取得非實際交易對象所開立之憑證，作為進項憑證申報扣抵銷項稅額，致虛報進項稅額，案情不同；即與司法院釋字第337號解釋意旨，納稅義務人

01 因虛報進項稅額並因而逃漏稅款者，稽徵機關予以追繳稅
02 款及罰鍰情節有別。

03 3.本件被告係依市政府工程處向原告收取系爭工程有價廢料
04 (鋼料廢鐵)金額4,640,466元 4,585,295元(信義忠孝
05 拆除工程)+55,171元(辛亥興隆拆除工程)✓，並按營
06 業稅法第32條第2項規定，營業人對於應稅貨物或勞務之
07 定價，應內含營業稅，核定原告於103年11月至104年2月
08 間以貨物交換大鋼牙公司勞務，漏開統一發票並漏報銷售
09 額4,366,948元(4,585,295元÷1.05)及52,544元(55,1
10 71元÷1.05)，補徵營業稅額為220,974元(218,347元+2
11 ,627元)，並無不合。

12 (二)違反營業稅法遭處罰鍰(漏報銷售額)部分：

13 1.本件原告承攬市政府工程處之信義忠孝拆除工程及辛亥興
14 隆拆除工程，將拆除工程轉包予大鋼牙公司，該轉包拆除
15 工程勞務與有價廢料核屬交換行為，原告未依規定開立統
16 一發票及報繳營業稅，致逃漏營業稅229,264元及2,759元
17 ，就違反營業稅法遭處罰鍰(漏報銷售額)部分，原告未
18 依規定開立統一發票並漏報銷售額，核其所為，係同時觸
19 犯稅捐稽徵法第44條及營業稅法第51條第1項第3款規定，
20 依財政部97年6月30日台財稅字第09704530660號令(下稱
21 財政部97年6月30日令)規定，應擇一從重處罰。被告依
22 營業稅法第51條第1項第3款所定，重行核算原告所漏稅額
23 應為218,347元(信義忠孝拆除工程)、2,627元(辛亥興
24 隆拆除工程)，按漏稅額218,347元、2,627元處5倍之罰
25 鍰1,091,735元、13,135元，與稅捐稽徵法第44條所定按
26 經查明認定之總額4,366,948元、52,544元處5%罰鍰218,3
27 47元、2,627元，從重以營業稅法第51條第1項第3款為處

01 罰之法據。又原告於裁罰處分核定前已補繳稅款，審酌違
02 章情節，信義忠孝拆除工程屬1年內經第1次查獲案件，並
03 以第1次查獲處分日（106年10月5日）為基準，辛亥興隆
04 拆除工程雖為1年內第2次以上查獲案件，惟其漏稅額2,62
05 7元在1萬元以下，依稅務違章案件裁罰倍數參考表（下稱
06 裁罰倍數參考表）中營業稅法第51條第1項第3款規定，按
07 所漏稅額218,347元、2,627元處0.5倍之罰鍰109,173元、
08 1,313元，惟低於稅捐稽徵法第44條規定之罰鍰218,347元
09 、2,627元，依行政罰法第24條第1項但書規定，裁處之額
10 度不得低於各該規定之罰鍰最低額，乃裁處罰鍰218,347
11 元、2,627元，實已考量原告之違章程度所違之適切裁罰
12 ，並無不合。

13 2.原告於103年11月至104年2月間，以有價廢料4,585,295元
14 及55,171與大鋼牙公司交換信義忠孝及辛亥興隆拆除工程
15 勞務，未依規定開立統一發票及報繳營業稅，致逃漏營業
16 稅218,347元及2,627元，核有過失，不符納稅者權利保護
17 法第16條第1項免予處罰之規定，亦無稅捐稽徵法第44條
18 第1項但書規定之情事。

19 （三）違反稅捐稽徵法遭處罰鍰（進貨未依規定取得進項憑證）
20 部分：

21 原告於103年11月至104年2月間，以拆除工程有價鋼料廢
22 鐵交換大鋼牙公司信義忠孝及辛亥興隆拆除工程勞務，未
23 依規定取得進項憑證，已該當稅捐稽徵法第44條第1項規
24 定之裁罰要件，核有過失，亦不符同條項但書規定之情形
25 ，經以查明認定之總額4,366,948元及52,544元，處以5%
26 之罰鍰218,347元、2,627元，並無不合。

27 （四）綜上所述，聲明求為判決：

01 1.原告之訴駁回。

02 2.訴訟費用由原告負擔。

03 四、本院之判斷：

04 甲、補徵營業稅部分：

05 (一)按行為時營業稅法第1條規定：「在中華民國境內銷售貨

06 物或勞務及進口貨物，均應依本法規定課徵加值型或非加

07 值型之營業稅。」同法第2條第1款規定：「營業稅之納稅

08 義務人如下：一、銷售貨物或勞務之營業人。」同法第3

09 條第1項規定：「將貨物之所有權移轉與他人，以取得代

10 價者，為銷售貨物。」同法第32條第1項前段及第2項分別

11 規定：「(第1項)營業人銷售貨物或勞務，應依本法營

12 業人開立銷售憑證時限表規定之時限，開立統一發票交付

13 買受人。……。 (第2項)營業人對於應稅貨物或勞務之

14 定價，應內含營業稅。」同法第35條第1項規定：「營業

15 人除本法另有規定外，不論有無銷售額，應以每2月為1期

16 ，於次期開始15日內，填具規定格式之申報書，檢附退抵

17 稅款及其他有關文件，向主管稽徵機關申報銷售額、應納

18 或溢付營業稅額。其有應納營業稅額者，應先向公庫繳納

19 後，檢同繳納收據一併申報。」同法第43條第1項第4款規

20 定：「營業人有左列情形之一者，主管稽徵機關得依照查

21 得之資料，核定其銷售額及應納稅額並補徵之：……四、

22 短報、漏報銷售額者。」次按營業稅法施行細則第18條規

23 定：「營業人以貨物或勞務與他人交換貨物或勞務者，其

24 銷售額應以換出或換入貨物或勞務之時價，從高認定。」

25 又按統一發票使用辦法第12條規定：「營業人以貨物或勞

26 務與他人交換貨物或勞務者，應於換出時，開立統一發票

27 。」另按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：「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」。

(二) 次按財政部89年10月19日函(財政部101年5月24日台財稅字第10104557440號令修正)：「……有關稽徵機關查獲漏進漏銷之案件，營業人於進貨時既未依規定取得合法進項憑證，自無進項稅額可扣抵銷項稅額，故稽徵機關補徵其漏報銷售額之應納稅額時，尚不宜按銷項稅額扣減查獲進貨金額計算之進項稅額後之餘額核認。」上開函釋係主管機關財政部本於職權就相關法律之適用所作成之解釋性行政規則，核其係闡明法規之原意，與相關規定及立法意旨無違，依司法院釋字第287號解釋意旨，應自所解釋法律之生效日起有其適用。

(三) 經查：本件被告依據查得資料，以原告於103年間轉包其承攬市政府工程處之信義忠孝拆除工程及辛亥興隆拆除工程與大鋼牙公司，並於103年11月至104年2月間以貨物(拆除工程有價鋼料廢鐵)交換該公司拆除工程勞務，此有工程結算驗收證明書、市政府工程處其他收入繳款書(廢舊物資售價)、臺北市○○○○○道及忠孝松山等2座人行陸橋拆除工程契約書、臺北市文山辛亥興隆人行陸橋拆除工程契約書、轉包工程合約書等影本附於原處分卷可稽(見原處分卷第44頁至第63頁、第84頁至第113頁)。是原告未依規定開立統一發票及報繳營業稅，被告遂以市政府工程處向原告收取系爭工程有價廢料(鋼料廢鐵)金額4,585,295元(信義忠孝拆除工程，見原處分卷第98至99頁)及55,171元(辛亥興隆拆除工程，見原處分卷第44頁)，分別核定補徵營業稅額229,264元及2,759元，此有被

告營業稅違章補徵核定通知書、被告營業稅違章隨課（406）核定稅額繳款書及被告營業稅違章補徵計算表附於原處分卷可稽（見原處分卷第118頁、第66頁）。原告不服，申請復查，經被告復查決定追減補徵營業稅額11,049元（信義忠孝拆除工程10,917元+辛亥興隆拆除工程132元），其餘復查駁回，此有復查決定附於原處分卷可參（見原處分卷第159頁至第164頁），揆諸前揭規定及說明，並無違誤。

（四）原告雖主張：原告與市府工程處間僅存有工程承攬契約之法律關係，並無另外存有買賣契約之法律關係；又原告與大鋼牙公司間亦僅存有一個工程承攬契約，原告並無另出售廢鐵廢料給大鋼公司而另外與大鋼牙成立一個買賣契約之法律關係云云。惟查：

1.經查：原告於103年8月21日與市政府工程處簽訂「臺北市信義忠孝大道及忠孝松山等2座人行陸橋拆除工程契約書」及「臺北市文山辛亥興隆人行陸橋拆除工程契約書」（見原處分卷第85頁至第96頁、第46頁至第52頁），於104年1月23日及103年12月10日竣工，兩工程結算總價合計6,996,265元，原告開立統一發票予市政府工程處，並申報繳納營業稅在案（見原處分卷第99頁至第101頁、第53頁至第56頁），惟該等拆除工程詳細價目表中註記欄下方均載明：「本工程包含有價廢料變賣項，係將本工程所產生之有價廢料變賣予廠商，該款項得標廠商得以現金方式繳納或由工程估驗款內扣抵……。」等語（見原處分卷第46頁、第85頁）；工程結算驗收證明書分欄明列「結算總價」與「有價廢料繳納總額4,644,783元、4,585,295元（信義忠孝拆除工程）」（見原處分卷第112頁）及2,351,482元

01 、55,171元（辛亥興隆拆除工程）（見原處分卷第62頁）
02 ，原告並取具市政府工程處開立之其他收入繳款書（廢舊
03 物資售價）合計4,640,466元（4,585,295元+55,171元）（
04 見原處分卷第44頁、第98頁）；原告將系爭拆除工程於10
05 3年10月6日轉包大鋼牙公司，合約書第2點約定：「工程
06 費0元，但拆除清運後之鋼料廢鐵歸乙方（大鋼牙公司）所
07 有。」等語（見原處分卷第113頁、第63頁）。是原告與
08 大鋼牙公司之轉包兩拆除工程勞務與有價廢料核屬交換行
09 為，依前開規定，交易雙方應採從高時價於換出時開立統
10 一發票交付買受人（對方），原告除未依規定開立統一發
11 票及報繳營業稅外，對此交換行為亦同額未依規定取得進
12 項憑證，為原告所不爭，是原核定漏開統一發票並漏報銷
13 售額4,640,466元，並對此交換行為核認同額未依規定取
14 得進項憑證，經核於法並無不合。

15 2.次查：原告承包人行路橋拆除工程，依工程合約取具原屬
16 市政府工程處所有之有價廢料，嗣轉與大鋼牙公司，雖約
17 定轉包工程款為0元，但拆除後有價廢料改歸大鋼牙公司
18 所有，原告核有銷售貨物（有價廢料）之事實，應開立統
19 一發票交付大鋼牙公司，依法課徵營業稅；又系爭交換行
20 為，無異以物易物，本即為一銷、一進等二交易行為，按
21 營業稅法第15條第1項規定，當期銷項稅額得扣減之「進
22 項稅額」，係依法登記之營業人取得同法第33條所列之合
23 法要式憑證，且於申報期限內檢附向主管稽徵機關申報扣
24 減，而據以計算當期應納或溢付營業稅額為「前提要件」
25 。另依財政部89年函釋規定，其進項稅額亦須先行申報，
26 始得扣抵銷項稅額，稽徵機關補徵其漏報銷售額之應納稅
27 額時，不宜按銷項稅額扣減查獲進貨金額計算之進項稅額

後之餘額核認，系爭轉包工程於交換時既未取得合法進項憑證並申報，自無進項稅額可扣抵銷項稅額。

3. 綜上，足見原告此部分之主張，不足採信。

(五) 原告又主張：被告既然認定原告與大鋼牙公司所簽訂之合約書屬承攬契約，進而認定大鋼牙公司取得工程款收入（即取得廢鐵廢料）而漏開發票，處分補稅課罰，大鋼牙公司業已繳納完畢在案，而另方面被告又就同筆工程款支出認定為原告取得出售該批廢鐵廢料給大鋼公司之買賣價金，補徵系爭之營業稅，實有違誤云云。惟查：

1. 按「營業稅法第51條第5款規定，納稅義務人虛報進項稅額者，除追繳稅款外，按所漏稅額處5倍至20倍罰鍰，並得停止其營業。依此規定意旨，自應以納稅義務人有虛報進項稅額，並因而逃漏稅款者，始得據以追繳稅款及處罰。財政部中華民國76年5月6日台財稅字第7637376號函，對於有進貨事實之營業人，不論其是否有虛報進項稅額，並因而逃漏稅款，概依首開條款處罰，其與該條款意旨不符部分，有違憲法保障人民權利之本旨，應不再援用。至首開法條所定處罰標準，尚未逾越立法裁量範圍，與憲法並無牴觸。」司法院釋字第337號解釋意旨參照。

2. 經查：本案交易自始未取得憑證，與營利事業有進項事實，取得非實際交易對象所開立之憑證，作為進項憑證申報扣抵銷項稅額，致虛報進項稅額，案情不同。亦即，與上開司法院釋字第337號解釋意旨，納稅義務人因虛報進項稅額並因而逃漏稅款者，稽徵機關予以追繳稅款及罰鍰情節有別，故本件被告依市政府工程處向原告收取系爭工程有價廢料（鋼料廢鐵）金額4,640,466元 4,585,295元（信義忠孝拆除工程）+ 55,171元（辛亥興隆拆除工程）✓

，並按營業稅法第32條第2項規定，營業人對於應稅貨物或勞務之定價，應內含營業稅，核定原告於103年11月至104年2月間以貨物交換大鋼牙公司勞務，漏開統一發票並漏報銷售額4,366,948元（4,585,295元÷1.05）及52,544元（55,171元÷1.05），補徵營業稅額為220,974元（218,347元+2,627元），並無不合。

3.綜上，足見原告此部分之主張，亦非可採。

乙、違反營業稅法遭處罰鍰（漏報銷售額）部分：

（一）按稅捐稽徵法第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……應就其未給與憑證……經查明認定之總額，處5%罰鍰……。」次按營業稅法第51條第1項第3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。」又按納稅者權利保護法第16條第1項規定：「納稅者違反稅法上義務之行為非出於故意或過失者，不予處罰。」另按行政罰法第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。」

（二）次按財政部85年6月19日台財稅第000000000號函（財政部101年5月24日台財稅字第10104557440號令修正）：「關於營業人進貨未依規定取得進貨憑證，並於銷貨時漏開統一發票之漏進漏銷案件，其銷貨漏開統一發票，同時觸犯稅捐稽徵法第44條及加值型及非加值型營業稅法第51條第1項第3款規定部分，應依本部85年4月26日台財稅第000000000號函釋採擇一從重處罰。至其進貨未依規定取得進貨憑證部分，仍應依稅捐稽徵法第44條規定處罰。」財政部

97年6月30日令釋：「營業人觸犯營業稅法第51條各款，同時違反稅捐稽徵法第44條規定者，依本部85年4月26日台財稅第000000000號函規定，應擇一從重處罰。所稱擇一從重處罰，應依行政罰法第24條第1項規定，就具體個案，按營業稅法第51條所定就漏稅額處最高10倍（按，現行法為5倍）之罰鍰金額與按稅捐稽徵法第44條所定經查明認定總額處5%之罰鍰金額比較，擇定從重處罰之法據，再依該法據及相關規定予以處罰。」上揭函令均係主管機關財政部本於職權就相關法律之適用所作成之解釋性行政規則，核其係闡明法規之原意，與相關規定及立法意旨無違，依司法院釋字第287號解釋意旨，應自所解釋法律之生效日起有其適用。又財政部發布之裁罰倍數參考表關於營業稅法第51條第1項第3款部分規定：「……二、銷貨時未依法開立發票，且於申報當期銷售額時亦未列入申報。按所漏稅額處1.5倍罰鍰。但於裁罰處分核定前已補繳稅款者，處1倍之罰鍰。但於裁罰處分核定前已補繳稅款者，處1倍之罰鍰；其屬下列違章情事者，減輕處罰如下：一、1年內經第一次查獲者，處0.5倍之罰鍰。……」。該裁罰倍數參考表係主管機關財政部為協助稅捐稽徵機關就法律授予裁罰裁量權之行使，在遵循法律授權目的及範圍內，為實踐具體個案正義，並顧及法律適用之一致性及符合平等原則，分別就稅捐稽徵法、綜合所得稅、營利事業所得稅、貨物稅、遺產及贈與稅、娛樂稅、房屋稅、契稅、使用牌照稅法、印花稅法、土地稅法、營業稅法、特種貨物及勞務稅條例、菸酒稅法等稅務違章案件之不同情節，訂定不同之處罰數額或倍數，復就行為人是否已依法開立發票且有無申報、是否已補繳稅款、違章之次數、漏稅金

額多寡及逃漏稅捐之不同態樣等情形分別作為裁量處罰之事由，其除作原則性或一般性裁量基準外，另有例外情形之裁量基準，與法律授權目的尚無牴觸，稅捐稽徵機關自得援引上開裁罰基準作成裁罰處分（最高行政法院105年度判字第224號判決意旨參照）。

（三）經查：本件原告承攬市政府工程處人行陸橋拆除工程，將拆除工程轉包予大鋼牙公司，該轉包拆除工程勞務與有價廢料核屬交換行為，原告未依規定開立統一發票及報繳營業稅，致逃漏營業稅229,264元及2,759元，業如前述，就違反營業稅法遭處罰鍰（漏報銷售額）部分，原告未依規定開立統一發票並漏報銷售額，核其所為，係同時觸犯稅捐稽徵法第44條及營業稅法第51條第1項第3款規定，依財政部97年6月30日令規定，應擇一從重處罰。被告依營業稅法第51條第1項第3款所定，重行核算原告所漏稅額應為218,347元（信義忠孝拆除工程）、2,627元（辛亥興隆拆除工程），按漏稅額218,347元、2,627元處5倍之罰鍰1,091,735元、13,135元，與稅捐稽徵法第44條所定按經查明認定之總額4,366,948元、52,544元處5%罰鍰218,347元、2,627元，從重以營業稅法第51條第1項第3款為處罰之法據。又原告於裁罰處分核定（處分日期分別為106年10月5日、107年2月7日，見原處分卷第116頁及第72頁、本院卷第185頁）前已補繳稅款（繳款日期分別為106年9月8日、107年1月15日，見原處分卷第117頁至第118頁及第76頁），審酌違章情節，信義忠孝拆除工程屬1年內經第1次查獲案件，並以第1次查獲處分日（106年10月5日）為基準，辛亥興隆拆除工程雖為1年內第2次以上查獲案件，惟其漏稅額2,627元在1萬元以下，依裁罰倍數參考表中營業稅法

第 51 條第 1 項第 3 款規定，按所漏稅額 218,347 元、2,627 元處 0.5 倍之罰鍰 109,173 元、1,313 元，惟低於稅捐稽徵法第 44 條規定之罰鍰 218,347 元、2,627 元，依行政罰法第 24 條第 1 項但書規定，裁處之額度不得低於各該規定之罰鍰最低額，乃裁處罰鍰 218,347 元、2,627 元，此有復查決定附於原處分卷可參（見原處分卷第 159 頁至第 164 頁），揆諸前揭規定及說明，並無違誤。

（四）原告主張：原告並無出售廢鐵廢料給大鋼牙公司之事實，在法律上並無請求大鋼牙公司支付買賣價金之權利，被告虛構原告有營業稅法第 1 條所定銷售貨物之行為，而強命原告繳納營業稅，進而課處罰鍰，實有違誤云云。惟查：

1. 經查：原告於 103 年 11 月至 104 年 2 月間，以有價廢料 4,585,295 元及 55,171 元與大鋼牙公司交換信義忠孝及辛亥興隆拆除工程勞務，未依規定開立統一發票及報繳營業稅，致逃漏營業稅 218,347 元及 2,627 元，業如前述，核有過失，不符納稅者權利保護法第 16 條第 1 項免予處罰之規定，亦無稅捐稽徵法第 44 條第 1 項但書規定：「營利事業取得非實際交易對象所開立之憑證，如經查明確有進貨事實及該項憑證確由實際銷貨之營利事業所交付，且實際銷貨之營利事業已依法處罰」之情形，自不得予以免罰。

2. 次查：原告同時違反稅捐稽徵法第 44 條及營業稅法第 51 條第 1 項第 3 款規定，擇一從重，應以營業稅法第 51 條第 1 項第 3 款規定為處罰之法據，經審酌違章情節及依行政罰法第 24 條第 1 項但書規定，裁處罰鍰 218,347 元及 2,627 元，實已考量原告之違章程度所為之適切裁罰，並無裁罰怠惰或裁量濫用之情事，經核於法並無不合。

3. 綜上，足見原告此部分之主張，不足採信。

01 丙、違反稅捐稽徵法遭處罰鍰(進貨未依規定取得進項憑證)部分
02 :

03 (一) 按稅捐稽徵法第44條第1項前段規定：「營利事業依法規
04 定……應自他人取得憑證而未取得……，應就其……未取
05 得憑證……，經查明認定之總額，處5%罰鍰……。」次按
06 納稅者權利保護法第16條第1項規定：「納稅者違反稅法
07 上義務之行為非出於故意或過失者，不予處罰。」

08 (二) 經查：本件原告於103年11月至104年2月間以貨物交換大
09 鋼牙公司信義忠孝及辛亥興隆拆除工程勞務，未依規定取
10 得進項憑證，依稅捐稽徵法第44條第1項規定，按經查明
11 認定之總額為4,585,295元及55,171元，處以5%之罰鍰229
12 ,264元及2,758元，此有被告Z00000000000000號裁處書及
13 被告Z00000000000000號裁處書附於原處分卷可參(見原處
14 分卷第125頁、第72頁)。原告不服，申請復查，經被告
15 復查決定，以其未依規定取得進項憑證，經查明認定之總
16 額應為4,366,948元及52,544元，原處罰鍰232,022元(22
17 9,264+2,758元)予以追減11,048元(229,264元+2,758
18 元-218,347-2,627元)，此有復查決定附於原處分卷可
19 參(見原處分卷第159頁至第164頁)，揆諸前揭規定及說
20 明，並無違誤。

21 (三) 原告主張：大鋼牙公司如係無償提供工程勞務，依據營業
22 法之規定，並無開立工程款收入之發票給原告之問題，原
23 告自無未依規定應自他人取得憑證而未取得，而依稅捐稽
24 徵法第44條課罰之問題云云。惟查：

25 1. 按營業人應自出賣人取得進貨憑證而未取得者，稽徵機關
26 應就其未取得憑證，按經查明認定之總額，處以5%罰鍰，
27 為稅捐稽徵法第44條第1項前段所明定，而原告為營業人

，應知悉購進貨物或勞務時，應自交易對象取得合法憑證。

2.經查：被告以原告於103年11月至104年2月間以拆除工程有價鋼料廢鐵交換大鋼牙公司信義忠孝及辛亥興隆2處拆除工程勞務，未依規定取得進項憑證，已該當稅捐稽徵法第44條第1項前段規定之裁罰要件，核有過失，不符納稅者權利保護法第16條第1項免予處罰之規定，亦無稅捐稽徵法第44條第1項但書規定：「營利事業取得非實際交易對象所開立之憑證，如經查明確有進貨事實及該項憑證確由實際銷貨之營利事業所交付，且實際銷貨之營利事業已依法處罰」之情形，自不得予以免罰，經被告以查明認定之總額應為4,366,948元及52,544元，處以5%之罰鍰218,347元、2,627元，經核於法並無不合。

3.綜上，足見原告此部分之主張，不足採信。

五、綜上所述，原告主張各節，均無可採，本件被告所為復查決定不利原告部分，並無違誤，訴願決定遞予維持，亦無不合。原告仍執前詞，訴請撤銷，為無理由，應予駁回。

六、本件事證已臻明確，兩造其餘攻擊防禦方法均與本件判決結果不生影響，故不逐一論述，併此敘明。

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 108 年 4 月 11 日

臺北高等行政法院第六庭

審判長法官 陳金圍

法官 吳俊瑩

法官 許麗華

一、上為正本係照原本作成。

01 二、如不服本判決，應於送達後20日內，向本院提出上訴狀並表
 02 明上訴理由，如於本判決宣示後送達前提起上訴者，應於判
 03 決送達後20日內補提上訴理由書（須按他造人數附繕本）。
 04 三、上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書。（行政訴
 05 訟法第241條之1第1項前段）
 06 四、但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人。（同
 07 條第1項但書、第2項）

08 09 得不委任律師為訴訟 10 代理人之情形	11 12 所 需 要 件
13 14 (一)符合右列情形之一 15 者，得不委任律師 16 為訴訟代理人	17 18 1.上訴人或其法定代理人具備律師資 19 格或為教育部審定合格之大學或獨 20 立學院公法學教授、副教授者。 2.稅務行政事件，上訴人或其法定代 理人具備會計師資格者。 3.專利行政事件，上訴人或其法定代 理人具備專利師資格或依法得為專 利代理人者。
21 22 (二)非律師具有右列情 23 形之一，經最高行 24 政法院認為適當者 25 ，亦得為上訴審訴 26 訟代理人	27 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

01
02
03
04
05
06
07
08
09
10

	、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 108 年 4 月 11 日
書記官 陳可欣