

臺灣臺中地方法院行政訴訟裁定

107年度稅簡字第19號

原告 辰陞室內裝修工程有限公司

代表人 徐鈺慧

輔佐人 陳冠丞

被告 財政部中區國稅局

代表人 宋秀玲

訴訟代理人 李玲珊

上列當事人間營業稅事件，原告不服財政部中華民國107年6月25日台財法字第10713919740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

甲、程序部分：

本件被告之代表人變更為宋秀玲，其依行政訴訟法第181條第1項規定聲明承受訴訟，經核於法相符，應予准許，合先敘明。

乙、實體部分：

一、事實概要：原告於民國106年5月1日至6月30日銷售貨物及勞務銷售額新臺幣（下同）1,706,957元，營業稅額85,348元，未依規定開立統一發票，且於申報當期銷售額與稅額時未列入申報，經雲林縣莿桐鄉公所（以下簡稱莿桐鄉公所）通報被告機關所屬沙鹿稽徵所查獲，核定補徵營業稅額85,348元，並經被告處罰鍰85,347元。原告就罰鍰處分不服申請復查，經被告以107年2月12日中區國稅法一字第1070001696號復查決定駁回，經提起訴願仍經決定駁回，遂提起本件行政訴訟。

二、原告主張：

（一）、為使營業人之銷售事實及銷售額等，有適時、適當之證明方法，營業稅法第三十二條乃對營業人課以依法定期日開

立銷售憑證之協力義務，規定營業人銷售貨物或勞務，應依同法所定營業人開立銷售憑證時限表（下稱時限表）規定之時限，開立統一發票交付買受人。時限表明文規範營業人應履行憑證義務之時點，並依營業人所屬不同行業別，定有不同之開立銷售憑證時限。其中銷售貨物之營業人，如買賣業、製造業、手工業等，時限表原則上將其銷售憑證開立時限定於發貨時；銷售勞務之營業人，如勞務承攬業、倉庫業、租賃業等，時限表原則上將其開立銷售憑證時限定於收款時。至包作業之營業人開立銷售憑證，時限表則定於「依其工程合約所載每期應收價款時為限」。時限表所定之包作業，即「凡承包土木建築工程、水電煤氣裝置工程及建築物之油漆粉刷工程，而以自備之材料或由出包人作價供售材料施工者之營業。包括營造業、建築業、土木包作業、路面鋪設業、鑿井業、水電工程業、油漆承包業等。」。

1、按被告處分所依據之財政部62年2月16日台財稅第31208號函核釋「營利事業銷售貨物，原則上應於發貨時開立統一發票，惟政府機關及公營事業因受會計法令之拘束，須俟驗收合格後，憑驗收之數量及金額開立統一發票，於領取價款時再依會計法令規定，另行開立統一發票。茲核釋如下：（一）營利事業銷售貨品予政府機關或公營事業，其須俟驗收合格後方能具領價款者，准於領取價款時開立統一發票。（二）營利事業於銷售貨品予政府機關或公營事業時，先領部分價款者，應於領取價款當時，即就已領價款開立統一發票，並於驗收合格後，再按清結尾款開立統一發票。」。然綜觀上述台財稅第31208號函全文，規範之範圍僅列式銷售貨物之營業，銷售勞務及其他非屬銷售貨物或勞務之營業並未明定亦受同等規範，因此其應僅為買賣業銷售貨物予政府機關及公營事業之補充性規範，尚非涵蓋其他非買賣業銷售貨物之營業行為。

2、原告與雲林縣莿桐鄉公所訂立「莿桐鄉代表會議事廳內部

01 整修採購案」財務採購契約（下稱財務採購契約），採購
02 標的包括定製之會議桌（包工包料）、定製之會議椅（包工
03 包料）、麥克風音響系統工程（含主機及線路施工鋪設）、
04 地板油漆及輕鋼架板工程（含所需材料及工資）。依照財務
05 採購契約內容，原告自備材料又出工施作，同時兼具銷售
06 貨物及勞務之性質，與單純銷售貨物或勞務之營業人不同
07 ，依實質認定原則，該項營業性質應歸類為包作業，並非
08 被告主張之台財稅第31208號函所規範買賣業銷售貨物性
09 質之營業，自應依包作業時限表規定，開立憑證時限為「
10 依工程合約所載每期應收價款時為限」。

11 （二）、另依財務採購契約第5條，契約價金之給付條件為驗收後
12 付款：於驗收合格，廠商繳納保固保證金後，機關於接到
13 廠商提出請款單據後60工作天內，一次無息結付尾款；財
14 務採購契約第十一條，廠商於履約標的完成驗收付款前應
15 繳納保固保證金。綜上，原告應達成財務採購契約價金之
16 給付所定二項要件：（一）完成驗收、（二）繳納保固保證金
17 之時點，始為包作業開立憑證時限之「依其工程合約所載
18 每期應收價款時」。

19 1、前述原告承攬之財務採購，因驗收問題，荊桐鄉公所依照
20 財務採購契約減價驗收，訴願人不服減價金額提起民事訴
21 訟。經臺灣雲林地方法院民事庭於106年5月31日以106年
22 訴字第154號一審判決在案。原告係受鈞院提存所通知，
23 於106年6月21日向提存所聲請，並於106年6月30日領取提
24 存款項。然而荊桐鄉公所不服一審判決，嗣後提起上訴臺
25 灣高等法院臺南分院審理，顯見其與原告並未達成依一審
26 判決金額作為減價驗收價款之共識，此時原告亦尚未繳納
27 保固保證金予荊桐鄉公所。時至106年10月5日雙方於臺灣
28 高等法院臺南分院和解確定，原告於106年10月18日以發
29 文字號辰字第1061018號函，檢附106年10月5日起算一年
30 之工程保固書、到期日為106年10月18日之保固金支票予
31 荊桐鄉公所，至此時方為符合雙方於財務採購契約約定之

01 價金給付要件(二)繳納保固保證金，也才符合包作業開立
02 憑證時限之「依其工程合約所載每期應收價款時」。

03 2、綜上，原告於承攬本案財務採購依實質認定應屬包作業營
04 業性質，而包作業依照時限表規定，開立憑證時限定於「
05 依其工程合約所載每期應收價款時為限」，尚無台財稅第
06 31208號函規定銷售貨物之適用。原告雖於106年6月30日
07 領取法院提存所工程款1,792,305元，然原告提存款項時
08 尚未繳納保固保證金予荊桐鄉公所，縱使先行收取款項也
09 尚未符合採購契約價金之給付所定要件，尚非可作原告應
10 自領取款項即應開立發票之解釋，否則即違背包作業營業
11 人開立銷售憑證時限表之規定。原告開立106年8月統一發
12 票，並申報106年7-8月營業人銷售額與稅額，實無逃漏稅
13 捐之意圖，亦無未依規定開立統一發票並漏報銷售額之情
14 事。

15 (三)、原告依據經濟部公告「公司行號及有限合夥營業項目代碼
16 表」所登記之營業項目包含代碼E801061室內裝修業(現為
17 E801060)及代碼E801010室內裝潢業。裝修業及裝潢業係
18 兩種不同之行業，E801060室內裝修業，定義內容為：依
19 建築物室內裝修管理辦法，從事建築物室內裝修設計或施
20 工、維護業務；代碼E801010室內裝潢業，定義內容為：
21 從事建築物室內裝修管理辦法規定以外裝潢工程之行業，
22 如室內、櫥窗及展覽會場裝潢、壁紙張貼、高架地板安裝
23 及疊席安裝等。室內裝修業需符合內政部頒定之『室內裝
24 修管理辦法』規定，該法第九條規定：室內裝修業申請公
25 司或商業登記時，其名稱應標示室內裝修字樣。可知，室
26 內裝修公司須在其公司名稱標明室內裝修字樣。同條規定
27 ，室內裝修業應依下列規定置專任專業技術人員：一、從
28 事室內裝修設計業務者：專業設計技術人員一人以上。二
29 、從事室內裝修施工業務者：專業施工技術人員一人以上
30 。三、從事室內裝修設計及施工業務者：專業設計及專業
31 施工技術人員各一人以上，或兼具專業設計及專業施工技

01 術人員身分一人以上。可知裝修業須具備專業施工技術人員。
02 員。又該法規定所稱專業技術人員，指向內政部辦理登記
03 ，從事室內裝修設計或施工之人員；依其執業範圍可分為
04 專業設計技術人員及專業施工技術人員。專業設計技術人
05 員應具下列資格之一：一、領有建築師證書者。二、領有
06 建築物室內設計乙級以上技術士證，並經參加內政部主辦
07 或委託專業機構、團體辦理之建築物室內設計訓練達二十
08 一小時以上者。專業施工技術人員，應具下列資格之一：
09 一、領有建築師、土木、結構工程技師證書者。二、領有
10 建築物室內裝修工程管理、建築工程管理、裝潢木工或家
11 具木工乙級以上技術士證，並經參加內政部主辦或委託專
12 業機構、團體辦理之建築物室內裝修工程管理訓練達二十
13 一小時以上者。其為領得裝潢木工或家具木工技術士證者
14 ，應分別增加四十小時及六十小時以上，有關混凝土、金
15 屬工程、疊砌、粉刷、防水隔熱、面材鋪貼、玻璃與壓克
16 力按裝、油漆塗裝、水電工程及工程管理等訓練課程。

- 17 1、依室內裝修業之定義及相關規定，原告公司名稱有標明室
18 內裝修字樣，有聘用專業技術人員，經向內政部申請建築
19 物室內裝修業登記許可並領得登記證，並於內政部營建署
20 登記資料為室內裝修業，故原告應屬於室內裝修業。根據
21 財政部「稅務行業標準分類」，4340-15室內裝修工程及4
22 340-11室內裝潢工程均歸類在大類：F-營造業，惟其分類
23 在不同的子類中。兩者分類定義如下：分類編號4340-15
24 室內裝修工程，包括從事室內裝修工程（含隔屏、分間牆
25 等裝修工程）等，且符合內政部頒定之『室內裝修管理辦
26 法』規定；分類編號4340-11室內裝潢工程，包括從事『
27 室內裝修管理辦法』規定以外之裝潢工程，如室內地毯鋪
28 設、窗簾安裝、室內地板安裝等。
- 29 2、另營業稅法「營業人開立銷售憑證時限表」（下稱時限表）
30 ，對於包作業認定範圍為「凡承包土木建築工程、水電煤
31 氣裝置工程及建築物之油漆粉刷工程，而以自備之材料或

01 由出包人作價供售材料施工者之營業。包括營造業、建築
02 業、土包業、路面鋪設業、鑿井業、水電工程業、油漆承
03 包業等。」綜合時限表對於包作業認定範圍及前段「稅務
04 行業標準分類」意涵，包作業範圍應包括室內裝修業及室
05 內裝潢業(因兩者均歸類在營造業)。然而，時限表另單獨
06 列出裝潢業之業別，與其他業別區分，亦即依時限表之定
07 義，裝潢業不在包作業(即營造業)之範圍。

08 3、按原告與荊桐鄉公所訂立「荊桐鄉代表會議事廳內部整修
09 採購案」財務採購契約內容，由其中項次四、地板：1.地
10 板(花崗石)所需材料及施作工資，項次五、油漆，項次六
11 、輕鋼架板等項目可知，原告應屬於「稅務行業標準分類
12 」之營造業(0000-00室內裝修工程)及時限表包作業(營造
13 業)之範圍，而非被告主張時限表之裝潢業或銷售勞務業
14 。被告未說明其認定原告主張為包作業一事核無足採所依
15 據之法令或解釋，逕行認定原告應依時限表銷售勞務與裝
16 潢之開立憑證時限開立統一發票，於法殊有未合。

17 4、105年11月2日荊桐鄉公所退回資料時，有稱驗收還沒有結
18 束，退回資料係因民事案件尚有提起二審上訴，要等二審
19 法官做全部判定後才提履約保固等資料，因為驗收是比較
20 主觀，對於荊桐鄉公所減價、驗收及違約金是不認同的，
21 所以才會有訴訟。原告屬特許行業、是包作業。

22 (四)、本件被告裁處原告罰鍰85,347元，實有違誤，訴願決定未
23 予糾正，亦有未合。爰聲明求為：1、撤銷訴願決定及原
24 處分，2、訴訟費用由被告負擔。

25 三、被告抗辯：

26 (一)、稅捐稽徵法第44條第1項前段規定：「營利事業依法規定
27 應給與他人憑證而未給與……應就其未給與憑證……經查
28 明認定之總額，處5%罰鍰。」第48條之1第1項規定：「納
29 稅義務人自動向稅捐稽徵機關補報並補繳所漏稅款者，凡
30 屬未經檢舉、未經稅捐稽徵機關或財政部指定之調查人員
31 進行調查之案件，下列之處罰一律免除……一、第41條至

- 第45條之處罰。二、各稅法所定關於逃漏稅之處罰。」。
- 1、加值型及非加值型營業稅法（以下簡稱營業稅法）第16條第1項規定：「第14條所定之銷售額，為營業人銷售貨物或勞務所收取之全部代價，包括營業人在貨物或勞務之價額外收取之一切費用。但本次銷售之營業稅額不在其內。」第32條第1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35條第1項規定：「營業人除本法另有規定外，不論有無銷售額，應以每2月為一期，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、第5款規定：「營業人有下列情形之一者，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……四、短報、漏報銷售額。五、漏開統一發票或於統一發票上短開銷售額。」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。」同法施行細則第52條第2項第1款規定：「本法第51條第1項第1款至第6款之漏稅額，依下列規定認定之：一、第1款至第4款及第6款，以經主管稽徵機關依查得之資料……核定應補徵之應納稅額為漏稅額。」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。」。
- 2、財政部62年2月16日台財稅第31208號函（以下簡稱財政部62年函）：「營利事業銷售貨物，原則上應於發貨時開立統一發票，惟政府機關及公營事業因受會計法令之拘束，須俟驗收合格後，憑驗收之數量及金額開立統一發票，於領取價款時再依會計法令規定，另行開立統一發票。茲核

01 釋如次：(一)營利事業銷售貨品予政府機關或公營事業，
02 其須俟驗收合格後方能具領價款者，准於領取價款時開立
03 統一發票。(二)營利事業於銷售貨品予政府機關或公營事
04 業時，先領部分價款者，應於領取價款當時，即就已領價
05 款開立統一發票，並於驗收合格後，再按清結尾款開立統
06 一發票。」財政部89年10月19日台財稅第0000000000號函
07 ：「營業稅法施行細則第52條第2項第1款規定，營業稅法
08 第51條第1項第1款至第4款及第6款，以經主管稽徵機關依
09 查得之資料，核定應補徵之應納稅額為漏稅額。上開漏稅
10 額之計算…應扣減營業人自違章行為發生日起至查獲日（
11 調查基準日）止經稽徵機關核定之各期累積留抵稅額之最
12 低金額為漏稅額。」97年6月30日台財稅字第0000000000
13 號令（以下簡稱財政部97年令）：「營業人觸犯營業稅法
14 第51條第1項各款，同時違反稅捐稽徵法第44條規定者…
15 應擇一從重處罰。所稱擇一從重處罰，應依行政罰法第24
16 條第1項規定，就具體個案，按營業稅法第51條第1項所定
17 就漏稅額處最高5倍之罰鍰金額與按稅捐稽徵法第44條所
18 定經查明認定總額處5%之罰鍰金額比較，擇定從重處罰之
19 法據，再依該法據及相關規定予以處罰。」。

20 (二)、原告係經營室內裝潢工程、室內設計等業，於105年7月15
21 日與荊桐鄉公所訂立「荊桐鄉代表會議事廳內部整修採購
22 案」財物採購契約，因原告於106年6月30日領取工程款項
23 1,792,305元（提存款1,792,270元＋利息35元）未依規定
24 開立統一發票，荊桐鄉公所於106年8月15日通報被告機關
25 所屬沙鹿稽徵所查獲原告106年5月1日至6月30日銷售貨物
26 及勞務銷售額1,706,957元（1,792,305元÷1.05），營業
27 稅額85,348元，未依規定開立統一發票，且於申報當期銷
28 售額與稅額時未列入申報，該所乃核定原告漏報銷售額1,
29 706,957元，補徵營業稅額85,348元，並移由被告機關處
30 罰鍰85,347元，有荊桐鄉公所106年8月15日函、被告機關
31 所屬沙鹿稽徵所106年8月18日調查函、臺灣雲林地方法院

(以下簡稱雲林地院)民事判決、原告之臺灣銀行活期存款帳戶存款紀錄、統一發票影本、營業人銷售額與稅額申報書及補繳營業稅紀錄等資料可稽。經被告復查決定略以：(一)查原告於105年7月15日與荊桐鄉公所訂立「荊桐鄉代表會議事廳內部整修採購案」財物採購契約(包括會議桌、會議椅、麥克風音響系統、地板、油漆及輕鋼架板)，契約總價1,870,000元(含稅)，契約價金之給付條件為驗收後付款。嗣荊桐鄉公所辦理驗收部分項目不合格，因原告表示不再進行改善，該公所乃認應依契約約定採減價41,424元收受並處違約金82,848元，原告不服向雲林地院提起民事訴訟，請求荊桐鄉公所依契約給付原告工程款1,870,000元及法定遲延利息，經雲林地院於106年5月31日以106年度訴字第154號判決，荊桐鄉公所應給付原告1,792,270元，及自106年2月9日起至清償日，按週年利率5%計算之利息。荊桐鄉公所乃於106年6月15日將應給付之工程款1,792,270元(含稅)依法提存臺中地院提存所(案號:106存字1166號)。原告於106年6月21日向臺中地院提存所聲請領取，並於106年6月30日領取本息計1,792,305元(提存款1,792,270元+利息35元)，荊桐鄉公所於106年7月19日以荊鄉行字第1060008984號函請原告開立發票辦理核銷及繳納保固金，因原告遲未辦理相關程序，該公所乃於106年8月15日以荊鄉行字第1060010177號函通報被告機關所屬沙鹿稽徵所輔導原告依規定開立統一發票與該公所。(二)被告機關所屬沙鹿稽徵所依荊桐鄉公所通報資料於106年8月18日以中區國稅沙鹿銷售字第1060455004號函，請原告於106年8月28日提示105至106年度日記帳、總分類帳、工程明細帳、進銷項發票、傳票備查，原告未如期提示相關資料供核，而於106年9月6日通知荊桐鄉公所並副知被告機關所屬沙鹿稽徵所，其已補開106年7月1日發票。嗣原告又於106年9月14日函送其臺灣銀行活期存款帳戶存、提款紀錄及106年8月發票(字軌號碼PR00000000

01) 金額1,792,305元(含稅)之統一發票影本乙紙(品名
02 : 105C007荊桐鄉代表會議事廳內部整修採購案,備註:依
03 提存所發文開立、補開7月1日發票)予被告機關所屬沙鹿
04 稽徵所查核。(三)查原告既於106年6月30日領取系爭工程
05 款計1,792,305元,依首揭財政部62年函釋規定,應於領
06 取價款當時即106年6月30日,就已領價款開立統一發票,
07 並列入106年5-6月營業人銷售額與稅額申報書申報。是原
08 查以原告106年5月1日至6月30日銷售貨物及勞務銷售額1,
09 706,957元(1,792,305元÷1.05),營業稅額85,348元,
10 未依規定開立統一發票並申報銷售額,核認其漏報銷售額
11 1,706,957元,洵屬有據。又本件所涉核定補徵營業稅額
12 85,348元部分,原告未申請復查已告確定在案。(四)本件
13 罰鍰部分,被告機關於107年1月2日以中區國稅法一字第1
14 060015040號函,請原告提供復查有利事證供核,原告迄
15 未提示。查本件原告雖補開立106年8月未具日期統一發票
16 金額1,792,305元(含稅),並申報106年7-8月營業人銷
17 售額與稅額,惟其未於被告機關所屬沙鹿稽徵所106年8月
18 18日發函調查基準日前補報補繳,核與前揭稅捐稽徵法第
19 48條之1第1項規定不符,自不能免予處罰,是原告主張免
20 罰乙節,核不足採。(五)綜上,原告於106年5月1日至6月
21 30日銷售貨物及勞務,未依規定開立統一發票並漏報銷售
22 額1,706,957元,營業稅額85,348元,扣除違章行為發生
23 日起至查獲日止各期累積留抵稅額之最低金額1,517元,
24 逃漏營業稅額83,831元,違章事證明確,已如前述,綜觀
25 其違反行政法上義務行為之事實,並不符合行政罰法第7
26 條第1項所規定不予處罰之要件,仍應處罰。本件原告同
27 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
28 定,依前揭行政罰法第24條第1項及財政部97年令釋規定
29 ,應就稅捐稽徵法第44條規定,按經查明認定之總額1,70
30 6,957元處5%罰鍰85,347元,與營業稅法第51條第1項第3
31 款規定,按所漏稅額83,831元處最高5倍之罰鍰419,155元

，擇一從重按營業稅法第51條第1項第3款規定為裁處罰鍰之依據。又本件係屬1年內經第1次查獲之違章行為，且原告已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規定，應按所漏稅額83,831元處0.5倍罰鍰41,915元，惟依行政罰法第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，本件之罰鍰最低額為按稅捐稽徵法第44條所定經查明認定總額處5%之罰鍰金額85,347元，是原處罰鍰85,347元，經核係已考量原告違章情節所為適切之裁罰，並無違誤，被告機關復查決定乃予維持。原告仍表不服，提起訴願，財政部訴願決定亦採與被告機關相同之論見，予以駁回。

(三)、本件被告機關所屬沙鹿稽徵所依據通報及查得資料，以原告與荊桐鄉公所訂立「荊桐鄉代表會議事廳內部整修採購案」財物採購契約，原告承攬內容包括會議桌、會議椅、麥克風音響系統、地板、油漆及輕鋼架板等，內容兼具銷售貨物、銷售勞務與裝潢之性質，又該契約係原告與政府機關訂定之契約，依首揭財政部62年函釋，原告應於領取價款當時即106年6月30日，就已領價款開立統一發票，縱原告訴稱上開函釋規範之範圍僅列示銷售貨物之營業行為，惟依營業稅法所定「營業人開立銷售憑證時限表」，銷售勞務與裝潢之開立憑證時限係「以收款時為限」，本件原告既於106年6月30日領取系爭工程款1,792,305元，即應於領取價款時(106年6月30日)，就已領價款開立統一發票，並列入106年5-6月營業人銷售額與稅額申報書申報。是本件被告機關以原告106年5月1日至6月30日銷售貨物及勞務銷售額1,706,957元(1,792,305元÷1.05)，營業稅額85,348元，未依規定開立統一發票並申報銷售額，核認其漏報銷售額1,706,957元，洵屬有據。原告主張依財物採購契約內容，其自備材料又出工施作，依營業性質應歸類為包作業，開立憑證時限為「依工程合約所載每期應收價款時為限」乙節，依營業稅法所定「營業人開立銷售憑

證時限表」，包作業之範圍係「凡承包土木工程、水電煤氣裝置工程及建築物之油漆粉刷工程，而以自備之材料或由出包人作價供售材料施工者之營業。包括營造業、建築業、土木包作業、路面鋪設業、鑿井業、水電工程業、油漆承包業等」，本件依原告與荊桐鄉公所訂立之「荊桐鄉代表會議事廳內部整修採購案」財物採購契約，原告承攬之採購項目含會議桌、會議椅、麥克風音響系統、地板、油漆及輕鋼架板等，所訴應屬包作業乙節，核無足採。

1、又前揭財物採購契約第5條：「契約價金之給付條件…6、驗收後付款：於驗收合格，廠商繳納保固保證金…後，機關於接到廠商提出請款單據後60工作天內，一次無息結付尾款。」係約定契約價金之給付條件，並非約定廠商取得應收價款請求權之時點，是原告訴稱其應達成財務採購契約價金之給付所定2項要件：1、完成驗收。2、繳納保固保證金，始取得應收價款請求權乙節，容有誤解。況本件原告既於106年6月30日領取系爭工程款計1,792,305元，即荊桐鄉公所已給付價金，則原告已無應收價款請求權，是縱如原告所訴其承攬上開財物採購係屬包作業，亦無所述其應達成財物採購契約價金之給付所定2項要件：1、完成驗收。2、繳納保固保證金，始取得應收價款請求權乙節之適用，原告主張，核難採據。

2、原告主張其已開立106年8月統一發票，並申報106年7-8月營業人銷售額與稅額，實無逃漏稅捐之意圖，裁處罰鍰有違誤乙節，按本件原告雖補開立106年8月末具日期統一發票金額1,792,305元（含稅），並申報106年7-8月營業人銷售額與稅額，惟係於被告機關所屬沙鹿稽徵所106年8月18日發函調查基準日後，核與首揭稅捐稽徵法第48條之1第1項規定不符，自不能免予處罰，所訴核不足採。

3、綜上，被告機關以原告於106年5月1日至6月30日銷售貨物及勞務，未依規定開立統一發票並漏報銷售額1,706,957

元，營業稅額85,348元，扣除違章行為發生日起至查獲日止各期累積留抵稅額之最低金額1,517元，逃漏營業稅額83,831元，違章事證明確，已如前述，核有應注意、能注意而未注意之過失，自應處罰。原告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，依首揭行政罰法第24條第1項及財政部97年令釋，應擇一從重按營業稅法第51條第1項第3款規定為裁處罰鍰之依據。又本件係屬1年內經第1次查獲之違章行為，且原告已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規定，應按所漏稅額83,831元處0.5倍罰鍰41,915元，惟依行政罰法第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，本件之罰鍰最低額為按稅捐稽徵法第44條所定經查明認定總額處5%之罰鍰金額85,347元，原處罰鍰85,347元，經核係已考量原告之違章情節而為適切之裁罰，洵屬適法允當。原告所訴，核無足採，原處分請續予維持。

4、對於原告的應收款，荊桐鄉公所105年11月2日有退回，因原告提出一些保固金切結書、履約金申請書等資料，應收款已產生，原告認為已施作完成才會去請款，應收款先產生，才有實際收款付現的問題。原告固有取得裝修業的登記證，但系爭合約工程不一定須是裝修業始得施作，原告營業稅稅籍資料及營所稅申報書所載行業（業別）為室內裝潢工程，稅務行業標準分類以主要經濟活動為判定基礎；有換算承攬工程的金額及比例，總金額是187萬，採購調整單其中1萬多元油漆，僅占0.58%，故認原告係室內裝潢，有向原告調帳但他們沒有提出。

（四）、聲明：1、駁回原告之訴；2訴訟費用由原告負擔。

四、本院之判斷：

（一）、按「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。」、「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

01 定之時限，開立統一發票交付買受人。」、「營業人除本
02 法另有規定外，不論有無銷售額，應以每2月為一期，於
03 次期開始15日內，填具規定格式之申報書，檢附退抵稅款
04 及其他有關文件，向主管稽徵機關申報銷售額、應納或溢
05 付營業稅額。其有應納營業稅額者，應先向公庫繳納後，
06 檢同繳納收據一併申報。」、「營業人有左列情形之一者
07 ，主管稽徵機關得依照查得之資料，核定其銷售額及應納
08 稅額並補徵之…四、短報、漏報銷售額者。五、漏開統一
09 發票或於統一發票上短開銷售額者。」，分別為加值型及
10 非加值型營業稅法第1條、第32條第1項、第35條第1項、
11 第43條第1項第4款、第5款所明定。

12 (二)、如事實概要欄所載之事實，有卷附之雲林縣荊桐鄉公所財
13 物採購投標須知、開標/決標紀錄、財物契約書及標單、
14 本院提存所函文、國庫存款收款書、提存書、原告活期存
15 款存摺明細、和解筆錄、原告函檢附工程保固書、退還約
16 保證金申請書、收據及保固支票、荊桐鄉公所函文、發票
17 等營業人銷售額與贈與稅額申報書、營業稅申報資料建檔
18 系統申報書線上建檔維護作業、營業稅稅籍資料查詢作業
19 、被告所屬沙鹿稽徵所營業稅派查單、營業稅違章案件報
20 告(移送)單、營業稅106年10月更正核定單補徵、營業稅
21 違章漏稅案件累積留抵稅額結存檔、可扣除最低留抵稅額
22 計算表、對照檔異動核定單、營業稅違章補徵計算表、營
23 業稅違章補徵核定通知書、106年退稅抵繳證明書、違章
24 案件罰鍰繳款書、原處分之裁處書、被告函文及復查決定
25 書、財政部函文及訴願決定書、送達證書等件可稽，自堪
26 信為真實。

27 本件：

- 28 1、按營業人開立銷售憑證時限表「買賣業銷售貨物之營業。
29 一、以發貨時為限。但發貨前已收之貨款部分，應先行開
30 立。二、以書面約定銷售之貨物，必須買受人承認買賣契
31 約始生效力者，以買受人承認時為限。」、「包作業凡承

包土木建築工程、水電煤氣裝置工程及建築物之油漆粉刷工程，而以自備之材料或由出包入作價供售材料施工者之營業。包括營造業、建築業、土木包作業、路面鋪設業、鑿井業、水電工程業、油漆承包業等。依其工程合約所載每期應收價款時為限。」、「裝潢業凡經營室內裝潢設計製作，庭園設計施工，櫥窗鋪面設計修飾之營業。包括裝潢行及其他經營裝潢業務之組織。以收款時為限。」、「勞務承攬業凡以提供勞務為主，約定為人完成一定工作之營業。包括貨物運送或起卸承攬、農林作物採伐承攬、錄音、錄影、打字、繪圖、晒圖、洗衣、清潔服務、白蟻驅除及其他勞務承攬等業。以收款時為限。」等規定。查依原告與荊桐鄉公所間之財物採購契約所附荊桐鄉代表會議事廳內部整修採購案調整單上記載「項目：一會議桌部分…二會議椅部分…三麥克風音響系統…（麥克風埋入式插座…麥克風線路施工安裝…話線路施工拆移安裝、線路施工安裝迴路建置…）、四地板（1地板花崗石含所需材料及施工工資…）、五油漆…六輕鋼架板…」等內容，已屬兼具銷售貨物及勞務之土木、水電、油漆粉刷工程，並以自備之材料施工之包作者，依前揭規定其開立銷售憑證時限係「依其工程合約所載每期應收價款時」。

2、上揭「包作業開立憑證之時限：依其工程合約所載每期應收價款時為限。」為營業人開立銷售憑證時限表所規定，是以包作業承包工程，其開立統一發票報繳營業稅之時限，依其工程合約所載每期應收價款時為限，承包人於其應收工程款請求權可以行使時，即有開立統一發票報繳營業稅之公法上義務。查依原告與荊桐鄉公所所訂立前揭財物採購契約第五條（一）6.驗收後付款：於驗收合格，廠商繳納保固保證金…後，機關於接到廠商提出請款單後60工作天內，一次無息結付尾款。…」之約定，可知原告對荊桐鄉公所之應收尾款款項係在工程驗收後付款，此亦係原告依前述財物契約所載應收尾款開立統一發票報繳營業稅之

時 限。

3、查荊桐鄉公所依臺灣雲林地方法院106年度訴字第154號判決，因原告拒絕受領後依法辦理提存，及本院提存所函文稱提存物為0000000元，受取權人原告已於106年6月21日聲請領取，並於同年6月30日領取本息0000000元(利息35元)完畢，而荊桐鄉公所亦於106年9月12日函稱其應給付原告0000000元，此金額為雙方無爭議款項之情，有前述該等函文、國庫存款收款書、提存書、民事判決在卷可稽；再查荊桐鄉公所曾於105年11月2日函檢還保固切結書、履約保證金收據、保固支票等，而荊桐鄉公所先後於106年2月24日及同年3月1日有函予原告稱：複驗結果不合格，原告表示不再進行改善，依契約減價收受核算應給付…實際核撥款計0000000元，請原告修正請款發票金額之事，可知原告與荊桐鄉公所確已進行驗收程序，及原告亦曾開立保固切結書及支票，以及原告業已領受荊桐鄉公所給付無爭議之尾款款項等事實，亦有各函件可佐；依上揭2所述，應認原告於實際收受荊桐鄉公所給付無爭議之尾款款項計0000000元時，即負有應開立銷售憑證及報繳營業稅之義務。

4、承上所述，原告係因荊桐鄉公所審認複驗有不符項目不合格，而原告表明不再改善後，荊桐鄉公所則稱僅願扣除不符項目契約價金及違約金後核撥款項，而生原告與荊桐鄉公所間之民事爭議訴訟事件；雖原告主張依財物契約約定於驗收及保固支票後始領取款項之詞，惟如上述，並審之前揭財物契約第十四條(十二)本條所稱「契約價金總額」為結算驗收證明書所載結算總價，並加計可歸責於廠商之驗收扣款金額第十八條爭議處理(一)機關與廠商因履約而生爭議者…得依下列方式處理之：…4.提起民事訴訟。…等約定內容；原告既於106年6月30日已領得提存之無爭議的工程尾款，其開立統一發票之義務即已產生，與荊桐鄉公所是否對前開民事事件第一審判決提起上訴並無關涉。

01 5、故綜上，原告以其與荊桐鄉公所於106年10月5日成立和解
02 筆錄、由荊桐鄉公所給付原告5萬元後，總計取得0000000
03 元，迄至106年10月18日始函覆荊桐鄉公所並檢附工程保
04 固書、退還約保證金申請書、收據及保固支票等件，而未
05 開立106年5月1日至6月30日銷售貨物及勞務銷售之統一發
06 票，已有加值型及非加值型營業稅法第43條第1項第4款、
07 第5款規定營業人漏報銷售額、漏開統一發票之違規事實
08 。被告審認原告於106年5月1日至6月30日銷售貨物及勞務
09 ，未依規定開立統一發票、漏報銷售額1,706,957元(0000
10 000÷1.05=0000000)，營業稅額85,348元，扣除違章行為
11 發生日起至查獲日止各期累積留抵稅額之最低金額1,517
12 元，逃漏營業稅額83,831元，係屬有據。

13 (三)、按「行政法上義務之行為非出於故意或過失者，不予處罰
14 」，「一行為違反數個行政法上義務規定而應處罰鍰者，
15 依法定罰鍰額最高之規定裁處。但裁處之額度，不得低於
16 各該規定之罰鍰最低額。」，為行政罰法第7條第1項、第
17 24條第1項分別定有明文。次按「營利事業依法規定應給
18 與他人憑證而未給與…應就其未給與憑證…經查明認定之
19 之總額，處5%罰鍰。」，「納稅義務人，有下列情形之一
20 者，除追繳稅款外，按所漏稅額處5倍以下罰鍰，並得停
21 止其營業…三、短報或漏報銷售額者。」，分別為稅捐稽
22 徵法第44條第1項前段及營業稅法第51條第1項第3款所明
23 定；營業人一行為同時違反上開二規定者，應擇一從重處
24 罰。又「銷貨時未依法開立發票，且於申報當期銷售額時
25 亦未列入申報。按所漏稅額處1.5倍之罰鍰，但於裁罰處
26 分核定前已補繳稅款者，處1倍之罰鍰；其屬下列違章情
27 事者，減輕處罰如下：一、1年內經第1次查獲者，處0.5
28 倍之罰鍰。二、…。」，為行為時裁罰參考表有關營業稅
29 法第51條第1項第3款所規定。

30 1、本件原告為營業人，對開立統一發票之時限有注意義務，
31 其以與荊桐鄉公所間工程尾款金額尚未經法院判決確定為

由，認非開立統一發票之時限，乃應注意而不注意，致有漏開統一發票及漏報銷售稅額情事，係為有過失，依上開說明，應依營業稅法第51條第1項第3款、稅捐稽徵法第44條擇重依前者處罰。

2、又原處分依前揭裁罰參考表所示規定，因本件係屬1年內第1次查獲之違章行為，及原告於裁罰處分核定前補繳稅款，按所漏稅額83,831元處0.5倍罰鍰41,915元；再依行政罰法第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（即依稅捐稽徵法第44條所定經查明認定總額處5%之罰鍰金額85,347元），而裁處罰鍰85,347元，於法均無不合。

（四）、是據上，被告審認原告於106年5月1日至6月30日銷售貨物及勞務銷售額1,706,957元，未開立統一發票及申報當期銷售額，致逃漏營業稅額85,348元，經查獲核定補徵營業稅額85,348元，並經被告裁處罰鍰85,347元，並無違誤；訴願決定遞予維持，亦無不合，原告訴請撤銷，為無理由，應予駁回。

五、本件判決基礎已經明確，兩造其餘攻擊防禦方法及訴訟資料，經本院斟酌後，核與判決結果不生影響，並無逐一論述之必要，併此說明。

六、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 5 月 23 日
行政訴訟庭 法官 楊岬琇

上為正本係照原本作成。

如不服本判決，應於判決送達後20日內，向本院提出上訴狀並表明上訴理由（原判決所違背之法令及其具體內容或依訴訟資料可認為原判決有違背法令之具體事實），其未載明上訴理由者，應於提出上訴後20日內向本院補提理由書（上訴狀及上訴理由書均須按他造人數附繕本，如未按期補提上訴理由書，則逕予駁回上訴）。

01 中 華 民 國 108 年 5 月 23 日
02 書記官 吳韻聆