

政府機關銷售貨物勞務仍應繳納營業稅之探討

政府機關部分經辦人員因對稅法未深入探討，致發生未依法繳納營業稅的情形，爰就稅法規定及曾發生之案例彙整提出政府機關應繳納營業稅之類型，期能增進政府機關依循法令納稅。

◎ 蕭隆淑 (行政院海岸巡防署會計處專員)

壹、前言

近來審計機關查核各政府機關收支情形發現，各機關因欠缺稅法概念，致發生未依法繳納營業稅的情形；另財政部亦指示各地區國稅局加強稅務宣導，並全面清查各政府機關（含地方政府）銷售貨物或勞務（含購買國外勞務）未依法報繳營業稅之漏報情形。本文爰依稅法之規定及財政部解釋

函令，提出政府機關應繳納營業稅之類型，供相關人員參考，以減少誤觸法令而受罰之情事發生。

貳、營業稅不以具備營利目的為要件

一、「加值型及非加值型營業稅法」（以下簡稱營業稅法）修正說明，對營業人之銷售行為課稅，而不問

銷售行為是否以營利為目的。據此可知，課徵營業稅應不以營利目的為要件。

二、營業稅法第3條、第4條、第5條亦明定銷售貨物、銷售勞務及進口之定義觀之，均未以具備營利目的為定義之一部分。

三、復由營業稅法第6條第2款、第3款所規定之營業人的定義觀之，亦不以營

利目的為營業人之必要條件，故營業人之銷售行為及進口行為，自亦不必具備營利目的。

參、稅法及解釋函令之規定

一、課稅範圍

依據營業稅法第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。」所以只要具有銷售貨物或勞務及進口貨物之行為，即應依該法課徵營業稅。

另同法第6條第2款規定：「非以營利為目的之事業、機關、團體、組織，有銷售貨物或勞務者，為營業人。」所以各政府機關於銷售貨物或勞務時，即為該法所稱的營業人，自應依法繳納營業稅。

至於購買國外勞務部分，依同法第36條規定：「外國之

事業、機關、團體、組織，在中華民國境內，無固定營業場所而有銷售勞務者，應由勞務買受人於給付報酬之次期開始15日內，就給付額依第10條或第11條但書所定稅率，計算營業稅額繳納之。」故各政府機關有購買國外勞務，而該國外之事業、機關、團體、組織，在中華民國境內，無固定營業場所者，則各政府機關（勞務買受人）亦負有依法繳納營業稅之責。

綜上，我國營業稅係採屬地主義，其課徵範圍均以各該貨物或勞務「於境內銷售」或「自國外進入我國境內」為條件，故營業人（或買受人）只要在中華民國境內銷售貨物或勞務、進口貨物或勞務均須繳納我國之營業稅。

二、課徵政府機關營業稅之規定

營業人應於開始營業前，

申請營業登記（營業稅法§28），同法第29條規定政府機關得免辦營業登記，其有關營業稅之課徵，規定如下：

（一）政府機關未辦營業登記而銷售貨物或勞務者，應於銷售行為發生後，逐筆以書面敘明銷售貨物或勞務之品名、數量、單價、總價、交貨日期及約定付款日期、金額，並敘明買受人名稱、地址、負責人姓名、營利事業統一編號、稅籍編號等函送所在地稽徵機關備查。其訂有契約並載明上開有關事項者，得以契約影本加註「本件與正本無異」字樣，加蓋「經辦人員印章」，代替書面說明。

（二）政府機關銷售貨物或勞務，依法應向買受人收取銷項稅額，並於法定期限內向公庫繳納，並

不得以其進項稅額扣抵。

(三) 政府機關銷售貨物或勞務，應就每筆交易每次之銷售額，依「營業人開立銷售憑證時限表」之規定，於交貨或收款時，開立財政部訂定五聯式「機關團體銷售貨物或勞務申報銷售額與營業稅額繳款書」，以第四、五兩聯代替銷售憑證，並於銷售之次月15日前，持憑第一、二、三各聯向公庫繳納營業稅，以第二聯代替申報銷售額。

(四) 前項「機關團體銷售貨物或勞務申報銷售額與營業稅額繳款書」一式五聯，由稽徵機關印製，以備銷售單位索取使用。其各聯用途分別為，第一聯(收據聯)：由收款公庫蓋章後，交

銷售單位作為繳稅憑證

。第二聯(報核聯)：由收款公庫蓋章後，連同稅收日報表彙送所在地主管營業稅之稽徵機關，憑以辦理稅款劃解及登記銷案，並代替銷售額之申報。第三聯(存查聯)：由收款公庫蓋章後，自行留存備查。第四聯(記帳聯)：由銷售單位於銷售時交買受人作為記帳憑證。第五聯(扣抵聯)：由銷售單位於銷售時交買受人作為進項稅額扣抵憑證。

(五) 稽徵機關應設置專簿，就政府機關銷售貨物或勞務所函送備查事項，逐筆登記，作為稽徵之依據。其有未依法定期限報繳者，應依法處理。

三、政府機關應繳納營業稅之類型

(一) 預算編列採單位預算，

尚分下列情形：

1. 收入全數解繳公庫者，政府機關免徵營業稅：由於政府機關報繳後須再由公庫全數撥補，財政部基於簡化徵納作業，仍准予免徵營業稅。例如：

(1) ○○公園高爾夫練習場及游泳池之門票收入全部列入○○工程管理處之單位預算，並將收入全數解繳公庫，免徵營業稅。

(2) 資訊科學展示中心及科學技術資料中心之服務收入及工本費收入全部列入○○會之單位預算，並將收入全數解繳公庫，免徵營業稅。

(3) ○○機關及所屬各○○管理處標售林木及處分殘材等收入，凡列入該局之單位預算，收入全數解繳公

庫者，准予免徵營業稅。然○○機關改制為公務機關後，其及所屬管理處有關營業收支之業務，包括○○遊樂區、○○鐵路及○○台車等提供勞務之收入，已另行編列「森林遊樂區暨森林、鐵路作業基金」附屬單位預算，該預算之收入，並未全數解繳公庫，仍應依法課徵營業稅。

2.收入未全數解繳公庫者，政府機關應繳納營業稅：當對外銷售貨物或勞務之收入，雖列入單位預算，但收入未全數解繳公庫，仍應依法繳納營業稅。例如：

(1) ○○公務運輸機關，工程下腳料變賣收入，提撥百分之四十作為職工福利之用，

未全數解繳公庫，應依法繳納營業稅。

(2) 有關資源回收物品變賣所得款項，執行機關如以列入單位預算辦理，全數解繳公庫者，固可免徵營業稅；惟執行機關如以代收代付方式辦理，將資源回收物品變賣所得款項存入依規定設置之專戶，並採專款專用，未全數解繳公庫者，仍應依法課徵營業稅。

(二) 預算編列採附屬單位預算，政府機關應繳納營業稅，係因附屬單位預算其營運所獲收入並未全數解繳公庫，故應繳納營業稅。例如：

1.○○局收取之○○隧道通行費屬事業收入，應依營業稅法第1條規定課徵營業稅，且該局係屬事業單

位，為同法第6條第2款規定之營業人，收取○○隧道通行費為銷售勞務，應依上開規定課徵營業稅。

2.○○銀行於各地設立之票據交換所，辦理票據交換業務所收取之各項手續費、查詢費等收入，惟各票據之交換所辦理票據交換業務所收取之手續費、查詢費等收入，既未歸屬○○銀行，應依法課徵營業稅。

3.○○局出租代管國、省有關土地之租金及手續費等收入，應依營業稅法第3條第2項及第4項規定報繳營業稅，前經財政部75/12/26台財稅第7565414號函釋在案，至其因土地為人占用，所收取之「土地使用補償金」，核屬兼具補收租金性質，仍應課徵營業稅。

(三) 購買國外勞務，尚分下

列情形：

1.在境內有固定營業場所，買受人免繳納營業稅：外國之事業、機關、團體、組織，在中華民國境內有固定營業場所，其在中華民國境內銷售勞務，依規定申報繳納營業稅。政府機關向其購買勞務者，買受人（政府機關）以取得固定營業場所開立之統一發票即可，免再繳納營業稅。

2.在境內無固定營業場所，買受人應繳納營業稅：依同條規定，外國之事業、機關、團體、組織，在中華民國境內，無固定營業場所，而有銷售勞務者，應由勞務買受人依規定繳納營業稅。例如：

(1) ○○機關給付國外承銷商辦理所屬事業機構民營化海外釋股勞務報酬，由於該國外

承銷商在中華民國境內，無固定營業場所，故勞務買受人應依規定繳納營業稅。

(2) ○○研究機構給付國外資訊服務勞務報酬，由於該國外承銷商在中華民國境內，無固定營業場所，故勞務買受人應依規定繳納營業稅。

(四) 符合免稅規定者，免徵營業稅：依營業稅法第8條、第9條規定免徵營業稅。例如：

1.為配合社會福利政策，少年福利主管機關依少年福利法所設少年福利機構及其所辦理少年寄養之家庭所提供育、養勞務之收入，可比照營業稅法第8條第1項第4款規定免徵營業稅。

2.公私立學校向該校在學學生提供留學、遊學服務等

業務，既經教育部認為係屬「教育勞務」範圍，其收入准依營業稅法第8條第1項第5款規定，免徵營業稅；惟如其提供服務之對象非該校在學學生，則無上開免稅規定之適用，應依法課徵營業稅。

3.○○國立大學以收費方式，開放游泳池、網球場、體育館，供該校教職員工及學生使用，可依營業稅法第8條第1項第5款規定免徵營業稅。

4.營業稅法第8條第1項第26款規定銷售與國防單位使用之武器、艦艇、飛機、戰車及與作戰有關之偵察、通訊器材，免徵營業稅。惟若銷售與國防單位之科技工程諮詢等勞務，不在上開免稅範圍，依法不能免徵營業稅。

5.○○總部承製銷售與警政署使用之警械用品，擬依

營業稅法第8條第1項第26款規定：「銷售與國防單位使用之武器、艦艇、飛機、戰車及與作戰有關之偵察、通訊器材」免徵營業稅，惟警政署並非國防單位，所購警械用品自無上開免稅規定之適用，應依法課徵營業稅。

(五) 依法收取之規費收入，免徵營業稅：機關依規費收費標準收取之服務費等收入係規費性質，與一般銷售貨物或勞務之行爲不同，非屬營業稅課稅範圍。例如：

1. 高速公路工程局或其他各級政府機關收取之高速公路通行費或橋樑通過費，均爲政府機關之規費收入，非屬營業稅課稅範圍。
2. ○○局提供氣象資料服務收取之服務費及資料處理費，即係依交通部核定之「中央氣象局規費收費標

準表」之規定收取，核屬規費性質，不屬營業稅課稅範圍。

3. 依廢棄物清理法第10條之1（現行法爲第16條）成立之各資源回收管理基金管理委員會，依法向業者收取之回收清除處理費，係公法上收取之費用，尙無涉銷售貨物或勞務之關係，非屬營業稅課稅範圍。
4. 查各級政府管理之公有路邊及路外停車場，係依據「停車場法」第5條（現行法爲第4條）規定設置停車場作業基金專款專用，且停車費係依同法第31條授權由地方政府所訂並經地方議會審議通過之收費標準而收取，又民眾如未繳費，可依道路交通管理處罰條例第56條第10款（現行條例爲第11款）規定予以裁罰，故該停車費收入核屬具有規費性質，

與一般銷售貨物或勞務之行爲尙有不同，非屬營業稅課稅範圍。

5. ○○部依據商港法第15條規定，爲促進商港建設及發展，委託所屬各港務局就使用政府提供之港口及相關設施之入港船舶、離境之上下客船旅客及裝卸之貨物收取商港服務費，所收之收入並依「商港服務費收取保管及運用辦法」第14條規定，全部用於商港建設，上開依法收取之商港服務費，依受益付費之個別報償原則及徵收規費之意旨，核屬規費收入，不屬營業稅課稅範圍。

綜上，列示政府機關應繳納營業稅彙總表於下頁。

四、罰責及免罰之規定

- (一) 依據營業稅第51條規定，納稅義務人，有下列情形之一者，除追繳稅

政府機關應繳納營業稅彙總表

類 型		是否應繳納營業稅
預算編列採單位預算	收入全數解繳公庫者	否
	收入未全數解繳公庫者	是
預算編列採附屬單位預算，其收入未全數解繳公庫		是
購買國外勞務	在境內有固定營業場所	否
	在境內無固定營業場所	是
符合免稅規定者		否
依法收取之規費收入		否

款外，按所漏稅額處一倍至十倍罰鍰，並得停止其營業：

1. 未依規定申請營業登記而營業者。
2. 逾規定期限30日未申報銷售額或統一發票明細表，亦未按應納稅額繳納營業稅者。
3. 短報或漏報銷售額者。
4. 申請註銷登記後，或經主管稽徵機關依本法規定停止其營業後，仍繼續營業者。
5. 虛報進項稅額者。
6. 逾規定期限30日未依第36

條第1項規定繳納營業稅者。

7. 其他有漏稅事實者。

(二) 依稅捐稽徵法第48條之1規定，納稅義務人自動向稅捐稽徵機關補報並補繳所漏稅款者，凡屬未經檢舉、未經稽徵機關或財政部指定之調查人員進行調查之案件，下列之處罰一律免除；其涉及刑事責任者，並得免除其刑：

1. 本法第41條至第45條之處罰。
2. 各稅法所定關於逃漏稅之

處罰。

前項補繳之稅款，應自該項稅捐原繳納期限截止之次日起，至補繳之日止，就補繳之應納稅捐，依原應繳納稅款期間屆滿之日臺灣郵政公司之一年期定期存款利率按日加計利息，一併徵收。

五、行政救濟之規定

當對於稅務之行政處分，認為違法或不當，致損害其權利，可依法申請救濟。所以經稅捐稽徵機關核定之課稅案件，如有不服，得敘明理由申請復查。對其復查決定仍然不服者，仍得依法提起訴願及行政訴訟，請求撤銷或變更原處分或原決定。

(一) 復查

納稅義務人對於核定稅捐之處分如有不服，應依規定格式，敘明理由，連同證明文件，依下列規定，申請復查：

1. 依核定稅額通知書所載有

應納稅額或應補徵稅額者，應於繳款書送達後，於繳納期間屆滿翌日起算30日內，申請復查。

2. 依核定稅額通知書所載無應納稅額或應補稅額者，應於核定稅額通知書送達後30日內，申請復查。

稅捐稽徵機關對有關復查之申請，應於接到申請書後二個月內復查決定，並作成決定書，通知納稅義務人。（稅捐稽徵法 § 35）

（二）訴願

訴願之提起，應自行政處分達到或公告期滿之次日起30日內為之。（訴願法 § 14）

稅捐稽徵機關對復查之申請，未於接到申請書後二個月內作成復查決定，納稅義務人得逕行提起訴願。（稅捐稽徵法 § 35）

訴願之決定，自收受訴願書之次日起，應於三個月內為之；必要時，得予延長，並通

知訴願人及參加人。延長以一次為限，最長不得逾二個月。（訴願法 § 85）

（三）行政訴訟

對訴願決定如不服，得於決定書送達之次日起二個月內向高等行政法院提起行政訴訟。（訴願法 § 90）

經依訴願法提起訴願而不服其決定，或提起訴願逾三個月不為決定，或延長訴願決定期間逾二個月不為決定者，得向高等行政法院提起撤銷訴訟。（行政訴訟法 § 4）

肆、結語

由於政府機關部分經辦人員長期以來，均誤認為營業稅是針對以營利目的之行為，加以課徵，致頻頻發生未依法繳納營業稅之情事，本文闡明營業稅係對銷售行為課稅，有助於稅法觀念之釐清。另外，呼籲各政府機關，再自行檢視有

否因一時疏忽而發生違反稅法規定之情事，並立即辦理補報補繳，可依稅捐稽徵法第48條之1規定免予處罰。基上，除可配合財政部依法納稅、端正納稅風氣、維護租稅公平，亦可節省審計機關的查核成本。

參考文獻

1. 加值型及非加值型營業稅法，95年2月3日修正公布。
2. 行政訴訟法，90年10月22日修正公布。
3. 財政部，核釋政府機關課徵營業稅之有關規定，75年9月30日台財稅第7535812號函。
4. 財政部臺北市國稅局，宣導稅務法令—各機關均應依法報繳營業稅，96年6月1日財北國稅審三字第0960217593號函。
5. 財政部稅務入口網站 <http://www.etax.nat.gov.tw/wSite/mp>。
6. 訴願法，89年6月14日修正公布。
7. 稅捐稽徵法，96年3月21日修正公布。
8. 經濟日報，各級政府逃漏營業稅稅局清查，96年5月16日，A13，稅務法務。
9. 賦稅法令彙編，93，財政部編印。❖