最　高　行　政　法　院　判　決

109年度上字第655號

上　訴　人　財政部臺北國稅局
代　表　人　宋秀玲
訴訟代理人　詹慶忠
輔助參加人　財政部賦稅署
代　表　人　許慈美
被 上訴 人　興松有限公司
代　表　人　林志郎
訴訟代理人　陳欽賢　律師

上列當事人間營業稅事件，上訴人對於中華民國109年4月16日臺北高等行政法院108年度訴字第305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、緣被上訴人於民國80年間承攬交通部臺灣區國道新建工程局（下稱國工局）「北部第二高速公路汐止中和段樟樹里高架橋工程」（下稱系爭工程），雙方簽訂工程合約（下稱系爭工程合約），合約總價計新臺幣（下同）545,880,000元，85年間系爭工程完工，國工局於87年間依實際驗收數量結算計付工程款547,608,989元予被上訴人。嗣被上訴人以其與國工局因「合約工作項目未計價付款」部分發生爭議，提付仲裁，經中華民國仲裁協會（下稱仲裁協會）以92年6月5日87年度商仲麟聲仁字第006號仲裁判斷書、92年10月7日同字號仲裁判斷更正書（下合稱92年仲裁判斷書），作成國工局應給付被上訴人工程款141,551,981元及自92年5月29日起至清償日止按年利率百分之5計算利息之仲裁判斷後，國工局不服，提起民事訴訟，請求撤銷上開仲裁判斷，為最高法院101年12月27日101年度台上字第2142號民事判決（下稱最高

法院101年民事判決）駁回國工局之上訴確定在案。國工局爰於102年5月22日給付被上訴人工程款141,551,981元（按此部分經上訴人認定依「營業人開立銷售憑證時限表」規定，應於92年10月6日仲裁判斷時開立統一發票，已逾核課期間，而未補稅、處罰）及該工程款之遲延利息（下稱系爭遲延利息）36,667,780元（含稅。自96年11月20日至102年1月25日止，按週年利率百分之5計算）。上訴人依據查得資料，以被上訴人於102年5月22日取得系爭遲延利息，未依規定開立統一發票，漏報銷售額共34,921,695元，逃漏營業稅額1,660,551元，經審理違章成立，除核定補徵營業稅1,660,551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，按所漏稅額11,660,551元處1.5倍之罰鍰2,490,826元。被上訴人不服，循序提起行政訴訟，並聲明：訴願決定及原處分（即復查決定）均撤銷。經原審判決撤銷訴願決定及原處分（即復查決定），上訴人乃提起本件上訴。

二、被上訴人起訴主張及上訴人於原審之答辯均引用原判決所載。

三、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：(一)營業稅法第1條、第3條第1項、第2項規定已界定營業稅之稅捐客體包含「在中華民國境內」、「銷售貨物或勞務或進口貨物」兩要素。可知在有償之銷售行為，營業人與給付受領人（買受人）兩者間存在互為給付之交換及對價關係。又營業稅性質既屬消費稅，已為司法院釋字第688號解釋理由書指明，則此種互為給付，是否存在給付之交換及對價關係，當以雙務契約之內容及目的，判斷該給付所涉花用與是否為有意之消費相連結，如非為有意之消費而支付，即非量度買受人經濟上給付能力之指標，自不應以之為營業稅之稅捐客體。營業稅法第16條第1項本文固明定營業稅法第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，然依營業稅法第

16條於74年11月15日增訂時修正草案解說之說明可知，營業稅法第16條第1項前述規定，除在避免營業人將所收取原屬銷售貨物或勞務代價之一部分，改以「費用」名目收取而逃避稅負外，積極意義更在於依實質課稅原則，使凡因銷售貨物或勞務所收取之一切代價，均應計算於銷售額之內，不因支付方式或名目之不同而受影響。故適用上開規定不得無視營業稅之本質，不予區辨營業人所收取之代價或費用是否屬於銷售貨物或勞務代價之一部分，逕將一切費用計入銷售額。(二)被上訴人於80年間承攬國工局系爭工程，雙方簽訂系爭工程合約，依該合約內容，未就遲延給付工程款應加計利息及應如何加計利息而為約定，是國工局就系爭遲延利息之支出，尚難認係其基於系爭工程合約所為有意之消費。再依系爭工程合約之約定，國工局係將系爭工程委由被上訴人「建承」與「養護」，並按實際驗收數量及合約單價結算計付工程款予被上訴人，則被上訴人（營業人）與國工局（買受人）間所進行互為給付之交易，係由被上訴人提供「建承」與「養護」系爭工程之給付，國工局提供工程款即為一定金錢之給付，此二者具有給付之交換及對價關係。至於國工局支付被上訴人系爭遲延利息，則是因國工局對於「合約工作項目未計價付款」此部分之金錢給付有所遲延，基於貨幣的時間價值而為之補（賠）償，並不是因為受領被上訴人提供「建承」與「養護」系爭工程之給付而支出之代價。因此，國工局基於貨幣時間價值而就仲裁判斷命給付被上訴人工程款141,551,981元及自92年5月29日起至清償日止按年利率百分之5計算利息之系爭遲延利息，此遲延利息自非銷售貨物或勞物代價之一部分，並非營業稅之稅捐客體。上訴人以系爭遲延利息之給付係該工程款衍生而來，為銷售貨物或勞務之代價，屬營業稅法第16條第1項銷售額範疇，為營業稅之稅捐客體云云，自有違誤。(三)上訴人援引輔助參加人即財政部賦稅署75年5月30日台稅二發字第7551475號書函（下稱財政部賦稅署75年5月30日書函）主張營業人銷售貨

物或勞務因買方遲延給付而加收利息，應於加收時（即收款時）開立統一發票課徵營業稅一節，雖經輔助參加人於109年1月13日發函原審表示：營業人銷售貨物或勞務，如約定遲延給付價款應加計利息者，則該加收利息已構成貨物或勞務之部分價款，係屬營業稅法第16條第1項銷售額範圍，應於加收利息時開立統一發票課徵營業稅等語，似係指該書函係針對「已約定遲延給付價款應加計利息」之情形為解釋；然輔助參加人既經其訴訟代理人於109年2月4日原審準備程序當庭表示：「無論契約有無就遲延給付應付利息而為約定……遲延利息都屬於銷售額的範圍」等語，足認財政部賦稅署75年5月30日書函並未區別情形，乃係將「因買方延遲付款而加收之利息」均認屬營業稅法第16條第1項之銷售額範圍。據此，輔助參加人75年5月30日書函未根據營業稅之本質，按具體個案情形，將性質上不屬銷售貨物或勞務代價之遲延利息，亦認屬營業稅法第16條第1項之銷售額範疇，在此範圍內顯與營業稅第16條第1項規定及其立法意旨不符，自不應援用。又財政部75年10月21日台財稅第7572188號、75年7月21日台財稅第7547031號、75年11月26日台財稅第7574126號、81年4月29日台財稅第810160470號及85年9月12日台財稅第851915443號函，內容與本案不同，無從比附援用，上訴人援為系爭遲延利息屬銷售額範圍云云，洵不足採。至於上訴人稱國工局於給付系爭遲延利息時已內含營業稅乙節，無非依照加值型營業稅制以營業稅係由消費者負擔所為之推論，與系爭遲延利息完全係按仲裁判斷給付之金額加計百分之5計算之事實不符，亦無可採。(四)綜上，系爭遲延利息非屬銷售貨物或勞務代價之一部分，不在營業稅法第16條第1項之銷售額範圍，非營業稅之稅捐客體，被上訴人自無需依規定開立統一發票並申報銷售額及應納營業稅，補稅處分於法有違，訴願決定遞予維持亦有未合。至於本件是否已逾5年核課期間、上訴人按所漏稅額處1.5倍之罰鍰處

分有無違誤之爭議，已與判決結論無影響等語，撤銷訴願決定及原處分（即復查決定）。

四、本院按：

(一)營業稅法第3條第1項、第2項規定：「（第1項）將貨物之所有權移轉與他人，以取得代價者，為銷售貨物。（第2項）提供勞務予他人，或提供貨物與他人使用、收益，以取得代價者，為銷售勞務。……」據此，所謂銷售收入（銷售額），就銷售貨物而言，係將貨物之所有權移轉與他人，所取得之代價，此代價與貨物所有權之移轉，存在對價關係；就銷售勞務而言，係以勞務或貨物提供予他人使用、收益，所取得之代價，此代價與勞務或貨物之使用、收益，存在對價關係。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。」該條文於74年11月15日增訂時，立法理由謂：「本條第1項規定銷售額之計算內容。凡因銷售貨物或勞務而收取之一切代價，均應計算於銷售額內。但本次銷售應徵之營業稅，原係按未課營業稅之銷售額計算，故不應包括在銷售額內。」參以73年10月財政部稅制委員會及賦稅署營業稅改制工作小組所為該修正草案解說之說明：「營業人銷售貨物或勞務向購買人收取之價額當然為銷售額，但另行加收之一切費用，本法規定均應列入銷售額內計算。蓋營業人於貨物及勞務之價格外另行加收之費用，亦係銷售貨物或勞務所取得之對價之一部分，如不列入銷售額內，將誘使營業人將銷售貨物及勞務之一部分價額，改按『費用』名目向客戶收取，以達到逃避稅負之目的，實務上易生流弊。如某甲公司銷售機器乙部，價款為10萬元（包括機器8萬元及其運送、安裝、試車等2萬元），該公司即應以10萬元為銷售價額報繳營業稅，不能將10萬元價款改為8萬元，而將其餘2萬元改按『代雇運送工人之工資』及『代雇安裝技術人員薪資』處理……」等語，可知營業稅法第16條第1項規

定，除在於避免營業人將所收取原屬銷售貨物或勞務代價之一部分，改以「費用」名目收取而逃避稅負外，其積極意義更在於依量能課稅原則，使凡因有關交換貨物或勞務所取得有對價關係之代價，均應計算於銷售額之內，不因其支付方式或名目之不同而受影響。

(二)營業稅之稅捐客體，係對於消費行為課稅，亦即對於消費支出，認定其具有經濟上的給付能力。為符合營業稅的消費稅及所得的使用稅捐的性質，有關交換貨物或勞務的代價的衡量基礎，應以所換入貨物或勞務的一般價格為準，蓋由此得出所使用所得的金額。故而，營業稅的課稅對象，原則上限於有償的交易行為，營業人必須取得代價而為給付，亦即在營業人與給付受領人（買受人）間，進行互為給付的交易。至於給付受領人則不以營業人為必要，也可能是最終的消費者。此種互為給付大部分以雙務契約為基礎，但不以之為必要。

(三)在侵權行為損害賠償，固然有支出所得，但並非為消費、使用貨物或勞務之目的支出，既無消費，則不納入營業稅之課稅範圍。此種損害賠償義務並未與自願的貨物之利用相連結，因此也沒有表彰經濟上給付能力，而不應課予營業稅。而債務不履行損害賠償之給付是否應課徵營業稅，尚非單純以損害賠償的用語為準，必須在具體案件中，審查是否有給付交換關係。營業稅既是消費稅及所得的使用稅捐之性質，業如上述，是否有給付的交換，當以該給付所涉所得之花用是否與有意之消費相連結為標準，故債務不履行損害賠償之給付若非用來交換給付，非為有意之消費而支付，則其不是量度買受人經濟上給付能力的指標，自不應以之為營業稅之稅捐客體。例如，商店承租人因違約未於租期屆滿返還租賃物，而被出租人請求相當於租賃金額3倍之損害賠償金時，該3倍金額即屬提供勞務的對價，屬於營業稅的課稅對象。又如，出售不動產之交付遲延，而買受人受領相當於租金的

損害賠償時，實質上，亦可認為是提供勞務的對價，而得為課徵營業稅對象。

(四)因買受人遲延付款而加收按法定利率計算之遲延利息，依民法第233條第1項規定：「遲延之債務，以支付金錢為標的者，債權人得請求依『法定利率』計算之遲延利息。但約定利率較高者，仍從其約定利率。」以支付金錢為標的之債務若有遲延情事，債務人恆按遲延期間之長短，損失相當於法定利率之利益，亦即法律擬定債權人最低限度之損害額；但如約定利率較高者，則按約定利率計算（有關約定遲延利息，不在本件法律爭議設題內）。遲延提出對待給付，所支付之法定遲延利息的損害賠償，實則並不屬於對價的部分，因為其費用支出並非基於給付交換關係，更非基於有意之消費而支付，乃是由於遲延提出對待給付的關係，因遲延履行造成損害，故不屬於銷售貨物或勞務之代價的一部分，自不應計入營業稅法第16條第1項規定之銷售額課徵營業稅。上訴意旨主張：只要係因營業人銷售貨物或勞務而衍生者，即應納入銷售額，課徵營業稅，不必然以有意的消費為斷。合約雖未就遲延給付應加計利息及應如何加計利息而為約定，然發生逾期支付而衍生款項，仍可依民法第233條第1項規定核計，形成新的應收價款，尚不能僅因交易雙方未約定，即認法定遲延利息非屬有意之消費，而不包括在營業稅法第16條第1項所稱之銷售額云云，指摘原判決違法，洵非的論，並不足為採。財政部賦稅署75年5月30日書函：「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，營業稅法第16條第1項已有規定，營業人銷售貨物或勞務因買方延遲付款而加收之『利息』，係屬上開稅法規定之銷售範圍，應於加收利息時開立統一發票課徵營業稅。」就營業人銷售貨物或勞務因買方延遲付款而加收之遲延利息，未予區辨「法定遲延利息」本質上不屬於銷售貨物或勞務之對價的一部分，而將遲延利息一律認應計入營業稅法第16條第1項規定之銷售範圍，是

該書函關於「法定遲延利息」計入銷售範圍之釋示部分，尚與營業稅法第16條第1項規定及其立法意旨不符，於法有違，應不予適用。

(五)本件被上訴人於80年間承攬國工局之系爭工程，雙方簽訂系爭工程合約，合約總價計545,880,000元，85年間系爭工程完工，國工局於87年間依實際驗收數量結算計付工程款547,608,989元予被上訴人。被上訴人嗣與國工局因「合約工作項目未計價付款」等事由而進行仲裁判斷，全案經仲裁協會以92年仲裁判斷書，作成國工局應給付被上訴人工程款141,551,981元及自92年5月29日起至清償日止按年利率百分之5計算利息之仲裁判斷。國工局不服，提起請求撤銷仲裁判斷之民事訴訟，經最高法院101年民事判決駁回國工局之上訴確定在案。國工局於102年5月22日給付被上訴人工程款141,551,981元，以及依該工程款按年息百分之5計算之系爭遲延利息（含稅，計算期間自96年11月20日至102年1月25日止）等情，為原審依法確定之事實。可知，被上訴人與國工局間因「合約工作項目未計價」等事由爭議循經仲裁判斷、民事訴訟確定判決後，該工程款及系爭遲延利息始由確定，因被上訴人與國工局簽訂之工程合約對於該工程款未約定遲延給付應如何加計利息，乃經民事訴訟確定判決按年息百分之5計算系爭遲延利息。故國工局支付被上訴人系爭遲延利息，是因國工局對於「合約工作項目未計價付款」此部分之金錢給付有所遲延，依法定利率計算之遲延利息。揆之上開規定及說明，被上訴人就此所收取之法定遲延利息，並不屬於雙方契約對價的部分，蓋其支出並非基於給付交換關係，而是由於遲延提出對待給付造成的損害。故系爭遲延利息不屬於銷售貨物或勞務之代價的一部分，自不應計入營業稅法第16條第1項規定之銷售額課徵營業稅。原判決已論明其判斷之依據及得心證之理由，認上訴人以系爭遲延利息屬被上訴人銷售勞務之代價，命被上訴人補繳營業稅及處以罰鍰，即有違誤，核屬有據。上訴意旨援引上開財政部賦稅署75年5月3

0日書函，主張：系爭遲延利息係因國工局遲延給付工程款所衍生，為契約履行的代價之一，應包括在營業稅法第16條第1項銷售額之範疇云云，據以指摘原判決不適用法規或適用法規不當，並非可取。

(六)基此，本庭經評議後擬採為本案裁判基礎之上開法律見解，因與本院先前裁判95年度判字第2081號判決（下稱本院95年先前裁判）之法律見解歧異（潛在歧異），依行政法院組織法第15條之2第1項規定，應提案予大法庭裁判，以統一各庭間歧異之法律見解，本庭乃依同條第2項規定，循序踐行對其他各庭徵詢意見之徵詢程序，提具本院110年度徵字第3號徵詢書，徵詢本院其他庭之意見。經受徵詢庭均回復同意本庭擬採之法律見解，已為本院統一之法律見解，有上開徵詢書及受徵詢庭回復書在卷可稽。雖部分受徵詢庭表示本庭擬採之法律見解，與本院95年先前裁判之案件情形不同，不生歧異的問題等語，惟關於先前裁判之案件事實為何，應以該確定判決所採之原審判決所確定事實為據，茲本院95年先前裁判，就利息部分係工程款發生給付遲延後，契約雙方就遲延利息進行商討而達成協議，並非締約時自始就約定遲延利息，故契約雙方就遲延利息之給付，係以法定遲延利息計算損害賠償範圍的和解，乃是一種法定遲延利息的變形，仍不脫法定遲延利息之本質，殊不能因此而謂該遲延利息為約定遲延利息。本院95年先前裁判之論述未區辨究為法定遲延利息或約定遲延利息，概以遲延付款之工程利息應併入銷售額課徵營業稅，此與本庭經評議後擬採為本案裁判基礎之上開法律見解確有歧異，附此敘明。

(七)綜上所述，原判決並無上訴人所指違背法令之情形，上訴論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　　110　　年　　12　　月　　23　　日

最高行政法院第二庭

審判長法官　吳　東　都
法官　陳　秀　嫈
法官　王　俊　雄
法官　林　妙　黛
法官　胡　方　新

以　上　正　本　證　明　與　原　本　無　異
中　　華　　民　　國　　110　　年　　12　　月　　23　　日
書記官　廖　仲　一