臺北高等行政法院判決

）FKT64W1Z1X5L0;@108年度簡上字第

上　訴　人　全夆工程有限公司

代　表　人　宋兆明

被上訴人　財政部北區國稅局

代　表　人　王綉忠

上列當事人間營利事業所得稅事件，上訴人對於中華民國108年8月30日臺灣桃園地方法院108年度稅簡字第3號行政訴訟判決，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、事實概要：

上訴人係經營紮鋼筋工程業，於民國105年10月13日取得世久營造探勘工程股份有限公司（下稱世久公司）給付捷運機場線CA450B標基樁工程解約賠償款(下稱系爭賠償款)，未依規定開立統一發票，漏報銷售額合計新臺幣（下同）2,799,879元，營業稅額139,994元，經被上訴人所屬板橋分局查獲，以次期（105年11-12月）申報溢繳稅額156,831元抵繳，核定補徵營業稅額0元，並按短漏開銷售額依規定稅率計算稅額139,994元處以1倍之罰鍰139,994元(下稱原處分)。上訴人不服，申經復查結果，未獲變更，提起訴願，亦遭駁回，遂提起行政訴訟，經臺灣桃園地方法院以108年度稅簡字第3號判決（下稱原判決）駁回後，上訴人仍不服，遂提起本件上訴。

二、上訴人起訴主張及訴之聲明、被上訴人於原審之答辯及聲明

，均引用原判決所載。

三、原判決略以下述理由，為上訴人不利之認定：

(一)上訴人係經營紮鋼筋工程業，於105年10月13日取得世久公司給付捷運機場線CA450B標基樁工程解約賠償款，並依臺北地院100年12月6日99年度建字第415號民事判決、及臺灣高等法院104年5月14日101年度建上字第18號民事判決，可知系爭賠償款及應計利息係賠償上訴人喪失承攬工程履約完成後應得之工程利潤，即係基於銷售貨物或勞務所衍生收取之代價，依法自應開立銷售發票。因此，被上訴人認定上訴人於105年10月13日取得系爭賠償款時，即應開立統一發票，並無違誤。至於上訴人主張：依統一發票使用辦法第4條第29款規定「營業人取得之賠償收入」得免開統一發票云云，惟該規定應係指賠償收入之原因並非來自於銷售貨物或勞務之行為，而賠償債權人即營業人之損害者，例如：營業人之公司財產遭他人破壞受有損害，而取得他人給付之賠償收入等情形，故尚與本件案情迥異，自難援引適用。

(二)又上訴人承攬世久公司之工程應屬「包工包料」之「包作業」，則依「營業人開立銷售憑證時限表」之規定，其「開立憑證時限」為「應收價款時」，且上開時限表係按營業人所經營之行業別規範應開立憑證之時限，非上訴人所稱之給付類型，上訴人顯有誤解。從而，基於銷售貨物或勞務所衍生收取之代價，自應開立銷售發票，且應於收價款時即開立。故被上訴人認定上訴人於105年10月13日取得系爭賠償款時，即應開立統一發票，並無違誤。

(三)上訴人既發生應開立統一發票之事由，即應向主管稽徵機關申請復業並申購統一發票，又查板橋分局業於105年11月2日函通知上訴人於同月15日前辦理購票證購買統一發票，足證

系爭賠償收入及利息於法定申報期限，前業經被上訴人機關解除購買統一發票管制，故上訴人不能以公司已暫停營業及與世久公司之協議，作為遲延開立銷售發票之正當事由。上訴人雖又以，其於收取款項時，係屬於暫停營業狀態，需要時間申請復業，才能購買統一發票云云。惟上訴人已知悉法院判決確定世久公司應給付系爭賠償款金額，則直至世久公司於105年10月13日給付上訴人系爭賠償款金額，亦有近10日之時間，已足夠上訴人向被上訴人申請辦理復業及購買發票，以應付世久公司給付系爭賠償款金額後，依法開立發票。故上訴人上開主張，顯不足採。

(四)上訴人主張，因當時上訴人公司負責人○○○居住高雄，其辦理復業及取得統一發票購買證尚難確定短時間可得等語。惟原告之負責人於100年11月3日已變更為宋兆明，惟因尚有欠稅，應先繳清稅款後始能變更，故上訴人應繳清稅款並辦理變更負責人，況申請復業及取得統一發票購買證，可填具委託書並同時辦理，足見，上訴人所稱為卸責之詞，亦不可採。

(五)系爭賠償款收入金額對上訴人生既判力，自屬可得確定，況世久公司於105年10月13日（清償日）給付系爭賠償款金額2,156,025元及利息643,854元合計2,799,879元，有給付金額計算表及付款明細可稽，尚無前揭最高行政法院50年判字第100號判例給付內容未確定之情事；另臺北地院106年3月17日106年度司聲字第103號民事裁定內容，係屬上訴人聲請確定訴訟費用，惟查上訴人訴訟費用並非本件營業稅之課徵範圍，是該民事裁定與本件營業稅課徵無涉，上訴人所訴核難採據。

(六)又上訴人雖主張，世久公司匯款予上訴人3,136,614元之銷

售額中並未外加5%營業稅以觀，是足證上訴人公司與世久公司確有協議合議待等收受法院裁定損害賠償事件之確定訴訟費用額後，始行開立正確統一發票數額屬實等語。惟依世久公司前揭105年10月14日函已載有：「惟經本公司向全夆工程有限公司索取發票，對方表示已停業多年無法開立發票，雖經本公司說明停業應仍可以購買發票，但對方仍堅不願申購發票」等語，足見，上訴人主張有與世久公司協議遲延開立發票云云，顯與世久公司上開函文內容不符合，已難憑採。

(七)本件過路段及D1工區上訴人請求損害賠償事件所獲之系爭賠償款，與另案C1工區上訴人之請求給付工程款事件，乃分屬不同民事訴訟案件，工程契約係屬於可分契約，可單獨就其中之C1、D1及過路段工區之工程解除契約及請求損害賠償，此有臺灣高等法院101年度建上字第18號民事判決書、臺灣臺北地方法院100年度建字第374號判決及臺灣高等法院105年度建上字第4號民事判決書可稽。上訴人與世久公司間並無溢開發票之情事，自無從以嗣後上訴人與世久公司間於107年5月22日、23日協議有溢開發票之情事，而謂上訴人可免開立本件105年10月13日之銷售發票，並折抵上訴人當年度應繳之營業稅款。

四、上訴意旨略以：

(一)上訴人承攬世久公司之捷運機場線之系爭工程，於98年至106年間所交付發票紀錄：第一期4,054,460元+第二期11,038,750元+第三期10,298,379元，總計交付世久公司發票金額為25,391,589元，扣除世久公司折讓證明單金額2,106,882元後總計實付發票金額為23,284,712元，均有如實申報及繳納各稅，然世久公司因系爭工程給付上訴人工程款金額僅為

19,974,642元，因此上訴人實有申報溢繳稅額之情形，溢繳稅額為3,310,070元，事實上世久公司給付上訴人者，乃係原先應給付而未給付之款項，上訴人受領此原先應給付而未給付之款項早已如實申報併繳納各稅，當無原判決所稱賠償收入來自於銷售貨物或勞力所得之行為，反而更屬於單純之付給上訴人本應得之工程款。再者，上訴人承攬世久公司系爭工程，雖系爭工程契約上載有過路段、C1及D1等工區，然此部分僅是施工範圍之區別，上訴人與世久公司仍僅訂立一份系爭工程合約，且上訴人就系爭工程所開立並交付世久公司之發票從未記載工區之分別，因此自無因工區差別而有開立不同發票之情形。又上訴人雖就系爭工程不同施工區域對於世久公司分別起訴請求給付工程款、損害賠償等訴訟，然此是上訴人基於訴訟策略、訴訟經濟及主張、證據共通等原則考量下，分別為部分請求而提起不同民事訴訟，此乃民事訴訟事件中所允許為一部請求之故，因此原審判決逕以民事訴訟案件不同而認定非屬同一工程範圍，顯有以程序法害實體法之嫌，自有判決違背論理而構成判決違背法令之情。

(二)又上訴人所提出與世久公司間之上揭107年5月22日及同年月23日協議書，雖協議書之簽立日期為本件105年10月13日取得工程合約過路段、D1工區部分之系爭工程賠償款之後，然協議書之內容乃係確認本件上訴人取得系爭工程賠償款前已存在之交付發票紀錄，是以世久公司於105年10月13日給付系爭賠償款予上訴人當時，上訴人與世久公司間早已存在溢開發票之情事，僅係日後由世久公司與上訴人另立協議書再行確認，原審判決未察，逕以所訂立之協議書於世久公司本件105年10月13日給付系爭賠償款後，而認定上訴人與世久公司間並無溢開發票之情事云云，其論述顯然違反經驗及論

理法則，亦違反未依證據而認定之證據法則，當然構成判決違背法令甚明。

(三)又上訴人先前已有溢開發票予世久公司之情形此乃為不爭之事實，而上訴人溢開發票溢繳之營業稅款自屬被上訴人無法律上原因所占有之利益，上訴人基於抵銷抗辯主張溢開發票溢繳之營業稅款，於符合民法上抵銷要件時即能留抵本件應繳之營業稅款，至於被上訴人機關審查核定問題，此乃被上訴人機關內之行政作為，並不影響上訴人對於被上訴人得主張返還溢繳營業稅款之權利存在，原判決未察，逕以上訴人須另行依被上訴人稅捐機關審查核定始能退稅為由，而為上訴人不利之認定，亦有判決違背論理法則構成判決違背法令情事。至於上訴人於105年12月31日開立銷售統一發票予世久公司，並於106年1月11日繳納稅款，係因救濟不影響處分之執行，而上訴人為避免遭被上訴人及主管機關連續處罰或移送強制執行，因此始能選擇先行開立發票及繳納稅款，並於後續進行救濟程序，然不影響上訴人於收受本件系爭賠償款時即有主張抵銷抗辯之情形，因此本件上訴人主張前已溢開發票，而得免開立發票，與本件自有關連性存在，併此敘明等語。並聲明求為判決：1.廢棄原判決。2.訴願決定及原處分均撤銷。

五、本院經核原判決尚無違誤，茲就上訴意旨再予論述如下：

(一)按加值型及非加值型營業稅法第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2條第1款、第6條第1款規定：「營業稅之納稅義務人如下：一、銷售貨物或勞務之營業人。」「有下列情形之一者，為營業人：一、以營利為目的之公營、私營或公私合營之事業。」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。」原判決已論明因世久公司就捷運機場線CA450B標基樁工程其中過路段及D1工區之工程契約為解約，上訴人請求世久公司給付所失利益，案經民事法院認定本件上訴人就系爭工程之過路段及D1工區請求合理利潤及利息為有理由，且於105年8月31日案告確定，是認本件上訴人係銷售貨物或勞務之營業人，合致營業稅法第2條第1款所定「營業稅之納稅義務人」，洵無不合。(二)復按損害賠償是否應課徵營業稅，視所賠償之損害所屬利益種類為何而定，如屬於履行利益之賠償者應課營業稅，反之，如屬於固有利益之賠償者則免徵營業稅，申言之，亦即當以營業人在損害賠償中，所失去者與因之取得之數額與銷售的情形相比，是否有所差異論斷，如營業人所受領之賠償數額與銷售的情形無異，自當對其課以營業稅（最高行政法院99年度判字第221號判決意旨參照）。又依據營業稅法所制定之營業人開立銷售憑證時限表規定，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「包作業」者，其開立憑證時限為「應收」價款時，而非實際收款時。再者，本件上訴人經民事法院認定就過路段及D1工區之承攬，得向世久公司請求合理利潤2,156,025元及利息，亦案告確定，則原判決以上訴人對世久公司合計應收款項2,799,879元，核屬上訴人喪失承攬工程履約完成後應得之工程利潤等履行利益之賠償，係基於銷售貨物或勞務所衍生收取之代價，上訴人為納稅義務人，承攬世久公司之工程應屬「包工包料」之「包作業」，依「營業人

開立銷售憑證時限表」之規定，其「開立憑證時限」為「應收價款時」，則上訴人於105年10月13日取得世久公司給付之系爭工程利潤及其應收利息，即應開立當期（105年10月）統一發票交付買受人世久公司等節，並無不合。

(三)上訴人雖以所承攬工程之C1、過路段及D1等工區係屬同一工程，就C1工區所開立發票之一部分，應可視同過路段及D1工區亦已開立而為上訴理由，惟世久公司係自互助營造股份有限公司（下稱互助營造公司）承攬捷運機場線CA450B標基樁工程，再與本件上訴人全夆公司簽訂契約，其內容既可分為○○○區○○路段及D1工區，且各工區復約定進場施作及完成日期，其工程金額亦約定有各工項之價格，可見系爭契約之內容，應係包括該三個可獨立施作之工作項目。再者，C1工區早經全夆公司於98年7月28日施作全部完成（參原審卷一第91頁），然世久公司依契約係有提供過路段及D1工區供全夆公司施工之義務，世久公司卻未為之，致有全夆公司經由民事救濟就過路段及D1工區獲認合理工程利潤2,156,025元及利息，及105年8月31日民事判決確定等節，亦經原判決論明。則原判決以C1工區開立發票所根據之課稅事實及發生時點，迥異於過路段及D1工區，其等無從混為一談，故認定過路段及D1工區為獨立於C1工區以外之項目，所生銷售貨物或勞務所衍生收取之代價共2,799,879元，應另依法開立統一發票交付買受人等節，洵無不合，上訴人此部分理由亦不足採。

(四)至於上訴意旨又稱於98年間已溢開發票予世久公司，已足當抵銷本件應開立系爭賠償款金額之發票，本件得免開立銷售發票予世久公司云云；然原判決復論明上訴人就C1工區之請求給付工程款事件，係屬於另案臺灣臺北地方法院100年度

建字第374號判決及臺灣高等法院105年度建上字第4號民事判決之訴訟標的，且上訴人於105年10月13日取得世久公司給付過路段、D1工區部分之系爭賠償款時，上訴人尚在請求世久公司給付C1工區之代墊款及工程款而生爭訟，亦即二工程款分屬不同工程案，本件上訴人並無溢開統一發票等節綦詳，則上訴人主張已溢開發票云云亦不足採。

(五)營業稅法第16條第1項規定之「銷售額」，係指銷售貨物或勞務所收取之全部代價，包括貨物或勞務之價額，及銷售該貨物或勞務所收取之一切費用，因此無論定金、預收款、分期付款或違約金等，均屬銷售額之範圍。從而，本件世久公司給付捷運機場線CA450B標基樁工程解約賠償款2,799,879元，既係對上訴人履行利益之賠償，揆諸上開說明，系爭賠償款屬營業人銷售額之範圍，自應依法開立統一發票，課徵營業稅，原處分以次期（105年11-12月）申報溢繳稅額為抵繳，原判決予以維持，並無不合；又上訴人為營業人，應知悉銷售貨物或勞務應依規定之時限，開立統一發票交付買受人，且上訴人亦自陳於105年10月4日經臺北地院通知判決確定斯時已知悉有應收之價款、上訴人於收取款項時雖屬暫停營業但仍有足夠時間於105年10月間申請解除購買統一發票之管制、板橋分局亦有通知上訴人於105年11月15日前辦理購買統一發票使得於法定申報期限（即105年11月15日）前報繳105年10月應納營業稅、系爭履行利益合計2,799,879元亦有計算表及付款明細可稽（見原處分卷二第198頁及第185頁）尚無給付內容未確定，及上訴人既已獲悉卻仍未依限報繳而遲至105年12月始開立統一發票交付買受人世久公司之情事，業經原判決論述綦詳。則原判決是認上訴人未依規定開立統一發票致漏報銷售額，核有主觀責任要件，又上訴人

於調查基準日前，未自動補報並補繳營業稅，尚無稅捐稽徵法第48條之1自動補報補繳免罰之適用，原處分按所漏稅額139,994元處以1倍之罰鍰139,994元等節，並無違誤。原判決以上訴人之訴為無理由，予以駁回，認事用法，亦無違誤。

(六)綜上，原判決認事、用法均無不合，上訴意旨所陳，無非重述原審所不採之陳詞，而依其一己歧異之法律見解，指摘原審適用法令不當等違背法令，均難採信，其指摘原判決違法，求予廢棄，為無理由，應予駁回。

據上論結，本件上訴為無理由。依行政訴訟法第236條之2第3項、第255條第1項、第98條第1項前段，判決如主文。

中　　華　　民　　國　　109　　年　　2　　月　　7　　日

臺北高等行政法院第六庭

審判長法　官　陳金圍

法　官　許麗華

法　官　吳俊螢

上為正本係照原本作成。

不得上訴。

中　　華　　民　　國　　109　　年　　2　　月　　7　　日

書記官　王月伶