臺北高等行政法院判決

）FKT64W1Z1X5L0;@108年度訴字第

）FKT64W1Z1X5L0;@109年3月19日辯

原　　告　興松有限公司
代　表　人　林志郎（董事）住同上
訴訟代理人　陳欽賢　律師
被　　告　財政部臺北國稅局
代　表　人　許慈美（局長）住同上
訴訟代理人　林世卿
輔助參加人　財政部賦稅署
代　表　人　李慶華
訴訟代理人　梁瑋峻

上列當事人間營業稅事件，原告不服財政部中華民國108年1月15日台財法字第10713953330號（案號：第00000000號）訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主　文

訴願決定及原處分（即復查決定）均撤銷。

訴訟費用由被告負擔。

事實及理由

一、事實概要：

被告依據查得資料，以原告於民國(下同)102年5月22日取得交通部臺灣區國道新建工程局（下稱國工局）給付之工程款遲延利息新臺幣（下同）36,667,780元(含稅)，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30款及稅捐稽徵法第44條規定，擇一從重，按所

漏稅額1,660,551元處1.5倍之罰鍰2,490,826元。原告不服，於107年5月29日申請查對更正，經被告以107年6月7日財北國稅大安營業字第1071851241號函復以，對核課稅捐處分不服，應依稅捐稽徵法第35條規定申請復查。嗣原告於同年6月19日繕具「查對更正補充說明書」，主張系爭遲延利息36,667,780元，應歸屬自96年11月20日起至102年1月25日止之利息收入，已逾5年核課期間，不應再行課徵，被告認定該筆利息為102年5月收入，顯係嚴重錯誤，應依稅捐稽徵法第17條規定予以註銷等語。被告乃依稅捐稽徵法第35條規定及財政部99年10月6日台財稅字第09904516350號函釋意旨，改按復查程序辦理，並以107年8月1日財北國稅法一字第1070028763號復查決定將其復查駁回。原告續提訴願，亦遭決定駁回，遂提起本件行政訴訟。

二、原告起訴主張略以：

㈠系爭遲延利息並非營業收入，非營業稅課稅標的，不應核課營業稅：

1.營業稅法第14條所稱銷售額，依同法第16條第1項規定，是指銷售額貨物或勞務所收取之全部代價，包括價額外收取之一切費用。此涉及租稅事項之法律解釋，依納稅者權利保護法（下稱納保法）第7條規定，應是指基於相同法律關係所生之代價及相關費用，才屬銷售額範圍，如非基於相同法律關係所生之其他費用，自非上開法律所規定之銷售額。財政部75年7月3日台財稅第0000000號函以「非金錢業之營業人因同業往來或財務調度之利息收入，應免開立統一發票，並免徵營業稅。」已釋明此旨。基此，補償金、其他費用、獎勵金等，均非營業人之銷售額，應免課營業稅，財政部75年8月16日台財稅第0000000號函釋甚

明。民法第233條第1項規定之利息，性質上為給付遲延對債權人之損害賠償，縱使債權人為營業人，此賠償並非其銷售貨物或提供勞務所取得之代價，自非營業稅課稅標的，不應就此收入課徵營業稅。

2.原告與國工局簽訂之工程合約並未約定遲延給付工程款應如何加計利息，故系爭遲延利息並非工程合約所約定之收入，亦非工程價款，也非價款外另約定收取之費用，非屬原告承攬工程之代價。本件係因國工局遲延付款，原告聲請仲裁，並依民法第233條規定請求國工局給付按年息百分之5計算之遲延利息，經仲裁判斷國工局應給付自92年5月29日起至清償日止按年息百分之5計算之遲延利息。是系爭遲延利息乃國工局遲延給付工程款，仲裁判斷認遲延給付對原告有損害，依民法第233條第1項規定按遲延時間計算之損害賠償，並非原告因工程施作依約所應收取之代價，亦即系爭遲延利息並非基於承攬關係所生之對價，非屬營業收入，不應課徵營業稅。

3.被告所舉財政部函釋，其中財政部賦稅署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）以「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額範圍，應於加收利息時開立統一發票課徵營業稅。」此書函與上開所引營業稅法及財政部函釋不合，亦違反納保法所闡述之原則，應不具有法律效力，至於其餘函釋則是針對依契約即依相同法律關係產生之滯納金、違約金、利息、和解金等認屬營業收入，與本件情形不同，不適用於本件。

㈡縱認系爭遲延利息應課營業稅，亦已逾5年核課期間：

1.營業人之收入一般而言是持續性產生，無法以一次課稅方

式辦理，且所得稅法第22條規定營利事業會計基礎應採權責發生制，故課稅具有時間性，即依時間決定應於何時課稅。基於此，營業稅法第32條第1項、第35條第1項規定，營業人銷售貨物或勞務，應依營業人開立銷售憑證時限表（下稱時限表）規定開立統一發票，並以2個月為1期填具申報書申報繳稅。倘不依權責發生時間決定課稅年度、時間，而是將權責發生不同時間之收入併為課稅，其核課於法不合。

2.國工局於102年5月22日依仲裁判斷給付工程款及系爭遲延利息，經被告於106年間核定課徵營業稅。其後，就工程款部分，被告認為開立統一發票申報繳納營業稅之時限，依時限表規定為「應收價款」時，而上開工程款於92年即經仲裁判斷應為給付，國工局雖於102年5月22日始為給付，惟仍應以應收價款發生之時間起算，而非以實際領取時間起算，因已超過5年核課期間，乃就工程款部分不再核課營業稅及處罰。然就系爭遲延利息部分，則不以其發生時間起算，而是以取得時即102年5至6月起算，故仍予核課營業稅及處罰。被告就上開二部分認定完全不同，關於系爭遲延利息部分之認定於法不合，且工程款部分既已逾核課期間不應課營業稅，系爭遲延利息自應隨同不再課徵營業稅。況依權責發生制，以權責發生之96、97、98、99、100、101、102年計課營業稅，分期計算後，均已逾5年核課期間，自不得再核課營業稅。

㈡本件罰鍰過重：

本件縱使認為應課徵營業稅，但原告係因認為依法此利息應非營業稅課稅標的，且已逾越核課期間，始未申報營業稅，並非出於故意或過失，原處分按所漏稅額處1.5倍之罰鍰亦

屬過重等語。並聲明：訴願決定及原處分（即復查決定）均撤銷。

三、被告答辯略以：

㈠營業稅法第16條之立法目的，在於防止營業人以費用名義向買受人收取價款，規避營業稅之課徵。而關於營業稅之課稅客體，係以完成整體銷售行為考量（包括銷售機器本身及後續達到可使用狀態之必要費用，如：運送及安裝等），不因各別法律行為不同而分別認定，故只要該等費用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。出賣人在銷售貨物或勞務過程中，因可歸責於買受人之事由，衍生後續增加之違約金、滯納金、加收服務費、和解金等，均應列入出賣人之銷售額中，此由財政部歷年所為相關函釋可知，是以，遲延利息符合前揭銷售額之範疇，應開立統一發票，課徵營業稅。

㈡系爭遲延利息屬營業稅課稅客體：

1.原告於80年間承攬國工局「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），嗣與國工局因「合約工作項目未計價」等事由而進行仲裁判斷，全案經最高法院於101年12月27日以101年度台上字第2142號判決駁回國工局之上訴，國工局爰於102年5月22日給付工程款141,551,981元及系爭遲延利息36,667,780元。該利息係因國工局遲延給付工程款141,551,981元所衍生（計算期間自96年11月20日至102年1月25日止），實為反應時間之金錢利益損失，構成契約遲延給付內容，依營業稅法第3條第2項規定，並參酌財政部75年10月21日台財稅第0000000號函釋，系爭遲延利息核屬銷售勞務之代價，具對價關係。是以，系爭利息符合前揭銷售額之範疇，為營業稅課稅

客體，應開立統一發票，課徵營業稅。

2.原告取得之系爭遲延利息，並非因同業往來或財務調度而生，與原告所提之財政部75年7月3日台財稅字第7557458號函釋情形不同；原告援引民法第233條第1項規定，認該筆利息性質為給付遲延之損害賠償，然此與民法第184條第1項侵權行為損害賠償責任有別，不應混為一談。且基於營業稅為多階段銷售稅之稅制設計，買受人國工局於給付工程款項及系爭遲延利息時已經內含營業稅，國工局既然已經受轉嫁而負擔營業稅，原告便應開立統一法票，將自國工局收取之營業稅額繳納國庫。

3.依時限表規定，出賣人應在發貨時，承攬勞務人應在收款時，開立憑證。本件國工局支付之系爭遲延利息，既屬原告銷售勞務之代價，財政部賦稅署75年5月30日書函以營業人銷售貨物或勞務因買方遲延付款而加收之利息，應於加收時（即收款時）開立統一發票，課徵營業稅，係將開立發票時點作更明確之規範，並無違背時限表制定之精神，亦無違背、牴觸法令或擴張解釋之情事。

㈢本件未逾越核課期間：

1.時限表係依各行業特性訂立，多數行業開立統一發票之時點皆以發貨時或收款時，少數行業則是為配合營業稅之稽徵實務而有不同時點，並非以此證明營業稅採權責基礎。且依時限表說明二規定，遲延利息性質和銀行業經營存放款業務相近，應可比照銀行業辦理，以收款時為其開立憑證時限。考量營業人收取遲延利息，需買受人發生遲延給付價款時，營業人始得依據契約或法律規定請求給付，且仲裁後國工局續提民事訴訟，因無法得知民事判決結果及清償日，利息金額無從計算，從而參照時限表之「銀行業

」以收款時為統一發票開立時點。況原告係將系爭遲延利息全數列報於102年度營利事業所得稅，並非如其主張按各年度分別認列，且在判決未確定之前，國工局是否應給付工程款尚不能確定，更顯示利息不可能採權責發生制。

2.依稅捐稽徵法第21條、第22條規定，核課期間應自申報日起算5年。本件工程款已逾越課稅時效，但系爭遲延利息，原告於102年5月22日收款，而原告102年5至6月營業稅於102年7月15日申報，其核課期間應自107年7月14日屆滿。被告於107年5月2日將核定通知書、核定稅額繳款書、罰鍰繳款書及裁處書送達原告，並無逾越核課期間。

㈣原告具有過失：

原告為營業人，其得系爭遲延利息時，應開立統一發票，並向主管稽徵機關申報銷售額、應納或溢付營業稅額，另國工局亦以102年1月25日國工局工字第1020000784號函通知原告檢具統一發票憑辦，原告漏未開立統一發票並漏報銷售額，核有應注意、能注意而不注意之過失，無納保法第16條第1項規定不予處罰之適用。

㈤本件罰鍰應屬適當：

原告同時違反稅捐稽徵法第44條、營業稅法第51條第1項第3款規定，應擇一從重處罰。依營業稅法51條第1項第3款所定，按漏稅額1,660,551元處最高倍數5倍之罰鍰為8,302,755元，與按稅捐稽徵法第44條所定罰緩為1,000,000元(34,921,695元x5%=1,746,085元，惟最高不得超過1,000,000元)，二者比較結果，擇定以營業稅法為處罰之法據。又原告於裁罰處分核定前未繳納稅款，依稅違章案件裁罰金額或倍數參考表規定，審酌本件違章情節，應按所漏稅額1,660,551元處1.5倍罰鍰計2,490,826元，實已考量原告違章程度所為之

適切裁罰等語。並聲明：駁回原告之訴。

四、輔助參加人陳述略以：

㈠為避免營業人將銷售貨物或勞務之部分價額（例如運送或安裝費用）改按費用名目向買受人收取，以達逃避稅負目的，爰營業稅法第16條第1項本文規定，同法第14條之銷售額，為營業人銷售貨物或勞務所收取之全部代價，包含營業人在貨物或勞務之價額外收取之一切費用。

㈡民法第233條第1項規定，遲延債務，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。故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，該加收利息已構成貨物或勞務之部分價款，爰75年5月30日書函以業人銷售貨物或勞務因買方遲延付款而加收之利息，係屬上開稅法規定銷售額範圍，應於加收利息時開立統一發票課徵營業稅。

㈢營業稅法第16條第1項本文規定有關營業人在銷售貨物或勞務之價額外收取一切費用應納入銷售額，係以該等費用為銷售貨物或勞務而衍生者為限。營業人銷售貨物或勞務，因買受人遲延給付價款，無論係依契約約定或依民法第233條第1項但書規定加收利息，均屬前開銷售額範疇；該遲延利息為買受人購買貨物或勞務支付代價之一部分，由買受人負擔營業稅，尚符營業稅係消費稅性質。

㈣有關遲延利息開立統一發票時限，及如何適用時限表乙節，歸納時限表規定，大致區分為發貨時、收款（或結算）時及其他（如包作業依工程合約所載每期應收價款時）。考量營業人於銷售貨物或勞務價額外收取之遲延利息，須買受人發生遲延給付價款時，營業人始得依契約或法律規定請求給付，爰參照時限表為收款之類別，較接近營行業，75年5月30

日書函以應於實際加收利息時間開立統一發票課徵營業稅。

五、查前揭事實概要所載各節，以及原告於80年間承攬國工局興建之系爭工程，雙方簽訂工程合約，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元予原告。嗣原告以其與國工局就「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6日同字號仲裁判斷更正書，作成「國工局應給付原告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計算之利息」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號判決駁回確定，國工局爰於102年5月22日給付原告工程款141,551,981元（按此分經被告認定依時限表規定，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）及系爭遲延利息36,667,780元等情，為兩造所不爭執，並有系爭工程合約（本院卷二第39至92頁）、國工局結算證明書（本院卷二第93頁）、中華民國仲裁協會87年度商仲麟聲仁字第006號仲裁判斷書及仲裁判斷更正書（本院卷二第95至200頁）、最高法院101年度台上字第2142號判決（原處分卷一第61至65頁）、國工局繳款收據（原處分卷一第26頁）、營業稅違章核定稅額繳款書（原處分卷一第327頁）、裁處書（原處分卷一第325頁）、復查決定及訴願決定等件各在卷可稽，其事實堪予認定。又依兩造前揭主張及陳述，可知本件之爭議在於：系爭遲延利息是否屬原告銷售貨物或勞務之代價而為營業稅課稅客體？其核課是否已逾5年之核課期間？被告按所漏稅額處1.5倍之罰鍰有無違誤？

六、本院之判斷：

㈠按我國現行營業稅法對於營業稅之課徵，係採加值型營業稅及累積型轉手稅合併立法制，前者依營業稅法第4章第1節規定，係按營業人進、銷項稅額之差額課稅；後者依同法第4章第2節規定，係按營業人銷售總額課徵營業稅。營業人原則上須以2個月為1期，按期申報銷售額、應納或溢付營業稅額（營業稅法第35條參照）。而在加值型營業稅制下，依營業稅法第15條第1項規定，營業人當期銷項稅額（即營業人銷售貨物或勞務時，依規定應收取之營業稅額），扣減進項稅額（即營業人購買貨物或勞務時，依規定支付之營業稅額）之餘額，始為其當期應納或溢付營業稅額，因此在立法技術上雖以營業人為納稅義務人，實則利用進項稅額扣抵、轉嫁的方法後，營業稅係由最終買受貨物或勞務之消費者負擔。司法院釋字第688號解釋理由書第5段謂：「依營業稅之制度精神，營業稅係對買受貨物或勞務之人，藉由消費所表彰之租稅負擔能力課徵之稅捐，稽徵技術上雖以營業人為納稅義務人，但經由後續之交易轉嫁於最終之買受人，亦即由消費者負擔。是以營業人轉嫁營業稅額之權益應予保障，以符合營業稅係屬消費稅之立法意旨。」即已指明營業稅屬消費稅性質，乃是根據消費者藉由購買貨物或勞務之消費行為所表彰之租稅負擔能力而課徵之稅捐。

㈡其次，關於營業稅之稅捐客體，營業稅法第1條規定：「在中華民國境內銷售貨物或勞務或進口貨物，均應依本法規定課徵加值型或非加值型之營業稅。」已界定營業稅之稅捐客體包含兩個要素，即「在中華民國境內」、「銷售貨物或勞務或進口貨物」。所謂「銷售貨物」，係指將貨物之所有權移轉與他人，以取得代價者；所謂「銷售勞務」，係指提供

勞務予他人，或提供貨物予他人使用、收益，以取得代價者，為營業稅法第3條第1項、第2項前段所明定。據此可知，在有償的銷售行為，營業人係取得代價而為給付，亦即在營業人與給付受領人（買受人）間，進行互為給付之交易，二者間存在給付之交換及對價關係。此種互為給付，如係以雙務契約為基礎，是否存在給付之交換及對價關係，即應依營業人與買受人所訂雙務契約之內容及目的而為判斷。又營業稅既屬消費稅性質，是根據消費者藉由購買貨物或勞務之消費行為所表彰之租稅負擔能力而課徵，是否有給付之交換，理當以該給付所涉花用與是否為有意之消費相連結為判準，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。而是否屬有意之消費，並存在給付之交換與對價關係，自當從做為給付基礎之契約關係予以探究。

㈢再者，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，固為營業稅法第16條第1項本文所明定。然依該條於74年11月15日增訂時，其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……」（本院卷一第487至489頁），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，其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，不因其支付方式或名目之不同而受影響。因此，適用上開規定時，尚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。

㈣經查，被告認系爭遲延利息屬營業稅法第16條第1項所定銷售額之範疇，為營業稅之稅捐客體，無非係以該筆利息乃原告因國工局遲延給付工程款而取得，係自仲裁判斷國工局應給付之工程款141,551,981元衍生而來，其性質上仍屬銷售貨物或勞務所產生為據。惟原告與國工局簽訂之工程合約，並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，此有原告所提工程合約書在卷可考，是國工局就系爭遲延利息之支出，尚難認係其基於原工程合約所為有意之消費。再依卷附工程合約之約定，國工局係將系爭工程委由原告「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原告（本院卷二第41頁參看）。準此，在原告（營業人）與國工局（買受人）間所進行互為給付之交易，係由原告提供「建承」與「養護」系爭工程之給付，國工局提供工程款亦即為一定金錢之給付，此二者具有給付之交換及對價關係。至於國工局支付原告系爭遲延利息，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（是指貨幣隨著時間的推移而發

生的增值，也稱為資金時間價值。貨幣的時間價值是指當前持有的一定量的貨幣，比未來獲得的等量貨幣具有更高的價值，這是因為貨幣用於投資可獲得收益，存入銀行可獲得利息，貨幣的購買力會因通貨膨脹的影響改變），而為補（賠）償，並不是因為受領原告提供「建承」與「養護」系爭工程之給付而支出之代價。蓋國工局受領原告上開給付所支付之代價，應係其原已依約計付之工程款以及依仲裁判斷給付之系爭工程款項，此可由國工局依仲裁判斷給付之系爭工程款項包括「預鑄預力混凝土基樁未計價款」、「預力鋼鉸線未計價款」、「展延期間損失」、「構造物開挖及回填數量減少損失」、「砂石漲價補償」及「開放通車後修補費用損失」（本院卷二第217頁參看），亦即其給付之內容除施作相關工程價款外，並包含損失補償，即足明之。因此，基於貨幣時間價值而就仲裁判斷所命給付之系爭工程款項按年息百分之5加計利息之系爭遲延利息支出，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。被告以系爭遲延利息係因國工局遲延給付工程款而取得，自仲裁判斷國工局應給付之系爭工程款項衍生而來，即認其為銷售貨物或勞務之代價，屬營業稅法第16條第1項所定銷售額之範疇，為營業稅之稅捐客體，於法容有違誤。

㈤另被告援引之財政部賦稅署75年5月30日書函以：「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額範圍，應於加收利息時開立統一發票課徵營業稅。」雖經參加人財政部賦稅署就上開書函之適用，於109年1月13日具狀表示：「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。故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，該加收利息已構成貨物或勞務之部分價款，爰旨揭書函規定營業人銷售貨物或勞務因買方遲延付款而加收之利息，係屬上開稅法（按即營業稅法第16條第1項）規定銷售額範圍，應於加收利息時開立統一發票課徵營業稅。」（本院卷一第373至374頁），似係指該書函係針對「已約定遲延給付價款應加計利息」之情形而為解釋，然既經其訴訟代理人於109年2月4日準備程序時當庭表示：「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」（本院卷一第453頁），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項規定之銷售額範圍。據此，上開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係屬營業稅法第16條第1項規定之銷售額範疇，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0000000號、75年7月21日台財稅第0000000號、75年11月26日台財稅第0000000號、81年4月29日台財稅第000000000號及85年9月12日台財稅第000000000號函，係分別就補票加收之票價、逾期繳費之滯納金、遲付租金加收之違約金、買受人違約而沒收之預收款、依約收取之違約金是否屬銷售額範圍而為認定，與本案情形不同，無從比附援用，被告援引作為系爭遲延利息屬銷售額範圍之論據，洵不足採。至被告所稱國工局於給付系爭遲延利息時已內含營業稅乙節，無非係以國工局為買受人，依照加值

型營業稅之稅制設計，營業稅係由消費者負擔所為之推論，且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。

㈥綜上，系爭遲延利息非屬銷售貨物或勞物代價之一部分，不在營業稅第16條第1項規定之銷售額範圍，並非營業稅之稅捐客體，原告自無需依規定開立統一發票並申報銷售額及應納營業稅。被告審認原告就系爭遲延利息未依規定開立統一發票，漏報銷售額，逃漏營業稅額之違章成立，核定補徵營業稅1,660,551元，並依營業稅法第51條第1項第3款及稅捐稽徵法第44條規定，擇一從重，按所漏稅額處1.5倍之罰鍰計2,490,826元，於法有違。訴願決定遞予維持，亦有未合。原告訴請撤銷訴願決定及原處分（即復查決定），為有理由，應予准許。又本件事證已臻明確，兩造其餘主張及陳述，暨關於本件是否已逾5年核課期間、被告按所漏稅額處1.5倍之罰鍰有無違誤之爭議，經審酌後，認與判決結論已無影響，爰不逐一論列，併此敘明。

七、據上論結，本件原告之訴為有理由，依行政訴訟法第98條第1項前段，判決如主文。

中　　華　　民　　國　　109　　年　　4　　月　　16　　日

臺北高等行政法院第一庭

審判長法　官　許瑞助

法　官　楊得君

法　官　程怡怡

一、上為正本係照原本作成。

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明上訴理由，如於本判決宣示後送達前提起上訴者，應於判決送達後20日內補提上訴理由書（須按他造人數附繕本）。

三、上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書。（行政訴訟法第241條之1第1項前段）

四、但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人。（同條第1項但書、第2項）

得不委任律師為訴訟代理人之情形	所需要件
㈠符合右列情形之一者，得不委任律師為訴訟代理人	1.上訴人或其法定代理人具備律師資格或為教育部審定合格之大學或獨立學院公法學教授、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。
㈡非律師具有右列情形之一，經最高行政法院認為適當者，亦得為上訴審訴訟代理人	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、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。

（續上頁）

是否符合㈠、㈡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㈡所示關係之釋明文書影本及委任書。

中　　華　　民　　國　　109　　年　　4　　月　　16　　日

書記官　許婉茹