

臺北高等行政法院判決

) FKT64W1Z1X5L0;@110年度訴字第

110年9月2日辯論終結

原告 鉅陞國際開發股份有限公司
(原名志嘉建設股份有限公司)

代表人 褚學忠
訴訟代理人 王瑞鴻 會計師
張憲瑋 律師

被告 財政部北區國稅局

代表人 王綉忠
訴訟代理人 宋晉智
鄒佩容
賴雪琴

上列當事人間營業稅事件，原告不服財政部中華民國109年12月11日台財法字第10913941480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

一、程序事項：

原告於起訴時為志嘉建設股份有限公司，代表人為葉哲宏，訴訟繫屬中更名為鉅陞國際開發股份有限公司，代表人變更為褚學忠，業據原告新任代表人具狀承受訴訟，核無不合，依法應予准許。

二、事實概要：

(一)原告於民國102年6月7日與財政部國有財產署北區分署(

下稱北區分署）簽訂國有非公用土地設定地上權契約書（下稱系爭地上權契約），就北區分署所有之臺北市○○區○○段○○段00000000號土地（下稱系爭土地）設定存續期間50年之地上權（下稱系爭地上權），以興建房屋（下稱系爭建物）。嗣原告於108年2月22日與榕茂投資股份有限公司（下稱榕茂公司）簽訂不動產買賣契約，出售系爭建物及系爭地上權，價款分別為新臺幣（下同）540,000,000元、810,000,000，總價1,350,000,000元（以上均含營業稅），原告業已於108年5月22日就本交易之全數約定價款（含建物及地上權）先行開立發票，並於108年5月至6月為營業稅申報，出售地上權予榕茂公司之一般銷售額771,428,571元，依加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法）第10條規定，按稅率5%報繳營業稅38,571,429元。

（二）嗣原告以出售國有非公用土地之地上權，其經濟結果與出售土地無異，依營業稅法第8條第1項第1款規定，應免徵營業稅為由，主張其銷售系爭地上權之營業稅款38,571,429元乃為溢繳，遂於109年1月2日以自行適用法令錯誤為由，依稅捐稽徵法第28條第1項規定，向被告請求退還溢繳之營業稅。經被告以109年5月8日北區國稅新竹銷字第1090328976號函（下稱原處分）予以否准。原告不服，乃循序提起行政爭訟。

二、原告起訴主張：

（一）原告囿於系爭土地係國有非公用土地性質，因此以移轉地上權權利方式達到處分土地之目的，其經濟結果實質上與移轉土地並無差異，依營業稅法第8條第1項第1款及租稅公平原則，就系爭地上權之買賣應免徵營業稅。

01 (二) 參照財政部 75 年 9 月 30 日台財稅字第 7535812 號函釋，政府
02 機關之銷售貨物或勞務行為者，課徵其營業稅之有關規定
03 ，可認原告於取得系爭地上權時，所給付之權利金及租金
04 係內含營業稅額，北區分署本應開立發票於予原告，然北
05 區分署未為此舉，致原告必須開立銷項稅額卻未能取具任
06 何進項稅額供其扣抵銷項稅額之不合理現象，違反營業稅
07 進銷項互抵之基本精神。為此聲明求為判決撤銷訴願決定
08 及原處分，並命被告作成退還溢繳營業稅 38,571,429 元之
09 行政處分。

10 三、被告則以：

11 (一) 地上權與所有權法律效果不同，出售二者之經濟實質也不
12 同，原告出售土地地上權，未符合營業稅法第 8 條第 1 項第
13 1 款規定，不得免徵營業稅。

14 (二) 北區分署出售系爭地上權予原告，本屬營業稅課徵範圍，
15 惟參財政部 104 年 8 月 17 日台財稅字第 10404578450 號函釋
16 ，為確保國庫收入並簡化稽徵程序，若政府銷售貨物或勞
17 務取得之收入列入單位預算內，且收入全數解繳公庫者，
18 便准予免徵營業稅，故北區分署當時未開立發票。又原告
19 出售系爭地上權予榕茂公司，依營業稅法第 14 條、第 15 條
20 及第 32 條規定，應就系爭地上權之銷售額連同營業稅額一
21 併向榕茂公司收取，原告並未實質負擔系爭土地地上權移
22 轉之營業稅額，該筆營業稅額係由榕茂公司負擔稅捐等語
23 ，為此聲明求為判決駁回原告之訴。

24 四、本院判斷如下：

25 (一) 按，營業稅為消費稅，著眼於對於人民消費貨物或勞務之
26 事實課稅，藉其消費或支出以掌握其稅捐負擔能力；此與
27 交易稅尚有不同。交易稅係就法律上交易行為連結，藉把

握在法律上交易行為發生時所要滿足之支出花費，以表彰納稅義務人之特殊經濟上負擔能力。由於不動產並非可供消費使用之貨物，故銷售不動產一般不予課徵營業稅（消費稅），但依據契稅條例課徵不動產交易契稅（契稅條例第2條本文參照）。只是，我國基於特定之土地及房屋政策，故而開徵土地增值稅區域之土地銷售，除依營業稅法第8條第1項第1款規定，免徵營業稅外，亦不課徵契稅（契稅條例第2條但書參照），然房屋之銷售，則營業稅與契稅併課。至於設定地上權者，得在約定期限內於他人土地之上下有建築物或其他工作物，以使用土地，從而，以一定對價讓與地上權者，顯非不動產之銷售，而為權利交易性質，而為勞務之銷售，依營業稅法第1條之明文，自應課徵營業稅。

（二）營業稅之稅捐財（個人負擔稅捐能力之指標）原為與營業人從事交易人之「消費或支出」，但如將表彰負稅能力之稅捐財「消費或支出」直接規定為稅捐客體，則納稅義務人過多，徵納雙方皆不堪負荷，故而將稅捐客體從「消費支出」轉化為「銷售」，其稅捐客體之歸屬，亦由「從事消費或支出者」轉化「從事銷售者」，以降低徵納雙方之稽徵負擔。從而，營業稅之所以「銷售」為稅捐客體，純係謂降低稽徵成本，提高稽徵稅率，轉化稅捐客體的結果。但在實際運作上，營業稅之稅捐客體（銷售）與其稅捐財（消費或支出）在規範名義上雖互相剝離，然經由營業人調整銷售價格，將營業稅的負擔，轉嫁到消費者後，使營業稅之負擔回歸到其原來之稅捐財（消費）所歸屬之人，使之更有效率地符合量能課稅原則。而在規範設計上，立法者為減少營業稅申報單位，降低稽徵負擔，除轉化稅

01 捐客體，改變納稅義務人之歸屬外，還可利用課營業人以
02 「代徵」義務免除納稅義務人之報繳義務達到同樣的目的
03 。故而，現行營業稅稽徵制度，雖以營業人為納稅義務人
04 ，但實際上仍相當程度地利用營業人以銷售額「加值」之
05 方式為國家向消費者「代徵」營業稅，即營業稅法第32條
06 第2項所規定，營業人對於應稅貨物或勞務之定價，應內
07 含營業稅。是營業人銷售貨物或勞務時，應向消費者收取
08 營業稅額，此之謂「銷項稅額」（營業稅法第14條第2項
09 參照），寓有為國家「代徵」消費支出此一稅捐財之意；
10 而營業人購買貨物或勞務時，應支付營業稅額，此之謂「
11 進項稅額」（營業稅法第15條第3項參照），則寓有消費
12 者應將營業稅交由國家之代徵者即前手營業人之意。是各
13 營業稅之申報單位即營業人，一方面既為國家向消費者「
14 代徵」營業稅額（或稱之為暫時代收），一方面消費時，
15 又必須繳納營業稅額於前手營業人（或稱之為暫時代繳）
16 ，二種角色兼具，而暫收及暫繳之款項適可對沖，又為確
17 保對每一個營業人之銷售行為，僅對於各自銷售階段所得
18 增加貨物之價值部分負擔營業稅，即由各該營業人當期銷
19 項稅額扣減進項稅額後之餘額，認定為當期應納或溢付營
20 業稅額（營業稅法第15條第1項參照），此係將營業稅稅
21 捐財轉換為稅捐客體之整體數量化，為稅基之規定（而非
22 稅捐客體之規定），資據以換算出實際成立於各該營業人
23 營業稅捐債務。實際上，加值型營業稅終究僅由終端消費
24 者負擔，並不導致營業人有任何經濟上負擔。只是，上開
25 營業稅稽徵制度係經過稅捐客體歸屬之轉化而形成，其設
26 計容易被單純類比為所得稅，而將營業人之進項支出理解
27 為費用，銷售額定義為收入，而有「費用與收益對應原則

01 」之錯誤想法，致有所謂「既有銷項稅額，當然對應有進
02 項稅額得予扣除」之誤會。

03 （三）如事實欄所載，原告出售系爭土地之地上權予榕茂公司，
04 價款為810,000,000元（含營業稅），原告於108年5月22
05 日此交易先行開立發票，並於108年5月至6月營業稅申報
06 和繳納稅款在案，申報出售地上權予榕茂公司之一般銷售
07 額771,428,571元，稅率5%報繳營業稅38,571,429元乙節
08 ，為兩造所不爭執，並有原告與榕茂公司間之不動產買賣
09 契約書、統一發票及原告108年5月至6月營業人銷售額與
10 稅額申報書等件影本在卷為憑，自堪信為真實。核原告就
11 銷售地上權行為開立系爭發票，並以當月銷項稅額扣除進
12 項稅額後之餘額，而為營業稅之申報及繳納，徵諸營業稅
13 法第15條第1項規定，其營業稅之繳納，適用法令及稅額
14 計算，均無違誤。

15 （四）原告雖主張，系爭地上權與系爭土地經濟實質無異，依營
16 業稅法第8條第1項第1款規定，地上權銷售亦應免徵營業
17 稅，其因自行適用法律有誤，致溢繳出售地上權之營業稅
18 ，乃依稅捐稽徵法第28條第1項，請求退稅。然查：

- 19 1.稅捐稽徵法第28條第1項規定：「納稅義務人自行適用法令
20 錯誤或計算錯誤溢繳之稅款，得自繳納之日起五年內提出
21 具體證明，申請退還；屆期未申請者，不得再行申請。」
22 是依本條項請求退稅之要件，必也納稅義務人所繳納之稅
23 款，出於適用法令或計算錯誤所致。原告自行適用營業稅
24 法，計算並繳納108年度5月至6月之營業稅，並無違誤，
25 已如前述。
- 26 2.系爭土地為國有非公用土地，設定50年期之地上權，就地
27 上權人而言，就系爭土地所能享有之收益，容或與所有權

人相類。但揆諸首揭法文及本院說明所示，營業稅並非以所得（權利所有人就權利所實現之收益）為稅捐客體，而係以「消費」為稅捐財，透過稅制設計轉化以「銷售」為稅捐客體，而由銷售者代徵消費者營業稅轉交予稽徵機關；由於土地並非可供消費使用之貨物，故銷售土地並不課徵營業稅，但地上權之銷售，則屬勞務之銷售，應課徵營業稅。是故，原告以國有非公用土地地上權經濟效益與土地所有權無異為據，主張銷售地上權應依營業稅法第8條第1項第1款規定免徵營業稅，已屬無據，進而以其就系爭地上權銷售已為營業稅繳納，乃有適用法令錯誤云云，更無可採。

3. 至於北區分署與原告簽訂系爭地上權契約，是否業就原告所給付之權利金及租金開立發票並繳納營業稅乙節，則與原告銷售系爭地上權應否繳納營業稅之判斷無涉。蓋，加值型營業稅實際上係由終端消費者負擔，並不導致營業人有任何經濟上負擔，只是，為達稽徵經濟，經過稅捐客體歸屬轉化而形成目前營業稅稽徵制度，以營業人當期銷售稅額，扣減進項稅額後之餘額，為當期應納或溢付營業稅款之設計（營業稅法第15條第1項）。原告以北區分署未就原告所給付之權利金及租金開立發票供其為進項憑證，以致其出售系爭地上權之銷項稅額，無進項稅額扣抵，有違營業稅進銷項互抵基本精神之主張，其實係將營業稅之進項支出誤解為費用或成本，銷售額誤解為收入，乃為所謂「既有銷項稅額，當然對應有進項稅額得予扣除」之誤會，並不足採。實則，本件銷售地上權之營業稅業經由榕茂公司實質支付，只是由原告代徵繳納予被告而已，與北區分署是否向原告代徵營業稅以繳納國庫無關。

01 4.從而，原告自行申報並繳納108年度5月至6月之營業稅，
02 就系爭地上權之銷售開立發票，計入銷項稅額，並無適用
03 法令或計算上之錯誤，容無溢繳之營業稅可言。原告依稅
04 捐稽徵法第28條第1項規定，以銷售系爭地上權屬於營業
05 稅法第8條第1項第1款所示免徵營業稅範疇，行使退稅請
06 求權，為無理由。原處分就其109年1月2日退稅之申請，
07 予以駁回，並無不合。

08 五、綜上，原告主張均無足採。原處分駁回原告退稅請求，認事
09 用法，並無違誤，訴願決定遞予維持，亦無不合，原告仍予
10 爭執，均訴請撤銷，並求為本院判決滿足其退稅請求，命被
11 告作成退還38,571,429元營業稅款之行政處分，為無理由，
12 應予駁回。

13 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
14 前段，判決如主文。

15 中 華 民 國 110 年 9 月 30 日

16 臺北高等行政法院第三庭

17 審判長法 官 楊得君

18 法 官 畢乃俊

19 法 官 鄭凱文

20 一、上為正本係照原本作成。

21 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
22 明上訴理由，如於本判決宣示後送達前提起上訴者，應於判
23 決送達後20日內補提上訴理由書（須按他造人數附繕本）。

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

26 四、但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人。（同
27 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
(一)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。
(二)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。
是否符合(一)、(二)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(二)所示關係之釋明文書影本及委任書。	

01

02 中 華 民 國 110 年 9 月 30 日

03 書記官 方偉皓