

最高行政法院具參考價值裁判選輯

※109 年度上字第 655 號判決

(一)營業稅法第 16 條第 1 項規定，其積極意義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

- 1.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。……」
- 2.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。
- 3.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。」
- 4.73 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……」
- 5.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)營業稅的課稅對象，原則上限於有償的交易行為

- 1.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。
- 2.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。
- 3.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。
- 4.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。

5.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)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

1.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。

2.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。

3.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。

4.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，

5.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。

6.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。

7.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)遲延提出對待給付，所支付之法定遲延利息的損害賠償，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

1.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。

2.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。

3.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。