

遲延利息於營業稅法之課稅

—最高行政法院 109 年度上字第 655 號判決評釋*

李庚翰**

目錄

壹、前言	1
貳、爭訟事實經過及爭點	1
一、爭訟事實經過.....	1
二、爭點.....	2
參、遲延利息是否為加值型營業稅之稅捐客體？	3
一、原告（A 公司）主張	3
二、被告（國稅局）主張.....	4
三、法院見解.....	4
四、本文見解.....	6
（一）營業稅之稅捐客體.....	6
（二）稅捐客體—比較法.....	8
（三）我國法之解釋適用.....	11
五、案型分析.....	12
（一）判決中的問題.....	12
（二）本文見解：以損害之性質作為判斷標準.....	13
肆、利息之債之核課期間如何起算？	15
一、原告（A 公司）主張	16
二、被告（國稅局）主張.....	16
三、本文見解.....	17
伍、處罰合理性	18
陸、結論	19
參考文獻	21

* 111 學年度第 1 學期「稅法專題研究一」期末報告，授課教師：柯格鐘教授。

** 國立臺灣大學法律學研究所稅法組二年級，學號：R10A21075。

表目錄

表 1：德國增值稅法之規定.....	9
表 2：日本營業稅法之規定.....	10
表 3：時限表有關承包業、銀行收取利息之規定.....	18

壹、前言

為創造一優良租稅環境，以配合經濟發展及工業升級需要，加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法）於民國（下同）74 年大幅修正，採取加值型及非加值型兩大體系之新制，以避免按產銷每一階段營業總額課徵，造成稅上加稅缺失，而不利於經濟發展¹。惟關於加值型營業稅之課徵，技術上確實較非加值型（總額型）為難，許多國家甚至大多仍採取較簡單之總額型課稅方式，惟基於量能課稅原則、維持稅捐中立性之立場，加值型營業稅得以較準確衡量「消費」此一稅捐客體，避免單純因多階段產銷重複課稅，有利於直營業者或生產鏈較短之產業，而影響市場自由競爭，應有肯定之必要。

本件爭議即是涉及 74 年所制定之營業稅法第 16 條，關於第四章第一節加值型營業稅之稅捐客體「銷售額」之規定，因條文具有解釋空間而生之爭議，最高行政法院於 95 年度判字第 2018 號判決與 109 年度上字第 655 號判決，先後採取不同見解，且後者之見解已經大法庭制度下徵詢程序而統一，並入選為「2022 臺灣年度最佳稅法判決」，惟其見解是否完善，則有討論空間。本文將對於該判決之內容進行介紹，並提出本文之看法，且另對於該判決所交代不足或未處理之部分，提出個人看法。

貳、爭訟事實經過及爭點

一、爭訟事實經過

本件納稅義務人 A 公司於 80 年間承攬交通部臺灣區國道新建工程局（下稱國工局）工程，雙方簽訂工程合約。85 年間工程完工，國工局於 87 年間依實際驗收數量結算計付工程款 5.47 億元予 A 公司。嗣 A 公司以其與國工局因「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於 92 年

¹ 74 年 11 月 15 日加值型及非加值型營業稅法全文修正總說明。

6月5日、10月7日作成「國工局應給付A公司工程款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，案件於101年12月27日國工局敗訴確定。

國工局乃於102年5月22日給付A公司工程款141,551,981元（此部分經臺北國稅局認定，依營業人開立銷售憑證時限表，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36,667,780²元。臺北國稅局依據查得資料，於107年5月2日，以A公司於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34,921,695³元、逃漏營業稅額1,660,551⁴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。

A公司不服，循序提起行政訴訟，並聲明：訴願決定及原處分均撤銷。經原審臺北高等行政法院判決撤銷訴願決定及原處分，臺北國稅局乃提起本件上訴。

二、爭點

依據上述案例事實之說明，本件在最高行政法院判決中呈現之爭點，有以下幾點：

1.遲延利息是否為加值型營業稅之稅捐客體？亦即是否符合營業稅法第16條所稱「銷售額」之定義？

² 此遲延利息計算之期間為自96年11月20日至102年1月25日（共5年又66日），而非自仲裁判斷作成之92年5月29日至102年5月22日實際取得遲延利息款項時，係因A公司對國工局聲請強制執行較晚，且國工局於102年1月25日主張A公司未開發票之故，惟此並不影響本件爭點之探討。是以，A公司僅實際收到該5年又66日之利息，而以此期間為計算基礎，可得出遲延利息為36,667,780元，計算式： $141,551,981 \text{ 元} \times 5\% \times 5 \text{ 年} + 141,551,981 \text{ 元} \times 5\% \times \frac{66}{365} = 3,667,780 \text{ 元}$ 。

³ 計算式： $36,667,780 \text{ 元} \div (1 + 5\%) = 34,921,695 \text{ 元}$ 。

⁴ 依前述銷售額所計算之營業稅本應為： $34,921,695 \text{ 元} \times 5\% = 1,746,085 \text{ 元}$ ，其與上述1,660,551元之差額85,534元，推測係A公司尚有留抵稅額，實務上於計算所漏稅額時，先予以扣除所致。

2.如認遲延利息為營業稅之稅捐客體，則核課期間應自應收價款發生時起算，抑或應自實際收到遲延利息時起算？

3.針對上述法律見解之不同，納稅義務人未申報繳納營業稅是否具有過失，從而系爭罰鍰是否合法？

由於最高行政法院在第 1 個爭點即採取否定之見解，因此於判決中並未針對第 2、3 個爭點作討論，本文則除對於第 1 個爭點即本件爭議核心作詳細分析外，亦將對第 2、3 個爭點進行介紹分析，並對於最高行政法院所提及的旁論作延伸，以期對營業稅之課稅客體有更體系化之了解。

參、遲延利息是否為加值型營業稅之稅捐客體？

一、原告（A 公司）主張

關於營業稅課稅客體，即營業稅法第 14 條所稱「銷售額」之解釋，依納稅者權利保護法第 7 條所揭示之租稅法律主義，應係指「基於相同法律關係所生之代價及相關費用」，方屬銷售額範圍，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，且財政部 75 年 7 月 3 日台財稅第 7557458 號函（下稱 75 年 7 月 3 日函）：「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。」亦表明此旨。

再者，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，不應就此收入課營業稅。

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。而被告所舉諸多函釋中，財政部賦稅署 75 年 5 月 30 日台稅二發字第 7551475 號書函（下稱 75 年 5 月 30 日函）：「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。」與上開所引營業稅法及財政

部函釋不合，違反納稅者權利保護法所闡述之原則（按：其所指應為第 7 條租稅法律原則），不應適用，至於其於函釋，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。

二、被告（國稅局）主張

營業稅之課稅客體，係以完成整體銷售行為考量，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，遲延利息自亦屬之。

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 日函情形不同。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。

依營業人開立銷售憑證時限表規定，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，屬原告銷售勞務之代價，財政部 75 年 5 月 30 日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。

三、法院見解

最高行政法院之判決理由構成，係先對於加值型營業稅之稅捐客體「銷售額」作說明，認為其具有交換、對價關係，並且重申營業稅係對於消費行為課稅，其次，再針對如何判斷是否有上述交換、對價關係，提出應以是否與「有意之消費」

相連結為判斷標準，而非僅以營業稅法第 16 條之文義認定之，從而推理出法定遲延利息不符合前述標準，故本件情形自不得課營業稅，以下分別敘述之：

依營業稅法第 3 條第 1 項、第 2 項前段規定：「I 將貨物之所有權移轉與他人，以取得代價者，為銷售貨物。II 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。」所謂銷售額，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；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**。而營業稅法第 16 條第 1 項：「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。」參照該條於 74 年增訂時之修正草案說明：「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。……」可知該條項規定，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。另外，營業稅係對於消費行為課稅，也就是**對於消費支出，認定其具有經濟上之給付能力**。

於「侵權行為損害賠償」，該支出並非係為消費，無法表彰經濟上給付能力，故非營業稅稅捐客體；而於「債務不履行損害賠償」，則必須在具體案件中，審查是否有給付交換關係，即以該給付是否與有意之消費相連結為標準，也就是是否係基於消費之意思而為給付，如否，則其非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，營業稅法第 16 條雖文句上採「全部代價」、「額

外收取之一切費用」等用語，惟參照前述修正說明及關於營業稅消費稅性質之說明，應作上述理解始為妥當。

法定遲延利息，依民法第 233 條規定，係指以支付金錢為標的之債務若有遲延情事，債務人按遲延期間之長短，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，因該損害之給付，並非基於給付交換關係、有意之消費而支付，乃是由於遲延提出對待給付之緣故，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，是以本件納稅義務人 A 公司之主張有理由，乃駁回國稅局之上訴。

四、本文見解

（一）營業稅之稅捐客體

本件個案事實所涉及之爭議為「法定遲延利息是否為加值型營業稅之稅捐客體」，從而須針對該收取之法定遲延利息徵收營業稅？

按所謂「法定遲延利息」，係指依民法規定，債務已屆清償期，債務人仍未為給付，此時法律擬制債權人受有相當於「本應拿到該筆給付而可產生之孳息」之損害，詳言之，依民法第 229 條第 1 項、第 2 項規定，如給付有確定期限，則債務人於該期限屆滿時，隨時間經過負有法定遲延利息之債務；如給付無確定期限，則債務人於經催告而未為給付，自受催告時起負遲延責任，債權人並得請求遲延利息（民法第 233 條第 1 項，且依同條第 3 項，如有損害並得另請求賠償），而此法定遲延利息，依民法第 203 條規定為 5%。於債務不履行或侵權行為之情形，因通常未約定清償期，屬上述「給付無確定期限」之情形，因此，須待債權人催告後而債務人未為給付，債務人始負遲延責任，於以訴訟請求之情形，通常即是於訴之聲明中表明「本金債權額」及「自起訴狀繕本送達之翌日起至清償日止之法定遲延利息」，其中「起訴狀繕本送達之日」即為「催告時」，例如：被告乙應給付原告甲新台幣○○元及自起訴狀繕本送達之翌日起自清償日止按週年利率百分之五計算之利息，而該「起訴狀繕本送達之翌日」，於法院作成判決主

文時，即會改成「實際送達被告訴狀繕本之翌日」，即某特定日期，本件案例事實中 92 年仲裁判斷之主文「國工局應給付 A 公司工程款 141,551,981 元及自 92 年 5 月 29 日起至清償日止按年利率 5% 計算之利息」即可作此理解。是以，此處所探討之「法定遲延利息」，係於雙方未有約定，而依法律規定計算遲延利息之情況，本質上為一種法定擬制之損害賠償，而有別於有償（附利息）消費借貸契約所生之利息，故該消費借貸契約為雙務契約，「利息之支付」與「讓借用人使用金錢」具有對價關係，利息為借用人所取得之對價⁵。

另外，本件 A 公司承攬系爭工程，所取得之工程款對價，係屬須否課加值型營業稅之範疇，即營業稅法第四章第一節之問題，與銀行業收取利息，係總額型營業人，容有不同，亦先敘明。

又我國稅法之規定架構，並非如德國一般對稅捐主體、稅捐客體、客體對主體之歸屬、稅基及稅率等稅捐債務發生要件之架構依序規定，而係散落於各條文中，因之，如欲掌握各別稅捐之發生要件，即須將該部法律中涉及各別要件之規定加以找到，加值型營業稅即如此，與稅捐客體有關之規定，例如營業稅法第 3 條至第 5 條、第 14 條及第 16 條等規定，其中有些亦同時與稅基之計算有關，本件主要所涉及者，為第 16 條第 1 項關於加值型營業稅之稅捐客體即「銷售額」之說明，該條規定為：「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。」學說上認為，所謂取得代價，係指「為取得該項貨物或勞務之給付，而由給付受領人（買受人）或第三人所支出之全部金額，但不包含營業稅在內⁶」，且依營業稅法施行細則第 5 條規定，其代價包括收取價金、取得貨物或勞務。

然而，無論營業稅法條文或是上述學說之說明，皆未對於遲延利息是否為營

⁵ 王澤鑑（2012），《債法原理》，增訂三版，臺北：自版，頁 162；劉春堂（2018），《民法債編各論（上）》，2018 年初版六刷，臺北：新學林，頁 450。

⁶ 陳清秀（2021），《稅法各論（上）》，四版，臺北：元照，頁 488。

業稅之稅捐客體有直接之闡釋，從而衍生本件爭議，是以，有詳加分析之必要，以下則以德國法及日本法中相關規定先作比較。

（二）稅捐客體—比較法

以德國增值稅法（UstG）之規定為例：

<p>§10 交付、其他服務和社區內採購的評估基礎</p> <p>S7200(1)在交付和其他服務（第一節第1款第1句第1句）和社區內收購（第1節第1款第5句）的情況下，營業額按報酬計算。報酬是構成執行企業家從服務接受者或服務接受者以外的其他人獲得或應該獲得的對價價值的一切，包括與這些交易的價格直接相關的補貼，但減去該服務所欠的法定銷售稅。</p> <p>10.1。費用</p> <p>S7200(3)1.報酬的範圍不限於根據民法確定或可以確定的服務的對價，還包括接受服務的人在向其提供的服務上實際花費的一切。9.拖欠利息、到期利息、訴訟利息和使用利息不是報酬的一部分，而是損害賠償的一部分（參見第1.3節第6段）。</p>
<p>Umsatzsteuergesetz (UStG)</p> <p>§ 10 Bemessungsgrundlage für Lieferungen, sonstige Leistungen und innergemeinschaftliche Erwerbe</p> <p>S 7200 (1) Der Umsatz wird bei Lieferungen und sonstigen Leistungen (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1) und bei dem innergemeinschaftlichen Erwerb (§ 1 Abs. 1 Nr. 5) nach dem Entgelt bemessen. Entgelt ist alles, was den Wert der Gegenleistung bildet, die der leistende Unternehmer vom Leistungsempfänger oder von einem anderen als dem Leistungsempfänger für die Leistung erhält oder erhalten soll, einschließlich der unmittelbar mit dem Preis dieser Umsätze zusammenhängenden Subventionen, jedoch abzüglich der für diese Leistung gesetzlich geschuldeten Umsatzsteuer.)</p> <p>10.1. Entgelt</p>

S7200 (3) 1.Der Umfang des Entgelts beschränkt sich nicht auf die bürgerlich-rechtlich bestimmte oder bestimmbare Gegenleistung für eine Leistung, sondern erstreckt sich auf alles, was der Leistungsempfänger tatsächlich für die an ihn bewirkte Leistung aufwendet. 2.Auch Verzugszinsen, Fälligkeitszinsen, Prozesszinsen und Nutzungszinsen sind nicht Teil des Entgelts, sondern Schadensersatz (vgl. Abschnitt 1.3 Abs. 6)

表 1：德國增值稅法之規定

由上可知，德國之增值稅法之稅捐客體即為「報酬」，其定義中「包括接受服務的人在向其提供的服務上實際花費的一切」，與我國營業稅法第 16 條第 1 項之意義相近，惟其於第 10 條 10.1 第 9 點，則有「拖欠利息、到期利息、訴訟利息和使用利息不是報酬的一部分，而是損害賠償的一部分」之規定，可見其認為法定遲延利息因屬於損害賠償，故非報酬，非增值稅之稅捐客體。

另外日本消費稅之法律規定則為：

第二章 稅基及稅率

（稅基）

第二十八條 轉讓應稅資產的消費稅計稅基礎為轉讓應稅資產的對價金額（已收或應收對價的全部款項，或其他不包括應徵收的消費稅金額）轉讓應稅資產等，並以該消費稅為計稅基礎，徵收相當於地方消費稅稅額的數額。

附表 1（與第 6 條、第 12 條之 2、第 12 條之 3、第 30 條、第 35 條之 2 有關）
3 利息支付、提供信用擔保服務、所得稅法第 2 條第 1 項第 11 項（定義）規定的共同投資信託、提供對價是支付保險費的委託費和提供服務（與提供服務相關的行政工作所需的費用金額單獨支付保險費的政令規定的合同相關的保險費）其他部分（相當於此類費用的金額）（僅限於部分金額。）提供對價的服務除外。）政令規定的其他類似項目。

第二章 課稅標準及び稅率

（課税標準）

第二十八条 課税資産の譲渡等に係る消費税の課税標準は、課税資産の譲渡等の対価の額（対価として收受し、又は收受すべき一切の金銭又は金銭以外の物若しくは権利その他経済的な利益の額とし、課税資産の譲渡等につき課されるべき消費税額及び当該消費税額を課税標準として課されるべき地方消費税額に相当する額を含まないものとする。以下この項及び第三項において同じ。）

別表第一（第六条、第十二条の二、第十二条の三、第三十条、第三十五条の二関係）

三 利子を対価とする貸付金その他の政令で定める資産の貸付け、信用の保証としての役務の提供、所得税法第二条第一項第十一号（定義）に規定する合同運用信託、同項第十五号に規定する公社債投資信託又は同項第十五号の二に規定する公社債等運用投資信託に係る信託報酬を対価とする役務の提供及び保険料を対価とする役務の提供（当該保険料が当該役務の提供に係る事務に要する費用の額とその他の部分とに区分して支払われることとされている契約で政令で定めるものに係る保険料（当該費用の額に相当する部分の金額に限る。）を対価とする役務の提供を除く。）その他これらに類するものとして政令で定めるもの

表 2：日本營業稅法之規定

日本法之規定，對於消費稅稅捐客體之定義則強調「對價金額」，與我國營業稅法條文中之「代價」規定、德國法之「對價」類似，值得注意的是，其亦在附表中列有非稅捐客體者，其中包含「利息支付」。

由上述可知，德國與日本法，皆對於利息是否為營業稅稅捐客體，有明確之排除規定，只是德國法有區分特定之利息始為排除對象，而不包含一般借貸所生之利息，而日本法則似無此區分，而係一概排除利息為稅捐客體。

（三）我國法之解釋適用

本件最高行政法院之見解，結論而言，係對於營業稅法第 16 條作限縮解釋，或是立法目的解釋，蓋該條文文義「……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……」係有可能涵蓋任何買受人所支付之給付，即國稅局所主張之「基於該承攬契約或所有衍生之給付均屬之」，惟法院則加入須為「給付交換關係」、「基於有意之給付」為要件，從而認本件法定遲延利息並非稅捐客體而無須課稅，加入此等要件之理由在於，因該等支付並非表彰自願支付之經濟能力，不符合消費稅以消費為稅捐客體之本質。

最高行政法院上開見解應值贊同，蓋現代國家之課稅，以所得、交易、消費及財產為稅捐客體，而不以任一種課稅方式為唯一，以避免納稅義務人易於逃稅，從而擇定多種稅捐客體，以更精確衡量納稅義務人之負擔能力，而達到量能課稅原則之要求（釋字第 565 號、納稅者權利保護法第 7 條），其中消費稅之稅捐客體係「消費」，亦即以人民消費之多少，認定其稅捐負擔能力之多寡，因之，該稅捐客體勢必應與消費作聯結，方能符合量能課稅原則之誠命，而所謂「消費」，即指人民有意識地為給付，以取得某種對價而言。在法定遲延利息，因該利息並非基於人民有意之消費，人民本僅係支出該本金，以取得該貨物或勞務，卻因該貨物或勞務之遲延給付，而造成人民有損害而已。

最高行政法院之見解結論，與依照德國、日本法規定操作之結論相同，皆認為法定遲延利息非營業稅稅捐客體，惟如此即可能產生一個疑問，依其見解，加值型營業稅稅捐客體「銷售額」之意義，必須考量到是否為有意之給付，此等判斷標準是否足夠明確，而得以處理各種侵權行為、債務不履行之案型，容有疑問，最高行政法院於判決中雖然有舉出部分應課稅之案型以作為比較，惟反而又另外滋生疑義，另外，如為非加值型營業人所收取之遲延利息，是否應為相同解釋，亦有值得探究之必要，本文於下段分析詳述。

五、案型分析

（一）判決中的問題

最高行政法院對上開「給付交換關係」、「基於有意之消費」要件之闡釋，於損害賠償之債之分析，係分別對侵權行為、債務不履行作論述。其認為於侵權行為損害賠償，固然有支出所得，惟並非為消費、使用貨物或勞務之目的支出，故非營業稅課稅客體；而債務不履行損害賠償則不能一概而論，必須於具體案件中審查是否有給付交換關係，且其認為以下二債務不履行之案例係須課稅者：

案例 1：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。

案例 2：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。

最高行政法院並未給予進一步之說明，然而，細觀之，該等案例事實有所不清，請求之基礎為何亦不確定，似非理所當然應為課稅。首先，此等情形均應以營業人為前提自屬當然，再者，就案例 1 而言，該 3 倍之損害賠償金，似係基於債務不履行之遲延給付而請求，出租人本得收取租金卻未收取，因此該損害係替補原租金之收取，該租金支付與房屋之使用有交換對價關係，自不待言，惟為何得請求 3 倍而非正常之 1 倍，似係「基於契約約定」而生，則是否限於契約約定、當事人有意之安排，始得課稅，不無疑問，亦即，當事人如依法請求 1 倍之損害賠償金，是否得以課稅？如該等損害賠償金僅係作為計算損害之標準，出租人收回租賃物後實際上並無意出租，而係自用，是否仍得課稅？就案例 2 而言，案例事實亦不清楚，何以於交付遲延時，買受人得請求相當於租金之損害賠償？蓋交付遲延時，請求損害賠償之金額，往往係基於有多少實際損害，殊難想像法律上得請求相當於租金之損害賠償，似僅得將該段理解為，買受人如準時獲得交付，則其得將該不動產租與他人而收取租金，則該租金應課營業稅⁷。

由上述說明可知，最高行政法院並未對債務不履行損害賠償之課稅問題，作

⁷月旦財稅實務釋評編輯部（2022），〈營業稅法第 16 條所稱價額外收取一切費用之研析——從最高行政法院 109 年度上字第 655 號判決談起〉，《月旦財稅實務釋評》，30 期，頁 86。

有系統邏輯性之說明，且其所認為應課稅之典型案例，亦事實有所不明，似往往隱含了「雙方係以契約認定損害賠償範圍，且該契約認定損害之標準為銷售貨物或勞務之對價」，如此方屬之。則如此操作結果，當使損害賠償之債是否須課營業稅之判斷，變得模糊不清，而有違法安定性之要求。除此之外，最高行政法院將所有侵權行為損害賠償均認為無須課稅，似亦有不妥之處，蓋侵權行為與債務不履行於民事請求上往往構成請求權競合，訴之聲明相同而由法院擇一有理由者為審判，則如依侵權行為請求無須課稅，依債務不履行請求則須課稅，顯然將不合理地影響人民之權利行使，且亦有違稅法上著重經濟實質，而不受限於民法上架構之特性，蓋於上述情形，依任一請求權基礎為請求，其經濟實質結果相同也。是以，本文以下則試以其他角度分析之。

（二）本文見解：以損害之性質作為判斷標準

損害賠償中所稱之「損害」，係指法益所受之不利益，受不利益之法益包含財產權及非財產權，因此可將損害作初步之區分：「財產上損害」及「非財產上損害」，後者請求損害賠償之呈現形式，往往即指慰撫金而言。而「財產上損害」，又可分為「積極損害」及「消極損害」，前者係指既存財產之減少發生之損害，或可稱為「固有利益之損害」，後者係指現存財產應增加而未增加之損害，至於「非財產上損害」，僅有既存法益之減少發生之損害，故不發生應有增益而未增益之情形，即其僅可能有消極損害。

應予區辨者為「履行利益」及「信賴利益」之分類，此種分類標準與前述無關，所謂「履行利益之損害」，係指法律行為有效成立，於債務人履行該法律行為後，債權人可獲得之利益，即履行利益，因債務人未履行，致債權人不能獲得此利益而生之損害；所謂「信賴利益之損害」，係因誤為信賴無效之法律行為為有效而受之損害，換言之，如知悉法律行為無效或不存在，即不致受此損害，因此債務不履行所受損害，僅有可能為履行利益之損害，無涉信賴利益之問題。而在履行利益及信賴利益之損害中，皆有可能發生積極損害或消極損害，二者分類

無必然關聯性，應予注意⁸。

營業稅之課稅客體，既然係強調有意之消費、交換給付之對價關係，本文以為，於損害賠償之債，應與「消極損害」之概念最有關聯，蓋法律行為之生效與否為民法上之概念，與稅法上單純觀察經濟狀態之變動，較無關聯，而積極損害則係固有利益之減少，並非另外取得貨物或勞務，是以，僅有消極損害應增加而未增加之損害，最貼近稅法上課稅之目的，蓋所謂取得貨物或勞務，必定係使自身。縱然於民法上，同時履行抗辯權係適用於履行利益之主張，惟該等概念有民法上自己之考量，尚不等於稅法上所強調之對價關係。是以，本文以為，並非侵權行為下之損害賠償均無可能課徵營業稅，蓋侵權行為損害賠償之情形下，亦有可能產生消極損害，特別係於特定侵權行為樣態中保護「純粹經濟上損失」之情形，往往即有可能該當消費、交換給付關係，例如，前述最高行政院所舉案例 1 之情形，如債權人請求權基礎為民法第 184 條第 1 項後段，則其請求範圍與債務不履行損害賠償相當，經濟實質相同，是否課稅之結果亦應相同，始為合理。

惟上述說明並非等同於，有消極損害發生而請求損害賠償，則必然須課營業稅，蓋此等論述與所得稅有所混淆，且營業稅係針對取得之給付「總額」作為稅基，而有別於所得係以客觀淨額原則、減除成本費用後之餘額作為稅基，而民法上之損害賠償，卻係所得之概念，亦即，係以收入減掉成本費用之「淨額」作為請求之標的，如此，是否仍得作為營業稅之課稅客體，實有疑義，此亦為實務上亦僅指有針對給付遲延時，利息是否須加以課營業稅，有所討論，而對於給付不能之情形，因其賠償係採取「差額說」之方式請求，類如所得稅中所得之概念，如再課以營業稅，顯不合於法理。

綜上所述，本文以為，如須對於損害賠償課營業稅，其前提應為「消極損害」，而與其為侵權行為或債務不履行無必然關係，然除此之外，尚須符合給付人（買受人）有因此取得對價，且有給付交換關係之要件，以符合消費之性質，惟此等

⁸ 以上說明參照王澤鑑（2009），《民法學說與判例研究（五）》，2009 年 12 月版，臺北：自版，頁 15-16；孫森焱（2020），《民法債編總論（上）》，一〇九年四月修訂版，臺北：自版，頁 429-431。

標準甚為不清，尤其是在稅捐之課徵重視經濟實質之前提上，導入以消費、對價等概念作為是否為課稅客體之判準，難免於特定案例中難以判斷，且與損害賠償係以淨額衡量之本質有所衝突。如參照前述德國增值稅法§10 中 10.1「9.拖欠利息、到期利息、訴訟利息和使用利息不是報酬的一部分，而是損害賠償的一部分」之規定，似認為如該給付為損害賠償，即非營業稅課稅客體，應係考量上述原因所致。本件案例爭執者雖為遲延利息，其本質上仍為損害賠償，不應因其有利息之形式即認為有可能課稅，蓋其與營業稅之本質有所衝突。另外，最高行政法院見解雖強調本件僅對「法定遲延利息非課稅客體」作成結論，於其所舉之二例中，以及判決最後所提到的最高行政法院 95 年度判字第 2081 號判決⁹例子，皆帶有以契約約定給付之色彩，似乎從此見解來看，最高行政法院之看法亦與德國法相同，認為損害賠償根本不應課營業稅，應課營業稅者係基於約定之契約所為之給付。

另予敘明者，本件所討論者雖均為加值型營業稅，惟於非加值型營業稅之情形，結論應無不同，蓋課稅客體為是否課稅之問題，應先於以何種方式計算課稅為決定，非加值型營業人，典型者為銀行業，以收取利息為業務而課營業稅，乍看之下亦係對利息課稅，惟該等利息有別於遲延利息，遲延利息乃係損害賠償之預定，而不應將之視之為一般借貸所收取之利息，應予注意。

肆、利息之債之核課期間如何起算？

由於最高行政法院在前述爭點採取否定見解，認為本件非營業稅課稅客體，因此對於另外二爭點即未表示意見，本文雖採取與最高行政法院類似之見解，認為損害賠償之債不應課徵營業稅，惟如假設係約定之利息之債，且為加值型營業人，則核課期間應如何起算，應亦值得探討。以下係假設本件利息須課稅之情形

⁹ 該判斷同為給付工程款之案例，所不同者乃係定作人一次包裹性地給付工程款、工程利息、相關規費、稅金支出等項目共 1262 餘萬，並非如本件係除工程款外另外計算遲延利息，因此更帶有「約定利息」之色彩。

為探討。

一、原告（A 公司）主張

原告首先主張，所得稅法第 22 條規定營利事業會計基礎應採權責發生制，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。且另外主張，國稅局對於工程款（本金）部分，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，即權責發生制，遲延利息則採現金收付制，以實際收款時開始起算，二者容有矛盾。另外，依權責發生制，以權責發生之 96、97、98、99、100、101、102 年計算利息課徵營業稅，分期計算後，國稅局於 107 年 5 月始為補稅處分，均已逾 5 年核課期間，補稅處分自非合法。

二、被告（國稅局）主張

國稅局主張，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。

再者，原告之債務人國工局在兩造判決確定前是否會給付尚不確定，自不可能期待原告於利息期間經過時即認為應申報銷售額，且原告將系爭遲延利息全數列報於 102 年度營利事業所得稅，表明原告亦係認為該筆收入為 102 年始為發生。

依稅捐稽徵法規定，核課期間應自申報日起算 5 年，本件工程款於 92 年發生，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 日核課，未逾越核課期間。

三、本文見解

依通說見解，申報繳納之稅捐，由於稅捐構成要件在該當時，稅捐債務即發生，納稅義務人負有申報繳納之義務，故核課處分為請求權，核課期間為消滅時效期間，而非如發單課徵之稅捐，其核課期間為形成權之除斥期間。關於核課期間之規定，規定於稅捐稽徵法第 21 條、第 22 條，此二條文於 110 年有修法，惟關於申報繳納之稅捐（營業稅即屬之），核課期間為 5 年、7 年之規定，則未有更改。

按核課期間性質既為請求權，其起算自應從法律上權利行使無障礙時起算，至於事實上障礙，則不屬之。A 公司雖於 92 年即取得對債務人國工局之仲裁判斷，惟尚未確定，國工局並未支付該筆工程款及遲延利息，而利息之發生，係隨時間經過而產生而有收取權，理論上應同於應收款，於權利發生時即得起算核課期間。惟營業稅法第 32 條定有營業人開立銷售憑證時限表，該表之性質上亦為營業稅法之一部分，構成法律之特別規定，因此，關於營業稅應何時申報繳納，應先以該時限表作為計算期間之基準，而不能單以法理判斷，而應從該表出發，而該表之規定，如國稅局所言，係因各行業特性有所不同，而有稽徵經濟之考量，並非可因此反推營業稅之課徵採權責基礎或現金基礎。

業別	範圍	開立憑證時限
包作業	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入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	依其工程合約所載每期應收價款時為限。

	業、鑿井業、水電工程業、油漆承包業等。	
銀行業	凡經營存放款、匯兌、兌換之營業。包括銀行、信用合作社及農、漁會等兼營銀錢營業之信用部。	以收款時為限。

表 3：時限表有關承包業、銀行收取利息之規定

如上表所示，雖然本法中關於加值型營業人之約定利息應何時開立憑證，未有明確規定，惟性質上係最接近於銀行業之利息收取，而該表規定係以收款時為限，故應以收款時之期間之下一次單月 15 日（最後申報繳納日），作為核課期間之起算日，較為合理，且利息隨時間經過不斷發生，對該利息割裂行使核課權，將不利於稽徵經濟，同時亦可避免納稅義務人長時間不實際收取利息而逃避營業稅捐。

值得注意者係，於民法上，現今實務見解（最高行政法院 99 年第 5 次民事庭決議、107 年第 3 次民事庭決議）認為，如本金債權罹於時效，利息債權無論是否罹於時效，亦不得再為請求。而本件事實亦有相似之處，即對於工程款本金之核課期間已罹於時效，得否仍對工程款之遲延利息課稅？本文初步見解認為，雖稅法不一定同於民法之解釋，而仍可基於量能課稅原則課稅，惟似宜以法律特別規定該利息之核課期間之規定，避免爭議為妥。

伍、處罰合理性

此處爭議之重點在於，原、被告對於有無故意過失認定不同，學說見解通常認為納稅義務人與稅捐稽徵機關法律見解之歧異，不能作為處罰理由，然國稅局往往採取，如已有明確規定或穩定作法，包含函釋之說明，則納稅義務人不能以

此為由主張免罰。

本文以為，納稅義務人並無知悉函釋之義務，且許多函釋查找不易，甚至並未公告於財政部網站上，因此，應僅限於法律及法規命令有明確規定，或實務上法院有定見者，方可處罰，且亦須考量納稅義務人是否有盡查知義務，並於申報上完整揭露課稅事實，如有完整揭露事實，僅係法律評價不同，則原則上應認為不得處罰之。

本件之情形，於最高行政法院內部不同庭，即有見解不一之情形，且未有針對「法定遲延利息」明確表態者，而函釋部分，雖然財政部有 5 號函釋¹⁰採取應課營業稅之見解，但亦如原告所主張之 75 年 7 月 3 日函，採取否定見解，是以，函釋本身即無統一定見，是以，原則上應不能認為有故意過失而處罰，另外，原告似有於 102 年申報完整之課稅事實，既如此，依前述說明，更不能認為得處罰之。

陸、結論

營業稅法雖自 74 年以來採取新制，使得其課徵更貼近於量能課稅原則，惟於許多細部之規定上，以比較法而言，似尚有不足，而有賴於實務解釋或未來立法明定。稅捐稽徵機關過往多依據財政部函釋作成處分，並未深究其背後法理是否妥當，於如今納稅者權利保護法施行之後，更可能受到法院的質疑，而需要有更堅實之依據，始得課稅。

本件最高行政法院正確理解營業稅為消費稅之本質，從消費作為稅捐客體上論述法定遲延利息非營業稅稅捐客體，從而作出有利於納稅義務人之判決結果，論述深入，值得肯定，且因此入選為 2022 最佳稅法判決之一。本文則除闡釋最高行政法院之見解外，亦對於最高行政法院所交代不足之部分，即損害賠償之債

¹⁰ 分別為財政部 75 年 10 月 21 日台財稅字第 7572188 號、財政部 75 年 7 月 21 日台財稅字第 7547031 號、財政部 75 年 11 月 26 日台財稅第 7574126 號、財政部 81 年 4 月 29 日台財稅字第 81060470 號、財政部 85 年 9 月 2 日台財稅第 851915443 號。

究應如何課稅，作較深入的闡述，並納入比較法的分析，而得出損害賠償之債似不應課營業稅之結論，蓋其具有淨額之本質，與營業稅係總額之衡量、強調對價性，有所不同，而遲延利息本質上亦為損害賠償，不應因其名中有利息二字即認為有營業稅可稅性。另外，亦針對最高行政法院未於判決中論述之其餘二爭點提出看法。然最高行政法院於本判決中強調所處理者僅「法定遲延利息」之部分，未來，國稅局對於約定遲延利息，或是其他約定之損害賠償，將如何課稅，以及司法實務如何應對，相當值得關注。

參考文獻

一、書籍

王澤鑑（2009），《民法學說與判例研究（五）》，2009 年 12 月版，臺北：自版。

王澤鑑（2012），《債法原理》，增訂三版，臺北：自版。

劉春堂（2018），《民法債編各論（上）》，2018 年初版六刷，臺北：新學林。

孫森焱（2020），《民法債編總論（上）》，一〇九年四月修訂版，臺北：自版。

陳清秀（2021），《稅法各論（上）》，四版，臺北：元照。

二、期刊文獻

月旦財稅實務釋評編輯部（2022），〈營業稅法第 16 條所稱價額外收取一切費用之研析——從最高行政法院 109 年度上字第 655 號判決談起〉，《月旦財稅實務釋評》，30 期。