

# 稅務爭議預防與解決

2022年9月號



# 前言

營業人因買受人遲延付款而收取之「利息」收入是否應視為銷售額開立統一發票？過去稽徵實務皆認定遲延利息屬於銷售額範圍，而應課徵營業稅。歷年來最高行政法院判決也支持稽徵機關之上開法律見解。

不過，最高行政法院在110年12月針對上述議題作成了指標性的判決。該判決透過大法庭機制，反轉該院過往之法律見解，認定營業人收取之法定遲延利息不屬銷售額，不課徵營業稅。此外，該判決亦針對因侵權行為、債務不履行而產生之損害賠償金是否應課予營業稅作出詳細說明，並提出不同於以往判決的論理。

本刊的內容即聚焦在營業人收取的「利息」和「損害賠償金或違約金」是否屬營業稅的課稅範圍，並針對此一最新判決及相關過往實務法律見解進行評析，值得讀者注意。

## 關於本刊

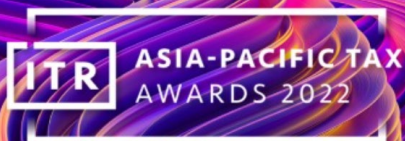
KPMG稅務爭議預防與解決專業團隊以專業的稅務見解及多年應對稅捐稽徵機關查核之經驗，每月發表不同稅務爭議主題之月刊，以深入淺出的方式探討稅捐稽徵機關及法院之觀點，並提出KPMG有關預防與解決稅務爭議3階段之因應措施，依序控管及降低稅務爭議產生。



讓身為專業人士的您隨時掌握最Hot的稅務及法律議題、期刊書籍及活動新訊。掃描或點選下圖即可開啟App安裝頁面。



iOS  
Android



## KPMG安侯建業再獲ITR殊榮

「2022台灣最佳稅務服務事務所」，「最佳稅務爭議解決服務事務所」獎項。

[瀏覽新聞稿](#)

# 利息與違約金或損害賠償金是否應課徵營業稅？



## 主題一：利息

### 案例背景

A公司承攬交通部工程提供工程服務，然而完工後，交通部因故遲延支付工程款，故額外支付工程款之遲延利息（依法定利率5%計算）約3000萬元予A公司。試問A公司收取之遲延利息，是否屬其銷售額範圍而應開立統一發票並課徵營業稅？



### 一．營業稅法對於銷售額認定之規範及立法目的

依我國加值型及非加值型營業稅法（下稱「營業稅法」）第14條，營業人銷售貨物或勞務，應就「銷售額」計算其銷項稅額。對銷售額之範圍認定，按營業稅法第16條規定，「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。

上開條文明定銷售額之計算內容應包含價額外另行加收之一切費用，參考74年增訂時修正草案之說明可知，其意旨主要在於避免營業人將所收取原屬銷售貨物或勞務之一部分價額，改以「費用」等名目收取以達到規避稅負之效果。此外，其積極意義在於依量能課稅原則及實質課稅原則，凡銷售貨物或勞務所收取之一切有對價關係之價額，不論其支付名目或方式為何，均應計入銷售額。

### 二．過往實務認定遲延利息應計入銷售額課徵營業稅

對於遲延利息應否課徵營業稅，在過往實務中一貫的見解認為，參照營業稅法第16條規定，營業人收取之遲延利息，應屬銷售貨物或勞務所收取之全部代價，應併入銷售額課徵營業稅。

財政部75年5月30日台稅二發第7551475號函即指出，營業人銷售貨物或勞務因買方延遲付款而加收之利息，係屬營業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。最高行政法院95年度判字第2081號判決（下稱「95年判決」）亦採納上開函令見解，認定遲延給付工程款所衍生之利息，應併入銷售額課徵營業稅。足見在過去實務上，無論是稅局或行政法院皆認為遲延利息應納入銷售額範圍，作為營業稅之稅捐客體。

### 三. 最高行政法院之最新統一見解認為法定遲延利息不應課徵營業稅

最高行政法院110年12月23日作成之109年度上字第655號判決（下稱「109年判決」），採取與前述稽徵實務以及該院95年判決不同之法律見解，認為依法定利率5%計算之法定遲延利息不屬銷售對價，不應課徵營業稅。109年判決之主要理由，可整理如下：

- 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。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。
- 因遲延給付金錢所支付之法定遲延利息，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，乃是由於遲延給付金錢的關係，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。

由於上述見解與先前最高行政法院95年判決有歧異，法院乃依大法庭裁判制度，徵詢最高行政法院其他各庭之意見，並獲各庭同意，因此，109年判決所揭示的觀點，現已成為最高行政法院最新統一之法律見解。

在前開案例中，A公司因交通部遲延付款而加收的按法定利率5%計算之法定遲延利息，依據上述最新統一之見解，應認為不屬於銷售額範圍，免徵營業稅，A公司得免開立統一發票。



### KPMG 觀察

就遲延利息應否課徵營業稅之爭議，原先稽徵實務並未深入探究該利息的本質是否具有交換勞務或貨物之對價性質，原則上只要銷售方所收取的遲延利息，一律認定應併入銷售額課徵營業稅，與營業稅的立法意旨不盡相符。

最高行政法院在109年判決中，不再依循與過往判決所表示之法律見解，改從營業稅性質係屬消費稅作為切入點，指出是否課徵營業稅的判斷標準在於營業人與買受人間是否存在「給付交換」之對價關係，進而肯認本案一審判決認定法定遲延利息係屬「貨幣的時間價值」之補償，而非受領貨物或勞務所支出之對價，從而導出法定遲延利息不應課徵營業稅之結論。本判決對於營業稅的稅捐客體提出明確的論述，進而推翻先前最高行政法院95年判決見解，其積極保障納稅義務者權益，值得肯定。

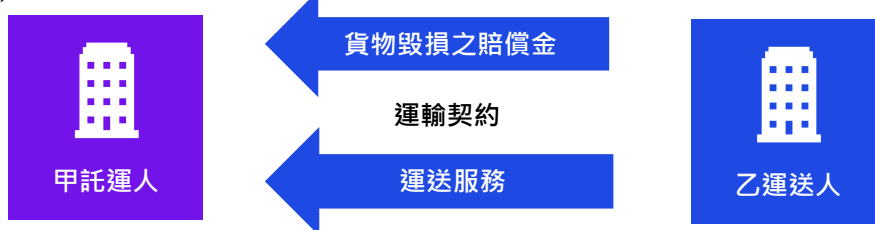
另外，值得進一步探討的是，遲延利息依民法第233條第1項可分為兩種類型，即法定遲延利息（依法定利率5%計算）以及約定遲延利息（依當事人間約定利率計算）。在109年判決中，法院明確揭示法定遲延利息不應課徵營業稅已如上述，惟對於約定遲延利息是否課徵營業稅則未加以論述。觀察109年判決理由提及「本院95年先前裁判未區辨究為法定遲延利息或約定遲延利息，概以遲延付款之利息應併入銷售額課徵營業稅，此與本庭之法律見解確有歧異」等語，似能間接推知法院認為區分法定與約定兩者，是足以影響是否課徵營業稅之重要因素。然而，法院區辨兩者進而可能認定對約定遲延利息應課徵營業稅之依據或標準為何，仍有待進一步觀察。

## 主題二: 損害賠償金或違約金

## 案例背景

- (A) 託運人甲公司與乙貨運公司成立運送契約，貨物運送途中，乙貨運公司因運送過程疏失而毀壞甲公司的商品，因而支付賠償款予甲。試問甲公司收取之賠償款是否應課徵營業稅？
- (B) 丙公司出租房屋予承租人丁，因承租人丁提前終止租約或延遲支付租金，丙公司乃依約收取違約金。試問丙公司收取之違約金是否應課徵營業稅？

## 案例 (A)



## 案例 (B)



## 一. 稽徵實務對於損害賠償金或違約金是否課徵營業稅之看法

我國現行稽徵實務認為，營業人取得之賠償款或違約金收入，應否報繳營業稅，應視該筆收入是否因銷售貨物或勞務產生而定。申言之，倘該賠償款收入係因銷售貨物或勞務而取得，應依營業稅法第16條規定計入銷售額報繳營業稅。反之，若賠償款係因非涉及銷售交易行為而取得，則非屬營業稅課稅範圍。

上述稽徵實務所採取之見解，亦為多數行政法院判決所採納，例如最高行政法院99年度判字第221號判決意旨指出，若營業人有銷售貨物或勞務之行為，其因此取得之違約金，與銷售有關，自屬銷售額；如營業人係買受勞務，其自交易對象取得之違約金，不涉及銷售，自非營業稅之客體。

舉例而言，在上開案例 (A)，依財政部75年7月2日

台財稅第7554314號函令意旨，託運人甲公司因其貨物受毀損而向運送人收取的賠償款，並非因其銷售貨物或勞務而取得該賠償款收入，自非屬甲公司之銷售額，應免徵營業稅，甲公司免開立發票。又例如在上開案例 (B)，依據財政部85年9月12日台財稅第851915443號函、75年11月26日台財稅第7574126號函，出租人丙公司因承租人提前解約或遲付租金而加收違約金，因該違約金收入與丙公司的銷售勞務行為有關，係屬銷售額範圍，應併入租金收入開立發票，課徵營業稅。

## 二. 最高行政法院之最新見解：應以是否具有「給付交換關係」作判斷

在最高行政法院109年度上字第655號判決（「109年判決」）中，法院作出有別於上開函令與判決的論理方式，改從營業稅性質係屬消費稅之觀點，對於損

害賠償金或違約金是否課徵營業稅，提供了清晰的判斷標準——視是否具給付交換關係且與有意之消費相連結而定。109年判決並依據損害賠償金發生的原因之不同，在法理上將其區分為兩種類型，即因侵

權行為（故意、過失不法侵害他人權益）而產生之損害賠償，以及因債務不履行（違約）而衍生之損害賠償金或違約金，分別加以論述。其見解可整理如下：

發生原因	是否應課予營業稅	理由
侵權行為損害賠償	否	<ul style="list-style-type: none"> <li>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。</li> <li>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。</li> </ul>
債務不履行損害賠償	需具體審查是否有給付交換關係	<ul style="list-style-type: none"> <li>債務不履行損害賠償是否應課徵營業稅，必須在具體案件中，審查是否有給付交換關係。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。</li> <li>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。</li> <li>反之，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。</li> </ul>



## KPMG 觀察

對於損害賠償金或違約金是否課徵營業稅之議題，若以109年判決提出的「是否具給付交換關係、與有意之消費相連結」之判斷標準去檢視過往解釋函令與行政法院判決之相關見解，本文認為雖然其論理方式確有不同，然基本上可以得到一致的結論。

例如，在前述75年7月2日台財稅第7554314號函的情況，運送人因過失毀損貨物而支付貨主之賠償款，係屬於侵權行為損害賠償，其支出賠償金並非為消費、使用貨物或勞務之目的支出，既非屬有意之消費，則不屬營業稅之課稅範圍。又例如，在前述85年9月12日台財稅第851915443號函、75年11

月26日台財稅第7574126號函的情況，出租人因承租人提前解約或遲付租金，而收取違約金或賠償金，係屬於債務不履行損害賠償，該金額可認為是出租人提供租賃勞務所收取之全部代價，具有交換給付關係，且與承租人有意的消費行為相連結，因而屬於營業稅之稅捐客體。

綜上，本文認為在賠償款或違約金發生的原因事實符合上開解釋函令的情況下，納稅人目前仍可繼續遵循上開解釋函令關於賠償款或違約金是否課予營業稅之結論，至於未來面對其他各種不同交易類型所衍生之賠償金，納稅人則可採用109年判決提供之邏輯標準來檢視賠償金之性質，以判斷是否屬於營業稅之課稅範圍。



# Contact us

許志文

主持會計師

02 8101 6666 ext. 01815

stephenhsu@kpmg.com.tw

丁英泰

會計師

02 8101 6666 ext. 16154

yingtaiting@kpmg.com.tw

謝昌君

執行副總經理

02 8101 6666 ext. 11307

ethanhsieh@kpmg.com.tw

林上軒

副理

02 8101 6666 ext. 18431

seanlin2@kpmg.com.tw

賴玟宇

副理

02 8101 6666 ext. 19878

sharislai@kpmg.com.tw

陳渝雯

副理

02 8101 6666 ext. 17670

leilachen@kpmg.com.tw



@KPMGTaiwan

**kpmg.com/tw**

The information contained herein is of a general nature and is not intended to address the circumstances of any particular individual or entity. Although we endeavor to provide accurate and timely information, there can be no guarantee that such information is accurate as of the date it is received or that it will continue to be accurate in the future. No one should act upon such information without appropriate professional advice after a thorough examination of the particular situation.

© 2022 KPMG, a Taiwan partnership and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

The KPMG name and logo are trademarks used under license by the independent member firms of the KPMG global organization