

# 營業稅債務之發生的構成要件(上)

黃 茂 榮\*

## 【目 次】

壹、稅捐主體	C 非營利團體之營業人資格
貳、稅捐客體	D 限於營業範圍內（股利、利息、租金）
一、前言	五、可供課稅之銷售的擴張
二、營業稅之稅捐客體概說	A 擴張貨物之概念(房屋)
A 銷售之概念	B 擴張勞務之概念（權利之授權或移轉）
B 銷售之種類	C 銷售之擬制
I 銷售貨物（房屋、土地）	I 自用
II 銷售（人的、物的、權利的）勞務	II 無償移轉
III 小結	III 以財產抵債
C 進口貨物	IV 分配剩餘財產
D 一般銷售與特種銷售	V 代購貨物
E 興建營運後移轉契約	VI 代銷貨物
F 外銷或三角貿易	六、稅捐客體之發生、變更與消滅
三、非銷售	A 發生之要件：以負擔行為或履行行為之生效為準
A 供生產之投入，非供消費之自用	B 消滅：以負擔行為或履行行為之撤銷或解除為準
I 營業人內部各生產部門間的流通	七、舉證責任與證據方法
II 不同營業人之間的流通	八、從經濟觀察法看給付標的
B 母子公司間或總分支公司（機構）間之流通	參、稅捐客體之歸屬
C 代收代付	一、概說
D 設定擔保	二、契約類型自由及其權義之歸屬
E 入會費或股金	肆、稅基：稅捐客體之量化
F 損害賠償	伍、稅率
G 政府補貼	一、一般營業人之稅率
H 不包括執行業務	二、銀行金融保險業等之稅率
I 不包括受雇	三、特種飲食業之營業稅稅率
四、可供課稅之銷售的限縮	四、小規模營業人之營業稅稅率
A 限於境內銷售	
B 限於營業人之銷售	

\* 司法院大法官、台灣大學法律學院兼任教授

營業稅債務之發生的構成要件為：稅捐主體、稅捐客體、稅捐客體對於稅捐主體之歸屬、稅基、稅率與零稅率<sup>1</sup>。茲分述之：

### 壹 稅捐主體

在稅捐債務之構成要件的規範安排或說明上，稅捐主體（das Steuersubjekt）與稅捐債務人（der Steuerschuldner）是不同的法律概念。稅捐主體是在特定稅捐法上之權利能力，亦即負擔該種稅捐債務之主體資格<sup>2</sup>。正如在其他法律可能有特種權利能力的規定，在稅捐法不但有特種權利能力的規定，而且不同的稅捐，可能有不同之權利能力的規定。例如在遺產及贈與稅法、個人（綜合）所得稅，必須是自然人始有權利能力，且其權利能力同樣是始於出生，終於死亡（民法第六條）。受死亡宣告者，以判決內所確定死亡之時，推定其為死亡（民法第九條）。而在營利事業所得稅，依所得稅法則必須是營利事業始有營利事業所得稅之權利能力。然在稅捐法有權利能力者，在民事法上不一定有權利能力：例如合夥在民事法上無權利能力，而在所得稅法上，有營利事業所得稅之權利能力；反之，自然人在民事法上有權利能力，而在所得稅法上，如未經取得營利事業的資格，則無營利事業所得稅之權利能力。可歸屬於特定稅捐主體之法律事實，充分發生稅捐債務之構成要件時，該稅捐主體即成為因此發生之稅捐債務的稅捐債務人，對於稅捐債權人負繳納該稅捐的債務<sup>3</sup>。其中，根本決定該稅捐債務之繳納義務人的構成要件因素為特定稅捐客體對於特定稅捐主體之歸屬，並依其該當之歸屬原則決定其繳納義務人之類型究為：納稅義務人、代繳義務人、扣繳義務人、代徵義務人、承擔義務人或賠繳義務人<sup>4</sup>。

---

<sup>1</sup> 例如司法院釋字第 693 號解釋：「憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務，係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、租稅客體對租稅主體之歸屬、稅基、稅率、納稅方法及納稅期間等租稅構成要件，以法律定之。」此為釋憲解釋對於「稅捐法定主義」之意旨的闡釋。雖然現行法已不再有具稅捐性質之對於土地的「租」，但實務還是習慣上將「稅捐」稱為「租稅」。因此，以「租稅法律主義」替代「稅捐法定主義」，以「租稅主體」、「租稅客體」替代「稅捐主體」、「稅捐客體」。另因尚有具稅捐性質之對於土地的「田賦」，所以財政部職掌稅捐的機關稱為賦稅署。

<sup>2</sup> Lang in Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl., 2010, § 14 Rz. 11ff..

<sup>3</sup> Reiß in Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl., 2010, § 14 Rz. 128.

<sup>4</sup> 稅捐客體依法律所歸屬之人，可規定為納稅義務人；事實上歸屬之人，可規定為代繳義務人（土地稅法第四條）。就構成稅捐客體之標的對於納稅義務人負給付義務者，可規定為扣繳義務人（所

所得稅法第三條第一項規定：「凡在中華民國境內經營之營利事業，應依本法規定，課徵營利事業所得稅。」所以，在營利事業所得稅，所得稅法要求一定之主體資格比較清楚，亦即必須具有營利事業之資格，始得對之課徵營利事業所得稅。而在營業稅，是否同樣要求必須具備一定之主體資格，例如是否必須是營業稅法第六條所定之營業人始有營業稅法之權利能力，得對之課以營業稅的義務？營業稅法第三條規定：「將貨物之所有權移轉與他人，以取得代價者，為銷售貨物（第一項）。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（第二項前段）。」及第一條規定：「在中華民國境內銷售貨物或勞務及進口貨物，均應依本法規定課徵加值型或非加值型之營業稅。」營業稅法上開規定並無關於主體資格的要求。然自營業稅法第二條第一款規定，銷售貨物或勞務之營業人為營業稅之納稅義務人的規定觀之，原則上應採肯定的見解。至於同條第二款規定，以進口貨物之收貨人或持有人，以及第四款但書規定，於農業用油、漁業用油有轉讓或移作他用而不符免稅規定，且轉讓或移作他用之人不明時，以貨物持有人為納稅義務人的規定，雖不以貨物之收貨人或持有人是營業人為要件，但該等規定係屬為防止利用非營業人身分規避營業稅，或防止冒領免稅待遇的例外規定，尚不適合因此否認營業稅應限以營業人為課徵對象的原則。

營利事業與營業人之概念特徵中，相同的是：皆必須是事業。亦即皆必須是：為獲取收入，而獨立的、繼續的從事一定經濟活動的組織。至於是否獲得盈餘，並非其類型特徵。至其區別為：只要是事業，不論其資本主為公營、私營或公私合營；亦不論其是否以營利為目的，亦即不論其是否為營利事業，皆是營業稅法所定之營業人。此外，即便是外國之事業、機關、團體、組織，其在中華民國境內之固定營業場所亦論為營業人。如是規定之意旨在於：確保營業稅之課徵對於營利事業及非營利事業，對於公營、私營或公私合營事業，以及對於內、外國事業之中立性。營業稅是以銷售為稅捐客體之消費稅，該中立性之遵守特別重要。其重要性不因營業稅是法定間接稅，期待其稅捐最終將由消費者負擔而有不同。蓋在相同或有替代性之貨物或勞務的銷售，是否應對之課徵營業稅必影響其銷售價格，從而影響應稅及

---

得稅法第八十九條）。銷售應課直接消費稅之標的者，可規定為代徵義務人（娛樂稅法第三條第二項）。概括繼受納稅義務人之營業者，可規定為該納稅義務人之未償稅捐債務的承擔義務人。違反稅捐法上之協力義務，以致稅捐稽徵機關對於稅捐之繳納義務人的稅捐債權不能獲得實現者，可規定為賠繳義務人（稅捐稽徵法第十三條第二項）。

免稅者間之競爭的公平性。這也是為何為促進自由貿易，而在國際營業稅法上，歐盟要求各會員國引入加值型營業稅，並就其課稅管轄權，亦即課稅權的歸屬，普遍採（消費）目的地主義的道理。

關於事業之類型特徵或取得事業資格之構成要件，所得稅法及營業稅法除皆以營業組織有辦理營業登記之形式要件（業營業稅法第二十八條）為充分條件外；也以其具備事業之類型特徵所構成之實質要件為其充分條件。為行政管理上之需要，業營業稅法第二十八條對於具備實質要件者課以辦理營業登記，以具備形式要件之行為義務<sup>5</sup>。因為形式要件或實質要件皆是充分條件，所以營業組織只要具備該二要件之一，即可取得營利事業或營業人之資格。是故，營業組織具備營利事業或營業人之充分條件前，在其籌備階段所從事之營業行為，不會形成營利事業所得稅或營業稅的權利義務關係。值得注意的倒是：在籌備處取得營利事業或營業人資格前，其籌備行為所構成的法律關係是否當然由後來成立之營利事業或營業人概括繼受？鑑於公司籌備處與因籌設而成立之公司間，有類似於胎兒與出生兒的發展關係，該發展雖使存在態樣有所改變，但在主體上，仍不失其同一性。所以，以容許其概括繼受為妥。與之類似的情形為：在有限公司變更組織為股份有限公司時，其組織型態雖有變更，但改組前後之主體的同一性，同樣沒有變更。是故，將其原組織之原材料、存貨及固定資產入帳於改組後之股份有限公司，無銷售關係，准免開立統一發票或收據<sup>6</sup>。此與將不是為公司之籌備而既存之合夥，改組為（股份）有限公司的情形不同。在這種情形，改組前後之主體不同：應循解散原合夥，成立新公司的方式為之。這當中涉及：非以現金出資者，其自投資人移轉於公司之出資，是否構成投資人之銷售及公司之進貨的問題。這視投資人是否為營業人而定。

---

<sup>5</sup> 財政部 72.9.2.臺財稅字第 36172 號函：「查個人除為營利事業介紹新產品買賣外，又自行進貨沿門銷售，如其具備所得稅法第十一條第二項規定營利事業之要件者應依法辦理營業登記，課徵營業稅及營利事業所得稅，其所得額之計算，應依同法第二十四條之規定，以其年度收入總額減除各項成本、費用、損失及其他稅捐後之純益額，為其所得額；如其未具備營利事業之要件者，其佣金收入係屬執行業務收入得依所得稅法第十四條第二類規定，減除直接必要費用後之餘額為所得額。至於自行進貨沿門銷售所得，應屬個人一時之營利所得。」

<sup>6</sup> 財政部 68/12/13 台財稅第 38930 號函：「有限公司變更組織為股份有限公司，原組織之原材料、存貨及固定資產移轉於新組織，得以改組基準日原組織之原材料、存貨及固定資產明細表作為新組織之入帳憑證，准免開立統一發票或收據。」

稽徵實務上認為公司籌備處係屬團體性質，有支付屬扣繳範圍內之所得種類者，應負營利事業相同之義務<sup>7</sup>。至於籌備中之非營利事業，先暫按營利事業辦理其所得稅法上的權利義務，俟正式成立財團法人並依規定辦理結算申報後，再依『教育、文化、公益、慈善機關或團體免納所得稅適用標準』規定徵免其所得稅<sup>8</sup>。

## 貳 稅捐客體

### 一 前 言

稅捐為法定之債，依稅捐法定主義，其發生之構成要件<sup>9</sup>的規範應當明確。稅捐客體為稅捐債務之發生的構成要件要素之一，為納稅義務人所以被認定為有負擔

<sup>7</sup> 財政部 66.2.14.臺財稅第 31110 號函：「公司籌備處係由公司發起人所組成，係屬團體性質，如有支付屬扣繳範圍內之所得，應即向該管稽徵機關（在臺北市為財政部臺北市國稅局，在臺灣省各縣市稅捐稽徵處）洽取扣繳義務人統一編號，並以公司籌備處名義，依所得稅法第八十八條及八十九條之規定扣繳稅款。」財政部 81.10.15. 臺財稅字第 810850310 號函：「一、未獲設立許可之商業銀行籌備處，其儲存指定銀行之股款利息，核屬籌備期間之收入，應依所得稅法第七十五條規定辦理決算、清算申報，清算後如有盈餘分配予各發起人時，應以營利所得辦理扣繳申報。」

<sup>8</sup> 財政部 83.9.6. 臺財稅字第 831608862 號函：「經貴部正式許可籌設之私立學校於未成立財團法人前，非屬所得稅法第十一條第四項所稱教育、文化、公益、慈善機關或團體，其基金專戶存於金融機構所生之利息，金融機構應以私立學校籌備處名義為扣繳對象，辦理扣繳並填發扣繳憑單，俟其正式成立財團法人並依規定辦理結算申報後，再依『教育、文化、公益、慈善機關或團體免納所得稅適用標準』規定徵免其所得稅。」

<sup>9</sup> 稅捐之債之發生的構成要件要素有：稅捐主體、稅捐客體、歸屬、稅基、稅率。這是基礎的規定。除此而外還可能有一些直接連繫於前述要件之減免或加重的規定。雖然另有一些直接對於已發生之稅捐債務加以減免或緩期(稅捐稽徵法第二十六條、第二十七條)的規定，但這些規定不再論為稅捐之發生的構成要件要素。蓋其適用階段已越過稅捐之債的發生階段，而在其發展階段。至於像貨物稅條例第四條第一項規定「已納或保稅記帳貨物稅之貨物，有左列情形之一者，退還原納或沖銷記帳貨物稅：一、運銷國外者。二、用作製造外銷物品之原料者。三、滯銷退廠整理，或加工精製同品類之應稅貨物者。四、因故變損，不能出售者。五、在出廠運送或存儲中，遇火焚毀或落水沉沒及其他人力不可抵抗之災害，以致貨物體消滅者。」核其規定內容，有屬於應予免稅者(第一款、第二款)，有屬於避免重複課徵者(第三款)，有屬於稅捐客體事後消滅者(第四款、第五款)。在第五款所定情形，其貨物之消滅是否應限於遇火焚毀或落水沉沒及其他人力不可抵抗之災害值得推敲。蓋貨物稅本為消費稅，其所以在出廠時即予課徵，乃遷就稽徵技術之需要。是故，只要應徵貨物稅之貨物在交付於消費者前滅失，皆當准許其退還原納或沖銷記帳貨物稅。德國學者稱貨物稅為製造稅(Fabrikationssteuer)，屬於稅捐課徵技術上連結於貨物之製造的消費稅。請參考 Klaus Tipke, Über die Gleichartigkeit von Steuer, StuW 1975, 246.

稅捐能力之實質的或物質的基礎。與稅捐客體範圍之界定有關的問題，通常以「課稅範圍」稱之。基於稅捐法定主義，其規定如有不明確的情形，便會引起重大之稅捐實體債務關係上的疑義。

在稅制之建構，德國學說將稅捐財（das Steuergut）與稅捐法所定之技術上的稅捐客體（das technische Steuerobjekt）加以區別，並認為在稅捐種類之比較上，應從目的之觀點，取向於稅捐財，而非從技術之觀點，取向於構成要件<sup>10</sup>。

營業稅之稅捐客體為在中華民國境內從事之貨物或勞務的銷售及貨物之進口。實務上習將稅捐客體稱為「課稅範圍」或「租稅客體」（營業稅法第一條）。歸納之，其稅捐客體有三：銷售貨物、銷售勞務及進口貨物。因此，可謂營業稅之稅捐客體首先為營業人所從事之有償的銷售或給付，而後才依營業稅法第三條第三項的規定，延伸至無償之給付。即使如此，仍以其主要態樣觀察營業稅之稅捐客體。是故，習稱營業稅為銷售稅。這是遷就營業稅之技術規定的稱呼。若因該稱呼而真將營業稅定性為銷售稅，其遷就就已超過妥適的程度，可能在規範設計或執行的立場上發生扭曲其性質（法定間接稅），保障其轉嫁的可能性的情事。與之有關之重要問題有：(1) 銷售地，(2) 銷售時，(3) 銷售據以發生之法律關係。這會關聯到稅捐客體之發生時點及當事人的界定。

在營業稅之稅捐客體的規範或探討上有幾個基本問題。首先是在政策層面確定其為一般的營業稅或銷售稅。然後在這個基礎上經由考量，將一些銷售型態排除在課徵範圍之外。例如限於境內、事業之銷售，不包括受雇人或執行業務者提供之勞務。這是在政策決定後，除有類型之歸屬困難外，是否論為稅捐客體比較沒有疑問的部份。至於是否應將非營利事業一時之銷售及營利事業營業範圍外之銷售排除在外，則不無疑問<sup>11</sup>。由於營業稅法第一條關於課稅範圍中之稅捐客體，採概括的規定方式，所以這些限制或除外，屬於對於該條所定範圍之限縮。然由於該條在客體之概括的表現上，選擇了過度具體的用語，使得一方面在有體物方面要以貨物涵蓋

<sup>10</sup> *Reiß in Tipke Lang*, Steuerrecht, 20. Aufl., 2010, § 14 Rz. 1.

<sup>11</sup> 從營業稅是一般消費稅的觀點立論，應儘可能將最後供消費之銷售包括進來，課徵營業稅，而不考慮銷售主體為何。然從一度已因考量稽徵經濟，而將個人一時之銷售排除在外的規定出發，則對於非營利事業一時之銷售及營利事業營業範圍外之銷售，是否應課徵營業稅，似又非全無疑義。財政部 82/10/15 台財稅第 821484596 號函：「○○證券金融股份有限公司基於財務調度需要，將餘裕資金存放於金融機構，所收取之利息收入，核非屬其經營業務範圍所發生之收入，應免徵營業稅。」

房屋，有點勉強，另一方面在無體財產之銷售方面未充分將權利之銷售考慮進來，於是造成該條所定範圍之擴張上的需要。此外，為貫徹營業稅之為消費稅的意旨及配合稽徵技術上的考量，並在營業稅法第三條第三、四項以擬制銷售貨物或勞務的方法，明文進一步擴大銷售的範圍<sup>12</sup>。

## 二 營業稅之稅捐客體概說

經現行法選取為稅捐客體者，主要為所得、財產及支出。其中支出，所指者即是所得或財產之支用，包括經由消費借貸取得之財產的花用。以支出為稅捐客體之稅捐，其可能有之稱呼，隨觀察上之重點而異，有偏重於與之有關之權利的移轉，稱之為移轉稅者；有偏重於其為貨物、權利或勞務之交換而稱之為交易稅者；有偏重於其稅捐之最後歸屬，稱之為消費稅者<sup>13</sup>；有偏重於貨物、權利或勞務之流通，稱之為流通稅者；有抽象之，稱之為行為稅者。當稱之為行為稅或流通稅，可以涵蓋貨物、權利或勞務之一切有償與無償的提供。因為支用之最後目的在於滿足生活上的需要，所以改以其目的所指向之「消費」稱呼由所得或財產之支用構成之稅捐客體。不論是「支出」或「消費」，其依事實歸屬之稅捐主體的數量皆極龐大，幾乎等於全體可能為消費而參與交易之有完全行為能力及限制行為能力者。因此，如將營業稅規劃為以支出者或消費者為納稅義務人之直接稅，其徵納成本在徵納雙方皆顯然過高。是故，基於稽徵技術上的方便或稽徵經濟的考量，「支出」這個稅捐客體在實務上逐漸演變為「銷售」，亦即改以「銷售」替代「支出」作為稅捐客體<sup>14</sup>。

<sup>12</sup> Hartmut Söhn 認為在德國銷售稅法，自用貨物、進口貨物、交付、其他給付等為互相獨立、可供選擇之互有補充關係的稅捐客體，用以克服一般消費稅在稅捐稽徵技術上，不能直接以消費為其客體，以致在實現上所遭遇的困難(Die Umsatzsteuer als Verkehrsteuer und/oder Verbrauchsteuer StW 1975, S.17)。

<sup>13</sup> 因為營業稅終其究竟是一種消費稅，所以縱使為防止稅捐之規避，而有將營業人自用其產製、進口、購買供銷售之貨物，視為銷售貨物的必要，其擬制亦應限於供消費的，而非供生產之需要的情形。營業稅法第十九條第一項第二至第五款規定「二、非供本業及附屬業務使用之貨物或勞務。但為協助國防建設、慰勞軍隊及對政府捐獻者，不在此限。三、交際應酬用之貨物或勞務。四、酬勞員工個人之貨物或勞務。五、自用乘人小汽車」之進項稅額不得扣抵銷項稅額亦有類似的意旨。

<sup>14</sup> 將原來以支出為稅捐客體之稅捐，改造為以銷售為稅捐客體，原為稽徵技術上的方便或稽徵經濟的考量。蓋以銷售為稅捐客體可改以銷售人為納稅義務人，從而減少稅捐之申報單位，降低徵納成本。然銷售人如非以銷售為營業之人，以之為納稅義務人並不能顯著減少稅捐之申報單位，達

在這類稅捐究其負稅能力，固以支出為基礎，但在制度的設計上則以流通為依歸<sup>15</sup>。鑑於支出之目的在於引起流通，以滿足需要，如果後來沒有流通的事實或結果，其稅捐客體是否發生便引起疑問。蓋在這種情形等於單純的以錢財露白為其課徵基礎。然萬本歸宗，為防止無償給付之避稅或差別待遇所引起之不公，支出稅之課徵最後仍應以消費為依歸。此所以營業稅所當歸屬之稅捐類型，德國學者一再強調應屬於消費稅的道理<sup>16</sup>。

在自用的情形雖無流通，然因擔心營業人利用自用規避業主或其勞工之消費稅，因此將自用擬制為銷售。不過，自用也必須在非用以投入生產，具有消費意義，足以滿足自然人之生活需要時，始宜擬制為銷售。至於行為，在此可能指債權行為(負擔行為)或物權行為(履行行為)，然在規範技術上以履行行為做為營業人應開立銷售憑證之時限的規定依據<sup>17</sup>。由於支出稅之稅捐客體有如是多樣之變化，所以，學說與實務每就說明上之方便，選用其稱呼。

---

到降低徵納成本的目的，而且在非營業人銷售的情形，對其課徵加值型營業稅常會因其無進項稅額之扣抵權，而造成重複課徵。這是在加值型營業稅除進口貨物的情形外，應以事業為稅捐主體的道理所在。惟即使如此，要注意在這種情形，營業稅最後仍應經由轉嫁歸屬到購買人或消費者。此所以稱加值型營業稅是法定的間接稅。

<sup>15</sup> 自德國營業稅法第一條規定，以交付或其他給付為該法所定之可稅銷售觀之，該法在規範技術上顯然以流通為其稅捐客體。至於流通之具體內容為何，則未予明文規定。其結果該條規定可以避過我國營業稅法第一條所引起關於權利之銷售的漏洞。又該條將前述交付或其他給付限於由事業(Ein Unternehmer)在其營業範圍內所為者(im Rahmen seines Unternehmens)，這相對於我國營業稅法第一條之現行規定，能比較充分考慮營業稅之特質，及避免過度擴張稅捐客體之概念可能引起的困擾。

<sup>16</sup> 關於加值型營業稅究竟應該是消費稅或交易稅的討論，請參考 Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Band II, 1993, S.893ff.; Hartmut Söhn, Umsatzsteuer als Verkehrsteuer und/oder Verbrauchsteuer StuW 1975, 1ff.; Tipke, Umsatzsteuer – Verkehrsteuer und/oder Verbrauchsteuer, DStR 1983, 595ff.

<sup>17</sup> 營業稅法目前原則上以履行行為之一做為營業人應開立憑證的時限。例如以銷售方之發貨時(例如買賣業、製造業、手工業、出版業、農林業、畜牧業、水產業、礦冶業、一般餐飲業外送者、照相業銷售器材按買賣業、典當業關於流當品以交付時)、交件時(例如新聞業之廣告費及銷售貨物以外部分之印刷費等、印刷業、照相業、修理業、加工業)、收款時(亦即購買方之付款時例如新聞業關於廣告費、公用事業之本業部分、運輸業、裝潢業、廣告業、勞務承攬業、倉庫業、租賃業、銀行業、保險業、信託投資業、證券業、短期票券業)、(以工程合約所載每期)應收取款時(例如包作業、代辦業、行紀業、技術及設計業、公證業)、結算時(例如娛樂業、旅宿業、理髮業、沐浴業、一般及特種餐飲業非憑券飲食者)、售券時(一般及特種餐飲業憑券飲食者)。歸納之，不外皆以當事人一方之履行行為為準。然該時限表所定之標準為收款時、結算時或依約應收價款時者，縱使銷售人先為給付，亦不因其給付，而使憑證之開立時限提前；反之，如所定時限以銷售人之給付為標準者，如購買人在銷售人給付前為價款之給付者，銷售人應先為



支出稅之稅捐客體或其稱呼雖有前述諸多變化，但仍應認清：營業稅為對於所得或財產之花用所課的支出稅，其稅捐客體本來是「支出」<sup>18</sup>，為一種消費稅；只是為了稽徵上之方便與經濟的技術考量，在將其納稅義務人改為支出者之交易相對人（亦即事業）的同時，亦將其稅捐客體改為「銷售」<sup>19</sup>。不過，還是利用進項稅

開立，亦即憑證之開立時限因而提前。在第二種情形，但也限於第二種情形，以任何一方之履行行為在發生時點上之先者為準，決定其憑證之開立時限。憑證之開立在稅捐債務之發生上的意義，相當於債之生效的文件化。將已於債權行為生效時成立，在履行時生效之稅捐債務文件化，以便於稽徵。是故，「營業人銷售貨物或勞務，應依本法營業人開立銷售憑證時限表規定之時限，開立統一發票交付買受人。但營業性質特殊之營業人及小規模營業人，得掣發普通收據，免用統一發票」（營業稅法第三十二條第一項），「財政部指定之稽查人員，查獲營業人有應開立統一發票而未開立情事者，應當場作成紀錄，詳載營業人名稱、時間、地點、交易標的及銷售額，送由主管稽徵機關移送法院裁罰」（同法第四十四條第一項）。其可能之處罰依據有二：1 稅捐稽徵法第四十四條「營利事業依法規定應給與他人憑證而未給與……者，應就其未給與憑證、經查明認定之總額，處百分之五罰鍰。」2 營業稅法第五十二條「營業人漏開統一發票或於統一發票上短開銷售額經查獲者，應就短漏開銷售額按規定稅率計算稅額繳納稅款外，處一倍至十倍罰鍰。一年內經查獲達三次者，並停止其營業。」前者為行為罰，後者為漏稅罰（行政法院八十四年六月十六日八十四年判字第一四八四號判決）。行為罰與漏稅罰目前已改採不得併罰的見解。例如行政法院八十四年十二月二十二日八十四年判字第三二三七號判決「營業稅法第五十一條第三款為漏稅罰，稅捐稽徵法第四十四條為行為罰，此項漏稅罰與行為罰其處罰之目的不同，處罰之要件亦異，前者係以有漏稅之事實為處罰要件與後者係以有此行為即應處罰，固非必為一事，然其違反義務之行為係漏稅之先行階段者，如依營業稅法第五十一條第三款以未開立統一發票而漏報銷售額處以漏稅罰已足達成行政上之目的，即毋庸另依稅捐稽徵法第四十四條未給與他人憑證之行政罰予以併罰。」另系爭違章案件如尚未發展至營業稅法第五十一條第二款規定的階段：「逾規定期限三十日未申報銷售額或統一發票明細表，亦未按應納稅額繳納營業稅」，則是否得對之課以漏稅罰亦非無疑問，蓋在該款所定之期限屆滿前，同法第四十九條所定滯報期間尚未屆滿，營業人縱有逃漏稅捐之意思，其行為之發展亦僅至預備階段，尚不宜對之遽課與典型之逃漏相同之處罰。

<sup>18</sup> 營業稅之稅捐客體究竟是銷售或支出向有爭論。如論為銷售，營業稅與營利事業所得稅之客體即有相當的交集，並在交集的限度構成重複課徵；如論為支出即無前述交集。請參考 Hartmut Söhn, Die Umsatzsteuer als Verkehrsteuer und/oder Verbrauchsteuer StuW 1975, S.6,13.該爭論的緣由來自關於稅捐種類的定性，究應以法定之技術上的構成要件或應以稅捐經濟學上之構成要件為準。從量能課稅原則的觀點論，應以稅捐負擔一般之最後歸屬的觀點為準。因此，在稅捐之定性應考量轉嫁的事實，而不得以法定之名目的納稅義務人作為最後之認定標準。請參考 Klaus Tipke, Über die Gleichartigkeit von Steuer, StuW 1975, 246.

<sup>19</sup> Hartmut Söhn, Die Umsatzsteuer als Verkehrssteuer und/oder Verbrauchsteuer StuW 1975, S.1ff.; Peter Selmer, Die Umsatzbesteuerung von Lebensmittellieferungen zum Verkehr an Ort und Stelle (§ 12 II Nr.1 S.2 UStG), eine verfassungsrechtliche Untersuchung, StuW 1978, 321,325f.:「德國基本法一下子將銷售稅歸類為消費稅(Art. 106 I Nr. 2 GG), 一下子(又在同一條文中)將之歸類為交易稅(Art. 106 II Nr. 4 GG)反映出銷售稅

額之扣抵（營業稅法第十五條第一項）、轉嫁的方法維持其為間接稅與支出稅的特色（同法第三十二條第二項）<sup>20</sup>。關於稅捐客體，營業稅法<sup>21</sup>以銷售稱之，純係為稽徵經濟，基於稽徵技術上的需要。基於量能課稅原則，仍應使其稅捐負擔最後回

之獨特的矛盾性格。德國聯邦憲法法院(BVerfG)有時稱銷售稅處於消費稅與交易稅間之切點上(BverfGE 7, 244, 260)。更準確的說應是：銷售稅依其立法技術上之規範形式是一個交易稅，惟依其實體法上之性質則為消費稅。對此學說上的意見極為一致。」Klaus Tipke 不贊成德國聯邦憲法法院前述關於「銷售稅處於消費稅與交易稅間之切點上」的看法。他認為「銷售稅之(稅捐經濟學上的)稅捐財是為事業之交付或其他給付而支用所得或財產；反之，其(法定之)稅捐客體則為事業之交付或其他給付」。「比較一個技術上之構成要件(ein technischer Tatbestand)與稅捐經濟學上之構成要件，或換言之，比較(法定之)稅捐客體(Steuerggegenstand) (經濟上之)稅捐財(Besteuerungsgut)，而非比較稅捐財與稅捐財，是一個錯誤。惟這發生在將銷售稅(die Umsatzsteuer)稱為交易稅(die Verkehrsteuer)，並將聯邦之特別消費稅自銷售稅凸顯出來的情形。蓋銷售稅正是(一般的)消費稅，而非交易稅。在特別消費稅，如果也將之連結於其規範技術，則這些稅捐應(分別按其要件之連結點)稱為事實行為稅(Realaktsteuern)或製造稅(Fabrikationssteuer)。是故，關於銷售稅處於消費稅與交易稅間之切點上的說法可能擴大該迷惑。消費稅之效果應在於課消費者以負擔，而交易稅之概念就該稅之效果並無任何表示」(Klaus Tipke, Über die Gleichartigkeit von Steuer, StuW 1975, 246)。

<sup>20</sup> Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Band II, 1993, S.884f.; Hartmut Söhn, Die Umsatzsteuer als Verkehrsteuer und/oder Verbrauchsteuer StuW 1975, S.3,10f.;黃茂榮，間接稅與稅捐之代徵義務，植根雜誌第十五卷第十期。即便如此，這仍非謂營業稅之課徵或差別課徵對於產業之需求沒有影響。是故，營業稅一樣具有稅捐工具之機能，有可能被引為推動經濟政策或社會政策的手段。惟應注意憲法第七條(平等權)、第十五條(生存權、工作權、財產權)關於基本權利的保障，以及稅捐工具在同法第二十三條限制下之適法性。請參考 Peter Selmer, Die Umsatzbesteuerung von Lebensmittellieferungen zum Verkehr an Ort und Stelle (§ 12 II Nr.1 S.2 UStG), eine verfassungsrechtliche Untersuchung, StuW 1978, 321ff.(331f.)。

<sup>21</sup> 營業稅法第一條以銷售作為營業稅之稅捐客體的稱呼，此與德國銷售稅法以「交付」(Lieferungen)及「其他給付」(sonstige Leistungen)等具有履行意味之用語稱呼其稅捐客體者不同。其中給付可以用為交付和其他給付之上位概念。給付所指者為履行行為(das Erfüllungsgeschäft)，而非作為履行行為之基礎的債權行為(obligatorische Geschäft)。該債權行為也稱為交易行為(Umsatzgeschäft) (Tipke/Lang, Steuerrecht, 15. Aufl., 1996, S.573)。「銷售稅雖然不連結於負擔行為，而連結於履行行為，但適用銷售稅法者，大都必須追溯到負擔行為(買賣、互易、承攬契約、工作物供給契約、僱傭契約、租賃/借貸契約、居間契約等)，始能確切判斷誰(事業或非事業)對誰在哪裡(境內或境外)以何對價給付了什麼(免稅或不免稅) (Tipke/Lang, aaO. S.574)。在交付貨物的情形，關於給付者之當事人地位，得以其給付時使用之名義及為何人之計算分成下述四種類型：1 以自己之名義為自己之計算為之(這由自營商(der Eigenhändler)為之；其所為者屬於交付)，2 以自己之名義為他人之計算為之(這由經紀人(der Kommissionär)為之；其所為者屬於交付)，3 以他人之名義為他人之計算為之(這由代辦商或代理商(der Agent)為之；其所為者不屬於交付，而是提供其他給付，一個媒介的給付；其稅基為其佣金)，4 以他人之名義為自己之計算為之(此為所謂之非真正的代理(sog. unechte Agentur))。該代理人應被當成交付者對待。蓋其或者無代理權，屬於無權代理者；或者雖有代理權，但只是為自己計算之表見的仲介者。請參考 Tipke/Lang, aaO. S.575。關於以上分類的認識當有助於正確對待銷售之涉他關係。

歸至為支出之消費者，避免將營業人當成支出稅之稅捐客體經濟上的最後歸屬者<sup>22</sup>，以致忽略由營業人負繳納義務其實具有像娛樂稅之代徵的本質<sup>23</sup>。

關於營業稅之稅捐客體，營業稅法第一條規定「在中華民國境內銷售貨物或勞務及進口貨物，均應依本法規定課徵營業稅」<sup>24</sup>。歸納之，營業稅之稅捐客體的界定，包含兩個要素：「在中華民國境內」，「銷售貨物或勞務及進口貨物」。此為採屬地主義及在境內採概括主義的規定方式。

由於該條所定之客體一方面因未從主體資格限制之<sup>25</sup>，另一方面尚不能全部涵蓋所有可能之銷售客體，因此在規範上引起限制或擴張其範圍的需求。不論是限縮或擴張皆觸及稅捐法定主義的問題，必須在該條所定之基礎上分別從主體及客體面考量其適當之限縮或擴張的規範需要。

<sup>22</sup> 將支出稅稱為交易稅或銷售稅的結果，可能漸漸誤將在交易中取得收入者論為支出稅之稅捐能力所歸屬之人。例如證券交易稅條例第三條第一項前段規定「證券交易稅向出賣有價證券人課徵。」

<sup>23</sup> 按銷售不一定能表彰營業人之負稅能力。蓋其可能不得不為虧本之銷售。所以本諸量能課稅原則，推根究底加值型營業稅應以消費者之經濟能力，而不以營業人之經濟能力為課徵客體(Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Band II, 1993, S.897)。基於此種看法，Tipke認為「呼應立法者之意思，應使營業人可免於加值型營業稅之負擔。是故，我也認為一個營業人如果不能成功轉嫁，應以衡平的理由免除其所負之銷售稅(Umsatzsteuer)。蓋一方面在稅捐之稽徵上，以要營業人轉嫁稅捐、並將之上繳稅捐稽徵機關的方式利用營業人，另一方面在其例外的不能轉嫁而發生損害時，又置其損害於不顧。這是極不公平的」(Tipke, Umsatzsteuer – Verkehrsteuer und/oder Verbrauchsteuer, DStR 1983, 595ff. (59 7))。

<sup>24</sup> 中華民國五十九年十一月二十八日總統修正公布之營業稅法第一條規定「凡在中華民國境內以營利為目的，公營、私營、公私合營之事業，均由各省及直轄市(以下簡稱為市)，依本法之規定徵收營業稅(第一項)。機關團體或其作業組織，有對外營業行為者，適用本法之規定(第二項)。」這個規定與德國銷售稅法第一條第一項第一款類似。惟德國銷售稅法該款規定，不以銷售貨物、銷售勞務，而以交付或其他給付稱之。其中交付指有體物之給付，其他給付指無體物之給付。由是比較兩國規定，銷售貨物固與交付，其他給付固與銷售勞務相當。但仍有重要之表現上的差異。首先是我國營業稅法第一條的規定在了解上偏向於債權行為，而德國該款規定偏向於履行行為；其次為其他給付可涵蓋之給付的範圍不但大於銷售勞務，而且有比較好的解釋彈性。不像要將銷售勞務解釋為涵蓋以權利之移轉為內容的交易會有些勉強。關於德國銷售稅法第一條關於交付與其他給付之說明請參考 Tipke/Lang, Steuerrecht, 15. Aufl., 1996, S.573ff.

<sup>25</sup> 這樣的規定，一改舊法關於營業稅之課稅範圍的規定，不再將主體的屬性及其銷售項目應在納稅義務人之營業範圍內定為要件，縱使說營業稅是消費稅，也不妥當。德國交易稅法(Umsatzsteuergesetz)第一條第一項第一款規定，「事業在境內在其營業範圍內，針對報償而完成之交付或其他給付」應課交易稅。該款規定與我國營業稅法第一條關於銷售貨物或勞務之規定類似，惟較接近於我國舊法關於毛額型營業稅之稅捐客體的規定。

## A 銷售之概念

關於銷售營業稅法第三條分就貨物與勞務定義之：將貨物之所有權移轉與他人，以取得代價者，為銷售貨物(第一項)；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。但執行業務者提供其專業性勞務及個人受僱提供勞務，不包括在內(第二項)。其中銷售之貨物應不包括金錢<sup>26</sup>。歸納該二項規定，其銷售之共同特徵為在兩個當事人間，一方「為取得代價」而為給付<sup>27</sup>。亦

<sup>26</sup> 在貨幣經濟下，貨幣僅是貨物、權利或勞務之交易上的媒介。貨幣本身並不能滿足消費上的需要。是故，在民事契約之有名契約類型的規範上，金錢給付義務之約定除表彰該契約是一個有償契約外，關於契約之基本類型之界定，金錢給付並不具意義；同理，也只對於花用金錢，亦即只對於花用所得或財產購買貨物、權利或勞務的一方直接或間接課徵營業稅，而不是對於雙務契約之雙方當事人皆課徵營業稅。在互易的情形，由於雙方皆因該交易而取得貨物、權利或勞務，所以將之當成兩個交易處理，對於雙方分別徵營業稅。這是為何對於單純以金錢之授受為內容之交易，例如消費借貸，不課徵營業稅的道理。當將營業稅界定為消費稅更當如此。在消費稅之稅制的建立，基於技術上的考量，特別是在加值型營業稅，固然有在銷售於最後消費者之前，即對於銷售流程中之製造者或通路業者課以營業稅義務的必要性。但基本上其所有交易內容最後還是必須可供消費。而金錢僅是其間之交易媒介，或投資或消費的準備，並不能供消費。因之，在加值型營業稅之建制，有不對金錢為內容之交易課以營業稅的趨勢(Tipke/Lang, Steuerrecht, 15. Aufl., S.581,600)。如果後來還是認為應對於金錢交易課稅，應另以資本移轉稅（例如證券交易稅）之稅目課徵之。鑑於金錢交易之加值在於利息及授信手續費，與一般交易之加值不同，所以如果要對於金錢交易課徵加值型營業稅，其應納稅額之計算應採稅基扣除法，而不能採稅額扣除法。惟前後手之稅基扣除的結果，即會發現在本金部分不可能發生加值。其結果除非有意就此種銷售採毛額型營業稅，否則，關於其稅捐客體應直接規定以孳息(利息)及手續費為其對象。實務上關於金融機構之銀錢貸放的營業稅，目前我國即採此見解。惟不准扣抵進項稅額：「銀行業、保險業、信託投資業、證券業、短期票券業及典當業，就其銷售額（除應）按第十一條規定之稅率計算營業稅額」外（營業稅法第二十一條前段），且不得依第十五條第一項扣抵進項稅額（第二十七條）。至於「銀行業、保險業、信託投資業，經營本法營業人開立銷售憑證時限表特別規定欄所列非專屬本業之銷售額部分，得申請依照本章第一節規定計算營業稅額，並依第三十五條規定申報繳納」（第二十四條第一項）。在授權業務中之債權的貼現(Factoring)（銀行法第三條第六款所定辦理票據貼現、第十四款所定代理收付款項），有是否課稅及以何為稅基的問題。債權的貼現按貼現者(der Factor)是否負擔該債權之實現的風險分為真正的貼現(echte Factoring)與不真正的貼現(unechte Factoring)。在前者，債權因買賣而移轉，依德國銷售稅法第四條第八款 C 目免徵銷售稅；在後者，債權因擔保及託收而移轉，依德國銷售稅法第四條第八款 a 目免徵銷售稅。請參考 Wolfram Reiss, Zur Umsatzsteuer, StuW 1983, 367。.

<sup>27</sup> 營業稅法第三條第一項規定「將貨物之所有權移轉與他人，以取得代價者，為銷售貨物。」此為以銷售本位，對於營業稅稅捐客體所下之定義。如以消費本位定義之，則其客體應為「為獲得貨物」，或「因獲得貨物」，而支付對價。前者從目的，後者從因果立論。關於對價與給付間之關

即銷售之債的契約必須是有償的。該兩造及有償之特徵，雖因同條第三項第一款前段將貨物「轉供營業人自用」，後段將貨物「無償移轉他人所有」視為銷售貨物而模糊。但仍不失為典型之銷售的特徵。所以，寺廟教堂承辦信徒宴請弔喪、親友茶齋或提供納骨塔<sup>28</sup>供人安置骨灰、神位等收入，其由信徒隨喜布施者，非銷售<sup>29</sup>；反之，按價目表收費者，則為銷售。何謂有償，以當事人雙方是否互負具有對價關係之給付義務為判斷標準。有償與否的疑惑通常發生在民間機構接受政府委託從事研究工作的情形。實務上認為，即便在這種情形，只要研究成果屬於委託研究之機

連，是否必須達到以獲得一定之給付為目的，在德國學說與實務上素有爭議。其爭議的緣起在法律的基礎上來自於德國銷售稅法第一條第一項第一款之規定：「事業於境內在其營業範圍內，針對報償而完成之交付或其他給付」應課銷售稅。蓋該款以「針對」(gegen)連結「交付或其他給付」與「報償」(die Lieferungen und sonstigen Leistungen gegen Entgelt)。而「針對」並不能明白表現出「交付或其他給付與報償」間之關係，究為「目的與手段」中之目的(final)，或「原因與結果」中之因果(kausal)關係。解釋為給付之受領人因果地，由於受領給付，或目的地，為取得給付，而為對待給付皆可。請參考 *Wolfram Reiss*, Zur Umsatzsteuer, StuW 1983, 364ff.(368f.)。 *Wolfram Reiss* 認為應解釋為只需有因果關係即可，才能使德國銷售稅法第一條第一項第一款意義下之報償與同法第十條關於稅基之計算規定中之報償相符。而如無使人信服之理由支持相反的見解，在同一法律中使用之概念應為相同之解釋符合法律之體系解釋的要求。 *Tipke/Lang* 亦支持只要有因果關係即為已足的見解(*Tipke/Lang*, Steuerrecht, 15. Aufl., S.581)。從實質課稅的觀點，只要確係因獲得一定之給付而為支付，當為已足。雖稱消費稅係對於所得或財產的花用課稅，但在營業稅支付對價者並不限於購買人，第三人代為支付，亦可。惟應注意第三人支付對價，在實務上可能引起銷售關係之歸屬，亦即交易當事人之認定，或贈與稅的問題。關於德國銷售稅法意義下，與「銷售」對應之概念「給付之交換」(Leistungsaustausch)的討論詳請參考 *Hermann-Josef Tehler*, Der Begriff Leistungsaustausch” im Umsatzsteuerrecht – Versuch einer systemgerechten Auslegung, DStR 1983, 215ff.. *Hermann-Josef Tehler*在該文中主要從德國銷售稅是一般消費稅出發，認為在德國銷售稅法上所稱之給付之交換應從給付之受領人，而不應從給付者(營業人)立論，以避免模糊了營業人在銷售稅之稽徵上的角色：僅是一個協助稽徵的地位，而非一個真正的納稅義務人(*Hermann-Josef Tehler*, aaO. S.217)。

<sup>28</sup> 財政部七十八年五月八日臺財稅字第七八〇六三〇四九三號函「寺廟、宗祠提供納骨塔供人安置骨灰、神位、若由存放人隨喜布施（自由給付）者，得免申辦營業登記並免課徵營業稅，但如訂有一定收費標準，則屬銷售勞務，應依法辦理營業登記課徵營業稅。」

<sup>29</sup> 財政部七十八年六月六日臺財稅字第七八〇六四九六一五號函「寺廟、教堂為信徒提供服務收取費用，營業稅之徵免，依本部七十八年五月八日臺財稅第七八〇六三〇四九三號函釋，應依其收費性質辦理。若提供服務所收取之費用係由信徒隨喜布施（自由給付）者，得免辦營業登記並免徵營業稅，但如訂有一定收費標準，則屬銷售勞務，應依法辦理營業登記課徵營業稅。」

關，政府機關提供之經費便不論為政府之補貼，從而營業人受託辦理研究取得之經費，論為銷售收入，應課以營業稅<sup>30</sup>。

執行業務者提供其專業性勞務所以不包括在營業稅法第三條第二項但書所定銷售勞務中為稅捐政策上之決定，而個人受僱提供勞務不包括在內則為事業之定義使然。妓女之姦淫服務<sup>31</sup>及不法營業之銷售是否論為該條所定之銷售<sup>32</sup>，同屬政策問題，非營業人之一時貿易、財務調度<sup>33</sup>或營利事業之營業外交易是否論為銷售屬於在營業稅之課徵上是否要以事業之營業行為為限的問題。

## B 銷售之種類

正如營業稅法第三條所示，銷售首先可按其客體分類之。依該條第一、二項，銷售之客體有二類：貨物及勞務<sup>34</sup>。將之與債之客體相較，缺少權利一項，造成規範上

<sup>30</sup> 財政部七十五年十一月二十六日臺財稅字第七五二八二一六號函「貴公司與經濟部能源委員會訂約辦理「混合式溫差發電初步可行性研究」工作，研究成果既歸該會所有應屬受託辦理研究，貴公司向該會申請資助之經費收入，乃銷售勞務所取得之代價，應依法開立統一發票報繳營業稅。」

<sup>31</sup> 財政部四十九臺財稅發字第三八九七號函「妓女戶非營業性質，不應辦理登記課稅。」

<sup>32</sup> 關於不法營業之銷售是否應課營業稅，財政部在該部七十七年一月二十一日臺財稅字第七六一一六七一〇九號函採肯定之見解：「營業人在一般遊樂場所撥設電動玩具供人使用之收入，係銷售勞務範圍，應核課營業稅及有關稅捐，至有無涉及賭，係屬有關單位取締之範圍，在未取締前，仍應依法課稅」。所謂「在未取締前，仍應依法課稅」應指在未因取締而停止營業前，仍應依法課稅，而非謂在取締後，縱使繼續營業，亦不再課稅。關於走私進口貨物構成之銷售是否應徵營業稅，行政院七十二年十一月十五日七十二年度判字第一四三四號判決亦採肯定之見解。

<sup>33</sup> 關於利息收入，財政部在該部八十一年六月一日臺財稅字第八一一六六五四八七號函曾以營業人之「利息收入部分，係屬財務調度範疇（為理由。而）免予課徵營業稅」（營業稅法令彙編八十一年版 20 頁）。

<sup>34</sup> 銷售貨物與銷售勞務為營業稅法對於其稅捐客體之基礎分類，並欲以之窮盡其稅捐客體之類型。就稅捐客體，該法第一條雖還規定進口貨物，但這只是貨物來源有所不同而已。自該貨物最後在境內銷售或供消費而論，其與自始來自境內之貨物的銷售或消費並無差異。關於稅捐客體，德國銷售稅法第一條的規定方式與我國營業稅法第一條前述規定不同。德國銷售稅法第一條第一款規定：「事業在營業範圍內，於境內有償所為之交付及其他給付應徵銷售稅。」該款以給付，亦即以履行行為，而不以銷售這種近似或兼含債權行為之意味的概念指稱其稅捐客體。基於履行行為在有償與否上的中立性，所以德國銷售稅法在該款必須同時規定，其對之課稅之給付是有償的。規定以境內為要件係基於課稅主權；規定以在營業範圍內所為者為要件係為避免苛擾。所謂交付(Lieferungen)指「事業自己或在其委託下由第三人，使購買人或其委託之第三人能夠以自己之名義處分一件標的物(使獲得處分權)(德國銷售稅法第三條第一項)。至於「其他給付」則指「交付以外之給付。給付亦得以不作為、或一件行為或狀態之容忍為內容」(同條第九項)。此為以扣除法所下

的缺口。實務上利用將銷售權利論為銷售勞務填補該缺口。又貨物是否能涵蓋不動產亦非無疑問。

## I 銷售貨物(房屋、土地)

營業稅法第一條及第三條第一項所定之貨物在動產之外是否包括不動產，實務上似乎認為理當包括並未提出說明，或為特別處理。在明文規定上可以引為間接之依據者為，同法第八條第一項第一款規定出售土地<sup>35</sup>免徵營業稅<sup>36</sup>。蓋不動產如非為前述規定中之貨物所包括，即無特別為土地之出售，規定其得免徵營業稅的必要。倘接受貨物一語的意涵習慣上不包含不動產的看法，則以該款規定推論不動產

---

之定義。利用扣除法下定義，除可以避免漏洞外，並可避開不容易定義的項目，而只針對比較容易說明白的項目定義之。

<sup>35</sup> 關於銷售土地免徵營業稅，營業稅法第八條第一項第一款原來使用的句法為「左列貨物或勞務免徵營業稅：一、出售之土地」。按依營業稅法第一條，營業稅之稅捐客體為銷售貨物或銷售勞務及進口貨物。所以其免稅規定在第一款所示情形應以「土地之出售」，而非以「出售之土地」為其免徵的客體。蓋土地並非營業稅之稅捐客體，無從對之免徵營業稅。類似的問題亦存在於土地稅。例如地價稅以土地之所有或享有，土地增值稅以土地移轉所得(亦即因移轉而實現之土地漲價總數額)，而非以土地為其稅捐客體。其所以以土地稅概括之，乃因這些客體與土地有關。在此認識底下，其實可以將契稅條例中關於土地與房屋之交易及房屋稅條例中關於房屋之所有或享有的課稅規定與土地稅法合併，定為不動產稅。這在財政收支劃分法第十二條第一項規定土地稅、房屋稅及契稅皆屬於直轄市及縣(市)稅的情形應無稅制規劃上的困難。

<sup>36</sup> 出售土地除依營業稅法第八條第一項第一款免徵營業稅外，依所得稅法第四條第一項第十六款不論其由個人或營利事業出售，亦免納所得稅。其結果，關於土地，其稅捐義務目前限於地價稅與土地增值稅。不課以銷售稅(=營業稅)。然由於土地增值稅採分離，而非綜合課徵，其課徵結果之負擔的歸屬是否轉嫁無從查證。所以在土地增值稅外不再課以銷售稅，是否可謂購買人即無銷售稅之負擔，只具名目之形式的意義，在實質上並無真正輕重的差別。然這非謂在這種情形不課土地增值稅而改課銷售稅，其在量能課稅原則下的意義是相同的。蓋即便要在土地增值稅中包含銷售稅，也必須以有土地漲價所得為前提，因此，其包含銷售稅尚在所得的範圍內，不致於發生無所得，亦兼課銷售稅的情事。反之，在銷售稅並課所得稅，則有雖虧損，而還是應納兼課之所得稅的可能。是故，以銷售稅兼課所得稅的規定違背量能課稅原則，應予避免或禁止。自契稅條例第二條但書規定「在開徵土地增值稅區域之土地，免徵契稅」觀之，土地契稅之課徵即隱含這種可能。蓋要非認為契稅含有土地交易所得稅，不會有土地契稅與土地增值稅擇一課徵的規劃。此外，從不論是已課土地契稅或土地增值稅，依所得稅法第四條第一項第十六款皆不再課徵所得稅，亦可為證。在稅制規劃上不鑑於銷售稅與所得稅的稅捐客體不同而慎為區分，容易導致以銷售稅兼課所得稅的情形。例如以證券交易稅兼課證券交易所所得稅。

本來即在營業稅法第一條所定之課稅範圍內，便涉及以推論之默式的方法表示營業稅之稅捐客體。這在稅捐之構成要件的規範上允宜避免。

認為貨物包含不動產，造成房屋之銷售，其由營業人為之者，應分別依契稅條例課徵房屋交易契稅及依營業稅法課徵營業稅。鑑於契稅是特種銷售稅，而營業稅是一般銷售稅，所以，其重複課徵是應該避免的。為避開該重複課徵所形成的負擔，興建房屋銷售者，過去設法以個人名義興建房屋銷售，或甚至將房屋銷售的關係規劃成興建房屋的承攬契約。從而引起大量關於所謂營業人借用個人名義興建房屋出售的營業稅爭訟案件。這種案件並一定的程度扭曲稅捐稽徵機關關於法律關係之歸屬的見解：無視於個人出資、具名銷售之事實，將本該歸屬於出名興建、銷售之個人的銷售，歸屬於該個人所投資之公司(營業人)。

關於契稅之稅捐客體，契稅條例第二條前段規定「不動產之買賣、承典、交換、贈與、分割或因占有而取得所有權者，均應申報繳納契稅。」第四條規定「買賣契稅，應由買受人按契約所載價額申報納稅。」其中房屋之「買賣、承典<sup>37</sup>、交換、贈與」，其由營業人為之者，在實務上皆已肯認為營業稅法第三條第一項、第三項所稱之銷售的態樣。至於納稅義務人，因在契稅並無將契稅轉為間接稅之稽徵經濟上的實益，所以規定受領房屋之給付這一方為納稅義務人（契稅條例第四條至第七

<sup>37</sup> 財政部八十三年十一月十六日臺財稅字第八三一六一九〇六六號函「營業人以不動產出典與他人，應就其所收取之典價扣除土地增值稅後之金額，於出典期間依當年一月一日郵政儲金匯業局一年期定期存款利率，按月計算銷售額開立統一發票，照營業稅法第三十五條規定報繳營業稅。按營業稅法第三條第二項：「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」，營業人出典不動產，收取典價，係屬上開規定提供貨物與他人使用、收益，以取得代價，應依主旨辦理」（財政部公報第三十二卷第一六二一期 33932 頁）。出典其實是租賃與消費借貸之互易。其以貨幣為內容之給付的部分，亦即租金與利息互相抵銷。由之顯示一個值得思考的問題，即對於非以租賃為業之營業人的租金收入課以營業稅，而對於非以消費借貸為業之營業人(亦即非金融業)的利息收入不課以營業稅。關於利息之營業稅的課徵，財政部七十五年七月三日臺財稅第七五五七四五八號函釋「非金融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」。「專營投資業務之公司，係依公司法規定組織登記成立者，並非依銀行法及其他法律設立之金融機構，其將餘裕資金存放於金融機構，所收取之利息收入，係屬財務調度運作，……依法專營投資業務之公司，將餘裕資金存放於金融機構，所收取之利息收入，應免徵營業稅」(財政部七十八年六月二十九日臺財稅字第七八〇六五四一八一號函)。然「金融業依法經營新臺幣拆款及外幣拆款交易，無論是否透過金融業拆款中心或外匯經紀商居間中介成交，其拆放同業之利息收入，均得適用營業稅法第八條第一項第三十二款免徵營業稅之規定」(財政部公報第三十四卷第一六九一期 36998 頁；財政部八十五年三月二十日臺財稅字第八五一八九八七九四號函)。



條)。契稅與營業稅之納稅義務人雖然不同，但其負擔人在營業稅依法轉嫁後卻是相同的。是故，並不因其納稅義務人不同，而使契稅與營業稅對於房屋之銷售不構成重複課徵。契稅與營業稅之重複課徵的問題堪稱為我國銷售稅法上及稅制改革上之重要課題。在不動產市價已漸明顯超出其生產力，而政府與民間之關注點似乎還偏重於市價與法定價值之差距的情形下，這個問題特別值得深入檢討。

與銷售貨物相當之類型，德國銷售稅法稱之為交付(Lieferungen)。除該法第三條對於交付之重要類型的特徵有進一步之具體的規定外，學說與實務對之亦有一些詮釋，這有助於瞭解交付之給付類型。

所謂交付指「事業自己或在其委託下由第三人，使購買人或其委託之第三人能夠以自己之名義處分一件標的物(使獲得處分權)

(德國銷售稅法第三條第一項)。解析之，交付之雙方當事人固得親自給付，親自受領。但給付這方得委託第三人給付，此即由第三人給付之契約(民法第二百六十八條)；受領這方得委託第三人受領，此即向第三人給付或利益第三人契約(民法第二百六十九條)<sup>38</sup>。然在交付應當如何使受領人取得處分權？原則上利用所有權之移轉或自主占有之交付。其中占有之交付的方法包括簡易交付、現實占有、占有改定、指示交付，以及提單、載貨證券、倉單等以物之給付為內容之證券的交付。在附所有權保留約款或在融資性租賃之交付，因其交付終局以所有權之移轉為目的，所以亦論為交付。反之，設質或讓與擔保則非前述使受領人取得處分權之交付<sup>39</sup>。

關於交付之標的物，德國學說與實務基本上認為指各種種類之物(Sachen等於德國民法第九十條意義下之有體物，例如貨物、不動產、機器、集合物)及其他在交易上當成物交易之經濟財(die Wirtschaftsgüter，例如水、蒸汽、瓦斯、電、核能)。但不包括權利或授權(例如著作之表演或新型專利之實施的授權。這些屬於其他給付)。惟營業價值(der Geschäftswert)雖然無體，但實務上還是將之當成交付的標的

<sup>38</sup> 在由第三人代為給付或由第三人受領的情形，該第三人並不成為該給付所履行之銷售(債務)關係的當事人，其與該銷售關係之當事人間並無直接之法律關係。即便在利益第三人契約受益人對於債務人後來取得直接請求給付之權利，受益人亦不因此而與債務人有銷售關係。關於該給付之標的物，對於受益人縱有銷售關係發生，該銷售關係亦當存在於受益人與債權人之間，作為債權人所以指示債務人直接向受益人給付之法律上原因。在由第三人代為給付的情形，因為債權人對於第三人不得直接請求給付，所以其第三人的地位，亦即與債權人無銷售關係的情事，應當比較明朗。

<sup>39</sup> Tipke/Lang, Steuerrecht, 15. Aufl., 1996, S.576.

物<sup>40</sup>。關於交付，德國銷售稅法有下述幾個特別明文規定的具體類型值得參考：行紀、串聯交易(das Reihengeschäft)。

在民事法上，行紀人本來之給付內容雖為勞務，並以佣金為其報酬，然由於行紀人應為委託人之計算，並以自己之名義與第三人從事交易，所以營業稅法上，在行紀人與委託人間，於賣出行紀以行紀人為購買人，於買入行紀以委託人為購買人。因此，對於銷售稅而言，行紀不是勞務契約，而是物之銷售契約。其履行行為依德國銷售稅法第三條第三項視為交付(Lieferung)，而不認定為其他給付(sonstige Leistung)。其結果，行紀人從而等於被定位為中間經銷商(ein Zwischenhändler)<sup>41</sup>。其對待給付在賣出行紀為扣除佣金後之價金的餘額；在買入行紀為費用(支付第三人之價金)與佣金。至於委託人與行紀人，行紀人與第三人間之交付則認定為在同一地點同時發生<sup>42</sup>。

所謂串聯交易，指多數營業人先後就同一標的物締結銷售契約，並以由第一個營業人對於最後一個營業人交付，直接使其取得處分權的方式履行這些銷售契約。在這種情形，依德國銷售稅法第三條第二項該對於最後營業人之交付視為在該串聯交易上每一個營業人對於其後手之交付。是故，這些交付也當認定為在同一時間為之<sup>43</sup>。倘交付地之決定繫於交付時(同條第六、七項)，則對於所有參與該串聯交易者，僅有一個交付地。這特別是在該條第七、八a項所定之越境串聯送交或運送交易上有其意義<sup>44</sup>。惟縱使如此，在觀念上還是應該認為在各該前後手間皆有一個交

<sup>40</sup> Tipke/Lang, Steuerrecht, 15. Aufl., 1996, S.576. 經濟財(Wirtschaftsgut)指可列入資產負債表中之財產標的物或其他資產與債務，而營業價值(der Geschäftswert)在稅捐上指獲利機會之全部的化身。營業價值不列入一個事業之經濟財的組成項目中。所以一個事業之購買人除該事業之經濟財外，尚應對營業價值另外給付對價(Creifelds, Rechtswörterbuch, 2. Aufl., 1977, S.454, 1293)。

<sup>41</sup> Kraeusel, Das neue Umsatzsteuerrecht, 3. Aufl., 1995, S.286.

<sup>42</sup> Tipke/Lang, Steuerrecht, 15. Aufl., 1996, S.577.關於行紀之交付，認定為在同一地點同時發生的看法，相較於我國營業稅法第三條第三項第四、五款的規定顯然比較緩和。蓋依該二款規定，在賣出委託，等於強制應以行紀的方式為之。是故，在委託人委託代銷時，不論將來是否能夠賣出，委託之營業人在將貨物交付受託人時，即應開立發票，繳納稅額。至於後來受託人如因不能賣出，而復將該物退還於委託人，應在退還時反向視為銷貨退回及進貨退出，依營業稅法第十五條第二項辦理。

<sup>43</sup> Tipke/Lang, Steuerrecht, 15. Aufl., 1996, S.577.

<sup>44</sup> 在送交之債，以託運人將運送物交付於運送人或承攬運送人時為交付時。惟在越境銷售的情形，在關稅法、貨物稅法及營業稅法皆應以實際在課稅區越境時為準，始符各該稅法之規定的意旨。相同見解請參考 Kraeusel, Das neue Umsatzsteuerrecht, 3. Aufl., 1995, S.285,290.

付存在，並依假定無該串聯交易的情形時，組成該串聯交易之各個銷售所當適用之規定，分別論斷各該交付之銷售稅義務。其中包括營業人之免稅、非營業人之不應稅及營業人之稅捐優惠的不同稅捐的處遇在內<sup>45</sup>。

德國銷售法所稱「其他給付」(sonstige Leistung)，指「不是交付之給付。該給付亦得以不作爲、或一件行爲或狀態之容忍爲內容」(第三條第九項)<sup>46</sup>。這些行爲的作用不在於使受領給付者取得對於標的物之處分權，而在於提供僱傭、承攬、仲介、運送、承攬運送、租賃、借貸、權利或對於其他有經濟價值之利益的移轉。權利之移轉必須是非對於有體物之所有權才是這裡所稱之其他給付。惟在有價證券引起認定上的疑問。蓋有價證券雖爲有體物，但除在收藏的情形外，其經濟利益並不存在於其物質的價值上，而在其表彰之權利的內容。是故，在這種情形，應以該證券所表彰之權利本身的屬性爲準認定之。例如車票所表彰者爲運送之勞務給付，爲一種無體的經濟利益，所以應認定爲其他給付；會員權之憑證，亦同。反之，提單、載貨證券、倉單所表彰者爲對於有體物之所有權，亦即對於存在本體的利益，所以應認定爲交付<sup>47</sup>。

## II 銷售 (人的、物的、權利的) 勞務

營業稅法第三條第二項規定「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，爲銷售勞務。但執行業務者提供其專業性勞務及個人受僱提供勞務，不包括在內。」歸納之，該項所稱勞務本來只包括「人的」及「物的」勞務。惟實務上不但將「權利的」勞務包括在內，而且一般的將權利的銷售，包括權利的移轉一概皆劃入銷售勞務的範疇內。就邏輯的層次而論，權利的移轉相當於銷售貨物的層次。今實務上將以權利之移轉爲內容之銷售歸類爲銷售勞務的理由可能是因爲權利與勞務同樣是無體物或無體的財產利益。

表徵運送債權之旅運票，例如機票、車票皆屬於一種有價證券。因其銷售或銷售退回而收取手續費者，該手續費屬於票務作業之報酬，固可論爲銷售勞務之收

<sup>45</sup> Kraeusel, Das neue Umsatzsteuerrecht, 3. Aufl., 1995, S.285,290.

<sup>46</sup> 此爲以扣除法所下之定義。利用扣除法下定義，除可以避免漏洞外，並可避開不容易定義的項目，而只針對比較容易說明白的項目，在此爲交付，定義之。

<sup>47</sup> Tipke/Lang, Steuerrecht, 15. Aufl., 1996, S.578f..

入<sup>48</sup>。然如將退票論為運送契約之解除或終止，退票手續費亦可解釋為因解除或終止而發生之損害的賠償<sup>49</sup>。如解釋為損害賠償，且其賠償之範圍僅限於信賴利益，而不及於履行利益所構成之所失利益，則該損害之賠償給付應非銷售勞務之收入，從而無營業稅義務<sup>50</sup>。

### III 小 結

該條所稱之貨物包括動產及不動產；勞務包括人的、物的、權利及準權利(例如不受專利保護之專門技術)的勞務。在該定義下，利用銷售貨物或勞務規範各種可能之可供銷售的客體，就與勞務之銷售有關之受益之債而論，尚可適當涵蓋應規範之對象；反之，就與貨物之銷售有關之讓與之債而論，則因貨物不是很能夠涵蓋一切有體物，更不能涵蓋無體財產權(例如債權、專利權、商標權、著作權及其他無體財產權)或不具權利地位之資訊、利益的讓受，而顯然不能窮盡以移轉權益為交易目的之銷售型態。從而不能滿足營業稅作為一般銷售稅在客體上之普遍性的要求。例如在讓與之債，其以權利或準權利為客體者不屬於貨物或勞務之銷售。是故，在這裡顯有應規定而無規定之漏洞。這個漏洞在實務上並沒有經過漏洞之處理的說明，而逕自加以課稅<sup>51</sup>。類似的情形還有將房屋當成貨物，對其銷售課以營業稅的情事。

<sup>48</sup> 財政部賦稅署七十七年三月十一日臺稅二發字第七七〇〇五九二一六號函「旅客申請退票所收取之退票手續費，係屬銷售勞務之收入，依法應課徵營業稅。」

<sup>49</sup> 對於承攬契約之任意終止的損害賠償民法第五百十一條有一個一般規定：「工作未完成前，定作人得隨時終止契約。但應賠償承攬人因契約終止而生之損害。」其次，關於運送之中止，第六百四十二條第二項規定「運送人得按照比例，就其已為運送之部分，請求運費，及償還因中止、返還或為其他處置所支出之費用，並得請求相當之損害賠償。」

<sup>50</sup> 對此，統一發票使用辦法第四條第二十八款規定「營業人取得之賠償收入」得免開統一發票。依該規定，臺北市政府八十六年三月十九日訴字第八六〇一八五四五〇一號訴願決定書要旨稱「依卷附契約書影本載有：「七、其他規定……乙方違反本合約中有關租賃部分之規定時，甲方有權要求乙方賠償新臺幣伍拾萬元作為懲罰性之違約金……甲方並有權決定是否解除，或終止租賃合約。……」系爭款項，如屬損害賠償性質之違約金，則屬前揭統一發票使用辦法第四條第二十八款規定之賠償收入，依法毋需開立統一發票」。關於損害賠償之營業稅義務，請參考黃茂榮，植根雜誌第十四卷第八期，頁14以下。

<sup>51</sup> 財政部七十六年二月四日臺財稅字第七五二四七九九號函「地下室停車場車位之轉讓，受讓者雖未取得產權，但享有永久使用權，應屬權利交易性質，如為營業人，係屬銷售勞務，應依法開立

關於銷售之認定，除了有前述定義上的問題外，還有因新生交易型態而引起的定性及其應適用之銷售稅法的準據問題，例如國外期貨及期貨選擇權之交易，外匯買賣、各種衍生金融商品之交易<sup>52</sup>。

「國外期貨交易及期貨選擇權，非證券交易稅條例所稱之有價證券，非屬證券交易稅課稅範圍<sup>53</sup>。」然是否為營業稅之課稅範圍？期貨或期貨選擇權之交易其實

---

統一發票，課徵營業稅。」財政部八十一年七月一日臺財稅字第八一〇二三八一八六號函「銷售經營權……係屬權利轉讓使用之交易，核屬銷售勞務，應依法課徵營業稅。」（營業稅法令彙編八十一年版30頁）。財政部八十四年二月二十二日臺財稅字第八四一六〇七五二一號函「納骨塔經營業出售塔位，買方未取得所有權，但取得塔位永久使用權他日可自由轉讓者，應屬權利交易性質。」（財政部公報第三十三卷第一六三五期34490頁）。前開函釋直接認為可對於權利移轉之交易課徵營業稅，似乎沒有注意到其與營業稅法第一條中所定之課稅範圍不頂該當。因此，也使與之有關之類推適用或目的性擴張的問題為受到檢討。這方面的問題，過去嘗被論及者主要為，在以豬、牛、羊為屠宰稅之客體時，是否得將之擴張或類推適用至馬、鹿。學說與實務莫不採否定之見解。

<sup>52</sup> 何謂衍生性金融商品之交易業務，其與利率交換(換利)之經營有關者，財政部八十三年八月二十日臺財稅字第八三一六〇〇三三〇號函釋，指利率交換交易(Interest Rate Swaps)、貨幣交換交易(Cross Currency Swaps)、遠期利率協議交易(Forward Rate Agreements)、店頭市場外幣選擇權交易(OTC Currency Options)及店頭市場外幣利率選擇權交易(OTC Interest Rate Options)等五種衍生性金融商品之交易。對於換利之衍生性金融商品之交易之營業稅的課徵，財政部在該函釋中認為「應就其各種商品之交易收入與其交易支出併同按月彙計結算收益額，依營業稅法第四章第二節規定計課營業稅」（金融法規通函彙編（第十六輯）113頁）。關於換匯之衍生性金融商品之交易業務，財政部八十七年九月二十三日臺財稅字第八七一九六六一八四號函釋，指「銀行業經營遠期外匯(DELIVERY FORWARDS, DF)、無本金交割遠期外匯(NONDELIVERY FORWARDS, NDF)、換匯(SWAPS)、新臺幣匯率選擇權(NTDCCY OPTIONS)等四種衍生性金融商品。」對於換匯之衍生性金融商品之交易之營業稅的課徵，該函稱，「可適用營業稅法第八條第一項第三十二款免徵營業稅之規定」（金融法規通函彙編（第四十一輯）143頁）。此外，依財政部八十八年四月八日臺財稅字第八八一九〇六九二九號函「銀行業經營保證金交易(MARGIN TRADING)之銷售額，(亦)可適用營業稅法第八條第一項第三十二款有關衍生性金融商品免徵營業稅之規定」（財政部公報三十七卷一八五〇期44338頁）。後二者所持見解，可說是營業稅法第八條第一項第三十二款修正規定「經營衍生性金融商品、公司債、金融債券、新臺幣拆款及外幣拆款之銷售額。但佣金及手續費不包括在內」免徵營業稅後之發展。財政部八十三年八月二十日臺財稅字第八三一六〇〇三三〇號函認為應就「各種商品之交易收入與其交易支出併同按月彙計結算收益額，依營業稅法第四章第二節規定計課營業稅」的見解，等於是就其衍生性金融商品之交易所得課徵營業稅。這個看法混淆了交易所得稅與交易稅的分際。如果要對這種交易課徵交易稅，適當的考慮應是規劃相當於證券交易稅之特種交易稅，適用較低之稅率及較簡便之稽徵程序。該交易稅之稅捐客體與以該交易之佣金或手續費為稅捐客體之交易稅不同。後者應適用一般的營業稅的規定。

<sup>53</sup> 金融法規通函彙編（第九輯）103頁：財政部八十二年三月三十日臺財字稅第八二一四八〇〇四三號函。

也是一種權利之交易。關於國外期貨及期貨選擇權交易本身，實務上並未表示是否應予課徵營業稅<sup>54</sup>。倒是認為「取得期貨交易結算收入，尚非屬營業稅課稅範圍<sup>55</sup>。」

### C 進口貨物

依營業稅法第一條，進口貨物至中華民國境內，應依本法規定課徵營業稅。亦即進口貨物在中華民國境內雖無銷售或移轉權利之行爲，而僅是一個事實上的過程<sup>56</sup>，還是有營業稅義務。該規定係因營業稅之課徵採目的地主義<sup>57</sup>，以劃一境外

<sup>54</sup> 國外期貨交易本身之營業稅的課徵所以產生疑問，其理由爲銷售地在國外（營業稅法第四條第一項）。又縱其銷售地在國內，此種銷售之銷售額與銷售之發生時點的規範亦應異於一般之銷售。蓋在期貨交易，下單之購買人在下單時並不一定有實現其債權，到期請求給付貨物的意思，而多志在以小博大，賺取行情差額，或用以避險。是故，在其單純處於債權買進賣出的階段，適宜將之當成一個特種流通性債權的買賣看待，可課以類似於證券交易之交易稅，待其最後請求實現債權之本身時，再另當成一個現貨買賣課以營業稅，並以交付時作爲其銷售時點，以購買價額作爲其銷售額。因該筆交易先前繳納之期貨債權交易稅可容其自營業稅中扣抵。

<sup>55</sup> 財政部八十二年三月三十日臺財字稅第八二一四八〇〇四三號函（金融法規通函彙編（第九輯）103頁）。不過，在這裡所以認為「取得期貨交易結算收入，尚非屬營業稅課稅範圍」，其理由可能有二：1 期貨交易結算收入，屬於財產交易所得，而非財產交易額，2 以其可能之履行地爲準，境外期貨交易或其所得之發生地在境外（營業稅法第四條第一項、所得稅法第七條第七款）。關於履行地在這裡應包括清償地與送交之債的交付地。自物的角度關之，起運地或所在地固然最能表徵該物所構成之財產的屬地特徵，然自債權的角度關之，履行地對於債之履行方有其法律與經濟上的意義。在美商蘇富比國際古董拍賣案之營業稅的課徵上存在著類似問題。例如財政部七十九年十月二日臺財稅字第七九〇一九七八六〇號函釋：外商「舉行拍賣會後，如在我國境內交付與買受人，應按成交价格開立統一發票課徵營業稅，如拍賣物尚未移轉於買受人，而以該公司名義出口者，依左列規定辦理：（1）符合關稅法第三十條規定復運出口者，免徵營業稅。（2）符合營業稅法第七條第一款規定外銷貨物者，其開立之統一發票可申請適用零稅率」（所得稅法令彙編八十三年版第118頁）。其結果，在以該公司名義出口的情形，等於因之將其論爲境外銷售，免徵營業稅，或甚至論爲外銷貨物，適用零稅率可申請退還其進項稅額。於是，究竟哪些進項稅額是可以退還，成爲此種拍賣在營業稅之課徵上的重要問題。在古董之拍賣，其銷售對象如爲一般的消費者，而非營業人，則在其購後一定期間內攜帶出口時，依加值型營業稅法，極其量只能退還其在購入時所繳之營業稅，換言之，其效力與營業稅法第八條所定之單階段的免稅相當，而與第七條所定之零稅率不同。亦即不退還拍賣者所繳之任何進項稅額。所以，財政部七十九年十月二日臺財稅字第七九〇一九七八六〇號函釋所持「可申請適用零稅率」的看法，尚值得商榷。

<sup>56</sup> Tipke/Lang, Steuerrecht, 15. Aufl., 1996, S.597. 值得注意者爲，對於進口貨物（營業稅法第一條），與對於自用貨物（營業稅法第三條第三項第一款）課徵營業稅的情形不同，並沒有爲了配合規範技術上的需要，將進口擬制爲銷售，而直接以進口貨物爲稅捐客體。這凸顯了營業稅爲一般消費稅的特徵。請參考 Hartmut Söhn, Die Umsatzsteuer als Verkehrsteuer und/oder Verbrauchsteuer StuW 1975, S.16.

貨物與境內貨物在營業稅方面之稅捐條件，維持營業稅之中立性的結果。此亦為加值型營業稅之主要機能之一。蓋利用只對加值課徵的設計，使出口地之營業稅的退稅幅度及作業容易透明化，以取得進口地之信賴，共同維護營業稅在國際貿易上的中立性，避免因出口國之隱藏性的稅捐補貼在進口地造成不公平競爭<sup>57</sup>。

所謂進口貨物，本來指「貨物自國外進入中華民國境內者。」亦即由境外將貨物輸入到境內。境外與境內間通常以海關作為進出的通道。然為促進經濟發展或為方便外銷事業之出口作業，現行法在中華民國境內，有將一定區域擬制為境外的設計，例如政府核定之免稅出口區、科學工業園區、海關管理之保稅工廠或保稅倉庫。於是，貨物自國外進入前述擬制為境外之區域者，不論為進口貨物(營業稅法第五條第一款但書)。反之，「貨物自前款但書所列之事業、工廠或倉庫進入中華民國境內之其他地區」者，雖皆在中華民國境內進出，但還是論為進口貨物(營業稅法第五條第二款)。

然在實務上應如何證明有無將貨物自境內之免稅區輸入於應稅區。如根本將營業稅法第五條第一款但書所定區域擬制為境外，則是否有貨物自該擬制之境外輸入於境內，從而構成進口貨物，依規範說自當由稅捐稽徵機關負舉證責任。然如將營業稅法第五條第一款但書的規範意旨理解為「暫准免徵營業稅」的要件，則納稅義務人若要繼續享受該免稅待遇，則就免稅要件之繼續存在應負舉證責任，實務上採取本見解<sup>59</sup>。

<sup>57</sup> 關於進口貨物之營業稅的課徵，有應採所謂「目的地主義」(sog. Bestimmungslandprinzip)或「來源地主義」(sog. Ursprungslandprinzip)之分。採目的地主義者由進口國，亦即由該貨物之消費地所屬的課稅主權者課徵之；採來源地主義者由出口國課徵之。由於營業稅是一種消費稅，所以自當由消費地之課稅主權者課徵之。於是，在越境銷售貨物的情形，分別在貨物之來源地及目的地有營業稅之退稅及徵稅發生，以劃一進口貨物與國產貨物之營業稅的負擔水準。此外，也因營業稅是一種消費稅，且在進口貨物時，並無為節省徵納費用，而改以營業人為納稅義務人之實益，所以其納稅義務人不限於營業人。非營業人進口貨物者，亦應負繳納營業稅的義務。倒是經營應稅營業之營業人進口貨物因稅捐經濟之考量，營業稅法第四十一條第二項前段規定「依第四章第一節規定，計算稅額之營業人，進口供營業用之貨物，除乘人小汽車外，於進口時免徵營業稅。」請參考 Tipke/Lang, Steuerrecht, 15. Aufl., 1996, S.597f.

<sup>58</sup> 為平衡進口貨物在輸出或產製國家直接或間接領受獎金或其他補貼所造成之不公平競爭，關稅法第四十六條規定「進口貨物在輸出或產製國家之製造、生產、外銷運輸過程，直接或間接領受獎金或其他補貼，致危害中華民國產業者，除依海關進口稅則徵收關稅外，得另徵適當之平衡稅。」

<sup>59</sup> 行政院七十九年二月八日七十九年度判字第一六〇號判決「按營業稅法第一條規定：『在中華民國境內銷售貨物或勞務及進口貨物，均應依本法規定課徵營業稅。』而依關稅法第三十五條之

與進口貨物不同，營業稅法並無進口勞務的規定，其道理可能為，勞務之來源地(提供地)縱使在境外，至少其使用地必在境內。從而可論為在境內銷售勞務(營業稅法第四條第二項第一款)。例如免稅區內之外銷廠商提供勞務給國內課稅區營業人<sup>60</sup>。

#### D 一般銷售與特種銷售

在銷售稅之稅制的規劃上，或者是基於稽徵行政，或者是基於量能課稅原則或社會政策的考量，有時在同一稅目中針對不同的主體或客體(銷售之內容)規定適用不同之稽徵方法，適用不同之稅率；有時在不同稅目針對相同或不同之客體加以規

一訂定之海關管理保稅工廠辦法第二十一條第一項前段有「加工外銷工廠經核准登記為保稅工廠後，應於海關指定之接管日期由海關派員會同辦理盤存。」同辦法第二十二條第一項第一款有：『保稅工廠依前條規定辦理盤存之保稅物品，如實際盤存數量少於帳面結存數量，逾盤差容許率者，應於接獲海關核發補稅通知後十日內繕具報單補繳前開稅捐。』財政部七十五年四月十九日臺財稅字第七五四一六九九號函則謂『進口貨物其盤存數量少於帳面結存數量，逾盤差容許率，經海關就其超過部分補徵進口稅捐者，由海關併同補徵營業稅。』核與營業稅法及關稅法立法之旨趣相符。本件原告係財政部臺北關監管之保稅工廠，該關於查核其七十六年度保稅貨物存貨時，發現其盤存數量少於帳面結存數量，且逾盤差容許率，乃補徵進口稅、商港建設費及營業稅，關於臺北關查核結果，其實際盤存數量少於帳面結存數量，且逾盤差容許率部分，原告主張係以申報產品單位用料清表偏低所致。實則海關為防止產品單位用料之自然或人為之誤差，除依海關保稅工廠管理辦法第二十二條第三項規定分業分類訂定各種原料之盤差容許率外，並依同辦法第十條第二項產品單位用料清表如有變動，應於變動後另造新表……向監管海關申請重新核定，原告加入海關監管之保稅工廠已有多多年，竟未依上開規定辦理，而對七十六年保稅貨物年度盤存後，發生原料盤存數量逾盤差容許率情事，僅謂其係用料數據偏低所致，自不足採。凡進入保稅工廠之進口貨物，所以暫准免徵營業稅者，係以該項貨物存放於保稅區域內，且必須加工出口或原貨復出口為免徵營業稅之要件，否則，自不得免徵，原告之七十六年度保稅貨物經盤存結果，其逾盤差容許率部分，既不存於保稅區域內，原告又未另行提出其經加工出口或原貨復運出口之證據，即不符合免徵營業稅之要件，觀之營業稅法第五條第一、第二款之規定自明。是原告就其有利部分應負舉證之責而未能舉證，反謂臺北關未就其不利部分即銷售行為未能舉證，於理自非允洽。綜上各節，原告之訴核無可採，從而本件被告機關以七十八年一月五日關評臺(七十七)字第0三七五號評定書所為之處分，揆諸首開法條規定及說明，並無違誤」（行政院裁判要旨彙編第十輯394頁）。惟究諸實際，其更真確之課稅的理由應在於：納稅義務人違反保管義務。以保管義務之違反作為依據的實益為，如納稅義務人能證明，保稅物品之滅失或不存在係因不可歸責於納稅義務人之事由時，尚可免於補徵進口稅費。

<sup>60</sup> 財政部賦稅署七十五年十月十六日臺稅二發字第七五二八一二0號函「免稅區內之外銷廠商提供勞務給國內課稅區營業人而收取之技術報酬金，應開立統一發票，並依法報繳營業稅。」



定。於是，得以之為基礎將之區分為一般銷售及各種特種銷售。屬於一般銷售者適用營業稅法中之一般稅率及一般的稽徵程序。屬於特種銷售者，有的適用營業稅法中之特別稅率及特別的稽徵程序(例如營業稅法第十一條所定之銀行業、保險業、信託投資業、證券業、短期票券業及典當業，第十二條所定之特種飲食業，第十三條所定之小規模營業人農產品批發市場之承銷人及銷售農產品之小規模營業人)，有的適用其他銷售稅法規定之稅率及稽徵程序。其中有排斥營業稅者(例如證券交易稅)，亦有與營業稅並課者(例如娛樂稅、貨物稅、房屋契稅)<sup>61</sup>。非前述所稱特種銷售，即屬一般銷售，其銷售稅之課徵依營業稅法之一般規定。一般銷售與特種銷售在營業稅法內有不同之稽徵及稅額的計算規定。所謂不同之稽徵，指適用查定課徵或自動報繳；所謂稅額之不同的計算規定，其所涉之項目包括不同之稅基的認定<sup>62</sup>、不同的稅率<sup>63</sup>、不同之進項稅額的扣抵<sup>64</sup>規定。

<sup>61</sup> 關於印花稅之稅捐客體，印花稅法第五條規定：印花稅以「二、銀錢收據：指收到銀錢所立之單據、簿、摺。凡收受或代收銀錢收據、收款回執、解款條、取租簿、取租摺及付款簿等屬之。但兼具營業發票性質之銀錢收據及兼具銀錢收據性質之營業發票不包括在內。三、買賣動產契據：指買賣動產所立之契據。四、承攬契據：指一方為他方完成一定工作之契據；如承包各種工程契約、承印印刷品契約及代理加工契據等屬之。五、典賣、讓受及分割不動產契據：指設定典權及買賣、交換、贈與、分割不動產所立向主管機關申請物權登記之契據」等憑證為課徵範圍。與該等應稅憑證有關之銷售，除土地之銷售外，皆屬營業稅之稅捐客體。由此可見，印花稅一般雖稱為憑證稅，但從其憑證觀之，論諸實際實為銷售稅的附加。

<sup>62</sup> 依量能課稅原則本當以實有之銷售額為準，計算營業人之銷項稅額。然對於典當業(第二十一條但書)、第十二條之特種飲食業(第二十二條但書)、農產品批發市場之承銷人、銷售農產品之小規模營業人、小規模營業人及其他經財政部規定免予申報銷售額之營業人(除申請按本章第一節規定計算營業稅額並依第三十五條規定申報繳納者外)(第二十三條)，主管稽徵機關得依查定之銷售額，亦即依當有之營業額計算其銷售額，做為稅基。

<sup>63</sup> 營業稅雖為一般銷售稅，但對於所有營業人並不適用同一稅率，而採複式稅率。關於營業稅率營業稅法第十條首先規定「營業稅稅率，除本法另有規定外，最低不得少於百分之五，最高不得超過百分之十；其徵收率，由行政院定之。」而後於第十一條規定「銀行業、保險業、信託投資業、證券業、期貨業、票券業及典當業，除經營非專屬本業之銷售額適用第十條規定之營業稅稅率外，其營業稅稅率為百分之二。但保險業之再保費收入之營業稅稅率為百分之一(第一項)。第一項各業除保險業之再保費收入外，應自本條文修正施行之日起四年內，就其經營非專屬本業以外之銷售額百分之三之相當金額，依目的事業主管機關之規定，沖銷各業逾期債權或提列備抵呆帳。其在期限內所沖銷或提列之金額未符目的事業主管機關之規定者，應另就其未符規定部分之銷售額，按百分之三徵收營業稅(第三項)。」第十二條規定「特種飲食業之營業稅稅率如左：一、夜總會、有娛樂節目之餐飲店之營業稅稅率為百分之十五。二、酒家及有女性陪侍之茶室、咖啡廳、酒吧等之營業稅稅率為百分之二十五。」第十三條規定「小規模營業人及其他經財政部規定免予申報銷售額之營業人，其營業稅稅率為百分之一(第一項)。農產品批發市場之承銷人及銷售農產品之小

將某種營業人或某種客體之銷售規定為特種銷售，不論是要對之加重或減輕稅負，或要對之進行重複課徵，或採行特別之課徵程序，皆涉及平等的問題，因此其規劃除應注意量能課稅原則之要求外，還應有適當之理由。例如營業稅及娛樂稅之競合或併課<sup>65</sup>。

基於一般銷售與特種銷售之法定分類與不同的課徵規定，一個銷售之歸類在實務上便有重大實益。例如在契約聯立時，本來非營業稅課徵對象或應適用較低稅率之銷售，是否因為與應稅或應適用較高稅率之銷售聯立，而應稅或應適用較高稅率？在球證與土地之銷售的聯立財政部採與球證保證金類似的觀點，視在球證契約終止時，球場經營者是否應買回搭售之土地而定<sup>66</sup>。

## E 興建營運後移轉契約契約

在銷售契約中，有時約定：當事人之一方提供土地，由他方出資興建房屋，待他方在約定期間無償使用房地後，將房屋無償交付於土地所有人。至其所有權有自

---

規模營業人，其營業稅稅率為百分之零點一(第二項)。」然這並非累進稅率。累進稅率指在複式稅率中，具體個案應適用之稅率的高低取決於稅基數額之絕對(例如所得稅、贈與稅、遺產稅)或相對(例如地價稅、土地增值稅)高低者而言。

<sup>64</sup> 營業稅法第十五條規定「營業人當期銷項稅額，扣減進項稅額後之餘額，為當期應納或溢付營業稅額。」但進項稅額之扣抵受到一些法定的限制。其中有由於客體因素者例如同法第十九條第一項所定的情形。也有由於主體因素者，例如同條第二項規定「營業人專營第八條第一項免稅貨物或勞務者，其進項稅額不得申請退還。」第二十五條規定農產品批發市場之承銷人、銷售農產品之小規模營業人、小規模營業人及其他經財政部規定免予申報銷售額之營業人依第二十三條規定，查定計算營業稅額者，「購買營業上使用之貨物或勞務，取得載有營業稅額之憑證，並依規定申報者，主管稽徵機關應按其進項稅額百分之十，在查定稅額內扣減。但查定稅額未達起徵點者，不適用之(第一項)。前項稅額百分之十超過查定稅額者，次期得繼續扣減(第二項)。」又依營業稅法第四章第二節計算稅額之營業人同樣不得扣抵進項稅額(第二十七條)。營業人因兼營第八條第一項免稅貨物或勞務，或因本法其他規定而有部分不得扣抵情形者，其進項稅額不得扣抵銷項稅額之比例與計算辦法，由財政部定之(營業稅法第十九條第三項)。

<sup>65</sup> 財政部八十年五月二十三日臺財稅第八〇〇六七二七一六號函「中華民國超輕型載具航空運動協會超輕型載具飛行俱樂部之各項收入，除銷售飛機及餐飲收入兩項僅課徵營業稅外，其餘各項收入均應依其性質課徵營業稅及娛樂稅。」各種應課娛樂稅之消費，目前皆併課營業稅。

<sup>66</sup> 財政部八十三年十一月十六日臺財稅字第八三一六二一一七六號函「景新育樂事業股份有限公司所屬高爾夫球場，要求會員於入會時須價購球場土地，交由該公司規劃使用，如經查明該項土地價款於會員退會不予退還，或須俟屆滿一定期間退會始准退還者，應依法課徵娛樂稅及營業稅」。

始約定為土地所有人所有，亦有約定為待約定期間經過時始移轉者。這種契約實務上稱為BOT契約（興建營運後移轉契約）<sup>67</sup>。在該交易中雙方互相所作之給付分別為：土地在一定期間之使用收益(用益權)與在該土地上興建之建築物。該二給付間有對價關係，為一種互易之交易行為。由於在完全的互易中，作為交易媒介之貨幣因素隱而不彰，所以實務上常以無償提供系爭土地之用益權與無償移轉建築物所有權描述雙方之給付義務，以致誤以為BOT契約中之給付義務為一種無償給付，其實不然<sup>68</sup>。

有疑問者為在此種BOT契約，其營業稅之稅捐客體發生於何時？這應解析組成該互易之契約的類型，並將相對人給付時，論為其價款之給付時，依營業人開立銷售憑證時限表中關於開立憑證時限的規定解答之。基於該見解，地主方關於土地用益之提供，亦即租賃部分，其租金應論為在建築物所有權之移轉時給付，從而以該建物所有權移轉時為其稅捐客體之發生時。建主方關於建築物所有權之提供，亦即買賣部分，其價金應論為在土地用益權授與時給付。然因在買賣，其開立憑證時限以發貨及收款二者發生在先者為準，因此，應以建築物所有權之移轉時及土地用益權之授與時二者發生在先者為準。然其中由於土地用益之給付在交付上不可能是一次性的，而是繼續性的，所以地主主要直到BOT契約期間屆滿時，才算完全履行其對待給付。亦即該建築物價金之給付，論諸實際是分期的。是故，關於建築物之買賣的憑證，在土地用益權授與後，應即按其設算之租金依交易習慣分期分次開立憑證，而後在建築物所有權移轉時，建主應因發貨，而即按扣除至移轉時止已交付之租金後之餘額開立憑證<sup>69</sup>。

---

<sup>67</sup> 此為 BOT 契約中之比較單純而重要的類型。契約雙方用來交換之給付不限於土地與建築物，便會比較複雜。例如像在高速鐵路 BOT 案，行政機關以台灣西部高鐵之經營的特許權交換民間機構之高鐵的營運資產。在這種情形應注意：其移轉可能以由行政機關或其指定之機構概括繼受該民間機構關於高鐵之資產與負債的方式為之。其結果等於是行政機關以高鐵之經營特許權交換該民間機構的淨值及營業價值。

<sup>68</sup> 因該二給付間實際上有互易的關係，是有償的。所以，興建之房屋的移轉原因應定性為買賣；土地用益的授與原因應定性為租賃。是故，其稅捐客體該當之營業稅規定應分別是營業稅法第三條第一項、第二項。然當誤之為無償給付，關於其稅捐客體該當之營業稅規定的看法，就建築物之所有權的移轉部分，即會誤為營業稅法第三條第三項第一款；就土地之用益權的授與部分，即會誤為依同條第四項準用該款規定。

<sup>69</sup> 依該說明可見，以交貨時，而不以收款時做為買賣憑證之開立時限，對於出賣人會帶來相當之財務負擔。自營業稅是消費稅，其稅捐負擔最後應經轉嫁歸屬於消費者而論，在其可能轉嫁前即對於銷售人課徵，在時機上確實過早。今所以在交貨時即要求開立憑證，主要的立論依據應在於防止逃漏。是故，宜展開檢討，有無其他的方法可以替代過早要求開立憑證，來防止逃漏。

然應以何為標準，認定其銷售額之大小？在互易實務上認為應以互易之給付中價格高者為準。於是，在 BOT 契約，便當以 BOT 契約期間屆滿時，土地在該契約存續期間之租金的價值及建築物所有權在期間屆滿時之殘值中高者為準。由於租金在將來之價值及建築物在將來之殘值的認定繫於諸多不確定因素，勢須在期末再為調整，始能滿足前述兩者從高的要求。這即便在 BOT 契約期間屆滿前便已移轉建築物所有權的情形亦然。蓋縱使系爭建築物在興建完成時，其所有權即已移轉於土地所有人，然因土地所有人必須等到約定期間屆滿時，始能就該房屋為使用收益，亦即在這之前該所有權還是帶有負擔，從而應減除該負擔之負面價值，亦即先計算該建築物在契約期限屆滿時之殘值，再計算其在所有權移轉時之現值，以正確顯示其真實價值。是故，如因在 BOT 契約期間屆滿前便已移轉建築物所有權，而應即開立全額租金的憑證，則應以 BOT 契約期間屆滿時之殘值，設算其在移轉時之現值作為其應開立之發票的金額。

從貨物或勞務之流通的觀點論之，鑑於房屋興建人(亦即土地承租人)在約定期間有土地勞務之流通利益，土地所有人則無。所以在房屋興建完成時，如無所有權之移轉，即將房屋在期間屆滿時之折舊後殘值的現值論為土地所有人之租金收入，對於土地所有人似有過苛<sup>70</sup>。蓋在這種情形，從雙務契約而論，土地所有人直至約定期間屆滿前，都處在付出的一方，必須等到約定期間屆滿移轉建築物所有權時，房屋興建人始對土地所有人做出有流通意義之給付<sup>71</sup>。至於房屋興建人這一方，因

<sup>70</sup> 財政部八十二年六月二十二日臺財稅字第八二一四八九四七四號函「本案新竹縣某證券股份有限公司與地主訂定土地租賃契約，並約定於承租期間以土地出租人之子之名義為房屋起造人及所有權人，建造房屋供該公司無償使用十三年，則該房屋之建造成本，應認係承租土地之對價，與支付租金之性質相同，應按該公司於各該年度實際支付之工程造價，歸課土地出租人之租賃收入。惟上揭由承租人代付之工程款項，其給付對象並非出租人，給付時可免依所得稅法第八十八條規定扣繳所得稅，但應依同法第八十九條第三項規定列單申報免扣繳憑單」（財政部公報第三十一卷第一五四八期 31700 頁）。該函認為承租人應「於各該年度(按)實際支付之工程造價，歸課土地出租人之租賃收入」的看法，關於憑證開立時限固然言之成理，但關於應開立之銷售數額，則有可議。蓋其未考慮到該所有權在取得時尚帶有用益權的負擔。是故，應自該造價減除其至該契約屆滿時之折舊計算其殘值，而後再計算該殘值於出租人取得所有權時之現值，並以該現值做為出租人之租賃收入(銷售額)，開立憑證。

<sup>71</sup> 惟土地所有人如果在約定期間屆滿前，便將該房屋贈與他人，則應認為土地所有人在贈與時已實現其互易的利益。對此，財政部八十二年六月二十二日臺財稅字第八二一四八九四七四號函釋：「本案依前述約定以土地出租人之子為起造人及所有權人興建之房屋，係該證券公司使用土地之對價，地主將該對價無償給予其子，應依遺產及贈與稅法第四條第二項規定核課贈與稅，又其贈

自房屋興建完成時，已可逐步取得房地之使用的流通利益，在此限度內要其負營業稅義務，比較言之成理。不過，其稅捐客體亦應論定為按月逐步發生，而非一下子享有約定期間之全部的給付利益。目前關於以發貨時作為買賣憑證之開立時限的規定，在約定契約期限屆滿前，便將建築物所有權移轉給土地所有人的情形特別值得檢討。

茲將前述說明表列如下茲將前述說明表列如下

互 易 之 標 的	銷 售 之 種 類	契 約 類 型	應開立憑證時	給付的內容或銷售 額(稅基)	給付型態
土 地 用 益 權	銷 售 勞 務 ( 用 益 權 )	租 賃	1.受領租金時。 2.由於勞務之給付原則上不能完成於一瞬間，而需要一段時間，因此在有償之勞務契約不能安排出同時履行的結果。是故，在含有勞務給付之互易，交易雙方應開立憑證的時限便可能不在同一時點。不過，依開立憑證時限表關於買賣與租賃的規定，在建築物所有權與土地用益權互易的 BOT 契約，於建築物所有權移轉	1.建築物所有權之移轉做為租金。 2.以建物所有權在期滿時之殘值的現值作為租金數額。	建築物所有權之移轉為一次性給付，所以租金發票應於移轉時一次全額開立。

與標的為房屋，應以取得建築物使用執照日為贈與日。至於受贈人取得該房屋附有供該證券公司使用十三年之負擔，且該負擔足以使受贈價值減少，是以按房屋評定標準價格核算贈與額時，准依該房屋課徵房屋稅之折舊率核算減除十三年之折舊額」。

			時，雙方皆應為該次銷售之全部銷售額開立憑證。但因建築物將來於期限屆滿時之殘值為何尚繫於一些未知的因素，所以於期限屆滿時，還必須容其按實際情形調整之。		
建築物所有權	銷售貨物	買賣	<p>1.發貨時或。</p> <p>2.受領價金時。</p> <p>3.前述二者以先發生者為準。惟自營業稅為法定間接稅論，不專以付款，而兼以發貨時為應開立憑證之要件似有未妥。</p>	<p>1.移轉建築物所有權。</p> <p>2.以土地之用益分期收取價金。</p> <p>3.在此前提下建築物之價金數額應等於土地用益之租金。而此正為互易之給付價額應有之對等性。惟稅捐稽徵機關如果認為價金與租金不等，得以其高者為準。則鑑於建築物之價值除有建築成本資料可查外，其折舊亦有一定之會計原則可循，在 BOT 契約前述情形，最後宜以建築物之價金為準。</p>	<p>1.當以發貨時為應開立憑證時，因建築物為一次性給付，所以其價金發票應一次開立。</p> <p>2.以用益收取價金為繼續性給付，所以當以受領價金時為應開立憑證時，其價金發票應依交易習慣，按期分次開立。</p> <p>3.由於在 BOT 契約土地用益權之授與必先於建築物所有權之交付，所以於用益權之授與時應先開立一部分，待所有權移轉時再開立其餘額。該餘額之比較簡單的計算方法應是：先按該建築物之全值計算其銷項稅額，而後自該銷</p>

					<p>項稅額減除在用益權授與時已開立之銷項稅額。</p> <p>4.倘在 BOT 契約期間屆滿前即移轉建築物所有權，鑑於該所有權尚帶有用益權的負擔，必須按其期末殘值，計算其在移轉時之現值開立以價金為準之銷售憑證。</p>
--	--	--	--	--	--

## F 外銷或三角貿易

外銷雖享受零稅率之優惠，但仍論為境內銷售，屬於營業稅之稅捐客體<sup>72</sup>。所謂外銷指將貨物或勞務自境內課稅區銷售至境內免稅區或境外。境內免稅區除營業

<sup>72</sup> 財政部八十二年八月二十六日臺財稅第八二一四九五四六六號函「加工出口區之外銷事業及科學工業園區之園區事業接受國外訂單，並於國內自製或購買產製該訂單貨品所需之模具再銷售與國外客戶，該模具雖未出口，但係經國外客戶同意無償留供製造所訂購產品之用，且不准流往區外使用，則區內廠商銷售模具取得之外匯收入，准憑交易相關證明文件（如模具買賣使用借貸契約書）及取得外匯收入之憑證影本申請適用營業稅零稅率。」依該函的見解，財政部八十七年三月二十六日臺財稅字第八七一九三五四九一號函認為「科學工業園區之園區事業○○股份有限公司，將其自用機器設備出售與國外租賃公司(Comdisco Trade Inc.)，再以售後租回之融資租賃方式，將該機器設備留在區內繼續使用，則該公司銷售該機器設備與國外租賃公司所取得之外匯收入，同意比照財政部八十二年八月二十六日臺財稅第八二一四九五四六六號函釋，准憑交易相關證明文件及取得外匯收入之憑證影本申請適用營業稅零稅率。」在後一函釋所示案件中包含兩個銷售，第一個為外銷貨物，應適用零稅率，第二個為進口勞務。惟因其外銷及進口之營業人設在境內的免稅區，且在該免稅區就同一貨物之所有權或用益權先後為外銷與進口，則在營業稅法上該銷售是否論為外銷(科學工業園區設置管理條例第十七條第三項)或進口(營業稅法第五條第一款但書)，非無疑義。關於是否論為外銷，財政部七十八年十月二十一日臺財稅字第七八〇三五三四六號函釋「依(本七十八)年五月二十四日公布修正科學工業園區設置管理條例第十七條第三項前段規定：『園區事業以產品或勞務外銷者，其營業稅稅率為零，並免徵貨物稅。』暨依同條例施行細則第二十七條規定：『本條例第十七條第三項所稱園區事業以產品或勞務外銷者，包括園區事業與其他園區事業、國外客戶、國內加工出口區外銷事業、保稅工廠間之交易……。』依

稅法第七條第四款所定「免稅出口區內之外銷事業、科學工業園區內之園區事業、海關管理保稅工廠或保稅倉庫」等外，還包括「基於稅捐稽徵法第四條規定，本於互惠原則，對外國派駐我國之使領館及享受外交官待遇之人員，暨對雙方同意給與免稅待遇之機構及人員，所為之減免」對象<sup>73</sup>。

三角貿易有以國內外銷廠商，有以國外廠商為供應商者。不論以何者為供應商，國內居中安排者所扮演之角色皆為貿易商。該貿易商在該交易中之交易收入可論為佣金，也可論為先後兩個買賣之價金的差額。在營業人以信用狀付款的情形，該差額以國內外信用狀之差額表現出來；在以承兌交單（D/A）方式經營三角貿易，其收付款方式分別採分期匯出、匯入者，其佣金收入（手續費），「應按其接獲國外買主訂單之金額減除其外銷貨物報關出口金額及向國外供應商訂貨金額之餘額，開立外銷手續費（佣金）統一發票」<sup>74</sup>。然應於何時，開立統一發票及檢具何種證明文件

---

上開規定，科學工業園區內之園區事業，銷售勞務與區內之其他園區事業、免稅出口區內之外銷事業及海關管理之保稅工廠，應照主旨辦理：科學工業園區內之園區事業，銷售勞務與區內之其他園區事業、免稅出口區內之外銷事業及海關管理之保稅工廠，准予適用零稅率。」又「科學工業園區之園區事業外銷貨物，經國外客戶指定將該貨物交付與國內保稅工廠加工後，再由加工廠商辦理報關出口者，園區事業可於該項外銷貨物交付加工後，檢據相關證明文件（如海關核發之P2報單等）申報適用營業稅零稅率並得免開立統一發票」（財政部公報第三十六卷第一八一二期42487頁；財政部八十七年七月二十五日臺財稅字第八七一九五四三七二號函）。

<sup>73</sup> 財政部七十八年十二月二十二日臺財稅字第七八〇四三九〇九二號函「本部七十五年六月十七日臺財稅第七五四七二五〇號函規定，營業稅法第四章第一節一般稅額計算之營業人，銷售與駐華外交機構及其人員貨物或勞務之銷售額准予適用零稅率。係基於稅捐稽徵法第四條規定，本於互惠原則，對外國派駐我國之使領館及享受外交官待遇之人員，暨對雙方同意給與免稅待遇之機構及人員，所為之減免規定。故如由美國在臺協會直接向世貿中心及外貿協會承租場地，出租人於收取租金開立統一發票與美國在臺協會時，自得依上開規定適用零稅率；惟如由經濟部國貿局承租後無償供美國在臺協會使用，則世貿中心及外貿協會於收取租金開立統一發票與經濟部國貿局時，仍應依規定收取營業稅，無零稅率規定之適用。」然設經濟部國貿局亦經論為營業人，應為其銷售負營業稅義務，則其承租後無償提供美國在臺協會使用之行為應擬制為銷售。該銷售雖僅為擬制之銷售仍應有零稅率規定之適用。鑑於營業稅為消費稅，結果應轉嫁於最後使用人，是故，在最後使用人具有免稅身分時，對其銷售應視為外銷，適用零稅率。為簡化這種情形之稽徵作業，於經由經濟部國貿局出租時，應容許世貿中心及外貿協會，於收取租金開立統一發票與經濟部國貿局時適用零稅率，並免將經濟部國貿局無償提供美國在臺協會使用之行為擬制為銷售。

<sup>74</sup> 財政部八十五年二月九日臺財稅字第八五一八九五七五二號函「營業人德友有限公司經營外銷貨物或勞務，於接獲國外整批訂單後，分別分批向國內供應商進貨出口運交國外買主，或轉向國外供應商訂貨，由國外供應商直接運交國外買主。本案德友公司經營三角貿易方式，係以D/A（承兌交單）交易方式外銷貨物，並開立五張不同到期日（到期日分別為裝船日之第六十、九十、一二〇、一五〇、一八天）之匯票，經國外買主簽諾後，於各別到期日以T/T（電匯）匯入貨款；



以申報適用零稅率？對此為體諒營業人必須在收齊相關證明文件後始能計算其手續費（佣金）數額之困擾，財政部同意在收齊該等文件時，方始申報適用零稅率<sup>75</sup>。

關於三角貿易中，三方分別所構成之交易關係的交易對象，財政部認為：買賣關係直接發生在國內供應商與國外進口商間，至於貿易商與供應商或進口商之關係則是將前後兩次買賣關係整體擬制為仲介關係，就其兩次價金之差額擬制為佣金<sup>76</sup>。因此，應由「由供應廠商……以國外進口商為抬頭按輸出貨品價款開立統一發票；貿易商則應按國內外信用狀差額開立統一發票<sup>77</sup>。」惟在供應商為國外廠商的情形，因該買賣關係完全發生在境外，不屬於營業稅之課徵對象，所以就貨物之買賣部分無任何廠商應依我國營業稅法開立發票，報繳營業稅的義務，而僅貿易商

---

另將該外銷之貨物轉向國外供應商訂購並直接由國外供應商交運國外買主，並以 T / T（電匯）方式分次（國外供應商貨物出口後之十五天及七十五天）匯出款項。四、查本案德友有限公司雖一次接受國外訂單，但分別分批向國內、外訂貨運交國外買主，其中向國內訂貨，由該公司直接出口運交國外買主部分，應屬直接外銷；而轉向國外供應商訂貨由該供應商直接運交國外買主部分，則屬外銷勞務。本案德友公司從事之三角貿易，除直接外銷貨物部分應按規定開立發票適用零稅率外，並應按其接獲國外買主訂單之金額減除其外銷貨物報關出口金額及向國外供應商訂貨金額之餘額，開立外銷手續費（佣金）統一發票」。

<sup>75</sup> 財政部八十五年二月九日臺財稅字第八五一八九五七五二號函「統一發票使用辦法第十條第二項規定：「營業人銷售與外銷有關之勞務或在國內提供而在國外使用之勞務，應於收款時開立統一發票。」……滋生疑義者係因(營業人)於不同到期日分次收付款項，如依前開規定於收款時開立統一發票，將衍生發票開立時點及計算手續費（佣金）數額之困擾。該(營業人)乃申請准予於第一次匯票收款日，按其接獲國外買主訂單之金額，減除外銷貨物報關出口金額及向國外供應商訂貨金額之餘額，開立外銷手續費（佣金）統一發票。五、按 D / A（承兌交單）交易方式外銷貨物，係於貨物出口交付後若干時日再予收款，該(營業人)所稱分次計算外銷佣金開立統一發票衍生困擾，核屬實情，為簡化徵納作業，有關其外銷佣金（手續費）統一發票開立之時點，……(鑑)於(營業人)收取第一次匯入款時，尚無法提示各次結匯相關證明文件，擬准憑收到第一次匯入款之結匯單據或原始外匯收入款憑證及三方交易之證明文件（如供應商開立給(該營業人)之商業發票、(該營業人)開立給國外買主之商業發票、供應商交給國外買主之提貨單或送貨單影本、國外買主開立給(該營業人)之訂貨證明文件、(該營業人)開立給供應商之訂貨證明文件），申報適用零稅率。」

<sup>76</sup> 財政部七十七年九月十七日臺財稅字第七七〇六六一四二〇號函「三角貿易按收付信用狀差額視為佣金開立發票適用零稅率新制營業稅實施後，營業人接受國外客戶訂購貨物，收取該國外客戶開立信用狀為保證，洽由辦理外匯銀行另行開立信用狀，要由第三國供應商直接對首開國外客戶交付者，該營業人得按收付信用狀之差額，視為佣金或手續費收入列帳及開立統一發票，並依照營業稅法第七條第一項第二款規定，適用零稅率。」

<sup>77</sup> 財政部七十五年二月十七日臺財稅字第七五二一三一三號函「貿易商接獲國外信用狀後，如轉開信用狀向供應廠商訂購貨品，並由供應廠商依約以自己之名義輸出貨品逕交國外進口商，該供應廠商為貨品實際外銷者，應以國外進口商為抬頭按輸出貨品價款開立統一發票；貿易商則應按國內外信用狀差額開立統一發票。」

應「按收付信用狀之差額，視為佣金或手續費收入列帳及開立統一發票，並依照營業稅法第七條第一項第二款規定，適用零稅率<sup>78</sup>。」<sup>79</sup>至適用零稅率之證明文件部分，准由該營業人檢附進、出口結匯證實書及國內外信用狀影本，申報主管稽徵機關核定適用零稅率<sup>79</sup>。」然於前述兩種情形，貿易商在統一發票的開立上，會遭遇一個共同問題，即應向誰開立發票，以及如何保密前後兩次買賣價金的差額。

### 三 非銷售

#### A 供生產之投入，而非供消費之自用

一件產品的完成，往往需要一個以上的工序，而一個工序完成之工作，可能已有一定之市場，可以當成原料、零組件或甚至中間成品銷售。於是，不但當一個營業人將其最終產品之這些工序委由不同營業人進行從事時，會有這些原料、零組件或中

<sup>78</sup> 財政部七十五年七月二十九日臺財稅字第七五五六〇三號函「新制營業稅實施後，營業人接受國外客戶訂購貨物，收取該國外客戶開立信用狀為保證，洽由辦理外匯銀行另行開立信用狀，要由第三國供應商直接對首開國外客戶交付者，該營業人得按收付信用狀之差額，視為佣金或手續費收入列帳及開立統一發票，並依照營業稅法第七條第一項第二款規定，適用零稅率。」

<sup>79</sup> 財政部七十七年八月十八日臺財稅字第七七〇五七二五八四號函。然「外匯管制放寬後，營業人經營三角貿易，國外客戶訂購貨物時，未開立信用狀(L/C)，以電匯(T/T)方式支付貨款，其取得之佣金或手續費收入，准憑政府指定外匯銀行掣發之外匯證明文件或原始外匯收入款憑證影本及有關交易證明文件（如國外客戶及第三國供應商訂貨單、提貨單或第三國供應商出貨文件影本）申報主管稽徵機關適用零稅率」（財政部七十八年十一月二十三日臺財稅字第七八〇六九一六六二號函）。「營業人接受國外客戶信用狀訂貨，轉請第三國廠商直接交付並以新臺幣支付與來臺洽商之國外貨物供應商之貿易型態，准其檢附國外客戶信用狀或原始外匯收入款憑證、三方交易證明文件（如訂貨單、提貨單等）、交付證明文件、支付第三國供應商新臺幣之付款憑證（如支票、本票、匯票、銀行對帳單等）及第三國供應商出具之收款證明收據等文件影本，做為計算佣金或手續費收入及適用營業稅零稅率之證明文件」（財政部公報第三十一卷第一五二三期 31071 頁；財政部八十一年十二月三十日臺財稅第八一〇八七一四六六號函）。「貿易商接獲國外客戶信用狀，復轉開信用狀向國內供應商訂購貨品，並約定由供應商以自己名義直接外銷之三角貿易，若因供應商實際出口數量與國外客戶原訂購數量不同等因素，致供應商實際出口金額與國外客戶開立之信用狀金額不同，貿易商准憑政府指定外匯銀行掣發之外匯證明文件或原始外匯收入款憑證之影本及有關交易文件影本，按供應商實際出口金額（開立予國外客戶發票之金額）減供應商結匯金額（供應商外銷貨物之收入）之差額（即貿易商實際結匯之金額）計算佣金收入，向主管稅捐稽徵機關申報適用營業稅零稅率」（財政部公報第三十一卷第一五五五期 31808 頁；財政部八十二年八月十一日臺財稅字第八二一四九三九五號函）。

間成品在其間的流通是否構成銷售的疑問，甚至其在一個營業人內部之各生產部門間的流通是否也應擬制為銷售，實務上也時有疑問。由於營業稅是消費稅，因此自用之擬制為銷售應限於供消費，而非供再投入生產或製造的情形。供生產之投入有時發生在一個營業人內部，有時發生在二個營業人間，茲分述之：

## I 營業人內部各生產部門間的流通

營業人自用產製、進口、購買供銷售之貨物的目的或作用有時係供消費，有時係供再投入於其生產或製造的活動，當其非為供消費以滿足個人之消費的需要，而係為供生產或製造之投入，其自用即不適合擬制為銷售。例如以產製、進口、購買供銷售之貨物轉供固定資產<sup>80</sup>、領用自製產品作為製造另一產品之原料燃料<sup>81</sup>、瓦斯公司以購置備用之材料轉供自用<sup>82</sup>、供實驗使用之材料零件<sup>83</sup>、臺電為發供電使

<sup>80</sup> 財政部七十九年二月六日臺財稅字第七九〇六二三九二四號函「營業人以其產製、進口、購買供銷售之貨物，轉供營業人自用，依營業稅法第三條第三項第一款前段規定，應視為銷售開立統一發票，（惟）為簡化作業，凡屬上列貨物轉供營業人本業及附屬業務使用之固定資產，除設帳記載外，可免開立統一發票。」（營業稅法令彙編八十一年版 33 頁）。關於轉供營業人固定資產自用的情形，財政部在該部七十九年十一月二十六日臺財稅字第七九〇七〇一二六七號函釋：「營業人以其產製、進口、購買供銷售或提供勞務使用之九座以下乘人小客車，無償移轉他人所有，或轉供營業人固定資產自用，依營業稅法第三條第三項第一款規定，應視為銷售開立統一發票，該項自行開立發票之進項稅額，依同法第十九條第一項第五款規定，不得抵銷項稅額。但如該自用乘人小客車，營業人原即供贈品或轉供固定資產自用，且以捐贈或固定資產科目列帳，其原始取得進項憑證之進項稅額並未申報扣抵銷項稅額者，除應設帳記載外，可免開立統一發票。（財政部七十九年十一月二十六日臺財稅字第七九〇七〇一二六七號函）」（營業稅法令彙編八十五年版 42 頁）。該函釋雖看似維持前述第一個函釋所持見解，其實不然。蓋第一個函釋不以該轉為固定資產之貨物已繳營業稅為必要，純基於當期一繳一抵無稽徵意義，為簡化作業之目的，而准許免開立統一發票；反之，在第二個函釋，則以該轉供固定資產之貨物已繳進項稅額，且未申報扣抵銷項稅額者為限，始准免開立統一發票。所以有此區別，其原因在於營業稅法第十九條第一項第五款將自用乘人小客車當成消費品看待，認為其使用將直接滿足股東或員工之私人需要。

<sup>81</sup> 財政部七十五年四月二十三日臺財稅字第七五四三七七〇號函「貴公司（臺灣糖業股份有限公司）內部領用蔗渣作為製造產品之燃料，及領用自製產品作為製造另一產品之原料，免依營業稅法第三條第三項第一款視為銷售規定辦理。」

<sup>82</sup> 財政部賦稅署七十五年十一月十一日臺稅二發字第七五七五三〇七號函「天然氣瓦斯公司以所購置備用之輸氣管配管材料，轉供自用作為主輸氣管抽換修護使用係屬業務上所領用，可免按自我銷售規定開立統一發票。」（營業稅法令彙編八十五年版 40 頁）。財政部賦稅署七十六年十月八日臺財稅字第七六〇〇七七五五號函亦同此見解。

用之自用電能<sup>84</sup>、同一營業人之發貨中心間相互提、存貨物<sup>85</sup>或公司所屬工廠間以貨物互相調撥<sup>86</sup>等皆可免視為銷售貨物，按自我銷售開立發票。同理，銷售勞務者，無償提供座位供工作人員，以便在表演中從事必要之工作者，該座位之提供即非為消費之目的，可免視為銷售勞務<sup>87</sup>。

## II 不同營業人之間的流通

營業人為了掌握供貨來源、控制品質或降低成本，有時會利用提供全部或部分原料、零組件、模具、機具、種子、種蛋、仔豬、小雞、飼料等委託製造或生產的方式，採購所需商品，這種交易關係不論以承攬或包銷的契約類型為之，購買人對於銷售人所提供之物質如以無償的方式為之，該物質之投入，雖在不同之營業人間為之，應與前述自用的情形同視。

在不同營業人之間的流通，其主要之態樣為：在承攬有包工不包料<sup>88</sup>，亦即去料加工的形態；在買賣有由買受人，在包下全部或一個生產線之產能的情況下，無償提供出賣人為生產其所將購買之貨物之部分原物料或製造器械的情事。在這種情形，購買人方對於銷售人方提供貨物是否構成銷售，常有疑義。在製造業這是委託

<sup>83</sup> 財政部七十五年十月二十一日臺財稅字第七五七二七九一號函「營業人在產製過程中，為實驗、測試或品質檢驗而領用之材料或零件，屬供生產使用；尚非營業稅法第三條第三項規定視為銷售之範圍，應免按自我銷售開立統一發票。」

<sup>84</sup> 財政部七十五年七月九日臺財稅字第七五四八一二九號函「臺電公司為發、供電必要使用之自用電能，如抽蓄發電之用電，水、火力及核能發電之用電，變電所用電，發電廠辦公處所用電等，應免視為銷售處理。」

<sup>85</sup> 財政部七十六年八月十九日臺財稅字第七六一一一九二〇六號函「營業人分別設立發貨中心保稅倉庫及保稅工廠，相互提、存貨物，免按營業稅法第三條第三項第一款視為銷售，亦毋需開立統一發票。」

<sup>86</sup> 財政部七十五年四月二十三日臺財稅字第七五三七九一九號函「貴公司所屬水泥廠、水泥製品廠、紙廠及石礦四大工廠間，以供銷售之貨物互相調撥，供加工、製造之原料使用者，不屬於營業稅法第三條第三項第一款規定自用範圍，免按自我銷售開立統一發票。」

<sup>87</sup> 財政部八十四年十月十三日臺財稅字第八四一六五二九九一號函「文化中心表演場內無償供服務人員使用之工作席位不視為銷售」（營業稅法令彙編八十五年版 44 頁）。

<sup>88</sup> 在承攬關係，其所需之材料如由承攬人供給，該承攬關係會演變為工作物供給契約，在稅法上應將之論為貨物之銷售(Werklieferung)，而非勞務之銷售(Werkleistung)。該定性之不同對於履行地之認定有特別的意義（Tipke/Lang, Steuerrecht, 15. Aufl., 1996, S.579）。蓋貨物以起運地或所在地，而勞務以提供地或使用地為標準認定其銷售地是否在境內(營業稅法第四條)。

製造或加工時，在承攬這是包工不包料時，在農業這是契作（植物）或契養（動物）時，常見的交易形態。鑑於在前述安排中購買人方之所為其實與自己從倉庫提料加工、製造無異，所以不宜論為銷售，而應與非為消費之自用同視。此種自用，因係為供生產或製造，而非為消費而投入，所以，如前所述，應非營業稅法第三條第三項第一款所稱之「自用」，從而不應將之擬制為銷售貨物。

對之，目前實務所以有將之論為銷售的見解，追根究底乃造因於：營業稅法第三條第三項第一款過度簡單以「轉供營業人自用」，而非以「轉供營業人自己消費」，作為銷售之擬制的要件。在「營業人以其產製、進口、購買供銷售之貨物，轉供營業人自用；或以其產製、進口、購買之貨物，無償移轉他人所有」的情形（營業稅法第三條第三項第一款），所以有將之擬制為銷售的必要，乃因該貨物可能因此即轉供消費，而不再作為生產之投入。有鑑於此，該款中所稱之自用應予限縮至無償轉供自己或他人消費的情形。何況在為加工之目的而提供貨物的情形，亦不宜論為無償。蓋該貨物事實上是以提供者之費用，為提供者之利益，而提供予相對人，以利用該貨物為提供者生產。自其經濟機能而論，在此尚無當事人間的流通可言<sup>89</sup>。

由於農產品不容易保存的特點，營業人為防止供需失調，常利用生產與採購間之計畫性的配合。此即農業經營上之契約協作，工業生產上之來料委託加工的產銷方式。事先約定由採購(甲)方按契約所定之條件及數量向生產者或製造者(乙方)預購。其更進一步的發展為：由採購方對於生產者或製造者無償提供所需之用品（例如種子、肥料、飼料、原物料、零組件）、器械或為準備這些用品、器械所需之資金等，並答應依事先約定之價格(其實是按約定每單位產品所應分擔之勞務報酬及其他費用)購買或取回利用這些資金或用品、器械所生產之「全部」產品。這些用品或器械之提供是否視為銷售？財政部原則上採否定的見解<sup>90</sup>。但採購者如果僅購

<sup>89</sup> 財政部 83.9.13.臺財稅字第 831610387 號函：「營業人從事行政院農業委員會規劃推廣之養雞統合經營，如經查明其與契養戶所訂立之飼養合約書，約定養成之毛雞須交回該營業人銷售者，則其無償提供與契養戶供飼養雞隻所需之飼料等，准免依營業稅法第三條第三項規定按視為銷售開立統一發票。」

<sup>90</sup> 契約養雞，有如契作，如果「雞農無權處分其依合約規定飼養之雞隻，……所養之雞隻應全數交回『統合經營』，（且）……『統合經營』者於收回毛雞後，其最終產品出售時，已全數開立統一發票，並報繳營業稅」，亦即「營業人從事前項養雞統合經營，如經查明其與契養戶所訂立之飼養合約係約定養成之毛雞限由該營業人收回，並就超過約定量值部分以計價方式支付飼養勞務費用與契養戶，契養戶不自由處分毛雞者，則其無償提供與契養戶供飼養雞隻所需之飼料等，係屬飼養毛雞之成本，……准免依營業稅法第三條第三項規定按視為銷售開立統一發票。」（財政部

買「一部分」產品，例如僅購買或取回利用其飼料所飼養之一部分雞隻，則雙方之約定的定性尚有相當的解釋空間。例如解釋為甲方以部分雞隻充當其應對於乙方支付之勞務報酬及其他費用，或解釋為乙方以部分雞隻充當其應對於甲方支付之飼料款。其結果，雙方之交易的類型由銷售勞務轉為銷售貨物。飼料及雞隻皆屬銷售客體，而非僅屬於一方提供他方生產或加工的用品及取回他方生產或加工所得的產品，亦即不再論為契養或委託加工(銷售勞務)，而論為銷售貨物。至於在養雞統合經營的情形，以委託生產者收回毛雞後，其最終產品出售時，部分未開立統一發票報繳營業稅為理由，認為應就該未開立統一發票部分，認定不屬「統合經營」之範圍<sup>91</sup>，其推理顯然不通。蓋委託生產者銷售最終產品於第三人時，是否開立統一發

八十三年九月十三日臺財稅字第八三一六一〇三八七號函)。財政部八十四年二月二十二日臺財稅字第八四一六〇六三八八號函「營業人從事與契養戶合作飼養豬或鴨，如經查明符合說明二行政院農業委員會所稱統合經營四要件之原則者，其無償提供與契養戶供飼養豬或鴨所需之飼料等，准予比照適用本部八十二年九月十三日臺財稅字第八三一六一〇三八七號函有關養雞統合經營，免按規為銷售開立統一發票之規定辦理」(財政部公報第三十三卷第一六三五期 34491 頁)。第一個函釋之內容論其實際其與第二個之不同僅在於：前者所飼養者為雞，後者所飼養者為豬或鴨。自在這種情形必須另為函釋，並以「比照適用」稱之，可見我國稅務行政之拘謹的一面。有鑑於此，在稅法之函釋上實有必要加強實務上為何採取某一見解之說理。在本例無償提供貨物所以不論為銷售，其道理在於「去料加工」，去料部分非銷售貨物，僅加工部分才是銷售勞務。

<sup>91</sup> 財政部八十六年十月二日臺財稅字第八六一九一八三〇〇號函「營業人從事行政院農業委員會規劃推廣之養雞統合經營，於收回毛雞後，其最終產品出售時，如部分未開立統一發票報繳營業稅，應就該未開立統一發票部分，認定不屬「統合經營」之範圍。……上開不屬「統合經營」之範圍部分，該營業人無償提供與契養戶供飼養雞隻所需之飼料等，自無本部八十二年九月十三日臺財稅字第八三一六一〇三八七號函釋，有關免依營業稅法第三條第三項規定，按視為銷售開立統一發票規定之適用」(財政部公報第三十五卷第一七七一期 40424 頁)。惟營業稅法第八條第十九款於八十四年一月十八日已修正銷售：「飼料及未經加工之生鮮農、林、漁、牧產物、副產物」免徵營業稅。在修正後，契養所衍生之前述問題在營業稅法上當不再具有現實意義。然修正前已發生的案件仍應依舊法處理：「又查營業稅法第八條第一項第十九款雖於八十四年一月十八日修正為：『左列貨物或勞務免徵營業稅……十九、飼料及未經加工之生鮮農林漁牧產物、副產物。』即本件訴願人銷售之牛肉，依該條款規定可免稅。惟本案係訴願人於八十一年度向易宸貿易有限公司購進牛肉零售，而非『農民販售其收穫之農、林、漁、牧產物……』，依行為時之營業稅法第八條第一項第十九款規定，訴願人銷售之牛肉，尚不符免稅之要件。」(臺北市政府八十五年十二月十一日府訴字第第八五〇八九二六四號訴願決定書)。在這種情形有無「從新從輕原則」之適用，為稅捐實體規定變更時常有的疑問。此為法律之溯及效力的問題。對該問題行政法院在該院七十二年十月六日七十二年度判字第一二四三號判決表示「所謂從新從輕主義或實體從舊程序從新，乃屬學理上之原則，在實定法上必以明文加以規定(如刑法第二條、民法總則施行法第一條、民事訴訟法施行法第二條、刑事訴訟法施行法第二條等)」始有適用。這是司法機關關於法律之溯及效力所表示之較為清晰的看法。惟近年雖不盡明朗，但有一個趨勢，即涉及處罰之規定

票報繳營業稅，與委託生產之法律類型究當為何，在邏輯上根本即屬不相干之論點。在這種情形，可直接就其未開立統一發票報繳營業稅之銷售部分，論究其違章責任。大可不必株連至委託生產的產銷階段，以免放大違章事實，累及無辜<sup>92</sup>。

與前述情形類似者為營業人為供本業及附屬業務使用，而提供贈送樣品<sup>93</sup>予其經銷商，以便辦理促銷活動或售後維修服務。

## B 母子公司間或總分支公司(機構)間之流通

母子公司在法律上分別享有權利能力，所以其間之貨物或勞務的提供，除非屬於為供他方為自己生產所需，否則仍應論為銷售。反之，總公司與分公司或分支機構則屬於同一個營業人，因此貨物或勞務在總公司與分公司或分支機構間之流通極其量屬於自用，而非兩個營業人間的銷售。該自用若非為供消費，而係為供生產之投入而提供，不依營業稅法第三條第三項第一款視為銷售。惟這裡所稱之總、分公司如果分處中華民國境內與境外，則在稅務上應將之當成母、子公司一樣看待，將其間之貨物或勞務的流通視為銷售。蓋越境之流通至少有銷售稅之債務必須結清，重算，以便境內與境外之稽徵機關能夠辦理營業稅之退稅或徵稅的作業。此外，在越境的情形，即便其貨物或勞務的提供非為供消費，而係為供生產之投入，還是以將之論為銷售為宜。惟外國總機構按實際需要，對其在臺聯絡處或分公司匯入採購費用<sup>94</sup>，在總機構與其在臺聯絡處或分公司因僅涉及委由後者自第三人採購，而不

---

應有從新從輕原則的適用。這在稅捐罰則最後促成稅捐稽徵法第四十八條之三的增訂：「納稅義務人違反本法或稅法之規定，適用裁處時之法律。但裁處前之法律有利於納稅義務人者，適用最有利於納稅義務人之法律。」

<sup>92</sup> 在這種情形如果否認其契養或委託生產之事實，首先會無中生有，增加委託者與受託者間關於無償提供生產或加工之物品的銷售，而後墊高受託者對於委託者之銷售金額。這些在在皆會放大違章事實，累及無辜的受託者。

<sup>93</sup> 財政部七十五年十二月二十九日臺財稅字第七五二三五八三號函「營業人以其產製、進口、購買之貨物無償移轉他人，依營業稅法第三條第三項第一款後段規定，應視為銷售開立統一發票，為簡化作業，凡屬下列供本業及附屬業務使用之贈送樣品、辦理抽獎贈送獎品、銷貨附送贈品、及依合約規定售後服務免費換修零件者所贈送之物品及免費換修之零件，除應設帳記載外，可免開立統一發票。」

<sup>94</sup> 財政部七十五年九月二日臺財稅字第七五五八六四三號函「外國營利事業在臺聯絡處或分公司，如僅為其總機構辦理採購業務，尚非屬銷售勞務性質，其國外總機構按實際需要匯入之採購費用，並非該聯絡處或分公司在我國境內銷之銷售額，不屬營業稅課徵範圍，並免徵營利事業所得稅。」

涉及向總機構銷售，所以還是不應對之課以營業稅。至於後來在臺聯絡處或分公司將採購之貨物輸出於外國總機構時，其所為應論為外銷，適用零稅率。

（本文原名稱為：「營業稅之稅捐客體及其歸屬與量化」登載於植根雜誌第十五卷第十一、十二期頁 559 以下，爰予增補改寫之）。