

營業稅債務之發生的構成要件(中)

黃 茂 榮*

C 代收代付

將他人之服務作為自己對於客戶之附隨服務，而不加碼收取費用者，論為代收代付，不論為其銷售，所以不課營業稅。反之，如有加碼收取費用，則論為銷售，課以營業稅⁹⁵。例如飯店代辦電話電報之接續而加收服務費⁹⁶、遊艇公司隨票向乘客收取定額之保險費⁹⁷、門票收入中之遊客平安保險費亦屬銷售額之一部分⁹⁸，應課徵營業稅。

* 司法院大法官、台灣大學法律學院兼任教授

⁹⁵ 一個營業人從事代收代付時，其所代者究竟為誰，其客戶或該貨物或服務之提供者。所代者如為其客戶具有代購，如為該貨物或服務之提供者具有代銷之特徵。關於代購，營業稅法第三條第三項第三款規定「營業人以自己名義代為購買貨物交付與委託人者」；關於代銷，同項第四款規定「營業人委託他人代銷貨物者」、第五款規定「營業人銷售代銷貨物者」，視為銷售貨物，營業人應開立憑證報繳稅額。前述規定於勞務準用之(同條第四項)。在此認識下，實務上關於代收代付的見解可謂為前述代購或代銷的例外看法。惟不論是代購或代銷皆需要有人(營業人之客戶或該貨物或服務之提供者)關於代理權或處理權之授權。否則，縱使該營業人對其客戶無加碼收取價金或費用的情形，還是不能論為代收代付，而應論為一般的銷售。

⁹⁶ 財政部賦稅署七十五年六月二十七日臺稅二發字第七五五二六五六號函「xx大飯店股份有限公司代辦電話及電報加收服務費如有加收差額應按全部收入計算課徵營業稅。該公司收取電話、電報費等服務費，其收付金額如有不同，即非屬代收代付範圍，應依前項規定以全部收入作為銷售額，依規定徵收率報繳營業稅。至第八條第一項第十五款之免稅係指郵政、電信機關經營之業務及政府核定代辦之業務，一般營利事業無該項規定之適用。」

⁹⁷ 財政部七十七年三月四日臺財稅字第七七〇〇一三四〇號函「營業人銷售貨物或勞務，其銷售額係指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，營業稅法第十六條已訂有明文。小琉球遊艇公司向保險公司投保之乘客平安保險，查明其保險契約之要保人為公司，其按發售之票券，每張向乘客收取定額之保險費，與支付給保險公司之保險費並不相等，則該保險費係屬營運成本之一部分，非屬代收代付性質，應依法課徵營業稅。」

⁹⁸ 財政部八十年三月九日臺財稅字第八〇〇〇五〇八九八號函「營業人銷售貨物或勞務，應就銷售額依規定稅率計課營業稅；又銷售額係指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，為營業稅法第十四條及第十六條所明訂。惠蔭林場森林

營業人雖介入他人間之交易，但就費用或報酬僅扮演代收代付之角色者，不論其介入是否應論為中介服務之銷售，皆不將該營業人論為其為之代收代付之交易的當事人，先後擔任購買人與銷售人。系爭費用或報酬之收入是否認定為代收代付，實務上以所收與所付之金額是否相同為其認定標準。至於因代付而取得之憑證，不論以委託人或受託人為抬頭皆可。其以委託人為抬頭者，受託人得將以「委託人為抬頭（買受人）之憑證交付委託人，免予開立統一發票」；其以受託人為抬頭者，受託人「得於統一發票「備註」欄註明其代收代付項目與金額，免予列入統一發票之銷售額及總計金額⁹⁹。」代收代付通常發生於勞務性的服務業例如報關行、房屋仲介業、飯店旅館業¹⁰⁰、旅行社、高爾夫球場¹⁰¹。惟所收金額與所付金額如有不同，即會被論為非代收代付，應就所收全額計算課徵營業稅¹⁰²。即便如此，關於寶特瓶押瓶費是否應免予列入銷售額，在實務上還是歷經相當周折，方始獲得肯認¹⁰³。

遊樂區門票價格內所含遊客平安保險費，依上開規定係屬銷售額之一部份，惠蓀林場森林遊樂區門票收入」，應按門票價格計課營業稅（營業稅法令彙編八十一年版 140 頁）。

⁹⁹ 財政部七十五年五月十三日臺財稅字第七五二三〇一九號函「報關行受託代收轉付款項，除代為支付各項稅費，例如支付進口稅費、港務局之過境港棧以及其他裝卸搬運費等，取得委託人為抬頭（買受人）之憑證交付委託人，免予開立統一發票外，其有不屬上項稅費之什項支出，例如規費及其他雜支等，於收付之間未予加收差額者，倘取得支付憑證買受人載明為受託人者，得於統一發票「備註」欄註明其代收代付項目與金額，免予列入統一發票之銷售額及總計金額。」財政部賦稅署七十五年四月九日臺稅二發第七五四一九五七號函「營業人經營房屋銷售之佣金介紹業務應以佣金收入為銷售額開立統一發票。如代收轉付房屋價款之間無差額，其轉付款項取得之憑證買受人載明為委託人者，依「修正營業稅法實施注意事項」代收代付規定，得以該憑證交付委託人，免另開立統一發票，並免列入銷售額。」

¹⁰⁰ 財政部賦稅署七十七年十一月十日臺稅二發第七七〇五九五五七六號函「飲食、旅宿業等，代他人支付之雜項費用（例如車費、郵政、電信等費），得於統一發票「備註」欄註明代收代付項目與金額，免予列入統一發票之銷售額總計金額」

¹⁰¹ 財政部七十八年二月二十二日臺財稅第七八一—三九六六一號函「球童費如係由高爾夫球場代收代付者，免徵娛樂稅及營業稅；如按一定比率分配，球場所分部份，應課徵娛樂稅及營業稅，球童所分部份免徵娛樂稅及營業稅。」（財政部公報第二十七卷第一三二二期第二五二二〇頁）。

¹⁰² 財政部賦稅署七十五年六月二十七日臺稅二發字第七五五二六五六號函「該公司收取電話、電報費等服務費，其收付金額如有不同，即非屬代收代付範圍，應依前項規定以全部收入作為銷售額，依規定徵收率報繳營業稅。」財政部七十七年三月四日臺財稅字第七七〇〇一三二四〇號函「遊艇公司隨票向乘客收取定額之保險費……，查明其保險契約之要保人為公司，其按發售之票券，每張向乘客收取定額之保險費，與支付給保險公司之保險費並不相等，則該保險費係屬營運成本之一部分，非屬代收代付性質，應依法課徵營業稅。」

¹⁰³ 財政部八十一年三月十三日臺財稅第八一〇七七三七二三號函「二、行政院環境保護署決定自本（八十一）年三月十六日起實施寶特瓶裝飲料押瓶制度，押瓶費每支新臺幣二元由廠商依購瓶數

在寶特瓶押瓶費這種代收代付的情形，其代收代付之機制在於首先由供應商代消費者墊付押瓶費，而後在輾轉銷售中一路向消費者轉嫁下來，至消費者購買時，該押瓶費實質上已由消費者負擔。這是第一階段。待消費者將寶特瓶交回回收系統領取押瓶費，便反向回來將押瓶費一路向回收系統之上游轉嫁回去，待回收中心將廢寶特瓶交與再生公司處理，並取據向回收基金領取二元押瓶費時，最後始完成以擔保物（寶特瓶）回贖擔保金（押瓶費）的流程，再無人負擔該押瓶費。此為第二階段。所以，前述流程亦可利用將第一階段各節點的行為定性為「典當(相當於出典)」，將第二階段各節點的行為定性為「回贖」。因典當與回贖，除利息之部分外，本來不是銷售，自非銷售稅課徵之對象。不過，稅法上在土地出典時，暫時將之當成銷售，待後來回贖時再將「原繳之土地增值稅，…無息退還」¹⁰⁴。其處理原則與銷貨退回類似。關於廢資訊物品之回收點補貼費與消費者回收補貼費¹⁰⁵，因有發生在先之押瓶費的處理經驗，其代收代付的問題一開始即獲得稅捐稽徵機關的肯認。

量按月繳存回收基金，其所繳付之押瓶費，係於銷售飲料時內含於售價中，依次轉嫁與消費者負擔。消費者可持廢寶特瓶向零售商、超商（市）、退瓶點等指定之處所換取二元押瓶費；並依次由上開各回收點將廢寶特瓶繳交回收中心換取同額押瓶費；回收中心再將廢寶特瓶交與再生公司處理，並取據向回收基金領取二元押瓶費。三、前項廢寶特瓶回收中心等層向回收基金領取之押瓶費，均係照既定金額新臺幣二元收付，係屬代收代付性質，除特約廢寶特瓶回收中心及其他從事收取廢棄物之營業人，回收廢寶特瓶時所支付之押瓶費，其應取具之進項憑證，應依本部八十年七月十六日臺財稅第八〇〇七〇五三〇四號函按收購廢棄物取得進項憑證之規定辦理，以供稽徵機關查核代收代付款項外，應依主旨辦理。」（財政部公報第三十卷一四八一一期 30125 頁）。

¹⁰⁴ 例如關於出典土地時，其土地增值稅之繳納土地稅法第二十九條規定「已規定地價之土地，設定典權時，出典人應依本法規定預繳土地增值稅。但出典人回贖時，原繳之土地增值稅，應無息退還。」

¹⁰⁵ 財政部八十七年八月十三日臺財稅字第八七一九五九六五一號函「行政院環境保護署公告自八十七年六月一日起開始回收清除、處理廢資訊物品，由廠商依製造數量按月繳存回收基金，消費者可持廢資訊物品至回收商（點）換取消費者回收補貼費，並依次由回收商（點）將回收之廢資訊物品交至貯存場領取回收點補貼費及同額之消費者回收補貼費，貯存場再依認證數量向管理基金領取回收清除費及同額之回收點補貼費暨消費者回收補貼費。上述回收商（點）向貯存場領取之消費者回收補貼費及貯存場向該基金管理委員會領取之回收點補貼費與消費者回收補貼費，收取轉付之間無差額，屬代收代付性質，准依修正營業稅法實施注意事項三、（三）代收代付之規定，得於開立之統一發票或普通收據備註欄註明該回收補貼費金額，免予列入銷售額」（財政部公報第三十六卷第一八一六期 42653 頁）。

在代收代付外，營業人如另有代辦手續費，該手續費係屬勞務收入¹⁰⁶，應開立憑證，報繳營業稅。

與代收代付類似之代收轉付款項的收轉，同樣不構成銷售¹⁰⁷。

由前述說明可見，關於代收代付的認定，實務上以營業人就其承轉之貨物或勞務的對價有無加碼為標準認定之。與之相當的問題，德國銷售稅法第十條第五句規定「事業以他人名義，為他人計算而收取、並全數轉付之金額不屬於對價(的一部分)。」蓋在這種情形，扮演中間人角色之事業所為者其實僅是經手信息。而經手信息(durchlaufende Posten)並不屬於對價的一部分。一個事業是否以他人名義，為他人計算而收取、並全數轉付所收取之金額，並不能依經濟觀察法判斷之。必要者為：關於該金額之授受，在給付義務人與給付受領人間應有直接之法律關係。給付義務人與中間人間如果有此種直接的法律關係，則關於轉付之認定，給付之受領人與對於中間人給付者或有義務給付者間之法律關係便無意義¹⁰⁸。給付義務人與給付受領人間之直接的法律關係決定了轉付者經手信息的中間角色。該直接的法律關係因中間人與上、下兩端之當事人有直接關係而切斷。然如何界定給付義務人與給付受領人間有無直接之法律關係？應依因法律行為所生之法律關係的歸屬原則，亦即應按該法律行為之名義人歸屬之。至於究竟為誰之計算為之，屬於委任人與受任人間內部關係之計算的規範問題¹⁰⁹，與外部關係之定性無關。

D 設定擔保

¹⁰⁶ 財政部八十一年三月十三日臺財稅第八一〇七七三七二三號函「零售商、超商(市)及相關退瓶點將廢寶特瓶繳交回收中心所收取之手續費，係屬勞務收入，應依法開立憑證，並報繳營業稅。」(財政部公報第三十卷一四八一期 30125 頁)。

¹⁰⁷ 財政部八十八年三月三十一日臺財稅字第八八一九〇七九六八號函「建築師公會及各技師公會接受政府委託所為之房地鑑定及審理執照業務，實際上既係委由依法領有證照之建築師及技師等會員辦理，其向政府所領取之鑑定費等收入，屬於轉付建築師、技師等會員，並依法扣繳所得稅款部分，應屬各該公會代收轉付之款，可免予列入銷售額課徵營業稅；至各該公會自留款項部分，係各該公會處理行政作業所收取之手續費性質，核屬各該公會銷售勞務之收入，應依法課徵營業稅。(財政部公報三十七卷一八四九期 44314 頁)

¹⁰⁸ Kraeusel, Das neue Umsatzsteuerrecht, 3. Aufl., 1995, S.544.

¹⁰⁹ 這是為何為委任事務之處理，在必須為法律行為的情形，有以直接代理或間接代理為之的區別，以及民法第五百四十一條所以規定「受任人因處理委任事務，所收取之金錢、物品及孳息，應交付於委任人(第一項)。受任人以自己之名義，為委任人取得之權利，應移轉於委任人(第二項)。」

關於物或權利，其所有人或權利人依法能夠利用的方式有自己或授權他人「使用收益」、將物或權利移轉他人，或以之為擔保物設定擔保物權，以擔保自己或他人對於第三人所負之債務。其中有償授權他人使用收益為銷售勞務，將物或權利移轉他人為銷售貨物或權利，無償授權他人使用收益為擬制銷售勞務，無償將物或權利移轉他人為擬制銷售貨物或權利，應課以營業稅，固無疑義。但因擔保物權本身只是一種從權利，其交易目的依附於其所擔保之債權¹¹⁰，因此，原則上不對於擔保之設定論為銷售，課以營業稅¹¹¹。惟營業人如因授信而收取授信費用或報酬，該授信費用或報酬之收取仍構成銷售勞務。例如外匯銀行接受(按即：授信之承諾)進口商之申請(按即：授信之要約)，開發信用狀，為一種授信契約。開狀銀行因此對於申請人收取之費用或報酬主要為手續費及利息。其中手續費屬於授信費用或報酬，用以報償開狀銀行因開發信用狀所生之行政費用及因此所擔負之風險(民法第七百五十六條：信用委任)。此為債務人對於保證人，因授信所負之報酬債務或所給付之報酬，至於利息則屬實際為貸款給付時所生之債權。兩者分別有自己之對價關係。其中開狀手續費屬於銷售勞務之報酬，就之開狀銀行應開立發票，報繳營業稅。至於利息收入部分，因開狀銀行為金融事業，屬於其營業上收入，所以亦應徵營業稅。因此，財政部認為開狀銀行應以其向國內進口廠商收取之利息全額開立發票，報繳營業稅，「不得減除支付國外銀行貼現利息後，照差額計徵」¹¹²。惟全部貼現利息

¹¹⁰ 這與以授信為其業務，收取授信費用的情形不同。在因執行授信業務，而收取授信費用的情形，其授信服務構成一種有市場價值之給付，雖不盡貼切，但接近於勞務之銷售。例如銀行為進口商開立信用狀。

¹¹¹ 關於債務承擔、保證和其他擔保以及這些交易之仲介，德國銷售稅法第四條第八款 g 目規定免稅。所謂其他擔保，例如履約保證(*Krausel, Das neue Umsatzsteuerrecht*, 3. Aufl., S.400)。學說上認為其免稅的理由為「該給付典型的不導向貨物或勞務之私人的消費，而極其量只是此種消費之準備」(*Tipke/Lang, Steuerrecht*, 15. Aufl., 1996, S.600)。

¹¹² 財政部五十六臺財稅字第 0 七八九六號令「銀行接受國內進口廠商申請，開發限期信用狀給付國外出口廠商，其向國內進口廠商收取之利息，既據稱係基於「授信」之所得，核屬發行等之業務收入。而支付國外銀行給予該項信用狀貼現利息，乃屬業務支出，自應按該項收入之利息金額依法報繳營業稅，並不得減除支付國外銀行貼現利息後，照差額計徵」。其實於國際貿易，在利用信用狀及匯票之貼現貸款的情形，該貸款之勞務的提供地及使用地通常都在於出口商之所在地，亦即在境外。是故，境內開狀銀行縱使因之而有貼現利息差價的收入，亦屬於境外銷售收入，應不在營業稅之課徵範圍內。另縱使全額利息由開狀之國內銀行收取，但在其僅有利息差價收入的情形，不准其扣除支付國外銀行之利息，就利息全額課以營業稅，亦不符加值型營業稅之精神。按加值型營業稅之計算本有稅額扣除法與稅基(銷售額)扣除法兩種不同的計算方式。現行法縱採稅

如約定全額由國內進口廠商，經「國內銀行以原額按規定匯往國外銀行」者，財政部認為，因「國內銀行並無貼現利息收入，自不發生課徵營業稅問題¹¹³。」然則國外銀行就貼現利息有無我國營業稅之繳納義務？答案亦是否定的。蓋產生該該利息之勞務的提供地或使用地(亦即銷售地)在境外，不屬於營業稅之課徵範圍。

然所提供之擔保如為物的擔保，而且以讓與擔保物之所有權的方式為之(讓與擔保)，則該擔保之提供本身是否論為銷售，引起疑問。在有價證券持有人以證券向銀行抵押借款辦理過戶的情形，財政部認為應免課徵證券交易稅¹¹⁴；反之，在購買

額扣除法，但在營業人之前手為境外事業，不能給予進項稅額之憑證的情形，應該權變容許其例外，就個別交易採稅基扣除的方式計算其當階段之加值稅額，方始合理。

¹¹³ 財政部五十八臺財稅字第一二五八二號令「三、經查指定外匯銀行辦理有限期信用狀(Usance L/C)業務，有下列三種不同方式：甲、開發信用狀銀行與貼現匯票提供外幣資金銀行為同一銀行，信用狀手續費與貼現利息，均為採用此種方式銀行之收入。乙、開發信用狀銀行為國內銀行，貼現匯票提供外幣資金銀行為國外銀行，國內銀行向客戶合併收取信用狀手續費與貼現利息（其利率略高於核定匯出利率），然後再依核定利率計算貼現利息連同本金匯票面額依規定匯往國外銀行清償債務，國內銀行保留差額收入。丙、開發信用狀銀行為國內銀行，貼現匯票提供外幣資金銀行為國外銀行，國內銀行僅向客戶收取信用狀手續費，其貼現利息部份由客戶備妥按公定利率計算同本金匯票面額折算之新臺幣，交由國內銀行以原額按規定匯往國外銀行，國內銀行並無貼現利息收入(按：就該利息此為一種代收代付)。四、上項三種不同方式，其收入不同，營業稅應分別按下列方式課徵：甲、第一種方式，其手續費與貼現利息，既均為同一國內銀行之收入，自均應依法課徵營業稅。乙、第二種方式，國內銀行支付國外銀行之貼現利息，係屬其業務支出，仍應照本部(五十六)臺財稅發第七八九六號令釋辦理。丙、第三種方式，既由客戶將貼現利息以匯票交由國內銀行以原額按規定匯往國外銀行，清償債務，國內銀行並無貼現利息收入，自不發生課徵營業稅問題。」將本函令與財政部五十六臺財稅字第0七八九六號令相較，本函令只是補充了第三種方式的課徵意見。對於第一、二種方式仍維持其在前令所持見解。關於前述見解，財政部後來在該部五十九年十月十六日臺財稅字第二八一四七號令又補充說明：「查國內廠商以信用狀方式進口貨物者，其應交付開發信用狀銀行之費款，計有下三項：（甲）匯票面額（乙）貼現利息（丙）手續費，其中（甲）項為國外出口商之收入，（乙）項為提供融資銀行之收入，（丙）項為國內開發信用狀銀行之收入。本部五十八臺財稅第一二五八二號令所規定之第二種方式資金融通之情形係由授信銀行（即開發信用狀銀行）先以低利向國外銀行貸入款項，再以該款項按較高利率提供與進口廠商為信用接受，其性質與第一種方式之以自有資金放款者相同，自應就利息部分課徵營業稅。至於第三種方式則完全由國外銀行提供資金，並由客戶自行負擔其利息，利息收入全部為國外銀行所有，國內銀行僅將客戶交付現金全額交國外銀行，在性質上係屬劃撥行為，僅得就其手續費收入課徵營業稅。」

¹¹⁴ 證券交易稅條例實施注意事項第五點稱「有價證券持有人，以證券向銀行抵押借款辦理過戶時，應免課徵證券交易稅。惟借款人事後如以該項證券抵償原欠債務，應按抵償當時之作價，由放款銀行依法代徵證券交易稅。」該注意事項中第五點所稱以證券質押借款的性質為一種讓與擔保。由於在讓與擔保中有擔保物之所有權的移轉，因此，當所移轉之擔保物為證券時引起是否應徵證

高爾夫球證時所繳交之保證金雖亦屬一種讓與擔保，但如球場經營者實務上不將該筆保證金專戶儲存，而將之與自己之資金一樣動用，則該保證金之於球場經營者的經濟利益已超出擔保，而真正達到所有主的程度。是故，應先將之當成銷售，課以營業稅，待雙方終止球證關係返還保證金時，始以相當於銷售退回的方式處理。這樣處理，除比較符合雙方經濟利益之授受關係外，還可以防止脫法行為的安排¹¹⁵。財政部就高球證之保證金所採是否應即上稅的見解偏向於以球證契約終止時，球場經營者是否有義務返還保證金為標準¹¹⁶。關於球證保證金財政部所持前述見解偏重

券交易稅的疑問。鑑於在證券之讓與擔保，當事人間並無終局移轉所有權之意思，而只是為擔保目的而移轉之，所以如能為適當之公示，且無明顯濫用為脫法行為之虞時，暫不對之課以證券交易稅當是合理的決定。

¹¹⁵ 臺北市政府八十五年四月二十二日府訴字第八五〇二三二五三號訴願決定書「查所謂『入會保證金』本質上如確屬保證金性質，而非銷售勞務、提供娛樂設施之代價，揆諸首揭營業稅法之規定，即不得課徵營業稅及娛樂稅。然個案之『入會保證金』是否為保證金性質之認定標準，應以契約雙方當事人之真意及該筆款項之真正作用為何認定之，而非以契約所用名義或外觀形式為斷。……營業人所選擇之法律形式難據以論斷是否屬保證金時，因『入會保證金』之經濟利益(在交付後已)歸屬於營業人，按量能課稅、稅捐負擔公平、實質課稅等原則，應先課徵營業人營業稅及娛樂稅，倘嗣後確有發生會員退會而退還入會保證金之情事，再行退還原繳之稅款。」臺北市政府八十六年四月十五日府訴字第八六〇一〇三四八〇一號訴願決定書亦採同一見解。

¹¹⁶ 財政部七十六年二月十日臺財稅字第七五一九七七號函「會員入會所繳納之入會費中屬存儲金、保證金等性質，於會員退會時應即退還者，尚非銷售勞務之收入，應免開立統一發票，免徵營業稅，但書立之收據，應按銀錢收據貼用印花稅票。」財政部七十八年二月二十二日臺財稅字第七八一—三九六六一號函重申該見解：「採會員制方式經營銷售貨物或勞務者，其向會員收取之……(金錢)其屬保證金性質，於會員退會時應即退還者，尚非銷售勞務之收入，應免徵營業稅」。該見解亦適用於籌備中或興建中之球場所發行之球證的銷售：「(一)高爾夫球場(俱樂部)係屬娛樂業，在籌備中或興建中，即向會員銷售會員證，收取不退還之入會費或保證金，係預收收費額之營業行為，應於收款時開立統一發票課徵營業稅及娛樂稅。(二)高爾夫球場(俱樂部)向會員收取入會費或保證金，如於契約訂定屆滿一定期間退會者，准予退還；未屆滿一定期間退會者，不予退還之情形，均應於收款時開立統一發票，課徵營業稅及娛樂稅。迨屆滿一定期間實際發生退會而退還入會費或保證金時，准予檢附有關文件向主管稽徵機關申請核實退還已納稅款」(財政部公報第二十八卷一三八九期 27502 頁、營業稅法令彙編八十一年版 28 頁：財政部七十九年六月四日臺財稅字第七九〇六六一三〇三號函)。財政部八十二年一月五日臺財稅第八一〇八七二九一八號函「高爾夫球場(俱樂部)向會員收取之保證金，如約定於會員退會應即退還者，依本部七十八年二月二十二日臺財稅第七八一—三九六六一號函規定，尚非屬銷售勞務之收入，應免徵營業稅。上開高爾夫球場(俱樂部)之會員為營業人者，嗣後如轉讓高爾夫球場(俱樂部)會員證時，其取回該項免徵營業稅之保證金部分，係屬保證金科目之沖轉，應免開立統一發票並免繳營業稅；至超過原支付保證金部分，係屬銷售勞務收入，應開立統一發票報繳營業稅」(財政部公報第三十一卷第一五二四期 31104 頁)。

於以給付之形式名目為準，容易誘引納稅義務人從事脫法行為，以規避稅捐之安排。比較適當的處理當是以球場經營者是否得支用該保證金為準。

E 入會費或股金

真正的入會費或會費本為一個人加入社團之「出資」，或基於其會員資格對於社團所負之給付義務。不論所參加者為非營利或營利社團，入會費或會費皆非該社團之銷售收入。所加入者如為營利法人（公司）或為營利的非法人團體（合夥），其出資為股金。出資的內容雖不限於現金，但非現金之出資即涉及折價及銷售。故以貨物、權利或勞務出資者如為營業人，其認股，支付對價取得股權雖不論為銷售，但其前置之貨物、權利或勞務的折價則屬於應稅的銷售¹¹⁷。

然繳納入會費或會費者如不因入會費或會費之繳納，而取得會員權，可參加表決，決議與會務有關之事項，對於該社團之財產享有股份，在營利社團於有盈餘時並得參與盈餘之分配¹¹⁸，則所謂之入會費或會費便僅是一種虛假的名目，究其實際還是，會員為了取得一定之給付，而提供之對待給付¹¹⁹。是故，仍應論為該社團之銷售收入¹²⁰。這個階段所討論者為是否取得會員權，在取得會員權後，另有各會員自其所加入之社團獲得之給付是否構成自用，從而應論為應稅之銷售的問題¹²¹。

¹¹⁷Tipke/ Lang, Steuerrecht, 15. Aufl., 1996, S.587; Wolfram Reiss, Zur Umsatzsteuer, StuW 1983, 369f..

¹¹⁸ 為取得盈餘分配權而對於公司、行號出資，其出資與可能分配之盈餘間並非銷售稅法上所稱之給付與對待給付的關係。因此出資取得股權，無營業稅義務。Tipke/ Lang, Steuerrecht, 15. Aufl., 1996, S.587; Hartmut Söhn, Zur Umsatzsteuerrecht, StuW 1975 169.

¹¹⁹ Tipke/ Lang, Steuerrecht, 15. Aufl., 1996, S.586.

¹²⁰ 「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，為銷售勞務」；以會員制方式經營銷售貨物或勞務之營業人，所收取入會費，係提供會員入會權利，並提供設備供會員使用之代價，依上開稅法規定應課徵營業稅。本部七十二臺財稅第三三二一七號函有關入會費免徵營業稅部分，係營業稅法修正前之規定，自本函發布日起，應不再適用」（財政部七十六年二月十日臺財稅字第七五一九七七一一號函）。財政部七十八年二月二十二日臺財稅字第七八一三九六六一號函重申該見解。因此，「超輕型飛機飛行俱樂部向入會會員收取之一次入會費，及向會員或非會員每次收取之使用費，應照本部七十八年二月二十二日臺財稅第七八一三九六六一號函之規定認定徵免娛樂稅及營業稅，至其他收入則依其收入性質分別認定課稅。」（營業稅法令彙編八十一年版 28 頁；財政部七十九年三月二日臺財稅字第七九〇六二五七三〇號函）。

¹²¹ Wolfram Reiss, Zur Umsatzsteuer, StuW 1987, 351f..

F 損害賠償

在損害賠償，所涉問題比較多屬於是否應稅的問題¹²²，比較少是其銷售額如何計算。至其是否應稅，視所賠償之損害所屬利益種類為何而定。屬於履行利益之賠償者應課營業稅¹²³，例如銷售房屋因買受人違約而沒收之預收款應課營業稅¹²⁴、補票加收之票價係屬銷售勞務之代價¹²⁵、承租人遲付租金加收之違約金¹²⁶、因買方延

¹²² 關於損害賠償是否應課營業稅，詳請參考黃茂榮，虛報銷項稅額之罰則，植根雜誌第十四卷第八期，頁307以下。

¹²³ 就損害賠償之給付是否應課營業稅，Tipke/Lang以是否有給付之交換，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，認為損害賠償之給付如非用來交換給付，如非為有意之消費而支付，則其不是量度賠償者經濟上之給付能力的指標，所以對之不應課稅。是故，在損害賠償的情形，如果當事人間有給付之交換，特別是購買人方還是有從營業人方獲得給付，則即使其對於營業人之給付，以損害賠償的方式為之，還是應稅。反之，如以給付差額的方式賠償，則因無給付之交換，應免徵營業稅。(Tipke/Lang, Steuerrecht, 15. Aufl., 1996, S.581, 585f.)。另請參考K. Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, Köln 1993, S.914。這是貫徹德國銷售稅是一種消費稅，從購買人出發的立論。反之，如從營業稅之名義上的負擔者為營業人立論，則當以營業人在損害賠償中，所失去者與因之取得之數額與銷售的情形相比，是否有所差異論斷。如果營業人所受領之賠償數額與銷售的情形無異，自當對其課以營業稅。然在請求賠償履行利益，且受害人有進項稅額之扣抵權的情形，如果採其民事法上之損害賠償請求權的範圍因此不包含營業稅的看法，則對於該損害賠償之給付應免徵營業稅(Tipke/Lang, Steuerrecht, 15. Aufl., 1996, S.586)。貫徹這個看法，在實務上當應進一步要求，營業人不得對於其交易相對人轉嫁其免徵之營業稅。有疑問者為如何認定營業人確無轉嫁。

¹²⁴ 財政部八十一年四月二十九日臺財稅字第八一〇一六〇四七〇號函「建設公司銷售房屋，因買受人違約而沒收之預收房屋款，係屬銷售額之範圍，應依規定開立統一發票，課徵營業稅」（營業稅法令彙編八十一年版137頁）。

¹²⁵ 財政部七十五年十月二十一日臺財稅字第七五七二一八八號函「臺灣汽車客運股份有限公司對於無票乘車或持用失效票之旅客，其依規定所加收之票價，係屬銷售勞務所取得之代價，應依法報徵營業稅。」在這種情形，德國實務認為，依銷售稅法就加收之票價不課銷售稅。然應給付違約金者，如非受領給付者，而是給付者(營業人)，則因該違約金係以系爭給付之較低評價的方式表現出來，因此該違約金便自然因不計入稅基而免稅。這從給付之交換的觀點論，是有道理的。請參考Wolfram Reiss, Zur Umsatzsteuer, StuW 1987, 353.

¹²⁶ 財政部七十五年十一月二十六日臺財稅字第七五七四一二六號函「營業人出租土地，因承租人遲延支付租金而加收之違約金，係銷售貨物或勞務在價格外加收之費用，屬上開稅法規定之銷售額範圍，應依規定開立統一發票，課徵營業稅。」該函所持看法與實務上關於利息之營業稅的一貫見解不符。蓋因承租人遲延支付租金而發生之損害，縱以違約金之給付的方式賠償，還是屬於約定之遲延利息的賠償。而依目前實務，收受利息者如非金融事業，就利息並不課徵營業稅。遲延

遲付款而加收之利息屬銷售額範圍¹²⁷；反之，屬於固有利益之賠償者免徵營業稅，例如自辦市地重劃所領取之廠房拆遷補償費免開立統一發票並免徵營業稅¹²⁸，徵收土地所發放之地上物補償費等免繳營業稅¹²⁹。其可能之理由為關於固有利益之損害賠償免徵營業稅。

G 政府補貼

所謂補貼，本來指由公權力機關對於私人所提供之一種無對待給付的給付，用以鼓勵私人從事公權力機關期望民間從事之一定事務。然既然在此有鼓勵民間從事之一定的事務，如何區辨其是否為對待給付？最為單純的情形為受補貼之私人因從事該事務可能取得之經濟利益完全歸受補貼者享受，無與補貼者或其指定之人分享的義務或負擔，亦無因此而對於補貼者或其指定之人負給付之義務。此為單純之補貼¹³⁰。反之，其成果應與補貼者或其指定之人分享或因補貼而對於補貼者或其指定之人負義務者，不是單純之補貼。因此，實務上將之論為銷售。是故，政府補貼有論為銷貨收入者¹³¹，有不論為銷貨收入者¹³²。當其論為銷售收入，該補貼常常具有

損害之賠償，在德國不論為給付之報酬，所以不課銷售稅(die Umsatzsteuer) (Tipke/ Lang, Steuerrecht, 15. Aufl., 1996, S.585)。

¹²⁷ 財政部賦稅署七十五年五月三十日臺稅二發字第75五一四七五號書函「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範圍，應於加收利息時開立統一發票課徵營業稅。」惟因目前實務只對於金融事業的利息收入課徵營業稅，所以出賣人如非金融事業，其對於買受人所收之遲延利息是否得課以營業稅非無疑問。

¹²⁸ 營業稅法令彙編八十一年版 139 頁：財政部八十一年八月十一日臺財稅字第八一〇三二五一七八號函：「關於xx窯業股份有限公司參加○○地區自辦市地重劃，自重劃會領取之廠房拆遷補償費，應否課徵營業稅乙案，同意照貴廳意見，參照本部七十五年八月十六日臺財稅第七五六一一九五號函規定，免開立統一發票並免徵營業稅。」

¹²⁹ 財政部七十五年八月十六日臺財稅字第七五六一一九五號函「政府依法向營業人徵收土地所發放之地上物補償費、搬運費及自動搬遷獎勵金等，尚非營業人之銷售額，應免開立統一發票並免徵營業稅。」

¹³⁰ 此種補貼在德國以無對待給付，亦即無對價為理由，不課銷售稅。Tipke/ Lang, Steuerrecht, 15. Aufl., 1996, S.588.

¹³¹ 財政部八十六年四月九日臺財稅字第八六一八九二三一一號函「汽車及船舶客運業係以旅客運輸服務收取代價為業，其因行駛偏遠或服務性路線，致營運量不足發生虧損，所領受政府按行車（船）次數及里（浬）程計算核發之補貼收入，係基於提供運輸勞務而產生，核屬具有客票收入之性質，依統一發票使用辦法第四條第二款規定，得免用或免開統一發票，惟仍應依法報繳營業稅。但其

爲他人給付價金或報酬的意義。補貼者與課稅者固可能不屬於同一個機關，然鑑於補貼來自政府，稅捐流向政府，從稽徵經濟及國家財政調度的觀點論，有無對來自政府之補貼收入論爲銷售收入，課徵營業稅值得思量。

另一種情形爲，對於運輸業者，因行駛偏遠或服務性路線，致營運量不足發生虧損，政府按行車（船）次數及里（浬）程計算核發之補貼。此種補貼之目的在於彌補虧損，「係交通主管機關爲促進大眾運輸發展之公共利益，對行駛偏遠或服務性路線之交通事業，彌補其客票收入不敷營運成本之虧損，所爲之行政給付。依上開規定受補助之交通事業，並無舊營業稅法第三條第二項前段所定銷售勞務予交通主管機關之情事。是交通事業所領取之補助款，並非舊營業稅法第十六條第一項前段所稱應計入同法第十四條銷售額之代價，從而亦不屬於同法第一條規定之課稅範圍」¹³³。惟目前稅務實務上尚有與司法院 98.06.12.釋字第 661 號解釋意旨不同，而未經廢止之函釋¹³⁴。

所售票價中如有未滿十元者，得按其未滿十元部分之票價收入佔總價收入之比例，參照本部八十二年六月二十二日臺財稅第八三一五九八二六三號函釋原則，計算扣除免予課徵營業稅。」財政部八十年十二月二日臺財稅字第八〇〇七六〇六〇七號函「汽車客運公司基於配合政府社會福利政策，對老人及殘胞給予免費乘車之優待，應予肯定與鼓勵，其領受政府補貼之收入，本質上仍屬汽車客運公司一般客票收入，依法得免用或免開統一發票，惟就其所領補助收入應按期報繳營業稅。但其有每次（段）承載之票價不滿十元者，其領受政府之補助款，可比照本部（七十五）臺財稅第七五二一九三〇號函規定，得免開統一發票並免繳營業稅」（營業稅法令彙編八十一年版 130 頁）。關於此種交通補貼，德國聯邦財政法院(BFH)認爲：爲彌補因優待乘客之運送所造成之運費的減少，由政府機關對於短程交通事業支付之補貼是該運送給付之報酬的一部分。在這裡 BFH 依下述標準論斷，補貼者給予補貼主要究係爲給付受領人之利益；或補貼係爲獎助事業。在第一種情形補貼應論爲報酬的一部分，在第二種情形，即使補貼之數額的高低直接繫於其提供之服務量，亦不屬於報酬的一部分。請參考 Wolfram Reiss, Zur Umsatzsteuer, StuW 1987, 352.

¹³² 財政部八十年四月二十六日臺財稅字第八〇〇一四六九二五號函「依營業稅法第一條規定，在中華民國境內銷售貨物或勞務，均應依本法規定課徵營業稅。本案外銷豬肉加工廠商領取之補助款，係依據臺灣區肉品發展基金會呈報。行政院農業委員會核准之「鼓勵外銷廠商增購毛豬屠宰利息及加工費用補貼」計畫領取之購豬利息及加工費補貼，如非因銷售貨物或勞務所取得，自不在營業稅法課徵範圍」（營業稅法令彙編八十一年版 7 頁）。關於「貴行國際金融業務分行承作之國際經濟合作融資、造船融資及對美出口廠商固定利率轉融資等境外放款業務，其由外交部、經濟部及本部補貼利息差額部分，同意免徵營業稅及營利事業所得稅」（營業稅法令彙編八十一年版 7 頁；財政部八十一年三月三十一日臺財稅字第八一〇〇四三四一五號函）。與前註關於交通事業之補貼相較，此種補貼與銷售間之時空距離較遠，從而給付與對待給付的關係較弱，另其業務又與外銷有關，這當是傾向於不將該補貼論爲銷售收入的重要考量之一。

¹³³ 司法院 98.06.12.釋字第 661 號解釋文：「財政部中華民國八十六年四月十九日台財稅字第八六一八九二三一號函說明二釋稱：『汽車及船舶客運業係以旅客運輸服務收取代價爲業，其因行駛

H 不包括執行業務

執行業務者在市場有償提供勞務，本當論為銷售勞務，惟營業稅法第三條第二項但書規定「執行業務者提供其專業性勞務……不包括在」該項所定銷售勞務之範疇內。論其效力等於是將執行業務者……有償提供其專業性勞務擬制為非銷售勞務¹³⁵。這個類型在稽徵實務上的問題主要發生在哪些專業性勞務之提供屬於執行業

偏遠或服務性路線，致營運量不足發生虧損，所領受政府按行車（船）次數及里（浬）程計算核發之補貼收入，係基於提供運輸勞務而產生，核屬具有客票收入之性質，應依法報繳營業稅。』逾越七十四年十一月十五日修正公布之營業稅法第一條及第三條第二項前段之規定，對受領偏遠路線營運虧損補貼之汽車及船舶客運業者，課以法律上所未規定之營業稅義務，與憲法第十九條規定之意旨不符，應不予適用。」

¹³⁴ 財政部 93.04.21.臺財稅字第 0930450919 號函：「依離島建設條例第十條規定，澎湖、金門及馬祖地區之營業人，於當地銷售並交付使用之貨物或於當地提供之勞務，免徵營業稅。『離島地區免徵營業稅實施注意事項』第五點規定，本條例所稱『於當地提供之勞務』係指銷售之勞務以在澎湖、金門及馬祖地區提供並使用者為限。海、空運輸業則以在該地區已依法辦妥營業登記或設籍課稅，並開立屬該地區載運客、貨離去至中華民國境內第一站之客、貨票價部分為限。因此，航空業者領受經營離島偏遠地區營運虧損之補貼款，如屬補貼自澎湖、金門及馬祖地區至臺灣本島地區者，其補貼款得免徵營業稅；如屬補貼自臺灣本島地區至澎湖、金門及馬祖地區者，其補貼款應課徵營業稅；至如屬補貼自澎湖、金門及馬祖地區至其所屬各島嶼間者，則均可免徵營業稅。又上開徵、免稅原則於汽車、船舶業者一併適用。」

¹³⁵ 關於為何將執行業務者有償提供勞務不包括在營業稅法第三條第二項所定銷售勞務之範圍內，臺北市政府八十六年七月十五日府訴字第八六〇二八七一八〇一號訴願決定書認為：「按營業稅法第三條第二項但書規定，特別排除「執行業務者提供之專業性勞務」，非屬同條項前段所定之銷售勞務，其理由在『鑒於如對醫師、藥師……所提供之醫療勞務課稅，將加重國民醫療費用負擔；而律師、會計師、建築師及技師等提供勞務之對象，因為多屬營業人，如予課稅成為營業人之進項稅額，次月亦可扣抵而無稅負，其對象如為個人，因稅源掌握不易，必將難以稽徵；且執行業務者多係個人以其專業知識提供勞務，如予課徵營業稅，亦將引起如何處理營業登記、進項扣抵及會計帳簿等問題……』（顏慶章著《租稅法》月旦出版社一九九五年十月修訂版第 364 頁參照）」。對於執行業務者所銷售之勞務是否應課徵營業稅為稅制政策上之重要問題。從稅收論之，執行業務者之服務對象為個人，而非營業人者，其免稅有減輕個人稅負的意義；反之，其服務對象為營業人者，基於加值型營業稅在無進項稅額憑證時之追補作用，其免稅反而會增加最後消費者的營業稅負擔。該訴願書中所持免課的道理，其與醫療有關部分，因醫療之服務對象原則上已是消費者，所以「對醫師、藥師……所提供之醫療勞務課稅，將加重國民醫療費用負擔」，言之成理。至於其與律師、會計師、建築師及技師等有關部分，則有待商榷。蓋那些問題普遍存在於各行各業。基本上屬於對小規模事業課稅時在徵納雙方可能引起的共同困難。

務。以及執行業務者所從事與其專業性勞務有關之銷售，在哪種情形不包括在其執行業務之範圍內¹³⁶。

關於何謂執行業務者，營業稅法施行細則第六條規定「本法第三條第二項所稱執行業務者，係指律師、會計師、建築師、技師、醫師、藥師、助產士、著作人、經紀人、代書人、稅務代理人、表演人、引水人及其他以技藝自力營生者。」所得稅法第十一條第一項規定「本法稱執行業務者，係指律師、會計師、建築師、技師、醫師、藥師、助產士、著作人、經紀人、代書人、工匠、表演人及其他以技藝自力營生者。」其間出入為營業稅法施行細則中所定稅務代理人、引水人為所得稅法所無，所得稅法中所定工匠為營業稅法施行細則所無。兩者之規定最後必須一致。就何謂執行業務者，營業稅法施行細則第六條最後與所得稅法第十一條第一項一樣都有「其他以技藝自力營生者」之概括規定。對之，實務上肯認之態樣相當龐雜¹³⁷，尚不易歸納出其共同特徵所在。

關於執行業務者所從事之專業性勞務與非專業性勞務間之區別，在實務上表達得最清楚者首推藥師之調劑業務與非調劑業務之區別。藥師（藥劑生）專營藥品調劑或兼營藥品或其他貨物銷售業務者，其調劑收入屬於執行業務之收入，不課營業稅，但其減除成本費用後之所得應課綜合所得稅；經營藥品或其他貨物銷售業務之收入屬於營業收入，應課徵營業稅，減除成本費用後之所得應課營利事業所得稅。然如何區分其調劑與非調劑收入¹³⁸？其區別本來應當是：勞務收入部分為調劑收

¹³⁶ 關於執行業務者中，醫療業務為何應予免徵營業稅，其目的不在於優待醫療業者，而在於優待患者(Tipke/Lang, Steuerrecht, 15. Aufl., 1996, S.600)。

¹³⁷ 財政部八十四年七月十二日臺財稅字第八四一六三四八四五號函「查拳藝之傳授、指壓、刮痧、腳底按摩、收驚、神符、香灰、拔罐、氣功、內功等對人體疾所為之處置為者，係屬所得稅法第十一條第一項所稱以技藝自力營生之執行業務者，如無銷售貨物或其他勞務者，依營業稅法第三條第二項但書規定，其所提供之專業性勞務非屬營業稅課稅範圍，無辦理營業登記之問題」（營業稅法令彙編八十五年版 38 頁）。

¹³⁸ 財政部八十四年三月二十二日臺財稅字第八四一六〇八三九九號函「營業稅法第一條規定，在中華民國境內銷售貨物或勞務者，依法課徵營業稅。又依同法第三條第二項但書及同法施行細則第六條規定，藥師（藥劑生）提供之專業性勞務非屬營業稅課稅範圍。茲將有關藥師、藥劑生親自主持之藥局，其營業稅之徵免規定如左：（一）藥局如專營藥品調劑、供應業務，未兼營藥品或其他貨物銷售業務者，免辦營業登記，免課徵營業稅；惟應按其收入核定主持藥師、藥劑生之執行業務所得，依法課徵綜合所得稅。（二）藥局除經營藥品調劑、供應業務外，如兼營藥品或其他貨物銷售業務者，應依法辦理營業登記，其屬經營藥品調劑、供應業務之收入，應核定主持藥師、藥劑生之執行業務所得，依法課徵綜合所得稅；其屬銷售藥品或其他貨物之收入，應依法課

入，藥品收入部分為非調劑收入。然自財政部八十四年三月二十二日臺財稅字第八四一六〇八三九九號函觀之，似乎只有依醫師處方銷售藥品的收入，始論為執行業務之收入。這個看法後來經財政部在該部八十七年六月十八日臺財稅字第八七一九四七五四六號函中予以確認¹³⁹。從而醫師處方成為藥劑師證明其收入屬於調劑收入，亦即執行業務收入的唯一證據方法。此外，財政部還就眼科診所銷售眼鏡¹⁴⁰、獸醫師公會開業會員經營之「犬美容」「犬旅社」等業務¹⁴¹，認為因非屬醫療業務，所以非屬營業稅法第三條第二項但書所稱：執行業務者提供其專業性勞務之範圍，仍應依法辦理營業登記，並課徵營業稅。此外，個人非受雇，而係自力承包翻譯公司之翻譯工作，有償為他人翻譯文件者¹⁴²，屬於執行業務。其收取之翻譯收入依前述規定，亦不屬於營業稅課稅範圍，免辦理營業登記。

惟有專門技藝者，如受雇於他人，或僱用他人從事專業性服務，皆非執行業務。例如按摩人受雇或雇人從事按摩業，非屬執行業務¹⁴³。不過在律師、會計師、醫師

徵營業稅及營利事業所得稅。（三）藥局專營或兼營藥品調劑、供應業務，依前開規定免徵營業稅者，應保存醫師處方箋及帳載等相關證明文件與資料，以供稽徵機關查核，否則，仍應依法課徵營業稅及營利事業所得稅」（財政部公報第三十三卷第一六三九期、一六四〇期 34623 頁）。

¹³⁹ 財政部八十七年六月十八日臺財稅字第八七一九四七五四六號函「經營藥品調劑、供應業務之收入，係指藥局依醫師處方箋從事調劑業務之收入及經調劑後藥品供應之收入。因此，藥局依醫師處方箋調劑藥品向健保局領取之調劑費及藥品費，應依主旨（藥局依醫師處方箋調劑藥品向健保局領取之調劑費及藥品費，係屬藥局經營藥品調劑、供應業務之收入，應依財政部八十四年三月二十二日臺財稅第八四一六〇八三九九號函規定，核定主持藥師、藥劑生之執行業務所得，依法課徵綜合所得稅，尚無課徵營業稅及開立統一發票問題）辦理」（實用財經資訊旬刊九十九期 25 頁）。鑑於藥師執行調劑業務時，事實上不能不提供藥品，所以該函將藥局依醫師處方箋調劑藥品，向健保局領取之調劑費及藥品費核定為主持藥師、藥劑生之執行業務所得的見解，應予肯定。

¹⁴⁰ 財政部七十八年七月十四日臺財稅字第七八〇二一六八三二號函「眼科診所銷售眼鏡，非屬營業稅法第三條第二項但書所定執行業務者提供專業性勞務範圍，應就銷售眼鏡行為，依同法規定辦理營業登記並課徵營業稅。」

¹⁴¹ 財政部八十四年四月十二日臺財稅字第八四一六一五四〇九號函「關於獸醫師公會開業會員經營之「犬美容」「犬旅社」等業務，非屬營業稅法第三條第二項但書所稱執行業務者提供其專業性勞務之範圍，仍應依法辦理營業登記，並課徵營業稅」（財政部公報第三十三卷第一六四二期 34707 頁）。

¹⁴² 八十四年十月十三日北市稽工（甲）字第一〇〇四九三號函個人「受雇於統一翻譯股份有限公司等翻譯文件，且未簽訂雇用合約，係屬著作權法第十一條規定之著作人，則其收取之翻譯收入依前項規定，非屬營業稅課稅範圍，應免辦理營業登記。」

¹⁴³ 財政部賦稅署七十七年三月七日臺稅二發字第七七〇〇四四二三五號函「盲人投資經營按摩院（中心），如具有按摩院之設備並僱用按摩人者，自應依法辦理營業登記，課徵營業稅。但如以個人按摩或集數個按摩者，以本身勞力應顧客召喚外出或在住宅附設按摩室從事按摩，並無僱用

等行業，受雇於人者固非執行業務者。但僱用他人協助其執行業務者，並不因之而被論為非執行業務者。其中道理何在，並無有權解釋對之提出說明。

I 不包括受雇

受雇提供勞務，雖亦屬於勞務之銷售，但營業稅法第三條第二項但書將之劃歸銷售勞務的範疇外¹⁴⁴。這裡所謂受雇，指個人基於僱傭契約或勞動契約對於僱用人或雇主提供勞務而言。同樣的勞務，由事業指派其所僱員工對於他人提供者，屬於該項所稱之銷售勞務。銷售營業人為指派其員工對他人提供勞務之事業。反之，如僅是借用其他公司人員，並由借用之營業人直接對於所借人員支薪時，則因該勞務之借用關係僅發生於該營業人與其借用之勞工間。該借用關係為僱傭契約或勞動契約的關係。在借用與出借員工之事業間無以勞動給付為內容之銷售關係。所以非屬營業稅之課稅範圍¹⁴⁵。

營業稅法第一條所定前述營業稅之課徵範圍，後來經由其他明文規定或實務上的意見所限縮或擴張。茲分述之

四 可供課稅之銷售的限縮

可供課稅之銷售，可能限於境內之銷售、營業人在其營業範圍內之銷售，以及營利事業或非營利團體繼續所從事之一定的經濟活動。第一個限制是營業稅法第一條本來所規定，只是在實務上有如何落實的問題。其餘二者，歸納起來其實是一個問題，亦即一時的、非繼續性的貿易，不論其係由營利事業或非營利團體為之，是否適宜列為營業稅之課徵對象。茲分述之：

按摩人者，則屬以技藝自力營生之人，依照營業稅法第三條第二項但書及同法施行細則第六條規定，免辦理營業登記，並免徵營業稅。」

¹⁴⁴ 「縫紉工人僅以自己勞力為人縫衣換取工資者，不應征收營業稅」（司法院解釋彙編五冊 2972 頁（七十八年六月版）：司法院三十六年四月二十一日院解字第三四五二號解釋）。該號解釋意旨重在以勞力換取工資。至其勞力之提供，是否基於僱傭或勞動契約，並未載明。只能從其將勞務報酬稱為工資，推論得知：當係基於僱傭或勞動契約。

¹⁴⁵ 財政部賦稅署七十五年七月十二日臺稅二發字第七五二三九三六號函「貴公司將員工借供中鋼公司從事建廠擴建工程，由該公司支付薪資與借調人員，非屬課徵營業稅範圍，應免開立統一發票並免繳營業稅。」

A 限於境內銷售

營業稅之課徵範圍限於發生在境內之銷售¹⁴⁶。關於在中華民國境內銷售貨物或勞務之認定標準，營業稅法第四條規定「有左列情形之一者，係在中華民國境內銷售貨物：一、銷售貨物之交付須移運者，其起運地在中華民國境內。二、銷售貨物之交付無須移運者，其所在地在中華民國境內（第一項）。有左列情形之一者，係在中華民國境內銷售勞務：一、銷售之勞務係在中華民國境內提供或使用。二、國際運輸事業自中華民國境內載運客、貨出境者。三、外國保險業自中華民國境內保險業承保再保險者。」

歸納該條關於中華民國境內銷售貨物或勞務之認定標準，其與貨物之銷售有關者，以貨物之所在地；其與勞務之銷售有關者，以勞務之提供地或使用地是否在境內為準。比較容易引起疑問者為：貨物之外銷及該條第二項第二、三款所定的情形。外銷雖將貨物銷到境外去，但仍定性為境內銷售。也因為將其定性為境內銷售，才能利用零稅率的規定，退還其進項稅額（營業稅法第七條、第十五條第一項、第十九條第二項），達到外銷退稅的目的¹⁴⁷。至於該條第二項第二、三款之規範意義為：首先利用該規定釐清第二、三款所定情形為在境內銷售勞務之規範立場，然後再利用國際稅捐協定，處理其相關之國際重複課稅的問題。例如營業稅法第七條第五款規定：國際間之運輸的營業稅稅率為零。「但外國運輸事業在中華民國境內經營國

¹⁴⁶ 目的國原則(das Bestimmungslandprinzip)符合營業稅是消費稅的性質。依該原則營業稅應歸屬於消費地之課稅主權者。將營業稅之課徵對象限於境內銷售之目的在於避免對於同一客體之境內與境外銷售重複課稅。境內與境外銷售之交集的問題利用對於外銷之免稅解決之。只要相關國家或地區對於給付地之認定能為一致之規定，其重複課稅的問題自不會發生。基於該認識，應體認外銷免稅並不是一種稅捐優惠，而是基於加值型營業稅之制度的精神應有之規範內容。關於德國銷售稅之應稅給付限於境內之給付，請參考 Tipke/Lang, Steuerrecht, 15. Aufl., 1996, S.589.

¹⁴⁷ 這裡所稱之外銷包括從境內之課稅區，銷售至境內之免稅區(營業稅法第七條第四款)。財政部七十五年八月二十二日臺財稅字第七五五八七〇五號函「營業人銷售與保稅工廠之機器設備適用零稅率，至該項機器設備之按裝及水電工程費用，係屬勞務銷售，無零稅率之適用。」然營業稅法第七條第二款既規定：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」，其營業稅稅率為零。為何該函認為課稅區的營業人至免稅區提供勞務時，無零稅率之適用？顯有矛盾，蓋該勞務之提供原則上應與其購買人之外銷有關。

際運輸業務者，應以各該國對中華民國國際運輸事業予以相等待遇或免徵類似稅捐者為限」。

銷售境外債權，而依該債權得請求給付之貨物¹⁴⁸或勞務¹⁴⁹屬於境外時，論為境外貨物或勞務的銷售，不屬於營業稅之課徵範圍¹⁵⁰。反之，營業人在境內提供勞務而取得佣金或手續費之收入者，因該銷售勞務之提供地在境內，應論為境內銷售，屬於營業稅之課徵範圍¹⁵¹，縱使其報酬係由境外委託人自境外匯入者，亦然¹⁵²。在這種情形，如果該在境內提供之勞務的使用地在境外，則應定性為外銷勞務，適用零稅率。將之「論為境內銷售，屬於營業稅之課徵範圍」的實務意義為：其營業人得申請退還與該外銷勞務有關之進項稅額。

¹⁴⁸ 關於銷售境外提貨憑證，其實也是一種債權之買賣。有疑問者為在境內銷售境外債權究為境內之銷售，還是境外之銷售？對此，財政部七十七年十月十一日臺財稅字第七七〇六六三一三號函認為屬於境外貨物之銷售：「貴轄（甲）公司外銷貨物與香港（乙）家用電器公司後，接受（乙）公司委託在臺代為接受訂購，掣發兌換憑單之行爲，非屬在中華民國境內銷售貨物。」因此無我國營業稅之義務。該見解就銷售貨物部分雖言之成理，但其間為該銷售之促成，應有境內勞務之銷售在內。就該勞務之銷售應有我國營業稅之義務。

¹⁴⁹ 「國內營利事業代理國外售票公司，在臺預售國外劇場、歌劇院、演唱會等入場券所收取之票價，因各該表演活動之提供地及使用地均在國外，非屬在中華民國境內銷售勞務，亦不屬中華民國來源所得，依法免納營業稅及營利事業所得稅。……至該營利事業向購票人收取票價以外之服務費及向國外售票收取之代售佣金，均屬在中華民國境內銷售勞務之收入，應依法課徵營業稅及營利事業所得稅」（營業稅法令彙編八十五年版 46 頁；財政部七十九年十一月二十二日臺財稅字第七九〇二九六六七二號函）。

¹⁵⁰ 財政部七十五年六月十九日臺財稅字第七五五三一五二號函「至承租人以租用之輪船，自我國境內載運客貨出境之運費收入，可依同法第七條第五款規定適用零稅率，至其自我國境外載運客貨入境或航線不經過我國境內港埠者，其運費收入，均非屬營業稅之課稅範圍。」

¹⁵¹ 財政部七十七年十一月十八日臺財稅字第七七〇五九二七〇四號函「營業人為外國國際運輸事業在我國境內簽發、銷售客運機票，此項勞務與外銷貨物無關，且勞務之提供與使用均在國內發生，其銷售額並無營業稅法第七條第二款零稅率規定之適用，應按同法第四條第二項第一款規定依法課徵營稅。」

¹⁵² 關於拍賣佣金，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「佣金部分：美商蘇富比公司向我國賣主及所有買主收取之佣金，屬在中華民國境內銷售勞務之收入，均應依法課徵營業稅，至在國外向國外賣主收取之佣金，則非屬營業稅之課稅範圍」（所得稅法令彙編八十三年版第 118 頁）。按勞務之銷售地是否在境內的認定，依營業稅法第四條第二項第一款之規定，原則上應以銷售之勞務的提供或使用地，是否在中華民國境內為標準。在中華民國境內者為境內；否則，為境外。並不以勞務報酬之給付者是否在境內為標準。所以，該函認為拍賣人在國外向國外賣主收取之佣金非屬我國營業稅之課稅範圍的見解，與勞務之銷售在境內或境外之歸屬的認定原則顯不相符。

自境外進口貨物，應徵營業稅(營業稅法第一條)。所以，為供銷售而自境外進口貨物，首先在進口時會先構成一個應稅事實，而後在境內銷售時又構成一個以在境內發生之銷售貨物為內容的應稅事實。是故，代外國營利事業輸入儲存並交付貨物者，除進口貨物外，另有一個境內銷售¹⁵³。在進口人為營業人時，為簡化稽徵作業，營業稅法第四十一條原規定：「貨物進口時，應徵之營業稅，由海關代徵之。其徵收及行政救濟程序，準用關稅法及海關緝私條例之規定辦理（第一項）。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¹⁵⁴。但兼營第八條第一項免稅貨物或勞務者，其進口貨物，應徵營業稅之比例及報繳辦法，由財政部定之（第二項）。前項營業人，免徵營業稅之進口貨物，轉供其營業以外使用時，應依第二十條規定計算稅額，並依第三十五條規定辦理（第三項）。」該條第二、三項規定經於2001年07月09日刪除。修正後，剩下一項成為：「貨物進口時，應徵之營業稅，由海關代徵之；其徵收及行政救濟程序，準用關稅法及海關緝私條例之規定辦理。」其理由為：「為促使進口貨物在國內流通或使用時，與國產貨物負擔相同之營業稅，俾國內產品與進口貨物立於公平競爭之地位，維護租稅中立原則，防杜逃漏，減少地下經濟及虛設行號之滋長，爰參照其他實施加值稅國家作法，將原條文第二、三項刪除。」透過由海關代

¹⁵³ 財政部八十七年四月一日臺財稅字第八七一九三六四八一號函「營業稅法第四條第一項第一款規定，銷售貨物之交付須移運者，其起運地在中華民國境內，係在中華民國境內銷售貨物。外國營業人在中華民國境內無固定營業場所，委託國內營業代理人在臺儲備及交付該外國營業人所有之貨物予國內客戶，依營業稅法第三條第三項第五款規定，係屬國內營業代理人銷售該外國營業人委託代銷之貨物，應由國內營業代理人按視為銷貨開立統一發票交付買受人；買受人如屬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者，並可依同法第七條第四款規定，適用零稅率。又上開貨物如自海關管理之保稅倉庫銷售至國內課稅區，且已按進口貨物報關程序填具進口報單向海關申報者，依本部七十五年四月三日臺財稅第七五二二〇二四號函（附件二）規定，免予開立統一發票。至該外國營業人在臺之權利金收入部分，如非屬國內營業代理人代理之業務範圍，免由其開立統一發票，仍應依營業稅法第三十六條第一項規定辦理」（實用財經資訊旬刊九十二期31頁）。

¹⁵⁴ 在進口貨物供銷售的情形，所以應做如營業稅法第四十一條之規定，以簡化稽徵作業的理由為，在進口當時進口貨物之營業人同時扮演銷售人與購買人的角色，一方面應代出口商繳納銷項稅額，一方面得以進口商，亦即購買人的身分，將該代繳之銷項稅額當成自己之進項稅額扣抵之。其一繳一抵的結果，徵納雙方等於白忙一場。固然基於同法第三十九條第二項關於溢付稅額，應由營業人留抵應納營業稅的規定，稅捐稽徵機關在所述情形還是可能取得留抵中之利息利益。但因留抵已不盡當，所以這終非妥善的利益，不足為訓。

徵，能夠自源頭防杜逃漏，減少地下經濟，以比較緊密的控制稅源，是可以理解的效能。至於其他效能，倒不必然。

修正後，進口貨物銷售之營業人，應先向海關繳納營業稅，而後取得與該營業稅稅款等額之進項稅額。該進項稅額依營業稅法第三十九條，應留抵其應納營業稅。由於進口之貨物的完銷，需要一定時日，所以雖說該營業稅額之一繳一抵，最後不增減其應納之營業稅稅額，但在留抵期間，對於進口貨物之營業人，總是按留抵金額之大小，構成一定之財務負擔。

B 限於營業人之銷售

營業稅法第六條規定「有左列情形之一者，為營業人：一、以營利為目的之公營、私營或公私合營之事業。二、非以營利為目的之事業、機關、團體、組織，有銷售貨物或勞務者。三、外國之事業、機關、團體、組織，在中華民國境內之固定營業場所。」所以不但本國之營利事業、非營利團體¹⁵⁵、宗教團體¹⁵⁶皆為營業人，而且外國之事業、機關、團體、組織，在中華民國境內之固定營業場所，亦然。

該規定雖有定義的意圖，但不具有立法定義應有之嚴謹。蓋就事業之認定，該條規定只是沿襲國內稅務行政上偏重有無「固定營業場所」的傳統，而沒有注意到

¹⁵⁵ 財政部八十五年八月十三日臺財稅字第八五一九一四三四一號函「關於非營利法人代行檢查機構辦理代行工作之收入，可否免繳納營業稅部分：依七十五年四月一日起施行之營業稅法第一條規定，在中華民國境內銷售貨物或勞務，應依本法規定課徵營業稅。而同法第六條第二款規定，非以營利為目的之事業、機關、團體、組織，有銷售貨物或勞務者為營業人，即為同法第二條第一項之納稅義務人，應依營業稅法二十八條規定，於開始營業前向主管稽徵機關申請營業登記。因此，非以營利為目的之代行檢查機構，其提供檢查勞務以取得代價者，係屬營業稅法第三條第二項所稱銷售勞務，自應依法課徵營業稅，目前尚無免稅規之適用。」該函所示情形是否應稅，還應視該非營利法人代行檢查機構辦理代行工作，是否涉及到公權力之行使，從而屬於委託行政之執行工作而定。如屬肯定，其代行檢查之收入屬於規費收入，非營業稅之課徵客體。此外，也不宜因非營利法人經營業稅法第六條第二款規定為營業人，即認為其只要有貨物或勞務之銷售便應課以營業稅，仍應視該貨物或勞務之銷售是否具有繼續性。

¹⁵⁶ 財政部八十七年二月六日臺財稅字第八七一九二七二二七號函「二、營業稅法第一條規定，在中華民國境內銷售貨物或勞務，應依本法規定課徵營業稅。同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，為銷售服務。三、本案宗教團體財產出租之租金收入，依前開規定，係屬銷售勞務之收入，自應依法課徵營業稅，尚無疑義」（實用財經資訊旬刊活頁附冊八十七年四月 27 頁）。

事業的特徵在於：獨立的、繼續的從事於一定之經濟活動。所以，一個組織要成其為事業，除其經濟活動必須有獨立性與繼續性外，其所從事者亦須為一定之經濟活動，而非一切之經濟活動。是故，不宜在基於一定之經濟活動的從事，將一個組織論為事業時，即以為可將一切之經濟活動認為是該組織之事業活動。

營業稅法課以營業稅義務之境內銷售，是否應限於營業人從事之銷售，現行營業稅法並沒有像舊營業稅法一樣，對之正面加以規定。只在營業稅法第六條就營業人的類型加以列舉。從營業稅法第二條第一款及第三款始能推出，除進口貨物及將第八條第一項第二十七款、第二十八款規定之農業用油、漁業用油轉讓或移作他用而不符免稅規定之情形外，只有營業人才有營業稅法上之權利能力。是故，個人以自用小客車攬客營業之收入不課營業稅¹⁵⁷。

在營業稅稅制的規劃上，這個問題與權利能力或稅捐主體的規定有關¹⁵⁸。自營業稅之稽徵，在實務上對於個人建屋銷售，曾長期採不課徵營業稅的見解觀之，稅捐稽徵機關本來當亦有營業稅之課徵不及於個人，而僅及於營業人的認識。惟由於營業稅法關於營業人資格之取得，除公司行號及營業登記外，尚兼採實質原則，只要一個人或組織事實上之所為，已滿足繼續的、獨立的從事一定之經濟活動的特徵，即論為事業或營業人。因此，個人與營業人間之界限，在實務上並不是很明顯。此所以後來關於個人或營業人建屋出售的區別必須藉助於形式要件¹⁵⁹，以杜絕爭議

¹⁵⁷ 財政部七十九年八月七日臺財稅字第七九〇六七五五七六號函「個人擅自以自用小客車攬客營業，除由主管機關依法取締處罰外，尚無須辦理營業登記，亦不課徵營業稅及營利事業所得稅，但其所應課徵綜合所得稅」（營業稅法令彙編八十五年版 24 頁）。

¹⁵⁸ 如自營業稅是消費稅的觀點出發，而不考慮營業稅之稽徵技術上的需要，營業稅的客體並無限於營業人之銷售，亦無限於經常性之銷售的必要。然如考慮到稽徵技術或稽徵經濟的要求，以及進項稅額之扣抵作業，以維護加值型營業稅的精神，則將一切銷售皆規定為稅捐客體，便顯得苛刻不當。這個問題較明顯的表現在非營利團體一時之貿易、個人建屋出售及耐久消費財之舊貨交易上。非營利團體一時之貿易及個人建屋出售所涉者為：經濟活動之繼續性的有無問題；耐久消費財之舊貨交易(例如中古車行買賣舊汽車)所涉者為：進項稅額之扣抵問題。

¹⁵⁹ 財政部八十一年一月三十一日臺財稅第八一一六五七九五六號函「建屋出售核屬營業稅法規定應課徵營業稅之範圍，自本函發布日起，經建築主管機關核發建造執照者，除土地所有權人以持有一年以上之自用住宅用地，拆除改建房屋出售者外，均應依法辦理營業登記，課徵營業稅及營利事業所得稅。……(以)明確界定應辦營業登記之範圍，及兼顧以自用住宅用地拆除改建房屋出售之事實，並維護租稅公平」（財政部公報第三十卷一四七六期 30046 頁）。依該函釋，自該函發布日起，除土地所有權人以持有一年以上之自用住宅用地，拆除改建房屋出售者外，均應依法辦理營業登記，課徵營業稅及營利事業所得稅，不再考量土地所有人是否繼續、獨立從事於房屋之興建銷售等實質要件，而建屋出售者一概論為營業人。

的道理。這個問題其實也更普遍的存在於非法人團體偶而從事銷售的情形。關於非法人團體在營業稅法上的權利能力，因有營業稅法第六條第二款將「非以營利為目的之事業、機關、團體、組織，有銷售貨物或勞務者」規定為營業人的結果，使得非法人團體縱使偶一從事某一貨物或勞務之銷售行為，亦可能被論為其所銷售之貨物或勞務的營業人。而其實在營業稅之權利能力的認定上，非法人團體與自然人一樣，需要針對個別銷售類型，探究其所為在實質上是否已夠得上事業的標準，以在營業稅之課徵上，節約徵納雙方之遵守成本，並符合量能課稅原則的要求。關於營利事業所從事之非經常買進、賣出的銷售，其營業稅之課徵，亦當如此¹⁶⁰。

然營業人之資格不但不限於民間，縱使是政府機關，只要所涉及之給付非基於公權力之行使，便可能構成營業稅法對之課以營業稅之銷售。此即政府機關以私人的地位參與市場的行為，應與私人一樣適用有關之稅法及競爭法的規定，以維護公平的競爭秩序。例如政府機關經營之路邊收費停車場收取停車費時，其收入應課營業稅¹⁶¹；至於政府機關出租代管之公有土地時，其租金收入是否應課營業稅，實務

¹⁶⁰ 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「證券股份有限公司既係屬依特種稅額計算課稅之營業人，其銷售非經常買進、賣出而持有之固定資產，免徵營業稅並免開立統一發票」（營業稅法令彙編八十一年版 30 頁）。在非經常買進、賣出而持有之固定資產的銷售，是否應課徵營業稅，其實另有更為貼切的理由。假設營業人當年買進該固定資產時，其買進之營業稅准予當成進項稅額扣抵其銷項稅額，則在其後來銷售時，應予課稅。蓋該固定資產在其轉售價格部分，因轉售而原則上不計入該營業人經常銷售之貨物或勞務的加值中，以對其課徵營業稅。在自用乘人小汽車以外之固定資產的銷售中，不對其課徵營業稅所存在之問題，與在使用後之自用乘人小汽車之轉售，對營業人再予課徵營業稅的情形，剛好相反。在前一情形，因該固定資產之進項稅額已退還，所以處分其殘值時，如不對其課徵營業稅，將產生稅基之掌握的漏失。在後一情形，因為當初購入自用乘人小汽車時，除營業人以汽車租賃或買賣為營業者外，既一概不准將其進項稅額，扣抵銷項稅額，則在後來該營業人轉售其使用後之舊自用乘人小汽車時，自不適合對其再按轉售價格，課徵營業稅，以避免重複課徵。惟賣出舊自用乘人小汽車者，如果是汽車租賃業者，則因其當初買進時，可將該自用乘人小汽車之營業稅額當成進項稅額扣抵其銷項稅額，所以，如前述關於銷售自用乘人小汽車以外之固定資產的說明，應可對其課徵營業稅。在「向依第四章第一節規定計算稅額者購買之舊乘人小汽車及機車」的情形，尚須視售出舊自用乘人小汽車的營業人，是否為汽車租賃或買賣業者，分別規定。如果是，得予課徵營業稅；如果不是，不得課徵營業稅。在不得課徵營業稅之情形，即使賣出舊自用乘人小汽車為依第四章第一節規定計算稅額之營業人，亦應有營業稅法第十五條之一的適用。

¹⁶¹ 財政部七十八年九月十八日臺財稅字第七八一—一五—一三四三號函「臺北市政府交通局路邊收費停車場所收取之停車費收入，係屬銷售勞務收入，應依法課徵營業稅。」

上固採肯定的見解¹⁶²，惟仍應從繼續性的觀點加以檢討¹⁶³。另公司對於自己員工之銷售，例如公司建停車場供員工使用，而收取費用者，應課營業稅¹⁶⁴。

C 非營利團體之營業人資格

基於營業稅法第六條第二款之規定，除利息所得外，目前稽徵實務上幾乎將非營利事業之資格與營利事業之資格所構成之「形式要件」同樣的當成銷售之應稅的充分條件。因此發生只要是非自然人，而是一個組織，便依該款規定對其銷售貨物或勞務原則上與營利事業一樣的課以營業稅的義務¹⁶⁵。反之，只要是自然人，其是

¹⁶² 財政部七十五年十二月二十六日臺財稅字第七五六五四一四號函「基隆港務局出租代管國、省有土地、其租金及手續費等收入，應依營業稅法第三條第二項及第四項規定，按銷售額適用第十條規定稅率計算銷項稅額，按日依限報繳營業稅。」

¹⁶³ 在這裡稅捐稽徵機關所以認為政府機關就其管理之土地的租金收入應課營業稅的理由，應在於其對於團體出租土地者之一般的觀點，並沒有考慮到繼續性的有無，也沒有從政府整體之市場地位論究是否可將政府之經濟活動一概論為具有繼續性，不只是一時之貿易。

¹⁶⁴ 財政部七十九年十一月十四日臺稅二發第七九〇七〇六〇八〇號函「貴公司自建停車場供員工使用，向員工收取停車費，由其薪資中扣回之收入係屬貴公司銷售勞務與員工之收入，應依法報繳營業稅。」（營業稅法令彙編八十一年版 29 頁）。

¹⁶⁵ 財政部七十五年七月十八日臺財稅字第七五五四四一四號函「貴會（註：中華民國海運研究發展協會）辦理航運技術與船舶市況調查，接受委託草擬航政規章事宜，蒐集研究有關國際公約事宜等工作，包括房屋出租之租金收入、政府交辦研究專案收入、向非會員收取之專業書刊收入，均屬貴會銷售貨物或勞務性質，應依法課徵營業稅。至於貴會存放金融機構之利息收入及收取會員之入會費、常年費等，並非貴會銷售勞務之收入，應免列入課稅。」財政部八十五年十一月六日臺財稅字第八五一九二二二一〇號函「祭祀公業所有之房屋、土地出租所取得之租金收入，既屬銷售勞務之收入，自應依法課徵營業稅」（財政部公報第三十四卷第一七二四期 38176 頁）。至於「祭祀公業提供土地與人合建分屋，並就分得之房地出售」時，財政部認為「係屬財產之處分，如非屬經常性活動，應免課徵營業稅」（財政部七十八年六月二十一日臺財稅字第七八一—一四六八二一號函）。關於農會、漁會、工會、商業會、工業會自非會員取得之租金收入是否應課徵營業稅，臺北市政府八十六年三月十八日府訴字第八六〇〇一八三六〇一號訴願決定書認為「按營業稅法上之納稅義務人，除以營利為目的之營利事業外，即便非以營利為目的之事業、機關、團體、組織，只要有營業行為，均應課徵營業稅，為前揭營業稅法第一條、第二條一款及第六條第二款所明定；復依前揭營業稅法第八條第一項第十一款規定，農會、漁會、工會、商業會、工業會須符合「銷售貨物或勞務與會員」之要件，始得免徵營業稅。準此，本件訴願人就其出租、出售房屋與非會員所收取之租金及價金收入，未申報、繳納營業稅，自己構成漏稅之違章事實。」關於大樓管理委員會之停車場的租金收入應課營業稅，請參考臺北市政府八十六年五月八日府訴字第八六〇二六八八三〇一號訴願決定書。

否為營業人之認定，基本上還是以其是否以具備事業之實質要件為依據。必須其有為獲取收入，獨立的、繼續的從事一定之經濟活動始論為事業。其以營利為目的者，為營利事業；否則為非營利事業。茲以房屋租賃為例，該見解是否亦應適用於非營利事業，值得探究。例如大樓（廈）停車場，如係按次或計時收費，或定期提供停車位供他人停車使用，對外營業收費，即認為係屬銷售勞務，應依法辦理營業登記並課徵營業稅¹⁶⁶。

D 限於營業範圍內(股利、利息、租金)

一個營業人所為之銷售行為是否應在其營業項目範圍內，始論為其營業行為，從而有營業稅義務？對於這個問題，既無法律明文規定，亦無明白一貫之實務上的看法¹⁶⁷。例如雖同屬法定孳息¹⁶⁸之財產利得，股利一概免徵，租金一概應徵營業稅；至於利息，是否徵收營業稅，則視收取利息者是否為金融機構而定。是金融機構，則應徵；不是，則免徵營業稅¹⁶⁹。從而引起消費借貸是否為銷售的疑問。依前述見

¹⁶⁶ 財政部七十六年八月七日臺財稅字第七六〇〇七一九九四號函「大樓（廈）管理委員會，如係基於守望相助，由該大樓（廈）各業主組織成立，無對外營業情形，可免辦營業登記，其向該大樓（廈）各業主所收管理費，應免徵營業稅。大樓（廈）停車場，如僅供該大樓（廈）業主停車使用，並由該管理委員會按年、按季或按月分攤酌收停車管理費者，應准照上開釋示辦理。……大樓（廈）停車場，如係按次或計時收費，或提供停車位，定期供他人停車使用按期收費對外營業者，依營業稅法第一條及第三條第二項規定，係屬銷售勞務範圍，應依同法第二十八條規定辦理營業登記並依法課徵營業稅。又如係招商承辦者，應以該承辦商為對象，依法課徵營業稅。」相同業務由大樓（廈）管理委員會自己經營，係屬銷售勞務範圍，其招商承辦為何不是？其理由應在於欠缺繼續性。本來是個別車位由大樓（廈）管理委員會經常向不特定人銷售，而招商承辦時，則該委員會僅與承辦商為一次之交易。自稅捐稽徵機關的立場觀之，更深一層的理由當是，在招商承辦的情形，與該停車場之車位出租有關的營業稅最後將可自其承包商徵得。如果能夠貫徹這種看法，當可降低許多稅捐稽徵實務之不必要的嚴苛。

¹⁶⁷ 原則上僅營業人在其營業範圍內所從事之銷售的給付始有營業稅之義務。德國銷售稅法第一條對之有明文規定。所謂營業包括本業及附屬業務(Tipke/Lang, Steuerrecht, 15. Aufl., 1996, S.588)。

¹⁶⁸ 財產之天然孳息對於該財產之所有主，雖亦能有所增益，但因其不因交易而發生，所以，雖可能對之課徵財產稅，但不能課徵交易稅或所得稅。此與法定孳息不同。蓋法定孳息之發生與授受必然涉及兩造當事人，從而有財產交易及財產交易所得之發生與實現的可能性。

¹⁶⁹ 財政部七十五年七月十八日臺財稅字第七五五四四一四號函：中華民國海運研究發展協會「存放金融機構之利息收入及收取會員之入會費、常年費等，並非貴會銷售勞務之收入，應免列入課稅。」

解，消費借貸為一種銷售¹⁷⁰固屬肯定，但是否應課營業稅，則視消費借貸是否屬於貸與人之營業而定。在股利之分配，不應再有營業稅的義務之理由為：在這種情形當事人間之關係為投資關係，而非交易關係¹⁷¹。在利息與租金，因其屬於繼續性契約(消費借貸、消費寄託或租賃)之法定孳息，因此，當事人間之交易有持續性。所以，從利息與租金之授受，推論有消費借貸、消費寄託或租賃之銷售行為發生是成立的¹⁷²。然為何關於利息與租金有不同的處遇？明顯的理由是，在利息的情形，稅

¹⁷⁰ 財政部八十年五月十三日臺財稅第八〇〇六八一四三一號函「同業間借用原料之行爲，自本函發布日起，應依營業稅法第三條第三項第一款規定視為銷售貨物，依規定開立統一發票並課徵營業稅。……現行營業稅法對營業人應納稅額之計算方式係採「稅額扣減法」，即以銷項稅額減進項稅額計算應納稅額，是以營業人與同業間借出入原料行為，依視為銷售開立統一發票，尚不致影響營業人雙方之稅負。」按消費借貸雖為銷售的一種態樣，不待於擬制。但其銷售額當指借用人使用借用物通常情形應給付之代價，而非指借用物之價額。該函以行政解釋對於營業人課以義務：自其發布日起將借用原料之行爲視為銷售貨物，依規定開立統一發票並課徵營業稅。其目的當在於要求以借用物之價額為銷售額。如然，則該解釋顯然超越母法。為達稽徵目的，有無此必要值得探討。在營業人間有借貸關係時，要求其登帳，有理；以擬制的方法要求開立事實上不存在之銷售額，則無理。蓋營業人容易因不知有此超出常情的規定而漏開發票，分別在借貸雙方導致莫須有之憑證義務及繳納義務的違反。在這種情形，依當前之實務，貸與人會被論為未依規定給與憑證、逃漏銷項稅額；借用人會被論為未依規定取得憑證。另該函所稱「現行營業稅法對營業人應納稅額之計算方式係採『稅額扣減法』，即以銷項稅額減進項稅額計算應納稅額，是以營業人與同業間借出入原料行為，依視為銷售開立統一發票，尚不致影響營業人雙方之稅負」的看法，亦忽略營業稅法第三十九條第二項關於稅額之留抵的規定。鑑於原料自借入加工至銷售尚有一段時間，所以該留抵的規定必然會給借用之營業人帶來資金調度及利息的負擔。在應稅之營業人進口貨物之情形，營業稅法第四十一條第二項前段既可規定「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。」為何在借用原料的情形，必須將之擬製為銷售。信不過？

¹⁷¹ 即便在股票之買賣，買賣雙方之關係固為交易關係，但在購買人與該股票之發行公司間，亦即在其與發放股利之公司間的關係，仍屬投資關係。而投資關係應非營業稅之課徵對象。關於貨幣、金融、有價證券、股份之銷售德國銷售法第四條第八款有 a 至 k 目各種類型之規定。其中包括融資，即便由供應商提供者，亦同；貨幣之交易其非因其所含之金屬或為收藏之目的而交易者，金錢債權及有價證券之交易與媒介，股份之交易與媒介，債務承擔、保證及類似之擔保，各種典型的銀行業務，例如融資、外匯交易之媒介、支付及匯兌交易等。「這些銷售所以免稅的基礎為，該給付典型的非為貨物或勞務之私人的消費，而極其量只是為消費之準備」(Tipke/Lang, Steuerrecht, 15. Aufl., 1996, S.600)。

¹⁷² 因為依交易習慣或社會經驗，必須當事人間有債務存在，始會有債之履行行為，而在契約之債，必須有債之契約的締結，契約之債方始發生。是故，當事人間如有相當於債之履行的給付，則得以該給付行為推論，當事人間就該債之關係的成立先前有一致之意思表示。在此該履行行為屬於具有推論作用之行為(das schlüssige Handeln)，可作為默示之意思表示的方法，從而可引為認定有無

捐稽徵機關注意到「營業項目」在銷售之認定上的重要性。而在租金則或見未及此，或因租賃是一種繼續性契約，而認為其相關之經濟活動當然有繼續性，從而任何事業，只要有租賃之情事存在，縱使其登記之營業項目不含租賃業，亦可認定其實質上兼營租賃業。所以，國輪相互調配出租收取代價，應依法課徵營業稅¹⁷³。

由於認為只有對於金融業而言，利息收入才是營業收入，從而有營業稅義務。所以，期貨交易人因存放交易保證金或權利金於期貨經紀商專戶，而取得利息收入時，僅於期貨交易人屬於金融業者時，始有營業稅義務¹⁷⁴。至於期貨經紀商向期貨交易人收取之佣金或手續費收入，屬於經紀商之營業收入，應全額依營業稅法第四章第一節規定課徵營業稅，自不待言¹⁷⁵。

雖然不論在公司行號或營業登記，其應登記之事項皆有相當於業務、營業種類或業務項目方面之規定¹⁷⁶，以記載其業務範圍，作為監督與課稅的依據。但一個事

默示意思表示的基礎。請參考 *Werner Flume*, Allgemeiner Teil des Bürgerlichen Rechts, Zwiter Band, Das Rechtsgeschäft, 3. Aufl., 1979, §5 3.

¹⁷³ 財政部七十五年六月十九日臺財稅字第七五五三一五二號函「『提供貨物與他人使用、收益，以取得代價者，為銷售勞務』，營業稅法第三條第二項已有規定，我國境內航運公司相互出租輪船取得代價，依照上項規定，出租人取得之租金收入，應按百分之五徵收率計算稅額開立統一發票交付承租人依法扣抵，出租人與承租人均未負擔營業稅，所請適用零稅率於法無據，未便照辦。」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亦採相同見解。

¹⁷⁴ 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「金融業從事國外期貨交易，其存放於期貨經紀商專戶之交易保證金或權利金，如期貨經紀商有計算利息給付期貨交易人者，期貨交易所取得之該項利息收入，應依法課徵營業稅，至其取得之期貨交易結算收入，尚非屬營業稅課稅範圍。……其餘營業人及非營業人從事國外期貨交易所取得之利息收入及期貨交易結算收入，均非屬營業稅課稅範圍。……期貨經紀商將營業保證金或期貨交易所繳付之交易保證金、權利金存放於金融機構所取得之利息收入，除經紀商係屬金融業者，應依法課徵營業稅外，其餘非屬營業稅課稅範圍。」（金融法規通函彙編（第九輯）103頁）。期貨交易結算收入並非銷售額，而是銷售所得，這屬於所得稅，而非銷售稅（交易稅）之稅捐客體。這個區別在證券交易與證券交易所表現得比較清楚。

¹⁷⁵ 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）。

¹⁷⁶ 在營利事業之設立登記或變更登記時，業務種類為應登記之事項（所得稅法第十八條、第十九條），在信用合作社之設立許可，業務項目及範圍、業務種類為在申請許可中應記載之事項（信用合作社管理辦法第三條第一項第二款），在公司登記除業務範圍為應登記之事項外，公司且不得經營登記範圍以外之業務（公司法第十五條），在商號登記，所營業務為應申請登記事項（商業登記法第八條第一項第三款），又在營利事業申請營業登記，其申請書中應載明營業種類（營利事業登記規則第五條第五款）。

業是否從事於應稅之營業行為，並不以是否將之登記為其業務作標準¹⁷⁷，而以其事實上，是否繼續的從事一定之經濟活動所構成之業務為斷。至於專營或兼營，法律對其有無禁止兼營系爭業務之規定¹⁷⁸，則無所謂。這不僅在舊營業稅法，而且在新營業稅法時代皆然。惟在何種情形，可認為其租賃可謂已達到「繼續」的程度，從而可論為事實上以之為其本業或兼營之業務？對於這個問題，在行政法院的判決中雖略有提及，但並無深論。幾乎都以購置房屋出租為基礎，即論斷公司行號有長期¹⁷⁹

¹⁷⁷ 「非專營或兼營租賃之營利事業，其出租動產或不動產之租金收入，依營業稅法第七條第二十款規定，固應免徵營業稅。但是否兼營租賃業，應以事實上有無營利為目的之營業行為為斷，不以營業項目有未登記為要件」（行政法院判要旨彙編（八十一年六月版）282頁：行政法院五十九年判字第一〇四號判例）。所以，「出租房屋之性質，顯屬以營利為目的之營業行為(者)，雖其營業項目為水泥業，未列有租賃業之名目，然已有兼營租賃業之事實，要自無法加以辯解」（中華民國裁判類編（行政法）十六冊 224頁：行政法院五十八年度判字第三二九號判決）。要之，「『營業登記時有無註明租賃業之項目，並非絕對之標準』」，本院五十八年判字第三七〇號著有判例。又營利事業出租財產，應依營業稅法之規定，就其事實上之營業行為依租賃業稅率，課徵營業稅」（行政法院裁判要旨彙編（第五輯）273頁：行政法院七十四年十二月二十日七十四年判字第一九八二號判決）。

¹⁷⁸ 行政法院六十年度判字第一三〇號判決「營利事業是否兼營他業，應視其實際之營業行為而定，不以營業登記為準，故依法不得兼營其他業務之營利事業，苟事實上兼營他業，其兼營之業務，不失為營業行為。本件原告係保險業，以鉅額資金買受某處房屋後，以絕大部分長期出租，收取租金，足見其買受房屋之初，自始即以租賃營利為目的，不獨逾越單純運用資金及準備金而為不動產投資之範圍，抑且有違保險法第一三八條不得兼營他業之限制規定，要不能因其違反法律規定而否定其事實上所兼營之租賃業務，自應就該租賃收租之行為，比照租賃業課徵營業稅」（中華民國裁判類編（行政法）十九冊 426頁）。該見解後來為行政法院六十年判字第一九〇號判例所採：「雖同法第一百四十六條第一項第四款，有保險業得運用資金及各種準備金為不動產投資之規定；惟……以鉅額資金買受房屋，長期出租，收取租金，足見其買受該項房屋之初，自始即以租賃營利為目的，不僅逾越單純運用資金及準備金而為不動產投資之範圍，抑且有違保險法第一百三十八條不得兼營他業之限制，要不能因其違反法律之規定而否定其事實上所兼營之租賃業務。」（行政法院判要旨彙編（八十一年六月版）288頁）。

¹⁷⁹ 行政法院五十八年度判字第三九三號判決「原告以房地產押租，取得押金，並以押金孳生之利息充作租金，顯為一種營業行為。原告營利事業登記，雖非租賃業，但事業上有長期性之兼營租賃行為，則與營業稅法第七條第二十款免徵營業稅之規定不合，不得以未有登記租賃事項而圖免課徵營業稅」（中華民國裁判類編（行政法）十六冊 429頁）。行政法院六十年度判字第一七八號判決「按營業稅為行為稅，故營業稅之課徵，以有營業行為者為對象，此為營業稅法第一條規定。本件原告雖其營業登記所經營之業務為人身保險業，但其以營利為目的長期出租房屋收取租金，事實上已具備兼營租賃業之業務」（中華民國裁判類編（行政法）十九冊 535頁）。

以多處¹⁸⁰房屋租賃為其兼營業務之事實。有時甚至事業將所租一座房屋之一部分長期轉租¹⁸¹，或將自己之房屋收取押租金出租¹⁸²，或收取典價出典的情形¹⁸³，亦論為兼營租賃業。行政法院並將以上見解適用至非以營利為目的之事業、機關、團體、組織¹⁸⁴。在非營利事業，其營業人身分的認定，是否應與自然人的情形一樣，審查

¹⁸⁰ 行政法院六十一年判字第一〇三號判例「原告雖以製糖為主要業務，但自五十五年至五十八年間將其所有多數土地及營業設備出租，收取租金，事實上已具備兼營租賃業務，該項租金收入，自屬營業額之一部分。至營利事業出租房地產，不能僅按營業登記之項目認定，應依營業稅法規定就其事實上之營業行為課徵營業稅。」（行政法院判要旨彙編（八十一年六月版）279頁）。

¹⁸¹ 行政法院五十九年度判字第二七號判決「是否兼營租賃業，視其出租是否以營利為目的及有無對外營業行為以為斷，此觀於營業稅法第一條及同法所附營業稅分類計徵標的表租賃業一項之規定自明。本件原告向臺灣銀行承租樓房一座，除部分自用外，其餘均轉租與他人使用，收取租金，且屬長期繼續出租，是原告轉租房屋之性質，顯屬以營利為目的之營業行為。雖其營業登記項目為證券交易，然有兼營租賃之事實。被告官署就原告租金收入，按租賃業稅率，予以課徵營業稅，依照上開說明，尚難謂為違誤」（中華民國裁判類編（行政法）十七冊94頁）。

¹⁸² 行政法院六十八年四月六日六十八年度判字第一五九號判決「按凡以動產、不動產、無形資產，出租與人交付使用，收取租賃費，或報酬金之營業，應就租賃費、報酬金、計徵營業稅，附有押金或以押金代替租金者，應依出租期間與銀行相當期間之存款利率、計算租金，此觀於營業稅法第五條，營業稅分類計徵標的表第三類有關租賃業，及其附註欄之規定甚為明瞭，本件原告將其公司現址房屋之一樓部份，全部出租與第一商業銀行圓山分行為營業使用，收取押金新臺幣一千一百八十九萬元，經該公司承認無異，足證原告顯有以房屋出租，以收取押金代替租金之事實，乃原告自六十二年七月一日起，至六十六年六月三十日止，從未按月依出租期間與銀行相當期間之存款利率計算租金，報繳營業稅，被告機關據以發單補徵，揆諸首開規定，並無違誤」（行政法院裁判要旨彙編（第一輯）261頁）。

¹⁸³ 行政法院五十九年度判字第六〇七號判決「原告出典房屋收取典價，雖未列入營業登記項目，但其長期性之出典房屋收取租金顯已具備兼營租賃事務性質，被告官署依照財政部令釋課徵原告營業稅並無違誤」（中華民國裁判類編（行政法）十八冊717頁）。典權兼有用益物權及擔保物權的特徵，就其用益物權之設定觀之，出典與租賃類似，以之為依據，將出典與出租同視固有簡化稅捐客體之種類的意義，但出典與出租終究不同，解析出典的關係，其中實含有消費借貸、租賃及帶有流質約款之擔保物權。其中消費借貸與租賃構成互易，使業主與金主能夠分別滿足其資金與用益上的需求。此為一種對向的混合契約，用以去除利息和租金間之交換給付。所以，在典權之設定，業主不對於金主給付利息，金主不對於業主給付租金。是故，如要將業主利用典價取得之利益論為租金，則金主利用典物取得之利益應論為利息。對比之，在互易為何獨就租金，而不兼就利息對於從事銷售之組織普遍的課以營業稅？凡此，在在顯示，就個別種類之銷售是否已達繼續的程度，而可論為事業，還是值得檢討。

¹⁸⁴ 行政法院七十二年十二月十五日七十二年度判字第一五九三號判決「按非以營利為目的之事業、機關、團體、組織，有對外營業者，適用本法關於營利事業之規定，為營業稅法第一條第二項所明定。又關於營利事業兼營或非兼營租賃業者，應依營業稅法規定，就其事實上之營業行為課稅，為財政部五十八年十二月三十日臺財稅第一五四二九號令所釋示。本件原告將所屬基隆站房舍，

其是否已滿足構成事業之實質要件：繼續的、獨立的從事一定之經濟活動，值得檢討¹⁸⁵。

當事業從事租賃，一般的被論為兼營租賃業時，事業破產時，其破產管理人出租其廠房，自仍構成營業行為¹⁸⁶。

長期出租與案外人沈木春經營販賣部，自六十九年十月三十日起至七十一年五月十八日止，累計收取租金一百七十六萬九千四百七十一元，其為對外營業行為，有原告所屬北新福利社，與沈木春訂立之合約書附原處分卷可稽，其有租賃之營業行為，即屬租賃業務，自無疑義，被告機關據以發單補徵原告營業稅，揆諸首揭法條規定，並非無據」（行政法院裁判要旨彙編（第四輯）291頁）。然一個非以營利為目的之事業將其房舍出租外人經營販賣部，是否即因其為事業，而得將之論為租賃的營業行為？不無商榷餘地。類似的情形在另一個案件，關於「大樓（廈）管理委員會……按次或計時收費，或提供停車位，定期供他人停車使用按期收費對外營業」的情形，財政部固亦認為「依營業稅法第一條及第三條第二項規定，係屬銷售勞務範圍，應依同法第二十八條規定辦理營業登記並依法課徵營業稅。」然其進一步又稱「如係招商承辦者，應以該承辦商為對象，依法課徵營業稅」（財政部七十六年八月七日臺財稅字第七六〇〇七一九九四號函）。換言之，招商承辦時，亦即等於出租時，便不課該大樓（廈）管理委員會以營業稅義務。而在前述關於房舍出租外人經營販賣部的情形，財政部卻認為，其出租應課營業稅。

¹⁸⁵ 其實關於房屋之租賃是否應課以營業稅，從社會政策的觀點看，是大可檢討的。蓋租金原則上會轉嫁於承租人，其結果對於租金課徵營業稅等於是對於承租人課徵。而如果系爭房屋租賃係為供住家用，則結果有等於是對於無殼之經濟弱勢者課徵。是故，德國為避免住家租賃因此變貴，而免徵不動產租金之營業稅。惟短期之房屋租賃、停車場之出租、露營營地之出租、機器設備縱使構成土地之成分，其出租等皆應稅（德國銷售稅法第四條第十二款第二目）（*Tipke/Lang, Steuerrecht*, 15. Aufl., 1996, S.599）。這個看法值得我們參考。按關於房屋之稅捐我國比較注重於自用住宅之地價稅、土地增值稅及房屋交易所得上之優惠，而比較忽略出租人對於租屋居住者之財產稅的轉嫁的問題。結果租屋居住者在使用上之稅捐負擔原則上大於有自用住宅者，這顯然不符量能課稅原則及社會政策當有的考量。關於房屋稅雖已分按住家用房屋及非住家用房屋定其房屋稅稅率，但住家用房屋中又按自住房屋與非自住房屋可能異其稅率：「住家用房屋最低不得少於其房屋現值百分之一點三八，最高不得超過百分之二。但自住房屋不得超過百分之一點三八」（房屋稅條例第五條第一款）；「私有住家房屋現值在新臺幣十萬元以下者」，免徵房屋稅（同條例第十五條第一項第九款）；「政府平價配售之平民住宅」，其房屋稅減半徵收（同條例第十五條第二項第一款）。至於「非住家用房屋，其為營業用者，最低不得少於其房屋現值百分之三，最高不得超過百分之五。其為私人醫院、診所、自由職業事務所及人民團體等非營業用者，最低不得少於其房屋現值百分之一點五，最高不得超過百分之二點五」（同條例第五條第二款）。

¹⁸⁶ 司法院七十四年三月二十三日廳民二字第二二〇號函復臺高院之四「『非專營或兼營租賃之營利事業，其出租動產及不動產之租金收入，依營業稅法第七條第二十款（舊法）之規定，固得免徵營業稅。但是否兼營租賃業，須視其出資是否以營利為目的及有無對外營業行為之情形而言，營業登記時，有無註明租賃業之項目，並非絕對標準。』因此，甲公司將廠房及機器設備出租，係對外營業行為，縱然是破產，但破產管理人未終止租約，仍然收租，當然是對外營業行為，因此應視為兼營租賃業而應繳納營業稅」（民事法律問題研究彙編（第四輯）643頁）。

縱使營業稅的稅捐客體是否應限於(事業之)經常之營業行為(銷售)在實務上的見解不盡一貫。但依事業之概念，還是以將一時之貿易，亦即非經常買進賣出的情形，排除為宜。這一個原則，在現行法上可以在營業稅法第十九條第一項第二款的規定獲得印證：「非供本業及附屬業務使用之貨物或勞務……」購買而發生之進項稅額，不得扣抵銷項稅額(營業稅法第十九條第一項第二款)。「非供本業及附屬業務使用之貨物或勞務」之購買而支出的進項稅額，既不得扣抵銷項稅額，即已將之當成最後消費，課以營業稅，則其轉售除非經由舊貨商¹⁸⁷，只要是自行銷售當不得再課以營業稅。否則，對於依該款規定不得扣抵進項稅額之舊貨買賣，即會有重複課徵營業稅的情形。不過，如果是經由舊貨商銷售舊貨，並要求其開立發票繳納營業稅，則在舊貨商銷售予消費者前，因為銷售舊貨之營業人的銷項稅額即是舊貨商之進項稅額，一徵一抵在稅收上等於零，雖不能增益營業稅之稅收，但在舊貨商銷售時，對於舊貨最後即會以其最後售價再課徵一次營業稅。在此程度，對於舊貨有重複課徵的情形。由於舊貨在再度進入市場前，曾一度被論為已入於消費者所有，所以是否對舊貨之銷售課以營業稅，可謂是政策問題。

這個問題亦存在於營業人出售固定資產的情形。按營業人原非為供消費而購買固定資產，所以其購買時發生之進項稅額本當得扣抵其銷項稅額(營業稅法第三十九條第一項第二款)。然因營業稅法第二十七條規定，第十五條第一項不準用於特種營業人。於是，其進項稅額不得扣抵銷項稅額。亦即對於特種營業人事實上適用毛額型營業稅(營業稅法第一條之一後段)。在這個基礎上，於特種營業人銷售其非經常買進、賣出之固定資產時，如再對之課徵營業稅，勢必造成重複課徵。是故，對於特種營業人就其非經常買進、賣出之固定資產免徵營業稅，並免開立統一發票，是有道理的。有疑問者為對於一般營業人之非經常買進、賣出之固定資產的銷售，是否應課營業稅。現行實務有時不論該固定資產原先進貨時之進項稅額是否得扣抵，一律採肯定的見解¹⁸⁸，有時又以當初進貨時之進項稅額已扣抵為要件，始採肯定的見解。第二個見解比較合理¹⁸⁹。

¹⁸⁷ 財政部八十年七月十六日臺財稅第八〇〇七〇五三〇四號函認為「營業人收購廢棄物應依法取得進貨憑證」(財政部公報第二九卷一四四七期 29056 頁)。

¹⁸⁸ 營業稅法第八條第一項第二十二款規定：「依第四章第二節規定計算稅額之營業人，銷售其非經常買進、賣出而持有之固定資產」免徵營業稅。所以，一般營業人因「非該法第四章第二節規定計算稅額之營業人，其出售原購買之自用乘人小汽車，縱其售價低於原購進價格，核無上開免稅規定之適用，依法仍應課徵營業稅」(營業稅法令彙編八十一年版 108 頁；財政部八十年一月七

五 可供課稅之銷售的擴張

A 擴張貨物之概念(房屋)

日臺財稅字第七九〇四五九八七三號函)。反之,依該規定,保險公司「出售向法院承受債務人所有之不動產,可……免徵營業稅」(財政部賦稅署七十五年十一月十五日臺稅二發字第七五一八五一四號函)。「證券公司既係屬依特種稅額計算課稅之營業人,其銷售非經常買進、賣出而持有之固定資產,(自亦)免徵營業稅並免開立統一發票」(營業稅法令彙編八十一年版 30 頁: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)。「至兼依營業稅法第四章第一節及第二節規定計算稅額之營業人,銷售其非經常買進、賣出而持有之固定資產,因無免稅之適用,仍應依法開立統一發票」(財政部賦稅署七十八年五月十九日臺稅二發字第七八〇一五三五三九號函),「縱申請自動放棄進項稅額比例計算扣抵,仍無上項免稅條款規定之適用」,應依法課徵營業稅(財政部七十七年二月八日臺財稅字第七六一一五九一六一號函)。財政部所持以上看法皆以營業稅法第八條第一項第二十二款規定為依據。將其適用對象限於依第四章第二節規定計算稅額之營業人的理由為:營業稅法第二十七條規定第十五條第一項不準用於特種營業人。亦即其進項稅額不得扣抵銷項稅額。是故,在特種營業人銷售其非經常買進、賣出而持有之固定資產時,如對其課徵營業稅會造成重複課徵。該避免重複課徵的考慮值得肯定、發揚至舊貨之銷售的情形。對於該章第一節所定之一般營業人銷售其非經常買進、賣出而持有之固定資產,雖無重複課徵的問題,但有對於非營業項目課以營業稅的問題。

¹⁸⁹ 營業稅法第八條第一項第二十二款所定情形為何免徵營業稅的道理,在實務上並沒有一體適用到其他原先依法不得扣抵其進項稅額之固定資產的轉售情形。例如僅有股利收入之專營投資業務的營業人銷售其固定資產時,財政部認為因其「非屬依營業稅法第四章第二節規定計算稅額之營業人,其銷售固定資產尚無同法第八條第一項第二十二款免徵營業稅規定之適用,應依法課徵營業稅」(營業稅法令彙編八十五年版 128 頁:財政部八十四年九月四日臺財稅字第八四一六四五九三六號函)。即便後來再對該固定資產之轉售課徵營業稅,該部還是認為「專營投資業務營業人,其購買固定資產所支付之進項稅額,依本部七十七年臺財稅第七七〇一一八六七〇號函規定,既不得申報扣抵,尚不發生嗣後銷售該固定資產應否准予申報扣抵或退還問題(財政部八十三年十一月九日臺財稅字第八三一六一九六九四號函)。」於是,在這裡,對於該固定資產有重複課稅的情形。惟這個看法似乎又與財政部七十九年十一月二十六日臺財稅第七九〇七〇一二六七號函的見解不盡一致:「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,不得扣抵銷項稅額。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,可依本部七十五年十二月二十九日臺財稅第七五二三五八三號函(七十九年版營業稅法令彙編第 24 頁)、七十九年二月六日臺財稅第七九〇六二三九二四號函規定辦理,除應設帳記載外,可免開立統一發票,以資簡化」。後一見解應當比較合理。為避免這種見解上的矛盾,導致納稅義務人難以適從,應加強稅法之體系的探討,以歸納、貫徹各該稅目之基礎的規範精神。

因為實務上認為房屋之銷售亦為營業稅之課徵對象，所以建屋出售應課徵營業稅¹⁹⁰。由於貨物指稱之物，日常生活上通常瞭解為動產，而不包括不動產。在此意義下，實務擴張了貨物在日常生活上相約成俗的概念範疇。這是否已達到目的性擴張貨物的文義範圍，構成法律的補充，值得探究。如然，這可謂是我國稅法實務上之法律補充的重要案例。或謂營業稅法第八條第一項第一款明文規定，只對不動產中之土地的出售免徵營業稅，則應已在立法上表達以下立場：1 營業稅法第一條、第三條第一項所稱銷售貨物包括不動產之銷售，2 該款只對土地之出售免稅，而未提及房屋，即已表示要對於房屋之銷售課徵營業稅。然在房屋之買賣，已依契稅條例，對其課徵高達契價百分之六之契稅(特種銷售稅)的情形，是否宜再對其課以銷售額百分之五的營業稅，值得檢討。蓋在稅制的規劃上，制定特種銷售稅之目的通常在於排除一般銷售稅之適用，以達到一定之政策目的，或配合特別稅捐客體之負擔能力或稽徵上的需要，但幾無是為了重複課徵。蓋為獲得等量之財政收入，同時利用多重稅目，進行重複課徵，除了可以粉飾為低稅率外，其徵納成本最高，最不經濟。

B 擴張勞務之概念(權利之授權或移轉)

營業稅法第一條將營業稅之課稅範圍，亦即稅捐客體限於銷售貨物、銷售勞務與進口貨物¹⁹¹。然關於交易客體，一般可劃分為物、權利與勞務。兩者相較，顯然沒有明文將以權利之移轉或其用益之授與為客體之銷售，納入課徵範圍內。所以如將權利之移轉或其用益之授與納入營業稅之課徵範圍，顯然擴張該條明文按其日常

¹⁹⁰ 財政部八十一年一月三十一日臺財稅第八一一六五七九五六號函「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。』同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。』故在中華民國境內建屋出售，係屬在我國境內銷售貨物，自應依上開規定辦理」（財政部公報第三十卷一四七六期 30046 頁）。

¹⁹¹ 按以債之標的（客體）及其目的為基礎，可將債主要區分為三類：讓與之債、用益之債及勞務之債。與營業稅法第一條及第三條關於稅捐客體之種類的規定內容對照，在有債的情形，銷售貨物典型的等於讓與之債中之物的買賣，銷售勞務典型的等於有債的勞務之債。其中讓與之債在民法上固尚可包含權利的買賣，惟勞務之債原則上不包含以物及權利之用益權的授與為給付義務之內容的債務。由此可見，在營業稅法上，關於銷售貨物，顯然擴張其移轉標的之內容至權利的移轉。在銷售勞務，顯然擴張其勞務的類型，在人之勞務外，另增加物及權利之用益權的授與。

相約成俗所理解之文義範圍所定之稅捐客體的範圍，涉及法律補充。在稅捐法定主義下，稅捐稽徵機關如何說明其課徵依據，值得關切。這種問題不宜以稅法可以有異於民商法之自己的概念合理化，而應在立法規劃的階段小心避免這種情事。

權利之利用，有移轉及授權使用收益這兩種主要的方法。如將權利比擬為貨物，前者相當於銷售貨物，後者相當於銷售勞務。惟權利終究不是物，且兩者於存在上亦各有其特徵，此所以買賣區分為物之買賣與權利之買賣（民法第三百四十八條），瑕疵區分為物之瑕疵與權利之瑕疵（民法第三百四十九條以下、第三百五十四條以下），分別加以規範，而占有亦有物之占有與權利之準占有（民法第九百六十六條第一項），法律行為亦有物權行為與準物權行為之區分。關於物之規定要適用於權利，應有法律明文准予準用之規定；如無，其準用即涉及類推適用，屬於法律補充（民法第九百六十六條第二項、第三百十條）。

實務上以權利之移轉為營業稅之稅捐客體者，有證券業銷售經營權之轉讓¹⁹²、地下室停車場車位之轉讓¹⁹³、紡織品配額之轉讓¹⁹⁴、具營業人身分之高爾夫球場會員轉讓其高爾夫球場會員證¹⁹⁵。

認為以上權利之移轉屬於營業稅法第一條所定之稅捐客體的理由為：將讓與權利交易論為銷售勞務。其實這是不正確的。蓋與權利有關之交易，與物之交易一樣，可能以權利之「移轉」或「使用收益權之授與」為客體。以權利之使用收益權的授與為交易客體者，固相當於權利勞務之銷售，但以權利之移轉為交易客體者，則相當於貨物之銷售的邏輯層次。不過，不是貨物之銷售。是故，關於權利勞務之銷售

¹⁹² 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「銷售經營權部分，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）。

¹⁹³ 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，應依法開立統一發票，課徵營業稅。」本函釋除有地下室停車場車位之轉讓是否為銷售勞務的疑問外，還有其轉讓如非屬於一個營業人之經常業務時，是否宜以之為營業稅之稅捐客體之考量問題。

¹⁹⁴ 財政部六十四年七月十二日臺財稅字第三五〇二四號函「營利事業轉讓輸美紡織品配額所收取之價款，應照所收價款開立統一發票，報繳營業稅。」

¹⁹⁵ 財政部八十二年一月五日臺財稅第八一〇八七二九一八號函「高爾夫球場（俱樂部）向會員收取之保證金，如約定於會員退會應即退還者，依本部七十八年二月二十二日臺財稅第七八一—三九六六一號函規定，尚非屬銷售勞務之收入，應免徵營業稅。上開高爾夫球場（俱樂部）之會員為營業人者，嗣後如轉讓高爾夫球場（俱樂部）會員證時，其取回該項免徵營業稅之保證金部分，係屬保證金科目之沖轉，應免開立統一發票並免繳營業稅；至超過原支付保證金部分，係屬銷售勞務收入，應開立統一發票報繳營業稅」（財政部公報第三十一卷第一五二四期 31104 頁）。

（用益權之授與）或可籠統的將之論為「提供勞務於他人」，與「人的」或「物的」勞務適用同一個規定。但要將權利之移轉一起併入銷售勞務的類型中，實在勉強¹⁹⁶。依目前營業稅法第三條第一、二項之規範上的規劃，權利之移轉應屬於貨物之移轉的邏輯層次。

C 銷售之擬制

所謂銷售之擬制，指營業稅法第三條第三項明文將一定之法律事實「視為」銷售的規定方式。典型之擬制的意義為，將一個本來不該當，或不確定是否該當於明定類型之法律事實，規定為該當於該類型，且不得提出證據予以推翻。關於擬制銷售，營業稅法第三條第三項規定「有左列情形之一者，視為銷售貨物：一、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，無償移轉他人所有者。二、營業人解散或廢止營業時所餘存之貨物，或將貨物抵償債務、分配與股東或出資人者。三、營業人以自己名義代為購買貨物交付與委託人者。四、營業人委託他人代銷貨物者。五、營業人銷售代銷貨物者（第三項）。前項規定於勞務準用之（第四項）。」分析之包括：1 自用、2 無償移轉、3 以財產抵償、4 分配剩餘財產、5 代購貨物、6 代銷貨物。該六種類型不但適用於貨物，而且準用於勞務。茲分述之：

I 自 用

所謂營業人以其產製、進口、購買供銷售之貨物，轉供營業人自用，指非為業務之目的¹⁹⁷，亦即非為再投入生產或製造，而是為供消費之目的，該貨物提供其股

¹⁹⁶ 現行法關於客體之規範的安排同樣忽略「權利」這一項目者例如民法第二百五十九條。該條各款同樣只對於物及勞務加以規定。於是，也造成規範上的漏洞。

¹⁹⁷ 關於自用的態樣，德國銷售稅法第一條第二項規定：1 事業為營業外之目的，自事業取去貨物，2 事業非為營業之目的，提供其營業範圍內屬於同法第三條第九項所定之給付，3 事業在其營業範圍內，從事依所得稅法第四條第五項第一句第一目至第七目或第七項或第十二條第一款禁止列支之費用的支出。歸納之，該項規定以非為營業之目的而取用做為自用之重要要件。這點在我國營業稅法第三條第三項第一款未被明白規定。因此，引起為營業目的之自用，是否亦應依該款規定，視為銷售的疑問。關於自用在德國之營業稅義務，請參考 *Tipke/Lang, Steuerrecht*, 15. Aufl., 1996, S.592ff.

東¹⁹⁸、員工¹⁹⁹或與其有業務關係者消費。自用所以應課以營業稅之理由為：營業稅是一種消費稅，因此只要貨物或勞務係為，但也必須係為消費之目的而提供，即應或始應課以營業稅，以維持自給之營業人與外購之消費者間在營業稅法上之課稅的平等²⁰⁰。將自用擬制為銷售為遷就營業稅法之稽徵技術的結果。其實如果訴諸於營業稅為一般消費稅的性格，應可直接以自用貨物供於消費作為稅捐客體，而不待於擬制²⁰¹。

這些貨物或勞務²⁰²在購進時如自始即為前述自用之目的，則其進貨原則上會屬於營業稅法第十九條第一項第二款所稱「非供本業及附屬業務使用之貨物或勞務」、第三款所稱「交際應酬用之貨物或勞務」或第四款所稱「酬勞員工個人之貨物或勞務」，其進項稅額依該項規定不得扣抵銷項稅額。在這種情形，營業人事後

¹⁹⁸ 請參考 *Wolfram Reiss*, Zur Umsatzsteuer, StuW 1987, 356f..

¹⁹⁹ 對於員工支薪，以現金為內容，不論為銷售，反之，如以實物為內容，則論為銷售。在第二種情形，解析之，等於認定為營業人首先對於其員工支以現金為內容之薪資，而後再將實物賣與該員工，以換取其一部分已支領之薪資。*Tipke/Lang*, Steuerrecht, 13. Aufl., 1996, S.583f..然事業對於其員工所作之金錢以外的給付並非一概論為銷售。最後還應視該給付是否首先係為滿足員工私人之需要，而非為營業之利益。如然，則應稅。反之，員工之受益如僅是事業受益之餘的反射利益，則不應稅。請參考 *Wolfram Reiss*, Zur Umsatzsteuer, StuW 1987, 353f. 這個問題在德國銷售稅法還涉及給付之交換的概念以及消費稅理念之平等貫徹的爭議。雇主對於勞工之非金錢的給付，如經論為有償，構成工資的一部分，則因構成銷售，而應稅；如經論為無償，不構成工資的一部分，則因構成雇主之自用，擬制為銷售，亦應稅。這個問題特別表現於小禮物(die Aufmerksamkeit)的授受上。詳請參考 *Hartmut Söhn*, Zur Umsatzsteuer, Sachzuwendungen und sonstige Leistungen an Arbeitnehmer, StuW 1976, 250ff. (255ff.)。雇主對於勞工之非金錢的給付是否論為工資之給付，在德國除了在勞工法上，而且在薪資稅與銷售稅皆有其意義(*Hartmut Söhn*, aaO. S.259)。將此種給付論為薪資，在勞工之有利為：擴大以薪資為範圍之福利給付的計算基礎。至其不利則為提高薪資稅之稅基，以及雇主如為轉嫁，應自負該給付之銷售稅。在雇主就銷售稅原則上較無出入，蓋不論有償、無償，亦即不論是否將該給付論為工資，本諸銷售稅之為消費稅的意旨，反正，皆應稅；惟在勞工法上，如將該給付論為薪資，會加重雇主之福利給付的計算基礎。

²⁰⁰ *Hartmut Söhn*, Die Umsatzsteuer als Verkehrssteuer und/oder Verbrauchssteuer StuW 1975, S.13; *Hartmut Söhn*, Zur Umsatzsteuer StuW 1975, 171, 173.

²⁰¹ *Hartmut Söhn*, Die Umsatzsteuer als Verkehrssteuer und/oder Verbrauchssteuer StuW 1975, S.11ff.:營業稅之「稅捐財是消費(支出)，而非交付或其他給付之法律行為上的事件或過程。將不屬於交付或其他給付之應稅的事件或過程(按：例如自用貨物)解釋為擬制之銷售，不但只會引起迷惑，而且是不必要的。」

²⁰² 擬制為銷售之自用的勞務必須是購進的勞務。蓋自然人自己的勞務不論為費用因素，所以獨資營業人取用自己供銷售之勞務為自己處理事務，不構成應稅之擬制的銷售勞務。請參考 *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 15. Aufl., 1996, S.595.

無再為其轉為自用，開立憑證，報繳營業稅的義務，以免構成重複課徵²⁰³。反之，在其進貨時，如因尚未決定為自用之目的，而先以供銷售之目的進貨，則在進貨時，可先將其進項稅額扣抵銷項稅額，待轉為自用時，始應依同法第三條第三項第一款前段，擬制為銷售，課以營業稅。鑑於在貨物之購買時，營業人之購買目的究竟在於供營業稅法第十九條第一項第二款至第四款之用途，或事後才改變主意提供為該等用途，轉為自用，在購買當時尚非客觀上即可認識之事實，所以營業稅法第十九條第一項第二款至第四款及同法第三條第三項第一款前段之適用顯有替代性。在尚未發展至轉為自用之階段，倘營業人將因該採購所發生之進項稅額扣抵之，應尚不得論為違反營業稅法第十九條第一項第二款至第四款之規定，構成同法第五十一條第五款所稱之虛報進項稅額。

營業人租賃房屋供其員工住宿，屬於一種自用的態樣。然其自用是否應該擬制為銷售，視該住宿勞務之提供的功能屬於供消費或供投入生產而定²⁰⁴。供消費，應該²⁰⁵；供業務上使用，投入生產者，不應該擬制為銷售²⁰⁶。其營業稅之課徵上的處理，亦即其進項稅額之扣抵的問題，可能自始發生在其購入，亦即在向第三人租賃房屋時，也可能發生在其後來實際提供予員工住宿，構成自用時。如在購入時，即已不為扣抵，則在提供自用時，得免再一次視為銷售，對之課徵營業稅，以簡化稽徵手續。如在購入時，扣抵該進項稅額，則在提供自用時，應視為銷售，開立憑證，

²⁰³ 對於事業自用其原供銷售之貨物或勞務課以營業稅的規定，只能從消費稅法上，而不能從交易稅法上得到說明，蓋自用並無權利之移轉的行為。就事業為營業外之消費支用其所得，利用自用之課稅對之課以稅捐負擔。惟其所得之支用，如果已經由不准其扣抵進項稅額，課以負擔，則不用再對其自用課稅。否則，其再度課稅將使營業人處於比非營業人不利的地位（Tipke/Lang, Steuerrecht, 13. Aufl., 1996, S.592f.）。

²⁰⁴ 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，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）。

²⁰⁵ 財政部七十五年八月四日臺財稅字第七五五九七六〇號函「營業人租賃房屋供員工住宿，其有關租金、水電及瓦斯費等所支付之進項稅額，依營業稅法第十九條第一項第四款規定，不得扣抵銷項稅額。」

²⁰⁶ 財政部七十五年十一月七日臺財稅字第七五七七一九八號函「營業人為工程施工或油礦探勘需要，於工地搭建臨時房屋或在工地附近租賃房屋供施工人員臨時住宿或辦理工務使用，該房屋租金、水電費、瓦斯費等核屬供業務上使用之貨物或勞務，其進項稅額依法應准予申報扣抵銷項稅額。」

繳納營業稅。在這種情形，該營業稅只當成其銷售稅額自動報繳，不得再將之當為進項稅額扣抵其銷項稅額。

營業稅法第十九條第一項第五款所以規定，自用乘人小汽車之進項稅額，不得扣抵銷項稅額的理由，當隱含有為消費之目的供為自用之擬制在內。鑑於自用乘人小汽車事實上也有可能全部或部分供營業人「本業或附屬業務使用」，是故，一概全部將之擬制為自用，是否過當，自實質課稅原則觀之，非無疑問。

II 無償移轉

所謂無償移轉，指營業稅法第三條第三項第一款後段所定「以其產製、進口、購買之貨物，無償移轉他人所有」之情形。其與前述轉供自用的差別在於，在這裡，該「他人」非營業人之股東、員工或有業務關係之人，且非為勞工或業務上之交易關係。因此，這種無償給與，通常指對於根本無業務關係者之贈與，或

與特定之交易關係不明確者所為之無償給與。鑑於營業人理應只為業務，而無私交，所以此種給與若非為慈善或公益之捐贈目的，即為廣告之目的。然廣告應論為業務支出²⁰⁷。其結果，所謂無償移轉他人所有，當限指為慈善或公益之捐贈目的的情形。是故，進口奶粉無償救濟貧寒視為銷售²⁰⁸。對於慈善或公益捐贈，在營業稅採應稅的立場，而在所得稅或遺產稅，不但不課徵贈與稅，而且採取自所得稅或遺產稅之稅基扣除的立場，有相當的不同。有無必要這樣做，在政策上值得檢討²⁰⁹。惟實務上也有營業人間無償借用廠房的情形。此種使用借貸不論是否為慈善或公益之捐贈目的，皆應擬制為銷售勞務²¹⁰。

²⁰⁷ 「為促銷或廣告之目的將貨物移轉給消費者，不是自用而是無償的移轉貨物，蓋在這裡其移轉還在營業目的內，或在營業範圍內」(Tipke/Lang, Steuerrecht, 15. Aufl., 1996, S.595)。

²⁰⁸ 財政部賦稅署七十五年七月三日臺稅二發字第七五五六五九二號函「貴公司進口奶粉無償救濟貧寒及捐贈慈善機構，依營業稅法第三條第三項第一款規定應視為銷售貨物，並應依規定開立統一發票，報繳營業稅。」

²⁰⁹ 關於慈善或公益之無償給付是否應稅，有從「社會給付與一般消費稅」之稅捐客體的普遍性立論認為一概應稅者。持該觀點者認為在這種情形如有提供稅捐激勵措施之必要，應在所得稅下手。詳請參考 Hartmut Söhn, Zur Umsatzsteuer, Sachzuwendungen und sonstige Leistungen an Arbeitnehmer, StuW 1976 253ff.

²¹⁰ 財政部七十五年十一月十日臺財稅字第七五二八一六一號函「貴市某木業有限公司與某木行訂定無償借用廠房契約，應依照營業稅法第三條第三項準用視為銷售貨物之規定，按一般標準核計租金課徵營業稅。」另應注意在這種情形，營業人之無償給與可能兼有隱藏之盈餘分配的問題。

該無償移轉之貨物或勞務，如在購買時即為該目的而進貨，則所購買者會被論為購買「非供本業及附屬業務使用之貨物或勞務」，依營業稅法第十九條第一項第二款，其進項稅額不得扣抵銷項稅額。然如非自始即為供無償移轉而購買，其進項稅額在進貨時，首先得扣抵銷項稅額，待實際將之轉供無償移轉時，始因擬制為銷售，再就之對營業人課以營業稅。依營業稅法第十九條第一項第二款，營業人不得將該擬制為銷售之營業稅同時引為進項稅額，自其銷項稅額扣抵之。蓋在該款所定情形該貨物或勞務已被認定為供消費之使用²¹¹，而非供再投入生產或製造之用。但為協助國防建設、慰勞軍隊及對政府捐獻者，不在此限²¹²。要之，營業人為酬勞員工或交際應酬等以外之目的，而無償移轉貨物固視為銷售。但其進貨時未辦理進項稅額之扣抵者，不在此限²¹³。此為純從稽徵經濟的觀點所作之定性。在自用或無償移轉貨物於他人的情形，是否將之擬制為銷售貨物，課徵營業稅，實務上所持容許視原先有無辦理其進項稅額之扣抵而定的看法，並無營業稅法之明文規定為其依據，而是從營業稅是消費稅所導引出來的結果²¹⁴：一件經濟活動，當發展到消費的階段，即便其購買者或消費者為營業人，其營業稅的課徵還是必須有一個了斷，其

²¹¹ 財政部八十三年九月十五日臺財稅字第八三一六一〇二八一號函「中華職棒聯盟於每場比賽前發送學生之免費參觀券，依營業稅法第三條第四項規定，應按視為銷售勞務課徵營業稅」（財政部公報第三十二卷第一六一二期 33531 頁）。

²¹² 財政部八十四年三月七日臺財稅字第八四一六一〇七二五號函「中華職業棒球聯盟所提供之免費參觀券，如確屬捐贈與貴部（編者註：教育部）者，除應由該聯盟設帳記載以憑查核外，可依照本部七十六年七月二十二日臺財稅字第七六一一一二二五號函釋規定，免視為銷售勞務課徵營業稅」（營業稅法令彙編八十五年版 41 頁）。

²¹³ 財政部七十六年七月二十二日臺財稅字第七六一一一二二五號函「營業人為酬勞員工、交際應酬或捐贈而無償移轉之貨物，如該貨物於購入時已決定供作酬勞員工、交際應酬或捐贈使用，並以各該有關科目列帳，其購入該項貨物所支付之進項稅額，亦已依照營業稅法規定，除合於同法第十九條第一項第二款但書規定為協助國防建設、慰勞軍隊及對政府捐獻者外，已依照不得申報扣抵銷項稅額之規定未申報扣抵者，可免視為銷售貨物並免開立統一發票，以資簡化。至營業人以其產製、進口、購買之貨物，原非備供酬勞員工、交際應酬或捐贈使用，係以進貨或有關損費科目列帳，其購買時所支付之進項稅額並已申報扣抵銷項稅額者，自仍應於轉作酬勞員工、交際應酬或捐贈使用時，依營業稅法第三條第三項視為銷售貨物之規定，按時價開立統一發票。上項自行開立之統一發票扣抵聯所載明之稅額，除屬同法第十九條第一項第二款但書規定係為協助國防建設、慰勞軍隊及對政府捐獻依法可予扣抵者外，其餘均不得申報扣抵銷項稅額，並應由營業人於開立後自行截角或加蓋戳記作廢，其有虛報進項稅額者，應依法處理。」

²¹⁴ 關於自用消費之課稅(die Eigenverbrauchsbesteuerung)，實務上分別按其先前有無進項稅額之扣抵處理之，在德國亦無銷售稅法之明文規定為其依據(Tipke/Lang, Stuerrecht, 15. Aufl., 1996, S.592f.)。

最後一次交易之稅額，不再當成進項稅額扣抵之；其已扣抵者，於其實際消費時，縱無交易，亦應擬制為銷售，課徵營業稅。這是營業稅法第十九條第一項第二款至第四款及第三條第三項第一款之規定的道理所在。惟因系爭貨物之消費在此只有一次，所以，就自用或無償移轉之貨物，依營業稅法第十九條第一項第二款至第四款不扣抵進項稅額者，不再論為銷售；已依營業稅法第十五條第一項扣抵進項稅額者，應依第三條第三項第一款之規定擬制為銷售²¹⁵。

不計價之附贈品，雖具無償之外觀，但因與有償之銷售聯立，所以仍論為銷售內容之一，應於銷售主產品之統一發票品名欄中列明之。例如銷售鋼琴附有不計價節拍器者應將附贈之節拍器列明於銷售鋼琴之統一發票中²¹⁶。

III 以財產抵償

以貨物而非以金錢作為對待給付或賠償給付者，其給付兼有銷售貨物之性質。所以，當約定之價款，不以金錢，而以實物抵繳，該抵繳另構成一個課稅事實，應按其折價報繳營業稅²¹⁷。以貨物抵償債務應論為銷售貨物，不限於營業稅法第三條第三項第二款所定「營業人解散或廢止營業時以所餘存之貨物……抵償債務」的情形。蓋以財產抵償債務，具有「將貨物之所有權移轉與他人，以取得代價」之特徵（營業稅法第三條），應不待於擬制，即應論為貨物之銷售。是故，營業人與他人訂立租賃契約，並於租約中約定，租賃關係消滅後，承租人應將地上物移轉於出租人所有，以抵付租金之全部或一部，或賠償終止租約之損害者，係屬有償移轉貨物，該當營業稅法第三條第一項所定「將貨物之所有權移轉與他人，以取得代價者，為銷售貨物」之構成要件，應課徵營業稅²¹⁸。

²¹⁵ 請參考 *Tipke/Lang*, Stuerrecht, 15. Aufl., 1996, S.594.

²¹⁶ 財政部賦稅署七十五年四月二十四日臺稅二發字第七五二二八九七號函「貴公司所屬分公司及經銷商銷售鋼琴時如另附有不計價之節拍器等附件者，可於統一發票品名欄列明鋼琴及附件名稱數量，以資明確，金額欄則請按實際銷售額記載。」

²¹⁷ 財政部七十五年七月二日臺財稅字第七五四九九八四號函「貴局（林務局）標售林班收取之價款，部分係由得標廠商以繳交枕木方式抵繳，屬物物交換行為，應由得標廠商於繳交枕木時，折價依照統一發票使用辦法第十二條規定開立統一發票並報繳營業稅。」

²¹⁸ 財政部八十二年三月十一日臺財稅第八二一四八〇一八三號函「按營業人與他人訂立租賃契約，並於租約中約定，租賃關係消滅後，承租人應將該地上物移轉於出租人所有，以抵付租金之全部或一部者，或係賠償終止租約之損害者，均屬有償移轉，應依營業稅法第三條第一項規定「將貨

IV 分配剩餘財產

營業稅法第三條第三項第二款規定「營業人解散或廢止營業時所餘存之貨物，或將貨物抵償債務、分配與股東或出資人者」，視為銷售貨物²¹⁹。該規定前段將「營業人解散或廢止營業時有餘存之貨物」，視為銷售貨物，並合理。適當的規定應是：「營業人將解散或廢止營業時所餘存之貨物抵償債務、分配與股東或出資人者」，視為銷售貨物²²⁰。依該規定分配剩餘財產之對象可以是股東或出資人²²¹。營業人將解散或廢止營業時所餘存之貨物分配與股東或出資人時，如該貨物已扣抵進項稅額，將之擬制或論為銷售是合理的；反之，該貨物在進貨時，如未扣抵進項稅額，則不合理。蓋在第二種情形，其擬制或論為銷售將構成營業稅之重複課徵。

物之所有權移轉與他人，以取得代價者，為銷售貨物」課徵營業稅；如係無償移轉，不問原因為何，應依營業稅法第三條第三項第一款規定「營業人以其產製、進口、購置之貨物，無償移轉他人所有者，視為銷售貨物」課徵營業稅。……貴轄廣源育樂股份有限公司承租竹南鎮公所所有崎頂海水浴場，因故提前解約，其所投入之地上物被竹南鎮公所沒收，應否視為銷售貨物，課徵營業稅乙案，請查明實情依規定辦理」（財政部公報第三十一卷第一五三三期 31323 頁）。因違約致貨物被相對人沒收而擬制發生之銷售貨物的營業稅應由誰負申報、繳納的義務？自營業稅應屬消費稅、間接稅的觀點立論，在這種情形因貨物之所有人沒有機會為營業稅之轉嫁，且該貨物終歸其相對人所有，因沒收而發生之營業稅應由其相對人申報、繳納的義務。

²¹⁹ 與營業人解散或廢止營業時分配剩餘財產給股東類似者為繼承人分配遺產。設遺產中有一個被繼承人獨資經營的事業，則在多數人繼承的情形，該事業首先將由該繼承人公同共有。繼承人對之因繼承而享有股份。就該股份於公同共有關係消滅後，各繼承人得自由處分。關於股份之處分，縱使有償亦非可課以營業稅之銷售。然如因繼承人中有人要退出該事業(合夥)，而自合夥移轉一部分財產給退出者，則該財產之處分類推適用營業稅法第三條第三項第二款，應視為可稅之銷售。請參考 *Tipke/Lang, Steuerrecht*, 15. Aufl., 1996, S.584.

²²⁰ 營業稅法第三條第三項第二款規定「營業人解散或廢止營業時所餘存之貨物，或將貨物抵償債務、分配與股東或出資人者」，視為銷售貨物。依該規定，於營業人解散或廢止營業時，只要尚有餘存之貨物，即視為銷售貨物。這是不切實際的規定。蓋一方面該規定與同款後段關於「將貨物抵償債務、分配與股東或出資人者」，視為銷售貨物的規定先後重複。等於有兩個營業稅之發生事由。適當的規定內容應是：「營業人將解散或廢止營業時所餘存之貨物抵償債務、分配與股東或出資人者」，視為銷售貨物。亦即去掉前段關於只要有餘存之貨物，即視為銷售貨物的規定。

²²¹ 股東或出資人事實上沒有區別，應當是相對於營業人之不同組織形態而異其稱呼的結果。蓋除公司之出資人稱為股東外，其他組織之出資人習慣上並不稱為股東。有稱為社員者，例如合作社，有稱為合夥人者，例如合夥。在此認識下，出資人可謂為上位概念。

與營業人解散或廢止營業類似，而其實不同者為：營業人變更其負責人。然因獨資營利事業與其出資人被認為同一個主體的結果，實務上認為其因轉讓而變更負責人者，其貨物之移轉視為銷售²²²；其因獨資組織之負責人死亡，由繼承人繼續經營，而申請變更繼承剩餘存貨及固定資產之權利人者，非屬銷售貨物之範圍²²³。又合夥之營利事業變更負責人、合夥人時，其存貨、固定資產不視為銷售²²⁴。這是將合夥人地位之移轉定性為對於合夥之股份之移轉的看法。但該見解並未貫徹至對獨資營利事業之「股權」的移轉。所以，實務上否定營利事業在營業稅法上有獨立於其資本主之權利能力，並將獨資營利事業之轉讓視為銷售。有如民法第三百零五條與第三百零六條分別有關於概括承受營業人之資產及負債，以及營業合併的規定，關於營業人之財產利益的取得，事實上也有兩種不同之取得方法：受讓該營業人之財產或受讓其股東對於該營業人之股份。第一種方法屬於貨物之銷售，存在於該營業人與購買人間；第二種方法屬於社員權之銷售，存在於該營業人之股東與購買人間。是故，其該當之稅目並不相同。惟實務上還是將因合併而移轉原材料、存貨及固定資產，視為銷售²²⁵。

（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）。

²²² 財政部七十五年十月三十日臺財稅字第七五七六一六七號函「『營業人解散或廢止營業時所餘存之貨物，抵償債務、分配與股東或出資人者』視為銷售貨物，營業稅法第三條第三項第二款訂有明文。獨資組織之營利事業因故轉讓或變更負責人者，其貨物之移轉，應照上開規定，視為銷售，開立統一發票收取營業稅款並依法報繳。至受讓人取得該項發票所支付之進項稅額，可依法扣抵銷項稅額。」

²²³ 財政部八十八年三月十一日臺財稅字第八八一〇九一六九二號函「獨資組織營業人之負責人死亡，由其繼承人繼續經營，申請變更負責人為繼承人或一併變更商號名稱時，其繼承人繼承餘存之存貨及固定資產，核非屬營業稅法第三條第三項第二款規定應視為銷售貨物之範圍，可免依上開法條規定課徵營業稅」（財政部公報第三十七卷一八四六期 44046 頁、稅務法令半月刊第十期 72 頁）。

²²⁴ 財政部七十六年十月八日臺財稅字第七六〇〇七七五五號函「合夥組織之營利事業變更負責人或合夥人，變更時之存貨及固定資產，應免依營業稅法第三條第三項第二款規定，視為銷售貨物辦理。本部七十六年二月二十日臺財稅第七五七八四九七號函，關於合夥組織營利事業變更負責人，應按視為銷售貨物辦理之規定不再適用。」

²²⁵ 財政部七十九年三月十五日臺財稅第七八〇七〇一六五一號函「營業人與其他營業人合併而消滅者，應依法申請註銷登記，其移轉之原材料、存貨及固定資產，應視為銷售，並至遲於向主管稽徵機關辦理註銷登記時按時價開立統一發票，惟辦理註銷前如已將上項視為銷售之貨物移轉與合併後存續或新設之公司者，應於移轉時開立發票」（財政部公報第二十八卷一三七七期 27234 頁）。