

刊登於當代財政第 25 期，2013 年 1 月，第 19-40 頁。

營業稅之稅捐主體與客體之探討

陳清秀

東吳大學法律學系教授

壹、概說

我國營業稅實徵數在 2011 年度稅收新臺幣 2,838.84 億元（不含專款專用之金融保險業營業稅 238.06 億元），其中自動報繳家數：785,236 家（101 年 5 月資料）以及查定課徵家數：456,670 家（101 年第 1 季資料）合計家數：1,241,906 家¹。其報繳期限以二個月為一期，次期 15 日內報繳。例如：1、2 月為一期，3 月 15 日內報繳。

營業稅屬於消費稅（Die Verbrauchsteuern）性質，乃對於人民購買及消費貨物或勞務之事實課稅。此與支出稅不同，支出稅（Die Aufwandsteuern）是針對人民投入花費維持事實上或法律上狀態進行課稅，例如對於持有車輛而課徵之車輛稅、對於養狗課徵之狗稅，持有第二個住宅課徵之第二住宅稅²。

消費稅也與交易稅不同，交易稅（Die Verkehrsteuern）是指其並未與事實上事件相連結，而是與法律上交易行為連結，並把握在法律上交易行為發生時所要滿足之支出花費，在此表現納稅義務人之特殊的經濟上負擔能力。交易稅，例如對於不動產取得行為課徵之不動產取得稅（契稅），以及對於保險關係之銷售行為，就保險費之支出，所課徵之保險稅³。

一、沿革

我國營業稅以往採取「所有階段之毛額型（或稱總額型）銷售稅」（Allphasenbruttoumsatzsteuer）（傳統的消費稅），亦即按營業人各銷售階段之銷售總營業額一定比例課稅，從生產到銷售與最終消費者各階段之營業人，均應負擔營業稅。因此，各階段銷售營業人在決定其銷售價格時，除【當代財政第 25 期，2013 年 1 月，第 19 頁】應反映其自己銷售時應負擔之營業稅外，也必須將其進貨階段所負擔由前手出賣人繳納之營業稅，一併納入銷售價格之計價範圍。因此，產生重複課稅、稅上加稅以及違反租稅競爭中立性原則。且對於消費財及資本財之營業額均納入課稅，使生產成本提高，影響資本形式以及經濟發展⁴。

1 資料來源：財政部賦稅署網站，2012.07.27 公布之資料

2 Dieter Birk, Steuerrecht, 10. Aufl., 2007, S. 25, Rn. 93.

3 Dieter Birk, Steuerrecht, 10. Aufl., 2007, S. 26, Rn. 93.

4 參見立法院公報，74 卷 81 期，頁 42。

亦即在毛額型營業稅，各銷售階段皆以其銷售額之全部為稅基。由於多階段毛額型營業稅，將因銷售階段多寡而異其稅捐負擔，不利於多個銷售階段之營業人，故被質疑違反稅捐之競爭中立性原則與平等原則⁵。

因此，於 74 年 11 月 15 日修正營業稅法，原則上廢止毛額型營業稅制度，改採取「加值型營業稅」制度。而後再於 90.7.9 將營業稅法名稱修正改為「加值型及非加值型營業稅法」（自 91 年 1 月 1 日施行）。

二、採取消費型加值稅

在加值型營業稅（Value-added tax，WT）（大陸稱為增值稅），是對每個生產及銷售階段所增加之價值課以某個百分比的稅。亦即加值型營業稅係對貨物或勞務在生產、提供或流通各階段，就銷售金額扣抵進項金額後之餘額（即附加價值）所課徵之稅（釋字第 397 號解釋理由書參照）。加值型營業稅可區分為「生產型加值稅」、

「消費型加值稅」以及「收入型加值稅」三種⁶。在計算附加價值時，將投資財的購買視同其他原料投入，可從銷售中全額扣除，其稅基排除投資，僅包括消費，因此財政學者稱之為「消費型加值稅」（consumption type VAT）⁷。歐洲國家及我國均採取此種稅制。

營業稅性質上為內地稅，是針對境內消費行為課稅，亦即在我國境內銷售貨物或勞務，才予以課稅（營業稅法第一條），至於國外的消費行為，則不在課稅範圍，而屬於國外政府課稅範疇。外銷輸出貨物，採取零稅率，使其於出口時，完全並無消費稅負擔，以提昇出口產品競爭力。營業稅為一般消費稅，原本要轉嫁給消費者負擔，其納稅義務人與經濟上負擔者不同，因此屬於轉嫁稅與間接稅。

司法院大法官釋字第 688 號解釋理由書即謂：「依營業稅之制度精神，營業稅係對買受貨物或勞務之人，藉由消費所表彰之租稅負擔能力課徵之稅捐，稽徵技術上雖以營業人為納稅義務人，但經由後續之交易轉嫁於最終之買受人，亦即由消費者負擔。是以營業人轉嫁營業稅額之權益應予適當保護，以符合營業稅係屬消費稅之立法意旨暨體系正義。」因此，在各個銷售階段，營業稅並非費用之因素，且在最終階段，均應構成相同的稅捐負擔。

又由於進口貨物應與國內產品稅負相同，以使其競爭條件公平，故亦將進口貨物列入，以謀求公平。

有關營業稅課稅權之歸屬原則，有目的地國【當代財政第 25 期，2013 年 1 月，第 20 頁】原則與來源地國原則之討論：

5 黃茂榮，營業稅之概念及其種類，植根雜誌，二十八卷三期，二〇一二年三月，頁十。

6 徐孟洲，稅法，2009 年，第 3 版，第 105 頁。

7 Harvey S. Rosen 著，李秉正譯，財政學，2005 年再版一刷，頁四三七。

（一）目的地國原則

目的地國原則（Bestimmungslandprinzip）乃是指消費所在地國家，也是消費稅收所歸屬之國家。在銷售給付跨越國境的情形，出口國家對於輸出應當免除稅捐負擔（出口免稅），而由進口國家對於進口課稅。因此最終消費者，直接在目的地國之海關繳納租稅；而在由營業人進口時，則其所繳納之進口稅捐，可以作為進項稅額扣抵，並使進口國家之稅收維持中立，而到最後在銷售與最終消費者時，再由進口國家掌握該貨物之整體價值進行課稅⁸。

（二）來源地國原則

來源地國原則（Ursprungslandprinzip）是指有關課稅權以及稅捐收入均歸屬於出口國家享有，而以進口國家拋棄課稅作為出發點。如果最終消費者進口物品，則經由來源地國之課稅而直接負擔消費稅，似亦有其道理。但如果由營業人進口物品，則進口國家也要課稅，其進項稅額之扣除，是由哪一國家准許扣除也是問題。

各國多採取目的地國原則，我國目前也採取目的地國原則。

三、多階段加值型營業稅

我國採取多階段的加值型營業稅，亦即對於銷售流程的各個階段，包括製造、批發及零售等階段，皆納入課稅範圍。釋字第 685 號解釋理由書謂加值型營業稅係對貨物或勞務在生產、提供或流通之各階段，就銷售金額扣抵進項金額後之餘額（即附加價值）所課徵之稅，亦即係就各個銷售階段之加值額分別予以課稅之多階段銷售稅，各銷售階段之營業人皆為營業稅之納稅義務人。

加值型營業稅（Mehrwertsteuer）只就每一銷售階段的加值部分來加以課稅。加值型營業稅不致於重複課稅，也不受銷售流程長短的影響，符合稅捐中立性的原則。歐洲共同體國家基本上即採取此一課稅方式。

四、稅額計算方式：進項稅額扣抵法

加值型的營業稅計算方式，有稅基扣除法與進項稅額扣抵法二種。歐洲國家採取進項稅額扣抵法，以排除重複負擔稅負，同時維護出口商品不含稅的國際競爭力。

依據歐洲法院判決觀點，所整理之歐洲共同體加值型營業稅準則課稅原則如下⁹：「

（一）最終消費稅

僅最終消費者應負擔營業稅。如果無法確認最終消費，即不應課稅。消費稅之課稅衡量基礎（稅基），不能超過最終消費者實際上已經提出之對待給付。一般而言，稽徵機關最後所徵收之稅額，不得超過消費者最後所支付之稅額。

⁸ Wolfgang Jakob, Umsatzsteuer, 4. Aufl 2009, Rn500. S.156.

⁹ 參見 Jakob, Umsatzsteuer, 4. Aufl., 2009, Rn.31 f.

（二）營業人不應有任何剩餘的營業稅負擔

加值型營業稅不得導致營業人有任何的經濟上負擔。營業人角色，僅限於為國庫代徵稅捐。營業人就其銷售，為稽徵機關之計算，而向給付受領人徵收稅捐，並在扣抵進項稅額後之餘額，繳納稽徵機關。**【當代財政第 25 期，2013 年 1 月，第 21 頁】**

（三）加值稅體系之中立性原則

營業人在各階段就其銷售貨物或勞務所負擔之營業稅，均應與最終消費者所負擔之消費稅相同。如果營業人對於下游之營業人給予銷貨折讓，則在營業人階段，對於納稅義務人之課稅衡量基礎也必須減少。

（四）有關進項稅額：完全零負擔原則、法律形式中立性原則以及立即扣抵原則

歐洲法院一再強調加值稅最重要目標，在於營業人在其經濟活動範圍內所負擔之營業稅，應當經由進項稅額之扣抵權利而完全排除稅負，而不問其法律形式為何。此外，此項扣抵權利之存在，僅取決於：納稅義務人（營業人）在給付收入之時點，成立此項權利（立即扣抵）。¹⁰

貳、稅捐主體

一、納稅義務人

營業稅之納稅義務人如下（營業稅法第 2 條）：

（一）銷售貨物或勞務之營業人。

所謂營業人是指有下列情形之一者（第 6 條）：

1. 以營利為目的之公營、私營或公私合營之事業營利事業必須以獲得利益（收入）為目的，而獨立的繼續反覆從事（具有持續性，而不是偶一為之）業務活動，亦即以之為業的組織。營業人乃是具有「獨立性」提供有償的營業活動，此表現其活動自主性，亦即以自己之計算，自負盈虧責任。如果接受指揮監督從事活動，則並非獨立的從事活動，不屬於營業人之範圍。又如公司執行業務股東執行業務，是為公司而為行為，其被納入公司組織體系中，並應服從公司之指示，其既非勞工，也不是獨立的營業人¹¹。

有關營利事業之概念，屬於開放性類型概念，並非抽象性之描述概念，因此在具體案件之判斷上，應依其各項情況之整體形象判斷是否符合事業之特徵，亦即採取（評價的）整體形象之觀察法，斟酌個別案件之整體情況，進行營業人概念之歸屬¹²。

在此所謂「以營利為目的」之事業，係依客觀之認定，有營利之目的者而言（行政法院 58 年判字第 417 號判例）。至於是否已經辦妥商業營業登記，則不是判斷標準。例

10 標題題號為作者附加。

11 Birk, Steuerrecht, 10. Aufl., 2007, § 10 Rn. 1290.

12 Birk, Steuerrecht, 10. Aufl., 2007, § 10 Rn. 1291.

如財政部曾函釋個人在一年內買賣房屋不動產達五戶以上者即屬營業人。

2. 非營利組織

非營利組織，有銷售貨物或勞務者，亦為納稅義務人。所謂「非營利組織」，係指非以營利為目的之事業、機關、團體、組織，例如非以營利為目的之財團法人或社團法人，即屬之。其持續從事獲得收入之業務活動，雖虧本經營或僅滿足成本費用之銷售活動，而不以營利為目的，仍應課徵營業稅¹³。例如 XX 學會受託辦理專題研究或研習會等提供勞務收取代價，核屬銷售勞【當代財政第 25 期，2013 年 1 月，第 22 頁】務，應依法辦理營業登記領用統一發票報繳營業稅（財政部 75.11.18.臺財稅字第 7574924 號函）。

有關宗教團體的課稅問題，原則上「寺廟、教堂為信徒提供服務收取費用，營業稅之徵免，…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。」¹⁴。

又公法人在經營事業範圍內，為維持與私人經濟部門之營業競爭負擔之公平性，也應就其銷售貨物或勞務課徵營業稅，以維持稅捐中立性原則¹⁵。例如農田水利會將餘水提供工業、飲用等而收取餘水使用費，應課徵營業稅¹⁶。又如臺北市政府將公共運輸之車輛有償轉讓與大都會汽車公司，也應課徵營業稅。

3. 固定營業場所（常設機構）

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，亦為納稅義務人。所稱「固定營業場所」，指經營銷售貨物或勞務事業之固定場所，包括總機構、管理處、分公司、事務所、工廠、保養廠、工作廠、機房、倉棧、礦場、建築工程場所、展售場所、連絡處、辦事處、服務站、營業所、分店、門市部、拍賣場及其他類似之場所（施細第 4 條）。

此一「固定營業場所」，亦可稱為常設機構，其是指「實體常設機構」(physical PE)，係指企業從事全部或部分營業之固定場所。依據 OECD 租稅協定範本第 5 條規定，「常設機構」(“permanent establishment”)的概念範圍較為限縮，必須經由該固定營業場所，從事全部或部分企業的業務活動。亦即必須自己從事業務活動，如果僅屬於輔助性或附隨的活動，尚有不足。

在此營業場所必須是固定的，是指營業場所與特定之地理位置，必須有某種程度的關連性及恆久性。一個固定業務場所要作為企業活動使用，必須該企業在一個相當期間

13 Birk, Steuerrecht, 10. Aufl., 2007, § 10 Rn.1291.

14 財政部 78.6.6.臺財稅字第 780649615 號函。宗教團體各項收入是否屬於銷售貨物或勞務，而為營業稅的課稅範圍，財政部 86.3.19.台財稅第 861886141 號函訂定「宗教團體免辦理所得稅結算申報認定要點」，作為認定依據。

15 Jakob, Umsatzsteuer, 3. Aufl., 2005, S.68.

16 最高行政法院 89 年判字第 3045 號判決。

內，將其作為企業之目的使用。而關於企業之目的使用，係指有關於企業之活動，在營業場所之內進行、藉助其進行、使用該場所進行¹⁷。上述固定場所必須持續一段時間，而不單純僅是一時性、短期的、暫時的使用之場所，但並不要求必須不間斷的使用。在典型的案件，如果依據納稅義務人之計畫，超過六個月存在時，則可認為固定營業場所。對於固定營業場所，必須由納稅義務人擁有處分權，而不僅是由其暫時的行使處分權，才能構成固定營業場所。亦即必須納稅義務人處於下述支配地位狀態：可以按照其營業需要利用該場所，並作成必要的決定¹⁸。

（二）進口貨物之收貨人或持有人。【當代財政第 25 期，2013 年 1 月，第 23 頁】

貨物自國外進入中華民國境內者，為進口。進口為事實上的事件經過，並非法律上的交易行為。私人消費者，雖非營業人，亦可能進口，而為納稅義務人。此一規定符合營業稅作為消費稅的特徵，因為私人的消費者正是營業稅所要課予負擔的人¹⁹。

（三）進口勞務之買受人

外國之事業、機關、團體、組織，在中華民國境內無固定營業場所者，其所銷售勞務之買受人，為納稅義務人。但外國國際運輸事業，在中華民國境內無固定營業場所而有代理人者，以其代理人，為納稅義務人。

（四）轉讓農漁業免稅用油之讓與人

依據營業稅法第 8 條第 1 項第 27 款、第 28 款規定免稅作為農業用油、漁業用油，其有轉讓或移作他用而不符免稅規定者，以轉讓或移作他用之人，為納稅義務人。但轉讓或移作他用之人不明者，以貨物持有人，為納稅義務人。

二、納稅義務人之判斷

營業稅納稅義務人之判斷，最高行政法院 101 年度判字第 551 號判決提出認定標準如下：

（一）以銷售營業人為其納稅義務人

除進口貨物外，營業稅以貨物或勞務之「銷售」為其稅捐客體。該客體歸屬於從事「銷售」之營業人，故以銷售營業人為其納稅義務人。

（二）銷售營業人之認定，應以其債權行為之當事人為準

銷售行為必須建立在有償基礎下，而判斷其行為是否有償，則必須以債權行為為其判斷標準。故銷售營業人之認定，應以其債權行為之當事人為準。

17 參見馬嘉應／賴榮舟／黃金發，常設機構課稅議題之探討，當代財政，2012 年 2 月，頁 54-68。

18 Gerrit Frotscher, Internationales Steuerrecht, 3.Aufl., 2009, S.279.

19 學者有認為進口貨物之收貨人雖不以營業人為要件，但此係為防止非營業人身分規避營業稅之規定，尚不能因此否認營業稅應限以營業人為課徵對象之原則（黃茂榮，營業稅債務之發生的構成要件（上），植根雜誌，28 卷 5 期，2012.5，頁 3）。

（三）債權行為之當事人以民法上法律形式之名義人為準

債權行為當事人之認定，原則上應循民商契約當事人之認定原則。而民商法制為配合代理制度，其契約當事人之認定，民法所定之認定原則是：依意思表示之名義人定其當事人，不以事實上為表示之人，而以該表示之名義人，為該意思表示之表意人。因此民商法對契約當事人之認定，是採取形式外觀原則，以名義人為準。

（四）以實質上從事經濟活動者為納稅義務人

例外情形，引用「量能課稅原則」或實質課稅原則，而為與契約名義人不同之認定，必須有正當理由（例如當事人有避稅意圖等情形）。

（五）以信託關係之受託人（契約當事人）為納稅義務人

在信託法律關係上，有關信託財產管理、處分事務之處理，其因而所生銷售行為之營業稅納稅義務有無及負擔稅捐之主體，仍應以信託關係之受託人（契約當事人）為歸屬對象（最高行政法院 97 年度判字第 901 號判決、99 年度判字第 878 號判決）。但必須受託人有『實際』處理信託事務，亦即應以「有無就信託財產之管理事務，出面締結債權契約」為準。

上述見解，當是參考黃茂榮大法官見解²⁰，【當代財政第 25 期，2013 年 1 月，第 24 頁】以尊重民事法律關係為基礎，維護當事人間契約自由原則與市場經濟自由活動，落實稅法上經營管理不干涉原則²¹，並可維護法律秩序安定性，保障交易相對人之交易安全，值得贊同²²。

上述銷售貨物者為納稅義務人，在實際執行上，如涉及三方合作關係，如何判斷何者為納稅義務人，則不無疑義。在此有下列二說：

1. 民事銷售契約外部關係歸屬說

由於民法上銷售貨物或勞務的契約當事人，在一般情形，也是從事經濟活動之人，因此，營業稅稅捐客體，一般是歸屬於該私法契約當事人。同理，在進貨部分，原則上也應歸屬於依據債法上構成給付基礎的契約關係，而負擔義務之人²³。

國內學者黃茂榮大法官也認為在營業稅法上，「關於交易相對人的認定標準，因其以法律行為為之，本來應以名義人為準，蓋非如是，在代理制度，將無法分辨法律關係在本人及代理人間的歸屬。」²⁴從實質課稅原則考量這個問題，關於『過程性』得課稅事實，例如營業稅法上之『銷售』，應以名義人為準。蓋不涉及經濟利益之終極歸屬。反之，關

20 黃茂榮，銷售當事人之認定，植根雜誌，28 卷 3 期，2010 年 3 月，頁 27 以下。

21 黃源浩，論經營管理不干涉原則—中國大陸企業所得稅法第 47 條規範意旨之再思考，月旦財經法雜誌，13 期，2008 年 6 月，頁五七以下。

22 另參照陳清秀，營業稅法上課稅主體及逃漏稅之認定問題探討—評析最高行政法院九十八年度判字第一〇六一號判決，月旦法學雜誌，第 189 期，2011.01.15，頁 209-239。

23 Rau/Duerrwaechter/Flick/Geist, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, 5. Aufl., 1987, § 2 Anm. 151, 151/1.

於結果性的課稅事實，例如所得稅法上之『所得』，則應以事實上利益之最後歸屬為準。」

²⁴「由於營業稅是轉嫁的，最後應由消費者負擔，所以其稅捐義務之法律上的歸屬應以法律行為之名義人為準，是正確的。」²⁵

德國實務上原則上似採取此說，在數個營業人出現，而不清楚判斷其銷售給付應歸屬於何人時，其首先判斷之基準應是民法。因為加值稅在課稅過程中，結合進項稅額之扣除，在營業稅法上提出給付之人，依據民法的附隨義務，也必須給予受領人包含稅額之銷售憑證（銷貨發票），此一進貨憑證又作為營業稅法上進項稅額扣除之實體上要件。此種連鎖關係原則上應加以遵守，而且在當事人間也要求依據民法上外部關係課稅，以符合安定性與明確性。

在通常情形，從當事人所締結的民法上契約，判斷營業稅法上之提出給付者（銷貨營業人）。一般而言，本身以自己名義或透過受委託人對於第三人交付貨物或勞務之人，為銷貨營業人。一項給付是否應歸屬於行為人或一個第三人，原則上乃是取決於行為人之外部表現，是以自己名義或有權以第三人名義實施有償給付為準。營業稅法乃連結實際上創設銷售標的物處分權之交易過程。營業稅法與所得稅法不同，其並非把握該法律交易之經濟上成果。有關該給付受領人是否為系爭標的物之民法上或經濟上所有權人，並不重要。在所謂「表面上名義人」，亦即以自己名義銷售貨物，並使買受人取得處分權（在此出賣人並無必要先行取得該貨物之所有【當代財政第 25 期，2013 年 1 月，第 25 頁】權），即可以為營業稅法上之銷貨營業人，並應將該銷售貨物之行為歸屬於該名義人，即使其背後是為委託人利益從事業務亦然。亦即此種為委託人隱藏的從事委託販賣活動，也不影響受託人對於第三人提供自己應被課稅之銷售給付²⁶。

又參照 2005 年德國實施銷售稅法之一般行政規則（Umsatzsteuer-Richtlinien 2005）第 26 條第 1 項規定：「任何人是否提出代理給付或自己從事營業活動，應依據當事人間之給付關係加以判斷。在決定銷售稅法上之給付關係時，原則上為民法。準用民法第 164 條第 1 項規定，代理給付在銷售稅法上原則上僅存在於：在代理人可認識其以被代理人之名義締結銷售行為的情形。但此原則不適用於下述情形：如果以他人名義而為行為僅單純隱藏：是該代理人，而非被代理人，實施其銷售行為。如果給付標的物在交付予受領人之前，已經由被代理人將其資產本體、價值及收益轉讓與代理人時，即可能屬於此種情形。對於給付受領人而言，必須在締結銷售行為之時，依據該案件之各項情況，已經知悉其對於第三人有直接的法律關係存在。在此，並不須要在締結契約時，已經知悉被代理人之姓名，而僅需可得確定即可。…」，也採取民事銷售契約外部關係歸屬說。

例如在信託法律關係及其他類似法律關係，有關信託財產（或委託財產）之銷售，

²⁴ 黃茂榮，稅法各論，2007 年，增訂 2 版，頁 601 以下。

²⁵ 黃茂榮，稅法各論，2007 年，增訂 2 版，頁 441。

²⁶ Fischer, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO, Kommentar, 2002, § 39 Rn.12a.; BFH -Urteil vom 28.1.1999, BStBL II 1999, S. 628.

在營業稅法上，原則上應僅單純從民法上契約之約定所產生之「外部關係」，決定給付關係之銷售主體。亦即受託人提出財產給付>是以自己名義或他人名義為之，才是外部關係（受託人與第三買受人間）之判斷基準。但基於該項民事契約仍必須實際上有履行給付行為，亦即營業稅法是與實際上給付行為事實相連結，而不是單純取決於有效契約或其他給付義務存在為準²⁷。

如果受託人讓與信託（委託）財產，是以委託人名義為之，則其給付關係存在於委託人與第三人（買受人）之間，銷售主體為委託人，而受託人對於委託人只是單純提供其他勞務給付而已²⁸。

反之，如果受託人讓與信託（委託）財產，是以受託人自己名義為之，則其給付關係存在於受託人與第三人（買受人）之間，銷售主體為受託人（外部關係）²⁹。

在「內部關係」上，亦即在委託人與受託人之間，則適用委託給付（委託代銷或委託代購貨物）之原則辦理³⁰。

因此，有關銷售行為的歸屬，民事法上的給付關係應具有優先性，如要與之背離而為不同歸屬時，必須藉助於營業稅法體系理論並具有充分理由。在例外情形，始與民事關係為不同的歸屬。**【當代財政第 25 期，2013 年 1 月，第 26 頁】**此類例外情形，部分可加以類型化，例如信託，讓與擔保，自主占有以及所有人以外第三人對於經濟財產的事實上支配權等。由於在此有些必須依個別案件特殊情況，加以判斷，因此其界限分際在部分情形乃是流動的。

2. 內部關係之經濟利益歸屬說

在營業稅法上也有採取內部關係之經濟利益歸屬說，此說亦稱為「實質行為者課稅原則」。其是指銷售貨物等課稅客體的歸屬，在名義與實體，形式與實質不一致情形，應以實質上享受銷售貨物或勞務而取得代價的人，作為營業人，而為營業稅納稅義務人³¹。

換言之，此說認為在通常情形，稅捐客體歸屬固然取向於私法上外觀的法律形式，然而其只是一種情況表徵，作為認定課稅客體歸屬的依據，而非判斷標準，有關營業稅

27 Martin, in: Sölch/Ringleb, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, EL 63, 2010, § 3 Rz. 128ff., 400ff.

28 Martin, in: Sölch/Ringleb, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, EL 63, 2010, § 3 Rz. 133.

29 Martin, in: Sölch/Ringleb, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, EL 63, 2010, § 3 Rz. 134.

30 Martin, in: Sölch/Ringleb, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, EL 63, 2010, § 3 Rz. 134. 我國加值型及非加值型營業稅法第三條第三項第三款及第四款及第四項亦有類似規定：「有左列情形之一者，視為銷售貨物：……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。……前項規定於勞務準用之。」

31 我就此日本消費稅法第 13 條即規定：「在作成法律上資產之讓渡等之人，乃是單純的名義人，並未享受有關該資產之讓渡等之對價，而是名義人以外之人，享受有關該資產之讓渡等之對價時，就該資產之讓渡等，視為享受該對價之人所為，適用本法之規定。」此一「實質行為者課稅原則」，在學說上有「法律的歸屬說」與「經濟的歸屬說」二種，前者是指課稅客體之法律上（私法上）歸屬，如果形式與實質不一致時，按照其實質判斷其歸屬。後者是指課稅客體之法律上（私法上）歸屬，如果與經濟上歸屬不一致時，則按照其經濟上歸屬判斷其課稅客體之歸屬。日本金子宏教授認為基於法律秩序安定性之考量，應採取法律上歸屬說較為妥當（金子宏，租稅法，2009 年，第 14 版，頁 152/564）。

客體歸屬的判斷標準，乃在於：「行為人是否在經濟上自己銷售貨物或勞務？」³²

依據黃茂榮大法官之分析，「實務上顯然捨交易之形式（締約之名義人），而就履行之實質，來認定交易當事人。其中特別是重視資金流程：以營業人對之支付款項者為其交易相對人。這種立場在進項稅額的扣抵上給營業人帶來無限的困擾。」³³

此說主張銷售貨物或勞務的營業人，乃是在「經濟上」提出給付之人，而非對外形式上表現的名義人。自反面言之，任何人雖以自己的名義為給付，但實際上是為他人計算時，則因該他人在經濟上提出給付，並負擔營業風險，因此，在營業稅法上應歸屬於該他人，對之課徵營業稅³⁴。

此種實質行為者課稅原則，又可區分下述三種類型³⁵：

（1）享受銷售代價者之認定

有關營業的營業人是誰，應依實質上享受該項銷售貨物或勞務代價是什麼人，加以判斷（日本消費稅法基本通達第4—1—1條）。

例如建設公司負責人如確係個人出資興建房屋出售，其盈虧及風險均由個人享受及負擔，固可認為是個人銷售行為，不得歸屬於公司加以課稅。惟如查明係合夥或公司等營利事業出資興建房屋出售，有關銷售利益由公司享有，虧損風險亦由公司承擔，為規避稅負，取巧利用個人名義（個人當成掛名人頭）申請建造執照與銷售之事實者，仍應依法對該營利事業課徵營業稅及營利事業所得稅³⁶。【當代財政第25期，2013年1月，第27頁】

（2）親屬間營業人之判斷

在有關同居共財的親屬間所經營事業，要判斷其營業人（事業主）是誰時，除有特殊情形外，應推定就該項事業經營方針決定，擁有支配影響力之人，該當於該項事業之事業主（日本消費稅法基本通達第4—1—2條）。

（3）在委託販賣等情形，其納稅義務人判斷

由於營業人銷售貨物等，究竟是營業人自己銷售或是受委託銷售，在營業稅法上有不同處理方式。因此，在判斷銷售貨物等，是否係根據營業人委託銷售方式或其他業務代行契約所為時，應綜合考量該委託人與受託人間契約內容、價格決定經過、以及銷貨價金最後歸屬者是什麼人等因素，加以判斷（日本消費稅法基本通達第4—1—3條）。

比較上述二說，本文認為原則上宜採外部關係歸屬說，以確保交易安全，並避免納

32 Rau/Duerwaechter/Flick/Geist, aaO., § 3 Anm.230.

33 黃茂榮，稅法各論，2007年，增訂2版，頁602以下。

34 Rau/Duerwaechter/Flick/Geist, aaO., § 3 Anm.255.

35 參見日本消費稅法基本通達第4章第1節，第4—1—1條至第4—1—3條。

36 財政部80.7.10，台財稅第八〇一二五〇七四二號函謂：「凡具有營利事業形態之營業人，假借（利用）個人名義建屋出售者，應根據事實認定，依法課徵營業稅及營利事業所得稅，並依法處罰，其有涉及刑責者，並應依法究辦，不得適用本部六十五年九月六日台財稅第三六〇三二號函有關個人建屋出售課徵綜合所得稅之規定。」

稅義務人及交易相對人產生無法預測之損害。在涉及稅捐規避之情形，則可依據實質課稅原則，採內部關係之經濟利益歸屬說，以防止稅捐規避。

三、課稅主體之除外：執行業務者

營業稅法第3條第2項但書規定執行業務者提供其專業性勞務，不在課徵營業稅之對象範圍。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（施行細則第6條）。

執行業務者例如醫師、律師、會計師，雖然提供勞務，但不屬於營業稅課稅客體範圍。此係給與消費者（享受、使用執行業務者提供勞務之人）稅捐優惠，而非給與執行業務者優惠。因普通人（中低收入者）亦會生病，若生病看醫生即應負擔營業稅，並不公平。同理，一般人若有冤屈需要聘請律師協助伸張正義，即應負擔營業稅，則將更無資力委託律師為其辯護，故此種法律服務的享受使用，並不適當負擔營業稅。因此，基於社會政策理由，執行業務者提供之勞務，不宜納入營業稅課稅範圍。

又不論有無依法向教育主管機關申請核准登記或立案之短期補習班，其所提供教育勞務，依營業稅法第8條第1項第5款規定免徵營業稅，亦得免辦營業登記。惟其購買貨物所支付之進項稅額，亦不得申請退還，與公私學校及一般消費者相同³⁷。

又以技藝自力營生之人，例如盲人從事按摩，或如拳藝之傳授、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，所提供之專業性勞務，非屬營業稅課徵範圍，無辦理營業登記之問題³⁸。

參、稅捐客體

課稅範圍採取廣泛的課稅對象，原則上對於消費行為課稅，如非消費行為，則不課稅。但銀行業及保險業、信託投資業、證券業、期貨業、【當代財政第25期，2013年1月，第28頁】票券業及典當業，真經營本業，按照其銷售總額，以稅率2%課徵營業稅³⁹（但保險業之再保費收入之營業稅稅率為1%），其進項稅額並不准扣抵（營業稅法第11條第1項）。此與其他國家對於銀行業及保險業之經營本業，以其金錢交易並非貨物或勞務之消費行為，故免徵加值稅之情形不同。

一、在國內銷售貨物或勞務

（一）銷售貨物或勞務的給付行為

1. 私法上的給付行為

37 財政部 75.9.8.臺財稅字第 7549419 號函，財政部 77.5.10 臺財稅字第 770531950 號函。

38 財政部 84.7.12.臺財稅字第 841634845 號函。

39 經營非專屬本業之銷售額仍適用第 10 條規定之營業稅稅率 5%。

營業人在其事業範圍內，於國內進行有對價交易行為，亦即銷售貨物或勞務行為，屬於營業稅稅捐客體之一。上述銷售貨物或勞務行為，其作為營業稅之稅捐客體的，一般是指其「給付行為」。此種「給付行為」，乃是「履行行為」，而不是作為履行行為基礎的債權「負擔行為」（買賣契約或承攬契約等銷售行為）⁴⁰。給付行為僅能由一個權利主體所提出，而不問其是根據自己意思、法律規定或行政機關命令、或基於擬制，而提出給付。如果財產是依法律規定而移轉，例如繼承，則不是給付行為。

依據營業稅法第3之1條規定：「信託財產於左列各款信託關係人間移轉或為其他處分者，不適用前條有關視為銷售之規定：一、因信託行為成立，委託人與受託人間。二、信託關係存續中受託人變更時，原受託人與新受託人間。三、因信託行為不成立、無效、解除、撤銷或信託關係消滅時，委託人與受託人間。」在信託關係間之移轉或其他處分，並不該當於有償移轉行為，不在課徵營業稅之範圍。

（1）銷售貨物

銷售貨物是指將貨物之所有權移轉與他人，以取得代價的行為（營業稅法第3條第1項）。其中所謂「貨物」，是泛指一切資產，包括存貨資產、固定資產等有形資產，以及著作權、商標權、專利權等無形資產，所有作為交易對象的資產。

有關銷售貨物的給付行為，亦即貨物所有權的移轉行為，乃是將貨物處分權讓與買受人，使其得以自己名義處分財產，表現為經濟上所有權人。

貨幣只是貨物、權利或勞務之交易之媒介，其本身並不能滿足消費上之需要，因此各國有不對金錢為內容之交易課以營業稅之趨勢。且由於金錢交易之加值在於利息及手續費，其本金部分不可能加值，因此有關營業稅之稅捐客體，應以利息及手續費為其對象，其應納稅額之計算，應採稅基扣除法，而不能採取稅額扣抵法，故不准進項稅額之扣抵（營業稅法第27條）⁴¹。

（2）銷售勞務

銷售勞務是指提供勞務與他人，或提供貨物與他人使用、收益，以取得代價的行為（營業稅法第3條第2項本文）。其中勞務提供，是指依據各種契約，提供勞務、便利或其他服務而言。至於提供貨物與他人使用收益，是指設定有關資【當代財政第25期，2013年1月，第29頁】產的權利及其他使他人使用資產的一切行為。

銷售勞務的給付行為，是指貨物所有權移轉以外的其他給付行為，包括積極行為（作為），消極行為（忍受、不作為）在內。例如勞務給付，工作給付，運輸，租賃，給與貸款，權利或其他經濟上利益授與使用收益等行為，均屬之。

營業稅法規定以銷售貨物或勞務為課稅對象，並未明定銷售權利（例如債權）亦在

40 Tipke/Lang, Steuerrecht, 20 Aufl., 20010, § 14 Tz.14.

41 黃茂榮，營業稅債務之發生的構成要件（上），植根雜誌，28卷5期，2012.5，頁12註26。

課稅範圍。但實務上經由目的解釋，認為銷售權利屬於廣義的銷售勞務之一種，應納入課稅。例如營業人將購買預售屋之權利轉讓他人⁴²，營業人將信託土地之返還請求權出售他人（營業人購買農地，借名登記於他人名下，嗣後出售該農地，直接移轉至買受人名下），營業人出售不良債權（應就法院分配金額大於該不良債權之原始買價差額部分，亦即增值部分）課徵增值型營業稅⁴³。營業人轉讓其高爾夫球場會員證之權利、紡織品配額之轉讓、地下室停車位權利之轉讓、證券業銷售經營權之轉讓等，認為其權利交易，核屬銷售勞務性質，應依法課徵營業稅。

按有關權利之交易，可區分為以權利之移轉為客體，或使用收益權之授與為客體二種，其以使用收益權之授與為客體者，相當於權利勞務之提供。其以權利之移轉為客體者，相當於貨物之銷售。由於現行稅法並未規定上述權利交易應納入課稅範圍，故學者有認為實務上納入課稅之作法涉及法律漏洞補充，而有違反租稅法律主義之虞⁴⁴。

2. 行政機關之事業活動

行政機關之事業單位銷售貨物或勞務收入，則仍應課徵營業稅。例如政府機關，接受電力公司委託，代辦各項研究收取代價，係屬銷售勞務，應課徵營業稅。惟營業稅法第 29 條規定政府機關得免辦營業登記。政府機關銷售貨物或勞務，依法應向買受人收取銷項稅額，並於法定期限內向公庫繳納，並不得以其進項稅額扣抵⁴⁵。亦即行政機關並不享有進項稅額之扣抵權利。

3. 公法上給付行為，是否屬於課稅對象範圍？

如果基於公權力行使或公權力設施而收取規費或分擔金，例如使用公共設施或服務所收取的行政服務費以及使用規費，屬於公法上的負擔，全部列入政府預算，均將收入全數解繳公庫，應不屬於營業稅課稅範圍。

在政府基於公法規定對於企業提供補助款，是否構成營業稅之課稅對象？例如公司收受政府有關單位補助款，如非因銷售貨物或提供勞務而獲得者，可免徵營業稅⁴⁶。

就此歐洲法院 1977.5.17 判決以及德國聯邦財務法院 1997.11.13 判決見解⁴⁷，在下述情形可【當代財政第 25 期，2013 年 1 月，第 30 頁】承認其給付與對待給付之關係，而得為營業稅之課稅標的範圍⁴⁸：

42 財政部 81 年 9 月 2 日台財稅字第 810824931 號函。

43 財政部 99 年 11 月 3 日台財稅字第 9900361980 號函。

44 黃茂榮，營業稅債務之發生的構成要件（中），植根雜誌，28 卷 6 期，2012.6，頁 31。

45 財政部 75.9.30.臺財稅字第 7535812 號函。

46 財政部 76.3.4.臺財稅字第 7634189 號函。例如廠商依行政院訂定之「主導性新產品開發輔導辦法」向政府領取之補助款，由於民間事業依該辦法開發完成之主導性新產品，所取得之各種智慧財產權歸該民間事業所有。故廠商向政府領取之該項補助款，非因銷售貨物或勞務而取得，非屬營業稅課稅範圍（財政部賦稅署 84.9.11.臺財稅二發字第 841649923 號函）。

47 參見 BFH-Urteil vom 13.11.1997 (V R 11/97) BStBl. 1998 II S. 169 所引用歐洲法院 1977.5.17 判決見解。

48 Tipke/Lang, Steuerrecht, 20Aufl., 20010, § 14 Tz.37.

(1) 如果在提供給付（指銷售貨物或勞務之給付）者與給付受領人間有一個法律關係存在，在該法律關係裡互為對待給付。

(2) 如果所提供之給付與所取得之代價間具有直接關連性。

(3) 如果給付受領人獲得一項標的物或其他利益，據此可認為該人屬於一項貨物或勞務之受領人。

(4) 如果（在給付受領人或在企業經營者之末端）存在有一般加值型營業稅法上意義之消費存在。

又政府補助款（Zuschüsse）是否屬於營業稅之課稅標的之對待給付範圍？德國聯邦財務法院認為在此應取向於營業人是否終局的為獲得補助款而從事活動，作為判斷基準⁴⁹。而歐洲法院 2001.11.22 判決也認為其判斷基準，以是否補助機關支付報酬對價，以使自己或第三人獲得該項銷售給付為目的？或者其補助款乃與該項銷售給付分離，而為獎勵促進該營業人或促使其為公共利益之行為為目的？如果是基於公共利益而為補助，則縱然營業人為獲得該項補助，必須依據契約負擔義務從事相對應的行為，但該項補助仍不構成營業人提供給付之對價之一部分，從而尚不構成課稅對象⁵⁰。否則，如果是為給付受領人之利益而提供補助，以便使其給付代價獲得折扣優惠時，則構成課稅對象之對價範圍⁵¹。

有關政府給予客運業者行駛偏遠地區路線所生之運輸虧損補貼，是否屬於運輸業者提供服務之對價之一部分，而成為課稅對象範圍？就此實務見解前後不一，有認為其補貼收入，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⁵²。亦即其補貼款係為大眾運輸業者之營業項目範圍內，且與其所收取之費用有直接、密切關係，而指定受補貼者負有經營運輸義務者，屬該運送給付報酬之一部分，其目的係為給付受領人之利益，而非為獎助運輸事業，應認定為行政機關基於第三人所為負擔運輸報酬之給付行為⁵³。

釋字第 661 號解釋理由書則認為該項補貼僅補貼其合理營運成本，不得包括利潤。故係交通主管機關為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，所為之行政給付。並非運輸勞務之銷售額之代價，從而亦不屬於課稅範圍。

本文也認為既然屬於「虧損補貼」，則實質上只是單純為使運輸業者能處於可以進行偏遠地區之運輸營業活動，或可以履行其營業目的所負【當代財政第 25 期，2013 年 1 月，第 31 頁】擔之公共任務之目的，並非使其「獲得收益所得」之運輸對待給付，故屬

49 BFH BStBl. 1988 II S. 471; 1988 II S. 792; 1989 II S. 638.

50 EUGH, 22.11.2001 - C-184/00.

51 Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl., 2010, § 14 Tz. 48.

52 最高行政法院 98 年度判字第 84 號判決，財政部八十六年四月九日台財稅字第八六一八九二三一號函。

53 葉百修大法官在釋字第 661 號解釋不同意見書。

於真正補助款性質，應不在銷售勞務之對價之課稅範圍。否則，將無法達成其「虧損補貼」之政策目的（課稅後又再度發生虧損！）。

（二）有償給付行為

1. 有償行為

營業人必須取得代價而為給付，亦即在營業人與給付受領人（買受人）間，進行互為給付（Leistungsaustausch）的交易。至於給付受領人則不以營業人為必要，也可能是最終消費者。此種互為給付大部分以雙務契約為基礎，但不以之為必要。只要給付與對待給付間立於互相對立、彼此連結、互為從屬關係即可。至於其對待給付有無相當性，則在所不問。在營業人銷售貨物取得的對代給付（代價）為金錢的情形，有關金錢的交付並非可以課稅的給付。然而在交換情形，作為其代價（對待給付）的，並非金錢，而是貨物的交付或其他勞務的給付，則可得為課稅的給付。例如在兩個營業人之間，進行交換（互易），該交換導致兩個可課稅的銷售行為。

為符合營業稅的消費稅及所得的使用稅捐性質，有關交換貨物或勞務代價的衡量基礎，應以所換入貨物或勞務（即對待給付）的一般價格為準⁵⁴，因為由此得出所使用的所得或財產的金額。再者，買賣雙方事後合意以交付貨物或勞務，取代原先的支付價金義務（即代物清償）時，則亦應與上述交換情形，為相同處理。惟營業稅法施行細則第18條則規定交換之銷售額，應以換出或換入貨物時價，從高認定。

營業稅課稅對象，原則上限於有償交易行為，其理由乃在於：在未取得對價的交易，於下一交易階段，即減少進項稅額，故就該部分，其應納稅額即告增加，而自行調整稅負。又如果是與最終的消費者進行無償交易時，因為營業稅作為消費稅，在建制上是對於「消費支出」，而不是對於消費本身，認定其具有經濟上給付能力，進行課稅，因此原則上並無必要對於無償交易加以課稅。

（1）損害賠償

在損害賠償，由於支付損害賠償之人，並不是因為其受領一項給付，而是因其為產生損害的加害人。因此，此種損害賠償，並不存在給付的交換關係，應不課徵營業稅。例如實務上認為運輸物料破損的賠償款，並非屬於營業稅法第十六條規定的銷售額，應免徵營業稅⁵⁵。又瓦斯公司管線被外單位挖壞所取得的損失賠償收入，並非屬於銷售貨物或勞務範圍，應免徵營業稅⁵⁶。

54 釋字第500號解釋理由書：「營業稅納稅義務人之營業額，為納稅義務人轉讓貨物或提供勞務向對方收取之全部代價，包括價款及其他實質上屬於代價性質之入會費或保證金等在內。所收入會費及保證金等，依約定屆期應退還者，於實際退還時，稽徵機關前收入會費及保證金等營業額所含營業稅，應予退還。本於租稅法律主義及課稅公平之原則，如名目雖為「保證金」，惟實際上係屬銷售貨物或勞務之代價，則仍應依前開營業稅法規定課徵營業稅。」

55 財政部75.7.2.台財稅第七五五四三一四號函。

56 財政部75.7.21.台財稅第七五四七〇三一號函。

在交易實務上，雖然稱之為損害賠償，亦可能涉及一項給付的交換，因此，損害賠償，是否【當代財政第 25 期，2013 年 1 月，第 32 頁】應課徵營業稅，並非單純以損害賠償或損失補償的用語為準，而必須在具體案件中，審查是否有提出一項給付。例如承租人在租期屆滿前表示放棄其租賃權，出租人則給予租賃權損失補償，由於承租人依據該對價放棄其使用權，故有給付的交換存在，應可納入課稅範圍。

國內學者黃茂榮大法官即認為關於「履行利益之損害賠償」，應課徵營業稅。例如銷售房屋因買受人違約而沒收之預收款，承租人遲延給付租金加收之違約金。關於「固有利益之損害賠償」則免徵營業稅。例如因土地徵收，其地上物之拆遷補償費，免徵營業稅⁵⁷。

a. 侵權行為損害賠償

(a) 身體傷害的損害賠償，並非提供貨物或勞務，而取得對價，自非課稅對象。

(b) 財產上的損害賠償，如只是賠償修繕費或其價值損失的差額時，則並未提供給付而收取對價，故不屬於課稅範圍。

例如我國鐵路管理局貨運服務總所承運菸酒公司菸、酒、容器與其他成品及物料破損之賠償款，核非屬營業稅法第 16 條規定之銷售額，應免徵營業稅⁵⁸。

如果賠償該財產的全部價值損失，而將標的物之所有權移轉與加害人時，則實質上亦有提供標的物之給付，並收取對價，應視為銷售貨物，納入課稅範圍。

(c) 又如無體財產權遭受侵害，受害人取得相當於權利之使用費（權利金）的損害賠償金。不動產無權占有人，賠償所有人相當於租金之損害賠償金（或不當得利金額）。實質上均可認為是提供物的勞務之對價，應視為銷售勞務，課徵營業稅。

b. 債務不履行損害賠償

若是因債務不履行而為之損害賠償，應分別情形處理。如果未違約之契約當事人提出其給付，其獲得損害賠償，取代其原先約定之對價給付，則構成給付的交換，應納入課稅對象範圍。反之，如果未違約的當事人因對方債務不履行，故自己也沒有提出給付，而只因該債務不履行就其差額部分請求對方損害賠償，則欠缺給付的交換⁵⁹。

例如商店承租人因違約未於租期屆滿返還租賃物，而被出租人請求相當於租金額三倍之損害賠償金時，該三倍金額即屬提供勞務對價，屬於營業稅課稅對象。又如不動產等之交付遲延，而受領相當於租金的損害賠償時，實質上，亦可認為是提供勞務對價，而得為課稅對象。

又由於遲延提出對待給付的遲延利息損害賠償，理論上並不屬於對價部分，因為其

57 黃茂榮，營業稅債務之發生的構成要件（中），植根雜誌，28 卷 6 期，2012.6.，頁 9 以下。

58 財政部 75/07/02 台財稅第 7554314 號函

59 Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl., 2010, § 14 Tz. 42.

費用支出並非基於給付，而是由於遲延提出對待給付關係，故不屬於銷售貨物或勞務對價之一部分，原則上不應納入課稅範圍⁶⁰。唯實務上則認為營業人銷售貨物或勞務因買方延遲付款而加收之利息，係屬銷售代價之一部分，應於加收利息時開【當代財政第 25 期，2013 年 1 月，第 33 頁】立統一發票課徵營業稅⁶¹。又認為營業人出租土地，因承租人遲延支付租金而加收之違約金，係屬銷售貨物或勞務在價格外加收之費用，屬於銷售額範圍，仍應課徵營業稅⁶²。

在違約罰則，如由給付受領人除了提出對待給付外，又另給付違約金，則具有損害賠償性質，並不屬於對價之一部分。如果違約金是取代履行合約而為給付，則與因債務不履行而為之損害賠償相同，應分別情形處理。倘若受害人並未提出給付，而只請求違約金時，則欠缺給付的交換，不在課稅範圍⁶³。

在真正的損害賠償，固然有支出所得，但並非為消費使用貨物或勞務之目的支出，既無消費者，則不納入消費稅之課稅範圍。此種損害賠償義務並未與自願的貨物之利用（G（terbezug））相連結，因此，也沒有表彰經濟上給付能力，而不適當加以課稅⁶⁴。反之，在不真正的損害賠償，有關損害賠償支付所使用之所得，如果是為消費使用某項貨物或勞務時，則應納入課稅⁶⁵。

如果民事上損害賠償之受害人得享有進項稅額的扣抵權限，則該民事上的金錢損害賠償，就不必包括營業稅在內。因為有關物品之損害賠償，以實際上有包括營業稅負擔之情形，才能請求金錢賠償⁶⁶。

（2）公會向會員所收之會費

同業公會或協會對於其會員收取入會費，乃是分擔該團體為通常業務運作所經常需要之費用，以謀求該團體的存續，因此，入會費並不屬於提供勞務的對價⁶⁷。

反之，具有出版物的購入費、研究學習費性質的特別會費，即使名義上稱之為會費等，其實質上可認定為出版物的購入費、電影戲劇的入場費，職員研究學習的上課費或設施的利用費等，仍應該當於銷售貨物或勞務的代價，而得依法屬於營業稅的課稅對象⁶⁸。⁶⁹

60 Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl., 2010, § 14 Tz.42.

61 財政部賦稅署 75.5.30.臺稅二發字第 7551475 號書函。

62 財政部 75.11.26.臺財稅字第 7574126 號函。

63 Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl., 2010, § 14 Tz.43.

64 Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl., 2010, § 14 Tz.43.

65 Jakob, Umsatzsteuer, 4. Aufl., 2009, S.114.

66 Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl., 2010, § 14 Tz.43; BGH NJW 2004, 8. 1943.

67 內政部 60.5.11.台內社字第 418621 號令亦謂「凡人民團體向會員所收會費，常年費或特別捐（非屬對個別會員提供勞務之代價者）不屬營業稅課徵範圍，依法應免徵營業稅」。

68 山本守之，實務消費稅法，1993 年，第 3 訂版，頁 38。

69 營業稅法第 8 條第 1 項第 11 款規定：「農會、漁會、工會、商業會賣工業會依法經營銷售與會員之貨物或勞務及政府委託其代辦之業務，免徵營業稅」，至於不在上述免稅範圍之團體，其對於會員提供勞務收取代價，仍屬於課稅對象範圍。

2. 無償移轉，視為銷售貨物

a. 概說

營業稅法第3條第3項第1款規定，營業人以其產製、進口、購買之貨物，無償移轉他人所有者，視為銷售貨物。對於無償交易，亦納入課稅範圍。其立法理由是認為基於公平課稅原則，營業用貨物（進項稅額原則上已經扣抵，故並未負擔稅捐）如無償轉供他人所有，自應與在市場上受領該項給付應負擔稅捐之最終消費者，等同【當代財政第25期，2013年1月，第34頁】對待，而負擔相同之稅負⁷⁰。

所謂「無償移轉他人」，學者黃茂榮大法官認為「該他人」應非營業人之股東、員工或有業務關係人，且非為業務上交易關係，此種無償給予通常為無業務關係之贈與，或與特定交易關係不明確者所為之無償給與。此種給與或為慈善捐贈之公益目的，或為廣告之目的。而廣告為業務支出，故此處之無償給與，當限指為慈善或公益之捐贈目的之情形，例如將進口奶粉捐贈慈善機構，應視為銷售，課徵營業稅⁷¹。

故營業人為「酬勞員工或交際應酬」以外之目的，而無償移轉貨物，原則上應視為銷售，課徵營業稅，但如其在進貨時，並未辦理進項稅額之扣抵者，則營業人已經負擔營業稅，基於營業稅屬於消費稅之精神，為避免重複課徵，不再視為銷售⁷²。

b. 贈品

廣告商基於廣告的營業目的，而為給付因其乃係基於營業目的，而非消費行為，故無需課稅。

有關贈品課稅與否，實務上認為供本業及附屬業務使用之贈送樣品等可免開發票。⁷³

營業人以促銷為目的，隨所銷售之貨物或勞務而附贈物品，其購入該贈品之進項稅額尚非屬營業稅法第19條規定不得扣抵銷項稅額之範圍，可准予扣抵銷項稅額⁷⁴。

（三）在境內為銷售行為

營業稅課稅對象限於境內消費行為，亦即在中華民國「境內銷售貨物或勞務」行為，德國銷售稅法第3條第7項第1句亦明定銷售提供給付之地點，在於買受人取得貨物處分權時之給付標的物之所在地。

1. 銷售貨物之交付無須移運者，以其標的物所在地為準

例如不動產銷售，以及動產合意轉讓（間接占有、返還請求權之讓與等）等，不需要移運或交付之動產。在此並不是以使相對人獲得處分權的「讓與契約行為所在地」為

70 Jakob, Umsatzsteuer, 4. Aufl., 2009, S.134.

71 黃茂榮，營業稅債務之發生的構成要件（中），植根雜誌，28卷6期，2012.6.，頁36。

72 黃茂榮，營業稅債務之發生的構成要件（中），植根雜誌，28卷6期，2012.6.，頁37。

73 財政部 75.12.29.臺財稅字第 7523583 號函。

74 財政部 88.02.25.臺財稅字第 881900041 號函。

準，而是以銷售貨物之「標的物之所在地」為準（營業稅法第4條第1項第2款）⁷⁵。

又如在國外購入之貨物，直接又出售予他人，且該貨物並未輸入國內時，則此種三國間貿易，由於貨物所在地不在國內，故屬於國外交易，不屬於課稅對象⁷⁶。

2. 銷售貨物之交付須移運者，以其起運地為準

倘若銷售貨物需要交付或運送時，亦即須移運者，以開始運送或交付予收貨人或其指定之第三人起運地為準（營業稅法第4條第1項第1款）⁷⁷。在此有關運送或交付予收貨人之開始時點，必須在收貨人已經確定時起算。

如數個營業人對於同一標的物訂定銷售契【當代財政第25期，2013年1月，第35頁】約，而且該標的物直接由第一營業人交貨與最後買受人時（例如甲出售與乙，乙又出售與丙，由甲直接將貨物交付與丙），則該標的物之運送或交付，應僅應歸屬於數個交貨行為之一⁷⁸。因此，在此一系列買賣情形，有認為在第一次買賣交貨（需將貨物移運）（甲乙間），應以貨物起運所在地，作為銷貨地；其後續買賣之靜態交貨（乙丙間），視為以後續運送終了所在地（後續交貨終了之所在地），作為銷貨地⁷⁹。

3. 銷售之勞務係在中華民國境內提供或使用者銷售之勞務係在中華民國境內提供或使用，係在中華民國境內銷售勞務（營業稅法第4條第2項第1款）

（1）勞務提供地

在營業人提供勞務給付情形，以營業人之營業所在地為準。如果是由分支機構（固定營業場所，PE）提供給付，則以該固定營業場所，作為其他給付之所在地⁸⁰。有關提供勞務之場所之判定，現實上已經有提供勞務之場所，而可以特定該具體場所時，即是指該場所。如果無法特定具體的場所時，有關提供勞務契約所明文約定之提供勞務場所，即是指該場所⁸¹。

如果提供勞務場所不明，或提供勞務連續在國內及國外進行，以及對於同一人提供勞務之場所是在國內及國外雙邊進行，而其對價金額並未能被合理區分時，則應依據提供勞務者有關提供勞務之事務所等之所在地為準⁸²。例如國內營業人接受委託企劃、立案及運作在國外舉辦會議，有關其企劃及立案均在國內進行，其對價金額並未區分國內部分及國外部分時，則有關該契約之勞務提供橫跨國內及國外進行，有關其內外判定，以經營提供勞務者之事務所等之所在地為準，因此，應作為國內交易處理⁸³。

75 Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl., 2010, § 14 Rz.55.

76 參見日本消費稅基本通達第5-7-1條。

77 參見德國銷售稅法第3條第6項第1句，亦有類似規定。

78 參見德國銷售稅法第3條第6項第5句。

79 參見德國銷售稅法第3條第7項第2句；Wolfram Reiss, Umsatzsteuerrecht, 9. Aufl., 2005, S.56.

80 參見德國銷售稅法第3a條第1項。

81 岩下忠吾，消費稅法，平成18年（2006年）改訂版，頁58。

82 參見日本消費稅法基本通達5-7-15條。

83 岩下忠吾，消費稅法，平成18年（2006年）改訂版，頁58以下。

（2）勞務使用地

在營業人提供勞務給付予營業人情形，以受領人（買受人）之營業所在地，作為給付地點。如果營業人提供勞務給付予某一個營業人之分支機構（固定營業場所，PE），則以該固定營業場所，作為勞務給付之所在地⁸⁴。此種對於營業人為勞務給付，就跨越國境銷售情形，在給付受領人（消費）之地點進行課稅，符合營業稅法上之「目的地國家原則」（Bestimmungslandprinzip）。

4. 國際運輸事業自中華民國境內載運客、貨出境者

國際運輸，亦即跨越國內及國內以外之地域所進行旅客或貨物運送，以該旅客或貨物之出發地或發送地為準。而非以到達地為準。

5. 外國保險業自中華民國境內保險業承保再保險者

在此情形，其提供再保險勞務之使用地在中【當代財政第 25 期，2013 年 1 月，第 36 頁】華民國境內，故為境內交易，屬於境內銷售勞務。

（四）代收代付不納入課稅的範圍

依據「營業稅法實施注意事項」規定，在營業人代收代付情形，不納入課稅範圍。

1. 營業人受託代收轉付款項，於收取轉付之間無差額，其轉付款項取得之憑證買受人載明為委託人者，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。

2. 飲食、旅宿業及旅行社等，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。

二、營業人在國內自己使用

營業人對於所得的使用，如果為營業範圍以外之目的使用時，即構成「自己使用」（Eigenverbrauch）。例如：營業人自己享受（消費），滿足個人生活需要，亦為一種消費行為，故應列入課稅（不是營業目的範圍內使用）。如果所得的使用，經由禁止進項稅額扣抵，而負擔稅捐時，則不需要對於「自己使用」課稅。自己使用可區分下述二種類型：

（一）轉供自用

營業人以其產製、進口、購買供銷售之貨物，轉供營業人自用者，應視為銷售（營業稅法第 3 條第 3 項第 1 款）。此種轉供自用（取出自用）應限於供自己或他人消費使用（包括提供股東，員工或其他有業務關係者）才視為銷售，如果是供生產或製造活動之營業使用時，則其自用不應視為銷售⁸⁵。亦即轉供自用，是指並非為業務之目的，亦即非為投入再生產或製造，而是供消費之目的。換言之，是基於事業以外之目的，將貨物

84 德國銷售稅法第 3a 條第 2 項。

85 黃茂榮，營業稅債務之發生的構成要件（上），植根雜誌，28 卷 5 期，2012,5，頁 35。

從事業取出。此種「事業以外之目的」，係相對於「事業範圍內之目的」；換言之，其對立的概念是：「私人的目的之行為」與「營業/職業的目的之行為」。

此種轉供自用，營業人將貨物從其事業取出，乃是「嗣後」才表現並非為其事業之目的，而是為其私人需要所取得。倘若營業人「自始的」為私人需要取得貨物，則其進項稅額即不得扣抵銷項稅額。營業稅法第 19 條第 1 項第 2 款即規定營業人買入非供本業及附屬業務使用之貨物或勞務，其進項稅額不得扣抵銷項稅額。故在此情形，即無庸再為其轉供自用行為，視為銷售，報繳營業稅，以免構成重複課徵⁸⁶。

轉供自用的前提要件，乃是該項被取出的貨物原先屬於事業的範圍內之貨物。倘若營業人自始係為營業以外之目的取得該項貨物時，則經由禁止進項稅額之扣抵，即足以達成對於最終消費之課稅的目的，而無需再認為取出自用。此種歸屬於事業範圍的決定，是以「取得時」為準。如果自始是以非供事業範圍使用之意圖，取得該貨物時，則不屬於為事業之目的取得。如果是混合使用的貨物，無法完全歸屬於事業之使用，或事業範圍以外之使用時，則營業人可作成歸屬決定。此項歸屬決定，也是作為進項稅額可否扣抵的基礎。**【當代財政第 25 期，2013 年 1 月，第 37 頁】**

例如營造業者建造私人住宅，其一部分使用先前為供營業用購入之建材，另一部分使用新買入材料，前者係轉供自己使用，視為銷售貨物（本法第 3 條第 3 項第 1 款），後者是取得非供本業使用之貨物，其進項稅額不得扣抵銷項稅額（本法第 19 條第 1 項第 1 款）。

（二）交際應酬使用之花費

營業人交際應酬用之貨物或勞務，於取得時，如已確定其供交際應酬用之目的，其進項稅額不得扣抵銷項稅額（本法第 19 條第 1 項第 3 款）。如於取得時，是供本業或附屬業務之營業目的使用，事後轉供交際應酬使用，則如其在國內發生，仍應作為自己使用，加以課徵營業稅（本法第 3 條第 3 項第 1 款）⁸⁷。

三、無償提供自己股東或其親屬使用

公司或非法人團體在其事業的範圍內，對於其股東或團體成員或其親屬，提供給付，而受領人對於該項給付，並未支付任何對價時，則亦屬於營業人在其營業範圍以外之目的，取出使用，構成上述自己使用的一種，應納入營業稅課稅範圍（本法第 3 條第 3 項第 1 款）。

例如家具店贈送其股東女兒一個櫥櫃，其無償行為係基於營業外動機，不是營業目的範圍內使用，其乃為滿足股東或其親屬的私人生活所需，故對於該無償給付行為，應

86 黃茂榮，營業稅債務之發生的構成要件（中），植根雜誌，28 卷 6 期，2012,6，頁 34 以下。

87 按營業人之交際應酬費用，亦係為營業之動機所支出，並非為私人生活費之支出，故交際費在不超過所得稅法第 37 條所定限額的範圍內，其進項稅額應准扣抵，較為合理。至於交際費超限部分，其進項稅額方始不准扣抵，或以其支出作為轉供自用處理（參照德國銷售稅法第 1 條第 1 項第 2 款第 3 目）。

視為銷售，課徵營業稅。

反之，如果是基於營業動機，而為無償給付，則並非自己使用，則不應課徵營業稅，較為合理。

「非以營利為目的之事業、機關、團體、組織及專營免稅貨物或勞務之營業人，有第3條第3項第1款或第2款規定情形，經查明其進項稅額並未申報扣抵銷項稅額者，不適用該條項有關視為銷售之規定。」（第3條之2）

四、酬勞員工之貨物、勞務

如果雇主給予員工貨物或勞務，依勞動契約負有給付義務時，則非無償給付，而為工作報酬一部分。反之，如果雇主無償、任意的對於員工為給付時，亦即酬勞員工的貨物、勞務，應否課徵營業稅，則有疑義。

給付的交換，原則上也存在於營業人對於其勞工或其眷屬，根據僱傭關係（Dienstverhältnis）而為給付，就該項給付，受領人並未支出特別計算的對價。

倘若營業人對於員工的給付，在雇主方面，是基於營業上或經營上理由（職務關係的理由）而被提出；而對於勞工而言，也足以滿足其私人生活需要時，則從消費稅觀點，應認為滿足營業稅課稅要件。

例如提供汽車予員工作為私人駕駛使用或上下班駕駛使用；無償供應員工午餐等。故營業人自始為酬勞員工的貨物或勞務，所支出的進項稅額，應自行負擔，不得扣抵銷項稅額（本法第19條第1項第4款）。【當代財政第25期，2013年1月，第38頁】

如營業人為營業之目的，而購買貨物或勞務，其進項稅額並已扣抵銷項稅額，嗣後始無償移轉與員工所有或提供員工使用時，則應視為銷售貨物或勞務，課徵營業稅（本法第3條第3項第1款後段及第4項）。

反之，如果主要是基於營業人自己的經營上利益，而對於員工提供給付，例如交給員工工作工具或工作服裝，提供福利的場所或停車場，施予在職進修訓練等，則即使員工對於該項給付，受有反射的利益，也不得加以課稅。

在主要是基於營業人自己的經營上利益，而對於員工提供給付情形，通常欠缺勞工的給付以及其所得的利用。只有在營業人的給付具有工作報酬性質時，勞工的工作給付作為所得的利用，而與之處於相對立地位。

至於雇主對於勞工極為微少的照顧給付（Aufmerksamkeiten），有認為雖具有工作薪資報酬性質，但因極為微少，並不重要，因此足以正當化免稅的依據。另有認為因其給付欠缺法律上給付義務，而就其價值而言，與整體的薪資報酬比較，極為微不足道，性質上並非勞工工作所要獲得的標的，而且明顯的是雇主為增進勞資雙方關係，改善勞動條件的福利給付，因此不納入課稅範圍。

在雇主為員工提供員工宿舍之情形，如供私人生活消費使用時，應視為銷售；否則如供業務上使用，投入生產者（例如在工地搭建臨時住宅或辦公使用），則不應擬制銷售⁸⁸。

五、進口貨物或勞務

為使進口貨物，與國內貨物的稅捐負擔相同，能處於與國內貨物相同的競爭地位（競爭中立性原則），對於進口貨物課徵營業稅。亦即營業稅之課徵採取目的地主義，以統一境外貨物與境內貨物之營業稅負擔，維持營業稅稅制在競爭上之中立性原則⁸⁹。

因此營業稅法第 41 條規定：「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」。

所謂進口，是指將貨物自國外運輸進入中華民國境內。境外及境內通常以海關作為進出通道，但稅法為促進經濟發展及獎勵出口，有將部分區域劃定擬制為「境外地區」之情形，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，貨物自國外進入該地區，仍不視為進口。但貨物自該擬制境外地區進入我國境內其他區域者，則視為進口貨物（營業稅法第 5 條第 2 款）。

至於進口勞務，雖未規定課稅，但勞務提供地在境外，而在境內使用者，仍可認定為境內銷售勞務（營業稅法第 4 條第 2 項第 1 款）⁹⁰。

肆、營業稅之稅捐客體之發生

營業稅稅捐客體的發生，是以當事人之一方履行行為為準⁹¹。營業稅法規定之營業人開立銷【當代財政第 25 期，2013 年 1 月，第 39 頁】售憑證之時限，有以出賣人發貨時（買賣業）、交件時（例如印刷業、修理業、加工業）或應收款時（例如包作業、代辦業及行紀業等）為準。有以收款時（例如運輸業、廣告業、銀行業、保險業等）或結算時（例如娛樂業、旅宿業、特種餐飲業）為準。原則上是以履行行為作為客體發生時點，而非以負擔行為之發生時點為準⁹²。

就此有認為營業稅之稅捐債權之發生，可以區分如下⁹³：

一、個別的銷售行為所產生之個別的營業稅債務

基於實現「個別的銷售行為」，而產生之個別的營業稅債務；或基於個別的進貨行為，而產生進項稅額之請求權。

88 黃茂榮，營業稅債務之發生的構成要件（中），植根雜誌，28 卷 6 期，2012.6，頁 35。

89 黃茂榮，營業稅債務之發生的構成要件（上），植根雜誌，28 卷 5 期，2012.5，頁 22 以下。

90 黃茂榮，營業稅債務之發生的構成要件（上），植根雜誌，28 卷 5 期，2012.5，頁 24。

91 黃茂榮，稅法各論，2007 年增訂 2 版，444-445 頁，516-517 頁。

92 黃茂榮，營業稅債務之發生的構成要件（下），植根雜誌，28 卷 7 期，2012.7，頁 4 以下。

93 Jakob, Umsatzsteuer, 4. Aufl., 2009, S.23.

二、整體營業稅之稅捐債務以及進項稅額權利

在一個申報課稅期間之整體營業稅之稅捐債務以及進項稅額權利，是採期間稅方式，在申報課稅期間屆滿時發生。

依據營業稅法第 35 條規定，營業人原則上應以每二個月為一期，於次期開始 15 日內申報繳納營業稅，因此，營業稅之稅捐債務乃是於每二個月屆滿時，即發生納稅義務⁹⁴，其客觀的應納稅額原則上也應於稅捐債務發生時即告確立。

如按照上述開立發票時限，並參照德國銷售稅法第 13 條第 1 項第 1 款⁹⁵，基本上可以區分二種類型⁹⁶：

（一）在權責發生制（應然課稅方式）：其營業稅之稅捐債務發生時期，是以銷售貨物或勞務之給付實施時（交貨時或勞務成果交件時）之當期課稅期間屆滿時為準。

（二）在現金收付制（實然課稅方式）：其營業稅之稅捐債務發生時期，是以銷售貨物或勞務之收款時或結算時之當期課稅期間屆滿時為準，而不問其實際上履行交貨或提供勞務之時點為何。**【當代財政第 25 期，2013 年 1 月，第 40 頁】**

94 陳敏，前揭文，388 頁；陳清秀，稅法總論，2008 年 5 版，342 頁。

95 Tipke/Lang, Steuerrecht, 19. Aufl., 2008, S.655.德國銷售稅法第 13 條第 1 項第 1 款規定在按照約定價格計算稅捐，有關銷貨或其他給付之營業稅之債務，於完成該項給付時之所屬預先申報期間屆滿時發生。在按照已經收取之對價計算稅捐之情形，其營業稅於完成收款時之所屬預先申報期間屆滿時發生。

96 Birk, Steuerrecht, 10.Aufl.,2007, § 10 S.471, Rn.1743.