

刊登於會計師季刊第 276 期，2018 年 9 月，第 31-47 頁。

營業稅法信託課稅問題之研討 —以德國法為比較中心（下）

江彥佐*

就行紀人而言，在外部關係中係以自己名義，（如同仲介）為行紀委託人計算，與該第三人成立買賣之法律關係，而為該賣出或買入之給付行為。並基於為行紀委託人計算之內部關係，所進行之業務管理行為，向行紀委託人請求佣金回扣（Provision）之報償。理論上行紀人與第三人成立之買賣關係，為應稅之貨物銷售，而行紀人向行紀委託人請求之佣金給付，係基於該內部關係業務管理行為，所生之應稅勞務銷售，似應分別處理。但由於行紀人係以自己名義為之，與一般以委託人名義所為之委託關係或代理關係不同，同樣涉及民事給付關係外部名義人與系爭銷售貨物實質歸屬者不同之問題，對於其營業稅法上之評價，德國法亦相應作出不同規範⁶⁸。由於行紀人與第三人所成立買入或賣出之給付關係，可再區分為「賣出行紀（Verkaufskommission）」與「買入行紀（Einkaufskommission）」兩種類型。以下即就該兩種行紀關係所生之營業稅法義務，分別加以說明：

1. 賣出行紀（Verkaufskommission）

例如某家具工廠 A 將總價值共 10 萬歐元之數個家具成品送至賣場通路商 B，並與 B 約定，該貨物在 10 萬歐元之賣價限制內（Preislimit），給付 B 所賣出貨物價值 10% 的佣金利潤。B 作為行紀人，即以自己名義，為 A（行紀委【會計師季刊第 276 期，2018 年 9 月，第 31 頁】託人）之計算，賣出該價值共 5 萬元之家具於顧客 C（第三人）⁶⁹。

在外部關係中，B 是以自己名義，如同自營商（Eigenhändler）而與顧客 C 成立給付關係，且 B 雖不是貨物所有人，但經（A）授權以自己名義，將 A 所有之行紀貨物交付於 C，依德國營業稅法第 3 條第 3 項之規定⁷⁰，係將此三方關係視為（貨物）交易鏈（Lieferkette），而存在 2 個貨物銷售交易（Lieferung）：A（銷售人）對 B（買受人）之

* 逢甲大學財經法律研究所專任助理教授、德國敏斯特（Münster）大學法學博士。本文初稿發表於東吳大學法學院財稅法研究中心與社團法人中華民國會計師公會全國聯合會主辦之「第八屆稅務實務問題研討會—納稅者權利保護法與信託課稅」（台北，2017 年 12 月 18 日），感謝與談人黃源浩教授惠賜寶貴意見，惟本文不足與錯誤之處，概由作者自負文責。另本文引用之德文文獻，感謝德國敏斯特大學法學院稅法研究中心學術助理 Arno Görlitz 先生協助蒐集與彙整。

68 Stadie, UStG2, § 3 Rz. 97ff.

69 Walden/Mann, Umsatzsteuer17, S. 97ff.; Stadie, UStG2, § 3 Rz. 100.

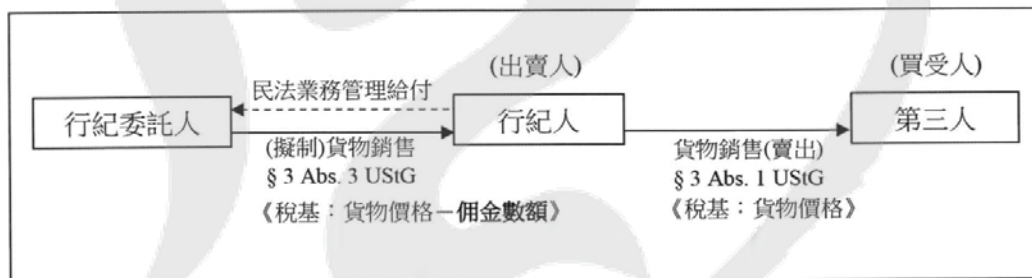
70 德國營業稅法第 3 條第 3 項規定，在行紀關係中，於行紀委託人及行紀人間存在一個貨物銷售。（就該存在於行紀委託人及行紀人間的貨物銷售關係中）於賣出行紀，行紀人視為買受人（Abnehmer），而在買入行紀，則是行紀委託人視為買受人。

貨物銷售，以及 B（銷售人）對 C（買受人）之貨物銷售。當 B 將貨物銷售交付給 C 時，在營業稅法上「同時」擬制 A 將貨物銷售於 B⁷¹。B 銷售貨物於 C 之銷售價格扣除佣金利潤之數額，即為 A 銷售於 B 之貨物價格（對價給付）。民法上（行紀契約關係）由 B 對 A 所為業務管理給付（勞務銷售）於此並不重要。

具體來說，由於德國營業稅一般稅率為 19%，日銷售價值 5 萬元之行紀貨物於顧客 C，其售價應為 59,500 元，亦即 5 萬元淨額加上 9,500 元營業稅（5 萬*19%）。而 A 銷售 B 之價額（淨額），則係將 B 銷售 C 之淨額（5 萬元）扣除其 10% 佣金利潤 5,000 元（5 萬元*10%）為基礎，亦即 45,000 元（5 萬元扣除 5,000 元）。進而，A 應開立給 B 發票之售價為 53,550 元，亦即 45,000 元淨額加上 8,550 元營業稅（45,000*19%）。在稅捐義務之歸屬上，A 應報繳 8,550 元（對 B）的銷項稅額；B 應報繳 9,500 元（對 C）的銷項稅額，同時得扣除 8,550 元（來自 A）的進項稅額，其應納稅額為 950 元（此一數額等同於 B 提供 A 業務管理給付所獲 5,000 元佣金報酬之營業稅額：5,000*19%=950）。A 與 B 之應納稅額總額（8,550+950）即為最終消費者（買受人）C 應負擔之營業稅額（9,500）。

【會計師季刊第 276 期，2018 年 9 月，第 32 頁】

【附圖一：賣出行紀流程圖】



上開德國營業稅之作法，首先是對於第三人顧客 C 之銷售關係上，以對外名義人之 B 作為出賣人（銷售營業人），同時在 A 與 B 之內部關係，亦即 B 對 A 所為業務管理給付（勞務銷售），直接視為 A 對 B 之貨物銷售。這也體系一貫地符合德國關於（營業稅法上）銷售人或買受人之認定，以（民事）外部關係為判別原則。反之，假使就 B 對 A 所為業務管理給付，另外認定為應稅之勞務銷售，則在上開案例中，A 給付 B 佣金利潤 5000 元（5 萬元*10%）加上 950 元之營業稅，B 應報繳該 950 元營業稅（對 A 之銷項稅額），而 A 得就該營業稅作為進項稅額予以扣除。此時，對於第三人顧客 C 之銷售關係上，若仍以對外名義人 B 作為出賣人，B 銷售價值 5 萬元之行紀貨物於顧客 C，B 尚應報繳 9,500 元（對 C）的銷項稅額，造成營業稅之累積結果（950+9,500），並存在 B 該

71 因此，若 B 尚未將行紀財產（家具）出賣並交付於顧客 C，則縱使行紀委託人 A 已將貨物運送交付給 B，則 A 與 B 之間尚未成立貨物銷售關係，亦即尚不能依德國營業稅法第 3 條第 3 項之規定，將 A 基於行紀契約而將貨物移轉給 B 之行為，視為銷售行為（此時毋寧是 B 基於行紀契約所生之業務管理義務，而對於該行紀貨物之照管行為，貨物之經濟上財產價值仍歸屬於 A，而尚未移轉於 B）。參見 Reiß, Umsatzsteuerrecht 15, Rn. 44.

對 A 之 950 元銷項稅額，可否作為對 C 銷售關係進項稅額扣除之爭議。反之，若以行紀委託人 A 作為對 C 銷售關係之出賣人，A 雖應報繳 9,500 元（對 C）的銷項稅額，但同時可就 A 給付 B 佣金利潤之營業稅（950 元），作為進項稅額予以扣除（應納稅額為 8,550 元），而不會有營業稅累積之問題（B 繳納 950 元，A 繳納 8,550 元）。但此時又會回歸到對外關係名義人為 B，但卻以內部關係作為營業人歸屬之爭議。因此，德國上開營業稅法之規定，對於外部關係及進項稅額扣除之認定上，毋寧是較為一勞永逸之方式。

而我國在與此類似之委託他人代銷貨物情形，當營業人委託其他營業人代為銷售貨物，即上開案例之 A 委託 B 代銷貨物，而當 A 交付貨物於 B 時，依我國營業稅【會計師季刊第 276 期，2018 年 9 月，第 33 頁】法第 3 條第 3 項第 4 款規定即視為銷售，並按代銷合約之代銷貨物價格，視為銷售貨物價格開立發票予代銷人 B。而代銷人 B 在銷售代銷貨物給買受人 C 時，再按同一代銷價格開立發票給 C。對代銷人 B 而言，就該同一代銷貨物及同一價格移轉所生之進項稅額與銷項稅額互相抵銷，實際上並未產生營業稅負擔。至於代銷人 B 提供該處理代銷事務之勞務，以及委託人 A 因此所給付佣金費用，則是代銷人 B 另外開立發票給委託人 A，並報繳該筆營業稅⁷²。

與德國法上開賣出行紀之規定相較，受託人 B（實際上）均不會負擔該代銷貨物移轉之營業稅。不過在時點上，依我國營業稅法規定，當委託人將貨物移轉於受託人時，即視為銷售，委託人即負有營業稅報繳義務；而德國法須至受託人賣出該貨物於買受人時，委託人與受託人間之貨物移轉才擬制為銷售，委託人此時才負有營業稅報繳義務。此除了對委託人有緩課營業稅之利益外，由於受託人最後銷售之時點、範圍甚至金額均具有不確定性（如上開案例代銷貨物總價值 10 萬歐元，但實際賣出價值共 5 萬歐元之貨物），實無必要將委託人與受託人之內部關係，過早課與營業稅義務（特別是此一視為銷售之主要目的，在於讓受託人得就代銷貨物移轉所生之進項稅額與銷項稅額得以相互抵銷）。不過，若委託人與受託人間並非採取代銷貨物之委託契約，而是以信託方式將貨物移轉給受託人。則委託人與受託人間即無營業稅法視為銷售之適用，而是當受託人將貨物銷售給買受人時，由受託人報繳該筆銷項營業稅，因此也使設立信託（相較於單純代銷貨務契約）具有延緩課徵營業稅之效果⁷³。但其缺點則如前述，委託人於當初購入信託財產時所支付之進項稅額，由於委託人與受託人間並非銷售關係，欠缺相應之銷項稅額可供扣抵，該溢付稅額只能轉成留抵稅額。

2. 買入行紀（Einkaufskommission）

在買入行紀之情形，則與上開賣出行紀之序列相反：第三人作為出賣人，行紀人如同自營商（Eigenhändler）以自己名義而【會計師季刊第 276 期，2018 年 9 月，第 34 頁】

72 張盛和／許慈美／吳月琴／莊水吉，銷售稅制度與實務（含關稅），2007 年 1 月，頁 37。

73 王志誠／封昌宏，信託課稅實務，2009 年，增修訂 2 版，頁 188。

為買受人（第 1 次銷售），購入行紀貨物；同時就該第三人銷售貨物之價格「加上」佣金利潤，再以出賣人之地位，對行紀委託人（作為買受人）為銷售並交付貨物（第 2 次銷售）。民法上（行紀契約關係）關於行紀人對行紀委託人所為業務管理給付（勞務銷售），等於是在營業稅法（§ 3 Abs. 3 UStG）被擬制為行紀人對行紀委託人之貨物銷售。亦即，該基於業務管理所給付之佣金報酬，係作為行紀人對行紀委託人貨物銷售「對價給付之一部分（Teil der Gegenleistung）」，而不再（單獨）認定為業務管理所生勞務給付之對價給付⁷⁴。

例如行紀委託人 A 委託行紀人 B，在價值 1 萬歐元之限額內，購入所約定之行紀貨物，A 將給付 10% 的佣金利潤。行紀人 B 以自己名義（為 A 之計算）向第三人 C 購入價值 1 萬歐元之行紀貨物。其營業稅法上之關係為：B 與 C 之間存在一般貨物銷售關係，作為買受人之 B，取得來自出賣人 C 所開立之進項發票，其數額為 1 萬元加上 1,900 元營業稅共計 11,900 元，C 須報繳該 1,900 元之銷售營業稅。B 與 A 之間為擬制貨物銷售關係，貨物售價為 1 萬元加上 10% 佣金利潤 1,000 元，共計 11,000 元，再加上 2,090 元營業稅。此時作為出賣人之 B，須報繳該 2,090 元銷項營業稅，同時可扣抵 1,900 元（來自 C）的進項稅額，其應納稅額為 190 元（此稅額其實等於 B 給付 A 業務管理對價之 1,000 元佣金的銷售稅額： $1,000 \times 19\% = 190$ ）⁷⁵。

【附圖二：買入行紀流程圖】



【會計師季刊第 276 期，2018 年 9 月，第 35 頁】

3. 給付行紀（Leistungskommission）

不同於上述關於「賣出行紀」或是「買入行紀」均是針對「貨物銷售」所為營業稅法在第 3 條第 3 項之行紀關係規範，此處所謂給付行紀，則是針對「勞務銷售」之行紀關係。如同貨物銷售之賣出行紀與買入行紀，關於勞務銷售之給付行紀也包括給付賣出（Leistungsverkauf）與給付買入（Leistungseinkauf）之二種行紀關係。主要特徵一樣是行紀人對外以自己之名義，而為他人（行紀委託人）之計算所為之銷售（賣出或買入），差別只是銷售標的為勞務，而非貨物。依德國營業稅法第 3 條第 11 項之規定，若營業人

74 Walden/Mann, Umsatzsteuer 17, S. 100; Stadie, UStG2, § 3 Rz. 103.

75 Stadie, UStG2, § 3 Rz. 104.

以自己之名義，基於他人之計算，而參與一個勞務給付的提供，則該給付視為對該營業人所提出（勞務收受者）或是由該營業人所提出（勞務提出者）。

進而，前述在信託關係涉及對第三人為給付時，基於雙營業人理論，認為受託人在外部關係以自己名義與第三人成立之給付關係，而在內部關係也存在委託人與受託人之給付關係，從德國營業稅法（§ 3 Abs. 3, 11 UStG）關於行紀關係（行紀人以自己名義，而為他人計算與第三人為給付行為）之規定而言，確有其立論基礎⁷⁶。

（三）稻草人（Strohmann）與幕後者（Hintermann）關係

1. 外部關係作為營業人歸屬之判別標準

基本上，營業稅貨物或勞務銷售之交易關係中，提供給付（銷售貨物或勞務）營業人（Leistender）之認定，主要以所締結之民事法律關係為認定基礎，而（對外）相對於買受人，亦即收受給付營業人（Leistungsempfänger），以自己名義或是經由其所委託代理之人履行該所約定之交易給付。換言之，銷售營業人與買受人之認定，原則上以其所約定民事關係之對外名義人為主。進而，當系爭之交易關係由多數人所參與完成，亦即在買賣雙方間另涉及如【會計師季刊第 276 期，2018 年 9 月，第 36 頁】代理人、管理人、受託人、運送人等身分之人，關於（營業稅法上）銷售人或買受人之認定，原則上即以外部關係為判別標準⁷⁷。

不過，在實務上由於個別企業經營之理由，銷售或買受營業人不願意直接以其名義對外進行交易，而係隱藏於幕後，另由其所支配（聽從其指示）之人，以其名義對外進行銷售交易行為。該隱身幕後就該交易進行指揮操控者，稱為「幕後者（Hintermann）」，至於聽從其指示進行交易之名義人，如同幕後者所操控之一只棋子，則稱之為「稻草人（Strohmann）」。此處之稻草人，基本上僅是出借名義於該幕後者，多不實際參與銷售交易行為（包括締結與履行），但由於其屬於所約定民事關係之對外名義人，非不得認定為提供給付或是收受給付之營業人。換言之，此處之對外名義人，仍可能存在於借名關係之形式名義人。

例如⁷⁸某一釀酒企業，雖然於 1988 年即已註銷登記，但仍以原負責人 A 之名義，在 1992 至 1994 年間分別銷售相關烈酒產品，並以 A 之名義開立發票給予買受人，而沒有為營利事業與稅法上之登記。經德國稅捐機關進行緝稅查核（Steuerfahndungsprüfung）後認為，該企業係由 A 以及 A 之父親 B 二人共同經營（類似合夥關係）之民法上公司（Gesellschaft bürgerlichen Rechts），而對之課予 1992 年至 1994 年之營業稅稅單。B 於稅捐復查程序（Einspruchsverfahren）表示，該企業經營實際上係由其獨自掌控，包括該

76 Reiß, Umsatzsteuerrecht 15, Rn. 55.

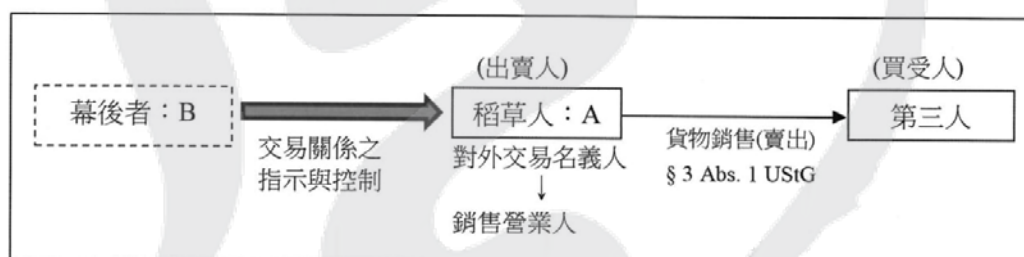
77 Stadie, UStG2, § 2 Rz. 119ff.

78 本案例參見 BFH v. 10.11.2010, XI R 15/09.

企業與客戶關係之建立、銀行貸款帳戶之實際管理者，甚至企業之財務行政一是在其安排下進行，其女兒 A 僅是作為名義上之負責人。稅捐機關即因此以 B 為個別營業人（Einzelunternehmer），撤銷原課稅處分，單獨對 B 為補稅。財稅法院則認為，A 與 B 之關係，屬於典型所謂「稻草人與幕後者關係【會計師季刊第 276 期，2018 年 9 月，第 37 頁】係」，亦即就該企業之經營，A 僅是作為真正幕後操控者 B 的一只棋子。但由於營業人之認定，原則上以其所約定民事關係之對外名義人為主。因此，A 以自己名義，而與烈酒買受人進行銷售交易，雖然該交易係直接受 B 之指示，並基於 B 之利益而為，甚至該給付事實上是 B（於 A 之名義下）所安排實行，但在民法上僅是該對外出現之名義人 A，受有該交易契約之權利義務。因此，該交易營業人仍認定為 A。

就此而言，在信託關係中，受託人對外以自己名義為交易行為，並在委託人指示下，對交易相對人（第三人）掩飾其信託關係，使委託人如同「幕後者」隱身交易關係之後，對外均由作為稻草人之受託人進行交易行為。亦即在隱匿（通常也未經登記）之信託關係，其對外之交易，也屬於稻草人與幕後者關係。不過，不論是公開或隱匿其信託關係，原則上並不影響營業人之歸屬。亦即，應稅銷售仍歸屬於該對外出名之受託人⁷⁹。

【附圖三：稻草人與幕後者關係圖】



2. 通謀虛偽意思表示之情形

若該形式對外的稻草人交易（Strohmanngeschäft）僅是（在契約當事人雙方認識下）基於虛偽而締結者，亦即上開案例之稻草人 A 與買受人雙方明示或默示同意，該交易之法律行為效果，並非發生於表意人 A 與相對人（買受人），而係該幕後者 B 與買受人之間。此時，買受人應知悉，其實際交易對象為 B，而 A 並沒有要履行該交易，更沒有要承擔該交易所生之【會計師季刊第 276 期，2018 年 9 月，第 38 頁】營業稅義務，僅是作為對外交易之假象而存在。則 A 與買受人間之交易行為屬於通謀虛偽法律行為（Scheingeschäften i.S.d. § 117 BGB）。

依德國租稅通則第 41 條第 2 項規定，虛偽法律行為對於租稅之課徵不具意義。而虛偽法律行為有隱藏他項法律行為者，依該隱藏之法律行為課稅⁸⁰。因此，A 與買受人間之通謀虛偽交易行為不具營業稅法上之意義，而是隱匿其後的 B 與買受人之交易行為，

⁷⁹ Stadie, UStG2, § 2 Rz. 128.

⁸⁰ 參見陳敏（譯），前揭書（註 26），頁 62。

才對營業稅課具有重要性。進而，該給付行為之營業人應為幕後者 B，而非對外名義之稻草人 A⁸¹。其結果，將使認定為營業人之 B 負有營業稅之報繳義務；同時，買受人也不可以 A 所開立之發票，作為進項稅額扣抵之憑證（發票之交易相對人記載事項不實，須待真正營業人 B 重新開立發票）⁸²。進而，在實務上，買受人是否知悉其交易對象僅是形式名義人（即所謂稻草人 A），並認識該幕後者（B）之存在，將直接影響營業稅法上營業人之認定問題⁸³。

（四）稻草人與虛設行號（Scheinunternehmer）

在上述「稻草人與幕後者關係」中，由於該稻草人係基於隱藏於形式交易後之幕後者所設置安排，通常也隱匿許多非法行為。假使該「稻草人與幕後者關係」完全不具有信託關係之功能，與上述之隱匿信託關係無關，稻草人純粹係由幕後者所設立或安置，由幕後者利用其名義進行銷售交易，並以此掩飾幕後者之真實身分。此時，該稻草人不存在實際營業處所，也不實施營業行為，或是直接使用（或竊取）他人之營業稅籍號碼（USt-ID-Nummer），純粹為了開立（不實）發票或為了符合形式上合法之紙上交易而設立之虛設行號（Scheinunternehmer）或是所謂空殼（信【會計師季刊第 276 期，2018 年 9 月，第 39 頁】箱）公司（Briefkastenfirma）。由於虛設行號缺乏在自己營業範圍內所提出之給付（沒有自己的企業經營活動），而非營業稅法上之真正營業人。此時，營業人並非該對外出名之受託人，而係利用其名義之幕後者⁸⁴。

不過，對於買受人而言，由於在交易過程中，如同前述稻草人與幕後者關係，對外出名者為該虛設行號，若買受人不知其為虛設行號，並善意信賴其為實際交易對象，亦即雙方並非通謀虛偽交易，則從其外部關係以及法治國下之信賴保護原則，仍可在進項稅額扣除之規定上，（例外地）將該虛設行號認定為營業人。此時，主觀上善意之買受人得以該（在給付關係上對外出名之）虛設行號所開立之發票，作為進項稅額扣除之憑證⁸⁵。反之，若買受人已知悉並認識到其（形式上出名之）交易相對人，只是由幕後者所操控之虛設行號，其銷售之實質營業人應為該幕後者，買受人自不得以虛設行號所開立之發票，申報進項稅之扣除⁸⁶。

81 Englisch, in: Tipke/Lang, Steuerrecht 22, § 17 Rz. 119.

82 Nieskoven, PStR 2006, S. 187f.

83 為此，本案裁判之聯邦財稅法院認為此部分事實不明，發回下級審財稅法院續行調查，而下級審由於該父親 B 與女兒 A 之證詞矛盾，經由傳訊買受人進行證人訊問，以釐清其真正民事法律關係。參見 FG Saarland v. 30.10.2013, 1 K 2075/03.

84 Stadie, UStG2, § 2 Rz. 132.

85 Stadie, UStG2, § 2 Rz. 132.

86 例如來自盧森堡之營業人 A 將黃金銷售至德國之某銀行 B，該黃金雖然直接由 A 運送至 B 處，不過 A 對外並非自己名義為之，而係由其設置之虛設行號 C，以其名義作為買賣契約之出賣人，並作為發票開立名義人。不過，不論是 A 或 C 均不會報繳該筆營業稅款，而銀行 B 欲就該由 C 所開立之進項發票，作為進項稅額扣除之憑證時，實務上通常會被拒絕，因為有權開立該發票者為實際銷售人 A，而非虛設行號之 C。參見 Reiß, Umsatzsteuerrecht 15, Rn. 57.

此外，由於利用虛設行號掩飾實際交易對象身分，將涉及營業人藉由虛增進項稅額不法扣除營業稅債務，或是進項稅額之不法退還，而引起大量稅捐濫用可能性。特別是1993年後，歐盟各成員國間在歐盟內地市場跨國境交易，得以自由流通，不再受海關管控，但其結果卻有利於跨國營業稅詐欺集團藉由虛設行號掩飾交易行為，造成歐盟成員國營業稅收受到嚴重侵蝕。此種利用歐盟境內跨國交易而進行逃漏營業稅之詐欺手法，實務及學理上通稱為營業稅之「旋轉木馬詐欺」（Karussellbetrug）⁸⁷。其主要係由幕後者於另一歐盟成員國設立虛設行號，以進行跨國交易鍊之貨物銷售。該虛設行號銷售貨物後，不會履行營業稅之報繳義務，而其後手（買受人）將以該虛設行號所開立之發票，申請進項稅額之扣除，致使國家【會計師季刊第276期，2018年9月，第40頁】收不到銷售者（虛設行號）應繳納之營業稅，但卻同時要退還買受人之進項稅額，造成營業稅之損失⁸⁸。

為防杜此一缺失，歐洲法院（EuGH）於2006年1月12日作出判決⁸⁹，表示此種涉及跨國交易逃漏營業稅之銷售交易中，該請求進項稅額扣除之營業人（買受人），如果主觀上「認識」或「應認識」該（來自前手虛設行號與幕後者共謀）之跨國營業稅詐欺情事，縱使其與前手確有實際貨物交易以及（正確）開立交付發票之事實，稅捐機關仍可拒絕其以該虛設行號所開具之（進項）發票，扣除其進項稅額。此處所謂「應認識」，原則上係以「重大過失」為標準。反之，如果中間人根本不認識，或僅因一般或輕微過失而不知悉前手（虛設行號）之銷售涉及旋轉木馬詐欺之交易鍊者，稅捐機關即不能拒絕其進項稅額扣除之請求。

例如德國汽車營業人A銷售德國製造之汽車給買受人B（德國營業人），但A其實是稻草人，幕後者為法國商人C，因為A所銷售之德國汽車，事實上為C經由其他法國交易商所購得。因此，日購買之汽車亦為C由法國直接運送至德國給B。不過，形式上仍是A收受B給付之貨款，並開立發票給B。從外部關係而言，A以自己名義締結該汽車買賣契約，營業稅法上貨物銷售關係即存在於A與B之間。除非A、B及C均認識銷售人A僅為稻草人，實際上應為幕後者C，否則買受人B有權以A所開立之發票作為進項稅額扣除之憑證。不過，按照上述歐洲法院裁判自2006年以來之發展，若買受人B「知悉」或「應知悉」其與A之貨物銷售，涉及營業稅之詐欺，或是參與營業稅詐欺交易鍊之一環，其進項稅額扣除之申報，亦將被拒絕⁹⁰。

雖然買受人主觀上是否「認識」或「應認識」銷售人為涉及跨國營業稅詐欺之虛設

87 關於旋轉木馬詐欺之基本運作流程，參見江彥佐，德國及歐盟關於跨國交易逃漏營業稅之現狀與防制，財稅研究，45卷4期，2016年7月，頁53以下。

88 據統計，每年約有10%之德國營業稅總收入，因為稅捐詐欺而損失；而歐盟成員國之營業稅稅收損失，則將近2000億歐元（2011年約1930億歐元），參見江彥佐，前揭文（註87），頁48。

89 EuGH v. 12.1.2006 - C-354/03, C-355/03 und C-484/03, DStR 2006, 133.

90 Reiß, Umsatzsteuerrecht 15, Rn. 58.

行號，應由稅捐機關負舉證責任。不過在實務上，買受人為了避免被認定為「應認識（知悉）」或是「因重大過失而不知」其交易相對人（銷售人）為涉及旋轉木馬詐欺之虛設行號，導致其進項稅額之扣除遭稅【會計師季刊第 276 期，2018 年 9 月，第 41 頁】捐機關拒絕，因此，對於其交易所可能涉及營業稅旋轉木馬詐欺之疑義，須盡可能地行使必要措施予以查明（aufklären），以避免成為該跨國交易詐欺集團之參與者。例如為確定銷售人之法律上真實存在，應於交易時，向其請求提出營業登記證之相關稅籍資料，或是直接於銷售人之營業處所進行交易，以排除其為虛設行號之可能性⁹¹。

（五）進項稅額之扣除

依據德國營業稅法第 15 條關於進項稅額扣除之規定，作為給付行為（貨物或勞務銷售）收受者之營業人，對於交易相對人（銷售者）在其營業範圍內所提出之系爭給付行為（進項交易），而依法開立並填載（如我國營業稅法第 33 條之）法定應記事項（進項）發票，就該發票上所記載因該給付行為所生之（進項）稅額，有權予以扣除。在信託關係中之受託人，基於信託財產之管理或處分，收受第三人之貨物或勞務銷售之給付，就該進項交易所生之進項稅額，應由該財產實質歸屬者之委託人，抑或名義上成立給付交易關係之受託人提出扣除，德國實務上並非無爭議。茲就其案例說明如下：

1994 年初委託人 A 與受託人 B 成立信託契約，1994 年底 A 將某房地所有權移轉於 B，於 1995 年至 1996 年之 2 年期間，B 就該土地上房屋，以 B 自己名義與房屋整修商 C 簽約進行整修，整修完畢後，於 1997 年再將該房屋，以 B 自己為出租人之名義出租他人收取租金。德國稅捐機關認為來自該房屋整修費用支出（1995 年及 1996 年期間）之進項稅額，屬於受託人 B 就該房屋整修之進項稅額，而非委託人 A。A 不服提起內部救濟後（期間雖曾經稅捐機關重新核定為 A 為有權行使進項稅額扣除之人，後又再度變更核定 B 才是得扣除該筆進項稅額之營業人），依次提起管轄稅務案件之財稅法院救濟。就此，終審之聯邦財稅法院認為，就該來自受託財產整修給付之進項稅額扣除權，屬於受託人之 B，而非委託人 A⁹²。

該房屋整修給付的工作物承攬契約，係受託人 B 以自己名義所簽訂，依所締結之民事法律關係，C 所【會計師季刊第 276 期，2018 年 9 月，第 42 頁】提出整修給付行為之對象為 B，亦即提供整修給付之營業人（Leistender）為房屋整修商 C，收受給付之營業人（Leistungsempfänger）為受託人 B。收受給付之營業人 B 有權就來自 C 所提出給付之進項稅額為扣除。雖然該房屋整修之給付，係來自信託關係中，受託人 B 以自己名義而為委託人 A 之計算而進行。不過，從第 15 條關於進項稅額扣除之要件而言，為委託人之計算與否，並不重要。關鍵仍在於給付關係中對外名義人之判定。亦即，關於接受

91 參見江彥佐，前揭文（註 87），頁 67。

92 BFH V. 18.2.2009, V R 82/07, BStBl II 2009, 876.

給付人（受貨人）之認定，主要在於以自己名義（或有權使用他人名義）相對於第三人之交易行為，至於該交易行為是為自己或為他人計算，則不重要。

特別是德國營業稅法在上開行紀關係中，就進項稅額扣除權人之認定，也是以對外名義人為判定標準。因此，不論是行紀關係或信託關係，其受託人均是以自己名義，為他人（行紀委託人或信託委託人）計算，而在自己營業範圍內，與第三人成立銷售交易關係。因此，為自己或為他人計算，不影響營業稅法關於銷售人或受貨人之判斷。

進而，本件之給付關係，係受託人 B 以自己名義，針對房屋整修計畫而生之法律關係所建立，其並非委託人 A 之代表人（Stellvertreter）。因此，B 在房屋整修之給付上，雖基於受託人之地位，而為委託人 A 之利益為計算，但不影響作為系爭交易之受給付人認定。特別是為了能明確地認定法律交易中之提供給付者（銷售者）與接受給付者（受貨者）地位，自不應以來自於該第三人（房屋整修商 C）不認識而為他人（委託人 A）計算之法律行為為標準。

換言之，當受託人以自己名義，而在自己營業範圍內，與第三人成立銷售交易關係，即有權就所取得該進項交易之憑證，請求進項稅額之扣除。至於委託人之進項稅額扣除，由於該與第三人之銷售，民事法律關係上並非契約當事人，第三人所開立之進項發票上，亦非以委託人為受貨營業人，因此在實務上不被承認⁹³。

肆、比較與檢討（代結論）

首先關於信託關係成立時，委託人將其財產移轉於受託人之行為，不論是我國或是德【會計師季刊第 276 期，2018 年 9 月，第 43 頁】國，均認為其並非委託人對受託人之應稅貨物銷售。不同的是，我國直接於營業稅法第 3-1 條特別明定信託關係成立時，委託人將財產移轉於受託人，或是信託關係消滅時，受託人將信託財產返還委託人，以及在信託關係存續中，因受託人變更，原受託人將信託財產移轉於新受託人等三種情形，僅是信託財產之形式移轉，並非貨物銷售。而德國營業稅法雖無類似規定，然而藉由對於貨物銷售構成要件之法解釋，特別是該信託物之所有權移轉，未產生經濟財之實質變動，未使受託人得將該客體之價值終局地作為經濟財使用，學理及實務均認為不符合貨物銷售之「處分權取得」要件，自非委託人對受託人間之貨物銷售。也足見德國營業稅構成要件在法釋義學上之建構，有其堅強之基礎。

較有疑義者，當受託人基於信託本旨管理或處分信託財產，以自己名義，為委託人之計算，對第三人為貨物或勞務之銷售給付時，由於（民事上）交易名義人為受託人，但信託交易行為之實質經濟結果發生於委託人，產生營業稅義務之歸屬主體為委託人或

93 Heidner, Treuhandverhältnisse im Steuerrecht, Rn. 724f.

受託人之認定問題。對此，我國與德國見解相同，基本上係以「民事法律對外關係」作為營業稅義務歸屬之判斷標準，而認為應歸屬於受託人。不過，我國實務見解更直接表示，此時受託人應依法辦理營業登記或設立稅籍，開立統一發票及報繳營業稅。不過，當受託人為自然人，本非（營業稅法意義下之）營業人時，其僅是個別單一地接受該信託關係，而為一次性地處理信託事務，亦即受託人並非經常性反覆實施貨物或勞務銷售行為，性質上應非屬營業人（例如受託人根本為委託人之員工，僅一次性地為委託人處理某筆信託財產之處分事務）。因此，非營業人之受託人，僅因接受信託而為財產之管理處分，並對外為銷售行為，（按上開實務見解）即應辦理營業登記，負有營業人報繳營業稅之義務，非無疑義⁹⁴。

就此，德國學理認為，該受託人須是已符合營業稅法規定下之營業人要件，才能進一步探討當受託人以自己名義，就信託事務對外與第三人為銷售行為時，是否屬於營業稅義務歸屬主體之問題。因此，若受託人並非「獨立為獲取收入之持續性（營業或職業）活動之人」，即非營業稅法定義下之營業人。則該對第三人之信託財產銷售之營業稅義務，仍應歸屬於委託人自己，而非受託人。其見解可供我國進一步參照。

再者，於消極信託之情形下，由於受託人並未積極就信託財產為管理處分，其信託事務，實際上均由委託人自行辦理。當受託人以其名義與第三人就信託財產為銷售交易行為時，我國實務上即認為，消極信託之受託人，非信託法所認定之信託，營業稅義務之歸屬者【會計師季刊第276期，2018年9月，第44頁】並非受託人，而係實際上為處理信託事務之委託人。此種情形，毋寧是上述以民事法律對外關係作為營業稅義務歸屬判斷標準之例外。

而在德國法上類似情形，即為所謂「稻草人與幕後者關係」：僅出借名義而未實際參與信託業務之受託人為「稻草人」；該隱身幕後就該信託業務相關交易進行指揮操控之委託人，則為「幕後者」。對此，德國學理及實務「原則上」仍是以所約定民事關係之對外名義人，作為營業稅法上銷售人或買受人之認定標準。除非該受託人與第三人（買受人）所簽訂之銷售契約，係通謀虛偽之法律行為。亦即受託人與買受人雙方明示或默示同意，該交易之法律行為效果，並非發生於受託人（稻草人）與買受人，而係委託人（幕後者）與買受人之間，此時才以委託人作為銷售營業人。基於善意交易相對人之保障，德國法之見解值得參酌。

再加上營業稅作為間接消費稅，營業人僅是作為國庫之稅捐收集人，而非經濟上的稅捐負擔人，不論是以信託人或受託人作為銷售營業人，應無量能課稅原則之疑慮（營業稅係由消費者負擔），也毋庸考量銷售行為之實質經濟利益歸屬問題。進而，關於營業人在給付關係中之認定標準，應在於：誰能夠在銷售階段，有效便利地收取該來自買受

94 陳清秀，前揭書（註8），頁484。

人（消費者）對待給付價金所包含之營業稅，並能夠向稅捐機關繳納該筆稅金。若受託人與第三人（買受人）所簽訂之銷售契約並非通謀虛偽之法律行為，縱使受託人僅是單純之出借名義人，對於稅捐機關而言，係從其對外關係容易掌握之納稅義務人；對於買受人而言，也是在購買貨物或勞務時，明確知悉須於價金數額中一併支付營業稅額之對象。若稅捐機關（事後地）從實質關係，以受託人僅是消極信託之出借名義人，而將銷售營業人調整認定為委託人，必然也造成善意之買受人，其以受託人開立之進項發票扣抵進項稅額，應重新更正，或是因不被承認而須補稅（甚至處罰）之後續爭議問題，而忽略了該善意買受人已就該銷售支付營業稅額於受託人之事實，甚至若受託人也報繳該筆銷項稅額，國庫實際上就該銷售之營業稅額並無損失之事實。

不過，實務上此種消極信託之安排，或是稻草人純粹係由幕後者所設立或安置，由幕後者利用其名義進行銷售交易，並以此掩飾幕後者之真實身分，其通常也隱匿許多非法行為，特別是設置一個實際上未為營業活動之虛設行號，以達成其逃漏營業稅之目的。德國法（主要是受歐盟法院判決見解之影響）首先仍認為，若買受人在交易過程中，不知悉該對外出名之受託人為虛設行號，並善意信賴其為實際交易對象，則仍可將該受託人認為銷售營業人，並得以之開立之發票，作為其進項稅額扣除之憑證。反之，若買受人「知悉」或「應知悉」（即「因重大過失而不知」）該受託人為（信託人與或其他人聯合操控）進行營業稅詐欺所設立之虛設行號，以掩飾實際交易對象，則該受託人即【會計師季刊第 276 期，2018 年 9 月，第 45 頁】非銷售營業人，買受人自不得以受託人所開立之發票，申報進項稅之扣除。德國法此種以營業人主觀上是否知悉該出名之交易相對人為實際交易對象，作為營業稅義務歸屬對象之認定標準，兼顧以民事法律對外關係為營業稅義務歸屬之判斷以及善意交易相對人之保障，值得我國在處理所謂非實際交易對象營業稅歸屬之參考。

最末在進項稅額扣除之問題上，委託人於購入信託財產時所支付之進項稅額，由於在信託關係成立時，其信託財產之移轉，並非銷售行為，而沒有相應之銷項稅額可供扣抵，因此，該溢付稅額將轉成留抵稅額。依實務見解，須待受託人依信託本旨處分信託財產後，才能依營業稅法第 39 條第 2 項但書規定，就受託人處分該信託財產之銷項稅額範圍內，核實退還。與此類似，德國營業稅法在行紀交易關係中，特別是賣出行紀之情形，（行紀）委託人於購入財產時所支付之進項稅額，於財產交付於受託人（行紀人）時，並非銷售行為，不能提出進項稅額扣抵。不過，當受託人將該行紀財產，以自己名義，賣出於第三人時，依德國營業稅法第 3 條第 3 項之規定，當受託之行紀人將貨物銷售交付給第三人時，「同時」擬制委託人將貨物銷售於行紀人，讓行紀人對於委託人之業務管理給付（本為應稅之勞務銷售）併入該行紀財產之貨物銷售處理，其銷售價格即為行紀人銷售第三人之價額扣除佣金利潤（行紀業務管理之給付對價）之數額。此一擬制貨物銷售之結果，使委託人有相應之銷項稅額可供扣抵其於購入財產時所支付之進項稅額，

而不須將該溢付稅額轉成留抵稅額。德國營業稅法之上開規範，也值得我國在立法論上之參考。

（本文轉載自 106 年 12 月 18 日第八屆稅務實務問題研討會會議手冊）

參考文獻**

1. Bunjes, Johann: Umsatzsteuergesetz, Kommentar, München 2012, 11. Aufl. (zit.: Bearbeiter, in: Bunjes, UStG11)
2. Hahn, Hans Peter/Kortschak, Volker: Lehrbuch Umsatzsteuer, Heme 2007, 11. Aufl. (zit.: Hahn/Kortschak, Lehrbuch Umsatzsteuer11)
3. Heidner, Hans-Hermann: Treuhandverhältnisse im Steuerrecht, Heme u.a., 1994. (zit.: Heidner, Treuhandverhältnisse im Steuerrecht)
4. Nieskoven, Georg: Die „Karussellbetrugsentscheidung“ des EuGH, PStR 2006, S. 184ff. (zit.: Nieskoven, PStR 2006) **【會計師季刊第 276 期，2018 年 9 月，第 46 頁】**
5. Reiß, Wolfram: Umsatzsteuerrecht, Münster 2017, 15. Aufl. (zit.: Reiß, Umsatzsteuerrecht15)
6. Schön, Wolfgang: Treuhandverhältnisse im Umsatzsteuerrecht, in: Mößlang (Hrsg.), Umsatzsteuerekongreß-Bericht 1991/92—Referate und Diskussionsprotokolle der Trierer Hochschultage für das Umsatzsteuerrecht in der Praxis vom 10. und 11.10.1991, Köln 1992, S. 117-159. (zit.: Schön, Treuhandverhältnisse im Umsatzsteuerrecht)
7. Stadie, Holger: Umsatzsteuergesetz, Köln 2012, 2. Aufl. (zit.: Stadie, UStG2)
8. Storg, Peter: Leistender und Leistungsempfänger im Umsatzsteuerrecht, Diss., Bamberg 2004. (zit.: Storg, Leistender und Leistungsempfänger im Umsatzsteuerrecht)
9. Tipke, Klaus/Lang, Joachim: Steuerrecht, Köln 2015, 22. Aufl. (zit.: Bearbeiter, in: Tipke/Lang, Steuerrecht22)
10. Walden, Peter/Mann, Peter: Umsatzsteuer—90 praktische Fälle des Steuerrechts, Achim 2017, 17. Aufl. (zit.: Walden/Mann, Umsatzsteuer17)
11. Weber-Grellet, Heinrich: Europäisches Steuerrecht, 2. Aufl., München 2016. (zit.: Weber-Grellet, Europäisches Steuerrecht2)
12. 王志誠／封昌宏，信託課稅實務，台北：財團法人台灣金融研訓院，2009 年，增修訂 2 版。
13. 江彥佐，德國及歐盟關於跨國交易逃漏營業稅之現狀與防制，財稅研究，45 卷 4 期，2016 年 7 月，頁 47-76。
14. 張盛和／許慈美／吳月琴／莊水吉，銷售稅制度與實務（含關稅），台北：三民，2007 年 1 月。

15. 陳敏（譯），德國租稅通則，台北：司法院，2013 年 5 月。
16. 陳清秀，稅法各論（上），台北：元照，2016 年 3 月，2 版。
17. 黃士洲，論進項稅額扣抵的形式要件與規範實質—最高行政法院 96 年度判字第 1403 號判例評析，收於《行政訴訟制度相關論文彙編第 6 輯》，台北：司法院，2009 年 12 月，頁 507-542。
18. 黃茂榮，銷售當事人之認定（下），植根雜誌，28 卷 4 期，2012 年 4 月，頁 1-15。
19. 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 年 5 月，頁 1-40。
20. 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 年 7 月，頁 1-40。
21. 黃源浩，歐洲加值稅之形成及發展：以歐洲法院裁判為中心，月旦法學雜誌，118 期，2005 年 03 月，頁 90-106。
22. 黃源浩，論進項稅額扣抵權之成立及行使，月旦法學雜誌，140 期，2007 年 01 月，頁 91-115。
23. 黃源浩，再訪信託課稅：以股票他益信託課稅為例，東吳公法論叢，7 期，2014 年 7 月，頁 319-338。
24. 楊崇森，信託法原理與實務，台北：三民，2010 年。**【會計師季刊第 276 期，2018 年 9 月，第 47 頁】**