

刊登於會計師季刊第 275 期，2018 年 6 月，第 26-46 頁。

營業稅法信託課稅問題之研討 —以德國法為比較中心（上）

江彥佐*

目次

壹、前言

貳、信託關係所生之營業稅義務

一、信託課稅之理論

二、免課營業稅之信託財產移轉

三、應課營業稅之信託財產移轉

參、德國法制之比較

一、概述

二、德國營業稅法之規範

三、信託關係下之營業稅義務

（下期待續）

壹、前言

依我國加值型及非加值型營業稅法（以下簡稱「營業稅法」）第 1 條之規定，營業稅（除進口貨物外）主要係針對貨物或勞務之銷售為課稅對象，而就該銷售交易關係所生之營業稅義務歸屬，主要發生於該交易之契約當事人間，即出賣人（銷售人）與買受人（受貨人）兩造間，並依序發展其營業稅相關義務：如出賣人須就其銷售額，向稅捐機關報繳（來自銷售貨物或勞務時所收取之）銷項稅額；而買受人就該購入貨物或勞務之對價給付，須於價金數額中一併支付營業稅額，並以之作為進項稅額（以出賣人開立之發票作憑證）申報扣抵其銷項稅額。

在信託關係中，委託人將財產權移轉或為其他處分，使受託人依信託本旨，為受益人之利益或為特定之目的，就該信託財產為管理或處分（信託法第 1 條）。進而，當受託

* 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。

人以自己名義，就該（來自委託人所有權移轉之）信託財產為管理或處分，與第三人為銷售交易行為時，由於該銷售關係涉及委託人、受託人及第三人之三方關係，對於何者為營業稅義務歸屬之銷售人或買受人，其判斷上非無爭議。特別是在信託關係下，受託人雖以自己名義為信託管理行為，但卻是為他人之利益為計算；而該移轉於受託人名下之信託財產，其經濟實質仍應歸屬於委託人¹，由於該信託財產的經濟形式與實質不一，造成營業稅義務歸屬之難題。此除了涉及作為報繳銷項稅納稅義務人（銷售營業人）之認定，也同時影響申報進項稅額之買受人（購買貨物或勞務營業人）之判斷。進而，使營業稅法之信託課稅問題，更趨複雜。

德國營業稅制度，如同我國現行（自【會計師季刊第 275 期，2018 年 6 月，第 26 頁】1986 年後）營業稅法之體系，係以加值型營業稅制度為基礎，本質上屬於「（一般）消費稅」，而在稽徵技術上與課徵實務之考量，具有「交易稅」與「間接稅」（或可稱為「間接消費稅」）之特徵，並藉由進項稅額之扣除，以達成營業稅額轉嫁於（最終）消費者之目的，以符合對（各銷售階段之）營業人稅課中立原則（Neutralitätsprinzip）之要求。因此，在同樣採行加值稅制度之德國，對於信託關係中所生之營業稅義務及其歸屬，其所面臨之問題與解決方法，自有比較借鏡之價值。

就此，本文以下擬先就我國於信託關係所生營業稅義務之相關態樣與問題，從我國學理及實務見解進行探討。復再就德國營業稅法制度（特別是營業稅主體與客體之部分），進行介紹，並在德國營業稅規範背景下，對於因信託關係所生之營業稅義務，進行說明與檢討。最末，就我國信託關係所生營業稅義務之問題，進行分析比較，並提出建議以為結論。

貳、信託關係所生之營業稅義務

一、信託課稅之理論

所謂信託課稅，並非針對信託關係本身之課稅，而係對於信託關係所衍生之行為所為之課稅問題。具體來說，包括信託關係之成立、存續及消滅時，委託人、受託人與相關第三人（特別是受益人）間，因該信託財產之移轉處分、管理行為所生之課稅問題²。特別是信託關係之成立，委託人須將信託財產移轉（登記）於受託人，其財產所有權之名義人雖為受託人，但受託人須在所約定之信託本旨下，為委託人管理或處分該財產，其財產之經濟實質仍歸屬於委託人。進而，在信託關係所生之行為應如何課稅，特別是稅捐上對於該信託財產經濟利益之歸屬，學理上主要有信託導管理論與信託實體理論之

1 例如受託人應將信託財產與其自有財產及其他信託財產分別管理（信託法第 24 條），不得以任何名義，享有信託利益（信託法第 34 條），原則上也不得將信託財產轉為自有財產（信託法第 35 條）。而受託人死亡時，信託財產不屬於其遺產（信託法第 10 條），而其破產時，信託財產亦不屬於其破產財團（信託法第 11 條）。

2 王志誠／封昌宏，信託課稅實務，2009 年，增修訂 2 版，頁 26。

區別：

（一）信託實體理論

此理論係將信託財產本身視為獨立之法律實體，而為稅法上權利主體（課稅實體）。因此由信託財產所衍生之租稅負擔，均可歸屬於信託財產而課稅。因此，受託人因管理或處分信託財產，所取得之財產增益，歸屬於信託財產課稅。此外，在信託關係所為信託財產之移轉時，亦須依相關稅法規定課稅。例如委託人將信託財產之房屋及土地移轉受託人時，即應課徵契稅與土地增值【會計師季刊第 275 期，2018 年 6 月，第 27 頁】稅。當受託人再將該房屋及土地（依信託之本旨）移轉於受益人時，仍應再課徵契稅與土地增值稅。進而，此理論有助於稽徵行政上就行為形式外觀進行課稅之便利性，但卻未顧及信託財產稅負之實質歸屬。如前述在信託財產為房屋及土地，而依序分別移轉於受託人及受益人時，可能造成重複課稅現象，是其主要缺點³。

（二）信託導管理論

相較於信託實體理論係將信託財產本身視為獨立之法律實體，此處之信託導管理論則是認為信託財產僅是如同提供流水之導管或渠道，只是傳遞個體。因此，委託人將信託財產移轉給受託人時，由於信託僅是一個導管，僅為財產之形式移轉，不構成課稅要件；受託人僅是將信託財產所生各項收益傳送於受益人，應由信託所得實質歸屬之受益人，而非受託人報繳所得稅。又如在個人（自然人）成立他益信託之情形下，在經濟實質上，信託財產之移轉應存在於委託人與受益人之間，如同委託人對於受益人之贈與，因此，其法律形式上雖非贈與，但仍應經濟實質課徵贈與稅。至於受託人與受益人之間，則不就其財產移轉課徵贈與稅。此亦為我國遺產及贈與稅法（以下簡稱「遺贈稅法」）第 5-2 條第 3 款所明定不課徵贈與稅之情形。因此，從經濟實質課稅之觀點，本理論較符合現在課稅基本原則之要求⁴。

而我國個別稅法關於信託關係之規範中，委託人將信託財產移轉於受託人，均認為該移轉僅是形式上移轉，不符合課稅要件，故明文規定信託財產於委託人與受託人間之移轉免稅（例如所得稅法第 3-3 條第 1 項第 1 款、遺贈稅法第 5-2 條第 1 款、土地稅法第 28-3 條第 1 款等），即是採取信託導管理論。此外，在成立自益信託關係時，由於受益人即為委託人，信託財產之實質所有權人並無改變（信託財產繞了一圈又回到委託人手裡），從信託導管理論之觀點，該項移轉不構成應稅贈與【會計師季刊第 275 期，2018 年 6 月，第 28 頁】（遺贈稅法第 5-1 條第 2 項參照），亦無所得之發生⁵。

3 王志誠／封昌宏，前揭書（註 2），頁 27-28；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 324。

4 王志誠／封昌宏，前揭書（註 2），頁 29-30；黃源浩，前揭文（註 3），頁 325。

5 王志誠／封昌宏，前揭書（註 2），頁 39；黃源浩，前揭文（註 3），頁 330。

二、免課營業稅之信託財產移轉

依營業稅法第 1 條之規定，營業稅之稅捐客體（應稅營業額）為銷售貨物、銷售勞務及進口貨物。進而，在信託關係成立、存續及消滅所衍生之財產移轉與相關行為（信託財產之處分、管理行為），即不免涉及營業稅之應稅銷售行為。特別是營業稅法第 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，視為銷售貨物。因此，委託人將信託財產無償移轉受託人所有，形式上將可能構成該款視為銷售之要件⁶。

不過，基於上述信託導管理論之觀點，信託關係成立時，信託財產僅生之形式（名義）之移轉，不生經濟上實質利益之移轉，故營業稅法第 3-1 條特別明定 3 款不適用該視為銷售之情形。亦即，當信託關係成立時，委託人將財產移轉於受託人，僅是信託財產之形式移轉，不生實質經濟利益之變動，不該當貨物銷售之給付與對價給付間之交換（易）關係，不符營業稅客體要件（營業稅法第 3-1 條第 1 款）。同樣情形也發生在信託關係消滅時（包括信託行為不成立、無效、解除或撤銷等情形），受託人將信託財產返還委託人，此時僅是回復原狀，不具給付對價關係，而非貨物銷售（營業稅法第 3-1 條第 3 款）。至於在信託關係存續中，因受託人變更⁷，原受託人將信託財產移轉於新受託人，也僅是信託財產名義所有權之變更，亦未產生（新）對價給付，亦非貨物銷售（營業稅法第 3-1 條第 2 款）⁸。

除了委託人與受託人間之信託財產移轉關係外，在自益信託之情形下，由於信託利益（信託財產與其所生之孳息）之全部或一部之受益人即為委託人自己，當受託人依信託本旨，將該信託利益移轉給受益人（委託人）時，由於該信託利益本應歸屬於實質所有權人（委託人），經濟實質上並非涉及處分權變動之銷售行為，應如同上開營業稅法第 3-1 條之規定，不適用視為銷售【會計師季刊第 275 期，2018 年 6 月，第 29 頁】售之規定⁹。

至於在他益信託之情形，由於受益人（委託人以外之其他人）係無償受有信託利益，等於是獲有委託人贈與之信託利益，應課贈與稅。遺贈稅法第 5-1 條第 1 項即規定，信託契約明定信託利益之全部或一部之受益人為非委託人者，視為委託人將享有信託利益之權利贈與該受益人，應課徵贈與稅。由於贈與稅之納稅義務人為贈與人，因此，該信託利益贈與之納稅義務人為委託人（遺贈稅法第 5-1 條第 4 項）。惟當委託人為營利事業（非自然人）時，由於沒有遺贈稅法之適用，依所得稅法第 3-2 條第 1 項規定，委託人

6 王志誠／封昌宏，前揭書（註 2），頁 187。

7 例如依信託法第 36 條第 3 項規定，當（原）受託人辭任或解任之情形，除信託行為另有訂定外，委託人得指定新受託人，如不能或不為指定者，法院得因利害關係人或檢察官之聲請選任新受託人，並為必要之處分。

8 陳清秀，稅法各論（上），2016 年 3 月，2 版，頁 480-481。

9 王志誠／封昌宏，前揭書（註 2），頁 189。

為營利事業之信託契約，信託成立時，明定信託利益之全部或一部之受益人為非委託人者，該受益人應將享有信託利益之權利價值，併入成立年度之所得額，課徵所得稅。

另外，國家為鼓勵公益信託¹⁰之設立，以增進社會整體福利，在各租稅法規中給予租稅優惠。在信託關係中，受託人依信託本旨，所為對外之管理或處分信託財產行為，若涉及貨物或勞務銷售時，屬營業稅法第1條之應稅營業額，負有報繳營業稅義務。不過，若受託人所為信託財產之管理處分行為，係因公益信託而標售或義賣之貨物與舉辦之義演，依營業稅法第8-1條之規定，該銷售之對價收入，除支付標售、義賣及義演之必要費用外，全部供作該公益事業之用者，免徵營業稅。該標售、義賣及義演之收入，不計入受託人之銷售額。進而，因公益信託銷售貨物或勞務，經扣除必要成本費用，全部供作該公益事業之用者，即獲有免徵營業稅之租稅優惠¹¹。

三、應課營業稅之信託財產移轉

（一）受託人為營業稅義務之歸屬者

在信託關係之成立或消滅所生委託人與受託人間之財產移轉，在信託導管理論及上開營業稅法第3-1條之規定下，基本上不生營業稅之應稅銷售。進而在信託關係所生之營業稅義務，主要即發生在信託關係存續中，對於信託財產之管理或處分，而與第三人發生給付關係（銷售貨物或【會計師季刊第275期，2018年6月，第30頁】勞務）之情形¹²。受託人雖是信託財產之形式上名義人，以及管理或處分信託財產之對外名義人，但卻基於委託人之計算與利益所為之管理處分行為。因此，從信託內部關係之經濟利益歸屬而言（特別是在自益信託之情形），實質經濟利益享有者應為委託人。亦即，信託財產處分後之銷售利益歸屬於委託人。進而，基於管理或處分信託財產所生之銷售行為，其所生之營業稅義務似應歸屬於委託人¹³。

不過學理上認為，營業稅稅捐義務之法律上歸屬，應以民事銷售契約之外部關係，亦即民事法律行為之名義人為準¹⁴。因此，應就該信託財產管理處分之事務處理，（對外與第三人）所為締結貨物或勞務銷售契約之契約當事人為斷。由於受託人依信託本旨管理或處分信託財產，而與第三人為貨物或勞務之銷售，該銷售交易之對外名義人應為受託人，而非委託人。所以，在信託關係中，基於管理或處分信託財產所生之銷售行為，

10 信託法第69條規定，稱公益信託者，謂以慈善、文化、學術、技藝、宗教、祭祀或其他以公共利益為目的之信託。

11 王志誠／封昌宏，前揭書（註2），頁354。

12 受託人依信託本旨，對於信託財產之管理或處分，除因貨物或勞務之銷售而可能產生營業稅稅負外，也可能涉及契稅（信託財產為不動產之買賣）、土地增值稅（信託財產為土地之出售行為）、印花稅（書立憑證）或是證券交易稅（信託財產為有價證券之出售）等。參見王志誠／封昌宏，前揭書（註2），頁43。

13 相關學說整理，參見陳清秀，前揭書（註8），頁478、482。

14 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2。

其營業稅義務之歸屬主體（亦即銷售營業人）應為受託人，而非委託人¹⁵。

相同地，依現行財政部函釋見解¹⁶，受託人依信託本旨管理或處分信託財產，如有銷售貨物或勞務，除非其屬於營業稅法第 8 條之 1 規定免徵營業稅之公益信託銷售，否則受託人即應依法辦理營業登記或設立稅籍¹⁷，並依法開立統一發票及報繳營業稅。因此，實務亦認為信託關係中之銷售行為所生營業稅義務，其歸屬對象【會計師季刊第 275 期，2018 年 6 月，第 31 頁】為受託人。

不過，此種以對外出名之受託人作為營業稅之歸屬主體，其可能疑慮在於，委託人才是信託財產之實際歸屬之人，應為該交易行為之實質或真正交易當事人，受託人僅是「借名」之銷售者。特別是當對外完全隱藏委託人之身分關係，概由受託人以其名義與第三人從事法律行為之情形。不過縱使是所謂「借人頭」之假借他人名義營業情形，由於營業稅是間接稅，透過轉嫁由消費者負擔，並無量能課稅原則之疑慮。至於因該銷售所取得收益之實質經濟利益歸屬問題，則應為所得稅負稅能力之問題，而與營業稅無關¹⁸。特別是依信託法第 4 條規定，信託登記或公示為對抗要件，而非信託契約之成立或生效要件，因此在信託契約成立，但未為信託登記之情形，此時在形式外觀上，委託人如同借用名義人，而受託人為出借名義人，其銷售利益實質歸屬之人雖為委託人（即借用名義人），但銷售行為之名義人（或契約當事人／銷售人）既為受託人（即出借名義人），即應為報繳營業稅之納稅義務人。就此而言，營業稅之課徵（作為納稅義務人之營業人認定），其實並無計較銷售名義人是否即為銷售利益實質歸屬之人¹⁹。

（二）消極信託與營業稅義務之歸屬

在信託種類中，以受託人是否負有積極行為之義務，可區分為積極信託與消極信託。所謂消極信託（又可稱名義信託或被動信託），指受託人並未積極就信託財產為管理或處分，僅是信託財產之形式名義人，而其管理與處分之實際信託事務，均由委託人（或甚至是受益人）自行辦理。由於其不符合信託法第 1 條受託人應依信託本旨，為管理或處分信託財產之要件，再加上其多用於脫法目的，學理上即認為消極信託並非信託法所規範之信託關係²⁰。

15 陳清秀，前揭書（註 8），頁 477、483。

16 財政部 92.2.26 台財稅字第 0920451148 號令。

17 依信託法第 24 條第 1 項之規定，受託人應將信託財產與其自有財產及其他信託財產分別管理。信託財產為金錢者，得以分別記帳方式為之。因此，若受託人為自然人（非營業人），於管理或處分信託財產而為銷售行為之前，須依法辦理營業登記，自不待言。若受託人本為已辦理營業登記之營業人，仍應就該管理處分信託財產之銷售行為，另行申辦稅籍，與其本身已辦營業登記之業務分開管理，就本業與信託事務所生之銷售，分開辦理營業稅申報，不得將自身業務與受託之信託業務併同辦理營業稅申報。而受託人辦理信託業務所取得之進項稅額，也不得用以扣抵其本身業務之銷項稅額；反之，其經營本業所取得之進項稅額，也不得扣抵信託業務所生之銷項稅額。參見王志誠／封昌宏，前揭書（註 2），頁 191、195。

18 黃茂榮，前揭文（註 14），頁 27-28。

19 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 7。

20 楊崇森，信託法原理與實務，2010 年，頁 95；王志誠／封昌宏，前揭書（註 2），頁 8。

進而，稽徵實務上即認為，消極信託之受託人，既非信託法所認定之信託，縱使以其名義與第三人就信託財產為銷售交易行為，營業稅義務歸屬者並非受託人，而係實際上為處理信託事務【會計師季刊第 275 期，2018 年 6 月，第 32 頁】之委託人。例如營業人（A 建設公司）以建築執照所載起造人名義（A 建設公司負責人甲之配偶某乙）作為信託之標的交付信託，雙方約定仍由委託人（A 建設公司）行使該建案之各項管理及處分之權利（例如房屋建物之銷售係由 A 建設公司出面訂約，並收取房屋出售之價款），而該作為受託人之名義上起造人（某乙），實際上並未進行信託事務之處理，因此，並非信託法所認定之信託。此時，以受託人名義（某乙）在消極信託所為之銷售貨物或勞務，其所生之營業稅義務，仍應歸屬於作為委託人之實際起造人（A 建設公司），受託人無須就該銷售辦理營業登記報繳營業稅，而應由委託人取具相關進項憑證，並於銷售時依法開立統一發票，報繳營業稅²¹。

（三）進項稅額之扣除

在（非消極信託之）一般信託情形下，在信託關係之成立時，委託人移轉信託財產於受託人，不生營業稅之應稅銷售行為，並依營業稅法第 3-1 條規定免視為銷售。在信託關係存續中，受託人對於信託財產之管理或處分，而與第三人發生給付關係（銷售貨物或勞務）時，所生之營業稅義務歸屬於對外名義之受託人，亦即銷售營業人為受託人。進而，委託人於購入信託財產時所支付之進項稅額，不論是在信託關係成立時信託財產之移轉（免視為銷售），或是信託關係存續中信託事務管理所生之銷售行為（銷售人為受託人），委託人因沒有相應之銷項稅額可供扣抵，該溢付稅額將轉成留抵稅額²²。

對於此一留抵稅額可否請求財政部退還，實務見解認為委託人因將財產交付信託而溢付之營業稅，可於信託行為之受託人依信託本旨處分信託財產後，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²³。亦即在時間要件上，必須待受託人處分信託財產後，才得退還。而退還範圍也限於受託人處分該信託財產之銷項稅額範圍內。假使受託人（因景氣不好）賤賣該信託財【會計師季刊第 275 期，2018 年 6 月，第 33 頁】產，導致銷項稅額低於委託人購入財產所負擔之進項稅額，則該未超過銷項稅額之部分，只能持續轉為留抵應納營業稅，而無法退還。

例如 A 建設公司於 2015 年完成某大樓之建造，並因此支付進項稅額 400 萬元。其於 2016 年 1 月將該大樓信託於 B 銀行，B 基於信託之本旨，於 2017 年 1 月以 1 億元將該大樓銷售，而於同年 3 月就該銷售行為報繳營業稅 500 萬元²⁴。依上開函釋見解，A 得於 2017 年 1 月該信託財產處分後，申請退還，但稅捐機關須等至 B 於同年 3 月報繳

21 財政部 92.11.28 台財稅字第 0920457220 號函。

22 陳清秀，前揭書（註 8），頁 484。

23 財政部 92.6.19 台財稅字第 0920453765 號函。

24 本案例改編自王志誠／封昌宏，前揭書（註 2），頁 193。

營業稅後，就其所申報之營業稅範圍內（500 萬），退還進項稅額 400 萬元。惟若房地產景氣不佳，A 又急需資金，導致 B 以 6000 萬元降售該大樓，此時 B 所申報之營業稅（銷項稅額）為 300 萬元，則 A 最多僅能退還 300 萬元之進項稅額，所剩餘 100 萬進項稅額，仍為留抵稅額無法退還。對於 A 建設公司而言，採取信託方式由受託人銷售其建物，在資金調度上顯有不利之影響。

參、德國法制之比較

一、概述

與我國法類似，在德國之信託關係中，委託人（Treugeber）將其財產移轉於受託人（Treuhänder），受託人須為委託人計算而辦理信託事務，而委託人對於信託關係具掌控地位，包括對於受託人具有指示權限（Weisungsbefugnis），並可隨時要求返還信託財產等²⁵。因此，受託人就該信託財產雖具有民法上所有權人地位，但該經濟財產（Wirtschaftsgüter）仍保留而歸屬於委託人。就此，德國租稅通則（AO）第 39 條第 1 項明定，原則上，經濟財產應歸屬於財產所有權人（Eigentümer），但於第 2 項（第 1 款第 2 句）為例外規定，在信託關係下，經濟財產歸屬於委託人，而非信託財產所有人之受託人²⁶。因此，該信託物於委託人與受託人間之所有權移轉，未一併產生經濟財產之變動，未使受託人得將該客體之價值終局地作為經濟財產使用，不符合貨物銷售之「處分權取得」（Verschaffung der Verfügungsmacht）要件，並非委託人對受託人間之貨物銷售²⁷。【會計師季刊第 275 期，2018 年 6 月，第 34 頁】

惟當受託人基於信託本旨，為信託財產進行管理運用或處分，以自己名義，為委託人之計算，對第三人為給付時，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，產生應稅銷售應歸屬於委託人或受託人，而為營業人之認定問題。亦即對於給付關係數個參與者（Leistungsbeziehungen der Beteiligten）之歸屬問題。此一問題其實即來自於私法與稅法在信託關係中，對於相關概念定義之認定問題²⁸。

就此，德國實務及學理上有所謂「單一營業人理論（Einunternehmertheorie）」與「雙營業人理論（Zweiunternehmertheorie）」之認定爭議。前者係將受託人視為（非營業人之）中間人（Mittelsperson），不具備營業稅法關於營業人認定之獨立性要件，因此，給付交易關係直接存在於委託人與第三人之間，而與受託人無涉。相反地，雙營業人理論則認為，受託人既以自己名義與第三人成立之給付關係，縱使受託人係為委託人為計算，給

25 Hennrichs, in: Tipke/Lang, Steuerrecht²², § 9 Rz. 156.

26 德國租稅通則譯文內容，參見陳敏（譯），德國租稅通則，2013 年 5 月，頁 39。

27 Stadie, UStG², § 3 Rz. 27.

28 Schön, Treuhandverhältnisse im Umsatzsteuerrecht, S. 118.

付關係仍應歸屬受託人與第三人，亦即委託人與受託人均為營業人（即所謂雙營業人）。此一理論最主要論點即在於，給付關係之歸屬，應以外部關係（Außenverhältnis）為認定基礎²⁹。

進而，對於銷售行為或給付行為在外部關係之歸屬問題，也等於是信託關係在稅法上評價之基礎問題。例如於此處所涉及第三人關係上，採雙營業人理論係認定受託人為營業人，則（作為營業人之）受託人既為營業稅法上之權利主體，當委託人將其財產移轉於受託人，（形式上）也可能構成德國營業稅法之應稅銷售（§ 3 Abs. 1 UStG）。換言之，信託物之財產上歸屬，縱使有上述德國租稅通則第 39 條之規定，但其主要是對於經濟財歸屬之規定，並非營業稅法上給付關係歸屬之規定，導致在營業稅法之解釋適用上，可能發生不一致之情形³⁰。

為探討德國信託關係下營業稅義務之歸屬，以下先就德國營業稅法之規範，特別是德國營業稅主體與客體之部分，進行介紹。並在德國營業稅法之規範背景下，對於因信託關係之貨物或勞務銷售所生之營業稅義務，特別是在委託人與受託人以外，因信託財產之管理處分而與第三人所生銷售關係，其營業稅義務主體之歸屬問題，進行說明與檢討。【會計師季刊第 275 期，2018 年 6 月，第 35 頁】

二、德國營業稅法之規範

（一）德國營業稅之沿革與基本原則

德國現行營業稅法規範，主要源自於 1918 年所訂頒之營業稅法典，當時係採取「多階段總（毛）額型營業稅（Allphasen-Brutto-Umsatzsteuer）」制度，針對每一交易階段之銷售總額，依比例課徵稅捐。由於其稅基係以銷售總額，而非以淨額為對象，造成營業稅稅負之累積效果，使消費者稅捐負擔過重，也使營業人間發生不公平競爭（越能縮減或合併交易階段之大企業，越能減少營業稅累積之負擔，而有更強之市場競爭力）。為此，德國營業稅法於 1968 年修正引入進項稅額扣除制度，改制為所謂「附進項稅額扣抵之多階段淨額營業稅（Allphasen-Netto-Umsatzsteuer mit Vorsteuerabzug）」³¹。在此一制度下，藉由進項稅額之扣除，讓貨物之成本原則上等同於購入貨物之淨額，而不用在賣價上估算或計入來自前手之營業稅負擔，使營業人在貨物或勞務銷售，僅需考量其淨額之售價，而不受營業稅負擔。僅在最後銷售階段，由於買受人為最終消費者，沒有進項稅額之扣抵權，而以售價總額為計算，負擔營業稅。換言之，德國在 1968 年修正後之營業稅法體系，如同歐盟其他國家，即係以所謂加值型營業稅制度為基礎。期間德國營業稅法雖仍

29 Schön, Treuhandverhältnisse im Umsatzsteuerrecht, S. 119.

30 Storg, Leistender und Leistungsempfänger im Umsatzsteuerrecht, S. 145.

31 或稱「可扣抵進項稅額之多階段淨額型銷售稅」，參見黃士洲，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》，2009 年 12 月，頁 519。

經過數次修正，此一以進項稅額扣抵為基礎之多階段淨額營業稅制，仍為現今德國營業稅法之核心³²。

特別說明者，德國於 1968 年所進行之上開營業稅法改革，除了德國本身對於原有多階段總額型營業稅之檢討外，很大一部分來自歐盟法之影響。亦即目前由德、法、英等 28 個成員國所組成之歐洲聯盟（European Union/ Europäische Union），其成立之基礎法源（或是其運作之法源），主要可溯及歐盟創立成員國法國、德國、義大利、荷蘭、比利時、盧森堡於 1951 年簽署巴黎條約（1951.4.18），成立了歐洲煤鋼【會計師季刊第 275 期，2018 年 6 月，第 36 頁】共同體（Europäische Gemeinschaft für Kohle und Stahl, EGKS）。而後於 1957 年簽訂羅馬條約而成立歐洲經濟共同體（Europäische Wirtschaftsgemeinschaft, EWG）以及歐洲原子能共同體（Europäische Atomgemeinschaft, EAG），以建立歐洲共同市場為目標³³。該在羅馬所簽訂之建立歐洲經濟共同體條約（Vertrag zur Gründung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft, EWGV），主要目標在於建立公平競爭條件之歐洲內地市場，因此，對於各成員國間所產生交易上之實體或技術上之限制，特別是稅捐上限制，必須加之排除。進而，依據該建立歐洲經濟共同體條約第 99 條規定，歐洲經濟共同體成員國間對於內國之營業稅、消費稅及其他間接稅之法規，負有融合（Harmonisierung）之義務。因此，各成員國必須修正其內國之不當營業稅法規，以維護內地市場之正常運作，保障成員國間跨境之交易自由，並避免（因營業稅規定而導致）不正當競爭或不利於自由貿易之結果³⁴。

為執行該營業稅融合義務之規定，並具體化其融合義務之履行，歐洲經濟共同體（即後來的歐盟）於 1967 年起即陸續訂定各種營業稅之指令（Richtlinie），以供各成員國作為融合營業稅之標準³⁵。而該在 1967 年所訂頒之第 1 個指令，即是以加值稅體系（Mehrwertsteuersystem）作為成員國共同之營業稅制度，德國也因此於次年將其營業稅法改為加值稅體系（亦即附進項稅額扣抵之多階段淨額營業稅）³⁶。

上開於 1957 年所簽訂之「建立歐洲經濟共同體條約」，在 1992 年在荷蘭簽定馬斯垂克條約時，修改為「建立歐洲共同體條約」（Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft, EGV, EG），並於 2007 年在葡萄牙簽署里斯本條約（2009 年生效）時，再將之修正更名為「歐洲聯盟運作方式條約」（Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union, AEUV），不過原有營業稅融合義務規定之實質內容，並沒有改【會計師季刊第 275 期，2018 年 6 月，第 37 頁】變（Art. 99 EWGV v. 1957 = Art. 93 EGV v. 1992 = Art. 113 AEUV v. 2007）。而歐盟依據該融合義務規定所訂頒之營業稅（加值稅）指令，歷經數次修訂後，

32 Englisch, in: Tipke/Lang, Steuerrecht²², § 17 Rz. 3.

33 Weber-Grellet, Europäisches Steuerrecht², § 2 Rz. 1.

34 Englisch, in: Tipke/Lang, Steuerrecht²², § 17 Rz. 5; Stadie UStG², Vorbem. Rz. 58.

35 Weber-Grellet, Europäisches Steuerrecht², § 4 Rz. 15.

36 Stadie, UStG², Vorbem. Rz. 59.

則是在結構與內容上更趨完整而詳盡。目前所主要依循的，是 2006 年所重新修正發布之加值稅體系指令（Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, MwStSystRL）³⁷。

由於加值稅體系指令係歐盟各國履行歐盟法上營業稅融合義務之標準與具體規範，德國營業稅法之規範，也必須在加值稅體系之原則下進行修正與轉換。而作為符合歐盟加值稅體系下之營業稅法規範，其本質上應包括³⁸：

—營業稅應由（最終）消費者負擔，一般性地適用於所有貨物或勞務消費之課稅（營業稅作為一般消費稅）；

—就貨物或勞務之銷售價格依比例課稅，並針對每一銷售交易階段課稅（營業稅作為課徵技術上交易稅）；

—藉由進項稅額扣除計算應納稅額，而對於貨物或勞務所「加值（Mehrwert）」之部分進行課稅，以免除營業人交易之營業稅負擔，使營業稅對於營業人為「去費用化（kostenneutral）」，而非銷售所應附加承擔之費用，以確保經濟活動之中立性³⁹；

—歐盟內地市場跨國境交易，採取目的地國（課徵）原則（Bestimmungslandprinzip），使相同銷售交易，在歐盟內地市場均承擔相同稅捐義務，以維護歐盟內地市場銷售之中立原則（Neutralitätsprinzip）。

（二）應稅客體

德國營業稅法第 1 條第 1 項規定，應課徵營業稅之銷售或營業額。其包括三種情形：1、營業人在內國（Inland）於其營業範圍內（im Rahmen seines Unternehmens）基於有償（gegen Entgelt）之交付（Lieferung）或【會計師季刊第 275 期，2018 年 6 月，第 38 頁】其他給付（sonstige Leistung）；2、物品進口（Einfuhr）於內國或是奧地利之 Jungholz 與 Mittelberg 區域；3、於內國有償之歐盟共同市場的取得（der innergemeinschaftliche Erwerb）。其中第 2 種情形，係指物品從「歐盟成員國以外」之第三國（如日本、美國或瑞士）進口至德國，所課徵之營業稅，即為所謂進口營業稅（Einfuhrumsatzsteuer）。而第 3 種情形，實質上也是一種進口營業稅，不過係在歐盟內地市場自由貿易之規範下，專門針對物品從「歐盟成員國」（如法國、荷蘭或義大利）進口至德國，所為營業稅課徵之特別規範，另稱為於歐盟共同（內地）市場的獲（收）取或取得（Erwerb）。

至於第 1 種情形，則是對於營業稅稅捐客體之一般性規範。主要的客體內容界定在

37 該指令雖然於 2008 年曾就部分內容進行修正，即 2008.2.12 發布之所謂加值稅包裹修正案（Mehrwertsteuerpakt），不過大體仍維持 2006 年所發布指令之既看規定內容。參見 Englisch, in: Tipke/Lang, Steuerrecht²², § 17 Rz. 7.

38 Robisch, in: Bunjes, UStG¹¹, vor § 1 Rz. 14. 併參黃源浩，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 99 以下。

39 關於加值稅負擔與經濟活動中立性之說明，參見黃源浩，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 110-111。

所謂「交付（Lieferung）」或「其他給付（sonstige Leistung）」二種。其上位概念即為「給付（Leistung）」，係指（通常為雙務契約所生債權關係下之）履行行為（Erfüllungshandlung）⁴⁰。具體而言，前者（交付）主要特徵即在於「處分權之取得（Verschaffung der Verfügungsmacht）」，係指取得某一客體（有體物／körperliche Gegenstände）處分權之行為。詳言之，在市場交易上得作為物（體）交易之經濟實體（wirtschaftliche Substanz），須從銷售人之財產層面終局地移轉至受貨人（買受人），而受貨人取得該客體之處分權，而如同所有權人之資格地位，得將該客體之價值作為經濟財（Wirtschaftsgut）使用⁴¹。

至於後者（即所謂「其他給付」），則與「物體」無關（無涉於受領給付者對於標的物【會計師季刊第 275 期，2018 年 6 月，第 39 頁】處分權之取得），只涉及有意（willentlich）之行為（作為、不作為或容忍），特別是權利之移轉⁴²。由於不論「交付」或「其他給付」，其上位概念均為給付，依德國營業稅法第 3 條第 9 項之規定，關於判斷應稅營業客體之給付或交易行為中，只要不屬於「交付」之給付行為，即為「其他給付」⁴³。

由於「交付」主要是針對有體物之給付，而「其他給付」是針對有體物以外之給付，其概念基本上與我國營業稅法第 1 條「貨物銷售」及「勞務銷售」之營業稅客體（應稅營業額）相當⁴⁴。基於理解與說明上之方便，德國營業稅法應稅客體「交付」及「其他給付」之譯文，於下述亦以「貨物銷售」及「勞務銷售」稱之。

（三）應稅主體：營業人之認定

40 雖然營業稅稅捐客體係直接連結履行行為，而非作為履行行為基礎之債權行為，不過為了闡明給付之範圍與內容，需要檢視契約主體所合意之具體債權關係（並非僅以民法規定之有名契約類型作標準），而對於給付性質為評價認定。例如砂石開採公司 A 經核准於 B 地開採砂石，A 即與 B 地所有權人締約，A 得於該地開採砂石，並給付 B 地所有權人價金，但 A 並非與其簽定買賣契約（或所謂砂石採購契約），而係簽訂土地租賃契約，主張該給付價金為免稅之土地租賃給付，不過在營業稅「給付」之定性上，並非僅以有名契約（土地租賃）作形式上認定，仍須就其實際履行行為（砂石開採）內容為評價。進而，縱使雙方契約名稱為土地租賃契約，就 A 開採砂石給付價金之履行行為，仍屬應稅之砂石交付行為。參見 Reiß, Umsatzsteuerrecht¹⁵, Rn. 30; Englisch, in: Tipke/Lang, Steuerrecht²², § 17 Rz. 92.

41 Hahn/Kortschak, Lehrbuch Umsatzsteuer¹¹, S. 120; Reiß, Umsatzsteuerrecht¹⁵, Rn. 39f.

42 實務上，可從契約之標的究係涉及一個「客（物）體」還是「權利」之移轉，來作區分。如果該權利表彰於客體上面，則以該契約利益著重於權利價值還是客體本身之物質價值（Materialwert）來區分。例如購買車票，著重於藉由該車票而取得之乘車「權利」，而非該車票本身紙質價值之移轉，因此屬於「其他給付（sonstige Leistung）」而非「交付（Lieferung）」。

參見 Hahn/Kortschak, Lehrbuch Umsatzsteuer¹¹, S. 122.

43 例如德國 Bamberg 啤酒廠 A 為慶祝百年建廠，以 1 萬歐元委託瑞士著名畫家 B，畫製標題為「百年啤酒藝術」為標題之畫作。B 於瑞士工作室畫製完畢後，自行將該畫運至 Bamberg，並於該公司百年節慶當日，正式將畫掛於酒廠大廳，並現場落款。就 A 而言，該給付重點在於該具體（經落款後）畫作，亦即工作物本身，而非在於 B 繪畫勞務之提供，故屬於「交付」（貨物銷售）。相對而言，某一裝設計師 C 於瑞士工作室，為慕尼黑的時裝雜誌出版社 D，繪製時裝樣式之草稿，D 再依據該 C 所繪製之稿件，出版該時裝之服裝剪裁樣版圖。C 於 2017.10.1 參加慕尼黑啤酒節時，將該稿件帶至 D 出版社，D 收受後，給付 1 萬歐元。此時，就 B 出版之服裝剪裁樣版圖而言，重點不在於 A 繪製之草稿本身（物），而是該草稿所呈現之時裝設計創作概念。亦即該草稿並非具交易能力之經濟財（verkehrsfähiges Wirtschaftsgut），而僅是概念載具（Ideenträger），所以給付重點在於 C 繪畫勞務之提供，而非該草稿（有體物），屬於「其他給付」（勞務銷售）。參見 Walden/Mann, Umsatzsteuer¹⁷, S. 57f.

44 主要差別在於德國法「交付」或「其他給付」之解釋上偏向於「履行行為」（Erfüllungsgeschäft），而我國則是偏向債權行為。此外，「其他給付」涵蓋範圍較廣，例如「權利」移轉，非有體物之交付，自屬其他給付之範疇，而我國營業稅法因文義上限定於「勞務」銷售，欠缺解釋上之彈性。參見黃茂榮，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 11。

營業稅基於稽徵技術上與課徵實務之考量，其稅捐債務人（Steuerschuldner）與經濟上負擔稅捐之人（wirtschaftlicher Steuerträger）並非同一人，而為間接稅之設計：該藉由消費所表彰之租稅負擔能力課徵之營業稅，並非由買受貨物或勞務之（最終）消費者負報繳義務，而係由銷售之營業人作為營業稅納稅義務人⁴⁵。而作為營業稅主體要件（納稅義務人）之營業人，其身分之認定，除對於營業稅（銷項稅額）之【會計師季刊第 275 期，2018 年 6 月，第 40 頁】課徵外，其對於進項稅額之扣除（營業人須以前手營業人所開立之進項發票申報扣除進項稅額），均具有重要意義⁴⁶。

依德國營業稅法第 2 條第 1 項之規定，所謂營業人係指獨立地（selbständig）從事營業的或職業的活動者（gewerbliche oder berufliche Tätigkeit）。依此一營業人定義，首先須是得獨立地從事活動者，亦即在經濟觀點下，其（通常是自然人）並非直接納編歸屬於企業中，而負有義務遵循企業主之指示為活動。是否具獨立性之主要判斷依據包括：不受指示權限與休假請求權之規範（如生病期間繼續受有金錢之對待給付）、工作時間之安排自由、社會保險費用之繳納、工作委託人之數量，付款模式、或是為了工作任務之履行，有權限或有義務任命自己的職員等⁴⁷。實務上主要以該活動是否具所得稅法上之定性（特別是關於薪資所得之認定）作為主要判斷標準⁴⁸。典型案例，如受雇員工基於雇傭契約對雇主提供給付，因不具獨立性，非屬營業人。若是某一法人團體（非自然人），其財政、經濟及人員安排係納編入於某一企業中，為企業集團之內部（子）公司，因其不具獨立性，僅為該企業之單位組織（Organschaft），而非營業稅法意義下之營業人。

須特別指出者，在信託關係下，委託人將財產所有權移轉交付給受託人，由受託人依契約約定之信託本旨，為信託財產進行管理運用或處分。一定程度下，也受有委託人之指示約束。不過德國實務上認為，相較於雇主與受雇員工間之關係，此處之委託人與受託人間之指示服從關係，其程度顯然不同。換言之，受託人在信託關係中受委託人之指示義務，並不因此使受託人（原本）作為營業稅法意義下之營業人獨立性要件喪失。因此，受託人以自己名義，為委託人之計算所為之活動，仍具獨立性，為信託關係下之營業人⁴⁹。

而所謂營業或職業活動指為【會計師季刊第 275 期，2018 年 6 月，第 41 頁】獲取收入之持續性（nachhaltig）的活動（§ 2 Abs. 1 S. 3 UStG）。關於「為獲取收入之持續性的活動」之認定，實務上係在個案中，從整體法律關係（Gesamtbildes der Verhältnisse）進行綜合評判，其作為營業人「類型（Typus）」重要之判定標準包括⁵⁰：(1)進行該活動

45 Englisch, in: Tipke/Lang, Steuerrecht²², § 17 Rz. 12; Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht²², § 7 Rz. 20.

46 Heidner, Treuhandverhältnisse im Steuerrecht, Rn. 665.

47 Heidner, Treuhandverhältnisse im Steuerrecht, Rn. 667.

48 Englisch, in: Tipke/Lang, Steuerrecht²², § 17 Rz. 38; Heidner, Treuhandverhältnisse im Steuerrecht, Rn. 668.

49 BFH v. 18.2.2009, V R 82/07, BStBl II 2009, 876; Schön, Treuhandverhältnisse im Umsatzsteuerrecht, S. 141; Heidner, Treuhandverhältnisse im Steuerrecht, Rn. 690.

50 Heidner, Treuhandverhältnisse im Steuerrecht, Rn. 669.

之持續性（是否長年或多年地進行該活動）與強度（Intensität）；(2)對價數額（貨物價額）之高低；(3)市場參與程度；(4)營業額之高低；(5)有計畫地進行該活動；(6)具有重複性之活動；(7)交易地點之（經營）維持；(8)是否如同商人般地出現，或是面對相關機關而出現等。至於是否具有反覆（重複）銷售之意圖（Wiederverkaufsabsicht）非必要條件⁵¹。

三、信託關係下之營業稅義務

（一）單一營業人與雙營業人理論

1. 理論基礎

單一營業人理論建立之基礎，主要來自前述租稅通則第 39 條之規定，其第 1 項明定，經濟財原則上應歸屬於所有人，但於第 2 項（第 1 款第 2 句）規定，在信託關係下，經濟財歸屬於委託人，而非信託財產所有人之受託人。換言之，在該條之規範下，貨物銷售之經濟財歸屬標準，須將不具經濟財之財產移轉，予以排除。信託財產移轉於受託人，但受託人須為委託人之利益進行管理處分，信託財產之經濟實質未真正歸屬於受託人，致使營業稅法上關於貨物銷售之處分權取得要件，並未發生。因此，委託人與受託人間就該信託財產之移轉，不生應稅營業額。既然委託人並未將（營業稅法上之）信託財產處分權移轉於受託人，受託人即不能自行對第三人為營業稅法上之貨物銷售。進而在此理論下，僅將受託人視為中間人，該給付交易關係直接存在於委託人與第三人之間，【會計師季刊第 275 期，2018 年 6 月，第 42 頁】而與受託人無涉⁵²。換言之，給付關係之歸屬，並非以提供（或收受）給付之名義人（即受託人）為標準，而係在其計算下，經濟上所提供（或收受）給付之人（即委託人）為標準，故應歸屬於信託關係下能表現或反映經濟結果之委託人⁵³。

至於雙營業人理論則認為，受託人係獨立於委託人與第三人間之營業人，使信託關係中涉及對第三人為給付時，營業稅法關於貨物銷售之銷售營業人（提出銷售給付之人），與私法上買賣契約之出賣人之法律地位一致（均為受託人），而不會有在單一營業人理論中，營業稅法之銷售營業人（委託人），並非私法契約當事人的矛盾情形⁵⁴。依此理論，營業稅義務歸屬主體之認定，應以債法上之契約關係為標準。受託人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。具體來說，當受託人就信託財產提供給付於第三人時，在內部關係上，也等於委託人提供給付於受

51 例如藉由 eBay 之網路平台販賣二手貨之私人賣家 A，經稅捐機關調查，其於 2001 年有 16 次交易，交易額 2,200 德國馬克（DM）；2002 年共 356 次交易，交易額 25,000 歐元；2003 年 328 次交易，金額為 28,000 歐元；2004 年 226 次交易，金額 21,000 歐元，以及至 2005 年（僅至夏天為止）287 次交易，金額 35,000 歐元，從其有計畫地且持續性進行該具有重複性之活動、交易次數、貨物價額、營業額等，經稅捐機關認定為營業人。參見 BFH v. 26.4.2012, V R 2/11, DStR 2012, 965, Rn. 35f.

52 Storg, Leistender und Leistungsempfänger im Umsatzsteuerrecht, S. 146ff.; Schön, Treuhandverhältnisse im Umsatzsteuerrecht, S. 131ff.

53 Reiß, Umsatzsteuerrecht¹⁵, Rn. 53.

54 Schön, Treuhandverhältnisse im Umsatzsteuerrecht, S. 120f.

託人。此一見解基本上與德國營業稅法關於「行紀交易（Kommissionsgeschät）」所認定營業稅義務歸屬主體之規定相同⁵⁵。亦即在行紀交易中，行紀人（Kommissionär）亦是以自己之名義，為行紀委託人（Kommittent）之計算，而與第三人進行交易行為，其係獨立於行紀委託人與第三人間之營業人（關於行紀交易之營業稅義務歸屬，詳如下述「（二）行紀交易關係」）。

須特別提出者，在邏輯順序上，該受託人已是符合上開德國營業稅法第 2 條第 1 項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，營業稅義務歸屬主體為受託人或委託人之問題（才有【會計師季刊第 275 期，2018 年 6 月，第 43 頁】此處單一營業人與雙營業人理論之爭）。反之，若受託人（通常是自然人）根本不是營業稅法定義下之營業人（例如受託人為委託人企業之受雇員工或企業體之一部，而不具營業人之獨立性要件⁵⁶），則該對第三人信託財產銷售之營業稅義務，即應歸屬於委託人自己，而非受託人⁵⁷。

2. 評價

單一營業人理論著重經濟上之實質歸屬，而非僅從民法關係認定歸屬，強調信託關係中，經濟財（信託財產）仍歸屬於委託人，貨物銷售之經濟上利益應歸屬於委託人，而非受託人，因此，該貨物銷售之銷售營業人為委託人，為營業稅之納稅義務人。此種對於稅捐義務人之財產（包含其變動），以經濟財之歸屬（取代民法依據之標準）為認定標準，主要連結點在於經濟上負擔能力之表徵（Indikation von wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit）以及稅捐主體之確認⁵⁸。

此種經濟上實質歸屬作為納稅義務人（稅捐主體）之觀點，在所得稅法（或財產稅法）均有其正當性，特別是所得稅法對於財產增加（Vermögensmehrung）情形之稅課，須從該財產之經濟上實質歸屬，認定其經濟上負擔能力之歸屬者。然而，於性質上屬於一般消費稅及間接稅之營業稅而言，此種（在單一營業人理論下）從財產之經濟上實質歸屬，作為營業人認定標準之觀點，並不恰當⁵⁹。因為營業稅法規定營業人作為稅捐債務人（納稅義務人），係基於稽徵技術之課徵實務理由，並非因為營業人在營業稅之課徵為經濟上稅捐負擔人（wirtschaftlicher Steuerträger），其僅作為國庫之稅捐收集人【會計師季刊第 275 期，2018 年 6 月，第 44 頁】（Steuereinsammler）⁶⁰。作為一般消費稅性質

55 Schön, Treuhandverhältnisse im Umsatzsteuerrecht, S. 119; Heidner, Treuhandverhältnisse im Steuerrecht, Rn. 711.

56 例如營業人 A 為擴大其企業之營業活動，而購入另一企業，但 A 不願公開此一企業擴張情事，將之信託於員工 B，由其（對外）以自己名義而為 A 計算（考量），進行該購入企業之經營活動。但由於 B 為 A 之受雇員工，且該新購入企業屬於營業人 A 整體經濟活動之一部分，受託人 B 並非具獨立性之營業人，參見 Heidner, Treuhandverhältnisse im Steuerrecht, Rn. 689.

57 Heidner, Treuhandverhältnisse im Steuerrecht, Rn. 716.

58 Englisch, in: Tipke/Lang, Steuerrecht²², § 5 Rz. 140.

59 Stadie, UStG², § 2 Rz. 129.

60 Englisch, in: Tipke/Lang, Steuerrecht²², § 17 Rz. 25.

之營業稅，其真正稅捐負擔人為（銷售階段之最終）消費者，而非營業人。其課稅基礎在於消費者（關於貨物與勞務消費）之所得支出使用（Einkommensverwendung），至於給付交易之「行為」本身，無法反映其經濟上負擔能力⁶¹。因此，營業負擔能力（Umsatzleistungsfähigkeit）自不包括參與銷售交易行為之稅捐債務人（營業人）之經濟上成果與否。換言之，不論是以委託人或受託人作為信託財產（經濟財）之經濟上實質歸屬者，而認定為係爭貨物銷售之營業人，均與營業稅在經濟上負擔能力之認定無涉，因為營業人並非營業稅之稅捐負擔人。

甚至，從營業稅稅捐客體之構成要件而言，其課徵對象係作為消費事件之貨物與勞務銷售行為（亦即基於稽徵技術上與課徵實務之考量，以法律交易行為作為課徵對象，而認為營業稅具有「交易稅」之性質），而非對於信託財產之占有或所有（Besitz und Eigentum am Treugut）。因此，作為建立單一營業人理論基礎之租稅通則第 39 條第 2 項規定（經濟財應歸屬實質上所有人，而非名義上所有人），對於營業稅法關於營業人歸屬之認定，應無關聯⁶²。

基於營業稅作為間接消費稅以及課徵實效性（Praktikabilität），關於稅捐債務人之營業人認定標準，應該要清楚地、法安定地（rechtssicher）可辨識確認的，同時，作為對待給付之債權人，通常對於稅捐債務之成立具有給付能力（liquide）⁶³。換言之，其簡單的歸屬標準在於：誰能夠在銷售階段，有效便利地收取（vereinnahmen）該來自買受人（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。就此而言，毋寧是該對外出名並進行【會計師季刊第 275 期，2018 年 6 月，第 45 頁】交易行為之受託人，而非委託人⁶⁴。德國實務與學說目前主要也是以雙營業人理論，作為營業人之認定基礎⁶⁵。

（二）行紀交易關係

在信託關係中，委託人將財產權移轉或為其他處分，使受託人依信託本旨，為受益人之利益或為特定之目的，管理或處分信託財產之關係。因此，在對外關係上，受託人係以自己之名義，為委託人之計算，為管理或處分信託財產進行相關交易。與此類似，在行紀交易（Kommissionsgeschäft）中，行紀人（Kommissionär）亦是以自己之名義，為行紀委託人（Kommittent）之計算，為買賣或其他商業上之交易，因該（行紀）事務之處理（Geschäftsbesorgung）而受報酬之營業（併參我國民法第 576 條之行紀規定）⁶⁶。

61 Robisch, in: Bunjes, UStG¹¹, vor § 1 Rz. 25.

62 Schön, Treuhandverhältnisse im Umsatzsteuerrecht, S. 132; FG Schleswig-Holstein v. 5.12.2000, IV 104/96.

63 Englisch, in: Tipke/Lang, Steuerrecht²², § 17 Rz. 119.

64 Stadie, UStG², § 2 Rz. 129.

65 Reiß, Umsatzsteuerrecht¹⁵, Rn. 54f.; Heidner, Treuhandverhältnisse im Steuerrecht, Rn. 706ff.

66 Englisch, in: Tipke/Lang, Steuerrecht²², § 17 Rz. 102.

亦即二者均是受託人以自己名義，為他人（委託人）之計算，而與第三人進行交易行為⁶⁷。因此，如同信託關係，在行紀關係中，基本上亦有三人參與其中：

—行紀委託人：作為委託人（Auftraggeber）之地位，將（行紀契約）所約定處理之事務，交付於行紀人辦理。

—行紀人：依據（與委託人所簽訂）行紀契約約定事項所生之業務管理（Geschäftsbesorgung）義務，就受託物品與第三人成立買入或賣出之法律關係。

—第三人：與行紀人就系爭物品成立買入或賣出法律關係之相對人。

（下期待續）

（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【會計師季刊第 275 期，2018 年 6 月，第 46 頁】）

67 就對外關係中是否以自己名義，以及為自己或為他人之計算所為交易行為，基本上可區分為：(1)以自己名義為自己計算所為之給付：自營商（Eigenhändler）。(2)以自己名義為他人計算所為之給付：主要涉及行紀交易，係由行紀人為委託人計算，以自己名義與第三人從事交易。(3)以他人名義為他人計算所為之給付：此係由代理人（Agent）為之，不過此係屬媒介給付（勞務銷售），稅基為佣金。(4)以他人名義為自己計算所為之給付，此屬於非真正代理（unechte Agentur），其若無代理權者，屬於無權代理或雖有代理權，僅為自己計算之表見仲介者，應被當作交付者（貨物銷售者）對待。參見黃茂榮，前揭文（註 44），頁 10；併參 Reiß, Umsatzsteuerrecht¹⁵, Rn. 59。