

最 高 行 政 法 院 判 決

110年度上字第351號

上 訴 人 永豐商業銀行股份有限公司

代 表 人 曹為實

訴訟代理人 王晨桓 律師

林伊柔 律師

被 上 訴 人 財政部中區國稅局

代 表 人 吳蓮英

上列當事人間營業稅事件，上訴人對於中華民國110年2月25日臺中高等行政法院108年度訴字第338號判決，提起上訴，本院判決如下：

主 文

原判決廢棄，發回臺中高等行政法院。

理 由

一、本件行政訴訟上訴後，上訴人代表人由陳嘉賢變更為曹為實，茲由新任代表人於民國111年11月7日具狀向本院聲明承受訴訟，核無不合，應予准許。

二、緣上訴人為達鴻先進科技股份有限公司（下稱達鴻公司）之債權人及抵押權人，達鴻公司為本件營業稅之納稅義務人。達鴻公司所有之資產（含不動產及動產）經臺灣臺中地方法院（下稱臺中地院）委託台灣金融資產服務股份有限公司中部分公司（下稱台灣金服公司）執行拍賣，於106年3月14日及同年4月20日由台灣美光記憶體股份有限公司（下稱美光公司）拍定承買，拍定金額總計新臺幣（下同）2,752,607,000元，台灣金服公司函請被上訴人所屬豐原分局陳報應課徵營業稅額，案經被上訴人所屬豐原分局陳報該拍賣標的應課徵營業稅額合計131,076,524元（＝2,752,607,000元÷1.05×5%），並全數獲列優先分配。嗣經被上訴人所屬豐原分局依美光公司書面確認資料，核認執行分配表之表1編號2不動產計30項438,378,126元，係供營運之貨物，符合適用零稅率，其餘不動產及動產（下稱系爭拍定物）合計2,314,22

8,874元不符合供營運之貨物或勞務規定，爰追減營業稅額20,875,149元（ $=438,378,126\text{元}\div 1.05\times 5\%$ ），於107年10月9日向臺中地院民事執行處陳報更正應代扣營業稅額110,201,375元（ $=131,076,524\text{元}-20,875,149\text{元}$ ）。上訴人對上揭被上訴人所屬豐原分局陳報更正之營業稅額不服，以其為本件課稅處分之法律上利害關係人，循序提起行政訴訟，並聲明：訴願決定、復查決定及原處分均撤銷。經原審法院判決駁回後，乃提起本件上訴。

三、上訴人起訴之主張及被上訴人於原審之答辯，均引用原判決所載。

四、原判決駁回上訴人之訴，其理由略謂：

（一）納稅義務人達鴻公司係於我國境內銷售貨物，依加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法）規定，除符合一定之法定要件，始例外適用免稅或零稅率外，原則上必須按一般稅率計算營業稅額，於「銷售時（即拍定時）」依法開立統一發票課徵營業稅。營業稅零稅率之適用範圍，僅限於外銷或類似外銷之貨物或勞務，而營業稅法第7條第4款規定適用零稅率乃係基於獎勵外銷政策所賦予之「稅捐優惠」，其立法理由乃以減輕企業資金負擔，加快資金周轉，降低出口成本，促進對外貿易，增加外匯收入，是為保護外銷營業人（本件係指美光公司）而背離平等原則之規定，是保稅區營業人倘購進非供從事保稅貨物使用或供外銷使用之貨物，尚無零稅率之適用。然買受人購進系爭貨物有無專供從事保稅貨物使用或供外銷使用，乃買受人之內部事務，屬事實認定的問題，因此營業稅法施行細則第11條第4款規定係以買受人出具簽署文件作為出賣人適用零稅率之要件。又依財政部99年11月9日台財稅字第09900356130號令釋（下稱99年11月9日令釋）、100年11月7日台財稅字第10004520850號令釋之意旨，賣方營業人適用零稅率之要件，須由各該保稅區營業人（買方）確認購進貨物或勞務確係該事業（工廠、倉庫）購買符合營業稅法第7條第4款及同法施行細則第7條之1第2項

規定供營運之貨物或勞務，評估是類貨物嗣後亦未計畫變更為與上開規定不符之用途，於相關文件簽署具結，交付與賣方營業人作為適用零稅率之證明。納稅義務人達鴻公司係於我國境內銷售不動產及動產，其並無真正外銷之事實，是達鴻公司是否得適用營業稅法第7條第4款規定營業稅率為零之法定要件，即必須取得買受人保稅區營業人美光公司簽署之確認拍定物係符合營業稅法施行細則第7條之1第2項規定之供保稅貨物使用及外銷貨物，倘買受人非供保稅貨物使用及外銷貨物即不符合規定，尚無零稅率之適用。

(二)拍定人美光公司雖登記於中部科學工業園區之保稅區營業人，並非所有拍定取得物即符合零稅率之適用，拍定物尚須逐一檢視確認是否符合營業稅法第7條第4款及同法施行細則第7條之1第2項規定供營運之貨物或勞務，且評估是類貨物嗣後亦未計畫變更為與上開規定不符之用途，於相關文件簽署具結，交付與賣方營業人作為適用零稅率之證明。被上訴人分別於原查及復查階段曾以107年1月31日中區國稅法一字第1070000657號函及同年9月6日中區國稅豐原銷售字第1070106539號函詢美光公司，經該公司就拍定物逐項確認並書面答復是否「係其購買符合營業稅法第7條第4款及同法施行細則第7條之1第2項規定供營運之貨物或勞務無訛」，以執行分配表中表1編號2不動產有30項共438,378,126元（執行分配表表1編號2-2、2-3、2-9至2-25、2-28至2-38）回復符合營業稅法第7條第4款及同法施行細則第7條之1第2項規定適用零稅率，其餘計2,314,228,874元不符合零稅率之規定。被上訴人再於108年5月30日函請美光公司說明，何以上訴人所述之不動產及動產不適用營業稅法第7條第4款零稅率之規定？經該公司以108年7月2日（108）美光字第2115號函及同年7月23日（108）美光字第2196號函復略以：依拍賣程序規定，須同時拍得不動產及動產，拍定物是否符合該公司使用並無選擇餘地，該公司與達鴻公司營業項目及生產產品完全不同，拍定物經評估後大多無法供公司營運使用，動產已陸

續報廢、出售予第三人或待尋轉售對象，如「視為運輸設備」、「實驗室使用」、「實驗分析」、「包裝使用」、「清潔環境」、「安全防護」、「安衛防護」等類設備均非供該公司營運使用，無零稅率之適用。至於臺中市○○區○○○○路00號之辦公室、建築物及警衛室均係定著於土地上之不動產且非供從事保稅貨物使用或供外銷使用之貨物或勞務，核與營業稅法第7條第4款及同法施行細則第7條之1第2項規定要件不符，無零稅率之適用。是被上訴人核定本件營業稅額 110,201,375 元〔 $= (2,314,228,874 \div 1.05) \times 5\%$ 〕，並無違誤。

(三)依美光公司109年4月27日(109)美光字第3160號函(下稱109年4月27日函)說明略以，1.編號2-26空壓機3台，其中1台已售出，另外2台不符該公司經營業務使用需求，並非供營運用途之貨物。該2台機器嗣經該公司重新設計及改造後才未予報廢而予以留用，其非屬該公司營運用途之動產。2.編號2-27空壓機設備2台，其中1台已售出，另外1台不符該公司經營業務使用需求，並非供營運用途之貨物。該設備嗣經該公司重新設計及改造後才未予報廢而予以留用，其非屬該公司營運用途之動產。是依美光公司函復資料，不動產編號2-26、2-27即臺中廠擴建申購空壓機、Phase1-2 CDA空壓機設備既無法供美光公司營運使用，尚無營業稅法第7條第4款零稅率規定之適用。上訴人主張原處分關於不動產編號2-26及2-27，應仍有各一留用部分有計算錯誤乙節，亦非可採。又財政部99年11月9日令釋意旨，在釋疑營業人銷售貨物與保稅區營業人時，該買受人若符合營業稅法第7條第4款及同法施行細則第7條之1規定，應檢具同法施行細則第11條第4款規定買受人簽署之證明文件，申報適用零稅率後，嗣後買受人變更貨物用途已不符合營業稅法規定適用零稅率，類此案件應否補稅處罰(事後審查階段)之問題，核與本件係達鴻公司並未提示買受人美光公司就系爭拍定物確認簽署

證明文件向被上訴人申報適用零稅率之事實，並不相同，係屬二事等語。

五、上訴意旨略謂：

(一)營業稅法第7條第4款僅規定供保稅區營業人營運用之貨物，即可適用零稅率，而其認定係依同法施行細則第7條之1第2項規定，別無其他法定要件限制。至該等貨物實際上是否供營運用，則為事實認定問題，固應由相關證明資料加以佐證，惟應以何證明方法佐證貨物之實際用途，於營業稅法第7條第4款規定並無限定，故實不應僵化限制應以買受人出具之特定證明文件為限，更不應反以該特定證明文件指為係賣方營業人可否適用營業稅法第7條第4款規定之「法定要件」。按高雄高等行政法院95年度訴字第1047號判決意旨，並非買受人單方稱非屬供營運用之項目，即應一概不予適用零稅率，亦非無買受人簽署認得適用零稅率之文件（即原判決所稱之「法定要件」）時，即可無庸再審認該等貨物事實上有無供營運用，而仍應依貨物之事實上用途，實際探究爭議之各標的物是否符合供保稅區營業人營運用之要件後，具體認定各標的物是否可適用零稅率。本件係拍賣案件，故營業稅法施行細則第11條第4款規定實已無法適用於本件情形中；再者，保稅區營業人即買受人出具之該款規定文件或其他證明文件，只是為便利稽徵機關確認事實上是否確實為營業稅法第7條第4款供營運用之貨物而得適用零稅率而已，非謂稽徵機關需受限於買受人出具之文件，棄其核實認定稅額之職權於不顧，是若法律並無要求之證明形式限制，個案中事實上明明有供營運用之貨物，卻因買受人對於是否供營運用事實之誤認或拒絕配合出具上開文件，致使拍定貨物無法適用零稅率，自係增加法律所無之租稅義務，非憲法第19條規定之租稅法律主義所許，且違反法律保留原則（司法院釋字第706號解釋參照）。原判決自行增加營業稅法（施行細則並非法律位階，不得自行創設法律所無之要件限制）並無要求之「法定要件」限制，將本僅屬關於佐證貨物實際用途

之證明方式規定（即營業稅法施行細則第11條第4款規定），指為係賣方營業人適用營業稅法第7條第4款零稅率規定所應具備之「法定要件」及唯一證明形式云云，致使本件事實上明明有供營運用之貨物（如本件不動產部分之建築物等，詳後述），卻因買受人美光公司對於是否供營運用事實之誤認或拒絕配合出具相關證明文件，使系爭拍定物因而無法適用零稅率規定，實係增加法律所無之租稅義務，已違反租稅法律主義及法律保留原則，確有判決適用法規不當之違背法令。

(二)就系爭拍定物之「建物、安全防護、警衛室」（金額為1,465,792,872元）部分：

因達鴻公司廠址鄰近於美光公司，故美光公司乃數次於相關報導中公開表示，其於本次拍定取得之達鴻公司資產，乃係用於建立後段生產基地，足證美光公司因拍定而取得之建物，乃係為供營運之用。又由美光公司109年12月10日（109）美光字第3780號函覆暨其附件3之廠房擴廠計畫、附件4之科技部中部科工業園區管理局函均可見，美光公司拍定取得之該等標的物，確實是為用於「動態隨機存取記憶體之先進封裝及測試」，而其拍定取得之不動產（即編號1、2-1、2-39、3），亦有投入動態隨機存取記憶體之先進封裝及測試使用之事實，乃符合營業稅法第7條第4款之供營運用要件，應屬得適用零稅率之範圍。復按110年2月4日言詞辯論筆錄，原審亦認至少就編號2-1「建築物」確實有投入供營運使用，惟只因美光公司出於對法律或事實之誤解，於答覆是否適用零稅率部分勾選「否」，導致明明屬供營運用之貨物卻無法適用零稅率，因而生悖離事實之情況。承前所述，營業稅法施行細則第11條第4款規定所示之買受人簽署文件，僅為證明貨物事實上用途之證明形式之一，自不應限於美光公司之單方說詞，而仍應依貨物之事實上用途，實際探究上訴人爭議之各標的物是否符合供保稅區營業人營運用之要件後，具體認定各標的物是否可適用零稅率，方屬適法。

01 況美光公司係以辦公室、建築物及警衛室等項目為定著於土
02 地上之不動產為由，自行認定並無營業稅法第7條第4款規定
03 之適用，然經被上訴人核認而可適用零稅率之拍定標的物，
04 本即為「不動產明細」所列之編號2-2、2-3、2-9至2-25、2-
05 -28至2-38，故並不因拍定標的物屬不動產即當然不得適用
06 零稅率，從而美光公司忽以辦公室、建築物及警衛室均係定
07 著於土地上之不動產為由，函覆稱該等項目無零稅率之適用
08 云云，顯係美光公司出於對法規之誤認，因而於回覆中表示
09 該等貨物非供營運用，實與該等貨物實際上有供營運用之事
10 實不符，原審未予查明導正，仍對於美光公司之回覆機械式
11 照單全收，率認該等項目因美光公司已表示非供營運用故不
12 得適用零稅率云云，確屬適用營業稅法第7條第4款規定之違
13 誤。至「建物、安全防護、警衛室」，雖係經美光公司再進
14 行設計規劃、配置及改建後始實際投入營運使用，惟按100
15 年1月26日修正公布前之營業稅法第7條第4款規定，可見尚
16 待加工之貨物本亦屬可適用零稅率之貨物；現行營業稅法第
17 7條第4款規定及施行細則第7條之1第2項規定，更不再限定
18 貨物之種類，僅需供保稅區營業人從事保稅貨物之組裝、製
19 造、測試等所使用，即屬可適用零稅率之貨物，故亦未將仍
20 待規劃或改造之貨物排除於零稅率之適用範圍外。是以，縱
21 美光公司購入之該等不動產仍需再為規劃（似半製品概
22 念），惟此乃係於原有基礎上進行，並不改變所購入之不動
23 產仍有作為營運用之事實，已符合「供營運之貨物」之零稅
24 率要件，且依被上訴人於109年6月24日準備程序之表示，顯
25 見貨物縱經改造或規劃設計，只要事實上仍供保稅貨物使
26 用，亦可適用零稅率。迺原判決對此重要爭點均未置一詞，
27 顯有判決不備理由之當然違背法令。

28 (三)就不動產明細編號2-26、2-27之設備（金額為3,527,002
29 元）部分：

30 依美光公司107年9月20日（107）美光字第0169號函所載明
31 之數量及其用途說明，可見該2項目至少應仍有各1台設備留

01 用，惟被上訴人卻未將該留用金額計入供營運用之數額，逕
02 將編號2-26、2-27之整筆金額均予扣除，嗣於答辯狀中援引
03 美光公司109年4月27日函覆，主張該2台經留用之設備，乃
04 係經美光公司重新設計及改造後才未予報廢而予以留用，故
05 非屬美光公司營運用途之動產云云。然依營業稅法第7條第4
06 款規定之要件及被上訴人答辯之審核實務（即被上訴人於原
07 審開庭時屢次述及會寬認改造後貨物仍符合供營運用之見
08 解），貨物縱經改造或規劃設計，只要事實上仍供保稅貨物
09 使用，亦可適用零稅率，故不動產明細編號2-26、2-27中各
10 1台經留用之貨物，雖經重新設計及改造後始留用，惟此仍
11 係於原有基礎上進行，不改變所購入之項目仍有作為營運用
12 之事實，亦符合營業稅法第7條第4款「供營運之貨物」之零
13 稅率要件，故此部分拍定金額合計3,527,002元，亦應適用
14 零稅率，迺原判決對此重要爭點均未置一詞，顯有判決不備
15 理由之當然違背法令。又美光公司顯係出於對法規之誤解，
16 自為解釋認定改造後供營運用之貨物無法適用營業稅法第7
17 條第4款規定云云，因而於回覆中表示該等貨物非供營運
18 用，實與該等貨物實際上有供營運用之事實不符，原審未予
19 查明導正，仍對於美光公司之回覆機械式照單全收，率認該
20 等項目因美光公司已表示非供營運用故不符合法定要件、不
21 得適用零稅率云云，確屬適用營業稅法第7條第4款規定之違
22 誤，有判決不適用法規或適用不當之違背法令。

23 (四)就已出售、已拆除或已報廢之不動產（金額為560,002,000
24 元）及動產（金額約計281,165,112元）部分：

25 參諸鈞院88年度判字第392號判決、財政部99年11月9日令釋
26 及營業稅法第14條規定意旨，是否有營業稅法第7條第4款零
27 稅率規定之適用，應以「法院拍定時」（即買受當時）認定
28 之，方符誠實信用原則，否則即屬變相剝奪營業人適用零稅
29 率之權利，並折損抵押權人之抵押權價值，故若於購買時確
30 實擬供營運之用、或曾有供營運用之事實，縱其後因故而變
31 更用途，致與適用零稅率之規定未合，除非經查明有冒稱購

買用途之事實，否則並不生補稅問題。於109年2月12日準備程序時，被上訴人主張財政部99年11月9日令釋是適用於核定零稅率以後始發生之用途變更，且僅是無處罰問題而已，與本件屬在核定階段發生用途變更並不相同云云，惟細繹財政部99年11月9日令釋，並未敘明僅適用於經核定零稅率後發生用途變更之案件，故被上訴人稱本件屬尚未核定零稅率前發生之用途變更即不適用該令釋云云，乃其自行增加該令釋所無之限制。系爭拍定物係於106年3月14日及同年4月20日即進行拍賣並由美光公司拍得，於斯時被上訴人本應即依稅捐稽徵法第6條第3項及營業稅法第7條第4款規定核課營業稅，然被上訴人之前課稅處分卻有漏未依營業稅法第7條第4款規定之違誤，致本件係於上訴人提起復查及後續救濟程序後，美光公司方分別於107年2月7日、同年9月20日、109年4月27日及110年1月25日就系爭拍定物之狀態予以函覆說明，惟該等函覆中述及之已出售、已報廢、預計報廢項目，已非「法院拍定時」（即買受當時）之貨物狀態，故針對系爭拍定物是否曾有供營運用，是否為嗣後始出售、報廢等節，原審自應依法予以查明。然原審並未予調查，乃泛以財政部99年11月9日令釋案情與本件不同，並稱美光公司表示系爭拍定物非供營運用，故欠缺得適用營業稅法第7條第4款零稅率規定之法定要件云云，因而就上訴人所請求調查系爭拍定物是否曾有供營運用，是否為嗣後始出售、報廢等節恕置不論，悉未審酌，實屬對於有利於上訴人之事實或證據應調查而未予調查或未說明其理由之情形，已構成判決不備理由之違法，且與納稅者權利保護法第11條第1項規定相悖，亦已違反行政訴訟法第133條、第125條及第189條職權調查證據、行使闡明權及應全辯論意旨作成裁判之規定。又針對上訴人主張應以系爭拍定物「銷售時（即拍定時）」為時點認定是否屬有零稅率規定之適用部分，原判決未針對上訴人所援引營業稅法第14條規定、鈞院88年度判字第392號判決意旨及財政部99年11月9日令釋，具體敘明仍無法對上訴人作

01 出有利認定之原因，實亦有判決不備理由及不適用營業稅法
02 第7條第4款及第14條規定或適用不當之違背法令。

03 (五)就經美光公司留用，卻稱非屬供營運用之動產（金額約計3,
04 741,888元）部分：

05 美光公司於動產明細之備註欄就此部分標示有營運用之用途，諸如：「視為運輸設備」、「實驗室使用」、「安全防護」、「實驗分析」、「包裝使用」、「安衛防護」之項目等，實均編有財產編號。又依美光公司於經濟部商工登記之公示資料顯示，其所營事業乃包含：「研究、設計、開發、製造及銷售：1. 動態隨機存取記憶體製造及晶圓代工。2. 前述產品之先進封裝及測試服務。上述產品所屬營業項目及代碼：CC01080電子零組件製造業 E604010機械安裝業 F401010國際貿易業（限與上述相關產品）」。復依營業稅法施行細則第7條之1第2項規定，供保稅貨物之製造、設計、銷售等經核准經營業務所「使用」之貨物，均為零稅率之貨物範圍，故只需從事保稅貨物相關之使用即足，並非須限使用於「晶圓之製造程序」方屬之，是就此部分因有支應經營業務之用，實應可適用零稅率，惟卻均遭美光公司稱無營業稅法第7條第4款適用之餘地云云，於法實有違誤。然原審並未為實質之調查，僅全盤接受美光公司之陳述，泛稱該等動產設備經美光公司表示非供營運用，逕認無法適用零稅率云云，顯係對於美光公司之回覆機械式照單全收，未具體探究該等貨物是否係從事保稅貨物相關之使用，亦未針對該等貨物如係從事保稅貨物相關之使用，雖非用於「晶圓之製造程序」，是否可適用營業稅法第7條第4款規定之法律解釋爭點表示意見，亦有判決不適用法規或適用不當及判決不備理由及未依職權調查證據之違背法令。

28 (六)美光公司係以2,752,607,000元之高價拍定取得達鴻公司資產，以此建立其在臺之後段封測基地，苟如原處分所認於拍
29 定總金額中，僅有438,378,126元之標的物屬供營運用，則
30 豈非美光公司為擴展封測基地而斥鉅資購得之資產中，竟僅
31

有15.93%係屬供營運用？（ $=438,378,126 \div 2,752,607,000 \times 100\%$ ）實已背離常情及實情，顯見原判決對於系爭拍定物得否適用零稅率之認定，於法實有違誤，且針對美光公司已僭越其對貨物之「事實」用途提供資料之角色，逕行代替原審就系爭拍定物是否可適用零稅率直接作出「法律」判斷之函覆內容均照單全收，無非係棄原審之職權於不顧，逕將其認事用法之職權由民間企業取代，於法確屬違誤。

(七)營業人因進項稅額大於銷項稅額而溢付之營業稅額，依營業稅法第39條第2項前段規定，應為營業人之留抵稅額，供次期計算應納稅額之減項所用。被上訴人於依稅捐稽徵法第6條第3項規定核課本件營業稅額時，自應依職權查明達鴻公司依營業稅法第39條第2項前段規定可供留抵之營業稅額，並於計算應納稅額時將此減項先予抵繳扣除；否則，因營業稅款具優先受償權，如被上訴人於計算應納稅額時未將此減項先予抵繳扣除，即會排擠其他優先債權獲償之權利，侵害上訴人之抵押權。由達鴻公司106年3至4月之營業人銷售額與稅額申報書（401）可見，達鴻公司於斯時累積之留抵稅額為3,699,348元（於106年1至2月則有累積之留抵稅額3,738,510元），則於計算達鴻公司本件應納營業稅額時，應將此營業稅減項先予抵繳扣除，詎被上訴人竟未為之，致原處分除有未適用營業稅法第7條第4款零稅率規定之違誤外，亦有未依同法第39條第2項前段規定扣除留抵稅額之違法，且已侵害抵押權人即上訴人之權利。就原處分上開違誤，原判決並未依行政訴訟法第133條、第125條及第189條規定依職權調查證據及事實關係，確有不適用法規或適用不當及不備理由之違背法令等語，為此請求廢棄原判決，並撤銷原處分、復查決定及訴願決定不利部分，或發回臺中高等行政法院。

六、本院按：

(一)按租稅法律主義係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、稅基、稅

01 率、納稅方法及納稅期間等租稅構成要件，以法律或法律明
02 確授權之命令定之（釋字第706號理由書參照）；若法律僅
03 概括授權行政機關訂定施行細則者，該管行政機關於符合立
04 法意旨且未逾越母法規定之限度內，自亦得就執行法律有關
05 之細節性、技術性之事項以施行細則定之，惟其內容不能牴
06 觸母法或對人民之自由權利增加法律所無之限制，行政機關
07 在施行細則之外，為執行法律依職權發布之命令，尤應遵守
08 上述原則（釋字第367號解理由書參照）。此為司法院解釋
09 對於主管機關訂定施行細則之內容應有合法界限所為之闡
10 釋。而關於課稅事實之認定有待證據之調查及取捨，如立法
11 裁量上並無具體規定採取法定證據之要求，倘主管機關為供
12 下級機關執行課稅事務，在缺乏授權基礎下，於施行細則中
13 對於證據方法之選擇有明文之強制規定，即可能對於納稅義
14 務成立與否之舉證責任形成限制，進而造成法無明文之租稅
15 負擔，而有侵害人民財產權之虞。

16 (二)本件所適用之營業稅法第7條第4款規定：「下列貨物或勞務
17 之營業稅稅率為零：…四、銷售與保稅區營業人供營運之貨
18 物或勞務。」；另施行細則第11條第4款規定：「營業人依
19 本法第七條規定適用零稅率者，應具備之文件如下：…四、
20 銷售貨物或勞務與保稅區營業人供營運使用者，除報經海關
21 視同出口之貨物，免檢附證明文件外，為各該保稅區營業人
22 簽署之統一發票扣抵聯。」而遍觀營業稅法母法本身對於如
23 何認定營業稅為零之貨物所為之規定，並未規定應先待人民
24 提出申請，再為准駁之事項，亦無明文指示具體之證據方
25 法，更未有授權施行細則訂定之意旨。上開施行細則第11條
26 第4款之規定，僅係明定適用零稅率時所應具備之文件，但
27 非指僅得以此文件之記載內容為唯一證據方法。至財政部10
28 0年11月7日台財稅字第10004520850號令：「營業人銷售與
29 保稅區營業人供營運之貨物或勞務，其營業稅依加值型及非
30 加值型營業稅法第7條第4款及同法施行細則第11條第4款規
31 定適用零稅率者，除報經海關視同出口之貨物，免檢附證明

01 文件外，應由該營業人（賣方）將所開立之統一發票扣抵聯
02 交由買受人（買方）於該聯空白處或背面簽署『本發票所列
03 貨物或勞務確係本事業（工廠、倉庫）購買符合加值型及非
04 加值型營業稅法第7條第4款及同法施行細則第7條之1第2項
05 規定供營運之貨物或勞務無訛』字樣，並加蓋買受人統一發
06 票專用章，作為適用零稅率之證明文件。」固賦予施行細則
07 第11條第4款所指「各該保稅區營業人簽署之統一發票扣抵
08 聯」一定之證明力，然非在限縮或卸免核課機關行使核課權
09 所必要進行之調查職權，而指賣方欠缺上開買方完成簽署之
10 統一發票扣抵聯時，倘有其他證明方法證明屬營業稅額為零
11 之貨物銷售，稽徵機關概可不予調查。在釋憲實務上，司法
12 院釋字第706號解釋針對相當於當時營業稅法施行細則第38
13 條第1項第11款：「……法院……拍賣或變賣貨物，由稽徵
14 機關填發之營業稅繳款書扣抵聯」等函釋、規定，作成違憲
15 之解釋，即指出該等函令明定法院拍賣或變賣應稅貨物之買
16 方營業人須以非賣方營業人之稽徵機關所填發之營業稅繳款
17 書第三聯（扣抵聯）作為進項稅額憑證，排除執行法院所出
18 具已載明或另以拍賣筆錄等文書為附件標示拍賣或變賣物種
19 類與其拍定或承受價額之收據，得作為進項稅額之憑證，適
20 用結果影響納稅義務人於當期應納營業稅額，而增加法律所
21 無之租稅義務，與租稅法律主義不符；嗣後財政部即本於釋
22 憲意旨於103年5月2日刪除上開規定。參酌以觀，對於本件
23 營業稅法施行細則第11條第4款之規定，即應在合憲範圍內
24 予以解釋適用如前述。

25 (三)經核，原判決第39至40頁由營業稅法第7條歷來之修正緣
26 由，闡述零稅率適用之立法裁量，並認「是保稅區營業人購
27 進非供從事保稅貨物使用或供外銷使用或與經營本業無關之
28 貨物、勞務，尚無零稅率之適用。」固屬正確，惟綜核原判
29 決駁回上訴人之訴，認定上訴人爭執應適用零稅率之拍定標
30 的，應超過被上訴人已認定應適用零稅率之438,378,126元
31 一節難以成立，其論斷基礎建立在「買受人購進系爭貨物有

01 無專供從事保稅貨物使用或供外銷使用，乃買受人之內部事
02 務，屬事實認定的問題，因此我國營業稅法施行細則第11條
03 第4款規定係以買受人出具簽署文件作為出賣人適用零稅率
04 之要件」等語（見原判決第40頁第20至23行），而買受人美
05 光公司已經多次函復說明其對於系爭拍定物之運用情形，被
06 上訴人據以認定系爭拍定物非屬營業稅法第7條第4款之「保
07 稅區營業人供營運之貨物」，無零稅率之適用，核定出賣人
08 達鴻公司因本件拍賣出售美光公司之拍定標的物營業稅額為
09 110,201,375元，為合法有據。然稽之前述說明，雖有上開
10 施行細則第11條第4款之規定，然非指僅得以經買方為一定
11 簽署之賣方統一發票扣抵聯為唯一證據方法；而對於課稅事
12 實之掌握，除當事人之協力義務外，稽徵機關仍應依職權調
13 查認定之。本件核課事實之掌握，依被上訴人於原審之陳
14 述，乃本件非屬常態交易而係以拍賣為之，因而並無營業稅
15 法施行細則第11條第4款所指之買方於賣方統一發票扣抵聯
16 註記之情事，故主動向美光公司發函詢問（見原審卷□第38
17 3頁），又美光公司函覆3、4次，並未提及保稅貨物之項
18 目，迄最後一次始提及晶圓製造（見同上頁）；又實務上對
19 於保稅貨物之審認，如其未能取得買受人簽署之文件，即不
20 會進行實體審查（見同上卷第385、386頁）等語，可證本件
21 被上訴人並未實際調查認定系爭拍定物之性質如何？是否非
22 屬適用零稅率之貨物？而原審審理中，美光公司以110年1月
23 25日美光字第3909號函回復原審，略以系爭拍定物中之不動
24 產連同固定於廠房上之設備，依法應無營業稅法第7條第4款
25 零稅率之適用；又該公司與達鴻公司之業務及營運項目不
26 同，該公司拍定取得系爭拍定物後，斥資約27.6億元改建達
27 鴻公司廠房，並出售、廢棄大部分設備，沒有供營運使用之
28 事實，並列表檢附系爭拍定物不動產改建明細影本、系爭拍
29 定物非供營運用動產明細影本、系爭拍定物已出售項目明細
30 影本、系爭拍定物已拆除/報廢項目之明細影本等（見原審
31 卷□第21頁至91頁），乃原審就美光公司之陳明暨所提明細

01 是否屬實，是否非零稅率貨物一節，仍未調查審究，徒執美
02 光公司於被上訴人核課期間函復內容，認定系爭拍定物無零
03 稅率之適用，實有適用營業稅法第7條第4款及同法施行細則
04 第11條第4款不當之違誤。系爭拍定物之營業稅額不只關係
05 債務人達鴻公司之納稅義務，並影響及於上訴人受償之可能
06 及美光公司進項稅額之多寡，上訴人對於美光公司所陳明之
07 內容，在法律適用及事實認定上均有質疑，包括：系爭拍定
08 物之「建物、安全防護、警衛室」（金額為1,465,792,872
09 元）部分，美光公司乃作為後段生產基地之用，縱再進行設
10 計規劃、配置及改建後始投入營運使用，亦然；就不動產明
11 細編號2-26、2-27之設備（金額為3,527,002元）部分，美
12 光公司107年9月20日（107）美光字第0169號函所載明之數
13 量及其用途說明，可見該2項目至少應仍有各1台設備留用，
14 惟被上訴人卻未將該留用金額計入供營運用之數額，逕將編
15 號2-26、2-27之整筆金額均予扣除，所憑依據為何；就已出
16 售、已拆除或已報廢之不動產（金額為560,002,000元）及
17 動產（金額約計281,165,112元）部分，有無營業稅法第7條
18 第4款零稅率規定之適用，應以「法院拍定時」認定之，被
19 上訴人何以依嗣後行政救濟程序所查得之出售、拆除、報廢
20 等情況，作為判斷所應適用之營業稅率？就經美光公司留
21 用，卻稱非屬供營運用之動產（金額約計3,741,888元）部
22 分，美光公司於動產明細之備註欄就此部分標示有營運用之
23 用途，諸如：「視為運輸設備」、「實驗室使用」、「安全
24 防護」、「實驗分析」、「包裝使用」、「安衛防護」之項
25 目等，實均編有財產編號，足認已從事保稅貨物相關之使
26 用，乃被上訴人亦認無零稅率之適用，所持理由為何？以上
27 各項爭點已經上訴人於原審一再主張，乃原審置而未論，就
28 此關係系爭拍定物經美光公司拍定所應適用之營業稅率為何
29 之重要爭點，原審均未予調查，實有應予調查而未予調查之
30 違誤，已構成判決不備理由之違背法令。

01 (四)綜上，系爭拍定物有無零稅率適用將影響本件營業稅核課處
02 分之適法性，原判決既有前述違背法令之瑕疵，上訴意旨求
03 予廢棄，自屬有據；惟本件仍有前述猶待原審詳予調查審認
04 之爭點，本件爰予廢棄，發回原審依本院前述意旨重為調查
05 審理，另上訴人於上訴程序另提出留抵稅額之新爭點，是否
06 有據，亦應由原審併予審酌。

07 據上論結，本件上訴為有理由。依行政訴訟法第256條第1項、第
08 260條第1項，判決如主文。

09 中 華 民 國 111 年 12 月 22 日

10 最高行政法院第二庭

11 審判長法官 帥 嘉 寶

12 法官 鄭 小 康

13 法官 林 玫 君

14 法官 洪 慕 芳

15 法官 李 玉 卿

16 以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

17 中 華 民 國 111 年 12 月 22 日

18 書記官 高 玉 潔