

最 高 行 政 法 院 判 決

110年度上字第89號

上 訴 人 聯洲國際有限公司

代 表 人 董國榮

訴訟代理人 蘇敏雄 律師

被 上 訴 人 財政部北區國稅局

代 表 人 蔡碧珍

訴訟代理人 江長賢

上列當事人間營業稅事件，上訴人對於中華民國109年11月19日臺北高等行政法院109年度訴字第545號判決，提起上訴，本院判決如下：

主 文

原判決廢棄，發回臺北高等行政法院。

理 由

一、上訴人係經營電腦及電腦週邊設備批發業，於民國104年間接受國內建達國際股份有限公司（下稱建達公司）訂貨後，轉向香港供應商TP-Link International Limited（下稱香港TP-Link公司）訂貨，直接以建達公司名義報關進口，並按收取價款總額開立商業發票予建達公司，經財政部賦稅署查獲，被上訴人遂依通報資料，以上訴人104年間銷售勞務，未依規定開立統一發票，漏報銷售額新臺幣（下同）1,494,136元，經審理違章成立，乃核定補徵營業稅額574,707元，並依加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法）第51條第1項第3款規定，按所漏稅額574,707元處0.5倍之罰鍰287,353元。上訴人不服，申請復查，未獲變更，提起訴願，亦遭駁回，乃提起行政訴訟，並聲明：原處分、復查決定及訴願決定均撤銷，經臺北高等行政法院（下稱原審）109年度訴字第545號判決（下稱原判決）駁回後，提起本件上

01 訴，並聲明：原判決廢棄；原處分、復查決定及訴願決定均
02 撤銷。

03 二、上訴人起訴主張、被上訴人在第一審的答辯，均引用原判決
04 的記載。

05 三、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：

06 (一)上訴人係經營電腦及電腦週邊設備批發業，於104年間接受
07 國內建達公司訂貨後，轉向香港TP-Link公司訂貨，直接以
08 建達公司名義報關進口，並按收取價款總額開立商業發票予
09 建達公司，經被上訴人審認上訴人未依財政部97年10月29日
10 台財稅字第09704550620號令（下稱財政部97年10月29日令
11 釋），按收取轉付差額視為佣金收入，或按其所取得之佣金
12 收入，開立應稅二聯式統一發票並申報繳納營業稅款，漏報
13 銷售額合計11,494,136元，核定補徵營業稅額574,707元，
14 並按所漏稅額574,707元處0.5倍罰鍰287,353元。

15 (二)本稅部分：

16 1. 上訴人為營業人，倘其與建達公司間係買賣貨物關係，則其
17 銷售貨物予建達公司即應開立統一發票予建達公司並報繳營
18 業稅（銷項稅額），然上訴人僅開立商業發票予建達公司，
19 惟未開立統一發票及向稅捐稽徵機關辦理報繳營業稅（銷項
20 稅額）。再者，本件系爭交易固為建達公司向上訴人訂貨，
21 上訴人再向香港TP-Link公司訂貨，然建達公司並無從透過
22 其他公司來向香港TP-Link公司訂貨，且上訴人向香港TP-Li
23 nk公司訂貨後，本身亦無足夠人力及倉儲設備收取存放貨
24 物，而須經協議由建達公司報關進口取貨。是綜合上情，被
25 上訴人因認上訴人於此三角貿易中係提供勞務，而所收取轉
26 付之差額，即應視為佣金收入，屬於銷售勞務所得，應開立
27 統一發票報繳營業稅，核與財政部97年10月29日令釋之意旨
28 相符，於法有據。

29 2. 財政部97年10月29日令釋乃財政部基於中央財稅主管機關職
30 權，為解決系爭交易模式如何開立統一發票，而為細節性、
31 技術性之補充性規定，俾所屬機關執行職權之依據，其適用

之基礎事實仍須符合營業稅法關於銷售勞務之相關規定，並非另行創設增加法律所無之稅捐義務，上訴人主張該令釋擬制變更租稅構成要件或課稅方式，違反稅捐法律主義一節，並不足採。

3. 上訴人稱其對建達公司負有貨物瑕疵擔保責任，並援引財政部93年9月3日台財稅字第09304525270號令及財政部賦稅署88年8月5日台稅二發第881933421號函為其論據。惟縱上訴人依其所提經銷合約書，對建達公司負有貨物瑕疵擔保責任，基於私法自治契約自由原則，本無不可，尚不能因此認為上訴人主張為可採。另上訴人所援引上開2則令函，核係說明在三角貿易之情形下，如屬「居間」之法律行為者應如何辦理；如屬「買賣」之法律行為者又應如何辦理等節，亦無從逕援引該令函而執為有利上訴人之認定。準此，上訴人主張其與建達公司間為買賣貨物關係，上訴人並非銷售勞務云云，自難憑採。

(三) 罰鍰部分：上訴人為營業人，應當知悉負有依營業稅法相關規定報繳營業稅之義務，惟其於104年間銷售勞務，卻未依規定按收付差額11,494,136元開立應稅二聯式統一發票報繳營業稅，核有應注意、能注意而未注意之過失，自應論罰。被上訴人以上訴人自違章行為發生日（104年3月13日）起至查獲日（107年10月11日）止累積留抵稅額最低金額為0，經就各期實際加總之漏稅額為574,707元，致生逃漏營業稅574,707元，並審酌上訴人係1年內經第1次查獲，且於裁罰處分核定前已補繳稅款，參據稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表所訂違章情節，按所漏稅額574,707元處0.5倍之罰鍰287,353元，並無不合。綜上，原處分並無違誤，訴願決定予以維持，核無不合，乃判決駁回上訴人在第一審之訴。

四、本院按：

(一) 營業稅法第1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4條第1項、第2項第1款規定：「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。」「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者。」依其立法理由所載：「本條係規定在中華民國境內銷售貨物或勞務之意義，以區別應否課徵營業稅，其要點如次：（一）第1項係規定銷售貨物之認定標準。1. 銷售貨物之交付必須移運者，其起運地、目的地均在中華民國境內，自為在中華民國境內銷售貨物；起運地在中華民國境內，目的地在中華民國境外，則為外銷貨物，亦屬在中華民國境內銷售貨物。反之，如起運地在中華民國境外，目的地在中華民國境內，則應依進口貨物課稅；至於起運地、目的地均在中華民國境外，則非在中華民國境內銷售貨物，不課徵營業稅。2. 銷售貨物之交付不須移運者，如貨物所在地在中華民國境內，即應認為在中華民國境內銷售。（二）第2項係規定銷售勞務之認定標準。1. 第1款規定勞務之提供地或使用地有一在中華民國境內者，即為在中華民國境內銷售勞務。例如外商在境內承建工程，係在境內提供勞務，應課徵營業稅。」準此，營業稅屬於消費稅，其課稅對象限於境內的消費行為，亦即在中華民國境內銷售貨物或勞務，所重視者為物權行為或履行行為，而非債權行為或原因行為，故以「貨物起運地、所在地」及「勞務提供地與使用地」為判準，不考慮締結交易契約之實際地點。因此，在國際貿易之交易，其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。如起運地在中華民國境外，目的地在中華民國境內，由於係將貨物自國外運輸進入中華民國境內之行為，則應依進口貨物課稅；至於起運地、目的地均在中華民國境外，則非在中華民國境內銷售貨物，不課徵營業稅。

(二)本院於101年12月25日101年度12月份第2次庭長法官聯席會議作成以下之決議：

01 1.法律問題：

02 在國內之營業人乙以1,200萬元之價格，向在國內之營業
03 人甲訂購位於日本之丙公司所生產的機器設備一批。甲接
04 受乙之訂貨後，轉向在日本之丙公司以1,000萬元之價格
05 訂貨，並由丙公司收到甲開立的信用狀以後，直接將機器
06 設備以海運運送至我國境內，並交付以乙為受貨人之提單
07 予甲，甲收取乙給付之價金1,200萬元以後，將提單交付
08 予乙，由乙以受貨人身分，並以丙開立之1,200萬元商業
09 發票報關領貨。甲並未開立統一發票予乙。

10 (1)設甲、乙間及甲、丙間個別就該機器設備成立買賣契
11 約。

12 ①如乙於90年12月31日以前提領貨物，依當時(90年7月
13 9日修正前)營業稅法第41條第2項規定免徵營業稅，
14 甲就其出賣機器設備予乙之銷售額，有無對乙開立統
15 一發票之義務？

16 ②如乙於91年1月1日以後提領貨物，依當時(90年7月9
17 日修正後)營業稅法第41條之規定，以完稅價格1,200
18 萬元向海關繳納60萬元之營業稅款，甲就其出賣機器
19 設備予乙之銷售額，有無開立統一發票之義務？

20 (2)設甲僅係為丙居間出售機器設備予乙，僅乙、丙間成立
21 買賣契約，甲向丙收取居間報酬200萬元，則甲應如何
22 開立統一發票？

23 2.決議文內容：

24 (1)設題(1)①、②之情形，甲乙間訂立買賣契約，由甲將自
25 國外進口之貨物出售予乙，甲並指示丙代為交付貨物由
26 乙在港口通關取貨，同時向乙收取價金。甲、乙間之單
27 一交易行為，同時符合營業稅法第1條所定「中華民國
28 境內銷售貨物」及「進口貨物」之定義，基於稅捐法定
29 原則，成立2個營業稅之稅捐債務（90年12月31日以前，
30 進口貨物部分依營業稅法第41條第2項規定免徵），
31 其納稅義務人分別為銷售貨物之營業人甲及進口

貨物之收貨人乙。故甲仍有依營業稅法第32條規定，開立三聯式應稅統一發票予買受人乙之義務，不因90年7月9日修正公布、91年1月1日施行營業稅法第41條之修正前、後規定不同而有差異。至於乙就同一貨物在進口通關時又向海關繳納營業稅，而造成同批貨物2次繳納營業稅之結果時，應循營業稅法第39條第2項規定之程序，報經財政部專案退還乙在貨物進口時繳納之營業稅款。

(2)設題(2)營業稅法第7條第1項第2款之零稅率規定，係基於鼓勵提供勞務取得外匯之目的而訂定，設題(2)之國內營業人甲雖係為國外之丙居間，然提供之居間勞務，因係使國內買受人乙向丙購買貨物，進口至國內，而實質上非取得外匯，應認其提供之勞務非在國外使用，尚與營業稅法第7條第1項第2款「在國內提供而在國外使用」之零稅率規定要件不合。又因丙在中華民國境內無固定營業場所，依營業稅法第6條第3款之反面解釋及統一發票使用辦法第7條第1項第2款規定，甲應開立二聯式統一發票予丙。

(三)上開聯席會議決議乃是針對所舉案例之法律事實，在確認稅捐機關所發布相關行政函釋意旨（財政部90年9月20日發布台財稅字第0900455748號令釋或97年10月29日令釋），對本院之法律適用無拘束力之認知基礎下，區分上述二種不同之民事法律關係，就營業稅之課徵，其法律應如何適用作成決議。決議意旨1之所以認定是境內銷售貨物，主要係立基於貨物進口後，該銷售之貨物仍在出賣人之支配占有中，其處分權尚未移轉，亦即仍須在國內將貨物交付買受人，依據營業稅法第3條第1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。」因為貨物是在國內進行交付，其貨物之所有權在國內才進行移轉，而認貨物交付之起運地在我國境內，屬境內銷售貨物。因此，關於三角貿易關係，貿易商與訂貨人之法律關

01 係究為居間或買賣，亦即有關三角貿易之法律關係究應為
02 「銷售勞務」或「銷售貨物」，未能一概而論，應依實際
03 交易情況而定。依上開決議內容，本案論及上訴人應如何
04 適用營業稅之報繳義務，自應論及1.依其交易行為內容，
05 是否分屬與國外供應商及國內廠商訂立買賣者，貨物交付
06 之起運地是否在我國境內，而屬境內銷售貨物，倘屬境內
07 銷售貨物，則其始應按國內銷售之情形，以出售進口貨物
08 予國內廠商之售價為基礎計算營業稅額，並開立三聯式之
09 應稅統一發票予國內廠商，向該買貨之國內廠商收取稅
10 款，再於申報時列為自身之銷項稅額，依法扣抵進項稅額
11 後，如實繳納。2.又如果上訴人之交易行為，在民事法上
12 應定性為「對國外供應商提供仲介之勞務服務，使其能與
13 國內進口貨物之廠商直接締結買賣契約」，則其應就提供
14 勞務予國外供應商之金額，開立二聯式之統一發票予國外
15 供應商，並向該國外供應商收取營業稅款，而依同樣之報
16 繳程序向國家繳納營業稅，惟應以「上訴人對國外供應商
17 提供仲介之勞務服務」及「使其能與國內進口貨物之廠商
18 直接締結買賣契約」為前提。

19 (四)行政訴訟法第189條規定，行政法院為裁判時，除別有規
20 定外，應斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，依論理法則
21 及經驗法則判斷事實之真偽；依此判斷而得心證之理由，
22 應記明於判決。據此，構成行政法院判斷事實真偽之證據
23 評價基礎，乃全辯論意旨及調查證據之結果。基於行政訴
24 訟之職權調查原則（行政訴訟法第125條第1項及第133
25 條），法院必須充分調查為裁判基礎之事證以形成心證，
26 法院在對全辯論意旨及調查證據之結果為評價時，應遵守
27 兩項要求，一是「訴訟資料之完整性」，二是「訴訟資料
28 之正確掌握」。前者乃所有與待證事實有關之訴訟資料，
29 都必須用於心證之形成而不能有所選擇，亦即法院負有審
30 酌與待證事實有關之訴訟資料之義務，如未審酌亦未說明
31 理由，即有不適用行政訴訟法第125條第1項、第133條之

01 應依職權調查規定，及判決不備理由之違背法令。又依同
02 法第209條第3項規定，判決書理由項下，應記載關於攻擊
03 或防禦方法之意見及法律上之意見。故行政法院認定事實
04 應憑調查所得之證據資料，就證據與事實之關聯性如何，
05 其證明力之有無，形成心證之理由，記明於判決理由項
06 下。如未說明所憑證據足供證明事實之心證理由，或就當
07 事人提出之證據摒棄不採，又未說明不採之理由，或其調
08 查證據未臻完備，不足以判斷事實之真偽，均構成判決不
09 備理由之違法；如認定事實與所憑證據內容不相適合，或
10 所述理由自相矛盾，則屬判決理由矛盾。

11 (五)原審以上訴人於104年間接受國內建達公司訂貨後，轉向
12 香港TP-Link公司訂貨，直接以建達公司名義報關進口，
13 核與財政部97年10月29日令釋之意旨相符，而認上訴人於
14 此三角貿易中係提供勞務，所收取轉付之差額，即應視為
15 佣金收入，屬於銷售勞務所得，應開立統一發票報繳營業
16 稅，而維持被上訴人所為補稅處分及罰鍰處分，駁回上訴
17 人之訴，固非無見。然查，上訴人接受國內建達公司訂貨
18 後，轉向香港TP-Link公司訂貨，直接以建達公司名義報
19 關進口，上訴人開立商業發票予建達公司等情，為原審確
20 定之事實，揆諸前揭說明，上訴人所為系爭交易即屬三角
21 貿易，其交易型態係接獲建達公司訂單後，轉向香港TP-L
22 ink公司訂貨，直接以建達公司名義報關進口，上訴人與
23 建達公司訂貨人之法律關係究為「居間」或「買賣」，即
24 應依交易實質、所有權及風險移轉與資金流向等因素，綜
25 合判斷其交易屬買賣行為或居間行為。倘屬買賣行為，亦
26 應判斷貨物是否在國內進行交付，其貨物之所有權是否在
27 國內才進行移轉，是否屬境內銷售貨物。倘屬居間行為，
28 亦必須符合「上訴人對國外供應商提供仲介之勞務服務」
29 及「使其能與國內進口貨物之廠商直接締結買賣契約」2
30 項要件。原判決認建達公司並無從透過其他公司來向香港
31 TP-Link公司訂貨，且上訴人向香港TP-Link公司訂貨後，

01 本身亦無足夠人力及倉儲設備收取存放貨物，而須經協議
02 由建達公司報關進口取貨，因認上訴人於此三角貿易中係
03 提供勞務，而所收取轉付之差額，即應視為佣金收入，屬
04 於銷售勞務所得。惟原判決就上訴人如何提供仲介勞務及
05 香港TP-Link公司有無與建達公司間直接締結買賣契約等
06 事實，並無一語提及，欠缺任何證據資料，而上訴人本身
07 有無足夠人力及倉儲設備收取存放貨物，並無礙於上訴人
08 進行買賣交易行為，故原判決有認定事實未憑證據資料，
09 違反證據法則。再者，原判決既認建達公司向上訴人訂
10 貨，上訴人再向香港TP-Link公司訂貨，上訴人與建達公
11 司訂有經銷合約，上訴人104年度分類帳亦有「進貨及銷
12 貨收入」，上訴人於原審亦主張其對建達公司負貨物瑕疵
13 擔保責任，則上訴人與建達公司間、上訴人與香港TP-Lin
14 k公司間，形式上係屬兩段買賣關係，原判決未說明所憑
15 證據如何將兩段買賣關係認定屬居間關係之心證理由，就
16 上訴人提出之證據摒棄不採，又未說明不採之理由，即逕
17 行適用財政部97年10月29日令釋，而認上訴人於此三角貿
18 易中係提供勞務，而所收取轉付之差額，即應視為佣金收
19 入，屬於銷售勞務所得，應報繳營業稅，即有判決不備理
20 由之違法。原審就上訴人之三角貿易銷售行為，未依其交
21 易實質、所有權及風險移轉、資金流向及系爭貨物之交付
22 地點等因素，綜合判斷其交易經濟實質，復未就上訴人之
23 交易行為判斷是否依法據實記帳，有無依其經濟實質表達
24 而為正確列帳，亦未詳予調查上訴人與香港TP-Link公司
25 間有無訂立買賣契約，上訴人之貨款究係按進銷貨全額匯
26 出及匯入，或以差額匯入，上訴人經濟實質是否以取得形
27 式上兩個買賣契約間之價金差額為準，而符合三角貿易仲
28 介勞務報酬金額之認定，系爭貨物交付建達公司之地點為
29 何，是否在我國境內交付。此攸關上訴人與建達公司之法
30 律關係究為「居間」或「買賣」（如為買賣，是否屬境內
31 銷售貨物），亦即有關三角貿易之法律關係究應為「銷售

勞務」或「銷售貨物」之認定，原審未予詳查，即逕行適用財政部97年10月29日令釋，而認上訴人於此三角貿易中係提供勞務，而所收取轉付之差額，即應視為佣金收入，屬於銷售勞務所得，應報繳營業稅，維持原補稅處分，而判決駁回上訴人之訴，原判決認定事實有未盡調查之能事，且有理由不完備之違法。

(六)綜上所述，原判決關於補稅處分既有前揭違誤，並影響判決結論，故上訴意旨指摘原判決違法，求予廢棄，即有理由。又本件補稅處分尚有上開事證仍待原審法院調查審認，故關於裁罰處分所立基之客觀事實基礎，既與補稅處分二者無從分割，亦有一併發回調查之必要，本院尚無從自為判決，爰將原判決廢棄發回，由原審更為適法之裁判。

五、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260條第1項，判決如主文。

中 華 民 國 111 年 4 月 28 日
最高行政法院第一庭

審判長法官 吳 東 都
法官 陳 秀 嫻
法官 林 妙 黛
法官 侯 志 融
法官 王 俊 雄

以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異
中 華 民 國 111 年 4 月 28 日
書記官 張 玉 純