

01 最 高 行 政 法 院 判 決

02 112年度上字第700號

03 上 訴 人 財政部北區國稅局

04 代 表 人 李怡慧

05 訴訟代理人 張佩君

06 被 上 訴 人 聯洲國際有限公司

07 代 表 人 董國榮

08 訴訟代理人 蘇敏雄 律師

09 上列當事人間營業稅事件，上訴人對於中華民國112年8月10日臺
10 北高等行政法院111年度訴更一字第30號判決，提起上訴，本院
11 判決如下：

12 主 文

13 原判決廢棄，發交臺北高等行政法院地方行政訴訟庭。

14 理 由

15 一、被上訴人係經營電腦及電腦週邊設備批發業，於民國104年
16 間接受國內建達國際股份有限公司（下稱建達公司）訂貨
17 後，轉向香港供應商TP-Link International Limited（下
18 稱香港TP-LINK公司）訂貨，直接以建達公司名義報關進
19 口，並按收取價款總額開立商業發票（Commercial Invoic
20 e）予建達公司，經財政部賦稅署查獲，上訴人遂依通報資
21 料，以被上訴人104年間銷售勞務，未依規定開立統一發
22 票，漏報銷售額新臺幣（下同）11,494,136元，經審理違章
23 成立，乃核定補徵營業稅額574,707元，並依加值型及非加
24 值型營業稅法（下稱營業稅法）第51條第1項第3款規定，按
25 所漏稅額574,707元處0.5倍之罰鍰287,353元。被上訴人不
26 服，循序提起行政訴訟，並聲明：原處分、復查決定及訴願
27 決定均撤銷，經臺北高等行政法院（下稱原審）109年度訴
28 字第545號判決（下稱前判決）駁回後，提起上訴，經本院1

01 10年度上字第89號判決廢棄原審前判決，發回更審。嗣原審
02 以111年度訴更一字第30號判決（下稱原判決）將訴願決
03 定、復查決定及原處分均撤銷後，上訴人遂提起本件上訴，
04 並聲明：原判決廢棄，被上訴人在第一審之訴駁回。

05 二、被上訴人起訴主張與上訴人在原審之答辯均引用原判決之記
06 載。

07 三、原判決撤銷訴願決定、復查決定及原處分係以：

08 (一)被上訴人向香港TP-LINK公司進貨後將之轉售給國內建達公
09 司，核屬兩段買賣關係：依建達公司與被上訴人簽立正式經
10 銷合約（Official Distribution Agreement，下稱建達經
11 銷合約）以及被上訴人與香港TP-LINK公司簽立正式經銷合
12 約之約定內容可知，本件係由建達公司以訂購單向被上訴人
13 購買商品，彼此互負移轉商品所有權及支付貨款之權利義
14 務，且由被上訴人（並非香港TP-LINK公司）對建達公司負
15 擔出賣人之物之瑕疵擔保責任；被上訴人自承其對建達公司
16 銷貨之貨款收付主要透過兆豐國際商業銀行股份有限公司國
17 外部美金存款帳號進行收付，核與原審依職權調取被上訴人
18 所有該帳戶收支往來明細資料顯示，其於同期間內確有對香
19 港TP-LINK公司支付款項及受領來自建達公司支付款項之金
20 流紀錄，被上訴人並非僅收取轉付差額等情相符，經綜合判
21 斷後，應認被上訴人與建達公司之間核屬「買賣」法律關
22 係，並非被上訴人「居間」為香港TP-LINK公司提供仲介服
23 務，亦非由香港TP-LINK公司直接與國內建達公司締結買賣
24 契約，則上訴人依照財政部97年10月29日台財稅字第097045
25 50620號令意旨，將被上訴人與香港TP-LINK公司約定買價及
26 與建達公司約定賣價間之價差，不論其屬買賣或居間之法律
27 關係，均「視為」佣金收入，而認被上訴人應以該收取轉付
28 差額為稅基計算對應稅額，報繳營業稅云云，顯有違誤。

29 (二)被上訴人對建達公司之銷貨是在國內進行貨物所有權移轉及
30 交付，核屬我國境內銷售貨物：觀諸建達經銷合約第12條所
31 載，該合約是雙方的全部協議，不能以口頭方式為變更，任

01 何一方均未向另一方作出本合約未列出的任何陳述或承諾；
02 對該合約的修訂應以書面為之始生效力；雙方根據該合約所
03 簽訂的書面文件視為該合約的一部分；若書面文件中對特定
04 項目沒有規定，則應適用該合約中的相關條款等旨，可見被
05 上訴人對建達公司銷貨所開立之商業發票，其上雖記載「FO
06 B SHENZHEN」（FOB深圳），惟就此等買賣標的物風險移轉
07 之重要事項，並未見雙方於建達經銷合約中明文約定，且該
08 等商業發票僅係被上訴人單方面開立，非屬雙方簽署之書面
09 文件，在對於此貨物風險移轉事項並無雙方其他書面契約約
10 定之情況下，仍應回歸適用上述經銷合約中有關貨物交付、
11 檢查、書面異議、視為同意受領等各項約款之規定。況依被
12 上訴人提出之收付款明細表所載，建達公司均係於貨到後才
13 付款予被上訴人，且被上訴人與建達公司間之交易均未使用
14 信用狀付款等情，業據原審當庭與兩造確認無訛。易言之，
15 本件運送關係縱依被上訴人開立之商業發票所載係採取FOB
16 貿易條件，形式上固表彰於貨物裝船後，其風險即移轉予建
17 達公司承擔，但貨物於報關進口前因不可抗力事故所產生之
18 全部或部分貨損，建達公司既尚未支付買賣價金，被上訴人
19 亦無信用狀可供押匯擔保，故依建達經銷合約約定之交易模
20 式研判，於貨物已然運抵我國、買受人明示或默示同意受領
21 交付以前，被上訴人仍須承擔買受人書面異議反對受領及要
22 求退貨等顯著風險，是以，被上訴人之銷貨尚未於境外完成
23 或實現，實質上之交易風險需待貨物在國內交貨予建達公司
24 後始得移轉，被上訴人單方面在商業發票上所載FOB之貿易
25 條件實僅係徒具形式。被上訴人主張本件應屬境外銷售貨
26 物，無須報繳營業稅云云，核與交易實質不符，難以憑採。
27 從而，本件買賣雙方係在我國境內進行貨物所有權移轉及交
28 付，貨物交付之起運地在我國境內，核屬境內銷售貨物，被
29 上訴人本應按國內銷售之情形，以出售貨物予建達公司之售
30 價為基礎，計算申報銷項稅額，堪可認定。

01 (三)上訴人對被上訴人核定補徵營業稅額574,707元，並按所漏
02 稅額處0.5倍之罰鍰計287,353元，因認定課稅事實有誤，應
03 予撤銷：本件被上訴人向香港TP-LINK公司進貨後將之轉售
04 給國內建達公司，依前所述屬兩段買賣關係，核無被上訴人
05 居間為香港TP-LINK公司提供仲介服務而賺取佣金收入可
06 言，上訴人將原屬買賣法律關係，按被上訴人收取轉付差額
07 視為佣金收入，所認定之課稅基礎事實有誤，即生違法核課
08 稅捐情事，故本件課稅處分應予撤銷，復因裁罰處分所立基
09 之客觀事實基礎與課稅處分一致而無從分割，是以，罰鍰部
10 分亦有併予撤銷之必要等語，為其判斷之基礎。

11 四、本院按：

12 (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
13 口貨物，均應依本法規定課徵加值型或非加值型之營業
14 稅。」第32條第1項前段規定：「營業人銷售貨物或勞務，
15 應依本法營業人開立銷售憑證時限表規定之時限，開立統一
16 發票交付買受人。」第35條第1項規定：「營業人除本法另
17 有規定外，不論有無銷售額，應以每2月為1期，於次期開始
18 15日內，填具規定格式之申報書，檢附退抵稅款及其他有關
19 文件，向主管稽徵機關申報銷售額、應納或溢付營業稅額。
20 其有應納營業稅額者，應先向公庫繳納後，檢同繳納收據一
21 併申報。」第43條第1項第4款規定：「營業人有下列情形之
22 一者，主管稽徵機關得依照查得之資料，核定其銷售額及應
23 納稅額並補徵之：……四、短報、漏報銷售額者。」第51條
24 第1項第3款規定：「納稅義務人，有下列情形之一者，除追
25 繳稅款外，按所漏稅額處5倍以下罰鍰，並得停止其營業：
26 ……三、短報或漏報銷售額。」

27 (二)納稅者權利保護法（下稱納保法）第21條第3項規定：「行
28 政法院對於納稅者之應納稅額，應查明事證以核實確認，在
29 納稅者聲明不服之範圍內定其數額。但因案情複雜而難以查
30 明者，不在此限。」依此規定可知，行政法院對於稅務事
31 件，在原告訴之聲明範圍，原則上應自行判決確認正確合法

01 之稅捐債務金額，以符合訴訟經濟原則，避免反覆爭訟，並
02 有效提供權利保護。而個案是否符合納保法第21條第3項但
03 書所規定「因案情複雜而難以查明」之要件，而得適用前開
04 法規範但書規定，自屬例外情形，原判決要適用此例外情形
05 時即有說明認定理由之必要，否則構成判決不備理由。又關
06 於本件罰鍰部分，依前引營業稅法第51條第1項第3款及稅務
07 違章案件裁罰金額或倍數參考表等規定，苟作成罰鍰處分其
08 罰鍰倍數，法令已明定，且行政機關已依此為裁量處分，惟
09 於法院審理後，如僅該漏稅金額有變動，其他有關裁罰處分
10 之裁量審酌情形並無變動，因無涉行政機關裁量權行使之疑
11 義下，乃無由行政機關再為裁量之必要，以利訴訟經濟。參
12 諸行政訴訟法第197條規定：「撤銷訴訟，其訴訟標的之行
13 政處分涉及金錢或其他代替物之給付或確認者，行政法院得
14 以確定不同金額之給付或以不同之確認代替之。」是原審在
15 此種情形下，亦得依前揭規定，自為裁罰金額之確定。

16 (三)在撤銷訴訟，原告勝訴係以行政處分違法「且」侵害原告權
17 利為要件。訴訟結果是否該當此要件，則是以被請求撤銷行
18 政處分之主文，對原告規制之結果為據。稅務行政訴訟單純
19 屬於救濟程序，本於處分權主義，除法律別有規定外，行政
20 法院不得就當事人未聲明之事項為判決（行政訴訟法第218
21 條準用民事訴訟法第388條），行政法院最多駁回原告之
22 訴，無從超出原告訴之聲明範圍，而為較原處分更不利於原
23 告之判決，由此導出之「禁止不利益變更」，可說是源自處
24 分權主義，行政訴訟法第195條第2項規定：「撤銷訴訟之判
25 決，如係變更原處分或決定者，不得為較原處分或決定不利
26 於原告之判決。」亦同此旨。因此法院如認原課稅處分少課
27 部分係屬違法，但原告之權利並未因此部分之違法而受損
28 害，自應以原告之訴無理由而駁回。

29 (四)營業稅法第4條第1項、第2項第1款規定：「有左列情形之一
30 者，係在中華民國境內銷售貨物：一、銷售貨物之交付須移
31 運者，其起運地在中華民國境內。二、銷售貨物之交付無須

01 移運者，其所在地在中華民國境內。」「有左列情形之一
02 者，係在中華民國境內銷售勞務：一、銷售之勞務係在中華
03 民國境內提供或使用者。」準此，營業稅屬於消費稅，其課
04 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
05 或勞務，所重視者為物權行為或履行行為，而非債權行為或
06 原因行為，故以「貨物起運地、所在地」及「勞務提供地與
07 使用地」為判準，不考慮締結交易契約之實際地點。因此，
08 在國際貿易之交易，其銷售貨物之交付須移運者，其起運地
09 在中華民國境內，係在中華民國境內銷售貨物。如起運地在
10 中華民國境外，目的地在中華民國境內，由於係將貨物自國
11 外運輸進入中華民國境內之行為，則應依進口貨物課稅；至
12 於起運地、目的地均在中華民國境外，則非在中華民國境內
13 銷售貨物，不課徵營業稅。

14 (五)經查，被上訴人係向香港TP-LINK公司進貨，事後對國內建
15 達公司為銷貨，且被上訴人係全額付款給供應商香港TP-LIN
16 K公司，向買受人建達公司全額收取貨款，被上訴人對建達
17 公司之銷貨是在國內進行貨物所有權移轉及交付等情，為原
18 審依法認定之事實，核與卷內證據相符。從而原審以被上訴
19 人向香港TP-LINK公司進貨後將之轉售給國內建達公司，核
20 屬兩段買賣關係，被上訴人對建達公司之銷貨是在國內進行
21 貨物所有權移轉及交付，核屬我國境內銷售貨物；被上訴
22 人、建達公司及香港TP-LINK公司間之三角貿易關係，被上
23 訴人並無銷售勞務之情事，並非僅由香港TP-LINK公司以買
24 賣之價差對被上訴人匯入款項，核無被上訴人居間為香港TP
25 -LINK公司提供仲介服務而賺取佣金收入可言。因而認上訴
26 人將原屬買賣法律關係，按被上訴人收取轉付差額視為佣金
27 收入，原處分所認定之課稅基礎事實顯然有誤等情，已詳述
28 得心證之理由，並就被上訴人主張其屬境外銷售貨物一節，
29 何以不足採取，予以指駁在案，經核與卷內證據並無不合，
30 亦無違反論理法則、經驗法則或理由不備之情事。原審認定
31 被上訴人係屬在我國境內銷售貨物，固無違誤，然依上開說

01 明，行政法院對於納稅者之應納稅額，應查明事證以核實確
02 認，在納稅者聲明不服之範圍內定其數額，始符行政法院之
03 職權調查義務及訴訟經濟。又本件罰鍰金額，原係按所漏稅
04 額之調整，而須連動調整裁罰金額者，倘原審認所漏稅額應
05 予變動，則上訴人依漏稅額所為之裁罰處分，已無再重行裁
06 量之必要，故在此種無涉行政機關行使裁量權之情形下，原
07 審得依前揭規定，自為裁罰金額之確定。惟原判決未依職權
08 查明認定課稅基礎之數額，未以被上訴人之銷售額計算其應
09 繳之營業稅，據以解決紛爭，亦未敘明本件究有何因案情複
10 雜而難以查明之情形，逕認上訴人所為課稅基礎事實顯然有
11 誤，原補稅處分於法不合；亦未依稅額調整，而連動調整裁
12 罰金額而自為判決，逕以補稅處分與裁罰處分無從分割，而
13 將補稅處分及裁罰處分併予撤銷，核有不適用法規之不當及
14 判決不備理由之違誤。再者，依原判決之認定，被上訴人係
15 屬在我國境內銷售貨物，則其依銷售總額為基礎所計算營業
16 稅額，是否大於原處分以收取轉付差額為基礎所計算營業稅
17 額，原審亦應予查明，此攸關原處分縱屬違法，有無「且」
18 侵害原告即被上訴人權利，被上訴人所提本件撤銷訴訟是否
19 已達勝訴之要件。上訴人主張依原判決之意旨，以被上訴人
20 出售予建達公司之售價總額120,820,972元為基礎（銷售貨
21 物），計算營業稅額，較原處分以收取轉付差額11,494,136
22 元（銷售勞務），計算營業稅額，顯然更不利於被上訴人等
23 情，倘屬無訛，則原審如認原課稅處分及裁罰處分係屬違
24 法，但被上訴人之權利並未因此部分之違法而受損害，本應
25 以被上訴人於原審之訴無理由而駁回，惟原審未予究明，遽
26 將原處分予以撤銷，自有判決適用法規不當之違背法令。

27 (六)綜上所述，原判決既有前述違背法令事由，並影響判決結
28 論，上訴意旨指摘原判決違法，求予廢棄，即有理由。又因
29 本件事證尚有未明，有由原審再為調查審認的必要，本院尚
30 無從自為判決，而本件係被上訴人因對上訴人以原處分補徵
31 稅費與裁處罰鍰不服，提起撤銷訴訟，原處分所補徵稅額及

01 裁處罰鍰之金額合計862,060元，在150萬元以下，依行政訴
02 訟法第104條之1第1項第1款、第2款規定，應以地方行政法
03 院為第一審管轄法院，爰將原判決廢棄，發交原審地方行政
04 訴訟庭更為審理，另為適法之裁判。

05 五、據上論結，本件上訴為有理由。依行政訴訟法第256條第1
06 項、第260條第1項，判決如主文。

07 中 華 民 國 114 年 2 月 20 日

08 最高行政法院第四庭

09 審判長法官 王 碧 芳

10 法官 鍾 啟 煒

11 法官 陳 文 燦

12 法官 林 秀 圓

13 法官 王 俊 雄

14 以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

15 中 華 民 國 114 年 2 月 20 日

16 書記官 張 玉 純