

臺北高等行政法院判決

111年度訴更一字第30號

112年7月13日辯論終結

原告 聯洲國際有限公司

代表人 董國榮（董事長）

訴訟代理人 蔡啟德 會計師

蘇敏雄 律師

被告 財政部北區國稅局

代表人 李怡慧（局長）

訴訟代理人 江長賢

張佩君

上列當事人間營業稅事件，原告不服財政部中華民國109年3月12日台財法字第10813946170號（案號：第10801013號）訴願決定，提起行政訴訟，經本院109年度訴字第545號判決駁回後，原告不服，提起上訴，經最高行政法院以110年度上字第89號判決廢棄，發回本院更為審理，本院判決如下：

主 文

訴願決定、復查決定及原處分均撤銷。

第一審及發回前上訴審訴訟費用均由被告負擔。

事實及理由

一、本件被告代表人原為蔡碧珍，於訴訟進行中變更為李怡慧，茲據新任代表人具狀聲明承受訴訟（本院卷二第201頁），核無不合，應予准許。

二、事實概要：

原告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

01 向香港供應商TP-Link International Limited（下稱香港T
02 P-LINK公司）訂貨，直接以建達公司名義報關進口，並按收
03 取價款總額開立商業發票（Commercial Invoice）予建達公
04 司，經財政部賦稅署查獲，被告遂依通報資料，以原告104
05 年間銷售勞務，未依規定開立統一發票，漏報銷售額新臺幣
06 （下同）11,494,136元，經審理違章成立，乃核定補徵營業
07 稅額574,707元，並依加值型及非加值型營業稅法（下稱營
08 業稅法）第51條第1項第3款規定，按所漏稅額574,707元處
09 0.5倍之罰鍰287,353元。原告不服，申請復查，未獲被告10
10 8年10月21日北區國稅法一字第1080014306號復查決定變
11 更，提起訴願復經決定駁回，遂提起行政訴訟，經本院以10
12 9年度訴字第545號判決（下稱前審判決）駁回後，原告提起
13 上訴，經最高行政法院以110年度上字第89號判決（下稱發
14 回判決）廢棄前審判決，發回本院更為審理。

15 三、原告起訴主張及聲明：

16 （一）被告以收取轉付差額擬制為勞務收入，核定營業稅額，不符
17 加值型營業稅之精神，違反量能課稅原則、租稅法定主義及
18 平等原則：

19 1.原告於104年草創階段，尚未擁有倉儲場所，故當時與建達
20 公司交易，係由原告向香港TP-LINK公司進貨後銷貨與建達
21 公司，貨款均為全額支付及收取，由建達公司自行辦理船運
22 及進口報關事宜，雙方約定貿易條件為「FOB SHENZHEN」
23 （深圳），因此香港TP-LINK公司負擔貨物風險至深圳港上
24 船前，當貨物上船後，風險即移轉予建達公司，故運費保險
25 費皆非原告負擔。依據原告與建達公司簽訂經紀合約第2條
26 第8項，原告承擔保修期內所有維修義務，負擔瑕疵擔保責
27 任，如遇有產品瑕疵情事，先由建達公司向原告通知辦理退
28 貨，再由原告退貨與香港TP-LINK公司更換新品，更換後發
29 貨與建達公司，但因建達公司辦理進口報關，進口貨物中有
30 新購商品及退換貨商品，所以原告會出具Credit Note與建

達公司，表明退換貨商品無須付費「NO PAYMENT REQUIRE D」。

2.被告依財政部97年10月29日台財稅字第09704550620號令（下稱財政部97年10月29日令釋），以原告進貨及銷貨之差額擬制為勞務收入，足認被告對於原告與建達公司間交易性質，從未否認係屬負擔貨物之瑕疵擔保責任之買賣行為，否則無須以進貨及銷貨之差額擬制為勞務收入。上開令釋係為解決訂貨營業人重複負擔進口貨物營業稅之問題，原告104年度與建達公司間之交易，貨物係由境外進口，並非在中華民國境內銷售貨物，依據營業稅法規定，應以進口貨物之收貨人即建達公司為營業稅納稅義務人，由海關代徵營業稅，建達公司復以代徵營業稅後取得之稅費繳納證作為進項憑證，申報扣抵銷項稅額，原告並非營業稅納稅義務人，無須開立三聯式發票與建達公司及報繳營業稅之情形，且原告開立發票與建達公司，卻因原告交易對象為境外之香港TP-LINK公司，無法取得可扣抵銷項稅額之進項發票，進口貨物又非原告辦理報關收貨，也無法取得稅費繳納證作為進項憑證，無從申報扣抵銷項稅額，形同以全額課徵營業稅，不符加值型營業稅之精神，有違量能課稅原則。縱產生訂貨營業人重複負擔進口貨物營業稅之問題，理應由主管機關研議送請國會修法以謀解決，被告逕以行政規則令釋將買賣關係「擬制」為勞務收入課稅，亦違反租稅法定主義，影響納稅者權益。另被告陳稱按全額改對原告課徵營業稅，是同一性質之交易模式，稅捐稽徵機關對於被告及其他願意服從適用財政部97年10月29日令釋（讓國家超收營業稅）之營業人，有不同核課方式，形同差別待遇，違反平等原則。

(二)聲明：原處分、復查決定及訴願決定均撤銷。

四、被告答辯及聲明：

(一)被告以收取轉付差額視為佣金收入，核定應補徵營業稅額，係對被告之有利處分：

- 01 1.被告曾函請原告說明其向香港TP-Link公司訂貨後，貨物如
02 何交付、所有權及風險移轉、資金流向及提供相關事證供
03 核，惟原告僅再提示（111年7月4日以電子郵件傳送）其與
04 香港TP-Link公司間經銷合約及支付貨款之部分匯款水單影
05 本，未提供其與香港TP-Link公司及建達公司間貨物交付情
06 形（包括交付地點、所有權及風險移轉等）。依原告開立予
07 建達公司之商業發票、香港TP-Link公司開立之商業發票、
08 原告與建達公司及香港TP-Link公司間之經銷合約、原告104
09 年度分類帳（項目：進貨及銷貨收入全額入帳）等資料以
10 觀，原告在中華民國境內所從事之銷售行為已構成營業稅法
11 規定之課稅要件，惟原告僅開立商業發票予建達公司，並按
12 此商業發票金額帳列為銷貨收入，卻未按銷貨收入120,820,
13 972元為基礎計算營業稅額5,753,380元向被告辦理報繳營業
14 稅（銷項稅額），已與稅法規定有違，則原告訴稱其無須開
15 立三聯式發票予建達公司之主張自非可採。
- 16 2.財政部為解決90年9月20日台財稅字第0900455748號令所造
17 成「訂貨營業人（於本件係指建達公司）」重複負擔進口貨
18 物營業稅之問題，遂以97年10月29日令釋直接要求「甲」以
19 進貨金額與銷貨金額間之差額（收取轉付之差額，即甲於該
20 銷售階段之加值額），開立應稅二聯式統一發票報繳營業
21 額，並同時廢止財政部90年9月20日令釋，除簡化「甲」於
22 此類交易模式中之報繳營業稅程序，亦讓「乙」不再有取具
23 兩筆進項憑證而重複負擔進項稅額之情形，洵係對各銷售階
24 段之營業人最便利之稅務事項申辦方式，並未改變原告買賣
25 方式，亦未對原告及建達公司造成重複課稅之情形。
- 26 3.本件爭點並非在於系爭交易屬買賣或居間之法律關係，而係
27 在於原告於系爭交易所收取轉付差額應否適用財政部97年10
28 月29日令釋規定課徵營業稅。觀諸上開令釋文義及修正理
29 由，凡國內營業人（甲）接受國內另一營業人（乙）訂貨，
30 轉向國外廠商（丙）訂貨，並直接以乙買受人名義報關進口
31 之交易型態，不論其屬買賣或居間之法律關係，均應按其收

01 取轉付差額「視為」佣金收入或按其所取得之佣金收入，開
02 立應稅二聯式發票；原告接受國內買受人建達公司訂貨，轉
03 向國外廠商訂貨，並直接以建達公司名義報關進口之交易型
04 態，符合上開令釋規定之交易型態，其收取轉付差額應視為
05 佣金收入，其自該等交易賺取收付款差額或佣金收入11,49
06 4,136元（即系爭交易之價差=三角貿易帳列銷貨收入淨額12
07 0,820,972元－三角貿易帳列進貨金額109,326,836元），被
08 告按其收取轉付差額核定應補徵5%營業稅額，洵屬有據。
09 縱使原告分別與香港TP-Link公司及建達公司訂立各自獨立
10 之買賣契約，基於稅捐法定原則，成立二個稅捐債務，原告
11 應依與建達公司訂立之合約，按銷售予建達公司之售價120,
12 820,972元為基礎計算營業稅額5,753,380元（120,820,972
13 元/1.05×0.05），向建達公司收取款項，並開立三聯式之應
14 稅發票予建達公司，再於申報營業稅時列為原告自身之銷項
15 稅額，扣除進項稅額後，如實繳納。此時營業稅額一定高於
16 收取轉付差額11,494,136元視為佣金收入所對應之營業稅額
17 574,707元。本件原告並未按銷貨金額全額開立統一發票予
18 建達公司，並向稅捐稽徵機關辦理報繳營業稅，是被告依財
19 政部97年10月29日令釋以系爭收取轉付差額視為佣金收入，
20 核定應補徵營業稅額，係對被告之有利處分。

21 (二)罰鍰處分洵屬適法允當：

22 原告為營業人，應當知悉負有依營業稅法相關規定報繳營業
23 稅之義務，惟其於104年間銷售勞務，卻未依規定按收付差
24 額開立應稅二聯式統一發票報繳營業稅，違章事證明確，其
25 自違章行為發生日（104年3月13日）起至查獲日（107年10
26 月11日）止累積留抵稅額最低金額為0，經就各期實際加總
27 之漏稅額為574,707元，致生逃漏營業稅574,707元之結果，
28 核有過失，自應論罰。又審酌原告係1年內經第1次查獲，且
29 已於裁罰處分核定前已補繳稅款等情，乃依營業稅法第51條
30 第1項第3款規定及參據稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表
31 所訂違章情節，按所漏稅額574,707元處0.5倍之罰鍰287,35

3元，係已考量原告之違章情節而為適切之裁罰，洵屬適法允當。

(三)聲明：駁回原告之訴。

五、上開事實概要欄所述之事實經過，除下列爭執事項外，其餘為兩造所不爭執，並有：復查決定（前審卷第81至95頁）、訴願決定書（前審卷第55至75頁）、原審判決（前審卷第181至191頁）、發回判決（本院卷一第13至22頁）、原告與香港TP-LINK公司簽訂之經銷合約中英文版（本院卷一第83至115頁）、原告與建達公司交易相關商業發票及進口報單（本院卷一第117至439頁）、原告與建達公司簽訂之合約中英文版（本院卷一第441至473頁）、更換新品單據（本院卷一第475至477頁）、含新購商品及退換貨商品之商業發票（本院卷一第479至481頁）、Credit Note（本院卷一第483至485頁）、原告收付款水單及明細表（本院卷二第23至88頁）、兆豐國際商業銀行股份有限公司（下稱兆豐銀行）112年3月14日兆銀總集中字第1120012563號函暨原告開立外幣美金存款帳戶往來交易明細表（本院卷二第123至132頁）、建達公司陳報狀及隨函檢附之會計系統頁面、會計系統採購應付帳款頁面（本院卷二第147至151頁、第153至155頁）、談話紀錄（原處分卷二第34至39頁）、進口報單總項資料清單（原處分卷二第4至29頁），及帳載銷貨記錄（原處分卷一第129至128頁）等文件可參，自堪認為真正。是本件爭執事項厥為：(一)原告、建達公司及香港TP-LINK公司間之三角貿易關係，原告有無銷售勞務之情事？(二)被告認原告104年間從事銷售勞務，未依規定開立統一發票，漏報銷售額11,494,136元，援引財政部97年10月29日令釋，對原告核定補徵營業稅額574,707元，並按所漏稅額處0.5倍之罰鍰計287,353元，是否適法？

六、本院之判斷：

(一)本件應適用之法令：

01 1.按營業稅法第1條規定：「在中華民國境內銷售貨物或勞務
02 及進口貨物，均應依本法規定課徵加值型或非加值型之營業
03 稅。」同法第4條第1項、第2項第1款規定：「有左列情形之
04 一者，係在中華民國境內銷售貨物：一、銷售貨物之交付須
05 移運者，其起運地在中華民國境內。二、銷售貨物之交付無
06 須移運者，其所在地在中華民國境內。」「有左列情形之一
07 者，係在中華民國境內銷售勞務：一、銷售之勞務係在中華
08 民國境內提供或使用者。」依其立法理由所載：「本條係規
09 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
10 營業稅，其要點如次：(一)第1項係規定銷售貨物之認定標
11 準。1.銷售貨物之交付必須移運者，其起運地、目的地均在
12 中華民國境內，自為在中華民國境內銷售貨物；起運地在
13 中華民國境內，目的地在中華民國境外，則為外銷貨物，亦屬
14 在中華民國境內銷售貨物。反之，如起運地在中華民國境
15 外，目的地在中華民國境內，則應依進口貨物課稅；至於起
16 運地、目的地均在中華民國境外，則非在中華民國境內銷售
17 貨物，不課徵營業稅。2.銷售貨物之交付不須移運者，如貨
18 物所在地在中華民國境內，即應認為在中華民國境內銷售。
19 (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
20 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
21 銷售勞務。例如外商在境內承建工程，係在境內提供勞務，
22 應課徵營業稅。」準此，營業稅屬於消費稅，其課稅對象限
23 於境內的消費行為，亦即在中華民國境內銷售貨物或勞務，
24 所重視者為物權行為或履行行為，而非債權行為或原因行
25 為，故以「貨物起運地、所在地」及「勞務提供地與使用
26 地」為判準，不考慮締結交易契約之實際地點。因此，在國
27 際貿易之交易，其銷售貨物之交付須移運者，其起運地在
28 中華民國境內，係在中華民國境內銷售貨物。如起運地在
29 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
30 輸進入中華民國境內之行為，則應依進口貨物課稅；至於起

01 運地、目的地均在中華民國境外，則非在中華民國境內銷售
02 貨物，不課徵營業稅。

03 2.次接受發回或發交之高等行政法院，應以最高行政法院所為
04 廢棄理由之法律上判斷為其判決基礎，行政訴訟法第260條
05 第3項定有明文。本件為最高行政法院發回更審之案件，本
06 院在此個案中，自應受最高行政法院發回判決所表示個案法
07 律意見之拘束，並依其提示之法律意見，據為解釋法律之指
08 針。本件發回意旨略以：最高行政法院於101年12月25日101
09 年度12月份第2次庭長法官聯席會議作成以下之決議（下稱
10 最高行政法院101年12月25日聯席會議決議）乃是針對所舉
11 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
12 （財政部90年9月20日發布台財稅字第0900455748號令釋或9
13 7年10月29日令釋），對法院之法律適用無拘束力之認知基
14 礎下，區分上述二種不同之民事法律關係，就營業稅之課
15 徵，其法律應如何適用作成決議。上述決議意旨1之所以認
16 定是境內銷售貨物，主要係立基於貨物進口後，該銷售之貨
17 物仍在出賣人之支配占有中，其處分權尚未移轉，亦即仍須
18 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：
19 「將貨物之所有權移轉與他人，以取得代價者，為銷售貨
20 物。」因為貨物是在國內進行交付，其貨物之所有權在國內
21 才進行移轉，而認貨物交付之起運地在我國境內，屬境內銷
22 售貨物。因此，關於三角貿易關係，貿易商與訂貨人之法律
23 關係究為居間或買賣，亦即有關三角貿易之法律關係究應為
24 「銷售勞務」或「銷售貨物」，未能一概而論，應依實際交
25 易情況而定。原告接受國內建達公司訂貨後，轉向香港TP-L
26 ink公司訂貨，直接以建達公司名義報關進口，原告開立商
27 業發票予建達公司等情，為原審確定之事實，揆諸前揭說
28 明，原告所為系爭交易即屬三角貿易，其交易型態係接獲建
29 達公司訂單後，轉向香港TP-Link公司訂貨，直接以建達公
30 司名義報關進口，原告與建達公司訂貨人之法律關係究為
31 「居間」或「買賣」，即應依交易實質、所有權及風險移轉

與資金流向等因素，綜合判斷其交易屬買賣行為或居間行為。倘屬買賣行為，亦應判斷貨物是否在國內進行交付，其貨物之所有權是否在國內才進行移轉，是否屬境內銷售貨物。倘屬居間行為，亦必須符合「原告對國外供應商提供仲介之勞務服務」及「使其能與國內進口貨物之廠商直接締結買賣契約」2項要件。並敘明發回仍待本院調查審認之爭點如下：

(1)原判決認建達公司並無從透過其他公司來向香港TP-Link公司訂貨，且原告向香港TP-Link公司訂貨後，本身亦無足夠人力及倉儲設備收取存放貨物，而須經協議由建達公司報關進口取貨，因認原告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。惟原判決就原告如何提供仲介勞務及香港TP-Link公司有無與建達公司間直接締結買賣契約等事實，並無一語提及，欠缺任何證據資料，而原告本身有無足夠人力及倉儲設備收取存放貨物，並無礙於原告進行買賣交易行為，故原判決有認定事實未憑證據資料，違反證據法則。

(2)再者，原判決既認建達公司向原告訂貨，原告再向香港TP-Link公司訂貨，原告與建達公司訂有經銷合約，原告104年度分類帳亦有「進貨及銷貨收入」，原告於本院前審亦主張其對建達公司負貨物瑕疵擔保責任，則原告與建達公司間、原告與香港TP-Link公司間，形式上係屬兩段買賣關係，原判決未說明所憑證據如何將兩段買賣關係認定屬居間關係之心證理由，就原告提出之證據摒棄不採，又未說明不採之理由，即逕行適用財政部97年10月29日令釋，而認原告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，即有判決不備理由之違法。原審就原告之三角貿易銷售行為，未依其交易實質、所有權及風險移轉、資金流向及系爭貨物之交付地點等因素，綜合判斷其交易經濟實質，復未就原告之交易行為判斷是否依法據實記帳，有無依其經濟實質表達而為正確列

01 帳，亦未詳予調查原告與香港TP-Link公司間有無訂立買賣
02 契約，原告之貨款究係按進銷貨全額匯出及匯入，或以差額
03 匯入，原告經濟實質是否以取得形式上兩個買賣契約間之價
04 金差額為準，而符合三角貿易仲介勞務報酬金額之認定，系
05 爭貨物交付建達公司之地點為何，是否在我國境內交付。此
06 攸關原告與建達公司之法律關係究為「居間」或「買賣」
07 (如為買賣，是否屬境內銷售貨物)，亦即有關三角貿易之法
08 律關係究應為「銷售勞務」或「銷售貨物」之認定，原審未
09 予詳查，即逕行適用財政部97年10月29日令釋，而認原告於
10 此三角貿易中係提供勞務，而所收取轉付之差額，即應視為
11 佣金收入，屬於銷售勞務所得，應報繳營業稅，維持原補稅
12 處分，而判決駁回原告之訴，原判決認定事實有未盡調查之
13 能事，且有理由不完備之違法（最高行政法院發回判決意旨
14 參照）。

15 3. 至於財政部97年10月29日令釋：「國內營業人（甲）接受國
16 內買受人（乙）訂貨，轉向國外廠商（丙）訂貨，並直接以
17 乙買受人名義報關進口之交易型態，應按其收取轉付差額
18 『視為』佣金收入或按其所取得之佣金收入，開立應稅二聯
19 式統一發票。」之旨，乃是在法無明文授權之情況下，逕行
20 以行政函釋，將「買賣價差」擬制為「佣金收入」，違反稅
21 捐法定原則，對法院之法律適用並無拘束力（最高行政法院
22 102年判字第69號判決意旨參照）。

23 (二)原告、建達公司及香港TP-LINK公司間之三角貿易關係，原
24 告並無銷售勞務之情事：

25 1. 原告向香港TP-LINK公司進貨後將之轉售給國內建達公司，
26 核屬兩段買賣關係：

27 (1)按民法第345條規定：「（第1項）稱買賣者，謂當事人約定
28 一方移轉財產權於他方，他方支付價金之契約。（第2項）
29 當事人就標的物及其價金互相同意時，買賣契約即為成
30 立。」第348條第1項規定：「物之出賣人，負交付其物於買
31 受人，並使其取得該物所有權之義務。」第354條規定：

「（第1項）物之出賣人對於買受人，應擔保其物依第373條之規定危險移轉於買受人時無滅失或減少其價值之瑕疵，亦無滅失或減少其通常效用或契約預定效用之瑕疵。但減少之程度，無關重要者，不得視為瑕疵。（第2項）出賣人並應擔保其物於危險移轉時，具有其所保證之品質。」第356條規定：「（第1項）買受人應按物之性質，依通常程序從速檢查其所受領之物。如發見有應由出賣人負擔保責任之瑕疵時，應即通知出賣人。（第2項）買受人怠於為前項之通知者，除依通常之檢查不能發見之瑕疵外，視為承認其所受領之物。（第3項）不能即知之瑕疵，至日後發見者，應即通知出賣人，怠於為通知者，視為承認其所受領之物。」第358條第1項規定：「買受人對於由他地送到之物，主張有瑕疵，不願受領者，如出賣人於受領地無代理人，買受人有暫為保管之責。」第373條規定：「買賣標的物之利益及危險，自交付時起，均由買受人承受負擔，但契約另有訂定者，不在此限。」

(2)查TP-Link集團母公司（普聯技術有限公司）是設籍中國的網路通訊設備製造商及供應商，成立於1996年，其總部位於廣東省深圳市。又TP-Link集團於全球廣設逾40家全資海外子、孫公司，其中設立於英國地區者為英商TP-LINK UK Limited公司（下稱英國TP-LINK公司）。又前開英國TP-LINK公司則於我國全資設立聯洲國際有限公司（TP-LINK Taiwan Co., LTD.）即本件原告。此外，TP-Link集團亦於香港地區設立TP-LINK International Limited公司（下稱香港TP-LINK公司）即原告本件之進貨對象（參前審卷第165頁）。又原告本件之銷貨對象建達公司，其係我國境內之上櫃公司，依該公司之公開資訊所示，其係電子資訊商品之通路業者，擁有逾5,000家下游經銷商之行銷通路體系。建達公司基於在我國境內銷售「TP-Link品牌」網通商品之目的，乃於103年間與原告簽立正式經銷合約（Official Distribution Ag

reement，下稱系爭建達經銷合約），雙方主要約定事項如下：

- ①就系爭建達經銷合約而言，原告（TP-LINK Taiwan Co., LTD.）係居於「商品供應商」之地位，故合約條款中以「TP-LINK」或「SUPPLIER（供應商）」代稱之。相對而言，建達公司則係居於「商品經銷商」之地位，故合約條款中以「DISTRIBUTOR」代稱之。基於建達公司欲取得TP-LINK產品之臺灣境內經銷權，以及原告同意授權由建達公司在臺灣境內（TERRITORY）直銷或分銷TP-LINK產品（但並非授以獨家經銷權），雙方乃締結系爭建達經銷合約（參本院卷一第441、459頁）。
- ②系爭合約第1條關於「定義」：合約所稱「經銷商品」係指「由原告出售給建達公司之TP-LINK品牌商品」，該等商品係由建達公司在臺灣境內予以銷售。合約所稱「經銷期間」係指建達公司有權在臺灣境內經銷TP-LINK商品之期間，係為自103年4月18日起至105年12月31日間。
- ③系爭合約第2條關於「權利和義務」：在經銷期間內，建達公司必須履行臺灣境內所有的顧客服務及技術支援義務；原告應根據臺灣境內經銷商品的保固條款，負責保固期間內的所有維修義務（參本院卷一第445、461、463頁）。
- ④系爭合約第3條關於「經銷商品的交付和檢查」：在經銷期間內，建達公司必須以訂單方式「向原告購買所經銷商品」。訂單必須記載所採購商品之名稱、數量、型號、單價、交付日期等。原告對建達公司運交之商品，其產品品質必須符合臺灣境內類似商品的合理及通常標準。於原告交付商品後的7個工作日內，建達公司必須檢查受領商品之數量、品質、尺寸、包裝、狀況和型號。若建達公司合理認為商品不符合本合約或相關訂單之要求，在受領原告交付商品後的7個工作日內，建達公司應以書面方式向原告提出受領交付之異議。如果前述期限屆滿而建達公司未提出書面異議，即視為建達公司已同意受領原告所交付商品。若建達公

01 司在期限內已提出書面異議，原告即應負責解決建達公司之
02 訴求，原告並應在獲悉建達公司書面異議後之7個工作日
03 內，將解決方案通知建達公司（參本院卷一第445、447、46
04 3頁）。

05 ⑤系爭合約第4條關於「價格和付款」：在經銷期間內，由於
06 市場因素造成建達公司所經銷商品價格波動，則商品價格應
07 依循本件原告開立之預估發票（Proforma Invoice）所用價
08 格，並經建達公司簽字同意者為準。本件原告和建達公司同
09 意，貨款必須按雙方合意的條款，以美金支付（參本院卷一
10 第447、463頁）。

11 ⑥合約第9條關於「不可抗力」：如果一方因天災（包含火
12 災、洪水、地震……）、戰爭、侵略……等造成之履約不
13 能，在此情況下，雙方均無權依系爭合約第7條約定終止系
14 爭合約（參本院卷一第453、469頁）。

15 ⑦合約第12條關於「其他」：本合約是雙方的全部協議，不能
16 以口頭方式為變更，任何一方均未向另一方作出本合約未列
17 出的任何陳述或承諾。對本合約的修訂應以書面為之始生效
18 力（參本院卷一第455、471頁）。

19 (3)從首揭規定可知，契約性質為買賣者，出賣人與買受人各負
20 交付買賣標的物及交付價金之主給付義務，對於買受人而
21 言，取得買賣標的物為其締結買賣契約最重要之經濟目的；
22 對於出賣人而言，則是取得價金。觀諸建達經銷合約意旨，
23 原告同意授權由建達公司在臺灣境內銷售「TP-LINK品牌商
24 品」，且建達公司有權經銷之TP-LINK商品，係以原告為供
25 應商出售經銷商品給建達公司。約定經銷期間內，建達公司
26 必須以訂單方式，向原告購買其獲授權之經銷商品，原告則
27 必須對買受人建達公司交付符合其所訂數量及合理通常品質
28 之商品，以供建達公司在臺灣境內銷售。買受人建達公司必
29 須依買賣雙方合意之價格基礎，以美金為貨款之支付。此
30 外，原告居於出賣人地位，尚對建達公司負有物之瑕疵擔保
31 責任。是以，原告與建達公司透過簽訂系爭建達經銷合約，

01 主要係為達成使建達公司取得TP-LINK品牌商品，原告因此
02 取得價金之經濟目的，與前述買賣契約之性質相符，堪可認
03 定。

04 (4)再者，本件原告於104年間為能供應經銷商品銷售給建達公
05 司，履行其對建達公司之出賣人給付義務。原告乃於建達公
06 司訂貨後，轉向其上游廠商香港TP-LINK公司採購相關商
07 品，並指示香港TP-LINK公司代為交付貨物，直接以建達公
08 司名義報關進口，原告另與香港TP-LINK公司簽立正式經銷
09 合約（下稱聯洲經銷合約），該合約明定：香港TP-LINK公
10 司為供應商、對原告授予經銷權使原告成為經銷商、同意原
11 告銷售TP-LINK品牌商品至臺灣境內、原告依此合約之經銷
12 期間為104年1月1日至104年12月31日等事項，雙方約定內容
13 與建達經銷合約之有關約款意旨大抵相同（參本院卷一第83
14 至115頁），參以原告於調查中自承104年主要經營TP-LINK
15 品牌路由器等網路週邊器材批發買賣，向關係企業香港TP-L
16 INK公司進貨後，銷貨對象以建達公司為主，貨款收付主要
17 透過兆豐銀行國外部美金存款帳號進行收付等語，核與本院
18 依職權調取原告所有該帳戶收支往來明細資料（本院卷二第
19 123至132頁），顯示其於同期間內確有對香港TP-LINK公司
20 支付款項及受領來自建達公司支付款項之金流紀錄，原告並
21 非僅收取轉付差額等情相符，由此足徵原告、建達公司及香
22 港TP-LINK公司間之三角貿易關係，應係原告接受建達公司
23 訂貨，再轉向上游廠商香港TP-LINK公司採購所需商品，並
24 指示香港TP-LINK公司直接對建達公司交付貨物，核屬上游
25 「香港TP-LINK公司（出賣人）與原告（買受人）」及下游
26 「原告（出賣人）與建達公司（買受人）」之兩段買賣關
27 係。在前述兩段買賣關係中，並無「原告對香港TP-LINK公
28 司提供仲介之勞務服務」，亦無「使香港TP-LINK公司能與
29 建達公司直接締結買賣契約」等情事存在，此可參諸本院依
30 職權函詢建達公司，據其函覆略以：建達公司與原告於104
31 年間之交易模式係向原告進行採購及進貨，並非向香港TP-L

INK公司，且付款之對象均為原告，建達公司採購作業均需簽訂採購契約始得進行等語益明（參建達公司陳報狀及隨函檢附會計系統頁面、會計系統採購應付帳款頁面暨與原告簽立之經銷合約影本等，本院卷二第143至151頁、第153至155頁）。

(5)綜上，本件依經銷商品買賣之約定，係由建達公司以訂購單向原告購買商品，彼此互負移轉商品所有權及支付貨款之權利義務，且由原告（並非香港TP-LINK公司）對建達公司負擔出賣人之物之瑕疵擔保責任等因素為綜合判斷，應認原告與建達公司之間核屬「買賣」法律關係，並非原告「居間」為香港TP-LINK公司提供仲介服務，亦非由香港TP-LINK公司直接與國內建達公司締結買賣契約，則被告依照財政部97年10月29日函釋意旨，將原告與香港TP-LINK公司約定買價及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關係，均「視為」佣金收入，而認原告應以該收取轉付差額為稅基計算對應稅額，報繳營業稅云云，顯有違誤，且因財政部97年10月29日函釋意旨違反稅捐法定原則，業如前述，其結論自非可採。

2.原告對建達公司之銷貨是在國內進行貨物所有權移轉及交付，核屬我國境內銷售貨物：

(1)按貨物如是在國內進行交付，其貨物之所有權在國內才進行移轉，則應認貨物交付之起運地在我國境內，即屬境內銷售貨物。經查，依被告製作之進銷貨比對表（下稱比對表）所示，原告於本件係先自香港TP-LINK公司採購網路通訊商品，再轉售給國內建達公司，依序共24筆交易等情，為原告於本院準備程序中所是認，且有比對表附卷可稽（參本院卷一第66至67頁、原處分卷一第128至129頁）。其交易模式以比對表序號2交易為例，原告於104年1月15日向香港TP-LINK公司採購TL-PA4010KIT、TL-R402M、ARCHER C9等3種商品，其等數量共1,210個（pieces），香港TP-LINK公司對原告之售價為美金19,621元。經原告按匯率31.76換算，乃帳載進

01 貨成本新台幣623,163元（美金19,621元×31.76），此有香
02 港TP-LINK公司開立TV15000168號商業發票、原告進貨分類
03 帳等在卷可佐（參原處分卷一第119、124頁）。至於建達公
04 司向原告採購上述1,210個商品，亦有原告開立TAI150002號
05 商業發票，原告對建達公司之售價為美金22,950元（上載貿
06 易條件為FOB SHENZHEN），經原告按匯率31.615換算，乃帳
07 載銷貨收入新台幣725,564元（美金22,950元×31.615）等紀
08 錄可供參照（見本院卷一第125頁及原處分卷一第127頁）。

09 (2)又上述1,210個實體商品，經由裝箱密封成為68箱貨物後，
10 始交由船運遞送，此有原告製作並提供給建達公司之裝運清
11 單（PackingList）附卷可參（見本院卷一第61、127頁）。
12 由於原告當時人手不夠亦無倉儲空間，而建達公司本身確實
13 具有倉儲及物流等作業能力，原告乃採「整批進貨及整批銷
14 貨」（批進批銷）之交易方式，並委由建達公司辦理進口我
15 國報關及向我國海關提貨等事宜，為原告於本院準備程序中
16 所敘明（參原處分卷一第37頁、前審卷第167頁）。從而，
17 俟該等1,210個實體商品於104年1月24日自香港出海，於104
18 年1月27日入境我國海關，乃由收貨人建達公司於104年1月2
19 7日辦理進口我國清關後提領68箱貨物等事宜，此亦有AA040
20 2210081號進口報單在卷可佐（參本院卷一第129至131
21 頁）。至其餘23筆交易，買賣模式亦同於上，並有相關帳證
22 資料等附卷可參（本院卷一第117至439頁、原處分卷一第3
23 至129頁），不予贅述。綜合卷附比對表之24筆交易，原告
24 係載帳進貨成本109,326,836元，並載帳銷貨收入128,494,5
25 07元，連同銷貨退回3,765,950元、銷貨折讓3,907,585元，
26 原告以上述批進批銷方式，獲有買賣價差利潤11,494,136元
27 （銷貨收入128,494,507元－銷貨退回3,765,950元－銷貨折
28 讓3,907,585元－進貨成本109,326,836元），兩造針對前述
29 買賣價差利潤11,494,136元之金額計算，則未有爭執（參原
30 處分卷一第129至122頁、原處分卷二第37至36頁、前審卷第
31 169頁、本院卷一第67頁）。

01 (3)再者，關於貨物之移轉交付及檢查等事項，按建達經銷合約
02 第3條、第9條約定，係由原告負責對建達公司運交商品，其
03 品質水準必須符合臺灣境內類似商品的合理及通常標準，且
04 於原告交付商品後的7個工作日內，建達公司必須檢查受領
05 商品之數量、品質、尺寸、包裝、狀況和型號，若認賣方交
06 付之商品不符合要求，在商品交付後的7個工作日內，建達公
07 司應以書面方式向原告提出受領交付之異議；如果前述期限
08 屆滿而建達公司未提出書面異議，即視為建達公司已同意受
09 領原告所交付商品。又一方因天災等事故造成之履約不能，
10 雙方均無權依系爭合約第7條約定終止系爭合約。就此，原
11 告亦表明是由其運送交付，而由建達公司收貨；遇有產品瑕
12 疵情事，原告會出具Credit Note予建達公司，表明退換貨
13 商品無須付費等情在案（參本院卷一第61頁、第75頁）。足
14 徵依原告與建達公司間前述之交易模式及契約之約定，既預
15 留有令建達公司於受領貨物後檢查其所受領貨物之期間，則
16 理應自其實際受領貨物後始有就貨品瑕疵為檢查及提出異議
17 之可能，至於運送期間，一方因天災等不可抗力事故所造成
18 之履約不能，雙方均無權依系爭合約第7條約定終止或解除
19 系爭合約。從而，原告對於買受人建達公司，依民法第354
20 條規定，應擔保其物危險移轉於買受人時無滅失或減少其價
21 值之瑕疵，亦無滅失或減少其通常效用或契約預定效用之瑕
22 疵，參照前述契約約定之真意，所指買賣標的物之利益及危
23 險即理應自於國內實際交貨，移轉貨物所有權時起始由建達
24 公司負擔，當可認定。

25 (4)原告固主張：本件對建達公司之銷貨，係有開立商票發票，
26 並記載「FOB SHENZHEN」（FOB深圳），則本件應認原告將
27 貨物交到深圳港之海洋輪船上，即已對建達公司完成交付，
28 當時原告之風險已告解免，係由建達公司負擔風險等語，並
29 提出其所開立之商業發票影本為憑。然觀諸建達經銷合約第
30 12條所載，該合約是雙方的全部協議，不能以口頭方式為變
31 更，任何一方均未向另一方作出本合約未列出的任何陳述或

01 承諾；對該合約的修訂應以書面為之始生效力；雙方根據該
02 合約所簽訂的書面文件視為該合約的一部分；若書面文件中
03 對特定項目沒有規定，則應適用該合約中的相關條款等旨
04 （參本院卷一第455、471頁），可見原告所開立前揭商票發
05 票，固記載「FOB SHENZHEN」（FOB深圳）等語，惟就此等
06 買賣標的物風險移轉之重要事項，並未見雙方於建達經銷合
07 約中明文約定，且該等商票發票僅係原告單方面開立，非屬
08 雙方簽署之書面文件，在對於此貨物風險移轉事項並無雙方
09 其他書面契約約定之情況下，則仍應回歸適用上述經銷合約
10 中有關貨物交付、檢查、書面異議、視為同意受領等各項約
11 款之規定。又況，依據原告提出之收付款明細表所載（參本
12 院卷二第23頁），建達公司均係於貨到後才付款予原告，且
13 原告與建達公司間之交易均未使用信用狀付款等情，業據本
14 院當庭與兩造確認無訛（參本院卷二第95頁筆錄）。易言
15 之，本件運送關係縱依原告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，原告亦無
19 信用狀可供押匯擔保，故依前述交易模式研判，於貨物已然
20 運抵我國、買受人明示或默示同意受領交付以前，原告仍須
21 承擔買受人書面異議反對受領及要求退貨等顯著風險，已如
22 上述，是認原告之銷貨尚未於境外完成或實現，實質上之交
23 易風險亦需待貨物在國內交貨予建達公司後始得移轉，原告
24 單方面在商業發票上所載FOB之貿易條件實僅係徒具形式。
25 原告前揭主張本件應屬境外銷售貨物，無須報繳營業稅云
26 云，核與交易實質不符，難以憑採。從而，本件買賣雙方係
27 在我國境內進行貨物所有權移轉及交付，貨物交付之起運地
28 在我國境內，核屬境內銷售貨物，原告本應按國內銷售之情
29 形，以出售貨物予建達公司之售價為基礎，計算申報銷項稅
30 額，堪可認定。至原告另主張：建達公司既已就本件進口貨
31 物繳納營業稅，被告不應再對原告補徵營業稅云云。然在稅

01 捐程序法上，稅捐主體是否符合稅捐成立生效之構成要件，
02 而有特定稅捐債務之產生，乃各別認定，若有重複課徵之情
03 事，亦須按稅制之設計，確定到底何人溢繳稅款，再由該人
04 聲請退稅。依法本應繳納稅捐之納稅義務人，在現行稅捐法
05 制上，並沒有「因他人溢繳稅款，而得緩繳（免繳）應納稅
06 款」之抗辯權設計。是以，縱他人溢繳稅款造成重複課稅，
07 並不影響被告對原告補徵稅款之處分效力（最高行政法院97
08 年度判字第612號判決意旨參照）。則原告主張收貨人建達
09 公司已繳納進口營業稅，被告不應再對原告補徵銷售額之營
10 業稅云云，容有誤會，難以採據。

11 (三)被告對原告核定補徵營業稅額574,707元，並按所漏稅額處
12 0.5倍之罰鍰計287,353元，因認定課稅事實有誤，應予撤
13 銷：

14 1.本件原告係向香港TP-LINK公司進貨，事後對國內建達公司
15 為銷貨，且原告係全額付款給供應商香港TP-LINK公司，向
16 買受人建達公司全額收取貨款，應認本件交易係屬兩段買賣
17 關係，並非僅由香港TP-LINK公司以買賣之價差對原告匯入
18 款項，核無原告居間為香港TP-Link公司提供仲介服務而賺
19 取佣金收入可言。從而，被告將原屬買賣法律關係，按原告
20 收取轉付差額視為佣金收入，所認定之課稅基礎事實顯然有
21 誤，致生違法核課稅捐情事，是認被告本件課稅處分於法不
22 合，應予撤銷。

23 2.另有關罰鍰部分，按營業稅法第51條第1項第3款規定：「納
24 稅義務人，有下列情形之一者，除追繳稅款外，按所漏稅額
25 處5倍以下罰鍰，並得停止其營業：……三、短報或漏報銷
26 售額。」惟查，被告本件認定課稅事實錯誤，違法核課稅
27 捐，已如前述，是在課稅處分依法應予撤銷之前提下，裁罰
28 處分所立基之客觀事實基礎，既與課稅處分一致，二者無從
29 分割，亦有併予撤銷之必要。

30 七、綜上，被告認定本件課稅事實有誤，據以核定補徵營業稅額
31 574,707元及處罰鍰287,353元，即有違誤，訴願決定未予糾

正，亦有未合，原告訴請撤銷為有理由，應予准許。
八、本件事證已臻明確，兩造之其餘攻擊防禦及陳述，經本院詳加審究，或與本件之爭執無涉，或對本件判決之結果不生影響，爰不逐一論述，附此指明。

據上論結，本件原告之訴為有理由，依行政訴訟法第98條第1項前段，判決如主文。

中 華 民 國 112 年 8 月 10 日
臺北高等行政法院第五庭

審判長法官 陳 心 弘

法官 畢 乃 俊

法官 鄭 凱 文

一、上為正本係照原本作成。

二、如不服本判決，應於送達後20日內，向本院提出上訴狀並表明上訴理由，如於本判決宣示後送達前提起上訴者，應於判決送達後20日內補提上訴理由書（須按他造人數附繕本）。

三、上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書。（行政訴訟法第241條之1第1項前段）

四、但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人。（同條第1項但書、第2項）

得不委任律師為訴訟代理人之情形	所 需 要 件
(一)符合右列情形之一者，得不委任律師為訴訟代理人	1. 上訴人或其法定代理人具備律師資格或為教育部審定合格之大學或獨立學院公法學教授、副教授者。 2. 稅務行政事件，上訴人或其法定代理人具備會計師資格者。 3. 專利行政事件，上訴人或其法定代理人具備專利師資格或依法得為專利代理人者。
(二)非律師具有右列情	1. 上訴人之配偶、三親等內之血親、二

01

形之一，經最高行政
法院認為適當者，亦
得為上訴審訴訟代理
人

- 親等內之姻親具備律師資格者。
2. 稅務行政事件，具備會計師資格者。
 3. 專利行政事件，具備專利師資格或依法得為專利代理人者。
 4. 上訴人為公法人、中央或地方機關、公法上之非法人團體時，其所屬專任人員辦理法制、法務、訴願業務或與訴訟事件相關業務者。

是否符合(一)、(二)之情形，而得為強制律師代理之例外，上訴人應於提起上訴或委任時釋明之，並提出(二)所示關係之釋明文書影本及委任書。

02

中 華 民 國 112 年 8 月 10 日

03

書記官 吳 芳 靜