

臺中高等行政法院判決

) FKT64W1Z1X5L0;@108年度訴字第

110年2月4日辯論終結

原告 永豐商業銀行股份有限公司

代表人 陳嘉賢

訴訟代理人 王晨桓 律師

林伊柔 律師

被告 財政部中區國稅局

代表人 吳蓮英

訴訟代理人 蔡錦雲

上列當事人間營業稅事件，原告不服財政部中華民國108年10月30日台財法字第10813938180號訴願決定，提起行政訴訟。本院判決如下：

主 文

原告之訴駁回。

訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

壹、程序方面：

被告之代表人於原告起訴後，由宋秀玲變更為吳蓮英，並經變更後之代表人聲明承受訴訟（本院卷一第431頁），核無不合，應予准許。

貳、實體方面：

一、爭訟概要：

緣原告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，達鴻公司為本案件營業稅之納稅義務人。嗣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，於民國（下同）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告所屬豐原分局陳報應課徵營業稅額，案經被告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（即2,752,607,000元 $\div$ 1.05 $\times$ 5%），並全數獲列優先分配。嗣經被告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（下稱系爭拍定物或本案標的物）合計2,314,228,874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（即438,378,126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（即131,076,524元－20,875,149元）。原告對上揭被告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，申請復查，經被告以108年1月28日中區國稅法一字第1080001162號復查決定駁回，提起訴願，亦遭財政部以108年10月30日台財法字第10813938180號訴願決定駁回，於是提起本件行政訴訟。

二、原告起訴主張及聲明：

（一）主張要旨：

1.有關本案不動產明細及動產明細（甲證6）所列之項目，依美光公司110年1月25日（110）美光字第3909號函暨其附件之說明，將標的物所涉爭議整理如下：

（1）不動產部分：

①供營運用之貨物，可適用零稅率：

01 金額：4億3,837萬8,126元
02 爭議：無
03 編號：2-2、2-3、2-9至2-25、2-28至2-38。

04 ②建物、安全防護、警衛室：
05 金額：14億6,579萬2,872元
06 爭議：
07 A.依公開資訊（請參甲證10）顯示為供營運用，被告未
08 查上開事實，僅憑美光公司說詞即認為無法適用零稅
09 率。
10 B.再行規劃、配置及改建後留作營運用之不動產，仍係
11 供營運用，法律並無限制其不可適用零稅率，被告仍
12 將之排除，於法有誤。
13 編號：1、2-1、2-3、3。

14 ③編號2-26及2-27各有一設備留用：
15 金額：352萬7,002元
16 爭議：再行改造後留作營運用之不動產，仍係供營運用
17 ，法律並無限制其不可適用零稅率，被告仍將之
18 排除，於法有誤。
19 編號：2-23之其中1台、2-24之其中1台。

20 ④已出售、已拆除或已報廢之項目：
21 金額：5億6,000萬2,000元
22 爭議：依營業稅法第14條第1項及第2項規定，應以銷售
23 貨物時是否有擬曾供營運用，審認是否有零稅率
24 規定之適用，故應再查明此部分貨物銷售時是否
25 擬供營運用或曾供營運用。
26 編號：
27 A.已出售：2-4至2-9、2-23之其中2台、2-24之其中1台

01 。

02 B.已拆除或已報廢：2-40至2-90。

03 (2) 動產部分：

04 ① 經留用而原告認符合供營運用之項目：

05 金額：374萬1,888元

06 爭議：依美光公司說明，此部分貨物乃有用於運輸搬運
07 、機台溫度監測、品質檢測、庫房搬運堆或安全
08 防護等供營運用之情，被告未查明上開事實，僅
09 憑美光公司說詞即認為無法適用零稅率。

10 編號：108至111-1/2/3、114、216至219、234、331、
11 332、369-3至369-6、533、547、548、553、566
12 、582、583、586、589、最末項無編號之電動堆
13 高機其一。

14 ② 已出售、已拆除或已報廢之項目：

15 金額：2億8,116萬5,112元

16 爭議：依營業稅法第14條第1項及第2項規定，應以銷售
17 貨物時是否有擬/曾供營運用，審認是否有零稅
18 率規定之適用，故應再查明此部分貨物銷售時是
19 否擬供營運用或曾供營運用。

20 編號：上述編號項目外之其餘動產明細項目。

21 2.依加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法）第7條第4款
22 規定，供保稅區營業人營運用之「貨物」均得適用零稅率，
23 並未排除「不動產」此一貨物類型，是關於經美光公司認屬
24 「不動產」且「非供營運用」而無零稅率適用之建築物、辦
25 公室、安全防護及警衛室部分（金額約計14億6,579萬2,872
26 元），應有零稅率之適用，原處分將此剔除於得適用零稅率
27 之範圍外，殊有違誤：

- 01 (1) 現行營業稅法第6條之1第1項、第2項、第7條第4款規定，
02 銷售與保稅區營業人供營運之貨物或勞務，依法營業稅稅
03 率為零。該第7條第4款規定於100年1月26日修正公布前原
04 規定：「左列貨物或勞務之營業稅稅率為零：……四、銷
05 售與免稅出口區內之外銷事業、科學工業園區內之園區事
06 業、海關管理保稅工廠或保稅倉庫之機器設備、原料、物
07 料、燃料、半製品。」乃將得適用零稅率之貨物範圍限於
08 「機器設備、原料、物料、燃料、半製品」；惟修法後即
09 現行法則無此限制，由此足見，於修法後，適用營業稅率
10 為零之範圍更為廣泛，且本次修正第4款規定之理由特別
11 指出：「……三、由於經濟型態變更，以出口為導向之保
12 稅區營業人已不限於製造、加工業，亦可經營倉儲、轉運
13 及貿易等業務，其自國內購買之貨物，並不以原、物料為
14 限，亦包括成品之買賣；再者，服務業及勞務增值業等高
15 科技產業，如晶圓封裝、測試及軟體設計等亦隨我國產業
16 升級而有逐漸擴增趨勢，其購進非屬消費性質之貨物或勞
17 務，投入本事業營運，與自由貿易港區設置管理條例第28
18 條第1項第1款規定課稅區或保稅區之營業人銷售與自由港
19 區事業供營運之貨物，其營業稅稅率為零之規定意旨相同
20 ，符合政府獎勵保稅產業之政策，爰配合修正第4款。」
21 考其立法目的，在於透過擴大保稅區免稅範圍，達成簡化
22 貨物通關手續、減輕企業資金負擔，加快資金周轉、降低
23 出口成本，增強產品在國際市場上之競爭能力、吸引外來
24 資金、增加外匯收入等國家重大經濟建設目標，爰將供營
25 運之貨物或勞務，均認屬可適用零稅率之範圍，未再限定
26 其貨物類型。
- 27 (2) 再按「本法第7條第4款所稱供營運之貨物或勞務，指供經

核准在保稅區內從事保稅貨物之貿易、倉儲、物流、貨櫃（物）之集散、轉口、轉運、承攬運送、報關服務、組裝、重整、包裝、修理、裝配、加工、製造、檢驗、測試、展覽、技術服務及其他經核准經營業務所使用，或供外銷使用之貨物或勞務。」為營業稅法施行細則第7條之1第2項所明定。基此，以出口為導向之保稅區營業人經營倉儲、轉運及貿易等業務，其自國內購買之原、物料及成品之買賣；或經營晶圓封裝、測試及軟體設計等高科技產業，其購進非屬消費性質之貨物或勞務投入事業營運，依營業稅法第7條第4款規定即可適用零稅率，已未再對適用零稅率之貨物種類予以限制，僅要求需屬供營運之貨物，且將得適用零稅率之範圍擴及至銷售與保稅區營業人供營運之勞務，故由本款規定之文義解釋、目的解釋及歷史解釋觀之，不動產應未遭排除於適用範圍外，方符該次修正意旨。

- (3) 另由101年12月之營業稅證券交易稅期貨交易稅法令彙編，亦針對財政部100年11月7日台財稅字第10004520850號令，於參照部分載明：「財政部進一步指出，上開修正案涉及營業稅法第7條第4款部分，以將買受人適用對象放寬至保稅區營業人，同法第6條之1第2項並以界定其範圍，且客體部分另納入勞務及規範其用途應供營運使用，至該供營運之貨物或勞務之範圍，亦於同法施行細則第7條之1第2項予以明定，該部97年3月19日台財稅字第09704518610號令核示修正前同法第7條第4款規定之貨物認定原則及應具備證明文件，已無規範必要，爰予廢止。」故現行營業稅法第7條第4款之規定之「貨物」，其認定應依營業稅法施行細則第7條之1第2項為斷，尚不得逕將廠房或不動

01 產排除於適用零稅率之貨物範圍外。

02 (4) 此外，依被告109年5月22日補充答辯狀所述：本件被告所
03 屬豐原分局依美光公司（107）美光字第0023號函及（107
04 ）美光字第0169號函出具之說明文件，核定部分不動產金
05 額計438,378,126元適用營業稅法第7條第4款規定，其餘
06 供留用之不動產1,465,792,872元，不符合營業稅法第7條
07 第4款及同法施行細則第7條之1第2項供營運之貨物或勞務
08 規定，是原處分並未排除「不動產」之適用，原告主張容
09 有誤解等語。由此足見，「不動產」亦屬得適用營業稅法
10 第7條第4款零稅率規定之貨物範圍無疑。

11 (5) 經查，因達鴻公司廠址鄰近於美光公司（甲證9），故美
12 光公司乃數次於相關報導中公開表示，其於本次拍定取得
13 之達鴻公司資產，乃係用於建立後段生產基地（甲證10）
14 ，諸如：「……美光公司在2017年3月以27.52億元價格，
15 成功標得位於后里中科園區的達鴻先進科技拍賣資產，在
16 中科建立與台中晶圓廠相鄰的無塵室和設備，使美光晶圓
17 製造與後段封測可集中於同一據點，並專注建立集中式後
18 段封測營運，……」、「……美光長期致力於投資台灣，
19 於2017年成立DRAM卓越製造中心，去年3月美光成功標得
20 達鴻先進科技的拍賣資產，以此建立美光在台之後段生產
21 基地，今年10月底正式落成開幕……」、「……美光公司
22 目前在桃園與台中分別擁有12吋晶圓廠，為在台建立後段
23 封測生產基地，美光在去年3月時，以新台幣27.52億元價
24 格，成功標得位於后里中科園區的達鴻先進科技拍賣資產
25 ，在中科建立與台中晶圓廠相鄰的無塵室和設備，使美光
26 晶圓製造與後段封測可集中於同一據點，並專注於建立集
27 中式的後段封測營運。……」此足證明美光公司因拍定而

取得之標的物，乃係為供營運之用無疑。

(6) 被告雖再泛稱該等不動產因經過重新進行設計規劃、配置及改建，即非屬營業稅法第7條第4款所定供營運用之貨物云云，惟：

① 依100年1月26日修正前之營業稅法第7條第4款規定，機器設備、原料、物料、燃料、半製品均屬得適用零稅率之貨物，可見尚待加工之貨物本亦屬可適用零稅率之貨物；另現行營業稅法第7條第4款規定及施行細則第7條之1第2項規定，更不再限定貨物之種類，僅需供保稅區營業人從事保稅貨物之組裝、製造、測試……等所使用，即屬可適用零稅率之貨物，故亦未將仍待再規劃或改造之貨物排除於零稅率之適用範圍外甚明。

② 是以，縱美光公司購入之該等不動產仍需再為規劃（似半製品概念），惟此乃係於原有基礎上進行，並不改變所購入之不動產仍有作為營運用之事實，已符合「供營運之貨物」之零稅率要件！甚至被告對此亦當庭表示：「（法官問：動產的部分是否有限定於一定要買來就直接用在保稅貨物或外銷貨物上才有零稅率之適用？若動產本質不變，僅做了一些改造，或是做了一些重新規劃設計再拿來作為保稅貨物或外銷貨物使用，可否認定為適用零稅率？）這部分就要回到我們實質審核的部分，我們審核的話應該會從寬認定，若事實上是從事保稅貨物使用，應該可以適用零稅率，……」等語（請參109年6月24日準備程序筆錄第11頁第20行至第28行），顯見貨物縱經改造或規劃設計，只要事實上仍供保稅貨物使用，亦可適用零稅率。

(7) 然而，美光公司卻於函覆中逕將建築物、辦公室、安全防

01 護及警衛室剔除於營業稅法第7條第4款之適用範圍，並於
02 本件訴願程序及本案訴訟中再提出補充說明，略以不動產
03 並無營業稅法第7條第4款之適用云云，此顯係增加現行營
04 業稅法第7條第4款規定所無之限制，被告未依法查明，猶
05 逕以不動產無零稅率之適用為由，驟認前掲拍定標的物仍
06 應課徵營業稅，此於法乃屬違誤至明。

07 (8) 綜上，本案中經美光公司改造或規劃設計後供作動態隨機
08 存取記憶體（DRAM）及晶圓之封裝與測試廠使用之不動產
09 （甲證6，不動產明細編號1建築物、編號2辦公室、編號2
10 -39安全防護及最末項警衛室，此部分拍定金額計有14億
11 6,579萬2,872元），實應適用零稅率。

12 3. 關於甲證6不動產編號2-26及2-27，應仍有各一台留用（留
13 用金額合計為352萬7,002元），惟被告卻以該留用之貨物係
14 嗣後另行設計及改造後方留用，驟認此不得計入供營運用之
15 貨物範圍，於法亦屬違誤：

16 (1) 關於不動產編號2-26及2-27之設備，原告前主張因美光公
17 司於甲證8載明其數量分別為3及2，並於用途說明中分別
18 揭示「其中一台#1/1250HP，拍定金額為1,768,232元之機
19 器已出售（發票號碼……）另一台#3/800HP，拍定金額為
20 1,768,232元之機器預計於107/10出售」及「其中一台拍
21 定金額為1,758,768元之設備預計於107/09出售」，可見
22 此二項目中至少應仍有各一台設備留用（176萬8,233元及
23 175萬8,769元，合計352萬7,002元），惟被告卻未將該留
24 用金額計入供營運用之數額，逕將項目2-26、2-27之整筆
25 金額均予扣除，乃有計算錯誤之處。

26 (2) 對此，被告於109年5月22日補充答辯狀提出乙證13，進一
27 步說明此二台經留用之設備，乃係經美光公司重新設計及

01 改造後才未予報廢而予以留用，故非屬美光公司營運用途
02 之動產云云，是關於不動產編號2-26及2-27中各一台經留
03 用之貨物是否應適用零稅率，尚涉及兩造見解歧異之爭議
04 ，特予指明。

05 (3)如前所述，依營業稅法第7條第4款規定之要件及被告之審
06 核實務，貨物縱經改造或規劃設計，只要事實上仍供保稅
07 貨物使用，亦可適用零稅率，故上開不動產編號2-26及2
08 -27中各一台經留用之貨物，雖經重新設計及改造後始留
09 用，惟此仍係於原有基礎上進行，不改變所購入之項目仍
10 有作為營運用之事實，亦符合營業稅法第7條第4款「供營
11 運之貨物」之零稅率要件，故此部分拍定金額合計352萬
12 7,002元，亦屬應適用零稅率之拍賣標的物，原處分仍予
13 課徵營業稅，同屬違誤。

14 (4)被告雖又主張單筆拍定項目中有複數設備之情況下，如其
15 中有設備不合用時，應一律認整筆拍定項目均非供營運用
16 云云。惟按營業稅法第7條第4款規定，只要屬供保稅區營
17 業人營運用之貨物均可適用零稅率，故拍定當時拍定項目
18 原係如何編排，要不影響是否供營運用之判斷。況甲證6
19 明細中2-26、2-27之數量雖標示1，惟品名部分則分別為
20 「台中廠擴建申購空壓機*3（#1/1250HP，#2/1250HP，#3
21 /800HP）」及「Phase 1-2 CDA空壓機設備」，可知此等
22 項目中乃包含複數設備，自應就各設備是否留用，逐一細
23 算其供營運用貨物之金額。因此，美光公司於甲證8中關
24 於項目2-26、2-27，既已載明其數量分別為3及2，並於用
25 途部分揭示「其中一台#1/1250HP，拍定金額為1,768,232
26 元之機器已出售（發票號碼……）另一台#3/800HP，拍定
27 金額為1,768,232元之機器預計於107/10出售」及「其中

01 一台拍定金額為1,758,768元之設備預計於107/09出售」
02 ,可見此二項目中至少應仍有各一台設備留用,惟被告卻
03 未將該留用金額計入供營運用之數額,逕將項目2-26、2-
04 27之整筆金額均予扣除,乃有違誤之處至明。

05 4.是否有營業稅法第7條第4款零稅率規定之適用,依營業稅法
06 第14條規定可見,應以「法院拍定時」認定之,故關於經美
07 光公司列屬已拆除、已出售及已報廢之不動產項目(金額約
08 計5億6,000萬2,000元)及已出售、已報廢、預計報廢之動
09 產項目(金額約計2億8,116萬5,112元)部分,乃係嗣後方
10 生之用途變更,尚非法律所定應審究者,被告未以銷售(買
11 受)時之所定用途認定是否屬供營運用之貨物,亦有適用營
12 業稅法第7條第4款之違誤,且同屬增加法律所無之要件限制
13 :

14 (1)依財政部99年11月9日臺財稅字第09900356130號函釋、最
15 高行政法院88年度判字第392號判決意旨、營業稅法第14
16 條規定,足見可否適用零稅率規定,乃係於「銷售貨物時
17 」應依銷售額及當時實際事實狀況進行判斷與計算無疑,
18 而被告之核定僅為事後審核之性質,仍應以原銷售事實狀
19 況審查營業人適用零稅率有無違誤,並不會、亦不應因被
20 告何時核定而影響原銷售可否適用零稅率之判斷。

21 (2)參諸上開函釋、法院判決及法規意旨可見,是否有營業稅
22 法第7條第4款零稅率規定之適用,應以「法院拍定時」(
23 即買受當時)認定之,方符誠實信用原則,否則即屬變相
24 剝奪營業人適用零稅率之權利,並折損抵押權人之抵押權
25 價值,故若於購買時確實擬供營運之用、或曾有供營運用
26 之事實,縱其後因故而變更改用途,致與適用零稅率之規定
27 未合,除非經查明有冒稱購買用途之事實,否則並不生補

01 稅問題。從而本件被告主張於銷售後核定前發生用途變更
02 ，即不得適用零稅率云云，顯未以原銷售事實狀況認定本
03 件是否有零稅率之適用，違誤至明。

04 (3) 是以，因本案標的物係於106年3月14日及同年4月20日進
05 行拍賣，拍定後並由台灣金服公司函請被告依稅捐稽徵法
06 第6條第3項規定逕為核課營業稅，故本案拍賣標的物是否
07 供營運用，即應以本件應核課營業稅額之時點為斷，方符
08 誠信，否則不啻因被告當時違法前課稅處分之延宕，導致
09 抵押權人之抵押權價值減損。故被告稱除逐一檢視拍定物
10 是否符合營業稅法第7條第4款及營業稅法施行細則第7條
11 之1第2項規定供營運用之貨物或勞務外，尚應評估是類貨
12 物嗣後亦未計畫變更為與上開規定不符之用途等語，顯係
13 增加法律所無之要件限制。

14 (4) 因此，針對經美光公司列屬已拆除、已出售及已報廢之不
15 動產及動產項目，被告未釐清該等標的物於原應核課營業
16 稅額之時點（106年3月14日及同年4月20日間），其所定
17 用途是否為供營運用之貨物，驟然以嗣後而生之用途變更
18 剝奪營業人適用零稅率之權利，乃係增加法律所無之限制
19 ，且未依職權調查證據，顯與納稅者權利保護法第11條第
20 1項所揭禁之規定相悖，亦有違反有利不利一體注意之違
21 誤，原處分確屬違法。

22 (5) 被告對此雖主張上揭財政部99年解釋令是適用於核定零稅
23 率以後始發生之用途變更，且僅是無處罰問題而已，此與
24 本案屬在核定階段發生用途變更並不相同云云，惟細繹該
25 財政部99年解釋令，並未敘明僅適用於經核定零稅率後發
26 生用途變更之案件，故被告上開主張乃自行增加前開解釋
27 令所無之限制；又前開解釋令乃明載係不發生「補稅」及

01 「處罰」問題，並非被告所謂僅是可不罰云云，至為顯然
02 。

03 (6) 至於被告針對此部分爭議項目，乃稱美光公司有提出已出
04 售資產之發票，表示是在境內銷售，沒有外銷，故不適用
05 零稅率云云，顯係不當混淆原告主張應適用零稅率之要件
06 。申言之，原告並非是主張此部分資產因已外銷而應適用
07 零稅率，而是主張此部分資產如於銷售當時有擬供或曾供
08 美光公司營運用之事實，即符合營業稅法第7條第4款銷售
09 與保稅區營業人「供營運」之貨物之要件，可適用零稅率
10 ；又本件應判斷者係達鴻公司因拍賣而「出售予保稅區營
11 業人美光公司」之貨物是否有供營運用之情，故美光公司
12 將該等貨物又出售他人，根本與本案事實無關，從而被告
13 稱美光公司已又將該等貨物售出，故屬境內銷售不適用零
14 稅率云云，顯然亦混淆原告乃是主張銷售予「美光公司」
15 之貨物有「供營運」之情，其所言要無足採。

16 (7) 綜上，因本案標的物係於106年3月14日及同年4月20日進
17 行拍賣，拍定後並由台灣金服公司函請被告依稅捐稽徵法
18 第6條第3項規定逕為核課營業稅，則本案應以銷售時（即
19 拍定時）之事實狀態認定該等標的物可否適用零稅率方符
20 誠信，否則不啻因被告當時違法前課稅處分之延宕，導致
21 抵押權人之抵押權價值減損。故被告對於該等經美光公司
22 列屬已拆除、已出售及已報廢之不動產（此部分金額為5
23 億6,000萬2,000元）及動產（金額為2億8,116萬5,112元
24 項目（金額合計高達8億4,116萬7,112元）），未查明其於
25 銷售時（即拍定時）是否有擬/曾供營運用之事實，逕行
26 將之剔除於適用零稅率之範圍外，實為率斷，原處分容有
27 違誤。

01 5.關於經美光公司留用，卻遭美光公司認非屬供營運用之動產
02 項目部分（金額約計374萬1,888元），被告對此亦照單全收
03 ，逕將該等項目剔除於零稅率之適用範圍外，實同屬違反營
04 業稅法第7條第4款規定，且亦有未依職權調查證據及違反有
05 利不利一體注意之違誤：

06 (1)此部分所涉動產項目，列示如下：

07 ①用途說明：視為運輸設備

08 美光函覆編號（參甲證6）：000-000-0/2/3、114、216
09 -219、331、332及無編號之最末項電動堆高機之其一。

10 金額：22,600,000+370,000+35,000+21,000+346,000+7
11 1,000+433,000+551,000+543,000+6,000+6,000+226,00
12 0=2,834,000元

13 ②用途說明：實驗室使用

14 美光函覆編號：553

15 金額：5,000元

16 ③用途說明：安全防護

17 美光函覆編號：396-3至396-6

18 金額：222+222+222+222=888元

19 ④用途說明：實驗分析

20 美光函覆編號：533

21 金額：1,000元

22 ⑤用途說明：包裝使用

23 美光函覆編號：547、548、586

24 金額：1,000+1,000+872,000=874,000元

25 ⑥用途說明：安衛防護

26 美光函覆編號：566、582、583、589

27 金額：6,000+1,000+1,000+2,000=10,000元

01 ⑦用途說明：閒置

02 美光函覆編號：234

03 金額：17,000元

04 合計：3,741,888元

05 (2)經查，依美光公司函覆之動產明細表可見（甲證6），前
06 述項目乃經美光公司於動產明細表之備註欄標示有營運用
07 之用途，諸如：「視為運輸設備」（編號000-000-0/2/3
08 、114、216-219、331、332及無編號之最末項電動堆高機
09 之其一）、「實驗室使用」（編號553）、「安全防護」
10 （編號396-3至396-6）、「實驗分析」（編號533）、「
11 包裝使用」（編號545、548、586）、「安衛防護」（編
12 號566、582、583、589）之項目等，此等項目實均編有財
13 產編號，且由備註欄之記載，亦可見其應係支應經營業務
14 之用，惟卻均遭美光公司稱無營業稅法第7條第4款適用之
15 餘地，於法顯有違誤，被告對此均未為實質之調查，僅全
16 盤接受美光公司之陳述，即逕認該等標的物無零稅率之適
17 用，顯有未依職權調查證據及違反有利不利一體注意之違
18 誤。

19 (3)被告於其109年5月22日補充答辯狀，雖提出美光公司函覆
20 （乙證13），稱美光公司針對上列中經留用並備註有營運
21 用途之項目，乃述稱此等動產未使用於晶圓製造程序中，
22 而僅作為運輸搬運、機台溫度監測、品質檢測、庫房搬運
23 堆貨、安全防護使用，然此用途非屬其經核准於保稅區內
24 從事保稅貨物之製造業務，故仍不符合供營運用之要件云
25 云。惟依美光公司於經濟部商工登記之公示資料（甲證12
26 ）顯示，其所營事業乃包含：「研究、設計、開發、製造
27 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，顯係屬廣義之解釋，只需從事保稅貨物相關之使用即足，並非美光公司所指該等設備需限使用於「晶圓之製造程序」（狹義）方屬之。又該等設備作為運輸搬運、機台溫度監測、品質檢測、庫房搬運堆貨、安全防護之用，乃係其「使用用途」而已，此等使用用途自非需為美光公司經核准從事之事業，從而美光公司謂此非屬其經核准於保稅區內從事保稅貨物之製造業務，故不符合供營運用之要件云云，於法顯屬無據，從而被告驟認上開動產項目非屬供保稅貨物使用而不得適用零稅率云云，殊有認事用法之瑕疵。

6. 本案拍定標的物是否得適用營業稅法第7條第4款零稅率規定，乃應依實際情況認定之，並非如被告所述以形式上經美光公司同意適用零稅率為前提，且如美光公司針對是否適用零稅率之答覆，與客觀事實間存有差異，被告仍有依法查明之義務，俾符合依法行政之誠命：

(1) 被告一再稱必須取具保稅區營業人美光公司簽署適用零稅率之文件，作為本案貨物可否適用零稅率之「前提要件」，於此「形式要件」無法符合時，其無庸審認貨物有無供營運用之事實云云，此不啻謂即便貨物事實上有供營運用，只要欠缺買受人出具之上開文件，其亦會認為不可適用零稅率，此顯然是機械式之違法作法，不僅增加法律所無之限制，更有違反憲法第19條租稅法律主義而違憲之疑慮

，不容採信。

(2) 按司法院大法官釋字第706號解釋之爭點為：「買受法院拍賣物限以非賣方之稽徵機關所填發營業稅繳款書第三聯（扣抵聯）為進項憑證，違憲？」，而本號解釋之理由書則明白揭示：「憲法第19條規定，人民有依法律納稅之義務，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、稅率、納稅方法及納稅期間等租稅構成要件，以法律或法律明確授權之命令定之；主管機關本於法定職權就相關法律所為之闡釋，自應秉持憲法原則及相關法律之立法意旨，遵守一般法律解釋方法而為之；如逾越法律解釋之範圍，而增加法律所無之租稅義務，則非憲法第19條規定之租稅法律主義所許（本院釋字第622號、第640號、第674號、第692號、第703號解釋參照）。…（略）…明定法院拍賣或變賣應稅貨物之買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書第三聯（扣抵聯）作為進項稅額憑證，又附加以營業稅款之收取或徵起為稽徵機關填發營業稅繳款書之要件，排除執行法院所出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類與其拍定或承受價額之收據，得作為進項稅額之憑證，牴觸營業稅法第32條第1項賣方營業人應於收取價金時就營業稅之全額開立憑證，及第33條第3款財政部係對賣方營業人開立憑證為核定，而非命以稽徵機關開立之憑證為限之規定，使買方營業人不能依營業稅法第15條第1項規定將其於該拍定或承受價額中受轉嫁之進項稅額，扣減其當期之銷項稅額，影響其於當期應納營業稅額，而增加法律所無之租稅義務，與租稅法律主義不符，均應不予援用。」同理，如法律

（施行細則並非法律）對於適用營業稅法第7條零稅率規定應具備之文件並無限定，則施行細則或被告仍強加該等限制致使實際供營運用之貨物無法適用零稅率規定時，自係增加法律所無之租稅義務，與租稅法律主義不符。

(3) 此外，高雄高等行政法院95年度訴字第1047號確定判決亦揭示：「……營業人固得請買方在統一發票簽署為其證據方法，主張適用營業稅法第7條第4款規定之零稅率，然其事實真相如何，上開函釋仍謂需經核實認定，非謂不論賣方實際銷售之標的為何，悉以買方之帳載或簽署發票之方式，即可置事實於不顧，概由買方決定應否適用零稅率。蓋營業稅之申報屬於銷售貨物或勞務之營業人之義務，至買方之帳載及於統一發票扣抵聯為賣方簽署，僅係證據資料之性質而已，至其證明力如何？與事實是否相符？仍應回歸銷售行為之本質探究。」故並非美光公司單方稱非屬供營運用之項目，被告即應一概不予適用零稅率，亦非無美光公司簽署認得適用零稅率之文件（即被告所稱之形式要件）時，被告即可無庸再審認該等貨物事實上有無供營運用，而仍應由被告實際探究原告爭議之各該標的物是否符合供保稅區營業人營運用之要件。

(4) 循此而論，營業稅法施行細則第11條第4款固規定：「營業人依本法第7條規定適用零稅率者，應具備之文件如下：……四、銷售貨物或勞務與保稅區營業人供營運使用者，除報經海關視同出口之貨物，免檢附證明文件外，為各該保稅區營業人簽署之統一發票扣抵聯。」惟本案係拍賣案件，故該款規定實已無法適用於本案情形中；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，非謂稽徵機關需因此自限於買受人出具之文件，棄其核實認定稅額之職權於不顧，是若因此等法律（施行細則並非法律）並無要求之「形式」文件或要件限制，致使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，致使拍定貨物因而無法適用零稅率規定，此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。從而被告辯稱不論該等貨物之事實上是否有供營運用，只要買受人美光公司未出具簽署文件，該等貨物即無法適用營業稅法第7條第4款之零稅率規定云云，顯非適法。

(5) 尤其依稅捐稽徵法第6條第2項規定：「土地增值稅、地價稅、房屋稅之徵收及法院、行政執行處執行拍賣或變賣貨物應課徵之營業稅，優先於一切債權及抵押權。」於法院拍賣貨物時課徵之營業稅，乃優先於一切債權及抵押權，故於拍定案件中是否有營業稅法第7條第4款零稅率規定之適用，尚牽涉並影響抵押權人之權利，自與一般買賣案件中營業稅額僅涉及買賣雙方權益之情形顯不相同。因此，於拍賣案件中，對於拍定標的物事實上是否供營運用，乃應由稅捐稽徵機關於核課營業稅時依法查明該等拍賣標的物之事實上狀態，而非於美光公司之答覆與客觀事實間存有差異之情況下，仍機械式依美光公司之答覆決定得否適用零稅率，棄稽徵機關依職權調查之法定義務於不顧，從而被告稱得否適用零稅率，以形式上經美光公司同意適用零稅率為前提，於法實無足採。

7. 美光公司於本案中提出之各該函覆內容，如超出該等拍定貨物「事實」狀態之說明，而屬論斷「法律上」是否得適用零

01 稅率之部分，並不應率爾採為本案判斷之基礎：

02 (1) 由原告援引之高雄高等行政法院 95 年度訴字第 1047 號確定
03 判決可知，於認定是否有營業稅法第 7 條第 4 款規定之適用
04 時，買方簽署之文件，僅為協助稽徵機關認定是否有供營
05 運用「事實」之證據方法「之一」而已，而事實真相為何
06 、簽署之文件與客觀事實是否相符，則應回歸銷售行為之
07 本質，由審核機關詳為探究後再行判斷個案中是否有零稅
08 率規定之適用。換言之，因認事用法乃屬稽徵機關之職權
09 ，故買方僅是針對「事實上」是否有供營運用提供佐證，
10 而非決定「法律上」是否得適用零稅率，否則不啻將使零
11 稅率之規定一概淪為以買方之說法為唯一判斷方式，顯與
12 上揭判決及營業稅法第 7 條第 4 款規定之意旨不符。

13 (2) 經查，本案由美光公司之各該函覆可見，其乃是針對拍賣
14 標的物「是否係本事業（工廠、倉庫）購買符合加值型及
15 非加值型營業稅法第 7 條第 4 款及同法施行細則第 7 條之 1 第
16 2 項規定供營運用之貨物或勞務無訛？」表示意見，顯見
17 買方美光公司已僭越其對貨物之「事實」用途提供資料之
18 角色，逕行代替被告對該等貨物是否可適用零稅率作出「
19 法律」判斷，被告不察，對此亦照單全收，且一再泛稱美
20 光公司已簽署不適用零稅率，被告即無從再審查云云，無
21 異將被告認事用法之職權，逕由民間企業取代，且顯將買
22 方應提供「事實上」證據資料俾利審查之調查證據規定，
23 誤認為應由買方即美光公司決定「法律上」是否得適用零
24 稅率，此於法顯屬違誤，應予辨明。

25 8. 針對被告尚稱美光公司拍賣當時已支付稅額，適用零稅率只
26 有原告受到利益，違背營業稅法第 7 條之立法意旨云云，此
27 亦顯非正確之法律適用，敬請鈞院予以導正：

- (1) 依營業稅法第7條第4款零稅率規定，只要符合銷售與保稅區營業人即美光公司供營運用之貨物，即得適用零稅率；且依「法院行政執行機關及海關拍賣或變賣貨物課徵營業稅作業要點」第3點亦揭示：「三、法院、行政執行機關及海關拍賣或變賣貨物，有下列情形之一者，免課徵營業稅：(一)拍賣或變賣之貨物適用本法第7條零稅率（第4款及第6款）、第8條免稅（第1項第1款、第19款、第21款、第25款至第28款及第30款）之規定者。」足見縱屬法院拍賣之貨物，於符合法定要件時仍有營業稅法第7條第4款零稅率規定之適用。被告以目前遭違法課徵營業稅之違法狀態，稱該等貨物出售時美光公司已支付稅款故原告不得再主張該等貨物應適用零稅率云云，顯然是倒果為因，違反論理法則，並無足採。換言之，法院拍賣貨物之價額，與該等貨物可否適用零稅率之認定是兩回事，得否適用零稅率為事實認定之問題，不應以法院拍定或承受價額反推論斷拍定之貨物可否適用零稅率至明。
- (2) 因此只須事實上有經保稅區營業人供營運用之情事，即符合適用零稅率之要件，被告所稱若適用零稅率只有原告受到利益云云，顯非得作為該等拍賣標的物不得適用零稅率之理由，亦不容美光公司基於欲取得進項稅額之理由，將確有供營運用事實之拍賣標的物逕行主張或曲解為不適用零稅率，應予強調。
- (3) 尤其法院拍賣貨物時課徵之營業稅，乃優先於一切債權及抵押權，故於拍定案件中是否有營業稅法第7條第4款零稅率規定之適用，尚牽涉並影響抵押權人之權利，自與一般買賣案件中營業稅額僅涉及買賣雙方權益並可互相磋商達成合意之情形顯不相同，是被告此上開法律解釋顯非正確

，並因此侵害抵押權人即原告之權利。

9.關於美光公司109年12月10日(109)美光字第3780號函(下稱美光公司本審函覆1)、110年1月25日(110)美光字第3909號函(下稱美光公司本審函覆2)暨其等附件，原告之意見除如前述各點所載外，再予回應如下：

(1)首應敘明，美光公司於本案中提出之各該函覆內容，如超出該等拍定貨物「事實」狀態之說明，而屬論斷「法律上」是否得適用零稅率之部分，因已僭越其對貨物之「事實」用途提供資料之角色，故並不應率爾採為本案判斷之基礎，且不得因美光公司片面稱非供營運用或拒絕簽署適用零稅率規定之文件，即可昧於事實上有供營運用之情，驟論該等貨物無法適用零稅率，而仍應由被告實際探究原告爭議之各該標的物是否有供營運用及有無符合供保稅區營業人營運用之要件，方屬適法。

(2)關於本件不動產明細之編號1建築物、編號2辦公室、編號2-39安全防護及最末項警衛室(此部分拍定金額計有14億6,579萬2,872元)，確實有零稅率之適用：

①由美光公司本審函覆1暨其附件3之廠房擴廠計畫、附件4之科技部中部科學工業園區管理局函可見，被告拍定取得該等標的物，確實是為用於「動態隨機存取記憶體之先進封裝及測試」，而其拍定取得之旨揭不動產，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「銷售與保稅區營業人供營運之貨物或勞務。」之供營運用要件，應屬得適用零稅率之範圍。

②美光公司雖稱有另行花費約27.6億(高於拍定價格)對該等不動產重新設計規劃及改建，故該等不動產並未作

為美光公司營運用云云。惟如前述，無論營業稅法第7條第4款規定或施行細則第7條之1第2項規定，均無將仍待再規劃或改造之貨物排除於零稅率之適用範圍外，故尚待加工之貨物本亦屬可適用零稅率之貨物，且縱美光公司購入之該等不動產仍需再為規劃（似半製品概念），惟此乃係於原有基礎上進行，並不改變所購入之不動產仍有作為營運用之事實，已符合「供營運之貨物」之零稅率要件，並使美光公司將該等不動產投入動態隨機存取記憶體之先進封裝及測試使用時，只須再支出設計規劃及改建費用即可，自不得僅以其嗣後之設計規劃及改建之金額高於拍定價格，即論斷該等不動產無供營運用。

③至於美光公司另於其本審函覆2中，援引鈞院（按應為臺北高等行政法院）101年度訴字第1027號判決及高雄高等行政法院95年度訴字第376號判決，稱不動產不適用零稅率云云，亦屬違誤：

A.首先，美光公司所引之上述判決，皆是針對修正前營業稅法第7條第4款規定所作成，而該等判決內容認為「廠房」無法適用零稅率之理由，乃是因「廠房」難以構成修正前營業稅法第7條第4款規定之「機器設備」，故而無法適用零稅率，此係受限於修正前營業稅法第7條第4款之明文規定所致，惟營業稅法第7條第4款規定於100年1月26日修正後，已明顯不再對適用零稅率之貨物種類予以限制，只要求需屬供營運之貨物，即得適用零稅率，故不動產亦屬現行營業稅法第7條第4款規定之「貨物」，如有供保稅區營業人營運用之情，亦屬得適用零稅率之範圍，而該等舊法時期

之實務見解，於營業稅法第7條第4款修法後已無法適用，美光公司仍援引作為不動產不適用零稅率云云之論據，實屬違誤。

B. 遑論本件經美光公司證實有供營運用，因而可適用零稅率之4億3,837萬8,126元拍賣標的物，乃均是屬於「不動產」，故美光公司援引該等舊法時期之實務見解，稱不動產不適用零稅率云云，確無可採，且係屬前後矛盾，甚明

(3) 關於美光公司本審函覆2稱用於「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」等之動產項目（此部分拍定金額計有374萬1,888元），因非用於晶圓製造生產程序，故無法適用零稅率云云，亦無理由：

① 如前所述，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……等業務所「使用」之貨物，均為零稅率之貨物範圍，顯係屬廣義之解釋，只需從事保稅貨物「相關」之使用即足，並非美光公司所指該等設備需限使用於「晶圓之製造程序」（狹義）方屬之。

② 又該等設備用於運輸搬運、機台溫度監測、品質檢測、庫房搬運堆貨、安全防護等，乃係其「使用用途」之描述而已，此用途描述本非主管機關所核准從事之「業務」類別，故美光公司泛稱運輸搬運、庫房搬運堆貨並非其經核准可於保稅區內從事保稅貨物之製造「業務」，因此該等動產雖有留用，亦不符合零稅率規定之供營運用之要件云云，乃屬誤解，並無可採。

(4) 至於美光公司於本審函覆2，雖提出已出售、已拆除/廢棄

之不動產及動產明細，說明該等已出售、已拆除／廢棄之不動產及動產已無供營運用等語（此部分拍定金額計有8億4,116萬7,112元），惟原告針對此等已出售、已拆除／廢棄之不動產及動產項目，乃是主張是否有營業稅法第7條第4款零稅率規定之適用，依營業稅法第14條規定可見，應以「法院拍定時」認定之，故應查明其於銷售時（即拍定時）是否有擬／曾供營運用之事實，方得認定是否有零稅率規定之適用。因此，原處分仍是逕以該等項目已出售、已拆除／廢棄，論斷該等不動產或動產不適用零稅率云云，同屬違誤。

10. 末查，美光公司以27.52億元高價拍定取得達鴻公司資產，以此建立其在台之後段封測基地。苟如原處分所認於拍定總金額27億5,260萬7,000元中，僅有4億3,837萬8,126元之標的物屬供營運用，則豈非美光公司為擴展封測基地而斥鉅資購得之資產中，竟僅有15.93%係屬供營運用？！【計算式： $438,378,126 \div 2,752,607,000 \times 100 = 15.93\%$ 】此恐背離常情，其合理性容待斟酌，由此更顯見，原處分對於該等標的物得否適用零稅率之認定，於法實有違誤等語。

(二) 聲明：訴願決定、復查決定及原處分均撤銷。

三、被告答辯及聲明：

(一) 答辯要旨：

1. 營業稅法第7條適用零稅率之項目於74年11月15日修正，理由略以：「第1項係規定適用零稅率之項目。零稅率為銷售貨物或勞務時，所適用之稅率為零，但其進項稅額可全數退還，完全不必負擔營業稅；惟零稅率之適用範圍，各國立法例多僅限於外銷或類似外銷之貨物或勞務，以促進對外貿易，本條亦循此原則訂定。……第4款銷售與免稅出口區內之外

銷事業、科學工業園區內之事業、保稅工廠或保稅倉庫之機器設備、原料、物料、燃料、半製品，依有關法規係視同外銷免稅，爰予納入零稅率之適用範圍內。」該條嗣於100年1月26日修正，理由略以：「由於經濟型態變更，以出口為導向之保稅區營業人已不限於製造、加工業，亦可經營倉儲、轉運及貿易等業務，其自國內購買之貨物，並不以原、物料為限，亦包括成品之買賣；再者，服務業及勞務加值業等高科技產業，如晶圓封裝、測試及軟體設計等亦隨我國產業升級而有逐漸擴增趨勢，其購進非屬消費性質之貨物或勞務，投入本事業營運，與自由貿易港區設置管理條例第28條第1項第1款規定課稅區或保稅區之營業人銷售與自由港區事業供營運之貨物，其營業稅稅率為零之規定意旨相同，符合政府獎勵保稅產業之政策，爰配合修正第4款。」是保稅區營業人購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貨物、勞務，尚無零稅率之適用。

2.原告訴稱美光公司因拍定取得不動產臺中市○里區○○○路○○○號之辦公室、建築物、警衛室，及動產視為運輸設備、清潔設備、實驗室使用、安全防護、實驗分析、包裝使用及安衛防護設備，皆應適用零稅率乙節，查本件達鴻公司原所有之不動產及動產經法院執行拍賣，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營業稅法第7條零稅率之適用，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。本件被告曾以107年1月31日中區國稅法一字第1070000657號函及同年9月6日

01 中區國稅豐原銷售字第1070106539號函詢美光公司就拍定物
02 逐項確認，該公司函復並檢送逐項答復明細表（乙證7、8）
03 ，以執行分配表中表1編號2不動產有30項計438,378,126元
04 係供該公司營運之貨物（原處分卷第309頁至第312頁），符
05 合適用零稅率之規定，已如前述，被告再於108年5月30日以
06 中區國稅法一字第1081006993號函請美光公司說明，何以原
07 告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
08 規定？經該公司以108年7月2日（108）美光字第2115號函（
09 乙證9）及同年7月23日（108）美光字第2196號函（乙證10
10 ）復略以：依拍賣程序規定，須同時拍得不動產及動產，拍
11 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
12 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
13 公司營運使用，動產已陸續報廢、出售予第三人或待尋轉售
14 對象，如「視為運輸設備」、「實驗室使用」、「實驗分析
15 」、「包裝使用」、「清潔環境」、「安全防護」、「安衛
16 防護」等類設備均非供該公司營運使用，無零稅率之適用。
17 至於臺中市○里區○○○路○○號之辦公室、建築物及警衛室
18 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
19 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
20 細則第7條第2項規定要件不符，無零稅率之適用。是原告主
21 張所有拍定物均得適用零稅率等節，核無足採。

22 3.依據財政部100年11月7日台財稅字第10004520850號令釋規
23 定，營業人銷售與保稅區營業人供營運之貨物或勞務，其營
24 業稅依營業稅法第7條第4款及同法施行細則第11條第4款規
25 定適用零稅率者，除報經海關視同出口之貨物，免檢附證明
26 文件外，應由該營業人（賣方）將所開立之統一發票扣抵聯
27 交由買受人（買方）於該聯空白處或背面簽署『本發票所列

貨物或勞務確係本事業（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無訛』字樣，並加蓋買受人統一發票專用章，作為適用零稅率之證明文件。又本件係達鴻公司所有不動產及動產，經臺中地院委託台灣金服公司執行拍賣，由保稅區營業人美光公司得標買受，本件被告分別於原查及復查階段函詢美光公司，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，即Phase1-2 CT冷卻水塔設備、冷卻水塔、臺中廠擴建CR工程、WWR（水回收）/WWT（廢水）/DIW（純水）新建工程、臺中廠擴建M&E機電工程、臺中廠MEP（電力機電）工程、Phase1-2 CR機電工程等（乙證12）】，經該公司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元不符合首揭零稅率之規定，是被告依美光公司確認並書面答復資料，核定本件營業稅額110,201,375元【 $(2,314,228,874 \text{元} \div 1.05) \times 5\%$ 】，並無不合。

4.另原告主張不動產編號2-26、2-27（原處分卷第173頁），尚有部分留用金額3,527,002元屬可適用零稅率乙節，查本件既經被告依職權調查買受人美光公司，經該公司函復其依拍賣程序規定，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，是依美光公司函復資料，上開不動產編號2-26、2-27即台中廠擴建

01 申購空壓機、Phase1-2 CDA空壓機設備既無法供美光公司營
02 運使用，且已出售予第三人或待尋轉售對象，尚無營業稅法
03 第7條第4款零稅率規定之適用。又依營業稅法第7條營業稅
04 零稅率之適用範圍，僅限於外銷或類似外銷之貨物或勞務，
05 其立法理由乃以減輕企業資金負擔，加快資金周轉，降低出
06 口成本，促進對外貿易，增加外匯收入，原告主張美光公司
07 列屬已拆除、已出售及預計報廢之不動產及動產項目，亦得
08 適用零稅率乙節，核不足採。

09 5.美光公司於109年4月27日以（109）美光字第3160號函（乙
10 證13，下稱109年4月27日函）復被告略以，有關就原告於訴
11 訟程序陳述訴訟意旨簡報第9-10頁、第11-16頁及第21-24頁
12 所列不動產及動產項目詳細說明是否供營運用途等情，(1)原
13 告簡報第11頁所列之不動產部分，由於達鴻公司所營業務為
14 觸控面板之生產製造，與該公司從事之半導體先進製程之業
15 務完全不同，達鴻公司之廠房、設備並非必然能供該公司營
16 運之用。此外，達鴻公司之資產係以包裹式拍賣，於法院拍
17 賣當時，該公司根本無法確認拍賣內容物是否可以供營運之
18 用，須待拍得該等資產後，始得逐一清點確認。實則，該公
19 司於拍定後確認達鴻公司之廠房等不動產並不符合該公司之
20 使用需求，該公司嗣後只得花費約27.6億元對拍定之不動產
21 重新進行設計規劃、配置及改建，改建工程歷時約1年，顯
22 見該不動產於拍定時無法作為該公司營運使用，應無零稅率
23 之適用。該公司於系爭拍賣後另行購入兩棟不動產及相關附
24 屬設施，亦均無適用零稅。(2)動產部分，原告簡報第9-10頁
25 及21-24頁所示動產，本件係包裹式拍賣，該公司點交取得
26 達鴻公司資產前，無法確定拍賣資產內容哪些可供作營運之
27 用。實則，該公司與達鴻公司所營業務完全不同，且產業性

01 質差異頗大，達鴻公司之動產設備大多無法供該公司經營業
02 務所用，大多數之動產設備或已售予第三人，或待尋買家中
03 ，或申請報廢中，甚至必須經過重新設計改造後始可使用，
04 並未使用於晶圓製造程序中，非供該公司營運用途之貨物云
05 云，有美光公司109年4月27日函可稽。

06 6.原告主張被告辯稱「不動產」即無現行營業稅法第7條第4款
07 規定之適用，顯已增加法律所無之限制乙節，按現行營業稅
08 法第7條第4款規定可適用零稅率之貨物，已由修正前正面表
09 列僅限於機器設備、原料、物料、燃料、半製品等5項，擴
10 大其適用範圍，並無限縮其貨物類型，是「不動產」並無排
11 除適用範圍。惟營業稅法第7條第4款及同法施行細則第7條
12 之1第2項規定適用零稅率之要件，除應銷售與保稅區營業人
13 及供營運兩項要件外，尚須取具營業稅法施行細則第11條第
14 4款及財政部100年11月7日台財稅字第10004520850號令釋規
15 定之證明文件，依上開規定，出賣人應將所開立之統一發票
16 扣抵聯交由買受人，於該聯空白處或背面簽署「本發票所列
17 貨物或勞務另確係本事業（工廠、倉庫）購買符合加值型及
18 非加值型營業稅法第7條第4款及同法施行細則第7條之1第2
19 項規定供營運之貨物或勞務無訛」字樣，並加蓋買受人統一
20 發票專用章，始得主張該項買賣交易適用零稅率，倘無買受
21 人簽署證明文件，即不得依營業稅法第7條第4款規定適用零
22 稅率。本件被告所屬豐原分局依美光公司（107）美光字第
23 0023號函（乙證7）及107美光字第0169號（乙證8）出具之
24 說明文件，核定部分不動產金額計438,378,126元適用營業
25 稅法第7條第4款規定，其餘供留用之不動產1,465,792,872
26 元，不符合營業稅法第7條第4款及同法施行細則第7條之1第
27 2項供營運之貨物或勞務規定，是原處分並未排除「不動產

」之適用，原告主張，容有誤解。

7.原告主張依財政部99年11月9日台財稅字第09900356130號令規定，應以系爭標的物「銷售時（即拍定時）」為時點認定是否屬有零稅率規定之適用，被告未探究該等標的物於銷售時是否適用零稅率之範圍乙節，

(1)查財政部99年11月9日台財稅字第09900356130號令釋規定意旨，係營業人在中華民國境內銷售貨物與保稅區營業人，申報適用零稅率嗣後買受人變更貨物用途是否補稅處罰，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，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告申報適用零稅率之事實，並不相同，係屬二事。

(2)本件納稅義務人達鴻公司係於我國境內銷售貨物，依營業稅法規定，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。本件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。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，因此我

01 國營業稅法施行細則第11條第4款規定係以買受人出具簽
02 署文件作為出賣人適用零稅率之要件。又依財政部99年11
03 月9日台財稅字第09900356130號令釋、100年11月7日台財
04 稅字第10004520850號令釋之意旨，賣方營業人適用零稅
05 率之要件，須由各該保稅區營業人（買方）確認購進貨物
06 或勞務確係該事業（工廠、倉庫）購買符合營業稅法第7
07 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
08 或勞務，評估是類貨物嗣後亦未計畫變更為與上開規定不
09 符之用途，於相關文件簽署具結，交付與賣方營業人作為
10 適用零稅率之證明。

11 (3) 依營業稅法之法理，一般交易之常態係屬應稅交易，而是
12 否得適用租稅減免，尚須交易人依據相關交易事實據以申
13 報營業稅適用零稅率，通常被告僅就有無符合法定要件作
14 形式審查，除非事後經查明係買受人購進貨物時有冒稱購
15 買用途事實之虛偽情事，致納稅義務人將「應稅」銷售額
16 申報為「零稅率」銷售額，發生逃漏營業稅時，再核認原
17 銷售貨物適用零稅率之營業人有違章情事，予以補稅處罰
18 。本件被告依買受人美光公司拍定取得系爭不動產及動產
19 之用途，且經該公司逐項檢視並以書面答復，以其中拍定
20 金額2,314,228,874元無營業稅法第7條第4款零稅率，尚
21 無違誤，是原告主張被告未探究該等標的物於銷售時是否
22 適用零稅率之範圍，將美光公司列屬已拆除、已出售及預
23 計報廢之不動產及動產項目，逕行剔除於適用零稅率範圍
24 外有違誤乙節，容有誤解。

25 8. 至原告主張原處分關於不動產編號2-26及2-27，應仍有各一
26 留用部分有計算錯誤乙節，依美光公司109年4月27日函（乙
27 證13）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，上開不動產編號2-26、2-27即台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，原告主張，核無足採。

- 9.原告主張被告稱本件是否適用零稅率，取決於美光公司簽署之具結文件，乃對原告主張及法律規定之誤解乙節，查本件原告係以納稅義務人達鴻公司民事強制執行分配表之表1不動產（編號1至3）及表4動產（編號128至220）之抵押權人（原處分卷第26頁；表2、表3、表5、表6動產之普通債權人）向被告主張因拍定人為保稅區營業人應適用零稅率，按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，惟營業稅法第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，達鴻公司即原告之債務人尚無零稅率之適用。本件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零稅率，依營業稅法施行細則第11條第4款及財政部100年11月7日台財稅字第10004520850號令釋規定，當然必

01 需先取得美光公司簽署確認之具結文件，方得享有營業稅稅
02 捐之優惠，原告主張，核不足採。

03 10. 綜上，被告既已依行政程序法第36條規定就當事人有利及不
04 利事項，盡職權調查義務，函詢買受人美光公司就實際上用
05 途出具書面說明，並依據買受人檢送其逐項答復之明細表，
06 核實認定部分不動產金額計438,378,126元符合營業稅法第7
07 條第4款規定之適用零稅率，並以其中拍定金額2,314,228,8
08 74元無營業稅法第7條第4款零稅率規定之適用，應課徵營業
09 稅額110,201,375元【 $(2,314,228,874 \text{元} \div 1.05 \times 5\%)$ 】，並
10 無不合。原告所訴委不足採等語。

11 (二) 聲明：駁回原告之訴。

12 四、爭點：

13 系爭拍定物是否供保稅區營業人美光公司經營業務使用（即
14 供營運），或供外銷使用之貨物或勞務？

15 五、本院的判斷：

16 (一) 前提事實：

17 本件原告係達鴻公司之債權人即抵押權人，達鴻公司所有之
18 不動產及動產，經臺中地院委託台灣金服公司執行拍賣，由
19 保稅區營業人美光公司得標買受，拍定金額合計2,752,607,
20 000元（2,467,700,000元+122,755,000元+452,000元+148,
21 742,000元+12,908,000元+50,000元），台灣金服公司以106
22 年4月20日106中金拍木字第1號函（乙證4），請被告所屬豐
23 原分局陳報本件營業稅額，被告所屬豐原分局以106年4月21
24 日中區國稅豐原服務字第1060103255號函（乙證5），陳報
25 拍定價2,752,607,000元應代扣營業稅額131,076,524元【 $(2,752,607,000 \text{元} \div 1.05) \times 5\%$ 】，嗣營業稅額獲全額分配
26 ；原告對被告所屬豐原分局上揭陳報函不服，於106年6月30
27

日分別向被告遞送訴願書及復查申請書，被告乃檢卷答辯陳送財政部依訴願程序辦理，經財政部以106年9月22日台財法字第10613943810號函，以原告對被告課徵營業稅處分有法律上之利害關係，本件原告於106年6月30日分別向被告遞送訴願書及復查申請，核其內容均有對被告核定之稅額不服之意思表示，移由被告依復查程序辦理，嗣被告更正應代扣營業稅額110,201,375元，並分別函知臺中地院民事執行處及原告（乙證11）。原告不服，以利害關係人之身分申請復查，經被告以108年1月28日中區國稅法一字第1080001162號復查決定駁回，提起訴願，亦遭財政部以108年10月30日台財法字第10813938180號訴願決定駁回，於是提起本件行政訴訟。前揭事實除前列之爭點事項外，其餘為兩造所不爭執，並分別有如附表所示各項資料可查（甲證2、3、4-1、4-2、5、6、8、11-1、11-2；乙證1至13。本件判決相關證據之編號詳附表）。

(二)系爭拍定物非屬於保稅區營業人美光公司經營業務使用，或供外銷使用之貨物或勞務，說明如下：

1.應適用的法令：

(1)稅捐稽徵法第6條第2項、第3項規定：「（第2項）土地增值稅、地價稅、房屋稅之徵收及法院、行政執行處執行拍賣或變賣貨物應課徵之營業稅，優先於一切債權及抵押權。（第3項）經法院、行政執行處執行拍賣或交債權人承受之土地、房屋及貨物，執行法院或行政執行處應於拍定或承受五日內，將拍定或承受價額通知當地主管稅捐稽徵機關，依法核課土地增值稅、地價稅、房屋稅及營業稅，並由執行法院或行政執行處代為扣繳。」

(2)營業稅法第1條規定：「在中華民國境內銷售貨物或勞務

01 及進口貨物，均應依本法規定課徵加值型或非加值型之營
02 業稅。」第7條第4款規定：「下列貨物或勞務之營業稅稅
03 率為零……四、銷售與保稅區營業人供營運之貨物或勞務
04 。」

05 (3)營業稅法施行細則第7條之1第2項規定：「本法第7條第4
06 款所稱供營運之貨物或勞務，指供經核准在保稅區內從事
07 保稅貨物之貿易、倉儲、物流、貨櫃（物）之集散、轉口
08 、轉運、承攬運送、報關服務、組裝、重整、包裝、修理
09 、裝配、加工、製造、檢驗、測試、展覽、技術服務及其
10 他經核准經營業務所使用，或供外銷使用之貨物或勞務。
11 」另第11條第4款規定：「營業人依本法第7條規定適用零
12 稅率者，應具備之文件如下……四、銷售貨物或勞務與保
13 稅區營業人供營運使用者，除報經海關視同出口之貨物，
14 免檢附證明文件外，為各該保稅區營業人簽署之統一發票
15 扣抵聯。」

16 (4)財政部100年11月7日台財稅字第10004520850號令：「營
17 業人銷售與保稅區營業人供營運之貨物或勞務，其營業稅
18 依加值型及非加值型營業稅法第7條第4款及同法施行細則
19 第11條第4款規定適用零稅率者，除報經海關視同出口之
20 貨物，免檢附證明文件外，應由該營業人（賣方）將所開
21 立之統一發票扣抵聯交由買受人（買方）於該聯空白處或
22 背面簽署『本發票所列貨物或勞務確係本事業（工廠、倉
23 庫）購買符合加值型及非加值型營業稅法第7條第4款及同
24 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
25 』字樣，並加蓋買受人統一發票專用章，作為適用零稅率
26 之證明文件。」

27 2.達鴻公司原所有之不動產及動產經法院執行拍賣，拍定人美

光公司係登記於中部科學工業園區之保稅區營業人，依財政部99年11月9日台財稅字第09900356130號令、101年5月24日台財稅字第10104557440號令及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。被告為查美光公司拍定取得系爭不動產及動產之用途，分別於107年1月31日及107年9月6日以中區國稅法一字第1070000657號函及中區國稅豐原銷售字第1070106539號函，請美光公司書面說明購買系爭不動產及動產是否係供營運之貨物或勞務，抑或供其他用途，並逐項書面答復是否「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」，經該公司分別以107年2月7日（107）美光字第0023號函（乙證7）及107年9月20日（107）美光字第0169號函（乙證8）檢送其逐項答復之明細表，被告所屬豐原分局依該公司書面確認上開不動產及動產明細，核認執行分配表中之表1編號2不動產有30項計438,378,126元（執行分配表之表1編號2-2、2-3、2-9至2-25、2-28至2-38）供營運之貨物，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，其餘供留用之不動產1,465,792,872元（計4項，表1編號1、2-1、2-39、3）及動產4,244,000元（計40項，表2編號108至114、表4編號138、216至219、表5編號234、331、332、396-1至396-9、533、545、547至549、553、566、580至586、589、590）、已拆除之不動

產 542,694,847元（計 51項，表 1 編號 2-40 至 2-90）、預計報廢或已出售之不動產 20,834,155元（計 7項，表 1 編號 2-4 至 2-8、2-26、2-27）及動產 280,663,000元（計 558項，表 2、表 3、表 4、表 5、表 6 之動產），合計 2,314,228,874元（1,465,792,872元 + 4,244,000元 + 542,694,847元 + 20,834,155元 + 280,663,000元），不符合營業稅法第 7 條第 4 款及同法施行細則第 7 條之 1 第 2 項供營運之貨物或勞務規定，原陳報應課徵營業稅額計 131,076,524 元追減 20,875,149 元【 $(438,378,126 \div 1.05) \times 5\%$ 】，更正核定為 110,201,375 元，經被告所屬豐原分局陳報臺中地院民事執行處及原告，並無不合，被告復查決定乃予維持。原告不服，提起訴願，經財政部訴願決定持與被告相同之論見予以維持。揆諸首揭規定，經核並無違誤。

3. 原告雖以：(1) 美光公司為保稅區營業人，其因拍定而取得之系爭分配表之表 1、表 4、表 5 及表 6 標的物，當屬為供營運之用，依營業稅法第 6 條之 1 及第 7 條第 4 款規定，應適用零稅率。(2) 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，即不動產編號 2-26、2-27，尚有部分留用金額 3,527,002 元屬可適用零稅率。(3) 美光公司因拍定取得之該等標的物，何種標的物確實供營運使用，被告依稅捐稽徵法第 30 條及行政程序法第 36 條應有職權調查之義務，詎被告全然偏採美光公司單方之函復，未核實認定是否有供營運之事實，更對原告有利之情事均未參採，於法顯有違誤，應予撤銷。(4) 依財政部 99 年 11 月 9 日台財稅字第 09900356130 號令規定，應以系爭標的物「銷售時（即拍定時）」為時點認定是否屬有零稅率規定之適用，被告並未探究該等標的物於銷售時是否適用零稅率之範圍，即拍定物是否屬營業稅法第 7

條第4款銷售與保稅區營業人供營運之貨物或勞務，應以買受時是否擬供營運之用或曾有供營運之事實為斷，否則本件明顯因被告漏未審酌零稅率之規定而作成違法處分，導致出賣人達鴻公司原得享有零稅率利益而無端喪失，致原告之抵押權價值減損。(5)營業稅法第7條第4款並未排除不動產之適用，被告將屬美光公司留用之不動產，剔除於適用零稅率之範圍，增加法律所無之限制等語，而為爭執。

4. 惟查：

(1)營業稅法第7條適用零稅率之項目於74年11月15日修正，其理由略以：「第1項係規定適用零稅率之項目。零稅率為銷售貨物或勞務時，所適用之稅率為零，但其進項稅額可全數退還，完全不必負擔營業稅；惟零稅率之適用範圍，各國立法例多僅限於外銷或類似外銷之貨物或勞務，以促進對外貿易，本條亦循此原則訂定。……第4款銷售與免稅出口區內之外銷事業、科學工業園區內之園區事業、保稅工廠或保稅倉庫之機器設備、原料、物料、燃料、半製品，依有關法規係視同外銷免稅，爰予納入適用零稅率之範圍內。」該條嗣於100年1月26日修正，理由略以：「由於經濟型態改變，以出口為導向之保稅區營業人已不限於製造、加工業，亦可經營倉儲、轉運及貿易等業務，其自國內購買之貨物，並不以原、物料為限，亦包括成品之買賣；再者，服務業或勞務加值業等高科技產業，如晶圓封裝、測試及軟體設計等亦隨我國產業升級而逐漸擴增趨勢，其購進非屬消費性質之貨物及勞務，投入本事業營運，與自由貿易港區設置管理條例第28條第1項第1款規定課稅區或保稅區之營業人銷售與自由港區事業供營運之貨物，其營業稅稅率為零之規定意旨相同，符合政府獎勵保稅產

業之政策，原配合修正第4款。」（參見財政部106年12月編印營業稅、證券交易稅、期貨交易稅法令彙編第72頁及第73頁），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，是保稅區營業人是保稅區營業人購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貨物、勞務，尚無零稅率之適用。

- (2) 本件納稅義務人達鴻公司係於我國境內銷售貨物，依營業稅法規定，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。準此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。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，因此我國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、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。本件達鴻公司原所有之不動產及動產經法院執行拍賣，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首揭零稅率之適用，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。本件被告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」（乙證7、8），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，即Phase1-2冷卻水塔設備、冷卻水塔、臺中廠擴建CR工程、WWR（水回收）/WWT（廢水）/DIW（純水）新建工程、臺中廠擴建M&E機電工程、臺中廠MEP（電力機電）工程等，經該公司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元不符合首揭零稅率之規定，是被告核定本件營業稅額110,201,375元【 $(2,314,228,874 \div 1.05) \times 5\%$ 】，並無違誤。

- (3) 原告主張美光公司因拍定取得不動產-臺中市○里區○○○路○○號之辦公室、建築物及警衛室，及動產-視為運輸設備、清潔設備、實驗室使用、安全防護、實驗分析、包裝使用及安衛防護設備，皆應適用零稅率一節，查美光公

司為中部科學工業園區之保稅區營業人，並非其取得之拍
定物皆適用零稅率，被告曾以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號函詢美光公司就拍定物逐項確認，該公司函
復並檢送逐項答復明細表，以執行分配表中表1編號2不動
產有30項計438,378,126元係供該公司營運之貨物，符合
適用零稅率之規定，已如前述，被告再於108年5月30日以
中區國稅法一字第1081006993號函請美光公司說明，何以
原告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○里區○○○路○○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條第2項規定要件不符，無零稅率之適用
。是原告主張拍定物均得適用零稅率，係屬誤解。

- (4) 原告又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，依美光公司109年4月27日函
（乙證13）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

01 運用途之貨物。該2台機器嗣經該公司重新設計及改造後
02 才未予報廢而予以留用，其非屬該公司營運用途之動產。
03 ②編號2-27空壓機設備2台，其中1台已售出，另外1台不
04 符該公司經營業務使用需求，並非供營運用途之貨物。該
05 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
06 ，其非屬該公司營運用途之動產。是依美光公司函復資料
07 ，上開不動產編號2-26、2-27即台中廠擴建申購空壓機、
08 Phasel-2 CDA空壓機設備既無法供美光公司營運使用，尚
09 無營業稅法第7條第4款零稅率規定之適用，原告此部分主
10 張，亦非可採。

- 11 (5)至原告主張被告稱本件是否適用零稅率，取決於美光公司
12 簽署之具結文件，乃對原告主張及法律規定之誤解乙節，
13 查本件原告係以納稅義務人達鴻公司民事強制執行分配表
14 之表1不動產（編號1至3）及表4動產（編號128至220）之
15 抵押權人（原處分卷第26頁；表2、表3、表5、表6動產之
16 普通債權人）向被告主張因拍定人為保稅區營業人應適用
17 零稅率，按營業稅零稅率之適用範圍，僅限於外銷或類似
18 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
19 率乃係基於獎勵外銷政策所賦予之「稅捐優惠」，其立法
20 理由乃以減輕企業資金負擔，加快資金周轉，降低出口成
21 本，促進對外貿易，增加外匯收入，是為保護外銷營業人
22 （本件係指美光公司）而背離平等原則之規定，是保稅區
23 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
24 ，達鴻公司即原告之債務人尚無零稅率之適用。本件納稅
25 義務人達鴻公司係於我國境內銷售不動產及動產，其並無
26 真正外銷之事實，是達鴻公司是否得適用零稅率，依營業
27 稅法施行細則第11條第4款及財政部100年11月7日台財稅

字第10004520850號令釋規定，當然必需先取得美光公司簽署確認之具結文件，方得享有營業稅稅捐之優惠，原告此部分主張，尚非可採。

(6) 原告另主張依財政部99年11月9日台財稅字第09900356130號令規定，應以系爭標的物「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，查財政部99年11月9日台財稅字第09900356130號令釋規定意旨，係營業人在中華民國境內銷售貨物與保稅區營業人，申報適用零稅率嗣後買受人變更貨物用途是否補稅處罰，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告申報適用零稅率之事實，並不相同，係屬二事。本件納稅義務人達鴻公司係於我國境內銷售貨物，依營業稅法規定，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。本件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，原告此部分主張尚有誤解。

(7) 綜上所述，本件台灣金服公司執行拍賣事件，買受人美光公司既就拍定取得之不動產及動產逐項檢視並以書面答復

，其中拍賣金額438,378,126元係該公司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，核符合首揭營業稅法第7條第4款「銷售與保稅區營業人供營運之貨物或勞務」之規定，營業稅稅率為零，餘拍賣金額2,314,228,874元，不符合首揭營業稅法第7條第4款適用零稅率之規定。本件既經被告依職權調查買受人美光公司拍定取得系爭不動產及動產之用途，且經該公司逐項檢視並以書面答復，以其中拍定金額2,314,228,874元無首揭營業稅法第7條第4款零稅率規定之適用，應課徵營業稅額110,201,375元【 $(2,314,228,874 \div 1.05) \times 5\%$ 】經核並無不合。原告所訴各節，委無足採。

(三)本件判決基礎已經明確，兩造其餘的攻擊防禦方法及訴訟資料經本院斟酌後，核與判決結果不生影響，無一一論述的必要，併此敘明。

六、結論：原處分並無違誤，訴願決定予以維持，亦無不合。原告訴請撤銷為無理由，應予駁回。

中華民國 110 年 2 月 25 日

臺中高等行政法院第二庭

審判長法官 劉 錫 賢

法官 陳 文 燦

法官 莊 金 昌

以上正本證明與原本無異。

如不服本判決，應於送達後20日內，向本院提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內向本院補提理由書（均須按他造人數附繕本）；如於本判決宣示或公告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（須附繕本）。未表明上訴理由者，逕以裁定駁回。

01 上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書，但符合下列情
 02 形者，得例外不委任律師為訴訟代理人：

03 04 得不委任律師為訴訟 05 代理人之情形	06 07 所 需 要 件
08 09 (一) 符合右列情形 10 之一者，得不 11 委任律師為訴 12 訟代理人	13 14 1.上訴人或其法定代理人具備律師資 15 格或為教育部審定合格之大學或獨 16 立學院公法學教授、副教授者。 17 2.稅務行政事件，上訴人或其法定代 18 理人具備會計師資格者。 19 3.專利行政事件，上訴人或其法定代 20 理人具備專利師資格或依法得為專 21 利代理人者。
22 23 (二) 非律師具有右 24 列情形之一， 25 經最高行政法 26 院認為適當者 27 ，亦得為上訴 審訴訟代理人	1.上訴人之配偶、三親等內之血親、 二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。
28 29 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。

中 華 民 國 110 年 2 月 25 日
書記官 許 騰 云

附表、證據編號對照表

證據編號	證據名稱或內容	所附卷宗	頁碼
甲證1	被告所屬豐原分局107年10月15日中區國稅豐原銷售字第0000000000號函影本	本院卷一	29
甲證2	被告108年1月28日中區國稅法一字第1080001162號復查決定書影本（同乙證1）	本院卷一	31-40
甲證3	財政部108年10月30日台財法字第10813938180號訴願決定書影本（同乙證2）	本院卷一	41-50
甲證4-1	被告所屬豐原分局106年3月21日中區國稅豐原服務字第0000000000號函影本	本院卷一	51
甲證4-2	被告所屬豐原分局106年4月21日中區國稅豐原服務字第	本院卷一	53

(續上頁)

01		0000000000號函影本		
02				
03	甲證5	美光公司於經濟部公司資料	本院卷一	55
04		查詢網站之公司基本資料頁		
05		面		
06				
07	甲證6	美光公司107年2月7日第002	本院卷一	57-84
08		3號函影本 (同乙證7)		
09				
10	甲證7	被告所屬豐原分局107年9月	本院卷一	85-86
11		19日中區國稅豐原銷售字第		
12		0000000000號函影本		
13				
14	甲證8	美光公司107年9月20日第01	本院卷一	87-89
15		69號函影本 (同乙證8)		
16				
17	甲證9	美光公司與達鴻公司廠址所	本院卷一	91
18		在位置地圖		
19				
20	甲證10	美光公司拍定取得達鴻公司	本院卷一	93-105
21		資產以建立中科後段封測基		
22		地之相關新聞		
23				
24	甲證11-1	美光公司108年7月2日第211	本院卷一	107-111
25		5號函影本 (同乙證9)		
26				
27	甲證11-2	美光公司108年7月23日第21	本院卷一	113-114

(續上頁)

01		96號函影本 (同乙證10)		
02				
03	甲證12	美光公司於經濟部商工登記	本院卷一	427-428
04		之公示資料影本		
05				
06	乙證1	被告108年1月28日中區國稅	原處分卷	336-345
07		法一字第1080001162號復查		
08		決定書影本 (同甲證2)		
09				
10	乙證2	財政部108年10月30日台財	原處分卷	560-569
11		法字第10813938180號訴願		
12		決定書影本(同甲證3)		
13				
14	乙證3	台灣金服公司106年3月14日	原處分卷	71-114
15		106中金拍木字第1號函影本		
16				
17	乙證4	台灣金服公司106年4月20日	原處分卷	69-70
18		106中金拍木字第1號函影本		
19				
20	乙證5	被告所屬豐原分局106年4月	原處分卷	65-66
21		21日代扣繳營業稅函影本		
22				
23	乙證6	台灣金服公司民事執行處強	原處分卷	22-41
24		制執行分配表影本		
25				
26	乙證7	美光公司107年2月7日第002	原處分卷	147-171
27		3號函影本 (同甲證6)		

(續上頁)

01				
02	乙證8	美光公司107年9月20日第01	原處分卷	172-174
03		69號函影本 (同甲證8)		
04				
05	乙證9	美光公司108年7月2日第211	原處分卷	524-555
06		5號函影本 (同甲證11-1)		
07				
08	乙證10	美光公司108年7月23日第21	原處分卷	556-557
09		96號函影本 (同甲證11-2)		
10				
11	乙證11	被告所屬豐原分局107年10	原處分卷	217-218
12		月9日更正代扣繳營業稅函		
13		影本		
14				
15	乙證12	法拍物件分析明細表	原處分卷	309-312
16				
17	乙證13	美光公司109年4月27日第31	本院卷一	337-347
18		60號函影本		
19				
20	丁證1	原告訴願書正本	訴願卷	17-29
21				
22	丁證2	美光公司109年12月10日(10	本院卷一	565-687
23		9)美光字第3780號函及附件		
24				
25	丁證3	美光公司110年1月25日(110	本院卷二	21-91
26		)美光字第3909號函及附件		
27				