

會議錄

最高行政法院101年度12月份第2次庭長法官聯席會議

〔會議日期〕：101年12月25日。

〔相關法條〕：

◎加值型及非加值型營業稅法第 1 條（90 年 7 月 9 日修正公布）、第 2 條第 1 款（100 年 1 月 26 日修正公布）、第 4 條、第 6 條第 3 款（74 年 11 月 15 日修正公布）、第 7 條第 2 款（100 年 1 月 26 日修正公布）、第 10 條（74 年 11 月 15 日修正公布）、第 20 條第 1 項、第 32 條（100 年 1 月 26 日修正公布）、第 33 條（74 年 11 月 15 日修正公布）、第 39 條第 1 項第 1 款、第 2 項（74 年 11 月 15 日修正公布）、第 41 條第 2 項（74 年 11 月 15 日修正公布）、第 41 條（90 年 7 月 9 日修正公布）。

◎關稅法第 29 條第 1 項、第 2 項及第 3 項第 1 款（93 年 5 月 5 日修正公布）。

〔法律問題〕：

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

（一）設甲、乙間及甲、丙間個別就該機器設備成立買賣契約。

1.如乙於 90 年 12 月 31 日以前提領貨物，依當時(90 年 7 月 9 日修正前)營業稅法第 41 條第 2 項規定免徵營業稅，甲就其出賣機器設備予乙之銷售額，有無對乙開立統一發票之義務？

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

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

設題（一）1.

肯定說：理由如下：

- (1) 正常情形，是由甲自己進口，再交貨物與乙，甲應開立稅基為 1,200 萬元之統一發票給乙無疑。本件問題只是交貨方式不同，由甲指示丙交貨與乙，邏輯上應與正常情形相同看待。不能因此認為甲乙間買賣者為國外貨物，其貨物起運地在國外，而非屬在國內銷售貨物。德國立法例（銷售稅法第 3 條第 7 項第 2 句）的解釋也是如此。
- (2) 乙基於甲對丙的交付貨物債權讓與或甲指示交付，得以報關提貨。實質上，甲乙間仍屬國內銷售貨物。從實質經濟事實關係及其所生實質經濟利益歸屬與享有為依據，也應認甲在國內交貨給乙，為國內銷售貨物。
- (3) 從海上運送而言，交付提單就是移轉所有權，甲交付提單給乙，與交付貨物同，既在國內，為在國內銷售貨物。
- (4) 甲乙間買賣的營業行為是在國內，即應開立統一發票，交貨方式不同，不會影響在國內為營業行為的本質。

否定說：理由如下：

- (1) 依營業稅法第 1 條規定（即「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加值型或非加值型之營業稅」）之解釋，「在中華民國境外銷售貨物」者，不受現行營業稅法的規範。而是否在中華民國境內銷售，依營業稅法第 4 條第 1 項各款規定（即「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」）之解釋，顯然是以所銷售貨物之「所在地」或「起運地」為準，而不問其銷售債權行為之締約地。因此只要銷售之貨物在中華民國境外，即非「在中華民國境內銷售貨物」，此等銷售行為不受現行營業稅法之規範，為該銷售行為之營業人（即出賣人）亦勿庸依營業稅法第 2 條第 1 款之規定，成為該銷售行為之納稅義務人。此時營業稅法一方面對「在中華民國境外銷售貨物」者不予規範，另一方面改以「進口貨物」為規範對象（營業稅法第 1 條），同時明定進口貨物營業稅之納稅義務人為收貨人或持有人（大部分情形為進口貨物之買受人）。
- (2) 74 年 11 月 15 日修正營業稅法第 41 條第 2 項前段之免徵營業稅規定在解釋上並非是「稅捐優惠」，當時如此規定的理由，只是考量到「如在進口時點對乙課稅，在同一稅捐週期或下個稅捐週期，乙又馬上可以該繳納之稅額充為進項稅額而扣抵銷項稅，因此有可能增加稽徵作業成本，因此暫不對進口之收貨人課徵營業稅」。但以上規定並沒有改變前開「中華民國境內銷售定義」、「進口貨物課稅」與「進口貨物納稅義務人」等法律規定。重點是：「進口貨物時雖暫不課稅，不過乙將來出售進口之貨物時，即無進項稅額可供扣抵，因此要依其銷售全額計算繳納稅款，因此稅捐機關仍可在將來收得全部稅款」（只是取得稅款的時間要等到進口人銷貨時

而有落後，但好處則是付出較少的稽徵成本）。

表決結果：採肯定說。

決議：如決議文。

設題（一）2.

肯定說：除與（一）1.相同外，另補充說明如下：

- (1) 有無重複課稅，為應否退稅問題。且修法後進口應稅，乙有雙重進項稅額可供扣抵，扣抵有餘為留抵稅額，將來亦可退稅。如認甲不須開立統一發票，甲相對應的營業行為之進項稅額卻可供扣抵，難以理解。
- (2) 應否開立統一發票，為租稅法定主義範圍，不能因要避免重複課稅，將依租稅法定應開立統一發票情形解釋為免開統一發票。

否定說：除與（一）1.相同外，另補充說明如下：

- (1) 依現行營業稅法第 41 條規定，貨物進口時，乙應繳納營業稅額，其稅基計算依營業稅法第 20 條第 1 項之規定（即「進口貨物按關稅完稅價格加計進口稅後之數額，依第 10 條規定之稅率計算營業稅額」），基本上是按關稅完稅價格計算，而關稅完稅價格之計算，則依關稅法第 29 條第 1、2 項及第 3 項第 1 款之規定（即「從價課徵關稅之進口貨物，其完稅價格以該進口貨物之交易價格作為計算根據」、「前項交易價格，指進口貨物由輸出國銷售至中華民國實付或應付之價格」、「進口貨物之實付或應付價格，如未計入下列費用者，應將其計入完稅價格：……一、由買方負擔之佣金、手續費、容器及包裝費用」），應以 1,200 萬元為準（假設其他進口稅捐為零元），當乙繳納 60 萬元之營業稅款予海關時，該筆營業稅即完全被掌握，不應再對任何第三營業人課徵營業稅。
- (2) 肯定說以進口課稅與境內銷售課稅可在本案中同時適用（即甲應開立統一發票予乙，並向乙收取稅款，乙同時也應向海關報繳稅款），一則違反營業稅法第 1 條有關營業稅法地域規制效力的規範體系設計，同時對乙專案退稅，也會造成稽徵成本之升高，這也是為何稅捐機關自行廢止 90 年 9 月 20 日發布之台財稅字第 0900455748 號函的主要原因。

表決結果：採肯定說。

決議：如決議文。

設題（二）

甲說（開立二聯式統一發票）：

- (1) 零稅率統一發票相對應的進項稅額，依營業稅法第 39 條第 1 項第 1 款之規定可以扣抵進項稅額，所以規定零稅率情形，通常有鼓勵外銷賺取外匯或

互惠之意。本件佣金實質上最終是由國內買商乙負擔，不合零稅率規定之立法目的。

- (2) 本件甲在國內提供勞務，讓在國外之丙將貨物銷售運送國內，其勞務使用又回到國內，不是單純在國外使用勞務，無零稅率之適用。

乙說（開立零稅率統一發票）：

- (1) 本件設題甲為丙居間，佣金由丙支付，是由國外之丙享受勞務，符合營業稅法第 7 條第 2 款所定「國內提供而在國外使用之勞務」的要件，有零稅率之適用。
- (2) 至於甲在國內提供由丙在國外使用的勞務，其勞務成果經由丙之受領，使國外之丙得以將貨物銷售運送至國內，勞務效益已化為進口貨物之價值，屬進口貨物貨價之一部，並計入進口貨物之營業稅稅基內，課徵營業稅。而該勞務在因使用產生效益，添附於貨物而消失之前，仍屬在國外使用勞務，應適用零稅率之規定。

表決結果：採甲說。

決議：如決議文。

〔決議文〕

- 一、設題(一)1、2 之情形，甲乙間訂立買賣契約，由甲將自國外進口之貨物出售予乙，甲並指示丙代為交付貨物由乙在港口通關取貨，同時向乙收取價金。甲、乙間之單一交易行為，同時符合加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法）第 1 條所定「中華民國境內銷售貨物」及「進口貨物」之定義，基於稅捐法定原則，成立二個營業稅之稅捐債務（90 年 12 月 31 日以前，進口貨物部分依營業稅法第 41 條第 2 項規定免徵），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，而造成同批貨物二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。
- 二、設題（二）：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（二）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。