

訴願人 ○○有限公司

代表人 ○○○○

原處分機關 臺北市稅捐稽徵處

右訴願人因違反營業稅法事件，不服原處分機關八十七年十二月十五日北市稽法乙字第8716597100號復查決定，提起訴願，本府依法決定如左：

### 主 文

原處分撤銷，由原處分機關另為處分。

### 事 實

緣訴願人於八十四年銷售醫療器材，金額計新臺幣（以下同）七八〇、〇〇〇元（不含稅），漏開統一發票並漏報銷售額；案經財政部查獲後，函移原處分機關依法審理核定訴願人漏報銷售額，應補徵營業稅三九、〇〇〇元，並按所漏稅額處五倍罰鍰計一九五、〇〇〇元。訴願人不服，申請復查，經原處分機關以八十七年十二月十五日北市稽法乙字第8716597100號復查決定：「復查駁回。」上開決定書於八十七年十二月二十一日送達，訴願人仍表不服，於八十七年十二月二十九日向本府提起訴願，並據原處分機關檢卷答辯到府。

### 理 由

一、按營業稅法第三十二條第一項前段規定：「營業人銷售貨物或勞務，應依本法營業人開立銷售憑證時限表規定之時限，開立統一發票交付買受人。」第三十五條第一項規定：「營業人除本法另有規定外，不論有無銷售額，應以每二月為一期，於次期開始十五日內，填具規定格式之申報書，檢附退抵稅款及其他有關文件，向主管稽徵機關申報銷售額、應納或溢付營業稅額。其有應納營業稅額者，應先向公庫繳納後，檢同繳納收據一併申報。」第四十三條第一項第四款、第五款規定：「營業人有左列情形之一者，主管稽徵機關得依照查得之資料，核定其銷售額及應納稅額並補徵之……四、短報、漏報銷售額者。五、漏開統一發票或……者。」第五十一條第三款規定：「納稅義務人，有左列情形之一者，除追繳稅款外，按所漏稅額處一倍至十倍罰鍰，並得停止其營業……三、短報或漏報銷售額者。」

財政部七十二年十一月二十五日臺財關第二七六四八號函釋：「免稅單位委託國內廠商外購或進口免稅物品，以直接供免稅單位使用之成品為限，不包括製造免稅物品之原、材料在內，且所謂『委託國內廠商外購或進口』係指免稅單位委託廠商代為進口免稅物品，自行負擔全部貨價，並支付代辦費或佣金與受託辦理進口之廠商者而言，故免稅單

位在國內採購而由出售物品之廠商自負盈虧所進口之物品，或免稅單位在國內訂製設備而由承製廠商包工包料所進口之原、材料，均不得辦理免稅。」

八十一年七月二十三日臺財稅第八一一六七二四八三號函釋：「××股份有限公司依銷售合約由其聯屬公司在我國境外提供加油服務而直接供應之油品，因起運地非在中華民國境內，核非營業稅法第一條及第四條第一項所稱『在中華民國境內銷售貨物』，不屬營業稅課稅範圍，得免開立統一發票，免徵營業稅。」

稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表中關於短報或漏報銷售額者，在銷貨時未依法開立發票，且於申報當期銷售額時亦未列入申報之情形，規定按所漏稅額處五倍罰鍰；但於裁罰處分核定前已補報補繳稅款及以書面承認違章事實者，處三倍罰鍰。

## 二、本件訴願理由略謂：

### (一)依法不可僅憑銷售合約認定是否屬課稅範圍：

1. 按財政部八十一年七月二十三日臺財稅第八一一六七二四八三號函意旨：公司依銷售合約在我國境外直接供應之貨物，因起運地非在中華民國境內，核非營業稅法第一條及第四條第一項所稱「在中華民國境內銷售貨物」，不屬營業稅課稅範圍，得免開立統一發票，免徵營業稅。由此可證，交易是否屬營業稅課稅範圍，應依據實際交易過程查明認定。
2. 訴願人雖與○○醫學院（以下稱○○醫學院）簽訂銷貨合約書，惟各該貨品均由外國原廠自中華民國境外起運，直接銷售○○醫學院，並由該採購機構以自身名義辦理進口；對訴願人而言，非屬營業稅課稅範圍，免開立統一發票，當然亦無逃漏情事。
3. 原處分機關於復查決定書中，僅憑銷貨合約輕率認定，未查明實際交易內容非屬課稅範圍，已嚴重損及訴願人權益。

### (二)訴願人並非法定之納稅義務人，何來逃漏稅情事：

1. 依營業稅法第二條規定，進口貨物之納稅義務人為進口貨物之收貨人或持有人。而本案之交易貨物均由○○醫學院自行報關進口，訴願人並非各該進口貨物之收貨人或持有人，自非納稅義務人。又原處分機關於復查決定書中援引財政部七十二年十一月二十五日臺財關第二七六四八號函認定本案免稅單位（採購機構）進口之貨物不得辦理免稅；姑不論其不得免稅之論點是否正確，訴願人並非本案進口貨物之納稅義務人，各該進口貨物是否應稅與訴願人無關，如何能據以指控訴願人逃漏？

### (三)訴願人提供服務之目的在於賺取外國原廠給付之佣金，○○醫學院並未支付訴願人任何代價：

1. 訴願人與○○醫學院簽訂之銷售合約書，其合約金額為訴願人代表外國原廠與○○醫學院簽訂之交易金額，按照合約規定，○○醫學院須開立信用狀向外國原廠訂購，並由外國原廠直接銷貨予○○醫學院，且由該採購機構自行報關進口，貨款則透過信用狀由該

- 機購直接付給外國原廠；此一交易流程有後附之○○醫學院開給外國原廠之信用狀影本、外國原廠發給○○醫學院之訂購確認書等證明文件為憑，訴願人並非自購自銷，亦未向○○醫學院收取任何代價。
2. 至於訴願人協助交易雙方（外國原廠與○○醫學院）辦理報關押匯提貨手續、提供安裝、測試、操作訓練等服務，以及提供保證等，均屬訴願人為賺取外國原廠給付之代理佣金而執行之必要工作，訴願人因此而負擔之費用，亦屬為賺取佣金收入而發生之必要支出。

3. 銷售合約書中所載之合約金額既非屬訴願人收入，原處分機關以訴願人有負擔費用為理由推論合約金額為訴願人之銷售額，顯屬違反事實之論斷。

三、卷查本件訴願人涉嫌違章之事實，有財政部八十七年七月十六日臺財稅第八七二〇三七九四二號函檢送之稽核報告節略影本、○○醫學院會計室主任○○○八十七年二月二十五日談話紀錄影本，訴願人銷貨合約書影本等附案可稽。又按○○醫學院與訴願人間之買賣合約書記載，非僅敘明○○醫學院向訴願人訂購系爭儀器，且關於價款金額、買賣標的、付款辦法、交貨期限、交貨地點、費用負擔及安裝維護等均有規定，是原處分機關認上開合約係訴願人與○○醫學院之買賣合約，揆諸民法第三百四十五條有關買賣之規定，固非無見。另查前揭財政部八十一年七月二十三日臺財稅第八一一六七二四八三號函釋意旨，係指依銷售合約由聯屬公司在我國境外提供加油服務而直接供應之油品，因起運地非在中華民國境內，非屬課稅範圍，得免開立統一發票，免徵營業稅；而本案系爭合約約定之交貨地點係在我國境內，自無援用之餘地。是本案原處分機關於復查決定時維持原核定補徵稅額及罰鍰處分，揆諸前揭規定及函釋意旨，尚非無據。

四、惟訴願人辯稱其與○○醫學院所簽訂銷售合約書之合約金額係其代表外國原廠與○○醫學院簽訂之交易金額，○○醫學院須開立信用狀向外國原廠訂購，並由外國原廠直接銷貨予臺北醫學院，且由該採購機構自行報關進口，貨款則透過信用狀由該機構直接付給外國原廠；而謂其非自購自銷，亦未向○○醫學院收取任何代價，其提供服務之目的在於賺取外國原廠給付之佣金；並檢附信用狀影本及訂購確認書影本等佐證。是本案訴願人與○○醫學院及外國原廠間之關係為何？尚有爭議，而訴願人所稱是否屬實？又關於其佣金部分之歷來報稅資料所表彰之情形如何？自應予查明。爰將原處分撤銷，由原處分機關究明上開疑義後另為處分。另訴願人就其提供服務之目的係在於賺取外國原廠佣金之主張，說明仍未詳盡，舉證亦不足，自應由訴願人就對其有利之主張負舉證責任，併予指明。

五、綜上論結，本件訴願為有理由，爰依訴願法第十九條前段之規定，決定如主文。

訴願審議委員會主任委員 張明珠  
委員 黃茂榮

委員 楊松齡  
委員 薛明玲  
委員 王惠光  
委員 陳 敏  
委員 曾巨威  
委員 黃旭田  
委員 劉興源  
委員 曾忠己

中華民國八十八年三月二十三日

市長 馬英九

訴願審議委員會主任委員 張明珠 決行