

訴 願 人 ○〇有限公司

代 表 人 ○〇〇

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十一月二十三日北市稽法乙字第八七一六五八七八〇〇號復查決定，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貨物，金額計新臺幣（以下同）四二、六二四、九四三元（不含稅），漏開統一發票並漏報銷售額。案經財政部賦稅署稽核組查獲後，函移原處分機關依法審理核定應補徵營業稅二、一三一、二四七元，並按所漏稅額處五倍罰鍰計一〇、六五六、二〇〇元（計至百元為止）。訴願人不服，申請復查，經原處分機關以八十七年十一月二十三日北市稽法乙字第八七一六五八七八〇〇號復查決定：「復查駁回。」訴願人仍表不服，於八十七年十二月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……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……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規定，短漏報銷售額，銷貨時未依法開立發票，且於申報當期銷售額亦未列入申報，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) 訴願人為外國醫療與科學儀器設備生產廠商之國內代理商，負責為外國原廠在國內開發客戶。本案銷貨合約書雖由訴願人代表外國原廠與國內客戶（○○醫學院等機構）簽訂，然而依照合約規定，各該機構須自行開立信用狀向國外原廠訂購，原廠則將儀器設備由國外直接運交國內業主，並由各該機構以自身名義報關進口。外國原廠則依其與訴願人簽訂之代理合約，於交易完成後由外國原廠支付訴願人佣金，訴願人依法就佣金收入開立應稅統一發票報繳營業稅，並列入所得申報。
- (二) 前項所述之交易貨物（醫療與科學儀器設備），係由外國原廠於境外起運，直接移轉給國內各採購機構，且該貨物價款係由各該機構開立信用狀，透過國際金融體系直接付款給外國原廠。在此交易過程中，訴願人非屬貨物所有權人，亦未向國內業主收取任何代價，故該貨物價款並非訴願人公司之銷售額，不屬於營業稅法所規定之課稅範圍。
- (三) 依法不可僅憑銷售合約認定是否屬課稅範圍：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。足徵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。訴願人雖與國內各採購機構簽訂銷貨合約書，惟各該貨品均由外國原廠自中華民國境外起運，直接銷售國內業主，並由國內業主以自身名義辦理進口。對訴願人而言，非屬營業稅課稅範圍，免開統一發票，當然亦無逃漏情事。
- (四) 本案所有交易貨物，均由國內各採購機構自行報關進口，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。訴願人公司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，原處分機關如何能據以指控訴願人逃漏？
- (五) 訴願人提供服務之目的在於賺取外國原廠給付之佣金，國內各採購機構並未支付本公司任何代價。訴願人協助交易雙方（外國原廠與國內業主）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，訴願人因此負擔之費用亦屬為賺取佣金收入而發生之必要支出。銷售合約中所載之合約金額既然非屬訴願人收入，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、卷查訴願人之違章事實，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稽核報告節略，訴願人之負責人〇〇〇八十七年四月三日於財政部賦稅署稽核組製作之談話紀錄、〇〇醫學院會計室主任〇〇〇八十七年二月二十五日於該院製作之談話紀錄，〇〇大學總務室負責採購人員〇〇〇八十七年三月十日於該校製作之談話紀錄，訴願人銷貨之合約書十二份等影本附卷可稽。

四、再查訴願人主張系爭儀器設備係由國內客戶與外國供應原廠直接交易，由各學術單位自行進口，其僅代為議價、簽約，依照系爭合約約定，各該機構須自行開立信用狀向國外原廠訂購，原廠則將儀器設備由國外直接運交國內業主，並由各該機構以自身名義報關進口。其提供服務之目的在於賺取外國原廠給付之佣金，國內各採購機構並未支付訴願人任何代價，外國原廠則依其與訴願人簽訂之代理合約，於交易完成後由外國原廠支付訴願人佣金，訴願人依法就佣金收入開立應稅統一發票報繳營業稅，並列入所得申報，合約金額並非訴願人之銷售額，系爭儀器設備係由外國原廠於境外起運，直接移轉給國內各採購機構，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釋意旨，不屬於營業稅法所規定之課稅範圍云云，按〇〇醫院、〇〇專科學校（現為〇〇大學）、〇〇試驗所、〇〇大學、〇〇大學農學院農化系、〇〇大學、〇〇醫學院等七所學術機構與訴願人間之訂購合約書均記載有上開訂購人向訴願人訂購本案系爭儀器設備，價款金額、買賣標的、付款辦法、交貨期限、交貨地點、費用負擔（包括結匯、報關及提貨手續費等）及安裝、測試（試車保固維修）、培訓人員等，原處分機關認定上開訂購合約係屬訴願人與渠等之買賣合約，揆諸民法第三百四十五條有關買賣之規定，尚非無據。

五、惟查訴願人於本府訴願審議委員會八十八年三月十五日第四五五次委員會議到會說明時，訴稱系爭訂購合約書均有載明由各該機構自行開立信用狀，由各該機構自行報關進口系爭儀器設備，外國原廠會發給各該機構訂購確認書，於交貨程序結束後，外國原廠會支付訴願人佣金云云，卷查訴願人所提供其與外國原廠間之代理商合約書有關佣金之約定，訴願人就佣金收入雖提出明細表，然就本案系爭各儀器設備之佣金如何計算尚有不明之處，揆諸訴願人與〇〇醫院間之醫療儀器設備採購合約，訴願人就合約金額有開立銷貨發票，然本件系爭訂購合約則僅開立佣金發票，二者間在法律關係上究有何不同？訴願人並未說明。再者，訴願人開立有關佣金發票之對象有〇〇銀行有國外原廠，查有關給付訴願人佣金者係外國原廠，〇〇銀行僅係匯款轉帳之受託人，訴願人將佣金收入有關發票開予該銀行，顯與首揭規定不合，職是，訴願人訴稱其在臺銷售外國原廠之儀

器設備有自購自銷，有代為外購賺取佣金，則訴願人自設立以來自購自銷部分，及代為外購賺取佣金部分之比例為何？又系爭合約既然約定由各該採購機構自行報關進口系爭儀器設備，為何相關報關費用由訴願人支付並取得報關行開立之發票作為其進項憑證？再按系爭合約約定訴願人須負出賣人之物之瑕疵擔保責任而言，訴願人主張其在本案係代理商身分，僅賺取佣金收入，而非銷貨收入等有利於己之事實，即應負積極之舉證證明責任，準此，本案系爭待證事實應係訴願人銷售之儀器設備是否僅係賺取佣金，上開七所機構有關貨款給付之流程為何？此由訴願人之資金往來情形不難查知，原處分機關就關於有利於訴願人之待證事實未查明前逕為補稅裁罰之處分，於復查決定時續予維持，尚嫌率斷，爰將原處分撤銷，由原處分機關查明後另為處分。

六、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 十 七 日

市長 馬英九

訴願審議委員會主任委員 張明珠 決行