



稅務爭議預防與解決

2023年9-10月號



前言

在反三角貿易中，國內貿易商常主張其係分別與國內訂貨人、國外供應商訂定買賣契約，且貨物從國外進入我國境內時，因為是以訂貨人的名義報關進口，所以無需開立三聯式發票給訂貨人，也不用就這筆交易報繳營業稅。惟根據財政部97年10月29日台財稅字第09704550620號令，「國內貿易商應按其收取轉付差額視為佣金收入或按其所取得之佣金收入，開立應稅二聯式統一發票。」是以，財政部常以此否認前開主張，並認定國內貿易商有漏報銷售額，而做成相關補稅及罰鍰處分。

然而，針對反三角貿易之發票開立與營業稅申報疑義，最高行政法院並未認同財政部「將交易一概視為居間關係」的做法，而認為應依實際交易情況而定。據此，國內貿易商應如何開立發票及報繳營業稅，須先認定此筆交易究為居間或買賣關係（即第一層次的討論）；若為買賣關係，則須再進一步認定該貨物銷售是否為境內銷售（即第二層次的討論）。

本期稅務爭議預防與解決月刊將針對上述議題，透過整理相關函釋及實務判決，就反三角貿易之交易關係的認定，分析財政部及行政法院觀點的主要差異，說明近期實務上對於買賣關係、境內銷售貨物之判斷標準，並提醒納稅義務人在採取不同營業稅申報立場時應留意的事項。

關於本刊

KPMG稅務爭議預防與解決專業團隊以專業的稅務見解及多年應對稅捐稽徵機關查核之經驗，每月發表不同稅務爭議主題之月刊，以深入淺出的方式探討稅捐稽徵機關及法院之觀點，並提出KPMG有關預防與解決稅務爭議3階段之因應措施，依序控管及降低稅務爭議產生。

Tax 360 app

讓身為專業人士的您隨時掌握最Hot的稅務及法律議題、期刊書籍及活動新訊。掃瞄或點選下圖即可開啟App安裝頁面。



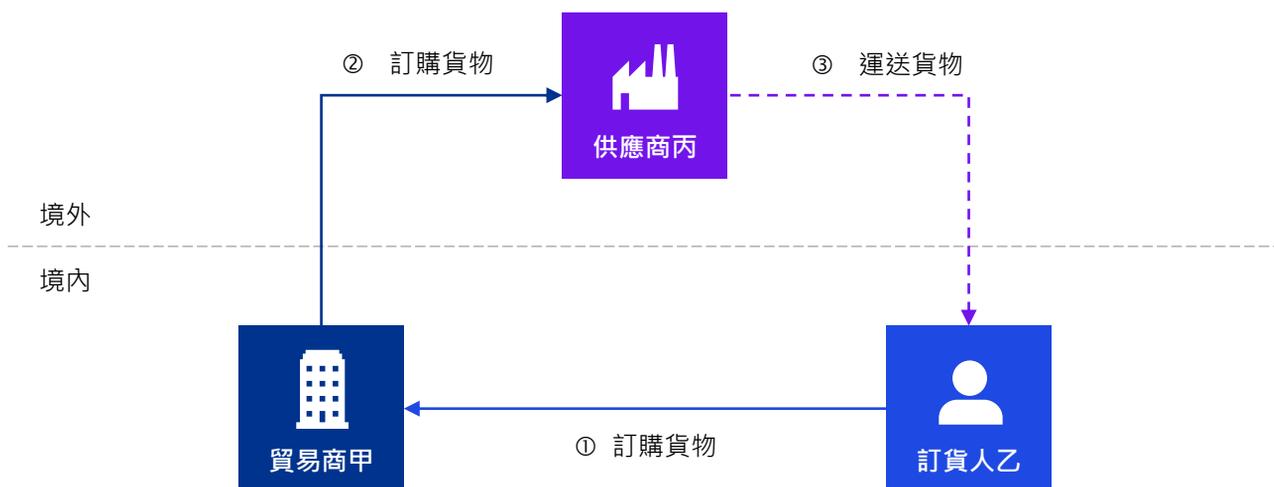
iOS
Android

反三角貿易之發票開立與營業稅申報疑義解析



案例介紹

國內營業人甲（貿易商）於接受另一國內營業人乙（訂貨人）的訂貨後，即轉向國外供應商丙訂貨，貿易商甲係分別與訂貨人乙、供應商丙訂定買賣契約，並直接以訂貨人乙的名義報關進口。依上述說明，貿易商甲主張貨物是從國外進入我國境內，屬於進口貨物，應以進口貨物之收貨人（即訂貨人乙）為營業稅納稅義務人，故貿易商甲無需開立三聯式發票給訂貨人乙，亦無需就這筆交易報繳營業稅。試問，貿易商甲的申報立場是否符合稅法規定？



財政部相關函釋規定

依照加值型及非加值型營業稅法（下稱「營業稅法」）第1條規定，「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。」同法第32條第1項並規定，「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。」

而在本文所舉之交易型態案例（即反三角貿易）中，國內貿易商應如何開立發票及其他營業稅申報疑義，

可分為兩個層次討論。首先，國內貿易商與訂貨人、國外供應商間的交易關係究係居間還是買賣；若為買賣關係，須再進一步討論該貨物銷售，是屬於境內銷售，還是境外銷售。

關於第一個層次的問題討論，有以下財政部函令可供參照：

解釋函號	規範內容
97年10月29日台財稅字第09704550620號令 (下稱「財政部97年函」)	國內營業人(甲)接受國內買受人(乙)訂貨，轉向國外廠商(丙)訂貨，並直接以乙買受人名義報關進口之交易型態，應按其收取轉付差額視為佣金收入或按其所取得之佣金收入，開立應稅二聯式統一發票。
104年5月13日台財稅字第10404516320號令	補充核釋本部97年10月29日台財稅字第09704550620號令如下：國內營業人(甲)接受國內買受人(乙)訂貨，轉向國外廠商(丙)訂貨，並直接以買受人(乙)名義報關進口之交易型態，如買受人(乙)係保稅區營業人，且該貨物之使用符合加值型及非加值型營業稅法第7條第4款及同法施行細則第7條之1第2項規定者，營業人(甲)得按其收取轉付差額或取得之收入，開立零稅率二聯式統一發票，並持憑經買受人(乙)簽署「進口該貨物確係符合加值型及非加值型營業稅法第7條第4款及同法施行細則第7條之1第2項規定供營運之貨物無訛」字樣及加蓋其統一發票專用章之海關核發進口報單副本，申報適用零稅率。

由上述函釋可知，目前財政部針對國內貿易商在反三角貿易中之交易關係，在個案中並不區分「究為居間或買賣關係」，而是一律認定「國內貿易商於此三角貿易中係提供勞務」，所以國內貿易商所收取轉付之差額，就應該視為佣金收入，並據此開立二聯式統一發票。

值得說明的是，在財政部過往已廢止的函釋中，曾認為須實際認定貿易商是屬於「銷售勞務」或「銷售貨物」，並依此分別規範貿易商如何開立統一發票（財政部90年9月20日台財稅字第0900455748號令參照）。

惟自91年1月1日起，進口貨物除符合免稅者外，均應於進口時由海關向進口貨物收貨人或持有人代徵營業稅。因此，交易如屬貿易商之進、銷貨行為，除貿易

商應按銷貨金額全額，開立三聯式統一發票給訂貨人外，訂貨人作為進口貨物之收貨人，亦應繳納進口貨物之營業稅。惟該作法將造成訂貨人（即收貨人）因同一筆交易取具兩筆進項憑證，並因此重複負擔進項稅額而須另申請專案退稅；再者，個案交易到底是買賣或居間關係，常在稽徵執行面引發徵納雙方爭議。

是以，財政部遂將「買賣價差」視為「佣金收入」，並規範國內貿易商應向國外供應商開立二聯式統一發票，以解決前開爭議。

司法實務係按照交易型態所涉法律關係作判斷

然而，財政部前開見解似乎沒有獲得最高行政法院的支持。該院於101年12月25日101年度12月份第2次庭長法官聯席會議，就反三角貿易的交易型態應如何開立發票的問題，作成決議如下：

<p>法律問題</p>	<p>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。</p> <p>（一）設甲、乙間及甲、丙間個別就該機器設備成立買賣契約。</p> <ol style="list-style-type: none"> 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？ <p>（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？</p>
<p>決議</p>	<p>設題（一）1、2：</p> <p>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。</p> <p>設題（二）：</p> <p>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，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。</p>

根據前開聯席會議決議，國內貿易商與訂貨人在反三角貿易中之交易是屬於居間或買賣，亦即此筆交易到底是銷售勞務或銷售貨物，並不能一概而論，而應該依照實際的交易情況決定。後續最高行政法院判決除延續前開決議之意旨外，更有部分判決認為「財政部97年10月29日令（即財政部97年函）...之旨，乃是

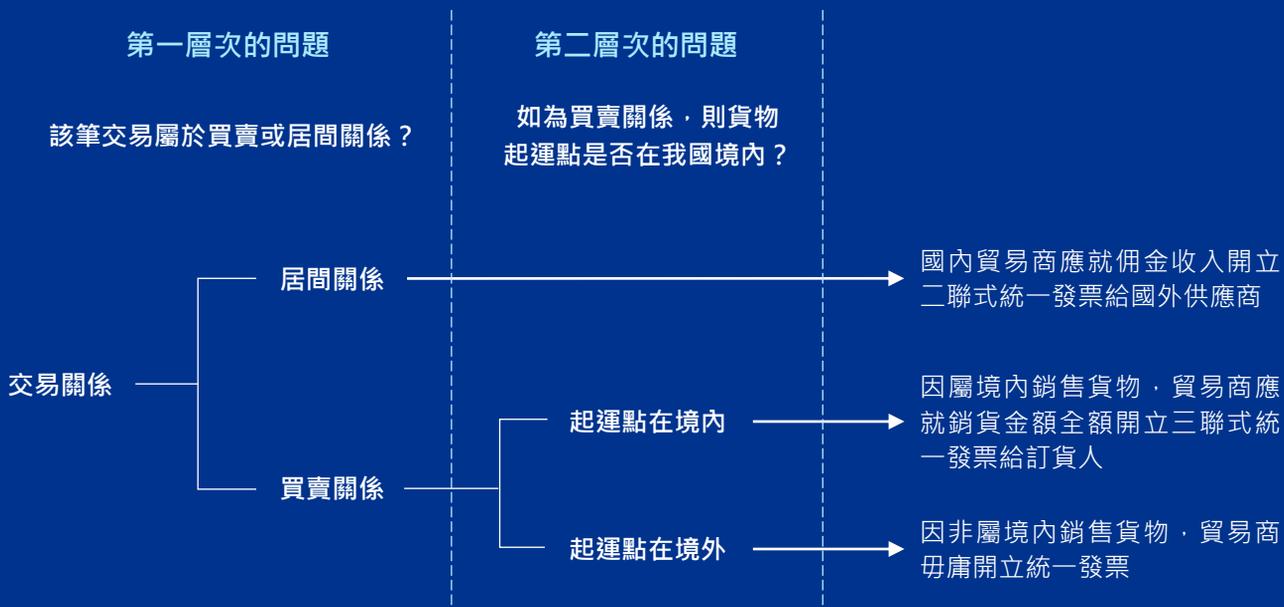
在法無明文授權之情況下，逕行以行政函釋，將『買賣價差』擬制為『佣金收入』，違反稅捐法定原則，對法院之法律適用並無拘束力（參照最高行政法院102年判字第69號判決）。」

近期行政法院之實務見解

至於，行政法院在個案中如何認定反三角貿易是屬於居間或買賣關係，則是依照「交易實質、所有權及風險移轉與資金流向」等因素進行綜合判斷（參照最高行政法院110年度上字第89號判決）。惟國內貿易商若「直接對訂貨人負擔物之瑕疵擔保責任」，則因此為買賣契約的基本特徵，所以行政法院多認定此類交易屬買賣關係（參照最高行政法院103年度判字第382號判決、最高行政法院102年度判字第445號判決、臺北高等行政法院111年度訴更一字第30號判決，以及臺北高等行政法院高等庭101年度訴字第1618號判決）。

承此，交易如果是對國外供應商提供仲介之勞務服務，使國外供應商能與國內進口貨物之廠商直接締結買賣契約，則因此種交易屬於居間關係，國內貿易商應就提供勞務給國外供應商之金額，開立二聯式統一發票給國外供應商。

惟當交易是由國內貿易商分別與訂貨人及國外供應商訂立買賣契約者，即應再行判斷後段銷售行為的貨物起運點在我國境內還是在我國境外（即第二層次的討論）。倘若起運點在我國境內，則屬境內銷售貨物，貿易商應以出售進口貨物給訂貨人之售價為基礎計算營業稅額，並開立三聯式統一發票給訂貨人。



 **KPMG Observations**

以本文所舉案例而言，國內貿易商甲如果要主張其分別與國內訂貨人乙、國外供應商丙成立買賣關係，則甲、乙間簽訂的採購合約書應符合買賣契約的基本特徵（如負擔物之瑕疵擔保責任等）。至於，甲、乙間貨品銷售是否構成境內銷售貨物，則需判斷「甲將貨物所有權移轉給乙」的時間點，是否於貨物進口之後。近期有實務判決以「國內貿易商於進口報關後，是否仍需對天災等不可抗力事故負擔賠償責任」作為判斷標準。因此，如果甲於進口報關前，即免除因不可預測或不可避免之自然事故所導致的損失，則甲得主張無境內銷售貨物之情事，亦毋庸開立統一發票，否則甲仍應依法就銷售金額全額開立三聯式發票給訂貨人乙，並報繳營業稅。

此外，如前開討論，現行之財政部97年函不僅與最高行政法院101年度12月份第2次庭長法官聯席會議，就國內貿易商於反三角貿易之交易關係所採見解有所差異，更有行政法院判決認為該函令違反稅捐法定原則，對法院之法律適用並無拘束力。因此，建議納稅義務人持續關注財政部對該函令之適用情況，適時諮詢稅務專家，以確保發票之開立方式符合相關法令要求。





Contact us

許志文

主持會計師

02 8101 6666 ext. 01815

stephenhsu@kpmg.com.tw

林上軒

經理

02 8101 6666 ext. 18431

seanlin2@kpmg.com.tw

卓奕廷

高級專員

02 8101 6666 ext. 21406

aycho@kpmg.com.tw

丁英泰

執業會計師

02 8101 6666 ext. 16154

yingtailing@kpmg.com.tw

陳渝雯

經理

02 8101 6666 ext. 17670

leilachen@kpmg.com.tw

林則堯

專員

02 8101 6666 ext. 20459

johnnylin1@kpmg.com.tw

謝昌君

執行副總經理

02 8101 6666 ext. 11307

ethanhsieh@kpmg.com.tw

鄭筑云

主任

02 8101 6666 ext. 18529

lisacheng@kpmg.com.tw

黃鈺柔

專員

02 8101 6666 ext. 21477

joekok@kpmg.com.tw



@KPMGTaiwan

kpmg.com/tw

The information contained herein is of a general nature and is not intended to address the circumstances of any particular individual or entity. Although we endeavor to provide accurate and timely information, there can be no guarantee that such information is accurate as of the date it is received or that it will continue to be accurate in the future. No one should act upon such information without appropriate professional advice after a thorough examination of the particular situation.

© 2023 KPMG, a Taiwan partnership and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

The KPMG name and logo are trademarks used under license by the independent member firms of the KPMG global organization