

---

### 第三章 營業稅議題

#### 第一節 檢討現行“自由貿易港區設置管理條例”（以下簡稱“管理條例”）第 21 至 26 條相關營業稅問題

雖然管理條例於第二十一條明確規定於港區內銷售貨物，其營業稅稅率為零，而可免納營業稅。但依我國之加值型與非加值型營業稅（以下簡稱“營業稅”或“VAT”），於進行國際物流活動時，仍可能存有許多之營業稅議題。例如（一）向國內課稅區業者採購貨物仍有可能被加徵營業稅，此議題財政部賦稅署已有草案，但相關執行細節仍無配套措施。（二）又國外進駐廠商通常委託國內物流業者代為儲存、配送、委託加工其貨物，其本身並未在國內設籍登記，致使其無法取得營業稅稅籍編號，因此其付給國內物流業者及加工廠服務費之營業稅將無法扣抵或退回。同時也因無法取得營業稅稅籍編號，致使其進/銷項稅額無法以其名義進行扣抵，對國外廠商影響深遠。因此本節研究大綱包括國外政府對給予非其國內業者有關營業稅稅籍編號之方式（或條件）、相關營業稅稅籍編號之管理措施、廠商應負之權益與義務、及我國加值型與非加值行營業稅法相關條文之修正建議（第 28 條條文等）。由於營業稅法之條文規定，無法與複雜多變之國際貿易配合，為方便解釋實務上發生之狀況，對營業稅議題將採範例方式加以呈現，以利說明，其主要內容分類如下：

甲、物流、倉儲服務

乙、維修及加工服務

丙、研發中心服務

丁、全球客服中心及人才培訓中心建置之營業稅議題

## 第二節 國際物流供應鏈各種交易型態分析與相關營業稅議題

台灣之加值型及非加值型營業稅法(以下簡稱“營業稅法”)自 1986 年改制變革實行以來，其間雖有多次修正，然因國際貿易進展快速，交易型態日趨複雜，及網路交易興起等，雖於 2001 年修正第四十一條，將進口貨物應徵之營業稅緩徵規定取消，期與國際接軌，惟所修之內容仍有未逮，例如未有營業代理人之規定、不允許外國廠商在我國境內無固定營業場所之事業、機關、團體，取得稅籍編號，致造成外國廠商(在台灣境內無固定營業場所者)有營業行為，於繳納進項營業稅額後，於再行售出後，卻無法退回營業稅之不合理現象，影響外國廠商來台採購、經營之意願，對經濟發展有不利影響。茲謹就物流中心代跨國客戶在台灣轉運或收集供應商貨品申報出口，及跨國廠商來台提供或使用相關勞務時，其間所造成外國廠商繁瑣之退稅程序或無法退稅的情況，研析有關營業稅課徵之問題，並提供解決之建議模式，期健全營業稅稅制，增加產業競爭力。

緣國外貿易商(下稱“外國客戶”)向保稅區或課稅區廠商採購貨物，保稅區或課稅區廠商並依外國客戶指示將貨物交與保稅區營業人(包含物流中心)暫儲存，且取得外匯收入者，准予適用零稅率；又據財政部表示，為兼顧國內營業人的產業競爭力，營業人接受國內保稅區營業人訂購貨物且依該買受人指示交予其他保稅區營業人者，如該訂購貨物符合營業稅法第七條第 4 款者，則銷售貨物之營業人亦可適用零稅率。故依台財稅第 09604530290 號函規定，貨物於課稅區及保稅區移轉適用零稅率與否的問題已獲得釐清，相關規定亦較以往明確。然而因國際貿易的態樣日趨複雜，且跨國貿易的營業稅問題除因貨物移轉所產生者外，因勞務提供或使用而延伸之營業稅問題則部分仍待解決，為利分析勞務所延伸之營業稅問題，本研究將從目前跨國企業所從事之勞務提供(或使用)之交易模式中較為普遍之模式提出探

討，以利問題之釐清及解決方式之提出。

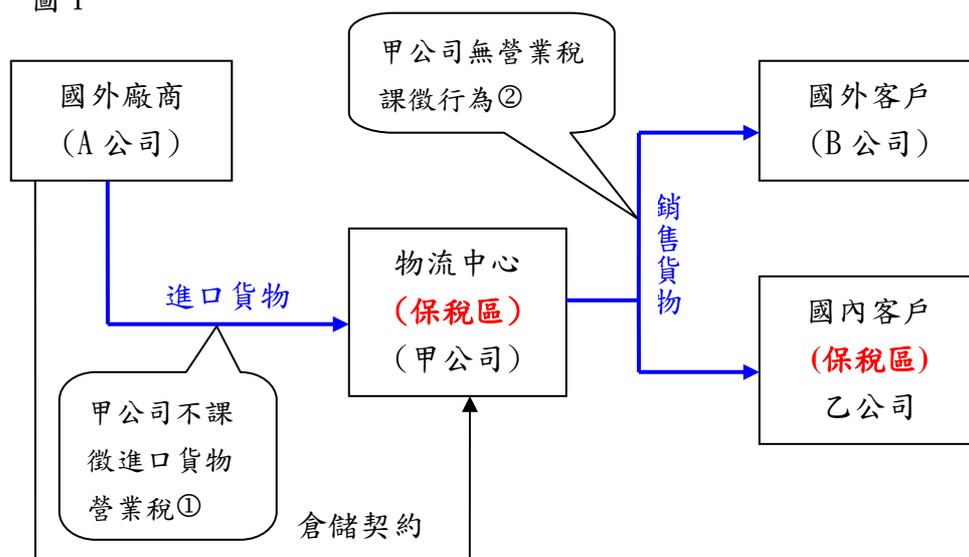
案情說明：

第一類型：物流、倉儲服務

一、國外廠商之貨物自國外進口，儲存至國內課稅區及免稅區物流中心，再銷售至國內外課稅區及免稅區之交易型態相關之營業稅課稅方式說明：

(一)國外廠商 A 公司自國外進口貨物並儲存在國內保稅區之物流中心甲公司，而後並再將該項貨物轉運至國外客戶 B 公司或國內保稅區客戶乙公司。

圖 1



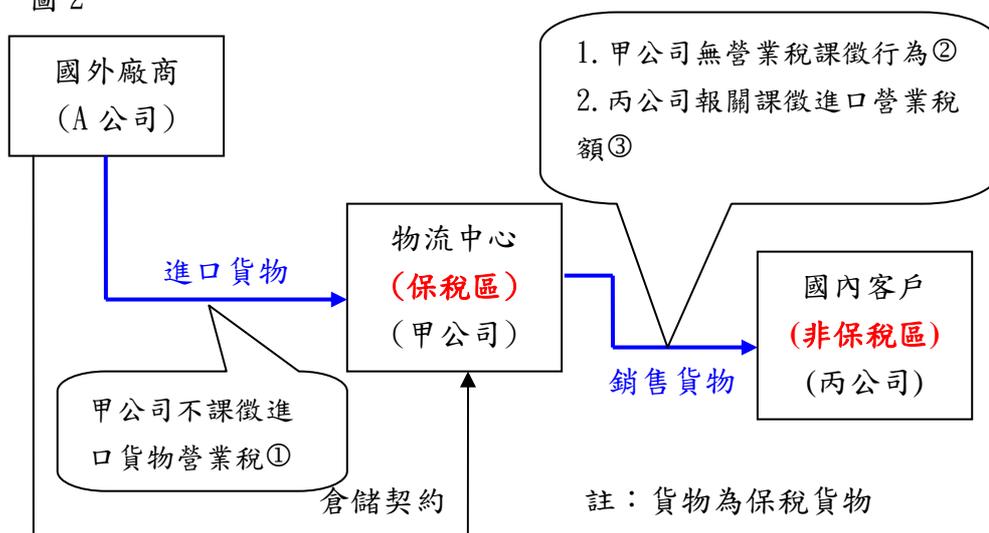
註：貨物為保稅貨物

1. 依據財政部 90.08.29 台財稅第 0900454850 號函規定處理。
2. 國外廠商 A 公司於國內進口其貨物，國內保稅區物流中心甲公司其以本身名義進口之貨物，若符合下列條件之情況下，其以本身名義進口之貨物，免予申報進口貨物金額；其將該項貨物轉運國內、外買主之行為，免申報銷售額：

- (1)係經營保稅倉庫業務，在我國從事收受、儲藏處理及轉運服務，並不參與客戶之招攬、交易條件訂定及貨款交付之處理。
  - (2)收取之倉儲及處理費係以貨物重量、存放天數計算。
  - (3)未取得貨物之所有權。
- 3.國內保稅區物流中心甲公司以其名義進口國外廠商A公司之貨物，免予申報進口貨物金額①。
  - 4.國內保稅區物流中心甲公司再轉運該項貨物至國外客戶B公司及國內保稅區客戶乙公司之行為，免申報銷售額②(若依營業稅法第三條第三項第五款「視為銷售代銷貨物」則相互矛盾)。
  - 5.國內保稅區物流中心甲公司向國外廠商A公司收取之倉儲服務費等收入，依據財政部96.08.23台財稅第09604521120號函規定，營業人(包括課稅區及保稅區營業人)接受國外客戶之勞務訂單，依其指示將該勞務或勞務之成果提供與國內保稅區營業人(科學工業園區內之園區事業、農業科技園區內之園區事業、自由貿易港區內之自由港區事業、免稅出口區內之外銷事業及海關管理之保稅工廠、保稅倉庫、物流中心)使用，並取得外匯收入者，其營業稅准予適用零稅率。

(二) 國外廠商 A 公司自國外進口貨物並儲存在國內保稅區之物流中心甲公司，而後並將該項貨物轉運至國內課稅區客戶丙公司。

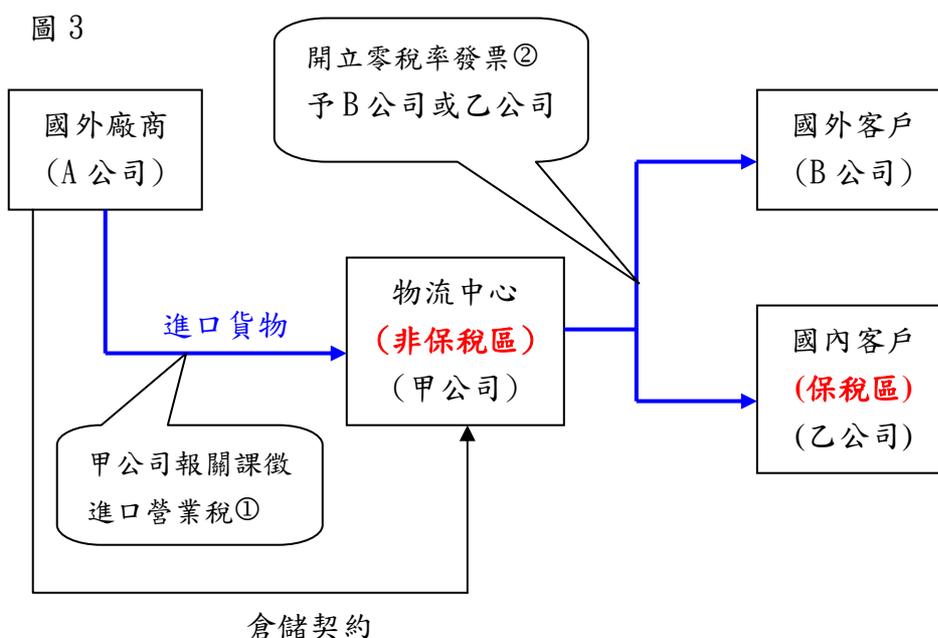
圖 2



1. 依據財政部 90.08.29 台財稅第 0900454850 號函精神處理。
2. 國外廠商 A 公司於國內進口其貨物，國內保稅區物流中心甲公司其以本身名義進口之貨物，若符合下列條件之情況下，其以本身名義進口之貨物，免予申報進口貨物金額；其將該項貨物轉運國內、外買主之行為，免申報銷售額：
  - (1) 係經營保稅倉庫業務，在我國從事收受、儲藏處理及轉運服務，並不參與客戶之招攬、交易條件訂定及貨款交付之處理。
  - (2) 收取之倉儲及處理費係以貨物重量、存放天數計算。
  - (3) 未取得貨物之所有權。
3. 國內保稅區物流中心甲公司以其名義進口國外廠商 A 公司之貨物，免申報進口貨物營業稅①。
4. 國內保稅區物流中心甲公司再轉運該項貨物至之國內非保稅區客戶丙公司之行為，免申報銷售額②。

5. 國內保稅區物流中心甲公司轉運貨物至國內非保稅區客戶丙公司，買受人國內非保稅區客戶丙公司應按進口貨物報關程序填具進口報單向海關申報進口，由海關代徵進口營業稅；但該進項稅額可由國內非保稅區客戶丙公司抵退<sup>③</sup>。
6. 國內保稅區物流中心甲公司向國外廠商 A 公司收取之倉儲服務費等收入，並取得外匯收入者，是否准予適用財政部 96.08.23 台財稅第 09604521120 號函規定適用零稅率則仍有疑議？惟為鼓勵廠商來台設立物流中心並促進相關產業發展，對於設立於保稅區之物流廠商建議仍可適用零稅率為宜。

(三) 國外廠商 A 公司自國外進口貨物並儲存在國內非保稅區之物流中心甲公司，而後並再將該項貨物轉運至國外客戶 B 公司或國內保稅區客戶乙公司。



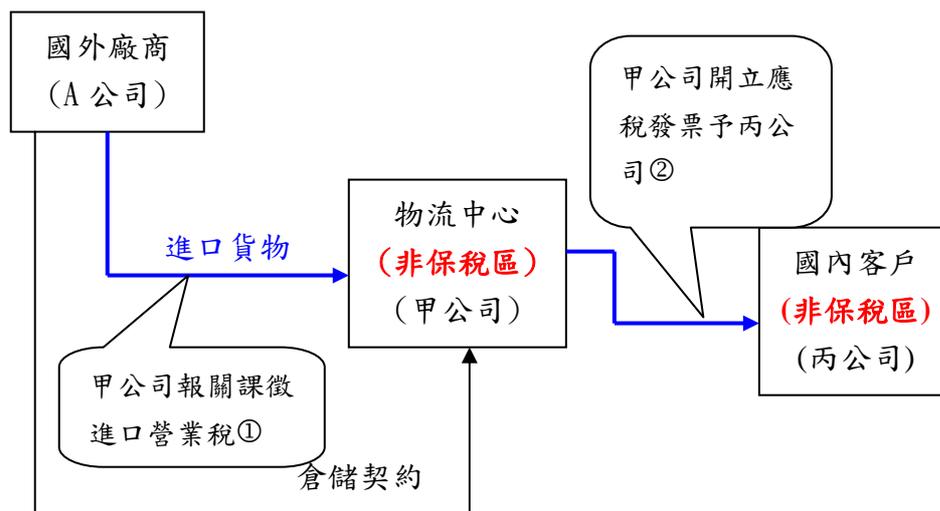
1. 依據營業稅法第二條、第三條第三項第五款、財政部 87.04.01 台財稅第 871936481 號函及統一發票使用辦法第十七條。
2. 國內非保稅區物流中心甲公司，為進口貨物之收貨人，為營業稅之納稅義務人，應以物流中心甲公司名義進口貨物並報關繳納營業稅①；但該進項稅額可由國內非保稅區物流中心甲公司抵退，惟國內非保稅區物流中心甲公司卻需先負擔此代墊進口營業稅之資金。
3. 國內非保稅區物流中心甲公司再轉運該項貨物至國外客戶 B 公司及國內保稅區客戶乙公司之行為，依營業稅法第三條第三項第五款規定「視為銷售代銷貨物」應由國內非保稅區物流中心甲公司依統一發票使用辦法第十七條開立應稅發票；惟依台財稅第 871936481 號函規定，若符合營業稅法第七條規定，則國

內非保稅區物流中心甲公司該筆交易可適用零稅率②。

4. 國內非保稅區物流中心甲公司向國外廠商 A 公司收取之倉儲服務費等收入，依據財政部 96.08.23 台財稅第 09604521120 號函規定，營業人(包括課稅區及保稅區營業人)接受國外客戶之勞務訂單，依其指示將該勞務或勞務之成果提供與國內保稅區營業人使用，並取得外匯收入者，其營業稅准予適用零稅率。
5. 此種交易模式與一、之(一)除物流中心甲公司有無保稅之差別外，都是一樣的，但物流中心甲公司之身份卻有截然不同之角色，而通常物流中心甲公司都是接受命令儲存貨物及交付貨物，並無涉及貨物主與其客戶間貨物交易行為，卻須涉入該貨物營業稅之徵免義務，顯與經濟實質背道而行。

(四)國外廠商A公司自國外進口貨物並儲存在國內非保稅區之物流中心甲公司，而後並將該項貨物轉運至國內課稅區客戶丙公司。

圖 4



1. 依據營業稅法第二條、第三條第三項第五款及統一發票使用辦法第十七條。
2. 國內非保稅區物流中心甲公司，為進口貨物之收貨人，為營業稅之納稅義務人，應以物流中心甲公司名義進口貨物並報關繳納營業稅①；惟該進項稅額可由國內非保稅區物流中心甲公司抵退，但國內非保稅區物流中心甲公司卻需先負擔此代墊進口營業稅之資金。。
3. 國內非保稅區物流中心甲公司再轉運該項貨物至國內非保稅區客戶丙公司之行為，依營業稅法第三條及三項第五款規定為「銷售代銷貨物」，國內非保稅區物流中心甲公司應開立以國內非保稅區客戶丙公司為抬頭之應稅發票予國內非保稅區客戶丙公司②。
4. 國內非保稅區物流中心甲公司向國外廠商A公司收取之倉儲服務費等收入，係將勞務或勞務成果提供與國內非保稅區營

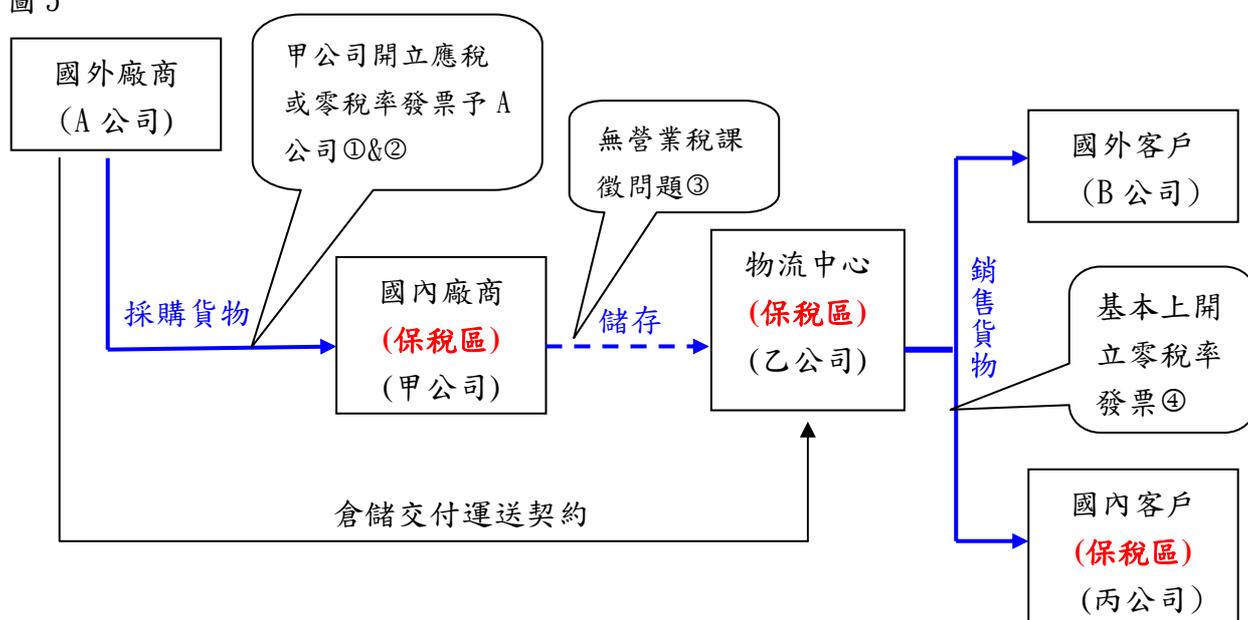
業人，係屬台灣境內銷售勞務所取得之收入，無法依據財政部 96.08.23 台財稅第 09604521120 號函規定，係屬營業稅課稅範疇，應課徵營業稅，開立應稅發票予國外廠商 A 公司，此項購買勞務所造成之進項稅額，國外廠商 A 公司因無稅籍編號，因此無退抵之機會，造成額外之營業成本。

5. 同上(三)國內非保稅區物流中心甲公司須承擔非屬本身所代理之貨物主在國內營業所發生之營業稅徵免義務，顯與經濟實質背道而行。

二、國外廠商向國內課稅區或保稅區廠商採購貨物，再運送至國內課稅區或保稅區物流中心儲存，再銷售至國內外課稅區及保稅區之交易型態相關之營業稅課稅方式說明：

(一)國外廠商 A 公司向國內保稅區廠商甲公司採購貨物，並指定國內保稅區廠商甲公司將該貨物運往保稅區物流中心乙公司暫儲存，嗣後貨物再以國外廠商 A 公司之名義轉運出口至國外客戶 B 公司或國內保稅區客戶丙公司。

圖 5

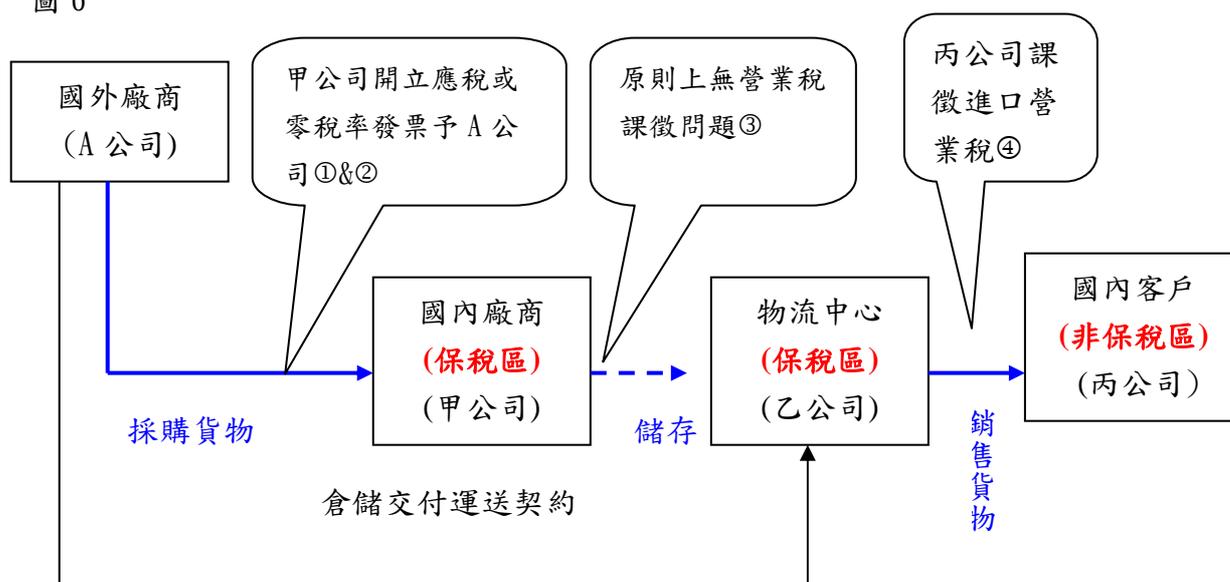


1. 依據營業稅法第三條第三項第五款、統一發票使用辦法第十七條、財政部 96.06.29 台財稅第 09604530290 號函(財政部 93.03.11 台財稅第 930450281 號函、財政部 75.07.30 台財稅第 7556549 號函已廢止)及修正營業稅法實施注意事項。
2. 國內保稅區廠商甲公司若未向國外廠商 A 公司取得外匯收入則應開立應稅發票給國外廠商 A 公司①。
3. 國內保稅區廠商甲公司若向國外廠商 A 公司取得外匯收入，則可開立零稅率發票給國外廠商 A 公司②。

4. 依照台財稅第 09604530290 號函規定，無營業稅課徵問題③。
5. 國內保稅區物流中心乙公司依國外廠商 A 公司之指示將貨物轉運出口至國外客戶 B 公司或國內保稅區客戶丙公司時，若以國外廠商 A 公司名義進行交易，依台財稅第 09604530290 號函所述「營業人接受國外客戶訂購貨物後，依該國內客戶指示將貨物交與保稅區營業人者，且取得外匯收入者，其營業稅准予適用零稅率」，原則上應該為適用零稅之交易，但國外廠商 A 公司既無稅籍編號如何適用零稅率？④因此該解釋函在適用上仍有疑義。
6. 國內保稅區物流中心乙公司向國外廠商 A 公司收取之倉儲服務費等收入，依據財政部 96.08.23 台財稅第 09604521120 號函規定，營業人(包括課稅區及保稅區營業人)接受國外客戶之勞務訂單，依其指示將該勞務或勞務之成果提供與國內保稅區營業人使用，並取得外匯收入者，其營業稅准予適用零稅率。

(二)國外廠商 A 公司向國內保稅區廠商甲公司採購貨物，並指定國內保稅區廠商甲公司將該貨物運往國內保稅區物流中心乙公司暫儲存，嗣後貨物再以國外廠商 A 公司之名義轉運至國內非保稅區客戶丙公司。

圖 6



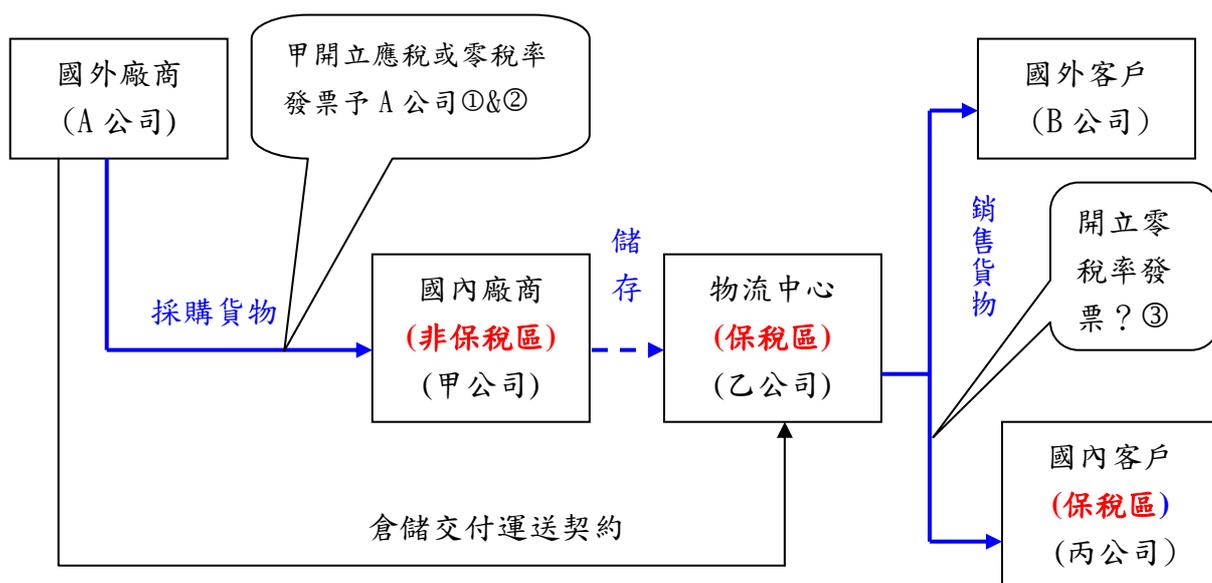
- 1.依據營業稅法第三條第三項第五款、統一發票使用辦法第十七條、財政部 96.06.29 台財稅第 09604530290 號函及修正營業稅法實施注意事項
- 2.國內保稅區廠商甲公司若未取得外匯收入則應開立應稅發票給國外廠商 A 公司①。
- 3.國內保稅區廠商甲公司若向國外廠商 A 公司取得外匯收入，則可開立零稅率發票給國外廠商 A 公司②。
- 4.國內保稅區廠商甲公司將貨物交付給國內保稅區物流中心乙公司，無營業稅課徵問題③。
- 5.國內非保稅區客戶丙公司，為進口貨物之收貨人，為營業稅之納稅義務人，應以自己公司名義進口貨物並報關繳納營業

稅④。

6. 國內保稅區物流中心甲公司向國外廠商 A 公司收取之倉儲服務費等收入，並取得外匯收入者，是否准予適用財政部 96.08.23 台財稅第 09604521120 號函規定適用零稅率則仍有疑議？惟為鼓勵廠商來台設立物流中心並促進相關產業發展，對於設立於保稅區之物流廠商建議仍可適用零稅率為宜。

(三)國外廠商 A 公司向國內非保稅區廠商甲公司採購貨物，並指定國內保稅區廠商甲公司將該貨物運往國內保稅區物流中心乙公司暫儲存，嗣後貨物再以國外廠商 A 公司之名義轉運出口至國外客戶 B 公司或國內保稅區客戶丙公司。

圖 7



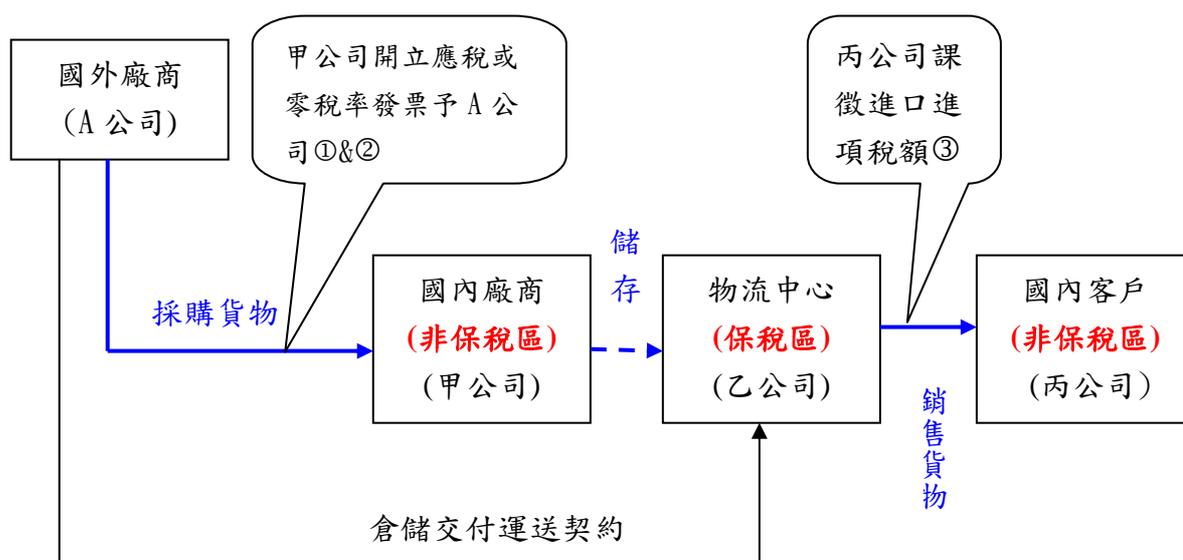
1. 依據營業稅法第三條第三項第五款、統一發票使用辦法第十七條以及財政部 96.06.29 台財稅第 09604530290 號函辦理。
2. 國內非保稅區廠商甲公司若未取得外匯收入則應開立應稅發票給國外廠商 A 公司①，國內非保稅區廠商甲公司若向國外廠商 A 公司取得外匯收入，則可開立零稅率發票給國外廠商 A 公司②，國內保稅區廠商甲公司將貨物交付給國內保稅區物流中心乙公司，無營業稅課徵問題。
3. 國內保稅區物流中心乙公司依國外廠商 A 公司之指示將貨物轉運出口至國外客戶 B 公司或國內保稅區客戶丙公司時，若以國外廠商 A 公司名義進行交易，依台財稅第

09604530290 號函所述「營業人接受國內客戶訂購貨物後，依該國內客戶指示將貨物交與保稅區營業人者，且取得外匯收入者，其營業稅准予適用零稅率」，原則上應該為適用零稅之交易，但國外廠商 A 公司既無稅籍編號如何適用零稅率？因此該解釋函在適用上仍有疑義③。

- 4.國內保稅區物流中心乙公司向國外廠商 A 公司收取之倉儲服務費等收入，依據財政部 96.08.23 台財稅第 09604521120 號函規定，其營業稅准予適用零稅率。

(四)國外廠商 A 公司向國內非保稅區廠商甲公司採購貨物，並指定國內非保稅區廠商甲公司將該貨物運往保稅區物流中心乙公司暫儲存，貨物再以國外廠商 A 公司之名義轉運國內非保稅區客戶丙公司。

圖 8

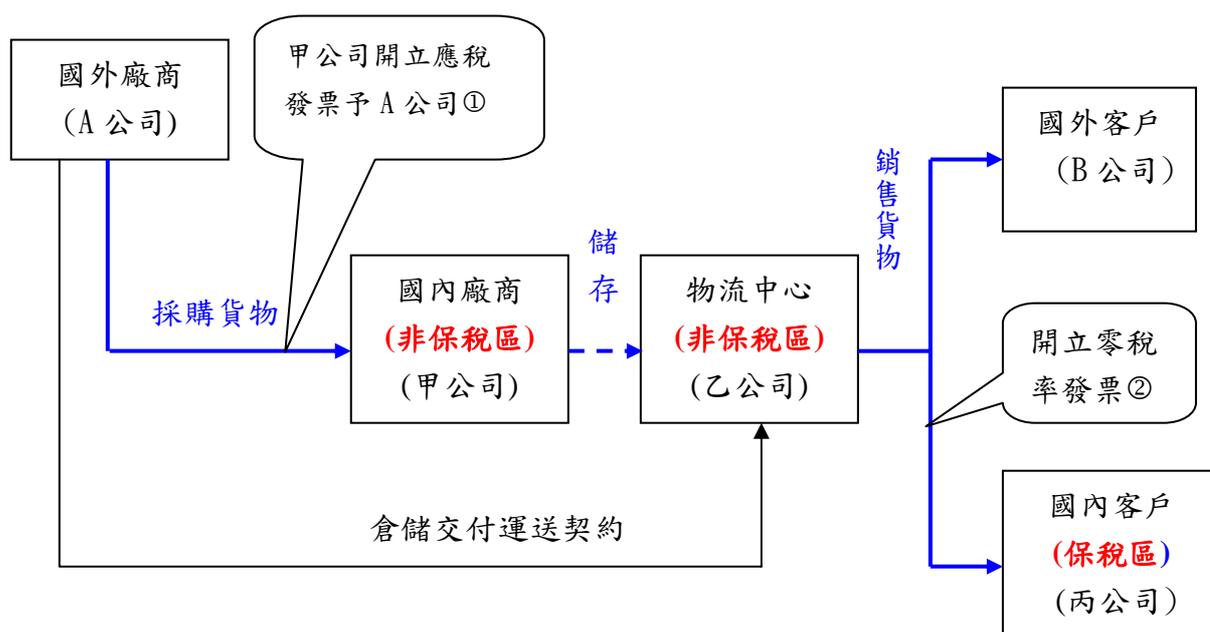


1. 依據營業稅法第三條第三項第五款、統一發票使用辦法第十七條以及財政部 96.06.29 台財稅第 09604530290 號函辦理。
2. 國內非保稅區廠商甲公司若未取得外匯收入則應開立應稅發票給國外廠商 A 公司①，國內非保稅區廠商甲公司若向國外廠商 A 公司取得外匯收入，則可開立零稅率發票給國外廠商 A 公司②，國內保稅區廠商甲公司將貨物交付給國內保稅區物流中心乙公司，無營業稅課徵問題。
3. 國內非保稅區客戶丙公司，為進口貨物之收貨人，為營業稅之納稅義務人，應以自己公司名義進口貨物並報關繳納營業稅③。

4. 國內保稅區物流中心甲公司向國外廠商 A 公司收取之倉儲服務費等收入，並取得外匯收入者，是否准予適用財政部 96.08.23 台財稅第 09604521120 號函規定適用零稅率則仍有疑議？惟為鼓勵廠商來台設立物流中心並促進相關產業發展，對於設立於保稅區之物流廠商建議仍可適用零稅率為宜。

(五) 國外廠商 A 公司向國內非保稅區廠商甲公司採購貨物，並指定國內非保稅區廠商甲公司將該貨物運往非保稅區物流中心乙公司暫儲存，嗣後貨物再以國外廠商 A 公司之名義轉運出口至國外客戶 B 公司或國內保稅區客戶丙公司。

圖 9



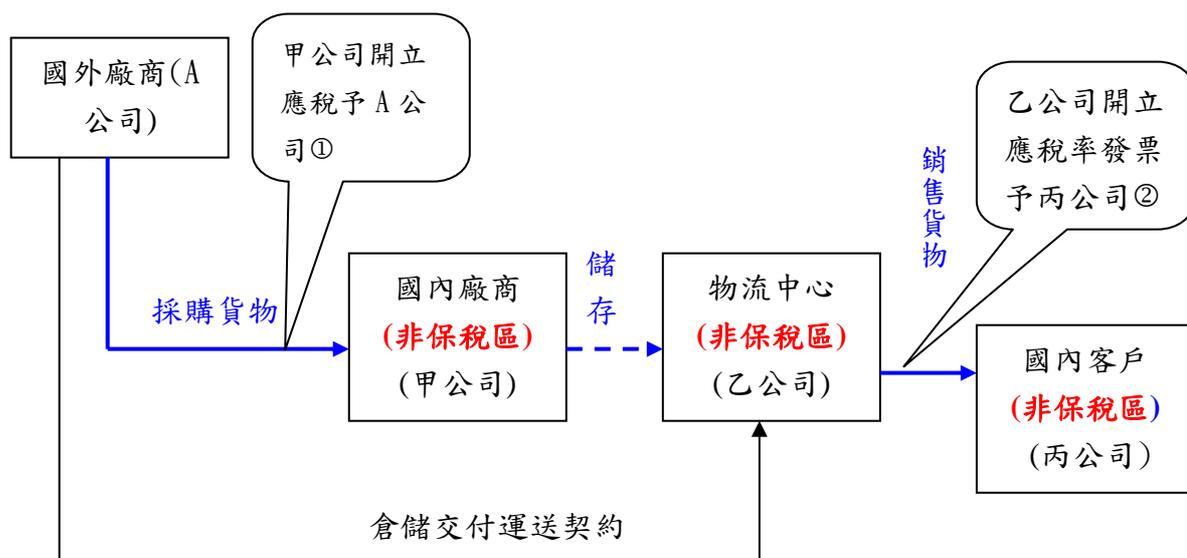
1. 依據營業稅法第三條第三項第五款及統一發票使用辦法第十七條。
2. 國內非保稅區廠商甲公司銷貨予國外廠商 A 公司其交易所在地在臺灣課稅區內，應由國內廠商甲公司開立以國外廠商 A 公司為對象應稅發票給國外廠商 A 公司①(另因國外廠商 A 公司在國內無營業稅稅籍編號，故無法申請退回在國內採購之進項稅額)。
3. 國內非保稅區物流中心乙公司依國外廠商 A 公司之指示將貨物轉運出口至國外客戶 B 公司或國內保稅區客戶丙公司時，依營業稅法第三條第三項第五款規定，應開立零稅率發票

②(此又與物流中心僅只有儲存、管理及交付之功能，與貨物交易無關之經濟實質不應課徵營業稅之精神違背)。

- 4.國內非保稅區物流中心乙公司向國外廠商 A 公司收取之倉儲服務費等收入，係屬台灣境內銷售勞務所取得之收入，係屬營業稅課稅範疇，應課徵營業稅，開立應稅發票予國外廠商 A 公司，此項購買勞務所造成之進項稅額，國外廠商 A 公司因無稅籍編號，因此無退抵之機會，造成額外之營業成本。

(六)國外廠商 A 公司向國內非保稅區廠商甲公司採購貨物，並指定國內非保稅區廠商甲公司將該貨物運往非保稅區物流中心乙公司暫儲存，嗣後貨物再以國外廠商 A 公司之名義轉運至國內非保稅區客戶丙公司。

圖 10



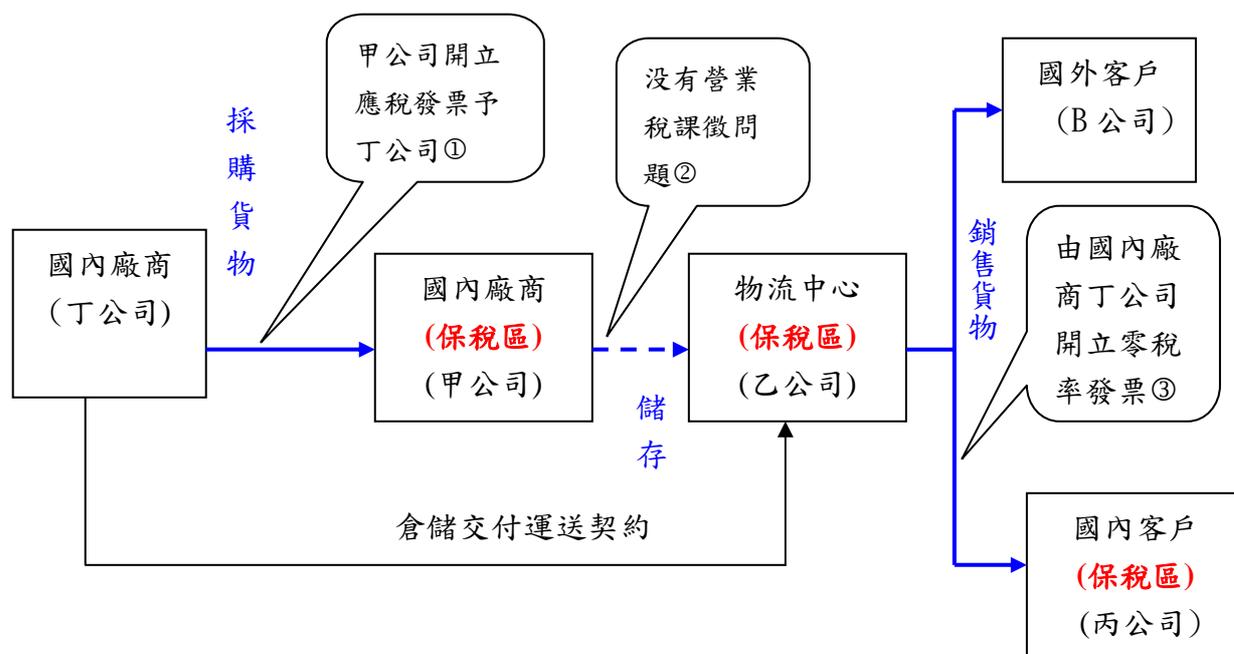
- 1.依據營業稅法第三條第三項第五款及統一發票使用辦法第十七條。
- 2.國內非保區廠商甲公司銷貨與國外廠商 A 公司其交易所在地在臺灣課稅區內，應由國內非保區廠商甲公司開立以國外廠商 A 公司為對象應稅發票給國外廠商 A 公司①(另因國外廠商 A 公司在國內無營業稅稅籍編號，故無法與國內非保稅區物流中心乙公司銷售代銷開立之應稅發票所繳交之營業稅互抵)。
- 3.國內非保稅區物流中心乙公司依國外廠商 A 公司之指示將貨物轉運國內非保稅區客戶丙公司時，係銷售代銷之行為，開立應稅發票給國內非保稅區客戶丙公司②。

4. 國內保稅區物流中心乙公司向國外廠商 A 公司收取之倉儲服務費等收入，係屬台灣境內銷售勞務所取得之收入，係屬營業稅課稅範疇，應課徵營業稅，開立應稅發票予國外廠商 A 公司，此項購買勞務所造成之進項稅額，國外廠商 A 公司因無稅籍編號，因此無退抵之機會，造成額外之營業成本。

三、國內廠商向國內課稅區及免稅區廠商採購貨物，再運送至課稅區及免稅區物流中心儲存，再銷售至國內外課稅區及免稅區之交易型態相關之營業稅課稅方式說明：

- (一) 國內廠商丁公司向國內保稅區廠商甲公司採購貨物，並指定國內保稅區廠商甲公司將該貨物運往保稅區物流中心乙公司暫儲存，嗣後貨物再以國內廠商丁公司之名義轉運出口至國外客戶 B 公司或國內保稅區客戶丙公司。

圖 11



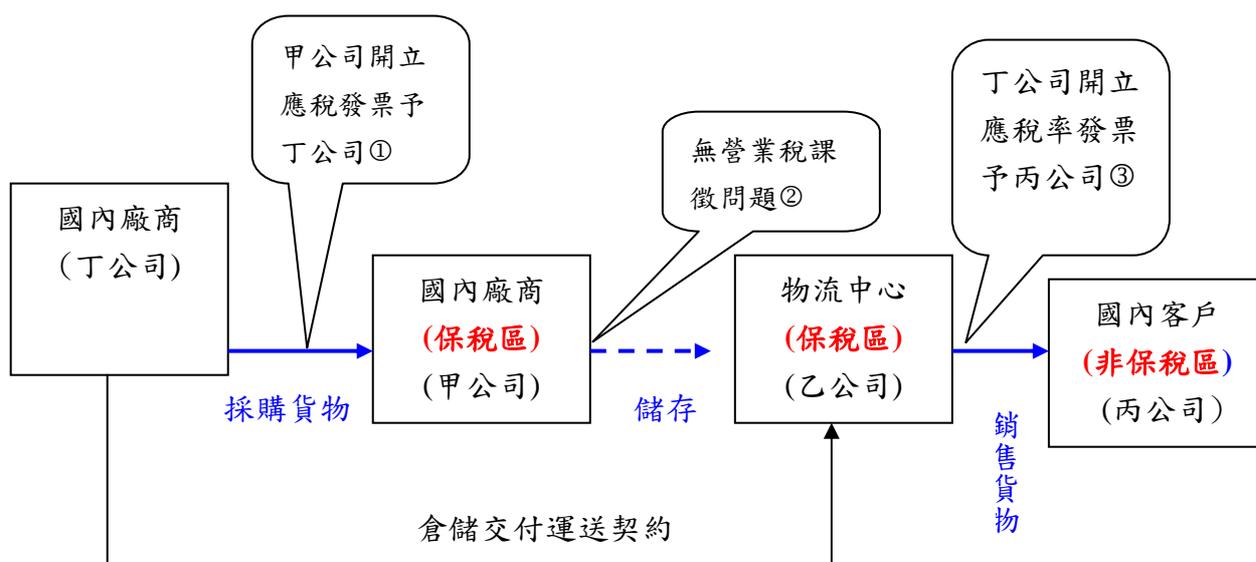
1. 國內保稅區廠商甲公司因非接受國外客戶訂貨，未取得外匯收入，應開立應稅發票給國內廠商丁公司①。
2. 貨物交易與國內保稅區物流中心乙公司無關，無營業稅課徵問題②。
3. 國內保稅區物流中心乙公司依國內廠商丁公司之指示將貨物轉運出口至國外客戶 B 公司或國內保稅區客戶丙公司時，應

由國內廠商丁公司開立零稅率發票③。

4. 國內保稅區物流中心乙公司向國內廠商丁公司收取之倉儲服務費等收入，並非接受國外客戶勞務訂單，屬台灣境內銷售勞務所取得之收入，係屬營業稅課稅範疇，應課徵營業稅，開立應稅發票予國內廠商丁公司。

- (二) 國內廠商丁公司向國內保稅區廠商甲公司採購貨物，並指定國內保稅區廠商甲公司將該貨物運往國內保稅區物流中心乙公司暫儲存，嗣後貨物再以國外廠商 A 公司之名義轉運國內非保稅區客戶丙公司。

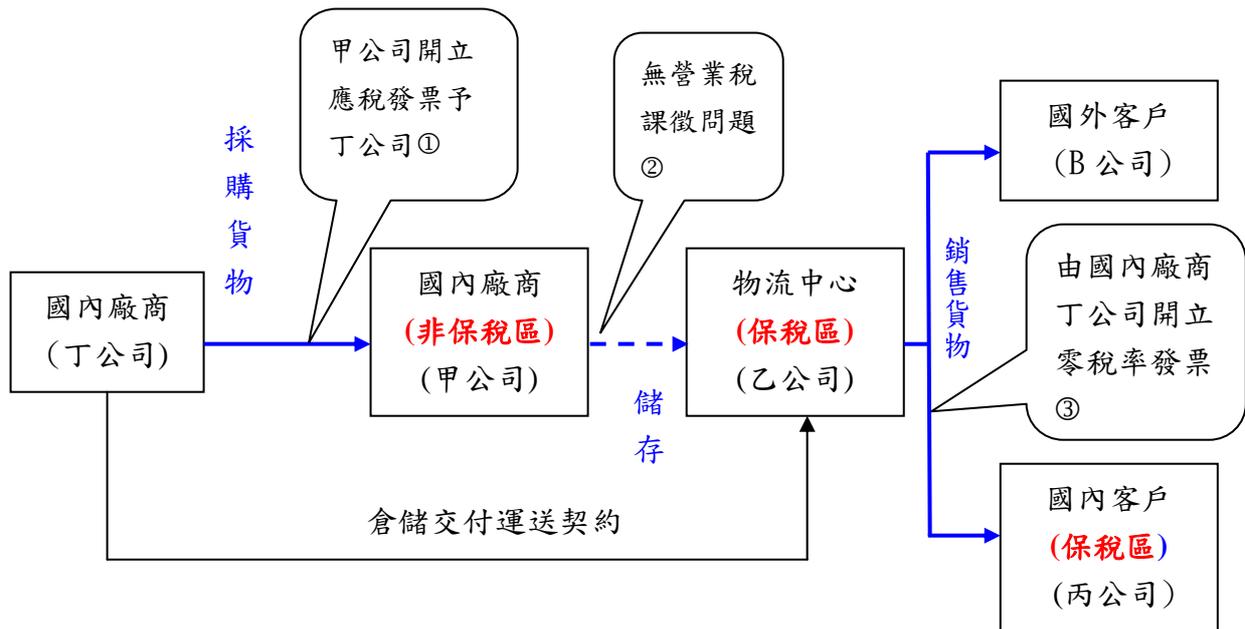
圖 12



1. 國內保稅區廠商甲公司應開立應稅發票給國內廠商丁公司①。
2. 貨物交易與國內保稅區物流中心乙公司無關，無營業稅問題②。
3. 國內保稅區物流中心乙公司依國內廠商丁公司之指示將貨物轉運國內非保稅區客戶丙公司時，係國內廠商丁公司銷售之行為，應開立應稅發票給國內非保稅區客戶丙公司③。
4. 國內保稅區物流中心乙公司向國內廠商丁公司收取之倉儲服務費等收入，並非接受國外客戶勞務訂單，屬台灣境內銷售勞務所取得之收入，係屬營業稅課稅範疇，應課徵營業稅，開立應稅發票予國內廠商丁公司。

- (三) 國內廠商丁公司向國內非保稅區廠商甲公司採購貨物，並指定國內非保稅區廠商甲公司將該貨物運往國內保稅區物流中心乙公司暫儲存，嗣後貨物再以國內廠商丁公司之名義轉運出口至國外客戶 B 公司或國內保稅區客戶丙公司。

圖 13

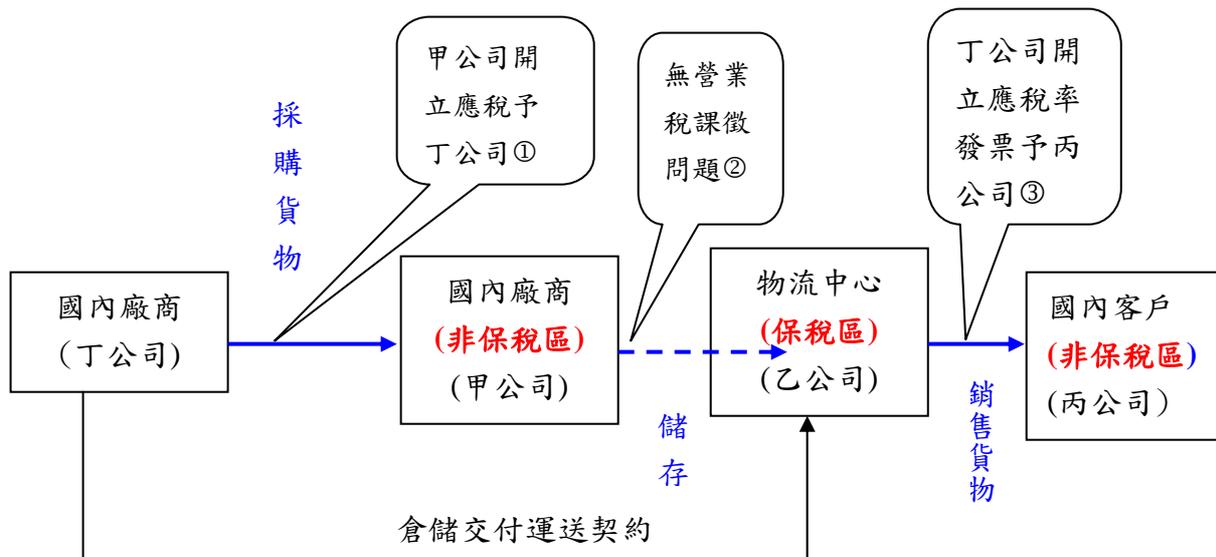


1. 國內非保稅區廠商甲公司應開立應稅發票給國內廠商丁公司①
2. 貨物交易與國內保稅區物流中心乙公司無關，無營業稅課徵問題②。
3. 國內保稅區物流中心乙公司依國內廠商丁公司之指示將貨物轉運出口至國外客戶 B 公司或國內保稅區客戶丙公司時，應由國內廠商丁公司開立零稅率發票③。
4. 國內保稅區物流中心乙公司向國內廠商丁公司收取之倉儲服務費等收入，並非接受國外客戶勞務訂單，係屬台灣境內銷售勞務所取得之收入，係屬營業稅課稅範疇，應課徵

營業稅，開立應稅發票予國內廠商丁公司。

(四)國內廠商丁公司向國內非保稅區廠商甲公司採購貨物，並指定國內非保稅區廠商甲公司將該貨物運往國內保稅區物流中心乙公司暫儲存，嗣後貨物再以國外廠商 A 公司之名義轉運國內非保稅區客戶丙公司。

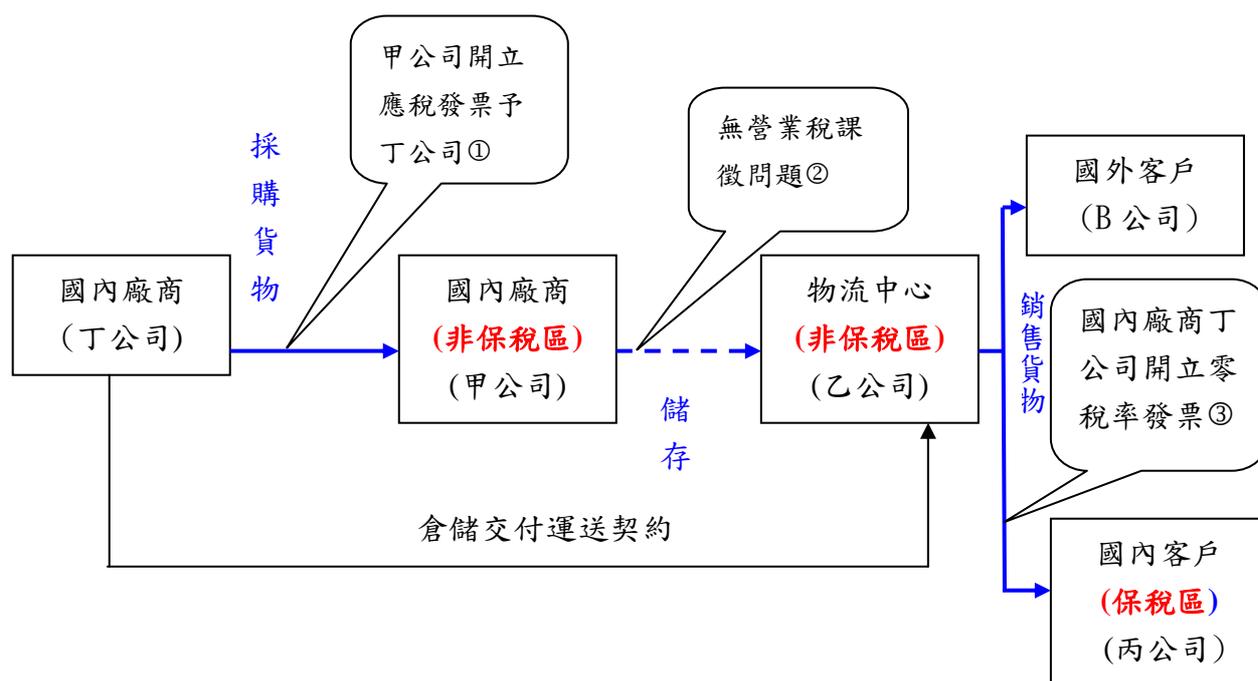
圖 14



- 1.國內非保稅區廠商甲公司應開立應稅發票給國內廠商丁公司①。
- 2.貨物交易與國內保稅區物流中心乙公司無關，無營業稅課徵問題②。
- 3.國內保稅區物流中心乙公司依國內廠商丁公司之指示將貨物轉運國內非保稅區客戶丙公司時，係國內廠商丁公司銷售之行為，開立應稅發票給國內非保稅區客戶丙公司③。
- 4.國內保稅區物流中心乙公司向國內廠商丁公司收取之倉儲服務費等收入，係屬台灣境內銷售勞務所取得之收入，係屬營業稅課稅範疇，應課徵營業稅，開立應稅發票予國內廠商丁公司。

(五)國內非保稅區廠商甲公司向國內非保稅區廠商甲公司採購貨物，並指定國內非保稅區廠商甲公司將該貨物運往非保稅區物流中心乙公司暫儲存，嗣後貨物再以國外廠商 A 公司之名義轉運出口至國外客戶 B 公司或國內保稅區客戶丙公司。

圖 15

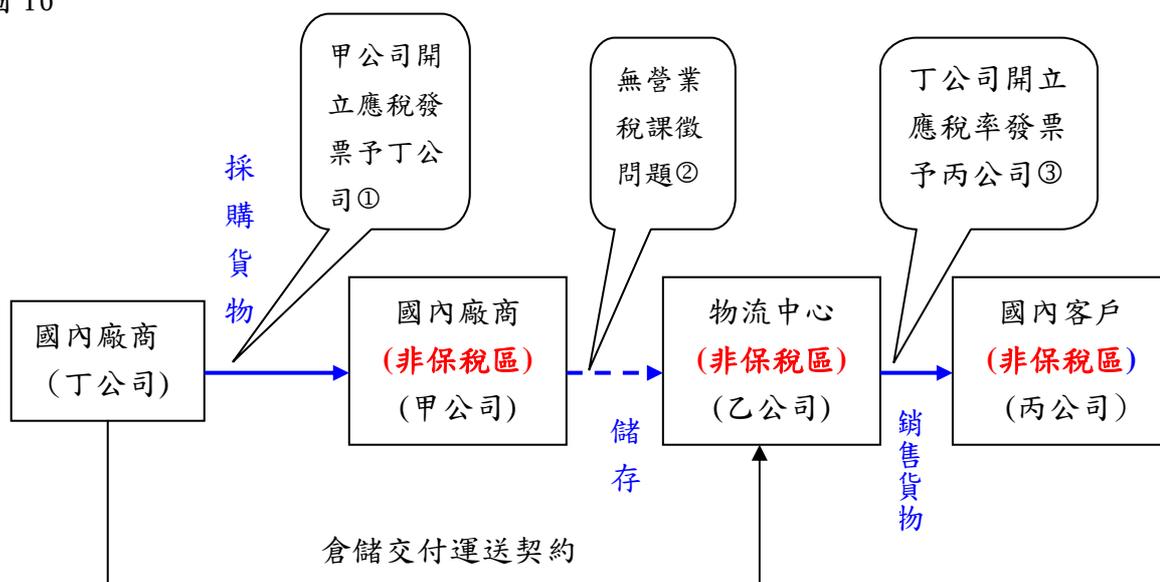


- 1.國內非保稅區廠商甲公司應開立應稅發票給國內廠商丁公司①。
- 2.貨物交易與國內非保稅區物流中心乙公司無關，無營業稅課徵問題②。
- 3.國內非保稅區物流中心乙公司依國內廠商丁公司之指示將貨物轉運出口至國外客戶 B 公司或國內保稅區客戶丙公司時，應由丁公司開立零稅率發票③。
- 4.國內非保稅區物流中心乙公司向國內廠商丁公司收取之倉儲服務費等收入，係屬台灣境內銷售勞務所取得之收入，

係屬營業稅課稅範疇，應課徵營業稅，開立應稅發票予國內廠商丁公司。

(六)國內廠商丁公司向國內非保稅區廠商甲公司採購貨物，並指定國內非保稅區廠商甲公司將該貨物運往國內非保稅區物流中心乙公司暫儲存，嗣後貨物再以國內廠商丁公司之名義轉運至國內非保稅區客戶丙公司。

圖 16



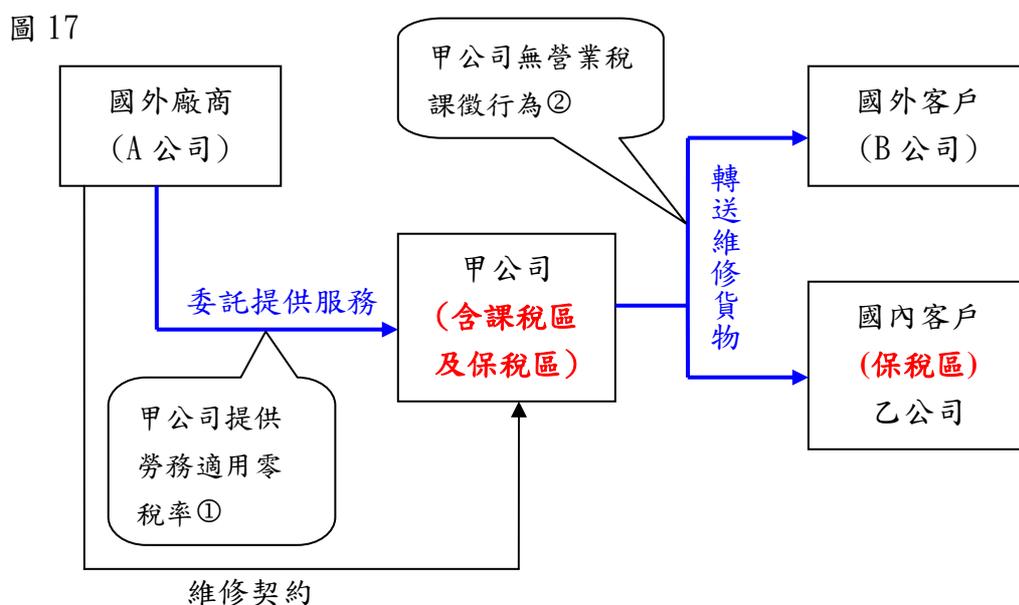
1. 國內非保稅區廠商甲公司應開立應稅發票給國內廠商丁公司①。
2. 貨物交易與國內非保稅區物流中心乙公司無關，無營業稅課徵問題②。
3. 國內非保稅區物流中心乙公司依國內廠商丁公司之指示將貨物轉運國內非保稅區客戶丙公司時，係國內廠商丁公司銷售之行為，開立應稅發票給國內非保稅區客戶丙公司③。
4. 國內非保稅區物流中心乙公司向國內廠商丁公司收取之倉儲服務費等收入，係屬台灣境內銷售勞務所取得之收入，

係屬營業稅課稅範疇，應課徵營業稅，開立應稅發票予國內廠商丁公司。

## 第二類型：維修及加工服務

## 一、國內廠商甲公司接受國外廠商 A 公司委託提供維修服務，並將維修後之貨物轉運給國外客戶 B 公司或者給國內保稅區客戶乙公司使用之交易型態相關營業稅課稅方式說明

- (1) 國內廠商甲公司接受國外廠商 A 公司提供維修服務，並將該維修後之貨物轉運予國外客戶 B 公司或國內保稅區客戶乙公司使用。



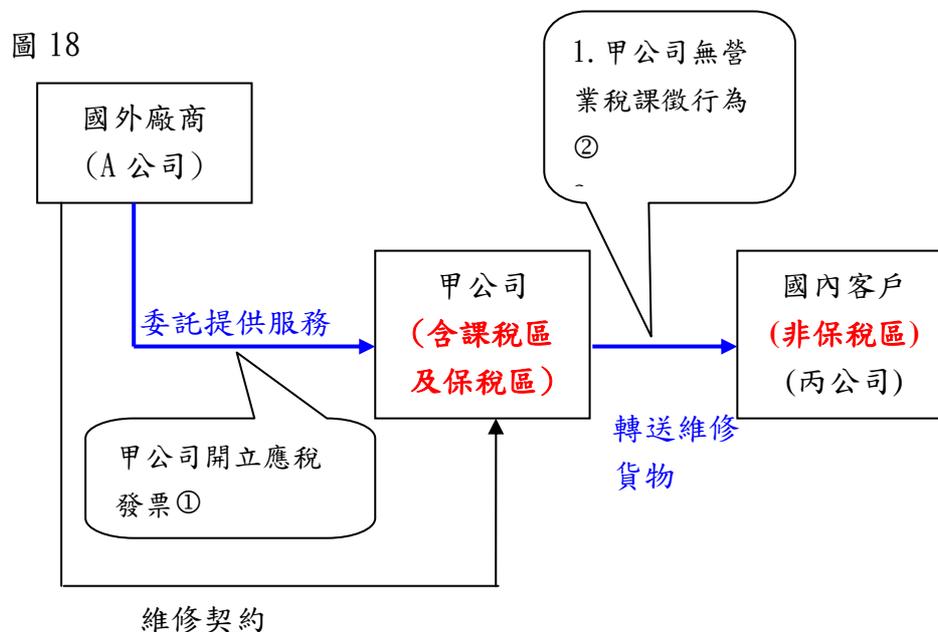
1. 依據財政部 96.08.23 台財稅第 09604521120 號函、財政部 85.07.24 台財稅 851912320 號函精神處理。此種交易模式之關係認定如下：

- 國內廠商甲公司為勞務提供者
- 勞務提供地在我國境內
- 國外廠商 A 公司對國內廠商甲公司而言為勞務買受人

- 國外客戶 B 公司或國內客戶乙公司對國外廠商 A 公司而言為勞務買受人
  - 勞務使用者應為國外廠商 A 公司或者應為國外客戶 B 公司/國內客戶乙公司，稅法上並未清楚定義。但至少可確定此勞務係與出口貨物有關(含出口至保稅區)。
2. 國內廠商甲公司於接受國外客戶 A 公司委託維修勞務訂單，依客戶指示將維修後貨物轉送予國內保稅區營業人或國外客戶使用，並取得外匯收入者，其勞務收入營業稅應該准予適用零稅率<sup>①</sup>。
  3. 甲公司所提供之維修服務係於我國境內進行，而於維修完成後再送交國外客戶 B 公司或國內客戶乙公司之物流過程及課稅方式，請參詳前述甲、物流及倉儲服務流程處理。惟因目前前述函令對於課稅區廠商甲公司於課稅區提供維修服務是否適用前述函令規定並未逐一述明，故未來實際適用時，仍可能遭稅局以營業稅法第四條第二項第一款認定而需開立應稅發票。然依據財政部 85.07.24 台財稅 851912320 號函精神，雖僅規定加工服務，但因維修服務與加工服務，皆係屬服務性質，故當服務提供完成後復運出口或運交保稅區營業人之勞務，仍應依函令精神，適用於維修服務。
  4. 國內廠商甲公司因提供國外廠商 A 公司維修服務所取得之勞務收入，依法可適用零稅率，其相對所產生之成本及費用之進項稅額依法得認列抵扣或退還營業稅，惟當維修服務中存有代採購維修所需之零件時，則因屬代購性質，實務上雖憑證抬頭為國內廠商甲公司，但該零件進項稅額應

屬國外廠商 A 公司所有，故產生國內廠商銷售勞務之行為適用零稅率而無法順利抵稅或申請退稅之窘境，現行申請退稅之時間與程序相當冗長，引起許多我國提供維修加工服務之廠商之抱怨；又因國外廠商 A 公司非屬我國境內營業人，依據現行法令無法取得稅籍編號來申報進銷項稅款，故取得該零件之進項稅額亦不能扣抵或申請退還，故造成國外廠商 A 公司額外之營業成本，影響外國公司到我國採購貨物或勞務之意願，並不利於我國發展全球維修中心之經濟政策。

(二)國內廠商甲公司提供國外廠商 A 公司維修服務，並將該維修服務提供予國內課稅區客戶丙公司。



1. 依營業稅法第四條第二項規定辦理。此種交易模式之關係認定如下：

- 國內廠商甲公司為勞務提供者
- 勞務提供地在我國境內
- 國外廠商 A 公司對國內廠商甲公司而言為勞務買受人
- 國內客戶丙公司對國外廠商 A 公司而言為勞務買受人
- 勞務使用者應為國外廠商 A 公司或者應為國內客戶丙公司，稅法上並未清楚定義。但至少可確定此勞務係與出口貨物無關，但並未完全確定此項勞務係國外使用(若認定勞務使用者為 A 公司)或者國內使用(若認定勞務使用者為丙公司)。

2. 國內廠商甲公司於接受國外廠商 A 公司委託維修勞務訂

---

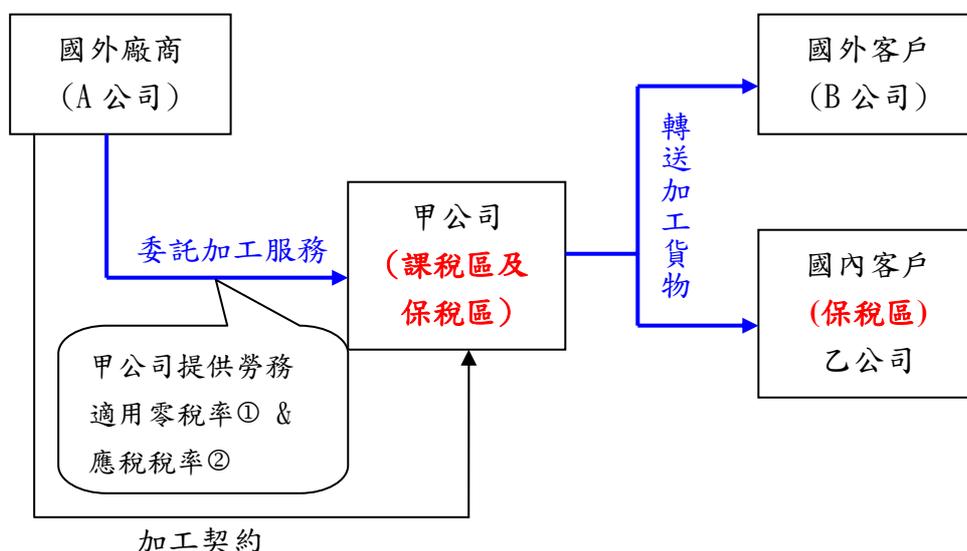
單，並依其指示將維修後之貨物轉送予國內非保稅區營業人丙公司，該項勞務確係與出口貨物無關，若認定為在國內使用者，則屬營業稅課稅範疇，應課徵營業稅，甲公司應開立應稅發票予國外廠商 A 公司<sup>①</sup>。

3. 國外廠商亦會向國內廠商丙公司開立一般無稅率之商業發票收款，由於(一)國外廠商無法取得稅籍編號，與國內一般廠商一樣開立統一發票將營業稅轉嫁到丙公司，或者(二)我國未能發展一種與其他先進國家所擁有之申請退回營業稅機制，兩種制度若未能實施其中一種，將構成國外廠商無法退稅之進項稅款，額外提高國外廠商之維修服務成本，不利於我國全球維修中心之發展。
4. 當甲公司所提供之維修服務係於甲公司所在地進行，而於維修完成後再送交國內客戶丙公司之物流流程及課稅方式，請參詳前述甲、物流及倉儲服務流程處理。

二、 國內廠商甲公司提供國外廠商 A 公司產品委託加工服務，並將該加工後之貨物轉送與國外客戶 B 公司或國內保稅區客戶乙公司之交易型態相關營業稅課稅方式說明：

(一)國內廠商甲公司提供國外廠商 A 公司產品加工服務，並將該加工或之產品轉交予國外客戶 B 公司或國內保稅區客戶乙公司使用。

圖 19



1. 依據營業稅法第七條第 2 款、財政部 83.08.24 台財稅第 831607203 號函、財政部 96.08.23 台財稅第 09604521120 號函精神處理。此種交易模式之關係認定如下：

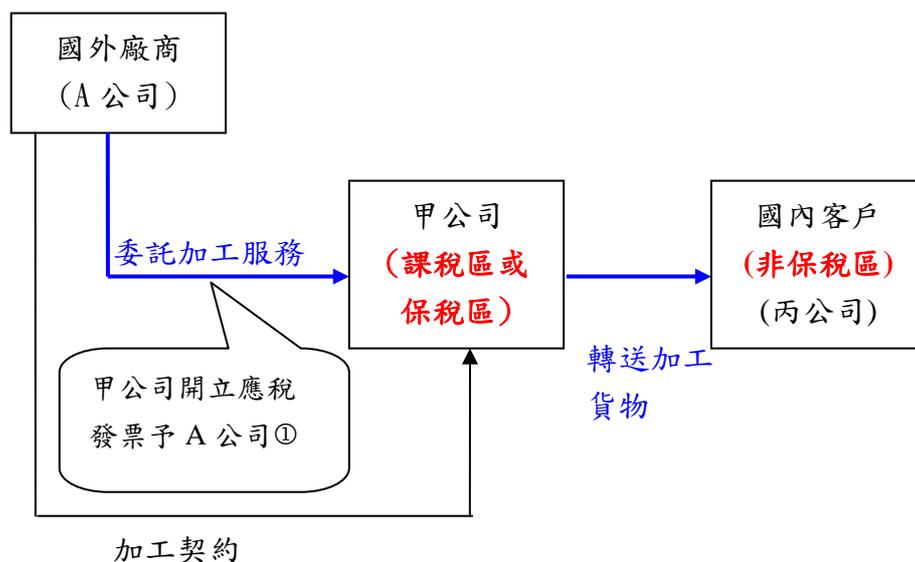
- 國內廠商甲公司為勞務提供者
- 勞務提供地在我國境內
- 國外廠商 A 公司對國內廠商甲公司而言為勞務買受人
- 國外客戶 B 公司或國內客戶乙公司對國外廠商 A 公司而言為貨物買受人

- 勞務使用者應為國外廠商 A 公司，並可確定此勞務係與出口貨物有關(含出口至保稅區)。
2. 國內廠商甲公司於接受國外廠商 A 公司委託加工勞務訂單，並以 A 公司所提供之原料加工後出口予國外客戶 B 公司，係屬甲公司銷售在國內提供而在國外使用之勞務，並取得外匯收入者，適用零稅率<sup>①</sup>。(財政部 83.08.24 台財稅第 831607203 號函)
  3. 國內廠商甲公司於接受國外廠商 A 公司委託加工勞務訂單，並以 A 公司所提供之原料加工後送交國內客戶乙公司，若貨物未出口，並若認定甲公司在國內提供之勞務屬於國內廠商乙公司使用之勞務，不得適用零稅率，即適用應稅稅率<sup>②</sup>。但若甲公司加工後所交付予免稅出口區內之外銷事業、科學工業園區內之園區事業、海關管理保稅工廠或保稅倉庫之機器設備、原料、物料、燃料、半製品等物品，則依營業稅第七條第四款之規定，得適用零稅率<sup>①</sup>。
  4. 當甲公司所提供之加工服務係於甲公司所在地進行，而於加工完成後送客戶之流程及課稅方式，請參詳前述甲、物流及倉儲服務流程處理。
  5. 甲公司因提供加工服務所產生之加工成本及製造費用而取得之進項稅額憑證，依法得申請抵扣或退還營業稅款，惟若因加工所產生之成本及費用係代 A 公司採購加工所需原物料者，則因屬代採購性質，於實務上雖憑證抬頭為國內廠商甲公司，但該原物料進項稅額應屬國外廠商 A 公司所有，而實務會產生國內廠商無法順利抵稅或申請退稅之窘境。
  6. 國外廠商亦會向國內廠商乙公司開立一般無稅率之商業發

票收款，由於(一)國外廠商無法取得稅籍編號，與國內一般廠商一樣開立統一發票將營業稅轉嫁到丙公司，或者(二)我國未能發展一種與其他先進國家所擁有之申請退回營業稅機制，兩種制度若未能實施其中一種，將構成無法退稅之進項稅款，額外提高國外廠商之貨物加工成本，不利於我國全球加工中心之發展。

(二) 國內廠商甲公司接受國外廠商 A 公司委託加工服務，並將該加工後之貨物轉送予國內課稅區客戶丙公司使用。

圖 20



1. 依財政部 85.07.24 台財稅第 851912320 號函規定及營業稅法第四條第二項第一款處理。此種交易模式之關係認定如下：
  - 國內廠商甲公司為勞務提供者
  - 勞務提供地在我國境內
  - 國外廠商 A 公司對國內廠商甲公司而言為勞務買受人
  - 國內客戶丙公司對國外廠商 A 公司而言為貨物買受人
  - 勞務使用者應為國外廠商 A 公司，並可確定此勞務係與出口貨物無關，但並未完全確定此項勞務係國外使用(若認定勞務使用者為 A 公司)或者國內使用(若認定勞務使用者為丙公司)。
2. 國內廠商甲公司於接受國外客戶加工勞務訂單，依客戶指示將加工勞務之產品轉交予國內非保稅區營業人，若甲方提供

之加工勞務認定為國內使用之勞務，係屬營業稅課稅範疇，則應課徵營業稅，甲公司開立應稅發票予國外廠商 A 公司①。

3. 於該加工模式中，若甲公司之加工需委託其他課稅區廠商處理而需運往課稅區時而該產品係屬免稅產品時，依自由貿易港區設置管理條例第 24 條第 2 項規定，當該貨物係屬免稅貨物則於課稅區廠商加工所添加之原料，其進項稅額不得申請退還。
4. 當甲公司所提供之加工服務係於甲公司所在地進行，而於加工完成後送客戶之流程及課稅方式，請參詳前述甲、物流及倉儲服務流程處理。
5. 本加工模式(二)與前述加工模式(一)之差異主要在於客戶為保稅區客戶或非保稅區客戶之差別，然而依目前實務，當外國客戶 A 公司在甲公司加工完成後往往無法確定客戶究係屬課稅區、保稅區或將外銷，故往往要求甲公司先行運送至保稅區暫時儲存，然依”營業人開立銷售時限表”規定，加工廠(甲公司)應於交件時開立發票(但若交件前已收價款部分，應先行開立)，則當甲公司運交至保稅區時，應開立何種發票？此種加工服務模式國際上稱之為 Toll Manufacture (來料加工)，與我國過去加工廠習慣運作之加工買賣模式稱之為 Contract Manufacture 相當不同，故擬建議：

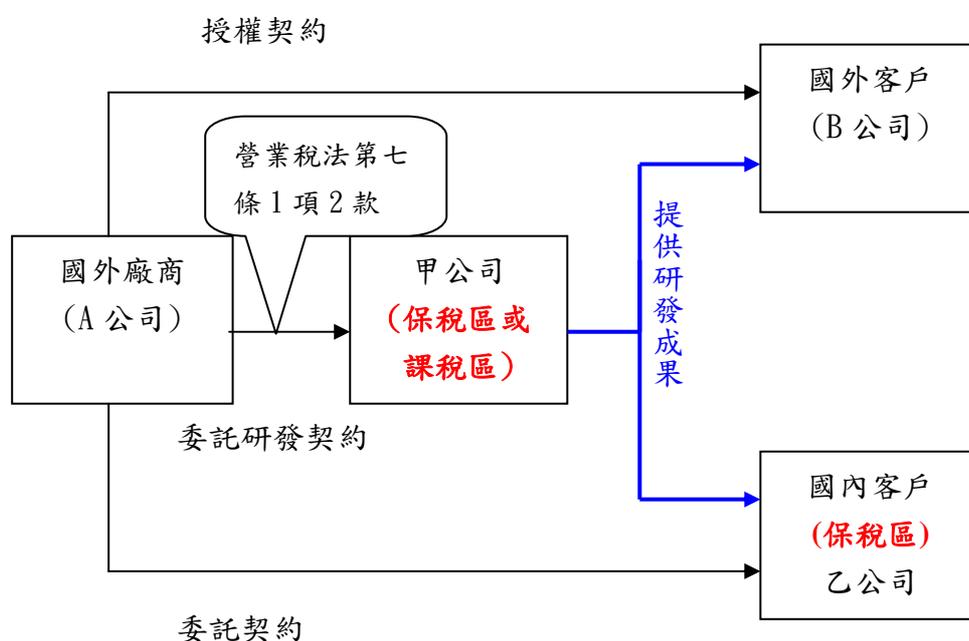
國內營業人因接受國外客戶委託提供產品加工服務，而於加工完成後運交保稅區並取得外匯收入者，則國內營業人所提供之加工服務即適用零稅率，而無需於確定客戶屬性後才予認定適用稅率。

6. 國內加工廠儲開立應稅之加工費發票給國外廠商 A 公司，並且因為相關稅法規定，亦應代 A 公司開立應稅統一發票給國內丙公司，此項發票之營業稅額可做丙公司之退抵進項稅額，國外廠商 A 公司亦會向國內廠商丙公司開立一般無稅率之商業發票收款，由於(一)國外廠商無法取得稅籍編號，與國內一般廠商一樣開立統一發票將營業稅轉嫁到丙公司，或者(二)我國未能發展一種與其他先進國家所擁有之申請退回營業稅機制，兩種制度若未能實施其中一種，將構成無法退稅之進項稅款，額外提高國外廠商之貨物加工成本，不利於我國全球加工中心之發展。

第三類型：研發中心服務

一、 國內廠商甲公司提供國外廠商 A 公司產品研究及開發服務(以下簡稱”研發服務”，A 公司並將該研發成果授權予國外客戶 B 公司或國內保稅區客戶乙公司使用之交易型態相關之營業稅課稅方式說明：

圖 21



1. 依據財政部 96.08.23 台財稅第 09604521120 號函規定處理。

此交易模式之各參與廠商功能認定如下：

- 外國廠商 A 公司為研發服務委託者，並為研發成果之智慧財產擁有者，以及授權者(Licenser)。
- 國內甲公司為接受委託提供研發服務者，發單向 A 公司收取服務費。
- 國外 B 公司或國內乙公司為使用研發成果(有智慧財產使用權)之被授權者(Licensee)。

2. 國內廠商甲公司接受國外廠商 A 公司之委託，若符合下列條件之情況下，適用零稅率：

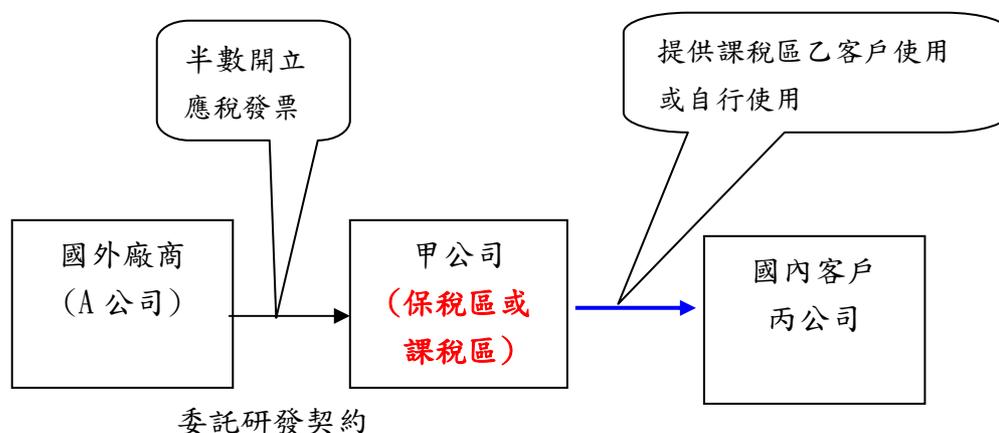
(1) 使用人須為外國廠商或保稅區營業人

(2) 並同時取得外匯收入。

由於外國 B 公司與國內位於保稅區之廠商乙公司，符合上列條件，因此國內廠商甲公司可開立零稅率發票給國外 A 公司。

二、 國內廠商甲公司提供國外廠商 A 公司產品研究及開發服務(以下簡稱”研發服務”，國外 A 公司並授權該甲公司或者國內丙公司使用該研發成果之交易型態相關之營業稅課稅方式說明：

圖 22



1. 依據財政部 84.07.03 台財稅第 841633040 號函精神處理。

此交易模式之各參與廠商功能認定如下：

- 外國廠商 A 公司為研發服務委託者，並為研發成果之智慧財產擁有者，以及授權者(Licensor)。
- 國內甲公司為接受委託提供研發服務者，發單向 A 公司收取服務費。

- 國內甲公司與丙公司為使用研發成果(有智慧財產使用權)之被授權者(Licensee)。

2. 國內廠商甲公司接受國外廠商 A 公司之委託提供研發服務，甲公司並取得於國內使用該研發成果之權利後，並提供該研發成果予課稅區營業人或自行使用該成果生產產品於國內銷售，當甲公司無法明確劃分研發服務使用於國內的比例，則甲公司提供予 A 公司之研發服務，須以半數開立應稅發票。

3. 依財政部 96.08.23 台財稅第 09604521120 號函精神係為鼓勵營業人在台設立研究開發中心，提升台灣之研發水準，但對於國內廠商甲公司因提供國外廠商研發服務亦同時取得於課稅區使用該研發成果時，當甲公司使用該研發成果時若無法明確區分使用比例時，則以甲公司研發收入半數視為境內銷售額課徵營業稅，而且相對之被授權者甲公司與丙公司，因為支付權利金給 A 公司而必須扣繳 20% 所得稅，造成營業稅與所得稅之重覆課稅議題，此規定將相當不利台灣產業發展，故擬建議採行下列兩種方式，以提高外國廠商來我國設立全球研發中心意願，並達到提高相關產業升級目的：

(1) 為獎勵研發中心的設立，應將該研發服務與甲公司或丙公司使用(或取得)研發成果的交易視為二項交易。

依”營業人開立銷售憑證時限表”規定，甲公司應於收款時開立發票，然而甲公司是否使用研發成果及使用情形實務上，甲公司並無法事先預知，故當稅捐稽徵機關以事後甲公司於課稅區實際使用研發成果時，逕以半數認定甲公司應開立應稅發票，則將產生懲罰效果。因此

應該認定甲公司接受委託研發提供之勞務，係屬於國內提供國外使用(外銷研發成果之概念)，因此適用零稅率。另外甲公司或丙公司支付權利金時，依據所得稅法課徵 20% 扣繳稅款，若甲公司未實際支付權利金，則應按移轉訂價常規交易調整權利金之應扣繳稅款。

(2)或者甲公司為 A 公司持續提供研發服務，無論是否於國內外使用該研發成果，所有研發服務發票一律加計營業稅，但學習先進國家建立適當之機制提供國外廠商申請退回相關研發服務進項營業稅之法令。

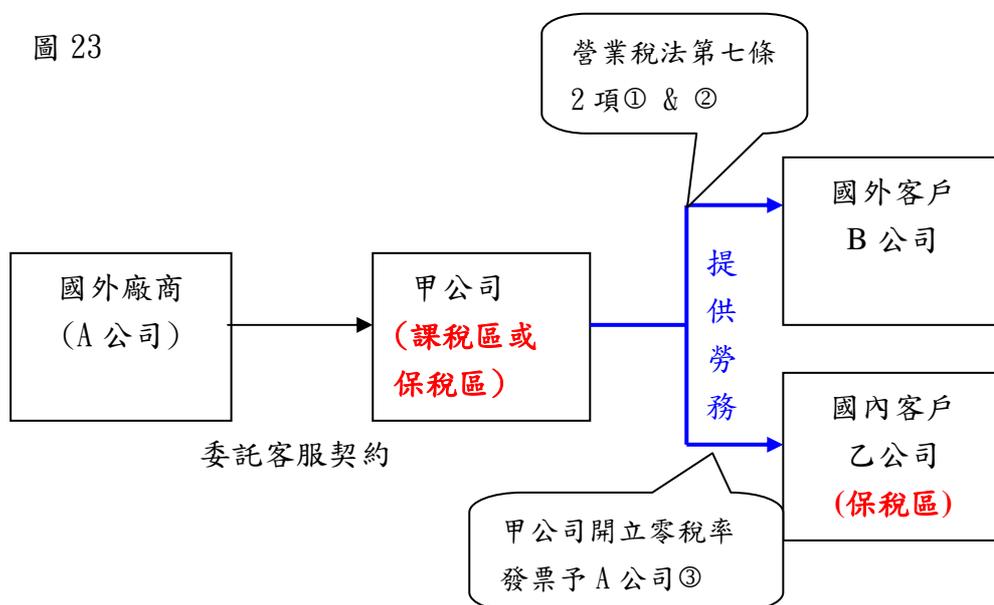
#### 第四類型：全球客服中心及人才培訓中心建置之營業稅議題

國內廠商甲公司提供國外廠商 A 公司客服(Call Center)或人才培訓服務(Training Center)，之交易型態相關之營業稅課稅方式說明：

鑑於近期財政部為提升國內研發水準，故陸續發佈前述函令以吸引外資前來設立研發中心，然企業為考量整體營運成果及所發揮的綜效，通常研發中心的設立，往往伴隨著全球客服中心及人才培訓中心的設立，以發揮綜效，故此節將探討客服中心及人才培訓中心可能面臨的營業稅問題：

- (一) 國外廠商 A 公司委託國內廠商甲做為 A 公司之全球客服中心，並提供客服服務予 A 公司國內及國外客戶。

圖 23



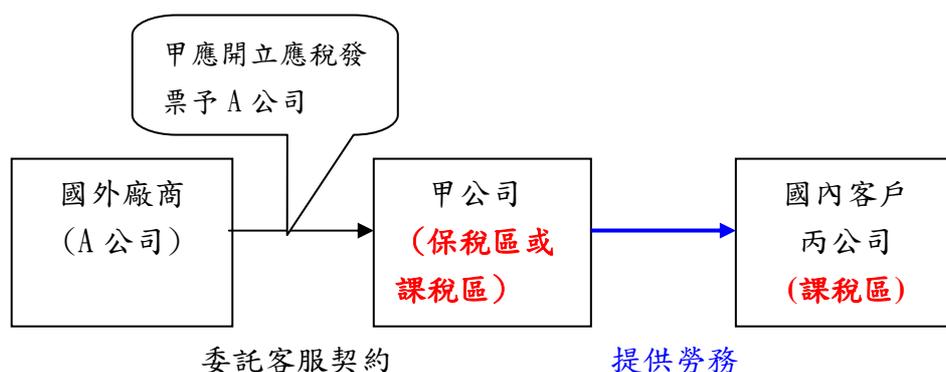
1. 依據營業稅法第七條第二款精神及財政部 96.08.23 台財稅第 09604521120 號函規定處理。此交易模式之各參與廠商功能認定如下：

- 外國廠商 A 公司為客服服務委託者，支付服務費給國內甲公司。
  - 國內甲公司為接受委託提供客服服務者，發單向 A 公司收取服務費。
  - 國外 B 公司或國內位於保稅區乙公司通常向 A 公司購貨並使用客服中心之客戶，依據和國外 A 公司之合約，絕大多數無需再支付使用客服中心之服務費，但亦可能支付服務費。
2. 國外廠商 A 公司委託國內甲公司(課稅區或保稅區)廠商透過網際網路或電話方式，提供中華民國境外客戶 B 公司客服服務，因客戶及使用地位於中華民國境外，依營業稅法第七條第二款規定，係屬於境內提供境外使用，故甲公司之營業行為係屬零稅率範圍，甲公司應開立零稅率發票予 A 公司。其適用零稅率之要件，仍應符合：
- (1)取得外匯收入
  - (2)當甲公司之服務收入包含零稅率(客戶位於境外或保稅區)及應稅收入(客戶位於課稅區)時，甲公司之帳載及相關紀錄，應明確區分客戶所在地為何，以合理區分應稅及零稅率收入及成本費用。
3. 國外廠商 A 公司委託國內甲公司(課稅區或保稅區)廠商透過網際網路或電話方式，提供保稅區客戶乙公司客服服務，依台財稅第 09604521120 號函規定，故甲公司取得之收入准予適用零稅率，甲公司應開立零稅率發票予 A 公司。其適用零稅率之要件，仍應符合：
- (1)取得外匯收入

- (2)當甲公司之服務收入包含零稅率(客戶位於境外或保稅區)及應稅收入(客戶位於課稅區)時，甲公司之帳載及相關紀錄，應明確區分客戶所在地為何，以合理區分應稅及零稅率收入及成本費用。
4. 實務上甲公司利用電話或電子郵件提供客服服務時，經常很難辨識與其聯絡之客戶來自哪一地區或國家，因此要合理區分應稅及零稅率收入及成本費用，有相當之困難度，影響我國發展全球客服中心之機會。

(二) 國外廠商 A 公司委託國內廠商甲做為 A 公司之全球客服中心，並提供客服服務予 A 公司在國內課稅區之客戶。

圖 24



1. 依據營業稅法第四條第二項第 1 款精神處理。此交易模式之各參與廠商功能認定如下：
  - 外國廠商 A 公司為客服服務委託者，支付服務費給國內甲公司。
  - 國內甲公司為接受委託提供客服服務者，發單向 A 公司收取服務費。
  - 國內位於課稅區丙公司通常向 A 公司購貨並需要使用客服中心之客戶，依據和國外 A 公司之合約，絕大多數無需再支付使用客服中心之服務費，但亦可能支付服務費。
2. 國外廠商 A 公司委託國內甲公司(保稅區)廠商透過網際網路或電話方式，提供中華民國境內客戶客服服務，因客戶及使用地皆位於中華民國境內，依營業稅法第四條第二項第一款規定，係屬於營業稅課稅範圍，故甲公司應開立應稅發票予國外廠商 A 公司，而因 A 公司非我國營業人，故該進項發票無法申請扣抵或退還。

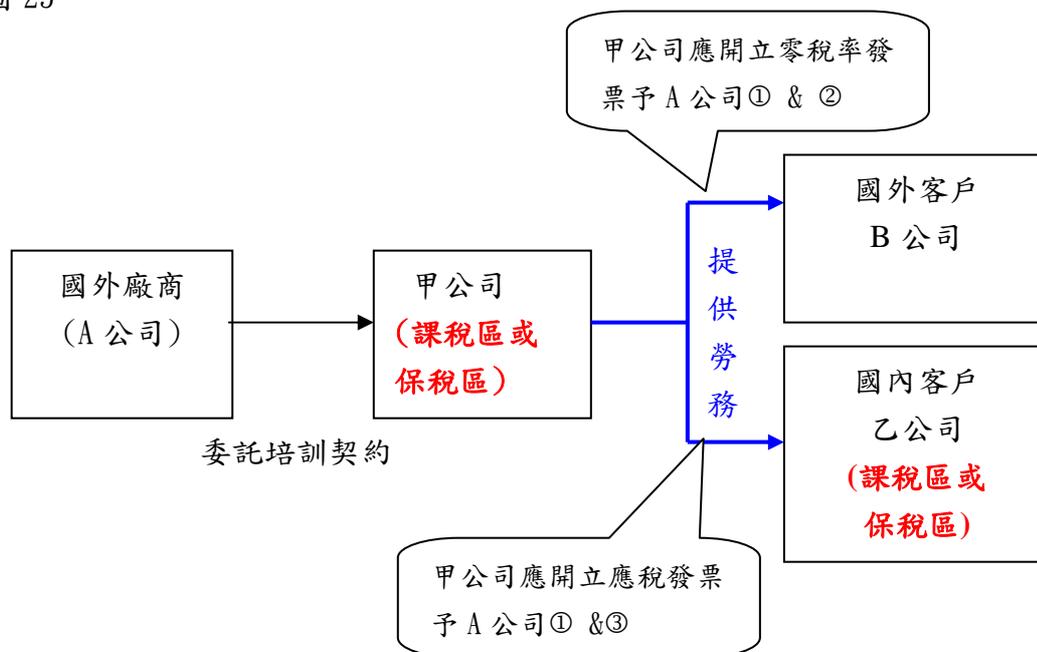
3. 同上一案例，實務上甲公司利用電話或網際網路提供客服服務時，經常很難辨識與其聯絡之客戶來自哪一地區或國家，因此要合理區分應稅及零稅率收入及成本費用，有相當之困難度，此規定將相當不利台灣跨國服務產業發展，故擬建議採行下列兩種方式，以提高外國廠商來我國設立全球客服中心意願，並達到提高相關產業升級目的：

(1) 為獎勵客服中心的設立，應將國內廠商甲公司提供客戶服務之對象認定為國外 A 公司，因為接受 A 公司在我國設立客服中心服務之客戶可能來自數百家國內外廠商，甲公司對於服務係提供國內或國外客戶舉證有困難，而稅捐稽徵機關亦相當難以稽查該服務提供對象之所在地。因此建議認定甲公司接受委託提供客服之勞務，係屬於國內提供給國外 A 公司使用，因此適用零稅率。

(2) 或者甲公司為 A 公司委託提供客服服務，無論是否該客戶服務係提供給於國內或國外客戶使用，所有勞務費發票一律加計營業稅，但學習先進國家建立適當之機制，提供國外廠商申請退回相關研發服務進項營業稅之法令。

(三) 國外廠商 A 公司委託國內廠商甲做為 A 公司之全球人才培訓中心，並提供人才培訓服務予 A 公司國內及國外客戶。

圖 25



1. 依據營業稅法第四條第二項第 1 款、第七條第二款及財政部台財稅第 861926508 號函規定處理。此交易模式之各參與廠商功能認定如下：

- 外國廠商 A 公司為培訓服務委託者，支付服務費給國內甲公司。
- 國內甲公司為接受委託提供培訓服務者，發單向 A 公司收取服務費。
- 國外客戶 B 公司或者國內客戶乙公司依據和國外 A 公司之合約，要求獲得培訓服務，此項服務之提供可能支付服務費或者由 A 公司負擔而無須支付服務費。

2. 國外廠商 A 公司委託國內甲公司(課稅區或保稅區)廠商依 A 公司指示將該勞務提供予國外客戶乙公司，依台財稅第 861926508 函令「營業人聘請講師至大陸地區授課所取得之銷售勞務收入，其營業稅准予適用零稅率」之精神，其勞務提供地與使用地係在國外，因此甲公司若派員到其他國家或地區提供培訓服務，無論係提供給國內或國外客戶，應可開立零稅率發票予 A 公司。惟若國外客戶乙公司人員係至甲公司所在地即我國境內受訓，則因該培訓勞務之提供地及使用地皆於境內，故甲公司應開立應稅發票予 A 公司。
3. 國外廠商 A 公司委託國內甲公司(課稅區或保稅區)廠商依 A 公司指示將該勞務提供予國內客戶乙公司(課稅區或保稅區)，因目前營業稅及相關法令對於“勞務之提供者、提供地、使用者與使用地”並未明確定義，故以下區分為二種方式說明：
  - (1) 國外廠商 A 公司應提供乙公司之服務係屬技術服務類別之人才培訓，且為雙方合約履約要件之一，於此情形下，依甲公司接受 A 公司委託提供訓練課程無論在甲公司或乙公司之保稅區內，符合台財稅第 09604521120 號函規定，應可適用零稅率，惟實際應用時，甲公司訓練場所與人員可能流動於保稅區內與區外，對於整體課程之授與可能難以清楚劃分保稅區內外，因此適用此函令來處理零稅率與應稅率之服務費，有相當困難之處，稅捐稽徵機關亦難以稽查。
  - (2) 乙公司(課稅區)直接向國外廠商 A 公司購買人才培訓服務，而 A 公司委託甲公司辦理，此交易情況下，依營

業稅法第四條第二項第 1 款，甲公司仍應開立應稅發票予 A 公司。

4. 同上案例，實務上甲公司在我國境內利用保稅區內外提供培訓服務時，經常很難清楚劃分培訓活動之提供哪一部份係提供於保稅區內，或者課稅區內，因此要合理區分應稅及零稅率收入及成本費用，有相當之困難度，此規定將相當不利台灣跨國服務產業發展，故擬建議採行下列兩種方式，以提高外國廠商來我國設立全球培訓中心意願，並達到提高相關產業升級目的：

(1) 為獎勵培訓中心的設立，應將國內廠商甲公司提供客訓練與使用該勞務之對象認定為國外 A 公司，因為接受 A 公司在我國境內之保稅區內外培訓中心提供訓練服務之客戶可能來自數百家國內外廠商，甲公司對於服務係提供在保稅區內外給國內或國外客戶舉證有困難，而稅捐稽徵機關亦相當難以稽查該服務提供對象之所在地。因此建議認定甲公司接受委託提供客服之培訓勞務，係屬於國內提供給國外 A 公司使用，因此適用零稅率。

(2) 或者甲公司為 A 公司委託提供培訓服務，除清楚在我國境外提供者適用零稅率外，無論是否該訓練服務係在我國保稅區或者課稅區內提供給於國內或國外客戶使用，所有勞務費發票一律加計營業稅，但學習先進國家建立適當之機制，提供國外廠商申請退回相關訓練服務進項營業稅之法令。

### 第三節 我國營業稅稅法上之相關規定與應用上之困難

由以上之情況及財政部 96.06.29 台財稅字 09604530290 號函以及 96.08.23 台財稅字 09604521120 號函所衍生對外國營利事業及國內物流配送業者有關營業稅之衝擊及分析說明如下：

#### (一)營業稅課稅原則不一致：

- 1.由 3.2、甲、一、中所述只要貨物之流轉全部都是在國外或境內關外區域(科學園區、加工出口區或保稅倉庫及工廠等)，財政部所發之解釋令及課稅精神，都認為只有儲存及交付功能之物流中心，與整個貨物交易流程無關，不須參與營業稅之徵免。只針對管理倉儲及手續費等收入才須要課徵營業稅，此課稅方式與交易經濟實質相符，雖然依據財政部 96.08.23 台財稅第 09604521120 號函規定，營業人(包括課稅區及保稅區營業人)接受國外客戶之勞務訂單，依其指示將該勞務或勞務之成果提供與國內保稅區營業人(科學工業園區內之園區事業、農業科技園區內之園區事業、自由貿易港區內之港區事業、免稅出口區內之外銷事業及海關管理之保稅工廠、保稅倉庫、物流中心)使用，並取得外匯收入者，其營業稅准予適用零稅率，但未針對勞務之屬性作分析，如何界定勞務提供者之勞務提供方式、地點，與勞務使用者為外國事業或本國事業，以及勞務之使用方式、地點等議題均未探討，因此適用上仍有相當之困難性。
- 2.由 3.2、甲、三、中所述只要國內廠商在台採購，儲存在台之物流中心(不管是否申請保稅)，其後再出售(不管是直接外銷、銷售與保稅區或國內應稅區)，物流中心仍然只針對管理、倉儲及手續費部份課徵營業稅，情況與上述 1. 相同，

對於貨物交易部份之營業稅與物流中心無關。此課稅方式與交易經濟實質相符。

3. 惟若並非前二種狀況下，則物流中心有時與貨物交易無關，有時卻又有關(採加值型及非加值型營業法第三條第三項第五款「視為銷售代銷貨物」方式課稅)，如此課稅方式常令相關業者困擾及疑惑，而且不符合實質經濟交易課稅；其矛盾簡述如下：

排除物流中心之營業行為(若物流中心僅是代為儲存交付)，至於當物流中心乙公司將貨物交付國外廠商(可適用 0%)或國內免稅區廠商(可適用 0%)或國內應稅區客戶(可適用 5%)就會有極大矛盾產生，因為物流中心將貨物交付給國外廠商或國內免稅區廠商或國內應稅區客戶之行為不是營業行為，只是接受國外廠商指示交貨不應開立發票(但又違反營業稅法第三條第三項第五款精神)，因此在實務上應該直接認為相關配銷活動係屬外國公司在我國之營業行為，接受國外廠商申請營業稅稅籍編號，並視該外國營業人即為我國營業稅法上之營業人，必須依據我國營業稅法規定，負責開立統一發票、申報營業稅申報書等義務，以適用台灣營業稅法進銷互抵或退稅規定，否則繼續利用物流中心來處理外國公司在我國之營業行為，由於商業上之交易模式千變萬化，無論發佈任何解釋函令，將無法負荷如此複雜之商業交易模式。

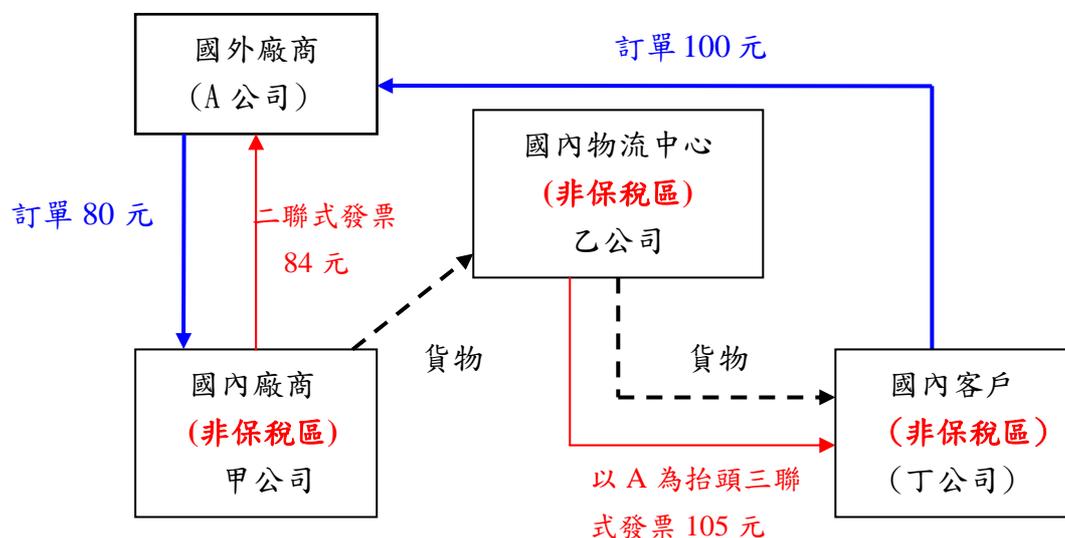
是故，在未能允許營業稅之營業代理人或允許沒有國內固定營業場所之國外營業人申請營業稅籍登記下，讓外國營業人單獨於營業代理人之外，單獨開立統一發票與單獨申報其營業稅申報書者，我國在執行國際物流與加值活動時，是有相當之租稅障礙。允許國外營業人不經過工商程序設立分支機

構但允許申請營業稅籍登記下，亦有利於追蹤該外國公司在我國之營業活動是否因為常設機構(固定營業場所或營業代理人)，對於外國事業構成我國來源所得之稽查與核課，有相當大之助益。

(二)不符增值課稅原則：

如前文所述情況若國內廠商依國外廠商指定將其所採購之貨物運往物流中心暫儲存，因國內廠商依營業稅法規定被視為銷售代銷貨物需開立應稅三聯式發票予國內客戶，另依原交易亦應開立應稅二聯式發票予國外廠商，此一銷售行為不得進銷項稅額互抵，造成總額課稅，亦違反加值型營業稅租稅制度之精神。而且一項交易需要開立兩次發票，亦構成異常之情況。此問題之造成，係因在現行新型國際物流供應鏈上，貨物所有權人與貨物之運輸者，經常為不同之主體，造成一個交易需要開立兩張發票之異常規定。

舉前述之例子如下：A 公司下訂單給甲公司 80 元(非保稅區)，而甲公司將貨物送到國內物流中心乙公司(非保稅區)，丁向 A 公司下訂單 100 元，A 公司委託國內物流中心乙公司將貨物交到丁公司(非保稅區)，依現行實務發票開立說明如下：



1. 甲公司開立內含 5% 營業稅發票 84 元給 A 公司。
2. 物流中心乙公司交付貨物給丁公司時，乙開立外加 5% 營業稅 105 元給丁公司。
3. 甲繳 4 元營業稅會向 A 公司索取，而物流中心乙公司繳交之營業稅 5 元原則上會向丁公司索取(但此 5 元營業稅必須由物流中心先代繳，其資金將會積壓一段時間)，而丁公司所繳 5 元營業稅(可抵退)與直接進口 5% 營業稅相同。

依前範例，若國內客戶丁公司直接向國外廠商下單並由國外廠商或國外廠商在國外之協力廠商出貨，則會由丁公司報關繳納 5% 可抵退之營業稅(若丁公司向國內廠商下單，也是會拿到 5% 應稅發票要繳營業稅，但亦可抵退)，而國外廠商 A 公司並不須承擔任何國內營業稅；若是不能解決國外廠商 A 公司在國內繳納總額計算之營業稅問題(至少應採用加值課稅)，恐怕會影響國外廠商在台下單之意願。

但若 A 公司在國內有分公司則 A 公司只要繳 1 元營業稅(5 元-4 元)，不必繳納 4 元(甲公司開給 A 公司)，故依現行營業稅制度下，可解決之方案僅剩 A 公司在國內另設立分公司或子公司才能解決，此觀點係屬傳統物流供應鏈之概念下之稅法制度，在新型之跨國物流供應鏈概念下，外國廠商 A 公司隨時會委託我國廠商執行物流與加工服務，但也隨時會撤銷此項服務，所有服務均外包給我國各種服務供應商，並未準備在我國登記一分支機構來聘僱人員執行相關活動，因此現行法令上必須設立分公司或子公司才能解決之國際物流供應鏈勞務與貨物相關無法退回之營業稅問題(及額外構成 5% 營業成本之議題)，將因為設立分公司或子公司之額外成本與行政負擔，可能影響國外廠商來台下單或設立物流配送中心

意願，甚至影響來我國委託設立客服中心、研發中心、培訓中心之機會。

(三)影響國內經濟活動之成長：

國際性廠商在選擇其地區性物流配送中心時，若台灣物流活動所產生所得之認定及課稅方式，若造成其租稅負擔加重，將直接影響廠商在我國執行物流活動之意願，而進口貨物及上述雙重課稅所課徵營業稅之資金負擔亦直接影響國外廠商將貨物進口與儲存在我國發貨配銷中心，影響台灣經濟與社會活動之成長。

(四)未建立營業稅營業代理人(或稅捐代表人)制度：

依據營業稅法第六條規定，外國之事業、機關、團體、組織，在中華民國境內之固定營業場所，才能被定義為營業人，辦理營業登記取得統一編號與稅籍編號，申報營業稅，而在所得稅法下之營業代理人在營業稅法下並不視為固定營業場所，故稅捐稽徵機關無法核發營業稅稅籍編號，因此所得稅法之營業代理人無法就外國營利事業在我國境內營業所發生有關之進項與銷項，獨立計算該外國營利事業在台銷售或勞務之加值型營業稅。因此“營業代理人”在我國所得稅法與營業稅法上，缺乏一致的定義與應用，除造成外國事業無法在我國執行國際物流配送以及相關服務活動，稅捐機關亦缺乏一個追蹤外國事業在我國境內執行營業活動的機制(及授與單獨於營業代理人之稅籍編號)，來掌握所得稅與營業稅申報與課徵之情況。

前文所述情況下之外國營利事業可委託本國營利事業為其加值型營業稅之營業代理人，則可解決上述雙重營業稅課稅問題，但目前稽徵實務，僅於營利事業所得稅之申報有營業代理人之機制，因此結合營業稅與營利事業所得稅，建立外國營利

事業在台灣，登記稅籍編號，並指定營業代理人，以及設計保證金制度以防止外國事業逃漏稅捐，是推動台灣成為適合國際物流與提升加值型供應鏈經濟活動之重要而且唯一之租稅改革政策。

(五)未針對各種勞務屬性作分類與課稅方式

我國營業稅法一直未能針對不同之勞務屬性，做不同之分類，並建立相關之課稅方式，例如何種勞務無法出口，其使用地必然為在台灣境內，應該適用 5%之營業稅，何種勞務能夠出口，其使用地可在台灣境外而能夠適用零稅率，亦即對於不同之勞務性質對“勞務提供者”、“勞務提供地”、“勞務使用者”、“勞務使用地”作清楚界定，而且外國事業在台灣所造成之進項營業稅，是否有退稅之機會等，均應該作深入之探討與研究。

#### 第四節 引進歐盟 VAT 稅籍登記、稅捐保證人與外國廠商 VAT 退稅之做法以及勞務型態之分類

加值型營業稅 VAT 系統為法國發明之稅制，逐漸為各國財政部門引進與執行，台灣加值型營業稅制係為早期之版本，該制度經過許多歐盟會員國之研究與改良，歐盟稅制委員會於 1977 年 5 月公佈 77/388/EEC 第六號稅務指令 (Sixth Directive)，並於 2006 年再作更進一步之修法，供歐盟會員作為修定該國加值稅法之依據，此項新型 VAT 系統成為除 “共同市場關稅法 Common Custom Code” 外，造就歐盟全區自由貿易化之基石，此項新制有以下之特點：

- 提供無常設機構(固定營業場所)之外國營利事業作 VAT 稅籍登記。
- 引進稅捐保證人之制度與外國營利事業共同承擔稅務責任。
- 提供進口緩繳 VAT 執照以減少貨物進口廠商之財務成本負擔並設計銀行保證信函制度以利稅務機關不至於喪失稅賦課徵之機會。
- 制定外國營利事業申請退回當地國被課徵之所有業已繳納之 VAT。

於 2004 年五月新加入歐盟之會員國家中，只有少數國家例如匈牙利與西班牙，仍和台灣一樣要求外國營利事業先有常設機構之登記，才願意核發營利事業登記，亦即 VAT 稅籍編號。但該些國家在歐盟之強制要求下必須在短期內修改該國國內加值稅法，以符合歐盟第六稅務指令規定，提供無常設機構之外國廠商作 VAT 稅籍登記，以符合自由貿易與共同市場之精神。而多數執行 VAT 系統之國家例如澳洲、日本、新加坡等，均業已修正其國內 VAT 稅法以符合歐盟新發展之稅制。

茲介紹歐盟 VAT 制度四項主要特點如下，而值得注意的是，歐盟會員國之間對於執行面仍存在有相當大之差異：

(一)外國廠商可向當地稅務機關申請 VAT 編號，獨立申報增值稅。

1. 基本上以自行名義作貨物進口以及在非保稅區有採購、銷售與組裝活動之外國廠商，應“被強制”執行 VAT 登記註冊，並應按照歐盟發單指令（類似台灣統一發票系統但發票形式可自行設計）將必要之資訊揭露在發票上，並完全按照該國國內一般營利事業申報增值稅之申報書（各國仍要求以該國文字之制式申報書，稅務機關不接受英文版申報書），不願意辦理 VAT 登記之外國廠商將不得退回 VAT 以作為處罰。
2. 申請登記 VAT 之程序，與國內廠商申請標準程序不相同，必須提供外國政府商業司核發之公司執照、外國稅務機關核發之納稅義務人證明書、公司最近一期之財務報表、國際性銀行替該外國廠商出具之信用良好證明書等，這些文件之要求可避免國內外廠商利用境外控股租稅天堂公司作稅籍登記，濫用自由貿易港區之免稅機制，來操作逃避任何國家對其所得之課稅權。
3. 部分歐盟國家要求在當地國作稅籍登記之外國廠商必須開立當地國通用貨幣之銀行帳戶，以利向稅務機關繳納稅款或者退回稅款使用，有些國際化程度較高之稅務機關，例如：荷蘭、德國等，並不要求開立當地銀行帳戶，因為可將稅款直接退回外國銀行帳戶，手續費直接從退稅款中扣除。
4. 各國對於應強制辦理 VAT 稅籍登記之外國營利事業，多有最低門檻之限制，避免過多小額可退稅外國廠商均作稅籍登記，造成稅務稽徵機關管理成本之過度負擔。至於小額可退稅之外國廠商退稅機制於下列第四點介紹。

(二)作 VAT 稅籍登記之外國廠商應指定一家我國國內公司作為稅

捐代表人。

1. 有些歐盟國家要求作 VAT 稅籍登記之外國廠商應指定一家該國國內廠商作為稅捐代表人(Fiscal Representative)，其功能主要為與外國廠商共同負擔稅務責任，但不一定代為處理有關 VAT 繳納或申報等事務，部分國家只有要求申請進口 VAT 遞延繳納執照之外國廠商，才必須指定稅捐代表人。
2. 代理申報 VAT 之事務多數仍交給會計師事務所，以專業之服務避免國外廠商或稅捐代表人錯誤之申報，國際性會計師事務所均提供英文本之申報書給國外廠商參考，以資取得國外廠商之信賴，而稅務機關對於申報書有任何疑問或要求提供其他證明文件時，可直接連絡會計師事務所，無須和外國廠商聯繫。外國廠商可指定國內會計師或者國內其他公司作其在我國之稅捐代表人。
3. 部分歐盟國家要求作為稅捐代表人公司應有資本額之限制，並且沒有逃漏欠稅之紀錄。部分國家無此限制，得以讓任何公司型態之營利事業作稅捐代表人，但通常配套有銀行保證信函之規定。
4. 在荷蘭尚區分有限制型稅捐代表人(Limited Fiscal Representative)與一般型稅捐代表人制度 (General Fiscal Representative)，限制型稅捐代表人與台灣現行代理進口與銷售的制度相同，外國廠商無須作 VAT 稅籍登記，並可藉稅捐代表人之進口緩繳增值稅執照使用，增值稅之申報、繳納與退回均合併在限制型稅捐代表人之申報書中，但功能非常有限，因為只能做代理進口與代理開立發票作國內

銷售兩項用途，若外國廠商需要作國內採購、組裝與再出口業務，則不可行，必須採用一般型稅捐代表人制度，一般型稅捐代表人要求外國廠商自行取得 VAT 編號，自行提供銀行保證信函、自行申請取得進口緩繳增值稅執照，貨物進口人為外國廠商自行之名義但為該國之稅籍編號，發票之開立必須同時揭露賣方、買方與稅捐代表人三個 VAT 稅籍編號，並完全按照該國國內營業人申報增值稅之方式處理，完全與稅捐代表人之申報書分離，因此一般型稅捐代表人制度形同外國廠商有一個“虛擬”之營利事業組織，惟其稅務責任僅適用於增值稅、關稅與貨物稅，而無所得稅或其他稅負責任。

5. 至於稅捐代表人會不會構成外國廠商在當地國有常設機構之所得稅問題，歐盟會員國多採行國際經濟合作組織避免雙重課稅協定第五條(OECD Model Convention Article 5)之條款來判定，無論對於有無簽訂租稅協定國家之外國廠商，均採行相同之對待，以符合國際自由貿易精神，例如與台灣無租稅協定之德國、奧地利、盧森堡、甚至捷克等，這些國家對於現行在當地設立非保稅區歐洲配銷中心(European distribution Center: EDC)之台灣廠商，並未加以稽核所得稅，反觀台灣所得稅法第十條常設機構(固定營業廠所)之規定對於來自無租稅協定國家之廠商，仍造成相當大之威脅，這項障礙在台灣發展自由貿易港區時，將難以說服外國廠商能夠安心在台灣設立物流配銷中心，這點亦相當值得台灣財政部賦稅署參考。

- (三) 提供進口緩繳 VAT 執照以減少貨物進口廠商之財務成本負擔並設計銀行保證信函制度以利稅務機關不至於喪失稅賦課徵

之機會

1. 所有從非歐盟國家進口到歐盟的貨品，均必須繳納增值稅，而歐盟規定所有會員國之增值稅率不得低於 15%，絕大部分歐盟國家之稅率在 20% 左右，因此進口時由海關立即代徵進口增值稅，對於歐洲當地進口廠商(或者以自行之名義業已登記 VAT 之外國廠商作進口人)之財務負擔相當嚴重，因此多數歐盟會員國均制定有進口增值稅緩繳執照申請制度，此緩繳制度係等到貨物銷售給客戶後再加計增值稅向客戶收取後，轉交給稅務機關，此系統與台灣在數年前營業人進口無須繳納增值稅之制度類似，可惜當時在修訂稅法時未能及時制定取代方案。
2. 從歐盟會員國 A 銷售至另一會員國 B 之交易，因為歐盟共同關稅區之規定不得稱之為進出口，在歐盟 A 國稱之為跨歐盟區間供貨 (Intra-Community Supply) 適用零稅率，在歐盟 B 國稱之為跨歐盟區間購貨 (Intra-Community Acquisition) 適用反向稽徵 (Reverse Charge: 亦即在當期申報書中同時註記應付稅款與應退稅款，因此無實際應繳納稅款)。
3. 申請進口增值稅緩繳執照的要求條件，在歐盟會員國間差異很大，許多國家要求進口廠商提出每月進口金額應付營業稅之足額銀行保證信函，例如每月進口金額為一百萬而稅率 20%，則銀行保證金額為二十萬，若進口金額超過預估數，則必須補足保證金或直接支付稅款，海關才願意放行貨物，這是最無實際效用之緩繳制度，因為進口商之財務成本與直接支付稅款然後退稅之負擔類似。

4. 最具有彈性之進口緩繳增值稅制度之國家係為荷蘭、盧森堡、奧地利等國，例如荷蘭對於外國廠商申請緩繳執照之銀行保證金額度只需 30% 之月平均應繳稅額，以上述 3. 之案例其保證金額度只需六萬元，進口金額若短期內超過預估數，荷蘭海關仍會放行貨物，若進口金額長期超過預估數，則荷蘭國稅局會要求外國廠商在一定期限內補足保證金額度，但在此期間之進口貨物仍自由清關放行，而對於國內營利事業申請緩繳執照則無需提具任何保證金。此項保證金不包括關稅部分，關稅通常在貨物清關後繳清或者按月彙繳，此銀行保證金額度通常必須透過會計師與稅務機關協商以取得核准金額。
5. 稅務機關若發現進口廠商有逃漏稅問題，首先向銀行要求支付稅款，而銀行因為替進口廠商發出保證信函，多半要求該廠商提供質押定期存款，支付之稅款可直接從定期存款中扣取，該質押定存之期間多半在四至五年。

#### (四) 制定外國營利事業申請退回當地國被課徵之所有業已繳納 VAT

1. 鑑於許多外國廠商只是短期被該國國內廠商加收 VAT，例如支付之貨運承攬、製造加工、維修等服務費被加計 VAT，並無意願作 VAT 稅籍登記，徒增其行政成本，根據歐盟第十三號稅務指令，各國應制定此種退稅機制給未登記 VAT 稅籍之外國廠商，然而各國國稅局仍有自主決定是否退稅之政策。
2. 現行在歐盟會員國中只有少數國家例如英國與荷蘭，願意將台灣廠商被當地國國內廠商收取服務費加計之 VAT 退

還給台灣廠商，然而許多歐盟國家例如德國、西班牙、義大利等國，均不願意退給台灣與中國大陸廠商，但願意退還給澳洲、日本、新加坡廠商，原因係台灣與大陸沒有將加值稅退給外國廠商之機制，基於租稅平等互惠原則，這些國家亦不願意退給台灣廠商。

3. 台灣由於缺乏退還外國廠商加值稅之制度，不僅嚴重影響外商來台灣進行國際貿易活動之意願，並且間接嚴重影響台灣廠商在世界各國申請 VAT 退稅之機會，許多台灣廠商每年有高達數百萬元無法退回之加值稅負擔，可能還比繳納給台灣國稅局一年之所得稅還要多，這些都歸因於台灣缺乏退還外國廠商加值稅之機制。此項機制若無法儘速建立，除將對推展自由貿易港區有極大之負面影響，並且會嚴重降低台灣廠商之國際競爭能力。

#### (五) 針對勞務性質作詳細之分類與解釋其課稅規定

1. 例如以歐盟第六號稅務指令規定，勞務之加值稅一般課稅原則為：“勞務提供者所在地有課稅權”；
2. 若與不動產有關之服務，則應於不動所在地有課稅權；
3. 若與國際運輸有關之服務，則為運輸起運點所在地有課稅權；
4. 有關文化、藝術、運動、科學、教育、娛樂等服務活動，則以服務提供地課稅為原則；
5. 至於有關移轉或使用無形資產(版權、專利權、商標權)、廣告服務、顧問服務(工程、法律、會計、資訊處理)、金融、銀行、保險服務、電信服務、電視收音機廣播服務、電子傳訊服務等，以服務使用地為課稅原則，因為此種型

態之勞務本質適合輸出，並可被使用在國外。

## 第五節 結論與建議

財政部應全面性檢視國際新型之物流供應鏈發貨模式，檢討國外客戶向台灣廠商訂貨，並委託其交貨及台灣物流中心之營業稅課徵方式，以及為我國發展區域性物流配銷中心、全球客服中心、全球研發中心、全球維修中心、全球培訓中心等經濟政策，針對營業稅相關法令提出修正，並引進國際化之稅務處理方式，以降低經濟發展之租稅障礙。

由於國際新型物流供應鏈之改變傾向服務型之發貨模式，不再依循傳統之國際貿易買賣模式，因此交易模式之變化會越來越複雜，現行營業稅制度將無法負荷這些複雜的交易模式。

台灣營業稅制度基本上已經能夠提供在我國無固定營業場所之外國營業人在我國能夠做稅籍登記，取得稅籍編號以及適用外國營業人之統一編號之制度，但仍需引進「稅捐代表人」以及「申請退還營業稅」之法令程序以適用於一般外國廠商，不應依營業稅法第二條第二項第三款例外僅允許外國國際運輸事業有營業代理人，若能參考歐盟、新加坡、日本與韓國等國家之規定，外國廠商除得以登記取得獨立之 VAT 編號(在我國為統一編號與稅籍編號)並搭配指定國內個人或法人作為稅捐保證人，將可達到下列好處：

- 一、國外事業在我國從事物流等營業活動，若無需聘雇自己之員工以建立其重要之行銷、接單、客戶服務或加工製造等營業活動，相關活動均可委託我國服務業者，外國廠商無需為了取得統一編號與稅籍編號申報加值型營業稅，而必需設立登記一分支機構(固定營業場所)，增加營運管理成本，提升我國服務業之經濟發展。
- 二、國外營利事業有其獨立之統一編號，獨立申報營業稅時，相關發生在國內成本費用之進項稅額，在營業稅申報時可扣抵銷項稅

額，或者全數退還，避免國外營利事業遭受租稅不公平之待遇，損失進項稅額扣抵之法定租稅權益，並透過給予國外營利事業營業稅統一編號，使外國營利事業得以透過營業稅及其編號在國內開立銀行帳戶以便利繳納或退還營業稅，此運作模式也將促進國內相關金融業發展。

三、稅捐稽徵機關可獨立追蹤該外國事業在我國之營業活動，並可與營利事業所得稅及關稅相互勾稽查證，確實掌握外國事業在我國申報各項稅費是否確實。

四、銷貨避免為由稅捐代表人代為開立統一發票，而需告知稅捐保證人屬於商業機密之商品售價，影響廠商之定價政策及市場競爭力，但卻可透過稅捐保證人處理有關 VAT 繳納或申報等事務。

五、針對勞務各種型態作詳細分類，以澄清營業稅法第七條規定：何謂「與外銷有關之勞務」？何謂「在國內提供在國外使用之勞務」？讓納稅義務人有清楚之遵循方向，以避免因勞務型態未詳細分類而造成以發佈解釋函令片面解釋單一交易行為的情況，增加廠商租稅義務的不確定性，故對於勞務型態明定分類標準並搭配外國廠商登記取得獨立之統一編號辦理申報增值稅的繳納與退稅，除可活絡國內產業發展並帶動整體經濟起飛，亦可同時吸引國際廠商在台設立研發中心、物流中心等，達到全面化的產業升級。

另由於現行之營業稅法仍有未逮之處，例如物流中心被要求以其名義為無固定營業場所之外國廠商開立發票，及辦理營業稅進、銷項之退抵，將非屬物流中心之經濟事項，歸責於物流中心辦理；且解釋函令常無法考慮相當複雜之國際物流供應鏈之狀況，因而無法全面解決所有營業稅之議題。故建議財政部根本解決之道為放寬無固定營業場所之外國貨主可以辦理稅籍登記，取得獨立之

統一編號與稅籍編號，輔以稅捐代表人之規定，辦理營業稅進、銷項之退抵，則上述之問題將可以得到根本之解決。

(註)附錄一：檢附現行外商於我國登記統一編號之流程及相關建議，以茲參考。

## 附錄一：

外商於我國登記統一編號、稅籍編號之流程及建議

依目前台灣法令之規定，外國企業須先依我國公司法申請設立子公司或分公司，辦理「設立登記」，取得公司設立登記核准函後，再向營業所在地所轄地方政府申請營利事業設立登記核准以取得營利事業登記證及營利事業統一編號。營業人取得營利證後即可向所轄國稅局營業稅股辦理「稅籍登記」取得營利事業稅籍編號以辦理營業稅申報。該營業人以營利事業統一編號向國稅局取得統一發票號碼，在銷售貨物或勞務時，依法開立統一發票。（詳參考資料：設立登記程序表）

以網路拍賣業者為例，因其營業場所為虛擬之世界，並不像傳統商家需要實體店面以營業。目前財政部輔導網拍賣家辦理稅籍登記並取得統一編號及稅籍編號。除了網路拍賣業者，財政部亦核發統一編號及稅籍編號予外國營利事業在我國之臨時門市及辦事處。因此外國貨主應該也可仿效「設籍課稅」之方式，直接向營業地之稅捐機關，辦理稅籍登記並取得統一編號及稅籍編號，因此可用此獨立之統一編號，在我國採購與銷售貨物或勞務。

此外，針對欲取得進口權利之營業人而言，除了須辦理「設立登記」及「稅籍登記」外，其於取得營利事業登記證後，另須向經濟部國際貿易局辦理「出進口廠商登記」。依此程序，對在我國無固定營業場所之外國營利事業而言，即使其可自國稅局取得統一編號及稅籍編號，但因其並未向經濟部申請設立登記取得營利事業登記證，則其仍無法向經濟部國際貿易局辦理「出進口廠商登記」以取得進口權利，僅能委託代理人（承攬物流業者）代為辦理進口事宜。但代理人可能同時被多家外國營利事業委託辦理關務及營業稅之申報，故於該代理人之關務表單及營業稅申報書上可能無法明顯區分係為代理人或外國

營利事業之交易。尤其當此外國營利事業之營業行為發生在多處時，亦可能發生其所產生之進銷項稅額無法互抵之情形。不但對此代理人之申報造成困擾，對稅務機關之稽查亦造成一定之困難。因此外國貨主在委託我國進口代理人(承攬物流業者)代為辦理進口事宜時，應該得以將其獨立之統一編號，與其代理人之統一編號，同時放在報關單上，因此外國貨主未來在銷售貨物開應稅發票時，此項進口營業稅可扣抵銷項稅款，若出口貨物開零稅率發票時，可在申報書上申請退回進口營業稅以及其他採購貨物或勞務所發生之進項稅款。

依目前我國之做法，建議可仿效歐洲國家訂定「稅捐代表人」(Fiscal Representative)之制度。當有某一外國營利事業委託此稅捐保證人代為辦理關務及稅務事宜時，可以下列方式提供統一編號及稅籍編號：

1. 依循現有之外商設籍課稅制度，提供外國事業完全獨立於稅捐代表人之統一編號及稅籍編號，但報關單、統一發票、各項稅務申報書等，必須同時附註稅捐代表人之統一編號及稅籍編號，以利勾稽追查。
2. 此外商之獨立統一編號一方面可匯整外國營利事業在我國之所有營業活動，規範該外國營利事業於我國採購與銷售貨物或勞務時，可利用此編號合法而獨立分別申報繳納相關稅負。
3. 外商取得獨立編號可協助稅局作有效率之營業稅、所得稅及關稅稽查。

為避免外國企業違法逃漏稅捐，在建立「稅捐代表人」之制度同時，亦可要求外國企業透過我國銀行，依據可能之稅負責任計算，提具適當額度之銀行保證信函，以利我國稅務機關與海關在發現外國企業有逃漏稅之問題時，能夠迅速向銀行稽徵取得相關稅收。

若提供外國企業獨立之稅籍編號制度無法立即施行時，財政部可建立類似外國旅客離境在海關申請我國營業稅退稅之方式，讓外國企

業可在一個年度終了後，提示發票正本，以及向我國廠商採購貨物或勞務之其他文據，向稅務機關專案申請退回營業稅，此項專案退稅制度普遍存在於有增值型營業稅之先進開發國家。

綜合以上所述，為消除外國貨主在我國構成額外之營業稅障礙，建議我國財政部主管機關建立以下兩種機制：

- 一、 清楚說明外國貨主如何在我國執行設籍登記以取得獨立之統一編號與稅籍編號，並引進稅捐代表人之制度，協助外國貨主申報營業稅與儲存必要之會計發票等文件，以及建立銀行保證金制度，以利我國稅局之稽查與保障稅收。
- 二、 建立未作設籍登記之外國廠商申請退還營業稅之制度。

參考資料：設立登記程序表

項次	程	序	所	需	文	件
1.	確認公司名稱、地址及營業項目。					
2.	向經濟部商業司申請設立公司預查名稱暨所營事業。		申請人 ID			
3.	向投審會申請外國投資人投資許可。		•申請人身分證明 •投資代理人委任書			
4.	以籌備處名義開立銀行帳戶。					
5.	投資人匯入股款。					
6.	設立基準日。(繳足設立股款)					
7.	向投審會申請資金審定。		•銀行匯款單據 •銀行存摺			
8.	召開發起人會議訂立公司章程及選舉董事及監察人。					
9.	召開董事會議選任董事長。					
10.	會計師查核簽證資本額。					
11.	向經濟部申請公司設立登記，核准後取得： •公司統一編號。 •公司設立登記核准函 •公司設立登記表					
12.	向地方政府申請營利事業設立登記，核准後取得營利證。 (申請書共二份，其中一份轉送國稅局)		•公司設立登記核准函 •公司設立登記表 •公司章程、負責人 ID 等			
13.	向國稅局辦理購買發票事宜，並取得公司稅籍編號。		•公司設立登記核准函、公司設立登記表、地址租約等			
14.	向經濟部國貿局辦理出進口廠商登記。		•營利事業登記證影本			

相關「**加值型及非加值型營業稅法**」部分條文彙總

民國 95 年 02 月 3 日 修正

條文	內容
第二條	<p>(納稅義務人)</p> <p>營業稅之納稅義務人如左：</p> <p>一、銷售貨物或勞務之營業人。</p> <p>二、進口貨物之收貨人或持有人。</p> <p>三、外國之事業、機關、團體、組織，在中華民國境內無固定營業場所者，其所銷售勞務之買受人。但外國國際運輸事業，在中華民國境內無固定營業場所而有代理人者，為其代理人。</p>
第三條	<p>(銷售貨物、銷售勞務之意義)</p> <p>將貨物之所有權移轉與他人，以取得代價者，為銷售貨物。提供勞務予他人，或提供貨物與他人使用、收益，以取得代價者，為銷售勞務。但執行業務者提供其專業性勞務及個人受僱提供勞務，不包括在內。</p> <p>有左列情形之一者，視為銷售貨物：</p> <p>一、營業人以其產製、進口、購買供銷售之貨物，轉供營業人自用；或以其產製、進口、購買之貨物，無償移轉他人所有者。</p> <p>二、營業人解散或廢止營業時所餘存之貨物，或將貨物抵償債務、分配與股東或出資人者。</p> <p>三、營業人以自己名義代為購買貨物交付與委託人者。</p> <p>四、營業人委託他人代銷貨物者。</p> <p>五、營業人銷售代銷貨物者。</p> <p>前項規定於勞務準用之。</p>
第六條	<p>(營業人之意義)</p> <p>有左列情形之一者，為營業人：</p> <p>一、以營利為目的之公營、私營或公私合營之事業。</p> <p>二、非以營利為目的之事業、機關、團體、組織，有銷售貨物或勞務者。</p> <p>三、外國之事業、機關、團體、組織，在中華民國境內之固定營業場所。</p>
第七條	<p>(適用零稅率之項目)</p> <p>一、外銷貨物。</p> <p>二、與外銷有關之勞務，或在國內提供而在國外使用之勞務。</p>

因應國際物流發展相關租稅措施修法研擬

條文	內容
	<p>三、依法設立之免稅商店銷售與過境或出境旅客之貨物。</p> <p>四、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、海關管理保稅工廠或保稅倉庫之機器設備、原料、物料、燃料、半製品。</p> <p>五、國際間之運輸。但外國運輸事業在中華民國境內經營國際運輸業務者，應以各該國對中華民國國際運輸事業予以相等待遇或免徵類似稅捐者為限。</p> <p>六、國際運輸用之船舶、航空器及遠洋漁船。</p> <p>七、銷售與國際運輸用之船舶、航空器及遠洋漁船所使用之貨物或修繕勞務。</p>
第二十八條	<p>(申請營業登記之義務及登記有關事項)</p> <p>營業人之總機構及其他固定營業場所，應於開始營業前，分別向主管稽徵機關申請營業登記。登記有關事項，由財政部定之。</p>

## 相關「統一發票使用辦法」部分條文彙總

民國 94 年 10 月 25 日 修正

條文	內容
第十七條	<p>營業人經營代購業務，將代購貨物送交委託人時，除按佣金收入開立統一發票外，應依代購貨物之實際價格開立統一發票，並註明「代購」字樣，交付委託人。</p> <p>營業人委託代銷貨物，應於送貨時依合約規定銷售價格開立統一發票，並註明「委託代銷」字樣，交付受託代銷之營業人，作為進項憑證。受託代銷之營業人，應於銷售該項貨物時，依合約規定銷售價格開立統一發票並註明「受託代銷」字樣，交付買受人。</p> <p>前項受託代銷之營業人，應依合約規定結帳期限，按銷售貨物應收手續費或佣金開立統一發票及結帳單，載明銷售貨物品名、數量、單價、總價、日期及開立統一發票號碼，一併交付委託人，其結帳期間不得超過二個月。</p> <p>營業人委託農產品批發市場交易之貨物，得於結帳時按成交之銷售額開立統一發票，交付受託交易之批發市場。</p>

“營業人開立銷售憑證時限表” 部分內容彙總

民國 88 年 06 月 28 日 修正

業別	範圍	開立憑證時限
修理業	凡為客戶修理物品、器具、舟車、工具、機器等，使其恢復原狀或加強其效能者之營業。包括修理車、船、飛機、工具、機械、水電、鐘錶、眼鏡、自來水筆、電器、舊衣服織補及其他物品器具之修理等業。	以交件時為限。但交件前已收之價款部份，應先行開立。
加工業	凡由客戶提供原料委託代為加工，經加工後以加工品交還委託人，而收取加工費之營業。包括碾米廠、榨油廠、磨粉廠、整理廠、漂染廠等業。	同修理業。
勞務承攬業	凡以提供勞務為主，約定為人完成一定工作之營業。包括貨物運送或起卸承攬、農林作物採伐承攬、錄音、錄影、打字、繪圖、晒圖、洗衣、清潔服務、白蟻驅除及其他勞務承攬等業	以收款時為限

## 相關解釋令重要內容彙總

年度	函號（台財稅）	主要內容彙總
83.08.24	第 831607203 號	<p><b>營業人就國外廠商提供之原料加工後出口其加工費收入適用零稅率</b></p> <p>主旨：國外廠商提供原料委託國內廠商加工後，由國內廠商辦理報關出口之外銷案件，國內廠商收取之加工費收入，依營業稅法第七條第二款規定，准予適用零稅率。</p>
84.07.03	第 841633040 號	<p><b>外國機構在台營業如難以劃分境內之銷售額得以其收入之半數認定</b></p> <p>主旨：××驗船協會台北辦事處在台辦理檢驗工作，既經報稱於稽徵實務上難以逐案審核劃分屬於在我國境內提供之銷售額，同意按國外總公司所收檢驗費收入半數認定為在我國境內之銷售額，計徵營業稅。</p>

85.07.24	第 851912320 號	<p>國內廠商接受國外客戶委託加工其收入課稅規定</p> <p>主旨：關於國內廠商(簡稱甲)接受國外客戶(簡稱乙)委託，就國外廠商提供之原料加工後，依國外廠商指示，將加工後貨物運交國內、外廠商(簡稱丙、丁)，再由丙方匯付貨款予乙方，乙方再支付加工費予甲方之交易型態，則甲方應如何開立統一發票乙案說明。</p> <ol style="list-style-type: none"><li>1. 甲方就乙方提供之原料加工後，依國外乙方指示將加工後之貨物運交丙、丁方，如經查明甲方係受乙方之委託，則依營業稅法第三條第三項第五款規定，係屬甲方銷售乙方委託代銷之貨物，應視為甲方之銷貨，依統一發票使用辦法第十七條第二項規定，應於銷售該貨物時依合約規定價格開立統一發票並註明「受託代銷」字樣。</li><li>2. 至甲方提供加工勞務之產品如係在國外使用，則屬甲方銷售在國內提供而在國外使用之勞務，其所收取之加工費收入依營業稅法第七條第二款規定可適用零稅率；惟如該產品係在國內使用，則尚無上開零稅率規定之適用。</li></ol>
----------	---------------	---

87.04.01	第 871936481 號	<p><b>外國營利事業在台設立物流中心課稅事宜</b></p> <p>主旨：核釋外國營利事業在臺設立物流中心，委託國內營利事業代為輸入、儲存並交付該外國營利事業在國外產製之貨物予國內客戶相關所得稅及營業稅課稅疑義。</p> <p>重要內容摘要：<u>營業稅方面</u></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. 在中華民國境內無固定營業場所之外國營業人，委託國內營業代理人銷售其委託代銷貨物。</li> <li>2. 上述交易應由國內營業代理人按視為銷售開立統一發票交付買受人。</li> <li>3. 買受人為營業稅第七條第四款規定免稅或保稅事業適用零稅率。</li> <li>4. 上開貨物自海關管理之保稅倉庫銷售至國內課稅若已進口報關則免予開立統一發票。</li> </ol>
90.08.29	第 900454850 號	<p><b>國內或國外貿易商向保稅區廠商採購貨物轉運出口或轉售與其他保稅區廠商，如何開立統一發票</b></p> <p>主旨：關於○○運輸股份有限公司受託輸入、儲存並轉運而向國外貨主收取之倉租及相關處理手續費，其營業稅應如何課徵乙案。</p> <p>重要內容摘要：</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. 營業人經營保稅倉庫業務接受國外貨主委託。</li> <li>2. 營業人對國外貨主之貨物在我國從事收受、儲藏、處理及轉運服務，不參與客戶之招攬。</li> <li>3. 營業人不處理國外貨主與買主之交易條件及貨款交付。</li> <li>4. 國外買主支付之倉儲及處理費以貨物重量、存放天數計算。</li> <li>5. 以營業人名義進口之貨物，免予申報進口貨物金額。</li> </ol>

		<p>6. 營業人將該項貨物轉運國內、外買主之行為，免申報銷售額。</p> <p>7. 營業人向國內外貨主或買主收取之倉儲費用，屬營業稅課稅範圍。</p>
96.06.29	第 09604530290 號	<p>營業人接受客戶訂貨後，依客戶指示將貨物交與保稅區營業人營業稅課徵事宜。</p> <p>主旨：營業人接受國內外客戶訂貨後，依客戶指示將貨物交與保稅區營業人之營業稅課徵疑義。</p> <p>重要內容摘要：</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. 營業人將國外客戶訂購之貨物送交保稅區營業人並取得外匯收入，適用零稅率。</li> <li>2. 營業人將國內客戶訂購之貨物送交保稅區營業人且該貨物符合營業稅法第七條第4款規定適用零稅率外，仍應依法課徵營業稅。</li> </ol>
96.08.23	第 09604521120 號	<p>營業人接受國外客戶勞務訂單，依指示提供國內保稅區營業人使用並取得外匯收入者，適用零稅率。</p> <p>主旨：營業人接受國外客戶勞務訂單後，依客戶指示提供與保稅區營業人使用疑義。</p> <p>重要內容摘要：</p> <p>營業人(包括課稅區及保稅區營業人)接受國外客戶勞務訂單，依其指示將勞務成國提供國內保稅區營業人使用並取得外匯收入者，適用零稅率。</p>

