

營業稅之免稅

黃茂榮*

【目次】

壹、免稅之理由或政策	之人
一、真正免稅	五、避免重複課徵
二、無銷售	六、財政部就工商團體徵免營業稅之問題的答
三、有其銷售無加值	詢
四、轉嫁之對象為國庫或為國庫要對之補貼	貳、免稅與應稅之選擇

在加值型營業稅，其通常所稱之免稅，指第八條所定的態樣。其類型特徵為：僅減免一個產銷階段之加值依該當稅率計算之加值型營業稅。換言之，在該條所定情形，營業人並不得請求返還其為該免營業稅之銷售所受轉嫁之進項稅額。如果一個營業人有兼營營業稅之應稅或免稅之營業者，其進項稅額應按經證明對於相關銷項稅額之實際歸屬情形扣抵（直接扣抵法）。其不能證明者，應按免稅銷售額對於應稅及免稅銷售額之總和的比例計算其進項稅額之不得扣抵比例（營業稅法第十九條第三項）。此外，由於向免徵營業稅者進貨，不能取得進項稅額之扣抵憑證，所以後來銷售該貨物時，不僅該次所免之營業稅，而且其前各階段已繳之營業稅皆會再被課徵營業稅。此即加值型營業稅制之追捕效果。

同法第八條所定各種免稅態樣中，其所以免徵營業稅的理由並不全然相同。有真正免稅者，有其實是因無銷售，而不課稅，不是真正免稅者。為維持營利事業與非營利事業間之公平競爭，即便是公益的非營利事業原則上也不對其免徵營業稅。所以對於一定種類之銷售免徵營業稅，另有教育文化、社會、醫療、農業政策上的理由。

壹 免稅之理由或政策

一 真正免稅

* 司法院大法官、台灣大學法律學院兼任教授

其屬於真正免稅者，其免稅所立基的政策可能不一樣。

有基於文教政策者，例如（1）學校、幼稚園與其他教育文化機構提供之教育勞務（第五款前段）。學校提供之教育服務，含收費的留學、遊學服務¹，及收費的游泳池、網球館、體育場及停車場²，只要是對自己學生提供，皆可免徵營業稅，反之，如對校外人士提供，或委外經營皆應課徵營業稅。關於學校之免稅規定，其適用範圍以比照的方式，及於經學校核准之學生團體以校內員生為對象，舉辦之臨時性電影欣賞、演唱會、舞會等收費的活動³。補習班，不論是已向⁴或未向⁵教育主管機關立案，其提供之教育勞務亦適用第五款規定，免徵營業稅。其已設立公司者，亦同⁶。然不論是營利事業或非營利事業之職業訓練中心，只要其不是由學校、幼稚園與其他教育文化機構經營，即無營業稅法第八條第一項第五款之適用⁷。不過，何謂其他教育文化機構？並無直接之行政解釋⁸。（2）出版業發行

¹ 財政部 85.07.10 台財稅第 851910832 號函：「公私立學校向該校在學學生提供留學、遊學服務等業務，既經教育部認為係屬『教育勞務』範圍，其收入准依營業稅法第 8 條第 1 項第 5 款規定，免徵營業稅；惟如其提供服務之對象非該校在學學生，則無上開免稅規定之適用，應依法課徵營業稅。」

² 財政部 94.05.03 台財稅字第 09404530430 號令：「學校提供游泳池、網球場、體育館及停車場與該校學生及教職員工使用並收取費用，可依加值型及非加值型營業稅法第 8 條第 1 項第 5 款規定免徵營業稅；惟其如屬招商承包經營或提供校外人士使用部分，尚無前揭免稅規定之適用。」

³ 財政部 88.07.22 台財稅第 881928418 號函：「經學校核准設立之學生團體，以校內員生為對象舉辦之臨時性電影欣賞、演唱會或舞會等活動，其全部收入作為該團體之用者，得比照營業稅法第 8 條第 1 項第 5 款規定免徵營業稅。」此為稅捐法規定之類推適用。

⁴ 財政部 75.9.8 台財稅第 7549419 號函：「依法向教育主管機關申請核准登記或立案之短期補習班，其所提供教育勞務，依營業稅法第八條第一項第五款規定免徵營業稅，惟其購買貨物所支付之進項稅額，亦不得申請退還，與公私學校及一般消費者相同。」

⁵ 財政部 77.9.26 台財稅第 770531950 號函：「未向教育主管機關立案之補習班，其收取之補習費收入，係屬教育勞務收入，依照規定得免辦營業登記及免徵營業稅。」

⁶ 財政部 92.01.22 台財稅字第 9020450203 號令：「經主管教育行政機關依法核准設立辦理短期補習班業務之公司，所收取之補習費收入，可依加值型及非加值型營業稅法第八條第一項第五款規定，免徵營業稅。」

⁷ 財政部 92.08.22 台財稅第 0920453634 號：「加值型及非加值型營業稅法（簡稱營業稅法）第一條及第八條規定，在中華民國境內銷售貨物或勞務，除稅法另有免稅規定者外，均應依法課徵營業稅。同法第二條及第六條第二款規定，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，為營業稅之納稅義務人；又本部 75.07.26 台財稅第 7548041 號函規定，xx 公司所屬訓

經主管教育行政機關審定之各級學校所用教科書及經政府依法獎勵之重要學術專門著作（第六款）。營業稅法第八條第一項第六款之適用的主要要件為：系爭著作需經教育部核定為教科書⁹或重要學術專門著作¹⁰。即便是國家機關委託廠商製作「華文」教材及各類教學錄影帶等教學用品，只要未經教育部核定，即無該款之適用¹¹。（3）依法登記之報社、雜誌社、通訊社、電視臺與廣播電臺銷售其本事業之報紙、出版品、通訊稿¹²、廣告、節目播映及節目播出，但報社銷售之廣告及電視臺之廣告播映不包括在內¹³（第九款）。國內營業人銷售雜誌，不論其係本

練中心辦理各項農、工職業訓練，並接受國內農政機關及經濟部所屬其他機構人民團體之委訓所提供之勞務，因xx公司所屬訓練中心與xx公司並非營業稅法第八條第一項第五款所稱之學校、幼稚園與其他教育文化機構，應依法課徵營業稅。故職業訓練機構辦理收費訓練，尚無營業稅法第八條第一項第五款免徵營業稅之適用，爰請依主旨辦理。」

⁸ 財政部 95.03.24 台財稅字第 09500121430 號函：「○○教育協會舉辦全國數學公開邀請賽，所收取之報名費收入，不適用加值型及非加值型營業稅法第 8 條第 1 項第 5 款之規定。」財政部 96.07.18 台財稅字第 09604521870 號函：「中華民國○○協會開辦教育訓練課程及核發例會或座談會學分證明等收入，符合加值型及非加值型營業稅法第 8 條 1 項第 5 款規定，應予免徵營業稅。另銷售與非會員之刊物及書籍，尚無免徵營業稅之適用。」財政部 96.12.19 台財稅字第 09604561030 號函：「各直轄市、縣（市）政府委託教育機構或團體辦理社區大學收取之教育勞務收入，既經貴部（編者註：教育部）認定屬教育機構提供之教育勞務，依據加值型及非加值型營業稅法第 8 條第 1 項第 5 款規定，應免徵營業稅。」

⁹ 財政部 75.7.3. 台財稅第 7543102 號函：「xx電視臺辦理空中教學，接受教育部委託，編印之空中商專、空中行專教科書及教育部編印委託該臺發售之空中大學教科書，依營業稅法第八條第一項第六款規定，應免徵營業稅。」

¹⁰ 財政部賦稅署 75.5.22 台稅二發第 7549868 號函：「貴公司（三民書局股份有限公司）出版之『大辭典』，經教育部臺(75)社一八七三四號函復屬於出版法第二十四條之重要學術專門著作，依照營業稅法第八條第一項第六款規定，可免徵營業稅。」

¹¹ 財政部 75.7.28 台財稅第 7551306 號函：「貴會（註：僑務委員會）委託廠商製作『華文』教材及各類教學錄影帶等教學用品，不合營業稅法第八條第一項第五款及第六款規定之免稅貨物，應依同法第十四條規定課徵營業稅。」

¹² 財政部 75.8.5 台財稅第 7526394 號函：「外國通訊社以駐華記者個人身分辦理登記，向我國境內新聞單位、金融機構及其他訂戶等提供有關新聞、金融、匯兌、商情等資料，收取費用，依據營業稅法第八條第一項第九款規定，免徵營業稅。」

¹³ 財政部 84.07.03 台財稅第 841632478 號函：「（一）關於節目播映收入認定部分：關於業者收取之各項收入中，除收視費係屬節目播映收入，得依法免徵營業稅外，其餘安裝費、廣告費、銷售轉換器、解碼器收入、頻道出租收入、製作費、點唱費等各項收費，應依法課徵營業稅。（二）關於節目播映收入開立憑證部分：統一發票使用辦法第 4 條第 16 款雖明定依法登記之電視台其

事業出版或係經銷之報紙、出版品；亦不論係本國或進口之外國報紙（新聞紙）、雜誌（定期刊物），均免徵營業稅¹⁴。至進口之新聞用紙與新聞紙係供印製報紙或雜誌之用，與進口之報紙或雜誌不同，自不能適用上開本部函釋免徵營業稅¹⁵。刊登雜誌之廣告收入，亦同¹⁶。雜誌所附光碟片內容與雜誌相同者，該光碟片可視同屬該雜誌內容之一部分，適用營業稅法第八條第一項第九款之免稅規定¹⁷。然銷售不屬於雜誌之錄音卡帶，應課徵營業稅¹⁸。發行雜誌應依法登記，始有同法第八條第一項第九款之適用，不課徵營業稅¹⁹。（4）經主管機關核准設立之學術、科技

節目播映收入，得免用或免開統一發票，惟業者如就該項收入申請使用統一發票，現行稅法亦無禁止之規定。（三）關於節目播映收入可否免列入計算不得扣抵比例部分：依兼營營業人營業稅額計算辦法第 3 條規定，計算不得扣抵比例時，該項節目播映收入之免稅銷售額應予列入計算。」

¹⁴ 財政部 75.8.20 台財稅第 7560245 號函：「依營業稅法第八條第一項第九款規定，依法登記之報社、雜誌社銷售其本事業之報紙、出版品免徵營業稅，其立法意旨在於提昇文化及教育水準，國內營業人銷售本國報紙（新聞紙）、雜誌（定期刊物），及自外國進口之報紙（新聞紙）、雜誌（定期刊物）經政府主管機關認許者，均應予以免徵營業稅，以符立法意旨。」

¹⁵ 財政部 75.11.4 台財稅第 7574273 號函：「進口之新聞用紙與新聞紙係供印製報紙或雜誌之用，與進口之報紙或雜誌不同，自不能適用上開本部函釋免徵營業稅，應依營業稅法第四十一條規定於貨物進口時，由海關代徵營業稅，惟進口人如屬一般稅額計算之營業人，於進口時免徵營業稅，但兼營同法第八條第一項免稅貨物或勞務者，應徵之營業稅，應按兼營營業人營業稅額計算辦法有關規定計算並報繳營業稅。」

¹⁶ 財政部 76.1.27 台財稅第 7556481 號函：「營利事業兼辦雜誌出版，如其雜誌之發行已依出版法第九條規定取得行政院新聞局發給之登記證，其銷售雜誌及刊登雜誌之廣告收入，除應依法開立統一發票外，可依營業稅法第八條第一項第九款規定免徵營業稅。」

¹⁷ 財政部 88.12.18 台財稅第 0880450357 號函：「依法登記之雜誌社發行雜誌依其內容需要內附光碟片，如該光碟片可從電腦螢幕閱讀，表面載明雜誌名稱、該刊期數，雜誌封面亦刊載足資辨識該雜誌附光碟片等字樣且內容未超出雜誌內容範圍者，可視同屬該雜誌內容之一部分（發音片除外），而適用營業稅法第八條第一項第九款之免稅規定；倘僅係發音片而無法閱讀者，則無上開免稅規定之適用。」財政部 100.02.24 台財稅字第 10000022440 號：「依法登記之雜誌社透過網路，提供與其本身出版之紙本雜誌內容相同之電子雜誌供人瀏覽收費，如其符合行政院新聞局輔導出版事業要點第 2 點規定雜誌之定義，又雜誌封面、內容刊載足資辨識與紙本雜誌相同且僅供閱讀者，得適用加值型及非加值型營業稅法第 8 條第 1 項第 9 款免稅規定。」

¹⁸ 財政部 82.05.12 台財稅第八二一四八五四九五號函：「財團法人xx文教基金會銷售之錄音卡帶，尚非前開法條所規定依法登記之雜誌社之出版品，應無上開免徵營業稅規定之適用。」

¹⁹ 財政部 80.2.13 台財稅第 800665930 號函：「本案xx土地代書事務所定期發行法院拍賣房地產資訊之刊物寄送客戶收取費用之行為，並非屬營業稅法第三條第二項但書所規定之執行業務者提供其

研究機構提供之研究勞務（第三十一款）²⁰。該款所謂「主管機關」應以中央主管學術、科技研究之機關為限²¹。

有基於社會政策者，例如「依法經主管機關許可設立之社會福利團體、機構及勞工團體，提供之社會福利勞務及政府委託代辦之社會福利勞務」（第四款）²²、

專業性勞務範圍，且該事務所發行之刊物亦未依出版法規定辦理登記，不符同法第八條第一項第九款之免稅規定，應依法辦理營業登記，並報繳營業稅。」財政部 88.09.18 台財稅第 881945177 號函：「營業稅法第 8 條第 1 項第 9 款規定，依法登記之報社、雜誌社、通訊社……銷售其本事業之報紙、出版品、通訊稿、廣告……，免徵營業稅。上開規定所稱『依法登記之報社、雜誌社、通訊社』，自 88 年 1 月 25 日總統令公布廢止出版法後，係指依公司法辦理公司登記或依商業登記法授權訂定之營利事業統一發證辦法辦理營利事業登記或經其目的事業主管機關依相關法令准予登記之報社、雜誌社及通訊社。」

²⁰ 財政部 81.1.31 台財稅第 801802923 號函：「本案經函准經濟部經(80)技監 0 六二七四二號函認定財團法人中國生產力中心係該部核准設立並監管之應用科技研究機構，其接受政府機關委辦之專案計畫所提供之勞務，應認屬應用科技研究勞務範疇，可依現行營業稅法第八條第一項第三十一款經主管機關核准設立之科技研究機構提供之研究勞務之規定免徵營業稅。」

²¹ 財政部 95.10.23 台財稅字第 09504563340 號函：「加值型及非加值型營業稅法第 8 條第 1 項第 31 款規定所稱『主管機關』，應以中央主管學術、科技研究之機關為限。說明：二、旨揭中央主管學術 研究之機關為教育部，科技研究之機關為行政院國家科學委員會或經濟部。」

²² 為鼓勵民間參與提供各項社會福利服務，在實務上，逐步擴張營業稅法第八條第四款之適用範圍。例如財政部 91.10.15 台財稅字第 0910455779 號函：「為配合社會福利政策，少年福利主管機關依少年福利法所設少年福利機構及其所辦理少年寄養之家庭所提供育、養勞務之收入，可比照加值型及非加值型營業稅法第八條第一項第四款規定免徵營業稅，並依同法第二十九條規定免辦營業登記。」財政部 84.8.4 台財稅第 841639715 號函：「專業育嬰中心經營業務之性質既與托兒所類似，為配合社會福利政策，其所提供育養勞務之銷售額准予依照營業稅法第八條第一項第四款規定免徵營業稅。」最後導致 2011 年 1 月 26 日營業稅法第八條第一項第四款之修正。其理由為：「（一）因近年來政府為鼓勵民間參與提供各項社會福利服務，以政府採購、促進民間參與公共建設或補助等各種方式，委託民間社會福利團體及機構辦理相關福利服務，為弱勢民眾提供服務。（二）但第一項第四款所稱之「托兒所、養老院、殘障福利機構提供之育、養勞務。」其涵蓋範疇過於狹隘；故將免徵營業稅之範圍，擴增至社會福利團體、機構及勞工團體提供之社會福利勞務及政府委託代辦之社會福利服務勞務，以符合現實狀況及需求，並為促進民間參與社會福利服務之提供，爰修正第四款。（三）根據財政部 96.10.12 台財稅字第 09604756340 號函，所稱『社會福利團體』及『社會福利機構』，略以：『社會福利團體……依據兒童及少年福利法、老人福利法、身心障礙者權益保障法及社會救助法等相關社會福利法規設立；或，依「民法」及「內政部審查內政業務財團法人設立許可及監督要點規定」，經社會福利事業主管機關許可之社會福利慈善事業基金會興辦社會福利事業者。』、『社會福利機構……似可指現行兒童福利法、少年福利法（已修正為兒童及少年福利法）、老人福利法、身心障礙者保護法（已修正為身心障

慈善義賣或義演，例如依法組織之慈善救濟事業標售或義賣之貨物與舉辦之義演，其收入除支付標售、義賣及義演之必要費用外，全部供作該事業本身之用者（第十二款）²³。寺廟不當然是慈善救濟事業，其是否為慈善救濟事業，仍應按其銷售貨物或勞務之收入的用途而定²⁴。另有擴大執行業務者之相關銷售範圍者，例如醫院、診所、療養院提供之醫療勞務、藥品、病房之住宿及膳食（第三款）²⁵。蓋依營業稅法第三條第二項但書，執行業務者提供其專業性勞務，不包括在該項所定銷售勞務的範圍內，並因此而免徵營業稅。是故，如將執行業務者附隨銷售一定種類之貨物或勞務包括至其執行業務之服務範疇內，對於被附隨包括進來之貨物或勞務的銷售，有因此免徵營業稅的意義。該款所定醫院之醫療勞務，解釋上尚包含產後護理²⁶及捐血²⁷。又監獄工廠及其作業成品售賣所銷售之貨物或勞務

礙者權益保障法)……等各類福利法規及社會救助法規定，經機構所在地主管機關許可設立，以興辦社會福利服務及社會救助為主要目的之非營利機構而言……」。

²³ 財政部 87.2.12 台財稅第 871928924 號函：「財團法人臺灣更生保護會臺中分會，如經查明非屬營業稅法第八條第一項第十二款規定依法組織之慈善救濟事業，其出租財產所取得之租金收入，自應依法課徵營業稅。」財政部 81.1.18 台財稅第 800767164 號函：「本案該項義演收入，除部分捐贈予財團法人中華民國兒童癌症基金會、兒童燙傷基金會及心臟病兒童基金會等慈善公益團體外，餘款係用於興建養老院及演藝人員急難救助金，基於其配合政府推行社會福利政策，准予比照營業稅法第八條第一項第十二款之規定，免徵營業稅。」營業稅法第八條第一項第十二款之適用，以從事貨物或勞務之銷售者，是否屬於慈善救濟事業為斷。是否為慈善救濟事業由稅務機關認定。

²⁴ 財政部 57 台財稅發第 3134 號令：「准內政部 57.01.27 台內社字第 262405 號函開：『查宗教寺廟不屬救濟事業範圍，但得依法辦理有關救濟之事業。』查宗教寺廟既不屬慈善救濟事業範圍，本案○○宮管理委員會所經營金紙買賣之營業收益，自不得依照營業稅法第 7 條第 10 款（編者註：現行法第 8 條第 1 項第 12 款）之規定免徵營業稅。」

²⁵ 財政部 84.8.23 台財稅第 841643161 號函：「主旨：私人專營安養院（中心）或看護中心，如經查明其性質確屬療養院、養老院或殘障福利機構者，依法得免辦營業登記，其所提供醫療勞務、藥品、病房之住宿及膳食或育養勞務，亦免徵營業稅；惟應依法課徵所得稅。說明：二、依營業稅法第八條第一項第三款及第四款規定，療養院、養老院或殘障福利機構提供醫療勞務、藥品、病房之住宿及膳食或育養勞務，免徵營業稅；又同法第二十九條規定，專營第八條第一項第三款及第四款之免稅貨物或勞務者，得免辦營業登記。上開稅法對於適用免稅及免辦營業登記之對象，既未規定須經目的事業主管機關核准設立登記者為限，自應由主管稽徵機關本於權責予以查核認定。」

²⁶ 財政部 96.04.13 台財稅字第 09604523030 號令：「一、依『護理機構設置標準』設置之產後護理機構，其所提供之產後護理服務，准依加值型及非加值型營業稅法第 8 條第 1 項第 3 款規定免

(第十四款)，亦准予免稅。

有基於農業政策者，例如供應之農田灌溉用水(第二款)、飼料(第十九款)²⁸、肥料²⁹、農業、畜牧用藥、農耕用之機器設備、農地搬運車及其所用油³⁰、電(第

徵營業稅，並依同法第 29 條規定免辦營業登記。」

²⁷ 財政部 85.9.18 台財稅第 850508445 號函：「二、准行政院衛生署上開函稱『財團法人中華血液基金會所屬各捐血中心、捐血站所提供之無償捐(供)血液作業，乃為醫院用血之指定來源，確屬醫院醫療業務之一部分，各捐血中心(站)皆依法分別向各縣市衛生主管申領開執照在案。至捐(供)血液業務之材料工本費乃為保障輸血及捐血之安全所必需之成本費用，與醫院之醫療勞務成本相同』。三、依營業稅法第八條第一項第三款規定，醫院、診所、療養院提供之醫療勞務、藥品、病房之住宿及膳食，免徵營業稅。同法第二十九條復規定，專營第八條第一項第三款之免稅貨物或勞務者，得免辦營業登記。本案既經主管機關行政院衛生署函稱該基金會所屬各地捐血中心、捐血站所提供之無償捐(供)血液作業，乃為醫院醫療用血之指定來源，確屬醫院醫療勞務之一部分，爰同意依上開營業稅法規定免徵營業稅並免辦營業登記。」

²⁸ 財政部 98.07.03 台財稅字第 09804549680 號令：「依加值型及非加值型營業稅法第 8 條第 1 項第 19 款規定免徵營業稅之飼料，係指飼料管理法第 3 條所稱飼料。有下列情形之一，得認定之：(一)辦妥飼料製造登記證或飼料輸入登記證，且該等登記證尚在有效期限內者。(二)符合經濟部公告飼料類國家標準(CNS)者。(三)外包裝或容器標示內容足資證明係供飼料使用者。(四)其他相關交易文件等資料足資證明係供飼料使用者。(五)經行政院農業委員會個案認定者。」

²⁹ 銷售肥料與其他營業人供作工業用原料，即使非供農業使用，亦可免稅。參照財政部 77.7.19 台財稅第 770566215 號函：「營業人銷售肥料(如尿素、硫酸銨等)與其他營業人供作工業用原料，依營業稅法第八條第一項第二十七款規定可免徵營業稅。」

³⁰ 石油公司售與民營加油站之農機用油，自屬第八條第一項第二十七款之免稅貨物。實務上尚將石油公司售與漁船加油站之漁船用油比照農機用油辦理，准予免稅。參照財政部 79.2.15.臺財稅字第 780710985 號函：「主旨：中國石油股份有限公司銷售與民營加油站之農機用油，可依說明三申報依營業稅法第八條第一項第二十七款規定免徵營業稅。請查照。說明：一、依據行政院農業委員會七十八年十二月四日(78)農糧字第八一五五六五一 A 號函暨本部賦稅署案陳中國石油股份有限公司臺灣營業總處七十八年十一月七日(78)加管四三八一一一〇八號函辦理。二、營業稅法第八條第一項第二十七款規定：『肥料、農藥、畜牧用藥、農耕用之機器設備、農地搬運車及其所用油電，免徵營業稅。』農機用油係屬上開規定免稅貨物，中國石油股份有限公司銷售與民營加油站及農機使用者或民營加油站銷售與農機使用者，依法可免徵營業稅。三、中國石油股份有限公司銷售農機用油與民營加油站，應憑民營加油站向農機使用者收取之免稅油憑單，於次期彙總結計申報免稅銷售額，並按『兼營營業人營業稅額計算辦法』計算應納或溢付稅額。至七十七年七月一日修正營業稅法施行後，中油公司原按應稅銷售額銷售與民營業者農機用油部分，可憑免稅油憑單併於本函發布日當期，依上開方式計算該部分溢付之營業稅額扣抵。」以及財政部 86.11.25 台財稅第 861926771 號函：「主旨：中國石油股份有限公司銷售與民營漁船加油站之漁船用油，准予比照本部七十九年二月十五日臺財稅第七八〇七一〇九八五號函規定辦理，並憑

二十七款)、供沿岸、近海漁業使用之漁船、供漁船使用之機器設備、漁網及其用油(第二十八款)³¹。以上為關於投入農業之生產因素的免稅。飼料及農業、畜牧用藥之銷售雖然皆可免徵營業稅,但飼料添加物因既非飼料,亦非農業、畜牧用藥,所以,其銷售應課徵營業稅³²。又第二十七款所謂農耕用之機器設備行政機關在解釋上限縮於農耕「專用³³」之機器設備,比如稻穀烘乾機³⁴,或是背負式割

民營漁船加油站向漁船主依『漁船用汽油免徵營業稅用油標準及作業須知』四、規定之憑證,於次期彙總結計申報免稅銷售額。請 查照。說明:依據臺北市政府財政局八十六年十月十六日北市財二字第八六二三三三八六00號函辦理。」

³¹ 該款免稅規定旨在減輕漁民負擔,是以,僅受核發專營海釣執照而無漁業執照之海釣船,自應課與營業稅。至領有特定漁業執照之兼營娛樂漁業之漁船,實務上仍認有該款免稅規定之適用。參照財政部 77.11.24 台財稅第 770383481 號函:「營業稅法第八條第一項第二十八款規定銷售供沿岸、近海漁業使用之漁船、供漁船使用之機器設備、漁網及其用油免徵營業稅。旨在減輕漁民負擔,貴公司製造專營海釣船,係提供海上遊釣活動使用之船舶,漁業主管機關僅核發專營海釣執照,並未發予漁業執照,與一般作業漁船不同,無上開法條免徵營業稅之適用。」財政部 95.09.13 台財稅字第 09504542800 號函:「○○公司銷售領有特定漁業執照之兼營娛樂漁業之漁船,准予適用加值型及非加值型營業稅法第 8 條第 1 項第 28 款規定,免徵營業稅。」

³² 財政部 77.11.17 台財稅第 770386780 號函:「主旨:農藥、畜牧用藥、單體維生素及葉酸,經取得中央主管機關農藥或動物用藥品許可證,並於產品標示許可證號碼者,銷售時免徵營業稅。至於飼料添加物非屬動物用藥品,不能免徵營業稅。說明:二、農藥、畜牧用藥免徵營業稅之範圍,依據行政院農業委員會 77 農企字第 7142350 號函界定如次:(一) 凡屬農藥,依農藥管理法規定,均應取得本會核發之「農藥許可證」後,始得製造或輸入。各種農藥產品依規定均應標示農藥許可證號碼,此可作為認定的依據。另 農藥販賣業者依法均應持有『農藥販賣業執照』,此可作為銷售農藥營業人身份認定的依據。(二) 凡屬畜牧用藥,依動物用藥品管理法規定,均應取得本會核發之「製造動物用藥品許可證」或「輸入動物用藥品許可證」後,始得製造或輸入。各種畜牧用藥產品依規定均應標示動物用藥品許可證號碼、劑型等,此可作為認定的 依據。另 販賣動物用藥品者,依法均應持有『動物用藥品販賣業許可證』,此可作為銷售畜牧用藥營業人身份認定的依據。(三)『飼料添加物』不屬動物用藥品,目前係依飼料管理法規定辦理登記,由省市府核發『飼料添加物製造登記證』或『飼料添加物輸入登記證』。惟在飼料管理法公布實施前,原依動物用藥品管理法 核發動物用藥品許可證之飼料添加物,其許可證之劑型欄均載明:『飼料添加物』,可作為認定不屬動物用藥品的依據。(四)至於單體維生素、葉酸因係人畜通用,其免徵營業稅之認定,應以依法核發之許可證種類為認定依據。」

³³ 財政部 88.7.1 台財稅第 881924145 號函:「『無人運搬車系統』核非屬農耕專用之機器設備或行政院農業委員會規定規格範圍之農地搬運車,尚無營業稅法第八條第一項第二十七款免徵營業稅規定之適用。」

³⁴ 財政部賦稅署 75.8.19 台稅二發第 7527183 號函:「營業人銷售稻穀烘乾機,依營業稅法第八條第一項第二十七款規定,免徵營業稅。」

草機，其他形式割草機（比如手推式割草機）為庭園除草之用，非屬稅法規定之農耕用機器設備，依法自應課徵營業稅³⁵。開溝機、推土機、裝載機³⁶、鏟斗車³⁷，以及銷售農耕用動力引擎與國內之農機製造廠商³⁸，均非屬農耕用機器設備。農耕用機器設備之「備用零配件」亦非屬農耕用機器設備，應依法課徵營業稅³⁹。

未經加工之生鮮農、林、漁、牧產物、副產物。以上為關於未經加工之生鮮產品的免稅規定。其重點在於未經加工。關於農產品是否已經加工，其標準深淺不一。有烘乾，即論為已加工者，例如龍眼乾、魚干、烏魚子⁴⁰；包裝米不論為經

³⁵ 財政部 78.1.13 台財稅第 781135550 號函：「主旨：背負式割草機可認定為營業稅法第八條第一項第二十七款之農耕用機器設備免徵營業稅。至其他各型式割草機均應依法課徵營業稅。說明：二、依行政院農委會七十七農糧字第七一五六八四九號函略以：農家之割草機型式絕大多數為背負式少有手推式，因此背負式割草機應可認定為農耕用機器設備。至其他各型式割草機為庭園除草之用，非屬稅法規定之農耕用機器設備，依法應課徵營業稅。」

³⁶ 財政部 78.7.21 台財稅第 780242371 號函：「主旨：公私營農場所有開溝機、推土機、裝載機等機械不屬於營業稅法第八條第一項第二十七款及同法施行細則第十五條所規定之『農耕用機器設備』。說明：依據行政院農業委員會致臺灣省政府農林廳七十八年七月七日七八農糧字第八一三〇〇〇九A 號函副本辦理。」

³⁷ 財政部 78.11.16 台財稅第 780365994 號函：「鏟斗車非屬營業稅法第八條第一項第二十七款農耕用機器設備範圍，其用油依法應課徵營業稅。」

³⁸ 財政部賦稅署 77.8.9 台稅二發第 770570379 號函：「貴公司進口農耕用動力引擎銷售與國內之農機製造廠商，非屬營業稅法第八條第一項第二十七款農耕用機器設備範圍，依法應課徵營業稅。」該農耕用動力引擎如僅能裝配於農耕用機器設備，則不免徵其營業稅，或容許農機製造廠商申請退還其因買進該農耕用動力引擎而受轉嫁之營業稅款，便顯未盡符合營業稅法第八條第一項第二十七款的規範意旨。

³⁹ 財政部賦稅署 75.5.22 台稅二發第 7547184 號函：「營業人銷售整地、施肥、灌溉、排水、收穫及其他供農耕地用之機器設備暨農地搬運車，免徵營業稅，營業稅法第八條第一項第二十七款及同法施行細則第十五條已有規定。至銷售農耕用機器設備及農地搬運車之備用零配件，非屬上項免稅範圍，依法應課徵營業稅。」財政部賦稅署 77.7.9 台稅二發第 770200024 號函：「營業稅法第八條第一項第二十七款規定係指農耕用之機器設備免徵營業稅。至農耕用機器設備之零配件等，非屬上開免徵營業稅範圍，依法應課徵營業稅。」整部農耕用機器設備免徵營業稅，而對其零配件課徵營業稅，未盡符合營業稅法第八條第一項第二十七款的規範意旨。

⁴⁰ 財政部 91.02.19 台財稅字第 0910451110 號函：「營業人銷售帶殼或不帶殼之龍眼乾，核非屬加值型及非加值型營業稅法第八條第一項第十九款所稱『未經加工之生鮮農產物、副產物』之範圍，應依法課徵營業稅。」財政部 86.10.30 台財稅第 861922634 號函：「營業人銷售經曬乾或風乾處理之魷魚干，核非屬營業稅法第八條第一項第十九款所稱『未經加工之生鮮漁產物、副產物』之範圍，應依法課徵營業稅。」財政部 85.1.17 台財稅第 851892621 號函：「營業人銷售經加鹽及

加工之農產品⁴¹，而將五穀雜糧混合包裝，即論為已加工者⁴²。有些農產品（例如觀賞用水族活體及水草）曾被認定為「經加工之農林漁牧原始產物及副產物」，而後又改變見解，認定為「未經加工之農林漁牧原始產物及副產物」之漁產物⁴³。

農民銷售其收穫、捕獲之農、林、漁、牧產物、副產物（第十九款）及漁民銷售其捕獲之魚介（第二十款）之免稅規定的要件特徵在於：自己生產或捕獲，而不在於其生鮮或未加工⁴⁴。關於漁民之認定，亦以個人是否直接操作或經營水產事業生產來判斷，不要求該人須為漁會會員⁴⁵。又除公司組織外，無論係獨資或合夥購置漁船，經營漁撈業者，亦無論該出資人有無上船參加漁撈作業，實務上仍認定係屬漁民，免徵營業稅⁴⁶。

日曬或烘乾處理之烏魚子，核非屬營業稅法第八條第一項第十九款所稱『未經加工之生鮮漁產物、副產物』之範圍，應依法課徵營業稅。」

⁴¹ 財政部 92.10.15 台財稅字第 0920456803 號函：「營業人銷售稻米混合包裝米，如其內容均屬免徵營業稅之稻米，尚無與其他非稻米之貨品混合包裝，既未改變其原始性狀，更非米製品加工，准依加值型及非加值型營業稅法第八條第一項第二十一款規定，免徵營業稅。」

⁴² 財政部 93.03.03 台財稅字第 0930450901 號令：「營業人銷售黑糯米、糙米、小米、薏仁、蕎麥等五種農產品混合包裝之貨物，核非屬加值型及非加值型營業稅法第八條第一項第十九款所稱『未經加工之生鮮農產物、副產物』之範圍，應依法課徵營業稅。」

⁴³ 財政部 96.03.06 台財稅字第 09600094250 號函：「營業人銷售觀賞用水族活體及水草等貨物，並無加值型及非加值型營業稅法第 8 條第 1 項第 19 款免徵營業稅之適用。」財政部 100.03.24 台財稅字第 10000042450 號函：「觀賞用水族活體及水草經行政院農業委員會認屬『未經加工之農林漁牧原始產物及副產物』之漁產物，營業人銷售該等貨物，依加值型及非加值型營業稅法第 8 條第 1 項第 19 款規定，免徵營業稅。」

⁴⁴ 財政部 89.4.6 台財稅字第 0890452771 號函：「修正前營業稅法第八條第一項第十九款規定，農民銷售其收穫之農、林、漁、牧產物、副產物免徵營業稅，係採對人免稅，84.1.18.總統令公布修正條文為飼料及未經加工之生鮮農、林、漁、牧產物、副產物免徵營業稅，雖改採對物免稅，惟揆諸立法意旨原對人免稅範圍並未予以限縮，故農民將自行生產之香菇利用器械說備予以乾燥處理後出售，依農業發展條例第四十七條及營業稅法第八條第一項第十九款規定，應免徵營業稅並依營業稅法第二十九條規定免辦營業登記。」

⁴⁵ 財政部 68.2.19 台財稅第 31066 號函：「依照農業發展條例第三條第三款及該條例施行細則第二條第一項規定，農民係指直接操作或經營農業生產之自然人。所稱農業，依首開條例第三條第一款規定，係包括從事農作、水產等動植物生產之事業。故凡直接操作或經營水產事業生產之個人，不論是否為漁會會員均可認定為漁民，其產品委託魚市場拍賣，由魚市場開立之銷貨憑證，依照該條例第二十六條（註：現行法第三十四條）規定，應免徵營業稅。」

⁴⁶ 財政部 69.3.22 台財稅第 32350 號函：「為配合漁業政策之推行減輕漁民稅負，特重新訂定經營漁業免徵營業稅之範圍，凡參與漁撈作業或經營漁業之個人，不論出資人有無上船參加漁撈作

稻米⁴⁷、麵粉之銷售及碾米加工（第二十一款）。稻米、麵粉雖已利用機器為相當之加工，但因其係主要的糧食，因此含其碾米加工之勞務的銷售，該款一概規定免徵營業稅。惟米製加工品之製造、買賣（比如米製糕餅業或米飯便當速食業等）⁴⁸，或是麵乾、麵條之銷售⁴⁹，則非屬免稅範圍。

基於微小規模流動營業者，例如肩挑負販沿街叫賣者銷售之貨物或勞務（十八款）⁵⁰。這是比營業稅法第二十三條所定小規模營業人還小之微型營業。因其規模過小，無對其課徵營業稅之稽徵經濟的價值。

二 無銷售

有因實際上「無銷售」而免徵營業稅者。在無銷售的情形，由於事實上並無稅捐客體存在，所以其免徵營業稅，並無稅可免，只是恰如其分而已。

兩造間有事實上無銷售事實者，例如銀行業總、分行往來之利息（第二十九款）。按銀行業之總行與分行間在企業組織上之關係與總公司與分公司間相同，都是屬於同一家營利事業或營業人。此與母公司與子公司雖屬於同一個關係企業，但各有其獨立之權利能力，有互相獨立之法人格者，不同。是故，在銀行業總、分行間之金錢的往來不構成營業稅法意義下之銷售。從而不生營業稅之報繳

業，均認定係屬漁民，依照營業稅法第七條第十七款（註：現行法第八條第一項第二十款）規定免徵營業稅。亦即除公司組織外，不論個人獨資或數人合夥及其購置漁船噸位多寡，其出售捕獲魚貨之收入，一律免徵營業稅。」

⁴⁷ 包含加鈣或維他命之營養米（參照財政部 77.12.22.臺財稅字第 770454141 號函）、發芽米（參照財政部 91.09.19.臺財稅字第 0910455765 號函），以及稻米混和包裝米（參照財政部 92.10.15. 臺財稅字第 0920456803 號函）。

⁴⁸ 財政部 75.4.14 台財稅第 7542510 號函：「營業稅法第八條第一項第二十一款規定，稻米、麵粉之銷售及碾米加工免徵營業稅。至於米製加工品之製造、買賣（如：米製糕餅業、米飯便當速食業等）暨倉庫業務，則不在免稅範圍內。」

⁴⁹ 財政部 75.5.16 台財稅第 7548555 號函：「稻米、麵粉之銷售及碾米加工，免徵營業稅，營業稅法第八條第一項第二十一款已有規定，至麵乾、麵條之銷售，非屬上開免稅範圍，不能免徵營業稅。」

⁵⁰ 財政部 61.7.4 台財稅第 35507 號令：「查肩挑負販沿街叫售者免徵營業稅，為營業稅法第七條第十五款（註：現行法第八條第一項第十八款）所規定。至於固定性之攤販，其營業性質業已逾越肩挑背負之範圍。自非上開規定免稅之對象，依法仍應課徵營業稅。」

義務。然總公司（或總機構）與子公司（或分支機構）如分處於不同之課稅區者，應無該款之適用。反之，該款應一般的適用於同一課稅區內之總公司（或總機構）與子公司（或分支機構）間之資金、貨物或勞務的往來。

有在營業稅法上視為無銷售事實者：例如職業學校不對外營業之實習商店銷售之貨物或勞務（第八款），合作社依法經營銷售與社員之貨物或勞務（第十款），農會、漁會、工會、商業會、工業會依法經營銷售與會員之貨物或勞務（第十一款）⁵¹，政府機構、公營事業及社會團體，依有關法令組設經營不對外營業之員工福利機構，銷售之貨物或勞務（第十三款）。上述營業的特徵為：聯合採購，但只銷售於會員或社員，亦即不對外銷售於非會員或社員，在將其會員或社員但成一個整體的情形下，實習商店、合作社、農會、漁會、工會、商業會、工業會等對於自己之會員或社員之銷售等於是自己銷售給自己，從而可視同無銷售。既無銷售，自不能對其課徵營業稅⁵²。這適用於消費合作社、消費合作社之聯合社⁵³、

⁵¹ 財政部 81.11.11 台財稅第 810471451 號函：「依據營業稅法第八條第一項第十一款規定，農會、漁會、工會、商業會、工業會依法經營銷售與會員之貨物或勞務及政府委託其代辦之業務免徵營業稅。本案漁會向以負責人名義加入漁會為會員之公司所收取之管理費及手續費，除該公司亦為漁會所屬會員（包括贊助會員），可依上開規定准予免徵營業稅者外，依法應課徵營業稅。」財政部 100.01.07 台財稅字第 09900482440 號函：「中華民國期貨業商業同業公會舉辦期貨商、期貨顧問事業及期貨經理事業業務員在職訓練等課程，如經查明受訓業務員所屬公司為公會之會員，且其課程費用係由該公司會員支付，則公會舉辦在職訓練課程所收取之收入，應認屬其依法經營銷售與會員之勞務，得依加值型及非加值型營業稅法第 8 條第 1 項第 11 款規定，免徵營業稅。」財政部 100.01.07 台財稅字第 09900482440 號函：「中華民國期貨業商業同業公會舉辦期貨商、期貨顧問事業及期貨經理事業業務員在職訓練等課程，如經查明受訓業務員所屬公司為公會之會員，且其課程費用係由該公司會員支付，則公會舉辦在職訓練課程所收取之收入，應認屬其依法經營銷售與會員之勞務，得依加值型及非加值型營業稅法第 8 條第 1 項第 11 款規定，免徵營業稅。」財政部 95.03.31 台財稅字第 09504501700 號函：「○○農會之信用部與其他營業部門合併，以農會名義作為營業稅之納稅單位，其銷售承受債務人抵押之不動產如係依法經營，且承買人如具有該會會員身分，依營業稅法第 8 條第 1 項第 11 款規定免徵營業稅。」

⁵² 財政部 93.12.24 台財稅字第 09304559140 號令：「依法經營不對外營業之消費合作社聯合社，直接銷售貨物或勞務與所屬社員社之社員，依加值型及非加值型營業稅法第八條第一項第十款及所得稅法第四條第一項第十四款規定，免徵營業稅及所得稅。」財政部 84.7.5 台財稅第 841631455 號函：「法務部所屬各監獄、少年輔育院、技能訓練所、看守所、少年觀護所（以下簡稱監院所）之員工消費合作社，接受各監院所委託代辦供應受刑人或收容人飲食及其申購物品，所收取之手續費或代辦費，可依營業稅法第八條第一項第十款免徵營業稅。」

⁵³ 財政部 79.4.11 台財稅第 790019474 號函：「合作社如已參加聯合社為社員，其所屬之社員，直接

信用合作社依法經營銷售與社員之貨物或勞務⁵⁴。消費合作社對非社員（對外）之銷售額部分，應依法課徵營業稅⁵⁵。在這種情形，該合作社便會有因兼營第八條第一項免稅貨物或勞務，其進項稅額有部分不得扣抵的情形，從而應依兼營營業人營業稅額計算辦法，計算其進項稅額不得扣抵銷項稅額之比例。信用合作社接受社員及非社員之存款，並對社員及非社員放款而有利息收入者，信用合作社對非社員及準社員放款所產生之利息收入，應依法課徵營業稅，至其對社員放款所產生之利息收入，應就其資金來自非社員超額存款部分，依法課徵營業稅⁵⁶。合作社

與聯合社發生交易，與合作社法之規定尚無不合。」

⁵⁴ 財政部 83.11.29 台財稅第 831624043 號函：「二、依據營業稅法第八條第一項第十款前段規定，合作社依法經營銷售與社員之貨物或勞務，免徵營業稅。準此，信用合作社銷售貨物或勞務免徵營業稅之範圍應以符合『依法經營』且『銷售與社員』二者為限。本案信用合作社如經核准辦理買賣外幣現鈔及代售旅行支票業務，且交易對象為社員者，其因而產生之兌換損益及手續費收入，應免徵營業稅，否則應依法課徵營業稅。」

⁵⁵ 財政部 80.12.30 台財稅第 801261930 號函主旨：「政府機關、公營事業及社會團體，依有關法令組設之員工消費合作社及職工福利社，如有對非社員或對外銷售貨物、勞務者，應依法課徵營業稅。說明：……三、查營業稅法第八條第一項第十款規定，合作社依法經營銷售與社員之貨物或勞務及政府委託其代辦之業務免徵營業稅。同法條項第十三款規定，政府機關、公營事業及社會團體，依有關法令組設經營不對外營業之員工福利機構免徵營業稅。上開合作社及員工福利機構，如兼營業非社員或對外銷售貨物、勞務者，應通知切實執行查驗購買人之證件（例如社員證、識別證）或對社員（對內）及非社員（對外）之販售區域予以區隔分開，或作其他易於辨識之處置；其屬對社員（對內）之銷售額部分，予以免稅，其屬對非社員（對外）之銷售額部分，應依法課徵營業稅。」

⁵⁶ 財政部 85.1.10 台財稅第 841663993 號函：「主旨：信用合作社對非社員及準社員放款所產生之利息收入，應依法課徵營業稅，至其對社員放款所產生之利息收入，應就其資金來自非社員超額存款部分，依法課徵營業稅。說明：一、依營業稅法第八條第一項第十款規定，合作社依法經營銷售與社員之貨物或勞務，免徵營業稅。上開免稅之適用須符合『依法經營』及『銷售與社員』兩要件。信用合作社法於八十二年十二月三日公布後，其放寬對非社員及增訂對準社員放款所產生之利息收入，既不符合上開『銷售與社員』之規定，自應依法課徵營業稅。二、至信用合作社對社員放款所產生之利息收入，應視其資金來源，是否符合『依法經營』，依下列規定核課營業稅：（一）信用合作社對社員、非社員及準社員之存款，已分別設帳或分戶記載其存放運用情形者，應就其帳載運用非社員超額存款部分所發生之利息收入，計徵營業稅。（二）信用合作社對社員、非社員及準社員之存款運用情形，未分別設帳或分戶記載，而係混合運用無法劃分者，應就其非社員超額存款金額占當月份總存款金額之比例，按月核計其應計徵營業稅之利息收入，其計算公式如左：對社員放款之應稅利息收入＝放款與社員之利息收入×（非社員超額存款金額÷總存款金額）（三）上開計算公式中非社員超額存款金額，依本部八十四年四月六日臺財融第八四七一

經營銷售與社員之貨物或勞務雖免徵營業稅，但仍應依同法第二十八條規定辦理營業登記⁵⁷。學校員工消費合作社或教職員生餐廳如係招商承辦則無免徵營業稅之適用⁵⁸。上開組織之特徵為採會員制，並僅對會員，而不對非會員銷售⁵⁹。

在以營銷為目的之合作社⁶⁰，因其組織之目的主要在於銷售的聯合，通常非以社員為銷售對象，所以其銷售原則上應課徵營業稅⁶¹。農民或農民團體辦理農產品共同運銷出售其農產品，其貨源固需為會員，但其銷售對象則為非會員⁶²。這雖然

四七六六號函規定，係指信用合作社辦理非社員之支票存款、活期存款、定期存款及儲蓄存款之總額，超過其實收股金總額、保證責任金額及公債金總額之餘額。至其金額之計算應以當月份逐日計算超額存款金額之累計數為準；總存款金額，應以當月份每日存款餘額之累計數為準。」

⁵⁷ 財政部 84.3.27 台財稅第 841613716 號函：「按學校及設置於機關內之員生（工）消費合作社，依法經營銷售與社員之貨物或勞務及政府委託其代辦之業務，依營業稅法第八條第一項第十款規定固可免徵營業稅，惟並無同法第二十九條免辦營業登記規定之適用，仍應依同法第二十八條規定辦理營業登記。」

⁵⁸ 財政部 77.1.8 台財稅第 761139088 號函：「二、據報國立xx大學設有四個員生餐廳，專供該校員生使用，目前經營型態係由學校負責提供營業場所設備，聘請經理，在該校員生餐廳組織章程所設立之伙食指導委員會監督下經營。有關餐廳收支盈虧，營運資金及廚工僱用，均由經理人負責，學校本身不提供資金，亦不負盈虧責任。上項之經營方式，經理人名義上屬受聘，但實質上並未支領薪津，而係自行經營與承擔盈虧；該經理人承包經營學校餐廳，與一般營業人無異，應按營業稅法第六條及第二十八條規定辦理營業登記，課徵營業稅。」

⁵⁹ 財政部 75.5.16 台財稅第 7523550 號函：「主旨：貴會（xx財團法人）接受政府、公營事業及工商業界委託提供技術服務所收費用，應依法課徵營業稅。說明：二、依營業稅法第八條第一項第十一款規定，農會、漁會、工會、商業會、工業會依法經營銷售與會員之貨物或勞務及政府委託代辦業務免徵營業稅。查貴會非屬依商業團體法或工業團體法成立之商業會或工業會，亦非採用會員制，與上開工、商團體之免稅規定不合，尚不宜比照辦理。三、復依同法第六條第二款及第二條第一款規定，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，即為營業人，亦為營業稅之納稅義務人。貴會接受政府、公營事業及工商業界委託，提供技術服務所收費用，尚無免稅規定，仍請依法領用統一發票並報繳營業稅，至貴會購置貨物或勞務所支付之進項稅額，可按月依法申報扣抵銷項稅額。」

⁶⁰ 由於資本集中的結果，傳統民生用品之零售業或雜貨店，難以與現代超級市場競爭。因此，如何輔導其組織以經營產品之運銷業務為目的之運銷合作社（合作社法第三條第一項第二款），以降低成本，提高服務品質，為其生存上所必須。然合作社法第三條之一第二項第二款規定，「運銷合作社不得經營非社員產品。」這大大限制了運銷合作社的機能。值得檢討。

⁶¹ 財政部 75.7.7 台財稅第 7540779 號函：「依營業稅法第八條第一項第十款規定，合作社依法經營銷售與社員之貨物或勞務，免徵營業稅，臺灣省第一農務勞動合作社對外承攬工程，其提供勞務之對象非限於社員，應無上項免稅條款之適用。」

⁶² 財政部 73.10.19 台財稅第 61606 號函：「農民團體向所屬會（社）員收集農產品出售或加工出售，

不符合營業稅法第八條第一項第十款或第十一款免徵營業稅之規定，但依農產品市場交易法第十一條，免徵印花稅及營業稅⁶³。

有基於保險之互助性帶有無銷售之特質者⁶⁴，例如保險業承辦政府推行之軍公

是否屬於共同運銷之範圍，應分別依左列規定辦理：（一）農民團體自購自銷或向所屬會（社）員收集農產品加工後銷售，自負盈虧之責任者，不屬會（社）員產品共同運銷之範圍，核與農產品市場交易法第 11 條規定不合，應依法繳納營業稅及印花稅。（二）農民團體向所屬會（社）員收集農產品銷售或收集農產品加工出售，將所收取貨款，扣除手續費後之餘額，悉數轉交農民，本身不負盈虧責任者，屬委託運銷或共同運銷之範圍，依照農產品市場交易法第 11 條規定，應免徵營業稅及印花稅。（三）各級或同級數個農會依農業發展條例第 3 條第 13 款（編者註：現行條例第 17 款）、農會法第 4 條第 8 款、第 5 條、以及各級農會共同經營機構組織經營辦法第 2 條等之規定，合作辦理共同運銷，應依其共同組織區域之範圍，按前項規定原則，核認免徵營業稅（編者註：未經加工之生鮮農產品自 84/03/01 起免稅）及印花稅。」財政部 74.12.19 台財稅第 26432 號函：「二、農民團體向所屬會（社）員收集農產品銷售或加工出售，將所收貨款，扣除手續費後之餘額，悉數轉交農民，本身不負盈虧責任者，屬共同運銷之範圍，依照農產品市場交易法第 11 條規定，免徵營業稅及印花稅。本案○○縣農會酪農鮮乳工廠與酪農簽訂之共同運銷合約第 6 條及第 7 條約定，係屬自購自銷，盈虧責任自負，已非共同運銷性質。」財政部 75.08.22 台財稅第 7565750 號函：「農民或農民團體（包括農會、農產品生產運銷合作社、合作農場等）辦理農產品共同運銷，出售農產品，依農產品市場交易法第 11 條規定免徵營業稅；另依同法施行細則第 5 條規定，農民團體辦理共同運銷其貨源應以屬於農民生產者為限。本案農會或合作社向茶農及茶廠等收購其產製之茶葉，售與一般消費者，並非辦理共同運銷，應無上開免稅規定之適用。」惟「○○縣農會經由該縣各鄉鎮農會向養蜂農收集蜂蜜，加工出售，將所收取貨款扣除手續費後之餘額未分配予農民，悉數轉列『○○縣蜜蜂產品產銷安定基金』，該縣農會如未負盈虧責任，應屬共同運銷，准依本部 73 台財稅第 61606 號函規定免稅。」

⁶³ 財政部 75.4.25 台財稅第 7523227 號函：「查農民團體辦理農產品共同運銷，依農業發展條例第三十四條及農產品市場交易法第十一條規定，應免徵印花稅及營業稅。至農會受政府委託收購製作生產之農產品，銷售與廠商，其盈虧均由政府負擔，核屬『政府委託代辦業務』，依營業稅法第八條第一項第十一款規定，亦應免徵營業稅。」農產品第一次批發交易，由農產品批發市場代農民或農民團體出具之銷貨憑證，依農產品市場交易法第二十四條，亦免徵印花稅及營業稅。

⁶⁴ 保險公司承保縣政府所舉辦之「殘障者健康保險」所收取之保費收入，因具政府推動社會福利性質，行政機關在解釋上認為可比照適用本款規定免徵營業稅（參照財政部 80.10.18 臺財稅第 800374928 號函：「主旨：國泰人壽保險股份有限公司承保高雄縣政府『殘障者健康保險』所收取之保費收入，准予免徵營業稅。請查照。說明：……二、該項保險具政府推動社會福利性質，保費係由高雄縣政府負擔七成，鄉、鎮、市公所負擔二成，殘障者只負擔一成，可比照適用營業稅法第八條第一項第二十三款規定免徵營業稅。」）。惟保險公司倘係承辦縣府所舉辦之「幼童健康保險」所收取之保費收入，則無本款免稅規定之適用（參照財政部 82.2.20 臺財稅第 820006496 號函：「xx人壽保險股份有限公司承辦xx縣政府『幼童健康保險』所收取之保費收入，尚無營業稅法第八條第一項第二十三款免稅規定之適用，應依法課徵營業稅。」）

教人員與其眷屬保險⁶⁵、勞工保險⁶⁶、學生保險、農、漁民保險、輸出保險及強制汽車第三人責任保險⁶⁷（第二十三款前段）。

有基於代收代付保險準備金的觀點者：例如保險業自保費收入中扣除之再保分出保費、人壽保險提存之責任準備金⁶⁸、年金保險提存之責任準備金及健康保險提存之責任準備金。（第二十三款後段）。在代收代付的情形，經濟實質上等於無銷售⁶⁹。但人壽保險、年金保險、健康保險退保收益及退保收回之責任準備金，不包括在內（第二十三款後段但書）。蓋但書部分不屬於代收代付的情形。

三 有其銷售無加值

在有些標的之銷售，其加值甚微，因此，交易雙方不在交易標的上賺取差價，而另以手續費、佣金或其他科目收取報酬時，原則上認為銷售營業人之銷售無加

⁶⁵ 財政部 87.9.28 台財稅第 871957241 號函：「主旨：保險業承辦『國軍官兵團體意外平安保險』所收取之保險費收入，准予比照軍人保險適用營業稅法第八條第一項第二十三款規定免徵營業稅。」

⁶⁶ 財政部 76.6.4 台財稅第 7587592 號函：「承保臺灣煤礦礦工團體平安保險，所收取之保費收入，准予比照勞工保險免徵營業稅。」

⁶⁷ 財政部 75.3.27 台財稅第 7536681 號函：「主旨：營業稅法第八條第一項第二十三款所定『保險業承辦政府推行之強制汽車第三人責任保險』，係指汽車所有人依交通主管機關所定汽車第三人責任保險強制投保金額部分而言。汽車所有人自願增加之投保金額部分，不包括在內。」

⁶⁸ 財政部 59.4.3 台財稅第 22426 號令：「關於人壽保險業轉入下年度責任準備金餘額應否課徵營業稅問題茲核釋如次：一、人壽保險業轉入下年度責任準備金餘額，應准免課營業稅。二、人壽保險責任準備金，應依保險法施行細則及部頒各類保險費率公式規定標準提列，其不依該項標準提列者，其超過部份應令飭轉正，補行課徵營業稅，並依有關規定處罰。三、人壽保險業之責任準備金，不得任意轉出，本部派員檢查人壽保險業時，如發現有不依規定轉出情事，應即嚴令糾正，其遵令收回者，准免課營業稅，否則仍應課稅處罰。」又人壽保險業提存之「增額給付準備」及「紅利給付準備」均屬責任準備金之一種，依營業稅法第八條第一項第二十三款規定，應免徵營業稅，財政部 82.3.2. 臺財稅字第 821478987 號函可資參照：「主旨：人壽保險業提存之『增額給付準備』及『紅利給付準備』均屬責任準備金之一種，依營業稅法第八條第一項第二十三款規定，應免徵營業稅，惟其提存標準，仍應以依保險法施行細則及部頒各類保險費率公式規定者為限。請查照。說明：……二、『增額給付準備』為人壽保險責任準備金之一種，在計算應提存之責任準備金公式中業已包括，無需另列一項；而『紅利給付準備』一項係為保單紅利未來給付時所提存之準備金，同屬責任準備金之一種。」

⁶⁹ 故保險業代收發展基金亦免徵營業稅（參照財政部 76.7.1 台財稅第 7622203 號函：「保險業代收發展基金免徵營業稅。」）。

值，亦即其稅捐客體之數值（稅基）為零。在這種情形，即使對其課稅，在加值型營業稅制，其進項稅額與銷項稅額兩抵的結果，亦無稅可收。因此，只以其手續費、佣金或以其他科目收取之報酬為稅基。至於主要之交易標的本身，並不對之課徵營業稅。

基於系爭銷售無加值之考量者，例如經營衍生性金融商品⁷⁰、公司債、金融債券、新臺幣拆款及外幣拆款⁷¹之銷售額，但佣金及手續費不包括在內（第三十二款）；金條、金塊、金片、金幣⁷²及純金之金飾或飾金，但加工費不在此限（第三十款）；典當業銷售不超過應收本息之流當品（第二十九款）⁷³。

四 轉嫁之對象為國庫或為國庫要對之補貼之人

按營業稅為法定間接稅，稅制上期待其納稅義務人（銷售營業人）將其因系爭銷售而（可能）負擔之營業稅轉嫁於其交易相對人。是故，假設該營業稅之實際轉嫁對象為國庫或為國庫要對之補貼之人時，對該銷售課徵營業稅的結果，只會徒增營業稅之徵納費用，而不會有營業稅之稅收。因此將產生淨損失。是故，

⁷⁰ 該款所稱經營衍生性金融商品之交易收入，解釋上包含經營遠期外匯(DELIVERY FORWARDS, DF)、無本金交割遠期外匯(NON-DELIVERY FORWARDS, NDF)、換匯(SWAPS)、新臺幣匯率選擇權(NTD CCY OPTIONS)、保證金交易(MARGIN TRADING)之收入，以及公司從事總合收益利率交換之交易收入。請參照財政部 87.9.23 台財稅第 871966184 號函、財政部 88.4.8 台財稅第 881906929 號函，以及財政部 97.05.30 台財稅字第 09704523890 號函。

⁷¹ 財政部 85.3.20 台財稅第 851898794 號函主旨：「金融業依法經營新臺幣拆款及外幣拆款交易，無論是否透過金融業拆款中心或外匯經紀商居間中介成交，其拆放同業之利息收入，均得適用營業稅法第八條第一項第三十二款免徵營業稅之規定。」

⁷² 本款免徵營業稅之金幣，須為以黃金鑄造之貨幣，白金幣不屬之（參照財政部 77.9.5 台財稅第 770262712 號函）。又以黃金製造之紀念幣，倘屬法定貨幣，具有法償效力，亦免徵營業稅（參照財政部 79.2.7 台財稅第 780691182 號函）。至外國政府發行之黃金鈔票，則非屬免稅金幣，其銷售額依法應課徵營業稅（參照財政部 80.3.11 台財稅第 790669185 號函）。

⁷³ 財政部 75.10.7 台財稅第 7552910 號函：「使用統一發票之典當業，出售流當品應按售價開立統一發票交付買受人。每月報繳稅款時，其售價不超過應收本息者，可依本法第八條第一項第二十九款規定免徵營業稅；超過者，就其超過部分依同法第十一條規定之營業稅稅率五%（註：非專屬本業）計算報繳。其於填報『營業人申報銷售額與稅額繳款書』（註：現行之『營業人銷售額與稅額申報書』）時，並應按上項應稅收入與免稅收入分別填列。」

對於此種銷售，免徵營業稅。

基於營業稅轉嫁對象為國庫或無轉嫁意義之考量，而免徵營業稅的情形，例如銷售與國防單位⁷⁴使用之武器、艦艇、飛機、戰車⁷⁵及與作戰有關之偵察、通訊器材（第二十六款）⁷⁶、各級政府機關標售賸餘或廢棄之物資（第二十五款）⁷⁷；專賣品或稅票之銷售，例如政府專賣事業銷售之專賣品及經許可銷售專賣品之營業人，依照規定價格銷售之專賣品（第十六款）⁷⁸、代銷印花稅票或郵票之勞務（第

⁷⁴ 警政署非國防單位，其所購買之警械用品，即無本款免稅規定之適用，照財政部 78.1.21 台財稅第 781137820 號函：「主旨：聯勤總部承製銷售與警政署使用之警械用品，應依法課徵營業稅。說明：二、營業稅法第八條第一項第二十六款規定：『銷售與國防單位使用之武器、艦艇、飛機、戰車及與作戰有關之偵察、通訊器材』免徵營業稅。警政署業非國防單位，所購警械用品自無上開免稅規定之適用。」

⁷⁵ 財政部 91.07.16.臺財稅字第 0910454246 號函：「主旨：加值型及非加值型營業稅法第八條第一項第二十六款所稱『戰車』係指『作戰用車輛』，凡銷售與國防單位使用之軍用車輛（不包含辦公用之車輛），依上開規定免徵營業稅。」

⁷⁶ 銷售與國防單位武器、艦艇、飛機、戰車及與作戰有關之偵察、通訊器材所需之修護零附件，亦免徵營業稅（財政部 76.10.22 臺財稅第 761133381 號函參照）。至銷售與國防單位之科技工程諮詢勞務（財政部 75.8.21.臺財稅第 7527182 號函參照）或是維護修理檢驗艦艇、飛機等勞務（財政部賦稅署 75.3.10 臺稅二發第 7520605 號函參照），則不在本款免稅範圍內，自不得免徵營業稅。

⁷⁷ 各級政府標售資源回收物品所得之收入，必須全數解繳公庫，始得適用本款免徵營業稅之規定。參照財政部 90.3.12 臺財稅字第 0900460226 號函：「各直轄市政府環境保護局、省轄市政府及鄉（鎮、市）公所標售非公款購置之資源回收物品之收入，如未全數解繳公庫者，尚無營業稅法第八條第一項第二十五款免徵營業稅規定之適用。」財政部 92.05.19 台財稅字第 0920451396 號函：「以代收代付方式將資源回收物變賣款項存入專戶未全解繳公庫者應課稅貴署（編者註：行政院環境保護署）新公告之『回收廢棄物變賣所得款項提撥比例及運用辦法』第五條第二項規定，廢棄物回收變賣所得款項，執行機關得以代收代付或列入預算方式辦理；其以代收代付方式辦理者，執行機關應在代庫金融機構設置專戶，並應擬訂回收廢棄物變賣所得款項保管使用要點，報請上級主管機關核定後實施。準此，有關資源回收物品變賣所得款項，執行機關如以列入單位預算辦理，全數解繳公庫者，固可免徵營業稅；惟執行機關如以代收代付方式辦理，將資源回收物品變賣所得款項存入依規定設置之專戶，並採專款專用，未全數解繳公庫者，仍應依法課徵營業稅。」

⁷⁸ 財政部 91.02.08 台財稅字第 0910451091 號函：「九十一年一月一日菸酒專賣改制回歸稅制課稅後，營業人銷售菸酒製品已無加值型及非加值型營業稅法第八條第一項第十六款免徵營業稅規定之適用，應課徵營業稅。惟為避免重複課稅，本部乃以 91.01.08 台財稅字第 0900458199 號令規定，營業人銷售已課徵專賣利益之菸酒存貨，免徵營業稅。故各階段營業人於九十年底帳列之菸酒製品存貨，及其於九十一年一月一日以後購進之菸酒製品，如確屬已課徵專賣利益而免徵營業稅

十七款)⁷⁹；郵政⁸⁰、電信機關⁸¹依法經營之業務（第十五款）。

經營政府委託代辦之業務的免稅，基本上亦以其稅捐之轉嫁無意義為考量基礎。例如學校、幼稚園與其他教育文化機構提供之政府委託代辦之文化勞務（第五款後段），合作社依法經營政府委託其代辦之業務（第十款），農會、漁會、工會、商業會、工業會依法經營政府委託其代辦之業務⁸²，或依農產品市場交易法

者，於嗣後銷售時，均可依上開規定免徵營業稅。」

⁷⁹ 財政部 88.3.18 台財稅第 881903989 號函：「營業人代售郵票之價款，准依營業稅法第八條第一項第十五款規定，免徵營業稅。」財政部 78.3.25 台財稅第 780637188 號函：「因使用郵資機處理郵件，所收取郵局核發使用郵資機之酬金，仍屬代銷郵票之勞務，應准依營業稅法第八條第一項第十七款規定免徵營業稅。」財政部 75.7.25 台財稅字第 7551812 號函：「營業稅法第八條第一項第十七款規定免徵營業稅，係指代銷印花稅票或郵票之勞務取得之酬金而言。至經收特種郵件酬金，非屬上開免稅規定範圍，應依法課稅。」另「交通部郵政總局進口郵票不屬營業稅法第八條第一項第十五款及同法第九條規定免徵營業稅之範疇，應依同法第四十一條第一項之規定於進口時由海關代徵營業稅」（財政部 81.5.6 台財稅字第 810124024 號函）。

⁸⁰ 中華郵政改制為中華郵政股份有限公司後，關於其依法經營之各項業務徵免加值型及非加值型營業稅的疑義，財政部 91.12.19 台財稅字第 0910455867 號答復如次：「（一）中華郵政股份有限公司（以下簡稱中華郵政公司）依法經營之儲金匯兌業務及簡易人壽保險業務，核屬加值型及非加值型營業稅法（以下簡稱營業稅法）第八條之二規定之『銀行業』及『保險業』。（二）中華郵政公司依法經營之業務，除出售郵票、郵儲及保險業務之收入，分別依統一發票使用辦法第四條第三十三款、第二十二款及第二十三款規定，得免用或免開統一發票外，其他業務如集郵及其相關商品買賣、郵政資產營運收入及經交通部核定得接受委託辦理之其他業務收入，仍應依營業稅法及統一發票使用辦法規定開立統一發票。（三）中華郵政公司得依營業稅法第三十八條第二項規定，就總機構及所有其他固定營業場所銷售之貨物或勞務，由總機構合併向所在地主管稽徵機關辦理申報銷售額、應納或溢付營業稅額。本案該公司如欲申請合併總繳，請依上開規定備妥相關文件，向總公司所在地主管稽徵機關申請核轉本部核准辦理。（四）中華郵政公司經營之郵政博物館如係依法設立，其辦理展覽、表演係屬營業稅法第八條第一項第五款規定之『教育勞務』，其出售門票之收入，免徵營業稅。」

⁸¹ 在電信市場自由化、民營化後，營業稅法第八條第一項第十五款關於電信機關依法經營之業務的免稅規定，便不再有合理依據。財政部 84.10.11 台財稅第 841652517 號函：「營業稅法第八條第一項第十五款及統一發票使用辦法第四條第十款所稱郵政、電信機關係指政府經營之郵政、電信機關，民營電信事業經營數位式低功率無線電話（CT-2）等業務，尚無上開免徵營業稅及免用或免開統一發票規定之適用。」財政部 85.6.5 台財稅第 850265143 號函：「營業稅法第八條第一項第十五款規定，郵政、電信機關依法經營之業務及政府核定之代辦業務，免徵營業稅。依新修正電信法設立之中華電信股份有限公司，係屬私法人（公司）組織型態，既非電信機關，其銷售貨物或勞務，尚無上開免徵營業稅規定之適用。」

⁸² 財政部 88.1.29 台財稅第 881895307 號函：「二、營業稅法第八條第一項第十一款規定，農會、漁

設立且農會、漁會、合作社、政府之投資比例合計占百分之七十以上之農產品批發市場，依同法第二十七條規定收取之管理費（第十一款）。郵政、電信機關依法經營政府核定之代辦業務（第十五款）。

五 避免重複課徵

有為避免一般銷售稅與特種銷售稅之重複課徵者。例如出售土地（第一款）⁸³；銷售各級政府發行之債券及依法應課徵證券交易稅之證券⁸⁴（第二十四款）；信託投資業運用委託人指定用途而盈虧歸委託人負擔之信託資金收入（第二十九款）。此外，依第四章第二節規定計算稅額之營業人，銷售其非經常買進、賣出而持有之固定資產（第二十二款）時，其免徵營業稅之理由在於避免重複課徵營業稅。蓋對第四章第二節之特種營業人，依該節規定課徵非加值型營業稅（毛額型營業稅）。而依第二十三條規定，查定計算營業稅額之營業人，購買營業上使用之貨

會、工會、商業會、工業會依法經營銷售與會員之貨物或勞務及政府委託其代辦之業務，免徵營業稅。上開規定所稱之『政府』乃指政府行政機關而言，其屬政府投資之公營事業以及政府機關所屬商業性機構，均不包括在內；至所稱『政府委託其代辦之業務』，應以政府基於職能所應為之業務，並由政府直接委託代辦者為限。」

⁸³ 因為土地之出售應依土地稅法第二十八條課徵土地增值稅，或依契稅條例第二條課徵契稅，所以不再課徵營業稅，以避免重複課徵。

⁸⁴ 該款所稱「依法應課徵證券交易稅之證券」，包含公司債、金融債券及受益憑證等依證券交易稅條例第 1 條第 1 項規定，應徵收證券交易稅之證券。（參照財政部 77.7.22 台財稅第 761152254 號函及財政部 77.8.26 台財稅第 770107768 號函）。倘營業人所買賣者為未依法核准之國外公司證券，由於非屬證券交易稅條例第 1 項第 2 款規定之有價證券，不應課徵證券交易稅，則自無本款免稅規定之適用（參照財政部 92.07.14 台財稅字第 0920454027 號函）。財政部 97.08.11 台財稅字第 09700161260 號函：「說明：二、符合期貨信託事業設置標準之期貨信託事業，依期貨信託基金管理辦法發行受益憑證募集期貨信託基金（以下簡稱基金）之課稅原則（一）證券交易稅部分：（略）（二）營業稅部分：1.發行經政府核准得公開募銷之受益憑證，非屬營業稅課徵範圍，免徵營業稅；期貨信託事業向投資人收取之信託手續費收入，核屬信託投資業經營專屬本業之銷售額，應依加值型及非加值型營業稅法第 11 條第 1 項規定，適用 2% 稅率課徵營業稅。2. 依本部 77 年 7 月 22 日台財稅第 761152254 號函及 77 年 8 月 26 日台財稅第 770107768 號函釋規定，營業人投資上開受益憑證所發生之買賣利益及利息收入，免徵營業稅。3. 受益人向發行單位申請買回受益憑證，該憑證經發行單位收回註銷不再轉讓者，免徵營業稅。4. 受益人為營業人者，其於基金終止完成清算獲分配之餘額，非屬營業稅課徵範圍。（三）所得稅部分：（略）」

物或勞務，取得載有營業稅額之憑證，並依規定申報者，主管稽徵機關應按其進項稅額百分之十，在查定稅額內扣減（營業稅法第二十五條第一項前段）。亦即在該毛額型營業稅之課徵，特種營業人之進項稅額的扣抵權受有限制，不能全額向主管機關申請退還進項稅額，極其量僅有法定限度（10%）之扣抵權。是故，於特種營業人銷售固定資產時，倘再對其課徵營業稅，將會構成營業稅之重複課徵。依營業稅法第八條第一項第二十二款規定之要件，實務上認為，該款規定適用之營業人限於依第四章第二節規定計算稅額之特種營業人。銷售固定資產者如為一般營業人、專營銷售免稅貨物之營業人⁸⁵、特種營業人經核准為兼營營業人⁸⁶，或兼依營業稅法第四章第一節及第二節規定計算稅額之兼營營業人⁸⁷，均無該款免徵營業稅規定之適用，依法仍應課徵營業稅。鑑於一般營業人買進自用乘人小汽車時，其進項稅額依營業稅法第十九條第一項第五款，不得扣抵銷項稅額。所以後來該營業人將該使用過之舊自用乘人小汽車轉售時，如再按其轉售價格適用該當稅率，向其課徵營業稅，應承認其有同等金額之進項稅額的扣抵權。蓋在該轉售價格的限度，該營業人並未消費該自用乘人小汽車，且具有轉售的實質。原來由該營業人負擔之該部分的營業稅，轉嫁由購買該舊自用乘人小汽車負擔。就該自用乘人小汽車的營業稅，該管稅捐稽徵機關之總稅收，不因該舊自用乘人小汽車的轉賣而有增減。反之，如不以進項稅額之扣抵的方式，對該營業人退還按其轉

⁸⁵ 財政部 84.9.4 台財稅第 841645936 號函：「專營銷售免稅貨物之營業人，非屬依營業稅法第四章第二節規定計算稅額之營業人，其銷售固定資產尚無同法第八條第一項第二十二款免徵營業稅規定之適用，應依法課徵營業稅。」

⁸⁶ 財政部 77.2.8 台財稅第 761159161 號函：「主旨：貴轄xx產物保險公司如經核准為兼營營業人，其銷售非經常買進、賣出而持有之固定資產，應依法課徵營業稅。說明：二、xx產物保險股份有限公司擬將非專屬保險業之銷售收入，依『營業人開立銷售憑證時限表』特別規定欄規定，申請依照營業稅第四章第一節規定計算營業稅額，並依同法第二十五條規定申報繳納，係屬『兼營營業人營業稅額計算辦法』第二條第二項所稱之兼營營業人，其銷售非經常買進、賣出而持有之固定資產，不適用同法第八條第一項第二十二款規定免稅。縱申請自動放棄進項稅額比例計算扣抵，仍無上項免稅條款規定之適用，應依主旨辦理。」

⁸⁷ 財政部賦稅署 78.5.19 台稅二發第 780153539 號函：「主旨：依特種稅額計算課稅之營業人，銷售非經常買進、賣出而持有之固定資產，應免徵營業稅並免開統一發票。說明：二、至兼依營業稅法第四章第一節及第二節規定計算稅額之營業人，銷售其非經常買進、賣出而持有之固定資產，因無免稅之適用，仍應依法開立統一發票。」

售價格計算之營業稅款，則就該部分，該營業人被課了兩次營業稅⁸⁸。這顯不合理。

在信託收入，其產生收入之交易已課銷售稅。當發展到信託收入的階段，其稅捐義務屬於所得之課稅的問題。鑑於信託收入所構成之所得，在經濟上最後將歸屬於信託人。因此，如要對之課徵所得稅應以信託人為納稅義務人。

營業稅法第八條第一項第二十四款關於「各級政府發行之債券及依法應課徵證券交易稅之證券」的銷售，免徵營業稅之規定，其規範之法律事實應是「應課徵證券交易稅」之債券或證券的該次銷售行為，不含後來該債券或證券之孳息的分配行為。該款所定不對之課徵營業稅之稅捐財，應只有該債券或證券之交易，與交易後該債券之利息收入所構成之稅捐財無關⁸⁹。債券的買賣之稅捐財是證券交易，為證券交易稅之稅捐客體。因購買債券而有債券之利息收入時，就該利息收入，其購買人是否另有金錢之勞務的銷售，對之，對債券購買人得課徵營業稅？這與對股票證券之購買人，於其受股利之分配時，不課徵營業稅的問題，是否相同？應採一致的見解。蓋縱使認為股票之買賣為投資行為，而債券之買賣為消費借貸債權之買賣的行為，二者在性質上區分有限。如有差別待遇的需要，最好在其證券交易稅的階段便予區分。另定期存單亦具有「有價證券」之特徵，為何其買賣與公債之買賣性質不同⁹⁰？其利息收入，在公債不課營業稅，而在定期存單應課營業稅⁹¹？

⁸⁸ 財政部 80.1.7 台財稅第 790459873 號函：「主旨：營業人所購買之自用乘人小汽車，日後出售時，應開立統一發票報繳營業稅。說明：二、營業稅法第一條規定，在中華民國境內銷售貨物，應依規定課徵營業稅。同法第八條第一項第二十二款規定『依第四章第二節規定計算稅額之營業人，銷售其非經常買進、賣出而持有之固定資產。』免徵營業稅。本案營業人並非該法第四章第二節規定計算稅額之營業人，其出售原購買之自用乘人小汽車，縱其售價低於原購進價格，核無上開免稅規定之適用，依法仍應課徵營業稅。」

⁸⁹ 惟財政部 83.5.4 台財稅第 831581549 號函認為：「二、營業人（含銀行業及信託投資業）買賣依法應課徵證券交易稅之公司債、金融債券及受益憑證等，所發生之買賣利益及利息收入，應免徵營業稅，業經本部七十七年八月二十六日臺財稅第七七〇一〇七七六八號函核釋在案，上開規定所稱利息收入，包括營業人買入債券後持有期間按期領取之利息收入在內。」

⁹⁰ 財政部 76.10.30 台財稅第 761122622 號函：「目前各級政府發行之債券計有：中央政府發行之年度公債、愛國公債、建設公債、國庫券；臺灣省政府發行之建設公債、公共建設土地債券；臺北市政府發行之建設公債、平均地權土地債券、公共建設土地債券；高雄市政府發行之平均地權土地債券、公共建設土地債券。凡買賣上開債券之本息（含買賣之利益）應免徵營業稅。」

⁹¹ 財政部 76.10.30 台財稅第 761122622 號函：「三、至中央銀行為調節金融，依中央銀行法第二十

六 財政部就工商團體徵免營業稅之問題的答詢

有關依工業團體法或商業團體法規定成立之工商團體、應如何適用營業稅法第八條第一項第十一款及相關規定，徵免營業稅等事項，財政部 85.9.25 台財稅第 851917276 號函就工商團體所提問題分別答復如次：「

(一) 關於應否辦理營業登記及繳納營業稅部分

依營業稅法第一條規定，在中華民國境內銷售貨物或勞務，應依本法規定課徵營業稅。同法第六條第二款規定，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為營業人，亦即同法第二條第一款規定之納稅義務人，應依營業稅法第二十八條規定，於開始營業前向主管稽徵機關申請營業登記，因此，上開非以營利為目的之工商團體，如有銷售貨物或勞務者，應依法辦理營業登記，除符合同法第八條第一項第十一款規定，銷售與會員之貨物或勞務及政府委託其代辦之業務，得免徵營業稅外，應依法課徵營業稅。至工商團體如僅有入會費、常年會費、孳息及捐贈收入而無其他銷售貨物或勞務之行爲，可免辦營業登記及免繳納營業稅。

(二) 關於可否比照「營業性質特殊之營業人」，免用統一發票部分

依營業稅法第八條第一項第十一款暨統一發票使用辦法第四條第十八款規定，農會、漁會、工會、商業會、工業會依法經營銷售與會員之貨物或勞務及政府委託其代辦之業務，免徵營業稅並得免用或免開統一發票。因此，上開工商團體如對會員銷售貨物或勞務，依上開規定得免用或免開立統一發票，尚毋須要求比照『營業性質特殊之營業人』而免用統一發票。至於銷售與非會員部分，除應依法課徵營業稅外，並應依法開立統一發票。

(三) 關於「贊助會員」或「間接會員」，可否比照會員免徵營業稅部分

所稱間接會員係指上述工商團體所屬會員之會員，基於考量其擴大服務層面

七條規定，發行之定期存單、儲蓄券及短期債券，係屬該行業務之運作；金融業（含銀行業、信託投資業、證券業、信用合作社及農、漁會等兼營銀錢營業之信用部）購買該行發行之定期存單、儲蓄券及短期債券所發生之利息收入（包括買賣之利益），不屬營業稅免稅範圍，應依法報繳營業稅。」

之需求，工商團體銷售貨物或勞務予間接會員，同意比照按會員規定辦理；至銷售貨物或勞務之對象如為贊助會員，鑒於其範圍不易界定（任何營業人均可能因提供贊助而成為贊助會員），在免稅之適用上易滋流弊，依法未便同意比照會員身分適用免稅規定，仍應依法課徵營業稅。

（四）關於工商團體出租房屋予會員之租金收入，可否免徵營業稅部分

上開工商團體將多餘之房屋出租與會員，如不違反工商團體法及商業團體法等相關法規之規定且主管機關內政部亦不反對者，因其銷售勞務之對象既為其會員，故可認屬營業稅法第八條第一項第十一款所稱依法經營銷售與會員之勞務，可依該條款規定免徵營業稅。

（五）關於舉辦訓練或講習取得之收入應否課徵營業稅部分

工商團體舉辦訓練或講習取得之收入，如其提供勞務之對象為會員（包括間接會員），依營業稅法第八條第一項第十一款規定，可免徵營業稅，否則仍應依法課徵營業稅。

（六）關於受託代辦業務所取得之收入應否課徵營業稅部分

依營業稅法第八條第一項第十一款暨統一發票使用辦法第四條第十八款規定，工商團體直接接受政府委託代辦之業務，如簽訂有契約者，其所取得之收入，可免徵營業稅並得免開立統一發票。如非直接接受政府委託，則無上開免稅規定之適用。

（七）關於銷售出版品收入是否免徵營業稅部分

工商團體銷售出版品之對象如為會員，可依前開稅法規定免徵營業稅。至於銷售與非會員部分，除符合本部七十五年八月二十日臺財稅七五六〇二四五號函規定，銷售已依法取得行政院新聞局發給登記證之雜誌（含自己發行或他人發行）可免徵營業稅外，至銷售其他出版品（如會員名錄、訓練教材等）仍應依法課徵營業稅。

（八）關於是否追繳工商團體七年營業稅部分

依稅捐稽徵法第二十一條第一項第一款規定，依法應由納稅義務人申報繳納之稅捐，已在規定期間內申報，其核課期間為五年。同條項第三款規定，未於規定期間內申報，其核課期間為七年。又同法同條第二項規定，在前項核課期間內，經另發現應徵之稅捐者，仍應依法補徵或並予處罰。因此，上開工商團體以往年

度如未辦理營業登記並申報繳納營業稅款者，依上開規定應依法追繳其於核課期間七年內之營業稅。又依稅捐稽徵法第四十八條之一規定，凡屬未經檢舉及未經稽徵機關或財政部指定之調查人員進行調查之案件，納稅義務人自動向稅捐稽徵機關補報並補繳所漏稅款及應加計之利息者，可免予處罰。」

貳 免稅與應稅之選擇

營業稅法第八條第二項：「銷售前項免稅貨物或勞務之營業人，得申請財政部核准放棄適用免稅規定，依第四章第一節規定計算營業稅額。但核准後三年內不得變更。」銷售貨物或勞務，依營業稅法第八條所定之免稅，營業人依同條該項規定，得申請財政部核准放棄。因依該項規定，其放棄需經營業人之申請及財政部之核准。所以，該條所定之免稅的放棄，並非以單獨行為的方式，而係以行政契約的方式為之。有疑問者為：如果將免稅當成一種稅捐優惠，為何規定，不容許營業人以單獨行為，而規定應由營業人要約，財政部承諾之行政契約的方式為之？

關於信用合作社申請開辦買賣外幣現鈔及代售旅行支票，可否就此項業務收入，主動放棄免徵營業稅之優惠的疑問。因為信用合作社就其本業收入，應依營業稅法第四章第二節課稅，所以就買賣外幣現鈔及代售旅行支票的銷售，申請放棄免徵營業稅之優惠，對於信用合作社沒有利益⁹²。

⁹² 財政部賦稅署 84.07.27 台稅二發第 841638761 號函：「四、現行營業稅法 第 8 條第 2 項規定，銷售同條第 1 項免稅貨物或勞務之營業人，得申請財政部核准放棄適用免稅規定，依第 4 章第 1 節規定計算營業稅額，其立法意旨係有鑒於按加值課稅體系之營業人，銷售免稅貨物或勞務時，由於進項稅額不得扣抵銷項稅額，下一手銷售時將按全額課稅，致產生追補效果而不利於適用免稅之營業人，為使其 作有利之選擇，爰明訂得經財政部核准放棄免稅改按第四章第一節規定課稅。銀行業（包括信用合作社）係屬第四章第二節課稅之營業人，仍按銷售總額課稅，其經營專屬本業之銷售額部分，尚無上開准予放棄免稅規定之適用。」