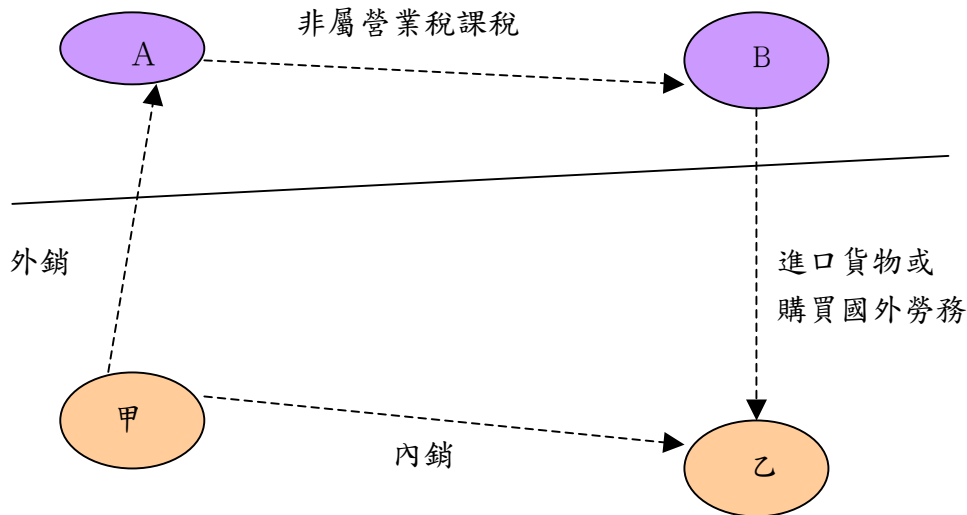


營業稅（多角貿易）零稅率銷售額申報實務

第壹章 相關法令規定

壹、營業稅課稅範圍（營§1、3、4、5、36、41）：



一. 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。（營§1）

二. 銷售貨物或勞務之定義（營§3）

- （一）銷售貨物：將貨物之所有權移轉與他人以取得代價。
- （二）銷售勞務：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。

三. 在中華民國境內銷售貨物或勞務（營§4）

（一）銷售貨物

- 1、銷售貨物之交付需移運者，其起運地在中華民國境內。
- 2、銷售貨物之交付無需移運者，其所在地在中華民國境內。

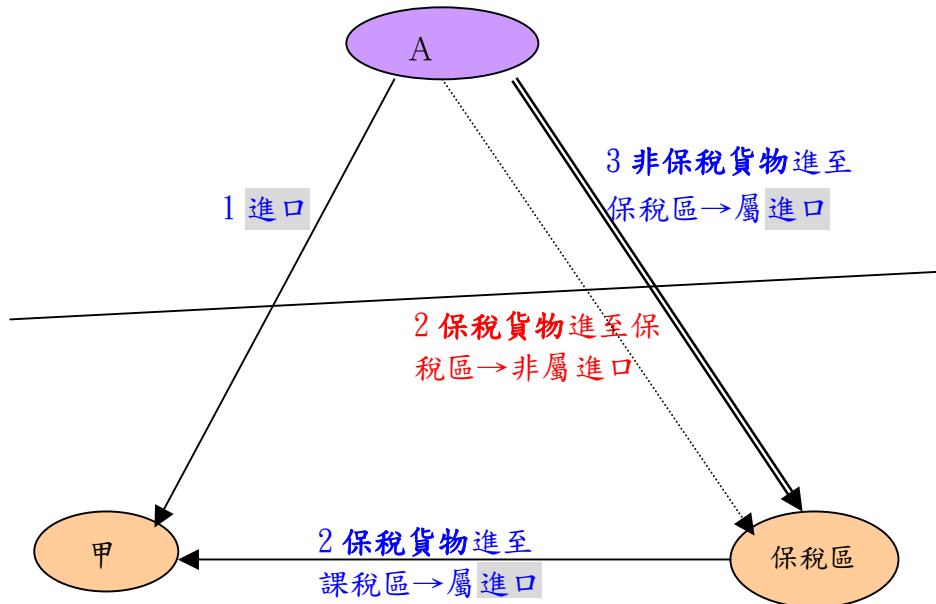
（二）銷售勞務

- 1、銷售之勞務在中華民國境內提供或使用。
- 2、國際運輸事業自中華民國境內載運客、貨出境者。
- 3、外國保險業自中華民國境內保險業承保再保險者。

貳、進口貨物的定義（營§5、細§7之1）

一、貨物有下列情形之一，為進口：

- (一) 貨物自國外進入中華民國境內者。但進入保稅區之保稅貨物，不包括在內。
- (二) 保稅貨物自保稅區進入中華民國境內之其他地區者。



- 二、進口貨物營業稅之納稅義務人（營§2 及細§3）：
進口貨物之收貨人（指提貨單或進口艙單記載之收貨人）或進口貨物之持有人（指持有進口應稅未稅貨物之人）
- 三、貨物進口時，應徵之營業稅，由海關代徵之。其徵收及行政救濟程序，準用關稅法及海關緝私條例之規定。（營§41）

參、保稅區、保稅區營業人、保稅貨物之定義（營§6 之 1、細§7 之 1）

一、保稅區：

指政府核定之加工出口區、科學工業園區、農業科技園區、自由貿易港區及海關管理之保稅工廠、保稅倉庫、物流中心或其他經目的事業主管機關核准設立且由海關監管之專區。（營§6 之 1）

保稅區	
課稅區營業人	保稅區營業人
課稅區營業人	

二、 保稅區營業人：

指政府核定之加工出口區內之區內事業、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及海關管理之保稅工廠、保稅倉庫、物流中心或其他經目的事業主管機關核准設立且由海關監管之專區事業。(營§6 之 1)

三、 保稅貨物：

指經保稅區營業人登列於經海關驗印之有關帳冊或以電腦處理之帳冊，以備監管海關查核之貨物。(細§7 之 1)

肆、 零稅率適用之範圍 (營§7)

一、 外銷貨物。

二、 與外銷有關之勞務，或在國內提供而在國外使用之勞務。

三、 依法設立之免稅商店銷售與過境或出境旅客之貨物。

四、 銷售與保稅區營業人供營運之貨物或勞務。

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。

六、 國際運輸用之船舶、航空器及遠洋漁船。

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。

八、 保稅區營業人銷售與課稅區營業人未輸往課稅區而直接出口之貨物。

九、 保稅區營業人銷售與課稅區營業人存入自由港區事業或海關管理之保稅倉庫、物流中心以供外銷之貨物。

【補充說明：第 7 條第 8 款及第 9 款所稱之貨物，指經保稅區營業人登列於經海關驗印之有關帳冊或以電腦處理之帳冊，以備監管海關查核之貨物。(施行細則第 7 條之 1)】

伍、 銷項、進項及應付或溢付稅額的定義：

一、 銷項稅額，指營業人銷售貨物或勞務時，依規定應收取之營業稅額。(營§14 第 2 項)

二、 進項稅額，指營業人購買貨物或勞務時，依規定支付之營業稅額。(營§15 第 3 項)

三、 應納或溢付稅額，指營業人當期銷項稅額，扣減進項稅額後之餘額，為當期應納或溢付營業稅額 (營§15 條第 1 項)

陸、 溢付稅額的處理方式 (營§39)

一、 原則：由營業人留抵應納營業稅。(營§39 第 2 項前段)

二、 例外：

(一) 一般退稅：(營§39 第 1 項)

UUUU保稅區營業人銷售貨物與課稅區營業人未輸往課稅區而直接出口者，

為銷售契約影本、海關核發之課稅區營業人報關出口證明文件。

九、保稅區營業人銷售貨物與課稅區營業人存入自由港區事業或海關管理之保稅倉庫、物流中心以供外銷者，為銷售契約影本、海關核發之視同出口或進口證明文件。

十、其他經財政部核定之證明文件。

捌、營業稅法第 7 條第 4 款所稱供營運之貨物或勞務之定義（細§7 條之 1 第 2 項）

指供經核准在保稅區內從事保稅貨物之貿易、倉儲、物流、貨櫃（物）之集散、轉口、轉運、承攬運送、報關服務、組裝、重整、包裝、修理、裝配、加工、製造、檢驗、測試、展覽、技術服務及其他經核准經營業務所使用，或供外銷使用之貨物或勞務。

玖、適用營業稅法第 7 條第 4 款零稅率由買受人簽署之相關規定

一、財政部 97/03/19 台財稅字第 09704518580 號令（101/5/24 台財稅字第 10104557440 號令修正部分文字）

課稅區或保稅區之營業人（賣方）銷售與自由港區事業供營運之貨物、勞務及自用機器、設備，其營業稅依自由貿易港區設置管理條例第 28 條第 1 項第 1 款及第 4 款規定適用零稅率者，除報經海關視同出口者免檢附證明文件外，應將開立之統一發票扣抵聯，交由自由港區事業（買方）依實際購買用途於空白處或背面簽署「本證明文件（或發票）所列貨物、勞務或自用機器、設備確係本事業購買符合自由貿易港區設置管理條例第 28 條第 1 項第 1 款及第 4 款規定供營運之貨物（或勞務、自用機器、設備）無訛」字樣，並加蓋買受人統一發票專用章，作為適用零稅率之證明文件。

二、營業人銷售與保稅區營業人供營運之貨物或勞務，以統一發票扣抵聯申報適用零稅率者，應簽署文字之規定（財政部 100/11/07 台財稅字第 10004520850 號令）

一、營業人銷售與保稅區營業人供營運之貨物或勞務，其營業稅依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 11 條第 4 款規定適用零稅率者，除報經海關視同出口之貨物，免檢附證明文件外，應由該營業人（賣方）將所開立之統一發票扣抵聯交由買受人（買方）

於該聯空白處或背面簽署「**本發票所列貨物或勞務確係本事業(工廠、倉庫)購買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或勞務無訛**」字樣，並加蓋買受人統一發票專用章，作為適用零稅率之證明文件。二、廢止本部 97 年 3 月 19 日台財稅字第 09704518610 號令。

壹拾、外銷貨物或勞務銷售額認列時點及計價方式：

(財政部 86.7.10.台財稅第 861905764 號函)

類 別		時 點	適 用 匯 率
直接外銷貨物 (7 條 1 款)	報關出口者	報關當日	報關當日海關公布報關適用之匯率
	郵局或快遞出口者	郵局或快遞業者核發執據之日期	當日往來銀行買進外匯匯率
銷售與外銷有關之勞務或在國內提供在國外使用之勞務 (7 條 2 款)		收款日	當日往來銀行買進外匯匯率

壹拾壹、其他相關規定

一、零稅率銷售額得免開立發票之規定(統一發票使用辦法第 4 條第 33 款及第 34 款)

「營業人外銷貨物、與外銷有關之勞務或在國內提供而在國外使用之勞務」及「保稅區營業人銷售與課稅區營業人未輸往課稅區而直接出口之貨物」得免用或免開統一發票。

二、委託快遞業者出口(財政部 94/05/26 台財稅字第 09404530580 號令釋)

自 94 年 7 月 1 日起，營業人委託依快遞貨物通關辦法向海關登記之快遞業者及整合型航空貨運業者運送離岸價格新臺幣 5 萬元以下之快遞貨物出口，可持憑該業者所出具載有寄件人名稱、統一編號、貨物名稱、數量、離岸價格及出口快遞貨物簡易申報單之託運單主、分號等資料之執據，做為申報營業稅適用零稅率之證明文件。

三、追加貨款(財政部 84 年 11 月 22 日台財稅第 841659821 號函)

營業人外銷貨物報經海關出口並已申報銷售額，嗣後因故須向國外客戶追加貨款(惟品名、數量不變)者，則該追加貨款部分應依規定開立統一發票並得檢附交易相關證明文件(如原出口報單、原開立之統

一發票及另開立之追加貨款發票影本等),依營業稅法第 7 條第 1 款規定,申報適用零稅率。(編者註:現行外銷貨物得免開立統一發票)

四、樣品出口後收到貨款(財政部 78 年 2 月 16 日台財稅第 781139734 號函)

營業人如係無償郵寄贈送貨樣(交寄時執據上已寫明樣品、無商業價值 SAMPLE OF NOCOMMERCIAL VALUE)者,依本部 75 年 12 月 29 日台財稅第 7523583 號函規定得免開立統一發票,但事後如收到國外寄達貨款者,營業人仍應於收款時開立統一發票,該項銷售額如欲申報營業稅適用零稅率,得以郵局所掣發之「國際包裹執據」、「郵政快捷郵件執據」或「陸空聯運包裹執據」影本填妥規定事項,並檢附原始外匯收入款憑證(如支票、本票、匯票或銀行對帳單等)影本,向主管稽徵機關申請適用零稅率。

五、加收延遲付款之利息(財政部 80 年 3 月 21 日台財稅第 800098343 號函)

○○電腦公司生產電腦產品外銷,因國外客戶延遲付款而加收之利息,應依規定開立統一發票並適用零稅率,至應檢附之文件,請該管稽徵機關逕洽該公司提供,例如書信、電報往來等,本於職權核辦。(編者註:現行外銷貨物得免開立統一發票)

六、結匯匯差之處理(財政部 67 年 9 月 20 日台財稅第 36388 號函)

營利事業外銷貨物如因匯率變動致實際結匯金額與原金額發生差額,除應將此差額,按兌換損益科目列帳外,一律免申請退抵營業稅額。

七、外銷之銷貨退回及折讓

(一) 貨物經退回整修後需再復運出口者。

1. 進口報單別:G7(國貨復進口)
2. 納稅辦法:99(退回修理、保養、掉換後再出口)
3. 處理方式:復運進口時暫不處理,出口時亦不申報。

(二) 貨物經退回後不再復運出口者。

1. 進口報單別:G7(國貨復進口)
2. 納稅辦法:55(國貨退回不再出口)
3. 處理方式:填具「銷貨退回或折讓證明單」,申報在申報書零稅率銷貨退回欄(第 19 欄)
4. 財政部 81 年 5 月 30 日台財稅第 810798531 號函規定:營業人外銷貨物復運進口,除注意查核有否依規定列帳外,其原申報外銷退還之營業稅毋須追補,至其申報方式請依說明二辦理。說明:二、營業人外銷貨物復運進口,應由營業人自行依統一發票使用辦法第 20 條規定填具「銷貨退回或折讓證明單」,並檢附復運進口證明文件,於申報當期(月)「營業人銷售額與稅額申報書」時,在零稅率銷貨退回欄(即申報書 19 欄)填報復運進口金額;如當期(月)零稅率銷售額合計(即申報書 23 欄)為正數,應

就該餘額依原規定計算公式計算得退稅限額辦理退稅；如為負數，在計算「得退稅限額」（即申報書 113 欄）時，零稅率銷售額合計以零計算，俾免影響購買固定資產可退稅之金額。

(三) 外銷貨物或勞務之折讓，無進口證明文件。

1. 營業稅處理方式：建議比照財政部 810798531 號函釋規定辦理。
2. 帳務處理方式：依營利事業所得稅查核準則第 20 條第 2 項規定辦理。

八、自由貿易港區相關規定：

(一) 自由貿易港區銷售勞務

1. 財政部 95/11/16 台財稅字第 09500548010 號函

自由港區事業在自由港區內銷售勞務（含提供倉儲及相關處理勞務）與國外客戶，依自由貿易港區設置管理條例第 26 條第 2 項規定，其營業稅稅率為零，准依加值型及非加值型營業稅法施行細則第 11 條第 2 款規定，檢附政府指定外匯銀行掣發之外匯證明文件或原始外匯收入款憑證影本，作為適用零稅率之證明文件。（應為自由貿易港區設置管理條例第 28 條第 2 項）

2. 財政部 96 年 2 月 26 日台財稅字第 09604504440 號函（[101/5/24 台財稅字第 10104557440 號令修正部分文字](#)）

自由港區事業在自由港區內銷售勞務與該自由港區事業、另一自由港區事業或其他保稅區事業，依自由貿易港區設置管理條例第 28 條第 2 項規定，其營業稅稅率為零，得檢附買受人簽署之統一發票扣抵聯，作為適用零稅率之證明文件。

九、模具相關：

- (一) 購置國內使用之模具所取得之外匯收入不適用零稅率（財政部 75/10/02 台財稅第 7571723 號函）

營業人接受國外客戶訂單，約定製造新產品之模具費，由國外客戶負擔，因模具係在國內使用，並未出口，其依約定匯入供購置模具之外匯收入，不適用零稅率之規定，模具製造商製售模具，係屬另一銷售行為，兩者均應分別開立統一發票，依規定徵收率 5% 課徵營業稅，尚無代收代付之適用。

- (二) 免稅區製造外銷品所使用之模具出售取得之外匯收入適用零稅率（財政部 82/08/26 台財稅第 821495466 號函）

加工出口區之外銷事業及科學工業園區之園區事業接受國外訂單，並於國內自製或購買產製該訂單貨品所需之模具再銷售與國外客戶，該模具雖未出口，但係經國外客戶同意無償留供製造所訂購產品之用，且不准流往區外使用，則區內廠商銷售模具取得之外匯收

入，准憑交易相關證明文件（如模具買賣使用借貸契約書）及取得外匯收入之憑證影本申請適用營業稅零稅率。

(三) 銷售國外客戶模具而在課稅區使用者其外匯收入不適用零稅率（財政部 84/09/06 台財稅第 841646304 號函）

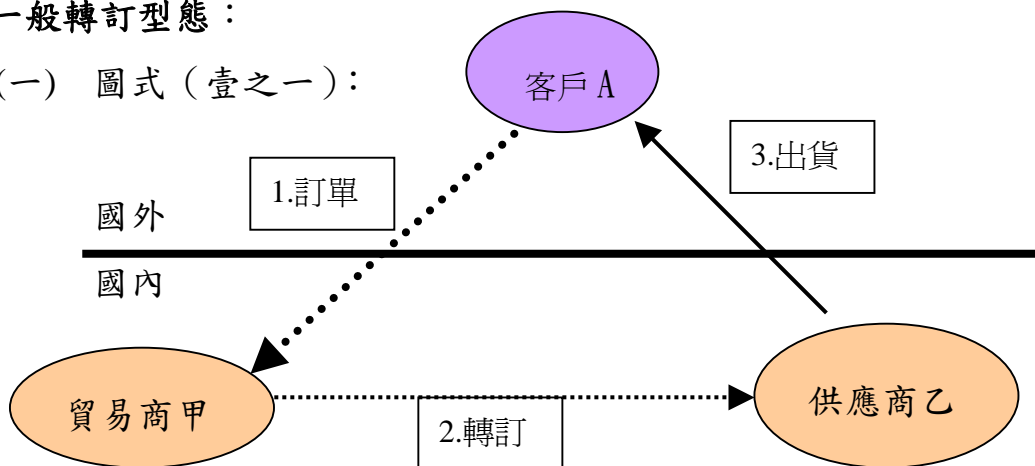
依本部 82/08/26 台財稅第 821495466 號函規定，加工出口區之外銷事業及科學工業園區之園區事業銷售與國外客戶而在區內供製造該國外客戶訂購產品所使用之模具，若該模具確係在區內使用，則區內事業依約定取得銷售模具之外匯收入，營業稅准予適用零稅率。本案據貴市稅捐稽徵處查告，使用模具生產製造該訂單產品所需原料之原料供應廠商非屬免稅出口區、科學工業園區或保稅工廠等免稅區內之營業人，該模具既非在免稅區內使用，則其向國外客戶收取之模具外匯收入不適用本部上開函釋之規定。

第貳章 三角（多角）貿易型態及營業稅申報實務

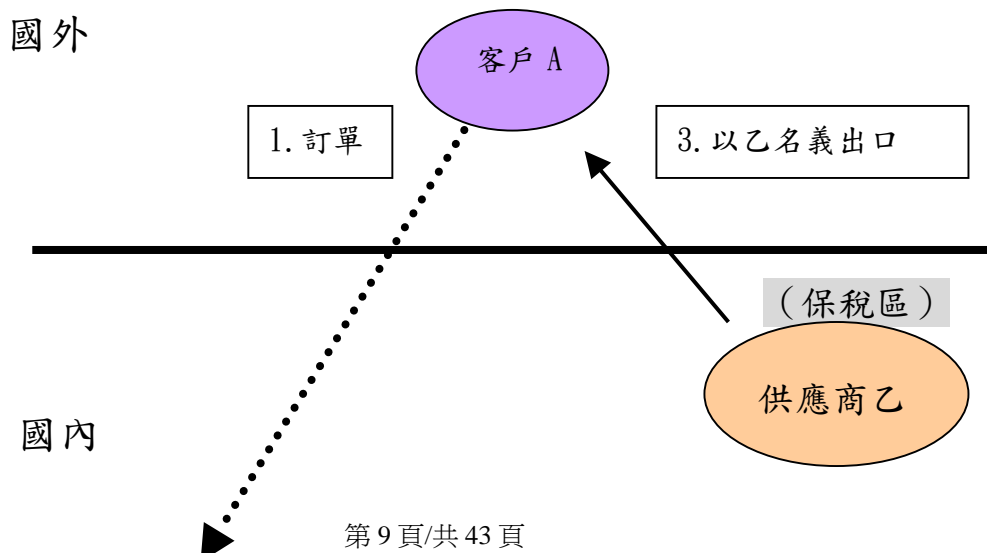
壹、國內出貨型-（兩角在內，一角在外）

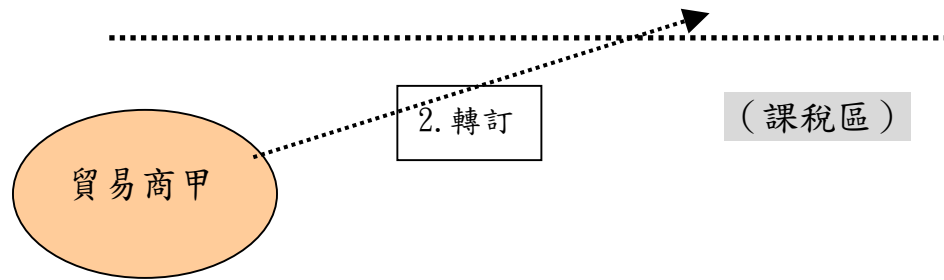
一、一般轉訂型態：

(一) 圖式（壹之一）：



(二) 保稅區營業人銷售予課稅區營業人後直接出口（以保稅區營業人名義出口）圖式（壹之二）：





(三) 函釋規定：

1. 財政部 75/2/17 台財稅第 7521313 號函規定：
 貿易商接獲國外信用狀後，如轉開信用狀向供應廠商訂購貨品，並由供應廠商依約以自己之名義輸出貨品逕交國外進口商，該供應廠商為貨品實際外銷者，應以國外進口商為抬頭按輸出貨品價款開立統一發票；貿易商則應按國內外信用狀差額開立統一發票。(編者註：自 82/4/1 起按報關金額申報銷售額，自 86/7/1 起外銷貨物得免開統一發票。)
2. 財政部 82/8/11 台財稅第 821493951 號函規定
 貿易商接獲國外客戶信用狀，復轉開信用狀向國內供應商訂購貨品，並約定由供應商以自己名義直接外銷之三角貿易，若因供應商實際出口數量與國外客戶原訂購數量不同等因素，致供應商實際出口金額與國外客戶開立之信用狀金額不同，貿易商准憑政府指定外匯銀行掣發之外匯證明文件或原始外匯收入款憑證之影本及有關交易文件影本，按供應商實際出口金額（開立予國外客戶發票之金額）減供應商結匯金額（供應商外銷貨物之收入）之差額（即貿易商實際結匯之金額）計算佣金收入，向主管稅捐稽徵機關申報適用營業稅零稅率。(編者註：現行外銷貨物得免開立統一發票)

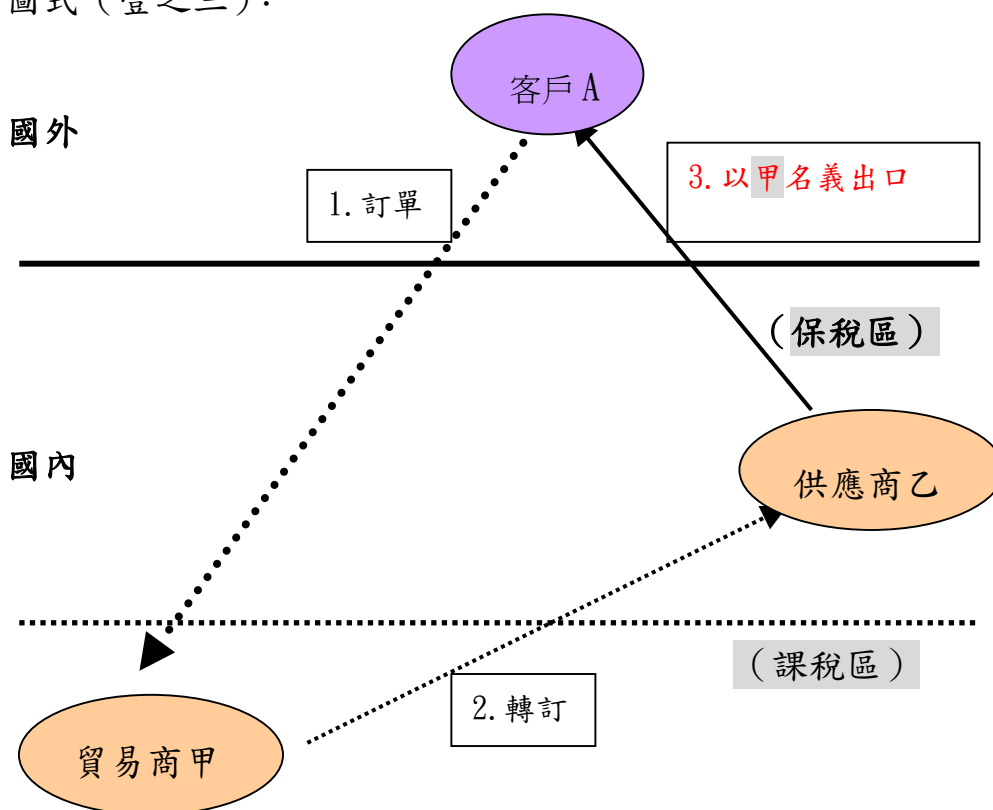
(四) 整理：

	國內貿易商甲	國內供應乙
是否適用零稅率	✓	✓
申報外銷方式	非經海關外銷勞務 (外銷方式：2)	經海關外銷貨物 (外銷方式：1)
申報銷售額	收付差額認列佣金收入	出口報單所載貨價 (全額)
申報零稅率銷售額證明文件	1. 外匯證明文件 2. 甲付款證明文件 3. A 與甲之交易證明文件及 甲與乙之交易證明文件	經海關直接出口免 附證明文件(細 §11)

	4. 乙之出口報單或提單等相關證明文件
財政部函釋規定	財政部 75/02/17 台財稅第 7521313 號、財政部 82/08/11 台財稅第 821493951

二、保稅區營業人銷售予課稅區營業人後直接出口（以課稅區營業人名義出口）

(一) 圖式（壹之三）：



(二) 函釋規定：

- 免稅區外銷商接受課稅區廠商轉接訂單並以其名義報關者得免開立發票（財政部 87/11/04 台財稅第 871972273 號函）
 主旨：關於免稅出口區之外銷事業接受課稅區廠商轉接之外銷訂單，並以課稅區廠商名義報關，由免稅出口區輸出者，既係依現行「加工出口區管理處及分處業務管理規則」辦理，免稅出口區之外銷事業得免開立統一發票予課稅區廠商。說明：
 二、經查本案與本部 76/08/31 台財稅第 7623300 號函釋之交易型態尚有不同，又「加工出口區管理處及分處業務管理規則」係簡化加工出口區廠商銷售貨物予課稅區廠商須先辦理進口報關，再由課稅區廠商於外銷貨物時辦理出口報關之作業而訂

定，故本案應依主旨辦理。

- 2、科學園區及保稅工廠公司接受課稅區廠商轉接外銷訂單並以其廠商名義報關者得免開立發票（財政部 94/06/30 台財稅字第 09404530630 號函）

主旨：科學工業園區○○公司及海關管理保稅工廠xx公司接受課稅區廠商轉接之外銷訂單，並以課稅區廠商名義報關，分別由科學工業園區及海關管理保稅工廠輸出，同意比照財政部 87 年 11 月 4 日台財稅第 871972273 號函規定辦理。說明：二、科學工業園區保稅業務管理辦法第 30 條及海關管理保稅工廠辦法第 39 條，既有與「加工出口區管理處及分處業務管理規則」第 42 條簡化通關作業相同之規定，則就同一交易型態，宜有一致之課稅原則，故應依主旨辦理。

- 3、保稅倉庫接受課稅區廠商轉接訂單並以其名義報關者免開立發票（財政部 94/07/08 台財稅字第 09404533910 號函）

主旨：海關管理保稅倉庫○○公司接受課稅區廠商轉接之外銷訂單，並以課稅區廠商名義報關，由海關管理保稅倉庫輸出，同意比照財政部 87 年 11 月 4 日台財稅第 871972273 號函規定辦理。說明：二、保稅倉庫設立及管理辦法第 24 條第 3 款既有與「加工出口區管理處及分處業務管理規則」第 42 條簡化通關作業相同之規定，則就同一交易型態，宜有一致之課稅原則，故應依主旨辦理。

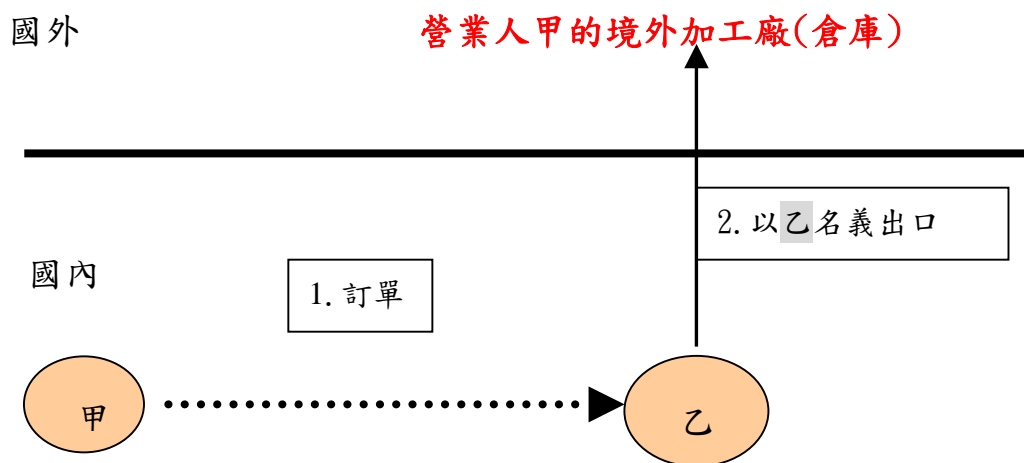
(三) 整理：

	營業人甲(貿易商)	乙(免稅區廠商)
是否適用外銷零稅率	✓	✓ (限保稅貨物始可適用零稅率)
申報外銷方式	經海關外銷貨物 (外銷方式：1)	非經海關外銷勞務(外銷方式：8)
申報銷售額	出口報單所載貨價	銷售契約上所載貨價
申報零稅率銷售額證明文件	經海關直接出口免附證明文件(營細§11)	1. 甲、乙之銷售契約。 2. 出口報單(左下方需載明由乙保稅區出口等文字)
財政部函釋規定	1. 營業稅法第 7 條第 8 款及細則 7 條之 1。	

	2. 財政部 87/11/04 台財稅第 871972273 號、財政部 94/06/30 台財稅字第 09404530630 號函及財政部 94/07/08 台財稅字第 09404533910 號函。
--	---

二、特殊型態（接受國內營業人訂貨後，出口貨物至該營業人之境外倉庫）

(一) 圖式（壹之四）：

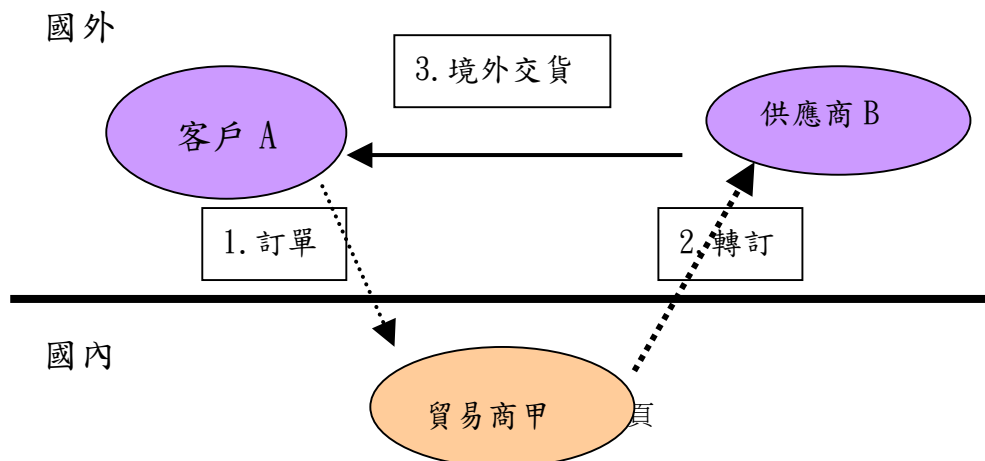


(二) 財政部 97/09/17 台財稅字第 09700399900 號函規定

國內供應商接獲○○公司訂單，以自己名義將貨物報關出口逕交該公司指定之境外地區，該供應商為貨物實際外銷者，依加值型及非加值型營業稅法第 7 條第 1 款規定，其銷售額得適用營業稅零稅率；上開供應商依統一發票使用辦法第 4 條第 32 款規定，得免開立統一發票；倘供應商以商業發票作為對外憑證，如經查明符合稅捐稽徵機關管理營利事業會計帳簿憑證辦法第 21 條第 1 項規定者，該供應商及○○公司尚無依稅捐稽徵法第 44 條規定處罰之問題。

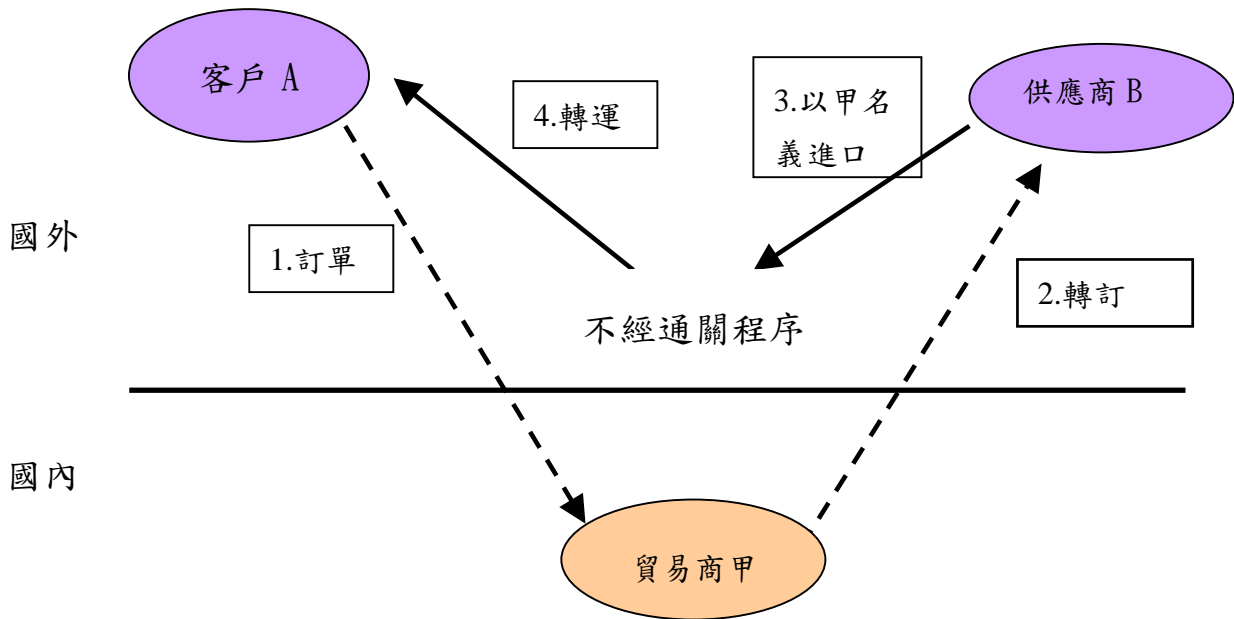
貳、國外出貨型：(一角在內，二角在外)

一、圖式（貳之一）：



二、 國外輸出型--轉口貿易不經過通關程序

(一) 圖示 (貳之二):



(二) 相關規定:

1. 財政部 75/7/29 台財稅第 7555603 號函及財政部 77/9/17 台財稅第 770661420 號函

營業人接受國外客戶訂購貨物，收取該國外客戶開立信用狀為保證，洽由辦理外匯銀行另行開立信用狀，而由第三國供應商直接對首開國外客戶交貨者，該營業人得按收付信用狀之差額，視為佣金或手續費收入列帳後開立統一發票，並依照營業稅法第七條第二款規定，適用零稅率。

2. 辦理三角貿易其佣金收入適用零稅率之證明文件 (財政部 77/8/18/台財稅第 770572584 號)

主旨：營業人接受國外客戶訂購貨物後，向第三國供應商進口貨物，辦理轉運與國外客戶之三角貿易，該營業人得按收付信用狀之差額，視為佣金或手續費收入列帳及開立統一發票，並依照修正營業稅法第 7 條第 2 款規定，適用零稅率。說明：二、營業人接受國外客戶訂購貨物，收取該國外客戶開來信用狀，洽由辦理外匯銀行另行開立信用狀，向第三國供應商進口（不經通關程序）貨物，即行辦理轉運國外客戶者，該營業人得依主旨規定辦理。至適用零稅率之證明文件部分，准由該營業人檢附進、出口結匯證實書及國內外信用狀影本，申報主管稽徵機關核定適用零稅率。（編者註：現行直接外銷勞務得免開立統一發票）

3. 財政部 78/11/23 台財稅第 780691662 號函

外匯管制放寬後，營業人經營三角貿易，國外客戶訂購貨物時，未開立信用狀（L/C），以電匯（T/T）方式支付貨款，其取得之佣金或手續費收入，准憑政府指定外匯銀行掣發之外匯證明文件或原始外匯收入款憑證影本及有關交易證明文件（如國外客戶及第三國供應商訂貨單、提貨單或第三國供應商出貨文件影本）申報主管稽徵機關適用零稅率。

4. 財政部 81/12/30 台財稅第 810871466 號函

營業人接受國外客戶信用狀訂貨，轉請第三國廠商直接交貨並以新台幣支付與來台洽商之國外貨物供應商之貿易型態，准其檢附國外客戶信用狀或原始外匯收入款憑證、三方交易證明文件（如訂貨單、提貨單等）、交貨證明文件、支付第三國供應商新台幣之付款憑證（如支票、本票、匯票、銀行對帳單等）及第三國供應商出具之收款證明收據等文件影本，做為計算佣金或手續費收入及適用營業稅零稅率之證明文件。

5. 財政部 84/12/13 台財稅字第 841660676 號函

營業人接受大陸地區客戶訂購貨物，轉向大陸地區供應商訂貨，並委由該供應商直接交貨與大陸客戶之貿易型態，應依收付款差額認列佣金收入並比照本部 81 年 12 月 30 日臺財稅第 810871466 號函規定，檢具相關證明文件申報適用營業稅零稅率。

6. **三角貿易起運地交付地均在境外者列帳方式得按進銷貨處理**（財政部賦稅署 88/08/05 台稅二發第 881933421 號函）

主旨：貴公司接受國外客戶訂購貨物後，以自己之名義向第三國供應商購貨，並由第三國供應商將貨物逕運國外客戶或雖經我國但不經通關程序即轉運國外客戶之貿易型態，如經由貴公司與國外客戶及另與一家或數家第三國供應商分別簽訂獨立買賣合約，且其貨款係按進銷貨全額匯出及匯入者，則其列帳方式得按進銷貨處理。說明：二、前揭貿易型態，因銷售之貨物，其起運地非在中華民國境內，且第三國供應商交付之貨物，亦未進入中華民國境內，尚非屬營業稅法所稱在中華民國境內銷售貨物或進口貨物，故非屬營業稅課稅範圍。

7. **營業人接受國外訂貨後由第三國供應商進口再轉運其屬居間或買賣之認定標準**（財政部 93/09/03 台財稅字第 09304525270 號令）

營業人接受國外客戶訂購貨物後，向第三國供應商進口（不經通關程序）貨物，即行辦理轉運國外客戶之交易型態，如該營業人不負擔貨物之瑕疵擔保責任，核屬「居間」法律行為者，應依本部 77 年 8 月 18 日台財稅第 770572584 號函規定辦理；如該營業人負擔貨物之瑕疵擔保責任，核屬「買賣」法律行為者，應依本部賦稅署 88 年 8 月 5 日台稅二發第 881933421 號函規定辦理。

8. **營業人之交易究屬居間或買賣得依帳載認定**（財政部 94/10/04 台財稅字第 09404551250 號函）

主旨：本部 93 年 9 月 3 日台財稅字第 09304525270 號令發布後，應如何認定營業人之交易究屬「居間」或「買賣」法律行為乙案，請依說明辦理。說明：鑒於營業人應對自身交易之原因、事實知

之甚稔，且應依法據實記帳、申報，故為簡化徵納雙方申報及查核程序作業之繁瑣及困難度，嗣後於查核有關營業人接受國外客戶訂購貨物後，向第三國供應商購貨，並由第三國供應商將貨物逕運國外客戶或雖經我國但不經通關程序即轉運國外客戶之貿易型態，如營業人以佣金收入列帳者，於申報營業稅時，按收付差額認列佣金收入，適用零稅率；如營業人以進、銷貨列帳者，則該筆交易非屬營業稅課稅範圍。

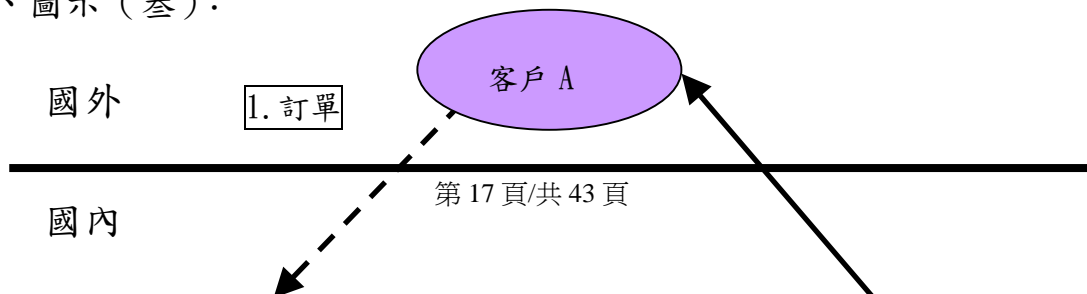
(三)圖式(貳之一)及(貳之二)整理表列：

	甲以收付差額列帳	甲以買賣列帳
是否適用外銷零稅率	√	非營業稅課稅範圍 (營所稅列帳申報即可)
申報外銷外式	非經海關外銷勞務(外銷方式：2)	
申報銷售額	佣金收入(居間性質，不負擔貨物瑕疵擔保責任)	
申報零稅率銷售額證明文件	1 取得外匯證明文件 2 甲付款證明文件 3 A 與甲及甲與 B 之交易證明文件(如：商業發票) 4 B 交付之提單影本或送貨單影本	
財政部函釋規定	財政部 75/7/29 台財稅第 7555603 號函、財政部 77/08/18 台財稅第 770572584 號、財政部 77/9/17 台財稅第 770661420 號函、財政部 78/11/23 台財稅第 780691662 號函、財政部 81/12/30 台財稅第 810871466 號函、財政部 84/12/13 台財稅字第 841660676 號函、財政部賦稅署 88/08/05 台稅二發第 881933421 號函、財政部 93 年 9 月 3 日台財稅字第 09304525270 號、財政部 94/10/04 台財稅字第 09404551250 號函。	

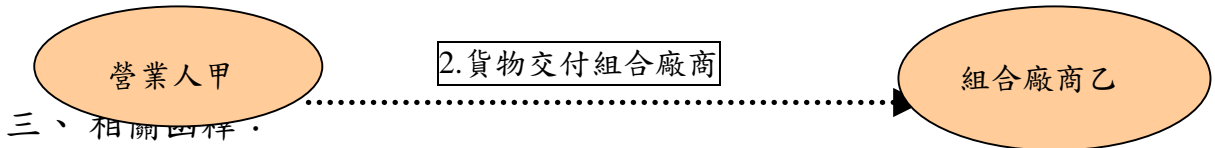
參、國內組合後報關出口

一、說明：營業人依國外客戶指定，將外銷之貨物交付由國內組合廠商組合、併裝後，由組合廠商辦理報關出口。

二、圖示(參)：



3.組合廠商出口貨物



三、相關函件：

(一) 財政部 77/9/17 台財稅第 770537959 號函

主旨：營業人外銷之貨物，經國外客戶指定將該外銷之貨物交付與國內保稅廠商或其他廠商組合、併裝後，由組合廠商辦理報關出口，可於該項貨物實際出口後開立統一發票，並檢具有關出口證明文件，申報適用零稅率。說明：營業人（甲）外銷貨物，經國外客戶指定將該外銷之貨物交付與國內保稅廠商或其他廠商（乙）組合、併裝後，由乙廠商報關出口，營業人（甲）外銷貨物之銷售額應開立統一發票之時限，為兼顧事實，可依統一發票使用辦法規定辦理，惟應於送貨時，取具經乙廠商簽收之送貨單或由乙廠商出具註明收到貨物品名、規格、數量、金額，係接受國外xxx廠商委託組合裝配字樣之收貨憑證，以備稽徵機關查核（編者註：現行外銷貨物得免開立統一發票）。

(二) 財政部 79/2/14 台財稅第 780716401 號函

xx公司外銷之貨物，經國外客戶指定交付國內廠商組合、併裝後，由組合廠商辦理報關出口，可憑該公司檢具海關核發之出口證明書正本申報適用零稅率。

四、整理：

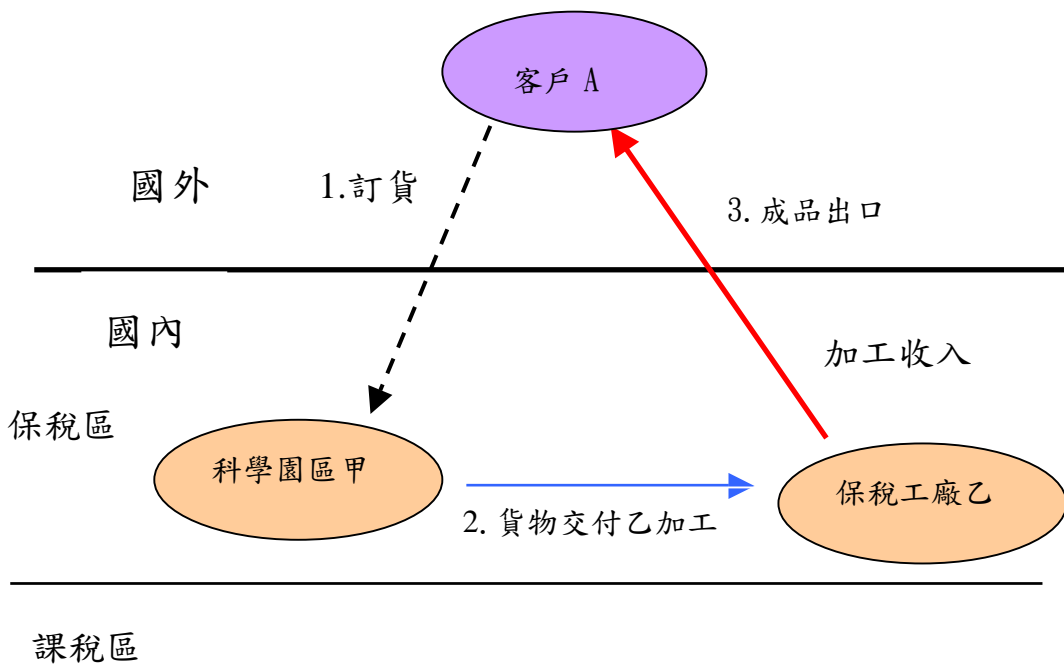
	甲（營業人）	乙（組合廠商）
是否適用外銷零稅率	√	√
申報外銷方式	非經海關外銷貨物(外銷方式:1)	經海關外銷貨物(外銷方式:1)
申報時點	乙將貨物實際出口時	乙報關出口時
申報銷售額	甲銷貨予 A 之銷售額	乙銷貨予 A 之銷貨收入
申報零稅率銷售額證明文件	1. A 訂單影本 2. 乙簽收之送貨單或出具之收貨憑證影本（須註明收到貨物品名、規格、數量、金額，係接受國外xxx廠商委託組合裝配字樣） 3. 申報時點依台財稅第	經海關直接出口免附證明文件（營細§11）

	780716401 號函規定，於乙將貨物出口時申報零稅率。	
財政部函釋規定	財政部 77/09/17 台財稅第 770537959 號函、財政部 79/02/14 台財稅第 780716401 號函	

肆、境內加工再出口型

一、國內提供原料加工後再出口

(一) 圖示 (肆之一):



(二) 相關函釋規定:

1. 科學園區之園區事業經國外客外指定，將外銷貨物送交保稅工廠再加工後由加工廠辦理報關出口(財政部 79/10/20 台財稅第 790701275 號函)

主旨：科學工業園區內之園區事業外銷貨物，經國外客戶指定將該外銷之貨物交付於加工出口區之外銷事業或科學工業園區之事業加工後，由加工廠商辦理報關出口，可於該項貨物交付加工時開立統一發票，並檢具海關核發之交易申報書等文件，適用零稅率。說明：二、依科學工業園區設置管理條例及加工出口區設置管理條例等有關規定，物資出入科學工業園區及加工出口區皆有完善之管理，並應報經駐區海關查驗放行，暨具備帳冊，分別詳細記載物資出入數量、金額，以供主管機關及海關稽核。是以本案新竹科學工業園區○○積體電路製造股份有限公司外銷貨物，經國外客戶指定將該外銷貨物交付加工出口區之外銷事業或

科學工業園區之其他園區事業加工後，由加工廠商辦理報關出口，可於貨物交付加工廠商時，即時開立統一發票，並憑海關核發之「區與區間相互交易綜合申報書」或「新竹科學工業園區事業交易申報書」等有關證明文件，申報適用零稅率。

2. 財政部 87/07/15 台財稅第 871954372 號函
科學工業園區之園區事業外銷貨物，經國外客戶指定將該貨物交付與國內保稅工廠加工後，再由加工廠商辦理報關出口者，園區事業可於該項外銷貨物交付加工後，檢據相關證明文件（如海關核發之 P 2 報單等）申報適用營業稅零稅率並得免開立統一發票。
3. 財政部 94/09/21 台財稅字第 09404551230 號令
科學工業園區之園區事業外銷貨物，經國外客戶指定將該貨物交付與海關管理之保稅倉庫檢驗及測試後出口，園區事業可比照本部 79 年 10 月 20 日台財稅第 790701275 號函及 87 年 7 月 15 日台財稅第 871954372 號函規定，於該項外銷貨物交付檢驗及測試後，檢據海關核發之相關證明文件申報適用營業稅零稅率。
4. 將保稅倉庫之貨物交與加工區廠商加工出口者可適用零稅率（財政部 83/08/09 台財稅第 831604875 號函）
營業人接受國外客戶訂單，將存放於保稅倉庫之貨物交與加工出口區廠商加工裝配後外銷，准予比照本部台財稅第 790701275 號函規定，於該項貨物交付加工時開立統一發票，並准憑海關核發之 D 7 報單證明聯申報適用零稅率。
5. 將保稅倉庫貨物交付保稅工廠或園區加工後出口可適用零稅率（財政部 89/10/19 台財稅第 890457256 號函）
營業人將存放於自有發貨中心保稅倉庫之貨物，依國外客戶訂單指示交付國內保稅工廠或科學園區事業加工裝配後，由加工廠辦理報關出口者，准予比照本部 83/08/09 台財稅第 831604875 號函規定，於該項貨物交付加工時，檢附相關證明文件，並按實際銷售價格適用零稅率。

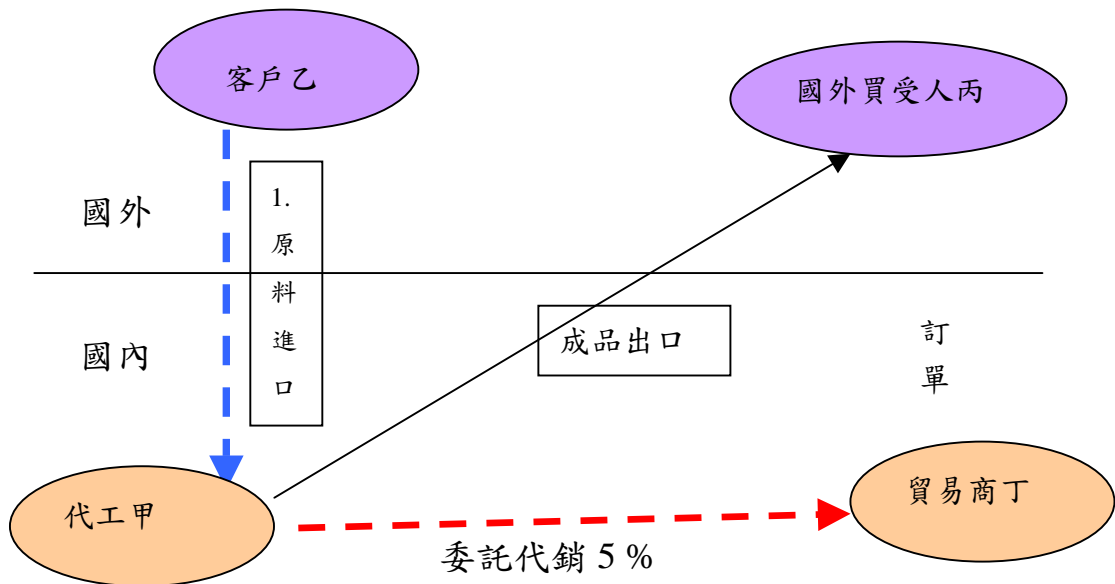
(三)整理：

	甲（園區事業）	乙（保稅區加工廠）
是否適用外銷零稅率	√	√
申報外銷方式	非經海關外銷貨物（外銷方式：1）	非經海關外銷貨物（外銷方式：1）
申報銷售額	全額銷貨收入	加工收入
申報零稅率銷售額證明文件	P 2 報單（科園區售與他保稅區再加工出口，	保稅工廠出口報單及國外加工契約、P2 報

	不列海關交查總額)等單 相關證明文件
財政部函釋規定	財政部 87/07/15 台財稅字第 871954372 號令

二、國外提供原料加工後再出口(或內銷)

(一) 圖示 (肆之二):



- 國內廠商接受國外客戶委託加工其收入之課稅規定 (財政部 85/07/24 台財稅第 851912320 號函)

主旨：關於國內廠商 (以下簡稱甲方) 接受國外客戶 (以下簡稱乙方) 委託，就乙方提供之原料加工後，依乙方指示將加工後之貨物運交國外、國內廠商 (以下簡稱丙、丁方)，再由丙、丁方匯付貨款予乙方，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，復如說明。說明：二、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 3 條第 3 項第 5 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 17 條第 2 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。三、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 7 條第 2 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。

(二) 整理：

1、乙與甲為委託、受託代銷關係者，甲營業稅之處理方式：

類別	成品外銷丙者	成品內銷丁者
是否適用外銷零稅率	√	×
申報外銷方式	經海關外銷貨物(外銷方式：1)	甲應開立發票予丁(5%應稅發票)並於備註欄註明受託代銷字樣
申報銷售額	受託代銷之價格全額	受託代銷之價格全額
申報零稅率銷售額證明文件	1. 乙與甲之委託受託代銷合約。 2. 出口報單	---
財政部函釋規定	財政部 83/08/24 台財稅第 831607203 號、財政部 85/07/24 台財稅第 851912320 號	

2、乙與甲無委託受託代銷關係，甲僅單純賺取加工費者，甲營業稅之處理方式：

類別	成品外銷丙者	成品內銷丁者
是否適用外銷零稅率	√	×
申報外銷方式	非經海關外銷勞務(外銷方式：2)	甲應開立發票予乙(5%應稅發票)
申報銷售額	代工收入	代工收入
申報零稅率銷售額證明文件	1. 外匯證明文件或外匯收入款憑證影本 2. 出口報單	---
財政部函釋規定	財政部 83/08/24 台財稅第 831607203 號、財政部 85/07/24 台財稅第 851912320 號、財政部	

	91/02/20 台財稅字第 0910451113 號函
乙進貨時 應備文件	1. 取得國外 A 開立之商業發票。 2. 外匯支付證明。 3. 國內甲送貨單等證明文件。

(三) 其他相關規定：

- 營業人就國外廠商提供之原料加工後出口其加工收入適用零稅率（財政部 83/08/24 台財稅第 831607203 號函）

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，本部關稅總局將自本（83）年 9 月 1 日起，於其訂定之「通關作業及統計代碼」八、統計方式出口（一）應列統計之出口貨物代碼中，增列代碼「06」（國外提供原料委託加工出口）以供填報，嗣後此類案件免再列入總額交查作業範圍。至國內廠商收取上開加工費收入，依營業稅法第 7 條第 2 款規定，准予適用零稅率，於申報銷售額時，應填列於營業人銷售額與稅額申報書及營業人申報適用零稅率銷售額清單中「非經海關出口應檢附證明文件者」一欄，並依同法施行細則第 11 條第 2 款規定，檢附政府指定外匯銀行掣發之外匯證明文件或原始外匯收入款憑證影本以供查核。

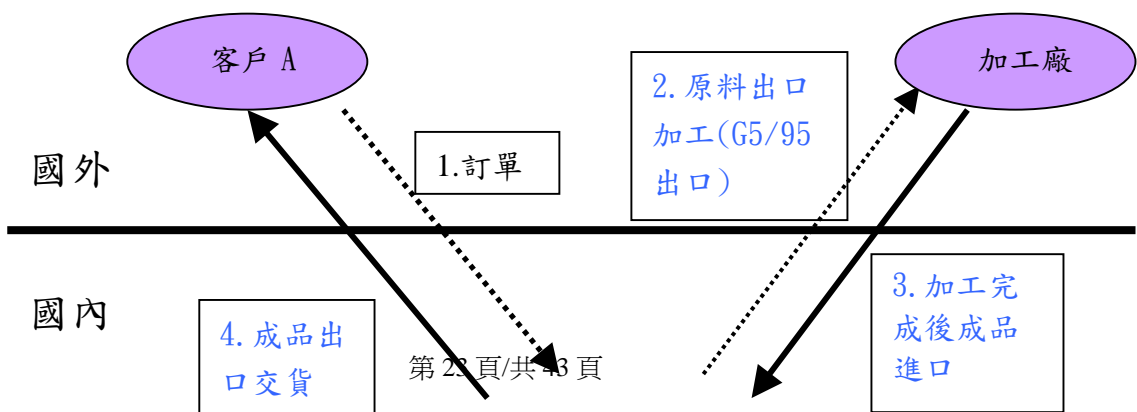
- 財政部 91/02/20 台財稅字第 0910451113 號函

國外廠商提供原料、半製品委託國內廠商測試、加工後出口，國內廠商如僅收取測試、加工之勞務收入，致其進口上開貨物由海關代徵之營業稅額大於其按期（月）申報之銷項稅額者，其溢付稅額准依加值型及非加值型營業稅法第 39 條第 2 項但書規定核實退還。又為簡化手續，此類案件，授權主管稽徵機關查明辦理，無須逐案報經本部核准。

伍、委外加工型

一、委外加工復運回國後再出售

(一) 圖示（伍之一）：



營業人甲

(二) 財政部 79 年 1 月 24 日台財稅字第 790621107 號函

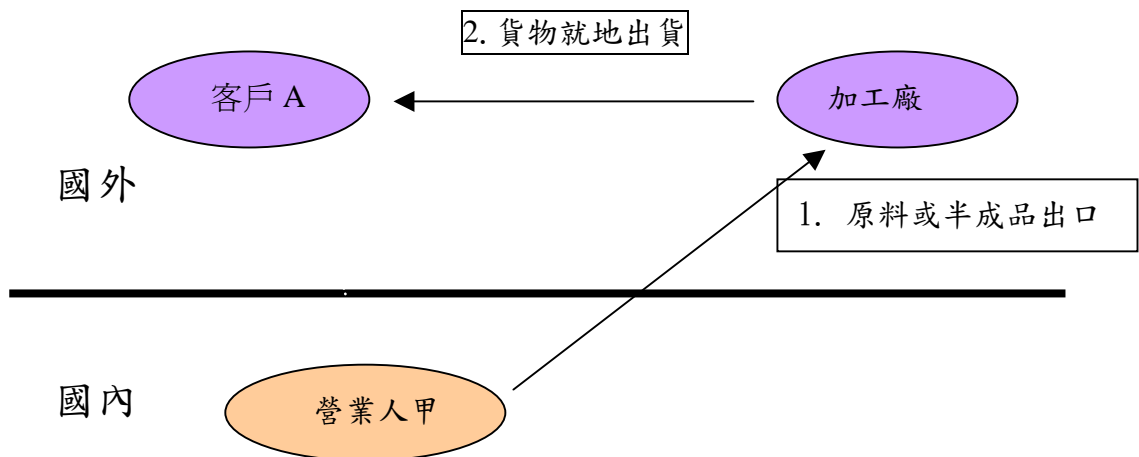
營業人以不結匯的方式，將原料、物料、半製品運往國外加工貨物，復運進口，經整理品檢後運銷國外買受者，得於貨物出口時，開立統一發票適用零稅率，無庸於運往國外加工時開立統一發票。

二、國內原料委外加工就地出售

(一) 類型：

- 1、G5/95 出口：原料或半成品運往第三國擬於加工後復運進口再外銷，惟加工後於國外覓得買主就地出售。
- 2、G5/9E 出口：商品出口展示，原計畫不出售，惟於展示中或展示後就地出售。

(二) 圖示 (伍之二)：



(三) 財政部 83/12/21 台財稅第 831625961 號函

關於營業人將原物料出口加工後就地出售、商品出口展示後就地出售或復運進口、以及外銷貨物報關後遭海關扣押等問題，同意照台灣省政府財政廳所擬處理方式辦理(詳如附件)。(編者註：現行外銷貨物得免開立統一發票)

(四) 整理：

	出口時【原料或半成品出口加工(G5/95)或參展(G5/9E)】	就地出售時
是否適用外銷零稅率		√
申報外銷方式	因為出口時預計仍會運回國內，	非經海關外銷貨物(外銷方式:1)
申報銷售額	所以營業稅未申報。	全額銷貨收入(依匯入貨款時之結匯匯率計算銷售額)
申報零稅率銷售額證明文件		1. 取得外匯收入款憑證影本 2. 原出口報單等相關證明文件
財政部函釋規定	財政部 79/01/24 台財稅第 790621107 號函、財政部 83/12/21 台財稅第 831625961 號函	

(五) 其他相關規定：

➤ 財政部 83/12/21 台財稅第 831625961 號函

關於營業人將原物料出口加工後就地出售、商品出口展示後就地出售或復運進口、以及外銷貨物報關後遭海關扣押等問題，同意照台灣省政府財政廳所擬處理方式辦理(詳如附件)。(編者註：現行外銷貨物得免開立統一發票)

附件：台灣省政府財政廳函報外銷零稅率總額交查作業實務上亟待解決問題及其處理方式

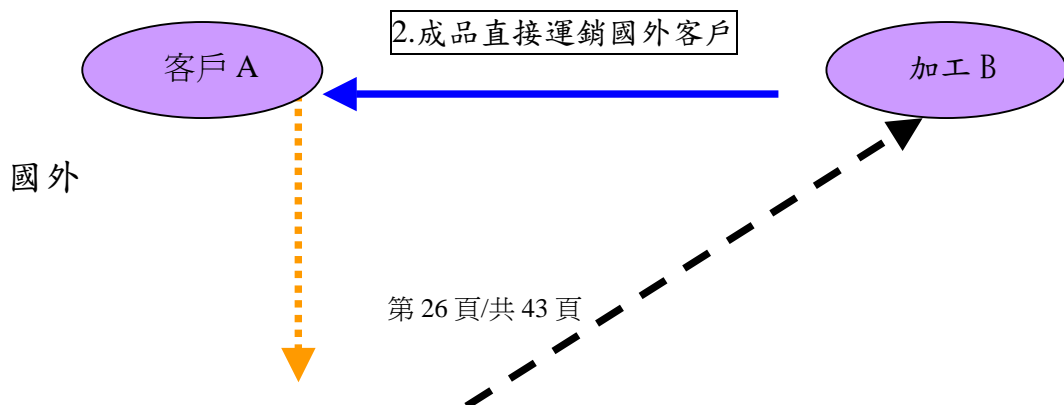
疑 義 事 項	處 理 方 式
一、營業人以不結匯方式，將原料、物料或半製品運往國外加工，俟加工完成後運回，依照財政部 79 台財稅第 790621107 號函釋，毋庸於運往國外加工時開立發票，惟運出後如覓得國外買主，乃於加工完成後直接運交買主，則該筆外銷貨物應如何開立發票申報適用零稅率？	營業人應於收到外匯銀行通知匯入貨款之日，依銀行結匯匯率開立統一發票，申報銷售額時，則填入「零稅率銷售額」中「應附證明文件」欄，並檢附外匯收入款憑證影本及原出口文件以供查核。

<p>二、商品出口展示，原計劃不出售，惟於展示中或展示後就地出售，出口之營業人應如開立發票，申報適用零稅率？</p>	<p>同上</p>
<p>三、商品出口展售，出口時已按一般外銷方式開立發票申報適用零稅率，惟事後實際銷售額與原開立發票金額不符，或未售出復運回國，應如何處理？</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. 展售品於國外就地銷售時，實際售價與原開立統一發票金額有出入者，差額部分依照財政部 78 年台財稅第 780696761 號函釋規定，僅須調整營業收入列帳，無庸補開統一發票。 2. 展售品於國外展售期間未售出而運回國內者，視同外銷貨物復運進口，依照財政部 81 年台財稅第 810798531 號函釋，除注意查核有否依規定列帳外，其原申報外銷退還之營業稅毋須追補，至申報方式則參照該函說明二有關規定辦理。
<p>四、營業人外銷貨物報關後，因違反法令規定，遭海關扣押未予放行，惟營業人已於報關日依規定開立發票，應如何處理？</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. 報關當月（期）份之銷售額尚未申報者：依照統一發票使用辦法第二十條規定，將發票收執聯黏貼於原發票存根聯上，並註明「作廢」字樣。 2. 報關當月「期」份之銷售額已申報者：營業人應於接到海關通知後，自行填具「銷貨退回、進貨退出或折讓證明單」，並檢附海關核發扣押有關單據，於申報當期（月）營業人銷售額與稅額申報書時，在零稅率銷貨退回欄填報海關扣押貨物原開立發票金額。

三、委外加工不復運進口，直接運銷國外客戶

國外客戶訂購貨物後，以原料或半成品運往第三國加工後直接轉運國外客戶 A。

(一) 圖示 (伍之三)



國內

原料或半成品
先出口加工

貿易商甲

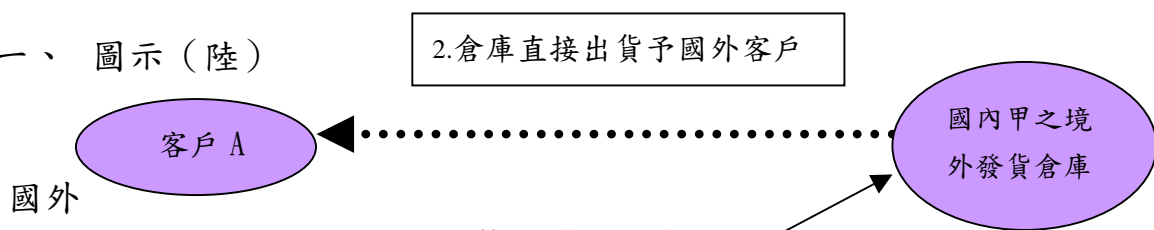
- 財政部 77/11/15 台財稅第 770665884 號函
檢送營業人將原料或半成品運往國外加工後，直接運銷第三國買受人，應如何開立統一發票之會議記錄乙份。
附件：會議紀錄
提案二：營業人將原料或半成品運往國外加工後，直接運銷第三國買受人，該外銷貨物應如何開立統一發票及以何種證明文件申報適用零稅率？決議：營業人將貨物運往國外加工時，應憑經海關核發出口報單記載之貨價，先開立統一發票申報適用零稅率。俟加工後，運銷第三國買受人時，再憑有關交易證明文件，按交易總額減除原開立統一發票金額後之差額部分開立統一發票核實認定。（編者註：外銷貨物得免開立統一發票）

(二) 整理：

	原料或半成品出口時 (G5 報單，統計方式：05)	加工完成境外直接出貨
是否適用外銷零稅率	√	√
申報外銷方式	經海關外銷貨物 (外銷方式：1)	非經海關外銷勞務 (外銷方式：2)
申報銷售額	依出口報單記載貨價申報銷售額	按交易總額減除原申報出口零稅銷售額後之差額。
申報零稅率銷售額證明文件	經海關出口免附證明文件 (營細§11)	1. A 訂單影本 2. 甲原申報出口報單影本 3. 外匯收入證明文件 4. B 交給 A 之提單、倉單影本等關出貨證明文件。
財政部函釋規定	財政部 77/11/15 台財稅第 770665884 號函	

陸、貨物先運往國外發貨倉庫，再行銷售

一、圖示 (陸)



國內

營業人甲

1. 貨物先運往國外發貨倉庫

二、相關規定

(一) 財政部 78/11/11 台財稅第 780696761 號函

營業人於國外設置發貨倉庫，於貨品輸出時，開立統一發票，嗣後該貨物自國外發貨倉庫實際銷售時，如與原開立統一發票金額有出入時，僅須調整營業收入列帳；如實際售價大於原開發票金額時，其差額亦無庸補開統一發票。(編者註：現行外銷貨物得免開統一發票)

(二) 財政部 89/4/1 台財稅第 890450962 號函

營利事業於國外設置發貨倉庫，於貨品輸出至發貨倉庫時，其經海關出口外銷貨物者，應按出口報單所載價格申報其零稅率銷售額，上開貨物於結算申報時已實際出售者，應按實際銷售價格調整營業收入，並檢附當地合格會計師簽證之收入調節表及存貨盤點資料，以憑核認。惟營利事業如係委託國內會計師赴國外發貨倉庫所在地進行存貨盤點，並可提出相關證明者，亦可憑該會計師簽證之收入調節表及存貨盤點資料，核實認定其實際銷售價格。至所稱收入調節表，並無特定格式，惟應能顯示自國內出口時申報之銷售金額及數量、在國外實際銷售之金額及數量，及上開差額之調整數。

(三) 出口展覽時已先申報零稅率銷售額，事後就地銷售價格不一致或未出售辦理退回之規定(財政部 83/12/21 台財稅第 831625961 號函附件表列三)

1. 就地銷售之金額與原出口時申報金額不符者：差額部分依照財政部 78 年台財稅第 780696761 號函釋規定，僅須調整營業收入列帳，無庸補開統一發票。
2. 展售期間未售出而運回國內者，視同外銷貨物復運進口，依照財政部 81 年台財稅第 810798531 號函釋，原申報外銷退還之營業稅毋須追補，至申報方式則參照該函說明二有關規定辦理(見第壹章、壹拾壹之七)。

三、整理：

	營業人甲
是否適用外銷零稅率	✓ (運往國外發貨倉庫時可申報零稅率)

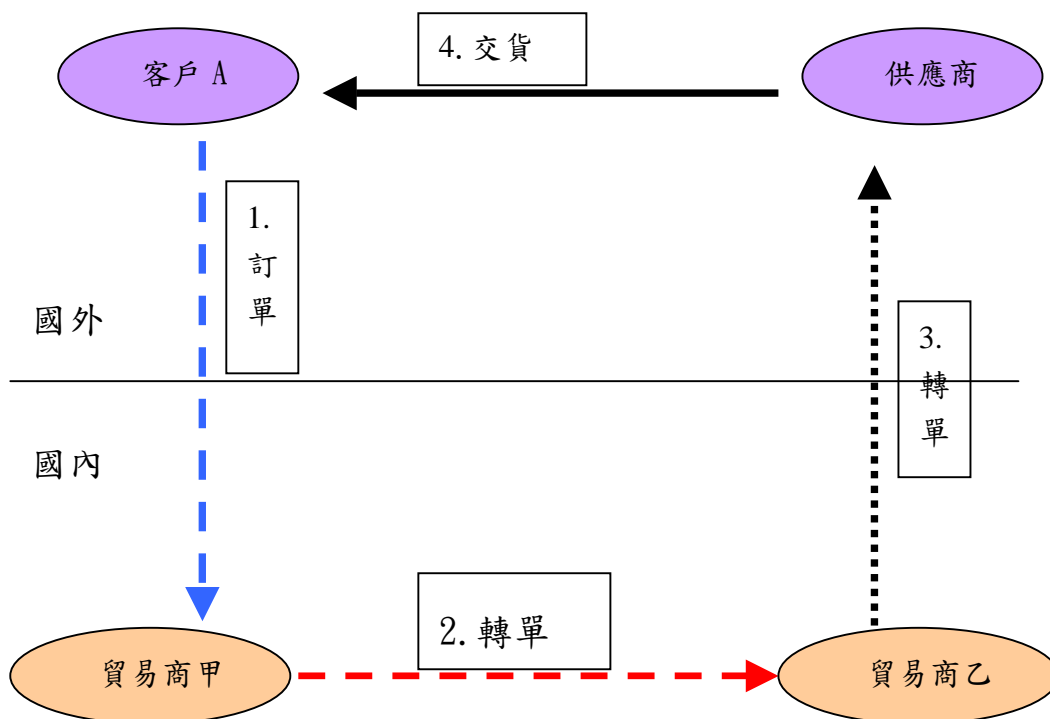
申報外銷方式	1. 運往國外發貨倉庫時：經海關外銷貨物（外銷方式：1） 2. 發貨倉庫運往客戶 A 時：調整營業收入列帳，營業稅免再申報差額。
申報銷售額	1. 運往國外發貨倉庫時：依出口報關金額申報 2. 發貨倉庫運往客戶 A 時：調整營業收入列帳，營業稅免再申報差額。
申報零稅率銷售額證明文件	經海關出口免附證明文件（營細§11）
財政部函釋規定	財政部 78/11/11 台財稅第 780696761 號、財政部 89/04/01 台財稅第 890450962 號

柒、多角貿易型：

一、四角貿易-國內、國外各兩角

國外客戶向國內貿易商訂貨，復轉訂單與國內供應商，供應商再轉訂單與國外供應商，然後直接由國外交付貨物。

(一) 圖示 (柒之一)：



(二) 整理：

	甲 (貿易商)	乙 (貿易商)
是否適用外銷零稅率	√	√
申報外銷方式	非經海關外銷勞務 (外銷方式：2)	非經海關外銷勞務 (外銷方式：2)
申報銷售額	差額 (佣金收入)	差額 (佣金收入)
申報時點	收到外匯時	B 出貨日起 3 日內
申報零稅率銷售額證明文件	1. 外匯收入證明文件 2. 甲給乙之訂貨文件 3. 乙給甲之商業發票 4. 甲付款與乙之證明文件。 5. B 送貨給 A 之提單或送貨單影本。	1. 甲之訂貨文件 2. 甲付款與乙之證明文件。 3. B 給乙之商業發票 4. 乙付款給 B 之證明文件 5. B 送貨給 A 之提單或送貨單影本
財政部函釋規定	財政部 81/09/18 台財稅第 810326956 號	

(三) 相關規定：

- 1、多角貿易按信用狀差額開立發票可適用零稅率 (財政部 79/06/30 台財稅第 790647491 號函)

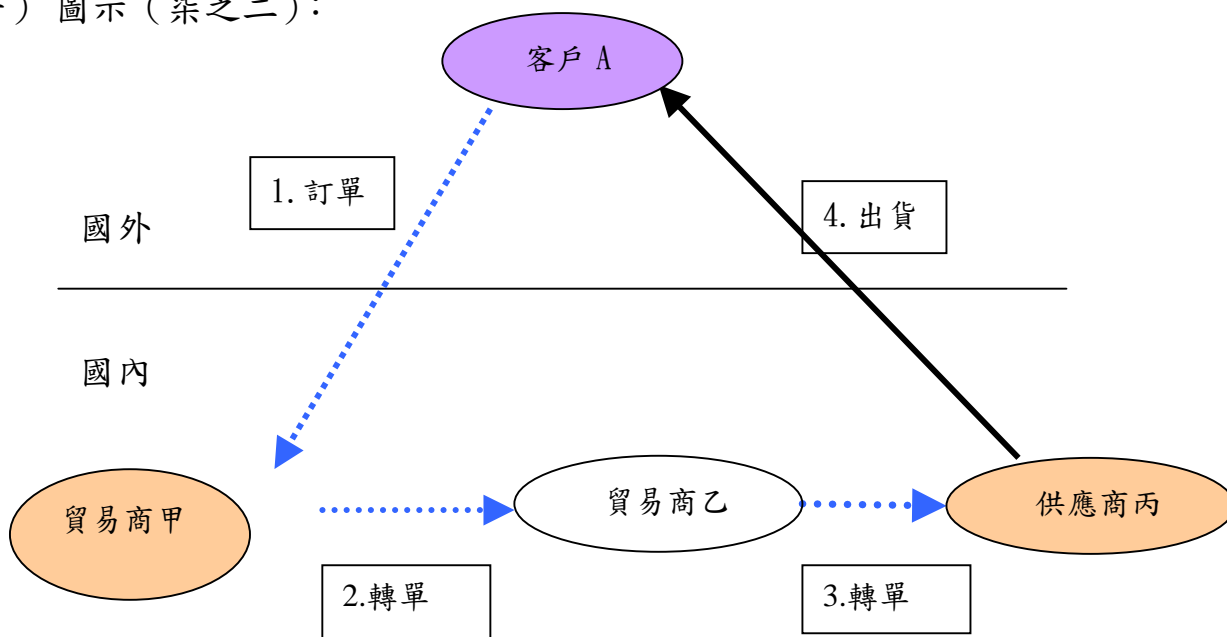
甲公司接獲國外客戶訂購貨物後，向國內廠商丙公司訂貨，丙公司復轉向第三國供應商訂貨，並委由第三國供應商直接對首開國外客戶交貨之情形，該甲公司可依本部 75/07/29 台財稅第 7555603 號函規定，按收付信用狀之差額，視為佣金或手續費收入開立統一發票列帳，並依營業稅法第 7 條第 2 款規定適用零稅率。至丙公司部分，應以收取甲公司之貨款與支付第三國供應商貨款之差額，為佣金收入，並至遲應於收到第三國供應商出貨單據 (如提貨單等) 之日起 3 日內開立統一發票，其與甲公司及向第三國供應商訂貨之有關文件，應妥慎保存，以供稽徵機關查核。(編者註：現行外銷勞務得免開立統一發票)

- 2、多角貿易如何開立發票及取證適用零稅率釋示 (財政部 81/09/18 台財稅第 810326956 號函)

主旨：關於營業人經營多角貿易應如何開立統一發票暨取具何種證明文件以適用零稅率一案，復如說明。說明：二、國內甲公司接獲國外客戶訂購貨物後，轉向國內乙公司訂貨，乙公司復轉向第三國供應商訂貨，並委由該第三國供應商直接對首開國外客戶交貨之多角貿易型態，應如何開立統一發票暨適用零稅率，茲補充規定如次：(一) 甲公司應依本部 79/06/30 台財稅第 790647491 號函規定，按收付款差額，視為佣金收入，開立以國外客戶為抬頭之二聯式統一發票，並檢附外匯證明文件、甲公司開立給與乙公司之訂貨文件、及其他有關證明文件（如乙公司開立給與甲公司之商業發票 commercial invoice、甲公司付款證明文件及第三國供應商交給國外客戶之提貨單影本、送貨單影本等）申報適用零稅率。(二) 乙公司應將其收付差額列為佣金收入，並至遲於收到第三國供應商出貨單據影本（如提貨單影本、送貨單影本）之日起 3 日內，開立以第三國供應商為抬頭之二聯式統一發票，並檢附甲公司之訂貨文件、第三國供應商開立給與乙公司之商業發票 commercial invoice 暨乙公司給付該第三國供應商款項證明文件，及該第三國供應商交給國外客戶之提貨單影本、送貨單影本等證明文件，依營業稅法第 7 條第 2 款規定，申報適用零稅率。（編者註：現行直接外銷勞務得免開立發票）

二、 四角貿易—三角在內，一角在外

(一) 圖示 (柒之二)：



- 從事多角貿易者可按收付差額列為佣金收入適用零稅率（財政部 84/10/19 台財稅第 841651421 號函）

本案國外客戶向本國貿易商（甲）訂購貨物，甲轉向營業人（乙）訂貨，該營業人（乙）復轉向國內供應工廠（丙）訂貨，並委由丙直接出口交與國外客戶之多角貿易型態，營業人（乙）准依本部 81/09/18 台財稅第 810326956 號函規定，將其收付差額列為佣金收入，至遲於收到國內供應工廠出口單據影本之日起 3 日內，開立以國外客戶為抬頭之二聯式統一發票，並檢附相關交易證明文件（如國外客戶與本國貿易商、本國貿易商與營業人（乙）及營業人（乙）與國內供應工廠間之訂貨文件，收付款證明影本及國內供應工廠出口單據影本…等），依營業稅法第 7 條第 2 款規定適用零稅率。（編者註：現行直接外銷勞務得免開立統一發票）

（二）整理：

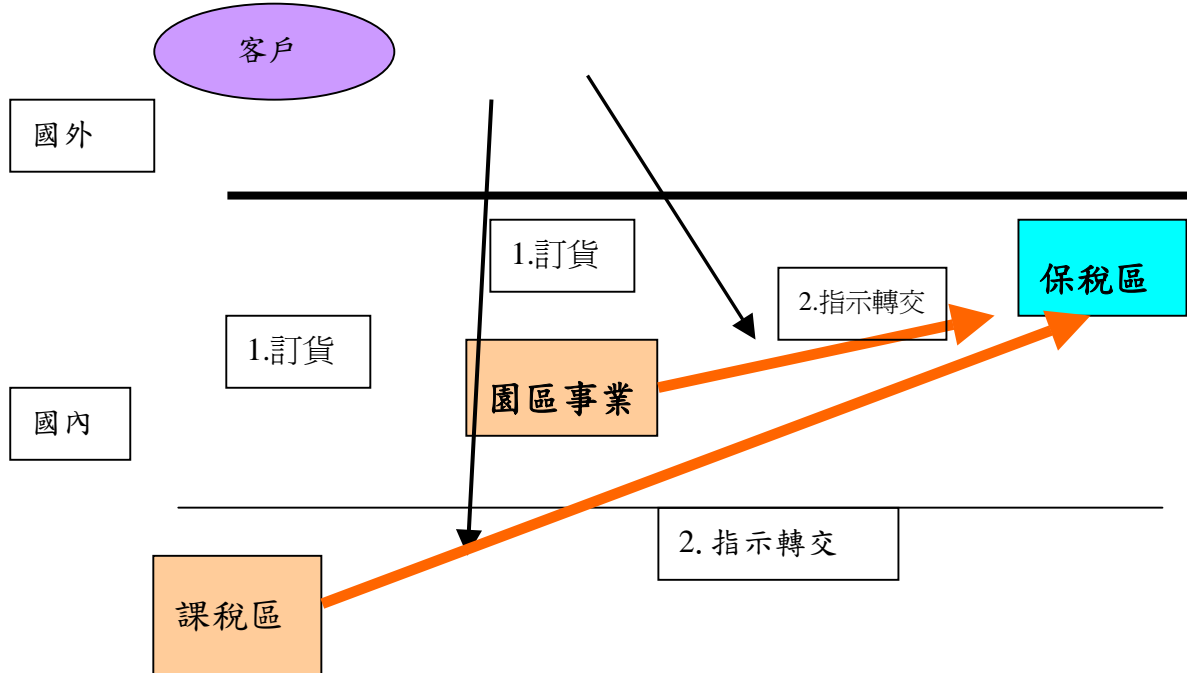
	貿易商甲	貿易商乙	供應商丙
是否適用外銷零稅率	√	√	√
申報外銷方式	非經海關外銷勞務(外銷方式:2)	非經海關外銷勞務(外銷方式:2)	經海關外銷貨物(外銷方式:1)
申報銷售額	佣金收入(收付差額)	佣金收入(收付差額)	銷貨收入
申報時點	收到外匯款時	丙出口 3 日內	
申報零稅率銷售額證明文件	1. 外匯證明文件 2. 甲付款證明文件 3. 甲開給乙及乙開給丙之訂貨文件 4. 丙開乙及乙開給甲之商業發票 5. 丙給 A 之出口報單等相關證明文件	1. 甲訂貨文件 2. 丙開乙之商業發票 3. 丙給 A 出口報單等相關證明文件	經海關出口免附證明文件(營細§11)

財政部函釋規定	財政部 81/09/18 台財稅第 810326956 號、財政部 84/10/19 台財稅第 841651421 號
---------	---

捌、特殊型

一、接受國外客戶訂貨，交付貨物至保稅區（即貨物未出口型）

（一）圖式（捌之一）



（二）要件：

- 1、課稅區或保稅區營業人均適用
- 2、限定接受國外客戶訂購貨物。
- 3、將貨物送交保稅區營業人
- 4、且取得外匯收入者。

（三）相關規定

1. 營業人接受訂貨後依指示將貨物交與保稅區營業人可否適用零稅率釋疑(財政部 96/6/29 台財稅第 09604530290 號令第一點及 101 年 5 月 24 日台財稅字第 10104557440 號令)

營業人（包括課稅區及保稅區營業人）接受國外客戶訂購貨物後，依該國外客戶指示將貨物交與保稅區營業人，且取得外匯收入者，其營業稅准予適用零稅率。

2. 98/08/19 台財稅字第 09804549080 號函

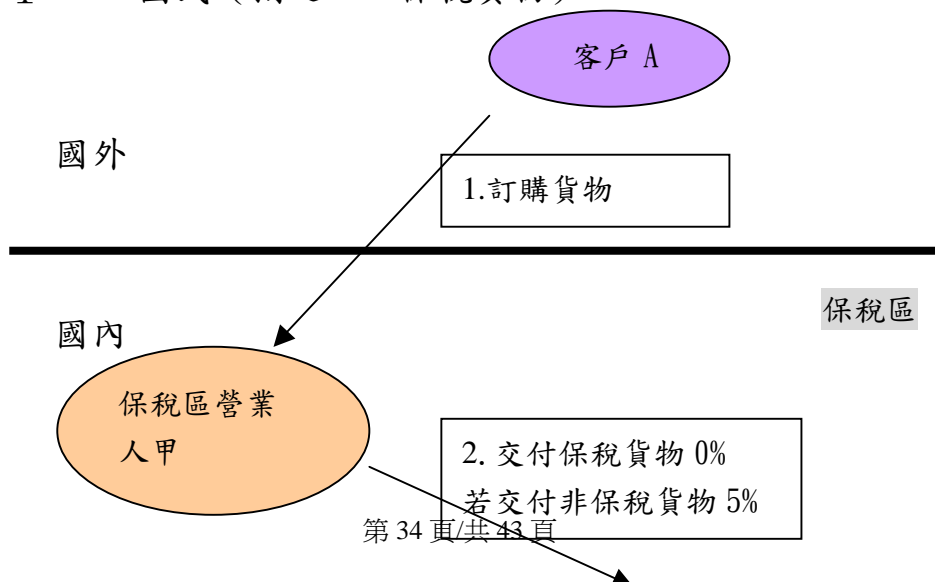
營業人接受國外客戶訂購貨物，依其指示將該貨物交與保稅區營業人，且取得外匯收入者，依加值型及非加值型營業稅法第 7 條第 1 款、統一發票使用辦法第 4 條第 32 款及本部 96 年 6 月 29 日台財稅字第 09604530290 號令第 1 點規定，其銷售額適用零稅率並得免開立統一發票。上開貨物交與保稅區營業人如經報關程序者，應於發貨當期檢附國外客戶之訂購單、保稅區營業人之收貨單、貨物報關進入保稅區之報單及其他證明文件，申報適用零稅率；如未經報關程序者，應於取得外匯收入當期檢附國外客戶之訂購單、保稅區營業人之收貨單、外匯收入證明及其他證明文件，申報適用零稅率。二、保稅區營業人接受國外客戶訂購保稅貨物，依其指示將該保稅貨物交與課稅區營業人，且取得外匯收入者，依本部 91 年 6 月 6 日台財稅字第 0910453451 號令第 1 點、96 年 12 月 20 日台財稅字第 09604547870 號函及 98 年 6 月 11 日台財稅字第 09804532340 號令規定，其銷售額適用零稅率，除應檢附課稅區營業人之收貨單外，其餘證明文件比照前點規定辦理。

二、 接受國外客戶訂貨，交付貨物至國內課稅區

(一) 保稅區營業人接受國外訂購之貨物為保稅貨物者

說明：保稅區廠商銷售保稅貨物與國外客戶，依指示運交課稅區之買受人，且取得外匯者。

1、 圖式（捌之二—保稅貨物）



課稅區營業人乙

2、要件：

- (1) 保稅區營業人銷售貨物予國外客戶。
- (2) 限定為保稅貨物。
- (3) 要取得外匯收入，其營業稅可適用零稅率。

3、相關規定：

財政部 91 年 6 月 06 日台財稅字第 0910453451 號令（第一點）
及 101 年 5 月 24 日台財稅字第 10104557440 號令：

保稅區營業人接受國外客戶訂購保稅貨物，並依其指示將該保稅貨物運交指定之國內課稅區買受人，且取得外匯收入者，其營業稅可適用零稅率。

(二) 保稅區營業人接受國外訂購之貨物為非保稅貨物者

說明：保稅區廠商銷售非保稅貨物與國外客戶，並依其指示將貨物運交指定之國內課稅區買受人者。

1、圖示：如前圖，惟所訂購之貨物改為非保稅貨物。

2、要件：

- (1) 保稅區營業人銷售貨物予國外客戶。
- (2) 所銷售之貨物為非保稅貨物。

3、課稅方式：依 5%稅率課徵營業稅。（無零稅率之適用）

(三) 課稅區營業人接受國外客戶訂貨，並依其指示將貨物運交指定之國內課稅區買受人者

圖式：如前圖，惟保稅區營業人甲，改為課稅區營業人甲。

課稅方式：依 5% 稅率課徵營業稅。(無零稅率之適用)

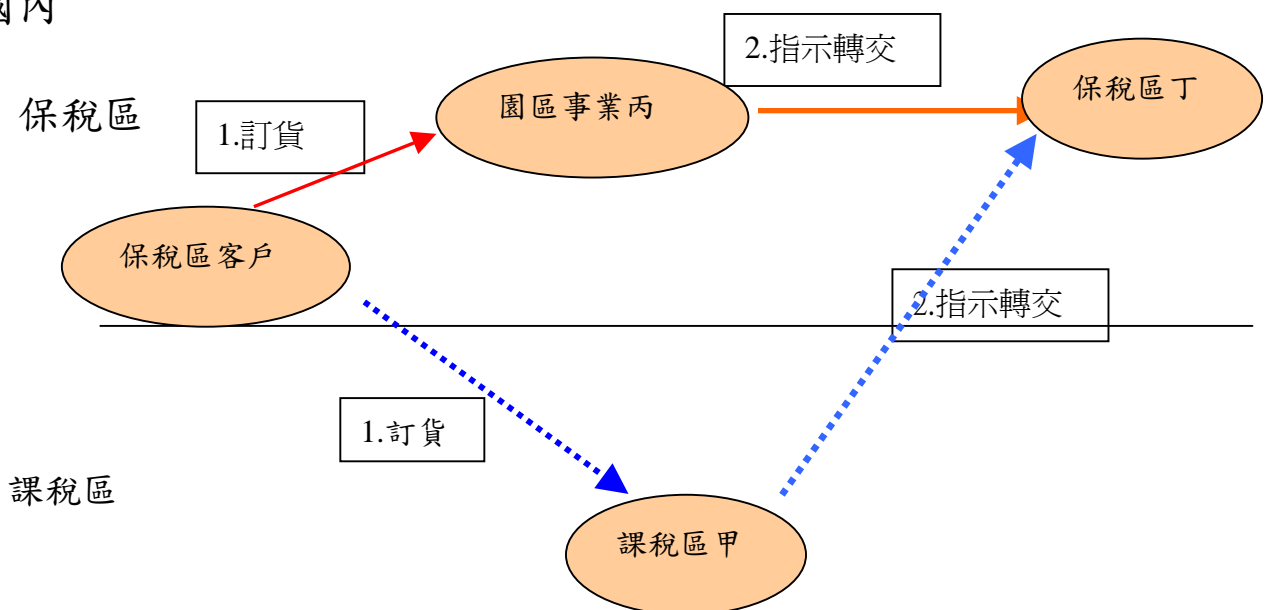
- (四) 財政部 91 年 6 月 06 日台財稅字第 0910453451 號令規定 (第二點)
保稅區營業人接受國外客戶訂購非保稅貨物或課稅區營業人接受
國外客戶訂貨，並依其指示將貨物運交指定之國內課稅區買受人
者，仍應依 5% 稅率課徵營業稅。

三、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

(一) 圖示：

國外

國內



(二) 要件：

1. 接受保稅區營業人訂貨。
2. 且符合加值型及非加值型營業稅法第 7 條第 4 款規定者，可適用零稅率規定；其餘仍應依 5% 課徵營業稅。

- (三) 財政部 96/06/29 台財稅字第 09604530290 號令第二點及 101 年 5 月 24 日台財稅字第 10104557440 號令
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，符合加值型及非加值型營業稅法第 7 條第 4 款及第 9 款規定適用零稅率者外，仍應依法課徵營業稅。五、本令發布日尚未核課確定之案件，應依本令之規定辦理。

四、特殊情形仍得適用零稅率者（營業稅法第 7 條第 9 款）

保稅區營業人銷售與課稅區營業人存入自由港區事業或海關管理之保稅倉庫、物流中心以供外銷之貨物。

(一) 要件：

- 1、銷售人為保稅區之營業人。
- 2、買受人指課稅區之營業人。
- 3、限定存入「自由港區事業」或海關管理之「保稅倉庫」、「物流中心」三個保稅區內，存入其餘之保稅區不適用。
- 4、係供外銷之貨物，且限保稅貨物（細則第 7 條之 1）。

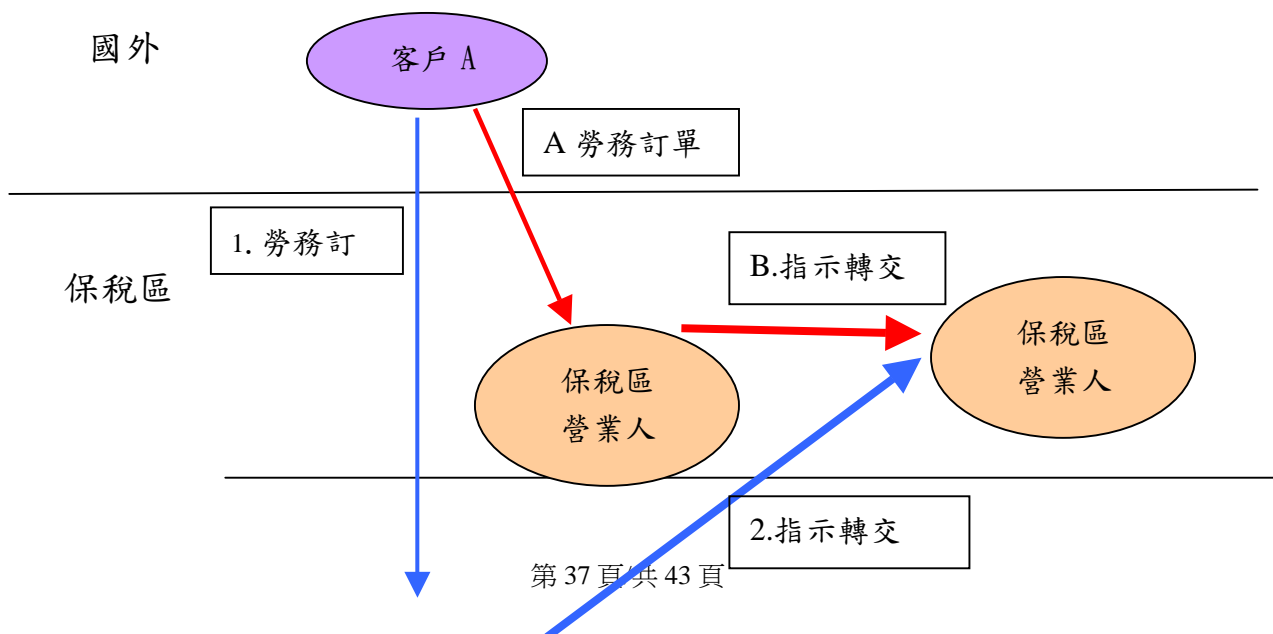
(二) 適用零稅率之文件：（施行細則第 11 條第 9 款）

「銷售契約影本」及「海關核發之視同出口或進口證明文件」。

五、勞務訂單相關：

(一) 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。

1、圖示：



課稅區



2、要件：

- (1) 營業人：包括課稅區及保稅區營業人。
- (2) 勞務成果提供保稅區營業人使用。
- (3) 必須取得外匯收入。

3、財政部 96/08/23 台財稅字第 09604521120 號令及 101 年 5 月 24 日台財稅字第 10104557440 號令

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) 免稅出口區事業銷售勞務與其他免稅區事業者適用零稅率（財政部 83/02/02 台財稅第 831582197 號函）

保稅區營業人銷售勞務與區內之其他保稅區營業人，應依規定開立統一發票，如符合加值型及非加值型營業稅法第 7 條第 4 款規定，並得適用零稅率。說明：二、至適用零稅率之證明文件，應依加值型及非加值型營業稅法施行細則第 11 條第 4 款規定辦理。

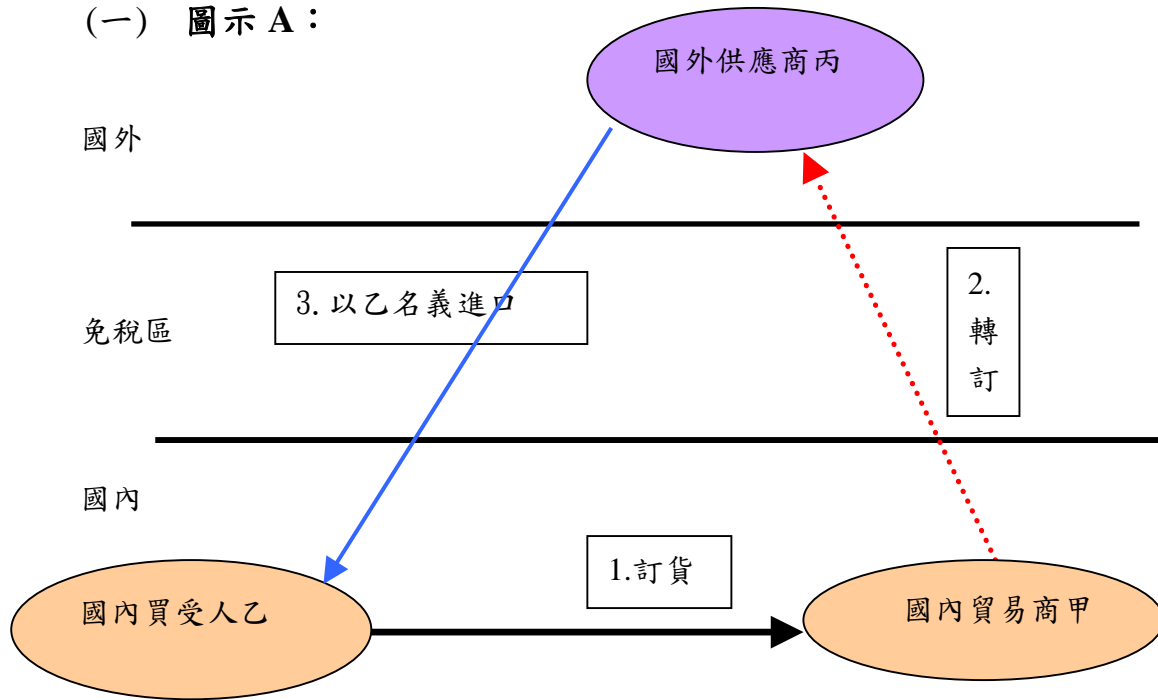
(三) 免稅區設有營業場所之外商銷售勞務與區內外銷事業可適用零稅率（財政部 97/02/29 台財稅字第 09700328760 號函）

在我國保稅區內設有固定營業場所之外國營利事業銷售勞務與我國境內另一保稅區營業人，如經查明該保稅區內之固定營業場所係外國營利事業在我國境內唯一之固定營業場所，依本部 75 年 9 月 23 日 台財稅第 7522795 號函及 83 年 2 月 2 日 台財稅第 831582197 號函釋規定，應由該固定營業場所依規定開立統一發票，如符合加值型及非加值型營業稅法第 7 條第 4 款規定，並得適用零稅率。

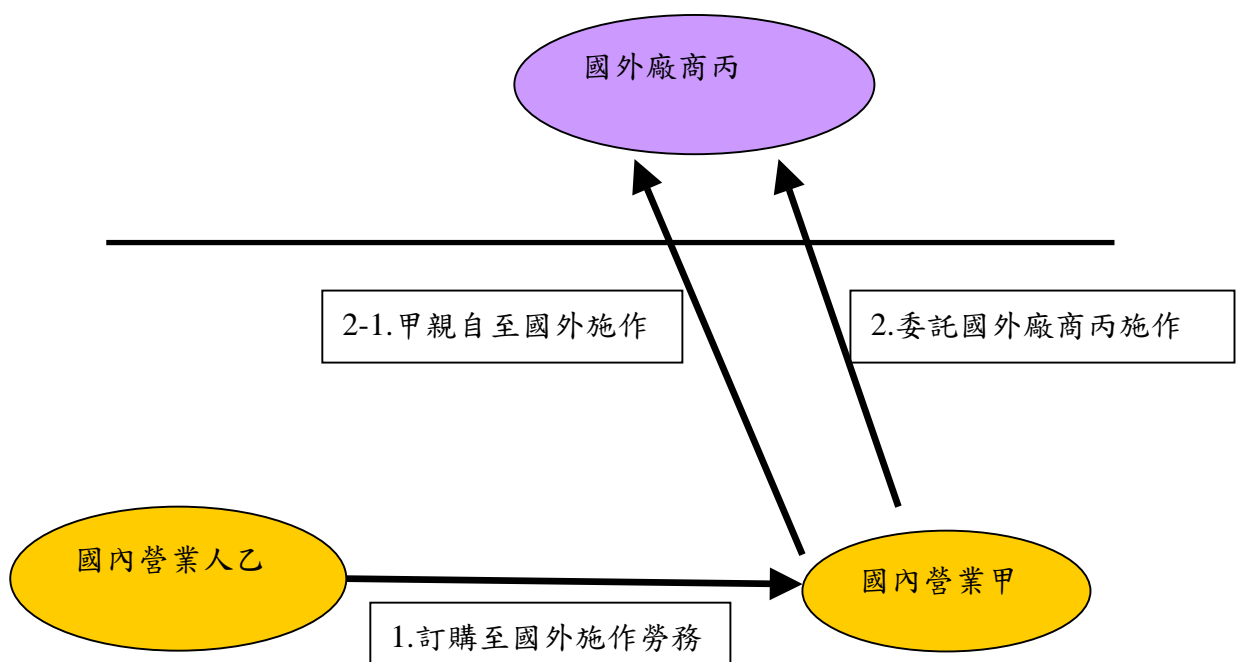
第參章 其他補充規定

一、進口型三角貿易〈國內訂貨，國外進口〉(反三角貿易)

(一) 圖示 A：



圖式 B：



(二) 相關規定：

1. 國內買受人乙向國內貿易商甲訂貨，甲轉向國外供應商丙訂購並以乙之名義進口及海關代徵營業稅(財政部 97/10/29 台財稅字第 09704550620 號令)

一、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，開立以國外供應商丙為抬頭之應稅二聯式統一發票。

二、本部 90 年 9 月 20 日台財稅字第 0900455748 號令，自本令發布日起廢止。

2. 營業人接受另一營業人委託承攬境外場地裝潢工程，轉委託國外廠商施作之交易型態，其營業稅課徵規定(財政部 101.01.17 台財稅字第 10000476790 號)

國內營業人(甲)接受另一營業人(乙)委託承攬境外場地裝潢工程，轉委託國外廠商(丙)施作之交易型態，國外廠商(丙)於境外場地施作裝潢工程取得之收入，非屬營業稅課徵範圍；國內營業人(甲)應按其收取轉付差額或取得之佣金收入，開立應稅二聯式統一發票報繳營業稅。

二、 補充—其他交易型態之相關規定

- (一) 財政部 86/11/27 台財稅第 861926508 號函

營業人聘請講師至大陸地區授課所取得之銷售勞務收入，參照台灣地區與大陸地區人民關係條例第 40 條規定意旨，其營業稅准憑相關證明文件適用零稅率。

- (二) 財政部 75/05/05 台財稅第 7545545 號函

營業人介紹國內營業人向國外廠商進口原料等，取得之外匯佣金收入，非屬零稅率之適用範圍。

- (三) 財政部賦稅署 75/06/28 台稅二發第 7525151 號函

公司代理國外出版商招攬國內外廠商刊登廣告，取得國外出版商給付之報酬，非屬與外銷有關之勞務收入，不適用零稅率之規定，應依 5%徵收率課營業稅。

- (四) 99.04.19 台財稅字第 09900098590 號函

營業人於國內提供國內學生留學、遊學服務取得國外學校給付之佣

金收入，非屬與外銷有關之勞務收入，無零稅率規定之適用。

(五) 進口貨物營業稅溢繳稅款應由海關退還 (98.11.18 台財稅字第 09804546160 號令)

一、營業人進口貨物，在完納各項進口稅捐經海關放行後，未經使用即原貨報關退運出口，不再復運進口，可依海關代徵營業稅稽徵作業手冊參、十四規定向進口地之海關申請退還營業稅。但以在原貨物進口之翌日起 3 個月內及復運出口前申請核辦，並提供有關證件，經查明屬實者為限。前開進口貨物如係機器設備，得於安裝就緒試車之翌日起 3 個月內及復運出口前申請核辦。二、進口貨物如僅部分使用，發現品質不符後，將「未經使用」品質不符部分退運出口，該退運出口之貨物，仍符合海關代徵營業稅稽徵作業手冊參、十四規定未經使用之條件。三、本部 92 年 8 月 4 日台財稅字第 0920454034 號函，自即日廢止。

(六) 99.03.30 台財稅字第 09900063600 號令

營業人銷售貨物與依法設立之免稅商店，並將貨物報經海關輸往該免稅商店所屬保稅倉庫供銷售與過境或出境旅客者，依加值型及非加值型營業稅法第 7 條第 4 款及本部 97 年 3 月 19 日台財稅字第 09704518610 號令規定，其營業稅得適用零稅率。

(七) 99.04.30 台財稅字第 09904512340 號函

外國國際運輸事業將其船舶以「計時」、「計程」方式提供予他人使用取得之收入，係屬其經營國際運輸之收入，其營業稅徵免規定如下：

- 1、其自我國境外載運客入境取得之收入，依營業稅法第 4 條第 2 項第 2 款規定，非屬營業稅課稅範圍。
- 2、其自我國境內載運客貨出境取得之收入，應由該外國國際運輸事

業在我國境內之固定營業場所或其代理人依營業稅法第 4 條第 2 項第 2 款及第 35 條規定報繳營業稅；其屬符合合同法第 7 條第 5 款但書規定者，並得檢附載運國外客貨收入清單申報適用零稅率。

補充：【船舶出租外國國際運輸事業之租金可否適用零稅率釋疑（財政部 75/12/29 台財稅第 7525734 號函、財政部 77/09/17 台財稅第 770661420 號函）

主旨：我國航運公司將所屬船舶以計時、計程方式出租，經營國際間運輸，其收入仍屬運費性質，其自我國境內為承租人載運客貨出境部分，可依營業稅法第七條第五款規定，適用零稅率。說明：二、我國航運公司將所屬船舶以計時或計程方式出租與外國國際運輸事業，船長仍由船東任命，船東負適航及運送責任，其收入應屬運費性質，營業稅之課徵應依主旨辦理。至光船出租，其船舶在一定期間交付承租人營運使用，其收入應按租金課徵營業稅。】

（八）外交機構及人員免稅

- 1、營業人對駐華外交機構及其人員之銷售額可適用零稅率（財政部 75/06/17 台財稅第 7547250 號函）

營業稅法第 4 章第 1 節一般稅額計算之營業人，銷售與駐華外交機構及其人員貨物或勞務之銷售額准予適用零稅率。

- 2、銷售與駐華外交機構貨物適用零稅率之證明文件（財政部 75/12/17 台財稅第 7583203 號函）

營業稅法第 4 章第 1 節一般稅額計算之營業人，銷售與駐華外交機構及其人員貨物或勞務之銷售額准予適用零稅率，自 76 年元月 1 日起，營業人銷售貨物或勞務與上開免稅機構，應於開立憑證時，於買受人名稱欄載明各該機構名稱，並於憑證備註欄載明該「機構免稅卡」字號，由各該機構指派負責經手採購免稅業務官員簽字，

據以適用零稅率。

3、直接出租展覽場地與美國在台協會可適用零稅率（財政部 78/12/22 台財稅第 780439092 號函）

主旨：台北世界貿易中心國際貿易大樓股份有限公司及中華民國對外貿易協會如直接出租展覽場地，或銷售其他貨物、勞務與美國在台協會，可依本部 75/06/17 台財稅第 7547250 號函規定適用零稅率，惟如銷售對象為經濟部國際貿易局，則無零稅率規定之適用。說明：二、財政部 75/06/17 台財稅第 7547250 號函規定，營業稅法第 4 章第 1 節一般稅額計算之營業人，銷售與駐華外交機構及其人員貨物或勞務之銷售額准予適用零稅率。係基於稅捐稽徵法第 4 條規定，本於互惠原則，對外國派駐我國之使領館及享受外交官待遇之人員，暨對雙方同意給與免稅待遇之機構及人員，所為之減免規定。故如由美國在台協會直接向世貿中心及外貿協會承租場地，出租人於收取租金開立統一發票與美國在台協會時，自得依上開規定適用零稅率；惟如由經濟部國貿局承租後無償供美國在台協會使用，則世貿中心及外貿協會於收取租金開立統一發票與經濟部國貿局時，仍應依規定收取營業稅，無零稅率規定之適用。

（九）非按進銷項差額課徵營業稅之營業人外銷貨物不適用零稅率（財政部 94/03/09 台財稅字第 09404516480 號函）

主旨：小規模營業人外銷貨物，得否按加值型及非加值型營業稅法（以下簡稱營業稅法）第 7 條規定適用零稅率乙案。說明：二、依營業稅法 14 條第 1 項及第 23 條規定，另按本部 75 年 6 月 25 日台財稅第 7547901 號函釋規定略以，保險業非屬修正營業稅法第 4 章第 1 節按進、銷項差額課徵營業稅之營業人。保險業承受國外保險業分保之再保費，應按 1% 稅率計算稅額報繳，無零稅率之適用。是以，營業人如非屬依營業稅法第 4 章第 1 節按進、銷項差額課徵營業稅者，尚無營業稅法第 7 條零稅率之適用。