

應納稅額之計算(下)

黃 茂 榮*

四 專櫃貨物供應商與合作店

合作店的課稅爭議可謂為契約類型之定性影響稅捐債務關係之歸屬的突出代表案例。其類型特徵為：擁有金店面之不動產業主（稅務函令稱其為合作店）與品牌貨物之供應商（稅務函令稱其為專櫃貨物供應商）締結合作契約，約定（1）由合作店開立發票給消費者，（2）在約定之結帳日由專櫃貨物供應商按當期銷售額扣除約定屬於合作店之抽成比例後之餘額開立銷貨發票給合作店。其規劃之貨物的銷售流程為：專櫃貨物供應商→合作店→消費者。該二銷售流程是連續的。惟稅捐稽徵機關因認為專櫃貨物供應商與合作店間並無該貨物之銷售關係，而僅有店面之租賃關係。從而認定稅務上存在之銷售關係應為：合作店將店面出租給專櫃貨物供應商，其流程為合作店→專櫃貨物供應商；專櫃貨物供應商將貨物銷售給消費者，其流程為專櫃貨物供應商→消費者。該二銷售流程是不連續的。由於合作店與專櫃貨物供應商間之銷售關係究竟是合作店將店面出租給專櫃貨物供應商，或是專櫃貨物供應商將貨物銷售合作店的認定不同，導致納稅義務人與稅捐稽徵機關關於誰應對誰開立發票的認知不同。其結果，雖然不論採何見解，國庫的營業稅稅收都無差異，但還是認為合作店就租金，專櫃貨物供應商就對於消費者之銷售未開立發票，從而也因未自動報繳該名目下之營業稅而有營業稅之漏稅。同時，其相對人也有未索取發票之行爲義務的違反。如果容許合作店據其開立給消費者之發票繳納之銷項稅額，或專櫃貨物供應商據其開立給合作店之發票

* 司法院大法官、台灣大學法律學院兼任教授

繳納之銷項稅額扣抵其分別因未開立發票給專櫃貨物供應商或消費者而少報之銷項稅額，則合作店在當期並無稅捐之短繳所構成之逃漏結果；而專櫃貨物供應商則有相當於該租金之數額的營業稅短繳所構成之逃漏結果。不過，該短繳的部分事實上已包含於合作店因開立發票給消費者而繳納之營業稅款中，且合作店所繳納相當於租金之營業稅款構成專櫃貨物供應商的進項稅額，該進項稅額與專櫃貨物供應商短繳之銷項稅額相抵的結果，最後就專櫃貨物供應商同樣無營業稅之短繳的結果。問題只差在：專櫃貨物供應商因未索取租金發票，在當期一時尚無進項稅額之憑證可據以扣抵。在此理解底下，縱使全依稅捐稽徵機關關於合作店與專櫃貨物供應商間之銷售關係的定性：租賃契約。其稅捐之短漏的範圍亦應僅限於該租金的部分。至於行為義務，關於租金，則有合作店未開立，專櫃貨物供應商未索取發票；關於貨物之銷售，則有專櫃貨物供應商未開立發票給消費者。合作店開立給消費者及專櫃貨物供應商開立給合作店之發票，在其行為義務之遵守上形同作廢。

基於上述的看法，財政部 91.06.21.臺財稅字第 0910453902 號函釋：「xx公司於合作店銷售之經營型態雖與於百貨公司設專櫃銷售之型態類似，且均以合約約定按銷售額之一定比率支付佣金，惟該公司於合作店銷售貨物所得之貨款，係由該公司自行收款，其交易性質應認屬該公司之銷貨，應由該公司依規定開立統一發票交付買受人。」此為以金流當事人認定銷售關係當事人的見解。

專櫃貨物供應商（以下簡稱原告）與合作店在合作合約書中之典型約款為：「（1）合作店提供營業場所、統一發票供原告使用，但無人事、經營及管理之權限，僅得按月依合約條件抽成。（2）原告於合作店提供之場所經營 BALENO 品牌服飾專賣，合作店販售貨品所得之貨款，均由原告收款，並由原告提供銷售人員、營業設備、商品等內容。（3）合作店並未取得系爭銷售商品之所有權，其所販賣之商品，乃係由原告自進自銷，而非由原告將其品牌之服飾等商品銷售給合作店後，再由合作店銷售給消費者（按：本段引述之約款內容，看來已是法院的判斷）」（臺北高等行政法院 98 年度訴字第 138 號行政判決事實概要）。

根據該約款，臺北高等行政法院認定：「原告與合作店之經營銷售之模式，無非係由合作店提供店面，並備妥發票供原告使用；而原告則負擔店面之貨品、人員與店內之經營管理。至於利潤之分配，則由原告每月按約定之比例（以營業額為準）計算所得之金額給付合作店，作為合作店應取得之報酬。申言之，合作店提供店面，供原告銷售其所有 BALENO 品牌服飾，原告於銷售取得金額後，每月再按約定之比例計算所得之金額給付合作店；並未約定原告係將 BALENO 品牌之服飾賣給合作店，合作店應給付價金給原告。是依上揭合約書內容觀之，合作店並未取得系爭銷售商品之所有權，其所販賣之商品，乃係由原告自進自銷，而非由原告將其品牌之服飾等商品銷售給合作店後，再由合作店銷售給消費者；亦即合作店於系爭之合作契約中，並無銷售原告商品之權責，僅係提供店面供原告使用，再由原告每月按其實際銷售營業額之比例計算該報酬支付予合作店，作為使用系爭店面之對價，而原告亦不否認確有支付，核與營業稅法第 3 條第 2 項前段所稱提供貨物與他人使用、收益，以取得代價者，為銷售貨物（按：應是銷售勞務）之規定相符，是系爭合約之性質，應屬店面之租賃契約，而非關於 BALENO 品牌之服飾等商品之買賣契約，亦非屬經營服飾店之合夥契約。否則若由各合作店自行經營該店之服飾買賣，即應由其自負盈虧，焉有由原告每月按其實際銷售營業額之比例計算報酬之理。是被告認定各合作店向原告收取上開報酬係屬租金之性質，尚無違誤。雖租金因按銷售金額一定比例計算，金額多寡並不固定，但此乃雙方契約約定之特性，並不影響其租金之本質；又在前述原告商品所有權並未移轉予合作店之前提下，亦不能以此浮動型態之租金，即斷言合作店對系爭商品之銷售有自負盈虧之情形。又租賃契約係當事人約定一方以物租與他方使用收益，他方支付租金之契約，已如前述，故契約之約定只要符合上開規定，租賃契約即屬成立，縱當事人於訂定契約時，未使用任何與租賃相關之文字，亦不影響其租賃契約之性質。至於本件形式上雖係由原告開立售貨之統一發票給合作店，再由合作店開立統一發票予消費者，然本件原告與合作店之間既係租賃契約之性質，已如前述，則在原告未再提出其他反證推翻上開契約證明力之情形下，自無

從徒憑該已經與系爭合約內容比對有所牴觸之統一發票之記載，作為認定原告與合作店間有買賣關係存在之論據。因此，原告主張本件無論係從契約文字約定或係實際履約情形等客觀事證，以及營利事業所得稅查核準則之前揭規定觀之，原告與各合作店間倘非買賣關係，即應為代銷關係，而絕無可能為租賃關係云云，即與上開契約約定不符，委非可採」（臺北高等行政法院 98 年度訴字第 138 號行政判決）。

由該判決理由可見，以專櫃貨物供應商與合作店在合作合約書中之約定為基礎，就該契約之類型的定性，有三種類型被提出：買賣、租賃與合夥。這三種契約之類型特徵分別為：買賣以財產權交換一定數額之價金；租賃以物之用益的提供交換一定數額之租金；合夥以互約出資以經營共同事業（民法第六百六十七條第一項）為其特徵。合夥之事務雖然原則上由合夥人全體共同執行之，但仍得約定由合夥人中之一人或數人執行之（民法第六百七十一條第一項）。在商務買賣，出賣人方為確保自己之債權，可能以附條件的方式移轉買賣標的物之所有權（動產擔保交易法第二十六條）。此外，合作店可以利用其與專櫃貨物供應商間，關於履行消費契約之代理權的授權：與消費者約定由專櫃貨物供應商向消費者給付貨物（民法第二百六十八條：由第三人給付），由消費者向專櫃貨物供應商給付價金（民法第二百六十九條：向第三人給付）。所以不移轉所有權尚非雙方關係必非買賣的充分證據。以物提供他人用益，在有償的情形，不當然即是租賃。例如亦可以用益權出資參與合夥。租賃之租金固然可以不約定為定數，而約定為收成之一定比例（例如耕地三七五減租條例第二條第一項規定：「耕地地租租額，不得超過主要作物正產品全年收穫總量千分之三百七十五。」）但必須注意：這是為保護佃農，由特別法（耕地三七五減租條例）所立之例外規定，不可引為常制。租金只要與利用租賃物經營之事業的成果連結，出租人即共同擔負一定之經營風險。例如生意如果不好，出租人將收到低於通常水準之租金。該共同負擔經營風險的特徵應較接近於合夥之特徵，而與租賃之典型特徵有別。在合夥，當一方以場地之使用出資，而他方以供銷售之貨物出資時，為衡平雙方之利益，貨物

的供應方擬保留所供貨物之所有權並管控銷貨收入，是可以理解的約定模式。又當場所的提供方對於貨物之進銷不擅長時，利用營業稅之發票機制，以確保營業數據之可靠性，可謂是符合合作店與稅務機關之利益的安排。而在合夥，合夥人團體向合夥人進貨，猶如關係企業間之交易，並不特別奇特。

專櫃貨物供應商給合作店八折的批發價，並派員協助經營，在現代加盟店的營運並不稀奇。融資融物者，為確保債權，派員接管債務人之日常進帳者，亦所在多有。判決中上述證據與契約類型之認定的論證，並不必然與事務之性質相符。歸根究底，專櫃貨物供應商與合作店之上述經營模式，其發生的事務基礎為：專櫃貨物供應商雖有品牌貨物之優勢，但其所需之金店面不但價昂，而且可能已為人捷足先登。尋求與有金店面者合作，可謂是風險較低的策略聯盟；合作店業主擅長尋找並取得金店面，其不擅長者為經營有品牌優勢之貨物。當合作店業主不甘於當包租公，而想分享異業之經營成果時，自然發展出與專櫃貨物供應商異業聯盟的營運模式²¹。當二者要合作，而雙方信賴基礎尚為有限時，如何透過契約規劃，分別確保自己之債權特別重要。專櫃貨物供應商想確保者為：貨物之所有權及對消費者銷售時之貨款債權，因此必須自己供貨收款。金店面想確保者為：其按銷售額之一定比例計算之分成利益。為何按銷售額，而非按利潤，因為按利潤的監督結算關係更為複雜。為確保能夠如實計算銷售額，所以約定與銷售發票連結。其連結方法為：以金店面的名義開立發票。蓋當以其名義開立，金店面自然能夠不經查帳而逐期從申報書中知悉確實之銷售額。該連結機制的規劃與稅務機關之稅收利益是一致的。在專櫃貨物供應商與合作店之策略聯盟中，由合作店開立發票，本來應當是自然的安排，只是因為稅務機關一時不能適應送貨收款構成之金流物流與憑證之授受關係不一致，且可能因專櫃貨物供應商中之專櫃，在望文生義時可能引起之聯想，認為既是專櫃貨物供應商銷售其供應之品牌貨物，自當以該專櫃貨物供應商為銷售營業人，從而引起眾多稅務爭訟。

²¹ 這是一種新生的契約類型，不是硬套有名契約類型所能貼切定性。這是不動產之生產因素提供者在夠強勢時所堅持的銷售型式。如果不夠強勢，那便只能收租等土地增值，而不能積極經營。

就一定之法律事實，在稅務上有為所屬契約類型之定性必要時，只要其類型之選擇或歸類不減損稅收利益，應盡可能配合納稅義務人之交易關係的規劃需要。不需要有非照稅捐稽徵機關認可之規矩來不可的執著。蓋稅捐稽徵機關考慮的只有稅收，而營業人特別重要的還必須考慮其債權之確保及消費者的感受。如何確保債權的方法，受到許多交易關係之具體情狀的制約，不一定能夠完全可符合稅務機關想執著的模式。給營業人方便，減少徵納雙方莫須有的摩擦，才能降低其交易成本，提高經營效率，促進經濟發展。

如今，財政部在該部 98.03.19.台財稅 字第 09804521880 號函既已接受專櫃貨物供應商，不論是在百貨公司或在合作店設櫃銷售，皆可適用相同的稽徵方法²²，容許由百貨公司或由合作店對於消費者開立銷貨發票，由專櫃貨物供應商代理百貨公司或合作店，直接對於消費者交貨、收款，並按貨物銷售價格扣除百貨公司或合作店抽成金額後所實收之金額，開立統一發票給百貨公司或合作店，做為百貨公司或合作店之進貨憑證，則對於過去關於專櫃貨物供應商與合作店之上述營業稅案件，大可從善如流，一概從新，對專櫃貨物供應商、百貨公司或合作店免於補稅罰鍰結案。

²² 財政部 98.03.19.台財稅 字第 09804521880 號「一、營業人採專櫃銷售貨物，如符合下列條件，對於專櫃貨物供應商提供陳列銷售之貨物，得向主管稽徵機關申請核准依照與專櫃貨物供應商約定每次結帳（算）之次日取具進貨統一發票列帳：（一）經核准使用藍色申報書或委託會計師查核簽證申報營利事業所得稅。（二）無積欠已確定之營業稅及罰鍰。二、前開營業人及專櫃貨物供應商應辦理下列事項：（一）營業人應與專櫃貨物供應商就有關專櫃貨物之交易，明定結帳期間及抽成百分比，訂立書面契約，其結帳期間以不超過 1 個月為限。（二）營業人採專櫃銷售貨物，應於銷售時依法開立統一發票，並於每次結帳（算）日開立填列銷貨日期、品名、數量、規格、單價、稅額、總金額及結帳（算）日期之銷貨清單（一式兩聯）交付專櫃貨物供應商，據以彙總開立統一發票。（三）專櫃貨物供應商收受前項清單後，應即按貨物銷售價格扣除抽成金額後所實收之金額，開立統一發票，將該項清單（兩聯）分別粘貼於所開立之統一發票收執聯及存根聯背面，於騎縫處加蓋統一發票專用章，將收執聯交付營業人作為進項憑證列帳，存根聯依照規定妥慎保管備查。（四）營業人應提供其與專櫃貨物供應商間之合約、銷售金額、銷貨清單等資料，以供稽徵機關查核其營利事業所得稅。三、本部 77 年 4 月 2 日台財稅第 761126555 號函、86 年 2 月 20 日台財稅第 861885178 號函及 94 年 10 月 3 日台財稅字第 09404573700 號令，自即日起廢止。」

五 特許加盟及借牌營造

在物流業，加盟已是一種重要的銷售組織之型態。其中由加盟主單純特許加盟店使用其商標，而不提供銷售店面及相關生產資材者為特許加盟。另有提供銷售店面及相關生產資材之委託加盟。在這些情形，其策略聯盟之權利義務關係的內容不能一概而論。其類型重要者有：（1）類似於單純之商標授權，（2）類似於委託經營或隱名合夥。在前者，通常由加盟店對於加盟主給付一定金額之授權權利金，而後或許還外加按銷售額或利潤之一定比例計算之業績權利金。在後者，原則上，只抽取一定比例之利潤，但不一定共擔風險。這時為考量商譽之分享，也許會有到底應以加盟主或加盟店之名義與交易相對人簽約的問題。如約定以加盟主之名義簽約，則與借牌營業無異。

同樣是借牌營業，在物流業，因不涉及違反規範其目的事業有關之禁止規定，一般不引起當然違法的論斷，從而也不波及其營業稅之稅務問題；反之，在營造業，因涉及違反規範其目的事業有關之營建法令的禁止規定，一般會引起當然違法的論斷，並延伸地產生營業稅法上之稅務問題²³。這時取得以出借牌照之營業人名義開

²³ 財政部 87.06.02.臺財稅字第 871938679 號函：「二、凡從事承攬工程，對外營業收取報酬之行爲，應於開始營業前申請營業登記，並繳納稅捐。違反規定者，應依營業稅法第四十五條、第五十一條，稅捐稽徵法第四十四條及所得稅法第一〇四條、第一一〇條，追繳稅款，並處以罰鍰。具有借用他人營造業登記證從事承攬工程，並以該未實際承攬工程之營業人開立統一發票作為領款之憑證者，並應依稅捐稽徵法第四十一條之規定，以不正當方法逃漏稅捐移送司法機關偵辦其刑責。三、營造廠商未實際承攬工程，將其營業登記證或營造業登記證提供與他人使用，投標承攬工程；或代他人在建築申請書上蓋章表示承建，並代他人開立統一發票交付使用領款等不實之行爲，係屬從事不實之銷售，除應將查證事實之有關資料，移送實際承攬之業者所屬主管稽徵機關，依說明二查處，及敘情檢附有關資料專案函請建管單位，依照營造業管理規則第三十一條第一項第三款之規定，撤銷其營造業登記證外，該營造廠商已涉嫌幫助他人以不正當方法逃漏稅，應依稅捐稽徵法第四十三條規定移送司法機關偵辦其刑責。四、前項營造廠商代他人所開立之統一發票，已報繳營業稅捐者，應俟有關主管稽徵機關補徵稅額徵起後退還之。五、營業人未向實際交易之對象取得合法憑證，而取得非實際承攬工程之營造廠商開立之統一發票作為進項憑證，未依規定取得憑證，應依稅捐稽徵法第四十四條之規定處罰，如以該統一發票所載之進項稅額，申報

立的發票，會被論為自非實際交易對象取得發票。惟如容許將借牌投標解釋為：委託借牌者，經營該牌照所有人之部分營業，則可化解其銷售之服務的名義人問題。

伍 自政府機關取得之憑證

自政府機關或學校取得購買貨物或勞務之憑證時，是否有進項稅額可供扣抵銷項稅額，原則上視該政府機關或學校是否有申請依營業稅法第四章第一節規定計算其營業稅額而定。例如財政部 85.12.31.臺財稅字第八五一九三〇八六八號函釋：「主旨：核釋營業人依「行政院暨所屬各機關營繕工程招標注意事項」辦理工程招標，其收受投標廠商以無記名方式購買工程圖記收入，應如何開立統一發票疑義。說明：二、本案營業人收受投標廠商以無記名方式購買工程圖記收入應分別按左列規定處理：

（一）營業人如係依營業稅法第四章第一節規定計算稅額者，准予開立二聯式統一發票，並應加註營繕工程名稱，俾憑審查；並准由買受人持憑該二聯式統一發票收執聯影本作為進項憑證，依規定計算進項稅額申報扣抵銷項稅額。

（二）營業人如係依營業稅法第四章第二節規定特種稅額計算者，除其已依同法第二十四條規定，申請核准依同法第四章第一節規定計算營業稅額部分得依前項處理外，應依統一發票使用辦法第七條第一項第三款規定使用特種統一發票，並將收執聯交付買受人作為記帳之憑證，惟買受人依法不得據以申報扣抵銷項稅額。

（三）營業人如係屬各級政府機關、學校等公務機關者，如該項銷售工程圖記等文件之收入已列入單位預算，並全數解繳公庫者，應准予免徵營業稅；惟宜由該機關開立規費性質之收據，交付買受人作為記帳之憑證，而買受人不得申報扣抵銷項稅額。至該項收入如未全數解繳公庫，核屬應課徵營業稅者，應依本部七

扣抵銷項營業稅額者，依營業稅法第十九條第一項第一款及同法施行細則第五十二條第二款規定，應按營業稅法第五十一條第五款虛報進項稅額之規定追繳稅款並處罰。」

十五年九月三十日臺財稅第七五三五八一二號函規定開立『政府機關銷售貨物或勞務申報銷售額與營業稅額繳款書』，並以第四、五兩聯代替銷售憑證交付買受人自行填載其名稱、地址及統一編號後，依法據以列帳及申報扣抵銷項稅額。」

陸 信託關係中進、銷項稅額的扣抵

因信託關係，而就信託財產與第三人有貨物之銷售者，應如何開立憑證？

對於這個問題，財政部 92.05.13.臺財稅字第 0 九二 0 四五二 0 一七號函釋：有關信託關係中之委託人及受託人如何開立統一發票及進、銷項稅額扣抵疑義乙案，檢附本部之處理意見。

附件：財政部對「信託關係中之委託人及受託人如何開立統一發票及進、銷項稅額扣抵疑義」之處理說明：

一 委託人為營業人，受託人是自然人，則受託人銷售貨物時應如何開立發票？

如需設籍開立發票繳納營業稅時，則此時受託人有銷項稅額，但無進項稅額可以扣抵，如何處理？另委託人原已取得之進項稅額，因未開立銷售發票致無銷項稅額，此時委託人之進項稅額如何扣抵？

本部處理意見：依本部 92.02.26 臺財稅字第 0920451148 號令規定，受託人依信託本旨管理或處分信託財產，如有銷售貨物或勞務應依法辦理營業登記或設立稅籍，其銷售額除符合加值型及非加值型營業稅法第八條之一規定，免徵加值型或非值型營業稅外，應由受託人依法開立統一發票及報繳營業稅。因此，自然人依信託本旨管理或處分信託財產，如有銷售貨物或勞務，應依法辦理營業登記或設立稅籍並依法開立統一發票及報繳營業稅。有關統一發票開立之相關問題，請參考統一發票使用辦法之規定辦理。至受託人管理或處分信託財產如有銷售貨物或勞務產生銷項稅額而無進項稅額者，該銷項稅額即為應納稅額。另委託人所取

得與信託財產有關之進項稅額，如已轉成累積留抵稅額者，可於受託人處分該信託財產後，向主管稽徵機關申請依營業稅法第三十九條第二項規定退還之。

二 委託人為營業人，受託人也是營業人（或是非加值型營業人）時，問題一又如何處理？

本部處理意見：基於課稅公平原則，本部 92.02.26 臺財稅字第 0920451148 號令規定，對於受託人不論是自然人或營業人均一體適用。至受託人如屬銀行業、保險業、信託投資業、證券業、期貨業、票券業及典當業者，其因管理或處分信託財產如有銷售貨物或勞務之銷售額，應依加值型及非加值型營業稅法第二十一條規定計算營業稅額；惟上開銷售額因非專屬上開行業本業之銷售額，故銀行業、保險業、信託投資業者可依同法第二十四條規定，向主管稽徵機關申請依照同法第四章第一節規定計算營業稅。

三 委託人是自然人，受託人是營業人時，受託人是否設立稅籍開立銷售發票？如需設籍則委託人及受託人之進項稅額如何取得及扣抵？

本部處理意見：受託人應依本部 92.02.26 臺財稅字第 0920451148 號令規定，辦理營業登記或設立稅籍，並依法開立統一發票及報繳營業稅。又委託人是自然人，其與信託財產有關之進項稅額，尚不得扣抵，至受託人之進項稅額可依法扣抵。

四 委託人是自然人，而受託人是自然人時，相關問題同問題三。

本部處理意見：同三。

五 受託人如需設籍課稅時，其設籍課稅方式為何？

本部處理意見：有關辦理設籍課稅係屬稽徵實務範疇，應由受託人依本部92.02.26 臺財稅字第 0920451148 號令規定，洽所在地主管稽徵機關專案辦理。

六 民國九十二年四月三十日前，大部分業界皆以原委託人直接開立發票予承買人，並由承買人依法實施進銷項稅額扣抵，應如何從寬處理？

本部處理意見：委託人於民國九十二年六月三十日前直接開立統一發票與承買人者，如委託人及承買人均尚未辦理進銷項稅額申報者，委託人應依法收回作廢，並由受託人依規定開立統一發票交付承買人；如委託人或承買人已辦理進項、銷項稅額申報者，委託人請逕向所在地主管稽徵機關申請更正並辦理退稅，再由委託人所在地主管稽徵機關通報承買人所在地主管稽徵機關，請承買人取具受託人應依規定開立與承買人之統一發票辦理更正結案。至於九十二年七月一日起如有委託人直接開立統一發票與承買人者，除依上開規定由委託人依法於當期申報前收回作廢，並由受託人開立統一發票交付承買人者外，應依法處罰。」

柒 非加值型營業稅稅額之計算

一 加值型營業稅規定之準用

特種營業人適用非加值型營業稅，以銷售毛額為其課徵範圍。因此，營業稅法第二十七條規定：「本章第一節之規定，除第十四條、第十五條第一項及第十六條第一項但書規定外，於依本節規定計算稅額之營業人準用之。」

其中，營業稅法第十四條第一項規定：「營業人銷售貨物或勞務，除本章第二節另有規定外，均應就銷售額，分別按第七條或第十條規定計算其銷項稅額，

尾數不滿通用貨幣一元者，按四捨五入計算。」此為關於一般營業人適用加值型營業稅時，其應適用之稅率的規定，所以自然不適用於特種營業人。

營業稅法第十四條第二項規定「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。」及第十五條第三項規定「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。」該二項固都是配合加值型營業稅之定義規定。但因營業稅法第二十五條規定，「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。但查定稅額未達起徵點者，不適用之（第一項）。前項稅額百分之十超過查定稅額者，次期得繼續扣減（第二項）。」亦即就進項稅額，對於特種營業人，還有例外準用一部分的情形，所以同法第二十七條，並未排除第十五條第三項對於特種營業人之非加值型營業稅的準用。同理，亦不排除第十五條第二項之準用²⁴：「營業人因銷貨退回或折讓而退還買受人之營業稅額，應於發生銷貨退回或折讓之當期銷項稅額中扣減之。營業人因進貨退出或折讓而收回之營業稅額，應於發生進貨退出或折讓之當期進項稅額中扣減之。」

營業稅法第十六條規定，營業稅之銷售額，不但含「為營業人銷售貨物或勞務所收取之全部代價，包括營業人在貨物或勞務之價額外收取之一切費用。」而且其「貨物如係應徵貨物稅、菸酒稅或菸品健康福利捐之貨物，其銷售額應加計貨物稅額、菸酒稅額或菸品健康福利捐金額在內。」此為關於銷售額之計算的規定，對於營業稅有一般之適用性，因此，亦準用於非加值型營業稅。但因加值型營業稅係以內含於售價為轉嫁方法的消費稅，所以營業稅法第十六條第一項但書規定，本次銷售之營業稅額不在當次銷售之銷售額內。此與非加值型營業稅的售價，就當次銷售之營業稅不採內含，而採外加定價的方式，不同。

²⁴ 財政部 97.07.29.臺財稅字第 0 九七 0 0 三三四 0 四 0 號令：「一、銀行業營業人對於逾期放款案件，與債務人進行債務協商而同意減免其利息負擔，該減免之利息收入如已報繳營業稅者，得於同意減免之當年申報最後一期銷售額及營業稅額時，檢附證明文件，彙總全年度所減免之前開利息收入，核實申報扣減銷售額及營業稅額。」

營業稅法第十五條所定：「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。」該條為加值型營業稅之核心規定：採稅額扣除法，達到僅對營業人當階段之加值課稅之目的。是故，該項規定當然不準用於非加值型營業稅。

二 非加值型營業稅稅額之計算

關於金融保險業等營業稅額之計算，營業稅法第二十一條規定，銀行業、保險業、信託投資業、證券業、期貨業、票券業及典當業，就其銷售額按第十一條規定之稅率計算營業稅額。

關於特種飲食營業稅額之計算，營業稅法第二十二條規定：第十二條所定，夜總會、有娛樂節目之餐飲店，酒家及有女性陪侍之茶室、咖啡廳、酒吧等特種飲食業，就其銷售額按同條規定之稅率計算營業稅額²⁵。

對典當業（第二十一條但書）及特種飲食業（第二十二條但書），主管稽徵機關得依查定之銷售額計算其營業稅額。在上開營業人，縱使無違章行為在先，主管稽徵機關亦得為查定課徵。對農產品批發市場之承銷人、銷售農產品之小規模營業人、小規模營業人、依法取得從事按摩資格之視覺功能障礙者經營，且全部由視覺功能障礙者提供按摩勞務之按摩業，及其他經財政部規定免予申報銷售額之營業人，縱使無違章行為在先，主管稽徵機關雖然亦得為查定課徵，就主管稽徵機關查定之銷售額，按第十三條規定之稅率計算其營業稅額²⁶。但其如申請按

²⁵ 財政部 77.10.12.臺財稅字第 770282004 號函：「主旨：一般飲食業未經許可，擅自非法經營女性陪侍之營業，應就其逃漏營業額按營業稅法第十二條規定稅率補徵營業稅，並按同法第五十一條規定處罰。說明：二、一般飲食業如經查獲有女侍陪侍之非法營業情事，應按經查獲其非法營業之資料或證物計算銷售額，依主旨規定補稅處罰。其查獲有女性陪侍當日之營業額資料，依營業稅法第二十二條但書及第四十條第二項規定，查定一個月逃漏銷售額，（新開業一個月以內者，按其實際營業天數）並依主旨規定辦理。」

²⁶ 財政部 76.9.24.臺財稅字第 760144169 號函：「小規模營業人購買營業上使用之固定資產並取得符合營業稅法第三十三條規定之進項稅額扣抵憑證者，主管稽徵機關應按其進項稅額百分之十，在

本章第一節規定計算營業稅額，並依第三十五條規定申報繳納，則改適用一般營業人之加值型營業稅的規定（第二十三條）。此與典當業及特種飲食業情形不同。在上述情形，主管稽徵機關雖得為查定課徵，但因營業人並無違章行為在先，其查定應力求更接近核實課徵的結果。

銀行業、保險業、信託投資業，經營本法營業人開立銷售憑證時限表特別規定欄所列非專屬本業之銷售額部分，例如期貨業²⁷、資產信託業²⁸，得申請依照本章第一節規定計算營業稅額，並依第三十五條規定申報繳納（營業稅法第二十四條第一項）。依該項及第二十三條規定申請依第三十五條規定申報繳納的意義在於：適用加值型營業稅之稅率及依稅額扣除法僅就銷項稅額扣減進項稅額後之餘額課徵營業稅。

此外，依第二十三條規定，查定計算營業稅額之農產品批發市場之承銷人、銷售農產品之小規模營業人、小規模營業人及其他經財政部規定免予申報銷售額之營業人；不但其營業稅起徵點²⁹，由財政部定之（第二十六條）。而且財政部得

查定稅額內扣減，同法第二十五條定有明文；至小規模營業人如將固定資產轉售，其已扣減之進項稅額尚無應予補稅規定。」

²⁷ 財政部 88.2.4.臺財稅字第八八一八九六五〇八號函：「二、營業人經營期貨交易相關業務所取得之收入，應依營業稅法第四章第一節規定，計算課徵營業稅，業經本部八十七年七月十七日臺財稅第八七一九五五〇九三號函核釋有案；銀行業若經核准經營期貨業務，依營業稅法第二十一條規定，自應將其經營期貨交易相關業務之銷售額，併同依營業稅法第四章第二節規定，計徵營業稅。又期貨業因非銀行業之專屬本業，故亦得依同法第二十四條規定，申請依照同法第四章第一節規定計算課徵營業稅；若選擇並經申請核七年六月十一日臺財稅第八七一九四八五一八號函釋規定，開立統一發票。」

²⁸ 財政部 93.11.29.臺財稅字第 09304562670 號：「四、有關『受託機構因受託經管xx大樓資產信託，所成立信託專戶取得之進項稅額是否得以扣抵銷項稅額？即本信託專戶是否得按加值型及非加值型營業稅法第 4 章第 1 節規定計算並報繳營業稅？』乙節，因本案受託機構係屬加值型及非加值型營業稅法第 4 章第 2 節營業人，故其所支付之進項稅額不得扣抵銷項稅額，惟其因受託管理信託資產所收取之租金收入，非屬該行專屬本業收入，如其依加值型及非加值型營業稅法第 24 條第 1 項規定，就非專屬本業之銷售額部分申請改按第 4 章第 1 節規定計算營業稅額，則其進項稅額可依同法第 19 條及『兼營營業人營業稅額計算辦法』之規定，計算可扣抵銷項稅額之數額。」

²⁹ 小規模營業人營業稅起徵點（民國 95 年 12 月 22 日修正）

視小規模營業人之營業性質與能力，核定其依本章第一節規定計算營業稅額，並依第三十五條規定，申報繳納（營業稅法第二十四條第三項）³⁰。

一、買賣業、製造業、手工業、新聞業、出版業、農林業、畜牧業、水產業、礦冶業、包作業、印刷業、公用事業、娛樂業、運輸業、照相業及一般飲食業等業別之起徵點為每月銷售額新臺幣八萬元。

二、裝潢業、廣告業、修理業、加工業、旅宿業、理髮業、沐浴業、勞務承攬業、倉庫業、租賃業、代辦業、行紀業、技術及設計業及公證業等業別之起徵點為每月銷售額新臺幣四萬元。

三、營業人如兼營第一點、第二點所列業別之營業，其各點所列業別銷售額佔各該點起徵點之百分比合計數超過百分之一百者，應予課徵，其計算公式如下：

$$\frac{\text{第一點所列業別之銷售額}}{\text{第一點所列業別之起徵點}} + \frac{\text{第二點所列業別之銷售額}}{\text{第二點所列業別之起徵點}} \geq 100$$

³⁰ 財政部 78.1.27.臺財稅字第 781138630 號函：「稽徵機關核定依營業稅法第四章第一節規定計算營業稅額者，雖不受同法第二十四條第二項規定申請依一般稅額計算營業稅額者，經核准後三年內不得申請變更之限制，惟既經核定其使用發票，其營業規模已達使用統一發票標準，且具有記帳及申報能力，如嗣後營業狀況欠佳，可按其實際狀況開立發票報繳營業稅，無須變更為查定課徵以利推行使用統一發票制度。」