

銷售當事人之認定(下)

黃 茂 榮*

貳 契約類型之否認與契約當事人之認定

在稅捐稽徵實務上，稅捐稽徵機關有時會否認一些民事關係，並由其另行重構相關之契約關係。這時往往不但改變該當之契約類型，而且改變其相關之契約當事人。其行政介入私法自治活動的強度，超出類型強制，直入交易相對人之選擇自由。其行政介入之主要緣由之一為：稅捐稽徵機關有時以物權行為（物流、金流）的當事人逆向推演其銷售關係的當事人。然實際上物權行為的當事人與透過該物權行為履行之債務所屬的銷售關係之當事人可能不同。蓋債務人可能藉助於履行輔助人，或雙方約定由第三人履行債務（民法第二百六十八條），債權人也可能指示債務人對第三人給付（民法第二百六十九條）。可以用來認定銷售關係之當事人者，只有其債權契約本身的當事人。如要從其履行行為推論銷售關係之當事人，則應以與銷售關係有目的上關聯之履行行為的當事人為準。不屬於系爭債務之履行行為之其他無因的物權行為、準物權行為或事實行為，或其構成之物流、金流或服務流之授受雙方的當事人，皆不得引為認定的基礎。

一 經銷、代銷或仲介

在銷售流程中，經銷商為其中之一環，所以他是在該環節所締結之銷售契約的當事人。而仲介中之行紀類型，因其以自己之名義為其仲介之銷售契約的締結，所以其締結雖是為委託人之利益，但自己仍不失其為當中一個環節之銷售契約的

* 司法院大法官、台灣大學法律學院兼任教授

2 銷售當事人之認定(下)

當事人。反之，在仲介中之居間類型，居間人並不以自己之名義為其仲介之銷售契約的締結，所以居間人不是其所仲介之銷售契約的當事人。不過，他是該仲介關係之契約當事人。依該契約，居間人原則上對於其仲介之銷售契約的當事人雙方有佣金請求權（民法第五百七十條）。

與仲介類似者有代銷。關於代銷，財政部 85.7.24.臺財稅字第八五一九一二三二〇號函：「主旨：關於國內廠商（以下稱甲方）接受國外客戶（以下稱乙方）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、內廠商（以下稱丙、丁方），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。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。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。」在該函所示案情，甲僅是包工不包料之承攬人，甲本來應僅有加工報酬之發票的開立義務。今因加工完成之貨物，係依定作人乙之指示交付第三人丙或丁，並非由甲自主代為銷售。這是否尚可定性為營業稅法第三條第三項第五款所定之代銷，雖有疑問，但依該函見解，甲依然捲入該代銷的漩渦中。與典型之代銷不同者為，在典型之代銷，委託人應開立發票給代銷者，代銷者再開立發票給買受人，原則上前後二張發票之銷售額相同。然在該函所示情形，乙為境外營業人，不能開立發票給甲，其結果，甲必須開出該貨物（貨款）及其加工（報酬）之銷項發票。丙如在境外，則因該二張銷項發票所載之銷售適用零稅率，尚不致於加重甲之營業稅負擔；丙如在境內，則因該二張銷項發票所載之銷售適用一般稅率，應承認加工報酬之發票所載營業稅款為甲之銷項及進項稅款，相抵的結果，無繳納義務，從而僅剩就該貨物之銷項發票應繳納營業稅。該營業稅應轉嫁於丙。問題是：甲並非該貨物對丙之出賣人，而

只是依乙之指示，對丙交貨，甲如何能對丙轉嫁該營業稅款，將大費周章。其實，在該函所示情形，丙是直接向國外出口商乙購買進口貨之營業人，依營業稅法第二條第二款，應以進口該貨物之丙為納稅義務人。該函亦顯示：契約關係所屬類型之認定如有出入，會影響其營業稅之納稅義務人的界定。

二 通謀虛偽意思表示與隱藏行為

表意人與相對人通謀而為虛偽意思表示者，其意思表示無效。但虛偽意思表示，隱藏他項法律行為者，適用關於該項法律行為之規定（民法第八十七條）。所以，原則上應僅隱藏之法律行為的當事人始為該有效契約之當事人，並按其該當之稅捐法的規定負納稅義務。例如以接續之通謀虛偽的買賣契約隱藏贈與行為者，僅首尾之當事人為該贈與契約的當事人。從而在營業稅法上，僅首尾之當事人間有銷售關係。

以通謀虛偽意思表示與隱藏行為的觀點為論據者，亦見於否認當事人選擇之契約類型的情形。例如否認其選擇之仲介或經銷，而認定其在選擇仲介的情形，隱藏真正之經銷。關於買賣，這在營業稅之稽徵，會引起跳開發票（供應商跳過自稱為仲介者，直接開立發票給最後購買人）的問題。或認定其在選擇經銷的情形，隱藏真正之仲介。關於買賣，這在營業稅之稽徵，會引起自非真正交易相對人取得發票，或無交易事實而開立或取得發票的問題。此外，關於預售屋之銷售，還有「名為委建，實為買賣」¹⁵，以規避房屋契稅及營業稅的情形。

¹⁵ 行政法院 84.11.24.八十四年判字第 2934 號判決：「所謂委建房屋契約，係指委建人以自己所有或享有地上權、典權或承租之土地並提供建材，與建商訂定契約，由建商提供勞務，為其完成房屋之建造者而言，其性質屬承攬。至若委建人僅交付一定之價款，由建商於房屋建成後將土地及房屋之產權登記與委建人者，雖其名為委建，實質仍屬買賣。於此情形，雖以委建人名義請領建造執照及使用執照，仍應依契稅條例第十六條第一項規定，自房屋買賣契約成立之日起三十日內，向當地主管稽徵機關申報契稅。其未申報者，於七年期間內經主管稽徵機關發現，依稅捐稽徵法第二十一條第一項第三款、第二項規定，稽徵機關仍應依法補徵其契稅。」在此種契約，由於建築房屋出售之商人，假借委建名義，隱匿其銷售房屋之營業額，同時涉及營業稅及營利事業所得稅之逃漏（行政法院 67.10.26.六十七年度判字第 731 號判決）。

三 加盟店在其銷售關係的當事人地位

在加盟之銷售體系，其加盟方式主要可分為：委託加盟與特許加盟。委託加盟實際上為加盟主之直營店，加盟者受加盟主之委託經營該加盟店。反之，在特許加盟，則為他人經加盟主授權，可以使用加盟銷售體系之商標或甚至含其名稱。加盟銷售體系之特許加盟店如以自己名義為銷售，則特許加盟店為其銷售契約之當事人；如其以加盟主的名義為銷售，則加盟主為該銷售契約之當事人。如其以加盟主的名義為銷售，則與借名或借牌銷售無異。其銷售之盈虧及風險歸屬於特許加盟店。

四 借名或借牌營運

借名或借牌與他人締結契約者，締約人間並無通謀而為虛偽意思表示。出借牌照者確實願意提供自己之名義供借用其名義或牌照者，從事系爭之法律行為，並在外關係上對於相對人為該法律行為負責；享有權利，負擔義務。是故，通常借名或借牌雙方當事人並協議，由借名或借牌者以出借名義或牌照者之名義，向相對人行使債權，履行債務。至於該法律行為形成之債務關係履行後之利益的結算結果，在借名或借牌者與出借名義或牌照者間如何分配，屬於其內部關係之另一個問題。原則上，有如商標權之授權使用契約，授權人按一定金額或按銷售額之一定比例分享利益，其結算餘額及風險由借名或借牌者享受或負擔。至基於該名義所從事之法律行為，有稅捐法上之義務時，可能約定由借名（借牌）者，或由出借名義（牌照）者負擔，並無定規。其約定由借名（借牌）者負擔時，該約定具有轉嫁之意義。如要準確歸屬借名或借牌關係之所得稅法上的稅捐客體，只要規定，要求將其結算結果，按其民事法上之歸屬情形，在所得稅法上以利益之分配的方法，歸屬於借名或借牌者即可。至於其營業稅不論約定如何歸屬，並不妨礙國家之稅捐利益。也因此，營業稅法雖將營業稅規劃為法定間接稅，但不介入銷售雙方關於轉嫁之約定。而只是在有必要按其約定之價格還原營業稅法上

之銷售額時，規定將約定之價格中之營業稅額扣除。其方法為：銷售額＝約定價格 ÷ (1 + 徵收率) (營業稅法第十五條之一第一項)。

借名或借牌營運之外部特徵與信託類似。其類似之處為：當事人間皆有真正之意思，要以出借名義或牌照者之名義與第三人從事法律行為，並由出借名義或牌照者對於第三人，以契約當事人的地位負擔義務，享受權利；至其營運之成果，在出借與借用名義或牌照者間應如何分配，則依其借用關係（內部關係）定之。其差異為：在信託，由受託人以自己之名義，為信託人或受益人之計算，與第三人從事法律行為，亦即法律行為之名義人自己從事信託事務之管理或營運；反之，在出借名義或牌照的情形，出借名義或牌照者自己不參與以其名義或牌照營運之業務，而由借用其名義或牌照者為之，出借名義或牌照者原則上不分擔風險，而僅依約有授權金請求權。名義或牌照之授權使用關係接近於特許加盟的類型：借用名義或牌照者，給付授權使用名稱或商標的權利金，換取以加盟主的名稱或商標營運的權利，但自負盈虧。「特許加盟」主要流行於超級市場、速食店、咖啡店、名牌商品店之經營。由於此種特許經營有行業的流行，所以只要不違反競爭法，在經濟法規下，不受質疑其合法性。是故，當中雖涉及名稱之出借，但在稅務上也相安無事。反之，在營建業，因有營造廠之分級及其相對之業務限制或管制，所以如有出借牌照於不具同級營造廠資格者承攬營造工程的情形，由於該牌照之出借，違反相關之營建管制法規，因此相隨在稅務上，也否認其名義或牌照之借用所發生之民事關係在稅捐法上的合法性¹⁶。

¹⁶ 財政部 84/05/23 台財稅第 841624947 號函：「主旨：檢送本部賦稅署 84/05/05 召開『研商營業人取得**出借牌照**營造廠商開立之不實發票違章案件查核及執行相關事宜』會議紀錄乙份，請依會議結論辦理。會議結論：（一）關於『東林專案』、『清塵專案』，營業人取得**出借牌照**營造廠商開立之發票案件，應依左列規定辦理：1.建築業之營業人**如有建築房屋之事實**，而因**礙於建築法令之規定**，取得**出借牌照**營造廠商開立之發票充作進項憑證，且該營造廠商已依法報繳營業稅者，應依本部 83/07/09 台財稅第 831601371 號函說明二（二）2 規定辦理，即除應依營業稅法第十九條第一項第一款規定追補稅款及依稅捐稽徵法第四十四條規定處行為罰外，得免依營業稅法第五十一條第五款規定處漏稅罰。2.如前述營造廠商無**出借牌照**事實而純係出售發票謀取不法利益，並經法院判決確定者，則仍應對該取得不實發票之營業人，依本部 83/07/09 台財稅第 831601371 號函說明二（一）2 規定及本部 84/03/24 台財稅第 841614038 號函規定辦理，即除應依稅捐稽徵法第四十四條規定處行為罰外，如該營業人能證明確有支付進項稅額予實際銷貨之營業人，並經稽徵機關查明開立發票之營造廠商已依規定按期申報進、銷項資料，並按其申報之應納

正如轉嫁不妨礙稅捐債務之實現，所以不因轉嫁約定之內容與稅法之強行規定不同，而有必要否認轉嫁約定在民事法上的效力；同理，由於違反經濟管制規定之民事法上的約定，並不妨礙稅捐債務之實現，應也沒有必要否認名義或牌照之借用所發生之民事關係在稅捐法上的效力。在這種情形，只要像在信託一樣，

稅額繳納者，得依營業稅法第十九條第一項第一款規定追補稅款，免依營業稅法第五十一條第五款規定處漏稅罰，否則，應依營業稅法第五十一條第五款規定補稅並處罰。」該函的意旨為：納稅義務人的違章行為，只要不引起減少稅收的結果，即僅課以行為罰，而不課漏稅罰。該意旨源自司法院釋字第 337 號解釋：「營業稅法第五十一條第五款規定，納稅義務人虛報進項稅額者，除追繳稅款外，按所漏稅額處五倍至二十倍罰鍰，並得停止其營業。依此規定意旨，自應以納稅義務人有虛報進項稅額，並因而逃漏稅款者，始得據以追繳稅款及處罰。財政部中華民國七十六年五月六日臺財稅字第七六三七三六號函，對於有進貨事實之營業人，不論其是否有虛報進項稅額，並因而逃漏稅款，概依首開條款處罰，其與該條款意旨不符部分，有違憲法保障人民權利之本旨，應不再援用。至首開法條所定處罰標準，尚未逾越立法裁量範圍，與憲法並無抵觸。」但該意旨至財政部 98.12.07 台財稅字第 09804577370 號已全面否定，從而趨於嚴苛：「主旨：一、營業人以不實進項稅額憑證申報扣抵銷項稅額，而觸犯加值型及非加值型營業稅法（以下簡稱營業稅法）第 51 條第 5 款規定之案件，參照司法院釋字第 337 號解釋意旨，應以虛報進項稅額之營業人是否逃漏稅款為處罰要件，與開立憑證者之營業稅申報繳納情形無涉。二、營業人以不實進項稅額憑證申報扣抵銷項稅額之案件，如經查明有進貨事實者，應依營業稅法第 19 條第 1 項第 1 款、第 51 條第 5 款及稅捐稽徵法第 44 條規定補稅及擇一從重處罰；如經查明無進貨事實者，除依營業稅法第 15 條第 1 項、第 3 項及第 51 條第 5 款規定補稅處罰外，倘查獲有以詐術或其他不正當方法逃漏稅捐之事證，應依本部 95 年 2 月 6 日台財稅字第 09504508090 號函發布「稅捐稽徵法第 41 條所定納稅義務人逃漏稅行為移送偵辦注意事項」規定移送偵辦刑責。三、本部 83 年 7 月 9 日台財稅第 831601371 號函、84 年 3 月 24 日台財稅第 841614038 號函、84 年 5 月 23 日台財稅第 841624947 號函及 95 年 5 月 23 日台財稅字第 09504535500 號令，自即日起廢止。」該見解之基礎論據為，行政法院 87.07.07.八十七年七月份第一次庭長評事聯席會議決議：「按營業人左列進項稅額，不得扣抵銷項稅額：『一、購進之貨物或勞務未依規定取得並保存第三十三條所列之憑證者。』『營業人以進項稅額扣抵銷項稅額者，應具有載明其名稱、地址及統一編號之左列憑證：一、購進貨物或勞務時，所取得載有營業稅額之統一發票。』營業稅法第十九條第一項第一款及第三十三條第一款定有明文。營業人雖有進貨事實，惟不依規定取得交易對象開立之進項憑證，而取得非交易對象開立之進項憑證，申報扣抵銷項稅額時，該項已申報扣抵之銷項營業稅額顯未依法繳納，仍應依營業稅法第十九條第一項第一款規定，就其取得不得扣抵憑證扣抵銷項稅額部分，追補該項不得扣抵之銷項稅款。又我國現行加值型營業稅係就各個銷售階段之加值額分別予以課稅之多階段銷售稅，各銷售階段之營業人皆為營業稅之納稅義務人。故該非交易對象之人是否已按其開立發票之金額報繳營業稅額，並不影響本件營業人補繳營業稅之義務。」2010 年 12 月 8 日增定營業稅法第五十一條第二項規定：「納稅義務人有前項第五款情形，如其取得非實際交易對象所開立之憑證，經查明確有進貨事實及該項憑證確由實際銷貨之營利事業所交付，且實際銷貨之營利事業已依法補稅處罰者，免依前項規定處罰。」該項規定於 2011 年 2 月 1 日起施行。在該項規定施行後，該不利的情勢稍見緩和。

除在適用累進稅率之稅目，有必要按其內部關係所定利益之實際歸屬情形課徵所得稅外，其餘情形，儘可按其外部關係，以名義人爲其稅捐債務的歸屬對象。至於其對於營建法規之違反問題，應依營建法規之規定處理，不適合藉助於稅捐罰則。

關於信託之營業稅，營業稅法於第三條之一規定：「信託財產於左列各款信託關係人間移轉或爲其他處分者，不適用前條有關視爲銷售之規定：一、因信託行爲成立，委託人與受託人間。二、信託關係存續中受託人變更時，原受託人與新受託人間。三、因信託行爲不成立、無效、解除、撤銷或信託關係消滅時，委託人與受託人間。」在該條各款規定之情形，因實質上無銷售關係，所以不視爲銷售。第八條之一規定：「受託人因公益信託而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，全部供作該公益事業之用者，免徵營業稅（第一項）。前項標售、義賣及義演之收入，不計入受託人之銷售額（第二項）。」由該條規定可見，受託人因信託而從事銷售者，如無該條所定情形，以受託人爲納稅義務人，負營業稅之繳納義務。同理，亦應可適用於其他借用他人名義的情形。與營業稅不同者爲，信託人與受益人不同時，信託人爲營利事業者，受益人應將享有信託利益之權利價值，併入成立年度之所得額，依所得稅法規定課徵所得稅（所得稅法第三條之二）；信託人爲自然人者，視爲委託人將享有信託利益之權利贈與該受益人，依遺產及贈與稅法規定，課徵贈與稅（遺產及贈與稅法第五條之一）。由此可見，爲營業稅之課徵，營業稅法並無計較銷售名義人，是否爲銷售利益實質歸屬之人的意旨。

五 品牌貨物供應商與賣場之聯盟

雖然公平交易法原則上禁止聯合行爲（公平交易法第十四條、第三十五條），但同業或異業策略聯盟依然是事業壯大自己，取得先機的重要業務手段。在其相關類型中，購併一般來講，比較受國家經濟管制政策的鼓勵（企業併購法、金融機構合併法）。其他策略聯盟的手段則因容易引起誤解，而遭遇法律風險。未發

展至百貨公司的規模，而又不甘於蟄伏為單純之出租人的賣場（金店面）業主與專櫃品牌貨物或勞務之供應商間的合作關係，即遭遇此種轉型的困境。

（一） 品牌貨物或勞務之銷售通路的特色

一種貨物或勞務之銷售要具備口碑，以在市場營造著名品牌的地位，就所要提供於市場之貨物或勞務都必須有相當嚴格之製造、倉儲、行銷與服務的工作規範。其人員也常必須有相當的職前及在職訓練，以及超群的現場管理。這是為何名牌貨物（服飾）或服務（餐飲業）之銷售常常必須由供應商的專業人員執行或輔導的緣故。由供應商的專業人員執行或輔導無礙於雙方，依其特性形成具有特色之經銷關係的可能性。例如特許加盟：由名牌貨物供應商提供貨物、倉儲、行銷及銷售服務的輔導，甚至包含相關人力的支援，讓特許加盟店，以自己或名牌貨物供應商的名義與消費者締約、交貨收款。

銷售通路的建構，主要有直銷及經銷。直銷底下可能分自己經營及委託經營。自己經營指由供應商自己或以僱傭契約為基礎，雇用他人為其使用人、代理人，以從事銷售。委託經營指以委任關係為基礎，委託他人以委任人或受任人之名義從事銷售。不論以委任人或受任人之名義，其從事之銷售，皆是以委任人之費用，為委任人之利益。因此，所發生之費用由委任人負擔（民法第五百四十六條），所取得之利益由委任人享受（民法第五百四十一條）。究竟以誰的名義從事銷售，取決於委任契約之約定。在直銷的情形，為取得交易機會，可能還利用仲介。仲介的特色是：如屬居間，居間人不成為該貨物之銷售鍊的一環。如屬行紀，行紀人成為該貨物之銷售鍊的一環。其內部關係有若約定以間接代理為從事銷售之方法的委託經營關係，而外部關係則有如典型之經銷關係。

經銷：供應商與其經銷商之關係主要為買賣。一般供應商固歡迎一切有興趣為其經銷貨物之交易對象。但品牌貨物之供應商為維護其品牌形象，通常必須慎選有能力依其銷售規範銷售其貨物之營業人，並加以訓練。這主要表現於加盟銷售體系。其次，由於一店難求，所以有時會以能提供適當區位之不動產業主為其

經銷商。在後一情形，有時不動產業主可能自己無接受一定貨物之銷售訓練的意願。於是，便可能產生由供應商負責代訓或提供銷售支援之異業策略聯盟的合作型態。該策略聯盟的合作型態，因發端於賣場，終結於銷售利益之分享，而夾雜賣場之使用及貨物之經銷的特色。

(二) 品牌貨物或勞務之通路障礙

雖然品牌本來能夠為其所標示之貨物或服務打開通路。但還必須注意通路的佈置可能有空間區位之特殊需要與限制。連鎖百貨公司便是一種強勢的賣場通路。在不動產價格高漲後，獵取好的店面一樣的可形成掌控商業據點的優勢。這促成不動產業主與不動產流通業的聯盟趨勢。這可稱為金店面聯盟。其號召為：可讓不動產業主安穩的當個包租公。其存在的利基為：個別業主不熟習房地出租的業務，而且不易自己處理萬一發生之租賃糾紛。這些煩人的不確定事務，皆可利用加入金店面聯盟而獲得確保。這樣的結合抬高金店面業主的市場地位。其影響為：商場的提供者，不再滿意於單純的租賃關係，而希望能分享使用其賣場者之銷售利益。這與勞工主張要分紅時，使勞資關係不再是純粹之勞動關係一樣。當金店面業主提出按名牌貨物或勞務之銷售額之一定比例計算賣場的使用對價時，其契約關係已不再是純粹的租賃關係。若硬將之套入傳統的勞動契約或租賃契約，自然不能滿足個別交易關係的規範需要：拓展業務，服務消費者，以提高銷售額及市占率；並在這同時能確保雙方債權，達到雙贏。

其結果為：縱使是名牌貨物或勞務，也可能遭遇進入市場之賣場障礙。因此，在市場不再容易以定額租金租得理想的賣場，而必須透過綜合的對價約款。其中最常見者為：按名牌貨物或勞務供應商之貨物或勞務的銷售額，計算賣場之使用對價。此外，並可能視雙方之市場地位的對比，決定其金流：應由哪方當事人自消費者收款，而後才按各應分得之成數，交付他方。該金流之決定的意義為：資金的調度及債權的確保。這純出於民事關係之經濟利益，不是出於稅務規劃的考量。

基於以上的認識，對於營業人按市場之存在特徵所引伸之契約類型的選擇，應予尊重。在營業稅法，得要求於營業人者為：確實依其選擇之契約類型及銷售流程，開立憑證，報繳營業稅。在無損於稅收的情形，稅法的規定或稽徵實務應避免否認營業人選擇之契約類型及其以此為基礎開立之發票的合法性，以致妨礙營業人規劃適合其營業特徵之銷售關係或策略聯盟。惟目前稅捐稽徵實務上還沒有少作「損人不利己」之稅務行政，以利經濟發展的想法¹⁷。

六 非實際交易對象

如因（1）代理、仲介之否認，（2）物權行為、準物權行為或事實行為與履行行為之混淆，（3）契約類型之否認與重構，以致徵納雙方在銷售關係之當事人有認知上的差異，則會引起營業人依其認知之銷售關係所開立之憑證有當事人錯誤的問題。其現象之一為，所收憑證被定性為自「非實際交易對象」取得憑證，因此如將該憑證上所載進項稅額自其銷項稅額扣除，將被論為虛報進項稅額，構成嚴重之營業稅的逃漏問題。因為這類案件不但實際上並未引起稅捐之短收，而且

¹⁷ 司法院大法官釋字第 685 號解釋：「財政部九十一年六月二十一日台財稅字第九一〇四五三九〇二號函稱：『○○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。』（以下簡稱系爭財政部函釋）係闡釋營業人若自己銷售貨物，其銷售所得之代價亦由該營業人自行向買受人收取，即為該營業人『將貨物之所有權移轉與他人，以取得代價』，而屬該項營業行為之銷售貨物人，其合作店並未參與該營業人將貨物之所有權移轉與他人，以取得代價之營業行為，自非該項營業行為之銷售貨物人，依營業稅法第二條第一款、第三條第一項、第三十二條第一項前段之規定，應由銷售貨物之營業人開立統一發票，交付買受人。而財政部七十七年四月二日台財稅字第七六一一二六五五五號函（九十八年三月十九日廢止）所闡釋百貨公司採專櫃銷售貨物之經營型態，則係由百貨公司將專櫃貨物銷售買受人，向買受人收取價款，故為該百貨公司『將貨物之所有權移轉與他人，以取得代價』，而非專櫃之貨物供應商銷售，依上開營業稅法之規定，自應以該百貨公司為營業人，開立統一發票，交付買受人。因兩者經營型態不同，其應由何人開立統一發票自應有所不同，系爭財政部函釋並未增加法律所未規定之租稅義務，與憲法第十九條之租稅法律主義及第七條之平等原則尚無抵觸。又該函釋既僅闡釋營業人若自己銷售貨物，且自行向買受人收款，應由該營業人依規定開立統一發票交付買受人，並未限制經營型態之選擇，自不生限制營業自由之問題。」

僅涉及課稅事實之有爭議的歸屬，所以應該自營業稅之逃漏及行為義務之違反的類型除去，以維護營業人依其業務需要形成適合之契約類型的自由權利。

參 代開發票與虛設行號

在有些銷售，由於其銷售者屬於小規模營業人或從事一時貿易之非營業人，所以他們不能開立載有進項稅額之憑證給其交易相對人，而其交易相對人卻需要載有進項稅額之憑證時，該小規模營業人或從事一時貿易之非營業人便可能求助於其他營業人，代開載有進項稅額之憑證。此即代開發票的情形。營業稅之稽徵實務上稱此為「有進貨事實而自非實際交易對象取得憑證」。該項憑證如確由實際銷貨之營利事業所交付，且實際銷貨之營利事業已依法補稅處罰者，免依營業稅法第五十一條第一項規定處罰（營業稅法第五十一條第二項）。在代開發票的情形，因為開立發票者通常已將該發票上所載營業稅額當成自己之銷項稅額如期報繳，並將該營業稅額轉嫁於取得發票者。所以即便取得該發票者將該發票所載營業稅額當成自己之進項稅額自其銷項稅額扣抵，亦不致於減損營業稅之稅收。是故，不論是對於取得該發票者，或對於實際銷貨而交付發票之營利事業，就該貨物之銷售，再為補稅處罰，實際上都構成重複課稅及處罰。

在代開發票的情形，該開立發票者會被以「為牟取不法之利益，而無銷售貨物或勞務之事實虛開統一發票」為理由，定性為虛設行號¹⁸。其實不論代開發票者是否是虛設行號，開立發票者與取得發票者間皆無該發票所表彰之銷售關係。惟交付發票者與取得發票者間可能有進貨事實，亦可能沒有。取得發票者是否有與該發票所載貨物相同之進貨，都無所增減開立發票者之行為的違章程度。以取得發票者是否有與該發票所載貨物相同之進貨差別規定其效力，其理由何在，並不明朗。

¹⁸ 財政部 93.05.17.臺財稅字第 0930450267 號：「經查明該營業人進貨未取得實際銷貨人之憑證，而以虛設行號之發票作為進項憑證申報扣抵，且有進貨事實，則已同時觸犯營業稅法第五十一條第五款及稅捐稽徵法第四十四條之規定，按本部 85/04/26 臺財稅第 851903313 號函規定，應採全案擇一從重處罰。」

按關於營業稅之課徵，有開立發票，便應繳稅。所以開立發票只要有繳稅該發票所載營業稅款即不會對於營業稅之稅收造成不利。一個營業人為何無銷售而開立發票，其可能的理由為，有人因其實際交易對象不具開立發票的資格，而不能取得發票，而他卻需要發票報帳，以自其銷項稅額扣抵進項稅額。這雖看似會減少取得發票者之應納稅額或增加其溢付稅額，而不利於營業稅之稅收。但其實不致於發生此種結果。蓋任何營業人為取得載有進項稅額之發票，皆會先受到與該進項稅額相等之營業稅額的轉嫁，經過受轉嫁及扣抵之一減一增，對於自非實際交易對象取得發票之營業人而言，其營業稅之稅負，原則上並無增減¹⁹。例外可能造成增減的緣故為：取得發票之營業人原有營業法第十九條第一項第二款至第五款所定不得扣抵銷項稅額之項目的購買，從而為扣抵之目的，自其他營業人取得其他可扣抵銷項稅額之項目的發票以替代之。其防止有賴於行業費用率之調查統計，以發現異常。稽查代開發票與虛設行號，可能牽連非因上述情形取得非實際交易對象之發票的事件，造成過度干擾正常營業的運作，增加徵納雙方的糾紛。蓋如真有進貨事實，所謂取得非實際交易對象之發票，究諸實際，可能只是徵納雙方認事用法之看法上的差異。

肆 消費財之分散與資本財之集中

¹⁹ 財政部 87.01.17. 臺財稅字第八七一九二五四一〇號函：「二、按我國現行加值型營業稅係就各個銷售階段之加值額分別予以課稅之多階段銷售稅。各銷售階段之營業人皆為營業稅之納稅義務人，故尚不能僅以最後銷售階段之營業人已報繳營業稅，即認定其他銷售階段之營業人當無逃漏營業稅。本案就營業人有進貨事實而取得非實際交易對象之虛設行號所開立之統一發票充作進項憑證申報扣抵銷項稅額之情形而言，因虛設之公司行號為牟取不法之利益，而無銷售貨物或勞務之事實虛開統一發票後，通常另取得虛偽之進項憑證申報扣抵銷項稅額，以抵銷其應納之稅額，故虛設之公司行號縱有申報營業稅，政府亦無收到應收之稅款，自難謂無逃漏。三、本案 83.7.9. 臺財稅第 831601371 號函釋，對於營業人有進貨事實而取得虛設行號所開立之統一發票充作進項憑證申報扣抵銷項稅額之情形，規定如該營業人能證明確有支付進項稅額予實際銷貨之營業人，並經稽徵機關查明該稅額已依法報繳者，除應依營業稅法第十九條第一項第一款規定追補稅款外，不再處以漏稅罰。核其意旨乃虛設之公司行號縱有申報營業稅，惟依前述情形，政府仍無收到應收之稅款，故取得其發票申報扣抵之營業人，尚難謂無逃漏；至該營業人如能證明確有支付進項稅額予實際銷貨之營業人，則稽徵機關當可據以追補實際銷貨人所逃漏之稅款，使政府收到應收之稅款，故可免處漏稅罰。」

一 消費財之分散：營業人規模由大變小

在消費財之銷售通路，其銷售營業人之營業規模，如有因從大盤經中盤，而後到零售商，而發生由大變小的情形，倘其規模最後發展至營業稅法所稱之小規模營業人的程度，則該銷售系統之銷售營業人，初始雖適用加值型營業稅制，但到最後階段卻適用非加值型營業稅制（營業稅法第二十三條、第二十七條）。在這種情形，因該小規模營業人存在於產銷流程之最後階段，所以不引起適用上之特別難題，只是到最後階段，該小規模營業人如未申請按營業稅法第四章第一節規定，計算營業稅額，並依第三十五條規定申報繳納，則應就主管稽徵機關查定之銷售額按第十三條規定之稅率（1%）計算其營業稅額。至其進項稅額則由主管稽徵機關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）。

二 資本財之集中：營業人規模由小變大

在資本財之銷售通路，其銷售營業人之營業規模，有時從微小營業人，經小規模營業人向上發展，由小變大。在其規模發展至超過營業稅法所稱之小規模營業人的程度前，該小規模營業人不能開立統一發票給其交易相對人，而如其交易相對人有取得載有進項稅額之憑證，以為扣抵之依據的需要，則在該產業之產銷系統，因此會產生，如何自某一階段開始使用統一發票開立憑證，以及該階段之營業人要如何進貨的難題。該難題典型的發生在廢棄物回收系統。在該系統，因此產生由有資格開立統一發票之銷售憑證之營業人代小規模廢棄物回收業者開立發票的情形。如何對待該代開發票的行為，成為廢棄物回收系統在稅捐稽徵上之棘手問題。目前小規模廢棄物回收業者透過組織「臺灣省廢棄物運銷合作社」解決該問題。其作業機制為：小規模廢棄物回收業者加入「臺灣省廢棄物運銷合作社」為其社員，而後由該合作社代其社員開立發票給需要進項稅額憑證之再生工

廠。其代開發票之作業模式經財政部肯認。

財政部 86.3.18.臺財稅字第八六一八八八〇六一號函：「關於調查單位查獲營業人取得臺灣省廢棄物運銷合作社開立之統一發票作為進項憑證申報扣抵銷項稅額涉嫌違章案件，究應如何處理，案經與會單位充分討論，獲致結論如次：

(一) 如查明營業人確有向臺灣省廢棄物運銷合作社之社員購進廢棄物，並向該合作社支付貨款，其取得該合作社開立金額相符之統一發票作為進項憑證申報扣抵銷項稅額，於法尚無不合，應免依稅捐稽徵法第四十四條及營業稅法第十九條或第五十一條第五款規定補稅處罰。至於該合作社之個人社員透過該合作社銷售廢棄物部分，依本部八十四年八月二十一日臺財稅第八四一六四三八三六號函規定，免辦理營業登記，惟應依法課徵綜合所得稅。

(二) 如查明營業人雖有進廢棄物之事實，惟未支付貨款予臺灣省廢棄物運銷合作社，其取得該社開立之統一發票作為進項憑證申報扣抵銷項稅額者，除進貨未取得實際銷貨人出具之憑證，依營業稅法第十九條第一項第一款規定，應就其取得不得扣抵憑證而扣抵銷項稅部分，追補稅款外，並應依稅捐稽徵法第四十四條規定處以行為罰。

(三) 如查明營業人無購進廢棄物事實，而取得臺灣省廢棄物運銷合作社開立之統一發票作為進項憑證申報扣抵銷項稅額者，其虛報進項稅額，逃漏稅捐，應依營業稅法第五十一條第五款規定補稅並處罰。

(四) 至於臺灣省廢棄物運銷合作社之社員以外之營業人銷售廢棄物，未依法開立統一發票繳納營業稅者，應依稅捐稽徵法第四十四條及營業稅法第五十一條第三款規定處理；涉及行為罰、漏稅罰併罰問題部分應依本部八十五年四月二十六日臺財稅第八五一九〇三三一三號函及八十五年六月十九日臺財稅第八五〇二九〇八一四號函辦理。」

財政部 87.7.14.臺財稅字第八七一九五三〇九〇號函：「關於廢棄物回收業者涉嫌買賣發票藉以逃漏稅案，由於廢棄物之回收，多係透過個人到處收集後，再逐層集中交付再生工廠，其產業性質與一般貨物買賣殊有不同；而臺灣省廢棄物運銷合作社更具有促使廢棄物買賣進入加值型營業稅體系之功能。因此，關於依

調查局調查而成立之營業人取得臺灣省廢棄物運銷合作社開立之統一發票作為進項憑證之違章案件，究應如何處理與解決，經本次會議協調，獲致結論如下：

依財政部 86.3.18 臺財稅第 861888061 號函送同年 3 月 3 日研商「營業人取得廢棄物運銷合作開立之統一發票涉嫌違章案件查核及執行相關事宜」會議紀錄之結論。

一、「如查明營業人確有臺灣省廢棄物運銷合作社之社員購進廢棄物，並向該合作社支付貨款，其取得該合作社開立金額相符之統一發票作為進項憑證申報扣抵銷項稅額，於法尚無不合，應免依稅捐稽徵法第四十四條及營業稅法第十九條或第五十一條第五款規定補稅處罰。」上開情形，如營業人係支付貨款與該合作社未具營利事業負責人身分之司庫，亦有適用。

二、臺灣省廢棄物運銷合作社之司庫如兼具其他營利事業負責人之身分，其交付再生工廠之廢棄物，除調查單位移送之筆錄及報告書外，若尚無其他具體事證證明確係該營利事業銷售與再生工廠者，基於前述廢棄物回收與一般貨物買賣性質確有不同之考量，宜認定係該社社員共同運銷之廢棄物，依一時貿易所得，歸課社員之綜合所得稅；而購進廢棄物之再生工廠，所取得該合作社開立金額相符之統一發票作為進項憑證申報扣抵銷項稅額部分，亦有前揭財政部 86.3.18 之函送會議紀錄結論（一）之適用。

三、有關調查單位所作之調查筆錄及移送報告書，僅供稽徵機關作為課稅之參考，非認定課稅之唯一依據，調查單位尊重稽徵機關就本案基於權責之處理。

四、各稽徵機關應儘速清查在行政救濟中，尚未確定之案件，依上述原則處理。」