

加值型營業稅之漏稅罰的結果要件(下)

黃 茂 榮^{*}

III 無效銷售之營業稅的返還

按銷售行為自始或嗣後無效者，其營業稅即自始不具備或嗣後喪失其發生原因。因此，銷售雙方除應調整其帳上之銷項稅額及進項稅額外，在該管稽徵機關、銷售營業人及購買營業人（消費者）間除貨款或報酬之外，是否還有稅款的返還義務？概括言之，銷售行為不論是自始或嗣後無效，對於銷售雙方等於是銷貨退回或進貨退出。僅調整其對價者，等於是折讓。

關於銷貨退回或進貨退出以及折讓，在營業稅之稽徵上的處理，營業稅法第十五條第二項規定：「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。」亦即利用調整銷售營業人之銷項稅額，對其返還繳納之營業稅額（銷項稅額），利用調整進貨營業人之進項稅額，對其補徵其因扣抵而未繳納之營業稅額（銷項稅額）。這些調整，於銷售營業人僅會增加留抵之進項稅額；而進貨營業人如無可供扣抵之留抵進項稅額時，便必須補繳。在須補繳時，是否立時引起進貨營業人之營業稅的短漏問題？如果該銷售係因營業稅法上之違章而被認為無效，目前在實務上傾向於認定：有進貨營業人之營業稅的短漏。

這樣的看法忽視：銷售營業人因此增加之留抵進項稅額事實上是來自於其轉嫁於進貨營業人之銷項稅額。所以，最後銷售營業人還應將之返還進貨營業人。這當中，扣減進貨營業人之進項稅額、增列銷售營業人之留抵稅額及銷售營業人返還進貨營業人該轉嫁之營業稅額，構成一個循環，最後歸零，任何一方皆無營業稅之數額上的增減。今在實務上所以因之發生營業稅之逃漏的疑義，實因不整體觀察，而分段適用對於該管稽徵機關之回復原狀的過程所致。而其實，在該銷

^{*} 司法院大法官、台灣大學法律學院兼任教授。

售過程中，就營業稅之課徵而論，出錢繳納者是進貨營業人，在銷售無效時，最後應獲得金錢之返還者亦應為進貨營業人，而今卻因分段逆向返還，而使其必須擔負營業稅之逃漏的罰鍰，是有些不盡人情。

IV 交易流程之規劃、定性與營業稅收

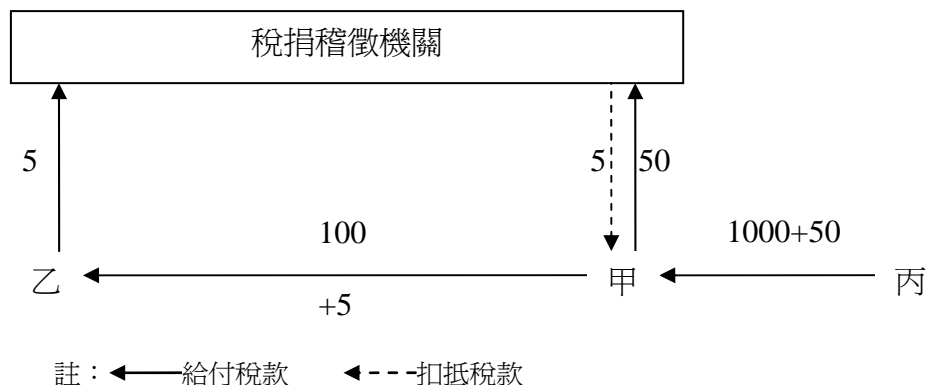
在改採加值型營業稅前，營業人中資力雄厚，且管理能力較強者，可透過縮短銷售層級的數目，降低毛額型營業稅造成之重複課徵的效應。其最有效的方法為：設立直銷門市部或服務站。資力蕭薄，且管理能力較弱者，透過設法改以仲介、寄售或代銷，替代經銷，以縮短其商品至消費者之銷售層級，降低毛額型營業稅對其銷售之貨物或勞務所造成之重複課徵的程度。惟對於這種銷售通路之應變的安排，不但在施行毛額型營業稅的時期，常被稅捐稽徵機關論為跳開發票之稅捐的逃漏行為，而且在施行加值型營業稅後，即便銷售層級的減少已無降低營業稅之稅負的作用，不可能產生國家之營業稅稅收之減少的結果，因該安排而減少之發票開立結果，一樣受到相當程度的懷疑與敵視，往往直接將之論為是一種虛偽或脫法的銷售行為，並將其開立之發票定性為：未依規定取得之憑證，而後依營業稅法第十九條第一項第一款，剝奪取得該憑證之營業人將其所載進項稅額扣抵銷項稅額的權利。

參與交易之營業人將銷售關係安排成仲介，而不安排成買賣、租賃或承攬，固有減少銷售層級的作用，但其所以將其間之交易關係安排成仲介，而不安排成買賣、租賃或承攬，在施行加值型營業稅後，已不再是為稅捐目的，而意圖減少銷售層級，或使銷售額之計算基礎，從買賣價金、租賃租金或承攬報酬，轉成佣金，以降低該層級之稅基。蓋這對於該貨物或勞務銷售給其交易相對人或消費者之銷售額並無影響，從而也不影響其營業稅之數額。

例如營業人甲藉助於營業人乙之仲介將房屋壹棟不含土地，作價一千萬元（不含營業稅五十萬元）賣給消費者丙。甲乙約定佣金為一百萬元（不含營業稅）。並由乙開立發票一紙給甲，上載佣金一百萬元，外加營業稅五萬元。該五萬元之營業稅為乙之銷項稅額，甲之進項稅額。由甲開立發票一紙給丙，上載價金一千零五十萬元（內含營業稅五十萬元）。該五十萬元之營業稅為甲之銷項稅額，為丙受

轉嫁之營業稅額。甲可自其銷項稅額五十萬元，扣減其受乙轉嫁之五萬元進項稅額，並以其餘額四十五萬元為其應納稅額。圖示如下：

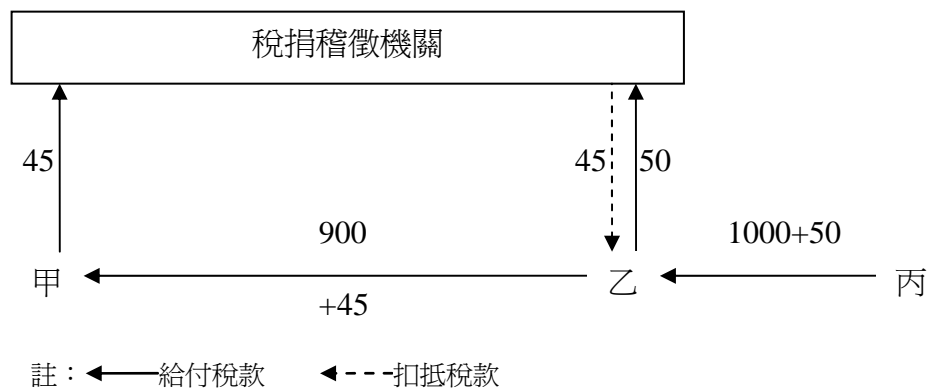
圖 E：



其結果，稅捐稽徵機關從乙收到五萬元，從甲收到四十五萬元，二者相加，一共五十萬元。丙固因受甲轉嫁五十萬元營業稅而成爲該五十萬元營業稅的實際負擔人，但仍非該五十萬元之營業稅的納稅義務人。

假設稅捐稽徵機關否認甲乙間之仲介關係，認爲其交易關係應該是買賣關係，則依其主張，甲應開立一張銷售額爲九百萬元，外加四十五萬元之營業稅的發票給乙。該四十五萬元之營業稅爲甲之銷項稅額，乙之進項稅額。乙應開立一張銷售額一千零五十萬元（內含營業稅五十萬元）的發票給丙。該五十萬元之營業稅爲乙之銷項稅額，爲丙受轉嫁之營業稅額。乙可自其銷項稅額五十萬元，扣減其受甲轉嫁之四十五萬元進項稅額，並以其餘額五萬元爲其應納稅額。圖示如下：

圖 F：



其結果，稅捐稽徵機關從甲收到四十五萬元，從乙收到五萬元，二者相加，一共同樣是五十萬元。在兩種情形，甲之加值同為九百萬元，乙之加值同為一百萬元。並沒有因為將甲乙間之交易定性為買賣或仲介而發生差異。

形式上看到的差異存在於銷售額毛額：就甲乙之銷售關係，在採仲介說的情形，乙對甲之銷售額為一百萬元，甲對丙之銷售額為一千萬元；在採買賣說的情形，甲對乙之銷售額為九百萬元，乙對丙之銷售額為一千萬元。至其銷售加值，不因甲乙間之銷售關係有不同的定性而發生差異：都是一百萬元。不同者只是，在買賣為差價一百萬元；在仲介為佣金一百萬元。

特別值得注意者是：在仲介的例子中還可發現，是否開立仲介之佣金發票，並就仲介者之佣金課徵營業稅，對於其仲介之銷售的應納營業稅總額無所增減。蓋收自仲介人者，構成仲介之委託營業人的進項稅額，很快即會為該營業人自其銷項稅額扣除。當認識到，計較到後來，其應納稅額之總和還是一樣，則何不讓營業人可以有比較大的類型選擇自由！

要之，不論是為營業稅或為營利事業所得稅之稽徵，干預營業人間關於買賣、租賃、承攬或其仲介之類型的選擇並無稅收之增減的意義。在上下游之銷售關係的類型選擇，有其商業組織之合理化上的考慮，這正像在委任的情形，是否授與代理權，委任人與受任人各有其商務利益的考量。甚至委任人對於受任人之委任事務的處理深度，亦不一定希望至為其締約或履行的程度。此所以，有居間、委任、行紀等類型之區別，並供營業人選擇。

至於無照營業者，如找有照營業者為其開立發票給其交易相對人。該有照營業而出借牌照者可能被論為出賣發票之虛設行號。其實，在這種情形，如將無照營業者對於出借牌照者之銷售貢獻論為仲介，其違反部分便僅剩未開立仲介佣金之發票。而仲介發票之開立與否，最後並不影響其仲介之銷售的應納營業稅總額，已如前述。在加盟事業集團之盟主商譽的借用，主要分為委託加盟與特許加盟⁴⁸。

⁴⁸ 特許加盟之生產資材屬於受特許之加盟店；委託加盟相當於委託經營，其生產資材屬於委託人（盟主）。在特許加盟，加盟店應自負盈虧。在委託加盟，有可能約定，受託人自負盈虧。在這種情形，委託加盟與特許加盟之差異主要存在於盟主之生產資材的租賃。其租金之高低可能影響加盟權利金之高低。如租金與加盟權利金之稅捐待遇不同，有若存在於土地與房屋之情形時，便會衍生出分別恰如其分計價的要求。惟無論如何，在加盟的銷售體系，加盟店對於消費者，以及加盟店與盟主間之銷售關係的定性會比一般的銷售關係有彈性。

不論是哪種情形，其實皆與借牌營運無異。在加盟經營關係，因其已是受承認之銷售組織，所以在營業稅之課徵上，便不懷疑其借牌營業之合法性。另有一個類似，而受到質疑的情形是：百貨公司之專櫃，究竟應以百貨公司或以專櫃貨物供應商名義開立發票的問題。更是一概被質疑的是：營造業借他人牌照參與投標，從事營業的情形；以及經營相同業務之關係企業的共同門市部，隨機以其中一家分子企業開立發票給其交易相對人的情形。

V 開立發票者是否為非真正交易相對人

依私法自治原則，營業人在銷售關係之形成上本有類型之選擇自由。其選擇之結果可能影響到銷售關係之歸屬及稅基之計算基礎。因為在毛額型營業稅時期，縮短銷售流程是重要的租稅規劃手段，所以傳統上對於足以縮短銷售流程之銷售關係的形成，自然抱持懷疑的眼光。只要有疑慮，便定性為跳開發票。這主要發生在仲介或寄賣、代銷的情形。此外，事業間之現代產銷關係轉趨複雜後，為策略聯盟，互壯聲勢，以取得競爭優勢。除有組成關係企業者外，在物流業者間，有共同採購、加盟；在製造業者間，有共同研發；在營造業者間，有借牌投標，以借用業績或擴大規模；百貨公司有採專櫃加盟的方式，該方式並為商業精華區之金店面出租人引用。上述銷售組織之演變的原始出發點皆非為了租稅規劃，而是分別為因應其所屬行業之經營環境。當在上述銷售關係之規劃中，選擇營業法尚未對其充分類型化的類型，其配套之憑證的開立及帳務作業便容易發生不能契合稅捐稽徵機關之傳統思維的情事。於是，一個平常的銷售組織的規劃，後來在實踐中便可能導出徵納雙方對銷售關係之歸屬的爭議，該爭議在加值型營業稅引發虛報進項稅額的問題。茲分述之：

a 經銷、寄賣、代銷、仲介、行紀

基於毛額型營業稅之稽徵經驗，營業人在無資力廣設直銷門市部的情形，時而有設法利用跳開發票，減少銷售層級，或利用仲介縮小銷售毛額的效果，降低銷售之貨物或勞務達到最後交易相對人或消費者時之營業稅的總稅負。

由於當時從事仲介者，正如其傳統的稱呼：「掮客」，尚非如當今之房屋仲介已是一個體面的行業，而且在國內市場從事交易之人，還不習慣支付佣金給仲介者，介紹業務之仲介者也常不好意思公開向其仲介者收取佣金。所以，在銷售上，仲介活動常常遮遮掩掩，隱而不彰。其結果，稅捐稽徵機關所希望，與佣金有關之明來明往的金流，便多由賣方吸收，成爲一種隱藏性的給付項目。由於仲介服務之曖昧，徵納雙方皆不熟習，如何正式面對。於是，當仲介服務事實上越來越重要地潤滑、媒合日常的交易活動，有更多機會時隱時現地展露時，營業稅法還是傾向於忽視其存在。

可能因此，營業稅法第三條第三項，不但在其第三款只明白肯認買入行紀，而未規定賣出行紀；而且在同條項第四款與第五款，直將代銷當成經銷或賣出行紀來規定，將之混爲一體。其結果，使真正之代銷及賣出行紀皆似有明文，又似無明文對其規定。然在此似有似無之間，營業人就其從事之銷售關係的歸類，如與稅捐稽徵機關不同，則又產生下列問題：

(1) 例如營業人誤將行紀當仲介，因誤當之仲介不開所仲介之貨物或勞務的銷售發票，而由賣出之營業人開出，於是馬上引來跳開發票的問題；

(2) 例如營業人誤將仲介當行紀，因誤當之行紀不該開而開所仲介之貨物或勞務的銷售發票，使從誤當之行紀，取得發票者，被論爲自非交易相對人取得發票。

(3) 營業稅法第三條第三項第四款與第五款對於代銷之營業稅法的規範立場雖似清楚，但卻使代銷與經銷難以劃分。在代銷，代理商與供應商可約定，以代理商或以供應商之名義從事交易。當代理商與供應商約定應以供應商之名義從事交易時，該二款所定之交易當事人與民法規定將不相同。

其實，在經銷、寄賣、代銷⁴⁹、仲介、行紀，縱使依當事人之民事法上的約定，

⁴⁹ 寄賣可謂介於經銷與代銷間的類型。其特徵爲：有人出價要買時，受寄賣之營業人始自居於出賣人或寄賣者之代理人將該貨賣出於出價之買受人。配合發票之開立需要，在這時由受寄賣之營業人開立對買受人自屬方便，對稅捐稽徵機關亦可能比較喜歡。惟對於受寄賣之營業人可能鑑於買賣風險之考慮，不願充當出賣人，而寧可自居爲仲介人。對該想法，稅捐稽徵機關不適合爲其稽徵目的或方便性，而一概逕予否定。這屬於稅捐法與民事法之協調的問題。稅捐法雖可自創概念、類型與制度，但仍應保留讓營業人得依民事法正常規劃其商務關係的形成空間。當發生有扞格情形，在營業稅法上應就該類型整體規劃其營業稅法上可以接受之經濟上的實質流程。著名之案例爲：關於靠

定其營業稅法上之銷售類型與關係，除無損於國庫稅收外，並不會使多階段銷售關係之營業稅的稽徵發生無可互相勾稽之帳務的困難。是故，大可不必為營業稅之課徵，而介入營業人間關於其銷售關係之類型的形成自由。

例如：關於代理國外雜誌社向我境內營利事業承攬廣告時，其營業稅法第三十六條第一項規定之義務人的決定，實務上容許倒果為因，非以誰是買受人決定憑證上之記載，而以憑證上之記載決定誰是買受人：以外國雜誌社開立之憑證上所載廣告購買人究為委刊廣告者或代理承攬廣告者定之。

詳言之，以委刊廣告者為買受人時，由勞務買受人於給付報酬之次期開始十五日內，就給付額依第十條或第十一條但書所定稅率，計算營業稅額繳納之。在這種情形，稽徵實務並不依營業稅法第三條第四項，準用第三項第五款，將營業人銷售代銷勞務者，視為銷售勞務，要求該代理商開立發票。只有在取得國外雜誌社開立之憑證買受人欄（抬頭）載明為其代理商時，始認屬該代理商購買國外廣告勞務，並課該代理商除應依營業稅法第三十六條第一項規定辦理外，並應於向我國境內營利事業收取廣告費時，依法以該廣告費為銷售額，按規定之稅率5%計算銷項稅額開立統一發票，並依限報繳」⁵⁰。依該函釋，關於營業稅法第三條第三項第四、五款規定之代銷，倒是適用同項第三款關於行紀相同之原則，歸屬其稅捐客體，定其納稅義務人⁵¹。以該廣告代理商是否以自己名義銷售該廣告勞務，決定其是否有營業稅法第三條所定之銷售。在第三條第三項第三款所定之買

行計程車之車主兼司機及車行之營業稅及所得稅義務。

⁵⁰ 財政部七十五年六月十四日臺財稅字第七五四三二八七號函：「關於代理國外雜誌社向我國境內之營利事業承攬廣告，在國外刊登所收之廣告費部分：該買受廣告之營利事業係屬購買國外勞務，除該營利事業（買受人）應依營業稅法第三十六條第一項規定辦理外，至於貴公司收取轉付之廣告費如無差額，且取得國外雜誌社開立買受人載明為該營利事業之憑證者，營業稅法實施注意事項規定，得以該憑證交付該營利事業，貴公司無須開立統一發票，並免列入銷售額。惟如取得國外雜誌社開立之憑證買受人欄（抬頭）載明為貴公司者，應認屬貴公司購買國外廣告勞務，貴公司除應依營業稅法第三十六條第一項規定辦理外，並應於向我國境內營利事業收取廣告費時，依法以該廣告費為銷售額，按規定之稅率百分之五計算銷項稅額開立統一發票，並依限報繳。」

⁵¹ 惟在外國雜誌之廣告的購買，如其發行地區不涵蓋中華民國，則其勞務之提供地與使用地便不在境內，從而不屬於「在中華民國境內銷售勞務」（營業稅法第四條第二項第一款），依營業稅法第一條，不得依本法規定對其課徵加值型或非加值型之營業稅。

入行紀外，財政部願意視情形，肯認賣出行紀⁵²，並以此為基礎，肯認其開出之憑證的合法性，可以消弭許多由於同條第三項第四、五款引起應定性為代銷或賣出行紀，以及因之所收進項稅額的憑證是否由真正交易相對人開出的疑惑。

此外，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者，論為該外國營利事業在國內之營業代理人銷售該外國營業人委託代銷之貨物，而非由國內客戶直接進口。所以，應由該國內營業代理人依視為銷貨之規定（營業稅法第三條第三項第四、五款）開立統一發票交付買受人⁵³。

b 特許加盟、借牌營業

在物流業，加盟已是一種重要的銷售組織的型態。其中由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

⁵² 按行紀依約定之內容或目的本有買出行紀及賣出行紀二個類型（民法第五百七十六條）。而行紀與（直接代理下之）代銷的區別又在於受任人是否以自己名義處理該銷售業務。現行營業稅法第三條第三項顯然並不完整。此外，由於該條未對於仲介為規定，亦使實為仲介者，可能被論為代銷。因此，在營業稅法第三條第三項關於擬制銷售之類型的規範規劃，還是應建立在該民事法之既有體制上。以避免稅捐法上關於銷售當事人的規定，與民事法所規定的情形不符。雖然有謂稅捐法為自己之規範目的，可以有不同之規範安排，但鑑於納稅義務人必須依民事法安排其交易關係之歸屬，其交易關係才有民事法上的效力。所以，在這類問題，稅捐法不適合獨樹一幟，造成法律體系之不協調的情事，徒增無效率之交易成本，增加徵納雙方莫須有之誤解或徵訟。

⁵³ 財政部八十七年四月一日臺財稅字第八七一九三六四八一號函：「三 營業方面：營業稅法第四條第一項第一款規定，銷售貨物之交付須移運者，其起運地在中華民國境內，係在中華民國境內銷售貨物。外國營業人在中華民國境內無固定營業場所，委託國內營業代理人在臺儲備及交付該外國營業人所有之貨物予國內客戶，依營業稅法第三條第三項第五款規定，係屬國內營業代理人銷售該外國營業人委託代銷之貨物，應由國內營業代理人按視為銷貨開立統一發票交付買受人；買受人如屬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者，並可依同法第七條第四款規定，適用零稅率。又上開貨物如自海關管理之保稅倉庫銷售至國內課稅區，且已按進口貨物報關程序填具進口報單向海關申報者，依本部七十五年四月三日臺財稅第七五二二〇二四號函（附件二）規定，免予開立統一發票。」

託經營或隱名合夥。在前者，通常由加盟店對於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，也許會有到底應以盟主或加盟店之名義與交易相對人簽約的問題。如約定以盟主的名義簽約，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⁵⁴。這時取得以出借牌照之營業人名義開立的發票，會被論為自非交易相對人取得發票。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。

c 百貨公司與專櫃

為課徵百貨公司、專櫃及消費者間之銷售關係所發生的加值型營業稅，稅捐

⁵⁴ 財政部八十七年六月二日臺財稅字第八七一九三八六七九號函：「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一百零四條、第一百十條，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。」

稽徵機關雖數度發佈函釋，給予特別處理，但依然存在一些問題。

營業人（百貨公司）採專櫃銷售貨物時，依九十八年三月十九日財政部臺財稅字第 0 九八 0 四五二一八八 0 號函釋（下稱「專櫃銷售貨物函釋」）第一點：

「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。」該點規定之實益為：在買賣業，依營業人開立銷售憑證時限表，出賣人本來應以發貨或收款二者之一發生時，為其統一發票之開立時限。而依該函釋，例外地，專櫃貨物供應商不在發貨時或收款時即負銷售統一發票之開立義務，營業人（百貨公司）不即負取具進貨統一發票的義務，而可延至報備之約定的結帳（算）日之次日開立及取具統一發票列帳。

「專櫃銷售貨物函釋」第二點規定：「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一個月為限。（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。」該點規定之運作機制為：實際之銷售活動雖由專櫃貨物供應商派員擔任，但銷售時，由營業人（百貨公司）以自己名義開立發票給消費者；甚至是由專櫃貨物供應商派駐之人員交貨收款，並代以營業人（百貨公司）之名義開立發票給消費者；營業人應在報備之約定結帳（算）日期之銷貨清單交付專櫃貨物供應商據以彙總開立統一發票。專櫃貨物供應商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。依上述規定，其金流及物流與一般之經銷並無兩樣：專櫃貨

物供應商先對百貨公司供貨，由百貨公司向消費者收款，並於結算日，始向專櫃貨物供應商給付貨款。

該函釋顯然係基於稅捐稽徵經濟之考慮，所做關於憑證之開立時限及開立方式的部分讓步。在營業人（百貨公司）與專櫃貨物供應商間之銷售，准許專櫃貨物供應商據營業人（百貨公司）定期（於每次結帳（算）日）交付之結算銷貨清單及其總計之銷售額，以彙總的方式一次，而不需於每次發貨時，逐次開立統一發票。這可大量減少憑證開立次數，及專櫃貨物供應商之記帳的次數。在此限度，該函釋的規定雖有助於降低該類型之銷售的憑證及帳務作業的遵守費用，但尚不能滿足專櫃貨物供應商，為確保其債權，希望自己掌控金流及物流的財務需要。是故，專櫃貨物供應商為其財務安全，如果與營業人（百貨公司）約定：

（1）於對消費者銷售時，同樣由百貨公司開立發票給消費者，以分享百貨公司之商譽，提高消費者之信心；

（2）然不但貨物由專櫃自己管控，不交付營業人（百貨公司）；

（3）而且銷售時，亦由專櫃貨物供應商直接向消費者交貨收款，該價金並於收款時即歸專櫃貨物供應商所有；

（4）專櫃貨物供應商事後才依約對營業人（百貨公司）給付其應得之價金的成數。

則系爭交易之物流與金流都將有所改變：

（1）物流將從原來的模式：專櫃貨物供應商→營業人（百貨公司）→消費者，改變為：專櫃貨物供應商→消費者。

（2）金流將從原來的模式：消費者→營業人（百貨公司）→專櫃貨物供應商，改變為：消費者→專櫃貨物供應商→營業人（百貨公司）。

此外，在專櫃貨物供應商與營業人（百貨公司），除其金流流向由模式：營業人（百貨公司）→專櫃貨物供應商，反轉為模式：專櫃貨物供應商→營業人（百貨公司）外，其流量亦由專櫃貨物供應商從營業人（百貨公司）應分得之份額轉變為營業人（百貨公司）從專櫃貨物供應商應分得之份額。

在後一情形，貨物雖同樣由專櫃派駐百貨公司之人員對於消費者銷售，但稅捐稽徵機關可能由於其物流及金流與對於消費者銷售之名義人不符，而認為分別對於消費者，百貨公司不應開發票而開，而專櫃貨物供應商則是應開發票而未開

發票，亦即皆有未依規定開立發票的情事。蓋依該安排，應由專櫃貨物供應商，而非百貨公司對消費者開立發票。不過，如通融容許專櫃貨物供應商以營業人（百貨公司）之名義開立發票給消費者，專櫃貨物供應商與營業人（百貨公司）內部間之憑證的問題比較容易處理。最簡單的方式是：只由專櫃貨物供應商連同每次結帳（算）日）結算之銷貨清單及總計之銷售額，開立以該總計之銷售額為銷售額的售貨發票抵充其依約定應得之份額（含貨款及銷售費用），外加營業人（百貨公司）應得份額之款項給營業人（百貨公司）。就專櫃貨物供應商對營業人（百貨公司）給付其應得份額之款項的部分，營業人（百貨公司）不需再開立發票給專櫃貨物供應商。蓋該部分之憑證已為專櫃貨物供應商以營業人（百貨公司）之名義開立給消費者之發票所涵蓋。由於形式上應由百貨公司開立發票向專櫃貨物供應商支取應得之成數，而非由專櫃貨物供應商開立發票向百貨公司支取其應得之貨款及銷售費用，二者之間存有差異。此種特殊交易型態之規範需求，特別需要稅捐稽徵機關的認識與諒解。

按百貨公司中有專櫃，實質上是店中有店。這是國內百貨業之普遍的經營型態。在此種經營型態中，至少在百貨公司、專櫃及消費者間存在幾個結構性的難題：

- (1) 在消費者心目中，可能認為百貨公司的商譽或信用大過於專櫃，因此，希望以百貨公司為交易相對人，而且這和百貨公司及專櫃間之空間形勢匹配。
- (2) 百貨公司亦希望能夠介入專櫃銷售貨物之金流。
- (3) 不過，專櫃貨物提供者可能另有想法。專櫃為了能掌控貨物及銷售收入，希望最好不但自己管理庫存，而且希望每天的銷貨收入都直接由自己向消費者收取，再由自己按與百貨公司的約定成數，支付百貨公司。

在實務上如果要同時滿足百貨公司、專櫃貨物供應商及消費者的上述願望，其物流、金流流向與流量，跟發票的當事人便會發生不一致的矛盾現象。例如專櫃貨物供應商若為了滿足消費者之需求，希望(1) 由百貨公司開立賣價全額之銷貨發票給消費者，(2) 而物流及金流卻希望發生在專櫃貨物供應商與消費者間，(3) 僅百貨公司應得成數之金額由專櫃貨物供應商流向百貨公司，(4) 並由專櫃貨物供應商開立以該賣價全額，扣除其給付百貨公司之金額後的餘額為銷售額之發票給百貨公司，以便專櫃貨物供應商及百貨公司，可配合以百貨公司名義開立賣價

全額之銷貨發票給消費者，所引起之外部的金流形式，記帳。關於貨物之流向，這呈現就像專櫃貨物供應商批貨給百貨公司，而後由百貨公司將貨物賣給消費者一樣的外部形式。

該專櫃貨物供應商與百貨公司間關於價金之流向的內部形式，與百貨公司與消費者間關於價金之流向的外部形式，不一致。比較適合用來規範該不一致之法律形式的契約類型為：委託經營。蓋在委託經營，受託人一方面得以委託人之名義與消費者締約並履行其契約義務，開立與之相對應之銷售憑證；另一方面得針對委託人與受託人的需要，規劃其內部之銷售關係，開立與之相對應之銷售憑證，以配合以百貨公司之名義開立發票給消費者，引起之帳務作業的要求。這當中需要稅捐稽徵機關體諒的有：彙整一定期間之銷售總額一次開立銷售憑證，以降低徵納成本，以及不計較來自消費者之金流的流向，容許以委託人名義收取之款項直接納為受託人所有。為確保稅捐稽徵機關體之稽徵利益，可要求營業人如有上述特別安排的需要，應事先檢具銷售合約書，向該管稽徵機關報備。

假設沒有為滿足消費者想以百貨公司為交易相對人的願望，而有所更張，並恰如其實由專櫃貨物供應商與消費者直接交易，並由專櫃貨物供應商開立發票給消費者，而後才由專櫃貨物供應商按約定成數給付百貨公司其應得之份額，並由百貨公司按該份額開立發票給專櫃貨物供應商，則專櫃貨物供應商也可以控管庫存，並天天收現。如果這樣做，市場上存在之上述交易關係的財務困境，雖可化解，但不能滿足專櫃貨物供應商可能想要藉助於百貨公司之商譽，拓展業務的構想。

至於百貨公司另以其他與拓展業務有關之科目，再向專櫃貨物供應商收取費用時，只要與專櫃貨物供應商之業務確實有關，由百貨公司開立憑證給專櫃貨物供應商。該憑證上所載營業稅款，專櫃貨物供應商得將之扣抵其銷項稅額⁵⁵。

d 隱名合夥與專櫃

⁵⁵ 財政部九十三年二月二十六日臺財稅字第0九三0四五0二六二號函：「百貨公司專櫃貨物供應商支付予百貨公司之週年慶贊助金，如經查明係依雙方合約約定所支付，且供百貨公司舉辦促銷活動之用，則該費用應認屬與其經營本業及附屬業務有關，核非屬加值型及非加值型營業稅法第十九條規定不得扣抵銷項稅額之範圍，其進項稅額應准予扣抵銷項稅額。」

百貨業另有一種經營型態：相當於專櫃之百貨的銷售營業人向房地所有權人租賃黃金店面。由於此種黃金店面，一店難求，所以房東常常不滿足於按年計算之固定租金，而約定成按業績或利潤抽成的方式浮動計算房租。在這種情形，由百貨的銷售營業人（承租人）開立發票給消費者，固無問題。有疑問者為，該營業人對於房東之支付應以何科目支出？租金或股利？如果是租金，由房東開立發票或收據給該營業人。如果房東是營業人，開立者為發票，該發票上所載之營業稅額可供扣抵該營業人之銷項稅額。如果是股利，則房東不用開立發票或收據。在這種情形，房東的法律上地位有若不負擔營業損失之隱名合夥人。

e 小 結

依上述說明，不論是在下述哪種情況：(1) 經銷、寄賣、代銷、仲介、行紀，(2) 特許加盟或借牌營業，(3) 百貨公司與專櫃供貨商，(4) 租賃或隱名合夥與專櫃貨物供應商。其發票之開立與參與交易關係之營業人或交易相對人、消費者的經濟需要或財務風險的考慮，常常難以互相契合。因此，產生遵守營業稅法關於正當銷售流程之規範的困難。這是法規環境與經濟活動之需要發生落差所引起的問題。這當中所謂經濟活動之需要固有源自於經濟管制規定及其規避（例如營造業）之問題者，但也有純因交易環境之私經濟因素，而非經濟管制之公經濟因素引起者（例如百貨公司與專櫃貨物供應商）。惟如加以歸納，可發現其最後之共同困難是：如何在遵守稅法關於銷售當事人之界定的規範要求時，同時能滿足營業人關於金流及物流之控管的需要，以確保其經營成果及財務安全。

解析其困境，有基於其市場形勢，不能充當出名營業人者，例如百貨公司與專櫃貨物供應商、借牌投標之經營關係。公司法上與之相匹配的經營類型為：委託經營。按在委託經營，其委託內容，可以是以委託人之名義經營約定之業務，而後在受託人與委託人間依雙方的約定決定如何出資、分享利益，負擔風險。就其內容之形成可能性，並沒有特別的限制。其約定內容可自收取一定金額之權利金、分享一定成數之利潤或銷售額，到分擔損益之隱名合夥。為營業稅之稽徵，在此種情形，不必要過度介入其契約相對人之選擇，或名義人的決定。

七 結 論

人民固當遵守稅捐法的規定，但也不能因此認為，只要有違反，要如何處罰皆是咎由自取，不值得費心為其思考適合的規範模式。蓋這樣的思想與現代民主憲政所肯認之比例原則顯不相符。比例原則要求：處罰之必要性、經濟性及合比例性。違反比例原則之稅捐處罰，是一種國家權力的濫用。

關於稅捐法規之違反行為，除有行為義務及繳納義務應予區別外，關於所違反者究為行為義務及繳納義務，在認定上也不是一直沒有疑義。其次，與其他違反法規之行為一樣，行為人可能有關於構成要件事實之錯誤，以及關於法規之禁止錯誤⁵⁶。何況，稅務機關對於事實與法規之認識也不一定皆正確。

不限於加值型營業稅，一切稅捐之漏稅罰皆應以有漏稅結果為其構成要件，乃事理上的自明道理。此即漏稅罰之結果要件。然由於稅收是國家之重要財政來源，容易將稅捐紀律無限上綱，對於違反稅捐義務者之漏稅罰，可能缺少應有稅收短繳結果，始得課以漏稅罰的諒解。

按關於稅捐秩序罰，從要件及效力論，營業稅法的規定一般說來是比較嚴格的。其在虛報銷項稅額上的表現為，與虛報進項稅額有關的情形一樣，在行為罰，除存在著與漏稅罰是否併罰之問題外，其規定還常常不以一定數額之新台幣，而以與違章行為有關之稅基（銷售額）或稅額（核定之稅額）⁵⁷之一定比例為處罰標準，以致在內容或程度上與漏稅罰無異，其中以營業稅法第五十二條關於「營業人漏開統一發票或於統一發票上短開銷售額經查獲者，應就短漏開銷售額按規定

⁵⁶ 財政部八十九年七月二十一日臺財稅字第0八九0四五五五二號函：「二 ○○營造有限公司因施工誤損鄰宅，依工程合約規定支付賠償款予○○建設股份有限公司，○○建設股份有限公司取得此部份賠償款按本部七十五年七月二日臺財稅第七五五四三一四號函釋意旨，非屬營業稅課稅範圍，得免開立統一發票。惟○○營造有限公司如有付款之事實而取得○○建設股份有限公司誤開之統一發票，作為進項憑證，申報扣抵銷項稅額，且○○建設股份有限公司亦同時申報銷項稅額者，應無涉及逃漏營業稅情事，當無營業稅法第五十一條第五款之適用。」

⁵⁷ 營業稅法施行細則第五十二條第二項「本法第五十一條各款之漏稅額，依左列規定認定之：一、第一款至第四款，以核定之銷售額，第六款以核定之給付額，依規定稅率計算之稅額為漏稅額。二、第五款，以經主管稽徵機關查獲因虛報進項稅額為實際逃漏之稅款為漏稅額。」

稅率計算稅額繳納稅款外，處一倍至十倍罰鍰」的規定最為凸出。

至於漏稅罰，其主要問題如下：(1) 實質上採危害說，不貫徹營業稅法第五十一條關於「按所漏稅額」處罰的要件規定。(2) 關於有無漏稅結果之事實的認定，稅捐稽徵機關因否定，營業人為每張發票之取得，原則上皆受有營業稅之轉嫁的事實，以致長年在「以虛抵虛」之假定上打轉。(3) 再則不從交互計算的觀點按期整體結算考量，而就個別銷售行為論斷有無漏稅之結果。

結果要件在營業稅法之漏稅罰所以特別突出，乃因其有比較短週期之自動報繳義務，銷項稅額之轉嫁及進項稅額之扣繳的規定，以及關於銷售關係之安排，由於法律的要求與營業人之業務需要偶有不能契合的情形，而稅捐稽徵機關又傳統的對於真正交易相對人有其根深蒂固的認識，只要營業人之安排與其既定之認識不同，即可能認為，營業人間關於銷售憑證的開立或取得，有部分發生在稅捐稽徵機關認為是非真正交易相對人間的情事，並由之引發憑證的否認，以及漏開銷售憑證或虛報進項稅額等，足以被認為逃漏營業稅的違章事件。

在這些爭議中，與進項稅額之漏報有關部分，主要涉及的是檢討有無如是嚴苛的必要，否定漏報之進項稅額在報繳當期的扣抵資格；與交易相對人之不真正有關的部分，就典型的案例，除探討其所以為該種安排之經濟上及社會上的緣由外，尚應嘗試：(1) 在加值型營業稅稅收方面：建立銷售階段之增加或減少，在加值型營業稅，最後皆不會引起營業稅收之增減事實的認識。(2) 在銷售行為之類型方面：研究檢討委託經營、仲介有無可能合理說明其間之銷售關係。藉由以上方式，重建行政管理上的新構想，細心規劃如何轉從稅務行政上期望之銷售模式的導正或輔導下工夫，看是否已能夠建立有效果之營業稅的稅務行政，達到預期之稽徵目的，避免過早便訴諸於不真正存在之稅捐逃漏的課罰。

此外，關於營業稅之進項稅額的虛報問題，雖然經司法院八十三年二月四日釋字第三三七號解釋：「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七六三七三七六號函，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。」亦即在漏稅處罰之構成要件上採結果說。該號解釋後，該意旨亦經財政部多次引用，並函釋：「關於營業人違反營業稅法第十九條第一項第二款至第五款規定，以不得扣抵之進項憑證申報扣抵銷項稅額者，除補稅外，可否免按同法第五十一條第五款規定處以漏稅罰乙案，應依大法官會議釋字第三三七號解釋意旨辦理」⁵⁸。最合理之見解，當推財政部九十五年五月二十三日臺財稅字第0九五0四五三五五00號函釋：「一 稽徵機關查核營業人取得涉嫌虛設行號涉案期間開立之統一發票申報扣抵銷項稅額案件，仍應就交易雙方之進、銷貨情形覈實查核，不得逕按本部 八十三年七月九日臺財稅字第八三一六0一三七一號函辦理，如無法查明營業人確無向其進貨，且該涉嫌虛設行號已依規定按期申報進、銷項資料，並按其應納稅額繳納者，應免予補稅處罰。」但去年財政部突然改變其見解，做出財政部九十八年十二月七日臺財稅字第0九八0四五七七三七0號函釋。該號函釋雖看似還遵守釋字第三三七號解釋，關於漏稅罰應備結果要件的意旨，但其規範狀態的實況，如前所述，已幾乎全然改觀。

鑑於正如虛報進項/銷項稅額之態樣所示，由於契約類型的分類、歸屬，直接交易當事人的認定等，學說與實務尚不易有一致的見解，所以，納稅義務人在遵守上確實是倍感困難。是故，關於稅務行政，稅捐稽徵機關必須有自信，納稅義務人對於稅捐稽徵機關不敢無事生非，惹稅捐稽徵機關不高興，多多體諒在很多情形營業人確實會欠缺不法認識，有禁止錯誤的情事，並對於可能發生之禁止錯誤多對納稅義務人宣導、溝通。另正如百貨公司與專櫃對於消費者之銷售所示，營業稅法之規定有時不能滿足營業人關於物流及金流之控管需要，以確保其債權。是故，如何兼顧其經營上之正當管理需要，規劃營業稅制，完善產業之經營環境，以促進經濟之健全發展，值得各方深入探討。相信經過這些努力，應該可以使稅務行政更為合理。

回顧近年稅捐法的發展，司法機關有相當的參與，其與虛報進項/銷項稅額之重要問題有關者為：司法機關就行為罰之內容或範圍的規定方式、行為罰與漏稅罰之併罰，就漏稅罰之客觀要件應採結果說而非危害說皆已適當表示其見解。然其中關於「行為罰之內容或範圍的規定方式」，司法機關雖已有應予「檢討修正」

⁵⁸ 財政部八十四年六月二十九日臺財稅字第八四一六三0一一四號函。

的明白解釋⁵⁹，但還待具體化並予落實；關於「漏稅罰之客觀要件應採結果說而非危害說」，在「虛報銷項稅額」尚未如「虛報進項稅額」清楚指出應採結果說⁶⁰，以致實務上仍有激烈爭議。這些皆尚待經由實踐進一步澄清、落實、貫徹、鞏固。

稅捐稽徵機關有其稽徵任務的壓力可以理解，惟營業人爲適應經濟及社會環境，在交易型態之安排，一時亦有其極限。如何發掘並認識問題，正面面對問題，逐步共同克服困難，找出可行的規範與執行模式，尚待立法、行政、司法及學界之共同努力。

⁵⁹ 司法院八十二年十月八日大法官釋字第三二七號解釋、司法院八十三年七月八日大法官釋字第三五六號解釋參照。

⁶⁰ 對於漏稅罰之處罰在要件上應採結果說，司法院八十三年二月二十五日大法官釋字第三三九號解釋有比較明確的釋示：「中華民國六十年一月九日修正公布之貨物稅條例第十八條第一項，關於同條項第十二款，應貼於包件上或容器上之完稅或免稅照證，不遵規定實貼者，不問有無漏稅事實，概處比照所漏稅額二倍至十倍之罰鍰之規定（現已修正），顯已逾越處罰之必要程度，不符憲法保障人民權利之意旨；財政部六十六年十二月二十日臺財稅字第三八五七二號函釋「凡未按規定貼查驗證者，不再問其有無漏稅，均應按該條文規定以漏稅論處」，均應不予援用。」其解釋理由爲：「……租稅秩序罰，有行爲罰與漏稅罰之分，如無漏稅之事實，而對單純違反租稅法上作爲或不作爲之義務者，亦比照所漏稅額處罰，顯已逾越處罰之必要程度，不符憲法保障人民權利之意旨。……」。