

## 銷售當事人之認定(上)

黃 茂 榮\*

### 【目 次】

壹、契約或銷售當事人之認定	二、通謀虛偽意思表示與隱藏行為
一、契約當事人或納稅義務人之認定原則	三、加盟店在其銷售關係的當事人地位
(一)以名義人為準	四、借名或借牌營運
(二)委任：直接代理或間接代理	五、品牌貨物供應商與賣場之聯盟
(三)仲介：居間、行紀與經紀	(一)品牌貨物或勞務之銷售通路的特色
二、通謀虛偽意思表示之隱藏行為的當事人	(二)品牌貨物或勞務之通路障礙
三、信託業務之契約當事人	六、非實際交易對象
四、人頭契約與真實契約當事人	參、代開發票與虛設行號
五、金流、物流、服務流不同於履行行為	肆、消費財之分散與資本財之集中
六、應以履行行為而非以物權行為	一、消費財之分散：營業人規模由大變小
或事實行為逆向推論銷售關係	二、資本財之集中：營業人規模由小變大
貳、契約類型之否認與契約當事人之認定	
一、經銷、代銷或仲介	

除進口貨物外，營業稅以貨物或勞務之「銷售」為其稅捐客體。該客體歸屬於從事「銷售」之營業人。因此，自然以銷售營業人為其納稅義務人。其因銷售貨物或勞務，而對於該管稅捐稽徵機關應繳納之營業稅額，稱為銷項稅額。而其交易相對人，亦即購買人則為該營業稅額之轉嫁對象。如購買人為營業人，該營業稅額對其轉嫁後，成為其進項稅額<sup>1</sup>。在此意義下，銷售貨物或勞務之雙方當事

\* 司法院大法官、台灣大學法律學院兼任教授

<sup>1</sup> 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。」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。」該二項規定使用的語法「銷項稅額，指……」及「進項稅額，指……」本來固為「名詞定義」的語法，無關「當為」的命令。然因銷項稅額具有債務性格，所以其定義中還是包含「應予履行」的債務特徵。不過，銷售營業人之債務為應繳納，而非應收取營業稅。此外，其繳納義務營業稅法另有清償期的規定，不是在銷售貨物或勞務時。其次，購買營業人並無依規定支付營業稅的義務，而只是可能受來自銷售營業人之營業稅的轉嫁。是故，其定義建議分別修正為：「銷項稅額，指營業人為銷售貨物或勞務，而應依規定繳納之營業稅額。」「進項稅額，指營業人因購買貨物或勞務，而依規定受轉嫁之營業稅額。」惟自「應繳納之銷項稅額」得扣抵「當期及留抵之進項稅額」（營業稅法第十五條第一項、第三十九條第二項）。

人的認定，一般情形應無太大疑難。然因（1）在營業稅之稽徵實務，拒絕跟隨民事法之建制的基礎原則，配合代理制度，以其相關意思表示之名義人爲依據，認定契約當事人，（2）將金流、物流、服務流（物權行爲、準物權行爲或事實行爲）等同於履行行爲，（3）不熟悉指示給付之履行關係的邏輯結構，（4）否認與重構當事人選擇之契約類型，（5）隨意否定當事人選擇之仲介與經銷關係，（6）將無名契約硬套於有名契約等事由，導致在銷售關係當事人之認定上，徵納雙方常有認識的差異，從而引起營業稅納稅義務之歸屬的爭議，放大營業稅之逃漏的事態。歸納之，這些問題皆與稅捐法與民事法之規範間的脫節有關。

## 壹 契約或銷售當事人之認定

民法將行爲區分爲法律行爲與事實行爲，將法律行爲區分爲債權行爲與物權行爲。基於自《私法自治原則》引伸之契約原則，貨物或勞務之銷售必須有債權行爲爲其發生之規範基礎。此爲民商法上所稱之原因關係。銷售之典型的態樣爲有償契約，銷售關係之雙方當事人因其所據以發生之債權行爲而互負債務。所以，爲完成一個銷售行爲至少需要二個履行行爲。該履行行爲以物或權利之移轉爲內容者，必須以物權行爲或準物權行爲爲之，二者皆是契約。該履行行爲以勞務（含單純之不作爲或容忍）之給付爲內容者<sup>2</sup>，必須以事實行爲爲之。履行行爲不論以契約或事實行爲爲之，皆以清償一定債務爲其目的。該債務即是該履行行爲之法律上原因。如果沒有該目的之指向性，一個物權行爲、準物權行爲或事實行爲皆僅是一個盲無目的之無因行爲，不成其爲履行行爲。該無因行爲引起之財產利益

<sup>2</sup> 民法第一百九十九條第三項規定：「不作爲亦得爲給付。」除不作爲外，單純之容忍亦得爲債之給付標的。*Fikentscher/Heinemann*, Schuldrecht, 10. Aufl., 2006 Berlin, Rz. 1430：「關於一筆給付（eine Leistung），人們理解爲一個有意識且取向於一定目的增益他人財產的行爲。該給付必須按給付者之意思（有意識的）指向一筆特定債務（*solvendi causa*：爲履行之目的）而爲之。……通說之給付的概念首先應在私法自治原則的基本要求下理解之；請參照 *v. Caemmerer*, FS Rabel, S. 350; *Staudinger/W. Lorenz*, Rdn. 5 zu § 812. 私法自治決定給付之內容及給付之人。」*Staudinger/W. Lorenz*, Kommentar zum BGB, Berlin 1999, Rdn. 5 zu § 812：「應依私法自治的理念決定做爲給付之財產的移轉應歸屬於誰。此爲 *v. Caemmerer* 在 FS Rabel, [1954] S. 350f. 一文中所強調。」*Esser/Weyers*, Schuldrecht, 8. Aufl., 2000 Heidelberg, S. 42f..

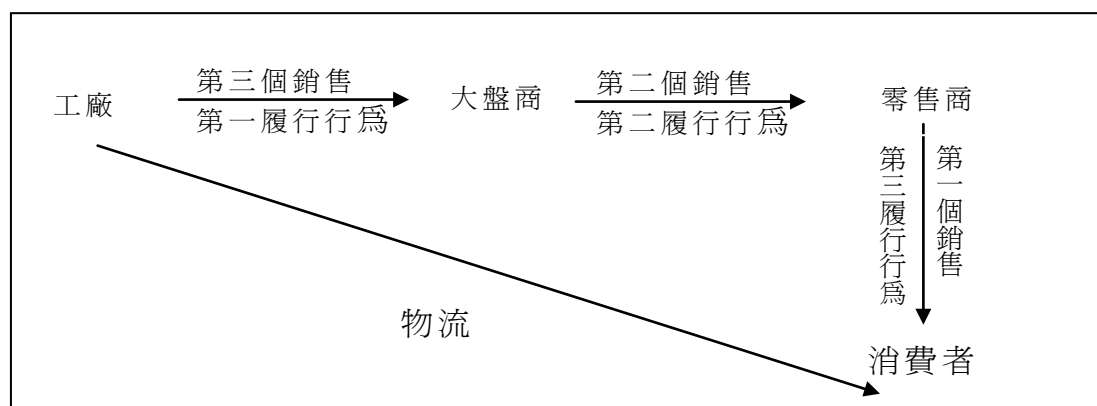
的移動結果，將因無法律上原因，而構成不當得利。因此而獲得利益之受領人有不當得利的返還義務。

為說明這個問題，在德國，其民事法首先透過給付的概念，將物權行為與其履行之債務或與該債務所據以發生之債權行為聯繫起來，使特定之物權行為對於特定債務具有履行的意義，從而成為其履行行為，並建立以特定履行行為或給付為基礎之給付關係。給付之概念的特徵，除因給付使一方當事人之財產增加，他方財產減少外，尚包含：有意識的，為一定之目的，增益他人之財產。是故，屬於該給付之當事人者為：基於該目的而增減財產之人。因為從事該物權行為者，所要履行之債務可能為他人之債務；受領清償給付者，所受領之給付可能是他人債權之清償給付，所以該給付關係的當事人與充為該給付之工具的物權行為之當事人有可能不同。例如在甲將A物賣於乙，乙又將該物賣於丙的情形，如果甲因乙之指示，而直接將該物之所有權移轉於丙，則外表上雖然有甲將A物所有權移轉於丙之物權行為，但不認為甲丙間有給付關係，而應認為只有甲對乙，乙對丙有給付關係。蓋甲對丙移轉A物所有權之目的在於清償甲對乙及乙對丙所負之債務。此為德國民法上之通說<sup>3</sup>。構成物流之物權行為並非認定交易關係之當事人的證據方法，其證據方法存在於該物權行為之原因關係。該原因關係亦特定充為其履行行為之物權行為<sup>4</sup>。茲圖示如下<sup>5</sup>：

<sup>3</sup> *Fikentscher/Heinemann*, Schuldrecht, 10. Aufl., 2006 Berlin, Rz. 1430: 「關於一筆給付 (eine Leistung)，人們理解為一個有意識且取向於一定目的增益他人財產的行為。該給付必須按給付者之意思（有意識的）指向一筆特定債務（*solvendi causa*: 為履行之目的）而為之。……通說之給付的概念首先應在私法自治原則的基本要求下理解之；請參照 *v. Caemmerer*, FS Rabel, S. 350; *Staudinger/W. Lorenz*, Rdn. 5 zu § 812. 私法自治決定給付之內容及給付之人。」*Staudinger/W. Lorenz*, Kommentar zum BGB, Berlin 1999, Rdn. 5 zu § 812: 「應依私法自治的理念決定做為給付之財產的移轉應歸屬於誰。此為 *v. Caemmerer* 在 FS Rabel, [1954] S. 350f. 一文中所強調。」*Esser/Weyers*, Schuldrecht, 8. Aufl., 2000 Heidelberg, S. 42f..

<sup>4</sup> 一個行為，必須有直接引起物權之歸屬的移轉效力，才一般的界定其為物權行為。而一個物權行為必須是以清償特定債務為其目的時，始相對於該債務，為該債務之履行行為。因此，履行行為的當事人與其所清償之債務的當事人是相同的。

<sup>5</sup> *Reiß in Tipke/Lang*, Steuerrecht, 20. Aufl., 2010 Köln, § 14 Rz. 22.



在圖示的交易關係中，消費者向零售商訂購汽車一部；為履行該汽車買賣契約，零售商向大盤商訂購；大盤商向汽車工廠訂購。大盤商依零售商之指示，指示汽車工廠直接將汽車交付消費者。為移轉該部汽車之所有權，雖只有一個物權行為，但共有三個銷售關係（買賣關係），三個給付行為（履行行為）：汽車工廠將汽車給付大盤商；大盤商給付零售商；零售商給付消費者。

上開債權行為及其履行行為所構成之法律關係，在營業稅法上定性為銷售關係。是故，以貨物或勞務之銷售為稅捐客體之營業稅，自當以該銷售所據以發生之法律行為及完成該銷售之履行行為的當事人為其銷售關係之當事人，並以其中之銷售方為納稅義務人，以購買方為應受該營業稅轉嫁之當事人。由於當中之物權行為、準物權行為或事實行為，以其債權行為為原因，以其所生債務之清償為目的，所以，歸根究底，應以其債權行為之當事人為營業稅之銷售關係的當事人。當其有關之物權行為、準物權行為或事實行為，以自該債權行為所生債務之清償為目的時，由之構成之履行行為的當事人與其所清償之債務的當事人相同。基於上述認識，銷售關係之當事人的認定，應依循民商契約之當事人的認定原則。當中特別必須小心分辨者為：構成物流、金流或服務流之物權行為或事實行為，應按其清償目的，界定其屬於哪一債務之履行行為，並以該履行行為或其所清償之債務的當事人，而不應直覺以物流、金流或服務流所構成財產利益之流動的前後手為該銷售關係之當事人。

#### 一 契約當事人或納稅義務人之認定原則

為銷售而從事之債權契約的當事人之認定結果，決定以該契約為基礎之銷售關係的當事人，從而同時也應為其營業稅之稅捐債務納稅義務人的認定依據。因此，營業稅納稅義務人之認定原則應依循該銷售關係所據以發生之民商契約當事人的認定原則。

### (一) 以名義人為準

債權契約可以由本人親自，也可以由代理人代理，以與相對人締結。為配合代理關係之規範需要，民法第一百零三條：「代理人於代理權限內，以本人名義所為之意思表示，直接對本人發生效力（第一項）。前項規定，於應向本人為意思表示，而其向代理人為之者，準用之（第二項）。」亦即為配合代理制度，契約當事人之認定，民法所定之認定原則是：依意思表示之名義人定其當事人<sup>6</sup>，不以事實上為表示之人，而以該表示之名義人，為該意思表示之表意人。例如甲（代理人）基於代理之意思<sup>7</sup>，以乙（本人）之名義，對丙為意思表示，締結買賣契約時，以乙及丙為該買賣契約的當事人（民法第一百零三條）<sup>8</sup>。這適用於債權行為（負擔行為）及物權行為（物權行為）。債務之履行，得約定由第三人對於債權人為給付（民法第二百六十八條）；債權之行使，得約定向第三人為給付（民法第二百六十九條第一項）。而在上述有由第三人給付或向第三人給付之約定的情形，該第三人皆不因此成為或改變發生系爭債務或債權之原因關係的當事人。從而也不應當因此成為營業稅法第三條第一項規定之銷售關係的當事人。

<sup>6</sup> *Larenz/ Wolf*, Allgemeiner Teil des Bürgerlichen Rechts, 9. Aufl., München 2004, § 46 Rz. 145: 「代理人以本人之名義並在其代理權範圍內行為者，其所從事之法律行為的法律效力不是對於代理人，而是對於本人發生。該法律行為連同由之發生之一切權利與義務皆是本人之事務。如其與契約之締結有關，本人全方位取得契約當事人之地位。到達於受意思表示之代理人的表示視為到達於本人。」

<sup>7</sup> 如非基於代理之意思，則屬於冒用他人名義所從事之法律行為。以冒名者，而非以所冒之名義人，為該意思表示之表意人。在此種情形，其相對人雖可能有當事人資格之錯誤，但並無當事人同一性之誤認的問題。

<sup>8</sup> 該法律效力之歸屬，如因乙未對甲授與代理權，而違反私法自治原則，可依無權代理及表見代理有關規定調整，所以尚不致於因配合代理制度，採以名義人為契約當事人之認定基礎，而有害於本人的利益。至於相對人因此可能遭受之損害，可依民法第一百十條對無權代理人請求賠償。

在上述情形，如果乙有因經濟管制法令而欠缺交易客體所要求之特種權利能力或技能，只會引起該契約因其當事人不備特種權利能力，或因不具備為履行債務所需之特殊技能，而不能給付的問題，而不會因此改以代理人為該契約之當事人。例如無必須之營造商的資格而與人締結營造契約，或不是醫師而與人締結需要醫師資格始得從事之醫療服務業務。惟關於債務之履行，如法律或系爭契約並不禁止使用履行輔助人，或指示有資格者輔助或代為履行債務，該契約還不當然有不能給付的情事。例如醫療法人，包括醫療財團法人及醫療社團法人自己雖無醫師資格，亦因非自然人而不能看病，但醫療法第五條容許以從事醫療事業辦理醫療機構為目的，經中央主管機關許可，並向法院登記設立醫療財團法人或醫療社團法人，以提供醫療服務。

至於因未授與代理權，而欠缺使本人成為該代理行為之當事人的正當性時，應依無權代理及表見代理的制度解決，而不得因此否定該名義人之當事人地位。

## (二) 委任：直接代理或間接代理

代理的問題雖常與委任併同存在，但二者並非相同的制度。特別是：即使為處理委任事務必須從事法律行為，也不當然可解釋為，委任人有授與受任人代理權。究竟有無授與代理權，尚須就具體情況依雙方之意思認定之。

在債務契約之締結及其履行，法律並不要求契約當事人必須自己親自為之，而得委任他人為其締結或履行。在委任他人為其締結或履行的情形，得自由選擇，要受任人以委任人或以受任人之名義為之。此即選擇以直接代理或間接代理的方式為之的自由。所涉之代理行為亦不以債權行為為限，也可以含物權行為或準物權行為。縱使選擇以直接代理的方式為之，用來履行債務所需之貨物或勞務，亦不需要由委任人（本人）事先提供給受任人（代理人）。民法第五百四十五條雖然規定：「委任人因受任人之請求，應預付處理委任事務之必要費用。」但實際上，受任人常為委任人墊付費用、負擔必要債務（民法第五百四十六條第一項、第二項）。因此，受任人得依約以直接代理或間接代理的方式，為本人購入為履行債務所需之貨物或勞務（民法第五百三十八條），亦得以自己之貨物或勞務對於相對人履行債務。是故，約定以金店面的名義與消費者締結銷售契約，而由名

牌貨物供應商交貨、收款（物流或金流的約定），不應引起類型之選擇的限制或歸屬的障礙。在稅務案件，特別是其契約內容之形成或契約類型之選擇，未涉及降低稅負之稅捐規劃的情形，不得為稅捐稽徵之目的，便將其不選擇有名契約，而自行規劃無名契約，論究為當事人有契約類型之選擇權的濫用，否認其選擇的效力，而後予以重構。

至於受任人為何願意這樣做，自然有其在商言商的道理。此所以，私法活動的規範應尊重私法自治原則及契約自由原則。如要給予限制，其限制所依據之規範，除必須具備法源資格外，其構成要件之內容也必須明確；其限制相對於所要達到的管制目的，也必須未超過必要之限度，以符合比例原則的要求。一般而言，只要無損於國家的利益；具體而言，在稅捐之稽徵，只要不減少國家的稅收，國家機關不適合在法律無明文規定的情形，適用一般條款（實質課稅原則），透過行政解釋，給予限制。

### （三）仲介：居間、行紀與經紀

居間，依實務上之見解，固可分為報告居間及媒介居間<sup>9</sup>。不動產經紀業，指依該條例規定經營仲介或代銷業務之公司或商號（不動產經紀業管理條例第四條第四款）。經紀人員：指經紀人或經紀營業員。經紀人之職務為執行仲介或代銷業務；經紀營業員之職務為協助經紀人執行仲介或代銷業務。其中代銷業務：指受起造人或建築業之委託，負責企劃並代理銷售不動產之業務。仲介業務：指從事不動產買賣、互易、租賃之居間或代理業務。由此可見，該條例所定仲介，超出居間，尚有代理業務（同條例第四條）。至其代理業務是否限於直接代理，應以起造人或建築業（委託人）之名義為之，並不明朗。惟當其適用至營業稅法，

---

<sup>9</sup> 最高法院五十二年度臺上字第 2675 號民事判例：「民法第五百六十五條所定之居間有二種情形，一為報告訂約機會之報告居間，一為訂約之媒介居間。所謂報告居間，不以於訂約時周旋於他人之間為之說合為必要，僅以為他方報告訂約之機會為已足，而居間人之報酬，於雙方當事人因居間而成立契約時，應許其請求。至於居間行為就令自始限於媒介居間，而僅為報告即已有效果時，亦應許居間人得請求報酬之支付。」內政部 90.05.10. 臺（九十）內中地字第 90007350 號函：「不動產經紀業管理條例……第四條第五款所稱「居間」業務，當包括民法所定之『報告居間』及『媒介居間』。」

依該法第三條第三項第四款及第五款，起造人或建築業委託不動產經紀業代銷房屋，以及不動產經紀業銷售代銷房屋，是否依然視為銷售貨物：應由委託人開立發票給不動產經紀業，由不動產經紀業開立發票給買賣、互易或租賃契約的相對人？此外，不動產經紀業如採加盟經營方式，亦即經紀業之一方以契約約定使用他方所發展之服務、營運方式、商標或服務標章等，並受其規範或監督者，應以加盟店（加盟經營者）或加盟主（加盟系統經營者）為該仲介或代銷行為之當事人？

如果是單純的仲介，不動產經紀業僅是該仲介契約的當事人，應以委託人（起造人或建築業）及所仲介之房屋買賣、互易或租賃契約的相對人為該不動產之銷售當事人。至於在加盟經營的情形，應依其加盟類型，決定其仲介契約之締結應使用之名義人：如屬於特許加盟，應以加盟店（加盟經營者）之名義，或如屬委託加盟，應以加盟主之名義，為仲介契約的當事人。至其所仲介之契約，依然應以委託人（起造人或建築業）及所仲介之房屋買賣、互易或租賃契約的相對人為銷售當事人。

如果是行紀，其營業稅發票之開立義務與經銷的情形相同。然如果營業人自己將系爭銷售關係定性為經銷，而稅捐稽徵機關將之定性為仲介，或反之，營業人自己將系爭銷售關係定性為仲介，而稅捐稽徵機關將之定性為經銷，皆將因銷售關係之否認及重構，而引起未依營業稅法規定開立發票的問題。蓋當定性為仲介：應由委託人（甲）開立買賣發票給買賣契約的相對人（丙）；由仲介（乙）開立佣金發票給委託人（甲）。反之，如定性為經銷：應由委託人（甲）開立買賣發票給經銷商（乙），而後再由經銷商（乙）開立買賣發票給買賣契約的相對人（丙）。在加值型營業稅制，在上述二種情形，其營業稅之全部稅基或營業稅稅額加總或加減的結果會相同，皆等於丙之買得價金乘以該當稅率所得之積<sup>10</sup>。要

---

<sup>10</sup> 在上開設例，假定甲賣乙之價金為 100，適用該當稅率 5%，外加營業稅 5；該 5 之營業稅為甲之銷項稅額，乙之進項稅額。乙賣丙之價金為 200，適用該當稅率 5%，外加營業稅 10；該 10 之營業稅為乙之銷項稅額，亦是最後丙之受轉嫁稅額。因乙得自其銷項稅額 10 扣抵其進項稅額 5，所以乙之應納稅額為 5。其結果，因該房屋之銷售於丙，甲、乙分別向稅捐稽徵機關各繳納 5 之營業稅額，合計為 10，等於最後丙之受轉嫁稅額。另假設甲經乙之仲介將該屋作價 200 賣給丙，適用該當稅率 5%，外加營業稅 10。該 10 之營業稅為甲之銷項稅額，亦是最後丙之受轉嫁稅額。乙自甲取得仲介佣金 100，適用該當稅率 5%，外加營業稅 5。該 5 之營業稅為乙之銷項稅額，甲



之，關於仲介或經銷之契約類型的選擇，無透過稅捐規劃，以降低稅負的作用。所以其間不會有為稅捐規劃，而濫用契約類型的動機<sup>11</sup>。然稅捐稽徵機關如介入甲乙間之契約類型的選擇，則會影響甲乙、乙丙、甲丙間之銷售關係的有無銷售關係，以及甲應對乙、乙應對丙，或甲應對丙、乙應對甲開立發票的認定差異。

## 二 通謀虛偽意思表示之隱藏行為的當事人

在通謀虛偽意思表示，其當事人已顯示於通謀虛偽意思表示中。即便是其隱藏行為的當事人，亦然。惟通謀虛偽意思表示如由連串的意思表示構成，則其中一部分之階段行為被論為無效時，單純出現於中段之當事人將不再與首尾兩端的當事人成立稅法上有意義之法律關係（銷售關係）。例如以連串之通謀虛偽買賣隱藏贈與時，只有首尾兩端之當事人始為該隱藏之贈與行為的當事人。

## 三 信託業務之契約當事人

信託業務之契約當事人，在設立上，為信託人與受託人；在信託財產之管理、處分上，原則上為受託人及其就信託財產與之為法律行為之相對人；在信託財產或信託利益之歸屬上，原則上為受託人及信託人或受益人。在民事關係上，只要受託人對於信託人或受益人尚可能透過求償信託費用的方式，自動調整；在稅務關係上，原則上以信託財產或信託利益之形式上的歸屬為準，以受託人為稅捐關係之當事人，不予干預。關於信託，該調整原則，已充分顯現於：原則上以受託

---

之進項稅額。因甲得自其銷項稅額 10，扣抵其取自乙之進項稅額 5，所以甲之應納稅額為 5。其結果，因該房屋之銷售於丙，甲、乙分別向稅捐稽徵機關各繳納 5 之營業稅額，合計為 10，同樣等於最後丙之受轉嫁稅額。其間之不同僅是：乙之銷售階段的加值，在第一種銷售模式，以「價差」呈現，得自丙；乙應開立發票給丙，甲丙之間無銷售關係。在第二種模式，以「佣金」呈現，得自甲；乙應開立發票給甲，乙丙之間無銷售關係。

<sup>11</sup> 在民商法上，選擇仲介或經銷對於居間之媒介交易者，有重要之民刑法上的意義。選擇經銷，居間者可以轉取價差，而無背信的問題。反之，在仲介，只可以轉取佣金，而不得轉取價差。在稅法上得要求其民商關係之類型的選擇應與稅務關係所主張者相同。亦即該管稅捐稽徵機關得以其民商關係為基礎認定其稅務關係。反之，原則上不適合要納稅義務人遷就稅務規定，安排其民商關係。

人爲納稅義務人。是故，與所得稅法或遺產及贈與稅法不同，在營業稅法，除在營業稅法第三條之一有下列規定外：「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。」並無應以受託人或信託人爲其納稅義務人的規定。稅捐法上主要必須調整的情形有：對於納稅義務人有按或兼按屬人因素，適用累進稅規定之稅捐，例如所得稅、地價稅<sup>12</sup>。

#### 四 人頭契約與真實契約當事人

實務上有時，真實之契約當事人借用他人的名義而爲之。這時引起究竟誰才是該契約之當事人的問題。依據前述意思表示之當事人的歸屬原則：以名義人爲歸屬基準（民法第一百零三條），仍應以該他人爲契約當事人。因此，引起之法律形式與經濟實質不一致的問題，應在稅捐法定主義及量能課稅原則的基礎上規範之。在民事關係上，只要尚可能透過求償的方式，自動調整，就如同關於信託關係之所得稅、遺產及贈與稅以外的稅捐，原則上不用予以干預，一概以受託人爲納稅義務人一樣，在人頭契約得以該人頭彰顯之名義人爲相關稅捐之納稅義務人。在信託未經登記的情形，其事態其實與借用他人名義從事營業的情形，沒有稅捐法上有意義之區別。是故，特別對於借用他人名義的情形，直論爲稅捐之違章行爲，並無必要。除非其名義之借用，有冒充稅捐優惠的資格。例如利用人頭分散交易總量，以規避營業人身分之取得，逃漏營業稅。

#### 五 應以履行行為而非物權行為逆向推論銷售關係

---

<sup>12</sup>土地稅法第三條之一：「土地爲信託財產者，於信託關係存續中，以受託人爲地價稅或田賦之納稅義務人（第一項）。前項土地應與委託人在同一直轄市或縣（市）轄區內所有之土地合併計算地價總額，依第十六條規定稅率課徵地價稅，分別就各該土地地價占地價總額之比例，計算其應納之地價稅。但信託利益之受益人爲非委託人且符合左列各款規定者，前項土地應與受益人在同一直轄市或縣（市）轄區內所有之土地合併計算地價總額：一、受益人已確定並享有全部信託利益者。二、委託人未保留變更受益人之權利者（第二項）。」

金流、物流、服務流不等同於履行行為，倘物權行為、準物權行為或事實行為為一定債務之清償而為時，始可被定性為該債務之履行行為。債權行為與物權行為係民事法中功能相依之重要的分類：債權行為是財產利益之移動的主要原因；在物或權利之交易，物權行為或準物權行為係其履行的手段。其中，債權行為具有原因行為之一般屬性，而物權行為因其無因性，單純觀察具體的物權行為，並不能探知該物權行為與特定債權行為在清償上之關聯關係。故物權行為與特定債權行為之清償上的關聯，待於債務人或其代理人從事清償一定債務之指示或指定時，才能使特定物權行為或準物權行為成為特定債務之履行行為。

為一定利益之授受，不論是透過物權行為、準物權行為或事實行為，至該利益之授受層次為止，都是無因的。這些無因行為必須為一定之原因關係而為時，始有其實現一定目的之意義。利用物權行為、準物權行為，為金錢、物、權利之移轉，構成金流、物流；利用事實行為，提供服務，構成服務流。該金流、物流、服務流之流動目的，在於履行一定債務。在為該目的之意義下，其移轉或提供，始成其為「履行行為」。要之，金流、物流、服務流僅屬於無因之物權行為、準物權行為或事實行為層次的法律事實，他們與履行行為是有區別的。

在存在面，因為物權行為、準物權行為或事實行為之無因性，不具備用來界定銷售關係所需要之目的因素。是故，營業稅法所定，與一定金流、物流、服務流有關之「銷售」，必須從以之為工具所從事之「履行行為」，及該「履行行為」所履行之債務據以發生之民事法上的「原因關係」，推求其營業稅法上之銷售關係的當事人。而不得以構成金流、物流、服務流之物權行為、準物權行為或事實行為之當事人為認定依據。

營業稅法第三條第一項規定，「將貨物之所有權移轉與他人，以取得代價者，為銷售貨物。」第二項前段規定，「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，為銷售勞務。」該二項關於銷售貨物及銷售勞務的定義規定，其實也都已透過「以取得代價」之要件，將銷售關係之「有償性」充分表現出來。構成金流、物流、服務流之物權行為、準物權行為或事實行為，基於其無因性不具有「有償性」，必須結合其原因關係，才能構成該二項所定之銷售貨物或銷售勞務。因此，該條所定銷售貨物或銷售勞務之銷售關係之當事人與該貨物

或勞務之給付之原因關係的當事人相同。

分辨物權行為與履行行為之必要性在指示「由第三人給付」或「向第三人給付」之債務的履行，清楚顯示出來。以貨物之買賣為例，債務之履行行為，係以移轉買賣標的物所有權之物權行為為工具，在直接給付關係下，雙方當事人間之物權行為固當然等同於渠等間之履行行為，惟在「由第三人給付」或「向第三人給付」此種指示交付之情形時，卻可能產生二種現象：1、一個物權行為構成數個履行行為；2、被指示人與受領人間雖構成物權行為，但並不構成履行行為，亦即物權行為之當事人並不當然等同於履行行為之當事人。

在貨物之買賣，常識上可能認為：在銷售貨物，其物權行為（讓與及受讓）之雙方當事人，即是該銷售關係之當事人。在雙方皆是營業人的情形，讓與者為銷售營業人；受讓者為購買營業人。在直接給付的情形固然如此。但在指示給付的情形，則非如此。在指示給付的情形，一個物權行為構成二個給付關係（即二個履行行為）：（1）被指示人對指示人之給付。當中，被指示人（讓與者）固是銷售營業人，但其購買營業人卻是指示人，而非受讓者（受領人）。（2）指示人對受領人之給付。當中，指示人是銷售營業人，受領人是購買營業人。而在營業稅之稽徵實務上，由於不熟悉指示給付在履行上之給付關係的邏輯結構，以致在銷售貨物之銷售當事人的認定，產生不容易化解之認識上的爭議。

按在債務之履行，債務人（指示人）可能指示第三人（被指示人）對其債權人（受領人）履行債務（民法第二百六十八條），債權人（指示人）可能指示其債務人（被指示人）向第三人（受領人）給付。被指示人與受領人間雖然有債之標的之授受（物流、金流或服務流），但其間如上所述，並不因此而有給付（履行）關係，更不會因此而有該履行行為所要清償之債務所據以發生之債務關係。換言之，被指示人與受領人間不因此而有營業稅法上所定之銷售關係。其相關之債務關係或銷售關係存在於指示人與被指示人及指示人與受領人間<sup>13</sup>。是故，不得以物流、金流或服務流（亦即其物權行為、準物權行為或事實行為）之授受外觀的主體流程為基礎，認定債務關係或銷售關係的當事人。而應以其所以為履行行為，亦即以該履行行為之原因行為為基礎，認定債之標的之授受所立基之銷售關

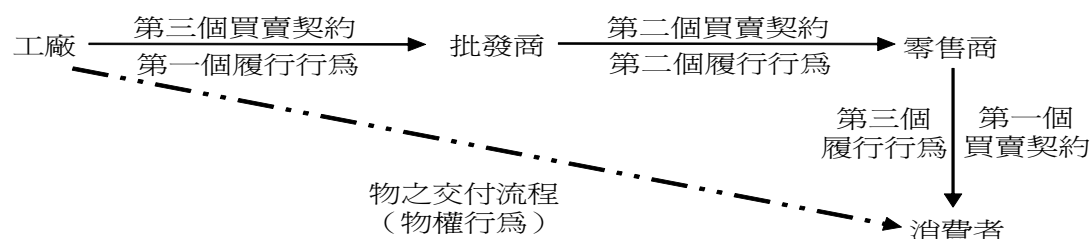
<sup>13</sup> 關於指示給付請參考黃茂榮，不當得利，2011/07 初版，頁 285 以下。

係的當事人。

在債權人有向第三人給付之指示時，債務人之給付必須依該指示，始符合債務本旨，具有給付之提出的效力。是故，單純根據物權行為並不能逆向推論該物權行為之當事人間是否有銷售關係。該物權行為所要清償之債務究竟為何？取決於清償人指定之給付目的，亦即按該物權行為之目的，究竟要清償哪一筆債務，以定其給付關係，並確認該債務所據以發生之原因關係及銷售關係。因此，實務上以構成物權行為之金流或物流為依據，逆向推演金流或物流雙方有銷售關係，不符合相關制度之基本建制原則（司法院釋字第 685 號解釋）<sup>14</sup>。舉例言之，以貨物之銷售為例，一件貨物要從其製造商或進口商銷售至消費者，通常要經由經銷商（批發商、零售商），銷售至消費者。當中，經銷商為節省履行費用，可能指示製造商或進口商直接將貨物交付給消費者。其銷售流程及相關法律關係可圖示

<sup>14</sup> 財政部 91/06/21 台財稅字第 0910453902 號函：「○○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。」該函以合作店銷售貨物所得之貨款，係由該公司（貨物供應商）自行收款為理由，認為雖以「合作店」名義對消費者銷售，還是應以該公司（貨物供應商）為銷售人。此為金流蓋過法律行為之名義人的案例。司法院釋字第 685 號解釋認為：「財政部中華民國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，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，即為該項營業行為之銷售貨物人，……與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立法意旨，與憲法第十九條之租稅法律主義尚無抵觸。」按營業稅法第二條第一款規定：「銷售貨物或勞務之營業人」為營業稅之納稅義務人。第三條第一項規定：「將貨物之所有權移轉與他人，以取得代價者，為銷售貨物。」第三十二條第一項前段規定：「營業人銷售貨物或勞務，應依本法營業人開立銷售憑證時限表規定之時限，開立統一發票交付買受人。」該三條文中之上述規定中並無關於如何依契約，認定貨物之銷售人的規定。財政部該函釋為關於「營業行為之銷售貨物人」之行政解釋，而該釋憲聲請案所聲請解釋者為：該函釋關於「營業行為之銷售貨物人」之行政解釋，是否符合契約當事人之認定的原則。司法院該號解釋並未對於「營業行為之銷售貨物人」之認定原則加以解釋。營業稅法第三條第一項規定：「將貨物之所有權移轉與他人，以取得代價者，為銷售貨物。」該項規定雖看似可以引為誰是銷售貨物者之認定依據，但其實不妥。蓋該條只是說明有償的移轉所有權為銷售貨物。但並沒有處理其當事人的規範問題。或謂貨物所有權之授受者間，即是該銷售貨物關係的當事人。但其實不然。按貨物所有權之授受是無因之物權行為，並不包含使該物權移轉行為成為有償之原因關係（銷售關係）之當事人的信息。該信息存在於該物權移轉行為的原因契約關係（銷售關係）中。且以該原因契約之名義人為依據，決定該契約之當事人。該契約當事人也正是該物權移轉行為所履行之銷售關係的當事人。

如下：



在貨物之銷售依循上述指示交付方式履行之情形，使系爭貨物之所有權移轉給消費者之物權行為發生在工廠與消費者間；而其相關之買賣（銷售）關係，則依序先後發生在消費者與零售商，零售商與批發商，批發商與工廠間。至其履行行為或給付行為，則依序發生在工廠與批發商，批發商與零售商，零售商與消費者間。必須特別注意者為：在圖示的案例中，只有發生在工廠與消費者間之一個物權行為，而基於該物權行為，卻發生了三個履行行為或給付行為。該三個履行行為或給付行為同時清償了工廠對批發商，批發商對零售商，零售商對消費者所負之債務。其運作的機制為：零售商指示批發商，批發商指示工廠直接對消費者給付。該給付所以具有履行的意義，乃因批發商係為清償其對於零售商所負之債務，而接受零售商之指示；工廠係為清償其對批發商所負之債務，而接受批發商之指示，直接對於消費者給付。上述相關之無因的物權行為由於以清償特定債務為目的始相對於該等債務具有履行行為的性質。因此，必須在其構成之履行行為的層次才能推演與該履行行為有關之銷售關係及其當事人。當物權行為不與任何債務關聯時，不能彰顯與之有關之銷售關係。是故，實務上主張以物權契約之當事人逆向推演其原因行為（債務契約）之當事人，以認定營業稅之納稅義務人，自難以切合實際，並可能與該物權行為實際上有關之原因行為（債務契約）的當事人格格不入。