

應納稅額之計算(上)

黃 茂 榮*

【目 次】

| | |
|----------------------------|----------------------|
| 壹、營業稅之課稅範圍 | A 兼營營業人營業稅額計算辦法之法源地位 |
| 一、以加值為課稅範圍 | B 得否強制規定一概適用間接扣抵法 |
| 二、以毛額為課稅範圍 | C 應否讓營業人自由選擇扣抵法 |
| 貳、加值型營業稅之稅額的計算 | D 單純採取直接扣抵法計算之可能性 |
| 參、進項稅額之扣抵 | 六、進項稅額之扣抵的調整 |
| 一、憑證之提出時限 | 七、溢課稅捐之返還請求權 |
| 二、違章與進項稅額之扣抵 | 肆、自非實際交易對象取得發票 |
| 三、一不得扣抵之進項稅額 | 一、無照營業而商請同業代開發票 |
| A 扣抵稅款之憑證應具備之法定方式(第三十三條) | 二、虛設行號開立發票及自虛設行號取得發票 |
| B 非供本業及其附屬業務使用之貨物或勞務的進項稅額 | 三、專櫃貨物供應商與百貨公司 |
| C 交際應酬用及酬勞員工個人用之貨物或勞務的進項稅額 | 四、專櫃貨物供應商與合作店 |
| D 自用乘人小汽車之進項稅額 | 五、特許加盟及借牌營造 |
| 四、免稅銷售之進項稅額 | 伍、自政府機關取得之憑證 |
| 五、進項稅額不得扣抵銷項稅額之比例 | 陸、信託關係進、銷項稅額的扣抵 |
| | 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 |
| | 二、非加值型營業稅稅額之計算 |

壹 營業稅之課稅範圍

營業稅為多階段之消費稅/銷售稅。因此，在其建制上首先必須決定，要以各該銷售階段之銷售全額或加值為課稅範圍。以各階段之加值為課稅範圍者為加值型營業稅，依同法第四章第一節適用於一般營業人；以銷售全額為課稅範圍者為非加值型營業稅或毛額型營業稅，依營業稅法第四章第二節，適用於特種營業人。

一 以加值為課稅範圍

營業稅法第四章第一節規定，一般營業人之營業稅採加值型營業稅，僅以其當階段之加值為課稅範圍。其稽徵技術有稅基扣除法及稅額扣除法。營業稅法採

* 司法院大法官、台灣大學法律學院兼任教授

稅額扣除法。

依稅額扣除法的意旨，營業稅法第十五條第一項規定，「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。」此為營業稅之課徵範圍的規定。關於銷項稅額的存在，稅捐稽徵機關負舉證責任。關於進項稅額，納稅義務人負舉證責任。縱使在納稅義務人違反協力義務的情形，稅捐稽徵機關得按查得資料，核定應補徵之應納稅額，但在程序上，依職權調查主義，稅捐稽徵機關及後來審理稅務案件之訴願委員會及行政法院，皆應就有利及不利之事實，認定其課稅範圍（稅基）。是故，如果納稅義務人能證明確有當期之進項稅額存在，相關機關不應背離第十五條第一項之規定，否認其進項稅額之扣減權¹。否則，其課徵不但在程序上違反職權調查主義，而且在實體上亦違反加值型營業稅關於稅捐客體範圍之界定所設定的原則。

關於稅捐稽徵機關在得按查得資料，核定應納稅額的情形，應如何課徵，司法院 76.08.14.大法官會議釋字第 218 號解釋：「國家依法課徵所得稅時，納稅義務人應自行申報，並提示各種證明所得額之帳簿、文據，以便稽徵機關查核。凡未自行申報或提示證明文件者，稽徵機關得依查得之資料或同業利潤標準，核定其所得額。此項推計核定方法，與憲法首開規定之本旨並不抵觸。惟依此項推計核定方法估計所得額時，應力求客觀、合理，使與納稅義務人之實際所得相當，以維租稅公平原則。」該函釋明白宣示：在自動報繳稅捐，縱使納稅義務人違反關於申報及憑證的協力義務，其應稅所得額之「推計核定方法估計所得額時，應力求客觀、合理，使與納稅義務人之實際所得相當，以維租稅公平原則。」該函釋雖是關於所得稅之解釋，其意旨亦應適用於同屬自動報繳稅捐之營業稅。

¹ 財政部 80.12.23.臺財稅字第八 0 一二六六二一五號函：「（三）對經輔導已自動辦理營業登記者，於辦理營業登記前，因興建工程需用材料或勞務之支出，所取得之進項憑證，雖已逾申報扣抵期限，或所載不符營業稅法第三十三條之規定，如經查明確屬各該建屋工程所需之支出，其進項稅額，得專案核實，准予扣抵。」惟司法院釋字第 660 號解釋有不同見解：「財政部中華民國八十九年十月十九日台財稅字第八九 0 四五七二五四號函，就加值型及非加值型營業稅法施行細則第五十二條第二項第一款有關如何認定同法第五十一條第三款漏稅額之規定，釋示納稅義務人短報或漏報銷售額，於經查獲後始提出合法進項稅額憑證者，稽徵機關於計算其漏稅額時不宜准其扣抵銷項稅額部分，符合該法第三十五條第一項、第四十三條第一項第四款及第五十一條第三款之立法意旨，與憲法第十九條之租稅法律主義尚無抵觸。」按關於行政爭訟，相關審理機關依職權調查主義既然就有利及不利之事實皆應注意，司法院釋字第 660 號之解釋意旨，便不盡合理（行政程序法第九條、第三十六條；行政訴訟法第一百二十五條第一項）。

進項稅額在發生後即得扣抵。進項稅額扣抵銷項稅額乃營業人之權利，依營業稅法施行細則第二十九條，其扣抵可延後，但依其性質不能提前²。

二 以毛額為課稅範圍

雖然現行營業稅法對於一般營業人，採加值型營業稅稅制；但仍兼採非加值型營業稅稅制適用於同法第四章第二節所定之特種營業人。所稱特種營業人，指銀行業、保險業、信託投資業、證券業、期貨業、票券業及典當業（營業稅法第二十一條），特種飲食營業（同法第二十二條），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（同法第二十三條）。但銀行業、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，及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，得申請適用加值型營業稅稅制，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。依上開規定，申請依照本章第一節規定計算營業稅額者，經核准後三年內不得申請變更（營業稅法第二十四條第二項）。

貳 加值型營業稅之稅額的計算

加值型營業稅之意旨在於以各階段銷售營業人之加值為其課徵範圍，以維持營業稅之課徵對於銷售組織的中立性，不因其銷售層級之增減而改變對於銷售之貨物或勞務所課之全部的營業稅稅額。為達到僅對各階段銷售營業人之加值，而非其銷售額全部課徵營業稅之目的，關於加值型營業稅之稅額有兩種不同的計算

² 財政部 77.9.17.臺財稅第 770661420 號函：「依營業稅法第十五條第一項規定，營業人以進項稅額扣抵銷項稅額，固以當期為原則。惟進項稅額扣抵銷項稅額乃營業人之權利，為避免營業人因一時疏忽或其他原因，未及時將當期所收取之進項憑證申報扣抵而影響其權益，爰於同法施行細則第二十九條規定，得延至次期申報扣抵，次期仍未申報者，應於申報扣抵期敘明理由，以憑核定。至非屬當期應申報之進項憑證，自不能提前申報扣抵，其有提前申報扣抵者，稽徵機關應於收件審查時予以退件。」

方法：稅額扣除法及稅基扣除法。稅額扣除法，指以「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」之計算方法。其計算方法之特徵在於利用進項稅額之扣抵，確保僅對於各階段銷售營業人之加值課徵營業稅。而稅基扣除法，指以「營業人當期銷售額，扣減進貨額後之餘額，為當期應稅之銷售額（稅基）。而後才按扣抵計得之稅基適用該當稅率，計算當期應納或溢付營業稅額。」稅基扣除法，除從定義論，比較完整呈現其限制以各銷售階段之加值為課徵對象的意旨外，如果各階段之應適用稅率不同，各階段亦將按其加值，如實適用不同稅率計算各銷售階段之應納稅額。反之，依稅額扣除法，其最後計得之營業稅額，皆為銷售於最後購買人（消費者）之銷售額，乘以該階段之應適用稅率，計得之營業稅額。其優點為：貫徹對於最終貨物或服務之應適用稅率的決定。

現行營業稅法中，雖有複式稅率的規定，但因不適用一般稅率者皆為特種營業人，適用非加值型營業稅。所以採稅額扣除法，所存在的問題為：如果適用非加值型營業稅者發生在先銷售階段，則產生發生在後之銷售階段的營業人自免徵加值型營業稅者進貨，相同之追補效果。如果適用加值型營業稅者發生在先銷售階段，則雖無所謂前述的追補效果，但已課之加值型營業稅額計入非加值型營業稅之稅基時，就該稅額會發生按發生在後之銷售階段的營業稅稅率，課徵營業稅之稅上加稅的界果。關於應加值型營業稅之一般營業人之營業稅額的計算，營業稅法第十五條第一項規定採稅額扣除法。

參 進項稅額之扣抵

一 憑證之提出時限

依現行營業稅法，對於一般營業人採加值型營業稅制，亦即「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」（營業稅法第十五條第一項規定）。是故，對於適用加值型營業稅制之一般營業人之當期應納營業稅額的計算不得違反該項規定。法律對於該項之適用亦不得予以限制。否則，即違反加值型營業稅制之量能課稅原則。至於為扣抵進項稅額，營業人應提出載有進項稅額之憑證以為依據，係納稅義務人就進項稅額之消極要件負舉證責任的問題。如果納稅義務人不能提出相關之憑證，則可能因其主張之進項稅額未能獲

得證明，而不得扣減。反之，如果納稅義務人能提出相關之憑證，則因其主張之進項稅額已獲得證明，而應予扣減。不論在程序上本諸職權調查主義，而且在實體上本諸實質課稅原則，皆應核實課徵，不得以納稅義務人逾期末辦理申報或經查獲後始提出合法進項憑證，剝奪其進項稅額之扣減權。

未辦理營業登記之營業人的銷項稅額及進項稅額是否有當期的歸屬問題？按權責發生制，自有其依權責事由之發生時點而決定之該當的期別。由於進項稅額之有無係有利於營業人之事實，所以其不提出並不構成營業人之違反協力義務的行為。是故，在營業人未於進項稅額發生之期別，申報該進項稅額的情形，營業稅法施行細則第二十九條規定：「本法第四章第一節規定計算稅額之營業人，其進項稅額憑證，未於當期申報者，得延至次期申報扣抵。次期仍未申報者，應於申報扣抵當期敘明理由。」要之，該條並無因未為如期申報而剝奪其進項稅額之扣減權的意旨。因此，在該進項稅額發生之當期，如有銷項稅額之短漏報的情形，在其短漏報營業稅額的計算，應容許扣抵其在該短漏報營業稅的程序中，補報其漏報之進項稅額，以確實核定其短漏報之營業稅稅額。

關於憑證之提出時限司法院有二號意旨不盡一致的解釋：

司法院 97.05.09.大法官釋字第642號解釋解釋文：「稅捐稽徵法第四十四條規定營利事業依法應保存憑證而未保存者，應就其未保存憑證經查明認定之總額，處百分之五罰鍰。營利事業如確已給與或取得憑證且帳簿記載明確，而於行政機關所進行之裁處或救濟程序終結前，提出原始憑證或取得與原應保存憑證相當之證明者，即已符合立法目的，而未違背保存憑證之義務，自不在該條規定處罰之列。於此範圍內，該條有關處罰未保存憑證之規定，與憲法第二十三條比例原則及第十五條保護人民財產權之意旨尚無抵觸。

財政部中華民國八十四年七月二十六日台財稅字第八四一六三七七一二號函示，營利事業未依法保存憑證，須於未經檢舉及未經稽徵機關或財政部指定之調查人員進行調查前，取得與原應保存憑證相當之證明者，始得免除相關處罰，其與本解釋意旨不符部分，自本解釋公布之日起，應不予援用。」

司法院釋字第660號解釋文：「財政部中華民國八十九年十月十九日台財稅字第八九0四五七二五四號函，就加值型及非加值型營業稅法施行細則第五十二條第二項第一款有關如何認定同法第五十一條第三款漏稅額之規定，釋示納稅義務人短報或漏報銷售額，於經查獲後始提出合法進項稅額憑證者，稽徵機關於計算

其漏稅額時不宜准其扣抵銷項稅額部分³，符合該法第三十五條第一項、第四十三條第一項第四款及第五十一條第三款之立法意旨，與憲法第十九條之租稅法律主義尚無抵觸。」

二 違章與進項稅額之扣抵

違章補開之發票不得作為扣抵憑證。加值型及非加值型營業稅法施行細則第三十條：「統一發票扣抵聯經載明『違章補開』者，不得作為扣抵銷項稅額或扣減查定稅額之憑證。但該統一發票係因買受人檢舉而補開者，不在此限（第一項）。有下列情形之一者，經海關補徵之營業稅額，不得列入扣抵銷項稅額：一、營業人進口貨物，經查獲短報進口貨物完稅價格，並有本法第五十一條第一項各款情形之一。二、保稅區營業人或海關管理之免稅商店、離島免稅購物商店辦理保稅貨物盤存，實際盤存數量少於帳面結存數量（第二項）。」但因買賣雙方有履行糾紛，而未開立憑證者，視情形，其進項稅額仍得扣抵⁴。

三 不得扣抵之進項稅額

現行營業稅為多階段之加值型營業稅。營業稅之應納稅額之計算有採銷售額減去進貨數額後之餘額乘以稅率者，此為稅基扣除法；亦有採自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者（營業稅法第十五條第一項），此為稅額扣除法。現行營業稅法採稅額扣除法。因此，如何扣抵進項稅額在營業稅之

³ 財政部 89.10.19. 臺財稅字第 0 八九 0 四五七二五四號函：「三、又依營業稅法第三十五條第一項規定，營業人不論有無銷售額，應按期填具申報書，檢附退抵稅款及其他有關文件，向主管稽徵機關申報銷售額、應納或溢付營業稅額。準此，營業人之進項稅額准予扣抵或退還，應以已申報者為前提，故營業人違反營業稅法第五十一條第一款至第四款及第六款，據以處罰之案件，營業人如於經查獲後始提出合法進項憑證者，稽徵機關於計算其漏稅額時尚不宜准其扣抵銷項稅額。四、另有關稽徵機關查獲漏進漏銷之案件，營業人於進貨時既未依規定取得合法進項憑證，自無進項稅額可扣抵銷項稅額，故稽徵機關補徵其漏報銷售額之應納稅額時，尚不宜按銷項稅額扣減查獲進貨金額計算之進項稅額後之餘額核認。」

⁴ 財政部 91.03.21. 臺財稅字第 0910451521 號函：「賣方因買方應支付之工程款未完全付清，致不願補開統一發票，雖賣方已承認違章事實，在稽徵機關核定之營業稅款尚未繳納前，尚不宜准由買方據以申報扣抵，惟為顧及買方之權益，如經查明買方確已實際支付營業稅款，且賣方亦已依法補繳該筆營業稅款，則得由查獲之稽徵機關出具載有該筆營業稅款之證明文件供買方申報扣抵，並註記列管。」

稽徵上成爲一個重要的問題。其中有關於進項稅額在何種情形不得扣抵之問題，有關於營業人在兼營免稅貨物或勞務或兼營應依營業稅法第四章第一節及第二節規定計算稅額之情形，其進項稅額不得扣抵銷項稅額之比例之計算的問題（營業稅法第十九條）。茲分述之：

在加值型營業稅，本當僅對營業人在自己之銷售階段所發生之加值課徵營業稅。其加值包括營業人在該階段所使用之生產因素的成本或費用及營業人所擬取得之利潤。忠實於對加值課稅的精神，其加值當指銷售額減去進貨（包括貨物與勞務）額後之餘額，並以之爲稅基，試用其該當之營業稅稅率，計算其應納稅額。惟爲應納稅額計算上之方便，對於加值之營業稅的課徵，有改以稅額扣除法計算之的情形。採稅額扣除法可以充分掌握營業人當階段之加值的銷項稅額，並追補在其前手之銷售中可能漏失之稅款。此外，還可透過進項稅額之扣抵的機制，提高索取憑證的意願，強化前後手間之銷售的勾稽。

關於不得扣抵銷項稅額之進項稅額，分別定於營業稅法第十九條第一項及第二項。第一項所規定者偏重於無適當證據方法（憑證）之進項稅額及與本業或附屬業務無關之貨物或勞務的進項稅額不得扣抵。

第二項偏重於專營同法第八條第一項免稅貨物或勞務者，其進項稅額不論是否有同條第一項規定之情形，皆根本不得申請退還。蓋在加值型營業稅法下，免稅規定只免受免稅待遇之營業人當階段之加值的營業稅，不併免其前手之加值的營業稅。然營業人如兼營應稅或免稅貨物或勞務，則其進項稅額縱無營業稅法第十九條第一項所定不得扣抵的情事，其進項稅額亦不得全部扣抵其銷項稅額，應依營業稅法第十九條第三項所定之計算辦法，計算其不得扣抵銷項稅額之比例。

A 扣抵稅款之憑證應具備之法定方式（同法第三十三條）

營業稅法第十九條第一項第一款規定，營業人「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」，不得扣抵銷項稅額。而同法第三十三條規定「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、購買貨物或勞務時，所取得載有營業稅額之統一發票。二、有第三條第三項第一款規定視爲銷售貨物，或同條第四項準用該條款規定視爲銷售勞務者，所自行開立載有營業稅額之統一發票。三、其他經財政部核定載有營業稅額之憑證。」核其規定內容首先爲關於供爲扣抵進項稅款之憑證所應具備之統一發票或憑證的形

式要件，為關於證據方法（憑證）之資格的規定⁵。營業稅法第十九條第一項第一款之適用，在實務上發生最多的案例為取得之憑證，係「未依規定取得」之憑證。其中，特別是指：自非實際交易對象取得之憑證。蓋「自非實際交易對象取得」的問題，看似單純，而其實在實務上有部分是源自制度上的誤解（代理之於契約關係的歸屬；金流、物流、服務流之於銷售關係的歸屬；仲介與經銷之類型選擇），有一部分是小規模營業人之銷售，聚沙成塔時（例如廢棄物之回收業之於廢棄物運銷合作社）要導入加值型營業稅制引起的調適現象，不一定有想像上之惡質。由於將「未依規定取得」之憑證上所載之進項稅額扣抵銷項稅額，即會被論為營業稅法第五十一條第一項第五款所定之虛報進項稅額，得按所漏稅額處五倍以下罰鍰，並得停止其營業。所以，營業稅法第十九條第一項第一款之所謂「未依規定取得」之憑證的問題，似小實大。

B 非供本業及其附屬業務使用之貨物或勞務的進項稅額

營業稅法第十九條第一項第二款規定「非供本業及附屬業務使用之貨物或勞務。但為協助國防建設、慰勞軍隊及對政府捐獻者，不在此限。」該款之規範意旨當為禁止將與營業人之銷售或業務不相干之進項稅額扣抵銷項稅額。這種問題容易發生在像所得稅法第四十三條之一規定之情形。該條規定「營利事業與國內外其他營利事業具有從屬關係，或直接間接為另一事業所有或控制，其相互間有關收益、成本、費用與損益之攤計，如有以不合營業常規之安排，規避或減少納稅義務者，稽徵機關為正確計算該事業之所得額，得報經財政部核准按營業常規予以調整。」蓋成本費用之攤計，如涉及貨物或勞務的購買，且當該成本費用之攤計經認為有所得稅法第四十三條之一規定的情事，便會引起記載進項稅額之憑證上所載（購買人）之名稱或統一編號與所得稅法要求者不符的情形。從而認為名稱記載於該統一發票上之營業人，以該統一發票上所載之進項稅額，扣抵其銷項稅額，為違反營業稅法第十九條第一項第二款，以「非供本業及附屬業務使用之貨物或勞務」之進項稅款扣抵銷項稅額，構成「虛報進項稅額」（同法第五十一條第五款）。依該條規定「除追繳稅款外，按所漏稅額處五倍以下罰鍰，並得停止其營業」。由於一筆貨物或勞務

⁵ 以法律規定證據方法所應具備之形式要件，具有法定證據之意義。從量能課稅或實質課稅的觀點，以法定證據阻擋根據可能之實際情形認定課稅事實，是否允當，值得就各種具體規定加以檢討。防止造假、提高稽徵效率，通常為法定證據之規定的理由。

之成本或費用究竟是否屬於該成本費用攤計之營業人，依所得稅法第四十三條之一，稅捐稽徵機關與納稅義務人可能有不同的看法，所以因關係企業間之成本或費用的攤計，所引起之進項稅額的扣抵問題，是否得逕依營業稅法第十九條第一項第二款認定為不得扣抵銷項稅額，並進一步依同法五十一條第五款論以漏稅罰，值得探討。所得稅法第四十三條之一所定之情事，屬於關係企業間關於成本費用或收益之攤計或輸送，類似的問題也容易發生在營利事業與股東或與員工之間。發生在營利事業與股東間者，為一種隱藏的盈餘分配；發生在營利事業與員工間者，為一種隱藏的薪資。關於隱藏的盈餘分配，依所得稅法第四十三條之一之規定的精神，除按（營業常規）予以調整外，目前實務對之並不論以漏稅⁶。至於隱藏的薪資，結果事實上也僅能改列薪資所得，對受領該薪資之員工補徵綜合所得稅了事⁷。

C 交際應酬用及酬勞員工個人用之貨物或勞務的進項稅額

營業稅法第十九條第一項第三款所定交際應酬用之貨物或勞務，第四款所定酬勞員工個人之貨物或勞務，依營業稅法施行細則第二十六條第一項規定「本法第十九條第一項第三款所稱交際應酬用之貨物或勞務，包括宴客及與推廣業務無關之餽贈」。所以規定不得將其進項稅額扣抵銷項稅款的理由，與同項第二款所規定者略有不同。因交際應酬或酬勞員工個人所提供之貨物或勞務，不是非供本業或附屬業務使用，而是該等貨物或勞務在二款規定之情形，係供消費使用。蓋營業人非為業務原則上不會為交際應酬，或將貨物或勞務酬勞員工個人。因此第三款、第四款規定之可能的判斷基礎尚值得檢討。倘真認為有加以限制之必要，在第三款的情形必須分別其交際應酬用之貨物或勞務是否與該營業人之本業或附屬業務有關。至於第四款規定之情形，真要計較應在於是否將酬勞員工個人所給付之貨物或勞務，折價計入其薪資，而不在於禁止將該貨物或勞務之進項稅額扣抵銷項稅額。或謂在將貨

⁶ 在實務上常見之隱藏盈餘分配的例子為，由公司出資興建房屋無償或以偏低租金供主要股東使用，或購買汽車供公司董事或監察人或其他從業人員私人使用。其中興建房屋供主要股東使用之情形，其隱藏盈餘分配比較明確，對因此所發生之支出，可轉列為對該股東分配之盈餘。反之，購買汽車供董事或監察人使用的情形，其究竟是否非供公務使用，在具體個案容易引起爭議。當其確係非供公務使用，就供董事或監察人使用之部分可論為隱藏之盈餘分配，就供員工使用的情形可論為隱藏之薪資。

⁷ 在實務上可能引起隱藏薪資或業務費用之區分疑義者，有「過高」之誤餐、差旅費、交通費或交通工具之提供、油料之補貼。

物或勞務為酬勞而交付員工個人時，該貨物或勞務在產銷上已進入消費階段，因此本諸營業稅之建制理念，自不應許其經由扣抵，返還稅款。此種看法看似言之成理，但鑑於營業人為酬勞員工個人，購買之貨物或勞務的費用，後來還是會反應到該營業人所銷售之商品或服務的價格上來，並在該營業人銷售其商品或服務時，經由轉嫁由其購買人負擔相當於該貨物或勞務所當負擔之營業稅。要之容許營業人將酬勞員工個人之貨物或勞務上的進項稅額，扣抵銷項稅額並不使稅捐稽徵機關受到稅捐收入之損失，倒是不許扣抵會造成重復課徵。

歸納之，就該項第三款、第四款所定貨物或勞務之購買的進項稅額，所以禁止其扣抵銷項稅額的考慮，或為該貨物或勞務（可能）非供本業及附屬業務使用，或係供消費使用。換言之，第二款至第四款之規定的基礎考慮相近，而與第一款所規定者不同。第一款所定之貨物或勞務的進項稅額所以不得扣抵銷項稅額的理由為（合格）證據方法之欠缺。

D 自用乘人小汽車之進項稅額

營業稅法第十九條第一項第五款規定，購買自用乘人小汽車之進項稅額，不得扣抵銷項稅額。其理由當在於營業人購買自用乘人小汽車時，其使用不一定供本業或附屬業務之使用。果如此，其考慮與第二款至第四款之考慮相同，只是其一概將之認定為非供本業及附屬業務使用，較之同項第三款、第四款規定之情形更可能與事實相背。蓋自用乘人小汽車固有可能兼供營業人之員工上、下班之用，或甚至在放假日開出去郊遊、訪友，從事休閒活動，但其大部分之時間原則上應使用於上班時間亦即為營業人之本業或附屬業務而為使用。因為營業人將本求利，依經驗法則，不可能主要為員工之休閒而購買自用乘人小汽車，供員工使用，所以立法上，一概將自用乘人小汽車之購買論為非供本業及附屬業務使用，顯然矯枉過正。想當有鑑於此，營業稅法施行細則第二十六條第二項規定「本法第十九條第一項第五款所稱自用乘人小汽車，係指非供銷售或提供勞務使用之九座以下乘人小客車」，使供銷售或供提供勞務使用之自用乘人小汽車及十座以上之乘人客車的進項稅額得扣抵銷項稅額，以緩和營業稅法第十九條第一項第五款關於自用乘人小汽車之過當的規定。此為法規性命令（施行細則）限縮母法規定之適用範圍的情形⁸。此種限縮有使

⁸ 營業稅法施行細則以營業稅法第五十九條規定為其制定之依據（同細則第一條），所以營業稅法為該細則之母法，該細則為營業稅法之子法。依法律中之授權，由行政機關制定之施行細則為一種法

該款規定在適用上更為接近營業稅法只對當階段之加值課稅的要求，所以應可認為依營業稅法之規範目的，合理解釋營業稅法中有疑義之用語的規定。

然營業稅法施行細則第二十六條第二項所稱「非供銷售或提供勞務使用」所指究竟為何，亦待探討。有謂購買小汽車之目的在於轉售者為「供銷售」，在於供出租者為「供勞務使用」。因此，營業人購買小汽車供轉售或供出租者，因該小汽車之購買所支出之進項稅額得扣抵銷項稅額，蓋在此種情形系爭乘人小汽車已非供「自用」。又汽車之購買方式除現金購買外，有以分期付款或融資性租賃的方式購買者。其中融資性租賃雖以租賃的型態表現出來，但因承租人在支付最後一期租金後，依融資性租賃的標準約定通常承租人可取得租賃物之所有權，是故論其實質上之經濟利益，對於承租人而言融資性租賃與分期付款買賣並無差異。所以關於乘人小汽車之進項稅額的扣抵財政部七十五年四月十五日臺財稅第七五三九六三四號函認為「租賃業購買乘人小汽車，以融資租賃方式租予他人使用時，租賃業之進項稅額得扣抵銷項稅額。至承租人給付租賃業乘人小汽車之租金、利息及手續費所支付之進項稅額不得扣抵銷項稅額。……（蓋）營業人購買自用乘人小汽車所支付之進項稅額不得扣抵銷項稅額，營業稅法第十九條訂有明文。惟融資性租賃（對於出租人而言）實際上係分期付款買賣性質，（與轉售無異）尚非自用」⁹。

此外，財政部於同部七十九年七月四日臺財稅第七九〇一七八九五五號函重申該部七十五年四月十五日臺財稅第七五三九六三四號函規定認為「承租人給付租賃業乘人小汽車之租金、利息及手續費所支付之進項稅額不得扣抵銷項稅額。至營業人租用（大汽車）載運員工上下班，係屬購買供本業或附屬業務使用之勞務，其有關之進項稅額，……應准予扣抵」¹⁰。該函所持見解從營業稅法第十九條第一項第五款以「小汽車」為其規範對象而論，固有其依據，然從該函認為即便租用汽車之目的在於載運員工上下班，亦以汽車之大小為標準，准否進項稅額之扣抵，可見為防止營業人將「非供本業及附屬業務使用之貨物或勞務」的進項稅額扣抵銷項稅額，

規性命令，以其授權依據做為效力的來源。因此，憲法規定第一百七十二條規定命令與憲法或法律牴觸者無效。此即子法不得超越或牴觸母法的要求。利用施行細則限縮母法中過當之規定，雖然有調整母法之適用範圍的作用，但在母法中之規定確有過當之情形，其限縮應可論為正當之法律解釋。

⁹ 財政部七十八年十月十六日臺財稅第七八〇三四九八八一號函稱「小客車租賃業所領之小客車號牌、依公路法規定在公路汽車運輸分類上係屬營業汽車之一種，並在行車執照上蓋有「租賃小客車」戳記，係屬營業上使用，並非營業稅法第十九條第一項規定之『自用』乘人小汽車，其支付之進項稅額得扣抵銷項稅額，如有溢付稅額可依營業稅法第三十九條第二項規定辦理留抵或退。」

¹⁰ 營業稅法上所稱之銷售包括租賃之情形，因此關於自用乘人小汽車之進項稅額，該法第十九條第一項第五款所定者自亦包括租用之情形。

該款規定過度引用「形式標準」而忽略其「實質」。然財政部八十一年一月九日臺財稅第八〇〇七七一一七〇六號函又認為「因業務需要而租用乘人小汽車（者），如查明非屬……融資租賃，其支付之進項稅額應准予扣抵銷項稅額。」依該函見解財政部又似乎僅強調系爭租賃究為融資性租賃或一般租賃，而不再計較汽車之大小。

關於為供銷售或提供勞務使用而購買自用乘人小汽車，其進項稅額依營業稅法施行細則第二十六條第二項本當可以扣抵銷項稅額，然財政部七十六年一月十日臺財稅第七五八六三一三號函卻認為「營業稅法第十九條第一項第五款所稱之自用乘人小汽車，依據同法施行細則第二十六條第二項規定係指非供銷售或提供勞務使用之九座以下乘人小客車；（而）……汽車經銷商購置乘人小汽車供試車活動使用（者），屬非供銷售或提供勞務使用，（故）其進項稅額應不得申報扣抵。」鑑於汽車經銷商為銷售其汽車，通常必須提供汽車供顧客試車，雖然就該試車汽車經銷商不能對顧客取得租金，但尚不能說該供試車之汽車非供汽車經銷商之本業使用。由此可見該函似乎過度拘泥供銷售或供提供勞務使用時之直接的對價關係。

有意思者為，營業稅法第十九條第一項第五款及同法施行細則第二十六條第二項雖斤斤計較於自用乘人小汽車可能被用於非本業或附屬業務使用，從而不准其進項稅額扣抵銷項稅額，但財政部八十年十一月三十日臺財稅第八〇〇四五三八二八號函卻又認為「營業人因營業上之需要，所支付乘人小汽車之修理費，其進項稅額既非屬營業稅法第十九條規定不得扣抵銷項稅額之範圍，應准其扣抵銷項稅額」，而不論該乘人小汽車的用途究竟為何。

又因營業稅法第十九條第一項第五款以自用乘人小汽車為其規範對象，所以財政部七十五年十月六日臺財稅第七五六七一二九號函認為「營業人購置九人座客貨兩用車所支付之進項稅額，得扣抵銷項稅額。蓋營業稅法第十九條第一項第五款係規定自用乘人小汽車進項稅額不得扣抵銷項稅額，（而為）客貨兩用車所支付之進項稅額，稅法尚無不准扣抵之規定。」

四 免稅銷售之進項稅額

營業稅法第十九條第二項規定：「營業人專營第八條第一項免稅貨物或勞務者，其進項稅額不得申請退還。」其意旨為：在加值型營業稅稅制，免徵特定銷售階段之銷售營業人之營業稅者，僅免該階段銷售營業人之加值所生的營業稅。此與依營業稅法第七條，銷售貨物或勞務適用零稅率之情形不同。銷售因依第七條規定適用

零稅率之貨物或勞務而溢付的營業稅（進項稅額），依營業稅法第三十九條第一項第一款，得請求退還。不用留抵。

實務上有一引起疑義的問題。亦即股利收入究竟有無其銷售階段之進項稅額？對此，財政部 77.9.1.臺財稅字第 770118670 號函釋：「公司專營投資業務，除股利收入外，目前既無應稅或零稅率銷售額，當期或當年度取得進項憑證所支付之進項稅額依規定不得申報扣抵或退還；至於營業稅法第三十九條第一項第三款有關因取得固定資產而溢付之營業稅額，由稽徵機關查明後退還之規定，應以有依法可申報扣抵稅額者為前提。公司（註：專營投資公司）之進項稅額既不得申報扣抵，當無溢付稅額可資退還。應按營業稅法第三十六條第一項前段之規定計算報繳營業稅額。」

按股利源自股票，而在股票的交易階段，依現行法，應課徵證券交易稅，而不課徵營業稅。依此意旨，關於進項稅額之不得扣抵比例，兼營營業人營業稅額計算辦法第三條但書規定，依法應課徵證券交易稅之證券之銷售額不列入計算。股利之發放，應課徵所得稅，與交易稅（營業稅）之課徵無關，所以，在進項稅額之不得扣抵比例的計算上，應更有理由認為，應課所得稅之股利收入不列入計算，方便合理。

五 進項稅額不得扣抵銷項稅額之比例

營業人因兼營第八條第一項免稅貨物或勞務，或因兼營應依營業稅法第四章第一節及第二節規定計算稅額，而有部分不得扣抵之情形者，其進項稅額不得扣抵銷項稅額之比例及計算方法，依營業稅法第十九條第三項由財政部另定辦法規定之。有前述營業之營業人簡稱為兼營營業人。此即「兼營營業人營業稅額計算辦法」。

該辦法第三條規定「本辦法所稱當期或當年度進項稅額不得扣抵銷項稅額之比例（以下簡稱不得扣抵比例），係指各該期間免稅銷售淨額及依第四章第二節規定計算稅額部分之銷售淨額，占全部銷售淨額之比例。但土地及各級政府發行之債券及依法應課徵證券交易稅之證券之銷售額不列入計算（第一項）。前項銷售淨額，係指銷售總額扣減銷貨退回或折讓後之餘額（第二項）。」依該條規定，進項稅額之扣抵以「不得扣抵比率」調整之，此為「間接扣抵法」。實務上將之稱為「比例扣除法」，此與同辦法第八條之一至之三所定「直接扣抵法」不同。依同辦法第八條之一第一項「兼營營業人帳簿記載完備，能明確區分所購買貨物、勞務或進口貨物之實際用途者，得採用直接扣抵法，按貨物或勞務之實際用途計算進項稅額可扣抵

銷項稅額之金額及購買本法第三十六條第一項勞務之應納稅額。但經採用後三年內不得變更。」

直接扣抵法中之直接性以「所購買貨物、勞務或進口貨物之實際用途」的明確區分維繫之。區分「專供經營本法第四章第一節規定應稅（含零稅率）營業用（以下簡稱專供應稅營業用）」，「專供經營免稅及依本法第四章第二節規定計算稅額營業用（以下簡稱專供免稅營業用）」，及供前二者共同使用，並以之做為進項稅額是否准予扣抵的依據。該辦法於民國八十一年八月二十五日修正第八條之一至之三，該三條修正條文自民國八十一年九月一日施行。其餘條文在上次修正時自民國七十七年七月一日施行。換言之，關於直接扣抵法直到民國八十一年九月一日方始施行。

該辦法第九條雖然分三項規定「本辦法自中華民國七十五年四月一日施行（第一項）。本辦法修正條文自中華民國七十七年七月一日施行（第二項）。本辦法第八條之一、第八條之二及第八條之三修正條文自中華民國八十一年九月一日施行（第三項）」。但在實務上還是引起在民國八十一年九月一日之前，兼營營業人進項稅額不得扣抵比率是否悉依間接扣除法計算的問題。其爭議之理由在：間接扣除法不容許營業人，以其購買貨物或勞務之實際用途為基礎，決定進項稅額之不得扣抵比率，或決定是否准予扣抵，不符實質課稅原則。此外，營業稅法第十九條第三項規定根本是否有效，以及營業稅因營業稅額計算辦法中之規定事後變更，而發生依變更前後之規定計算所得之應納稅額不同時，營業人是否得請求退稅也受到質疑。

關於以上問題首先涉及到者為兼營營業人營業稅額計算辦法之法源地位，其次為關於兼營營業人之進項稅額的扣抵是否得以法律或法規命令，規定一概應適用間接扣抵法（比例扣抵法），或應讓營業人自由選擇其進項稅額之（不）得扣抵比率的計算方法，以及根本是否有可能只採直接扣抵法，計算其得扣抵之進項稅額。茲分述之：

A 兼營營業人營業稅額計算辦法之法源地位

兼營營業人營業稅額計算辦法第一條規定該「本辦法依加值型及非加值型營業稅法（以下簡稱本法）第十九條第三項及第三十六條第一項規定訂定之。」營業稅法該二條規定是該辦法制定上之授權依據。該辦法為行政機關（財政部）在委任立法之授權底下所制定之法規性命令，在授權範圍內，具有與其所由授權之法律同等位

階之法源效力。此為形式意義之法律所具有之效力。是故，當其規範之內容足以影響納稅義務人之稅捐債務（應納稅額）時，應自內容變更時期向將來發生效力，原則上不得有溯及效力之情形，此與行政機關利用行政令函解釋法律規定（行政解釋）時，其解釋僅在於闡明所解釋之法律的意旨，而無補充之作用，應自所解釋之法律原來生效之時起生效者，不同。但仍非謂原來之規定不可能因為新規定之啓發，而後來經認為有實質違法，不符實質意義之法律要求的情形。如有此種情形存在，該辦法仍有可能經司法審查而被認定為全部或一部無效。

對於這個問題行政法院八十四年十月份庭長評事聯席會議作成以下決議：「『兼營營業人營業稅額計算辦法』第四條之計算公式，係依營業稅法第十九條第三項授權制訂，本項條文所稱之『其進項稅額不得扣抵銷項稅額之比例』，對進口之菸酒或其他營業稅法第九條規定進口免徵營業稅之貨物而言，因自始即無『進項稅額』之存在，殊不生得否扣抵『銷項稅額』問題，若亦將其免稅銷售淨額列入計算當期不得扣抵『銷項稅額』比例，則計得之比值勢必失實，導致可扣抵之進項稅額未克充分扣抵之損害納稅人權利結果。故兼營進口及銷售均免徵營業稅之貨物，應無『兼營營業人營業稅額計算辦法』第四條計算公式之適用」¹¹。此為司法機關對於兼營營業人營業稅額計算辦法中，關於不得扣抵比例經由決議正式表示的看法。其決議意旨顯然根本否定比例扣抵法對於兼營進口及銷售均免徵營業稅之貨物的適用性。亦即從實質的觀點基於司法審查權，根本否定該辦法對於兼營進口及售均免徵營業稅之貨物的適用性。

鑑於兼營進口及銷售均免徵營業稅之貨物的營業人，為從事該兼營進口及銷售均免徵營業稅之貨物，除進貨外，為其銷售原則上尚會有運費、廣告費、相關倉儲銷售設備、場地之使用費及各種管理費用之支出（管銷費用），而就這些管銷費用之支出中所包含的進項稅額，兼營進口及銷售均免徵營業稅之貨物的營業人，依營業稅法第十九條第二項，其進項稅額不得申請退還。是故兼營進口及銷售均免徵營業稅之貨物的營業人關於其進貨固無進項稅額，但關於其管銷所需之貨物或勞務的購買，則有可能產生進項稅額，且於有進項稅額時因不得申請退還而應由該營業人負擔。至於是否轉嫁為另一問題。

基於以上的認識，行政法院在該評事聯席會議之決議中認為「對進口之菸酒或其他營業稅法第九條規定進口免徵營業稅之貨物而言，因自始即無『進項稅額』之存在，殊不生得否扣抵『銷項稅額』問題，若亦將其免稅銷售淨額列入計算當期不得

¹¹ 司法周刊第七五一期第三版，民國八十四年十一月二十二日出版。

扣抵「銷項稅額」比例，則計得之比值勢必失實，導致可扣抵之進項稅額未克充分扣抵之損害納稅人權利結果。」其見解與事實顯然尚有出入。從而必須依據其決議意旨調整該決議之適用範圍至與系爭貨物（例如菸酒）之進貨相當之進項稅額，亦即像菸酒這種進銷皆免徵營業稅的貨物，不依比例扣抵法分擔因其他應稅貨物之進貨所生之進項稅額。茲本此意旨將該決議文之適當內容調整如後，並將調整文字置於括弧中：

「『兼營營業人營業稅額計算辦法』第四條之計算公式，係依營業稅法第十九條第三項授權制訂，本項條文所稱之『其進項稅額不得扣抵銷項稅額之比例』，對進口之菸酒或其他營業稅法第九條規定進口免徵營業稅之貨物而言，因（其進貨）自始即無『進項稅額』之存在，殊不生得否扣抵『銷項稅額』問題，若亦將其免稅銷售淨額列入計算當期（與進貨有關之進項稅額）不得扣抵『銷項稅額』比例，則計得之比值（對於其他應稅貨物之進貨之進項稅額的扣抵）勢必失實，導致（就其他應稅貨物之進貨本）可扣抵之進項稅額未克充分扣抵之損害納稅人權利（的）結果。故兼營進口及銷售均免徵營業稅之貨物，（就進貨部分所生之進項稅額）應無『兼營營業人營業稅額計算辦法』第四條計算公式之適用。」該決議所涉貨物（菸酒），因為在廢止菸酒公賣後，其銷售應課營業稅（營業稅法第十六條、第二十條），所以關於菸酒之進口或銷售，已無因免徵營業稅，而影響其營業人之進項稅額的不得扣抵比例問題。

然無論如何，行政法院在該決議中明白表示其對於法規性命令是否符合實質意義之法律的要求，有司法審查權。該立場值得行政機關注意。

B 得否強制規定一概適用間接扣抵法

兼營營業人營業稅額計算辦法在 1992.08.25.修正增定第八條之一至第八條之三前，關於兼營營業人營業稅額之計算，實際上規定，其進項稅額應一概適用間接扣抵法（比例扣抵法）。其規定固有稽徵經濟或便利上之考慮為依據，但其規定之結果，卻也使因此不能按貨物或勞務之實際用途，核實計算其進項稅額可扣抵銷項稅額之金額，從而與實質課稅原則相悖。一概適用間接扣抵法，在與應稅貨物之進貨的進項稅額之扣抵有關部分，固然一定產生不利於進、銷皆免徵營業稅之貨物，但在與管銷費用有關之進項稅額，則因應稅及免稅貨物皆可能發生進項稅額，而應稅貨物之進項稅額得依營業稅法第十五條第一項規定扣減銷項稅額，反之，免稅貨物

之進項稅額依同法第十九條第二項則不得申請退還。是則與管銷費用有關之進項稅額的扣抵，在採間接扣抵法的情形是否不利於免稅貨物之銷售，尚需視具體情況如何而定。蓋專因應稅貨物發生之進項稅額，本當得全部扣抵，故採直接扣抵法時對營業人有利，採比例扣抵法對營業人不利；專因免稅貨物發生之進項稅額，本當全部不得扣抵，故採直接扣抵法時對營業人不利，採比例扣抵法對營業人有利；因應稅及免稅貨物之共同管銷事由發生之進項稅額，在其因共同使用而不能分辨各自使用之比例的情形，權宜的以比例扣抵法按免稅貨物銷售淨額（及依營業稅法第四章第二節規定計算稅額部分之銷售淨額），占全部銷售淨額之比例，決定其進項稅額不得扣抵銷項稅額之比例（此即該辦法所稱之不得扣抵比例），對於營業人無以論斷其有利或不利。

綜上而論，將與應稅貨物之進貨有關之進項稅額除外後，採比例扣抵法對於營業人是否有利，還看當期專因免稅貨物而發生之進項稅額占當期全部進項稅額之比例（實質不得扣抵比例），與當期免稅貨物之銷售淨額占當期全部銷售淨額的比例（形式不得扣抵比例）之相對關係的實際情形如何而定。前者大於後者（亦即實質大於形式）時，對於營業人有利，前者小於後者（亦即形式大於實質）時，對於營業人不利。蓋免稅銷售淨額占全部銷售淨額之比例即是依法適用之形式上的不得扣抵比例。由此可見，強制一概適用比例扣抵法，在將與應稅貨物之進貨有關之進項稅額除外後，對於營業人是否有利尚非可一概而論。因此，只要將與應稅貨物之進貨有關之進項稅額除外，強制採比例扣抵法尚非可認為必然因違反實質課稅原則，而不利於兼營營業人。然與應稅貨物之進貨有關之進項稅額，在強制採取比例扣抵法的情形，如果不准除外，則顯然會引起不利於營業人之結果。而該除外，在稽徵技術上並沒有重大不易克服之困難，或容易引起取巧濫用之情形，因此，該辦法在1992.08.25修正增訂第八條之一前，強制採取比例扣抵法，不准除外的規定，自有違反實質課稅原則之情事。

該辦法第八條之一在該次修正增訂後，兼營營業人，為適用直接扣抵法，得事先向稽徵機關申請核准採用直接扣抵法。依該條規定，直接扣抵法之適用，一方面尚繫於稽徵機關之核准，另一方面其核准亦非無條件，除帳簿記載完備，能明確區分所購買貨物、勞務或進口貨物之實際用途外，並以兼營營業人「最近三年內無重大逃漏稅」為要件。其結果，在該辦法第八條之一增訂之初，在前述限制的範圍內，比例扣抵法之適用，實際上尚有強制性。衡諸前開意旨，就與應稅貨物之進貨有關之進項稅額的部分，其強制仍然有違實質課稅原則。

C 應否讓營業人自由選擇扣抵法

鑑於比例扣抵法與直接扣抵法是與進項稅額之扣抵有關之會計上的計算方法，所以除有取巧濫用之情形外，對之，稅捐稽徵機關原則上宜採中立的立場，任由營業人自由選擇。特別是當直接扣除法事實上較諸比例扣除法更接近於實際用途之情形，稽徵機關更無規定，非經其核准原則上應採不以實際用途為基礎之比例扣除法的立場。特別當注意到：併將與應稅貨物之進貨有關之進項稅額納入不得扣抵比例之適用對象，顯不合理的情形為然。

當將與應稅貨物之進貨有關之進項稅額，自比例扣抵法之適用除外後，直接扣抵法與比例扣抵法之選擇，在徵、納雙方尚有多少利益之出入，已不再是那麼重要。不過即使如此，其選擇可能性之提供，在稅制改革上，還是有朝向合理課徵發展的積極意義。

在該辦法於 2006.12.21.再次修正施行後，依該辦法第八條之一第一項，只要兼營營業人帳簿記載完備，能明確區分所購買貨物、勞務或進口貨物之實際用途，即得自由選擇，採用直接扣抵法，按貨物或勞務之實際用途計算進項稅額可扣抵銷項稅額之金額及購買本法第三十六條第一項勞務之應納稅額。這相較於修正前，採許可制要遠為合理¹²。

「兼營營業人於調整報繳當年度最後一期之營業稅，具有下列情形之一者，應經會計師或稅務代理人查核簽證：（一）經營製造業者。（二）當年度銷售金額合計逾新臺幣十億元者。（三）當年度申報扣抵之進項稅額合計逾新臺幣二千萬元者」（同辦法第八條之二第六款）。「兼營營業人於調整報繳當年度最後一期之營業稅，未依第八條之二第六款規定辦理者，主管稽徵機關得核定停止其採用直接扣抵法，該兼營營業人於三年內應依第一條至第七條規定計算其應納營業稅

¹² 兼營營業人營業稅額計算辦法第八條之一自增訂起，歷經幾次修正，逐步放寬進項稅額之直接扣抵法的適用要件。1992.08.25.之新增及 2001.09.20. 之版本的內容，該辦法第八條之一第一項所定要件相同：「兼營營業人最近三年內無重大逃漏稅，且帳簿記載完備，能明確區分所購買貨物、勞務或進口貨物之實際用途者，得向稽徵機關申請核准採用直接扣抵法……」2005.11.08.將該項要件修正放寬為：「兼營營業人無積欠已確定之營業稅及罰鍰，且帳簿記載完備，能明確區分所購買貨物、勞務或進口貨物之實際用途者，得向稽徵機關申請核准採用直接扣抵法……」惟至此，尚維持應事先申請許可的規定。直至 2006.12.21.該項再修正為：「兼營營業人帳簿記載完備，能明確區分所購買貨物、勞務或進口貨物之實際用途者，得採用直接扣抵法……」本次修正，除進一步放寬要件外，並改採準則制，為直接扣抵法之適用，兼營營業人不需事先申請許可。

額，不得變更（第一項）。兼營營業人於停止其採用直接扣抵法時，其當年度已經過期間，應於改採比例扣抵法前報繳稅款之當期，視為當年度最後一期，依第八條之二第四款第一目及第二目規定辦理（第二項）」（同辦法第八條之三）。

D 單純採取直接扣抵法計算之可能性

然當容許營業人自由選擇無關進貨之進項稅額的扣抵方法，且營業人選擇了直接扣抵法，其選擇在實務上論其實際有無貫徹之可能性，仍值得探討。蓋只要其選擇直接扣抵法，其選擇除與進貨之進項稅額有關部分，基於前述說明必然而且應該一體適用直接扣抵法外，其他與進貨無關之進項稅額是否還可分別按其專因應稅貨物、專因免稅貨物或因應稅及免稅貨物而發生，分別直接歸屬或共同歸屬於應稅或免稅貨物，以決定其是否得扣抵，即發生疑義。

因為如果容許依該辦法第八條之二之規定，實務上很容易發生營業人努力保存證據方法證明，專因應稅貨物發生之進項稅額，主張就該部分依直接扣抵法全額扣抵。至於專因免稅貨物而發生之進項稅額，則怠於為其保存證據方法，而任其在結果上自然併入因應稅及免稅而發生之進項稅額，按免稅貨物之銷售淨額占全部銷售淨額之比例計算其不得扣抵之進項稅額。換言之，採直接扣抵法的情形，論其實際，原則上難以單純採取直接扣抵法計算其得或不得扣抵銷項稅額之進項稅額的可能性。因此，所謂選擇採用直接扣抵法，論其實際只是部分適用，而非全部適用的情形。

為避免營業人有怠於保存與證明專因經營免稅貨物而發生之進項稅額之憑證的情事，產生不利於稅捐稽徵機關之情形，直接扣抵法之適用尚以帳簿記載完備能明確區分所購買貨物、勞務或進口貨物之實際用途為必要。該辦法第八條之一第一項關於適用直接扣抵法之要件的規定中，其與帳簿記載之要求有關的部分，應屬合理。

關於如何適用進項稅額之直接扣抵法，該辦法第八條之二第一款至第三款規定如下：

「採用直接扣抵法之兼營營業人，應依下列規定計算營業稅額。

一、兼營營業人應將購買貨物、勞務或進口貨物、購買國外之勞務之用途，區分為下列三種，並於帳簿上明確記載：

（一）專供經營本法第四章第一節規定應稅（含零稅率）營業用（以下簡稱專供應稅營業用）者。

（二）專供經營免稅及依本法第四章第二節規定計算稅額營業用（以下簡稱專供

免稅營業用)者。

(三)供(一)、(二)共同使用(以下簡稱共同使用)者。

二、兼營營業人當期應納或溢付營業稅額之計算公式如下：

應納或溢付稅額＝銷項稅額－（進項稅額－依本法第十九條第一項規定不得扣抵之進項稅額－專供經營免稅營業用貨物或勞務之進項稅額－共同使用貨物或勞務之進項稅額×當期不得扣抵比例）

三、兼營營業人購買國外之勞務，應依下列公式計算應納營業稅額，併同當期營業稅額申報繳納。

應納稅額＝專供免稅營業用勞務之給付額×徵收率＋共同使用勞務之給付額×徵收率×當期不得扣抵比例」。

六 進項稅額之扣抵的調整

在採進項稅額之直接扣抵法時，兼營營業人可能仍有一部分之進項稅額必須適用比例扣抵法，計算其當年度不得扣抵比例，並在其報繳當年度最後一期營業稅時，按當年度不得扣抵比例調整稅額後，併同最後一期營業稅額辦理申報繳納。此為在採比例扣抵法時，兼營營業人在報繳當年度最後一期營業稅時之不得扣抵進項稅額的調整義務。關於如何調整其不得扣抵之進項稅額，該辦法第八條之二第四款至第六款規定如下：「

四、兼營營業人於報繳當年度最後一期營業稅時，應按當年度不得扣抵比例調整稅額後，併同最後一期營業稅額辦理申報繳納，其計算公式如下：

(一)調整稅額＝當年度已扣抵之進項稅額－（當年度進項稅額－當年度依本法第十九條第一項規定不得扣抵之進項稅額－當年度專供免稅營業用之貨物或勞務之進項稅額－當年度共同使用之貨物或勞務之進項稅額×當年度不得扣抵比例）

(二)兼營營業人如有購買國外之勞務者，並應依下列公式調整：

調整稅額＝（當年度購買專供免稅營業用勞務給付額＋當年度購買供共同使用勞務給付額×當年度不得扣抵比例）×徵收率－當年度購買勞務已納營業稅額

(三)兼營營業人於年度中適用本條規定計算營業稅額之期間未滿九個月者，當年度免辦調整，俟次年度最後一期再依本款規定調整之。

五、兼營營業人申請註銷登記，依本法第三十條第二項規定繳清稅款時，準用前款規定辦理。

六、兼營營業人於調整報繳當年度最後一期之營業稅，具有下列情形之一者，應經會計師或稅務代理人查核簽證。

(一)經營製造業者。

(二)當年度銷售金額合計逾新臺幣十億元者。

(三)當年度申報扣抵之進項稅額合計逾新臺幣二千萬元者。」

七 溢課稅捐之返還請求權

稅捐稽徵機關溢課稅捐者，應返還溢課之稅捐，然溢課稅捐係由於進項稅額之扣抵引起時，誰是該溢課稅捐之返還債權人。原則上在各種稅捐固應以納稅義務人爲其返還權利人。然鑑於營業稅爲間接稅，在其繳納之時，便當已轉嫁由營業人之後手（購買人）負擔，所以如由於當初因硬性規定只准採間接扣抵法，而使營業人繳納比採直接扣抵法較多之銷項稅額時，其「溢繳」之營業稅，是否因已轉嫁於營業人之後手，而不得以該營業人爲退稅之債權人？在稅制的規劃上，因爲營業稅爲法定間接稅固有預期營業人將其營業稅轉嫁於其交易相對人，且其轉嫁不另構成課稅事實，其稅基之計算自始不含當期營業稅，但除法律有特別規定之情形外，在有營業稅之溢課的情形，並不適合規定以營業人之交易相對人爲該溢課稅捐之返還債權人。例外之明文規定的情形，見於外國人購買貨物攜出課稅區的情形。

肆 自非實際交易對象取得發票

營業稅法第十九條第一項規定，其各款所列憑證所載進項稅額不得扣抵銷項稅額¹³。特別是第一款所定，未依規定取得之憑證所載進項稅額之扣抵，在實務上引

¹³ 由於自營業人取得之統一發票上所載營業稅款，即是自己之進項稅額，依營業稅法第十五條第一項，原則上固得自當期銷項稅額扣減之。扣減後尚有進項稅額之餘額，該餘額所構成之溢付稅額由營業人留抵其應納營業稅（營業稅法第三十九條第二項）。然因營業稅法第十九條第一項規定，（1）購進之貨物或勞務未依規定取得並保存第三十三條所列憑證者，或因（2）非供本業及附屬業務使用之貨物或勞務¹³、（3）交際應酬用之貨物或勞務、（4）酬勞員工個人之貨物或勞務¹³、（5）自用乘人小汽車而取得之憑證者，其所載之進項稅額，不得扣抵銷項稅額，致以此種憑證所載營業稅款扣抵銷項稅額，在實務上被論爲虛報進項稅額，依營業稅法第五十一條第五款，除

起棘手的問題。蓋所謂「未依規定取得」有相當的解釋空間。其中特別是所謂自非實際交易對象取得憑證的問題最為懸疑。就自非實際交易對象取得發票的情形，實務上還區分開立發票者是否為虛設行號。

乍想會迷惑於：為何向實際交易對象取得憑證會有這樣困難？因此，認為應予嚴辦！惟營業人所以由非實際交易對象開立發票，或自非實際交易對象取得發票，可能因為存在面的不得已，或因為規範面徵納雙方之認知的差異。存在面之不得已的情境，例如一個人在從事一時貿易時，可能面對購買人方索取統一發票的困境。另在資本財之銷售，其銷售營業人之營業規模，由小而大，要從微小或小規模營業人升級為一般營業人，由於受生存條件之現實的限制，有一定之過度階段的實際需要。此外，為處理營業稅及營利事業所得稅之自動報繳作業，至少必須支付代客記帳業者每年新台幣三萬元以上之帳務費用。這亦構成一個小規模營業人向一般營業人升級之一定的門檻。是故，一個小規模營業人在其營業規模尚不足以跨越該門檻，而其交易對象向其索取統一發票時，便可能發生不能滿足其憑證需要的情事。一個人在從事一時貿易或還是小規模營業人時，為購買人方索取統一發票的需要，迫不得已，便可能向同業，或向有登記相同業務者，商請以其為銷售營業人，開立統一發票。於是，構成代開統一發票。例如廢棄物處理業購買拾荒者交來之廢棄物時，需要載有進項稅額之發票，而拾荒者不能開立該類憑證。於是必須求助於能開立該類憑證的營業人。實務上後來透過寬容由廢棄物運銷合作社代拾荒者開立，解決該問題。

由於開立統一發票必有該發票面載銷售額 5%之營業稅的報繳義務，以及以該銷售額為基礎之一定的營利事業所得稅義務，所以該開立發票者不可能不將該發票所載之營業稅及相關之營利事業所得稅轉嫁給自其取得發票者。是故，關於取得發票而可能不受轉嫁的假定，可謂完全背離常識。不過，也由於該稅款的轉嫁，而產生看似買賣發票的外觀。其實，如果能夠體諒取得發票者之本意為：希望遵守營業稅法關於索取發票的義務；而開立發票者之功能為：協助將一時貿易者或小規模營業人從事之銷售，導入加值型營業稅體系，自可將從事一時貿易者或該小規模營業人在系爭銷售關係中之角色定性為仲介，以緩和這部分關於自非實際交易對象取得發票的問題。如肯這樣解讀，剩下的違章問題就僅限於從事一時貿易者或該小規模營業人之佣金收入的課稅問題，而不必株連到該發票開立及取得者。

開立發票者除非倒閉，縱使該發票是由所謂之虛設行號代開，亦不可能不依營

業稅法第三十五條自動報繳¹⁴。蓋即便是開立發票者是以代開發票為業之虛設行號，該虛設行號及其上游為維繫業務，也必須假戲真做，如期依法自動報繳營業稅。是故，所謂因虛設行號必無進貨事實，其所收進項稅額之發票，必會逃漏的看法，與事實並不相符。只要稅捐稽徵機關願意如實查核，當會發現並不因有自非實際交易對象取得發票，並申報進項稅額之扣減，以及虛設行號亦自其他無進貨事實之營業人取得載有進項稅額之發票，而發生營業稅稅收短少的情事。蓋虛設行號之前手原則上一樣會自動報繳其所開立之發票所載的營業稅額。是故，事實上國庫不會因虛設行號代開發票，而減少營業稅稅收。只有在開立發票者未依法自動報繳營業稅的情形，才可能因發票所載進項稅額之扣減而導致減少營業稅稅收的結果。而這在營業稅之稽徵，除非營業人倒閉，原則上不可能發生。蓋對於營業人而言，基於經濟理性之考慮，為逃漏營業稅，要則漏進漏出作絕，根本脫離統一發票之監控。開立發票而不自動報繳，或明知開立發票者將不報繳所載營業稅額，而還將其所載營業稅額當成自己之進項稅額，扣減其銷項稅額，必然會招來營業稅法第五十一條第一項第五款之五倍以下罰鍰的重罰。在理性的經濟人中，真不容易找到這樣傻的營業人。

這當中，代開發票者所起的作用是：協助將從事一時貿易或小規模營業人之營業，導入加值型營業稅的體系¹⁵。與代開發票相同之外觀也可能發生在，徵納雙方關於交易流程認識不同的情形，例如專櫃貨物供應商與百貨公司或合作店及消費者間之銷售關係的定性與歸屬會影響到應由誰向誰開立發票。是故，徵納雙方之認識

¹⁴ 財政部 87.01.17.臺財稅字第 871925410 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。」

¹⁵ 例如財政部 87.7.14.臺財稅字第 871953090 號函釋：「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，應依財政部 86.3.18 臺財稅第 861888061 號函。」該函釋稱：「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。」

如有不同，便會發生相當於發票之代開的外觀：例如認定由百貨公司或合作店代專櫃貨物供應商開立發票給消費者。在借牌營造的情形，出借牌照者亦有代借用牌照者開立發票的外觀。上述情形共通的特色為，所以由非實際交易對象開立發票或自非實際交易對象取得發票，並非為稅捐規劃的緣故，而是由於市場地位或形勢引起之交易上的需要。類似的情形，例如專櫃貨物供應商雖自己對消費者交貨、服務、收款，但為分享百貨公司的商譽，以取信於消費者，故由以百貨公司的名義開立發票給消費者；名牌貨物供應商雖同樣自己對消費者交貨、服務、收款，但為取得賣場，同意按銷售額之一定成數作為代價，並以店面業主的名義開立發票，監控銷售額，讓店面業主放心。雖然其交易流程單純，且無為少繳稅捐，而蓄意拐彎摸角，以掩飾課稅事實之真相的複雜安排，但因其契約類型特徵與任何有名契約皆不盡相符，以及稅捐稽徵機關習慣於以物流及金流為基礎，認定銷售關係的當事人，在徵納雙方，導致關於銷售關係之當事人的認知落差。引起非自實際交易對象取得發票，或由其開立發票的稅務爭訟。

此外，也可能因為就交易關係之當事人的認定基準，在民法及營業稅法有相當的落差：民法由於配合代理制度，關於契約關係之當事人規定以其名義人，而非其事實上為表示之人為當事人。例如代理人甲，以本人乙的名義，與相對人丙締結買賣契約、委任契約或承攬契約時，以乙與丙為該買賣契約、委任契約或承攬契約之當事人，而甲則非該契約之當事人。在委任契約，受任人為處理委任事務而必須從事法律行為時，可能以受任人自己或委任人之名義與相對人締約。學說與實務稱以受任人自己名義為之者，為間接代理；以委任人之名義為之者，為直接代理。不論是間接代理或直接代理，都可能由受任人直接對於相對人給付或受領給付。於是，引起物流或金流皆經由受任人流轉的現象。這時，在間接代理的情形，要求發票應由受任人開立或應開立給受任人，營業稅法與民法所規定之銷售流程並無兩異；反之，在直接代理的情形，如堅持發票應由受任人開立或應開立給受任人，則營業稅法與民法所規定之銷售流程便有不同。蓋在直接代理，代理人（受任人）並非其所從事之銷售關係的當事人，無開立或收受發票的當事人資格。是故，如堅持以金流或物流為決定開立憑證之義務人的絕對基準，並不能契合納稅義務人之交易需要。

在民事關係之規劃上，為達到相同之目的，納稅義務人為何選擇以間接代理或直接代理的方式，不一定是基於稅捐規劃的考慮。例如附條件買賣與融資性租賃之選擇、百貨公司與專櫃或合作店與專櫃相互間及其分別與消費者之交易相對人或契

約類型的選擇、加盟之銷售體系之參加或借牌營造等。然在上述關係，由於徵納雙方關於交易關係所屬契約類型之定性不同，立時會引起應由誰開立或收受統一發票之認識的差異。一有差異，即會引起自非實際交易對象取得憑證，以及由之引伸之虛報進項稅額的稅捐逃漏問題。此外，還有從事一時貿易者，或小規模營業人為滿足其交易相對人關於統一發票之進貨憑證的需要，而商請經營相同業務之營業人或成立合作社代開發票的情形。這時一時貿易者或小規模營業人與代開發票之營業人的關係：前者，有若無固定雇主之受僱人，屬於後者之編制外的受僱人。在加值型營業稅之課徵上，其間關係之機制正是將一時貿易者或小規模營業人之銷售透過發票之代開，導入營業稅體制中。這些事件對於國家之營業稅稅收雖無減損，但往往被當成重大營業稅的逃漏案件辦理，並因此發展出所謂虛設行號的營業類型。

自虛設行號取得發票扣抵進項稅額，因此引起虛設行號開立發票及自虛設行號取得發票之營業稅的課徵問題。這一向被認定為是營業稅法之最嚴重的違章行為。其主要態樣如下：

一 無照營業而商請同業代開發票

當一個人尚未決意獨立的，繼續從事一定之業務，以謀生時，可能偶有可以獲得收入之業務機會。這時他可能以居間或其他仲介的方式利用該機會，不過，礙於形勢，可能不適合讓交易相對人認為他是一個捐客。於是，他可能商請一個營業人充為該交易之銷售營業人。其機會性之一時貿易乃轉為商請他人充為銷售營業人或代開發票的交易。

有時交易雖有繼續性，但不具足夠之獨立性，論諸實際只是一個無固定雇主之勞工。在這種情形，當其交易相對人無意聘其為受僱人，而又需要進貨發票時，該無固定雇主之勞工便必須想辦法商請一個營業人，為其開立發票給交易相對人。如果集合夠多有相同困難者，則可成立各種合作社，在稅捐稽徵機關的理解與諒解下，克服該難題。顯著的案例是廢棄物收集工人組織臺灣省廢棄物運銷合作社，參加為其社員。由該合作社為其開立發票給廢棄物處理業。如果沒有必要的理解與諒解，廢棄物之收集工人即因無雇主而陷入無照營業的困境。其次，縱為解決無照營業及代開或銷售發票的問題，而已組織合作社，一時仍難解免商請同業代開發票的質疑。這類問題在實務上的解決，總是幾經波折，飽受磨難¹⁶。

¹⁶ 財政部 86.3.18.臺財稅字第 861888061 號函：「（一）如查明營業人確有向臺灣省廢棄物運銷合作

有時交易雖有繼續性，但不具足夠之獨立性的類似情形亦見於報頭媒介舉牌臨時工，為廣告公司或建設公司在十字路口扶舉廣告招牌；建築工地之工頭媒介版模工、綁鐵筋工、泥水匠等至營建工地工作。這些勞務的提供型態皆有其經濟社會的無奈背景，值得在與其有關之稅制的規劃或稅務的執行上，透過調查，深入理解，妥善對待，以避免對在高失業率的夾縫中，無固定雇主，勉強自食其力，有一日沒一日苟活者，再增體制上的困難。

二 虛設行號開立發票及自虛設行號取得發票

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八四一六四三三八六號函規定，免辦理營業登記，惟應依法課徵綜合所得稅。」該含所示法律事實之特徵為：向合作社社員購進廢棄物，但只要向該合作社支付貨款，則由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。依該函釋，財政部 87.7.14.臺財稅字第 871953090 號函會議結論再為補充解釋：「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。」該補充函釋所增加之解釋內容為：營業人縱係支付貨款與該合作社之司庫而非合作社，則不論該司庫是否兼具營利事業負責人身分，臺財稅第 861888061 號函釋，亦有適用：「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。」。更為重要者為該補充函釋認識到：「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。」

自非實際交易對象取得發票的案件，雖然一直有開立發票者是否為虛設行號之區別，但究竟何謂虛設行號並無法定的定義。以下茲從歷來關於自非實際交易對象或自虛設行號取得發票之行政函釋及司法解釋說明其有關規定的發展經過：

關於虛設行號開立發票及自虛設行號取得發票，並據該發票所載進項稅額扣抵銷項稅額之處罰函釋，首見於財政部 76 05 06 台財稅 字第 7637376 號函：「1. 關於涉嫌虛設行號部分：涉嫌虛設行號之負責人及共同行為人，應依刑法偽造文書及詐欺罪暨稅捐稽徵法第四十一條或第四十三條之規定辦理。2. 關於營業人取得虛設行號開立之統一發票……作為進項憑證申報扣抵……稅款部分：(1) 有進貨事實者：應視其情節，依刑法行使偽造文書罪、營業稅法第五十一條第五款、稅捐稽徵法第四十一條或第四十三條及第四十四條之規定辦理。至銷貨之營業人，應依營業稅法第四十五條、第五十一條第一款、第五十二條及稅捐稽徵法第四十一條及第四十四條之規定辦理。(2) 無進貨事實者：應依刑法行使偽造文書及詐欺罪、營業稅法第五十一條第五款及稅捐稽徵法第四十一條之規定辦理。」該號函釋雖按有無進貨事實分論，但其論述結果，不論有無進貨事實，對自非實際交易對象取得發票，並據該發票所載進項稅額扣抵銷項稅額者，該函釋概依營業稅法第五十一條第五款、稅捐稽徵法第四十一條，對該自虛設行號取得發票，並據該發票所載進項稅額扣抵銷項稅額者，課以逃漏營業稅的責任¹⁷。

¹⁷ 財政部 76 05 06 台財稅 字第 7637376 號：「研商「虛設行號、營業人以不實之統一發票作為進項憑證申報扣抵或退還營業稅款應予處罰，及營業人自動補報補繳稅款免予處罰」有關事宜會議紀錄：討論及決議事項：(一)營業人涉嫌虛設行號與取得虛設行號開立之統一發票或偽造、變造之統一發票作為進項憑證申報扣抵或冒退稅款，應適用何項法條予以處分，請討論案。決議：本案應分別左列情節，予以論處……。1.關於涉嫌虛設行號部分：涉嫌虛設行號之負責人及共同行為人，應依刑法偽造文書及詐欺罪暨稅捐稽徵法第四十一條或第四十三條之規定辦理。2.關於營業人取得虛設行號開立之統一發票或偽造、變造之統一發票作為進項憑證申報扣抵或冒退稅款部分：(1) 有進貨事實者：應視其情節，依刑法行使偽造文書罪、營業稅法第五十一條第五款、稅捐稽徵法第四十一條或第四十三條及第四十四條之規定辦理。至銷貨之營業人，應依營業稅法第四十五條、第五十一條第一款、第五十二條及稅捐稽徵法第四十一條及第四十四條之規定辦理。(2) 無進貨事實者：應依刑法行使偽造文書及詐欺罪、營業稅法第五十一條第五款及稅捐稽徵法第四十一條之規定辦理。前項第 (1)(2) 兩點之行為，在修正營業稅法實施輔導期間（七十五年四至六月份）發生者，除蓄意安排向虛設行號購買統一發票或偽造、變造統一發票虛報進項扣抵或冒退稅款者，應依法究辦外，本於輔導重於處罰之原則，應准予補稅結案。3.偽造、變造統一發票或偽造印戳之行為人，應依刑法偽造文書或偽造印文罪及稅捐稽徵法第四十一條或第四十三條之規定辦理。……」

該號函釋，經司法院 83.02.04.大法官釋字第 337 號解釋宣告違憲。其解釋文為：「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。至首開法條所定處罰標準，尚未逾越立法裁量範圍，與憲法並無牴觸。」所謂依該條意旨，當指該條所定之處罰要件既是「按所漏稅額處五倍至二十倍罰鍰」，則應事實上有「逃漏稅款」之結果，始能課以漏稅罰。此乃自明的邏輯與道理。有虛報進項稅額尚非處以漏稅罰之充分條件，必須因虛報進項稅額。而有逃漏稅款之結果，始得依首開條款處以漏稅罰。在營業稅之進項稅額的扣減，倘如實認識到，除非開立發票者事後不繳納該發票所載營業稅額，否則，載有營業稅額之發票有如印花稅票，必含有如其所載營業稅款之儲值價值，可供扣減銷項稅額。是故，不論開立發票者，是否為實際交易對象，或甚至是虛設行號，因為營業人所開立之三聯式統一發票的扣抵聯只有一張，不可能有重複扣抵的情形。因此，其扣抵不可能發生「納稅義務人有虛報進項稅額，並因而逃漏稅款」的情事。在這種情形，若以開立發票者未依規定開立發票所繳營業稅款將予退還，或進一步以其係不法原因之給付，不予退還為理由，論述取得該發票者，還是因無該憑證所載可供扣減之進項稅額而扣減之，構成營業稅之逃漏結果，可謂大可不必如此苛待。

回應釋字三三七號釋憲解釋，財政部台財稅字第 831601371 號函釋：「二、為符合司法院大法官會議釋字第三三七號解釋意旨，對於營業人取得非實際交易對象所開立之統一發票作為進項憑證申報扣抵銷項稅額之案件，應視情節，分別依左列原則處理：(一) 取得虛設行號發票申報扣抵之案件：1 無進貨事實者：以虛設行號發票申報扣抵，係屬虛報進項稅額，並逃漏稅款，該虛報進項之營業人除應依刑法行使偽造文書罪及稅捐稽徵法第四十一條之規定論處外，並應依營業稅法第五十一條第五款規定補稅並處罰。2 有進貨事實者：(1) 進貨部分，因未取得實際銷貨人出具之憑證，應依稅捐稽徵法第四十四條規定處以行為罰。(2) 因虛設行號係專以出售統一發票牟取不法利益為業，並無銷貨事實，故取得虛設行號發票之營業人，自亦無向該虛設行號進貨並支付進項稅額之事實，除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，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，追補稅款，不再處漏稅罰外，其虛報進項稅額，已構成逃漏稅，應依營業稅法第五十一條第五款規定補稅並處罰。(二) 取得虛設行號以外其他非實際交易對象開立之憑證申報扣抵案件：1 無進貨事實者：因其並無進貨及支付進項稅額之事實，其虛報進項稅額，逃漏稅款，應依營業稅法第五十一條第五款規定補稅並處罰。2 有進貨事實者：(1) 進貨部分，因未取得實際銷貨人出具之憑證，應依稅捐稽徵法第四十四條規定處以行為罰。(2) 至進貨人取得銷貨人以外之營業人所開立之發票申報扣抵，如查明開立發票之營業人已依法申報繳納該應納之營業稅額者，則尚無逃漏，除依前項規定處以行為罰外，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扣抵銷項稅額部分，追補稅款。如查明開立發票之營業人並未依法申報繳納該應納之營業稅額者，即有逃漏，除依前項規定處以行為罰外，並應依營業稅法第五十一條第五款規定補稅並處罰。」

歸納該號解釋，(一) 自虛設行號取得憑證部分，由於發票已由虛設行號開立，取得該發票之營業人自不可能再「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」，所以該營業人不論有無進貨事實，依該函釋，該進項稅額之扣抵皆「已構成逃漏稅，應依營業稅法第五十一條第五款規定補稅並處罰」。(二) 虛設行號以外其他非實際交易對象取得憑證部分，在無進貨情形，該函釋認為，無進貨，即無支付進項稅額之事實，所以該進項稅額之扣抵已構成「逃漏稅款，應依營業稅法第五十一條第五款規定補稅並處罰」；在有進貨的情形，「如查明開立發票之營業人已依法申報繳納該應納之營業稅額者，則尚無逃漏，除依前項規定處以行為罰外，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扣抵銷項稅額部分，追補稅款。如查明開立發票之營業人並未依法申報繳納該應納之營業稅額者，即有逃漏，除依前項規定處以行為罰外，並應依營業稅法第五十一條第五款規定補稅並處罰。」在這種情形，因開立發票之營業人通常會依法申報繳納，所以取得該憑證並據以扣抵其銷項稅額者，不會被依營業稅法第五十一條第五款關於虛報進項稅額的規定處以漏稅罰。

按在進項稅額的扣抵，是否會造成營業稅稅收之短少的結果，繫於開立憑證者是否報繳該憑證所載之營業稅額，而不繫於開立憑證者與取得憑證者間有無進貨事實所構成之銷售關係；同樣的也不繫於開立憑證者是否為虛設行號。鑑於營業人之非實際交易對象開立發票者，是否為虛設行號，在實務的認定上本無法定明確判準。在所稱有進貨的情形，既然在開立憑證者有繳納所載營業稅的情形，

即不認為取得該憑證者據以扣抵，會構成逃漏稅款，則在取得非實際交易對像開立之憑證扣抵銷項稅額的案件，沒有區分開立憑證者是否為虛設行號的意義。在這種情形，其區分只有莫須有的將開立憑證者污名化，妨礙執法機關客觀認識，只要開立憑證者有繳納該憑證所載營業稅款，其扣抵確無造成減少國庫營業稅稅收之結果的事實。至於營業人之非實際交易對像而開立發票的問題，應另從產業調查，深入認識其所以發生之經社弱勢者的困境及財經法制的的原因，以探討其可能解決之道。因經濟管制法規之違反而引起的問題，應由經濟管制法規解決，不適合藉助於稅捐罰則。

因為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兼就無進貨事實及有進貨事實的情形加以規定，而釋字第 337 號解釋文僅釋稱：「依此規定（按指：營業稅法第五十一條第五款）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。」該釋憲解釋因僅提及有進貨事實之營業人，所以，財政部在回應該號釋憲解釋之財政部台財稅字第 831601371 號函釋，即將無進貨事實的部分排除在釋字第 337 號解釋適用之外。然釋字第 337 號雖未區分開立憑證者是否為虛設行號，而財政部台財稅字第 831601371 號函釋，還是不因為釋憲標的（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）係以取得虛設行號開立之統一發票扣抵其所載進項稅額為其規定對像，而還是將虛報進項稅額的案件分按開立發票者，是否為虛設行號予以分類，並不論有無進貨，以及系爭憑證所載之營業稅額是否已報繳，認定自虛設行號取得憑證者，扣抵其所載進項稅額皆「已構成逃漏稅，應依營業稅法第五十一條第五款規定補稅並處罰」。這顯然牴觸釋字第 337 號之解釋意旨。該號釋憲解釋之意旨本來應是：開立系爭憑證之營業人，是否有依法報繳該憑證所載之營業稅額。開立憑證者是否為虛設行號，以及開立憑證者與取得憑證者間是否有進貨之銷售關係，在事務上皆非該稅額之扣抵是否導致逃漏稅款之結果的事由。

後來財政部將釋字第 337 號之解釋標的（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）中，關於營業人自虛設行號取得發票並據該發票所載進項稅額扣抵銷項稅額之責任的部分刪除，只留下虛設行號開立發票或偽造、

變造統一發票之有關責任的規定¹⁸。釋字第 337 號解釋所釋應予改正之棘手問題，經此週折，又陷於渾沌，並未解決：漏稅罰應以有漏稅結果為要件。

財政部台財稅 字第 841614038 號：「二、按營業人有進貨事實而取得虛設行號開立之發票申報扣抵銷項稅額者，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，除應依稅捐稽徵法第四十四條規定處以行為罰外，尚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，追補稅款，不再處漏稅罰，前經本部八十三年七月九日台財稅第八三一六〇一三七一號函說明二（一）2.核釋在案。」該號函釋就有進貨事實而取得虛設行號開立之發票申報扣抵銷項稅額者，重申財政部台財稅第八三一六〇一三七一號函之規定內容。惟該函可能沒意識到其不予處罰的要件是不可能成就的。蓋為系爭進貨，虛設行號既已開立發票，其實際銷貨之營業人自不可能再為同一貨物之銷售再開立發票，並依法報繳稅款。其有意義之免罰要件應是：有進貨事實，而自虛設行號或非虛設行號之非實際交易對象取得憑證並申報扣抵銷項稅額者，只要開立憑證者已依法報繳稅款，即不對取得憑證並申報扣抵銷項稅額者追繳稅款及處罰。

直到財政部台財稅 字第 09504535500 號函釋，該部的見解始有朝向合理的發展。該函釋稱：「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 83 年 7 月 9 日台財稅第 831601371 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。」該函解釋的內容雖不明晰，但至少已表達，縱使取得涉嫌虛設行號者開立之發票，亦不得逕按台財稅第 831601371 號函處罰。只是其免予補稅處罰的要件語法不盡明確：「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」。按如無法查明營業人確無向其進貨，在證據法上的意義是：肯定納稅義務人主張之進貨事實。

¹⁸ 財政部 76 05 06 台財稅字第 7637376 號：「主旨：檢發研商「虛設行號、營業人以不實之統一發票作為進項憑證申報扣抵或退還營業稅款事宜」會議紀錄。說明：本案應分別左列情節，予以論處：一、關於涉嫌虛設行號部分：涉嫌虛設行號之負責人及共同行為人，應依刑法偽造文書及詐欺罪暨稅捐稽徵法第四十一條或第四十三條之規定辦理。三、偽造、變造統一發票或偽造印戳之行為人，應依刑法偽造文書或偽造印文罪及稅捐稽徵法第四十一條或第四十三條之規定辦理。四、虛設行號應依稅捐稽徵法第四十一條或第四十三條規定移送法辦，所需具備之要件與證件，應力求周延，俾為司法機關之裁判佐證。」

其理由應是：涉嫌之虛設行號亦可能有銷貨。稅捐稽徵機關縱使懷疑開立發票者是虛設行號，但如不能證明，其無對於取得發票者銷售，即應肯定其有銷售。這是在改正台財稅第 831601371 號原來之臆測的看法：「因虛設行號係專以出售統一發票牟取不法利益為業，並無銷貨事實，故取得虛設行號發票之營業人，自亦無向該虛設行號進貨並支付進項稅額之事實。」以在台財稅第 831601 371 號的見解根本改變前，緩和對「無進貨事實」之案件的嚴苛見解。至於「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」一節，本來固當由納稅義務人負舉證責任，然因證明涉嫌虛設行號，是否有報繳其開立之憑證的營業稅稅款的證據方法在稅捐稽徵機關，所以還是應由稅捐稽徵機關負舉證責任比較合適。其不為舉證者，應論為已依法報繳。只要可認定涉嫌虛設行號已依法報繳該憑證所載之營業稅款，據該憑證扣抵其銷項稅額者，自無因而逃漏營業稅稅款的結果，應免予補稅處罰。

自司法院釋字第 337 號以來，關於營業稅之漏稅罰，上述朝向以有漏稅結果為要件之合理的發展，在財政部台財稅字第 0980457 7370 號函發生逆轉：「要旨：營業人以不實進項稅額憑證申報扣抵銷項稅額，如有進貨事實者，應補稅及擇一從重處罰；如無進貨事實者，除補稅處罰外，並追究詐術或其他不正當方法逃漏稅捐等情事。全文內容：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 9504535 500 號令，自即日起廢止。」依該函釋：開立憑證者是否繳納其開立之憑證所載營業稅稅款，以及取得該憑證者有無進貨，皆與據該憑證申報扣抵之逃漏稅的處罰要件無涉。至其所謂「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」，如何解讀，從形式論，因所據以扣抵銷項稅額之憑證係「未依規定取得」之憑證，依營業稅法第十九條第一項第一款，不得扣抵銷項稅額，所以據以扣抵即好像使用偽鈔繳納稅款，自因不生繳納效力，而構成逃漏稅的結果。然如自實質論，只要憑證所載稅款業經其開立者繳納，該憑證縱係「未依規定取得」，亦如儲值卡或印花稅票一樣，儲存有其所載並已轉嫁於取得憑證者之稅額。而營業稅法第十五條第一項規定之運作機制正建立於此。營業稅法第十九條第一項第一款無視於該轉嫁的機制，咬住「未依規定取得」憑證之規定，使司法院釋字第 337 號解釋對營業稅法第十九條第一項第一款及第五十一條第五款之導正效力盡失。該函除將財政部配合司法院釋字第 337 號解釋所做上述函釋全部廢止外，並將財政部 76 05 06 台財稅 字第 7637376 號函在當年經司法院釋字第 337 號宣告為違憲的部分，予以回復。以財政部之行政函釋默示廢止司法院之釋憲解釋這算是頭一遭。

這個情勢如何發生？

首先是行政法院 87.07.07.八十七年七月份第一次庭長評事聯席會議決議採乙說認為：「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。」¹⁹該聯席會議之決議是導致司法院大法官會議釋字第三三七號解釋實際上被

¹⁹ 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：「院長提議：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，可否補徵營業稅，本院有兩種見解。究應以何種見解為當？

請 公決。

討論意見：

甲說：按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

廢止之司法意見的基礎。

乙說的邏輯陷阱是：未依法繳納並不是未繳納。經驗事實是：營業人甲如開立統一發票給另一營業人乙，必向其收取營業稅款，以轉嫁其銷項稅額。從而不論甲乙之間有無銷售關係，乙自甲取得統一發票便會受該憑證所載營業稅款之轉嫁，且甲除非已準備落跑，歇業，否則也會如期繳納其開立之統一發票的稅款。報導上雖有鉅額虛報進項稅額的案件，但鮮有鉅額不申報銷項稅額的案件。其中道理即在於此。是故，不論開立統一發票者，是否為實際交易對象，取得統一發票者，皆因受轉嫁而已間接繳納該營業稅款。這是一個普遍存在的事實。至於該事實是否合法是另一個問題。稅捐稽徵機關既已收到取得統一發票者受轉嫁之營業稅款，即不能說其據該憑證所載進項稅額扣抵其銷項稅額，有引起營業稅短收之結果。這是司法院釋字第三三七號解釋意旨之所在。該院在作成該號解釋時，

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，業經司法院大法官會議釋字第三三七號解釋在案。是以營業人有進貨之事實，不向直接出賣人取得統一發票者，固得逕適用稅捐稽徵法第四十四條處罰。惟必有虛報進項稅額，並因而逃漏稅款之情形，始得依營業稅法第五十一條第五款處罰之（參考同上解釋理由）。準此，營業人取得非實際交易對象所開立之統一發票作為進項憑證申報扣抵銷項稅額者，縱開立統一發票者為虛設之公司行號而實際上無營業之事實，苟其已依法申報繳納所開立統一發票應納之營業稅，則營業人之所為，尚無因而逃漏營業稅之情形，自無逕對之補徵稅款並依營業稅法第五十一條第五款處罰之餘地。（本院八十五年度判字第四九三號、第一六七〇號、八十六年度判字第三三九號、第一三七二號、第二九一七號、第三〇四六號、第三〇六八號判決）。

乙說：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。』『營業人以進項稅款扣抵銷項稅額者，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。又『二、為符合司法院大法官會議釋字第三三七號解釋意旨，對於營業人取得非實際交易對象所開立之統一發票作為進項憑證申報扣抵銷項稅額之案件，應視情節，分別依左列原則處理：一取得虛設行號發票申報扣抵之案件：2 有進貨事實者：（1）進貨部分，因未取得實際銷貨人出具之憑證，應依稅捐稽徵法第四十四條規定處以行為罰。（2）因虛設行號係專以出售統一發票牟取不法利益為業，並無銷貨事實，故取得虛設行號發票之營業人，自亦無向該虛設行號進貨並支付進項稅額之事實，除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，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，追補稅款：不再處漏稅罰外，其虛報進項稅額，已構成逃漏稅，應依營業稅法第五十一條第五款規定補稅並處罰。』財政部八十三年七月九日台財稅第八三一六〇一三七一號函說明二之（二）及三釋示有案。（八十六年度判字第二〇八〇號、八十七年度判字第二一號判決）。

決議：應補徵營業稅。」

明瞭這是自非實際交易對象，甚至是虛設行號取得之統一發票。此外，在解釋文也未強調進貨之有無，而僅扼要解釋：「依此規定（按指：營業稅法第五十一條第五款）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。」至於有無進貨，既然是自非實際交易對象取得憑證，根本不是一個相干的問題。

該聯席會議決議根據所採乙說，又增加末段認為：「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。」該段之事務邏輯何在？在進項稅額的扣抵，銷售流程之前後手本來即是環環相扣，這也是為何營業稅法第十五條第一項規定：「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。」以開立憑證者有繳納憑證所載營業稅款，為取得憑證者得以該進項稅額扣抵其銷項稅額之要件，應是關於進項稅額之扣抵限制的極限。根本否定取得憑證者之扣抵權顯然太超過。在進項稅額之扣抵要件，縱使要加入其發票之開立與取得的倫理因素，也應注意其實真正鉅額之進項稅額的扣抵案件，其所謂自非實際交易對象取得發票，或所謂實際交易相對人所以未開立發票，乃因徵納雙方關於系爭銷售關係之契約類型的定性及其當事人的認知有落差，而非為租稅規劃的考量。

三 專櫃貨物供應商與百貨公司

所謂專櫃，指在一個店面中有一區之櫃台只銷售特定品牌之貨物。其經營方式為：由該專櫃銷售之貨物的供應商供貨，並派員處理對於消費者之銷售的締約及履行事務。能夠提供此種店面之銷售平台者，早期只有百貨公司，而後來在都會區之不動產價格節節高昇後，才有金店面之業主加入百貨供應平台的布建業務。因該金店面之業主與專櫃銷售貨物供應商締結的契約名為合作契約，所以實務上稱該業主為合作店。

因為百貨公司或金店面之場地成本高昂，其盈虧繫於該場地之坪效，所以爭取能創造業績之知名熱銷貨物在其賣場設櫃銷售，成為百貨公司或金店面在經營上之重要策略。同理，知名品牌的貨物為能有效接近其消費者，亦需要與其貨物之市場地位相匹配之賣場。一種貨物之供應商要在百貨公司或金店面取得設置專櫃銷售其

貨物的機會，其貨物必須是一個知名品牌的貨物。蓋只有知名品牌的貨物才有能力在百貨公司或金店面中之定點撐起一片天。同理，必須是百貨公司或金店面才能匹配知名品牌貨物之銷售平台的需要。為何知名品牌的貨物之業主不自己購置賣場。這是因為都會區之賣場市價飛漲，知名品牌的貨物之業主如果處處自購賣場，在發現所選定之地點不適合時亦不容易遷移，這除將增加資金負擔外，亦構成關於其不熟悉之不動產的物色風險。這與業主利用租賃替代買賣，或利用合夥之非金錢出資，以取得營運設備或智財權的考量類似。百貨公司或金店面與知名品牌的貨物間之合作關係可謂是在該互相需要之存在背景下的經營型態：各盡所能，分擔風險，分享銷售成果。論其性質屬於一種異業的策略聯盟，市場上將建立該關係的契約稱為合作契約，相當貼切，已具有類型特色。惟因尚屬新生之契約類型，民商法還未對其冠以名稱，制定適合其規範需要之相關規定，使之成為有名契約。因此，在實務上容易發生比附援引與其部分特徵相近之有名契約，加以定性。該比附援引的定性，發生在稅捐法上之課稅事實的認定時，有在稅務案件之處裡，是否得為類推適用之問題。

名牌貨物供應商與金店面業主間雖有如上之共同利益，但在營運上由於其行業特色，例如專櫃貨物供應商希望自己直接與消費者締約並履行消費契約：自己供貨收款及提供售後服務，以確保債權並維護品牌商譽。百貨公司或金店面既不願負擔營業風險，又不甘於當包租公，只按月收取固定數額之租金；希望可以按專櫃貨物供應商之銷售額之一定比例，分享該知名品牌之貨物的銷售利益。為滿足雙方上開帶有矛盾性格之慾望，需要一些異於平常之業務流程的安排：（1）由專櫃貨物供應商以百貨公司或金店面的名義對消費者交貨、收款；由百貨公司或金店面開立銷貨發票給消費者，以降低銷售費用，忠實記帳取信於百貨公司或金店面，根據帳載銷售額分配銷售利益。（2）按扣除百貨公司或金店面之分成比例後的餘額，由專櫃貨物供應商開立銷貨發票給百貨公司或金店面，作為銷售憑證。亦即其貨物憑證之銷售流程安排為：專櫃貨物供應商→百貨公司或金店面→消費者；但其貨物之物流實際為：專櫃貨物供應商→消費者；金流實際為：消費者→專櫃貨物供應商→百貨公司或金店面。為使憑證流程與物流及金流相匹配，在上述交易中，應將專櫃貨物供應商定性為百貨公司或金店面與消費者之銷售關係的直接代理人。百貨公司或金店面為專櫃貨物供應商之經銷商。

為課徵百貨公司、專櫃貨物供應商及消費者間之銷售關係所發生的加值型營業稅，稅捐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 98 年 3 月 19 日財政部台財稅字第 09804521880 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貨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 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。」

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，就憑證之開立時限及開立方式做出部分讓步。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。在專櫃貨物供應商與百貨公司間，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：除其流向，由「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）」外。其在專櫃貨物供應商與百貨公司間之金流科目與流量亦由「專櫃貨物供應商之貨款」改變為「百貨公司之分成」。

申言之，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：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：由專櫃貨物供應商按每次結帳（算）日）結算之銷貨清單，總計銷售額，並以該總計之銷售額為基礎，依約定之應得份額，計得之數額為其銷售額，開立銷貨發票抵充其依應得之份額（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。

在專櫃貨物供應商向消費者供貨收款的情形，本應由專櫃貨物供應商開立發票給消費者，而後由百貨公司開立發票向專櫃貨物供應商支取應得之成數；而非由百貨公司開立發票給消費者，而後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。由於二者之間之金流、物流與憑證流存有差異。所以，此種特殊交易型態之交易需要引伸之規範需求，特別需要徵納雙方的溝通及稅捐稽徵機關的認識與諒解。這類問題所以常常引起嚴重之稅務爭訟，其原因為：營業人在開發新產品或新的銷售模式時，不習慣先就其在稅捐法之適用上可能引起的問題，與稅捐稽徵機關預為沙盤推演，並就其相關疑義共同商討出，適合營業人之業務需要，且能為稅捐稽徵接受之帳務與憑證的作業方式。

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，專櫃貨物供應商可能另有想法。專櫃貨物供應商為了能簡化倉儲作業，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約定的成數，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

櫃貨物供應商若爲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爲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，並記帳。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爲：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爲受託人所有。爲確保稅捐稽徵機關之稽徵利益，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及規劃之金流、物流及憑證流，向該管稽徵機關核備。核備後，徵納雙方即按核備之方式作業。

假設沒有爲滿足消費者想以百貨公司爲交易相對人的願望，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，以及消費者希望，必要時，也由百貨公司對其負消費責任（消費者保護法第七條、第八條）。

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²⁰。

²⁰ 財政部 93.02.26.臺財稅字第 0930450262 號函：「百貨公司專櫃貨物供應商支付予百貨公司之週

應納稅額之計算(下)

四 專櫃貨物供應商與合作店

21

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当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，則合作店在当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

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。」

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抵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之物之所有權（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

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。

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。

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，

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

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。

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

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。」

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，

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

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。」

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。

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。

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。」

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

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

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『受託機構因受託經營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。」

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。

²⁹ 小規模營業人營業稅起徵點（民國 95 年 12 月 22 日修正）

- 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。」