

營業稅債務之發生的構成要件(下)

黃 茂 榮*

V 代購貨物

營業稅法第三條第三項第三款規定「營業人以自己名義代為購買貨物交付與委託人者」，視為銷售貨物。營業人如以自己的名義為他人從事法律行為，該營業人即為該法律行為之當事人。因此取得之物必須經由交付，始能使委託人取得占有，取得之權利必須經由移轉，始能移轉於委託人（民法第五百四十一條）。為忠實記錄該交易流程，該款擬制受託人與委託人之間就代購貨物有銷售關係。是故，農產品批發市場承銷人以自己名義代購農產品應課徵營業稅²²⁶。惟代購者對於委託人之計價方式，採貨價與手續費、佣金分別表示，且貨價部分按前手之要價，不加碼向後手收取者，在實務上准許只就手續費、佣金收入部分課徵營業稅，至於代購貨物部分則以代收代付不論為銷售²²⁷。其結果，已不堅持依營業稅法第三條第三項第三款，將代購貨物擬制為銷售貨物。該實務上的做法固然務實，反映該款規定有點過於僵硬，不過，也衝擊著依法行政的原則。這也顯示當為的要求，如與存在事實脫節，將難以貫徹。實務既然可以容許以代收代付，取代擬制銷售說明、規範代購貨物，則關於代購貨物的定性，不宜以擬制為銷售的方式，僵化的加以規範，而應利用容許營業人在法定的類型中，依其觀點或需要選擇匹配之類型的方式，規範之，以提高營業稅制的靈活性，減少無害於稅收之違章的爭訟。

* 司法院大法官、台灣大學法律學院兼任教授

²²⁶ 財政部七十七年二月二十五日臺財稅字第七七〇六五一五二二號函「現行營業稅法第三條第三項第三款營業人以自己名義代為購買貨物交付與委託人者，應視為自購自銷。是農產品批發市場之承銷人代購農產品應課徵營業稅。」

²²⁷ 財政部七十七年七月八日臺財稅字第七七〇一八四八七八號函「某集郵之友社，辦理郵政劃撥代購或代售我國郵政管理局發行之郵票，既係按原價代為購銷，郵票面額固定，准按其所收手續費及佣金收入課徵營業稅。」

VI 代銷貨物

營業稅法第三條第三項第四、五款規定「四、營業人委託他人代銷貨物者。五、營業人銷售代銷貨物者」，視為銷售貨物。此即將代銷貨物擬制為銷售的規定。這兩款規定中，第四款所規定者為，委託人與代銷者(受託人)間事實上無銷售，而擬制為有銷售的情形；至於第五款所規定之情形，在民事法上代銷貨物者與相對人間可能有，也可能無銷售關係，這視代銷者以自己或委託人的名義與相對人締結銷售契約而定。其以自己之名義為之者，代銷者與相對人間，其以委託人之名義為之者，委託人與相對人間有銷售關係。惟在兩種情形，該銷售之實質銷售人皆是委託人。代銷者極其量僅能夠是該銷售之名義上的銷售人而已。該條第五款之前述規定，在營業稅法上等於是強制應以行紀的類型約定代銷的契約關係。這在民事實務上是有困難的。蓋代銷人、委託人及相對人皆有可能要自己選擇其交易相對人，特別是相對人可能要求以委託人，而不願以代銷者為交易相對人。依從稅法的規定，該交易之民事關係與稅務憑證所顯示之契約關係的當事人可能不同。於是，統一發票在民事關係上可能具備之交易憑證的機能因而喪失。由於營業稅是轉嫁的，最後應由消費者負擔，所以，其稅捐義務之法律上的歸屬應以法律行為之名義人為準²²⁸，是正確的。至於以誰的名義為之，大可不必為稅捐稽徵之目的，而加以干預，應容由委託人自由選擇。如其法律行為所形成之民事契約關係的當事人，才會與稅法上的當事人相同。至於為所得稅之稽徵，如何使之復歸於實質是另一個層次的問題。惟境內營業代理人，為在中華民國境內無固定營業場所之外國營業人，代銷貨物時，確有該擬制之需要²²⁹。

²²⁸ 臺北市政府八十六年一月十五日府訴字第八六〇〇三一四一〇一號訴願決定書「訴願人既以自己之名義，代林培華等銷售墓地永久使用權，且對墓園經營方式及銷售之價格具有絕大之決定權，而非林培華等與買受人間之訂約媒介，則原處分機關認訴願人係屬代銷，而非仲介，尚無違誤。從而訴願人未於代銷墓地永久使用權時，開立註明『受託代銷』字樣之統一發票，交付買受人，漏報銷售額，原處分機關爰予補稅並裁罰，自非無據。」

²²⁹ 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「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」（實用財經資訊旬

委託代銷貨物固為營業稅法第三條第三項第四款所明定視為銷售貨物之情形。但稽徵實務上認為，其適用仍以委託人係屬營業人者為限。該見解與只有對營業人所為之境內銷售貨物，始得課徵營業稅之限制相同²³⁰。

在代銷貨物之情形，如並有現銷與分期付款之銷售之情形，實務上要求在統一發票之備註欄中註明「00年00月分委託分期付款代銷差價」之字樣²³¹。

營業稅法第三條第三項第四、五款雖然規定：營業人委託他人代銷貨物，視為銷售，亦即在委託人與受託人間、受託人與第三人(購買人)間，視為有銷售關係。但實務上卻認為「銷售農產品批發市場代供應人拍賣農產品(予承銷人)之貨款免列入銷售額，……(惟)收取之管理費仍應依營業稅法之規定申報」²³²。由此可見，前述關於代銷貨物之規定確實過於僵硬，不切合實務的需要。

刊九十二期31頁)。然「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，……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。至該外國營業人在臺之權利金收入部分，如非屬國內營業代理人代理之業務範圍，免由其開立統一發票，仍應依營業稅法第三十六條第一項規定辦理」(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)。

²³⁰ 財政部七十九年十月二日臺財稅字第七九〇一九七八六〇號函「拍賣物之物主方面：物主如非屬營業稅法第六條所規定之營業人，其委託美商蘇富比公司代為拍賣之物品，應免對該物主課徵營業稅；如物主為營業人者，其委託美商蘇富比公司代為拍賣物品，應依營業稅法第三條第三項第四款規定視為銷售貨物，並開立統一發票依法課徵營業稅(所得稅法令彙編八十三年版第118頁)。

²³¹ 財政部七十七年三月十日臺財稅字第七六一一六一五二〇號函「代銷之貨物，以現銷及分期付款方式銷售者，除應於書面契約分別載明委託代銷之價格外，其有關以分期付款方式代銷之貨物所發生之差價，委託商得於收受代銷商結帳單時開立統一發票，並於備註欄註明「00年00月分委託分期付款代銷差價」字樣，以供查核。」

²³² 財政部七十五年六月五日臺財稅字第七五四八〇六六號函「二、農產品批發市場代供應人拍賣農產品，如由供應人開立收據或統一發票直接交付承銷人，在作業上有所困難，應由批發市場代供應人按成交價格開立計價單交付承銷人，作為進項憑證。上項批發市場代供應人拍賣農產品之貨款，應不列入批發市場之銷售額申報。三、供應人為營業人者，依本部七十五年三月十二日臺財稅第七五二二〇三五號函規定於委託拍賣之貨物交易結帳時，按成交價格開立統一發票交付農產品批發市場，但不屬批發市場之進項，其稅額不得申報扣抵，應依規定期限保存，以備稽徵機關查核。四、至農產品批發市場收取之管理費仍應依營業稅法之規定申報。」按如計價單論為統一發票，則第二點函釋與營業稅法第三條第三項第五款所定者相符。至於第二點後段所稱拍賣貨款，應不列入批發市場之銷售額申報，則與該款規定不符。蓋依該款規定農產品批發市場與拍定之承銷人間視為有銷售貨物之關係，從而其間之拍賣貨款自應計為批發市場之銷售額。今依該點函釋，該拍賣貨款既不計為批發市場之銷售額，則等於將批發市場論為只收取拍賣管理費之仲介性的拍

六 營業稅稅捐客體之發生、變更與消滅

在稅捐構成要件之滿足的時序上，與稅捐客體該當之具體的要件事實（可稅事實），通常最後發生。是故，在具體之稅捐客體發生時，稅捐債務即依法成立（發生）。接下來為其生效及屆清償期的問題。以營業稅而論，營業稅債務原則上可論為於債權契約成立生效時「成立」，於「營業人開立銷售憑證時限表」所定應開立憑證時「生效」。在其依營業稅法規定應繳納稅款時「屆清償期」。應注意者為其清償期為一個「時線」，而非「時點」（營業稅法第三十五條第一、二項）。是故，為說明上的方便，可以說營業稅之稅捐客體在營業人開立銷售憑證時限表上所規定之開立時限屆至時發生。自那時點開始，為該銷售之營業人就該銷售始負有稅捐義務。開立時限究以負擔行為或以履行行為做標準，關係到稅捐客體之發生的要件。該時限表規定以履行行為做標準。究竟應規定以哪方之履行行為做標準，仍應遵守一定之事務法則，保障營業人之轉嫁可能性。

A 發生之要件：以負擔行為或履行行為為準

該憑證開立時限表目前原則上以履行行為之一²³³做為營業人應開立憑證的時限²³⁴。例如（1）以銷售方之發貨時（例如買賣業、製造業、手工業、出版業、農

賣者。此該函所以為第四點函釋。第三點函釋乃承第二點函釋後段而來。蓋拍賣貨款既不計為批發市場之銷售額，則供應人（委託人）依營業稅法第三條第三項第四款開立給批發市場之統一發票自不得論為批發市場之進項，從而其稅額不得申報扣抵，但仍應依規定期限保存，以備稽徵機關查核。

²³³ 依經濟觀察法的觀點，一個債權行為縱使有效，如果事實上不予履行，則該債權行為在稅法上是無足輕重的(Tipke/Lang, Steuerrecht, 15. Aufl., 1996, S.155)。此所以銷售稅原則上應以至少有一方當事人已履行其債務為要件。然亦有不以存在之事實，而以法律上之形式為準者，例如所得稅法上關於夫妻之合併申報的義務，以法律婚，而不以事實婚為依據(所得稅法第十五條第一項)。這於德國的情形亦然(Tipke/Lang, Steuerrecht, 15. Aufl., 1996, S.154)。

²³⁴ 要完成一個有償的銷售契約。依民商法的規定原則上至少必須有一個債權契約及兩個履行行為。該履行行為之一通常以金錢，另一則以物或權利的移轉(物權契約或準物權契約)或以人的勞務、物的或權利的用益為給付內容。由於需要兩個履行行為，因此，關於稅捐債務之生效的時點，有三個規劃的可能性：1.以債權行為之生效時，2.以履行行為之一從事或完成時，3.以雙方之履行行為從事或完成時為準。現行規定原則上採第二個標準。惟在第二個標準還有一個選擇可能性，即

林業、畜牧業、水產業、礦冶業、一般餐飲業外送者、照相業銷售器材按買賣業、典當業關於流當品以交付時），（2）交付時（例如新聞業之廣告費及銷售貨物以外部分之印刷費等、印刷業、照相業、修理業、加工業），（3）收款時（亦即購買方之付款時，例如新聞業關於廣告費、公用事業之本業部分、運輸業、裝潢業、廣告業、勞務承攬業、倉庫業、租賃業、銀行業、保險業、信託投資業、證券業、短期票券業），（4）（以工程合約所載每期）應收取款時（例如包作業、代辦業、行紀業、技術及設計業、公證業），（5）結算時（例如娛樂業、旅宿業、理髮業、沐浴業、一般及特種餐飲業非憑券飲食者），（5）售券時（一般及特種餐飲業憑券飲食者）。歸納之，不外皆以當事人一方之履行行為，而不以負擔行為之發生時點為準。

該時限表所定之標準為收款時、結算時或依約應收價款時者，縱使銷售人先為給付，亦不因其給付，而使憑證之開立時限提前；反之，如所定時限以銷售人之給付為標準，則購買人在銷售人給付前為價款之給付者，銷售人應先為開立，亦即憑證之開立時限因而提前。在第二種情形，但也限於第二種情形，以任何一方之履行行為在發生時點上之先者為準，決定其憑證之開立時限。憑證之開立在稅捐債務之發生上的意義，相當於債之生效的文件化。將於債權行為生效時成立，在履行時生效之稅捐債務，予以文件化，產生事後能夠證明課稅適時知有無及大小的證據方法，克服該管稽徵機關之舉證的困難，以便於稽徵。是故，「營業人銷售貨物或勞務，應依營業稅法所定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。但營業性質特殊之營業人及小規模營業人，得掣發普通收據，免用統一發票」（營業稅法第三十二條第一項）²³⁵。

以收款時或以非金錢之給付的履行時為準。從營業稅是消費稅及間接稅立論，應以收款時為準。蓋既為消費稅，不得規定營業人在收款前負有義務代墊稅款；又既為間接稅，應使營業人有充分的機會轉嫁稅款。而收款前代墊稅款可能使營業人來不及轉嫁稅款。

²³⁵ 「財政部指定之稽查人員，查獲營業人有應開立統一發票而未開立情事者，應當場作成紀錄，詳載營業人名稱、時間、地點、交易標的及銷售額，送由主管稽徵機關移送法院裁罰」（同法第四十四條第一項）。其可能之處罰依據有二：1 稅捐稽徵法第四十四條「營利事業依法規定應給與他人憑證而未給與……者，應就其未給與憑證、經查明認定之總額，處百分之五罰鍰。」2 營業稅法第五十二條「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稅率計算稅額繳納稅款外，處一倍至十倍罰鍰。一年內經查獲達三次者，並停止其營業。」前者為行為罰，後者為漏稅罰（行政法院八十四年六月十六日八十四年判字第一四八四號判決）。行為罰與漏稅罰目前已改採不得併罰的見解。例如行政法院八十四年十二月二十二日八十四年判字第三二三七號判決「營業稅法第五十一條第三款為漏稅罰，稅捐稽徵法第四十四條為行為罰，此項漏稅罰與行為罰其處罰之目的不同，處罰之要件亦異，前者係以有漏稅之事實為處罰要件與後

依該憑證開立時限表之規定，有些情形營業人在自己履行後，取得價款或報酬前，即應開立憑證，自動報繳。然因銷售，一方面難以避免壞帳之發生，另一方面營業人在這裡，應只是因為稽徵經濟之考量，而被規定為納稅義務人，其實該稅捐最後還將轉嫁出去。是故，其憑證之開立，應儘可能規定為以付款時為其時限。特別是在交易對象為政府機關，而營業人只能依其指示在指定之時點開立憑證請款的情形，應容許營業人在受指示開立憑證請款時開立之，以降低營業人代整營業稅稅款之財務負擔。這種問題在分期付款買賣，後來雖因統一發票使用辦法第十八條第一項規定「營業人以分期付款方式銷售貨物，除於約定收取第一期價款時一次全額開立外，應於約定收取各期價款時開立統一發票」，不用依買賣業在發貨時全額開立，而獲得緩和。但由於財政部認為在分期付款買賣，不論「買受人事後有無依約支付價款，(皆)……應依期開立統一發票報繳營業稅」²³⁶。所以，營業人還是可能為不能收取帳款的銷售負擔營業稅。為卸下該營業稅的負擔，營業人必須利用解除契約，造成銷貨退回，以消滅該原已發生之銷售(稅捐客體)。如果不是利用解除契約，而是利用強制執行以實現其價金債權，則即使用以強制取償之客體為原來之買賣標的物，且強制執行之結果與因解除而取回標的物類似，然由於原來之銷售還存在，營業人還是不能免除其為該銷售所負之營業稅義務。是故，依強制執行程序取回分期付款貨物時，還是不得請求退還稅款²³⁷。

自分期付款買賣，後來發展出融資性分期付款買賣（融資性租賃）²³⁸。其機能為利用租賃，替代附條件買賣中之「所有權的保留」約款。然由於國內業者對於融

者係以有此行為即應處罰，固非必為一事，然其違反義務之行為係漏稅之先行階段者，如依營業稅法第五十一條第三款以未開立統一發票而漏報銷售額處以漏稅罰已足達成行政上之目的，即毋庸另依稅捐稽徵法第四十四條未給予他人憑證之行政罰予以併罰。」另系爭違章案件如尚未發展至營業稅法第五十一條第二款規定的階段：「逾規定期限三十日未申報銷售額或統一發票明細表，亦未按應納稅額繳納營業稅」，則是否得對之課以漏稅罰亦非無疑問，蓋在該款所定之期限屆滿前，同法第四十九條所定滯報期間尚未屆滿，營業人縱有逃漏稅捐之意思，其行為之發展亦僅至預備階段，尚不宜對之遽課與典型之逃漏相同之處罰。

²³⁶ 財政部七十五年九月二十七日臺財稅字第七五二六九六六號函「營業人分期付款之銷貨，其貨物既已交付，不(論)……買受人事後有無依約支付價款，(皆)……應依期開立統一發票報繳營業稅。」

²³⁷ 財政部七十二年七月五日臺財稅第三四六四一號「貴公司以分期付款方式售予xx公司之車輛，經依法開立統一發票報繳營業稅後，因該公司開立之支票無法兌現，乃聲請法院依強制執行程序取回該車輛，與銷貨退回之性質不同，原已繳納之營業稅，依法不得退還。」

²³⁸ 財政部七十五年四月十五日臺財稅字第七五三九六三四號函「融資租賃實際上係分期付款買賣性質。」

資性租賃之交易機制把握不夠準確，有時發生其形式上的約定與實際之締約目的不盡符合，從而引起稅捐稽徵機關對於當事人間是否真有交易事實之懷疑²³⁹。在這種情形，極需稅捐稽徵機關之瞭解與諒解，只要確有融資之事實，不宜深究其交易之形式。

²³⁹ 臺北市政府八十六年十二月十五日府訴字第八六〇八五四二一〇一號訴願決定書「一、案外人良京實業股份有限公司(以下簡稱良京公司)於八十二年十一月十一日訂立合約書，向訴願人購買鍍鋅鋼板七十九捲，金額計新台幣(以下同)三千零七十萬一千六百七十八元(不含稅)，稅額一百五十三萬五千零八十六元，訴願人並分別於八十二年十二月八日、十日、十五日、二十一日、三十日及三十一日開立統一發票六紙交付予良京公司。二、嗣訴願人於八十二年十二月三十一日與良京公司訂立買賣契約書，購買鍍鋅鋼板七十九捲，金額三千零八十三萬五千四百五十三元(不含稅)，稅額一百五十四萬一千七百七十二元，良京公司亦分別於八十三年一月七日、十日、十二日、十四日、十七日及二十日開立統一發票六紙交付予訴願人。三、原處分機關認訴願人涉嫌無進銷貨事實與互相開立統一發票，而取得良京公司六紙統一發票，金額三千零八十三萬五千四百五十三元(不含稅)；而訴願人開立予良京公司六紙統一發票，金額三千零七十萬一千六百七十八元(不含稅)，認訴願人取得進項發票金額大於銷項金額計十三萬三千七百七十五元，乃依法審理核定訴願人虛報進項稅額，應補徵六千六百八十六元，並按所漏稅額處八倍罰鍰計五萬三千四百元(計至百元止)。……本件既屬於融資，則原處分機關認定訴願人無進貨事實，核與事實不符。又訴願人既以互相購買同批鍍鋅鋼板七十九捲為融資方式，則訴願人一方所取得進項憑證發票金額大於良京公司，其差額即為訴願人貼現之利息支出，此種臺灣商場融資行之有年。且參照營業稅法第十五條第一項規定，法律並未限制進項稅額須小於銷項稅額，本件縱進項稅額大於銷項稅額，其進項及銷項稅額既經原處分機關查明已覈實繳納，訴願人即無漏稅可言，則原處分機關向訴願人補稅裁罰，核與首揭規定不合，爰將原處分撤銷，以昭公允。」在該決定書中所示之安排，如果在買回契約中有保留所有權之約定，其類型特徵接近於動產擔保交易法中所定的附條件買賣。如無，則接近於民法第三百七十九條以下所定之買回。所不同者為，在買回有買賣標的物之用益與價金之利息之交換的意義，而本件所稱分期付款買賣則純屬融資。為融資之目的，當事人不直接約定，由訴願人向該案外人以消費借貸方式借貸款項，而安排為先賣後買之分期付款，且不保留所有權以擔保其債權，是有些不尋常。就同一標的物在同一當事人間交互買賣，必因進項稅額與銷項稅額互抵的結果，而使稅捐稽徵機關面對這樣大之銷售額，卻徵不到多少稅，而心生懷疑。這當是本件所以被認為無交易事實的論點及原由所在。這種看法其實大可不必。大不了只需注意其有無稅捐規劃之外的不法企圖即可。例如有無利用之以向銀行詐貸款項。然即便如此，稅捐處罰亦非其適當之對抗手段。蓋當事人在其間既無稅捐之逃漏意圖，亦未造成稅捐之短收的結果。關於銷售稅是否適宜被用來護衛刑法上之禁止規定，Tipke/Lang 表示：「銷售稅既不適合，也不是經指定，利用一個準稅捐制裁來護衛刑法，亦非用來削減銷售人之盈餘。這只能求助於刑法上關於失效或沒收的制度(請參考德國刑法第七十三條、第七十四條) (Tipke/Lang, Steuerrecht, 15. Aufl., 1996, S.575)。

與之相反的情形為交付前，收受定金、預收價款的情形。關於定金，應於收受時開立發票²⁴⁰。預收款，亦同。不過，針對適用零稅率之外銷，財政部對於從事外銷之營業人在出貨前，收取外銷貨物之預收款時，是否即可開立統一發票似乎又有些猶疑²⁴¹。

所謂預收款，指先於貨物或勞務之給付，收取貨款或報酬而言。在預售將來之貨物或勞務的情形，容易引起稅捐客體（銷售）是否已經發生之疑問。例如籌建中之球場營業人，向會員預收與球場之使用有關的費用。就此稅捐稽徵機關實務上採肯定之見解²⁴²。此種費用之收取應與收取時尚不知最後是否購買，或購買之標的尚未確定之預存貨款的情形相區別，而與禮券或提貨券之購買較為接近。購買人在營業人處預存貨款，以方便他日之交易，屬於無償之消費寄託，尚不宜認為營業人對

²⁴⁰ 關於銷售預拌混凝土開立統一發票之時限，財政部六十五年八月三日臺財稅字第三五一五六號函「營利事業出售預拌混凝土，與一般出售商品情形不同，其開立銷貨統一發票之時限，除預收定金或貨款仍應於收取時開立外，應准繼續按其買賣契約所載工程進度與成品規格，於每一工程項目經養生期滿驗收後，再按該項工程所用混凝土數量及價額開立統一發票報繳營業稅。」關於中油除銷油品及民營加油站代發中油加油票油品開立發票之時限，財政部八十年十一月二十九日臺財稅字第八〇〇七六〇五七七號函「二、依「營業人開立銷售憑證時限表」之規定，買賣業應於發貨時開立統一發票，但發貨前已收之貨款部分應先行開立。中油公司除銷油品與民營加油站，除預收定金部分，應於收款時開立發票外，同意每旬依油品別預估發貨量先行開立統一發票，俟每旬結帳時再按實際交易數量辦理沖銷或以銷貨退回處理，以資簡化並兼顧事實。三、至民營加油站代發中油公司加油票之油品，應由民營加油站按該油票實際交易數量及單價核算金額，按日彙開以中油公司當地營業處及營利事業統一編號為抬頭之三聯式統一發票。四、前項有關開立發票時限規定，自明（八十一）年元月一日起實施。」（營業稅法令彙編八十一年版 190 頁）。由以上函釋可見，關於統一發票之開立時限只要不影響到稅捐稽徵之掌握，在實務上可以有相當之便民的考量空間。

²⁴¹ 財政部八十一年六月一日臺財稅字第八一〇一九二〇八九號函「營業人外銷貨物開立統一發票時限及適用零稅率應具備之文件，現行統一發票使用辦法第十條第一項及營業稅法施行細則第十一條第一款已有明定，復參照本部八十年四月二日臺財稅第八〇〇〇七〇七二四號函釋，外銷貨物所收取之預收款，可於輸出許可證經海關簽署蓋用戳記之次日起或海關核發出口報單蓋用戳記放行之次日起十日內開立統一發票。依此，外銷廠商在貨物未輸出前，可不必要開立統一發票。（惟）……營業人如因外銷貨物之產製期間較長，在取得經海關驗證之輸出許可證或出口報單前，已就預收貨款部分開立統一發票，為兼顧事實，同意照主旨辦理：營業人生產遊艇外銷，在尚未交付輸出，取得經海關驗證之輸出許可證或出口報單前其預收之外匯收入，既已先行開立發票，……可暫行驗憑國外客戶簽定之合約書與匯入匯款通知書或外匯水單適用零稅率。」（營業稅法令彙編八十一年版 45 頁）。

²⁴² 財政部七十九年六月四日臺財稅字第七九〇六六一三〇三號函「高爾夫球場（俱樂部）係屬娛樂業，在籌備中或興建中，即向會員銷售會員證，收取不退還之入會費或保證金，係預收收費額之營業行為，應於收款時開立統一發票課徵營業稅及娛樂稅。」（營業稅法令彙編八十一年版 28 頁）。

於將來的購買人(消費者)已有銷售發生。預存貨款收取之名目為何，一般雖暗示該費用之實質，但在具體情形仍應就諸實際判斷之，以符實質課稅原則之要求。依一種收費名義所收款項，而其收取目的為何，於收取時不能清楚判斷時，其定性，在稽徵實務上傾向於先認定為應稅，而後待有具體事實能證明其確屬免稅項目時，再予退稅²⁴³。惟在這種情形，其退稅是否應加計利息，應視該免稅事由是否自始存在、納稅義務人在繳稅後至准予退稅決定時，是否享有系爭稅捐客體之經濟利益，以及該利益是否返還於應受返還之人而定。

B 消滅：以負擔行為或履行行為之撤銷或解除為準

一度因銷售而發生之稅捐客體，事後如有銷貨退回的情事發生，該稅捐客體即復歸於消滅(營業稅法第十五條第二項)；有折讓時，在折讓之限度內，亦同。所以「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²⁴⁴。」但因買受人不依約給付價金，而經依強制執行程序取回分期付款貨物者，財政部認為不得退稅²⁴⁵。

²⁴³ 財政部七十九年六月四日臺財稅字第七九〇六六一三〇三號函「高爾夫球場(俱樂部)向會員收取入會費或保證金，如於契約訂定屆滿一定期間退會者，准予退還；未屆滿一定期間退會者，不予退還之情形，均應於收款時開立統一發票，課徵營業稅及娛樂稅。迨屆滿一定期間實際發生退會而退還入會費或保證金時，准予檢附有關文件向主管稽徵機關申請核實退還已納稅款。」(營業稅法令彙編八十一年版 28 頁)。

²⁴⁴ 銷售後如果發生銷貨退回、進貨退出或折讓等情事，稅基即會因之發生變更。從而應調整或訂正與之有關之銷項稅額與進項稅額。關於稅基的變更與銷項稅額或進項稅額之訂正或調整德國銷售稅法第十七條規定「第一條第一項第一款至第三款意義下之應稅銷售的稅基變更者，則 1.履行該銷售的事業應隨之訂正因之發生的稅款，及 2.受該銷售之履行的事業應隨之訂正其已因之扣抵的進項稅額；在第一條第一項第五款的情形準用之。只要減少之對價的稅款由一個第三事業向稅捐稽徵機關繳納，得不為進項稅額之訂正；在此種情形該第三事業為稅捐債務人。第一句所定之訂正應在稅基變更發生之繳納期間為之(第一項)。第一項準用於 1.就應稅之交付、其他給付或歐體內應稅之取得所約定之對價不能實現者。該對價後來收現者，(銷項)稅額及進項稅額應重為訂正；2.為約定之交付或其他給付已給付對價，而該交付或其他給付猶未履行者；3.應稅之交付或其他給付，或或歐體內應稅之取得經返還者；4.取得者提出第三 d 條第二句之證據者(第二項)。被當成進項稅額扣抵之進口的銷售稅經減、免或退還時，則該事業應隨之訂正其進項稅額。第一項第三句準用之(第三項)。對於一定期間內差別課稅之交付或其他給付一體變更其對價(例如年度業績獎金)者，則該事業應給予給付受領人，一件可以由之將變更之對價分配到差別課稅之銷售的證明文件

然銷貨退回是否以現實的返還受領之給付為必要，或僅需撤銷或解除與銷售有關之債權行為或物權行為即可？對應於稅捐客體之發生，至少以當事人之一方履行債務為其要件，應認為，僅撤銷或解除與銷售有關之債權行為尚不足以消滅營業稅之稅捐客體。有疑問者在於：如僅撤銷或解除與銷售有關之物權行為，而不現實返還所受領之利益，是否亦足以消滅營業稅之稅捐客體？為防止脫法的安排，並貫徹實質課稅原則，其消滅當以現實返還所受領之利益為必要。此外，原來之物權行為如果有效，通常必須利用一個新的、給付或移轉方向相反之物權行為來回復原來之物權行為生效前的利益狀態，而非利用將原來之物權行為撤銷或解除²⁴⁶。上述觀點雖言之成理，但在銷售契約解除後，利益受領人已無資力返還時，會使價金或報酬之債權人（銷售債權人）左右為難，民事債權及稅款之返還利益難以兼顧。

另一個可能涉及稅捐客體之消滅的情事為發生嗣後客觀給付不能。在嗣後不能，如其發生不可歸責於債務人，且其危險負擔歸債務人，則依民法第二百二十五條第一項規定，債務人免給付義務；其亦不可歸責於債權人者，給付全部不能時，債權人免為對待給付之義務；如僅一部不能時，應按其比例，減少對待給付（第二

（第四項）。將該條規定與我國營業稅法第十五條第二項互相比較，可見該條規定除了比較詳細外，在當事人之一方不履行債務時，其第二項之規定亦顯現出比較諒解的規範立場：只要有一方不為履行，不待於解除契約即得訂正其銷項稅額及進項稅額。第三 d 條規定「歐體內部之取得論為在該客體之運送或送交目的地所在之成員國領域內發生。取得者對於交付者使用由其他成員國發給之銷售稅身分字號者，則在取得者證明該取得已在第一句所稱之成員國課稅者外，該取得論為發生在發給該身分字號之成員國的領域內。」由於第三 d 條所定之取得的課稅權，在有同條第二句之證明時，應歸屬於目的地所在之成員國，是故，發給之銷售稅身分字號之成員國如有課徵在先的情形，事業應訂正其在該後一成員國已申報之銷項稅額及進項稅額。這是在歐體特別存在的規範需要，以避免同一銷售先後在兩個成員國被課以銷售稅，造成重複課徵的情事(Jörg Kraeusel, Das neue Umsatzsteuerrecht 1995, 3. Aufl., S.665)。此外，第十四條第二項規定「事業在其為一件交付或其他給付所發給之帳單中，應為該多出之稅額負給付義務。其對於給付受領人訂正稅額者，第十七條第一項之規定準用之。」

²⁴⁵ 財政部七十二年七月五日臺財稅第三四六四一號「貴公司以分期付款方式售予xx公司之車輛，經依法開立統一發票報繳營業稅後，因該公司開立之支票無法兌現，乃聲請法院依強制執执行程序取回該車輛，與銷貨退回之性質不同，原已繳納之營業稅，依法不得退還。」

²⁴⁶ 關於債權契約本來有效，但在履行後才因撤銷或解除轉為無效的情形，其稅捐債務是否存續，在德國依其稅捐通則第四十一條第一項第一句，採應以其後來「經濟上之實在」(das wirtschaftliche Ist)為準的看法(Tipke/Lang, Steuerrecht, 15. Aufl., 1996, S.154)。在由於違反強行規定或公序良俗，或由於屬通謀虛偽意思表示，而自始無效之債權契約，因其履行而發生之稅捐債務的存續，同樣以其經濟上之實在，而不以該無效之債權契約的效力為基準(Tipke/Lang, aaO. S.153ff.)。

百六十六條第一項)。惟債務人因給付不能之事由，對第三人有損害賠償請求權時，債權人得依第二百二十五條第二項，選擇向債務人請求讓與其損害賠償請求權，或交付其所受領之賠償物。在這種情形，如果債權人選擇依第二百六十六條第一項規範其間的關係，則其主張有如解除全部或一部契約。從而在此限度應依前述關於解除契約之觀點，論其營業稅稅捐客體之消滅問題。反之，如主張依第二百二十五條第二項，則其主張有如更改，應按更改後之銷售情形論斷。簡化之，以更改後之對價調整其稅捐客體之數額。而不論為解除原契約，締結新契約。

然嗣後不能之發生，如可歸責於債權人，或其危險負擔應歸債權人²⁴⁷，則債權人雖不能自債務人獲得給付，但自己還是應對於債務人為對待給付。惟債權人得由債務人所得請求之對待給付中，扣除其因免給付義務所得之利益或應得之利益(民法第二百六十七條)。在這種情形，由於購買人(債權人)之對待給付的義務仍然存在，於是，引起與之相關之稅捐客體是否消滅的問題。在因可歸責於債權人之給付不能、送交買賣或受領遲延的情形，鑑於購買人事實上並未支配到標的物，亦即向來無使用或消費之可能，在消費稅的觀點下，宜認為稅捐客體已因交易標的物之消滅而消滅。至於在標的物已交付，而所有權尚未移轉的情形，因其利益已因交付而併同危險移轉於購買人，所以應認為該一度發生之稅捐客體並未消滅²⁴⁸。

C 呆帳與營業稅之計徵

稅捐稽徵實務上認為，在貨物之買賣，於送貨時營業人即應開立統一發票，如有漏開即構成違章。縱使購買人支付貨款之支票嗣後未能兌現，乃屬營利事業所得稅上之呆帳問題，除非營業人因此解除契約辦理銷貨退回，要與營業稅之計徵無關²⁴⁹。至於呆帳之核銷，應在申報當期營利事業所得稅時檢證列報。因發生呆帳而

²⁴⁷ 例如(1)在標的物交付債權人後，所有權移轉前(民法第三百七十三條)，(2)在債權人受領遲延中，或(3)在送交買賣，於交付運送人或承攬運送人後(民法第三百七十四條)，因不可歸責於雙方之事由致給付不能。

²⁴⁸ 關於客觀給付不能時，依德國法之銷售稅義務應如何規範為當，請參考 Wolfgang Schön, Unmöglichkeit und Umsatzsteuer, StuW 1986, 385ff.他認為「不應從私法上之對價義務逕自導出銷售稅上的負擔」(aaO.S.391)。

²⁴⁹ 行政法院 75.12.04. 七十五年判字第 2218 號判決：「營利事業發生營業行為時，即應依法開立統一發票交付買受人，營業稅法第十二條第一項既定有明文(六十九年六月二十九日修正公布之營業稅法)，其分類計徵標的表又有明確規定，是原告於銷售貨物於永x公司之時，即應開立統一發

要減除銷項稅額，依營業稅法第十五條第二項，應先辦理銷貨退回。有疑問者為：

(1) 銷貨退回是否得由銷售營業人單獨為之。因銷貨退回與進貨退出有連動的關係，所以營業人若要以單獨行為為銷貨退回，必須在民事法上就原來之銷售契約有解除或終止之形成權，而後才能在其形成權所及範圍，透過解除或終止契約，辦理銷貨退回。(2) 即便有單獨為銷貨退回的形成權，銷貨營業人如尚未開立統一發票報繳營業稅款，還是必須先開立統一發票報繳營業稅款，而後再辦理銷貨退回減除銷項稅額。不得以反正要減除為理由，而省略該開立統一發票及報繳營業稅款之應先行的行為²⁵⁰。

七 舉證責任與證據方法

關於舉證責任之分配，依規範說(Normenstheorie)應由主張構成要件事實存在時之法律效力者負舉證責任²⁵¹。蓋如其不為舉證，且該事實不因其他管道取得之證據方法獲得證明，則不能依規定該構成要件事實之法律，成功的主張其權利。是故，舉證責任之移轉應有法律的規定為其依據。要非如是，法律規範之大前提，將因在小前提之有無的舉證倒置，而事實上產生與大前提中之構成要件本來所定者恰恰相反的結果。這是在憲法上，根據不得要求人民自控己罪的原則，規定應由刑事訴追機關負舉證責任，證明犯罪嫌疑人有罪，而非由犯罪嫌疑人負舉證責任，證明自己無罪的道理。至於法院是否應積極介入證據之調查，實務上採肯定的見解²⁵²。基於

票交付永x公司，其應開立統一發票而未開立，主管稽徵機關自可就查得之資料，核定其營業額計徵其營業稅，至其支付貨款之支票嗣後未能兌現，乃屬營利事業所得稅上之呆帳問題，要與營業稅之計徵無關，被告機關就原告所主張銷貨退回貨物究係七十年間何月份之銷貨，自無更行舉證之責任。」

²⁵⁰ 行政法院五十九年度判字第 24 號判決：「按營業稅法第二十九條第四款明定「漏開短開統一發票經查獲者，主管稽徵機關應就查得之資料核定其營業額，計徵營業稅」。本件原告對查獲私帳六本及漏開統一發票，並無爭論，其所爭執者為被查扣私帳後之銷貨退回及呆帳應准予認列，第查是項主張，原告在被告官署審查該漏稅案時及申請複查時均未提出上項請求或舉證說明，無法證明原告有銷貨退回之事實，至呆帳核銷應在申報當期營利事業所得稅時檢證列報，與補徵營業稅無關。被告官署依照上開規定，就查得資料補徵營業稅，計算並無錯誤。」與補徵營業稅無關。

²⁵¹ 關於規範說及民事程序之舉證責任的分配原則詳請參考 *Rosenberg/Schwab*, Zivilprozeß recht, 12. Aufl., 1977, S.634ff.

²⁵² 最高法院八十年三月十四日八十年度台上字第一 0 六五號判決「惟按刑事訴訟法第一百六十一條檢察官就被告犯罪事實固負有舉證責任，但其舉證祇不過使法院得有合理之可疑近於確信之程度，即盡其形式上舉證之責任，法院為發見真實之必要，仍應依職權調查證據，非調查之途徑已

類似的考量，在稅捐之稽徵上，本當亦應由稅捐稽徵機關就課稅事實負舉證責任。有疑問者只是在什麼前提下，以何為依據，舉證責任移轉至納稅義務人。

然關於課稅事實之有無及其範圍是否應由稅捐稽徵機關負舉證責任的問題，大法官會議的立場似乎不是很清楚²⁵³。關於舉證責任之移轉的前提，有時似乎也未從事實上之可行性充分推敲。例如在設定抵押權為擔保之債權，並載明約定利息及其利率之案件，貸與人如何能夠舉證，證明其未受有利息之給付？原則上除非納稅義務人有違反協力保存證據方法之行為義務的情事，導致稅捐稽徵機關之舉證的障礙，否則，不應輕言舉證責任的移轉²⁵⁴。以舉證責任移轉時，納稅義務人尚可以反

窮，而被告犯罪嫌疑仍屬不能證明，不得遽為無罪之判決。」刑事訴訟法第一百六十一條規定「檢察官就被告犯罪事實有舉證責任。」該判決是否與該條規定之精神相符，殊有疑問。

²⁵³ 司法院七十七年一月二十七日大法官會議釋字第二二一號解釋「遺產及贈與稅法施行細則第十三條規定：「被繼承人死亡前因重病無法處理事務期間舉債或出售財產，而其繼承人對該項借款或價金不能證明其用途者，該項借款或價金，仍應列入遺產課稅。」旨在貫徹遺產及贈與稅法第一條及第十七條第一項第八款之規定，以求認定課稅遺產之正確，為防止遺產稅之逃漏及維持課稅之公平所必要，並未增加法律所定人民之納稅義務，與憲法第十九條並無抵觸。至具體案件應稅遺產之有無，仍應依舉證責任分配之法則，分由稅捐稽徵機關或納稅義務人盡舉證責任，併予指明」（司法院公報第三十卷第二期 3 頁）。然舉證責任分配之法則的內容為何，尚待學說與實務仔細探討後，適當予以法制化。這是我國法治發展進程中相當脆弱的一環。遺產及贈與稅法施行細則第十三條之規定屬於舉證責任之分配的明文規定。依該規定所需之證據方法雖不一定在繼承人管領下，但一方面因稅捐稽徵機關已證明有該借款或價金的存在，另一方面因即便繼承人確實不知該借款或價金的去向，規定將之列入遺產課稅，在繼承人得為拋棄或限定繼承前提下，尚不致於會引起對於繼承人不利之繼承的結果，所以該條規定的內容尚屬合理：「繼承人對該項借款或價金不能證明其用途者，該項借款或價金，仍應列入遺產課稅」，亦即繼承人就該項借款或價金已由被繼承人花光而不存在的事實應負舉證責任。惟關於舉證責任之移轉的規定仍宜以法律，而不宜以施行細則定之。此為法源位階之適法性的問題。對之，司法院大法官會議其實還是可以表示其法律意見，以便逐步引導證據規範的正確發展。

²⁵⁴ 司法院七十六年八月十四日大法官會議釋字第二一八號解釋「人民有依法律納稅之義務，憲法第十九條定有明文。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。至於個人出售房屋，未能提出交易時實際成交價格及原始取得之實際成本之證明文件者。財政部於六十七年四月七日所發(六十七)臺財稅字第三二二五二號及於六十九年五月二日所發(六十九)臺財稅字第三三五二三號等函釋示：「一律以出售年度房屋評定價格之百分之二十計算財產交易所得」，不問年度、地區、經濟情況如何不同，概按房屋評定價格，以固定不變之百分比，推計納稅義務人之所得額自難切近實際，有失公平合理，且與所得稅法所定推計核定之意旨未盡相符，應自本解釋公布之日起六個月內停止適用」（司法院公報第二十九卷第九期 1 頁）。

證推翻其推定之課稅事實為理由，認為舉證責任之移轉，尚未影響納稅義務人之權益的看法，是不正確的²⁵⁵。至於淨值調查法的法制化更是一個大膽的嘗試²⁵⁶。

關於舉證責任，行政法院三十九年判字第二號判例要旨稱「當事人主張事實，須負舉證責任，倘所提出之證據，不足為其主張事實之證明，自不能認其主張之事

²⁵⁵ 司法院七十六年七月十七日大法官會議釋字第二一七號解釋「憲法第十九條規定人民有依法律納稅之義務，係指人民僅依法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及納稅期間等項而負納稅之義務。至於課稅原因事實之有無及有關證據之證明力如何，乃屬事實認定問題，不屬於租稅法律主義之範圍。財政部中華民國七十二年二月二十四日(七十二)臺財稅字第三一二二九號函示所屬財稅機關，對設定抵押權為擔保之債權，並載明約定利息者，得依地政機關抵押權設定及塗銷登記資料，核計債權人之利息所得，課徵所得稅，當事人如主張其未收取利息者，應就其事實負舉證責任等語，係對於稽徵機關本身就課稅原因事實之認定方法所為之指示，既非不許當事人提出反證，法院於審判案件時，仍應斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，判斷事實之真偽，並不受其拘束，尚難謂已侵害人民權利，自不牴觸憲法十五條第十九條規定」（司法院公報第二十九卷第八期 1 頁）。事實之有無或範圍的證明屬於事實面的，亦即小前提的問題，而法律之有無及其內容則屬於法律面的，亦即大前提的問題。兩者所在的邏輯層次雖然不同，但其對於法律適用，亦即三段論法之推論結果的正確性同樣有關鍵性的影響力。是故，關於人民基本權利之保障，合理證據法則與稅捐法定主義同等重要。否則，如果容許實務在事實面指鹿為馬或無中生有，則再嚴謹的法律規定亦皆形同虛設。司法院七十六年七月十七日大法官會議釋字第二一七號解釋認為「課稅原因事實之有無及有關證據之證明力如何，乃屬事實認定問題，不屬於租稅法律主義之範圍」固屬正確，但其以為只要「非不許當事人提出反證」，「財政部中華民國七十二年二月二十四日(七十二)臺財稅字第三一二二九號函(即可指)示所屬財稅機關，對設定抵押權為擔保之債權，並載明約定利息者，得依地政機關抵押權設定及塗銷登記資料，核計債權人之利息所得，課徵所得稅」的見解，卻有違舉證責任之分配的道理，值得商榷。蓋納稅義務人就其未自其債務人受領利息之消極事實，與不在場證明不同，堪稱為不能舉證之事項，無從窮盡舉證。基於以上的認識，針對債權人怠於行使債權之稅捐問題應另尋規範之道。贈與稅應是比較適合的稅目。現行遺產及贈與稅法與之有關之規定為第五條第一款「在請求權時效內無償免除或承擔債務者，其免除或承擔之債務」，以贈與論。惟「贈與稅納稅義務人，每年得自贈與總額中減除免稅額一百萬元」(同法第二十二條)。這中間固有一個漏洞，即債權人如容任請求權之消滅時效期間經過又當如何？是否要因此促使每一個債權人為避開贈與稅，皆對於其債務人起訴？由是可見關於債權之催收與稽徵各有其困難。折衷之，應可考量在稅捐稽徵法中規定：債權人怠於行使其債權者，稅捐稽徵機關得代位行使其權利。

²⁵⁶ 司法院八十一年十一月二十七日大法官會議釋字第三〇九號解釋：「中華民國七十一年十二月三十日修正公布之所得稅法第八十三條之一規定：『稽徵機關或財政部指定之調查人員進行調查時，如發現納稅義務人有重大逃漏稅嫌疑，得視案情需要，報經財政部核准，就納稅義務人資產淨值、資金流程及不合營業常規之營業資料進行調查。』『稽徵機關就前項資料調查結果，證明納稅義務人有逃漏稅情事時，納稅義務人對有利於己之事實，應負舉證之責。』係對有重大逃漏稅嫌疑之案件，以法律明定其調查方法，如依調查結果，認為足以證明有逃漏稅情事時，並許納稅義務人提出反證，以維護其權益，與憲法尚無牴觸」（總統府公報第五六六八號 1 頁）。

實為真實。又行政官署要對於人民有所處罰，必須確實證明其違法之事實。倘不能確實證明違法事實之存在，其處罰即不能認為合法」。該判例前段文字廣為實務所引用²⁵⁷，惟其意旨在引用中似乎引起一些偏差。按該判例要旨前段文字所示意旨應僅止於：當事人主張之事實，應經證明始得認定為真實。但並無因此即分配了系爭事實之舉證責任。一個事實之舉證責任的分配，原則上尚須視其所將該當之構成要件及其連結之法律效力如何規定而論。由於法律效力之發生，以有經證明之法律事實該當於與其連結之構成要件為必要。所以希望一定之法律效力者，有責任證明連結於該效力之積極要件已有該當之法律事實存在。此即舉證責任之分配。所以，舉證責任在立法時，於規範層次已予規定，不是因當事人在具體案件主張一定之有利的事實，而使其對之負舉證責任。此為關於舉證責任之規範說的觀點。在舉證責任的討論上，所以會有主張有利於己之事實者，應負舉證責任的認識，主要是從實務之現象立論：一個人在爭訟中，通常主張對自己有利之法律效力所連結的法律事實。惟該認識原則上不適合於法律所定之法律效力不發生對其有利之當事人。例如不適用於稅捐債務不發生對其有利之當事人。蓋只要沒有任何人證明，可歸屬於該當事人之法律事實該當於稅捐債務之發生的構成要件。即不會有稅捐債務發生。是故，關於稅捐債務之發生的法律事實，應由稅捐稽徵機關負舉證責任，納稅義務人不用證明，該當於課稅要件之法律事實不存在。因此，行政法院八十二年九月十日八十二年度判字第二一二五號判決所持下列意見，必須在舉證責任依法已移轉的情

²⁵⁷ 行政法院三十九年判字第二號判例、行政法院五十八年度判字第一八九號判決、行政法院六十八年五月一日六十八年度判字第二二八號判決、行政法院七十一年四月十六日七十一年度判字第四〇三號判決、行政法院七十二年六月三十日七十二年度判字第八二七號判決、行政法院七十二年十月十四日七十年判字第一二九二號判決、行政法院七十二年十一月十日七十二年度判字第一四一三號判決、行政法院七十二年十一月二十五日七十年判字第一四九四號判決、行政法院七十二年十二月十六日七十年判字第一五七〇號判決、行政法院七十五年四月十八日七十五年判字第六六二號判決、行政法院七十五年五月二十三日七十五年判字第九二〇號判決、行政法院七十五年十月十三日七十五年判字第一八九二號判決、行政法院七十六年六月二十五日七十六年度判字第一〇六四號判決、行政法院七十六年十二月八日七十六年度判字第二一〇一號判決、行政法院七十八年六月二十九日七十八年度判字第一二八二號判決、行政法院七十八年十一月十日七十八年度判字第二三一四號判決、行政法院七十八年十一月十七日七十八年度判字第二三七五號判決、行政法院七十九年三月二十三日七十九年度判字第四四六號判決、行政法院八十二年八月六日八十二年度判字第一八二〇號判決、行政法院八十四年五月十九日八十四年判字第一二三六號判決、行政法院八十四年十一月三十日八十四年判字第三〇〇八號判決、行政法院八十四年十二月十五日八十四年判字第三一五六號判決。

形方始成立：「按當事人主張有利於己之事項，就其事實應負舉證責任，本件原告既無法提供帳證文件以供查證以實其說，則其空言主張自難採信²⁵⁸。」

然由於證明課稅事實存在之證據方法，原則上在納稅義務人的管領下。於是，引起負舉證責任者不掌握相關之證據方法的矛盾。為克服該矛盾，原則上仍不得以移轉舉證責任的方式規範之。蓋關於稅捐債務，要納稅義務人證明無課稅事實存在，等於要其就消極事實(無課稅事實)負舉證責任，這通常有不能或不易窮盡舉證的困難²⁵⁹。是故，僅可利用課納稅義務人以行為義務，協力保存證據方法的方式為之。然後在納稅義務人違反行為義務時，

其課以行為罰，或同時容許稅捐稽徵機關，利用推計課稅的方法，克服因為納稅義務人未盡其協力義務，保存證據方法所造成之舉證的困難。惟在推計課稅時，除仍應符合經驗法則，不得與查得之資料可推知之事實相矛盾外，就推計之結果，納稅義務人如能舉證證明該推計之銷售額或利潤過高，還是可以推翻該推計的效力。稅捐稽徵機關應斟酌該證據重為適當之推計²⁶⁰。

為確保納稅義務人保存之證據方法的可信性，稅法²⁶¹或其行政函釋常常對於相關證據方法限定其資格。例如藥局專營或兼營藥品調劑、供應業務，依前開規定免徵營

²⁵⁸ 行政法院裁判要旨彙編(第十三輯)324頁。按在稅捐法上，納稅義務人是否有義務提供帳證文件以供查證，屬於行為義務的層次，尚不宜將之與舉證責任的負擔同視。至於因納稅義務人違反與證據方法之保存與提供有關之行為義務，使稅捐稽徵機關得依法以查定課徵的方法推計課稅，屬於另一個層次問題。這個時候稅捐稽徵機關之推計課稅應依法為之，而納稅義務人就依法推計之結果，如有不同的意見，應舉出反證，始能推翻。在此機制下，納稅義務人違反與證據方法之保存與提供有關之行為義務者，就稅捐稽徵機關依法推計之結果會導致舉證責任的移轉。

²⁵⁹ 消極事實(negative Tatsachen)「這種證據沒有人能夠提供」(Gerhard Seeliger, Beweislast, Beweisverfahren, Beweisarten und Beweiswürdigung im Steuerprozeß, 1981, S.23ff.(25),46)。

²⁶⁰ 在可稅事實的認定上，推計課稅屬於依情況證據(der Anscheinsbeweis)推論可稅事實存在的證明方法。換言之，所引用之證據方法為間接證據。鑑於稅捐之課徵介入人民之基本權利，所以稅捐稽徵機關認定可稅事實之存在，不但非有法律之授權，不得依據情況證據，而且立法機關要為授權，亦必須有正當理由，符合比例原則。其正當理由通常為：納稅義務人違反與協力保存證據方法有關之行為義務，或為簡化稽徵手續，以降低徵納成本。請參考 Gerhard Seeliger, Beweislast, Beweisverfahren, Beweisarten und Beweiswürdigung im Steuerprozeß, 1981, S.55ff.(64)。

²⁶¹ 財政部八十一年一月三十一日臺財稅第八一一六五七九五六號函「邇來迭據反映，營業人每多假借(利用)個人名義建屋出售，規避營業稅與營利事業所得稅，造成依法登記納稅之業者稅負不公平，亟應予以改進遏止，以杜取巧。……建屋出售者，除土地所有權人以持有一年以上之自用住宅用地，拆除改建房屋出售，應按其出售房屋之所得課徵綜合所得稅外，均應依法辦理營業登記，並課徵營業稅及營利事業所得稅」(財政部公報第三十卷一四七六期30046頁)。

業稅者，應保存醫師處方箋及帳載等相關證明文件與資料，以供稽徵機關查核，否則，仍應依法課徵營業稅及營利事業所得稅²⁶²。此外，存貨有盤點差額時，實務上推定為已銷售，對之除課徵營業稅、營利事業所得稅外，並論為營業稅²⁶³與所得稅²⁶⁴之逃漏。

基於以上的認識，關於稅捐債務原則上還是應從規範說的觀點，規範其舉證責任的分配。但納稅義務人如有未盡其保存證據方法的義務²⁶⁵，或依法原則探查定課

²⁶² 財政部八十四年三月二十二日臺財稅字第八四一六〇八三九九號函。

²⁶³ 行政法院七十二年十一月十五日七十二年度判字第一四三四號判決「按營利事業有漏開統一發票者，主管稽徵機關應就查得之資料，核定其營業額，計徵營業稅，為營業稅法第二十三條第四款所明定。本件原告所有庫存電視遊樂機專用電路機座，因涉嫌未經報關私自輸往課稅區銷售，於七十年五月九日經高雄市國稅區、高雄加工出口區稽徵所會同有關單位盤點結果，短少九四七組，審定其銷貨售價為四十五萬五千二百十八元之事實，為原告所不否認，並有原告公司廠長薛顯隆七十一年一月十一日談話筆錄可資參證。原告主張，其庫存原料之短少僅屬盤點之差額，並無銷售貨物漏報營業額之直接證據，其觸犯加工出口區設置管理條例與營利事業所得稅結算申報查核準則之規定，與營業稅之逃漏無關云云。經查原告所有庫存電視遊樂機專用電路機座短少九四七組，係已扣除損耗數量後之餘額。原告係屬設置於加工出口區內之營利事業，其原料如有缺損應依加工出口區設置管理條例第十七條第二項及營利事業所得稅結算申報查核準則第一〇三條第五項規定，提出損失清單及警察機關之證明文件，報經管理處會同海關查驗屬實，並核有正當理由之證明文件，以供查對。乃原告對此龐大之貨物短缺，始終未依上述規定辦理，取得有利於己之證明文件，且原告私自將該批貨物運出加工出口區，經財政部高雄關查獲已依海關緝私條例予以處分原告就短缺之貨物，有非法銷售行為，堪予認定。被告機關就原告私自輸往課稅區銷售之貨物，補徵其營業稅，揆諸首開法條規定，洵無違誤」（行政法院裁判要旨彙編（第四輯）284頁）。同樣見解另如行政法院七十五年四月三十日七十五年判字第七五〇號判決「查原告既未於實際發生毀損當年度（六十九年度）在有關帳簿上據實列載該項存貨腐爛損失之事實，又未能檢具有力證明文件憑核，其事後謂已銷毀，無從採信，況原告所稱冷凍機械修理一事，其於復查時均未提及；如該年度確因冷凍機故障，影響庫存原料儲存，其當時庫存原料價值八百餘萬元，亦絕無任其腐損之理，且其遲至七十二年一月二十日方於存貨帳上，補載存貨腐爛，轉列其他損失，而分錄簿卻無上項存貨腐爛轉損失之記載，復與記帳程序不合，顯為事後彌縫。原告以其存貨轉列其他損失，業已登帳，如謂其存貨涉及漏銷，應由被告機關負舉證責任云云，即非可採，被告機關因而依查得之資料，核定其營業額，徵其營業稅，揆諸首揭說明，經核並無違誤」（行政法院裁判要旨彙編（第六輯）303頁）。

²⁶⁴ 營利事業所得稅查核準則第五十三條「期末盤存數量於必要時，經稽徵機關首長核准，得實地盤點，經盤點逆算不符，足以證明在申報年度有漏報、短報所得額者，應依所得稅法第一百十條之規定辦理。但如係由於倉儲損耗、氣候影響或其他原因，經提出正當理由或證明文件，並經稽徵機關查核屬實者不在此限。」所謂依所得稅法第一百十條之規定辦理即指按漏稅規定處罰。按造成盤損的原因多端，所以在有盤損發生即將之論為稅捐之逃漏是有一些過度嚴格。此外，從證據法的觀點論，亦有以間接證據科罰的問題。是故，比較合理的做法首先當是不承認因盤損造成之損失。至於是否構成漏報、短報銷售額或所得額應有進一步的證據，且應由稅捐稽徵機關負舉證責任。

徵²⁶⁵，則稅捐稽徵機關得依查得資料，推計課稅。換言之，其舉證責任因而減輕，得以間接事實推論待證事實，然仍不因此移轉舉證責任。稅捐稽徵機關之推計，除必須有實際存在之查得資料為基礎，不得違反經驗法則外，亦「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」²⁶⁷。另倘納稅義務人能為舉證，從而核實課徵有可能時，稅捐稽徵機關不得剝奪之²⁶⁸。這在營業稅法上特別常發生在兼營營業人之進項稅額的扣抵案件²⁶⁹。

²⁶⁵ 按「無法提出足以正確計算營業稅額之帳簿憑證」為納稅義務人未盡其憑證與帳簿有關行為義務，保存證據方法所造成之結果。在這種情形稅捐稽徵機關得為推計課稅臺北市府訴願委員會在該府八十八年四月十五日府訴字第第八八〇〇七七九九〇一號訴願決定書採肯定的見解：「按……營業稅法第四十三條揭示『推計課稅』方法，對無法提出足以正確計算營業稅額之帳簿憑證者，均得依有關資料予以核定。此亦為司法院釋字第二一八號解釋所肯認。因此，在稽徵機關已就推計課稅而為大致可信之證明時，納稅義務人應負有舉出反證之義務；否則，難對其作有利之認定。職是，訴願人主張其購入之飾品除部分轉償債務約四十餘萬元、自用收藏及饋贈親友之用有四十餘萬元，毀壞的有五萬元左右，大部分均滯銷至今，八十三至八十六年二月間計銷售約一百萬元，尚有存貨一百五十餘萬元乙節，既未能具體舉證以實其說，自難推翻原處分機關依據前揭大致可信之推計證明方法認定之銷售額。」

²⁶⁶ 行政院七十七年十月二十一日七十七年判字第一七八七號判決按「『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，除依第二十四條規定，申請按本章第一節規定計算稅額者外，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營業稅額』，固為行為時營業稅法第二十三條所明定。然其立法意旨係因小規模營業人由於家數眾多，稅務行政處理不易，而經財政部規定免予申報銷售額之營業人，因營業性質特殊，不便使用統一發票，法律時規定按主管稽徵機關查定之銷售額課徵營業稅，此原為顧及稅務行政之方便所採推計課稅方法之一，從而，如事實上經查得營業人實際銷售營業額超出原查定之營業額者，自應按其實際營業額核計營業稅，始符合核實課稅之精神」（行政院裁判要旨彙編（第八輯上冊）215頁）。

²⁶⁷ 司法院七十六年八月十四日大法官會議釋字第二一八號解釋「人民有依法律納稅之義務，憲法第十九條定有明文。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」（司法院公報第二十九卷第九期1頁）。

²⁶⁸ 與之類似的問題亦發生在應稅所得與免稅所得有關之收入或成本費用的帳務作業上。行政院七十三年二月十七日七十三判字第一六七號判決「課稅以公平合理為原則，生產事業兼有非屬生產事業業務收入，其既分別設有完整之帳冊簿據予以嚴格之劃分，依所得稅法及獎勵投資條例之有關規定，自應分別核計，就實際合於獎勵投資條例規定部份之所得額適用納稅限額，殊無以推計課稅方法課徵稅捐之適用」（行政院裁判要旨彙編（第五輯）65頁）。

²⁶⁹ 推計課稅適用於依法律之規定稅捐稽徵機關得為查定課徵的情形。在量能課稅原則下，所以規定其得為查定課徵，理由有二：或者為了稽徵經濟，或者由於納稅義務人，未遵守行為義務，協助保存證據方法，以致稅捐稽徵機關不能依據事實核實課徵。是故，除為了稽徵經濟的一般需要外，

當稅捐債務之發生的構成要件滿足時，稅捐債務便發生，因此是否有免稅或其他稅捐之優惠的事由存在，本於規範說，應由納稅義務人負舉證責任。

八 從經濟觀察法看給付標的

在個別情形，推計課稅應以納稅義務人「有與舉證相關之違章行為在先」為要件，不得以司法院釋字第二一八號解釋為基礎，將推計課稅之適用擴張至無礙於核實課徵之一切違章行為。臺北市府訴願委員會在該府八十七年十二月十七日府訴字第八七〇六六〇二八〇一號訴願決定書採肯定的見解：「按依量能課稅原則，稅捐之課徵應採實質課稅主義，以核實課稅為原則，推計課稅為例外。是故，除有違章行為在先者外，應核實課徵。關於兼營營業人進項稅額不得扣抵比例之計算方法中，直接扣抵法屬核實課稅，而比例扣抵法屬推計課稅。因此，衡諸前開意旨，倘兼營營業人無違章行為在先，其主張依直接扣抵法計算進項稅額不得扣抵比例，理應不須事先申請並經稅捐稽徵機關核准。是故，財政部發布之兼營營業人營業稅額計算辦法第八條之一規定，似尚有檢討修正之餘地，併予敘明。……原處分機仍持前復查決定之理由，謂兼營營業人營業稅額計算辦法係依營業稅法第十九條第三項、第三十六條第一項、第四十一條第二項規定所訂定，並未違背營業稅法，訴願人未依上開辦法調整計算並繳納營業稅，即應處漏稅罰云云，並未按上開訴願決定意旨詳予研議，自有未洽。爰將原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」對於同一案件臺北市府訴願委員會在該府八十七年五月二十六日府訴字第八七〇一四六〇三〇一號訴願決定書曾表示：「按兼營營業人營業稅額計算辦法第七條第一項有關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之規定，易為一般非稅法專業人士之營業人所疏略。又營業稅二個月申報繳納一次，稽徵機關既有兼營營業人全年度之申報資料，兼營營業人理應不至於期末故意不調整稅額。且以目前稽徵機關之電腦設備，稽徵機關並不難計算出兼營營業人期末應調整之稅額。為落實政府行政革新及愛心課稅之政策，稽徵機關應主動計算應調整之稅額，開單予兼營營業人繳納。本件訴願人違章（八十五）年度之各期營業稅均按時申報，僅於報繳當年度最後一期營業稅漏未調整應納稅額，揆諸上開論旨，原處分機關未主動開單予訴願人補繳稅額，而以短漏報營業稅論處，不無過苛之虞。爰將原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」其實原處分機關所持見解不僅是涉及過苛而已，不比過苛不重要，稽徵機關關於行政權之行使或稅政之規劃上的態度。蓋課稅權之承認，為人民為支應國家機能所需經費，在基本權利上的重大讓步。只要能達到稽徵目的，稅捐稽徵機關實應以實際的言行，表現出其確實努力恪守比例原則，選擇有用、且在手段間、手段與目的間對於繳納雙方都是最為省費的稽徵方式。不應有不必要的要求，以及隨之而來的處罰。鑑於由前述案例可見，比例原則的實踐，難成於一旦，需要不斷的努力。為能群策群力，廣為宣達，以達到此目的，相信在立法與行政作業上，配合行政程序法第七條關於比例原則之規定，將比例原則之遵守情形列為法規之立法說明的必要項目，立法要求各機關對於執掌之行政項目是否符合比例原則進行檢討，以年度施政白皮書的形態向民意機關提出報告，並建立「各級機關遵守比例原則之評鑑制度」應是有意義的。

一個銷售含有數個稅捐客體時，在其銷售稅或營業稅的稽徵上，首先可能有應稅與免稅，或有應適用不同稅率之分。於是，引起應如何處理的問題。有認為應按其主給付認定之者²⁷⁰，有認為應從高²⁷¹、從應稅認定之²⁷²者。

²⁷⁰ 營業稅法第十二條規定「特種飲食業之營業稅稅率如左：一、夜總會、有娛樂節目之餐飲店之營業稅稅率為百分之十五。二、酒家及有女性陪侍之茶室、咖啡廳、酒吧等之營業稅稅率為百分之二十五。」該條所定稅率高於同法第十條所定百分之五的稅率。而特種飲食業所銷售之內容其實有一部分是屬於第十條所規定者。由之可見，該條以其所定之主要給付吸收其他附隨給付，對其全部價額按特種飲食業之營業稅稅率課以營業稅。在銷售貨物，可能構成附隨給付者為包裝、運送、安裝、維修之售後服務等。這些附隨給付的價格是否含入主要給付中，在我國對於課徵貨物稅，或對於貨物之銷售免稅，而對於相關附隨勞務應稅的情形有其意義。據前述規定，財政部八十二年七月十四日臺財稅字第八二一四八九四二二號函釋：「二、圓山大飯店及豐隆大飯店供應餐飲及出租場地供營業人使用，如未提供娛樂節目，其銷售額應依營業稅法第十條規定之稅率課徵營業稅，並免徵娛樂稅。三、臺灣山葉機車工業公司提供餐飲及娛樂節目招待經銷商，既經查明未出售門票，亦無經銷商分攤費用情事，非屬營業稅及娛樂稅之課稅範圍。四、至高視傳播公司承租場地，舉辦對外售票並提供有娛樂節目之餐飲，其銷售額除課徵娛樂稅外，並應依營業稅法第十二條第一款規定之稅率課徵營業稅」（財政部公報第三十一卷第一五五一期 31754 頁）。其中第二點意見顯現：利用讓不同主體在同一地點分別提供餐飲及娛樂節目之稅捐規劃的餘地。第三點則為在第二點的基礎上，進一步利用無償之娛樂節目的安排，穩定第二點所示之規劃成果。在營業稅法第三條第三項第一款的規定下，是否有第三點所示之稅捐規劃餘地，值得檢討。這種以主要給付總括其附隨給付之稅捐地位的見解，Tipke/Lang 認為無體系與目的上的依據，而僅是以自由擺盪之經濟觀察法為基礎的看法(Tipke/Lang, Steuerrecht, 15. Aufl., 1996, S.579)。

²⁷¹ 營業稅法施行細則第十八條規定「營業人以貨物或勞務與他人交換貨物或勞務者，其銷售額應以換出或換入貨物之時價，從高認定。」該規定之判斷上的理論基礎為：雙務契約之給付與對待給付在對價上應該是對等的。從消費者立論，以「時價」為基準比較之，固有其道理。但從供應商立論，以「成本」為基準比較之，可能較接近於其所以協議以約定之比率互易的考量基礎。

²⁷² 在實務上有時甚至不論給付之主、從，而在一個契約約定之給付中有一可該當於一定之課稅事實時，即便該給付屬於從屬的給付，亦將全部給付論為該可稅事實。例如在廢棄物之回收契約，其主要給付本來在於廢棄物之回收或買賣，但只要雙方約定回收商應將廢棄物壓成方塊，以減少體積，方便廢棄物處理商之運輸、堆存或處理，該廢棄物回收契約即因含有將廢棄物壓成方塊之一定工作，而在實務上整個被論斷為印花稅法第五條第四款所稱之承攬契據，除壓製費外，含廢棄物之價款皆應依同法第七條第三款「每件按金額千分之一，由立約或立據人貼印花稅票。」關於此種問題，財政部七十七年一月十三日臺財稅第七六〇三〇七五一三號函認為建築師受託規劃、設計、監造工程，簽訂之「委任同意書」，「因兼具承攬性質，應按承攬契據貼用印花稅票。」承該意旨，財政部八十年六月七日臺財稅第八〇〇二〇〇二五三號函認為「印花稅法令彙編八十一年版第 305 頁印花稅法第五條第四款規定，承攬契據，指一方為他方完成一定工作之契據，為印花稅課徵範圍。貴會製訂供會員使用之「委任契約書」中，有關受任人接受委託之事項，並非單純之事務處理，尚包含有一定工作之完成，而兼具承攬性質，應依法就契約中所訂之報酬額按稅率課徵印花稅，本部七十七年一月十三日臺財稅第七六〇三〇七五一三號函釋，與上開規定尚無不合。」比較該二號解釋，其不同為由具體到一般。關於建築師受託規劃、設計、監造工程屬

其次也有涉及稅捐客體之計算範圍者。這發生在購買人自己提供全部或一部分材料，供銷售人加工(委託加工)，或銷售人銷售材料，供購買人加工，而取回下腳²⁷³或一部分成品，致事實上等於只銷售加工後之成品的全部或一部有關之材料給購買人。

於承攬，並無疑義，但以之為基礎是否能導出「『委任契約書』中，有關受任人接受委託之事項，並非單純之事務處理，尚包含有一定工作之完成，（即）兼具承攬性質」則有疑問。蓋事物之處理便是工作。所以要區分委任與承攬，不能以是否有一定工作之完成為標準，而應以工作如未完成，全部給付對於債權人通常是否會因此無利益，委請他人繼續完成是否會有銜接上的困難為斷。無此情形者應論為委任，而不論為承攬。同一事務之處理工作無所謂委任兼承攬的類型。廢棄物之回收，在工作上並非不可分，其由不同的人接續處理尚無明顯之經濟利益的減損，是故按其事務或工作之特徵與「建築師受託規劃、設計、監造工程」不同，尚無將之論為承攬的理由。對於將廢棄物回收之工作論為委任兼承攬的看法，臺北市政府訴願委員會亦採保留的見解：「本案經原處分機關重核結果，就本府前次訴願決定指摘「原處分機關指其合約內容含有一定工作之完成，實不知係完成什麼一定工作」乙節，雖已敘稱「經查案關合約第二條係約定在一定期限內回收商須在指定地區設立若干個回收點佈設及調查工作，並定時回收廢寶特瓶後，必須經過分類、壓縮打包，提供符合驗收標準之飲料廢寶特瓶磚於指定場地，再按其種類及重量依約定之價格收購（含押瓶費及回收清除費），是上開合約並非單純買賣動產契約，尚須依合約之約定完成特定事項，始給付報酬，自屬兼具承攬性質」，姑不論原處分機關就此所稱是否詳實，蓋其仍未究明本府前次訴願決定所指關於「一定」之定義究何指（例如相關之數據應否確定等）及訴願人與回收商所訂之臺灣地區飲料廢寶特瓶回收買賣合約書是否符合印花稅法第五條第四款所例示（承包各種工程契約、承印印刷品契約及代理加工契據等）情形等疑義，即難謂已依本府前次訴願決定撤銷意旨重核，揆諸前揭訴願法規定，自有未合。爰將原處分撤銷，由原處分機關確實依本府前次訴願決定撤銷意旨另為處分」（臺北市政府八十八年六月三十日府訴字第八八〇一九三四一〇一號訴願決定書）。

²⁷³ 這種問題在我國主要表現於承攬之包工又包料或包工不包料的問題。包工又包料屬於工作物供給契約，其給付之內容在銷售稅上，依德國銷售稅法應定性為工作之交付。所交付者為有體物。包工不包料屬於純粹之承攬，為勞務契約。其給付之內容在銷售稅上定性為其他給付。所交付者為無體物。其中在稅捐客體範圍上之出入為：材料是否包括在給付中。在這種情形，只要承攬人確實利用定作人提供之材料加工為定做之工作，在其稅捐客體之範圍的界定上本來並無多大疑慮。實務上後來所以引起困難乃因，在定作人所提供之材料為代替物時，承攬人有時不以定作人所提供之材料加工，於是，引起材料之互易的問題。該工作之交付的對價轉為約定之報酬加上定作人提供之材料。其結果，承攬人與定作人間之交易的對價(稅捐客體)變大了。另在出賣人領回下腳的情形，例如將稻穀賣給碾米廠時約定稻穀歸出賣人。其買賣標的物應解釋為僅及於稻米，而不包括稻殼。在這種情形，如果碾米廠實際交付給出賣人之稻穀，非由其所賣之稻穀碾下時，同樣會有互易的問題發生。此類問題在交易當事人有進項稅額之扣抵權時，已不再有重要意義。但如有一方之進項稅額的扣抵權不存在或受有限制，則在代替物之基礎上，肯認系爭客體之同一性，以方便其作業當屬經濟觀察法所容許或要求。關於這個問題，請參考 Tipke/Lang, Steuerrecht, 15. Aufl., 1996, S.580.

在委託加工，其稅捐客體本為加工之勞務，銷售額本為加工費。然如果受託人依交易習慣得不交付利用委託人提供之材料加工所得之成品，而交付同種類之成品，則該交易具有互易之外部事實。於是，在這種情形，究應認為只有一個交易，亦即只有委託加工之交易，從而僅受託人就加工費有開立發票及報繳營業稅之義務；或應認為有兩個交易，互易雙方分別應就其提供之材料及成品開立發票，報繳營業稅，且其應開立之發票金額應以二者中時價高者為準。前述情形還是應論為委託加工，僅由受託人就加工費負開立發票及報繳營業稅之義務，比較貼近其經濟上之實際的交易關係。其發票金額與材料或成品的市價無關。例如糧商將購得之黃豆委由沙拉油廠煉製沙拉油，而以現金支付加工費，按油廠所定淬取率提取同種類之沙拉油。如以下腳(豆渣)抵加工費，則就此部分雙方有互易關係。類似的問題，亦可能存在於包工不包(全部或一部之)料的建築承攬契約中。不包含在內之材料不屬於承攬人對於定作人之給付，所以應不計入承攬人之銷售額中。在這種情形，同樣會因為承攬人經定作人同意或未經其同意調用同種類之材料，替代定作人所提供之材料而轉為複雜。同種類之材料的調用，在此宜認定為不構成互易，以符實際。然所調用者，如非同種類，則在有協議時，應構成互易；在無協議時，應構成債務不履行。該債務不履行之營業稅義務為何，應視後來具體發展的結果定之，不能一概而論。

銷售人銷售材料，在購買人加工後不取回一部分成品而只取回下腳的情形，該下腳部份應不論為銷售的客體之一，僅購買人在加工中抽取或取用的部分有銷售關係；在購買人加工後，銷售人取回一部分成品的情形，就取回部分具有由銷售人委託購買人加工的特徵。為取回之成品雙方如另無應付報酬的約定，則應認定為以加工的勞務(或勞務報酬)與材料(或材料價金)互易或互沖，而非以成品(價金)與材料(價金)互易或互沖。例如茶子商將茶子賣於油車行榨油，而取回糟粕及部分茶油時，應認定為以加工費與茶子價金互沖，而非以茶子油之價金與茶子之價金互沖²⁷⁴。與之類似的問題在國內發生最多者為：一方提供土地，他方提供資金在該土地上興建房屋，待房屋建成後，雙方依約分配房屋，由地主與建主各自就分得部分管理處分。

²⁷⁴ 設在上述情形雙方約定以由雙方出資設立一家公司的方式為之，且建主以現金，地主以土地折價出資，然後雙方按出資比例負擔風險、分享利潤，亦可顯示建主以相當於建築費之出資來交換地主之一部分土地。要之，在上述情形雙方用來互易之標的應是土地與建築費，而非土地與房屋。惟雙方可經由規劃選擇以土地與房屋互易。像在這種情形，稅捐稽徵行政應容許納稅義務人選擇契約類型，從事稅捐規劃。

在這種情形雙方有互易關係固無疑義。但互易之標的究為土地與建築費或土地與房屋則值得推敲。

建主與地主互易房屋與土地時，其互易標的，財政部認為是房屋與土地，而非房屋之興建費用與土地。因之，並認為應以房屋與土地之「時價」，無時價時，以「房屋評定價值與土地公告現值，兩者從高認定」做為其銷售額之認定標準²⁷⁵。然臺北市稅捐稽徵處在八十八年一月二十日北市稽法乙字第八八〇〇一六一五〇〇號復查決定之訴願案答辯書中認為，訴願人自行補開之統一發票之金額高於房屋評定價值與土地公告現值者，得以該自行補開之統一發票之金額為準，並據以核認訴願人違章漏稅金額。對於原處分所持前開見解，臺北市政府訴願委員會表示不同的看法²⁷⁶。此外，台北市稅捐稽徵處亦曾主張以換出房屋之成本為準，認定「時價」²⁷⁷。

²⁷⁵ 財政部於七十五年三月一日臺財稅第七五五〇一二二號函釋：「依照營業稅法施行細則第十八條及第二十五條規定，合建分屋之銷售額，應按該項土地及房屋當地同時期市場銷售價格從高認定，並依統一發票使用辦法第十二條規定，於換出房屋或土地時開立統一發票。……（然）稽徵機關如未查得合建分屋時價，則應以房屋評定價值與土地公告現值，兩者從高認定，並按較高之價格等額對開發票，土地價款之發票免徵營業稅，房屋價款之發票，應外加五％營業稅，向買受人收取。」該函見解經財政部於八十四年一月十三日臺財稅字第八四一六〇一一一四號函中再次肯認，並釋示：「營業稅法施行細則第十八條規定，營業人以貨物或勞務與他人交換貨物或勞務者，其銷售額應以換出或換入貨物之時價，從高認定。因此，合建分屋互易之房屋及土地之「銷售額」應屬相等，亦即不含營業稅之房屋價格應等於土地之價格（土地免營業稅）」。

²⁷⁶ 「本案本府撤銷意旨在於依首揭財政部函釋，於合建分屋之銷售額，應按該項土地及房屋當地同時期市場銷售價格從高認定，並依統一發票使用辦法第十二條規定，於換出房屋或土地時開立統一發票，惟稽徵機關如未查得合建分屋時價，則應以房屋評定價值與土地公告現值，兩者從高認定，則本件「時價」為何？即為原處分機關重為查證之重點，惟原處分機關仍未查證率爾決定，已然未妥。又答辯既稱本件查無其他「時價」，則何以未適用首揭財政部函釋，以房屋評定價值與土地公告現值，兩者從高認定？原處分機關未加說明，不無疑義？是原處分機關仍未就本府前次訴願決定撤銷意旨詳為查證，仍率予維持原罰鍰處分，自嫌率斷。依前揭訴願法第二十四條規定及司法院釋字第三六八號解釋意旨，本件原處分應予撤銷，由原處分機關究明後另為處分」（臺北市政府八十八年六月三十日府訴字第八八〇二一三〇八〇一號訴願決定書）。

²⁷⁷ 「原處分機關以成本應高於時價為理由，主張在未能(查得)「時價」的情形，得以建造成本認定為時價」（臺北市政府八十五年十一月二十七日府訴字第八五〇八二一二九號訴願決定書）。臺北市政府八十七年十二月一日府訴字第八七〇三二〇三一〇一號訴願決定書質疑：「稽徵機關是否已公告周知，查無確實時價時應以換出房屋之成本視為時價開立發票。否則，訴願人如何得知應以換出房屋之成本視為時價？本件得否以訴願人換出房屋之成本認定係「時價」，因攸關稅額計算之基礎，自有究明之必要。從而，原處分應予撤銷，由原處分機關另為處分。」按房屋(時價)與房屋成本在稅基上並不同一。在互易，其以房屋與土地為標的者，應以房屋時價與土地時價；其以房屋之興建勞務(承攬)與土地為標的者，應以房屋興建成本與土地時價為銷售額(稅基)之認定

由以上說明可見，關於時價之認定標準，行政實務上的意見雖有不同，但在合建分屋構成之互易，採應按房屋與土地之時價認定的觀點則一。

既論時價，則應有其認定之基準日。關於認定時價之基準日，臺北市政府八十七年十月十七日府訴字第八七〇七一四五四〇一號訴願決定書認為應以締約日為準：「前揭財政部八十四年五月二十四日臺財稅第八四一六二四二八九號函釋：『地主與建方合建分屋，除地主自始至終均未曾列名為起造人，且建方於房屋興建完成辦理總登記後，始將地主應分得房屋之所有權移轉與地主者，應以房屋所有權移轉與地主之登記日為房屋換出日外，其餘均應以房屋使用執照核發日為房屋換出日……』之見解，……似容有探討之餘地。」

互易之標的，一個應稅，一個免稅時，其時價之比較應以稅後價額比較之，或應以稅前價額比較之？財政部認為應以「稅前價額」，臺北市政府訴願委員會認為應以「稅後價額」比較之。蓋「按一般人民之交易習慣，當事人對交易物價值之認識，尤其是判斷不動產之真正價值時，通常即內含應繳納之稅捐在內，是前揭財政部七十五年三月一日臺財稅第七五五〇一二二號函釋，認為房屋價款之發票應外加百分之五營業稅，是否以內含百分之五營業稅較為妥適²⁷⁸？」。應以稅後價額比較之，始符經濟法則，蓋稅後的價額才能恰如其實表徵，互易後納稅義務人能夠享有之經濟利益。此外，從營業稅是間接稅論，因房屋之銷售所發生的營業稅，在此最後亦應轉嫁由地主負擔。然計算上如果不將營業稅內含於房屋價款中，使之與土地價款相等，在該互易銷售房屋之營業稅便沒有轉嫁給地主，而在繳納後繼續由建主負擔。

對於這些問題之圓滿的處理，應從經濟觀察法，亦即從雙方在交易中通過該安排所要達到的經濟目的，恰如其實認定之，以容留納稅義務人依交易上之實際需要安排其交易方式與交易範圍²⁷⁹。

基礎。由於這兩種互易類型之安排在選擇上並無規劃上的障礙，因此，在稅捐稽徵實務上應容留納稅義務人以自由選擇的空間，而不宜反是稅捐稽徵機關可以隨意選擇，按房屋時價或房屋建造成本認定該互易之銷售額。臺北市政府訴願委員會雖對於稽徵機關是否得以訴願人換出房屋之成本認定係「時價」，提出質疑。但其質疑之理由不在於稅捐稽徵機關對互易類型之選擇自由的干預，而在於其是否先將其見解公告周知。

²⁷⁸ 臺北市政府八十七年十月十七日府訴字第八七〇七一四五四〇一號訴願決定書。

²⁷⁹ 請參考 Tipke/Lang, Steuerrecht, 15. Aufl., 1996, S.580f..

參 稅捐客體之歸屬

關於稅捐客體之歸屬問題²⁸⁰，首先指其對於主體的歸屬，其次為時間上的與空間上的歸屬。其對於主體的歸屬所決定者，為繳納義務人或納稅義務人；其時間上的歸屬所決定者，為稅捐客體在規範上之發生的時點，以及應開立憑證、繳納稅款的期日或期間；其空間上的歸屬所決定者，為是否為境內銷售、外銷及其稽徵行政上的管轄。

營業稅作為支出稅或消費稅，其稅捐客體本來應歸屬於為支出者或消費者，然為稽徵經濟之考量，後來將之規劃為間接稅，以銷售人(營業人)為納稅義務人。其

²⁸⁰ 由於改制為加值型營業稅的結果，在營業稅之稽徵，除了有稅捐客體之歸屬的問題外，在採稅額扣除法的情形，尚有進項稅額對於銷項稅額之歸屬的問題。惟該歸屬之處理，與依所得稅法計算所得時，其成本與費用對於收入，並不以逐筆的方式直接歸屬之，而以是否與營業有關的方式，概括決定其是否得為列支一樣，原則上以系爭進項稅額是否因購買「非供本業及附屬業務使用之貨物或勞務」而發生(營業稅法第十九條第一項第二款)為標準，決定其是否得扣抵銷項稅額。「非供本業及附屬業務使用」者，不得扣抵。然營業人如「因兼營第八條第一項免稅貨物或勞務，或因本法其他規定而有部分不得扣抵」之情形，其進項稅額之扣抵，應依「兼營營業人營業稅額計算辦法」辦理。其採比例扣抵法者，按「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」計算其不得扣抵比例。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(同辦法第三條第一項)。這與一般情形之歸屬，除了有扣抵比例之限制外，並無兩樣。反之，如依該辦法第八條之一，經核准採用直接扣抵法，「應依左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，區分為左列三種，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)兩目共同使用(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左：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)」(兼營營業人營業稅額計算辦法第八條之二)。要之，當採直接扣抵法，進一步有進項稅額對於應稅或免稅營業之歸屬的問題。鑑於所謂「當期不得扣抵比例」並不能充分反應於進項稅額當期「所屬」之採購中，有當期即消耗或逐年才遞耗的情事，所以，不僅在採直接扣抵法，而且在採比例扣抵法的情形，就此皆應有容許申請事後跨越年度計算調整的必要。另在進項稅額之不得扣抵比例的計算上，兼營營業人營業稅額計算辦法第三條第一項但書既然規定「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(免稅營業之)計算」中，同理，股利之收入亦不當計入。蓋股份交易在銷售階段已課證券交易稅，此與其他「依法應課徵證券交易稅之證券之銷售」同，在所得階段應課股利所得稅，此與利息所得同。要之，股利收入之屬性並不屬於銷售額這個層次，以之為銷售稅之稅基，確有不妥。

結果，在技術上營業稅之稅捐客體由「消費」轉為「銷售」，歸屬於營業人。惟由於其真正之稅捐客體為消費，因此，在無境內銷售人之進口貨物之情形，又回復以該貨物之收貨人或持有人為歸屬之對象。類似的考量為：將在中華民國境內無固定營業場所之外國事業、機關、團體、組織所從事之銷售的稅捐客體(銷售)轉為支出，歸屬於買受人。至於其在境內雖無固定營業場所，而有代理人者，則以其代理人為歸屬對象(營業稅法第二條第三款)。其道理與民法總則施行法第十五條之規範意旨同：「未經認許其成立之外國法人，以其名義與他人為法律行為者，其行為人就該法律行為，應與該外國法人負連帶責任。」關於外國技藝表演業在中華民國境內演出之營業稅的課徵，營業稅法第三十七條雖然規定「應依第三十五條規定，向演出地主管稽徵機關報繳」，但其在我國境內設置有總分支機構或營業代理人，並屬於依營業稅法第四章第一節規定計算稅額之營業人者，實務上還是容許「依同法第三十八條第二項規定申請核准由總機構合併向其所在地主管稽徵機關申報銷售額、應納或溢付營業稅額；未申請合併報繳稅款者，(始)應向演出地稽徵機關報繳²⁸¹。與之相反之情形為：外國事業、機關、團體、組織在中華民國境內雖有固定營業場所，但仍直接由外國銷售勞務至中華民國境內時，其稅捐客體應歸屬於何人？歸屬於該外國事業之境內分支機構(固定營業場所)，或其境內之購買人？自財政部七十五年十二月三十一日臺財稅字第七五四〇三四五號函認為「國外營利事業在我國境內設有固定營業場所者，不經其固定營業場所而直接對我國境內客戶銷售貨物者，其對我國境內固定營業場所匯撥之佣金或補助金，應依法課徵營業稅」的觀點推論，在這種情形財政部已將該貨物之銷售論為：該我國境內客戶直接自該國外營利事業進口貨物。所以，該稅捐客體應歸屬於進口貨物之「收貨人或持有人」(我國境內客戶)。蓋非如是，無該國外營利事業對其在我國境內所設固定營業場所匯撥之佣金或補助金，依法課徵營業稅的問題可言。因為一個營利事業(或營業人)(總機構)與其所設固定營業場所(分支機構)本屬同一主體，而非二個主體，所以其間本來

²⁸¹ 財政部七十八年二月二十七日臺財稅第七八一四〇八八〇號函「外商公司或技藝表演業者在我國境內未設置總分支機構或營業代理人者，各項有關選美及表演活動所取得之收入，應向演出地主管稽徵機關報繳營業稅。……外商公司或技藝表演業者在我國境內設置有總分支機構或營業代理人者，如屬營業稅法第四章第一節規定計算稅額之營業人，得依同法第三十八條第二項規定申請核准由總機構合併向其所在地主管稽徵機關申報銷售額、應納或溢付營業稅額；未申請合併報繳稅款者，應向演出地稽徵機關報繳。前項申請核准事項，為配合技藝表演業者演出時效之需要，授權所在地主管稽徵機關核辦，以資簡化。」(財政部公報第二十七卷第一三二二期第 25222 頁)。

並不能從事銷售行為。然在一個營利事業（或營業人）之總機構與分支機構分處不同國家或課稅區時，為適當歸屬因其分別從事之經濟活動而發生之稅捐債務的稅收管轄權（課稅管轄權），有必要將分支機構視為獨立於其所屬總機構之稅捐主體。因此，外國事業設於我國境內之分支機構為該外國事業媒介業務時，其仲介服務亦構成應課營業稅之銷售。此與銀行業之同屬境內的總、分行往來之利息免徵營業稅（營業稅法第八條第一項第二十九款）者，不同。至於因為是外銷勞務，而應適用零稅率，是另一個問題。

有稅捐客體對於稅捐主體之歸屬問題者，實務上主要表現在下述情形：首先是信託關係。在信託關係所以會有稅捐客體之歸屬的問題，乃因信託物形式上(名目上)歸屬於受託人，實質上(經濟上)歸屬於信託人或受益人，其歸屬對象不同一。例如在計程車或貨運車之靠行²⁸²、信託投資，讓與擔保(擔保信託)²⁸³，其銷售之歸屬為何。由於信託為經肯認之契約關係，所以實務上比較容易針對其特徵，探討與之有關之銷售的歸屬，以符合量能課稅及稽徵經濟原則的需要。反之，在假借負責人名義之銷售²⁸⁴、借牌營業²⁸⁵、跳開發票²⁸⁶、利用經銷商或仲介業者銷售、藉助於履

²⁸² 財政部八十四年七月二十日臺財稅字第八四一六三六二七九號函「個人以靠行於車行之貨車營運之收入應列為車行之營業收入，依法課徵營業稅」（營業稅法令彙編八十五年版 24 頁）。財政部關於靠行貨車之營運收入，在營業稅法上所持見解正是營業稅在信託關係中應當之歸屬原則：以法律上之名目，而不以經濟上之實質作為歸屬的標準。此與所得稅之最終的歸屬原則不同。然即便在所得稅，也應利用經濟利益最後終必分配的事實作為掌握其稅捐客體(所得)之實質歸屬的手段，而不得簡單以實質課稅原則為依據，主張穿透權利能力在稅捐主體間所構成之歸屬的分際。

²⁸³ 信託依其目的可要分為管理信託與擔保信託。在擔保信託，因信託人(擔保提供人)為擔保目的將信託物的所有權移轉於受託人(債權人)，因此擔保信託又稱為讓與擔保(die Sicherungsübereignung)。在營業稅法上，於讓與擔保設定時，首先引起其移轉是否為其稅捐客體，其次在其強制取償時，引起銷售人應當是誰：信託人或受託人？受託人得否以信託人之名義銷售？如由受託人以自己之名義銷售，在信託人與受託人間是否應補做一個銷售行為？如果信託人不是營業人而受託人是營業人，該擔保物之銷售是否應徵營業稅？其設定應不論為應稅，蓋其間既無交易稅法意義下之移轉，亦無消費稅法意義下之消費。其強制取償之銷售應容許受託人選擇以信託人或受託人的名義為之。蓋信託之授權範圍蓋過代理權之授與，營業稅法無為稽徵之目的強行介入之必要。如果信託人不是營業人，從而無營業稅義務時，容許其以信託人之名義銷售可收簡化稽徵程序的效果。反之，如信託人為營業人，而不以信託人之名義銷售，則在信託人與受託人間應補做一個銷售行為。在讓與擔保，「如果以信託人之名義，由受託人變賣信託物，則對外僅信託人上場。信託人與受託人間之內部關係在此無關緊要」(Wolfram Reiss, Zur Umsatzsteuer, StuW 1983, 369)。

²⁸⁴ 此為假借他人名義營業的一種態樣。其通俗的稱呼為借人頭。借人頭的目的首先是隱藏交易當事人的真實身分。這乍看之下似乎不老實，然究諸實際，並不一定如此。例如在信託固已對外隱藏信託人之身分，在委任也允許雙方約定，受任人應以委任人或受任人之名義與第三人從事法律行

行輔助人或第三人履行債務²⁸⁷、聯合採購、聯合承攬或聯合放款²⁸⁸等情形，實務上就其實際交易當事人爲誰，便時有爭議。基於過去在多階段毛額型營業稅之稽徵習

爲。亦即直接代理並非處理委任事務之唯一的合法形式。因之雖然會改變稅捐義務的歸屬，但在營業稅，因其爲間接稅並無量能課稅原則上的疑慮。至於其因此對於所得稅負稅能力之歸屬的影響，在盈餘分配時自然會得到校正。蓋實質的經濟利益最後總必須交付或移轉至隱藏在背後之當事人。而將盈餘分配於隱名當事人構成另一課稅事實。可使所得最後歸屬到其經濟上之實質所有人。關於信託關係之稅捐的稽徵即採這種看法(所得稅法第六十六條之三第三項第二款、信託法第三十九條)。是故，犯不著在銷售的階段便匆忙介入。

²⁸⁵ 借牌營業與隱名合夥雖然類似，但在實際從事營業活動者上恰恰相反。在借牌營業，出名者實際上不經營對外業務，而只分享經營成果；反之，在隱名合夥，其合夥業務由出名者對外經營之，隱名者不參與業務之經營，如果參與經營，即一並轉爲出名者。該合夥不再是一個隱名合夥。借牌營業發生較多而且爲人詬病者爲各種專門職業證照之出租，其次爲營造牌照的出借。惟也有被認爲是正當經營之借牌營業的情形，例如以特許經營的方式加入連鎖經營，使用加盟主之名稱、商標與營業表徵對外經營業務。在這種情形特許人與受特許者間關於特許報酬之約定方式，有收取固定特許費者，也有按銷售額或盈餘之一定比例抽取之者。當其約定按銷售額之一定比例抽取之，作爲報酬，很容易被定性爲：無銷售事實，而光有買賣統一發票之虛設行號的違章營業。基於以上認識，借牌營業在各該行業之管理上，雖可能有不同之評價，但不適當，爲利用稅捐稽徵作爲目的事業主管機關之管制工具，而在營業稅法上使該評價成爲承認或否認其交易關係的依據。

²⁸⁶ 所謂跳開發票指供應商不開發票給其經銷商，而直接開給其經銷商之客戶或最後購買人。這種做法，在毛額型營業稅固可減少課稅事實之發生次數，從而達到少繳稅捐的目的；但在加值型營業稅，由於只對各銷售階段之加值課徵，所以，該安排並不能產生少繳稅捐的效果。是故，跳開發票自從實施加值型之新制營業稅後已無稅捐規劃上的意義。何況，有些跳開發票的案件其實是：關於利用仲介業者或經銷商銷售的爭議。利用仲介業者銷售無跳開發票可言。這些類型間的選擇由於已無稅捐規劃或規避的動機，所以關於跳開發票的規範，應重新評價，另闢適當之稽徵對策。例如注意關於仲介佣金之稽徵，以替代之。這樣對待，從應歸屬於中間商之稅基的掌握論，無所出入，但卻可正常化徵納雙方的稽徵關係。利用履行輔助人或第三人履行債務容易引起的爭議不是跳開發票，而是誰應是直接對於受領給付者銷售之營業人，從而應開立發票。納稅義務人方之看法如與稅捐稽徵機關發生出入，在受領給付者這方即會構成自非交易對象收取發票，扣抵進項稅額，在履行輔助人即會構成漏未開立發票，至於原來申報爲之銷售者之營業人則可能被論爲幫助履行輔助人逃漏稅捐。然在這種情形，稅捐稽徵機關原則上不會有任何營業稅稅收之減損。既然如此，關於營業稅之稽徵，在營業人主張其利用履行輔助人履行，所以由其開立發票，而不由履行輔助人對於受領給付者開立的情形，實在不宜將之當成漏稅論罰。

²⁸⁷ 在現代行銷通路的佈建，直銷系統、代銷系統、經銷系統及仲介都是常用的模式。究竟以何者爲當，並不能一概而論。此外，債務之履行，亦即所銷售之貨物或勞務也不一定皆由銷售者自己親自提供，常常藉助於第三供應者，此即利用履行輔助人或第三人協助履行的情形。其中與稅捐稽徵機關間，由於無營業稅之稽徵的利害關係，而取得較大自由度者爲三角貿易。其他情形，關於中間商之通路或履行輔助人之引用，營業人或多或少便可能遭遇到困難。其間，中間商可能被論爲漏進漏銷之銷售人，而非僅是仲介者；履行輔助人則可能被論爲直接對於債權人爲銷售者。其結果，就其輔助履行之銷售，易被論爲漏銷，而債務人則被認定爲虛設行號，無銷售而開立發票

見，跳開發票雖可列為營業稅稽徵實務上的大忌，但實務上卻對於具有跳開發票實質之代收代付，給予最大的諒解。不但容許為銷售之營業人直接開立發票給實際購買人，而且也容許扮演代收代付角色之營業人將前手開給自己之發票註記後轉交給委託代收代付者²⁸⁹。這是比較務實的做法。

幫助履行輔助人逃漏稅捐。這中間的是非，糾纏不清。在容許進項稅額扣抵銷項稅額(營業稅法第十五條第一項)的制度中，稅捐稽徵機關一直不能確信只要營業人有報繳稅捐，即便他是一個虛設行號，也不至於引起營業稅之短收。反之，如有不報繳的情形，也只需就個別營業人扣減進項稅額後之銷項稅額的餘額課徵之即可(營業稅法第十五條第一項、第三十九條)。不必擔心因所謂「以虛抵虛」，而在營業稅之稅收上遭到不利。

²⁸⁸ 此為在聯合行為，究竟應以參與聯合行為者全體，或應以出名簽約者為因該聯合行為所生銷售之當事人的問題。在稅政的執行上，關於此類案件之稽徵應置重在其事後，與分擔或分配有關之課稅事實的管理，而不在於自始要求非以誰的名義為之不可。亦即應肯定納稅義務人之私法關係的安排，針對其發展階段稽徵之。苟如是，應可在無損於稅收的情形下，大幅降低無謂的稅捐爭訟案件。這對於改善投資環境當有相當助益。

²⁸⁹ 財政部賦稅署七十五年四月九日臺稅二發第七五四一九五七號函「經營房屋銷售之介紹應以佣金收入為銷售額開立統一發票。如代收轉付房屋價款之間無差額，其轉付款項取得之憑證買受人載明為委託人者，依「修正營業稅法實施注意事項」代收代付規定，得以該憑證交付委託人，免另開立統一發票，並免列入銷售額。」惟就以受託人為買受人之發票應由誰列帳保存，該部後來另兩筆函釋的解釋不夠清楚：財政部七十五年五月十三日臺財稅字第七五二三〇一九號函「報關行受託代收轉付款項，除代為支付各項稅費，例如支付進口稅費、港務局之過境港棧以及其他裝卸搬運費等，取得委託人為抬頭（買受人）之憑證交付委託人，免予開立統一發票外，其有不屬上項稅費之什項支出，例如規費及其他雜支等，於收付之間未予加收差額者，倘取得支付憑證買受人載明為受託人者，得於統一發票「備註」欄註明其代收代付項目與金額，免予列入統一發票之銷售額及總計金額。」財政部賦稅署七十五年十二月十八日臺稅二發第七五一九三三三號函「貴公司受託代辦進口，代為支付規費及其他什支等，於收付之間無差額，其取得之憑證買受人載明為受託人者，得於收取佣金或手續費所開立之統一發票「備註」欄註明其代收付之項目與金額，免予列入統一發票銷售額及總計金額，其所取得之原始憑證，應由受託人（貴公司）依規定列帳處理並保存。」按該買受人載明為受託人之憑證所表彰之購買最後還是構成委託人之費用，如果不准許受託人將之交付於委託人列帳處理並保存，會發生無憑證可供證明其帳載費用的情事，而僅能以「其受託人……於(向其)收取佣金或手續費所開立之統一發票「備註」欄(中所作關於)……代收付之項目與金額」的註記作為憑證。這顯不相宜。其實正辦應該是容許受託人選擇安排：1 取得以委託人為抬頭之憑證交付委託人，而就該部份自己不再開立統一發票給委託人，2 取得以受託人為抬頭之憑證由自己保存，並就該部份自己開立同額統一發票給委託人，3 取得以受託人為抬頭之憑證由自己保存，並於自己為向委託人收取佣金或手續費而開立給委託人之統一發票中註記代收付之項目與金額，供委託人作為記帳憑證。惟無論如何，財政部關於代收代付之委託所表示的務實觀點，應有助於逐步建立適合加值型營業稅之憑證制度，特別是與跳開發票、虛設行號及交易相對人之認定有關之既定認識的的檢討與調整。

營業稅與營利事業所得稅雖有密切的關係，但因其稅捐客體並不相同，故其發生的時間並不一定歸屬於同一年度。這種問題特別發生在當事人之一方負分期給付之義務的情形²⁹⁰。

肆 稅捐客體之量化（稅基）

關於稅捐客體的規定，只是規定該稅捐在客體方面之抽象的課徵對象。在具體案件，該客體最後必須加以量化，以論其有無及範圍。此即稅基之計算。

營業稅之稅基為營業人之銷售額。關於其銷售額，原則上固當核實計算。惟營業稅法不但在第四十三條規定：「營業人有左列情形之一者，主管稽徵機關得依照查得之資料，核定其銷售額及應納稅額並補徵之：一、逾規定申報限期三十日，尚未申報銷售額者。二、未設立帳簿、帳簿逾規定期限未記載且經通知補記載仍未記載、遺失帳簿憑證、拒絕稽徵機關調閱帳簿憑證或於帳簿為虛偽不實之記載者。三、未辦妥營業登記，即行開始營業，或已申請歇業仍繼續營業，而未依規定申報銷售額者。四、短報、漏報銷售額者。五、漏開統一發票或於統一發票上短開銷售額者。六、經核定應使用統一發票而不使用者（第一項）。營業人申報之銷售額，顯不正常者，主管稽徵機關，得參照同業情形與有關資料，核定其銷售額或應納稅額並補徵之（第二項）。」而且對於下列營業人，主管稽徵機關自始即得依查得資料，核定其銷售額。例如（1）營業稅法第二十一條但書規定：典當業得依查定之銷售額計算其銷售額。（2）營業稅法第二十二條但書規定：就第十二條之特種飲食業，主管稽徵機關得依查定之銷售額計算其銷售額。（3）營業稅法第二十三條規定：「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，除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者外，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營業稅額。」

²⁹⁰ 關於出售納骨塔塔位永久使用權及其塔位管理費收入所得歸屬年度，財政部八十四年二月二十二日臺財稅字第八四一六〇七五二一號函釋「納骨塔經營業出售塔位永久使用權，有關所得歸屬年度之認定，其於納骨塔竣工前出售塔位者，以實際完工日為準；其於納骨塔竣工後出售塔位者，以實際銷售日為準。至相關成本，應依收入法或建坪比例法擇一攤計之。……納骨塔經營業向買方一次收足管理費者，應於開始提供勞務時，按預計提供勞務年限分年認列收益，最長以二十年為限。」（財政部公報第三十三卷第一六三五期 34490 頁）。

關於其核實計算的問題，營業稅法第十六條規定「第十四條所定之銷售額，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。但本次銷售之營業稅額不在其內（第一項）。前項貨物如係應徵貨物稅或菸酒稅之貨物，其銷售額應加計貨物稅額或菸酒稅額在內（第二項）。」營業稅意義下之銷售額包含貨物稅，所以外銷工廠開予外銷原料供應商之外銷原料貨物稅的保證票據，如予兌收屬補收貨價性質應繳營業稅²⁹¹。此為關於營業稅稅基之計算原則的基本規定²⁹²。

針對國際運輸業之銷售額第十八條規定「國際運輸事業自中華民國境內載運客貨出境者，其銷售額依左列規定計算：一、海運事業：指自中華民國境內承載旅客出境或承運貨物出口之全部票價或運費。二、空運事業：（一）、客運：指自中華民國境內承載旅客至中華民國境外第一站間之票價。（二）、貨運：指自中華民國境內承運貨物出口之全程運費。但承運貨物出口之國際空運事業，如因航線限制等原因，在航程中途將承運之貨物改由其他國際空運事業之航空器轉載者，按承運貨物出口國際空運事業實際承運之航程運費計算（第一項）。前項第二款第一目所稱中華民國境外第一站，由財政部定之（第二項）。」

在銷售額的計算上，營業稅法第十六條採概括的規定方式，包括營業稅以外所收取之價額及一切費用，至於名目為何，則在所不計。但不包括銷售債權之擔保的給付，

²⁹¹ 財政部賦稅署七十五年六月三日臺稅二發字第七五二四〇〇八號函「貴公司於新制營業稅實施後，將下游合作外銷廠商所提供外銷原料貨物稅保證票據，依約予以兌現繳納無法沖帳之貨物稅或滯納金者，該項兌收之保證票額核屬補收貨價性質，應依營業稅法及統一發票使用辦法規定，開立統一發票，並報繳營業稅。」

²⁹² 在加值型營業稅，其稅額之於銷售額，採外加的方式表示，亦即其稅額並不包含於銷售額中。該意旨之規定有不同的表現方式：我國營業稅法第十六條第一項但書規定為「但本次銷售之營業稅額不在其內。」而德國銷售稅法第十條第一項規定為對價指受領給付者為取得給付所作之全部支出，「惟銷售稅扣除之(jedoch abzüglich der Umsatzsteuer)」，同條第二項規定為「銷售稅不屬於對價(die Umsatzsteuer gehört nicht zum Entgelt)」，第四項規定為「銷售稅不屬於稅基(die Umsatzsteuer gehört nicht zur Bemessungsgrundlage)」，我國營業稅法明文規定不計入者為「本次銷售之營業稅額」，而德國銷售稅法相當之規定則僅提及銷售稅不計入。兩相比較，其表現方式固有差異，但究諸結果，並無不同。蓋這純屬配合銷售稅之轉嫁，在銷售稅額之計算技術上的表現。即便像我國營業稅法之規定亦不會發生進項稅額計入銷售額（稅基）的問題。倒是營業人由之進貨之營業人免徵營業稅，而非適用零稅率者，之前各階段的營業稅不但會發生追補效應，而且所追補之營業稅並會與其他稅捐一樣計入稅基，構成重複課徵。

例如瓦斯錶押金免計入銷售額²⁹³。惟仍必須是營業人之營業收入，始有營業稅之義務。關於這個問題，應收帳款之收買的銷售額，鑑於金錢債權之交易的加值原則上即為利息，因此以利息，而不以購入之債權額為準²⁹⁴；舞女伴舞之鐘點費與節費應課徵營業稅²⁹⁵，而高爾夫球場之球童費則免營業稅²⁹⁶，特別具有說明意義。與球童費類似的問題為餐飲業按顧客之消費額定率對其所收取之服務費²⁹⁷及顧客自願酌給小費²⁹⁸。

²⁹³ 財政部七十五年七月二十九日臺財稅字第七五二四一〇九號函「瓦斯公司向客戶收取瓦斯計量表之保證金（錶押金），非屬銷售勞務行為，免依營業稅法施行細則第二十四條規定計算銷售額課稅。」

²⁹⁴ 財政部八十五年一月十七日臺財稅字第八五一八九二二五七號函「股份有限公司經營『應收帳款之收買』業務，應分別於收取約定之申請費、管理費及利息收入時開立統一發票，並依營業稅法第四章第一節規定報繳營業稅」（財政部公報第三十四卷第一六八二期 36568 頁）。「營業人折價收買無追索權之應收帳款，應按其折價金額，視為利息收入，依本部八十五年一月十七日臺財稅第八五一八九二二五七號函規定開立統一發票報繳營業稅；至應收帳款之賣方讓與應收帳款，應免開立統一發票，並免徵營業稅。」（財政部公報第三十四卷第一七〇〇期 37347 頁；財政部八十五年五月二十二日臺財稅字第八五一九〇五四九九號函）。應收帳款之收買在契約類型上的表現型式為權利的買賣。惟論其實際是一種貼現融資的關係。是故，不能以債權額作為銷售額。由之顯示債權之銷售的複雜性，不得簡單與貨物之銷售同視。類似之加值的問題亦發生在黃金的銷售上。所以營業稅法第八條第一項第三十款規定「金條、金塊、金片、金幣及鈍金之金飾或飾金」，免徵營業稅。但加工費不在此限。

²⁹⁵ 財政部七十五年七月二十八日臺財稅字第七五四一四七九號函「舞廳向顧客收取舞女伴舞之鐘點費與節費，依現行娛樂稅法規定，免予課徵娛樂稅，但仍應課徵營業稅，並於給付舞女報酬時依法扣繳所得稅。」應課營業稅的理由當是：伴舞為舞廳對於舞客提供之勞務，並為其營業項目。然為何課營業稅而不課娛樂稅？未見說明。或者是因為不宜將舞女理解為娛樂的對象？鑑於在此並不以舞女作為舞客之直接交易對象，所以該顧慮或許不需要。

²⁹⁶ 財政部七十八年二月二十二日臺財稅第七八一三九六六一號函對於球僮之給付，「如係由高爾夫球場代收代付者免徵娛樂稅及營業稅；如按一定比率分配，球場所分部份，應課徵娛樂稅及營業稅，球童所分部份免徵娛樂稅及營業稅。以上球場均應將球童之所得資料通報稽徵機關。」（財政部公報第二十七卷第一三二二期第 25220 頁）。前開解釋顯然將球僮對於球友提供之勞務認定為直接由球僮提供給球友，而非經由球場間接向球友給付。固然無球僮亦可打球，但打球幾乎沒有不雇球僮，所以在打球，球僮之使用強度雖不若舞女之於舞客的跳舞，然仍屬在球場提供之基本服務之一。是故，認為對於球僮之給付，不論是否經由球場，一概皆免徵營業稅與娛樂稅，尚值得檢討。

²⁹⁷ 財政部賦稅署七十五年四月十日臺稅二發字第七五二三一六六號函「餐飲業向顧客加收之服務費（小費）應否列入銷售額？答復：依第十六條規定，銷售額包括營業人在貨物或勞務之價額外收取之一切費用，餐飲業向顧客加收之服務費，應列入銷售額課稅。」對於小費應課以營業稅，德國聯邦財政法院(BFH)在銷售稅法實務上曾採肯定的見解(Hartmut Söhn, Zur Umsatzsteuer StuW 1975 171)。

在主要費用或報酬給付外，附帶加收之費用，例如銷售橡膠輪胎按每條計算所加收之廢輪胎處理費²⁹⁹、承攬人在約定報酬外加收之意外事故恤償準備金³⁰⁰等，應課營業稅。但稅費是否亦應計入銷售額中，並無一致的規定。例如隨油徵收之汽車燃料使用費不計入銷售額課徵營業稅³⁰¹，這從避免對於稅費重複課稅的觀點固有其道理，但其意見與營業稅法第二十條關於進口稅捐、貨物稅及菸酒稅應予計入稅基的規定卻顯有出入。依該條規定，「進口貨物按關稅完稅價格加計進口稅捐後之數

²⁹⁸ 前註所引財政部賦稅署七十五年四月十日臺稅二發字第七五二三一六六號函關於服務費所持見解顯指，係由餐飲業主動向顧客加收，而非由顧客自己斟酌給付者。如其係由顧客主動給付，因該給付與餐飲給付之消費間無對價關係，應非營業稅之稅捐客體。所以不當計入營業稅之稅基中。關於小費(das Trinkgeld) Wolfram Reiss 就德國銷售稅法認為「不僅在交易稅法，而且在消費稅法下皆無理性的理由足以肯認：額外給予的小費應計入為給付之交換而發生的稅基中」(Wolfram Reiss, Zur Umsatzsteuer, StuW 1983, 369)。

²⁹⁹ 財政部七十九年十月十二日臺財稅第七九〇六九七〇六五號函「營業人銷售橡膠胎按每條計算所收取之廢輪胎處理費，應依營業稅法第十六條第一項規定計算銷售額，課徵營業稅。至產製輪胎之貨物稅廠商，銷售輪胎開立統一發票時，應將輪胎銷售額與廢輪胎處理費分項載明，報繳貨物稅時，准就輪胎之銷售額依貨物稅條例第十三條至第十六條規定計算完稅價格，依法定稅率計算繳納」(財政部公報第二十八卷第一四〇七期 27980 頁)。

³⁰⁰ 財政部七十五年七月二十五日臺財稅字第七五五九七五九號函「承攬人向發包單位收取之恤償準備金應列入銷售額主旨：有限責任臺灣省xx製糖勞動合作社承攬臺灣糖業股份有限公司新營總廠廠區衛生整理，木工及臨時交辦事項等工作，除取得工資外，並向發包單位按人數每月收取新臺幣二十元，作為參加服務人員意外事故恤償準備金，應依營業稅法第十六條規定列入銷售額，不適用代收代付之規定。(蓋)該社向發包單位收取之恤償準備金，係依該社『社員傷病住院及社員亡故慰問金要點』規定統一支用，其餘額不予發給工作人員，性質上應屬其銷售額之一部分。」

³⁰¹ 財政部七十八年四月十三日臺財稅字第七八〇一九二九七號函「汽車燃料使用費如採隨油徵收方式……可免計入銷售額課徵營業稅。」汽車燃料使用費徵收及分配辦法第三條規定：「汽車燃料使用費按附表(一)及附表(二)之各型汽車每月耗油量及費額，由交通部委任公路總局或委託直轄市政府及其他指定之機關分別代徵之，其費率如下：一、汽油每公升新臺幣二點五元。二、柴油每公升新臺幣一點五元(第一項)。前項耗油量，按各型汽車之汽缸總排氣量、行駛里程及使用效率計算之(第二項)。……」依該條規定，因汽車燃料使用費係按汽車之汽缸總排氣量，虛擬之每日行駛里程及使用效率計算其每月、每季或每年之耗油量，而後乘上該條第一項所定費率計算之。所以汽車燃料使用費具有隨油徵收之形式，隨車徵收之實質。這不是以汽車燃料之銷售為基礎的稅費，且實際上也沒有隨油或汽車之銷售而徵收。論諸實際，具有財產稅的性質。以財產(汽機車)之使用所引起之社會的外部成本的內部化為其課徵之立論依據。是故，不具有將汽車燃料使用費計入營業稅稅基的事實基礎。

額，依第十條規定之稅率計算營業稅額（第一項）。前項貨物如係應徵貨物稅或菸酒稅之貨物，按前項數額加計貨物稅額或菸酒稅額後計算營業稅額³⁰²。」

稅捐稽徵機關擔心營業人以偏低之價格銷售其貨物或勞務，損及稅基，影響稅收。因此在營業稅法第十七條規定「營業人以較時價顯著偏低之價格銷售貨物或勞務而無正當理由者，主管稽徵機關得依時價認定其銷售額。」此為以規範上之「應有的」，取代事實上「實有的」銷售額作為稅基。鑑於營業人之自利性及自由市場之因應上的複雜性，公權力機關應尊重市場機能，不適當干預營業人之價格的決定權，所以，實務上除非有經常性之重大出入或市場有失效之虞³⁰³的情形，原則上應避免依該條規定，對於個別案件強為介入。

³⁰² 德國銷售稅法與我國營業稅法第十六條第二項相當之規定為第十條第一項第四句「在歐體內部之（給付）的取得，其取得者所負或所付之消費稅應計入（銷售稅之）稅基中」。

³⁰³ 在價格之決定上，價格可能因市場失效而偏低的情形，競爭法上所關注者，與稅法上所關注者不同。前者關心：以偏低價格競爭者，有無濫用市場優勢地位，從事掠奪性競爭的情事；後者關心：有無稅捐之不當規避。這種擔心存在於營業人對其股東、社員、會員或其近親或關係企業銷售的情形。對於關係企業之銷售，其價格縱有偏低，僅在營利事業所得稅之稽徵上，有收入或成本費用之有無與增減在交易當事人間之推移，對於營業稅之稅收，由於交易雙方先後在銷項稅額與進項稅額上之一繳、一抵，無論如何皆不會有所增減。是故，關於偏低價格之規範對象，在營業稅法限於營業人對於股東、社員、會員或其近親，而不包括對於關係企業的銷售。德國銷售稅法第十條第五項關於最低稅基(Mindestbemessungsgrundlage)之規定，僅適用於對於股東、社員、會員、員工或其近親等具有自然人身分者，可為佐證。依該項規定，營業人在對於前述人等之銷售，其收取的對價，如果低於同條第四項關於貨物或勞務之自用所定之稅基的計算標準，應以第四項所定者為準。第四項所定之標準為：關於貨物其屬於購入者，以其購入價格及附隨費用為準；關於貨物或其他給付其屬於自產者，其無購入價格者，以其自產成本、費用或在該銷售之履行上發生之成本、費用為準。所謂最低，即指不低於第四項所定之標準而言(Kraeusel, Das neue Umsatzsteuerrecht, 1995, S.546ff.)。以售價是否低於「成本、費用」，較之以售價是否低於「時價」(營業稅法第十七條)作為售價是否偏低的標準，一般說來是一個比較合理的標準。至於這裡所稱之成本究指平均成本或邊際成本視具體情況，尚有斟酌餘地。這涉及景氣之變化的外部環境，以及事業已投入之成本是否已經論為沈沒的問題。在競爭形勢惡化時，只要邊際成本尚低於平均成本，事業索取之價格便有可能在邊際成本之維持的線上勉力維持，以待時機；在舊的研發成果被新技術取代時，過去投資於舊技術之研發的費用已經沈沒，在新產品之競爭的定價上便不一定能夠再予充分考量。類似的情形亦發生在機器設備之落伍上。這些皆與固定成本之攤計有關。正因事業在從事將來之產銷決策時，不能再為沈沒成本所拘絆，財稅機關在稅制之規劃或稅捐之稽徵上，關於銷售價格是否過低的認定，亦應有此認識。關於事業在成本之極小化的企劃上，應承認沈沒成本為一不相干的因素，請參考 James D. Gwartney, Economics, seventh edition, pp.522. 鑑於德國銷售稅法第十條第五項關於最低稅基之規定，應僅適用於對於股東、社員、會員、員工或其近親等具有自然人身分者，且因該身分而給予優惠價格的情形。是故，營業人之銷售對象雖有該身分，但其銷售價格與銷售於其他無該身分者之價格相同時，仍無該條之適用。蓋該條規定屬於自用之

關於銷售額之計算，在某些客體之交易，有難予確認的情形。在這種情形既不得因此對之免徵³⁰⁴，自須尋求一定之方法認定其數額。是故，在實務上特別函釋准予以推計的方法計算其銷售額，例如合建分屋時，房屋之銷售額的計算³⁰⁵：土地及定著物合併銷售，而未就房屋與土地分別計價者，其房屋銷售額之計算應依營業稅法施行細則第二十一條「依房屋評定標準價格占土地公告現值及房屋評定標準價格總額之比例，計算定著物部分之銷售額。」³⁰⁶，而非先按土地公告現值計算其土地部分之銷售額，而後再以約定之總價額扣除土地價額，求得房屋之銷售額。然縱使買賣雙方就房屋與土地分別訂定出售合約，分別計價，「如房屋售價偏低，土地售價偏高者，(仍)應依營業稅法第十七條，第四十三條第二項及同法施行細則第二十五條有關規定，核定其銷售額，計算應納稅額，並補徵之³⁰⁷。」這與過低價格之調整類似，皆以推計之應有的銷售額做為稅基³⁰⁸。其中按時價調整銷貨價格者，實務上認為應以先處理單位之核定數為準³⁰⁹。此為對於一定種類之案件依一定原則，推

課稅規定的補充規定。另在其優惠非出於營業外或非由於購買者之員工身分的動機時，該條規定亦當無適用性(Tipke/Lang, Steuerrecht, 15. Aufl., 1996, S.611)。

³⁰⁴ Hartmut Söhn, Zur Umsatzsteuer, StuW 1976, 260f.

³⁰⁵ 關於合建房屋之銷售額的計算應以何為標準，財政部在該部七十五年三月一日臺財稅字第七五五〇一二二號函釋中之主旨與說明所表示的見解不盡一致「主旨：依照營業稅法施行細則第十八條及第二十五條規定，合建分屋之銷售額，應按該項土地及房屋當地同時期市場銷售價格從高認定，並依統一發票使用辦法十二條規定，於換出房屋或土地時開立統一發票。說明：二、稽徵機關如未查得合建分屋時價，則應以房屋評定價值與土地公告現值，兩者從高認定，並按較高之價格等額對開發票，土地價款之發票（所有人如為個人者，可開立收據）免徵營業稅，房屋價款之發票，應外加百分之五營業稅，向買受人（土地所有人）收取。」主旨主張應按「土地及房屋當地同時期市場銷售價格從高認定」，說明主張應按「房屋評定價值與土地公告現值，兩者從高認定」。

³⁰⁶ 營業稅法令彙編八十五年版 165 頁：財政部八十二年一月八日臺財稅字第八一〇八七二三五七號函。

³⁰⁷ 財政部公報第二十八卷第一四〇一期 27876 頁：財政部七十九年八月三十一日臺財稅第七八〇四五八四六一號函。

³⁰⁸ 財政部七十七年二月二十二日臺財稅字第七七〇〇三七五八一號函「營利事業如其銷貨價格顯較時價為低，各稽徵機關經依營利事業所得稅結算申報查核準則（編者註：即現行營利事業所得查核準則）第二十二條第二項規定，調整其銷貨價格者，應敘明事實通報營業稅主管稽徵機關（單位），按營業稅法第十七條、第四十三條第二項規定，核定其銷售額或應納稅額並（予）補徵」（營業稅法令彙編八十五年版 166 頁）。

³⁰⁹ 財政部八十年九月二十一日臺財稅第八〇〇七二六四四一號函「營業人以較時價顯著偏低之價格銷售貨物，稽徵機關經依營業稅法第十七條或營利事業所得稅查核準則第廿二條規定，按時價調整其銷貨價格者，應以先處理單位之核定數為準，並敘明事實通報」（財政部公報第二十九卷一四五七期 29254 頁）。

計其銷售額的做法，與前述針對個案依時價調整其銷售額者類似，但還是不同。前者為對於個案之偏離時價的調整，後者為從類型的觀點，規定其課稅事實之有無與大小的一般規定。屬於關於法律事實之認定方面的規範。其以施行細則，而不在營業稅法本身規定之，從稅捐法定主義的觀點論之，是否得當，值得檢討。

因主要給付之銷售而有免費或價格較低之附贈或附隨給付者，應按實際收入核實開立發票，繳納營業稅³¹⁰。

當事人雙方約定之銷售價格事後如有減讓，其銷售價格自當予以調整。其調整機制為：在原來銷售之稅捐債務發生後始減讓者，以折讓的方式為之；在稅捐債務發生前，即已減讓者，以調整價格的方式為之³¹¹。然其減讓的方式，如約定為經銷商自供應商取得之「銷售獎勵金」、「安裝助成費」等不是直接對於貨物之價格減讓者，實務上將之論為經銷商對於供應商銷售勞務之銷售收入，應課營業稅³¹²。

損害賠償之給付中與履行利益之賠償有關部分，實務上採應計入銷售額中的見解。例如認為租金收入的範圍包括其遲延利息³¹³及違約金³¹⁴。反之，為將來之債權，

³¹⁰ 財政部八十七年八月二十六日臺財稅字第八七一九六一七九四號函「貴公司銷售民營電信業者之無線電呼叫門號，以免費或少許金額提供自備之呼叫器供消費者註冊上線使用，再按期向民營電信業者收取佣金，其開立統一發票方式，同意就呼叫器實際收取金額及每期銷售佣金，分別開立統一發票交付消費者及電信業者。」（實用財經資訊旬刊第一〇六期 36 頁）。

³¹¹ 財政部賦稅署七十五年四月十四日臺稅二發字第七五二二二〇七號函「營業人委託代銷之價格，遇有變更合約訂定銷售價格，應以書面變更原約定代銷價格後，改按新約定之委託銷售價格開立統一發票，未便以「銷貨折讓」處理。」

³¹² 財政部賦稅署七十五年六月七日臺稅二發字第七五五八〇八五號書「經銷商因提供服務而取得之「銷售獎勵金」及「安裝助成費」，核屬銷售勞務性質，依法應開立統一發票，並依營業稅法規定之徵收率百分之五計算稅額按期報繳。」財政部七十七年九月十七日臺財稅字第七七〇六六一四二〇號亦採相同見解。

³¹³ 財政部七十四年十一月十四日臺財稅字第二四七九九號函「保險公司因房屋承租戶延期支付房租加收之利息，應併入租金收入課徵營業稅。」目前實務上僅對於金融機構收取之利息課徵營業稅，而保險業被歸類為金融事業，因此其租金之遲延利息應課營業稅。至於究應以之為租金的一部分或應以之為利息課徵營業稅，值得推敲。應以之為利息為妥。蓋不但遲延利息本來就是利息，而且營業稅法第二十四條第一項規定「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，得申請依照本章第一節規定計算營業稅額，並依第三十五條規定申報繳納。」利息收入屬於該項所稱本業之銷售部分，租金則屬於非專屬本業之銷售額部分。其中租金可申請依照本章第一節規定計算營業稅額，而利息則否。

³¹⁴ 財政部八十五年九月十二日臺財稅字第八五一九一五四四三號函「出租房屋後，因承租人提前終止租約，依約收取之違約金，係屬銷售額範圍，應併入租金收入依規定開立統一發票，課徵營業稅」（財政部公報第三十四卷第一七一六期 37847 頁）。財政部八十一年四月二十九日臺財稅字

包括損害賠償之債的擔保，以保證金名目預收之款項，如果真正是保證金的給付，不構成報酬的一部分，暫不課徵營業稅。然由於保證金的名目常被濫用，因此實務上後來改採以下看法：先暫予當成銷售收入的一部分，課以營業稅，待事後退還時，再以銷貨退回的方式，無息退還先前所繳之稅捐³¹⁵。

經營舊貨買賣之營業人銷售舊貨，而其前手為非營業人時，為避免產生重複課稅，有應如何計算其稅基的問題。在加值型營業稅，本來利用進項稅額的扣抵來避免重複課徵，但該機制因前手非為營業人而失效。以致由營業人經營之舊貨、藝術品、古董業務，相對於私人之自售，有稅捐負擔的差別待遇。為消除該差別待遇，自一九九五年一月一日生效之德國銷售稅法第二十五 a 條規定，舊貨、藝術品、古董等之銷售按其銷售價格與進貨價格之差額計算其稅基，以計算其應納稅額。換言之，在這種情形，其應納稅額之計算改採稅基扣除法，以適應其進貨對象常非營業人，不能開給分別載有銷售額及進項稅額之憑證，從而無進項稅額可供扣抵，造成重複課徵的困難。此即差額(邊際)課稅法(Differenzbesteuerung, Margenbesteuerung)。這對於舊車市場有重要意義。值得參考。

為克服中古車營業人向非依營業稅法第四章第一節規定計算稅額者，購買之舊乘人小汽車及機車時，其所遭遇之進項稅額的扣抵問題，於 2007 年 12 月 12 日修正營業稅法增定第十五條之一規定：「

營業人銷售其向非依本節規定計算稅額者購買之舊乘人小汽車及機車，得以該購入成本，按第十條規定之徵收率計算進項稅額；其計算公式如下：

$$\text{進項稅額} = \frac{\text{購入成本}}{1 + \text{徵收率}} \times \text{徵收率 (第一項)}$$

前項進項稅額，營業人應於申報該輛舊乘人小汽車及機車銷售額之當期，申報扣抵該輛舊乘人小汽車及機車之銷項稅額。但進項稅額超過銷項稅額部分不得扣抵(第二項)。

第八一〇一六〇四七〇號函「建設公司銷售房屋，因買受人違約而沒收之預收房屋款，係屬銷售額之範圍，應依規定開立統一發票，課徵營業稅。」（營業稅法令彙編八十一年版 137 頁）。

³¹⁵ 財政部七十九年六月四日臺財稅字第七九〇六六一三〇三號函（營業稅法令彙編八十一年版 28 頁）。

營業人於申報第一項進項稅額時，應提示購入該輛舊乘人小汽車及機車之進項憑證（第三項）。

本條修正公布生效日尚未核課或尚未核課確定者，適用前三項規定辦理（第四項）。」

這是一個從善如流的進步規定。應予讚揚！面對實務上發現之不完善的稅捐法，財稅機關如果都能夠如是理性處理，徵納雙方的關係應會更加和諧。稅捐法學及實務也會更加快速現代化。

營業稅法第十五條之一的新增，在中古汽機車的市場，使汽車商能夠與私人公平競爭，使其不但不須爲了要消除無進項稅額可供扣抵時之營業稅負擔的不利，而與中古汽機車讓與人締結一個虛假的仲介契約，而且也可比較靈活的推出舊車換新車之促銷活動³¹⁶。採稅基扣除法計算各銷售階段之營業人的營業稅應納稅額，其營業稅比較清楚的顯示由各銷售階段之營業人向其該管稅捐稽徵機關繳納，而非全部由最後銷售階段之營業人向其該管稅捐稽徵機關繳納。另該中古汽機車如在經營業人甲買進，整修後再賣給營業人乙時，是否容許依營業稅法第三十二條第三項前段，將甲依第十四條規定計算之銷項稅額，與銷售額於統一發票上分別載明之。以供該營業人乙再加碼銷售給消費者時，自其銷項稅額扣抵？應採肯定的見解。

伍 稅 率

關於稅率，營業稅法對於不同種類之銷售，有不同稅率之規定。亦即採複式稅率，而非單一稅率之稅制。因其應適用之稅率的高低非取決於銷售稅基之絕對或相對的大小，所以其雖採複式稅率，但仍非累進稅率。

一 一般營業人之稅率

營業稅法所定稅率，有適用於一般營業人之一般稅率，這規定於第十條：「營業稅稅率，除本法另有規定外，最低不得少於百分之五，最高不得超過百分之十；其徵收率，由行政院定之。」關於營業稅之一般稅率，該條以上下限的稅率區間定之，實際之現行稅率由行政院另在該條之授權下以法規命令定之。目前其稅率爲百

³¹⁶ Reiß in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl., 2010, § 14 Rz. 144.

分之五。另有適用於外銷之外銷稅率。其稅率為零。這是具有營業稅特色之稅率規定。所以規定外銷稅率為零之理由為：配合在國際稅捐法上，消費稅之課稅管轄權歸屬於目的地（或消費地）的原則。此即目的地主義。規定其稅率為零，不但免其按銷售階段之加值計得之營業稅額，還進一步容許申請退還其為該貨物或勞務之外銷而購買時，所受轉嫁之進項稅額，以完全除去外銷貨物或勞務在出口地之營業稅負擔，俾維持該貨物或勞務在進口地之營業稅課徵的中立性。

二 銀行金融保險業等之稅率

銀行業、保險業、信託投資業、證券業、期貨業、票券業及典當業，其非專屬本業之銷售額適用第十條規定之營業稅稅率（5%）；屬於本業之銷售額，其營業稅稅率為百分之二。但保險業之再保費收入之營業稅稅率為百分之一（營業稅法第十一條第一項）。前述非專屬本業之範圍，由財政部擬訂相關辦法，報行政院核定（同條第二項）。

自中華民國一百年一月起，第一項銀行業營業稅稅款專款撥供存款保險賠款特別準備金，其餘各業營業稅稅款撥入銀行業以外之金融業特別準備金；其運用及管理辦法由行政院金融監督管理委員會定之（第七項）。「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。但典當業得依查定之銷售額計算之」（營業稅法第二十一條）。

第一項各業除保險業之再保費收入外，應自中華民國八十八年七月一日起，就其經營非專屬本業以外（本業？）之銷售額百分之三之相當金額，依目的事業主管機關之規定，沖銷各業逾期債權或提列備抵呆帳。其在期限內所沖銷或提列之金額未符目的事業主管機關之規定者，應另就其未符規定部分之銷售額，按百分之三徵收營業稅（第三項）。該項等於規定，本業之銷售額百分之三的營業稅款由銀行金融保險業自己收來沖銷各業逾期債權或提列備抵呆帳。依第四項規定，第三項所定以百分之三營業稅沖銷逾期債權或提列備抵呆帳之適用期間，至第一項各業之機構逾期放款比率低於百分之一時，即停止適用。

營業稅稅款，除依第三項規定，其中銷售額之百分之三供營業人自收自沖各業逾期債權或提列備抵呆帳外，適用第一項規定之各業，自中華民國九十一年一月起至行政院金融重建基金設置及管理條例第三條第一項第一款規定停止列入行政院

金融重建基金財源之日止之營業稅稅款，專款撥供行政院金融重建基金作為處理問題金融機構之用，並不受財政收支劃分法有關條文之限制（第五項）。換言之，銀行金融保險業等之營業稅稅款全部用來處理該業之呆帳。有疑問的是：依上開規定，在這段期間，該業盈虧如何計算？金融紀律如何維持？

金融營業稅收移作行政院金融重建基金財源或調降為零後，行政院應確實依財政收支劃分法第三十八條之一規定，補足地方各級政府因統籌分配款所減少之收入。嗣後財政收支劃分法修正後，從其規定（第六項）。

三 特種飲食業之營業稅稅率

營業稅法第十二條規定：「特種飲食業之營業稅稅率如左：一、夜總會、有娛樂節目之餐飲店之營業稅稅率為百分之十五。二、酒家及有女性陪侍之茶室、咖啡廳、酒吧等之營業稅稅率為百分之二十五。」該條所定特種飲食業，就其銷售額按同條規定之稅率計算營業稅額。但主管稽徵機關得依查定之銷售額計算之（同法第二十二條）。

四 小規模營業人之營業稅稅率

營業稅法第十三條規定：「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，其營業稅稅率為百分之一（第一項）。農產品批發市場之承銷人及銷售農產品之小規模營業人，其營業稅稅率為百分之零點一（第二項）。前二項小規模營業人，指第十一條、第十二條所列各業以外之規模狹小，平均每月銷售額未達財政部規定標準而按查定課徵營業稅之營業人（第三項）。」

（本文原名稱爲：「營業稅之稅捐客體及其歸屬與量化」登載於植根雜誌第十五卷第十一、十二期頁 559 以下，爰予增補改寫之）。