

刊登於東吳公法論叢第 6 期，2013 年 7 月，第 133-157 頁。

## 營業稅法上取得非實際交易對象發票之課稅問題\*

### 一評析行政法院 87 年 7 月份第一次庭長評事聯席會議決議

柯格鐘\*\*

#### 目次

- 一、前言：實務與學說的衝突
  - 二、營業稅之本質與加值型營業稅的原理
    - (一) 營業稅之本質為消費稅
    - (二) 加值型營業稅的原理
  - 三、營業人進貨因實際銷售人拒開而另向第三人購買發票
    - (一) 進貨營業人之責任
    - (二) 開立發票名義人的責任
    - (三) 實際銷貨營業人的責任
    - (四) 對於系爭決議的評析
  - 四、跳開發票之營業行為
    - (一) 進貨營業人的責任
    - (二) 開立發票名義人的責任
    - (三) 實際銷貨營業人的責任
    - (四) 對於系爭決議的評析
  - 五、借牌營業之行為
    - (一) 借牌營業、轉包與分包
    - (二) 對於系爭決議的評析
  - 六、合作店營業之行為
    - (一) 合作店爭議事件之由
    - (二) 對於系爭決議的評析
  - 七、結論：系爭決議應區分而未區分係屬違反平等原則課稅的違憲
- 【東吳公法論叢第6期，2013年7月，第133頁】**

\* 本文另刊載於會計師季刊，第 249 期，2011 年 12 月，頁 41-56。

\*\* 國立成功大學法律系副教授。

## 一、前言：實務與學說的衝突

在營業稅之稽徵實務上，一個在學理與實務上可能發生劇烈衝突的議題，厥為營業人取得非實際交易對象開立之發票憑證，據以申報扣抵銷項稅額的補稅與處罰問題。關於此一問題，實務上財政部目前係以民國(下同)98 年 12 月 7 日台財稅字第 09804577370 號令，指出其向來堅定而一貫的立場：「一、營業人以不實進項稅額憑證申報扣抵銷項稅額，而觸犯加值型及非加值型營業稅法(以下簡稱營業稅法)第 51 條第 5 款規定之案件，參照司法院釋字第 337 號解釋意旨，應以虛報進項稅額之營業人是否逃漏稅款為處罰要件，與開立憑證者之營業稅申報繳納情形無涉。二、營業人以不實進項稅額憑證申報扣抵銷項稅額之案件，如經查明有進貨事實者，應依營業稅法第 19 條第 1 項第 1 款、第 51 條第 5 款及稅捐稽徵法第 44 條規定補稅及擇一從重處罰；如經查明無進貨事實者，除依營業稅法第 15 條第 1 項、第 3 項及第 51 條第 5 款規定補稅處罰外，倘查獲有以詐術或其他不正當方法逃漏稅捐之事證，應依本部 95 年 2 月 6 日台財稅字第 09504508090 號函發布『稅捐稽徵法第 41 條所定納稅義務人逃漏稅行為移送偵辦注意事項』規定移送偵辦刑責。三、本部 83 年 7 月 9 日台財稅第 831601371 號函、84 年 3 月 24 日台財稅第 841614038 號函、84 年 5 月 23 日台財稅第 841624947 號函及 95 年 5 月 23 日台財稅字第 09504535500 號令，自即日起廢止」，亦即以營業人是否有進貨事實為區分對待之主要判斷標準，營業人有進貨事實者，其取具他人的進項憑證據以申報扣抵銷項稅額者，除禁止扣抵並責令補稅以外，係就未取具實際交易對象開立之發票憑證而受行為罰，並同時該當於虛報進項稅額的漏稅罰，後兩者則係擇一而從重處罰。反之，如營業人無進貨之事實，除【東吳公法論叢第 6 期，2013 年 7 月，第 134 頁】應責令補稅，依據虛報進項稅額處以漏稅罰以外，倘又同時構成稅捐稽徵法第 41 條之逃漏稅捐罪者，即移送司法機關偵辦。

改制前之行政法院 87 年 7 月份第 1 次庭長評事聯席會議決議，基本上亦係採取相同的見解：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 19 條第 1 項第 1 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。

上述行政法院決議之見解，在司法院大法官釋字第 685 號解釋中，係肯定其合憲性。在該號解釋理由書中提及：行政法院 87 年 7 月份第 1 次庭長評事聯席會議決議，其中所稱：「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。」部分，乃依據我國採加值型營業稅制，各銷售階段之營業人皆為營業稅之納稅義務人之法制現況，敘明非交易對象，亦即非銷售相關貨物或勞務之營業人，依法本無就該相關銷售額開立統一發票或報繳營業稅額之義務，故其是否按已開立統一發票之金額報繳營業稅額，僅發生是否得依法請求返還之問題，既無從視同法定納稅義務人已履行其租稅義務，亦不發生法定納稅義務人之租稅義務因而免除或消滅之效果，自不影響法定納稅義務人依法補繳營業稅之義務，法定納稅義務人如未依法繳納營業稅者，自應依法補繳營業稅，核與營業稅法第 2 條第 1 款、第 3 條第 1 項、第 32 條第 1 項前段規定之【東吳公法論叢第 6 期，2013 年 7 月，第 135 頁】意旨無違，符合一般法律解釋方法，並未增加法律所未規定之租稅義務，於憲法第 19 條之租稅法律主義尚無違背。

綜合以上實務所採取的見解，基本上係基於營業稅法第 15 條，有關營業人當期應申報繳納之營業稅額的計算，營業稅法第 33 條，有關進項憑證的格式規定，以及營業稅法第 19 條第 1 項第 1 款規定，營業人於進貨時未取得實際交易對象所開立之發票，仍以之申報作為進項憑證者，禁止其申報扣抵當期銷項稅款。關於行為罰以及漏稅罰的處罰，則又分別以稅捐稽徵法第 44 條與營業稅法第 51 條，尤其是第 1 項第 5 款之虛報進項稅款規定作為裁罰依據。至於，是否構成稅捐稽徵法第 41 條之逃漏稅捐罪，則需視個案其情形而定。

上述的實務見解，在學說上遭受批評之處，主要為兩方面的問題：在法制面，關於課稅與處罰的關係，稅捐立法者經常將兩者混為一談，導致在實務適用上，納稅義務人被稅捐機關要求補稅之餘，經常要同時面對鉅額之租稅裁罰的問題。裁罰中有關行為罰、漏稅罰與逃漏稅捐罪的關係，不論是立法或實務上界線亦未被充分地釐清，蓋行為罰與漏稅罰所處罰的行為不僅多所重疊，而漏稅罰所處罰的行為也與逃漏稅捐罪之行為區分，無論是立法與實務適用的界線亦不清楚。此一裁罰問題，本文在此基於題目設定之緣故，暫時予以忽略；另一方面，即使只是論述營業稅補稅問題，營業稅法第 19 條第 1 項第 1 款之規定，條文本身的規定概括，其涵攝範圍未免過於廣泛，故而營業人在某些情形中，實際上已經繳納營業稅款，國庫其實並無稅捐收入流失的危險，在此前提下，其仍然被禁止申報扣抵銷項稅額，即形成必須再行補繳營業稅的結論，由於現實上有兩個營業人繳納同一筆銷售的銷項稅款，即形成了國庫不當地增加營業稅捐收入的結果。在何等情形下，營業人實際上已經隨著進貨事實繳納營業稅款給國家，因此國庫並無流失稅捐收入的危險，何種情形下則否，為【東吳公法論叢第 6 期，2013 年 7 月，第 136 頁】本文所關注的問題焦點，將在以下本文之討論中一一列舉個案之情形而加以說明。

## 二、營業稅之本質與加值型營業稅的原理

在討論本文問題之前，先簡要說明營業稅之本質與加值型營業稅的原理。



## （一）營業稅之本質為消費稅

營業稅（Umsatzsteuer）的本質是一種消費稅（Verbrauchssteuer），稅捐財（Steuergut）即為消費者的消費行為，蓋消費行為如同所得（Einkommen）一樣表彰出稅捐負擔能力，有能力消費高額消費品或多額消費之人，將比只作一般品消費或少量消費的人更具有稅捐負擔能力。

然而，從稽徵實務之角度來看，稅捐機關並無人力與資源，對每個消費者的每次消費行為實地查核。基於實用性原則，稅捐立法者乃直接將消費稅改為向營業人課徵的營業稅，使營業人成為本質上為消費稅之納稅義務人，但允許營業人將該等營業稅透過價格轉嫁給消費者，故而營業稅屬於間接稅。蓋理論上所有營業人所作的營業額，應即為所有消費者所作的消費額，這當中也包括本地的消費者向國外進口貨物或勞務而在本地使用的銷售在內。

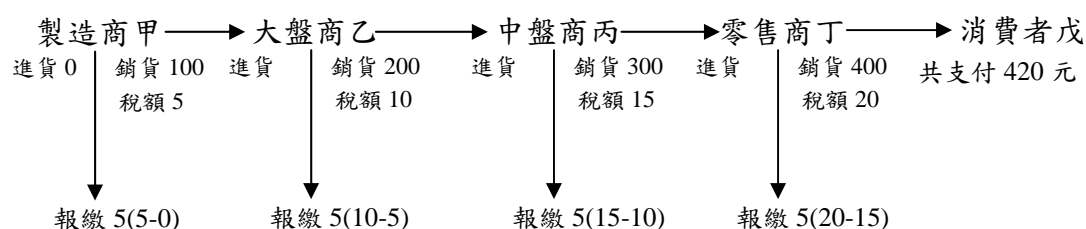
## （二）加值型營業稅的原理

關於營業稅的類型，在我國除了金融業、特種飲食業、農產品批發市場之承銷人與小規模營業人，係採毛額型營業稅以外，為消弭銷售階段多寡之不同所造成的稅捐負擔歧異，基於稅捐之競爭中立性原則，對於一般銷售行為之營業稅課徵，係採取所謂【東吳公法論叢第 6 期，2013 年 7 月，第 137 頁】加值型營業稅。其原理即在利用稅額與銷售額之分列，不使稅捐加入銷售成為下一次徵收營業稅的稅基，各階段之稅額只與各該階段的銷售額亦即加值額有關，與其交易之次數多寡無關，故每個階段的加值銷售額，都有進項與銷項稅額可為扣抵並相互勾稽。從而，商品之銷售不論是一個階段即從製造者直接到達消費者，或者是分數個階段才到達消費者，例如製造商產出商品以後，經大盤商、中盤商再賣給零售商，再由零售商銷售給消費者，只要其最後的銷售額是相同的，則消費者的稅捐負擔均屬相同，如下圖一與圖二所示：

圖一：多階段加值型營業稅之運作（一）

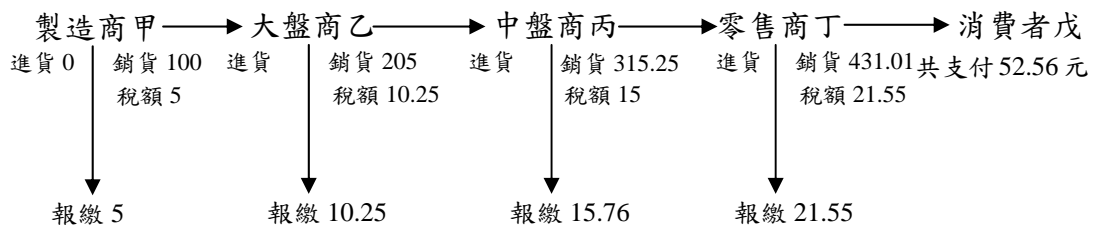


圖二：多階段加值型營業稅之運作（二）



反之，如果以上是屬於毛額型的營業稅之運作，將使多階段銷售行為之消費者，多負擔較同樣商品直接從工廠出貨給消費者之情形多出一倍半以上的稅捐，如下圖三所示：【東吳公法論叢第 6 期，2013 年 7 月，第 138 頁】

圖三：毛額型營業稅之運作（仍以營業稅率 5% 計算）



其結果，消費者將因此轉向能夠儘量減少銷售之階段，亦即能直接從工廠將產品出貨給消費者之大盤商購買商品，此將有利於大型之企業尤其是跨國公司，卻不利於國內的小型營業人與之競爭。

從以上加值型營業稅的運作來看，只要消費者確實付出價金並收取營業人所開立之發票，其銷售額只要相同者，則銷售階段中不論是有乙漏開或丙跳開發票之情形均無妨，國家實際上均可收到總計 20 元的營業稅，蓋如果零售商丁無法取得進項稅額 15 元之憑證者，例如其僅能取得製造商甲所開立之 5 元作為進項憑證，他即須報繳 15 元給國家，因在這個階段中之銷項稅額共有 20 元，而他卻只有 5 元之進項稅額，在銷進項相互扣抵之後將有 15 元的營業稅額應對主管機關報繳，也就等於丁必須為了乙和丙就其各別之銷售階段的加值稅（各自均為 5 元）負責，因此假若吾人暫不考慮之後各別之營利事業所得稅課徵的問題，就營業稅之稅捐債權人的國家而言，並無短收稅捐之虞。

### 三、營業人進貨因實際銷售人拒開而另向第三人購買發票

本文首先要討論的情形，係營業人進貨而因實際銷售人拒開【東吳公法論叢第 6 期，2013 年 7 月，第 139 頁】發票，乃另向第三人購買進項發票，據以申報扣抵銷項稅額的情形。

基於加值型營業稅的原理，營業人本來僅須負擔自己銷售階段所產生加值的營業稅捐。然而，在上述情形中，由於進貨營業人在進貨時，實際銷售人拒絕開立發票，進貨營業人為避免增加自己的稅捐負擔或出現交易異常之狀態，乃以其他非實際交易之第三人亦即開立發票名義人所開立的發票，作為進項憑證據以申報扣抵銷項稅額。

#### （一）進貨營業人之責任

進貨營業人在實際銷貨營業人向其銷售貨物或勞務，並收取銷售價金對價之同時，拒絕對其開立發票者，吾人只能認定進貨營業人為進貨事實，向實際銷貨營業人所支付的價格，係屬於不包含系爭營業稅款在內的對價，亦即實際銷貨營業人對於進貨營業人

所報出的價格，屬於不含稅的裸稅價格，並非含稅的完稅價格。尤其當實際銷貨營業人在銷售時，即已向進貨營業人表明其不開立銷貨發票時，若進貨營業人仍向其購買貨物或勞務者，吾人甚難想像，進貨營業人仍會對實際銷貨營業人支付系爭銷售之營業稅款。從而，進貨營業人既對於實際銷貨營業人未隨同其銷售價額的移轉，亦同時支付系爭銷售的營業稅款，則進貨營業人對於系爭營業稅額，不能享有進項稅額的扣抵權，不能主張與其銷項稅額相互扣抵者，應屬合理。換言之，發票的收受者亦即進貨營業人，因其並未將該等營業稅款隨同銷售額一起移轉交付給實際銷貨營業人，為確保國家稅捐之收入，故依據營業稅法第 19 條第 1 項第 1 款之規定，禁止扣抵其銷項稅款，應屬正確。

或有認為，只要開立發票之營業人依法據以申報營業稅者，不論其是否為虛設行號，即應准許進貨營業人得以發票名義人所開立發票上所載稅額進行銷項稅額的扣抵，蓋國家在此種情形【東吳公法論叢第 6 期，2013 年 7 月，第 140 頁】下，基於進銷項稅額相互勾稽扣抵的結構，並無所謂稅收損失的問題。此一說法，看似頗有說服力，因實務上確實有許多之進貨營業人，因實際銷貨人拒絕開立發票，被迫須以他人所開立之發票作為進項憑證，據以申報扣抵其銷項稅額，卻通常支付比原先銷售額以應稅稅率百分之五計算更高的代價，例如以票載銷售額百分之八的比例給付對方以取得發票，使得實際上根本沒有進行交易行為的營業人，光藉著開立與販售發票就可賺取至少百分之三的暴利。而進貨營業人在實務上通常也會提出抗辯，謂其前手之發票名義人，亦已將系爭的營業稅款申報繳納給該管之稅捐機關，故國家實質上並無營業稅收損失的問題，乃攻擊上開營業稅法第 19 條第 1 項第 1 款，因進貨營業人未依規定取得進項憑證而禁止進貨營業人扣抵銷項稅款規定的不當。

本文並不認同此種看法。暫且不論，實際銷售營業人並未繳納其應繳納的系爭營業稅款的問題。由於進貨營業人並未透過對於實際銷售營業人之銷售額的給付，隨同移轉系爭銷售的營業稅款，故銷貨營業人對於進貨營業人的報價應屬裸稅價格，進貨營業人到此程度而言，尚不能主張於其自己營業稅申報之階段扣抵其銷項稅額者，已如前述。問題之關鍵點在於，進貨營業人隨後藉由發票名義人所開立之發票，將系爭以票面所載銷售額百分之五計算的營業稅款，交付給開立發票名義人者，開立發票名義人是否會據實繳納系爭之營業稅款？無論發票人是否為所謂之虛設行號，也無論其是否實際從事或僅部分從事與發票或憑證上所載之貨物或勞務有關的銷售或營業行為，因為開立發票名義人實際上並未銷售系爭發票上所載之貨物或勞務給進貨營業人，卻仍開立發票或憑證給進貨營業人，為其證明發票或憑證上所載的營業稅款，即將或已由發票名義人據以申報繳納給該管之稅捐機關，實務上已無從勾稽並查對銷售與開立發票或憑證間的關係。姑且不論，由於該系爭營業稅款之申報繳納稅捐主體，已從實際銷售【東吳公法論叢第 6 期，2013 年 7 月，第 141 頁】營業人變成開立發票名義人，因稅捐主體之不同，將來會有稅捐負擔能力的差異，亦即開立發票名義人可能因破產或清算等因素，最終陷於無



法支付營業稅款的處境，且因為實際上完全無法勾稽查對，故系爭之營業稅款最後是否流進國庫，實務上根本是個未知數。換言之，開立發票之名義人及其背後所屬的集團，不會僅有一家公司作著開立與販賣發票之行為而已，其同時會有數家之行號（可能有不同的名義人）同時在進行著相同之行為，利用彼此間循環對開或持續開立發票給下一家行號的方式，製造出許多營業人彼此間實際並未有銷進貨的進銷項行為，蓋只要銷進項稅額之相互勾稽間差距不至過於誇張，只要行業別之銷進貨項目不至過於離譜（例如銷售建材之行業卻進了大批電腦的軟硬體設備），只要不使該管稅捐機關的電腦中出現交易異常之訊號，最終再藉由少數商號以出口方式沖銷進項稅款（通常是利用高單價但體積小的商品，例如手機、電腦晶片或是軟體程式），或放手讓集團中某一、兩家之行號倒閉，仍可使國家的營業稅捐債權，完全消失在看似無縫的銷進項稅額相互勾稽中。持上述認為國家並未實際發生稅收損失結果的看法者，顯然忽略進貨營業人明知而持有不實進項憑證據以申報扣抵其銷項稅額，後續可能產生之國家稅收損失的危險性。

由於進貨營業人係明知其未向發票名義人進貨，卻向發票名義人取據上面載有營業稅額的發票或憑證，其交付給發票名義人之款項，縱使包含百分之五的營業稅款者，進貨營業人也無從確知，或應該說毫不關心，單純只是開立與販賣發票之發票名義人或其所屬集團，最終是否會依法申報繳納所發出之發票或憑證上所載的營業稅額，最終是否實際繳納稅款給該管之稅捐機關，進貨營業人應只關心其可否持上開發票或憑證，在自己營業稅申報階段中據以主張扣抵銷項稅額，故除依照營業稅法第 19 條第 1 項第 1 款規定禁止扣抵以外，進貨營業人之行為顯然具有可責【東吳公法論叢第 6 期，2013 年 7 月，第 142 頁】性，可能該當於稅捐稽徵法第 44 條、營業稅法第 51 條第 1 項第 5 款之「虛報進項稅額」的情事，而應有行為罰與漏稅罰規定同時適用的可能性。依本文之見，此種情形也同時應該當於稅捐稽徵法第 41 條所規定，以不正當方法逃漏稅捐罪的詐欺國家行為。故此處除了前開禁止扣抵規定以外，同樣具有制裁效果的行為罰、漏稅罰與逃漏稅捐罪三者間，應有所謂「一行為不二罰」的問題。實務上，上述之禁止扣抵規定，純粹係基於確保稅捐收入之目的而制定，並非稅捐制裁或裁罰手段，應予辨明。

## （二）開立發票名義人的責任

開立發票之名義人，不論其為營業人或非營業人，也不論其是否為所謂之虛設行號，顯然發票名義人與進貨營業人間根本不存在著任何進銷貨的系爭事實，卻開立給進貨營業人得以與其銷項稅額相互扣抵的發票或憑證，讓後者因而獲得營業稅捐上的利益，依本文之見，開立發票之人自應在法有明文規定的前提下，負擔系爭發票或憑證上所載稅額可能因此流失的危險責任。

開立發票名義人除應負擔稅款流失的危險責任以外，其行為依據個案有該當稅捐稽徵法第 43 條第 1 項之幫助逃漏稅捐罪的可能。

### （三）實際銷貨營業人的責任

無論上述進貨營業人所申報之營業稅款最終是否流進國庫，實際銷貨營業人未據以申報其銷項稅額者，國庫即有因此而流失系爭銷售之營業稅款的危險，自應與前述的進貨營業人及開立發票名義人相同，負擔營業稅款流失的危險責任。因其行為具有可責性，故可能該當於稅捐稽徵法第 44 條、營業稅法第 51 條第 1 項第 3 款之「短報或漏報銷售額者」的情事，而應有行為罰與漏稅罰規定同時適用的可能性。依本文之見，此種情形也同時應該【東吳公法論叢第 6 期，2013 年 7 月，第 143 頁】當於稅捐稽徵法第 41 條所規定，以不正當方法逃漏稅捐罪的詐欺國家行為，故應有所謂「一行為不二罰」的問題。

### （四）對於系爭決議的評析

本件系爭之行政法院 87 年 7 月份第 1 次庭長評事聯席會議決議，認為：「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 19 條第 1 款（編按：現行法第 1 項第 1 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」，而「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，並不影響進貨營業人補繳營業稅之義務」者，就此處所述之情形而言，其論述尚稱正確。

但司法院大法官釋字第 685 號解釋根據此號決議，進一步衍生的論述：上開決議僅敘明「非交易對象，亦即非銷售相關貨物或勞務之營業人，依法本無就該相關銷售額開立統一發票或報繳營業稅額之義務，故其是否按已開立統一發票之金額報繳營業稅額，僅發生是否得依法請求返還之問題」，似乎認為開立發票之名義人本無稅捐申報與繳納的義務，尚可向主管稅捐機關請求返還所開立發票憑證上的稅款，則屬有違誤的論述，蓋開立發票名義人不論其向進貨營業人收取（依據發票所載銷售額）百分之八或甚至以更高比例計算的營業稅額，吾人均無法確信在此張發票或憑證上所載的營業稅款，最終是否真正地流進國庫？其本應由立法者制定法條明文規定，開立發票名義人應負擔國庫可能因此流失營業稅款的風險，豈能讓其還可請求票載稅款的返還？足見上開解釋之理由書，應有重新審思相關論述之正確性的必要。【東吳公法論叢第 6 期，2013 年 7 月，第 144 頁】

## 四、跳開發票之營業行為

其次要討論的情形，為進貨營業人進貨時，實際銷售人並未開立發票，而係由非實際交易對象之第三人亦即發票名義人，直接跳過實際銷貨人而向進貨營業人開出發票，讓進貨營業人據以申報扣抵其銷項稅額的情形。在此處情形中，本文以下雖仍分進貨營



業人、開立發票名義人、實際銷貨營業人的責任各別論述，但就營業稅款的徵收而言，國家稅收到此程度而言，尚未見到流失的危險。但會發生問題者，為後續因稅捐主體之不同而會有不一樣的稅捐負擔能力。換言之，本應由實際銷售營業人負擔申報與繳納的系爭營業稅款，現在轉由開立發票名義人負擔系爭稅款的申報與繳納，而稅捐債務主體的轉變，首先可能因發票名義人陷於無清償或支付能力而導致營業稅款的流失。當然，由於營業稅之稅捐主體變更，若開立發票之名義人為實際銷貨營業人所控制或屬同一集團所控制者，亦將因實際銷售與開立發票流程之歧異，讓稅捐機關產生實地查核與追蹤上的困難，終局地使營業稅捐有流失的危險，情形如同前段三、(一)中所述。另外之主要問題，則為實際銷貨營業人的營利事業所得稅與綜合所得稅，可能因此發生短漏徵的危險。以下為進一步之論述。

### (一) 進貨營業人的責任

進貨營業人在向實際銷售營業人買進貨物或勞務時，連同貨物或勞務之銷售額的給付，亦隨同支付系爭銷售的營業稅款，換言之，進貨營業人取得開立發票名義人所開立之發票，只要其實際上確係有進貨事實並支付價款，取得之發票上所登載的貨物數量、種類與品質，以及最重要的是銷售額與營業稅額係屬正確者，只是進貨營業人並不知道，發票之開立者與實際銷售營業人【東吳公法論叢第 6 期，2013 年 7 月，第 145 頁】並非同一人，本文以為，稅捐機關不應以營業稅法第 19 條第 1 項第 1 款之規定，逕行適用於後手之進貨營業人身上，亦即不應禁止進貨營業人據以申報扣抵其銷項稅款。

上述情形之所以發生，係因為在實務上，有些實際銷貨人與其後手亦即進貨營業人在接洽過程中，自稱為發票名義人的業務代表或經理人，可代表（或代理）發票名義人而與進貨營業人進行交易行為，所銷售之貨物或勞務亦係由發票名義人（或自他人某處）直接向進貨營業人運送或提供，但實際上該實際銷貨人根本無代表（或代理）發票名義人的權限，後兩者因此在營業稅的法律關係判斷上，被該管之稅捐機關認為係屬兩個不同的權利義務歸屬主體，其交易過程因此便成為由實際銷貨人之前手，亦即發票名義人銷售貨物或勞務給實際銷貨人，再由實際銷貨人轉而銷售給進貨營業人，發票或憑證之開立過程卻是直接由前手之發票名義人，跳過實際銷售人而直接開立給進貨營業人。由於在交易過程中，所有相關之進出貨與發票或憑證的開立，均如當初約定的內容順利進行，進貨營業人即為實際銷貨人之後手，甚至在主觀上也可能認為他本來即是與發票名義人直接進行交易，從而進貨營業人未必能夠發覺，開立之發票或憑證上所載明的銷貨營業人並非真正的實際銷售營業人。吾人在此，暫且稱之為開立發票名義人與實際銷貨營業人共謀或知悉而跳開發票，下稱為第一種情形。

當然，實務上也可能是另外一種相反之情形而造成跳開發票的現象，亦即實際銷貨人與其前手亦即開立發票名義人在接洽過程中，自稱為進貨營業人的業務代表或經理

人，可代表（或代理）進貨營業人而與發票名義人進行交易行為，所銷售之貨物或勞務亦係由發票名義人直接向進貨營業人運送或提供，但實際上該實際銷貨人根本無代表（或代理）進貨營業人的權限，後兩者因此在營業稅的法律關係判斷上，被該管之稅捐機關認定為係屬【東吳公法論叢第 6 期，2013 年 7 月，第 146 頁】兩個不同的權利義務歸屬主體，其交易過程因此便成為由實際銷貨人之前手亦即發票名義人銷售貨物或勞務給實際銷貨人，再由實際銷貨人轉而銷售給進貨營業人，發票或憑證之開立過程卻是直接由前手之發票名義人，經由實際銷售人的指示，跳過實際銷售人而直接開立給進貨營業人。由於在交易過程中，所有相關之進出貨與發票或憑證的開立，均如當初約定的內容順利進行，發票名義人即為實際銷貨人之前手，甚至在主觀上也可能認為他本來即是與進貨營業人直接進行交易，從而未必能夠發覺所開立之發票或憑證上所載明的進貨營業人並非真正的進貨營業人。在此種情形下，進貨營業人應可以知道，開立發票與實際銷貨之營業人係屬不同人。吾人在此，暫且稱之為進貨營業人與實際銷貨營業人共謀或知悉而跳開發票，下稱為第二種情形。

在上述第一、二種情形之外，也有可能跳開發票之行為，係完全基於實際銷貨人的指示而為，從而不論是發票名義人（為實際銷售營業人的前手）或者是進貨營業人（為實際銷售營業人的後手），本身均不知道跳開發票之行為事實已經發生。吾人在此，暫且稱之為僅基於實際銷貨人之指示而發生的跳開發票，下稱為第三種情形。

從本文前述之加值型營業稅的進銷項相互勾稽原理來看，只要在這段銷售階段中的後手，亦即進貨營業人，在此一階段的銷售中，確曾連同銷售額之支付而付出所購進貨物或勞務的營業稅款者，其主張對於自己之銷售階段，亦即在下一階段銷售時，據以申報扣抵其銷項稅額者，本文以為，在上述第一種或第三種情形中，稅捐機關並無依據營業稅法第 19 條第 1 項第 1 款規定而加以拒絕的正當理由，蓋正因為進貨營業人已經支付其營業稅款，對其而言此項支付乃是申報自己銷售階段的進項稅款，可列為自己銷售階段申報營業稅時的減項，理所當然。只有在上述之第二種情形中，進貨營業人係與實際銷貨人共謀或至少是知悉，【東吳公法論叢第 6 期，2013 年 7 月，第 147 頁】因而跳過實際銷貨營業人的階段，而讓開立發票名義人逕向進貨營業人開立發票，因為進貨營業人係屬知悉或實際參與跳開發票之行為，從而因為營業稅之稅捐主體身分的轉變，營業稅之申報繳納義務，已從實際銷貨營業人身上轉向開立發票名義人，故而倘若在開立發票名義人身上嗣後發生例如破產或解散清算等陷於無清償或支付能力之情況時，將有導致營業稅款流失的危險，在此等情形可因證據調查而確認其事實存在的前提下，稅捐機關若依據營業稅法第 19 條第 1 項第 1 款之規定，禁止進貨營業人據以申報扣抵其銷項稅額者，方有正當理由。蓋因為進貨營業人係知悉或甚至與實際銷貨營業人共謀而參與跳開發票之行為，導致國家營業稅收因稅捐主體之變更而有流失的危險者，必須負擔此項稅款可能流失並補繳稅款的責任。

## （二）開立發票名義人的責任

開立發票人對於自己所開立之發票，將來可作為下一手營業人之進項憑證，並可據以申報扣抵其銷項稅額而減低其營業稅捐負擔的事實有所認知，故而在營業稅捐之課徵過程中，開立發票之名義人原則上應為其所開立發票，票上所載的營業稅款，擔負起使國家取得系爭營業稅款的責任。因此，例如在上述之第一種情形下，開立發票名義人無論是與實際銷貨營業人共謀，或單方面知悉實際銷貨營業人欲跳開發票卻仍配合為之，則在法有明文規定的前提下，應令其負擔因為營業稅之稅捐主體身分的轉變，導致營業稅款流失的危險，亦即負擔補繳稅款之責任。

實際上，在上述開立發票名義人與實際銷貨營業人共謀之情形中，開立發票名義人可能受實際銷貨營業人之實質控制，或兩者屬同一集團或同一人所控制。藉由受控制之發票名義人，再與集團中某些商號繼續進行後續之進銷項行為，最後再以前述第三、（一）段中所言以出口方式沖銷進項稅款，或放手讓集團中【東吳公法論叢第 6 期，2013 年 7 月，第 148 頁】某一、兩家之行號倒閉者，同樣可使國家的營業稅捐債權，完全消失在看似無縫的銷進項稅額相互勾稽中。從而，此種情形導致國家營業稅捐收入流失的危險，並不低於本文前述第三、（一）段中所述的情形。兩者之情形僅差別在進貨營業人的責任，亦即在此處情形中，進貨營業人並無可歸咎事由，不宜僅因其在客觀上符合未依規定而取得進項憑證要件，主管機關即逕自援引營業稅法第 19 條第 1 項第 1 款之規定而禁止扣抵銷項稅款。

在第二種或第三種情形中，開立發票名義人本身並不知悉，其係在實際銷貨營業人的指示下，逕向最後手的進貨營業人開立出發票，而成為後者申報營業稅據以扣抵其銷項稅款的憑證。在此處情形下，雖然開立發票之名義人，如前所述，原則上應為其所開立發票，票上所載的營業稅款，擔負起使國家取得系爭營業稅款的責任。但本文以為，此等情形無法歸咎於開立發票名義人，宜在其已申報繳納系爭之營業稅款的前提下（就該開立發票名義人而言，係屬於其應申報之銷項稅款），以明文規定而例外免除其責任。

## （三）實際銷貨營業人的責任

無論在上述第一種、第二種或第三種情形下，實際銷貨營業人均對於實際銷貨與開立發票之過程發生歧異最為知悉且為跳開發票行為之發動者，故而均須對於因此而可能發生國家短徵營業稅款的危險，負起最終局的補繳稅款責任。易言之，任何人因其參與跳開發票之行為，使得實際銷售與開立發票之流程發生歧異，而有導致國家營業稅款流失危險者，應在法有明文規定的前提下，負擔起補繳稅款的責任。就本處所論述之實際銷貨營業人的行為而言，其不僅該當於稅捐稽徵法第 44 條、營業稅法第 51 條第 1 項第 3 款之短漏報銷售額漏稅罰，更有逃漏系爭之營業稅款及相關所得稅，例如營利事業所得稅與個人綜合所得稅徵收的【東吳公法論叢第 6 期，2013 年 7 月，第 149 頁】主觀上



認識，應有該當於稅捐稽徵法第 41 條逃漏稅捐罪的可能，故而有「一行為不二罰」之問題。

上述有關實際銷貨營業人的責任，亦適用於納稅義務人與稅捐機關對於銷售貨物流程認定發生歧異的情形。亦即，稅捐機關並不受納稅義務人主觀認識上關於銷售貨物或勞務之流程的認定拘束，仍可依據職權認定實際銷售貨物或勞務的流程，若認為係屬於跳開發票者，即可依照上述原則加以處理。

#### （四）對於系爭決議的評析

本件系爭之行政法院 87 年 7 月份第 1 次庭長評事聯席會議決議，認為：「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 19 條第 1 款（編按：現行法第 1 項第 1 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」者，若以上述跳開發票之第一種或第三種情形而言，其論述之正確性，即有相當疑問。

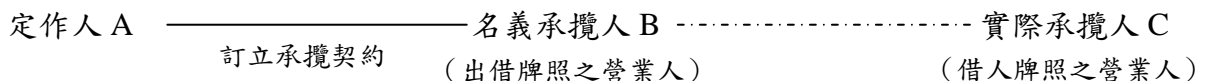
按在上述情形中，開立發票名義人係與實際銷貨營業人共謀或知悉而跳開發票，但進貨營業人方面，並不知悉也未參與前述之跳開發票行為。若進貨營業人所取得之發票或憑證，其上載有銷售額與營業稅款，其總計數額亦與相對人當初向進貨營業人所報價格相符者，何以吾人不能認定進貨營業人在向對方支付的價款中，已經包含了系爭銷售的營業稅款在內？蓋進貨營業人只要確實有進貨之事實，進貨營業人也確實地取得來自於對方所開立的發票或憑證，其上也確實記載著依據營業稅法規定所應記載之事項，例如進貨之物品、種類、品質、數量，以及最重要的銷售額及營業稅額均登載其上，只是發票上所記載的開立發票人與實際銷貨人並非同一而已，此時為何不能認定，進貨營業人已在系【東吳公法論叢第 6 期，2013 年 7 月，第 150 頁】爭貨款的給付當中，隨同銷售額而將系爭貨物或勞務銷售所應徵收的營業稅款一併交付給前手？若然，縱使該項已申報扣抵之銷項稅額，將來果如系爭決議所言「該項已申報扣抵之銷項營業稅額顯未依法繳納」，其未繳納者，係屬於前手之實際銷售營業人或其與開立發票名義人的連帶責任，並非可以歸咎於進貨之營業人。換言之，進貨營業人若有進貨事實且支付價款並取得依規定記載的進項憑證者，除非稅捐機關能依據證據調查而證明，進貨營業人係知悉或與實際銷貨營業人共謀而參與跳開發票之行為，導致國家營業稅款有流失的危險以外，本文以為，在進貨營業人已支付進項稅款的前提下，稅捐機關並無理由依據營業稅法第 19 條第 1 項第 1 款之規定，禁止進貨營業人據以申報系爭營業稅款而主張扣抵其銷項稅款。

## 五、借牌營業之行為

### （一）借牌營業、轉包與分包

再其次要討論者，為借牌營業的情形。實務上，借牌營業行為普遍存在於需要牌照之各種營業或執行業務行為例如醫師或藥師，或需取得特定資格例如甲級營造廠牌照之後，才能參與政府公共工程一定金額以上的招標作業。在此處，為使借牌營業之情形能清楚顯示，以營造工程業中最常發生的借牌行為為例，其交易之形式外觀如下圖所示：

圖四：借牌營業之形式外觀



#### 【東吳公法論叢第 6 期，2013 年 7 月，第 151 頁】

關於借牌營業行為，若在實務上遭稅捐機關查出並加以調整者，定作人取得名義承攬人所開立之進項憑證，稅捐機關將因其係取得非實際交易對象所開立之發票，依據營業稅法第 19 條第 1 項第 1 款之規定，禁止定作人申報扣抵其銷項稅款。借牌營業之交易實質將如下圖所示：

圖五：借牌營業之交易實質



換言之，借牌營業行為與本文前段四、（一）中所述，第一種跳開發票之情形相當，亦即進貨營業人即為定作人或使用系爭貨物或勞務之人，開立發票之人即為出借牌照之營業人，而實際銷售之營業人即為借入牌照以供自己營業使用之人，而在借牌營業行為中，許多進貨營業人實際上未必能夠發覺，開立發票與實際銷售營業人並非同一的事實。

借牌營業與轉包行為在法律概念上非常容易區分，但在實務上卻不易調查證據，往往繫諸於相關當事人的說法而作不同之認定，其間在稅捐法上的法律效果有著完全相反的差異。所謂之轉包行為，其交易外觀與經濟實質均認定如下圖所示：

圖六：轉包工程之形式與實質



換言之，定作人作為進貨營業人，可以理所當然地將承攬人所開立之發票，作為其進項憑證，據以申報扣抵其銷售給終端消【東吳公法論叢第 6 期，2013 年 7 月，第 152 頁】費者之銷項稅額。同理，承攬人可將次承攬人開立之發票作為進項稅款，據以申報扣抵其銷售给定作人的銷項稅款。至於分包行為，則是承攬人同時或先後與數個次承攬

人締結數個承攬契約，亦即承攬人將定作人所訂製的工作物，由承攬人將其拆分成數個獨立可分部分，與數個次承攬人締結數個次承攬之契約，最後再由原承攬人將整個完整的工作物交給定作人以取得價款的行為之謂。吾人可將全體的分包，即理解為轉包，而轉包若拆分成數個，即為分包的意思。

問題是，上述之借牌營業與轉包行為之間，除契約名稱可能使用不一樣字眼以外，無論是締結契約之當事人、工作內容或者其經濟實質上，幾乎完全相同。換言之，承攬契約均由定作人 A 與承攬人 B 締結，實際建造或製作完成定作人所訂製之工作物者，均為營業人 C，亦即借牌營業中的實際承攬人或轉包行為中的次承攬人。兩者卻在稅捐法律效果上有極大的差異：前者不僅其交易途徑與發票開立之流程完全被稅捐機關所否定，最重要者為定作人 A 作為進貨營業人，其所取得承攬人 B 所開立的進項憑證，均將無法據以申報扣抵其銷項稅款，不僅定作人需要補稅，甚至必須面臨相當嚴重的漏稅罰，亦即營業稅法第 51 條第 1 項第 5 款之虛報進項稅額的制裁；反之，轉包行為中次承攬人及承攬人所開立之進項憑證，可充分作為承攬人或定作人在自己之銷售階段中所申報營業稅的減項，據以扣抵其銷項稅額。

## （二）對於系爭決議的評析

姑且不論，實務上對於轉包與借牌營業行為之稅捐法律效果區分差異如此大，是否有其正當性理由，如果吾人肯定借牌營業行為，其實就是本文上述之第一種情形者，其定作人（亦即進貨營業人）、出借牌照之人（亦即開立發票名義人）與借入牌照以供使用之營業人（亦即實際銷售營業人）的責任，即與以上所述【東吳公法論叢第 6 期，2013 年 7 月，第 153 頁】之第一種情形的討論相同。關於系爭決議之部分，本文亦存有與上述相同的質疑。亦即，若進貨營業人所取得之發票或憑證，其上載有銷售額與營業稅款，總計數額亦與相對人當初向進貨營業人所報價格相符者，何以吾人不能認定進貨營業人在向對方支付的價款中，已經包含了系爭銷售的營業稅款在內？蓋進貨營業人只要確實有進貨事實，進貨營業人也確實地取得來自於對方所開立的發票或憑證，其上也確實記載著依據營業稅法規定所應記載的事項，例如進貨之物品、種類、品質、數量，以及最重要的銷售額及營業稅額均登載其上，只是發票上所記載的開立發票人與實際銷貨人並非同一而已，此時應可認定進貨營業人已在系爭貨款的給付當中，隨同銷售額將系爭貨物或勞務銷售所應徵收的營業稅款一併交付給前手。本文同樣以為，在定作人作為進貨營業人已支付進項稅款的前提下，稅捐機關並無理由依據營業稅法第 19 條第 1 項第 1 款之規定，禁止進貨營業人據以申報系爭營業稅款而主張扣抵其銷項稅款，當更無理由以此作為適用營業稅法第 51 條第 1 項第 5 款規定，作為對於定作人亦即進貨營業人進行漏稅罰制裁的依據。



## 六、合作店營業之行為

### （一）合作店爭議事件之由來

在民國 88 年至 91 年間，幾家港資成衣商企業與全台各地熱門金店面或賣場的所有權人締結所謂「合作」或「合作店」契約，其銷售成衣商品給消費者，在各自之營業稅捐的申報上，係比照當時各該成衣商與百貨公司締結專櫃契約模式，以成衣商銷售商品給賣場，再由後者銷售給消費者的兩道買賣契約模式而開立發票或憑證並申報營業稅，消費者對此並無異議，但被主管之【東吳公法論叢第 6 期，2013 年 7 月，第 154 頁】稅捐機關認定成衣商與賣場間的法律關係（不同於成衣商與百貨公司間的買賣法律關係）應屬租賃契約，銷售貨物給消費者之營業人應為成衣商而非金店面或賣場的所有權人，從而形成應開立發票給消費者，應為港資之成衣商，但其開立發票之名義人卻為各合作店，因而產生實際銷售人與發票名義人不同之現象。當然，上述實務上曾經發生之合作店爭議事件中，取得發票或憑證者均非為進貨營業人而是終端消費者，惟其在實務上亦很有可能對於進貨營業人而發生同樣爭議的情形，在此基於討論上之便利，乃姑且稱此種爭議類型為合作店營業之行為。

實際上，合作店爭議事件屬於徵納雙方因對系爭之民商法律關係在稅捐法上的評價不同，而產生行為義務與繳納稅捐之稅捐主體，亦即何人為營業稅之納稅義務人的歧異。此等歧異所導致的稅捐法律效果，為稅捐機關對於該事件中之數家港資成衣商，對其應開立給消費者之發票卻未開立，認定屬於營業稅法第 51 條第 1 項第 3 款之短漏報銷售額，故施以該處所規定的高額漏稅罰之制裁。倘若，本件合作店爭議事件中的終端消費者，變成另一件個案中的進貨營業人者，吾人可以想見，此一進貨營業人先前所取得由合作店所開立之進項憑證，亦將被主管之稅捐機關，依據營業稅法第 19 條第 1 項第 1 款之規定加以否定，禁止其申報扣抵銷項稅款，而責令其必須補繳相關之營業稅。

本文一如作者在先前之文章（柯格鐘，合作店營業稅之爭議—評大法官釋字第 685 號解釋，月旦法學雜誌第 191、192 期，2011 年 4 月、5 月）中已經提及，反對對於本件合作店爭議事件中的數家港資成衣商，以營業稅法第 51 條第 1 項第 3 款規定處以高額漏稅罰的制裁，蓋納稅義務人方包括合作店與港資成衣商，既已在相關營業稅申報中揭露系爭之法律關係存在，只是單純因與稅捐機關採取不同之稅捐法評價，誤認其本屬租賃之法律關係為買賣契約關係，稅捐機關雖不受納稅義務人方面主觀上錯【東吳公法論叢第 6 期，2013 年 7 月，第 155 頁】誤法律認知的拘束，仍可依照職權認定正確的營業稅之申報繳納義務人，應開立發票給消費者之營業人為港資成衣商，但其稅捐上之法律效果將僅為，主管機關對於港資成衣商固應責令其補報繳營業稅，但同時卻應對於出租店面的合作店，退還其先前已經報繳之營業稅。其在徵納雙方間一來一回的結果，國庫並未因此而溢徵營業稅款，反之，也證明了稅捐機關縱未調整營業稅之申報納稅義務人者，

亦不會讓國庫產生營業稅收損失的危險。主管機關竟在此個案中，據營業稅法第 51 條第 1 項第 3 款之規定，對於數家港資成衣商施以據聞高達數億元的漏稅罰制裁，可謂既不合理也實在不合理。

## （二）對於系爭決議的評析

姑且不論，實務上主管機關前述對於合作店爭議事件中港資成衣商的裁罰作法，若終端消費者在本件合作店個案中為進貨營業人，實務可能會依據營業稅法第 19 條第 1 項第 1 款之規定及前開系爭行政法院的決議，禁止進貨營業人據以申報扣抵銷項稅額的作法。

同前所述，本文一樣認為，進貨營業人在上述事件中可以認定其已連同銷售額之支付而付出所購進貨物或勞務的營業稅款，若其主張對於自己之銷售階段，亦即在下一階段之銷售時，據以申報扣抵其銷項稅額者，稅捐機關並無依據營業稅法第 19 條第 1 項第 1 款規定或前開系爭行政法院之決議而加以拒絕的正當理由，蓋正因為進貨營業人已經支付其營業稅款，對其而言此項支付乃是申報自己銷售階段的進項稅款，可列為自己銷售階段申報營業稅時的減項。就此而言，稅捐機關當更無理由依據營業稅法第 51 條第 1 項第 5 款規定，對於進貨營業人進行漏稅罰的制裁。【東吳公法論叢第 6 期，2013 年 7 月，第 156 頁】

## 七、結論：系爭決議應區分而未區分係屬違反平等原則課稅的違憲

綜合本文以上所討論之情形，針對改制前之行政法院 87 年 7 月份第 1 次庭長評事聯席會議決議，其認為：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 19 條第 1 項第 1 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者，係屬應區分而未區分情形，竟一律適用營業稅法第 19 條第 1 項第 1 款規定而禁止扣抵銷項稅款，屬於違反平等原則而有違憲疑慮。司法院大法官釋字第 685 號解釋在此範圍內加以肯定者，似乎有重新加以檢驗的必要。【東吳公法論叢第 6 期，2013 年 7 月，第 157 頁】