

刊登於稅務旬刊第 2128 期，2010 年 11 月，第 15-21 頁。

加值型營業稅非形式階段課稅 —以合作店及供應商之經營模式為例

黃俊杰

中正大學財經法律系特聘教授

壹、階段在營業稅課徵之地位

目前實務對加值型營業稅之課徵，認為原則上係多階段之課稅，故「階段（Phaseoder Stadium）」之劃分、數量與階段加值等問題，對於課徵營業稅在實務上具有重要之地位（最高行政法院 99 年度判字第 989 號、第 831 號、第 830 號、第 751 號、第 747 號、第 746 號…等判決）。

其主要法令依據，如行政院 87 年 7 月份（民國 87 年 7 月 7 日）第 1 次庭長評事之聯席會議，針對院長提議：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：

甲說：按營業稅法第 51 條第 5 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 5 倍至 20 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 337 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 44 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 51 條第 5 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 51 條第 5 款處罰之餘地。（本院 85 年度判字第 493 號、第 1670 號、86 年度判字第 339 號、第 1372 號、第 2917 號、第 3046 號、第 3068 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 33 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 19 條第 1 項第 1 款及第 33 條第 1 款定有明文。又「二、為符合司法院大法官會議釋字第 337 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 44 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【稅務旬刊第 2128 期，2010 年 11 月，第 15 頁】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 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 51 條第 5 款規定補稅並處罰。」財政部 83 年 7 月 9 日台財稅第 831601371 號函說明二之(二)及三釋示有案。(86 年度判字第 2080 號、87 年度判字第 21 號判決)。

決議：應補徵營業稅（採乙說）。

其決議要旨：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 33 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 19 條第 1 項第 1 款及第 33 條第 1 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 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。

事實上，聯席會議決議與乙說之內容並非相同，蓋乙說係以符合司法院大法官會議釋字第 337 號解釋意旨為前提，而行政法院 87 年 7 月份第 1 次庭長評事聯席會議雖採乙說，但決議文卻漏載「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」等文句。再者，此等決議內容，似非妥當適用營業稅法第 19 條第 1 項第 1 款，且未斟酌營業稅法第 33 條第 3 款之明確規範。稽徵機關應依行政程序法第 36 條依職權調查證據有利及不利事項一律注意及同法第 43 條依調查結果認定事實，主動由合作店營業稅 401 表之第 111 欄原申報應實繳稅額，轉入供應商營業稅 401 表第 37 欄之進項稅額。

此外，前述行政法院聯席會議所謂：「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。」

其中，「各銷售階段」，似應指貨物銷售過程可分之階段而言。不過，階段劃分之實際難題，似不應受限立法之有限性，仍須著重工商業動態發展之事實。

例如，在商業經營型態中百貨公司、大賣場與合作店之銷售經營型態等。

於此，似應著重階段劃分之實際價值、必要性與可行性，且在加值型營業稅作為消費稅之基本前提下，應著重在對消費行為課稅，依營業稅法核實認定國家稅收是否真正短缺，稅捐課徵應儘可能地不影響業者之產銷活動，即必須維持競爭中立性之市場機制。

就此，以最高行政法院 98 年度再字第 159 號判決（銀鯨案）及最高行政法院 96 年度判字第 851 號判決（捷時案）為例，其謂「營業稅係針對所得支出所課徵之消費稅」，惟「因直接對消費者本身課徵消費稅技術上有困難，故立法技術乃設計對營業人銷售貨物或勞務行為時予以課徵。」而「在加值型營業稅制下，是以營業人在其營業活動中為貨物或勞務所創造之加值金額據為課稅基礎。又為了如實反映營業人就其產銷階段所創造之加值金額，應代國家向後手買受人收取之營業稅負金額，在稽徵技術上乃是用『銷項稅額』減除『進項稅額』，以其餘額作為該營業人對【稅務旬刊第 2128 期，2010 年 11 月，第 16 頁】國家應繳納之營業稅額；亦即由營業人將該稅額轉嫁在價格方面，於銷貨時回收，是其名目納稅義務人與實質稅捐負擔人並不一致，其名目納稅義務人為該營業人，而實質稅捐負擔人則為向其購買該貨物或勞務之買受人（可能為營業人也可能為消費者）。」

不過，最高行政法院 98 年度再字第 159 號判決（銀鯨案）及 96 年度判字第 851 號判決（捷時案），基於前述 87 年 7 月份第 1 次庭長評事聯席會議決議，認為：「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。」則過度強調「各個銷售階段…分別予以課稅」，且進而認為「加值型營業稅係…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」，而與前述「營業稅係針對所得支出所課徵之消費稅」之立法意旨有所差異。

前述決議見解，亦未斟酌非交易對象之營業人，本身構成誤報誤繳時，稽徵機關亦有退還溢繳銷項稅款之義務，就此，財政部 88 年 4 月 22 日台財稅字第 881909197 號函釋：「關於營造廠商未實際承攬工程，將營造業登記證提供他人投標承攬工程，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之案件，…稽徵機關如查明並認定其有上開行為，且因此溢繳營業稅款者，准予核實退還。」對於借牌營業之營造商，因無實際承攬行為，仍可申請退還因此溢繳稅款。

事實上，「階段劃分」僅係基於稽徵技術上之手段便利性，加值型營業稅之真正目的係對消費者本身課徵消費稅，應以國庫稅收實際上是否短缺為判斷標準，故不得顛倒稽

徵「手段」與「目的」之法價值。

貳、階段課稅與經營型態之類似性

基於前述行政法院聯席會議決議，針對百貨公司、大賣場與合作店之銷售經營型態，行政法院之系列判決認為「各階段營業人之加值型營業稅納稅義務獨立」，且各自計算應納稅額。換言之，「營業稅有無逃漏，是依納稅義務人各別之行為定之，不以國家稅收總額有無短少為準。」

事實上，實務見解過度重視階段課稅之形式劃分，而忽略商業經營型態之類似性。過去百貨公司專櫃銷售之營業稅課徵依據，係財政部 77 年 4 月 2 日台財稅第 761126555 號函釋：「主旨：規定百貨公司採用專櫃銷售營業，適用結帳時取具進貨憑證之條件及應辦理之事項。說明：二、百貨公司採用專櫃銷售貨物者，如符合左列條件，對於供應商提供陳列銷售之貨物，得向主管稽徵機關申請依照與供應商約定每次結帳（算）之次日取具進貨統一發票列帳：（一）股份有限公司組織。（二）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。（三）無積欠已確定之營業稅及罰鍰。三、茲將百貨公司及專櫃廠商應辦理事項規定如次：（一）百貨公司應與專櫃貨物供應商就有關專櫃貨物之交易，明定結帳期間及抽成百分比，訂立書面契約，其結帳期間以不超過一個月為限。（二）百貨公司對於採專櫃銷售之貨物，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，應即時開立統一發票，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，將收執聯交付百貨公司作為進項憑證列帳，存根聯依照規定妥慎保管備查。四、百貨公司應提供其與專櫃供應商間之合約、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。」【稅務旬刊第 2128 期，2010 年 11 月，第 17 頁】

事實上，供應商不論在百貨公司、大賣場或合作店設櫃，均係由供應商提供貨品，而百貨公司、大賣場、合作店提供場地，採售價分成之合作關係。

參、經營模式之歸屬及在營業稅法上之評價

一、經營模式之歸屬

供應商與合作店、大賣場、百貨公司之系爭合約之約定，均為一方提供銷售場地，一方提供銷售貨物，對外以合作店、大賣場、百貨公司之名義統一開票，共同銷售，按售價分成之合約，由供應商負擔部分銷售成本，但亦同時借助合作店、大賣場、百貨公司之社會形象及商圈地理位置等，共同協力銷貨，分享商業成果。

雖然，大賣場、百貨公司與合作店係提供場地，無直接銷售貨物給買受人（法人或個人），係「售價分成」經營模式，未移轉商品所有權（營業稅法第3條第1項），並無存貨進銷存紀錄。惟合作店、大賣場、百貨公司之社會形象及商圈地理位置等，對於爭取達成銷售貨物給買受人而言，亦具有實質貢獻，似得將其視為部分銷售成本之實質內容。而從個別合作店、大賣場、百貨公司之社會形象及商圈地理位置等之實質差異性，斟酌對於爭取達成銷售貨物給買受人之實質貢獻度，在「售價分成」上，取決於個案約定，並非完全相同。

由供應商與合作店、大賣場、百貨公司之合約內容觀察，其經營模式在銷售貨物予消費者階段而言，與民法規定「買賣契約」相符；但供應商與合作店、大賣場、百貨公司之關係，為共同（對外）商業行為之合作營運模式，其內部關係似無法完全歸屬為民法規定「買賣」或「租賃」之概念。

雖有部分合約將合作店、大賣場、百貨公司與供應商之「售價分成」關係，簡化至稱為「租金」【例如：漢登（專櫃供應商）與大買家大賣場（大里大賣場）之合約書，銀鯨（專櫃供應商提供商品）與大潤發大賣場（內湖大賣場提供場地）之合約書】，但其中仍有具體差異性，例如：漢登（專櫃供應商）與大買家大賣場（大里大賣場）之合約書，僅以「租金（每個月營業額 20%）」作為「分成」關係；銀鯨（專櫃供應商提供商品）與大潤發大賣場（內湖大賣場提供場地）之合約書，則以「租金（每月營業額 17%；惟租金不得低於新台幣 20 萬 4,000 元，不足額應由銀鯨補足）及其他費用」作為「分成」關係。

但是，前述所舉「租金」案例之實質內容，與其他分成關係「非租金」之案例，最後仍均以每月營業額之比例，作為計算基礎，並無不同；惟「每月營業額」，則非固定範圍，僅有經由雙方共同協力，共同（對外）進行商業行為之合作營運模式，爭取更多銷售貨物給買受人之實質利益。

在共同（對外）進行商業行為之合作營運模式下，供應商雖然名義上負擔部分之銷售成本，但合作店、大賣場、百貨公司之社會形象若未同時努力行銷及提升，例如，整修建築物之門面及裝飾、舉辦週年慶及各式各樣之促銷活動等，共同協力合作促銷貨品，則無法分享最佳之商業成果。

關於供應商與合作店、大賣場、百貨公司之經營模式，得區分為外部關係（供應商與合作店、大賣場、百貨公司之商業共同體銷售貨物予消費者階段）及內部關係（供應商與合作店、大賣場、百貨公司），如下圖所示：

- 外部關係：買賣
- 內部關係：商業共同體之分成關係，非「買賣」或「租賃」

二、經營模式在營業稅法上之評價

關於營業稅之課徵，在民國 74 年 11 月 15 日完成修法前，係採營業總額課稅之方式，而多階段課稅之結果，其最大之缺失【**稅務旬刊第 2128 期，2010 年 11 月，第 18 頁**】為「重複課稅與稅上加稅，貨物與勞務經過的交易次數愈多，此種不合理的情形就愈嚴重。」基於此種理由，改採加值稅制度，自民國 75 年 4 月 1 日施行，而現行加值型及非加值型營業稅法之名稱，則自民國 90 年 7 月 9 日由總統公布。

實務見解指出，稅法所稱之「稅捐客體」，若解釋係「基於量能課稅之要求，經由立法者所篩選、足以表彰負稅能力之經濟過程與狀態」，得將「經濟過程與狀態」稱為「稅捐財」，其種類包括「所得」、「消費」與「財產」。而實質上營業稅之「稅捐財」應為「所得之消費（使用）」，但基於簡化稅捐行政之技術上理由，而在規範化的過程中發生轉化，以致營業稅法最後規定的「稅捐客體」與原來表彰負稅能力的「稅捐財」發生剝離，改以「銷售」作為「稅捐客體」，並讓銷售人在銷售過程中經由出售價金之收取，而將稅負轉嫁予買受人負擔，造成名義上之稅捐名義債務人與稅捐實質負擔人不一致之情形，即學說所稱之「間接稅」。營業稅法制，形式上是以銷售人為納稅義務人，實質上由其代國家向後手買受人收稅，但是銷售人之所以能從事銷售，前階段必然有買入貨物或勞務之成本支出行為，而在成本支出行為流程中其是擔任買受人之地位，也是營業稅之實質負擔人，並且由其前手已代其繳納稅負予國家。此時為實踐量能課稅原則，必須忠實反映特定銷售人在某「銷售階段」實際上應代收之稅款數額，因此有營業稅制之設計，即是容許銷售人以其銷項稅額減去進項稅額，而以其餘額為營業稅之應納稅額（台北高等行政法院 95 年度訴字第 591 號判決）。

目前加值型營業稅之規範設計，主要係為便利及有效稅捐勾稽之目的，將各階段進、銷項稅額互抵以計算稅額，故營業稅法第 15 條第 1 項規定，營業人當斯銷項稅額，扣減進項稅額後之餘額，為當期應納或溢付營業稅額。因此，營業人只就銷項稅額，扣減進項稅額後之餘額負繳納義務，且將法定納稅義務人（各階段營業人）應納稅額轉嫁給終端消費者（實際負擔稅捐者）之消費稅，並經由終端消費者使用所得之消費行為，即針對貨物或勞務所支付對價所呈現之經濟負擔能力，作為課徵稅捐之正當化基礎，而非僅著重個別營業人進銷階段所獲得之加值。

就此，前述行政法院聯席會議之決議，過度重視各階段之劃分，完全個別獨立計算營業人之應納稅額，與消費稅原則不符，忽略真正實際負擔營業稅者為終端消費者，亦未遵守營業稅額加計之法定上限不得超過最後消費者銷售金額之百分之五，且讓各階段營業人原本僅屬法定、形式、名義之納稅義務人，成為無法轉嫁應納稅額給終端消費者之實際負擔稅捐者，致影響營業競爭之中立性。蓋階段之劃分，僅係著重稽徵便利及勾稽之目的，並非為創造國家法定範圍以外之稅捐負擔。

雖然，加值型營業稅之課徵，原則上為多階段之課稅，係就銷售中之各階段之加值額課稅。惟只要總加值額相同，其加值稅亦必相同，與貨物銷售轉手次數之多寡無涉。

換言之，關於加值型營業稅之價值的基本設定及機制的基本設計，係「國庫所收受之營業稅總額，等於對最後交易相對人或消費者的銷售額乘以其該當稅率之積」，而針對加值型營業稅之稅收，更應「建立銷售階段之增加或減少，在加值型營業稅，最後皆不會引起營業稅收之增減事實的認識」。

此外，所謂「多階段之課稅」，原則上係指貨物或勞務銷售過程可分之各階段而言，若基於稅捐稽徵技術上階段（過程）屬於不可分或甚難區分，則基於稽徵便利原則或效率原則，似亦無強制區分不同階段之必要。

對於供應商與合作店、大賣場、百貨公司之經營模式，其外部關係（供應商與合作店、大賣場、百貨公司之商業共同體銷售貨物予消費者階段），係貨物銷售過【**稅務旬刊第 2128 期，2010 年 11 月，第 19 頁**】程可分之階段；惟內部關係（供應商與合作店、大賣場、百貨公司），則屬商業共同體之關係，在稅捐稽徵技術上，其階段（過程）似屬於不易區分部分。

且依財政部 91 年 3 月 21 日台財稅第 0910451521 號的解釋函釋，買方因故無法取得賣方開立的統一發票，但只要賣方確實有報繳該筆營業稅款，稽徵機關就應出具證明文件給買方作為扣抵憑證（營業稅法第 33 條第 3 款），如此才能符合加值型營業稅法理，避免造成買方重複納稅。此由合作店開立足額發票給買受人，但僅繳納「合作店加值部分（抽成金）」之營業稅額，係因供應商同時開立「供應商加值部分」之發票供其作為進項扣抵所致；事實上，合作店之抽成金及營業稅額均由供應商支付，並無取得非交易對象進項憑證之情事。

為解決此稅捐稽徵技術之需求，故在民國 75 年 4 月 1 日施行加值型營業稅之初（施行後 2 年），財政部 77 年 4 月 2 日臺財稅第 761126555 號函釋，將供應商與百貨公司之經營模式，明確釋明「百貨公司及專櫃廠商應辦理事項規定」，包括書面契約之內容、銷售時統一發票開立之名義人（為百貨公司，非專櫃廠商）及稽徵機關查核資料等。

本件函釋，就稅捐稽徵技術上階段（過程）不易區分內部關係部分，依實務見解（最高行政法院 98 年度判字第 1061 號判決/漢登案；最高行政法院 98 年度再字第 159 號判決/銀鯨案；最高行政法院 96 年度判字第 851 號判決等/捷時案），將商業共同體之分成關係，定性為「租賃」關係，並進而劃分供應商與百貨公司之經營模式下，彼此之進銷階段。

肆、行政法院聯席會議決議與憲法解釋意旨不符

釋字第 337 號解釋理由書謂：「…違反稅法之處罰，有因逃漏稅捐而予處罰者，亦有因違反稅法上之作為或不作為義務而予處罰者，營業稅法第 51 條第 1 項本文規定：『納稅義務人有左列情形之一者，除追繳稅款外，按所漏稅額處 5 倍至 20 倍罰鍰，並得停止

其營業。』依其意旨，乃係就漏稅行為所為之處罰規定，因之，對同條項第 5 款之『虛報進項稅額者』加以處罰，自應以有此行為，並因而發生漏稅之事實為處罰要件，此與稅捐稽徵法第 44 條僅以未給付或未取得憑證為處罰要件，不論其有無虛報進項稅額並漏稅之事實者，尚有不同。…行為罰與漏稅罰，其處罰之目的不同，處罰之要件亦異，前者係以有此行為即應處罰，與後者係以有漏稅事實為要件者，非必為一事。…」

行政法院聯席會議決議使得開立、取得發票過程有瑕疵之營業人，在國庫營業稅收並未實際減少之下，仍應比照虛報進項稅額、漏報銷售額之漏稅違章行為，違反釋字第 337 號解釋關於漏稅罰應有發生漏稅事實為裁罰要件之意旨。

蓋釋字第 337 號解釋，就營業人取得虛設行號開立之進項發票，應否一律依虛報進項稅額裁處漏稅罰鍰，揭示稅捐行為罰與漏稅罰應嚴格區分構成要件之不同。因此，以推定或虛擬之銷售額或進項稅額來計算營業人所漏稅額，必須依照國庫實際短缺之數額，核實認定漏稅額，絕非恣意分割銷售階段，且機械形式地獨立計算特定階段營業人之銷售額與可扣抵進項稅額，藉以論斷該階段營業人構成漏稅結果。

此外，實務上亦有否認前述行政法院聯席會議決議作為計算營業稅法第 51 條所漏稅額基準之案例，認為漏稅罰之判斷，須由實質層面檢討國家稅收是否確實短缺，蓋漏稅罰係建立在有實際漏稅結果之基礎，與行為罰是不同之概念。若「實質銷售人是 A，但交由 B 來申報銷項稅額並繳納其稅額時，則國家在營業稅收並未減少，只不過是法律上之納稅義務人與實質【稅務旬刊第 2128 期，2010 年 11 月，第 20 頁】上之稅捐負擔人不同。而在營業稅制之轉嫁設計下，這本是正常現象，對國家唯一之危害僅是礙及所得稅之勾稽罷了，此時藉由『行為罰』或『禁止其扣抵進項稅額或不准返還銷項稅』已足充分制裁違規當事人了，如再課以漏稅罰，反應手段即屬過當，且背離事務本質。」（台北高等行政法院 95 年度訴字第 1895 號判決）

尤其，營業人代收轉入國庫之進項或銷項稅額，係為滿足加值型營業稅「單一稅捐債權」之過程，縱使營業人尚未申報扣抵進項稅額，或銷項稅額已由他階段營業人繳予國庫，在國庫營業稅收未短缺之情況下，不得僅憑稅額在特定銷售階段之形式計算結果短少，即認定特定銷售階段營業人有違法逃漏營業稅之行為。

此外，釋字第 337 號解釋之前，營業稅法施行細則第 52 條第 2 項第 1 款就母法第 51 條第 1 款至第 4 款及第 6 款之漏稅額計算方式，係「以核定之銷售額、給付額，依規定稅率計算之稅額為漏稅額」；釋字第 337 號解釋之後，於 89 年 5 月 30 日修正營業稅法施行細則第 52 條第 2 項第 1 款時，修改為「已經主管稽徵機關依查得之資料，核定應補徵之應納稅額為漏稅額」。其修正理由，即在說明「所漏稅額」之認定，依加值型營業稅制之設計，係在銷項稅額扣減進項稅額後仍有餘額時，才有繳納之義務，故應經主管稽徵機關依查得之資料，核定應補徵之應納稅額，以符釋字第 337 號解釋須有逃漏稅款客

觀事實才可裁罰之要求。

再者，前述行政法院聯席會議決議援引財政部 83 年 7 月 9 日台財稅第 831601371 號函釋，以「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」為假設，推定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，除非「實際銷貨之營業人」有依法報繳該筆稅額之事實，否則即有應漏稅額。其以自非實際交易對象取得進項發票之外觀事實認定為漏稅行為，卻不論開立發票之非實際交易對象是否業已依法報繳該筆營業人所交付之進項稅款，亦不論國家營業稅債權是否有短少，均不影響漏稅罰之成立，顯然背離釋字第 337 號解釋所揭示國家稅捐債權實際上有短收，才得認為有漏稅事實予以處罰之意旨。

伍、結論

稽徵機關對於銷售階段與交易相對人，負有職權調查認定事實之職權，若國庫稅捐債權實質未受有減損，尚不得僅憑藉所謂實質課稅或核實課稅之名，就稽徵機關與營業人對銷售模式與階段劃分之認知歧異，調整當事人契約合意之內涵，並直接進行補稅及裁罰漏稅違章之法律效果。

因此，國庫應收營業稅款若低於最終消費者實際負擔或應當負擔之稅額，係基於營業人短漏報銷售額及虛報進項稅額之行為，才足以造成國庫應收營業稅短少之結果。【稅務旬刊第 2128 期，2010 年 11 月，第 21 頁】