

刊登於月旦法學雜誌第 189 期，2011 年 1 月，第 209-239 頁。

## 營業稅法上課稅主體及逃漏稅之認定問題探討

### 一 評析最高行政法院九十八年度判字第一〇六一號判決

陳清秀

東吳大學法律學系兼任教授

#### 摘要

營業稅法上課稅客體之歸屬，原則上應遵照民法規定，以銷售契約之外部關係為準，不宜採取內部關係之經濟歸屬說，以維護法律秩序之安定性。合作店與專櫃貨物廠商約定合作銷售貨物，並以合作店作為銷售契約之出賣人，於法並無不合。稽徵機關不應改按照其合作契約之內部經濟歸屬關係，作為營業稅課稅主體營業人之判斷標準。本件判決在營業主體之認定上，適用實質課稅原則，以內部關係作為歸屬依據，有待商榷。此種歸屬主體錯誤，性質上僅有程序瑕疵，納稅人並未短漏稅捐，如要加以調整，僅需輔導改善即可，不應補稅處罰，以符合憲法上比例原則。

#### 壹、事實摘要

本件上訴人（漢○企業有限公司臺灣分公司，下稱「漢○公司」）經人檢舉於一九九九年至二〇〇二年間與全國各地合作店簽約設立專櫃，銷售其提供之H品牌或認可之商品，由上訴人自行收款，卻依百貨公司專櫃銷售方式開立發票，與財政部九十一年六月二十一日臺財稅字第九一〇四五三九〇二號函釋規定不符，涉嫌逃漏稅捐之情事，經臺北市稅捐稽徵處移由被上訴人臺北市國稅局辦理，被上訴人於審理後認：上訴人於合作店設櫃銷售時，係由各合作店開立統一發票予消費者，每月再依各合作店所開立之統一發票銷售總金額與租金（即合約約定之抽成金額）之差額，由上訴人開立統一發票予各合作店，作為各合作店之進項憑證，上訴人（承租人）與合作店（出租人）簽訂合作合約內容及實際營運情形，不符財政部七十七年【月旦法學雜誌第 189 期，2011 年 1 月，第 209 頁】四月二日臺財稅字第〇〇號函釋揭示之百貨公司專櫃銷售型態開立統一發票規定之構成要件。

乃以上訴人於一九九九至二〇〇二年間先後計有民生二店等五十家合作店。期間該等合作店之銷售總額為三十三億八千零六萬九千八百二十八元，減除上訴人開立統一發

---

關鍵詞：營業稅法上的課稅主體、逃漏稅之認定、實質課稅原則、進項稅額、合作店

票予合作店（即出租人）銷售額二十六億六千六百七十四萬一千三百零二元後，認上訴人銷貨短開統一發票銷售金額計六億四千一百三十二萬八千五百二十六元，核定上訴人逃漏營業稅計三千二百零六萬六千四百二十六元，補徵所漏稅額。

另依加值型及非加值型營業稅法第五一條第三款規定，按所漏稅額三千二百零六萬六千四百二十六元處五倍罰鍰計一億六千零三十三萬二千一百元（計至百元止）、上訴人於一九九九至二〇〇二年間給付租金與各合作店六億四千一百三十二萬八千五百二十六元，未依法取得憑證，另同期間使用各合作店統一發票總額與給付合作店租金之差額，由上訴人開立統一發票金額二十六億六千六百七十四萬一千三百零二元，係應開立發票給消費者（實際交易對象），卻開給各合作店，未依法給與他人憑證，乃依稅捐稽徵法第四四條規定，按其未依規定自他人（指各合作店）取得憑證之金額六億四千一百三十二萬八千五百二十六元處百分之五罰鍰計三千二百零六萬六千四百二十六元，及按其未依規定給予他人（指消費者）憑證之金額二十六億六千六百七十四萬一千三百零二元處百分之五罰鍰計一億三千三百三十三萬七千零六十五元，合計處罰鍰三億二千六百七十三萬五千五百九十一元。

上訴人不服，申請復查，經被上訴人復查決定書變更違反營業稅法部分之裁罰處分，按所漏稅額三千二百零六萬六千四百二十六元處以三倍之罰鍰，計九千六百一十九萬九千二百元，並變更原罰鍰處分金額為二億六千一百六十萬二千六百九十一元，並駁回其餘復查之申請，上訴人就原處分不利部分猶有未服，循序提起行政訴訟，經原審九十五年度訴字第三六〇三號判決將訴願決定及原處分（即復查決定）不利於上訴人部分均撤銷。被上訴人不服，提起上訴，經本院以九十七年度判字第四六〇號判決，將原判決廢棄，發回原審審理，嗣經原審九十七年度訴更一字第六二號判決駁回上訴人之訴。上訴人不服，遂提起本件上訴。

## 貳、爭點

### 一、有關合約定性部分

上訴人起訴主張：上訴人漢○公司與各合作店之間為買賣關係，而非租賃關係，上訴人與各合作店之間均係以「買賣關係」之當事人真意履行合作約定，並依法據實開立統一發票而申報稅捐，被上訴人錯誤認定上訴人與合作店之間為租賃關係，此乃上訴人與被上訴人間關於系爭合作合約定性之意見有所不同，而與上訴人是否出於故意或過失而違反行政法上之義務無涉；本件自無法證明上訴人有違反行政法上義務之故意與過失，不應處罰【月旦法學雜誌第 189 期，2011 年 1 月，第 210 頁】

被上訴人國稅局則主張：本件依上訴人提供之合約書明載「店面之經營管理、貨品、入員費用由上訴人負擔；貨品所有權為上訴人所有；各合作店利潤分配係採依每日實際

銷售額之一定成數（百分之十一至二十二）抽成取得」之約定，足證本件並非合作店向上訴人進貨後銷售，而係上訴人向合作店租用店面販售貨物關係，是系爭合約係由上訴人給付合作店租金之性質，實質上為租賃關係，上訴人與合作店雙方並無實質進銷貨事實，並不符合財政部七十七年四月二日臺財稅第〇〇號函釋百貨公司專櫃銷售型態規定之要件。

## 二、有關補稅處罰部分

### （一）漢〇公司主張

本件無論系爭合約定性為何，漢〇公司與合作店兩方所繳納之營業稅均相同，政府營業稅收入相同，上訴人均無逃漏租稅意圖及結果，不應有補本稅及處漏稅罰之該當；本件分別以代銷、買賣、租賃關係彙總分析開立發票及繳交營業稅，始發現代銷、買賣、租賃法律關係開立發票總額雖有不同，但政府營業收入、上訴人繳交營業稅、各合作店繳交營業稅均相同，不會有漏稅結果；上訴人及各合作店開立發票之行爲，經發現完全符合稅捐稽徵法之立法目的，應不在稅捐稽徵法第四四條處罰之列，並無違反營業稅法第五一條第三款、營業稅法施行細則第五二條第二項第一款規定。

### （二）被上訴人國稅局主張

#### 1. 補徵本稅部分

系爭貨品所有權既為上訴人所有，貨物售予消費者後，貨款亦由上訴人收取，依營業稅法第三條將貨物之所有權移轉與他人，以取得代價者，為銷售貨物之規定，此時應由上訴人開立發票予買受人。

另參照本院八十七年七月份第一次庭長評事聯席會議決議及營業稅法第一至三條規定意旨，營業稅係消費稅，納稅義務人為銷售貨物或勞務之營業人，故上訴人係納稅主體，本件上訴人銷售貨物應開立發票給消費者卻未開立，即有違章事實存在，基於租稅法定主義，納稅主體自不容營業人任意變更之。

又本件上訴人於一九九九至二〇〇二年間與民生二店、昆明二店等五十家合作店銷售貨物總額三十三億八百零六萬九千八百二十八元，減除已開立予合作店銷售額二十六億六千六百七十四萬一千三百零二元後，上訴人銷貨短開發票違章金額計六億四千一百三十二萬八千五百二十六元，逃漏營業稅三千二百零六萬六千四百二十六元。

#### 2. 違反營業稅法處罰鍰部分

按上訴人於一九九九至二〇〇二年間銷售貨物時，應自行開立發票與實際交易對象，卻使用各合作店申購之統一發票開立與實際交易對象（消費者），涉嫌漏開統一發票及漏報銷貨金額計六億四千一百三十二萬八千五百二十六元，逃漏營業稅額計三千二百零六萬六千四百二十六元，且上訴人自違章行為發生日（一九九九年一月）起至查獲日（二



〇〇二年十二月六【月旦法學雜誌第 189 期，2011 年 1 月，第 211 頁】日）止，最低累積留抵稅額為零元，已造成實質逃漏稅，依財政部八十九年十月十九日臺財稅字第八九〇四五七二五四號函釋，尚無免處漏稅罰之適用，本件依財政部九十四年六月二日臺財稅字第〇九四〇四五三九八九〇號令頒布修正之「稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表」，按所漏稅額處三倍之罰鍰計九千六百一十九萬九千二百元，洵屬有據。

### 3.違反稅捐稽徵法處罰鍰部分

按上訴人於一九九九至二〇〇二年間給付租金與各合作店六億四千一百三十二萬八千五百二十六元，未依法取得憑證；另同期間使用各合作店統一發票總額與給付合作店租金之差額，由上訴人開立發票金額二十六億六千六百七十四萬一千三百零二元，係應開立發票給消費者（實際交易對象），卻開給各合作店，未依法給予他人憑證之違章事實，甚為明確，被上訴人依稅捐稽徵法第四四條規定處以行為罰洵屬有據，是上訴人之主張，顯係對法令之誤解。

## 參、裁判要旨

### 一、第一次判決：有利於納稅人之判決

臺北高等行政法院九十五年度訴字第〇三六〇三號判決<sup>1</sup>：「各合作店之營業人既須負責：①銷售 H 品牌等商品（合約書前言）、收取貨款、②提供銷售場所（合約書第一條）、③房屋之租金、保全、水電管理費、④與聯合信用卡處理中心簽約辦理簽帳，並向該中心請領簽帳款、負擔簽帳信用卡費用（合約書第三條）、⑤負擔裝潢設備費用，或提供冷氣設備及原告負責部分以外之全部裝潢設備（合約書第四條）、⑥聘僱員工給付薪資、⑦申報營業稅、營利事業所得稅、⑧負擔銷貨款項呆帳損失、⑨設置保全系統保障該店及商品安全（合約書第九條第二款）、⑩自為營業登記並請領統一發票使用（合約書第九條第三款）等事宜，甚而，尚須結算開立貨款支票予原告（如加〇精品店、百〇精品店），則原告主張伊與各合作店間之合作合約並非租賃契約，伊未自行銷售貨品予消費者等語，洵非無據。否則各合作店僅出租櫃位供原告使用，則渠等按月收取定額租金利益即可，何須另行勞費負擔房屋之租金、保全、水電管理費用、簽帳信用卡手續費、裝潢設備費用、聘僱員工、自為營業登記請領統一發票使用及銷貨收款、負擔銷貨款項呆帳損失，並承擔營業額過低致已支付之費用成本虧損之風險〔例如樹林中山店（即捷〇實業有限公司）、優〇店（即優〇事業股份有限公司）八十八年九月及十月之營收情形，被告製作八八／九－十原告支付各合作店租金一覽表附本院（三）卷第一七五頁、專案申請調檔統一發票查核清單……參照〕，是被告辯稱原告與各合作店均屬租賃契約，伊於各店自

1 第一庭審判長法官：王立杰；法官：林惠瑜；法官：周玫芳。

行銷售貨品、分配予各合作店之款項則屬租金性質云云，核與事實不符，【**月旦法學雜誌第 189 期，2011 年 1 月，第 212 頁**】尚無可採。」

本件判決認為合作合約並非租賃契約，漢○公司並未自行銷售貨品予消費者。因此撤銷原課稅處分。但國稅局不服，提起上訴。

## 二、最高行政法院判決廢棄原審判決，並自行認定合作契約之法律性質

案經最高行政法院九十七年度判字第四六〇號判決廢棄原審判決，並自行裁判認定本件合作契約之法律性質。

本件最高行政法院九十七年度判字第四六〇號判決即謂：「查被上訴人與各合作店間所簽訂者，雖名為『合作契約書』，然依其約定，其實為將店面，連同店內裝潢及水電等提供給被上訴人使用；該店面所販售之商品並非由被上訴人銷售給各合作店，再由各合作店銷售給消費者；且亦無由被上訴人為商品銷售價格及銷售方式之授權，故其實為由被上訴人按實際銷售額之一定比例計算金額於各合作店，作為使用該店面對價之租賃契約，並非關於服飾等商品之買賣契約或經營服飾店之合夥契約，亦與一般加盟店或受託代銷之型態有別；又店內之經營管理係由被上訴人全權負責，各合作店不得干涉，是各合作店縱有裝修電機、燈光、電動門維修、稅務申報之事實，仍僅為出租人提高租賃物使用價值之輔助行為，無涉及店內主要經營行為；且營業收入既係由被上訴人向消費者直接收取，商品亦係由被上訴人之銷售人員交付予消費者，各合作店實無任何進、銷行為，是各合作店向被上訴人收取價金屬租金之性質，被上訴人與各合作店間並無進銷貨關係，似僅屬租賃關係，其與百貨公司採專櫃銷售貨物之型態不同，自不宜比照百貨公司設專櫃型態之方式開立統一發票。原判決遽認被上訴人與各合作店成立買賣關係，將訴願決定及原處分不利於被上訴人部分均撤銷，認事用法容有不當之違法。」

## 三、高等行政法院更審判決—受到上級審判決之拘束，而為不利於納稅人之判決

臺北高等行政法院九十七年度訴更一字第六二號判決：「本件原告與各合作店簽約明定：各合作店以合作經營方式銷售原告所提供之 H 品牌或認可之商品（合作合約書前言參照），並就雙方經營費用負擔及利潤分配（合作合約書第三條、第六條約定參照）予以約定等情，有原告提出——各合作店之合作合約書（或稱合作契約書或加盟合約書等）附本院卷（被告附件一）可稽。參諸上揭合作合約書之約定，具有如下共同之內容：①各合作店同意原告在位於某地之店面，接受原告之委任，銷售原告所提供 H 品牌或原告認可後之商品。②店面之經營管理由原告全權負責，各合作店不得干涉。③店面之貨品及人員由原告負擔。④原告保留委託銷售商品之所有權。⑤經營費用按約定方式各自負擔。⑥各合作店之利潤分配係按營業額之一定比率抽成。」

揆諸上開合約書內容，雖然各合約書之名稱不盡相同，惟其經營模式無非係由【**月旦法學雜誌第 189 期，2011 年 1 月，第 213 頁**】各合作店提供店面，連同店面租金、保

全、水電費用等供原告使用，而原告則負責提供銷售商品及人員與店內之經營管理，並保有可供銷售商品之所有權。至於利潤之分配，則由原告依營業額多寡按約定之比例計算所得之金額給付予各合作店，作為各合作店應取得之報酬。申言之，原告在各合作店提供之店面經營服飾買賣業務，其所販賣之商品乃原告自進自銷，並非如原告所言將其H品牌之服飾等商品銷售予各合作店後，再由各合作店銷售給消費者。亦即各合作店於系爭之合作契約中，並無銷售H商品之權責，僅係提供店面供原告使用，再由原告每月按實際銷售營業額之比率計算酬勞支付予各合作店，作為原告使用店面之對價。

此由系爭合約明定店內之經營管理係由原告全權負責、商品所有權仍為原告所有、店面之貨品及人員均由原告負擔等等，可得而知。至於原告主張銷售商品之貨款係由各合作店收取，故實際經營人為各合作店乙節，在系爭合約中，雖未明定貨款由何人收取，惟由合約內容觀之其收款方式有二種：1.由原告自行收取者，再按月計算應付金額後，匯入各合作店帳戶，如原告與長江○○（股）公司、包○服飾有限公司、百○精品店、品○服飾店等所訂合約；2.先由各合作店收款後，再按月計算扣除應得佣金後，將餘額給付原告，如原告與加○精品店、軒○有限公司等所訂合約。惟收取貨款之人，非謂其即為實際經營事業之人；毋寧謂銷售商品所得之款項應歸屬於商品之所有權人，更為妥適。次查，原告與各合作店所訂合約中關於銷售商品之結帳（第七條）條文中明定：『甲方（即原告）每日實際銷售之商品數，依商品價格計算，……』，足證原告於合約中亦自承其為實際經營業務之人。……

（三）……本院應以最高行政法院所為廢棄理由之法律上判斷為判決基礎；而依上揭最高行政法院九十七年度判字四六〇號判決廢棄發回意旨亦認本件原告與各合作店間所簽訂者，雖名為『合作契約書』，然依其約定，其實為合作店將店面，連同店內裝潢及水電等提供給原告使用；……各合作店實無任何進、銷行為，是各合作店向原告收取價金屬租金之性質，原告與各合作店間並無進銷貨關係，似僅屬租賃關係。……

（七）原告係營業人，應知悉營業人有銷售貨物之行為時，應依法開立統一發票予實際之買受者（消費者）；並應取具實際之交易對象憑證，作為進項憑證；倘有疑義，亦非不得事先向主管之稅捐稽徵機關查詢明確後憑辦。核其未給與憑證予實際消費者；或未自各合作店取得進項憑證，致有違反上揭行為時營業稅法第五一條第三款及稅捐稽徵法第四四條規定情事，非故意，亦難辭過失之責。原告主張其並無故意過失云云，尚難採據。」

漢○公司不服該判決提起上訴。

#### 四、最高行政法院九十八年度判字第一〇六一號確定判決維持原處分補稅處罰【月旦法學雜誌第189期，2011年1月，第214頁】

最高行政法院九十八年度判字第一〇六一號判決駁回漢○公司之上訴，其判決理由



要旨如下：

(一) 按「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，對於供應商題供陳列銷售之貨物，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：……」「……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。」「……至營業人與另一營業人簽訂合作合約書，合作經營銷售貨物之案例，如其合作雙方無進銷貨關係，僅單純為租賃關係，則與百貨公司採專櫃銷售貨物之型態不同，自不宜比照百貨公司設專櫃型態之方式開立統一發票。」亦經財政部七十七年四月二日臺財稅字第〇〇〇號、九十一年六月二十一日臺財稅字第〇九一〇四五三九〇二號、財政部賦稅署九十二年一月二十八日臺稅二發字第〇九二〇四五〇七六一號分別函釋在案。

本件……各合作店於系爭之合作契約中，並無銷售H商品之權責，僅係提供店

面供上訴人使用，再由上訴人每月按實際銷售營業額之比率計算酬勞支付予各合作店，作為上訴人使用店面之對價（即租金），上訴人應為實際經營銷售業務之人。乃原審本於職權調查審認之事實，經核於法尚無不合……。

(二) 依營業稅法第二條第一款及第二條第一項之規定，營業稅之納稅義務人為銷售貨物或勞務之營業人，且營業人銷售貨物或勞務應依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。上訴人向各合作店承租營業場所銷售系爭貨物，各合作店向其收取租金，則銷售額加租金合計三十三億零八百零六萬千八百二十八元，實為上訴人實際銷售額，各合作店雖開立實際銷售額之統一發票予消費者，實際僅報繳部分銷售額（即其租金收入）；而上訴人僅開立銷售額部分之統一發票予各合作店，卻漏報租金部分，上訴人與其各合作店不符百貨公司採專櫃銷售貨物方式，卻以百貨公司開立統一發票方式辦理，已違反上開規定且嚴重影響營業稅之稽徵秩序；雖各合作店並無漏報銷售額（租金部分），惟此部分應開立統一發票予上訴人，卻開立予消費者，核有未依規定給予憑證之違章，而上訴人銷售貨物予消費者，未依實際銷售額開立，核有未依規定給予憑證之違章，而租金部分之銷售額則為漏開統一發票漏報銷售額之違章，且上述之漏稅罰（租金部分）與未依規定給予他人憑證及未依規定取得憑證（租金部分）之行為罰，係分別針對不同行為、不同對象之處罰，處罰之性質與種類均不相同，自應分別處罰，而無漏稅罰與行為罰擇一從重處罰之餘地，上訴人之上開主張亦無可採。……【月旦法學雜誌第189期，2011年1月，第215頁】

(四) 依釋字第六六〇號意旨「財政部……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，符合該法第三五條第一項、第四三條第一項第四款及第五一條第三款之立法意旨。」舉輕以明重，上訴人既未依規定取得各合作店所開立之租金進項憑證，自無可能於申報期限內向被上訴人申報扣減該等進項稅額，被上訴人於計算其應納稅額時，亦無從據以扣抵銷項稅額，被上訴人原處分並無不合。

## 肆、解析

### 一、有關合作店契約之法律性質

#### (一)「形式認定」說與「實質認定」說

有關供應商與合作店之合作契約(合作合約書)，合約雙方共同分享經營成果收益，因此合作店也投入較多之人力物力，與一般傳統的租賃契約由出租人單純提供租賃標的物予承租人使用而收取固定租金有別，可謂是非典型的混合契約，此種經濟交易活動，可謂是新興的交易類型，與傳統的契約類型有別，其契約法律關係之定性為何，是買賣關係，還是租賃關係性質，難免見仁見智。

由於合作契約屬於私法上契約，因此，首先應可從私法的觀點，判斷本件契約性質。如參照最高法院十七年臺上字第一一一八號民事判例：「解釋契約，固須探求當事人立約時之真意，不能拘泥於契約之文字，但契約文字業已表示當事人意，無須別事探求者，即不得反捨契約文字而更為曲解。」本件合作契約書之約定條文相當簡單，且有語焉不詳之情形<sup>2</sup>，因此，如單純參照其契約約定內容，形式上認定，則其權利義務關係容易被判斷認定為具有租賃契約之特徵性質。本件第二次臺北高等行政法院判決以及最高行政法院判決即採此見解。可謂採取「形式認定」說。

然而依據實質課稅原則，有關合作店之契約法律關係為何，應依據當事人之真意以及其實際上執行之經濟事實判斷，不應受合作契約表面形式上約定之拘束<sup>3</sup>。本件臺北高等行政法院第一次對於漢○公司做出有利判決，即是傳喚相關負責人等證人到庭作證，斟酌其實際執行方式，認為其實際執行合約之內容，並非單純租賃關係，故原先報繳稅捐方式於法並無違誤。可謂採取「實質認定」說。

比較上述二說，本文認為基於量能課【月旦法學雜誌第 189 期，2011 年 1 月，第 216 頁】稅原則，在稅法上應本於實質課稅原則，核實認定有關課稅要件事實，而不應受當

2 為使合作契約關係具體明確，並便於第三人(稽徵機關及法院)認識雙方權利義務關係，合約用語實應力求相當精確，但在本件合作契約中，似乎雙方當事人並未重視合約內容之表達方式，以致於實際做法，甚至有與合約內容有重大出入之情形。

3 陳清秀，稅法總論，六版，2010 年，213 頁。稅捐稽徵法第 12 條之 1 (2009 年 5 月 13 日修正公布) 第 2 項亦規定：「稅捐稽徵機關認定課徵租稅之構成要件事實時，應以實質經濟事實關係及其所生實質經濟利益之歸屬與享有為依據。」



事人雙方表面上形式約定之拘束。因此，採取「實質認定」說，應較為可採。

（二）本件契約類型在法律上之定性歸屬，是否應受最高行政法院判決「法律上判斷」之拘束？

又當事人或第三人所訂立之契約或所為意思表示，原則上並非法規範。因此有關契約當事人之意思之探求，包括其契約（口頭或書面契約）意思表示之內容為何（當事人曾經為哪些意思表示以及其主觀上意欲為何），性質上屬於「事實認定」問題，應歸屬於事實審法院，亦即高等行政法院之事實認定職權範圍。最高行政法院作為法律審，僅能進行合法性審查，審查事實審法院對於契約（或意思表示）之客觀內容之解釋，有無適用法律（民法）上規定之解釋原則以及有無違反經驗法則與論理法則。也可審查原審判決對於當事人之意思表示，是否歸屬於錯誤的契約類型<sup>4</sup>。

換言之，當事人或高等行政法院對於當事人所約定權利義務關係，依據系爭法律（例如民法）規定，應歸屬於何種法律上之契約類型，屬於「法律適用」問題，因此，如果契約內容在法律上之定性歸屬錯誤，則最高行政法院可加以糾正，並在事實狀態清楚明確，無庸再進行調查之情形下，自行判斷當事人之契約所形成之民事法律狀態，有無滿足稅法上租稅債權之課稅要件<sup>5</sup>。

最高法院八十三年臺上字第二一一八號民事判例亦謂：「解釋契約固屬事實審法院之職權，惟其解釋如違背法令或有悖於倫理法則或經驗法則，自非不得以其解釋為不當，援為上訴第三審之理由。」

本件最高行政法院判決自行認定本件合作契約法律關係之法律上契約類型之歸屬定性，「似屬租賃關係」，並廢棄原審判決。而更審之臺北高等行政法院判決因此認為有關本件契約之法律關係之定性，應受上述最高行政法院判決「法律上判斷」之拘束，不能作相反之認定。

實則如果臺北高等行政法院在最高行政法院判決發回更審之後，重新調查發現新事實證據（此為其事實認定職權範圍，足以認定其合作契約之法律上定性並共租賃關係，於法亦無違誤，並未必須受發回判決之拘束（參照行政訴訟法第二五四條第一項）。

## 二、關於合作店經營模式之相關見解

（一）財政部七十七年四月二日函釋百貨公司專櫃貨物銷售營業之課稅模式

有關百貨公司採用專櫃銷售貨物營業，雙方合約關係之特徵：

1. 以百貨公司名義對外營業。營業招牌為百貨公司，並向主管稽徵機關辦理該【**月旦法學雜誌第189期，2011年1月，第217頁**】營業地址之稅籍登記。對外銷售貨物由

4 Tipke/Kruse, AO, § 118, 1996, Tz. 9, 29, 43.

5 Lange, in: Hubschmann/Hepp/Spitaler, FGO, § 118, 2010, Rz. 196 f.

百貨公司開立銷貨發票，並報繳營業稅。

- 2.百貨公司提供場地與品牌貨物專櫃供應商銷售貨物。
- 3.專櫃銷售人員由供應商負責。品牌貨品價格由供應商全國統一訂定（以防止不公平競爭），但配合百貨公司打折促銷活動。
- 4.貨物所有權在出售之前，保留在供應商手中。
- 5.銷貨收入由專櫃銷售人員統一交給百貨公司收款。
- 6.每月銷售金額按比例分成，每月結算一次，由百貨公司支付與專櫃供應商其應收之貨款。

在上述合作銷售模式下，有關營業稅之課徵，財政部七十七年四月二日臺財稅字第七六一一二六五五五號函釋如下：「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）申請前一年度未經查獲短漏開統一發票。

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……
- （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……

四、百貨公司應提供其與專櫃供應商間之合約、銷售金額、銷售清單等資料，以供稽徵機關查核其營利事業所得稅。」<sup>6</sup>

上述百貨公司與專櫃供應商之合作契約課稅模式，財政部函釋要求：1.適用對象為百貨公司，且屬於股份有限公司組織；2.須會計制度健全。亦即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；3.無違章記錄。亦即申請前一年度未經查獲短、漏開統一發票；4.須向事先主管稽徵機關提出申請；5.由「百貨公司」就專櫃貨物之銷售，開立統一發票。

6 財政愛 94 年 10 月 3 日臺財稅字第 09404573700 號函：「本部 77 年 4 月 2 日臺財稅第 761126555 號函規定…其中『（三）申請前一年度未經查獲短、漏開統一發票。』修正為『（三）無積欠已確定之營業稅及罰鍰。』（依財政部 98 年 3 月 19 日臺財稅字第 09804521880 號令廢止）」

(二) 早年合作店課稅模式：比照「百貨公司」專櫃貨物銷售營業之課稅模式

財政部上述七十七年四月二日函釋適用對象規定為「百貨公司」，並未明文規定包括「大賣場及合作店」。但稽徵實務上則採取「類推適用」方式比照辦理。【月旦法學雜誌第 189 期，2011 年 1 月，第 218 頁】

在早年，合作店與專櫃貨物供應商雙方合約關係之特徵可分兩類：

第一類：(合作店自己為營業場所之所有權人)

1. 以合作店名義對外營業<sup>7</sup>。並向主管稽徵機關辦理稅籍登記。對外銷售貨物由合作店開立銷貨發票，並報繳營業稅。

2. 合作店提供場地予品牌貨物專櫃供應商銷售貨物。

3. 專櫃銷售人員由「合作店」自行僱用員工銷售貨物<sup>8</sup>。

4. 品牌貨品價格由供應商全國統一訂定（以防止不公平競爭）。

5. 貨物所有權在出售之前，保留在供應商手中。

6. 銷貨收入由銷售人員統一交給「合作店」收款<sup>9</sup>，並由合作店開立銷貨發票。

7. 每月銷售金額按比例分成，每月結算一次，由合作店支付與專櫃供應商其應收之貨款。

第二類：(合作店自己為營業場所之承租人)<sup>10</sup>

1. 以合作店名義對外營業。並向主管稽徵機關辦理該營業地址之稅籍登記。對外銷售貨物由合作店開立銷貨發票，並報繳營業稅。

2. 合作店提供場地予品牌貨物專櫃供應商銷售貨物。

3. 專櫃銷售人員由供應商負責。合作店並派人參與監督有無開立發票（涉及銷售分成之權益）。

4. 品牌貨品價格由供應商全國統一訂定（以防止不公平競爭）。

5. 貨物所有權在出售之前，保留在供應商手中。

6. 銷貨收入由銷售人員統一交給供應商收款。

7. 每月銷售金額按比例分成，每月結算一次，由供應商支付與合作店其應得之收益。

上述合作店與專櫃貨物供應商之合作經營模式，由於與百貨公司專櫃銷售貨物營業模式類似，因此，實務上概均比照百貨公司專櫃銷售貨物營業模式報繳課稅。唯一差別在於事先未向主管稽徵機關提出申請。

7 在本件 1999 至 2002 年間和坐墊對外營業，必須依規定懸掛合作店之營利事業登記證於店內明顯處所。

8 合作店保有雇用員工支薪、領薪資清冊及薪資扣繳資料，可資證明。

9 合作店保有消費者刷卡付款之銀行收款紀錄等，可資證明。

10 合作店自己為二房東，則供應商考慮其財務風險較高，因此，合作契約通常約定銷售貨物，由供應商自行收款。



在類似情形，大賣場與店內非自營專櫃攤位之合作契約，雙方合約關係之特徵，亦即大賣場與專櫃貨物供應商之合作經營模式，與百貨公司專櫃銷售貨物營業模式類似，因此，實務上以往概均比照百貨公司專櫃銷售貨物營業模式報繳課稅。惟一差別在於事先未向主管稽徵機關申請核准。

**（三）財政部九十一年六月二十一日函釋變更以往稽徵處理模式【月旦法學雜誌第189期，2011年1月，第219頁】**

財政部九十一年六月二十一日臺財稅字第○九一○四五三九○二號函釋：「……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。」

財政部賦稅署九十二年一月二十八日臺稅二發字第○九二○四五○七六一號分別函釋：「……至營業人與另一營業人簽訂合作合約書，合作經營銷售貨物之案例，如其合作雙方無進銷貨關係，僅單純為租賃關係，則與百貨公司採專櫃銷售貨物之型態不同，自不宜比照百貨公司設專櫃型態之方式開立統一發票。」

財政部九十一年六月二十一日函釋及賦稅署九十二年一月二十八日函釋變更以往稽徵處理模式，依據稅捐稽徵法第一條之一規定，基於信賴保護原則以及稽徵程序上之誠實信用原則，似不宜追溯既往，據以變更過去已經報稅確定之案件<sup>11</sup>

**（四）財政部九十八年三月十九日臺財稅字第○九八○四五二一八○號令又准予回復以往稽徵處理模式**

財政部九十八年三月十九日臺財稅字第○九八○四五二一八八○號令<sup>12</sup>，對於營業人採專櫃銷售貨物之情形，放寬適用對象包括：「一切營業人」，不限於百貨公司，也包括

11 同說，張永明、杜育任，漢登案可補稅不應處罰，稅務旬刊，2129期，2010年11月20日，20頁。

12 財政部98年3月19日臺財稅字第09804521880號令：

「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一個月為限。

（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日臺財稅字第761126555號函、86年2月20日查財稅字第861885178號函及94年10月3日臺財稅字第09404573700號令，自即日起廢止。」

大賣場及合作店在內。只要採專櫃銷售貨物，即可適用「先銷貨，後【月旦法學雜誌第189期，2011年1月，第220頁】進貨」之課稅模式。但必須事先「向主管稽徵機關申請核准」，且屬於誠實納稅廠商（使用藍色申報書或委託會計師作查核簽證申報，並無積欠已確定之營業稅及罰鍰）。並同意由外部法律關係之「出名營業人」（並非專櫃貨物供應商）開立銷貨發票。

（五）財政部九十九年二月二十三日臺財稅字第〇九八〇〇五七三九二〇號函

在兩家以上營業人合資從事銷售貨物或勞務行為的情形，財政部九十九年二月二十三日臺財稅字第〇九八〇〇五七三九二〇函釋進一步放寬課稅處理方式，容許納稅義務人「選擇」分別按「分攤比例」，開立銷貨發票，或報經其營業稅主管稽徵機關核備後，由其中一個「主辦營業人」開立銷貨發票<sup>13</sup>。

### 三、本件合作店之專櫃貨物銷售營業稅之稅捐主體

依加值型及非加值型營業稅法第二條第一款規定：「營業稅之納稅義務人如左：一、銷售貨物或勞務之營業人。」而所稱「銷售貨物」，同法第三條第一項規定：「將貨物之所有權移轉與他人，以取得代價者，為銷售貨物。」

上述銷售貨物或勞務的行為，其作為營業稅之稅捐客體的，一般是指其「給付行為」，亦即是基於權利主體的意思所支配的行為（作為、忍受、不作為），而構成經濟交易的標的者，尤其可能是債權債務關係的標的而言<sup>14</sup>。

在營業稅，誰應適用營業稅法的問題，通常也必須回溯到銷售貨物或勞務的負擔行為，以便可以確實判斷什麼人【月旦法學雜誌第189期，2011年1月，第221頁】（營業人或非營業人）對於何人，在何處（境內或境外），以何種代價提供何種給付（應稅或免稅）。

因此，銷售貨物者為納稅義務人，但在實際執行上，如涉及第三方合作關係，如何

13 該函釋內容如下：

「一、兩家以上營業人合資從事銷售貨物或勞務行為，其進銷項憑證之取得及開立，得就下列兩種方式擇一辦理，惟經選定後無正當理由不得變更：

（一）各營業人購進貨物或勞務時，分別按分攤比例自供應商取得進項憑證；銷售貨物或勞務時，分別按前開比例開立統一發票予買受人。

（二）經所有營業人同意，由主辦營業人報經其營業稅主管稽徵機關核備後，按下列方式辦理：

1. 對共同購進之貨物或勞務，得取具以主辦營業人為抬頭之進項憑證，供主辦營業人作為列帳及營業稅進項稅額依法扣抵之憑證。主辦營業人彙總上開進項憑證資料後，按月於每月月底前依分攤比例分別開立統一發票，交付其他營業人作為申報營業稅進項稅額扣抵及列帳之憑證。

2. 對共同銷售之貨物或勞務，由主辦營業人代表開立統一發票交付買受人，並於備註欄載明「經〇〇國稅局〇年〇月〇日〇字第〇號函核備係合資經營〇（合資經營標的名稱）及分攤比例」等文字；其他合資營業人則按月於每月月底前依分攤比例，開立統一發票交付主辦營業人，並於備註欄載明上開文字。

二、前項所稱分攤比例指合資營業人之出資比例，且其進項與銷項分攤之比例應一致。

三、本部75年11月25日臺財稅字第7577150號函及87年2月20日臺財稅字第871929475號函，均自即日廢止。」

14 Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl., 2010, §14 Rz. 14.

判斷何者為納稅義務人，則不無疑義。在此有下列二說：

（一）民事銷售契約外部關係歸屬說

由於民法上銷售或物或勞務的契約當事人，在一般情形，也是從事經濟活動之人，因此，營業稅的稅捐客體，一般是歸屬於該私法契約當事人。同理，在進貨的部分，原則上也應歸屬於依據債法上構成給付基礎的契約關係，而負擔義務之人<sup>15</sup>。

學者黃茂榮大法官也認為在營業稅法上，「關於交易相對人的認定標準，因其以法律行為為之，本來應以名義人為準，蓋非如是，在代理制度，將無法分辨法律關係在本人及代理人間的歸屬。」<sup>16</sup>「從實質課稅原則考量這個問題，關於『過程性』得課稅事實，例如營業稅法上之『銷售』，應以名義人為準。蓋不涉及經濟利益之終極歸屬。反之，關於結果性的課稅事實，例如所得稅法上之『所得』，則應以事實上利益之最後歸屬為準。」<sup>16</sup>「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，是正確的。」<sup>17</sup>

德國實務上原則上採取此說，在數個營業人出現，而不清楚判斷其銷售給付應歸屬於何人時，其首先判斷之機準應是民法。因為加值稅在課稅過程中，結合進項稅額之扣除，在營業稅法上提出給付之人，依據民法的附隨義務，也必須給予受領人包含稅額之銷售憑證（銷貨發票），此一進貨憑證又作為營業稅法上進項稅額扣除之資體上要件。此種連鎖關係原則上應加以遵守，而且在當事人間也要求依據民法上外部關係課稅，以符合法定安定性與明確性。

在通常情形，從當事人所締結的民法上契約，判斷營業稅法上之提出給付者（銷貨營業人）。一般而言，本身以自己名義或透過受委託人對於第三人交付貨物或勞務之人，為銷貨營業人。一項給付是否應歸屬於行為人或一個第三人，原則上乃是取決於行為人之外部表現，是以自己名義或有權的以第三人名義實施有償的給付為準。營業稅法乃連結實際上創設銷售標的物處分權之交易過程。營業稅法與所得稅法不同，其並非把握該法律交易之經濟上成果。有關該給付受領人是否為系爭標的物之民法上或經濟上所有權人，並不重要。在所謂「表面上名義人」（Strohmann），亦即以自己名義銷售貨物，並使買受人取得處分權（在此出賣人並無必要先行取得該貨物之所有權），即可【月旦法學雜誌第189期，2011年1月，第222頁】以為營業稅法上之銷貨營業人，並應將該銷售貨物之行為歸屬於該名義人，即使其背後是為委託人的利益從事業務，亦然。亦即此種為委託人隱藏的從事委託販賣活動，也不影響受託人對於第三人提供自己應被課稅之銷售

15 Rau/Duerrwaechter/Flick/Geist, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, 5. Aufl., 1987, § 2 Anm. 151, 151/1.

16 黃茂榮，稅法各論，增訂二版，2007年，601頁以下。

17 黃茂榮，同前註，441頁。



給付<sup>18</sup>。

德國聯邦財務法院一九九〇年十一月二十八日判決即認為：「稅捐債務人乃是已經提出給付之營業人。而提出給付者，原則上乃是以自己名義，由自己或經由受任人，對於他人交付貨物或其他給付之人。一個給付應歸屬於營業人或其他第三人，原則上應以營業人在外部關係（imAußenverhältnis）上，對於第三人是以自己名義或有權以第三人名義為行為表現，作為判斷基準。」<sup>19</sup>因此，如果依據民法上契約約定，應以自己名義對外營業時，則其應自己負擔營業稅法上行為義務。此一見解對於契約相對人而言，也較能保障「法律秩序的安定性」，維護交易安全<sup>20</sup>。

德國聯邦財務法院二〇〇〇年三月十六日判決<sup>21</sup>也認為：「營業稅法上在決定給付與給付關係，原則上遵照民法。對應於民法第一六四條第一項規定，在行為人以被代理人名義對於買受人提出給付時，在營業稅法上，原則上該項銷售即應歸屬於被代理人。在例外情形，不適用上述原則，亦即如果以他人名義為行為，僅是隱藏：是該代理人，而非被代理人，實施其銷售行為<sup>22</sup>。……有關商店所有人與供應銷貨或勞務之合約相對人間之內部關係，在判斷是否為自己營業或代理營業的問題上，並不具有決定性。基本重要的，乃是商店所有人對於顧客所表現之外部關係。如果商店所有人明確的或在銷售訂約時給予顧客認知：其係為他人從事業務活動，亦即以他人名義並為他人之計算而為行為，且顧客已經知悉，並明示或默示的表示同意時，則在營業稅法上可以承認商店所有人之代理行為。」由於本案商店所有人僅受委託銷售，並未取得貨物所有權（委託寄賣），因此，該商店所有人可僅就代理佣金（亦即銷售金額與支付委託人價金之差額）報繳加值型營業稅<sup>23</sup>。【月旦法學雜誌第 189 期，2011 年 1 月，第 223 頁】

參照二〇〇五年德國實施銷售稅法之一般行政規則（Umsatzsteuer—Richtlinien2005）第二六條（UStR26）第一項規定：「任何人是否提出代理給付或自己從事營業活動，應依據當事人間之給付關係加以判斷。在決定銷售稅法上之給付關係時，原則上為民法。準用民法第一六四條第一項規定，代理給付在銷售稅法上原則上僅存在於：在代理人可認識其以被代理人之名義締結銷售行為的情形。但此原則不適用於下述情形：如果以他人名義而為行為僅單純隱藏：是該代理人，而非被代理人，實施其銷售行為。如果給付

18 Fischer, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO, Kommentar, 2002, §39 Rn.12a. ; BFH-Urteil vom 28.1.1999, BStBl. II 1999, S. 628

19 BFH-Urteil vom 28.11.1990 (V R 31/85) BStBl. II 1991, S. 381.

20 Wolfgang Jakob, Umsatzsteuer, 4Aufl., 2009, Rn. 220. S.79.

21 BFH-Urteil vom 16.3.2000, BStBl. II 2000, S. 362.

22 德國聯邦財務法院 1987 年 9 月 29 日判決曾舉例說明此種例外情形如下：如果代理人以第三人名義，而將自己擁有處分權之貨物有償轉讓買受人，如果該第三人對於系爭標的物之財產、價值及收益並不能處分時，則該第三人並不因為代理人以其名義為行為，而成為營業稅法上銷售主體，而仍應認為是該代理人自己提出給付（自己營業），自己作為營業稅法上銷售主體（BFH-Urteil vom 29.9.1987, BStBl. 1988 II S. 153）。

23 本件商店所有人受個人委託銷售二手舊衣服，涉及營業稅課徵之計算方式爭議（國稅局主張納稅義務人應按照「全部銷售金額」課徵加值型營業稅，納稅義務人主張應僅就「代銷佣金」課稅，法院判決納稅義務人勝訴）。

標的物在交付予受領人之前，已經由被代理人將其資產本體、價值及收益轉讓與代理人時，即可能屬於此種情形。對於給付受領人而言，必須在締結銷售行為之時，依據該案件之各項情況，已經知悉其對於第三人有直接的法律關係存在。在此，並不需要在締結契約時，已經知悉被代理人之姓名，而僅須可得確定即可。……」也採取民事銷售契約外部關係歸屬說。

例如在信託法律關係及其他類似法律關係，有關信託財產（或委託財產）之售，在營業稅法上，原則上應僅單純從民法上契約之約定所產生之「外部關係」，決定給付關係之銷售主體。亦即受託人提出財產給付，是以自己名義或他人名義為之，才是在外部關係（受託人與第三買受人間）之判斷基準。但基於該項民事契約仍必須實際上有履行給付行為，亦即營業稅法是與實際上的給付行為事實相連結，而不是單純取決於有效的契約或其他給付義務存在為準<sup>24</sup>。

如果受託人讓與信託（委託）財產，是以委託人名義為之，則其給付關係存在於委託人與第三人（買受人）之間，銷售主體為委託人，而受託人對於委託人只是單純提供其他勞務給付而已<sup>25</sup>。

反之，如果受託人讓與信託（委託）財產，是以受託人自己名義為之，則其給付關係存在於受託人與第三人（買受人）之間，銷售主體為受託人（外部關係）<sup>26</sup>。

在「內部關係」上，亦即在委託人與受託人之間則適用委託給付（委託代銷或委託代購貨物）之原則辦理<sup>27</sup>。

因此，有關銷售行為的歸屬，民事法上的給付關係應具有優先性，如要與之背離而為不同歸屬時，必須借助於營業稅法的體系理論並具有充分的理由。在例外情形，始與民事關係為不同的歸屬。此類例外情形，部分可加以類型化，例如信託，讓與擔保，自主占有以及所有人以外第三人對於經濟財產的事實上支配權等。由於【月旦法學雜誌第189期，2011年1月，第224頁】在此有些必須依個別案件的特殊情況，加以判斷，因此其界限分際在部分情形乃是流動的。

在其給付是以他人名義而為行為活動，單純扮演代理人角色的情形，其代理人在民法上及營業稅法上均並非提出所代理之銷售給付，而是僅就其代理業務提供勞務給付，因此就其佣金報酬應納入課稅。反之，在「不真正代理」的情形，使用他人名義而為行為，但卻為自己之計算，實際上從事自己的業務活動時，則應等同於自己為營業人（以自己名義，並為自己之計算，而為銷售行為），其可能有別於民法而作不同處理之考量，

24 Martin, in: Sölch/Ringleb, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, EL 63, 2010, § 3 Rz. 128 ff., 400 ff.

25 Id. at Rz. 133.

26 Id. at Rz. 134.

27 Id. at Rz. 134. 台灣加值型及非加值型營業稅法第3條第3項第3及第4款及第4項亦有類似規定：「有左列情形之一者，視為銷售貨物：……三、營業人以自己名義代為購買貨物交付予委託人者。四、營業人委託他人代銷貨物者。……前項規定於勞務準用之。」

在於其民法上之行爲（代理）隱藏有其他給付行爲<sup>28</sup>。

總之，依據德國銷售稅法規定，其稅捐客體之歸屬如表一<sup>29</sup>。

銷售行為類型	稅捐客體之歸屬主體
以自己名義，爲自己之計算而爲行爲	自己營業人
以他人名義，爲他人之計算而爲行爲	被代理人
以他人名義，但爲自己之計算而爲行爲	不真正代理人
以自己名義，但爲他人之計算而爲行爲	行紀者
以自己名義，但爲他人之計算而爲行爲	信託之受託人

## （二）內部關係之經濟利益歸屬說

在營業稅法上也有採取**內部關係之經濟利益歸屬說**，此說亦稱為「實質行爲者課稅原則」。其是指銷售貨物等課稅客體的歸屬，在名義與實體，形式與實質不一致的情形，應以實質上享受銷售貨物或勞務而取得代價的人，作為營業人，而為營業稅納稅義務人<sup>30</sup>。

換言之，此說認為在通常情形，稅捐客體的歸屬固然取向於私法上外觀的法律形式，然而其只是一種情況表徵，作為認定課稅客體的歸屬的依據，而非判斷的標準，有關營業稅客體的歸屬的判斷標準，乃在於：「行爲人是否在經濟上自己銷售貨物或勞務？」<sup>31</sup>

依據黃茂榮大法官之分析，「實務上顯【月旦法學雜誌第 189 期，2011 年 1 月，第 225 頁】然捨交易之形式（締約之名義人），而就履行之實質，來認定交易當事人。其中特別是重視資金流程：以營業人對之支付款項者為其交易相對人。這種立場在進項稅額的扣抵上給營業人帶來無限的困擾。」<sup>32</sup>

此說主張銷售貨物或勞務的營業人，乃是在「經濟上」提出給付之人，而非對外形式上表現的名義人。自反面言之，任何人雖以自己的名義為給付，但實際上是為他人的計算時，則因該他人在經濟上提出給付，並負擔營業風險，因此，在營業稅法上應歸屬

28 Wolfgang Jakob, Umsatzsteuer, 4. Aufl., 2009, Rn. 230. S. 82.

29 Id. At Rn. 226. S. 80.

30 就此日本消費稅法第 13 條即規定：「在作成法律上資產之讓渡之人，乃是單純的名義人，並未享受有關該資產之讓渡等之對價，而是名義人以外之人，享受有關該資產之讓渡等之對價時，就該資產之讓渡等，視為享受該對價之人所為，適用本法之規定。」此一「實質行為者課稅原則」，在學說上有「法律的歸屬說」與「經濟的歸屬說」二種，前者是指課稅客體之法律上（司法上）歸屬，如果形式與實質不一致時，按照其實質判斷歸屬。後者是指課稅客體之法律上（私法上）歸屬，如果與經濟上歸屬不一致時，則按照其經濟上歸屬判斷其課稅客體之歸屬。日本金子宏教授認為基於法律秩序安定性之考量，應採取法律上歸屬說較為妥當，金子宏，租稅法，十四版，2009 年，152、564 頁。

31 Rau/Duerwaechter/Flick/Giest, aaO., §3 Anm. 230.

32 黃茂榮，同註 16，602 頁以下。



於該他人，對之課徵營業稅<sup>33</sup>。

此種實質行為者課稅原則，又可區分下述三種類型<sup>34</sup>：

#### 1. 享受銷售代價者的認定

有關營業的營業人是誰，應依實質上享受該項銷售貨物或勞務的代價是什麼人，加以判斷（日本消費稅法基本通達第四之一之一條）。

例如建設公司負責人如確係個人出資興建房屋出售，其盈虧及風險均由個人享受及負擔，固可認為是個人的銷售行為，不得歸屬於公司加以課稅。惟如查明係合夥或公司等營利事業出資興建房屋出售，有關銷售利益由公司享有，虧損風險亦由公司承擔，為規避稅負，取巧利用個人名義（個人當成掛名人頭）申請建造執照與銷售之事實者，仍應依法對該營利事業課徵營業稅及營利事業所得稅<sup>35</sup>。

#### 2. 親屬間營業人的判斷

在有關同居共財的親屬間所經營的事業，要判斷其營業人（事業主）是誰時，除有特殊情形外，應推定就該項事業經營方針的決定，擁有支配的影響力之人，該當於該項事業的事業主（日本消費稅基本通達第四之一之二條）。

#### 3. 在委託販賣等的情形，其納稅義務人的判斷

由於營業人銷售貨物等，究竟是營業人自己銷售或是受委託銷售，在營業稅法上有不同的處理方式。因此，在判斷銷售貨物等，是否係根據營業人委託銷售方式或其他業務代行契約所為時，應綜合考量該委託人與受託人間的契約內容、價格決定經過、以及銷貨價金的最後歸屬者是什麼人等因素，加以判斷（日本消費稅法基本通達第四之一之三條）。

### （三）合作店之銷售行為之歸屬

本件判決以：「各合作店於系爭之合作契約中，並無銷售 H 商品之權責，僅係提供店面供上訴人使用，再由上訴人每月【月旦法學雜誌第 189 期，2011 年 1 月，第 226 頁】按實際銷售營業額之比率計算酬勞支付予各合作店，作為上訴人使用店之對價（即租金），作為上訴人應為實際經營銷售業務之人。」因此認為是供應商漢○公司銷售貨物之營業人。其認定銷售主體似採取「內部關係之經濟利益歸屬說」，以合作契約雙方之內部約定關係及其利益狀態觀察。

然而如採取民事銷售契約外部關係歸屬說，則由於合作店才是對外出名營業人，其

33 See supra note 28, at 255.

34 參見日本消費稅法基本通達第 4 章第 1 節，第 4-1-1 至 4-1-3 條。

35 財政部 80 年 7 月 10 日臺財稅第 801250742 號函謂：「凡具有營利事業形態之營業人，假借（利用）個人名義建屋出售者，應根據事實認定，依法課徵營業稅及營利事業所得稅，並依法處罰，其有涉及刑責者，並應依法究辦，不得適用本部六十五年九月六日臺財稅字第三六〇三二號函有關個人建屋出售課徵綜合所得稅之規定。」

不僅使用合作店之招牌對外營業，而且開立合作店之銷售發票予買受人，一般消費者實難以認知其買賣契約是存在於貨物供應商與買受人之間。加上合作店也分享銷售收入之一定比例之利益，屬於**內部關係之經濟利益共同歸屬者之一**，因此，縱然採取「**內部關係之經濟利益歸屬說**」，也未必不能認定合作店為銷售貨物之營業人。

就此黃茂榮大法官即指出：「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。」<sup>36</sup>

故財政部九十八年三月十九日臺財稅字第○九八○四五二一八八○號令同意營業人採專櫃銷售貨物者，在一定要件下，得申請稽徵機關核准由「出名營業人」開立發票報稅。

足見合作店採專櫃銷售貨物者，基於雙方合作關係，由「出名營業人」開立發票報稅，並無損於稅收，尚難認為違反營業稅法規定。

本件最高行政法院九十八年九月十日判決時，財政部九十八年三月十日解釋函令已經發布，依據稅捐稽徵法第一條之一規定：「財政部依本法或稅法所發布之解釋函令，對於據以申請之案件發生效力。但有利於納稅義務人者，對於尚未核課確定之案件適用之。」該最新解釋函令對於本件尚未核課確定之案件，應適用之。可惜本件判決似漏未斟酌，而仍引用已經財政部廢止之七十七年四月二日舊函釋，洵有誤會。

又該判決似未進一步探究本件合作關係，外部法律關係之出名營業人為何人，以及銷售契約是否存在於合作店與消費者間，即單憑合作雙方之「內部關係」，認定銷售者為專櫃貨物供應商，似有重新檢討餘地。

又本件合作契約與借牌營業上有不同，在單純借牌營業，出名營業人並未再投入其他成本費用，而本件合作店則須提供營業場地，並負責廣告招牌、水電以及保全系統等，甚至在第一類合作店，銷售【月旦法學雜誌第189期，2011年1月，第227頁】人員也由合作店提供。其投入營業所需部分成本費用，且就銷售收益分享，此與單純借牌營業有所不同，自不適用單純借牌營業之課稅方式<sup>37</sup>。

#### 四、比照百貨公司課稅模式，符合平等原則

按百貨公司之專櫃貨物銷售與合作店專櫃貨物銷售模式大同小異，茲依據其合作契

36 黃茂榮，同註16，462頁以下。

37 在單純借牌營業，實務上傾向於實質課稅原則，以實質上營業人（並非出名營業人）作為銷售主體課稅。

約與改際做法綜合整理，比較如表二。由上述比較表可知，大體上合作店專櫃貨物銷售模式，基本上乃是比照百貨公司之專櫃貨物銷售模式，其中第一類合作店，其專櫃貨物銷售模式完全比照百貨公司，甚至於連專櫃銷售人員都由自己提供，因此基於課稅平等原則，比照百貨公司課稅，於法並無不合。

又關於第二類合作店，其專櫃貨物銷售模式基本上也與百貨公司相同，其些微差異，或許因為信用考慮，每日營收先由供應商統籌收款之後，在每月結算時，再由供應商按照合約一定成數分配與合作店，此一內部關係之約定做法，應不影響其在「外部關係」上，比照百貨公司課稅模式之正當性。換言之，基於課稅平等原則，關於第二類合作店，比照百貨公司課稅，於法並無不合。

上述財政部七十七年四月二日臺財稅字第七六一一二六五五五號函釋百貨公司應「事先向主管稽徵機關申請」，才准予「先銷貨，再進貨」，亦即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。此一做法符合百貨公司專櫃貨物供應商合作銷售型態之需要，但與一般傳統上「先進貨，再銷貨」有別，此一作法可以免除百貨公司庫存存貨之風險，將風險全部轉嫁予供應商負擔，基於契約自由原則，應為法之所許。但在稅法上，營業稅法並未明定此一課稅方式，因此財政部以解釋令函規定在確保稅收債權不受侵害的前提要件下，進行法律漏洞補充，以尊重市場經濟活動之交易需要，值得肯定。

但此一「事先向主管稽徵機關申請」之要件，性質上具有報備知悉性質，乃是創設稅法所未規定之義務負擔，解釋上應可認為是為確保稅收，單純在行政程序上之監督管理措施而已，並非此一課稅模式之合法生效要件。因此，大賣場及合作店雖然未經「事先向主管稽徵機關申請」程序，但其申報納稅比照百貨公司課稅模式辦理，只要不致於發生侵害國家稅收債權之情況，則應可承認。

故嗣後財政部九十八年三月十九日臺財稅字第〇九八〇四五二一八八〇號令同意營業人採專櫃銷售貨物者，在一定要件下，得申請稽徵機關核准營業人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，並由「出名營業人」開立發票報稅。

而嗣後財政部九十九年二月二十三日臺財稅第〇九八〇〇五七三九二〇號函甚【月旦法學雜誌第189期，2011年1月，第228頁】



比較項目	百貨公司	合作店	比較結果
出名營業人	百貨公司	合作店	相同
專櫃貨物銷售人員	專櫃供應商提供。	第一類合作店：合作店提供。 第二類合作店：專櫃供應商提供(但合作店派員監督)。	不同(但舉輕明重，比類合作店，比百貨公司更具有銷貨特徵) 相同
專櫃貨物所有權	在銷售與消費者之前，保留在供應商之手(故百貨公司並無存貨)。	在銷售與消費者之前，保留在供應商之手(故合作店並無存貨)。	相同
進貨之處理	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。	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。	相同
個別銷售行為之收款	專櫃銷售人員直接向買受人收款，但須填寫「銷貨清單」至百貨公司集中收銀機保管貨款。	第一類合作店：銷售人員直接向買受人收款。 第二類合作店：銷售人員直接向買受人收款。	原則相同
開立發票主體	百貨公司	合作店	相同
總體營業收入之收款	百貨公司統籌收受。	第一類合作店：合作店統籌收受。 第二類合作店：專櫃供應商統籌收受。	相同 不同
商品價格	專櫃供應商全國統一訂價。	專櫃供應商全國統一訂價。	相同
營業收入每月分成	雙方按照一定比例分成。	雙方按照一定比例分成。	相同

至於進一步放寬，在得以確保覆實勾稽、雙方契約當事人均據實報繳稅款，不致於

發生租稅規避或逃漏稅之前提下，事先報經主管稽徵機關核備之後，准由合作契約雙方當事人選擇一方作為銷售貨物之營業主體（主辦營業人）開立發票。凡此均可說明國家整體稅收，並不因為開立發票主體之差異而短漏，因此採取便民措施，以解決此類非典型交易活動之課稅困擾問題。

按供應商在出售與消費者之前，保留貨物所有權，並非當然可認為其買賣契約是由供應商直接銷售貨物與消費者。例如在連續系列銷售行為，數個營業人對於同一標的貨物訂立數個銷售契約，而由第一個營業人直接交付予最後一個買受人，並由其取得處分權（亦即某甲出售與某乙，某乙出售與消費者某丙，並由某第一出賣人甲直接交貨與最後買受人消費者某丙），在此情形，仍應認為各個營業人交貨予其契約相對人，並成立數個交貨行為（亦即在稅法上仍應認為是某甲交貨與某乙，某乙交貨與某丙），而非僅有一個交【月旦法學雜誌第 189 期，2011 年 1 月，第 229 頁】貨行為<sup>38</sup>。故應就各該連續系列銷售行為，分別課徵營業稅。在本件專櫃貨物之銷售，亦可認為供應商對於同一標的貨物銷售與合作店，再由合作店銷售與消費者，並由供應商直接交貨與消費者。

本件行政法院判決對於百貨公司之專櫃貨物銷售模式，似未深入查證，僅單憑賦稅署事實認定未盡周延之函釋<sup>39</sup>，認定二者不同，因此不得比照百貨公司專櫃貨物銷售課稅模式，似有漏未斟酌市場上專櫃貨物銷售經濟活動之情形，以至於發生誤會。

## 五、合作契約關係，如果雙方契約當事人均據實報繳稅款，則由何方當事人開立發票報繳最終階段銷售貨物之營業稅，應不影響國家整體稅收

### （一）以出名營業人作為銷售主體

本件供應商漢○公司與全國各地合作店簽約設立專櫃，銷售其提供之 H 品牌或認可之商品，其合作契約雙方約定，比照百貨公司專櫃或物之銷售課稅模式（財部七十七年四月二日函釋），以出名營業人作為銷售主體，開立發票報繳營業稅之流程為（納稅人報稅方案）：

雙方按照實際銷售金額，由供應商（甲）扣除合作店應得分配款後開立發票予合作店（乙），合作店（乙）開立實際銷售金額發票予消費者（丙）。

如以一百元計算，合作分配款二十元，甲開立發票八十元予乙，應報繳營業稅四元（八十元 x 百分之五 = 四元），乙開立實際銷售金額一百元發票予丙，應報繳營業稅一元（銷項稅額一百元 x 百分之五 - 進項稅額四元 = 一元）。合計國家應收營業稅五元。

### （二）以實質經濟活動者作為銷售主體

38 Wolfram Reib, Umsatzsteuerrecht, 9. Aufl., 2005, S. 51.

39 該函釋就銷售貨物之方式，似未斟酌百貨公司之專櫃貨物進銷貨模式，採取「先銷貨，再進貨」，與合作店及大賣場之專櫃貨物進銷貨模式相同；且專櫃銷售人員均由供應商提供之事實。

國稅局主張依據財政部九十一年六月二十一日函釋，本件合作契約屬於租賃契約，應以實質經濟活動者作為銷售主體，雙方依法應開立發票報繳營業稅之流程為（國稅局課稅方案）：

雙方按實際銷售金額，由供應商（甲）直接開立實際銷售金額發票予消費者（丙），合作店（乙）則應開立租金發票予供應商（甲）。

如以一百元計算，租金二十元，甲開立實際銷售金額一百元發票予消費者（丙），應報繳營業稅四元（銷項稅額一百元  $\times$  百分之五 = 五元，減除進項稅額二十元  $\times$  百分之五 = 一元，等於四元），乙應開立二十元租金發票予甲，應報繳營業稅一元（二十元  $\times$  百分之五 = 一元）。合計國家應收營業稅五元。

由上述納稅人報稅方案（以出名營業人作為銷售主體）與國稅局課稅方案（以【**月旦法學雜誌第 189 期，2011 年 1 月，第 230 頁**】實質經濟活動者作為銷售主體）比較可知，本件納稅義務人對於合作契約應如何定性與報稅，雖然認知與國稅局不同，但縱然認知錯誤，也僅有程序瑕疵，供應商與和坐墊各階段加值部分均相同，因此其各階段之銷售行為應繳納之營業稅相同〔供應商（甲）應報繳營業稅均為四元，合作店（乙）應報繳營業稅一元，合計國家應收營業稅五元〕<sup>40</sup>，國家稅收並無損失，整體納稅結果，並未發生逃漏稅<sup>41</sup>，因此，對於國家整體稅收沒有短少情形，實體上並無可非難性之違法。

## 六、法律形式與經濟實質之差異，衍生課稅方式不同，其實際進貨之進項稅額可否扣抵？

### （一）輔導向將來改正報繳稅捐方式，是最公平合理之做法

本件合作店專櫃貨物銷售課稅模式，如果認為不應以出名營業人作為銷售主體，而應以實質經濟活動者作為銷售主體，則對於過去已經發生之案件，應當如何處理？

按有關合作店專櫃貨物銷售課稅模式，如果認為不應以出名營業人作為銷售主體，而應以實質經濟活動者作為銷售主體，由於國家整體稅收並無逃漏，因此，性質上屬於稽徵程序技術上法令認識錯誤，且鑑於合作店稅務爭議牽連甚廣，營業人採取比照百貨公司專櫃貨物課稅模式申報繳納稅捐，歷經數年之久，期間未見稽徵機關指正錯誤，基於俗賴保護原則，似可採取輔導措施，輔導向將來改正報繳稅捐方式即可<sup>42</sup>。

### （二）如果要追溯既往調整，應本於課稅平等原則及實質課稅原則，有利、不利納稅人

40 同說，許祺昌、林志翔，老舊課稅函令滯礙經濟發展，稅務旬刊，2129 期，2010 年 11 月 20 日，27 頁。

41 同說，黃俊杰，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，稅務旬刊，2128 期，2010 年 10 月 10 日，21 頁中亦主張：「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。」「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。」

42 同說，許祺昌、林志翔，同註 40，30 頁以下。該文也指出以往慣例上財政部輔導人民正確處理稅務方式，而不補稅或處罰案例極多，可惜本件處理方式未能比照往例辦理，有違愛心辦稅原則。



## 事項一律調整

如果認為為貫徹依法課稅原則，仍應追溯既往調整，則將產生以往發票開立及取得方式錯誤，以致於未能取得正確的進項發票憑證（改為租賃關係之租金發票）在此涉及各方營業人（合作店）可否嗣後補開租金發票以為補正之問題。按由於開立取得統一發票，性質上屬於稅法上協力義務，其遲延履行仍應可補正<sup>43</sup>。此一嗣後補正之租金進項憑證，可否扣抵銷項稅額，不無疑義。

或有認為依據加值型及非加值型營業稅法施行細則第三十條規定：「統一發票扣抵聯經載明『違章補開』者，不得作為【月旦法學雜誌第 189 期，2011 年 1 月，第 231 頁】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。」認為其屬於「違章補開」，而不准扣抵。

然而此一補開發票，僅因法律見解差異，採取實質課稅原則而須作稅務上調整，並非因為納稅義務人實體上有任何違規逃漏稅行為，因此，其補開發票並非屬於「違章補開」者，應仍得准予扣抵銷項稅額。何況上述施行細則屬於行政命令性質，應尚不得依據該行政命令作為剝奪營業人行使進項稅額之扣抵權利。

又加值型及非加值型營業稅法第十九條第一項雖然規定：「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。」但其立法理由指出保持進貨憑證始准扣抵，目的在於證明有該項進貨事實以及進項稅額之事實。故如有其他證據證明有該項進貨事實以及進項稅額事實者，則本於實質課稅原則，應仍准予扣抵，以符合憲法上比例原則，避免過度侵犯人民扣抵進項稅額之權利<sup>44</sup>。

故依據實質課稅原則，追溯既往調整課稅方式結果，只要不論有利或不利於納稅人（包括供應稍與合作店）之事項，均一律公平的追溯既往調整時，則因實體上原本並無逃漏或短漏稅收，故應不發生補徵稅額之結果。以供應尚而言，原本開立扣除佣金（二十元）之銷貨發票（八十元），應納稅額四元（八十元 x 百分之五=四元）；今改為開立全額銷貨發票（一百元），但取得與佣金同額之租金發票（二十元）扣抵，其結果稅負相同四元〔（一百元 - 二十元）x 百分之五=四元〕，並無短漏營業稅額。以合作店而言，原本開立全額發票（一百元），但取得扣除佣金之進貨發票（八十元）作為扣抵，應納稅額

43 Tipke/Kruse, AO, 1998, § 162 Tz. 89.

44 同說，許祺昌、林志翔，同註 40，29 頁；最高行政法院 94 年度判字第 702 號判決：「惟銷項金額與進項金額影響營業稅額，原審既依實質課稅原則認定彭凝大樓係上訴人個人所承攬，○○公司並非承攬人，而將大樓全部工程款認定為上訴人個人銷項金額，然就進項金額部分僅於上訴人所收取之全部工程款一億二千零七十萬七千五百二十四元中，上訴人將大樓變更起造人為○○公司前，上訴人個人所支出之工程材料及支付工程款進項憑證計五百一十三萬四千三百八十二元與予扣減銷項，起造人變更○○公司後繼續興建部分之進項則未獲予扣減，顯係就銷項金額部分依實質課稅原則認定彭凝大樓包括變更起造人名義為○○公司後之工程為上訴人個人承攬，就進項金額部分又採形式認定依憑證之形式認定變更起造人名義後○○公司繼續興建工程之進項非上訴人之進項，似此情形不僅與前述實質課稅原則應有利不利一體適用之原則不符，且與釋字第三八五號所示有關租稅之權利義務不得割裂適用有違，自屬於法不合。」

一元（二十元 x 百分之五＝一元）；今改為全部作廢、回復原狀，僅須開立與佣金同額之租金發票（二十元），應納稅額仍為相同一元（二十元 x 百分之五＝一元）。

因此，如果基於課稅公平原則，均一律公平的追溯既往調整稅務處理方式時，由於稅收並無短漏而無實益，從稅捐稽徵經濟原則而論，應須向將來輔導改正即可。

（三）懲罰性調整，違反課稅公平原則與比例原則【月旦法學雜誌第 189 期，2011 年 1 月，第 232 頁】

然而本件最高行政法院判決認為漢○公司「既未依規定取得各合作店所開立之租金進項憑證，自無可能於申報期限內向被上訴人申報扣減該等進項稅額，被上訴人於計算其應納稅額時，亦無從據以扣抵辦項稅額」，亦即認為依據加值型及非加值型營業稅法第十九條第一項規定，營業人必須自始取得合法憑證，才准予扣抵進項稅額。由於漢○公司未取得進貨項「租金」發票，本件判決不准其申報扣減該等進項稅額，才虛增出「應納稅額」三千二百零六萬六千四百二十六元。

又依據最高行政法院九十六年判字第一四〇三號判例：「我國營業稅原則上採加值型課徵方式，係就銷項稅額與進項稅額之差額課徵之，依加值型及非加值型營業稅法第三五條第一項及同法施行細則第二九條規定進項稅額之扣抵採申報制，故計算同法第五一條第三款漏稅額時所得扣減者，限於稽徵機關查獲時已申報之進項稅額。」（釋六六〇也採取相同見解），本件判決不准納稅人申報扣減該等進項稅額，也受該判例及解釋之影響。

本文認為加值型營業稅之課徵，營業人依法只就銷項稅額，扣減進項稅額後之餘額，負擔納稅義務。以一般營業人之「當階段的加值」為其營業稅的課徵範圍（營業稅法第十五條），係加值型營業稅之建制的基礎原則，也是營業稅能夠轉嫁與消費者負擔的合理範圍。任何營業稅法的規定皆不得背離該原則。如有背離，甚至經由行政命令解釋，在某些特定類型，將「加值稅」實質上變更為「總營業額型之營業稅舊制」，勢將嚴重扭曲「加值型營業稅」的基本建制精神，導致無法轉嫁消費者負擔之結果，將無端增加營業人之經濟上負擔，而有違背量能課稅原則與實質課稅原則<sup>45</sup>。

故倘若納稅人確實已經證明有進貨事實時，則應准予扣抵進項稅額<sup>46</sup>，尤其應准予嗣後提出進項憑證，以扣除進貨部分之進項稅額，方始符合加值型營業稅立法旨意以及量能負擔與實質課稅之精神<sup>47</sup>。即使在無法提示進項憑證的情形，倘若不准扣抵進項稅

45 參照釋字第 660 號之黃茂榮大法官不同意見書。

46 按違反取得進項憑證協力義務，至多具有「推定」未取得進項稅額而已，既不發生「擬制」效果，也不會因此創造新的納稅義務。現行營業稅法第 33 及 35 條規定的憑證協力與申報義務，本質上不應當解釋為繳納義務與扣抵權的實體構成要件，毋寧是舉證責任轉換或減輕稽徵機關證明程度而已，參見黃士洲，營業稅基本法理與漏稅判斷，稅務旬刊，2128 期，2010 年 11 月 10 日，26 頁。

47 陳清秀，同註 3，548 頁；Tipke/Kruse, AO, 16. Aufl., 1998, § 162 Tz. 27。

額，將與加值稅之意義及目的顯然不符合時，也可以導入「概算比率」（平均比率）方式推估計算進項稅額，以維持課稅公平<sup>48</sup>，或准予以妥當性理由專案減免稅捐債務，以實現個別案件正義<sup>49</sup>。而在作成專案減免稅捐債務的範圍【**月旦法學雜誌第 189 期，2011 年 1 月，第 233 頁**】內，也可以進行推計課稅<sup>50</sup>亦即，得推估計算可扣抵之進項稅額。<sup>51</sup>

否則，倘若本件不准扣抵進項稅額，而合作店也已經報繳其租金收入之營業稅，將形成重複課稅，國家反而利用納稅人程序瑕疵而不常得利（倒賺一筆額外稅收）。就此臺北高等行政法院九十五年度訴字第五九一號判決即指出：「納稅義務人有把自己實質應負擔之營業稅法額繳納予其前手（形式上之納稅義務人），而且其前手也的確把此等稅款繳納給國家，國家已實際收到此筆稅款，這時候不管納稅義務人取得之進項憑證是否為符合營業稅法第三三條各款之要件，在計算漏稅額時，均應承認該筆進項稅額。如不如此解釋，國家不但沒有因為人民不守法令而受損，反而因此而得利（不僅稅款沒有少收，還可以多收數倍之罰鍰），這樣的結果顯然不公平。」<sup>52</sup>

因此，本件所補徵所謂「所漏稅額」三千二百多萬元，實際上是有關機關對於租稅法規解釋過於僵化，不公平的解釋結果（經由程序瑕疵，導出視同「逃漏稅」之結論），並非納稅人實際上真有從事逃漏稅行為，本案合作店也已經報繳其租金收入之營業稅（開立銷貨發票報繳），因此在對供應商補徵營業稅，形成重複課稅，國家反而利用本件納稅人程序瑕疵，而獲得不當得利（倒賺一筆額外稅收）。

#### 七、本件實體上既然並無逃漏稅，並無客觀上「所漏稅額」，不應科處漏稅罰

按稅法上漏稅罰應以發生漏稅結果為要件，倘若納稅人單純違反稅法上行為義務，並未發生漏稅結果時，則並無「所漏稅額」存在，自不應按照所謂「所漏稅額」科處漏稅罰<sup>53</sup>，否則，即有違反利益均衡。就此釋字第三三七號理由書即指出：「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，營業稅法第五一條第一項本文規定：『納稅義務人有左列情形之一者，除追繳稅款外，按所漏稅額處五倍至二十倍罰鍰，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，對同條項第五款之『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，此與稅捐稽徵法第四四條僅以未給付或未取得憑證為

48 陳清秀，加值型營業稅之「所漏稅額」之計算——釋字第 660 號解釋評析，東吳大學法律學報，21 卷 4 期，2010 年 4 月，19 頁。

49 參照 2005 年德國實施銷售稅法之一般行政規則第 202 條（UStR 202）第 7 項。相當於臺灣稅捐稽徵法第 40 條規定，因為稅捐之徵收不當時，得停止全部或一部徵收，參見陳清秀，同註 3，603 頁以下。

50 Bunjes/Geist, Umsatzsteuergesetz, 1997, § 15 Rn. 17.

51 參照 2005 年德國實施銷售稅法之一般行政規則第 202 條（UStR 202）第 7 項。

52 本件判決將前手有無繳納稅款，作為營業人進項稅額可否減除之條件，似要求營業人對於前手之營業稅負擔連帶責任，似有未妥。蓋依此見解，營業稅之發生及其金額大小，將取決於第三人有無納稅，而非取決於稅捐客體之營業人之銷售行為階段之增值有無，此與課稅要件法定主義並不相符合。

53 葛克昌，所得稅與憲法，三版，2009 年，267 頁；黃茂榮，稅法總論，第 2 冊，2005 年，266 頁；葛克昌，行政程序與納稅人基本權，2002 年，101 頁。



處罰【月旦法學雜誌第 189 期，2011 年 1 月，第 234 頁】要件，不論其有無虛報進項稅額並漏稅之事實者，尚有不同。」本件實體上既然並無逃漏稅，原本不應按照擬制假設的「所漏稅額」科處三倍之罰鍰，因此國稅局及本件判決科處納稅人漏稅罰計九千六百多萬元罰鍰，顯然有違誤<sup>54</sup>。

按在現代法治國家裡，於稅捐處罰領域，有關所漏稅額以及其根據之課稅基礎，應由事實審法官本於自由心證原則，自行調查認定，並適用有疑問則為有利被告（in dubio pro reo）之原則以及刑事訴訟程序上舉證責任原則，有關課稅基礎之調查認定，有別於稽徵程序，並不得援用納稅人之稅捐協力義務或稅捐舉證責任法則。而應由法院查明所漏稅額之原因及金額，亦即對於課稅基礎以及所漏稅額，必須由法官獲得完全的確信加以確認<sup>55</sup>。

本件「所漏稅額」，並非納稅人在實體上從事違法逃漏稅行為，而純粹是因為稽徵程序技術上，不准納稅人扣抵進項稅額衍生出應調整補稅之「應納稅額」（國家倒賺一筆額外稅收），但此一「應納稅額」已經屬於「懲罰性租稅」（納稅人如無程序瑕疵，原本不發生此一租稅），並非納稅人在實體上從事違法逃漏稅行為所生結果，營業稅法第五一條規定逃漏稅行為之「所漏稅額」，應是指納稅人在實體上從事違法逃漏稅行為所生結果，而本件則是因為不准納稅人扣抵進項稅額衍生出應調整補稅之「應納稅額」，並非有實際上逃漏稅之「所漏稅額」存在，並不符合漏稅罰要件，參照釋字第三三七號，自不應擬制視為「所漏稅額」科處漏稅罰。本件科處漏稅罰，應已違反釋字第三三七號。否則，誠如臺北高等行政法院九十五年度訴字第五九一號判決指出在此情形，國家除倒賺一筆額外稅收外，另再倒賺一筆額外罰鍰，洵屬不義之財。對納稅人權保障構成嚴重侵害。

再者，本件納稅人在實體上既未從事違法逃漏稅行為，國家整體稅收並未減少，其所生影響輕微，納稅人也未獲得違法租稅利益，則縱然認為違規，應予處罰，從比例原則觀點，僅須依稅捐稽徵法第四四條規定科處行為罰即為已足，實不應科處漏稅罰。

就此臺北高等行政法院九十五年度訴字第八三四號判決也認為類似本件合作店情形，其納稅設計並未造成國庫稅收短漏之結果，亦無漏稅故意，不應科處違反營業稅法第五一條第三款之漏稅罰。

#### 八、有關銷售主體認識錯誤，是否可歸責於納稅人？

本件合作契約法律關係以及銷售貨物之法律關係，應如何定性以及開立發票，【月旦法學雜誌第 189 期，2011 年 1 月，第 235 頁】產生爭議。在臺北高等行政法院更審判決

54 同說，張永明，合作店經營模式加值型營業稅課徵之問題研究，發表於 2010 年 9 月 25 日稅法研究會，18 頁認為漏稅罰應以實際漏稅結果出現為要件，否則，過度處罰，不具正當性，不僅侵害人民財產權，也甚至侵害其營業自由。

55 Kohlmann, Steuerstrafrecht, § 370 AO, 1977, 2005, Rn. 473.

中指出：「原告係營業人，應知悉營業人有銷售貨物之行爲時，應依法開立統一發票予實際之買受者（消費者）；並應取據實際之交易對象憑證，作為進項憑證；倘有疑義，亦非不得誰先向主管之稅捐稽徵機關查詢明確後憑辦。核其未給與憑證予實際消費者；或未自各合作店取得進項憑證，致有違反上揭行爲時營業稅法第五一條第三款及稅捐稽徵法第四四條規定情事，縱非故意，亦難辭過失之責。」然而此一見解，課予納稅義務人過度之注意義務，似有未妥。

按本件專櫃貨物之合作營業，應當如何課稅，較為適法妥當，財政部歷年來函釋見解不一，可見其法律關係之複雜，並非一般納稅人所能瞭解。縱然諮詢專家意見，亦難有共識。蓋營業稅法之銷售主體，究竟應採取與民法（外部關係說）一致之見解，亦或應按照經濟實質活動內容判斷（實質經濟利益歸屬說），現行營業稅法並無明文規定，而合作店與供應商之專櫃貨物行銷模式，又屬於新興商業活動，與傳統典型交易活動不同，其課稅方式，在事件本質上即具有高難度。

再者，以往稽徵實務上營利事業申請設籍課稅，稽徵機關在行政程序上通常要求：「核定為使用統一發票商號，請攜帶統一發票專用章、負責人私章及租賃契約或房屋稅繳納收據（自有房屋）前來領取購票證。」由於合作店持有房屋租賃契約或房屋稅繳納收據（自有房屋），因此，可申請設籍課稅，而供應商則並非房屋承租人或所有權人，並未持有上述資料，無法申請統一發票，為能在良好商機地點營業，必須與合作店合作，共同經營，而由合作店出名營業，並開立銷貨發票<sup>56</sup>。故在以往稽徵實務上，縱然要採取經濟實質歸屬原則作為銷售主體，開立發票，恐亦有實際上困難。

在法律見解分歧的情形，於法律狀態明確的澄清之前，並無法期待納稅義務人對於（可能的）被禁止的行爲不作為或採取所被要求的行爲，因此，行爲人的行爲也是無可非難。

此種法規錯誤必須可以經由一個合理要求的可期待的行爲，加以避免。倘若行爲人即使經由詢問或請教專家，仍不能排除此項錯誤時，則其錯誤即屬不可避免。於此情形，其行爲應認為不可歸責，不應處罰<sup>57</sup>。

例如以往實務上也有認為：納稅人執行一般廢棄物之回收工作，而向業者收費之行爲，是否應課徵營業稅，在主管機關未有明確解釋之前，法律上容有爭議，因此，主觀上認為不屬於課稅範圍，而未開立發票報繳營業稅，難謂有何過失（最高行政法院九十判四四七）。又如納稅人產製【月旦法學雜誌第 189 期，2011 年 1 月，第 236 頁】之貨物是否應課徵貨物稅，在法律上有爭議，各機關意見分歧，在主管機關統一解釋之前，

56 但在本件課稅爭議後，於 2003 年間稽徵機關改變見解，漢○公司無庸提供房屋租賃合約書或房屋稅單，即可申請設籍課稅，並領用統一發票。

57 Erich Gochler, Ordnungswidrigkeitengesetz, 9. Aufl., 1990, § 11 Rn. 27 ff.

納稅人未辦理貨物稅廠商登記及產品登記，報繳貨物稅，即自行產銷系爭貨物，並無故意或過失可言（九二判一二七六）。

依據行政罰法第七條第一項規定：「違反行政法上義務之行為非出於故意或過失者，不予處罰。」本件有關合作店專櫃貨物銷售課稅模式，參照百貨公司專櫃貨物之銷售模式，以出名營業人作為銷售主體，開立發票報繳稅捐，在主觀上似可認為有正當理由，並無故意或過失可言，應不予處罰。

退而言之，如參照行政罰法第八條但書規定：「不得因不知法規而免除行政處罰責任。但按其情節，得減輕或免除其處罰。」按其情節，本件應得減輕或免除其處罰。

### 九、處罰法上應遵守之比例原則

依稅捐稽徵法第四八條之二規定：「依本法或稅法規定應處罰鍰之行為，其情節輕微，或漏稅在一定金額以下者，得減輕或免予處罰。前項情節輕微、金額及減免標準，由財政部擬訂，報請行政院核定後發布之。」本件縱認為有違規行為，其違規情節輕微，實質上並未造成國家稅收損失，因此，應可免予處罰。故「稅務違章案件減免處罰標準」實應納入此一類型，作為減免處罰之依據。

又依行政罰法第十八條第一項規定：「裁處罰鍰，應審酌違反行政法上義務行為應受責難程度、所生影響及因違反行政法上義務所得之利益，並得考量受處罰者之資力。」本件程序違規，實體無漏稅之行為，縱然認為仍應科處漏稅罰，也僅須科處所漏稅額之一倍最低罰鍰，即為已足，本件原處分竟按照一般逃漏稅行為科處三倍罰鍰，顯然漏未斟酌行政罰法第十八條第一項規定裁處罰鍰，應審酌之因素，而有裁量違法瑕疵，本件判決未予糾正，其適用法規似有違反行政罰法第十八條第一項規定<sup>58</sup>。

### 伍、結語

按人民有從事市場經濟活動之自由，包括契約形式選擇自由，多數營業人在合作經營關係中，有關對於消費者之「外部法律關係」，享有選擇出名營業人為何人之權利，只要其權利之行使，並未濫用法律形式而規避租稅，則稽徵機關應予以尊重，才能確保交易安全<sup>59</sup>【月旦法學雜誌第189期，2011年1月，第237頁】以本件而言，當事人雙方合意以合作店作為銷售貨物契約之出賣人（當事人），亦即為「出名營業人」，並報繳營業稅，既然並未損害租稅債權，不涉及濫用法律形式之規避租稅行為，則稽徵機關應予

58 本件判決未注意適用行政罰法第18條第1項規定，應係受到最高行政法院93年判字第309號判例認可財政部發布之稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表之合法性有關。然而上述裁罰金額或倍數參考表，似未斟酌行政罰法第18條第1項規定所要求處罰應考慮之四項因素。行政法院判決時，實應注意及之，才能保障人民合法權益。

59 同說，黃宏隆，解釋令任意套用，違法課稅亂源，稅務旬刊，2129期，2010年11月20日，36頁；許祺昌、林志翔，同註40，32頁主張修法明定：「營業人就被其認知之法律行為開立發票，雖與稽徵機關之認知有所不同，惟如兩者發票開立模式下，國家整體稅收及個別納稅義務人之稅務負擔並無不同則無須另行調整。」可供參考。此一建議似亦可納入稅務違章案件減免處罰標準免予處罰之類型中。



尊重，不應再引用實質課稅原則，加以調整，以免干擾市場經濟活動，妨害經濟發展之正常運作。就此而言，財政部最新函釋容許合作契約當事人選擇主辦營業人作為出名營業人，報繳最後銷售階段之營業稅，其做法值得肯定。

又縱然在營業稅法上要導入實質課稅原則，以合作當事人之「內部實質經濟關係」，作為營業稅之課稅基準，而要追溯既往調整課稅方式時，則應本於課稅公平原則，不論有利或不利於納稅人（包括供應商與合作店）之事項，均一律公平的追溯既往調整，不應僅就銷項稅額部分採取「實質課稅原則」，而就進項稅額部分又捨棄實質課稅原則，改採「形式認定原則」（嚴苛的法定憑證主義），以致於扭曲加值稅之基本精神，虛構出實體上原本並無逃漏稅收之假想的擬制「所漏稅額」，再加以莫須有的罪名處罰所謂「漏稅罰」。

本件從實質課稅原則調整課稅方式結果，並未有逃漏稅捐，不應補稅及處罰，尤其當事人選擇按照「外部法律關係」開立發票報繳營業稅，於法有據，縱認為其法律見解不當，也有不可歸責的違法性認識錯誤，並無故意或過失，不應處罰。

從本件案例可知，現行稅法及其解釋仍有過於嚴苛之情形，對於納稅人顯失公平之現象，值得關心。展望未來，為能營造祥和的公義社會，保障租稅人權，仍有賴徵納雙方共同努力，本文建議如下：

### 一、納稅人方面

為保障租稅人權，納稅人應共同推動納稅人權利保障法案，排除不合理侵犯人權之稅捐法令以及解釋令函。現行中華人權協會賦稅人權委員正積極推動相關賦稅人權改革議題，值得人民共同參與。

同時，為維護納稅人權益，應積極鼓勵獎助稅法學研究發展，從根本基礎學術研究改善入手，以促進學術與實務交流，建構合理化之稅務法令環境。

學術界也應重視稅法學的研究發展，以建構合理化的租稅法治理論基礎。

### 二、財政部方面

財政部應可通盤檢討稅務違章案件減免處罰標準以及稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表，將類似本件情形，單純程序瑕疵，國家整體稅收並無短漏情形，納入違規情節輕微，輔導改善而免予處罰之範圍，至少降低處罰倍數至最低金額，以符合比例原則。對於本件罰重情輕顯失公平之情形，參酌稅捐稽徵法第四十條規定，主動給予適當救濟。

為保障租稅人權，財政部應可成立「租稅人權保障諮詢委員會」，廣為蒐集社會各界對於違法違憲或不合理之稅務法令之意【**月旦法學雜誌第 189 期，2011 年 1 月，第 238 頁**】見，通盤檢討修正或廢止，以促進稅制合理化。

### 三、司法機關方面

行政法院也應積極發揮保障租稅人權之功能，對於下級審法院難得之開明合理之判決，應予友善支持，不宜動輒廢棄，改採保守僵化之法律見解，以伸張社會正義，提升司法形象及公信力。

司法院目前委託國內稅法學者專家進行稅法裁判之解析研究，以提供學術理論研究成果供法院裁判上參考，對於提升稅務案件之裁判品質，將有長遠助益，建議每年宜繼續舉辦。**【月旦法學雜誌第 189 期，2011 年 1 月，第 239 頁】**

