

刊登於月旦財經法雜誌第 24 期，2011 年 3 月，第 125-154 頁。

## 階段課稅之營業稅法問題\*

黃俊杰

中正大學財經法律系教授

### 摘要

司法實務對加值型營業稅之課徵，認為原則上係多階段之課稅，故階段之劃分、數量與加值等問題，對於課徵營業稅具有重要之地位。因而使得經營模式在私法屬性成為營業稅法上評價之關鍵課題，於稅捐稽徵機關與營業人對銷售模式屬性與階段劃分認知發生歧異時，稅捐稽徵機關得以營業稅係多階段銷售稅之見解，去調整當事人報繳營業稅之方式，進而命補稅及裁罰。

事實上，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，稅捐課徵應盡可能地不影響業者之產銷活動，以維持競爭中立性之市場機制。

### 關鍵詞：

階段課稅、營業稅、消費稅、經營模式、競爭中立性【月旦財經法雜誌第24期，2011年3月，第125頁】

---

\* 本文曾於 2010 年 10 月 30 日台灣大學法律學院稅法研討會宣讀，非常感謝與會之兩岸稅法學者、行政法院法官及會計師等提供許多寶貴意見。

## 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（mehrere Phasen Oder Stadien）之課稅，<sup>1</sup>故「階段」（Phase oder 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。<sup>2</sup>

例如，行政法院 1998 年 7 月份（87 年 7 月 7 日）第 1 次庭長評事聯席會議，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 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、1670 號；86 年度判字第 339、1372、2917、3046、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三十三條所列之憑證者。」「營業人以進項稅款扣抵銷項稅額者，應具有載明其名稱、地址及統一編號之左列憑證：一、購進貨物或勞【月旦財經法雜誌第 24 期，2011 年 3 月，第 126 頁】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：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

1 Wolfram Reiß, in: Tipke/ Lang, Steuerrecht, § 14 Umsatzsteuerrecht, 2010, Rz. 3.指出，從製造者至消費者（vom Fabrikanten zum Verbraucher）間之營業稅課徵，可能是一階段或多階段（einphasig, mehrphasig oder allphasig）之情況。

2 並參最高行政法院 99 年度判字第 989、831、830、751、747、746 號等判決。

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，應依營業稅法第五十一條第五款規定補稅並處罰。」財政部 1994 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三十三條所列之憑證者。」「營業人以進項稅額扣抵銷項稅額者，應具有載明其名稱、地址及統一編號之左列憑證：一、購進貨物或勞務時，所取得載有營業稅額之統一發票。」營業稅法第 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。又台灣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【月旦財經法雜誌第 24 期，2011 年 3 月，第 127 頁】稅之義務。<sup>3</sup>

事實上，聯席會議決議與乙說之內容並非相同，蓋乙說係以符合釋字第 337 號解釋意旨為前提，而行政法院 1998 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。

此外，前述行政法院聯席會議所謂：「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。」顯係認為營業稅「稅捐客體」在於各階段之「銷售」行為，而不是直接針對「所得支出」行為課徵消費稅，因此營業人有無漏稅，應視其自身階段應報繳營業稅有無繳納，而不以實質上整體消費行為應課徵營業稅是否短缺為準據。而此決議採取各階段「銷售」行為係加值型營業稅「稅捐客體」之見解，使得經營模式在私法上屬性成為營業稅法上評價之關鍵課題，於稅捐稽徵機關與營業人對銷售模式屬性與階段劃分認知發生歧異時，稅捐稽徵機關得以營業稅係多階段銷售稅之見解，去調整當事人報繳營業稅之方式，進而命補稅及裁罰。

3 司法周刊，890 期，二版；各級行政法院庭長法官聯席會議資料彙編一，2001 年 12 月，88 頁以下。



事實上，此決議所謂「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。<sup>4</sup>例如，在工程營造業常見借牌營業、轉承包與分包行為所延伸之營業稅法律問題，<sup>5</sup>或在商業經營型態中百貨公司、大賣場與合作店之銷售經【月旦財經法雜誌第 24 期，2011 年 3 月，第 128 頁】營型態等。<sup>6</sup>

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（Mehrwertsteuer）作為消費稅（Verbrauchssteuer）之基本前提下，<sup>7</sup>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，稅捐課徵應盡可能地不影響業者之產銷活動，即必須維持競爭中立性（Wettbewerbsneutralität）<sup>8</sup>之市場機制。

就此，以台北高等行政法院 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國家應繳納之營業稅額；亦即由營業人將該稅額轉嫁（Abwälzung/Überwälzung）<sup>9</sup>在價格方面，於銷貨時回收，是其名目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）。」<sup>10</sup>【月旦財經法雜誌第 24 期，2011 年 3 月，第 129 頁】

不過，台北高等行政法院 98 年度再字第 159 號判決及 96 年度判字第 851 號判決，基於前述 1998 年 7 月份第 1 次庭長評事聯席會議決議，認為：「現行加值型營業稅係就

4 立法院公報，院會紀錄，74 卷 81 期，1985 年 10 月 8 日，42 頁指出：「多階段總額行營業稅的最大缺失為重複課稅與稅上加稅的不合理情形，干擾營利事業資源合理分配，以致於無法適應當時我國經濟加速發展的要求。」

5 例如，2010 年 9 月 30 日國道 6 號北山交流道之工程鷹架坍塌意外，與工程營造業常見之轉包與分包行為等有關；並參柯格鐘，借牌營業、轉承包與分包工程之營業稅法律問題，行政訴訟制度相關論文彙編，6 輯，2009 年，411 頁以下。

6 黃俊杰、黃士洲，中正大學財經法律研究中心法律意見書（漢登、捷時、銀鯨案），2010 年，1 頁以下。

7 Wolfram Reiß, in: Tipke/ Lang, Steuerrecht, § 14 Umsatzsteuerrecht, 2010, Rz. 1 指出，從營業稅係由終端消費者在貨物或勞務之消費時，負擔稅捐之規劃設計而言，此種一般消費稅性質之營業稅，或可稱為一般所得使用稅（allgemeine Einkommensverwendungssteuer）；關於營業稅是否作為消費稅之討論，並參 Eberhard Husmann, § 1 Steuerbare Umsätze, in: Rau/ Dürrwächter, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, Bd. II, 1999, Anm. 64 ff.

8 Klaus Tipke, StRO Bd. II, 1993, S. 930 f.; Holger Stadie, Einführung zum Umsatzsteuergesetz/ 1994, in: Rau/ Dürrwächter, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, Bd. I, 1997, Anm. 195 ff.

9 Holger Stadie, Einführung zum Umsatzsteuergesetz/ 1994, in: Rau/ Dürrwächter, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, Bd. I, 1997, Anm. 68 ff.

10 Christoph Trzaskalik, Die Steuererhebungspflichten Privater, in: Friauf (Hrsg.) Steuerrecht und Verfassungsrecht, DStJG 12 (1989), S. 169 f. 指出，在所得稅（直接稅），立法者得明確規範實際負擔稅捐債務之納稅者，故不必進一步討論轉嫁議題；惟在營業稅（間接稅），由於形式與實質負擔稅捐債務之納稅者，分別為營業人及消費者，故立法者應注意具有法律上及憲法上意義之轉嫁議題。

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 1999 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。<sup>11</sup>

事實上，「階段劃分」僅係基於稽徵技術上之手段便利性，<sup>12</sup>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【**月旦財經法雜誌第 24 期，2011 年 3 月，第 130 頁**】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，是依納稅義務人個別之行為定之，不以國家稅收總額有無短少為準。供應商與合作店所繳營業稅額總計，縱對國庫未造成短徵營業稅之情形，仍無解實際應由其直接開立統一發票予消費者之金額計算其應繳營業稅額，扣除其以銷售予合作店開立之統一發票所繳之營業稅額，其本身仍符合上揭短報、漏報銷售額，應依查得之資料，核定其銷售額及應納稅額並補徵稅額。」<sup>13</sup>

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：

### 一、百貨公司專櫃銷售之營業稅課徵

11 黃俊杰、黃士洲，同註 6，50 頁：「……如不容許非交易對象所溢繳的銷項稅款可以和進項稅額遭剔除的營業人所需補繳的銷項稅款營業人相互抵銷的話，自然會衍生稽徵機關所收到的營業稅總額，超過末端消費者負擔的營業稅額，變相擴張加值型營業稅的課稅範圍。另一方面，假設非實際交易對象怠於將營業人所支付的進項稅額，以自己銷項稅額的名義繳納予稽徵機關，或以不實進項發票扣減者，因該筆進項稅額，稽徵機關未收到或收足，在代收代付制的觀念底下，才應當如行政法院 87 年決議所言，稽徵機關有權向取得非交易對象發票的營業人，行使追補銷項稅額。」

12 Georg Crezelius, Die einzelnen Steuerarten, Steuerrecht II, 1994, S. 379 ff.

13 張永明，合作店經營模式加值型營業稅課徵之問題研究，台灣大學稅法研討會論文，2010 年 9 月 25 日，1 頁以下。

過去百貨公司專櫃銷售之營業稅課徵依據，係財政部 1988 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【月旦財經法雜誌第 24 期，2011 年 3 月，第 131 頁】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。」<sup>14</sup>

## 二、百貨公司、大賣場與合作店之銷售經營契約

專櫃供應商英屬維京群島商漢登企業有限公司台灣分公司（簡稱「漢登」）與百貨公司、合作店及大賣場合作之合約書，雙方約定如下：<sup>15</sup>

### （一）百貨公司

漢登（專櫃供應商）與漢神百貨公司（百貨公司）之合約書摘錄如下：

#### 「一、設櫃位置：

1. 甲方（漢神）同意提供百貨 5 樓商場劃定約 12.5 坪區域內（詳如附圖）予乙方（HANG TEN）經營 HANG TEN 專櫃。

#### 四、營業項目與方針：

2. 乙方（HANGTEN）銷售商品，……。

5. 乙方（HANG TEN）經營方式不得有賒欠行為，並於每次銷售商品【月旦財經法

14 本函經財政部 98 年 3 月 19 日台財稅字第 09804521880 號函釋廢止；並參 91 年 6 月 21 日台財稅字第 0910453902 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。」；92 年 1 月 28 日台稅二發字第 0920450761 號函釋：「……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採專櫃型態之方式開立統一發票。」

15 黃俊杰、黃士洲，同註 6，5 頁以下。



雜誌第 24 期，2011 年 3 月，第 132 頁】之貨款一律送交甲方（漢神）之收銀機點收，並開立甲方（漢神）之發票，不得漏繳或短繳貨款，或有乙方（HANG TEN）於專櫃內自行租設收銀機者，不得漏開或短開發票。

7. 乙方（HANG TEN）如經甲方（漢神）書面同意，得以使用甲方（漢神）指定之收銀機自行收款，但其每日之銷售金額，應悉數繳交甲方（漢神）指定之收銀人員，且對收銀機及統一發票之使用管理，需受甲方之指導及監督，如因乙方之作業疏失，造成帳款錯誤時，甲方得視情節之輕重予以罰款處分，乙方（HANG TEN）不異議。

#### 五、結帳付款：

##### 2. 抽成計算：詳附表一，正品 22%。」

上開合約依財政部 1988 年 4 月 2 日台財稅第 761126555 號函向原處分機關報備。

#### （二）大賣場

漢登（專櫃供應商）與大買家大賣場（大里大賣場）之合約書摘錄如下：

##### 「一、設櫃位置：

（一）甲方（大買家）同意乙方（HANG TEN）在甲方（大買家）所經營之商場位址（國光正櫃）內，約定位置設立專櫃（位置面積詳如附圖）。

#### 五、結帳付款：

（一）租金計算：2. 乙方（HANG TEN）每個月營業額百分之二十支付甲方（大買家）作為租金。

（二）結帳方式：(1)帳款每個月結算一次，雙方於每個月五日前對帳結算後，由乙方（HANG TEN）開立發票（前月營業總額扣除應付甲方（大買家）之費用）給甲方（大買家）。【月旦財經法雜誌第 24 期，2011 年 3 月，第 133 頁】

#### 八、專櫃經營相關約定：

（二）乙方（HANG TEN）發售之商品……。

（十一）乙方（HANG TEN）派駐甲方（大買家）之服務人員……。」

上開合約因大賣場非屬百貨公司，故未依財政部 1988 年 4 月 2 日台財稅第 761126555 號函向原處分機關報備。

#### （三）合作店

漢登（專櫃供應商）與加絡精品店（合作店）之合約書摘錄如下：

「第一條 銷售場所之提供

##### 第六條 利潤分配

乙方（加絡）之利潤分配依左列方式計算：

## 1. 全面統一抽成 25%。

### 第八條 付款方式

乙方（加絡）於依前條之規定計出應給付甲方（HANG TEN）之貨款，每月為一結帳日，貨款由乙方（加絡）開具自結算日起三十天票期之支票予甲方（HANG TEN）。<sup>16</sup>

上開合約合作店（為門市店面，通常由一個或二個專櫃廠商進駐）因非屬百貨公司，故無法依財政部 1988 年 4 月 2 日台財稅第 761126555 號函向原處分機關報備。<sup>16</sup>【月旦財經法雜誌第 24 期，2011 年 3 月，第 134 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。

然而，關於經營模式之歸屬問題，行政法院確定判決之見解，則僅係採信稅捐稽徵機關之主張：「……依系爭合作合約書記載，其經營模式無非係由各合作店提供店面，連同保全、水電費用等供上訴人使用，而上訴人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，則由上訴人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，上訴人在各合作店提供之店面經營服飾買賣業務，其所販賣之商品乃上訴人自進自銷，並非如上訴人所言將其 HANG TEN 品牌之服飾等商品銷售予各合作店，再由各合作店銷售給消費者；實際為由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」（最高行政法院 98 年度判字第 1061 號判決／漢登案）。

## 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

觀察供應商與合作店、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

16 台北市國稅局 96 年 8 月 17 日財北國稅法一字第 0960244811 號函：「……如虎尾中正店、高雄岡山店、岡山二店、花蓮中正店、中壢中正二店、優華店及五股門市等合作店查得尚有其它營業行為。」由此函令得知，合作店不只是出售「漢登」之商品，有些有兩個專櫃，即有其他營業行為。



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【月旦財經法雜誌第 24 期，2011 年 3 月，第 135 頁】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 204,000 元，不足額應由銀鯨補足）及其他費用」作為「分成」關係。<sup>17</sup>

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、舉辦周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。<sup>18</sup>

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【月旦財經法雜誌第 24 期，2011 年 3 月，第 136 頁】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」

17 黃俊杰、黃士洲，同註 6，13 頁以下。

18 黃茂榮，加值型營業稅之漏稅罰的結果要件，納稅人權益保護與第十二屆兩岸稅捐行政法制改革研討會暨新書發表會，台灣大學，2010 年 4 月 26 日，25 頁、53 頁以下。

## 二、經營模式在營業稅法上之評價

關於營業稅之課徵，在 1985 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 1986 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 2001 年 7 月 9 日由總統公布。<sup>19</sup>

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）」（*Steuergut der Umsatzsteuer sind die Aufwendungen oder Einkommensverwendungen der Verbraucher*）<sup>20</sup>，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【**月旦財經法雜誌第 24 期，2011 年 3 月，第 137 頁**】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，<sup>21</sup>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，營業人當期銷項稅額，扣減進項稅額後之餘額，為當期應納或溢付營業稅額。<sup>22</sup>因此，營業人只就銷項稅額，扣減

19 柯格鐘，同註 6，428 頁，註 16 謂：「實際上，這項名稱之修改根本沒有必要，只是徒增條文名稱的長度，造成更多不便而已。蓋若吾人運用同一邏輯，則現行所得稅法是否也應改稱為綜合所得稅與營利事業所得稅法、土地稅法也應改成地價稅、田賦與土地增值稅法？這種改動僅有形式意義，建議立法院還是應多花心力在實質有意義的稅改政策研究與法條修改上，比較具有實益。」

20 Wolfram Reiß, in: Tipke/ Lang, Steuerrecht, § 14 Umsatzsteuerrecht, 2010, Rz. 1; Dieter Birk, Allgemeines Steuerrecht, Steuerrecht I, 1994, S. 52 f.

21 Gress/ Dornheim, Steuerverfahrensrecht, 2007, S. 111 指出，量能課稅原則重視納稅者之經濟負擔能力，係所得稅（直接稅）之基本原則，但在營業稅（間接稅）似非扮演如此重要之角色；惟 Klaus Tipke, StRO Bd. II, 1993, S. 931 謂，加值型營業稅是所得稅之補充，其係以消費支出作為給付能力之衡量標準；針對所得稅與營業稅之關聯，並參 Klaus Vogel, Der Verlust des Rechtsgedankens im Steuerrecht als Herausforderung an das Verfassungsrecht, in: Friauf (Hrsg.), Steuerrecht und Verfassungsrecht, DSfJG 12 (1989), S. 142 f.

22 釋字第 397 號理由書：「……加值型營業稅係對貨物或勞務在生產、提供或流通之各階段，就銷售金額扣抵進項金額後之餘額（即附加價值）所課徵之稅，涉及稽徵技術、成本與公平，有其演進之過程。」

進項稅額後之餘額負繳納義務，<sup>23</sup>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（Endverbraucher，即實際負擔稅捐者）之消費稅，<sup>24</sup>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【月旦財經法雜誌第 24 期，2011 年 3 月，第 138 頁】立計算營業人之應納稅額，與消費稅原則（Verbrauchsteueiprinzip）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 5%，<sup>25</sup>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」。<sup>26</sup>

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 2002 年 3 月 21 日台財稅第 0910451521 號的解釋函令，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【月旦財經法雜誌第 24 期，2011 年 3 月，第 139 頁】應出具證明文件給買方作為扣抵憑證（營業

23 釋字第 660 號黃茂榮大法官之不同意見書稱：「以一般營業人之當階段的加值為其營業稅的課徵範圍，係加值型營業稅之建制的基礎原則。任何營業稅法的規定皆不得背離該原則。一有背離，即屬違背實質課稅原則。即使有法律之明文規定，該規定亦屬違憲。在法律無如是明確之規定的情形，更不得透過解釋，使其背離該原則，以致構成違憲。」

24 Klaus Tipke, StRO Bd. II, 1993, S. 930.

25 不過，許多國家營業稅之一般稅率，超過 5%，甚至有高達 25%。Holger Stadie, Einführung zum Umsatzsteuergesetz/1994, in: Rau/ Dürnwächter, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, Bd. I, 1997, Anm. 460 ff.

26 黃茂榮，同註 18，41、57 頁。



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 1986 年 4 月 1 日施行加值型營業稅之初（施行後 2 年），財政部 1988 年 4 月 2 日台財稅第 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。<sup>27</sup>

本件函釋，就稅捐稽徵技術上階段（過程）不易區分之內部關係部分，依實務見解（最高行政法院 98 年度判字第 1061 號判決／漢登案；台北高等行政法院 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、財政部 1988 年 4 月 2 日台財稅第 761126555 號函釋之適用

### 一、財政部 1988 年 4 月 2 日台財稅第 761126555 號函釋之地位

依實務見解（台北高等行政法院 95 年度訴字第 00332 號判決等／捷時案）指出，上開函令係「主管稅捐稽徵之機關，於法定職權範圍內，對於營業人進、銷貨認定及統一發票開立等事項，所為細節性、技術性之統一釋示，因屬統一認定標準、簡化稽徵作業及避免營業人曲解法令致影響營業稅收所必要，且未逾越所得稅法等相關之規定或加重人民稅賦，與憲法尚無抵觸，自有拘束解釋機關、其【月旦財經法雜誌第 24 期，2011 年 3 月，第 140 頁】下級機關及屬官之效力，稅捐稽徵機關於辦理相關案件時自可據以適用。」

就此而言，財政部 1988 年 4 月 2 日台財稅第 761126555 號函釋之地位，在本案中之實務見解，係行政程序法第 159 條第 2 項第 2 款之「解釋性行政規則」。<sup>28</sup>

依據釋字第 525 號：「人民對公權力行使結果所生之合理信賴，法律自應予以適當保障，此乃信賴保護之法理基礎，亦為行政程序法第一百十九條、第一百二十條及第一百二十六條等相關規定之所由設。行政法規（包括法規命令、解釋性或裁量性行政規則）之廢止或變更，於人民權利之影響，並不亞於前述行政程序法所規範行政處分之撤銷或廢止，故行政法規除預先定有施行期間或經有權機關認定係因情事變遷而停止適用，不

27 Christoph Trzaskalik, Die Steuererhebungspflichten Privater, in: Friauf (Hrsg.), Steuerrecht und Verfassungsrecht, DStJG 12 (1989), S. 170 f. 指出，面對營業人與消費者在自由競爭市場之價格協商（Preisvereinbarung）機制，稅法應衡量以民法規定為基礎之契約自由，這在憲法上是允許的。

28 Hartmut Maurer, Allgemeines Verwaltungsrecht, 2000, S. 607 ff.

生信賴保護問題外，制定或發布法規之機關固得依法定程序予以修改或廢止，惟應兼顧規範對象值得保護之信賴利益，而給予適當保障，方符憲法保障人民權利之意旨。制定或發布法規之機關基於公益之考量，即社會整體利益優先於法規適用對象之個別利益時，自得依法定程序停止法規適用或修改其內容，若因此使人民出於信賴先前法規繼續施行，而有因信賴所生之實體法上利益受損害者，倘現有法規中無相關補救規定可資援用時（如稅捐稽徵法第 48 條之 3 等），基於信賴之保護，制定或發布法規之機關應採取合理之補救措施或訂定過渡期間之條款，俾減輕損害。至有下列情形之一時，則無信賴保護原則之適用：一、經廢止或變更之法規有重大明顯違反上位規範情形者；二、相關法規（如各種解釋性、裁量性之函釋）係因主張權益受害者以不正當方法或提供不正確資料而發布，其信賴顯有瑕疵不值得保護者；三、純屬法規適用對象主觀之願望或期待而未有表現已生信賴之事實者，蓋任何法規皆非永久不能改變，法規未來可能修改或廢止，受規範之對象並非毫無預見，故必須有客觀上具體表現信賴之行為，始足當之。至若並非基於公益考量，僅為行政上一時權宜之計，或出於對部分規範對象不合理之差別對待，或其他非屬正當之動機而恣意廢止或限制法規適用者，受規範對象之信賴利益應受憲法之保障，乃屬當然。」【月旦財經法雜誌第 24 期，2011 年 3 月，第 141 頁】

因此，（財政部 1988 年 4 月 2 日台財稅第 761126555 號函釋，得作為信賴基礎。）尤其，本函釋所表徵對本案供應商有利之內容，基於稅捐公平待遇之要求，禁止不合理之差別待遇，而相類似之事項（供應商相同，供應商與合作店、大賣場、百貨公司之合約內容相類似，且經營模式相同），應作相類似之處理。<sup>29</sup>例如，（一）將商業行為本質之多樣性加以類型化，便利營業稅法令之適用；（二）同意百貨公司作為銷售貨物之開立發票人及其與供應商之進銷階段劃分，便利勾稽及稅捐斗之掌握；（三）加值型營業稅繳納主體及稅捐負擔，得依書面契約按分成比例約定繳納。<sup>30</sup>

## 二、財政部 1988 年 4 月 2 日台財稅第 761126555 號函釋之適用限制

財政部 1988 年 4 月 2 日台財稅第 761126555 號函釋之主要功能，係「對於營業人（百貨公司及專櫃廠商）進、銷貨認定及統一發票開立等事項，所為細節性、技術性之統一釋示，因屬統一認定標準、簡化稽徵作業及避免營業人曲解法令致影響營業稅收所必要」（台北高等行政法院 95 年度訴字第 332 號判決等／捷時案）。

由於針對供應商在提供場地之百貨公司設立專櫃銷售貨物，如何適用營業稅法令，事實上涉及加值階段（過程）不易區分，易生爭議，故對於財政部 1988 年 4 月 2 日台財

29 Kopp/Ramsauer, Verwaltungsverfahrensgesetz, 2003, § 40 Rz. 26.

30 然而，台北高等行政法院 97 年度訴更一字第 62 號判決（漢登案）指出：「……參照最高行政法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條至第三條規定意旨，營業稅係消費稅，納稅義務人為銷售貨物或勞務之營業人，故原告係納稅主體，本件原告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。」

稅第 761126555 號函釋當時供應商在提供場地百貨公司設立專櫃銷售貨物之新興商業行為予以類型化處理，主要目的為簡化稽徵作業及避免影響營業稅收。

財政部 1988 年 4 月 2 日台財稅第 761126555 號函釋所謂提供場地之「百貨公【月旦財經法雜誌第 24 期，2011 年 3 月，第 142 頁】司」，其非法律之專門用語，亦非限制性之概念，而屬僅作為共同特徵之描述，即形容同時銷售多種商品之營利組織，且有多數商業行為人於同一地點進行營業行為；並且，百貨公司若欲採用專櫃銷售營業，依本函釋則成為報備義務之主體。換言之，本案之報備義務人，應為「合作店」，而非「供應商」。

至於，財政部 1988 年 4 月 2 日台財稅第 761126555 號函釋「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……」，涉及營業人協力義務之履行，雖釋字第 537 號：「……納稅義務人依個別稅捐法規之規定，負有稽徵程序之申報協力義務，實係貫徹公平及合法課稅所必要」，惟仍應有「個別稅捐法規之規定」作為依據，此即稅捐協力義務法定原則之適用。<sup>31</sup>

此外，依據財政部 1988 年 4 月 2 日台財稅第 761126555 號函釋，需履行營業人協力義務（即「向主管稽徵機關申請」）者，為欲採用專櫃銷售貨物之「百貨公司」，而非陳列銷售貨物之「供應商」，得向主管稽徵機關申請，涉及營業人協力義務之履行。

基於稅捐法定主義之要求，財政部 1988 年 4 月 2 日台財稅第 761126555 號函釋，不得作為課稅要件或裁罰要件。本案例，違背本函釋之協力義務者為合作店，故以供應商作為處罰對象，似不符處罰法定主義之要求；並且，供應商自始至終僅有依法申報 401 表之行為，在國家稅收未短缺之情況下，卻受多次「行為罰」與「漏稅罰」之處罰，似亦違背釋字第 503 號「一行為不二罰」及「禁止重複處罰」之要求。【月旦財經法雜誌第 24 期，2011 年 3 月，第 143 頁】

### 三、補稅及裁罰之省思

#### （一）補稅及裁罰之判斷基準

本案補稅及裁罰之判斷基準，實務見解係行政法院 1998 年 7 月份第 1 次庭長評事聯席會議決議：「現行加值型營業稅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。」而最高行政法院 98 年度判字第 759 號判決指出：「此係本院就加值型營業稅各階段營業人繳納營業稅所表示之一致見解。準此，本件有關營業稅漏稅罰之裁處，應以該特定營業人有無實際向國家

31 釋字第 537 號指出，財政部 1982 年 9 月 9 日台財稅第 36712 號函所稱：「依房屋稅條例第七條之規定，納稅義務人所有之房屋如符合減免規定，應將符合減免之使用情形並檢附有關證件（如工廠登記證等）向當地主管稽徵機關申報，申報前已按營業用稅率繳納之房屋稅，自不得依第十五條第二項第二款減半徵收房屋稅」，符合前述法條之立法意旨，於憲法上租稅法律主義尚無抵觸。



繳納營業稅為其判準，至於第三人有無代繳，對其漏稅結果不生影響……。」

事實上，加值型營業稅係基於消費稅原則，國家縱然針對可劃分之各階段課徵營業稅，惟此種多階段進銷項稅額互抵機制，仍係將稅額負擔最後轉嫁至消費者，故其加計上限不得超過最後消費者銷售金額之 5%，而**國家之營業稅債權，實際上係對消費者之「單一債權」**。<sup>32</sup>

營業人雖為各銷售階段之法定納稅義務人，惟其僅屬形式之納稅義務，事實上基於稽徵便利將納稅義務人規定為營業人之立法技術，讓其以「代收代付」之角色，履行協助稽徵機關收取及繳納營業稅之義務，故若最後銷售金額 5% 之營業稅已由消費者實際負擔，卻仍讓多階段營業人負擔前述 5% 以外之營業稅，則將違背消費稅及競爭中立性原則。

因此，最後消費者銷售金額 5%，應係作為本案補稅及裁罰之判斷基準。不得在稅收未短少之情況下，仍對營業人補徵稅捐者；並且，應以國家總體稅收是否短少，來判斷個別營業人應否補繳稅款，不得僅以未履行協力義務而創設或增加稅捐負擔。若事實上超收營業稅，則應退還溢繳稅款。<sup>33</sup>【月旦財經法雜誌第 24 期，2011 年 3 月，第 144 頁】

## （二）補稅及裁罰之對象

依據財政部 1988 年 4 月 2 日台財稅第 761126555 號函釋，需履行營業人協力義務（即「向主管稽徵機關申請」）者，主要係欲採用專櫃銷售貨物之「百貨公司」，而非陳列銷售貨物之「供應商」。

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「售價分成」之模式，並自願依分成比例繳納營業稅，未涉及納稅義務人之主體變更。

既然，「售價分成」為書面契約明訂且雙方自願遵行之模式，且未影響營業稅之課徵總額，亦未加重或減輕造成營利事業所得稅與個人綜合所得稅之影響，因此，當合作店違反財政部 1988 年 4 月 2 日台財稅第 761126555 號函釋所要求「向主管稽徵機關申請」之協力義務時，則補稅及裁罰之對象，似不得作為可歸責供應商之事由。就此，學者指出，稅捐稽徵機關應「多多體諒在很多情形營業人確實會欠缺不法認識，有禁止錯誤的情事，並對於可能發生之禁止錯誤多對納稅義務人宣導、溝通。……正如百貨公司與專櫃對於消費者之銷售所示，營業稅法之規定有時不能滿足營業人關於物流及金流之控管

32 黃源浩，論進項稅額扣抵權之成立及行使，月旦法學雜誌，140 期，2007 年 1 月，94 頁，註 12。

33 最高行政法院 96 年度判字第 851 號判決（捷時案）：「……營業人因適用法令錯誤或計算錯誤而有溢繳稅款之情形，亦可依稅捐稽徵法第二十八條規定，自繳納之日起五年內提出具體證明，申請退還。」

需要，以確保其債權。」<sup>34</sup>

此外，由於供應商與合作店事實上自始依法申報營業稅 401 表，並檢附相關憑證，尚未違反營業稅法與稅捐稽徵法所要求之協力義務，不論兩者關係之定性係「租賃」或「買賣」，均可自己依法申報營業稅 401 表呈現之進銷金額及稅額予以比對，若經勾稽核算營業稅 401 表所載數據以後，確定無任何短漏營業稅及營利事業所得稅之結果，則並無營業稅法第 19 條第 1 項：「未依規定取得並保存第 33 條所列憑證者」之情事，故國家應收稅額並無短缺，無所漏稅額可言。<sup>35</sup>【月旦財經法雜誌第 24 期，2011 年 3 月，第 145 頁】

### （三）稽徵機關意見分歧

本案之疑慮，係供應商與合作店之經營模式，是否比照供應商與百貨公司之經營模式，因當時未有統一函釋規定，有下列主管稽徵機關之意見可參：<sup>36</sup>

1. 2002 年 4 月 18 日台中市稅捐稽徵處，中市稅商字第 0910007568 號函說明三：「經洽詢北、高二市暨台灣省各甲等稅捐稽徵處意見，除彰化縣稅捐處未回覆外，台北縣、桃園縣、台中縣、台南縣及高雄市等稅處咸認為可比照百貨公司採專櫃銷售貨物開立發票方式辦理，台北市及高雄縣稅捐處則認為應於甲方收款後，以甲方之名義開立發票予消費者，並於合約規定結帳時，再依抽成比例（佣金收入）由乙方開立發票佣金收入予甲方；惟如採此方式則甲方必須在營業場所另行辦理營業登記，似又不屬合作經營模式。本案甲方已於各地設立合作店，經營型態類似百貨公司採專櫃銷售貨物，似宜比照主旨引述之鈞部函釋辦理。」

2. 2002 年 3 月 13 日中區國稅局，中區國稅一字第 0900012106 號函：「說明二……有無違反法令之規定不無疑義，另就甲、丙雙方訂立之契約與甲乙雙方之契約雖不盡相同，但其約定開立統一發票之方式則一致，究有無主旨所揭情事，爰請惠示卓見。」

3. 2001 年 4 月 8 日台中市稅捐稽徵處，中市稅法字第 44015 號函：「說明二……本案東興振業股份有限公司（以下簡稱甲方）及山川國際股份有限公司（以下簡稱乙方）契約約定之開立發票類似百貨公司之專櫃銷售方式，基於租稅中立原則，<sup>37</sup>稅法之規定

34 黃茂榮，同註 18，58 頁。

35 台北高等行政法院 95 年訴字第 591 號判決指出：「營業稅制在整個稅法架構上有一個重要功能，即是作為營利事業所得稅勾稽上之輔佐工具。因為當在營業稅之稽徵過程留下記錄以後，這些紀錄即是證明營利事業營業收入及營業成本費用之重要證據資料，有利往後稅捐稽徵機關對營利事業所得稅之查核。」；並參陳清秀，加值型營業稅之「所漏稅額」之計算—釋字第 660 號解釋評析，東吳法律學報，21 卷 4 期，2010 年 4 月，275 頁以下。

36 黃俊杰、黃士洲，同註 6，71 頁以下。

37 關於營業稅課徵應注意競爭中立性之要求，例如，釋字第 397 號理由書：「……如許股利收入免予列入計算依法不得扣抵比例，則此項與股利收入有關之各項費用之進項稅額，均將併作應課徵營業稅之進項稅額，而予全數扣抵，使其相關進項費用完全無租稅負擔，相較於專營投資業務者之此等進項稅額完全不能扣抵，有失公平，且將誘使專營投資業務者藉銷售少數應稅貨物或勞務而成為兼營投資業務之營業人，將投資業務之進項稅額得以悉數扣抵，規避稅負，自非合理。」

不應影響營業人之經營型態，且因專櫃銷售係目前常見【月旦財經法雜誌第 24 期，2011 年 3 月，第 146 頁】之經營型態，宜向財政部請示是否可放寬前述函釋之適用範圍」。

4. 2004 年 9 月 6 日中區國稅局法務一科簽呈：「說明四、本案再以傳真文件詢問各友局裁罰結果：均以營業人未依規定開立發票交付實際買受人，依稅捐稽徵法第四十四條規定裁處行為罰，與本局按加值型及非加值型營業稅法第五十一條第三款處漏稅額二倍罰鍰顯有歧異。」

由前述實務見解得知，系爭期間各稅捐徵機關對本件案例應否受處補稅及裁罰處分，意見仍屬分歧，除台北市及高雄縣稅捐處外，台北縣、桃園縣、台中縣、台南縣及高雄市等稅捐處咸認為可比照百貨公司採專櫃銷售貨物開立發票方式辦理，故本件之補稅及處罰，法律依據尚有爭議；再者，本件案例係肇因於合作店未履行財政部 1988 年 4 月 2 日台財稅第 761126555 號函釋要求之申請作為義務，而供應商則自始均依法申報 401 表，故似不能逕以故意或過失論處，且在國家稅收未因本案而短收之情況下，國稅局所為補稅及裁罰並不符合營業稅法之真意。

再者，財政部 2005 年 12 月 15 日台財稅第 09404585510 號函釋<sup>38</sup>「按營業稅法第三十三條規定，營業人以進項稅額扣抵銷項稅額者，應具有載明其名稱、地址及統一編號之憑證；惟營業人開始營業前，未依同法施行細則第三十六條規定向主管稽徵機關申請統一編號者，其所取具之進項憑證尚無法符合前述營業稅法之規定，基於實質課稅原則，<sup>39</sup>其取得之進項憑證如經查明確係為營業上使用或勞務，應准予核實申報扣抵銷項稅額。」此見解表現實質課稅原則，對於納稅人之進項稅額部分准予實質認列，以免虛增加值稅金額。【月旦財經法雜誌第 24 期，2011 年 3 月，第 147 頁】

此外，財政部並於 2010 年 2 月 9 日及 3 月 22 日分別發布新聞稿，指出：「新修正條文僅針對營業人統一發票『金額』誤繕，但未依法作廢重開者，在未經檢舉或稽徵機關查獲前，已在統一發票各聯錯誤處更正，……，因未對該貨物或勞務以後各階段之加值額產生影響，即免再按銷售額 1% 加處罰鍰。」「統一發票是使交易前後手稽徵資料完整，建立正確課稅的重要憑證，因此如發生記載錯誤時，依規定不可直接於錯誤處訂正修改的。惟財政部考量，營業人前揭違反規定行為，並未對該筆銷售貨物或勞務以後各銷售階段之『加值額』產生影響，違章情節尚屬輕微，日前修正稅務違章案件減免處罰標準，增定免罰規定。」

換言之，本案行為時及處分（補稅及裁罰）時，各稅捐機關對於營業稅法令之認知，

38 惟該函釋未經編入 2008 年版營業稅法令彙編，依財政部 2008 年 11 月 18 日台財稅第 09704555680 號令，自 2009 年 1 月 1 日起不再援引適用。但是，本件系爭期間為 1999 至 2002 年，故應有其適用。

39 柯格鐘，同註 6，441 頁以下指出，實質課稅原則可作為調整借牌營業、轉承包與分包等相關當事人所延伸之營業稅法律問題，依交易之經濟實質內容，在滿足稅捐法定構成要件時，予以稅捐之稽徵，惟除該當行政罰要件以外，不含處罰之法律效果。



尚未完全一致，故僅因檢舉案件而急速處分之結果，未審慎評估與檢討財政部 1988 年 4 月 2 日台財稅第 761126555 號函釋之真意及適用限制，其合法性及合憲性均顯有疑慮。

甚至，由目前之財政部 2010 年 2 月 23 日台財稅第 09800573920 號函釋，主動以「共同銷售貨物及勞務」開立發票方式，化解「買賣」與「租賃」之爭議，亦可化解百貨公司與大賣場「售價分成」之銷貨模式與供應商相同，但未被補稅處罰之爭議。並且，財政部已確實體認階段劃分之實際難題，應著重工商業動態發展之事實。

## 伍、職權調查與注意有利事項之義務

系爭合約關係之定性為何，似並非本案是否有「漏稅」之重要爭點。本案是否有「漏稅」，仍應檢視供應商原先採用之開立發票方式是否造成逃漏應納營業稅額始為重點。而「漏稅」之議題，係應關注政府稅收是否短少，供應商是否有不法稅捐利益（漏稅罰），與開立發票方式行為之瑕疵（行為罰）無關，<sup>40</sup>至【月旦財經法雜誌第 24 期，2011 年 3 月，第 148 頁】於，由供應商或合作店收款，因係採「售價分成」方式，上開兩種開立發票方式，均不會改變供應商之應納營業稅額（營業加值）。

現行營業稅制營業稅「銷項稅額」不是應納稅額，銷項稅額扣減進項稅額之餘額，才是應納稅額（營業稅法第 15 條第 1 項），營業稅法第 51 條「按所漏稅額」處罰，並非按漏開發票開立金額處罰。凡營業人能證明確有支付進項稅額予實際銷貨營業人（抽成金給合作店），且經查明該稅額已依法申報繳納者，應認無漏稅事實，而不構成行為時營業稅法第 51 條第 5 款之違章，最高行政法院 1998 年 7 月份第 1 次庭長評事聯席會議決議指出：「……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，並經原處分機關查明該稅額已依法報繳者，應依營業稅法第十九條第一項第一款規定，就其取得不得扣抵憑證扣抵銷項稅額部分，追補稅款」，可供參照。<sup>41</sup>

由於供應商與合作店個別銷售階段營業稅不變，且買受人已取得足額銷售發票，供應商與合作店不可能重新開立發票交付買受人，故不會有漏開發票情事，而產生前後手追補效果。就此，台北高等行政法院 95 年度訴字第 591 號判決指出：「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

40 台北高等行政法院 95 年度訴字第 591 號判決指出：「基於確保營業稅債權之考量，營業稅法制不容許跳開統一發票，將部分交易流程隱匿之情形發生。因為跳開統一發票之結果，雖然對國家應收之營業稅總額沒有影響，但是會有以下二種副作用：(1)沒有在營業稅流程中出現的交易行為，其交易雙方很容易因此隱匿其營收，而便利其逃漏營利事業所得稅。(2)稅款總額不變，但納稅義務人之數目減少，每一納稅義務人分擔之應納稅額也會提高（總金額不變，但納稅單位變少），結果倒帳（欠繳）之風險會因此而增加。」

41 供應商及合作店均按原開立發票方式依法申報營業稅 401 表，並於營業稅 401 表第 101、107、111 欄列載相關銷項稅額、進項稅額、應納稅額，於國稅局改認租賃定性時，上開 401 表原列載之稅額即為「載有稅額之其他憑證」（營業稅法第 33 條第 3 款之規定），國稅局自始已完全掌握，似無營業稅法第 19 條第 1 項第 1 款之情事。

憑證是否為符合營業稅法第三十三條各款之要件，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。」

本案應就被稅捐機關擬制租賃關係與買賣關係之開立發票種類、對象、金額【**月旦財經法雜誌第 24 期，2011 年 3 月，第 149 頁**】加以比較，依其查獲時已掌握合作店與供應商 401 表之申報資料（營業稅法施行細則第 52 條第 2 項第 1 款），查得應納營業稅金額，確定是否有本稅追補及科處漏稅罰之要件該當。此外，因相關交易事實確定，買受人已實質負擔營業稅，且發票無法重開，在無礙稽徵勾稽制度及不影響政府稅收之情況下，主管稽徵機關應主動依「查得資料」就銷項稅額與進項稅額<sup>42</sup>相減，以其加值判斷稅負或先限期責令供應商及合作店補行更正申報（應納稅額不變），再為判斷是否追補本稅及科處漏稅罰，始符程序正義及比例原則。<sup>43</sup>

事實上，本案問題之爭點，是國稅局就自始已掌握之合作店及供應商之營業稅 401 表，未善盡職權調查（即以營業稅 401 表及檢附之憑證，進行勾稽義務）之責，所延伸補稅處罰之違法處分，致影響供應商之法律權益。<sup>44</sup>

此時，國稅局應依行政程序法第 36 條職權調查證據，就有利及不利事項一律注意及依同法第 43 條就調查結果認定事實，<sup>45</sup>而本件並非查獲時始提出進項憑證之情事，主管稽徵機關也沒有無法勾稽之問題，理應主動出具載有該筆營業稅款【**月旦財經法雜誌第 24 期，2011 年 3 月，第 150 頁**】之證明文件，由供應商申報扣抵，並註記列管，即依「查得之資料」（合作店 401 表），經查證若無應補徵之應納稅額，則即無漏稅額，始符合營業稅法第 33 條第 3 款及營業稅法施行細則第 52 條第 2 項第 1 款規定。<sup>46</sup>

因此，在行政法院聯席會議原乙說所謂之「經稽徵機關查明」，於此係指稽徵機關應

42 本件「載有稅額之其他憑證」即合作店開立給買受人之銷項發票（已申報）減供應商開立給合作店之進項發票（已申報）之差額，此部分合作店已申報繳稅，主管稽徵機關自始掌握供應商與合作店之 401 營業稅申報資料，自得依「查得資料」查證供應商並無漏稅額，沒有無法勾稽之問題，依法應可扣抵。

43 財政部 2009 年 12 月 7 日台財稅第 09804577370 號函：「……參照司法院釋字第三三七號解釋意旨，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。」

44 本案於查獲前已取得營業稅法第 33 條第 3 款「其他經財政部核定載有營業稅額之憑證」，主管稽徵機關自始掌握供應商與合作店營業稅之申報資料（401 表），無營業稅法第 19 條第 1 項第 1 款規定「未依規定取得並保存營業稅法第 33 條所列之憑證者」之情事，即合作店開立總額發票給買受人，減除供應商開立發票給合作店之差額（合作店取得售價分成之抽成金之金額），由合作店營業稅 401 表第 111 欄應實繳稅額，第 21 欄之銷售額，第 28 欄之進項額即可勾稽，無查獲時始提出進項憑證之情事，主管稽徵機關也沒有無法勾稽之問題，實應依「查得之資料」（合作店 401 表），若查證無應補徵之應納稅額，即無漏稅額，始符合營業稅法施行細則第 52 條第 2 項第 1 款規定。

45 Claus Lambrecht, Normative Bindung und Sachverhaltserfassung, in: Friauf (Hrsg.), Steuerrecht und Verfassungsrecht, DSJG 12 (1989), S. 79 ff.

46 例如，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；針對賣方違章因未取得尾款未補開發票買方可否申報扣抵之釋疑，財政部 2002 年 3 月 21 日台財稅第 0910451521 號函：「賣方因買方應支付之工程款未完全付清，致不願補開統一發票，雖賣方已承認違章事實，在原處分機關核定之營業稅款尚未繳納前，尚不宜准由買方據以申報扣抵，惟為顧及買方之權益，如經查明買方確已實際支付營業稅款，且賣方亦已依法補繳該筆營業稅款，則得由查獲之原處分機關出具載有該筆營業稅款之證明文件供買方申報扣抵，並註記列管。」

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。

## 陸、行政法院聯席會議決議與憲法解釋意旨不符

釋字第 337 號理由書謂：「……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，營業稅法第五十一條第一項本文規定：『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，此與稅捐稽徵法第四十四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【**月旦財經法雜誌第 24 期，2011 年 3 月，第 151 頁**】為，違反釋字第 337 號關於漏稅罰應有發生漏稅事實為裁罰要件之意旨。<sup>47</sup>

蓋釋字第 337 號，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，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，<sup>48</sup>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

47 黃俊杰、黃士洲，同註 6，59 頁以下。

48 由營業稅 401 表之各欄記載內容計算得知，事實上，本案未造成國家所得稅勾稽之妨礙。



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 至 4 及 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 號之後，於 2000 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【月旦財經法雜誌第 24 期，2011 年 3 月，第 152 頁】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 1994 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。

## 柒、結語

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。換言之，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。

本案應以國家之營業稅債權，係對消費者之「單一債權」（最後消費者銷售金額之 5%），作為國庫應收營業稅是否短少之判斷標準，並進而討論營業人是否構成漏稅罰之基礎；並且，在營業人已依法檢具憑證申報 401 表之情況下，所有申報資料均可在稅捐機關電腦中依法勾稽，則根本無查獲時始提出進項憑證之情事，故似欠缺行為罰之基礎；再者，欲對營業人科處行為罰或漏稅罰，均應以營業人有主觀歸責事由為前提。【月旦財經法雜誌第 24 期，2011 年 3 月，第 153 頁】

因此，縱然營業人開立發票方式及對象，與稽徵機關認知之銷售模式有差異之處，在國庫未短收營業稅情況下，基於營業稅之競爭中立性原則，稽徵機關應非即視為規避或逃漏稅捐之違章行為，強制調整補稅及裁罰，而係應輔導營業人未來調整發票之開立方式。**【月旦財經法雜誌第 24 期，2011 年 3 月，第 154 頁】**

