

釋字第六八五號解釋 部分不同意見書

大法官 許玉秀 提出
林子儀 加入
許宗力 加入

本件聲請原因案件涉及財政部九十一年六月二十一日台財稅字第九一〇四五三九〇二號函、財政部七十七年四月二日台財稅字第七六一一二六五五五號函、財政部賦稅署九十二年一月二十八日台稅二發字第九二〇四五〇七六一號函、行政院（現改制為最高行政法院）八十七年七月份第一次庭長評事聯席會議決議、七十九年一月二十四日修正公布之稅捐稽徵法第四十四條有關未給與憑證及未取得憑證部分規定；原因案件之一並針對釋字第六六〇號解釋，聲請補充解釋。

關於程序審查部分，多數意見不受理補充解釋釋字第六六〇號解釋、財政部七十七年四月二日台財稅字第七六一一二六五五五號函、財政部賦稅署九十二年一月二十八日台稅二發字第九二〇四五〇七六一號函，以及將行政院八十七年七月份第一次庭長評事聯席會議決議切割，而僅受理後段「關於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，不影響銷售貨物或勞務之營業人補繳加值型營業稅之義務部分」部分，本席等均不能贊同。

關於實體審查部分，就七十九年一月二十四日修正公布之稅捐稽徵法第四十四條，所規定違反「取得憑證、給與憑證」協力義務的處罰金額，未設合理最高額限制（參照九十

九年一月六日修正該條第二項規定，已設有罰鍰最高額限制，不得超過新臺幣一百萬元），多數意見認為牴觸憲法比例原則，維持釋字第六四一號解釋結論，本席等敬表同意。但多數意見認為財政部九十一年六月二十一日台財稅字第九一〇四五三九〇二號函、行政院八十七年七月份第一次庭長評事聯席會議決議「關於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，不影響銷售貨物或勞務之營業人補繳增值型營業稅之義務部分」合憲，僅就增值型及非增值型營業稅法（下稱營業稅法）第二條第一款、第三條第一項、第三十二條第一項前段規定，進行形式上的說文解字（解釋理由書第三段參照），解釋理由書（第四、五段參照）直接以聲請人就是營業人，作為前提要件，對於聲請人聲請解釋的爭點：營業人是否可能因為契約約定，而不是營業人，以及縱使聲請人就是營業人，是否等同聲請人實際上逃漏稅捐，必須承擔補稅及行政罰責，幾無一語加以闡述。對於多數意見所持理由及合憲結論，本席等均礙難支持。爰提出部分不同意見書並說明理由如下。

壹、原因事實與爭點分析

一、原因事實

(一) 合作店面的經營模式

聲請人與合作店提供廠商訂定合作店契約，主要約定如下：

- 1、合作店提供廠商提供合作店店面，並負擔店面可能的租金、水電費、裝潢、音響及其他店面費用及後續維修費用。且需提供電話、傳真機、針車、折衣車。

- 2、 聲請人提供銷售貨物、相關廣告物品、以及銷售人員，並由聲請人直接管理經營，以及給付薪資。
- 3、 每日銷售貨物價款，由聲請人收取（非合作店提供廠商收取），並逐筆開立發票；但營業使用發票則由合作店提供（買受人取得合作店提供廠商所開立的發票）。
- 4、 利潤分配日期：聲請人與合作店提供廠商約定，營業一定期間後（例如每月）結帳一次，於特定日期（例如次月 5 日）對帳，之後（例如次月 10 日）再將合作店提供廠商應得利潤，匯入合作店提供廠商指定帳戶，並開立結帳後實付金額發票予合作店提供廠商。
- 5、 利潤分配方式，由聲請人與合作店提供廠商約定，以每期營業額的一定比例，作為合作店提供廠商的利潤，並於上述日期進行分配。例如每期為一個月，如果每月營業額在新台幣二 0 0 萬元以下，合作店提供廠商保證利潤為營業額百分之二十（20%）；超過二 0 0 萬元部分，合作店提供廠商另得抽成百分之十八（18 %）¹。又例如約定合作店的年營業額在新台幣一千八百萬元以下者，合作店提供廠商可以分得百分之二十三（23 %），超過部分，再按百分之十八（18 %）分予合作店提供廠商，雖然以年度營業額，作為分成比例的依據，但仍約定每月對帳與匯款日期²。

(二) 財政部對合作店營業稅申報方式的主張：聲請人逃漏營業稅，應予補稅並科處罰鍰

¹ 參照聲請人之一「銀○」公司與「擘○」服裝行，於 91 年訂定的合作店合約第 3 條。

² 參照聲請人之一「捷○」公司與「九○」公司，於 88 年訂定的合作店合約第 3 條（一），及第 4 條（二）。

- 1、 在合作店的經營銷售貨物模式中，聲請人與合作店提供廠商，屬於租賃關係，合作店契約雙方並無進銷貨關係，與百貨公司設立專櫃銷售貨物的型態有所不同，不得比照百貨公司設立專櫃銷售貨物方式，由百貨公司開立營業發票予買受人（財政部賦稅署九十二年一月二十八日台稅二發字第九二〇四五〇七六一號函參照）。
- 2、 合作店的管理、收款，實質上由承租店面銷售貨物的聲請人自行處理，聲請人即為營業人，自應依法開立營業發票，交付予買受人（財政部九十一年六月二十一日台財稅字第九一〇四五三九〇二號函參照）。聲請人既為營業人，卻未以自己名義開立營業發票給消費者，構成逃漏營業稅，應補稅並處以罰鍰。至於合作店提供廠商是否按照自己名義開立的發票申報營業稅，對於聲請人的納稅義務並無影響（行政法院八十七年七月份第一次庭長評事聯席會議決議參照）。

二、 爭點分析：營業稅制度與限制營業自由

針對財政部的主張，聲請人認為，合作店契約並不是租賃契約，約定合作店提供廠商，必須向貨物買受人提供營業發票，合作店提供廠商就是營業人，而利潤分成並非給付租金，結帳後聲請人再開立進項發票給合作店提供廠商，並無逃漏稅捐；且縱使申報人有誤，既然已經繳納銷售貨物增值部分的營業稅，也就沒有漏稅，不必補稅，也不該受罰。

自聲請人的觀點，聲請人開創一種新型的營業模式，依據新經營模式所安排的營業稅繳納方式，遭到財政部以「營業人定位錯誤」予以否決。爭訟的癥結點，因而在於財政部

對於本件聲請原因案件關於「營業人」的認定，是否符合營業稅法的規定，並是否因而導致聲請人不可以採合作店方式銷售貨物，以致過度限制人民營業模式的選擇自由。

貳、關於程序審查

一、財政部賦稅署九十二年一月二十八日台稅二發字第九二〇四五〇七六一號函

百貨公司設立專櫃銷售模式與合作店銷售模式，在申報營業稅上面所遭受的差別對待，起源於此一函釋，財政部稽徵實務及行政法院的判決實務，均以此一函釋作為判決論述的主要依據。從稽徵實務與法院判決看來，實質上具有通案適用的拘束效力，而具有命令的性質，應該作為本院大法官解釋憲法的對象。

該函釋的定性，究竟是否為機關內部針對個案的行政指導，在行政法學理上，雖然可能有討論價值及獲得支持的依據，但是大法官解釋憲法，目的在於保護人民免受不正當的法律或命令侵害，如果不從實質效力上加以定性，納入受理範圍，恐將導致之後行政機關率以行政指導之名，行通案解釋法律之實，則在沒有憲法訴願的救濟途徑之前，人民如有尋求釋憲救濟的必要，將求救無門。

二、財政部七十七年四月二日台財稅字第七六一一二六五五五號函³

³ 財政部七十七年四月二日台財稅字第七六一一二六五五五號函（九十八年三月十九日廢止）：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：

多數意見的解釋理由書第四段，提及本函釋所指的百貨公司設立專櫃銷貨方式，肯定以百貨公司為營業人的方式，符合稅法的規定，之後再敘述百貨公司設立專櫃銷售方式，與合作店經營方式有所不同，並得出上述財政部九十一年函未違反憲法平等原則的結論。

多數意見實質上已因論述的需要，而審查並肯定本函釋的合憲性，則應該將本函釋明白納入受理範圍。縱使該函並非確定終局判決所適用的法令，以具有重大關連性為由，即可予以受理。

三、八十七年決議如何分割一部受理、一部不受理？

從決議內容來看，多數意見不予受理的八十七年決議前段：「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。』營業稅法第十九條第一項第一款及第三十三條第一款定有明文。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

(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，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、總額金及結帳(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，銷售清單等資料，以供稽徵機關查核其營利事業所得稅。

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，追補該項不得扣抵之銷項稅款。」闡明營業人進貨，如果未依規定取得前手開立的進項憑證，不能扣抵銷項稅額，既不許扣抵，則已申報扣抵的部分，稽徵機關應予追補。

而多數意見受理的後段部分「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。」之所以要求營業人必須補繳營業稅，因為認為營業人有漏稅，而所謂多階段課稅，之所以成為認定營業人有漏稅的理由，正好建立在前段所謂「不依規定取得交易對象開立之進項憑證」的論述上面。因為未取得前手的合法進項憑證，不許扣抵銷項，因而如果自行扣抵，即遭認定為虛報進項，仍屬於漏繳營業稅。多數意見將前後段切割，不能釐清聲請人如何被對待的全貌。

上開八十七年決議前段認為，即便營業人有進貨事實，只要沒有依法取得前手的進項憑證，就是漏稅，這正好才是聲請人所反對的部分。聲請人主張，依據釋字第三三七號解釋意旨，憲法所容許的漏稅追補以及漏稅罰，僅限於實質上有漏稅的情形。

究竟營業稅的逃漏與否，應單純以形式上有無前手的進項憑證認定，或應實質確認營業人所申報的各進項憑證？尤其在本院作成釋字第三三七號解釋之後，財政部對逃漏營業稅的認定標準，仍然一再引起牴觸該號解釋的疑慮，而不斷

成為聲請釋憲的對象。多數意見對有受理解釋必要的前段，卻視而不見，所作成的解釋，恐無助於樹立營業稅制與稅捐機關的誠信。

四、釋字第六六〇號解釋應予以補充解釋

釋字第六六〇號解釋，的確未曾考量租稅中立原則。該號解釋完全扭曲「加值型」營業稅僅就加值部分課徵營業稅，以及營業稅本質上是消費稅的本旨，不僅拒絕事後提出的合法進項憑證、拒絕扣減營業人之前合法留抵的稅額，也不管營業人實際上有無進貨事實，甚至不許可以推計扣除額的方式課稅。因為有銷貨必有進貨，這是不可逆斷的事實，即便未申報進貨，也定然可以採用同業利潤標準的方式，推計得出營業成本，若是直接以銷售額計算應納稅額，等於回復舊法時期的總額型營業稅，根本違反加值型營業稅制的立法目的。

除有上述過度課稅的情形之外，再加上接連以漏稅額所加計的罰鍰，不但稅上加稅，且罰上加罰，而根本危及營業的存續，嚴重侵害人民財產權。針對釋字第六六〇號解釋，非但有補充說明的必要，解釋結論與論述更應該予以變更⁴。

參、關於實體審查

一、故意扭曲營業稅制？

（一）選擇合作店經營方式的商業考量

在商言商，經營模式的選擇，背後無非是成本與利益的綜合評估。降低成本、提高利潤、控制可預期的營運風險，

⁴ 該號解釋是嚴重的錯誤解釋，批評詳見許玉秀，釋字第 660 號解釋不同意見書。

是採取哪一種經營模式，必然會考慮的因素。

對聲請人與合作店提供廠商而言，利用上述的合作店契約，可以設想的優點，例如：

1、降低定期定額租金成本

對聲請人而言，可以避免定期定額租金的成本壓力，尤其是在新店面開設初期，如果營業額不高，卻必須負擔高額租金，必然增加營運困難，提高營運失敗的風險。

2、提高獲利可能

對合作店提供廠商而言，雖然獲利可能隨營業額高低起伏，但如果確實是金店面，一旦度過開店初期難關，甚至建立忠實顧客群之後，隨營業額提高，合作店提供廠商的獲利亦可以不受限於定額租金，而真正地分享到金店面所帶來的豐沛利潤。

3、降低營運風險

對聲請人而言，如果只是單純出貨給合作店提供廠商，既無從知悉合作店提供廠商營運狀況，更不易察知合作店提供廠商財務能力是否足以負擔貨款，再加上一般出貨予大盤商或零售商，多採先出貨後收款方式，如果合作店提供廠商經營不當，聲請人的風險也隨之增加。為降低風險，聲請人選擇以自己所培訓的商品銷售人員，進駐合作店，作為實質上的管理人，以便確實掌握銷售狀況，並且同時可以維持品牌一貫的服務水準。此所以財政部所認可的百貨公司設立專櫃銷售貨物的模式，也是由聲請人直接派遣人員進駐管理貨品銷售。

4、節省更換發票、調整會計及稅務的營運費用

對雙方而言，如果聲請人每次出貨給合作店提供廠商，就必須提供發票，則在貨品未完全銷售，或有瑕疵時，合作店提供廠商必須退貨給聲請人。因為通常尚未給付貨款，因此極可能產生退貨後，必須修改發票的情形；而且在聲請人及合作店提供廠商的會計帳上，原本所列應收帳款、應付帳款，也必須隨之變動，更可能因為合作店提供廠商已經將發票申報營業稅，導致有溢繳稅款，或申請扣減營業稅（營業稅法第 15 條第 2 項規定參照）的問題。對於聲請人與合作店提供廠商而言，利用合作店經營，即可在事後確認進出貨的狀況，再開立發票，確實可有效節省費用。上開財政部七十七年函許可百貨公司先銷後進，以及財政部九十八年三月十九日台財稅字第 0 九八 0 四五二一八八 0 號函⁵，認可大賣場設

⁵ 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 1 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 日台財稅第 761126555 號函、86 年 2 月 20 日台財稅第 861885178 號函及 94 年 10 月 3 日台財稅字第 09404573700 號令，自即日起廢止。

立專櫃銷售貨物，亦可採先銷後進方式，也是基於此種考量⁶。

基於合作店契約可以有效地解決上述諸多難題，遽行認為聲請人與合作店提供廠商之間協議採用合作店經營，目的是為了以法律形式上的取巧安排，脫免營業稅的繳納義務，而屬於濫用契約自由、扭曲營業稅制的惡意行為，證據顯然不足。

（二）多數意見有相同認知

多數意見解釋理由書第六段的併此指明，即指出稅捐實務長期存在的根本問題，也是稽徵實務造成民怨的癥結。稅捐稽徵實務對於逃漏稅捐的故意、過失，認定過於寬鬆，容易入民於罪。之所以發生本件解釋的原因案件，在於聲請人對於營業稅法上「銷售貨物」的理解，與主管機關財政部的理解不一致，這是一種對於構成要件所涵攝的事實範疇認識上的不一致，如果財政部的解釋是對的，那麼聲請人就是發生包攝錯誤（涵攝錯誤）。包攝錯誤⁷屬於一種法律錯誤，對於法律錯誤，尤其是行政法規的法律錯誤，通常需要專業的租稅知識才能避免。欠缺這種專業知識的人，不知道自己的行為牴觸規範，而未認識自己的行為是構成要件行為，在所難免⁸。

本件原因事實案件的聲請人，雖然是營業專家，但是對於營業稅的理解，如果認為已經依照規定向消費者收取營業

⁶ 本院大法官書記處，於100年1月25、26、27日以電話詢問財政部的詢答記錄。

⁷ 包攝錯誤在構成要件錯誤與禁止錯誤的分類上，屬於構成要件錯誤的一種，但在事實錯誤與法律錯誤的分類上，屬於法律錯誤的一種。

⁸ 包攝錯誤的情形，可以證明不法意識包含在故意當中，欠缺不法意識，可以同時阻卻構成要件故意。對行政法規的法律錯誤，尤應使發生阻卻構成要件故意的法律效果。

稅，並且也已經轉交給國家，自然不會有短漏稅的認知。財政部對於營業稅法銷售行為的認定，與一般商業常規不同，也與民法及營業稅法有所不符，自難以期待聲請人可以理解而避免。錯誤如屬不能避免，自然連過失責任也能排除。因此即便真的認定聲請人短漏稅，也不能認定聲請人有逃漏稅捐的故意或過失。多數意見有見及此，特別指明逃漏稅捐的歸責條件，顯然與本席對本件聲請原因事實的基礎認知一致。

二、合作店提供廠商不能是營業人？

對於合作店經營模式的營業人，應如何認定？財政部所持理由，是聲請人與合作店提供廠商沒有進銷貨關係，聲請人才是營業人；而且消費者普遍認為專櫃銷售模式的出賣人是百貨公司、大賣場，在合作店消費，出賣人則是聲請人。本件解釋原因案件的確定終局判決進一步補充，認為合作店契約的聲請人始終保有銷售貨物的所有權，且自主管理商品銷售，因此聲請人才是真正的營業人，合作店提供廠商與聲請人為租賃關係，否則應由合作店提供廠商自負盈虧，豈有由聲請人「每月按其實際銷售營業額之比例計算報酬」之理？

檢視上述財政部與確定終局判決的理由，其實與商業交易實況及營業稅法規定均有所不符。

其一，縱使無進銷貨關係，以致於合作店提供廠商對於銷售貨品沒有所有權，並不能作為否定合作店提供廠商是營業人的理由。因為營業人對於所銷售的物品，即便在買賣當時沒有所有權，與消費者之間所締結的買賣契約也不會因此

無效。因此縱使銷售貨物的所有權，仍保留由聲請人所有，未移轉給合作店提供廠商，該廠商與消費者間的買賣契約，仍屬有效。這個有效的買賣契約，就是作為營業稅課徵基礎的銷售行為，合作店提供廠商自然因而是營業稅法上的營業人。事實上，在徵收營業稅時，出賣人不可能主張自己不是所有權人，而拒絕繳納營業稅。

其二，對於消費者而言，品牌供應商和合作店的關係如何，既無從得知，也不重要，特別是在消費者保護法第七條已經規定商品製造人責任，消費者並不會因不同出賣人，而無從請求品牌供應商負責，因此誰是發票開立人，誰就是與他交易的營業人。當消費者付出營業稅接過發票之後，究竟誰負責把他所繳納的營業稅轉交給稅務機關，對他而言，毫不重要，而理所當然地，他會將把發票交給他的人，當作是替他轉交營業稅的人。財政部認為消費者面對百貨公司和合作店，對於營業人會有不同認知，不知證據何在？而認為應該以消費者的認知為準，更是不知有何依據？

其三，商業經營的合作態樣，以利益為始，以利益為終，可以千變萬化。例如為了拓展市佔率，品牌供應商經常採取銷售虧損補貼、銷售輔導、專業人員進駐經營等方式，分擔銷售風險，這種品牌供應商分擔銷售風險的營業型態，不但未必是例外，反而應該是常態，因為畢竟品牌供應商是經營動機的創造者、經營誘因的提供者。如果認為合作店提供廠商必須完全自負風險，才能是營業人，自然已經干預了品牌供應商與合作店對於經營風險的分配。

多數意見對於財政部九十一年六月二十一日台財稅字

第九一〇四五三九〇二號函，進行限縮解釋（解釋理由書第四段參照），假設函釋內容僅針對闡釋營業人自行銷售貨物、收取貨款，並未限制聲請人不得於合作契約的內容，明確約定由合作店提供廠商，作為物品銷售的營業人，正好證明財政部原來對於合作店經營模式的限制，已涉及過度限制人民的營業自由。

三、進銷項勾稽是否遭受破壞？

加值型營業稅的進銷貨勾稽制度，要求以營業人的當期銷項稅額扣減進項稅額，得出當期應納稅額（營業稅法第15條規定參照）。而如果欠缺進項（進項為0），則會變成直接以銷項計算稅額，又會回復舊法的銷售總額型營業稅，因此理論上應該是先有進項，之後再有銷項（先進後銷），才可能「加減」得出加值的部分，也才能就加值部分計算應納稅額。

對於上述有進項才有銷項的勾稽模式，其實在營業的實務上並非理所當然。在某些類型的營業，特別是銷售所謂的當季商品，營業人雖然有進貨，但若貨品沒有售罄，多數情形會退還給出貨人，以致於實際上的進貨數量，取決於銷售數量。因此等到每期（實務上多以一個月為一期）決算後（實務上多為次月的上旬），營業人交付貨款或票款時，才同時由出貨人交付進項發票，的確是交易實務上的常態。

在此種先銷後進的情形，一般營業人都會自行將之後所取得的進項憑證，於下一期申報營業稅時扣抵，也就是無法扣抵當期的銷項稅額，因此所必須負擔的是，當期銷項稅額無進項稅款可供扣抵的財務壓力。進項稅額如果沒有扣抵，

不會使得營業稅短收，反而有溢繳稅款的問題，而如果不准營業人以之後取得的進項稅款進行扣抵，則必然造成營業人不能將營業稅轉嫁，而必須自行負擔，最終經常導致營業困難。這種租稅勾稽的限制所造成的營業困境長期存在，經百貨公司與大賣場等大型的商業經營業揭露之後，財政部提出兼顧實務、簡政便民的解決方案，因而作成上開七十七年四月二日台財稅字第七六一一二六五五五號函，以及九十八年三月十九日台財稅字第 0 九八 0 四五二一八八 0 號函。

依據前開二函，財政部對於先銷後進的申報方式，既不完全排斥，而且還能夠予以配合，只是要求上述的百貨公司、大賣場與貨物供應商雙方先行通報契約內容，並提供比對資料等。足見財政部雖然主張，這種解決方式只是現行營業稅法第三十二條規定「發貨時開立發票」⁹的例外，但就實務作業而言，採行先銷後進的開立發票方式，並不會產生進銷項勾稽的困難。從而認為同樣是約定利潤分成、場地提供、專職人員管理貨品販賣的合作店經營模式，破壞營業稅進銷項勾稽制度，顯然無據。

再觀察合作店經營模式，聲請人與合作店提供廠商約定分配利潤的方式，每月營業額於次月五日核算，並於十日完成匯款且開立發票，可以認為目的就是希望符合營業稅法第三十五條規定的申報日期（每二月申報一次，次期開始 15 日內申報）。因此容許合作店提供廠商作為營業人，且於次月上旬完成進項憑證的取得，其實沒有勾稽上的困難。

⁹ 依 97.3.10 修正的營業人開立銷售憑證時限表，第一欄載明買賣業開立發票時點：

- 一、以發貨時為限。但發貨前已收之貨款部份，應先行開立。
- 二、以書面約定銷售之貨物，必須買受人承認買賣契約始生效力者，以買受人承認時為限。

四、 是否逃漏稅應實質認定

加值型營業稅推行成功，緊密的進銷貨勾稽制度，確實功不可沒，但不論如何，進銷項勾稽制度只是一種手段，維護營業稅的有效收取、避免納稅義務人逃漏營業稅的手段，不應將進銷項勾稽制度，直接作為一種目的。因此有無逃漏稅，必須檢視整個交易關係，不應僅擷取交易中一段，形式上不符合財政部所定的勾稽方式，就認定整體交易行為逃漏營業稅。

又依據本院釋字第三三七號解釋意旨，有無逃漏稅捐，須核實認定，因此即便營業人的申報方式，不完全符合現行的進銷項勾稽方式，也不得立即判定為逃漏稅，除應比對前手與後手的進項稅額、銷項稅額之外，也必須審認國家是否已經確實收取該筆交易的營業稅，如果確實收取，不論由誰擔任營業人申報，均不應認為國家有短收營業稅。

本件合作店經營模式，縱使認為雙方申報方式有誤，也必須審究銷售貨品當次交易的營業稅，是否的確申報。而且國家已有收取。即便申報人並非財政部所認可，以致於形式上申報方式有誤，但既不影響國家實質上的稅收，也沒有勾稽上的困難，不應該認定聲請人有短報銷項額，而逃漏營業稅的情形。財政部的主張，單純以交易行為中的一部份，違反進銷項勾稽程序為理由，直接視為有逃漏稅行為，與本院釋字第三三七號解釋的意旨不符。

五、 營業稅中的租稅中立原則

至今關於營業稅釋憲案件的爭點，多半爭執如何認定有無漏稅，其實皆肇因於對營業稅的本質沒有澈底釐清，釋憲

機關如果只是在法條文字當中穿梭，恐怕不能圓滿承擔定紛止爭的任務，以下嘗試探究營業稅的本旨，仍然希望有利於未來相關案件的審理。

(一) 營業稅的本質是消費稅，租稅財 (Steuer gut)¹⁰是消費者的消費

營業稅的本質是消費稅¹¹，終端的消費者，才是營業稅真正的承擔者。在稅捐體系上，個別的營業人只是租稅的收集者 (Einsammler)，營業人所預繳的營業稅，都可以轉嫁，這就是營業稅法上所謂的中立原則¹² (Neutralitätsprinzip)。之所以要求營業人繳納，而沒有直接向消費者課徵，只是基於徵稅便利的技術性理由 (Praktabilitätsgrund)。

參照我國營業稅法第三條第一項、第十四條第一項、第十五條第一項規定，營業稅的課徵，以貨物所有權移轉時的銷售額作為計算基準，亦即是以營業人的進貨、出貨作為消費稅課徵的連結點，純粹出於技術性的理由，營業人不會因此成為稅賦的負擔者，稅賦的負擔者，永遠是終端的消費者。因此不問商業習慣上所謂的外加或內含，營業人所擔負的可能責難，其實是怠於收稅的責難，而不是逃漏營業稅的責難。

¹⁰ 租稅財是租稅客體的經濟概念，經過法律規定，即成為租稅客體。見 Lang, in: Tipke /Lang, Steuerrecht, 18, Aufl., 2005, § 7 Rz. 23.

¹¹ Hans Noeskens, Wahlrechte in der Umsatzsteuer, in: Kirchhof/ Nieskens (Hrsg.), Festschrift für Wolfram Reiss zum 65. Geburtstag, 2008, S. 45-49; Reiss, in: Tipke /Lang, Steuerrecht, 18, Aufl., 2005, §14 Rz. 1.

¹² 所以營業人作為租稅債權人 (國家) 與租稅債務人 (消費者) 之間的「轉接站」，不會自己承擔賦稅。營業人在進貨時，所預繳的進項稅額，縱使最後大於銷項稅額，也可以作為留抵稅額，或者於退貨後，依照營業稅法第 15 條第 2 項規定可以扣減；即便最後營業人無法繼續營業，也可以依照同法第 39 條規定，申請退還溢繳的稅額。

營業稅課徵的對象，既然不是營業人的營業進銷貨，而是消費者的消費¹³ 因此根據營業人在勾稽程序中的中立地位，也就是營業稅的中立原則，是否逃漏營業稅，應該以終端消費者的消費，是否已經作為納稅基礎，而進行實際的納稅計算與執行以為斷，而不是取決於純粹的勾稽技術執行有無困難。

(二) 加值型營業稅不得影響市場競爭

加值型營業稅可以轉嫁於消費者，表現租稅中立原則的第二個意涵，在於不因為貨品前手、後手的交易次數，導致各種銷售管道的營業人受到租稅的差異對待，而影響營業人的競爭力¹⁴。約略說明如下：

1、甲是零售商，售價基準為 400

舊營業稅（稅率 5%）	加值型營業稅（稅率 5%）
交易第 1 次，價額 100，營業稅 5	交易第 1 次，價額 100，加值營業稅 5
交易第 2 次，價額 200，營業稅 10	交易第 2 次，價額 200，加值營業稅 5
交易第 3 次，價額 300，營業稅 15	交易第 3 次，價額 300，加值營業稅 5
交易第 4 次，價額 400，營業稅 20	交易第 4 次，價額 400，加值營業稅 5
營業稅合計：50	加值營業稅合計：20

2、乙是大盤商，售價基準為 400

¹³ 所以課徵營業稅所考量的，也是消費者的消費能力。見前揭註 10。

¹⁴ 《加值型及非加值型營業稅法全文修正總說明（74.11.15）》

現行營業稅法係按產銷每一階段營業總額課徵，造成稅上加稅缺失，對整個經濟發展有不利影響，營業發票之印花稅，多係隨同營業稅繳納，具有營業稅相同之缺點，貨物稅尚有課及生產原料，使稅負有失公平，生產成本亦因而提高。為創造一優良租稅環境，以配合經濟發展及工業升級需要，經長期研討，認為現行按營業總額課徵之營業稅制須予更張，另建立以進銷差額課徵的新營業稅制，並採循序漸進方式將營業發票之印花稅及部分貨物稅併入新營業稅課徵，爰修正本法以茲配合。

舊營業稅（稅率 5%）	加值型營業稅（稅率 5%）
交易第 1 次，價額 100，營業稅 5	交易第 1 次，價額 100，加值營業稅 5
交易第 2 次，價額 400，營業稅 20	交易第 2 次，價額 400，加值營業稅 15
營業稅合計：25	加值營業稅合計：20

在舊營業法時期，如果同樣處於售價基準 400 元的競爭市場中，加計營業稅之後，甲因為取得貨物的前手、後手交易次數多於 B，導致甲必須以 450 元販售與消費者，而乙卻能以 425 元作為銷售價額，二者競爭基準顯有不同，乙顯然較有價格競爭力。即便甲、乙都銷售 400 元，並自行吸收營業稅負擔，則甲的負擔為 50 元，乙的負擔為 25 元，對甲顯然不利。

反之，在加值型營業法時期，凡是以 400 元作為售價基準，加計加值型營業稅之後，都是 420 元。對於每一個市場競爭者（甲、乙）而言，都是公平的，不會因為稅制的設計，導致取得貨物交易次數較多的甲，居於不公平的競爭地位。

（三） 合作店模式不影響加值型營業稅的課徵額度

既然營業稅是加值稅，是消費稅，且不會影響市場競爭，則當事人之間如何約定營業稅的申報，營業稅本身因此應如何分擔，不論當事人如何協調，都不可能影響到國家徵稅的額度。以本件合作店經營方式為例，如果一件商品的最終售價基準就是 400 元，不管交易次數多寡，應納的加值營業稅是 20 元，如果國家確實收到 20 元，則不論以下的甲、乙如何安排營業活動，甚而協議由甲或乙申報營業稅，對於營業稅的收取，國家其實都沒有損失。因為由甲或乙申報營

業稅，國家最多也只能徵收 20 元。

(1)甲報繳加值型營業稅	(2)乙報繳加值型營業稅
生產廠出貨給甲（交易第 1 次），價額 100，加值營業稅 5	生產廠出貨給甲（交易第 1 次），價額 100，營業稅 5
（甲送到甲向乙租賃的店面）	甲送到甲、乙合作經營的店面
甲出具發票給消費者（交易第 2 次），價額 400，加值營業稅 15	乙出具發票給消費者（交易第 2 次），價額 400，加值營業稅 15
加值營業稅合計：20	加值營業稅合計：20

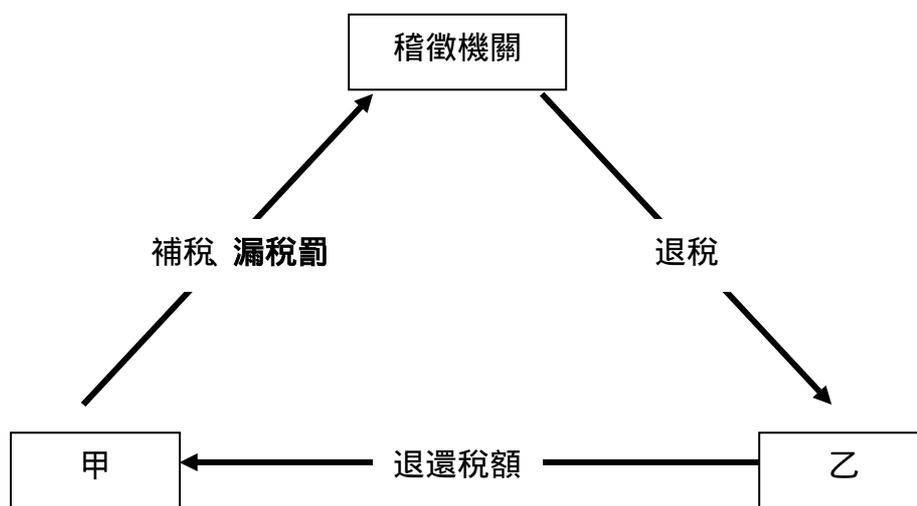
但是財政部卻認為，實際的營業人為甲，因此甲必須自己提供發票，否則甲必須出貨給乙，才可以由乙進行申報。基於營業稅進銷項勾稽的要求，只有上述的(1)是對的，(2)會造成甲逃漏稅捐。

(2-1)財政部認為正確的方式	(2-2)財政部認為甲逃漏稅捐的方式
生產廠出貨給甲（交易第 1 次），價額 100，營業稅 5	生產廠出貨給甲（交易第 1 次），價額 100，營業稅 5
甲送到甲、乙合作經營的店面 依據甲 80%、乙 20%的約定，甲應開立 320 元發票給予乙，作為乙扣減營業稅的進項稅額。（交易第 2 次）加值營業稅 11	甲送到甲、乙合作經營的店面
乙出具發票給消費者（交易第 3 次），價額 400，營業稅 4	乙出具發票給消費者（交易第 2 次），價額 400，加值營業稅 15
加值營業稅合計：20	加值營業稅合計：20
	如果依據甲 80%、乙 20%的約定，甲開立 320 元發票給予乙，作為乙扣減營業稅的進項稅額。則甲的營業額變成只有 320 元，只需要繳納加值營業稅

	11 元。但是甲實際上是營業人，營業額應該是 400 元，應該要繳納 15 元營業稅，因此要補繳 4 元營業稅。
--	--

上述(2-2)的說法，其實是忽視乙已經繳納該件消費的加值營業稅的事實，即便真的認定甲才是營業人，因此必須由甲來繳納營業稅，則同時就變成乙不能也是營業人，所以國家必須退還乙已經繳納的營業稅。也就是說，國家如果從甲這邊收取 15 元的營業稅，就必須退還乙之前納的營業稅，乙再還給甲。

下圖的循環效果，唯一的影響是稽徵機關因此可以對甲處以漏稅罰。也就是說，國家可能假勾稽作業的方便之名，製造漏稅罰。而國家所製造的漏稅罰，應該不在甲的經營風險預估之中，甲因此受有損失，將造成與同業之間的市場競爭力受損。



六、 審查結論

雖然後開進項憑證，不符合營業稅法第三十二條規定，

但是實務操作上，沒有勾稽上的困難，也沒有逃漏稅捐的疑慮，因此不該完全予以限制。從上開財政部七十七年函、九十八年函，足見財政部實質上對於先銷後進的營業方式，也不是採取絕對不許可的立場，對於實在有必要先銷後進的營業模式，僅要求先通報，經過同意後，即可採行。

既然對於選擇先銷後進的營業，可以採取限制比較輕微的申報方式，以達到確保營業稅徵收的進銷項勾稽，財政部卻僅允許百貨公司與大賣場，可以先銷後進，而完全限制相同類型的合作店經營模式，對於合作店模式的限制，已逾越比例原則，所造成的差異對待，並沒有正當的理由，也違反平等原則，因而過度侵害人民營業模式的選擇自由。