

# 加值型營業稅之漏稅罰的結果要件(上)

黃 茂 榮\*

## 【目 次】

一 加值型營業稅之概念及其課稅範圍	I 增減銷售層次不增減最終營業稅額
二 加值型營業稅之應納稅額的計算	II 發票開立流程與認定銷售流程之一致性
三 營業稅漏稅罰之構成要件及其態樣	III 無效銷售之營業稅的返還
A 概說	IV 交易流程之規劃、定性與營業稅收
B 態樣	V 開立發票者是否為非真正交易相對人
四 結果要件及其該當之要件事實的認定	a 經銷、寄賣、代銷、仲介、行紀
五 短漏報銷項稅額	b 特許加盟、借牌營業
A 短、漏開發票不一定有漏稅結果	c 百貨公司與專櫃
B 發生漏稅結果	d 隱名合夥與專櫃
六 溢虛報進項稅額	e 小結
A 進項稅額之漏報	七 結論
B 進項稅額之虛報	

## 一 加值型營業稅之概念及其課稅範圍

營業稅為多階段之銷售稅。每一個銷售階段之營業人皆是其納稅義務人。按其法定之稅基範圍，可區分為毛額型及加值型營業稅。依加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法），對一般營業人課加值型營業稅，對特種營業人課毛額型營業稅。營業稅法將毛額型營業稅稱為非加值型營業稅。依現行營業稅法，這適用於該法第四章第二節所定之特種營業人。在毛額型營業稅，雖以各階段之營業人的銷售額全部為其課稅範圍（稅基）。但仍折衷部分採納加值型營業稅之意旨，規定適用非加值型營業稅之特種營業人取得載有營業稅額之憑證，並依規定申報者，主管稽徵機關應按其進項稅額百分之十，在查定稅額內扣減（營業稅法第二十五條第一項）。其目的在建立非加值型及加值型營業稅間在勾稽機制上的聯繫。在加值型營業稅，以各階段之營業人在該階段之加值為其法定課稅範圍（稅基）。

\* 司法院大法官、台灣大學法律學院兼任教授。

依現行營業稅法，這適用於該法第四章第一節所定之一般營業人。

在毛額型營業稅，因為以每一銷售階段之銷售額全部，為其課稅範圍（稅基），所以一件貨物或勞務之銷售，每增加一個銷售階段，不但會對其前階段之銷售額重複課徵一次營業稅，而且至其前階段為止繳納之營業稅亦將因轉嫁，而包含在新增階段之營業稅的稅基內<sup>1</sup>。其結果，毛額型營業稅制對於行銷通路的組織並不中立，必然導致不利於銷售層次較多之行銷通路。這不但有違平等原則，而且使消費稅或銷售稅之外銷退稅的制度與作業變為較不透明與複雜。

反之，在加值型營業稅，因其不但僅以各階段之營業人在該階段之加值為其課稅範圍（稅基），而且在當階段之銷項稅額的計算上，本次銷售的營業稅額不計算在其銷售額內（營業稅法第十六條）。亦即加值型營業稅外加，其稅基不含營業稅款。因此，不論一件貨物或勞務最後銷售至消費者經歷多少銷售階段，其加值型營業稅的總稅負，原則上皆是其最後將該貨物或勞務銷售給消費者之不含稅銷售價格，乘以其應適用之稅率的銷項稅額之數額，不受該貨物或勞務經歷銷售階段之多少的影響。此即加值型營業稅制對於行銷通路組織的中立性。

加值型營業稅既僅以各階段之加值為其課稅範圍，則關於各階段應繳納之營業稅的規定，如有違反以加值為其課稅範圍之原則的情事，該規定不但與加值型營業稅之基礎規定有體系衝突，而且違反量能課稅原則<sup>2</sup>。

## 二 加值型營業稅之應納稅額的計算

<sup>1</sup> 至其前階段之營業稅的重複課徵有若營業稅法第二十條關於進口貨物營業稅額之計算所規定的情形：「(1) 進口貨物按關稅完稅價格加計進口稅捐後之數額，依第十條規定之稅率計算營業稅額。(2) 前項貨物如係應徵貨物稅或菸酒稅之貨物，按前項數額加計貨物稅額或菸酒稅額後計算營業稅額。」

<sup>2</sup> 按在加值型營業稅之稅率目前為百分之五，其應稅銷售之進項稅額可全額扣抵。非加值型營業稅之稅率目前為：「(1) 小規模營業人及其他經財政部規定免予申報銷售額之營業人，其營業稅稅率為百分之一。(2) 農產品批發市場之承銷人及銷售農產品之小規模營業人，其營業稅稅率為百分之零點一」（營業稅法第十三條）。其應稅銷售之進項稅額僅百分之十得扣抵（營業稅法第二十五條第一項：「依第二十三條規定，查定計算營業稅額之營業人，購買營業上使用之貨物或勞務，取得載有營業稅額之憑證，並依規定申報者，主管稽徵機關應按其進項稅額百分之十，在查定稅額內扣減。」）。倘不以加值為加值型營業稅之稅基，則比之於加值型營業稅，其稅基相對過大；比之於非加值型營業稅，其稅率相對過高。這違反平等原則及量能課稅原則。

加值型營業稅意義下之加值的計算方式本來固當為：以銷售額減進貨額計算稅基。此即稅基扣減法。然為使其進項稅額之扣減或扣抵能準確適應於不同稅率、兼顧兼營應稅及免稅銷售營業人之進項稅額的可扣抵比例之規範需要，以及掌握稅款之繳納的實況，營業稅法規定採稅額扣抵法：各階段營業人應按其銷售額適用其該當之稅率（同法第七條或第十條），計算其銷項稅額。此為其銷售貨物或勞務時，依規定應向其購買人收取之營業稅額（營業稅法第十四條第二項）。該稅額亦是一個營業人向他營業人購買貨物或勞務時，依規定受轉嫁而支付之營業稅額。所以也是購買貨物或勞務之營業人的進項稅額（營業稅法第十五條第三項）。各營業人按其當期銷項稅額，扣減進項稅額，而後以計得餘額，為其當期應納或溢付營業稅額（營業稅法第十五條第一項）。

在加值型營業稅，為貫徹其建制的意旨，採稅額扣抵法，利用進項稅額之扣抵，使每一階段之營業人，在結果上，皆只為其營業階段之加值，負營業稅之繳納義務。計算過程為：營業人當期應納或溢付營業稅額，以當期銷項稅額，扣減進項稅額計算之（營業稅法第十五條）。當期銷項稅額之計算以其當期之銷售額為基礎（營業稅法第十四條第二項）。「第十四條所定之銷售額，為營業人銷售貨物或勞務所收取之全部代價，包括營業人在貨物或勞務之價額外收取之一切費用」（營業稅法第十六條第一項前段）。<sup>3</sup>

假設各階段之營業人的加值額皆為一百，應適用稅率皆為百分之五，則依營業

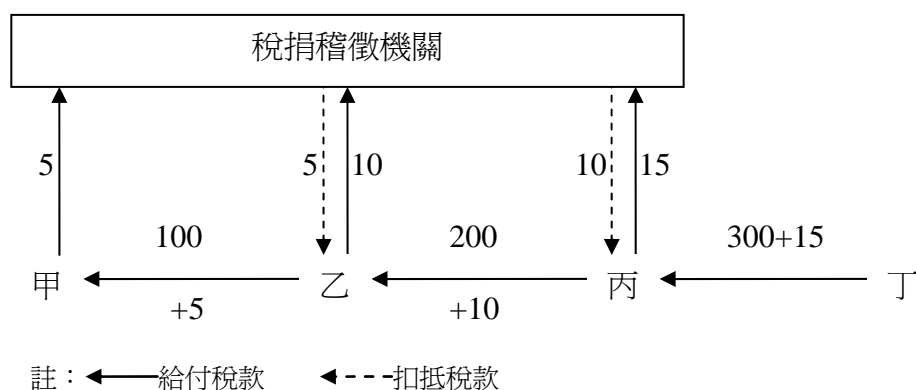
---

<sup>3</sup> 貨物如係應徵貨物稅或菸酒稅之貨物，其銷售額應加計貨物稅額或菸酒稅額在內。但本次銷售之營業稅額不在其內（營業稅法第十六條第一項但書及第二項）。此外，營業稅法第十七條規定：「營業人以較時價顯著偏低之價格銷售貨物或勞務而無正當理由者，主管稽徵機關得依時價認定其銷售額。」所以，如果稅捐稽徵機關基於上述規定，調高營業人申報之銷售額，會產生其短報銷售額及應納稅額的問題：虛報銷項稅額。這主要發生在關係人（關係企業）間的交易。如果調低其取自前手之憑證上所載的銷售額，會產生後手高報進項稅額的問題：虛報進項稅額。因調整而造成之銷項稅額的低報或進項稅額的高報如經定性為虛報，則該二種情形都可能因被論為虛報銷項稅額或虛報進項稅額而延伸出營業稅之漏稅罰。財政部八十七年六月二日臺財稅字第八七一九三八六七九號函：「營業人所訂房屋及土地分別出售之合約，如房屋售價偏低，土地售價偏高者，應依營業稅法第十七條、第四十三條第二項及同法施行細則第二十五條有關規定，核定其銷售額，計算應納稅額，並補徵之。」依該函示，在因售價偏低，而低報銷售額情形，僅補稅而不處罰。

稅法第十五條第一項，各階段之營業人之應納營業稅額皆為五。當總共有三階段的銷售，其最後之加值總額為三百時，其應納營業稅總額為十五。該總額正是各階段營業人分別就其加值，繳納之加值型營業稅的總和。

上述各階段營業人之加值型營業稅的計算及繳納流程可表列如圖 A(箭號方向為金錢(稅款)給付方向。金錢給付方向與貨物及發票之流向相反)：

圖 A：



其中甲為貨物或勞務的進口商或原創生產或製造者<sup>4</sup>，乙是加工者或批發商，丙是分銷商或零售商，丁為最後購買人（消費者或非營業人）。

甲無進項稅額，而僅有銷項稅額。該銷項稅額 5 等於其銷售額 100 乘以稅率 5%。這也是甲之應納稅額 5。乙或丙為其銷售之貨物或勞務，皆有自其前手購買之貨物或勞務。因此，除各有銷項稅額外（乙為  $200 \times 5\% = 10$ ；丙為  $300 \times 5\% = 15$ ），尚各有進項稅額（乙為 5；丙為 10）。乙及丙之應納稅額皆為 5（ $10 - 5 = 5$ ； $15 - 10 = 5$ ）。最後購買人受轉嫁之營業稅額為 15（ $300 \times 5\%$ ）<sup>5</sup>，這相當於丙的銷項稅額，也是甲乙丙之應納稅額的總和。在此稽徵機制下，在最後購買人之前，各流轉環節的營業人皆只就其當期銷項稅額，扣減進項稅額後之餘額，負繳納義務。

在該繳納流程中，甲有銷項稅額 5（已轉嫁給乙），且無來自前手之進項稅額

<sup>4</sup> 亦即假設其為進口、生產或製造該貨物或勞務，沒有自其他應稅營業人購買貨物或勞務。

<sup>5</sup> 營業稅法第三十二條第二項規定：「營業人依第十四條規定計算之銷項稅額，買受人為營業人者，應與銷售額於統一發票上分別載明之；買受人為非營業人者，應與銷售額合計開立統一發票。」因此消費者丁所拿到的發票，會記載銷售額三百十五，而不會另外載明銷項稅額是十五。反之，乙丙等營業人所拿的發票上會另外載明銷項稅額(分別是五及十)。

可供扣抵，因此應向稅捐稽徵機關繳納稅款 5。乙有銷項稅額 10（已轉嫁給丙），且有受前手甲轉嫁之進項稅額 5（此即甲之銷項稅額 5），因此應向稅捐稽徵機關繳納稅款 5（ $10-5=5$ ）。丙有銷項稅額 15（已轉嫁給丁），且有受前手乙轉嫁之進項稅額 10（此即乙之銷項稅額 10），因此應向稅捐稽徵機關繳納稅款 5（ $15-10=5$ ）。丁為最終消費者，無所謂銷項稅額，亦無從扣抵受前手轉嫁之進項稅額，故為稅款 15 的實際負擔者。

如前所述，當期應納或溢付營業稅額為當期銷項稅額與當期進項稅額之差<sup>6</sup>。因為甲、乙及丙最後皆將其銷項稅額轉嫁給其後手，並在其有前手時，扣減來自於該前手之進項稅額（即自己之進項稅額），所以他們最後實際都不負擔其繳納之稅款。因依加值型營業稅之意旨，應僅就當階段之加值課徵，且進項稅額不屬於當階段之加值，所以在當階段之應納稅額的計算上，應容許營業人自其銷項稅額減除進項稅額，始能獲得當階段之加值的稅額。

要之，在加值型營業稅制，進項稅額之扣抵並非對於營業人之稅捐優惠，而是其一般營業稅的計算方法，以避免類似於毛額型營業稅之重複課徵。

### 三 漏稅罰之構成要件及其態樣

#### A 概說

營業稅法第十五條第一項規定：「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。」若僅觀察該條條文，可能認為，只要有短漏報銷項稅額或多報進項稅額即會減少當期應納營業稅額，從而造成漏稅的結果。惟營業人若有溢付營業稅額，依同法第三十九條規定，原則上應由營業人留抵應納營業稅<sup>7</sup>。在有留抵稅額之情形，營業人縱有短漏報銷項稅額或多報進項稅額，

<sup>6</sup> 若考慮營業稅法第三十九條規定之留抵稅額，則此處之說明會較為複雜（請詳後述）。

<sup>7</sup> 營業稅法第三十九條規定：「(1) 營業人申報之左列溢付稅額，應由主管稽徵機關查明後退還之：一、因銷售第七條規定適用零稅率貨物或勞務而溢付之營業稅。二、因取得固定資產而溢付之營業稅。三、因合併、轉讓、解散或廢止申請註銷登記者，其溢付之營業稅。(2) 前項以外之溢付稅額，應由營業人留抵應納營業稅。但情形特殊者，得報經財政部核准退還之。」

亦未必有漏稅結果。

實務上已認識到：如果留抵進項稅額大於因申報之銷項稅額或進項稅額不正確而短計之應納營業稅額，由於短計之應納營業稅額實際上可為留抵進項稅額完全沖抵，所以其短計只虛增留抵進項稅額，而未引起當期營業稅之短繳的結果。是故，在具體案件，縱有虛報銷項稅額或進項稅額，還是不必然構成逃漏營業稅<sup>8</sup>。亦即留抵進項稅額的存在，可能緩衝漏稅結果的發生。不過，若無足夠留抵進項稅額可資緩衝，則銷項稅額或進項稅額之虛報便可能立時造成短繳當期營業稅之結果<sup>9</sup>。

承上所述，營業稅法第十五條第一項在各期營業稅之適用，可補充為：「營業人當期銷項稅額，扣減當期進項稅額及留抵稅額後之餘額，為當期應納或溢付營業稅額。」計算結果有溢付營業稅額者，該溢付營業稅額即轉為下期計算當期應納或溢付營業稅額時之留抵稅額。上述規定得以公式表示如下：

$$\text{當期應納或溢付營業稅額} = \text{當期銷項稅額} - (\text{當期進項稅額} + \text{留抵稅額})$$

<sup>8</sup> 財政部八十五年二月七日臺財稅字第八五一八九四二五一號函：「(一) 違章行為發生日至查獲日(調查基準日)以前各期之期末累積留抵稅額，如均大於或等於虛報之進項稅額者，則實際並未造成逃漏稅款，可依本部八十三年十二月六日臺財稅字第八三一六二四四〇一號函釋規定，免按營業稅法第五十一條第五款規定處罰。(二) 違章行為發生日起至查獲日(調查基準日)以前各期之中，任何一期之期末累積留抵稅額如小於所虛報之進項稅額者，則已發生以虛報進項稅額扣抵銷項稅額之情事，應就查獲前各期實際扣抵數予以加總計算漏稅額，按營業稅法第五十一條第五款規定處罰。」

<sup>9</sup> 最高行政法院八十九年十一月二十三日八十九年度判字第三二六八號判決：「營業人短漏報銷售額不僅係短漏報向買受人收取之營業稅額，致使當期應納稅額漏失，已構成逃漏行為，惟因有留抵稅額之存在，故得將所應繳納之逃漏稅額予以扣抵而已，不因其有累積留抵稅額而解免逃漏行為之成立，故營業人短漏報銷售額，其漏稅額之計算應依財政部八十七年四月十日台財稅第八七一九三八一四八號函釋規定，尚不宜按其短漏報之銷售額乘以規定稅率，再減除累積留抵稅額之方式，計算漏稅額，仍應依營業稅法施行細則第五十二條規定以核定之銷售額，依規定稅率計算之稅額為漏稅額，此與虛報進項稅額時，可由累積之溢付進項稅額扣抵之情形不同。」由該判決可見，關於銷項稅額的漏報，最高行政法院依循財政部的函釋，認為應直依營業稅法施行細則第五十二條規定以核定之銷售額，依規定稅率計算之稅額為漏稅額。問題是：既有留抵稅額可供扣抵，有無必要如是嚴格？以施行細則規定課罰要件事實是否符合法律保留原則？對後一問題，行政法院八十九年六月一日八十九年度判字第一七七二號判決表示：「營業稅法施行細則第五十二條係規定關於漏稅額之認定，尚不屬上開租稅法律主義範圍，而有貫徹母法之作用，並未違反法律保留之原則。」行政法院關於營業稅法施行細則第五十二條的意見明確，惟尚不能稱已備理由。

由該公式可見，在營業人已申報當期應納或溢付營業稅額之情形，若暫不考慮留抵稅額，則引起短漏營業稅之事由有二：

- (1) 短漏報當期銷項稅額
- (2) 溢虛報當期進項稅額

惟除上述情形外，營業人亦可能因未繳納申報，或根本未為營業登記（從而未申報）而造成漏稅結果。

關於漏稅之處罰規定，現行營業稅法中規定有第五十一條及第五十二條二個條文。第五十一條規定七種態樣：「一、未依規定申請營業登記而營業者。二、逾規定期限三十日未申報銷售額或統一發票明細表，亦未按應納稅額繳納營業稅者。三、短報或漏報銷售額者。四、申請註銷登記後，或經主管稽徵機關依本法規定停止其營業後，仍繼續營業者。五、虛報進項稅額者。六、逾規定期限三十日未依第三十六條第一項規定繳納營業稅者。七、其他有漏稅事實者。」第五十二條規定只要有「營業人漏開統一發票或於統一發票上短開銷售額經查獲」的情事，即課以具漏稅罰內容之行爲罰。以下將該二條文所規定之態樣分析歸納之。

## B 態 樣

歸納營業稅法第五十一條各款規定，其處罰要件可分成五類，外加第五十二條所定者計六類：

(一) 第一類：只要未依限繳納，即構成稅捐逃漏。例如未依規定申請營業登記而營業（第五十一條第一款）。申請註銷登記後，或經主管稽徵機關依本法規定停止其營業後，仍繼續營業（第五十一條第四款）。本類之要件的共同特徵為，未辦理營業登記。因此，只要營業人未依限繳納稅款，即論為漏稅。無三十日之滯納期限的寬限<sup>10</sup>。

---

<sup>10</sup> 自繳納期限屆滿之次日起三十日為營業稅之滯納期限。在滯納期限內，每逾二日按滯納之金額加徵百分之一滯納金。自滯納期限屆滿之次日起，至納稅義務人自動繳納或法院強制執行徵收繳納之日止，就其應納稅款、滯報金、怠報金及滯納金，依當地銀行業通行之一年期定期存款利率，按日計算利息，一併徵收（營業稅法第五十條）。此為遲延利息。

(二) 第二類：有辦理營業登記，且無註銷登記或經勒令停止其營業而仍繼續營業，逾規定期限三十日未申報銷售額或統一發票明細表，亦未按應納稅額繳納營業稅，其遲延繳納稅款始構成漏稅（第五十一條第二款）。<sup>11</sup>本類之要件的共同特徵為，有辦理營業登記，而遲延給付稅款超過規定之三十日滯納期間。

(三) 第三類：逾規定期限三十日，未依第三十六條第一項規定繳納營業稅（第五十一條第六款）。這適用於外國事業在中華民國境內，無固定營業場所之外國之事業、機關、團體、組織。本類之要件的共同特徵為：在中華民國境內無固定營業場所之外國營業人在境內銷售勞務。所以，銷售勞務為國外之個人者，無同法第三十六條第一項規定之適用<sup>12</sup>。

外國之事業、機關、團體、組織，在中華民國境內有固定營業場所者，依營業稅法第六條第三款，該固定營業場所亦為營業人。其在中華民國境內銷售貨物或勞務者，應依本法規定課徵營業稅（營業稅法第一條），適用同法第二條第一款，為其銷售貨物或勞務所發生之營業稅的納稅義務人。其反面解釋為：外國之事業、機關、團體、組織，在中華民國境內無固定營業場所者，縱有營業代理人，在營業稅法上亦無權利能力，就其營業代理人以其名義銷售貨物或勞務所發生之營業稅不負營業稅之報繳義務。惟該貨物或勞務之銷售並非免徵營業稅，而是改以其所銷售勞務之買受人為納稅義務人<sup>13</sup>。在其係外國國際運輸事業，在中華民國境內

---

<sup>11</sup> 外國國際運輸事業，在中華民國境內無固定營業場所而有代理人者，以其代理人為納稅義務人（營業稅法第二條第三款但書），亦屬此類情形。營業稅法第三十六條第二項規定：「外國國際運輸事業，在中華民國境內，無固定營業場所而有代理人在中華民國境內銷售勞務，其代理人應於載運客、貨出境之次期開始十五日內，就銷售額按第十條規定稅率，計算營業稅額，並依第三十五條規定，申報繳納。」

<sup>12</sup> 財政部七十五年九月八日臺財稅第七五六一二五四號函：「主旨：貴公司支付國外仲介者推薦業務之佣金，如該國外仲介者為我國境內無固定營業場所之營利事業，應由貴公司依照營業稅法第三十六條第一項規定依法繳納營業稅。說明：依營業稅法第二條第三款規定，外國之事業、機關、團體、組織，在中華民國境內無固定營業場所而有銷售勞務者，其營業稅之納稅義務人為所銷售勞務之買受人。如銷售勞務為國外之個人，應無同法第三十六條第一項規定之適用。」

<sup>13</sup> 財政部八十七年四月一日臺財稅字第八七一九三六四八一號函：「外國營業人在臺之權利金收入部分，如非屬國內營業代理人代理之業務範圍，免由其開立統一發票，仍應依營業稅法第三十六條第一項規定辦理。」



無固定營業場所而有代理人的情形，改以其代理人為納稅義務人<sup>14</sup>，已如前述。至於自外國之事業、機關、團體、組織進口貨物的情形，適用同法第二條第二款，以進口貨物之收貨人或持有人為納稅義務人。

向在境內有固定營業場所之外國事業購買勞務者，原則上由該外國事業自己辦理營業稅之報繳義務<sup>15</sup>。向無固定營業場所之外國事業購買勞務者，其買受人含營業人<sup>16</sup>及政府機關<sup>17</sup>，皆有依營業稅法第三十六條規定報繳營業稅的義務<sup>18</sup>。惟在

<sup>14</sup> 在權利義務之歸屬，該規定與民法第一百零三條的規定不同。該條第一項規定：「代理人於代理權限內，以本人名義所為之意思表示，直接對本人發生效力。」貫徹該項規定之意旨，代理商只適合當代繳義務人。蓋即便依民法總則施行法第十五條規定：「未經認許其成立之外國法人，以其名義與他人為法律行為者，其行為人就該法律行為，應與該外國法人負連帶責任。」仍以該外國法人為本人。惟注意：營業稅法第七條第五款規定：「五、國際間之運輸。但外國運輸事業在中華民國境內經營國際運輸業務者，應以各該國對中華民國國際運輸事業予以相等待遇或免徵類似稅捐者為限」，其勞務之銷售的營業稅稅率為零。然向外國人購買勞務者，一般地依然有營業稅法第二條第三款及第三十六條規定的納稅義務。

<sup>15</sup> 財政部七十七年九月十七日臺財稅第七七〇六六一四二〇號函：「在我國境內設有固定營業場所之外國營利事業銷售勞務與我國境內營業人，應由該設有固定營業場所之外國營業人開立統一發票，依法報繳營業稅。……惟該固定營業場所如未經收銷售勞務之代價，應於勞務買受人結匯後十日內開立。」

<sup>16</sup> 財政部七十七年七月六日臺財稅第七七〇二〇〇四七四號函：「XX 產物保險股份有限公司付與荷蘭商 OO 海事救助公司在我國境內提供救難服務之報酬，應依營業稅法第三十六條規定報繳營業稅。……外商荷蘭 OO 公司在我國境內既無固定營業場所，亦無營業代理人，其在我國境內銷售勞務之收入，應由勞務買受人（即 XX 產物保險公司）依法報繳營業稅。」

<sup>17</sup> 財政部八十五年二月七日臺財稅字第八五一八九五二五六號函：「貴會委託國外社團、民間團體撰寫內參資料給付之補助費，如該團體在中華民國境內無固定營業場所者，依營業稅法第三十六條第一項規定，應由勞務買受人於給付報酬之次期開始十五日內，就給付額依規定稅率（現行徵收率為百分之五）計算營業稅額繳納之。」

<sup>18</sup> 有價證券借貸核屬勞務之銷售：「出借人向借券人收取之借券費用，即為出借人提供有價證券與借券人使用、收益所收取之代價，故屬出借人銷售勞務之行為，應由出借人依法繳納營業稅。……出借人在中華民國境內有固定營業場所者，則由其固定營業場所依營業人開立銷售憑證時限表規定開立統一發票，依法報繳營業稅，惟該固定營業場所如未經收銷售勞務之代價，應於勞務買受人結匯後十日內開立；如出借人在中華民國境內無固定營業場所者，則由借券人依營業稅法第三十六條第一項規定報繳營業稅，但其為第四章第一節營業人，購進之勞務專供經營應稅貨物或勞務之用者，免予繳納。出借人及借券人在中華民國境內均無固定營業場所者，其借券費用非屬營業稅課稅範圍」（財政部九十六年八月二十日臺財稅字第〇九六〇〇二一〇九七〇號令）。財政部九十八年五月二十二日臺財稅字第〇九八〇四五二九八八〇號令：「國內證券商接受投資人委託買賣外國有

支付勞務租金或報酬時尚無需開立統一發票<sup>19</sup>。因營業稅法第三十六條第一項但書規定：「買受人為依第四章第一節規定計算稅額之營業人，其購進之勞務，專供經營應稅貨物或勞務之用者，免予繳納；其為兼營第八條第一項免稅貨物或勞務者，繳納之比例，由財政部定之。」所以，事實上應依該項規定繳納營業稅之購買人限於銷售第八條第一項免稅貨物或勞務者。

(四) 第四類：短報或漏報銷售額（第三款）或虛報進項稅額（第五款）。本類之共同特徵為：納稅義務人有申報而不正確<sup>20</sup>。其違章事實為：關於銷項，為短

---

價證券，其所收取之手續費收入，如國內證券商與委託人間訂有代收轉付合約者，可按扣除轉付國外手續費後之差額，報繳百分之二營業稅。至前開國內證券商代收轉付國外之手續費，其委託人如屬國內投資人者，該委託人應依加值型及非加值型營業稅法第三十六條規定報繳營業稅，惟前開國內證券商得代為報繳之。」在此，國內證券商得代為報繳固無疑問，但是否類似於所得稅之就源扣繳，有代為報繳之義務？值得探討。

<sup>19</sup> 財政部七十七年九月十七日臺財稅字第七七〇六六一四二〇號函：「外銷事業向國外租用機器支付租金按購買國外勞務處理。……免稅出口區內之外銷事業或海關管理保稅工廠向國外租用之機器、設備所支付之租金，支付時無需開立統一發票；如出租人為外國之事業、機關、團體、組織，在中華民國境內無固定營業場所者，承租人應依營業稅法第三十六條規定報繳營業稅。」

<sup>20</sup> 因為加值型營業稅是自動報繳稅捐，且對納稅義務人之自動報繳，稅捐稽徵機關保留在核課期間內為事後查核的權利（稅捐稽徵法第二十一條）。所以，只要稅捐稽徵機關在核課期間內未為核課處分，在核課期間經過前，即不歸於確定。反之，稅捐稽徵機關如在核課期間內，行使其事後查核權，並為核課處分，變更納稅義務人之申報內容，則該經稅捐稽徵機關核定之案件，將依下列規定而歸於確定：納稅義務人未依法申請復查者。經復查決定，納稅義務人未依法提起訴願者。經訴願決定，納稅義務人未依法向高等行政法院提起行政訴訟者。經高等行政法院判決，而未依法向最高行政法院上訴者。經最高行政法院判決者（稅捐稽徵法第三十四條第三項參照）。對應的，自動報繳的稅捐案件，只要尚未依上述規定歸於確定，納稅義務人得自繳納之日起五年內提出具體證明，以其因自行適用法令錯誤或計算錯誤而溢繳稅款為理由，申請退還（稅捐稽徵法第二十八條第一項）。此外，如有少繳稅款者，納稅義務人亦得「自動向稅捐稽徵機關補報並補繳所漏稅款。凡屬未經檢舉、未經稽徵機關或財政部指定之調查人員進行調查之案件，下列之處罰一律免除；其涉及刑事責任者，並得免除其刑：一、本法第四十一條至第四十五條之處罰。二、各稅法所定關於逃漏稅之處罰。前項補繳之稅款，應自該項稅捐原繳納期限截止之次日起，至補繳之日止，就補繳之應納稅捐，依原應繳納稅款期間屆滿之日郵政儲金匯業局之一年期定期存款利率按日加計利息，一併徵收」（稅捐稽徵法第四十八條之一）。稅捐稽徵法第四十八條之一既規定，自該項稅捐原繳納期限截止之次日起，至補繳之日止，就補繳之應納稅捐，按日加計利息，即不得再就滯納期間加徵滯納金。蓋就滯納期間而論，滯納金之加徵與滯納利息之加計間有替代關係，不能併存。財政部七十九年十月十六日臺財稅字第七九〇六九二三三〇號函：「依稅捐稽徵法第四十八條之一規定「納稅義務人自動向稅捐稽徵機關補報並補繳所漏稅款者，凡屬未經檢舉及未經稽徵機關或財政部指定之

漏報銷售額及銷項稅額；關於進項，為多報進項稅額。<sup>21</sup>

(五) 第五類；其他有漏稅事實者（第七款）。這是關於營業稅之漏稅罰的概括規定。關於漏稅罰是否得以如是之概括要件定之，值得檢討。

(六) 第六類：營業稅法第五十二條還規定：「營業人漏開統一發票或於統一發票上短開銷售額經查獲者，應就短漏開銷售額按規定稅率計算稅額繳納稅款外，處一倍至十倍罰鍰。一年內經查獲達三次者，並停止其營業。」<sup>22</sup>

#### 四 結果要件及其該當之要件事實的認定

營業稅法第五十一條第一款至第六款為例示規定，第七款為概括規定。該條第七款規定有二方面之意義：一方面是只要有漏稅事實，即便非因同條前六款事由之一所引起，同樣應依該條規定處以漏稅罰；另一方面是在有同條前六款事由之一的情形，該事由亦必須在結果上造成漏稅事實，始得課以漏稅罰。蓋概括規定所歸納之要件特徵應普遍存在於其例示之規範類型中。

此外，該條規定：「納稅義務人，有左列情形之一者，除追繳稅款外，按『所

---

調查人員進行調查之案件，各稅法所定關於漏報、短報之處罰，一律免除。但其補繳之稅款，……按日加計利息，一併徵收。」揆諸立法意旨，係在鼓勵短、漏報稅捐者，自動補報並補繳所漏稅款，故其適用範圍係以短、漏報之稅額為限，其應補繳之稅款，除按日加計利息外，並免依營業稅法第五十條第一項規定加徵滯納金。」

<sup>21</sup> 簡評：在短報或漏報銷售額或虛報進項稅額的情形，因為納稅義務人有為自動報繳，所以依上述規定，納稅義務人除須有申報不正確的情形外，尚必須已逾越滯納期間，而尚未自動向稅捐稽徵機關補報並補繳所漏稅款，方始構成，而非只要有短報或漏報銷售額或虛報進項稅額的情形，即可立即對其處以第五十一條所定之漏稅罰。蓋已自動報繳者，原則上應有辦理營業登記，且無註銷登記或停止營業而仍繼續營業等情形（營業稅法第五十一條第一款、第四款）。是故，只要其未逾規定期限三十日便已申報銷售額或統一發票明細表，並按應納稅額繳納營業稅，即不構成營業稅法第五十一條所定之漏稅。

<sup>22</sup> 簡評：這是現行法中少有，對單純之行爲義務的違反，明定得課以漏稅罰的情形。漏開統一發票最後固可能引起漏報銷項稅額的結果。但在漏開當時，尚未發展至有漏稅結果的階段。將營業稅法第五十一條及第五十二條規定合併觀察，在第五十二條所定情形，依第五十一條，還是應視其有無有效之營業登記，才按其自動報繳義務之遲延履行的程度，論其是否已構成漏稅。無有效之營業登記者，繳納期限屆滿，仍未為繳納者，即構成漏稅；營業登記有效者，必須逾滯納期限（繳納期限屆滿後三十日），仍未為繳納者，始構成漏稅。

漏稅額』處一倍或十倍罰鍰，並得停止其營業：……」。該項文雖看似單純之效力規定，其實還含有常被忽略之構成要件要素的規定：亦即有漏稅額，始得處以漏稅罰。蓋在具體案件，如無漏稅額（即漏稅額為0），即便乘以法定倍數，亦計算不出其應科處之漏稅罰鍰的數額。此為營業稅漏稅罰應以有漏稅結果為其構成要件之規範及事理上的基礎。

尚有疑問者為：在具體案件如何認定有無漏稅結果。這在實務上超出想像，有相當多且不易化解之難題。其所以引起疑難，主要來自二個方面：(1) 暫時或永久否定事實上存在之進項稅額。(2) 漏稅額之有無的判定時點：應以繳納期間或滯納期間之經過為準？例如：在第五十二條所定情形，更只要有「營業人漏開統一發票或於統一發票上短開銷售額經查獲」的情事，不以其所屬繳納期間或滯納期間之經過為必要。這是對於行為義務的違反，課以具漏稅罰內容之行為罰的例外規定<sup>23</sup>。

歸納實務上發生之爭訟案型，引起短漏營業稅之事由固常為短漏報銷項稅額或多報進項稅額。但論其根源往往是：在銷項稅額之短漏報案件，有關於銷售之有無及其銷售額之認定的爭議；在進項稅額之多報案件，有關於進項憑證之承認及其數額之認定的爭議。此外，另開立營業稅憑證者，如被認定為不是真正交易

---

<sup>23</sup> 財政部八十年二月二十二日臺財稅字第八000三三六九一號函：「二、本部七十八年七月二十四日臺財稅第七八一四八二三七號函，以營業人短、漏開發票，依營業稅法第五十二條規定處罰者，免再依稅捐稽徵法第四十四條規定處罰，係因該條規定短、漏開發票之行為與不依規定給予他人憑證之行為，依立法精神該二者之處罰，均屬行為罰，為免重複處罰，乃核定應從重依營業稅法第五十二條規定處罰，免再依稅捐稽徵法第四十四條規定處罰。至營業稅法第四十九條（行為罰）與同法第五十一條第二款（漏稅罰），立法意旨及處罰要件並不相同，無法規競合從重處罰之適用。」營業稅法第四十九條規定：「營業人未依本法規定期限申報銷售額或統一發票明細表，其未逾三十日者，每逾二日按應納稅額加徵百分之一滯報金，金額不得少於四百元，最高不得多於四千元；其逾三十日者，按核定應納稅額加徵百分之三十怠報金，金額不得少於一千元，最高不得多於一萬元。其無應納稅額者，滯報金為四百元，怠報金為一千元。」該條依其規定內容，核屬單純關於「逾期申報銷售額或統一發票明細表」之處罰。第五十一條第二款規定：「二、逾規定期限三十日未申報銷售額或統一發票明細表，亦未按應納稅額繳納營業稅者。」該款依其規定內容，核屬「逾期申報銷售額或統一發票明細表」及「未按應納稅額繳納營業稅」兩個要件結合後構成之違章事實的處罰。其規範結構類似於刑法上關於結合犯的規定。結合犯的構成要件包含所結合之各分子犯罪行為。這時應只論其結合犯的罪刑（責任），而不再論其分子犯罪的罪刑。所以，該函釋關於營業稅法第四十九條（行為罰）與同法第五十一條第二款（漏稅罰）可以併罰的觀點，尚有商榷餘地。

相對人時，尚有該憑證之扣減資格之否認問題。特別是開立營業稅憑證者，縱非真正交易相對人，如其已繳納該憑證上所載營業稅稅款，收受該憑證，受該憑證所載稅款之轉嫁的營業人如以該憑證所載稅款為進項稅額，扣抵其銷項稅額，是否會引起營業稅之短收結果，更是一個一時解不開的數學題目。

以下區分短漏報銷項稅額或溢虛報進項稅額分別討論之。

## 五 短漏報銷項稅額

與短漏報銷項稅額有關之法律事實主要有二：(1) 短、漏開發票，及(2) 短、漏報銷售額或銷項稅額。前者可算是逃漏營業稅之預備行為，後者雖可能直接影響到營業稅之應納稅額，不過由於營業稅法第三十九條，就溢繳之進項稅額採留抵而不即為返還的方法，引起當期留抵之進項稅額如果超出漏報之銷項稅額時，還是不會發生短繳的結果。對該問題之解釋的立場，影響短漏報當期銷售額或銷項稅額是否引起營業稅之短漏的論斷。

### A 短、漏開發票不一定有漏稅結果

營業稅法第五十一條第三款所定不報、短漏報銷售額（或銷項稅額）與同法第五十二條所定之短、漏開統一發票的違章行為在構成要件事實上並不相同。短、漏開統一發票依營業稅法第五十二條之規定為單純之行為義務的違反行為；而不報、短漏報銷售額或銷項稅額依同法第五十一條之規定，則為與繳納義務之違反有關的行為。短、漏開發票所以不一定有漏稅結果，首先乃因其尚未發展至相關營業稅款的繳納階段。惟第五十二條規定之處罰倍數與第五十一條關於漏稅罰的規定相同。短漏開統一發票之行為所違反者為行為義務，對之課以與漏稅罰相同程度之處罰<sup>24</sup>，是否允當，值得檢討。

<sup>24</sup> 課以相同處罰之實例，例如臺北市政府八十六年六月二十四日府訴字第八六〇三九六九七〇一號訴願決定書「訴願人代購勞務未依規定開立統一發票，係屬違反營業稅法第五十二條之規定，依法除應就短漏開銷售額按規定稅率計算稅額補徵稅款外，仍應處五倍至十倍罰鍰。原處分及復查決定

## B 發生漏稅結果

如以引起營業稅稅收之短收為要件，認定短漏報銷售額及銷項稅額是否構成漏稅，則短漏報銷售額及銷項稅額要不構成漏稅，必須營業人自短漏報銷售額及銷項稅額時起，至發現報繳前，尚有留抵稅額可充分扣抵其加計短、漏報銷售額及銷項稅額後之應納稅額，從而不引起營業稅收入之短收。

在不以引起營業稅稅收之短收為要件，會引起不當之結果中，最為突出的例子為財團法人或公益社團自信自己無營業稅義務，而未開立憑證，自動報繳營業稅，而被課以漏稅罰的情形。蓋在這種情形該財團法人或公益社團常有遠遠超出銷項稅額之進項稅額，根本無逃漏之結果與誘因<sup>25</sup>。

## 六 溢虛報進項稅額

在採稅額扣抵法的情形，要產生營業稅之漏稅情事，如前所述，其與結果條件之該當的主要疑問常落在：銷售之有無、歸屬，以及進項稅額之扣抵上。其中

---

均遽引營業稅法第五十一條及修正後違章案件裁罰金額或倍數參考表規定處以五倍罰鍰，其適用法條雖屬錯誤，惟其補稅及處以五倍漏稅罰，與依前揭規定應為之處分結果尚無二致，且對訴願人之權益不生影響」（臺北市府訴願決定書彙編選輯第四輯下冊第 1332 頁）。

<sup>25</sup> 關於漏稅罰之處罰應以有漏稅事實為要件，司法院大法官著有兩號重要解釋：(1) 司法院釋字第三三七號解釋：「營業稅法第五十一條第五款規定，納稅義務人虛報進項稅額者，除追繳稅款外，按所漏稅額處五倍至二十倍罰鍰，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。財政部中華民國七十六年五月六日臺財稅字第七六三七三七六號函，對於有進貨事實之營業人，不論其是否有虛報進項稅額，並因而逃漏稅款，概依首開條款處罰，其與該條款意旨不符部分，有違憲法保障人民權利之本旨，應不再援用。至首開法條所定處罰標準，尚未逾越立法裁量範圍，與憲法並無牴觸。」

(2) 司法院釋字第三三九號解釋：「中華民國六十年一月九日修正公布之貨物稅條例第十八條第一項，關於同條項第十二款，應貼於包件上或容器上之完稅或免稅照證，不遵規定實貼者，不問有無漏稅事實，概處比照所漏稅額二倍至十倍之罰鍰之規定（現已修正），顯已逾越處罰之必要程度，不符憲法保障人民權利之意旨；財政部六十六年十二月二十日臺財稅字第三八五七二號函釋「凡未按規定貼查驗證者，不再問其有無漏稅，均應按該條文規定以漏稅論處」，均應不予援用。」

與進項稅額之扣抵有關者，可區分為進項稅額之漏報及虛報：

(一) 在進項稅額之漏報，其問題為，在補稅之稽徵程序中，其「補報」進項稅額之扣抵是否受有限制？蓋申報本屬行為義務，但如因申報義務之違反，而限制其補報之證據方法所證明之待證事實之時間上之本來歸屬。則其行為義務之違反可能導致繳納義務之擬制的違反。是否適合以該擬制所生之漏稅事實為基礎對於納稅義務人課以漏稅罰，值得檢討。

(二) 在進項稅額之虛報，除少有之憑證是偽造或變造的情形外，其問題主要為：「開立進項稅額憑證者是否為取得該憑證者之真正交易相對人」。這主要可歸納出下述態樣：(1) 經銷、行紀、仲介、代銷之歸類。(2) 借牌營運與特許加盟之否認：這主要發生於連鎖超商之特許加盟、百貨公司與專櫃之租賃或加盟關係、營建業之主承攬人及次承攬人與業主之承攬關係。(3) 向非營業人進貨，而取得非真正交易相對人的進項憑證。

在上(二)中所述幾類交易型態，稅捐稽徵機關如認為其銷售流程有環節之脫落，便會認定為有跳開發票的情事；如果認為有不應有之營業人插進流程中，便會將該插進者認定為虛設行號<sup>26</sup>。不論是何種情形，都與「自非交易相對人取得進項憑證」有關。當取得憑證者將該憑證上所載進項稅額，扣抵其銷項稅額，即引起所謂「虛報進項稅額」的問題。此時如否認系爭交易之真正及其進項稅額憑證之扣減資格，該無效銷售契約之履行應如何返還，取得憑證之營業人是否應辦理進貨退出，該銷項稅額或其對應之進項稅額的退還當如何處理，均成為問題。

---

<sup>26</sup> 這種情形如果能夠獲得諒解，實務上認為亦可免罰。財政部八十七年七月十四日臺財稅字第八七一九五三〇九〇號函：「一、『如查明營業人確有臺灣省廢棄物運銷合作社之社員購進廢棄物，並向該合作社支付貨款，其取得該合作社開立金額相符之統一發票作為進項憑證申報扣抵銷項稅額，於法尚無不合，應免依稅捐稽徵法第四十四條及營業稅法第十九條或第五十一條第五款規定補稅處罰。』上開情形，如營業人係支付貨款與該合作社未具營利事業負責人身分之司庫，亦有適用。二、臺灣省廢棄物運銷合作社之司庫如兼具其他營利事業負責人之身分，其交付再生工廠之廢棄物，除調查單位移送之筆錄及報告書外，若尚無其他具體事證證明確係該營利事業銷售與再生工廠者，基於前述廢棄物回收與一般貨物買賣性質確有不同之考量，宜認定係該社社員共同運銷之廢棄物，依一時貿易所得，歸課社員之綜合所得稅；而購進廢棄物之再生工廠，所取得該合作社開立金額相符之統一發票作為進項憑證申報扣抵銷項稅額部分，亦有前揭財政部八十六年三月十八日之函送會議紀錄結論(一)之適用。」

值得注意者為：在開立憑證者已繳納營業稅款的情形，因該無效契約而給付之銷項稅額或扣除之進項稅額返還前，是否真會因開立憑證者為非收受憑證者之真正交易相對人，而導致營業稅稅收的短少。亦即該等違章行為有無導致漏稅的結果。如果沒有導致營業稅稅收的短少，則對該等違章行為課以漏稅罰，其行為與責任是否因不相當，而違反比例原則？此即營業稅漏稅罰之結果要件的肯認，以及該要件在具體案件是否已有該當之要件事實的認定問題。以下區分進項稅額之漏報與虛報，分別說明之：

### A 進項稅額之漏報

如將營業稅法第五十一條第一、二、四、六款歸納為根本未申報的情形，第三款所定者應是有申報而未完全的情形。不過，只要展開補稅的稽徵程序，事實上都會有對於納稅義務人有利之進項稅額的調查與承認，亦即關於進項稅額之短漏報的問題。該問題不會只存在於第三款所定短報或漏報銷售額的情形<sup>27</sup>。

在營業人短報或漏報銷售額的情形，其遭補稅時是否亦得先扣抵當期漏報或前期留抵之進項稅額，而後再論漏稅額之有無及其數額？財政部就留抵之進項稅額雖曾採否定之見解<sup>28</sup>，但後來改採肯定之見解<sup>29</sup>。至於當期漏報之進項稅額，財政

---

<sup>27</sup> 一個營業人如未依規定申請營業登記，而擅自營業，其發展除未以自己名義開立銷售憑證外，其收受之進項憑證，自亦不以自己名義。此外，亦未必辦理自動報繳。針對這種情形，主管稽徵機關應如何查定課徵？最高行政法院並不否定其進項稅額的扣抵權。最高行政法院九十三年十二月十六日九十三年度判字第一六〇二號判決：「基於實質課稅原則，主管稽徵機關既認『未依規定申請營業登記擅自營業』之情形，應以實際營業人為營業稅之納稅義務人，則其核定銷項稅額及可以扣抵銷項稅額之進項稅額，即均應以實際進貨、銷貨及支出進項稅額、收取銷項稅額之情形為斷，不應選擇性地核定銷項稅額以實質為準，採認進項稅額卻又以發票之形式外觀為準，其實質課稅之立場始稱一貫。而未辦妥營業登記之營業人有進貨、銷貨之事實，實質上與辦妥營業登記之營業人之進貨、銷貨行為，既無不同，基於平等原則，即不得為差別之待遇，而應一體適用行為時營業稅法第十五條第一項之規定，准其以進項稅額扣抵銷項稅額。」

<sup>28</sup> 財政部八十七年四月十日臺財稅字第八七一九三八一四八號函：「二、營業人短漏報銷售額，基於左列理由，尚不宜按其短漏報之銷售額乘以規定稅率，再減除累積留抵稅額之方式，計算漏稅額，仍應依營業稅法施行細則第五十二條第二項第一款規定，以核定之銷售額，依規定稅率計算之稅額為漏稅額：



部八十九年十月十九日臺財稅字第0八九0四五七二五四號函認為：「營業人如於經查獲後始提出合法進項憑證者，稽徵機關於計算其漏稅額時尚不宜准其扣抵銷項稅額<sup>30</sup>。」最高行政法院九十六年判字第一四0三號判例亦支持該見解<sup>31</sup>。

(一) 就稅制設計而言：依營業稅法第十四條第二項規定，銷項稅額，係指營業人銷售貨物或勞務時，依規定應收取之營業稅額。又同法第十五條第一項規定，營業人當期銷項稅額，扣減進項稅額之餘額，為當期應納稅額或溢付稅額。亦即銷項稅額係銷售人向買受人收取，並應依法向政府報繳之營業稅額，如營業人短漏報銷售額，不僅係短漏報向買受人收取之營業稅額，且致使當期應納稅額漏失，已構成逃漏，自應按同法第五十一條規定補稅並處罰。至於同法第三十九條第二項規定，營業人溢付之稅額，應由營業人留抵應納稅額，核其立法目的，係為簡化退、繳稅手續並防杜弊端。是以所謂累積留抵稅額，係用以留抵當期應納稅額，以簡化徵納雙方退、繳稅款之作業，並不影響當期應納稅額及所漏稅額之計算。故營業人短漏報銷售額，不宜將累積留抵稅額併入計算所漏稅額。

(二) 就租稅公平原則而言：營業人短漏報銷售額，如將累積留抵稅額併入計算所漏稅額，將產生下列不合理現象，有違租稅公平原則：1 依營業稅法第四章第一節規定計算稅額之營業人，可能發生累積留抵稅額，其短漏報銷售額，可就累積留抵稅額併入計算所漏稅額，惟非屬依營業稅法第四章第一節規定計算稅額之營業人，並無所謂累積留抵稅額，其短漏報銷售額，不能以累積留抵稅額併入計算所漏稅額。即造成營業稅法第五十一條第三款短報或漏報銷售額者，將有二種不同之漏稅額計算方式。2 營業人漏開統一發票，依本部七十九年二月十九日臺財稅第七八0三二三八四一號函釋，如於申報期限前被查獲者，應依營業稅法第五十二條規定處罰；如逾申報期限始被查獲者，應依同法第五十一條第二款規定處罰。前者依規定應就短漏開銷售額按規定稅率計算漏稅額，處一倍至十倍罰鍰，後者如以累積留抵稅額併入計算所漏稅額，依規定處一倍至十倍罰鍰，將造成同樣係漏開統一發票，而有不同之處罰結果。3 又如將累積留抵稅額併入計算所漏稅額，恐將產生鼓勵營業人利用累積留抵稅額，故意漏開統一發票、短漏報銷售額之作用，對誠實開立統一發票報繳營業稅之營業人，殊不公平。

(三) 就與虛報進項稅額之差異而言：依本部八十五年二月七日臺財稅第八五一八九四二五一號函釋，營業人虛報進項稅額，可扣除其累積留抵稅額，計算所漏稅額，乃因累積留抵稅額本為營業人溢付之進項稅額，營業人雖虛報進項稅額，惟既留有溢付之進項稅額，在溢付之範圍內，宜免按漏稅處罰。至於短漏報銷售額，係短漏報向買受人收取之銷項稅額，無關於進項稅額，自不宜比照該函釋辦理。」

<sup>29</sup> 財政部八十九年十月十九日臺財稅字第0八九0四五七二五四號函：「二 營業稅法施行細則第五十二條第二項第一款規定，營業稅法第五十一條第一款至第四款及第六款，以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。上開漏稅額之計算，參酌本部七十九年十二月七日臺財稅字第七九0四一0七五0號函及八十五年二月七日臺財稅字第八五一八九四二五一號函規定，應扣減營業人自違章行為發生日起至查獲日（調查基準日）止經稽徵機關核定之各期累積留抵稅額之最低金額為漏稅額。」

<sup>30</sup> 財政部八十九年十月十九日臺財稅字第0八九0四五七二五四號函：「三、又依營業稅法第三十

對財政部該號函釋，司法院九十八年五月二十二日釋字第六六〇號解釋稱：「財政部中華民國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，就加值型及非加值型營業稅法施行細則第五十二條第二項第一款有關如何認定同法第五十一條第三款漏稅額之規定，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，符合該法第三十五條第一項、第四十三條第一項第四款及第五十一條第三款之立法意旨，與憲法第十九條之租稅法律主義尚無牴觸。」其解釋理由為：「營業稅法第五十一條第三款規定，納稅義務人短報或漏報銷售額者，除追繳稅款外，按所漏稅額處一倍至十倍罰鍰，並得停止其營業，此漏稅額之認定方式，依同法施行細則第五十二條第二項第一款規定，亦以經主管稽徵機關依『查得之資料』，核定應補徵之應納稅額為漏稅額，尚不許營業人於查獲後始提出合法進項稅額憑證，而主張扣抵銷項稅額。至當期末申報扣抵之進項稅額憑證，依同法施行細則第二十九條規定：『本法第四章第一節規定計算稅額之營業人，其進項稅額憑證，未於當期申報者，得延至次期申報扣抵。次期仍未申報者，應於申報扣抵當期敘明理由。』尚能延期於他期申報扣抵，故不發生重複課稅之問題。系爭函關於營業稅法第五十一條第三款納稅義務人短報或漏報銷售額者，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，觀

五條第一項規定，營業人不論有無銷售額，應按期填具申報書，檢附退抵稅款及其他有關文件，向主管稽徵機關申報銷售額、應納或溢付營業稅額。準此，營業人之進項稅額准予扣抵或退還，應以已申報者為前提，故營業人違反營業稅法第五十一條第一款至第四款及第六款，據以處罰之案件，營業人如於經查獲後始提出合法進項憑證者，稽徵機關於計算其漏稅額時尚不宜准其扣抵銷項稅額。」然對於未辦理營業登記者，財政部九十四年十二月十五日臺財稅字第〇九四〇四五八五五一〇號函卻又釋稱：「三 另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，基實質課稅原則，其取得之進項憑證如經查明確係為營業上使用之貨物或勞務，應准予核實申報扣抵銷項稅額。」

<sup>31</sup> 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三十五條第一項及同法施行細則第二十九條規定進項稅額之扣抵採申報制，故計算同法第五十一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。」

其旨趣，乃係綜合適用營業稅法第十五條第一項、第三十五條第一項、第四十三條第一項第四款、第五十一條第三款及同法施行細則第二十九條、第三十八條第一項第一款、第三款、第四款、第五十二條第二項第一款所為之當然解釋，與上述法律規定之內涵及目的無違，符合一般法律之解釋方法，尤未增加法律或法律授權訂定之命令所無之限制，於租稅法律主義尚無違背。」

依稅額扣除法的意旨，營業稅法第十五條第一項規定，「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。」此為營業稅之課徵範圍的規定。關於銷項稅額的存在，稅捐稽徵機關負舉證責任。關於進項稅額，納稅義務人負舉證責任。縱使在納稅義務人違反協力義務的情形，稅捐稽徵機關得按查得資料，核定應補徵之應納稅額，在程序上，依職權調查主義，亦應就有利及不利之事實，認定其課稅範圍（稅基），以遵循實質課稅原則之要求，核實課徵<sup>32</sup>。這即便在納稅義務人有違章行為的情形亦當如是。是故，納稅義務人如證明確有當期之進項稅額存在，不應否認其進項稅額之扣減權<sup>33</sup>，以符營業稅法第十五條第一項所定加值型營業稅應以各營業階段之加值為其課徵範圍的意旨。

司法院九十八年五月二十二日釋字第六六〇號解釋雖援引諸多與漏稅額之核定有關的規定，然其中具有法源資格者，僅營業稅法第四十三條第一項第四款：「短報、漏報銷售額者」，主管稽徵機關得依照查得之資料，核定其銷售額及應納稅額並補徵之。該款就主管稽徵機關得依照查得之資料，核定之事項，雖僅提及「銷

<sup>32</sup> 關於稅捐稽徵機關在得按查得資料，核定應納稅額的情形，應如何課徵，司法院七十六年八月十四日釋字第二一八號解釋：「國家依法課徵所得稅時，納稅義務人應自行申報，並提示各種證明所得額之帳簿、文據，以便稽徵機關查核。凡未自行申報或提示證明文件者，稽徵機關得依查得之資料或同業利潤標準，核定其所得額。此項推計核定方法，與憲法首開規定之本旨並不抵觸。惟依此項推計核定方法估計所得額時，應力求客觀、合理，使與納稅義務人之實際所得相當，以維租稅公平原則。」該號解釋明白宣示：在自動報繳稅捐，縱使納稅義務人違反關於申報及憑證的協力義務，其應稅所得額之「推計核定方法估計所得額時，應力求客觀、合理，使與納稅義務人之實際所得相當，以維租稅公平原則。」該號解釋雖是關於所得稅之解釋，但其意旨亦當適用於同屬自動報繳稅捐之營業稅。

<sup>33</sup> 財政部八十年十二月二十三日臺財稅字第八〇一二六六二一五號函：「(三) 對經輔導已自動辦理營業登記者，於辦理營業登記前，因興建工程需用材料或勞務之支出，所取得之進項憑證，雖已逾申報扣抵期限，或所載不符營業稅法第三十三條之規定，如經查明確屬各該建屋工程所需之支出，其進項稅額，得專案核實，准予扣抵。」

售額及應納稅額」，而未提及「進項稅額」，但這是否即得引為法律依據，認為主管稽徵機關在為補稅之核定時，不需要依循同法第十五條第一項之規定意旨：在加值型營業稅，以「營業人當期銷項稅額，扣減進項稅額後之餘額」，計算當期應納或溢付營業稅額。而可對於有利於納稅義務人之進項稅額不予調查，或甚至縱經納稅義務人提出合法憑證證明有同期之進項稅額存在後，仍可視而不見，並以該非核實認定的事實為基礎，補稅課罰。同樣是「依查得之資料」，核定應納稅額，但釋字第二一八號諄諄呼籲，應「力求客觀、合理，使與納稅義務人之實際所得相當，以維租稅公平原則。」而釋字第六六〇號解釋，卻在引用一串相關性有待商榷之規定後，逕認為「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」，「與憲法第十九條之租稅法律主義尚無牴觸。」

另應依營業稅法第四章第一節計算稅額之營業人，有未於當期申報之進項稅額者，營業稅法施行細則第二十九條固規定：「其進項稅額憑證，得延至次期申報扣抵。次期仍未申報者，應於申報扣抵當期敘明理由。」但該條只規定未申報之進項稅額，如在將來申報，其扣抵權不被排除，但並沒有規定，納稅義務人不得在本期應納稅額之補繳的調查程序中補報。所以，在邏輯上並不能當然解釋為：在補繳的調查程序中，納稅義務人不得舉證證明當期尚有可供扣抵之漏報的進項稅額，可供扣抵。縱使要剝奪該進項稅額之扣抵權，也應有規範其實體關係之適格的法律或法規命令為其依據。施行細則並不是適格的規範依據。何況，有無漏稅額，與有無應納稅額一樣，在有直接證據時，皆應核實認定。特別是關於處罰，更不得透過虛擬事實上存在之進項稅額不存在為基礎，對於營業人課以漏稅罰。即便要在營業稅法明文規定，剝奪補報之進項稅額的扣抵權，就其適法性，皆應三思。蓋已受轉嫁而未申報進項稅額，屬於已繳納稅款而未申報之情形，所違反者僅是申報義務；未繳納稅款，所違反者才是繳納義務。二者違反之義務類型有根本的不同。其違反之責任亦因此應當不同。這雖已是司法院歷次與稅捐罰則有關之釋憲解釋一貫所持見解<sup>34</sup>。對於此種單純行為義務的違反事件，在程序上，不

<sup>34</sup> 司法院八十九年四月二十日釋字第五〇三號解釋：「納稅義務人違反作為義務而被處行為罰，僅須其有違反作為義務之行為即應受處罰；而逃漏稅捐之被處漏稅罰者，則須具有處罰法定要件之漏

應利用證明繳納事實之證據方法的否認，使之質變為繳納義務的違反。

營業稅法施行細則第五十二條第二項規定「本法第五十一條第一款至第六款之漏稅額，依左列規定認定之：一、第一款至第四款，以核定之銷售額，第六款以核定之給付額，依規定稅率計算之稅額為漏稅額。」關於有無漏稅額之認定，從營業稅之法源的觀點論，該款規定是否妥當，一樣值得探討<sup>35</sup>。蓋營業稅法施行細則的制定雖有營業稅法第五十九條為其依據。但授權制定施行細則並不是一種委任立法上之空白授權。在施行細則中適宜規定之內容應為：1 與施行有關之程序性事項，2 不以解釋或甚至補充的方法，限制或擴張的修正母法之實體規定的內容或範圍，3 不以証據方法之限制，從事實面實質的限制或擴張母法之實體規定的內容或範圍，以致發生子法超越母法的情事。基於以上認識，像營業稅法施行細則第五十二條第二項第一款及第二十九條之規定，是否已逸出營業稅法第五十九條之授權範圍，非無疑義。一般而論，現行稅法中之施行細則的規定內容有無在所述意義下超越母法的情形，值得廣為檢討。司法院九十八年五月二十二日釋字第660號解釋內容，亦值得商榷。

## B 進項稅額之虛報

歸納溢虛報進項稅額的爭議案型，可發現其爭論之根源往往是：在溢虛報當期進項稅額案件，有關於進項憑證之承認及其得扣減數額之認定的爭議。此外，在溢虛報當期進項稅額案件，開立營業稅憑證者，如被認定為不是真正交易相對人時，尚有該憑證之扣減資格的否認問題。

此處特別值得注意者是：開立營業稅憑證者，縱非真正交易相對人，如其已繳納該憑證上所載營業稅稅款，此時收受該憑證者，如以該憑證所載稅款為進項稅額，扣抵其銷項稅額，是否會引起營業稅之短收結果？

---

稅事實方得為之。」

<sup>35</sup> 與之類似之問題為關於違章補開之發票是否得作為扣抵憑證，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。」該條規定除一樣涉及施行細則得否為此種實體規定外，還與現行營業稅是一種加值型營業稅的性質相違。

## I 增減銷售層次不增減最終營業稅額

在加值型營業稅制，因為營業人依法應受其前手轉嫁營業稅，所以營業人應可無條件根據載有進項稅額之憑證，自其銷項稅額扣抵該進項稅額。檢具進項稅額之憑證申報，只是在於證明有可供扣抵其銷項稅額之進項稅額存在。除非取得憑證者明知開立憑證者為非營業人或無意繳納該憑證上所載稅款，否則營業人就其前手之銷項稅額的繳納，原則上並不因將之申報為得扣抵其銷項稅額之進項稅額而負保證責任。是故，營業人就其扣減之進項稅額，極其量僅於其前手未繳納稅款的情形，負相當於保證之繳納義務<sup>36</sup>。論其實際，只要其前手有繳納營業稅款，不論其前手繳納之營業稅款是否轉嫁給後手，也不論其前手是否為虛設行號或實際銷貨人，事實上皆不會造成營業稅稅收的短少。

例如在本文第四頁所示圖 A 中，縱使認定乙為虛設行號或非實際銷貨人，且

---

<sup>36</sup> 這曾是財政部肯認之觀點。財政部九十五年五月二十三日台財稅字第 0 九五 0 四五三五 0 0 號：「一、稽徵機關查核營業人取得涉嫌虛設行號涉案期間開立之統一發票申報扣抵銷項稅額案件，仍應就交易雙方之進、銷貨情形覈實查核，不得逕按本部八十三年七月九日臺財稅字第八三一六 0 一三七一號函辦理，如無法查明營業人確無向其進貨，且該涉嫌虛設行號已依規定按期申報進、銷項資料，並按其應納稅額繳納者，應免予補稅處罰。」惟多年後，該部改變其見解，並廢止上引函釋。財政部九十八年十二月七日台財稅字第 0 九八 0 四五七七 0 號：「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）第五十一條第五款規定之案件，參照司法院八十三年二月四日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。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，應依營業稅法第十九條第一項第一款、第五十一條第五款及稅捐稽徵法第四十四條規定補稅及擇一從重處罰；如經查明無進貨事實者，除依營業稅法第十五條第一項、第三項及第五十一條第五款規定補稅處罰外，倘查獲有以詐術或其他不正當方法逃漏稅捐之事證，應依本部九十五年二月六日台財稅字第 0 九五 0 四五 0 八 0 九 0 號函發布「稅捐稽徵法第四十一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 本部八十三年七月九日臺財稅字第八三一六 0 一三七一號函、八十四年三月二十四日臺財稅字第八四一六一四 0 三八號函、八十四年五月二十三日臺財稅字第八四一六二四九四七號函及九十五年五月二十三日臺財稅字第 0 九五 0 四五三五 0 0 號令，自即日起廢止。」該函釋究竟要重申第一點關於「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」的見解，或是第二點顯然意旨不同的看法？

乙丙間無進貨事實，只要乙有繳納其開給丙之憑證上所載之營業稅款，縱使以假（無進貨事實）為真（有進貨事實），丙申報扣抵該等稅額亦不會造成營業稅稅收的短少。其稅款之繳納流程維持如圖 A。

質言之，在任何銷售環節，只要是營業人間之銷售，當其完成一個階段之銷售時，該管稅捐稽徵機關皆已收到最後一個階段之銷項稅額，至於該階段前之各階段的的加值營業稅，皆在先後之銷項稅額的繳納與進項稅額之扣抵的機制中，完成一個繳稅與退稅的循環而歸零。因為最後階段之銷項稅額，與貨物或勞務的「最後銷售額」乘以其該當稅率所得營業稅額相同，所以，不論最原始的供應者與最後交易相對人或消費者間，增加或減少幾個其歷經之銷售階段的層次，皆不會改變最後交易相對人或消費者所負擔之營業稅恆定的事實：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。其實，這正是加值型營業稅之價值的基本設定及機制的設計<sup>37</sup>。中間銷售層級的增減既不會改變其最後之加值型營業稅數額，所以不論其係因跳開發票而減少，或係因虛設行號參與交易而增加，對於加值型營業稅稅收都不會有影響。

以圖 A 為例，無論在甲乙之間或乙丙之間加入任何數目之營業人，只要乙之前手營業人或丙之前手營業人確實有繳納相當於其對乙或對丙之銷項稅額之稅款，乙或丙申報扣減該等進項稅額（即其前手之銷項稅額）即無虛報進項稅額之可言。

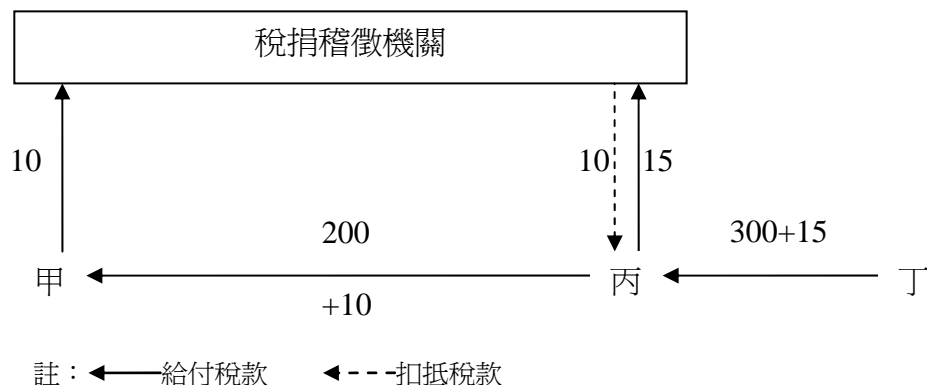
反之，整體銷售流程中減去任何數目之營業人亦不影響加值型營業稅之總稅負。例如圖 A 中之甲，若直接對丙開立銷售額為 200 之憑證，上載甲的銷項稅額（同時也是丙的進項稅額）10，且丙同樣以 315（內含銷項稅額為 15）之價格（營業稅法第三十二條第二項參照），將系爭貨物或勞務賣給丁。此時若甲已繳納其銷項稅額（即丙之進項稅額）10 之稅款，則丙申報將其進項稅額 10 自銷項稅額 15 中扣除，亦不會造成國庫損失。其結果，丙銷售給丁之貨物或勞務的營業稅總稅

---

<sup>37</sup> 基於該認識，漸有德國學者（例如 Paul Kirchhof, *Umsatzsteuer Gesetzbuch – Ein Vorschlag zur Reform der Umsatzsteuer und der Verkehrssteuer, Heidelberg 2008*）提議將多階段之加值型營業稅改為單階段之營業稅，只對向非營業人，亦即對向消費者之銷售，按其銷售額乘以其該當稅率課徵營業稅（Reiß in Tipke/Lang, *Steuerrecht*, 20. Aufl., Köln 2010, S. 675）。

負最後同樣是 15，不因乙之不存在而有所差異。茲以圖 B，示意如下：

圖 B：

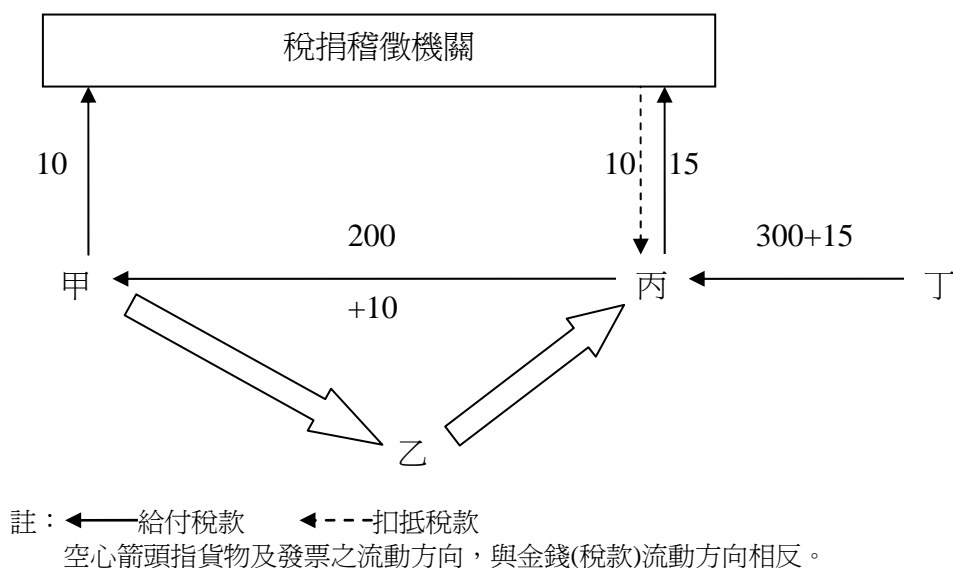


實務上，產銷流程中若增加了稅捐稽徵機關認為不應存在的營業人，常被稱為所謂「虛設行號」；反之，產銷流程中若減少了稅捐稽徵機關認為應存在的營業人，則常被稱為「跳開發票」。承上所述，以跳開發票或虛設行號之情事為營業稅漏稅罰的要件，必然不能充分漏稅罰之結果要件：稅收損失。

## II 發票開立流程與認定銷售流程之一致性

以如下圖 B 為例，若稅捐稽徵機關認為甲雖直接對丙開立銷售額為 200 之憑證，然而於實際產銷流程中，尚有乙之存在，亦即甲丙之間有發票流程與實際產銷流程不符之情事，則常以「跳開發票」稱之。圖示如下：

圖 C：





關於圖 C 所示情形，稅捐稽徵機關可能以甲非丙之直接前手，認為發票流程與實際產銷流程不符，丙應自乙處取得發票方能申報扣抵，因此丙申報扣抵來自甲之發票，有所謂虛報進項稅額之情事。惟如前所述，若甲已繳納其銷項稅額（即丙之進項稅額）10 之稅款，則丙申報將其進項稅額 10 自銷項稅額 15 中扣除，不會造成國庫損失。至於丙沒有申報來自乙的發票（乙之銷項稅額、丙之進項稅額），亦不會造成國庫損失。<sup>38</sup>

與之相較，在所謂「虛設行號」之情形，則是在甲乙之間或乙丙之間存在有稅捐稽徵機關認為不應存在之營業人。此時應特別提醒注意者，係無論甲乙之間或乙丙之間存在有多少稅捐稽徵機關認為不應存在之營業人，只要其中每一營業人均已繳納其所開立憑證之銷項稅額，其後手申報進項稅額即無「虛報」可言。蓋國庫已自前手處收足（規範上已轉嫁於後手之）款項，怎可拒絕後手之申報扣抵？

如前所述，實際產銷流程與「虛報進項稅額所造成之營業稅逃漏」邏輯上無關（不會充分「所漏稅額」之要件）。然而為了維護營業稅之勾稽制度，稽徵機關仍會希望發票流程與實際產銷流程相符<sup>39</sup>。因此以下問題值得探討：若欲將發票流程與實際產銷流程調整至相符，應如何處理？

首先就情形較單純的「跳開發票」情形說明之：關於跳開發票之銷售流程的補正，如認為應先返還該跳開之發票上所載的稅款（甲之銷項稅額、丙之進項稅額），則有二個返還路徑：

- (一) 由該管稽徵機關返還甲，再由甲返還丙。
- (二) 由該管稽徵機關應將該稅款直接返還丙（受該稅款轉嫁之購買人）。

採第二路徑比較經濟，並符合比例原則。如採第二路徑，則丙因就該跳開之發票所載數額之稅款對於該管稽徵機關有返還請求權，可與留抵之進項稅額一樣用來抵銷其銷項稅額，從而不會因該管稽徵機關對丙否認該跳開之發票所載數額

<sup>38</sup> 實際上，殊難想像丙為了同一批貨物勞務，而取得來自甲及乙的發票（亦即對甲及乙付出兩筆金額可能相等或不等之貨款）。若乙根本未開立發票給丙，則係乙或丙未依規定取得或開立憑證之問題，雖可能有害於營業稅之勾稽機制，仍不可逕認為丙有營業稅之漏稅事實。

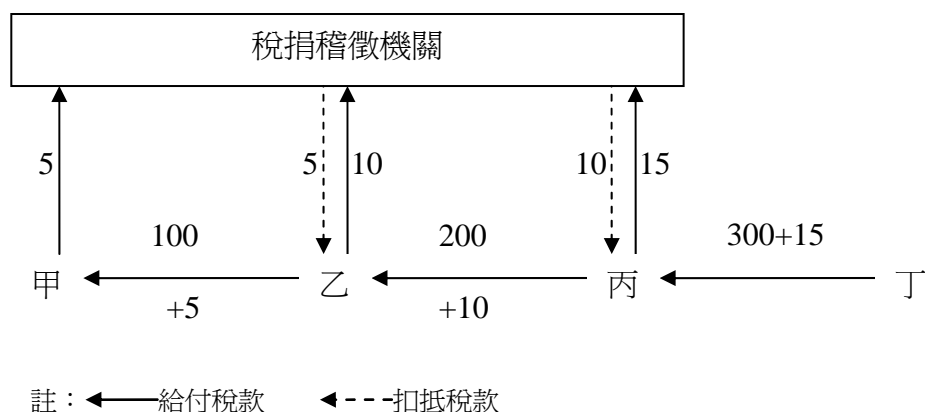
<sup>39</sup> 此其實已是稅政管理之問題，與營業人是否有營業稅逃漏並不相涉。

之進項稅額的扣抵權，而發生短漏繳應納營業稅額的情事。

反之，如認為應循第一路徑返還該稅款，則除非認為丙可自甲受讓甲對於該管稽徵機關之該稅款的返還債權，並對該管稽徵機關主張抵銷其銷項稅額，否則，丙之營業稅報繳，將因其來自甲之可扣抵進項稅額被否認，而發生短繳的結果。蓋在這種情形，丙為對丁之銷售，應繳納於該管稽徵機關之營業稅款，因稅捐稽徵機關認為甲丙間無進貨事實而無來自乙之進項稅額 10 可供扣抵，因此應為 15(已轉嫁給消費者)。至於丙因由甲取得發票而負擔之稅款 10，將由稅捐稽徵機關經甲返還予丙。為加值型營業稅之稽徵，有無必要將其發展流程之技術性提高到如此形式化的程度，值得從比例原則，深加檢討。

在跳開發票，依該管稽徵機關的意旨補正銷售流程（加入原本不在發票流程中的乙）時，上圖所示銷售流程應修正回復如下：

圖 D（與圖 A 完全相同）：



惟應注意者是：只要採前述第一路徑或第二路徑，處理完甲丙之間的問題，則乙是否加入發票流程（是否由圖 B 變成圖 D），對國庫營業稅收並無影響<sup>40</sup>。

由以上分析可知，無論乙丙之間是否有進貨事實，二者間之營業稅的轉嫁、繳納以及返還皆構成一個完整的回頭循環。因此，就營業稅款之繳納或收取而論，只有丙對於消費者之銷售所產生的銷項稅款，才是最後將實現於該管稽徵機關之營業稅款。不論乙丙間存在或不存在進貨事實，乙開立發票並由丙申報扣抵進項

<sup>40</sup> 此處所謂無影響指營業稅收而言，而不及於對甲乙丙（尤其對乙）之行為罰而言（例如短漏開發票依同法第五十二條規定處理，請參本文後述）。然而應不憚辭費一再重申者，係無論要對甲乙丙之何人處以漏稅罰，依營業稅法第五十一條規定，均必須要充分「所漏稅額」此一要件。

稅額，相關營業稅款課徵，最後結果皆等於零。附帶言之，在乙丙之交易不真正，而另有其人真正之供貨人時，這論諸實際，該第三人的交易關係係發生在其與乙之間。乙之角色實際上可能是以仲介之地位而充當代銷或行紀。而這不正是營業稅法第三條第三項第三款至第五款所希望嗎？。

要之，在跳開發票之情形，自國家最終取得的營業稅款而論，當中所謂由該管稽徵機關返還甲，再由甲將該稅款返還丙，與由該管稽徵機關直接返還丙，最後結果都是一樣的。但依後一方式，除其返還流程比較經濟外，亦比較符合法定間接稅之運作機制。蓋在法定間接稅應假定前手已將稅捐轉嫁於後手<sup>41</sup>。其理由為：前手開立載有進項稅額之憑證並交付於後手時，即有義務，在法定期限內，向該管稽徵機關繳納與該數額相等之銷項稅額。因此，前手通常不可能不向後手轉嫁該稅款。至其事實上是否轉嫁，因與該管稽徵機關之稅捐利益無干，所以不應該是該管稽徵機關所當以公權力介入的事項。

關於較為複雜之「虛設行號」情形：以乙丙之間為例，若稅捐稽徵機關認為乙丙間無進貨事實<sup>42</sup>，因此丙不可扣減乙所開立之憑證上所載之稅額（乙的銷項稅額、丙的進項稅額）。此時因乙丙間無進貨事實，故乙丙間應無系爭基於通謀虛偽意思表示之銷售的營業稅義務。乙為該銷售繳納之銷項稅額 10 因欠缺法律上原因而成為應予退還之溢繳稅款。然該轉嫁於丙之稅款應如何返還？應返還於名義上之繳納人乙，或應返還於受該稅款轉嫁之購買人丙？<sup>43</sup>以退還於何人較為經濟？

<sup>41</sup> 在間接稅，前手會將其銷項稅額轉嫁於後手，或後手會受該稅額之轉嫁，只是以經濟理性為基礎之一般的經驗事實。至其實際上前手是否成功地將其銷項稅額轉嫁於後手，或後手是否受該稅額之轉嫁，不但在間接稅之繳納，事實上難以證明，而且在邏輯上亦不適合以之為後手得否扣抵的法定要件。蓋進項稅額之扣抵權本來即不是建立在受有轉嫁之事實，而是建立在可能受轉嫁之概然率，以及加值型營業稅制採稅額扣抵法，實踐僅以各銷售階段之加值上為各階段營業人之營業稅課徵範圍的制度上。

<sup>42</sup> 例如財政部八十三年七月九日臺財稅字第八三一六〇一三七一號函釋稱：「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。」亦即實務上認為：若乙是虛設行號，則乙丙間當然無進貨事實之存在可能性。然實務上，其法律事實之認定的邏輯過程，其實是：因認定乙丙間無進貨事實，而乙卻開立發票給丙，所以將開立發票之乙定性為虛設行號。

<sup>43</sup> 應提醒注意者：若乙根本未繳納該數額為 10 之稅款，則因發票號碼勾稽之故，丙亦難以扣抵該數額為 10 之稅款，國庫無損失可言。

關於乙銷售於丙之營業稅款 10，如上所述，有二個返還的路徑：

(一) 如認為應由該管稽徵機關返還於名義上之繳納人乙<sup>44</sup>，則該管稽徵機關應返還乙之稅額為乙所繳納之銷項稅額 5，乙依然有受甲轉嫁之進項稅額 5，因此等於一共返還 10。乙應將其轉嫁給丙之稅額 10，返還丙。經上述二道返還程序後，乙、丙及該管稽徵機關關於營業稅之利益狀態，皆回復至與乙丙從事該無效交易前相同的狀態。

(二) 如認為應由該管稽徵機關直接返還於受該稅款轉嫁之購買人丙，則丙與系爭乙丙間交易有關之營業稅負擔歸零。而乙繳納該管稽徵機關之銷項稅額，雖未自該管稽徵機關受到返還，但因乙先前繳納之銷項稅額及受甲轉嫁之進項稅額合計 10 稅款，皆已轉嫁給丙。故該管稽徵機關雖只直接返還丙，而不返還乙，並不使乙因該管稽徵機關不對其返還，而受到不利。在此一返還路徑，雖然只透過管稽徵機關對丙一道返還程序，但關於營業稅之利益狀態，最後與第一道途經同樣地可使乙、丙及該管稽徵機關，皆回復至與乙、丙從事該無效交易前相同的狀態。

當循第二路徑返還稅款，在上述設例中之丙，其先前扣抵之進項稅額 10，縱使被認為有不得扣抵之情事，但因其對於該管稽徵機關有等額之溢繳稅款 10 的返還請求權可供抵銷，而不生短繳稅款之漏稅結果。透過上述二個路徑之一，既然皆能達到相同的效果，而一道程序之費用自然低於二道程序，所以循第二個路徑處理該稅款之返還，以回復原狀，由該管稽徵機關直接返還受乙轉嫁之丙，其最後結果對三方都一樣，不增不減。然在手續上會因比較經濟，而才符合行政程序法第七條第二款所定之比例原則的要求：「行政行為，應依下列原則為之：……二、有多種同樣能達成目的之方法時，應選擇對人民權益損害最少者<sup>45</sup>。」

<sup>44</sup> 反之，如參照關於進口貨物於提領後發現貨物不適用，即逕行報關退運出口，海關應否准予退還已代徵營業稅及核退機關為何的問題，財政部九十一年九月二十五日臺財關字第 0 九一 0 五五 0 五八二號函示：「……進口貨物於提領後，發現不適用，即逕行報關退運出口，如經查明該貨物進口時確已繳納營業稅，且未經使用者，……准予核實退還海關代徵之營業稅。」認為該管稽徵機關應將該稅款直接返還受該稅款轉嫁之購買人丙。

<sup>45</sup> 在司法院之釋憲解釋中，不論是違憲或合憲解釋，比例原則可謂其最常引用的原則。以釋字六 0 0 號至釋字六七三號共七十四號為例，其中，以比例原則為合憲解釋之理由者，例如司法院釋字第 六七三號、釋字第六七二、釋字第六六五號、釋字第六五九號、釋字第六五六號、釋字第六四六號、

關於比例原則在稅捐罰則之違憲解釋上的適用，至目前為止，僅用在關於行為罰之處罰規定，認為：將行為人違反行為義務時得課罰鍰之數額，與稅基或稅額相連結，規定得按其一定百分比或一定倍數課罰，而未設以合理上限數額者，不符比例原則<sup>46</sup>；然尚未有對於繳納義務之違反，就其規定之課罰範圍，宣告為不符比例原則的案例<sup>47</sup>。

---

釋字第六四二號、釋字第六三六號、釋字第六三〇號、釋字第六二八號、釋字第六二三號、釋字第六一八號、釋字第六一七號、釋字第六〇〇號解釋，計十四號；為違憲解釋之理由者例如司法院釋字第六七〇號、釋字第六六九號、釋字第六六四號、釋字第六五四號、釋字第六四九號、釋字第六四一號、釋字第六三六號、釋字第六二三號、釋字第六一六號、釋字第六〇四號、釋字第六〇三號解釋，計十一號。如不除去重複者二號，則合計二十五號，占七十四號之百分之三十四弱。

<sup>46</sup> 就行為義務之違反，解釋：規定與稅基或稅額相連結，得按其一定百分比或一定倍數課罰，而未設以合理上限數額者，不符比例原則之案例，例如司法院釋字第六七三號（關於已扣繳之所得稅的申報）、釋字第六四二號（關於憑證之保存）、釋字第六一六號（關於滯報金）、釋字第三二七號（關於所得稅之扣繳義務）。

<sup>47</sup> 就繳納義務之違反，規定按所短漏稅額課以一定倍數之罰鍰，解釋為合憲的案例，例如司法院釋字第六七三號。