

契約類型的選擇自由及相關憑證的開立義務

*

【目次】

壹、銷售關係之選擇及其匹配之憑證的開立義務人 貳、銷售關係之定性 參、私法自治原則與契約自由原則 肆、契約自由原則之保障與投資環境	伍、契約自由原則與交易對象之選擇 一、交易關係的當事人 二、直接代理或間接代理 三、品牌貨物或勞務之銷售通路的特色 四、品牌貨物或勞務之通路障礙
--	--

壹、銷售關係之選擇及其匹配之憑證的開立義務人

為使用金店面銷售名牌貨物，假設貨物供應商及金店面業主雙方約定最後按銷售額，貨物供應商得 80%，金店面業主得 20% 的比例，分配銷售利益，則其可能之銷售流程的安排模式有二：

（一）經銷關係：由供應商批貨給金店面（80），而後由金店面賣給消費者（100）。金店面之加值為 20。全部稅基為： $80 + 20 = 100$ 。在本模式，在供應商、金店面及消費者間共開立二張有勾稽作用之前後銜接的發票。有利於營業稅之課徵。

（二）租賃關係：金店面將店面出租給供應商（20）；由供應商直接銷售給消費者（100）。供應商之加值為 $100 - 20 = 80$ 。全部稅基為： $20 + 80 = 100$ 。金店面開立給供應商之租金發票及供應商開立給消費者之銷貨發票間無勾稽作用。如果供應商不開立銷貨發票，不但可以逃漏營業稅，而且可以減少其應給付金店面之分成金額。要之，在第二種模式，供應商會有比較大之不開發票的誘因。

由上述說明可見，在上述二個交易流程之模式中，供應商與金店面選擇第一模式，對於稅務機關比較有利。本件聲請人選擇經銷關係為其與金店面之銷售關

* 植根雜誌社編輯室

係，顯非出於稅務規劃的動機。因此，稅務機關如基於任何理由將之論為違章，課以稅捐罰，顯非必要。

本件所涉之銷售已是系爭貨物在其產銷流程之最後一個或二個階段之銷售，且其最後一次銷售以消費者為銷售對象。是故，該貨物之營業稅在本件，除非有不對消費者開立發票之情形，不可能有與該貨物有關之營業稅的逃漏結果。由於依營業稅法，對於消費者或營業人開立之發票有二聯式及三聯式，以及依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。」所以依發票之外部形式不會有不能認知系爭銷售是否以消費者為對象的情況。

貳、銷售關係之定性

本件聲請人所以在系爭案件遭遇到稅務風險，乃因稅務機關對於私法自治原則欠缺正確的認識與信仰，以致過分介入營業人關於銷售關係有關之契約類型的選擇及銷售流程的規劃。從而不實事求是，認識及評價經理性規劃之相關法律關係，而反其道而行，縱使在營業人之銷售契約類型及銷售流程的選擇，不但不影響營業稅及營利事業所得稅稅基之大小，而且更有利於營業稅之勾稽的情形下，還是要營業人就其無名契約，削足適履，硬套入稅務機關認為唯一正確之有名契約的類型。所以稱其為硬套，乃因按銷售額之一定比例獲取報酬，即是自「價差」獲取報酬。此為經銷關係之典型特徵；而自定額租金獲取報酬方是租賃之典型的類型特徵。

系爭法律事實雖不完全該當於典型之經銷關係或租賃關係，但其實際上所具之特徵，該當於經銷關係者多於租賃關係。即使認為難以論其該當程度之高低，有疑義時，在不影響稅基大小的情形，至少亦當容許營業人依契約自由原則，自由選擇適合其營業需要的類型。而不適合，在縱使營業人已開立之所有發票的總額，與稅務機關要求開立之發票的總額分毫無差的情形下，以透過強勢之契約類型的強制為基礎，否定營業人所開立之全部發票的合法性，而後對其論以未開立稅務機關認為應開立之發票的行為罰及漏稅罰。由此可見，在這種情形，不但其行為義務之違反，而且其繳納義務之違反的有無，都是值得檢討的。

參、私法自治原則與契約自由原則

按基於私法自治原則引伸之契約自由原則，人民原則上有選擇締約對象、契約類型、形成契約內容、決定契約方式的自由。對於該自由的限制，不但必須有法律為其依據，而且其限制亦以必要者為限，以符憲法第二十三條關於人民自由之限制應遵守法律保留及比例原則之要求。

本件之契約類型強制的法律依據及其必要性何在？

肆、契約自由原則之保障與投資環境

關於投資環境之改善，政府機關最容易做出貢獻者為：檢討稅務法規或稅務行政中有哪些會莫須有的提高營利事業或營業人之交易成本或稅務風險，並確實儘速加以改進。這樣的努力，對於國家而言，惠而不費。捨此而不為，即非理性的統治或行政。一般而言，稅務行政要能以知識為基礎，認識人民之理性的經濟活動引起的規範需要，縮短稅務法令及稅務行政與該規範需要間之落差。具體而言，在營業稅之稽徵，營業人配合其營業模式之契約類型的選擇，只要不影響營業稅稅基之大小，稅法之規定及稅務行政不適合干預營業人之契約類型的形成自由，以降低營業人之稅務風險，健全經營環境。

伍、契約自由原則與交易對象之選擇

一、交易關係的當事人

為配合代理制度，契約當事人的認定，不以事實上為表示的人，而以該表示之名義人，為該意思表示之表意人。例如甲（代理人）以乙（本人）之名義，對丙為意思表示，締結買賣契約時，以乙及丙為該買賣契約的當事人。

在上述情形，如果乙有因經濟管制法令而欠缺交易之客體所要求之特種權利能力或技能，只會引起該契約因其當事人不備權利能力，或不具備為履行債務所需之特殊技能，而不能給付或不能受領給付的問題，而不會因此改以他人為該契

約之當事人。例如無必須之營造商的資格而與人締結營造契約，或不是律師而與人締結提供需要律師資格始得從事之法律服務業務。

二、直接代理或間接代理

在債務契約之締結及其履行，法律並不要求契約當事人必須自己親自為之，而得委任他人為其締結或履行。在委任他人為其締結或履行的情形，得自由選擇，要受任人以委任人或以受任人之名義為之。此即選擇以直接代理或間接代理的方式為之的自由。所涉之代理行為亦不以債權行為為限，也可以含物權行為。縱使選擇以直接代理的方式為之，用來履行債務所需之貨物或勞務，亦不需要由委任人（本人）事先提供給受任人（代理人）。民法第五百四十五條雖然規定：「委任人因受任人之請求，應預付處理委任事務之必要費用。」但實際上，受任人常為委任人墊付費用、負擔必要債務（民法第五百四十六條第一項、第二項）。因此，代理人得為本人購入為履行債務所需之貨物或勞務（民法第五百三十八條），亦得以自己之貨物或勞務對於相對人履行債務。是故，約定以金店面的名義與消費者締結銷售契約，而由名牌貨物供應商交貨收款（物流或金流的約定），並不引起類型之歸屬的障礙。

至於受任人為何願意這樣做，自然有其在商言商的道理。此所以，私法活動的規範應尊重私法自治原則以及契約自由原則。國家機關不適合在法律無明文規定的情形給予限制。而且縱使要給予限制，其限制所依據之規範，除必須具備法源資格外，其構成要件之內容也必須明確，其限制相對於所要達到的管制目的，也必須未超過必要之限度，以符合比例原則的要求。

三、品牌貨物或勞務之銷售通路的特色

一種貨物或勞務之銷售要具備口碑，以在市場營造著名品牌的地位，就所要提供於市場之貨物或勞務都必須有相當嚴格之製造、倉儲、行銷與服務的工作規範。其人員也常必須有相當的職前及在職訓練。這是為何名牌貨物（服飾）或服務（餐飲業）之銷售常常必須由供應商的專業人員執行或輔導的緣故。由供應商的專業人員執行或輔導無礙於雙方之經銷關係的形成可能性。

銷售通路的建構，主要有直銷及經銷。直銷底下可能分自己經營及委託經營。自己經營指由供應商自己或以僱傭契約為基礎，雇用他人為其使用人、代理人，以從事銷售。委託經營指以委任關係為基礎，委託他人以委任人或受任人之名義從事銷售。不論以委任人或受任人之名義，其從事之銷售，皆是以委任人之費用，為委任人之利益。因此，所發生之費用由委任人負擔（民法第五百四十六條），所取得之利益由委任人享受（民法第五百四十一條）。究竟以誰的名義從事銷售，取決於委任契約之約定。在直銷的情形，為取得交易機會，可能還利用仲介。仲介的特色是：如屬居間，居間人不成為該貨物之銷售鍊的一環。如屬行紀，行紀人成為該貨物之銷售鍊的一環，其內部關係有若約定以間接代理為從事銷售之方法的委託經營關係，而外部關係則有如典型之經銷關係。

經銷：供應商與其經銷商之關係主要為買賣。一般供應商固歡迎一切有興趣為其經銷貨物之交易對象。但品牌貨物之供應商為維護其品牌形象，通常必須慎選有能力依其銷售規範銷售其貨物之營業人，並加以訓練。這主要表現於加盟銷售體系。其次，由於一店難求，所以有時會以能提供適當區位之不動產業主為其經銷商。然在後一情形，有時不動產業主可能自己無接受一定貨物之銷售訓練的意願，於是便可能產生由供應商負責代訓或提供銷售支援之異業策略聯盟的合作型態。該策略聯盟的合作型態，因發端於賣場，終結於銷售利益之分享，而夾雜賣場之使用及貨物之經銷的特色。

四、品牌貨物或勞務之通路障礙

雖然品牌本來能夠為其所標示之貨物或服務打开通路，但還必須注意通路的布置有時有空間區位的限制。連鎖百貨公司便是一種強勢的賣場通路。此外，在不動產價格高漲後，獵取好的店面一樣的會形成掌控商業據點的優勢。這促成不動產業主與不動產流通業的聯盟趨勢。這可稱為金店面聯盟。其號召為：可讓不動產業主安穩的當個包租公。其存在的利基為：個別業主不熟習房地出租的業務，而且不易自己處理萬一發生之租賃糾紛。這些煩人的不確定事務，皆可利用加入金店面聯盟而獲得確保。這樣的結合抬高金店面業主的市場地位。其影響為：商場的提供者，不再滿意於單純的租賃關係，而希望能分享使用其賣場者之銷售利益。這與勞工主張要分紅時，使勞資關係不再是純粹之勞動關係一樣，當金店面

業主提出按名牌貨物或勞務之銷售額之一定比例計算賣場的使用對價時，其契約關係已不再是純粹的租賃關係。硬套入傳統的勞動契約或租賃契約，自然不能滿足個別交易關係的規範需要：拓展業務，服務消費者，以擴大銷售額及市占率；並在這同時能確保雙方債權，達到雙贏。

於是，縱使是名牌貨物或勞務，也可能遭遇進入市場之賣場障礙。其結果為：不再容易以定額租金租得理想的賣場，而必須透過綜合的對價約款。其中最常見者為：按名牌貨物或勞務供應商之貨物或勞務的銷售額，計算賣場之使用對價。此外，並可能視雙方之市場地位的對比，決定其金流：應由哪方當事人自消費者收款，而後才將他方之應分得成數交付他方。就民事關係而論，該金流的決定的意義為：資金的調度及債權的確保。不是出於稅務規劃的考量。

基於以上的認識，對於營業人按市場之存在特徵所引伸之契約類型選擇，應予尊重。在營業稅法所得要求於營業人者為：確實依其選擇之契約類型及銷售流程，開立憑證，報繳營業稅。