

## 調 查 報 告

壹、案由：據訴：品牌服飾業者與零售通路商間之交易係採買賣模式，詎遭國稅局曲解為租賃，並裁處鉅額罰鍰，涉有違失等情乙案。

貳、調查意見：

英屬維京群島商漢登企業有限公司台灣分公司等4家公司（下稱陳訴人）經人檢舉於民國（下同）88年至91年間銷售其「Hang Ten」等品牌之商品，由其自行收款卻按百貨公司專櫃銷售模式開立統一發票，涉嫌逃漏稅捐，遭財政部臺北市國稅局依法審理核定，除補徵稅額外，並處以漏稅罰及行為罰，其金額如表一，陳訴人等不服，循序提起行政救濟，均未獲變更，其情形如表二-1、二-2，陳訴人乃到院陳訴，陳訴要點主要有：一、陳訴人與合作店之交易，係採買賣模式，財政部卻曲解為租賃，認定其經營方式不同於百貨業，卻自行比照百貨業模式開立發票，構成逃漏稅。二、陳訴人均依法令開立發票，國家整體稅收亦未減少，財政部卻補徵及處以鉅額罰鍰，核課處分顯有不當。三、財政部對陳訴人所提疑義未給予適當回應。案經約請陳訴人代表於99年7月23日到院說明訴求並數次補提書類、學者專家專論列表等資訊，本院另於同年10月28日約請財政部張次長○○及相關人員到院說明，茲臚列調查意見如后：

一、陳訴人與合作店的商品買賣及經營方式，與百貨公司有所差異，陳訴人不符財政部函釋規定，不應自行比照百貨公司模式開立發票：

（一）陳訴人認為財政部曲解其營業方式，其理由略以：

1、陳訴人經營模式係與零售通路商（下稱合作店）合作，由該等業者以百貨公司設專櫃型態方式經營，先由陳訴人進口成衣，銷售予合作店，再由合作店銷售服飾並開立發票予消費者，此營業模

式與百貨公司相同，並無漏報銷售額。

- 2、陳訴人與合作店、大賣場、百貨公司簽屬合作合約書，均屬該等廠商提供場地，陳訴人提供商品，按售價分成各負擔損益之經營模式，惟該部僅對陳訴人與合作店採不利之合約定性認定，大賣場未依 77 年函釋報備，大賣場卻未受調查、處罰。

(二)惟查：

- 1、百貨公司採專櫃型態銷售貨物，係於其場地展售專櫃廠商之貨物或勞務，俟消費者購買時，由該百貨公司向專櫃廠商進貨並銷售與消費者，其進貨成本係按營業額之一定比例計算，至其取得專櫃廠商進貨發票之時點，係按約定每次結帳(算)之次日，屬「先銷後進」行為，依 77 年 4 月 2 日財政部台財稅 761126555 號函釋(下稱 77 年函釋，內容詳表 E)，應符合一定條件，並向主管稽徵機關申請核准，方可適用。
- 2、陳訴人於合作店銷售之經營型態，雖與百貨公司設置專櫃銷售之型態類似，且均與合作店約定按銷售額之一定比率支付佣金，惟查陳訴人與合作店(以加絡精品店為例)合約書所摘：「店面經營管理陳訴人全權負責，合作店不得干涉。…店面之貨品及人員由陳訴人負擔。…陳訴人所提供之全部商品，其保留所有權，因此陳訴人得因營業需要，調轉銷售之商品給第三人。…陳訴人每日實際銷售之商品數量，依商品價格計算，依雙方約定之利潤分配比率計算所得之金額，即係合作店應取之貨款…」等內容觀之，顯見：
  - (1)陳訴人全權負責經營管理店面。
  - (2)合作店提供營業場所，但無人事、經營及管理

之權限。

(3) 陳訴人於合作店銷售之經營型態，與百貨公司設置專櫃銷售之型態僅為類似，惟百貨公司係由該百貨公司向專櫃廠商進貨，並銷售予消費者，其進貨成本係按營業額之一定比例計算，至其取得專櫃廠商進貨發票之時點，係按約定每次結帳（算）之次日取具，屬「先銷後進」行為，且應符合一定條件並向主管稽徵機關申請核准方可適用；此與本案陳訴人與合作店之經營模式，重大差異有二：

〈1〉百貨公司扮演之角色包括場地提供者（類似本案中之合作店）及商品所有者（類似本案之品牌業者）二種。百貨公司係「先銷後進」，先向製造廠商取得商品之所有權，再將商品賣給消費者；惟本案陳訴人並未將商品所有權賣給合作店，是陳訴人直接賣給消費者，合作店卻錯誤地以自己之名義開立銷貨發票給消費者。

〈2〉欲採取百貨公司「先銷後進」之經營型態，須符合一定條件，並先向稽徵機關報備獲准，始能適用；本案既未依此程序獲准採用，自難比照百貨公司採用專櫃銷售方式開立發票。

(4) 商品係由陳訴人直接銷售給消費者，故應由陳訴人依規定開立統一發票交付買受人，即無法援引適用 77 年函釋。

3、大賣場提供場地，供專櫃廠商使用，收取租金，商品由專櫃廠商自行銷售，並開立統一發票予消費者，其經營型態與合作店相同。若由實際銷售貨物或勞務之營業人開立統一發票予買受人，則

不發生觸犯未依規定給與他人憑證之問題，如依規定報繳營業稅，亦無觸犯短漏報銷售額之問題；營業人究採何種經營模式，屬契約自由，惟均應依法開立統一發票及報繳營業稅。

4、本案交易模式營業發票之實際方開立式與正確開立方式，詳如圖一。

(三)綜上，陳訴人與合作店的商品買賣及經營方式，與百貨公司雖極類似，但實則有所差異，陳訴人不符財政部函釋規定，無法援引適用 77 年函釋，本案交易模式營業發票之實際開立方式與正確開立方式有所不符，會計記錄明顯不實，亦有違加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法）相關規定。

二、陳訴人以扣除租金費用後之差額開立統一發票予合作店，涉有違反稅法漏稅罰及行為罰，縱因加值型營業稅之特殊設計，可於次一銷售階段追回逃漏之營業稅額，而使國家整體稅收不生減損，惟營業人仍應依法核實開立發票報繳營業稅，不得據國家之稅收為由而主張個別企業得免除相關處罰；財政部依法補徵稅額及處以罰鍰，相關核課處分尚難認有未當或違背比例原則：

(一)陳訴人表示「均依法令開立發票，國家整體稅收亦未減少，財政部卻補徵及處以鉅額罰鍰，核課處分顯有不當」乙節，其理由略以：

- 1、渠等與合作店間之交易係採買賣模式，卻遭國稅局曲解為租賃，稽徵機關扭曲交易流程，於「事前」審核何種營業模式，應踐行如何開立發票之程序，自行擴權侵入人民營業自由領域，有違營業稅法規定。
- 2、陳訴人應繳稅額，並未因交易模式認定改變，而有不同，國庫稅收亦未實際減少，財政部卻逕自

認定陳訴人等漏稅，並以虛擬逃漏稅額予以補稅處罰，顯有不當。

(二)財政部對於上開疑義之說明：

1、關於「陳訴人與合作店間之交易係採買賣模式，卻遭國稅局曲解為租賃」乙節：

(1)民法第 345 條第 1 項「稱買賣者，謂當事人約定一方移轉財產權於他方，他方支付價金之契約」，同法第 421 條第 1 項「稱租賃者，謂當事人約定，一方以物租與他方使用收益，他方支付租金之契約」，另同法第 98 條明文「解釋意思表示，應探求當事人之真意，不得拘泥於所用之詞句」。本案陳訴人與合作店銷售貨物模式，雖名為合作契約，亦非由陳訴人自行收款，惟因貨款之收取，應歸商品之所有權人，合作店提供營業場所，但無人事、經營及管理之權限，合作店縱有裝修電機、燈光、電動門維修、並依法辦理該店之營業登記、購買統一發票、並於銷貨時開立統一發票予買受人、並依規定申報、繳交營業稅，且為營利事業所得稅結算申報，但仍無涉及店內主要經營行為，且商品亦係由陳訴人之銷售人員交付予消費者，不能因此改變合作店銷售貨物之買賣契約係存在於陳訴人與消費者間，而非存在於合作店與消費者間之事實，故其交易性質應認屬陳訴人之銷貨，是以，合作店向陳訴人收取價金，屬租金之性質，陳訴人與合作店間並無進銷貨關係，應屬租賃關係。另 98 年 9 月 10 日最高行政法院 98 年判字第 1061 號亦採相同之見解，故財政部依合作契約及實際經營模式，認定陳訴人與合作店之交易模式係屬租賃關係

，尚難認有未當。

(2) 本案國稅局認其交易模式應係租賃，而非買賣，不應依「買賣」之模式開立發票，並非強制陳訴人等與合作店間應採「租賃」模式。如何開立發票，仍繫於陳訴人等之交易模式，倘其契約形式及交易實質均符合「買賣」之要件，自得依「買賣」之模式開立發票。陳訴人等指稱「稽徵機關扭曲交易流程…無異自行擴權侵入人民營業自由領域」云云，容有誤解。

2、關於「國庫稅收未實際減少，財政部卻逕自認定陳訴人等漏稅，並以虛擬逃漏稅額予以補稅處罰」乙節：

(1) 財政部認為實際銷售人為陳訴人，故合作店銷售總額與陳訴人開立予合作店之銷售額之差額，即為陳訴人銷貨短開統一發票之銷售額，據此認定陳訴人逃漏營業稅。經查，現行營業稅法規定課徵之加值型營業稅，係採多階段銷售稅制，各個銷售階段之營業人應分就收取之銷售額、銷項稅額與支付之進項金額、進項稅額，計算應納或溢付營業稅額依法申報繳納。是以，某一銷售階段之營業人是否按其開立與買受人之統一發票申報銷售額及銷項稅額，與次一銷售階段之營業人是否依規定開立發票及申報無涉。

(2) 倘某一銷售階段之營業人短、漏開發票及短、漏報銷售額、銷項稅額，而次一銷售階段之營業人已按實際交易金額開立發票報繳，由於加值型營業稅之「追補效果」，可於次一銷售階段追回逃漏之營業稅額，整體稅收縱無減損，惟各階段營業人仍應依法核實開立發票報繳

營業稅。

(3) 本案陳訴人應依法核實開立統一發票予買受人，惟其以扣除租金費用後之差額開立統一發票予合作店，致其發生短漏報銷貨之情事，尚不得主張上開「追補效果」對國家整體稅收不生減損而免予處罰。

(三) 綜上，陳訴人以扣除租金費用後之差額開立統一發票予合作店，涉有違反稅法漏稅罰及行為罰，縱因加值型營業稅之特殊設計，可於次一銷售階段追回逃漏之營業稅額，而使國家整體稅收不生減損，惟營業人仍應依法核實開立發票報繳營業稅，不得據此為由，主張免除相關處罰；財政部依法補徵稅額及處以罰鍰，漏稅罰未逾營業稅法第 50 條第 1 項所處漏稅額之 10 倍，行為罰亦未逾稅捐稽徵法第 44 條查明認定總額 5%（見表一），相關核課處分尚難認有未當。

**三、財政部對陳訴人相關疑義及訴求，已給予適當說明及回應，尚難謂有不當：**

(一) 陳訴人於「財政部對陳訴人所提疑義未給予適當回應」乙節之相關疑義略以：

- 1、陳訴人與合作店之交易係採買賣模式，財政部改認為租賃關係，合作商之銷項稅額與進項稅額之差距即為租金，陳訴人以「載有稅額之其他憑證」方式扣抵，該部不准扣抵尚欠法令依據。
- 2、財政部核定後陳訴人應補繳之稅額，加計原繳納之稅額後，營業稅率超過營業加值 5%，
- 3、財政部以 91 年 6 月 21 日台財稅字第 0910453902 號及 92 年 1 月 28 日台財稅二字第 0920450761 號函釋，認定陳訴人違反百貨公司採專櫃銷售之定義，違反租稅法定主義溯及既往之禁止。

4、有關財政部 95 年 7 月 7 日台稅二發字第 09504534840 號函：

(1) 依該函釋「...出租人..因虛開大於虛進之金額，未造成實質逃漏稅，虛開部分其買受人為消費者，未構成幫助他人逃漏稅...」，惟本案買受人包括法人及自然人，將可構成幫助他人漏稅之情事，函釋有重大瑕疵，陳訴人曾要求該部補充說明，卻遲未見回復。

(2) 該函釋係依據 92 年 5 月 6 日該部台北市國稅局查核案件研商案紀錄表製作而成，當時處分意旨直至 95 年 7 月 7 日始以台稅二字第 09504534840 號函釋「營業人透過合作契約銷售貨物交易型態課稅原則」，似先造成處罰事實，再頒布函釋。

(3) 該部賦稅署與國稅局據此書函作成決定，並引為訴願依據，未告知陳訴人。

(4) 95 年函釋係以 77 年函釋為基礎，前開函釋於 98 年 3 月 19 日經該部台財稅字第 09804521880 號函釋廢止，何以確定判決可以默示 95 年度函釋？

5、陳訴人受處補本稅、漏稅罰及行為罰，合作店僅受處行為罰，違反公平原則；且 77 年函釋應報備係合作店，卻對陳訴人處以行為罰，顯有不當。

6、陳訴人與合作店、大賣場、百貨公司簽屬合作合約書，經營模式相同，財政部卻獨對陳訴人及合作店採不利之認定，又，大賣場未依 77 年函釋報備卻未受調查及處罰，顯有不公。

7、稽徵機關允許或默許陳訴人與合作店營業登記、購買統一發票、每年營利事業所得稅以買賣銷貨收入結算申報並核定所得稅額等行政行為，財政

部從未有相反之意思表示，陳訴人為何不受信賴保護？為何不責令陳訴人先行改正，再行處罰？

(二)財政部對於上開疑義之說明：

- 1、財政部台北市國稅局查得陳訴人與各合作店簽約明定：…雖各合約書之名稱不盡相同，惟其經營模式無非係由各合作店提供店面，連同保全、水電費用等供陳訴人等使用，而陳訴人等則提供設備、銷售商品及人員，從事店內之經營管理，保有供銷售商品之所有權，渠等銷售商品予買受人並向買受人收取貨款。至於利潤之分配，則由陳訴人等依營業額多寡按約定之比例計算所得之金額再給付予各合作店，作為各合作店應取得之報酬。足見…各合作店…僅係提供店面供陳訴人等使用，再由陳訴人等每月按實際銷售營業額之比率計算酬勞支付予各合作店，作為陳訴人等使用店面之對價，陳訴人等應為實際經營銷售貨物之人…依各該合作契約及實際經營模式，陳訴人等為實際銷貨之營業人，洵屬有據。
- 2、查獲營業稅短漏報銷售額案件，依司法院釋字第337號解釋意旨，其漏稅額係依銷售額按徵收率計算後扣除最低累積留抵稅額後之餘額，至未申報之進項稅額計算漏稅額時不得減除，應依營業稅法第35條申報進項稅額憑證後始得扣抵銷項稅額，亦為司法院釋字第660號解釋及最高行政法院96年度判字第1403號判例之共同見解。
- 3、營業人所取得之進項稅額如屬營業稅法第19條第1項規定之進項稅額，或未取得符合合同法第33條規定之憑證，則不得扣抵銷項稅額，營業人如未依同法第35條規定申報退抵稅款及統一發票明細表等文件，則亦無從計算其應納或溢付稅

額。本案合作店提供店面供陳訴人使用取得之代價，合作店應開立租金發票予陳訴人，卻開立銷貨發票予消費者，造成虛開統一發票，又合作店未向陳訴人進貨，卻取得陳訴人開立之統一發票，造成虛報進項金額，誤以虛增進貨及虛增銷貨方式申報營業稅，其中銷售額（含虛增銷貨金額）大於虛增進貨金額部分，等同租金收入金額尚無疑義，惟合作店未就該對價開立統一發票交付陳訴人，陳訴人既未取得上開營業稅法第 33 條規定之憑證，自無法申報扣抵銷項稅額，該部認定核與法令其意旨尚屬一致。另是類情形稽徵機關若採個案實質認定陳訴人確有取得「載有稅額之其他憑證」可列為陳訴人之租金費用而供扣抵銷項稅額情形，依該部所陳訴是類情形漏進漏銷之營業人若其上游營業人確將統一發票跳開與其下游買受人，該營業人漏進部分亦得主張確有取得「載有稅額之其他憑證」而免處漏銷之罰責，將使現行加值型營業稅採各個銷售階段計算應納或溢付營業稅額之制度將無以為繫，顯與立法意旨悖離。

- 4、陳訴人因違章遭財政部核處逃漏營業稅 0.59 億元，並核罰鍰 4.7 億元。經查漏稅罰係依營業稅法第 51 條第 3 款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，本案財政部依「稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表」規定，按所漏營業稅額核處 3 倍漏稅罰 1.8 億元；另依稅捐稽徵法第 44 條營利事業依法規定應給予他人憑證而未給與，應自他人取得憑證而未取得，或應保存憑證而未保存者，及已構成違章之要件，應就其未給予憑證、未取得

憑證或未保存憑證，經查明認定之總額，處 5% 之罰鍰，屬行為罰。本案陳訴人銷售貨品予買受人，未依法開立統一發票，顯有依法應給予他人憑證而未給予之違章情事，又給付租金予合作店，陳訴人應向合作店取具租金收入統一發票而未取得，亦構成應自他人取得憑證而未取得之違章情事，該部依前開規定核處 5% 之行為罰 2.9 億元。以上，財政部之處分核與法令尚無不符。

- 5、應稅貨物於製造、批發、零售各階段，某一銷售階段短、漏繳營業稅，將於次一銷售階段追回，產生追補效果，此乃加值型營業稅制度之基本設計，惟營業人如於銷售階段有短、漏報營業稅情事者，尚不得主張上開追補效果對國家整體稅收不生減損而免予處罰。基於租稅法定主義，國家之稅制既已明確規範納稅義務人，納稅主體不容由營業人濫用法律形式恣意變更。
- 6、財政部台北市國稅局查復決定書及該部訴願決定書，均已引述 91 年 6 月 21 日台財稅字第 0910453902 號函釋規定，闡述陳訴人等違反營業稅法及稅捐稽徵法等相關規定之違章情事，陳訴人應為知悉。又該部賦稅署 95 年 7 月 7 日台稅二發第 09504534840 號書函僅係屬「行政指導原則」，規範稽徵機關審理是類違章案件之處理原則，俾一致性辦理。該部台北市國稅局於救濟程序雖未摘錄上開函釋，惟係依該函意旨做成查復決定，尚無剝奪陳訴人等依法救濟之權利。營業稅之租稅主體、客體及要件，均已明訂於營業稅法，無論有無系爭 95 年函釋，並不會改變陳訴人等之法定納稅義務，陳訴人指稱「95 年函釋似先造成處罰事實，再頒布函釋」云云，與事實尚

有不符

- 7、合作店應開立租金發票予陳訴人，卻開立「銷貨發票」予消費者，造成虛開統一發票，因其並無銷售貨物或勞務事實，不生應納營業稅額情事；又合作店未向陳訴人進貨，卻取得陳訴人開立之統一發票，造成虛報進項金額，違反營業稅法第15條規定，惟無漏稅額，依司法院釋字第337號解釋及營業稅法第51條第5款規定，尚不生補稅處罰問題。
- 8、依營業稅法第35條第1項及第43條第1項第4款規定，營業稅之申報係採自動報繳制，營業人之申報行為，未經稽徵機關即時調查核課，並不表示營業人當期之稅捐業已確定；另依稅捐稽徵法第21條規定，稽徵機關於核課期間若營業人有以詐欺或其他不正當方式...等逃漏稅捐者，均得依法補徵或並予處罰。又行政法上信賴保護原則之適用，原則上應係指授益行政處分之撤銷或廢止，或行政法規之廢止或變更等情形，有關營業稅之自動報繳，未經稽徵機關即時糾正，並非屬信賴基礎。本案陳訴人與合作店所訂立之合作契約，其本質應屬租賃契約，茲因陳訴人與合作店申報繳納營業稅時，依法不須檢附前開合作契約，僅就外觀而言，外人實無法知悉其實際交易方式，陳訴人亦未就其經營模式向財政部徵詢稅務上處理方式，該部僅就陳訴人申報書件收件備查，並未調閱陳訴人及其合作店之帳載憑證實際審查，尚非謂該部已核准並同意陳訴人及合作店之稅務處理方式，非屬徵納信賴基礎，該部之核處尚難認有未當。

(三)關於陳訴人稱財政部對其疑義未給予充分回應乙

節：

- 1、99年4月23日陳訴人於財政部會議室，於與財政部李部長暨相關人員進行座談會，上開座談係依行政院秘書處99年4月20日院臺財字第0990096474A號函及院臺財字第0990096474號函副本辦理，於會議結束，該部即檢陳上開座談紀要簽奉行政院院長核閱。
- 2、英屬維京群島商銀鯨股份有限公司台灣分公司於98年12月28日向司法院聲請釋憲，財政部依該院來函所提事項擬具查復書，分別於99年6月8日及同年月14日函復。另陳訴人於99年2月25日及同年3月1日、3月12日針對財政部99年2月12日書函及該部賦稅署95年7月7日台稅二發字第09504534840號書函函請釋疑，因涉及事實認定，該部爰函請該部臺北市國稅局查明實情依規定辦理逕復。
- 3、關於「營業人不得主張上開追補效果對國家整體稅收不生減損而免予處罰」，是項說明業經財政部以99年1月26日及同年2月12日函復在案。
- 4、關於「陳訴人於99年2月25日函請財政部補充解釋該部賦稅署95年7月7日書函，迄未回復乙節」：本案陳訴人業於98年12月15日依行政程序法第128條規定申請重開行政程序，其申請理由業就上開書函釋提出疑義，臺北市國稅局歷次訴願答辯或行政訴訟答辯狀已詳述。依「行政院暨所屬各機關處理人民陳情案件要點」第14點規定：「人民陳情案件有下列情形之一者，受理機關得依分層負責權限規定不予處理……（二）同一事由，經予適當處理，並已明確答復後，而仍一再陳情者。」及第15點規定：「人民

陳情案件有下列情形之一者，受理機關應通知陳情人依原法定程序辦理……(二)訴訟繫屬中或提起行政救濟者。(三)經判決或決定確定，或完成特定法定程序者。」基於本案同一事由仍於行政救濟階段，且已併同上開行政救濟案件審酌，宜循訴訟程序辦理

(四)綜上，財政部對陳訴人相關疑義及訴求，已給予適當說明及回應，尚難謂有不當。

四、陳訴人自 85 年起即有之本案營業態樣，連續數年每年均有上百件報繳案，會計師代為申報之方式縱有不妥，惟財政部辦理稅務行政，對類此案件未能積極查核、及早發現，復欠缺宣導教示，待檢舉之後始能發現，方進行查核，致累積成鉅額罰款。行使職權被動，稽徵作為怠失，顯有不妥：

(一)陳訴人認為本案所涉合作店逾百餘家，分佈全台灣，稽徵機關對於陳訴人與合作店營業登記、購買統一發票、每年營利事業所得稅以買賣銷貨收入結算申報並核定所得稅額等行政行為，從未有相反之意思表示，迄 92 年間遭檢舉之後，稽徵機關即追溯前 5 年所有申報事項並處以鉅額罰，如先責令陳訴人先行改正，即不致累積成如此鉅大之罰鍰，是以，稽徵機關對本案之處理，涉有前後認定不一致、且違反信賴保護原則等情。

(二)財政部之說明略以：

1、營業稅之申報係採自動報繳制，營業人之申報行為，未經稽徵機關即時調查核課，並不表示營業人當期之稅捐業已確定；另依稅捐稽徵法第 21 條規定，若營業人有以詐欺或其他不正當方式…等逃漏稅捐者，稽徵機關於核課期間均得依法補徵或並予處罰。又行政法上信賴保護原則之適

用，原則上應係指授益行政處分之撤銷或廢止，或行政法規之廢止或變更等情形，有關營業稅之自動報繳，未經稽徵機關即時糾正，非屬信賴基礎。

- 2、本案陳訴人與合作店所訂立之合作契約，其本質應屬租賃契約，茲因陳訴人與合作店申報繳納營業稅時，依法不須檢附前開合作契約，僅就外觀而言，外人實無法知悉其實際交易方式，陳訴人亦未就其經營模式向財政部徵詢稅務上處理方式，該部僅就陳訴人申報書件收件備查，並未調閱陳訴人及其合作店之契約及帳載憑證實際審查，尚非謂該部已核准並同意陳訴人及合作店之稅務處理方式，亦非屬徵納信賴基礎。

(三)經查：

- 1、本件國庫稅收既未減少，國稅局及行政法院卻均認定逃漏營業稅，乃因陳訴人被認定開立發票方式錯誤，因此，行政法院認為該公司「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稽徵機關申報扣減該等進項稅額，稽徵機關於計算其應納稅額時，亦無從據以扣抵銷項稅額」，亦即依據營業稅法第19條第1項規定：「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33條所列之憑證。」由於陳訴人認為其給予合作店者為佣金，並非租金，因此，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「應納稅額」，以及所謂「漏稅額」。惟本件進項憑證(即合作店開立給買受人之銷項發票(已申報))減陳訴人開立給合作店之進貨發票(已申報，即係營業稅法第33條第3

項所稱「載有稅額之其他憑證」)之差額部分，合作店既已申報繳稅，主管稽徵機關自始即可掌握陳訴人與合作店營業稅申報資料，自得依「查得資料」查證陳訴人有無漏稅額，如稽徵機關加強勾稽，實不難及早發現；則稽徵機關所稱「無法知悉其實際交易方式」等語，即屬卸責之詞。

- 2、陳訴人為銷售服飾業者，需開立發票之張數數量應龐大，而金額則應相對微小，惟其事實上每月僅彙總開立統一發票一張，至其金額則可達百萬元，例如漢登公司於 88 年 11 月 30 日、捷時公司 88 年 5 月 31 日、捷領公司 91 年 5 月 31 日及銀鯨公司 90 年 10 月 31 日所開立統一發票，金額分別為 1,064,444 元、1,047,115 元、413,464 元及 825,336 元，顯與一般銷售服飾業者差距極大；另「營業人銷售額與稅額申報書」(401 表)，雖備有發票份數之欄位，惟實務上並未強制納稅義務人填寫，稽徵單位接受申報多年，對發票份數及金額之異於常情未予警覺注意，未充分利用 401 表可提供之勾稽功能，業務執行容有怠失；另服飾業者所開立予合作店發票之品名，均載為「衣」或「休閒服」，背離合作店提供場地之經營模式與應發生之成本項目，稽徵單位未能警覺，亦有怠失。
- 3、倘若營業人與合作店僅有少數幾次報繳之實例，自然難以期待能引起國稅局之注意，並及時發現申報方式之不當，但本件陳訴人自 85 年起，即有此營業態樣，營業人與數百家合作店每 2 個月為一期自動報繳，每年均有上百件報繳案，且連續數年。財政部辦理稅務行政，對類此案件事前既欠缺宣導教示，事後復未能積極查核、及早發

現，而待接獲檢舉，才進行查核，致累積成鉅額罰鍰，並引發一連串爭訟。本案對業者之漏稅罰與行為罰，固然與處罰要件均無不符，惟稽徵機關未及時糾正納稅義務人之錯誤認知，亦應承擔部分之責任。

(四)綜上，陳訴人自 85 年起即有本案之營業態樣，每年均有上百件報繳案，且連續數年，會計師代為申報之方式縱有不妥，惟財政部辦理稅務行政，對類此案件欠缺宣導教示，復未能積極查核、及早發現，而須待檢舉之後，才進行查核，致累積成鉅額罰款，此種行使職權之處理方式被動，不教而殺謂之虐；不戒視成謂之暴；慢令致期謂之賊。財政部對此案雖未見違法，惟其不妥則明顯可知。

五、民眾對稅務案件多有嚴苛之不良印象，甚至已引起國際人權組織之重視；本案因陳訴人稅務規劃之錯誤，遭財政部課以補繳稅捐並處以鉅額罰款，是否過於嚴苛而有再予審酌之餘地，財政部允應正視外界反應，明述合法節稅之要件，清楚對外溝通：

(一)綜觀本案，陳訴人尚無法從其營業模式中取得稅捐上之利益，而國庫之整體稅收亦無減少，本案陳訴人所受處分係因稅務規劃之錯誤，主管機關依據陳訴人所為之錯誤予以處分，雖無不當，但陳訴人採用新型態之營業模式時，如有稅捐法規適用疑義，自當向權責機關反映，以維權益；惟其相關疑義之釋示非屬本院職權，合先敘明。

(二)據媒體報導，「稅政過苛」與「房價過高」、「電話詐騙」等項目同列為主要民怨：

1、99 年 10 月立委質詢指出，據中華人權協會調查，稅務過苛乃民怨之首，稅務機關行政權過大、任意曲解所得性質等，均惹爭議，多位立委

提醒財政部「行政人員基層公權力多傲慢，大小都查稅，查稅查到民不聊生，導致民怨四起」、不要「苛稅猛於虎」等。

- 2、98年9月29日財政部公布全台欠稅案件有420萬件，幾乎每2戶就有一戶欠稅，稅務行政救濟撤銷原處分之比例不到10%。
- 3、據99年11月12日「香港人網」報導：日前在荷蘭行政首府海牙國際法庭旁之全球人權護衛組織（Global Human Rights Defense, 以下簡稱GHRD）、國際特赦組織荷蘭分會（AMNESTY）等提出稅賦制度的缺失，和行政機關濫權對人民權益所產生的重大影響。GHRD召集十餘名歐洲人權專家，慎重接待來自非政府組織（NGO）世界公民總會（AWC）的台灣代表。歐洲人權組織與聯合國非政府組織很關切台灣社會正急速發酵的稅務人權問題，希望以歐洲人權經驗協助台灣人民免於遭受稅務機關不法的迫害。

由上述報導，顯示台灣民眾對稅務案件多有嚴苛之不良印象，甚至已引起國際人權組織之重視。

- (三)外界對於本案所涉適法性及合憲性極為關注，學術機構召開座談討論、專業刊物針對本案刊載之專文討論甚多（詳表四），以本案為例，整體國庫稅收並無短漏，且營業稅係針對所得支出所課徵之消費稅，營業人繳納之營業稅原得以轉嫁予他人，惟因稅務規劃之錯誤，遭財政部補繳漏稅，造成該等稅額無法轉嫁，此種情況是否符合「漏稅罰」之精神，應否處予漏稅罰，部份學者專家與財政部之見解多有紛歧。為減少稅訟紛爭及稅務民怨，並降低外界對稅務人員及稅務機關的刻板「酷吏」形象，財政部於處理類此案件，允宜明述合法節稅之要件，

清楚對外溝通，並作為建制核課實務處理模式及法規研修之參考。

- (四)綜上，民眾對稅務案件多有嚴苛之不良印象，甚至已引起國際人權組織之重視；本案因陳訴人稅務規劃之錯誤，遭財政部補繳並處以鉅額罰款，財政部允應正視外界反應，明述合法節稅之要件。

參、處理辦法：

- 一、調查意見一至五函復本案陳訴人。
- 二、調查意見一至三函財政部酌參。
- 三、調查意見四函請財政部檢討改進見復。
- 四、調查意見五函請財政部參酌辦理。
- 五、檢附派查函及相關附件，送請財政及經濟委員會會議處理。

## 表目錄

表一、陳訴人之違法行為及其經濟後果

表二-1、陳訴人之行政救濟：時序別

表二-2、陳訴人之行政救濟及繳稅：陳訴人別

表三、財經法律學者之專文：針對本案

表 E、大事記

## 圖目錄

圖一、陳訴人之交易及發票開立：貨物之銷售與房屋租賃服務之取得(以漢登公司為例)

表一、陳訴人之違法行為及其經濟後果

單位：千元

違法行為態樣	漢登(Hang Ten)			捷時(Giordano)			銀鯨(Baleno)			捷領(Bossini)			合計			
	銷/進貨額	稅額	罰鍰	銷/進貨額	稅額	罰鍰	銷/進貨額	稅額	罰鍰	銷/進貨額	稅額	罰鍰	銷/進貨額	稅額	罰鍰	
陳訴人總營收額/ 應繳稅額	3,308,069	165,403		1,683,052	84,153		506,291	25,315		297,501	14,875		5,794,913	289,746		
合作店開立發票/ 已繳稅額	2,666,741	133,337		1,317,033	65,852		378,490	18,925		232,240	11,612		4,594,504	229,725		
合作店之租金（ 陳訴人給付）	641,329			366,019			124,531 <sup>a</sup>			65,261			1,197,140		0	
陳訴人經濟後果																
漏計銷貨額/補稅 額/罰鍰	641,329	32,066	96,199	366,019	18,301	54,903	125,343 <sup>a</sup>	6,268	18,802	65,261	3,263	9,789	1,197,952	59,898	179,693	
未依法給與憑證 (銷貨時)/罰鍰	2,666,741		133,337	1,317,033		65,852	378,490		18,925	232,240		11,612	4,594,504		229,726	
未依法取得憑證 (進貨時)/罰鍰	641,329		32,066	366,019		18,301	124,541 <sup>a</sup>		6,227	65,261		3,263	1,197,150		59,857	
補稅及 裁罰	單項		32,066	261,602		18,301	139,056		6,268	43,954		3,263	24,664		59,898	469,276
	合計		293,668		157,357		50,222		27,927				529,174			

說明：

1. 以上銷售額，係陳訴人違章期間屬合作店之銷售額。

2. 營業稅額為銷售額之 5%；漏稅罰之罰鍰為稅額之 3 倍；行為罰則為禁止行為之 5%。

3. 四家公司之違法行為，有同時低估進貨額及銷貨額；其漏計之銷貨額(未開立銷貨憑證之金額)大致即為其漏計之進貨額(未取得進貨憑證之金額)。該行為不致影響本期淨利或營所稅，但低估銷貨額，影響營業稅，故有漏稅罰；低估進貨額，不影響營業稅，故無產生漏稅罰之後果，惟因該未取得(給與)進貨(銷貨)憑證之行為，係法律所明定之禁止行為，故有行為罰。

a：銀鯨公司於 88 年 1 月至 91 年 12 月間，給付予各合作店之租金計 124,541 千元，未依規定取得進項憑證，惟於復查階段，國稅局依該公司所附與合作店簽訂之合作合約書及營收情形表，重行核計其未依規定取得進項憑證之金額，為 124,531 千元。另該公司 87 年 11-12 月份未依規定取得憑證部分，已逾核課期間，致與短漏報銷售額 125,354 千元有所差異。

表二-1、陳訴人之行政救濟:時序表

時間	事件
92 年間	民眾甲到品牌業者消費，拿到合作店開立之發票，向國稅局檢舉該等業者涉逃漏稅捐。國稅局回溯四家業者過去報稅之紀錄，確定該等業者逃漏營業稅，裁定補稅 0.59 億元，罰鍰 4.70 億元(漏稅罰 1.80 億元、行為罰 2.90 億元)，合計 5.29 億元，詳表一。該等業者即進行行政救濟，即本表。
92.12.29	捷時公司申請復查
93.3.9	漢登公司申請復查
94.1.25	捷領公司申請復查
94.6.16	捷時公司復查駁回
94.6.30	捷時公司繳一半本稅，進行行政救濟
94.7.26	捷領公司復查駁回
94.8.8	捷時公司申請訴願
94.9.10	捷領公司提供擔保
94.9.12	捷領公司提起訴願
94.11.25	捷時公司訴願駁回
95.1.23	捷領公司訴願駁回
95.1.23	捷時公司向高等行政法院提起行政訴訟
95.4.12	捷領公司向高等行政法院提起行政訴訟
95.4.28	漢登公司復查結果追減補徵罰鍰 64,132 千元。
95.5.4	銀鯨公司提起復查
95.6.20	漢登公司提請訴願
95.7.7	財政部針對營業人(透過合作契約銷售貨物)之交易型態，應如何課稅，係依營業稅法及稅捐稽徵法相關規定一致辦理；並規範審理是類違章案件之原則 · 95.7.7 台稅二發字第 09504534840 號書函
95.7.10	漢登公司繳一半本稅，進行行政救濟
95.8.25	漢登公司訴願駁回
95.9.29	捷領公司高等行政法院判決訴願決定及原處分關於按所漏稅額處 3 倍罰鍰新臺幣 9,789,000 部分均撤銷，上訴人其餘之訴駁回。(95 訴 834)
95.10.17	漢登公司向高等行政法院提起行政訴訟
95.11.21	捷領公司及國稅局均不服向最高行政法院提起上訴
96.2.25	捷時公司高等行政法院判決駁回(95 訴 332)
96.3.12	捷時公司向最高行政法院提起上訴
96.5.17	最高行政法院駁回捷時公司之訴
96.5	捷時公司最高行政法院判決駁回(96 判字第 00851 號)
96.6.22	捷時公司向最高行政法院提起再審
96.8.13	捷時公司向最高行政法院提起再審
96.9.19	漢登公司高等行政法院判決訴願決定及原處分不利於原告部分均撤銷(95 訴 03603)
96.10.11	國稅局因漢登案向最高行政法院提起上訴
96.10.11	捷時公司繳清本稅
96.11.5	銀鯨公司提供本稅擔保
96.11.6	捷時公司依行政程序法第 128 條申請重開行政程序
97.1.11	捷時公司依行政程序法第 128 條申請訴願
97.1.21	國稅局否准捷時公司申請依行政程序法第 128 條重開行政程序
97.1.25	捷時公司繳清罰鍰
97.5.19	捷時公司訴願駁回

97.5.29	漢登案最高行政法院判決原判決廢棄，發回臺北高等行政法院(97判460)
97.7.24	捷時公司依行政程序法第128條提起行政訴訟
97.8.25	銀鯨公司復查結果追減補徵營業稅467元及罰鍰12,537千元
97.9.16	銀鯨公司提起訴願
97.11.21	銀鯨公司訴願駁回
97.11.27	捷領公司最高法院判決原判決廢棄，發回臺北高等行政法院。(97訴1067)
98.1.20	銀鯨公司向高等行政法院提起行政訴訟
98.2.5	漢登公司更一審判決原告之訴駁回(97訴更一62)
98.2.27	漢登公司向最高行政法院提起上訴
98.5.27	捷時公司最高法院再審判決駁回(98判597)
98.6.11	銀鯨公司高等行政法院判決駁回(98訴138)
98.7.2	捷時公司申請依行政程序法128條申請行政訴訟駁回
98.8.10	銀鯨公司向最高行政法院提起上訴
98.8.18	捷時公司依行政程序法第128條向最高法院提起上訴
98.9.10	漢登公司最高行政法院判決上訴駁回(98判1061)
98.10.16	漢登公司向最高行政法院申請再審
98.10.30	銀鯨公司最高行政法院裁定駁回(98裁2607)
98.11.16	捷時公司向最高行政法院提起抗告
98.12.8	銀鯨公司向最高行政法院申請再審
98.12.15	漢登公司依據行政程序法第128條申請再審
98.12.17	銀鯨公司依98裁字2607號判決申請釋憲
98.12.22	捷時公司申請依行政程序法第128條重開行政程序
98.12.28	銀鯨公司依行政程序法申請重開行政程序
98.12.30	捷領公司高等法院更一審判決原告之訴駁回(98訴更一6)
99.1.11	捷領公司向最高行政法院提起上訴
99.1.29	捷時公司依行政程序法第128條最高行政法院判決駁回判字第55號
99.2.10	漢登公司依行政程序法第128條申請重開行政程序駁回
99.3.1	銀鯨公司向最高行政法院提起再審
99.3.2	銀鯨公司依行政程序法第128條申請重開行政程序駁回
99.3.26	捷時公司最高行政法院在審裁定駁回(99裁677)
99.4.12	漢澄公司依行政程序法第128條申請訴願
99.4.15	漢登等3家公司委託中正大學法學院財經法律研究中心(黃俊杰教授)製作法律意見書。
99.4.22	漢登公司繳清本稅
99.4.23	漢登等4家公司至財政部辦座談會。
99.5.10	銀鯨公司依行政程序法第128條申請訴願
99.5.17	漢登等4家公司到監察院陳訴。
99.5.24	漢登公司繳清罰鍰
99.6.7	銀鯨公司最高行政法院再審判決駁回(99再60)
99.6.14	漢澄公司依行政程序法第128條申請訴願駁回;銀鯨公司依行政程序法第128條申請訴願
99.6.15	銀鯨公司最高行政法院再審判決駁回(99再159)
99.7.7	銀鯨公司提起上訴審再審
99.7.21	銀鯨公司依行政程序法第128條申請訴願駁回
99.7.26	銀鯨公司繳清本稅、罰鍰
99.7.29	漢登公司提起行政訴訟

99.9.4	捷時公司依行政程序法第 128 條提起訴願
99.9.8	捷時公司依行政程序法第 128 條申請重開行政程序駁回；銀鯨公司依行政程序法第 128 條提起行政訴訟
99.9.30	銀鯨公司上訴審再審裁定駁回(99 裁 2304)

表二-2、陳訴人之行政救濟及繳稅：陳訴人別

	漢登 (Hang Ten)	捷時 (Giordano)	銀鯨 (Baleno)	捷領 (Bossini)
復查	申請日期:93.3.9 決定日期:95.4.28 決定主文：追減補徵 罰鍰 64,132,900 元	申請日期:92.12.29 決定日期:94.6.16 決定主文：復查駁回	申請日期:95.5.4 決定日期:97.8.25 決定主文：追減補徵營業 稅 467 元及罰鍰 12,537,179 元	申請日期:94.1.25 決定日期:94.7.26 決定主文：復查駁回
訴願	提起日期:95.6.20 決定日期:95.8.25 決定主文：訴願駁回	提起日期:94.8.8 決定日期:94.11.25 決定主文：訴願駁回	提起日期:97.9.16 決定日期:97.11.21 決定主文：訴願駁回	提起日期:94.9.12 決定日期:95.1.5 決定主文：訴願駁回
高等行政 法院	起訴日期:95.10.17 判決日期:96.9.19 決定主文：訴願決定 及原處分不利於原告 部分均撤銷	起訴日期:95.1.23 判決日期:96.2.25 判決主文：駁回	起訴日期:98.1.20 判決日期:98.6.11 決定主文：駁回	起訴日期:95.4.12 判決日期:95.9.29 決定主文：訴願決定 及原處分關於按所 漏稅額處 3 倍罰鍰 新臺幣 9,789,000 部 分均撤銷，上訴人其 餘之訴駁回
最高行政 法院	上訴日期:96.10.11 判決日期:97.5.29 決定主文：原判決廢 棄，發回臺北高等行 政法院	上訴日期:96.3.12 判決日期:96.5 判決主文：駁回	上訴日期:98.8.10 裁定日期:98.10.30 裁定主文：駁回	上訴日期:95.11.21 判決日期:97.11.27 決定主文：原判決廢 棄，發回臺北高等行 政法院
高等行政 法院	更一審判決:98.2.5 決定主文：原告之訴 駁回			更一審判 決:98.12.30 決定主文：原告之訴 駁回
最高行政 法院	上訴日期:98.2.27 判決日期:98.9.10 判決主文：上訴駁回			上訴日期:99.1.11 判決日期:尚未判決
最高行政 法院	再審提起:98.10.16 再審判決日期:尚未 判決	再審提起日期:96.6.22 再審判決日期:98.5.27 判決主文：駁回	再審提起日期:98.12.8 再審判決日期:99.6.15 判決主文：駁回	
最高行政 法院		再審提起日期:96.8.13 再審裁定:98.10.30	再審提起日期:99.3.1 再審裁定日期:99.6.7	

		裁定主文：駁回	裁定主文：駁回	
最高行政法院		抗告提起:98.11.16 裁定日期:99.3.26 裁定主文：駁回	上訴審再審提起:99.7.7 上訴審再審裁定:99.9.30 判決主文：駁回	
申請再審 (行政程序法 §128)	98.12.15 申請重開行政程序 99.2.10:駁回	96.11.6 申請重開行政程序 97.1.21 駁回	98.12.28 申請重開行政程序 99.3.2 駁回	
	申請訴願:99.4.12 99.6.14 訴願駁回	97.1.11 申請訴願 97.5.19 駁回	申請訴願日期:99.6.14 99.7.21 訴願駁回	
	提請行政訴訟日期:99.7.29 決定主文:尚未判決	提起行政訴訟:97.7.24 98.7.2 駁回	提請行政訴訟日期:99.9.8 決定主文:尚未判決	
		上訴日期:98.8.18 99.1.29 駁回		
		98.12.22 申請再重開行政程序 99.9.8 不予受理		
	99.9.4 提起訴願			
司法院			98.12.17 聲請釋憲(依 98 裁字 2607 號判決申請)	
稅款繳納情形	95.7.10 本稅繳半	94.6.30 本稅繳半	96.11.5 本稅提供擔保	94.9.10 提供擔保
	99.4.22 本稅繳清	96.10.11 本稅繳清	99.7.26 本稅繳清	尚未繳納
	99.5.24 罰鍰繳清	97.1.25 罰鍰繳清	99.7.26 罰鍰繳清	尚未繳納

表三、財經法律學者之專文：針對本案

名稱	作者	日期	研討會或刊物
合作店經營模式加值型營業稅課徵之問題研究	張永明	99.9.25	台大財金法律研習會
百貨公司合作店之營業稅法律問題探討 -評析最高法院 98 年度判字第 1061 號判決	陳清秀	99.11.10	稅務旬刊 2128 期
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	黃俊杰 <sup>a</sup>	99.11.10	稅務旬刊 2128 期
漢登案可補稅不應裁罰	張永明 杜育任	99.11.20	稅務旬刊 2129 期
老舊課稅函令滯礙商業發展	許祺昌 林志翔	99.11.20	稅務旬刊 2129 期
解釋令任意套用違法課稅亂源	黃鴻隆	99.11.20	稅務旬刊 2129 期
納稅人權利保護立法及檢討-稅捐稽徵法第一章之一評析	葛克昌	99.9.1	月旦財經法雜誌
稅法實例研析:第五講 -加值型營業稅的基本法理與憑證行為罰(上)	黃士洲	99.3.1	月旦法學教室

稅法實例研析:第五講 -加值型營業稅的基本法理與憑證行為罰(下)	黃士洲	99.4.1	月旦法學教室
加值型營業稅之「所漏稅額」之計算 -釋字第660號解釋評析	陳清秀	99.7.1	東吳法律學報
稅捐規避及其相關聯概念之辨正	柯格鐘	98.12.1	月旦財經法雜誌
稅法規範的形式合法性與實質正當性 -釋字第660號及第657號解釋及相關稅法解釋評析	李惠宗	98.7.1	法令月刊

資料來源：資料係由陳訴人提供，本院修改格式。

a：承接 99.4.15 接受漢登等 3 公司之委託，製作法律意見書

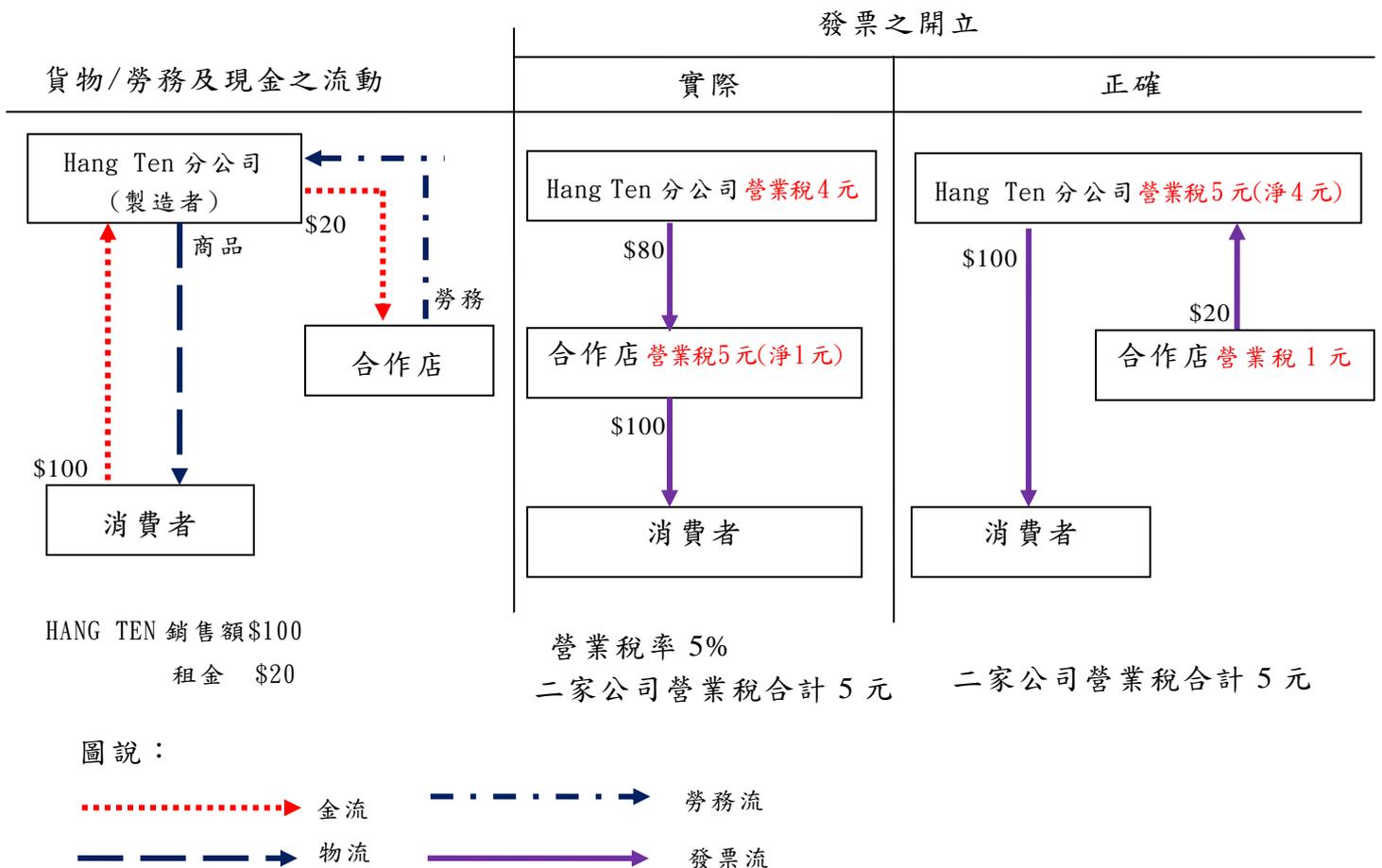
## 表 E、大事記

時間	事件
74.4.1	營業稅制改變，由轉手型消費稅變為以加值型為主、非加值型為輔之消費稅。
75.11.25	財政部發出台財稅第 7577150 號函，有關二家建設公司合資興建房屋，二公司為共同起造人，其銷售房地之收入發票應如何開立：應由雙方按出資比例分別開立 條件： 1.合建契約：報經主管稽徵機關核備 2.進項憑證：取得者：抬頭應為共同起造人，由持有之一方出具證明，註明分攤比例、金額及稅額，連同憑證影本交由他方，作為列帳及扣抵之用 · 99.2.23 廢止，由 09800573920 接續，原則同，適用範圍擴大，不以建設公司為限
77.4.2	財政部發出台財稅第 761126555 號函，規定百貨公司（採用專櫃銷售營業者）如符合一定條件，則其進貨入帳之時間，得延後，至每次結帳（算）之次日。 · 精神：先銷後進 · 86.2.20 進一步解釋這些公司之供應商如何開立發票 · 本函於 98.3.19 廢止（台財稅第 09804521880 號）
86.2.20	財政部發出台財稅第 861885178 號函，有關百貨公司（採用專櫃銷售貨物者）之供應商開立統一發票之金額=貨物銷售價格-百貨公司抽成之金額=餘額（實收淨額）。 · 補充 77.4.2 台財稅第 761126555 號函有關時間之規定 · 98.3.19 廢止
87.7	行政院 87 年 7 月份第 1 次庭長評事聯席會議決議 · 營業人有進貨事實，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，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。 · 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。
91.3.21	財政部發出台財稅字第 0910451521 號函，有關賣方不開立發票時，買方可否申報進項稅額（扣抵），在稽徵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，則得由查獲之稽徵機關出具「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。案情與本案有別，惟本案陳訴人欲引用「載有稅額之其他憑證」陳訴人所指「載有稅額之其他憑證」系合作店開立之銷貨發票
91.6.21	財政部發出台財稅 0910453902 號函，針對「特殊營業型態」之稅務處理，作出規定 <ul style="list-style-type: none"> <li>· 營業型態：製造商於合作店銷售，以合約約定，按銷售額之一定比率支付佣金予合作店</li> <li>· 說明：此營業型態雖與百貨公司(設專櫃銷售)之營業型態類似，且均以合約約定，按銷售額之一定比率支付佣金，惟該製造商於合作店銷售貨物所得之貨款，係由該公司自行收取，故交易性質應認屬該公司之銷貨，應由該公司開立統一發票交付買受人。</li> <li>· 原則：收款人決定銷貨人及發票開立人。</li> </ul>
92.1.28	財政部發出台財稅字第台稅二發字第 0920450761 號函，關於營業人與另一營業人簽訂合作合約書，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。
92 年間	本案發生：有民眾拿到漢登(Hang Ten)、捷時(Giordano)、銀鯨(Baleno)、捷領(Bossini)四家品牌業者之合作店所開立之發票，向國稅局檢舉該等業者涉逃漏稅捐。 國稅局回溯品牌業者過去紀錄，認為該等業者逃漏 87.11-92.5 之營業稅，補稅 0.60 億元，罰款 4.69 億元，合計 5.29 億 <ul style="list-style-type: none"> <li>· 4 業者與通路商合作經營品牌服飾之銷售，民眾買衣服，品牌業者收取現金，惟發票由合作店開立（100%）。品牌業者支付營業額之一定比例為房租，品牌業者即用淨營業額開立發票給通路商，並繳營業稅。</li> <li>· 通路商會計師稱合作店掌握通路店面，且與房屋所有權人訂立租賃契約，房屋所有權人不許合作店轉租，業者無法與房屋所有權人訂立租約，無法取得房屋稅單或租賃契約，因而無法在合作店所在地設立營業登記</li> <li>· 該等業者在被罰後，即進行行政救濟</li> </ul>
94.10.3	財政部發出台財稅字第 09404573700 號令，重申 77.4.2 財政部台財稅第 761126555 號函。 <ul style="list-style-type: none"> <li>· 98.3.19 廢止。</li> </ul>
95.7.7	財政部發出台稅二發字第 09504534840 號書函，關於營業人（透過合作契約銷售貨物）之交易型態，應如何課稅，並規範各稽徵機關於審理是類違章案件之原則，俾一致辦理 <ul style="list-style-type: none"> <li>· 依營業稅法及稅捐稽徵法</li> </ul>
98.3.19	財政部發出台財稅字第 09804521880 號，對採專櫃銷售貨物者之稅務處理，由百貨公司放寬為一般營業人。

	<ul style="list-style-type: none"> <li>· 廢止該部 77.4.2 台財稅第 761126555 號函、86.2.20 台財稅第 861885178 號函及 94.10.3 台財稅字第 09404573700 號函</li> </ul>
98.5.22	<p>司法院大法官釋憲</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>· 第 660 號解釋:財政部 89.10.19 台財稅字第 890457254 號函，就加值型及非加值型營業稅法施行細則第 52 條第 2 項第一款有關如何認定同法第 51 條第 3 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 35 條第 1 項、第 43 條第 1 項第 4 款及第 51 條第 3 款之立法意旨，與憲法第 19 條之租稅法律主義尚無牴觸。</li> </ul>
98.9.10	<p>98.9.10 最高行政法院判決判字第 1061 號</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>· 當事人間營業稅及稅捐稽徵法事件，上訴人(即漢登公司)對於 98.2.5 臺北高等行政法院 97 年度訴更一字第 62 號判決，提起上訴，本院判決如下：上訴駁回。</li> </ul>
99.1.16	<p>修正稅捐稽徵法第 44 條，明定營利事業違反憑證義務之處罰金額，最高不得超過新臺幣 100 萬元。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>· 理由：大法官釋憲</li> </ul>
99.2.22	<p>4 家業者聯合向總統、行政院長及朝野立委等遞出陳情函</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>· 否則，不排除從台灣撤資</li> </ul>
99.2.23	<p>凌○○(北市國稅局局長)：</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1.業者賣東西，是一個交易事實；業者和房屋所有人之間的約定，是另一個交易事實，兩者不能混為一談</li> <li>2.營業稅法的規定很簡單，「誰賣東西、誰收錢，誰就負責開發票」</li> </ol>
99.4.15	<p>漢登等 3 家公司委託中正大學法學院財經法律研究中心(黃○○教授)製作法律意見書。</p>
99.4.23	<p>漢登等 4 家公司至財政部辦座談會。</p>
99.5.17	<p>漢登等 4 家公司到監察院陳訴。</p>
99.7.12	<p>本院財政及經濟委員會決議推請委員調查。</p>
99.7.23	<p>漢登等 4 家公司、林○○(其會計師、李○○)及黃○○(中正大學法學院財經法律研究中心)到監察院說明。</p>
99.10.28	<p>本院約詢財政部張○○次長及相關人員。</p>

圖一、陳訴人之交易及發票開立：貨物之銷售與房屋租賃服務之取得(以漢登公司為例)



說明：

一、Hang Ten 分公司：

1. 銷貨部分：Hang Ten 分公司銷售貨物 100 元，應開立應稅統一發票 100 元（銷項稅額 5 元）予消費者，但統一發票卻開立予合作店，其金額為 80 元（銷項稅額 4 元），漏開統一發票及短漏報銷售額 20 元（銷項稅額 1 元）；至於發票所記載之品名，為「衣」或「休閒服」，亦非事實。
2. 承租店面部分：Hang Ten 分公司依約分成，支付銷貨收入 100 元之 20% 租金（即 20 元）予合作店，未依規定取得合作店開立租金收入統一發票 20 元（進項稅額 1 元）。

二、合作店：

1. 提供店面，依約分成，取得陳訴人給付之租金 20 元，應開立統一發票 20 元（銷項稅額 1 元）予陳訴人，卻開立「銷貨」發票 100 元（銷項稅額 5 元）予消費者，造成虛開統一發票銷售額 80 元（銷項稅額 4 元）。
2. 未向陳訴人進貨，卻取得陳訴人開立之統一發票 80 元（進項稅額 4 元）申報扣抵銷項稅額，造成虛報進項金額 80 元。
3. 取得承租人給付租金收入 20 元，未開立統一發票。