

我國小規模營業人查定課徵制度之研究

A Study on Assessing Tax Levy System for Small-Scale Business in Taiwan

呂德財¹

崑山科技大學

keng@mail.ksu.edu.tw

耿怡²

崑山科技大學

tsair@mail.ksu.edu.tw

李美鈴³

崑山科技大學 企業管理研究所

maylin6698@yahoo.com

摘要

營業稅自 75 年以來，向以加值型營業稅為主，且稅收來源亦以其為重，況爭議問題亦多出現在加值型營業稅，致與營業稅有關之書籍、期刊、學術論文、報章雜誌等相關論述多偏重於加值型營業稅方面，專文論述查定課徵小規模營業人相對較少，惟近年因一些小本經營具有地方特色或文青創作之特色行業(特色營業人)因媒體大肆報導宣傳，致排隊人潮不斷而引人注目，其銷售額不低，卻經核定為小規模營業人以查定課徵方式核定其銷售額而引發爭議，乃有就稽徵實務面，或就稅法與實務整合，抑或就稅法及解釋函令等相關規定是否符合平等原則，探討非加值體系查定課徵小規模營業人轉換為加值體系營業人所產生之問題及如何解決，最後提出本論文建議，以減少徵納雙方爭議。

關鍵字：營業稅、小規模營業人、查定課徵制度

Key word: Business Tax、Small-Scale Business、Assessing Tax Levy System

1. 緒論

1.1 研究背景、動機

自民國 75 年 4 月 1 日起實施加值型及非加值型營業稅制度迄今已卅餘年，稅法雖經多次修正，惟實務執行上，對營業人自申請稅籍登記後，統一發票之購買、使用、管理、申報與繳納及稽徵機關受理上開案件之審理、查核及徵收等，程序仍相當繁瑣，且每兩個月為一期辦理申報，周而復始，耗費大量人力。考量稽徵機關稽徵成本，在營業稅之稽徵關係中，倘若營業人為交易規模較小之商業，諸項營業稅法上負擔可能太重，為減輕其負擔達到簡化稽徵行政效果，營業稅法乃設有第 23 條規定：「……小規模營業人、……及經財政部規定免予申報銷售額之營業人，除申請按本章第 1 節規定計算營業稅額並依第 35 條規定申報繳納者外，就主管稽徵機關查定銷售額按第 13 條規定之稅率計算營業稅額」。營業稅課徵，除由納稅義務人按期自動申報繳納以外，亦存在第二種稽徵類型，亦即由主管稽徵機關查定計算營業稅額之營業人（陳清秀，2015）。

小規模營業人查定課徵方式，係按「營業稅特種稅額查定辦法」及「營業稅特種稅額查定費用標準等級表」之規定予以查定銷售額，再按營業稅目前徵收率 1% 核定應納稅額，然前揭兩種查定銷售額衡量標準，因需稽徵人

員現場勘查，會因勘查時時間不同和個人的主觀之判斷或人情關說之等等因素，查定銷售額常有失真低估之情況，且此種查定課徵方式所投入花費人力、物力及時間，佔營業稅稽徵業務相當大的比重。

依據 102 至 104 年中華民國賦稅年報統計資料分析，竟有一個有趣現象發生，查定課徵營業人家數(含小規模營業人)占全國工商家數約 34%，若以起徵點為分界未達起徵點及免稅營業人家數竟大於應繳納營業稅之家數。但就整體營業稅稅收而言，查定課徵稅收占營業稅稅收不及 1%，稅收收益逐年下降，幾乎不到 1% 左右，稽徵成本相對較自動報繳營業人還高，其成本效益實在值得商榷。

表 1-1 自動報繳及查定課徵營業人之家數及稅收統計表

單位:家/千元

年度		自動報繳(家數為各年度 12 月資料)	查定課徵 (家數為各年第 4 季資料)			合計	百分比
			查定課徵	未達起徵點	免稅		
102	家數	869,264	216,886	185,200	65,110	1,336,383	34.96%
	稅收	267,651,612	2,738,238	0	0	270,389,850	1.01%
103	家數	891,235	222,843	182,439	63,450	1,389,272	33.74%
	稅收	300,752,702	2,804,074	0	0	303,556,776	0.92%
104	家數	917,304	228,337	181,462	62,236	1,389,312	33.98%
	稅收	324,623,714	2,899,452	0	0	327,523,166	0.89%

資料來源：102-104 年度中華民國賦稅年報

註:本表開徵家數係以各年度第 4 季數字為主,不含營業人自動報繳資料。

再者，小規模營業人之稅負負擔較加值體系之營業人輕，即使後續營業額已達使用統一發票之標準，仍採用抗拒之手段及利用各種管道強烈拒絕加入加值體系，不僅造成稅制不公，也增加稅務執行上之困擾。營業稅稅制稽徵若能健全、完善，除能增加營業稅稅收外，亦能對營利事業所得稅及綜合所得稅之稅收發揮相當之助益，但我國的營業稅制度長久以來總是因為小規模營業人的存在而漏洞百出。其與加值型營業稅制度呈現脫勾現象，雖有其歷史背景，但卻也影響新制營業稅的完整性，所以小規模營業人之查定課徵營業稅稅制實有整體研究探討之需，因而產生本研究之動機。

1.2 研究目的

營業稅在基於稽徵便利性及經濟原則考量，立法上將「消費或支出」轉以「銷售」為稅捐客體，並以銷售人為納稅義務人，再經由轉嫁，使營業稅負擔回歸至原來消費所歸屬之人。立法者考量稽徵成本及技術等因素，考量小規模營業人家數眾多，稅務行政處理不易，乃於營業稅法第 13 條及第 23 條訂定小規模營業人就查定之銷售額按營業稅稅率 1% 計算營業稅額，同時於統一發票使用辦法第 4 條明訂小規模營業人得免用統一發票。

惟加值型營業稅實施之初，經核定為小規模營業人，其規模均不大，經營範圍尚有一固定區域限制，交易次數亦不頻繁，然目前營業人交易模式已大為改變，多利用新聞媒體加以報導，增廣其知名度，又因交通及網路發達，營運範圍已不再侷限於固定區域、基本設備亦都機械化、電腦化，且能利用電腦登錄簡易進銷資料，故應僅少數商家符合小規模營業人條件。

按「稅捐稽徵機關管理營利事業會計帳簿憑證辦法」第 21 條規定，經核准免用統一發票之小規模營利事業，於對外營業事項發生時，得免給與他人原始憑證。使得小規模營業人於銷售貨物或勞務不給予他人憑證依法有據，致加值體系營業人向其購物無進項可扣抵，產生漏銷誘因。另隨著教育普及，資訊發達，小規模營業人非常了解稽徵機關稽查核之方法和手段，利用課稅資料估算其銷售額，使其銷售額較查定金額為高，而不願取得發票。

上揭種種情形，除難以掌握實際銷售額超過查定銷售額部分，進而幫助上、下游加值體系營業人漏銷部分金額更難以估計也幫助了加值體系營業人逃漏營業稅及營利事業所得稅。

因此本文的目的為：

- 一、探討小規模營業人認定標準不易，於實際核准時是否過於浮濫，其認定標準應有修正之必要。
- 二、探討小規模營業人推計查定課徵銷售額理論基礎，如何使查定銷售額趨於實際銷售額。
- 三、探究小規模營業人依「稅捐稽徵機關管理營利事業會計帳簿憑證辦法」第 21 條規定，經核准免用統一發票之小規模營利事業，於對外營業事項發生時，得免給與他人原始憑證。使得小規模營業人於銷售貨物或勞務不給予他人憑證依法有據，與加值型營業稅制度呈現脫鉤現象，使營業稅勾稽制度失靈，而成為上下游廠商合法逃漏營業稅之工具。小規模營業人查定制度是否修正之必要。

1.3 研究範圍

依財政部財政部 74 年 04 月 20 日台財稅第 14748 號函規定，貨物稅廠商不論規模大小，應一律使用統一發票外，各行業無論其規模大小，需視其每月平均銷售額是否達統一發票使用標準 20 萬，尚無強制規定某一特定行業一律使用統一發票，因此稽徵機關核定為查定課徵小規模營業人存在於各行業中。惟目前一些小本經營具有地方特色之特色行業因媒體大肆報導宣傳，致排隊人潮不斷而引人注目。以致銷售額是否仍符合小規模營業人之定義有待商榷。因此本論文乃以小規模營業人其身分、銷售額認定及稽徵制度作探討。本文研究議題，係以非加值型營業稅小規模營業人為核心，故加值型營業稅營業人非本文研究範疇。

本研究係就我國營業稅小規模營業人查定課徵問題作探討，由於小規模營業人稅收及查定課徵爭議問題比加值型營業稅少，故予以著墨文獻相對較少，相關法規著作亦不多，致蒐集的資料有限。另稅捐稽徵機關於營業稅稅籍檔建立營業項目時會有誤建、轉檔錯誤，或營業人已變更營業項目卻未向稅捐稽徵機關申請變更，亦致整理數據資料時會有所誤差。

1.4 研究方法

文獻分析法，就營業稅之小規模營業人制定目的及立法理由，配合相關法律、命令規定和近年來財政部相關解釋函令做整體分析、另蒐集司法院大法官解釋、各審級行政法院相關判決、判例，並參研國內學者專書論著、商學及法學相關期刊文章，碩博士論文、政府機關出版品等相關文獻，透過營業稅課徵之基本原則與實務運作之整合，對現行制度作一檢討，以提出改進方案，並藉由實務案例來探討稅捐稽徵機關於核定查定課徵營業人使用統一發票上所面臨的問題，並配合相關法令規定和財政部相關解釋函令加以分析，期望尋求解決方法，以解決徵納雙方見解不一致之情形。

2. 國內文獻研究概況

2.1 租稅課徵原則

租稅原則乃為政府課徵租稅時所應遵守的準則。租稅之制定應依照政治，經濟的需要，和納稅人經濟能力多方面加以考量，否則租稅之課徵將會阻礙經濟發展，降低社會福利，違反社會正義，影響政府施政。租稅原則依當時文化、政治、經濟及法律意識等皆有直接關係，發生交錯變化。早期英國財政學者亞當斯密(A. SMITH)綜合各家思想，融合一體，而發展出租稅四大原則，此乃為租稅制度的主要精神（王建得 2002）。

一、亞當斯密租稅四原則

- (一)公平原則：公平原則亦稱為平等原則。所謂公平，便是不可有倚重倚輕之意。以全國國民的納稅能力各有不同，都應按照個人能力大小，按比例課徵租稅，亦即按照國民在國家保護之下所獲得收入之多寡比例納稅。
- (二)確定原則：人民應納之租稅，應力求確定，不可任意變更。稅法文字意義力求易於了解，不使誤會曲解。一切納稅的時間、地點、手續和稅率、都應使納稅人事先確實明瞭，不可隨便變更，使納稅人蒙受額外的損害。
- (三)便利原則：便利原則就是納稅時間方便的原則，關於徵稅的時間、地點、方法等，都應力求對納稅人方便、租稅之課徵，站在納稅人的立場，斟酌適當的繳納時期與納稅之方法，以納稅服務為宗旨。
- (四)經濟原則：也就是最小徵收費用的原則。此一原則宗旨是租稅的徵收需以最少的費用，獲得最大的效果，

人民負擔之稅賦與國家收入之間，保持最小的差額。

亞當斯密(Adam Smith)以豐富學識，綜合各家思想，融合一體，發展出租稅四大原則。然經濟思潮隨環境的改變而發生變化，租稅功能日益增大，其原則逐漸無法應付多元化的時代需要，遂有修正主張出現。在各家財政、經濟學者的各種租稅原則裡，其中以華格納(A. Wagner)之租稅原則最為完整，其內容如下：

二、華格納的租稅原則

(一)財政政策原則(Financial Principles)：

- 1.稅收充分原則(adequate)：租稅收入必須能充分滿足政府財政之需要。
- 2.收入彈性原則(elastic)：財政收入不足時，為滿足並適應財政的需要，租稅制度必須具有自然增收或藉由提高稅率而增加稅收能力。

(二)國民經濟原則(Economic Principles)：

- 1.正確稅源選擇原則(sources of taxation)：為避免因課稅而阻礙經濟的發展，稅源的選擇應謹慎。原則上應僅選擇所得，而避免對財產或資本課稅，因其為產生所得之泉源。
- 2.適當稅種選擇原則(kinds of taxation)：租稅轉嫁的研究是在探討誰是真正的負擔者，以求稅負分配之公平。因為轉嫁之程度有難易之差別，因此在選擇課稅種類時，應選不容易轉嫁或轉嫁方向容易掌握者，使租稅能落在設定的負擔者身上。

(三)社會公正原則(Principles Justice)：

- 1.普遍原則(general)：全體國民不論其身份、所得大小及來源等，均有納稅的義務，也就是人人納稅的意思。
- 2.平等原則(equality)：按照國民納稅能力加以累進課徵，而不按個人的所得或財產的多寡比例納稅。此原則與亞當斯密所言平等原則並不相同，由於採行累進稅率，使得所得高者多負擔，低者少負擔，符合社會的正義。

(四)稅務行政原則(Principles of Tax Administration)：

- 1.確實原則(certainty)：國家對於徵收稅額、時期、地點等必須明確告知納稅者，稅法文字意義力求易於瞭解，不使誤會曲解。徵稅人員必須具有相當學識與良好品德。
- 2.便利原則(convenience)：必須考慮納稅人的納稅地點遠近、交通是否方便、納稅手續是否簡便、納稅時是否有足夠貨幣，必要時准予分期繳納，而不使納稅者感到不便與痛苦。
- 3.最少徵收費用原則(economy)：租稅的徵收，原為支持財政上的需要，如徵收費用過高，國庫收入自然減少。凡徵收費用過高者均非良稅，應檢討設法改進或予廢止。(李金桐，1991)

三、現代的租稅原則

財政學者王建煊認為，課徵租稅為國家得以繼續存在之要件，非有強制性不足以順利達成，故租稅具有強制性，但仍受租稅法定原則限制。人民納稅後，可由政府之支出而獲得利益，惟此種利益之取得未必與所納之稅有個別之對價關係，故租稅具有無償性。但仍有受共同報償之對價關係。政府課徵租稅之首要目的，為獲取財政收入以因應政務支出之需要，故租稅具有財政性。租稅之課徵雖以獲得財政收入為主要目的，惟政府亦可透過租稅之課徵及調整，作為平均社會財富、環境保護、控制通貨膨脹、保護國內產業及消弭奢侈浪費等政策推動之方式，故租稅具有政策性。總合上述，租稅具有強制、無償、財政及政策等特性。

英國財政學者亞當斯密(Adam Smith)提出平等、確實、便利及節約四大租稅原則後，歷來財政學者對租稅原則多有詳細討論，而租稅法之制定，修正或解釋，要皆以是否符合租稅原則為依歸，演變至今約有以下五大原則：

- (一) 財政收入原則(Principle of Tax Revenue): 政府課徵租稅之原始且首要之目的，則為獲取充分之財政收入以應政務之政需。
- (二) 經濟發展原則(Principle of Economic Development) 租稅之課徵除考慮其收入性外，尚應密切注意其對經濟發展之影響。因為租稅之課徵若損及經濟成長，最後必使稅源萎縮而影響財政收入原則之達成。

- (三) 公平原則(Principle of Equity):公平之最簡單意義即所謂之「一視同仁」。因此，為達租稅公平原則，租稅之課徵應注意其普及性，而不應因地域或身分之不同而有差異。以上係就課稅主體之普遍性論租稅之公平原則。另就納稅義務人負擔租稅之能力言，究竟如何始為公平，一般有兩種看法，亦即所謂縱的平等(Vertical Equity)及橫的平等(Horizontal Equity)。
- (四) 稅務行政原則(Principle of Tax Administration):稅務行政原則之請發主要精神在於如何達成便民利課之目標。租稅課徵之成功與失敗，稅務行政原則之重要性往往高於其他原則，稅務行政原則不能達成，其他原則皆可能落空。
- (五) 中性原則(Principle of Neutrality):中性原則乃指除為達成特定政策目的外，租稅之課徵應盡可能保持中性，使各種經濟行為不致因租稅之課徵而有不同之改變。(王建煊，2006)

2.2 營業稅立法濫觴

民國初期，我國營業稅之課徵，係沿襲清末之釐金、牙稅、當稅、屠宰稅、鹽稅、酒稅，及新創立之菸酒特許牌照稅、特種營業稅與普通商業牌照稅所構成。

我國現行之營業稅，萌芽於民國 17 年 7 月財政部召開第一次全國裁釐委員會之際。按釐金制度已多所詬病。為改革稅制，乃決定廢止釐金，改為開徵營業稅以資挹注，爰擬定徵收營業大綱九條(顏慶章，1992)。依財政部財政史料陳列室營業稅重要史料記載，民國 20 年乃根據各種大綱辦法細則，制定營業稅法 13 條，於同年 6 月 13 日公布施行，我國一般營業稅於焉誕生。同時，將各省原有牙稅、當稅、屠宰稅等，依照原有稅率改課營業稅，故當時有普通營業稅、牙行營業稅、典當營業稅及屠宰營業稅等之分別。

民國 30 年至 69 年因應時代變遷之修法，本時期為因應社會經濟情勢及工商發展之變遷，並針對舊法掛漏之處，加以整理改進，舊制營業稅雖歷經 14 次修正，惟課徵方式均維持多階段按營業總額課稅，其最大的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這種不合理的情形就愈嚴重。又因營業稅對銷售消費財與資本財營業額均予以課稅，並以複式稅率適用不同業別，稅率結構複雜稅負重疊，干擾企業經營方式，使資源運用難以合理分配，減低經濟效率，其對生產事業所使用機器設備等資本財被課稅，使業者生產成本提高，影響資本形式，妨礙經濟成長(立法院公報，74 卷 81 期)。

為改善該等缺失，使我國營業稅制更符合國家整體利益，積極創造一個優良租稅環境並配合經濟發展與產業升級之需要，爰參考其他實施加值型營業稅國家作法，研擬改進方案，實施新制營業稅，於 74 年 11 月 15 日公布並將施行日期定自 75 年 4 月 1 日實施，原則上廢除毛額型營業稅制度，改採取「加值型營業稅」制度，而後在於 90 年 7 月 9 日將營業稅法名稱修正改為「加值型及非加值型營業稅法」(陳清秀，2015)。

2.3 營業稅法制介紹

銷售稅通常又被稱為貨物稅或消費稅，因課徵於各種不同水準經濟活動而有差異。其中包括在製造、批發和零售階段的交易過程，此即指經濟財在生產與分配過程中的各個階段。銷售稅可以安排在單一或聯合的交易點課徵，前者稱為單階段銷售稅(Single-stage Sales Tax)，後者稱為多階段銷售稅(Multiple-stage Sales Tax)。我國現行營業稅，係對營利事業的營業行為課徵，課徵標的為產銷各階段貨物交易或提供勞務收入，屬於多階段之銷售稅(李金桐，1991)。

消費稅係以消費為基礎，而對貨物或銷售行為，或是消費支出所課徵的租稅。而最重要的消費稅乃是發生在商品購買或勞務提供時所課徵的銷售稅。特種銷售稅(specific sales tax)是選擇對某些商品或勞務課以差別稅率，如我國現行的貨物稅即屬之；一般銷售稅(general sales tax)則是對所有的商品或勞務課以相同的稅率。按產銷階段課稅次數多寡之不同，一般銷售稅可區分為單階段和多階段兩大類，其中單階段銷售稅(single-stage sales tax)又根據課稅階段之不同，分為製造稅、批發稅及零售稅三種；至於多階段銷售稅(multiple-stage sales tax)則按租稅客體之不同，區分為轉手稅(turnover tax)與加值稅(value-added tax, VAT)兩種。加值稅是對各產銷階段營業人銷售貨物或勞務時課徵，而由最後消費者負擔的一種間接稅，它是對加值額課徵，不同於轉手稅按銷售總額課徵。

我國現行之營業稅制度，即是以加值型為主，並兼採轉手型之多階段銷售稅，於民國 75 年改制時，為避免增加新稅目，並減少推行之阻力，乃沿用舊名稱，而其與目前世界各國通行之加值稅制度，在名稱上雖不相同，

但性質是相通的(張鈺婉, 2001)。

學者般乃平提及增值稅的構想, 始自於 1917 年美耶魯大學教授亞當士(T. S. Adams)在全美國租稅學會提出的「商業稅」報告中, 所主張的毛利稅。1921 年德人西門斯(W. Von Siemens)發表了「增值稅」(veredelte umsatzsteuer)一文, 建議德國財政當局以增值稅來代替轉手稅, 惟未被採納。1954 年法國實行稅額扣抵法的增值型製造稅非常成功, 乃廢除原有的地方交易稅, 將增值稅推廣到批發階段。此後, 世界各國才隨之相繼採行。而至歐洲經濟共同體成立之後, 增值稅之理論體系始繁然大備, 並深受重視(張鈺婉, 2001)。增值稅的型態可以從以下幾種方式加以分類:

一、以課徵階段為分類: 其可以對產銷各階段課徵, 也可僅對某幾個階段—製造和批發、或者批發和零售課徵。
二、以稅額計算方法為分類: 最普遍的是採稅額扣抵法的增值型營業稅。
三、以增值額計算方法為分類: 這種方法的增值額, 或是就銷貨總額減除當期因生產一般成品或特定的成品而支出的金額(扣除法), 或是把構成增值額的各項支出加起來, 如工資、利息、淨利等(加計法)。一般都認為稅額扣抵法最好, 因為運用這種方法, 商店計算和政府查核都比較簡單。此種分類, 又可依其對資本財製成品(如機器、設備)之處理方式, 再細分為以下三種類型之增值型營業稅:

- (一)「消費型」的增值型營業稅, 所有因營業目的購買的資本財所負擔的增值型營業稅, 均准予在當期扣抵。
- (二)「所得型」的增值型營業稅, 對於購置耐久財所付的增值型營業稅, 准予依折舊的方式分筆扣抵。其結果, 延緩了扣抵, 增加了營運資金的需求, 以致對擴展中的商店課稅較消費型的增值型營業稅為重。
- (三)「生產型」的增值型營業稅, 其中扣抵僅限於構成成品成份的原料和零件的增值稅, 對於生產財(包括資本設備)的增值型營業稅, 則根本不准扣抵。

目前世界各國所採之增值稅類型, 大都採消費型增值稅, 而其計算方式也大都使用稅額扣抵法, 我國的增值稅亦採取這種方法(張美蘭, 2015)。利用稅額扣抵法最大的好處並不只是計算方便, 而是在於它具有自動覆核效果(recouping effect), 若廠商在前一階段逃稅時, 則本階段可扣除的前階段自然會減少, 從而本階段負擔之稅額增加了, 使得總稅收並不發生變動, 因此除非逃稅者將逃稅貨品整個脫離了稽徵範圍, 否則透過自動覆核效果, 稽徵者只須掌握最後一個課稅階段, 就能掌握整個稅收了(林華德, 1992)。

2.4 我國查定課徵小規模營業人相關文獻

依立法院公報法律案專輯第 93 輯營業稅法修正案中所述, 我國營業稅係以增值型營業稅為主, 而部分業者仍採毛額型課徵營業稅理由, 係基於其性質特殊, 不易計算進銷差額(例金融業), 或因商品性質屬奢侈性消費, 基於端正社會風氣, 提倡節儉(如酒家等特種飲食業)或家數眾多, 會計制度不完備、稅務行政不易處理(如小規模營業人等), 故於改制初期仍按舊制課稅。

本文就稽徵實務面, 或就稅法與實務整合, 抑或就稅法及解釋函令等相關規定是否符合平等原則, 探討非增值體系小規模營業人轉換為增值體系營業人所產生之問題及如何解決之相關學術論文, 可作為本研究參考依據, 本節將與本研究相關之文獻、論作彙整如下。

林惟鈞(1995), 以次級資料之研究, 從理論與實務分析並探討小規模營業人現行課稅方式之缺失提供因應措施, 針對現行小規模營業人課徵營業稅的積弊, 提出改進, 另一方面對小規模營業人拒絕使用統一發票的原因加以分析, 並以有利條件吸引小規模營業人加入增值型體系, 俾使現行營業稅課徵更加完善、健全, 且能落實並有效的達成目標。

雷遠良(2010), 從憲法平等原則、租稅經濟原則為基礎, 再藉由次級資料和個案研究法去對問題的本質加以探討, 並檢討查定課徵制度對整體稅制所造成的傷害, 並尋求解決的方法。即稽徵機關對查定課徵營業人所投入之稽徵人力與稅收不成比例, 而查定銷售額因主客觀因素及按費用還原法、分業查定法和攤販銷售額查定之計算公式推算銷售額, 因換算標準金額偏低, 致查定銷售額有偏低現象, 另課稅資料不易取得, 對實際銷售額之核認困難, 加以查定課徵及超額查定所負擔租稅義務及適用稅率, 對增值體系營業人不公平, 不能達到平等原則, 並就前述問題尋求解決的方法。

郭晉偉(2011)，以小規模營業人營業稅為主軸，致力於稅法與實務之整合，探討小規模營業人身分之認定僅以規模狹小、交易零星、及平均每月銷售額未達新臺幣 20 萬元作為區分標準，是否切合實際情狀，並分析其所涉及之租稅法律主義、實質課稅原則及稅捐平等原則，另就小規模營業人對進項稅額扣減查定稅額意願不高、對攤販課徵營業稅之困難予以分析，進而提出改進方案與法理基礎。

梁玲玉(2011)，小規模營業人在特種稅額查定辦法課徵情形下，無法正確反映營業人的實際銷售額。其次經核准免用統一發票之小規模營利事業，於對外營業事項發生時，得免給與他人原始憑證。造成小規模營業人於銷售貨物或勞務不給予他人憑證依法有據，致加值體系向其購物無進項可扣抵，進而產生漏銷誘因，再者營業性質特殊之營業人，主管機關於查定每月銷售額時，其銷售額得不受統一發票標準之限制，導致連鎖飲食業，化整為零，分割為若干小單位之營業人，而歸屬於小規模營業人，適用 1%之營業稅率。另一方面小規模營業人免用統一發票，破壞加值型營業稅法互相勾稽之機制。乃提出建構小規模營業人課徵營業稅平台，以雲端運算為基礎，並與電子發票平台相結合，當可銜接加值型(使用發票者)與非加值型(使用收據者)之落差，藉以填補非加值型營業稅破壞加值型營業稅勾稽機制之漏洞，使營業稅法更臻完善。

李素秋(2011)，從「無知之幕」理論觀點可看出，若民眾在不知道自己的身分、地位、職業之差異時，會理性的一致選擇每個人應該都要適用相同的徵收率 5%而不應有所差別，次透過反思均衡方法探究出小規模營業人營業稅查定課徵制度確實是違反了租稅公平及效率之原則的。小規模營業人營業稅查定課徵制度就現在而言，確實是一個不合適、不公平的稅制。為了讓改革能順利之推展、確保稅捐法規能夠公平的統一執行及避免不必要之抗爭與紛擾、影響社會安定，選擇適當的時機做正確的決定更為重要，建議應採取緩步漸進式之方式來運作，另外運用不確定之幕理論之觀點，訂定 10 年或 20 年後才全面廢除小規模營業人營業稅查定課徵制度，以消弭現階段相關利害關係人之排斥反抗心理，更進一步取得人民之支持與認同，達到政府與全民雙贏之局面。

盧瓊欣(2013)，就稽徵實務上所面臨之問題，並透過實務案例，予以分析飲食業營業人使用統一發票意願低原因，進而檢討飲食業小規模營業人因得免予開立銷項憑證，又不願索取進項憑證，致稅捐稽徵機關不易查得實際銷售額，如何使查定銷售額趨於實際銷售額，並探討飲食業小規模營業人核定使用統一發票之核認標準，及與飲食業屬營業性質特殊營業人之核認標準有何不同，另探究飲食業在不便開立統一發票理由不存在下，是否還有營業性質特殊營業人存在之必要，為擴大統一發票使用面，加強相互勾稽作用，飲食業為小規模營業人之核認應趨嚴謹，不應僅以分業查定法核算每月銷售額未達 20 萬元為依據，尚應考量其設備、營運模式等，以健全租稅制度，提高稽徵效率，並達稅捐公平。

3. 營業稅查定課徵之稽徵制度

3.1 稅籍登記

稅籍登記為確立稅籍及核課稅捐前置作業，營業人依法納稅之前須履行登記之義務，凡舉營業人之總機構、分公司及管理處、事務所、工廠、保養廠、工作場、機房、倉棧、礦場、建築工程場所、展售場所、連絡處、辦事處、服務站、營業所、分店、門市部、拍賣場及類似之其他固定營業場所，除僅供生產或展示使用，完全未對外營業者，免辦營業登記外，如有接受訂單、收取銷售款項等銷售行為，均屬固定營業場所(張盛和、許慈美、吳月琴、莊水吉 2007)。再按稅籍登記規則第 2 章第 2 節第 3 條規定:營業人有下列情形之一者，應於開始營業前，向主管稽徵機關申請稅籍登記：一、新設立。二、因合併而另設立。三、因受讓而設立。四、因變更組織而設立。五、設立分支機構。公司、獨資、合夥及有限合夥組織之稅籍登記，由主管稽徵機關依據公司、商業或有限合夥登記主管機關提供登記基本資料辦理，並視為已依本法第 28 條規定申請辦理稅籍登記。綜上，可知營業人，無論其規模大小，均應於開始營業前，就應向主管稽徵機關辦理稅籍登記。

3.2 稽徵實務課稅規定

學者張盛和、許慈美、吳月琴、莊水吉在其合著銷售稅制度與實務(關稅)中將營業稅課稅方式，依營業人稅額計算方式、稽徵方式和使、免用統一發票，可分成下表所列課稅方式類別：

表 3-1 營業稅課稅方式類別關聯表：

稅額計算	行業別	使用統一發票	免用統一發票	稽徵方式
加值型	不分行業	✓	×	自動報繳
		×	✓	
非加值型	金融業	✓	×	
		×	✓	
	特種飲食業	✓	×	
		×	✓	
典當業	×	✓	查定課徵	
小規模營業人、農產品批發市場之承銷人	×	✓		

營業稅法施行細則第 9 條所謂，小規模營業人，指規模狹小，交易零星，每月銷售額未達使用統一發票標準之營業人。其不具備使用發票能力，尚無法按加值稅體系之要求開立統一發票，並依營業稅法第 35 條規定自動報繳營業稅，係由財政部依營業稅法第 40 條第 3 項訂定「營業稅特種稅額查定辦法」查定其銷售額，並按營業稅法第 13 條規定稅率計算稅額，按季填發繳款書通知營業人繳納。稽徵機關查定小規模營業人之銷售額，應每半年於 1 月及 7 月各查定一次。其有變更營業項目，擴大營業場所或營業狀況、商譽、季節性及其他必須調整銷售額之情形時，得隨時重行查定其銷售額。新設立之營業人依照規定應查定計算營業稅額者，主管稽徵機關應於 1 月、4 月、7 月及 10 月查定其應納營業稅額。

一、現行營業稅法關於小規模營業人查定課徵營業稅之規定：

小規模營業人銷售貨物或勞務，除依營業稅法第 23 條規定申請按同法第 4 章第 1 節規定計算營業稅額並依同法第 35 條規定自行申報繳納之加值型營業稅體系外，其營業稅是採特種稅額計算查定課徵之，針對小規模營業人稅課稅規定分述如下：

(一) 小規模營業人之營業稅稅率：

按營業稅法第 13 條規定，小規模營業人、依法取得從事按摩資格之視覺功能障礙者經營，且全部由視覺功能障礙者提供按摩勞務之按摩業，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 1%。而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 0.1%。前項小規模營業人，指除銀行業、保險業、信託投資業、證券業、期貨業、票券業、典當業及夜總會、有娛樂節目之餐飲店、酒家及有陪侍服務之茶室、咖啡廳、酒吧等所列各業以外之規模狹小，平均每月銷售額未達財政部 75 年 7 月 12 日台財稅第 7526254 號函示規定營業人使用統一發票銷售額標準為平均每月新臺幣 20 萬元而按查定課徵營業稅之營業人。

(二) 查定稅額之扣減：

查定計算營業稅額之營業人除典當業及特種飲食業外，依營業稅法第 25 條規定，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 10%，在查定稅額內扣減。但查定稅額未達起徵點者，不適用之。前項稅額 10% 超過查定稅額者，次期得繼續扣減。以進項稅額 10% 扣減查定稅額者，其進項憑證應分別於 1 月、4 月、7 月、10 月之 5 日前，向主管稽徵機關申報並以當期各月份之進項憑證為限。未依前項規定期限申報，或非當期各月份進項憑證，不得扣減查定稅額。

(三) 小規模營業人查定課徵營業稅之起徵點訂定：

依營業稅法第 26 條規定，查定計算營業稅額之農產品批發市場之承銷人、銷售農產品之小規模營業人、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，其營業稅起徵點，由財政部定之。因此財政部 76 年 7 月 24 日台財稅第 761187996 號函定訂小規模營業人營業稅起徵點，並於 95 年 12 月 22 日台財稅字第 09504553860 號令修正發布，並自民國 96 年 1 月 1 日施行。

表 3-2 小規模營業人營業稅起徵點

	業別	起徵點(每月銷售額)	
第一點	買賣業、製造業、手工業、新聞業、出版業、農林業、畜牧業、水產業、礦冶業、包作業、印刷業、公用事業、娛樂業、運輸業、照相業及一般飲食業	自中華民國 96 年 1 月 1 日起	新台幣 8 萬元
第二點	裝潢業、廣告業、修理業、加工業、旅宿業、理髮業、沐浴業、勞務承攬業、倉庫業、租賃業、代辦業、行紀業、技術及設計業及公證業	自中華民國 96 年 1 月 1 日起	新台幣 4 萬元

營業人如兼營第一點、第二點所列業別之營業，其各點所列業別銷售額佔各該點起徵點之百分比合計數超過百分之一百者，應予課徵，其計算公式如下：

$$\frac{\text{第一點所列業別之銷售額}}{\text{第一點所列業別之起徵點}} + \frac{\text{第二點所列業別之銷售額}}{\text{第二點所列業別之起徵點}} \geq \frac{100}{100} \quad (1)$$

二、小規模營業人課稅方式變更：

按財政部 75 年 7 月 12 日台財稅第 7526254 號函訂定營業人使用統一發票銷售額標準為平均每月新台幣 20 萬元。小規模營業人，每月銷售額已達使用統一發票標準者，除依財政部規定所列營業性質特殊如理髮業、沐浴業、計程車業等等，使用統一發票確有困難，得經核准採用查定課徵方式計算銷售額及稅額者外，均應核定使用統一發票，適用本法第 4 章第 1 節之規定申報繳納稅款。其課稅方式變更有：一、營業人自行申請使用。二、稽徵機關視實際情形，依該營業人之營業性質及能力核定其使用統一發票。

三、小規模營業人查定課徵營業稅相關課徵方式之規定：

依營業稅法第 40 條規定，查定計算營業稅額之典當業及營業人，由主管稽徵機關查定其銷售額及稅額，每 3 個月填發繳款書通知繳納又依同法施行細則第 45 條規定，查定銷售額者，其應納稅額由主管稽徵機關於 1 月、4 月、7 月及 10 月底前分別按查定稅額計算填發繳款書通知繳納。又依同法第 40 條第 3 項規定訂定「營業稅特種稅額查定辦法」規定，查定營業稅額，目前查定課徵方式有：

(一) 費用還原法：

依查定銷售額計算營業稅額之營業人，除適用分業查定法者外，主管稽徵機關應依營業費用除以費用率，即以資本主薪資、員工薪資及房租租金合計為營業費用，再除以費用率，查定其每月銷售額之費用還原法，計算公式如下：

1. 營業費用項目：

(1) 資本主薪資；(2) 員工薪資；(3) 房租租金。

2. 費用標準：

財政部 79 年 6 月 12 日台財稅第 791191572 號函發布營業稅特種稅額查定費用標準等級表，將費用等級分為 8 級。主管稽徵機關應視轄區經濟發展情形，按地段或行政區域，擬定營業人查定營業費用標準等級評定表，即依小規模營業人坐落之街道，按其街道繁榮程度分為 8 級，報財政部核備。

3. 費用率：依業別分為 4 類，75 年訂定之費用率為 14%、17%、30% 及 40%，於 79 年調整為 17%、22%、35% 及 45%。

(1) 古玩書畫買賣業、鐘錶眼鏡買賣業為 17%。

(2) 其他買賣業、製造業、農林業、畜牧業、水產業、礦冶業、包作業、印刷業、裝潢業、手工業、修理業、加工業為 22%。

(3) 出版業、照相業、影印業、廣告業、倉庫業、租賃業、技術設計業、勞務承攬業、舊貨買賣業、紙盒買賣業為 35%。

(4)公證業、代辦業、行紀業為 45%。

(二) 分業查定法：

依「營業稅特種稅額查定辦法」第 6 條規定，按營業人經營性質區分其業別，再依各業別營業人經營規模、收費標準及營業狀況，查定每月銷售額，分業查定法自 75 年訂定施行，歷經多次修訂於 98 年增設不同業別之計算公式，以使查定銷售額更接近實際銷售額，共計有 13 業別。

(三) 攤販銷售額之查定：

攤販查定法，依「攤販銷售額查定要點」規定，攤販等級按其營業類別、面積及營業地段等三項因素計點評定，再依照「攤販分類分級定額課徵營業稅標準表」查定營業稅，此方法雖然仍無法核實計課，但卻不失為簡便之課徵方式。

(四) 課稅資料法：

即依「營業稅特種稅額查定辦法」第 5 條但書規定，營業情形特殊者，得依實際查得資料核定其銷售額，另網路銷售業者、銷售公益彩券營業人亦是採課稅資料法查定每月銷售額。

(五) 營業性質特殊之營業人：

按財政部 89 年 5 月 3 日台財稅第 890452799 號函說明，營業性質特殊之營業人，主管稽徵機關依『營業稅特種稅額查定辦法』查定其每月銷售額時，其銷售額得不受使用統一發票標準之限制。何謂營業性質特殊的營業人？如供應大眾化消費之豆漿店、冰果店、甜食館、麵食館、自助餐、排骨飯、便當及餐盒等等。其經營特色都是「湯湯水水」小本經營營業人，1 人兼任多項工作，不方便使用手開統一發票且規模狹小較無使用發票能力，得以免開發票；惟近年，不少知名「小吃店」、「連鎖或加盟店」其實已具相當規模，營業額往往達百萬元之上，如只需按 1%繳營業稅，與一般企業相比，顯然不公平。況如今資訊發達，設備電子化且低廉，可利用系統開立統一發票，已足以替代手開發票，營業性質特殊的營業人是否有存在之必要，應有探討之空間。

(六) 稽徵機關對於小規模營業人受公共工程施工影響其營業狀況，依「公共工程施工期間營業稅特種稅額調整查定作業要點」，於施工期間辦理調整查定銷售額及稅額。(營業稅稽徵作業手冊，2011)

3.3 查定銷售額之探討

查定課徵意義，基本上租稅之課徵基於租稅法定主義及實質課稅原則，其查核技術上，應以實際之資料(即原始資料、直接資料)作為課稅依據，惟因諸多因素，如該資料滅失、營業人隱匿、調查困難、稽徵成本考量、效率等問題，無法取得原始資料，即使用間接資料、間接證據，估計納稅人之所得額、營業額、漏稅額之方式予以課稅，而此方法即為推計課稅。因此，推計課稅，顧名思義，非以帳簿、憑證等直接證據進行稅額的核課，而是藉由間接、表面的證據或直接以一定的比例、公式，來核算納稅義務人的應納稅額。而查定課徵小規模營業人因未記帳、不用給予他人憑證，致稽徵機關調查困難，又基於租稅公平原則，對於法律未課予納稅人協力義務如申報營業額、強制記帳之情形下，為完成課稅目的，依營業稅管區所查得之部分客觀資料，依據營業稅特種稅額查定辦法所推計之營業額，即作為課稅之客體(梁玲玉 2011)。

小規模營業人銷售額認定方式係由稽徵機關派員實地勘查再依「營業稅特種稅額查定辦法」核定，恐造成查核人員與營業人掛勾敗壞稅務風氣，濫發小規模營業人之資格或給予索賄之機會進而影響稅收及稅務機關之形象，且其稅籍管理及稽徵成本不易且高，應有從新檢視探討稅籍管理制度之必要。考量小規模營業人，家數眾多，稅務行政處理不易，為求稽徵手續的簡便，對其銷售額採查定課徵方式，易造成查定銷售額及實際銷售額差距過大。

利用資本主薪資、員工薪資、房租金、每日消費人次、消費額等計算查定銷售額，因行業不同及承辦人員主客觀認知，缺乏一致性處理之依據。依表 1-1 可知，就整體營業稅稅收而言，查定課徵稅收占營業稅稅收不及 1%，但稅收收益逐年下降，其效率顯然不彰。另近年來非實體店面交易規模逐年擴張，交易型態改變，由營業面積、僱用人員數核定營業額，無法反應經營事實。如再加上課稅資料蒐集，不只加重稽徵機關承辦人工作負擔，又有後續補稅處罰，招致營業人不滿，引發徵納雙方之對立。

另依課稅資料查定課徵小規模營業人銷售額，其資料不易掌握，近年來，網路交易盛行，賣方不需實體的店面，也無須支付高額的租金，然消費者也不需要再面對面，一手交錢，一手交貨，這也意謂著，到底賣家是誰？稽徵機關該如何找到賣家？營業稅、營利事業所得稅該怎麼向網路賣家課徵？相關的問題層出不窮。由於交易的人、事、物無法掌握，稽徵工作變得日益困難，稅收課徵的技術問題與瓶頸，使得課稅資料蒐集日益困難。

營業稅特種稅額查定辦法於 75 年訂定，後有陸續修訂。營業稅特種稅額查定費用標準等級表於 79 年訂頒至今，前揭辦法及等級表是針對實體店面所設計，原則不論營業額大小，均應於營業前辦理登記。然現今營業人之經營型態，實體店面形式上規模狹小，看似門可羅雀，孰不知其利用 Line、FB 及直播方式，隱藏著稅務員看不到的銷售額，形成租稅的不公平。

3.4 稽徵制度之問題分析- 稅負及進項稅額扣抵銷項稅額之分析

依財政部稅負改革委員會編印，「營業稅問題之研究(二)小規模營業人課徵營業稅問題之研究」所述，小規模營業人之營業稅制，端視其加值率「(銷項-進項)/銷項」之大小而不同，二者呈同方向變動，根據表 3-3 之分析，以銷售額 20 萬元為例，假設在不同加值率下，按照非加值稅(查定方式)與加值稅(自動申報)體系下二者稅負之比較，透過稅負之分析比較，加值稅體系是否有足夠的理由誘使小規模營業人申請加入加值稅體系或維持原課稅方式。

經由表 3-3 可知當加值率為 11.1%，按總額型或加值型方式計算其課徵稅負相同，小規模營業人加值率低於 11.1%，按總額型方式計算之稅負較重，反之，加值率高於 11.1%，按加值型方式計算之稅負較重。換句話說，查定課徵小規模營業人加值率低於 11.1% 申請加入加值體系變更稅額計算對其較為有利，然我國營業稅係以加值型營業稅為主，而部分業者仍採毛額型課徵營業稅理由，小規模營業人係基於其性質特殊，家數眾多，會計制度不完備、稅務行政不易處理，故於改制初期仍按舊制課稅，然而按照加值型計算稅負，須保存詳細之進項憑證，且須記帳，增加的時間及成本所費不貲，恐非減輕有限稅負(0.05%)所能彌補，況且小規模營業人加值率皆在 11.1% 以上。因此在欠缺有利於減輕稅負之誘因，而增加大量計帳成本之下，小規模營業人申請加入加值體系之可能性極小。

表 3-3 加值稅與非加值稅體系小規模營業人稅負比較表

(單位:元)

加 值 體 系 查 定 課 徵 小 規 模 營 業 人 之 稅 負							
加值率	申報銷售額	銷項稅額	進項金額	進項稅額	可扣抵進項稅額	應納稅額	實際稅率
(1)	(2)	(3)=(2)X5%	(4)=(2)-(1)X(2)	(5)=(4)X5%	(6)=(5)	(7)=(3)-(6)	(8)=(7)/(2)X100%
10%	200,000	10,000	180,000	9,000	9,000	1,000	0.50%
11.1%	200,000	10,000	177,780	8,889	8,889	1,111	0.56%
20%	200,000	10,000	160,000	8,000	8,000	2,000	1.00%
30%	200,000	10,000	140,000	7,000	7,000	3,000	1.50%
40%	200,000	10,000	120,000	6,000	6,000	4,000	2.00%
非 加 值 體 系 查 定 課 徵 小 規 模 營 業 人 之 稅 負							
加值率	查定銷售額	銷項稅額	進項金額	進項稅額	可扣抵進項稅額	應納稅額	實際稅率
(1)	(2)	(3)=(2)X1%	(4)=(2)-(1)X(2)	(5)=(4)X5%	(6)=(5)X10%	(7)=(3)-(6)	(8)=(7)/(2)X100%
10%	200,000	2,000	180,000	9,000	900	1,000	0.50%
11.1%	200,000	2,000	177,780	8,889	889	1,111	0.56%
20%	200,000	2,000	160,000	8,000	800	1,200	0.60%
30%	200,000	2,000	140,000	7,000	700	1,300	0.65%
40%	200,000	2,000	120,000	6,000	600	1,400	0.70%

3.5 稽徵制度之問題分析- 進項稅額扣抵之探討

營業稅法第 25 條規定，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 10%，在查定稅額內扣減。但查定稅額未達起徵點者，不適用之。依表 3-3 所示，加值率為 20%，可扣抵之稅額佔查定稅額的比例為 40%。

- (1) 查定銷售額 x 稅率=查定稅額；200,000 元 x 1%=2,000 元
- (2) 進項金額 x 稅率 x 扣減率=可扣減進項稅額；160,000 x 5% x 10%=800 元
- (3) 查定稅額-可扣減進項稅額=應納稅額；2,000 元-800 元=1,200 元
- (4) 可扣減進項稅額/查定稅額=扣減比率；800 元/2,000 元=40%

由上列計算是可知，取得載有營業稅額之憑證依規定申報扣抵，對於小規模營業人似乎甚為有利，有鼓勵取得進項憑證之功能。然依據中華民國賦稅 102 年至 104 年報統計資料(參表 3-4)，查定課徵營業人提出扣抵稅額占查定稅額平均約為 1 千多萬元，提出扣減稅額占查定稅額均未達 1%，扣抵之稅額顯然偏低，與立法之目的相違背。

表 3-4 查定課徵營業人扣減稅額情形表

單位:家/千元

	102 年	103 年	104 年
合計家數	467,196	468,732	472,065
查定銷售	427,716,913	431,874,212	441,980,871
查定稅額	2,757,989	2,822,713	2,917,888
申報扣減稅額	20,410	18,925	18,629
實際扣減稅額	19,752	18,639	18,436
應納稅額	2,738,238	2,804,074	2,899,452
實際扣減稅額/查定稅額	0.71%	0.66%	0.63%

資料來源:102-104 年度中華民國賦稅年報。

小規模營業人大多帳證不齊全，會計制度不完善，形成查核無從著手之窘境，且因免開立統一發票(銷項憑證)又不願意索取統一發票(進項憑證)使營業稅勾稽制度失靈，更進而破壞加值體系之完整性。且小規模營業人提出進項憑證扣減稅額之意願不高，其原因並非進項憑證取得不易，而是隨著教育普及、資訊發達，其非常了解稽徵機關稽查核之方法和手段，利用課稅資料估算其銷售額，使其銷售額較查定金額為高，而不願取得發票。鼓勵小規模營業人取得進項之功能不彰，其不願取得進項，連帶其上游亦產生漏銷之情形。

4. 查定課徵小規模營業人核課爭議之探討

4.1 費用還原法計算之爭議-案例事實

糕餅香企業社係經營包子、饅頭銷售，原為免用統一發票，依查定銷售額計算營業稅額之小規模營業人，嗣稅務主管稽徵機關派員訪視營業現場，重新查得糕餅香企業社營業處所未設有座位，員工有 8 人，僅提供外帶，每月營業 28 日，每日營業時間為 7 時至 23 時，且印有名片載明網路銷售網頁(Facebook)，並提供全省宅配服務，認其銷售額已達使用統一發票標準，且該商號經營包子饅頭零售(屬零售業)，與稅務行業標準分類「麵店」(屬餐飲業)範圍不同，申言之，其所經營業務應為零售業，與財政部 89 年 5 月 3 日臺財稅第 890452799 號函釋說明一所定供應大眾化消費之飲食業(豆漿店、冰果店、甜食館、麵食館、自助餐、排骨飯、便當及餐盒)不同，稽徵機關訪查該商號實際營業情形，非以形式上之商業登記為由，認定原告非屬營業性質特殊之營業人範圍，乃依規定核定其應使用統一發票。業者對行政處分不服，遂提起訴願，遭決定駁回，其仍不服，遂提起行政訴訟。(臺北高等行政法院 102 年度訴字第 1677 號判決)。

4.2 案例爭點

一、營業人可否適用財政部 89 年 5 月 3 日台財稅第 890452799 號函釋

營業人主張其為銷售飲食業之營業人，每月銷售額應依「營業稅特種稅額查定辦法」規定，採飲食業之分業查定法來查定銷售額，而非採用費用還原法，且依財政部 89 年 5 月 3 日台財稅第 890452799 號函釋，稽徵機關查定其每月銷售額時，其銷售額得不受使用統一發票標準之限制等等，然稅務主管稽徵機關再派員訪視營業現場後，認定營業人依其現有員工人數、營業面積、營業地段、營業狀況、商譽等條件，足認其有使用統一發票能力，且該商號經營包子饅頭零售(屬零售業)，與稅務行業標準分類「麵店」(屬餐飲業)範圍不同，申言之，其所經營業務應為零售業，與臺財稅第 890452799 號函釋說明一所定供應大眾化消費之飲食業(豆漿店、冰果店、甜食館、麵食館、自助餐、排骨飯、便當及餐盒)不同，稽徵機關訪查該商號實際營業情形，非以形式上之商業登記為由，認定其非屬營業性質特殊之營業人範圍。

綜上，依營業稅法第 13 條第 3 項、第 24 條第 3 項及財政部 75 年 7 月 12 日台財稅第 7526254 號函，上揭規定對小規模營業人身份認定較為明確也無爭議。惟台財稅第 890452799 號函釋中「……，但主管稽徵機關得視其營業性質及經營規模，具有使用統一發票能力者，核定其使用統一發票。……。」，主管稽徵機關得視其營業性質判斷及經營規模，似乎較有爭論性，因此主管稽徵機關該以形式上之商業登記營業項目抑或訪查原告實際營業情形為由，認定原告非屬營業性質特殊之營業人範圍，其認定標準似有彈性。

二、營業額計算基礎

在本案例中稽徵機關依「營業稅特種稅額查定辦法」第 5 條並參照「營業稅特種稅額查定費用標準等級表」以費用還原法推計計算營業額，亦會出現營業面積、員工人數及工時之爭議性。因此，稽徵機關在實際查核認定上，是否偏離實質課稅與查定課徵之精神，有其探討之必要。

4.3 法院判決理由

- 一、再按「主旨：訂定營業人使用統一發票銷售額標準為平均每月新臺幣 20 萬元。」、「主旨：營業性質特殊之營業人，主管稽徵機關依『營業稅特種稅額查定辦法』查定其每月銷售額時，其銷售額得不受使用統一發票標準之限制。說明：二、主旨所稱營業性質特殊之營業人如下：(一)供應大眾化消費之豆漿店、冰果店、甜食館、麵食館、自助餐、排骨飯、便當及餐盒，但主管稽徵機關得視其營業性質及經營規模，具有使用統一發票能力者，核定其使用統一發票。……。」復為財政部 75 年 7 月 12 日台財稅第 7526254 號函、89 年 5 月 3 日台財稅第 890452799 號函所明釋。另為劃一稽徵機關核定營業性質特殊營業人使用統一發票之認定範圍及標準，避免徵納雙方產生爭議，財政部於 100 年 4 月 13 日以台財稅字第 10000060940 號令發布「稽徵機關核定營業性質特殊營業人使用統一發票作業要點」，並於 101 年 11 月 28 日以台財稅字第 10104649650 號令修正該要點第 4 點規定：「以供應大眾化消費之豆漿店、冰果店、甜食館、麵食館、自助餐、排骨飯、便當及餐盒之查定課徵營業人，倘其銷售額已達使用統一發票標準且有下列情形之一者，應核定使用統一發票：(一)以連鎖或加盟方式經營。(二)以電子系統設備管理座位、提供取餐單或號碼牌方式經營。(三)透過網路銷售。(四)以電子方式或收銀機開立收據、處理或管控帳務。(五)依其營業狀況、商譽、季節性及其他情形，足以認定有使用統一發票能力。」而上開函令係財政部本於其為營業稅法之主管機關，依職權所頒訂之細節性及技術性之行政命令，並無違背營業稅法之相關規定意旨，行政機關為行政行為時，自得予以援用。
- 二、稽徵機關於 102 年 3 月 5 日派員訪視營業現場，重新查得原告營業處所未設有座位，員工有 8 人，僅提供外帶，每月營業 28 日，每日營業時間為 7 時至 23 時，且印有名片載明網路銷售網頁(Facebook)，並提供全省宅配服務，認其銷售額已達使用統一發票標準，且依其營業狀況、商譽等，足認其有使用統一發票能力，稽徵機關乃以原處分核定原告應於 102 年 5 月 1 日起使用統一發票，足見原處分揆諸前揭規定，並無違誤。
- 三、惟查：主管稽徵機關對小規模及經財政部規定免予申報銷售額之營業人有稽徵查定銷售額之法定權責。而統一發票使用辦法第 4 條條文係規定合於該條所列各款規定情形之一者「得免用或免開」統一發票，並非規定為合於該條所列各款規定情形之一者「應」免用或免開。準此，有關營業人是否應使用統一發票，應由主管

稽徵機關依實質課稅原則，查明營業人實際營業情形，本於法定權責而為核定，尚非營業人所得自由選擇。

四、財政部 89 年 5 月 3 日臺財稅第 890452799 號函釋所指供應大眾化消費之……、麵食館、……等營業性質特殊之營業人，所稱之麵食館，應屬中華民國稅務行業標準分類(第 7 次修訂)版本中行業代號 561013 之「麵店、小吃店」，其定義為：包括提供各種傳統麵(米)食、道地小吃等，供顧客於店內食用或外帶之場所單位……。

3.依據原告於臺北市商業處登記資料之營業項目為 F203010 食品、飲料零售業，應屬中華民國稅務行業標準分類(第 7 次修訂)版本中 G 大類「批發及零售業」行業代號 472999 之「未分類其他食品及飲料、菸草製品零售」(詳中華民國稅務行業標準分類，屬其他買賣業零售業)。原告所經營包子饅頭零售(屬零售業)，核與上開稅務行業標準分類「麵店」(屬餐飲業)範圍不同，申言之，原告所經營業務應為零售業，核與上開財政部 89 年 5 月 3 日臺財稅第 890452799 號函釋說明一所定供應大眾化消費之飲食業(豆漿店、冰果店、甜食館、麵食館、自助餐、排骨飯、便當及餐盒)不同，自無該函釋之適用，故被告所屬大安分局經訪查原告實際營業情形，非以形式上之商業登記為由，認定原告非屬營業性質特殊之營業人範圍，洵屬有據。

五、綜上所述，主管稽徵機關依「臺北市營業人查定營業費用標準等級評定表」規定，換算原告每月銷售額為 900,000 元，已達財政部訂定平均每月 200,000 元之營業人使用統一發票銷售額標準，且依其營業狀況、商譽等情形，足認應具有使用統一發票能力，乃以原處分核定原告自 102 年 5 月 1 日起使用統一發票，並無違誤。訴願決定遞予維持，亦無不合。原告訴請撤銷，為無理由，應予駁回。

4.4 分業查定計算之爭議-案例事實

臺一牛奶大王原告自 45 年間創立商號以來，秉持誠信經營，堅持採用上好原料，為維持產品之品質，迄今仍維持「僅此一家別無分店」之經營方式，拒絕其他業者加盟，且原告原為免用統一發票依查定銷售額計算營業稅額之小規模營業人，99 年 10 月 1 日經查定每月銷售額 1,800,000 元，故原告自斯時起即按月繳納 5 % 稅率之營業稅 9 萬元，亦無「稽徵機關核定營業性質特殊營業人使用統一發票作業要點」第 4 點所定應使用統一發票之情形，被告徒憑其一己之意，竟認原告之商譽、營業狀況及規模符合上開要點第 4 點第 5 款規定，顯有未洽。營業人不服，提起訴願，經財政部 101 年 7 月 19 日台財訴字第 10100123430 號訴願決定駁回，其仍不服，遂向提起行政訴訟(臺北高等行政法院 101 年度訴字第 1445 號判決)。

4.5 案例爭點

- 一、財政部 89 年 5 月 3 日台財稅字第 890452799 號函中所謂：「……，但主管稽徵機關得視其營業性質及經營規模，具有使用統一發票能力者，核定其使用統一發票。」等語，顯然已逾越法律授權之範圍，擅以行政命令授予主管機關權限得自行決定營業人應使用或免用統一發票，是否有違法律保留原則。
- 二、「稽徵機關核定營業性質特殊營業人使用統一發票作業要點」第 4 點第 5 款所定，依其營業狀況、商譽、季節性及其他情形，銷售額倍增，足以認定有使用統一發票能力，無違背營業稅法之相關規定意旨，有無違租稅法律主義。

4.6 法院判決理由

- 一、財政部 75 年 7 月 12 日台財稅第 7526254 號、89 年 5 月 3 日台財稅第 890452799 號函及 100 年 4 月 13 日台財稅字第 10000060940 號令頒之「稽徵機關核定營業性質特殊營業人使用統一發票作業要點」第 4 點所規定，而上開函令係財政部本於其為營業稅法之主管機關，依職權所頒訂之細節性及技術性之行政命令，並無違背營業稅法之相關規定意旨，自得予以援用。
- 二、有關營業人是否應使用統一發票，應由稽徵機關依實質課稅原則，查明營業人實際營業情形，本於法定權責而為核定，尚非營業人所得自由選擇，是財政部 89 年 5 月 3 日台財稅字第 890452799 號函並未逾越營業稅法之規定，亦無違法律保留原則。
- 三、本件原告以店面，經營冰果、冷飲銷售，經被告所屬大安分局依特種稅額查定辦法第 6 條規定，按其座位數、滿座成數及營業時間等因素，早於 92 年 4 月即調整核定為每月銷售額 288,000 元，再於 99 年 5 月 1 日起每月核定銷售額 800,000 元，並於 99 年 10 月 1 日再增加核定為每月 1800,000 元，原告對於其每月平均銷售額

逾 20 萬元並無爭執。又被告所屬大安分局因查明原告每月平均銷售額逾 20 萬元，並已分別核定原告應自 92 年 11 月 1 日、99 年 5 月 1 日、9 月 1 日起使用統一發票，因原告逾期均未使用，被告所屬大安分局爰於 93 年 2 月 17 日、99 年 5 月 10 日及同年 11 月 3 日分別裁處 3,000 元、9,000 元及 30,000 元在案。則原處分機關依營業稅特種稅額查定辦法第 6 條規定，核算原告自 99 年 10 月 1 日每月銷售額為 1,800,000 元，審酌其營業狀況與營業規模，據以核定原告應於 101 年 7 月 1 日起使用統一發票，於法尚無不合。綜上，原告訴請撤銷，為無理由，應予駁回。

4.7 爭議案例涉及租稅原則之探討-租稅法律主義

人民有依法律納稅之義務，此處之法律亦係指實質意義的法律，「憲法第 19 條規定人民有依法律納稅之義務，係指有關納稅之義務應以法律定之，並未限制其應規定於何種法律。法律基於特定目的，而以內容具體，範圍明確之方式，就徵收稅捐所為之授權規定，並非憲法之所不許。」亦經大法官會議釋字第 346 號解釋著有明文(沈忠義、蔡玲瓏、莊睿麟，2011)。另大法官解釋釋字 657 號解釋文，「憲法第 19 條規定，人民有依法律納稅之義務，係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、稅基、稅率等租稅構成要件，以法律或法律明確授權之命令定之；如以法律授權主管機關發布命令為補充規定時，其授權應符合具體明確之原則；若僅屬執行法律之細節性、技術性次要事項，始得由主管機關發布命令為必要之規範」，此即明示根據法規命令而從事租稅之課徵，亦為租稅法律主義所許。

在上述案例中，財政部 75 年 7 月 12 日台財稅第 7526254 號、89 年 5 月 3 日台財稅第 890452799 號函及 100 年 4 月 13 日台財稅字第 10000060940 號令頒之「稽徵機關核定營業性質特殊營業人使用統一發票作業要點」第 4 點所規定，前開函令係財政部本於其為營業稅法之主管機關，依職權所頒訂之細節性及技術性之行政命令，並無違背營業稅法之相關規定意旨，自得予以援用，根據法規命令而從事租稅之課徵，亦為租稅法律主義所許。

4.8 爭議案例涉及租稅原則之探討-實質課稅原則

學者陳清秀稅法之基本原理中提到，稅法上實質課稅原則(經濟觀察法)乃是基於量能課稅原則以及租稅負擔公平原則所導出，即為達租稅上負擔之公平，不僅在於其形式上之意義，尤應依其實質意義，以求其實現。換言之，所謂實質課稅原則，係指在稅法之解釋適用及課稅要件事實之認定上，如有發生所謂「名義、外觀或法律形式等」與「真實、實態或經濟的實質等」有所差異時，應重實質甚於形式，以此作為課稅基礎之原則。我國學說及實務亦認為經濟觀察法或實質課稅原則，亦係租稅法基本原則之一。

為防杜租稅不當規避行為之實質課稅原則，在我國現行個別稅法上已有明文規定，其一般規範則規定於稅捐稽徵法，常為稅捐稽徵機關或法院作為調增納稅義務人租稅負擔的依據(沈忠義、蔡玲瓏、莊睿林，2011)。因而，實質課稅原則為稅法上極為重要之原則，而此項原則對納稅義務人及稽徵機關，無論有利或不利均應一體適用。

在上述案例中，稽徵機關以實地查核方式查定營業人之營業額，並依據「營業稅特種稅額查定辦法」之相關規定核算，即為實質課稅原則之表現，如臺北高等行政法院 102 年度訴字第 1677 號案，稽徵機關以實地查核方式認定營業人之員工人數、營業面積及實際經營項目而非形式登記營業項目，認定其查定銷售額，此皆為實質認定之議題。因此，稽徵機關應先依法查核，實際認定營業人營業狀況及規模情形，是否已達財政部 75 年 7 月 12 日台財稅第 7526254 號函規定「訂定營業人使用統一發票銷售額標準為平均每月新台幣 20 萬元。」而應屬使用統一發票之營業人，再進一步探討是否有營業性質特殊之營業人財政部 89 年 5 月日台財稅字第 0890452799 號函釋之適用。

5. 結論與建議

5.1 結論

財政部 75 年 7 月 12 日台財稅字第 7526254 號函訂定「營業人使用統一發票銷售額標準為平均每月新臺幣 20 萬元」，依目前多數小規模營業人經營模式及型態，按分業查定法或費用還原法計算每月銷售額，大都均已達到使用統一發票標準，故原訂標準似乎已不合時宜，為減少徵納爭議，使用統一發票銷售額標準似有提高之必要。

惟如前揭現況分析所統計資料，查定課徵之營業人占全國工商家數 34%，而稅收只占約 1%，實不符稽徵成本效益原則。標準如又提高，則免用發票營業人增加，適用稅率僅 1%，則稅收將減少，綜上，基於加值型營業稅制度具有勾稽與追補作用之特性，原則應以核定使用統一發票為主，免用統一發票為例外，故現行使用統一發票每月銷售額標準，尚無提高之必要。

依現行小規模營業人查定課徵方式，費用還原法是以資本主、員工薪資及房租金合計為營業費用除以費用率，另分業查定法以消費金額及營業成數、人數，使用率週轉率來計算每月銷售額；因行業別不同費用率也不同，其營業稅起徵點亦為不同，也因服務區人員之主、客觀認知不同，亦會產生查定銷售額、稅額不一情形。綜言之，查定課徵因缺乏客觀因素之衡量標準，徵納雙方又因認知不同，滋生爭議。雖有課稅資料輔以運用較為客觀(如駐徵、信用卡資料和加值體系進貨、普通收據及一時貿易所得資料等等)但其資料取得不容易或缺乏完整性。

營業人銷售額達到使用統一發票標準，應按營業稅法第 4 章第 1 節以稅率 5% 計算稅額，惟因其小規模營業人之身份卻按照 1% 稅率查定課徵其銷售額，形成相同營業規模之營業人卻負擔不同的稅負，引發不公平之情事。尤其目前各縣市政府皆以觀光發展為開拓財政稅源，有許多地方特色小吃飲食業營業人，經稽徵機關核定使用發票後，營業人常以無法取得進項憑證、增加帳務處理成本、員工勞健保等等理由抗拒，產生爭議，而提出訴願、行政訴訟或申請註銷，另再重新申請不同商號或同址以一間店面變更成多間不同商號申請稅籍登記，規避使用統一發票，或是請民意代表關心、施壓等屢見不鮮現象，造成稽徵機關人員疲於應付與困擾。

再者，大多數小規模營業人習慣不記帳，不索取進項憑證，幫助上游進貨廠商漏銷以達議價空間，或請其開立於其他營業人，破壞整個加值型營業稅勾稽之特性，整個交易將出現與實際不符情事，除非經他人檢舉或稽徵機關查得真實資料，否則將難以察覺實際之交易。小規模營業人稅率僅 1%，其進項稅額尚可扣抵 10% 銷項稅額，租稅負擔相較於使用發票者低，營業人為達維持其小規模營業人之身份，適用 1% 稅率，經常與稽徵機關對其營業人之身分定位作協商或走行政救濟之管道，以達適用小規模營業人之目的。

目前為 3c 時代，科技快速發達，稽徵機關仍利用大量人力來管理小規模營業人並查定課徵其每月銷售額，在 20 世紀的今日，各稅目申報、繳稅之方法已走向網路快速便捷、電子化之方向，小規模營業人是營業稅課徵是否可走入雲端之概念呢？因徵納雙方立場不同，若由消費者來監督利用科技方法，將其由非加值體系營業人走向加值體系營業人，而非人為操弄，使人相信租稅是公平。

5.2 建議

一、近程目標：

為期得到社會大眾的支持、減少現行小規模營業人之反對，避免人們無法跳脫現階段利害關係之情境，而無法作出最公平、合理之思考，應明確訂定小規模營業人營業稅查定課徵制度之落日期限；但為讓未來營業稅稅制稅制更趨於完備，現行查定制度須配合調整修正如下：

1. 銷售額查定雖仍暫依據「營業稅特種稅額查定辦法」及「營業稅特種稅額查定費用標準等級表」估算核定，惟因物價逐年上漲及基本工資提高，相關各項費用標準與現今實際情形差距甚大，主管稽徵機關應可參考綜合所得稅租金標準及勞動部發布最低基本薪資進行調查並配合修正調整「營業稅特種稅額查定辦法」及「營業稅特種稅額查定費用標準等級表」，以達租稅公平原則。
2. 如前第 4 章就現行小規模營業人行政救濟案件個案探討，有關營業性質特殊營業人超額查定之規定，最常引人質疑及詬病，雖然財政部 100 年對部分該等營業人有作相關應核定使用統一發票之規定，但因該作業要點之適用對象並非營業性質特殊營業人全面適用，且可能因經營方式不同導致有應不應使用統一發票之差別待遇，加上涉及主觀認定之情況仍未排除等等原因，在通盤考量後，基於公平、實質課稅原則之考量營業性質特殊營業人超額查定之規定應予以廢除。
3. 為杜絕小規模營業人因適用徵收率差異所引人差別待遇之不公平質疑，小規模營業人之徵收率修正為與加值型營業人相同，均為 5%，但進項稅額則可全部扣抵，以符公平正義且可消弭小規模營業人變向成為助

長加值體系營業人逃漏稅之元兇，破壞加值體系之勾稽機制，及有效掌握、合理推估小規模營業人之實際銷售額。

二、遠程目標：

建議為有效提高消費大眾索取統一發票意願，准予消費者為薪資所民生活所必需之支出而索取二聯式統一發票支付的營業稅可為綜合所得稅的扣抵項目。本於量能課稅原則，所得課稅應以收入減除成本及必要費用後的客觀淨值，而非所得毛額，作為稅基。此項要求，於各類所得之計算均應有其適用。定額扣除額為必要費用之總額推估，亦應符合上開要求(大法官釋字第 745 號解釋)。

依據財政部公告 105 年財政統計年報顯示，103 年申報資料，政府稅收的最大宗綜合所得稅，其中薪資所得占了 72.48%，表示國內的受薪階層一直都是繳稅主力。林惟鈞(1995)建議為有效提高消費大眾索取統一發票意願，准予消費者因索取發票而支付的營業稅可為綜合所得稅的扣抵項目後，鮮再有人研究建議此議題，惟大法官釋字第 745 號解釋文，現行單一定額之薪資所得特別扣除額規定，未考量不同薪資所得者間之必要費用差異，過於簡化，對於因工作必要，須支出顯然較高之必要費用者，確會產生適用上之不利差別待遇結果，致有違量能課稅所要求的客觀淨值原則。而與憲法第 7 條平等權保障之意旨不符，主管稽徵機關應自本解釋公布之日起二年內，檢討修正所得稅法相關規定。

由此可知，財政部近期必然須針對薪資特別扣除額之議題提出相關的稅政改革方案，且目前財政部之重點工作-推動使用電子發票，已有相當之成效，依統一發票使用辦法第 7 條第 4 項規定，開立電子發票之營業人，應於開立後 48 小時內將統一發票資訊及買受人以財政部核准載具索取電子發票之載具識別資訊傳輸至平台存證，並應使買受人得於該平台查詢、接收上開資訊，該營業人才算完成統一發票的開立，利用平台已有資料再與薪資所得者所提出列舉扣除成本費用作勾稽，以防杜濫濫列舉扣除且技術上應可執行，因消費者之需要促使小規模營業人自行申請加入加值體系，減少徵納雙方之爭議，此概念作為小規模營業人課稅方法之改進方向，應可作為有關當局研究之方向，小規模營業人全面納入加值體系使用統一發票，建構一套健全之營業稅制，期能符合社會公平正義，並望能夠充裕國家稅收、增進人民之福祉，國家永續之目的。

參考文獻

中文書籍：

- 1.王建煊，租稅法，華泰文化事業股份有限公司，台北，2006 第 30 版，頁 12-13。
- 2.李金桐，財政學，五南圖書出版股份有限公司，台北，1991 增訂版，183-188,373、384。
- 3.林華德，財政學，三民書局股份有限公司，台北，1992 第 3 版，頁 139。
- 4.陳清秀，稅法之基本原理，三民書局股份圖有限公司，台北，1993 初版，頁 195。
- 5.殷乃平，消費稅論，華泰文化事業股份有限公司，台北，1995 修訂版，頁 242-244。
- 6.張盛和、許慈美、吳月琴、莊水吉，其合著銷售稅制度與實務(關稅)，三民書局股份有限公司，台北，2003 初版，頁 12,96-97。
- 7.黃茂榮、葛克昌、陳清秀主編，稅法各論，新學林出版股份有限公司，台北，2015 第 1 版，頁 198,267。
- 8.營業稅稽徵作業手冊，財政部編印，2011，頁 272。
- 9.顏慶章，租稅法，月旦出版股份有限公司，台北，1995 初版，頁 359。

中文期刊

- 1.立法院公報，74 卷 81 期，頁 42。
- 2.營業稅法修正案(1986)，立法院公報法律案專輯第 93 輯，頁 70。

論文：

- 1.王建得(2002)，綜合所得稅申報改採承認制可行性研究，國立中山大學公共事務管理研究所碩士論文。
- 2.吳妍婷(1998)，台灣消費稅當期歸宿與終生歸宿分析之比較研究，國立中興大學財政學研究所。
- 3.沈亞璇(2010)，營業稅稅率政策與管理之研究，國立高雄應用科技大學商務經營研究所碩士論文。

4. 李儒哲(2003)，推計課稅與租稅公平之探討，逢甲大學會計與財稅研究所。
5. 李素秋(2011)，我國小規模營業人營業稅查定課徵制度存廢之研究，國立高雄應用科技大學商務經營研究所碩士論文。
6. 林惟鈞(1995)，我國小規模營業人課徵營業稅問題之研究，中華大學工業研究所碩士論文。
7. 林秀娟(2008)，營業稅查定課徵營業人稅制之研究，國立高雄應用科技大學商務經營研究所碩士論文。
8. 張鈺婉(2001)，台灣地區營業稅制度演變之研究，國立政治大學財政學系碩士論文。
9. 郭晉璋(2011)，營業稅稽徵之研究-以小規模營業人為中心，南台科技大學財經法律研究所碩士論文。
10. 張美蘭(2015)，我國加值型營業稅租稅債務關係之研究，國立中正大學法律學研究所。
11. 雷遠良(2010)，臺灣新制營業稅查定課徵制度施行問題之研究，國立高雄應用科技大學商務經營研究所碩士論文。
12. 梁玲玉(2011)，我國小規模營業人營業稅制之研究，逢甲大學財稅研究所碩士論文。
13. 盧瓊欣(2013)，飲食業小規模營業人營業稅制之研究，國立中正大學財經法律研究所。

專題報告:

1. 沈忠義、蔡玲瓏、莊睿林(2011)，從法治倫理談我國營業性質特殊之營業人稅務問題之研究—以財政部 89.05.03 臺財稅字第 0890452799 號函適法性之探討為中心,財政部南區國稅局 100 年度研究報告,頁 24。
2. 財政部賦稅改革委員會編印，「營業稅問題之研究(二)小規模營業人課徵營業稅問題之研究，1989.6,頁 9。

網站部份

1. 102-104 年度自動報繳及查定課徵營業人之家數及稅收統計表及查定課徵營業人扣減稅額情形表，財政部賦稅署，網址：
http://www.dot.gov.tw/dot/home.jsp?mserno=200912140006&serno=200912140027&menudata=DotMenu&contlink=ap/publication_view.jsp&dataserno=201408260000
2. 營業稅重要史料，財政部財政史料陳列室，網址：
<http://museum.mof.gov.tw/ct.asp?xItem=15579&ctNode=35&mp=1>