



稅務爭議預防 與解決

2026年夏季號



前言

隨著零售產業與商業模式的快速演進，企業在商品銷售過程中採用的合作型態日益多元，從傳統專櫃銷售到合作店、委託代銷，再到分格出租，每一種模式在交易流程、權利義務分配及資金流向皆有顯著差異。這些差異不僅影響營業人與合作方的經營策略，更直接牽動統一發票的開立方式、進項憑證的取得，以及後續稅務申報的合法性。

在實務操作中，企業常面臨「誰應開立發票」、「何時開立」、「如何取得合法進項憑證」等疑義，尤其當交易涉及抽成、代銷或租賃等複合性安排時，若未依規定辦理，可能導致補稅、罰鍰，甚至引發行政爭訟。近年來，財政部與稅務機關針對此類議題陸續發布函釋，並有多起法院判決提供解釋，顯示此議題在稅務實務中具有高度爭議性與風險性。

本文將以實際案例為基礎，結合最新法令、函釋及司法見解，深入解析四種常見銷售模式下統一發票開立的法律規範與操作重點，並探討企業在設計交易流程及簽訂合作契約時應注意的稅務風險與合規要點。期望透過本篇分析，協助企業正確理解各模式的發票開立規則，避免因誤用或跳開發票而產生不必要的稅務成本，並提供實務上可行的合規建議，作為企業內部稅務管理與決策的重要參考。

關於本刊

KPMG稅務爭議預防與解決專業團隊以專業的稅務見解及多年應對稅捐稽徵機關查核之經驗，每季發表不同稅務爭議主題之月刊，以深入淺出的方式探討稅捐稽徵機關及法院之觀點，並提出KPMG有關預防與解決稅務爭議3階段之因應措施，依序控管及降低稅務爭議產生。

不同商品銷售模式下的統一發票開立方式疑義解析



案例背景

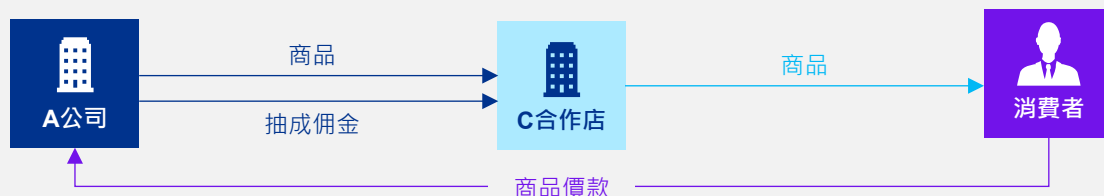
A公司為知名服飾品牌之銷售業者，採多元銷售模式，包括百貨公司專櫃、合作店、委託代銷，以及分格出租店面銷售。各模式概述如下：

銷售模式分述如下：

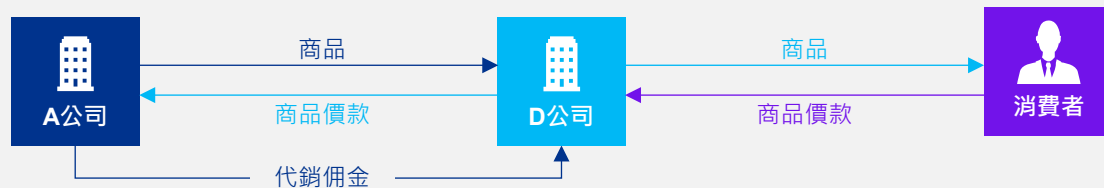
銷售模式1：A公司與B百貨公司簽訂專櫃銷售合約，約定抽成比例及結帳期間，由B百貨公司先行收款，並於結帳後，以銷售價格扣除抽成金額後所實收之金額將銷售款項結算給A公司。



銷售模式2：A公司與C合作店簽訂合作契約，約定抽成比例及結帳期間，並由A公司自行收款。



銷售模式3：A公司將部分商品委託D公司代銷，由D公司依合約規定代為銷售並辦理結帳。



銷售模式4：A公司向E公司承租分格店面，於承租空間自行銷售商品，並依租賃契約支付租金。



試問：在上述各銷售模式下，A公司應如何開立統一發票？並應如何向供應商或合作店取得進項憑證？

案例分析

銷售模式1：專櫃銷售模式

依財政部民國（下同）98年3月19日台財稅字第09804521880號令（下稱財政部98年號令），營業人採專櫃銷售貨物，如符合下列條件，並經向主管稽徵機關申請核准，得依約定每次結帳次日取具進貨統一發票列帳：

- **資格條件：**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，且無積欠已確定之營業稅及罰鍰。
- **契約規範：**應訂立書面契約，明定結帳期間（不得超過1個月）及抽成百分比。

按財政部98年號令，採專櫃銷售之營業人，並不限於百貨公司，其發票開立流程如下：

- **專櫃銷售營業人：**銷售時依法開立統一發票予消費者，並於結帳日開立銷貨清單（一式兩聯）交付專櫃供應商。
- **專櫃貨物供應商：**收到清單，依銷售價格扣除抽成金額後所實收之金額，開立統一發票予營業人，並將清單黏貼於發票收執聯及存根聯背面，加蓋專用章。

以本文案例為例，B百貨公司即專櫃銷售營業人，若B百貨公司取得國稅局核准，則可採「先銷後進」之專櫃銷售模式。B百貨公司於銷售時依法開立統一發票予消費者，並於結帳日開立銷貨清單（一式兩聯）交付專櫃貨物供應商A公司。A公司收到清單後，依銷售價格扣除抽成金額後，開立統一發票予B百貨公司，並將清單黏貼於發票收執聯及存根聯背面，加蓋專用章。

此模式的核心在於「先銷後進」行為必須經主管機關核准，並遵守契約及清單黏貼規定，若未事先向國稅局申請核准，仍採「先銷後進」方式，將構成違章。

銷售模式2：合作店模式

依據財政部91年6月21日台財稅字第0910453902號函、財政部賦稅署95年7月7日台稅二發字第09504534840號書函規定，合作店僅提供營業場所，並不涉入人事、經營及管理，實質銷售行為完全由進駐廠商負責。此類合作契約本質上屬於租賃關係，雙方間並無實質進銷貨事實。因此，應由實際銷售人對消費者開立統一發票，合作店則僅就場地租金部分開立發票或收據給進駐廠商。

以本文案例為例，C合作店僅提供場所，無人事、經營及管理權限，A公司自行收款並負責商品銷售。A公司應依規定對消費者開立統一發票，合作店僅收取租金或抽成，並開立租金發票或收據給A公司。此種合作關係不得比照百貨公司專櫃模式開立發票，亦不得將合作店視為進銷貨的交易對象。

實務上，曾有企業採用合作店銷售模式，卻誤以專櫃銷售的發票開立方式，導致稅務爭議。銷售商品之公司與多家合作店簽約設立專櫃，約定由公司自行收款，但卻採取由合作店開立發票給消費者，再由公司依合作店開立發票的總金額扣除抽成後，開立發票給合作店作為進項憑證的做法。

針對此類情形，最高行政法院認為，合作店僅屬場所出租人，僅收取租金，雙方間並無實質進銷貨事實。因此，公司應就實際銷售行為自行開立統一發票給消費者，而合作店僅就租金部分開立發票或收據給公司。若公司未依規定開立發票並取得合法憑證，屬違章行為，應依法補稅並處罰鍰（最高行政法院102年判字第114號判決參照）。

承上所述，合作店模式強調「實質交易對象」與「憑證流向」的正確性。企業必須依規定自行開立發票給消費者，並取得合作店開立的租金發票，避免因誤用專櫃模式或跳開發票而遭補稅及處罰。最高行政法院102年度判字第114號判決即為典型案例，提醒企業務必審慎檢視合作契約內容與實際交易流程，確保稅務合規。

銷售模式3：委託代銷模式

依《統一發票使用辦法》第17條規定，委託代銷貨物時，委託人於送貨時，應依合約規定銷售價格開立統一發票，並註明「委託代銷」交付受託人；受託人銷售時，則依合約規定開立統一發票，註明「受託代銷」字樣，交付買受人。結帳時受託人按應收手續費或佣金開立統一發票及結帳單交付委託人，結帳期間不得超過二個月。

以本文所舉案例而言，當A公司將貨物送交D公司時，應依合約規定的銷售價格開立統一發票，並在發票上註明「委託代銷」字樣，交付給D公司，作為進項憑證使用。接著，D公司在銷售該商品給消費者時，必須依合約規定的銷售價格開立統一發票，並註明「受託代銷」字樣，交付給買受人，以完成銷售憑證的義務。

在結帳階段，D公司應依合約規定的結帳期限（不得超過二個月），按應收取的手續費或佣金開立統一發票，並附上結帳單。結帳單需載明銷售貨物的品名、數量、單價、總價、日期及發票號碼，並一併交付給A公司，作為費用憑證及帳務處理的依據。

需要特別注意的是，若未依規定註明「委託代銷」或「受託代銷」字樣，或結帳單未載明必要資訊，將影響進項憑證的合法性，甚至可能遭稽徵機關認定違章而受罰。因此，委託代銷模式的核心在於正確開立雙重發票及結帳單，並確保註記字樣與結帳期間符合規定，以避免稅務風險。

銷售模式4：分格出租模式

依據財政部98年12月11日台財稅字第09800554670號令，分格出租模式本質上同時包含「租賃行為」與「委託代銷行為」，因此發票開立及課稅方式需分別處理。

承租人若在國內銷售貨物，依法應辦理營業登記，並自行開立統一發票給消費者。若同時委託出租人代銷商品，則應依《統一發票使用辦法》第17條規定，於送貨時依合約規定銷售價格開立統一發票，註明「委託代銷」交付受託人（即出租人）。

至於出租人部分，若經稽徵機關核定使用統一發票，則在收取租金時必須開立統一發票交付承租人。若出租人同時受託代銷承租人商品，則應依《統一發票使用辦法》第17條規定，按約定代銷價格開立統一發票給買受人，並依承租人是否辦理營業登記，分別取得統一發票或普通收據，按期申報相關資料，以供稽徵機關查核。

以本文所舉案例而言，A公司向E公司承租分格店面，於承租空間自行銷售商品，並依租賃契約支付租金，則A公司需自行開立統一發票給消費者，並於支付租金時，取具E公司所開立之租金發票。倘若A公司除了承租分格店面外，同時委託E公司代銷商品，則應比照委託代銷模式辦理：A公司須於送貨時依合約規定銷售價格開立統一發票，註明「委託代銷」字樣交付E公司；E公司銷售時再依合約規定開立統一發票，註明「受託代銷」字樣交付買受人。

因此，分格出租模式的核心在於明確區分租賃與代銷行為，並確保雙方依規定正確開立發票及辦理登記，以避免違章及稅務風險。



KPMG Observation

不同銷售模式下，統一發票開立方式及進項憑證取得規定各有差異，營業人應依實際交易流程、合約約定及相關法令辦理。以下表格彙整四種常見銷售模式之發票開立與憑證取得規範：

銷售模式	A公司角色	主要函釋/法令	發票開立規定	進項憑證取得規定
專櫃銷售	專櫃貨物 供應商	98年3月19日台財稅字第 09804521880號令	專櫃銷售營業人（例如：百貨公司）銷售時開立銷售發票給消費者；專櫃貨物供應商於結帳時按銷售價格扣除抽成金額後之實收金額，開立統一發票給專櫃銷售營業人（例如：百貨公司）。	專櫃銷售營業人須符合函釋所定之資格條件及契約規範，並經向主管稽徵機關申請核准，專櫃銷售營業人（例如：百貨公司）方得採取先銷後進，於結帳次日取具進貨發票。
合作店	實際銷售 營業人	91年6月21日台財稅字第 0910453902號函、賦稅 署95年7月7日台稅二發字 第09504534840號書函	實際銷售營業人自行開立銷售發票給消費者；合作店開立租金發票給公司。	實際銷售營業人應取得合作店開立的租金發票。
委託代銷	委託人	統一發票使用辦法第17條	委託人送貨時開立「委託代銷」發票；受託人銷售時開立「受託代銷」發票交付買受人。	委託人於結帳時應取得受託人開立之佣金發票。
分格出租	承租人	98年12月11日台財稅字第 09800554670號令	承租人自行開立銷售發票，出租人就租金部分開立租金發票；若同時涉及委託代銷服務，則該部分應比照委託代銷模式辦理。	承租人應取得出租人開立之租金發票；如涉及委託代銷，則於結帳時另行取得出租人開立之佣金發票。

綜合上述四種銷售模式之分析可知，企業於設計與執行銷售架構時，關鍵稅務風險並非源於交易形式本身，而在於是否能正確辨識各模式下之「實質交易關係」與「發票、憑證流向」，並據以選擇適用之法令與開立方式。

於專櫃銷售模式下，「先銷後進」屬例外性處理，必須事前取得主管稽徵機關核准，並嚴格遵循契約約定、結帳期間及銷貨清單黏貼等形式要件，否則即可能因未經核准而構成違章。

合作店模式則強調合作店僅為場所提供者，實際銷售行為與發票開立義務均應回歸實質銷售人，若誤將合作店比照百貨公司專櫃處理，極易導致發票錯置與補稅處罰風險。

至於委託代銷模式，其核心在於雙方須依《統一發票使用辦法》正確開立並註明「委託代銷」及「受託代銷」之發票，並以完整、合規之結帳單作為帳務與稅務憑證，任何註記或資訊缺漏，均可能影響進項憑證之合法性。

而分格出租模式則因同時涉及租賃與可能的代銷行為，更須清楚區分不同法律關係，分別適用相應之發票開立與申報規定，避免將租賃收入、銷售收入及代銷收入混同處理。

整體而言，企業若僅從商業操作角度規劃銷售模式，而未同步檢視契約內容、實際交易流程與稅務法規之對應關係，極易在查核時被認定與實質不符而產生補稅與裁罰風險。因此，建議企業在採行多元銷售模式前，即應事前盤點各模式下之角色定位與憑證流向，於簽訂合作契約及設計交易流程時，主動諮詢專業會計師或稅務顧問，並與國稅局保持溝通，以確保合規並降低稅務風險。





稅務服務團隊

許志文

主持會計師

02 8101 6666 ext. 01815
stephenhsu@kpmg.com.tw

吳姿穎

副理

02 8101 6666 ext. 22896
sophiawu2@kpmg.com.tw

王寓樞

主任

02 8101 6666 ext. 23706
clairewang6@kpmg.com.tw

丁英泰

執業會計師

02 8101 6666 ext. 16154
yingtaiting@kpmg.com.tw

蔡鈺柔

副理

02 8101 6666 ext. 21477
joekok@kpmg.com.tw

陳冠宇

中級專員

02 8101 6666 ext. 23757
albertchen6@kpmg.com.tw

謝昌君

執業會計師

02 8101 6666 ext. 11307
ethanhsieh@kpmg.com.tw

顧欣威

副理

02 8101 6666 ext. 22066
hku1@kpmg.com.tw

吳東霖

專員

02 8101 6666 ext. 21825
mtwu@kpmg.com.tw

林上軒

協理

02 8101 6666 ext. 18431
seanlin2@kpmg.com.tw

許可樟

副理

02 8101 6666 ext. 22120
ckhsu@kpmg.com.tw

陳渝雯

協理

02 8101 6666 ext. 17670
leilachen@kpmg.com.tw

李庚翰

主任

02 8101 6666 ext. 22156
warrenli1@kpmg.com.tw



@KPMGTaiwan

kpmg.com/tw

The information contained herein is of a general nature and is not intended to address the circumstances of any particular individual or entity. Although we endeavor to provide accurate and timely information, there can be no guarantee that such information is accurate as of the date it is received or that it will continue to be accurate in the future. No one should act upon such information without appropriate professional advice after a thorough examination of the particular situation.

©2026 KPMG, a Taiwan partnership and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

The KPMG name and logo are trademarks used under license by the independent member firms of the KPMG global organization