

解釋字號：司法院 100.06.10 釋字第 688 號

解釋日期：民國 100 年 06 月 10 日

解釋文：加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法）之營業人開立銷售憑證時限表，有關包作業之開立憑證時限規定為「依其工程合約所載每期應收價款時為限」，尚無悖於憲法第七條平等原則及第二十三條比例原則，而與第十五條保障人民財產權及營業自由之意旨無違。惟營業人開立銷售憑證之時限早於實際收款時，倘嗣後買受人因陷於無資力或其他事由，致營業人無從將已繳納之營業稅，轉嫁予買受人負擔，此際營業稅法對營業人已繳納但無從轉嫁之營業稅，宜為適當處理，以符合營業稅係屬消費稅之立法意旨暨體系正義。主管機關應依本解釋意旨就營業稅法相關規定儘速檢討改進。

理由書： 憲法第七條保障人民平等權，旨在防止立法者恣意，避免對人民為不合理之差別待遇。法規範是否符合平等權保障之要求，其判斷應取決於該法規範所以為差別待遇之目的是否合憲，其所採取之分類與規範目的之達成之間，是否存有一定程度之關聯性而定（本院釋字第六八二號解釋參照）。有關稅捐稽徵協力義務課予之相關事項，因涉及稽徵技術之專業考量，如立法機關係出於正當目的所為之合理區別，而非恣意為之，司法審查即應予以尊重。又營業人何時應開立銷售憑證之時限規定，為前開協力義務之具體落實，雖關係營業人營業稅額之申報及繳納，而影響其憲法第十五條保障之財產權與營業自由，惟如係為正當公益目的所採之合理手段，即與憲法第十五條及第二十三條之意旨無違。

營業稅法對於營業稅之課徵係採加值型營業稅及累積型轉手稅合併立法制，前者依營業稅法第四章第一節規定，係按營業人進、銷項稅額之差額課稅；後者依同法第四章第二節規定，係按營業人銷售總額課徵營業稅（本院釋字第三九七號解釋參照）。營業人原則上須以每二月為一期，按期申報銷售額、應納或溢付營業稅額（營業稅法第三十五條參照）。為使營業人之銷售事實及銷售額等，有適時、適當之證明方法，營業稅法第三十二條乃對營業人課以依法定期日開立銷售憑證之協力義務，規定營業人銷售貨物或勞務，應依同法所定營業人開立銷售憑證時限表（下稱時限表）規定之時限，開立統一發票交付買受人。

時限表明文規範營業人應履行憑證義務之時點，並依營業人所屬不同行業別，定有不同之開立銷售憑證時限。其中銷售貨物之營業人，如買賣業、製造業、手工業等，時限表原則上將其銷售憑證開立時限定於發貨時；銷售勞務之營業人，如勞務承攬業、倉庫業、租賃業等，時限表原則上

將其開立銷售憑證時限定於收款時。至包作業之營業人開立銷售憑證，時限表則定於「依其工程合約所載每期應收價款時為限」。

時限表所定之包作業，即「凡承包土木工程、水電煤氣裝置工程及建築物之油漆粉刷工程，而以自備之材料或由出包人作價供售材料施工者之營業。包括營造業、建築業、土木包作業、路面鋪設業、鑿井業、水電工程業、油漆承包業等」。其營業人既自備材料又出工施作，同時兼具銷售貨物及勞務之性質，與單純銷售貨物或勞務之營業人不同。其備料銷售部分即近似銷售貨物之營業人，但另一方面，按包作業一般之交易習慣，合約常以完成特定施作進度作為收取部分價款之條件，如僅因其有銷售貨物性質，即要求其比照銷售貨物營業人於發貨時開立銷售憑證，產生銷項稅額，則包作業營業人負擔過重。又因其雖有銷售勞務性質，但雙方既屬分期給付，通常已可排除價款完全未獲履行之風險，是時限表就包作業之開立憑證時限乃折衷定為「依其工程合約所載每期應收價款時為限」，俾使營業人及稽徵機關有明確客觀之期日可稽。準此，系爭時限規定係為促進稽徵效率與確立國家稅捐債權之公益目的，考量包作業之特性與交易習慣所為與銷售勞務者之不同規定，且該差別待遇與目的間具有合理關聯，尚非屬恣意為之；又所採之手段，係為確保營業稅之稽徵，有適時之證明方法可稽，對包作業之營業人難謂因系爭時限規定而對其財產權及營業自由構成過度負擔。是系爭時限規定尚無悖於憲法第七條平等原則及第二十三條比例原則，而與第十五條保障人民財產權及營業自由之意旨無違。

依營業稅之制度精神，營業稅係對買受貨物或勞務之人，藉由消費所表彰之租稅負擔能力課徵之稅捐，稽徵技術上雖以營業人為納稅義務人，但經由後續之交易轉嫁於最終之買受人，亦即由消費者負擔。是以營業人轉嫁營業稅額之權益應予適當保護，以符合營業稅係屬消費稅之立法意旨暨體系正義。為確保營業稅稽徵之正確及效率，雖非不得按營業別之特性，將營業人銷售憑證開立之時限，定於收款之前。惟營業人於收款前已依法開立銷售憑證、申報並繳納之銷項稅額，嗣後可能因買受人陷於無資力或其他事由，而未給付價款致無從轉嫁。此固不影響納稅義務人於實際收款前，即應開立銷售憑證及報繳營業稅之合憲性。然對於營業人因有正當之理由而無從轉嫁予買受人負擔之稅額，營業稅法仍宜有適當之處理，例如於適當要件與程序下，允許營業人雖不解除契約辦理銷貨退回，亦可請求退還營業人已納稅額或允其留抵應納稅額等。就此主管機關應儘速對營業稅法相關規定予以檢討改進。

大法官會議主席 大法官 賴浩敏  
大法官 蘇永欽  
徐璧湖  
林子儀  
許宗力  
許玉秀  
林錫堯  
池啟明  
李震山  
蔡清遊  
黃茂榮  
陳 敏  
葉百修  
陳春生  
陳新民

#### 協同意見書

大法官 蘇永欽

本號解釋回應聲請人所提違反比例原則的質疑，以加值型及非加值型營業稅法依第三十二條第一項規定所附的營業人開立銷售憑證時限表，將包作業規定為「依其工程合約所載每期應收價款時為限」，為有關稅捐稽徵協力義務的具體落實，「所採之手段，係為確保營業稅之稽徵，有適時之證明方法可稽，對包作業之營業人難謂因系爭時限規定而對其財產權及營業自由構成過度負擔」，因此未違反憲法第二十三條的比例原則。本席對於應否及如何以比例原則審查稅法規定，認為有更深入探討的必要，故雖贊同前開結論，及本號解釋其他論點，仍提出以下方法上的補充意見。

一、憲法所定基本義務，納稅、服兵役和受國民教育，就形成其內容的法律作合憲性審查，其基礎應不同於對限制基本權的法律所作的審查。

被制憲者「基本」化的某些人民作為義務，邏輯上猶如和基本權平行的其他基本權，既同處於憲法位階，彼此的衝突只有「調和」的問題，而不能再從特定基本權的角度，以基本義務當然構成該基本權的限制，認定其不得逾越的界線。且正因基本義務的內容須通過法律才能具體化，只有在具體的義務基礎上，才可就其進一步的延伸或輔助規定，檢驗是否構成基本權的限制。一如某些給付性或參政性的基本權，必須在「形成」具體內容（具體化）後，才有被「限制」的可

能，而和有直接效力的防衛性基本權，可將任何對相關事項的法律規定本身視為對該基本權的限制，異其本質。細讀本院有關訴訟權的解釋，依稀已可看到此一邏輯上應有的層次，比如釋字第三九三號解釋在就行政訴訟法再審規定作審查時所說：「憲法第十六條所保障人民之訴訟權，其實現所應遵循之程序及所應具備之要件，應由立法機關衡量訴訟之性質，以法律為正當合理之規定。」「上開再審之要件係立法機關為平衡法律之安定性與裁判之正確性所作之決定，應無違憲可言。」即以訴訟權的具體化本身並無不合理，而非訴訟權受到的限制逾越界線，其論述雖不能說已臻層次分明的境界，但至少沒有從訴訟權具體化的審查一躍而至訴訟權限制的審查。

區分具體化基本義務的法律，和限制基本權的法律，當然不是說，只要屬於前者即可不受任何憲法的限制，正如具體化某些基本權的法律，其內容仍須符合該基本權內涵的憲法要求。以稅法而言，除了憲法第十九條規定的租稅法律主義外，憲法第七條規定的平等原則，本來就屬於基本權和基本義務的共同原則，另外本院解釋還發展出租稅公平原則，其內涵並不以第七條的消極平等為限，應該還包括積極的社會公平，如通過累進稅率達到所得重分配效果的所得稅，即為此一公平的體現。再如從解釋方法演進而成的實質課稅原則，從財政學上發展而來的量能課稅、租稅中立等原則，對於具體化納稅義務的法律，也都可作為審查的基礎。由此可知，立法者對於如何形成人民的納稅義務，顯然仍須受到相當多的憲法控制。這些憲法對納稅義務具體化所定或內含的原則，是否適合再總稱之為人民的「租稅基本權」，是另一回事。但無論如何，不能把任何租稅義務的具體化本身，當成一種基本權的限制，而模糊了基本義務和單純法律創造的一般義務的界線。

二、只有當具體化的法律延伸到技術性、細節性規定，或基於稅法授權的法規命令，或具體化法律內涵的行政規則、判例、決議，才需要另從基本權限制的角度去作審查。

惟龐雜的租稅法制，不可能全部都屬於憲法租稅義務的具體化，而與基本權的限制無涉。哪一部分屬於基本義務的具體化，哪一部分則已經是在具體化的租稅義務上作進一步的延伸，而可定性為基本權的限制，必須另從特定基本權限制的角度去審查，有無逾越憲法的界線，即不能不在方法上再作深究。

可以確定的是，籠統的把所有租稅法制都認定是納稅義務的具體化，反而會從另一個角度模糊了基本義務和一般義務的界線。此所以本院過去有大量解釋，是對基於稅法授權或具體化稅法內涵所作成的法規命令、行政規則、判例和決議，另從基本權限制的角度去作審查，應無任何不當。但除此以外，稅法內的規範

是否即不再作任何區分，一律認定為納稅義務的具體化，而排除基本權限制的審查？不僅立法者的稅法決定有先後之分，縱同屬第一次規範（Primary norm）的稅法，其內容也有屬於目的、原則與租稅基本構成的部分，和屬於以這些核心決定為基礎，進一步作成的技術性、細節性規定之分，合理的思考，所謂基本義務的具體化，還是應該限於那些核心的決定，而以其他技術性、細節性的規定所作為或不作為義務，為單純法律上的義務，因此才需要另從基本權限制的角度加以審查。重點在該規定的重要程度，而非制定時間的早晚，因此核心決定的修改，仍屬基本義務的具體化，同樣的，原始稅法中的技術性規定，並不因其第一次出現，而當然屬於核心決定。基本義務的規定本即寓有憲法委託的內涵，立法者恆可基於此一委託去作成或修改有關租稅義務的基本決定，具體化此一基本義務，但立法者當然也可基於立法權本身，去制定或修改輔助的規定。

至於核心決定的範圍，有的情形相當清楚，比如兵役法有關役男出國限制的規定，顯然就不是兵役義務的基本決定，是否構成遷徙自由的不當限制，即有審查的必要。但很多時候，並非一望即知，如何精確定性，理論上還大有探究餘地，此處不作進一步的申論。至少就納稅義務而言，本院過去對於租稅法律主義應涵蓋的範圍，已有一定程度的闡明（本院釋字第六二〇號、第六二二號、第六二五號、第六七四號解釋參照），從基本義務的法律保留，本有藉「國會保留」確保人民反制統治者濫權之意，應可概括推論，租稅法律主義涵蓋的範圍，即屬此處所謂核心決定的範圍。

三、具體化基本義務的法律，就其核心決定部分，尚無限制基本權的問題，因此也無從違反憲法第二十三條的比例原則。

因此在審查稅法規範時，首先應看標的是否為法律本身，其次要確認該規定是否屬於該稅法的核心決定，一旦肯定，其審查即只能以有關租稅義務具體化的原則為其基礎，而不能從特定基本權受到限制的角度，審查其合憲性。至於基本權與基本義務之間的調和，如何使其得到最務實的和諧（praktische Konkordanz），已屬另一層次的理論問題，此處也可不論。

憲法第二十三條發展出來的比例原則，為審查限制基本權的法令主要的一項原則，藉以避免「限制」的過度（*übermaßverbot*），此一原則不能用於「形成」基本義務內容的法律，即為邏輯的必然（對於形成的過度，另有量能課稅等原則去作控制，已如前述）。有關租稅義務的核心決定，如果也和一般法律創設的義務一樣，可從基本權限制的角度去審查，而排除其過逾者，基本義務和一般義務也就沒有任何區別了，如此一來，把特定作為義務寫在憲法裡，也就形同具文了。但基本義務和一般義務的區別，絕對不只有形式邏輯的意義，納稅、服兵役

和受國民教育之所以要被「基本化」，和某些人民權利一樣，一定還有其實質的意義。用盧梭的社會契約理論來分析，這應該就是憲法背後全體人民之間隱形契約的一部分，定在憲法裡，除非通過提高的修憲門檻，這些義務不能如一般義務一樣，以立法院的普通多數決即予廢除。究其義務內容，也不難發現，人民被強制犧牲的權益，在國民教育是長達幾年的行動自由、學習自由和教養自主，在納稅是不斷的、無具體對價的高額金錢給付，在兵役更是一定年限的行動自由，加上可能的身體甚至生命的付出，與其權衡者，則不是特定可以具體核實的公共利益，比如特定的公共建設，或特定戰爭的準備，因此即使以最寬鬆的標準來審查，人民基本權的犧牲也必然不符合比例。一定要把比例原則用在具體形成的基本義務上，其結果不是基本義務違憲，就是只好大幅降低比例原則的審查標準，而使基本權的規範力被拉低到可有可無的程度，難道這才是憲法規定基本義務的目的？比例原則本來就只是為控制法律創設的一般義務而設，基本義務的憲政合理性，必須從社會契約的整體，也就是人民相約建立國家秩序時，就基本權利義務所作的交換，去找答案。

把比例原則的審查用在稅法的核心決定上，可能造成的扭曲實不一而足——如果我們要認真對待這個重要原則的話。以稽徵成本的考量為例，一旦把稅法本身當成防衛性基本權（如財產權、營業自由、遷徙自由等）的限制來檢驗，而使該成本定性為國家「侵害行為」的行政成本，則和從納稅基本義務具體化的角度檢驗，以其為國家課稅必須精算的支出，唯有壓低支出的成本，提高徵收的成效，才能達到徵稅目的，以免另覓稅源（羊毛終究還是出在羊身上），這樣不同的理解，稽徵成本的權重自然會完全不同。

四、本案有關營業人開立銷售憑證時限表的具體規定，是否營業稅法的核心決定，並不明確。但如從該法第三條來看，可以同意其為技術性的調整規定。

本案營業人開立銷售憑證時限表為營業稅法的附表，其性質為法律規定，自無疑義，但時限表有關包作業的規定，是否營業稅法的核心決定，則有待仔細審析。從營業稅法所定營業稅的性質明顯屬於消費稅，僅以銷售貨物或勞務的營業人替代消費者為納稅義務人，以銷售替代消費為稅捐客體（第二條、第三條），也就是間接課稅。此一核心決定當然涵蓋從便於入手的稅捐客體（Steuerobjekt）轉嫁落實於最終目標稅捐利益（Steuergut）的機制。加值型營業稅各階段營業人開立憑證義務及其開立時限的規定，應即屬該機制的一環，從這個角度來看，恐怕還不能逕行認定時限表的規定僅為有關納稅義務人協力義務的技術性細節。但若回到有關營業稅義務發生的基本規定，即營業稅法第三條第一項：「將貨物之所有權移轉與他人，以取得代價者，為銷售貨物。」及第二項前段：「提供

勞務予他人，或提供貨物與他人使用、收益，以取得代價者，為銷售勞務。」來看，不論貨物或勞務的銷售，其租稅債務的發生都定於交易雙方提出給付時，而非私法債務發生時，此部分無疑為我國營業稅法的核心決定，但第三十二條第一項前段又規定：「營業人銷售貨物或勞務，應依本法營業人開立銷售憑證時限表規定之時限，開立統一發票交付營業人。」據此另依行業與交易性質而訂定從發貨到收款不一的開立時限，顯以雙方實際提出給付的時點常有不同，而基於國家確保稅收的需要，及提早（他方尚未提出給付）納稅卻無法轉嫁稅負的風險高低，才作出不同的規定。此時把收款前的各類時限規定依同法第三條的精神解為課徵時點的「提早」，而認為已屬延伸（第三條）的技術調整規定，尚屬合理的定性。因此本號解釋對時限表這部分規定進行比例原則的審查，以其為對營業人財產權、營業自由的限制，從結果上也可以接受。

五、憲法明定基本義務的目的不在限制人民，剛好相反，基本義務的規定有其深刻的自由主義內涵，與基本權的規定可謂相輔相成。

國內憲法學有關基本義務的理論闡述固然不多，但既見於憲法文本—憲法第二章還特別標明「人民之權利義務」，理應窮盡其規範內涵，解釋者只要有心，也不難逐步建立不同於基本權，但在精神上又能彼此呼應的理論。過去因理論支撐不足，學者的論述往往忽略憲法文本或結構的差異而跨時空的東摘西引，其他國家的憲法未把特定作為義務「基本化」，而僅以其為基本權的限制，我國的憲法釋義學也自動去基本義務化。在憲政趨於成熟穩固後，此一論述方式已不能不改弦更張，本院引領憲政發展，更應率先負起回歸文本，嚴謹釋義的使命，本席願與全體大法官共勉。

以上有關基本義務應與一般義務不同，從而在憲法控制上也應作不同處理的詮釋，完全沒有削弱人權保障的意思，剛好相反，基本義務的規定有其深刻的自由主義內涵，與基本權的規定可謂相輔相成。至少有以下三點可資說明：第一，基本義務僅生間接效力，憲法宣示的義務未經具體化者對人民即不生具體行為義務（故修改兵役法即可廢除徵兵制，無須修憲）；第二，基本義務均採高度的法律保留，相當於基本權限制法律保留層級中的最高級（釋字第四四三號解釋理由書），租稅法律主義的實務已可印證。第三，基本義務為列舉規定，與基本權特設第二十二條可概括比照，有意不同，即已隱含了對國家以法律創設行為義務刻劃上限的意旨（基本義務的 benchmark 功能），換言之，除非修憲，立法者不得以法律創設任何等於或高於基本義務的行為義務（所以兵役法創設的替代役制度，或如規定人民有義務擔任數年任期的參審員或陪審員，憲法上即非無斟酌餘地）。本席願藉本號解釋，對我國基本義務的違憲審查在方法上多所置喙，最終

用意也在於此。

協同意見書

大法官 黃茂榮

即便是行政技術層面的規定，也有實用理性的要求：採取之方法應有助於目的之達成、對人民權益損害最少及與欲達成目的之利益不得顯失均衡（憲法第二十三條、行政程序法第七條）。何況是納稅義務人在具體案件之負稅能力認定標準的規範規劃。現代實質法治國家要求：國家課稅應遵守量能課稅原則，不可自滿於有形式意義之稅捐法，可引用為課徵依據。把國家的課稅權導入稅捐客體顯然不存在的對象，由於其不合理所產生之去精存蕪的逆選擇反淘汰機制，將有害於國家競爭力的提高，長期而論對於國家合理財經秩序的建立、稅收的增加有害無益。營業稅是間接稅，因此在制度的設計上及執行上，其轉嫁可能性應予保障的道理即在此。不予保障則與營業稅之建制原則及量能課稅原則皆有不符。這不是嚮往實質法治國家原則之體現時所當有的現象。環顧經濟發展優異、國家與人民之統治關係和諧的國家，可以清楚歸納出：貼心體諒納稅義務人遵守稅法義務時之困境，規劃稅捐法為現代進步國家的重要特徵（與營業稅之轉嫁困難有關者，例如德國營業稅法第十七條第二項參照（註一））。值得見賢思齊，共同努力以赴。

本號解釋多數意見認為：「加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法）之營業人開立銷售憑證時限表，有關包作業之開立憑證時限規定為『依其工程合約所載每期應收價款時為限』，尚無悖於憲法第七條平等原則及第二十三條比例原則，而與第十五條保障人民財產權及營業自由之意旨無違。」該認知與實情不盡然相符，相應的，主管機關在檢討改進時，所當斟酌之情境亦不限於「營業稅法對營業人『已繳納』但確定無從轉嫁之營業稅，宜為適當處理」，尚有營業人因相對人在約定應付款期限，陷於無資力或拒絕清償，不給付報酬，以致營業人由於無從轉嫁，而「未能於法定繳納期限，自動報繳」的情形，爰提出協同意見書，敬供參考，以期營業稅法及開立憑證時限表後來經主管機關檢討改進後，能更符合營業稅係屬消費稅之立法意旨暨體系正義，並在營業稅法及開立憑證時限表修正前，對相關案件給予適當處理：

#### 壹、三個基礎法哲學

自十九世紀至今，法哲學的發展主要經歷三個階段：由概念法學，經利益法學到價值法學。倒不是說：後來發展出來的學說根本否定了發展在前之學說的意義，而在於指出其分別針對實踐的經驗所認識之應考慮的面相。概念法學的主要貢獻在於指出法律概念之建立及以之為基礎，法律規範階層的建構與適用之邏輯關係。其運用大大提高了法律規範之適用的可預見性及安定性。此即形式法治國家原則的要求與實踐。在稅捐法之建制上，應以稅捐法定主義為其基礎建制原則

的考量，即在於此。

然由於概念之抽象的性格，在其理解及操作上勢必導向脫離人間活生生之利益衝突，以致有時未能意識到存在於法律條文背後之苦難。不但未能因制定法之適用而予以圓滿解決，有時反而因制定法之適用而給人民帶來法律適用者所稱：愛莫能助的困境。從利益衝突觀察並檢討法律及其執行，固然可以使其適用，貼近於人民生活上的需要。這是利益法學的貢獻。然其有時難免見樹不見林，迷失於一時難以透視之利益糾葛中。因此需要一定之法律價值來引導，以防止其迷茫。此即價值法學的主張。於是，由利益法學發展出價值法學。所以，當今各個部門法莫不高舉其據以建制的基礎原則，力求其貫徹，以符合實質法治國家原則的要求。

## 貳、營業稅法中與本案有關之價值、利益及概念

按營業稅為消費稅（註二），以存在於消費之負稅能力為其課稅基礎。雖為稽徵經濟之考量，在技術上由消費改以銷售，為其稅捐客體，並以營業人，而不以其相對人（消費者）為納稅義務人。但仍應透過轉嫁使營業稅最後由消費者負擔。因此，加值型及非加值型營業稅法（以下稱營業稅法）第三十二條第二項將營業稅規定為法定間接稅：「營業人對於應稅貨物或勞務之定價，應內含營業稅。」所以，營業人轉嫁營業稅額之可能性及權益應予保障，始符合營業稅係屬消費稅之立法意旨暨體系正義。此為營業稅法中與本案有關之價值，其轉嫁可能性為其有關之利益。營業稅法中所建構與本案有關之概念為：包作業及與之連結的憑證開立時限。該概念不得與上開價值之實現及利益之維護產生矛盾。

## 參、買賣業、勞務承攬業、包作業及其憑證開立時限

營業稅法第一條規定：「在中華民國境內銷售貨物或勞務及進口貨物，均應依本法規定課徵加值型或非加值型之營業稅。」此即營業稅法關於營業稅之稅捐客體的規定。至於何謂銷售貨物或勞務，營業稅法第三條規定：「將貨物之所有權移轉與他人，以取得代價者，為銷售貨物（第一項）。提供勞務予他人，或提供貨物與他人使用、收益，以取得代價者，為銷售勞務（第二項前段）。」該條明白不以債權行為，而以其履行行為作為銷售貨物或銷售勞務之發生的認定依據。至於以雙方之履行行為全部，或以其中之一的發生時為依據，上開規定並不明確。依營業人開立銷售憑證時限表的規定，並不以雙方之履行行為全部發生為其認定依據，而規定以其中之一發生為依據。至於應以其中哪一個履行行為之發生為依據，形式上首先固仍應依該開立時限表的規定。但其規定仍應能確保納稅義務人轉嫁其應繳納之營業稅的可能性，始符合營業稅之建制的實質原則。

為營業人開立銷售憑證時限表的訂定，主管機關將各行業基本上按其給付內

容分成三類：買賣業、勞務承攬業及包作業。

其中買賣業以貨物為其給付內容，勞務承攬業以勞務為其給付內容，承攬業中包工不包料者歸屬於勞務承攬業，承攬業中包工又包料者歸屬於包作業。並規定買賣業以發貨或收款二者有一發生時，勞務承攬業以收款時為其開立時限。至於包作業則認為因其給付內容兼含貨物與勞務，因此折衷規定以約定每期應收價款時為其開立時限。至於其所以如此規定的道理何在？不詳。有謂：其給付內容兼含貨物與勞務，在類型特徵上處於純粹給付貨物與純粹給付勞務之間。這表面上雖似言之成理，有其給付內容之實質特徵為其規範規劃的基礎。然其實深究之，該規定之基礎考慮與營業稅之轉嫁可能性無關。是故，該開立時限表關於包工又包料之包作業之開立時限的規定欠缺實質考量的基礎，可謂是：與所欲達到之規範目的無合理關聯的規定。

#### 肆、憑證開立時限與轉嫁可能性

關於憑證之開立時限的規定，雖常常會被定性為關於稽徵之技術性規定，然其實因其係營業稅之稅捐客體，從而是營業稅債務之發生的構成要件，所以論其實際係屬於營業稅債務之關鍵的實體規定事項。其規定內容決定營業稅債務之發生時點，根本性的影響營業稅之轉嫁可能性。是故，其規定之當否，應從對於其轉嫁有無不當影響判斷之。

按轉嫁的基礎在於：從交易相對人收到營業稅法第三條第一項或第二項所定之銷售貨物或勞務的代價。在不求人，也不藉助於擔保物權時，其最經濟的確保工具為：雙務契約之同時履行抗辯權（民法第二百六十四條）。是故，憑證之開立時限的規範規劃應以各種契約類型之同時履行抗辯權的一般行使可能性為其實質基礎，不得以無關聯之形式外觀為依據。

鑑於營業稅憑證一經開立，其開立之營業人依營業稅法第三十五條即有自動報繳營業稅的義務。亦即憑證開立時限係營業稅之發生的構成要件要素。開立時限連結之時點如為實際收款時，營業人之轉嫁可能性，自可獲得確保。如連結於其他較早之時點，營業人便會有一定之轉嫁風險。因此，在憑證開立時限之規範規劃，如要將一定行業之開立時限規定在收款前，應有一定之正當理由為其論據。否則，其規定即不能說：與營業稅是間接稅之建制意旨無違。

在貨物之銷售關係，雙方當事人原則上並無任何一方負先為給付之義務，所以在買賣業，其銷售營業人得透過同時履行抗辯權之行使，確保其價金債權。買賣業營業人自願在收款前先發貨，係自己捨棄同時履行抗辯權所提供，實現其價金債權的保障。反之，在勞務承攬業，因民事法通常規定，其勞務債務人原則上負先為給付之義務，所以在勞務承攬業，其銷售營業人不能透過同時履行抗辯權

之行使，確保其價金債權。是故，營業人開立銷售憑證時限表分別規定，出賣人應在發貨時，勞務承攬人應在收款時，開立憑證，尚屬允當。

同理，在包工又包料之包作業，如完成之工作物為動產（工作物供給契約），則該工作物之所有權由承攬人，而不由定作人原始取得，所以在此種情形，包作業之營業人與在買賣業的情形一樣（註三），其銷售營業人得透過同時履行抗辯權之行使，確保其價金債權。是故，規定「應收價款時」為其憑證之開立時限，相較於買賣業，並無不利於其營業人。反之，如完成之工作物為不動產，則該工作物之所有權原則上由定作人，而不由承攬人原始取得（民法第八百十一條：動產因附合而為不動產之重要成分者，不動產所有人，取得動產所有權。）所以在此種情形，包作業之營業人與勞務承攬業一樣，其銷售營業人不能透過同時履行抗辯權之行使，確保其報酬債權。是故，規定「應收價款時」為其憑證之開立時限，相較於勞務承攬業，不利於包作業之營業人，使其在尚不能轉嫁稅款時，即負營業稅的報繳義務。由以上說明可見，營業人開立銷售憑證時限表中，關於包作業之開立時限，一概規定「依其工程合約所載每期應收價款時為限」，未分別就其完成之工作物，究為動產或不動產，區別其規定，以致其開立時限的規定，與同時履行抗辯權之行使可能性不盡契合。在此限度，關於承攬不動產之興建或修繕之「包作業的開立時限規定」與「勞務承攬業之開立時限規定」有建制原則不相一致的情事。主管機關應予檢討改進，以求一致。

#### 伍、呆帳與營業稅之退還

營業稅是法定間接稅，其轉嫁可能性應予保障。而轉嫁之實現繫於營業稅法第三條第一項及第二項所定之代價的收取。立法機關為稽徵技術的考量，在營業稅法縱使得規定營業人在收款得為轉嫁前，即負營業稅之報繳義務。惟不論營業稅之憑證開立時限如何規定，在具體案件如營業人之交易相對人已因陷於無資力或拒絕支付，而致營業人之代價不能獲得清償時，亦即只要確實已發生呆帳時（註四），基於營業稅是法定間接稅的意旨，營業人其已報繳者，應予退還；其尚未報繳者，亦應免除該營業人就該銷售所負之報繳義務。蓋本號解釋之解釋文及解釋理由書雖僅例示營業稅法應對營業人已繳納但無從轉嫁之營業稅，於適當要件與程序下，允許營業人不解除契約辦理銷貨退回，或請求退還營業人已納稅額或允其留抵應納稅額等，為適當處理。但基於解釋理由書所明白揭示之營業稅之價值：應適當保護營業人轉嫁營業稅額之權益，並符合營業稅係屬消費稅之立法意旨暨體系正義。在營業人報繳前，交易相對人已因陷於無資力或拒絕支付，而致營業人之代價不能獲得清償時，營業人雖尚未報繳，亦應免除其就該銷售所負之報繳義務，以貫徹本號解釋之精神。

關於上述營業稅之退還或免除，依營業稅法第十五條第二項，營業人固得以銷貨退回的方式，自尋救濟。但這顯然不能適當解決因交易相對人陷於無資力或拒絕清償而發生不能轉嫁之情形。蓋營業人已為完全之給付，而在其給付為勞務或為包工又包料之承攬的情形，因受領勞務或不動產工作物之給付者，不能返還其所受領之勞務或工作物，所以解除契約對於銷售營業人並無幫助，而徒使銷售營業人對於其交易相對人之約定債權消滅，轉成以該勞務或工作物在受領時之價額為計算基礎，效力較不確定之勞務或工作物之價額償還請求權（民法第二百五十九條第三款、第六款）。

當發生代價不能獲得清償（呆帳）時，與該帳款有關之銷售所應繳納之營業稅款即不再有轉嫁給相對人之可能，已如前述。認定系爭帳款是否已因未獲清償而成為呆帳，除有解釋文所述債務人「陷於無資力」（即有破產原因）之情形外，其所餘之「其他事由」應以債務人拒絕清償為已足。蓋加值型營業稅與營利事業所得稅不同：在營利事業所得稅，呆帳之扣減將減少營利事業所得稅的稅收。所以，其呆帳之扣減有必要附以比較嚴格的要件，證明呆帳確已不能實現。反之，因銷項稅額之課徵與進項稅額之扣減連動。在發生呆帳而容許退還或免繳銷項稅額時，其相對人亦應扣減其進項稅額，且只要購買人拒絕付款，其轉嫁事實上即不可能實現。是故，在這種情形，與營業稅法第十五條所定之銷貨退回與進貨退出一樣，不影響稅捐稽徵機關之稅收，只要銷售營業人之購買人確實拒絕清償，即可容許其扣減銷項稅額，待將來收現時，再為報繳（德國營業稅法第十七條第二項參照）。

職是之故，在具體案件，對於交易相對人已因陷於無資力或因拒絕清償，而致銷售營業人之代價不能獲得清償的情形，如其已報繳者，不予退還；其未報繳者，不免除其就該銷售所負之報繳義務，則既不符營業稅是法定間接稅的性質，亦違反量能課稅原則。

註一：德國營業稅法第十七條第一項規定：「第一條第一項第一款意義下之銷售，其稅基改變者，從事該銷售之營業人應更正其因此所負之營業稅額。為該銷售之相對人之營業人，也應更正其進項稅額。……（第一項）。第一項於下述情形準用之：1. 就應稅之給付約定之代價，或就其在單一市場內應稅之收入不能獲得清償者。該代價嗣後獲得清償者，其銷項稅額及進項稅額應重新更正。……（第二項）。」該條第二項之規定與我國營業稅法第十五條第二項規定所不同者為：營業人不須解除契約辦理銷貨退回或進貨退出，只要約定之代價不能獲得清償，即得準用第一項之規定更正其銷項稅額或進項稅額。

註二：學說與實務皆貫徹加值型營業稅係消費稅的見解。EuGH 亦完全支持加值型營

業稅是消費稅的看法。BFH 亦依循該見解，認為由於加值型營業稅具消費稅之性質，在解釋之框架內為法律解釋時，應注意透過由最後消費者負擔之目的納入考量。EuGH 透過強調加值型營業稅之中立性，特別關聯於營業人之進項稅額的扣抵保障，以及關於為給付之營業人的法律組織形式之中立性，來考量加值型營業稅之消費稅性質。BVerfG 亦是如此認為（ReiB in Tiple/Lang. Steuerrecht, 20. Aufl., 2000 Koeln § 14 Rz. 1 S. 559）。

註三：最高法院九十八年度台上字第一九三二號民事判決：「按承攬關係重在勞務之給付，非如買賣關係重在財產權之移轉，所謂工作物供給契約，即工作物全部材料由承攬人供給者，如當事人之意思重在工作物（按為動產：綢酒袋）財產權之移轉時，仍不失為買賣之一種，自不能認係買賣與承攬之混合契約而有承攬關係之存在。」

註四：所謂帳款不能獲得清償的情形（呆帳），指債務人無資力或其他無支付能力；或債權未獲清償，且客觀上可預期債權人在可預見的將來不能實現其債權。例如債務人否認該債權之存在或其數額，並因而表示他將不支付該債務（Solch/Ringleb, Umsatzsteuer, 64. Ergänzungslieferung September 2010, § 17 UStG Rn. 102f..）。

部分不同意見書

大法官 陳新民

富與貴，是人之所欲也；不以其道得之，不處也。

論語·里仁篇

本號解釋多數意見認為加值型及非加值型營業稅法（以下簡稱營業稅法）第三十二條第一項之規定，營業人開立銷售憑證時限表，有關包作業之開立憑證時限規定為「依其工程合約所載每期應收價款時為限」（以下簡稱系爭規定），尚無悖於憲法第七條平等原則及第二十三條比例原則，而與第十五條保障人民財產權及營業自由之意旨無違，本席敬表贊成。

然而，本席歉難贊同者為：解釋主文之第二部分「惟營業人開立銷售憑證之時限早於實際收款時，倘嗣後買受人因陷於無資力或其他事由，致營業人無從將已繳納之營業稅，轉嫁予買受人負擔，此際營業稅法對營業人已繳納但確定無從轉嫁之營業稅，……」多數意見僅認為「宜為適當處理，以符合營業稅係屬消費稅之立法意旨暨體系正義。主管機關應依本解釋意旨就營業稅法相關規定儘速檢討改進」云云，這種見解顯然忽視納稅義務人與國家所存在都是一種公法上債權債務關係。且營業稅既為消費之間接稅，營業人無從轉嫁時，即應建立許可向稅務機關減免繳納之機制；同時，營業人若已先行繳納，即屬國家溢收之稅款，國家應負有返還之義務，否則彷彿徵納

不義之財，形成公法上不當得利。系爭規定未能設置此機制，對納稅義務人已產生「保護不足」（*unausreichende Schutzwirkung*）之虞，有違法治國家重視保障人民財產權之意旨。本於立法者有善盡制定周延租稅法律之義務，俾符合國家租稅法律秩序所創設的「體系正義」，爰提出部分不同意見如次，以申其義：

#### 一、立法規範不足與其合憲性之填補必要

憲法第十九條規定：「人民有依法律納稅之義務」，是為租稅法定原則。租稅立法以本院解釋的一貫解釋，恆認為立法機關對內容形成享有較大裁量空間。此觀諸本院釋字第六四七號解釋對於贈與稅之規範，該號解釋認為：「……涉及國家財政資源之分配，與公共利益之維護及國家政策之推動緊密相關，立法機關就其內容之形成本即享有較大之裁量空間，是倘系爭規定所追求之目的正當，且分類標準與差別待遇之手段與目的間具有合理關聯，即符合平等原則之要求。……」是肯認立法者只要沒有明顯恣意，即有租稅立法的合憲性（同見本院釋字第二五二號、第三九七號及第六八五號解釋）。故大法官歷來之解釋一向採取合理審查標準，即是以寬鬆的標準為之。

然而，大法官以此最大幅度尊重最高民意機關的判斷，而採行之寬鬆審查標準，有一個前提，即：應當與立法者的嚴謹判斷，相輔相成，方可收到「一嚴一寬」創設合憲秩序的雙贏優點。

按人民的財產權利受到國家「合法」的侵犯，主要來源即是國家租稅公權力。如果同時以財產權的內容必須由法律來予以規範（德國基本法第十四條，威瑪憲法第一百五十三條參照），租稅法律也是涉及到人民合法擁有財產權的界限。因此，一個租稅法律涉及人民憲法所規定之基本義務（納稅）、人權限制之比例原則，以及形塑財產權內容範圍等三大原則。如果再衡以平等原則，則一部租稅立法必須考量至少四大原則，立法者在立法形成過程中所為的裁量判斷，即必須抱以最慎戒之心不可。

本號解釋針對原因案件的「痛處」：「包作業營業人於收款前已依法開立銷售憑證、申報並繳納之銷項稅額，嗣後可能因買受人陷於無資力或其他事由，而未給付價款致無從轉嫁。此營業人因有正當之理由而確定無從轉嫁予買受人負擔之稅額，是否應當退還溢繳稅額問題？」，立法者並未在系爭規定中加以明確地規範。易言之，立法者當初始料未及，而今出現的立法疏漏，形成對人民財產權利的「保障不周」（*unausreichende Schutzwirkung*）之弊，立法者租稅形成權的嚴重瑕疵以無法掩飾（註一）。雖然在情況輕微時，可以透過大法官合憲性解釋，或是法官造法之方式，填補其規範之漏洞。如不採取這種積極的、補救式的法律詮釋方法，以「不變應萬變」的消極態度，便會導致違憲之後果（註二）。

本號解釋多數意見明顯地捨棄了採用積極詮釋方法、以填補立法規範不足的弊病；抑或加大力道宣示系爭規定應定期增訂相應條款，否則將逾期失效；卻反而採用督促立法者應當從速改進警告性裁判，任諸人民財產權受到侵犯的狀態持續進行，大法官本來可以發揮權利受損者「療傷止痛」的功能，卻白白流失，此「舉手之勞」之吝惜，其為理智乎（註三）？

## 二、體系正義的維護與檢驗方式-使用一次或兩次的檢驗？

其次，本號多數意見期許立法者應當儘速檢討改進營業稅法相關規定，以符合營業稅係屬消費稅之立法意旨暨體系正義。這正是營業稅法目前存在一個重大的弊病-未能符合消費稅由消費者轉嫁承受之特性！

就前者而言，消費稅既然是以消費者的承受為其特徵，則其轉嫁行為正是以其消費行為為前提。故消費稅的合理性，必須建立在消費與轉嫁行為之上。故本號解釋原因案件的包作業，因為在轉嫁行為的環節中出現了債務不履行的差錯，形成了包作業營業人依系爭規定開出之銷售憑證與支付之營業稅，未能真實轉嫁的困境，而系爭規定未能針對這種「轉嫁不能」，予以理智與公正的對待的事實，已經由本號解釋予以肯認。

惟這種形同「呆帳」的問題，不僅本號解釋原因案件之包作業會面臨之，即連銷售貨物者，以及銷售勞務者，都不免經常會遭遇此種意外。立法者即有義務正視之。例如德國現行之銷售稅法及和歐盟法皆有採行相同的對策，例如德國銷售稅法（Umsatzsteuergesetz）第十七條便明白規定：如果納稅義務人於先行繳納營業稅後，嗣後有產生給付不能（Uneinbringlichkeit）的情形時，可以向稅務機關申請退稅。同法第二十條有關此申請退稅之詳盡規定。而我國在所得稅方面，卻沒有忽視「呆帳」的扣除問題。依所得稅法第四十九條便有對於呆帳損失準備的規定（另可見該法第六十三條、第九十四條）等。因此，對照起所得稅法的租稅秩序而言，顯然營業稅法的缺漏，正是系爭規定違反體系正義之一例。

提及體系正義，自然也會涉及到平等原則。本號解釋多數意見檢驗系爭規定是否違憲，即以平等原則為檢驗標準（見本號解釋理由書第一段）。然而，判斷平等權是否受到侵害，當在適用系爭法規的過程中，出現兩組或兩組以上的規範適用者，是否受到不同的待遇，予以判斷（註四）。此即本院前大法官翁岳生在釋字第四五五號解釋協同意見書中所稱的「兩組規範間的關係」，或可稱「規範關係之違憲」（verfassungswidrige Normenrelation）與否之問題。本號解釋以平等權作檢驗的對象-這兩組相互對照與比較法律待遇的何在？就開立銷售憑證的義務時點而論，是以包作業者作為天平之一方，而提供銷售與勞務者為另一方？還是將包作業與銷售勞務者列為天平之一方（如本號解釋聲請人所主張者）

，而與另一方之銷售貨物者形成對立？以本號解釋多數意見的立論，似乎沒有作出明白的區分。

易言之，本號解釋多數意見基本上採兵分三路的分析「三組」開立憑證始點的合理性，再分成二組來對比。先對於立法者區分銷售勞務與銷售貨物的營業者，有不同的開立銷售憑證之規定，認定（以寬鬆標準）認定並不違憲，乃屬於立法裁量範圍之內。而後對於包作業之行業，認為既然兼售貨物與勞務，而非純粹的銷售貨物或純粹提供勞務，自不宜依照其標準開立銷售憑證。顯示立法者並未誤解包作業行業特規，故「折衷」的認定系爭規定之按合約之分期給付貨款時，賦予營業人開立銷售憑證之義務。導出認定立法者在系爭規定中所為之政策形成，應為合憲。

故多數意見操作的判斷標準，明顯是將包作業視為對比之一方，而銷售貨物與勞務者為另一方（而未如聲請人要求將包作業與銷售勞務列為一方），但對這兩組間形成之待遇差距，有無作出違反平等的判斷，從而導出符合體系正義之結論？顯然是否定的。故多數意見之指摘違反體系正義，顯然另有「對照之對象」，此對象為何？

答案已經呼之欲出—涉及呆帳的問題。多數意見似乎已經明白知悉外國立法例（例如：德國營業稅法第十七條）以及我國所得稅法都有扣除呆帳及退還溢繳營業稅之規定，系爭規定卻付之闕如，故才有提出體系正義之要求。由此可知多數意見在本號解釋大張旗鼓援引平等原則，又提醒立法者應注意體系正義（註五），但卻混淆了規範對象的對比性。多數意見使用平等原則作為審查標準，實際上已經使用兩次：第一次是將包作業與銷售勞務與銷售貨物分作兩個對照組，以平等權檢驗而導致並不違憲的結論；第二次是將包作業與所得稅法（有處理呆帳之制度）分作兩組規範不同之檢驗，而導出了與體系正義不合的警告性裁判後果。這種「不知不覺」中兩度使用了平等權原則檢驗系爭規定之方法論，恐未為多數意見所肯認矣。就實際功能而論，對當事人之權利具有保障意義者，厥為後者。但本號解釋卻只重視前者，而輕忽後者，對聲請人之權利救濟，即毫無實益可言矣！

### 三、公法上的債權債務關係與公法上不當得利

本席認為本號解釋既然觸及了立法者在租稅立法時，既然享有廣泛的形成空間，但對於租稅法律，亦涉及到人民財產權之保障，特別是憲法財產權係一種最典型的「制度性保障」（Institutsgarantie），而此制度性保障的防衛之對象，正是針對立法者而言（註六）。故立法者在形塑人民財產權範圍與租稅法律關係時，必須受到租稅法定原則、量能課稅與租稅正義諸原則之拘束（註七）。租

稅法中所體現之體系正義，正可以劃歸在租稅正義中，立法者具有實踐的義務，故創設人民由營業稅法所承擔義務之前提，必是立法者負有「立良法」之義務。

大凡在司法裁判文書中，出現人民繳稅義務的文字時，泰半會提到納稅是人民基本義務。如同服兵役與納稅般，都被視為國民之「天職」，而在深烙下了「不得懷疑」的道德誡令。實則在國家步入法治國家之後，人民與國家之關係，一律以法律明白界定。即便是憲法明白規定的基本義務，如納稅與服兵役，皆須以法律保留為實行之依據。易言之，人民也無異負有遵守國家所有法律之基本義務，不僅是服兵役與納稅而已。故憲法「基本義務」條款已失去其實用性與功能性矣！

反應在本號解釋上，多數意見惜未能藉原因案件的性質—將人民與國家納稅關係—，堂而皇之的宣示為「公法上債權債務關係」。人民依租稅法律負擔之納稅義務，是為典型的公法債務，國家應收稅款則為公法債權。如納稅義務人與國家產生稅務爭議時，即應由行政法院依循行政訴訟制度予以解決。因此，本號解釋原因案件所涉及到的溢收營業稅，即應視為公法上債權與債務的爭議。租稅法律應當提供合理、合憲的實體法規範依據，而由行政訴訟法制來解決此一爭議（註八）。

誠然，承認公法上債權債務關係之制度，以及透過行政訴訟方式來實踐此一權利與義務，在我國發展較晚，一直到行政訴訟法完成改革，樹立行政給付之訴前（民國八十七年十月二十八日），行政訴訟制度僅有撤銷之訴一種訴訟型態，此因陋就簡的行政救濟制度，再加上傳統觀念灌輸下納稅義務之高度道德性與稅務行政體系濃厚之威權體制，都無法將此公法債權債務關係，比擬為「正常性質」的民事債權債務關係。隨著國家法治化的普遍與深入，人民公法上債權債務之關係，已能以公法的原理予以規範，而且公法上之債權債務關係，除非法律另有規定外，也頗多援引民法之債法規範，予以適用。典型例子即為公法上契約制度（參見行政程序法第一百四十九條），公法上之不當得利（參見行政程序法第一百二十七條）（註九），或是公法上誠信原則之適用（參見行政程序法第八條）等，皆是民法的理念沁入公法領域的適例。

人民與國家間產生之公法上債權債務之關係，立法者如基於公益考量，可以與民法有不同之制度形成空間。這些公益考量，例如基於稽核成本之考量、稅務行政效率之提高、國家財政支付能力之可能性……，只要出自理智之判斷、而無恣意之嫌時，率皆應受到大法官的尊重（註十），大法官予以最寬鬆之審查即為明證。此可舉納稅義務人如有溢繳之稅款，而申請退還時，此「公法上不當得利」，應否援引民法第一百八十二條第二項之規定，附帶遲延利息？本院大法官在

釋字第六八三號解釋之原因案件，已經涉及到此一問題。

誠然，學界認為基於公法與私法上本質上之不同，稅務法律除非另有規定外，並非當然準用民法第一百八十二條第二項之給付遲延利息之規定，此乃學界與實務界之通說也（註十一）。但在我國稅捐法規中，卻反而普遍承認民法較為公允之制度，例如稅捐稽徵法第二十八條第三項、第三十八條第二項；所得稅法第一百二十五條之一第一項；證券交易法第十三條第二項；規費法第十八條第二項、第十九條第二項規定；關稅法第四十七條第二項、第六十五條第三項（註十二）。可見得立法者對於此一問題已經逐漸採行民法所形成的給付遲延利息之制度。吾人不禁試問：是否也應當將此制度提昇至構成租稅體系正義之制度乎？

故對於人民溢繳之稅款，特別是性質上屬於間接稅與消費稅的營業稅，就應當比照其他種類之稅，適用稅捐稽徵法之規定，退還納稅義務人溢繳之稅款，甚至包括遲延利息在內，以求體系正義之實現。

#### 四、結論：國家不應得一絲一毫之「不義之財」

本號解釋多數意見已經了然於心地知悉系爭規定會導致納稅義務人溢繳營業所得稅之不公平之事實，但現行法制並不願意正視之，亦未積極創設納稅義務人得申請退還該溢繳稅款之途徑。多數意見也明白知道外國（如歐盟與德國）營業稅法，以及我國其他稅法已經有此一制度，獨漏營業稅法尚未採納此一制度而已。顯示多數意見並不重視納稅義務人對國家已經存在了公法上之債權。而依憲法財產權保障之具有的「個別性保障」（Individualgarantie）功能—任何人民所擁有的財產權一旦受到侵害時，皆應有受到法院救濟的權利（註十三）。但本號解釋顯然忽視了財產權此一部份之「應救濟性」，而以警告性裁判方式，提醒立法者負起填補之義務。顯然對人民財產權保障，未盡全力也！

孔子有言：「富與貴，是人之所欲也；不以其道得之，不處也。」（論語·里仁篇第四）。語云：「君子愛才，取之有道」。上句話對君子適用，對國家更應適用！國家不應由納稅義務人獲得不義之財，而形成公法上的不當得利。對人民溢繳之營業稅的規定正是此不義之財之表徵，國庫倘有一絲一毫此不義之財之流入，豈非猶如不潔之血液輸入血庫般，造成整個血庫之污染乎？本號解釋多數意見似應該強調國庫收入應具備最高度的合法性與道德性。故本席汲汲以為本號解釋應以限期失效方式，強制立法者以最快速度解脫營業人所承擔之違反租稅公平的租稅義務，庶幾方能實踐聖人「苦民所苦」之古訓乎！

註一：關於規範不足的討論，我國學界目前討論在一般防衛權意義的人權部分，討論較少，多偏向在給付權之領域方面，可參見李建良，論社會給付立法的違憲審查基準：社會國原則的實踐難題，司法院大法官釋憲六十週年學術研討會，民

國九十七年九月二十日。另可參見李惠宗，法律隱藏漏洞的發現與填補之法理基礎- 司法院大法官違憲審查實踐的觀察，月旦法學雜誌，第一八五期，二〇一〇年十月，第十三頁。

註二：關於規範不足的合憲性問題，如何透過解釋予以彌補，或是將造成違憲之後果，可參見本院大法官彭鳳至、徐璧湖在釋字第六一〇號解釋提出之不同意見書，以及本席在釋字第六五四號解釋所提出之協同意見書、釋字第六八三號解釋部分不同意見書及釋字第六八五號協同意見書。

註三：參見本席在本院釋字第六八三號解釋提出之部分不同意見書，本席對於該號解釋多數意見未能填補法規不足之漏洞，致使國家保障勞工權之憲法委託落空，不能表示贊同，本席認為勞工保險條例對於被保險人之遲延給付，皆應透過大法官解釋方式加計遲延利息，不可任諸此公法上財產權利的個別性保障落空。本號解釋多數意見，就此部分而言，實乃重蹈釋字第六八三號解釋之覆轍也！

註四：參見陳新民，平等權的憲法意義，收錄於：憲法基本權利之基本理論，上冊，元照出版公司，二〇〇二年五版，第五一四頁以下。

註五：另見本院釋字第六六七號解釋。該號解釋與本號解釋類似之處，都是提及體系正義，且作為警告性裁判之用。

註六：參見陳新民，憲法財產權保障之體系與公益徵收之概念，收錄於：憲法基本權利之基本理論，上冊，第二九九頁以下；另參見陳春生，司法院大法官解釋中關於制度性保障概念意涵之探討，收錄於氏著：法治國之權利保護與違憲審查，新學林出版公司，民國九十六年，第二一三頁以下。

註七：可參見柯格鐘，論量能課稅原則，成大法學，第十四期，民國九十六年十二月，第六十五頁、八十一頁以下。

註八：可參見：劉建宏，人民向行政主體請求返還公法上不當得利之法律途徑，月旦法學教室，第二十四期，二〇〇四年十月，第二十頁以下；同作者，行政主體向人民請求返還公法上不當得利之法律途徑，臺灣本土法學雜誌，第六十四期，二〇〇四年十一月，第三十七頁以下。

註九：可參見：蕭文生，公法上不當得利返還請求權之實現- 評最高法院九十二年度判字第二六〇號判決，刊載於：月旦法學雜誌，第一一九期，二〇〇五年四月，第一九五頁以下；林明昕，公法上不當得利之體系思考，月旦法學教室，第三十六期，二〇〇五年十月，第八十一頁以下。

註十：可參見：黃舒芃，違憲審查中之立法形成空間，月旦法學雜誌，第一八五期，二〇一〇年十月，第四十九頁以下。

註十一：可參見：陳敏，行政法學總論，民國九十八年九月六版，第一二四六頁；法務部一〇〇年一月二十日法律決字第〇九九九〇五七四七〇號函釋：「公法上不當得利，尚無統一的不當得利法之明文，適用時，除法律有特別規定，得就性質相類似者類推適用民法相關規定；而就公法上不當得利返還義務之範圍，最高行政法院九十二年度判字第一六六一號判決，認在公法上，並無金錢債務應由債務人加計利息之一般法律原則存在，因此必須法律有明文規定，始應加計利息」。同見林錫堯大法官於本院釋字第六八三解釋所提出之協同意見書，以及氏著：行政法要義，民國九十五年，第一百三十八頁處。葉百修大法官亦在該號解釋提出之協同意見書，表達此一見解。

註十二：參見葉百修大法官在釋字第六八三號解釋提出之協同意見書註七處。

註十三：可參見：陳新民，憲法財產權保障之體系與公益徵收之概念，第三〇四頁以下。

#### 抄水美工程企業股份有限公司釋憲聲請書

緣最高行政法院 95 年度判字第 1418 號判決（附件一）所適用之加值型及非加值型營業稅法（下稱「營業稅法」）之營業人開立銷售憑證時限表（下稱「開立時限表」）關於包作業之銷售憑證開立之銷售憑證開立時限之規定，有抵觸憲法第 7 條平等原則、量能課稅原則、租稅公平原則及第 23 條比例原則等規定，有抵觸憲法之疑義，聲請 鈞院大法官解釋，以保障人民基本權。

#### 壹、聲請解釋憲法之目的

現代實質意義之法治國家，以追求人性尊嚴為中心，亦即德國基本法第 1 條第 1 項所言之「人之尊嚴不可侵犯，尊重及保護此項尊嚴為所有國家機關之義務。」。本於上開實質正義之信念，國家透過公平正當之稅捐負擔，實現其作為給付國家所擔當之任務。亦基於正義國家之概念，稅法規定必須與憲法之價值體系相協調一致，立法者於所得稅法上之裁量空間必須予以限制，亦即應受憲法價值觀之拘束，厥為重要者乃憲法上基本權之拘束，故人民基本權遭受國家租稅立法權侵害時，必須由 鈞院大法官以租稅正義與憲法基本權為審查之標準，保障人民之權利（附件二，第 3 頁、第 4 頁）。循前以言，聲請人因最高行政法院 95 年度判字第 1418 號確定判決適用違憲之法律，致使租稅正義未能予以落實，謹請 鈞院鑒察聲請人所受之違憲侵害，將本件判決所適用之違憲規範（即營業稅法第 32 條第 1 項之營業人開立銷售憑證時限表關於包作業之銷售憑證開立之銷售憑證開立時限之規定）宣告無效，以維憲法秩序。

#### 貳、疑義之性質與經過，及涉及之憲法條文

## 一、本案之背景事實

緣聲請人係核定使用統一發票之營利事業，其於民國（下同）84年9月間因向承鴻營造股份有限公司（下稱「承鴻公司」）轉承包臺北縣八里下罟子區域性衛生掩埋場第1期第2階段先期工程中之「滲出水處理流程機電設施」部分，約定承攬報酬金額為新臺幣（下同）1億6,500萬元（含稅），其中尾款為1,706萬4,809元（含稅），而上開尾款承攬報酬之給付時點，依約應於「承鴻公司向業主臺北縣政府領得工程款以後，於3作業天內開立現金支票」為之。惟因聲請人上開轉承攬之工程於87年3月4日經業主臺北縣政府正式驗收完畢，於87年5月4日承鴻公司向業主領得工程保留款之尾款50%，餘款3,680萬5,293元中不含稅之3,505萬6,431元則經臺灣板橋地方法院民事執行處於87年4月30日發扣押命令，禁止業主給付上開款項，是聲請人於87年7月31日上開工程全部完成，並早自87年5月21日即以存證信函向承鴻公司請款（命其於收受存證信函後7日內付款），但因承鴻公司一直以「業主尚未驗收合格」等詞推拖，聲請人因此對承鴻公司提起民事訴訟，請求給付上開款項及其他款項5萬6,587元，並經臺灣臺北地方法院於88年8月5日作成87年度重訴字第939號判決，判決聲請人勝訴，但因為業主之尾款業經扣押，聲請人迫不得已，也只能參與分配，最後於89年5月間方自臺灣板橋地方法院民事執行處獲償434萬1,268元，聲請人因此於91年7月5日自動補報並補繳營業稅款20萬6,727元，亦即聲請人並未全額領得上開款項，因此也未以銷貨營業人之身分於87年7月31日開立統一發票予承鴻公司。財政部臺灣省北區國稅局（下稱「國稅局」）以聲請人上開承攬之工程應屬「包工包料」之「包作業」，依「營業人開立銷售憑證時限表」之規定，其「開立憑證時限」為「依其工程合約所載每期應收價款時」，是於87年7月31日時聲請人自己認為已有權向主承攬人請求轉承攬報酬之給付，則其「開立統一發票予主承攬人，並依法於申報期限內申報營業稅」之稅捐作為義務即行產生，故國稅局以聲請人卻未履行上開作為義務，此等不作為已構成漏開統一發票及漏繳營業稅之違章結果，逃漏營業稅81萬2,610元，因此核定補徵營業稅款81萬2,610元（聲請人已繳納20萬6,727元），並按所漏稅款裁處3倍之罰鍰243萬7,800元（計至百元止）。案經聲請人提起復查、訴願、行政訴訟一審起訴及二審上訴，均遭駁回，惟聲請人認為確定判決適用之開立時限表關於包作業開立時限之規定違反憲法，爰向鈞院提出釋憲聲請。

## 二、本案最高行政法院判決之法律適用

- (一) 有關聲請人所主張應以聲請人所實際收取之報酬 434 萬 1,268 元為銷售額，而非以聲請人無法收取之全數尾款 1,706 萬 4,809 元為銷售額，有違量能課稅之原則云云，核無足採。
- (二) 憲法上所謂平等原則，係指對於事物本質相同者作相同之規定，事物本質不同者作不同之規定而言，而非指不論事物本質之齊頭式平等而言，查營業稅法第 32 條第 1 項所規定之「營業人開立銷售憑證時限表」，乃係審酌各個不同行業之交易特性，分別規定其不同之開立憑證時限，並無違平等原則，聲請人主張「包作業」與裝潢業、廣告業、勞務承攬業等均具有一經施作即不可能回復之特性，而該等行業均以收款時為開立憑證時限，惟獨「包作業」規定須於每期應收價款時開立憑證，有違平等原則云云，未能審視其所舉之各行業間仍有其個別之差異性，核無足採。

### 三、本案之疑義與涉及之憲法條文

依司法院大法官審理案件法第 5 條第 1 項第 2 款之規定，人民於其憲法上所保障之權利，遭受不法侵害，經依法定程序提起訴訟，對於確定終局裁判所適用之法律或命令，發生有抵觸憲法疑義者，得聲請解釋憲法。經查聲請人因最高行政法院 95 年度判字第 1418 號確定終局判決，其適用營業稅法第 32 條第 1 項所規定之開立時限表關於包作業之開立時限之規定，並無違反平等原則，故聲請人應於每期應收價款時開立憑證，並履行其繳納營業稅之債務，故聲請人無法收取之全數尾款 1,706 萬 4,809 元仍為銷售額，國稅局認聲請人逃漏營業稅 81 萬 2,610 元，除追繳本稅外，並按所漏稅款裁處 3 倍之罰鍰 243 萬 7,800 元。本案確定判決適用開立時限表關於包作業之銷售憑證開立時限之規定，有侵害聲請人之權利。

### 參、聲請解釋憲法之理由及聲請人對本案所持之立場與見解

#### 一、聲請解釋憲法之理由

在探討基本權利違憲審查時，應分基本權利保障範圍之詮釋、基本權利是否受限與限制基本權利之憲法上合法化理由之審查三個層次思考。當立法機關之立法行為如侵及人民基本權利之基礎範圍 (Reichweite) 時，即將之視為一種違憲徵兆 (Indiz)，在第二層次上，即須檢視國家行為限制基本權之合憲性 (即有無阻卻違憲事由) (附件三)。由於本案聲請之釋憲標的係屬法律規定，就形式合憲性之檢驗上，固符法律保留原則，其適用又屬認定聲請人營業稅債務發生及課予漏稅罰鍰之基礎，亦難謂無侵害聲請人之財產權及營業自由，是該法律是否違憲之關鍵在於其能否通過實質合憲性之檢驗。而所謂之實質合憲性檢驗最主要者即為比例原則 (Grundsatz der Verhältnismäßigkeit) 與平等原則所構成之

違憲審查基準。

本於前述，認本案最高行政法院所適用之規範有以下涉及牴觸憲法之疑義：

- 1、從營業稅課稅客體及債務的生效要件來看，單純的債權行為（或負擔行為）並非營業稅債務生效要件，開立時限表關於包作業之銷售憑證開立時限之規定僅以每期應收款作為開立憑證時限，致使營業稅債務生效，有違營業稅法建制原則及量能課稅原則，涉有侵害人民財產權、營業自由，無法通過平等原則、量能課稅原則及稅捐正義之檢驗。
- 2、從營業稅法屬於消費稅之本質，對於銷售行為課徵營業稅之正當化基礎在於以金錢給付一方購買行為的支付能力作為課稅客體，非金錢給付方作為納稅義務人僅係代徵之性質，自不得以在非實際收款之應收款時點作為納稅義務的生效要件，否則即不符合量能課稅原則。
- 3、相對於其他行業以裝潢業、廣告業、勞務承攬業，其所提供之施作、設計或勞務，「營業人開立銷售憑證時限表」皆規定係以收款時開立發票，卻又規定包作業須於工程合約所載每期應收價款時開立，是否真有符合平等原則？況「營業人開立銷售憑證時限表」以行業別而非銷售貨物或勞務性質之不同作為差別待遇之理由，是否符合憲法上平等原則，實有疑義。
- 4、在包作業未實際收款而已屆應收款時，即規定營業稅債務已生效，如未繳納又連結漏稅罰鍰的法律效果，是否已有違反比例原則？

以下論述將循上開問題邏輯順序，對開立時限表關於包作業開立銷售憑證時限之規定所違反之憲法原則：

- (一) 營業稅客體應為履行金錢給付之行為，或至少應以履行行為作為營業稅債務之生效要件，是開立時限表關於包作業之銷售憑證開立時限之規定，有違平等原則、稅捐正義及量能課稅原則

1. 稅捐客體之選取關乎量能課稅原則

- (1) 量能課稅原則要求個人的稅捐負擔，應該按照納稅義務人可以給付稅捐的能力，加以衡量。德國通說認為量能課稅原則係一項合乎事理的，極具意義的基本課稅原則，德國聯邦憲法法院認為：「是否以及在何範圍內，立法者在憲法上負有義務緩和或除去此種不平等的情形，乃是依據從基本法第 3 條第 1 項（指平等權規定）所導出稅捐正義的要求的基準（立法者應受此基準拘束），加以審查，因此，課稅應取向於其經濟上的給付能力……」（附件四，第 23 頁至第 25 頁），所以量能課稅原則屬於稅捐正義所導出之憲法原則，亦可謂是平等原則在稅法上的展現。

- (2) 在正義觀點下，量能課稅原則就其作為提出稅捐給付的能力範圍內，其給

付能力係與所得、收益、財產、獲得利得、所得使用（消費）等外部特徵相連結，亦即在稅捐客體的選取上必須顧慮量能課稅原則，一般學者認為由於稅捐應對於足以表明其給付能力的國民財產關係加以課稅，而所得、財產以及消費可作為表彰稅捐給付能力之指標，故現行稅目即可大致分為所得、財產及消費的稅捐。消費型稅捐係以財貨的使用消費表彰稅捐的給付能力，亦即對於所得與財產的使用進行課稅，原則上也可以被納入量能課稅的體系中。德國聯邦憲法法院也已經確認消費稅乃是在使用所得以滿足個人生活需要的情形下表現出經濟上的給付能力（同附件四，第 26 頁至第 30 頁）。

2. 營業稅的稅捐客體為履行行為，且金錢給付行為方屬營業稅債務之生效要件

(1) 德國學者強調以支出為稅捐客體者，仍屬於消費型稅捐，而我國營業稅亦應屬於消費型稅捐，營業稅法第 1 條及第 3 條第 1 項、第 2 項分別規定「在中華民國境內銷售貨物或勞務及進口貨物，均應依本法規定課徵加值型或非加值型之營業稅。」「將貨物之所有權移轉與他人，以取得代價者，為銷售貨物。提供勞務予他人，或提供貨物與他人使用、收益，以取得代價者，為銷售勞務。但執行業務者提供其專業性勞務及個人受僱提供勞務，不包括在內。」營業稅的課稅客體為銷售貨物或勞務，且必須屬於有償的給付，不過一個買賣行為或承攬行為，通常會包括負擔行為（契約債權行為）及履行行為（為履行負擔行為所為之給付），究竟營業稅客體應以哪一個行為為準？此問題在邏輯上有三種可能，一是債權行為或負擔行為，亦即債權契約本身；二是給付金錢的履行行為；三則為給付非金錢的物或權利的移轉或人的勞務、物或權利的用益為給付內容（附件五，第 444 頁、第 445 頁）。詳言之，學者黃茂榮明確認定，如尚無法確定營業稅已轉嫁之情形，代徵營業稅之營業人應屬無開立發票義務（同附件五，第 446 頁、第 447 頁）。

(2) 德國銷售稅法第 1 條第 1 項第 1 款規定的課稅客體係對在課稅區對營業人有償的給付（Leistung），給付雖然是使用民法的概念，不過這裡的給付是指履行行為，而非原因債權行為（如買賣契約、承攬契約等）（銷售稅法第 3 條第 2 項參照）（附件六）。我國法則以「營業人開立銷售憑證時限表」所定應開立憑證時作為營業稅債務生效時點，前開開立時限表目前原則上以履行行為之一作為營業人應開立憑證的時限，例如在運輸業、裝潢業、廣告業、勞務承攬業、倉庫業、租賃業、銀行業、保險業、信託投資業、證券業及短期票券業等勞務給付者係以收款時作為憑證

開立時限，但對於包作業、代辦業、行紀業、技術及設計業及公證業則是以應收取款作為憑證開立時限，其標準又非以實際的履行行為之一為標準，蓋其並非規定勞務提供完了時，也就是其非以勞務給付的履行行為為準，又不以金錢實際給付的履行行為為準，反而係以與履行行為無直接關聯之應收款時為準，實有嚴重背離量能課稅原則之嫌疑。

(3) 況且開立時限表之規定，有些情形營業人在自己履行後，收得價款或報酬前，即應開立憑證，自動報繳。然因銷售，一方面難以避免壞帳之發生，另一方面營業人在這裡，應只是因為稽徵經濟之考量，而被規定為納稅義務人，其實該稅捐最後還將轉嫁出去。是故，其憑證之開立，應儘可能規定為以付款時為其時限（同附件五，第 446 頁、第 447 頁）。

(4) 如聲請人在本案情形，聲請人自承鴻公司轉承包臺北縣政府之工程，臺北縣政府既為該工程之業主，請款流程較諸一般工程更為複雜，承鴻公司亦一直以業主尚未驗收完畢，拒絕向聲請人付款，反責令聲請人仍於應收款時開立憑證，最終因承鴻公司無資力給付承攬報酬而致聲請人僅能依強制執行程序回收部分債權，是以在本案中足見聲請人對於該承攬行為因無實際收足款項，並無法因此表彰給付營業稅之能力，亦可見開立時限表對於包作業以收款時作為憑證開立時限，自與量能課稅原則有違。

3. 本件釋憲標的違反量能課稅原則，立法者並無正當化的基礎，不得以立法形成自由為脫詞

(1) 量能課稅原則的破壞，必須經由另一個合乎事理的原則，例如需要原則或功績原則 (Bedurfnis-oder Verdienstprinzip) 加以正當化，否則即存在著不正當的體系違反。此種量能課稅原則的違反，必須直接或間接為維護公共利益或簡化稽徵程序的目的，倘若其違反則構成憲法第 7 條平等原則的違反（同附件四，第 32 頁）。

(2) 再者，鈞院釋字第 218、221、224、248、257、281、327、397、506、607 等號解釋，均提出「租稅公平」作為稅法上之憲法原則，學者提出以量能原則作為租稅合理正當性標準，就一般以財政收入為目的之策略，則就租稅負擔觀點而言，即具正當合理性。吾人不得不就各別稅法，依憲法要求，探尋合理正當性，否則憲法上精神，特別是實質憲政國家，在具體之負擔正義即無法落實。吾人如進一步考慮到租稅轉嫁稅，立法者所預計之租稅負擔者，經轉嫁後可能與立法意旨完全不符，是以租稅合理正當性，不僅要從各別稅法，具體予以考量，同時也要考量其轉嫁過程，德國聯邦憲法法院判決即曾多次指出，立法者單以財政需求或課徵技術上要求，

仍不具有稅法所需正當性要求，只因財政需求、或不顯著、徵收方便即予課徵，亦即租稅正當性考量，應優先於財政需求或課徵技術，惟有符合租稅正當性之租稅有多種，吾人加以選擇時，始斟酌財政需求及課徵技術（同附件二，第 122 頁至第 132 頁）。

(3) 經查開立時限表有關包作業與其他勞務提供業者開立憑證時限不同之規定，本身並無實質正當化之理由，在稽徵技術上亦無法得出以應收款為開立銷售憑證時點，否則即無由達到稽徵目的的行政簡化理由，反而從開立時限表係為確定營業稅債務之立法目的而論，其正當化理由即在於量能課稅原則之遵守，實在不容立法者在無其他重要的稅捐建制原則下，即恣意作成與量能課稅原則相左之規範，亦即此處並無立法形成空間，否則憲法上平等原則即被實質違反。

(4) 再者，開立時限表對於包作業以應收款時作為開立憑證之時限，可能係由於實務上某些在經濟上有優勢之營利事業，可能要求交易相對人以先開立發票來請款，然而此僅為實務上之陋習，並非可作為違反量能課稅原則之正當化理由。蓋此種私經濟的安排是由於金錢給付方為確保其進項稅額之扣抵，故要求交易相對人先開立發票，然而如果金錢給付方最後未能付款而陷於無資力時，其先收取之憑證能否扣抵銷項稅額即生疑義，反而又造成金錢給付方於未實際支付現金而可能享受進項稅額扣抵之利益，遭受損害者反而是未能實際收款卻必須繳納營業稅之包作者，此種情形絕非租稅公平原則所容許。是以，前述先開憑證再予請款之私法上安排，僅為部分交易所會發生，且亦不限於包作業，其他勞務業亦有可能出現，此種私法上安排並不構成使量能課稅原則退讓之正當化理由，如同地價稅或其他稅捐也可能由交易當事人透過契約安排，將原屬納稅義務人之納稅義務，在私法上轉由他方負擔，此種安排並不影響稅法上納稅義務人之認定，故前述可能有的私法上安排，並不能作為立法者違反量能課稅原則之正當化理由，何況是一個會造成違反租稅公平之副作用的理由。

(二) 營業稅納稅義務人僅為代徵性質，更應注重量能課稅原則，如無實際收款即應開立銷售憑證，當有違平等原則、量能課稅原則

1. 營業稅係為稽徵技術上的方便或稽徵經濟的考量，支出這個稅捐客體逐漸演變為「銷售」，不過支出稅之課徵仍應以消費為依歸，此所以營業稅所當歸屬之稅捐類型，德國學者一再強調應屬於消費稅的道理，所以必須認清，只是為了稽徵上方便與經濟的技術考量，將納稅義務人改為支出者之交易相對人，然而銷售並不一定能表彰營業人之負稅能力，追根究底加值型營業稅應

以消費者之經濟能力，而不以營業人之經濟能力為課徵客體，是故德國稅法碩儒 Tipke 氏認為「呼應立法者之意思，應使營業人可免於加值型營業稅的負擔。是故，我也認為一個營業人如果不能成功轉嫁，應以衡平的理由免除其所負的銷售稅。蓋一方面在稅捐之稽徵上，以要營業人轉嫁稅捐、並將之上繳稅捐稽徵機關的方式利用營業人，另一方面在其例外的不能轉嫁而發生損害時，又置其損害於不顧。這是極不公平的。」（附件五，第 319 頁至第 332 頁）。

2. 是故，以非現金給付方的營業人為營業稅的課稅主體，僅是為了稽徵便利所為之規定，屬於法律規定的代徵義務，本質上並非真的納稅義務，當然應該重視營業人有無辦法成功轉嫁營業稅，因為真正有給付營業稅義務的金錢給付方既未真正負擔系爭交易所生的營業稅，反而要由代徵義務人負擔，此種作法絕對是與量能課稅原則相違背。
3. 從而，開立時限表有關包作業開立憑證時限之規定，竟責令負代徵義務之營業人於應收款時，即應開立銷售憑證，依法繳納營業稅，並不顧營業人此際是否已成功轉嫁營業稅與否，對平等原則、租稅正義導出的量能課稅原則自有所扞格。

（三）開立時限表對於包作業與其他勞務業者所為不同之規定，屬無正當理由之差別待遇，與平等原則意旨不符

1. 憲法第 7 條規定：「中華民國人民，無分男女、宗教、種族、階級、黨派，在法律上一律平等」，憲法上平等原則之意涵並非「絕對、機械之形式上平等，而係保障人民在法律上地位之實質平等，立法機關基於憲法之價值體系及立法目的，自得斟酌規範事物性質之差異而為合理之區別對待。」為鈞院釋字 485 號解釋著有解釋先例。意即相同之事物，應予相同之對待，不同之事物給予不同之對待，若不同事物未斟酌規範事物性質之差異竟未予為合理之區別對待，亦有違平等原則。
2. 另按許宗力教授亦表示，在判斷平等原則之流程上，先判斷系爭法規範有無存在差別待遇之問題，亦即比較二者間是否具有可相提並論性；第二要確定差別待遇之目的，判斷其係追求實質平等的目的或無涉實質平等的政策目的；第三係追求實質平等之合目的性審查，合理關聯性之審查；第四係追求無實質平等之政策目的，必須從嚴審查（附件八）。
3. 查開立時限表在運輸業、裝潢業、廣告業、勞務承攬業、倉庫業、租賃業、銀行業、保險業、信託投資業、證券業及短期票券業等勞務給付者係以收款時作為憑證開立時限，卻對包作業、代辦業、行紀業、技術及設計業及公證

業則是以應收取款作為憑證開立時限，該等規定既均是針對營業人應於何時開立銷售憑證，並因此使營業稅債務有效成立，對於憑證開立時限給予不同義務內容之規範，自有可相提並論之差別待遇，屬於對同一事物之差別待遇。平等原則乃保護人民法律地位上之實質平等，故對於有差別待遇之情形就必須檢討是否屬合理之差別待遇。

4. 承上，開立時限表為上開差別待遇之目的為何？事實上開立時限表並無明確之立法理由，實難認為開立時限表為差別待遇之目的係為追求實質平等。再者，從「運輸業、裝潢業、廣告業、勞務承攬業、倉庫業、租賃業、銀行業、保險業、信託投資業、證券業及短期票券業等勞務給付者」（以收款時為開立時限）與「包作業、代辦業、行紀業、技術及設計業及公證業」（以應收款時為開立之時限）的業別種類以觀，無法得出前者各種勞務有一共同特徵，屬於某一種之勞務業，後者之各種勞務之共同特徵又是另一種之勞務業，足見此種差別待遇實無追求實質平等之目的。更何況，包作業與勞務承攬業之差別僅在於，包作業為包工又包料之承攬業，但代辦業、行紀業、技術及設計業及公證業均無使用材料，故開立時限表將包作業與代辦業、行紀業、技術及設計業及公證業同等對待，但除該等行業均有提供勞務性質之外，實無其他共同特徵，苟此種同等對待之理由成立，又何需將包作業與典型之提供勞務性質之勞務承攬業為差別待遇，更見開立時限表之差別待遇實無追求實質平等之目的。
5. 故而，開立時限表關於包作業與勞務承攬業差別待遇之規定，必須從嚴審查，況且自量能課稅原則而論，本即應以實際收款時作為銷售憑證開立時限，今包作業要求比照勞務承攬業於實際收款時開立銷售憑證，此即屬於稅捐正義、量能課稅原則所當然，並非對於不法事項主張平等原則，是以開立時限表對於包作業部分之規定應屬違反平等原則，著無疑問。
6. 至於本案最高行政法院判決認為開立時限表乃係審酌各個不同行業之交易特性，分別規定其不同之開立憑證時限，並無違平等原則云云，然而如何以行業交易特性作合理差別待遇？聲請人認為，最高行政法院並無仔細檢討各該行業應如何規定其開立憑證時限予以區辨，如何說明「運輸業、裝潢業、廣告業、勞務承攬業、倉庫業、租賃業、銀行業、保險業、信託投資業、證券業及短期票券業等勞務給付者」與「包作業、代辦業、行紀業、技術及設計業及公證業」之事理上不同，足見最高行政法院於未詳審受差別待遇之各行業是否真有行業交易特性之不同，其判斷實不足採。況開立時限表規範之意義係在於使營業稅債務生效，行業交易特性本身並非加值型營業稅債務是否

生效所應注重，反倒是非金錢給付方是否真的實際收款，方為重點，此乃本於營業稅法的課稅客體建制原則與稅捐正義、量能課稅所導出之結論，行業交易特性本身並不能作為差別待遇之合理正當理由。準此，開立時限表有關包作業開立時限之規定違反平等原則，顯而易見。

7. 末按，德國聯邦憲法法院長期認為，立法者對於所欲加以規範之人與事物，加以理智的考量，並依事物的本質，加以相同或不同之處理，倘無法依事物本質或其他方法得出明顯之理由以作為區分或相同之對待，即為恣意，亦即違反平等原則。開立時限表對於包作業與「運輸業、裝潢業、廣告業、勞務承攬業、倉庫業、租賃業、銀行業、保險業、信託投資業、證券業及短期票券業等勞務給付者」之開立時限無法依事物本質得出明顯區分之理由，亦即以收款時為開立憑證時限的各種勞務業與包作業等以應收款時為開立憑證時限之各種勞務業，並無法認定該二類有明顯區分之處，立法者之差別待遇即屬「恣意」，當已違反平等原則，絕不容其遁入立法形成自由之保護傘下，敦請 鈞院必須在本案作成違憲宣告，否則立法形成自由反成為立法恣意之保護傘，難謂屬實質憲政國家、正義國家應有之立法。

(四) 開立時限表有關包作業開立憑證時限之規定，有過早促使租稅債務發生，並因之課以漏稅罰鍰，有違憲法上比例原則中之狹義比例原則

1. 憲法第 23 條之比例原則包括適合性原則、最小侵害原則及狹義比例原則。所稱狹義比例原則係手段不得與欲追求之目的不成比例，德國聯邦憲法法院提出一公式「愈 (je) 如何，則愈如何」的比較性命題，亦即手段侵害愈嚴重，其正當化之理由便必須愈重要。其衡量因素包括基本權本身之抽象價值、受侵害之具體程度、公益之重要性、公益所面臨之迫切性、相關副作用（附件七，第 133 頁至第 143 頁）。在開立時限表有關包作業規定部分，應該特別檢討的是受侵害之具體程度、公益所面臨之迫切性等因素。
2. 開立時限表的規定具有使租稅債務有效成立之效果，如未予開立而繳納稅款時，亦會連結稅捐稽徵法第 44 條未依法開立憑證之行為罰鍰（處以銷售額之 5% 之罰鍰）及營業稅法第 51 條漏稅罰鍰，該義務之課予對於營業人的權利影響要難謂不大，準此，對於開立時限表規定之銷售憑證開立義務之違反，將可能發生該交易銷售稅額數倍之罰鍰，對人民權利自有嚴重之影響，自應從營業人是否真有侵害國家租稅債權之角度檢討，否則該規範之正當化理由即有未足。
3. 在所謂迫切性所應考量者為，在社會上放任基本權自由行使所產生之不利與危險愈大，則公益的保護就愈迫切，一是危險之嚴重程度 (Schwere)，另

一是危險發生的可能性程度（附件七，第 141 頁）。就開立時限表之規定而言，其透過代徵方式使營業人成為納稅義務人，並使營業稅債務有效成立，是故其法律所保護之公益是指國家之租稅債權，然而既然實際上表彰有給付租稅能力者為金錢給付之一方，如因金錢給付方事後無支付能力而未實際給付報酬時，國家是否仍有營業稅之債權？從危險之嚴重程度而言，此種因金錢給付方事後無支付能力的不利益究竟應由何人負擔？此問題並不能以國家租稅債權之保全作為其正當化基礎，蓋營業稅所欲課徵的客體（以包作業而言係承攬契約報酬之給付）最後並未實現，何來國家租稅債權保全之有？實難想像公益在此際真有遭受嚴重迫害，亦即在應收款時就規定包作業有開立憑證之義務，實無正當公益之保護可言。是故，租稅債權之保全並不能成為開立時限表以應收款時為開立時限的正當化理由。

4. 從狹義比例原則檢討開立時限表有關包作業開立憑證時限之規定可知，以應收款時作為責令營業人開立銷售憑證之時限，除對營業人有嚴重之基本權侵害外，且無法合理化其提早至應收款時而非以實際收款時之規定，此一規定對人民權利之限制已逾必要程度，洵有違反狹義比例原則之情。

## 二、聲請人對本案所持之立場與見解

稅捐正義的落實在於量能課稅原則能否貫徹，亦即在為財政目的的稅捐法律，在課稅客體之形成與租稅債務之生效時點，皆應受到量能課稅原則之拘束，在量能課稅原則之支配下，所制定之稅法方符合實質平等及稅捐正義，準此，立法者並無過於廣大的形成空間，稅法規範必須與量能課稅原則配合始可。

綜上所述，最高行政法院 95 年度判字第 1418 號確定判決所適用之營業稅法第 32 條之營業人開立銷售憑證時限表關於包作業之銷售憑證開立之銷售憑證開立時限之規定，已違反憲法第 7 條平等原則、量能課稅原則、稅捐正義、租稅公平原則及第 23 條比例原則而有抵觸憲法之疑義。就此尚請 鈞院大法官迅賜解釋開立時限表有關包作業開立憑證時限之規定違憲，以維聲請人權益。

## 肆、關係文件之名稱及件數

附件一、最高行政法院 95 年度判字第 1418 號確定判決影本乙份。

附件二、葛克昌，所得稅與憲法，自版，翰蘆圖書總經銷，八十八年二月，第 3 頁至第 4 頁、第 122 頁至第 132 頁影本乙份。

附件三、李建良，基本權利理論之構成及其思考層次，人文及社會科學集刊，第九卷第一期，第 39 頁以下影本乙份。

附件四、陳清秀，稅法總論，90 年 2 版，第 23 頁至第 32 頁影本乙份。

附件五、黃茂榮，稅法各論，96 年 2 版，第 319 頁至第 332 頁、第 446

頁至第 447 頁影本乙份。

附件六、K・ティプケ著，木村弘之亮・吉村典久・西山由美，所得稅・法人稅・消費稅—西ドイツ租稅法，第 300 頁影本乙份。

附件七、盛子龍，比例原則作為規範違憲審查之準則—西德聯邦憲法法院判決及學說之研究—，七十八年臺大法研所碩士論文，第 133 頁至第 143 頁影本乙份。

附件八、許宗力，從憲法解釋看待平等原則與違憲審查，收錄於中央研究院舉辦第二屆「憲法解釋之理論與實務」學術研討會，會議論文（一），民國八十八年，第 85 頁以下影本乙份。

附件九：鍾典晏，扣繳實務相關問題研析，自版，九十三年七月，第 51、52 頁影本乙份。

謹 呈

司 法 院 公 鑒

聲請人：水美工程企業股份有限公司

代表人：蔡 元 奇

聲請代理人：林 瑞 彬 律師

張 憲 璋 律師

中 華 民 國 九 十 七 年 六 月

（附件一）

最高行政法院判決

95 年度判字第 1418 號

上 訴 人 水美工程企業股份有限公司

代 表 人 蔡榮峰

訴訟代理人 巫 鑫

林瑞彬 律師

被 上 訴 人 財政部臺灣省北區國稅局

代 表 人 凌忠嫻

送達代收人 黃淑瑋

上列當事人間因營業稅事件，上訴人對於中華民國 94 年 3 月 30 日臺北高等行政法院 93 年度訴字第 254 號判決提起上訴，本院判決如下：

主 文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

## 理 由

一、上訴人在原審起訴意旨略謂：上訴人係核定使用統一發票之營利事業，其於民國（下同）84年9月間因向承鴻營造股份有限公司（下稱承鴻公司）轉承包臺北縣八里下罟子區域性衛生掩埋場第1期第2階段先期工程中之「滲出水處理流程機電設施」部分，約定承攬報酬金額為新臺幣（下同）1億6,500萬元（含稅），其中尾款為1,706萬4,809元（含稅），而上開尾款承攬報酬之給付時點，依約應於「承鴻公司向業主臺北縣政府領得工程款以後，於3作業天內開立現金支票」為之。惟因上訴人上開轉承攬之工程於87年3月4日經業主臺北縣政府正式驗收完畢，於87年5月4日承鴻公司向業主領得工程保留款之尾款50%，餘款3,680萬5,293元中不含稅之3,505萬6,431元則經臺灣板橋地方法院民事執行處於87年4月30日發扣押命令，禁止業主給付上開款項，是上訴人於87年7月31日上開工程全部完成，並早自87年5月21日即以存證信函向承鴻公司請款（命其於收受存證信函後7日內付款），但因承鴻公司一直以「業主尚未驗收合格」等詞推拖，上訴人因此對承鴻公司提起民事訴訟，請求給付上開款項及其他款項5萬6,587元，並經臺灣臺北地方法院於88年8月5日作成87年度重訴字第939號判決，判決上訴人勝訴，但因為業主之尾款業經扣押，上訴人迫不得已，也只能參與分配，最後於89年5月間方自臺灣板橋地方法院民事執行處獲償434萬1,268元，上訴人因此於91年7月5日自動補報並補繳營業稅款20萬6,727元，亦即上訴人並未全額領得上開款項，因此也未以銷貨營業人之身分於87年7月31日開立統一發票予承鴻公司。被上訴人以上訴人上開承攬之工程應屬「包工包料」之「包作業」，依「營業人開立銷售憑證時限表」之規定，其「開立憑證時限」為「依其工程合約所載每期應收價款時」，是於87年7月31日時上訴人自己認為已有權向主承攬人請求轉承攬報酬之給付，則其「開立統一發票予主承攬人，並依法於申報期限內申報營業稅」之稅捐作為義務即行產生。然上訴人卻未履行上開作為義務，此等不作為已構成漏開統一發票及漏繳營業稅之違章結果，逃漏營業稅81萬2,610元，因此核定補徵營業稅款81萬2,610元（上訴人已繳納20萬6,727元），並按所漏稅款裁處3倍之罰鍰243萬7,800元（計至百元止）。上訴人不服，申請復查，未獲變更，復提起訴願，亦遭駁回，遂提起本件行政訴訟，主張：（一）由「營業人開立銷售憑證時限表」可知，不論何時應開立統一發票，因統一發票之開立時納稅義務人原則上同時發生繳納營業稅之義務，故必須於交易確定、金額確定方才成就開立發票之事實，又為便於稽徵營業稅法之租稅債權所訂之「營業人開立銷售憑證

時限表」，亦應在母法之稅基範圍內予以徵收，所以原則上應以收款時為開立銷售憑證之時點，此亦符合營業稅為消費稅及間接稅之性質，就本件系爭事實其開立銷售憑證之可能選擇時點包括：1. 「依一般會計原理原則認列應收款項時」：然一般會計原理原則認列之「應收帳款」與「營業人開立銷售憑證時限表」所稱之「應收價款」係不同之概念，按上訴人所承包工程之性質屬會計學上所稱之長期工程，而長期工程合約通常按工程進度分期收款，故應按工程進度認列應收工程款，因此上訴人營業而產生之應收帳款（工程款）之「會計」處理，係依照一般公認會計原則按工程進度在帳上估列應收工程款 1,706 萬 4,809 元，並依法辦理當年度營利事業所得稅結算申報。但依「營業人開立銷售憑證時限表」有關包作業開立憑證時限，係依「工程合約所載」每期得請款之「應收價款」時為限，而非得依一般公認會計原則可依工程進度估列。而依上訴人與承鴻公司工程合約書中辦法所載，上訴人須待承鴻公司「通知」上訴人業主已完成驗收並付款予承鴻公司，上訴人方可確知有應收之款項，及應收之金額，此時依前揭「營業人開立銷售憑證時限表」，上訴人方開立發票請款。故為辦理營利事業所得稅結算申報而依一般會計原理原則按工程進度認列之應收工程款，與為遂行營業稅徵納目的於「營業人開立銷售憑證時限表」訂明有關包作業開立憑證時限係「依工程合約所載每期應收價款時為限」所稱之「應收價款」之意涵並不當然等同，被上訴人答辯理由以「上訴人於說明書中亦承認於 87 年 7 月已完工並認列該筆應收工程款」，惟查上訴人說明書係就一般會計原理原則陳述上訴人長期工程之帳務處理，並說明相關之收入、成本均已列帳申報營利事業所得稅在案，而非針對營業稅法有關開立發票時限之「應收價款」為說明陳述，被上訴人以上訴人對營利事業所得稅之收入、成本認列說明之陳述而認上訴人違反發票開立時限（應收價款時）之規定，顯有違誤；2. 「依契約約定可請求價款時」；3. 「上訴人（納稅義務人）應請求價款時」：按上訴人與承鴻公司之工程合約書中辦法所載，上訴人之應收之款項金額及時點，非上訴人可自行決定，而須待承鴻公司向業主估驗請款，承鴻公司於領到業主工程款後再開立支票予上訴人。依一般經驗法則，在承鴻公司開立支票予上訴人前，上訴人根本無從知悉交易之作成，如何開立發票，上訴人僅有當承鴻公司開立支票予上訴人時方可知悉，此時應收價款的金額得以確立，亦可能於此時開立發票，是以本案上訴人之開立發票時點，實須待承鴻公司「通知」上訴人。本案在未經承鴻公司（開立現金支票）通知上訴人，上訴人即無從知悉上訴人可向承鴻公司請領款項，更遑論如何開立發票？再論，人民雖有依法納稅之義務，但在承鴻公司未主動告知上訴人可向其請領款項情形下，上訴人亦無義務須積極去獲知上訴人是否可向承鴻公司請求價款，此一有關

人民私法關係上權利之行使，稅捐機關不能賦予納稅義務人有應主動追查瞭解承鴻公司是否應通知上訴人請領款項並積極主張之義務。是以於本案中，上訴人實無主動請求價款給付之義務，亦不可能責成上訴人於此時點應開立發票；4. 「上訴人實際請求價款時」：本件上訴人實際請求價款時係上訴人向法院提起訴訟，要求承鴻公司給付價款時，惟承鴻公司斯時已經營不善倒閉，上訴人所獲之勝訴金額實已無法自法院所假扣押承鴻公司對臺北縣政府之工程價款債權中全數取償，只能被動地與其他債權人分配，即此銷售行為其一方履行金錢給付之數額無法確知，若以此不確定金額作為稅捐課徵之計算基礎，且目前營業稅法上亦無可於確知金額時調整退稅或補稅之相關配套規定，實有悖營業稅法之規定並有違租稅法定主義之法理。是若以此為開立發票之時點亦非妥適；5. 「上訴人確定可獲價款時」：查本案經臺灣板橋地方法院 87 年度民執地字第 10078 號裁定通知上訴人領取分配金額 434 萬 1,268 元時，方可確知實際銷售貨物、勞務之對價，此 434 萬 1,268 元亦為實際銷售貨物、勞務金額，餘未獲清償部分 1,272 萬 3,541 元（1,706 萬 4,809 元－434 萬 1,268 元），因實質上未成就完整「銷售貨物、勞務」契約，尚不符營業稅法之課稅要件，實非屬營業稅之課稅範圍，被上訴人對此認應補徵營業稅，並課以 3 倍罰鍰，實有違量能課稅及實質課稅原則。故應以「依契約約定可請求價款時」為本案系爭事實應行開立銷售憑證之時點。（二）依上訴人與承鴻公司之工程合約書中辦法所載，承鴻公司須依業主（臺北縣政府）核定之項目數量，報請業主驗收合格辦妥結算後方得開立發票向業主請款。承鴻公司則於領取業主工程款後，於 3 日內發生開立支票給付上訴人工程款之義務。因是，依合約規定，上訴人須待承鴻公司「通知」上訴人業主已完成驗收並付款予承鴻公司，上訴人方可確認有應收之款項及應收之金額，此時依前揭「營業人開立銷售憑證時限表」，上訴人方能開立發票請款。惟合約條文中雖未訂明承鴻公司應「通知」上訴人可向承鴻公司支領工程款（此方為應收價款之發生時點）等字樣，但依一般經驗法則，承鴻公司與業主於上訴人完工後，前往驗收工程，應告知上訴人驗收結果或通知上訴人協同驗收，亦即工程之完成及工程尾款之支付須待上訴人完成協同驗收後才能確知應收之工程款數額，然承鴻公司與業主於上訴人完工後前往驗收工程，並未通知上訴人隨同驗收，驗收完竣亦未通知上訴人驗收結果。上訴人完工甚久並依約等候業主及承鴻公司通知驗收，承鴻公司以「業主尚未驗收合格無法辦理計價」為由，致上訴人無法完成協同驗收義務，並確知應收數額。上訴人經依法發存證信函催促承鴻公司出示驗收及業主付款資料，以便辦理開發票請款，承鴻公司毫未回應，上訴人遂向法院提起訴訟，承鴻公司仍辯稱前開上訴人請求之工程款仍由業主臺北縣政府

保留，經法院審理，臺灣臺北地方法院 87 年度重訴字第 939 號判決上訴人勝訴，惟承鴻公司斯時已經營不善倒閉，上訴人所獲之勝訴金額已無法自行自法院所假扣押之承鴻公司對臺北縣政府之工程款債權中全部取償，只能被動地與其他債權人分配。詳言之，即上訴人於獲法院判決勝訴確定之同時亦已確定無法依合約應收價款期限全額收取工程款，而僅經臺灣板橋地方法院 87 年度民執地字第 10078 號裁定通知保留上訴人假扣押債權 434 萬 1,268 元，而依行為時強制執行法第 39 條之規定，於上訴人提出確定執行名義而獲分配日之前，如有債權人或債務人對分配金額有不同意者，亦均得聲明異議，故上訴人於確實收訖因前揭訴訟所獲之款項 434 萬 1,268 元後，依「營業人開立銷售憑證時限表」之包作業之時限依法開立發票，並報繳營業稅 20 萬 6,727 元（434 萬 1,268 元 $\div$ 1.05 $\times$ 5%）並無違法，被上訴人之核定於調查基準日前有應開未開立發票金額 1,706 萬 4,809 元實顯誤解。（三）上訴人已依法開立發票，報繳營業稅，並無違章之情事，罰鍰處分部分顯然有誤：由上開說明，上訴人於法院判決確定得依合約規定收取工程款時，已確定無法依合約金額收取，上訴人就實際收訖之工程款 434 萬 1,268 元（含稅）開立統一發票，並報繳營業稅，實無任何過失，無違反營業稅法第 51 條第 3 款短報或漏繳銷售額之情事，被上訴人之罰鍰處分顯有違誤。（四）上訴人就實際收訖之工程款 434 萬 1,268 元已於裁罰處分核定前已開立發票報繳營業稅，依照「稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表使用須知」有關短報或漏報銷售額之相關規定，上訴人之罰鍰處分應為漏稅額之 2 倍，被上訴人處上訴人 3 倍之罰鍰處分顯有違誤。為此請判決將原處分及訴願決定均撤銷等語。

二、被上訴人則以：（一）補徵營業稅部分：上訴人主張系爭工程於 87 年 7 月 31 日完工，上訴人依約等候業主之驗收及承鴻公司之通知尾款請款，惟完工甚久，承鴻公司仍以業主（即臺北縣政府）尚未驗收合格，無法辦理計價為由，致上訴人無法辦理請款，並無違章之事實云云，申經被上訴人機關復查決定以：依上訴人所檢附合約書訂立之內容，其所承攬工程應屬包工包料之包作業，依「營業人開立銷售憑證時限表」，有關包作業開立憑證時限係依其工程合約所載每期應收價款時為限，惟依上訴人於 90 年 8 月 20 日說明書，說明第 4 點中所敘明：「本公司依約完成工程後，請求承鴻營造股份有限公司依約付款，該公司卻未履行付款，催收無著，……」，顯見上訴人應非常明瞭請款程序及開立發票時限，是上訴人向承鴻公司催告還款前（87 年 5 月 21 日）即已確知承包之工程已完成驗收，工程款亦經簽訂合約雙方核算無誤，依營業人開立銷售憑證時限表規定，包作業開立憑證時限係依其工程合約所載每期應收價款時為限，本案

上訴人於催告還款時即應依規定開立銷售憑證交付，上訴人主張須待承鴻公司「通知」、未「協同驗收」、無法確知有「應收價款」等語，乃推託之詞，不足採信。是本案上訴人違反發票開立時限（應收價款時）之規定，應開未開立發票金額 1,706 萬 4,809 元，至為明確，臺北縣政府稅捐稽徵處就上訴人未開立發票金額核定補徵營業稅款，並無不合等由，駁回其復查之申請，經核並無不妥。茲上訴人復執前詞，主張其與承鴻公司間給付工程款之民事訴訟，雖經臺灣臺北地方法院判決勝訴，惟承鴻公司已經營不善倒閉，上訴人所獲之勝訴金額在獲法院判決勝訴確定之同時亦已確定無法依合約應收帳款期限全額收取工程款，而僅能就實際收訖之工程款 434 萬 1,268 元（含稅）開立統一發票，並報繳營業稅，被上訴人認定上訴人於調查基準日前漏開發票金額 1,706 萬 4,809 元，顯不合理云云。查上訴人未收取價款部分係其與承鴻公司間涉及民法（私法）上之債權債務關係，核與本件營業稅法（公法）營業額之核算無涉，不應與本案營業交易行為混為一談，茲上訴人復執前詞爭議，自難謂有理由。（二）罰鍰部分：本案上訴人除經核定補徵營業稅外，並按所漏稅額處以 3 倍之罰鍰計 243 萬 7,800 元（計至百元止），上訴人不服，主張並無違章事實云云，申經被上訴人復查決定以上訴人 87 年雖因承鴻公司未依約通知其請款而無法及時開立發票請款，惟其相關工程進項應已列入當期營業稅扣抵，嗣後雖又錯認該獲償之分配款為賠償收入而未開立發票，惟上訴人於 87 年已認列該筆應收工程款並辦理營利事業所得稅結算申報，另上訴人亦已補報繳輔導函所載之銷售額及稅額，則上訴人應無故意逃漏營業稅之意圖，是本案臺北縣政府稅捐稽徵處依營業稅法第 51 條規定並參照「稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表使用須知」第 4 條規定除補繳本稅外並酌予裁處 3 倍漏稅罰 243 萬 7,800 元（計至百元止），並無違誤等由，駁回其復查之申請並無不妥。茲上訴人復執前詞，主張其與承鴻公司間給付工程款之民事訴訟，雖經臺灣臺北地方法院判決勝訴，惟承鴻公司已經營不善倒閉，上訴人所獲之勝訴金額在獲法院判決勝訴確定之同時亦已確定無法依合約應收帳款期限全額收取工程款，而僅就實際收訖之工程款 434 萬 1,268 元（含稅）開立統一發票，並報繳營業稅，實無任何過失，原罰鍰處分顯有違誤等語。查上訴人未收取價款部分係其與承鴻公司間涉及民法（私法）上之債權債務關係，核與本件營業稅法（公法）營業額之核算無涉，不應與本案營業交易行為混為一談，茲上訴人復執前詞爭議，自難謂有理由等語，資為抗辯。

三、原審判決駁回上訴人之訴，其理由略以：（一）本稅部分：1. 歸納營業人開立憑證時限表之規定，原則上是以其中一方之履行行為為準（包括應履行行為在內）。而規定以「購入方」履行行為為準者，即使銷售方先為履行，仍不發生開立憑

證義務。但一旦憑證開立義務成立後，除非原來之負擔行為（債權行為）或履行行為（物權行為）經撤銷或解除，且購入方（基於主動或被動之事實）已現實返還所受利益者，原來之營業稅債務才歸於消滅（行為時營業稅法第 15 條參照），而且已繳納營業稅退還方式亦是原則上採取「稅額留抵制」，不實際退還（行為時營業稅法第 39 條參照）。至於購入方取得給付後未依約為對待給付者，銷售方已生之營業稅債務並不因而消滅。2. 按「營業人開立銷售憑證時限表」乃屬營業稅法第 32 條第 1 項條文中之一部，並不是法規命令，其為規範稅捐事項之「適格法規範」應無疑義。況「稅捐法定原則」亦僅適用在「稅捐債務之成立」，但有關「稅捐債務之生效」與「稅捐債務不履行之法律效果」部分，原則上並無「稅捐法定原則」之適用；其次須解釋者，稅捐債務之成立固然是一種客觀事實狀態之判定，但是如果稅捐稽徵機關沒有堅強的把握，而將債務之成立或生效時點向後認定，由於其對當事人有慢繳稅負之利益，基於「不利益變更禁止原則」，法院亦無須過於計較。本案上訴人所從事之營業活動為承包建築工程，屬包作業，則依營業稅法第 32 條第 1 項所定「營業人開立銷售憑證時限表」之規定及相關法理，其營業稅債權生效時點應為「依工程合約應收取價款時」，而非「實際收取價款時」。3. 按本案業主驗收時間及付款與款項被扣押之期間均在 87 年 5 月以前，而且上訴人亦曾於 87 年 5 月 21 日向承鴻公司請款（命其於收受存證信函後 7 日內付款），可見上訴人當時已知悉業主對承鴻公司有關「滲出水處理流程機電設施」部分均已付款完畢。因此可能客觀上債權清償期為 87 年 5 月間，當時本件營業稅債務即已生效。而營業稅之稅捐週期為 2 個月，所以可能上訴人開立統一發票及申報繳納營業稅之時點早於 87 年 7 月 31 日，但認定為 87 年 7 月 31 日有利上訴人亦無不可。是於本案中，或許營業稅客觀生效時點（即上訴人依約應收取尾款報酬之時點）不是非常清楚，但是一定在 87 年 7 月 31 日以前，且上訴人主觀上最遲亦於 87 年 7 月 31 日即知悉上情（即確定其已對承鴻公司取得上開報酬債權），則被上訴人以 87 年 7 月 31 日來認定其營業稅債務生效時點，亦無不合。4. 至於上訴人事後實際有無取得上開承攬報酬，由於現行營業稅法制下，並無法產生「稅捐構成要件」回復，而使稅捐復歸消滅之法律效果。從而本件上訴人之系爭營業稅債務已生效，其未開立統一發票且未申報繳納，自生逃漏結果。（二）裁罰部分：本案上訴人上開客觀漏稅違章事實既經認定，則其應否受到處罰，當僅剩「主觀歸責要件（故意、過失）是否具備」一節而已。而從刑事法上之「超越承擔過失」理論推導，任何從事營業活動之營業人，在決定投入營業活動之前，必須先知悉所從事之行業，在營業稅負之成立與生效時點，不知其規定而冒然投入營業活動時，

此等「冒然投入」行為本身，即有「應注意並能注意而不注意」之過失，而不能以「不知法律規定」作為卸責之理由。從而上訴人對上開漏稅結果應負過失違章責任，被上訴人依營業稅法第 51 條第 3 款之規定，以上訴人「漏報銷售額而生漏稅結果」對其課予逃漏稅額 3 倍之罰鍰，即屬有據，其裁量本身亦無裁量逾越、裁量濫用或裁量怠惰之違法，應受合法之判定。又上訴人所言「『稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表使用須知』有關短報或漏報銷售額之相關規定指出，如果違章人在裁罰處分核定前已補報補繳稅款及以書面或於談話筆（記）錄中承認違章事實者，可處以 2 倍之罰鍰」一節，由於其並不承認違章事實，也未依法完全繳納全部之應納稅額，所以並無上開規定之適用。資為其判決之論據。

四、上訴人上訴意旨略謂：（一）原審判決以本案業主驗收時間及付款與款項被扣押之期間均在 87 年 5 月前，且上訴人亦曾於 87 年 5 月 21 日向承鴻公司請款，可見上訴人當時已知悉業主對承鴻公司有關「滲出水處理流程機電設施」部分均已付款完畢，據以認定 87 年 7 月 31 日為營業稅債務生效時點，惟查上訴人於 87 年 5 月 21 日以存證信函要求承鴻公司依約給付工程尾款，係基於上訴人承包工程業已施作完成，但承鴻公司卻遲未通知上訴人請領尾款，因工程業已完工若干時日，於此上訴人遂依自己之商業經驗推測承鴻公司應已完成驗收，並依合約估算承鴻公司應付之尾款，但此時上訴人實不知悉承鴻公司是否已領到業主工程款，上訴人存證信函中亦僅為估算金額，是原審判決以前揭存證信函逕予認定上訴人於 87 年 5 月 21 日已知悉業主對承鴻公司有關「滲出水處理流程機電設施」部分業已付款完畢，顯有違經驗法則，況縱推知承鴻公司已完成驗收，上訴人應領工程款亦可能因業主扣款而有所變動，是上訴人寄發存證信函之行為，絕不能作為已該當「營業人開立銷售憑證時限表」所載包作業之開立發票時限「依其工程合約所載每期應收價款時為限」之規定，原審判決以上訴人向承鴻公司寄發之存證信函，論斷上訴人之營業稅開立銷售憑證時點，顯有違經驗法則。（二）依財政部 62 年 2 月 16 日台財稅字第 31208 號及財政部 67 年 8 月 18 日台財稅字第 35588 號函釋，被上訴人實際上既已注意到營利事業與政府機關或公營事業之交易（銷售貨物及勞務）因涉及繁複驗收程序，是以在銷售貨物之情形下，原則上應於發貨時開立統一發票，惟因涉及驗收程序完成後銷售額方得以確認，是以該 2 函釋允許營利事業銷售貨品予政府機關或公營事業須經驗收合格後方能具領價款者，准予於領取價款時，按實際領取價款開立統一發票，且此亦符合營業稅法第 16 條所稱銷售額之真意。依上訴人與承鴻公司合約，上訴人須經業主臺北縣政府層層驗收程序審核合格後，始得請領工程價款，上訴人自亦有以驗收完畢之數量及金額開立統一發票之需求，依實質課稅原

則，自應有前揭函釋之適用，亦即以業主驗收後，上訴人已領價款開立發票，本案施作工程最終上訴人取得之工程尾款為 434 萬 1,268 元，是以依營業稅法第 16 條上訴人銷售勞務所收取之代價為 434 萬 1,268 元，被上訴人核課稅捐及核處罰鍰時，業均已知悉此一事實，卻仍以上訴人無法全數收取之金額 1,706 萬 4,809 元認係銷售額，甚進而處以上訴人罰鍰，顯有違營業稅法第 16 條及量能課稅之違法。（三）依本件上訴人包作業之行業特性，上訴人施作工程後依約請款時，尚須經業主估驗程序，始得確知收款金額，且上訴人施作之承包工程，係對特定之工程案件予以施作，工程一經施作即不可能回復，將施作物拆卸取回或原物轉售予他人，與上訴人性質類似之裝潢業、廣告業、勞務承攬業等，就其所提供之施作、設計或勞務，亦均有對特定業主提供專門性（屬人性）、特定之勞務，且均具有不可回復等特性，惟就類此行業，「營業人開立銷售憑證時限表」均規定係應於「收款時」開立發票，然卻規定上訴人於工程合約所載每期應收價款時即應開立，顯然將上訴人（包作業）開立發票時點提前至應收價款時，實違反憲法第 7 條所定「平等原則」，是本院應依行政訴訟法第 252 條規定，裁定停止訴訟程序，聲請司法院大法官解釋等語。

五、本院查：（一）按「在中華民國境內銷售貨物或勞務及進口貨物均應依本法規定課徵營業稅」、「營業人銷售貨物或勞務，應依本法營業人開立銷售憑證時限表規定之時限，開立統一發票交付買受人。」「營業人除本法另有規定外，不論有無銷售額，應以每 2 月為 1 期，於次期開始 15 日內，填具規定格式之申報書，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。其有應納營業稅額者，應先向公庫繳納後，檢同繳納收據一併申報。」「營業人有左列情形之一者，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：一、……。四、短報、漏報銷售額者。」「納稅義務人有左列情形之一者，除追繳稅款外，按所漏稅額處以 1 倍至 10 倍罰鍰，並得停止其營業：一、……。三、短報或漏報銷售額者。……」行為時營業稅法第 1 條、第 32 條第 1 項前段、第 35 條第 1 項、第 43 條第 1 項第 4 款、第 51 條第 3 款分別定有明文。復按「營利事業依法規定應給與他人憑證而未給與，應自他人取得憑證而未取得，應就其未給與憑證或未取得憑證，經查明認定之總額處 5% 罰鍰。」為稅捐稽徵法第 44 條所明定。又「納稅義務人同時觸犯租稅行為罰及漏稅罰之案件，依本函規定處理。說明：二、……。（一）……。 （二）營業人觸犯營業稅法第 51 條各款，如同時涉及稅捐稽徵法第 44 條規定者，……。勿庸併罰採擇一從重處罰。」復經財政部 85 年 4 月 26 日台財稅字第 851903313 號函釋在案。（二）查「營業人開立銷售憑證時限表」關於包作業之

銷售憑証開立時限僅規定：「依其工程合約所載每期應收價款時」，並未規定次承攬人必須知悉主承攬人已領到業主所支付之工程款始應開立發票，而上訴人與承鴻公司所訂之契約亦僅載明：「承鴻公司向業主臺北縣政府領得工程款以後，於 3 作業天內開立現金支票」，並未約定承鴻公司必須通知上訴人其已領到業主所支付之工程款，是上訴人本即有主動了解其上包承鴻公司已否領到工程款之義務，無待承鴻公司之通知，況本件業主驗收時間、付款時間與款項被法院扣押之時間均在 87 年 5 月以前，而且上訴人亦曾於 87 年 5 月 21 日以存證信函向承鴻公司請款，原審因而認定上訴人當時應已知悉承鴻公司業已領到業主臺北縣政府所支付之工程款，並無違經驗法則或論理法則，上訴人主張原審判決以上訴人向承鴻公司寄發之存證信函，論斷上訴人之營業稅開立銷售憑證時點，顯有違經驗法則云云，核無足採。（三）上訴人所引財政部 62 年 2 月 16 日台財稅字第 31208 號及財政部 67 年 8 月 18 日台財稅字第 35588 號函釋，係針對其交易對象為政府機關或公營事業者而言，本件上訴人之交易對象承鴻公司為私人企業非政府機關，並無上開函釋之適用，上訴人主張基於實質課稅原則，本件亦應有上開函釋之適用，故應以上訴人所實際收取之報酬 434 萬 1,268 元為銷售額，而非以上訴人無法收取之全數尾款 1,706 萬 4,809 元為銷售額，原處分顯有違營業稅法第 16 條量能課稅之原則云云，核屬無據。（四）憲法上所謂平等原則，係指對於事物本質相同者作相同之規定，事物本質不同者作不同之規定而言，而非指不論事物本質之齊頭式平等而言，查營業稅法第 32 條第 1 項所規定之「營業人開立銷售憑證時限表」，乃係審酌各個不同行業之交易特性，分別規定其不同之開立憑證時限，並無違平等原則，上訴人主張「包作業」與裝潢業、廣告業、勞務承攬業等均具有一經施作即不可能回復之特性，而該等行業均以收款時為開立憑證時限，惟獨「包作業」規定須於每期應收價款時開立憑證，有違平等原則云云，未能審視其所舉之各行業間仍有其個別之差異性，核無足採。（五）原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，將訴願決定及原處分均予維持，駁回上訴人之訴，核無違反經驗法則、量能課稅原則及平等原則之違法，上訴論旨，仍執前詞，指摘原判決違誤，求予廢棄，難認有理由，應予駁回。六、據上論結，本件上訴為無理由，爰依行政訴訟法第 255 條第 1 項、第 98 條第 3 項前段，判決如主文。

中 華 民 國 95 年 8 月 31 日

（本件聲請書其餘附件略）

資料來源：司法院司法周刊第 1546 期 1 版法令月刊第 62 卷 8 期 140-141 頁司法院公報第 53 卷 9 期 111-147 頁總統府公報第 6989 號 13 頁司法院大法官解釋（二十六）（101 年 8 月版）第 689-744 頁