司法院釋字第二三七號解釋

中華民國 78 年 3 月 17 日
院台秘二字第 02577 號

解　釋　文

支票本為支付證券，得代替現金使用。票據法第一百二十八條第二項雖規定：「支票在票載發票日前，執票人不得為付款之提示」。但票載日期後之支票，仍為見票即付，此觀同條第一項規定自明。財政部六十九年九月二十日修正之統一發票使用辦法第十七條規定：「依本法營業稅分類計徵標的表規定，凡以收款時為開立統一發票之期限者，其所受之遠期支票，得於票載發票日開立統一發票」，係顧及收受未屆票載發票日支票之營業人利益而設，符合當時之營業稅法第十二條第一項之立法意旨，與憲法第二十三條規定，並無牴觸。

解釋理由書

營利事業發生營業行為時，應依營業稅法第十二條規定開立統一發票。其以支票為價金之支付者，因支票本為支付證券，得代替現金使用。票據法第一百二十八條第二項雖規定：「支票在票載發票日前，執票人不得為付款之提示」。但票載日期屆至後之支票，仍為見票即付，此觀同條第一項規定自明。

買賣業開立統一發票，係採權責發生制，其開立時限原則上以發貨時為準，但發貨前已收貨款部分，應先行開立；營業稅分類計徵標的表定有明文。在此情形，若以未屆票載發票日之支票支付貨款者，支票既係代替現金使用，得作為支付貨款之工具，財政部於六十九年九月二十日修正之統一發票使用辦法第十七條（現行辦法第十六條）規定：「依本法營業稅分類計徵標的表規定，凡以收款時為開立統一發票之期限者，其所受之遠期支票，得於票載發票日開立統一發票」。因票載發票日屆至後之支票，仍為見票即付，則上述規定顯係顧及收受未屆票載發票日支票之營業人利益而設，符合當時之營業稅法第十二條第一項之立法意旨，與憲法第二十三條規定，並無牴觸。

至聲請人指稱稅捐稽徵法第四十四條違憲之部分，實質上係對遲

開統一發票是否違反該條規定及應否適用同法第四十八條之一之爭議，並非上述規定有何牴觸憲法之疑義，不在本件受理解釋之範圍，併此說明。

大法官會議　主　席　林洋港

大法官　翁岳生　翟紹先　楊與齡　李鐘聲
楊建華　楊日然　馬漢寶　劉鐵錚
鄭健才　吳　庚　史錫恩　陳瑞堂
張承韜　張特生

不同意見書　　大法官　鄭健才

統一發票為發貨票之別稱，營業人銷售貨物，非於成立買賣契約之債權契約時即應開立，而係於發貨即於移轉貨物所有權與買受人時始應開立；此觀六十九年六月廿九日公布之營業稅法第十二條分類計徵標的表及七十四年十一月十五日修正公布之同法第三條、第三十二條之規定自明。雖該標的表又設有「發貨前已收之貨款部分應先行開立」之例外，惟此例外規定於法律之平等性原則深具破壞力；即使合憲，亦應兼顧理論與事實之合理解釋，方符租稅法律主義及非依法律不得課人民以義務之旨。而無條件見票即付之支票，固為支付證券，得代替現金使用，究非謂此證券即為現金，不過執票人於取得時得立即為付款之提示，不至因資金關係（發票人之現實存款）突然變動而不獲付款，交付此種證券成為交付現金之一種手段而已。至實際交付支票日期先於票載發票日期之所謂遠期支票，執票人無法於取得時立即為付款之提示。由於時間之間隔，上述資金關係，在執票人言，因不能掌握，已毫無意義；執票人所重視者乃轉為與發票人間之信用關係。此種遠期支票，實已不具支付證券之特徵；而淪為信用證券，與匯票無異。更無可代替現金使用之可言。亦不能先後顛倒，不從執票人取得支票時觀察，而改從票載發票日觀察，謂自票載發票日起又由信用證券回頭為支付證券，致與支付證券之基本理論相違。是營業人於發貨前僅取得遠期支票者，能否於票載發票日為付款之提示時即獲付款，尚須視發票人之信用如何而定；殊難遽作「票載發票日即為『已收取貨款』之時」之結論。支票刑罰規定廢止後，強作如此結

論，尤與事實有出入。

即使有使稅捐稽徵目的易於達成之正當理由，而不顧理論與事實，認有作此結論之必要，亦應以法律明定之；而非行政命令所得逕行規定，使尚未發貨之營業人受其拘束。

抄黃０武聲請書

受文者：司法院

主　旨：為因台灣高等法院台中分院七十四年度財抗字第三五三號刑事裁定所適用之稅捐稽徵法第四四條及統一發票使用辦法第十七條（75.2.20 條正後同辦法第十六條）有牴觸憲法第七條及第二十三條規定之疑義，謹聲請　鈞院大法官會議解釋事。

說　明：

一、爭議之經過：

緣聲請人以銷售汽車為業，前於七十四年一月起至七十四年四月止，因銷售汽車而收受部分客戶所簽發之遠期支票以為間接給付清償貨款之用，由於聲請人未於該遠期支票之票載發票日開立統一發票，而至該支票兌現收款時開立發票，致被台中市稅捐稽徵處事後發現而移送法院裁罰，案經台灣高等法院台中分院七十四年財抗字第三五三號刑事裁定（附件一）適用稅捐稽徵法第四四條及統一發票使用辦法第十七條規定以聲請人有應給予他人憑證而未給予之違章行為，對於聲請人按銷售總額處以百分之五之罰鍰計新台幣一百零二萬三千六百十元整。

二、對本案所持之見解：

㈠統一發票使用辦法第十七條牴觸憲法第二十三條規定：

1. 按聲請人係以買賣汽車為業，亦即為行為時營業稅法上之營業稅分類計徵標的表所列買賣業，依該營業稅分類計徵標的表規定，買賣業開立統一發票之時限係「以發貨時為限，但發貨前已收之貨款部分應先行開立。」

2. 本件聲請人於發貨前自買受人收受系爭支票，雙方約定利用該支票作為價金債權之「間接給付」方法，依該間接給付之約定，買受人開立支票交付聲請人，聲請人於票據到期日向銀行提示請求付，於該票款兌現後聲請人立即依前開營業稅法規定收受貨款時開立發票，並於次月十日以前申報繳納營業稅在案。

3. 故聲請人就系爭汽車買賣事件，關於營業稅之繳納，並無遲開發票情事，蓋前述營業稅法上所謂「已收貨款」，係指出賣人（聲請人）收受貨款現金而滿足價金債權時而非指於收受支票時，蓋就本件銷貨之價金債權，收受支票僅屬於民法第三二０條所定「間接給付」之情形（附件二），依民法第三二０條規定：「因清償債務而對於債權人負擔新債務者，除當事人另有意思表示外，若新債務不履行時，其舊債務仍不消滅。」本件價金債權並不因收受支票而受滿足，必須支票兌現始受滿足，而達於營業稅法上所稱「已收貨款」之情形，故遠期支票到期日既非支票兌現時期，亦即非價金債權滿足之時期，依法即尚不發生開立發票之義務，甚為明顯。要之，本件聲請人於支票兌現時開立發票，揆之營業稅法及民法第三二０條「間接給付」規定，並無不合。

4. 本件原確定裁定所適用之統一發票使用辦法第十七條修正新辦法（第十六條）規定：「依本法營業稅分類計徵標的表規定，凡以收款時為開立統一發票之期限者，其收受之遠期支票，得於票載發票日開立統一發票。」不將收受遠期支票之開票時限規定以票據兌現收款時為準，而擅自提前於未實際兌現收款之票載日期為準，顯然牴觸母法之規定，而有以行政命令課予人民義務負擔之情事，其違反憲法第二十三條所揭櫫法律保留原則之精神，灼然甚明。

㈡稅捐稽徵法第四十四條牴觸憲法第二十三條及第七條規定：

1. 按依稅捐稽徵法第四十四條規定未給予他人憑證應受處罰，並未規定逾期開立給予憑證，亦應受處罰，又依稅捐稽徵法第四十八條之一前段規定納稅義務人自動向稅捐稽徵機關補報，並補繳所漏稅款者，凡屬未經檢舉又未經稽徵機或財政部指定之調查人員進行調查之案件，各稅法所定關於漏報、短報之處罰一律免除。而漏稅罰比行為罰嚴重，依舉重以明輕之法律原則，行為罰更應免除（參照台灣高等法院台南分院司法座談會決議）。而且漏開發票之處罰目的本來即在於確保稅捐債權之實現，倘僅單純遲開發票並未逃漏稅捐，則對於稅收，既絲毫不生影響，則其處罰目的自始根本不存在，從而亦無處罰之必要，甚為明確。尤有進者，就所謂「遲開發票」如本件情形，在遠期支票兌現時開立發票，已難謂於法不合，倘僅因對於開立發票時限規定之法律見解不同，即率爾對於未熟諳多如牛毛之稅務法令之納稅義務人課以遲開發票應受罰鍰制裁之責任，是不啻強人所難，徒令人有「苛政猛於虎」之感而已！
2. 本件原裁定所適用之稅捐稽徵法第四十四條規定，既如原裁定所擴張解釋，亦適用於遲開發票之情形，則如前所述，該法律規定顯係對於確保稅捐債權所不必要處罰之行為亦加以處罰，而涉有違反憲法第二十三條所揭櫫比例原則之嫌。且衡之稅捐稽徵法第四十八條之一漏稅者補稅免罰之規定，本案在稅捐稽徵機關進行調查前已自動開立發票之所謂遲開發票行為，卻不能免罰，不僅違反舉重明輕之原則，且此項稅捐稽徵法第四四條之規定與同法第四十八條之一比較，其價值判斷顯然互相矛盾，故同法第四十四條之規定亦因未將自動補開發票予以除外適用而牴觸憲法第七條所揭示之立法平等原則，至為灼然。

三、聲請解釋憲法之目的：

綜上所陳，台灣高等法院台中分院七十四年度財抗字第三五

三號刑事裁定所適用之稅捐稽徵法第四十四條及統一發票使用辦法第十七條（修正辦法第十六條）有牴觸憲法疑義，為此懇請　鈞院惠予解釋如下：「一、遲開發票行為不罰，稅捐稽徵法第四十四條關於遲開發票應予處罰之規定部分牴觸憲法第二十三條及第七條規定，應屬無效。二、營業人依法應以收款時為開立發票時限者，其所收遠期支票，以票據兌現日為開立發票時限，統一發票使用辦法第十七條（修正辦法第十六條）牴觸憲法第二十三條規定，應屬無效。三、本件解釋效力及於聲請人據以聲請解釋之案件（台灣高等法院台中分院七十四年度財抗字第三五三號刑事裁定），聲請人得依法聲請提起非常上訴或聲請再審，以資救濟。」

為此謹懇請　鈞院鑒核，惠准迅賜審查並為違憲之解釋，以確保人民之自由與財產權，至為感禱。

謹　呈

司法院　公鑒

聲請人：九０汽車股份有限公司
台中分公司
負責人：黃０武

中　華　民　國　七　十　五　年　五　月　二　十　六　日

台灣高等法院台中分院刑事裁定　　七十四年度財抗字第三五三號

抗告人　九０汽車股份有限公司台中分公司　（設略）
負責人　黃０武　（住略）
代理人　楊盤江　律師

上抗告人因違反稅捐稽徵法案件，不服台灣台中地方法院中華民國七十四年八月二十六日裁定（七十四年度財稅字第一七九號），提起抗告，本院裁定如下：

主　文

抗告駁回。

理　由

一、本件原裁定以抗告人即受處分人於七十四年一月起至七十四年四月止，銷貨遲開統一發票計新台幣（下同）貳千零肆拾柒萬貳千貳百元，有談話筆錄及該公司新車訂購合約書四大冊可憑，因依稅捐稽徵法第四十四條規定，按銷貨總額處以百分之五之罰鍰計壹百零貳萬參千陸百壹拾元整。

二、受處分人抗告意旨略以：

1. 抗告人以買賣汽車為業，雖買賣業開立統一發票之時限係「以發貨時為限，但發貨前已收之貨款部分，應先行開立。」，惟本案買受人於發貨前所交付之支票乃作為價金債權……「間接給付」方法，依民法第三百二十條規定 1.抗告人之價金債權並不因收受支票而受滿足，必須支票兌現始受滿足，而達於營業稅法上「已收貨款」之情形。
2. 抗告人之遲開發票，係因抗告人公司業務人員並不能攜帶發票憑證外出，而迨業務單位人員收得價款返回公司轉交付會計部門人員開立發票時，因已下班，乃因作業上不可抗拒之事由生不得之遲滯，自帶「遲開發票」之可言。
3. 抗告人銷售車輛，有時雖已收受部分價款，但因客戶仍在選購試車階段，並未確定其所購車款式，包括車種、價位、內裝、顏色及型式等，其契約尚未成立，自尚無營業所為之發生，抗告人尚不負有簽發統一發票之義務，尤其在買受人貸款以分期償付車款時，仍未能確定車主之買受人名義，契約尚未成立，依法自尚無開立統一發票之義務。
4. 抗告人遲開統一發票，已依稅捐稽徵法第四十八條之一前段規定自動向稅捐稽徵機關補報，並補繳所漏稅款，依法不得處罰云云。

三、查：

1. 支票乃流通之有價證券，以支票給付貨款與支付現金在法律上有相同之效力，並非不得簽發統一發票，此觀乎統一發票使用辦法第十七條規定：「依本法營業稅類計徵標的表規定，凡以收款時為開立統一發票之期限者，其收受之遠期支票，得於票載發票日開立統一發票。」甚明。抗告人「間接給付」之辯

解，顯不足採。

2.依統一發票使用辦法第十四條規定，「營利事業派出推銷人員隨帶貨物離開營業場所兜售者，應由推銷人員攜帶統一發票，於銷售貨時開立統一發票交付買受人。」況且抗告人亦可命收取貨款後立即以電話通知抗告人公司先簽發統一發票再補送予買受人，抗告人所謂因作業上不可抗拒之事由所生不得已之遲滯，顯屬諉卸言詞，不足採信。

3.依案附新車訂購合約書已載明買受人名稱、車型、規格，引擎號碼及所屬年限，依民法第三百四十五條第二項、第一百五十三條第二項之規定，抗告人及買受人雙方對於買賣標的物之意思表示已趨一致，買受人方可交付定金，抗告人所稱，買受人名稱，車型、規格顏色尚未確定云云，固因買受人既已付款，可知雙方之買賣契約已經成立。所辯與情理有違，且與上述事實不合，尤不足採信。

4.現行稅捐稽徵法對於漏開統一發票及遲開統一發票之行為，均分別規定加以處罰，抗告人自承有遲開統一發票之行為，雖事後補開，依法仍應處罰，此與僅規定處罰漏稅未規定處罰遲繳稅金而已補繳則可免罰之情形不同，其辯解亦不足採。

四、抗告人抗告意旨指摘原裁定不當，為無理由，應予依法駁回，依刑事訴訟法第四百十二條裁定如主文。

中　華　民　國　七　十　五　年　三　月　二　十　五　日