

## 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，有牴觸憲法第 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，有牴觸憲法之疑義，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执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（Bedürfnis- 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業者，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 條比例原則而有牴觸憲法之疑義。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○峰

訴訟代理人 巫 ○

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 9 5 年 8 月 3 1 日  
(本件聲請書其餘附件略)