

司法院秘書長 函

地址：10048台北市中正區重慶南路1段
124號

受文者：財政部等

發文日期：中華民國97年9月18日

發文字號：秘台大一字第0970020280號

速別：最速件

密等及解密條件或保密期限：普通

附件：如文

主旨：為審理加值型及非加值型營業稅法之「營業人開立銷售憑證時限表」關於包作業之銷售憑證開立時限規定，是否抵觸憲法乙案，請 貴部就下述說明二至四等事項檢附相關資料並提供說明，於二週內惠復。

說明：

- 一、依司法院大法官審理案件法第13條第1項規定辦理。
- 二、請 貴部就加值型及非加值型營業稅法（下稱「營業稅法」）之開立銷售憑證時限表（下稱「開立時限表」），以行業別區分開立憑證時限之目的，檢附相關資料，提供說明。並請說明開立時限表，關於包作業「依其工程合約所載每期應收價款時」為憑證開立時限之規定目的。
- 三、倘營業稅法不分業別，一律將營業人開立憑證時限規定為「營業人收款時」，將對稅捐稽徵實務與當前商業慣行產生如何影響？
- 四、本件聲請人主張，依現行營業稅法開立時限表之規定，若包作業之營業人未實際收款但已屆應收款時，其營業稅債務已生效，依法須開立銷售憑證，並依營業稅法相關規定報繳當期之稅款，如未繳納將被裁處罰鍰。故開立時限表上開規定，使營業人在將來發生呆帳時，無法將已繳納之營業稅轉嫁予

購買人，有違營業稅法建制原則，且開立時限表對包作業與其他勞務業者所為不同之規定，並無正當理由。是營業稅法開立時限表關於包作業之規定，牴觸憲法平等原則、量能課稅原則、租稅公平原則及比例原則等規定云云。請 貴部就聲請人之主張表示意見。

五、以上敬請 貴部查照惠復，俾供本院審理案件之參考。

正本：財政部

副本：本院大法官書記處

郵 寄：財政部

紙本遞送：本院大法官書記處

裝

訂

線

檔 號：
保存期限：

財政部 函

機關地址：臺北市中正區(10066)愛國西路
2號

聯絡方式：翁培祐 0223228424

受文者：司法院

發文日期：中華民國97年10月13日

發文字號：台財稅字第09704545700號

速別：普通件

密等及解密條件或保密期限：普通

附件：如主旨 (097B204947_1_13164358719.doc)

主旨：大院函為審理加值型及非加值型營業稅法之「營業人開立銷售憑證時限表」所列包作業之銷售憑證開立時限規定，是否抵觸憲法乙案，謹檢附本部意見，請 鑒察。

說明：依據 大院秘書長97年9月18日秘台大一字第0970020280號函及附件辦理。

正本：司法院

副本：

財政部對加值型及非加值型營業稅法之「營業人開立銷售憑證時限表」所列包作業之銷售憑證開立時限規定之說明

關於 大院為審理加值型及非加值型營業稅法（以下簡稱「營業稅法」）之「營業人開立銷售憑證時限表」（以下簡稱「開立時限表」）所列包作業之銷售憑證開立時限規定，是否抵觸憲法乙案，謹就 大院來函所列事項，逐項說明如下：

- 一、營業稅法之開立時限表以行業別區分開立憑證時限之目的及關於包作業「依其工程合約所載每期應收價款時」為憑證開立時限之規定目的。

說明：

- （一）查74年11月15日營業稅法之立法資料，「開立時限表」係考量各業營業情況不同而有所差異，為期規定明確，爰參照舊營業稅法之「營業稅分類計徵標的表」所訂定（檢附營業稅法修正案資料影本）。
- （二）按現行營業稅法第1條規定，營業人在我國境內銷售貨物或勞務及進口貨物，均應依法課徵營業稅。準此，營業稅之課稅客體分為「貨物」及「勞務」兩類。是以，同法「開立時限表」之規範內容，大致亦以營業人銷售「貨物」或「勞務」為區分營業人開立銷售憑證時限之標準。營業人如係銷售貨物，原則係以「發貨時」為銷售憑證開立時限，至如係銷售勞務時，則係以「收款時」為銷售憑證開立時限。
- （三）依據「開立時限表」所列包作業範圍，係指承包土木建築工程、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。又據查當時立法資料，原「營業稅分類計徵標的表」於包作業附註欄載明，主要材料由出包人自備非作價供給，包作業以承包工務為主者，其工價收入按勞務承攬業計徵。據上，參照「開立時限表」對包作業之定義，應係以包工包料之包作業為規範對象，故其性質應與銷售貨物較為類同，原應以發貨時為開立銷售憑證時限；惟考量工程之完成均需一段較長期間及工程合約一般均以完成一定進度作為收取部分工程價款之條件，「開立時限表」乃以「工程合約所載每期應收價款時」為包作業之銷售憑證開立時限。

二、倘營業稅法不分業別，一律將營業人開立憑證時限規定為「營業人收款時」，將對稅捐稽徵實務與當前商業慣行產生如何影響？

說明：

(一) 租稅債務關係之成立，學說上存有課稅處分時說及構成要件實現說，依據我國學者通說及司法實務見解¹，均採後者之見解，亦即在租稅法定主義前提下，任何租稅之構成要件均屬國會保留事項，須以法律明定，故當滿足租稅法律所定之構成要件時，不待任何行政權之介入，租稅債務關係自然發生。我國營業稅係屬消費稅²性質，依據營業稅法第1條規定，營業稅之課稅客體為銷售貨物或勞務及進口貨物。同法第3條第1項及第2項規定，將貨物之所有權移轉與他人，以取得代價者，為銷售貨物。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。因

¹ 陳敏，租稅債務關係之成立，收錄於政大法學評論第39期，頁380。陳清秀，稅法總論，頁339。洪家殷，論核課處分，收錄於當代公法新論（中）（翁岳生七秩紀念論文集）頁156。行政法院77年判字第630號判決及91年判字第111號判決。

² 黃茂榮，憑證義務及營業稅之憑證的開立時限，收錄於植根雜誌第19卷第4期，頁13。

此，當上開營業稅之課稅構成要件合致時，營業人之納稅義務即已發生。又營業稅雖屬週期稅，但為掌握用以證明銷售事實及銷售額之證據方法，營業稅法第32條乃規定營業人應依規定開立銷售憑證之義務³；惟考量有形之貨物與無形之勞務，二者性質顯屬有別，故其開立銷售憑證之時限於立法時，亦別作規範，理由已如前述。

(二) 又我國自75年實施之新制營業稅，係採行加值型營業稅，按營業稅法第15條第1項規定，營業人當期銷項稅額，扣減進項稅額後之餘額，為當期應納或溢付營業稅額。營業人銷售貨物，一般均係採進、銷貨方式經營，營業人於進貨時所取具之進項憑證，往往均於當期或次期即提出申報扣抵。如將營業人開立銷售憑證時限，一律規定為「營業人收款時」，恐將發生營業人以尚未收款為由，短、漏開銷售憑證，但進項稅額卻已提出申報扣抵之不合理現象。例如製造商甲將貨物銷售給批發商乙，乙將貨物銷售給零售商丙，丙則銷售給消費者丁，如甲、乙、丙間均依約完成付款、交貨及交付統一發票，乙、丙並將所取得之進項憑證，提出申報扣抵銷項稅額；惟丙以丁拒絕付款為由，未開立統一發票，則政府完全無法收到此項稅款，將使營業稅制之追補作用（Catching-up Effect）⁴蕩然無存。況加值稅係屬消費稅性質，該項貨物既已發送，除事後發生銷貨退回，可依銷貨退回程序辦理外，不論有無支付貨款，消費事實已然發生，銷售貨物構成要件亦已滿足，基於租稅法定主義，實難謂以「營業人收款時」作為開立銷售憑證之時限，要屬妥當。至於銷售勞務部分，並非以有形貨物交付作為

³ 黃茂榮，前註文，頁8。

⁴ 在加值型營業稅中，交易前手少納之稅，將在交易後手銷售貨物或勞務時追回。王建煊，租稅法（第30版），頁377。

交易是否完成之條件。是以「營業人收款時」作為其銷售憑證開立時限，顯見「開立時限表」已遵循比例原則而訂定。

- (三) 憲法之平等原則，要求實質之平等，而非形式之平等⁵， 大院釋字第481號、第485號、第596號及第618號等多則解釋有案。營業人銷售貨物與銷售勞務之性質有別，要無爭議，故以貨物之發送作為滿足銷售貨物構成要件之判斷基準，而以價款之收取作為滿足銷售勞務構成要件之判斷基準，乃係考量事物之本質⁶，與憲法平等原則所要求之實質、相對平等，實非有間。

三、大院囑就「本件聲請人主張，依現行營業稅法開立時限表之規定，若包作業之營業人未實際收款但已屆應收款時，其營業稅債務已生效，依法須開立銷售憑證，並依營業稅法相關規定報繳當期之稅款，如未繳納將被裁處罰鍰。故開立時限表上開規定，使營業人在將來發生呆帳時，無法將已繳納之營業稅轉嫁予購買人，有違營業稅法建置原則，且開立時限表對包作業與其他勞務業所為不同之規定，並無正當理由。是營業稅法開立時限表關於包作業之規定，抵觸憲法平等原則、量能課稅原則、租稅公平原則及比例原則等規定云云」表示意見。

說明：

- (一) 經參考營業稅法立法資料，該法規範之包作業性質與銷售貨物業別類同，本案聲請人將包作業並列於其他勞務業，洵非妥適，實難謂與憲法平等原則有違。
- (二) 據案附，司法機關對於本案聲請人訴請業主支付尾款，判決聲請人勝訴，並同意其聲明參與分配，且已分得價款新臺幣（下同）434萬餘元，顯見

⁵ 陳敏，行政法總論（第四版），頁91以下。

⁶ 吳庚，行政法之理論與實用（增訂十版），頁72以下。

聲請人履行其工程合約所負之義務，其銷售貨物行為已然完成，課稅構成要件亦已合致，即應依法課徵稅捐，尚不發生聲請人所稱對「單純的債權行為」課稅及過早促使租稅債務發生等問題，與量能課稅原則及比例原則，應無牴觸。

- (三) 探究聲請人真意，實為主張其未獲分配工程款部分，可免課徵稅捐，而非爭執開立時限表之適憲爭議；惟營業人應收帳款因無法收取而發生呆帳，核屬所得計算損益之範疇，所涉應為所得稅之計徵，與以銷售貨物或勞務為課稅合致要件之營業稅，實無干係。況據案陳，本案系爭工程屬「包工包料」，因此，聲請人為辦理系爭工程所支付之進項稅額，依法均可申報扣抵，且已扣抵銷項稅額。雖然本案聲請人僅就獲得分配之434萬餘元報繳稅款；惟基於依法行政原理，稽徵機關就聲請人所提出之相關進項稅額，除屬營業稅法第19條規定不得扣抵者外，均同意聲請人辦理扣抵，尚不因其未收到尾款或拒絕繳納部分應納稅款，而否准其相關進項稅額之扣抵。準此，如照聲請人主張，僅就其獲得分配之434萬餘元課徵營業稅，至於差數近1,300萬元部分則無需課徵營業稅，其結果形同政府補貼聲請人前開近1,300萬元部分之進項稅額。果此，將有悖於租稅公平原則。

營業人開立銷售憑證時限表

類別	範圍	開立憑證時限	特別規定
業買賣	銷售貨物之營業。	一、以發貨時為限。但發貨前已收之貨款部分，應先行開立。 二、以書面約定銷售之貨物，必須買受人承認，買賣契約始生效力者，以買受人承認時為限。	
業造製	凡使用自行生產或購進之原料機械製造產品之營業。 同買賣業。	同買賣業。	
業工手	凡使用自行生產或購進之原料製造之貨物，包括裁縫、手工刺繡品、貝殼品、雕塑品、金屬裝飾品及...	同買賣業。	

業新	業版出	業林農	業牧畜
其他產業等。 包括報社、雜誌社、通訊社、電視臺、廣播電臺等。	凡用機械印刷或用化學方法印製之書籍、週刊、錄音帶、錄音片、錄影帶、影碟片，並由出版商名稱發行出售之營業。包括書局、印書館、圖書出版社、唱片製造廠等業。	凡投資利用土地及機械從事植物生產之營業。包括農場、林場、茶園、花園、菜園及菇類培養場等。	凡投資利用牧場或其他場地，從事養殖動物之營業。包括牲畜、家禽、鳥類、蜜蜂等。
一、印刷費等以交件時為限，但交件前已收之價款部分，應先行開立。 二、廣告費以收帳時為限。 三、銷售貨物部分，按買賣業開立。	同買賣業。	同買賣業。	同買賣業。

營業稅分類計徵標準的表

類及別	業別	範	圍	計徵標準的	開立統一發票時限	附註
第一類買貨業銷售貨物之營業。 ：最低不得少於百分之零點六，最高不得超過百分之				所銷貨物之價額	一、以設貨時為限。但設貨前已收之貨款部分應先行開立。 二、外銷之價額，以結匯時為限。但將取得之外匯存入政府指定之銀行者，以存入時為限。 三、以書面約定銷售之貨物，必須買受人承認	代銷貨物按行起業計徵。

製造業 凡使用自行生產或購進之原料，以人工與電動機械產品之營業。	手工業 凡使用自行生產或購進之原料，以人工技術製成產品之營業。包括裁縫、手工製成之官燈、編織品、竹製品、藤製品、刺繡品、貝殼品、雜項品、金屬裝飾品及其他產品等業。	新聞業 包括報社、雜誌社、通訊社、電視臺、廣播電臺等。	印刷業 包括報社、雜誌社、通訊社、電視臺、廣播電臺等。	對外營業所收印費、銷售非本廠出品之電氣	一、印刷費等以交件時為限。但交件前已收之	凡由客戶提供主要原料或材料委託代為加工者，其工費收入部分按加工業計徵，但以帳簿有關成本記載翔實者為限。 凡由客戶提供主要原料或材料委託代為加工者，按加工業計徵。
-------------------------------------	--	--------------------------------	--------------------------------	---------------------	----------------------	---

營業稅法修正案

出版業	凡用機械印版或用化學方法印刷之書籍、圖畫、發音片、並由出版商名義發行出售之營業等之價額。包括書局、印書館、圖書出版社、唱片製造廠等業。	電子器材之價額及雜誌、電報、所收廣告費。	價額部分，應先行開立。廣告費以收款時為限。	一、代銷出版品按行紀業計額。 二、承印印刷品按印刷業計額。
造林業	凡利用土地及勞力從事於植物之生長之營業。包括果樹、林木、花苗、蔬菜之價額。及苗圃、養蠶等。	所銷產品、副產同買賣業。		
畜牧業	凡投資利用牧場或其他場地從事養殖動物之營業。包括牲畜產物、廢料等之價額。	所銷動物及其生	同買賣業。	

水產業	凡投資利用漁船、漁具或漁場從事水產、動植物之採捕或養殖之營業。包括漁業公司、水產公司等。	所銷水產動物	同買賣業。	
礦冶業	凡以人工與機械開採或冶煉礦產品或採取砂石之營業。	所銷礦冶品、	同買賣業。	
包作業	凡承包土木建築工程、水電煤氣裝置工程及建築物之油漆粉飾工程，而以自備之材料或由出包人作價供材料施工者之同業。包括營造廠、建築公司、工程公司、路面鋪設業、鑿井業、水電工程行、油漆承包商等業。	承包工料之價額	依其工程合約所收	主要材料由出包人自備非作價供給，包作業以承包工務為主者，其工價收入按勞務承攬業計價。
印刷業	凡用機械印版或用化學方法承印印刷品之營業。	承印印刷品之工	料價額。	以交付時為限。但來料加工者其來料免予計價。

貳、法律案之審查