

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¹）。值得見賢思齊，共同努力以赴。

¹ 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。

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²，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

² 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（Reiß in Tiple/Lang. Steuerrecht, 20. Aufl., 2000 Koeln § 14 Rz. 1 S.559）。

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，而以其履行行為做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制訂，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連的規定。

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，不得以無關連之形式外觀為依據。

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³，其銷售營業人得透過同時履行抗辯權之

³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

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

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。」

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⁴，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）。

⁴ 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（Sölch/ Ringleb, Umsatzsteuer, 64. Ergänzungslieferung September 2010, § 17 UStG Rn. 102f..）

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。