

司法院新聞稿

司法院大法官於一〇〇年六月十日舉行之第一三七五次會議中，就水〇工程企業股份有限公司代表人蔡元奇為營業稅事件，認最高行政法院九十五年判字第一四一八號判決，所適用之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規定，有違憲法第七條及第二十三條之疑義，聲請解釋案，作成釋字第六八八號解釋。

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。

解釋理由書

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。

該次會議由司法院院長賴大法官浩敏擔任主席，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、陳新民出席，秘書長林錦芳列席。會中通過之解釋文、解釋理由書；蘇大法官永欽、黃大法官茂榮分別提出之協同意見書；陳大法官新民提出之部分不同意見書，均經司法院以院令公布。

- 附（一）蘇大法官永欽提出之協同意見書。
- （二）黃大法官茂榮提出之協同意見書。
- （三）陳大法官新民提出之部分不同意見書。
- （四）本件水 0 工程企業股份有限公司代表人蔡元奇聲請案之事實摘要。

釋字第 688 號解釋事實摘要

聲請人於民國 84 年 9 月向承 0 營造公司轉承包臺北縣政府之工程，約定報酬金額新臺幣 1 億 6500 萬，其中尾款為 1706 萬，尾款給付依約應於「承鴻公司向業主臺北縣政府領得工程款後，於 3 作業天內開立現金支票」為之。

聲請人於 87 年 7 月 31 日完工，但工程尾款卻因承鴻公司陷於無資力而未如期獲償。聲請人提起訴訟、參與分配，於 89 年 5 月間，獲償 434 萬餘元；嗣於 91 年 7 月 5 日補報繳所獲償 434 萬餘元之營業稅 20 萬 6,727 元。

北區國稅局以聲請人承攬之工程屬包工包料之包作業，依營業人開立銷售憑證時限表規定，應於「依其工程合約所載每期應收價款時」開立發票，聲請人於 87 年 7 月 31 日完工並請求付款，即有開立全部尾款 1700 餘萬元統一發票，並依期限申報營業稅之義務；聲請人未依限履行上開義務，有漏開發票及漏繳營業稅情形，乃核定其逃漏營業稅款 81 萬，並處 3 倍罰鍰 243 萬 7800 元。聲請人不服，迭經訴願、行政訴訟均遭駁回，爰聲請解釋。