

## 釋字第六八五號解釋部分不同意見書

大法官 黃茂榮

對本號解釋多數意見關於行為罰應有最高數額之限制的部分敬表贊同，惟就「財政部中華民國九十一年六月二十一日台財稅字第九一〇四五三九〇二號函，係闡釋營業人若自己銷售貨物，其銷售所得之代價亦由該營業人自行向買受人收取，即為該項營業行為之銷售貨物人；又行政法院（現改制為最高行政法院）八十七年七月份第一次庭長評事聯席會議決議，關於非交易對象之人是否已按其開立發票之金額報繳營業稅額，不影響銷售貨物或勞務之營業人補繳加值型營業稅之義務部分，均符合加值型及非加值型營業稅法（營業稅法於九十年七月九日修正公布名稱為加值型及非加值型營業稅法，以下簡稱營業稅法）第二條第一款、第三條第一項、第三十二條第一項前段之立法意旨，與憲法第十九條之租稅法律主義尚無牴觸。」部分，其相關論據尚有釐清之餘地，爰提出部分不同意見書如下，敬供參酌：

### 壹、財政部九十一年六月二十一日台財稅字第九一〇四五三九〇二號函部分

該函釋稱：「xx公司於合作店銷售之經營型態雖與於百貨公司設專櫃銷售之型態類似，且均以合約約定按銷售額之一定比率支付佣金，惟該公司於合作店銷售貨物所得之貨款，係由該公司自行收款，其交易性質應認屬該公司之銷貨，應由該公司依規定開立統一發票交付買受人。」茲析述之：

#### 一、不應以金流為證據方法認定銷售營業人

該號函釋的意旨為：「該公司於合作店銷售貨物所得之貨款，係由該公司自行收款，其交易性質應認屬該公司之銷貨，應由該公司依規定開立統一發票交付買受人。」歸納之，

該函釋以銷售貨物所得之貨款的授受者，亦即以金流為唯一之證據方法，認定系爭貨物之銷售的當事人，而後以之為基礎，認為應以收款之公司為開立統一發票之義務人。當以外表之物流及金流為銷售關係之主體歸屬的唯一證據方法，將使利用代理人輔助履行債務或行使債權成為營業稅法上之不能。蓋依該函釋之見解該輔助履行債務（關於合作店對於消費者交付專櫃貨物），或行使債權（關於合作店自消費者受領價金）之代理人（專櫃貨物供應商）將被論為其所輔助履行債務或行使債權所據以發生之銷售關係的當事人，其原來之交貨債務人（合作店）或價金債權人（合作店）反而退居為第三人。此外，該函釋還進一步為原來之債務人或債權人（合作店）與該履行輔助人（專櫃貨物供應商）重新定性其間之契約關係的類型。例如在本號解釋原因案件所涉情形，將專櫃貨物供應商與合作店間原來之經銷關係，重新定性為租賃關係。並在上述基礎上，一方面否認：（1）原來債務人或債權人（合作店）開立給相對人（消費者）及（2）履行輔助人（專櫃貨物供應商）開立給原來債務人或債權人（合作店）之銷貨發票的合法性；另一方面要求：（1）原來之債務人或債權人（合作店）對於其履行輔助人（專櫃貨物供應商）就租金；（2）要求該履行輔助人對於相對人（消費者）就價金，負開立統一發票的義務。鑑於履行輔助人與其輔助履行之債務的債權人（相對人）間並不因輔助履行債務，而發生銷售關係，所以不當因其輔助履行而有交貨與收款之事實，而要其負開立統一發票的義務。至於合作店，當由其代理人（專櫃貨物供應商）以合作店的名義與消費者交易，並按銷售額之一定比例分享價差之銷售利益時，已是自己使用自己之金店面，自無租金請求權，因此也無要其負開立統一發票的義務。至其價差利益之發票，已開立於其開立給消費者之發票中。

該函釋的見解來自營業稅法第三條第一項規定：「將貨物之所有權移轉與他人，以取得代價者，為銷售貨物。」倘

未認識「將貨物之所有權移轉與他人」與「以取得代價」間之對價關係所具有之債務關係的特徵，並賦予應有的意義，則會如該函釋認為：該條僅規定該貨物及其價金之交付，亦即僅規定物權行為，並未觸及該物權行為所履行之債務及其據以發生之原因關係。然營業稅之稅捐債務不但以一定債務之履行為生效要件，而且以該債務所據以發生之債權行為（原因關係）為成立要件。在其成立時依該債權行為決定其稅捐客體及該稅捐客體所當歸屬之稅捐主體。是故，以脫離一定債務之履行，而單憑物流或金流（物權行為）為證據方法，以物權行為之當事人為依據，認定營業稅之稅捐客體的歸屬，並不符合營業稅法之建制原則。也與利用履行輔助人履行債務之常態經濟活動格格不入。營業稅法第三條第一項應在此理解下解釋之。

## 二、契約當事人之認定標準

該函事實上還隱藏一個問題，即否定專櫃貨物供應商與合作店協議，由專櫃貨物供應商以合作店名義與消費者締結買賣契約，並由專櫃貨物供應商以縮短給付流程的方式，直接對於消費者交貨收款<sup>1</sup>。

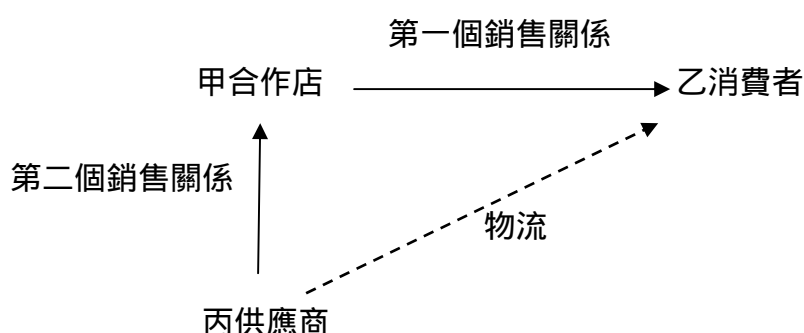
按為配合代理關係之規範需要，民法第一百零三條：「代理人於代理權限內，以本人名義所為之意思表示，直接對本人發生效力（第一項）。前項規定，於應向本人為意思表示，而其向代理人為之者，準用之（第二項）。」所以，關於契約當事人之認定，民法所定之認定原則是：依意思表示之名義人定其當事人<sup>2</sup>。這適用於債權行為（負擔行為）及物權行

<sup>1</sup> 這裡所稱「縮短給付流程的方式」指銷售關係雖是自供應商經由經銷商到消費者，但其貨物之交付，不自供應商經由經銷商對消費者，而直接由供應商直接對消費者給付。關於縮短給付，請參考王澤鑑，不當得利，2009/07 增訂新版，頁 95 以下。

<sup>2</sup> *Larenz/ Wolf*, Allgemeiner Teil des Bürgerlichen Rechts, 9. Aufl., München 2004, § 46 Rz. 145: 「代理人以本人之名義並在其代理權範圍內行為者，其所從事之法律行為的法律效力不是對於代理人，而是對於本人發生。該法律行為連同由之發生之一切權利與義務皆是本人之事務。如其與契約之締結有關，本人全方位取得契約當事人之地位。到達於受意思表示之代理人的表示視為到達於本人。」

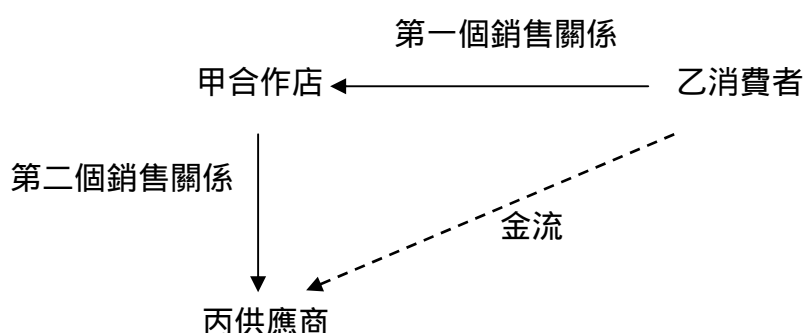
為（處分行為）。債務之履行，得約定由第三人對於債權人為給付（民法第二百六十八條）；債權之行使，得約定向第三人為給付（利益第三人契約）（民法第二百六十九條第一項）。而在上述有由第三人給付或向第三人給付之約定的情形，該第三人皆不因此成為或改變發生系爭債務或債權之原因關係的當事人。從而第三人也不應當因此成為營業稅法第三條第一項規定之銷售關係的當事人。

例如設合作店甲與消費者乙先締結第一個銷售契約（消費契約），而後為該契約之履行，甲與專櫃貨物供應商丙締結第二個銷售契約，並約定由丙直接對於乙交貨收款。形成其物流外表上直接發生在丙與乙間。該物流在民法上解讀為：丙基於丙甲間之債務關係，對甲履行債務；甲基於甲乙間之債務關係，對乙履行債務。至於丙乙間並無債務之履行關係。與該交易有關之營業稅的稅捐客體，分別在甲乙締結第一個銷售關係時，及甲丙締結第二個銷售關係時，便已成立並分別歸屬於其銷售營業人甲及丙。但直至丙對乙交貨，或乙對丙交付價金時生效。在其生效時，甲應開立發票給乙，丙應開立發票給甲。至於丙與乙間因無銷售關係，丙無義務開立發票給乙。其物流在民事法上經解析後，存在於丙→甲，及甲→乙。茲圖示如下：



反之，其金流在民事法上經解析後，存在於乙→甲，及甲→丙。其由丙代甲自乙收款者，乙仍係基於為履行乙對甲

所負之價金債務，而對丙給付。是故其原因關係依然存在於甲乙間之第一個銷售關係。該給付依甲丙之約定亦可具有履行甲對丙所負之貨款債務的效力。至於乙丙間雖有外表之金流的關係，但在乙丙間並無履行債務之給付關係。所以，在上述情形，如果第一個銷售關係或第二個銷售關係有無效的情形，則視無效之契約是第一個銷售關係或第二個銷售關係，而在甲乙間或甲丙間構成不當得利。然在乙丙間，雖有外表之物流與金流，還是不可能發生不當得利的關係<sup>3</sup>。茲圖示如下：



配合由第三人（受任人）給付之約定，民法第五百四十六條第一項及第二項規定：「受任人因處理委任事務，支出之必要費用，委任人應償還之；負擔必要債務者，得請求委任人代其清償，未至清償期者，得請求委任人提出相當擔保。」配合向第三人（受任人）給付之約定，民法第五百四十一條規定：「受任人因處理委任事務，所收取之金錢、物品及孳息，應交付於委任人（第一項）。受任人以自己之名義，為委任人取得之權利，應移轉於委任人（第二項）。」在上述情形，皆不因為受任人因處理委任事務，代為履行債務或行使債權，而取代委任人成為委任人與其相對人之債務關係的當事人。要之，以金流為唯一之證據方法，認定系爭

<sup>3</sup> 關於第三人關係的不當得利，請參考王澤鑑，不當得利，2009/07 增訂新版，頁 24 以下；Esser/Weyers, Schuldrecht Band II, Besonderer Teil, Teilband 2, 8. Aufl., 2000 Heidelberg, § 48 III.

貨物之銷售的當事人，與民法關於以契約為發生依據之法律關係當事人的認定原則有根本的衝突：以不相干的證據方法認定稅捐客體之有無及其歸屬。因為上述民法規定所涉事項，是現代民法的基本建制原則，所以，不可能為配合稅捐法之規範需要而改變。勉強為之，必然法律系統大亂，難以與其他國家之民事法的規定接軌。這將影響與我國有關之國際貿易與國際投資。

### 三、以金流為認定銷售營業人的依據限制類型自由

財政部九十一年六月二十一日台財稅字第九一〇四五三九〇二號函前段所釋：「xx公司於合作店銷售之經營型態雖與於百貨公司設專櫃銷售之型態類似，且均以合約約定按銷售額之一定比率支付佣金。」為達到對於提供店面者（合作店），「以合約約定按銷售額之一定比率支付佣金」之契約意旨，假設貨物供應商及合作店業主雙方約定最後按銷售額，貨物供應商得 80%，合作店業主得 20%的比例，分配銷售利益，則至少可以有二種契約類型可供選擇：（1）經銷（買賣）契約，（2）租賃契約。本號解釋原因案件聲請人選擇經銷（買賣）契約之類型。由之引伸之銷售流程及稅基如下：

（一）經銷關係：由供應商批貨給合作店（80），而後由合作店賣給消費者（100）。合作店之加值为 20。全部稅基為： $80 + 20 = 100$ 。在本模式，合作店之銷售額以價差的型式表現出來。在供應商、合作店及消費者間共開立二張有勾稽作用之前後銜接的發票。這有利於營業稅之課徵。

（二）租賃關係：合作店將店面出租給供應商（20）；由供應商直接銷售給消費者（100）。供應商之加值为  $100 - 20 = 80$ 。全部稅基為： $20 + 80 = 100$ 。合作店之銷售額以租金的型式表現出來。合作店開立給供應商之租金發票及供應商開立給消費者之銷貨發票間無勾稽作用。如果供應商不

開立銷貨發票，不但可以逃漏營業稅，而且可以減少其應給付合作店之分成金額。要之，在第二種模式，供應商會有比較大之不開發票的誘因。

鑑於依契約自由原則，以締約當事人得自由選擇契約類型為原則。因此，稅務機關如基於任何理由，要求契約類型之強制，則將構成對於人民之契約類型自由的限制。對供應商與合作店，就其間之契約關係，如限制選擇其認為合適之契約類型的自由，或甚至將其選擇論為違章，課以稅捐罰，則因營業對象及方式之自由之限制涉及人民工作權及財產權的限制，依憲法第二十三條規定，必須以法律定之，且其內容更須符合該條規定之要件（司法院釋字第五一四號解釋理由書參照）。亦即該限制除必須有法律為其依據外，其限制尚必須是為維護營業稅之課徵目的所必要。

該號函釋只是一個行政規則，並非憲法第二十三條意義下之法律。另由上述說明可見，在上述二個銷售流程之模式中，供應商與合作店選擇第一模式，對於稅務機關比較有利。由此可見，本件聲請人選擇經銷關係為其與合作店之銷售關係，顯非出於稅務規劃或稅捐規避的動機。當納稅義務人之契約類型的選擇，不致於導致稅捐規避，亦沒有使所涉銷售關係有異常的複雜時，並無從稅捐之稽徵的考慮，限制其類型自由的正當性與必要性，從而違反憲法第二十三條所定之法律保留原則及比例原則。

#### 四、問題的根源

上述問題之爭議的根源在於：（1）將物權契約等同於履行行為，（2）未肯認使物權契約成為履行行為之給付的概念及給付關係在營業稅稅捐客體之界定上的地位。

鑑於加值型營業稅是最重要之消費稅，構成重要之投資環境的一環，與國際貿易及國際投資有重要關係。所以其規範規劃所依循之原則及其規定內容皆應力求與實行加值型

營業稅制之已開發國家所依循者一致。以下茲先論述對於民事法上債權行為、物權行為及履行行為或給付等概念，並簡介德國加值型營業稅法中與稅捐客體及其歸屬有關的規定，供為比較上之參考。

### （一）民事法上之債權行為、物權行為及履行行為或給付之概念

民事法將法律行為區分為債權行為/負擔行為與物權行為/處分行為。為完成一件交易或銷售，當其以物或權利為標的，且是有償的情形，至少需要三個契約。其中有一個契約是債權契約，有二個是以履行自該債權契約所生債務為目的之物權行為/處分行為。該物權行為/處分行為如以履行一定債務為目的，便成為該債務之履行行為。為履行該債務所為之給付，必須有以清償該債務為目的之針對性。物權行為/處分行為因該清償目的，而連結於一定之債務。該債務成為維繫該物權行為/處分行為之效力的法律上原因。如無該債務為該物權行為/處分行為之效力的法律上原因，因該物權行為/處分行為而受領利益者，應依不當得利的規定返還該利益。

在債權行為/負擔行為，其發生有自己之目的：為負擔債務。所以，得以其行為人為據以發生之債務關係的當事人。反之，在物權行為/處分行為，例如以貨物之所有權的移轉為例，為該所有權之移轉而締結物權契約的雙方固為該物權契約之當事人，但其雙方當事人不一定是該物權契約所達成之給付的當事人。蓋給付之概念的特徵，除因給付使一方當事人之財產增加，他方財產減少外，尚包含：有意識的，為一定之目的，增益他人之財產。是故，該給付之當事人為：基於該目的而增減財產之人。

### （二）加值型營業稅法關於稅捐客體及其歸屬的規定



德國加值型營業稅法第一條規定：「下列銷售（die folgenden Umsätze）應課徵營業稅（die Umsatzsteuer）：1.有體物之給付（die Lieferungen）及其他給付（sonstigen Leistungen），其由一個企業在境內為取得代價而在其營業範圍內完成者。該銷售不因基於法律或行政命令而完成，或依法律規定視為已完成，而喪失其可稅性。2.刪除。3.刪除。4.進口貨物至境內……（第 1 項）。為其他企業之營業，將營業讓與該企業時，在該營業讓與之範圍內所為之銷售不課徵營業稅。將一個營業或在一個營業之分支機構分離營運之廠場的全部，有償或無償移轉或併入一個公司者，構成營業之讓與。受讓之企業取代讓與之企業（第 1a 項）。」

依德國法之通說的見解，die Leistungen 是上位概念，可包含 die Lieferungen。在此理解下，在德國營業稅法上，以 die Lieferungen 指稱有體物之給付，以 sonstigen Leistungen 指稱無體之勞務的給付。共通的是：二者皆指以履行債務為目的之意義下的給付（die Leistungen），是一個履行行為，係為特定債務之履行而為之，從而與無因之單純的物權行為有根本的不同。在以有體物之給付為內容之債務的履行，以該有體物之物權的移轉或設定為內容之物權行為固為其必要之手段，但一個物權行為只有在以履行特定債務為目的時，始相對於該債務之履行，而為其履行行為，並在此關係下具有給付之性質。在勞務之提供的情形，亦同。必須是以履行特定債務為目的而為特定勞務之提供時，該勞務之提供始相對於該債務之履行，而為其履行行為，並在此關係下具有給付之性質。是故，無履行特定債務為其目的之物權行為或勞務之提供皆不是履行行為，亦不成為德國營業稅法第一條第一項第一款意義下之給付。從而不能構成該條第一項所定之銷售，成為該法所定營業稅之稅捐客體。

該條第一項規定之內容雖大致上與我國營業稅法第一條規定的內容相當：「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。」但其語法及所用之用語之內在的意涵，仍與我國營業稅法第一條之規定內容有些細膩的差異。

所謂語法指德國營業稅法第一條第一項第一款規定：「下列銷售（die folgenden Umsätze）應課徵營業稅（die Umsatzsteuer）：1.有體物之給付（die Lieferungen）及其他給付（sonstigen Leistungen），其由一個企業在境內為取得代價而在其營業範圍內完成者。（Der Umsatzsteuer unterliegen die folgenden Umsätze: 1. die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt.）。依該語法，有體物之給付（die Lieferungen）及其他給付（sonstigen Leistungen）在符合由企業在境內、有償及營業範圍內所完成之要件時，是該條所定之「銷售」（die Umsätze）。要之，構成該條所定之銷售者，在行為方面為：有體物之給付（die Lieferungen）及其他給付（sonstigen Leistungen）。與之相當者，我國營業稅法首先在第一條規定：「在中華民國境內銷售貨物或勞務……。」而後再於同法第三條規定：「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）。」該條第一項及第二項所定者，在標的上固分別與德國營業稅法第一條第一項第一款規定之有體物之給付（die Lieferungen），及其他給付（sonstigen Leistungen）相當。但其解釋結果之內涵，在實務上顯示有根本的不同：德國營業稅法上述規定之標的之屬性，明白規定是一種給付，亦即在行為上屬於履行行為的層次；而我國營業稅法上述規定在實務上經解釋的結果，傾向於將之定性為構成物流或金流之物權行為或勞務之提供行為。從而以與之有關之物流或金流為唯一證據方法，以該物權行為或勞務之提供行為的當事人，而非以該行為所要履行之債務所據以發生之原因關係的當事人，為與該行為有關銷售關係的當事人。

德國加值型營業稅法上述規定的意旨為：不以物權行為，而以履行行為意義下之給付為營業稅之稅捐客體。以給付為稅捐客體的意義：使營業稅關於稅捐客體的規定與（1）民法關於不當得利關係之歸屬、（2）關於債務之清償，（3）關於由履行輔助人或由第三人履行及（4）關於向第三人給付（利益第三人契約）的規定能夠互相協調，避免發生規範或體系衝突。

此外，鑑於在債務之履行，不論在債務人方或債權人方皆可能有委任第三人輔助的需要，德國加值型營業稅法第三條第一項還規定：「有禮物之給付（die Lieferungen）是給付。經由該給付，一個企業或依其委任之第三人，使購買人或受其委任之第三人，得以自己名義處分一件標的（處分權之給予）。」其前段規定者為：債務人得自己或委由第三人對於交易相對人給付，例如電器經銷商要其供應商直接向該經銷商之客戶送貨；後段之規定為：債權人得自己或委由第三人受領給付，例如客戶向糕餅店訂購生日蛋糕，並指示直接向其朋友給付。該項細心的將債務可能由債務人或其委任之第三人履行，清償給付可能由債權人或其委任之第三人受領明白加以規定。這使德國營業稅法之適用者，注意到該三角關係的存在、其可能引起之給付關係當事人，以及營業稅法上銷售關係當事人之認定問題。

*Reis* 認為，德國營業稅法上引規定所定之給付不超出給付之基本態樣。如接續或輾轉銷售之情形所示，當接續或輾轉參與交易之企業增更多，該貨物之銷售鍊就會加長。以由供應商 F（通常為工廠或進口商）對於批發商 G，批發商對於零售商 E，零售商對於消費者 V 之接續銷售為例。如為履行之經濟性的考量，零售商之前手批發商，依零售商之請求，指示供應商直接對於零售商之消費者交貨時。該接續銷售有下述重要特徵：三個企業（營業人），就同一標的這些企業（營業人）有三個銷售行為，但只有一個物之所有權的移轉行為。不過，該標的依然有數個德國加值型營業稅法第

三條第一項意義下之有體物的給付。德國學說上認為該三個銷售行為分別存在於 F 與 G, G 與 E, E 與 V 之間。而該標的物之所有權的唯一一次移轉行為則僅存在於 F 與 V 之間<sup>4</sup>。

在這種情形，應以何為依據，認定誰對誰銷售該標的物？與之有關者，有三個重要的行為類型：債權行為、物權行為及履行行為（或給付行為）。由於物權行為之無因性的建構，債權行為與物權行為是互相獨立的。特定物權行為與債權行為的關聯，因物權行為之行為人想以該物權行為為工具，履行一定債務，才在使該物權行為成為該債務之履行行為的情形下建構起來。為說明這個問題，在德國，其民法首先透過給付的概念，將物權行為與其履行之債務或與該債務所據以發生之債權行為聯繫起來，使特定之物權行為對於特定債務具有履行的意義，從而成為履行行為，並建立以特定履行行為或給付為基礎之給付關係。因為從事該物權行為者，所要履行之債務有可能為他人之債務；受領清償給付者，所受領之給付有可能是他人債權之清償給付，所以該給付關係的當事人與充為該給付之工具的物權行為之當事人有可能不同。例如在甲將 A 物賣於乙，乙又將該物賣於丙的情形，如果甲因乙之指示，而直接將該物之所有權移轉於丙，則外表上雖然有甲將 A 物移轉於丙之物權行為，但不認為甲丙間有給付關係，而應認為只有甲對乙，乙對丙有給付關係。蓋甲對丙移轉 A 物之所有權的目的在於清償甲對乙及乙對丙所負之債務<sup>5</sup>。此為德國民法上之通說<sup>6</sup>，並為國內民事學說所肯認<sup>7</sup>。至於最高法院，其對於單純因指示而給付的

<sup>4</sup> *ReiS in* : *Tipke/Lang*, *Steuerrecht*, 20. Aufl., 2010 Köln, § 14 Rz. 22.

<sup>5</sup> *Esser/Weyers*, *Schuldrecht Band II Besonderer Teil, Teilband 2*, 8. Aufl., 2000 Heidelberg, § 48 III 1 b.

<sup>6</sup> *Fikentscher/Heinemann*, *Schuldrecht*, 10. Aufl., 2006 Berlin, Rz. 1430 :「關於一筆給付 (eine Leistung), 人們理解為一個有意識且取向於一定目的增益他人財產的行為。該給付必須按給付者之意思 (有意識的) 指向一筆特定債務 (solvendi causa: 為履行之目的) 而為之。……通說之給付的概念首先應在私法自治原則的基本要求下理解之; 請參照 v. Caemmerer, FS Rabel, S. 350; Staudinger/W. Lorenz, Rdn. 5 zu § 812. 私法自治決定給付之內容及給付之人。」Staudinger/W. Lorenz, Rdn. 5 zu § 812:「應依私法自治的理念決定做為給付之財產的移轉應歸屬於誰」此為 v. Caemmerer 在 FS Rabel, [1954] S. 350f. 一文中所強調。參照 *Esser/Weyer*, *Schuldrecht*, 8. Aufl., 2000 Heidelberg, S. 42f.

<sup>7</sup> 請參考王澤鑑，不當得利，2009/07 增訂新版，頁 24 以下。

情形，固同此見解<sup>8</sup>；但在利益第三人契約，最高法院與學說的見解不同，認為債務人與受利益之第三人間有給付關係<sup>9</sup>。

在德國，因為在民事法上及營業稅法上關於債權行為（銷售行為）履行行為及移轉物權之物權行為之制度功能的區分有以通說為基礎之共識<sup>10</sup>，所以關於何謂給付及給付何時發生等問題<sup>11</sup>，比較不引起難以化解的爭議。此外，在德國營業稅法第三條第一項細心明定可能由第三人給付，以履行債務；或由第三人受領給付，以行使債權之給付態樣，亦有助於減少民事法與稅捐法間之體系衝突。

在我國學說與實務上，因為沒有關於應以給付（履行行為），而非物權行為為營業稅之稅捐客體的共識，所以一時難以取得共識，認為不應以物流或金流為認定銷售關係之當事人的基礎。

然倘沒有給付概念之認識，以致把無因或無清償債務之目的取向的物權行為或勞務之提供行為等同於有清償債務

<sup>8</sup> 最高法院九十四年度臺上字第 1555 號民事判決：「按在三人關係之給付不當得利，其指示給付關係之案例類型，如其基礎關係（原因行為）即對價關係、資金關係（補償或填補關係）均未有瑕疵（不成立、無效、撤銷）者，固不生不當得利請求權，即令該對價關係（指示人與領取人間之關係）資金關係（指示人與被指示人間之關係）具有瑕疵，亦僅於各該關係人間發生不當得利請求權而已，於被指示人與領取人間，因無給付關係，自不當然成立不當得利。」

<sup>9</sup> 最高法院九十五年度臺上字第 1925 號民事判決。最高法院在該號判決認為於此情形，債務人對第三人有不當得利請求權。王澤鑑認為該見解尚有推究餘地（王澤鑑，不當得利，2009/07 增訂新版，頁 34）。

<sup>10</sup> *ReiS in: Tipke/ Lang, Steuerrecht, 20. Aufl., 2010 Köln, § 14 Rz.14*：「給付（die Leistungen）是履行行為（das Erfüllungsgeschäft）。常常是履行行為之基礎的債權行為（das obligatorische Geschäft）（買賣、承攬、工作物供給契約、委任等）不是給付。這些債權行為也稱為銷售行為（das Umsatzgeschäft）。……惟營業稅法之目的要求一個限制：以金錢支付一筆給付在民法上固然也是給付。但在營業稅法之意義下該支付並不是給付。蓋金錢不是可供消費之物，而只是技術上的工具，以支應貨物或勞務之消費。因此，金錢之支付（現金或入帳）僅是對待給付/ 對價。反之，在互易中有兩筆營業稅上之給付（zwei Leistungen），亦即兩筆銷售（zwei Umsätze）。」§ 14 Rz.16：「雖然加值型營業稅之構成要件不是連結於負擔行為，而是連結於履行行為，但也常常必須回溯至其負擔行為（買賣、戶易、承攬、工作物供給、委任、租賃、仲介等），以確切的判斷誰（企業或非企業）對誰，以什麼取得哪些代價，在哪裡，而為給付。」

<sup>11</sup> 德國營業稅法第三條第一項意義下之物的移轉原則上雖只使受讓人取得如經濟上之所有權人般之處分權。惟在（保留所有權之）附條件買賣的情形，在出賣人對於分期付款之買受人交付買賣標的物時，便認為已為移轉。事後出賣人如因買受人遲延給付價金而取回，則按銷貨退回的規定處理。如因此買受人對於出賣人賠償占有期間之用益利益，則該用益認定為勞務性之其他給付。反之，在讓與擔保，雖因擔保而將擔保物之所有權移轉於擔保權人，但該移轉依然不認定為德國營業稅法第三條第一項意義下之物的移轉。直到擔保權人實行該擔保物權，將該物價賣第三人時，就該物，始認為有二個德國營業稅法第三條第一項意義下之物的移轉：自擔保人向擔保權人，及自擔保權人向第三人（*ReiS in: Tipke/ Lang, Steuerrecht, 20. Aufl., 2010 Köln, § 14 Rz.19*）。

之目的取向的履行行為，則在涉及引用履行輔助人履行債務、約定由第三人給付，或約定向第三人給付（利益第三人契約）之情形，將使營業稅法上關於營業稅之稅捐客體的界定及其稅捐主體之歸屬，產生與工商實務格格不入的困境，導致一些足以使營業人因此倒閉的稅務風險，增加營業人之交易成本，降低其競爭力的結果。

## 貳、 行政法院（現改制為最高行政法院）八十七年七月份第一次庭長評事聯席會議決議部分

對於該號決議，本號解釋摘錄：「我國現行加值型營業稅係就各個銷售階段之加值額分別予以課稅之多階段銷售稅，各銷售階段之營業人皆為營業稅之納稅義務人。故該非交易對象之人是否已按其開立發票之金額報繳營業稅額，並不影響本件營業人補繳營業稅之義務。」並予肯定。這雖受本號解釋原因案件之情境的影響，有其自財政部九十一年六月二十一日台財稅字第九一〇四五三九〇二號函延續下來之結果的不得不然。但該決議所涉自非交易對象取得發票之問題其實相當複雜。不是從中斷其一段所能盡言。由於大道難名，深論已不易無訛；如果因言之不盡，而產生出乎意外的演繹，將有礙於相關問題之規範的合理演進。這從該號決議之甲乙兩說的極端不同，可以想見。

首先所引決議文之前段「我國現行加值型營業稅係就各個銷售階段之加值額分別予以課稅之多階段銷售稅，各銷售階段之營業人皆為營業稅之納稅義務人。」固然正確，但如何從前段推論出後段的主張：「故該非交易對象之人是否已按其開立發票之金額報繳營業稅額，並不影響本件營業人補繳營業稅之義務。」蓋各銷售階段之營業人雖皆為營業稅之納稅義務人，但在加值型營業稅各階段之應納稅額的計算卻是互相依賴的。

營業稅法第十五條第一項規定：「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。」既然以當期銷項稅額，扣減進項稅額後之餘額為營業人當期應納或溢付營業稅額，則開立憑證之前手營業人「是否已按其開立發票之金額報繳營業稅額」不是無條件的不影響取得該發票之後手營業人的應納稅額。其條件便是：後手營業人得否以其前手營業人開立之發票上所載營業稅款扣減其銷項稅額。由於營業稅是法定間接稅，除非後手營業人明知或可得而知，前手營業人在開立發票時即已蓄意不報繳該發票所載營業稅款，否則，就該發票所載營業稅款，取得發票者並不與開立發票者，負連帶繳納的義務(德國營業稅法第 25d 條第 1 項參照)。不論前手營業人是否繳納該稅款，後手營業人皆得將該發票所載營業稅額扣減其銷項稅額。該決議所謂：「該非交易對象之人是否已按其開立發票之金額報繳營業稅額，並不影響本件營業人補繳營業稅之義務。」倘持上述不負連帶繳納的義務的看法，則該決議關於「不影響」的見解便更有道理。不過，如反過來，認為：即便前手營業人已繳納，且後手營業人亦已受轉嫁；後手營業人還是不得將該發票所載營業稅額扣減其銷項稅額。則這就不盡合理。蓋縱使開立發票者是非交易對象，但依該發票之記載，開立及取得發票之前後手營業人間，還是有其所載之營業稅款的轉嫁，且開立發票者亦已將該轉嫁之稅款繳納於稅捐稽徵機關。所謂因其係由非交易對象開立，所以不得轉嫁的論點，從營業稅款之徵起論，並無意義。如果從財經行政之秩序的觀點立論，應更深入認識所以發生稅務機關所謂自非交易對象取得發票的經濟及社會因素，針對那些因素所以發生的經社條件，謀求解決。以稅捐罰則為手段，不能對症下藥。釋字第三三七號其實已注意到這個問題。

自非交易對象取得發票之問題的處理，所以不適合藉助於租稅罰的手段主要是因為，歸根究底，這不是稅務問題。例如營建業之於小工（例如模版工、泥水匠）、廣告業或建設公司之於舉牌工、廢棄物處理業之於拾荒者等。在這些情

形，如沒有相關機關的輔導，則相關稅捐義務人皆可能會有夾在勞基法與營業稅法間的困頓。夾在中間的工頭、報頭、廢棄物清理合作社一不小心，變會有非交易對象而開立發票的問題。此外，關於銷售關係所屬之契約類型，徵納雙方的認識如有不同，則在營業人所選擇之契約類型及以之為基礎開立之發票被稅捐稽徵機關否定時，也會演變出如本聲請案所示之非交易對象開立發票的問題。設若本聲請案之合作店的交易對象不是消費者，而是零售商，則將進一步引發該零售商自非交易對象取得發票扣減銷項稅額的問題。為營業稅的稽徵，實在沒有過度干預營業人，為銷售系統之建立而選擇之契約類型。這種問題與興建預售屋銷售時，建設公司為規避房屋契稅，而利用委建，取代買賣的情形，根本不同。不可杯弓蛇影，輕舉妄動，以致傷及無辜，妨礙經濟發展。