

營業人於合作店銷貨並自收貨款， 以該營業人為營業稅納稅義務人之認定，違憲？ - 釋字第 685 號解釋與評析

編目：憲法

<目次>

壹、釋字第 685 號之介紹

- 一、解釋文
- 二、解釋理由書

貳、評析

- 一、林錫堯、許宗力大法官協同意見書
- 二、許玉秀、林子儀、許宗力大法官部分不同意見書

<摘要>

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，即為該營業人「將貨物之所有權移轉與他人，以取得代價」，而屬該項營業行為之銷售貨物人，應由銷售貨物之營業人開立統一發票，交付買受人。百貨公司採專櫃銷售貨物之經營型態，則係由百貨公司將專櫃貨物銷售買受人，向買受人收取價款，故為該百貨公司「將貨物之所有權移轉與他人，以取得代價」，而非專櫃之貨物供應商銷售，依上開營業稅法之規定，自應以該百貨公司為營業人，開立統一發票，交付買受人。非法定納稅義務人以自己名義向公庫繳納所謂「稅款」，僅生該筆「稅款」是否應依法退還之問題，但對法定納稅義務人而言，除法律有明文規定者外，並不因第三人將該筆「稅款」以該第三人名義解繳公庫，即可視同法定納稅義務人已履行其租稅義務，或法定納稅義務人之租稅義務得因而免除或消滅。法定納稅義務人如未依法繳納營業稅者，自應依法補繳營業稅，核與營業稅法第二條第



一款、第三條第一項、第三十二條第一項前段規定之意旨無違，符合一般法律解釋方法，並未增加法律所未規定之租稅義務，於憲法第十九條之租稅法律主義尚無違背。系爭規定之處罰金額未設合理最高額之限制，而造成個案顯然過苛之處罰部分，逾越處罰之必要程度而違反憲法第二十三條之比例原則，與憲法第十五條保障人民財產權之意旨有違，應不予適用。

關鍵詞：營業稅、加值型營業稅、納稅義務人、租稅法律主義

壹、釋字第 685 號之介紹

一、解釋文

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。

七十九年一月二十四日修正公布之稅捐稽徵法第四十四條關於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者，應就其未給與憑證、未取得憑證，經查明認定之總額，處百分之五罰鍰之規定，其處罰金額未設合理最高額之限制，而造成個案顯然過苛之處罰部分，逾越處罰之必要程度而違反憲法第二十三條之比例原則，與憲法第十五條保障人民財產權之意旨有違，應不予適用。

二、解釋理由書

(一)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，以及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



憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務，係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、租稅客體對租稅主體之歸屬、稅基、稅率、納稅方法及納稅期間等租稅構成要件，以法律定之。惟主管機關於職權範圍內適用之法律條文，本於法定職權就相關規定予以闡釋，如係秉持憲法原則及相關之立法意旨，遵守一般法律解釋方法為之，即與租稅法律主義無違（本院釋字第六〇七號、第六二五號、第六三五號、第六六〇號、第六七四號解釋參照）；最高行政法院以決議之方式表示法律見解者，亦同（本院釋字第六二〇號、第六二二號解釋參照）。

租稅義務之履行，首應**依法認定租稅主體、租稅客體及租稅客體對租稅主體之歸屬**，始得論斷法定納稅義務人是否已依法納稅或違法漏稅。第三人固非不得依法以納稅義務人之名義，代為履行納稅義務，但**除法律有特別規定外，不得以契約改變法律明定之納稅義務人之地位，而自為納稅義務人**。因此非法定納稅義務人以自己名義向公庫繳納所謂「稅款」，僅生該筆「稅款」是否應依法退還之問題，但對法定納稅義務人而言，除法律有明文規定者外，並不因第三人將該筆「稅款」以該第三人名義解繳公庫，即可視同法定納稅義務人已履行其租稅義務，或法定納稅義務人之租稅義務得因而免除或消滅，換言之，公庫財政上之收支情形，或加值型營業稅事實上可能發生之追補效果，均不能改變法律明定之租稅主體、租稅客體及租稅客體對租稅主體之歸屬，而**租稅義務之履行是否符合法律及憲法意旨**，並非僅依公庫財政上之收支情形或特定稅制之事實效果進行審查，仍應就法定納稅義務人是否及如何履行其納稅義務之行為認定之，始符前揭租稅法律主義之本旨。

營業稅法第二條第一款規定：「營業稅之納稅義務人如左：一、銷售貨物或勞務之營業人。」同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。」同法第三十二條第一項前段規定：「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。」是國家課人民以繳納營業稅之義務時，就營業稅之租稅主體、租稅客體、租稅客體對租稅主



體之歸屬等租稅構成要件，以及營業稅納稅義務人（營業人）應開立銷售憑證等納稅義務人之協力義務，皆係以法律為明文之規定。

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稱：「○○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。」

（以下簡稱系爭財政部函釋）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，即為該營業人「將貨物之所有權移轉與他人，以取得代價」，而屬該項營業行為之銷售貨物人，其合作店並未參與該營業人將貨物之所有權移轉與他人，以取得代價之營業行為，自非該項營業行為之銷售貨物人，依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規定，應由銷售貨物之營業人開立統一發票，交付買受人。而財政部七十七年四月二日台財稅字第七六一一二六五五五號函（九十八年三月十九日廢止）所闡釋百貨公司採專櫃銷售貨物之經營型態，則係由百貨公司將專櫃貨物銷售買受人，向買受人收取價款，故為該百貨公司「將貨物之所有權移轉與他人，以取得代價」，而非專櫃之貨物供應商銷售，依上開營業稅法之規定，自應以該百貨公司為營業人，開立統一發票，交付買受人。因兩者經營型態不同，其應由何人開立統一發票自應有所不同，系爭財政部函釋並未增加法律所未規定之租稅義務，與憲法第十九條之租稅法律主義及第七條之平等原則尚無抵觸。又該函釋既僅闡釋營業人若自己銷售貨物，且自行向買受人收款，應由該營業人依規定開立統一發票交付買受人，並未限制經營型態之選擇，自不生限制營業自由之問題。

加值型營業稅係對貨物或勞務在生產、提供或流通之各階段，就銷售金額扣抵進項金額後之餘額（即附加價值）所課徵之稅（本院釋字第三九七號解釋參照）。依營業稅法第十四條、第十五條、第十六條、第十九條、第三十三條及第三十五條規定，加值型營業稅採稅額相減法，並採按期申報銷售額及統一發票明細表暨依法申報進項稅額憑證，據



以計算當期之應納或溢付營業稅額（本院釋字第六六〇號解釋、同法施行細則第二十九條規定參照）。是我國現行加值型營業稅制，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。行政法院八十七年七月份第一次庭長評事聯席會議決議，其中所稱：「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。」部分，乃依據我國採加值型營業稅制，各銷售階段之營業人皆為營業稅之納稅義務人之法制現況，敘明非交易對象，亦即非銷售相關貨物或勞務之營業人，依法本無就該相關銷售額開立統一發票或報繳營業稅額之義務，故其是否按已開立統一發票之金額報繳營業稅額，僅發生是否得依法請求返還之問題，既無從視同法定納稅義務人已履行其租稅義務，亦不發生法定納稅義務人之租稅義務因而免除或消滅之效果，自不影響法定納稅義務人依法補繳營業稅之義務，法定納稅義務人如未依法繳納營業稅者，自應依法補繳營業稅，核與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規定之意旨無違，符合一般法律解釋方法，並未增加法律所未規定之租稅義務，於憲法第十九條之租稅法律主義尚無違背。

至對於應依法補繳營業稅款之納稅義務人，依營業稅法裁處漏稅罰時，除須納稅義務人之違法行為符合該法之處罰構成要件外，仍應符合行政罰法受處罰者須有故意、過失之規定，並按個案之情節，注意有無阻卻責任、阻卻違法以及減輕或免除處罰之事由，慎重審酌，乃屬當然。

(二)七十九年一月二十四日修正公布之稅捐稽徵法第四十四條關於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者，應就其未給與憑證、未取得憑證，經查明認定之總額，處百分之五罰鍰之規定

七十九年一月二十四日修正公布之稅捐稽徵法第四十四條規定，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



者，應就其未給與憑證、未取得憑證，經查明認定之總額，處百分之五罰鍰（以下簡稱系爭規定），係為使營利事業據實給與、取得憑證，俾交易前後手稽徵資料臻於翔實，建立正確課稅憑證制度，以實現憲法第十九條之意旨（本院釋字第二五二號、第六四二號解釋參照），立法目的洵屬正當。

至於處以罰鍰之內容，於符合責罰相當之前提下，立法者得視違反行政法上義務者應受責難之程度，以及維護公共利益之重要性與急迫性等，而有其形成之空間（本院釋字第六四一號解釋參照）。系爭規定以經查明認定未給與憑證或未取得憑證之總額之固定比例為罰鍰計算方式，固已考量違反協力義務之情節而異其處罰程度，惟如此劃一之處罰方式，於特殊個案情形，難免無法兼顧其實質正義，尤其罰鍰金額有無限擴大之虞，可能造成個案顯然過苛之處罰，致有嚴重侵害人民財產權之不當後果。依統計，九十五年至九十七年間，營利事業依稅捐稽徵法第四十四條處罰之罰鍰金額合計為新臺幣二十四億八千萬餘元，其中處罰金額逾新臺幣一百萬元案件之合計處罰金額，約占總處罰金額之百分之九十（參閱立法院公報第九十八卷第七十五期第三二六頁、第三二七頁），稅捐稽徵法第四十四條因而於九十九年一月六日修正公布增訂第二項規定：「前項之處罰金額最高不得超過新臺幣一百萬元。」已設有最高額之限制。系爭規定之處罰金額未設合理最高額之限制，而造成個案顯然過苛之處罰部分，逾越處罰之必要程度而違反憲法第二十三條之比例原則，與憲法第十五條保障人民財產權之意旨有違，應不予適用。

(三)不受理部分

本件中三聲請人指稱財政部賦稅署（最高行政法院九十六年度判字第八五一號、臺北高等行政法院九十八年度訴字第一三八號判決及該三聲請人之聲請書均誤載為財政部）九十二年一月二十八日台稅二發字第九二〇四五〇七六一號函有違憲疑義，聲請解釋憲法部分，查該函係財政部賦稅署就個案事實對同部臺北市國稅局所為之函覆，非屬司法院大法官審理案件法第五條第一項第二款所稱之命令，自不得作為聲請解釋之客體；又該三聲請人主張行政法院八十七年七月份第一次



庭長評事聯席會議決議其餘部分違憲聲請解釋部分，查上開決議其餘部分並未經該三聲請人據以聲請解釋之確定終局判決所適用，亦不得以之為聲請解釋之客體。其中一聲請人復聲請補充解釋本院釋字第六六〇號解釋部分，該聲請人並未具體指明上開解釋有何文字晦澀或論證不周而有補充之必要，其補充解釋之聲請難謂有正當理由，並無受理補充解釋之必要。是前述部分之聲請，均核與司法院大法官審理案件法第五條第一項第二款規定不合，依同條第三項規定，應不受理，併此指明。

貳、評析

本號解釋重點介紹如下：

一、林錫堯、許宗力大法官協同意見書

(一)系爭規定僅適用於營業人自己銷售貨物、自行向買受人收款之類型，而不適用於其他類型

系爭財政部函釋係為執行上開營業稅法有關應由何人開立統一發票之規定，即依法律判斷何人係開立統一發票之法定義務人，並期各執行機關有一致作法，乃為函釋之「判斷基準」；且依其意旨，係以經認定「營業人係自己銷售貨物、自行向買受人收款」之事實為基礎（至該事實之認定，應依證據並符合論理法則與經驗法則，自不待言），始判斷應由該營業人開立統一發票交付買受人。

從而，在上述意義下，始認系爭財政部函釋不違憲。因此，系爭財政部函釋應僅適用於「營業人係自己銷售貨物、自行向買受人收款」之事實類型，至於其他事實類型應由何人開立統一發票，並非系爭財政部函釋之適用範圍，仍應回歸營業稅法有關規定作符合憲法之解釋與適用。

(二)本件行為人因欠缺期待可能性而得阻卻違法

如同刑法之適用，於行政罰領域內，行為人如欠缺期待可能性，亦可構成「阻卻責任事由」(Entschuldigungsgründe)。亦即雖認定行為人有故意或過失，亦具備責任能力，但仍容許有某種「阻卻責任事由」之存在，無期待可能性即屬之，縱行政罰法或其他法律未明文，亦當容



許此種「超法定之阻卻責任事由」之存在。至何種情形始可認行為人欠缺期待可能性，原則上宜視個案情節及相關處罰規定認定之，但於行政罰法制與法理之建構過程，亦宜設法逐步釐清其判斷標準。

行為人於行為時採取某一見解而為其行為時，如其所持見解在法理說明上具有相當合理之理由，縱該見解偏向行為人之利益，行為人選擇該見解，乃屬合乎人性之舉，故雖嗣後行政釋示、判例、大法官解釋或以其他方式形成之見解，認為應採另一不同見解，從而認行為人行為時所採之見解有誤，進而認定其行為係屬違法而予以糾正，此固屬依法行政原則之貫徹。但因行為人行為時有上述「法律見解錯誤」之情形，**對行為人而言，避免此種「法律見解錯誤」而採取合法之見解係屬無期待可能，亦即對行為人之合法行為無期待可能，自應認有「超法定之阻卻責任事由」之存在。**

是故，行為人雖依行政罰法第 8 條前段：「不得因不知法規而免除行政處罰責任」之規定，不能因此種「法律見解錯誤」而認定其無故意或過失，但仍因其具有阻卻責任事由，而不受行政罰。

故對於違反行政法上義務行為之處罰，倘因行政法規之解釋或適用(涵攝)容有不同見解，而**司法或行政實務上尚無大法官解釋、判例、行政釋示或以其他方式形成可資遵行之見解**，且行為人於行為時所依據之見解於法理上**具有相當合理之理由者**，縱行為後司法或行政機關認另一見解為適法，仍可因**對行為人之適法行為無期待可能而阻卻其責任。**

(三)行政罰法第 8 條規定之意義

行政罰法第 8 條規定：「不得因不知法規而免除行政處罰責任。但按其情節，得減輕或免除其處罰。」該條規定僅限於**故意或過失之判斷**，並不包括**違法性認識之判斷**，行為人不能主張其不知法規而否認其有**故意或過失**。惟若行為人確不知法規，因而不知其行為違反行政法上義務，則因其可非難程度較低，故得減輕或免除其處罰。至於是否減輕或免除，由裁罰機關依個案裁量之。而該條所謂「不知法規」，可包括不知法規之存在或不瞭解法規如何解釋或適用等情形，自亦將法律見解錯誤之情形涵蓋在內，故如於個案情形認行為人之「法律見解錯



誤」尚難構成阻卻責任事由時，亦得依本條但書規定按其情節減輕或免除其處罰，惟此乃行政機關之裁量權。

至行為人是否具備如上述之阻卻責任事由，執法機關應依個案情形客觀認定之，並無裁量權，且與行政罰法第 8 條規定之適用順序不同。具體言之，執法機關對行為人是否具備有責性要件之判斷，其主要順序如下：有無責任能力、有無故意或過失（依行政罰法第 8 條前段規定不能以「不知法規」而認定其無故意或過失）、有無阻卻責任事由、得否依行政罰法第 8 條但書規定減輕或免除其處罰。

二、許玉秀、林子儀、許宗力大法官部分不同意見書

(一)本件行為人有包攝錯誤

稅捐稽徵實務對於逃漏稅捐的故意、過失，認定過於寬鬆，容易入民於罪。之所以發生本件解釋的原因案件，在於聲請人對於營業稅法上「銷售貨物」的理解，與主管機關財政部的理解不一致，這是一種對於構成要件所涵攝的事實範疇認識上的不一致，如果財政部的解釋是對的，那麼聲請人就是發生包攝錯誤（涵攝錯誤）。

包攝錯誤屬於一種法律錯誤，對於法律錯誤，尤其是行政法規的法律錯誤，通常需要專業的租稅知識才能避免。欠缺這種專業知識的人，不知道自己的行為抵觸規範，而未認識自己的行為是構成要件行為，在所難免。本件原因事實案件的聲請人，雖然是營業專家，但是對於營業稅的理解，如果認為已經依照規定向消費者收取營業稅，並且也已經轉交給國家，自然不會有短漏稅的認知。財政部對於營業稅法銷售行為的認定，與一般商業常規不同，也與民法及營業稅法有所不符，自難以期待聲請人可以理解而避免。

錯誤如屬不能避免，自然連過失責任也能排除。因此即便真的認定聲請人短漏稅，也不能認定聲請人有逃漏稅捐的故意或過失。多數意見有見及此，特別指明逃漏稅捐的歸責條件，顯然與本席等對本件聲請原因事實的基礎認知一致。

(二)財政部賦稅署九十二年一月二十八日台稅二發字第九二〇四五〇七六一號函應一併解釋



百貨公司設立專櫃銷售模式與合作店銷售模式，在申報營業稅上面所遭受的差別對待，起源於財政部賦稅署九十二年一月二十八日台稅二發字第九二〇四五〇七六一號函，財政部稽徵實務及行政法院的判決實務，均以此一函釋作為判決論述的主要依據。從稽徵實務與法院判決看來，實質上具有通案適用的拘束效力，而具有**命令**的性質，應該作為本院大法官解釋憲法的對象。

大法官解釋憲法，目的在於保護人民免受不正當的法律或命令侵害，如果不從實質效力上加以定性，納入受理範圍，恐將導致之後行政機關率以行政指導之名，行通案解釋法律之實，則在沒有憲法訴願的救濟途徑之前，人民如有尋求釋憲救濟的必要，將求救無門。

(三)財政部七十七年四月二日台財稅字第七六一一二六五五五號函應一併解釋

多數意見的解釋理由書第四段，提及本函釋所指的百貨公司設立專櫃銷售方式，肯定以百貨公司為營業人的方式，符合稅法的規定，之後再敘述百貨公司設立專櫃銷售方式，與合作店經營方式有所不同，並得出上述財政部九十一年函未違反憲法平等原則的結論。**多數意見實質上已因論述的需要，而審查並肯定本函釋的合憲性，則應該將本函釋明白納入受理範圍。**縱使該函並非確定終局判決所適用的法令，以具有重大關聯性為由，即可予以受理。

(四)八十七年決議如何分割一部受理、一部不受理？

從決議內容來看，多數意見不予受理的八十七年決議前段：「按『營業人左列進項稅額，不得扣抵銷項稅額：一、購進之貨物或勞務未依規定取得並保存第三十三條所列之憑證者。』『營業人以進項稅額扣抵銷項稅額者，應具有載明其名稱、地址及統一編號之左列憑證：一、購進貨物或勞務時，所取得載有營業稅額之統一發票。』營業稅法第十九條第一項第一款及第三十三條第一款定有明文。營業人雖有進貨事實，惟不依規定取得交易對象開立之進項憑證，而取得非交易對象開立之進項憑證，申報扣抵銷項稅額時，該項已申報扣抵之銷項營業稅額顯未依法繳納，仍應依營業稅法第十九條第一項第一款規定，就其取得不得扣抵憑證扣抵銷項稅額部分，追補該項不得扣抵之銷項稅



款。」闡明營業人進貨，如果未依規定取得前手開立的進項憑證，不能扣抵銷項稅額，既不許扣抵，則已申報扣抵的部分，稽徵機關應予追補。

而多數意見受理的後段部分「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。」之所以要求營業人必須補繳營業稅，因為認為營業人有漏稅，而所謂多階段課稅，之所以成為認定營業人有漏稅的理由，正好建立在前段所謂「不依規定取得交易對象開立之進項憑證」的論述上面。因為未取得前手的合法進項憑證，不許扣抵銷項，因而如果自行扣抵，即遭認定為虛報進項，仍屬於漏繳營業稅。多數意見將前後段切割，不能釐清聲請人如何被對待的全貌。

上開八十七年決議前段認為，即便營業人有進貨事實，只要沒有依法取得前手的進項憑證，就是漏稅，這正好才是聲請人所反對的部分。聲請人主張，依據釋字第三三七號解釋意旨，憲法所容許的漏稅追補以及漏稅罰，僅限於實質上有漏稅的情形。

究竟營業稅的逃漏與否，應單純以形式上有無前手的進項憑證認定，或應實質確認營業人所申報的各進項憑證？尤其在本院作成釋字第三三七號解釋之後，財政部對逃漏營業稅的認定標準，仍然一再引起抵觸該號解釋的疑慮，而不斷成為聲請釋憲的對象。多數意見對有受理解釋必要的前段，卻視而不見，所作成的解釋，恐無助於樹立營業稅制與稅捐機關的誠信。

(五)釋字第六六〇號解釋應予以補充解釋

釋字第六六〇號解釋，的確未曾考量租稅中立原則。該號解釋完全扭曲「加值型」營業稅僅就加值部分課徵營業稅，以及營業稅本質上是消費稅的本旨，不僅拒絕事後提出的合法進項憑證、拒絕扣減營業人之前合法留抵的稅額，也不管營業人實際上有無進貨事實，甚至不許可以推計扣除額的方式課稅。因為有銷貨必有進貨，這是不可逆斷的事實，即便未申報進貨，也定然可以採用同業利潤標準的方式，推計



得出營業成本，若是直接以銷售額計算應納稅額，等於回復舊法時期的總額型營業稅，根本違反加值型營業稅制的立法目的。除有上述過度課稅的情形之外，再加上接連以漏稅額所加計的罰鍰，不但稅上加稅，且罰上加罰，而根本危及營業的存續，**嚴重侵害人民財產權**。針對釋字第六六〇號解釋，非但有補充說明的必要，解釋結論與論述更應該予以變更。

