

## 保成最新增修法規補給站 ...

釋字第 685 號 (100.03.04)

### ■相關條文

### ■事實摘要：

本號解釋係四件聲請案合併審理。各案事實如下：

(一)香港商捷時海外貿易有限公司台灣分公司、英屬維京群島商銀鯨股份有限公司台灣分公司、英屬維京群島商漢登企業有限公司台灣分公司三聲請人部分：

1. 上揭三聲請人均為品牌成衣經銷商，各與合作店合作銷售成衣。聲請人均認其與合作店之合約內容屬買賣關係，相關營業稅由合作店依銷售金額開立統一發票交付消費者，每月再由聲請人依合約約定之利潤分配方式，開立統一發票交付各合作店作為進項憑證。
2. 惟臺北市國稅局認其等與各合作店之合約內容應屬租賃關係，故相關營業稅應由聲請人開立統一發票交付消費者，另由各合作店就其租賃服務開立統一發票交付聲請人等；並依此認定，核定各聲請人應補徵營業稅，並處以漏稅罰及未依法開立、取得統一發票之罰鍰處分。
3. 聲請人等不服，提起訴願、行政訴訟，均遭駁回確定，乃主張財政部 77 年 4 月 2 日台財稅字第 761126555 號、91 年 6 月 21 日台財稅字第 910453902 號函、財政部賦稅署 92 年 1 月 28 日台稅二發字第 920450761 號函、87 年 7 月份第 1 次庭長評事聯席會議決議及稅捐稽徵法第 44 條有關未給與憑證及未取得憑證部分規定，有違憲之疑義，分別聲請解釋。
4. 聲請人英屬維京群島商漢登企業有限

公司台灣分公司另就釋字第 660 號解釋，聲請補充解釋。

(二)聲請人台灣形穎股份有限公司部分：

1. 聲請人與傲朵公司締有專櫃設立合約書，約定由傲朵公司提供商品予聲請人販賣，傲朵公司依每月月底月營業額給付聲請人一定比例之金額。另聲請人與俊貿公司亦締有合作契約書，約定由聲請人提供其自身及傲朵公司之商品予俊貿公司販賣，每月並給付一定金額予俊貿公司。聲請人認為其與傲朵公司及俊貿公司間之合約內容係屬買賣關係，相關營業稅由俊貿公司依銷售金額開立統一發票交付消費者，每月再由聲請人依合約約定之利潤分配方式，開立統一發票交付俊貿公司作為進項憑證；由傲朵公司依合約約定之利潤分配方式，開立統一發票交付聲請人作為進項憑證。
2. 惟臺北市國稅局認傲朵公司與聲請人間，聲請人與俊貿公司間之合約內容屬租賃關係，故相關營業稅應分別由傲朵公司及聲請人就其銷售額開立統一發票予消費者，另關於租賃服務部分，則由聲請人開立統一發票交付傲朵公司，由俊貿公司開立統一發票交付聲請人；並依此認定，核定聲請人應補徵營業稅，並裁處漏稅罰及未依法開立、取得統一發票之罰鍰處分。
3. 聲請人不服，提起行政爭訟，經駁回確定，乃主張確定終局判決所適用之系爭行政法院決議有違憲疑義，聲請解釋。

### ■解釋爭點

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？

### ✦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。

#### ● 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

## 保成最新增修法規補給站 …

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

## 保成最新增修法規補給站 …

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。