

刊登於月旦法學雜誌第 140 期，2006 年 12 月，第 91-115 頁。

論進項稅額扣抵權之成立及行使

黃源浩

法國 Aix-Marseille 大學博士候選人

摘要

加值稅或加值型營業稅制中，透過銷貨發票進項稅額之登載，而使得營業人所取得之進項稅額扣抵銷項稅額之權利，乃整體加值型營業稅制中最突出之特色。透過此一權利之行使，不獨足以達成加值型營業稅「僅對加值課徵，由終局之消費者作為實質之納稅義務人」此一制度要求更為維繫整體企業稅制中立性之所繫。然而，此等權利之行使，卻在不同國家法制中同時存在有形式主義之要求，尤其發票登載之格式，更經常為稽徵實務中爭執之所在。本文透過對法國加值稅（TVA）、我國相關制度及歐洲法院裁判之比較觀察，除指出形式主義之要求實為租稅中立之租稅價值而存在之外，更圖透過相關法制之說明，為我國日益增加之加值型營業稅制紛爭，預先釐清相關之基本問題，以作為日後學說及實務問題研究之參考。

目次

- 壹、緒論：問題之提出
- 貳、進項稅額扣抵權之概念
- 參、進項稅額扣抵權之成立
- 肆、進項稅額扣抵權之行使：形式課稅原則之適用
- 伍、形式課稅與實質課稅之間：法國中央行政法院與歐洲法院之衝突
- 陸、結論

壹、緒論：問題之提出

加值型及非加值型營業稅法（下稱「營業稅法」）第十五條第一項：「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。」¹以及同法第三三條

關鍵詞：加值稅（加值型營業稅）、進項稅額、統一發票、租稅中立、實質課稅原則、形式課稅原則

1 此一規定誰在文字上有異，然與法國租稅總法典（CGI）第 271 條之規定效果大致相埒：「構成應稅行為價格一部分之加值稅額，就針對該一應稅行為所課徵之加值稅得予扣抵（La taxe sur la valeur ajoutée qui a grevé les éléments du prix d'une opération Imposable est déductible de la taxe sur la valeur ajoutée applicable à cette opération）」。所謂應稅行為（opération Imposable），乃指貨物銷售、進口以及提供勞務，J. Grosclaude/ P. Marchessou, Droit fiscal

第一款：「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、購買貨物或勞務時，【月旦法學雜誌第 140 期，2006 年 12 月，第 91 頁】所取得載有營業稅額之統一發票。」等規定，乃我國稅法中，關於持有登載有已納營業稅額銷貨發票之營業人，就應納加值型營業稅額（即所謂「銷項稅額」；la taxe aval）及已納稅額（即所謂「進項稅額」；la taxe amont）相互間，行使扣抵權利（droit à déduction）之基礎規定²，僅適用於加值型營業額計算之部分³。按加值稅或加值型營業稅之稽徵⁴，在制度設計上乃與銷貨發票（la facture; la facturation）強制開立之制度有不可分之關係⁵，而透過加值稅銷貨發票載明進項稅額，以確認負擔營業稅繳納義務之營業人所得行使之扣抵權利；更被認作係加值稅或加值型營業稅制中「無可爭議的、最具原創性之特徵以及整個加值稅制之基石⁶」。蓋加值型營業稅係以交易標的之貨物、勞務生產及交易過程中所增加之價值作為課稅對象，而非針對交易中累積之價值總額課稅⁷。是故如何透過制度設計，使課稅之權力僅針對交易流程中【月旦法學雜誌第 140 期，2006 年 12 月，第 92 頁】貨物、勞務增加之價值，而由終局之消費者而非交易流程中之營業人負擔加值稅實質之納稅義務，避免對商業流通之機制造成經營上額外之負擔干擾，即成為加值型營業稅制度維持其中立性（neutralité）所不可或缺之基本考慮⁸。在此一前提下，營業人從

général, 3e édition, Dalloz, Paris 2001, p. 327.此亦為我國加值型及非加值型營業稅法第 1、3 條等所明定。

- 2 其中銷項稅額之定義於我國法上見諸營業稅法第 14 條第 2 項：「銷項稅額，指營業人銷售貨物或勞務時，依規定應收取之營業稅額。」進項稅額則規定於同法第 15 條第 3 項：「進項稅額，指營業人購買貨物或勞務時，依規定支付之營業稅額。」法國稅法上就進項與銷項稅額雖無立法定義，然在學說及實務上看法與我國法之定義亦相當近似。J. Grosclaude/P. Marchessou, Droit fiscal général, p. 327 J.-P. Fradin/J. -B. Gef-froy, Traité du droit fiscal de l'entreprise, PUF, Paris 2003, p. 680-691.
- 3 營業稅法中所稱之「非加值型營業稅」，依該法第 1 條之 1 規定，係指同法第 4 章第 2 節以下所規定之依特種稅額計算之營業稅，主要包括金融業者、特種飲食業、小規模營業人等之銷售額，基本上不發生加值計算之問題，其營業稅之屬性與加值型營業稅實屬二事。然於我國法制中卻罕見地將此二種稅目併同規定於一法典中，此乃釋字第 397 號解釋理由書所謂：「現行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」之情形。又關於進項銷項間扣抵之計算，參見 J.-P.Fradin/J. -B. Geffroy,Traité du droit fiscal de l'entreprise, p. 680-691；中文文獻，黃茂榮，營業稅之稅捐客體及其歸屬與量化，稅捐法專題研究（各論部分），植根，2001 年 12 月，107 頁以下。
- 4 加值型營業稅作為二次大戰以後，被美國以外之眾多國家採行之基礎稅目，其名稱在不同稅法體系中各有所異。於英國法制中稱作加值稅（Value Added Tax; VAT）、法國法制亦稱作加值稅（TVA），而於德國法制中則稱作「銷售稅」（Umsatzsteuer）。我國法制中，則應稱以「加值型營業稅」，而與舊制營業稅僅於零售階段一次課徵有所區別。然此等名詞所指涉者基本上為同一稅目，本文於行文時原則上統稱為「加值型營業稅」，僅於引述法國或歐洲實務文獻時依前後文稱其為「加值稅」，特此註明。
- 5 P. Derouin, Droit déduction de la TVA et règle de l'affectation: à propos de l'arrêt BLP Group (CJCE 6 avr. 1995), DF 1995, p. 1340; J.-J. Bienvenu/T. Lambert, Droit fiscal, 3e édition revue et augmentée, PUF, Paris 2003, p. 368.
- 6 《Le droit à déduction est incontestablement le point le plus original et la pierre angulaire du régime de la TVA.》，J.-P. Fradin/J.-B. Geffroy, Traité du droit fiscal de l'entreprise, p. 704.
- 7 參見釋字第 397 號解釋理由書所稱：「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，涉及稽徵技術、成本與公平，有其演進之過程」。另見黃源浩，歐洲加值稅之形成及發展—以歐洲法院裁判為中心，月旦法學雜誌，118 期，2005 年 3 月，94 頁。
- 8 而就加值型營業稅此一稅目之基本制度而言，亦有不少學者指出其所重視者與傳統之賦稅如所得稅、財產稅、遺產贈與稅等不同，而更加強調其對於市場中立或者競爭中立（Wettbewerbsneutralität）所蘊含之價值。P. Kirchhof, Der verfassungsrechtliche Auftrag zur Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit, StW 1985, S. 324; J. Grosclaude/P. Marchessou, Droit fiscal general, 3e édition, Dalloz, Paris 2001, p. 294；歐洲法院相關裁判對租稅中立性之討論，則可參見 CJCE6 avril 1995, Aff. 4/94, BLC Group plc。

事營業活動，支付價款購入或進口營業所需之貨物、勞務而向其他營業人取得進項銷貨發票⁹，而將其使用於自身銷售之貨物、勞務後，得將其於進項勞務貨物中已支付之加值型營業稅額，扣抵其應納之銷項稅額，並於租稅申報時結算總計其應納或應退之稅額。在此一扣抵計算之法律關係中，進項銷貨發票所載明之加值型營業稅額（即主張扣抵權之營業人，對其他營業人所已支付之稅額），透過發票之登載及交付，使取得發票之營業人得以就已付之加值稅額、行使扣抵之權利¹⁰。然而，此項扣抵之權利於稅捐稽徵實務中並非不存在著操作上之疑義，或進一步言之，因其在行使之過程中特別為稅法規範要求其形式要件之完備，因而造成諸多實務及學理上難題¹¹。例如，負擔加值型營業稅繳納義務之營業人，固以取具加值稅銷貨發票（統一發票）或其他憑證作為行使此一權利之基本前提。然倘若該發票並非直接交易對象所開立¹²，或於格式上存有瑕疵、未合乎一定要式規定時¹³，雖亦由銷【月旦法學雜誌第 140 期，2006 年 12 月，第 93 頁】貨營業人於發票載明特定之已支付進項稅額，亦非得以作為負擔繳納義務之營業人之進項稅額而抵減。

在前述之基本理解下，吾人所得發現者，乃加值稅或加值型營業稅，作為二十世紀方才發展成熟之新興稅目，其在稽徵技術上之複雜程度遠非其餘傳統稅種（如營利事業所得稅、個人綜合所得稅、遺產及贈與稅、土地稅等）所得輕易比擬，而其相對之制度利益亦來自於此一複雜之稽徵程序¹⁴。營業人除於一定期限內，負有申報繳納之義務外

9 在我國稱統一發票，蓋以其像以國家機關所要求之統一格式印製故耳。參見加值型及非加值型營業稅法第 32 條第 3 項；「統一發票，由政府印製發售，或核定營業人自行印製；其格式、記載事項與使用辦法 3 由財政部定之。」至於法國法上關於加值稅發票雖未要求依統一之格式印製，然其亦受有嚴格之形式及登載內容要求。J. Grosclaude/P. Marchessou, *Droit fiscal general*, p. 340；至於就進口貨物之進項稅額扣抵，於法國稅法上像以進口報單（la déclaration d'importation）代替進項發票，見 CE 16 févr. 2001, n° 195-718, Sté Precision Castparts Corporation France。

10 TA Poitiers, 25 févr. 1999, n° 96-685, SA Rémy-Cointreau；J.-P. Fradin/J.-P. Geffroy, *Traité du droit fiscal de l'entreprise*, PUF, Paris 2003, p. 715.

11 C. Baylac, *Le formalisme du droit fiscal*, L'Harmattan, Paris 2002, p. 162 et suivantes。

12 此可參見行政法院 87 年度 7 月份第 1 次庭長法官聯席會議決議：「……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 19 條第 1 項第 1 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。又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間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。」乃明確指出進項稅額扣抵權之基本前提，乃在於納稅義務人所取具之發票係交易對象所開立。然而該一決議在結論上固可支持，然其推論之理由所謂「又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一語，恐就加值型營業稅之本質有所誤解，蓋加值稅，各銷售階段之營業人皆為營業稅之納稅義務人。」型營業稅係以「消費」而非「銷售」作為稅基，交易流程中每一階段之「繳納義務人」其實並非真正終局之義務人，其繳納義務發生之同時亦發生其扣抵權利，國庫享有之租稅債權亦僅單一債權，僅終局之消費者該當於真正意義之納稅義務人，並非所謂「多階段銷售稅」（la taxe cumulative）。二者之區別，參見 J. Grosclaude/P. Marchessou, *Droit fiscal general*, p. 294-297。

13 此主要包括營業人應於稅捐稽徵機關所定之時限表內申報，並依加值型及非加值型營業稅法第 33 條之規定格式內容，記載發票之應記載事項等。

14 一般而言，加值型營業稅之制度優點主要來自於稅制之中立性（僅對交易流程中之加值課徵、對商業流通機制不造成額外負擔）以及不易逃漏，然必須承認者，乃此二目的之達成倘無發票制度及扣抵權利之設計，殆屬不可能。參見 J. Grosclaude/P. Marchessou, *Droit fiscal general*, p. 294。

¹⁵，就其應納稅額之計算，最為關鍵者闕為前述「進項稅額扣抵權」之成立及其行使。此等權利作為稅法上權利之一種，有其與其他公法債權不同之處；主要之差異乃在於特別著重法律行為之形式上要件之具備¹⁶。蓋加值型營業稅銷貨發票之開立，不僅須遵守相當之格式規定，甚且在進項稅額扣抵權利行使方面，亦存在有相當繁瑣之形式上要求。然而，行使該等扣抵權利，究竟應具備何等形式上要件？此一權利之行使，又與其他公法上債權債務關係之行使有何差異？在歐洲法院¹⁷及法國中央行政法院之裁判、以及我國稅捐稽徵實務上，就此一問題已累積有相當之案例，本文即擬以此為出發點，探討比較加值型營業稅進項發票扣抵權在我國與法國及歐洲法制上所共通之行【月旦法學雜誌第140期，2006年12月，第94頁】使要件，尤其針對法國中央行政法院及歐洲法院近期之見解演變說明其間之價值取捨，俾就我國相關制度之運行提供不同之參考模式¹⁸，以圖正確適用此一設計複雜精巧、易遭誤解之稅制，乃本文問題意識之所在焉。

貳、進項稅額扣抵權之概念

一、概說：加值型營業稅在稽徵作業上之特徵

加值型營業稅作為二次大戰以後方才蓬勃發展之新興稅制，不僅與戰前即已存在之主要直接稅如所得稅、財產稅有重大之差異，即便與其前身相類似之其他間接稅，亦有相當大之制度出入。比較其間差異之所在，最大之難題首先來自於加值型營業稅究竟以何種經濟事實作為稅基¹⁹？

此等問題隨著加值稅相關制度之全面歐洲化²⁰，已漸漸失去其爭議之實益，蓋加值稅作為一般性之消費稅之性質，已然於歐洲法制中取得相當一致之見解²¹。然則稅制之

15 關於申報義務，參見黃茂榮，憑證義務及營業稅憑證之開立時限，財稅研究，35卷2期，7頁以下。另見財政部2004年8月3日台財稅字第09304540870號函：「營業人依加值型及非加值型營業稅法施行細則第29條規定，申報扣抵銷項稅額之進項稅額憑證，依行政程序法第131條第1項規定，應受5年期間之限制。營業人如仍有逾5年尚未提出申報扣抵之進項稅額憑證，應於2004年12月31日前提出申報扣抵銷項稅額」。

16 TA Melun, 3e ch., 25 mars 2004, req. no 01-3470, Sté froid International, DF 2004, Comm. 935.

17 在加值稅制之相關討論中，引述歐洲法院之裁判對於思考問題之重要性，可以經由Y. Sèrandour的這段話來理解：「自從歐洲法院的裁判開始區分適用範圍以來，加值稅之適用就不再只是個數字計算的問題。法律推論的重要性凌駕了數字計算，並透過歐洲法院判例強化了此等優勢，釐清了支配進項稅額扣抵權的各項原則。」Y. Sèrandour, Le droit à déduction de la TVA en jurisprudence communautaire, JCP Entreprise et Affaires, no 49, 1999, p.1954.

18 針對我國法制狀況下營造業借牌營業導致發票開立及營業稅稽徵之問題，陳衍任，營造業之「借牌營業」及其課徵營業稅之探討，財稅研究，37卷2期，2005年3月，189-217頁。

19 大致而言，租稅之稅基通常區分為「所得」、「資產」、「消費」三者。Trotabas/Cotteret, Droit fiscal, Dalloz, Paris 1997, p. 22；而其中加值型營業稅之稅基認定困難可以在德國法上所存在之傳統爭執窺見一斑，向來有「流通稅」與「消費稅」二種見解之對峙。Vgl. Tipke/Lang, Steuerrecht, 17. Aufl., § 14 Rn. 1；另可參見黃茂榮，註3文，114頁。黃世鑫，營業稅是什麼稅？，月旦法學雜誌，80期，2002年1月，22頁。

20 CJCE 27 nov embre 1985, Mf. 295/84：「歐洲共同體第6號指令之內容，應置於自1967年展開之對營業額課稅之立法協調一致過程（processus d'hannonisation des taxes sur le chiffre d'affaires）來理解。於此一過程中所制頒之首號指令，其目的乃在於期望各會員國不斷地採行統一化之立法，以消除個別之原有累積稅制，進而達成加值稅制之統一。將關於營業額之稅賦當作統一化之客體，其結果乃使得加值稅成為規制貨物及勞務流通之稅（taxes qui grèvent la circulation des biens et des services）。」黃源浩，註7文，102頁。

21 黃源浩，註7文，93-94頁

適用難題，並非因此完全得到解決，而在探討進項發票所表彰之扣抵權利在稅法上之成立及行使之前，不可避免應首先討論此一稅制在租稅稽徵上之特殊設計：其一為「繳納義務人與納稅義務人之區別」；其二則為在發票制度之下行使扣抵權利之當事人，所受稅法上形式主義或「形式課稅原則」之拘束²²。此等特徵，所造成之效果乃負擔加值型營業稅繳納義務之營業人，透過發票之開立所發生之一連串權利義務關係：首先是開立人於法律上負有繳納之義務而直接成為租稅債務人，其次是收受人（倘若為營業人）取得扣抵應納稅額之權利，最後才是稽徵機關得以稽核加值稅的功能。故發票作為加值稅制度中被要求強制開立之憑證，其作用亦在於同時滿足此三方面之需求²³。而作為加值稅制度之創始國，法國現行稅法制度之【月旦法學雜誌第 140 期，2006 年 12 月，第 95 頁】中，關於營業人取得發票、行使銷項稅額扣抵權之規定相當之複雜，甚至較歐洲聯盟一九七七年第六號指令所要求者更為繁瑣。考其原因，除在於稅捐稽徵領域防止逃漏加值稅或以詐害手段騙取退稅外，更在於制度設置之初，加值稅發票即被認為具有稅捐稽徵以外之其他行政目的²⁴。是故，與稅捐稽徵有關之經濟上活動原則上將在其發生之流程中被清楚地記明，某種程度提供國家權力進行經濟管制之便利，即成為加值稅制於國庫目的以外最主要之附加優點。然而，透過加值稅發票所行使之進項稅額扣抵權，與其他營業人或納稅義務人在加值稅領域中所得行使之稅額退還或扣抵權利，仍有若干差別。是故，進項稅額扣抵權與近似概念之區別，仍有必要予以釐清。

二、進項稅額扣抵權與近似概念之區別

（一）溢繳或誤繳加值稅額退請求權

在加值稅之制度設計上，除以營業人為主體之進項稅額扣抵權之外，另在制度設計上亦存在若干以納稅義務人或營業人為受益人之已納稅額返還或扣抵之權利，主要包括「出口退稅」之請求權利，以及溢繳或誤繳營業稅額之退還請求權利。後者乃稅法上一般性權利，係指營業人因計算錯誤或適用法規錯誤，請求稅捐稽徵機關退還已納之加值稅額之權利²⁵。於我國稅捐稽徵法第二八條固規定：「納稅義務人對於因適用法令錯誤或計算錯誤溢繳之稅款，得自繳納之日起五年內提出具體證明，申請退還；逾期未申請者，

22 此等形式原則，主要展現於兩方面，一則在於加值稅發票嚴格之要式要求；二則就加值稅負擔繳納義務之營業人而言，其乃加值稅債務形式上之債務人，實質上之債務係支付該等稅額之終局消費者。

23 Voir M. Cozian Précis de fiscalité des entreprises, 28e édition, Litec, Paris 2004, p. 363-364.

24 在此特別所指涉者，包括兩方面之目的，其一為一般性帳冊及記帳義務之實施，尤其便於瞭解交易之流程，見 CE, section, 8 avril 1994, no 60-405, J.-P. Touchais, DF 1994, Comm. 1826；其二為法國經濟法制中長期以來之傳統，主要在於便利於價格管制之相關調查權力行使。尤其後者，基本上亦為法國司法機關就加值稅發票進項稅額扣抵權之行使與歐洲法院見解不一之關鍵。M. Cozian, Précis de fiscalité des entreprises, p. 364；加值稅發票在經濟管制法制方面之功能，參見 P. Donsimoni, Règles de facturation: Les «R.R.R.» entre le mafteau et l'enclume, Les Petites Affiches, 1998, no 17, p. 7。

25 Voir J. Grosclaude/P. Marchessou, Droit fiscal général, 3e, Dalloz, Paris 2001, p. 331-332；須留意者，乃我國加值型及非加值型營業稅法第 19 條第 2 項所規定之例外：「營業人專營第 8 條第 1 項免稅貨物或勞務者其進項稅額不得申請退還。」

不得再行申請。」然於加值型營業稅領域所發生之退稅請求，主要見諸於營業稅法第三九條：「營業人申報之左列溢付稅額，應由主管稽徵機關查明後退還之：一、因銷售第七條規定適用零稅率貨物或勞務而溢付之營業稅；二、因取得固定資產而溢付之營業稅；三、因合併、轉讓、解散或廢止申請註銷登記者，其溢付之營業稅（第一項）。前項以外之溢付稅額，應由營業人留抵應納營業稅。但情形特殊者，得報經財政部核准退還之²⁶（第二項）。」無論請求【月旦法學雜誌第 140 期，2006 年 12 月，第 96 頁】退還或留抵，均以基礎之租稅債權債務關係並未發生，而負擔繳納義務之營業人已繳納特定數額之加值型營業稅作為其原因事實，與發票制度無必然之關聯性。而就租稅債權債務之角度言之，稅款溢繳之退還乃稅捐稽徵機關無法律上原因受有租稅利益之請求返還，乃公法領域中不當得利（enrichement sans cause）返還請求權行使之問題²⁷，與加值稅進項稅額扣抵乃有本質上之區別。而此等權利之行使，亦無法如加值稅發票所彰顯之扣抵權利般，得以追溯貨物勞務自生產至消費之過程。

（二）出口退稅請求權

於加值型營業稅制度中普遍存在之出口退稅權利（rembourser pour les achats en franchise），與進項稅額扣抵權利之區別，主要來自於權利之功能及請求主體上之差異²⁸。尤其出口退稅之請求權利，與針對進口貨物之課稅經常於各國法制之中被當作貿易政策工具使用，以作為鼓勵出口或外籍旅客於境內消費之手段。於法國法制之中，出口退稅請求權請求之主體亦不以營業人為限，即令為終局之消費者如出境之外國旅客，亦無礙於成為出口退稅請求權利之主體²⁹。就基礎之債之關係言之，進項稅額扣抵請求權之行

26 在此存在一有趣之推論問題，事實上具有深入追究之價值，亦即針對誤繳、溢繳之加值型營業稅額，究竟是負擔繳納義務之營業人抑或實際支付稅額之終局消費者有權請求退還？自我國加值型及非加值型營業稅法第 39 條觀察，此一權利係歸屬於營業人；然在法國法上，負擔繳納義務之營業人僅形式上債務人，並無自行請求返還誤納稅額之權利。例如法國中央行政法院 CE Plén. 11 juillet 1977, Ferrero France 一案中，開立發票之營業人因適用錯誤之較高稅率導致其向顧客溢收應納之加值稅。則營業人得否以納稅義務人之地位逕行起訴要求稅捐稽徵機關退還已納之溢繳稅額？法院清楚指出，負擔繳納義務之營業人並非終局之納稅義務人，僅該一溢付稅款之顧客（真正之終局納稅義務人）方為有權起訴請求返還溢納稅款之原告。另一方面，撥充規則之適用亦使得取得發票之營業人受有相當程度之法律形式上義務拘束。又此一請求權主體問題歐洲法院與法國之司法實務見解有異，於 CJCE 6 nov. 2003, Aff. c- 78/02 a c-80/02, Karageorgou et a. 一案中，歐洲法院以 1977 年第 6 號指令未禁止返還請求為由，承認營業人有權退稅。然而在制度設計上，必須承認者乃在於此等差異來自於發票之應記載事項中加值稅額之記載方式：我國法制之中，開立予消費者之發票係採行稅額內含之方式，交易標的之貨物勞務價格已包括此等稅額，而成為買賣雙方交易條件之一部分。而法國加值稅發票係採行外加方式，交易標的價格、適用之稅率與應納之稅額均分別記載，故支付加值稅之消費者，於給付價款之時乃清楚知悉其所終局負擔稅額，而負擔繳納義務之營業人亦清楚知悉其代繳之身分。

27 稅款溢繳請求退還，其屬性可參見行政法院 86 年度 8 月份庭長評事聯席會議決議。另關於公法上不當得利之一般性討論，參見 P.-L. Frier, *Precis de droit administratif*, 2^e Montchrestien, Paris 2003, p. 354。

28 此一權利於法國法上來自於法國租稅總法典第 275 條之規定，並要求應以稅捐稽徵機關做成之證明（attestation）作為行使退稅請求權利之要件，見 CE 27 juillet 1984, n° 40-378；至於我國稅制，亦針對外銷貨物勞務係採行零稅率，此可參見營業稅法第 7 條第 1 款之規定。

29 CE 25 mars 1983, n° 32-048; CE 16 decembre 1987, n° 60-680. 就我國法而言，發展觀光條例第 50 條之 1 規定：「外籍旅客向特定營業人購買特定貨物，達一定金額以上，並於一定期間內攜帶出口者，得在一定期間內辦理退還特定貨物之營業稅；其辦法，由交通部會同財政部定之。」交通部及財政部並以此為依據，制訂有「外籍旅客購買特定貨物申請退還營業稅實施辦法」，規定持非中華民國之護照入境者，同一天內向同一特定營業人購買特定貨

使乃具有公法上抵銷或交互計算之性質，與出口退稅之請求權乃單純之公法上利益返還亦屬有異。【月旦法學雜誌第 140 期，2006 年 12 月，第 97 頁】

蓋就國內營業活動稽徵加值型營業稅，負擔繳納義務之營業人係屬單純代繳（subrogation）之性質³⁰，然則於外銷貨物退稅請求之案件中，從事外銷行為之營業人所支付之進項加值型營業稅額即例外具有終局負擔之性質，得以自己之名義向稅捐稽徵機關請求返還已納之稅額³¹。此一權利，乃以單純之稅款退還為內容，請求之人即貨物勞務之出口人（exportateur）於法律上並無納稅義務之可言，與加值稅進項稅額扣抵係作為正確計算納稅義務人已納稅額與應納稅額間之差額之手段，乃有明顯差異³²。

參、進項稅額扣抵權之成立

一、概說

作為加值型營業稅在制度設計上最為明顯之特徵，進項稅額扣抵權之成立及行使要件相當程度地均為各國稅法制度中重要之規範內容。例如前述我國加值型及非加值型營業稅法第十五條之規定即屬適例。雖然歐洲聯盟一九七七年第六號指令第十七條之一規定：「進項稅額扣抵權，於可扣抵之租稅債務發生之同時即時成立。」³³乃以交易關係中特定條件之存在作為其權利之成立要件。然則亦必須承認，針對此等權利之成立所應其備之要件，在各國稅法中鮮少有單一條文之明文立法規定，毋寧為各不同條件彙整而成之結果：法條雖若干程度地直接規定進項稅額扣抵權之成立要件，然於實際之法制連作中，此等主、客觀要件之共同具備仍有賴於司法裁判甚或行政實務之補充。大體上，此等要件可區分為進項稅額扣抵權歸屬主體方面之要件，以及其行使範圍方面之客觀要件³⁴。又進一步具體言之，前者所牽涉者乃負擔繳納義務之「營業人」此一概念之合致，後者所牽涉者乃作為計算基礎之貨物及勞務與營業活動間之關聯。是故，當負擔加值稅繳納義務之營業人從事應稅之營業活動³⁵，且在下列各主、客觀要件合致之情形下，加值稅之進項稅額扣抵權利即當然成立。

二、主觀要件

加值型營業稅進項稅額扣抵銷項應納稅額之權利，其成立之基礎要件就主觀面向而

物，其含稅總金額達到新台幣 3000 元以上者，得請求退還已付加值型營業稅額。

30 CE 11 juillet 1983, n° 35-079, CE 25 nov. 1985, n° 46-007; J.-J. Bienvu/T. Lambert, Droit fiscal, p. 368.

31 CE 22 mars 1991, n° 94-305, Sté Viskay Israel.

32 Vair M. Cozian, Précis de fiscalité des entreprises, p. 363 et suivantes.

33 此外，第 6 號指令第 17 條第 2 項前 2 段尚規定：「在勞務及貨物係使用於營業人之應稅行為所需之情形下，納稅人被授權扣抵（est autorisée à déduire）其應納之稅額：a. 納稅義務人於一國境內之應納或已納之加值稅額，係來自於另一納稅人就其交付或將交付（sont ou seront livrés）之貨物、或已實現或將實現（ont ou seront rendus）之勞務而繳納者；b. 應納或已納之加值稅係對進口貨物課徵者。」

34 Voir J.-J. Bienvu/T. Lambert, Droit fiscal, p. 369-371.

35 J. Grosclaude/P. Marchessou, Droit fiscal général, p. 327-328.

言，乃在於權利行使之主體為從事營業活動之「營業人」，而非應稅貨物勞務終【月旦法學雜誌第140期，2006年12月，第98頁】局之消費者³⁶：故僅在交易標的之貨物勞務流通關係之前後兩手均為「營業人」（assujettie）之情形之下，方有可能發生進項稅額扣抵權³⁷。我國營業稅法所稱之「營業人」，依該法第六條之規定，係指：「一、以營利為目的之公營、私營或公私合營之事業；二、非以營利為目的之事業、機關、團體、組織，有銷售貨物或勞務者；三、外國之事業、機關、團體、組織，在中華民國境內之固定營業場所。」然則，法國租稅總法典第二八三條第三項規定：「任何人，於增值稅發票或其他代替文據記載增值稅者均為該增值稅款之繳納義務人。」並未於法律條文中明定「營業人」之概念。在此一理解之下，所衍生出相關之問題主要為負擔繳納義務之「營業人」與「納稅義務人（contribuable）」二者間之差異³⁸。負擔繳納義務之「營業人」乃增值稅制中特有之制度，其並非該一貨物或勞務之直接終局消費者，實際上並不負擔增值稅之納稅義務³⁹，僅因於增值稅銷貨發票上記載收受增值稅款，因而負擔將該等稅款繳納予國庫之義務，然在實質之負擔意義上，其並非「納稅義務人」，此亦為增值稅作為間接稅在租稅負擔面向上最重要之特徵⁴⁰。

三、客觀要件

（一）進項稅額係發生於應稅範圍之營業活動中

增值稅或增值型營業稅進項稅額扣抵銷項應納稅額之權利，其成立之基礎要件就客觀面向而言，乃在於該一稅額係發生於應稅範圍之營業活動中⁴¹，而非與經營活動無關之終局消費行為⁴²。針對客觀範圍之判斷，受會計上之撥充或直接扣抵法【月旦法學雜

36 CJCE, 11 juillet 1991, Aff. C-97 / 60, Lennartz.

37 M. Cozian, Précis de fiscalité des entreprises, p. 363.就我國法制而言，增值型及非增值型營業稅法上所規定之發票區分為二聯式及三聯式發票，前者以一般之終局消費者為開立對象，後者以從事營業活動之營業人為對象，亦足以達到區分交易前後兩手是否均為營業人之效果。

38 CE 29 déc. 1995, Sudfer; Voir J. Grosclaude/P. Marchessou, Droit fiscal général, p. 302.; J.-J. Bienvenu/T. Lambert, Droit fiscal, p. 352.

39 反而言之，倘若營業人針對特定貨物勞務之購入，雖持有其他營業人開立之發票，然係以與經營活動無關之終局消費者地位使用此等貨物勞務，即無「營業人」之地位矣。CE 21mars 1986, n. 49-823; DF 1986, comm. 1281, concl. Fouquet.; CE 22 nov. 1978, no 4012, Laurentin, DF 1979, comm. 1522.

40 J.-J. Bienvenu/T. Lambert, Droit fiscal, p. 368; 另外，A. Maitrot de la Motte 亦指出，增值稅之重要制度特徵，乃在於納稅義務人與負擔繳納義務之人二者間之清楚區別。A. Maitrot de la Motte, Souveraineté fiscale et construction communautaire, LGDJ, Paris 2005, p. 9 note 26.

41 此可參見歐洲法院 CJCE6avr 995, A 4 / 94,BLPGro plc.一案中，歐洲法院表示之見解：「（作為扣抵交易客體的）貨物及勞務應與應稅行為具有直接且立即之關聯性，至於負擔繳納義務之營業人最終之目的為何，在所不問（les biens ou services en cause doivent présenter un lien direct et Immédiat avec les opérations taxées et que à cet égard, le but ultime poursuivi par l'aasujetti est indifférent.）」

42 CJCE, 8 mars 1988, Aff. C -165 / 86.：「扣抵權之成立，必以該貨物勞務與負擔納稅義務之營業人之營業行為有關。」就我國稅捐稽徵實務案例而言，此一標準亦足以用於理解負擔營業稅繳納義務之營業人舉行業務檢討會之餐費，取得合法憑證者，其進項稅額可扣抵銷項稅額（財政部 75 台稅 2 發 7523449 號函），而公司員工退休，舉辦「惜別茶會」支付佈置會場及茶點之費用，其進項稅額不得扣抵銷項稅額（財政部 75 台稅 2 發 7524878 號函）之原因。

誌第 140 期，2006 年 12 月，第 99 頁】則（principe d'affectation）拘束⁴³，亦即僅限應用於應稅營業部分之進項稅額，方得主張扣抵。我國加值型及非加值型營業稅法第十九條第一項第二款規定：「營業人左列進項稅額，不得扣抵銷項稅額：二、非供本業及附屬業務使用之貨物或勞務。但為協助國防建設、慰勞軍隊及對政府捐獻者，不在此限⁴⁴。」即為此一原則之具體化規定。而法國租稅總法典第二五六之一條，亦即歐洲聯盟一九七七年有關針對營業額課稅統一稅基之第六號指令第二條之規定內容，亦與此意旨相同：「應納加值稅之行為，乃由繳納義務人或相類之人所實施之有償貨物交付或勞務給付行為⁴⁵。」故負擔繳納義務之營業人所實施之營業活動同時有應稅部分及免稅部分時，加值稅進項稅額扣抵權利亦僅就應稅部分之交易價額發生⁴⁶。此一原則，不僅於我國與法國租稅法制中存在，亦為歐洲法院歷次裁判所明示⁴⁷。是以區別特定貨物勞務交易關係中，應稅部分與免稅部分之數額所構成之營業額乃於營業稅法制中特別有意義：倘若負擔繳納義務之營業人雖取得發票，然並非用於應稅之營業活動或有排除規定存在時，則自始不生進項稅額扣抵權問題⁴⁸；倘若於稽徵過程中針對特定費用是否為經營活動所必要發生爭執，原則上係由稅捐稽徵機關就此負擔證明之責任⁴⁹。

（二）進項稅額不得和抵之例外排除規定

於加值稅制度設計中，各國稅法多半亦存在某些例外規定，使特定交易活動雖係發生於應納加值稅之經營活動範圍中，營業人亦以支付該等交易之進項稅額，然例外為稅法例外排除進項稅額扣抵權，不【月旦法學雜誌第 140 期，2006 年 12 月，第 100 頁】得扣抵⁵⁰。如我國營業稅法第十九條第一項第三至五款規定：「營業人左列進項稅額，不得扣抵銷項稅額：三、交際應酬用之貨物或勞務；四、酬勞員工個人之貨物或勞務；五、自用乘人小汽車。」等，即為排除事項。於法國租稅總法典之相同性質規定中，此等排除項目主要包括不動產交易⁵¹、乘人交通工具、人員交通費用、禮品贈品、汽油、應用

43 CE 21 mars 1986 no 49-823 ; J -J. Bienvu/T. Lambert, Droit fiscal, p. 369.; P. Derouin a Droit déduction de la TVA et regle de l'affectation: A propos de l'arrêt BLP Group (CJCE 6 avr. 1995), DF 1995, p. 340 et suivantes.

44 同條第 3 項則規定：「營業人因兼營第 8 條第 1 項免稅貨物或勞務，或因本法其他規定而有部分不得扣抵情形者，其進項稅額不得扣抵銷項稅額之比例與計算辦法，由財政部定之。」故於我國法上，撥充或直接扣抵法則之拘束範圍除後述排除扣抵權之部分外，尚包括本業以外「不得扣抵」之部分。

45 法國租稅總法典第 271 條以及附則第 2 章第 230 條：「僅以經營必要之貨物勞務得發生扣抵權利（n'est déductible que si ces biens et services sont necessaires l'exploitation）。」J. Grosclaude/P Marchessou, Droit fiscal général, p. 328.

46 釋字第 397 號解釋理由書第 1 段。

47 CJCE 6 avr.1995, Aff. 4 / 94, BLP Group plc., CJCE 8 juin 2000 , Aff 98 / 98, Midland Bank plc.;CJCE 22 février 2001 , Aff. 408 / 98, Abby National plc. P Derouin, Droit déduction de la TVA et regle de l'affectation: propos de l'arrêt BLP Group (CJCE 6 avr, 1995), DF 1995 , p. 1340 et suivantes.

48 J. Grosclaude/P. Marchessou, Droit fiscal général, p. 328; CE 5 avr. 2004 no 250-356 , Fédération des entreprises internationales de la mécanique et de l'électronique.

49 此乃法國稅捐稽徵實務上固有之見解。CE 6 avr. 2001, n° 198-233, BDCF.

50 J. Grosclaude/P. Marchessou, Droit fiscal general, p. 328-330.

51 此一規定與歐洲法制間之相互關係，CJCE 19 sept. 2000, Aff. C-177 / 99 et C -181 / 99, Ampafrance et Sanofi.案歐洲法院之說明。

於遭「酒類販售法典」禁止之廣告之貨物勞務（les biens et services utilisés par les publicités prohibés par le code débits de boisson）、不得扣抵項目之租賃以及企業之不動產租賃支出等⁵²。蓋以該等交易關係性質較為特殊，較易遭運用於租稅逃漏之用，或其屬性難以判斷是否為經營活動所必要，易生爭執之故。是以特定之貨物、勞務交易為立法者規定於例外排除事項，其交易即無進項稅額扣抵權之適用。

肆、進項稅額扣抵權之行使：形式課稅原則之適用

一、形式課稅原則之適用：開立發票及申報義務之履行

雖然於一般稅法領域之中，稅捐稽徵之權利義務關係所側重者乃納稅義務人應稅經濟活動之實質經濟上意義，當租稅債務債務人所從事之交易活動於法律形式上之外觀與經濟上之實質不一致時，稅捐稽徵機關甚或司法機關所採認者，通常為該等應稅行為經濟上之實質意義，而非形式上之意義，是為「實質課稅原則」（le réalisme du droit fiscal）⁵³。然則，於增值稅之稽徵範圍，尤其稅捐債權之成立及行使，所適用者並非完全之實質課稅要求⁵⁴。亦即，某些交易關係在稅法上之評價並未考【月旦法學雜誌第 140 期，2006 年 12 月，第 101 頁】慮經濟活動之實質意義，而著重特定行為在法律形式上所發生之意義或法定要式之要求，是為所謂「形式課稅原則（le formalisme du droit fiscal）」適用之範疇⁵⁵。蓋於增值型營業稅之稽徵關係中，實際之納稅義務人、營業人與國家機關間之關係大體而言較諸所得稅或其他間接稅複雜。其原因主要來自各國增值稅或增值型營業稅之法制中，對營業人多半課予其諸多金錢給付義務以外之義務，俾以維持增值稅稽徵制度之有效運作⁵⁶；甚或在增值稅稽徵之直接目的以外，亦可能容有財政功能以

52 J. Grosclaude/P. Marchessou, Droit fiscal général, p. 329-330.另關於企業不動產租賃支出，規定於法國租稅總法典附則第 2 章 236 條。

53 CE, Sect. 20 février 1974, no 83-270, Lemarchand; CE Avis, Ass. 8 avril 1998, no 192-539, Société de distribution de chaleur de Meudon et d'Orléans; 另外，法國稅法領域中關於企業從事不合常規交易之否認，亦被認作係實質課稅原則之展現。然則於增值稅領域之中，實質課稅原則之適用有無其拘限？乃有進一步思考之空間，詳後述。

54 法國法制中，增值稅領域僅於有限之案件中適用實質課稅原則，乃於「不合常規交易關係（l'acte anormal de gestion）」理論適用之範圍可窺見一斑。質言之，與所得稅制不同，增值稅之領域不生非常規交易問題乃目前法國之通說見解。關鍵見解可參見 CE 4 mars 1985, n. 41-398, Montval 一案中，法國中央行政法院之判決理由。在該案中，母公司向子公司支付之買賣價金遭稅捐稽徵機關認定為不合市場交易常規，因而拒絕該公司以該價格所申報之進項稅額扣抵。但法國中央行政法院，仍認為此一情形不構成拒絕適用進項稅額扣抵權之事由。蓋扣抵之型式上要件已然齊備，稅捐稽徵機關無權於法定要件之外，另外增加「正常價格」此一條件。此外，歐洲法院在 CJCE 23 nov. 1988, A 230 / 87, Naturally yours Cosmetics 一案中亦認為，增值稅之稽徵關係中交易之對價係「主觀之價值」（la valeur subjective）並不存在著「客觀、正常」的交易價格。對照我國法制，增值型及非增值型營業稅法第 43 條第 2 項規定謂：「營業人申報之銷額，顯不正常者，主管稽徵機關，得參照同業情形與有關資料，核定其銷售額或應納稅額並補徵之。」乃以實質課稅之原則適用於增值型營業稅領域，在法制設計上顯有相當之出入。

55 C. Baylac, Le formalisme du droit fiscal, p 62 et suivantes. 尤其明顯者，乃法國稅捐稽徵實務中所一再強調，在未持有銷貨發票之情形之下，即便交易關係確然存在、已支付之進項稅額確已解繳國庫，任何扣抵權利均不可能發生，此可參見 CE 25 mai 1982, n. 24-212, Laval 一案中法國中央行政法院所表示之見解。然而，此一說法並非意味著實質課稅之原則於增值稅之領域完全退位而無適用之餘地，僅在進項稅額扣抵權利行使之範圍內此一現象特別明顯耳。至於此二原則相互間之關係，尤其形式課稅原則在整體法律秩序中之界限，在此請容從略。

56 此等義務，主要包括商業及稅籍登記、憑證之使用及保存等。黃源浩，營業稅法上協力義務及違反義務之法律效

外之其他效果⁵⁷。而其中與交易活動中之加值計算有關者，主要在於交易活動中憑證（發票）之開立及取得⁵⁸，並以向稅捐稽徵機關提出申報作為權利行使之前提要件⁵⁹。是故，我國加值型及非加值型營業稅法第十九條第一款乃規定：「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三三條所列之憑證者。」乃以持有一定之憑證尤其載有加值稅額之發票作為行使扣抵權之前提，即可當作此一形式主義於我國稅制中主要之表現。

加值稅制中形式主義之展現不僅表現於行使於進項稅額扣抵權利之要式要求，更在於進項發票之開立人，於各國法制中或多或少被要求必須係主張扣抵權利之營業人交易關係之前手；倘若取得者，乃非直接交易對象所開立之發票，則持有發票之營業人即便確於交易關係中支出並申報進項營業稅額，亦無主張進項稅額扣抵權利之餘地⁶⁰。於法國法上，此一嚴格之形式主義可由稅捐爭訟實務上中央行政法院【月旦法學雜誌第 140 期，2006 年 12 月，第 102 頁】之一連串裁判中清楚得知，如：「在沒有銷貨發票之情形下，任何扣抵權利均不可能發生，即使交易關係確實存在亦然⁶¹。」而營業人不僅應持有發票，且該作為扣抵憑證之發票應依法定程式記載，倘有所欠缺而構成形式上之瑕疵者，亦無從主張扣抵⁶²。然應予特別留意者，乃作為形式課稅原則所適用之主要範圍之一⁶³，然而並不表示於此一領域之中僅有形式課稅，毫無實質課稅原則之適用可能性。

果，財稅研究，35 卷 5 期，2003 年 9 月，135 頁以下。

57 如以進口課稅、出口退稅形成貿易政策上之效果，或如後述之經濟管制功能等。

58 歐洲法院近期見解，傾向認為在自動化支付關係中，不以發票之持有作為行使扣抵權之要件。CJCE 1 avril 2004, Aff. c-90 / 02, Bockemühl；實則電子化支付系統之交易，除可被當作加值稅發票形式主義之例外案件外，歐洲法院於近期連串裁判中所展現之實質課稅立場更值矚目，詳後述。

59 在我國法制上，應納加值型營業稅營業人應依統一發票開立期限之規定開立發票，並以 2 個月為 1 期申報當期銷售額並計算應納稅額。最高行政法院 91 年度判字第 1765 號判決：「又營業人之進項稅額准予扣抵或退還，係以已申報者為前提，本件上訴人既未依規定申報系爭銷售額，其未據實申報進、銷項憑證並計算其進、銷項稅額，至為顯然，自無營業稅法第 15 條第 1 項扣抵進項稅額之餘地。」

60 參見前引行政法院 87 年度 7 月份第 1 次庭長法官聯席會議決議，及最高行政法院 89 年度判字第 972 號判決：「營業人雖有進貨事實，惟如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，該項已申報扣抵之營業稅額顯未依法繳納，仍應依營業稅法第 19 條第 1 項第 1 款規定，就其取得不得扣抵憑證扣抵銷項稅額部分，追補稅款。此與設非交易對象是否已按其間立發票之金額繳納營業稅無關。」例外情形得容許使用以他人為名義人之發票扣抵者，財政部 78 年度台財稅第 780276657 號函：「營業人於不動產租賃期間之水電費，雖憑證名義為出租人，如經雙方約定由承租人使用支付，該水電費營業稅額，應准予檢具水電費收據扣抵聯申報扣抵銷項稅額。」

61 CE 25 mai 1982, n° 24-212, Laval.另就進口貨物未有進口報單不得行使進項稅額扣抵權部分，見 CE 16 février 2001, n° 195-718, Sté Precision castparts Corporation France。

62 CE 23 juill. 1976, n° 95-966, Chante. J.-J. Bienvenu/T. Lambert, Droit fiscal, p. 370；於我國加值型營業稅稽徵實務上，此等應記載事項除稅額外均以加值稅發票專用章加以記明。財政部 71 年度台財稅第 38583 號函：「領用統一發票之營利事業，其對外營業事項發生時所開立之統一發票，應行填載之事項，本部已於規定之統一發票格式訂明，至統一發票使用辦法第 5 條第 2 項有關統一發票專用章之規定，乃皆在簡化書寫發票作業，及避免錯誤，倘若利事業開立之統一發票未蓋用統一發票專用章，亦未載明其事業名稱、地址及統一編號者，自應依照營業稅法有關開立統一發票、行記載事項未依規定記載之規定論處。」

63 相對應於實質課稅原則，稅法上存在著相當程度的「形式課稅」要求，雖少見有體系之討論，然某種程度上確為一共通之一般性現象。形式課稅之原則於稅法領域之展現，主要包括各種申報義務履行、加值稅發票制度、特定證據方法之採用等等，其可能係為稽徵便利，亦可能為其他目的而存在。C. Baylac, Le formalisme du droit fiscal, p. 17-48.

蓋加值稅領域中構成實質課稅原則例外之部分，乃以偏惠於國庫或稅捐稽徵機關之稽徵作業作為其常態，並非意味著在加值稅之領域之中適用者為完全與實際狀況脫節之形式要求：負擔加值稅繳納義務之營業人倘若持有形式上合乎要求之發票，然實際上根本未有交易行為發生或者其內容與發票登載者不符，仍構成進項稅額扣抵權被排斥適用之原因⁶⁴。故所謂形式課稅，僅展現在加值稅發票之嚴格要式以及債務人之判斷二方面：無論何人，只要在加值稅發票上記載加值稅額，即成為負擔加值稅繳納義務之債務人⁶⁵；沒有合乎格式要求之銷貨發票，任何扣抵權利均不能發生。而就法國加值稅稽徵實務言之，絕大多數之爭議問題均發生於加值稅發票法定程式之具備，並且亦因此等法定要式之存在，導致過度嚴苛之形式主義要求，因而時受稅法學說訾議⁶⁶。【月旦法學雜誌第 140 期，2006 年 12 月，第 103 頁】

二、加值稅進項發票之法定程式：不得補正之嚴格要式？

（一）嚴格之形式課稅原則：法國中央行政法院之傳統立場

加值稅或加值型營業稅所適用之形式主義或形式課稅之原則，倘若就發票開立之部分深入觀察，於我國法制及法國法制中所表現者均為進項發票法定要式之規定。如前述我國加值型及非加值型營業稅法第十九條第一款以及第三三條之規定：「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、購買貨物或勞務時，所取得載有營業稅額之統一發票；二、有第三條第三項第一款規定視為銷售貨物，或同條第四項準用該條款規定視為銷售勞務者，所自行開立載有營業稅額之統一發票；三、其他經財政部核定載有營業稅額之憑證。」等。故主張扣抵權利之營業人單純持有發票，並申報應納及已納稅額，尚未必即得以順利行使此一權利，而關鍵即係繫諸於加值稅進項發票之嚴格法定要式要求，尤其在比較法制上，此等嚴格態度向為法國司法機關一貫之立場。蓋正如法國中央行政法院所指出者，格式要求之滿足主要之功能在於：「加值稅發票應呈現足夠之細節內容（suffisamment précis et détaillé），俾使貨物銷售及勞務供應之屬性被清楚認識，並且辨明交易關係中債權人及債務人之身分（l'identité du débiteur et celle du créancier）⁶⁷。」而在實際之內容上，嚴格之程式要求所拘束者乃交易關係中負有開立發票義務及行使扣抵權利之交易關係前後手。就前者而言，開立發票記載不實或漏載將有一定程度之裁罰效果⁶⁸，就後者而言，欠缺法定要式之加值稅銷貨發票即無從行使進項稅額之扣抵權利，即便該項稅額確已申報支付亦然。就法國加值稅稽

64 CE Plén. 6 dec. 1985, n. 33-193, Garage Cast 己 sien; M.Coizian, *Precis de fiscalite des entreprise*, p. 364-365.於我國法制中，此經常為加值型營業稅法制中虛報進項稅額等爭議之來源。

65 CE 8 août 1990, n. 68-907, de Jaham.

66 C. Baylac, *Le formalisme du droit fiscal*, p. 163.

67 CE 15 avr. 1988, no 57-399.

68 就我國營業稅法制而言，不僅未依規定開立發票設有罰則，倘若持用不得扣抵之發票申請扣抵應納稅額者，尚有可能被視為虛報進項稅額。裁罰問題固有相當之討論價值，然限於篇幅，尚請見容未在此深入討論。

徵實務之運作言，加值稅發票制度所具備之嚴格要式性或形式主義要求不僅於抽象之法律規範中存在，即令於具體之訴訟案件中，此一立場亦向為稅捐稽徵機關及法國中央行政法院所堅持。早自一九七〇年代之裁判起，法國中央行政法院即再三表明下列之立場：發票所登載之事項，不僅必須完全合乎交易活動之實際狀況（confirmant la réalité des opérations mentionnées sur la facture）⁶⁹，且就發票記載之內容而言，應該「足夠詳盡完整」⁷⁰。此外，行使進項稅額扣抵權之發票且必須為交易時開立之原本，以影本或其他證明之方法證明已納進項稅額之存在，均不被接受⁷¹，甚至針對某些格式瑕疵如應記載事項之脫【月旦法學雜誌第 140 期，2006 年 12 月，第 104 頁】漏，亦不容許營業人嗣後之補正⁷²。就此，法國租稅總法典第二八三條第四項規定：「當發票與貨物之交付或勞務之給付內容不符合時，或在價金實際上並非由買受人支付之狀態時，應納之稅款應由發票之間立人負擔。（Lorsque la facture ne correspond pas à la livraison d'une marchandise ou à l'exécution d'une prestation de services, ou fait état d'un prix qui ne doit pas être acquitté effectivement par l'acheteur, la taxe est due par la personne qui l'a facturée.）」即展現此一禁止扣抵之立場⁷³。具體言之，法國稅捐稽徵實務上，針對租稅總法典第二八三條第四項之解釋適用以及加值稅進項發票扣抵權之行使，於下列案型中特別強調形式主義之立場：

1. 無法辨明之進項發票主體

在加值稅發票扣抵權利所涉相關爭訟案例之中，法國中央行政法院所堅持之形式課稅立場，其一來自作為扣抵權利行使憑證之發票，必須足以辨明其交易主體，包括買受人及出賣人雙方在內⁷⁴。故在發票之應記載事項中有所遺漏，尤其漏載供貨商之名稱，則該一發票所載進項稅額即無法扣抵⁷⁵。在制度設計上，所以要求發票之交易主體應清楚載明，乃與加值稅制度所具備之勾稽效果有不可分之關係⁷⁶。蓋加值稅制度自始乃以不易逃漏著稱，自生產以至於消費之每一交易流程均得由發票推究而得，故無法辨明交易主體之進項發票，當不可能為稅捐稽徵機關或法院接受作為行使扣抵權利之有效憑證。

2. 取得交易關係以外第三人之發票

法國加值稅稽徵實務中，針對加值稅發票作為行使扣抵權利憑證，所面臨之另一形式要求卻在於交易關係之連鎖，亦即前後手之直接連結：主張加值稅進項稅額扣抵權之營業人，倘若提出者並非與其有直接交易關係之營業人所開立之發票，則完全不生扣抵

69 CE 24 janvier 1979, n° 6-782, IFF France.

70 CE 15 avr. 1988, n° 57-399; CE 26 oct. 1983, n° 24-898, Karam.

71 法國租稅程序法典第 102 B 條之規定。

72 CE 9 dec. 1991, n° 69-823, SA Sud-Ouest medical.

73 另法國租稅總法典第 272 條第 2 項之規定。

74 法國租稅總法典附則第 2 章第 223 條之 1，亦要求加值稅之進項稅額應由供應商直接於發票上載明。

75 CAA Paris, 96-1962, 1 déc. 1998, DF 1999, Comm. 597.

76 J. Grosclaude/P. Marchessou, Droit fiscal général, p. 296-297.是故，於加值稅之領域之中，除非係偽造發票虛設行號等情形，否則不易發生租稅逃漏情事。

權利。在 CE 14 dec. 1979, n° 11-798, Comité de propagande de la banane 一案中，主張扣抵權利之營業人所提出之發票並非與其發生直接交易關係之相對人，法國中央行政法院仍明確指出，即便此時係爭課稅案件之交易關係確實已經發生、應納稅額已繳交於國庫，仍無礙於稅捐稽徵機關拒絕該營業人行使進項稅額扣抵權利⁷⁷。【月旦法學雜誌第 140 期，2006 年 12 月，第 105 頁】

3. 交易資訊之記載欠缺

於法國增值稅稽徵實務中，因違反形式主義之要求，導致負擔繳納義務之營業人遭法院以或稅捐稽徵機關否認其增值稅發票進項稅額扣抵之情形，尚包括發票所應記載之交易資訊欠缺，尤其應納稅額及適用稅率之記載⁷⁸。在法國中央行政法院之早期判例中，曾有容許稅捐稽徵機關要求應將交易標的明確列舉載明 (exonérés) 之情形⁷⁹，是以法國法上增值稅發票所要求揭露之交易資訊，至少包括貨物勞務之未稅價格、適用之稅率以及應納總稅額⁸⁰。然而應留意者，乃此等應行記載事項有所遺漏之發票，雖不足以作為營業人請求扣抵之憑證，卻無礙於增值稅繳納義務之成立。在 CE 8 août 1990, n° 68-907, deJaham 一案中，負擔增值稅繳納義務之營業人於發票中漏載適用稅率及應納稅額，雖不足以作為扣抵之憑證，然無礙於稅捐稽徵機關要求其解繳該等稅款。故正如前述，增值稅發票之形式課稅原則，乃一高度偏惠於稅捐稽徵機關之制度使然。

(二) 不可抗力之形式責任？

營業人針對已納進項稅額扣抵權利之行使，以持有合乎格式記載之發票作為其前提，於法國稅捐稽徵實務上所造成之影響絕非僅止於發票記載之細節化要求，甚至使營業人所負擔之憑證義務，脫逸於一般稅捐債務法或程序法上所被課與之義務。質言之，此等形式課稅原則於法國法上，甚且曾經經歷絕對之形式責任階段。在若干案例中，法國中央行政法院甚且曾經拒絕特定營業人扣抵權利之主張，即便就此等營業人而言，無法持有發票係出於不可抗力 (force majeure) 之因素⁸¹。此一見解，主要見諸於 CE 22 avril 1992, n° 75-784, SA. Aterliers Normandie-Anjou 一案中⁸²，法國中央行政法院之見解。於該案所涉事實中，負擔增值稅繳納義務之營業人因不可歸責之事由遭遇火災，致使所保

77 另可參見 M. Cozian, *précis de fiscalité des entreprises*, p. 36；又應留意者，乃取得交易關係中非直接交易對象所開立之發票，不得作為營業人主張扣抵權利之憑證，此一嚴格之形式主義態度並非法國法制所獨有。我國稅捐稽徵實務中，財政部 1994 年 7 月 9 日台財稅第 831601371 號函說明二之（一）乃明文認為，營業人未取得實際銷貨人出具之憑證，應依稅捐稽徵法第 44 條規定處以行為罰。事實上在此類案例中，國庫縱令根本無稅款損失之風險，提出申報之納稅義務人亦無從主張扣抵權利，反而尚須承受稅捐稽徵機關之裁罰。足見增值稅領域中形式主義之原則，絕非法國稅法上所獨見。

78 C. Baylac, *Le formalisme du droit fiscal*, p. 179-180; CE 14 dec. 1979, n° 11-798, Comité de propagande de la banane. 就我國法制而言，發票應記載事項之內容主要包括交易日期、品名、數量、單價、金額、銷售額、課稅別、稅額及總計、買受人名稱及統一編號等，參見統一發票使用辦法第 9 條之規定。

79 CE 25 mai 1977, n° 52-307.

80 M. Cozian, *Precis de fiscalité des entreprises*, p. 363.

81 C. Baylac, *Le formalisme du droit fiscal*, p. 167.

82 DF 1992, Comm. 1822. 必須承認，乃法國法院如此嚴格態度，亦在法國稅法學說中一向遭受學者猛烈之批評。

存之交易明細記錄毀損，因而無法提出交易之進項發票。雖該營業人無法提出作為扣抵憑證之進項發票，然而於該營業人之供應商以及交易關係之前手所保存之帳冊資料中，仍可確實查知營業人所支付之進項稅額，且該款項確實亦由前手營業人【月旦法學雜誌第 140 期，2006 年 12 月，第 106 頁】解繳國庫。然而於該案中，法國中央行政法院仍以「未持有發票」為理由，否准營業人之扣抵請求，此等嚴格之形式主義立場乃迭遭學者批評，亦引起法國法上對發票持有之扣抵條件進一步之思考與討論⁸³。

三、漏開、故意虛偽記載及未交付發票之裁罰

虛偽記載或偽造之發票毫無疑問不得作為扣抵之依據，並另有其刑事或行政責任之問題⁸⁴。然而，在加值型營業稅發票開立受嚴格形式課稅原則支配之情形下，於各國稅捐稽徵實務中除裁罰措施外所不可避免之另一問題，尚在於加值稅發票形式瑕疵之效果，尤其在實務上，當國庫實質上並未發生稅收損失時，以行使進項稅額扣抵權之營業人所持有之銷貨發票存有形式上瑕疵為理由，否准扣抵權之行使，其課稅權力行使之實質正當性安在，容有相當令人質疑之空間。就我國加值型及非加值型營業稅法第四八條第一項之規定以觀，倘若發票之開立存有「應行記載事項未依規定記載或所載不實」之情形，則尚有處罰之規定⁸⁵。在此一理解之下，加值稅發票發生有登載不盡不實之形式瑕疵，其效果則有進一步探討之可能⁸⁶。在交易關係中，應開立銷貨發票而未開立所發生之法律效果，於法國法制中之基礎設計雖與我國近似，然亦有相當之差異⁸⁷。其中亦發生漏稅罰與行為罰之競合關係：針對無發票交易，就其所漏稅額得加徵百分之五十之漏稅罰；而就應交付未交付發票之交易，則課處十五歐元之行為罰⁸⁸。【月旦法學雜誌第

83 C. Baylac, Le formalisme du droit fiscal, p 67, 就此以言，我國加值型營業稅稽徵實務之態度可謂較法國法寬鬆。僅加值型及非加值型營業稅法施行細則第 30 條前段規定：「統一發票扣抵聯經載明『違章補開』者不得作為扣抵銷項稅額或扣減查定稅額之憑證。」

84 B. Tilly, Facturation de complaisance. le Juge, la victime, le délinquant aux frontières de la fraude fiscale, 《La facturation de complaisance dans les entreprises》, L'Hannattan, p.39 et suivantes.

85 財政部 1995 年 6 月 29 日台財稅第 841630114 號函：「關於營業人違反營業稅法第 19 條第 1 項第 2 款至第 5 款規定，以不得扣抵之進項憑證申報扣抵銷項稅額者，除補稅外，可否免按同法第 51 條第 5 款規定處以漏稅罰乙案應依大法官會議釋字第 337 號解釋意旨辦理。」

86 在推論上，發票登載之不盡不實應做更進一步之類型化處理。首先，根本未有任何交易存在，或以虛構不存在之主體作為進項發票開立之名義人，亦即所謂「假發票」(factures fictives)之情形，應予排除不在此處討論之列。蓋此等以詐術或偽造、變造之手段獲取租稅上之不正利益者通常於刑事上即構成可罰之行為，其不得作為行使進項稅額扣抵權利之有效憑證，並無疑義，此可參見法國租稅總法典第 272 條第 2 項以及 TA Melun, 25 mars 2004, no 01-3470, sté. prodis International.等案。相關評釋見 D. Favard, surfactures et factures fictives face aux délits de fabrication et d'usage de faux en écriture 《La facturation de com- Plaisance dans les entreprises》, L'Harmattan, paris 2001, p. 97-103。

87 針對我國法制中虛報進項稅額之裁罰，黃茂榮，虛報進項稅額之罰則，植根雜誌，14 卷 8 期，1998 年 8 月，1-75 頁。

88 在交易關係中負擔加值稅繳納義務之營業人違反憑證開立及交付義務之法律效果，除涉及進項稅額扣抵權之行使要件外，最主要之稅收外效果當為各項行政裁罰之存在，而此亦為我國法制中向來難解之難題。參見洪家殷，對營業人漏進、漏銷及逃漏營業稅之處罰，台灣本土法學雜誌，21 期，2001 年 4 月，25 頁以下。葛克昌，一事不兩罰之公然漏洞—最高行政法院九十一年度六月決議評釋，月旦法學雜誌，92 期，2003 年 1 月，274 頁以下。本文作者就此一問題之立場，大體上立基於兩方面之思考一則為抽象層面上，稅捐稽徵領域中納稅義務人或負擔繳納義務之營業人所負義務之類型或協力義務之範疇，其次為具體之稅捐稽徵制度中，漏開發票與假發票、虛開

140 期，2006 年 12 月，第 107 頁】

四、可扣抵稅額之計算

營業人取具形式上得以作為進項稅額扣抵權行使憑證之發票，於前述各要件具備之後，即得以申報並計算其最後得扣抵之稅額。首先，已支付之稅額或已取得之稅額，有非屬於應納範圍之銷貨折讓扣減部分稅額，應予扣減，而就其餘額計算應納稅額⁸⁹。此可見諸我國加值型及非加值型營業稅法第十五條第二項所規定：「營業人因銷貨退回或折讓而退還買受人之營業稅額，應於發生銷貨退回或折讓之當期銷項稅額中扣減之。營業人因進貨退出或折讓而收回之營業稅額，應於發生進貨退出或折讓之當期進項稅額中扣減之⁹⁰。」而已支付之銷項稅額之中，乃以與可稅之營業活動有直接關聯者，方得作為扣抵之稅額。於計算出可扣抵稅額之後，營業人當期所負擔之繳納義務方屬確定。

伍、形式課稅與實質課稅之間：法國中央行政法院與歐洲法院之衝突

一、概說：歐洲法制之反饋及抗拒

加值稅制於歐洲法制發展之初，固係以法國一九五四年開始實施之加值稅制作為模倣之範本⁹¹，然而經由歐洲聯盟各會員國在稅捐稽徵實務上之運行，尤其歐洲法院相關裁判之作成，此一稅制之內涵早已脫逸於當初法國法制所設想之範圍，反而對法國國內法律制度造成反饋，進而影響於內國法院尤其中央行政法院⁹²之能度。倘若自加值稅統一稅基開始於歐洲共同體成員國實施以來之實務運作加以觀察，在若干爭點上所表現者乃法國內國法秩序及行政法院之立場受歐洲法院之引導影響，如特定稅目是否構成「對營業額課徵之稅」而與歐洲一體之法制序有悖⁹³。就實際之稅捐稽徵及加值稅制度在整體稅【月旦法學雜誌第 140 期，2006 年 12 月，第 108 頁】制中之地位而言，乃對於法國稅制中一向採行之嚴格形式原則之反饋及抗拒，更將進項稅額扣抵權行使之爭議，拉回至制度之基本價值，亦即租稅中立之領域加以思考。

二、歐洲法院之立場：國庫無損失風險、比例原則考量

雖然在整體稅制之發展過程中，法國加值稅制可謂現行歐洲各國稅制之範本。然而

發票、便宜發票所構成之不同層次之效果及區辨必要。本文為篇幅所限，在此僅處理進項稅額扣抵權在租稅債權債務關係中所涉之相關問題，裁罰部分及發票開立義務，當容另文討論之。

89 J.-J. Bienvu/T. Lambert, Droit fiscal, p. 368-374.

90 與我國法制相同，銷貨折讓（rabais）原則上係排除在法國加值稅課徵之範圍中，除非其另行構成對折讓營業人提供勞務。CE 10 avril 2002, n° 212-014, SA Somagri. 另見財政部 1993 年 2 月 19 日台財稅字第 821478431 號函：「營業人因進貨退出或折讓而收回之營業稅額，應依營業稅法第 15 條第 2 項後段規定，於發生進貨退出或折讓之當期進項稅額中扣減之。」

91 J. Grosclaude/P. Marchessou, Droit fiscal général, p. 289.

92 在此所以特別強調中央行政法院，蓋因法國租稅救濟制度與我國制度不同，掌理終審司法審判權力之機關，可能為中央行政法院，亦可能為最高法院之商事庭。針對法國租稅救濟法制之相關問題，以及租稅救濟領域中審判權力之劃分諸節，參見黃源浩，法國租稅救濟法制基本問題，財稅研究，37 卷 3 期，2005 年 7 月，146 頁以下。

93 CE 31 octobre 1990, n° 92-091, Syndicat national des industriels de l'alimentation animale. 黃源浩，註 7 文，98-105 頁。

在歐洲法院之相關裁判中，採行與法國司法機關相異見解者實亦非少見。相較於法國法制所採取之嚴格形式主義之立場，整體而言，歐洲法院所採取者毋寧為較屬和緩之態度，並在相關之判決中再三質疑嚴格形式主義之必要性。首先，早在 CJCE 14 juillet 1988, n° 123, 330/87, Madame Jeunehomme, SA 《EGI》 et Etat belge 一案之裁判中，針對比利時稅法所規定，增值稅進項稅額扣抵權之成立所適用之形式課稅原則，歐洲法院嘗如是指出：「一九七七年第六號指令第二二條之三第 b 段有關扣抵權利之行使要件，應被限縮於確保稅捐稽徵機關增值稅額徵收及調查之必要範圍內。此外，就發票應予登載之事項，無論在其數額或技術上，均不應在實際案件中使得進項稅額之扣抵權利無法或過度難於行使。」可謂對於向來在法國以及受法國稅制影響之增值稅制度中被奉行不渝的嚴格形式主義要求，提出根本性之質疑。此一態度，事實上展開了一連串對於偏惠於稅捐稽徵機關之嚴格要式規定質疑之前奏，尤其以比例原則（le principe de proportionnalité）之介入使用，強化了歐洲法院一貫以來之理由構成⁹⁴。就一般性之態度而言，歐洲法院較為傾向認為增值稅發票僅為行使進項稅額扣抵權利之工具，倘若申報進項稅額扣抵之營業人係屬善意而無不法逃漏稅款之意圖、國庫事實上並無應收稅款損失之風險，則至少應容許負擔增值稅繳納義務之營業人就已發生之發票格式瑕疵予以補正（regularisation），而整體問題之考量，更被指出應以國庫有否發生實際上之稅收損失或承受稅收損失之風險為依據。蓋以增值稅作為一種一般性消費稅之特性而言，租稅中立性之要求所考量者乃對於商業交易之機制，自生產至終局消費之流通過程中所造成之負擔降至最低，且不至對企業經濟上決策造成影響⁹⁵。在此等立場下，增值稅發票要式之違反而容許補正者，至少包括下列二種可能性：

（一）善意之補正

就歐洲法院而言，涉及營業人作為請求扣抵已納進項稅額之基礎之增值稅發票，其發生應記載事項之格式瑕疵時，稅捐稽徵機關應否容許其補正，首先繫諸於營業人於法律上是否為善意：當負擔增值【月旦法學雜誌第 140 期，2006 年 12 月，第 109 頁】稅繳納義務之營業人所持有之發票雖有格式錯誤，然其開立者或收受者並無利用平等錯誤以逃漏增值稅之意圖時，此等錯誤應容許營業人加以補正（régularité de bonne fois）⁹⁶。此一見解，亦否認了法國中央行政法院長期以來之傾向，認為增值稅發票扣抵之債權債務關係，係獨立存在，發票一旦開立，即便係出於錯誤亦使得扣抵權利當然發生⁹⁷。然而必須留意者，乃歐洲法院以「善意」作為容許補正之判斷標準，並未形成全面性之立

94 CJCE 19 septembre 2000, Aff. 177 / 99, Ampafrance SA.; J.-J. Bienvenu/T. Lambert, Droit fiscal, p. 365.

95 關於租稅中立之基本概念，J. Grosclaude/P. Marchessou, Droit fiscal général, p. 8。

96 CJCE 13 déc.1989, Aff. C-342 / 87, Genius Holding BV.

97 在歐洲法院 CJCE 6 nov. 2003, Aff. C-78 / 02 à 80 / 02 一案中，由對國家機關提供勞務之營業人所開立之發票其所涉交易不生增值稅繳納義務。營業人因誤認其具有此等繳納義務而開立該發票者歐洲法院清楚指出應容許營業人循補正規定請求退還已納稅款。全案評釋見 DF2004, p.679 et suivantes。

場。於九〇年代後期，歐洲法院更將是否容許營業人就發票瑕疵提出補正之判斷標準，更進一步朝向租稅之實質意義以及國庫目的推進。亦即以國庫是否存在著稅款損失之風險作為主要之判斷標準，並進一步要求整體稅制中形式主義之適用應納入更進一步之合目的性考量。

（二）國庫無損失之補正

在加值稅發票格式瑕疵補正之案例中，歐洲法院近年來更以國庫實質上是可承受有稅款損失為標準，以判斷營業人得否行使補正之權利：在此種情形下由營業人所提出之補正要求，甚至連是否善意均無須考慮⁹⁸。在 CJCE 19, septembre 2000, Aff. 454/98, Plen., Schmeink & Cofreth AG & Co. KG et Manfred Strob 一案中，歐洲法院更加清楚地指出：「當加值稅銷貨發票之開立人業已在相當之時間內，完全消除國庫稅收損失之風險時，因加值稅制所具有之中立性，即要求該等錯開之稅額得以被補正。無論此等補正之稅額所涉錯開發票，是否出於發票開立人之善意。加值稅銷貨發票錯誤開立之補正程序，應由各會員國之立法機關定之，俾使該等補正規定脫離於稅捐稽徵機關裁量權限範圍之外。」亦即，除非特定之形式上瑕疵足以導致國庫無法課徵加值稅之風險，足以作為機關拒絕營業人扣抵銷項稅額外，容許營業人對錯開發票補正，方合乎租稅中立之稅制要求。事實上，在此等裁判之中所蘊含者，為對於不合乎規範目的之形式主義盲目要求之指斥：加值稅發票之目的—在便於查核、二在便於計算，但均以國庫實際上已此受有租稅利益為最主要目的，脫逸此等範圍之外、不合目的之形式規定，均為公平商業機制不必要之額外負擔。

在歐洲法院之推論體系中，作為推論主軸者毫無疑問在於加值稅制度於租稅制度中所展現之中立性，此可見諸 CJCE 5^o ch., 1 avr. 2004, Aff. C-90/02, Bockemühl 一案中歐洲法院所表示之見解。歐洲法院重申加值稅之制度設計，在於「確保租稅負擔對經濟活動之中立性，而無論此等經濟活動之目的或結果為何，只要此等經濟活動係受加值稅制度所規制。(Le système【月旦法學雜誌第 140 期，2006 年 12 月，第 110 頁】commun de la TVA garantit par conséquent, la neutralité quant à la charge fiscale de toutes les activités économiques, quels qu'ils soient les buts ou les résultats de ces activités, à condition que lesdites activités soient elles-mêmes soumises à TVA.)」至於加值稅進項發票扣抵權行使之形式要件，固由各會員國以國內立法決定，然而此等形式要件之存在，僅係為確保加值稅債權之收取以及稅捐稽徵機關稽核調查之便利；而無論如何，加值稅發票形式要件之要求不得導致「在實際案件中使得進項稅額之扣抵權利無法或過度難於行使 (pratiquement impossible ou excessivement difficile l'exercice du droit à déduction)」之結果

98 M. Cozian, Précis de fiscalité des entreprises, p. 364.

99。

三、法國中央行政法院與嚴格要式性之緩和

針對加值稅進項稅額扣抵權之行使要件，法國中央行政法院雖自一九七〇年代以來向以維持加值稅發票嚴格之要式性作為基本立場，然則，此等立場在近年來亦有相當之緩和傾向。尤其在學說理論之批評以及歐洲法院相關裁判之壓力之下，法國中央行政法院亦難以堅守其長期以來之嚴格立場，開始於近期之裁判中展現動搖緩和之一面。尤其在若干案例中，只要負擔繳納義務之營業人所提出之發票並非虛偽假造，亦容許有較為寬鬆之處置。大體言之，吾人可由下列各項裁判中法院立場之鬆動，約略窺知此一趨向之演變：

（一）營業人善意之補正

當負擔加值稅繳納義務之營業人違反加值稅發票之形式要求，而以存有格式瑕疵之發票作為請求扣抵進項稅額之憑證時，法院觀察之重點開始集中於營業人是否善意，或進一步言之，是否具有逃漏稅額之故意，並在一定之要件下容許善意之營業人，針對形式瑕疵採取補正之措施¹⁰⁰。故與早期嚴格形式主義之判例不同，法國中央行政法院事實上已揚棄嚴格之嚴格立場¹⁰¹，在國庫無損失之情形下，容許善意之營業人補正，而以該瑕疵發票為依據扣抵其應納之銷項加值稅額。

（二）交易上根深蒂固之長久習慣

於法國中央行政法院近年來針對加值稅發票嚴格要式之緩和，最受矚目之發展【月旦法學雜誌第 140 期，2006 年 12 月，第 111 頁】當在於法院對於交易活動在經濟現實上之特徵予以承認，亦即，針對取得非直接交易相對人名義之發票、或在特定職業領域中取得以他人名義所開立之發票，足以構成「交易上根深蒂固的長久習慣」（d'habitudes invétérées）而國庫在結果上並無稅款損失之風險時，得以容許營業人扣抵之主張¹⁰²。此一見解，事實上解決了法國加值稅領域中類似借牌營業等案件所造成之稽徵上困難¹⁰³。在相關案例中，負擔加值稅繳納義務之營業人取得非直接交易對象所開具之加值稅發票，並據以向稅捐稽徵機關申報、作為負擔加值稅繳納義務之營業人行使進項稅額扣抵

99 在此一理解之下，值得進一步討論者實為租稅中立在歐洲法院之相關裁判中所占有之地位問題。大致上，歐洲法院乃將中立性當作企業稅制中維持租稅公平之基本要求，如 CJCE 7 septembre. 1999, Aff. 216 /97, Gregg 一案所指出：「實際上，租稅中立之原則所對抗者，乃經濟上之行為人在 TVA 之領域之中，實行相同之行為卻遭受不同之對待。其所造成之效果乃在於，倘若稅捐稽徵機關以繳納義務人從事第 13 條 A 項所規定之經濟活動之方式所享有之減免稅額，乃取決於其所從事經營活動之方式時，即有誤認此一原則之嫌疑。」就此而言，租稅中立實則為租稅公平原則在企業稅制中之展現，應課稅者固平等課徵、應扣抵者亦應平等扣抵，而「無論此等經濟活動之目的或結果為何」。CJCE 5e ch., 1 avr. 2004, Aff. C-90/02, Bockemühl

100 CE 27 mai 2002, n° 229-133; J.-J. Bienvu/T. Lambert, Droit fiscal, p. 365.

101 CE 29 déc. 1978, n° 9405; DF 1980, Comm. 606.

102 CE 9 déc. 1991, n° 69-823, RJF 1992.2.138., CAA de Nantes, 13 avr. 1994, n° 93-789, RIF 1994.8-9.533.

103 Voir RJF 1992 Comm. 138.

權之依據，雖在形式上不合乎法國租稅總法典對於增值稅進項稅額扣抵權之形式要求，亦無法完整展現此等交易之流程，然卻為特定職業中交易習慣所承認，而在結論上，法國中央行政法院亦接受此等與增值稅形式主義要件有所不合之扣抵。

（三）單純之名義人錯誤

法國中央行政法院對增值稅進項發票嚴格要式之緩和，亦展現於若干主體瑕疵之案型，尤其單純之名義人錯誤。在早年之案例中，增值稅發票記載之名義人（包括買受人與出賣人兩方）均被要求不得有任何之瑕疵，否則即喪失該筆稅款扣抵之權利。然法國中央行政法院亦在若干案例中認為，增值稅發票雖誤以公司負責人為開立之名義人，在不發生國庫實質上稅款短收之風險之情形下，應容許營業人主張扣抵¹⁰⁴。故雖在法律上公司之負責人與公司雖人格互殊，在應由公司具名開立發票而誤由負責人具名之情形，亦於法國稅捐稽徵實務中容許營業人補正而准予扣抵進項稅額¹⁰⁵。

四、本文見解：再探增值稅發票之功能

（一）稅法上形式主義與實質課稅之協調

在前述討論中，針對違反法定要式之增值稅發票，得否作為營業人扣抵進項稅額之依據，於法國司法實務與歐洲法院間見解之不一致，事實上可認作係稅法上「形式課稅」與「實質課稅」二價值間之取捨協調問題。就法國稅制及法院判決所強調之形式課稅而言，所著重者乃稅法之安定性，以及稅捐稽徵行政之便利及效能；相對於此，實質課稅之要求實為租稅公平此一原則所衍生¹⁰⁶。然則，無論為實質課稅【**月旦法學雜誌第 140 期，2006 年 12 月，第 112 頁**】或形式課稅，倘若未有理論上之正當基礎或容許其無界限地四處蔓延，毫無疑問將淪於國家權力之恣意，未能為法治國家整體之，軍政秩序所接受。在此一理解之下，法國稅制中增值稅發票之嚴格要式要求，實則來自於其背後之行政功能，包括增值稅稽徵領域之調查便利以及其他經濟管制領域兩方面之考量。蓋就法國法制而言，嚴格形式主義要求之正當性不僅來自課稅領域，更來自其他之經濟管制尤其價格管制之領域¹⁰⁷。尤其法國公法制度乃具有其長期之管制傳統。國家權力所介入管制之事項，於財政及經濟領域可謂係無所不在，至二十世紀八〇年代之後此等管制方逐漸鬆綁，然仍於基礎法制中處處可見管制之痕跡。要求任何交易關係均應開立發票，事實上並非僅出於增值稅稽核課徵之財政目的，尚包括經濟管制尤其價格管制之功能

104 CE Plen. 30 avr. 1980, n° 15506.

105 在此尤其值得深入觀察者，乃法國稅法及商法制度中對於法人與其代表之自然人間、或集團企業間各公司法人人格相分離在賦稅上造成之效果。Cass. Com. 18 mai 1999, Sté. TGI c/Crédit Lyonnais.

106 然而，此一論述並不表示本文作者認為實質課稅原則與租稅公平得以直接畫上等號。畢竟在經濟理性之前題下，對課稅有關要件做出合乎經濟活動本旨之認定，實乃事物當然之理。B. Plagenet, Le raisonnement économique dans la jurisprudence fiscale, 《Constitution et Finances Publiques》, Etudes en l'honneur de LOTC Philip, p. 534.

107 M. Cozian, Précis de fiscalité des entreprises, p. 363.

¹⁰⁸。在此一理解之下，加值稅發票在格式上要求「足夠詳盡完整¹⁰⁹」、「辨明交易關係中債權人及債務人之身分¹¹⁰」均係因此一考量而生。然而，就歐洲法院之立場而言，其所關心者與其說是經濟調查權利之便於行使，不如說是更加強調歐洲整合之基本要求，亦即人員貨物資本之自由流通，以及各會員國稅制針對企業課稅所應具備之中立性。而租稅中立，意味著國家機關對於在市場中從事交易之企業，均課予其一視同仁之稅捐負擔，進而達到租稅領域中公平之效果¹¹¹。然而，倘若以歐洲法院之判決結果，而完全否認加值稅發票制度中形式課稅原則之適用，恐亦欠持平。畢竟在歐盟本身並無稅捐稽徵機關之情形下，所考慮之稽徵行政便利因素與單純之內國法院有所不同。是故，實質課稅與形式課稅此二原則間之衝突與協調，無可避免地當由發票所具有之行政功能作根本性之思考。

（二）比例原則作為形式主義適用之界限

在稅法制度中，給予稅捐稽徵機關一定程度的行政上便利尤其調查措施上之便利是必要的。蓋正如 Larmarque 教授所指出者，乃稅捐稽徵機關在從事租稅核課及徵收之際，已非執行單純行政職務之公務機關，毋更負有執行憲法上所要求公平課稅此一原則之任務¹¹²。在此一理解之下，一定程度之形式主義在稅法領域之適用恐為稽徵行政所無從避免¹¹³。

然而，此等調查權力及行政上便利之【月旦法學雜誌第 140 期，2006 年 12 月，第 113 頁】存在，本身並非稅法制度之目的，毋寧係為維護稅法之公平適用及營業領域之公平競爭而生。在此一理解之下，任何稅法上形式主義之要求均應合乎於其制度設計所欲達成之行政目的，不合目的之過度嚴苛程式規定，將可能被評價為對租稅中立原則之違反，而為整體憲政秩序所不容。此等形式上要求，並非單純之稅捐稽徵技術問題，亦非得容許立法機關藉口行政裁量任意輕重¹¹⁴。就稅捐稽徵之基本目的亦即實現稅捐之國庫目的而言，倘若稅法上特定之形式瑕疵並不足以導致國庫實質上之稅收損失風險時，此等行為在稅法上即不宜否准其對納稅義務人為有利之主張，亦不得作為稅捐稽徵機關裁罰之基礎¹¹⁵。此乃比例原則適用於稅捐稽徵領域之結果，亦足以作為稅法領域中實質

108 P. Donsimoni, Règles de facturation: Les 《R.R.R.》 entre le marteau et l'enclume, Les Petites Affiches, 1998, n° 17, p. 7；當然，這個制度的前提問題是國家有權力管制價格。此一經濟管制是否確實於憲法上有其基礎及價格管制之界限等節，不在本文討論之列，請容作者從略。

109 CE 15 avr. 1988, n° 57-399; CE 26 oct. 1983, no 24-898, Karam.

110 CE 15 avr. 1988, n° 57-399.

111 CJCE 7 septembre. 1999, Aff. 216 / 97, Gregg.

112 C. Baylac, Le formalisme du droit fiscal, préface de Jean Lannarque, p. 11.

113 尤其稅捐稽徵，本質上乃大量行政所使然。黃源浩，稅法上的類型化方法，台灣大學法研所碩士論文，1999 年，101 頁以下。

114 CJCE 19 septembre 2000, Aff. 454 / 98, Plén., Schmeink & Cofreth AG & Co. KG et Manfred Strobel

115 釋字第 337 號：「營業稅法第 51 條第 5 款規定，納稅義務人虛報進項稅額者，除追繳稅款外，按所漏稅額處 5 倍至 20 倍罰鍰，並得停止其營業。依此規定意旨，應以納稅義務人有虛報進項稅額，並因而逃漏稅款者，始得據以追繳稅款及處罰。財政部 1987 年 5 月 6 日台財稅字第 7637376 號函，對於有進貨事實之營業人，不論其是否

課稅與形式課稅二不同原則協調之分界點。

故發票之格式瑕疵，在得補正之範圍之內應容營業人提出補正；亦不宜在未考量國庫是否承受稅收損失風險之情形下動輒評價為虛報進項稅額之不法行為。畢竟支配稅法規範者，除技術性規定之外尚有經濟之理性，對於任何不合乎經濟上實質意義之形式要求，均應在其稅捐稽徵之行政目的上存在堅實之合法性基礎，並拒斥過度而不必要之形式原則適用，方為現代國家稅制之應然狀態。

陸、結論

加值稅或加值型營業稅制中，營業人開立之銷貨發票上所登載之已納進項稅額，得作為後手營業人扣抵銷項稅額之依據，乃各國加值稅及相關法制中所明確規範之基礎制度。進項稅額扣抵權，作為稅法上權利之一部分，經常在實務上及學理上造成困難者乃在於其成立及行使之要件，以及期間所明顯展現之稅法上形式課稅原則之適用。就此，本文特別提出以下諸點，作為討論之結語：

一、租稅中立作為稅法之價值，於加值稅之領域中特別受到重視。在歐洲法院以及法國中央行政法院相關之裁判中，更可清晰發現此等原則背後所蘊含之價值判斷：國家機關與市場之主要關係在於維持公平之競爭及商業之自由流通。因此，國家機關於稅捐領域中適用形式課稅原則不得過度逾越比例原則，導致營業人稅法上權利難以實現之結果。而加值稅進銷貨發票之形式上要件，亦應考慮經濟上之現實【**月旦法學雜誌第 140 期，2006 年 12 月，第 114 頁**】狀況，不得過度嚴苛導致加值稅扣抵之權利實際上形同無法行使，進而增加營業人不必要之負擔，影響營業人於市場上與其他企業平等競爭之地位。

二、進項稅額扣抵權之行使以及其他形式主義之要求，仍應考慮國庫目的亦即財政收入有否因此減損。於我國稅捐稽徵實務別具討論實益之問題，實在發票因形式瑕疵遭拒絕扣抵，然此等瑕疵於國庫稅收並無損失，則拒絕營業人行使扣抵權利之正當性何在，實有進一步思考之必要。尤其加值型營業稅制中，雖釋字第三三七號解釋業已排除國庫無損失案件之裁罰，然則虛報進項稅額之裁罰及所發生之效果，仍有於此一基礎上續行深入討論研究之空間。

三、實質課稅與形式課稅之要求，在稅法領域中經常位處在對立之面向。形式課稅原則，所蘊含價值在於便利稽徵機關之行政作業，並據以維護稅法領域中法律之安定性。而實質課稅原則，則係在經濟理性之前提下依據經濟活動之實質意義認定特定行為之稅

有虛報進項稅額，並因而逃漏稅款，概依首開條款處罰，其與該條款意旨不符部分，有違憲法保障人民權利之本旨，應不在援用。至首開法條所定處罰標準，尚未逾越立法裁量範圍，憲法並無牴觸。」對於租稅裁罰措施亦以國庫有損失、營業人確有逃漏稅款為前提。雖大法官並未明示此一原則得否適用於進項稅額扣抵權利行使部分，然於推論上實應為相同之解釋。

法上效果，其功能在於維護租稅之公平。此二原則在稅法領域之協調，不僅展現在增值稅進項稅額之扣抵，亦在其他領域中經常出現。如何在整體稅制中針對此二原則之適用求得一合理之模式，當為稅法學說與實務後續研究不可迴避之主要問題。**【月旦法學雜誌第 140 期，2006 年 12 月，第 115 頁】**

