

解釋字號：司法院 98.05.22 釋字第 660 號

解釋日期：民國 98 年 05 月 22 日

解釋文：財政部中華民國八十九年十月十九日台財稅字第八九〇四五七二五四號函，就加值型及非加值型營業稅法施行細則第五十二條第二項第一款有關如何認定同法第五十一條第三款漏稅額之規定，釋示納稅義務人短報或漏報銷售額，於經查獲後始提出合法進項稅額憑證者，稽徵機關於計算其漏稅額時不宜准其扣抵銷項稅額部分，符合該法第三十五條第一項、第四十三條第一項第四款及第五十一條第三款之立法意旨，與憲法第十九條之租稅法律主義尚無抵觸。

理由書：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、稅基、稅率等租稅構成要件，以法律定之。惟主管機關於職權範圍內適用之法律條文發生疑義者，本於法定職權就相關規定予以闡釋，如係秉持一般法律解釋方法，且符合相關憲法原則，即與租稅法律主義無違（本院釋字第六〇七號、第六二二號、第六二五號、第六三五號解釋參照）。

加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法）第五十一條第三款規定，納稅義務人有「短報或漏報銷售額者」，除追繳稅款外，按所漏稅額處一倍至十倍罰鍰，並得停止其營業。所謂漏稅額，依同法施行細則第五十二條第二項第一款規定係「以經主管稽徵機關依查得之資料，核定應補徵之應納稅額為漏稅額。」主管機關財政部就如何認定「短報或漏報銷售額」之漏稅額，作成八十九年十月十九日台財稅字第八九〇四五七二五四號函（下稱系爭函）說明三謂：「又依營業稅法第三十五條第一項規定，營業人不論有無銷售額，應按期填具申報書，檢附退抵稅款及其他有關文件，向主管稽徵機關申報銷售額、應納或溢付營業稅額。準此，營業人之進項稅額准予扣抵或退還，應以已申報者為前提，故營業人違反營業稅法第五十一條第一款至第四款及第六款，據以處罰之案件，營業人如於經查獲後始提出合法進項憑證者，稽徵機關於計算其漏稅額時尚不宜准其扣抵銷項稅額。」依此函釋，准予扣抵之進項稅額，以納稅義務人已依同法第三十五條第一項規定申報者為限，納稅義務人於查獲短報或漏報銷售額後始提出之合法進項稅額憑證，不得依同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。」作為扣抵之依據，而應依所查得之銷項資料及已申報之進項稅額計算應納稅額。

營業稅法第十五條第一項規定當期銷項稅額得扣減之「進項稅額」，

以依法登記之營業人須取得同法第三十三條所列之合法要式憑證，且於申報期限內檢附向主管稽徵機關申報扣減，而據以計算當期應納或溢付營業稅額為前提要件（同法第十九條第一項第一款、第三十五條第一項、第四十三條第一項第四款、同法施行細則第三十八條第一項第一、三、四款等規定參照）。營業人若未依上開第三十五條第一項規定據實申報銷售額，致有短報、漏報銷售額之情形，即得適用同法第四十三條第一項第四款規定，依照查得之資料（包含已申報之進項稅額憑證）核定該期銷售額及應納稅額，故申報加值型營業稅，限營業人已經申報進項稅額憑證之進項稅額，始能與當期銷項稅額扣抵，以結算當期應納或溢付之營業稅額。主管稽徵機關得依照「查得之資料」，核定其銷售額及應納稅額時，將當期迄未申報之進項稅額憑證予以排除，係為貫徹同法第三十五條第一項規定由營業人當期自動申報繳納之意旨。又營業稅法第五十一條第三款規定，納稅義務人短報或漏報銷售額者，除追繳稅款外，按所漏稅額處一倍至十倍罰鍰，並得停止其營業，此漏稅額之認定方式，依同法施行細則第五十二條第二項第一款規定，亦以經主管稽徵機關依「查得之資料」，核定應補徵之應納稅額為漏稅額，尚不許營業人於查獲後始提出合法進項稅額憑證，而主張扣抵銷項稅額。至當期未申報扣抵之進項稅額憑證，依同法施行細則第二十九條規定：「本法第四章第一節規定計算稅額之營業人，其進項稅額憑證，未於當期申報者，得延至次期申報扣抵。次期仍未申報者，應於申報扣抵當期敘明理由。」尚能延期於他期申報扣抵，故不發生重複課稅之問題。

系爭函關於營業稅法第五十一條第三款納稅義務人短報或漏報銷售額者，於經查獲後始提出合法進項稅額憑證者，稽徵機關於計算其漏稅額時不宜准其扣抵銷項稅額部分，觀其旨趣，乃係綜合適用營業稅法第十五條第一項、第三十五條第一項、第四十三條第一項第四款、第五十一條第三款及同法施行細則第二十九條、第三十八條第一項第一款、第三款、第四款、第五十二條第二項第一款所為之當然解釋，與上述法律規定之內涵及目的無違，符合一般法律之解釋方法，尤未增加法律或法律授權訂定之命令所無之限制，於租稅法律主義尚無違背。

大法官會議主席 大法官 賴英照
大法官 謝在全
徐璧湖

許玉秀
林錫堯
池啟明
蔡清遊
黃茂榮
陳 敏
葉百修
陳春生

協同意見書

大法官 林錫堯

本席贊同解釋文與解釋理由書所持見解。惟系爭函關於加值型及非加值型營業稅法（以下簡稱營業稅法）第五十一條第三款納稅義務人短報或漏報銷售額之情形，於經查獲後始提出合法進項稅額憑證者，稽徵機關於計算其漏稅額時不宜准其扣抵銷項稅額部分（以下簡稱系爭函釋），是否有法律依據？又營業稅法第四十三條第一項既規定主管稽徵機關「得依查得之資料」核定銷售額及應納稅額，則系爭函釋是否與職權調查主義有違？本席認為上述二項問題有更予釐清之必要，爰補充說明如下：

一、關於系爭函釋是否有法律依據之問題

按系爭函釋係主管機關財政部就營業稅法第五十一條第三款規定之「漏稅額」如何計算，所為之解釋性規定，屬行政規則之一種（行政程序法第一百五十九條第二項第二款參照）。如同解釋理由書所稱，依系爭函釋之旨趣，乃係綜合適用營業稅法第十五條第一項、第三十五條第一項、第四十三條第一項第四款、第五十一條第三款及營業稅法施行細則第二十九條、第三十八條第一項第一款、第三款、第四款、第五十二條第二項第一款所為之當然解釋。解釋理由書此種見解，無異將系爭函釋之法律依據，委諸於營業稅法整體結構所表現之關聯意義。換言之，從營業稅法整體結構所形成環環相扣之申報制度與稽徵程序綜合以觀，係對營業人嚴格要求按期誠實申報銷售額、應納或溢付營業稅額之高度協力義務，至於進項稅額之申報，除有虛報情事而應依營業稅法第五十一條第五款處罰者外，委由營業人自行決定，從而以營業人當期銷項稅額，扣減當期申報之進項稅額，計算當期應納或溢付營業稅額。基此法律結構，依系爭函釋之意旨，稽徵機關於核定營業人銷售額及應納稅額時，不許營業人以當期未申報之進項稅額予以扣抵，乃係營業稅法整體結構綜合判斷之當然結果，並非無法律依據。

二、關於系爭函釋是否與職權調查主義有違之問題

（一）職權調查主義之概念

行政程序上，關於調查證據、認定事實方面，採職權調查主義（Untersuchungsgrundsatz），即指行政機關有義務依職權調查事實真相，而不受當事人陳述之拘束。行政程序採職權調查主義，係溯源於依法行政原則，蓋行政行為之合法性必以正確掌握充分的事實為前提，並因而得以確保公益之實現，是故，關於調查證據與認定事實，不委由當事人之意志決定之，而由行政機關依職權為之。我國行政程序法第三十六條：「行政機關應依職權調查證據，不受當事人主張之拘束，對當事人有利及不利事項一律注意。」第三十七條：「當事人於行政程序中，除得自行提出證據外，亦得向行政機關申請調查事實及證據。但行政機關認為無調查之必要者，得不為調查，並於第四十三條之理由中敘明之。」即揭示職權調查主義之主旨。但亦容許法律基於特殊考量而為不同內容之特別規定（行政程序法第三條第一項參照）（註一）。

（二）行政機關之職權調查義務依法有一定之範圍

按諸法理，職權調查主義之內涵，可包括：行政機關應負概括的調查義務（因而必須釐清職權調查義務之法定範圍與個案認定之界限）、證據方法原則上不受限制、當事人與第三人負有參與之負擔或義務、證據自由心證原則、實質舉證責任等。而於個案適用職權調查主義時，首先須確定職權調查義務之範圍，此須視個案所適用之法規客觀認定之。換言之，關於行政機關應依職權調查之範圍，應視個案相關之實體法與程序法規定及行政機關依職權或依申請作成行政決定之法定要件而為認定，並以事實之「調查必要性」為前提（註二）。

（三）依營業稅法之整體結構，進項稅額之申報，除有虛報情事而應依營業稅法第五十一條第五款處罰者外，並非行政機關應依職權調查之事項

如上所述，從營業稅法整體結構所形成環環相扣之申報制度與稽徵程序綜合以觀，係對營業人嚴格要求按期誠實申報銷售額、應納或溢付營業稅額之高度協力義務，至於進項稅額之申報，除有虛報情事而應依營業稅法第五十一條第五款處罰者外，委由營業人自行決定。

蓋關於營業稅額之計算，係以各階段營業活動所衍生之進銷差額為課稅基礎，而稽徵機關為認定各該進銷稅額，營業稅法即課予各階段義務人誠實按期申報義務以為憑據。依營業稅法第三十五條第一項規定：「營業人除本法另有規定外，不論有無銷售額，應以每二月為一期，於次期開始十五日內，填具規定格式之申報書，檢附退抵稅款及其他有關文件，向主管稽徵機關申報銷售額、應納或溢付營業稅額。其有應納營業稅額者，應先向公庫繳納後，檢同繳納收據一併申報。」倘營業人未能依上開第三十五條第一項規定據實申報銷售額

，致有短報、漏報銷售額之情形，即應適用同法第四十三條第一項第四款，依照查得資料（包含當期已申報之進項稅額憑證）核定該期銷售額及應納稅額，同法第五十一條並規定，短報或漏報銷售額者，亦按所漏稅額處罰鍰，並得停止營業。準此，稽徵機關就銷項稅額之認定，係屬應依職權調查之事項，主管稽徵機關應依職權調查納稅義務人有無及是否按期正確申報，當無疑義。

惟就進項稅額部分而言，營業稅法並無強制營業人按期申報進項稅額之規定，此觀營業稅法施行細則第二十九條規定，營業人就「其進項稅額憑證未於當期申報者，得延至次期申報扣抵。次期仍未申報者，應於申報扣抵當期敘明理由」，以及營業稅法亦未就營業人短報或漏報進項稅額之行為定有處罰規定，足資說明。換言之，就銷項稅額係屬營業人應申報；進項稅額則屬得申報，而無強制營業人申報之規定。惟營業人若已主動申報進項稅額者，自得據以扣抵當期應報之銷項稅額；若未申報，則無從於當期作為扣抵之依據。另營業人若已主動申報進項稅額者，依營業稅法第五十一條第五款規定，稽徵機關雖就該進項稅額之申報有無虛報情事，應依職權調查，但僅止於調查該進項稅額部分是否有虛報之情形，並非依職權調查是否有短報或漏報之情形。是故，稽徵機關職權調查義務之範圍，就銷項稅額及進項稅額即有所不同，依營業稅法之整體結構，關於進項稅額之申報，除有虛報情事而應依營業稅法第五十一條第五款處罰者外，並非行政機關應依職權調查之事項。

再者，關於職權調查主義之基準時點，原則上係指行政行為作成前，行政機關有義務調查相關證據並認定事實，藉以作成行政行為。換言之，係以行政行為作成前之相關證據與事實作為行政機關調查之對象。但此一基準時點並不排除法規特別規定而有不同之基準時點。鑑於營業稅法整體結構所形成環環相扣之申報制度與稽徵程序，稽徵機關職權調查之基準時點本應以申報期限為其時點，然為寬待納稅義務人，配合稽徵流程等因素，系爭函釋將職權調查之基準時點設為「查獲時」之相關證據與事實，納稅義務人如欲以其進項稅額扣抵銷項稅額，至遲應於查獲前主動申報進項稅額，如逾此一基準時點，則該進項稅額尚不得扣抵當期銷項稅額，僅得依營業稅法施行細則第二十九條規定，延至次期申報扣抵。此乃係基於營業稅法之整體規範結構與立法目的，對於稽徵機關之職權調查基準時點作有別於一般行政程序之特別規定，亦無違反職權調查主義可言。

（四）綜上所述，系爭函釋與職權調查主義尚無抵觸。

註一：另參見：Ferdinand O. Kopp/Ulrich Ramsauer, *Verwaltungsverfahrensgesetz*, 2008, § 24 Rn. 5；Rolf Stober/Winfried Kluth/Martin Müller

/Andreas Peilert, Verwaltungsrecht, Band I, 2007, § 60 Rn. 30。

註二：此不詳述，詳見拙著，行政法要義，2006 年 9 月三版，494 頁以下；另參見 Ferdinand O. Kopp/Ulrich Ramsauer, Verwaltungsverfahrensgesetz, 2008, § 24 Rn. 11ff；Rolf Stober/Winfried Kluth/Martin Muller/Andreas Peilert, Verwaltungsrecht, Band I, 2007, § 60 Rn. 32ff。

不同意見書

大法官 許玉秀

刑罰與稅賦是國家給予人民的兩大痛苦，為人權把關的大法官，

既不該支持深文周納入人於罪，也不該支持深文周納橫徵苛斂。

多數意見認為財政部中華民國（下略）89 年 10 月 19 日台財稅字第 890457254 號函說明三（下稱系爭函）不違反租稅法律主義的理由及結論，本席均不能同意。首先，多數意見所秉持的一般解釋方法，究竟是什麼解釋方法，又與何種相關憲法原則符合，在多數意見解釋理由書中完全看不出來；其次，解釋理由書羅列出加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法）第十九條第一項第一款、第三十三條、第三十五條第一項、第四十三條第一項第四款、營業稅法施行細則第二十九條、第三十八條第一項第一、三、四款、第五十二條第二項第一款等規定，即直接得出結論，至於各該條文的立法目的如何銜接、文義解釋如何連結，一概付諸闕如；再者，營業稅法施行細則第五十二條第二項第一款所謂主管稽徵機關依查得之資料，核定補徵應納稅額為漏稅額，如何解釋成營業人於查獲後提出合法進項稅額憑證，仍不准扣抵銷項稅額，解釋理由書亦無一語交代。本席認為系爭函明顯違反釋字第三三七號解釋、加值型營業稅制度的精神，與營業稅法第十五條第一項、第五十一條第三款、同法施行細則第五十二條第二項第一款規定的立法意旨不符，與憲法第十九條租稅法定原則相牴觸，爰提出不同意見書說明理由如下：

壹、系爭函與多數意見的論述要點

一、系爭函受審查部分摘要

- （一）營業稅法施行細則第五十二條第二項第一款規定，本法第五十一條第一款至第四款及第六款的漏稅額，以經主管稽徵機關查得的資料，核定應補繳的應納稅額為漏稅額，換言之，營業稅法第五十一條第一款至第四款及第六款的漏稅額如何認定，規定於營業稅法施行細則第五十二條第二項第一款。
- （二）因為營業稅法第三十五條第一項規定，營業人不論有無銷售額，應按期填具申報書，檢附退抵稅款及其他有關文件，向主管稽徵機關申報銷售額、應納或溢付營業稅額。因此同法施行細則第五十二條第二項第一款所謂「以經主管稽徵機關依查得的資料核定」，應解釋為「以查獲時已經向主管稽徵機關申報的資

料為限」，營業人於查獲後才提出合法進項憑證所載的進項稅額，主管稽徵機關在計算漏稅額時，尚不宜准許扣抵銷項稅額。

二、多數意見的論述重點

多數意見對於租稅法定原則，也就是租稅法律保留原則的審查論述，基本上只有法條的堆砌，而沒有相關規範內容的連結論述。本席盡力在解釋理由書中所挖掘出支持系爭函的理由為：

- (一) 依照營業稅法第十五條第一項規定，當期應納稅額，為當期銷項稅額扣減當期已申報進項稅額的餘額。
- (二) 依照營業稅法第十九條第一項第一款規定，購買的貨物或勞務未依規定取得並保存第三十三條規定所列憑證，該進項稅額即不得扣抵銷項稅額。所以必須依規定取得並保存營業稅法第三十三條各款所列的合法進項憑證，才能作為扣抵銷項稅額的依據。第三十三條對於憑證的要求，則是必須載有營業稅額的統一發票或其他經財政部核定載有營業稅額的憑證，又依同法施行細則第三十八條第一項第一、三、四款所列載有營業稅額的統一發票扣抵聯、載有營業人統一編號的收銀機統一發票收執聯影本、經財政部核定載有營業稅額憑證的影本，亦屬合法進項憑證。至於營業稅額，就是銷項稅額扣減進項稅額的差額。
- (三) 依照營業稅法第三十五條第一項規定，營業人除本法另有規定外，不論有無銷售額，應以每二月為一期，於次期開始十五日內，填具規定格式的申報書，檢附退抵稅款及其他有關文件，向主管稽徵機關申報銷售額、應納或溢付營業稅額。如果有應納營業稅額，應先向公庫繳納後，檢同繳納收據一併申報。如果沒有申報銷項稅額，也沒有提出前述載有營業稅額的合法進項憑證申報進項稅額，根據同法第四十三條第一項第四款規定，主管稽徵機關得依照查得的資料，核定當期銷售額及應納稅額，因此營業人不能以查獲後才提出來的合法進項憑證所載的進項稅額，主張扣抵銷項稅額。
- (四) 依照營業稅法施行細則第五十二條第二項第一款規定，第一款至第四款及第六款，以經主管稽徵機關依查得的資料，核定應補徵的應納稅額為漏稅額。因此對於因短報或漏報銷售額，而依營業稅法第五十一條第三款規定，應受一至十倍漏稅罰的營業人，計算漏稅額時，記載在合法憑證上的進項稅額，如未申報，於查獲後才提出來，不能扣抵銷項稅額。

貳、多數意見的審查盲點

一、所謂一般解釋方法和當然解釋

(一) 如何當然解釋？

多數意見沒有具體說明作成解釋所使用的解釋方法為何，但是在解釋理由

書最後一段，替系爭函背書時，認為系爭函的解釋，是綜合系爭函提到的條文（營業稅法第三十五條第一項、第五十一條第三款及同法施行細則第五十二條第二項第一款），以及多數意見為系爭函找到的條文（營業稅法第十五條第一項、第四十三條第一項第四款、同法施行細則第二十九條、第三十八條第一項第一、三、四款），所作的當然解釋。

多數意見對當然解釋的理解基礎究竟何所本，本席無從得知，但可以支持當然解釋的法律邏輯應該是強推論（argumentum a fortiori），應用強推論的解釋方法，則是舉重明輕（argumentum a maiore ad minus）與舉輕明重（argumentum a minore ad maius），而舉重明輕或舉輕明重的解釋方法，卻顯然放不進多數意見的解釋理由脈絡中。

（二）體系解釋、文義解釋、目的解釋、歷史解釋

從本席為多數意見整理的脈絡中，多數意見的論述方式倒可以稱之為體系解釋，就是找出有關聯的法律規定，並在其間進行法律效果的連結。要找出有關聯的法律規定，必須先確立關聯要素，確立關聯要素有兩個最基本的入門方法：文義和規範目的（主觀的描述方法，稱為立法目的）。理解總是從文本開始，文本的理解則是從語句的字義及文法結構開始，就是解釋者所稱的文義解釋。語句的字義如何理解，則脫離不了一般日常生活的用字習慣及立法者的目的選擇，一般日常生活的用字習慣及立法者的目的選擇可能不一致，如果不一致，對規範的文義理解，即必須依據規範目的所指引的方向去理解。所以進行體系解釋，不可能不同時進行文義解釋與目的解釋。對於文義分析，多數意見完全沒有著墨，只有援引法條，或許認為識字的人都看得懂。對於規範目的，則在解釋理由書第三段，提到營業稅法第四十三條第一項第四款所謂「依照查得之資料」核定銷售額及應納稅額，排除當期未申報的進項稅額憑證，是為了貫徹同法第三十五條第一項由營業人自動申報繳納的意旨。

縱使多數意見解釋理由書所呈現的解釋證據很薄弱，體系解釋、文義解釋和目的解釋，倒是都可以涵攝在一般解釋方法當中。由於所牽涉的相關規定，尤其是系爭函的解釋對象，營業稅法施行細則第五十二條第二項第一款，歷經多次修正，進行目的解釋時，不能避免歷史解釋，本席就依據體系解釋、文義解釋、目的解釋、歷史解釋這四個解釋方法，提出具體的理由，說明和多數意見完全相反的解釋結論。

二、審查法律保留原則

（一）受審查的母法規定與受審查的規範內容

1、營業稅法第五十一條第一項第一至四款、第六款及營業稅法施行細則第五十

二條第二項第一款

多數意見說明系爭函「尤未增加法律或法律授權訂定之命令所無之限制，於租稅法律主義尚無違背」（解釋理由書第四段結論），表示審查的是法律保留原則，以及必須同時審查系爭函及函所解釋的對象。雖然解釋理由書羅列了營業稅法第十九條第一項第一款、第三十五條第一項、第四十三條第一項第四款、同法施行細則第三十八條第一項第一、三、四款、第五十二條第二項第一款等條文，但是系爭函直接針對的解釋對象，是營業稅法施行細則第五十二條第二項第一款。營業稅法施行細則第五十二條第二項第一款，則是針對營業稅法第五十一條第一項第一至四款及第六款所訂定的規定。因此必須理解這兩個規定，才能得知系爭函是否違反法律保留原則。

除此之外所羅列的法條，雖然在論述脈絡上，顯得各該法條並非附帶論及，甚至是重要的論據，但是因為僅僅審查法律保留原則，還不能認為是因為具有重要關聯而成為審查的對象。

2、所審查的規範內容

系爭函對人民財產權發生限制效果的解釋，就是將營業稅法第五十二條第二項第一款所謂「依查得之資料，核定應補徵之應納稅額為漏稅額」，解釋為不包括查獲時未申報的進項稅額，縱使營業人能於查獲後提出合法的進項憑證，也不管該合法進項憑證，是否於進貨時已依規定取得，是否在查獲前已合法取得，換言之，只要查獲時未申報進項稅額，主管稽徵機關只應依查獲的未申報銷售額，核定應納稅額，即漏稅額。所以多數意見的解釋任務就是證明系爭函所認為的「依查得資料核定＝依查得而未申報的銷項稅額，不包括查得而未申報的進項稅額＝查獲時未申報的進項稅額不得扣抵」，亦即如果未申報的合法進項憑證所記載的進項稅額被認為是零，該憑證即等同不存在，則主管稽徵機關是否同時查得進項稅額即不重要。而連主管稽徵機關查得的進項資料，都不是營業稅法施行細則第五十二條第二項第一款的「查得資料」，查獲後始提出的合法進項憑證，當然不是所謂的「所查得的資料」。

（二）循環論證的套套邏輯

1、營業稅法第四十三條第一項第四款與同法第三十五條第一項之間的套套邏輯

多數意見先認為因為營業稅法第三十五條第一項要求營業人有檢附退抵稅款及其他有關文件，向主管稽徵機關申報銷售額、應納或溢付營業稅額的義務，所以營業稅法第四十三條第一項第四款規定主管稽徵機關「得依照查得資料，核定營業人銷售額及應納稅額」，又回頭說明營業稅法第四十三條

第一項第四款規定，旨在貫徹營業稅法第三十五條第一項要求營業人自動申報的意旨。這是一段讓上述兩個條文互為因果、互相論證的循環論證，根本推論不出「依查得資料核定＝依查得而未申報的銷項稅額，不包括查得而未申報的進項稅額＝查獲時未申報的進項稅額不得扣抵」。

2、營業稅法第四十三條第一項第四款與同法施行細則第五十二條第二項第一款之間的套套邏輯

系爭函認為營業稅法施行細則第五十二條第二項第一款所謂依查得資料核定，是指查獲後提出的合法進項憑證，不是主管機關據以核定的查得資料，理由只有一個：根據營業稅法第三十五條第一項規定，營業人有申報銷項稅額、應納稅額或溢付營業稅額的義務。多數意見支持系爭函的理由，看起來是從營業稅法第四十三條第一項第四款的類似造句著眼，認為同法施行細則第五十二條第二項第一款，與第四十三條第一項第四款對於應納稅額的核定規定一樣，依所查得的資料核定應納稅額及漏稅額。考察修法歷史，營業稅法第四十三條規定制定公布於 74 年 11 月 15 日，同法施行細則第五十二條第二項第一款現行規定模式，則是 89 年 6 月 7 日修正發布，而且應補徵的應納稅額就是漏稅額，計算漏稅額的方式，理應與應納稅額的計算方式相同，因此後者的確是模仿前者而來。但是一者，後者與前者的關係，來自於釋字第三三七號解釋的媒合，在釋字第三三七號解釋的脈絡下，才能正確理解（見下述（五））；二者，僅僅指出兩個規定用語雷同，並不能直接得出「依查得資料核定＝依查得而未申報的銷項稅額，不包括查得而未申報的進項稅額＝查獲時未申報的進項稅額不得扣抵」。因為正如同前者沒有辦法證明自己所謂「依查得資料核定＝依查得而未申報的銷項稅額，不包括查得而未申報的進項稅額＝查獲時未申報的進項稅額不得扣抵」，後者也不能為相同的證明。將兩個造句雷同但不能證明「依查得資料核定＝依查得而未申報的銷項稅額，不包括查得而未申報的進項稅額＝查獲時未申報的進項稅額不得扣抵」的規定彼此互相解釋，是極其明顯的套套邏輯，完全不能得出「依查得資料核定＝依查得而未申報的銷項稅額，不包括查得而未申報的進項稅額＝查獲時未申報的進項稅額不得扣抵」這個審查結論。

（三）與系爭問題毫無關聯的營業稅法第十九條第一項第一款與第三十三條規定

營業稅法第十九條第一項第一款規定，購進的貨物或勞務，如果未依規定取得並保存第三十三條所列憑證，該進項稅額不得扣抵銷項稅額，亦即進項稅額不得扣抵的情形，僅限於未依規定取得並保存第三十三條憑證的情形，如果營業人依規定取得合法進項憑證並有所保存，該進項稅額就可以扣抵。至於記

載在合法取得並保存的憑證上面的進項稅額，因為未申報而不能扣抵，不是從這兩個條文推論出來。系爭函所強調的重點是查獲時申報與否，與這一點有關係的條文，是營業稅法第三十五條第一項規定。

至於查獲時如已申報，是否因為所提出的憑證並非營業稅法第十九條第一項第一款與第三十三條規定的憑證，所以已申報的進項稅額也不能扣抵銷項稅額？就這兩個條文的文義看來，答案似乎是肯定的。但是在實務上，這兩個規定並非強制規定。以營業人於完成營業登記之前，未依同法施行細則第三十六條先向主管稽徵機關申請統一編號為例，既無統一編號，購買貨物或勞務時，即無法取得第三十三條所要求具有法定格式的合法進項憑證，但如不准許各該相關營業活動的進項稅額扣抵銷項稅額，將使得營業人必須自行負擔進項稅額，不能將負擔轉嫁消費者，有違創設營業稅制為消費稅、間接稅的本旨。此所以財政部至今至少有三號函釋准許營業人提出不合法定格式的進項憑證，分別是 80 年 12 月 23 日台財稅字第 801266215 號函、90 年 6 月 6 日台財稅字第 0900453517 號函、94 年 12 月 15 日台財稅字第 09404585510 號函（註一）。在該三個案例中，憑證上所記載的進項稅額，均准予扣抵銷項稅額，以計算應納稅額。

不僅如此，在該三個案例中，准予扣抵的進項稅額，均在查獲時尚未申報。有未經營業登記而營業的情形，多半查獲時尚未申報，實務上早有因應處理。例如財政部對於未辦營業登記的事業、機關、團體等舉辦臨時性娛樂活動，對外銷售票券，收取代價，以財政部 76 年 2 月 5 日台財稅字第 7519461 號函（註二）釋示，得按所申報銷售額，適用營業稅法第十條規定的徵收率計算銷項稅額，扣減進項稅額後，就應納稅額由稽徵機關發單課徵。

綜觀上述文義解釋及實務的現實需求與因應，多數意見為支持系爭函而引據營業稅法第十九條第一項第一款與第三十三條規定，顯然株連過廣。

（四）唯一的理由：違反營業稅法第三十五條第一項申報協力義務

撥開多數意見解釋上的層層煙幕之後，剩下唯一的理由，其實就是系爭函所提出的理由：依營業稅法第三十五條第一項規定，營業人有申報銷售額、應納稅額的協力義務，違反該申報協力義務的法律效果，就是不准扣抵營業人於查獲後提出合法進項憑證所得確定的進項稅額。

1、文義解讀與處罰法定原則

無論讀幾遍營業稅法第三十五條第一項，都是關於營業人應該申報以及如何申報銷售額、應納稅額的規定。該規定的立法說明（註三）也明確指出，第三十五條是報繳程序的規定，之所以規定程序性的要求，因為加值型營

業稅的計算採取稅額扣抵法，所以要求營業人提示退抵稅款之文件，如進項憑證或零稅率證件；而且為便於勾稽與留抵，要求營業人不論有無銷售額，均應申報。

所謂便於勾稽與留抵，也就是方便計算應納稅額，便於掌握營業人的納稅能力，進而保證稅收的穩定。也就是出於稽徵便利的考量，課人民以申報租稅資料的義務。但是要求營業人定期檢附資料申報銷項、應納或溢付稅額，縱使受到租稅經濟目的的支持，未履行申報義務的法律效果，也不能從營業稅法第三十五條第一項規定解讀出來，否則不需要營業稅法第四十九條的處罰規定，該條規定：「營業人未依本法規定期限申報銷售額或統一發票明細表，其未逾三十日者，每逾二日按應納稅額加徵百分之一滯報金，金額不得少於四百元，最高不得多於四千元；其逾三十日者，按核定應納稅額加徵百分之三十怠報金，金額不得少於一千元，最高不得多於一萬元。其無應納稅額者，滯報金為四百元，怠報金為一千元。」如果沒有該條規定，違背申報銷項義務不會受處罰。換言之，對於違背申報銷項義務的處罰，並不是直接從營業稅法第三十五條第一項規定解讀出來，而是因為營業稅法另有處罰規定的關係。

從一個純粹規定申報程序的規定，推論出對營業人不利的法律效果，顯然違背文義解釋，而甚至推論出應處營業人以漏稅罰，亦違背處罰法定原則。

2、採申報制，則未申報= 不存在？

多數意見認為，從要求人民自動申報課稅資料的規定本旨，可以立即得知查獲時未申報的進項稅額不能扣抵，縱使查獲後能提出合法進項憑證，也無不同。這種目的解釋背後的意思，大概就是，如果不能讓違背申報義務發生這樣的效果，就違反所謂申報制度的本旨，意思就是：申報制度就毀了。

前面提到的立法說明，已經指出所謂申報制度的立法基礎，在於便於勾稽與留抵。多數意見的結論，等同於認為違反稽徵便利的目的，營業人應該受到的懲罰，就是所有進項稅額視為不存在，即便實際上進項稅額可能超過銷項稅額，以致於無應納稅額，營業人其實根本不必繳稅，仍然必須補繳所謂的稅款和處以漏稅罰鍰。

或許申報制度的維護完全不能打折扣，但是只有營業稅採取申報制度嗎？營利事業所得稅、一般綜合所得稅，不也需要納稅義務人自動申報嗎？納稅義務人所擁有的課稅資料，在課稅實務上縱然已經進步到可以上網搜尋，不也需要納稅義務人提出嗎？如果財政部可以在 79 年 11 月 28 日作成台

財稅字第 790367340 號函（註四），准許營利事業於行政救濟時，尚得提出法令規定的帳簿或文據，申請查帳核定，多數意見是不是應該解釋為什麼營業稅不能比照辦理？甚至於不必拖到行政救濟時，如果查獲時所提出的合法憑證，是在進貨時或查獲前已經合法取得，只是原本考慮下期使用，或忘記申報，經查獲後改變主意，作當期使用，為什麼不能比照營利事業所得稅的待遇？

多數意見一句「貫徹營業稅法第三十五條第一項由營業人當期自動申報繳納之意旨」不知根據何在？

3、申報進項稅額是義務？

如果未申報進項稅額，即發生不准扣抵銷項稅額，導致應納稅額增加，因而漏稅額增加、以漏稅額計算倍數的罰鍰增加的法律效果，則申報進項稅額必須是營業人的義務，違反申報協力義務，才可能得出無論如何（不論真實漏稅與否）都必須施予處罰的結論。由於應納及溢付營業稅額，都是銷項稅額減進項稅額的差額，既然營業稅法第三十五條第一項規定，應定期申報應納或溢付營業稅額，能否因此解讀為課營業人以申報進項稅額的義務？

從文義上解讀，似乎可以認為營業人有申報進項稅額的義務，但是稍微從規範體系上觀察，與未申報銷項稅額的法律效果互相比較，未申報銷項稅額，既然依營業稅法第四十九條規定，應受行為罰，未申報進項稅額卻無處罰規定，申報進項稅額是否為營業人的義務，即稍微值得懷疑。不過，純粹因為沒有不申報的行為罰，未必能認定申報進項稅額不是義務，因未申報進項稅額對營業人有利，縱使申報進項稅額是義務，違反申報進項稅額的義務，不致於造成應納稅額的減少和漏稅額的減少，因此與違反銷項稅額申報義務相比，是比較輕微的義務違反，如果立法者有意選擇不加以處罰，亦屬適當。只是如果繼續從營業稅法其他相關規定進行體系解釋，結論就不一樣。

相反的證據，來自於營業稅法施行細則第二十九條。從營業稅法第十五條規定連結同法施行細則第二十九條規定，可以肯定申報進項稅額，純屬營業人的權利，而不可能同時構成營業人的義務。營業稅法施行細則第二十九條規定：「本法第四章第一節規定計算稅額之營業人，其進項稅額憑證，未於當期申報者，得延至次期申報扣抵。次期仍未申報者，應於申報扣抵當期敘明理由。」所謂本法第四章第一節規定，即營業稅法第四章第一節第十四條至第二十條計算一般稅額的規定，其中最重要的是第十五條第一項，該條規定：「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。」所謂進項稅額，並不限於當期發生的進項稅額，營業人可以選

擇之前已經存在的進項稅額進行扣抵，也可以將當期進項稅額留到下期再主張扣抵，所以同法施行細則第二十九條進而規定，營業人當期未申報進項稅額，可以隨時延後申報，只須於申報時敘明理由即可，也就是可以隨時申報隨時扣抵。因此營業人顯然沒有當期申報進項的義務，反而有選擇何時申報、甚至不申報的權利，因此未申報進項，乃屬權利的放棄，而不是義務的違反，營業稅法沒有處罰未申報進項的規定，也就理所當然。

4、進項稅額扣抵權如何行使？

營業人的進項稅額扣抵權可以如此具體操作：進項稅額是申報銷售額及應納稅額之前已經繳納給國庫的，也就是申報銷售額及應納稅額之前，營業人的進項稅額扣抵權利已經存在。由於營業人有申報當期銷售額的義務，當出現銷項稅額時，營業人可以選擇要不要使用已經繳納給國庫的進項稅額，進行扣抵。營業人未申報進項稅額，並不影響進項稅額已經繳納給國庫的事實，只要營業人出現銷項稅額時，就可以啟用，此所以營業稅法第三十九條規定，營業人有溢付稅額時，可以充作留抵稅額，營業人也可以敘明情況特殊，例如公司財務周轉需要現金，報請財政部核准退還，所彰顯的，就是進項稅額扣抵權屬於營業人。至於短、漏報銷售額被查獲時，也就是行為人又出現銷項稅額的時點，這個時點就是營業人可以選擇要不要以進項稅額扣抵銷項稅額的時點。

之所以有當期的問題，在於銷售額及應納稅額必須按期申報，並不是有進項稅額的申報協力義務；而且有申報銷項稅額的義務，也不能直接轉變成有進項稅額的申報義務。

申報進項稅額不可能既是權利、又是義務。申報進項稅額與否，概屬營業人的權利，從營業稅法第三十五條第一項規定，不可能導出營業人有申報進項稅額的義務，否則營業稅法第三十五條第一項規定，與同法第十五條第一項及同法施行細則第二十九條規定，即發生體系紊亂。

5、立法理由要求未申報的進項稅額不能扣抵？

營業稅法第三十五條修正理由說明第五點雖指出，進項憑證為營業人扣抵銷項稅額的依據，未載明進項稅額的憑證不能扣抵或退稅。所謂「未載明進項稅額的憑證不能扣抵或退稅」，是配合同法第三十三條的說明，因為該條規定，進項憑證應載有營業稅額，如果提出來的憑證，不是記載有進項稅額的憑證，即不准扣抵。將該第五點說明理解為未申報進項稅額即不能扣抵，實屬誤解，因為既然未申報，即不可能提出任何憑證，經查獲後如提出合法憑證，既稱為合法憑證，即不屬於憑證未記載進項的情形。因此從該立法

說明中，不可能得出「准予扣抵之進項稅額，以納稅義務人已依營業稅法第三十五條第一項規定申報者為限，納稅義務人於查獲短報或漏報銷售額後始提出之合法進項稅額憑證，不得作為扣抵之依據」這樣的結論。

至於該項說明，一如前述（三），在實務上早已不能貫徹，載有買受人統一編號的二聯式統一發票也可以作為扣抵的進項憑證，只要依據規定稅率回算進項稅額即可。甚至查獲時尚未申報的進項稅額，於查獲後提出未載有買受人統一編號的二聯式統一發票，實務上也有個案，經主管稽徵機關准予扣抵銷項稅額。

總而言之，營業稅法第三十五條第一項關於如何進行申報的程序規定，根本不可能作為限制進項憑證格式的依據，遑論使營業人失去扣抵進項稅額的實體權利？

6、未為營業登記而營業也適用營業稅法第三十五條第一項規定？

縱使不能根據營業稅法第三十五條第一項規定剝奪營業人扣抵進項稅額的實體權利，但因該條規定所要求的對象，是已有營業登記的營業人。針對已有營業登記的營業人短報或漏報銷售額的情形，系爭函自然可以援引營業稅法第三十五條第一項規定，因為該規定是已有營業登記的營業人所應該適用的法律。但是對於營業稅法第五十一條第一款未依規定申請營業登記而營業的人，系爭函同樣援引營業稅法第三十五條第一項規定，拒絕未申報進項的扣抵，明顯適用法律錯誤。

所謂未經營業登記而營業者，指營業人未依營業稅法第二十八條「營業人之總機構及其他固定營業場所，應於開始營業前，分別向主管稽徵機關申請營業登記。登記有關事項，由財政部定之。」及第三十條第一項「營業人依第二十八條申請營業登記之事項有變更，或營業人合併、轉讓、解散或廢止時，均應於事實發生之日起十五日內填具申請書，向主管稽徵機關申請變更或註銷營業登記。」規定，辦理營業稅籍登記，卻有營業行為的人。如果未為稅籍登記，沒有辦法依據營業稅法第三十五條第一項規定進行申報，現行稽徵實務對於此種情形，依據 94 年 3 月 30 日公布施行的稅務違章案件減免處罰標準第十六條之一「依加值型及非加值型營業稅法第四十五條及第四十六條第一款規定應處罰鍰案件，營業人經主管稽徵機關第一次通知限期補辦，即依限補辦者，免予處罰。」規定處理，因為未依規定申請營業登記而營業，依據上開處罰標準第十六條之一規定，主管稽徵機關均先行通知營業人進行補辦登記，免除營業稅法第四十五條及第四十六條第一款的罰鍰，之後再核定應納稅額與漏稅罰鍰。未有稅籍登記的營業人，未申報銷售額

與進項稅額，並不適用營業稅法第四十九條規定處罰，因為營業稅法第四十九條規定，僅適用於已經營業登記的營業人違反營業稅法第三十五條第一項規定的情形。系爭函以營業稅法第三十五條第一項規定，作為不准未登記而營業者進項稅額扣抵的依據，足見完全於法無據，違反租稅法定原則甚為明顯。

審查至此，究竟系爭函拒絕扣抵未申報的進項稅額，是否違反法律保留原則，仍應該回歸對營業稅法施行細則第五十二條第二項第一款的理解。

(五) 營業稅法施行細則第五十二條第二項第一款的真義

1、總額型營業稅制對漏稅額的認定方式

營業稅法施行細則第五十二條第二項第一款規定：「第一款至第四款及第六款，以經主管稽徵機關依查得之資料，核定應補徵之應納稅額為漏稅額。」所謂查得的資料，是否等於查獲時已申報的資料，單純從法條文本，根本無從得知，已如前述（二），因此不能避免地，必須啟動目的解釋。

營業稅法施行細則第五十二條自 77 年訂定至今曾經歷兩次修正，77 年 6 月 25 日訂定發布時，只有一項，現行第二項第一款當時為第一款，規定有營業稅法第五十一條第一款至第四款的情形，主管稽徵機關得以核定的銷售額，有第六款的情形，以核定的給付額，依規定稅率計算所得的稅額為漏稅額。如適用於本件聲請所涉及的營業稅法第五十一條第三款規定，主管稽徵機關得直接以銷售額為計算基礎，進項稅額顯然不能扣抵。這種以核定的銷售額乘以規定稅率認定漏稅額的計算方式，屬於總額型營業稅舊制對漏稅額的計算方式。

2、因應釋字第三三七號解釋的修正

83 年 2 月 4 日，本院大法官針對營業稅法第五十一條第五款營業人虛報進項稅額的漏稅罰規定，作成釋字第三三七號解釋。該號解釋認為，如營業人虛報進項稅額，除追繳稅款外，按所漏稅額倍數科處罰鍰的規定，必須營業人有虛報進項稅額，並因而逃漏稅款，方可追繳稅款及處罰。該解釋意旨共有三個重點：（1）強調營業稅法第五十一條第五款，並非是行為人違反誠實申報義務的行為罰，而是所謂的漏稅罰；（2）以推定或虛擬進項稅額計算漏稅部分，必須依照國庫欠收的部分，核實認定漏稅額；（3）認為國家稽徵租稅應有界限，不得因人民的過錯而任意課稅或處罰鍰。

財政部因而於 84 年 11 月 1 日修訂發布營業稅法施行細則第五十二條第二項第二款，將營業稅法第五十一條原第五款「第五款，以經主管稽徵機關查獲核定之虛報進項稅額為漏稅額，包括本法規定不得扣抵之進項稅額

、無進貨事實及偽造變造之進項稅額而申報退抵稅額者。」修正為「第五款，以經主管稽徵機關查獲因虛報進項稅額為實際逃漏之稅款為漏稅額。」明文規定必須以實際的逃漏稅額，計算漏稅額。同條項第一款則未修正。

至 89 年 6 月 7 日，財政部為求施行細則第五十二條第二項第一款與第二款的衡平，而修正第一款。修正理由認為：（1）營業人的當期應納稅額或溢付稅額，應依營業稅法第十四條第二項（銷項稅額的定義）、第十五條第一項規定（銷項稅額減進項稅額為應納或溢付稅額）計算；（2）依照釋字第三三七號解釋意旨，營業稅法第五十一條規定追繳稅款及處罰，應以營業人有該條所列各款情事，並因而逃漏稅款者為要件；（3）施行細則第五十二條第二項第一款規定，有關營業稅法第五十一條第一款至第四款及第六款所稱的「所漏稅額」，應指經主管稽徵機關依查得的資料，核定應補徵的應納稅額，較為妥適（註五）。遂將 77 年 6 月 25 日以後的「第一款至第四款，以核定之銷售額，第六款以核定之給付額，依規定稅率計算之稅額為漏稅額」規定，修正為「第一款至第四款及第六款，以經主管稽徵機關依查得之資料，核定應補徵之應納稅額為漏稅額。」

3、符合釋字第三三七號解釋的漏稅額計算方式

現行規定立法理由明白揭示漏稅額為應納稅額，且漏稅罰以營業人違反營業稅法第五十一條各款，例如未為營業登記而營業、短報或漏報銷售額、虛報進項稅額、逾期未申報亦未繳納營業稅等，並因而逃漏稅款為必要。修正目的既然在於衡平第一款和第二款，而且是根據釋字第三三七號解釋意旨修正而成，對於所謂「依查得之資料，核定應補徵之應納稅額為漏稅額」，自然也應該依據釋字第三三七號解釋意旨加以理解。

根據釋字第三三七號解釋意旨，「以推定或虛擬進項稅額計算漏稅部分，必須依照國庫欠收的部分，核實認定漏稅額」，則「依查得之資料，核定應補徵之應納稅額為漏稅額」，自然應該以國庫實際欠收的數額，核實認定漏稅額。凡是進項稅額，只要實際存在，都是已經進入國庫的稅額，當主管稽徵機關查獲未申報、短報或漏報的銷售額時，縱使未申報進項稅額，對於已經存在的進項稅額，營業人有權利決定是否當期扣抵。

系爭函認為未申報視為不存在，而不准營業人扣抵，明顯違反釋字第三三七號解釋核實認定漏稅額的意旨，也因此明顯違反根據釋字第三三七號解釋意旨修正而成的施行細則第五十二條第二項第一款的規定。

4、加值型營業稅制的漏稅額計算方式

依據釋字第三三七號解釋意旨修正而成的施行細則第五十二條第二項第

一款，同時也才是符合加值型營業稅制的漏稅額認定方式。主管稽徵機關依據查獲的資料自行核定銷售額，再直接乘以規定稅率計算漏稅額，是總額型營業稅舊制的認定方式，因為總額型營業稅舊制，是以營業總額乘以規定稅率計算應納稅額及漏稅額。現行加值型營業稅制，依照營業稅法第十五條第一項規定，則是以銷項稅額減進項稅額為應納稅額，並以未繳的應納稅額為漏稅額。由於進項稅額可以累積留抵稅額，所以在加值型營業稅制，實際上只有當期銷項稅額是確定的，未必有當期進項稅額，所以如果以未申報而認定當期進項稅額為零，不准營業人行使其當期進項稅額扣抵選擇權，不符合加值型營業稅制的精神。

5、營業稅法第四十三條規定符合釋字第三三七號解釋意旨及加值型營業稅制的精神

回頭檢視多數意見藉營業稅法第四十三條規定，說明施行細則第五十二條第二項第一款規定的論述，雖然出於誤解，但是可以解釋為什麼依據釋字第三三七號解釋意旨修正而成的施行細則第五十二條第二項第一款規定，選擇類似的規定方式。

多數意見認為營業稅法第四十三條規定是施行細則第五十二條第二項第一款規定的法源依據，其實有所誤解，因為二者之間，僅是文字使用類似，而縱使施行細則第五十二條第二項第一款規定，是仿自營業稅法第四十三條規定，也應該認為 74 年 11 月 15 日以後的營業稅法，既然採加值型營業稅制，該法第四十三條規定，就是依據加值型營業稅制的精神制定而成。釋字第三三七號解釋在加值型營業稅制施行之後作成，自然依據加值型營業稅制的精神作成，符合釋字第三三七號解釋意旨的規定，自然也符合加值型營業稅制的精神，反之亦然。

營業稅法第四十三條與施行細則第五十二條第二項第一款規定所謂「主管稽徵機關得依照查得之資料，核定其銷售額及應納稅額並補徵之」所具有的主要意義有三：（1）要求國家必須履行職權調查，而非直接核定應納稅額；（2）國家應核定銷售額及應納稅額，而非只核定銷售額，再依規定稅率計算應納稅額（89 年修正前的營業稅法施行細則第五十二條第二項第一款規定參照）；（3）所謂的應納稅額必須依據營業稅法第十五條第一項規定計算，以銷項稅額扣減進項稅額，而進項稅額可以經由主管稽徵機關的職權調查而取得。

主管稽徵機關依職權應該調查的，當然包括銷項稅額與進項稅額，尤其所謂進項稅額，就是上手的銷項稅額，只要營業人有營業稅籍的統一編號，

且上手有進行申報，就可以比對勾稽得出營業人可能有多少進項稅額（這也是主管稽徵機關可以勾稽確認營業人虛報進項稅額的主要方式），再依據營業稅法第十九條規定，將不許算入的進項稅額予以排除，就能知悉營業人進項稅額部分。如此一來，營業稅法施行細則第五十二條修法說明指示應依據營業稅法第十五條第一項規定，計算國庫應該徵收的應納稅額，作為漏稅額，進而計算倍數科處罰鍰，才有意義。

6、系爭函對於應納稅額與漏稅額的認定不一致

對於已為營業登記而短報或漏報營業稅的營業人，系爭函認定漏稅額時，因為將未申報的進項稅額認定為不存在，因此僅以銷項稅額認定為漏稅額。另一方面，雖然不准扣抵未申報的進項稅額，也是以當期的銷項稅額為當期的應納稅額，但是主管稽徵機關認為（註六）依據施行細則第二十九條規定，不准扣抵的進項可以在下期申報扣抵，整體而言，應納稅額的認定仍然符合營業稅法第十五條第一項銷項減進項的規定，不發生不符合核實課稅的問題。

對於未為營業登記而營業的營業人，現行實務上，主管稽徵機關於輔導為營業登記之後，如為一次性的營業，於計算應納稅額時，准許扣抵原未申報的進項稅額，換言之，系爭函不准許扣抵未申報進項稅額的命令，在計算應納稅額時，並未落實。而在認定漏稅額時，即非以應納稅額為漏稅額，而是以查獲的銷項稅額為漏稅額。

縱使對已有稅籍登記的營業人，可以依據施行細則第二十九條規定，解釋為整體而言，沒有違背核實課稅原則，而認定應納稅額，但是因為對應納稅額與漏稅額，分別採取准予扣抵和不准扣抵的態度，增加當期的應納稅額，也就提高漏稅額。例如：銷項稅額 15 萬元，進項稅額 10 萬元，准予扣抵，則應納稅額為 5 萬元，加計三倍罰鍰 15 萬元，國家合計可收取 20 萬元。如果不許扣抵，應納稅額為 15 萬元，加計三倍罰鍰 45 萬元，合計 60 萬元，是實際上應納稅額 5 萬元的十二倍，單就 45 萬元的罰鍰部分，也高達實際上應納稅額 5 萬元的九倍，如果數額再提高，即可能逾越營業稅法第五十一條規定所設的十倍數罰鍰。

系爭函對於漏稅額的認定標準，在有稅籍登記的營業人短報或漏報銷售額，以及無稅籍的營業人未申報銷售額和進項稅額時，完全以銷售額乘以規定的稅率計算漏稅額，違背加值型營業稅制的精神，抵觸依加值型營業稅制而制定的營業稅法第十五條第一項、第五十一條第一款及第三款規定甚明。

叁、結論：系爭函違反營業稅法第五十一條第一款及第三款、營業稅法施行細則第五

十二條第二項第一款規定，增加該等規定所無的限制，抵觸憲法第十九條租稅法定原則。

綜合上述分析，系爭函認為准予扣抵的進項稅額，以查獲時已申報者為限，因此並非以應納稅額為漏稅額，而是以所查獲的銷項稅額為漏稅額，增加營業稅法施行細則第五十二條第二項第一款所無的限制，限制營業人的進項稅額扣抵選擇權，造成過度計算營業人的漏稅額，違反營業稅法第十五條第一項、第五十一條第一款及第三款之規定，而抵觸憲法第十九條的租稅法定原則。

雖然漏稅額來自應納稅額，應納稅額的認定規定因而可以具有重要關聯性，但是因為主管稽徵機關對於應納稅額的認定方式與漏稅額的認定方式不同，系爭函僅涉及漏稅額的認定，因此在審查系爭函的脈絡之下，營業稅法第四十三條第一項第四款即非審查客體。

註一：雖然其中 90 年 6 月 6 日台財稅字第 0900453517 號函、94 年 12 月 15 日台財稅字第 09404585510 號函未經審查、未列入營業稅證券交易稅期貨交易稅法令彙編（九十七年版）中，表面上不具有通案的拘束力，但是他們都是有效力的解釋，並不排除有適用於其他個案的可能。

註二：財政部 76 年 2 月 5 日是台財稅字第 7519461 號函，<http://tinyurl.com/qutr4s>（稅制委員會首頁>各稅法令檢索系統>法規釋示函令），最後瀏覽：98 年 5 月 21 日

釋示函令標題：機關團體舉辦臨時性娛樂活動有售票收價者按 5% 課稅。

釋示函令內容：未辦營業登記之事業、機關、團體等舉辦臨時性娛樂活動，對外銷售票券，收取代價，得按其申報銷售額，適用營業稅法第十條規定之徵收率計算銷項稅額，扣減進項稅額後，就其應納稅額，由稽徵機關發單課徵。

註三：74.11.15 第三十五條立法說明，財政部稅制委員會暨賦稅署營業稅改制工作小組編，營業稅法修正草案解說，73 年 10 月，頁 118-119：

一、本條係規定營業人申報繳納營業稅之報繳程序與應檢附之文件。

二、營業人繳納營業稅之方式可分為自動報繳及查定課徵兩種，自動報繳部分之申報繳納手續，與現行條文第十三條第一項規定比較，除增訂營業人申報時應檢附退抵稅款文件、延長申報期限，及有無應納稅額均應申報外，其餘大致相同，茲就增訂部分說明如下：

三、按本法修正後，營業稅之計算，係採取稅額扣抵法，故營業人應提示退抵稅款之文件，如進項憑證及零稅率證件等，以供查核。

四、修正條文第十五條規定，營業人當月份銷項稅額扣抵進項稅額後之餘額為

當月份之應納或溢付稅額，營業人當月份如無銷售額，即無應納稅額，但其進項即為溢付稅額，溢付稅額依第三十九條規定可申請退還或留抵次月應納稅額，同時營業人之進項稅額，及銷售營業人之銷項稅額，為便於勾稽與留抵，故規定不論有無銷售額均應辦理申報。

- 五、本法修正後，進項憑證為營業人扣抵銷項稅額之依據，無載明進項稅額之憑證即不能扣抵或退稅，而商場交易型態或有不能立即取得憑證者，且營業人整理亦需費時，爰將申報期限自現行十日延長為十五日，以符需要。
(請見營業稅法第三十三條、施行細則第三十八條規定)

相關條文：

- 一、關於第四章第一節規定計稅營業人計稅方法，請見修正條文第十五條第一項。

註四：主旨：營利事業經稽徵機關依現行所得稅法第八十三條第三項規定核定所得額後，於行政救濟時始行補提帳證，應准予查帳核定。

說明：一(略)。

- 二、查現行所得稅法第八十三條第三項既已刪除「不得提出異議」之規定，營利事業於行政救濟時，如已提示符合法令規定之帳簿及文據，申請查帳核定者，稽徵機關應予受理，以符修法意旨。惟稽徵機關於進行調查時，可視情節依所得稅法第一百零七條第一項或稅捐稽徵法第四十六條第一項規定予以處罰。

註五：修法說明：

依營業稅法第十四條第二項及第十五條第一項規定，營業人當期銷售額按規定稅率計算之銷項稅額扣減進項稅額後為當期應納或溢付稅額，且參照司法院大法官議決釋字第三三七號解釋意旨，依本法第五十一條規定追繳稅款及處罰，應以納稅義務人有該條所列各款情事，並因而逃漏稅款者為要件，準此，本法第五十一條所稱「所漏稅額」，應指經主管稽徵機關依查得之資料，核定應補徵之應納稅額，較為妥適，爰修正第二項第一款。

另請參見稅務通鑑頁 754：

參照司法院大法官議決釋字第三三七號解釋意旨，依營業稅法第五十一條規定追繳稅款及處罰，應以納稅義務人有該條所列各款情事，並因而逃漏稅款者為要件，故八十四年十一月一日修正發布之營業稅法施行細則第五十一條第五款之漏稅額，係指因虛報進項稅額而實際逃漏之稅款，以符上開司法院大法官會議解釋意旨；惟同條項第一款有關漏稅額之規定，則未配合修正，兩者有欠衡平。又依營業稅法第十四條第二項及第十五條第一項規定，營業人當期銷售額

按規定稅率計算之銷項稅額扣減進項稅額後為當期應納或溢付稅額。準此，本細則第五十二條第二項第一款規定，有關本法第五十一條第一款至第四款及第六款所稱「所漏稅額」，應指經主管稽徵機關依查得之資料，核定應補徵之應納稅額，較為妥適。爰修正營業稅法施行細則第五十二條第二項第一款之規定，其修正重點如左：

將本法第五十一條第一款至第四款及第六款所定漏稅額之認定方式，由現行第一款至第四款以核定之銷售額，第六款以核定之給付額，依規定稅率計算之稅額為漏稅額，修正為以經主管稽徵機關依查得之資料，核定應補徵之應納稅額為漏稅額。

註六：財政部 98 年 5 月 22 日台財稅字第 09800236750 號函附件

問題四：

依財政部 89 年 10 月 19 日台財稅字第 890457254 號函，稽徵機關於查獲營業人漏報銷售額，或未依規定申請營業登記而營業者（指一般業者，非限於建築業者），於計算漏稅額時，不准其於查獲後始提出合法進項憑證扣抵銷項稅額，該營業人於受處罰後另期申報或補辦營業登記之後，是否仍可提出上述合法憑證，依營業稅法第十五條第一項規定據以扣抵銷項稅額？有無實例？實務上如何處理？

財政部答覆意見：

營業人違反營業稅法第五十一條第一款至第四款及第六款，據以處罰之案件，營業人如於經查獲後始提出合法進項憑證，該進項稅額之申報如係符合營業稅法第十九條、第三十三條、第三十五條、同法施行細則第二十九條、財政部 93 年 8 月 3 日台財稅字第 09304540870 號令之規定者，仍可扣抵銷項稅額或為溢付稅額留抵次期應納之營業稅。

不同意見書

大法官 黃茂榮

本件解釋多數意見認為，「財政部中華民國八十九年十月十九日台財稅字第八九〇四五七二五四號函，就加值型及非加值型營業稅法施行細則第五十二條第二項第一款所稱，如何認定同法第五十一條第三款規定之漏稅額，釋示納稅義務人短報或漏報銷售額，於經查獲後始提出合法進項稅額憑證者，稽徵機關於計算其漏稅額時尚不宜准其扣抵銷項稅額部分，符合該法第三十五條第一項及第四十三條第一項第四款、第五十一條第三款之立法意旨，與憲法第十九條之租稅法律主義尚無抵觸。」本席不能贊同。爰提出不同意見書如下：

壹、本號解釋聲請釋憲之標的

本號解釋聲請釋憲之標的為：最高行政法院九十七年度裁字第一二四一號裁定及臺北高等行政法院九十六年度訴字第一三六七號判決所適用之財政部八十九年十月十九日台財稅字第八九〇四五七二五四號函釋：「依營業稅法第三十五條第一項規定，營業人不論有無銷售額，應按期填具申報書，檢附退抵稅款及其他有關文件，向主管稽徵機關申報銷售額、應納或溢付營業稅額。準此，營業人之進項稅額准予扣抵或退還，應以已申報者為前提，故營業人違反營業稅法第五十一條第一款至第四款及第六款，據以處罰之案件，營業人如於經查獲後始提出合法進項憑證者，稽徵機關於計算其漏稅額時尚不宜准其扣抵銷項稅額。」

貳、本號解釋聲請人涉案之違章事實及問題緣起

本號解釋聲請人涉案之違章事實為漏報銷售額。依加值型及非加值型營業稅法（以下簡稱營業稅法）第五十一條第三款，短報或漏報銷售額者，除追繳稅款外，按所漏稅額處一倍至十倍罰鍰，並得停止其營業。因該違章事實，原處分機關按其漏報之銷售額新臺幣 4,644,450 元，乘以 5% 計得之積，亦即 232,224 元，為聲請人當期之銷項稅額。稽徵機關將該銷項稅額扣除聲請人之留抵稅額 46,380 元後，將其餘額 185,844 元論為聲請人在當期之漏稅額，除補徵該漏稅額外，並課以一倍罰鍰 185,800 元（計至百元止）。

聲請人主張其在當期有 212,251 元之進項稅額。將該進項稅額加計其留抵稅額 46,380 元之和，大於原處分機關核定之上開銷項稅額。是故，在當期並無漏稅額。

原處分機關及該案訴願委員會引用營業稅法第三十五條第一項、第四十三條第一項第四款及財政部八十九年十月十九日台財稅字第八九〇四五七二五四號函，否准自原處分機關核定之當期銷項稅額扣減聲請人提出憑證證明之當期進項稅額。造成在該已繳納之進項稅額的限度，增加核定之漏稅額及其漏稅罰的結果。是故，聲請人質疑該號函釋有抵觸憲法之疑義，向司法院聲請解釋憲法。

參、短報或漏報銷售額之明文規定

本號所解釋之聲請案件的漏稅態樣為同法第五十一條第三款所定納稅義務人短報或漏報銷售額的情形。

一、營業稅法第三十五條第一項前段非關於如何處理短漏報銷售額之規定

營業稅法第三十五條第一項前段規定：「營業人除本法另有規定外，不論有無銷售額，應以每二月為一期，於次期開始十五日內，填具規定格式之申報書，檢附退抵稅款及其他有關文件，向主管稽徵機關申報銷售額、應納或溢付營業稅額。」財政部八十九年十月十九日台財稅字第八九〇四五七二五四號函引述營業稅法第三十五條第一項前開規定後，緊接著論述：「準此，營業人之進項稅額准

予扣抵或退還，應以已申報者為前提，故營業人違反營業稅法第五十一條第一款至第四款及第六款，據以處罰之案件，營業人如於經查獲後始提出合法進項憑證者，稽徵機關於計算其漏稅額時尚不宜准其扣抵銷項稅額。」該論述係欠缺完整大前提之推論的結果。蓋該項之規範內容僅止於營業人之營業稅的自動報繳的週期、報繳期限、應檢附之文件及應申報之事項：申報銷售額、應納或溢付營業稅額。根本未提及如有銷售額、銷項稅額或進項稅額之短漏報應當如何處理。

二、關於短報或漏報銷售額之明文規定

關於短報或漏報銷售額之明文規定有，（1）關於有漏稅額之法律效力：營業稅法第五十一條第三款規定，除追繳稅款外，按所漏稅額處一倍至十倍罰鍰。然該款僅係如因此有漏稅額時，其效力為何的規定，而非如何計算短報或漏報銷售額時，其所漏稅額有多少之規定。是故，並不得引用該條作為應當如何計算短報或漏報銷售額時之所漏稅額的規範基礎。（2）關於漏稅額之認定：營業稅法第四十三條第一項第四款規定：「營業人有左列情形之一者，主管稽徵機關得依照查得之資料，核定其銷售額及應納稅額並補徵之：……四、短報、漏報銷售額者。……」同法施行細則第五十二條第二項第一款重申該款規定意旨：「本法第五十一條第一款至第六款之漏稅額，依左列規定認定之：一、第一款至第四款及第六款，以經主管稽徵機關依查得之資料，核定應補徵之應納稅額為漏稅額。」然主管稽徵機關應如何依查得之資料，核定應補徵之銷售額及應納稅額或漏稅額？對此，不但營業稅法，而且該法施行細則均無明確的具體規定。

肆、加值型營業稅之舉證責任的分配

按營業稅法第十五條第一項規定，一般營業人之營業稅採加值型營業稅制。其「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。」亦即營業人只就銷項稅額，扣減進項稅額後之餘額負繳納義務。以一般營業人之當階段的加值為其營業稅的課徵範圍，係加值型營業稅之建制的基礎原則。任何營業稅法的規定皆不得背離該原則。一有背離，即屬違背實質課稅原則。即使有法律之明文規定，該規定亦屬違憲。在法律無如是明確之規定的情形，更不得透過解釋，使其背離該原則，以致構成違憲。

以該項規定為基礎，稅捐稽徵機關就銷項稅額（營業稅債務之積極要件），營業人就進項稅額（營業稅債務之消極要件）負舉證責任。此即依規範說，以營業稅法第十五條第一項為基礎所作之客觀舉證責任的分配。惟特別是在行政程序與行政訴訟程序，舉證責任的分配問題不得與證據之調查問題混淆。以致在營業稅案件誤認，營業人既然就進項稅額負客觀的舉證責任，稽徵機關或行政法院就營業稅案件之證據的調查，不但即可不受職權調查主義的適用，還可否定營業人

提出之合法憑證的證據能力。憑證之證據能力的否定，即使容許也必須有法律之明文依據，不得讓財稅機關根據不明確之法律規定，以函釋為憑空之推論。

伍、依查得資料核定應納稅額或漏稅額應遵守職權調查主義

關於如何依查得資料核定應納稅額或漏稅額，營業稅法與稅捐稽徵法皆無明文規定。對此，就一般的行政程序，行政程序法第三十六條規定：「行政機關應依職權調查證據，不受當事人主張之拘束，對當事人有利及不利事項一律注意。」就行政訴訟，行政訴訟法第一百二十五條第一項規定，「行政法院應依職權調查事實關係，不受當事人主張之拘束。」第一百三十三條規定，「行政法院於撤銷訴訟，應依職權調查證據；於其他訴訟，為維護公益者，亦同。」此即在行政程序及行政訴訟程序，關於證據之調查應遵守職權調查主義的規定。依該主義，行政機關及行政法院皆有依職權調查證據的義務。其重要意旨為：證據之調查範圍，不受當事人主張之拘束，對當事人有利及不利事項應一律注意，以發現實質的真實。在行政程序或行政訴訟程序上，職權調查主義為行政機關或行政法院調查證據認定事實之基礎原則。在制度的設計及相關規定的執行，不得由之有所偏離。

營業稅法第四十三條第一項第四款關於「主管稽徵機關得依照查得之資料，核定其銷售額及應納稅額並補徵之」的規定中之「得」字，係關於主管稽徵機關之職權的規定，而非任意規定意義下的「得為」規定。因此，主管稽徵機關並不得據該規定主張其有裁量權，自始得不依職權調查主義，調查對當事人有利及不利之證據。這與稽徵機關之客觀舉證責任之分配的問題應分別對待，不可混淆在一起。其次，更不得因同法施行細則第五十二條第二項第一款規定：「……以經主管稽徵機關依查得之資料，核定應補徵之應納稅額為漏稅額。」而誤以為主管稽徵機關得以不遵守職權調查主義查得之資料，核定之應補徵的應納稅額為漏稅額。稽徵機關或行政法院如果不但違背職權調查主義，不調查對於營業人有利之證據，而且在計算其漏稅額時，還不准營業人自其銷項稅額，扣抵其於經查獲後提出之合法進項憑證上所載之進項稅額，則不但其應納稅額之核定違反實質課稅原則，而且其漏稅額之核定亦偏離事實。以該不存在之漏稅額為基礎對於營業人課以按所漏稅額數倍之漏稅罰，顯然與營業稅法第五十一條第三款，就短報或漏報銷售額者，按其所漏稅額處一倍至十倍罰鍰的規定不符。營業稅法第四十三條第一項第四款及同法施行細則第五十二條第二項第一款之上述規定，引起誤導，認為在行政程序或行政訴訟程序上，關於營業稅之應納稅額或漏稅額之調查，可以不遵守職權調查主義，在營業稅之課徵上，可以不遵守實質課稅原則。

今所以有此誤導，主要來自營業稅法第四十三條第一項第四款之下述偏頗的

規定：「主管稽徵機關得依照查得之資料，核定其銷售額及應納稅額並補徵之。」其公允的規定應當是：「主管稽徵機關得依照查得之資料，核定其銷售額、銷項稅額、進項稅額及應納稅額並補徵之。」稅法由財稅機關研擬經立法機關制定之。負責研擬的財稅機關不應只就有利於自己事項加以規定，而置有利於納稅義務人之事項於不顧，造成法律漏洞後，再進一步於稽徵實務上又以此為基礎，主張稽徵機關不但有裁量權，不調查對於營業人有利之證據，而且在計算其漏稅額時，還不准營業人自其銷項稅額，扣抵其於經查獲後提出之合法進項憑證上所載之進項稅額。蓋既因短漏報銷售額而調查營業人當期之未申報銷項稅額，以核定其應納稅額，本諸加值型營業稅之意旨，自亦當依職權調查，或容許營業人提出當期及以前關於進項稅額之有利證據。

陸、違反自動報繳義務的效力

在自動報繳稅捐，例如在所得稅或營業稅，其納稅義務人若違反自動報繳義務，首先即因違反申報之行為義務而得對其課以滯報或怠報的行為罰。其次，如其因此同時未在繳納期間內繳納稅捐，致違反繳納義務者，並在滯納期間對其加徵滯納金；在逾越滯納期間後並就滯納之稅額依法課以漏稅罰。

就逾期申報銷售額或統一發票明細表之行為罰，營業稅法第四十九條規定：「營業人未依本法規定期限申報銷售額或統一發票明細表，其未逾三十日者，每逾二日按應納稅額加徵百分之一滯報金，金額不得少於四百元，最高不得多於四千元；其逾三十日者，按核定應納稅額加徵百分之三十怠報金，金額不得少於一千元，最高不得多於一萬元。其無應納稅額者，滯報金為四百元，怠報金為一千元。」

就逾期繳納稅款或滯報金、怠報金之行為罰，同法第五十條第一項規定：「納稅義務人，逾期繳納稅款或滯報金、怠報金者，應自繳納期限屆滿之次日起，每逾二日按滯納之金額加徵百分之一滯納金；逾三十日仍未繳納者，除移送法院強制執行外，並得停止其營業。」自繳納期限屆滿之次日起三十日即是營業稅的滯納期限。營業稅之滯納期限與滯報期限重疊。開始營業前有辦理營業登記之營業人，逾期未繳納稅款者，在滯納期限內只加徵滯納金，而還不論以漏稅（同法第五十一條第二款）。反之，營業人未依規定申請營業登記而為營業，或申請註銷登記後，或經主管稽徵機關依本法規定停止其營業後，仍繼續營業者，就其營業稅債務不享有前述期限利益，一有銷售，即就其銷售之營業稅論以漏稅罰（同法第五十一條第一、四款）。

依上述規定，所違反者如果是申報義務，不但只課屬於行為罰性質之滯報金或怠報金，而且得加徵之滯報金或怠報金，雖皆按應納稅額照一定百分比，計算

其額度，但也皆有最高不得多於一定數額之上限的規定，以示行為罰與漏稅罰之質的區別（司法院釋字第三三九號解釋參照）。由此推論，立法者就行為義務之違反，並無超出其明文所定之可罰額度以上之處罰的意思。特別是：不因為納稅義務人有行為義務之違反，即擬制有一定漏稅額之發生，並以該擬制之漏稅額為基礎，進一步對其課以漏稅罰。要非如是，營業稅法第四十九條關於滯報金或怠報金之最高處罰限額的規定豈不即成具文。

依營業稅法第四十九條之上述規範意旨，既然對於滯報金或怠報金以法律設定之最高處罰限額的限制，財稅機關得否透過解釋稅法中之其他規定，或甚至在施行細則中訂定實質上產生擬制有一定漏稅額發生之結果的規定，產生疑問。

可能產生該擬制結果的解釋為：不依職權調查主義調查有利於納稅義務人之證據，根本或在一定期限否定有利於納稅義務人之一定證據方法的證據能力。例如因營業稅法施行細則第二十九條規定，「本法第四章第一節規定計算稅額之營業人，其進項稅額憑證，未於當期申報者，得延至次期申報扣抵。次期仍未申報者，應於申報扣抵當期敘明理由。」而以該條規定為理由，在漏報銷項稅額及進項稅額的案件，於查得當期漏報之銷項稅額，並在當期應納稅額之計算上將之計入時，不准扣抵當期漏報之進項稅額，即有在一定期限，否定有利於納稅義務人之一定證據方法的證據能力，不對有利於納稅義務人的證據一律注意的情事。在就營業稅之申報義務的違反，營業稅法第四十九條已有最高處罰額度的規定時，程序上究諸職權調查主義，實質上究諸加值型營業稅以一般營業人當階段之加值為課稅範圍之實質課稅原則，在納稅義務人違反申報之行為義務時，為稅捐秩序之維持，是否有必要祭出對於行政程序法、行政訴訟法及營業稅法之基本建制原則，衝擊如此重大的手段，亦值得從比例原則加以檢討。

按司法院大法官已在其釋憲解釋中明白為下述昭示：依查得資料課稅時，仍應核實課徵；必須不能核實課徵時，始得推計課徵（司法院釋字第二一八號解釋參照）。且為因應司法院大法官在其釋憲解釋中表示法律按應納稅額之一定百分比規定行為罰時，應有最高限額的規定，立法機關始於營業稅法第四十九條為上述最高處罰限額的修正規定（司法院釋字第三五六號解釋參照）。這些是實質稅捐法治國家原則之可喜的重要發展。如今眼見其因本號解釋而退轉，深感難過，爰提出上述不同意見，以就教於各方先進，希望有助於促進實質稅捐法治國家原則之鞏固與實踐。

抄坤○科技有限公司釋憲聲請書

主 旨：為最高行政法院 97 年度裁字第 1241 號裁定，上訴駁回。維持原審依財

政部 89 年 10 月 19 日台財稅字第 890457254 號函釋為主管權責，明顯抵觸加值型及非加值型營業稅法第 15 條、第 51 條及憲法第 19 條，致聲請人財產及賦稅上之權利遭受侵害，謹向 鈞院聲請解釋憲法。

說明：一、聲請解釋憲法之目的

按 鈞院大法官審理案件法第 5 條第 1 項第 2 款明文：人民、法人或政黨於其憲法上所保障之權利，遭受不法侵害，經依法定程序提起訴訟，對於確定終局裁判所適用之法律或命令發生有抵觸憲法之疑義者，得聲請解釋憲法。本案因財政部臺北市國稅局（以下稱原處分機關）對於聲請人於 94 年 12 月 13 日以聲請人違反加值型及非加值型營業稅法（以下稱營業稅法）第 51 條第 3 款、營業稅法施行細則第 52 條第 2 項第 1 款規定計算漏稅額及財政部 89.10.19 台財稅字第 890457254 號函釋，有關同時漏申報營業稅銷售額（稅額 232,224 元）及合法憑證之進項稅（稅額 212,251 元）不予扣減銷項稅，裁處罰鍰新臺幣 185,000 元乙案。聲請人依營業稅法如期申報 94 年 3-4 月營業稅，申報結果為當期留抵 46,380 元。而作業疏失同時漏報銷項稅額 232,224 元及可扣抵合法進項稅額 212,251 元，原處分機關依財政部 89.10.19 台財稅字第 890457254 號函釋，依營業稅法第 51 條第 3 款處以罰鍰 185,000 元。有關同一時點、同一事件已存在的進項稅額不予合併計算，亦不予更正申報當期營業稅，違反行政程序法第 9 條、第 36 條對當事人有利之事項一律注意。亦違反營業稅法第 15 條之稅額計算。其所為處分涉及違法，嚴重侵害聲請人之財產權，經聲請人依法完成所有訴訟程序無法救濟。遂依法聲請解釋憲法，期解除稽徵機關之不法。

二、法令見解發生歧異之經過及涉及之法令條文

（一）所經過之訴訟程序

按聲請人自民國 94 年 4 月間依法申報當期營業稅，依當期銷項稅額減除進項稅額後留抵稅額 46,380 元。然因會計人員為製作存貨帳方便，誤將各筆進項發票訂在銷項發票後面，致申報營業稅時登打錯誤申報為作廢，同時漏報銷貨銷售額 4,644,450 元（銷項稅 232,224 元）及進貨金額 4,245,000 元（進項稅 212,251 元），明細如附件四、五。

經原處分機關發函，依財政部財稅資料中心之異常查核清單查核前項 9 筆銷貨發票。聲請人經查確認為進銷貨發票同時未申報，且

提供進貨廠商國○生物科技有限公司之當期申報書，證明沒有影響稅額之稽徵，進而向原處分機關依營業稅法第 15 條申請更正申報 94 年 3-4 月營業稅（原如期申報留抵稅額 46,380 元加計漏計之進項稅額 212,251 元，仍大於漏報之銷項稅額 232,224 元，更正後之 94 年 3-4 月營業稅為留抵稅額 26,407 元，故無實質逃漏稅）。但經承辦人指示併入 94 年 7-8 月營業稅申報（如附件六），同時卻未說明不予受理理由及法令依據，而後聲請人於 94 年 10 月 20 日申請以留抵稅額抵減漏稅額 185,843 元，使營業稅回歸 94 年 3-4 月真實情況（如附件七），但行政程序造成的虛擬漏稅，卻既存在。爾後，聲請人接獲原處分機關之處分書，認定聲請人違反營業稅法第 51 條第 3 款，短報或漏報銷售額，按所漏稅額處 1 倍罰鍰。唯有關合法進貨憑證及進項稅部分，卻未依行政程序法第 6 條、第 9 條、第 36 條獲公平對待。（如附件八）

聲請人不服前項之處分申請復查，於復查決定書中始指出進項稅依財政部 89 年 10 月 19 日台財稅字第 890457254 號函「尚不宜准其扣抵銷項稅額…等等」，自此依法救濟皆遭駁回，最後經最高行政法院 97 年度裁字第 1241 號裁定，駁回聲請人之抗告確定。

（二）確定終局裁判所適用之法令名稱及內容

按最高行政法院上訴駁回以違反行政訴訟法第 243 條第 1 項規定：「未以高等行政法院判決有不適用法規或適用不當為理由時，上訴狀或理由書應有具體指摘，並揭示該法之條項或其內容」。

又按臺北高等行政法院判決理由如下：

- 1、經財政部 89 年 10 月 19 日台財稅字第 890457254 號函釋有案。核該函釋，乃財政部基於主管權責，就事實認定所為之指示，無違租稅法律主義及立法之本旨，稽徵機關辦理相關案件自得援用。
- 2、依營業稅法第 35 條第 1 項規定及同法施行細則第 29 條規定，銷售額之當期申報並繳納營業稅，及營業人應盡之營業稅法上義務；至進項稅額之申報與否，事涉營業人利益，並不在營業稅法強制申報範疇。
- 3、營業人將該稅額轉嫁在價格方面，於銷貨時回收，是其名目納稅義務人與實質稅捐負擔人並不一致，其名目納稅義務人為該營業

人，而實質稅捐負擔人則為向其購買該貨物或勞務之買受人，故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。

本件進項稅額而言，原告係實質負擔營業稅之人，惟前手出賣人乃法律規定代原告繳納營業稅與國家者，與原告嗣就系爭貨物之銷售，原告係名目納稅義務人應代後手買受人繳納系爭營業稅，課稅主體有所不同，是前手出賣人依法繳稅，並不同原告已盡其營業稅法之義務，原告於有系爭銷售事實而漏報，自己違反營業稅法之義務，影響當期國庫稅收之計算，要非單純之申報計算錯誤可比擬。

(三) 憲法保障之權利遭受不法侵害之事實及涉及之憲法、法律條文

按原處分機關對聲請人 94 年 3-4 月營業稅同時漏申報之銷項稅額 232,224 元及合法可扣抵之進項稅額 212,251 元，不依營業稅法第 15 條之計算方式公平核課營業稅（原如期申報留抵稅額 46,380 元加計漏計之進項稅額 212,251 元後可扣抵稅額為 258,631 元，大於漏報之銷項稅額 232,224 元，更正後之 94 年 3-4 月營業稅為留抵稅額 26,407 元，無實質逃漏稅），逕予核定 185,000 元之漏稅額。以致納稅主體及納稅方法，遭到扭曲，造成租稅法律適用之整體性及權利義務失衡，嚴重違反憲法第 19 條人民依法納稅之意旨。同時，行政處分進行時故意忽略對聲請人有利之事項，不對實質課稅原則作公平反應，企圖影響租稅客體之計算，違反行政程序法第 6 條、第 9 條、第 36 條應注意之行政義務及憲法第 15 條人民之財產權。

三、聲請解釋憲法之理由及聲請人對本案所持之立場與見解

(一) 確定終局裁判適用之法令，抵觸法律、憲法之疑義

按財政部 89/10/19 台財稅字第 890457254 號函全文（摘錄自稅制委員會網頁）（下稱財政部函釋）如下：「主旨：關於營業稅法施行細則第五十二條第二項第一款所稱之漏稅額，如何認定乙案。說明：二、營業稅法施行細則第五十二條第二項第一款規定，營業稅法第五十一條第一款至第四款及第六款，以經主管稽徵機關依查得之資料，核定應補徵之應納稅額為漏稅額。上開漏稅額之計算，參酌本部 79/12/07 台財稅字第 790410750 號函及 85/02/07 台財稅字第 851894251 號函規定，應扣減營業人自違章行為發生日起至查獲日（調查基準日）止經稽徵機關核定之各期累積留抵稅額

之最低金額為漏稅額。三、又依營業稅法第三十五條第一項規定，營業人不論有無銷售額，應按期填具申報書，檢附退抵稅款及其他有關文件，向主管稽徵機關申報銷售額，應納或溢付營業稅額。準此，營業人之進項稅額准予扣抵或退還，應以已申報者為前提，故營業人違反營業稅法第五十一條第一款至第四款及第六款，據以處罰之案件，營業人如於經查獲後始提出合法進項憑證者，稽徵機關於計算其漏稅額時尚不宜准其扣抵銷項稅額。四、另有關稽徵機關查獲漏進漏銷之案件，營業人於進貨時既未依規定取得合法進項憑證，自無進項稅額可扣抵銷項稅額，故稽徵機關補徵其漏報銷售額之應納稅額時，尚不宜按銷項稅額扣減查獲進貨金額計算之進項稅額後之餘額核認。」該函釋有關於營業稅限制進項稅額准予扣抵之規定，沒有營業稅法明確授權，所增加之規定影響營業稅之計算，造成聲請人虛擬漏稅 185,000 元，故而發生以下違反營業稅法與憲法之疑慮：

- 1、加值型營業稅法施行細則第 52 條第 2 款第 1 項規定：「以經主管稽徵機關依查得之資料，核定應補徵之應納稅額為漏稅額。」而聲請人於收到原處分機關之調查函時即提供合法進項憑證備查，而尚在調查階段可明確查核、證實之合法憑證，是否不屬「經主管稽徵機關依查得之資料」？聲請人業已主張有利之事證，而原處分機關應有義務依行政程序法相關規定辦理。今未依採對聲請人有利之事證，乃屬執行稅法之技術性、細節性規定？或已逾越營業稅法之概括授權？或為租稅計算所為之便宜規定？
- 2、營業稅法第 35 條規定為營業人之申報義務，本文確實未有財政部函釋所提之「營業人之進項稅額准予扣抵或退還，應以已申報者為前提」之明文。若立法者有意限制應以營業稅法第 19 條及第 43 條之方式明示，不會留下保留，供行政機關獨白。故行政機關是否擴大行政裁量之空間，破壞營業稅之安定性？再者，財政部函釋係根據營業稅法第 35 條，其規定為申報方式及義務。而違反行政上之義務應處以行政罰，如同法第 49 條規定之滯報金及怠報金。而今財政部函釋以違反行政上義務連接漏稅罰，不但違反營業稅法第 15 條規定，破壞營業稅之建構，更增加義務人的租稅負擔，影響營業稅租稅客體，任意延伸課稅範圍，顯然違反憲法第 19 條依法課稅之規定。

又按財政部函釋中指出：稽徵機關於計算其漏稅額時尚不宜准其扣抵銷項稅額。其中「尚不宜」有相當的不確定性，其規定沒有期限，在不確定的將來可能轉為「宜」。若限制義務人之權利又沒有期限，主管機關應以修法來完善法制，不應以函釋徒增法律的不安定，更有違反憲法第 15 條之疑義。

- 3、復按，本案進項稅額之開立人已如期申報 94 年 3-4 月當期之營業稅，所以進項稅額已經確實如數繳交國庫。就實質課稅角度而言，國家業已達課稅的目的，並沒有稅收的損失，故並無實質漏稅的存在。此實質課稅原則屢經 鈞院釋字第 337 號、第 420 號、第 438 號、第 506 號、第 520 號解釋迭有明釋。就經濟上之實質課稅原則，稽徵機關有明知而故意為之之嫌？

(二) 聲請人對於疑義所主張之見解

- 1、按營業稅法第 51 條第 1 項規定納稅義務人是依「所漏稅額」，始應加以處罰，即義務人有實質「短漏稅額」為處罰要件，如鈞院釋字第 337 號解釋明示：「違反稅法之處罰，有因逃漏稅捐而予處罰者，亦有因違反稅法上之作為或不作為義務而予處罰者，營業稅法第 51 條第 1 項本文規定：「納稅義務人有左列情形之一者，除追繳稅款外，按所漏稅額處五倍至二十倍罰鍰，並得停止其營業。」依其意旨，乃係就漏稅行為所為處罰規定……」。本件國家實質已課足應徵之營業稅，聲請人亦無實質逃漏稅，故「所漏稅額」計算應回歸營業稅法第 15 條。今稽徵機關以其行政上不作為而虛擬之漏稅額，不僅侵害營業稅之課稅客體，更甚而架空營業稅法第 15 條，擴增人民於所得稅法所未規定之納稅義務。
- 2、依財政部 89 年 10 月 19 日台財稅字第 890457254 號函之規定，以「已申報」為稅額扣減要件，明顯以行政程序變更租稅之計算，影響權利及義務之衡平，悖於營業稅法第 15 條之規定。並與 鈞院釋字第 640 號解釋中揭載：「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、稅基、稅率、納稅方法、納稅期間等租稅構成要件及租稅稽徵程序，以法律定之。是有關稅捐稽徵之程序，除有法律明確授權外，不得以命令為不同規定，或逾越法律，增加人民之租稅程序上負擔，

否則即有違租稅法律主義。」之意旨相悖。

又 鈞院釋字第 385 號解釋載明：「憲法第十九條規定人民有依法律納稅之義務，固係指人民有依據法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及納稅期間等項而負納稅義務之意，然課人民以繳納租稅之法律，於適用時，該法律所定之事項若權利義務相關連者，本於法律適用之整體性及權利義務之平衡，當不得任意割裂適用。」而財政部上述函令，違反權利及義務平衡精神。違反中央法規標準法第 11 條：法律不得牴觸憲法，命令不得牴觸憲法或法律之規定甚明，擬請予終止適用。

再者，目前營業稅申報實務皆以事後審查為主，亦從未如營利事業所得稅寄發「核定通知書」，有異常時方發函予營業人到場說明。今財政部前項函釋卻改以事前審查「核定」始得扣抵，顯然對同一事件或同一性質不為同一處理，違反信用保護及誠實信用原則。

- 3、復按，本案對聲請人是一個法律行為：同時誤為作廢進銷貨發票；產生二種法律效果，一為漏報銷項稅，一為漏報進項稅，其時間點同時，依行政程序法第 9 條行政機關應為同一注意。而國稅局及行政法院卻認為是二個法律行為，一為漏報銷項稅，一為事後申報進項稅。為此，聲請人認為：聲請人是同一時點錯失權利的行使和義務的應作為，非故意不履行義務或讓權利睡著，自應在不影響稽徵情形下，予聲請人知悉權利後有行使的機會，同時行使權利及義務，使權利義務平衡，如此必可減少訟源。
- 4、據臺北高等行政法院所指營業稅法第 35 條第 1 項規定及同法施行細則第 29 條規定皆為申報程序及義務，若立法者有意對違反義務處罰，應以如營業稅法第 49 條及第 50 條之明文表示，不會隱晦不明。由此窺之，行政機關並未獲得立法授權，當然沒有行政裁量之權。縱使行政機關認為有處罰之必要，也應修法解決爭議，不應以行政命令擴大解釋，影響法律的安定性。又不論是否申報完備，皆不影響進項確實已存在之事實，如同，聲請人漏申報銷項稅額，並不影響其既存在之事實。所以，其爭議應回歸經濟上實質的漏稅方為正鵠。
- 5、再按，不管聲請人是義務納稅人或實質納稅人，沒有影響營業稅之加值及徵收是事實；沒有致國庫損失是事實，其「漏稅」自始

不存在。而一路行政救濟沒有人願意就「實質課稅」予以了解。查財政部尚且對輕微漏稅依「稅務違章案件減免處罰標準」予以免罰，卻對沒有實質漏稅的非故意過失予以重罰，與公平對待及誠實信用原則形同南轅北轍。又依 鈞院釋字第 597 號解釋：「憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務。所謂依法律納稅，係指租稅主體、租稅客體、稅基、稅率等租稅構成要件，均應依法律明定之。各該法律之內容且應符合量能課稅及公平原則。惟法律之規定不能鉅細靡遺，有關課稅之技術性及細節性事項，尚非不得以行政命令為必要之釋示。故主管機關於適用職權範圍內之法律條文發生疑義者，本於法定職權就相關規定為闡釋，如其解釋符合各該法律之立法目的、租稅之經濟意義及實質課稅之公平原則，即與租稅法律主義尚無違背。」是故主管機關所發布之函釋，不僅須符合租稅法律之形式要件，更應符合「租稅之經濟意義及實質課稅之公平原則」，而本案國家在租稅之經濟意義已獲滿足（實質課足應課之營業稅），實質課稅之賦稅功能已獲伸張，租稅制度沒有被受衝擊（營業稅加值的功能沒有被破壞），作為上卻對已存在的合法進項稅額不予審查及扣抵，再課予漏稅罰，復而准予扣抵造成留抵稅，最後要聲請人申請以留抵稅扣抵所漏銷項稅本稅，漏稅罰維持處罰（然實質上的經濟漏稅額並不存在）。實難理解這樣的行政程序及處分，有符合課稅之技術性及必要性，其細節根本不符簡政便民的精神，更有不當得利之嫌。於現今的民主法治時代，如此行政處分與社會公義及人民期待有很大的落差。

（三）解決疑義必須解釋憲法之理由

按聲請人因 94 年 3-4 月營業稅案，不服原處分機關不顧法律明文、無視行政程序法之規定，僅憑財政部 89/10/19 台財稅字第 890457254 號函為處分依據，以其行政上不作為創造「虛擬」漏稅額，扭曲營業稅法造成聲請人之不利益，雖循全部救濟程序皆未獲平反，最後經最高行政法院 97 年度裁字第 1241 號裁定駁回上訴確定，聲請人依法提起本件聲請釋憲，若蒙 鈞院宣告上揭財政部 89/10/19 台財稅字第 890457254 號函規定違憲，依行政訴訟法第 273 條第 2 項規定，聲請人可據以向所轄行政法院提起再審之訴，期獲昭雪，以正法網。

四、關係文件之名稱與件數，均為影本各一份

附件一：最高行政法院 97 年 2 月 15 日 97 年度裁字第 1241 號裁定影本 1 份。

附件二：臺北高等行政法院 96 年 11 月 1 日 96 年度訴字第 1367 號判決影本 1 份。

附件三：聲請人最高行政法院上訴狀影本 1 份。

附件四：銷貨發票影本 9 張。

附件五：進貨發票影本 9 張。

附件六：臺北市國稅局財北國稅中正營業字第 0940009564 號函影本 1 份。

附件七：臺北市國稅局財北國稅中正營業字第 0940012245 號函影本 1 份。

附件八：臺北市國稅局中正稽徵所 A1040094102441 號處分書影本 1 份。

附件九：聲請人 94 年 3-4 月營業稅申報書影本 1 份。

附件十：國○生物科技有限公司 94 年 3-4 月營業稅申報書影本 1 份。

附件十一：財政部 98 年 10 月 19 日台財稅字第 890457254 號函影本 1 份。

。

謹 狀

司 法 院 公 鑒

聲 請 人：坤○科技有限公司

法定代理人：陳 ○ 秀

中 華 民 國 九 十 七 年 四 月 十 一 日

最高行政法院裁定

97 年度裁字第 1241 號

上 訴 人 坤○科技有限公司（設略）

代 表 人 陳 ○ 秀（住略）

被上訴人 財政部臺北市國稅局（設略）

代 表 人 凌 忠 嫻（住略）

上列當事人間營業稅事件，上訴人對於中華民國 96 年 11 月 1 日臺北高等行政法院 96 年度訴字第 1367 號判決，提起上訴，本院裁定如下：

主 文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理 由

一、按對於高等行政法院判決之上訴，非以其違背法令為理由，不得為之，行政訴訟

法第 242 條定有明文。依同法第 243 條第 1 項規定，判決不適用法規或適用不當者，為違背法令；而判決有同條第 2 項所列各款情形之一者，為當然違背法令。是當事人對於高等行政法院判決上訴，如依行政訴訟法第 243 條第 1 項規定，以高等行政法院判決有不適用法規或適用不當為理由時，其上訴狀或理由書應有具體之指摘，並揭示該法規之條項或其內容；若係成文法以外之法則，應揭示該法則之旨趣；倘為司法院解釋或本院之判例，則應揭示該判解之字號或其內容。如以行政訴訟法第 243 條第 2 項所列各款情形為理由時，其上訴狀或理由書，應揭示合於該條項各款之事實。上訴狀或理由書如未依此項方法表明者，即難認為已對高等行政法院判決之違背法令有具體之指摘，其上訴自難認為合法。

二、上訴人於民國 94 年 3 月至 4 月間銷售貨物，銷售額合計新臺幣（下同）464 萬 4,450 元（不含稅），雖已開立統一發票，惟漏未申報銷售額併同繳納營業稅，致逃漏營業稅 23 萬 2,224 元，經被上訴人查獲並審理違章成立，扣除上訴人自違章行為發生日起至查獲日止之最低累積留抵稅額 4 萬 6,380 元（94 年 3 至 4 月、5 至 6 月、7 至 8 月申報留抵稅額分別為 4 萬 6,380 元、5 萬 3,994 元、26 萬 1,159 元），核定實際漏稅額為 18 萬 5,844 元（23 萬 2,224 元－4 萬 6,380 元＝18 萬 5,844 元），補徵所漏稅額 18 萬 5,844 元；另上訴人申請自累積留抵稅額抵減，且以書面承認違章事實，被上訴人並按所漏稅額 18 萬 5,844 元處 1 倍罰鍰計 18 萬 5,800 元（計至百元止）。上訴人不服，遂循序提起本件行政訴訟。案經原審駁回其訴。上訴人對於高等行政法院判決上訴，雖以該判決違背法令為由，惟核其上訴理由狀所載內容，無非重述其在原審行政訴訟起訴狀之理由，或係以其一己對法律規定之誤解，任意指摘原審駁斥其主張之理由為不當，而未具體表明原判決所適用之法規確有如何違背法令之處，或有如何違背司法院解釋及本院判例，及有如何合於行政訴訟法第 243 條第 2 項所列各款之情形，難認為已對原判決之違背法令有具體之指摘。依首揭說明，其上訴自不合法，應予駁回。

三、據上論結，本件上訴為不合法，依行政訴訟法第 249 條第 1 項前段、第 104 條、民事訴訟法第 95 條、第 78 條，裁定如主文。

中 華 民 國 97 年 2 月 14 日

臺北高等行政法院判決

96 年度訴字第 1367 號
96 年 10 月 11 日辯論終結

原 告 坤○科技有限公司（設略）

代 表 人 陳 ○ 秀 董 事 (住 略)
送 達 代 收 人 黃 ○ 宏 (住 略)
訴 訟 代 理 人 王 ○ 青 會 計 師 (住 略)
被 告 財 政 部 臺 北 市 國 稅 局 (設 略)
代 表 人 凌 忠 嫻 局 長 (住 略)
訴 訟 代 理 人 郭 ○ 琪 (住 略)

上列當事人間因營業稅事件，原告不服財政部中華民國 96 年 2 月 15 日台財訴字第 09500607220 號（案號：09505652）訴願決定，提起行政訴訟。本院判決如下：

主 文

原告之訴駁回。

訴訟費用由原告負擔。

事 實

壹、事實概要：

原告於民國（下同）94 年 3 月至 4 月間銷售貨物，銷售額合計新臺幣（下同）4,644,450 元（不含稅），雖已開立統一發票，惟漏未申報銷售額併同繳納營業稅，致逃漏營業稅 232,224 元，經被告查獲並審理違章成立，扣除原告自違章行為發生日起至查獲日止之最低累積留抵稅額 46,380 元（94 年 3 至 4 月、5 至 6 月、7 至 8 月申報留抵稅額分別為 46,380 元、53,994 元、261,159 元），核定實際漏稅額為 185,844 元（232,224 元－46,380 元＝185,844 元），除補徵所漏稅額 185,844 元外（原告申請自累積留抵稅額抵減，且以書面承認違章事實），並按所漏稅額 185,844 元處 1 倍罰鍰計 185,800 元（計至百元止）。原告不服，申請復查，經被告以 95 年 8 月 24 日財北國稅法字第 0950230963 號復查決定（下稱原處分）駁回，提起訴願，復遭財政部決定駁回，遂向本院提起行政訴訟。

貳、兩造聲明：

一、原告聲明：求為判決

- （一）訴願決定及原處分均撤銷。
- （二）訴訟費用由被告負擔。

二、被告聲明：求為判決如主文所示。

參、兩造之爭點：

一、原告主張之理由：

- （一）原告於申報 94 年 3 至 4 月營業稅時，會計人員為製作存貨帳方便，將進貨發票訂在銷貨發票後面，致申報營業稅時登打錯誤申報為作廢，而漏報銷售

額，同時進貨發票亦未扣抵。經所轄被告所屬中正稽徵所發函，依財政部財稅資料中心之異常查核清單查核附件之 9 筆銷貨發票。原告經查確認為進銷貨發票同時未申報，遂向中正稽徵所申請更正申報 94 年 3 至 4 月營業稅。但經承辦人指示併入 94 年 7 至 8 月營業稅申報，同時卻未說明不予受理理由，經電話聯絡皆不得其門而入，只表明無法受理更正，又不明言引用法令。嗣原告接獲中正稽徵所之處分書，補徵營業稅並罰鍰 185,800 元。

(二) 本件營業稅申報實際稅額為：94 年 3-4 月，原申報留抵 46,380 元；94 年 5-6 月，留抵 53,994 元；94 年 7-8 月，留抵 261,159 元。94 年 3-4 月漏銷項稅 232,224 元，少報進項稅 212,251 元。故當期正確申報應為：漏銷項稅額 232,224—得扣抵進項稅 212,251—當期留抵稅 46,380 = 當期正確留抵 26,407 元。依加值型及非加值型營業稅法（以下簡稱營業稅法）第 15 條規定，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。是原告以當期銷項稅額 232,224 元，扣減當期進項稅額 212,251 元，合乎該法意旨，加計當期原申報留抵 46,380 元後，未有逃漏任何稅額，而同法第 51 條明示為「實質逃漏稅」自始不存在，故原告應無「所漏稅額」適用。

(三) 然被告否准更正申報，僅告知可於下期扣抵，致原告以留抵稅抵本稅 185,843 元，繳本稅 185,844 元，處 1 倍罰鍰 185,800 元。由於行政手段不作為造成時間差之變化，使合法進項稅額不能更正，產生「虛」的漏稅，顯然有失法律平衡性，使實際已在國庫之稅額，仍處分原告漏稅，衍生「不當得利」之事實，與法有悖。又原告請國○生物科技有限公司（更名為宇○生物科技有限公司）提供該公司 94 年 3 至 4 月 401 申報書及發票明細表，證明該公司已確實如期申報及繳納當期營業稅，故在營業稅加值過程中，銷售額並未中斷，而影響稅額之稽徵，造成可能之漏稅。因此，實際稅額早已在國庫，本案國稅根本無任何短漏。原告僅申報計算錯誤，即處罰鍰，違反「比例原則」。

(四) 按營業稅法第 35 條第 1 項及第 43 條第 1 項第 4 款所指為原告應如期檢附所有文件申報完畢，否則主管稽徵機關得依查得之資料，核定其銷售額及應納稅額並補徵之。然原告已如期申報，程序義務業已完備，今僅是申報內容誤漏，以營業稅法第 35 條裁罰，似有牽強。再者前項「逕予核定」之前提為「依照查得之資料」，原告在接獲第 1 次異常通知時，即表明係同時漏報進銷貨發票，並當場提供正本查驗，依行政程序法第 9、36、43 條規定，承辦人應將進貨發票納入查核，將有利與不利因素一起權衡，而非將 1 個行為分割為銷貨行為及進貨行為，形成租稅調查之不公平，明顯悖於同法第 7、8、9

條之規定。又按台財稅字第 0930454087 號函規定：營業人申報扣抵銷項稅額之進項憑證，依行政程序法第 131 條第 1 項規定，應受 5 年期間之限制。即 5 年內的進項憑證，皆可申報。而營業稅法中亦未規定，經交查異常通報後不得更正申報。換言之，在稅捐稽徵法第 21 條核課期間內，申請人得以已發生的銷進項發票，按實際交易期間申請更正申報。

(五) 復按財政部 89 年 10 月 19 日台財稅字第 890457254 號函釋之法源（營業稅法第 35 條）載明是違反行政程序或義務，才有第 51 條之處罰，而違反行政程序應處行政罰（行政罰法）或行為罰方適（因為原告有如期申報，又沒有實質漏稅；依被告說法，疑似單行道有人開車進入，警察不開交通違規罰單，反以竊盜罪移送法辦），而今以漏稅罰為行政處分之結果，是否逾越母法？而母法未規定之處（未規定不能更正申報），應是人民可享之權利，今行政機關擴張行政命令，限制母法權利，是否允當？再按上述函令有記載「參酌台財稅字第 851894251 號函」，其中提及司法院釋字第 337 號解釋；而上兩者共通點皆在闡釋「有無發生逃漏稅款」，亦即唯有實際漏稅，才能處以漏稅罰。而原告情形只是被告「虛擬的漏稅」，應無營業稅法第 51 條之適用。但被告僅以 1 個行政命令（台財稅字第 890457254 號函），不參酌其他法律、不考慮法律位階、不調查實質漏稅之有無。既然以漏稅罰處分，為何不詳實調查有無實際漏稅？所漏金額多少？以行政程序虛擬漏稅，是否符合立法初衷？漏稅罰是針對非惡意之義務人？如此處分符合公平正義及租稅法定主義之精神？

(六) 原告只為 1 個法律行為互為因果關係，卻被強制分為 2 個結果：一個漏稅，一個不予受理，莫明受罰；假使「核定」如訴願理由所述之重要，應是 1 個行政處分，至少亦應依行政程序法為口頭或書面通知（營利事業所得稅有書面核定通知書），縱使「逕行核定」亦應讓原告知悉才能明瞭行政處分之發生。況且，財稅資料中心除了可以通報銷貨異常外，亦可通報進貨發票之異常（現今被告資料庫建置完備，只要承辦人願以統一編號查詢，上下游進銷廠商一覽無遺，要取得詳實發票資料，操作上沒有問題）。難道在行政處分前行政機關沒有就其管轄範圍內資料先行查核勾稽之義務，一定要僅憑銷項異常即「逕予核定」，才能表彰稅務稽徵之「專業」？如此以偏蓋全，有失公允。而營業稅是轉嫁稅，若實質稅已入國庫，扣抵與否應是原告權利，至於合法與否，營業稅法有嚴峻罰則，立法完善，何勞被告以「核定」為手段限制權利？且稅捐稽徵法第 21 條明文規定核課期間為 5 年，未有其他限制；誠不知被告「核定」及「不為更正申報」之作為依據為何？又本案所爭係所漏稅額之計算，而被告一直以行政義務未完備為漏稅計算基礎，完全不計較處分當時「有無實質

的逃漏」，已經拋棄漏稅之實質調查與實質課稅之必要，反而不斷以行政命令限制母法給予人民之權利，忽略依法行政，誠屬可議。

- (七) 綜上，被告違反行政程序法第 4 條之規定，其處分有逾越法律保留原則，亦同時有故意「漏予審酌」情形，有濫用裁量之嫌，應予撤銷。退萬步而言，原告之實質漏稅自始不存在，國家之法益未受侵害；且按財政部公布之「稅務違章案件減免處罰標準」尚有眾多「微罪不罰」情事，所以原告應不具可罰之違法性。

二、被告主張之理由：

- (一) 本件初查原告 94 年 3 月至 4 月間銷售貨物，雖已開立統一發票，惟漏未併同申報銷售額繳納營業稅，致逃漏營業稅 232,224 元，違反營業稅法第 35 條第 1 項等規定，有財政部財稅資料中心列印之 94 年 3 至 4 月營業人進銷項憑證交查異常查核清單影本等相關事證附案佐證，原告漏報銷售額及逃漏營業稅之違章事證明確，經扣除原告自違章行為發生日起至查獲日止之最低累積留抵稅額為 46,380 元，乃核定補徵原告實際所漏稅額 185,844 元，洵非無據。
- (二) 原告因會計人員為製作存貨帳方便，將進貨發票訂在銷貨發票後面，於申報營業稅時登打錯誤申報為作廢，致漏報銷售額，且其銷項稅額並未繳納，為原告所不爭之事實。本件係經被告所屬中正稽徵所於 94 年 8 月 12 日查獲，原告係於同年 8 月 18 日始提出 94 年 3 至 4 月未扣抵之進項憑證申報扣抵，依前揭規定被告於計算其漏稅額時尚不宜准其扣抵銷項稅額，是原核定補徵營業稅 232,224 元（原告申請自累積留抵稅額抵減，實際補徵稅額 185,844 元）並無不合。行政機關作成行政處分，對相同事件或同一性質之事件，如無正當理由，基於信賴保護及誠實信用原則，應為同一處理。又財政部 89 年 10 月 19 日台財稅字第 890457254 號函釋為財政部基於主管機關對於稽徵機關執行營業稅法之疑義所為之解釋，均符合營業稅法等立法之目的，且對稅捐稽徵機關及納稅義務人有其絕對的拘束力，其效力見諸稅捐稽徵法第 1 條之 1 規定甚明。本件原告因自己行為之過失造成漏報銷售額，逃漏營業稅屬實，被告依營業稅法第 43 條第 1 項第 4 款及同法第 51 條第 3 款規定所為之行政處分，洵非無據。
- (三) 原告主張符合財政部台財稅字第 0930454087 號函釋 5 年期限規定及稅捐稽徵法第 21 條核課期間內，申請人得以申請更正申報乙節，依稅捐稽徵法第 17 條規定：「納稅義務人如發現繳納通知文書有記載、計算錯誤或重複時，於規定繳納期間內，得要求稅捐稽徵機關，查對更正。」是適用查對更正之情

形已揭櫫甚詳，對於原告違法事由並未有其適用，況本件為稽徵機關查獲案件，亦無適用稅捐稽徵法第 48 條之 1 自動補報免罰之規定。復按營業稅法施行細則第 52 條第 2 項第 1 款所稱之漏稅額，固得扣減營業人自違章行為發生日起至查獲日（調查基準日）止經稽徵機關「核定」之各期累積留抵稅額之最低金額為漏稅額。惟營業稅法第 35 條第 1 項規定，營業人不論有無銷售額，應按期填具申報書，檢附退抵稅款及其他有關文件，向主管稽徵機關申報銷售額、應納或溢付營業稅額。是營業人之進項稅額准予扣抵或退還，自應以已申報（經核定）者為前提；本件原告係經查獲後始提出合法進項憑證扣抵，被告於計算其漏稅額時不准其扣抵銷項稅額並無違法，又原告主張只作 1 個法律行為互為因果關係，卻被強制分為 2 個結果：一個漏稅，一個不予受理更正乙節，原告逃漏營業稅在先，提出進項扣抵在後，雖源於同一事件，卻衍生 2 個法律行為，行政機關自應分別就其行為結果依法論究，從而，本件被告核定補徵稅額 185,844 元，並無不合，財政部訴願決定遞予維持，亦無不合。

- （四）本件原告 94 年 3 月至 4 月間銷售貨物，未依規定申報銷售額繳納營業稅，涉嫌逃漏營業稅 232,224 元，被告以扣除原告自違章行為發生日起至查獲日止之最低累積留抵稅額 46,380 元，計算實際漏稅額為 185,844 元，並按所漏稅額處以 1 倍罰鍰，於法有據。按行政罰法第 7 條規定，本件原告因帳務處理錯誤致漏報銷售額及逃漏營業稅，即有過失，其違章事證明確，業如前述，又按在現行營業稅法制之架構下，是以營業人在其營業活動中為貨物或勞務所創造之增值金額據為課稅基礎，而且此等增值稅額之名義納稅義務人與實質稅捐負擔人並不一致，其名義納稅義務人為該營業人，而實質稅捐負擔人則為向其購買該貨物或勞務之買受人，本件有關進項稅額部分，原告即為實質負擔營業稅之人，國○生物科技有限公司僅為代原告繳納營業稅予國家而已，與原告漏報銷項稅額無涉；又本件違章情節尚非屬稅捐稽徵法第 48 條之 2 規定，其情節輕微，或漏稅在一定金額以下者，得減輕或免予處罰之情形。本件原告逃漏營業稅屬實，被告參照修正後「稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表」按所漏稅額 185,844 元處以 1 倍罰鍰 185,800 元（計至百元），其行政處分適用法規並無違誤，亦無違反行政程序法之比例原則，原告主張，核無足採，應續予維持。

理 由

甲、程序方面：

本件行政訴訟起訴後，被告原代表人由許○哲變更為凌○嫻，有行政院 96 年 8

月 3 日院授人力字第 09600256721 號令影本在卷可憑，茲據繼任者於 96 年 9 月 26 日具狀聲明承受訴訟，核無不合，應予准許。

乙、實體方面：

一、按「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。」、「營業稅之納稅義務人如左：一、銷售貨物或勞務之營業人。」、「營業稅稅率，除本法另有規定外，最低不得少於百分之五…」、「營業人除本法另有規定外，不論有無銷售額，應每二月為一期，於次期開始十五日內，填具規定格式之申報書，檢附退抵稅款及其他有關文件，向主管稽徵機關申報銷售額、應納或溢付營業稅額。其有應納稅額者，應先向公庫繳納後，檢同繳納收據一併申報。」、「營業人有左列情形之一者，主管稽徵機關得依照查得之資料，核定其銷售額及應納稅額並補徵之：一、……四、短報、漏報銷售額者。」、「納稅義務人，有左列情形之一者，除追繳稅款外，按所漏稅額處一倍至十倍罰鍰，並得停止其營業：一、……三、短報、漏報銷售額者。」、「本法第五十一條第一款至第四款及第六款之漏稅額，依左列規定認定之：一、第一款至第四款及第六款，以經主管稽徵機關依查得之資料，核定應補徵之應納稅額為漏稅額。」營業稅法第 1 條、第 2 條第 1 款、第 10 條第 1 項、第 35 條第 1 項、第 43 條第 1 項第 4 款、第 51 條第 3 款；同法施行細則第 52 條第 2 項第 1 款分別定有明文。

二、本件原告於 94 年 3 月至 4 月間銷售貨物，銷售額合計 4,644,450 元（不含稅），雖已開立統一發票，惟漏未申報銷售額併同繳納營業稅，為被告所屬中正稽徵所查獲，並於 94 年 8 月 12 日以財北國稅中正營業字第 0943050418U 號向原告函查後，認其逃漏營業稅事證明確，而按 5% 稅額逐筆計算原告總計逃漏營業稅 232,224 元，扣除原告自違章行為發生日起至被告查獲日止之最低累積留抵稅額 46,380 元（94 年 3 至 4 月、5 至 6 月、7 至 8 月申報留抵稅額分別為 46,380 元、53,994 元、261,159 元），核定實際漏稅額為 185,844 元，除補徵所漏稅額 185,844 元外（原告申請自累積留抵稅額抵減，且以書面承認違章事實），並按所漏稅額 185,844 元處 1 倍罰鍰計 185,800 元（計至百元止）。原告不服，迭經復查、訴願均遭駁回等事實，有被告所屬中正稽徵所處分書（編號：A1040094102441）及函、原告承諾書、財政部財稅資料中心列印之 94 年 3 至 4 月營業人進銷項憑證交查異常查核清單、原告 94 年 3-4、5-6、7-8 月營業人銷售額與稅額申報書（401）、如事實概要所述之復查決定書及訴願決定書等件影本附卷可稽（見原處分卷第 9-13、17、21、23、25、36-38 頁；本院卷 17-21 頁），且為兩造所不爭，洵堪認定。

三、原告循序提起本件行政訴訟，主張：其於申報 94 年 3 至 4 月營業稅時，會計人員為製作存貨帳方便，將進貨發票訂在銷貨發票後面，致申報營業稅時登打錯誤申報為作廢，而漏報銷售額，同時進貨發票亦未扣抵。惟原告以當期銷項稅額 232,224 元，扣減當期進項稅額 212,251 元，合乎營業稅法意旨，加計當期原申報留抵 46,380 元後，並未逃漏任何稅額，原告應無營業稅法第 51 條規定按「所漏稅額」裁罰之適用；且依稅捐稽徵法第 21 條規定，納稅義務人在核課期間內，得以已發生的銷進項發票，按實際交易期間申請更正申報，本案所爭係所漏稅額之計算，而被告一直以行政義務未完備為漏稅計算基礎，完全不論處分當時「有無實質的逃漏」，已經拋棄漏稅之實質調查與實質課稅之必要，反而不斷以行政命令限制母法給予人民之權利，忽略依法行政，誠屬可議。再本件營業稅並無短漏，被告僅因原告申報計算錯誤，即處原告 185,800 元之罰鍰，亦違反「比例原則」云云。

四、本院之判斷：

- (一) 按「關於營業稅法施行細則第 52 條第 2 項第 1 款所稱之漏稅額如何認定乙案。說明：…二、營業稅法施行細則第 52 條第 2 項第 1 款規定，營業稅法第 51 條第 1 款至第 4 款及第 6 款，以經主管稽徵機關依查得之資料，核定應補徵之應納稅額為漏稅額。上開漏稅額之計算…應扣減營業人自違章行為發生日起至查獲日（調查基準日）止經稽徵機關核定之各期累積留抵稅額之最低金額為漏稅額。三、又依營業稅法第 35 條第 1 項規定，營業人不論有無銷售額，應按期填具申報書，檢附退抵稅款及其他有關文件，向主管稽徵機關申報銷售額、應納或溢付營業稅額。準此，營業人之進項稅額准予扣抵或退還，應以已申報者為前提，故營業人違反營業稅法第 51 條第 1 款至第 4 款及第 6 款，據以處罰之案件，營業人如於經查獲後始提出合法進項憑證者，稽徵機關於計算其漏稅額時尚不宜准其扣抵銷項稅額。」經財政部 89 年 10 月 19 日台財稅字第 890457254 號函釋有案。核該函釋，乃財政部基於主管權責，就事實認定所為之指示，無違租稅法律主義及立法之本旨，稽徵機關辦理相關案件自得援用。
- (二) 又依上述營業稅法第 35 條第 1 項規定，營業人不論有無「銷售額」，應按期填具申報書，檢附退抵稅款及其他有關文件，向主管稽徵機關申報銷售額、應納或溢付營業稅額，是銷售額之當期申報並繳納營業稅，乃營業人應盡之營業稅法上義務；至進項稅額之申報與否，事涉營業人利益，並不在營業稅法強制申報範疇，此觀同法施行細則第 29 條規定：「（延期申報扣抵）本法第四章第一節規定計算稅額之營業人，其進項稅額憑證，未於當期申報者，得延至

次期申報扣抵。次期仍未申報者，應於申報扣抵當期敘明理由。」甚明。是依上開函釋，營業稅法施行細則第 52 條第 2 項第 1 款所稱之漏稅額，固得扣減營業人自違章行為發生日起至查獲日（調查基準日）止經稽徵機關「核定」之各期累積留抵稅額之最低金額為漏稅額；惟參酌營業稅法第 35 條第 1 項規定，營業人之進項稅額准予扣抵或退還，自應以已申報（經核定）者為前提。原告主張進項稅額憑證未於當期申報，得以更正方式補報云云，核與上開細則容許事後補申報進項稅額憑證已足保障納稅義務人之合法權益規定不符，復未經原告舉出其法律依據何在，其徒以法未明文禁止即應許可，乃係對進項稅額憑證雖得於事後補申報，然並未許以補申報方式，溯及於當期生效規定有所不當演繹，實屬乏據，洵無足取；被告認僅得於補申報當時扣抵，不得溯及於漏報當期扣抵，洵屬合法有據。

（三）再按營業稅係針對所得支出所課徵之消費稅，因直接對消費者本身課徵消費稅技術上有困難，故立法技術乃設計對營業人銷售貨物或勞務行為時予以課徵。而在加值型營業稅制下，是以營業人在其營業活動中為貨物或勞務所創造之加值金額據為課稅基礎。又為了如實反映營業人就其產銷階段所創造之加值金額，應代國家向後手買受人收取之營業稅負金額，在稽徵技術上乃是用「銷項稅額」減除「進項稅額」，以其餘額作為該營業人對國家應繳納之營業稅額；亦即由營業人將該稅額轉嫁在價格方面，於銷貨時回收，是其名目納稅義務人與實質稅捐負擔人並不一致，其名目納稅義務人為該營業人，而實質稅捐負擔人則為向其購買該貨物或勞務之買受人（可能為營業人也可能為消費者），是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（行政院 87 年 7 月份第 1 次庭長評事聯席會議決議意旨參照）。

（四）如前所述，本件原告 94 年 3 月至 4 月間銷售貨物計 4,644,450 元（不含稅），已依法開立發票，惟漏未併同當期申報銷售額及繳納營業稅，依營業稅法第 35 條第 1 項規定，「當期」已生逃漏營業稅 232,224 元之法律效果，則被告以其違章事證明確，扣減原告自違章行為發生日起至查獲日（調查基準日即 94 年 8 月）止，經稽徵機關核定之各期累積留抵稅額之最低金額 46,380 元，計算原告漏稅額為 185,844 元，揆諸上開規定，自無不合；而原告既不爭系爭未扣抵之進項憑證係經被告所屬中正稽徵所於 94 年 8 月 12 日以財北國稅中正營業字第 0943050418U 號函查後，始行提出，則於計算漏稅額時，自無從就該查獲後始提出之進項憑證為扣抵，至為灼然。原告主

張就查獲時未經申報之進項憑證應許其以更正方式於當期補列，而於計算系爭漏稅額時予以扣減云云，乃就本案違章判定之基準時點係以應申報之當期有所漏報即成立前開違章，有所誤解；且就本件進項稅額而言，原告係實質負擔營業稅之人，惟前手出賣人乃法律規定代原告繳納營業稅予國家者，與原告嗣就系爭貨物之銷售，原告係名目納稅義務人應代後手買受人繳納系爭營業稅，課稅主體有所不同，是前手出賣人依法繳稅，並不等同原告已盡其營業稅法之義務，原告於有系爭銷售事實而漏報，自己違反營業稅法之義務，影響當期國庫稅收之計算，要非單純之申報計算錯誤可比擬；再進貨與銷貨本屬二行為，被告分別觀察，亦無何原告指摘之割裂一行為，悖於行政程序法第 7、8、9 條規定可言；至財政部 93 年 8 月 3 日台財稅字第 0930454087 號函係就台財稅字第 841606337 號函釋有關逾越 5 年之進項憑證申報扣抵稅額者如敘明正當理由准予核實扣抵，為自 94 年 1 月 1 日起為不再援引適用之說明，即便台財稅字第 841606337 號函釋內容亦僅就進項稅額得補申報為說明，並未認嗣後之補報得溯及當期扣抵。是被告依法認定原告漏稅，殊無何不當得利或有違行政程序法第 4、9、36、43 條規定及實質課稅原則；原告上開主張，洵無可採。

(五) 按裁處時財政部 94 年 6 月 2 日台財稅字第 09404539890 號令修正之「稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表」規定，銷貨時已依法開立發票，惟於申報當期銷售額有短報或漏報銷售額情事，按所漏稅額處 2 倍之罰鍰。但於裁罰處分核定前已補報補繳稅款及以書面承認違章事實者，處 1 倍之罰鍰。承前所述，原告因帳務處理錯誤，致漏報銷售額及逃漏營業稅，則其就系爭銷售額之漏報，自有過失，違章事證明確。從而，被告除核定補徵其營業稅 232,224 元（原告申請自累積留抵稅額抵減，實際補徵稅額 185,844 元）外，並審酌其違章情節，按其實際所漏稅額 185,844 元處以 1 倍罰鍰 185,800 元（計至百元止），於法亦無違誤。原告主張，被告有濫用裁量權、違反比例原則及其不具可罰性云云，俱無可取。

五、綜上所述，原告之主張均無可採。本件被告核定原告實際漏稅額為 185,844 元（232,224—46,380），除補徵所漏稅額 185,844 元外，並按所漏稅額 185,844 元處 1 倍罰鍰計 185,800 元（計至百元止），並無不合，訴願決定予以維持，亦無違誤，原告猶執前詞，訴請撤銷，為無理由，應予駁回。

六、本件事證已臻明確，兩造其餘攻擊防禦方法經本院審酌後，核與本件判決結果均不生影響，故不再逐項論述，附敘明之。

據上論結，原告之訴為無理由，爰依行政訴訟法第 98 條第 1 項前段，判決如主文

。

中 華 民 國 96 年 11 月 1 日

(本件聲請書其餘附件略)

資料來源：司法院司法周刊第 1442 期 1 版司法院大法官解釋(二十二)(99 年 7 月版)第
455-515 頁法令月刊第 60 卷 7 期 145-146 頁總統府公報第 6870 號 45 頁