

解釋字號	釋字第248號
解釋公布院令	中華民國 78年11月24日
解釋爭點	以「費用還原法」推計銷售額據以課稅之命令違憲？
解釋文	<p>財政部於中華民國七十三年五月一日核定發布之小規模營利事業營業稅查定作業要點、小規模營利事業查定課徵營業稅費用標準及小規模營利事業查定課徵營業稅專用費用率，係依據中華民國六十九年六月廿九日修正公布施行之營業稅法第十七條而訂定。該法於中華民國七十四年十一月十五日修正公布，並於次年四月一日施行後，財政部另又依據該法第四十條第三項合併訂定營業稅特種稅額查定辦法一種。均係用「費用還原法」，依營業費用除以費用率之計算公式，推計銷售額據以課稅，以簡化對於小規模營業人之課稅手續，既已兼顧不同地區之不同經濟情形，以期切合實際，而小規模營業人如不願依此特種方法計算稅額，仍得自行申請依一般方法計算稅額，符合租稅公平原則。是上開法令與憲法並無牴觸。</p>
理由書	<p>憲法第十九條規定「人民有依法律納稅之義務。」並未限制法律規定於特定情形下以推計核定方法課稅，前經本院釋字第二一八號解釋闡明其旨。中華民國六十九年六月二十九日修正公布之營業稅法第十七條規定：「第十二條第三項規定規模狹小、交易零星之營利事業，及其他依照財政部規定免予申報營業額之營利事業，由主管稽徵機關依各該業營業狀況，釐訂稅級，根據調查之資料予以查定，每三個月定額課徵一次。前項查定計算公式，由各省（市）政府訂定，報由財政部核定之。」嗣該法於中華民國七十四年十一月十五日修正公布，並於次年四月一日施行，其第十三條第二項規定：「前項小規模營業人，指第十一條、第十二條所列各業以外之規模狹小、平均每月銷售額未達財政部規定標準而按查定課徵營業稅之營業人。」第四十條第一項、第三項分別規定「依第二十一條規定，查定計算營業稅額之典當業及依第二十三條規定，查定計算營業稅額之營業人，由主管稽徵機關查定其銷售額及稅額，每三個月填發繳款書通知繳納一次。」、「前二項查定辦法，由財政部定之。」均屬法律於特定情形下以推計核定方法課稅之規定。財政部依此有關規定，先</p>

後於中華民國七十三年五月一日核定發布小規模營利事業營業稅查定作業要點、小規模營利事業查定課徵營業稅費用標準及小規模營利事業查定課徵營業稅專用費用率，及中華民國七十五年七月七日隨營業稅之修正而合併訂定營業稅特種稅額查定辦法一種。前後規定一貫，可相繼適用，即均係用「費用還原法」，依營業費用除以費用率之計算公式，推計銷售額，而據以依法定稅率課稅，以簡化對於小規模營業人之課稅手續。其中營業費用標準，依該查定辦法第五條第三項規定，省（市）主管稽徵機關應視轄區經濟發展情形，按地段或行政區域，擬定等級評定表，報財政部備案，以資兼顧而期切合實際；而小規模營業人如不願依此特種方法計算稅額，並得依前述七十四年十一月十五日修正公布之營業稅法第二十四條第一項「小規模營業人及其他經財政部規定免予申報銷售額之營業人，得申請依照本章第一節規定計算其營業稅額，並依第三十五條規定申報繳納」之規定，自行申請依一般方法計算稅額，使與一般營業人申報繳納之方法完全相同，符合租稅公平原則。是上開法令，自與憲法並無牴觸。至統一發票給獎辦法第八條，並未為確定終局裁判所適用，應不予解釋，合併指明。

大法官會議主席 院長 林洋港

大法官 翁岳生 翟紹先 楊與齡 李鐘聲

楊建華 楊日然 馬漢寶 劉鐵錚

鄭健才 吳 庚 史錫恩 陳瑞堂

張承韜 張特生 李志鵬

相關法令

-  [憲法第19條\(36.01.01\).](#)
-  [司法院釋字第218號解釋](#)
-  [營業稅法第13條第2項\(77.05.27\).](#)
-  [營業稅法第17條\(77.05.27\).](#)
-  [營業稅法第24條第1項\(77.05.27\).](#)
-  [營業稅法第40條第1項、第3項\(77.05.27\).](#)
-  [營業稅特種稅額查定辦法\(103.02.14\).](#)

小規模營利事業營業稅查定作業要點

小規模營利事業查定課徵營業稅費用標準

小規模營利事業查定課徵營業稅專用費用率

抄高徐○蓮聲請書

請願人：興○文具行

受文者：司法院

主 旨：請依法解釋下述三點意見是否成立？

甲、新制「營業稅法（ 74.11.15 公布）」似有違背憲法「平等（第 7 條）」及「民生主義（第一百四十二條）」意旨，行「助富欺貧」之嫌。

乙、財政部「費用還原法換算免用發票小規模營業人營業額，不顧實際，堅持強迫課稅做法違背憲法（第 22 條）」似有利用公權壓迫人民盡無義務之義務之嫌。

丙、統一發票給獎辦法（第 8 條）等於協助用發票大規模營業人（此後簡稱大營業人）打擊免用發票小規模營業人（此後簡稱小營業人）「造成營業機會之不平等」，似有違背憲法（第七條）之嫌。

說 明：甲、乙、丙均請調閱拙夫高○欣 76.06.15 請願書及附件—鈞院台秘二字第○六二六九號檔案。丁、本行（店屋係民貸建國民住宅）為民理家餘暇照顧之副業，用資彌補家計不足，拙夫退休（71年06月）即決定結束，故短銷貨物出清不進。目前月銷額均在三萬元以上下（大月上、小月下）自 75.09.30 陳情書（抄本附呈）一再聲請「駐店稽徵」並聲明「如月銷額超過起徵標準四萬元，超過部分願意連本帶利奉送政府，均未被台南市稅捐稽徵處理會，謹請

司法院公鑒

負責人 高徐○蓮

行政法院判決 七十六年度判字第七六四號

原 告 興○文具行 （設略）

代 表 人 高徐○蓮 （住略）

被告機關 台南市稅捐稽徵處

上原告因七十五年度四月至六月營業稅事件，不服財政部中華民

國七十六年二月十日台財訴字第七六一〇三一四號再訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主 文

原告之訴駁回。

事 實

緣原告係小規模營業人，其七十五年四月至六月份營業稅，經被告機關依調查資料核定每月稅額為新台幣（下同）六五〇元，原告不服，提起訴願再訴願，均遭決定駁回，乃提起行政訴訟，茲摘敘兩造訴辯論意旨如次：

原告起訴意旨及補充理由略謂：查原告係小規模營業人，每月實際營業額不超過三萬元，近因附近文具店，競爭日多，營業現況，益漸不振，不料，被告機關為增加稅收，竟以「費用還原法」，硬性規定，高估收入，低估支出，從重課稅，實不合理。例如資本主每月薪資八、〇〇〇元，然綜合所得稅扶養親屬寬減額每人只能列二六、〇〇〇元，平均每月不足二、二〇〇元，兩相比較，自嫌偏高。且營業稅，顧名思義，應依實際營業額課稅，始屬公平。原告營業狀況，每況愈下，如認有不實，請准派員駐店稽徵，願憑核實計課，乃被告機關竟不顧實際情形，高估課稅，不無違法，應請撤銷原處分及一再訴願決定等語。

被告機關答辯意旨略謂：查原告七十五年四至六月份營業稅，被告機關依調查資料查定其地段等級標準為六級，計資本主薪資一人每月為八、〇〇〇元，營業面積四．五坪，每坪租金七〇〇元，計三、一五〇元，營業費用合計一一、一五〇元，按費用率百分之十七計算其每月銷售額為六五、〇〇〇元，計徵其營業稅合計為一、九五〇元，依法應無不當，其訴非有理由，請予駁回等語。

理 由

按小規模營業人及其他經財政部規定免予申報銷售額之營業人，其營業稅率為百分之一；又小規模營業人及其他經財政部規定免予申報銷售額之營業人，除依營業稅法第二十四條規定，申請按同法第四章第一節（一般稅額計算）規定計算稅額外，就主管稽徵機關查定之銷售額按同法第十三條規定之稅率計算營業稅額，此觀諸營業稅法第十三條第一項、第二十三條之規定甚明。本件原告係小規模營業人，亦未申請依照營業稅法第四章第一節（一般稅額計算）規定計算其營業稅額，被告機關依查定之銷售額，並按規定之營業稅率即百分之一，計算其營業稅額，自非無據。

次查依財政部七十三年五月一日台財稅字第五三〇二〇號函頒之「小規模營利事業營業稅查定作業要點」規定，查定小規模營業人營業費用調查之項目有三：（一）資本主薪資：包括膳食，以每人月核計。（二）員工薪資：包括膳食，以每人月核計。（三）房租金：採每坪每月核計，自有或借用房屋，視同租用，估計其房屋租金。以上各項費用，均依其各地經濟發展情況，按地段或行政區域，劃分等級評定。本件原告所在之台南市大同路二段二六九號，依「台南市小規模營利事業營業稅查定費用標準等級評定表」記載，其地段之等級為六級，按此等級，再依「小規模營利事業查定課徵營業稅費用標準」規定，其資本主薪資一人（另無員工）每月核計為八、〇〇〇元，其營業房屋面積四．五坪，房租金每坪每月為七〇〇元，計三、一五〇元以此核計其每月營業費用為一一、一五〇元，按費用率百分之十七計算其每月銷售額為六五、〇〇〇元，每月應納營業稅六五〇，被告機關據此查定課徵，委無咎誤。原告既未依法申請依一般稅額規定計算其營業稅額，又未依規定按月申報繳納營業稅，（參照營業稅法第二十四條及第三十五條規定），遽指被告機關查定之費用額過高，請求依實際之營業額課徵云云，顯非可採。揆諸首揭規定，原處分並無違誤，一再訴願決定，遞予維持，亦無不合。原告起訴意旨。非有理由。應予駁回。

據上論結，本件原告之訴為無理由，爰依行政訴訟法第二十六條後段，判決如主文。

中 華 民 國 七 十 六 年 四 月 三 十 日