

## 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。

(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，牴觸法律、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 號解釋中揭櫫：「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 9 7 年 2 月 1 4 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，而本法第 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「逕予定核」，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槩甚詳，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(行政法院 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 9 6 年 1 1 月 1 日  
（本件聲請書其餘附件略）