

抄 本

檔 號：

保存年限：

司法院秘書長 函

地址：10048台北市中正區重慶南路1段
194號

受文者：最高行政法院等

發文日期：中華民國98年5月6日

發文字號：秘台大一字第0980010707號

速別：最速件

密等及解密條件或保密期限：普通

附件：坤 科技有限公司聲請書

主旨：本院大法官為審理坤 科技有限公司代表人陳 秀聲請解釋案，有瞭解說明欄所列事項之必要，請說明惠復，俾供審理之參考。

說明：

- 一、依司法院大法官審理案件法第13條第1項規定辦理。
- 二、貴院96年判字第1403號判例所示，就計算加值型及非加值型營業稅法第51條第3款漏稅額時所得扣減者，「限於稽徵機關查獲時已申報之進項稅額」部分，有無違反憲法租稅法律主義、法律保留原則、法律明確性原則、租稅公平原則以及實質課稅原則？又對於同法第51條第1款、第2款規定之違章行為，法理上是否亦「限於稽徵機關查獲時已申報之進項稅額」？

正本：最高行政法院

副本：本院大法官書記處第一科

郵寄：本院大法官書記處第一科

紙本遞送：最高行政法院

檔 號：
保存年限：

最高行政法院 函

機關地址：臺北市重慶南路1段126巷1
承辦人：

受文者：司法院

發文日期：中華民國98年5月12日

發文字號：院鳳文字第0980000229號

速別：最速件

密等及解密條件或保密期限：普通

附件：如文（tpa0980000229-200905125494-01240126536130營51條所漏稅額之計算
1）

主旨：有關 鈞院因審理坤 科技有限公司代表人陳 秀聲請解
釋案，函請本院就本院96年判字第1403號判例有無違憲等
事項予以說明乙事，本院說明請詳見後附意見書，請 鑒
核。

說明：依 鈞院98年5月6日秘台大一字第0980010707號函辦理。

正本：司法院

副本：

院長 彭 鳳 至



甲、本院96年判字第1403號判例意旨合法且合憲：

- 一、按「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。」加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法）第15條第1項定有明文。其民國74年11月15日修正之立法理由為：「本條第1項規定以當月分銷項稅額（按74年11月15日修正時，依同法第35條規定每月申報乙次，本條亦規定當月分銷項稅額，77年5月27日修正為每2月為1期申報，本條亦併修正為當期銷項稅額），扣減進項稅額（不限當月分）為計算稅額之方法。銷項稅額大於進項稅額者，其餘額即為應納稅額；進項稅額大於銷項稅額者，其餘額即為溢付稅額。」是我國所採加值型營業稅，係以當期銷項稅額扣減進項稅額（不限於當期）計算，而非逐筆計算，亦不以開立進項稅額之前手已依規定繳納營業稅為申報扣減之前提。
- 二、同法第35條第1項規定：「營業人除本法另有規定外，應以每2月為1期，於次期開始15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，向主管機關申報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。」其民國74年11月15日修正之立法理由為：「本條係規定營業人申報營業稅時之時限及申報內容。因改制後稅額之計算，應提示進項稅額等有關文件，故規定其於申報時應檢附退抵稅款及其他有關文件，並將申報期限延長為5日，以應需要。其為使用統一發票者，仍依現行規定加附統一發票明細表，以供查核。又依修正條文第15條規定，營業人當月分銷項稅額扣抵進項稅額後之餘額為當月分之應納或溢付稅額。故規定不論有無銷售額均應申報，其有溢付稅額時始可留抵或退還。」足見我國營業稅係採申報制，未

依規定申報銷售額或統一發票明細表者，除同法第49條有滯報金或怠報金之處罰規定外，如有逃漏營業稅情事者，另有第51條之漏稅罰規定。依本條申報應納稅額或溢付稅額，應將當期銷售額、銷項稅額全數申報，如短漏報銷售額、銷項稅額，致逃漏應納稅額者，固有漏稅罰規定之適用，惟關於進項稅額，並未規定應全數於當期申報，前述營業稅法第15條之立法理由並明載進項稅額之扣抵不以當期為限。而同法施行細則第29條亦規定：「本法第4章第1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。」是進項稅額是否於當期申報可由營業人自行決定。營業人如未於當期申報，自無從於計算當期應納稅額時扣抵當期銷項稅額，或留抵或退還。僅於以後申報時，可於申報當期扣抵或留抵或退還。尚無只因未於當期申報，即因而發生逃漏稅額之可能，此觀營業稅法第51條僅有虛報進項稅額之漏稅罰規定，而無短漏報進項稅額之漏稅罰規定自明。

- 三、營業人有營業稅法第51條第3款所定短報或漏報銷售額情形，其所漏稅額之計算，自應以依規定應申報之銷售額（即已申報之銷售額加計短報或漏報之銷售額）計算之應納營業稅額與已納營業稅額相較，短少數為所漏稅額。已納營業稅額之計算，係由已申報之銷售額按營業稅率計算其銷項稅額，減已申報之進項稅額（含前期留抵稅額），如為正數應自行繳納而為已納營業稅額，如相等，已納營業稅額為0元，如為負數，則為溢付營業稅額，除營業稅法第39條第1項及第2項但書情形，得退還外，餘為留抵稅額。加計短報或漏報之銷售額後計算之銷項稅額增加，當期已申報之進項稅額並未增加，當期取得之進項稅額，如未於當期申報，而嗣後申報

，僅得於申報以後扣抵，則於計算當期之應納營業稅額時不能扣抵，亦即於計算所漏稅額時，不得扣抵。是本院96年判字第1403號判例謂：「我國營業稅原則上採加值型課徵方式，係就銷項稅額與進項稅額之差額課徵之，依加值型及非加值型營業稅法第35條第1項及同法施行細則第29條規定進項稅額之扣抵採申報制，故計算同法第51條第3款漏稅額時所得扣減者，限於稽徵機關查獲時已申報之進項稅額。」合於前述法律規定，並無違反租稅法律主義、法律保留原則、法律明確性原則、租稅公平原則或實質課稅原則。

乙、關於聲請人之主張：

一、說明三（一）1：

如上所述，聲請人於調查時提出之進項憑證，如未於系爭短漏報銷售額當期申報，即不得於計算該期應納營業稅額時扣抵，縱所提出之進項憑證為合法，至多僅能於提出當期申報，並扣抵申報以後期之應納營業稅額，與計算系爭短漏報當期所漏稅額無關。原處分機關計算系爭漏稅額時，當期未申報之進項稅額不予扣抵，未違反營業稅法施行細則第52條第2項第1款或相關營業稅法規定。上開細則係規定依查得資料核定應補徵之應納稅額為漏稅額，至於如何計算應納稅額，未另為規定，自仍依母法營業稅法規定為之，尚無逾越營業稅法可言。

二、說明三（一）2、（二）4：

營業稅法第35條第1項雖未明文「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，惟營業稅法第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。營業人並應依同法第35條第1項申報營業稅，則未申報之進項稅額自無從於報繳應納稅額或

溢付稅額時扣抵，此係當然之理。未於當期申報扣抵，僅不得扣抵當期銷項稅額而已，並非處罰，與營業稅法第49條、第50條之罰則不同。稅捐稽徵機關認進項稅額未申報者，於計算所漏稅額時，不得扣抵，係依法為之，非行政裁量問題。

違反行政法上之義務，並非僅得處以行為罰，如有因而漏稅情事，依法處以漏稅罰，尚無不許。營業稅法第49條之怠報金或滯報金，係對未依規定期限申報銷售額或統一發票明細表之行為罰，與同法第51條之漏稅罰無關。況本件並非以聲請人未於取得進項憑證當期申報進項稅額而予處罰，實係以其短漏報銷售額，於計算所漏稅額時，依法未申報之進項稅額不得扣抵致有逃漏稅而依營業稅法第51條第3款規定，處以漏稅罰，即係對短漏報銷售額致逃漏稅之行為處罰，非對未於當期申報進項稅額之行為為處罰，未違反營業稅法第15條之規定，無延伸課稅範圍，增加納稅義務人之租稅負擔而抵觸憲法第19條或第15條之規定可言。

三、說明三（一）3、（二）5：

進項稅額之開立人有無申報繳納營業稅，國庫有無收取該稅款與取得該進項稅額者可否扣抵銷項稅額，有無漏稅之認定無何影響。舉例言之：開立進項稅額者未報繳營業稅，國庫未收到該稅款，取得該進項稅額者，仍可持以申報扣抵銷項稅額；反之，如開立銷項稅額者，已報繳營業稅，國庫已收到該稅款，而取得該進項稅額之營業人，因該進項稅額屬營業稅法第19條所定不得扣抵者，竟持以申報扣抵，有虛報進項稅額之違章行為，如因而短繳應納營業稅，仍應處以漏稅罰。是否符合實質課稅原則，係就納稅義務人方面觀察，非以國庫有無收到稅款觀察。聲請人以進項稅額開立人已報繳

營業稅，國庫已收到該營業稅，無稅收之損失，聲請人實質上未漏稅，依實質課稅原則，不應處罰。且財政部對輕微漏稅依稅務違章案件減免處罰標準予以免罰，卻對無實質漏稅之本案非故意行為予以重罰，與公平及誠實信用原則形同南轅北轍云云，自無足採。至聲請人於嗣後申報扣抵進項稅額，自申報時得扣抵銷項稅額，如因而產生留抵稅額，稅捐稽徵機關於命補繳漏稅額時，是否允許以該留抵稅額補繳，係另案問題，與營業人前已發生逃漏稅情事，其漏稅額之計算無涉。

四、說明（二）1、2：

依釋字第337號解釋，按營業稅法第51條規定處罰者，固以有逃漏稅行為為要件，惟納稅義務人有無逃漏稅，非依國家已否收足稅款認定，前已敘明。本院判例係依營業稅法第15條第1項、第35條第1項規定計算漏稅額，非虛擬之漏稅額，未擴增稅法所未規定之納稅義務，亦未割裂適用上開規定或違反權利及義務平衡原則之精神，與釋字第640號、第385號等解釋意旨無牴觸。

又本件係因營業人未申報進項稅額而未能於當期扣抵銷項稅額，並非採須事前審查「核定」後始得扣抵方式處理，自無聲請人所稱：原採事後審查，現改採事前審查核定，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等情可言。

五、說明（二）3：

有無短漏報銷售額與申報進項稅額係二行為，各有不同之法律效果，短漏報銷售額視其有無致逃漏稅額而決定有無營業稅法第51條第3款之適用，而是否於當期申報進項稅額，則產生是否得於當期扣抵銷項稅額之法律效果，兩者並無必然

之關連，不能因聲請人恰於同期短漏報銷售額及未將同期取得之進項稅額全數申報，即認其為單一法律行為。

丙、同法第51條第1款、第2款規定之違章行為，法理上是否亦「限於稽徵機關查獲時已申報之進項稅額？」

此部分非本院96年判字第1403號判例意旨範圍，惟如何計算應納稅額、漏稅額，仍依營業稅法第15條、第35條規定為之，其進項稅額之扣減，依我國營業稅法稽徵制度之設計，仍以已申報者為限。

適用電子交換：第一類（不加密）

檔 號：

保存

司法院秘書長 函（稿）



總發文

G09810705

地址：10048台北市中正區重慶南路1段
124號

受文者：財政部

發文日期：中華民國玖拾捌年 伍月陸日

發文字號秘台大一字第0980010705號

速別：最速件

密等及解密條件或保密期限：普通

附件：無

主旨：本院大法官為審理坤 科技有限公司代表人陳 秀聲請解釋案，有瞭解說明欄所列事項之必要，請簡要說明並於一星期內惠復，俾供審理之參考。

說明：

- 一、依司法院大法官審理案件法第13條第1項規定辦理。
- 二、貴部89年10月19日臺財稅字第890457254號函釋（下稱系爭函釋）目的為何？是否為防範逃漏稅捐所必需？如何得藉此遏阻逃漏稅？
- 三、系爭函釋說明第三點所示，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。」一節，法律依據及理由為何？其「尚不宜」一詞，真義為何？是否即為「否」准扣抵？抑或主管機關有裁量餘地？依何標準裁量？倘不准扣抵，是否違反實質課稅原則或者其他稅法上原理原則？
- 四、加值型及非加值型營業稅法（以下簡稱營業稅法）第15條第1項固明文「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。」惟：

校對對可惠珍

監印監印武葉貴發文

發文吳宗祥



大法官書記處

Q09800410



- (一)同法第35條第1項前段卻規定營業人不論有無銷售額應「檢附退抵稅額及其他有關文件，向主管機關申報銷售額、應納或溢付營業稅額.....」；另營業稅法第51條第2款規定「納稅義務人逾規定期限三十日未申報銷售額或統一發票明細表，亦未按應納稅額徵納營業稅者。」按漏稅額處一倍至十倍罰鍰（同法第49條規定亦同此意旨），均未規定「強制」營業人或納稅義務人須當期申報進項（稅）額或進項憑證，道理何在？此申報進項是否涉及營業人之利益或權利？
- (二)營業稅法施行細則第29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。」營業人得否於取得進項憑證（交易）當期不為扣減進項稅額之申報，而選擇於事後任何一期申報進項稅額扣抵？此是否屬於營業人租稅規劃之自主權限範圍？
- 五、依系爭函釋，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，依同法第15條第1項規定據以扣抵銷項稅額？有無實例？實務上如何處理？
- 六、營業稅法施行細則第52條第2項第1款規定，本法第51條第1款至第4款及第6款之漏稅額「以經主管稽徵機關依法查得之資料，核定應補徵之應納稅額為漏稅額。」此「經主管稽徵機關依法查得之資料」，其意義、範圍及內容為何？如於主管機關開始調查、裁罰之前，營業人主動提出上述尚未申報之合法憑證，以供主管稽徵機關審酌，能否認為係「依法查得之資料」？



七、依營業稅法施行細則第52條第2項第1款核定應補徵之應納稅額為漏稅額時，可否以「推計課稅」之方法，核計其應納稅額？

八、營業稅法第51條第1款所謂之「未依規定申請營業登記而營業者」，自無申報銷售額之事實，此有無適用同法第45條、第49條處罰，以及有無違反第35條申報之義務？或此種未申請營業登記而營業者，不適用第35條規定？

正本：財政部

副本：本院大法官書記處第一科

秘書長 謝 ○ ○

第二層決行
承辦單位

決行

已用印信



線

財政部 函

機關地址：臺北市中正區(10066)愛國西路2號

聯絡方式：李宜芸 02-23228000#8426

受文者：司法院秘書長

發文日期：中華民國98年5月22日

發文字號：台財稅字第09800236750號

速別：普通件

密等及解密條件或保密期限：普通

附件：如主旨

主旨：貴秘書長函詢坤 科技有限公司代表人陳 秀聲請解釋案
關加值型及非加值型營業稅法相關規定乙案，茲提供本部
意見及參考資料乙份（如附件），請 查照。

說明：復 貴秘書長98年5月6日秘台大一字第0980010705號
函。

正本：司法院秘書長

副本：

部長李述德

依分層負責規定授權單位主管決行



坤 科技有限公司 94 年營業稅案件聲請解釋案本部意見

問題一、本部 89 年 10 月 19 日台財稅第 890457254 號函之目的為何？是否為防範逃漏稅捐所必須？如何得藉此遏阻逃漏稅？

本部意見：

- 一、加值型及非加值型營業稅法（以下簡稱營業稅法）第 51 條第 5 款「虛報進項稅額者」之處罰，應以有此行為，並因而發生漏稅之事實為處罰要件，此為 大院釋字第 337 號解釋之意旨。例如營業人甲公司申報當期溢付稅額為 100 元，惟經稽徵機關查獲該營業人當期虛報進項稅額 50 元，溢付稅額應為 50 元，亦即當期並無應納稅額，僅虛增溢付稅額（累積留抵稅額）50 元，不生逃漏稅款之事實，對政府而言，當期並不產生短少稅收之結果，甲公司即不應受處罰。因此，對於營業人觸犯營業稅法第 51 條第 5 款規定案件，依 大院上開解釋及本部 79 年 12 月 7 日台財稅第 790410750 號函釋，稽徵機關關於計算其漏稅額時，應查明其違章行為發生日至查獲日以前各期之期末累積留抵稅額，如均大於或等於虛報之進項稅額者，則實際並未造成逃漏稅款，免按營業稅法第 51 條第 5

款規定處罰，此為本部 85 年 2 月 7 日台財稅第 851894251 號函釋之意涵。本部 89 年 10 月 19 日台財稅第 890457254 號函係對於營業人觸犯營業稅法第 51 條第 1 款至第 4 款及第 6 款之案件，參酌上開本部 85 年函釋規定而做成之解釋。

二、加值型營業稅制度係依進銷差額課徵營業稅，可避免稅上加稅、重複課稅情形，同時藉由規範營業人申報退抵稅額文件及統一發票明細表，以發生進銷勾稽作用及減少逃漏稅機會。計算觸犯營業稅法第 51 條第 1 款至第 4 款及第 6 款案件之漏稅額時，對於營業人未申報而於其被稽徵機關查獲後始提出之進項稅額憑證如仍准予扣抵，將誘使營業人存有不履行營業登記及誠實申報義務之僥倖心理。如此，營業人如有隱匿進貨之事實，將導致稽徵機關難以查核其是否涉有短漏報銷售額情事，並使現行營業稅之進銷自動勾稽機制失具作用，恐將使我國加值型營業稅課稅制度遭破壞殆盡。

問題二、本部 89 年 10 月 19 日台財稅第 890457254 號函說明三：「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。」之法律依據及理由為何？其「尚不宜」一詞之真義為何？是否即為「否」准扣抵？抑或主管機關有裁量餘地？依何標準裁量？倘不

准扣抵，是否違反實質課稅原則或其他稅法之原理原則？

本部意見：

一、本部 73 年修正營業稅法草案解說關於該法第 35 條增訂營業人申報時應檢附退抵稅款文件及有無應納稅額均應申報之說明如下：

- (一) 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。
- (二) 修正條文第 15 條規定，營業人當月分銷項稅額扣抵進項稅額後之餘額為當月分之應納或溢付稅額，營業人當月分如無銷售額，即無應納稅額，但其進項稅額即為溢付稅額，溢付稅額依第 39 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，即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。
- (三) 本法修正後，進項憑證為營業人扣抵銷項稅額之依據，無載明營業稅額之憑證不能扣抵或退稅。

由上可知，我國加值型營業稅係採稅額相減法，並採申報進銷項憑證制度。營業人欲申報進項稅額扣抵銷項稅額者，必

須取得合法之進項稅額憑證，因而促使營業人主動向上游營業人索取統一發票等進項稅額憑證，進而產生上下游自動勾稽作用，此為我國推行加值型營業稅制度成功之主要因素。

二、營業稅法關於營業人進項稅額扣抵之條文有第 15 條第 1 項、第 19 條、第 33 條、第 35 條第 1 項前段及第 39 條第 1 項、第 2 項前段。就上開條文之適用而言，營業人之進項稅額，依同法第 15 條第 1 項規定，雖可扣抵銷項稅額，惟該進項稅額如屬同法第 19 條第 1 項規定不得扣抵進項憑證，或雖已支付進項稅額惟未取得符合同法第 33 條規定之憑證，則不得扣抵銷項稅額；又營業人如未依同法第 35 條規定申報退抵稅款及統一發票明細表等文件，則亦無從計算其應納或溢付稅額。由此觀之，營業人之進項稅額，應無營業稅法第 19 條第 1 項並符合第 33 條及第 35 條規定之必要條件，始生依同法第 15 條規定扣抵銷項稅額之效果。次查營業稅法第 35 條之立法理由略以，改制(加值型營業稅制度)後稅額之計算，應提示進項稅額等有關文件，故規定其於申報時應檢附退抵稅款及其他有關文件；又依營業稅法第 15 條規定，營業人當期銷項稅額扣減進銷項稅額後之餘額為當期之應納或溢付稅額，故規定不論有無銷售額均應申報，其有溢付稅額時始可留抵或

退還。準此，為正確計算營業人之應納或溢付營業稅額，爰對營業人課以填具申報書及檢附退抵稅款及其他有關文件，向主管稽徵機關申報之義務，俾賦予其進項稅額得扣抵銷項稅額、退還溢付稅額或留抵應納稅額之權利。是以，營業人已依規定檢附扣抵憑證申報之當期進項稅額，始得據以扣減銷項稅額及計算當期應納或溢付稅額。

三、營業人之進項稅額憑證若未於當期申報，依營業稅法施行細則第 29 條規定，得延至次期申報扣抵，次期仍未申報者，亦得於申報扣抵當期敘明理由提出，據以計算申報當期之應納或溢付稅額。是以，營業人於稽徵機關查獲其觸犯同法第 51 條規定後始提出合法進項稅額憑證者，該進項稅額憑證仍得於申報當期扣減其銷項稅額，並未限制營業人扣抵之權利，與加值型營業稅之課稅意旨，尚無不符，惟於計算漏稅額時尚不得自漏稅額中減除（問題一之本部意見二參照）。

問題三、營業稅法第 15 條第 1 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。」惟同法第 35 條第 1 項前段、第 51 條第 2 款規定及第 49 條規定意旨，均未規定「強制」納稅義務人或營業人需當期申報進項（稅）額或憑證之道理？此申報進項是否涉及營業

人之利益或權利？營業人得否於取得進項憑證（交易）當期不為扣減進項稅額之申報，而選擇於事後任何一期申報進項稅額扣抵？此是否屬於營業人租稅規劃之自主權限範圍？

本部意見：

- 一、營業人之進項稅額如無營業稅法第 19 條第 1 項之情事，並符合合同法第 33 條及第 35 條規定之必要條件，始得用以申報扣抵當期之銷項稅額。至於其取得之進項憑證是否符合該法第 19 條及第 33 條規定，例如購進之貨物或勞務非供交際應酬使用、非供酬勞員工使用，或屬經本部核定載有營業稅額之憑證等，營業人知之最詳，故其當期應納或溢付稅額之計算，營業人負有申報協力義務，此係為貫徹公平合法課稅之目的所必要，為 大院釋字第 537 號所明示。
- 二、營業稅係屬消費稅性質，由買受人負擔，惟考量節省稽徵成本及依從成本，稅法爰規定除特殊情形外，原則上由銷售貨物或勞務之營業人為納稅義務人。是以營業人購買貨物或勞務時所支付之進項稅額，即為其以買受人身分負擔營業稅。倘營業人選擇不將可扣抵之進項稅額提出申報扣抵，則該等負擔成為其成本費用（營業稅法實施後營利事業辦理所得稅

結算申報及帳務處理事項第 6 點及第 12 點參照)，並不影響該貨物或勞務最終消費者應負擔之營業稅額。

三、加值型營業稅體系之營業人係按當期銷項稅額扣減進項稅額後之餘額，為其應納或溢付稅額^外是以，營業人依法申報之進項稅額得扣抵銷項稅額，亦即該進項稅額將減少其應納稅額或增加其溢付稅額，乃營業人之權利。

四、考量營業人一時疏忽或其他原因，未及時將當期之進項稅額憑證申報扣抵而影響其權益，爰於營業稅法施行細則第 29 條規定，得延至次期申報，次期仍未申報者，應於申報扣抵當期敘明理由，以憑核定。又營業人申報之進項稅額可扣抵其銷項稅額，並據以計算應納或溢付稅額，是該進項稅額係屬公法上請求權之一種，應有行政程序法第 131 條第 1 項之適用，爰本部 93 年 8 月 3 日台財稅字第 09304540870 號令規定營業人申報扣抵銷項稅額之進項稅額憑證，應受 5 年期間之限制。

問題四、依財政部 89 年 10 月 19 日台財稅第 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 15 條第 1 項規定據以扣抵銷項稅額？有無實例？實務上如何處理？

本部意見：

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，該進項稅額之申報如係符合營業稅法第 19 條、第 33 條、第 35 條、同法施行細則第 29 條、本部 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，實際案例請參附件 2。

問題五、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。此「經主管稽徵機關依法查得之資料」其意義、範圍及內容為何？如於主管稽徵機關開始調查、裁罰之前，營業人主動提出上述尚未申報之合法憑證，以供主管稽徵機關審酌，能否認為係「依法查得之資料」？

本部意見：

加值型營業稅制度係以「銷項稅額」減除「進項稅額」之餘額，

為營業人之應納稅額，且係以每一申報週期內全部進、銷項稅額之總和加減，故無法逐筆詳列區分已用以扣抵之進項稅額明細及累積留抵稅額之進項來源明細。營業人於主管稽徵機關開始調查前主動提出申報之合法進項憑證，既已因申報作為當期應納（或溢付）稅額之計算基礎而可能成為累積留抵稅額，營業人涉嫌觸犯營業稅法第 51 條第 1 款至第 4 款及第 6 款規定之案件，爰本部依 大院釋字第 337 號解釋及營業稅法施行細則第 52 條規定，發布 89 年 10 月 19 日台財稅第 890457254 號函規定略以，其漏稅額之計算，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（倘該期間之各期核定累積留抵稅額均大於或等於虛報之進項稅額者，則實際並未造成逃漏稅款，問題一之本部意見參照）。

問題六、依營業稅法施行細則第 52 條第 2 項第 1 款核定應補徵之應納稅額為漏稅額時，可否以「推計課稅」之方法，核計其應納稅額？

本部意見：

參酌 大院釋字第 218 及第 361 號解釋，推計課稅之概念係在使稽徵機關之核定切近實際。惟營業人取得之進項稅額憑證，是否有非屬營業稅法第 19 條第 1 項並符合同法第 33 條規定而可供扣

抵之進項稅額，乃營業人自身最清楚之課稅事實，屬其應負擔之租稅協力義務範圍（問題三之本部意見一參照）。又因營業人購買貨物或勞務尚未依規定取得進項憑證，自不得扣抵銷項稅額，或縱取得進項憑證，亦非均得持憑申報扣抵銷項稅額，例如取具普通收據或向個人購買之支出，故營業人之所有銷售貨物或勞務行為並非皆有相對應之可扣抵進項稅額。復考量改制後加值型營業稅係採總額申報扣抵之設計，進、銷項稅額扣抵，並不具備一對一之對應關係（問題五之本部意見參照）。營業人如盱衡其原料市場價格較低，未來可能走升而大量進貨，但短期間銷售量未配合成長，則其依法申報進銷項稅額後將產生留抵稅額；另如建設公司推出「工程零付款」之銷售案，亦將產生長期巨額留抵稅額。爰此，倘事後經稽徵機關查獲其短漏報銷售額，而以「推計課稅」方法推計其應納稅額，對上開營業人反生不利。況依行政程序法第 131 條第 1 項及營業稅法施行細則第 29 條規定，營業人得於 5 年之期限內申報可扣抵之進項稅額，實已符合加值型營業稅「就加值額課稅」之實質課稅意旨，實無適用推計課稅之可能，亦不宜以推計課稅方式計算漏稅額。

問題七、營業稅法第 51 條第 1 款所謂之「未依規定申請營業登記而營業者」，自無申報銷售額之事實，此有無適用同法第 45

條、第 49 條處罰，以及有無違反第 35 條申報之義務？或
此種未申請營業登記而營業者，不適用第 35 條規定？

本部意見：

- 一、營業稅法第 51 條第 1 款為漏稅罰性質，而第 45 條性質上為行為罰，依行政院 84 年 5 月 10 日 5 月份第 2 次庭長評事聯繫會議決議意旨及本部 85 年 4 月 26 日台財稅第 851903313 號函規定，營業人觸犯營業稅法第 45 條或第 46 條，如同時涉及同法第 51 條各款規定者，應擇一從重處罰，勿庸併罰。
- 二、營業稅法第 49 條係規定未依期限申報銷售額或統一發票明細表者應處罰之滯報金及怠報金。營業稅法第 51 條係規範納稅義務人各種漏稅之處罰，營業人未依規定申請營業登記而擅自營業者，尚無依同法第 35 條規定申報銷售額及營業稅額，亦無依同法第 49 條規定加徵滯、怠報金之可能，是以應依營業稅法第 51 條第 1 款規定處罰，而不適用同條第 2 款、第 3 款或第 5 款規定。

營業人違反加值型及非加值型營業稅法第 51 條第 1 款至
第 4 款及第 6 款，於受處罰後另期申報進項扣抵憑證之實例

案例	違章條款	查獲後始提出進項憑證稅額	核認情形
1	第 3 款	2,368 元	准予核認
2	第 1 款	1,097,185 元	准予核認
3	第 3 款	5,691,757 元	准予核認 5,662,187 元
4	第 3 款	452,040 元	准予核認