

王允釋憲聲請書

受文者：司法院

主旨：為依司法院大法官審理案件法第 5 條第 1 項第 2 款及第 8 條第 1 項之規定，聲請解釋憲法。

說明：

一、聲請解釋憲法之目的

緣最高行政法院 96 年度判字第 01399 號判決所適用之財政部 89 年 10 月 19 日台財稅第 0890457254 號函釋，違反修正前營業稅法（下稱營業稅法）第 15 條第 1 項實質課稅原則，及憲法第 15 條對人民財產權之保障，與第 19 條對於人民依法律納稅義務之規定，及第 23 條有關法律保留原則規定乙案疑義，爰依司法院大法官審理案件法第 5 條第 1 項第 2 款規定，聲請解釋憲法。

二、疑義或爭議之性質與經過，及所涉及之憲法條文

聲請人前因不諳法令，於 90 年間於彰化縣埔心鄉興建房屋原為自用，因經濟不景氣銀行貸款及資金週轉問題，地主黃振業欲將土地出售，本人乃不得已而將房屋出售，嗣為稅捐稽徵機關查獲，而裁定補稅及處 3 倍罰鍰。聲請人實因不知法令規定而未申請營業登記，且上開銷售房屋之行為聲請人亦確實支出新臺幣 2,265,120 元之興建費用予案外人阜洋營造工程有限公司（下稱阜洋營造公司），有阜洋營造公司出具之發票五紙可憑，故聲請人隨即對原處分機關財政部臺灣省中區國稅局之處分提起訴願，但為財政部駁回訴願，聲請人隨而向臺中

高等行政法院提起行政訴訟請求救濟，亦遭駁回，再經向最高行政法院上訴，亦遭駁回而告確定。而上開最高行政法院確定判決所適用之財政部 89 年 10 月 19 日台財稅第 0890457254 號函釋，則因違反營業稅法第 15 條第 1 項實質課稅原則，及憲法第 15 條對人民財產權之保障，與第 19 條對於人民依法律納稅義務之規定，及第 23 條有關法律保留原則規定，而涉及違憲之疑義。

三、聲請解釋之理由及對本案所持之見解

(一) 本件聲請人實因不諳法令未辦理營業登記而銷售房屋，即或稅捐稽徵機關據以令聲請人補繳營業稅為有理由，但依財政部 80 年 12 月 23 日台財稅第 801266215 號函釋意旨，上訴人因興建工程需用材料或勞務之支出，所取得之進項憑證，雖已逾申報扣抵期限，但經查明確屬建屋工程所需之支出，其進項稅額，仍應准予扣抵，此乃依營業稅法第 15 條第 1 項「實質課稅原則」而為之合法解釋，即聲請人雖未辦理營業登記，而實質上有營業行為者，稅捐稽徵機關既從實質上予以認定聲請人為營業人，並以聲請人未依規定申請營業登記擅自營業核定予以補稅，則就是否因營業行為而支付進項稅額，亦應從實質上經濟事實關係予以認定，方符營業稅法第 15 條第 1 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。」之規定。否則，實質上之營業人既因進貨支付進項稅額，銷售人開立發票予該實質上之營業人，並已就其銷售額申報繳納營業稅，此際如對實質之營業人之銷售行為，依其銷售額補徵營業稅，卻不准其扣減可依查得之進貨額（即依進項發票所示進貨額）計算之進項稅額，則無異對該實質上之營業人就其進貨事實重複徵收營業稅，不但有違實質課稅原則，亦與上開營業稅法第 15 條第 1 項所規定加值型營業稅係就各個銷售階段增加之價值分別予以課稅之本旨不合。本件聲請人係委請阜洋營造公司建築房屋，阜洋營造公司並已開立二聯式發票 5 紙予上訴人如上所述，此 5 紙發票所示之金額自應准予作為進項憑證，扣抵銷項稅額。復參酌司法院大法官會議釋字第 385 號解釋意旨，於查獲「未依規定申請營業登記而營業」之案件，所謂稽徵機關「依照查得之資料，核定其應納稅額」，應包括依查得不利當事人之銷售資料，及可以扣抵銷項稅額之有利當事人之進貨額資料而為核定。本件聲請人所涉係未辦營業登記之建屋出售爭議，若無鋼筋、水泥等建材，則建屋何以成事？稅捐稽徵機關於核定銷項稅額時卻僅以實際查獲數為準，完全未採認上訴人委請阜洋營造公司興建房屋之成本，實難謂妥適。但迭經上

訴最高行政法院，最高行政法院卻援引財政部 89 年 10 月 19 日台財稅第 0890457254 號函釋說明三有關「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。」之規定，認稅捐稽徵機關之認定合法，駁回聲請人之上訴，致聲請人求訴無門。

(二) 上開財政部 89 年 10 月 19 日台財稅第 0890457254 號函釋說明三有關「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。」之規定，係增加營業稅法第 15 條第 1 項所無之限制，並違反實質課稅原則，及營業稅法之立法意旨，而牴觸憲法第 15 條對於人民財產權保障之規定，及第 19 條有關人民有依法律納稅義務之規定。又上開行政函釋係屬行政機關依其職權執行法律所訂定之職權命令，行政機關為執行法律，固得訂定職權命令對法律為必要之補充，但僅能就執行之細節性、技術性事項加以規定，不得逾越母法之限度，此迭經司法院大法官會議著有釋字第 479 號、第 488 號、第 514 號等解釋意旨足

資參照，上開財政部 89 年 10 月 19 日台財稅第 0890457254 號函釋說明三有關「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。」之規定，已逾越其母法即營業稅法第 15 條第 1 項之規定，並無法律之授權依據，並因而侵害聲請人上開憲法所保障之權益，自有依法宣告其為違憲之必要。

（三）結語

綜上所述，本件上開財政部 89 年 10 月 19 日台財稅第 0890457254 號函釋說明三有關「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。」之函釋意旨，已違反法律並牴觸憲法，爰謹懇請貴院大法官會議惠予審查，宣告上開函釋內容為違憲，以維人民權益，是所至禱。

四、關係文件之名稱及件數

附件一：財政部第 09400976 號訴願決定書。

附件二：臺中高等行政法院 94 年度訴字第 000570 號判決。

附件三：最高行政法院 96 年度判字第 01399 號判

決。

附件四：阜洋營造公司所開立予聲請人之發票五紙。

聲請人：王允

中華民國 96 年 1 1 月 1 6 日

(附件三)

最高行政法院判決 96 年度判字第 01399 號

上訴人 王允

被上訴人 財政部臺灣省中區國稅局

代表人 鄭宗典

上列當事人間因營業稅事件，上訴人對於中華民國 95 年 2 月 9 日臺中高等行政法院 94 年度訴字第 570 號判決，提起上訴，本院判決如下：

主 文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理 由

- 一、上訴人經彰化縣稅捐稽徵處查獲其未依規定申請營業登記，自民國（下同）90 年 3 月 18 日起至 11 月 24 日止銷售房屋，銷售額合計新臺幣（下同）331 萬 4,286 元，移由被上訴人所屬員林稽徵所補徵營業稅額 16 萬 5,714 元，並按所漏稅額裁處 3 倍之罰鍰計 49 萬 7,100 元（計至百元止）。上訴人不服，遂循序提起本件行政訴訟。
- 二、上訴人在原審起訴意旨略以：依財政部 80 年 12 月 23 日台財稅第 801266215 號函釋意旨，上訴人因興建工程需

用材料或勞務之支出，所取得之進項憑證，雖已逾申報扣抵期限，但經查明確屬建屋工程所需之支出，其進項稅額，仍應准予扣抵。次依「實質課稅原則」，雖未辦理營業登記，而實質上有營業行為者，稅捐稽徵機關既從實質上予以認定為營業人，並以其「未依規定申請營業登記擅自營業」予以補稅，則就是否因營業行為而支付進項稅額，亦應從實質上經濟事實關係予以認定；又實質上之營業人因進貨支付進項稅額，銷售人開立發票予該實質上之營業人，並已就其銷售額申報繳納營業稅，此際如對實質之營業人之銷售行為，依其銷售額補徵營業稅，卻不准其扣減可依查得之進貨額（即依進項發票所示進貨額）計算之進項稅額，則無異對該實質上之營業人就其進貨事實重複徵收營業稅，不但有違實質課稅原則，亦與營業稅法第 15 條第 1 項所規定加值型營業稅係就各個銷售階段增加之價值分別予以課稅之本旨不合。本件上訴人係委請阜洋營造工程有限公司（下稱阜洋公司）建築房屋，阜洋公司並開立二聯式發票 5 紙予上訴人，此 5 紙發票自應准予作為進項憑證，扣抵銷項稅額。復參酌司法院釋字第 385 號解釋意旨，於查獲「未依規定申請營業登記而營業」之案件，所謂稽徵機關「依照查得之資料，核定其應納稅額」，應包括依查得不利當事人之銷售資料及可以扣抵銷項稅額之有利當事人之進貨額資料。本件係未辦營業登記之建屋出售爭議，若無鋼筋、水泥等建材，則建屋何以成事？被上訴人核定銷項稅額僅以實際查獲數為準，卻完全未採認上訴人委請阜洋公司興建房屋之成本，自難謂妥適。又被

上訴人未將其作成決定之理由告知上訴人，亦有違行政程序法第 43 條之規定。是本件原處分及訴願決定應予撤銷等語。

三、被上訴人則以：上訴人主張其係委由阜洋公司承包、興建房屋，並以取得該公司開立之憑證，可用以扣抵稅額云云。惟查依財政部 81 年 1 月 31 日台財稅第 811657956 號函釋，上訴人仍應依法辦理營業登記並繳納營業稅。又依財政部 89 年 10 月 19 日台財稅第 890457254 號以及 93 年 9 月 17 日台財稅字第 09304545940 號函釋之意旨：營業人以進項稅額扣抵銷項稅額，須具備營業稅法第 33 條規定之法定要件，始為得扣減進項稅額；漏報進項及漏報銷項者，上訴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，是不得主張按銷項稅額扣減查獲進項金額計算之進項稅額後之餘額核認。本件上訴人既未依規定申報進項憑證，故補徵其漏報銷售額之應納稅額時，自不得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，原補徵營業稅額 16 萬 5,714 元，依法並無不合。另上訴人主張財政部另案訴願決定有不同見解乙節，經查該案業經被上訴人 95 年 1 月 17 日重核復查決定駁回，是上訴人之主張應無足採。又被上訴人經審酌上訴人違章情節，依營業稅法第 51 條第 1 款規定，按所漏稅額裁處上訴人 3 倍罰鍰 49 萬 7,100 元，依法並無違誤。上訴人之訴應予駁回等語，資為抗辯。

四、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：按「營業稅之納稅義務人如左：一、銷售貨物或勞務之營業人。」

「將貨物之所有權移轉與他人，以取得代價者，為銷售貨物。」、「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。」、「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 3 條第 3 項第 1 款規定視為銷售貨物，或同條第 4 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。」、「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……三、未辦妥營業登記，即行開始營業……而未依規定申報銷售額者。」、「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 1 倍至 10 倍罰鍰，並得停止其營業：一、未依規定申請營業登記而營業者。」為行為時營業稅法第 2 條第 1 款、第 3 條第 1 項、第 28 條前段、第 33 條、第 43 條第 1 項第 3 款及第 51 條第 1 款所明定。次按「建屋出售核屬營業稅法規定應課徵營業稅之範圍，自本函發布日起，經建築主管機關核發建造執照者，除土地所有權人以持有 1 年以上之自用住宅用地，拆除改建房屋出售者外，均應依法辦理營業登記，課徵營業稅及營利事業所得稅。」、「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。」業經財政部 81 年 1 月 31 日台財稅第 811657956 號，以及 89 年 10 月 19

日台財稅第 890457254 號函釋在案。財政部上開函釋係本於主管機關之權責，就行為時營業稅法第 28 條前段、第 43 條第 1 項第 3 款及第 51 條第 1 款之規定，應如何適用所為之解釋，經核與上開法律之規定無違，被上訴人係其下級機關自得予以適用。查本件上訴人取得系爭土地未達 1 年以上，即在土地上建築 2 戶房屋出售，依上開財政部函釋，即應辦理營業登記。本件上訴人未辦營業登記，亦未給予買受人進項憑證，自應補稅及受罰。次查上訴人雖援引財政部 80 年 12 月 23 日台財稅第 801266215 號函釋主張：上訴人係委請阜洋公司建築系爭房屋，並有該公司開立之二聯式發票 5 紙可證，是應准予作為進項憑證，扣抵銷項稅額乙節。惟查財政部上開函釋已說明：「經輔導『已自動辦理營業登記者』，於辦理營業登記前，因興辦工程需用材料或勞務之支出，所取得之進項憑證，雖已逾申報扣抵期限，或所載不符營業稅法第 33 條之規定，如經查明確屬各該建屋工程所需之支出，其進項稅額，得專案核實，准予扣抵。」本件上訴人未辦建屋出售之營業登記，經被上訴人查獲後，被上訴人所屬員林稽徵所雖曾於 92 年 11 月 25 日以中區國稅員林三字第 0920037640 號函輔導上訴人補辦營業登記及補繳本稅，惟上訴人迄未辦理。是依上開財政部 80 年 12 月 23 日台財稅第 801266215 號函及 89 年 10 月 19 日台財稅第 890457254 號函釋意旨，均不得就其未辦營業登記及於查獲後所提出之發票，作為進項憑證扣抵銷項稅額，上訴人上開主張亦無足採。是被上訴人所為補徵營業稅額 16 萬 5,714 元，並按所漏稅額

裁處 3 倍罰鍰計 49 萬 7,100 元之處分，核無違誤。訴願決定予以維持，亦無不合。上訴人訴請撤銷，為無理由，應予駁回等由。資為其判斷之論據。

五、本院按：財政部 81 年 1 月 31 日台財稅第 811657956 號函釋，明示建屋出售者，除土地所有權人以持有 1 年以上之自用住宅用地，拆除改建房屋出售，應按其出售房屋之所得課徵綜合所得稅外，均應依法辦理營業登記，並課徵營業稅及營利事業所得稅。該函釋與營業稅法規定意旨無違，自得予以適用。本件上訴人不合該函釋免徵之要件，自應依法課徵營業稅。次按「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、……三、未辦妥營業登記，即行開始營業，或已申請歇業仍繼續營業，而未依規定申報銷售額者。」為行為時營業稅法（下稱營業稅）第 43 條第 1 項第 3 款所明定。又營業稅法第 33 條規定：「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 3 條第 3 項第 1 款規定視為銷售貨物，或同條第 4 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。」，從而依上開法律規定意旨，營業人得以進項稅額扣抵銷項稅額者，須已依法申報且具備上開法定要件，始為得扣減稅額之進項稅額，並非不論營業人是否依規定取得合法進項憑證均得為扣減稅額之進項稅額。是以營業稅法第 33 條、第 43 條第 1 項第 3 款為同法第 15

條第 1 項之特別規定，應優先適用。從而關於未依規定申請營業登記而營業者，營業人並未依規定申報進項與銷項營業額，依前開說明，自無進項稅額可扣抵銷項稅額，故尚不得主張按銷項稅額扣減進項稅額後之餘額核定。財政部 89 年 10 月 19 日台財稅第 890457254 號函釋，核與上引營業稅法第 33 條及第 43 條第 1 項第 3 款規定意旨無違，自可採為判決之論據。另財政部 80 年 12 月 23 日台財稅第 801266215 號函釋稱「經輔導『已自動辦理營業登記者』……」始可扣抵稅額云云，係對納稅義務合於特別要件時得從輕認定之函釋，亦難謂屬增加法律所無之限制。上訴人主張財政部 89 年 10 月 19 日台財稅第 890457254 號函釋，係增加營業稅法第 15 條第 1 項所無之限制。另財政部 80 年 12 月 23 日台財稅第 801266215 號函釋稱「經輔導『已自動辦理營業登記者』……」始可扣抵稅額云云，亦屬增加法律所無之限制，且違背「實質課稅原則」，均不得為判決之基礎云云。依上開說明，自屬誤解而無足取。次查 89 年 6 月 7 日修正發布之營業稅法施行細則第 52 條第 2 項規定；營業稅法第 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查得之資料，核定應補徵之應納稅額為漏稅額，係指上開漏稅額之計算，應扣減營業人得扣減之留抵稅額；而並非不論營業人是否依規定取得合法進項憑證均得扣減進項稅額。又查納稅義務人持有所有營業憑證資料，故納稅義務人負有誠實報稅之協力義務，如納稅義務人違反該義務致稽徵機關無從據以依法核課納稅義務人應納之稅捐，稅捐機關自得僅依查得之

資料或依同業利潤標準，推定納稅義務人漏稅額，此時為實質課稅原則之例外情形，尚不生違反實質課稅原則，是以財政部 89 年 10 月 19 日台財稅第 890457254 號及 90 年 6 月 6 日台財稅字第 0900453517 號函釋，與司法院釋字第 420 號解釋對實質課稅之解釋意旨並無不符，亦與司法院釋字第 385 號解釋意旨無關。另查加值型營業稅在納稅義務人依法申報銷項與進項稅額之正常情形時，為避免重複課稅，固以加值部分作為課稅標的，惟於漏報銷項稅額與進項稅額時，因無從據以計算加值額之部分，是以專以稽徵機關查得漏報銷項營業額計算漏稅額，自無不合，尚難謂有違加值型營業稅之立法意旨。至於如有未申報之進項稅額，則屬以後依法申報後之留抵稅額之問題，並不影響本案違章行為而受補稅及處罰之認定，是以顯難以此情形而遽認有違加值型營業稅之立法本旨。另查上訴人與地主合建房屋出售第三人，係屬營業行為，依法應為營業登記並申報營業稅，上訴人縱對申報營業稅有疑義，亦應向稽徵機關查詢以便遵循，上訴人能注意而疏未為之，自難辭過失責任。被上訴人依財政部所訂稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表之規定，處所漏稅額 3 倍之罰鍰，亦無不合。上訴意旨復以：其並未經營出售房屋之營業，顯然欠缺漏稅之故意，自不應依營業稅法第 51 條課以罰鍰；縱認應課以罰鍰，因上訴人從未有此違章行為，亦應課以最低額，始為妥當等語。作為不服之事由，亦難認有理。原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，將原決定及原處分均予維持，駁回上訴人之訴，核無違誤。上訴論旨，

指摘原判決違誤，求予廢棄，難認有理由，應予駁回。
六、據上論結，本件上訴為無理由，爰依行政訴訟法第 255
條第 1 項、第 98 條第 3 項前段，判決如主文。

中 華 民 國 9 6 年 8 月 9 日

(本件聲請書其餘附件略)