

張碧琴釋憲聲請書

主旨：茲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 項等規定，聲請解釋憲法，並將有關事項敘明如下：

聲請事項：為就最高行政法院 95 年度判字第 01108 號確定判決，所適用之加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法）第 33 條及財政部 89 年 10 月 19 日台財稅第 890457254 號函釋、90 年 6 月 6 日台財稅字第 0900453517 號函釋，發生牴觸憲法第 7 條、第 15 條、第 23 條之疑義，謹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 項等規定，聲請解釋憲法，並將相關事實經過及理由敘明如後。

說明：

壹、聲請解釋憲法之目的

按「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牴觸憲法之疑義者，得聲請解釋憲法。」司法院大法官審理案件法第 5 條第 1 項第 2 款定有明文。系爭事件，聲請人因違反營業稅法第 51 條第 1 項第 1 款規定而遭補徵營業稅並處罰鍰，但該補徵營業稅本稅金額核定過程未扣抵進項稅額應屬違法，從而以本稅金額為依據所為一定倍數罰鍰之裁處亦有未合，且均已侵害聲請人受憲法保障之平等權、財產權，聲請人已盡訴訟程序，仍未獲救濟，爰基於憲

法第 7 條對人民平等權之保障、憲法第 15 條對人民財產權之保障、憲法第 23 條對人民基本人權之限制，及前開法條意旨，向貴院聲請解釋。

貳、疑義之性質及事實之經過

一、事實之經過：

(一) 案件事實及經過之訴訟程序：

1. 聲請人於民國（下同）88、89 年間興建坐落新竹縣竹北市○○○街 21 號等房屋 7 戶並於 89 年間出售，業經臺灣省北區國稅局核定財產交易所得並課徵綜合所得稅。詎新竹縣稅捐稽徵處（下稱竹縣稅捐處）認定聲請人建屋出售之行為屬營業行為，應申請營業登記開立發票報繳營業稅，遂通知聲請人到竹縣稅捐處說明，聲請人至竹縣稅捐處說明時，除就出售 7 筆房地計銷售新臺幣（下同）26,138,245 元之情形予以說明外，並就上開房地建築過程中，委託營造廠興建所支出之 23,040,884 元而取得之營造廠發票一併提供予竹縣稅捐處參酌核辦。

2. 竹縣稅捐處原於 91 年 7 月 5 日以新縣稅消字第 68935 號函核定聲請人漏繳營業稅 688,397 元，聲請人勉力籌措，旋於同年月 25 日繳納；孰料竹縣

稅捐處竟稱稅額計算有誤，又補發金額 556,281 元之稅單要求聲請人立即繳納，聲請人無力於期限內再籌措該補發稅單之金額，因竹縣稅捐處核定之應納稅額顯然未扣除進項稅額，聲請人於 91 年 9 月 20 日發函竹縣稅捐處聲請就進項稅額扣除之。然竹縣稅捐處並未斟酌聲請人於查核之初即提出之營造廠發票，而於 91 年 11 月 5 日以九一新縣稅密法字第 910208 號處分書，以聲請人未聲請營業登記，經查獲銷售額 26,138,245 元(含營業稅)，未依規定給予憑證亦未報繳營業稅，致漏繳營業稅 1,244,678 元(於 91 年 7 月 25 日及 26 日繳納 688,397 元)，核定聲請人應補繳 1,244,678 元之營業稅；並處聲請人罰鍰 3,045,500 元(已繳納之 688,397 元部分處罰鍰 2 倍 1,376,700 元、尚未繳納之 556,281 元部分則處 3 倍罰鍰 1,668,800 元)。

3. 聲請人不服，因營業稅稽徵業務自 92 年 1 月 1 日起改由財政部各地區國稅局承接，乃向財政部臺灣省北區國稅局聲請復查，遭駁回。
4. 聲請人向財政部提起訴願，財政部 92

年 11 月 27 日訴願決定書（案號：第 09203969 號）為"訴願駁回"之決定，其理由略為：本稅部分，聲請人係經查獲後始提示進項憑證要求扣抵銷項稅額及辦妥營業登記，所提示二聯式發票不符本部 89 年 10 月 19 日台財稅第 890457254 號函及 90 年 6 月 6 日台財稅字第 0900453517 號函釋之意旨，故進項稅額不得扣抵銷項稅額，原處分及復查決定並無不妥；罰鍰部分，原處分依聲請人已補繳部分處 2 倍之罰鍰，加計未補繳部分處 3 倍之罰鍰，並未違反營業稅法第 51 條第 1 項第 1 款規定，應原處分應予維持。聲請人不服向臺北高等行政法院提起行政訴訟。

5. 臺北高等行政法院 93 年度訴字第 00219 號判決駁回聲請人之訴，其理由略為：「課稅範圍、納稅義務人、營業人之定義、營業登記及核定營業額計徵營業稅之情形等分別為行為時營業稅法第 1 條、第 2 條、第 6 條第 1 款、第 28 條及第 43 條第 1 項第 3 款所明定。次按財政部 81 年 1 月 31 日台財稅第 811657956 號、89 年 10 月 19 日台財稅第 890457254 號函及

90年6月6日台財稅字第0900453517號等函釋，係財政部基於職權，分別就不同情形所為釋示，並無矛盾，且未逾越法律規定，自可適用。聲請人違章漏稅事證明確，原處分機關據以核定補徵營業稅1,244,678元，處罰鍰3,045,500元自無不合。至於聲請人主張銷項稅額應減除進項稅額後始為應補稅額云云，原處分機關依前揭財政部函釋否准扣抵進項稅額，應屬有據。」聲請人不服，向最高行政法院提起上訴。

6. 最高行政法院於95年7月20日為95年度判字第01108號判決駁回聲請人之請求，本案就此判決定讞。

(二) 確定終局判決所適用之法律或命令之名稱及其內容：

1. 營業稅法第43條第1項第3款：「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，或已申請歇業仍繼續營業，而未依規定申報銷售額者。」
2. 營業稅法第33條：「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、有第三條第三項第一款規定視為銷售貨物，或同條第四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。」

3. 營業稅法第 51 條第 1 款至第 4 款：
「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、未依規定申請營業登記而營業者。二、逾規定期限三十日未申報銷售額或統一發票明細表，亦未按應納稅額繳納營業稅者。三、短報或漏報銷售額者。四、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。」
4. 行為時（即 89 年 6 月 7 日修正前）之營業稅法施行細則第 52 條第 1 項第 1 款規定：「本法第五十一條各款之漏稅額，依左列規定認定之：一、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。」

5. 89年6月7日修正後之營業稅法施行細則第52條第2項規定：「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。」

6. 財政部 81 年 1 月 31 日台財稅第 811657956 號函：

「主旨：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一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。」

說明：

二、營業稅法第一條規定：「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營業稅。」同法第三條第一項規定：「將貨物之所有權移轉與他人，以取得代價者，為銷售

貨物。」故在中華民國境內建屋出售，係屬在我國境內銷售貨物，自應依上開規定辦理。

三、邇來迭據反映，營業人每多假借（利用）個人名義建屋出售，規避營業稅與營利事業所得稅，造成依法登記納稅之業者稅負不公平，亟應予以改進遏止，以杜取巧。

四、茲為明確界定應辦營業登記之範圍，及兼顧以自用住宅用地拆除改建房屋出售之事實，並維護租稅公平，特規定如次：

（一）建屋出售者，除土地所有權人以持有一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。

（二）前項土地所有權人以持

有一年以上之自用住宅用地，拆除改建房屋出售者，於計算所得核課綜合所得稅時，應由該土地所有權人檢具建屋成本及費用之支出憑證暨有關契約，憑以計算其所得。

五、本函發布日前，營業人假借（利用）個人名義建屋出售者，稽徵機關仍應依照本部八十年七月十日台財稅第八〇一二五〇七四二號函（參閱第 267 頁第 20 則）規定，加強查核，賡續辦理。

六、至本部七十三年五月二十八日台財稅第五三八七五號函（參閱七十九年版所得稅法令彙編第 183 頁第七 12 則），有關個人出資建屋出售，其財產交易所得計課綜合所得稅之規定，適用之範圍，自本函發布日起，應以依本函規定免辦營業登記並免課徵營業

稅及營利事業所得稅者為
限。」

7. 財政部 89 年 10 月 19 日台財稅第
890457254 號函：

「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。
復請 查照。

說明：

- 一、依據臺北市政府財政局八十九年九月十三日北市財二
字第八九二二三六六五〇
〇號函及苗栗縣稅捐稽徵
處八十九年九月十三日八
九苗稅法創字第八九一一
八五六六號函辦理。
- 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，
參酌本部七十九年十二月
七日台財稅第七九〇四一
〇七五〇號函及八十五年

二月七日台財稅第八五一八九四二五一號函規定，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。」

8. 財政部 90 年 6 月 6 日台財稅字第 0900453517 號函：

「……個人建屋出售，如於未經人檢舉及未經稽徵機關調查前，已自動辦理營業登記，其在未辦妥營業登記前所取得之二聯式統一發票，……其進項稅額准其扣抵。」

二、疑義之性質

(一) 憲法第 7 條規定：中華民國人民，在法律上一律平等。又依據憲法第 15 條規定：人民之財產權，應予保障。所謂平等，即對相同之事務應為相同之處置或對待，不得容許有差別待遇之存在。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。」、「進項稅額，指營業人購買貨物或勞務時，依規定支付之營業稅額。」營業稅法第 15 條第 1 項及第 3 項分別定有明文。

(二) 聲請人個人建屋出售，財政部原係課徵

個人之財產交易所得，嗣又變更認應以營業行為視之；最高行政法院確定判決一方面認為聲請人個人建屋出售，得依營業稅法之規定認係營業行為，主管稽徵機關並得以聲請人未辦妥營業登記即行開始營業，依照查得之資料核定銷售額及應納稅額並補徵之。一方面卻又否准聲請人扣抵進項稅額之請求，剝奪聲請人原與一般營業人均得享有之以銷項稅額扣抵進項稅額後之餘額計徵營業稅之權利。確定判決適用之法律顯有違反憲法人民應享有平等權及保障人民財產權之意旨。

- (三) 另確定判決適用之財政部函釋，關於營業稅之核定，在受處分人原係未辦營業登記之情形下，增加營業人關於營業稅之計徵得主張扣抵進項稅額，應以未經人檢舉及未經稽徵機關調查前已自動辦理營業登記、且已申報之條件下始得為之之條件，乃增加法律所未規定之限制，顯與法律保留原則及憲法保障人民財產權、平等權意旨有違。

三、涉及之憲法條文

- (一) 憲法第7條規定：「中華民國人民，無分男女、宗教、種族、階級、黨派，在法律上一律平等。」

(二) 憲法第 15 條規定：「人民之生存權、工作權及財產權，應予保障。」

(三) 憲法第 19 條規定：「人民有依法律納稅之義務。」

(四) 憲法第 23 條規定：「以上各條列舉之自由權利，除為防止妨礙他人自由、避免緊急危難、維持社會秩序或增進公共利益所必要者外，不得以法律限制之。」

叁、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、聲請人建屋出售，業經臺灣省北區國稅局核定財產交易所得並課徵綜合所得稅。嗣稽徵機關變更見解，認僅有符合特定條件之個人建屋出售者，始能視之為財產交易所得並課徵綜合所得稅；其餘則均應以營業行為視之，而應計徵營業人應納之營業稅等稅捐。聲請人尊重稽徵機關該等行為屬營業行為之認定，惟稽徵機關為補徵營業稅之處分時，聲請人依法享有得扣減進項稅額之權利卻遭剝奪，致聲請人被課徵之營業稅本稅遠大於應納之稅額，同時以本稅數額為據而遭處之罰鍰數額，因計算基礎不當之故，亦超逾一般。上開情事，顯與憲法揭櫫人民得享有之平等權及保障人民之財產權有違，因之而有聲請憲法解釋之必要。

二、營業稅法第 33 條就營業人以進項稅額扣抵銷項稅額時，不論營業人已、未辦妥營業登記均

要求應具有載明其名稱、地址及統一編號之憑證始得為之，有違憲法第 7 條之平等原則、第 23 條之比例原則：

- (一) 按我國營業稅之課徵方式，原係依銷售毛額計徵，為消除重複課稅和稅上加稅之情形，於 74 年 11 月 5 日經立法院修正通過、於 75 年 4 月 1 日正式實施，改以增值部分計徵。營業稅既係以增值部分計徵，故修正後營業稅法第 15 條第 1 項、第 3 項分別規定：「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。」、「進項稅額，指營業人購買貨物或勞務時，依規定支付之營業稅額。」
- (二) 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、有第三條第三項第一款規定視為銷售貨物，或同條第四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。」、第 43 條第 1 項第 3 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：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。」

- (三) 查平等者，即對相同之事務應為相同之處置或對待，不得容許有差別待遇之存在。營業人當期應納之營業稅，依法本為銷項稅額扣減進項稅額後之餘額；至營業人如有漏稅之行為，營業稅法於第 51 條已另就漏稅行為為「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」之處分明文。故無庸置疑地，營業稅本稅之計徵自仍應依營業稅法第 15 條第 1 項、第 3 項為之，始符公平。
- (四) 系爭事件，經查獲之銷售額為 26,138,245 元(含營業稅)，因未扣抵進項稅額之故，核定聲請人應補繳之營業稅為 1,244,678 元。
- (五) 查聲請人所取得之進項稅額憑證，乃營造廠開立之統一發票，發票金額 23,040,884 元(內含營業稅 1,109,524 元)，該部分營業稅已然繳納，並無漏稅之問題，係合法之憑證。系爭補徵營業稅等事件，若聲請人在查核之前已辦妥營業登記者，則應繳納之營業稅為 135,154 元(1,244,678 元-1,109,524

元=135,154 元)。按人民固有納稅之義務，惟相同情形下應納之稅額應係等同，方為公平。聲請人個人建屋出售之行為既被認定係營業行為而應計徵營業稅，則營業稅之計算得扣除進項稅額之權利，即無不准聲請人行使之理。聲請人提示合法之進項稅額憑證請求扣減銷項稅額，卻遭否准，顯係剝奪聲請人平等納稅之權。

(六) 且查，如聲請人一般，在未辦妥營業登記即行開始營業之營業人，在被補徵營業稅時，因該等營業人既係未辦妥營業登記者，實際上不可能取得符合營業稅法第 33 條所規定"載明其名稱、地址及統一編號"之憑證。然如此一來，無疑變相擴大聲請人應納營業稅之稅額，使聲請人營業稅之負擔較諸一般營業人為鉅，非但與憲法保障之平等原則有違，亦已侵害人民之財產權。

(七) 再者，營業稅法第 33 條之規定，使聲請人須按銷售額之全額計徵營業稅，亦有重複課稅之情。復且，若謂上開營業稅法第 33 條之規定無誤者，豈非變相鼓勵人民於辦理營業登記前購買貨物或勞務時，無庸取得憑證抑或該進項支出部分無須繳納營業稅，蓋因日後補徵

時，將遭全額計徵，故進項稅額無論繳納與否均仍須再計徵一次；如此適用之結果，應非營業稅法立法之原意。

(八) 綜上，營業稅法第 33 條所設定「須取得載明其名稱、地址及統一編號」的條件，使類如本件聲請個案般，因未辦妥營業登記即行開始營業之營業人，不能享有營業稅之計徵得扣減進項稅額之權利，與憲法保障人民之平等權及財產權有違。

(九) 若謂營業稅法第 33 條之上開規定乃對漏稅行為之處罰者，則因營業稅法對漏稅行為之處罰明定於該法第 51 條，再為進項稅額扣抵之限制顯有違憲法第 23 條比例原則之虞。

三、財政部 89 年 10 月 19 日台財稅第 890457254 號函釋、90 年 6 月 6 日台財稅字第 0900453517 號函釋，就營業稅計徵時，關於進項稅額之扣抵，增加須「已申報、未經檢舉及調查前已自動辦理營業登記」之條件，乃增加法律所未規定之限制，顯與法律保留原則及憲法保障人民財產權及平等權意旨有違：

(一) 按營業稅法施行細則第 52 條第 2 項規定：「本法第 51 條第 1 款至第 6 款之漏稅額，依左列規定認定之：一、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。」

(二) 財政部 89 年 10 月 19 日台財稅第 890457254 號函釋之要旨為：「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。」；另財政部 90 年 6 月 6 日台財稅字第 0900453517 號函釋之要旨為：「……個人建屋出售，如於未經人檢舉及未經稽徵機關調查前，已自動辦理營業登記，其在未辦妥營業登記前所取得之二聯式統一發票，……其進項稅額准其扣抵。」

(三) 查前揭營業稅法施行細則第 52 條第 2 項之規定，就主管稽徵機關於核定應補徵之應納稅額為漏稅額時，並未限定在核定應補徵之稅額時，關於進項稅額之扣抵限於該進項憑證應以已申報為前提、亦未限定應於未經人檢舉及調查前自動辦妥營業登記者，始得以之前所取得之二聯式統一發票扣抵進項稅額。財政部前揭二件函釋，對營業人於計徵營業

稅時，主張進項稅額之扣抵適用，俱增加法律所無之限制，顯已侵害人民之財產權。

(四) 又貴院於 97 年 5 月 9 日公布之釋字第 642 號解釋，其解釋理由書亦揭明：稅捐稽徵法第 44 條規定，係為使營利事業據實給與、取得及保存憑證，俾交易前後手稽徵資料臻於翔實，建立正確課稅憑證制度。財政部 84 年 7 月 26 日台財稅第 841637712 號函釋，營利事業未依法保存憑證，須於未經檢舉及未經稽徵機關或財政部指定之調查人員進行調查前，取得與原應保存憑證相當之證明者，始得依同法第 48 條之 1 規定免除相關處罰。上開函釋概以未經檢舉或調查前即取得與原應保存憑證相當之證明者，始予以免罰，未顧及營利事業帳簿記載明確，且不涉及逃漏稅捐，而於行政機關所進行之裁處或救濟程序終結前，提出原始憑證或取得與原應保存憑證相當之證明者，應不在同法第 44 條規定處罰範圍之內，該等與本解釋意旨不符部分，應不再援用。

(五) 如前所述，營業稅法就漏稅行為得為之處分，業於營業稅法第 51 條定有明文。受處分人如有漏稅行為，稽徵機關自得

依法視漏稅情節在法定罰鍰倍數之範圍內為適當之裁量，而非就法律未規定部分，逕以主管稽徵機關之解釋函文限制營業人原得主張扣減項目之適用，此舉無異係以變相提高本稅之方式對受處分人為不利之行政處分。

(六) 復且，前揭財政部函釋適用之結果，勢將致令人民於辦理營業登記前購買貨物或勞務時，傾向作出不取得憑證抑或該進項支出部分無須繳納營業稅之選擇，蓋因日後補徵時，將遭全額計徵，為免相當於進項稅額之稅款遭到再計徵一次之風險，取得合法進項憑證將反而成為負擔；如此適用之結果，應非營業稅法當初立法之原意。

(七) 綜上，營業稅法施行細則第 52 條第 2 項規定並未限制進項稅額得扣抵之條件，財政部函釋逕自認為必須「已申報」或於「未經檢舉及調查前即已自動辦理營業登記」始得主張以進項稅額扣抵銷項稅額，顯然增加法律所無的限制，而與法律保留原則及憲法保障人民財產權意旨有違。

肆、關係文件之名稱及件數

附件一：財政部訴願決定書（案號：第 09203969 號）影本乙件。

附件二：臺北高等行政法院 93 年度訴字第 00219 號判決影本乙件。

附件三：最高行政法院 95 年度判字第 01108 號確定判決影本乙件。

附件四：財政部 81 年 1 月 31 日台財稅第 81165 7956 號函影本乙件。

附件五：財政部 89 年 10 月 19 日台財稅第 89045 7254 號函影本乙件。

謹 呈

司法院大法官

聲請人：張碧琴

代理人：彭亭燕 律師

中 華 民 國 九 十 七 年 八 月 十 五 日

(附件三)

最高行政法院判決

95 年度判字第 01108 號

上 訴 人 張碧琴

被 上 訴 人 財政部臺灣省北區國稅局

代 表 人 許虞哲

上列當事人間因營業稅事件，上訴人對於中華民國 94 年 2 月 25 日臺北高等行政法院 93 年度訴字第 219 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、本件上訴人未申請營業登記，於民國（下同）88、89年間興建坐落新竹縣竹北市○○○街21號等房屋7戶，並於89年間出售，銷售額為新臺幣（下同）2,613萬8,245元（含營業稅）未依規定給與憑證亦未報繳營業稅，致漏營業稅124萬4,678元（於91年7月25日及26日繳納68萬8,397元），案經人檢舉並為新竹縣財稅警聯合查緝執行小組查獲，取具不動產買賣契約書等相關資料佐證，審理違章成立，新竹縣稅捐稽徵處（下稱原被上訴人）核定補徵營業稅124萬4,678元，並依行為時營業稅法第51條第1款規定按所漏稅額處2倍及3倍罰鍰【裁罰前已補繳部分：68萬8,397元乘2倍等於137萬6,700元加未補繳部分：(124萬4,678元減68萬8,397元)乘3倍等於166萬8,800元】合計304萬5,500元（計至百元止），上訴人不服，循序提起本件行政訴訟。
- 二、本件上訴人在原審起訴意旨略以：按加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法）第15條及行為時營業稅法（下同）施行細則第52條第2項第1款規定，漏稅額之計算係以稽徵機關查獲之銷項稅額扣減進項稅額之應納稅額為基準。上訴人因不諳法令，未辦營業登記，且財政部89年10月19日台財稅第890457254號函釋認營業人之進項稅額准予扣抵或退還，應以營業稅法第35條規定申報為前提，然財政部90年6月6日台財稅字第0900453517號函卻認在未經檢舉調查前，已自動辦理營業稅登記者，進項稅額就可扣抵，顯有限縮母法所未有之規定，與租稅法律主義有違。本件行為時雖在

89年6月7日營業稅法施行細則第52條修正以前，但其核課處分既未確定，而上開營業稅法施行細則第52條修正前之規定，既與母法意旨不符，自應適用合於母法意旨之修正後規定。在未辦理營業登記，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」予以補稅處罰，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。同時，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，此際如對實質上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，亦與行為時和現行營業稅法第15條第1項所揭櫫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。本件建屋銷售固有銷售額，原處分於核算上訴人應補徵之營業稅時，自應將上訴人支付予銷售人之進項稅額予以扣減。被上訴人既得依其查得上訴人銷售額之資料，按營業稅法施行細則第32條之1計算其銷項稅額，即能依查得上訴人進項額之資料，按同一計算方式計算其進項稅額，否則，被上訴人選擇性地核定銷項稅額以實質為準，採認進項稅額卻又以發票之形式外觀為準，不符實質課稅及租稅公平原則。至於被上訴人另舉之財政部89年10月19日台財稅第0890457254號函釋認營業人之進項稅額准予扣抵或退還，應以營業稅

法第 35 條規定申報為前提，然財政部 90 年 6 月 6 日台財稅字第 0900453517 號函卻認在未經檢舉調查前，已自動辦理營業稅登記者，進項稅額就可扣抵，顯有限縮母法所未有之規定，與租稅法律主義、實質課稅之公平原則及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有違，自不得予以適用。原處分未詳予查明上訴人是否確因本件之銷貨而進貨支付進項稅額，並經銷貨人報繳，以決定是否扣抵銷項稅額，徒以上訴人所取得者是二聯式發票，即不予扣抵，亦有未合。且銷項稅額應減除進項稅額後始為應補稅額，請重新核實計算漏稅額及減低裁罰倍數。為此請判決將訴願決定及原處分均撤銷等語。

三、被上訴人則以：新竹縣稅捐稽徵處依查得之資料核定其漏報銷售額 2,613 萬 8,245 元及應納稅額 124 萬 4,678 元。又其係於經查獲後始提出進項憑證要求扣抵銷項稅額及辦妥營業登記，其所提示二聯式發票不符財政部 89 年 10 月 19 日台財稅第 890457254 號函及 90 年 6 月 6 日台財稅字第 0900453517 號函釋之規定，故進項稅額不得扣抵銷項稅額，原核定並無不合，請予維持。又原處分依上訴人已補繳營業稅 68 萬 8,397 元部分之 2 倍罰鍰 137 萬 6,700 元加計未補繳營業稅 55 萬 6,281 元部分之 3 倍罰鍰 166 萬 8,800 元合計裁處罰鍰為 304 萬 5,500 元。揆諸相關法條規定，原處分並無違誤等語，資為抗辯。

四、原審斟酌全辯論意旨及調查證據結果，以：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。」、「有左列情形之一者，為營業人：一、以營利為目的之公營、私營或公私合營之事業。」、「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。」及「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。」分別為行為時營業稅法第1條、第2條、第6條第1款、第28條、第43條第1項第3款所明定。次按「主旨：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築執照者，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。說明：二、營業稅法第1條規定：『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營業稅。』同法第3條第1項規定：『將貨物之所有權移轉與他人，以取得代價者，為銷售貨物。』故在中華民國境內建屋出售、係屬在我國境內銷售貨物，自應依上開規定辦理。三、邇來迭據反映，營業人每多假借（利用）個人名義建屋出售，規避營業稅及營利事業所得稅，造成依法登記納稅之業者稅負不公平，亟應予以改進遏止，以杜取巧。四、茲為明確界定應辦營業登記之範圍，及兼顧以自用住宅用地拆除改建房屋出售之事實，並維護租稅公平，特規定如次：（一）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。(二) 前項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，於計算所得核課綜合所得稅時，應由該土地所有權人檢具建屋成本及費用之支出憑證暨有關契約，憑以計算其所得。五、本函發布日前，營業人假借(利用)個人名義建屋出售者，稽徵機關仍應依照本部 80 年 7 月 10 日台財稅第 801250742 號函規定，加強查核，賡續辦理。六、至本部 73 年 5 月 28 日台財稅第 53875 號函，有關個人出資建屋出售，其財產交易所得計課綜合所得稅之規定，適用之範圍，自本函發布日起，應以依本函規定免辦營業登記並免課徵營業稅及營利事業所得稅者為限。」「營業人之進項稅額准予扣抵或退還，應以已申報者為前提，……營業人如於經查獲後始提出合法進項憑證者，稽徵機關於計算當期漏稅額時尚不宜准其扣抵銷項稅額。……」「……個人建屋出售，如於未經人檢舉及未經稽徵機關調查前，已自動辦理營業登記，其在未辦妥營業登記前所取得之二聯式統一發票，……其進項稅額准其扣抵。」財政部 81 年 1 月 31 日台財稅第 811657956 號、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 號分別函釋有案。又按「納稅人有左列情形之一者，……按所漏稅額處 1 倍至 10 倍罰鍰……一、未依規定申請營業登記而營業者。……」「……經第 1 次查獲者。按所漏稅額處 3 倍罰鍰。但於裁罰處分核定前已補辦營業登

記，並已補繳稅款及以書面承認違章事實者，處 2 倍罰鍰。」「人民違反法律上之義務而應受行政罰之行為，法律無特別規定時雖不以出於故意為必要，仍需以過失為其責任條件，但應受行為罰之行為僅須違反禁止規定或作為義務，而不以發生損害或危險為要件者，推定為有過失時，……即應受罰。」亦分別為行為時營業稅法第 51 條第 1 項第 1 款、稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表所規定及司法院釋字第 275 號解釋有案。查上訴人於 90 年 7 月 18 日被人檢舉，並經新竹縣財稅警聯合查緝執行小組查獲，未申請營業登記，於 88 及 89 年間興建坐落新竹縣竹北市○○○街 21 號等房屋七戶，於 89 年間出售，銷售額 2,613 萬 8,245 元（含營業稅），未依規定給與憑證，亦未報繳營業稅，此有檢舉書、不動產買賣契約書、購買房地說明書及談話筆錄附原處分卷可稽，復為上訴人所不否認，違章漏稅事證明確，原被上訴人乃據以核定補徵營業稅 124 萬 4,678 元，並酌情按所漏稅額合計處罰鍰 304 萬 5,500 元，揆諸首揭規定及說明，自無不合。且查上訴人係經檢舉查獲後始提出進項稅額，且檢舉查獲前未申報，原被上訴人依首揭財政部函釋否准扣抵進項稅額，應屬有據，又其裁罰倍數符合行為時營業稅法第 51 條第 1 項及稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表規定，與公平無違，上訴人所訴，洵不足採。綜上說明，本件被上訴人對上訴人建屋出售之補稅裁罰處分，並無違誤，訴願決定，予以維持，亦無不合，上訴人起訴意旨，非有理由，應予駁回。資為其判決之論據。

五、本院按：「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。」為行為時營業稅法第 43 條第 1 項第 3 款所明定。而依行為時（即 89 年 6 月 7 日修正前）之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 款以核定之銷售額為漏稅額。又行為時營業稅法第 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。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。又 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。次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。又查營業稅法第 51 條第 5 款所定之虛報進項稅額者，係指已申報進項與銷項營業額，而有虛報進項營業額之情形，因其已有申報，與同條第 1 款未經營業登記而營業者並未申報，二者情節顯有不同，自難相提並論，故司法院釋字第 337 號解釋就該條第 5 款所為之解釋意旨，尚難認與本案有關而得逕予以適用。另查財政部 84 年 3 月 24 日台財稅第 841614038 號函釋，係就有進貨事實而取得虛設行號之發票申報扣抵銷項稅額之案件所為之釋示，與本按未申報銷項及進項稅額之情形，顯然有異，自無從加以援引適用，上訴人加以援引，自無足取。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。原判決對上訴人此項主張未詳述其不採之理由，固稍有疏漏，然因與判決結果尚不生影響，尚難遽謂原判決有理由不備之違法。未查財政部 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。依該函釋意旨，上訴人顯非小規模營業人或免予申報銷售額之營業人，自無營業稅稅率為百分之一之適用。綜上；上訴意旨及補充理由猶以：被上訴人僅以財政部 89 年 10 月 19 日台財稅第 0890457254 號函釋，認上訴人係經檢舉查獲後始提出進項稅額，乃否准扣抵進項稅額，並以銷項稅額當「漏稅額」裁處 2 倍至 3 倍之罰鍰，與司法院釋字第 385 號、第 420 號解釋及營業稅法第 15 條第 1 項、第 43 條第 1 項第 3 款、營業稅法施行細則第 52 條第 2 項規定不合，原判決顯有判決違背法令及判決適用法令不當之違誤。又上訴人因建屋所支付之 2,304 萬 0,884 元並取得進項發票內已納營業稅額 110 萬 9,524 元，依加值型營業稅法第 15 條規定，計算漏稅額時應予扣減，然原判決卻未採用，仍按銷售稅額計算漏稅額，且原判決就上訴人應予扣減已納之進項稅額之主張，並未敘明何以不採之理由，有判決不備理由之違法。另上訴人以

個人名義建屋，若在查核前已辦妥營業登記，則其銷項稅額為 124 萬 4,678 元，已取得二聯式發票並繳納之進項稅額為 110 萬 9,524 元，上訴人實際應負擔之營業稅額為 13 萬 5,154 元；若上訴人未辦營業登記且未被查獲，此即為逃漏稅額。然本案上訴人不論有無辦理營業登記，實質上之稅負應相同，均應從實質上經濟事實關係予以認定，否則，有違租稅法律主義所要求之公平及實質課稅原則，亦有違司法院釋字第 420 號解釋意旨。又上訴人依原判決補徵營業稅 124 萬 4,678 元，而上訴人又取得發票已繳納營業稅 110 萬 9,524 元，則本案徵收之營業稅為 235 萬 4,202 元，稅負遠超過最終消費應負擔之 124 萬 4,678 元，造成重複課稅，亦有違加值型營業稅立法意旨。另上訴人為配合申報規定，於 94 年 5 月 3 日依營業稅法第 35 條及第 49 條規定，向國稅局新竹縣分局辦理補申報，該分局業於 94 年 6 月 3 日核准申報在案，則原判決所引用財政部 89 年 10 月 19 日台財稅第 0890457254 號函釋之依據已不復存在。退萬步言，縱上訴人上述理由均不獲採行，而依財政部函釋既規定上訴人之進項稅額不得申報扣抵，則上訴人應非屬加值型體系之營業人，依營業稅法第 13 條及立法理由規定，上訴人之營業稅稅率應為 1%，而非原判決之 5% 稅率等語，加以爭執，依上開說明，尚難認有理。綜上；原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，將訴願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 5 年 7 月 2 0 日

(本件聲請書其餘附件略)