

司法院秘書長 函

地址：10048台北市中正區重慶南路1段
124號

承辦人：陳明珠

電話：(02)23618-577轉484

受文者：財政部

發文日期：中華民國97年11月28日

發文字號：秘台大二字第0970025978號

速別：普通件

密等及解密條件或保密期限：普通

附件：如文

主旨：請 貴部就說明二所列事項提供意見及相關資料，並請儘速
惠復。

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、本院大法官審理會台字第8649號王允聲請解釋案，亟需明瞭
下列事項：

(一)89年10月19日台財稅字第890457254號函之理由為何？與
加值型營業稅係就各交易階段所增加價值分別予以課稅之
要旨是否一致？

(二)於計算營業稅時，倘不適用前揭函釋，是否有漏稅弊端？
請詳予述明。

(三)營業稅法所謂進銷稅項是否限於載明「交易對象名稱、地
址及統一編號」之三聯式發票？倘是，則90年6月6日台財
稅字第0900453517號函為何許可以二聯式發票作為進項稅
額之依據？

(四)請提供財政部90年6月6日台財稅字第0900453517號函及94
年12月15日台財稅字第09404585510號函釋，俾後續辦理
參考。

三、檢送最高行政法院96年度判字第1399號判決，請參考。

正本：財政部
副本：

郵 寄：財政部

裝

訂

線

正本

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97年12月30日
發文字號：台財稅字第09700566800號
速別：普通件
密等及解密條件或保密期限：普通
附件：如說明五

主旨：貴秘書長函詢最高行政法院96年度判字第01399號判決案關本部相關解釋函令之處理意見等乙案，復請查照。

說明：

一、復 貴秘書長97年11月28日秘台大二字第0970025978號函。

二、有關「財政部89年10月19日台財稅第890457254號函規定之理由為何？與加值型營業稅係就各交易階段所增加價值分別予以課稅之要旨是否一致」乙節，分述如下：

(一)查本部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：

1、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。

2、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。

- 3、本法修正後，進項憑證為營業人扣抵銷項稅額之依據，無載明進項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)按現行加值型及非加值型營業稅法（以下簡稱營業稅法）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 項規定之進項稅額，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)參酌行政罰法第 7 條及第 18 條第 1 項意旨，違反行政法上義務之行為出於故意或過失者，應予處罰；而行政罰緩之裁處應審酌違反行政法上義務行為應受責難程度，為公平適當及符合比例原則之裁罰。按營業人對本身之營業資料知之最稔，其如未依規定履行申報進項稅額憑證之義務，自不宜享有扣抵銷項稅額之權利，俾使誠實申報者與不誠實申報甚或取巧逃漏稅捐者有所區隔，並敦促營業人履行租稅法律關係中之誠實登記與申報協力義務。

(四)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。

(五)又營業稅法第 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。另計算營業稅法第 51 條第 3 款「短報或漏報銷售額」行為所漏營業稅額時，所得扣減者，限於稽徵機關查獲時已申報之進項稅額乙節，業經最高行政法院 97 年 6 月份第 2 次庭長法官聯席會議決議通過，並據以作成 96 年度判字第 1403 號判例，併予說明。

三、至於計算觸犯營業稅法第 51 條第 1 款至第 4 款及第 6 款規定案件之漏稅額時，倘不適用本部 89 年函釋，是否有漏稅弊端乙節，按加值型營業稅制度係依進銷差額課徵營業稅，可避免稅上加稅之重複課稅情形，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作用陷於癱瘓，恐將使我國營業稅課稅制度遭破壞殆盡。

四、另可作為進項稅額扣抵銷項稅額之憑證是否限於三聯式統一發票等乙節，說明如下：

(一)依營業稅法第 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。」另同法施行細則第 38 條第 1 項第 1 款至第 4 款及第 4 項規定：「本法第 4 章第 1 節規定計算稅額之營業人，依本法第 35 條規定，應檢附之退抵稅款及其他有關文件如左：一、載有營業稅額之統一發票扣抵聯。二、載有營業稅額之海關代徵營業稅繳納證扣抵聯。三、載有營業人統一編號之收銀機統一發票收執聯影本。四、經財政部核定載有營業稅額憑證之影本……營業人以載有其統一編號之二聯式收銀機統一發票，作為退抵稅款證明文件者，應按期彙總計算進項稅額，其計算公式如左……」故可作為營業稅扣抵銷項稅額之進項稅額憑證，並不以三聯式統一發票為限，例如載有營業稅額之海關代徵營業稅繳納證扣抵聯、載有營業人統一編號之二聯式收銀機統一發票及經本部核定載有營業稅額憑證亦屬之。

(二)營業人每一納稅期間之應納營業稅額，係該期間銷項稅額扣減進項稅額後之餘額。惟營業人可扣抵之進項稅額



應與營業有關者為限，因購進與營業有關之貨物及勞務，其成本構成銷售額之一部分，在按銷售額計算稅額時，自然將購買貨物或勞務之成本包括在稅基內。為避免重複課徵，凡購買之貨物或勞務與營業有關者，於購買時所支付之進項稅額准予自其銷項稅額中扣抵，俾符合對增值額課稅之意義。營業人於申請營業登記前所取具之進項憑證，如確供營業上使用，惟因無法符合前揭營業稅法第 33 條規定，基於鼓勵營業人自新並自動補救錯誤，爰本部 80 年 12 月 23 日台財稅第 801266215 號函發「檢討營業人假借（利用）個人名義建屋出售逃漏稅查緝情形有關事宜」會議紀錄（三）規定：「對經輔導已自動辦理營業登記者，於辦理營業登記前，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，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。」本部 90 年 6 月 6 日台財稅字第 0900453517 號函係參照上開 80 年函釋精神而作成之規定，此與營業稅法對於可作為扣抵銷項稅額之進項稅額憑證規定尚屬一致。

五、檢附本部 90 年 6 月 6 日台財稅字第 0900453517 號函及 94 年 12 月 15 日台財稅字第 09404585510 號函影本各乙份供參。

正本：司法院秘書長

副本：

部長 李述德

正本
財政部

函

機關地址：台北市中正區（一〇〇）愛國西路二號

傳真：（〇二）二三五六八七七四

受文者：如行文單位

速別：普通件

密等及解密條件：普通

發文日期：中華民國九十年六月六日發文

發文字號：台財稅字第九〇〇四五三一七號

附件：

主旨：貴轄饒錦山君以個人名義建屋出售，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，如經查明確屬各該建屋工程所需之支出，參照本部八十年十二月二十三日台財稅第八〇一二六六二一五號函規定，其進項稅額得准其扣抵。請查照。

說明：復貴處九十年五月二十五日九〇新縣稅工字第六五九五九號函。

正本：新竹縣稅捐稽徵處

副本：



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：傳真 02-23969038

受文者：如正本

發文日期：中華民國94年12月15日

發文字號：台財稅字第09404585510號

速別：

密等及解密條件或保密期限：

附件：

主旨：關於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款據以處罰案件，營業人如於經查獲後始提出合法進項憑證者，稽徵機關計算漏稅額可否准予扣抵銷項稅額乙案，復請查照。

說明：

- 一、復貴局94年10月25日北區國稅審四字第0940018395號函。
- 二、有關加值型及非加值型營業稅法（以下簡稱營業稅法）第51條第1款至第4款及第6款據以處罰案件，營業人如於經查獲後始提出合法進項憑證者，稽徵機關計算漏稅額可否准予扣抵銷項稅額乙節，本部89年10月19日台財稅第890457254號函已有明釋，請仍依該函釋規定辦理。
- 三、另按營業稅法第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、地址及統一編號之憑證；惟營業人開始營業前，未依同法施行細則第36條規定向主管稽徵機關申請統一編號者，其所取具之進項憑證尚無法符合前述營業稅法之規定，基於實質課稅原則，其取得之進項憑證如經查明確係為營業上使用之貨物或勞



務，應准予核實申報扣抵銷項稅額。

正本：財政部臺灣省北區國稅局

副本：

依分層負責規定授權單位主管決行



會台字第 8829 號坤鴻科技有限公司代表人陳坤秀聲請案

電詢財政部稅制委員會第四科

問答紀錄摘要

【電詢時間：2009.05.07】

(一) 問題：有收錄於貴部營業稅、證券^券交易稅、期貨交易稅
法令彙編與沒有收錄於法令彙編之函釋，其法律效力有
無（何）不同？

〔回答〕沒有收錄者，僅為個案適用；能否援引尚須個別
請示。

(二) 問題：民國 94 年 12 月 15 日台財稅字第 09404585510
號、90 年 6 月 6 日台財稅字第 0900453517 號函釋及 80
年 12 月 23 日台財稅字第 801266215 號函釋現有無或曾
經收錄於法令彙編？

〔回答〕民國 94 年 12 月 15 日台財稅字第 09404585510
號、90 年 6 月 6 日台財稅字第 0900453517 號函釋至目
前為止，並無收錄；80 年 12 月 23 日台財稅字第
801266215 號函釋則有收錄。

會台字第 8649 號 王允聲請解釋憲法案補充資料

電話詢問財政部賦稅署，營業稅組

主題：詢問財政部 97.12.30 回函、90.6.6 函、94.12.15 函

時間：5 月 11 日上午 11 時 30 分、5 月 12 日上午 9 時

一、詢問結論摘要：

(一) 所謂查獲，就是指營業人未申報。

(二) 被查獲後始提出進項稅額憑證，94 年之後，容許扣抵應納稅額。例如：查獲銷項 300 萬元；核定漏稅額為 15 萬元，提出進項 200 萬元，有進項稅額 10 萬元，補徵 $15 \text{ 萬} - 10 \text{ 萬} = 5 \text{ 萬}$ ；但漏稅罰鍰仍以 15 萬元計算 1 倍至 10 倍。

(三) 有登記者，依照營業稅法第 35 條進行申報。未登記者則先通知補辦登記，補辦後就免除未登記部分的行政罰鍰。

(四) 營業人可以自行決定是否申報進項，並沒有時點限制。

(五) 營業稅法第 43 條第 2 項是推計課稅，銷項部分可以推計，進項部分不能推計。(質疑：進項不就是上手的銷項，怎不能推計?)

二、詢問紀錄

- 1、 94.12.15 函（卷一第 70 頁）所指情況為何？是否有申報銷項？是否有通案效力？

是指營利事業未申報稅籍登記前之營業而被查獲，但因沒有依細則第 36 條先申請統編，所以並未取得合法的進項憑證，查獲後才提出進項憑證，94 年函准予扣抵應納稅額。(5/11)

94 年之後，被查獲始提出之進項稅額，原則上可以扣抵應納稅額，但就計算罰鍰之漏稅額，仍不許扣抵。80 年函（卷一第 68 頁，台財稅字第 801266215 號函）及 90 年函（卷一第 69 頁，台財稅字第 0900453517 號函）是特殊狀況，已自動辦理營業登記，所以才准許進項稅額扣抵銷項稅額。(5/12)) (未辦理營業登記，之後自動辦理者，可以扣抵稅額；已有營業登記的，反而不可以？已登記的營業人還有統一編號可以進行勾稽，只要上手有申報銷項，就可以勾稽出營業人（下手）進項。當然也可能從下手的進項申報，勾稽出上手有無申報銷項。)

是否有通案的效力可以被援引，依照公文註記，94 年函並沒有被列入審查，是否有通案效力，要經過審查後再決定。(5/11)

- 2、 ~~有登記之營業人依據第 35 條第 1 項規定申報，未登記如何處理？~~

未登記之人，現行處理方式，依據稅務違章案件減免處罰標準第 16-1 條「依加值型及非加值型營業稅法第四十五條及第四十六條第一款規定應處罰鍰案件，營業人經主管稽徵機關第一次通知限期補辦，即依限補辦者，免予處罰。(民國 94

年3月30日公布適用)」先行通知補辦登記，一旦輔導補辦完成，即免除營業稅法第45條、第46條罰鍰。(5/11)

目前的作法就是，都會讓實質營業人有一個稅籍登記，除非無法通知的狀況，例如已經出國、死亡等。(5/11)

但是，營業稅法第51條的漏稅罰，仍然依照既有規定計算。(5/11)

- 3、 財政部回函第2頁（卷一第64頁），指稱營業稅法第35條立法理由，所謂改制（加值型營業稅制度）後稅額之計算，應提供進項稅額等有關文件…。但法條並沒有明文規定應提出進項憑證，如何解釋？

這個當時是為了配合加值型營業稅的推動（以前是採毛額型營業稅），採稅額扣抵法，也就是營業人必須自己提出進項稅額以供查核、扣抵，申報進項稅額的部分，~~可以充作留抵稅額，未申報就沒有留抵稅額的部分。~~

(5/11)（計算應納稅額必須扣減留抵稅額）

至於法條沒有明文規定，在於營業人可以自行選擇何時申報進項部分，並沒有時點限制，施行細則第29條就是如此規定。營業人當期申報時，也可以報進項稅額是0，未申報進項稅額，並沒有處罰。(5/11)

雖然不禁止營業人之後提出進項憑證，但是，營業人當期不申報銷項，也不申報進項（漏進、漏銷），被查獲後，還是不准予再提出進項。如此一來，才能避免營業人漏進、漏銷逃漏稅捐。當然，之後營業人可以在下期提出進項。(5/11)（指有登記的狀況）

4、 難道被查獲，就當成沒有進項嗎？

有進項，所以還是准許營業人在下期申報，只是這一期已經不准許了。(5/11)

5、 那沒有營業登記之人，根本就沒有下期可以申報，該如何處理？

現行的作法是，先請他們補辦登記，之後申報營業稅，如果沒有繼續營業的情形，就可以註銷登記或申報暫停營業。(5/11)

至於只有一次營業者，雖然不准提出進項稅額扣抵銷項稅額，可是在核定漏稅額之後，還是許可營業人提出抵繳。(5/11)

例如，97.10 賣屋 300 萬元，98.1 被查獲，除通知補辦營業登記外，並核定漏稅額為 15 萬元 (300 萬 * 5%)，營業人提出進項憑證 200 萬元，進項稅額 10 萬元 (可以是二聯式的統一發票，這點與 90.6.6 函一樣)，雖然不准扣抵銷項稅額，但是之後在補徵的同時，還是可以將 15 萬元減掉 10 萬元，營業人只需要補繳 5 萬元應納稅額。(5/11)

6、 那漏稅罰部分呢？

罰鍰部分，並沒有准予扣抵，還是依照原核定的漏稅額 15 萬元計算 1 倍至 10 倍，目前多數是罰 1 倍，罰 3 倍以上的狀況非常少，不會造成營業人過度負擔。(5/11)

7、 營業稅法第 43 條第 2 項規定「營業人申報之銷售額，顯不正常者，主管稽徵機關，得參照同業情形與有關資

料，核定其銷售額或應納稅額並補徵之。」是屬於推計課稅嗎？而銷售額可以推計，進項額為什麼不能推計？

第 43 條第 2 項是屬於推計課稅。(5/11)

銷項額可以推計課稅，是因為立法明文規定，進項額的部分，則沒有法律明文可以。(5/11)

從第 35 條第 1 項、第 43 條第 1 項規定、第 51 條規定，都沒有規定進項稅額的部分，是法律許可依照查得的銷項額直接核定計算漏稅額。(5/11)

8、 進項稅額的推計，是法律沒有規定，還是不可能？如果是不可能，原因為何？

既沒有規定，也不可能。因為沒有辦法計算進項。(5/11)

9、 那為什麼可以計算銷項？

銷項的部分，有同業情形可以參照。(5/11)

10、 進項沒有同業情形？

進項的部分，同業情形難以確定。(5/11)

11、 系爭函為什麼沒有引營業稅法第 43 條第 1 項？

系爭函是針對營業稅法第 51 條「漏稅額」即施行細則第 52 條第 2 項第 1 款為解釋。並非解釋第 43 條第 1 項規定。

會台字第 8649 號 王 允案電話訪談紀錄

訪談時間：民國 101 年 6 月 14 日下午 2 時 30 分。

訪談人：大法官書記處

訪談對象：財政部賦稅署第 2 組營業稅科

訪談內容：

問 1：依營業稅法施行細則第 36 條規定，是否代表營業人在無營業登記的狀況下，仍可取得統一編號，進而取得合法進項憑證以供扣抵稅額？

答：該規定源於「營利事業統一發證制度」時代，因完成登記較為費時，為因應營業人在完成登記開始營業前之需求，依該規定，可使營業人在未完成營業登記前，先行取得統一編號，以利取得合法進項憑證，但不得領用及開立統一發票。目前因已廢除「營利事業統一發證制度」，依該規定申請者，並不多見。

問 2：有關營業人未申請營業登記而營業者，經主管稽徵機關查獲後，如何處理營業人所提出之進項憑證？

答：有關補稅及處罰，主管稽徵機關並不允許營業人以該進項憑證主張扣抵稅額。但被查獲之營業人，因被要求補辦營業登記，故主管稽徵機關仍會承認該進項憑證，並將該進項稅額記於該營業人帳上作為留抵稅額，以供日後扣抵。

問 3：前述之進項稅額，有無申報扣抵期間之限制？若營業人結束營業，有無可能退還？

答：該進項憑證只要在五年內，主管稽徵機關均會承認。若營業人結束營業後仍有溢付稅額，主管稽徵機關將予以

退還。

訪談結論：

1. 依營業稅法施行細則第 36 條規定，營業人確可於營業登記前即取得統一編號，但目前少見依該規定申請者。
2. 未申請營業登記之營業人，其進項憑證於補稅及處罰時，不得主張扣抵，但主管稽徵機關仍會記載於帳上作為留抵稅額以供日後扣抵，若結束營業後仍有溢負稅額，可退還。

