

司法院釋字第七〇〇號解釋協同意見書

大法官 陳敏

本件解釋認財政部中華民國八十九年十月十九日台財稅第八九〇四五七二五四號函說明三（下稱系爭函），就如何認定八十四年八月二日修正公布，同年九月一日施行之營業稅法（九十年更名為加值型及非加值型營業稅法，原立法精神及結構未變，以下概稱營業稅法）第五十一條第一款漏稅額，所為營業人於經查獲後始提出合法進項憑證，不得據以扣抵銷項稅額之釋示，與憲法第十九條之租稅法律主義尚無牴觸，本席敬表贊同。惟本號解釋對加值型營業稅為週期稅之性質，與是否短漏營業稅以及漏稅額如何計算之關聯性，未充分論述，爰簡要補充如下：

一、週期稅之成立及短漏

1、租稅債務之成立及週期稅之概念

租稅債務依今日通說，係因實現法定之租稅構成要件而抽象成立。已依法抽象成立之租稅債務，猶待稽徵機關之核定或納稅義務人之申報，始呈現該租稅債務之具體金額，可據以徵收或繳納。租稅構成要件之要素，包括租稅主體、租稅客體、歸屬、計算基礎及稅率。應課徵租稅之事物，即租稅客體。租稅客體之量化，為計算基礎。就租稅客體，以一定之時間段落為標準予以切割，而按時間段落反覆課徵之租稅，為週期稅。各該時間段落為課徵週期。課徵週期之規定，實即為租稅構成件中租稅客體之規定。我國現行之加值型營業稅、所得稅、地價稅皆為週期稅。

2、週期稅之短漏

週期稅之租稅債務，於課徵週期屆滿時，即抽象成立，其具體金額則尚須稽徵機關之核定或納稅義務人之申報。納稅義務人申報租稅時，因稅法上選擇權之行使¹，例外影響各該課徵週期實際成立之租稅債務具體金額。納稅義務人於課徵週期屆滿，租稅債務已抽象成立後，未依規定期限，自行依規定據實申報繳納，或未依法申報、更正足以影響成立租稅之事項（例如自用住宅有增建或改作營業使用），致納稅義務人自行申報繳納或依稽徵機關核定繳納之金額，較依法應正確繳納之金額為少時，即成立各該稅法所規定應科處罰鍰之短漏稅行為²。已成立之短漏稅，不因納稅義務人嗣後之補報、補繳、遭補稅或行使抵銷權而得以滌除。否則，短漏稅行為經查獲後補繳稅款者，皆溯及既往排除短漏，而不得處罰。

惟依稅捐稽徵法第四十八條之一第一項規定：「納稅義務人自動向稅捐稽徵機關補報並補繳所漏稅款者，凡屬未經檢舉、未經稽徵機關或財政部指定之調查人員進行調查之案件，下列之處罰一律免除；其涉及刑事責任者，並得免除其刑：一、本法第四十一條至第四十五條之處罰。二、各稅法所定關於逃漏稅之處罰。」故納稅義務人依該條規定補報並補繳所漏週期稅者，非不發生短漏稅，亦非不成立漏稅違章行為，而係免除已成立漏稅違章行為之處罰。

¹ 例如，個人綜合所得稅採標準扣除或列舉扣除、土地增值稅採一般稅率或自用住宅優惠稅率。

² 短漏稅係因納稅義務人之故意以詐術或其他不當行為所致者，則成立稅捐稽徵法第四十一條所規定，應科處刑罰之逃漏稅犯罪行為。

二、 加值型營業稅為週期稅

營業稅法第十四條規定：「營業人銷售貨物或勞務，除本章第二節另有規定外，均應就銷售額，分別按第七條或第十條規定計算其銷項稅額……。（第一項）銷項稅額，指營業人銷售貨物或勞務時，依規定應收取之營業稅額。（第二項）」第十五條第一項及第三項分別規定：「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。」第三十五條第一項規定：「營業人除本法另有規定外，不論有無銷售額，應以每二月為一期，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。其有應納營業稅額者，應先向公庫繳納後，檢同繳納收據一併申報。」³故依現制，加值型營業稅係以二個月為一課徵週期之週期稅。

三、 加值型營業稅之短漏

加值型營業稅之制度基礎，在於納稅義務人應依規定辦理登記及申報。營業人如依規定辦理登記及申報繳納加值型營業稅，得以進項稅額扣抵銷項稅額，將營業稅轉嫁向其購買貨物或勞務者負擔。營業人如未依規定辦理登記及申報繳納營業稅，不僅違反協力義務，並構成短漏營業稅，而應補稅處罰⁴。

³ 其有溢付營業稅額者，依同法第三十九條第二項，由營業人留抵應納營業稅。

⁴ 論者或以司法院釋字第三二七號及第六七三號解釋為據，認不應對違反行為義務之納稅義務人科以漏稅罰。惟上開二解釋所涉及者為所得稅扣繳義務人違反扣繳義務（應扣不扣、扣而不依限繳

營業稅法第四十五條規定：「營業人未依規定申請營業登記者，除通知限期補辦外，處一千元以上一萬元以下罰鍰；逾期仍未補辦者，得連續處罰。」第五十一條第一款規定：「納稅義務人，有下列情形之一者，除追繳稅款外，按所漏稅額處五倍以下罰鍰，並得停止其營業：一、未依規定申請營業登記而營業者。」故營業人單純未申請營業登記者，依營業稅法第四十五條規定科處「行為罰」。營業人未申請營業登記而營業（銷售貨物或勞務），亦未依規定申報營業稅者，依營業稅法第五十一條第一款科處「漏稅罰」。依現行法律見解，從一重依營業稅法第五十一條第一款科處漏稅罰。

在一般情形，營業人應申報者，為「銷售額」及「應納營業稅額」。依前開營業稅法第十五條第一項規定，以當期銷項稅額扣減進項稅額後之餘額，為當期應納營業稅額。至於「進項稅額」係營業人「得」申報扣減當期銷項稅額之事項，非「應」申報事項。營業人得申報扣減當期銷項稅額之進項稅額，亦不以產生於當期者為限。依營業稅法第四十三條規定，稽徵機關應調查核定者，亦為「銷售額」及「應納稅額」。營業稅法施行細則（九十年更名為加值型及非加值型營業稅法施行則）第二十九條即規定：「本法第四章第一

納、不依限填報填發扣繳憑單）之處罰。扣繳義務人非所得稅納稅義務人，所負擔者，本質上即為行為義務，而非租稅債務，自不得對其不履行扣繳義務科處漏稅罰。反之，營業人則為營業稅之納稅義務人，應以其財產為營業稅獲償之擔保。營業人之登記及申報義務，固為協力之行為義務，違反時應依相關規定科處行為罰。惟營業人因未依規定登記、申報致有短漏營業稅時，則應依相關規定科處漏稅罰。

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。但進項稅額憑證之申報扣抵期間，以五年為限。」故未辦營業登記即開始營業，銷售貨物或勞務之營業人，未依限申報繳納營業稅，即短漏已依法成立之營業稅，實現營業稅法第五十一條第一款之處罰構成要件。系爭函認，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，不准其扣抵銷項稅額。此一見解乃營業稅法相關規定之要求，無違於租稅法律主義。

至於雖有合法憑證，而未依規定申報，以其內含或載有之進項稅額扣減銷項稅額，是否得於日後申報，用以扣抵申報當期銷項稅額，或於申請註銷登記時申請退還，係屬另一問題。

四、 幾個有待商榷之觀點

1、 有銷項稅額即有應扣抵之進項稅額？

論者或謂，在所得稅，有所得即有相對應之費用成本；在營業稅有銷項稅額，亦即有相對應之進項稅額。故就銷售額補徵營業稅及科處罰鍰時，亦應扣除進項稅額云云。惟所得通常固有相對應之費用成本，銷項稅額則未必有相對應之進項稅額。其以免徵營業稅之原料產製銷售應徵營業稅之貨物時，即有銷售貨物之銷項稅額，而無相對應之原料進項稅額。購進之貨物非於當期售出，其進項稅額與銷項稅額，亦無法於同一課徵週期對應。縱有相對應之進項稅額，如未依規定申報銷售額及銷項稅額，已構成短漏營業稅，應就短漏金額依相關規定補稅處罰，自無於事後再以未依規定申報之

進項稅額減除銷項稅額之可言。

2、稽徵機關應依職權調查進項稅額？

行政程序法第九條規定：「行政機關就該管行政程序，應於當事人有利及不利之情形，一律注意。」論者或據此一規定，認稽徵機關對違反營業稅法之營業人，於補稅處罰時，應主動調查有無進項稅額可扣抵。以進項稅額扣抵銷項稅額固屬營業稅納稅義務人之權利。惟營業人如欲以進項稅額扣抵當期銷項稅額，須於次週期開始後依規定時間，以合於規定之憑證申報行使之。扣抵進項稅額，非稽徵機關所得代為；有無未申報之進項稅額，與就銷售額計算銷項稅額無關，亦非稽徵機關依職權所應調查⁵。營業人遭查獲短漏稅後，始提出內含或載有進項稅額之憑證，稽徵機關於計算漏稅額時不予扣抵銷項稅額，並非否定該憑證之證明力。蓋事情之本質不在於「有無」該進項憑證所內含或載有之進項稅額，而在於「是否依規定申報」該進項稅額。

營業人未依規定申報繳納營業稅時，既已成立短漏稅之違章，除其依稅捐稽徵法第四十八條之一規定自動補報補繳所漏稅額，得免除處罰外，自不得於遭稽徵機關查獲後，再以未依規定申報之進項稅額扣抵依查得銷售額計算之銷項稅額，從而消除原有之違章責任。

⁵ 至於已實現處罰構成要件後，是否有稅捐稽徵法第二十一條第二項所規定，因屆滿核課期間，不得再補稅處罰之情形，稽徵機關則應依職權予以調查。