

## 釋字第七〇〇號解釋

### 不同意見書

大法官 陳碧玉 提出

大法官 湯德宗 加入

本號解釋認財政部中華民國八十九年十月十九日台財稅字第八九〇四五七二五四號函說明三：「又依加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法）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。」（下稱系爭函），並未增加營業人法律上所未規定之義務，與憲法第十九條之租稅法律主義尚無牴觸。

其主要理由為：

- 1、綜合營業稅法第十五條第一項、第三十三條、第三十五條第一項、第四十三條第一項第三款、第五十一條第一款及營業稅法施行細則第二十九條、第五十二條第二項第一款等規定，應作如是解釋。
- 2、限以取得合法進項憑證，且依規定期限申報者，始得據以扣抵銷項稅額之解釋，符合加值型營業稅按週期課徵，並能自動勾稽之整體營業稅法立法目的。
- 3、如是解釋，無違於依法履行協力義務之營業人得將營業稅轉嫁消費者負擔之經濟意義及實質課稅之公平原則。
- 4、如是解釋，不使未依法履行協力義務之營業人，亦得與依法履行協力義務之營業人立於相同之法律地位，致破

壞加值型營業稅立基之登記及申報制度。

惟，

**1、漏稅罰以有法定該當行為，並發生漏稅之事實為處罰要件，無漏稅額即無漏稅罰**

未經營業登記而營業者，係指未依營業稅法第二十八條規定於開始營業前向主管稽徵機關申請營業登記而為營業行為之人。營業人如於被查獲前，補辦理營業登記並報繳營業稅，得依稅捐稽徵法第四十八條之一及稅務違章案件減免處罰標準第十六條之一規定，免繳納營業稅法第五十一條規定之漏稅罰及第四十五條規定之行為罰。如未補辦登記、繳稅，其因有營業行為而應負擔之行為罰、漏稅罰之責任，不得免除，而為納稅義務人。

營業人一被查獲，除應限期補辦登記外，另處以一千元以上一萬元以下罰鍰。逾期仍未補辦者，得連續處罰（營業稅法第四十五條）。此為對營業人因違反稅法上之作為或不作為義務而為之處罰，為行為罰，與漏稅罰不同。後者係就漏稅行為所為之處罰，應以有漏稅之事實為處罰要件。無漏稅額即無漏稅罰，是，不論有無漏稅事實即以科罰，有違憲法保障人民權利之意旨（本院釋字第三三七號、第三三九號解釋意旨參照）。系爭函以營業人違反申報協力義務為由，就營業人所漏稅額之認定，排除營業人於被查獲後所提出之合法進項憑證之稅額扣除權之行使，是否合憲？為本案之爭點。

**2、租稅憑證之取捨，以與該憑證所欲證明之租稅構成要件之關聯性為準**

按涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之。稅捐稽徵機關認定課徵租稅之構成要件事實時，應以實質經濟事實關係及其所生實質經濟利益之歸屬與享有為依據。又課徵租稅構成要件事實之認定，稅捐稽徵機關就其事實有舉證之責任（本院釋字第420、438、460、496、500號解釋、九十八年五月十三日增訂之稅捐稽徵法第十二條之一參照）。是，租稅憑證之取捨，以與該憑證所欲證明之租稅構成要件之關聯性為準，納稅義務人於稅額核認確定前，得提出以供稽徵機關核認（詳見下列9之說明）。

### **3、法律已明定租稅構成要件時，不得以命令做實質之改變**

憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務，係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、稅基、稅率等租稅構成要件，以法律或法律明確授權之命令定之；如以法律授權主管機關發布命令為補充規定時，其授權應符合具體明確之原則；若僅屬執行法律之細節性、技術性次要事項，始得由主管機關發布命令為必要之規範（本院釋字第650、657、658號解釋參照）。

### **4、營業稅法第一條、第一條之一、第二條已明定加值型營業稅之租稅構成要件**

營業稅法第二條為租稅主體（納稅義務人）之規定，營業稅之納稅義務人如下：一、銷售貨物或勞務之營業人。第一條為租稅客體之規定：在中華民國

境內銷售之貨物或勞務及進口貨物。第一條之一為稅基之規定：本法所稱加值型營業稅，係指依第四章第一節計算稅額者；。第四章第一節第十四條第二項規定：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；第十五條第一項規定：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；第三項規定：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。第十九條第一項第一款則規定營業人購進之貨物或勞務，未依規定取得並保存第三十三條（進項憑證係指載明營業人之名稱、地址、統一編號之於購買貨物或勞務時，所取得載有營業稅額之統一發票）所列之憑證者，該進項稅額，不得扣抵銷項稅額。是，營業稅法就租稅主體、租稅客體、稅基及進項憑證是否合法、所載稅額得否扣抵銷項稅額等租稅構成要件，均已明定，不得因行政函釋而改變。依上開規定，增值型營業稅之稅基為銷項稅額減進項稅額，營業人僅就加值部分負責。且凡符合第十九規定之進項憑證所載進項稅額，均可扣抵銷項稅額，未以營業人已申報為要件。

**5、主管機關查得之資料，關乎加值型營業稅稅基之建立，稅額之認定，非屬執行法律之細節性、技術性次要事項，不得以命令定之**

應納稅額=稅基乘以法定稅率。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之漏稅額，係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。『查得之資料』關乎稅基之建立，為決定稅額之根本，則查得之資料得否採酌予以

核計應納稅額，非屬執行法律之細節性、技術性次要事項，依上開 3 所示解釋意旨，不得由主管機關以命令為必要之規範，方符租稅法律主義。

**6、將「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」解釋為「主管稽徵機關依『查得』之銷項稅額扣減『已申報』之進項稅額資料核定應補徵之應納稅額為漏稅額」與實質課稅公平原則不符，違反租稅法律主義**

營業稅法施行細則第五十二條第二項第一款既無以「申報之資料」為調查對象之規範，又未限制主管稽徵機關僅得就銷項資料為調查，則主管稽徵機關依調查所得之進項資料，倘與課徵租稅之構成要件事實相關，即應以實質經濟事實關係及其所生實質經濟利益之歸屬與享有為依據，為該資料之取捨。縱營業人未曾以填具申報書之方式向稽徵機關為申報，所查得之買入（進項）資料所載進項稅額，不當然排除。又依營業稅法第三十五條第一項營業人不論有無銷售額，應定期以填具申報書之方式申報當期之銷售額、應納或溢付營業稅額、第十五條第一項「應納或溢付營業稅額」為當期銷項稅額扣減進項稅額之餘額規定，若將「查得資料」之範圍限於已申報之進、銷項資料，則對於從未申報之未經營業登記而為營業之納稅義務人，將因無查得資料而免除其應負之稅責，若認為「申報資料」僅針對進項稅額而不及於銷項稅額，又與第三十五條「應予申報之內容」不符。依該條文規定，顯然無法得到主管稽徵機關核定應納稅額時，有關進項稅額之資料限於已申報者，銷項稅額不限於已申報者之結論。系爭函依上開條文，

將同法施行細則第五十二條第二項第一款「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」解釋為「主管稽徵機關依『查得』之銷項稅額扣減『已申報』之進項稅額資料核定應補徵之應納稅額為漏稅額」，其結果，對於查獲前未曾申報之未經營業登記而營業者，其加值型營業稅之稅基，由法定之當期銷項稅額扣除進項稅額，變成為加值型營業稅基等於查獲當期之銷項稅額，顯然違反租稅法律主義。況有本生意為常態，無本生意非常態，稅額之核定必須反映納稅義務人之收入與成本之關係，縱無查得之成本憑據，也必須推估其成本（如同業利潤標準之採用），以反映納稅義務人之負稅能力。系爭函將非常態之無本生意概念引入，違反僅就『加值』部分課徵營業稅之加值型營業稅制，虛增應納稅額，仍合乎實質課稅之公平原則乎？

#### **7、營業稅法第十五條、第三十三條、第四十三條第一項第三款、第五十一條第一款均未規定進項稅額須以查獲前已申報者為限**

營業稅法第十五條第一項規定：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。第三十三條規定：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。第四十三條第一項第三款規定：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。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。綜上規定，無從得出進項稅額須於查獲前已申報者為限之結論。反倒是凡購進貨物或勞務時，依規定取得合乎營業稅法第三十三條要式要件之進項稅額憑證，均得作為自銷項稅額扣抵之進項稅額，而據以核計加值型營業稅（營業稅法第十九條）。同樣的，亦未以「已申報」為要件。

#### **8、營業人未申報進項稅額並非協力義務之違反**

營業人的進項稅額扣抵權，於給付含括營業稅額在內之貨款時即存在，不以銷項稅額者（開立進項憑證者）申報並納稅為必要。營業稅法施行細則第二十九條規定：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。但進項稅額憑證之申報扣抵期間，以五年為限。參諸營業稅法第十五條第一項有關進項稅額，不以當期發生者為限之規定，使營業人於扣抵期間內，即可選擇以當期發生或之前已經存在的進項稅額扣抵當期銷項稅額，甚或選擇不行使扣除權。由此觀之，營業人未申報進項稅額，不是申報協力義務的違反，於被查獲時，在稅捐機關核定應納稅額前，提出進項憑證，經稽徵機關查證為合法後，行使其進項稅額扣抵權，主張扣抵，稽徵機關可以其違反申報協力義務為由，而不予採酌？

#### **9、營業稅與所得稅同採申報制亦同屬週期稅，本院釋字第二一八號解釋意旨，於營業稅亦應適用。週期**

## 課徵與自動勾稽之立法目的，尚不足以作為系爭函合憲之理由

國家依據所得稅法課徵所得稅時，無論為個人綜合所得稅或營利事業所得稅，納稅義務人均應在法定期限內填具所得稅結算申報書自行申報，並提示各種證明所得額之帳簿、文據，以便稽徵機關於接到結算申報書後，調查核定其所得額及應納稅額。凡未在法定期限內填具結算申報書自行申報或於稽徵機關進行調查或復查，未提示各種證明所得額之帳簿、文據者，稽徵機關得依查得資料或同業利潤標準，核定其所得額，所得稅法第七十一條第一項前段、第七十六條第一項、第七十九條第一項、第八十條第一項及第八十三條第一項規定甚明。此項推計核定所得額之方法，與憲法第十九條規定之本旨並不牴觸。惟依推計核定之方法，估計納稅義務人之所得額時，仍應本經驗法則，力求客觀、合理，使與納稅義務人之實際所得額相當，以維租稅公平原則（本院第二一八號解釋參照），國外亦有相同之立法例<sup>[1]</sup>。財政部七十九年十一月二十八日台財稅字第七九〇

<sup>[1]</sup>本院釋字第二一八號解釋劉鐵錚大法官提出之協同意見書表示：

### 2、（一）西德之相關立法例

- 1 西德租稅通則法（一九七七）第一六二條係關於課稅基礎之推估之規定。其第一項規定：「稽徵機關就課稅基礎不能為調查或計算時，則應推估之。但於推估時，應注意推估上之各種情事」。第二項規定：「納稅義務人就自己之報告不能為完全之說明，或拒絕提供其他資料，或拒絕為代替宣誓之保證，或違反依同法第九十條第二項之協助義務時，尤應推估之。納稅義務人不依稅法設置帳簿或登帳者，或其帳證記錄非依同法第一五八條之規定者，亦同」。
- 2 西德租稅通則法第九十條係關於當事人之合作義務之規定，其第一項規定：「當事人就事實之調查負合作之義務。當事人應藉對於課稅有重大關係之事實完全與真實之公開之公開，並提供於彼然之證據方法，以遵守合作之義務。義務之範圍，視個別情況而定」。第二項規定：「應調查或在稅法上應予評價之事實，如有涉及本法適用範圍以外之事件者，當事人應闡明

三六七三四 0 號函亦指明，營利事業經稽徵機關依現行所得稅法第八十三條第三項規定核定所得額後，於行政救濟時始行補提帳證，應准予查帳核定<sup>[2]</sup>。上開解釋與函釋均在說明租稅以核實課徵為原則，於推估時應力求客觀、合理，使應納稅額與納稅義務人之實際所得額相

---

其事實，並提出所需。對此，當事人應盡一切法律上與事實上之可能性。當事人依情況就其關係之形成賦予可能性且容許之者，不得主張不能闡明或不能提出證據方法」。

(二) 美國之相關立法例

依美國內地稅法（一九五四）第四四六條(b) 項規定：「如納稅義務人不使用正規之會計處理方法，或其使用之方法不能明確顯示所得時，則將本於稽徵機關之意見，而以足資明確顯示所得之方法計算其課稅所得」。

(三) 日本之相關立法例

依日本現行所得稅法第一五六條（法人稅法則為一三一條）規定：「稅務署長對於住民之所得稅為更正（調整核定）或決定（逕行核定）時，得依其財產或債務之增減狀況、收入或支出之狀況，或依生產量、銷售量及其他使用量、員工數及其事業規模等，以推計其各該年度之各種所得或損失之金額」。

3 美國關於推計課稅之態樣，舉其要者，約有下列五種：

(一) 淨值證明法：

此法係依據納稅人之課稅年度終了時之資產淨值對該年度開始時所增加之金額，與其本年度中各項消費支出之金額合計之總額，推計其所得。

(二) 現金消費額法：

此法係以納稅人在課稅年度期間所支出之消費金額，所超過其所申報之所得額之差額，推計為未申報之所得額。

(三) 百分率法：

此法係以納稅人以往年度結算申報書或同業納稅人之申報書所示之成本、收入、毛利及淨利等之各種百分率，與此納稅人現年度所申報者相互比照，以推計其所得。

(四) 單位數量法：

此法係依銷貨量、用料量、員工數，耗電量等之計算單位，求得每一單位之所得額或生產量等，據以推計其全部所得額。

(五) 銀行存款額法：

此法係將銀行存款之全部金額中，減除顯非所得構成性之部分後，推計其所餘部份為課稅所得。

<sup>[2]</sup> 該函之說明：二、查現行所得稅法第八十三條第三項既已刪除「不得提出異議」之規定，營利事業於行政救濟時，如已提示符合法令規定之帳簿及文據，申請查帳核定者，稽徵機關應予受理，以符修法意旨。惟稽徵機關於進行調查時，可視情節依所得稅法第一百零七條第一項或稅捐稽徵法第四十六條第一項規定予以處罰。

當。納稅義務未自行申報又未提出憑證以供調查時，稽徵機關仍有依職權調查或為合理推估之義務，遑論納稅義務人已提出經稽徵機關認定為合法之憑證。所得稅與營業稅同採申報制，亦同屬週期稅，因此週期課徵與自動勾稽之立法目的，尚不足以作為納稅義務人於稽徵機關查核時，始提出之合法進項稅額憑證應予以排除之理由。

#### **10、營業稅因買賣行為而轉嫁由最後消費者負擔，與營業人是否履行登記、申報協力義務無關**

本號解釋提出營業人未如期申報營業稅，即不得將原應由最後消費者負擔之為間接稅之營業稅轉嫁之見解。然消費稅（營業稅）為間接稅，由最終消費者負擔之稅捐，此種消費稅不問營業人有無申報，該間接稅應由最後消費者負擔之稅制，不會變更。蓋營業人對於應稅貨物之定價，應內含營業稅（營業稅法第三十二條第二項），納稅義務人將貨物出售時，該貨價包含其因買進該貨物時已繳納之營業稅，再加上其加值部分核計之營業稅，即可經由轉賣行為轉嫁予下一位消費者負擔。換言之，稽徵機關所核定之銷售額，業已包括營業稅額在內，營業人於收受價金時，即已將其於購入貨物時已繳納之營業稅額，內含於新貨價中轉嫁，不會發生多數意見所稱『只有』依法履行協力義務之營業人得將營業稅轉嫁消費者負擔之情形。反倒是，如為一次之營業行為而被拒絕承認已繳納之進項營業稅，致營業人不能扣抵或退還時，將發生政府超收（重複收取）營業稅款之結果。

#### **11、申報協力義務之違反與漏稅額之認定無關**

依法履行與不依法履行登記及申報協力義務之營業人在法律上有其差別待遇。未依規定申請營業登記而營業者，如前所述，應依營業稅法第四十五條規定負行為罰責任。如有逃漏稅款之事實時，除另應依營業稅法第五十一條規定，將被追繳稅款、加徵依原應繳納稅款期間屆滿之日郵政儲金匯業局一年期定期存款利率按日加計利息（稅捐稽徵法第四十八條之一第二項）及按所漏稅額處一倍至十倍罰鍰外，並得停止營業，與依法履行協力義務且無逃漏稅者之法律地位（行為罰與漏稅罰）是有不同，而與依法履行協力義務，惟有逃漏稅者之法律地位，亦有不同（行為罰之有無）。然逃漏稅者，依營業稅法第五十一條第一款、第三款規定，其等應被追徵稅款及漏稅罰乃適用同一規定，不因已否履行登記、申報協力義務而異。益見，違反登記、申報協力義務應負之責任，與是否逃漏稅之法律效果並不相關。系爭函以申報義務違反為由，於漏稅額之核定上排除納稅義務人提出、行使進項稅額扣除權，斷然無據。

## 12、實務上未依營業稅法第十九條規定排除與同法第三十三條規定之要式要件不符之進項憑證之採認，而是以多號函釋建立事前取得憑證，事後扣抵或退還原則

依營業稅法第十五條、第十九條、第三十二條第一項及營業人開立發票時限表第一點規定，營業人取得進項憑證之『時點』，應為購進貨物或勞力，賣方（銷方）開立統一發票時。於該法定時點，由於未經營業登記之營業人（此與施行細則第三十六條開始營業前，因購進貨物或勞務，為取得本法第三十三條規定之憑證時，得

先向主觀稽徵機關申請統一編號不同)，因無統一編號，無從取得合乎營業稅法第三十三條規定得以扣抵銷項稅額之進項憑證，依同法第十九條第一項第一款規定，在理論上不得以之為進項稅額之憑證，由銷項稅額扣除之。然財政部以台財稅字第七五六六一二一號、第七九〇七三五七九一號、第八〇一二六六二一五號、第八四一六五八二四八號等函釋<sup>[3]</sup>，使未經營業登記之營業人得以行使扣抵權之進項憑證，不以合乎營業稅法第三十三條之要式要件為必要，排除同法第十九條規定之適用，更排除同法施行細則第二十九條使用期限之限制。同樣的亦未以查獲時已申報者為限。

### 13、營業稅法施行細則第五十二條立法沿革及理由，亦說明應納稅額之核定，必須符合實質課稅之公平原

- 
- <sup>[3]</sup> 1、財政部七十五年八月二十八日台財稅第七五六六一二一號函：公司目前正在籌備期間，尚未開始營業，其取得 固定資產之進項稅額，准予在辦妥營業登記後，依照營業稅法第三十九條第二項規定，由主管稽徵機關查明進項貨物確屬該公司所使用，核實退還。
- 2、財政部八十年二月十二日台財稅第七九〇七三五七九一號函：公司組織之營利事業在未經主管機關核准登記並賦予營利事業統一編號前，購買貨物或勞務，所取得之二聯式統一發票，並已入帳者，可於辦妥營業登記後，檢附公司申請設立登記實收資本額基準日經會計師查核簽證之資產負債表影本，由稽徵機關依營業稅法第卅九條第二項規定查明進項貨物或勞務，確實歸屬公司後，核實退還其進項稅額。
- 3、財政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：檢附營業人假借（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）對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三十三條之規定，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。（五）個人建屋出售，經輔導辦理營利事業設立登記前之案件，尚不發生不依法開立發票交付買受人之行為罰。至原為建設公司，假借（利用）個人名義建屋出售者，其有不依規定給與他人憑證之行為罰部分，仍應依稅捐稽徵法第四十四條論處。
- 4、財政部八十四年十月十五日台財稅第八四一六五八二四八號函：外國分公司未經核准登記前之進項稅額得核實退還。

則

七十七年六月二十五日發布時營業稅法施行細則第五十二條第一款規定有營業稅法第五十一條第一款至第四款之情形，以主管稽徵機關核定之銷售額，認定為漏稅額。漏稅額之計算，並不考慮進項稅額。於八十九年六月七日修正，分為二項。其第二項第一款規定為營業稅法第五十一條之漏稅稅額，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。其修正理由為：參照司法院大法官議決釋字第三三七號解釋意旨，依營業稅法第五十一條規定追繳稅款及處罰，應以納稅義務人有該條所列各款情事，並因而逃漏稅款者為要件，故八十四年十一月一日修正發布之營業稅法施行細則第五十一條第五款之漏稅額，係指因虛報進項稅額而實際逃漏之稅款，以符上開司法院大法官會議解釋意旨；惟同條項第一款有關漏稅額之規定，則未配合修正，兩者有欠衡平。又依營業稅法第十四條第二項及第十五條第一項規定，營業人當期銷售額按規定稅率計算之銷項稅額扣減進項稅額後為當期應納或溢付稅額。準此，本細則第五十二條第二項第一款規定，有關本法第五十一條第一款至第四款及第六款所稱「所漏稅額」，應指經主管稽徵機關依查得之資料，核定應補徵之應納稅額，較為妥適<sup>[4]</sup>。是以，對於有進貨事實之營業人，不論是否有虛報進項稅額，並因而逃漏稅款，概依營業稅法第五十一條規定處罰，有違憲法保障人民權利之意旨（釋字第三三七號解釋參照）乃貫徹實質課稅之公平

<sup>[4]</sup>中華民國稅務通鑑（上冊），中國租稅研究會編印，90年版，頁754。

原則，以符租稅法律主義。

綜上，系爭函釋對於未經營業登記而營業之納稅義務人，逕以查獲之銷項稅額為漏稅額之認定，除增加當期應繳之納稅額、所提高之漏稅額可能超過營業稅法第五十一條最高罰鍰之規定外，推翻營業稅法第一條之一加值型營業稅稅基之規定，違反實質課稅之公平原則，不符租稅法律主義，爰提出不同意見書。