

釋字第七〇〇號解釋【未辦營業登記短漏營業稅處罰案】

不同意見書

大法官 羅昌發

本解釋多數意見認為，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（以下簡稱系爭函釋），就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（該法於九十年七月九日修正更名為「加值型及非加值型營業稅法」；以下稱營業稅法）第五十一條「漏稅額」所為「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」之解釋，符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及第五十一條第一款規定之立法意旨，並未增加營業人法律上所未規定之義務，而與憲法第十九條之租稅法律主義無違。本席認為，多數意見在憲法條文之引用及在法律解釋原則之適用上，均頗有斟酌餘地；且造成不合理的結果。爰提出本不同意見書。

壹、本件究屬憲法第十九條「租稅法律主義」問題抑或憲法第二十三條「法律保留原則」問題之釐清

一、憲法第十九條規定：「人民有依法納稅之義務。」本條一方面係對人民課以納稅之憲法上義務；另一方面則要求國家在對人民課以納稅義務時，必須依法律為之。具

體言之，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、租稅客體對租稅主體之歸屬、稅基、稅率、納稅方法及納稅期間等租稅構成要件，以法律定之。此即租稅法律主義的要旨。簡言之，租稅法律主義係要求就規範人民繳納稅捐之構成要件事項，以法律定之。

二、憲法第二十三條規定：「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。」依此規定，限制憲法所列各項自由權利之前提，為以法律為之（某些情況下，亦得以法律明確授權之命令為之）；如非以法律為之，無論其對人民自由權利之限制理由如何正當（亦即，縱使其限制係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），仍無法通過憲法第二十三條之檢視。此即「法律保留原則」（由於如下所述，系爭函釋並未能通過「法律保留原則」之檢視，故本意見書並未針對該函釋是否符合憲法第二十三條之「必要性」要件，為進一步分析）。

三、本號解釋所涉及者為營業稅法第五十一條之處罰。依本件聲請之原因事件行為時有效之該條（即前揭八十四年八月二日修正公布、同年九月一日施行者）本文規定：「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」（嗣九十九年十二月八日修正降低罰鍰倍數為「五倍以下」）。故該條所規定之法律效果，包括三部分：「追繳稅款」、「按所漏稅額處倍數罰鍰」、「停止其營業」。本件二

聲請人在其原因事件，均係爭執補徵營業稅及按所漏稅額裁處二倍或三倍不等之罰鍰之處分；並針對此二部分處分之法令依據聲請解釋憲法。其中「追繳稅款」部分，核係租稅之課徵；屬前揭憲法第十九條「租稅法律主義」規範之範圍，並無疑義。然「所漏稅額處倍數罰鍰」之部分，雖其處罰之目的係在確保營業稅之課徵，防止逃漏或短漏營業稅，且雖此種處罰係以「漏稅額」為計算基礎，惟其所課處之金額，性質上並非國家對人民課徵之租稅；而係國家對人民課以之財產上處罰。詳言之，此係因人民違反稅法上之義務，而以剝奪人民財產權之方式所施予之非難性不利處分；其處罰之性質，屬對人民財產權之剝奪，自應受憲法第二十三條「以法律限制」之規範。換言之，營業稅法第五十一條第一項「追繳稅款」之部分，屬憲法第十九條「租稅法律主義」適用之範圍；而「按所漏稅額處倍數罰鍰」之部分，則屬憲法第二十三條「法律保留」之範圍。此兩者之判斷基準類似，均以是否有法律規定為標準，以決定是否符合憲法要求。然其憲法依據既有不同，自應分別處理。多數意見僅以「租稅法律主義」作為認定營業稅法第五十一條所規定「按所『漏稅額』處倍數罰鍰」是否違憲之根據，顯有斟酌餘地。

貳、「租稅法律主義」與「法律保留原則」判斷之基準

- 一、在憲法第十九條「租稅法律主義」之下，國家對人民課稅必須依法律為之；其內涵包括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、租稅客體對租稅主體之歸屬、稅基、稅率、

納稅方法及納稅期間等租稅構成要件，以法律定之；已如前述。依本院以往解釋，主管機關於職權範圍內適用之法律條文，本於法定職權就相關規定予以闡釋，如係秉持憲法原則及相關之立法意旨，遵守一般法律解釋方法為之，即認與租稅法律主義無違（本院釋字第六二二號、第六六〇號、第六八五號、第六九三號解釋參照）；且依本件解釋理由及釋字第六五七號解釋意旨，行政命令或函釋所規定之事項如未有法律明文規定，則其是否違反租稅法律主義，亦須視該規範是否屬於執行法律之「細節性」或「技術性」事項為準。

二、而在憲法第二十三條「法律保留原則」下，對限制人民自由權利之事項雖應以法律定之，但所涉及者如屬執行法律之「細節性」、「技術性」次要事項，亦非不得以行政命令定之（本院釋字第五六八號、第六五〇號、第六五七號、第六五八號解釋參照）。故「租稅法律主義」與「法律保留原則」，在認定是否得以行政命令或函釋訂定相關事項時，原則上均以所涉事項是否屬「細節性」或「技術性」者為判斷基礎；兩者情形十分類似。且判斷某一行政命令有無違背此二原則時，亦均應以其內容是否符合一般法律解釋方法下應有之結論為準。

三、本件情形，系爭函釋適用於營業稅法第五十一條「追繳稅款」時，是否違背租稅法律主義，以及適用於該條「按所漏稅額處倍數罰鍰」時，是否違背法律保留原則，均應以系爭函釋所解釋之「漏稅額」以及其排除「進項稅額准予扣抵或退還」，是否屬「細節性」或「技術性」事項；且該函釋之見解，是否係一般法律解釋方法下所

應有之結論，為判斷基礎。

叁、「漏稅額」之認定及「進項稅額」之排除，應非「細節性」或「技術性」事項

一、如前所述，營業稅法第五十一條係規定納稅義務人如有該條所列各款情形之一者（包括系爭之第一款「未依規定申請營業登記而營業者」），除追繳稅款外，按所漏稅額處一倍至十倍（按：現行法為五倍以下）罰鍰，並得停止其營業。由於追繳稅款及對漏稅之處罰，完全以「漏稅額」為計算基礎，故「漏稅額」一詞，屬於該條重要的構成要件。「漏稅額」之認定，自屬該條追繳稅款及處罰倍數罰鍰之實質且重要的事項；而非僅屬「細節性」或「技術性」事項。

二、營業稅法中之「加值型營業稅」，最基本的計算結構為以「銷項稅額」扣減「進項稅額」之餘額，作為應納或溢付營業稅額（營業稅法第十五條第一項規定參照）。營業稅之漏繳額度之計算，自亦應以此「銷項稅額」扣減「進項稅額」之基本計算結構為之。如改變此一「銷項稅額」扣減「進項稅額」基本結構，則將牽動稅基之大小；此涉及租稅構成要件之規範，顯然屬於重要且實質事項，而非「細節性」或「技術性」之事項。行政機關自不得透過函釋，改變此一稅捐計算基本結構之重要內涵。

肆、系爭函釋是否屬一般法律解釋方法下所應有之結論亦有疑義

一、多數意見援引營業稅法第十五條第一項、第三十三條、

第三十五條第一項及第四十三條第一項第三款等規定，認系爭函釋符合該等規定之立法意旨；並於理由書中另援引營業稅法第十四條、第十六條、第十九條及該法施行細則第二十九條及第五十二條第二項第一款等規定作為論據。

二、有關營業稅法第十四條、第十五條、第十六條、第十九條、第三十三條及第三十五條等規定部分：多數意見認為，依此等規定，「加值型營業稅採稅額相減法，並採按期申報銷售額及統一發票明細表暨依法申報進項稅額憑證，據以計算當期之應納或溢付營業稅額。且同法第十五條第一項規定當期銷售稅額得扣減之進項稅額，以依法登記之營業人取得同法第三十三條所列之合法要式憑證，且於申報期限內檢附向主管稽徵機關申報扣減，而據以計算當期應繳納或溢付營業稅額為前提要件。」此項論述之實質重點有二：其一，營業稅為週期稅，營業人於當期之申報期限內如未對進項稅額申報扣減，則計算漏稅額時，不得再行計入；其二，未為營業登記者（因未能取得統一編號），並無法取得合法要式憑證（亦即未能取得載有付款人統一編號之統一發票或其他經財政部核定之憑證），故其並不符合進項憑證之規範。然查：

（一）所謂週期性的稅捐（例如所得稅、營業稅及財產稅等），係針對稅捐債務之形成，設定以每一特定週期構成個別的稅捐債務關係。此係為稽徵之方便與稅捐之性質而設。而漏稅額之處罰，有其立法政策之目的。論理上，由於營業稅週期性的稅捐設計，營業人

未能於當期申報進項稅額，對其固然可能產生不利益（亦即，必須依營業稅法施行細則第二十九條之規定，延至次期申報扣抵），但並非即可以營業人未於期限內申報之事實，即將進項稅額排除作為認定「漏稅額」及「一定倍數處罰」之計算基礎。實際上，如後所述，營業人於特定週期後，並非在任何情況下，均不得再提出進項稅額，要求扣抵。營業稅週期稅捐之性質與處罰之計算，法律上並無必然關係。

- (二) 營業者在未為營業登記前固然常未取得統一編號，而無法於進項交易之統一發票上載明其統一編號。然如於統一發票上已經載明該營業人之姓名或名稱或其他可得特定其身分之條件，則顯然足以證明該營業人之進項支出。營業人為進項支出所繳納之進項稅額，如無法予以承認扣抵，則國家對銷項收入所課徵營業稅之基礎，顯然超過真正「加值」之部分。以此為基礎所認定之「漏稅額」，顯然超過真正「漏稅之額度」，而與立法意旨有違。
- (三) 由系爭函釋「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」等內容可知，營業人雖有「未依規定申請營業登記而營業」之情形，然只要符合系爭函釋所規定「經查獲前提出」之條件，仍有可能承認其所取得之進項憑證為「合法進項憑證」。換言之，營業人未依規定申請營業登記而營業，所取得未記載其統一編號之統一發票或其他經

財政部核定之進項交易憑證，主管機關在特定條件下仍可承認其為「合法進項憑證」。此足以證明統一編號記載與否，並非絕對之要件；真正最關鍵者應在於該項支出是否為真實之進項支出。並且，由此函釋之內容亦可得知，雖然營業稅為週期性稅捐，營業人只要符合系爭函釋所規定「經查獲前提出」之條件，仍有可能承認其所取得憑證為「合法進項憑證」。亦即，週期性稅捐之性質，並不影響於特定週期過後承認其進項憑證。營業稅之週期性，並不足以作為排除扣抵「進項稅額」之理由。

- (四) 另財政部八十年十二月二十三日台財稅字第八〇一六六二一五號函發之「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)所載：「對經輔導已自動辦理營業登記者，於辦理登記前，因興建工程所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。」由此會議紀錄亦可推知：其一，營業稅為週期性稅捐之性質，並非絕對；其二，營業人未於期限內申報進項稅額，未必即生失權效果；其三，營業人所取得未記載其統一編號之統一發票，在稅捐實務上，亦非不得作為進項憑證。

三、本席認為，法律規定之解釋，應優先以法律條文之表面文義(plain meaning)或其通常含意(ordinary meaning)為基礎。此應為法律解釋之最重要原則(見本席在釋字

第六九二號解釋所提協同意見書)。如以此法律解釋之基本原則檢視，多數意見所另引之營業稅法第四十三條第一項第三款、第五十一條第一款、營業稅法施行細則第二十九條及第五十二條第二項第一款等規定，亦均無法做為系爭函釋於認定「漏稅額」時，排除扣抵「進項稅額」之理由：

- (一) 有關營業稅法第四十三條第一項第三款部分：該條項係規定：「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」。此規定既要求稽徵機關依「查得之資料」核定銷售額及應納稅額，主管機關自應將其查得之「進項銷售」納入核定範圍；且主管機關依行政程序法第九條「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」之要求，顯然亦不可能僅「查得」銷項交易，而不「查得」進項交易。營業稅法第四十三條第一項第三款所稱核定其「銷售額及應納稅額」並補徵之，雖未提及「進項」交易，然「應納稅額」本身即為「銷項稅額」扣減「進項稅額」的結果；故其所規定之「應納稅額」，即已寓有稽徵機關應將進項稅額納入計算之意旨。無論如何，營業稅法第四十三條第一項第三款之表面文義，並無明示或默示授權主管機關排除扣抵「進項憑證」或「進項稅額」之任何意旨。
- (二) 有關營業稅法施行細則第五十二條第二項第一款部

分：該條係規定：「本法第五十一條第一項第一款至第六款之漏稅額，依下列規定認定之：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，包含已依本法第三十五條規定申報且非屬第十九條規定之進項稅額……，核定應補徵之應納稅額為漏稅額。……」其所稱「經主管稽徵機關依查得之資料」，顯然亦未限制主管機關僅可查得銷項稅額之資料，而不可查得進項稅額之資料，已如前述。換言之，該條條文之表面文義亦未明示或默示授權主管機關排除扣抵「進項憑證」或「進項稅額」。該條雖規定「包含已依本法第三十五條規定申報且非屬第十九條規定之進項稅額」，然其既僅謂「包含」，則應無「排他」之效果（亦即，在文義上，「未依本法第三十五條規定申報之進項稅額」未必不得納入漏稅額之計算）。

- (三) 有關營業稅法施行細則第二十九條部分：該條係規定：「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。」此規定雖顯示營業稅為週期性質之稅捐，然其亦足以顯示，週期稅所設定之期限，並非屬絕對之失權條件。在當期未申報之進項稅額，仍可於次期申報扣抵。更何況，營業稅法第五十一條第一項第一款係涉及「未依規定申請營業登記」，其情形涵蓋當期並未申報銷項稅額及進項稅額，而非單純當期未申報特定項目之進項稅額。其與營業稅法施行細則第二十九條規定之

本旨不同，施行細則第二十九條之規定未必可直接適用於本件情形。

四、或謂營業人於稽徵機關查獲時，始提出進項憑證，如准許其以進項稅額扣抵，將導致鼓勵違法的結果。然本席認此應屬多慮。蓋營業稅法第五十一條第一項除要求補繳稅款之外，並按所漏稅額處倍數之罰鍰，且得停止其營業。其處罰不可謂不重。要求稽徵機關於計算「漏稅額」時，將「進項稅額」納入計算基礎，僅係回歸營業稅設計之基本架構，以符合法律解釋之基本原則；並不致於產生鼓勵違法的效果。

伍、系爭函釋造成極不合理的結果

一、本件二聲請人均係在未為營業登記前建屋銷售，經稅捐稽徵機關認定其屬營業行為，並依系爭函釋在未扣除「進項稅額」的情形下，核定漏繳之營業稅額，並各處所核定漏稅額二倍至三倍罰鍰。換言之，稽徵機關係認在此情形下，聲請人銷售房屋的金額，全部均屬「加值」的範圍；聲請人為興建房屋而委託營造公司施工之支出（並取得含稅之二聯式發票），均不為稽徵機關承認作為「進項支出」；該進項支出所已經繳納之「進項稅額」，亦不為稽徵機關承認得以扣減。系爭函釋適用於本件原因事件之結果，不啻認為營業人興建房屋銷售，毫無成本支出可言。且其結果將使營業人於繳納營業稅時，重複繳納已經在進項支出時繳納的營業稅。法律解釋，不外乎合理性。系爭函釋所造成偏離交易現實之不合理結果，且背離營業稅法之意旨，甚為明顯。

二、營業稅法第五十一條係規定納稅義務人，有該條各款所

列情形之一者，按所「漏稅額」處一定倍數之罰鍰。故「漏稅額」之認定，與該條所定之罰鍰數額密不可分。系爭函釋在認定「漏稅額」時，將「進項稅額」排除不計，使「漏稅額」的額度遭不當擴大；以不當擴大的「漏稅額」為基礎，再計算一定倍數之罰鍰，等於以行政函釋，實質上提高罰鍰之數額，並造成超額處罰的結果。此結果使本席不安。縱使立法者有意將「漏稅額」之計算，排除「進項稅額」之扣減，並明文規定於法律要件中，本席都認為有待斟酌，更何況在無明確的法律基礎下，逕以函釋排除「進項稅額」，本席更不能認同。