

## 釋字第六六 0 號解釋不同意見書

許大法官玉秀

刑罰與稅賦是國家給予人民的兩大痛苦，為人權把關的大法官，既不該支持深文周納入人於罪，也不該支持深文周納橫徵苛斂。

多數意見認為財政部中華民國（下略）89 年 10 月 19 日台財稅字第 890457254 號函說明三（下稱系爭函）不違反租稅法律主義的理由及結論，本席均不能同意。首先，多數意見所秉持的一般解釋方法，究竟是什麼解釋方法，又與何種相關憲法原則符合，在多數意見解釋理由書中完全看不出來；其次，解釋理由書羅列出加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法）第十九條第一項第一款、第三十三條、第三十五條第一項、第四十三條第一項第四款、營業稅法施行細則第二十九條、第三十八條第一項第一、三、四款、第五十二條第二項第一款等規定，即直接得出結論，至於各該條文的立法目的如何銜接、文義解釋如何連結，一概付諸闕如；再者，營業稅法施行細則第五十二條第二項第一款所謂主管稽徵機關依查得之資料，核定補徵應納稅額為漏稅額，如何解釋成營業人於查獲後提出合法進項稅額憑證，仍不准扣抵銷項稅額，解釋理由書亦無一語交代。本席認為系爭函明顯違反釋字第三三七號解釋、加值型營業稅制度的精神，與營業稅法第十五條第一項、第五十一條第三款、同法施行細則第五十二條第二項第一款規定的立法意旨不符，與憲法第十九條租稅法定原則相牴觸，爰提出不同意見書說明理由如下。

## 壹、系爭函與多數意見的論述要點

### 一、系爭函受審查部分摘要

- (一)營業稅法施行細則第五十二條第二項第一款規定，本法第五十一條第一款至第四款及第六款的漏稅額，以經主管稽徵機關查得的資料，核定應補繳的應納稅額為漏稅額，換言之，營業稅法第五十一條第一款至第四款及第六款的漏稅額如何認定，規定於營業稅法施行細則第五十二條第二項第一款。
- (二)因為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。因此同法施行細則第五十二條第二項第一款所謂「以經主管稽徵機關依查得的資料核定」，應解釋為「以查獲時已經向主管稽徵機關申報的資料為限」，營業人於查獲後才提出合法進項憑證所載的進項稅額，主管稽徵機關在計算漏稅額時，尚不宜准許扣抵銷項稅額。

### 二、多數意見的論述重點

多數意見對於租稅法定原則，也就是租稅法律保留原則的審查論述，基本上只有法條的堆砌，而沒有相關規範內容的連結論述。本席盡力在解釋理由書中所挖掘出支持系爭函的理由為：

- (一)依照營業稅法第十五條第一項規定，當期應納稅額，為當期銷項稅額扣減當期已申報進項稅額的餘額。

(二)依照營業稅法第十九條第一項第一款規定，購買的貨物或勞務未依規定取得並保存第三十三條規定所列憑證，該進項稅額即不得扣抵銷項稅額。所以必須依規定取得並保存營業稅法第三十三條各款所列的合法進項憑證，才能作為扣抵銷項稅額的依據。第三十三條對於憑證的要求，則是必須載有營業稅額的統一發票或其他經財政部核定載有營業稅額的憑證，又依同法施行細則第三十八條第一項第一、三、四款所列載有營業稅額的統一發票扣抵聯、載有營業人統一編號的收銀機統一發票收執聯影本、經財政部核定載有營業稅額憑證的影本，亦屬合法進項憑證。至於營業稅額，就是銷項稅額扣減進項稅額的差額。

(三)依照營業稅法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，填具規定格式的申報書，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。如果有應納營業稅額，應先向公庫繳納後，檢同繳納收據一併申報。如果沒有申報銷項稅額，也沒有提出前述載有營業稅額的合法進項憑證申報進項稅額，根據同法第四十三條第一項第四款規定，主管稽徵機關得依照查得的資料，核定當期銷售額及應納稅額，因此營業人不能以查獲後才提出來的合法進項憑證所載的進項稅額，主張扣抵銷項稅額。

(四)依照營業稅法施行細則第五十二條第二項第一款規定，第一款至第四款及第六款，以經主管稽徵機關依查得的資料，核定應補徵的應納稅額為漏稅額。因此對於因短報或漏報銷售額，而依營業稅法第五十一條第三款規定，應受一至十倍漏稅罰的營業人，計算漏稅額時，記載在合法憑證上的進項稅額，如未申報，於查獲後才提出來，不能扣抵銷項稅額。

## 貳、多數意見的審查盲點

### 一、所謂一般解釋方法和當然解釋

#### (一)如何當然解釋？

多數意見沒有具體說明作成解釋所使用的解釋方法為何，但是在解釋理由書最後一段，替系爭函背書時，認為系爭函的解釋，是綜合系爭函提到的條文（營業稅法第三十五條第一項、第五十一條第三款及同法施行細則第五十二條第二項第一款），以及多數意見為系爭函找到的條文（營業稅法第十五條第一項、第四十三條第一項第四款、同法施行細則第二十九條、第三十八條第一項第一、三、四款），所作的當然解釋。

多數意見對當然解釋的理解基礎究竟何所本，本席無從得知，但可以支持當然解釋的法律邏輯應該是強推論（*argumentum a fortiori*），應用強推論的解釋方法，則是舉重明輕（*argumentum a maiore ad minus*）與舉輕明重

(argumentum a minore ad maius)，而舉重明輕或舉輕明重的解釋方法，卻顯然放不進多數意見的解釋理由脈絡中。

## (二)體系解釋、文義解釋、目的解釋、歷史解釋

從本席為多數意見整理的脈絡中，多數意見的論述方式倒可以稱之為體系解釋，就是找出有關聯的法律規定，並在其間進行法律效果的連結。要找出有關聯的法律規定，必須先確立關聯要素，確立關聯要素有兩個最基本的入門方法：文義和規範目的（主觀的描述方法，稱為立法目的）。理解總是從文本開始，文本的理解則是從語句的字義及文法結構開始，就是解釋者所稱的文義解釋。語句的字義如何理解，則脫離不了一般日常生活的用字習慣及立法者的目的選擇，一般日常生活的用字習慣及立法者的目的選擇可能不一致，如果不一致，對規範的文義理解，即必須依據規範目的所指引的方向去理解。所以進行體系解釋，不可能不同時進行文義解釋與目的解釋。對於文義分析，多數意見完全沒有著墨，只有援引法條，或許認為識字的人都看得懂。對於規範目的，則在解釋理由書第三段，提到營業稅法第四十三條第一項第四款所謂「依照查得之資料」核定銷售額及應納稅額，排除當期末申報的進項稅額憑證，是為了貫徹同法第三十五條第一項由營業人自動申報繳納的意旨。

縱使多數意見解釋理由書所呈現的解釋證據很薄弱，體系解釋、文義解釋和目的解釋，倒是都可以涵攝在一般解釋方法當中。由於所牽涉的相關規定，尤其是系爭函的解釋對象，營業稅法施行細則第五十二條第二項第一款，歷經多次

修正，進行目的解釋時，不能避免歷史解釋，本席就依據體系解釋、文義解釋、目的解釋、歷史解釋這四個解釋方法，提出具體的理由，說明和多數意見完全相反的解釋結論。

## 二、審查法律保留原則

### (一)受審查的母法規定與受審查的規範內容

#### 1、營業稅法第五十一條第一項第一至四款、第六款及營業稅法施行細則第五十二條第二項第一款

多數意見說明系爭函「尤未增加法律或法律授權訂定之命令所無之限制，於租稅法律主義尚無違背」（解釋理由書第四段結論），表示審查的是法律保留原則，以及必須同時審查系爭函及函所解釋的對象。雖然解釋理由書羅列了營業稅法第十九條第一項第一款、第三十五條第一項、第四十三條第一項第四款、同法施行細則第三十八條第一項第一、三、四款、第五十二條第二項第一款等規定等條文，但是系爭函直接針對的解釋對象，是營業稅法施行細則第五十二條第二項第一款。營業稅法施行細則第五十二條第二項第一款，則是針對營業稅法第五十一條第一項第一至四款及第六款所訂定的規定。因此必須理解這兩個規定，才能得知系爭函是否違反法律保留原則。

除此之外所羅列的法條，雖然在論述脈絡上，顯得各該法條並非附帶論及，甚至是重要的論據，但是因為僅僅審查法律保留原則，還不能認為是因為具有重要關聯而成為審查的對象。



## 2、所審查的規範內容

系爭函對人民財產權發生限制效果的解釋，就是將營業稅法第五十二條第二項第一款所謂「依查得之資料，核定應補徵之應納稅額為漏稅額」，解釋為不包括查獲時未申報的進項稅額，縱使營業人能於查獲後提出合法的進項憑證，也不管該合法進項憑證，是否於進貨時已依規定取得，是否在查獲前已合法取得，換言之，只要查獲時未申報進項稅額，主管稽徵機關只應依查獲的未申報銷售額，核定應納稅額，即漏稅額。所以多數意見的解釋任務就是證明系爭函所認為的「依查得資料核定 = 依查得而未申報的銷項稅額，不包括查得而未申報的進項稅額 = 查獲時未申報的進項稅額不得扣抵」，亦即如果未申報的合法進項憑證所記載的進項稅額被認為是零，該憑證即等同不存在，則主管稽徵機關是否同時查得進項稅額即不重要。而連主管稽徵機關查得的進項資料，都不是營業稅法施行細則第五十二條第二項第一款的「查得資料」，查獲後始提出的合法進項憑證，當然不是所謂的「所查得的資料」。

### (二)循環論證的套套邏輯

#### 1、營業稅法第四十三條第一項第四款與同法第三十五條第一項之間的套套邏輯

多數意見先認為因為營業稅法第三十五條第一項要求營業人有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的義務，所以營業稅法第四

十三條第一項第四款規定主管稽徵機關「得依照查得資料，核定營業人銷售額及應納稅額」，又回頭說明營業稅法第四十三條第一項第四款規定，旨在貫徹營業稅法第三十五條第一項要求營業人自動申報的意旨。這是一段讓上述兩個條文互為因果、互相論證的循環論證，根本推論不出「依查得資料核定 = 依查得而未申報的銷項稅額，不包括查得而未申報的進項稅額 = 查獲時未申報的進項稅額不得扣抵」。

## 2、營業稅法第四十三條第一項第四款與同法施行細則第五十二條第二項第一款之間的套套邏輯

系爭函認為營業稅法施行細則第五十二條第二項第一款所謂依查得資料核定，是指查獲後提出的合法進項憑證，不是主管機關據以核定的查得資料，理由只有一個：根據營業稅法第三十五條第一項規定，營業人有申報銷項稅額、應納稅額或溢付營業稅額的義務。多數意見支持系爭函的理由，看起來是從營業稅法第四十三條第一項第四款的類似造句著眼，認為同法施行細則第五十二條第二項第一款，與第四十三條第一項第四款對於應納稅額的核定規定一樣，依所查得的資料核定應納稅額及漏稅額。考察修法歷史，營業稅法第四十三條規定制定公布於民國七十四年十一月十五日，同法施行細則第五十二條第二項第一款現行規定模式，則是八十九年六月七日修正公布，而且應補徵的應納稅額就是漏稅額，計算漏稅額的方式，理應與應納稅額的計算方式相同，因此後者的確是模仿前者而來。但是一者，後者與前者的關係，來自於釋字第三三七號解釋的媒合，在釋字第三



三七號解釋的脈絡下，才能正確理解（見下述(五)）；二者，僅僅指出兩個規定用語雷同，並不能直接得出「依查得資料核定 = 依查得而未申報的銷項稅額，不包括查得而未申報的進項稅額 = 查獲時未申報的進項稅額不得扣抵」。因為正如同前者沒有辦法證明自己所謂「依查得資料核定 = 依查得而未申報的銷項稅額，不包括查得而未申報的進項稅額 = 查獲時未申報的進項稅額不得扣抵」，後者也不能為相同的證明。將兩個造句雷同但不能證明「依查得資料核定 = 依查得而未申報的銷項稅額，不包括查得而未申報的進項稅額 = 查獲時未申報的進項稅額不得扣抵」的規定彼此互相解釋，是極其明顯的套套邏輯，完全不能得出「依查得資料核定 = 依查得而未申報的銷項稅額，不包括查得而未申報的進項稅額 = 查獲時未申報的進項稅額不得扣抵」這個審查結論。

### **(三)與系爭問題毫無關聯的營業稅法第十九條第一項第一款與第三十三條規定**

營業稅法第十九條第一項第一款規定，購進的貨物或勞務，如果未依規定取得並保存第三十三條所列憑證，該進項稅額不得扣抵銷項稅額，亦即進項稅額不得扣抵的情形，僅限於未依規定取得並保存第三十三條憑證的情形，如果營業人依規定取得合法進項憑證並有所保存，該進項稅額就可以扣抵。至於記載在合法取得並保存的憑證上面的進項稅額，因為未申報而不能扣抵，不是從這兩個條文推論出來。系爭函所強調的重點是查獲時申報與否，與這一點有關係的條文，是營業稅法第三十五條第一項規定。

至於查獲時如已申報，是否因為所提出的憑證並非營業稅法第十九條第一項第一款與第三十三條規定的憑證，所以已申報的進項稅額也不能扣抵銷項稅額？就這兩個條文的文義看來，答案似乎是肯定的。但是在實務上，這兩個規定並非強制規定。以營業人於完成營業登記之前，未依同法施行細則第三十六條先向主管稽徵機關申請統一編號為例，既無統一編號，購買貨物或勞務時，即無法取得第三十三條所要求具有法定格式的合法進項憑證，但如不准許各該相關營業活動的進項稅額扣抵銷項稅額，將使得營業人必須自行負擔進項稅額，不能將負擔轉嫁消費者，有違創設營業稅制為消費稅、間接稅的本旨。此所以財政部至今至少有三號函釋准許營業人提出不合法定格式的進項憑證，分別是 80 年 12 月 23 日台財稅字第 801266215 號函、90 年 6 月 6 日台財稅字第 0900453517 號函、94 年 12 月 15 日台財稅字第 09404585510 號函<sup>1</sup>。在該三個案例中，憑證上所記載的進項稅額，均准予扣抵銷項稅額，以計算應納稅額。

不僅如此，在該三個案例中，准予扣抵的進項稅額，均在查獲時尚未申報。有未經營業登記而營業的情形，多半查獲時尚未申報，實務上早有因應處理。例如財政部對於未辦營業登記的事業、機關、團體等舉辦臨時性娛樂活動，對外銷售票券，收取代價，以財政部 76 年 2 月 5 日台財稅第

---

<sup>1</sup> 雖然其中 90 年 6 月 6 日台財稅字第 0900453517 號函 94 年 12 月 15 日台財稅字第 09404585510 號函未經審查，未列入營業稅證券交易稅期貨交易稅法令彙編（九十七年版）中，表面上不具有通案的拘束力，但是他們都是有效力的解釋，並不排除有適用於其他個案的可能。

7519461 號函<sup>2</sup>釋示，得按所申報銷售額，適用營業稅法第 10 條規定的徵收率計算銷項稅額，扣減進項稅額後，就應納稅額由稽徵機關發單課徵。

綜觀上述文義解釋及實務的現實需求與因應，多數意見為支持系爭函而引據營業稅法第十九條第一項第一款與第三十三條規定，顯然株連過廣。

#### (四)唯一的理由：違反營業稅法第三十五條第一項申報協力義務

撥開多數意見解釋上的層層煙幕之後，剩下唯一的理由，其實就是系爭函所提出的理由：依營業稅法第三十五條第一項規定，營業人有申報銷售額、應納稅額的協力義務，違反該申報協力義務的法律效果，就是不准扣抵營業人於查獲後提出合法進項憑證所得確定的進項稅額。

#### 1、文義解讀與處罰法定原則

無論讀幾遍營業稅法第三十五條第一項，都是關於營業人應該申報以及如何申報銷售額、應納稅額的規定。該規定的立法說明<sup>3</sup>也明確指出，第三十五條是報繳程序的規定，之

---

<sup>2</sup> 財政部 76 年 2 月 5 日台財稅字第 7519461 號函，<http://tinyurl.com/qutr4s> (稅制委員會首頁 > 各稅法令檢索系統 > 法規釋示函令)，最後瀏覽：98 年 5 月 21 日

釋示函令標題：機關團體舉辦臨時性娛樂活動有售票收價者按 5% 課稅。

釋示函令內容：未辦營業登記之事業、機關、團體等舉辦臨時性娛樂活動，對外銷售票券，收取代價，得按其申報銷售額，適用營業稅法第 10 條規定之徵收率計算銷項稅額，扣減進項稅額後，就其應納稅額，由稽徵機關發單課徵。

<sup>3</sup> 74.11.15 第三十五條立法說明，財政部稅制委員會暨賦稅署營業稅改制工作小

所以規定程序性的要求，因為加值型營業稅的計算採取稅額扣抵法，所以要求營業人提示退抵稅款之文件，如進項憑證或零稅率證件；而且為便於勾稽與留抵，要求營業人不論有無銷售額，均應申報。

所謂便於勾稽與留抵，也就是方便計算應納稅額，便於掌握營業人的納稅能力，進而保證稅收的穩定。也就是出於稽徵便利的考量，課人民以申報租稅資料的義務。但是要求營業人定期檢附資料申報銷項、應納或溢付稅額，縱使受到租稅經濟目的的支持，未履行申報義務的法律效果，也不能從營業稅法第三十五條第一項規定解讀出來，否則不需要營業稅法第四十九條的處罰規定，該條規定：「營業人未依本

---

組編，營業稅法修正草案解說，73 年 10 月，頁 118-119：

- 一、本條係規定營業人申報繳納營業稅之報繳程序與應檢附之文件。
- 二、營業人繳納營業稅之方式可分為自動報繳及查定課徵兩種，自動報繳部分之申報繳納手續，與現行條文第十三條第一項規定比較，除增訂營業人申報時應檢附退抵稅款文件、延長申報期限，及有無應納稅額均應申報外，其餘大致相同，茲就增訂部分說明如下：
- 三、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。
- 四、修正條文第十五條規定，營業人當月份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，營業人當月份如無銷售額，即無應納稅額，但其進項即為溢付稅額，溢付稅額依第三十九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，及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。
- 五、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即不能扣抵或退稅，而商場交易型態或有不能立即取得憑證者，且營業人整理亦需費時，爰將申報期限自現行十日延長為十五日，以符需要。（請見營業稅法第 33 條、施行細則第 38 條規定）

相關條文：

- 一、關於第四章第一節規定計稅營業人計稅方法，請見修正條文第十五條第一項

法規定期限申報銷售額或統一發票明細表，其未逾三十日者，每逾二日按應納稅額加徵百分之一滯報金，金額不得少於四百元，最高不得多於四千元；其逾三十日者，按核定應納稅額加徵百分之三十怠報金，金額不得少於一千元，最高不得多於一萬元。其無應納稅額者，滯報金為四百元，怠報金為一千元。」如果沒有該條規定，違背申報銷項義務不會受處罰。換言之，對於違背申報銷項義務的處罰，並不是直接從營業稅法第三十五條第一項規定解讀出來，而是因為營業稅法另有處罰規定的關係。

從一個純粹規定申報程序的規定，推論出對營業人不利的法律效果，顯然違背文義解釋，而甚至推論出應處營業人以漏稅罰，亦違背處罰法定原則。

## 2、採申報制，則未申報=不存在？

多數意見認為，從要求人民自動申報課稅資料的規定本旨，可以立即得知查獲時未申報的進項稅額不能扣抵，縱使查獲後能提出合法進項憑證，也無不同。這種目的解釋背後的意思，大概就是，如果不能讓違背申報義務發生這樣的後果，就違反所謂申報制度的本旨，意思就是：申報制度就毀了。

前面提到的立法說明，已經指出所謂申報制度的立法基礎，在於便於勾稽與留抵。多數意見的結論，等同於認為違反稽徵便利的目的，營業人應該受到的懲罰，就是所有進項稅額視為不存在，即便實際上進項稅額可能超過銷項稅額，

**以致於無應納稅額，營業人其實根本不必繳稅，仍然必須補繳所謂的稅款和處以漏稅罰鍰。**

或許申報制度的維護完全不能打折扣，但是只有營業稅採取申報制度嗎？營利事業所得稅、一般綜合所得稅，不也需要納稅義務人自動申報嗎？納稅義務人所擁有的課稅資料，在課稅實務上縱然已經進步到可以上網搜尋，不也需要納稅義務人提出嗎？如果財政部可以在79年11月28日作成台財稅字第790367340號函<sup>4</sup>，准許營利事業於行政救濟時，尚得提出法令規定的帳簿或文據，申請查帳核定，多數意見是不是應該解釋為什麼營業稅不能比照辦理？甚至於不必拖到行政救濟時，如果查獲時所提出的合法憑證，是在進貨時或查獲前已經合法取得，只是原本考慮下期使用，或忘記申報，經查獲後改變主意，作當期使用，為什麼不能比照營利事業所得稅的待遇？

多數意見一句「貫徹營業稅法第三十五條第一項由營業人當期自動申報繳納之意旨」不知根據何在？

### 3、申報進項稅額是義務？

---

<sup>4</sup> 主旨：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。

說明：一（略）。

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。



如果未申報進項稅額，即發生不准扣抵銷項稅額，導致應納稅額增加，因而漏稅額增加、以漏稅額計算倍數的罰鍰增加的法律效果，則申報進項稅額必須是營業人的義務，違反申報協力義務，才可能得出無論如何（不論真實漏稅與否）都必須施予處罰的結論。由於應納及溢付營業稅額，都是銷項稅額減進項稅額的差額，既然營業稅法第三十五條第一項規定，應定期申報應納或溢付營業稅額，能否因此解讀為課營業人以申報進項稅額的義務？

從文義上解讀，似乎可以認為營業人有申報進項稅額的義務，但是稍微從規範體系上觀察，與未申報銷項稅額的法律效果互相比較，未申報銷項稅額，既然依營業稅法第四十九條規定，應受行為罰，未申報進項稅額卻無處罰規定，申報進項稅額是否為營業人的義務，即稍微值得懷疑。不過，純粹因為沒有不申報的行為罰，未必能認定申報進項稅額不是義務，因未申報進項稅額對營業人有利，縱使申報進項稅額是義務，違反申報進項稅額的義務，不至於造成應納稅額的減少和漏稅額的減少，因此與違反銷項稅額申報義務相比，是比較輕微的義務違反，如果立法者有意選擇不加以處罰，亦屬適當。只是如果繼續從營業稅法其他相關規定進行體系解釋，結論就不一樣。

相反的證據，來自於營業稅法施行細則第二十九條。從營業稅法第十五條規定連結同法施行細則第二十九條規定，可以肯定申報進項稅額，純屬營業人的權利，而不可能同時構成營業人的義務。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。」所謂本法第四章第一節規定，即營業稅法第四章第一節第十四條至第二十條計算一般稅額的規定，其中最重要的是第十五條第一項，該條規定：「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。」所謂進項稅額，並不限於當期發生的進項稅額，營業人可以選擇之前已經存在的進項稅額進行扣抵，也可以將當期進項稅額留到下期再主張扣抵，所以同法施行細則第二十九條進而規定，營業人當期未申報進項稅額，可以隨時延後申報，只需於申報時敘明理由即可，也就是可以隨時申報隨時扣抵。因此營業人顯然沒有當期申報進項的義務，反而有選擇何時申報、甚至不申報的權利，因此未申報進項，乃屬權利的放棄，而不是義務的違反，營業稅法沒有處罰未申報進項的規定，也就理所當然。

#### 4、進項稅額扣抵權如何行使？

營業人的進項扣抵權可以如此具體操作：進項稅額是申報銷售額及應納稅額之前已經繳納給國庫的，也就是申報銷售額及應納稅額之前，營業人的進項稅額扣抵權利已經存在。由於營業人有申報當期銷售額的義務，當出現銷項稅額時，營業人可以選擇要不要使用已經繳納給國庫的進項稅額，進行扣抵。營業人未申報進項稅額，並不影響進項稅額已經繳納給國庫的事實，只要營業人出現銷項稅額時，就可以啟用，此所以營業稅法第三十九條規定，營業人有溢付稅

額時，可以充作留抵稅額，營業人也可以敘明情況特殊，例如公司財務周轉需要現金，報請財政部核准退還，所彰顯的，就是進項稅額扣抵權屬於營業人。至於短、漏報銷售額被查獲時，也就是行為人又出現銷項稅額的時點，這個時點就是營業人可以選擇要不要以進項稅額扣抵銷項稅額的時點。

之所以有當期的問題，在於銷售額及應納稅額必須按期申報，並不是有進項稅額的申報協力義務；而且有申報銷項稅額的義務，也不能直接轉變成有進項稅額的申報義務。

申報進項稅額不可能既是權利、又是義務。申報進項稅額與否，概屬營業人的權利，從營業稅法第三十五條第一項規定，不可能導出營業人有申報進項稅額的義務，否則營業稅法第三十五條第一項規定，與同法第十五條第一項及同法施行細則第二十九條規定，即發生體系紊亂。

##### 5、立法理由要求未申報的進項稅額不能扣抵？

營業稅法第三十五條修正理由說明第五點雖指出，進項憑證為營業人扣抵銷項稅額的依據，未載明進項稅額的憑證不能扣抵或退稅。所謂「未載明進項稅額的憑證不能扣抵或退稅」，是配合同法第三十三條的說明，因為該條規定，進項憑證應載有營業稅額，如果提出來的憑證，不是記載有進項稅額的憑證，即不准扣抵。將該第五點說明理解為未申報進項稅額即不能扣抵，實屬誤解，因為既然未申報，即不可能提出任何憑證，經查獲後如提出合法憑證，既稱為合法憑證，即不屬於憑證未記載進項的情形。因此從該立法說明

中，不可能得出「准予扣抵之進項稅額，以納稅義務人已依營業稅法第三十五條第一項規定申報者為限，納稅義務人於查獲短報或漏報銷售額後始提出之合法進項稅額憑證，不得作為扣抵之依據」這樣的結論。

至於該項說明，一如前述(三)，在實務上早已不能貫徹，載有買受人統一編號的二聯式統一發票也可以作為扣抵的進項憑證，只要依據規定稅率回算進項稅額即可。甚至查獲時尚未申報的進項稅額，於查獲後提出未載有買受人統一編號的二聯式統一發票，實務上也有個案，經主管稽徵機關准予扣抵銷項稅額。

總而言之，營業稅法第三十五條第一項關於如何進行申報的程序規定，根本不可能作為限制進項憑證格式的依據，遑論使營業人失去扣抵進項稅額的實體權利？

## 6、未為營業登記而營業也適用營業稅法第三十五條第一項規定？

縱使不能根據營業稅法第三十五條第一項規定剝奪營業人扣抵進項稅額的實體權利，但因該條規定所要求的對象，是已有營業登記的營業人。針對已有營業登記的營業人短報或漏報銷售額的情形，系爭函自然可以援引營業稅法第三十五條第一項規定，因為該規定是已有營業登記的營業人所應該適用的法律。但是對於營業稅法第五十一條第一款未依規定申請營業登記而營業的人，系爭函同樣援引營業稅法第三十五條第一項規定，拒絕未申報進項的扣抵，明顯適用法律錯誤。

所謂未經營業登記而營業者，指營業人未依營業稅法第二十八條「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。登記有關事項，由財政部定之。」及第三十條第一項「營業人依第二十八條申請營業登記之事項有變更，或營業人合併、轉讓、解散或廢止時，均應於事實發生之日起十五日內填具申請書，向主管稽徵機關申請變更或註銷營業登記。」規定，辦理營業稅籍登記，卻有營業行為的人。如果未為稅籍登記，沒有辦法依據營業稅法第三十五條第一項規定進行申報，現行稽徵實務對於此種情形，依據94年3月30日公布施行的稅務違章案件減免處罰標準第十六條之一「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。」規定處理，因為未依規定申請營業登記而營業，依據上開處罰標準第十六條之一規定，主管稽徵機關均先行通知營業人進行補辦登記，免除營業稅法第四十五條及第四十六條第一款的罰鍰，之後再核定應納稅額與漏稅罰鍰。未有稅籍登記的營業人，未申報銷售額與進項稅額，並不適用營業稅法第四十九條規定處罰，因為營業稅法第四十九條規定，僅適用於已經營業登記的營業人違反營業稅法第三十五條第一項規定的情形。系爭函以營業稅法第三十五條第一項規定，作為不准未登記而營業者進項稅額扣抵的依據，足見完全於法無據，違反租稅法定原則甚為明顯。

審查至此，究竟系爭函拒絕扣抵未申報的進項稅額，是

否違反法律保留原則，仍應該回歸對營業稅法施行細則第五十二條第二項第一款的理解。

### **(五)營業稅法施行細則第五十二條第二項第一款的真義**

#### **1、總額型營業稅制對漏稅額的認定方式**

營業稅法施行細則第五十二條第二項第一款規定：「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。」所謂查得的資料，是否等於查獲時已申報的資料，單純從法條文本，根本無從得知，已如前述(二)，因此不能避免地，必須啟動目的解釋。

營業稅法施行細則第五十二條自 77 年制定至今曾經歷兩次修正，77 年 6 月 25 日制定公布時，只有一項，現行第二項第一款當時為第一款，規定有營業稅法第五十一條第一款至第四款的情形，主管稽徵機關得以核定的銷售額，有第六款的情形，以核定的給付額，依規定稅率計算所得的稅額為漏稅額。如適用於本件聲請所涉及的營業稅法第五十一條第三款規定，主管稽徵機關得直接以銷售額為計算基礎，進項稅額顯然不能扣抵。這種以核定的銷售額乘以規定稅率認定漏稅額的計算方式，屬於總額型營業稅舊制對漏稅額的計算方式。

#### **2、因應釋字第三三七號解釋的修正**

83 年 2 月 4 日，本院大法官針對營業稅法第五十一條第五款營業人虛報進項稅額的漏稅罰規定，作成釋字第三三七號解釋。該號解釋認為，如營業人虛報進項稅額，除追繳稅



款外，按所漏稅額倍數科處罰鍰的規定，必須營業人有虛報進項稅額，並因而逃漏稅款，方可追繳稅款及處罰。該解釋意旨共有三個重點：(1)強調營業稅法第五十一條第五款，並非是行為人違反誠實申報義務的行為罰，而是所謂的漏稅罰；(2)以推定或虛擬進項稅額計算漏稅部分，必須依照國庫欠收的部分，核實認定漏稅額；(3)認為國家稽徵租稅應有界限，不得因人民的過錯而任意課稅或處罰鍰。

財政部因而於 84 年 11 月 1 日修訂公布營業稅法施行細則第五十二條第二項第二款，將營業稅法第五十一條原第五款「第五款，以經主管稽徵機關查獲核定之虛報進項稅額為漏稅額，包括本法規定不得扣抵之進項稅額、無進貨事實及偽造變造之進項稅額而申報退抵稅額者。」修正為「第五款，以經主管稽徵機關查獲因虛報進項稅額為實際逃漏之稅款為漏稅額。」明文規定必須以實際的逃漏稅額，計算漏稅額。同條項第一款則未修正。

至 89 年 6 月 7 日，財政部為求施行細則第五十二條第二項第一款與第二款的衡平，而修正第一款。修正理由認為：(1)營業人的當期應納稅額或溢付稅額，應依營業稅法第十四條第二項(銷項稅額的定義)、第十五條第一項規定(銷項稅額減進項稅額為應納或溢付稅額)計算；(2)依照釋字第三三七號解釋意旨，營業稅法第五十一條規定追繳稅款及處罰，應以營業人有該條所列各款情事，並因而逃漏稅款者為要件；(3)施行細則第五十二條第二項第一款規定，有關營業稅法第五十一條第一款至第四款及第六款所稱的「所漏稅

額」，應指經主管稽徵機關依查得的資料，核定應補徵的應納稅額，較為妥適<sup>5</sup>。遂將 77 年 6 月 25 日以來的「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」規定，修正為「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。」

### 3、符合釋字第三三七號解釋的漏稅額計算方式

現行規定立法理由明白揭示漏稅額為應納稅額，且漏稅罰以營業人違反營業稅法第五十一條各款，例如未為營業

<sup>5</sup> 修法說明：

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，且參照司法院大法官議決釋字第三三七號解釋意旨，依本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，準此，本法第五十一條所稱「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，爰修正第二項第一款。

另請參見稅務通鑑頁 754：

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發布修正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。爰修正營業稅法施行細則第五十二條第二項第一款之規定，其修正重點如左：

將本法第五十一條第一款至第四款及第六款所定漏稅額之認定方式，由現行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，修正為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。

登記而營業、短報或漏報銷售額、虛報進項稅額、逾期末申報亦未繳納營業稅等，並因而逃漏稅款為必要。修正目的既然在於衡平第一款和第二款，而且是根據釋字第三三七號解釋意旨修正而成，對於所謂「依查得之資料，核定應補徵之應納稅額為漏稅額」，自然也應該依據釋字第三三七號解釋意旨加以理解。

根據釋字第三三七號解釋意旨，「以推定或虛擬進項稅額計算漏稅部分，必須依照國庫欠收的部分，核實認定漏稅額」，則「依查得之資料，核定應補徵之應納稅額為漏稅額」，自然應該以國庫實際欠收的數額，核實認定漏稅額。凡是進項稅額，只要實際存在，都是已經進入國庫的稅額，當主管稽徵機關查獲未申報、短報或漏報的銷售額時，縱使未申報進項稅額，對於已經存在的進項稅額，營業人有權利決定是否當期扣抵。

系爭函認為未申報視為不存在，而不准營業人扣抵，明顯違反釋字第三三七號解釋核實認定漏稅額的意旨，也因此明顯違反根據釋字第三三七號解釋意旨修正而成的施行細則第五十二條第二項第一款的規定。

#### 4、 加值型營業稅制的漏稅額計算方式

依據釋字第三三七號解釋意旨修正而成的施行細則第五十二條第二項第一款，同時也才是符合加值型營業稅制的漏稅額認定方式。

主管稽徵機關依據查獲的資料自行核定銷售額，再直接乘以規定稅率計算漏稅額，是總額型營業稅舊制的認定方

式，因為總額型營業稅舊制，是以營業總額乘以規定稅率計算應納稅額及漏稅額。現行加值型營業稅制，依照營業稅法第十五條第一項規定，則是以銷項稅額減進項稅額為應納稅額，並以未繳的應納稅額為漏稅額。由於進項稅額可以累積留抵稅額，所以在加值型營業稅制，實際上只有當期銷項稅額是確定的，未必有當期進項稅額，所以如果以未申報而認定當期進項稅額為零，不准營業人行使其當期進項稅額扣抵選擇權，不符合加值型營業稅制的精神。

#### **5、營業稅法第四十三條規定符合釋字第三三七號解釋意旨及加值型營業稅制的精神**

回頭檢視多數意見藉營業稅法第四十三條規定，說明施行細則第五十二條第二項第一款規定的論述，雖然出於誤解，但是可以解釋為什麼依據釋字第三三七號解釋意旨修正而成的施行細則第五十二條第二項第一款規定，選擇類似的規定方式。

多數意見認為營業稅法第四十三條規定是施行細則第五十二條第二項第一款規定的法源依據，其實有所誤解，因為二者之間，僅是文字使用類似，而縱使施行細則第五十二條第二項第一款規定，是仿自營業稅法第四十三條規定，也應該認為 74 年 11 月 15 日以後的營業稅法，既然採加值型營業稅制，該法第四十三條規定，就是依據加值型營業稅制的精神制定而成。釋字第三三七號解釋在加值型營業稅制施行之後作成，自然依據加值型營業稅制的精神作成，符合釋字第三三七號解釋意旨的規定，自然也符合加值型營業稅制

的精神，反之亦然。

營業稅法第四十三條與施行細則第五十二條第二項第一款規定所謂「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」所具有的主要意義有三：(1)要求國家必須履行職權調查，而非直接核定應納稅額；(2)國家應核定銷售額及應納稅額，而非只核定銷售額，再依規定稅率計算應納稅額(89年修正前的營業稅法施行細則第五十二條第二項第一款規定參照)；(3)所謂的應納稅額必須依據營業稅法第十五條第一項規定計算，以銷項稅額扣減進項稅額，而進項稅額可以經由主管稽徵機關的職權調查而取得。

主管稽徵機關依職權應該調查的，當然包括銷項稅額與進項稅額，尤其所謂進項稅額，就是上手的銷項稅額，只要營業人有營業稅籍的統一編號，且上手有進行申報，就可以比對勾稽得出營業人可能有多少進項稅額(這也是主管稽徵機關可以勾稽確認營業人虛報進項稅額的主要方式)，再依據營業稅法第十九條規定，將不許算入的進項稅額予以排除，就能知悉營業人進項稅額部分。如此一來，營業稅法施行細則第五十二條修法說明指示應依據營業稅法第十五條第一項規定，計算國庫應該徵收的應納稅額，作為漏稅額，進而計算倍數科處罰鍰，才有意義。

## 6、系爭函對於應納稅額與漏稅額的認定不一致

對於已為營業登記而短報或漏報營業稅的營業人，系爭函認定漏稅額時，因為將未申報的進項稅額認定為不存在，

因此僅以銷項稅額認定為漏稅額。另一方面，雖然不准扣抵未申報的進項稅額，也是以當期的銷項稅額為當期的應納稅額，但是主管稽徵機關認為<sup>6</sup>依據施行細則第二十九條規定，不准扣抵的進項可以在下期申報扣抵，整體而言，應納稅額的認定仍然符合營業稅法第十五條第一項銷項減進項的規定，不發生不符合核實課稅的問題。

對於未為營業登記而營業的營業人，現行實務上，主管稽徵機關於輔導為營業登記之後，如為一次性的營業，於計算應納稅額時，准許扣抵原未申報的進項稅額，換言之，系爭函不准許扣抵未申報進項稅額的命令，在計算應納稅額時，並未落實。而在認定漏稅額時，即非以應納稅額為漏稅額，而是以查獲的銷項稅額為漏稅額。

縱使對已有稅籍登記的營業人，可以依據施行細則第二十九條規定，解釋為整體而言，沒有違背核實課稅原則，而認定應納稅額，但是因為對應納稅額與漏稅額，分別採取准

---

<sup>6</sup> 財政部 98 年 5 月 22 日台財稅字第 09800236750 號函附件

問題四：

依財政部 89 年 10 月 19 日台財稅字第 890457254 號函，稽徵機關於查獲營業人漏報銷售額，或未依規定申請營業登記而營業者（指一般業者，非限於建築業者），於計算漏稅額時，不准其於查獲後始提出合法進項憑證扣抵銷項稅額，該營業人於受處罰後另期申報或補辦營業登記之後，是否仍可提出上述合法憑證，依營業稅法第 15 條第 1 項規定據以扣抵銷項稅額？有無實例？實務上如何處理？

財政部答覆意見：

營業人違反營業稅法第 51 條第 1 款至第 4 款及第 6 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，該進項稅額之申報如係符合營業稅法第 19 條、第 33 條、第 35 條、同法施行細則第 29 條、財政部 93 年 8 月 3 日台財稅字第 09304540870 號令之規定者，仍可扣抵銷項稅額或為溢付稅額留抵次期應納之營業稅。



予扣抵和不准扣抵的態度，增加當期的應納稅額，也就提高漏稅額。例如：銷項稅額 15 萬元，進項稅額 10 萬元，准予扣抵，則應納稅額為 5 萬元，加計三倍罰鍰 15 萬元，國家合計可收取 20 萬元。如果不許扣抵，應納稅額為 15 萬元，加計三倍罰鍰 45 萬元，合計 60 萬元，是實際上應納稅額 5 萬元的十二倍，單就 45 萬元的罰鍰部分，也高達實際上應納稅額 5 萬元的九倍，如果數額再提高，即可能逾越營業稅法第五十一條規定所設的十倍數罰鍰。

系爭函對於漏稅額的認定標準，在有稅籍登記的營業人短報或漏報銷售額，以及無稅籍的營業人未申報銷售額和進項稅額時，完全以銷售額乘以規定的稅率計算漏稅額，違背加值型營業稅制的精神，牴觸依加值型營業稅制而制定的營業稅法第十五條第一項、第五十一條第一款及第三款規定甚明。

**參、結論：系爭函違反營業稅法第五十一條第一款及第三款、營業稅法施行細則第五十二條第二項第一款規定，增加該等規定所無的限制，牴觸憲法第十九條租稅法定原則。**

綜合上述分析，系爭函認為准予扣抵的進項稅額，以查獲時已申報者為限，因此並非以應納稅額為漏稅額，而是以所查獲的銷項稅額為漏稅額，增加營業稅法施行細則第五十二條第二項第一款所無的限制，限制營業人的進項稅額扣抵選擇權，造成過度計算營業人的漏稅額，違反營業稅法第十五條第一項、第五十一條第一款及第三款及規定，而牴觸憲

法第十九條的租稅法定原則。

雖然漏稅額來自應納稅額，應納稅額的認定規定因而可以具有重要關聯性，但是因為主管稽徵機關對於應納稅額的認定方式與漏稅額的認定方式不同，系爭函僅涉及漏稅額的認定，因此在審查系爭函的脈絡之下，營業稅法第四十三條第一項第四款即非審查客體。