

## 司法院新聞稿

司法院大法官於九十八年五月二十二日舉行之第一三三九次會議中，就坤○科技有限公司代表人陳○秀為營業稅事件，認最高行政法院九十七年度裁字第一二四一號裁定及臺北高等行政法院九十六年度訴字第一三六七號判決，所適用之財政部八十九年十月十九日台財稅字第八九○四五七二五四號函釋，有牴觸營業稅法第十五條、第五十一條及憲法第十九條之疑義，聲請解釋案，作成釋字第六六○號解釋。

### 解釋文

財政部中華民國八十九年十月十九日台財稅字第八九○四五七二五四號函，就加值型及非加值型營業稅法施行細則第五十二條第二項第一款有關如何認定同法第五十一條第三款漏稅額之規定，釋示納稅義務人短報或漏報銷售額，於經查獲後始提出合法進項稅額憑證者，稽徵機關於計算其漏稅額時不宜准其扣抵銷項稅額部分，符合該法第三十五條第一項、第四十三條第一項第四款及第五十一條第三款之立法意旨，與憲法第十九條之租稅法律主義尚無牴觸。

### 解釋理由書

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，以法律定之。惟主管機關於職權範圍內適用之法律條文發生疑義者，本於法定職權就相關規定予以闡釋，如係秉持一般法律解釋方法，且符合相關憲法原則，即與租稅法律主義無違（本院釋字第六○七號、第六二二號、第六二五號、第六三五號解釋參照）。

加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法）第五十一條

第三款規定，納稅義務人有「短報或漏報銷售額者」，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。所謂漏稅額，依同法施行細則第五十二條第二項第一款規定係「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。」主管機關財政部就如何認定「短報或漏報銷售額」之漏稅額，作成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（下稱系爭函）說明三謂：「又依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。」依此函釋，准予扣抵之進項稅額，以納稅義務人已依同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，不得依同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。」作為扣抵之依據，而應依所查得之銷項資料及已申報之進項稅額計算應納稅額。

營業稅法第十五條第一項規定當期銷項稅額得扣減之「進項稅額」，以依法登記之營業人須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，而據以計算當期應納或溢付營業稅額為前提要件（同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、四款等規定參照）。營業人若未依上開第三十五條第一項規

定據實申報銷售額，致有短報、漏報銷售額之情形，即得適用同法第四十三條第一項第四款規定，依照查得之資料（包含已申報之進項稅額憑證）核定該期銷售額及應納稅額，故申報加值型營業稅，限營業人已經申報進項稅額憑證之進項稅額，始能與當期銷項稅額扣抵，以結算當期應納或溢付之營業稅額。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時，將當期迄未申報之進項稅額憑證予以排除，係為貫徹同法第三十五條第一項規定由營業人當期自動申報繳納之意旨。又營業稅法第五十一條第三款規定，納稅義務人短報或漏報銷售額者，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，此漏稅額之認定方式，依同法施行細則第五十二條第二項第一款規定，亦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，尚不許營業人於查獲後始提出合法進項稅額憑證，而主張扣抵銷項稅額。至當期末申報扣抵之進項稅額憑證，依同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。」尚能延期於他期申報扣抵，故不發生重複課稅之問題。

系爭函關於營業稅法第五十一條第三款納稅義務人短報或漏報銷售額者，於經查獲後始提出合法進項稅額憑證者，稽徵機關於計算其漏稅額時不宜准其扣抵銷項稅額部分，觀其旨趣，乃係綜合適用營業稅法第十五條第一項、第三十五條第一項、第四十三條第一項第四款、第五十一條第三款及同法施行細則第二十九條、第三十八條第一項第一款、第三款、第四款、第五十二條第二項第一款所為之當然解釋，與上述法律規定之內涵及目的無違，符合一般法律之解釋方

法，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。

該次會議由司法院院長賴大法官英照擔任主席，大法官謝在全、徐璧湖、許玉秀、林錫堯、池啟明、蔡清遊、黃茂榮、陳敏、葉百修、陳春生出席，秘書長謝文定列席。會中通過之解釋文、解釋理由書；林大法官錫堯提出之協同意見書、許大法官玉秀及黃大法官茂榮分別提出之不同意見書，均經司法院以院令公布。

附（一）林大法官錫堯提出之協同意見書。

（二）許大法官玉秀提出之不同意見書。

（三）黃大法官茂榮提出之不同意見書。

（四）本件坤 0 科技有限公司代表人陳 0 秀聲請案之事實摘要。

## 釋字第六六〇號解釋事實摘要

- (一) 聲請人坤 科技有限公司於民國 94 年 4 月間申報當期營業稅，因誤將 9 筆進項發票申報為作廢，漏報銷貨銷售額 600 多萬餘元(銷項稅額 23 萬餘元)及進貨金額 400 多萬餘元(進項稅額 21 萬餘元)。
- (二) 財政部依系爭函釋說明三，認定聲請人短報或漏報銷售額，按所漏稅額處 1 倍罰鍰。
- (三) 聲請人不服，經訴願、行政訴訟程序後，認確定終局裁判臺北高等行政法院 96 年度訴字第 1367 號判決及最高行政法院 97 年度裁字第 1241 號裁定所適用之系爭函釋，關於就加值型及非加值型營業稅法第五十一條第三款規定釋示：納稅義務人短報或漏報銷售額，於經查獲後，始提出之合法進項憑證，於計算漏稅額時，尚不宜准其扣抵銷項稅額部分，抵觸加值型及非加值型營業稅法第十五條 第五十一條第三款以及憲法第十九條租稅法律主義之疑義，聲請解釋。