

司法院新聞稿

司法院大法官於一〇一年六月二十九日舉行之第一三九〇次會議中，就（一）王〇為營業稅事件，認最高行政法院九十六年度判字第一三九九號判決所適用之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，有違反加值型及非加值型營業稅法第十五條第一項實質課稅原則及憲法第十五條、第十九條、第二十三條規定之疑義，聲請解釋案；（二）張〇琴為營業稅事件，認最高行政法院九十五年度判字第一一〇八號判決，所適用之加值型及非加值型營業稅法第三十三條及財政部八十九年十月十九日台財稅第八九〇四五七二五四號、九十年六月六日台財稅字第〇九〇〇四五三一七號函釋，有牴觸憲法第七條、第十五條及第二十三條規定之疑義，聲請解釋案，作成釋字第七〇〇號解釋【未辦營業登記短漏營業稅處罰案】。

解釋文

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，就同年六月七日修正發布之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第五十一條第一款漏稅額所為釋示，符合該法第十五條第一項、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，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、租稅客體對租稅主體之歸屬、稅基、稅率等租稅構成要件，以法律定之。惟法律之規定不能鉅細靡遺，有關課稅之技術性及細節性事項，尚非不得以行政命令為必要之釋示。故主管機關本於法定職權就相關規定為闡釋，如其解釋符合各該法律之立法目的、租稅之經濟意義及實質課稅之公平原則，即與租稅法律主義尚無牴觸（本院釋字第四二〇號、第四六〇號、第四九六號、第五一九號、第五九七號、第六二五號解釋參照）。

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，於九十年七月九日修正公布更名為加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法），其第五十一條（九十九年十二月八日修正降低罰鍰倍數、一〇〇年一月二十六日增訂第二項）第一款規定，納稅義務人「未依規定申請營業登記而營業者」，追繳稅款並按所漏稅額科處罰鍰。所謂漏稅額，依八十九年六月七日修正發布之營業稅法施行細則，於九十年十月十七日修正發布更名為加值型及非加值型營業稅法施行細則（下稱營業稅法施行細則），其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」（一〇〇年六月二十二日修正為：「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及依本法第十五條之一第二項規定計算之進項稅額，核定應補徵之應納稅額為漏稅額」）。主管機關財政部就前開漏稅額之認定，復作成八十九年十月十九日台財稅第八九〇四五七二五四號函之說明三謂：「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。」其中有關認定營業稅法第五十一條第三款漏稅額部分，業經本院釋字第六六〇號解釋，認與憲法第十九條之租稅法律主義尚無牴觸。至於該函有關營業稅法第五十一條第一款部分（下稱系爭函）是否違憲，不在本院釋字第六六〇號解釋範圍，應據本件聲請予以解釋。

依營業稅法第十四條、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（本院釋字第六八五號解釋參照）。且同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（本院釋字第六六〇號解釋參照）。故營業人未依規定申請營業登記而營業者，除於主管稽徵機關查獲前補辦理營業登記及報繳營業稅，而得適用稅捐稽徵法第四十八條之一第一項規定，免依營業稅法第五十一條第一款規定處罰外，如經主管稽徵機關查獲未履行定期申報之義務，於查獲後始提出之進項稅額，自與上開規定得扣抵銷項稅額之要件

不符。

對未依規定申請營業登記而營業者，系爭函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，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，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，亦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，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。故系爭函以經稽徵機關循前開規定核定之應納稅額為漏稅額，並據以計算漏稅罰，並未增加營業人法律上所未規定之義務，於憲法第十九條之租稅法律主義尚無牴觸。

本件聲請人中一人指稱，營業稅法第三十三條就營業人以進項稅額扣抵銷項稅額時，不論營業人已、未辦妥登記，均要求應具有載明其名稱、地址、及統一編號之憑證始得為之，有違憲法第七條之平等原則、第二十三條之比例原則；財政部九十年六月六日台財稅字第0900四五三一七號函亦屬違憲，聲請解釋憲法。查其所陳，並未具體指摘營業稅法第三十三條規定究有何牴觸憲法之疑義；而上開財政部函文係個案之函復，非屬法令，不得據以聲請釋憲。依司法院大法官審理案件法第五條第一項第二款及第三項之規定，此等部分之聲請，均應不受理，併此指明。

該次會議由司法院院長賴大法官浩敏擔任主席，大法官蘇永欽、林錫堯、池啟明、李震山、蔡清遊、黃茂榮、陳敏、葉百修、陳春生、陳新民、陳碧玉、黃璽君、羅昌發、湯德宗出席，秘書長林錦芳列席。會中通過之解釋文、解釋理由書，與蘇大法官永欽、陳大法官敏分別提出之協同意見書，黃大法官茂榮提出、李大法官震山加入之不同意見書，陳大法官碧玉提出、湯大法官德宗加入之不同意見書，陳大法官新民、羅大法官昌發、湯大法官德宗分別提出之不同意見書，均經司法院以院令公布。

- 附（一）蘇大法官永欽提出之協同意見書。
- （二）陳大法官敏提出之協同意見書。
- （三）黃大法官茂榮提出、李大法官震山加入之不同意見書。
- （四）陳大法官新民提出之不同意見書。
- （五）陳大法官碧玉提出、湯大法官德宗加入之不同意見書。
- （六）羅大法官昌發提出之不同意見書。
- （七）湯大法官德宗提出之不同意見書。
- （八）王 0 聲請案及張 0 琴聲請案之事實摘要。

司法院釋字第 700 號解釋事實摘要

聲請人（一）王 0 因未申請營業登記即銷售房地，經財政部臺灣省中區國稅局認建屋出售之行為屬營業行為，依營業稅法應追繳稅款並按所漏稅額處一至十倍罰鍰，且計算漏稅額時依財政部 89.10.19 台財稅第 890457254 號函示不准扣減進項稅額，進而核定補徵營業稅 16 萬餘元並科處三倍罰鍰 49 萬 7 千餘元；（二）張 0 琴亦未辦登記即售屋，經財政部臺灣省北區國稅局計算漏稅額時亦依上開函不准扣減進項稅額，而核定應補徵營業稅 120 餘萬元並科處罰鍰 300 餘萬元。二聲請人均提起行政訴訟敗訴確定，而認上開財政部函不准扣減進項稅額有違憲疑義，分別聲請解釋。