

我國營業稅採稅額相減法，營業人應按期申報銷售額、統一發票明細暨進項稅額憑證，以憑計算當期營業稅。84.8.2 修正公布之營業稅法 51 條 1 款規定，未依規定申請營業登記而營業者，追繳稅款並按所漏稅額處一至十倍罰鍰。同法施行細則 52 條 2 項 1 款並規定，以主管機關依查得資料核定應補徵之應納稅額為漏稅額。又此漏稅額之認定可否以進項稅額扣抵？財政部 89.10.19 台財稅第 890457254 號函說明三進一步謂，進項稅額之准予扣抵或退還，應以已申報者為前提，故營業人違反營業稅法 51 條 1 至 4 款及 6 款而受罰之案件，營業人如於被查獲後始提出合法進項憑證者，稽徵機關計算漏稅額時尚不宜准其扣抵（該函有關營業稅法 51 條 1 款部分，下稱系爭函）。

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，且計算漏稅額時依系爭函不准扣減進項稅額，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系爭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，而認系爭函不准扣減進項稅額有違憲疑義，分別聲請解釋。

大法官就二案併案審理，於今日作成釋字第 700 號解釋，認系爭函不違憲。理由：（一）依營業稅法 15 條第 1 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合法要式憑證，且於申報期限內檢附申報扣減為前提（釋字第 660 號解釋參照）；（二）系爭函限營業人以取得合法進項憑證，且於期限內申報者，始得據以扣抵銷項稅額，符合營業稅按週期課徵並能自動勾稽之立法目的，亦不讓違法營業人得與守法營業人立於相同法律地位，致破壞營業稅之登記及申報制度。故系爭函並未增加營業人法律上所無之義務，於憲法第 19 條之租稅法律主義尚無抵觸。

## 【附帶說明】

1. 本解釋係涵蓋營業稅新舊法交替時期之案件，84 年 8 月 2 日修正公布，同年 9 月 1 日施行之營業稅法，於 90 年 7 月 9 日修正公布更名為加值型及非加值型營業稅法，其第 51 條第 1 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一至十倍罰鍰，99 年 12 月 8 日修正降低罰鍰倍數為五倍以下。所謂漏稅額，依 89 年 6 月 7 日修正發布之營業稅法施行細則，於 90 年 10 月 17 日修正發布更名為加值型及非加值型營業稅法施行細則，其第 52 條第 2 項第 1 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」，100 年 6 月 22 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 35 條規定申報且非屬第 19 條規定之進項稅額及依本法第 15 條之 1 第 2 項規定計算之進項稅額，核定應補徵之應納稅額為漏稅額」。
2. 本號是系爭函關於營業稅法第 52 條第 1 款(未辦營業登記而營業)有無違憲疑義之解釋；本院於 98.5.22 公布之釋字第 660 號解釋，是系爭函關於同條第 3 款(短報或漏報銷售額)有無違憲疑義之解釋，二者異曲同工。