

司法院秘書長 函

地址：10048台北市中正區重慶南路1段  
124號

承辦人：廖敏婷

電話：(02)23618-577轉195

受文者：財政部等

發文日期：中華民國99年4月2日

發文字號：秘台大二字第0990007975號

速別：最速件

密等及解密條件或保密期限：普通

附件：如文

主旨：請就 貴部中華民國77年4月2日台財稅第761126555號、91年6月21日台財稅第0910453902號及92年1月28日台稅二發字第0920450761號函釋、行政法院（現為最高行政法院）87年度7月份第1次庭長聯席會議決議及79年1月24日修正公布之稅捐稽徵法第44條規定，是否有抵觸加值型及非加值型營業稅法、憲法第15條、第19條及第23條等規定之疑義等，提供意見及相關資料，並請儘速惠復。請 查照。

說明：

- 一、依司法院大法官審理案件法第13條第1項規定辦理。
- 二、本院大法官審理英屬維京群島商·銀鯨股份有限公司臺灣分公司聲請釋憲案，請就下列問題，提供意見及相關資料。
  - (一)貴部91年6月21日台財稅第0910453902號函釋，是否使得採行合作店銷售模式之營業人，在國庫營業稅收並未實際減少下，增加稅法所未規定之加值型營業稅納稅義務及漏報銷項稅額之漏稅罰？聲請人主張其採行合作店銷售之營業模式，對國家加值營業稅收並無短少，是否屬實？
  - (二)貴部92年1月28日台稅二發字第0920450761號函是否已廢止？何時廢止？請提供其原文。
  - (三)行為時稅捐稽徵法第44條規定，營利事業依法規定應給與

他人憑證而未給與，應自他人取得憑證而未取得，經查明認定之總額，處百分之五罰鍰，是否可能發生如聲請人所指處罰重於積極逃漏稅捐之處罰，而造成輕重失衡之情形（見釋憲聲請書第45、46頁）？又一律處5%之罰鍰，是否剝奪稽徵機關衡酌違章具體情節而決定裁罰效果之裁量權？

(四)聲請人主張旨揭函釋、行政法院決議及稅捐稽徵法第44條規定，有牴觸加值型及非加值型營業稅法、憲法第15條、第19條及第23條等規定之疑義，請提供意見及相關資料。

三、檢附前開釋憲聲請書、釋憲聲請補充理由書（分別於98年12月28日、99年3月1日及同年月19日提出）及相關裁判影本各1份。

正本：財政部

副本：本院大法官書記處

郵 寄：財政部

紙本遞送：本院大法官書記處

抄 本

檔 號：

保存年限：

## 司法院秘書長 函

地址：10048台北市中正區重慶南路1段  
124號

承辦人：廖敏婷

電話：(02)23618-577轉195

受文者：財政部等

發文日期：中華民國99年4月13日

發文字號：秘台大二字第0990008214號

速別：最速件

密等及解密條件或保密期限：普通

附件：如文

主旨：檢送聲請人英屬維京群島商・銀鯨股份有限公司臺灣分公司  
99年4月6日釋憲聲請補充理由書及附件影本各乙份，請併予  
參考惠復。

說明：本院秘書長99年4月2日秘台大二字第0990007975號函諒達。

正本：財政部

副本：本院大法官書記處

郵 寄：財政部

紙本遞送：本院大法官書記處

抄 本

檔 號：

保存年限：

## 司法院秘書長 函

地址：10048台北市中正區重慶南路1段  
124號

承辦人：廖敏婷

電話：(02)23618-577轉195

受文者：財政部等

發文日期：中華民國99年6月4日

發文字號：秘台大二字第0990013240號

速別：最速件

密等及解密條件或保密期限：普通

附件：如文

主旨：檢送聲請人英屬維京群島商・銀鯨股份有限公司臺灣分公司  
99年6月1日釋憲聲請補充理由書及附件影本各乙份，請併予  
參考惠復。

說明：本院秘書長99年4月2日秘台大二字第0990007975號函諒達。

正本：財政部

副本：本院大法官書記處

郵 寄：財政部

紙本遞送：本院大法官書記處

正本

司法院大法官書記處收文  
99年6月11日  
會台字第9610-A號

財政部 函

機關地址：臺北市中正區重慶南路1段124號

聯絡方式：傳真 02-23969038

10048

臺北市中正區重慶南路1段124號

受文者：司法院秘書長

發文日期：中華民國99年6月8日

發文字號：台財稅字第09900142780號

速別：

密等及解密條件或保密期限：普通

附件：如主旨

主旨：檢送英屬維京群島商銀鯨股份有限公司臺灣分公司聲請釋  
憲案查復書乙份，請 查照。

說明：復 貴秘書長99年4月2日秘台大二字第0990007975號  
函及同年月13日秘台大二字第0990008214號函。

正本：司法院秘書長

副本：

部長李述德



## 財政部對於英屬維京群島商銀鯨股份有限公司臺灣分公司聲請釋憲案查復書

一、有關「本部 91 年 6 月 21 日台財稅字第 0910453902 號函釋，是否使得採行合作店銷售模式之營業人，在國庫營業稅收並未實際減少下，增加稅法所未規定之加值型營業稅納稅義務及漏報銷項稅額之漏稅罰？聲請人主張其採行合作店銷售之營業模式，對國家加值型營業稅收並無短少，是否屬實？」乙節，分述如下：

(一) 上開本部 91 年 6 月 21 日函釋之適法性分析：

1. 該函是否使得採行合作店銷售模式之營業人，在國庫營業稅收並未實際減少下，增加稅法所未規定之加值型營業稅納稅義務及漏報銷項稅額之漏稅罰？

(1) 營業人承租場地銷售貨物，由該營業人自行向買受人收取貨款，並與出租人採合作店方式拆分利潤，以合約約定按銷售額之一定比率支付代價與出租人之合作店銷售模式，其銷售貨物與買受人，依加值型及非加值型營業稅法（以下簡稱營業稅法）第 32 條第 1 項前段規定，應由該營業人依規定按貨物之銷售額全額開立統一發票交付買受人；至其支付租金亦應取得出租人依同條項規定開立之統一發票。上開銷售貨物之營業人既非出租人，自不得由該出租人按上開貨物之銷售額全額開立統一發票交付買受人，此乃營業稅法第 32 條第 1 項前段之基本精神，上開本部 91 年 6 月 21 日函僅係闡釋營業人採上開合作店銷售模式經營者，應由實際銷售貨物之營業人依該條項規定開立統一發票交付買受人，並未增加稅法所未規定之加值型營業稅納稅義務。

- (2) 我國現行加值型營業稅稅制之設計，係採多階段銷售稅制，某一銷售階段之營業人是否按其開立與買受人之統一發票申報銷售額及銷項稅額，與次一銷售階段之營業人是否按其開立與其他買受人之統一發票申報銷售額及銷項稅額無涉。倘某一銷售階段之營業人短、漏開立統一發票及短、漏報銷售額、銷項稅額，而次一銷售階段之營業人已按實際交易金額開立統一發票報繳應納營業稅額，由於加值型營業稅之追補效果（Catching Effect，如附件 1），因可於次一銷售階段追回前一銷售階段逃漏之營業稅額，惟各階段營業人仍應依法核實開立統一發票報繳營業稅，以維加值型營業稅運作及稅制健全。
- (3) 營業人銷售貨物未依營業稅法第 32 條第 1 項前段規定，按貨物之銷售額全額開立統一發票交付買受人，而以他人（合作店）名義開立統一發票交付買受人，並以上開銷售額與應給付合作店之租金互抵後，就差額開立統一發票與非實際交易對象（即合作店），該互抵部分差額將發生短報或漏報銷售額情事，經稽徵機關查獲者，自應依同法第 51 條第 3 款規定補稅處罰。聲請人認其短開統一發票之營業稅額與合作店報繳營業稅額相同，國庫整體稅收並無短少即不構成漏稅，乃按其銷售貨物與買受人之銷售額減除其應支付合作店之租金後之差額申報銷售額及應納營業稅額，惟其支付合作店之租金既未依法取得進項稅額憑證，自不得申報扣抵銷項稅額，是以，其觸犯同法第 51 條第 3 款規定，稽徵機關按其所漏稅額補稅處罰，

符合 大院釋字第 660 號解釋之意旨<sup>1</sup>，並未增加漏報銷項稅額之漏稅罰，與國庫營業稅收有無實際減少無涉。至上開本部 91 年 6 月 21 日函釋採行合作店銷售貨物之營業人，即為營業稅之納稅義務人，應依規定開立統一發票交付買受人，與營業稅法第 32 條第 1 項前段規定之內涵及目的無違，符合一般法律之解釋方法，並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。

2. 聲請人主張其採行合作店銷售之營業模式，對國家加值型營業稅收並無短少，是否屬實？

(1) 基於營業稅之追補效果，倘於最終消費階段課徵，固可確保國家整體稅收，然不論製造商、批發商、零售商銷售之貨物或勞務，並無從辨別其買受人究否供最終消費使用，基此，乃規定各個銷售階段之營業人應分別就其銷售貨物或勞務加值部分申報繳納營業稅，以掌握稅源，此乃世界上實施加值型營業稅國家採行多階段銷售稅之基本精神。否則，各階段皆可漏開或短開發票，俟零售階段再行追補，即已非屬加值稅制，而為零售稅制。

(2) 本案參照聲請人釋憲聲請書第 25 頁及第 26 頁例示<sup>2</sup>，營業人採合作店模式承租場地銷售貨物及提供場地銷售勞務之違章情事分析如下（如圖 1）：

<sup>1</sup> 大院釋字第 660 號解釋文略以，以依法登記之營業人取得營業稅法第 33 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。營業人若未依同法第 35 條第 1 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 43 條第 1 項第 4 款規定，依照查得之資料（包含已申報之進項稅額憑證）核定其銷售額及應納稅額，或申報加值型營業稅，與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抵抵，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應予排除，係為貫徹同法第 35 條第 1 項規定由營業人當期自動申報繳納之意旨。

<sup>2</sup> 聲請人主張銷售貨物或勞務之價格如未滿 10 元（如 8 元），尚無營業稅問題（按售價 8 元除以 1.05 換算銷售額，再乘以 5% 計算營業稅額，惟該值 4 捨 5 入結果為 0，非 0.4 元），再假設明，爰將該例金額一律乘以 10 倍計算。



①承租人部分一為實際銷售服飾與消費者之營業人：

甲、銷貨部分：

承租人銷售貨物100元應開立應稅統一發票（銷項營業稅額5元）與消費者，卻開立統一發票與合作店80元（銷項營業稅額4元），核認漏開統一發票及短漏報銷售額20元（銷項營業稅額1元），違反營業稅法第14條、第16條第1項、第32條、第35條及稅捐稽徵機關管理營利事業會計帳簿憑證辦法第21條規定，應依營業稅法第51條第3款及稅捐稽徵法第44條規定擇一從重處罰。

乙、承租店面部分：

承租人依約分成支付上開銷貨收入100元之20%（20元）租金與合作店，未依規定取得合作店開立符合營業稅法第33條規定之應稅統一發票20元（進項營業稅額1元），依營業稅法第19條第1項第1款規定，自不得憑以申報扣抵銷項稅額。

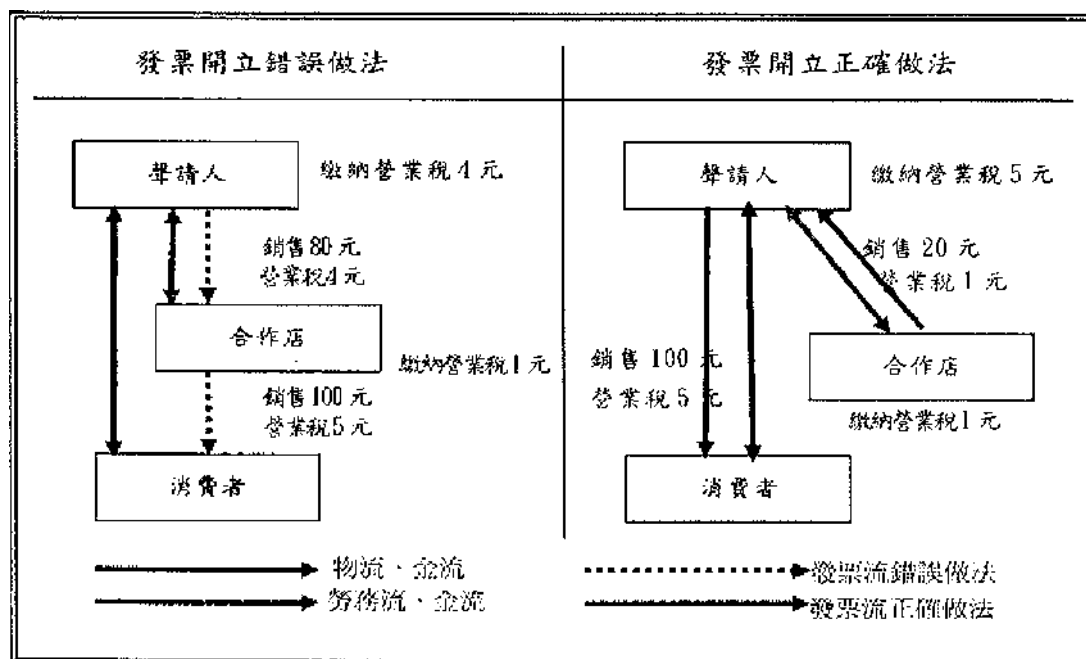


圖1 申請人銷售貨物違反營業稅法第32條第1項規定圖例

②出租人（合作店）部分一為提供店面收取租金之營業人：

甲、合作店提供店面依約分成取得承租人給付租金收入 20 元，應開立應稅統一發票 20 元（銷項營業稅額 1 元）與承租人，卻代承租人開立「銷貨」發票 100 元（銷項營業稅額 5 元）與消費者，造成虛開統一發票銷售額 80 元（銷項營業稅額 4 元），該部分因無銷售貨物或勞務事實，不生應納營業稅額情事。

乙、合作店未向承租人進貨，卻取得承租人開立之應稅統一發票 80 元（進項營業稅額 4 元）申報扣抵銷項稅額，造成虛報進項金額 80 元，違反營業稅法第 15 條規定，惟虛報進項金額 80 元等於上開虛開銷項金額 80 元，尚無漏稅額，依 大院釋字第 337 號解釋及同法第 51 條第 5 款規定，不生補稅處罰問題。

(3) 聲請人主張其採行合作店銷售之營業模式，對國家加值型營業稅收並無短少，乃係非實際銷售貨物之出租人幫助實際銷售貨物之承租人虛開銷售貨物之統一發票與買受人並報繳營業稅所致，惟該銷售貨物階段之營業稅，依營業稅法第 14 條、第 16 條第 1 項、第 32 條第 1 項前段及第 35 條規定，應由實際銷售貨物之營業人開立統一發票交付買受人及報繳營業稅，營業人如短、漏報銷售額及銷項稅額而構成逃漏營業稅情事者，自應依同法第 51 條第 3 款規定處罰。如許可此種作為，則形同准許實際銷售貨物之營業人可向虛設行號

購買統一發票，並以該虛設行號之名義開立統一發票交付買受人，果此，租稅法律秩序將無法維護。又如依聲請人見解，以合作店已代承租人開立統一發票報繳營業稅，國庫整體稅收既無短少而上游之原料供應商、製造商及批發商縱有短漏開統一發票及短漏報繳營業稅，亦不應對其補稅處罰，則該等原料供應商、製造商、批發商豈有辦理營業登記及報繳營業稅之必要？稽徵機關是否僅需查核零售商有無覈實開立發票即可？最終消費者又應如何認定？果此，我國現行實施之多階段加值型營業稅稅制將遭受嚴重破壞，其利用進、銷項稅額勾稽機制，以防杜營業人短、漏開發票逃漏稅捐之設計將形同虛設，亦與世界上實施加值型營業稅國家之課稅體例相違。

二、有關「本部賦稅署 92 年 1 月 28 日台稅二發字第 0920450761 號函是否已廢止？何時廢止？請提供其原文。」乙節，分述如下：

(一) 本部賦稅署 92 年 1 月 28 日台稅二發字第 0920450761 號函（如附件 2）係針對臺北市稅捐稽徵處函詢某營業人出租賣場，與承租人簽訂合作契約書，及雙方簽訂合作契約書後，承租人再將賣場一部分出租予另一合作店，並簽訂專櫃設立合約書，其統一發票應如何開立，及應如何核定違章事實及金額案，函復本部臺北市國稅局（營業稅自 92 年 1 月 1 日起移撥國稅局自徵）營業人採百貨公司專櫃及合作店等不同模式銷售貨物，其開立統一發票之作業方式，及該處所報案例是否構成違章及違章金額如何認定係屬事實核認問題，請本於權責依營業稅法相關法令規定辦理。

(二) 該函係屬本部賦稅署就臺北市國稅局報請核釋案件，

基於案情不明，爰請該局按個案事實認定之行政指導文書，非屬行政規則範疇，尚不發生廢止問題。

三、有關「行為時稅捐稽徵法第 44 條規定，營利事業依法規定應給與他人憑證而未給與，應自他人取得憑證而未取得，經查明認定之總額，處 5% 罰鍰，是否可能發生如聲請人所指處罰重於積極逃漏稅捐之處罰或重於未依法設置、記載帳簿之處罰，而造成輕重失衡之情形（見釋憲聲請書第 45 頁及第 46 頁）？又一律處 5% 之罰鍰，是否剝奪稽徵機關衡酌違章具體情節而決定裁罰效果之裁量權？」乙節，分述如下：

（一）按 大院釋字第 252 號解釋文略以：「憲法第 19 條規定，人民有依法律納稅之義務。國家為促使人民誠實履行上述義務，達成稅負公平之目的，自得採取必要措施，以防止逃漏稅……稅捐稽徵法第 44 條……係為使營利事業據實給與或取得憑證，俾交易前後手稽徵資料臻於翔實，以建立正確課稅憑證制度，乃實現憲法第 19 條意旨所必要。」又 大院釋字第 503 號解釋文略以：「……惟其行為如同時符合行為罰及漏稅罰之處罰要件時，除處罰之性質與種類不同，必須採用不同之處罰方法或手段，以達行政目的所必要者外，不得重複處罰，乃現代民主法治國家之基本原則。是違反作為義務之行為，同時構成漏稅行為之一部或係漏稅行為之方法而處罰種類相同者，如從其一重處罰已足達成行政目的時，即不得再就其他行為併予處罰，始符憲法保障人民權利之意旨。」準此，大院上揭大法官解釋業肯認行為時稅捐稽徵法第 44 條規定係為建立正確課稅憑證制度，實現憲法第 19 條意旨所必要；且納稅義務人違反作為義務之行為，同時構成漏

稅罰與行為罰之要件者，採從其一重處罰，符合憲法保障人民權利之意旨，是以，尚難謂漏稅罰應重於行為罰始合於憲法規定。

(二)查憑證係記帳之依據，帳冊又為課稅之依據，原始憑證之取得、給與及保存，對建立正確課稅憑證制度及防止逃漏稅而言，關係至為重大，營利事業違反給與及取得憑證義務應較違反誠實記帳義務所受責難程度為高，故營利事業違反給與及取得憑證義務所受處罰（行為時稅捐稽徵法第 44 條規定），倘重於違反誠實記帳義務所受處罰（行為時稅捐稽徵法第 45 條規定），尚屬合理。

(三)稅捐稽徵法第 44 條規定，係就營利事業未給與、未取得或未保存憑證行為，按查明認定之總額，處 5% 罰鍰。又同法第 48 條之 2 規定：「依本法或稅法規定應處罰鍰之行為，其情節輕微，或漏稅在一定金額以下者，得減輕或免予處罰。前項情節輕微、金額及減免標準，由財政部擬訂，報請行政院核定後發布之。」是以，營利事業違反行為時稅捐稽徵法第 44 條規定應處罰鍰案件，原則應按查明認定之總額，處 5% 罰鍰，惟倘屬情節輕微，或罰鍰在一定金額以下者（即符合稅務違章案件減免處罰標準第 2 條規定者），可免予處罰，故稽徵機關仍可衡酌具體違章情節，就裁罰效果進行合目的性裁量。又為加強納稅義務人權利保障及疏減訟源，總統已於 99 年 1 月 6 日修正公布該法第 44 條條文，明定營利事業違反憑證義務之處罰金額最高不得超過新臺幣 100 萬元。

四、有關「聲請人主張本部 77 年 4 月 2 日台財稅第 761126555 號函、91 年 6 月 21 日台財稅字第 0910453902 號函及本部賦稅署 92 年 1 月 28 日台稅二發字第 0920450761 號函釋

、行政院（現為最高行政法院）87 年度 7 月份第 1 次庭長聯繫會議決議及 79 年 1 月 24 日修正公布之稅捐稽徵法第 44 條規定，有抵觸加值型及非加值型營業稅法、憲法第 15 條、第 19 條及第 23 條等規定之疑義，請提供意見及相關資料。」乙節，分述如下：

（一）有關涉及上開本部 77 年 4 月 2 日函等及行政院決議部分：

1. 上開本部 77 年 4 月 2 日函釋部分：

（1）查該函核釋當時百貨公司採專櫃銷售貨物之經營模式，係專櫃供應商先將貨物送至百貨公司專櫃陳列，嗣消費者至百貨公司專櫃購買陳列貨物時，由百貨公司銷售該貨物、收取價款及開立統一發票與買受人，並同時向專櫃供應商進貨，由於該進貨價格係雙方約定俟每次結帳時，按百貨公司銷售該等貨物收入之一定百分比計算，若由專櫃供應商於提供貨物陳列時或於百貨公司銷售時開立銷貨統一發票與百貨公司，其開立金額均無法確定且開立作業亦顯紊亂，為應商業需要，爰規定是類經營型態之百貨公司如符合一定資格條件者，其銷售專櫃貨物之進項稅額憑證得向主管稽徵機關申請依照與供應商約定每次結帳（算）之次日取具列帳，以兼顧實務，俾資簡政便民。又因商業交易型態變更，部分非屬百貨公司行業之營業人亦有採上開專櫃型態銷售貨物者，本部爰於 98 年 3 月 19 日以台財稅字第 09804521880 號令放寬上開交易型態之適用對象，以符實際。

（2）上開本部 77 年 4 月 2 日函及 98 年 3 月 19 日令規範百貨公司或經營類似型態之營業人既為銷售專櫃貨物與買受人之營業人，自應依營業稅法第 14

條、第 16 條第 1 項、第 32 條第 1 項前段及第 35 條規定，於銷售時按貨物之銷售額開立統一發票與買受人及報繳營業稅，自無疑義，亦非該等函令須再予申明之重點。百貨公司等營業人經營上開專櫃銷售貨物之交易型態若未依該等函令規定申請核准其進項憑證採按次結帳（算）之次日取具列帳者，專櫃供應商自應於每次發貨時，依營業稅法營業人開立銷售憑證時限表規定之時限，開立統一發票交付百貨公司等營業人，尚不得逕自彙開，買賣雙方若未依規定取得及給與憑證者，除符合稅捐稽徵法第 48 條之 1 及稅務違章案件減免處罰標準第 2 條第 2 款、第 3 款規定者外，應按稅捐稽徵法第 44 條處行為罰，專櫃供應商如有漏稅額者，亦應與營業稅法第 51 條第 3 款擇一從重處罰；至百貨公司等營業人於進貨時未依規定向專櫃供應商取得上開進項稅額憑證者，依營業稅法第 19 條第 1 項第 1 款規定，自不得申報扣抵銷項稅額。

2. 上開本部 91 年 6 月 21 日函釋及本部賦稅署 92 年 1 月 28 日函釋部分，亦係分別針對營業人採合作店銷售貨物之經營模式，應依規定開立統一發票交付貨物買受人及營業人採百貨公司專櫃及合作店等不同模式銷售貨物，其開立統一發票之作業方式等所為之行政規則或依事實認定之函文。是類函釋均屬本部或所屬機關於法定職權範圍內，對於營業人進、銷貨交易事實之認定及統一發票開立等事項，基於營業稅法第 14 條、第 16 條第 1 項及第 32 條第 1 項前段規定及其立法意旨所為之細節性、技術性補充規定，參照 大院

釋字第 519 號解釋意旨，尚未違背租稅法律主義，與憲法第 15 條、第 19 條及營業稅法規定尚無抵觸。又上開規定係為確保租稅稽徵程序及維護交易秩序，實乃為增進公共利益，且已依事務性質所作規範，與憲法第 23 條規定之比例原則尚無違背。

3. 上開行政法院 87 年度 7 月份第 1 次庭長聯繫會議決議部分：

- (1) 聲請人認為上開會議決議對於開立、取得統一發票有瑕疵之營業人，在國家營業稅收未有短少之下，仍應比照漏報銷售額、虛報進項稅額之違章行為論處，主張該決議違法、違憲侵害人民權利乙節，顯係未諳加值型營業稅屬多階段銷售稅之屬性及其具備上開追補效果之特性，致生誤解，相關說明已如前述。
- (2) 我國加值型營業稅係採稅額相減法，並採按期申報進銷項憑證以計算當期之應納或溢付稅額，尚非按逐筆交易之進銷項稅額之差額計算，營業人必須取得合法進項稅額憑證，藉由規範營業人申報退抵文件及統一發票明細表，促使營業人主動向上游營業人索取統一發票等進項稅額憑證，進而產生上下游交易憑證自動勾稽作用，減少逃漏稅機會，此為我國加值型營業稅制度成功之主因。其次，營業人對本身之營業資料知之最稔，其如未依規定履行申報進項稅額憑證之義務，自不宜享有扣抵銷項稅額之權利，俾使誠實申報者與不誠實申報者甚或取巧逃漏稅捐者有所區隔，並敦促營業人履行誠實登記與申報之協力義務。
- (3) 聲請人釋憲聲請書第 18 頁至第 20 頁以中古車經銷商甲公司向個人購進中古車為例，主張上開行政法院會議決議侵害人民權利乙節，顯係對法律



認知之謬誤，茲說明如下：

- ①鑒於非依營業稅法第4章第1節規定計算稅額者（如自然人、金融業者等）於購入乘人小汽車、機車時，原已有支付營業稅；中古車商於向上開原車輛所有人購入該等中古車輛時，並無法取得載有營業稅額之進項憑證扣抵銷項稅額，但中古車商於銷售該等車輛時，必須再就全部銷售額計算報繳營業稅，以致產生重複課稅情形。依據總統97年12月12日公布增訂營業稅法第15條之1條文，明定營業人於銷售該舊乘人小汽車時，得以購入成本，按法定徵收率計算進項稅額，扣抵銷項稅額，又該進項稅額既屬設算性質，營業人並未實際支付，營業人應就當期已銷售之舊乘人小汽車及機車，逐輛設算進項稅額扣抵其銷項稅額，且應以該等車輛之銷項稅額作為該等車輛進項稅額之可扣抵上限，避免營業人銷售中古車之銷項稅額小於該等車輛設算之進項稅額，產生政府需退稅之不合理現象。
- ②營業人向依營業稅法第4章第1節規定計算稅額者承租場地銷售貨物，自應依同法第15條第3項規定，負有支付營業稅額取得進項統一發票之義務，始得據以主張申報扣抵銷項稅額之權利，此與同法第15條之1向個人或金融業者等非依同法第4章第1節規定計算稅額者購買中古車輛，得「逐輛設算」進項稅額之情節不同，並無聲請人主張上開行政法院會議決議違反加值型營業稅制精神，造成重複課稅現象之問題，亦不發生侵害營業人財產，額外加重其租稅負擔之情事，

基於租稅法定主義，本案自不得主張援引適用同法第 15 條之 1 之規定。

(二) 有關涉及稅捐稽徵法第 44 條部分：

1. 按 大院釋字第 642 號解釋文略以：「稅捐稽徵法第 44 條規定營利事業依法應保存憑證而未保存者，應就其未保存憑證經查明認定之總額，處 5% 罰鍰。營利事業如確已給與或取得憑證且帳簿記載明確，而於行政機關所進行之裁處或救濟程序終結前，提出原始憑證或取得與原應保存憑證相當之證明者，即已符合立法目的，而未違背保存憑證之義務，自不在該條規定處罰之列。於此範圍內，該條有關處罰未保存憑證之規定，與憲法第 23 條比例原則及第 15 條保護人民財產權之意旨尚無牴觸。」理由書進一步認為「稅捐稽徵法第 44 條規定……係為使營利事業據實給與、取得及保存憑證，俾交易前後手稽徵資料臻於翔實，建立正確課稅憑證制度，以實現憲法第 19 條之意旨（本院釋字第 252 號解釋參照），立法目的洵屬正當。其中有關『應保存憑證』之規定，乃在以罰鍰之方式督促人民遵守稅捐稽徵法第 11 條所規定之義務。」是以，大院釋字第 642 號及第 252 號解釋內容業肯認稅捐稽徵法第 44 條關於違反「應保存憑證」之裁罰合憲。
2. 行為時稅捐稽徵法第 44 條前段規定：「營利事業依法規定應給與他人憑證而未給與，應自他人取得憑證而未取得，或應保存憑證而未保存者，應就其未給與憑證、未取得憑證或未保存憑證，經查明認定之總額，處 5% 罰鍰。」雖係規範 3 種獨立之違章行為態樣，惟其均屬違反憑證義務行為，且其裁罰目的均係為使交易前後手稽徵資料臻於翔實，以建立正確課稅憑

證制度。是以，稅捐稽徵法第 44 條關於違反「應給與憑證」、「應取得憑證」及「應保存憑證」之裁罰規定是否合憲，應為一致性見解，故參照上述 大院解釋，稅捐稽徵法第 44 條關於違反「應給與憑證」及「應取得憑證」之裁罰規定亦係實現憲法第 19 條意旨所必要，並合乎憲法第 15 條及第 23 條規定之財產權保障與比例原則。

3. 納稅義務人違反作為義務而被處行為罰，僅須其有故意或過失而違反作為義務之行為即應受處罰；而逃漏稅捐之被處漏稅罰者，則須具有處罰法定要件之漏稅事實方得為之，是稅捐稽徵法第 44 條規定與營業稅法第 51 條規定性質、目的尚屬不同，又倘納稅義務人觸犯營業稅法第 51 條各款規定，如同時涉及稅捐稽徵法第 44 條規定者，依 大院釋字第 503 號解釋，係採從其一重處罰，故稅捐稽徵法第 44 條規定與營業稅法第 51 條規定並無牴觸。

4. 承上，聲請人主張稅捐稽徵法第 44 條規定，有牴觸加值型及非加值型營業稅法、憲法第 15 條、第 19 條及第 23 條等規定，顯曲解法律，尚不可採。另為加強納稅義務人權利保障及疏減訟源，稅捐稽徵法第 44 條已於 99 年 1 月 6 日修正公布，明定營利事業違反憑證義務之處罰金額最高不得超過新臺幣 100 萬元，併予敘明。

五、有關本部 99 年 1 月 18 日台財稅字第 09904505050 號令及 99 年 2 月 23 日台財稅字第 09800573920 號令規定與本釋憲案之案情差異乙節，分述如下：

(一) 上開本部 99 年 1 月 18 日令釋部分：

1. 上開本部 99 年 1 月 18 日令發布修正「稅務違章案件減免處罰標準」第 16 條第 2 項規定，營業人開立統

一發票金額錯誤，於未經檢舉、未經稽徵機關或財政部指定之調查人員進行調查前，已於統一發票之各聯錯誤處更正，更正後買賣雙方就該筆交易所申報之進項、銷項金額及稅額並無不符且無短報、漏報、短開、溢開營業稅額，得免依營業稅法第 48 條規定處罰。揆其修正意旨乃衡酌營業人銷售貨物或勞務，除依規定免用統一發票者外，應依營業稅法第 32 條規定開立統一發票交付買受人，並依統一發票使用辦法規定於統一發票上記載相關交易細項。依該辦法第 24 條規定，營業人開立統一發票書寫錯誤者，應另行開立，並將誤寫之統一發票收執聯及扣抵聯註明「作廢」字樣，黏貼於存根聯上，於當期之統一發票明細表註明。倘營業人有金額誤繕而未依該條規定作廢重開者，於未經檢舉或稽徵機關查獲前，已於統一發票之各聯錯誤處更正，更正後買賣雙方就該筆交易所申報之進項、銷項金額及稅額並無不符且無短報、漏報、短開、溢開營業稅額者，並未對該貨物或勞務以後各銷售階段之增值額產生影響，違章情節尚屬輕微，爰增訂免罰規定。

2. 本案聲請人承租場地銷售貨物，依約支付租金與合作店，未依規定取得合作店開立符合營業稅法第 33 條規定之應稅統一發票，不僅違反第 19 條第 1 項第 1 款、稅捐稽徵法第 44 條等相關法令規定，並嚴重影響稅務稽徵秩序，與上開「稅務違章案件減免處罰標準」第 16 條規定得免予處罰之案情顯不相同。

(二)上開本部 99 年 2 月 23 日令釋部分：

上開本部 99 年 2 月 23 日令釋係規範兩家以上營業人合資從事銷售貨物或勞務行為，且其共同進貨及共同

銷貨均按出資比例分別取得及開立統一發票，惟本案聲請人採合作店銷售貨物，雙方合作契約實質為租賃關係，聲請人承租場地自行銷售貨物及收取貨款，應由渠開立統一發票與買受人，再按約定比率支付價金與合作店並取得合作店開立之統一發票，聲請人須自行出資並自負盈虧，且雙方僅就其所銷售之貨物或勞務開立統一發票，並無共同銷售貨物亦未就進貨及銷貨分別按出資比例取得及開立統一發票，與上開採合資之經營型態迥異，自不宜援引適用。

#### 六、結論：

（一）按憲法第 19 條規定，人民有依法律納稅之義務，是稽徵機關需恪守租稅法律主義。而稅法表面上是規範國家與納稅義務人間的垂直法律關係，實質上卻是奠基於納稅義務人群體間水平的社會連帶關係<sup>3</sup>，因此，租稅公平原則亦為稽徵機關必需遵守之重要原則。再者，每項基本權利之實踐，都內含著程序之內容<sup>4</sup>；是以，各稅法所定之稽徵程序，均係為落實租稅公平原則所必要。

（二）營業稅法第 1 條規定，銷售貨物或勞務之營業人應依法課徵營業稅，為租稅法律主義之具體表現；營業人如有逃漏稅捐而稅捐稽徵機關未依法核處者，將對其他依法納稅之營業人造成租稅不公平現象；另同法第 32 條規定，營業人銷售貨物或勞務，應依法開立統一發票交付買受人，係為確保租稅公平之稽徵程序性規定，如此項程序性規定無法確保，勢將影響租稅公平原則之落實。是以，本部 77 年 4 月 2 日台財稅第

<sup>3</sup> 黃士洲，徵納協同主義下稅捐調查與協力義務的交互影響關係，月旦法學雜誌第 117 期，頁 90 以下。

<sup>4</sup> 李震山，多元、寬容與人權保障——以憲法未列舉權之保障為中心，頁 251。

761126555 號函及 91 年 6 月 21 日台財稅字第 0910453902 號函均係本部為施行營業稅法相關規定所作之細節性、技術性補充規定，與租稅法律主義及比例原則均無牴觸。

(三) 本案聲請人為實際銷售貨物之營業人，卻以法律形式之安排，由他人為聲請人之銷售貨物行為開立統一發票，非但違反稽徵程序規定，亦危害租稅公平原則，徒以加值型營業稅制之追補效果及可能不影響國家整體稅收為由，掩飾其違法行徑之目的，要非可取。退萬步言，如果全國原料供應商、製造商及批發商均以零售商銷售該等商品時會開立統一發票繳納營業稅，渠等雖漏開統一發票，不繳納營業稅對國家整體稅收無影響為由，要求政府對其逃漏稅捐行為不得處罰，則我國加值稅制將難以為繼，亦嚴重影響依法納稅及租稅公平原則。

(四) 至本案聲請人訴稱稅捐稽徵法第 44 條侵害其憲法第 15 條保障之財產權及第 23 條之比例原則乙節，按憲法保障之財產權係為達成確保基本權主體在財產法上自由領域，藉以得自由形成其自我負責之生活<sup>5</sup>，而稅捐稽徵法第 44 條係針對違反稅捐稽徵程序所定之行政裁罰規定，且其以漏開憑證金額之 5% 為裁罰金額，與我國加值稅率相當，況 總統於 99 年 1 月 6 日修正公布稅捐稽徵法第 44 條，其裁罰上限已明定為 100 萬元，應與憲法保障財產權及比例原則無悖。

(五) 綜上所陳，為維持稅法之尊嚴、稅制之完整及租稅之公平，上開意見，敬請 大院卓參。

<sup>5</sup> 葛克昌，納稅人財產權保障，當代公法新論（下）翁岳生教授七秩誕辰祝壽論文集，頁 680。

## 各銷售階段銷售應稅貨物均依規定開立統一發票

單位：元

		原料供應商(a)	製造商(b)	批發商(c)	零售商(d)	消費者(e)
進項	金額(成本)	0	500	800	1,000	1,400
	稅額 Y	0	25	40	50	70
加值(銷售額-成本)		500	500	500	500	
銷項	金額(銷售額)	500	800	1,000	1,400	
	稅額 X	25	40	50	70	
應納稅額	X-Y	①25	②15	③10	④20	
國庫累積稅收		25	40	50	70	

消費者負擔的 70 元營業稅等於各產銷階段繳納營業稅的總和(70 ①25+②15+③10+④20)。

## 加值型營業稅之追補效果 (Catching Effect)

原料供應商、製造商及批發商於銷售階段未依規定開立統一發票 單位：元

		原料供應商(a)	製造商(b)	批發商(c)	零售商(d)	消費者(e)
進項	金額(成本)	0	500	800	1,000	1,400
	稅額 Y	0	0	0	0	70
加值(銷售額-成本)		0	300	200	400	
銷項	金額(銷售額)	500	800	1,000	1,400	
	稅額 X	0	0	0	70	
應納稅額	X-Y	①0	②0	③0	④70	
國庫累積稅收		0	0	0	70	

原料供應商、製造商及批發商階段發生漏開發票情形，但零售商階段雖未取得進項稅額扣抵憑證，惟仍有依規定開立發票與消費者，則前階段逃漏之營業稅將在零售商銷售與消費者時，產生追補效果，不致影響整體稅收(70=①0+②0+③0+④70)。

# 財政部賦稅署

函

機關地址：台北市中正區（一〇〇）愛國西路二號  
傳真：（〇二）二二二二八二〇七

受文者：如行文單位

速別：

密等及解密條件：

發文日期：中華民國九十二年一月二十八日

發文字號：台稅二發字第0920450761號

附件：

主旨：關於營業人出租賣場，與合作店簽訂合作契約書，及雙方簽訂合作契約書後，合作店（承租人）再將賣場一部分出租予另一合作店，並簽訂專櫃設立合約書，其統一發票應如何開立，及應如何核定違章事實及金額乙案，復請查照。

說明：

一、依據臺北市稅捐稽徵處九十一年十一月二十七日北市稽核丙字第09102106800號函暨附件辦理。





二、按百貨公司採專櫃銷售貨物者，其交易性質為專櫃供應商銷售予百貨公司，百貨公司再銷售予消費者，故專櫃銷售時，開立百貨公司之統一發票交付消費者。至營業人與另一營業人簽訂合作合約書，合作經營銷售貨物之案例，如其合作雙方無進銷貨關係，僅單純為租賃關係，則與百貨公司採專櫃銷售貨物之型態不同，自不宜比照百貨公司設專櫃型態之方式開立統一發票。本案臺北市稅捐稽徵處所報之案例是否涉有違章及違章金額如何認定乙節，事屬個案核認問題，請貴局本於權責，就交易事實加以查明後，依加值型及非加值型營業稅法相關法令規定辦理。

正本：財政部臺北市國稅局  
副本：臺北市稅捐稽徵處

司法院大法官書記處收文  
99年6月15日  
會台字第9610-B號

檔號：  
保存期限：

## 財政部 函

機關地址：臺北市中正區(10066)愛國西路2號

聯絡方式：傳真 0223969038

受文者：司法院秘書長

發文日期：中華民國99年6月14日  
發文字號：台財稅字第09900246030號  
速別：普通件  
密等及解密條件或保密期限：普通  
附件：

主旨：囑就英屬維京群島商銀鯨股份有限公司臺灣分公司99年6月1日釋憲聲請補充理由書併予查復乙案，復請 查照。

說明：

- 一、復 貴秘書長99年6月4日秘台大二字第0990013240號函。
- 二、貴秘書長99年4月2日秘台大二字第0990007975號函囑就旨揭公司聲請釋憲案提供本部意見乙案，本部業以99年6月8日台財稅字第09900142780號函復在案，諒達。
- 三、茲旨揭聲請人引據99年6月1日中正大學受託研究旨揭釋憲案涉及營業稅法令違憲疑義，提出法律見解略以：「加值型營業稅之課徵……只要總加值額相同，其加值稅亦必相同，與貨物銷售轉手次數之多寡無涉」，「77年函釋及相關函釋等，均不得作為課稅要件或裁罰要件，否則有違法及違憲之嫌……似亦違背釋字第503號解釋『一行為不二罰』及『禁止重複處罰』之要求」，「本案中終審確定判決擷取行政法院87年聯席會議決議及釋字第660號之部分意旨……似有誤解加值型營業稅僅就各階段加值額課徵之基本精神……增加本案當事人租稅法律所無之納稅義務與裁罰客體」等節，前述本部99年6月8日函送 貴秘書長查復書第2頁、第3頁及第7頁至第14頁已就上開疑義詳實查復，敬請 卓參。
- 四、對於旨揭聲請人等代表於99年4月23日蒞臨本部座談陳述意見乙節，本部尊重其陳述意見之權利，並就渠等行為涉及違反法規當面婉予說明並澄清誤解。又聲請人於99年3



月22日向監察院陳情本部臺北市國稅局曲解事實課處鉅額  
罰鍰，涉有違失等情，本部已另案研擬處理意見函復該院  
，併予敘明。

正本：司法院秘書長

副本：2010/05/18  
16:47:20

交國  
稅局

20

訂

線